

Auditor independence: Comparative Analysis of Iranian Auditors' and Financial Managers' Attitude

Arash Tahriri¹, Mehdi Piri Sagharloo²

Received : 2018/01/21

Approved: 2018/05/29

Abstract

This study examines the factors affecting an auditor independence, considering the Iranian auditors' and financial directors' attitude of auditor independence. To examine auditors' and financial managers' attitude of this key concept, the study uses the seven main indicators effective on the auditor's independence. The required data is collected through questionnaires distributed among all employees in the IACPA firms and financial managers of firms listed in the Tehran Stock Exchange in 2016. Research findings show that despite a general agreement between auditors and financial managers on factors affecting an auditor independence, they believe that the intensity of the indicators effect on an auditor independence is significantly different, so that the effects of all seven indicators emerged from the auditors factor analysis are considered more intense.

Keywords: Auditor's Independence, Auditors, Financial Managers

JEL Classification: M42

DOI:10.22051/jera.2018.18617.1897

¹ Assistant professor of accountiny, Tehran university, Tehtan, Iran, corresponding author, (Arashtahriri@ut.ac.ir)

² Phd student of accounting, Azad university, Tonekabon branch, Tonekabon, Iran, (piris_mahdi@yahoo.com)

استقلال حسابرسان: تحلیلی مقایسه‌ای از نگرش حسابرسان و مدیران مالی ایرانی

آرش تحریری*، مهدی پیری سقرلو**

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۱/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۰۸

چکیده

هدف از انجام این پژوهش بررسی عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرسان با توجه به برداشت حسابرسان و مدیران مالی ایرانی از مفهوم زیربنایی استقلال حسابرسان در کار حسابرسی می‌باشد. برای بررسی برداشت حسابرسان و مدیران مالی از این مفهوم کلیدی، از تأثیر هفت شاخص اصلی بر استقلال حسابرسان استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه‌های توزیع شده بین کلیه شاغلین در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۵ جمع‌آوری گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که علیرغم وجود توافق کلی در مورد شاخص‌های تأثیرگذار بر استقلال حسابرسان بین دو گروه حسابرسان و مدیران مالی، تفاوت معنی‌دار بین شدت و میزان تأثیر شاخص‌های مورد بررسی بر استقلال حسابرسان بین دو گروه وجود دارد، به طوری که در مورد تمامی شاخص‌های هفت‌گانه بر آمده از تحلیل عاملی حسابرسان شدت بیشتری را قائل بودند.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرسان، حسابرسان، مدیران مالی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

10.22051/jera.2018.18617.1897:DOI

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، (Arashtahriri@ut.ac.ir)

** دانشجوی دکترا حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن، تنکابن، ایران، (piris_mahdi@yahoo.com).

مقدمه

امروزه قابلیت اتکای اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه‌ای، قانون گذاران، تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار گرفته است. به منظور کسب اطمینان نسبت به ارائه اطلاعات قابل اتکا، می‌بایست گزارشات فوق، توسط افراد مستقل و با صلاحیت، اعتباردهی شود. در فرآیند تصمیم‌گیری، اطلاعات اعتباردهی نشده، ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار نخواهند داشت. بدین ترتیب ویژگی قابلیت اتکا اطلاعات، تبدیل به یکی از معیارهای مهم کیفی، در ارائه اطلاعات حسابداری شده است (صدر اصفهانی، علی پور لندی، ۱۳۹۳). استقلال حسابرسان موضوع مهم و مورد بحث علمی و حرفه‌ای در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد (هامودا و ساوان، ۲۰۱۴).

استقلال حسابرسان به عنوان یک مسئله اخلاقی و حرفه‌ای برای حسابرسان بسیار مهم و سنگین‌بنای حرفه حسابرسان و یک عنصر حیاتی می‌باشد و می‌توان گفت استقلال حسابرسان یک پیش‌نیاز کلیدی برای ارزش‌افزایی به صورت‌های مالی است (یه، کارسون، سیمنت، ۲۰۰۶). استقلال را می‌توان به عنوان یک مشخصه فردی و تاکید و تعصب حسابرسان تعریف نمود (بارتلت، راجر، ۱۹۹۳). حسابرسان از یک سو با اعتبار بخشی 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 (بنایی قدیم، ۱۳۹۵). اخیراً، اهمیت و بررسی استقلال حسابرسان با توجه به رسوایی مالی و حسابداری بیشتر شده است. این رسوایی به معرفی و ارائه قوانین جدید مربوط جهت تقویت روابط مالی شده است. قانون ساربینزاکسی در سال ۲۰۰۲ توسط ایالات متحده به تصویب رسید، این قانون در اداره امور شرکت‌ها تمرکز دارد و نقش رهبران را در این حاکمیت بررسی می‌کند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۰). براساس مطالعات بیٹی و همکاران (۱۹۹۹) از آنجا که اشخاص ثالث قادر به مشاهده مستقیم در استقلال ظاهری می‌باشند، مطالعات در این زمینه برحسب تعیین عواملی که استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهند و بررسی تأثیر عوامل بر استقلال متمرکز شده است. این عوامل موضوع بررسی و

اظهارات از سوی سیاست‌گذاران 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 (آنتل، ۱۹۸۴). مطالعات زیادی در کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه در رابطه با کیفیت حسابرسی و مسائل مرتبط با آن نظیر اعتبار و استقلال حسابرسان صورت گرفته است (صدر اصفهانی، علی پور لندی، ۱۳۹۳). برای حمایت بیشتر از استفاده کنندگان برون سازمانی و اطمینان از کیفیت بالای اطلاعات منتشر شده توسط شرکت، حسابرسان مستقل که توسط مجامع عمومی صاحبان سهام انتخاب می‌شوند با رسیدگی به اسناد، مدارک و شواهد پشتوانه صورت‌های مالی، تقلب و سوء جریان‌های احتمالی دارای تأثیر مستقیم بر- صورت‌های مالی را کشف و نسبت به صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران شرکت‌ها، اظهار نظر حرفه‌ای ارائه می‌کنند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). حسابرسی یک عملیات تک نفره نیست و صاحبکار همکار حسابرس می‌باشد و همکاری صاحبکار در فرآیند حسابرسی یکی از ضروریات به حساب می‌آید. مدیران مالی مهمترین همکار حسابرس در شرکت صاحبکار می‌باشند و حسابرسان مستقل جهت اجرای پروژه حسابرسی ارتباط تنگاتنگی با مدیران مالی و حسابداری دارند. زیرا حسابرسان به محض ورود به شرکت صاحبکار و شروع فرآیند حسابرسی و دریافت اطلاعات، شواهد و اسناد مثبت لازم به حوزه مدیریت مالی و حسابداری مراجعه و با هماهنگی‌های لازم اقدام به شروع کار حسابرسی نموده و در طول فرآیند اجرای عملیات حسابرسی با یکدیگر همکاری دارند. حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باید چنان ارتباطی را با مدیریت واحد مورد رسیدگی برقرار کند که بتواند حسابرسی را به گونه‌ای اثربخش و کارآمد انجام دهد.

