

حفاظت‌های موثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی

احمد مدرس*، حسین ابراهیمی**، محسن عزیزخانی***

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۱/۰۴

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۴/۰۸

چکیده

هدف از این تحقیق شناسایی عواملی در جهت تقویت استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی است. بدین منظور ابتدا با مطالعه ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین فهرستی از عوامل موثر بر استقلال حسابرس استخراج و به منظور دستیابی به یک توافق نظر از طریق پرسش‌نامه، نظر صاحب‌نظران جمع‌آوری شد. نتایج تحقیق نشان داد، کلیه عوامل استخراج شده از ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین شامل شهرت، اندازه موسسات حسابرسی، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابرسی از طریق مراجع قانونی (حرفه‌ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب در ازای تخلفات حسابرسان، بررسی همپیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسؤلیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسؤلیت تضامنی شرکا با مؤسسه حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحبکار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحبکاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی موثر است. اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابرسی در ایران به نحو مناسبی به کار گرفته نشده است.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، حفاظت‌های استقلال حسابرس، عوامل خطرزای استقلال.

طبقه بندی موضوعی: M42

* استادیار حسابداری و عضو هیئت‌علمی بازنشسته دانشگاه تهران، (modarres@ut.ac.ir)

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران (hossein.ebrahimi.he@gmail.com)

*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران (Mohsen.azizkhani@yahoo.com)

مقدمه

به دلیل پیامدهای اقتصادی با اهمیت گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها، وجود اطلاعات با کیفیت از اهمیت بسزایی برخوردار است. با توجه به وجود تضاد منافع احتمالی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، پیچیدگی فرآیندهای اقتصادی و تبدیل آن‌ها به اطلاعات و عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان برون سازمانی گزارش‌های مالی به منابع اطلاعاتی، حساب‌برسان به عنوان اشخاصی با صلاحیت حرفه‌ای و به دور از هرگونه تضاد منافع احتمالی جهت اعتباربخشی به اطلاعات مالی تهیه شده وارد صحنه می‌شوند. استانداردهای حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای تاکید ویژه‌ای به استقلال حساب‌برسان دارند. هنگامی که حسابداران رسمی شاغل 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 جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۲).

حساب‌برسان از یکسو با اعتباربخشی به گزارش‌های مالی، منافع عموم مردم را حفظ می‌کنند و از سوی دیگر، در یک واحد انتفاعی شرکت دارند که برای کسب درآمد نیاز به ارائه خدمات به صاحبکاران دارند. یکی از نگرانی‌های اصلی حرفه، قانون‌گذاران و عموم مربوط به زمانی است که این دو نقش با هم در تضاد باشند. نمونه این موضوع زمانی است که صاحبکاری که دارای قدرت اقتصادی قابل توجهی است، برای پذیرش رویه‌های حسابداری متقلبانه و بحث برانگیز خود، حساب‌برس مستقل را تحت فشار قرار می‌دهد (وینسیگورا ۲۰۰۱).

قانون‌گذاران و سایرین عنوان می‌کنند که وجود روابط، منافع و فعالیت‌های خاص بین حسابرسان و صاحبکاران تهدیدی برای استقلال آنها است. به عنوان مثال، همیشه این بحث مطرح بوده است که با توجه به انتخاب و پرداخت حق‌الزحمه حسابرس توسط صاحبکاران، استقلال آن‌ها در معرض خطر قرار دارد و مدیریت صاحبکار از این طریق می‌تواند بر حسابرس اعمال فشار کرده و قضاوت آنها را تحت تأثیر قرار دهد (وینسیگورا، ۲۰۰۱).

حفاظت‌های^۱ استقلال حسابرسان اقلامی هستند که در صورت وجود عوامل خطرزای استقلال^۲ حسابرسان (عوامل تهدیدکننده استقلال) با کاهش یا از بین بردن آثار این عوامل، ریسک استقلال را به سطحی قابل قبولی کاهش می‌دهند. این تحقیق به دنبال شناسایی آن دسته از حفاظ‌ها است که بتواند استقلال حسابرسان را در برابر تهدید صاحبکاران به جایگزینی آنها تقویت نماید.

عوامل خطرزای استقلال حسابرس شرایط و عواملی هستند که استقلال حسابرس را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود که باعث تخریب استقلال حسابرس شود. از این رو، شناسایی و ارزیابی اثر آن‌ها بر استقلال حسابرس، بسیار ضروری است. در آیین رفتار حرفه‌ای هیات بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای آیفک، به پنج دسته از این عوامل شامل خود بررسی^۳، منفعت شخصی^۴، جانبداری^۵، قرابت^۶ (آشنایی)، ارباب^۷ (تهدید) اشاره شده است.

خطر خود بررسی، زمانی ایجاد می‌شود که کارهای انجام شده در خدمات اطمینان‌بخشی به وسیله خود یا سایر کارکنان موسسه در زمان ارائه خدمات غیر اطمینان بخش تهیه شده باشد.

خطر منفعت شخصی، از اقدام حسابرسان جهت افزایش منافع شخصی خود و یا سایر خویشاوندان نزدیک ناشی می‌شود که شامل منافع مالی و غیر مالی است.

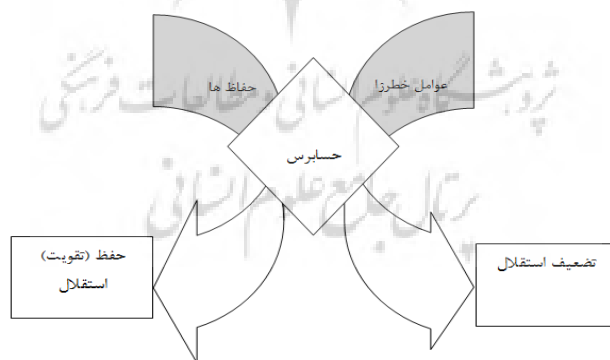
خطر جانبداری به معنای نادیده گرفتن واقعیت‌ها توسط حسابرس به طرفداری یا مخالفت از شخصی دیگر ایجاد می‌شود.

خطر قرابت، زمانی ایجاد می‌شود که حسابرس به واسطه آشنایی با صاحبکار و یا وابستگی به او، درباره ادعاهای حسابرس تردید حرفه‌ای را به کار نگیرد یا واقعیت‌های موجود را نادیده انگارد.

خطر ارباب، زمانی بروز می‌کند که حسابدار حرفه‌ای به دلیل تهدید یا ترس از اشخاص دیگر، واقعیت‌ها را نادیده می‌گیرد و نمونه‌ای از آن عبارت از تهدید صاحبکار به برکناری یا جایگزینی حسابرس و تهدید به اقامه دعوا علیه حسابرس، است.

