

مفهوم استقلال در کار حسابرسی: شواهدی از شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

تاریخ دریافت: ۹۶/۵/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۰/۳۰

آرش تحریری^۱مهدی پیری سقرلو^۲

چکیده:

پژوهش حاضر به بررسی نگرش حسابرسان از مفهوم کیفی استقلال حسابرس می‌پردازد. برای بررسی دیدگاه حسابرسان از این مفهوم کلیدی، با در نظر گرفتن هفت شاخص مرتبط با استقلال حسابرس از تأثیر چهار عامل اصلی (عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، تحصیلات و رتبه حسابرس) بر استقلال حسابرس استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه بین نمونه ۳۲۸ نفری شاغلین در مؤسسات رتبه الف عضو جامعه حسابداران رسمی مستقر در تهران در سال ۱۳۹۵ جمع آوری گردیده است. به منظور تعیین متغیرهای زیر مجموعه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون تی مستقل، تحلیل واریانس و آزمون ناپارامتریک فریدمن انجام گرفته است. نتایج بیانگر این است که جامعه حسابرسان برداشت یکسانی از کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسی مستقل یعنی استقلال ندارند و نظر حسابرسان درگیر در کار حسابرسی با در نظر گرفتن عوامل مختلف (عضویت یا عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، میزان تحصیلات و رتبه حسابرس) در مورد شاخص‌های مؤثر بر استقلال حسابرس متفاوت است.

کلمات کلیدی: استقلال حسابرس، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، تحصیلات و رتبه حسابرس

۱- دکتری حسابداری، استادیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، نویسنده مسئول، ایمیل: (Arashtahriri@ut.ac.ir)

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن

□ (۱) مقدمه

استقلال حسابرسان موضوع مهم و مورد بحث علمی و حرفه‌ای در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد (هامودا و ساوان، ۲۰۱۴). استقلال حسابرس به عنوان یک مسئله اخلاقی و حرفه‌ای برای حسابرسان بسیار مهم و سنگ بنای حرفه حسابرسی و یک عنصر حیاتی می‌باشد و می‌توان گفت استقلال حسابرس یک پیش نیاز کلیدی برای ارزش افزایی به صورتهای مالی است (یه، کارسون، سیمنت، ۲۰۰۶). استقلال را می‌توان به عنوان یک مشخصه فردی و تاکید و تعصب حسابرس تعریف نمود (بارتلت، راجر، ۱۹۹۳). اخیراً، اهمیت و بررسی استقلال حسابرس با توجه به رسوایی مالی و حسابداری بیشتر شده است. این رسوایی منجر به معرفی و ارائه قوانین جدید مربوط جهت تقویت روابط مالی شده است. قانون ساربینز اکسی در سال ۲۰۰۲ توسط ایالات متحده به تصویب رسید، این قانون در اداره امور شرکت‌ها تمرکز دارد و نقش رهبران در این حکومت را بررسی می‌کند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۰). در قانون فرانسه، چندین مقررات جدید جهت امنیت مالی وجود دارد. بر اساس مطالعات بیتی و همکاران (۱۹۹۹) از آنجا که اشخاص ثالث قادر به مشاهده مستقیم استقلال ظاهری می‌باشند، لذا مطالعات در این زمینه بر حسب تعیین عواملی که استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهند به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس متمرکز شده است. این عوامل موضوع بررسی و اظهارات از سوی سیاست گذاران، برای چندین دهه بوده است. (بیتی و همکاران، ۱۹۹۹) (اکریمی، عمری، ۲۰۱۵). استقلال حسابرس به عنوان یک ویژگی مهم خارجی در نظر گرفته می‌شود، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار قوانینی را تصویب نموده‌اند تا حسابرسان را ملزم به حفظ استقلال نمایند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا در موضوع حفظ استقلال حسابرسان در سال ۱۹۶۲ قانون اخلاقی را به تصویب رساند.

در این راستا دیدگاه خود حسابرسان به عنوان مجریان کار حسابرسی از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در کار حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. تحقیق حاضر به دنبال بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از نظر حسابرسان می‌باشد. سؤال اصلی تحقیق این است که آیا برداشت حسابرسان از مفهوم استقلال حسابرس متفاوت است یا خیر. تحقیقات گذشته داخلی و خارجی عمدتاً، به عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس و تأثیر استقلال حسابرس بر عوامل مختلف پرداخته‌اند. تحقیق حاضر سعی بر این دارد که با نگاهی جامع به ابعاد مختلف مفهوم استقلال حسابرس، نگرش شاغلین و دست اندرکاران حرفه را نسبت به این مفهوم بسنجد و از این رهگذر مبنایی برای فهم این ویژگی کلیدی و راه‌های تقویت آن بیابد.

□ (۲) مبانی نظری پژوهش

هنگامی که حسابداران رسمی شاغل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال ایشان تأثیرگذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۸۲)

استقلال حسابرِس به عنوان توانایی مقاومت در برابر فشار و نفوذ مدیریت در انجام حسابرسی و یا ارائه خدمات مربوط به حسابرسی، به طوری که شرافت حرفه‌ای حسابرِس به خطر نیافتد تعریف می‌شود (گی و سیمنت، ۲۰۰۳). استقلال حسابرسی معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرِس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌ای به دست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می‌گیرد می‌باشد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بی طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به طور سنتی، به عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است (موتز و شرف، ۱۹۶۱) (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۳). انگلستان در چارچوب مبتنی بر اصول نظارتی بر استقلال حسابرِس (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، ۲۰۰۱) در سال ۱۹۹۷، تهدیدات مربوط به استقلال واقعی و ظاهری حسابرِس و حفاظت از این تهدیدات را مشخص و کنترل نموده است و این اصول در چارچوب فدراسیون بین المللی حسابداری (۲۰۰۱) بر روی شش مورد از فعل و انفعالات مربوط به مسائل حسابداری و تعامل بین شرکای حسابرسی و مدیران مالی در انگلستان و تهدیدات و اقدامات حفاظتی از استقلال حسابرِس گنجانده شده است (بیتی، برانت، فرنرلی، ۲۰۰۵). مدل‌های رسمی استقلال حسابرِس متکی بر فرض عقلانیت اقتصادی است و به طور کلی چشم پوشی از مسائل رفتاری در بخش فعال بازار می‌باشد. مطالعات نشان می‌دهد که ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط حسابرسان وقت، اثر نامطلوبی بر استقلال نمی‌گذارد، این یافته مهم به ما اجازه می‌دهد تا ببینیم مشوق‌های اقتصادی به طور کلی تولید رفتار مستقل می‌نمایند (بیتی، فرنرلی، ۲۰۱۵).

