

اثر متقابل آیین رفتار حرفه‌ای؛ استقلال حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی

✍ سعید همایون، کامران قائم‌مقامی، مرتضی زمانی

مقدمه

در طول دهه گذشته، توسعه و تنوع فعالیت‌های اقتصادی در کشور، کوشش در راستای خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و عملیات تصدی دولت از جمله عواملی بوده‌اند که باعث گسترش دامنه فعالیت‌های شرکت‌های سهامی عام و گسترش فزاینده بازار سرمایه گردیده و نیاز به اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی را در راستای حفظ منافع عمومی، حفظ منافع صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذینفع، تشدید کرده‌اند.

بدین ترتیب، حساب‌رسان نه تنها باید به واقع مستقل باشند، بلکه باید در رسیدگی و اعتباردهی صورتهای مالی نیز مستقل به نظر آیند. پیرامون خدمات غیرحسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی، بحث‌های فراوانی وجود دارد. عقیده رایج بر این است که خدمات غیرحسابرسی ممکن است استقلال حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهد. در مقابل، برخی دیگر معتقدند حساب‌رسان ضمن انجام خدمات غیرحسابرسی با نظام حسابداری صاحب‌کار بیشتر آشنا شده و می‌تواند حساب‌رسان را با استقلال بیشتر و کیفیت بهتری انجام دهد (سجادی و همکاران، ۱۳۹۵).

اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای

برای فهم و درک عمیق اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای، باید به دو پرسش اساسی زیر پاسخ داده شود:

• منظور از حرفه چیست؟ و

• به چه کسانی حسابدار حرفه‌ای گفته می‌شود؟

در پاسخ به پرسش اول باید به این نکته اشاره کرد که متخصصان در مورد واژه حرفه به تعریف واحدی نرسیده‌اند؛ اما کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) در آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، این ویژگی‌ها را برای حرفه برمی‌شمارد:

حرفه خویش بشناسند. اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به دلایل مختلفی ممکن است جانبدارانه و غیرقابل اتکا باشد که این امر، تقاضا برای حسابرسی مستقل را ایجاد می‌کند. دلایل پیش گفته شامل مواردی چون نداشتن دسترسی مستقیم به اطلاعات (جدایی عینی)، جانبداریها و انگیزه‌های فردی مدیر، تضاد منافع به دلیل جدایی مالکیت از مدیریت، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، حجیم بودن اطلاعات و پیچیدگی معامله‌ها (جدایی ذهنی) (Nasution, 2013) می‌باشد. در مجموع، می‌توان عنوان کرد که چون مفهوم استقلال به وضعیت فکری و ویژگیهای فردی مربوط می‌شود، از اینرو استقلال حسابرس را نمی‌توان به‌طور دقیق تعریف کرد.

آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال حسابرس را در قالب احکام قابل اجرا، بدین صورت تعریف کرده است: «هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به‌عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید بدون هرگونه نفع و علاقه‌ای و صرفنظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به‌نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۲).

رسواییهای ناشی از تقلبهای مالی و فروپاشی شرکتهای بزرگی همچون انرون، نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی، در انجام مسئولیتهای حرفه‌ای کافی نیست. حسابداران حرفه‌ای باید افزون بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند. رسوایی مالی انرون، کمیسیون اوراق بهادار و بورس امریکا را بر آن داشت تا با وضع مقرراتی به تجدیدنظر در الزامهای استقلال حسابرس اقدام کند. مقررات وضع شده دربرگیرنده پنج موضوع است که اصلی‌ترین و مهم‌ترین موضوع آن به ممنوعیت ارائه خدمات غیرحسابرسی یا ارائه همزمان آن با خدمات حسابرسی به صاحب‌کاران، مربوط است. در ایران هم برای حفظ استقلال و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، انجام خدمات غیرحسابرسی زیر همراه با حسابرسی دوره، ممنوع شده است (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۲):

الف- خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب؛

• خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که به‌وسیله آموزش، کارآموزی و تجربه به‌دست آمده باشد؛

• پایبندی اعضا به آیین رفتار و باور آنان به نظام ارزشی مشترکی که از سوی مرجع اداره‌کننده حرفه وضع می‌شود؛ و

• پذیرش مسئولیت انجام وظیفه در قبال جامعه.