احترام، صداقت و امانت‌داری از عوامل مهم و اثرگذار در روابط صاحبکار و حسابرسان است که دارای منافع برای هر دو سوی این رابطه می‌باشند.

برای مؤسسات حسابرسی، عملکرد مطلوب موجب افزایش شهرت مؤسسه حسابرسی (مویزر، ۱۹۹۸)، همچنین موجب رضایتمندی صاحبکار خواهد بود (خدای پور، علی پور سرمست، ۱۳۹۱).

با توجه به اینکه مدیران مالی همکار حسابرس می‌باشند، ممکن است برداشت این دو گروه از حرفه حسابرسی و گزارش حسابرسی متفاوت باشد و این موضوعی مهم در حوزه حسابرسی می‌باشد که باعث می‌شود کیفیت حسابرسی به شدت خدشه‌دار شود. برداشت متفاوت حسابرس و ارکان شرکت صاحبکار از جمله مدیران مالی از عوامل موثر بر استقلال حسابرس که یکی از معیارهای مهم کیفیت حسابرسی می‌باشد، می‌تواند گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. زنجیره گزارشگری مالی در برگیرنده فرآیندی است که در نهایت به ارائه صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی می‌انجامد. این زنجیره شامل حسابداران، سیستم‌های حسابداری، مدیریت مالی، هیئت مدیره شرکت، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل است. حسابرسان مستقل در آخرین بخش این زنجیره قرار دارند و اگر در هر یک از اجزای این فرآیند نارسایی وجود داشته باشد، نمی‌توان انتظار داشت که صورت‌های مالی با کیفیت مطلوب تهیه شود و گزارش حسابرسی نیز عاری از هر گونه اشتباه باشد. با توجه به مطالب پیشگفته می‌توان به فاصله انتظارات در حسابرسی اشاره کرد. در ادبیات پژوهشی به فاصله ایجاد شده میان برداشت‌های استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی و حسابرسان، فاصله انتظاراتی گفته می‌شود، هر چند که فاصله انتظاراتی تنها معطوف به تفاوت در انتظارات نمی‌باشد بلکه جنبه‌های دیگری از جمله تفاوت در برداشت‌های ایشان نسبت به مفاهیم به کار گرفته شده در گزارش حسابرسی استاندارد نیز را در بر می‌گیرد (کواکو و رایت، ۲۰۱۲). فاصله انتظاراتی را در دو سطح کلان و خرد طبقه‌بندی می‌کنند. فاصله انتظاراتی کلان به درک نامناسب در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس و فاصله انتظاراتی خرد بر درک نامناسب از اصطلاحات و مفاهیم تخصصی استفاده شده در گزارش حسابرسی استاندارد متمرکز می‌باشد.

با وجودی که استاندارد‌گذاران و بسیاری از تحقیقات پیشین، بر فاصله انتظاراتی بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان تأکید می‌کنند اما این احتمال نیز وجود دارد که بین گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان نیز تفاوت انتظاراتی وجود داشته باشد (حساس یگانه، منصوری، ۱۳۹۵). به

طور کلی فاصله انتظارات در حسابرسی، اختلاف بین سطح عملکرد مورد انتظار حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد (لیجیو، ۱۹۴۷، کو و هو، ۱۹۹۸، سید یکی و نسرین، ۲۰۰۴). جی و سالیوان (۱۹۹۸) بیان می‌کنند فاصله انتظارات حسابرسی به تفاوت باورهای عموم از مسئولیت‌های حسابرسان و باور خود حسابرسان از مسئولیتشان برمی‌گردد (آقایی و همکاران، ۱۳۹۰). وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان مستقل (ارائه‌کنندگان گزارش حسابرسی) و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، باعث نگرانی‌های زیادی در جامعه حسابداری گردیده است. به عنوان مثال، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۱ و هیئت استانداردهای حسابرسی آمریکا در سال ۲۰۱۰، برای حل این معضل، چهار مطالعه تحقیقاتی را صورت دادند تا میزان فاصله بین درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی و منظور حسابرسان از آن گزارش‌ها را تعیین و ارزیابی نمایند، نتیجه آن پیشنهاد ایجاد تغییراتی در گزارش حسابرسی استاندارد بود، به نحوی که گزارش حسابرسی بتواند به درستی مسئولیت‌ها، ماهیت و نتایج فعالیت حسابرسی را منعکس نماید (هادریل، ۲۰۱۱، حساس یگانه، منصوری، ۱۳۹۵).

بنابراین دیدگاه حسابرسان و مدیران مالی از عوامل موثر بر استقلال حسابرس در کار حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. پژوهش حاضر به دنبال بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از نظر حسابرسان و مدیران مالی می‌باشد. سوال اصلی پژوهش این است که آیا برداشت حسابرسان و مدیران مالی ایرانی از عوامل موثر بر مفهوم استقلال حسابرس متفاوت است یا خیر.

مقاله حاضر در صدد پاسخ به سوال پیشگفته است تا از این طریق شناخت بیشتری از مفهوم کیفی استقلال حسابرس به دست آید و مبنایی برای تقویت آن فراهم شود.

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مبانی نظری پژوهش

از آن جا که گزارش‌های حسابرسان مستقل موجب اعتبار بخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می‌رسد.

اگر حسابرِس از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارش های آن نمی‌افزاید.

پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آنها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۳).

مدل‌های رسمی استقلال حسابرِس فرض عقلانیت اقتصادی و به طور کلی، چشم‌پوشی از مسائل رفتاری در بخشی از بازارهای فعال می‌باشد. مطالعات نشان می‌دهد که ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط حسابرسان وقت، اثر نامطلوبی بر استقلال نمی‌گذارد، به طور کلی این نتیجه مهم به ما اجازه می‌دهد تا بینیم عوامل و حمایت‌های اقتصادی رفتار بی طرفانه و مستقل را ایجاد می‌کنند (بیتی، فرنلدی، ۲۰۱۵) انگلستان در چارچوب مبتنی بر اصول نظارتی بر استقلال حسابرِس (انجمن حسابداران خیره 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 بین‌المللی 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، فرنلدی، ۲۰۰۵).

