فصلنامه حسابداری مالی/سال دهم/ شماره ۳۸ /تابستان ۹۷/صفحات ۱۱۲- ۹۰

# تدوین مدل استقلال حسابرس

زهرا نیکبخت*
سید احمد خلیفه سلطانی**
سید علی حسینی***
آزاده مداحی****
ابوعلی ودادهیر*****

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۳/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۱۴

## چکیده

پژوهش حاضر به روش نظریه پردازی داده بنیاد به تدوین مدلی برای استقلال حسابرس می‌پردازد که بر اساس آن حسابرسان، مالکان و نهادهای نظارتی می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدات لازم جهت ارتقای استقلال حسابرسان و بهبود وضعیت کیفیت حسابرسی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم نمایند. برای گردآوری داده‌های پژوهش از ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته از طریق خبرگان حرفه حسابرسی، استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس هستند. افزون بر آن، در این مسیر

*دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه الزهرا و مربی دانشگاه پیام نور
Email: zahra.nikbakht77@gmail.com
**دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Email: khalifehsultani@alzahra.ac.ir
***استادیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران
Email: a.hosseini@alzahra.ac.ir
****استادیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران
Email: a.maddahi@alzahra.ac.ir
***** دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران
Email: vedadha@ut.ac.ir

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

عواملی مانند صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی و میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی و شرایط زمینه‌ای شامل ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی، ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی در جامعه و حرفه حسابرسی، نقش مداخله‌گر دارند.

**واژه‌های کلیدی**: استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی، حسابرس مستقل، نظریه‌پردازی داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

تقلب‌های گسترده در بازار سرمایه جهانی به‌ویژه در شرکت‌های انرون، ورلدکام، آجیب و غیره موجب گردید قانون ساربانز - اکسلی[1] در سال ۲۰۰۲ تصویب شد و این قانون، کمیته‌های حسابرسی کاملاً مستقل را ملزم داشته است تا مسئولیت مستقیم انتصاب، پرداخت حق‌الزحمه و نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی را بر عهده بگیرند. این شرط قانونی تلاشی از جانب قانون‌گذاران برای حذف نفوذ مدیران بر حسابرس مستقل و هماهنگ‌سازی انگیزه‌های حسابرسان با هیئت‌مدیره و سهام‌داران است. گرچه قانون‌گذاران عمدتاً فرض می‌کنند که کمیته‌های حسابرسی مسئولیت انتخاب حسابرسان را در دوره بعد از اجرایی شدن بر عهده می‌گیرند، هیچ مدرکی وجود ندارد که فرض فوق را مورد تحلیل و بررسی قرار داده باشد (داتی[2]، ۲۰۱۱). در ایران نیز طبق منشور کمیتهٔ حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی وظایف متعددی به این شرح دارند؛ پایش استقلال حسابرس مستقل و عدم تضاد منافع بالقوه آن با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر حسابرس مستقل، بررسی تمام شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، ارائه پیشنهاد در خصوص انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل به هیئت‌مدیره متناسب با بررسی‌ها و الزامات.

بااین‌وجود بر اساس نظر کارشناسان اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره عضو کمیته حسابرسی با توجه به مشغله کاری زیاد برای انجام این مسئولیت وقت کافی ندارند و در اکثر جلسات هیئت‌مدیره به نحو اثربخش شرکت نمی‌کنند و همچنان مدیریت عامل شرکت‌ها از قدرت بالایی در اعمال‌نفوذ بر کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل برخوردارند و مطابق با نظر کارشناسان فعال در عرصه حسابرسی، ملاک تعیین حسابرس، مناقصه یا استعلام صورت گرفته توسط بنگاه‌های اقتصادی است. به عبارتی صاحبان مشاغل با استعلام از شرکت‌های مختلف، کمترین هزینه در مورد شرکت حسابرسی را مدنظر قرار داده و در این خصوص بدون توجه به

1 Sarbanes - Oxley Act (SOX)
2 Doty

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

نوع کیفیت ارائه‌شده، حسابرس موردنظر را انتخاب می‌کنند. لذا نتیجه این اقدام درنهایت با تأثیر بر استقلال و اعتمادبه‌نفس حسابرسان خبره منجر به صدمه به بدنه نظام حسابرسی[۱] می‌شوند[۲] که جهت حفظ منافع عمومی، حفظ حقوق استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده و کنترل تضاد منافع ایجادشده بین گروه‌های ذی‌نفع، ضرورت دارد که به موضوع استقلال به‌صورت عمیق‌تری نگریسته شود اگر حسابرسان استقلال خود را از دست بدهند احتمال اینکه موارد غیرعادی را گزارش کنند، کمتر شده و به‌این‌ترتیب کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (دی آنجلو[۳]،۱۹۸۱). ازآنجاکه مطالعات گذشته مرتبط با استقلال حسابرس، چندین متغیر محدود را بررسی کرده‌اند، پژوهش حاضر بر دانش و درک این مسئله تمرکز کرده که احساس و تجارب واقعی حسابرسان درباره استقلال در چارچوب گسترده‌تری، با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران از قبیل تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی، کوچک بودن اغلب این مؤسسات، رقابتی بودن شدید فضای حاکم بر این مؤسسات، نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی و نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات حسابرسی را مدنظر قرار دهد.

بر این اساس پژوهش حاضر در نظر دارد تا با استفاده از دیدگاه حسابرسان مستقل که آگاه‌ترین افراد به استقلال خود در هردو بعد ظاهری و واقعی هستند (آگاسر و داپنیک[۴]،۱۹۸۶)، زمینه‌های تهدیدکننده و راهکارهای بهبود استقلال حسابرسان در ایران را مورد شناسایی قرار دهد؛ بنابراین مسئله اصلی این پژوهش بررسی عوامل تهدیدکننده و راهکارهای بهبود استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل در ایران است. در ادامه، به ترتیب مبانی نظری و مروری بر پیشینهٔ پژوهش، روش پژوهش، تجزیه‌وتحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه‌شده است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

ازنظر کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی[۵]، حسابرسی عبارت است از فرآیند سامانمند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به‌منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذی‌نفع (رفیعی، حمیدی و مکارم، ۱۳۹۳). در این تعریف به صلاحیت و مستقل بودن حسابرس

---

۱ منظور یک سیستم حسابرسی است که شامل ورودی‌ها، پردازش و خروجی‌های این سیستم است.

