

## تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس \*

محمد رضا شورورزی  
گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور  
احمد زنده‌دل  
گروه آمار، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور  
سینا قاسمپور انارکی  
کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور

**چکیده:** نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است. در حالی که چرخش اجباری حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال توجه قانون گذاران را به خود جلب کرده است، شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد. به علت نگرانی قانون گذاران در رابطه با اثرات دوره تصدی حسابرس، تحقیق حاضر به بررسی تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس می‌پردازد. استقلال حسابرس توسط پنج عامل تهدید منافع شخصی، خودبررسی، جانبداری، روابط صمیمانه و ارباب اندازه‌گیری شد. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد که توسط ۱۰۸ نفر از اعضای عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تکمیل و به دلیل غیر نرمال بودن داده‌ها، آزمون علامت زوج نمونه‌ای بکار گرفته شد. نتایج تحقیق دلالت بر موثر بودن تصدی طولانی مدت حسابرس بر استقلال دارد و هر شش فرضیه تحقیق تأیید شدند. در مجموع یافته‌های تحقیق مبین این است که استقلال حسابرس در دوره‌های تصدی کوتاه مدت بیشتر از تصدی طولانی مدت تهدید می‌شود. بنابراین، چرخش اجباری حسابرس در دوره‌های تصدی طولانی با توجه به نتایج تحقیق ضروری به نظر نمی‌رسد.

**واژگان کلیدی:** استقلال حسابرس، تصدی طولانی مدت، تصدی کوتاه مدت.

\* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۱/۱۰/۳۰ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۱/۱۲/۱۲

## ۱- مقدمه

ورشکستگی چندین شرکت چند ملیتی در سالهای اخیر بطور کلی اعتماد از بازارهای سرمایه‌ی جهانی را سلب کرده است. بسیاری از نگرانی‌ها بر محور عملیات حسابداری و حسابرسی بویژه استقلال حسابرسی متمرکز شده است. استقلال حسابرسی اساس اعتماد عامه‌ی مردم به فرآیند حسابرسی و اطمینان‌بخشی به گزارشات حسابرسان است. گزارش حسابرسی به صورت‌های مالی که توسط مدیریت برای سهامداران تهیه شده، ارزش می‌دهد (جانسون، ساتون و وارفیلد، ۲۰۰۱) و حسابرسی صرفاً به نفع سرمایه‌گذاران نیست بلکه عامل کاهش بهای تمام شده‌ی تبادل اطلاعات برای مدیریت و سهامداران و عاملی است که به مدیریت نفع می‌رساند؛ چرا که این مهم را به بازارهای مالی نشان می‌دهد که اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت قابل اتکا است (دوپیچ و سیمونیک، ۱۹۸۰ و ۱۹۸۲) و اطمینان‌بخشی حسابرسی، سرمایه‌گذاران را در مقابل زبان‌های احتمالی بیمه می‌کند. استقلال، بخش با اهمیت از ضرورتی است که زیربنای موفقیت حسابرسی مستقل را تشکیل می‌دهد. استقلال عینیتی فراهم می‌آورد که به حرفه اجازه می‌دهد تا به اجرای اثر بخش وظایف شهادت‌دهی<sup>۱</sup> و نظارت<sup>۲</sup> خود بپردازد. حسابرسی که بصورت کارا انجام گیرد قابلیت اتکا و اعتبار صورت‌های مالی را افزایش و اطمینان سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی را بهبود و هزینه سرمایه را کاهش و کارایی بازار سرمایه را در جمع‌آوری منابع، افزایش می‌دهد. حسابرسی کارا احتمال گزارشگری فریب‌کارانه، پیگیری مقصرین و نیز کاهش در هزینه‌های دعاوی حقوقی ناشی از این امر است.

رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان از انرون و ورلداکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است اما در پی این وقایع انگشت اتهام به سوی حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که عموماً از این وقایع به عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. استقلال اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال هیچ ارزشی ندارد. اعتماد مردم و بازار سرمایه به حسابرسی به واسطه استقلال وی است لذا عوامل تهدیدکننده استقلال باید همواره مورد بررسی قرار گیرد (شایسته مند، ۱۳۸۹). بر اساس آئین رفتار حرفه‌ای، استقلال یکی از اصول مهم حسابرسی برای تأمین منافع عمومی جامعه است. استقلال حسابرسی یعنی اینکه صورت‌های مالی به وسیله افرادی حسابرسی شده است که علاوه بر صلاحیت‌های فنی، از بی طرفی کافی جهت انجام یک قضاوت مستقل برخوردار بوده اند. تلقی عموم این است که فقدان

استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی، ۲۰۰۷). این نگرانیها در مورد استقلال حسابرسان باعث شد کمیته‌های نظارتی مربوط به بورسهای اوراق بهادار به فکر راه‌حل باشند؛ به عنوان مثال، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، هیئت تدوین استانداردهای مربوط به استقلال را در سال ۲۰۰۰ تأسیس، و هم‌چنین قوانین محدود کننده‌ای تدوین کرد که نوع خدماتی را که مؤسسات حسابرسی می‌توانند به صاحبکاران خود پیشنهاد کنند، تدوین نماید (کمیسیون اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۰۰).

دوره‌ی تصدی حسابرس، توجه زیادی را از جانب ناظران و محققان به خود جلب کرده است. مسئولیت تعیین مدت دوره‌ی تصدی حسابرس باید به عهده ناظران باشد که در بیشتر موارد در کنار دولت کار می‌کنند. قانون حسابرسی اسپانیا سال ۱۹۸۸ بندی دارد که چرخش اجباری حسابرس‌ها را پس از ۹ سال الزامی می‌کند (کاررا و همکاران، ۲۰۰۷:۶۷۲) و آن برای تضمین این مسأله است که یک حسابرس بیشتر از ۹ سال به یک مرجع منفرد خدمت نمی‌کند و از این رو طول دوره‌های تصدی حسابرس را ۹ سال تعیین می‌کنند. گرچه تصور می‌شد که این سیاست در سال ۱۹۹۷ کاملاً اجرا شده است نتوانست در مقابل میل زمانه مقاومت کند و در سال ۱۹۹۵ رسماً لغو شد زیرا خوب عمل نکرده و به اهداف خود به عنوان سیاست عمومی نرسید (کاررا و همکاران، ۲۰۰۷: ۶۷۲). برغم شکست در اسپانیا برای اجرای کامل طول دوره‌ی تصدی در حال حاضر شرکت‌های به ثبت رسیده هم در برزیل و هم ایتالیا بر طبق قانون الزام دارند که حسابرس‌های مستقل-شان را به ترتیب هر ۵ و ۹ سال چرخشی کنند؛ بنابراین طول دوره‌ی تصدی حسابرس تا ۵ و ۹ سال به ترتیب در برزیل و ایتالیا تعیین شده است (جکسون و همکاران، ۲۰۰۸: ۴۲۱). در ایالات متحده، طول دوره‌ی تصدی حسابرس‌ها تنها برای شرکای حسابرسی، بر طبق بندی در قانون ساربینز-آکسلی که پس از سقوط انرون تصویب شده است ۵ سال تعیین شده است (هلی و کیم، ۲۰۰۳: ۱۰). برای اینکه ثابت کنیم که مسأله‌ی دوره‌های تصدی طولانی حسابرس چه مسأله‌ی بزرگی است، بر طبق برآورد مورگان استنلی، بازار سرمایه‌ی وردکام، تیکو، کواست و انرون که همگی حسابرس‌هایی با دوره‌ی تصدی طولانی داشته‌اند به زیان بزرگ ۴۶۰ بیلیون دلاری بعد از سقوطشان منجر شده است (جکسون و همکاران، ۲۰۰۸: ۴۲۱). ماجرا به اینجا ختم نمی‌شود زیرا افت حقوق، بازنشستگی کارکنان، پس‌انداز افرادی که در سهام این شرکت‌ها سرمایه‌گذاری کرده‌اند، هم

بر مشاغل، اعتبار حرفه‌ی حسابرسی و هم بر کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و همچنین عموم مردم مؤثر بوده است.