در بیانیه مفاهیم استقلال هیات استانداردهای استقلال (۲۰۰۰) استقلال به عنوان وسیله‌رهای از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسی برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را بفرساید یا انتظار می‌رود که می‌فرساید، تعریف شده است. برای اینکه براساس تعریف، حسابرِس مستقل به نظر برسد، رعایت مقررات حاکم بر استقلال حسابرِس، لازم اما ناکافی است. حسابرِس باید از تمام فشارها و سایر عواملی که بر بیطرفی او اثر منفی دارد یا اینکه سرمایه‌گذاران آگاه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی انتظار دارند اثر منفی داشته باشد، رها و در امان باشد. هدف استقلال حسابرِس پشتیبانی اتکالی استفاده‌کنندگان بر فرایند گزارشگری مالی و افزایش کارایی بازار سرمایه است. یعنی استقلال هدف نیست بلکه ابزاری برای دستیابی به هدفی خاص است (بزرگ اصل، ۱۳۸۰).

بخش قانون ۲۹۰ هیات بین المللی استانداردهای اخلاقی حسابداران (۲۰۰۷) در خصوص استقلال ذهنی و ظاهری اشاره دارد که، استقلال ذهنی دوری ذهن از نفوذ و تحت تأثیر قرار گرفتن و سازش در قضاوت حرفه‌ای می‌باشد، در نتیجه این استقلال اجازه می‌دهد که یک فرد با صداقت عمل، عینیت و تردید حرفه‌ای باشد. استقلال ظاهری، اجتناب از حقایق و شرایطی که مهم هستند به طوری که شخص ثالث معقول و آگاه به احتمال زیاد به این نتیجه برسد که وزن تمام حقایق و شرایط خاص یک شرکت، یا یک عضو از تیم حسابرسی از منظر صداقت، عینیت، یا تردید حرفه‌ای

به خطر افتاده است.

براساس بندت ۱۳- استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰ (۱۳۹۱) حسابرسی با منافع عمومی سر و کار دارد، بنابراین طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرس باید مستقل از واحد تجاری باشد. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال شامل استقلال واقعی و استقلال ظاهری است. استقلال حسابرسی از واحد تجاری باعث می‌شود که وی بدون سازشکاری، نظر خود را اظهار کند. استقلال، توانایی حسابرسی را برای درستکاری و حفظ بیطرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد.

□ ۳- پژوهش‌های انجام شده

۳-۱- پژوهش‌های خارجی

آدیمی و اوکپالا (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر استقلال حسابرسی بر گزارشگری مالی: شواهدی از نیجریه پرداختند، در این مطالعه از نظرات پاسخ دهندگان از جمله حسابرسان، سهامداران، کارگزاران، تحلیلگران، تدوین کننده، مدیریت، دانشگاهیان و دیگر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی استفاده شده است. داده‌های اولیه از ۳۵۰ پرسشنامه پاسخ داده شده به دست آمده است، در حالی که داده‌های ثانویه از صورتهای مالی سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه استخراج شده است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه مثبت و معنی داری بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد.

آکپوم و دیمپا (۲۰۱۳) طی پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی: مقایسه برداشت حسابرسان و غیر حسابرسان در لاگوس، نیجریه پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد یک توافق عمومی در مورد عواملی که موجب افزایش استقلال حسابرسی، بین دو گروه حسابرسان و غیر حسابرسان وجود دارد و تفاوت در میزان عواملی که استقلال حسابرسی را خدشه دار کند وجود دارد. سوسانتی سوسنو (۲۰۱۳) به بررسی و تحلیل تجربی استقلال حسابرسی و هزینه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت، نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد که استقلال حسابرسی و هزینه حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارند و می‌توان با تغییر نگرش‌ها و تعیین حق الزحمه حسابرسی کافی جهت افزایش کیفیت حسابرسی گام برداشت و با استفاده از معیارهای مهارت، تجربه، ارزش اخلاقی، طرز فکر، روش‌های حسابرسی قابل اطمینان و استفاده از ابزار و پشتیبانی فنی جهت رسیدن به کیفیت حسابرسی بالا می‌توان به کیفیت حسابرسی بالا دست یافت. علاوه بر این، استقلال حسابرسی شامل صداقت و عینیت می‌باشد در حالی که هزینه حسابرسی شامل سه شاخص اندازه صاحبکار، پیچیدگی و خطر می‌باشد.

النایسه، عبدالطیف النایسه (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اثرات تهدید کننده بر استقلال حسابرسی پرداختند، یافته‌های آنان نشان داد که عوامل خطر و تهدید کننده (منافع شخصی، خودبررسی، جانب‌داری یا وکالت، آشنایی یا صمیمیت و ارباب) استقلال ذهنی و ظاهری حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و متغیرهای تخصص و تجربه در اهمیت آگاهی بر استقلال حسابرسی تأثیر معنی دار ندارد.

۳-۲- پژوهش‌های داخلی

ابراهیمی مند، سجادی (۱۳۸۴) به بررسی عوامل افزایشده استقلال حسابرس مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایشده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی به عنوان عامل کاهشده استقلال حسابرسی هستند. متغیرهای تجربه و میزان تحصیلات بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

اعتمادی، خلیلی پور و تقی پوریان (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی پرداختند، یافته‌های آنان نشان داد اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع) رابطه تنگاتنگی با ابعاد ویژگی قابلیت اتکاء صورت‌های مالی (ارائه منصفانه، اثبات پذیری، بی طرفی) دارد. با این وجود به نظر می‌رسد در ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است.

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) به بررسی اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد اعتماد اجتماعی و رتبه شغلی حسابرس از جمله عوامل تأثیر گذار بر نگرش حسابرسان درباره استقلال است. و رابطه‌ای منفی میان سطح پایین اعتماد اجتماعی و رعایت استقلال در میان حسابرسان وجود دارد.

□ ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در قالب پژوهش‌های پیمایشی به شمار می‌آید. جهت گردآوری اطلاعات در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است، پرسشنامه این تحقیق پنج طیفی بوده و پرسش‌هایی در ارتباط با نگرش حسابرسان در خصوص مفهوم استقلال حسابرس، که با در نظر گرفتن شاخص‌های استخراج شده از تحلیل عاملی اکتشافی، در قالب ۱۹۱ سؤال پنج گزینه‌ای مطرح شده است. شناسایی عوامل فوق براساس ادبیات پژوهش (نگاره ۱) و نظر محققین و اساتید حسابداری و افراد حرفه‌ای شاغل در کار حسابرسی می‌باشد. به منظور تعیین متغیرهای زیر مجموعه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است. با استفاده از این تکنیک به استخراج عوامل اصلی پرسشنامه پرداخته شده است و براساس پاسخ‌های داده شده توسط حسابرسان به پرسش‌های پرسشنامه، هفت عامل اصلی در برگیرنده سؤالات، شناسایی و بر مبنای سؤالات شامل شده، نامگذاری شده است. هدف تحقیق بررسی برداشت پرسش شونده‌گان از مفهوم استقلال حسابرس در کار حسابرسی می‌باشد. روایی ابزار سنجش یا پرسشنامه با استفاده از نظر خبرگان شامل برخی اساتید حسابداری و نیز تعدادی از حسابداران رسمی و شرکای مؤسسات حسابرسی بررسی شده که مورد تأیید قرار گرفته است. به علاوه در این مطالعه برای بررسی قابلیت اعتماد ابزار سنجش (طیف‌ها) مورد استفاده از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و آزمون‌های تحلیل واریانس، تی مستقل و ناپارامتریک فریدمن انجام شده است.

۴-۱- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری حساب‌رسان در این پژوهش با توجه به عدم دسترسی به حساب‌رسان و کارکنان حرفه‌ای کلیه مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، از کلیه افراد شاغل در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۹۵ که در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دارای رتبه الف در تهران مستقر هستند که تعداد ۲۲۴۸ نفر تشکیل شده است، به منظور تعیین نمونه‌های مورد نظر، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است و حجم نمونه از طریق فرمول کوکران ۳۲۸ نفر برآورد شده است. از پرسشنامه‌های توزیع شده، تعداد ۳۲۸ پرسشنامه به صورت کامل تکمیل و جمع‌آوری شد و این تعداد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

نگاره (۱): منابع و پژوهش‌های مورد استفاده جهت طراحی پرسشنامه در قالب ۱۹۱ سؤال

ردیف	نویسنده	سال	ردیف	نویسنده	سال
۱	آنتل	۱۹۸۴	۱۸	سلیمی	۱۳۸۶
۲	نپ (۱۹۸۷)، شمشیر وهمکاران (۲۰۰۱)، کلین (۲۰۰۲)، فیرنلی (۲۰۰۴)	-	۱۹	سید حسین سجادی، مهدی ابراهیمی مند	۱۳۸۸
۳	آگاسر و دوپنیک	۱۹۹۱	۲۰	ایرج نوروش، مسعود رضانی	۱۳۸۹
۴	فردینالد	۱۹۹۱	۲۱	انصاری، عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی، نرجس کمالی کرمانی	۱۳۹۰
۵	پنی و ریکرس	۱۹۸۸	۲۲	عبدالمهدی انصاری، عبدالحسین طالبی نجف‌آبادی، نرجس کمالی کرمانی	۱۳۹۰
۶	بیتی، برند، فرنذلی	۱۹۹۹	۲۳	بنی مهد، مرادزاده فرد و زینالی	۱۳۹۱
۷	ویلنبورگ	۱۹۹۹	۲۴	سازمان حسابرسی	۱۳۹۱
۸	وینسیگور	۲۰۰۱	۲۵	بهمن بنی مهد، یحیی حساس یگانه، نرگس یزدانیان	۱۳۹۲
۹	لیندبرگ، بک	۲۰۰۲	۲۶	رسول برادران حسن زاده، حمید وحید پور ربی	۱۳۹۲
۱۰	مایهو و پایک	۲۰۰۴	۲۷	فرهنگ کاشف بهرامی	۱۳۹۳
۱۱	ابوبکر، احمد	۲۰۰۹	۲۸	محمدرضا عباس زاده، جمال محمدی	۱۳۹۳
۱۲	کیم و بی	۲۰۰۹	۲۹	آریو صدر اصفهانی، حسین علی پور لندی	۱۳۹۳
۱۳	اوکنا آکپوم، یانگ دیمپا	۲۰۱۳	۳۰	وحیدی الیزتی، محمد تمیمی وحسین شلال نژاد	۱۳۹۳
۱۴	دیانا و مقدا	۲۰۱۳	۳۱	جامعه حسابداران رسمی ایران (آیین رفتار حرفه‌ای)	۱۳۹۳
۱۵	جامعه حسابداران رسمی ایران	۱۳۸۲	۳۲	یحیی حساس یگانه، علی جعفری	۱۳۹۴
۱۶	سید حسین سجادی، مهدی ابراهیمی مند	۱۳۸۴	۳۳	بهمن بنی مهد، حدیثه درویش	۱۳۹۵
۱۷	محمدرضا نیکبخت، حسین مهربانی	۱۳۸۵	۳۴	حسین ابراهیمی، محسن عزیزخانی	۱۳۹۵

۵- ویژگی‌های حسابرس

عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران: عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران دارای شرایطی از قبیل داشتن شرایط عمومی، تحصیلی، سابقه حرفه‌ای و قبولی در آزمون مربوطه می‌باشد که داوطلب با داشتن شرایط مذکور به عضویت جامعه حسابداران رسمی در می‌آید.

سابقه کاری: سابقه کاری در این پژوهش، به میزان سال‌هایی که فرد بعد از اخذ مدرک کارشناسی در حرفه حسابرسی، اشتغال داشته است اطلاق می‌شود.

تحصیلات: منظور از تحصیلات، همان سطح تحصیلات دانشگاهی حساب‌برسان می‌باشد که بعد از فارغ التحصیلی دانشنامه مورد تأیید به آنها اعطا می‌شود.

رتبه حسابرس: حساب‌برسان با در نظر گرفتن دانش، مهارت، تجربه و سابقه حرفه‌ای رتبه بندی می‌شوند. براساس تقسیم بندی شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران رتبه بندی حساب‌برسان شامل ۱. کمک حسابرس ۲. حسابرس ۳. حسابرس ارشد ۴. سرپرست ۵. سرپرست ارشد ۶. مدیر ۷. شریک می‌باشد.