بر اساس بند ۱۳ استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰ (۱۳۹۱) حسابرسی با منافع عمومی سر و کار دارد، بنابراین طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرِس باید مستقل از واحد تجاری باشد. طبق آیین رفتار حرفه‌ای، استقلال شامل استقلال واقعی و استقلال ظاهری است. استقلال حسابرِس از واحد تجاری باعث می‌شود که وی بدون سازشکاری، نظر خود را اظهار کند.

استقلال، توانایی حسابرِس را برای درستکاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد.

در بیانیه مفاهیم استقلال هیئت استانداردهای استقلال (۲۰۰۰) استقلال به عنوان وسیله‌رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسی برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را بفرساید یا انتظار

می‌رود که می‌فرساید، تعریف شده است. برای اینکه بر اساس تعریف، حسابرس مستقل به نظر برسد، رعایت مقررات حاکم بر استقلال حسابرس، لازم اما ناکافی است. حسابرس 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 باشند، رها و در امان باشد. هدف استقلال حسابرس پشتیبانی اتکای استفاده‌کنندگان بر فرآیند گزارشگری مالی و افزایش کارآیی بازار سرمایه است.

یعنی استقلال هدف نیست بلکه ابزاری برای دستیابی به هدفی خاص است.

بخش قانون ۲۹۰ هیئت بین‌المللی 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.

نقش حسابرس در جامعه، اعتباردهی به صورت‌های مالی است، اگر سرمایه‌گذاران به اعتبار حسابرس‌ها شک نمایند، صورت‌های مالی فاقد اعتبار خواهند بود (وحیدی الیزئی، تمیمی، شلال زاده، ۱۳۹۳). 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 تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۲).

مروری بر پیشینه پژوهش

بارتلت، راجر (۱۹۹۳) در پژوهشی با عنوان "درک شاخص استقلال: شواهدی جدید از یک مفهوم قدیمی" به بررسی مفهوم استقلال حسابرس پرداختند، پرسش‌نامه‌های این پژوهش با استفاده از پست الکترونیک بین نمونه‌های تصادفی (بانکداران و حسابداران رسمی) توزیع گردید، پاسخ‌ها از ۱۴۳ حسابدار رسمی و ۱۰۰ بانکدار دریافت گردید، نتایج پژوهش نشان داد

که تفاوت قابل توجهی از درک استقلال بین بانکداران و حسابداران رسمی در بین نه نفر در ده موقعیت و عنوان حرفه‌ای وجود دارد و دانش حسابداری مخاطب، تأثیر معنی‌داری در ارزیابی استقلال حسابرس ندارد.

بیتی، برانت و فرندلی (۱۹۹۹) به بررسی درک از استقلال حسابرس: شواهدی از انگلستان پرداختند، آنان با استفاده از ابزار پرسشنامه اطلاعات را جمع‌آوری نمودند، نتایج نشان داد برداشت از عوامل موثر بر استقلال حسابرس از پنجاه و هشت عامل اقتصادی و عوامل نظارتی، چهل و شش عامل تأثیر قابل توجهی بر استقلال حسابرس برای همه گروه‌ها (مدیران مالی، شرکای حسابرسی و روزنامه‌نگاران مالی) دارد. عوامل تهدیدکننده اصلی استقلال حسابرس، مربوط به وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیرحسابرسی می‌باشد، در حالی که ضریب افزایش اصلی، وجود یک کمیته حسابرسی است. برداشت در مورد بسیاری از عوامل موثر بر استقلال یافت شد، که مشروط به ویژگی‌های روابط حسابرسی جاری پاسخ‌دهندگان (به طور خاص، نوع موسسه حسابرسی و اندازه شرکت) می‌باشد.

فردینالد گل (۲۰۰۶) طی پژوهشی به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، وضعیت مالی مشتری، خدمات مشاوره مدیریت، رقابت و اندازه موسسه حسابرسی بر درک بانکداران از استقلال حسابرس در نیوزلند پرداختند. نتایج به دست آمده از آزمون تحلیل واریانس طی اندازه‌گیری‌های مکرر نشان داد که در موسسه حسابرسی، عملیات غیرحسابرسی در یک محیط رقابتی کم ریسک استقلال کاهش می‌یابد. همچنین در موسسات حسابرسی کوچک، ریسک از دست دادن استقلال نسبت به موسسات بزرگ بیشتر می‌باشد. کمیته حسابرسی و وضعیت مالی مشتری بر درک از مفهوم استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

آکپوم و دیمپا (۲۰۱۳) طی پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس: مقایسه برداشت حسابرسان و غیرحسابرسان در لاگوس، نیجریه پرداختند، نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که بین دو گروه حسابرسان و غیرحسابرسان یک توافق کلی در مورد عواملی که موجب افزایش استقلال حسابرس می‌شود، وجود دارد و در میزان تأثیر عواملی که باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود توافق وجود دارد.

هامودا و ساوان (۲۰۱۴) به بررسی درک از استقلال حسابرس در بازار حسابرسی لیبریا پرداختند، ابزار جمع‌آوری پژوهش آنان پرسشنامه و مصاحبه ساختار یافته می‌باشد و نمونه

آماري متشکل از سه گروه مدیران حسابداری، مدیران مالی و حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دولتی لیبریا که شامل مدیران شریک، شرکاء و سرپرستان حسابرسی و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در لیبریا می‌باشند. نتایج پژوهش آنان نشان داد جهت توسعه و ارتقاء فهم دو گروه در انجمن حسابداران و حسابرسان لیبریا از مفهوم استقلال حسابرس، می‌بایست از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی استفاده نمایند و نیاز می‌باشد شرکت‌های دولتی یک قوانین و مقرراتی داشته باشند که در صورت‌های مالی خود، هزینه‌های پرداختی بابت دریافت خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی را افشاء نمایند.

