تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی

سید حسین سجادی[۱]
حسن فرازمند[۲]
آناهیتا بنی‌نعمه[۳]

چکیده:

هدف این تحقیق بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر میزان ارائه خدمات غیرحسابرسی است. معیارهای کیفیت حسابرسی در این تحقیق اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس بوده است. بدین منظور سه فرضیه تدوین و داده‌های مربوط به ۶۰ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران و موسسات حسابرسی پذیرفته شده در جامعه حسابداران رسمی ایران، طی سال ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های مقطعی استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که، متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر میزان تقاضا برای ارائه خدمات غیر حسابرسی دارند.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تداوم انتخاب حسابرس، خدمات غیر حسابرسی.

۱ - استاد گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (نویسنده مسئول)sajadi@scu.ac.ir
۲ - دانشیار گروه اقتصاد دانشگاه شهید چمران اهواز
۳ - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

❐ ۱) مقدمه

گسترش روزافزون بنگاه‌های اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مساله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده است حرفهٔ حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، کاربران برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی در باره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعهٔ اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسالهٔ تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. افزون بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم کاربران به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است (سجادی و ناصح،۱۳۸۲).

بنابراین، حرفهٔ حسابرسی به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران از طریق ایجاد قابلیت اطمینان بر صورت‌های مالی شرکت‌ها به وجود آمده است (فرگوسن[۱]، ۲۰۰۴). به گونه‌ای که وظیفهٔ حسابرس حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران از طریق ایفای نقش اعتباردهی به صورت‌های مالی و اظهار نظر در مورد کلیت آنها است. برای انجام این وظایف حسابرس باید مستقل و بی‌طرف باشد (وکیلی‌فرد، ۱۳۸۸). اما حرفه حسابرسی، در سال‌های اخیر تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه‌ای قرار گرفته است همانگونه که الیوت[۲] (۱۹۹۴) می‌گوید:»حسابرسی سنتی یک صنعت در حال رشد در عصر حاضر نیست.» همچنین ویلیامز و ریتر[۳] (۱۹۹۸) معتقدند سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت‌های غیرحسابرسی نظیر خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی برای حفظ سودآوری موسسات حسابرسی به وجود آورده است (سجادی، ۱۳۸۷).

بنابراین، فشارهای تجاری این حرفه را به گسترده کردن زمینه‌های کاری‌اش واداشته است. به همین دلیل، حسابرسان در حال حاضر خدمات متنوع و وسیعی از جمله؛ انجام امور مالی شرکت‌ها، خدمات مالیاتی، فناوری اطلاعات، خدمات قانونی و خدمات مشاوره مدیریت را برای جلوگیری از متضرر شدن موسسات، به دیگر صاحبکاران خود ارائه می‌دهند (سجادی و ابراهیمی‌منده، ۱۳۸۲).

میزان تقاضا برای ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط شرکت‌های مختلف به عوامل متعددی از جمله شناخت از موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، حق الزحمه موسسه حسابرسی و ... بستگی دارد که از میان آن‌ها می‌توان کیفیت حسابرسی را به عنوان یکی از عوامل مهم و تاثیرگذار در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی دانست به گونه‌ای که هر چه کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بیشتر باشد، میزان تقاضا برای ارائهٔ خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای این موسسات بیشتر می‌شود.

حال که ضرورت انجام خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی بر همگان آشکار شده است لازم است تاثیر کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر میزان تقاضا برای ارائهٔ خدمات غیرحسابرسی، به دقت بررسی شود، تا بتوان به کمک نتایج آن، مدیران و سرمایه‌گذاران

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

را در تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی و حسابرسان را در ارائه خدمات غیرحسابرسی یاری کرد.

❐ ۲) ادبیات و مبانی نظری تحقیق

واژهٔ «کیفیت حسابرسی» برای حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی معانی متفاوتی دارد. کاربران زمانی حسابرسی را با کیفیت تلقی می‌کنند که حسابرس اطمینان دهد صورت‌های مالی فاقد هر گونه اشتباه و تقلب با اهمیت است (توماس۲۰۰۳،[۴]).

تعاریف زیادی از کیفیت حسابرسی وجود دارد که اگر چه متفاوت هستند، اما از یک ساختار مشابه پیروی می‌کنند. برای مثال، والاس (۱۹۸۰)، کیفیت حسابرسی را کاهش ناخالصی‌ها و بهبود درجه خلوص داده‌های حسابداری می‌داند. لی و همکاران[۵] (۱۹۹۹)، کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می‌کند. بیانیه مفاهیم اساسی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۷۳، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در اجرای کنترل بر کیفیت اطلاعات تهیه شده به وسیله اطمینان از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری تعریف کرده است.

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو[۶] (۱۹۸۱)، ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است. احتمال این‌که حسابرس تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس و احتمال این‌که حسابرس تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. با وجود این که تعریف دی‌آنجلو برای حسابرسی صورت‌های مالی مناسب است، اما می‌تواند دیگر انواع حسابرسی‌ها را نیز در برگیرد (یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹).

۲-۱) شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

برخی از پژوهش‌ها رابطه مثبتی بین اندازه موسسه حسابرسی و دقت حسابرس یافتند. به گونه‌ای که لینوکس[۷] (۱۹۹۹)، بیان می‌کند موسسه‌های حسابرسی بزرگ، گزارش‌هایی را ارائه می‌کنند که دقیق‌تر و دارای بار اطلاعاتی بیشتری هستند. از نظر لینوکس، دو توضیح برای همبستگی مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر اساس تحقیقات تئوریکی فراهم شده است که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان و دیگری مرتبط با میزان ثروت و منابع مالی حسابرسان است.

کاتلر و بلوم[۸] (۱۹۸۴) معتقدند که شهرت موسسه‌های حسابرسی و پوشش حسابرسی کشورهای مختلف دنیا، از جمله عواملی هستند که شرکت‌ها در انتخاب حسابرس در نظر می‌گیرند. ادغام موسسه‌های حسابرسی در موسسه‌های بزرگ می‌تواند اعتبار موسسه و کیفیت حسابرسی آن را افزایش دهد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

می‌هو و ولکینز[۹](۲۰۰۳) معتقدند موسسات حسابرسی تمایل به ارائه خدماتی دارند که از عهده دیگر موسسات حسابرسی بر نمی‌آید. یک روش برای رسیدن به این هدف، سرمایه‌گذاری در دانش تخصصی است. اگرچه، دست‌یابی به این دانش هزینه‌بر است اما، افزایش دانش تخصصی می‌تواند منجر به ارائه خدمات متفاوت شود و تنها محدود به کیفیت حسابرسی نمی‌شود. حسابرسان با افزایش دانش خود در صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت دارد، توانایی ارائه مشاوره به صاحبکار را نیز به دست می‌آورند.