۶- تحلیل عاملی اکتشافی

تحلیل اکتشافی روشی است که طی آن پژوهشگر به دنبال بررسی داده‌های تجربی به منظور کشف و شناسایی شاخص‌ها و روابط بین آنها است. در این پژوهش با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی (روش تحلیل مؤلفه‌های اصلی)، ساختار عاملی پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت. اندازه کفایت نمونه‌گیری برابر با ۰,۸۷۹ است که برآزش داده‌ها را نشان می‌دهد و حکایت از آن دارد که امکان انجام تحلیل عاملی بر روی داده‌های تحقیق وجود دارد و نتیجه آزمون کرویت بارلت، با درجه آزادی ۲۰۸۰، برابر با ۲۸۱۰۰,۳۶۷ به دست آمد. بر این اساس ماتریس همبستگی داده‌ها یک ماتریس همانی نمی‌باشد. یعنی از یک طرف گویه‌های درون هر عامل با همدیگر همبستگی بالایی دارند و از طرف دیگر میزان همبستگی بین گویه‌های یک عامل با گویه‌های عامل دیگر در حد پائین است. برای تعیین مناسب‌ترین عامل‌ها، از روش چرخش واریمکس استفاده شد و نهایتاً با توجه به ارزش‌های ویژه، عامل‌های ذکر شده در جدول زیر استخراج شد، برای استخراج عامل‌ها از روش تحلیل مولفه‌های اصلی استفاده شده است. نگاره شماره (۲) نشان می‌دهد که با استفاده از روش کیزر، تعداد ۷ عامل دارای ارزش ویژه بالاتر از یک می‌باشند و همانطور که در نگاره شماره (۲) مشاهده می‌شود، کل واریانس تبیین شده توسط مجموعه ۷ عامل استخراج شده از مجموعه ۱۹۱ سؤال نیز برابر با ۸۶,۷۳۱ درصد بوده است.

نگاره (۲): مقدار شاخص KMO و آزمون بارتلت و استخراج مولفه‌های اصلی

استخراج مولفه‌های اصلی بعد از چرخش واریماکس			نام گذاری (شاخص)	عامل‌ها	شاخص KMO و آزمون کروییت بارتلت
درصد تجمعی از واریانس	درصد از واریانس	کل			
۲۵,۹۷۹	۲۵,۹۷۹	۱۶,۸۸۷	عوامل خطرزای استقلال حسابرسی	اول	KMO = ۰,۸۷۹ Sig _{Bartlett} = ۰,۰۰۱
۴۶,۲۹۸	۲۰,۳۱۹	۱۳,۲۰۷	شهرت و اعتبار حسابرسی	دوم	
۶۴,۴۷۳	۱۸,۱۷۵	۱۱,۸۱۴	ویژگی‌های شرکت صاحبکار	سوم	
۷۷,۶۴۸	۱۳,۱۷۵	۸,۵۶۳	ویژگی‌های حسابرسی	چهارم	
۸۳,۴۷۶	۵,۸۲۸	۳,۷۸۸	محیط حسابرسی	پنجم	
۸۵,۴۲۰	۱,۹۴۴	۱,۲۶۴	تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین	ششم	
۸۶,۷۳۱	۱,۳۱۱	۱,۱۸۷	حق الزحمه حسابرسی	هفتم	

ماتریس ساختار عاملی مربوط به عوامل استخراج شده به دلیل کثرت گویه‌ها و محدودیت تعداد صفحات مقاله ارائه نشده است. براساس نگاره شماره (۳) جهت سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آن در پرسشنامه برای همه شاخص‌های تحقیق بالای ۰,۷ به دست آمد و حاکی از این است که ابزار سنجش از قابلیت اعتماد لازم برخوردار می‌باشد. نتایج حاصل از بررسی پایایی ابزار سنجش به شرح جدول زیر می‌باشد و این موضوع نشان دهنده همبستگی درونی بین متغیرها برای سنجش مفاهیم مورد نظر است و بدین ترتیب پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش از قابلیت اعتماد و یا پایایی لازم برخوردار می‌باشد.

نگاره (۳): میزان آلفای به دست آمده برای هر یک از شاخص‌های تحقیق

آلفای کرونباخ	مفهوم
۰,۷۶	عوامل خطرزای استقلال حسابرسی
۰,۷۹	شهرت و اعتبار حسابرسی
۰,۸۲	ویژگی‌های شرکت صاحبکار
۰,۷۹	ویژگی‌های حسابرسی
۰,۸۷	محیط حسابرسی
۰,۸۵	تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین
۰,۸۹	حق الزحمه حسابرسی

مأخذ: یافته‌های تحقیق، ۱۳۹۵

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

سیمای آماری پاسخگویان به شرح نگاره شماره (۴) می‌باشد. در نگاره‌های ۵ و ۶ آمار توصیفی سنجه‌ها حسب مورد ارائه شده است.

نگاره (۴): توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	شرح	فراوانی	درصد
جنس	زن	۹۴	۲۸٫۷
	مرد	۲۳۴	۷۱٫۳
سابقه کاری	۵-۱ سال	۷۳	۲۲٫۴
	۶-۱۰ سال	۱۰۰	۳۰٫۵
	۱۱-۱۵ سال	۸۴	۲۵٫۶
	بالای ۱۵ سال	۷۱	۲۱٫۵
سن	۲۰-۲۹ سال	۱۶	۴٫۸
	۳۰-۳۹ سال	۱۷۰	۵۱٫۷
	۴۰-۴۹ سال	۱۰۶	۳۲٫۶
	۵۰-۵۹ سال	۱۷	۵٫۱
	بالای ۶۰ سال	۱۹	۵٫۸
رتبه حسابرسی	شریک	۱۰	۳٫۱
	مدیر	۳۷	۱۱٫۲
	سرپرست ارشد	۳۹	۱۱٫۹
	سرپرست	۳۶	۱۰٫۹
	حسابرس ارشد	۶۴	۱۹٫۵
	حسابرس	۱۳۴	۴۰٫۹
	کمک حسابرس	۸	۲٫۵
تحصیلات	کارشناسی	۱۴۱	۴۳
	کارشناسی ارشد	۱۶۵	۵۰٫۳
	دکتری	۲۲	۶٫۷
رشته تحصیلی	حسابداری	۲۷۸	۸۴٫۷
	اقتصاد	۸	۲٫۵
	مدیریت	۴۲	۱۲٫۸
عضو و یا دارای گواهینامه حسابداری رسمی	بلی	۳۹	۱۲
	خیر	۲۸۹	۸۸
جمع		۳۲۸	۱۰۰

۷-۱-۱ شاخص‌های شکل توزیع

در این قسمت به کمک ضریب چولگی و کشیدگی به بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها پرداخته شده است که نتایج آن به شرح نگاره شماره (۵) می‌باشد. براساس نگاره شماره (۵) با توجه به اینکه قدر مطلق مقدار ضریب چولگی و کشیدگی برای همه متغیرهای پژوهش کمتر از ۰,۵ می‌باشد، لذا می‌توان گفت توزیع داده‌های همه متغیرهای پژوهش نرمال می‌باشد.

