



مدیران مالی و استقلال حسابرس

آرش تحریری^۱

مهدي پيري سقرلو^۲

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی رویکرد مدیران مالی از مفهوم کلیدی استقلال حسابرس می‌پردازد. برای بررسی دیدگاه مدیران مالی از این مفهوم کیفی، با در نظر گرفتن هفت شاخص مرتبط با استقلال حسابرس از تأثیر دو عامل اصلی (سابقه کاری و میزان تحصیلات) بر استقلال حسابرس استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین مدیران مالی شرکت‌های ایرانی در سال ۱۳۹۵ جمع‌آوری گردیده است. تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران به تعداد ۲۳۹ نفر تعیین شد و نمونه‌گیری نیز به روش تصادفی ساده صورت گرفت. این پژوهش در گروه پژوهش‌های پیمایشی می‌باشد و به منظور تعیین متغیرهای زیرمجموعه 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. به طور کلی نتایج بیانگر این است که جامعه حسابرسی شونده الزاماً برداشت یکسانی از کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسی مستقل یعنی استقلال ندارند و نظر مدیران مالی با سوابق کاری و تحصیلات مختلف در مورد عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس متفاوت است.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، سابقه کاری، مدیران مالی و میزان تحصیلات

JEL: M42, G30

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) Arashtahriri@ut.ac.ir

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن، مازندران، ایران. piris_mahdi@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۲/۲۸

مقدمه

اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع، بدون استفاده از اطلاعات معتبر و قابل اعتماد امکان‌پذیر نیست و حسابرسانی که نقش اعتباردهی را ایفا می‌کنند باید دارای استقلال و صلاحیت فنی لازم برای رسیدگی باشند تا جامعه بتواند از بی‌طرفی و واقع‌بینی آنان اطمینان حاصل نماید. استقلال حسابرسان موضوع مهم و مورد بحث علمی و حرفه‌ای در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌باشد (هامودا و ساوان^۱، 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 پیش‌نیاز کلیدی برای ارزش‌افزایی به صورت‌های مالی است (کارسون، پینگ و سیمنت^۲، ۲۰۰۶). استقلال حسابرس قلب حرفه حسابرسی می‌باشد. بدون استقلال، حسابرسی‌ها ارزش پایینی دارند (جان استون، ساتون و وارفیلد^۳، ۲۰۰۱). استقلال حسابرس موضوعی با اهمیت است، زیرا یکی از عناصر مهم کیفیت حسابرسی می‌باشد که به کیفیت کلی گزارشگری مالی کمک می‌کند. موضوع استقلال حسابرس به علت نقش قابل توجهی که حسابرسان مستقل در تأیید و اعتباربخشی به صورت‌های مالی شرکت‌ها دارند، ایجاد می‌شود. نقش حسابرسان مستقل، اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی ارائه شده توسط مدیریت و اطمینان به ذینفعان برای اینکه صورت‌های مالی بازتابی درست و عادلانه از عملکرد شرکت ارائه می‌دهد می‌باشد (بینتی احمد^۴، ۲۰۱۲).

استقلال را می‌توان به عنوان یک مشخصه فردی و تأکید و تعصب حسابرس تعریف نمود (بارتلت^۵، ۱۹۹۳). اخیراً، اهمیت و بررسی استقلال حسابرس 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. از جمله این قوانین، قانون ساربینز اکسی می‌باشد که در سال ۲۰۰۲ توسط ایالات متحده به تصویب رسید، این قانون در اداره امور شرکت‌ها تمرکز دارد و نقش رهبران را بررسی می‌کند (داویدسون، هانگیسا و وانگ^۶، ۲۰۱۰). براساس مطالعات بینتی برانت و فرندلی^۷ (۱۹۹۹) از آنجا که اشخاص ثالث قادر به مشاهده مستقیم استقلال ظاهری می‌باشند، در این زمینه مطالعاتی برحسب

¹ Hamuda & Sawan

² Carson, Ping & Semnett,

³ Johnstone, Sutton & Warfield

⁴ BintiAhmad

⁵ Bartlett

⁶ Davidson, Hongxia & Wang

⁷ Beattie, Brandt & Fearnley

تعیین عواملی که استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهند متمرکز شده است و تأثیر عوامل مؤثر بر استقلال را بررسی کرده است. این عوامل موضوع بررسی و اظهارات از سوی سیاست‌گذاران برای چندین دهه بوده است. (بتی، برانت و فرندلی، ۱۹۹۹) (اکریمی و عمری^۱، ۲۰۱۵). پژوهش‌های گذشته به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس پرداخته‌اند و در این راستا دیدگاه مدیران مالی یعنی مسئولین گزارشگری مالی شرکت صاحبکار از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در کار حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. پژوهش‌های قبلی عمدتاً بر ورودی‌ها و فرآیندهای حرفه حسابرسی مستقل و تأثیر آن‌ها بر استقلال حسابرس پرداخته‌اند ولی پژوهش حاضر فارغ از شرایط حسابرس و حسابرسی، مفهوم زیربنایی استقلال حسابرس را از نظر طرف قرارداد حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد و به دنبال بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از نظر مدیران مالی می‌باشد. بنابراین هدف از پژوهش حاضر، بررسی نظر مدیران مالی شرکت‌ها در رابطه با استقلال حسابرس مستقل و تأثیر ویژگی‌های مدیران بر نظرات آنان است. سؤال اصلی پژوهش این است که آیا برداشت مدیران مالی شرکت‌های ایرانی از مفهوم استقلال حسابرس متفاوت است یا خیر. در ادامه پژوهش به بررسی مروری بر مبانی نظری، پیشینه پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، متغیرهای پژوهش، یافته‌های پژوهش و در پایان به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

