

## حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکتهای افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی

**سعید صفری بیدسکان**

کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه

ایمیل نویسنده مسئول : Saeed\_Safari57@yahoo.com

**محمدحسین نصراللهی**

کارشناس ارشد حسابداری، مدرس دانشگاه

Nasrolahi.mohamad65@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۶/۱۴ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۱۱

### **چکیده :**

امروزه گسترش روز افزون شرکتهای و پیچیده تر شدن عملیات آنها، وجود سیستمهای مالی مناسب را به منظور ارائه اطلاعات مالی به موقع به اشخاص حقیقی و حقوقی ذی نفع و ذی علاقه الزامی ساخته است. از اینرو وجود اطلاعات مالی قابل اتکاء، لازمه جامعه نوین امروزی است و نقش اشخاص با صلاحیت حرفه ای جهت تایید اطلاعات مالی، واقعیتی انکارناپذیر است.

یکی از اجزاء مهم استانداردهای عمومی حسابرسی استقلال است. استقلال مهمترین اصل در اطمینان بخشی و شهادت دهی است. با این حال شرایط و عواملی نیز وجود دارند که ممکن است استقلال حسابرس را به خطر اندازند که باید مورد توجه جدی قرار گیرند، در تحقیق حاضر این موضوع که آیا حضور همزمان حسابرس در سمت بازرسی قانونی شرکت و حسابرس

شرکت می تواند بر استقلال حسابرس تاثیر داشته باشد یا خیر، از دیدگاه دانشگاهیان (دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری و اساتید محترم رشته حسابداری)، تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران و اعتباردهندگان مالی (بانکها و موسسات مالی و اعتباری) مورد آزمون قرار گرفته است.

به منظور بدست آوردن حجم نمونه از روش حداکثر خطا استفاده گردیده و به منظور آزمون فرضیات، آزمون مک نمار، کوکران و فریدمن استفاده گردیده است.

نتایج بدست آمده از این تحقیق، نشان داد که هر سه گروه مورد مطالعه صورتهای مالی حسابرسی شده شرکتها را قابل اتکاتر از صورتهای مالی تهیه شده توسط خود شرکتها می دانند، همچنین هر سه گروه در رتبه بندی عوامل موثر در انتخاب حسابرس، تجربه وی را مهمترین عامل می دانند. درخصوص حضور همزمان حسابرس در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت فقط گروه دوم (تحلیلگران بورس اوراق بهادار) معتقدند که این حضور همزمان موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود درحالیکه دو گروه دیگر (دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی) این حضور همزمان را موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی دانند. همچنین نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که دو گروه دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی حضور درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت را افزایش مخاطرات اخلاقی در اظهارنظر حسابرس می دانند، درحالیکه گروه دوم (تحلیلگران بورس) این حضور همزمان و درازمدت را نه تنها مخاطرات اخلاقی نمی دانند بلکه بازهم معتقدند این عمل موجبات افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

## **واژگان کلیدی :**

استقلال حسابرس، بازرسی قانونی، کیفیت حسابرسی، مخاطرات اخلاقی

## مقدمه :

سقوط شرکت انرون هفتمین شرکت بزرگ آمریکائی عضو بورس بار دیگر پرده از این موضوع برداشت که اخلاق در قلمرو تجارت و جنگ حاکم نیست. زیرا در این دو حوزه سود و پیروزی به هر قیمتی تنها معیار موفقیت شناخته می شود. با اینحال در حوزه اخلاق پای بندی به چارچوب حقوق عمومی اصل برترست. انرون تنها پدیده شاخه شده بازار سرمایه و کسب و کار نبوده و نخواهد بود کما اینکه آشکار شدن پدیده های ورلدکام<sup>۱</sup>، پارمالات و آدلفیا<sup>۲</sup>، فولکس واگن<sup>۳</sup> و... همه بعد از واقعه انرون بوده و نشان از تکرار این فجایع در آینده نیز دارد. از دیدگاه استفاده کنندگان، اطلاعاتی را که با نظارت شخصی مستقل تهیه و ارائه شود می توان قابل اتکا دانست. از اینرو رسیدگی و اظهارنظر حسابرس نسبت به گزارشگری اطلاعات و نظارت صورتهای مالی برای گواهی و اعتباربخشی به صورتهای مالی ارائه می گردد.

حسابرسی به بیان انجمن حسابرسان عمومی آمریکا عبارت است از "یک فعالیت ارزیابی شده مستقل که در این رسیدگی نیاز به دفاتر و اسناد مالی است و باتوجه به برنامه کار که بر اساس معیارهای پیش بینی شده می باشد این رسیدگی را انجام داده و پس از آن راجع به مندرجات موضوع رسیدگی شده گزارش تهیه و تسلیم مقام مسئول می شود."

باتوجه به تعریف فوق می توان بیان نمود: حسابرس شخصی مستقل است که با رسیدگی به دفاتر و حسابها و اسناد و مدارک مالی یک موسسه، درخصوص صورتهای مالی استخراج شده از آنها اظهارنظر نموده و نسبت به موضوع رسیدگی شده گزارشی تهیه و به مقام مسئول تسلیم می کند. حسابرس علاوه بر حفظ و حراست منافع سهامداران حافظ منافع عمومی جامعه نیز می باشد. رسیدگی حسابرس براساس آخرین استانداردهای حسابداری بوده و بیشتر درخصوص مطلوبیت صورتهای مالی از دیدگاه استانداردهای حسابداری می باشد. اعتبار گزارش حسابرس

---

<sup>1</sup> WorldCom

<sup>2</sup> Parmalat and Delphi

<sup>3</sup> volkswagen

برخلاف گزارش بازرس با توجه به استقلال وی، محدود به صاحبان سهام شرکت سهامی نمی شود و بسیاری از نهادهای اجتماعی و افراد علاقه مند می توانند به گزارش و اظهار نظر وی استناد کنند. حتی بازرس یا بازرسان قانونی می تواند از این خدمات تخصصی حسابرس استفاده نمایند.