در پاسخ به پرسش دوم باید بگوییم حسابدار حرفه‌ای فردی است که به کار حسابداری می‌پردازد و با کسب شرایط ورود، به عضویت یک انجمن حرفه‌ای حسابداری پذیرفته شده است. حسابداران حرفه‌ای به‌طور معمول در دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند (سازمان حسابرسی، ۱۳۷۸):

• حسابدارانی که خدمات حرفه‌ای خود اعم از حسابرسی، مالیات و مشاوره را به عموم عرضه می‌کنند^۱ که شامل شرکای مؤسسه‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابداران شاغل در مؤسسه‌های مزبور هستند. به این دسته از حسابداران، «حسابداران حرفه‌ای مستقل» و در ایران، «حسابداران رسمی شاغل» نیز گفته می‌شود؛ و

• حسابداران حرفه‌ای که به‌عنوان شخص حقیقی در استخدام مؤسسه‌های بخشهای مختلف اقتصادی و مؤسسه‌های آموزشی هستند و خدمات حرفه‌ای خود را به این مؤسسه‌ها عرضه می‌کنند. به این دسته از حسابداران، **حسابداران حرفه‌ای در استخدام**^۲ و در ایران، «حسابداران رسمی غیر شاغل» نیز گفته می‌شود.

رهنمودهای اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای دربرگیرنده دو بخش اصول بنیادی و احکام است که اصول بنیادی مسئولیت حرفه‌ای را در برابر جامعه، صاحب‌کار و اعضا بیان می‌کند. طبق بند هفتم آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی مصوب سال ۱۳۸۲، اصول بنیادی شامل: درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای است. احکام، کاربرد عملی اصول است.

استقلال

انتظار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در مورد استقلال حسابرس به‌اندازه‌ای است که موجب شده تا حسابرسان حفظ استقلال را همواره و در تمامی شرایط، مهمترین ویژگی

ب- خدمات مربوط به تهیه و نگهداری سوابق حسابداری؛

پ- خدمات مشاوره‌ای؛

ت- خدمات طراحی سیستم‌های اطلاعاتی؛

ث - خدمات حسابرسی داخلی؛ و

ج- تنظیم صورتهای مالی.

خدمات غیر حسابرسی (غیر اطمینان بخشی)

افزون بر خدمات اعتباردهی (حسابرسی)، حساب‌رسان خدمات دیگری (غیر حسابرسی) را نیز ارائه می‌دهند. منظور از خدمات غیر حسابرسی، خدماتی است که حساب‌رس به جز وظیفه اصلی او که حسابرسی صورتهای مالی است، به صاحب‌کار ارائه می‌دهد و این خدمات به دو گروه کلی زیر تقسیم می‌شوند:

• خدمات تنظیم اطلاعات مالی، و

• دیگر انواع خدمات غیر حسابرسی شامل:

○ گزارش حسابرسی در حسابرسی موارد خاص،

○ بررسی اجمالی صورتهای مالی،

○ اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، و

○ رسیدگی به اطلاعات مالی آینده و دیگر خدمات.

پس از بحران بزرگ مالی در اروپا، محققان، قانونگذاران و حسابداران حرفه‌ای به استقلال حسابرسی توجه زیادی کردند. براساس گزارش کمیسیون اوراق بهادار و بورس امریکا، درآمد حاصل از خدمات حسابرسی، ۱۳ درصد از کل درآمد مؤسسه‌های حسابرسی را تشکیل می‌دهد. این در حالیست که درآمد حاصل از خدمات مشاوره مدیریت و خدمات مشابه، از رشد ۲۶ درصدی برخوردار بوده؛ در حالی که خدمات حسابرسی تنها ۹ درصد رشد داشته است.