با توجه به وجود تضاد منافع بین مالکان و مدیران بنگاه اقتصادی، کیفیت حسابرسی به این فرض بدیهی بستگی دارد که حسابرس نسبت به تمام گروه‌های ذی‌نفع در یک موضع مستقل قرار داشته باشد و بتواند گزارش خود را به صورت بی‌طرفانه ارائه کند. یکی از عوامل مهم موثر بر استقلال حسابرس، تداوم انتخاب حسابرس است که میرز (۲۰۰۳) آن را تعداد سال‌های متوالی می‌داند که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می‌گیرد.

کمران[۱۰](۲۰۰۵) اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی را از دو منظر قابل بررسی می‌داند. تداوم انتخاب حسابرس موجب شده است تا حسابرس به مرور دانش خاص بیشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحبکار می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد.

۲-۲) خدمات غیرحسابرسی

حسابرسان افزون بر خدمات اعتباردهی (حسابرسی)، خدمات دیگری نیز ارائه می‌دهند که این خدمات به دو گروه کلی زیر تقسیم می‌شوند:

الف) خدمات تنظیم اطلاعات مالی

ب) سایر انواع خدمات اعتباردهی شامل:

۱) گزارش حسابرس در حسابرسی موارد خاص

۲) بررسی اجمالی صورت‌های مالی

۳) اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

۴) رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

تفاوت خدمات حسابرسی و خدمات تنظیم اطلاعات مالی در این است که حسابرسان در خدمات اعتباردهی در نقش فردی ظاهر می‌شوند که نسبت به انطباق اطلاعات مالی مورد رسیدگی با معیارهای مشخص، «اطمینان» می‌دهند. اما، در اجرای خدمات تنظیم اطلاعات مالی، حسابرسان اطمینانی در باره انطباق اطلاعات مورد گزارش با معیار خاصی نمی‌دهند. نقش حسابرسان در این گونه موارد کمک به صاحبکار است نه تامین اطمینان درباره اطلاعات برای اشخاص ثالث. در واقع حسابرسان در اجرای این گونه خدمات در نقش حسابدار ظاهر می‌شوند. کمک به تهیه و تنظیم صورت‌های مالی، نمونه‌ای از این خدمات است. نکته قابل توجه عدم الزام به استقلال برای حسابرسان

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

در اجرای خدمات تنظیم اطلاعات مالی است. حسابرسان صرفا در رابطه با خدمات اعتباردهی باید استقلال داشته باشند (نوروش،۱۳۹۱).

بنابراین، خدمات غیرحسابرسی، خدماتی است که حسابرس، غیر از وظیفه اصلی (حسابرسی صورت‌های مالی) به صاحبکار ارائه می‌کند. به بیان دیگر، هر نوع خدمات نیازمند حرفهٔ حسابداری یا مهارت‌های مرتبط با آن را خدمات غیرحسابرسی می‌گویند. این خدمات می‌تواند شامل موارد متعددی، مانند خدمات مدیریت و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی داخلی، تنظیم صورت‌های مالی و ... باشد (سلیمی،۱۳۸۶).

موسسات حسابرسی در حال توسعه دامنهٔ خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عده‌ای معتقدند که بسیاری از موسسات حسابرسی، در اجرای حسابرسی متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پر سود با صاحب‌کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجه‌ای بر حسابرسان به خصوص در رده مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد (ماری و گررا۲۰۰۱،[11]).

عده‌ای بر این باور هستند که حسابرس با انجام خدمات غیرحسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد و عده‌ای دیگر هم معتقدند که حسابرس با انجام خدمات غیرحسابرسی به دلیل آشنایی بیشتر با سیستم حسابداری صاحبکار می‌تواند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهد. به دلیل وجود دیدگاه‌های متفاوت، ارائهٔ خدمات غیر حسابرسی توسط موسسات در دو حالت ممکن زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند:

۱-۲-۲) ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی

برخی از شرکت‌های حسابداری و دیگر طرفداران ارائه خدمات غیرحسابرسی، استدلال می‌کنند که ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی موجب می‌شود که حسابرس با سیستم کار صاحبکار آشنایی بیشتری پیدا کند که منجر به افزایش کارایی حسابرسی می‌شود (ابراهیمی‌منند، ۱۳۸۲).

واندرولد۱۲(۲۰۰۶)، در تحقیق خود نشان می‌دهد که انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای صاحبکاران، موجب افزایش دانش حسابرس از عملیات واحد مورد رسیدگی می‌گردد.

کمیته استقلال جامعه حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۶۹)، مطالعه‌ای محدود در مورد خدمات حسابرسان انجام داد اما، به مدارکی دست نیافت که انجام خدمات غیرحسابرسی استقلال باطنی یا معنوی حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد، در حالی که بعضی از کاربران گزارش‌های حسابرسی اعلام کردند انجام خدمات غیرحسابرسی استقلال ظاهری حسابرس را از بین می‌برد.

کارل لی و همکاران[13](۲۰۱۰)، در تحقیق خود نشان دادند که موسسات حسابرسی با ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی خود، نه تنها استقلال حسابرس را مورد تهدید قرار نمی‌دهند، بلکه به دلیل افزایش شناخت از فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی، کارایی حسابرسی خود را افزایش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

می‌دهند. طبق همین استدلال ذوالقرنین[۱۴] (۲۰۰۵) معتقد است که اگر خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط دو تیم مستقل موسسه حسابرسی انجام شود، استقلال حسابرس حفظ می‌شود.