۲ دنیای اقتصاد، سه‌شنبه دوازده بهمن ۱۳۹۵، شماره ۳۹۷۲

3 De Angelo

4 Agaser & Doupnik

5 Committee on Basic Auditing Concepts

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

اشاره‌شده است که منظور از صلاحیت تشخیص انواع و میزان شواهد موردنیاز برای رسیدن به نتیجه‌گیری مناسب پس از بررسی آن شواهد است. همچنین حسابرس باید از نگرش ذهنی مستقل برخوردار باشد زیرا اگر حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد سوگیری داشته باشد، صلاحیت او در انجام حسابرسی از ارزش کمی برخوردار است. حسابرسی صورت‌های مالی زمانی باارزش است که حسابرس مستقل استقلال خود را حفظ کند؛ بنابراین حسابرسان مجبورند که ویژگی مستقل بودن خود را در طول کارشان حفظ کنند. همچنین بایستی توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مستقل به نظر برسند (ماتز و شرف[1]، ۱۹۶۱). احمد[2] (۲۰۱۲) استقلال را به استقلال سازمانی و استقلال عملیاتی تقسیم کرده است. استقلال سازمانی به استقلال شخص حسابرس و استقلال حرفه می‌پردازد درحالی‌که استقلال عملیاتی عبارت از توانایی ذاتی حسابرس برای مستقل بودن است. ماتز و شرف به واقعی بودن استقلال حسابرسان (استقلال فکری) و استقلال ظاهری حسابرسان به‌عنوان یک گروه حرفه‌ای می‌پردازد که احمد (۲۰۱۲) آن را استقلال سازمانی می‌نامند. این دو شخص، استقلال حسابرس را دارای سه بعد می‌دانند: بعد اول، حسابرس باید استقلال در برنامه‌ریزی داشته باشد، یعنی برای تصمیم‌گیری در مورد نوع و دامنه‌ی روش‌های حسابرسی بدون دخالت عوامل بیرونی آزادی عمل داشته باشد. بعد دوم حسابرس باید استقلال در رسیدگی، یعنی دسترسی به همه منابع مجاز اطلاعات در سطوح فعالیت‌ها، روابط فردی و خط‌مشی‌های مدیریتی که برای رسیدگی لازم است، داشته باشد و بعد سوم، حسابرس باید استقلال گزارشگری داشته باشد یعنی آزادی در کنترل یا نفوذ بیرونی در بیان گزارش‌های خود که درنتیجه‌ی حسابرسی به‌دست‌آمده است.

**- مدل‌های استقلال حسابرس**

در ادامه بخش‌هایی از مطالعات نظری بر استقلال شامل مدل اقتصادی، مدل رفتاری و مدل مبتنی بر الگوی ریسک استقلال حسابرس ارائه می‌گردد.

**۱- مدل‌های اقتصادی**

دی آنجلو (۱۹۸۱) در قالب چارچوب تئوری نمایندگی، رویکرد الگوسازی اقتصادی را برای تجزیه‌وتحلیل روابط حسابرس ـ کارفرما که به‌ویژه در زمینه پژوهش‌هایی درباره استقلال حسابرس در حد گسترده‌ای کاربرد دارد معرفی کرده است. او معتقد است که شبه رانت‌های[3]

1 Mautz & Sharaf
2 Ahmad
3 Quasi-Rents

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

مختص کارفرما به حسابرسان منجر به تحصیل حق‌الزحمه حسابرسی کمتر از کل هزینه‌های تحمل شده یا دستمزد پایین در دوره‌های اولیه عملیات حسابرسی و لذا کاهش استقلال می‌گردد. منطقی که باعث می‌شود شرکت‌های حسابرسی اقدام به دریافت دستمزدهای پایین کنند این است که قادر خواهند بود زیان متحمل شده در اولین دوره را از طریق شبه رانت‌های مختص کارفرما که با ادامه عملیات حسابرسی طی دوره‌های بعدی عاید می‌شود جبران نمایند. دستمزدهای شبه رانتی می‌توانند ناشی از پیشرفت‌های حاصله در عملیات آتی حسابرسی یک کارفرما و همچنین هزینه‌های معاملاتی سنگین تحمل شده به علت تغییر حسابرس باشد. حسابرسان می‌توانند هزینه‌های حسابرسی اولیه را از طریق تعیین دستمزدهای بالاتر در دوره‌های آتی جبران کنند. بااین‌حال اگر احساس کنند که ممکن است دستمزدهای شبه رانتی تحقق نیابد، آنگاه تلاش خواهند کرد تا با حفظ این دستمزدها از فسخ قرارداد خود با کارفرما جلوگیری نموده و در این راستا استقلال خود را به خطر اندازند. دی آنجلو در پژوهش آتی خود این بحث را مطرح کرد که شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای مشتریان بیشتری نسبت به شرکت‌های حسابرسی کوچک‌تر بوده و به علت ریسک بالاتر از دست دادن دستمزدهای شبه رانتی از کارفرمایان دیگر در صورت بروز رفتار غیر مستقلانه، دارای استقلال بیشتری نیز نسبت به آن‌ها هستند (احمد،۲۰۱۲).

## ۲- مدل رفتاری

مدل‌های رفتاری برای رابطه حسابرس ـ کارفرما دیدگاهی پیچیده‌تر نسبت به الگوهای اقتصادی برای تعاملات حسابرس با کارفرما ارائه می‌کنند. الگوی قدرت که دربندهای ذیل تشریح خواهد شد به بررسی منابع اطلاعاتی حسابرس و کارفرما اقدام می‌ورزد تا نتیجه هرگونه تضاد احتمالی میان آن‌ها را تعیین کند. گلدمن و بارلو[1] (۱۹۷۴) معتقدند که تهدید علیه استقلال در ساختار حرفه حسابرسی نهادینه‌شده و این وضعیت دائماً حسابرسان را تحت‌فشار قرار می‌دهد تا استانداردهای حرفه‌ای را نقض کنند. ساختار حسابرسی که در آن کارفرمایان حسابرس موردنظر را تعیین و به او حق‌الزحمه پرداخت می‌کنند تضاد منافعی بالقوه میان حسابرسان ایجاد می‌کند. این تضاد ممکن است بر توانایی مقاومت حسابرس علیه کارفرما تأثیر گذاشته و در رابطهٔ آن‌ها عدم تقارن اطلاعاتی ایجاد نماید که منجر به بروز مشکل در حفظ استقلال می‌گردد. حسابرسان زمانی قدرتمند می‌شوند که قادر باشند مسائل غیر روزمره را حل‌وفصل نمایند. لذا ارائه این قبیل خدمات می‌تواند قدرت و استقلال آن‌ها را افزایش دهد.

1 Goldman and Barlev

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

ازآنجاکه ارائه خدمات غیر روزمره مستقیماً کارفرما را منتفع می‌سازد، ممانعت از ارائه این خدمات توسط حسابرس می‌تواند منجر به از دست رفتن مشاوره‌های ارزشمند به کارفرما گردد و این امر باعث افزایش استقلال نمی‌گردد. در عوض، حسابرسی‌های الزامی قانونی جزء خدمات روزمره و عادی هستند که عمدتاً باهدف انتفاع اشخاص ثالث در نظر گرفته‌شده‌اند. با توجه به اینکه حسابرسی‌های الزامی مستلزم رعایت دستورالعمل‌های استاندارد بسیاری بوده و قضاوت‌های اختیاری در آن‌ها معدود است، روابط مذکور در الگوی گلدمن و بارلو به‌عنوان «روابط کم قدرت» طبقه‌بندی‌شده است. این یعنی حسابرسان درصورتی‌که صرفاً به ارائه خدمات حسابرسی به کارفرمایان خود اقدام ورزند، دارای استقلال کمتری خواهند بود (احمد، ۲۰۱۲).