عده‌ای معتقدند بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پرسودی با صاحب‌کار خود منعقد کنند، متقبل زبان می‌شوند. این شرایط، فشار درخور توجهی بر حساب‌رسان به‌ویژه در رده مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب‌وکار وارد می‌آورد و به‌دنبال آن، این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط مساعد تجاری با صاحب‌کاران،

بی‌طرفی و استقلال حسابرسی را زیر سؤال می‌برد. اما پاسخ حرفه این است که هرچند فشارها وجود دارد، ولی از سوی دیگر اقدامهایی مانند بررسی همپیشگان و روشهای کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، راهکارهایی برای کاهش تردید در خصوص استقلال حسابرسی به‌شمار می‌روند (Zhang et al., 2016).

در ادامه ابتدا تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی و سپس تأثیر این خدمات بر استقلال و نوع گزارش حسابرسی و سپس پژوهشهای انجام‌شده، در قالب دو دیدگاه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت خدمات حسابرسی

و غیر حسابرسی

شناسایی و کنترل فشارهایی که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، از جمله مواردی است که در مؤسسه‌های حسابرسی از حساسیت ویژه‌ای برخوردار است. به عبارت دیگر، امکان دارد به‌دلیل فشارهای واردشده به حساب‌رسان بر اثر عوامل گوناگون، کیفیت حسابرسی کاهش یافته و به این ترتیب، موجب خسارت جدی برای استفاده‌کنندگان و مؤسسه حسابرسی شود. مطالعه‌های پیشین در حوزه حسابرسی، مشخص کرده‌اند که تصمیم‌های اخلاقی اتخاذشده از سوی حساب‌رسان، ممکن است تحت تأثیر شدید فرهنگ اخلاقی مؤسسه‌های حسابرسی آنان قرار گیرد (ملکیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۳).

ملکیان و توکل‌نیا (۱۳۹۳)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاقی با کیفیت خدمات حسابرسی رابطه مستقیم و هم‌افزایی دارد؛ بدین معنی که هرچه کیفیت فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حسابرسی بالاتر باشد، کیفیت خدمات حسابرسی در آن مؤسسه بالاتر خواهد بود.

کیفیت حسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی، عاملی تأثیرگذار برای ارائه خدمات بوده و به عواملی مانند تخصص حسابرسی در صنعت، اندازه مؤسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرسی که برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود، بستگی دارد؛ به‌گونه‌ای که هرچه کیفیت حسابرسی

مسئول انجام خدمات غیرحسابرسی شود، استقلال حسابرس خدشه‌دار نمی‌شود.

اگر مؤسسه حسابرسی تمایل دارد افزون‌بر ارائه خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی هم انجام دهد، لازم است برای حل این موضوع مجموعه‌ای از نهادها عهده‌دار نظارت بر این امر شوند که دریافت چنین مجوزی، استقلال آن را خدشه‌دار نمی‌کند.

از سوی دیگر، مؤسسه‌های حسابرسی رقابت شدیدی با مؤسسه‌های حسابرسی دیگر دارند و همین امر، باعث شده که حساب‌رسان در گزارش خود به‌صورت محتاطانه‌تری عمل کنند. همچنین، حساب‌رسان برای ماندن در صحنه رقابت و جذب جریان اقتصادی برای مدت طولانی‌تر، تمایل به از دست دادن مشتریانشان ندارند و سعی می‌کنند گزارشی ارائه دهند که نه مشتریان را از دست دهند و نه موقعیت شغلی‌شان زیر سؤال رود.

در واقع، حساب‌رسان به‌جای اینکه در راستای بهبود کیفیت حسابرسی سعی و تلاش بیشتری انجام دهند، تلاش می‌کنند گزارش حسابرسی محتاطانه‌تری را ارائه دهند. یعنی احتمال اینکه حساب‌رس گزارش حسابرسی غیرمشروط ارائه دهد، کاهش پیدا می‌کند (نوری فرد و فیض‌پور اقدم، ۱۳۹۱). قابل درک است که اندازه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حساب‌رسان و خدشه‌دار شدن رفتار حرفه‌ای آنان ممکن است مؤثر باشد و باعث افزایش تعداد گزارش‌های محتاطانه (مشروط) متناسب با اندازه خدمات غیرحسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی شود.