آوا فلیکس (۲۰۱۵) به بررسی استقلال حسابرس و ارائه خدمات غیرحسابرسی، شواهدی از سرمایه‌گذاران در نیجریه پرداخت. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ارائه خدمات غیرحسابرسی به طور قابل ملاحظه‌ای بر برداشت سرمایه‌گذاران از استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد و همبستگی بالا بین استقلال حسابرسان و خدمات غیرحسابرسی در نیجریه وجود دارد و برای حفظ اعتماد عمومی، حسابرسان باید به طور مرتب وضعیت خود را در جامعه بررسی و ارزیابی کنند. همچنین هر گونه کاهش اعتماد به نفس در حرفه حسابرسی بلافاصله منعکس کننده عدم اطمینان در صورت‌های مالی حسابرسی شده است، که این موضوع منجر به کاهش کلی اعتماد در بازار سرمایه کشور می‌شود.

البکش (۲۰۱۶) به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس مستقل در حرفه حسابرسی پرداخت، در این پژوهش از رویکرد تاریخی و توصیفی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که استانداردهای حسابرسی و رفتار حرفه‌ای بیشترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد و صحت، صداقت باید توسط حسابرس مستقل رعایت شود. در این پژوهش اتخاذ سیاست‌ها و رویه‌هایی که منجر به حفظ استقلال حسابرس، به ویژه ایجاد شرایط محیطی که منجر به دستیابی به استقلال مورد نیاز شرکت در دستیابی به کیفیت مورد نیاز حرفه حسابرسی می‌باشد توصیه می‌شود.

نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵) به بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس پرداختند نتایج پژوهش آنان نشان داد از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، اعتبار دهندگان (بانک‌ها) و مدیران سرمایه‌گذاری ارائه خدمات غیر

حسابرسي توسط موسسات حسابرسي به صاحبکاران خود، بر استقلال حسابرسي اثر ندارد، دیدگاه حسابداران، حسابرسان، اعتباردهندگان (بانک‌ها) و مدیران سرمایه‌گذاري بر این است که میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسي موسسات حسابرسي بر استقلال حسابرسي اثر دارد.

رمضانی و نوروش (۱۳۸۹) به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرسي از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسي پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد وجود کمیته حسابرسي صاحبکار، وابستگی حسابرسي، ارائه خدمات غیرحسابرسي و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق‌الزحمه حسابرسي بر استقلال حسابرسي تأثیر دارد. همچنین بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان (بین‌گروهی) تفاوت معناداری وجود داشته و بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان (درون‌گروه) تفاوتی وجود ندارد.

انصاری، کرمانی، طالبی نجف‌آبادی (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر همزمان خدمات حسابرسي و غیرحسابرسي بر استقلال حسابرسي از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد چنانچه انجام خدمات حسابرسي و غیرحسابرسي توسط دو گروه مجزا در موسسات حسابرسي صورت می‌گیرد و یا تحت نظارت یک نهاد مطمئن باشد، استقلال حسابرسي خدشه‌دار نخواهد شد و اینکه میزان خدمات غیرحسابرسي و همچنین انجام همزمان خدمات حسابرسي و غیرحسابرسي بر استقلال حسابرسي تأثیر دارند.

ابراهیمی، عزیزخانی، مدرس (۱۳۹۵) طی پژوهشی به بررسی حفاظت‌های موثر بر استقلال حسابرسي در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی پرداختند نتایج پژوهش نشان داد، شهرت، اندازه موسسات حسابرسي، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابرسي از طریق مراجع قانونی (حرفه‌ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب در ازای تخلفات حسابرسان، بررسی هم‌پیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسي نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسي، الزام برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکا با موسسه حسابرسي، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحبکار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحبکاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرسي در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی موثر است، اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابرسي در ایران به نحو مناسبی به کار گرفته نشده است.

حاجیها، ملاسلطانی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل پرداختند، نتایج نشان داد رابطه معنی داری بین هوش اخلاقی و همه مولفه‌های آن به جز بخشش با عملکرد حسابرسان وجود دارد، از بین این مولفه‌ها مسئولیت‌پذیری بیشترین رابطه را با عملکرد حسابرسان دارد و در مرتبه دوم دلسوزی و در مرتبه سوم صداقت بیشترین ارتباط را با عملکرد حسابرسان دارند.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی، توصیفی و تجربی و به لحاظ گردآوری داده‌ها پیمایشی و از نظر نوع پژوهش پس رویدادی به شمار می‌آید. جهت گردآوری اطلاعات در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است، پرسشنامه این پژوهش پنج طیفی بوده و پرسش‌هایی در ارتباط با نگرش حسابرسان و مدیران مالی از عوامل احتمالی موثر بر مفهوم استقلال حسابرس، که در قالب ۱۹۱ سوال پنج گزینه‌ای مطرح شده است. به منظور تعیین متغیرهای زیر مجموعه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است، شناسایی عوامل فوق براساس ادبیات پژوهش و نظر محققین و اساتید حسابداری و افراد حرفه‌ای شاغل در کار حسابرسی می‌باشد. هدف پژوهش بررسی این مطلب است که از نظر پرسش‌شوندگان عوامل مذکور چه ارتباطی با مفهوم استقلال حسابرس در کار حسابرسی دارد. روایی ابزار سنجش یا پرسشنامه با استفاده از نظر خبرگان شامل برخی اساتید حسابداری و نیز تعدادی از حسابداران رسمی و شرکای موسسات 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. در این پژوهش نخست با استفاده از صفحه گسترده اکسل نسخه ۲۰۱۳، داده‌ها جمع‌آوری شده است و در نهایت به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار اس پی اس اس نسخه ۲۱ استفاده شد.

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 می‌باشد. در این پژوهش با استفاده از تحلیل

عاملی اکتشافی (روش تحلیل مولفه‌های اصلی)، ساختار عاملی پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت.

بر اساس نگاره (۱) 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. نتیجه آزمون کرویت بارتلت، 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 پایین است. برای تعیین مناسب‌ترین عامل‌ها، از روش چرخش واریماکس استفاده شد و نهایتاً با توجه به ارزش‌های ویژه، عامل‌های ذکر شده در نگاره زیر استخراج شد، برای استخراج عامل‌ها از روش تحلیل مولفه‌های اصلی استفاده شده است. نگاره (۱) نشان می‌دهد که با استفاده از روش کیزر، تعداد هفت عامل دارای ارزش ویژه بالاتر از یک می‌باشند و همان‌طور که در نگاره (۱) مشاهده می‌شود، کل واریانس تبیین شده توسط مجموعه هفت عامل استخراج شده از مجموعه ۱۹۱ سوال نیز برابر با ۸۶/۷۳۱ درصد بوده است.