نتیجه داوری نادرست حسابرسان در اطمینان بخشی به اطلاعات مالی در فرآیند گزارشگری مالی، می تواند منجر به برد یا باخت ناعادلانه استفاده کنندگانی مانند بازیگران بازار سرمایه و تهدیدی برای اعتبار، مشروعیت و حسن شهرت حرفه حسابرسی باشد. اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورتهای مالی نمی افزاید. در واقع، بدون استقلال، حسابرسی کاری بی معنا است.

بازرس یا بازرسان قانونی براساس مفاهیم استخراج شده از مفاد اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷، یکی از ارکان شرکتهای سهامی هستند که از بین سهامداران یا خارج از آنها، از طرف مجامع عمومی برای حفظ و حراست و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام که طبق قانون حق دخالت مستقیم و نظارت فردی در امور شرکت را ندارند، انتخاب می شوند. به عبارت دیگر رکنی از شرکت محسوب می شوند که امین و وکیل صاحبان سهام برای اعمال نظارت و کنترل فعالیت مدیریت و شرکت می باشند. بازرس یا بازرسان قانونی در هر زمانی هر نوع رسیدگی را که لازم بدانند انجام می دهند و در جلسات هیات مدیره بدون دخالت و داشتن حق رای می توانند شرکت کنند. همچنین بازرس یا بازرسان قانونی در مقابل شرکت و سهامداران نسبت به تخلفاتی که در انجام وظایف خود مرتکب می شوند مسئولیت مدنی و جزایی دارند.

نقش و وظیفه بازرس قانونی در بسیاری از شرکتهای هنوز روشن و واضح نیست. حتی هنوز هم در بیشتر از شرکتهای سهامی بویژه سهامی خاص نقش بازرس قانونی جنبه تشریفاتی دارد و بازرسان بیشتر از میان اقوام، دوستان و آشنایان نزدیک فقط برای گذراندن مراحل تاسیس و

تشریفات قانونی انتخاب می شوند و تعیین بازرس در اذهان عمومی صرفاً نوعی تشریفات اداری محسوب می شود.

رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته ساز در اقتصاد بین المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن های برجسته حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی شده است.

یکی از متداولترین تعریف ها درباره حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو<sup>1</sup> (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرده است "سنجش و ارزیابی بازار از احتمال اینکه حسابرس، نخست موارد تحریف با اهمیت در صورتهای مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد." احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد.

برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مفهوم متفاوت است. اگرچه، توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما نباید فراموش کرد که اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. چرا که کیفیت واقعی حسابرسی غیر قابل مشاهده است و فقط می توان آنرا پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برداشت از کیفیت حسابرسی در میان گروه های ذینفعان متفاوت است، همچنین ذینفعان مختلف به احتمال زیاد دارای دیدگاه های مختلف در خصوص کیفیت حسابرسی هستند.

---

<sup>1</sup> DeAngelo

لذا در این تحقیق به دنبال بررسی این آزمون هستیم که آیا حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکتهای موجب افزایش مخاطرات اخلاقی می شود یا افزایش کیفیت حسابرسی را دنبال دارد.

### **بیان مسئله و اهمیت آن :**

یکی از اجزاء مهم استانداردهای عمومی حسابرسی، استقلال است. بدین معنا که حسابرس باید ضمن انجام حسابرسی، استقلال را اعم از ظاهری و واقعی حفظ نماید. هدف تحقیق حاضر ارائه نظرات افراد مرتبط با حرفه حسابرسی درخصوص موضوع مورد تحقیق است. به عبارت دیگر این موضوع بررسی گردیده است که آیا حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکتهای افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی را به دنبال دارد.

### **مبانی نظری و پیشینه تحقیق :**

مطابق با بیانیه مفاهیم استقلال چارچوب نظری، استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم گیری بی غرضانه را از بین می برند. البته منظور از این تعریف، این نیست که حسابرس باید از همه ی فشارها و سایر عوامل موثر بر توان تصمیم گیری وی رها و آزاد باشد، بلکه باید از عوامل با اهمیتی که باعث می شوند، او تصمیم گیری بی غرضانه نداشته باشد، در امان بماند. [۱]

در ادبیات حسابرسی تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. متداولترین تعاریف از کیفیت حسابرسی از نگاه محققان حسابداری عبارتند از ۱- دی آنجلو (۱۹۸۱) : سنجش و ارزیابی بازار از احتمال اینکه صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت باشد و حسابرسان آنرا کشف و گزارش کرده باشند. ۲- لی<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) : کیفیت حسابرسی را احتمال آن می داند که حسابرس در مورد صورتهای مالی حاوی با اهمیت، گزارش معقول صادر نکند. ۳- ترومن و تیمن<sup>۲</sup> (۱۹۸۶) : صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرس ۴- پالمروس<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) برای

---

<sup>1</sup> lee

<sup>2</sup> Truman & Titman

اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی از ادعای حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می کند. ۵- شوئر<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) مقیاس اندازه گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده است. یکی از عواملی که بر کیفیت کار حسابرسی تاثیر دارد، حسابخواهی است. اگر حسابخواهی از حسابرس مطرح باشد کیفیت کار حسابرس بسیار بالا می رود. در جامعه ما تاکنون کمتر از حسابرس حسابخواهی شده است، در نتیجه حسابرس با خیال آسوده بدون اینکه نگرانی زیر سوال رفتن را داشته باشد کار خود را انجام می دهد. در چند سال اخیر که بتدریج حسابخواهی در جامعه حسابداران رسمی ایران و بورس مطرح شده حسابرس هم بتدریج در اندیشه بهبود کیفیت کار خود بوده است.