گروه مخالفان انجام خدمات غیرحسابرسی و تأثیر آن بر استقلال و رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان

تحقیق‌ها نشان می‌دهد که اثر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حساب‌رس، نامشخص است. گروه مخالفان در جدول ۱ بیان می‌کنند ارائه همزمان این خدمات باعث به‌وجود آمدن رابطه کاری بسیار نزدیکی بین حساب‌رس و صاحب‌کار می‌شود که بر رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر خواهد گذاشت. در جدول ۱، یافته‌های پژوهش‌های انجام‌شده در این زمینه نشان داده شده است.

مؤسسه‌های حسابرسی بیشتر باشد، میزان تقاضا برای ارائه خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای این مؤسسه‌ها بیشتر می‌شود (سجادی و همکاران، ۱۳۹۵).

سجادی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی بیان می‌کنند کیفیت حسابرسی عاملی بسیار مهم در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی محسوب می‌شود. به بیان دیگر، کیفیت حسابرسی بهتر به افزایش خدمات غیرحسابرسی منجر می‌شود. با توجه به موارد یادشده و از آنجایی که فرهنگ اخلاقی بالاتر باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود و همچنین با افزایش کیفیت خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی افزایش می‌یابد، می‌توان چنین استنباط کرد که فرهنگ اخلاقی بالاتر نه تنها به افزایش کیفیت خدمات حسابرسی منجر می‌شود، بلکه ممکن است به افزایش کیفیت خدمات غیرحسابرسی نیز بیانجامد.

تأثیر همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حساب‌رسان و نوع گزارش حسابرسی

موضع‌گیری نکردن مناسب حساب‌رسان مستقل در گزارش‌های حسابرسی، باعث انتقادهای اساسی از حرفه حسابرسی در دنیا و افشای نواقص حرفه (در راستای حفظ منافع سهامداران و ذینفعان) شده است. حساب‌رسان نه تنها باید به‌واقع مستقل باشند، بلکه باید در رسیدگی و اعتباردهی صورتهای مالی نیز مستقل به‌نظر آیند. در این زمینه، ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی از سوی مؤسسه‌های حسابرسی به صاحب‌کاران خود، این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند که حساب‌رسان در جامعه مستقل به‌نظر نرسند. آنچه مسلم است، اگر از نظر جامعه حساب‌رسان مستقل نباشند، استفاده‌کنندگان به گزارش‌های حسابرسی اتکا نمی‌کنند و در این صورت، کسی جز حساب‌رسان متضرر نخواهند شد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۰). براساس یافته‌های پژوهش‌های انصاری و همکاران (۱۳۹۰)، میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حساب‌رس تأثیر دارد. همچنین، مشخص شد اگر یک گروه دیگر از مؤسسه حسابرسی به غیر از گروهی که وظیفه انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحب‌کار را بر عهده دارد،