حفاظت‌های استقلال حسابرس، کنترل‌هایی در جهت حذف عوامل خطرزای استقلال حسابرس یا کاهش اثر آن‌ها است. حفاظت‌ها به حصول اطمینان از تصمیم‌گیری بدون سوگیری در صورت وجود عوامل خطرزای استقلال حسابرس کمک می‌کند، لذا شناسایی حفاظت‌های مناسب جهت جلوگیری از پیامدهای نامطلوب عوامل خطرزای استقلال حسابرس از اهمیت خاصی برخوردار است.

همان‌طور که در شکل ۱ نشان داده شده است، از سویی عوامل خطرزای استقلال با وارد آوردن فشار بر حسابرس مستقل باعث تضعیف استقلال حسابرس گشته و از سویی حفاظت‌ها، استقلال وی را تقویت می‌کند. نتیجه برآیند این نیروها خطر استقلال را تشکیل می‌دهند. خطر استقلال عبارت است از خطر وجود عوامل خطرزای استقلال حسابرس که حفاظت‌ها توان تضعیف و یا حذف آن را ندارد. این عوامل خطرزا توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را می‌فرساید یا انتظار می‌رود که آن را کاهش دهد. هر چه خطر استقلال بالاتر باشد، احتمال آسیب‌پذیری بی‌طرفی حسابرس و اخذ تصمیمات نادرست افزایش می‌یابد. بنابراین در حضور عوامل خطرزای استقلال، شناسایی و ایجاد حفاظت‌ها برای کاهش خطر استقلال به سطحی قابل قبول، اهمیت بالایی دارد.



شکل (۱): عوامل خطرزا و حفاظت‌های استقلال حسابرس

بر اساس تئوری‌های اقتصادی، هر شخص در پی حداکثر کردن مطلوبیت شخصی خویش است. این فرض از مفروضات پایه تئوری‌های اثباتی حسابداری است که در این تئوری، حداکثر مطلوبیت افراد در حداکثر سازی ثروت آنها دیده شده است. براین اساس، حسابرس نیز سعی در حفظ و گسترش صاحبکاران خود دارد. گلدمن و بارلو (۱۹۷۴) بیان می‌کنند با توجه به نصب و عزل حسابرسان و تعیین حق الزحمه و شرایط کار توسط صاحبکاران، مطلوبیت حسابرسان با تصمیم صاحبکاران تغییر می‌کند و این عامل فشاری برای نقض استقلال حسابرس از سوی آنها است. بنابراین در این بخش با بررسی تأثیر عوامل مختلف بر مطلوبیت حسابرس مطابق با تئوری مذکور، علت شناسایی عواملی چون شهرت، اندازه، تخصیص قانونی کارها و سایر موارد ارائه شده به عنوان عوامل موثر بر استقلال حسابرسان توجیه می‌شود. به عبارت دیگر، در این تحقیق به دنبال شناسایی آن دسته از عوامل هستیم که در صورت ایستادگی حسابرس در برابر خواسته صاحبکار، مطلوبیت مورد انتظار حسابرس بیش از زمانی شود که حسابرس به خواسته صاحبکار تن در دهد (گلدمن و بارلو، ۱۹۷۴).

البته باید توجه داشت که وجود عوامل اخلاقی همچون وجدان کاری و حرفه‌ای اشخاص و پایبندی به مسائل اخلاقی نیز از عواملی است که باعث می‌شود حسابرسان در برابر خواست صاحبکاران مقاومت کنند؛ اما با توجه به اینکه این عوامل محدود به حسابرس و حرفه حسابرسی نمی‌شود، در این تحقیق مورد بررسی قرار نمی‌گیرد و باید توجه داشت که این موارد در خصوص صاحبکاران نیز صدق می‌کند و به صورت عاملی بازدارنده برای انجام گزارشگری متقلبانه، می‌باشد.

شهرت

شهرت برای مؤسسات حسابداری انگیزه ایجاد می‌کند که استقلال خود را حفظ کنند. مؤسسات حسابداری هزینه زیادی را باید تحمل کنند تا به چنان شهرتی دست یابند که نقض قراردادها را کشف و گزارش کنند (واتر، زیمرمن، ۱۳۸۷). و زمانی که به چنین شهرتی دست پیدا کنند ارزش کار آنها بالاتر رفته و حق الزحمه بیشتری دریافت خواهند کرد؛ چرا که واحدهای مورد حسابرسی تمایل دارند که حسابرسی آنها توسط موسسه‌ای انجام شود که دارای شهرت و اعتبار بیشتری باشد تا از این طریق بتوانند اعتبار گزارش‌های خود را افزایش

دهند. بنابراین شهرت برای موسسات حسابرسی ارزشمند است و آنها به دنبال حفظ شهرت هستند. به این ترتیب، شهرت به عنوان عاملی برای ایستادگی موسسات حسابرسی در برابر درخواست‌های صاحبکاران محسوب می‌شود. برای روشن شدن موضوع، شرایطی را در نظر بگیرید که بین صاحبکار و حسابرس در موضوعی خاص اتفاق نظر وجود ندارد و صاحبکار به ارائه گزارش دلخواه خود بدون اینکه این امر منجر به تعدیل نظر حسابرس شود، اصرار دارد. در این شرایط دو راه برای حسابرس وجود دارد که هر کدام از آنها می‌تواند منجر به آثاری متفاوت بر تابع مطلوبیت او شود. در صورتی که حسابرس نظر صاحبکار را بپذیرد، احتمال انتخاب مجدد او برای انجام خدمات حسابرسی آن واحد افزایش می‌یابد. در حالی که ارائه اظهار نظر نامناسب، موجب لطمه زدن به شهرت موسسه و از دست دادن بخشی از کارها و کاهش پیشنهادهای کاری، می‌شود. اما در صورت ایستادگی در مقابل خواسته صاحبکار، شرایط معکوس گذشته و احتمال از دست دادن آن صاحبکار افزایش می‌یابد؛ اما به شهرت حسابرس لطمه‌ای وارد نمی‌شود. بنابراین، حسابرس با برآورد آثار هر یک از این شرایط بر مطلوبیت خویش اقدام به پذیرش یا رد درخواست صاحبکار می‌کند. اما واضح است که شهرت، عاملی بازدارنده در برابر پذیرش خواسته صاحبکار است و هر چه موسسه از شهرت بالاتری برخوردار باشد این بازدارندگی بیشتر خواهد بود.