مبانی نظری

استقلال حسابرسی معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی برحسب عینیتی که حسابرس 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. همچنین، حسابرسی براساس روش بی‌طرفانه 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 استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است (متز و شرف^۲، ۱۹۶۱) (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳). انگلستان در چارچوب مبتنی بر اصول نظارتی بر استقلال حسابرس (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۳، ۲۰۰۱) در سال ۱۹۹۷، تهدیدات مربوط به استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و حفاظت از این تهدیدات را

¹ Akrimi & Omri

² Mauts & Sharaf

³ Institute of Chartered Accountants in England and Wales

مشخص و کنترل نموده است و این اصول در چارچوب فدراسیون بین‌المللی حسابداری^۱ (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 حسابرس گنجانده شده است (بتی، برانت و فرندلی، ۲۰۰۵).

در بیانیه مفاهیم استقلال هیأت استانداردهای استقلال (۲۰۰۰) استقلال به عنوان وسیله‌ی رهایی 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، 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 باشد، رها و در امان باشد. هدف استقلال حسابرس پشتیبانی اتکای استفاده‌کنندگان بر فرآیند 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 هیأت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی حسابداران^۲ (۲۰۰۷) درخصوص 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 به‌طوری‌که 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 بند ۱۳- استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰ (۱۳۹۱) حسابرسی با منافع عمومی سروکار 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 حسابرس از واحد تجاری باعث می‌شود که وی بدون سازشکاری، نظر خود را اظهار کند. استقلال، توانایی حسابرس را برای درستکاری و حفظ بی‌طرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد.

¹ International Federation of Accountants

² IESBA

تحقیقات خارجی

دارت^۱ (۲۰۱۱) طی پژوهشی با عنوان نگرش سرمایه‌گذاران بریتانیا از استقلال حسابرس، به بررسی برداشت سرمایه‌گذاران بریتانیایی از استقلال حسابرس پرداخت، نتایج پژوهش وی نشان داد وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیرحسابرسی به عنوان تهدید بیشتری بر استقلال حسابرس نسبت به عواملی چون روابط بلندمدت بین حسابرس و صاحبکار دارد.

استمان و سندبرگ^۲ (۲۰۱۲) طی پژوهشی با عنوان استقلال حسابرس: در آفریقای جنوبی از دیدگاه حسابرسان، استقلال حسابرس را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که حسابرسان در آفریقای جنوبی به خوبی از موضوع استقلال آگاه هستند و با استفاده از چارچوب قانونی و اخلاق عمومی و ارزش‌های اخلاقی، قوانین فعلی، کدهای رفتار حرفه‌ای، به عنوان یک راهکار خوب دیده می‌شود و مورد استفاده قرار می‌گیرد و غالباً به نظر می‌رسد به صورت حرفه‌ای و کلی پذیرفته شود.

سی جیان، هویشی، رویینگ، کایلی و ون چیانگ^۳ (۲۰۱۲) طی پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس: چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ در مالزی، به مطالعه عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس پرداختند، آزمون داده‌های جمع‌آوری شده در این پژوهش با استفاده از همبستگی و تحلیل رگرسیون چندگانه انجام شده است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین چرخش شریک حسابرسی و استقلال حسابرس رابطه معنادار وجود ندارد و بین کمیته حسابرسی صاحبکار، هزینه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی با استقلال حسابرس رابطه معناداری وجود دارد. در مطالعه آنان به عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از جمله چرخش شریک، کمیته حسابرسی، هزینه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی تأکید شده است.

اولادلجان و چوکومریج^۴ (۲۰۱۲) طی پژوهشی با عنوان درک حسابداران از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در نیجریه، به بررسی برداشت حسابداران از عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس پرداختند. اطلاعات پژوهش آنان با استفاده از پرسشنامه طیف لیکرت از ۱۵۰ حسابدار خبره شاغل در ۱۵ مؤسسه حسابرسی به صورت تصادفی در لاگوس جمع‌آوری شد. نتایج پژوهش بیانگر آن است که بین متغیرهای اندازه مؤسسه حسابرسی، سطح رقابت در بازار خدمات حسابرسی، وجود مشتری مؤسسه حسابرسی،

¹ Dart

² Ostman & Sandberg

³ SieJian, Huishi, Ruiying, Kaili & VenChiang

⁴ OladeleJohn & Chukwumerije

میزان حق الزحمه دریافت شده نسبت به کل درآمد مؤسسه حسابرسی با متغیر ارائه خدمات غیرحسابرسی از یک سو و متغیر استقلال حسابرس از سویی دیگر رابطه معناداری وجود دارد. توصیه اصلی این است که حسابرسان باید استقلال خود را حفظ کنند و خدمات مشاوره‌ای انجام ندهند.