علاوه بر این، قانون چرخش اجباری حسابرسان و محدود کردن دوره‌ی تصدی آنها، در برخی کشورها تصویب شد؛ به عنوان مثال می‌توان به تصویب قانون ساریینز-آکسلی در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. بخش ۲۰۳ این قانون، مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شریکان و مدیران خود را بعد از پنج سال پی در پی کار حسابرسی برای یک صاحبکار تغییر دهند. الزام سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به تغییر حسابرس شرکتها مسلماً ناشی از نگرانی دست اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال، کیفیت حسابرسی و... است. بنابر تبصره‌ی ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۸/۵/۸۶ شورای عالی بورس، مؤسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرسی قانونی شرکت واحدی را بپذیرند (قانون بازار سرمایه). در سازمان حسابرسی نیز حداکثر مدت مجاز انجام حسابرسی توسط یک مدیر ۳ سال و توسط مدیر ارشد ۵ سال است. با توجه به مطالب یاد شده لزوم انجام تحقیقات جدیدی در رابطه با دوره‌ی تصدی حسابرس و استقلال حسابرس نمایان می‌شود.

## ۲- چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق

### ۲-۱- تعریف استقلال حسابرسی

حسابرسی‌های کیفی، قابلیت اعتماد را اصلاح و اعتبار گزارشگری مالی را افزایش می‌دهند و با مشارکت در جهت سودمندی صورتهای مالی و تخصیص بهینه سرمایه به منافع عمومی خدمت می‌کنند. حسابرسی‌های کیفی حسابرسی‌هایی هستند که طبق استانداردهای حسابرسی (GAAS) انجام گرفته باشند. این استانداردها رهنمودی در تصمیمات مهم برنامه‌ریزی حسابرسی، جمع‌آوری شواهد و انتقال و گزارشگری یافته‌های حسابرسی ارائه می‌کنند. قضاوت معقول، ویژگی مهم اصول حسابرسی است و استقلال کمکی است به اطمینان از اینکه حسابرس در تصمیمات مهم حسابرسی، بیطرفی لازم را دارا هستند (مهربانی، ۱۳۸۴).

استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بیغرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که بفرساید (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

حسابرسان مستقل مکلفند استقلال رأی خود را در طول تمام مراحل حسابرسی رعایت کنند. رعایت استقلال از دو جنبه قابل بررسی است:

الف - استقلال فکری و ذهنی: بدین معنی است که حسابرسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القائات دیگران قرار گیرند، و

ب - استقلال رفتاری: به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث کاملاً مستقل به نظر برسد، یعنی هیچگونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی با صاحبکار نداشته باشد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵).

طبق تعریف فوق استقلال دو بعد دارد - استقلال فکری و ذهنی، و استقلال رفتاری. استقلال فکری و ذهنی یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود. بنابراین در این تعریف استقلال رفتاری هم منظور شده است که آن عبارت است از فقدان فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه می‌رسند که ریسک غیر قابل قبولی در مورد بیطرفی حسابرس وجود دارد.

طبق این تعریف لازم نیست که حسابرس از همه تهدیداتی که بیطرفی او را نقض می‌کند به دور باشد. طبق این مبنای نظری بیطرفی وقتی «نقض» شده است که به صورتی منفی تا هر میزان، تحت تأثیر قرار گرفته باشد. بیطرفی مورد تردید قرار خواهد گرفت اگر نقض بیطرفی تا سطح جلوگیری از تصمیمات غیر یکسویه‌ی حسابرسی پیش رفته باشد.

حفاظت‌های استقلال می‌تواند آثار عوامل تهدید کننده را یا حذف - یا مثلاً با ممنوعیت فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که از این عوامل ناشی می‌شوند - یا شدت آثار آنها را با طرق دیگر کاهش دهند. استقلال، حسابرس را ملزم می‌کند تنها از آثار باقی مانده‌ی تهدیدات، بعد از اعمال حفاظت‌ها، که کفایت لازم برای ایجاد تردید در بیطرفی حسابرس را دارند و یا سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه می‌رسند که برای تردید در بیطرفی حسابرس کافی هستند، به دور باشند. این سطح از تهدید، مرز بین مستقل بودن و مستقل نبودن را نشان می‌دهد (مهربانی، ۱۳۸۴).

معنای این تعریف این است که استقلال حسابرس بالاتر از یک رهنمود آمرانه است - هر تهدیدی منشأ بیطرفی نخواهد شد یا منجر به این نخواهد شد که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه نتیجه بگیرند که ریسک غیر قابل قبولی از عدم بیطرفی وجود دارد که می‌تواند با یک حکم، مشخص شود و یا پوشش داده شود. برای مستقل بودن، حسابرس باید بتواند و یک سرمایه‌گذار یا دیگر استفاده‌کننده آگاه انتظار دارد که حسابرس بتواند بر آثار تهدیداتی که بیطرفی او را مورد تردید قرار می‌دهد، غلبه کند. از این رو حتی اگر

رهنمود آمرانه‌ای اجازه دهد و یا اینکه فعالیت، رابطه و دیگر شرایط را محدود یا ممنوع نکند- مثلاً حسابرسی در شرکتی که مدیر مالی آن دوست حسابرس است- اگر بیطرفی حسابرس مورد تردید است قرار گیرد یا اگر سرمایه‌گذار و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقاً به این نتیجه برسند که ریسک غیر قابل قبولی در مورد بیطرفی حسابرس در اثر آن فعالیت، رابطه و شرایط وجود دارد، حسابرس مستقل نیست. به عبارت دیگر تمکین رهنمود آمرانه یک ضرورت است اما کافی نیست (مهربانی، ۱۳۸۴).

## ۲-۲- استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

هنگامی که حسابداران رسمی مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرفنظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۲). در کلیه-ی مواردی که حسابرسان مستقل وظیفه‌ی اعتباردهی به اطلاعات تهیه شده را دارند، رعایت استقلال ضروری است و هرگاه حسابرسان وظیفه‌ی اعتباردهی به اطلاعات را بر عهده نداشته باشند نظیر مشاوره‌ی مدیریت، حسابداری و ... رعایت استقلال ضرورتی ندارد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵).

## ۲-۳- مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا

اظهار نظر یک حسابرس مستقل نسبت به مطلوبیت ارائه‌ی صورتهای مالی هنگامی دارای ارزش است که حسابرس واقعاً مستقل باشد. در نتیجه، استاندارد می‌مقرر می‌دارد «حسابرس یا حسابرسان باید استقلال رأی خود را در تمام موارد مربوط به حسابرسی حفظ کنند»، شاید مهمترین عامل بقای حرفه‌ی حسابرسی مستقل است. اگر حسابرسان در شرکت مورد رسیدگی خود سهامی داشته باشند یا عضو هیأت مدیره-ی آن باشند، ممکن است ناخودآگاه در اجرای وظایف حسابرس بیطرفی خود را از دست بدهند. بنابراین یک حسابرس مستقل باید از هرگونه رابطه‌ای با یک صاحبکار که بتواند در اشخاص خارج از واحد مورد رسیدگی و آگاه از تمام حقایق، نسبت به استقلال حسابرس تردید ایجاد کند، احتراز ورزد. کافی نیست که حسابرسان، مستقل باشند، بلکه باید چنان

جلوه کنند که افراد جامعه دلیلی برای تردید نسبت به استقلال آنان نیابند (اصول حسابرسی، سازمان حسابرسی، جلد اول).