نگاره (۱): مقدار شاخص KMO و آزمون بارتلت و استخراج مولفه‌های اصلی

استخراج مولفه‌های اصلی بعد از چرخش واریماکس			نام‌گذاری شاخص‌ها	طبقات شاخص‌ها	شاخص KMO و آزمون کرویت بارتلت
درصد از واریانس	درصد از واریانس	کل			
۲۵/۹۷۹	۲۵/۹۷۹	۱۶/۸۸۷	عوامل خطرزای استقلال حسابرس	اول	KMO= ۰/۸۷۹ SigBartlett= ۰/۰۰۱
۴۶/۲۹۸	۲۰/۳۱۹	۱۳/۲۰۷	شهرت و اعتبار حسابرس	دوم	
۶۴/۴۷۳	۱۸/۱۷۵	۱۱/۸۱۴	ویژگی‌های شرکت صاحبکار	سوم	
۷۷/۶۴۸	۱۳/۱۷۵	۸/۵۶۳	ویژگی‌های حسابرس	چهارم	
۸۳/۴۷۶	۵/۸۲۸	۳/۷۸۸	محیط حسابرسی	پنجم	
۸۵/۴۲۰	۱/۹۴۴	۱/۲۶۴	تغییر حسابرس 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 (۲) جهت سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آن در پرسشنامه برای همه شاخص‌های پژوهش 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 نگاره 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 (۲): میزان آلفای به دست آمده برای هر یک از شاخص‌های تحقیق

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

مأخذ: یافته‌های پژوهش، ۱۳۹۵

جامعه و نمونه آماری، روش نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری از دو قسمت حسابرسان و مدیران مالی تشکیل شده است، جامعه آماری حسابرسان در این پژوهش براساس سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۵ و با توجه به عدم دسترسی به حسابرسان کلیه موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، از کلیه افراد شاغل در حرفه حسابرسانی که در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دارای رتبه الف در تهران مستقر هستند که تعداد ۲۲۴۸ نفر و جامعه آماری مدیران مالی شامل مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمعاً ۶۳۴ نفر می‌باشند، به منظور تعیین نمونه‌های مورد نظر، از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است و حجم نمونه از طریق فرمول کوکران ۳۲۸ نفر حسابرسان و ۲۳۹ نفر مدیران مالی برآورد شده است. در ادامه نحوه محاسبه حجم نمونه ارائه می‌شود.

(۱) محاسبه حجم نمونه آماری حسابرسان با استفاده از فرمول کوکران:

$$n = \frac{[1.96]^2 \times 0.5 \times 0.5 \times 2248}{(2248 - 1) \times 5\%^2 + [(1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5]} = 328$$

(۲) محاسبه حجم نمونه آماری مدیران مالی با استفاده از فرمول کوکران:

$$n = \frac{[1.96]^2 \times 0.5 \times 0.5 \times 634}{(634 - 1) \times 5\%^2 + [(1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5]} = 239$$

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

سیمای آماری پاسخگویان براساس نگاره (۳) به شرح زیر می‌باشد.

در این پژوهش اکثریت پاسخگویان مورد مطالعه مرد (۷۱/۳ درصد) و مابقی (۲۸/۷ درصد) زن بوده‌اند و اکثریت پاسخگویان جمعیت مورد مطالعه (۳۰/۵ درصد) دارای سابقه کاری ۶ تا ۱۰ سال بوده‌اند و پاسخگویان با سابقه کاری بالای ۱۵ سال (۲۱/۵ درصد) کمترین نسبت را به خود اختصاص داده‌اند. بیش از نیمی از پاسخگویان (۵۱/۷ درصد) در گروه سنی ۳۰ تا ۳۹ سال بوده‌اند.

در پژوهش حاضر پاسخگویان با رتبه «حسابرس» بیشترین نسبت و پاسخگویان با رتبه «شریک» کمترین نسبت نمونه آماری را تشکیل داده‌اند. از نظر تحصیلات، پاسخگویان با تحصیلات کارشناسی ارشد با ۵۰/۳ درصد بیشترین نسبت را به خود اختصاص داده‌اند، ۴۳ درصد کارشناسی و ۶/۷ درصد دارای تحصیلات دکتری می‌باشند. از لحاظ رشته تحصیلی اکثریت پاسخگویان (۸۴/۷ درصد) از رشته حسابداری بوده‌اند و تنها (۱۲ درصد) از پاسخگویان عضو و دارای گواهینامه رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران بوده‌اند و بیش از نیمی از پاسخگویان (۵۷/۸ درصد) جمعیت مورد مطالعه را حسابرسان و مابقی (۴۲/۲ درصد) را مدیران مالی تشکیل داده‌اند.

تکانه (۳): توزیع فراوانی پاسخگویان بر حسب متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	شرح	فراوانی	درصد
جنس	زن	۱۶۳	۲۸/۷
	مرد	۴۰۴	۷۱/۳
سابقه کاری	۱-۵ سال	۱۲۷	۲۲/۴
	۶-۱۰ سال	۱۷۳	۳۰/۵
	۱۱-۱۵ سال	۱۴۵	۲۵/۶
	بالای ۱۵ سال	۱۲۲	۲۱/۵
سن	۲۰-۲۹ سال	۲۷	۴/۸
	۳۰-۳۹ سال	۲۹۳	۵۱/۷
	۴۰-۴۹ سال	۱۸۵	۳۲/۶
	۵۰-۵۹ سال	۲۹	۵/۱
رتبه حسابرسی	بالای ۶۰ سال	۳۳	۵/۸
	شریک	۱۰	۱/۸
	مدیر	۳۷	۶/۵
	سرپرست ارشد	۳۹	۶/۹
	سرپرست	۳۶	۶/۳
	حسابرس ارشد	۶۴	۱۱/۳
تحصیلات	حسابرس	۱۳۴	۲۳/۶
	کمک حسابرس	۸	۱/۴
	کارشناسی	۲۴۴	۴۳
رشته تحصیلی	کارشناسی ارشد	۲۸۵	۵۰/۳
	دکتری	۳۸	۶/۷
	حسابداری	۴۸۰	۸۴/۷
عضو و یا دارای گواهینامه حسابدار رسمی	اقتصاد	۱۴	۲/۵
	مدیریت	۷۳	۱۲/۹
حوزه کاری	بلی	۶۸	۱۲
	خیر	۴۹۹	۸۸
جمع	حسابرسان	۳۲۸	۵۷/۸
	مدیران مالی	۲۳۹	۴۲/۲
جمع		۵۶۷	۱۰۰

