فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/ سال دوم/ شماره ۷ / پاییز۸۹ / صفحات ۲۲- ۱

بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی

دکتر ایرج نوروش*
مسعود رمضانی**

تاریخ دریافت: ۸۹/۶/۳۱ **تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۱۳**

چکیده :

در این پژوهش عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. برای گردآوری داده های این پژوهش از پرسشنامه با مقیاس طیف لیکرت و برای ارزیابی فرضیه ها از آزمون های، نسبت موفقیت در جامعه (p) و کای-دو (χ^2) استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه، گروه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی که شامل مدیران مالی شرکت های سرمایه گذاری، مدیر امور اعتباری بانک ها و گروه شرکای موسسه حسابرسی می باشد.

نتایج پژوهش نشان می دهد، وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیر حسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تاثیر دارد. همچنین در بررسی دیدگاه های پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان (بین گروهی) تفاوت معناداری وجود داشته و بین دیدگاه های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد.

واژه های کلیدی: استقلال حسابرس، خدمات غیر حسابرسی، کمیته حسابرسی، وابستگی اقتصادی، حق الزحمه حسابرسی.

* استاد حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان(نویسنده مسئول)
Email:mrkai1985@gmail.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

۱- مقدمه

وجود برخی شرایط در محیط فرآیند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده کنندگان را بسیار مشکل می سازد تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامد های اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجیه است. تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهمترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه متصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابرسی به طور محسوس کاهش می یافت. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می سازد نتیجاً یکی از مهمترین ویژگیهای حسابرس استقلال اوست (نیکخواه آزاد،۱۳۷۹). استقلال در فرهنگ وبستر[۱] (۱۹۸۶) رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده‌ی دیگری یا دیگران تعریف شده است. کری[۲] (۱۹۷۰) معتقد است استقلال در ساده ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد.

دی آنجلو[۳] (۱۹۸۱) می گوید حسابرسی مستقل است که بتواند گزارش های حسابرسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی اش منتشر کند. نپ[۴] (۱۹۸۵) استقلال را توانایی مقاوت در برابر فشار صاحب کار می داند.

ارنس و همکاران[۵] (۱۹۹۹) استقلال را اتخاذ یک دیدگاه غیر جانبدارنه در اجرای آزمون های حسابرسی، ارزیابی نتایج و انتشار گزارش های حسابرسی تعریف کردند.

هال و رنر[۶] (۱۹۹۱) معتقدند اگر چه جنبه ی باطنی استقلال قابل مشاهده نیست اما هنگامی که قصور و سهل انگاری حسابرس نمایان می شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می آید.

از نظر فدراسیون بین المللی حسابداران[۷] (۲۰۰۱) استقلال دارای دو بعد است. استقلال ظاهری(حسابرس مستقل به نظر رسد) و استقلال باطنی(حسابرس به طور واقعی مستقل باشد).

1-Webster
2-Carey
3-DeAngelo
4-Knapp
5-Arens , et al.
6 - Hall and Renner
7-International Federation of Accountants

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

بنابراین استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است.

در این مطالعه، ابتدا به بیان سوالات و اهداف پژوهش پرداخته و پژوهش های خارجی و داخلی بررسی می شود. سپس فرضیه ها، جامعه و نمونه آماری، ابزار جمع آوری دادها، روایی و پایایی آن و روشهای آماری به کار رفته شده جهت آزمون فرضیه ها تشریح می گردد. در ادامه یافته های پژوهش و در انتها نیز نتیجه گیری، پیشنهاد ها و محدودیت های پژوهش ارائه خواهد شد.

۲- سوالات پژوهش

سوالاتی که در این پژوهش سعی در یافتن پاسخ برای آن است عبارت اند از:

۱) چه عواملی بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی موثر است؟

۲) چه تفاوتهایی بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان وجود دارد؟

۳) چه تفاوتهایی بین دیدگاه های گروه‌های مختلف استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان وجود دارد؟

۳- اهداف پژوهش

اهداف اصلی این پژوهش عبارت اند از:

۱) بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی.

۲) بررسی تفاوت بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان.

۳) بررسی تفاوت بین دیدگاه های گروه‌های مختلف استفاده کننده خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان.

۴- پیشینه پژوهش

پژوهش های بسیاری در خصوص عوامل موثر بر استقلال حسابرس صورت گرفته است که در این قسمت، برخی از آنها مورد اشاره قرار می گیرد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

پژوهش های خارجی

هارتلی و روس[1] (۱۹۷۲) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که فقط ۶٪ از پاسخگویان عقیده دارند که ارائه خدمات غیر حسابرسی تهدید مهمی برای استقلال می باشد.

فیرت[2] (۱۹۸۰) طی پژوهشی در کشور انگلستان به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار تاثیر کاهنده و ارائه خدمات غیر حسابرسی تهدیدی برای استقلال حسابرس می‌باشد.

دایکس هورن و سینینگ[3] (۱۹۸۲) طی پژوهشی درکشور آلمان به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه مدیران بخش وام دهی و سرمایه گذاری بانکها، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و ارائه خدمات غیر حسابرسی بر تصمیمات مالی آنها تاثیر گذار بوده و به عبارتی دیگر عوامل ذکر شده تاثیر کاهنده ی بر استقلال حسابرس دارند.

آنتل[4] (۱۹۸۴) طی پژوهشی به بررسی استقلال حسابرس پرداخته است. در این پژوهش نقش مدیران در تعیین حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می دهد که نقش مدیران در تعیین حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی بر استقلال حسابرس داشته مگر اینکه مکانیزم کنترلی خوبی برقرار باشد.

نپ[5] (۱۹۸۷)، شمشر و همکاران[6] (۲۰۰۱)، کلین[7] (۲۰۰۲) و فیرنلی و بیتی[8] (۲۰۰۴) به به این نتیجه رسیدند که وجود کمیته حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

پَنی و ریکرس[9] (۱۹۸۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر خدمات مشاوره مدیریت بر استقلال حسابرس پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد خدمات مشاوره مدیریت به صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر ندارد.