تخصیص کار توسط مراجع قانونی

در حال حاضر، حسابرسان عموماً توسط مدیرانی که منتخب سهامداران عمده و تحت نظارت مستقیم آنها هستند، انتخاب می‌شوند. در مواردی که تمرکز مالکیت کمتر است و جدایی بیشتری بین مالکیت و مدیریت وجود دارد، انتخاب حسابرس به پیشنهاد مدیران و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام، صورت می‌پذیرد و در این شرکت‌ها نیز به نوعی مدیران در انتخاب حسابرسان نقش دارند. در چنین شرایطی حسابرس وابستگی درآمدهای شدیدی به صاحبکاران دارد. تخصیص کارهای حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای عاملی برای قطع این ارتباط می‌شود و حسابرس می‌تواند بدون ترس از جایگزینی، نظر حرفه‌ای خود را بیان کند. البته این موضوع باید به نحوی مدیریت شود که حق قانونی سهامداران جهت انتخاب حسابرس نیز در نظر گرفته شود.

بر قراری نظام‌های تنبیهی مناسب

در صورت وجود مجازات‌هایی در برابر اظهار نظر نامناسب، حسابرس زمانی که از سوی صاحبکار تحت فشار قرار می‌گیرد، آثار پذیرش و یا عدم پذیرش خواست صاحبکاران را مورد بررسی قرار می‌دهد. در چنین شرایطی اگر زیان ناشی از پذیرش خواست صاحبکاران در نتیجه اعمال جرایم نهادهای نظارتی بیش از حق‌الزحمه‌ای برآورد شود که حسابرس از دست خواهد داد، حسابرس در برابر خواسته صاحبکاران ایستادگی خواهد نمود.

الزام به افشای دلایل تغییر حسابرس توسط صاحبکار

در صورت الزام به افشای دلایل تغییر حسابرس، صاحبکار در برخورد با عدم پذیرش خواسته‌های نابه‌جای خود توسط حسابرس و برکناری وی، توجیه قابل قبولی برای تغییر حسابرس ندارد و این امر باعث کاهش احتمال برکناری حسابرس خواهد شد.

شفافیت حوزه مسئولیت حسابرس مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات

حسابرسی

وظیفه حسابرس، اطمینان‌بخشی به گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان آنها است. بنابراین حسابرس نسبت به استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها مسئول است. با توجه به گسترده‌بودن استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به سایر حرفه‌ها همچون پزشکی، آثار نامطلوب ناشی از عملکرد نادرست آنها به طیف وسیع‌تری از افراد زیان وارد می‌کند. طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان حتی در شرایطی که دادگاه آنها را تبرئه کند، هزینه‌های سنگینی برای آنها به بار خواهد آورد. دعاوی حقوقی می‌تواند علاوه بر تحمیل هزینه‌های ناشی از دفاع و یا جبران زیان وارده به استفاده‌کنندگان، شهرت حسابرسان را نیز خدشه‌دار کند (میگز و سایرین، ۱۳۷۱). هر چه میزان مسئولیت حسابرسان برای استفاده‌کنندگان از این خدمات روشن‌تر باشد، احتمال طرح دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان افزایش یافته و احتمال پذیرش خواسته‌های نابجای صاحبکاران توسط حسابرس کاهش می‌یابد.

الزام به برقراری ارتباط با حسابرس پیشین توسط حسابرس جدید

بر اساس محتوای بخش ۲۰ آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، دلیل اصلی ارتباط با حسابرسان قبلی، عدم پذیرش کارهایی است که صاحبکار به دلایل غیرموجه اقدام به جایگزینی حسابرس می‌کند. بنابراین، با پایبندی حسابرسان به انجام صحیح این بخش و عدم پذیرش کارهایی که صاحبکاران سعی در تحمیل نظر خود بر حسابرسان دارند، احتمال کمتری وجود دارد که صاحبکار اقدام به جایگزینی حسابرس خود نماید؛ چراکه در صورت برکناری حسابرس، در یافتن حسابرس جدید برای خدمات اطمینان‌بخشی خود با مشکل مواجه می‌شود. بنابراین، این موضوع باعث افزایش قدرت حسابرسان در برابر صاحبکاران خواهد شد.

اندازه

موسسات بزرگ حسابرسی تعداد صاحبکاران بیشتری دارند و اگر صاحبکاری حسابرس جدیدی را جایگزین حسابرس پیشین نماید، ارزش شبهه حق‌الزحمه‌ای^۸ (تفاوت حق‌الزحمه دریافتی حسابرس با نرخ حق‌الزحمه بازار که به علت دریافت حق‌الزحمه کمتر در سال نخست حسابرسی از صاحبکار، در سال‌های آتی دریافت می‌شود) که بابت آن صاحبکار از دست می‌دهد، با احتمال بیشتری از گزارش نکردن موارد خلاف و اثری که بر شهرت و از دست دادن شبهه حق‌الزحمه سایر کارها می‌گذارد، کمتر است. لذا موسسات بزرگ حسابرسی انگیزه قوی‌تری برای حفظ استقلال خود دارند (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

رابطه قوی‌تری بین شرکای موسسه و مسئولیت بالقوه افراد در موسسات بزرگتر، باعث می‌شود که اعضا بر کار یکدیگر بیشتر نظارت کنند. هر شریک در برابر بدهی‌های موسسه مسئول و سرمایه انسانی وی در گرو شهرت سایر اعضا است. از این رو، هر شریک دارای انگیزه بیشتری است تا بر عملکرد سایر شرکا نظارت نماید و برای این نوع نظارت‌ها سازوکارهایی در نظر بگیرد.

بررسی همپیشگان

در صورت بررسی کارهای حسابرسی توسط سایر حسابرسان، احتمال کشف خلاف‌های صاحبکاران که توسط حسابرس گزارش نشده افزایش می‌یابد و در نتیجه احتمال وارد آمدن

خسارت‌هایی چون از دست دادن شهرت، جرایم مراجع حرفه‌ای و دعاوی حقوقی افزایش یافته و به تبع آن، انگیزه حسابرس برای حفظ استقلال خود شدت خواهد یافت.

افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی

با ارتقای سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی، استفاده از گزارش‌های مزبور افزایش می‌یابد و در نتیجه ذینفعان گزارش‌ها، متعدد خواهند شد. با افزایش دانش ذینفعان گزارش‌های مالی، احتمال طرح دعاوی حقوقی و هزینه‌های ناشی از آن نیز بالا خواهد گرفت. در چنین شرایطی احتمال فزونی هزینه‌های ناشی از طرح دعاوی حقوقی و زیان از دست دادن شهرت نسبت به از دست دادن حق‌الزحمه صاحبکاران خاص افزایش یافته و به صورت عاملی بازدارنده در پذیرش خواست صاحبکاران عمل می‌کند.