آمار استنباطی

در این قسمت به کمک آزمون تی مستقل و با در نظر گرفتن ملاحظات آماری لازم به مقایسه هفت سازه استخراج شده از تحلیل عاملی در بین دو گروه حسابرسان و مدیران مالی پرداخته شده است تا از این طریق مشخص شود که از دید حسابرسان و مدیران مالی بین عوامل موثر بر استقلال حسابرسان تفاوت معنی‌داری وجود دارد یا خیر؟

بر اساس نگاره (۴) نتایج آزمون تی مستقل نشان داد که از بین نظر دو گروه در خصوص تأثیر شاخصهای هفتگانه بر استقلال حسابرسان با اطمینان ۹۹ درصد تفاوت معنی‌دار وجود دارد و همان طور که در نگاره (۴) نمایان است میانگین نظر دو گروه از ۳ به بالا می‌باشد، البته با توجه به دامنه تغییرات باید گفت هر دو گروه تأثیر شاخصهای هفتگانه را بر استقلال حسابرسان متوسط و رو به بالا میدانند، اما حسابرسان تأثیر شاخصهای هفتگانه را بر استقلال حسابرسان بیشتر از مدیران مالی ارزیابی کرده‌اند، به بیانی دیگر حسابرسان شدت تأثیر این عوامل را بر استقلال حسابرسان بیشتر از مدیران مالی ارزیابی کرده‌اند.

نگاره (۴): مقایسه عوامل موثر بر استقلال حسابرسان از دید حسابرسان و مدیران مالی

متغیر	حوزه کاری	آماره‌های توصیفی		آماره‌های تحلیلی	
		میانگین	انحراف معیار	t	Sig (سطح معنی داری)
عوامل خطرزای استقلال حسابرسان	حسابرسان	۴/۱۴	۰/۴۴	۱۴/۱۶۲	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۶۷	۰/۲۹		
شهرت و اعتبار حسابرسان	حسابرسان	۴/۳۷	۰/۴۶	۱۶/۲۷۸	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۶۷	۰/۵۶		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	حسابرسان	۴/۱۹	۰/۳۹	۱۴/۹۸۷	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۵۷	۰/۵۸		
ویژگی‌های حسابرسان	حسابرسان	۴/۲۸	۰/۴۴	۷/۷۰۰	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۹۹	۰/۴۵		
محیط حسابرسانی	حسابرسان	۴/۲۰	۰/۳۷	۹/۰۹۳	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۸۷	۰/۴۸		
تغییر حسابرسان و ارتباط با حسابرسان پیشین	حسابرسان	۴/۲۳	۰/۳۹	۱۳/۶۹۱	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۶۷	۰/۶۱		
حق الزحمه حسابرسانی	حسابرسان	۴/۲۱	۰/۶۳	۸/۵۲۶	۰/۰۰۱
	مدیران مالی	۳/۷۸	۰/۵۲		

« لازم به ذکر است دامنه تغییرات هر هفت عامل بین یک (کمترین ارتباط با استقلال حسابرسان) تا پنج (بیشترین ارتباط با استقلال حسابرسان) می‌باشد»

مقایسه و رتبه‌بندی عوامل مرتبط با استقلال حسابرسان با استفاده از آزمون ناپارامتریک فریدمن

در این قسمت و به کمک آزمون فریدمن به مقایسه و اولویت‌بندی عوامل مرتبط با استقلال حسابرسان در دو جامعه حسابرسان و مدیران مالی و به صورت کلی و به تفکیک دو گروه پرداخته شده است که نتایج آن به قرار زیر است:

حسابرسان

نتایج حاکی از این است که مقدار آزمون ($\text{Chi-square} = 246/889$) در سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۱ معنی‌داری است، لذا باید گفت که به لحاظ آماری با اطمینان ۹۹ درصد بین عوامل مرتبط با استقلال حسابرسان از دید حسابرسان تفاوت معنی‌داری وجود دارد. طبق نتایج به دست آمده از نگاره (۵) میانگین عامل « شهرت و اعتبار حسابرسان » برابر ۵/۱۲ بوده است که نشان‌دهنده این است که از دید حسابرسان این عامل بیشترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارد و میانگین «عوامل خطرزای استقلال حسابرسان» برابر ۳/۰۶ بوده است که نشان‌دهنده این است که این عامل کمترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارا می‌باشد.

مدیران مالی

نتایج تجزیه و تحلیل‌های مرتبط با مدیران مالی، حاکی از این است که مقدار آزمون ($\text{Chi-square} = 183/994$) در سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۱ معنی‌داری است، لذا باید گفت که به لحاظ آماری با اطمینان ۹۹ درصد بین عوامل مرتبط با استقلال حسابرسان از دید مدیران مالی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. البته طبق نتایج به دست آمده از نگاره (۵) میانگین عامل « ویژگی‌های حسابرسان » برابر ۵/۲۳ بوده است که نشان‌دهنده این است که از دید مدیران مالی بیشترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارد و میانگین «ویژگی‌های شرکت صاحبکار» برابر ۳/۱۰ بوده است که نشان‌دهنده این است که کمترین ارتباط را با استقلال حسابرسان دارا می‌باشد.

تکانه (۵): مقایسه و اولویت بندی انواع عوامل مرتبط با مفهوم استقلال حسابرِس

جامعه	عوامل	میانگین رتبه‌ای	اولویت	مقدار x^2	P
حسابرسان	شهرت و اعتبار حسابرِس	۵/۱۲	۱	۲۴۶/۸۸۹	۰/۰۰۱
	ویژگی‌های حسابرِس	۴/۷۰	۲		
	حق‌الزحمه حسابرِس	۴/۴۵	۳		
	محیط حسابرِس	۳/۶۹	۴		
	تغییر حسابرِس و ارتباط با حسابرسان پیشین	۳/۶۸	۵		
	ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۳/۳۱	۶		
	عوامل خطرزای استقلال حسابرِس	۳/۰۶	۷		
مدیران مالی	ویژگی‌های حسابرِس	۵/۲۳	۱	۱۸۳/۹۹۴	۰/۰۰۱
	محیط حسابرِس	۴/۷۱	۲		
	حق‌الزحمه حسابرِس	۴/۲۱	۳		
	شهرت و اعتبار حسابرِس	۳/۹۱	۴		
	تغییر حسابرِس و ارتباط با حسابرسان پیشین	۳/۵۳	۵		
	عوامل خطرزای استقلال حسابرِس	۳/۳۱	۶		
	ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۳/۱۰	۷		