۲-۲-۲) عدم ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی به مشتریان

در اینجا خدمات غیرحسابرسی، خدماتی است که حسابرس، غیر از حسابرسی صورت‌های مالی، به دیگر صاحبکاران ارائه می‌کند تا از طریق حفظ استقلال و انتقال دانش و اطلاعات منجر به بهبود اثربخشی حسابرسی خود در دیگر شرکت‌ها شود اما، زمانی این انتقال دانش به صورت موثری انجام می‌شود که موسسهٔ حسابرسی، همان پرسنلی را که درگیر ارائهٔ خدمات غیرحسابرسی به دیگر مشتریان هستند، مسئول ارائهٔ خدمات حسابرسی به صاحبکاران کند.

عده‌ای بر این باورند که حسابرس با انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد. طرفداران این دیدگاه استدلال می‌کنند، ارائهٔ همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی موجب به وجود آمدن پیوند اقتصادی میان حسابرس و صاحبکار می‌گردد که در نتیجه آن استقلال و کیفیت حسابرسی مخدوش می‌شود.

هلیسون و کنلی[۱۵](۱۹۸۸)، سه راهکار برای ممنوعیت انعقاد قرارداد خدمات غیرحسابرسی به صاحبکاران حسابرسی پیشنهاد کردند: ۱) پیشنهاد خدمات غیرحسابرسی تنها به صاحبکاران غیرحسابرسی. ۲) ممنوعیت انواع خاصی از خدمات غیرحسابرسی یا ۳) اجازه همهٔ انواع خدمات غیرحسابرسی با الزام به افشای کامل در صورت‌های مالی.

ماتز و شرف[۱۶](۱۹۶۱) در ارتباط با موسسات حسابرسی کوچک سه گزینهٔ زیر را پیشنهاد کردند: ۱) منع موسسات حسابرسی کوچک از انجام خدمات غیرحسابرسی. زیرا، آن‌ها نمی‌توانند هر دو را به طور مناسب انجام دهند. ۲) الزام هر موسسه حسابرسی کوچک به این‌که از دو زمینهٔ مشخص شده یکی را انتخاب و انجام دهند. ۳) موسسات کوچک مجاز به انجام کارهایی مانند ارائه و اجرای انواع خدمات به صاحبکاران باشند. ماتز و شرف گزینهٔ سوم را مورد توجه قرار دادند زیرا معتقدند که موسسات کوچک به ندرت وظایف حسابرسی را که به منافع عموم ارتباط دارد انجام می‌دهند و معمولا حسابرسی‌هایی را برای واحدهای تجاری کوچک انجام می‌دهند و تفکیک وظایف برای موسسات کوچک، خدمت‌دهی را به صاحبکار مشکل‌تر خواهد ساخت.

الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا شرکت‌ها را ملزم کرد خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان به آنها را افشا کنند. پس از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد، این کمیسیون در سال ۲۰۰۳، ده نوع خدمات غیر حسابرسی را که ارائه همزمان آن، توسط حسابرسان به صاحبکاران خود موجب مخدوش شدن استقلال حسابرس و در نتیجه پایین آمدن کیفیت حسابرسی می‌شود، شناسایی کرد. ده نوع خدمات مزبور عبارتند از: (۱) دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری یا صورت‌های مالی صاحبکار، (۲) طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی، (۳) خدمات ارزیابی یا ارزشیابی و اظهار نظر در باره مطلوبیت یا گزارش آورده‌های غیر نقدی، (۴) خدمات کارشناسی بیمه، (۵) خدمات

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

حسابرسی داخلی، (۶) وظایف مدیریتی، (۷) منابع انسانی، (۸) معامله‌گر و مشاور سرمایه‌گذاری، (۹) خدمات قانونی و (۱۰) خدمات کارشناسی غیر مرتبط باحسابرسی. هدف کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به استقلال حسابرس است. بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز – اکسلی هر دو، خدماتی را ممنوع کرده‌اند که در ارتباط با مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرس تضاد منافع بوجود آورد. مجموعه خدماتی که ارائه آن توسط حسابداران مستقل به صاحبکار خود ممنوع شده بود، دوباره در قانون بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۳) تجدید نظر شد (حمید راوی، ۱۳۷۳).

آیین رفتار حرفه‌ای ایران بیان می‌کند، در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحبکار است، نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحبکاران خود ارائه می‌شود مانند ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هر گونه پیشنهاد و مشاوره از مصادیق خدمات مزبور تلقی نشده است. همچنین، بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای جامعه، حسابداران رسمی شاغل که عهده‌دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای مانند؛ (الف) اصلاح حساب، (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، (پ) خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورت‌های مالی باشد، نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده گیرد (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳).

۳-۲) تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی

کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی، برای ارائهٔ خدمات یک عامل تاثیرگذار است و به عواملی مانند تخصص حسابرس در صنعت، اندازه موسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس که برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده می‌شود، بستگی دارد. به گونه‌ای که هر چه کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بیشتر باشد، میزان تقاضا برای ارائهٔ خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی برای این موسسات بیشتر می‌شود.

متخصصان صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص، خدمات غیرحسابرسی بیشتری را ارائه می‌کنند زیرا کیفیت حسابرسی این موسسات بیشتر است و شرکت‌ها، برای خرید خدمات، موسسات با کیفیت را انتخاب می‌کنند به این امید که کیفیت گزارشگری مالی خود را افزایش دهند (یئولیم۲۰۰۷،[۱۷]). موسسات حسابرسی متخصص صاحبکاران بیشتری در صنعت داشته و فرصت بیشتری را برای به دست آوردن دانش تخصصی‌تر در آن صنعت دارند که منجر به متخصص شدن آنها در آن صنعت می‌شود (سولومون و همکاران، ۱۹۹۹).

حسابرسان متخصص توانایی درک و شناسایی بهتر اشتباهات را دارند. به بیان دیگر، کارایی آنها بیشتر است و همچنین انگیزه بیشتری برای شناسایی نارسایی‌ها و اشتباهات دارند زیرا، نمی‌خواهند اعتبار خود را در صنعت مربوط از دست بدهند و ارتباط بهتری با صاحبکاران دارند، که از این طریق

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

می‌توانند کیفیت افشای صاحبکار را نیز افزایش دهند. با افزایش کیفیت افشا، کیفیت حسابرسی و درنتیجه میزان ارائه خدمات نیز افزایش می‌یابد (دان و می‌هو، ۲۰۰۴).