جدول ۱- یافته‌های پژوهشهای انجام‌شده در ارتباط با خدمات غیرحسابرسی؛ گروه مخالفان

نویسندگان	یافته‌های پژوهش
فیرت (Firth, 1980)	وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار تأثیری کاهنده دارد و ارائه خدمات غیرحسابرسی تهدیدی برای استقلال حسابرس است.
بارتلت (Bartlett, 1993)	از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و مدیران مؤسسه‌های اعتباری و بانکها، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار و ارائه خدمات غیرحسابرسی تأثیری کاهنده بر استقلال حسابرس داشته، با این تفاوت که حساب‌رسان مستقل نسبت به مدیران نگرانی کمتری داشته‌اند.
تنوه و لیم (Teoh & Lim, 1996)	ارائه خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار تأثیر کاهنده و وجود کمیته حسابرسی تأثیر افزایش بر استقلال حسابرس داشته است.
ویلنبورگ (Willenborg, 1999)	نفوذ مدیران در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بر استقلال تأثیر داشته است.
فرانکل و همکاران (Frankel et al., 2002)	شواهدی از وجود رابطه‌ای بالقوه میان حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی و معیارهای مدیریت سود مشاهده کردند؛ بنابراین، ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحب‌کار تأثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد.
نسوشن (Nasution, 2004)	سطوح بالای خدمات غیرحسابرسی با کاهش استقلال ظاهری حسابرس در ارتباط است؛ اگرچه ممکن است در واقع این‌گونه نباشد.
های و همکاران (Hay et al., 2006)	خدمات غیرحسابرسی بر استقلال ظاهری حساب‌رسان مؤثر است؛ ولی شواهدی مبنی بر تأثیرگذاری بر استقلال باطنی یافت نشد.
نوروش و رمضان (۱۳۸۹)	وجود کمیته حسابرسی صاحب‌کار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیرحسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حساب‌رسان و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.
نوری فرد و فیض‌پور اقدم (۱۳۹۱)	هنگامی که خدمات غیرحسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی انجام می‌گیرد، حساب‌رسان کمتر به ارائه گزارش غیرمشروط تمایل دارند.
سجادی و همکاران (۱۳۹۵)	کیفیت حسابرسی عاملی بسیار مهم در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی محسوب می‌شود. به بیان دیگر، کیفیت حسابرسی بهتر منجر به افزایش خدمات غیرحسابرسی می‌شود.

گروه طرفداران انجام خدمات غیرحسابرسی و تأثیر نداشتن آن بر استقلال و رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان

دیدگاه طرفداران در جدول ۲ نشان می‌دهد که تدارک خدمات غیرحسابرسی، باعث افزایش آگاهی حسابرس از صاحب‌کار حسابرسی می‌شود؛ بنابراین، بی‌طرفی و استقلال حسابرس را افزایش می‌دهد. جدول ۲ نشانگر یافته‌های پژوهشهای انجام‌شده در این زمینه است.

طراحی الگوی اثر متقابل آیین رفتار حرفه‌ای و خدمات حساب‌رسان

براساس مؤلفه‌های اخلاق، رفتار حرفه‌ای (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۳؛ ۱۳۸۲) و خدمات حساب‌رسان، الگوی اثر متقابل آیین رفتار حرفه‌ای و خدمات حساب‌رسان در نمودار ۱ ارائه شده است.

نتیجه‌گیری

حسابداران حرفه‌ای مانند دیگر گروه‌های حرفه‌ای، از يك سو ملزم به رعایت اخلاق عمومی و قوانین وضع‌شده کشور هستند و از سوی دیگر، مکلف به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مصوب تشکل حرفه‌ای مربوط به خود نیز می‌باشند و به‌طور معمول، رعایت نکردن و تخطی از این احکام ممکن است موجب تنبیه‌های انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی تعقیب کیفری شود (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۲)؛ اگرچه، حسابداران رسمی برای حفظ استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای از انجام همزمان حسابرسی دوره و خدمات غیرحسابرسی مانند خدمات تخصصی مربوط به اصلاح حساب، خدمات مربوط به تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، خدمات مشاوره‌ای، خدمات طراحی سیستمهای اطلاعاتی، خدمات حسابرسی داخلی

جدول ۲- یافته‌های پژوهشهای انجام‌شده در ارتباط با خدمات غیرحسابرسی؛ گروه طرفداران