### ۳- مدل ریسک استقلال حسابرس

جانستون، وارفیلد و استون[1] (۲۰۰۱) چارچوب گسترده‌ای را برای ریسک استقلال مطرح کرده و این ریسک را به‌عنوان «خطر در معرض تهدید قرار گرفتن یا نقص استقلال حسابرس» تعریف کرده‌اند. چارچوب مذکور عوامل مختلفی را شناسایی کرده است که باعث افزایش ریسک استقلال می‌گردند و سپس آن‌ها را به‌عنوان انگیزه‌های مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌نماید. انگیزه‌های مستقیم شامل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار کارفرما، وابستگی مالی عمده به کارفرما و امکان استخدام در شرکت کارفرما است. انگیزه‌های غیرمستقیم شامل وجود روابط شخصی یا خانوادگی با کارفرما و حسابرسی عملیات خود حسابرس به علت نیاز به تهیه صورت های مالی برای کارفرما یا ارائه خدمات حسابرسی داخلی است. در این چارچوب، تصمیمات مبتنی بر قضاوت شامل مباحث پیچیده حسابداری، اهمیت و روند عملیات حسابرسی نیز به‌عنوان عواملی در نظر گرفته شدند که احتمالاً در افزایش ریسک استقلال نقش داشته یا منجر به آن شده‌اند. جانستون و همکاران (۲۰۰۱) عوامل مختلف دیگری را که ممکن است باعث کاهش ریسک استقلال شوند ازجمله سازوکارهای حاکمیت شرکتی، رویه‌های شرکت‌های حسابرسی، مسائلی که در قوانین به آن‌ها توجه نشده است، فرهنگ حاکم در شرکت حسابرسی و ویژگی‌های فردی هر حسابرس را نیز شناسایی کرده‌اند.

در موضوع استقلال حسابرس اغلب پژوهش‌های پیشین به روش کمی با بررسی اثر یک یا چند متغیر بر استقلال حسابرس انجام‌شده که در اکثر آن‌ها اثر تعدادی از متغیرهایی مانند عدم ارائه هم‌زمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به یک صاحب‌کار، شهرت موسسه

1 Johnstone, Warfield and Sutton

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

حسابرسی، مسئولیت تضامنی شرکا، عدم وابستگی موسسه حسابرسی به صاحب‌کار، چرخش موسسه حسابرسی، اندازه موسسه، رقابتی نبودن فضای حسابرسی، اثربخشی کمیته حسابرسی در کنترل قدرت مدیریت صاحب‌کار در انتصاب و عزل و تعیین حق‌الزحمه حسابرس، تخصیص کارهای موجود در بازار از طریق مراجع حرفه‌ای، الزام به افشاء حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه حسابرسی دریافتی از یک صاحب‌کار، الزام به بررسی هم‌پیشگان، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب درازای تخلفات، الزام به برقراری ارتباط با حسابرس پیشین و الزام به افشای دلیل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کار بررسی‌شده است که بسیاری از این عوامل توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز بیان‌شده است. در ادامه نمونه‌ای از پژوهش‌های خارجی و داخلی در زمینه استقلال حسابرس ذکر می‌گردد.

لین، رامن، سان و وو[1] (۲۰۱۷) رابطه‌ی بین استقلال حسابرس و اهمیت مشتری را در شرکت‌های تایوانی بررسی کردند. نتایج نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی مثبت بین اهمیت مشتری و استقلال حسابرس بودند. آدامز، کریشنان و کریشنان[2] (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر نفوذ مشتری و استقلال حسابرس پرداختند و دریافتند که نفوذ مشتری می‌تواند روی کناره‌گیری حسابرسان از مشتریان پرخطر در جهت افزایش استقلال حسابرس اثر بگذارد. جوهری، موهد-سنوسی، چونگ و وینسنت[3] (۲۰۱۷)، تأثیرات رویکرد اخلاقی و تهدید استقلال نفع شخصی حسابرسان روی نقش واسطه‌ای قدرت اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی بررسی کردند، آن‌ها دریافتند که قدرت اخلاقی پایین باعث کاهش کارآمدی تصمیم‌گیری حسابرسان به دلیل حساسیت پایین اخلاقی شده و درنتیجه منجر به فرآیندهای نامناسب تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتار مرتبط و کاهش استقلال حسابرس می‌شود. سالاوو[4] (۲۰۱۷) در بررسی عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس در نیجریه دریافت که اندازه‌ی موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های تابعه آن‌ها ارتباط مثبتی با استقلال حسابرس دارد و انتظار می‌رود حق‌الزحمه‌های حسابرسی باوجود پیچیدگی حسابرسی افزایش یابد که این امر به‌نوبه‌ی خود استقلال حسابرس را کاهش می‌دهد. ازیبی، تاندئور و ازیبی[5] (۲۰۱۷) تأثیر ایجاد شورای عالی قانون‌گذاری حسابرسی که یک سازمان نظارتی مستقل است را بر استقلال حسابرسان در فرانسه بررسی کردند. آن‌ها دریافتند که استقلال حسابرس پس از ایجاد این سازمان و انجام بازرسی توسط آن افزایش می‌یابد.

1 Lin, Raman, Sun and Wu
2 Adams, Krishnan and Krishnan
3 Johari, Mohd-Sanusi, Chong and Vincent
4 Salawu
5 Azibi, Tondeur and Azibi

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

رینولدز و فرانسیس[1] (۲۰۱۶) دریافتند که حسابرسان مؤسسات بزرگ، برای مشتریان بزرگ تمایل به رفتارهای محافظه‌کارانه دارند زیرا با ریسک دادرسی بیشتری از سمت مشتریان روبرو می‌شوند. الخوری، علی، الشریف، حنانیا، المالکی و جالد[2] (۲۰۱۵) در بررسی شرکت‌های حسابرسی اردنی دریافتند که بین استقلال حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. تپالگال و لین[3] (۲۰۱۵) چرخش دوره تصدی به‌صورت هر پنج سال یک‌بار را از اقدامات در راستای افزایش استقلال حسابرس دانستند و بر اساس مطالعه آن‌ها دوره تصدی درازمدت حسابرس وابستگی بیشتر مشتری به موسسه‌های حسابرسی را ناشی می‌شود و ایجاد چنین آشنایی ممکن است استقلال حسابرس را تهدید نماید.

در پژوهش‌های داخلی، مدرس، ابراهیمی و عزیزخانی (۱۳۹۵)، به بررسی حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرسی در برابر تهدید صاحب‌کار پرداختند و دریافتند که کلیه عوامل استخراج‌شده از ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین شامل شهرت، اندازه مؤسسات حسابرسی، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابرسی از طریق مراجع قانونی (حرفه‌ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب درازای تخلفات حسابرسان، بررسی هم‌پیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکا با موسسه حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحب‌کار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی مؤثر است؛ اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابرسی در ایران به نحو مناسبی به کار گرفته نشده است. بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان در مورد استقلال پرداختند که دریافتند اعتماد اجتماعی و رتبه شغلی حسابرس ازجمله عوامل تأثیرگذار بر نگرش حسابرسان درباره استقلال است. عباس زاده و محمدی (۱۳۹۳) در پژوهشی عوامل مؤثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور را به روش کمی از دیدگاه حسابرسان بررسی کردند و دریافتند که رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای در حین کار حسابرسی و نداشتن هیچ‌گونه ارتباط خویشاوندی، کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی و قانون‌گرا بودن و مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد

1 Reynolds & Francis
2 Al-Khoury, Ali, Al-Sharif, Hanania, Al-Malki and Jallad
3 Tepalagul & Lin

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

مورد رسیدگی برای منافع شخصی، به‌عنوان عوامل افزاینده‌ی استقلال حسابرسی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور است. شورورزی، زنده دل و قاسم‌پور انارکی (۱۳۹۱) نیز به بررسی تأثیر تصدی طولانی‌مدت بر استقلال حسابرس، از دید حسابرسان پرداختند، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تهدیدهای استقلال حسابرس در دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت حسابرسی بیشتر از دوره‌های تصدی طولانی‌مدت است؛ بنابراین چرخش اجباری حسابرس به‌منظور تضعیف استقلال او در دوره‌های تصدی بلندمدت راه‌حل مناسبی به‌منظور افزایش استقلال حسابرس به نظر نمی‌رسد. نوروش و رمضانی (۱۳۸۹) در بررسی کمی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس دریافتند که وجود کمیته حسابرسی صاحب‌کار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیر حسابرسی، نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس اثر دارد.

در رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد، بررسی پیشینه پژوهش با توجه به آنکه مدل استخراج‌شده بومی است ضرورتی ندارد و فقط برای شناسایی الگوهای کلی ارائه می‌شود و استفاده از پیشینه برای انجام مقایسه، افزایش حساسیت، تعیین سؤالات اولیه و تائید یافته‌ها به کار می‌رود (کوربین، استرواس و استرواس[1]،۲۰۱۴). در این پژوهش نیز از پیشینه پژوهش تنها برای شناسایی الگوهای کلی و نام‌گذاری مفاهیم و مقوله‌های شناسایی‌شده در مصاحبه‌ها استفاده‌شده است.

## ۳- روش پژوهش

نظریه‌پردازی داده بنیاد[2] بر اساس اصول پارادایم تفسیرگرایی اجتماعی استوار است. از ویژگی‌های مهم نظریه‌پردازی داده بنیاد آن است که از استدلال استقرایی برای ورود به سطح خرد واقعیت و از استدلال قیاسی برای ساخت الگوی نظری عام و از استدلال استفهامی[3] برای درک موضع کنشگران اجتماعی استفاده می‌کند. ازاین‌رو، چارچوب مفهومی نظریه‌پردازی داده بنیاد بیشتر به داده‌ها و برساخت‌های کنشگران وابسته است تا به مطالعات پیشین؛ ازآنجاکه این نظریه مبتنی بر داده‌های گردآوری‌شده در میدان است، لذا پژوهشگر درباره اعتبار آن‌ها اطمینان دارد، بنابراین نظریه به‌دست‌آمده ماهیت اندیشه‌نگارانه[4] موقعیتی داشته و از تعمیم

1 Corbin, Strauss and Strauss

۲ در زبان فارسی، برای واژه گراندد تئوری (Grounded Theory) معادل‌هایی از قبیل نظریه مبنایی، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، نظریه زمینه‌ای، تئوری مفهوم‌سازی بنیادی و نظریه بنیادی ارائه شده است.

3 Abductive

4 Ideographic

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

تحلیلی[1] برخوردار است نه تعمیم آماری کمی (خاکی،۱۳۹۶). رویکردهای متفاوتی در نظریه‌پردازی داده بنیاد قابل‌تفکیک است که در پژوهش حاضر از رویکرد نظام‌مند استراس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده می‌شود که بر تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تأکید دارد.

هدف از این پژوهش شناخت و درک تجارب افراد درزمینه استقلال حسابرس به‌منظور دستیابی به نظریه‌ای در این حوزه است. یافته‌های پژوهش می‌تواند در شناسایی عوامل مختلف مؤثر بر استقلال حسابرس شامل شرایط علّی، عوامل مداخله‌گر و بستر آن و همچنین راهبردهای مربوط به استقلال حسابرس و پیامدهای آن‌ها مؤثر باشد. ازآنجاکه پژوهش کیفی بر اساس بستر بومی ایران در مورد استقلال حسابرس در ایران انجام‌نشده، لذا در این پژوهش به‌منظور دستیابی به مدلی در رابطه با استقلال حسابرس از روش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده‌شده است. به‌ویژه با توجه به اینکه حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسات حسابرسی، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرسان دارای ویژگی‌های خاص خود است، استفاده از روش فوق ضرورت بیشتری می‌یابد. در نظریه‌پردازی داده بنیاد معمولاً از نمونه‌گیری نظری استفاده می‌شود، به این معنا که انتخاب هر نمونه به داده‌های گردآوری‌شده از نمونه یا نمونه‌های قبلی باهدف دستیابی به اطلاعات جامع و غنی بستگی دارد. معیار قضاوت در مورد زمان متوقف کردن نمونه‌گیری نظری، «کفایت نظری» یا اشباع نظری مقوله یا تئوری است (هاشمیان‌فر و فتحی، ۱۳۹۴).

مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در تئوری داده بنیاد است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به‌صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. البته لازم است که شرکت‌کنندگان توانایی صحبت کردن و درک سؤال‌ها را داشته باشند. مصاحبه‌های چهره به چهره اگرچه پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند با توجه به هدف پژوهش و در راستای پاسخ به سؤالات پژوهش، مصاحبه با خبرگان ترتیب داده شد.

### ۳-۱- جامعه و نمونهٔ آماری پژوهش

این پژوهش ازنظر مکانی در حوزه سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار دارد و ازنظر زمانی در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ صورت پذیرفته و ازلحاظ موضوعی در موضوع

1 Analytical Generalization

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

استقلال حسابرس و عوامل مؤثر بر آن قرار دارد. جامعه آماری شامل مدیران و شرکا حسابرسی و همچنین سایر صاحب‌نظران عرصه استقلال حسابرس دارای گواهینامه جامعه حسابداران رسمی ایران، با حداقل ده سال سابقه در امر حسابرسی هستند. با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای[1] برای مصاحبه استفاده‌شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که دارای اطلاعات با ارزشی در خصوص موضوع مورد پژوهش هستند و به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. با توجه به موارد ذکرشده، پس از انجام ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان، به تشخیص پژوهشگر، داده‌های گردآوری‌شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت[2]. میانگین مدت‌زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و هفده دقیقه بوده است. تعداد فراوانی کل مفاهیم استخراج‌شده از مصاحبه‌ها ۴۴۳ مفهوم است که به‌طور میانگین از هر مصاحبه حدود ۲۰ مفهوم استخراج شد؛ و هر مفهوم به‌طور میانگین حدود ۲ بار تکرار شد. بیشترین فراوانی مربوط است به مفهوم «اجتناب از نرخ شکنی مؤسسات حسابرسی» که ۱۳ بار تکرار شده است. در این پژوهش ۲۳ مقوله اصلی و ۱۸۵ مفهوم استخراج شد که به‌طور میانگین هر مقوله اصلی از ۸ مفهوم حاصل‌شده است. در جدول ۱ ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه انجام‌شده، ارائه گردیده است.

**جدول (۱): وضعیت موقعیت شغلی و مدارک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در پژوهش**

| تحصیلات / موقعیت شغلی | دکترا | کارشناسی ارشد | کارشناسی | جمع |
|---|---|---|---|---|
| مدیر سازمان حسابرسی | ۱ | ۲ | ۰ | ۳ |
| شریک موسسه حسابرسی معتمد بورس | ۵ | ٤ | ۱ | ۱۰ |
| شریک موسسه حسابرسی غیر بورسی | ۰ | ٤ | ۲ | ٦ |
| مشاور مالی و عضو کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها | ۰ | ۳ | ۰ | ۳ |
| جمع کل | ٦ | ۱۳ | ۳ | ۲۲ |

1 Snowball or Chain Sampling

۲ در مصاحبهٔ نیمه ساختار یافته، از تمام پاسخگویان، سؤال‌های مشابهی پرسیده می‌شود، امّا آنان آزادند پاسخ خود را به هر طریقی که مایلند ارائه دهند. در این مورد مسؤولیت کدگذاری پاسخ‌ها و طبقه‌بندی آنها بر عهده محقق است (ابو المعالی،۱۳۹۱).