گول[10] (۱۹۸۹) طی پژوهشی در کشور نیوزلند به بررسی دیدگاه بانکداران نسبت به عوامل موثر بر استقلال حسابرس پرداخته است. در این پژوهش عواملی از جمله کمیته حسابرسی صاحبکار و ارائه خدمات غیر حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است. نتایج پژوهش نشان

1-Hartley and Ross
2-Firth
3-Dykxhoorn and Sinning
4-Antle
5-Knapp
6-Shamsher, et al.
7-Klein
8-Fearnley and Beattie
9-Pany and Reckers
10-Gul

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

می دهد که ارائه خدمات غیر حسابرسی تاثیر کاهنده ی بر استقلال حسابرسی داشته و کمیته حسابرسی صاحبکار تاثیر معناداری نداشته است.

لیندسی[1] (۱۹۹۰) طی پژوهشی در کشور کانادا به بررسی دیدگاه مدیران موسسات اعتباری و بانک ها نسبت به تاثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می دهد ارائه خدمات غیر حسابرسی تاثیر کاهنده و معناداری بر استقلال حسابرس داشته است.

آگاسر و داپنیک[2] (۱۹۹۱) طی پژوهشی در کشورهای آمریکا، آلمان و فیلیپین به این نتیجه رسیدند که ارائه خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر ندارند.

هامفری و همکاران[3] (۱۹۹۲) به بررسی تاثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان و مدیران مالی و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد از دیدگاه همه گروه ها ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار، تاثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد.

بارتلت[4] (۱۹۹۳) طی پژوهشی در کشور آمریکا به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران موسسات اعتباری و بانکها، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و ارائه خدمات غیر حسابرسی تاثیر کاهنده ی بر استقلال حسابرس داشته، با این تفاوت که حسابرسان مستقل نسبت به مدیران نگرانی کمتری داشته اند.

تئوه و لیم[5] (۱۹۹۶) طی پژوهشی در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکتهایی تولیدی، ارائه خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار تاثیر کاهنده و وجود کمیته حسابرسی تاثیر افزاینده ی بر استقلال حسابرس داشته است.

ویلنبورگ[6] (۱۹۹۹) در پژوهشی به این نتیجه رسید که نفوذ مدیران در تعیین حق الزحمه الزحمه حسابرسی بر استقلال تاثیر داشته است.

---

1 - Lindsay
2- Agaser and Doupnik
3 - Humphrey, et al.
4 - Bartlett
5 - Teoh and Lim Lindsay
6-Willenborg

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

بیتی و همکارانش[1] (۱۹۹۹) در کشور انگلستان به بررسی دیدگاه مدیران مالی شرکت ها، شرکایی موسسات حسابرسی و تحلیل گران مالی نسبت به عواملی از جمله وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، نفوذ مدیران روی انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی، کمیته حسابرسی صاحبکار و ارائه خدمات غیر حسابرسی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد که عوامل ذکر شده از نظر همه گروها تاثیر مهمی روی استقلال حسابرس داشته و عامل اصلی تهدید مربوط به ارائه خدمات غیر حسابرسی بوده و عامل اصلی تقویت کننده نیز وجود کمیته حسابرسی بوده است.

دفوند و همکاران[2] (۲۰۰۲) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که میزان حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی تاثیری بر استقلال حسابرس ندارد.

فرانکل و همکاران[3] (۲۰۰۲) طی پژوهشی شواهدی از وجود رابطه بالقوه میان حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و معیارهای مدیریت سود مشاهده نمودند. بنابرین ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار تاثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد.

دوپوچ و همکاران[4] (۲۰۰۳) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که ارائه همزمان خدمات غیر غیر حسابرسی و حسابرسی موجب می شود که حسابرسان هنگام جستجوی شواهد، منافع مشتری را در نظر گرفته و شواهد مثبت را پر رنگتر جلوه می دهند و بطور کلی قضاوت آنها دچار انحراف می شود. بدین ترتیب ارائه همزمان خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی موجب لطمه بر استقلال حسابرس خواهد شد.

زولکارنین و همکاران[5] (۲۰۰۷) در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که استقلال حسابرس رابطه مثبتی با جلسات کمیته حسابرسی، گزارش کمیته حسابرسی به همراه گزارش سالانه، نقش کمیته حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی و ترکیب اعضای کمیته حسابرسی دارد.

برندون و همکاران[6] (۲۰۰۴)، زولکارنین[7] (۲۰۰۶) و صالحی (۲۰۰۹) طی پژوهشی به بررسی تاثیر ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان

1-Beattie,et al.
2-Defond ,et al.
3-Frankel ,et al.
4-Dopuch ,et al.
5-Zulkarnain ,et al.
6-Brandon ,et al.
7-Zulkarnain

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

می دهد که ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط یک گروه حسابرس تاثیر منفی بر استقلال حسابرس دارد.

پژوهش های داخلی

نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ارائه خدمات غیر حسابرسی مانند اصلاح حساب، خدمات دفتر داری، ثبت های حسابداری و تهیه صورت های مالی، خدمات حسابرسی داخلی، خدمات وظایف مدیریتی، خدمات مشاوره ی مدیریت توسط موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود در همان سالهایی که حسابرسی آن شرکت را به عهده داشته اند استقلال حسابرس را مخدوش می نماید.

سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۴) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که از نظر حسابرسان مستقل، وجود کمیته ی حسابرسی صاحبکار عامل افزاینده استقلال حسابرس می باشد.

۵- فرضیه های پژوهش:

فرضیه های این پژوهش به دو گروه "الف" و"ب" تقسیم می شود. فرضیه های گروه "الف" در بر گیرنده عوامل موثر بر استقلال حسابرس می باشد و فرضیه های گروه "ب" در ارتباط با بررسی تفاوت دیدگاه‌های حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی و همچنین بین استفاده کنندگان خدمات حسابرسی می باشد.