## ۲-۴- ماهیت استقلال حسابرسی

استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرسی از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بیطرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است، تصور شده است. بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سؤال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحبکار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم‌گیریهای حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرسی یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگیهای فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. با این همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرسی به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به‌نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است. اما دست‌کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرسی باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد. در این مفهوم، استقلال مورد انتظار حسابرسی را می‌توان نه تنها به‌عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور کرد که مربوط به رفتار یک فرد حرفه‌ای و فشارهای مختلف و ممکن بر درستکاری و صداقت وی باشد. در نتیجه ضروری است که تصور کنیم حسابرسان از تأثیر این فشارها به دورند و راههایی وجود دارد که در مقابل آن پافشاری کنند و می‌توانند وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ کنند (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

## ۲-۵- هدف استقلال حسابرسی

هدف از استقلال حسابرسی، پشتیبانی از اتکاء سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان، بر فرایند گزارشگری مالی و تخصیث بهینه‌ی سرمایه است (بزرگ اصل، ۲۰۰۰). کانون توجه هدف مذکور بر استقلال به عنوان یک بعد از ابعاد حسابرسی‌های کیفی - حسابرسی‌هایی که قابلیت اعتماد را بهبود و اعتبار گزارشگری را افزایش می‌دهد - می‌باشد. در مقابل، اعتبار و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی کمک می‌کند به اطمینان از اینکه سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان، به آن اطلاعات اعتماد دارند. این نتایج در جهت منافع عموم است زیرا کمک می‌کند تا سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر استفاده‌کنندگان، تصمیمات آگاهانه‌تری نسبت به تخصیص منابع اتخاذ کنند.

تصمیم‌گیرندگان استقلال باید تصمیماتی اتخاذ کنند که کمک کند به اطمینان از اینکه حسابرسان مستقل هستند و سرمایه‌گذاران و دیگر افراد آگاه، منطقاً به این باور می‌رسند که آنها مستقل هستند. اگر حسابرسان به اندازه‌ی کافی از گرایش به یک سو به دور باشند اما سرمایه‌گذاران و دیگر افراد آگاه باور نداشته باشند، حسابرسی، قابلیت اعتبار اطلاعات مالی را افزایش نمی‌دهند و در نتیجه، سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه اتکاء کمتری به اطلاعات مالی حسابرسی شده خواهند داشت. به هر حال تصمیم‌گیرندگان استقلال نباید تصمیماتی بگیرند که ممکن است قابلیت اعتبار اطلاعات مالی را افزایش دهند اما پیامدهای ناخواسته‌ای دارند و آن این است که قابلیت اعتماد آنها را کاهش دهند. اطلاعات مالی معتبر که فاقد اعتماد اساسی است، نامطلوب بوده و در بلند مدت باعث ضربه زدن به خود خواهد شد. بنابراین، هدف استقلال حسابرسی بر اتکاء و اعتماد استفاده‌کننده متمرکز است.

## ۲-۶- مفاهیم استقلال حسابرسی

در این بخش، چهار مفهوم مرتبط با استقلال حسابرسی تشریح می‌شود:

الف- تهدیدهای استقلال حسابرسی،

ب- حفاظت‌های استقلال حسابرسی،

پ- خطر استقلال، و

ت- اهمیت تهدیدها و اثربخشی حفاظت‌ها.



هدف این مفاهیم و اصول زیربنایی استقلال حسابرسان که در بخش بعد تشریح می‌شود، کمک به تصمیم‌گیرندگان استقلال برای تجزیه و تحلیل موضوعات مربوط به استقلال حسابرسان است (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

## ۲-۶-۱- تهدیدهای استقلال حسابرسان

تهدیدهای استقلال حسابرسان، سرچشمه‌ی پیشداوری بالقوه‌ای هستند که ممکن است توان حسابرسان برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را بفرساید یا اینکه انتظار می‌رود که بفرساید. با توجه به پیامدهای تهدیدهای یاد شده، تصمیم‌گیرندگان استقلال باید اثر تهدیدهایی را که منابع پیشداوری بالقوه هستند، شناسایی و تجزیه و تحلیل کنند (ویلیام و همکاران، ۲۰۰۲). فعالیتها، روابط و دیگر شرایط گوناگون ممکن است باعث بروز این تهدیدها شود. شناسایی نوع تهدیدهای ناشی از فعالیتها، روابط یا سایر شرایط خاص، برای شناخت ماهیت تهدیدها و آثار بالقوه‌ی آنها بر استقلال حسابرسان توسط تصمیم‌گیرندگان استقلال، مفید است (ویلیام و همکاران، ۲۰۰۲).

در ادامه، نمونه‌ی تهدیدهایی ذکر شده است که ممکن است زمینه ساز فشارها و سایر عواملی باشد که به تصمیم‌گیری پیشداورانه ختم شود. اگرچه این لیست جامع با مانع نیست اما نمونه متنوعی از تهدیدهایی را تشریح می‌کند که تصمیم‌گیرندگان استقلال باید برای تجزیه و تحلیل موضوعات مربوط به استقلال در نظر بگیرند (ویلیام و همکاران، ۲۰۰۲).

الف- تهدیدهای منفعت شخصی: این خطر از اقدام حسابرسان در راستای منافع شخصی خود برمی‌خیزد. منافع شخصی حسابرسان شامل منافع انگیزشی، مالی یا سایر منافع شخصی است. حسابرسان ممکن است در حسابرسی، آگاهانه یا ناخودآگاه منافع شخصی خود را بر هر چیز دیگر ترجیح دهند. برای مثال، رابطه‌ی حسابرسان با صاحبکار منفعت شخصی مالی را ایجاد می‌کند زیرا حق الزحمه‌ی حسابرسان توسط صاحبکار پرداخت می‌شود. حسابرسان همچنین ممکن است با داشتن سهام صاحبکار یا روابط شغلی بین همسر حسابرسان و صاحبکار، دارای منفعت شخصی مالی یا انگیزشی باشند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

ب- تهدیدهای خودبررسی: این تهدیدها از بررسی کار حسابرسان توسط خود وی یا بررسی کار انجام شده توسط سایر کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی ناشی می‌شود. ارزیابی کار یک نفر توسط خود او یا کار انجام شده توسط سایر کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی، فارغ از

پیشداوری بسیار دشوار است. اما این مشکل در مورد ارزیابی کار دیگران یا سایر مؤسسات وجود ندارد یا شدت آن به مراتب کمتر است. بنابراین تهدید خودبررسی زمانی بروز می‌کند که حسابرس قضاوتها یا تصمیمهای انجام یا گرفته شده توسط خود یا سایر کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی را بررسی کند. برای مثال چنانچه حسابرس از طریق پذیرش خدمات مالی یک شرکت، در تهیه صورتهای مالی دخالت کند یا این که از طریق خدمات مشاوره‌ی مدیریت در تصمیم‌گیریهای مربوط به تهیه صورتهای مالی مشارکت کند، نمی‌تواند نسبت به صورتهای مالی مورد نظر بیطرف باشد (عبداللهی، ۱۳۸۱).

پ- تهدیدهای جانب‌داری: منشأ این تهدیدها، حساب‌رسان یا دیگر کارکنان مؤسسه حسابرسی است که اصل بی‌غرضانه بودن اطلاعات مالی را زیر پا می‌گذارند و از وضعیت یا نظر صاحبکار دفاع یا درباره آن تبلیغ می‌کنند. برای مثال چنین تهدیدی ممکن است در مواردی پیش آید که حسابرس یا سایر کارکنان مؤسسه حسابرسی درباره اوراق بهادار صاحبکار تبلیغ می‌کنند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

ت- تهدیدهای آشنایی (یا وابستگی): منشأ این تهدیدها، حساب‌رسانی هستند که با داشتن رابطه‌ی نزدیک با صاحبکار، تحت تأثیر قرار می‌گیرند. این وضعیت در مواردی پیش می‌آید که حسابرس درباره ادعاهای صاحبکار، تردید حرفه‌ای کافی را اعمال نکند و در نتیجه به واسطه‌ی آشنایی با صاحبکار یا وابستگی به او، براحتی نظر صاحبکار را بپذیرد. برای مثال، در مواردی که حسابرس رابطه‌ی حرفه‌ای یا شخصی طولانی و نزدیک با صاحبکار دارد چنین تهدیدی ممکن است به وجود آید (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

ث- تهدیدهای ارباب: این تهدید از این ناشی می‌شود که حساب‌رسان آشکارا یا پنهانی توسط واحد مورد حسابرسی یا سایر اشخاص ذینفع، تحت فشار قرار می‌گیرند. به عنوان مثال وقتی که یک مؤسسه‌ی حسابرسی تهدید می‌شود که در صورت عدم توافق در مورد کاربرد یک اصل حسابداری، با حسابرس دیگر جایگزین خواهد شد و یا اگر حسابرس معتقد باشد که اظهار عدم رضایت صاحبکار از او، به موقعیتش در مؤسسه لطمه می‌زند. (مهربانی، ۱۳۸۴).