بینتی احمد (۲۰۱۲) طی پژوهشی با عنوان استقلال حسابرسان در مالزی: درک کارمندان بخش وام بانکی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای در مالزی، برداشت و نگرش کارمندان بانکی و سرمایه‌گذاران از استقلال حسابرس را مورد مطالعه قرار داد. اطلاعات با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نتایج این پژوهش نشان داد که کاربران مالزی از صورتهای مالی نگرانی جدی در مورد تهدید و خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس دارند. همچنین کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان محافظ اصلی استقلال حسابرس به‌شمار می‌روند. همچنین تفاوت در ادراکات در بین متغیرهای دموگرافیک و پس زمینه بررسی شده وجود دارد. نتایج این مطالعه نیز نشان می‌دهد که کارمندان وام‌های مالی مالزی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای هنوز به حرفه حسابرسی اعتقاد دارند و این موضوع به علت اعتقاد آنان به این نکته است که صورتهای حسابرسی شده توسط حسابرس مستقل جهت تصمیم‌گیری‌های وام و سرمایه‌گذاری اهمیت دارد.

اکریمی و عمری (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس در تونس: برداشت تحلیلگران مالی، به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس با در نظر گرفتن نظرات تحلیلگران مالی پرداختند. در این پژوهش به بررسی تأثیر ۴۹ عامل بر استقلال حسابرس، براساس برداشت ۵۴ تحلیل‌گر مالی در تونس با استفاده از ابزار پرسشنامه پرداخته شد. نتایج نشان می‌دهد که عوامل تهدیدکننده اصلی، مربوط به خدمات غیرحسابرسی ارائه شده توسط حسابرس و وجود روابط شخصی و مالی می‌باشد، عامل شهرت تأثیر مثبت کمی بر استقلال حسابرس دارد و بیشترین تأثیر را عامل وابستگی اقتصادی و وجود روابط شخصی و مالی با استقلال حسابرس دارد.

برگ و مور^۱ (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان، به بررسی استقلال حسابرسان و تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر آن پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارائه خدمات مشترک حسابرسی ممکن است موجب آسیب رساندن به استقلال حسابرس شود و خدمات غیرحسابرسی یک منبع مهم درآمد برای مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد.

¹ Berg & More

آلبکش و محمد^۱ (۲۰۱۷) طی پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان مستقل در حرفه حسابرسان به بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که، استقلال یک مشخصه اساسی می‌باشد که توسط حسابرسان مستقل در حین انجام کار رعایت می‌شود تا از اعتماد عموم برخوردار باشند و موضوع حفظ استقلال برای حسابرسان اهمیت دارد. همچنین تعهد به میانی و استانداردهای حرفه‌ای، منجر به ثبت حسابرسان‌های واجد شرایط می‌شود و حفظ شهرت حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد و آموزش مداوم حسابرسان بر کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد. در آخر تعهد به استانداردهای حسابرسان بر کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد.

دسوک و خاشارمه^۲ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان آیا ارائه خدمات غیرحسابرسان بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسان تأثیر دارد؟ شواهدی از بحرین، به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسان بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسان پرداختند. در پژوهش مذکور نظرات پاسخگویان طی پرسشنامه‌ای در نمونه ۲۵۰ نفری توزیع و پاسخ‌ها جمع‌آوری شد. نتایج نشان داد که ارائه خدمات غیرحسابرسان بر استقلال حسابرسان خدشه وارد می‌کند. همچنین مشاغل پاسخ‌دهندگان با ادراکات و برداشت آن‌ها ارتباط دارد.

تحقیقات داخلی

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، استقلال و شایستگی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان نشان داد که قوانین و مقررات ناظر، بی‌طرفی، تضاد منافع، اندازه مؤسسه حسابرسان، مکانیزم بازار بر استقلال حسابرسان تأثیر دارد.

ابراهیمی‌مند و سجادی (۱۳۸۴) در پژوهشی تحت عنوان عوامل افزایش استقلال حسابرسان مستقل، به بررسی عواملی که باعث افزایش استقلال حسابرسان مستقل می‌شود پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسان صاحبکار، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسان و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایش استقلال و رقابت در حرفه‌ی حسابرسان به عنوان

^۱Albeksh & Mohamed

^۲Desoky & Khasharmeh

عامل کاهشده استقلال حسابرسی هستند. متغیرهای تجربه و میزان تحصیلات بر استقلال حسابرسی تأثیر ندارد.

ابراهیمی‌مند و سجادی (۱۳۸۸) طی پژوهشی تحت عنوان عوامل کاهشده استقلال حسابرسی مستقل، به بررسی عواملی که باعث کاهش استقلال حسابرسی مستقل می‌شود پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد از نظر حسابرسان، حق‌الزحمه معوق حسابرسی و تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، پذیرش هدایای صاحبکار، تداوم انتخاب حسابرسی برای مدت طولانی، از عوامل کاهشدهی استقلال حسابرسی هستند.

انصاری، کمالی کرمانی و طالبی نجف آبادی (۱۳۹۱) طی پژوهشی با عنوان تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار، به بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های پژوهش آنان مشخص نمود چنانچه انجام خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط دو گروه مجزا در مؤسسات حسابرسی صورت گیرد و یا تحت نظارت یک نهاد مطمئن باشد، استقلال حسابرسی خدشه‌دار نخواهد شد و اینکه میزان خدمات غیرحسابرسی و همچنین انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسی تأثیر دارند.