#### تحقیقات انجام شده در داخل کشور:

حساس یگانه، یحیی - رجبی، روح اله (۱۳۸۳) در تحقیق خودشان که با عنوان عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل انجام شد به این نتیجه رسیدند که قدرت حرفه ای از عوامل بسیاری اثرپذیر بوده و فعالان حرفه ای وضعیت موجود این عوامل را مطلوب ارزیابی نمی نمایند.

سجادی، سیدحسین - ابراهیمی مند، مهری (۱۳۸۴) در تحقیق خودشان که با عنوان عوامل افزایشده استقلال حسابرس مستقل انجام شد به این نتیجه رسیدند که کمیته حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار بعنوان عوامل افزایشده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی بعنوان عامل کاهشده استقلال حسابرسی می باشد.

مهربانی، حسین (۱۳۸۴) در تحقیق خود که با عنوان بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی، بر استقلال حسابرس انجام شد به این نتیجه رسید که عدم افشا حق الزحمه ای غیرحسابرسی به حق الزحمه های حسابرسی در صورت های مالی

---

<sup>1</sup> Palmrose

<sup>2</sup> Schauer

صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه های غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه های حسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می کند.

خواجوی، شکراله - نوشادی، میثم (۱۳۸۸) در تحقیق خود که با عنوان تجربه حسابرس و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی انجام شد به این نتیجه رسیدند که تجربه نقش غیرقابل انکاری بر قضاوت حسابرس دارد.

انصاری، عبدالمهدی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی که با عنوان تاثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره ای، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس انجام دادند به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران، عرضه همزمان خدمات حسابداری و مدیریتی، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس تأثیر می گذارد و می تواند آن را مخدوش کند؛ اما عرضه همزمان خدمات مشاوره ای، همراه با خدمات حسابرسی، تهدیدی برای استقلال نخواهد بود.

انصاری، عبدالمهدی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی که با عنوان بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه موسسه حسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران انجام شد به این نتیجه رسیدند که وجود فاصله زمانی مناسب بین خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی باعث حفظ استقلال می گردد. میزان حق الزحمه غیر حسابرسی با وجود افشا در گزارش های صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد و اینکه موسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار چه بزرگ باشند، چه کوچک، به هر حال ارائه خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بطور همزمان بر استقلال حسابرسی تاثیر گذار است.

اسماعیل زاده مقری، علی - ترامشلو، نصرت ... (۱۳۹۱) در تحقیق خود که با عنوان تاثیر رقابت بر سرحق الزحمه ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی انجام شد به این



نتیجه رسیدند که رقابت حق الزحمه ی حسابرسی تاثیر کاهنده ای بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

باقرپور ولاشانی، محمدعلی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیق خود که با عنوان پیش بینی گزارش حسابرس مستقل در ایران: رویکرد داده کاوی انجام شد به این نتیجه رسیدند که میانگین دقت مدل حاصل از تکنیک درخت تصمیم ۸۸,۶۴٪ از تکنیک دیگر بیشتر می باشد و همچنین با اهمیت ترین متغیرها جهت پیش بینی نوع گزارش حسابرسی سال قبل، نسبت سود و زیان خالص به درآمد خالص و بدهیها به داراییها می باشد.

خواجوی، شکراله - ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۴) در تحقیق خود که با عنوان کیفیت حسابرسی و محافظه کاری: شواهدی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شد به این نتیجه رسیدند که بین اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با محافظه کاری شرکت رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. امام رابطه بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری، منفی است.

### **تحقیقات انجام شده در خارج کشور:**

گال (۱۹۸۹) در تحقیق خود که به بررسی تاثیر عوامل رقابت، کمیته حسابرسی صاحبکار و اندازه موسسه حسابرسی بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار داد. به این نتیجه رسید که بین رقابت میان موسسات حسابرسی با استقلال حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. ولی رابطه اندازه موسسه حسابرسی با استقلال حسابرس بیانگر رابطه منفی بود و رابطه کمیته حسابرسی صاحبکار با استقلال حسابرس معنادار نبوده است.

رابطه طولانی حسابرس با صاحبکار، تمایلاتی را برای اعمال نظرات مدیریت صاحبکار ایجاد می کند و استقلال و بیطرفی حسابرس را مخدوش می کند. از اینرو حامیان تغییر حسابرس علیرغم اینکه رابطه طولانی حسابرس و صاحبکار را موجبات افزایش کیفیت حسابرسی می دانند، لیکن تغییر اجباری حسابرسان را برای ایستادگی در برابر فشارها و

خواسته های نابجای مدیران و قضاوت بیطرفانه تر، مفید می دانند. در مقابل مخالفان تغییر حسابرس چنین استدلال می کنند که عواملی نظیر (تلاش حسابرسان برای حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آنها) وجود دارد که حسابرسان را به حفظ استقلال و اداری می کند. کما اینکه تغییر حسابرس ممکن است موجب کاهش اعتماد سرمایه گذاران به اتکاپذیری صورتهای مالی و در نتیجه کاهش اعتبار حسابرسی شود (چن و همکاران، ۲۰۰۴).

پالمروس (۱۹۸۸) در تحقیق خود به رابطه مثبت بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دست یافته است. به این معنا که زمانیکه حسابرسان حق الزحمه های بالایی از صاحبکاران خود دریافت می کنند تمایل بیشتری دارند که قرارداد خود را با همان صاحبکار تمدید کنند که این موضوع می تواند انگیزه حسابرس را در حفظ استقلال بکاهد.