این فرضیات عبارت اند از:

فرضیات گروه الف:

۱) وجود کمیته حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

۲) ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط موسسه حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

۳) نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

۴) وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

فرضیات گروه ب:

۱) بین دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان تفاوت وجود ندارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

۲) بین دیدگاه های گروه‌های مختلف استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان تفاوت وجود ندارد.

۶- جامعه ی آماری، نمونه و حجم نمونه

سرمایه گذاران

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، سرمایه گذاران به عنوان تامین کنندگان سرمایه علاقمند به دریافت اطلاعاتی هستند که بر مبنای آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام خود تصمیم گیری کنند و عملکرد مدیریت و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. با توجه به اینکه طبقه سرمایه گذارن طیف گسترده ای از اشخاص حقیقی و حقوقی را در بر می گیرد و از آنجا که انتخاب نمونه تصادفی در این جامعه به دلیل نبود اطلاعات جامع امکان پذیر نبود، و با توجه به این که یکایک سرمایه گذاران از دانش کافی در مورد خدمات حسابرسی و استقلال حسابرس برخوردار نمی باشند، مدیران مالی شرکت های سرمایه گذاری (شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) به نیابت از طرف سرمایه گذاران مورد نظر خواهی قرار گرفتند. بر اساس آمار اخذ شده از سازمان بورس و اوراق بهادار در آذر ماه ۱۳۸۸ تعداد ۳۲ شرکت سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. تعداد نمونه آماری شامل ۲۸ نفر بوده که برای کسب اطلاعات بیشتر تعداد پرسشنامه بیشتری توزیع گردید در نهایت تعداد ۲۸ پرسشنامه جمع آوری شد.

اعتبار دهندگان (اعطاء کنندگان تسهیلات مالی)

از آنجا که شرکت ها برای تامین بخشی از نیازهای مالی خود به بانکها و موسسات اعتباری غیر بانکی مراجعه می کنند ، اطلاعات مندرج در صورت های مالی می تواند توسط اعتبار دهندگان و تامین کنندگان مالی برای ارزیابی و اطمینان از توان واحد تجاری جهت بازپرداخت به موقع اصل و متفرعات تسهیلات دریافتی مورد استفاده قرار گیرد. لذا اعتبار دهندگان، از استفاده کنندگان خدمات حسابرسی به شمار می روند. با توجه به این که محل جغرافیایی پژوهش، شهر تهران بود، مدیران امور اعتبارات ادارات کل بانک ها در تهران مورد پرسش قرار گرفتند. با توجه به آمار دریافت شده از سایت بانک مرکزی تعداد ۲۰ بانک تحت نظارت بانک

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

مرکزی درآذر ماه ۱۳۸۸ مشغول به فعالیت می باشند. تعداد نمونه آماری شامل ۱۸ نفر بوده که برای کسب اطلاعات بیشتر تعداد پرسشنامه بیشتری توزیع گردید در نهایت تعداد ۱۸پرسشنامه جمع آوری شد.

حسابرسان مستقل

آخرین گروهی که مورد پرسش قرار گرفتند، شرکای موسسات حسابرسی بودند. بر اساس مصوبه شورای بورس، حسابرسی مستقل سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس باید توسط موسسات حسابرسی معتمد بورس (سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد بورس می باشند) انجام پذیرد. طبق آمار منتشر شده از سایت سازمان بورس تعداد ۱۰۶ موسسه حسابرسی مجاز به حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می باشند که از این موسسات، دو موسسه به دلیل نداشتن شریک (سازمان حسابرسی و مفید راهبر) جزء جامعه آماری نمی باشد. مطابق با آمار اخذ شده در آذر ماه ۱۳۸۸ تعداد شرکای موسسات حسابرسی ۳۶۵ نفر می باشند. تعداد نمونه آماری شامل ۱۱۸ نفر بوده که برای کسب اطلاعات بیشتر تعداد پرسشنامه بیشتری توزیع گردید در نهایت تعداد ۱۱۸ پرسشنامه جمع آوری شد.

۷- ابزار اندازه گیری

برای گردآوری نظرات هر سه گروه پرسش شونده یک نوع پرسشنامه مشتمل بر ۲۰ سوال در دو بخش تهیه و توزیع شد. در بخش اول ویژگی های فردی پاسخ دهنده شامل میزان تحصیلات و تجربه ی آنان مورد سؤال واقع شد و در بخش بعدی سوال های مربوط به آزمون فرضیه های پژوهش ارائه گردید. پرسشنامه های پژوهش برای کسب اطلاعات لازم، عمدتاً به صورت حضوری در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. سوال های پرسشنامه به صورت بسته طراحی شده و بر اساس طیف پنج گزینه ای لیکرت، برای متغیرهای پژوهش از خیلی کم تا خیلی زیاد مقیاس بندی شده است. تحلیل پنج گزینه ی طیف لیکرت به شکل زیر بود:

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

خیلی کم کم	متوسط زیاد خیلی زیاد
تاثیر ندارد	تاثیر دارد

پس از گردآوری پرسشنامه ها، نسبت به وارد کردن داده های مربوط در نرم افزار های spss و تلخیص اطلاعات و داده ها برای آزمون فرضیه های پژوهش اقدام شد. شاخص های مربوط به هر یک از فرضیه ها در جدول شماره یک نشان داده شده است.

۷- روایی و پایایی ابزار اندازه گیری

در بحث روایی، این موضوع مطرح است که آیا سوال های مطرح شده در پرسشنامه می تواند ما را به اهداف تعیین شده در پژوهش برساند؟ و آیا پرسشنامه به شکل صحیحی تنظیم شده است که بتواند به جواب مشخصی رسیده و نیازهای فرضیه های پژوهش را تامین نماید؟ به همین دلیل، پرسشنامه در اختیار تعدادی از صاحب نظران حسابرسی که در نمونه آماری مشارکت نداشته اند گذاشته شده و از نظرات اصلاحی آنان در مورد برخی سوال ها و عبارت ها استفاده شد. برای اطمینان از پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. با توجه به محاسبات، آلفای کرونباخ به دست آمده ۸۰/۴٪ درصد بوده است.