قاسم‌پور انارکی، شورورزی و زنده‌دل (۱۳۹۱) طی پژوهشی با عنوان تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرسی، به بررسی تأثیر تصدی طولانی مدت بر استقلال حسابرسی پرداختند. در پژوهش آنان استقلال حسابرسی توسط پنج عامل تهدید منافع شخصی، خود بررسی، جانب‌داری، روابط صمیمانه و ارباب اندازه‌گیری شد. نتایج پژوهش آنان دلالت بر مؤثر بودن تصدی طولانی بودن حسابرسی بر استقلال دارد و هر شش فرضیه تحقیق تأیید شدند. در مجموع یافته‌های تحقیق مبین این است که استقلال حسابرسی در دوره‌های تصدی کوتاه‌مدت بیشتر از تصدی طولانی مدت تهدید می‌شود. بنابراین، چرخش اجباری حسابرسی در دوره‌های تصدی طولانی با توجه به نتایج تحقیق ضروری به نظر نمی‌رسد.

شلال‌نژاد، تمیمی و وحیدی الیزئی (۱۳۹۳) طی پژوهشی با عنوان برداشت سرمایه‌گذاران ایرانی از استقلال حسابرسی، به مطالعه نگرش سرمایه‌گذاران درباره استقلال حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد وابستگی اقتصادی به شرکت صاحبکار، ارائه خدمات غیرحسابرسی و روابط بلندمدت حسابرسی و صاحبکار، از دید سرمایه‌گذاران به‌عنوان تهدیدهای با اهمیت بر استقلال حسابرسان محسوب می‌شود.

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) طی پژوهشی با عنوان اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، به بررسی رابطه‌ی اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، اعتماد اجتماعی و رتبه‌ی شغلی حسابرسان از جمله عوامل تأثیرگذار بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال است. همچنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جنسیت و محل اشتغال حسابرسان بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال از جمله عوامل تأثیرگذاری محسوب نمی‌شود.

بنی مهد، شعبان و رویایی (۱۳۹۶) طی پژوهشی با عنوان اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرسان، رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم با استقلال را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این تحقیق بیانگر آن است که هر چه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آن‌ها کاهش می‌یابد. به بیان دیگر رابطه‌ای منفی و معکوس میان ماکیاولیسم و درک حسابرسان درباره استقلال وجود دارد. اما محافظه‌کاری اجتماعی رابطه‌ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد.

پیری سقرلو و تحریری (۱۳۹۷) طی پژوهشی با عنوان مفهوم استقلال در کار حسابرسان: شواهدی از شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به بررسی نگرش حسابرسان از مفهوم کیفی استقلال حسابرسان پرداختند. در پژوهش آنان با در نظر گرفتن هفت شاخص مرتبط با استقلال حسابرسان از تأثیر چهار عامل اصلی (عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه‌کاری، تحصیلات و رتبه حسابرسان) بر استقلال حسابرسان استفاده شده است. نتایج بیانگر این است که جامعه حسابرسان برداشت یکسانی از کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسان مستقل یعنی استقلال ندارند و نظر حسابرسان درگیر در کار حسابرسان با در نظر گرفتن عوامل مختلف (عضویت یا عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سابقه‌کاری، میزان تحصیلات و رتبه حسابرسان) در مورد شاخص‌های مؤثر بر استقلال حسابرسان متفاوت است.

فاضل‌فر و صمدی لرگانی (۱۳۹۷) طی پژوهشی با عنوان مقایسه‌ای نگرش حسابرسان کارآفرین و غیرکارآفرین به عوامل مؤثر بر استقلال آن‌ها، به بررسی و مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه مثبت معناداری نگرش نسبت به فعالیت حسابرسان در حسابرسان کارآفرین نسبت به دیگران با تعادل زمانی نشان می‌دهد که با توجه به ویژگی‌های کارآفرینی در حسابرسان، نگرش آن‌ها نسبت به فعالیت‌های حسابرسان، رابطه بین این نگرش و تعادل زمان حسابرسان و فعالیت‌های بازاریابی. حسابرسان متخصص در صنعت براساس تئوری اقدام منطقی می‌توانند سهم قابل توجهی در کاهش هزینه‌ها و توسعه بازار حسابرسان داشته باشند؛ چرا که آن‌ها از

نگرانی‌های صنعت آگاه هستند و تخصص آن‌ها منجر به تعامل بهتر با کارفرمایان می‌شود. نگرش مثبت حسابرسان تخصصی می‌تواند منافع همه ذینفعان را در نظر بگیرد. افزون بر این، حسابرسان کارآفرین با نگرش مثبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند تأثیر مثبتی بر توازن حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی داشته باشند. با این حال، با افزایش تجربه حسابرسان، تعادل بین حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی کاهش می‌یابد.

نوری توپکانلو، سلیمانی و شورورزی (۱۳۹۷) طی پژوهشی با عنوان تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان، تهدیدهای مؤثر بر استقلال حسابرسان را بررسی و تأثیر پنج تهدید مهم تأثیرگذار (منافع شخصی، خود بررسی، جانب‌داری، آشنایی و ارعاب) بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان و تأثیر تخصص و تجربه حسابرسان بر رابطه بین تهدیدها و استقلال آن‌ها را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آنان دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

فرضیه پژوهش

با استفاده از مبانی نظری و ادبیات پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین گردید.