مسئولیت تضامنی شرکا و موسسه

واتز و زیمرمن (۱۳۸۷) دو عامل را در افزایش استقلال و شایستگی حسابرسان در شرکت‌های تضامنی موثر می‌دانند. اول اینکه مسئولیت حسابرس در چنین ساختاری نامحدود است و این بدان معنا است که دارایی‌های بیشتری وثیقه کار حسابرسان است و در نتیجه احتمال زیان ناشی از عدم گزارش موارد خلاف افزایش می‌یابد. دوم اینکه با توجه به مسئولیت هر شریک نسبت به کار سایر شرکا در این ساختار، انگیزه نظارت متقابل افزایش می‌یابد (واتز و زیمرمن، ۱۳۸۷).

محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحبکار به کل درآمد حسابرس

محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکاران خاص نسبت به کل درآمدهای موسسه، موجب کاهش اهمیت حفظ آن صاحبکار می‌شود و حسابرس در هنگام تصمیم‌گیری برای حفظ یک صاحبکار یا پذیرش خواهسته‌های صاحبکاران با استقلال بیشتری تصمیم‌گیری می‌نماید؛ چرا که در این شرایط، احتمال فزونی ضررهایی مانند از دست

دادن شهرت و یا دعاوی حقوقی علیه حسابرس نسبت به حق الزحمه‌ای که در نتیجه مقاومت در برابر صاحبکاران از دست خواهد داد، بیشتر می‌شود.

تغییر ادواری حسابرس و عدم امکان تغییر حسابرس طی آن دوره توسط صاحبکار

همانطور که پیشتر عنوان شد، یکی از منابع قدرت صاحبکاران در برابر حسابرس، حق انتخاب و عزل وی می‌باشد. در چنین شرایطی امکان انتخاب مجدد حسابرس در هنگام ایستادگی در برابر خواسته‌های آنها با تردید مواجه است. در صورتی که امکان تغییر حسابرس برای صاحبکاران تحت چنین شرایطی محدود شود، قدرت حسابرس افزایش خواهد یافت. از طرفی، به منظور جلوگیری از سایر عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس همچون ایجاد روابط عاطفی یا وابستگی اقتصادی به صاحبکاران، تغییر حسابرسان به صورت ادواری صورت می‌پذیرد.

باید توجه داشت که حفاظت‌های مطرح شده در این بخش مکمل یکدیگر هستند و هر یک از آنها به تنهایی نمی‌تواند اثر قابل توجهی در بهبود استقلال حسابرس داشته باشد. به عنوان مثال، مسئولیت تضامنی شرکای حسابرسی و موسسه حسابرسی که در اساس نامه جامعه حسابداران رسمی ایران نیز پیش‌بینی شده است، در شرایطی اثربخش خواهد بود که احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرس وجود داشته باشد. بنابراین، زمانی اثربخشی حفاظت‌های مطرح شده به بهترین نحو عملی خواهد شد که این عوامل در کنار یکدیگر به کار گرفته شده و تکمیل‌کننده هم باشند.

پیشینه پژوهش

تحقیقات متعددی در ارتباط با استقلال حسابرسان در کشور و خارج از کشور صورت گرفته است. بخش عمده‌ای از تحقیقات به بررسی اثر حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی بر استقلال پرداخته‌اند، تحقیقات عمده‌ای نیز در ارتباط با عوامل کاهشدهنده و افزایشدهنده استقلال حسابرس انجام شده است که در موارد اندکی، صرفاً عوامل افزایشدهنده استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی مورد بررسی قرار گرفته است. در ادامه آن دسته از تحقیقات

حسابرسی انجام شده در خصوص استقلال حساب‌برسان که ارتباط بیشتری با موضوع این تحقیق دارند، ذکر می‌شود.

جعفری (۱۳۸۴) عوامل موثر بر شایستگی و استقلال حساب‌برسان را از دید مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مدیران مالی شرکت‌های بزرگ بورسی، شرکای موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران سازمان حسابرسی بررسی کرده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد، تصویب قوانین و مقررات متناسب با نیازهای حرفه می‌تواند در بهبود کیفیت حسابرسی از جنبه حفظ استقلال و بی‌طرفی در گزار شگری تحریفات بااهمیت کشف شده، مفید واقع شود. علاوه بر این، پرهیز از تضاد منافع در حسابرسی صورت‌های مالی و وجود سازوکارهای مناسب بازار و افزایش اندازه موسسات حسابرسی باعث افزایش استقلال حساب‌برسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی خواهند شد.

نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵) به بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی بر استقلال حساب‌برسان از دیدگاه حساب‌برسان، حسابداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (بانک‌ها) پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر آن است که خدمات غیرحسابرسی در مجموع استقلال حساب‌برسان را نقض نمی‌کند؛ اما عدم افشای نسبت حق‌الزحمه‌های حسابرسی در صورت‌های مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی نسبت به حق‌الزحمه حسابرسی، استقلال حساب‌برسان را نقض می‌کند.

سلیمی (۱۳۸۶) رابطه بین خدمات غیرحسابرسی و استقلال حساب‌برسان را از دید اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بررسی کرده است که نتایج تحقیق نشان می‌دهد، ارائه همزمان خدمات دفترداری، خدمات طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری بر استقلال حساب‌برسان تأثیر منفی دارد.

سجادی و ابراهیمی‌مند (۱۳۸۸) عوامل کاهنده استقلال حساب‌برسان مستقل را از دیدگاه حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حساب‌برسان مزبور، حق‌الزحمه معوق حسابرسی، تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، پذیرش هدایای صاحبکار و تداوم تصدی حسابرس برای مدت طولانی از عوامل کاهنده استقلال حسابرس هستند.