نتیجه گیری

دیدگاه حسابرسان و مدیران مالی از عوامل موثر بر استقلال حسابرِس در کار حسابرِس از جایگاه ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. این پژوهش با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به بررسی شاخص‌های تأثیرگذار بر استقلال حسابرِس از دید حسابرسان و مدیران مالی پرداخت. در این راستا با توجه به ادبیات موجود، ۱۹۱ عامل موثر بر استقلال حسابرِس مستقل استخراج و با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی در قالب هفت شاخص دسته‌بندی و نام‌گذاری گردید. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل پاسخگویان حسابرِس و مدیران مالی نسبت به تأثیر این شاخص‌های هفت‌گانه بر استقلال حسابرِس نشان داد یک توافق کلی در مورد شاخص‌های موثر بر استقلال حسابرِس بین دو گروه حسابرسان و مدیران مالی وجود دارد، در حالیکه تفاوت معنی‌داری بین میزان تأثیر شاخص‌های مورد بررسی بر استقلال حسابرِس بین دو گروه وجود دارد، به طوری که در مورد تمامی شاخص‌های هفت‌گانه، حسابرسان شدت تأثیر بیشتری را ارزیابی نموده‌اند و مدیران مالی تأثیرگذاری کمتری را ارزیابی کرده‌اند. با توجه به نتایج به دست آمده مشخص شد هفت شاخص، مورد بررسی از نظر حسابرسان و مدیران مالی (ارائه دهنده خدمات حسابرِس و استفاده‌کننده از خدمات حسابرِس) با اهمیت تشخیص داده شده

اند. به علاوه در خصوص اولویت‌بندی شاخص‌های هفت‌گانه از دید حساب‌رسان می‌توان گفت، شاخص شهرت و اعتبار حساب‌رس بیشترین ارتباط را با مفهوم استقلال حساب‌رس دارد و شاخص عوامل خطرزای استقلال حساب‌رس کمترین ارتباط و محیط حساب‌رسی، ارتباط متوسطی را با استقلال حساب‌رس دارد و از نظر مدیران مالی شاخص ویژگی‌های حساب‌رس بیشترین ارتباط و شاخص ویژگی‌های شرکت صاحبکار کمترین ارتباط و شهرت و اعتبار حساب‌رس ارتباط متوسطی را با استقلال حساب‌رس دارند. در مجموع با در نظر گرفتن دیدگاه دو گروه، ویژگی‌های حساب‌رس بیشترین ارتباط و عوامل خطرزای استقلال حساب‌رس کمترین ارتباط و محیط حساب‌رسی ارتباط متوسطی را با استقلال حساب‌رس دارند.

نتایج پژوهش حاضر مطابق با نتایج پژوهش آکپوم و دیمپا (۲۰۱۳) که بیانگر وجود توافق کلی در برداشت حساب‌رسان و مدیران مالی و عدم توافق در میزان تأثیر عوامل موثر بر استقلال حساب‌رس می‌باشد. به طور کلی نتایج پژوهش بیانگر این مطلب است که بین دو گروه حساب‌رسی کننده و حساب‌رسی شونده توافقی کلی در مورد عوامل موثر بر استقلال حساب‌رس وجود دارد. بنابراین می‌توان در استاندارد‌گذاری و آموزش حساب‌رسی برای دانشجویان و حساب‌رسان شاغل، بر این شاخص‌های هفت‌گانه برآمده از تحلیل عاملی که از نظر هر دو گروه پرسش شونده مهم تشخیص داده شده‌اند، تأکید کرد. به علاوه نتایج تحلیل‌های تکمیلی پژوهش موید این موضوع است که شدت تأثیر عوامل با توجه به زاویه دید افراد درگیر در پروژه حساب‌رسی مستقل متفاوت است. حساب‌رسان و مدیران مالی هر کدام برای عوامل هفت‌گانه مستخرج، شدت و اهمیت متفاوتی قائل بودند. بنابراین پیشنهاد می‌شود در جهت تقویت و تعالی حرفه حساب‌رسی مستقل این تفاوت‌ها در نظر گرفته شود و در جهت شناسایی دلایل و همگرایی نظرات تلاش گردد. در این راستا توجه به دروس حساب‌رسی برای دانشجویان رشته مدیریت مالی و رشته‌های مشابه و به روز کردن منابع آموزشی، تلاش انجمن‌های حرفه‌ای مربوطه جهت تقویت روابط این دو گروه و آموزش‌های ضمن خدمت برای حساب‌رسان و مدیران مالی مورد توجه می‌باشد.

محدودیت‌های پژوهش

با توجه به اینکه داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است، در این خصوص می‌توان، نداشتن انگیزه کافی برخی از پاسخگويان در پاسخ به سوالات پرسش‌نامه،

را برشمرد، همانند تمامی پژوهش‌های مبتنی بر پرسش‌نامه از محدودیت‌های ذاتی این نوع جمع‌آوری اطلاعات به شمار می‌رود.

پیشنهاد‌های پژوهش‌های آتی

با توجه به پژوهش انجام شده موارد زیر در راستای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود.

- بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر استقلال حسابرس
- بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر استقلال حسابرس
- برداشت مدیران مالی از استقلال حسابرس
- برداشت حسابرسان مستقل از استقلال حسابرس
- برداشت حسابرسان داخلی از استقلال حسابرس

منابع

- آقایی، محمدعلی؛ جهان‌آرا، تورج؛ موسی‌زاده عباسی، نورالدین. (۱۳۹۰). نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی: (۱۰)، ۴۷-۶۹.
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشجویان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی: (۳۶)، ۵۳-۷۳.
- ابراهیمی، حسین؛ عزیزخانی، محسن؛ مدرس، احمد. (۱۳۹۵). حفاظت‌های موثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی. پژوهش‌های تجربی حسابداری: (۱۹)، ۱۵۵-۱۷۹.
- بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۰). بیانیه مفاهیم استقلال - چارچوب نظری استقلال حسابرس. حسابرس: (۱۳)، (۱-۷).
- بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۵). تهدیدها و فشارهای اجتماعی نسبت به استقلال حسابرس. حسابرس: (۸۴)، ۱۰۴-۱۱۱.