نگاره (۵): شاخص‌های شکل توزیع

شاخص	ضریب چولگی (SK)	ضریب کشیدگی (K)
عوامل خطرزای استقلال حسابرسی	-۰,۳۴۴	۰,۲۶۳
شهرت و اعتبار حسابرسی	-۰,۳۲۴	۰,۴۹۱
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	-۰,۲۶۰	۰,۱۱۶
ویژگی‌های حسابرسی	-۰,۶۹۴	۰,۳۸۹
محیط حسابرسی	-۰,۲۹۳	۰,۴۶۹
تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابداران پیشین	-۰,۴۱۴	۰,۴۹۲
حق الزحمه حسابرسی	-۰,۲۴۶	۰,۴۹۸

۷-۲-۲ آمار استنباطی

در این قسمت به مقایسه برداشت حسابداران از استقلال حسابرسی به تفکیک متغیرهای جمعیت شناختی می‌پردازیم، به بیانی دیگر در این بخش درصددیم مشخص کنیم که آیا متغیرهای مستقل (عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، میزان تحصیلات و رتبه حسابرسی) بر برداشت حسابداران از مفهوم استقلال حسابرسی تأثیر دارد یا خیر.

۷-۲-۱-۱ تأثیر عضویت و عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران بر استقلال حسابرسی

در این قسمت جهت بررسی تأثیر عضویت و عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران بر استقلال حسابرسی از آزمون تی مستقل استفاده شده است. براساس نگاره شماره (۶) نتیجه آزمون تی مستقل نشان داد که از دید حسابداران عضو و غیر عضو در جامعه حسابداران رسمی ایران، فقط ارتباط ویژگی‌های حسابرسی با استقلال حسابرسی متفاوت است ($t = ۲,۹۸۲ > P, ۰,۱ > P$). به نحوی که حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی (با میانگین ۴,۱۴) کمتر از حسابداران غیر عضو (با میانگین ۴,۳۲) اظهار داشته‌اند که ویژگی‌های حسابرسی با استقلال حسابرسی ارتباط دارد. به بیانی دیگر حسابداران غیر عضو شدت تأثیر ویژگی‌های حسابرسی بر استقلال حسابرسی را بیشتر از حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ارزیابی کرده‌اند. لازم به ذکر است که در ۶ عامل دیگر تفاوت معناداری بین دو گروه وجود ندارد.

نگاره (۶): مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی به تفکیک عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

متغیر	عضویت در جامعه حسابداران	آماره‌های توصیفی		آماره‌های تحلیلی	
		میانگین	انحراف معیار	t	Sig
عوامل خطرزای استقلال حسابرسی	بلی	۴,۱۶	۰,۴۵	۰,۴۰۲	۰,۶۸۸
	خیر	۴,۱۴	۰,۴۴		
شهرت و اعتبار حسابرسی	بلی	۴,۳۰	۰,۳۸	-۱,۵۳۵	۰,۱۲۶
	خیر	۴,۳۹	۰,۴۷		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	بلی	۴,۱۳	۰,۳۶	-۱,۳۶۸	۰,۱۷۲
	خیر	۴,۲۰	۰,۴۰		
ویژگی‌های حسابرسی	بلی	۴,۱۴	۰,۵۹	-۲,۹۸۲	۰,۰۰۳
	خیر	۴,۳۲	۰,۳۸		
محیط حسابرسی	بلی	۴,۱۴	۰,۴۱	-۱,۳۲۴	۰,۱۸۶
	خیر	۴,۲۱	۰,۳۶		
تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین	بلی	۴,۱۵	۰,۵۵	-۱,۸۵۷	۰,۰۶۴
	خیر	۴,۲۵	۰,۳۳		
حق الزحمه حسابرسی	بلی	۴,۲۷	۰,۴۱	۰,۸۵۶	۰,۳۹۳
	خیر	۴,۱۹	۰,۶۷		

«لازم به ذکر است دامنه تغییرات هر هفت عامل بین ۱ (کمترین ارتباط با استقلال حسابرسی) تا ۵ (بیشترین ارتباط با استقلال حسابرسی) می‌باشد»

پژوهش‌های علمی و مطالعات فرسنگی

۷-۲-۲- تأثیر سابقه کاری بر استقلال حسابرسی

بر اساس نگاره شماره (۷) نتیجه آزمون تحلیل واریانس حاکی از این است که حسابرسان با سابقه کاری مختلف در چهار عامل (شهرت و اعتبار حسابرسی، ویژگی‌های حسابرسی، محیط حسابرسی، تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند، به نحوی که حسابرسان با سابقه کاری مختلف تأثیر شهرت و اعتبار حسابرسی (F = ۵,۵۵۴، P > ۰,۰۱) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند و حسابرسان با سابقه کاری کمتر از ۵ سال (با میانگین ۴,۴۸) بیشتر از سایرین تأثیر شهرت و اعتبار حسابرسی را بر استقلال حسابرسی ارزیابی کرده‌اند، همچنین حسابرسان با سابقه کاری مختلف تأثیر ویژگی‌های حسابرسی (F = ۵,۷۷۰، P > ۰,۰۱) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند، به نحوی که حسابرسان با سابقه کاری کمتر از پنج سال (با میانگین ۴,۳۷) بیشتر از سایرین تأثیر ویژگی‌های حسابرسی را بر استقلال حسابرسی ارزیابی کرده‌اند، عامل سومی که ارزیابی متفاوتی از آن ارائه شده است محیط حسابرسی می‌باشد و حسابرسان با سابقه کاری مختلف تأثیر محیط حسابرسی

$(F = 5,169, P > 0,01)$ را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند. ضمناً حسابرسان با سابقه کاری بالای ۱۵ سال (با میانگین ۴,۱۰) کمتر از سایرین تأثیر محیط حسابرسی را بر استقلال حسابرس ارزیابی کرده‌اند و در نهایت حسابرسان با سابقه کاری مختلف تأثیر تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین $(F = 2,185, P > 0,05)$ را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند. به نحوی که حسابرسان با سابقه کاری بالای ۱۵ سال (با میانگین ۴,۰۸) کمتر از سایرین تأثیر تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین را بر استقلال حسابرس ارزیابی کرده‌اند. شایان ذکر است حسابرسان با سابقه کاری مختلف در سه عامل دیگر (عوامل خطرزای استقلال حسابرس، ویژگی‌های شرکت صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی) ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آنها در این خصوص تفاوت معناداری وجود نداشته است.