نوروش و رمضانی (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیرحسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

عباس‌زاده و محمدی (۱۳۹۳) به بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداختند. براساس یافته‌های این پژوهش، نداشتن هیچگونه ارتباط خویشاوندی، کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی، قانون‌گرا بودن حسابرسان، رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای از سوی ایشان، مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی از جمله عوامل افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

فردیناند (۱۹۹۱) اثر میزان حق الزحمه حسابرسی، ارائه خدمات غیرحسابرسی، رقابت در حسابرسی و اندازه موسسات حسابرسی را بر استقلال حسابرسان از دیدگاه مدیران بانک‌ها مورد بررسی قرار داده است. نتایج نشان داد که از دید مدیران بانک‌ها، افزایش میزان حق الزحمه حسابرسان و رقابت در حسابرسی و همچنین ارائه خدمات غیرحسابرسی باعث کاهش استقلال حسابرسان می‌شود و برعکس هر چه اندازه موسسات حسابرسی بزرگتر باشد، استقلال آن‌ها افزایش می‌یابد. نسبت حق الزحمه حسابرسی به کل درآمد حسابرسان صرف‌نظر از سایر عوامل مهمترین عامل اثرگذار بر استقلال حسابرسان بوده و احتمال حل اختلافات پیش آمده بین حسابرسان و صاحبکاران به نفع صاحبکاران در شرایطی که این نسبت با اهمیت باشد بیش از زمانی است که این نسبت کم اهمیت است.

وینسیگورا (۲۰۰۱) در بررسی اثر نگرانی از دست دادن صاحبکار و الزام بررسی همپیشگان نتیجه گرفته است که در شرایطی که نگرانی از دست دادن مشتری زیاد است و الزامی به بررسی کار حسابرس توسط همپیشگان وجود ندارد، حسابرس با احتمال بیشتری روش‌های حسابداری خوشبینانه صاحبکار را می‌پذیرد.

کیم و همکاران (۲۰۰۳) نشان داده‌اند که تفاوت اثربخشی موسسات حسابرسان بزرگ با موسسات حسابرسان کوچک از تضاد بین انگیزه مدیران شرکت‌ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می‌گیرد. هنگامی که مدیران انگیزه کافی برای افزایش میزان سود از طریق روش‌های حسابداری افزایش سود دارند، حفظ بی‌طرفی حسابرسان، منجر به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان می‌شود. آنها دریافتند که موسسات حسابرسان بزرگ در پیشگیری از دستکاری سود، اثربخشی بیشتری نسبت به موسسات کوچک (با فرض وجود تضاد بین مدیریت و حسابرسان) دارند.

مایهو و پایک (۲۰۰۴) تأثیر نحوه انتخاب حسابرسان را بر استقلال آنها بررسی کرده‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که انتقال قدرت انتخاب و عزل حسابرسان از مدیران به سرمایه‌گذاران موارد نقض استقلال را به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌دهد.

هویتاش و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسان و حق الزحمه حسابرسان پرداخته‌اند. از یک دیدگاه، حق الزحمه‌های بالا از طریق افزایش تلاش‌های حسابرسان منجر به افزایش کیفیت حسابرسان و از دیدگاهی دیگر باعث افزایش وابستگی مالی به صاحبکاران و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسان می‌شود. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که ارتباط معنی‌دار و معکوسی بین جمع حق الزحمه‌های دریافتی از صاحبکاران و کیفیت حسابرسان وجود دارد.

کیم و یی (۲۰۰۹) به مقایسه کیفیت حسابرسان شرکت‌های کره‌ای که حسابرسان آنها از طریق مراجع قانونی تعیین شده‌اند، نسبت به آن گروه از شرکت‌ها که انتخاب حسابرسان در اختیار خودشان بوده است، پرداخته‌اند (در کشور کره، حسابرسان آن گروه از شرکت‌ها که انگیزه زیادی برای مدیریت سود دارند، برای دوره‌ای معین توسط مراجع قانونی تعیین می‌شود و شرکت‌ها مجاز به تغییر این حسابرسان برای آن دوره نیستند). بنا بر دیدگاه این محققان، تخصیص قانونی کارها باعث حذف فشارهای مدیریتی بر حسابرسان در انتخاب مجدد آنها گشته و باعث افزایش استقلال حسابرسان و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسان و در نتیجه اعتبار گزارش‌های مالی می‌شود.

هوپ و لانگلی (۲۰۱۰) به بررسی ارتباط بین میزان حق الزحمه حسابرسان و غیرحسابرسی با استقلال حسابرسان پرداخته‌اند. با توجه به بحث‌های مطرح شده در تحقیقات پیشین، اگر چه

حق‌الزحمه عاملی برای فشار بر حسابرس و تضعیف استقلال مطرح شده اما عواملی چون زیان از دست دادن شهرت و ریسک دعاوی حقوقی به عنوان عواملی بازدارنده مطرح شده‌اند و لذا نتایج تحقیقاتی که به بررسی ارتباط بین حق‌الزحمه و استقلال حسابرس پرداخته‌اند، متفاوت است. برخی وجود رابطه‌ای مستقیم بین این دو را مورد تأکید قرار داده و برخی ارتباطی بین این دو متغیر مشاهده نکرده‌اند. با توجه به طرح این موضوع که در موسسات خصوصی ریسک دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت کمتر از موسسات عمومی است، در این تحقیق سعی شده تا با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های خصوصی نیروزی، ارتباط بین حق‌الزحمه و استقلال حسابرس در شرایطی با ریسک دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت کمتر بررسی شود. در این تحقیق، برای بررسی استقلال حسابرس از میزان گزارش‌های مشروط حسابرسان استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد که میزان وابستگی حسابرس به حق‌الزحمه، تمایل حسابرسان به ارائه گزارش مشروط را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد و آنها نتیجه‌گیری می‌کنند که علت حفظ استقلال حسابرسان به عواملی فراتر از ریسک دعاوی حقوقی و زیان از دست دادن شهرت بستگی دارد و نتایج را با وفاداری حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای و واقع‌بینی در ارائه خدمات حسابرسی سازگار می‌دانند.

دیانا و مقدا (۲۰۱۳) آثار تغییر اجباری حسابرسان بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی و لزوم اجرایی نمودن تغییر اجباری حسابرسان را در مصر بررسی نموده‌اند. بر اساس یافته‌های این تحقیق ۱- افزایش دوره تصدی حسابرسان به دلیل شناخت بیشتر حسابرس نسبت به صاحبکار، منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. ۲- مشکل اصلی کاهش استقلال حسابرسان در مصر مربوط به شرکت‌های سهامی خاصی است که سهامداران مدیریت شرکت را نیز بر عهده دارند. ۳- چرخش اجباری کارکنان حسابرس، در فرآیند حسابرسی سودمند نبوده و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد؛ اما چرخش اجباری موسسات حسابرسی به دو دلیل توصیه می‌شود: نخست آن که موسسات حسابرسی معتبر فراوانی در مصر وجود دارد و دوم به کارگیری نیروهای حسابرسی آشنا به صنعت در موسسات حسابرسی موجب پابرجا ماندن استقلال حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

الف) فرضیات مربوط به حفاظ‌های استقلال حسابرسان

فرضیه ۱: انگیزه کسب و حفظ شهرت توسط حسابرسان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن وی است.