فرضیه اول: مدیران مالی با سابقه کاری مختلف برداشت متفاوتی نسبت به مفهوم استقلال در کار حسابرسی دارند.

فرضیه دوم: مدیران مالی با تحصیلات متفاوت برداشت متفاوتی نسبت به مفهوم استقلال در کار حسابرسی دارند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در قالب پژوهش‌های پیمایشی به‌شمار می‌آید. جهت گردآوری اطلاعات در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است، پرسشنامه این پژوهش پنج طیفی بوده و پرسش‌هایی در ارتباط با نگرش مدیران مالی درخصوص مفهوم استقلال حسابرسان، که با در نظر گرفتن شاخص‌های استخراج شده از تحلیل عاملی اکتشافی، در قالب ۱۹۱ سوال پنج گزینه‌ای مطرح شده است. به‌منظور تعیین متغیرهای زیرمجموعه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است، شناسایی عوامل فوق براساس ادبیات پژوهش و نظر پژوهش‌گران و اساتید حسابداری و مدیریت مالی و افراد حرفه‌ای

شاغل در کار حسابر می‌باشد. هدف پژوهش بررسی برداشت پرسش‌شوندگان از مفهوم استقلال حسابر در کار حسابر می‌باشد. روایی ابزار سنجش یا پرسشنامه با استفاده از نظر خبرگان شامل برخی اساتید حسابداری و مدیریت مالی و نیز تعدادی از حسابداران رسمی و شرکای مؤسسات حسابر بررسی شده که مورد تأیید قرار گرفته است. به‌علاوه در این مطالعه برای بررسی قابلیت اعتماد ابزار سنجش (طیف‌ها) مورد استفاده از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. جامعه آماری مدیران مالی در این پژوهش براساس وب سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۵ از تعداد ۶۳۴ نفر تشکیل شده است، به‌منظور تعیین نمونه‌های مورد نظر، از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است و حجم نمونه از طریق فرمول کوکران ۲۳۹ نفر برآورد شده است.

متغیرهای پژوهش

استقلال حسابر (متغیر وابسته)

هنگامی که حسابداران رسمی شاغل مسئولیت انجام کاری را به‌عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرفنظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیرگذارد یا به‌نظر رسد که تأثیر می‌گذارد. حسابر می‌بایست دارای استقلال ظاهری و باطنی باشد، یعنی باطناً چنین باشد و ظاهراً همچنین به‌نظر برسد که درصدد انجام وظیفه‌ی یک فرد متخصص به نفع جامعه است. ارتقای استقلال از طریق کاهش روابط صاحبکار و حسابر انجام می‌شود و در طی زمان به‌تدریج استقلال حسابر افزایش یافته است.

سابقه کاری (متغیر مستقل)

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

تحصیلات (متغیر مستقل)

منظور از تحصیلات، همان سطح تحصیلات دانشگاهی مدیران مالی می‌باشد که بعد از فارغ‌التحصیلی دانشنامه مورد تأیید به آن‌ها اعطا می‌شود.

روش تجزيه و تحليل داده‌ها

جهت تجزيه و تحليل داده‌ها از تحليل عاملی اکتشافی و آزمون‌های تحليل واریانس، تی مستقل و ناپارامتریک فریدمن استفاده شده است. مرتب کردن و طبقه‌بندی اولیه داده‌ها به وسیله صفحه گسترده اکسل (نسخه ۲۰۱۳) انجام شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS (نسخه ۲۱) استفاده شده است.

تحليل عاملی اکتشافی

در تحليل عاملی اکتشافی، با استفاده از روش تحليل مؤلفه‌های اصلی، ساختار عاملی پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت. براساس نگاره شماره (۱) اندازه کفایت نمونه‌گیری برابر با ۰.۸۷۹ است که برآزش داده‌ها را نشان می‌دهد و حکایت از آن دارد که امکان انجام تحليل عاملی بر روی داده‌های پژوهش وجود دارد. 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 واریماکس استفاده شد و نهایتاً با توجه به ارزش‌های ویژه، عامل‌های ذکر شده در جدول زیر استخراج شد، برای استخراج عامل‌ها از روش تحليل مؤلفه‌های اصلی استفاده شده است. نگاره شماره (۱) نشان می‌دهد که با استفاده از روش کیزر، تعداد ۷ عامل دارای ارزش ویژه بالاتر از یک می‌باشند و همانطور که در نگاره شماره (۱) مشاهده می‌شود، کل واریانس تبیین‌شده توسط مجموعه هفت عامل استخراج شده از مجموعه ۱۹۱ سوال نیز برابر با ۸۶.۷۳۱ درصد بوده است.