- پیری، پرویز؛ دانشیار، فاطمه؛ دیدار، حمزه. (۱۳۹۳). بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی: (۵)؛ ۴۷-۷۴.
- پورلندی، حسین علی؛ صدر اصفهانی، آریو. (۱۳۹۳). تأثیر اعتبار و استقلال حسابرسان در بازارهای خدمات حسابداری. فصلنامه حسابداری: نظریه و عمل: (۳)؛ ۱۱۱-۱۳۱.
- تمیمی، محمد؛ شلال نژاد، حسین؛ وحیدی الیزئی، ابراهیم. (۱۳۹۳). برداشت سرمایه‌گذاران ایرانی از استقلال حسابرس، مطالعات حسابداری و حسابداری: (۱۰)؛ ۲-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی؛ منصوری، مصطفی. (۱۳۹۵). فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابداری استاندارد، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت: (۱۹)؛ ۷۷-۸۸.
- حاجیها، زهره؛ ملاسلطانی، جمال. (۱۳۹۵). رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری: (۱)؛ ۱۱-۱۰۵.
- خدای پور، احمد؛ علی پور سرمست، کاظم. (۱۳۹۱). بررسی روابط بین حسابرس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابداری ایران. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری: (۱۴)؛ ۴-۱۱۱.
- رمضانی، مسعود؛ نوروش، ایرج. (۱۳۸۹). بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی: (۷)؛ ۲-۲۲.
- سازمان حسابداری (کمیته تدوین استانداردها). (۱۳۹۳). استانداردهای حسابداری، سایر خدمات اطمینان بخش و خدمات مرتبط. تهران: سازمان حسابداری.
- عباس زاده، محمدرضا؛ محمدی، جمال. (۱۳۹۳). بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی: (۲۱)؛ ۱-۲۸.
- مهربانی، حسین؛ نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابداری بر استقلال حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابداری: (۴۴)؛ ۱۲۹-۱۴۷.
- مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابداری حرفه‌ای. (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه‌ای. جامعه حسابداران رسمی ایران، تهران ایران: نقش ایران.

- Ansari, A. Kamali Kermani, N. Talebi Najafabadi, A. (2012). Investigating the effect of simultaneous audit and non-audit services on auditor's independence from the viewpoint of stock market analysts and academics. *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, (10), 53-73 (in persian).
- Aghaei, M. Jahanara, T. Mosazadeh Abasi, N. (2011). The role of audit training in the expectations gap between auditors and users of financial statements, *Financial Accounting and Audit Research Journal*, (10), 47-69 (in persian).
- Albeksh, H, M, A. (????). Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession, *International Journal of Management and Commerce Innovations ISSN 2348-7585 (Online)*, (4), 680-689.
- Alipoor Sarmast, K. khodamipoor, A. (2012). Examining the relationship between the auditor and the client and ranking the related issues in the Iranian audit environment. *Financial Accounting and Audit Research Journal*, (14), 111-134 (in persian).
- Azizkhani, M. Ebrahimi, H. Modares, A. (2016). Effective safeguards on the auditor's independence against the threat of a client to replace him. *Empirical Accounting Research*, (19), 155-179 (in persian).
- Abaszadeh, M. Mohammadi, J. (2014). Investigating the Effective Factors on Increasing the Independence of Auditors of the Court of Calculation of Iran. *Journal of Financial Accounting*, (21), 1-28 (in persian).
- Audit Organization (Standards Audit Committee). (2014). *Audit Standards, Other Assurance Services and Related Services*. Tehran: Audit Organization (in persian).
- Accounting and Audit Center of Professional Education and Research. (2003). *The profession of religion*. Tehran: Official Iranian Society of Accountants (in persian).
- 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), 1-17.
- Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U. K. evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8, (1), 67-107.
- Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (2005). Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4, (1), 39-71.
- Bozorgh Asl, M. (2001). Declaration of Concepts of Independence Theoretical Framework of Independence of the Auditor, *Staff Standards of Independence (2000)*. Auditor's magazine, (13), 72-78 (in persian).

- Bannabi Ghadim, R. (2016). Threats and social pressures on the independence of the auditor. *Auditors magazine*, (84), 104-111 (in persian).
- Carson, E. Ping, Ye Simnett, R. (2006). Threats to Auditor Independence: The Impact of Non-Audit Services, Tenure and Alumni Affiliation, School of Accounting University of nsw Sydney nsw, 2052. Email: e. carson@unsw.edu.au. Email: r. simnett@unsw.edu.au. <https://www.researchgate.net/publication/253005969>, 1-46.
- Ferdinand A. Gul, (1989). Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ISSN: 0951-3574, doi.org/10.1108/09513578910132303. 2, (3).
- Felix, A. (2015). Auditor independence and the provision of non-audit services investors' perspective in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*. (3), 108-119.
- Hamuda, KH. Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. *International Business Research*, ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012, 7, (2), 120-128.
- Hajiha, Z. Mollahoseini, J. (2016). The relationship between ethical intelligence and independent auditors performance. *Journal of Ethics in Science and Technology*. (1), 105-116 (in persian).
- Hssasyeghaneh, Y. Mansori, M. (2015). The expectations gap between auditors and users towards the concepts transmitted from the standard audit report, *Journal of Accounting and Audit Management*, (19), 77-88 (in persian).
- 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.
- Mehrabani, H. Nikbakht, M. (2007). The effect of services and the amount of non-auditing fees of audit firms on the independence of the auditor. *Accounting and auditing reviews*. (44), 129-147 (in persian).
- Noravesh, I. Ramezani, M. (2010). The factors influencing the independence of the auditor from the standpoint of independent auditors and users of audit services. *Quarterly Journal of Financial Accounting*. (7), 1-22 (in persian).
- 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.jfa.20150303.12, ISSN: 2330-7331 (Print); ISSN: 2330-7323 (Online), 3, (3), 42-49.
- Piri, P. Daneshyar, F. Didar, H. (2014). The study of the relationship between the quality of financial reporting and the type of opinion expressed by the auditor in the companies admitted to the Tehran Stock

- Exchange. Applied research in financial reporting. (5), 47-74 (in persian).
- Porlandi, H A. Sadr Isfahani, A. (2014). The Effect of Auditors' Credit and Independence on Audit Services Markets. Audit Quarterly: Theory and Practice. (3), 111-131 (in persian).
- Roger, W. Bartlett. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6, (2), doi: 10.1108/09513579310036378.
- Tamimi, M. Shalal Nejhah, H. Vahidi Elizehei, E. (2014). Iranian investors' perception of the independence of the auditor. Accounting and Auditing Studies (10), 1-26 (in persian).