فرضیه ۲: تخصیص کارها توسط مراجع قانونی (حرفه‌ای)، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۳: بزرگ شدن موسسات حسابرسان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۴: برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب در ازای تخلفات حسابرسان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۵: بررسی همپیشگان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۶: الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحبکار، حفاظی برای حسابرسان در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی است.

فرضیه ۷: ارتقای سطح دانش استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۸: شفاف شدن میزان مسئولیت حسابرسان حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۹: الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان قبلی، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۱۰: مسئولیت تضامنی شرکا با موسسه حسابرسان، حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرسان است.

فرضیه ۱۱: محدود کردن نسبت حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکاران خاص به کل درآمد حسابرس، حفاظتی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرس است.

فرضیه ۱۲: تغییر ادواری حسابرس و عدم امکان تغییر حسابرس در طی آن دوره توسط صاحبکار، حفاظتی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزین کردن حسابرس است.

ب) فرضیات مربوط به میزان به کارگیری حفاظت‌های استقلال حسابرس:

در صورتی که هر یک از عوامل مطرح شده در بخش الف به عنوان حفاظتی برای استقلال حسابرس مطرح شود، میزان به کارگیری آن‌ها در وضعیت موجود بررسی خواهد شد. بر این اساس، فرضیات گروه ب به این شرح مطرح می‌شود که هر یک از حفاظت‌های مطرح شده در بخش الف به نحو مناسبی در جامعه حرفه‌ای به کار گرفته نشده است.

روش پژوهش

ابزار گردآوری داده‌ها

در این تحقیق برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. اهداف مورد انتظار از پرسش‌نامه این تحقیق به شرح زیر است:

- تعیین حفاظت‌های موثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی
- تعیین میزان اثر هر یک از حفاظت‌ها بر استقلال حسابرس
- کسب نظر متخصصین در زمینه ارزیابی آن‌ها از وضعیت موجود عوامل یاد شده در ایران
مقیاس‌های اندازه‌گیری در پرسش‌نامه

در این تحقیق از دو مقیاس اسمی و فاصله‌ای استفاده شده است. برای تعیین حفاظت‌های موثر بر استقلال حسابرس از مقیاس اسمی و برای تعیین میزان اثرگذاری و ارزیابی وضع موجود حفاظت‌ها از مقیاس فاصله‌ای استفاده شد. نمونه سوالات مطرح شده در پرسش‌نامه به شرح زیر است:

میزان اثرگذاری در وضعیت موجود (آنچه هست)					میزان اثرگذاری (آنچه باید باشد)				
تجزیه و تحلیل	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم	تجزیه و تحلیل	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم
حفاظت‌های موثر بر استقلال حساب‌برسان در برابر تهدید صاحبکاران به جایگزینی آنها					انگیزه حفظ و افزایش اعتبار (شهرت)				

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

برای بررسی روایی ابزار اندازه‌گیری از نظر متخصصان استفاده شده است. بدین منظور ابتدا تعدادی پرسش‌نامه اولیه توزیع شد و پس از کسب نظر متخصصان اصلاحات مورد نیاز در پرسش‌نامه انجام و برای توزیع نهایی آماده شد.

یکی از آزمون‌های معروف برای بررسی پایایی، بررسی سازگاری منطقی بین سؤال‌ها با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ است که برای سنجش سازگاری بین سؤالات پرسش‌نامه از این آزمون استفاده شده است. مقدار آلفا برای پرسش‌نامه تحقیق برابر ۰.۷۱ به دست آمده که نشان دهنده سازگاری درونی بالای پرسش‌ها است.

نحوه آزمون فرضیه‌ها

با توجه به اینکه تعداد مشاهدات در این تحقیق بیش از ۳۰ مشاهده است، برای آزمون فرضیات گروه الف از تقریب نرمال در توزیع دوجمله‌ای استفاده شده است. نسبت p در این تحقیق نسبت موافقین یا کسانی است که عامل مورد نظر را به عنوان حفاظی در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی حساب‌برس پذیرفته‌اند. بنابراین فرض صفر و مقابل به شرح زیر بیان شده است:

$$\begin{cases} H_0: p = 0/5 \\ H_1: p \neq 0/5 \end{cases}$$

برای فرضیات گروه ب از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده شده است. بدین منظور، میانگین اثرگذاری در وضع موجود (آنچه هست) با میزان اثرگذاری آنچه باید باشد مقایسه شده است. از این رو، فرض صفر و مقابل آن به شرح زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

جامعه آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کارکنان موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی است که رده شغلی آن‌ها سرپرست و یا بالاتر می‌باشد. علت انتخاب این جامعه نیز آشنایی بیشتر آن‌ها با مفهوم استقلال حسابرسی و درک فشارهای وارده از سوی صاحبکاران به حسابرسان مستقل است. تعداد اعضای جامعه آماری حدوداً ۵۰۰۰ نفر بوده و برای تعیین تعداد نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{NZ_{\frac{\alpha}{2}}^2 p(1-p)}{\varepsilon^2(N-1) + Z_{\frac{\alpha}{2}}^2 p(1-p)}$$

که در آن:

N = تعداد اعضای جامعه

n = اندازه نمونه

P = نسبت تأیید فرضیه‌ها

$$Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1.96$$

ε = خطای برآورد نمونه

با فرض این که جامعه آماری مورد آزمون یک جامعه آماری با توزیع نرمال است و خطای برآورد ۱۰ درصد و p برابر ۵۰ درصد، تعداد نمونه مورد نیاز برای آزمون ۹۴ خواهد بود. برای دستیابی به تعداد نمونه مورد نیاز، تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه برای آزمودنی‌ها ارسال شد که تعداد

۹۶ پا سخ برگشت داده شد. بر اساس این تعداد نمونه، خطای نمونه گیری کمتر از ۱۰ درصد می باشد.