جدول ۱: شاخص های آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه مورد بررسی	سؤال	شاخص
کمیته حسابرسی صاحبکار	۱	کمیته حسابرسی صاحبکار متشکل از مدیران غیر موظف که اکثرآنها مستقل هستند
	۲	بررسی پیشنهادهای حسابرسان مستقل
	۳	تمایل مدیران غیر موظف به حفاظت از شهرت فردی خود
	۴	تعین سقف ریالی خدمات غیر حسابرسی
	۵	داشتن نقش کلیدی در انتخاب یا تعویض حسابرس
	۶	داشتن نقش کلیدی در تعیین حق الزحمه حسابرس
	۷	کمیته حسابرسی صاحبکار متشکل از مدیران غیر موظف با دانش و تجارب مفید مالی و بازرگانی
خدمات غیر حسابرسی	۸	ارائه خدمات غیر حسابرسی با حق الزحمه ای بیشتر از ۱۰۰٪ حق الزحمه حسابرسی
	۹	ارائه خدمات غیر حسابرسی با حق الزحمه ای بیشتر از ۵۰٪ حق الزحمه حسابرسی
	۱۰	ارائه خدمات غیر حسابرسی با حق الزحمه ای بیشتر از ۲۵٪ حق الزحمه حسابرسی
	۱۱	انتخاب بازرس قانونی از موسسه حسابرسی توسط صاحبکار
	۱۲	تفویض گزارشگری مالیاتی به موسسه حسابرسی توسط صاحبکار
	۱۳	ارائه خدمات مشاوره مدیریت

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

فرضیه مورد بررسی	سؤال	شاخص
وابستگی اقتصادی حسابرس	۱۴	وابسته بودن درآمد شریک به حفظ یک مشتری
	۱۵	تمایل شریک به حفظ جایگاه خود در موسسه با حفظ یک مشتری
	۱۶	تمایل به حفظ مشتری که بیش از ۱۰٪ منابع درآمدی شریک به آن وابسته است
	۱۷	تمایل به حفظ مشتری که بیش از ۱۰٪ منابع درآمدی موسسه به آن وابسته است
	۱۸	اهمیت نسبی یک مشتری برای کل فعالیتهای موسسه حسابرسی
نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی	۱۹	نقش مدیران در تعیین و انتصاب حسابرسان
	۲۰	نقش مدیران در تعیین حق الزحمه حسابرسان

۸- نحوه آزمون فرضیه ها

با توجه به اینکه طیف لیکرت گرایش ها را دقیق تر و با حجم کار کمتر می سنجد اما یک مقیاس ترتیبی است و نمی توان آن را در سطح مقیاس های فاصله ای دانست. به دلیل این که داده های حاصل از طیف لیکرت فاصله ای نیستند، استفاده از روش های آمار پارامتری چندان معقول نیست. برای حل این مشکل از روش های آمار ناپارامتری استفاده شده است. بنابراین، از آزمون نسبت موفقیت در جامعه (p) برای بررسی فرضیه اول، آزمون کای-دو (χ^2) برای مقایسه دو جامعه آماری (بررسی فرضیه دوم) و از آزمون فریدمن برای بررسی رتبه سوالات هر فرضیه استفاده شد. برای آزمون فرضیه های پژوهش $p=۰/۵$ و سطح استاندارد $\alpha=۰/۰۵$ در نظر گرفته شده است.

۹- یافته های پژوهش

نتایج آزمون فرضیات گروه الف

در مورد فرضیه ی اول، نتایج مندرج در جدول (۲) نشان می دهد که مقدار $Z=۶/۵۶$ بدست آمد. بنابراین، فرضیه ی پژوهشی تایید می شود. در نتیجه، شرکای موسسه های حسابرسی، مدیران اعتباری و مدیران مالی معتقدند که وجود کمیته حسابرسی عامل موثر بر استقلال حسابرسان است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

جدول ۲: نتایج آزمون p برای فرضیه‌ی اول

وجود کمیته حسابرسی	مشاهده شده	نسبت	نسبت مورد آزمون	مقدار آماره Z	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
تاثیر ندارد	۴۰	٪۲۴/۴	٪۵۰	۶/۵۶	۱/۶۴	فرض صفر رد می شود
تاثیر دارد	۱۲۴	٪۷۵/۶				
کل	۱۶۴	٪۱۰۰				

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد آزمون فریدمن ، نتایج مندرج در جدول (۳) نشان می دهد که سطح معنی داری آزمون کمتر از خطای استاندارد (α=۰/۰۵) است. یعنی از دید پاسخ دهندگان، اختلاف معنی داری بین تاثیر سؤالات مطرح شده در فرضیه اول بر استقلال حسابرس وجود دارد. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌گردد، بیشترین تاثیر را سوال پنجم فرضیه و کمترین آن را سوال دوم داشته است.

جدول ۳: نتایج آزمون فریدمن برای فرضیه‌ی اول

سوال	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
رتبه میانگین	۴/۴۴	۳/۵۸	۳/۷۰	۳/۹۷	۴/۴۷	۳/۹۵	۳/۹۰
اولویت	۲	۷	۶	۳	۱	۴	۵
کای- اسکور۳۰/۳۰			درجه آزادی ۶		سطح معنا داری ۰/۰۰۰		

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد فرضیه ی دوم، نتایج مندرج در جدول (۴) نشان می دهد که مقدار Z=۳/۵۹ بدست آمد. بنابراین، فرضیه ی پژوهشی تایید می شود. در نتیجه، شرکای موسسه های حسابرسی، مدیران اعتباری و مدیران مالی معتقدند که ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان تاثیر دارد.

جدول ۴: نتایج آزمون p برای فرضیه‌ی دوم

ارائه خدمات غیر حسابرسی	مشاهده شده	نسبت	نسبت مورد آزمون	مقدار آماره Z	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
تاثیر ندارد	۵۹	٪۳۶	٪۵۰	۳/۵۹	۱/۶۴	فرض صفر رد می شود
تاثیر دارد	۱۰۵	٪۶۴				
کل	۱۶۴	٪۱۰۰				

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

در مورد آزمون فریدمن، نتایج مندرج در جدول (۵) نشان می دهد که سطح معنی داری آزمون کمتر از خطای استاندارد (α=۰/۰۵) است. یعنی از دید پاسخ دهندگان، اختلاف معنی داری بین تاثیر سؤالات مطرح شده در فرضیه دوم بر استقلال حسابرس وجود دارد. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌گردد، بیشترین تاثیر را سؤال اول فرضیه و کمترین آن را سؤال ششم داشته است.