نگاره (۷): مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی به تفکیک سابقه کاری

آماره‌های تحلیلی		آماره‌های توصیفی		سابقه کاری	متغیر
Sig	F	انحراف معیار	میانگین		
۰,۲۵۶	۱,۳۵۶	۰,۴۷	۴,۱۴	۵-۱ سال	عوامل خطرزای استقلال حسابرسی
		۰,۴۶	۴,۱۵	۶-۱۰ سال	
		۰,۳۲	۴,۲۰	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۴۵	۳,۹۹	بالای ۱۵ سال	
۰,۰۰۱	۵,۵۵۴	۰,۳۱	۴,۴۸	۵-۱ سال	شهرت و اعتبار حسابرسی
		۰,۵۶	۴,۳۴	۶-۱۰ سال	
		۰,۵۰	۴,۳۱	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۳۲	۴,۱۲	بالای ۱۵ سال	
۰,۰۶۷	۲,۴۰۵	۰,۴۱	۴,۲۳	۵-۱ سال	ویژگی‌های شرکت صاحبکار
		۰,۳۷	۴,۲۱	۶-۱۰ سال	
		۰,۴۳	۴,۰۹	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۲۸	۴,۱۰	بالای ۱۵ سال	
۰,۰۰۱	۵,۷۷۰	۰,۳۱	۴,۳۷	۵-۱ سال	ویژگی‌های حسابرسی
		۰,۵۱	۴,۲۷	۶-۱۰ سال	
		۰,۴۱	۴,۲۵	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۵۶	۳,۹۹	بالای ۱۵ سال	
۰,۰۰۲	۵,۱۶۹	۰,۳۱	۴,۳۰	۵-۱ سال	محیط حسابرسی
		۰,۴۲	۴,۱۶	۶-۱۰ سال	
		۰,۳۸	۴,۱۱	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۳۲	۴,۱۰	بالای ۱۵ سال	
۰,۰۳۹	۲,۸۱۵	۰,۲۴	۴,۲۹	۵-۱ سال	تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین
		۰,۴۵	۴,۲۱	۶-۱۰ سال	
		۰,۳۹	۴,۱۸	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۶۰	۴,۰۸	بالای ۱۵ سال	
۰,۵۰۹	۰,۷۷۴	۰,۷۳	۴,۲۴	۵-۱ سال	حق الزحمه حسابرسی
		۰,۵۶	۴,۲۰	۶-۱۰ سال	
		۰,۶۲	۴,۱۲	۱۱-۱۵ سال	
		۰,۲۲	۴,۳۱	بالای ۱۵ سال	

۷-۲-۳- تأثیر میزان تحصیلات بر استقلال حسابرِس

براساس نگاره شماره (۸) نتیجه آزمون تحلیل واریانس حاکی از این است که حسابرسان با تحصیلات مختلف در دو عامل (ویژگی‌های شرکت صاحبکار و محیط حسابرسی) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند و حسابرسان با تحصیلات مختلف تأثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار ($F = 4,670$ ، $P > 0,05$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند. به نحوی که حسابرسان با تحصیلات دکتری (با میانگین ۴,۲۵) بیشتر از سایرین تأثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار را بر استقلال حسابرِس ارزیابی کرده‌اند، همچنین حسابرسان با تحصیلات مختلف تأثیر محیط حسابرسی ($F = 7,353$ ، $P > 0,01$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند، به نحوی که حسابرسان با تحصیلات کارشناسی (با میانگین ۴,۲۷) بیشتر از سایرین تأثیر محیط حسابرسی را بر استقلال حسابرِس ارزیابی کرده‌اند. لازم به ذکر است حسابرسان با تحصیلات مختلف در پنج عامل دیگر (عوامل خطرزای استقلال حسابرِس، شهرت و اعتبار حسابرِس، ویژگی‌های حسابرِس، تغییر حسابرِس و ارتباط با حسابرسان پیشین و حق الزحمه حسابرسی) ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آنها در خصوص این عامل‌ها تفاوت معناداری وجود نداشته است.



نگاره (۸): مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس به تفکیک تحصیلات

متغیر	تحصیلات	آماره‌های توصیفی		آماره‌های تحلیلی	
		میانگین	انحراف معیار	F	Sig
عوامل خطرزای استقلال حسابرس	کارشناسی	۴,۱۵	۰,۴۲	۰,۰۹۷	۰,۰۹۰۸
	کارشناسی ارشد	۴,۱۳	۰,۴۹		
	دکتری	۴,۱۷	۰,۳۲		
شهرت و اعتبار حسابرس	کارشناسی	۴,۴۰	۰,۴۲	۰,۹۰۰	۰,۴۰۸
	کارشناسی ارشد	۴,۳۳	۰,۵۲		
	دکتری	۴,۴۳	۰,۲۷		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	کارشناسی	۴,۲۴	۰,۳۳	۴,۶۷۰	۰,۰۱۰
	کارشناسی ارشد	۴,۱۱	۰,۴۸		
	دکتری	۴,۲۵	۰,۱۸		
ویژگی‌های حسابرس	کارشناسی	۴,۳۲	۰,۳۶	۲,۱۳۵	۰,۱۲۰
	کارشناسی ارشد	۴,۲۲	۰,۵۳		
	دکتری	۴,۳۱	۰,۲۷		
محیط حسابرسی	کارشناسی	۴,۲۷	۰,۲۷	۷,۳۵۳	۰,۰۰۱
	کارشناسی ارشد	۴,۱۱	۰,۴۸		
	دکتری	۴,۲۲	۰,۲۴		
تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین	کارشناسی	۴,۲۴	۰,۳۳	۰,۲۵۰	۰,۷۷۹
	کارشناسی ارشد	۴,۲۱	۰,۴۷		
	دکتری	۴,۲۵	۰,۲۷		
حق الزحمه حسابرسی	کارشناسی	۴,۲۷	۰,۵۴	۲,۱۶۴	۰,۱۱۶
	کارشناسی ارشد	۴,۱۲	۰,۷۵		
	دکتری	۴,۲۸	۰,۳۵		

۷-۲-۴- مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس به تفکیک رتبه حسابرس

براساس نگاره شماره (۹) نتیجه آزمون تحلیل واریانس حاکی از این است که حسابرسان با رتبه حسابرسی مختلف تأثیر هر هفت عامل را بر استقلال حسابرس در سطح خطای یک درصد و با ۹۹ درصد اطمینان متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند، به نحوی که تأثیر عوامل خطرزای استقلال حسابرس را «سرپرست و سرپرست ارشد» (با میانگین ۴,۴۰)، تأثیر شهرت و اعتبار حسابرس را «سرپرست» (با میانگین ۴,۵۷)، تأثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار را «سرپرست» (با میانگین ۴,۴۱)، تأثیر

ویژگی‌های حسابرس را «سرپرست» (با میانگین ۴,۵۵)، تأثیر محیط حسابرسی را «سرپرست و کمک حسابرس» (با میانگین ۴,۴۳)، تأثیر تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین را «کمک حسابرس» (با میانگین ۴,۴۰) و تأثیر حق الزحمه حسابرسی را «سرپرست» (با میانگین ۴,۶۶) بیشتر از سایرین بر استقلال حسابرس ارزیابی کرده‌اند.