یافته‌های پژوهش نتایج آزمون فرضیات گروه الف

همانطور که در نگاره ۱ نشان داده شده است، سطح معنی داری آزمون دوجمله‌ای برای کلیه پرسش‌ها کمتر از ۵ درصد است و با توجه به اینکه نسبت موافقین در کلیه عوامل بیش از مخالفین است، بنابراین کلیه عوامل به عنوان حفاظی برای استقلال حسابرسان در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی پذیرفته می شود. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیقات جعفری (۱۳۸۴)، فردیناند (۱۹۹۱) و کیم و همکاران (۲۰۰۳) در خصوص اندازه موسسات حسابرسی، وینسیگورا (۲۰۰۱) در خصوص بررسی همپیشگان، کیم و پی (۲۰۰۹) در خصوص تخصیص کارها توسط مراجع قانونی و هوپ و لانگلی (۲۰۱۰) در خصوص شهرت، مطابقت دارد و کلیه این عوامل باعث افزایش استقلال حسابرسان می شوند.

نگاره (۱): نتایج آزمون فرضیات گروه الف

ردیف	شرح فرضیه	تایید	مخالف	نسبت موافقین	سطح
۱	شهرت	۹۱	۵	۰/۹۵	۰/۰۰۰
۲	تخصیص قانونی کارها	۶۲	۳۳	۰/۶۵	۰/۰۰۴
۳	اندازه موسسه حسابرسی	۸۰	۱۶	۰/۸۳	۰/۰۰۰
۴	نظام‌های تنبیهی	۹۴	۲	۰/۹۸	۰/۰۰۰
۵	بررسی همپیشگان	۸۱	۱۴	۰/۸۵	۰/۰۰۰
۶	افشای دلایل تغییر حسابرسان	۸۵	۱۱	۰/۸۹	۰/۰۰۰
۷	ارتقای سطح دانش استفاده کنندگان گزارش حسابرسی	۸۴	۱۲	۰/۸۸	۰/۰۰۰
۸	شفاف شدن مسئولیت حسابرسان	۹۰	۵	۰/۹۵	۰/۰۰۰
۹	برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین	۸۱	۱۵	۰/۸۴	۰/۰۰۰
۱۰	مسئولیت تضامنی شرکای حسابرسی با موسسه حسابرسی	۸۵	۱۱	۰/۸۹	۰/۰۰۰
۱۱	محدود کردن نسبت حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار	۶۶	۲۹	۰/۶۹	۰/۰۰۰
۱۲	تغییر ادواری حسابرسان و عدم امکان تغییر در آن دوره	۸۱	۱۵	۰/۸۴	۰/۰۰۰

نگاره (۳): نتایج آزمون فرضیات گروه ب

سوال	نوع حفاظ	آزمون برابری واریانس‌ها		آزمون مقایسه میانگین‌ها
		با فرض عدم برابری	با فرض برابری	
۱	شهرت	۰/۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۲	تخصیص قانونی کارها	۰/۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۳	اندازه موسسه حسابرسی	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۴	نظام‌های تنبیهی	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۵	بررسی همپیشگان	۰/۲۶۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۶	افشای دلایل تغییر حسابرس	۰/۰۰۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۷	ارتقای سطح دانش استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی	۰/۰۷۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۸	شفاف‌شدن مسئولیت حسابرس	۰/۳۶۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۹	برقراری ارتباط با حسابرس پیشین	۰/۲۸۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۱۰	مسئولیت تضامنی شرکای حسابرسی با موسسه حسابرسی	۰/۰۰۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۱۱	محدود کردن نسبت حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار	۰/۱۰۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
۱۲	تغییر ادواری حسابرس و عدم امکان تغییر در آن دوره	۰/۰۳۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

تک‌گانه (۴): آمار توصیفی آزمون فرضیات گروه ب

سوال	اثرگذاری	تعداد پاسخ دهنده	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار
۱	آنچه باید باشد	۸۹	۴/۱۳	۰/۸۳	۰/۰۹
	آنچه هست	۸۹	۲/۸۴	۰/۸۵	۰/۰۹
۲	آنچه باید باشد	۶۱	۴/۰۰	۰/۹۳	۰/۱۲
	آنچه هست	۶۰	۲/۱۵	۱/۲۳	۰/۱۶
۳	آنچه باید باشد	۷۷	۳/۹۷	۰/۷۳	۰/۰۸
	آنچه هست	۷۷	۲/۶۴	۱/۰۰	۰/۱۱
۴	آنچه باید باشد	۹۳	۴/۲۰	۰/۷۹	۰/۰۸
	آنچه هست	۹۲	۲/۳۵	۱/۰۴	۰/۱۱
۵	آنچه باید باشد	۸۰	۳/۶۸	۰/۹۲	۰/۱۰
	آنچه هست	۷۹	۲/۰۸	۰/۹۰	۰/۱۰
۶	آنچه باید باشد	۸۲	۳/۹۸	۰/۸۶	۰/۱۰
	آنچه هست	۸۲	۱/۸۵	۱/۰۳	۰/۱۱
۷	آنچه باید باشد	۸۳	۳/۷۸	۰/۸۰	۰/۰۹
	آنچه هست	۸۲	۲/۱۸	۰/۹۷	۰/۱۱
۸	آنچه باید باشد	۸۹	۳/۸۲	۰/۸۱	۰/۰۹
	آنچه هست	۸۸	۲/۲۴	۰/۹۰	۰/۱۰
۹	آنچه باید باشد	۷۹	۳/۵۹	۰/۸۲	۰/۰۹
	آنچه هست	۷۸	۱/۹۶	۰/۹۵	۰/۱۱
۱۰	آنچه باید باشد	۸۵	۳/۹۲	۰/۹۲	۰/۱۰
	آنچه هست	۸۲	۲/۷۹	۱/۱۶	۰/۱۳
۱۱	آنچه باید باشد	۶۶	۳/۶۲	۰/۸۶	۰/۱۱
	آنچه هست	۶۶	۲/۴۷	۱/۰۳	۰/۱۳
۱۲	آنچه باید باشد	۸۰	۳/۷۸	۰/۸۷	۰/۱۰
	آنچه هست	۸۰	۲/۲۸	۱/۰۲	۰/۱۱

نتایج آزمون فرضیات گروه ب

همان‌طور که در نگاره‌های ۳ و ۴ نشان داده شده است، نتایج آزمون مقایسه میانگین دو جامعه نشان می‌دهد با اطمینان بیش از ۹۵ درصد میانگین اثرگذاری هر یک از عوامل در وضعیت موجود کمتر از اثرگذاری در وضعیت ایده‌آل (آنچه باید باشد) است.

پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از انجام این پژوهش، کلیه عوامل مورد بررسی می‌تواند به عنوان حفاظتی برای استقلال حسابرسان به کار گرفته شود؛ اما در شرایط فعلی به شکل مناسبی از این حفاظت‌ها استفاده نمی‌شود. در حال حاضر حفاظت‌هایی همچون برقراری نظام‌های تنبیهی در برابر تخلفات حسابرسان، وجود مسئولیت تضامنی شرکا و مؤسسه حسابرسی، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرس، ارتباط با حسابرس قبلی و محدود کردن نسبت حق الزحمه دریافتی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکاران خاص به کل درآمد حسابرس در مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران پیش‌بینی شده است؛ اما از نظر اعضای جامعه این عوامل اثربخشی لازم را ندارند که از جمله علل آن می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- مکمل بودن حفاظت‌های استقلال حسابرسان
- ۲- اجرای ناقص یا عدم اجرای موارد پیش‌بینی شده در عمل
- ۳- عدم نظارت کافی بر حسن اجرای این عوامل توسط نهادهای حرفه‌ای

همان‌طور که مشاهده می‌شود، هرچند عاملی چون برقراری نظام‌های تنبیهی، بالاترین میانگین اثرگذاری را به خود اختصاص داده است و در ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار برای تخلفات حسابرسان جرایمی پیش‌بینی شده است، اما با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های گروه ب از اثربخشی لازم برخوردار نیست.

براین اساس، پیشنهاد می‌شود، جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان اصلی‌ترین نهاد موجود در حرفه با به کارگیری عواملی که در این تحقیق به عنوان حفاظت‌های استقلال حسابرسان مطرح شد و نیز بازنگری در مواردی که در مقررات فعلی وجود دارد، موجبات اعتلای هر چه بیشتر حرفه را فراهم نماید.

به عنوان مثال، در ارتباط با برقراری نظام‌های تنبیهی با افزایش نظارت بر اعضای جامعه و تشدید مجازات‌های مقرر، شاید بتوان کمبودهای فعلی را جبران نمود.

هرچند در این تحقیق کلیه عوامل مورد بررسی، اثربخش تشخیص داده شد اما نحوه به‌کارگیری این عوامل نیز از اهمیت به‌سزایی برخوردار است و در صورت کاربرد نادرست از آن‌ها امکان تأثیر معکوس و یا بروز مشکلات دیگر امکان‌پذیر است. به‌طور مثال، اگرچه تخصیص کارهای حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای به عنوان عاملی اثرگذار تشخیص داده شد و از نظر میانگین اثرگذاری نیز رتبه سوم را به خود اختصاص داده است، اما از بین ۱۲ سؤال، بیشترین تعداد مخالف را به خود اختصاص داده است که این موضوع در نگاره ۲ نشان داده شده است و برخی از پاسخ‌دهندگان بیان کرده‌اند که هرچند این عامل به عنوان حفاظی در برابر تهدید صاحبکاران به جایگزینی حساب‌رسان اثرگذار است اما مشکلات دیگری را به دنبال خواهد داشت. بنابراین برای به‌کارگیری این عوامل نیاز به تحقیقات بیشتر احساس می‌شود.

محدودیت‌های پژوهش

محدودیت اصلی این تحقیق مربوط به محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه است.

پی‌نوشت

- | | |
|------------------------|-----------------------|
| ۱ Safeguard | ۵ Advocacy threat |
| ۲ Threat | ۶ Familiarity threat |
| ۳ Self-review threat | ۷ Intimidation threat |
| ۴ Self-interest threat | ۸ Quasi rent |

منابع

- بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). فضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران.
- جعفری، علی. (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- زیمین، جرال‌ال؛ واتز، راس‌ال. (۱۳۸۷). *تئوری اثباتی حسابداری*. ترجمه علی پارسائیان، تهران: ترمه.

- سجادی، سید حسین؛ ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۸). عوامل کاهنده استقلال حسابرس مستقل. *پیشرفت‌های حسابداری*، شماره ۱: ۹۵-۱۱۲.
- سجادی، سید حسین؛ ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۴). عوامل افزایش‌دهنده استقلال حسابرس مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۰: ۶۱-۸۰.
- سلیمی، مریم. (۱۳۸۶). رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- عباس زاده، محمدرضا؛ جمال، محمدی. (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. *فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مالی*، شماره ۲۱: ۱-۲۸.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۱). *استانداردهای حسابداری*، تهران: سازمان حسابرسی.
- میگز و سایرین. (۱۳۷۱). *اصول حسابرسی*. ترجمه عباس اریاب سلیمانی و محمود نفری، تهران: سازمان حسابرسی.
- نوروش، ایرج؛ رضائی، مسعود. (۱۳۸۹). بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی. *فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مالی*، شماره ۷: ۱-۲۲.
- نیکبخت، محمدرضا؛ مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۴: ۱۴۷-۱۲۹.
- هیأت استانداردهای استقلال. (۲۰۰۰). *بیانیه مفاهیم استقلال*، چارچوب نظری استقلال حسابرس. ترجمه موسی بزرگ اصل، *فصلنامه حسابرس*، شماره ۱۳: ۷۸-۷۲.
- AICPA. (2008). code of professional conduct an bylaws", New York.
- Deangelo, L. E. (1981). auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation. *journal of accounting and economics*, VOL. 3, No. 2: 13-127 (b).
- Diana, M. M; Magda, H. H. (2013). auditor Independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *education, business and society: contemporary middle eastern issues*, VOL. 6, No. 2: 116-144.
- Ferdinand, A Gul. (1991). Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations. *ABACUS*, VOL. 27, NO. 2: 162-172.
- Goldman, A; Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests; Its Implications for Independence. *The Accounting Review*, VOL. 50, No. 4: 884-847.
- Hoitash, R; Markelevich, A; Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, VOL. 22, NO. 8: 761-788.

- Hope, O. K; Langli, J. Ch. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk. *The Accounting Review*, VOL. 85, NO. 2: 573-605.
- IFAC. (2009). code of ethics for professional accountants". International Ethics Standards Board for Accountants.
- Kim, J. B. Yi, C. H. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *J. Account. Public Policy*, VOL. 28: 207-230.
- Kim, j; Chung, R; Firth, M. (2003). auditor conservatism asymmetric monitoring and earning management. *Contemporary accounting research*, VOL. 20, NO. 2: 323-359.
- Mayhew, B. W. Pike, J. E. (2004). Does Investor Selection of Auditors Enhance Auditor Independence?. *The Accounting Review*, VOL. 79, NO. 3: 797-822.
- Mayhew, B. W; Schatzberg, J. W; Sevcik, G. R. (2001). The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity". working paper.
- Vinciguerra, Barbara. M. (2001). Auditor independence an examination of the effect of self-interest threats and organizational safeguards on auditor judgment. a thesis for the degree of PhD, Drexel University