جدول ۵: نتایج آزمون فریدمن برای فرضیه‌ی دوم

سوال	۱	۲	۳	۴	۵	۶
رتبه میانگین	۵/۱۹	۳/۹۴	۲/۵۷	۴/۰۹	۲/۶۵	۲/۵۶
اولویت	۱	۳	۵	۲	۴	۶
کای- اسکور ۳۲۵/۶۱۵			درجه آزادی ۵		سطح معنا داری۰/۰۰۰	

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد فرضیه ی سوم، نتایج مندرج در جدول (۶) نشان می دهد که مقدار Z=۸/۵۹ بدست آمد بنابراین، فرضیه ی پژوهشی تایید می شود. در نتیجه، شرکای موسسه های حسابرسی، مدیران اعتباری و مدیران مالی معتقدند که نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی عامل موثر بر استقلال حسابرسان است

جدول ۶: نتایج آزمون p برای فرضیه‌ی سوم

نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی	مشاهده شده	نسبت	نسبت مورد آزمون	مقدار آماره Z	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
تاثیر ندارد	۲۷	٪۱۶/۵				فرض صفر
تاثیر دارد	۱۳۷	٪۸۳/۵	٪۵۰	۸/۵۹	۱/۶۴	رد می شود
کل	۱۶۴	٪۱۰۰				

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد آزمون فریدمن، نتایج مندرج در جدول (۷) نشان می دهد که سطح معنی داری آزمون بیشتر از خطای استاندارد (α=۰/۰۵) است. یعنی از دید پاسخ دهندگان، اختلاف معنی داری بین تاثیر سؤالات مطرح شده در فرضیه سوم بر استقلال حسابرس وجود ندارد. به عبارتی، نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی، تاثیر یکسان بر استقلال حسابرس تاثیر دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

جدول ۷: نتایج آزمون فریدمن برای فرضیه‌ی سوم

کای- اسکور ۰/۰۰۰	سوال	۱	۲
درجه آزادی ۱	رتبه میانگین	۱/۵۰	۱/۵۰
سطح معنا داری ۱	اولویت	-	-

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد فرضیه ی چهارم، نتایج مندرج در جدول (۸) نشان می دهد کـه مقـدار Z=۶/۸۷ بدست آمد بنابراین، فرضیه ی پژوهشی تایید مـی شـود. در نتیجـه، شـرکای موسسـه هـای حسابرسی، مدیران اعتباری و مـدیران مـالی معتقدنـد کـه وابسـتگی اقتصـادی حسـابرس بـه صاحبکار عامل موثر بر استقلال حسابرسان است.

جدول ۸: نتایج آزمون p برای فرضیه‌ی چهارم

وابستگی اقتصادی حسابرس	مشاهده شده	نسبت	نسبت مورد آزمون	مقدار آماره Z	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
تاثیر ندارد	۳۸	٪۲۳/۲				فرض صفر
تاثیر دارد	۱۲۶	٪۷۶/۸	٪۵۰	۶/۸۷	۱/۶۴	رد می شود
کل	۱۶۴	٪۱۰۰				

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد آزمون فریدمن، نتایج مندرج در جدول (۹) نشان می دهد که سـطح معنـی داری آزمون بیشتر از خطای استاندارد (α=۰/۰۵) است. یعنی از دید پاسخ دهندگان، اختلاف معنـی داری بین تاثیر سؤالات مطرح شده در فرضیه چهارم بر استقلال حسابرس وجود دارد. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌گردد، بیشترین تاثیر را سؤال اول فرضیه و کمتـرین آن را سـؤال چهارم داشته است.

جدول ۹: نتایج آزمون فریدمن برای فرضیه‌ی چهارم

سوال	۱	۲	۳	۴	۵
رتبه میانگین	۳/۶۳	۲/۸۱	۲/۹۰	۲/۷۷	۲/۸۹
اولویت	۱	۴	۲	۵	۳
کای- اسکور ۱۳۴/۴۵	درجه آزادی ۴		سطح معناداری۰/۰۰		

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

نتایج آزمون فرضیات گروه ب

در مورد فرضیه ی اول، نتایج مندرج در جدول (۱۰) نشان می دهد که برای وجود کمیته حسابرسی و ارائه خدمات غیر حسابرسی مقدار آماره آزمون بیشتر از مقدار استاندارد (۳/۸۴) است بنابراین، فرض صفر رد می شود. یعنی تفاوت معناداری بین دیدگاه های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با این دو عامل وجود دارد و برای نقش مدیران و وابستگی اقتصادی حسابرس مقدار آماره آزمون کمتر از مقدار استاندارد (۳/۸۴) است بنابراین، فرض صفر پذیرفته می شود. یعنی تفاوت معناداری بین دیدگاه های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با این دو عامل وجود ندارد.

جدول ۱۰: نتایج آزمون کای- دو برای فرضیه‌ی اول

عوامل موثر بر استقلال	حسابرسان		مدیران		مقدار آماره کای-دو	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
	تاثیر دارد	تاثیر ندارد	تاثیر دارد	تاثیر ندارد			
وجود کمیته حسابرسی	۸۴	۳۴	۴۰	۶	۴/۴۶۳	۳/۸۴	فرض صفر رد
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۶۸	۵۰	۳۷	۹	۷/۴۷۵	۳/۸۴	فرض صفر رد
نقش مدیران در انتصاب حسابرس و تعیین حق الزحمه حسابرسی	۹۷	۲۱	۴۰	۶	۰/۵۴۴	۳/۸۴	فرض صفر تایید
وابستگی اقتصادی حسابرس	۹۴	۲۴	۳۲	۱۴	۱/۸۹۵	۳/۸۴	فرض صفر تایید

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

در مورد فرضیه ی دوم، نتایج مندرج در جدول (۱۱) نشان می دهدکه مقدار آماره آزمون کمتر از مقدار استاندارد(۳/۸۴) است. بنابراین، فرضیه ی پژوهشی تایید می شود. در نتیجه، بین دیدگاه های گروه‌های مختلف استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در رابطه با استقلال حسابرسان تفاوت معناداری وجود ندارد.