ویویان لی و همکاران (۲۰۰۳) با تحقیقی تحت عنوان خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرس در کشور زلاندنو، به این نتیجه رسیدند که بین حق الزحمه های حسابرسی و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که موجب نقض استقلال حسابرس می شود.

### **فرضیه های تحقیق :**

فرض اول : صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان بعنوان افراد مستقل قابل اتکاتر از صورتهای مالی تهیه شده توسط خود شرکتها می باشد.

فرض دوم : کیفیت گزارش حسابرسی زمانی که حسابرس حضور همزمان در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت دارد، بیشتر از زمانی است که وی فقط در سمت حسابرس شرکت حضور دارد.

فرض سوم : حضور همزمان حسابرس در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت در طولانی مدت مخاطرات اخلاقی را بدنبال دارد.

### **روش تحقیق :**

این تحقیق از جمله تحقیقات توصیفی است که اساس آن جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه از هر سه گروه مورد مطالعه بوده، همچنین داده های مورد آزمون از نوع ترتیبی بوده اند.

سوالات مندرج در پرسشنامه نیز بدین صورت بوده است، ابتدا در سوال شماره ۱ پرسیده شد که آیا صورتهای مالی تهیه شده توسط شرکتهای دارای کیفیت است و قابلیت اتکا دارد، سپس در سوال شماره ۲ پرسیده شد آیا صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرس مستقل دارای کیفیت است و قابلیت اتکا دارد. در سوال شماره ۳ خواسته شد که ۶ عامل مهم در انتخاب حسابرس را رتبه بندی نمایند. در سوال شماره ۴ پرسیده شد آیا اگر حسابرس مستقل همزمان به سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت انتخاب شود، کیفیت گزارش حسابرسی صادره وی را از حالتی که فقط سمت حسابرس شرکت را داشته باشد بیشتر می دانید. در سوال شماره ۵ نظر فرد در مورد جمله "حضور همزمان حسابرس مستقل در سمت بازرس قانونی و حسابرس در درآمدت موجب می شود گزارش حسابرس به سمت گزارش مقبول سوق یابد" بصورت موافقم یا مخالفم، پرسیده شد. در سوال شماره ۶ که از گروهی که به سوال شماره ۵ نظر موافق داده بودند پرسیده شد، دلیل سوق یافتن گزارش حسابرس به سمت گزارش مقبول را افزایش کیفیت حسابرسی یا مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس) یا سایر موارد می دانید.

### **جامعه آماری :**

جامعه آماری مورد بررسی شامل سه گروه، دانشگاهیان (دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری و اساتید محترم رشته حسابداری) بعنوان گروه اول، تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران بعنوان گروه دوم و اعتباردهندگان مالی (بانکها و موسسات مالی و اعتباری) بعنوان گروه سوم بوده اند.

### نمونه آماری :

به منظور برآورد حجم نمونه در تحقیق حاضر از روش حداکثر خطا استفاده شده است که بصورت زیر محاسبه گردیده است

$$n_{max} = \frac{\left(\frac{Z_{\alpha}}{2}\right)^2 P(1-P)}{\varepsilon^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.01} = 96$$

$Z =$  مقدار  $Z$  جدول نرمال به ازای  $0/025$   
 $\varepsilon^2 =$  حداکثر خطا

به منظور اطمینان از اینکه حداقل ۹۶ پرسشنامه مورد قبول در اختیار داشته باشیم، تعداد ۱۲۰ پرسشنامه در اختیار افراد هر سه گروه قرار گرفت که از این تعداد پرسشنامه، تعداد ۱۰۰ پرسشنامه از گروه اول و ۹۸ پرسشنامه از گروه دوم و ۹۶ پرسشنامه از گروه سوم مورد پذیرش قرار گرفت و در تجزیه و تحلیل داده ها از آنها استفاده گردید.

### یافته های تحقیق :

بررسی فرضیه اول :

نتایج حاصل از آزمون فرض اول در هر سه گروه مورد مطالعه نشان داد که صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرس بعنوان یک شخص مستقل قابل اتکاتر از صورتهای مالی تهیه شده توسط خود شرکت می باشد. لذا فرض اول تحقیق تأیید می گردد. بعنوان یک فرض فرعی درخصوص رتبه بندی عوامل موثر در انتخاب و پیشنهاد یک حسابرس، ۶ عامل (حسابرس باتجربه، نداشتن سابقه دعوی حقوقی، تحت نظر یک انجمن، بزرگ بودن موسسه حسابرسی، حسابرس مشهور، داشتن تخصص فنی) مورد رتبه بندی هر سه گروه قرار گرفته

است، گروه اول تحقیق (دانشگاهیان) رتبه بندی را بترتیب : ۱- حسابرس باتجربه، ۲- حسابرس مشهور، ۳- تحت نظر یک انجمن، ۴- بزرگ بودن موسسه حسابرسی، ۵- نداشتن سابقه دعوی حقوقی و ۶- داشتن تخصص فنی اظهار داشته اند. گروه دوم تحقیق (تحلیلگران بورس اوراق بهادار) رتبه بندی را بترتیب : ۱- حسابرس باتجربه، ۲- بزرگ بودن موسسه حسابرسی، ۳- تحت نظر یک انجمن، ۴- حسابرس مشهور، ۵- نداشتن سابقه دعوی حقوقی و ۶- داشتن تخصص فنی اظهار داشته اند. گروه سوم تحقیق (اعتباردهندگان مالی) رتبه بندی را بترتیب : ۱- حسابرس باتجربه، ۲- حسابرس مشهور، ۳- بزرگ بودن موسسه حسابرسی، ۴- تحت نظر یک انجمن، ۵- نداشتن سابقه دعوی حقوقی و ۶- داشتن تخصص فنی اظهار داشته اند. نتایج حاصل از فرضیه اول در نگاره شماره ۱ منعکس گردیده است.