نگاره (۹): مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس به تفکیک رتبه حسابرسی

آماره‌های تحلیلی		آماره‌های توصیفی		رتبه حسابرسی	متغیر
Sig	F	انحراف معیار	میانگین		
۰,۰۰۱	۱۱,۴۸۲	۰,۳۲	۳,۵۱	شریک	عوامل خطرزای استقلال حسابرس
		۰,۴۱	۴,۰۲	مدیر	
		۰,۱۸	۴,۴۰	سرپرست ارشد	
		۰,۰۸۲	۴,۴۰	سرپرست	
		۰,۶۲	۳,۹۹	حسابرس ارشد	
		۰,۳۹	۴,۱۴	حسابرس	
		۰,۱۰	۴,۴۲	کمک حسابرس	
۰,۰۰۱	۵,۷۸۰	۰,۳۹	۴,۳۷	شریک	شهرت و اعتبار حسابرس
		۰,۴۱	۴,۰۵	مدیر	
		۰,۲۸	۴,۴۳	سرپرست ارشد	
		۰,۲۲	۴,۵۷	سرپرست	
		۰,۶۰	۴,۲۷	حسابرس ارشد	
		۰,۴۵	۴,۴۴	حسابرس	
		۰,۱۰	۴,۴۱	کمک حسابرس	
۰,۰۰۱	۱۰,۹۹۶	۰,۲۰	۳,۸۶	شریک	ویژگی‌های شرکت صاحبکار
		۰,۳۸	۴,۰۱	مدیر	
		۰,۱۷	۳,۳۶	سرپرست ارشد	
		۰,۱۷	۴,۴۱	سرپرست	
		۰,۵۳	۳,۹۷	حسابرس ارشد	
		۰,۳۵	۴,۲۵	حسابرس	
		۰,۱۰	۴,۳۳	کمک حسابرس	

۰,۰۰۱	۱۴,۸۲۹	۰,۷۴	۳,۵۷	شریک	ویژگی‌های حسابرِس
		۰,۵۵	۴,۰۲	مدیر	
		۰,۱۶	۴,۴۴	سرپرست ارشد	
		۰,۱۴	۴,۵۵	سرپرست	
		۰,۵۲	۴,۱۱	حسابرِس ارشد	
		۰,۳۳	۴,۳۶	حسابرِس	
		۰,۱۰	۴,۴۰	کمک حسابرِس	
۰,۰۰۱	۱۱,۲۵۶	۰,۳۴	۳,۸۰	شریک	محیط حسابرسی
		۰,۴۲	۴,۰۷	مدیر	
		۰,۱۶	۴,۳۶	سرپرست ارشد	
		۰,۱۵	۴,۴۳	سرپرست	
		۰,۵۲	۴,۰۱	حسابرِس ارشد	
		۰,۲۹	۴,۲۳	حسابرِس	
		۰,۱۰	۴,۴۳	کمک حسابرِس	
۰,۰۰۱	۵,۴۱۱	۰,۵۲	۳,۷۰	شریک	تغییر حسابرِس و ارتباط با حسابرسان پیشین
		۰,۷۰	۴,۱۰	مدیر	
		۰,۲۱	۴,۳۵	سرپرست ارشد	
		۰,۱۳	۴,۳۲	سرپرست	
		۰,۴۳	۴,۲۰	حسابرِس ارشد	
		۰,۲۹	۴,۲۴	حسابرِس	
		۰,۱۰	۴,۴۰	کمک حسابرِس	
۰,۰۰۱	۷,۰۰۸	۰,۱۰	۴,۱۰	شریک	حق الزحمه حسابرسی
		۰,۵۷	۴	مدیر	
		۰,۲۱	۴,۳۶	سرپرست ارشد	
		۰,۰۷	۴,۶۶	سرپرست	
		۰,۸۴	۳,۹۴	حسابرِس ارشد	
		۰,۶۴	۴,۲۳	حسابرِس	
		۰,۱۰	۴,۴۰	کمک حسابرِس	

۸ □ مقایسه و رتبه بندی عوامل مرتبط با استقلال حسابرس با استفاده از آزمون ناپارامتریک فریدمن

در این قسمت به کمک آزمون فریدمن به مقایسه و اولویت بندی عوامل مرتبط با استقلال حسابرس در جامعه حسابرسان پرداخته شده است. براساس نگاره شماره (۱۰) نتایج حاکی از این است که مقدار آزمون $Chi-square = 246,889$ در سطح خطای کوچکتر از ۰,۰۱ معنی داری است، لذا باید گفت که به لحاظ آماری با اطمینان ۹۹٪ بین عوامل مرتبط با استقلال حسابرس از دید حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد. البته طبق نتایج به دست آمده از نگاره شماره (۱۰) میانگین عامل «شهرت و اعتبار حسابرس» برابر ۵,۱۲ بوده است که نشان دهنده این است که از دید حسابرسان این عامل بیشترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارد و میانگین «عوامل خطرزای استقلال حسابرس» برابر ۳,۰۶ بوده است که نشان دهنده این است که این عامل کمترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارا می‌باشد.