بین اندازه موسسه حسابرسی و میزان ارائه خدمات غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، موسسات حسابرسی بزرگ به دلیل داشتن نیروی انسانی بیشتر، منابع و امکانات بهتر برای آموزش حسابرسان و انگیزه قویتر برای حفظ شهرت، می‌توانند خدمات بیشتری را با کیفیت بالاتری ارائه دهند. به گونه‌ای که هرمنسان و همکاران[۱۸](۲۰۰۷)، دریافتند موسسات حسابرسی که مرتکب اشتباه می‌شوند، مشخصات خاص خود را دارند. این موسسات نسبت به دیگر موسسات کوچکتر بوده و تعداد شرکا و کارکنان آنها کمتر است. یافته‌ها بیانگر این است که این موسسات، توانایی ارائه حسابرسی با کیفیت بیشتر را ندارند.

چن و همکاران (۲۰۰۴)، اعتقاد دارند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند به این ترتیب توانایی آنها برای قضاوت در باره مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطهٔ طولانی مدت حسابرس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد که موجب افزایش میزان تقاضای مشتریان برای خرید خدمات از این موسسات می‌شود. به اعتقاد آنها تغییر حسابرس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی و اعتبار حسابرسی کاهش می‌یابد.

❐ ۳) پیشینه تحقیق

دی آنجلو (۱۹۸۱)، استدلال می‌کند که موسسات حسابرسی بزرگتر، انگیزه قوی‌تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بیشتر دارند، زیرا، علاقمند هستند تا شهرت بیشتری در بازار به دست آورند و به دلیل این‌که تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نیستند. چنین موسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند.

دیوید سان و نئو (۱۹۹۳)، نشان دادند که موسسات حسابرسی بزرگ صاحبکاران بیشتری دارند، از این رو توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی از حسابرسان افزایش می‌یابد. افزون بر این، شواهد تجربی حاکی از این است که موسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای کیفیت حسابرسی برتری هستند، زیرا از منابع و امکانات بهتری برای آموزش حسابرسان در انجام دادن حسابرسی، نسبت به موسسه‌های کوچک‌تر برخوردار هستند.

هوگان[۱۹](۱۹۹۷)، معتقد است که پیچیده شدن صنایع دلیل افزایش نیاز به تخصص‌گرایی است، تخصص‌گرایی موجب ارائه خدمات با کیفیت بیشتر می‌شود.

سولومون و همکاران (۱۹۹۹)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان متخصص صنعت از دانش و عملکرد بیشتری نسبت به حسابرسان غیرمتخصص برخوردارند.

دان و همکاران (۲۰۰۰)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسانی که در

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر موسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاص کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات با کیفیت بیشتر پیدا می‌کند.

والکر و همکاران[۲۰](۲۰۰۱)، شواهدی به دست آوردند که نشان داد تداوم انتخاب حسابرس باعث کاهش احتمال قصور حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

دان و می‌هو (۲۰۰۴)، دریافتند که مشتریان حسابرسان متخصص موسسه‌های بزرگ حسابرسی در رتبه‌بندی انجمن تحقیق و مدیریت سرمایه‌گذاری، جایگاه بهتر و با اهمیت‌تری نسبت به مشتریان حسابرسان غیر متخصص این موسسه‌ها دارند. شواهد در بخش دولتی نیز از این استدلال که تخصص در صنعت یکی از شاخص‌های مهم کیفیت حسابرسی است، حمایت می‌کند.

آروندا[۲۱](۲۰۰۴)، نشان داد که حسابرسان با تخصص ویژه در حسابرسی یک صنعت خاص به دو دلیل عمده کیفیت حسابرسی بالاتری دارند: اول، آشنایی بیش‌تر با مسائل و مشکلات حسابداری و حسابرسی آن صنایع به دلیل اجرای مداوم حسابرسی در آن صنایع. دوم، وجود انگیزه برای کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنایع خاص.

فورمن[۲۲](۲۰۰۶)، در پژوهش خود به این نتیجه رسید موسسات حسابرسی بزرگ‌تر قصور کمتر و کیفیت بیشتری نسبت به موسسات حسابرسی کوچک‌تر دارند. به همین دلیل تعداد مشتریان موسسات بزرگ بیشتر می‌باشد.

گونی و همکاران[۲۳](۲۰۰۷)، با بررسی گزارش‌های بازرسان هیات نظارت بر شرکت‌های بورسی آمریکا به این نتیجه رسیدند که تداوم انتخاب حسابرس می‌تواند تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی بگذارد.

چانتائو و همکاران (۲۰۰۷)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که اندازه موسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است و به طور نسبی سرمایه‌گذاران، موسسات حسابرسی بزرگتر را دارای کیفیت حسابرسی بیشتری می‌دانند.

❐ ۴) فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و تحقیقات پیشین، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین اندازهٔ موسسهٔ حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

❑ ۵) روش تحقیق و تجزیه و تحلیل اطلاعات

تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است. با توجه به این که این تحقیق می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری شرکت‌ها مورد استفاده قرار گیرد، تحقیق کاربردی محسوب می‌شود. در اجرای طرح تحقیق توصیفی، محقق متغیرها را دستکاری نمی‌کند یا برای وقوع رویدادها شرایطی را به وجود نمی‌آورد. بر اساس این طبقه‌بندی به دلیل این که هیچ یک از متغیرهای تحقیق دستکاری نشده‌اند و به توصیف اطلاعات گردآوری شده بسنده می‌شود، روش تحقیق توصیفی است (هومن، ۱۳۷۳).

۵-۱) روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

گردآوری اطلاعات در این تحقیق در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و در مرحله دوم، داده‌های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق از سایت اینترنتی جامعه حسابداران رسمی ایران و سایت اینترنتی شبکه کدال سیستم جامع اطلاع رسانی ناشران، استفاده شده است. به منظور انجام محاسبات و آماده کردن داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز تحقیق و هم چنین تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و Eviews۷ استفاده شده است.

۵-۲) متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر است:

۵-۲-۱) متغیر وابسته

در این تحقیق، متغیر وابسته خدمات غیرحسابرسی است. که برای محاسبهٔ آن از اطلاعات مندرج در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی و اطلاعات مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج شده است و با نماد NAS نشان داده شده است.