بررسی فرضیه دوم :

نتایج حاصل از آزمون فرض دوم فقط در گروه دوم (تحلیلگران بورس اوراق بهادار) تأیید می گردد و در دو گروه دیگر (دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی) رد می گردد. به عبارت دیگر فقط گروه دوم معتقدند حضور همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود، در حالیکه دو گروه دیگر معتقد به این نظریه نیستند. نتایج حاصل از فرضیه دوم در نگاره های شماره ۲ و ۳ و ۴ منعکس گردیده است.

بررسی فرضیه سوم :

نتایج حاصل از آزمون فرض سوم در دو گروه (دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی) تأیید می گردد و فقط در گروه دوم (تحلیلگران بورس اوراق بهادار) رد می گردد. به عبارت دیگر فقط گروه دوم معتقدند حضور درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت نه تنها افزایش مخاطرات اخلاقی را بدنبال ندارد بلکه بازهم معتقدند این عمل موجبات افزایش کیفیت حسابرسی می شود. در حالیکه دو گروه دیگر (دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی) حضور درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت را

افزایش مخاطرات اخلاقی می دانند. لذا تصدی درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت ۳ عامل (افزایش کیفیت حسابرسی، مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)، سایر موارد) در سه گروه مورد مطالعه بشرح زیر رتبه بندی گردید.

گروه اول تحقیق (دانشگاهیان) رتبه بندی را بترتیب : ۱- مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)، ۲- افزایش کیفیت حسابرسی و ۳- سایر موارد اظهار داشته اند. گروه دوم تحقیق (تحلیلگران بورس اوراق بهادار) رتبه بندی را بترتیب : ۱- افزایش کیفیت حسابرسی، ۲- سایر موارد و ۳- مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس) اظهار داشته اند. گروه سوم تحقیق (اعتباردهندگان مالی) رتبه بندی را بترتیب : ۱- مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)، ۲- سایر موارد و ۳- افزایش کیفیت حسابرسی اظهار داشته اند. نتایج حاصل از فرضیه سوم در نگاره شماره ۵ منعکس گردیده است.

### نتیجه گیری :

گسترش روز افزون شرکتها و پیچیده تر شدن عملیات آنها، وجود سیستمهای مالی مناسب را به منظور ارائه اطلاعات مالی به موقع به اشخاص حقیقی و حقوقی ذی نفع و ذی علاقه الزام نموده است. وجود اطلاعات مالی قابل اتکاء، لازمه جامعه نوین امروزی است و نقش اشخاص با صلاحیت حرفه ای جهت تایید اطلاعات مالی، واقعیتهای انکارناپذیر است. حسابرس بعنوان یک شخص مستقل نقش اطمینان بخشی به صورتهای مالی را برعهده دارد. با این حال شرایط و عواملی نیز وجود دارند که ممکن است استقلال حسابرس را به خطر اندازد. از سویی دیگر جایگاه بازرس قانونی بعنوان یکی از اجزاء شرکتها

که از طرف مجامع عمومی برای حفظ و حراست و حصول اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام انتخاب می شوند، مشابه نقش حسابرس می باشد.

در تحقیق حاضر حضور همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. تائید شدن فرض اول تحقیق حاضر، یعنی استفاده کنندگان

صورت‌های مالی صورت‌های مالی حسابرسی شده را قابل اتکاتر از صورت‌های مالی تهیه شده توسط شرکتها می‌دانند، جایگاه حسابرسان را مستحکم و نوید آینده ای امیدوار کننده برای آنها را می‌دهد. ولی حضور همزمان حسابرس در دو سمت بازرس قانونی و حسابرس ممکن است این تصور را در ذهن استفاده کنندگان از صورت‌های مالی ایجاد کند که حسابرس مستقل نیست و تصدی طولانی مدت وی مخاطرات اخلاقی را بدنبال داشته باشد. این موضوع در تحقیق حاضر در دو گروه (دانشگاهیان و اعتباردهندگان مالی) تأیید و تنها در گروه تحلیلگران بورس اوراق بهادار رد گردیده است. آنچه پر واضح است این است که اگر حسابرس از نظر جامعه، مستقل به نظر نرسد، گزارشات حسابرسی وی اتکاپذیر نبوده و جایگاه حسابرسان را سست و نوید آینده ای امیدوار کننده برای آنها را نمی‌دهد.

نگاره شماره ۱

**گروه اول : دانشگاهیان**

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	
	1	2
1	20	0
2	43	37

**Ranks**

	Mean Rank
حسابرس باتجربه	1.79
نداشتن سابقه دعوی حقوقی	4.03
تحت نظر یک انجمن	3.75
بزرگ بودن موسسه حسابرسی	4.01
حسابرس مشهور	2.12
داشتن تخصص فنی	5.32

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	100
Chi-Square	256.175
df	5
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**گروه دوم : تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران**

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	
	1	2
1	21	0
2	40	37

**Ranks**

	Mean Rank
حسابرس باتجربه	1.55
نداشتن سابقه دعوی حقوقی	4.73
تحت نظر یک انجمن	3.16
بزرگ بودن موسسه حسابرسی	3.07
حسابرس مشهور	3.53
داشتن تخصص فنی	4.96

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	98
Chi-Square	221.619
df	5
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