اهمیت هر تهدید، هم می‌تواند احتمالی و هم می‌تواند در ابعاد گسترده باشد و نیز می‌تواند به تنهایی یا متفقاً قابل توجه باشند. اهمیت هر تهدید می‌تواند به عوامل بسیاری از جمله به ماهیت فعالیت، رابطه یا شرایط بوجود آورنده‌ی تهدید؛ قدرت فشار به کار گرفته شده؛ اهمیت موضوع فعالیت، رابطه یا سایر شرایط؛ موقعیت و سطح مسئولیت اشخاص درگیر و توان درستکاری افراد درگیر، بستگی داشته باشد. تصمیم‌گیرندگان استقلال باید این عوامل

و سایر عواملی را که بوسیله فعالیت‌ها، روابط و سایر شرایط، برای استقلال بوجود می‌آیند، ارزیابی کنند.

## ۲-۶-۲- حفاظت‌های استقلال حسابرس

حفاظت‌های استقلال حسابرس، کنترلهایی است که تهدیدهای استقلال حسابرس را تضعیف یا حذف می‌کند. حفاظت‌ها شامل موانع، محدودیت‌ها، افشا، سیاست‌ها، روش‌ها، استانداردها، مقررات، توافقات و شرایط محیطی است. حفاظت‌ها به حصول اطمینان از تصمیم‌گیری بی‌غرضانه در صورت وجود تهدیدهای استقلال حسابرس کمک می‌کند. بنابراین تصمیم‌گیرندگان استقلال باید برای تضعیف یا حذف این تهدیدها، حفاظت‌های موجود را بررسی کنند و در صورت لزوم حفاظت‌های جدیدی برقرار کنند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰). حفاظت‌ها در محیط حسابرسی وجود دارد یا ممکن است در واکنش به تهدیدهای ناشی از فعالیت‌ها، روابط و سایر شرایط گوناگون توسط تصمیم‌گیرندگان استقلال ایجاد شود.

حفاظت‌ها، هم بصورت انفرادی و هم بصورت ترکیبی می‌توانند مؤثر باشند. اثربخشی یک حفاظت به عوامل بسیاری همچون طراحی مناسب در جهت تحقق اهداف آن، چگونگی کاربرد آن، سازگاری با موردی که برای آن بکار گرفته می‌شود، شخص بکار برنده و شخصی که نسبت او اعمال می‌شود بستگی دارد. تصمیم‌گیرندگان استقلال باید این عوامل و دیگر عوامل را هنگام بررسی حفاظت‌های موجود و سایر حفاظت‌های قابل اجرا که می‌توانند در پاسخ به فعالیت‌ها، روابط و سایر شرایط خاص که تهدیدات را به استقلال حسابرس تحمیل می‌کنند، ارزیابی کنند (چیا و همکاران، ۲۰۱۲).

## ۲-۶-۳- خطر استقلال

خطر استقلال عبارت است از این که تهدیدهای استقلال حسابرس، پس از در نظر گرفتن اثر حفاظت‌ها، توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را بفرساید یا انتظار رود که بفرساید. خطر استقلال با وجود تهدیدهای استقلال حسابرس افزایش می‌یابد و از طریق استقرار حفاظت‌ها، قابل تضعیف یا حذف است. تصمیم‌گیرندگان استقلال باید لزوم ایجاد حفاظت‌های بیشتر برای کاهش خطر حسابرسی را بررسی کنند و چنانچه ایجاد حفاظت‌های بیشتر موجب کاهش خطر به سطحی پذیرفتنی می‌شود، آن حفاظت‌ها را مشخص کنند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

## ۲-۶-۴- اهمیت تهدیدها و اثربخشی حفاظتها

اهمیت یک تهدید برای استقلال حسابرسان، عبارت است از میزان افزایش خطر استقلال به وسیله آن تهدید. اهمیت یک تهدید خاص به عوامل زیادی از جمله ماهیت، روابط یا سایر شرایط موجود تهدید، شدت فشار، اهمیت موضوع مرتبط با فعالیت، رابطه یا سایر شرایط، موقعیت و سطح مسئولیت شخص درگیر، استحکام درستکاری شخص درگیر، بستگی دارد. تصمیم‌گیرندگان استقلال برای ارزیابی تهدیدهای استقلال حسابرسان باید این موارد و سایر عوامل دیگر را ارزیابی می‌کنند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

اثربخشی یک حفاظت برای استقلال حسابرسان عبارت از میزان کاهش خطر استقلال در نتیجه‌ی اعمال آن حفاظت، اثربخشی حفاظت به عوامل زیادی شامل شیوه‌ی طراحی، نحوه‌ی اعمال ثبات در اعمال، شخص اعمال‌کننده و شخص اعمال‌شونده، بستگی دارد. تصمیم‌گیرندگان استقلال، هنگام بررسی حفاظت‌های موجود یا حفاظت‌های قابل اعمال در واکنش به فعالیتها، روابط یا سایر شرایط موجود تهدید استقلال حسابرسان، باید این موارد و سایر عوامل مربوط را ارزیابی کنند (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

## ۲-۷- عوامل نقض‌کننده استقلال حسابرسان

هر چند ارائه‌ی فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابرسان میسر نیست اما موارد زیر نمونه‌هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابرسان را خدشه دار می‌کند.

- ✓ داشتن هرگونه رابطه‌ی مالی با صاحبکار
- ✓ داشتن هرگونه رابطه‌ی شغلی با صاحبکار
- ✓ ارائه‌ی خدمات تخصصی حرفه‌ای به صاحبکاران
- ✓ روابط شخصی و خانوادگی
- ✓ حق الزحمه
- ✓ حق الزحمه‌ی مشروط
- ✓ خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی
- ✓ شرکای سابق
- ✓ دعاوی حقوقی
- ✓ ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

## ۲-۸- پیشینه‌ی تحقیق

### ۲-۸-۱- پیشینه‌ی داخلی تحقیق

عبداللهی (۱۳۸۱) به بررسی مدیران مالی بنگاههای اقتصادی، مدیران سرمایه گذاری و حسابرسان مستقل راجع به استقلال حسابرس پرداخت. که نتایج آن نشان می‌دهد که اولاً آنان در غالب موارد با آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص مستقل نبودن حسابرس در شرایط موصوف هم عقیده‌اند، ثانیاً همگی متفق‌القول هستند که شرایطی وجود دارد که حسابرس تحت آن شرایط مستقل نیست، اما در آیین رفتار حرفه‌ای ذکری از آن نشده است و نهایتاً اینکه در مواردی، استقلال حسابرس توسط حسابرس نقض می‌شود.

مهربانی (۱۳۸۴) به بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس، در دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه تهران صورت پذیرفته است که نتایج حاصل از نظرات تعدادی از حسابرسان، حسابداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (بانکها) درباره‌ی ارثه‌ی خدمات غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی و استقلال حسابرس بیانگر این است که خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرس را نقض نمی‌کند. از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه‌گذاری (سرمایه‌گذاران) و اعتباردهندگان عدم افشاء نسبت حق الزحمه‌های غیر حسابرسی به حق- الزحمه‌های حسابرسی در صورتهای مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه‌ی خدمات غیر حسابرسی نسبت به حق الزحمه‌ی حسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می‌کند.