نگاره شماره ۱: مقدار شاخص KMO و آزمون بارتلت و استخراج مؤلفه‌های اصلی

استخراج مؤلفه‌های اصلی بعد از چرخش واریماکس			نام گذاری (شاخص)	عامل‌ها	شاخص KMO و آزمون کرویت بارتلت
درصد از جمعیت واریانس	درصد از واریانس	کل			
۲۵.۹۷۹	۲۵.۹۷۹	۱۶.۸۸۷	عوامل خطرزای استقلال حسابرِس	اول	$KMO = 0.879$ $Sig_{Bartlett} = 0.001$
۴۶.۲۹۸	۲۰.۳۱۹	۱۳.۲۰۷	شهرت و اعتبار حسابرِس	دوم	
۶۴.۴۷۳	۱۸.۱۷۵	۱۱.۸۱۴	ویژگی‌های شرکت صاحبکار	سوم	
۷۷.۶۴۸	۱۳.۱۷۵	۸.۵۶۳	ویژگی‌های حسابرِس	چهارم	
۸۳.۴۷۶	۵.۸۲۸	۳.۷۸۸	محیط حسابرِس	پنجم	
۸۵.۴۲۰	۱.۹۴۴	۱.۲۶۴	تغییر حسابرِس و ارتباط با حسابرسان پیشین	ششم	
۸۶.۷۳۱	۱.۳۱۱	۱.۱۸۷	حق الزحمه حسابرِس	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 شماره (۲) می‌باشد و این موضوع نشان‌دهنده 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 شماره ۲: میزان آلفای به‌دست آمده برای هر یک از شاخص‌های پژوهش

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

مأخذ: یافته‌های پژوهش، ۱۳۹۵

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

سیمای آماری پاسخگویان به شرح نگاره شماره (۳) می‌باشد.

نگاره شماره ۳: توزیع فراوانی پاسخگویان برحسب متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	شرح	فراوانی	درصد
جنس	زن	۶۹	۲۸,۷
	مرد	۱۷۰	۷۱,۳
سابقه کاری	۱-۵ سال	۵۴	۲۲,۴
	۶-۱۰ سال	۷۳	۳۰,۵
	۱۱-۱۵ سال	۶۱	۲۵,۶
	بالای ۱۵ سال	۵۱	۲۱,۵
سن	۲۰-۲۹ سال	۱۱	۴,۸
	۳۰-۳۹ سال	۱۲۴	۵۱,۷
	۴۰-۴۹ سال	۷۸	۳۲,۶
	۵۰-۵۹ سال	۱۲	۵,۱
	بالای ۶۰ سال	۱۴	۵,۸
تحصیلات	کارشناسی	۱۰۳	۴۳
	کارشناسی ارشد	۱۲۰	۵۰,۳
	دکتری	۱۶	۶,۷
جمع		۲۳۹	۱۰۰

آمار استنباطی

در این قسمت به مقایسه برداشت مدیران مالی از استقلال حسابر به تفکیک متغیرهای جمعیت شناختی می‌پردازیم، به بیانی دیگر در این بخش تأثیر متغیرهای مستقل (سابقه کاری و میزان تحصیلات) بر برداشت مدیران مالی از مفهوم استقلال حسابر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابر به تفکیک سابقه کاری

براساس نگاره شماره (۴) نتیجه آزمون تحلیل واریانس حاکی از این است که مدیران مالی با سابقه کاری مختلف تنها در یک عامل (شهرت و اعتبار حسابر) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند، به نحوی که مدیران مالی با سابقه کاری مختلف تأثیر شهرت و اعتبار حسابر ($F = 4.400$, $P < 0.05$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند و پاسخگویان با سابقه کاری ۶ تا ۱۰ سال (با میانگین ۳.۸۶) بیشتر از سایرین تأثیر شهرت و اعتبار حسابر را بر استقلال حسابر ارزیابی کرده‌اند شایان ذکر است مدیران مالی با سابقه کاری مختلف در شش عامل دیگر ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آن‌ها در این خصوص تفاوت معناداری وجود نداشته است.

نگاره شماره ۴: مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس به تفکیک سابقه کاری

متغیر	سابقه کاری	آماره‌های توصیفی		آماره‌های تحلیلی	
		میانگین	انحراف معیار	F	Sig (سطح معناداری)
عوامل خطرزای استقلال حسابرس	۶-۱۰ سال	۳.۶۳	۰.۲۱	۰.۹۶۲	۰.۳۸۴
	۱۱-۱۵ سال	۳.۷۰	۰.۳۶		
	بالای ۱۵ سال	۳.۶۷	۰.۲۷		
شهرت و اعتبار حسابرس	۶-۱۰ سال	۳.۸۶	۰.۲۶	۴.۴۰۰	۰.۰۱۳
	۱۱-۱۵ سال	۳.۵۹	۰.۶۴		
	بالای ۱۵ سال	۳.۶۴	۰.۵۹		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۶-۱۰ سال	۳.۴۵	۰.۵۲	۱.۸۲۵	۰.۱۶۳
	۱۱-۱۵ سال	۳.۶۴	۰.۶۵		
	بالای ۱۵ سال	۳.۵۸	۰.۵۴		
ویژگی‌های حسابرس	۶-۱۰ سال	۴.۰۸	۰.۲۶	۱.۵۶۴	۰.۲۱۱
	۱۱-۱۵ سال	۳.۹۷	۰.۴۱		
	بالای ۱۵ سال	۳.۹۵	۰.۵۶		
محیط حسابرسی	۶-۱۰ سال	۳.۹۲	۰.۴۳	۰.۵۶۷	۰.۵۶۸
	۱۱-۱۵ سال	۳.۸۳	۰.۴۶		
	بالای ۱۵ سال	۳.۸۸	۰.۵۲		
تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین	۶-۱۰ سال	۳.۷۹	۰.۵۵	۲.۰۴۲	۰.۱۳۲
	۱۱-۱۵ سال	۳.۶۱	۰.۶۳		
	بالای ۱۵ سال	۳.۵۹	۰.۶۳		
حق الزحمه حسابرسی	۶-۱۰ سال	۳.۶۴	۰.۵۲	۲.۹۸۷	۰.۰۵۲
	۱۱-۱۵ سال	۳.۸۳	۰.۵۱		
	بالای ۱۵ سال	۳.۸۲	۰.۵۰		

مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس به تفکیک تحصیلات

براساس نگاره شماره (۵) نتیجه آزمون تحلیل واریانس حاکی از این است که مدیران مالی با تحصیلات مختلف در چهار عامل (ویژگی‌های شرکت صاحبکار، ویژگی‌های حسابرس، تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین و حق الزحمه حسابرسی) ارزیابی متفاوتی داشته‌اند، به‌نحوی که پاسخگویان

با تحصیلات مختلف تأثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار ($F = 4.612, P < 0.05$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند. ضمناً مدیران مالی با تحصیلات کارشناسی ارشد (با میانگین ۳۶۶) بیشتر از سایرین تأثیر ویژگی‌های شرکت صاحبکار را بر استقلال حسابر ارزیابی کرده‌اند، همچنین پاسخگویان با تحصیلات مختلف تأثیر ویژگی‌های حسابر ($F = 16.228, P < 0.01$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند و مدیران مالی با تحصیلات کارشناسی (با میانگین ۴۲۲) بیشتر از سایرین تأثیر ویژگی‌های حسابر را بر استقلال حسابر ارزیابی کرده‌اند، همچنین مدیران مالی با تحصیلات مختلف تأثیر تغییر حسابر و ارتباط با حسابرسان پیشین ($F = 5.787, P < 0.01$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند و پاسخگویان با تحصیلات کارشناسی ارشد (با میانگین ۳۷۴) بیشتر از سایرین تأثیر تغییر حسابر و ارتباط با حسابرسان پیشین را بر استقلال حسابر ارزیابی کرده‌اند، همچنین مدیران مالی با تحصیلات مختلف تأثیر حق‌الزحمه حسابر را ($F = 10.659, P < 0.01$) را متفاوت از هم ارزیابی کرده‌اند و پاسخگویان با تحصیلات کارشناسی (با میانگین ۳۹۰) بیشتر از سایرین تأثیر حق‌الزحمه حسابر را بر استقلال حسابر ارزیابی کرده‌اند لازم به ذکر است مدیران مالی با تحصیلات مختلف در سه عامل دیگر (عوامل خطرزای استقلال حسابر، شهرت و اعتبار حسابر و محیط حسابر) ارزیابی نسبتاً یکسانی داشته‌اند و بین نظر آن‌ها درخصوص این عامل‌ها تفاوت معناداری وجود نداشته است.

نگاره شماره ۵: مقایسه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی به تفکیک تحصیلات

متغیر	تحصیلات	آماره‌های توصیفی		آماره‌های تحلیلی	
		میانگین	انحراف معیار	F	Sig (سطح معناداری)
عوامل خطرزای استقلال حسابرسی	کارشناسی	۳.۶۶	۰.۱۵	۲.۹۲۵	۰.۰۵۶
	کارشناسی ارشد	۳.۷۰	۰.۳۳		
	دکتری	۳.۵۲	۰.۳۸		
شهرت و اعتبار حسابرسی	کارشناسی	۳.۵۷	۰.۳۴	۲.۴۲۶	۰.۰۹۱
	کارشناسی ارشد	۳.۷۳	۰.۶۴		
	دکتری	۳.۵۸	۰.۴۳		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	کارشناسی	۳.۴۱	۰.۴۶	۴.۶۱۲	۰.۰۱۱
	کارشناسی ارشد	۳.۶۶	۰.۶۳		
	دکتری	۳.۴۷	۰.۴۵		
ویژگی‌های حسابرسی	کارشناسی	۴.۲۲	۰.۲۳	۱۶.۲۲۸	۰.۰۰۱
	کارشناسی ارشد	۳.۹۱	۰.۵۰		
	دکتری	۳.۷۲	۰.۲۶		
محیط حسابرسی	کارشناسی	۳.۹۰	۰.۴۵	۱.۸۳۹	۰.۱۶۱
	کارشناسی ارشد	۳.۸۸	۰.۴۸		
	دکتری	۳.۶۵	۰.۵۲		
تغییر حسابرسی و ارتباط با حسابرسان پیشین	کارشناسی	۳.۵۰	۰.۵۶	۵.۷۸۷	۰.۰۰۴
	کارشناسی ارشد	۳.۷۴	۰.۶۱۱		
	دکتری	۳.۳۵	۰.۷۳		
حق‌الزحمه حسابرسی	کارشناسی	۳.۹۰	۰.۴۱	۱۰.۶۵۹	۰.۰۰۱
	کارشناسی ارشد	۳.۷۸	۰.۵۳		
	دکتری	۳.۲۶	۰.۴۷		

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

در این قسمت به کمک آزمون فریدمن به مقایسه و اولویت‌بندی عوامل مرتبط با استقلال حسابرسی در جامعه مدیران مالی پرداخته شده است که نتایج آن به این قرار است.

مطابق نگاره شماره (۶) نتایج حاکی از این است که مقدار آزمون ($Chi-square = ۱۸۳.۹۹۴$) 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 معناداری وجود دارد. البته طبق نتایج به‌دست آمده از نگاره شماره (۶) 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.