نگاره (۱۰) مقایسه و اولویت بندی انواع عوامل مرتبط با مفهوم استقلال حسابرس

P	مقدار χ^2	اولویت	میانگین رتبه‌ای	عوامل
۰,۰۰۱	۲۴۶,۸۸۹	۱	۵,۱۲	شهرت و اعتبار حسابرس
		۲	۴,۷۰	ویژگی‌های حسابرس
		۳	۴,۴۵	حق الزحمه حسابرسی
		۴	۳,۶۹	محیط حسابرسی
		۵	۳,۶۸	تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین
		۶	۳,۳۱	ویژگی‌های شرکت صاحبکار
		۷	۳,۰۶	عوامل خطرزای استقلال حسابرس

۹ □ بحث و نتیجه گیری

این پژوهش با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به بررسی شاخص‌های تأثیر گذار بر استقلال حسابرس از دید حسابرسان پرداخت. در این راستا با توجه به ادبیات موجود، ۱۹۱ عامل مؤثر بر استقلال حسابرس مستقل استخراج و با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی در قالب هفت شاخص دسته بندی و نام گذاری گردید و تأثیر متغیرهای عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه کاری، میزان تحصیلات و رتبه حسابرس بر نگرش حسابرسان از استقلال حسابرس بررسی شد. نتایج تحقیق نشان داد که، از دید حسابرسان عضو و غیر عضو در جامعه حسابداران رسمی ایران، فقط ارتباط ویژگی‌های حسابرس با استقلال حسابرس متفاوت است و در شش عامل دیگر تفاوت معناداری بین دو گروه وجود ندارد. همچنین حسابرسان با سابقه کاری مختلف در چهار عامل (شهرت و اعتبار حسابرس، ویژگی‌های حسابرس، محیط حسابرسی، تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند

و حسابرسان با سابقه کاری مختلف در سه عامل دیگر (عوامل خطرزای استقلال حسابرسان، ویژگی‌های شرکت صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی) ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آنها در این خصوص تفاوت معناداری وجود نداشته است. ضمناً حسابرسان با تحصیلات مختلف در دو عامل (ویژگی‌های شرکت صاحبکار و محیط حسابرسی) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند و حسابرسان با تحصیلات مختلف در پنج عامل دیگر (عوامل خطرزای استقلال حسابرسان، شهرت و اعتبار حسابرسان، ویژگی‌های حسابرسان، تغییر حسابرسان و ارتباط با حسابرسان پیشین و حق الزحمه حسابرسی) ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آنها در خصوص این عامل‌ها تفاوت معناداری وجود نداشته است. همچنین حسابرسان با رتبه حسابرسی مختلف تأثیر هر هفت عامل را بر استقلال حسابرسان متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند. بنابراین عدم توافق نظر حسابرسان مختلف با ویژگی‌های متفاوت در مورد کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسان مستقل را می‌توان نکته‌ای مهم دانست که نیازمند توجه جدی است. زیرا توافق نظر کلی در مورد ویژگی‌های یک حرفه بین افراد ارائه دهنده خدمات آن حرفه عاملی مهم برای افزایش کیفیت و توسعه پایدار حرفه‌ای می‌باشد. نتایج تحقیق حاضر در خصوص متغیرهای تحصیلات و سابقه کاری مغایر با نتایج تحقیق ابراهیمی مند و سجادی (۱۳۸۴) می‌باشد.

□ ۱۰- پیشنهادهای تحقیق

نهاد تدوین کننده استانداردهای حسابرسی می‌تواند از نتایج این پژوهش در حوزه استانداردگذاری و تدوین آیین رفتار حرفه‌ای استفاده نماید. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می‌تواند با تأکید بر مفهوم استقلال حسابرسان طی دوره‌های آموزشی ضمن خدمت حسابرسان نگرش آنها را تا حد ممکن همسو نماید. به موسسه‌های پیشنهاد می‌شود با تشکیل جلسات تیمی و بحث و بررسی‌های مربوطه، نگرش و تفکر حسابرسان را در خصوص مفهوم کلیدی استقلال حسابرسان ارتقاء دهند. دانشگاه‌ها نیز می‌توانند با برنامه ریزی، آموزش و ایجاد سرفصل‌های مرتبط با مفهوم استقلال حسابرسان، نسبت به شفاف نمودن ابعاد استقلال حسابرسان گام بردارند و با آموزش‌های جهت دار برای حسابرسان آتی آن را تشریح نمایند.

□ منابع و مآخذ

- ۱- ابراهیمی مند مهدی، سجادی سید حسین. (۱۳۸۴). عوامل افزایش استقلال حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۴۰)، ۸۰-۶۱.
- ۲- اعتمادی حسین، تقی پوریان یوسف، خلیل پور مهدی. (۱۳۹۱). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، (۳)، ۸-۲.
- ۳- بنی مهد بهمن، درویش حدیثه. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۱۹)، ۲۶-۱۷.
- ۴- عباس زاده محمدرضا، محمدی جمال. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، (۲۱)، ۲۸-۱.
- ۵- سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی). (۱۳۹۱). استانداردهای حسابرسی، سایر

خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط. تهران: سازمان حسابرسی.

۶- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه‌ای. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.

۷- هیات استانداردهای استقلال. (۲۰۰۰). بیانیه مفاهیم استقلال چارچوب نظری استقلال حسابرسان. بزرگ اصل موسی. (۱۳۸۰). مجله حسابرسان، (۱۳)، ۷۸-۷۲.

1. Adeyemi, S, B. Okpala, O. (2011). The Impact Of Audit Independence on Financial Reporting: evidence from nigeria. Business and Management Review, Available online at <http://www.businessjournalz.org/bmr>, 1, (4), 925-.

2. Alnawaiseh, M. A. Alnawaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. International Business Research, 8, (8), ISSN: 19139004- E-ISSN: 1913.9012-149-141.

3. Akpom, UN. Dimkpah, Yo. (2013). Determinants of auditor independence: A comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria. Journal of Finance and Accountancy, (14), 117-.

4. Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (1999) Perceptions of auditor independence: U.K. evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 8, (1), 67107-.

5. Beattie, V. Fearnley, S. (2015). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants in England & Wales: London, UK. ISBN 9781841521381, 189-.

6. Bartlett. Roger, W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6, (2), doi: 10.110809513579310036378/.

7. Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (2005). Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation. Journal of International Accounting Research, 4, (1), 3971-.

8. Hamuda, KH. Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. International Business Research, ISSN 19139004- E-ISSN 1913128-120, (2), 7, 9012-.

9. International Ethics Standards Board for Accountants. (2007). Section 290 of the Code of Ethics Independence – Audit and Review Engagements, International Federation of Accountants, 545 Fifth Avenue, 14th Floor New York, New York 10017 USA.

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

11. Omri, M, Ali. Akrimi, N. (2015). Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptions of Financial Analysts. Journal of Finance and Accounting, doi: 10.11648/j.fja.20150303.12, ISSN: 23307331- (Print); ISSN: 23307323- (Online), 3, (3), 4249-.

12. Susanti Suseno, N. (2013). An empirical analysis of auditor independence and audit fees on audit quality. International Journal of Management and Business Studies ISSN: 2167, (3), 3, 0439-87-81.

13. Wang, X., Davidson, W., & Hongxia, W., (2010), The Sarbanes- Oxley Act and CEO tenure, turnover, and risk aversion. The quarterly review of economics and finance, vol.50, 367376-.