۵-۲-۲) متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل به شرح زیر است:

۵-۲-۲-۱) اندازه موسسه حسابرسی

در این تحقیق اندازه موسسه حسابرسی یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر اختیار می‌شود (یگانه و آذین فر،۱۳۸۹). اندازه موسسه حسابرسی به تعداد شرکای شاغل در موسسه، بستگی دارد. با توجه به این که شرکای موسسات حسابرسی عمدتا» ۳ نفر هستند در حالی که ۲۲۹ نفر حسابدار رسمی شاغل در سازمان حسابرسی وجود دارد، این تقسیم بندی پذیرفته شده است.

۵-۲-۲-۲) تخصص حسابرس در صنعت

تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت،

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرس متخصص باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

۳-۲-۲-۵) تداوم انتخاب حسابرس

در این تحقیق تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سال‌های متوالی است که یک موسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می‌گیرد (میرز و همکاران،۲۰۰۳). به منظور گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده شده است.

۳-۲-۵) متغیرهای کنترل

در این تحقیق، بر اساس مطالعه هویتاش و همکاران (۲۰۰۸)، چهار متغیر زیر به عنوان متغیرهای کنترل انتخاب شده است:

۱-۳-۲-۵) اندازه شرکت

به مفهوم حجم حقوق صاحبان سهام یا حجم دارایی‌های یک شرکت است و هرچه حجم حقوق صاحبان سهام یا حجم دارایی‌های شرکت بیش‌تر باشد، اندازه شرکت بزرگ‌تر است (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸).

۲-۳-۲-۵) اهرم مالی

به مفهوم این است که از محل بدهی‌ها و استقراض (منابع خارج از شرکت) چه میزان دارایی برای شرکت (مصارف) تامین می‌شود. به بیان دیگر، چند درصد از دارایی‌های شرکت از محل بدهی‌ها تامین شده است. اهرم مالی به صورت نسبت جمع بدهی‌های شرکت به جمع دارایی‌های آن در پایان سال مالی است (فرناندو و همکاران، ۲۰۰۸).

۳-۳-۲-۵) رشد شرکت

به مفهوم تغییرات میزان حجم درآمد فروش یک شرکت در سال‌های پیاپی است. رشد شرکت به صورت نسبت درآمد فروش سال t شرکت به درآمد فروش سال t-۱است.

۴-۳-۲-۵) بازده دارایی‌ها

بیانگر بازده دارایی‌های شرکت در سال t است و از نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها به دست می‌آید (خانی و حقیقی،۱۳۹۱).

۳-۵) مدل تحقیق

برای آزمون فرضیه‌ها از مدل زیر استفاده شده است:

$$(1)\ NAS = \beta0 + \beta1ASIZEi + \beta2SPECi + \beta3TENUREi + \beta4LNSIZEi + \beta5LEVi + \beta6GRWi + \beta7ROAi + u$$

در مدل مزبور:

NAS خدمات غیر حسابرسی؛ASIZE اندازهٔ موسسهٔ حسابرسی؛SPEC تخصص حسابرس در صنعت؛ TENURE تداوم انتخاب حسابرس؛ ROA بازده دارایی‌ها؛ LEV اهرم مالی؛ LNSIZE

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

اندازه شرکت؛ GRW نرخ رشد شرکت و i نماد شرکت مورد نظر تعریف شده است.

❐ ۶) جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق، کلیه موسسات حسابرسی عضو در جامعه حسابداران رسمی ایران و تمامی شرکت‌هایی است که تا تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۳۰ در سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و در طی دوره انجام تحقیق نیز عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند. در این تحقیق، برای تعیین نمونه آماری از روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند استفاده شد؛ بدین صورت که از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر بوده‌اند، برای انجام آزمون انتخاب شدند:

۱) شرکت‌ها باید در طول سال مالی تداوم فعالیت داشته باشند.

۲) شرکت‌ها جزء صنایع واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، لیزینگ و شرکت‌های بیمه نباشند.

۳) به منظور قابلیت مقایسه داشتن اطلاعات، دوره مالی شرکت‌ها، منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۴) اطلاعات مورد نیاز تحقیق از شرکت‌ها در دسترس باشد.

در نهایت ۶۰ شرکت شرایط حضور در مطالعه را داشتند. همه شرکت‌هایی که شرایط مورد بررسی را داشته‌اند، انتخاب شده‌اند، بنابراین نمونه آماری در این تحقیق، همان شرکت‌های واجد شرایط در جامعه آماری بوده است.

❐ ۷) یافته‌های پژوهش

۱-۷) آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در نگاره زیر برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، چولگی، بیشینه و کمینه مشاهدات ارائه شده است.

نگاره (۱): نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق*

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	بیشینه	کمینه
خدمات غیرحسابرسی	۰,۳۱	۰,۲۸	۰,۱۰	۱,۰۸	۰,۶۳	۰,۱۵
تداوم انتخاب حسابرسی	۳,۸۱۶	۱	۵,۰۰	۱,۴۰	۱۴	۱
تخصص حسابرس	۰,۳۸	۰,۰۰۰	۰,۴۹۰	۰,۴۷	۱	۰,۰۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	۰,۳	۰,۰۰	۰,۴۶	۰,۸۷	۱	۰,۰۰۰
اهرم مالی	۰,۶۲	۰,۶۳	۰,۱۸	-۰,۲۶۰	۰,۹۹	۰,۱۷
اندازه شرکت	۱۳,۳	۱۳,۵۹	۱,۲۵۴	۰,۰۰۶	۱۷,۱۶	۱۰,۶۳
نرخ بازده دارایی‌ها	۰,۱۵۳	۰,۱۴۱	۰,۱۵	۰,۵۶	۰,۶۳	-۰,۱۵
نرخ رشد شرکت	-۰,۰۱۹	۰,۰۰۰۷	۰,۲۷	-۵,۴۲	۰,۸۰	-۱,۹۲

*** منبع: یافته‌های تحقیق**

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

با توجه به نتایج بدست آمده از آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق، می‌توان بیان کرد که کلیه متغیرها از توزیع مناسبی برخوردار هستند.

۲-۷) آمار استنباطی

نتایج برآورد پارامترهای مدل تحقیق برای سال ۱۳۹۱ (مقطعی) به شرح نگارهٔ شمارهٔ ۲ است.