نویسندگان	یافته‌های پژوهش
دی آنجلو (DeAngelo, 1981)	افزایش درآمد به‌وجودآمده به‌وسیله خدمات غیرحسابرسی منجر به افزایش شهرت حسابرس می‌شود. میل به حفظ این حسن شهرت باعث می‌شود که حسابرس به تسلیم شدن در برابر صاحبکار، کمتر تمایل داشته باشد.
گلدمن و بارلیو (Goldman & Barlev, 1974)	خدمات غیرحسابرسی استقلال حسابرس را افزایش می‌دهد؛ زیرا این خدمات، منحصر به فرد بودن حسابرس را برای مشتری افزایش می‌دهد. در مقابل، این ویژگی توانایی حسابرس را در برابر فشارهای مدیریتی افزایش می‌دهد و در نتیجه، استقلال حسابرس حفظ می‌شود.
جوی (Joe, 2007)	انجام خدمات غیرحسابرسی از سوی حسابرسان همزمان با حسابرسی صورتهای مالی، باعث افزایش شناخت حسابرس از فعالیت صاحبکار شده و در نهایت کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد.
دیفوند (Defond, 2002)	این‌گونه نتیجه‌گیری شد که هیچ ارتباطی بین حق‌الزحمه‌های خدمات غیرحسابرسی و تمایل حسابرسان به انتشار اظهارنظر موافق با تداوم فعالیت وجود ندارد.
ژانگ و همکاران (Zhang et al., 2016)	هیچ‌گونه شواهدی مبنی بر خدمات غیرحسابرسی و نقض استقلال حسابرسان یافت نشد.
نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۳)	ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی به‌وسیله مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند که در جامعه مستقل به‌نظر نرسند. اما تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی در مجموع استقلال حسابرسان را نقض نمی‌کند.
شفیعی (۱۳۸۵)	ارائه خدمات مشاوره مدیریت و حسابرسی مالیاتی به یک شرکت توسط حسابرس مستقل همان شرکت، بر درک تحلیل‌گران از استقلال حسابرس مؤثر است؛ اما ارائه خدمات طراحی سیستم تأثیری بر درک تحلیل‌گران مالی از استقلال حسابرس ندارد.
سلیمی (۱۳۸۶)	همه خدمات غیرحسابرسی موضوع این قانون به غیر از خدمات حسابرسی داخلی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

دیگر، دارای کاستیهایی است که نیازمند واکاوی و بررسی دقیق‌تر است (نوروش و همکاران، ۱۳۹۱).

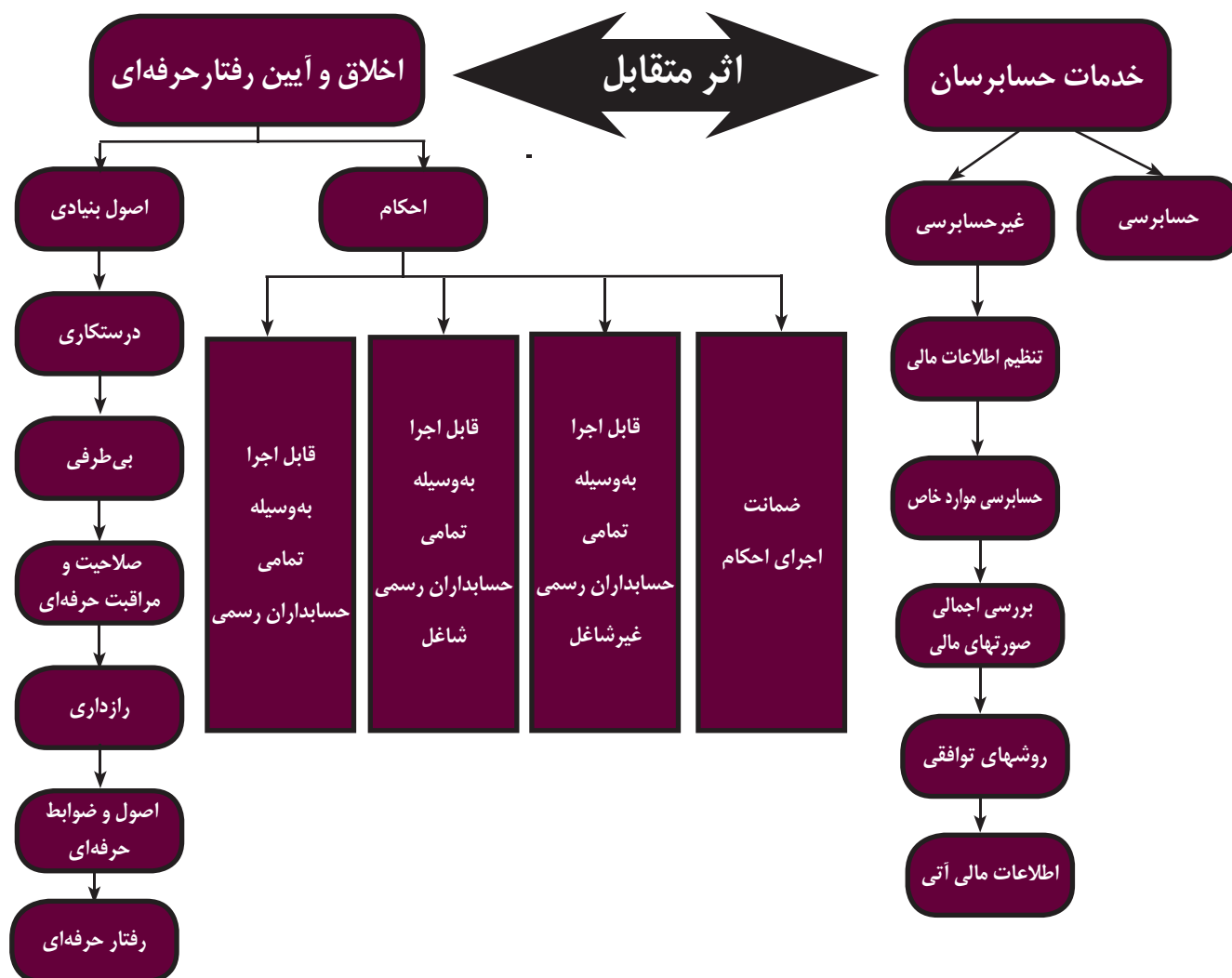
ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی از سوی مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند که حسابرسان در جامعه مستقل به‌نظر نرسند. آنچه مسلم است، اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل نباشند، به گزارشهای حسابرسی اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهند شد.