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

## ۴- یافته‌های پژوهش

در نظریه‌پردازی داده بنیاد تجزیه‌وتحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌پذیرد. به این منظور، متن مصاحبه‌های صورت گرفته وارد نرم‌افزار مکس کیو دی ای[1] گردیده، کدگذاری‌ها صورت گرفته و به ترکیب و دسته‌بندی کدها اقدام شده و در نهایت، کدها مرتب شده‌اند. مراحل و نتایج تحلیل مصاحبه‌ها در ادامه به تفصیل ارائه شده است.

### ۴-۱- کدگذاری باز

اولین قدم در تجزیه‌وتحلیل‌ها مفهوم‌پردازی است، ازاین‌جهت داده‌های مصاحبه‌ها به‌دقت موردبررسی قرار گرفت، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند تحت کد مشترکی کدگذاری شدند و سپس مفاهیم متناسبی به آن‌ها اختصاص داده شد. برای نمونه، در نحوهٔ کدگذاری باز، نقل‌قول زیر بیان می‌گردد:

*"توزیع کار باید روش نظارت بشه یعنی ما به‌جایی نرسیدیم که بازارمون رقابتی باشه، چون رانت توش به وجود میاد. یه آدم با ارتباطات قوی میره، یه کار بزرگ را میگیره. یه مؤسسه‌ی دیگه هم که پشتیبانی نداره، تخصص خوبی داره و وقت زیادی هم داره، کار گیرش نمیاد که شاید حقوق پرسنلش را دربیاره. [اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرسی]"*

همچنین نقل‌قول دیگری جهت تشریح بیشتر کدگذاری باز به شرح زیر ارائه می‌شود:

*"مناقصه یا استعلام بها گرفتن اصلاً شالوده حسابرسی را به خطر میندازه، به فرض یه کار مراجعه میشه یه درصدی از مؤسسات که معتقد هستن به کار باکیفیت، بررسی می‌کنن مثلاً این کار با این حجم، فرضاً صد میلیون قیمتش را اعلام می‌کنند، خب یه مؤسسه دیگه داریم که مستأصل هست، الان نیاز مالی شدید داره، میخواد هزینه‌هاش را تأمین کنه، میاد نصف مؤسسات دیگه قیمت میده، چون میخواد به هر قیمتی شده کار را بگیره [اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرسی]. البته منطقهٔ جغرافیایی هم فرق میکنه مثلاً تو شهرهایی مثل تهران و اصفهان و... مؤسسات حسابرسی بیشتره تا کار. ولی به فرض تو بندرعباس برعکسه اصلاً مؤسسات حسابرسی نیست. [تعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرسی]"*

پس از بررسی نقل‌قول‌های ذکرشده و در فرایند مقایسه مداوم داده‌ها مفهوم «اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرسی» و «اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار

[1] MAXQDA

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

حسابرسی» و «تعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرسی» شناسایی شد. با بررسی سایر داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج بقیه مفاهیم نیز به همین ترتیب انجام گردید.

### ۴-۲- کدگذاری محوری

ماهیت کدگذاری محوری، مشخص کردن یک مقوله، شرایطی که به بروز آن مقوله می‌انجامد، زمینه‌ای که مقوله در آن واقع‌شده است، راهبردهای کنترل و نظارت بر آن مقوله و پیامدهای آن راهبردهاست (استراس و کوربین، ۱۹۹۸). در این راستا مدل استقلال حسابرس شامل شرایط علّی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها و عوامل زمینه‌ای، موردبحث و بررسی قرارگرفته است.

### ۴-۲-۱- شرایط علّی مدل استقلال حسابرسی

شرایط علّی حوادث، وقایع و اتفاقاتی است که به وقوع و یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. درواقع شرایط علّی، شرایطی است که مقدم بر استقلال حسابرس است و می‌تواند منجر به استقلال حسابرس گردد. سپس با توجه به این شرایط راهبرها، کنش و واکنش‌های متفاوتی توسط اشخاص مرتبط در فرایند حسابرسی انجام می‌شود که درنتیجه آن، استقلال حسابرس حاصل می‌گردد. علاوه بر این شرایط زمینه‌ای و ساختاری هم بر راهبردهای استقلال حسابرس اثر می‌گذارد که تحت عنوان عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر موردبحث قرارگرفته است.

تحلیل نتایج مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که مهم‌ترین شرایط علّی از دیدگاه خبرگان عبارت‌اند از: *کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای.*

### ۴-۲-۲- راهبردهای مدل استقلال حسابرسی

راهبردهای مربوط به استقلال حسابرس کنش و واکنش‌هایی است که برای اداره، کنترل و دستیابی به استقلال حسابرس انجام می‌شود و می‌توان گفت که استقلال حسابرس در مرحله اول به‌طور مستقیم، از شرایط علّی که بیان شد، اثرمی پذیرد و سپس بر اساس راهبردهای متفاوتی که اتخاذ می‌گردد، درجات متفاوتی از استقلال حسابرس به دست می‌آید که کیفیت به‌دست‌آمده، دارای پیامدهای متفاوتی است.

بر اساس تحلیل نتایج مصاحبه‌ها، مهم‌ترین راهبردها جهت بهبود استقلال حسابرسان که توسط صاحب‌نظران بیان شد، شامل *رعایت اصول و ضوابط در رده‌بندی و انتخاب مؤسسات حسابرسی، ایجاد نهاد ناظر مالی مستقل یکپارچه بر حرفه، استقرار ارکان حاکمیت شرکتی در*

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

*شرکت‌های صاحب‌کار، بسترسازی جهت ادغام و بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی، گسترش بازار کار حسابرسی، آموزش و بسترسازی جهت تقویت استقلال حسابرس در حرفه و جامعه و ارتقاء معیارهای حق‌الزحمه حسابرسی* است.

### ۴-۲-۳- شرایط مداخله‌گر مؤثر در استقلال حسابرسی

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده متعلق است و بر راهبردهای کنش و واکنش آن پدیده اثرمی گذارند و باعث سهولت بخشی یا محدودیت راهبردها در درون زمینه خاصی می‌شوند. بر اساس تحلیل مصاحبه‌های پژوهش، شرایط مداخله‌گری که بر راهبردهای استقلال حسابرس اثرمی گذارند، عبارت‌اند از: *صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی، میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی* است.

### ۴-۲-۴- شرایط زمینه‌ای دخیل در استقلال حسابرسی

شرایط زمینه‌ای مجموعه مشخصه‌های خاصی است که بر پدیده موردنظر دلالت می‌کنند و بستر پدیده موردنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیرگذار است.

تحلیل نتایج مصاحبه‌ها بیانگر آن است که مقوله ویژگی‌های قانون‌گذاری و اجرایی و نظارتی شامل مفاهیمی مانند *کارایی ابزارهای قانونی در پیشگیری از فساد اقتصادی، روند اجرای خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و قانون‌گذاری در راستای امنیت سرمایه‌گذاری* است و همچنین مقوله ویژگی‌های اقتصادی شامل مفاهیمی مانند *حاکمیت دولت، نهادها و مؤسسات عمومی شبه دولتی بر اقتصاد کشور، وارداتی بودن حرفه حسابرسی، کارایی بازار سرمایه، وضعیت رونق اقتصادی، عدم وجود شرایط اقتصاد آزاد در کشور، تفکر دلالی گری در جامعه، عدم عاقبت‌اندیشی سرمایه‌گذاری در جامعه* است. افزون بر آن، یافته‌ها نشان می‌دهند که مقوله ویژگی‌های فرهنگی شامل مفاهیمی مانند *فرهنگ مشارکت در جامعه، فرهنگ مطالعه در جامعه، فرهنگ پاسخگویی در جامعه و فرهنگ روابط اجتماعی در جامعه* است.