جدول ۱۱: نتایج آزمون کای- دو برای فرضیه‌ی دوم

عوامل موثر بر استقلال	مدیر مالی		مدیر اعتبارات		مقدار آماره کای-دو	مقدار بحرانی	نتیجه آزمون
	تاثیر دارد	تاثیر ندارد	تاثیر دارد	تاثیر ندارد			
وجود کمیته حسابرسی	۱۵	۳	۲۵	۳	۰/۳۴۲	۳/۸۴	فرض صفر تایید
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۱۳	۵	۲۴	۴	۱/۲۶۷	۳/۸۴	فرض صفر تایید
نقش مدیران در انتصاب حسابرس و تعیین حق الزحمه حسابرسی	۱۴	۴	۲۶	۲	۲/۱۹۷	۳/۸۴	فرض صفر تایید
وابستگی اقتصادی حسابرس	۱۱	۷	۲۱	۷	۰/۹۹۸	۳/۸۴	فرض صفر تایید

ماخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

۱۰- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. استقلال حسابرس نوید دهنده این اطمینان است که صورت های مالی به وسیله افرادی حسابرسی شده است که همراه با صلاحیت فنی از بی طرفی کافی برای اجرای حسابرسی برخوردار بوده اند. چنین ویژگی هایی، قابلیت اعتماد صورت های مالی را افزایش داده و خطر آلودگی اطلاعات را کاهش می دهد، فرآیند شکل گیری سرمایه را آسان می کند و به سیستم بازار سرمایه اعتبار می دهد. بنابراین توان کنترل استقلال حسابرس و نیز تعین چارچوب برای آن، نفع حیاتی برای حسابرسی و به همان اندازه برای هر ذینفع در مقررات حسابرسی دارد و از طرف دیگر یکی از نکات مهم در بحث استقلال حسابرس تصور استفاده کنندگان خدمات حسابرسی، از استقلال است(زارعی مروج،۱۳۸۴). بدین منظور چهار عامل موثر بر استقلال حسابرس طی فرضیه هایی مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج بدست آمده به شرح زیر می باشد.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که وجود کمیته حسابرسی عامل موثر بر استقلال حسابرسان است. نتیجه ی مزبور، مشابه نتایج پژوهش های انجام شده توسط زولکارنین و همکارانش (۲۰۰۷)، فیرنلی و بیتی (۲۰۰۴)، کلین (۲۰۰۲)، شمشر و همکاران (۲۰۰۱)، بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، تئوه و لیم (۱۹۹۶)، نپ (۱۹۸۷) و مخالف نتایج پژوهش های انجام شده توسط گول (۱۹۸۹) است. در بررسی دیدگاه های پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان (بین گروهی) تفاوت معناداری وجود داشته و بین دیدگاه های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد. همچنین از دیدگاه پاسخ دهندگان بین شاخص های شنجش این فرضیه، بیشترین تاثیر را شاخص پنجم فرضیه "داشتن نقش کلیدی در انتخاب یا تعویض حسابرس" و کمترین آن را شاخص دوم "بررسی پیشنهادهای حسابرسان مستقل توسط کمیته حسابرسی صاحبکار" داشته است.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که ارائه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان تاثیر دارد. نتیجه ی مزبور، مشابه نتایج پژوهش های انجام شده توسط صالحی (۲۰۰۹)، زولکارنین (۲۰۰۶)، برندون و همکاران (۲۰۰۴)، دوپوچ و همکاران (۲۰۰۳)، فرانکل و همکاران (۲۰۰۲)، بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، تئوه و لین (۱۹۹۶)، بارتلت (۱۹۹۳)، هامفری و همکاران (۱۹۹۲)، لیندسی (۱۹۹۰) ، گول (۱۹۸۹)، دایکس هورن و سینینگ (۱۹۸۲) و مخالف نتایج پژوهش های انجام شده توسط دفوند و همکاران (۲۰۰۲)، آگاسر و داپنیک (۱۹۹۱)، پنی و ریکرس (۱۹۸۸)، فیرت (۱۹۸۰)، هارتلی و روس (۱۹۷۲) است. در بررسی دیدگاه های

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان (بین گروهی) تفاوت معناداری وجود داشته و بین دیدگاه های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد. همچنین از دیدگاه پاسخ دهندگان بین شاخص های شنجش این فرضیه، بیشترین تاثیر را شاخص اول فرضیه "ارائه خدمات غیر حسابرسی با حق الزحمه ای بیشتر از ۱۰۰٪ حق الزحمه حسابرسی" و کمترین آن را شاخص ششم "تفویض گزارشگری مالیاتی به موسسه حسابرسی توسط صاحبکار" داشته است.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد که نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی عامل موثر بر استقلال حسابرسان است. نتیجه ی مزبور، مشابه نتایج پژوهش های انجام شده توسط ویلنبورگ (۱۹۹۹)، بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، آنتل (۱۹۸۴) است. در بررسی دیدگاه های پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان (بین گروهی) و بین دیدگاه های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد. همچنین از دیدگاه پاسخ دهندگان شاخص های شنجش این فرضیه به یک میزان بر استقلال حسابرس تاثیر دارند.

نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان داد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار عامل موثر بر استقلال حسابرسان است نتیجه ی مزبور، مشابه نتایج پژوهش های انجام شده توسط بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، تئوه و لیم (۱۹۹۶)، بارتلت (۱۹۹۳)، دایکس هورن و سینینگ (۱۹۸۲)، فیرت (۱۹۸۰) و مخالف نتایج پژوهش انجام شده توسط آگاسر و داپنیک (۱۹۹۱) است. در بررسی دیدگاه های پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان (بین گروهی) و بین دیدگاه های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد. همچنین از دیدگاه پاسخ دهندگان بین شاخص های شنجش این فرضیه، بیشترین تاثیر را شاخص اول فرضیه "وابسته بودن درآمد شریک به حفظ یک مشتری" و کمترین آن را شاخص چهارم "اقدام به حفظ مشتری که بیش از ۱۰٪ منابع درآمدی شریک به آن وابسته است" داشته است.