**گروه سوم : اعتباردهندگان مالی**

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است

صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	
	1	2
1	20	0
2	37	39

**Ranks**

	Mean Rank
حسابرس باتجربه	1.91
نداشتن سابقه دعوی حقوقی	4.38
تحت نظر یک انجمن	3.57
بزرگ بودن موسسه حسابرسی	3.51
حسابرس مشهور	2.99
داشتن تخصص فنی	4.65

**Test Statistics<sup>a</sup>**

N	96
Chi-Square	133.976
df	5
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test



نگاره شماره ۲

گروه اول : دانشگاهیان

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	
	1	2
1	50	13
2	0	37

گروه دوم : تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	
	1	2
1	61	0
2	32	5

گروه سوم : اعتباردهندگان مالی

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود

صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	
	1	2
1	40	17
2	0	39

Test Statistics<sup>a</sup>

	صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است
N	100	100
Chi-Square <sup>b</sup>	41.023	
Asymp. Sig.	.000	
Exact Sig. (2-tailed)		.000 <sup>b</sup>

- a. Continuity Corrected
- b. Binomial distribution used.
- c. McNemar Test

Test Statistics<sup>a</sup>

	صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است
N	98	98
Chi-Square <sup>b</sup>	38.025	30.031
Asymp. Sig.	.000	.000

- a. Continuity Corrected
- b. McNemar Test

Test Statistics<sup>a</sup>

	صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است & حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است
N	96	96
Chi-Square <sup>b</sup>	35.027	
Asymp. Sig.	.000	
Exact Sig. (2-tailed)		.000 <sup>b</sup>

- a. Continuity Corrected
- b. Binomial distribution used.
- c. McNemar Test

نگاره شماره ۳

گروه اول : دانشجویان

Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
صورتهای مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	Group 1	63	.63	.50	.012 <sup>a</sup>
	Group 2	37	.37		
	Total	100	1.00		
حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	Group 1	50	.50	.50	1.000 <sup>a</sup>
	Group 2	50	.50		
	Total	100	1.00		

a. Based on Z Approximation.

گروه سوم : اعتباردهندگان مالی

Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
صورتهای مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	Group 1	57	.59	.50	.082 <sup>a</sup>
	Group 2	39	.41		
	Total	96	1.00		
حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	Group 1	40	.42	.50	.125 <sup>a</sup>
	Group 2	56	.58		
	Total	96	1.00		

a. Based on Z Approximation.

نگاره شماره ۴

گروه اول : دانشجویان

Frequencies

	Value	
	1	2
صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	20	80
صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	63	37
حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	50	50

گروه دوم : تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران

Frequencies

	Value	
	1	2
صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	21	77
صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	61	37
حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	93	5

گروه سوم : اعتباردهندگان مالی

Frequencies

	Value	
	1	2
صورت‌های مالی قبل از حسابرسی دارای کیفیت است	20	76
صورت‌های مالی بعد از حسابرسی دارای کیفیت است	57	39
حضور همزمان حسابرس در ۲ سمت موجب بهبود کیفیت می شود	40	56

Test Statistics

N	100
Cochran's Q	67.860 <sup>a</sup>
df	2
Asymp. Sig.	.000

a. 1 is treated as a success.

Test Statistics

N	98
Cochran's Q	108.444 <sup>a</sup>
df	2
Asymp. Sig.	.000

a. 1 is treated as a success.

Test Statistics

N	96
Cochran's Q	55.622 <sup>a</sup>
df	2
Asymp. Sig.	.000

a. 1 is treated as a success.