### ۴-۲-۵- پیامدها مدل استقلال حسابرسی

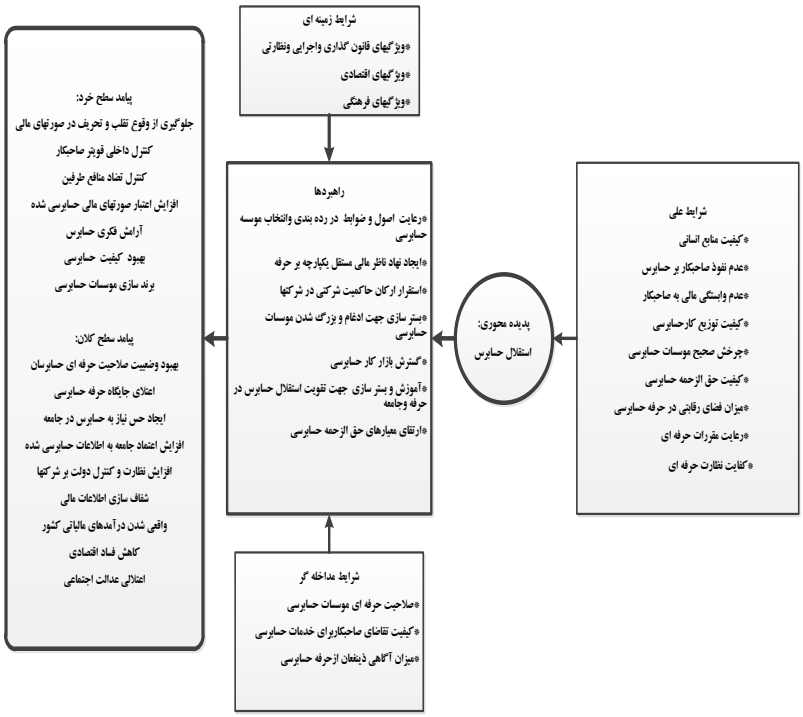
نتایج تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته با نخبگان بیانگر آن است که در صورت بهبود سطح استقلال حسابرسان درنتیجه اجرای راهبردها، پیامدهای بسیاری در سطح خرد یعنی در سطح مؤسسات حسابرسی و صاحب‌کاران، شامل جلوگیری از وقوع تقلب و تحریف در صورت‌های مالی، کنترل داخلی قوی‌تر صاحب‌کار، کنترل تضاد منافع طرفین، افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده، آرامش فکری حسابرس، بهبود کیفیت حسابرسی و برند سازی مؤسسات حسابرسی به دنبال خواهد داشت همچنین در سطح کلان یعنی حرفه و جامعه نیز پیامدهایی شامل بهبود وضعیت صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و اعتلای جایگاه حرفه حسابرسی در سطح

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

حرفه حسابرسی خواهد شد و همچنین پیامدهایی که در جامعه با خود به همراه دارد شامل ایجاد حس نیاز به حسابرس در جامعه، افزایش اعتماد جامعه به اطلاعات حسابرسی شده، افزایش نظارت و کنترل دولت بر شرکت‌ها، شفاف‌سازی اطلاعات مالی، واقعی شدن درآمدهای مالیاتی کشور، کاهش فساد اداری و اقتصادی و اعتلای عدالت اجتماعی، به همراه خواهد داشت.

## ۴-۳- کدگذاری گزینشی یا انتخابی

فرآیند کدگذاری باز و محوری به پیدایش مجموعه‌ای از مقوله‌ها که بیانگر الگوی ارتباط خاص بین هر مقوله و زیر مقوله‌هایش است، می‌انجامد. پیوند دادن مقوله‌ها به یکدیگر را کدگذاری انتخابی گویند (استراس و کوربین، ۱۹۹۸). با توجه به تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته، مدل پارادایم استقلال حسابرس به صورت شکل (۱) ارائه‌شده است.




**شکل (۱): مدل پارادایمی استقلال حسابرس**

## ۴-۴- نحوه ارزیابی مدل استقلال حسابرس

در دو دهه گذشته معیارهای متفاوتی در پژوهش‌های مختلف برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی همانند پژوهش‌های کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد ارائه‌شده است. در این پژوهش،

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

به‌منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از معیار «مقبولیت[1]» (کوربین و همکاران، ۲۰۱۴) استفاده‌شده است. مقبولیت ازنظر آن‌ها بدین معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، پژوهشگر و خواننده در ارتباط با پدیده موردمطالعه موثق و قابل‌باور است؛ بااینکه ممکن است تبیین انجام‌شده از پدیده موردنظر تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن باشد. به‌منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد و دیگر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن مقبولیت این پژوهش ارزیابی می‌گردد:

### ۴-۴-۱- تناسب[2]

در این معیار مطالبی که موردتوجه قرار می‌گیرد آن است که آیا یافته‌های پژوهش با تجارب افراد حرفه‌ای و متخصص در حوزه موردمطالعه و همچنین مشارکت‌کنندگان آن سازگاری و همخوانی دارد؟ در پژوهش حاضر، به‌منظور تحقق این معیار نتایج پژوهش، مدل کدگذاری محوری و انتخابی، به ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. همچنین، یافته‌های پژوهش به ۲ نفر دیگر از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی که قبلاً در فرایند مصاحبه مشارکت نداشتند، ارائه و توسط آن‌ها نیز موردبررسی و ارزیابی و تائید قرارگرفته است.

### ۴-۴-۲- کاربردی بودن یافته‌ها[3]

آیا یافته‌ها به تبیین‌ها یا بینش جدیدی ختم شده‌اند؟ آیا یافته‌های پژوهش کاربردی و قابل‌استفاده‌اند؟ آیا نتایج پژوهش می‌تواند در تدوین سیاست‌ها و اقدامات اجرایی به کار گرفته شود؟ از بعد نظری، پژوهش حاضر در گسترش مفهوم استقلال حسابرس نقش مؤثری داراست. باوجود یکسری از شباهت‌های اجزای مدل با ادبیات موجود، برخی از عوامل در این مدل آورده شده و یا مورد تأکید بیشتر قرارگرفته است. مهم‌ترین وجه افتراق این مدل با ادبیات پیشین آن است که عوامل مؤثر بر وضعیت استقلال حسابرس در محیط بومی ایران بر اساس دیدگاه حسابرسان مستقل که بیشترین ارتباط را با موضوع دارند، کسب‌شده است. روشن است که پرداختن به مجموعه شرایط علّی، مداخله‌گر و زمینه‌ای در فرایند دستیابی به استقلال حسابرس نقش مهمی در جهت‌دهی به پژوهش‌های آتی در این حوزه را دارد. کاربرد دیگر پژوهش حاضر آن است که سیاست‌گذاران و متولیان حرفه حسابرسی ازجمله جامعه حسابداران

1 Credebility
2 Fit
3 Applicability

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

رسمی و سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار و سایر ارگان‌های ذی‌ربط باملاحظه انحرافات و چالش‌های موجود در بستر ایران و عوامل و راهکارهای ذکرشده در مدل پژوهش حاضر درزمینه دستیابی به استقلال حسابرس، سعی در رفع آن‌ها نمایند تا با بهبود وضعیت استقلال حسابرسان موجب اعتلای جایگاه حرفه حسابرسی شوند. وقوع این امر در جامعه موجب شفاف‌سازی اطلاعات، تحول اقتصادی و اعتلای عدالت اجتماعی خواهد شد.