نگاره (۲): نتایج آزمون مدل تحقیق در سطح داده‌های مقطعی

شـــرح	ضریب متغیر	آماره t	p-value	F-static P.V (F)	دوربین واتسون
C ضریب ثابت	۰,۳۹	۲,۳۸	۰,۰۰۰	۱۴۴,۳۹ (۰,۰۰)	۱,۷۰
تداوم انتخاب حسابرس	۰,۰۸	۲,۵۷	۰,۰۲		
تخصص حسابرس	۰,۰۳	۳,۴۹	۰,۰۰۰		
اندازه موسسه حسابرسی	۰,۰۱	۲,۵۴	۰,۰۲		
اهرم مالی	-۰,۰۳	-۳,۲۲	۰,۰۰۰		
اندازه شرکت	۰,۰۰۹	۲,۴۵	۰,۰۲		
بازده دارایی‌ها	۰,۲۲	۱,۹۸	۰,۰۵		
نرخ رشد شرکت	۰,۰۲	۳,۹۰	۰,۰۰۰		
R-squared	۰,۴۶				
Adjusted R-squared	۰,۴۴				

*****به ترتیب معناداری در سطح خطای ۱ ٪ و ۵ ٪**

منبع: نتایج تحقیق

همان‌گونه که در نگاره ۲ مشاهـده می‌شود، آمارهٔ F با سطح اطمینان ۹۹ ٪ معنی‌دار است. بنابراین، مدل تحقیق در کل معنی‌دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترل تحقیق توانایی توضیح متغیر وابسته را دارد. افزون بر این، ضریب تعیین تعدیل شدهٔ حاصل از آزمون مدل ۰,۴۴ بوده است. این رقم نشان می‌دهد که حدوداً ۰,۴۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته یعنی خدمات غیرحسابرسی ناشی از متغیرهای مستقل و کنترل تحقیق موجود در مدل بوده و ۰,۵۶ درصد دیگر تغییرات آن ناشی از سایر عوامل است. همچنین، با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون که برابر ۱,۷۰ است، می‌توان بیان کرد که مدل تحقیق مشکل خود همبستگی ندارد.

❐ ۸) نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

۸-۱) نتایج آزمون فرضیهٔ اول

فرضیه اول به بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

موجود در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد:

فرض‌های آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر است:

H_0: بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

H_1: بین اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی رابطهٔ معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون مدل تحقیق و آمارهٔ t مربوط به فرضیهٔ اول در نگارهٔ شمارهٔ ۳ نشان داده شده است. نتایج این نگاره بیان می‌کند که مقدار آماره p-value برای متغیر فرضیهٔ اول، یعنی اندازه موسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی ۰,۰۲ است. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اندازه موسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) تاثیر معناداری بر خدمات غیر حسابرسی دارد و فرضیهٔ اول پژوهش با اطمینان ۹۵ ٪ مورد تایید می‌شود.

ضریب متغیر مستقل اول یعنی اندازه موسسهٔ حسابرسی مثبت است. در نتیجه، نوع رابطهٔ بین اندازهٔ موسسه حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی رابطه‌ای مستقیم است. به بیان دیگر، با افزایش اندازه موسسهٔ حسابرسی (کیفیت حسابرسی)، میزان خدمات غیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

نگاره (۳): نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیهٔ اول

دوره زمانی	۱۳۹۱
آمارهt (p-value)	۲,۵۴ ۰,۰۲
ضریب متغیر	۰,۰۱
تعداد مشاهدات	۶۰
نتیجه فرضیه	تایید
نوع رابطه	مستقیم

۲-۸) نتایج آزمون فرضیهٔ دوم

فرضیهٔ دوم به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد:

فرض‌های آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر است:

H_0: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

H_1: بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطهٔ معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون مدل تحقیق و آمارهٔ t مربوط به فرضیهٔ دوم در نگارهٔ شمارهٔ ۴ نشان داده شده است. نتایج این نگاره بیان می‌کند که مقدار آمارهٔ p-value برای متغیر فرضیهٔ دوم، یعنی تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیر حسابرسی ۰,۰۰ است. با توجه به این‌که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تخصص حسابرس در صنعت (کیفیت حسابرسی) تاثیر معناداری بر خدمات غیر حسابرسی دارد و فرضیهٔ دوم پژوهش با اطمینان ۹۵ ٪ مورد تایید می‌شود.

ضریب متغیر مستقل، تخصص حسابرس در صنعت مثبت است. در نتیجه، نوع رابطهٔ بین تخصص

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی رابطه‌ای مستقیم است. به بیان دیگر، با افزایش تخصص حسابرس در صنعت (کیفیت حسابرسی)، میزان خدمات غیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به بیان دیگر موسسات حسابرسی که در صنعت خاصی تخصص بیشتری دارند معمولا حسابرسی با کیفیت‌تری خواهند داشت و همچنین خدمات غیرحسابرسی بیشتری نیز ارائه خواهند کرد.

نگاره (۴): نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیهٔ دوم

دوره زمانی	۱۳۹۱
آمارهt (p-value)	۳,۴۹ ۰,۰۰
ضریب متغیر	۰.۰۳
تعداد مشاهدات	۶۰
نتیجه فرضیه	تایید
نوع رابطه	مستقیم

۳-۸) نتایج آزمون فرضیهٔ سوم

فرضیهٔ سوم به بررسی رابطه بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد:

فرض‌های آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر است:

H_0: بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

H_1: بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی رابطهٔ معناداری وجود دارد.

نتایج آزمون مدل تحقیق و آمارهٔ t مربوط به فرضیهٔ سوم در نگارهٔ شمارهٔ ۵ نشان داده شده است. نتایج این نگاره بیان می‌کند که مقدار آمارهٔ p-value برای متغیر فرضیهٔ سوم، یعنی تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیر حسابرسی ۰,۰۲ است. با توجه به این‌که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تداوم انتخاب حسابرس (کیفیت حسابرسی)، تاثیر معناداری بر خدمات غیر حسابرسی دارد و فرضیهٔ سوم پژوهش با اطمینان ۹۵ ٪ تایید می‌شود.