طی سالیان اخیر و با توجه به بحرانهای مالی به‌وجودآمده، مجامع حرفه‌ای توجه روزافزونی به بحث استقلال و رعایت رفتار حرفه‌ای از سوی حسابداران حرفه‌ای داشته‌اند. خدمات غیرحسابرسی مؤسسه‌های حسابرسی و تأثیر متقابل آن بر استقلال و رفتار حرفه‌ای حسابرسان، همواره به‌عنوان

و تنظیم صورتهای مالی، منع شده‌اند (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۲). البته باید به این نکته اشاره کرد که تبصره ماده ۱۳ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، استثناهایی نیز برای خدمات غیرحسابرسی در نظر گرفته که بدین شرح است: "در صورتی که حسابدار رسمی و یا مؤسسه حسابرسی، عهده دار ارائه خدمات مشاوره‌ای و خدمات طراحی سیستمهای مالی به صاحبکار شده باشد، باید ضمن اعلام مراتب به دبیر کل جامعه (قبل از شروع به عملیات حسابرسی) و رعایت دقیق اصول و ضوابط حرفه‌ای به‌گونه‌ای عمل کند که به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال وی خدشه وارد نشود."

به‌نظر می‌رسد مقررات یادشده از لحاظ دامنه خدماتی که ممنوع کرده، در مقایسه با مقررات مشابه آن در کشورهای

نمودار ۱- اثر متقابل آیین رفتار حرفه‌ای و خدمات حسابرسان



مدیریت خواهد شد و در صورت وقوع تعارض میان حسابرسان و مدیریت، ضمن توجه به اصول حسابداری، از حسابرس در مقابل اعمال فشار از سوی مدیریت حفاظت می‌کند. از دیگر عوامل مؤثر می‌توان به محدود کردن خدمات غیرحسابرسی مؤسسه‌ها به مشتریان غیرحسابرسی و یا تفکیک وظایف میان کارکنانی که خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را انجام می‌دهند، اشاره کرد.