### ۴-۴-۳- مفاهیم[1]

مفاهیم چگونه ساختاریافته‌اند؟ مفاهیم برای ایجاد درک مناسبی از پدیده موردنظر و دستیابی به زبان مشترک در حوزه موردمطالعه ضروری هستند و انتظار می‌رود که یافته‌های تحقیق، پیرامون مفاهیم و مقوله‌ها سازمان‌دهی شوند. در پژوهش حاضر تلاش شده که تا حد امکان مفاهیم و مقوله‌ها مشخص شوند تا بتوان مدل نهایی و یافته‌های تحقیق را پیرامون آن‌ها سازمان‌دهی نمود. در این تحقیق شماری از مفاهیم و مقوله‌ها ارائه‌شده است که در توسعه مفهومی ادبیات وضعیت استقلال حسابرس می‌توانند مفید باشند؛ مفاهیمی نظیر اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرسی، تعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرسی و اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرسی نمونه‌هایی از این نوع هستند.

### ۴-۴-۴- زمینه مفاهیم[2]

ازآنجاکه بدون وجود زمینه، خواننده نمی‌تواند علت رخ دادن وقایع را درک کند، می‌توان گفت، یافته‌هایی که بدون در نظر گرفتن شرایط بستر و زمینه ارائه شوند، ناکامل و ناقص‌اند. در این پژوهش نیز ازآنجاکه یافته‌های پژوهش بر مبنای تجارب، وقایع و رویدادهای مربوط به استقلال حسابرس در «بستر» حرفه حسابرسی و بازار سرمایه کشور بوده، از این حیث مفاهیم و مقوله‌های تحقیق نیز با در نظر داشتن زمینه و بستر وضعیت استقلال حسابرس، به وجود آمده‌اند که این شرایط در مدل تحقیق ارائه‌شده است.

### ۴-۴-۵- منطق[3]

آیا جریان منطقی از ایده‌ها وجود دارد؟ آیا یافته‌ها معنادار هستند یا معنایی تولید می‌کنند؟ جهت تحقق این معیار، در پژوهش حاضر تلاش شده که تا حد امکان ارتباط بین مفاهیم و مقوله‌ها و مدل نهایی به‌صورت تفصیلی، بیان شوند.

1 Concepts
2 Contextualization of concepts
3 Logic

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

### ۴-۴-۶- عمق[1]

آیا در ارائه مدل به میزان کافی جزئیات ارائه‌شده است؟ که در پژوهش حاضر با توجه به محدودیت متن مقاله، به مقوله‌های اصلی پرداخته‌شده است.

### ۴-۴-۷- انحراف[2]

آیا نمونه‌هایی از مواردی وجود دارد که با الگوی پژوهش تناسب نداشته یا این‌که در آن‌سوی طیف مشخصه‌ها قرارگرفته باشند و بتوان به‌عنوان انحراف درون یافته‌ها از آن تعبیر کرد؟ در این رابطه باید گفت که در بین داده‌های پژوهش حاضر موارد متعددی وجود دارند که همسو با استقلال حسابرس نیستند و برای دستیابی به استقلال حسابرس باید از آن‌ها اجتناب نمود که نمونه آن اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرسی است درحالی‌که در عمل توزیع کار به‌صورت مناقصه‌ای وجود دارد.

### ۴-۴-۸- بداعت[3]

آیا یافته‌ها به‌صورت خلاقانه و مبتکرانه بازنمایی شده‌اند؟ مشخص است که لزومی ندارد موضوع تحقیق حتماً جدید و نو باشد بلکه مهم درک تازه‌ای است که از آن موضوع باید حاصل شود. باوجود شباهت‌های زیاد اجزای مدل استقلال حسابرس که در این پژوهش ارائه‌شده است، با ادبیات موجود، اما برخی از مؤلفه‌ها و عوامل خاص، در این مدل مورد تأکید بیشتر قرارگرفته است و برخی عوامل اضافه‌شده است. همچنین اغلب پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه وضعیت استقلال حسابرس به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته‌اند درحالی‌که در مطالعه حاضر، استقلال حسابرسی به‌صورت گسترده‌تری موردبحث قرارگرفته است. پرداختن به مجموعه شرایط علّی، شرایط مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای در فرایند دستیابی به وضعیت استقلال حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در غنای ادبیات این حوزه را داشته باشد.

### ۴-۴-۹- حساسیت[4]

آیا پژوهشگر نسبت به موضوع تحقیق، مشارکت‌کنندگان و یافته‌های آن حساس بوده است؟ تا چه میزان پژوهشگر سوگیری‌ها و تعصبات خود در رابطه با پدیده موردمطالعه را کنار گذاشته و صادقانه به جستجو و پذیرش تناقضات داده‌ها با نظرات و پیش‌فرض‌های خودش اقدام نموده است؟ به‌منظور تحقق این معیار، در طول فرایند پژوهش حاضر، پژوهشگر تلاش نموده تا

1 Depth
2 Variation
3 Creativity
4 Sensitivity

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

موضوع موردمطالعه را مهم دانسته و در انجام آن جدیت داشته باشد پیش از شروع تحقیق، محقق تلاش نموده بامطالعه ادبیات موضوع، پدیده موردنظر را شناخته تا مانع از دخالت پیش‌فرض‌های اولیه خود در پژوهش شود. اگرچه پیش از انجام پژوهش، مسئله تحقیق همراه با برخی سؤالات خام و پالایش نشده در ذهن پژوهشگر وجود داشته اما در فرایند تحقیق، مسائل مربوط به استقلال حسابرس به‌خصوص در بعد انحرافات از استقلال توجه پژوهشگر را به خود جلب نموده است؛ لذا تلاش شده تا یافته‌های تحقیق بدون تأثیرپذیری از پیش‌فرض‌های پژوهشگر باشد و از فرایند پژوهش حاصل شود.

### ۴-۴-۱۰- استناد به یادنوشت‌ها[1]

ازآنجاکه پژوهشگر در فرایند تحلیل یافته‌ها نمی‌تواند تمامی گفته‌ها، مباحث و نظرات و حالات را به خاطر بیاورد استفاده از یادنوشت‌ها و استناد به آن‌ها در فرایند روایت پدیده موردمطالعه ضرورت می یابد. در این زمینه پژوهشگر تلاش نموده تا در فرایند تشریح مدل استقلال حسابرس در قسمت‌های مختلف از یادنوشت‌های مستخرج از داده‌ها استفاده کند (کوربین و همکاران، ۲۰۱۴، مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲).

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به این موضوع پرداخت که در بستر بومی ایران در جهت بهبود وضعیت استقلال حسابرس که رکن اساسی حرفه حسابرسی است، چه راهبردهایی بایستی مدنظر قرار گیرد و در چه شرایطی (اعم از زمینه‌ای و مداخله‌گر) این راهبردها باید اجرا گردد و پیامد مورد انتظار آن چگونه است. این مدل با نظریه‌پردازی داده بنیاد ارائه شد و به‌عنوان نقشه راهی برای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار و سایر ارگان‌های ذی‌ربط در جهت افزایش سطح اطمینان بخشی به اشخاص ذینفع و جامعه است. نتایج پژوهش حاضر بیانگر آن است که کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از شرایط علّی مؤثر بر استقلال حسابرس است. همچنین شرایط مداخله‌گر شامل صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی و میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی و شرایط زمینه‌ای شامل

1 Evidence of Memos

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی، ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی در جامعه و حرفه حسابرسی است.