گروه اول : دانشگاهیان	گروه دوم : تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران	گروه سوم : اعتباردهندگان مالی																																																
<p style="text-align: center;"><b>Runs Test</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد</td> </tr> <tr> <td>Test Value</td> <td style="text-align: center;">1.1900</td> </tr> <tr> <td>Cases &lt; Test Value</td> <td style="text-align: center;">81</td> </tr> <tr> <td>Cases &gt;= Test Value</td> <td style="text-align: center;">19</td> </tr> <tr> <td>Total Cases</td> <td style="text-align: center;">100</td> </tr> <tr> <td>Number of Runs</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Z</td> <td style="text-align: center;">-9.787</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig. (2-tailed)</td> <td style="text-align: center;">.000</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Mean</p>		حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد	Test Value	1.1900	Cases < Test Value	81	Cases >= Test Value	19	Total Cases	100	Number of Runs	2	Z	-9.787	Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	<p style="text-align: center;"><b>Runs Test</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد</td> </tr> <tr> <td>Test Value</td> <td style="text-align: center;">1.6531</td> </tr> <tr> <td>Cases &lt; Test Value</td> <td style="text-align: center;">34</td> </tr> <tr> <td>Cases &gt;= Test Value</td> <td style="text-align: center;">64</td> </tr> <tr> <td>Total Cases</td> <td style="text-align: center;">98</td> </tr> <tr> <td>Number of Runs</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Z</td> <td style="text-align: center;">-9.737</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig. (2-tailed)</td> <td style="text-align: center;">.000</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Mean</p>		حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد	Test Value	1.6531	Cases < Test Value	34	Cases >= Test Value	64	Total Cases	98	Number of Runs	2	Z	-9.737	Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	<p style="text-align: center;"><b>Runs Test</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: center;">حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد</td> </tr> <tr> <td>Test Value</td> <td style="text-align: center;">1.1042</td> </tr> <tr> <td>Cases &lt; Test Value</td> <td style="text-align: center;">86</td> </tr> <tr> <td>Cases &gt;= Test Value</td> <td style="text-align: center;">10</td> </tr> <tr> <td>Total Cases</td> <td style="text-align: center;">96</td> </tr> <tr> <td>Number of Runs</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Z</td> <td style="text-align: center;">-9.471</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig. (2-tailed)</td> <td style="text-align: center;">.000</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Mean</p>		حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد	Test Value	1.1042	Cases < Test Value	86	Cases >= Test Value	10	Total Cases	96	Number of Runs	2	Z	-9.471	Asymp. Sig. (2-tailed)	.000
	حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد																																																	
Test Value	1.1900																																																	
Cases < Test Value	81																																																	
Cases >= Test Value	19																																																	
Total Cases	100																																																	
Number of Runs	2																																																	
Z	-9.787																																																	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000																																																	
	حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد																																																	
Test Value	1.6531																																																	
Cases < Test Value	34																																																	
Cases >= Test Value	64																																																	
Total Cases	98																																																	
Number of Runs	2																																																	
Z	-9.737																																																	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000																																																	
	حضور همزمان حسابرس در ۲ پست گزارش را به مقبول سوق می دهد																																																	
Test Value	1.1042																																																	
Cases < Test Value	86																																																	
Cases >= Test Value	10																																																	
Total Cases	96																																																	
Number of Runs	2																																																	
Z	-9.471																																																	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000																																																	
<p style="text-align: center;"><b>Ranks</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">Mean Rank</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>افزایش کیفیت حسابرسی</td> <td style="text-align: center;">2.07</td> </tr> <tr> <td>مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)</td> <td style="text-align: center;">1.76</td> </tr> <tr> <td>سایر موارد</td> <td style="text-align: center;">2.17</td> </tr> </tbody> </table>		Mean Rank	افزایش کیفیت حسابرسی	2.07	مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	1.76	سایر موارد	2.17	<p style="text-align: center;"><b>Ranks</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">Mean Rank</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>افزایش کیفیت حسابرسی</td> <td style="text-align: center;">1.57</td> </tr> <tr> <td>مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)</td> <td style="text-align: center;">2.32</td> </tr> <tr> <td>سایر موارد</td> <td style="text-align: center;">2.10</td> </tr> </tbody> </table>		Mean Rank	افزایش کیفیت حسابرسی	1.57	مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	2.32	سایر موارد	2.10	<p style="text-align: center;"><b>Ranks</b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <thead> <tr> <th></th> <th style="text-align: center;">Mean Rank</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>افزایش کیفیت حسابرسی</td> <td style="text-align: center;">2.38</td> </tr> <tr> <td>مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)</td> <td style="text-align: center;">1.40</td> </tr> <tr> <td>سایر موارد</td> <td style="text-align: center;">2.22</td> </tr> </tbody> </table>		Mean Rank	افزایش کیفیت حسابرسی	2.38	مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	1.40	سایر موارد	2.22																								
	Mean Rank																																																	
افزایش کیفیت حسابرسی	2.07																																																	
مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	1.76																																																	
سایر موارد	2.17																																																	
	Mean Rank																																																	
افزایش کیفیت حسابرسی	1.57																																																	
مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	2.32																																																	
سایر موارد	2.10																																																	
	Mean Rank																																																	
افزایش کیفیت حسابرسی	2.38																																																	
مخاطرات اخلاقی (مستقل نبودن حسابرس)	1.40																																																	
سایر موارد	2.22																																																	
<p style="text-align: center;"><b>Test Statistics<sup>a</sup></b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>N</td> <td style="text-align: center;">81</td> </tr> <tr> <td>Chi-Square</td> <td style="text-align: center;">9.852</td> </tr> <tr> <td>df</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig.</td> <td style="text-align: center;">.007</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Friedman Test</p>	N	81	Chi-Square	9.852	df	2	Asymp. Sig.	.007	<p style="text-align: center;"><b>Test Statistics<sup>a</sup></b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>N</td> <td style="text-align: center;">34</td> </tr> <tr> <td>Chi-Square</td> <td style="text-align: center;">13.471</td> </tr> <tr> <td>df</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig.</td> <td style="text-align: center;">.001</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Friedman Test</p>	N	34	Chi-Square	13.471	df	2	Asymp. Sig.	.001	<p style="text-align: center;"><b>Test Statistics<sup>a</sup></b></p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>N</td> <td style="text-align: center;">86</td> </tr> <tr> <td>Chi-Square</td> <td style="text-align: center;">63.093</td> </tr> <tr> <td>df</td> <td style="text-align: center;">2</td> </tr> <tr> <td>Asymp. Sig.</td> <td style="text-align: center;">.000</td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">a. Friedman Test</p>	N	86	Chi-Square	63.093	df	2	Asymp. Sig.	.000																								
N	81																																																	
Chi-Square	9.852																																																	
df	2																																																	
Asymp. Sig.	.007																																																	
N	34																																																	
Chi-Square	13.471																																																	
df	2																																																	
Asymp. Sig.	.001																																																	
N	86																																																	
Chi-Square	63.093																																																	
df	2																																																	
Asymp. Sig.	.000																																																	