پانوشته‌ها:

- 1- Public Accountant
- 2- Professional Accountant in Business

موضوع چالش برانگیز محافل حرفه‌ای حسابداری مطرح بوده که در این خصوص، پژوهشهای فراوانی انجام گرفته است. به‌طور کلی، یافته‌های پژوهشهای انجام‌شده در قالب دو دیدگاه طرفداران و مخالفان خدمات غیرحسابرسی و تأثیر و یا تأثیر نداشتن آن بر استقلال و رفتار حرفه‌ای، قابل بررسی است. هر چند حسابرسان باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است درستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آنها را خدشه دار کند، خودداری کنند اما از جمله عوامل تقویت‌کننده استقلال حسابرسان در مقابل خدمات غیراطمینان‌بخشی، می‌توان به تشکیل کمیته حسابرسی فعال با اعضای مستقل، اشاره کرد. کمیته حسابرسی موجب تسهیل ارتباط میان حسابرسان و

- DeFond M.L., K.Raghunandan, and K.R. Subramanyam, **Do Non-audit Service Fees Impair Auditor Independence?** Evidence from Going Concern Audit Opinions, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, Issue 4, 2002, pp. 1247-1274
- DeAngelo L.E., **Auditor Size and Audit Quality**, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, Issue 3, 1981, pp. 183-199
- Firth M., **Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines**, *The Accounting Review*, Vol. 55, No. 3, 1980, pp. 451-466
- Frankel R., M. Johnson and K. Nelson, **The Relation between Auditor's Fee for Non - Audit Services and Earning Quality**, *The Accounting Review*, 77, 2002
- Goldman A. & B. Barlev, **The Auditor - Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence**, *The Accounting Review*, No. 6, 1974, pp: 707-718
- Hay D. & R. Knechel & V. Li., **Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence**, *Journal of Business Finance & accounting*, Vol. 33, Issue 5-6, 2006, pp. 715-734
- Joe J.R., **Do Auditor Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness**, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, Issue 2, 2007, pp. 467-487
- Nasution D., **Essays on Auditor Independence**, Accounting School of Business & Economics, Åbo Akadem University, ISBN: 978-952-12-2912-1, 2013
- Teoh H.Y. and C.C. Lim, **An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Non-audit Fees, and other Issues on Audit Independence: Malaysian Evidence**, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Vol. 5, No. 2, 1996, pp. 231-248
- Willenborg M., **Empirical Analysis of the Economic Demand for Auditing in the Initial Public Offerings Market**, *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, 1999, pp. 225-238
- Zulkarnain M. S. & Y. Karbhari, **Non-audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Malaysia**, papers.ssrn.com, 2005
- Zhang Y., D. Hay, and C. Holm, **Non-audit Services and Auditor Independence: Norwegian Evidence**, *Cogent Business & Management*, 2016

منابع:

- انصاری عبدالمهدی، عبدالحسین طالبی نجف آبادی، و نرجس کمالی کرمانی، بررسی تأثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسی در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشجویان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۰
- جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای (لازم‌الاجرا از سال ۱۳۸۲)، ۱۳۸۲
- جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به‌عنوان حسابدار رسمی، ۱۳۹۲
- جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه انضباطی موضوع ماده ۴۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳
- سجادی حسین، تأثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرسان، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۹، ۱۳۸۷
- سجادی حسین، حسن فرازمند، و آناهیتا بنی‌نعمه، تأثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیر حسابرسی، دانش حسابرسی، شماره ۶۵، ۱۳۹۵
- سلیمی مریم، بررسی رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۸۶
- شفیعی مصطفی، اثر خدمات مشاوره مدیریت، طراحی سیستم، حسابرسی مالیاتی توسط حسابرسان مستقل بر درک تحلیلگران مالی از استقلال حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۸۵
- کمیته فنی سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۷۸
- ملکیان اسفندیار، و اسماعیل توکل‌نیا، بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، ۱۳۹۳
- نوروش ایرج، ساسان مهرانی، غلامرضا کرمی، و مجید شهبازی، مروری جامع بر حسابرسی، انتشارات نگاه دانش، چاپ چهارم، ۱۳۹۱
- نوری‌فرد یداله، و حیدر فیض‌پور اقدم، اثر خدمات غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره دوم، ۱۳۹۱
- نیکبخت محمدرضا، حسین مهریانی، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ۱۳۸۳
- Bartlett R.W., **A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept**, *Accountability Journal*, 6(2), 1993