سجادی (۱۳۸۴) به بررسی عوامل افزایشدهی استقلال حسابرس مستقل پرداخته است. به طور کلی نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته‌ی حسابرسی صاحب- کار، اندازه و سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و اندازه‌ی شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایشدهی استقلال و رقابت در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان عامل کاهشدهی استقلال حسابرسی هستند.

سجادی و ابراهیم‌مند (۱۳۸۴) به بررسی عوامل کاهشدهی استقلال حسابرس مستقل پرداخته‌اند. به طور کلی نتایج تحقیق نشان می‌دهد، خدمات غیر حسابرسی، حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی، توانایی تأثیرگذاری مدیریت برانتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی، پذیرش هدایای صاحبکار، تداوم انتخاب حسابرس به مدت

طولانی و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرسی تأثیر کاهنده دارد.

شایسته‌مند (۱۳۸۶) به بررسی رابطه‌ی بین مدت تصدی حسابرسی و مدیریت سود در دانشگاه علامه طباطبائی تهران پرداخته است. در مجموع، یافته‌های تحقیق مبین این است که با افزایش مدت تصدی حسابرسی، احتمال مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود، بیشتر شده و جهت مدیریت سود وابسته به انگیزه‌های خاص مدیریت است.

سجادی (۱۳۸۶) به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرسان در دانشگاه شهید چمران اهواز پرداخته است. در این تحقیق تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مزبور ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار از عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی هستند.

بذرافشان (۱۳۸۹) به بررسی رابطه‌ی دوره‌ی تصدی حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران صورت پذیرفته است. یافته‌های تحقیق مبین این نکته هستند که در دوره‌ی تصدی کوتاه، محافظه‌کاری کمتر است. بنابراین ممکن است چرخش اجباری حسابرسی اثر معکوسی روی محافظه‌کاری سود داشته باشد.

بذرافشان (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرسی و مدیریت سود پرداخته است. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که وجود رابطه‌ی طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرسی، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می‌شود؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است.

## ۲-۸-۲- پیشینه‌ی خارجی تحقیق

نرمن (۲۰۰۲) به بررسی اینکه آیا ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی بر دیدگاه سرمایه‌گذار درباره استقلال، کیفیت حسابرسی، قابلیت اتکای صورت‌های مالی و تمایل به سرمایه‌گذاری اثر گذار است یا نه؟ نتایج بیانگر آن بود که استقلال حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تمایل به سرمایه‌گذاری در واحد تجاری رابطه‌ی معکوس با ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی

مؤسسات حسابرسی دارد و رابطه‌ی معکوس بین خدمات غیرحسابرسی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی وجود ندارد.

لیندبرگ و بک (۲۰۰۲) در تحقیق این سؤال را پرسیدند که آیا اهمیت مبلغ حق‌الزحمه‌ی خدمات غیرحسابرسی به استقلال حسابرس لطمه می‌زند؟ آنان به این نتیجه رسیدند که حسابداران رسمی خدمات غیرحسابرسی را به جز طراحی و اجرا سیستم اطلاعات مالی مضر برای استقلال حسابرس و استقلال ظاهری حسابرس در نظر می‌گیرند.

تورنتون (۲۰۰۲) به بررسی اثر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس پرداخت. وی به این نتیجه رسید که اکثر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند و همچنین از نظر ایشان ارائه‌ی خدمات مشاوره مدیریت، استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی را مخدوش می‌کند.

ویوال لی و داوید های و رابرت نیکل (۲۰۰۳) به بررسی خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرس با تکیه بر نیوزلند پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد که می‌توان استقلال حسابرس را نقض کند.

هوک (۲۰۰۳) بررسی کرد که آیا سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای اعتقادی به نگرانی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد کیفیت درآمد و این که استقلال حسابرس در طول زمان کاهش می‌یابد دارند؟ و آیا دیدگاه سرمایه‌گذاران در مورد کیفیت درآمد وابستگی کمتر یا بیشتری بر تکیه به صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکتها و تحلیل‌های اساسی صورت وضعیت‌های مالی آنان هنگام تصمیم در مورد سرمایه‌گذاری دارد؟ نتایج اعتبار نگرانی‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا را تأیید کرد که کیفیت درک شده برای تمامی شرکتها از استقلال حسابرس و قابلیت اتکای اطلاعات مالی حسابرسی شده در طول زمان کاهش می‌یابد.

خورانا و رامان (۲۰۰۵) دیدگاه سرمایه‌گذار از اعتبار گزارشگری مالی پنج مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ را با وابستگی اقتصادی حسابرس با اندازه‌گیری نسبت حق‌الزحمه‌ی خدمات غیرحسابرسی پرداخت شده به حسابرس بررسی کردند. یافته‌های آنها اظهار می‌کند که حق‌الزحمه‌ی خدمات غیرحسابرسی که بیشتر از حق‌الزحمه‌های پرداخت شده به حسابرس است، به وسیله‌ی سرمایه‌گذاران بیشتر خطر استقلال و اعتبار ضعیفتر گزارشگری مالی پنج مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی را باعث می‌شود.

فیرچایلدر، کرافورد (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر تصدی حسابرس بر صلاحیت گزارشگری و تقلب مدیریت پرداختند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد با افزایش تصدی، حسابرس روش-

های شناسایی تقلب را افزایش می‌دهد بنابراین احتمال کشف تقلب افزایش پیدا می‌کند و انگیزه‌ی مدیریت نسبت به تقلب را کاهش می‌دهد.

گول و باسیادس (۲۰۱۰) به بررسی حق‌الزحمه‌ی غیرحسابرسی، تصدی حسابرس و استقلال حسابرس پرداختند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد هزینه‌های بالای غیرحسابرسی در دوره‌های تصدی طولانی بر تمایل حسابرس به صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده مؤثر است.

چیا و کارلسون (۲۰۱۲) به بررسی تأثیر تصدی طولانی حسابرس بر استقلال پرداختند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد تهدید منافع شخصی، خودبررسی و ارباب در دوره‌های تصدی طولانی بر استقلال حسابرس مؤثر است و تهدید جانبداری و روابط صمیمانه در دوره‌ی تصدی طولانی بر استقلال حسابرس مؤثر نیست.

### ۳- روش‌شناسی تحقیق

#### ۳-۱- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظریه و برای دستیابی به هدف پژوهش فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه‌ی اول: تهدید منافع شخصی بر استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.

فرضیه‌ی دوم: تهدید خودبررسی بر استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.

فرضیه‌ی سوم: تهدید جانبداری بر استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.

فرضیه‌ی چهارم: تهدید روابط صمیمانه بر استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.

فرضیه‌ی پنجم: تهدید ارباب بر استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.  
فرضیه‌ی ششم: تصدی طولانی بر استقلال حسابرس مؤثر است.



### ۳-۲- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری پژوهش را کلیه‌ی حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. حساب‌برسان مذکور شامل پنج گروه، شریک در مؤسسات حسابداری، عضو، شاغلین انفرادی، شاغل در سازمان حسابداری، شاغل در مؤسسات و غیر شاغل که در مجموع تعداد ۱۹۰۴ نفر هستند (طبق آخرین آمار منتشر شده در سایت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در شهریور ماه سال ۱۳۹۱).