ضریب متغیر مستقل یعنی تداوم انتخاب حسابرس مثبت می‌باشد. در نتیجه، نوع رابطهٔ بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیر حسابرسی رابطه‌ای مستقیم است. به بیان دیگر، با افزایش تداوم انتخاب حسابرس (کیفیت حسابرسی)، میزان خدمات غیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

نگاره (۵): نتایج آزمون معناداری ضرایب در فرضیهٔ سوم

دوره زمانی	۱۳۹۱
آمارهt (p-value)	۲،۵۷ ۰،۰۲
ضریب متغیر	۰.۰۸
تعداد مشاهدات	۶۰
نتیجه فرضیه	تایید
نوع رابطه	مستقیم

❐ ۹) بحث و نتیجه گیری

هدف این تحقیق بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیر حسابرسی بوده است. شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در این تحقیق، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه موسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس است. نتایج تحقیق نشان داد که متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر میزان خدمات غیرحسابرسی ارائه شده توسط موسسات، دارند.

در فرضیهٔ اول به بررسی رابطه بین اندازهٔ موسسه حسابرسی و ارائه خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های مقطعی حاکی از آن بود که یک رابطه مثبت و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ ٪ تأیید شد.

نتایج فرضیه اول با یافته‌های دی آنجلو (۱۹۸۱)، فورمن (۲۰۰۶)، هرمنسان و همکاران (۲۰۰۷) و چانتائو و همکارانش (۲۰۰۷)، مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی‌دار بین اندازه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) و خدمات غیرحسابرسی مطابقت دارد.

در فرضیهٔ دوم به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های مقطعی حاکی از آن بود که یک رابطه مثبت و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ ٪ تأیید شد.

نتایج فرضیه دوم با یافته‌های هوگان (۱۹۹۷)، سولومون و همکاران (۱۹۹۹)، دان و همکاران (۲۰۰۰)، دان و می‌هو (۲۰۰۴)، آروندا (۲۰۰۴) و واندرولد (۲۰۰۶) و یئولیم (۲۰۰۷)، مطابقت دارد.

در فرضیهٔ سوم به بررسی رابطه بین تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخته شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های مقطعی حاکی از آن بود که یک رابطه مثبت و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ ٪ تأیید شد.

نتایج فرضیه سوم با یافته‌های والکر و همکاران (۲۰۰۱)، کمران (۲۰۰۵)، چن و همکاران (۲۰۰۴)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

و گونی و همکاران (۲۰۰۷)، مطابقت دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده در کل می‌توان بیان کرد که کیفیت حسابرسی عاملی بسیار مهم در میزان تقاضا برای خدمات غیرحسابرسی محسوب می‌شود به بیان دیگر، کیفیت حسابرسی بهتر منجر به افزایش خدمات غیرحسابرسی می‌شود.

❐ ۱۰) پیشنهادهای کاربردی

با توجه به فرضیه‌های تحقیق و نتایج به دست آمده، توصیه‌های زیر را می‌توان ارائه نمود:

۱) استفاده از سازمان حسابرسی به عنوان یک موسسهٔ بزرگ حسابرسی برای تعیین کیفیت حسابرسی، مشابه تحقیق‌های خارجی، صحیح به نظر نمی‌رسد. بنابراین، برای فراهم نمودن زمینهٔ ارزیابی اثربخشی حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به ارائهٔ نتایج کمی کنترل کیفی موسسه‌های حسابرسی و نیز رده‌بندی رسمی آن‌ها اقدامات لازم به عمل آید، زیرا تنها طبقه‌بندی کیفی، کافی نیست.

۲) با توجه به نتایج تحقیق، بزرگی موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تداوم انتخاب حسابرس در موسسات حسابرسی، موجب ارائه خدمات با کیفیت می‌شود، لذا پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها برای انجام خدمات تخصصی به موسساتی مراجعه کنند که حداقل یکی از این سه ویژگی را داشته باشند.

۳) از آنجا که طبق نتایج این تحقیق، رابطه معناداری بین تخصص حسابرس و خدمات غیرحسابرسی پیدا شد، پیشنهاد می‌شود موسسات حسابرسی بصورت تخصصی به خدمات غیرحسابرسی بپردازند.

❐ ۱۱) پیشنهاد برای تحقیقات آینده

به محققان توصیه می‌شود تا در جهت شفاف‌تر شدن تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی، تحقیقات زیر را انجام دهند.

- بررسی ارتباط میان حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی و کیفیت حسابرسی
- بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی با استفاده از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مانند نوع گزارش حسابرسی، کیفیت اقلام تعهدی.

❐ ۱۲) محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌هایی که به عقیده محقق، این تحقیق با آن رو به رو بوده است، به شرح زیر است:

۱) اولین محدودیت مربوط به ویژگی خاص تحقیق‌های نیمه تجربی است که در حوزهٔ علوم اجتماعی رایج است. به عبارت دیگر، تأثیر متغیرهای دیگری که کنترل آنها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیرگذاری آنها بر نتایج تحقیق دور از ذهن نیست. متغیرهایی مانند شاخص‌های عمدهٔ اقتصادی، وضعیت بازار سرمایه، عمر شرکت‌ها، تحصیلات و تجربهٔ مدیران شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و ... تعدادی از متغیرهایی هستند که ممکن است در این

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

تأثیرگذاری نقش داشته باشند. از طرفی با توجه به این‌که مانند تحقیق‌های حوزهٔ علوم تجربی، شرایط آزمایشگاهی در اختیار محقق حسابداری قرار ندارد و در نتیجه یافته‌های تحقیق باید با در نظر گرفتن این شرایط مورد استفاده قرار گیرد.

۲) عدم ارائه کامل اطلاعات توسط سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و موسسات و شرکت‌های انتخاب شده نیز، یکی دیگر از محدودیت‌های تحقیق می‌باشد که علی‌رغم تلاش فراوان جهت کسب اطلاعات بیشتر، سازمان‌های فوق متاسفانه همکاری لازم را در این زمینه ارائه ندادند.

پی‌نوشت‌ها

1- Ferguson
2- Elliott
3- Reiter
4- Thomas
5- Lee et al
6- De Angelo
7- Lennox
8- Kotler & Bloom
9- Mayhew & Wilkins
10- Cameran
11- Marie & Guerra
12- Vandervelde
13- Carol Liu et al
14- Zulkarnain
15- Hillison & Kennlly
16- mautz & sharaf
17- Tong Tan & Yeow Lim
18- Hermenson et al
19- Hogan
20- Walker et al
21- Arruneda
22- Fuerman
23- Gunney et al

❐ ۱۳) منابع

۱-۱۳) منابع فارسی

انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۰). «بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار،اندازه موسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار». فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی.

انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین و کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۰). «تاثیر انجام خدمات حسابداری،مدیریتی و مشاوره ای، همراه با خدمات حسابرسی، بر استقلال حسابرس».

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱.

حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱.

سجادی، سید حسین، و ابراهیمی مند، مهدی. (۱۳۸۵). «عوامل افزاینده استقلال حسابرس مستقل». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰.

سجادی، حسین. (۱۳۸۷). «تاثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان». فصلنامه مطالعات حسابداری،شماره ۱۹.

سجادی، سید حسین، فرازمند، حسن و قربانی، صادق. (۱۳۸۹). « تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی». پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۱، صفحه ۸۱-۱۰۹.

مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). «عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸.

نوری فرد، یداله، و فیض پور اقدم، حیدر. (۱۳۹۱). «اثر خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس». فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت،شماره دوم.

نوروش، ایرج، مهرانی، ساسان، کرمی، غلامرضا و شهبازی، مجید. (۱۳۹۱). « مروری جامع بر حسابرسی». انتشارات نگاه دانش، چاپ چهارم.

نیکبخت، محمدرضا، و مهربانی، حسین. (۱۳۸۳). « بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴.

وکیلی فرد، حمیدرضا، جبارزاده، سعید، جاویدی، کاظم و پوررضا، اکبر. (۱۳۸۸). «بررسی تاثیر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال و شناخت حسابرس در مورد شرکت صاحبکار از دیدگاه سرمایه‌گذاران». حسابرس.

۲-۱۳) منابع لاتین

Arruñada، Benito. (1999). «The Provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the Market Evolve and Decide». International Review of Law and Economics، Vol. 27.

Ashbaugh، H.; R. Lafond; And B. W. Mayhew. (2003). «Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence». Accounting Review.Vol. 78, p. p611–639.

Balsam، S.، J. Krishnan and J. Yang. (2003). «Auditor industry specialization and earnings quality». Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.22, pp. 7197-.

Carol Liu, M.H, Parkashan, M, Singhal, R. (2010). «Earnings Quality and Perceived Auditor independence: Irrelevance of non-Audit services time period», Indian Journal of Economics and Business.

Catanach، A.، & P. Walker. (1999). «The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework». Journal of International Accounting، Auditing & Taxation, No.8, pp.4366-.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

Craswell، A. T، J. R Francis، and S. L Taylor. (1995). «Auditor brand name reputations and industry specializations». Journal of Accounting and Economics, Vol. 20, pp. 297-322.

Dang Li. (2004). «May assessing actual audit quality: A value relevance perspective».

DeAngelo، L. (1981). «Auditor size and auditor quality». Journal of Accounting and Economics, No 3, pp.183199-.

Dunn K. and B.W. Mayhew. (2004). «Audit firm industry specialization and client disclosure quality». Review of Accounting Studies, No.9, pp. 35 – 58.

Dunn K. and B.W. Mayhew and Morsfield، S. G. (2000). «Auditor industry specialization and client disclosure quality». Contemporary Accounting Research، Vol. 17، pp. 183-198.

Eilifsen، Aasmund، and Kjell Knivsflå. (2012). «How Increased Regulatory Oversight of Non-Audit Services Affects Investors' Perceptions of Earnings Quality». NHH Norwegian School of Economics، Vol. 43.

Ferguson، Michael J، Gim Seow، and Danqing Young. (2004). «Nonaudit Services and Earnings Management: U.K. Evidence». Contemporary Accounting Research، Vol. 38.

Ferguson، A.، and S. Taylor، (2007)، «Free cash flow، debtmonitoring and audit fees: A re-examination». Working Paper University of New South Wales، Sydney، NSW.

Frankel، Richard M، Marilyn F Johnson، and Karen K Nelson. (2002). «The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Management». The Accounting Review Special Issue on Quality of Earnings, Vol. 50.

Gul، Ferdinand A، Judy Tsui، and Dan S Dhaliwal. (2006). «Non-Audit Services، Auditor Quality and the Value Relevance of Earnings». Vol. 34.

Jensen، M.، (1986)، «Agency costs of FCF، corporate finance، and takeovers»، The American Economic Review, No. 76، pp. 323329-.

Jones، F. L. and Raghunandan، K. (1998). «Client risk and recent changes in the market for audit services»، Journal of Accounting and Public Policy، Vol. 17، pp: 169- 181.

Krishnan، G. (2003). «Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?». Accounting Horizons 17 (Supplement), pp. 116-.

Mayhew، B.، Wilkins، M.، (2003). «Audit firm specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public». Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol.22, No. 2، pp.33–52.

Myers، J.، L. Myers، and T. Omer. (2003). «Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?». The Accounting Review, Vol.78, No. 3, pp. 779800-.

Palmrose، Z-V. (1986). «Audit fees and auditor size: further evidence». Journal of Accounting Research, Vol.24, pp. 97110-.

R. Joe، Jennifer، and Scott. D. Vandervellde. (2006). «Do Auditor Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness», Vol. 31.

Ruddock، Caitlin، Sarah Taylor، and Stephen Taylor. (2004). «Non-Audit Services and

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]

Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?», School of Accounting، Vol. 40.

Simunic،D. (1980)،»the princing of audit services: theory and evidence»، Journal of Accounting Research, Vol.18، pp.16119-.

Simunic، D. (1984). «Auditing، consulting، and auditor independence». Journal of Accounting Research، Vol. 22 No.2، pp. 679702-.

Simunic، D. A.، and M. T. Stein. (1987). «Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues». The Canadian Certified General Accountants› Research Foundation Research Monograph, No.13. British Columbia، Canada: The Canadian Certified General Accountants› Research Foundation.

Sinnett، W. (2004). «Are there good reasons for auditor rotation?» Financial Executive, Vol. 20, No. 7, pp. 2932-.

Taylor، Mark H، D. T. Simon، and F. Greg Burton (1999)، «A Survey of Audit Service Pricing in South Korea»، Research in Accounting Regulation، Vol. 13، pp. 201207-.

Teoh، S. and T. Wong. (1993). «Perceived auditor quality and the earnings response coefficient». The Accounting Review, Vol. 68, No. 2, pp. 346366-.

Yeow Lim، Chee، and Hun Tong Tan. (2007). «Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization». No. 59.

Walker، Angela، and David Hay. (2011). «Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: An Investigation of the Audit Report Lag». Meditari Accountancy Research، Vol. 35.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-09-30]