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به رویکرد و روش پژوهش است. به دلیل اینکه در پژوهش‌های کیفی پدیده موردمطالعه درزمینه و بستر خاص خود رخ می‌دهد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به سایر موقعیت‌ها محدود است؛ بنابراین، به سهولت نمی‌توان نتایج پژوهش حاضر را به سایر حوزه‌ها تعمیم داد. از طرفی در پژوهش‌های کیفی امکان تفاسیر متفاوت از پدیده موردبررسی وجود دارد؛ لذا نمی‌توان ادعا نمود که تفسیر صورت گرفته از پدیده استقلال حسابرس در این پژوهش تنها تفسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و مسلماً امکان وجود تفاسیر دیگری نیز وجود دارد.

در این پژوهش عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در هر دو بخش خصوصی و دولتی موردبررسی قرارگرفته است. با توجه به اینکه سازمان حسابرسی به‌عنوان بخش دولتی تحت تأثیر برخی از فشارهای موجود در بخش خصوصی در بازار کار مانند شرکت در مناقصه و نرخ شکنی و ... نیست، ولی از طرف دیگر ممکن است تحت تأثیر برخی از عوامل خاص حاکم بر عملکرد آن باشد، لذا به دلیل متفاوت بودن وضعیت این دو بخش ممکن است عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در بخش دولتی و خصوصی باهم در یکسری از موارد متفاوت باشد.

ازآنجاکه در پژوهش حاضر راهبرد بسترسازی جهت ادغام مؤسسات حسابرسی جهت دستیابی به استقلال حسابرسان پیشنهاد شد، راهکار بسترسازی ادغام مؤسسات حسابرسی و مزایا و معایب آن‌یکی از موضوعاتی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی موردبررسی قرار گیرد. همچنین در پژوهش حاضر به حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس پرداخته شد که پرداختن به معیارهای صحیح حق‌الزحمه حسابرسی در محیط ایران می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی باشد. مناقصه و استعلام در حرفه حسابرسی نیز در این پژوهش به‌عنوان یکی از تهدیدات استقلال حسابرس عنوان شد که مطلوب است به‌صورت عمقی‌تر به چالش مناقصه برای کار حسابرسی در کشور ایران پرداخته شود. همچنین با توجه به اینکه تعدد مؤسسات حسابرسی نیز یکی دیگر از تهدیدات استقلال حسابرس در این پژوهش شناخته شد بامطالعه دقیق‌تر عدم تناسب عرضه و تقاضا در بازار حسابرسی ایران سعی در رفع این تهدید شود. در ضمن تأثیر سایر متغیرهای علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای مدل استقلال حسابرس که در این پژوهش شناسایی شد به‌صورت عمقی‌تر نسبت به پدیده استقلال حسابرس در پژوهش‌های آتی بررسی گردد.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

## ۶- منابع و مأخذ


ابو المعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). **پژوهش‌های کیفی ازنظریه تا عمل**، نشر علم. تهران.

استراوس، آنسلم و جولیت کوربین. (۱۹۹۸). **اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی- رویه ها و شیوه‌ها**، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، چاپ سوم.

بنی مهد، بهمن و حدیثه درویش. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۵(۱۹): ۲۶-۱۷.

حریری، نجلا. (۱۳۸۵). **اصول و روش پژوهش کیفی**، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، چاپ اول.

خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۶). **روش تحقیق گراندی با رویکرد پایان‌نامه نویسی**، سیمرغ زرین/کیمیا، چاپ سوم

رفیعی، افسانه؛ الهام حمیدی و ناصر مکارم. (۱۳۹۳). **اصول حسابرسی**. سازمان حسابرسی.

شوروزی، محمدرضا؛ احمد زنده دل و سینا قاسم پور انارکی. (۱۳۹۱). تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. **پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی** ۲(۴): ۱۶۲-۱۳۴.

عباس‌زاده. محمدرضا و جمال محمدی. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. **فصلنامه حسابداری مالی** ۶(۲۱): ۲۹-۱.

مدرس، احمد؛ حسین ابراهیمی و محسن عزیزخانی. (۱۳۹۵). حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی. **پژوهش‌های تجربی حسابداری** ۵(۳): ۱۸۰-۱۵۵.

مشایخی، بیتا؛ کاوه مهرانی؛ علی رحمانی و آزاده مداحی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. **فصلنامه بورس اوراق بهادار** ۲۳: ۱۳۷-۱۰۳.

نوروش، ایرج و مسعود رمضانی. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی. **فصلنامه حسابداری مالی** ۲(۷): ۲۲-۱.

هاشمیان‌فر، علی و یاور فتحی. (۱۳۹۴). گراندد‌تئوری. **http://yavarfathi.persianblog.ir/post/21**

Adams, T., J. Krishnan, and J. Krishnan. (2017). Client influence and auditor independence revisited: evidence from auditor resignations. Electronic copy available at: **https://ssrn.com/abstract=3024877**.


[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

Agaser, G.M., and T.S. Doupnik. (1986). Perceptions of auditor independence: a cross - cultural study. **International Journal of Accounting** 6, 220-237.

Ahmad, M.B. (2012). **Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors** (Doctoral dissertation, Cardiff University).

Al-Khoury, A., A. Ali, M. Al-Sharif, J. Hanania, I. Al-Malki, and M. Jallad. (2015). Auditor independence and mandatory auditor rotation in Jordan. **International Business Research Volume** 8(4): 73-82.

Azibi, J., H. Tondeur, and H. Azibi. (2017). The impact of the h3c on auditor independence in french context**. Journal of Management and Sustainability** 7(2): 105-115.

Corbin, J., A. Strauss, and A.L. Strauss. (2014). **Basics of Qualitative Research**. Sage pub.

De Angelo, L.E. (1981). Auditor independence, low balling, and disclosure regulation. **Journal of Accounting and Economics** 3(2): 13-127.

Doty, J.R. (2011). Keynote address: **A Fresh Look at Auditing**. Speech at NASBA 104th Annual. Available from: https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10242011_DotyNASBA.aspx.

Goldman, A., and B. Barlev. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. **The Accounting Review** 49(4): 707-718.

Johari, J., R. Mohd-Sanusi, Z. Chong, and K. Vincent. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. **International Journal of Auditing** 21(1): 38-58.

Johnstone, K.M., T.D. Warfield, and M.H. Sutton. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. **Accounting Horizons** 15(1): 1-18.

Lin, C., K.K. Raman, L. Sun, and D. Wu. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from nonaudit fees and SOX 404 opinions. **Journal of Contemporary Accounting & Economics** 13(1): 37-51.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]

Mautz, R.K., and H.A. Sharaf. (1961). **The Philosophy of Auditing**, American Accounting Association.

Reynolds, J., and J. Francis. (2004). Professional service fees and auditor objectivity**. Journal of Practice & Theory** 23(1): 29-52.

Salawu, M.K. (2017). Factors influencing auditor independence among listed companies in Nigeria: generalized method of moments (GMM) approach. **International Journal of Economics and Finance** 9(8): 191-208.

Tepalagul, N., and L. Lin. (2015). Auditor independence and audit quality: a literature review. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 30(1): 101-121.

[ Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24 ]