۱۱- پیشنهادهای کاربردی

۱) نتایج این پژوهش نشان می دهد از یک سو وجود کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و از سوی دیگر نقش داشتن مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی بر استقلال حسابرسان دارد بنابراین پیشنهاد می شود شرکت ها اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی فعال با اعضای مستقل نموده که ملزم به ارائه گزارش در گزارشات سالانه، داشتن

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

نقش کلیدی در انتصاب حسابرسان و همچنین ارزیابی و تایید حق الزحمه حسابرسی باشند. بنابراین وجود کمیته حسابرسی موجب تسهیل ارتباط میان حسابرسان و 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 می نماید.

۲) نتایج این پژوهش نشان می دهد ارائه خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس به مشتریان حسابرسی، استقلال حسابرس را تهدید می کند. پیشنهاد می شود که موسسات حسابرسی ارائه خدمات غیر حسابرسی را محدود به مشتریان غیر حسابرسی کرده و یا در صورت ارائه خدمات غیر حسابرسی به مشتریان حسابرسی، اطلاعات کاملی از میزان حق الزحمه و نوع خدمات غیر حسابرسی ارائه شده را افشا نمایند تا خطر تعارض منافع از بین رفته و یا کاهش یابد. راه حل دیگر، تفکیک مناسب وظایف، میان پرسنلی است که خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را انجام می دهند. این تفکیک وظایف باید مبتنی بر تاسیس ادارات یا قسمتهای متمایزی باشد که گروه های مختلف پرسنل در آنها به ارائه دو نوع خدمت مورد نظر می پردازند. به منظور پیاده سازی و نظارت بر این رویکرد، هر شرکت حسابرسی و بخش خدمات غیر حسابرسی آن باید مشخصه سازمانی خود را تدوین کرده و به روشنی هویت گروه حسابرسی و گروه خدمات غیر حسابرسی خود را در اختیار عموم استفاده کنندگان خدمات حسابرسی قرار دهند.

۳) وابستگی اقتصادی حسابرس به مشتری یک امر غیر قابل اجتناب یا ذاتی است. زیرا مشتری، حسابرس را انتخاب کرده و حق الزحمه او را پرداخت می نماید. بر اساس یافته های این مطالعه پیشنهاد می شود موسسات حسابرسی اطلاعات کاملی از میزان حق الزحمه دریافتی از هر مشتری افشا نمایند. همچنین با توجه به اینکه هر چه نفع اقتصادی شرکت حسابرسی از یک مشتری بیشتر باشد وابستگی به آن مشتری بیشتر می شود منع قانونی برای پذیرش مشتریانی که موجب وابستگی اقتصادی شدید حسابرس به مشتری می شود، تدوین شود.

۱۲- پیشنهادها برای پژوهش های آینده

۱) در این پژوهش عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه شرکای موسسات حسابرسی، مدیران اعتباری و مدیران مالی بررسی شد. پیشنهاد می شود، از دیدگاه کارشناسان اداره مالیاتی، پژوهشگران دانشگاه، سطوح مختلف حسابرس و مدیران مالی کل شرکت پذیرفته شده در بورس نیز بررسی شود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

۲) در این پژوهش چهار عامل موثر بر استقلال حسابرس بررسی شد. پیشنهاد می شود، تاثیر سایر عوامل موثر بر استقلال حسابرس نیز بررسی شود.

۳) پیشنهاد می شود در آینده پژوهشاتی پیرامون دیدگاه شرکای موسسات حسابرسی، مدیران اعتباری و مدیران مالی درباره تاثیر انواع خاص خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس انجام شود.

۴) در بسیاری از کشورهای پیشرفته ی جهان، مبلغ حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی افشا می شود. اما، در ایران الزامی برای افشا حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی وجود ندارد. بررسی دلایل عدم افشای حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی و نیز بررسی مزایای افشای حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس می تواند موضوع پژوهشات آتی باشد.

۵) با توجه به نتیجه به دست آمده از پژوهش فرانکل (۲۰۰۲) پیشنهاد می شود در آینده رابطه میان ارائه خدمات حسابرسی و معیارهای مدیریت سود و استقلال حسابرس بررسی شود.

۱۳- موانع و محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش مشابهی پژوهش های دیگر از محدودیت هایی به شرح زیر برخوردار است:

۱) مهمترین محدودیت مربوط به ابزار گردآوری داده ها (پرسشنامه) است. برداشت نادرست آزمودنی ها از سوال های پژوهش و عدم دقت کافی پاسخ دهندگان از مهمترین محدودیت های پرسشنامه بوده که با مراجعه ی حضوری و رفع ابهام پاسخ دهندگان سعی شد تا اثر این محدودیت ها بر نتایج پژوهش کاهش یابد.

۲) محدودیت مقیاس اندازه گیری داده ها و طیف لیکرت نیز از دیگر محدودیت های پرسشنامه است با این که طیف لیکرت گرایش ها را دقیق تر و با حجم کار کمتر می سنجد، اما یک مقیاس ترتیبی است و نمی توان آن را در سطح مقیاس های فاصله ای دانست. به دلیل این که داده های حاصل از طیف لیکرت فاصله ای نیستند، استفاده از روشهای آمار پارامتری چندان معقول نیست. برای حل این مشکل از روشهای آمار ناپارامتری استفاده شده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

منابع

۱- نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹)؛ **بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ دوم، ص ۲۹.

۲- زارعی مروج، کمال (۱۳۸۴)؛"شناسایی عوامل موثر بر تغییر حسابرس در ایران"، **پایان نامه کارشناسی ارشد**. دانشگاه تربیت مدرس، دانشگاه علوم انسانی، ص ۲۷.