نگاره‌ی ۱: نمونه‌ی تحقیق

درصد	نفر	
۴۲	۸۰۹	شرکای مؤسسات
۹	۱۶۲	شاغل انفرادی
۱۳	۲۴۶	سازمان حسابداری
۱۰	۱۹۹	شاغل در مؤسسات حسابداری
۲۶	۴۸۸	غیر شاغل
۱۰۰	۱۹۰۴	جمع

با توجه به تعداد نمونه برای تعیین اندازه‌ی نمونه از رابطه‌ی ریاضی به شرح دیل استفاده شده است:

$$n = \left( \frac{N \cdot Z^2 \cdot \alpha \cdot \sigma^2}{\varepsilon^2 (N-1) + Z^2 \cdot \alpha \cdot \sigma^2} \right) = \left( \frac{(1904)(1.96)^2(0.667)^2}{(0.1)^2(1903) + (1.96)^2(0.667)^2} \right) = \frac{3282.7055}{20.7541} = 158$$

در این رابطه N تعداد جامعه، Z مقدار احتمال نرمال استاندارد شده و  $\alpha$  سطح خطا در سطح اطمینان ۹۵ درصد است،  $\sigma$  انحراف معیار که در مرحله‌ی قبل بدست آمده است و  $\varepsilon$  دقت مورد نظر محقق است که ۱۰ درصد فرض شده است. با توجه تعداد نمونه‌ی بدست آمده، به ۳۰۰ نفر پرسشنامه فرستاده شده ولی از این تعداد تنها ۱۰۸ پرسشنامه برگشت داده شد و قابل تجزیه و تحلیل بود. به این ترتیب نرخ پاسخ‌گویی ۰/۳۶ است که نرخ تقریباً مناسبی است.

### ۳-۳- جمع آوری داده‌ها

به منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری شده از هرگونه تأثیر محیطی همانند سوگیری و برای اینکه نظرات آزمودنی‌ها از عینیت بیشتری برخوردار باشد از مصاحبه‌ی شخصی استفاده نشده‌است. طرح سؤال‌ها از طریق پرسش‌نامه، افزون بر این که باعث می‌شود پاسخ دهندگان وقت بیشتری برای پاسخ دادن دقیق‌تر داشته باشند، بسیار عملی‌تر و آسان‌تر بوده و به پژوهشگر اجازه می‌دهد که نمونه‌های بیشتری را مطالعه و بررسی کند تا تعمیم‌پذیری نتایج بهبود یابد. تهیه و تنظیم پرسش‌نامه‌ای مناسب در ابتدا به توجه کامل به فرضیه‌های پژوهش نیاز دارد. به منظور اینکه پرسش‌نامه جهت‌دار و هدفمند باشد، هدف هر سؤال که در جهت تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرهاست باید مشخص شود. افزون بر این، به منظور تهیه و تنظیم یک پرسش‌نامه مناسب، هر یک از سؤال‌های آن باید یکی از جنبه‌های هدف پژوهش و یا فرضیه طراحی شده را اندازه‌گیری کند (دلاور، ۱۳۸۱: ۱۰۳). بنابراین، در این پژوهش نیز برای آزمون فرضیه‌ها از پرسش‌نامه‌ی کتبی استفاده شده‌است. پرسشنامه دارای دو بخش است: بخش اول حاوی یک خلاصه در مورد موضوع پایان‌نامه به منظور توجیه تکمیل‌کننده‌ی پرسشنامه است. بخش دوم شامل ۲۲ پرسش است که ۱۱ مورد آن در مورد تصدی کوتاه و ۱۱ مورد آن درباره تصدی بلندمدت حسابرسان است. پرسشنامه مورداستفاده در قالب طیف لیکرت از مقیاس ۱ تا ۵ است، بطوریکه عدد ۱ به معنی اینست که «به طور جدی تضعیف‌کننده‌ی استقلال است» و عدد ۵ به معنی اینست که «به شدت استقلال را افزایش می‌دهد» و عدد ۳ به معنی بی‌تأثیر بودن است.

### ۳-۴- آزمون روایی و پایایی

در این پژوهش در مرحله‌ی پیش مطالعه، جهت بررسی روایی محتوایی، ابتدا بطور محدود در مرحله‌ی مقدماتی، پرسشنامه‌ها در اختیار تعدادی (۱۵ نفر) از اعضای هر کدام از جامعه‌های آماری قرار گرفت و از آنها خواسته شد تا اشکالات موجود را از نظر خود بیان کنند و سپس در مرحله‌ی نهایی پرسشنامه‌های نهایی توزیع گردید. همچنین برای ارزیابی قابلیت اطمینان (پایایی) پرسش‌نامه از آزمون «روش ضریب آلفای کرونباخ» که تأیید بر همسانی درونی دارد استفاده شده‌است. ضریب آلفای کرونباخ برای ۲۲ سؤال پژوهش ۰/۷۷۵ محاسبه شده‌است. از آنجایی که مقدار آلفای کرونباخ (۰/۷۷۵) بزرگ‌تر از ۰/۷ است می‌توان نتیجه گرفت که آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. به عبارت دیگر می‌توان گفت که سؤال‌های پژوهش از پایایی خوبی برخوردار هستند و لازم به حذف

سؤال نیست. در واقع آزمون‌های پایایی به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا سؤال‌های مندرج در پرسش‌نامه در راستای اهداف و موضوع پژوهش بوده است یا خیر؟ که با توجه به ضرایب بدست آمده می‌توان گفت که پرسش‌نامه در راستای اهداف و موضوع پژوهش است. جدول نتایج آزمون آلفای کرونباخ را نشان می‌دهد:

نگاره ۲: نتایج آزمون آلفای کرونباخ

تعداد مشاهدات	تعداد	درصد	آزمون آلفای کرونباخ
معتبر	۱۰۴	۹۶/۳	
از دست رفته	۴	۳/۷	۰/۷۷۵
کل	۱۰۸	۱۰۰	

### ۳-۵- آمار توصیفی فرضیه‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی آن بررسی می‌شود. در آمار توصیفی میانگین، میانه، انحراف معیار و خطای معیار میانگین برای دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت به تفکیک هر فرضیه عنوان می‌شود.

نگاره ۳: آمار توصیفی فرضیه‌های پژوهش برای دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت

فرضیه	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	خطای معیار میانگین
فرضیه‌ی اول	۱۰۸	۲/۶۶۶	۳	۰/۶۲۶	۰/۰۶۰
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۸	۲/۱۵۲	۲/۵	۰/۷۳۷	۰/۰۷۰
فرضیه‌ی دوم	۱۰۸	۱/۷۶۳	۱/۵	۰/۶۵۳	۰/۰۶۲
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۸	۱/۵۸۳	۱/۵	۰/۷۹۸	۰/۰۷۶
فرضیه‌ی سوم	۱۰۸	۲/۰۴۱	۲	۰/۶۶۳	۰/۰۶۳
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۸	۱/۸۱۹	۲	۰/۵۰۴	۰/۰۴۸
فرضیه‌ی چهارم	۱۰۴	۱/۹۰۳	۲	۰/۵۶۲	۰/۰۵۵
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۴	۱/۶۲۰	۱/۵	۰/۶۲۵	۰/۰۶۱
فرضیه‌ی پنجم	۱۰۸	۲/۳۸۸	۲/۵	۰/۷۳۸	۰/۰۷۱
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۸	۲/۱۸۵	۲	۰/۸۷۶	۰/۰۸۴
فرضیه‌ی ششم	۱۰۸	۲/۱۷۱	۲/۱۸۱	۰/۳۷۸	۰/۰۳۶
دوره‌ی تصدی بلندمدت	۱۰۸	۱/۹۰۱	۱/۹۰۹	۰/۴۴۷	۰/۰۴۳۰

جدول فوق نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی سؤال‌ها کمتر از میانگین طیف (۳) است. میانه برای تمامی سؤال‌های دوره‌ی تصدی کوتاه مدت ۲/۷۱ و برای سؤال‌های دوره‌ی تصدی بلند مدت ۱/۹۰۹ است. حاکی از انتخاب بیشتر این گزینه‌ها در سؤالات مربوط به دوره‌ی تصدی کوتاه و بلندمدت است. انحراف معیار بدست آمده برای هر یک از سؤال‌ها نشان‌دهنده‌ی این است که سؤال‌های دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت کم‌ترین پراکندگی از میانگین و سؤال‌های دوره‌ی تصدی بلند مدت دارای بیشترین پراکندگی از میانگین است.