## منابع :

- ۱- اسماعیل زاده مقری، علی و نصرت اله ترامشلو (۱۳۹۱)، "تأثیر رقابت بر سرحق الزحمه ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۸، صص ۷۹-۷۰.
- ۲- آذر، عادل و منصور مومنی (۱۳۸۱)، آمار و کاربرد آن در مدیریت - جلد دوم، تهران. انتشارات ست.
- ۳- آقای، پروین (۱۳۸۱)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه الزهرا.
- ۴- انصاری، عبدالمهدی، عبدالحسین طالبی نجف آبادی و نرجس کمالی کرمانی (۱۳۹۰)، "تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌ای، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس"، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۱، دوره ۱، صص ۷۸-۶۳.
- ۵- انصاری، عبدالمهدی، عبدالحسین طالبی نجف آبادی و نرجس کمالی کرمانی (۱۳۹۰)، "بررس تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه موسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره یازدهم، سال سوم
- ۶- باقرپور ولاشانی، محمد علی، محمد جواد ساعی و علی مشکانی و مصطفی باقری (۱۳۹۲)، "پیش بینی گزارش حسابرس مستقل در ایران: رویکرد داده کاوی"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره نوزدهم، سال چهارم صص ۱۵۰-۱۳۴.
- ۷- بی میگز، ویتینگتون، اری، پینی، کرت و میگز، رابرت. اف (۱۳۸۸)، اصول حسابرسی - جلد اول و دوم، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، تهران، سازمان حسابرسی
- ۸- بیانیه مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرس، ۱۳۸۰، هیئت استانداردهای استقلال، فصلنامه حسابرسی، ترجمه موسی بزرگ اصل، سال سوم، شماره ی ۱۳، صص ۷۸-۷۲.

۹- خواجهوی، شکراله و میثم نوشادی (۱۳۸۸)، "تجربه حسابر س و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابر سی"، تحقیقات حسابداری، شماره سوم، صص ۱۰۸-۱۲۱.

۱۰- خواجهوی، شکراله و مهرداد ابراهیمی (۱۳۹۴)، "کیفیت حسابر سی و محافظه کاری: شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابر سی، سال هفتم، شماره بیست و هفتم، سس ۱۹-۴.

۱۱- رجبی، روح اله (۱۳۸۴)، عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابر سی مستقل، رساله دکتری حسابداری، تهران ک دانشگاه علامه طباطبایی.

۱۲- رحمانی، علی (۱۳۸۱)، ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، مجله حسابر س، شماره ۱۷

۱۳- سجادی، سیدحسین و مهدی ابراهیمی مند، (۱۳۸۴)، "عوامل افزایشده ی استقلال حسابر س مستقل"، بررسی های حسابداری و حسابر سی، سال دوازدهم، شماره ی ۴۰، صص ۸۰-۶۱

۱۴- عبادی، محمدعلی (۱۳۸۲)، حقوق تجارت، تهران. کتابخانه گنج دانش، چاپ نوزدهم

۱۵- عظیمی، سعید (۱۳۷۸)، "انتخاب حسابر س و بازرس قانونی در شرکتهای سهامی"، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۳۱، صص ۸۰-۸۳

۱۶- مهربانی، حسین (۱۳۸۴)، "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات حسابر سی بر درک استقلال"، پایان نامه کارشناسی ارشد، به راهنمایی دکتر نیکبخت، دانشگاه تهران.

۱۷- یگانه، یحیی و روح الله رجبی (۱۳۸۳)، "عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابر سی مستقل"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۳۸۳، شماره ی ۸، صص ۸۶-۵۵.

۱۸- Chen, C. Y., Lin, C. J. and Lin, Y. C. (2004). "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?" Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.

۱۹- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation. Journal of Accounting and Economics.

- ۲۰- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3, No. 3: 183-189
- ۲۱- Gul, F. A. (1989), "Bankers Perceptions of factors effecting auditor independence", *Journal of Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 2, No. 3 : 162-173
- ۲۲- Kalapur Sanjay and Yoonseok Zang (2008). Audit Market Competition and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*.
- ۲۳- Lys, T, and Watts, R. L. (1994), *Lawsuits against Auditor*. *Journal of Accounting Research* 32 (Supplement) : 65-93
- ۲۴- Mautz, R.K. and Sharaf, H.A., (1961). "Independence" in "The philosophy of Auditing", *American Accounting Association, Monograph No. 6*.
- ۲۵- Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*. Vol. 64, No. 1 : 55-73
- ۲۶- Schauer, P. C. (2000). Differences in Audit Quality Among Audit Firms: An Examination Using Bid-ask Spreads. Working paper
- ۲۷- Titman, S. and B. Trueman. (1986), Information Quality and the Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 8, No. 2: 159-172
- ۲۸- Vivian, Li. And David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). Non-Audit Services and Auditor Independence : New Zeland Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auchland

# The simultaneous attendance of auditors in legal inspector and audit firms position –Increase moral hazard or increase audit quality!!!

## **Abstract:**

Nowadays, with companies' expansion and more complex their operation, existence appropriate financial systems in order to presentation financial information to interest and beneficiary people is required. Hence, existence financial information reliable is required for a modern society. So the role of qualified people in order to apply financial information is undeniable.

Independence is one of the most important components generally accepted auditing standard (GAAS). Independence is the most principle for assure and testify. Nonetheless, there are conditions which are dangerous for independence of auditor that must be considered seriously.

In this study affected simultaneous attendance of auditor in legal inspector and audit firms position on independence auditor from viewpoint of three groups (Academics, Analysts in Tehran Stock exchange and financial creditors) has been studied. In order to obtain volume sample have used from method of maximum error. Also for hypothesis test used McNemar's test, Cochran's test and Friedman test.

The results of this study showed, all three groups believe audited financial statements are more reliable than financial statements that are produced by the companies. Also all of them believe that auditor's experience is the first factor for opting of auditor. About of simultaneous attendance of auditor in legal inspector and audit firms position, only second group (Analysts in Tehran stock exchange) believe that simultaneous attendance cause to increase audit quality, while the other groups don't agree.

Furthermore the results of this study showed, two groups (Academics and financial creditors) believe long-term attendance auditor in two positions cause increase moral hazard. On the other hand the analysts in Tehran stock exchange believe that not only this simultaneous attendance doesn't cause moral hazard, but also it increases audit quality.

## Key words:

Audit independence, legal inspector, audit quality, moral hazard