۳- نیکبخت، محمد رضا. مهربانی، حسین (۱۳۸۵)؛" بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۴۴، ص۱۲۹-۱۴۷.

۴- سجادی،حسین. ابراهیمی مند، حسین (۱۳۸۴)؛"عوامل افزاینده ی استقلال حسابرس مستقل"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره۴۰، ص۶۱-۸۰.

5- Agaser, G.M, and Doupnik, T.S (1991)"Perceptions of Auditor independence: A crosscural study". **International Journal of Accounting**, vol.6, no. 3, pp.220-237.

6- Antle, R (1984)."Auditor Independence". **Journal of Accounting Research**, Vol.22, No. (1),pp.1-20.

7- Arens, A., Loebbecke, J., Iskandar, T., Susela, S., Isa, and Boh, M (1999)."Auditing in Malaysia: An Integrated Approach", Prentice-Hall, Selangor.

8- Bartlett R.W (1993)."A suele of percieived independence: New evidence on and old concept". **Accounting and Accountability Journal**, Vol. 6, No. 2, pp. 52-67.

9- Beattie V, R. Brandt, and S. Fernley (1999)."Perceptions of auditor independence: UK evidence". **Journal of international accounting ,auditing & taxation**, vol. 8, no. 1, pp. 67-107.

10- Brandon D, Crabtree A, and Maher J (2004)."Non-audit fees, auditor Independence and Bond ratings, Auditing: **A Journal of Theory and practice**, vol. 23, no. 2, pp. 89-103.

11- Carey, J (1970).The Rise of the Accounting profession: To Respoibility and Auythority.1937-1969. (New- York).

12- DeAngelo, L.E (1981)."Auditor Independence, Low Balling, and Disclosures Regulation", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, pp. 183-199.

13- Defond, M. L., Raghunandan, K. and. Subramanyam K. R (2002)."Do non-audit service fees impair auditor independence?

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

Evidence from going concern audit opinions".**Journal of Accounting Research**, Vol. 40, No. 4, pp.1247-1274.

14- Dopuch, N., R. King, and R. Schwartz (2003)."Independence in Appearance and In Fact: An Experimental Investigation". **Contemporary Accounting Research**, Vol. 20, No.1, pp.79-115.

15- Dykxhoorn, H. J., & Sinning, K. E (1982)."Perceptions of auditor independence: Its perceived effect on the loan and investment decisions of German financial statement users". **Accounting, Organizations and Society**, vol. 7, no. 4, pp: 337-347.

16- Fearnley, S. and Beattie, V (2004)."The Reform of the UK's Auditor Independence Framework after the Enron Collapse: An Example of Evidence Based Policymaking". **International Journal of Auditing,** Vol. 8, pp. 117-138.

17- Firth, M (1980)."Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines". **The Accounting Review**, vol. 55, no. 3, pp. 451– 466.

18- Frankel, R.M., Johnson, M.F. and Nelson, K.K (2002)."The Relation between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality". **The Accounting Review**, Vol. 77, pp. 71-105.

19- Gul, F. A. (1989)."Bankers' perceptions of factors affecting auditor independence",**Accounting, Auditing & Accountability Journal**, vol. 2, no. 3, pp. 40 –51.

20- Hall, W.D. and Renner, A.J (1991)."Lessons Auditors Ignor at Their Own Risk: Part Two", **Journal of Accountancy**, June, PP.63-71.

21-Hartley, R.V. and Ross, T.L (1972)."MAS and audit independence:an image problem", **Journal of Accountancy**, November, pp. 42-51.

22- Humphrey, C.G., Moizer, P. &Turley, W.S (1992)."The Audit Expectation Gap-Pusca change. Plus D'est la Meme Chose", **Critical Perspectives on Accounting**, vol. 3, pp: 137-161

23- IFAC (International Federation of Accountants): Code of Ethics for Professional Accountansts, (July 1996). Revised January 1998 and November 2001. Paragraph 8. 154.

24- Klein, A (2002)."Economic determinants of audit committee independence", **The Accounting Review**, vol. 77, no. 2, pp. 435-452

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]

25- Knapp, M.C (1985)."Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure". **The Accounting review**.Vol.60, No.2, April, pp: 202-211.

26- Knapp, M. C (1987),"an empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management", **The Accounting Review**, vol.62, no.3, pp.578-588.

27- Lindsay, D (1990)."An investigation of the impact of contextual factors on Canadian bankers' perceptions of auditors'ability to resist management pressure".**Advances in International Accounting**, Vol.3, pp. 71– 85.

28- Pany, K and Reckers, P (1988)."Auditor Performance of MAS: A Study of Its Effects on Decisions and Perceptions".**Accounting Horizons**, June, pp. 31-38.

29- Salehi M (2009)."Non-audit service and audit independence: Evidences from Iran", **International Journal of Business and management**, Vol. 4, No. 2, pp. 142-152

30- Shamsher, M, Zulkarnain, M. S. and Mohamad Ali, A. H (2001),"Compliance of audit committee: A brief review of the practice", **Journal of Malaysian Institute of Accountants**, vol. 14, no. 5, pp. 4-7.

31- Teoh, H.Y, Lim C.C (1996)."An Empirical study of the Effects of Audit committees ، Disclosure of non-audit fee and other issues on auditor independence: Malaysian Evidence", **Journal of Accounting، Auditing and Taxation**, Vol.5, No.2, pp. 231-248.

32- Webster New Word Dictionary, Second College Edition, 1986. Prentice- Hall Press.

33- Willenborg, M (1999)."Empirical analysis of the economic demand for auditing in the initial public offerings market", **Journal of Accounting Research**, Vol. 37, pp: 225- 238.

34- Zulkarnain, M. S (2006)."Empirical Research Audit, Non-Audit services and Auditor Independence, Staff Paper the Malaysian Case". The **International Journal of Accounting Education and Research**, Vol. 20, No. 1, pp. 95-108.

35- Zulkarnain, M.S, Shamsher, M. and Siti Shaharatulfazzah M.S (2007),"Audit Committee Support and Auditor Independence". Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1031075

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-22]