### ۳-۶- آزمون نرمال بودن داده‌ها

پس از بیان آمار توصیفی برای تعیین نوع آزمون مورد استفاده ابتدا باید نرمال بودن داده‌ها آزمون شود و با توجه به نتایج آن از آزمون مقایسه‌ی میانگین دو جامعه وابسته و یا آزمون علامت زوج نمونه‌ای استفاده شود. نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

نگاره‌ی ۴: نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

ششم	پنجم	چهارم	سوم	دوم	اول	
۲۱۶	۲۱۶	۲۱۶	۲۱۶	۲۱۶	۲۱۶	تعداد
۲/۰۳۶	۲/۳۴۲	۱/۸۷۹	۱/۹۳۰	۱/۷۱۵	۲/۴۰۹	میانگین پارامترهای نرمال
-۰/۴۳۴	-۰/۸۵۷	-۰/۶۹۱	-۰/۵۹۸	-۰/۷۳۶	-۰/۷۲۹	انحراف استاندارد (a,b)
-۰/۱۲۹	-۰/۱۱۸	-۰/۲۱۷	-۰/۲۱۸	-۰/۲۶۸	-۰/۲۱۶	مطلق
-۰/۱۰۷	-۰/۱۱۸	-۰/۱۶۷	-۰/۲۱۸	-۰/۲۶۸	-۰/۱۵۴	بیشترین تفاوت مثبت
-۰/۱۲۹	-۰/۰۷۸	-۰/۲۱۷	-۰/۱۷۱	-۰/۱۶۶	-۰/۲۱۶	منفی
۱/۹۰۱	۱/۷۳۴	۳/۱۹۳	۳/۱۹۹	۳/۹۳۴	۳/۱۷۳	کولموگروف اسمیرنوف Z
-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۵	/۰۰۰	-۰/۰۰۰	-۰/۰۰۰	-۰/۰۰۰	معناداری

### ۳-۷- آزمون فرضیه‌های تحقیق

#### ۳-۷-۱- آزمون فرضیه‌ی اول

در نگاره‌ی ۵ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید منافع شخصی در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده است. همچنین مقدار آماره Z و سطح معناداری آن نیز بیان شده است.

نگاره‌ی ۵: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی اول

تعداد	آماره‌ی Z	معناداری	تهدید منافع شخصی
۷۵			دوره تصدی کوتاه مدت < دوره تصدی بلندمدت
۱۲	-۶/۶۴۷	۰/۰۰۰	دوره تصدی کوتاه مدت > دوره تصدی بلندمدت
۲۱			دوره تصدی کوتاه مدت = دوره تصدی بلندمدت
۱۰۸			جمع

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه مدت و بلندمدت بر تهدید منافع شخصی وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید منافع شخصی را در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۷۵ نفر)، نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت است. بنابراین فرضیه‌ی اول پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید منافع شخصی تأیید می‌شود. نتایج این پژوهش مطابق یافته‌های چیا و کارلسون (۲۰۱۲) است که مؤثر بودن تهدید منافع شخصی در دوره‌ی تصدی طولانی مدت بر استقلال حسابرسان را تأیید کرده‌اند.

#### ۳-۷-۲- آزمون فرضیه‌ی دوم

در نگاره‌ی ۶ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید خودبررسی در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده است. همچنین مقدار آماره Z و سطح معناداری آن نیز بیان شده است.

نگاره ۶: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی دوم

معناداری	آماره‌ی Z	تعداد	تهدید خودبررسی
۰/۰۰۰	-۲/۲۹۷	۵۷	دوره تصدی کوتاه مدت < دوره تصدی بلندمدت
		۱۲	دوره تصدی کوتاه مدت > دوره تصدی بلندمدت
		۳۹	دوره تصدی کوتاه مدت = دوره تصدی بلندمدت
جمع			

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت بر تهدید خودبررسی وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید خودبررسی را در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۵۷ نفر)، نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت است. بنابراین فرضیه‌ی دوم پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید منافع شخصی تأیید می‌شود. نتایج این پژوهش نیز مطابق یافته‌های چیا و کارلسون (۲۰۱۲) است که مؤثر بودن تهدید خود بررسی در دوره‌ی تصدی طولانی‌مدت بر استقلال حسابرس را تأیید کرده‌اند.

۳-۷-۳- آزمون فرضیه‌ی سوم

در نگاره‌ی ۷ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید جانبداری در دوره‌ی تصدی کوتاه-مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده است. همچنین مقدار آماره‌ی Z و سطح معناداری آن نیز بیان شده است.

نگاره ۷: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی سوم

معناداری	آماره‌ی Z	تعداد	تهدید جانبداری
۰/۰۰۰	-۴/۸۳۳	۳۳	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت < دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۳	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت > دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۷۲	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت = دوره‌ی تصدی بلندمدت
جمع			

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده‌است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت بر تهدید جانبداری وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید جانبداری را در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۳۳ نفر)، نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت است. بنابراین، فرضیه‌ی سوم پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید جانبداری تأیید می‌شود اما یافته‌های این پژوهش مطابق با یافته‌های چیا و کارلسون (۲۰۱۲) نیست. چیا و کارلسون بیان کردند بین تهدید جانبداری در دوره‌ی تصدی طولانی مدت و کوتاه مدت با استقلال حسابرس تفاوت معناداری وجود ندارد.

### ۳-۷-۴- آزمون فرضیه‌ی چهارم

در نگاره‌ی ۸ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید روابط صمیمانه در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده‌است. همچنین مقدار آماره‌ی  $Z$  و سطح معناداری آن نیز بیان شده‌است.

نگاره‌ی ۸: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی چهارم

معناداری	آماره‌ی $Z$	تعداد	تهدید روابط صمیمانه
۰/۰۰۰	-۴/۷۶۸	۴۷	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت < دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۱۰	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت > دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۴۷	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت = دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۱۰۴	جمع

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده‌است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت بر تهدید روابط صمیمانه وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید روابط صمیمانه را در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۴۷ نفر) نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی

تصدی بلندمدت است. بنابراین، فرضیه‌ی چهارم پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید روابط صمیمانه تأیید می‌شود. یافته‌های این پژوهش مطابق با یافته‌های چیا و کارلسون (۲۰۱۲) نیست. آنان بیان کردند بین تهدید روابط صمیمانه در دوره‌ی تصدی طولانی‌مدت و کوتاه‌مدت با استقلال حسابرسان تفاوت معناداری وجود ندارد.

### ۳-۷-۵- آزمون فرضیه‌ی پنجم

در نگاره‌ی ۹ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید ارباب در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده است. همچنین مقدار آماره‌ی  $Z$  و سطح معناداری آن نیز بیان شده است.

نگاره‌ی ۹: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی پنجم

معناداری	آماره‌ی $Z$	تعداد	تهدید ارباب
۰/۰۰۰	-۴/۱۸۶	۳۹	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت < دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۹	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت > دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۶۰	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت = دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۱۰۸	جمع

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت بر تهدید ارباب وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید ارباب را در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۳۹ نفر)، نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت است. بنابراین، فرضیه‌ی پنجم پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید ارباب تأیید می‌شود. نتایج این پژوهش نیز مطابق یافته‌های چیا و کارلسون (۲۰۱۲) است که مؤثر بودن تهدید ارباب در دوره‌ی تصدی طولانی‌مدت بر استقلال حسابرسان را تأیید کرده‌اند.



### ۳-۷-۶- آزمون فرضیه‌ی ششم

در نگاره‌ی ۱۰ تعداد حالاتی که در آن میانگین تهدید استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر، کمتر و مساوی از میانگین آن در دوره‌ی تصدی بلندمدت است نشان داده شده است. همچنین مقدار آماره‌ی  $Z$  و سطح معناداری آن نیز بیان شده است.

نگاره‌ی ۱۰: نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای فرضیه‌ی ششم

معناداری	آماره‌ی $Z$	تعداد	تهدید استقلال حسابرسانی
۰/۰۰۰	-۷/۰۳۰	۸۷	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت < دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۱۵	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت > دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۶	دوره‌ی تصدی کوتاه مدت = دوره‌ی تصدی بلندمدت
		۱۰۸	جمع

با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰ که کمتر از ۰/۰۵ است، مشاهده می‌شود که فرضیه‌ی صفر رد شده است و می‌توان گفت که تفاوت آماری معناداری بین تأثیر دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت بر تهدید استقلال حسابرسان وجود دارد. تعداد افرادی که تهدید استقلال حسابرسان را در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت بیان کردند (۸۷ نفر)، نشان دهنده‌ی این است که این تهدید در دوره‌ی تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره‌ی تصدی بلندمدت است. بنابراین، فرضیه‌ی ششم پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تأثیر دوره‌ی تصدی بلندمدت بر تهدید استقلال حسابرسان تأیید می‌شود. خلاصه‌ی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

نگاره‌ی ۱۱: خلاصه‌ی نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

نتیجه	فرضیه
تأیید شد	۱ تهدید منافع شخصی بر استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.
تأیید شد	۲ تهدید خودبررسی بر استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.
تأیید شد	۳ تهدید جانبداری بر استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.
تأیید شد	۴ تهدید روابط صمیمانه بر استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.
تأیید شد	۵ تهدید ارباب بر استقلال حسابرسان در دوره‌ی تصدی طولانی مؤثر است.
تأیید شد	۶ تصدی طولانی بر استقلال حسابرسان مؤثر است.

#### ۴- یافته‌های تحقیق

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از مؤثر بودن تهدیدهای استقلال حسابرسی در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت و بلندمدت حسابرسی بر استقلال حسابرسی است. مهم‌ترین و اصلی‌ترین کاربرد پژوهش در بررسی تهدیدهای استقلال حسابرسی و یافتن پاسخ این سؤال که تهدیدها در دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت حسابرسی بیشتر است یا در دوره‌های تصدی طولانی مدت.

#### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها می‌توان چنین استنباط کرد که تهدیدهای استقلال حسابرسی در دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت حسابرسی بیشتر از دوره‌های تصدی طولانی‌مدت است. بنابراین، چرخش اجباری حسابرسی به منظور تضعیف استقلال او در دوره‌های تصدی بلندمدت راه مناسبی به منظور افزایش استقلال حسابرسی به نظر نمی‌رسد. استفاده‌کنندگان از نتایج این تحقیق شامل قانون‌گذاران به منظور وضع قوانین مبنی بر محدود کردن یا محدود نکردن دوره‌ی تصدی حسابرسی همچنین استفاده‌کنندگان برون سازمانی از گزارش حسابرسی مستقل به منظور بررسی استقلال حسابرسی هستند.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی سایر معیارهای استقلال حسابرسی نظیر ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار و همچنین مقایسه‌ی دیدگاه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی در مورد تأثیر مدت تصدی بر استقلال حسابرسی بپردازند. محدودیت‌های پژوهش عمدتاً مربوط به عواملی هستند که تعمیم‌پذیری نتایج را به نوعی تحت تأثیر قرار می‌دهند. پرسشنامه متکی به حافظه‌ی افراد پاسخ دهنده است و فقط آنچه را که وی گزارش می‌دهد می‌توان مورد بررسی قرار داد. در حالی که آنچه را پاسخ دهنده در عمل انجام می‌دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می‌کند.

## یادداشت‌ها

- 1- Attestation
- 2- monitoring

## کتابنامه

### الف) فارسی

- ۱- آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۲). صص ۱۰-۱۳.
- ۲- آقایی، علی و سیدنژاد فهیم، سیدرضا. (۱۳۸۵). حسابرسی، انتشارات سازمان سنجش.
- ۳- اصول حسابرسی، سازمان حسابرسی، جلد اول.
- ۴- بذرافشان، آمنه. (۱۳۸۹). «رابطه‌ی دوره‌ی تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران»، کارشناس ارشد حسابداری دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- ۵- بذرافشان، آمنه. (۱۳۸۹). «بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرس و مدیریت سود»، کارشناس ارشد حسابداری دانشکده‌ی مدیریت، دانشگاه تهران.
- ۶- بزرگ اصل، موسی. (۲۰۰۰). بیانیه‌ی مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرس.
- ۷- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۱). فلسفه حسابرسی.
- ۸- دلاور، علی، (۱۳۸۱). «مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی»، انتشارات ارسباران، چاپ چهارم.
- ۹- سجادی، حسین، (۱۳۸۴)، «بررسی عوامل افزایشده‌ی استقلال حسابرس مستقل»، دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز.
- ۱۰- سجادی، حسین، مهدی ابراهیمی مند، (۱۳۸۴)، «عوامل کاهشده‌ی استقلال حسابرس مستقل»، دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز.
- ۱۱- سجادی، حسین، (۱۳۸۶)، «بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان»، دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز.
- ۱۲- شایسته‌مند، حمیدرضا، (۱۳۸۶)، «رابطه‌ی بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود»، کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.

- ۱۳- عبداللهی، حسین. (۱۳۸۱). «بررسی دیدگاه مدیران مالی بنگاههای اقتصادی، مدیران سرمایه گذاری و حسابرسان مستقل راجع به استقلال حسابرس»، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران.
- ۱۴- مهربانی، حسین، (۱۳۸۴)، «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

### ب) انگلیسی

- 15- Chia-Ah, E. J.Karlsson, (2012), The impact of extended Audit Tenure on Auditor Independence.
- 16- Carrera,N.V,and Nieves,G.A,and Emiliano,R.B,(2007). Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Audit Independence.
- 17- Dopuch, N. and Simunic,D. (1982), Competition in Auditing: An Assessment Fourth Symposium on Auditing Research, *university of Illinois*.
- 18- Fairchild, R., I, Crawford, H, Saqlain, (2009), Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification, *University of Bath, UK*.
- 19- Gul , A. G. Basioudis, (2010), Non Audit Fees, Auditor Tenure and Auditor Independence, *Monash University, Malaysia*.
- 20-Hodge, F.D.(2003). Investor Perceptions of Earnings Quality, Auditor Independence, & The Usefulness of Audited Financial Informations *Accounting Horizons*, pp.37-48.
- 21- Johnstone, K.M., Sutton, M.H. and Warfield, T.D.(2001), Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis, *Accounting Horizons*,15 (1),March, pp.1-18.
- 22- Jackson,A.B,and Michael,M.(2008).Auditor Rotation and Appearance of Independence: Evidence from Non-Professions, *Journal of Accounting and Public Policy*.

- 23- Khurna, I.K., Raman,K.K.(2005). Do Investors Care About the Auditors Economic Dependence on the Client? *Contemporary Accounting Research.vol.23,No.4, pp.997-1016.*
- 24- Lindberg, D.L, & Beck, F.D.(2002). Befor and After Enron: CPAs Views on Auditor Independence. *CPA Journal, The,vol. LXXIV, No.11.*
- 25- Li,D.(2007). Auditor tenure and Accounting Conservatism. *PhD Thesis,Georgia Institute of Technology.*
- 26- Norman, L.J.F.(2002). The effects of Non-Audit services on Investor Judgment About Auditor Independence. Auditor Knowledge, Audity Quality, & Investment, In Partial Fulfillment of the Requirment for the Degree of doctor of philosophy, *University of Oklahoma.*
- 27- Securities and Exchange Conmissions,(2000). Revision of the Commissions Auditor Independence Requirements.
- 28- Thornton, G. (2002), The impact of non audit services on independence, *university of Delaware.*
- 29- Thomas J,Healey and Kim(2003).The Benefits of Mandatory Auditor Rotation.*Harvard University*
- 30- Vivian, Li. And David, Hay. And Robert, Knechel.(2003). Non-audit services and auditor independence: New Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, *University of Auckland.*
- 31- William.T.A. and Arthur,S.G.(2002).Threats and Safeguards in Tthe *Determinations of Auditor Independence.*