نگاره شماره ۶: مقایسه و اولویت‌بندی انواع عوامل مرتبط با مفهوم استقلال حسابرسان

عوامل	میانگین رتبه‌ای	اولویت	مقدار χ^2	P
ویژگی‌های حسابرسان	۵.۲۳	۱	۱۸۳.۹۹۴	۰.۰۰۱
محیط حسابرسان	۴.۷۱	۲		
حق الزحمه حسابرسان	۴.۲۱	۳		
شهرت و اعتبار حسابرسان	۳.۹۱	۴		
تغییر حسابرسان و ارتباط با حسابرسان پیشین	۳.۵۳	۵		
عوامل خطرزای استقلال حسابرسان	۳.۳۱	۶		
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۳.۱۰	۷		

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

استقلال حسابرسان به‌عنوان یک مسئله اخلاقی و حرفه‌ای برای حسابرسان بسیار مهم و سنگ بنای حرفه حسابرسان و یک عنصر حیاتی می‌باشد و می‌توان گفت استقلال حسابرسان یک پیش‌نیاز کلیدی برای ارزش‌افزایی به صورت‌های مالی است. این پژوهش با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به بررسی شاخص‌های تأثیرگذار بر استقلال حسابرسان از دید مدیران مالی پرداخت. هدف این پژوهش، بررسی نظر مدیران مالی شرکت‌ها در رابطه با استقلال حسابرسان مستقل و تأثیر ویژگی‌های مدیران بر نظرات آنان می‌باشد. در این راستا با توجه به ادبیات موجود، ۱۹۱ عامل مؤثر بر استقلال حسابرسان مستقل استخراج و با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی در قالب هفت شاخص دسته‌بندی و نام‌گذاری گردید و تأثیر سابقه‌کاری و میزان تحصیلات بر نگرش مدیران مالی از استقلال حسابرسان بررسی شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که مدیران مالی با سوابق کاری و تحصیلات

متفاوت نظرات یکسانی در مورد تأثیر عوامل هفت‌گانه برآمده از تحلیل عاملی مرتبط با استقلال حسابرسان دارند. به‌طوری که در مورد متغیر سابقه‌کاری برداشت مدیران مالی با سوابق کاری مختلف نسبت به شش عامل مؤثر بر استقلال حسابرسان یکسان بوده، ولی مدیران مالی کم سابقه و پرسابقه نظرات متفاوتی در مورد تأثیر عامل شهرت و اعتبار حسابرسان داشتند. در همین راستا مدیران مالی با تحصیلات مختلف در چهار عامل (ویژگی‌های شرکت صاحبکار، ویژگی‌های حسابرسان، تغییر حسابرسان و ارتباط با حسابرسان پیشین و حق‌الزحمه حسابرسان) نظر یکسانی نداشتند. با توجه به نتایج فوق می‌توان این‌گونه برداشت کرد که جامعه حسابرسانی شونده و شرکت‌های صاحبکار حسابرسان مستقل، برداشت یکسانی از مفهوم استقلال حسابرسان مستقل ندارند و حسب عوامل مختلف مانند سابقه‌کاری و تحصیلات عقیده آن‌ها نسبت به کلیدی‌ترین ویژگی حسابرسان مستقل متفاوت است. این مطلب ضرورت توجه به بحث آموزش و فرهنگ‌سازی در حوزه حسابرسانی مستقل را می‌طلبد چرا که برداشت یکسان و منطقی از ویژگی‌های حسابرسان و کار حسابرسانی لازمه ثبات حرفه و افزایش کیفیت آن می‌باشد. در این راستا توجه به این مهم برای حرفه حسابرسانی و حسابرسان درگیر شغل حسابرسانی در جهت تنظیم رابطه با شرکت‌های صاحبکار حایز اهمیت است. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج پژوهش ابراهیمی‌مند و سجادی (۱۳۸۴) می‌باشد.

در این راستا تجزیه و تحلیل نگرش و برداشت سایر گروه‌های درگیر با حرفه حسابرسانی مستقل مانند بانکداران، کارشناسان سازمان بورس و تحلیل‌گران مالی و غیره از استقلال حسابرسان مستقل برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود.

منابع و مأخذ

- 1- Albeksh, A. Mohamed, H. (2017). Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession, *International Journal of Management and Commerce Innovations ISSN 2348-7585 (Online)*, 4, Issue 2, pp. 680-689.
- 2- Akrimi, N. Omri, M. (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, ISSN: 2330-7323 (Online), 3 (3), pp. 42-49.
- 3- Abaszadeh, M. Mohamadi, J. (2015). Investigating the Factors Affecting the Increasing Independence of the Auditors of the Court of Calculation of the State, *Financial Accounting Quarterly Journal*, (21), pp. 1-28. (In Persian).
- 4- Audit Organization. (Standards Auditing Committee). (2013). Auditing Standards, Other Assurance Services and Related Services. Tehran: Audit Organization. (In Persian).
- 5- Ansari, A. Kamalikermani, N. Talebinajafabadi, A. (2012). Investigating the Effectiveness of Audit and Non-Compliance Services on Auditors' Independence from the Viewpoints of Stockholders and Stock Market Analysts, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 36. pp. 53-73. (In Persian).
- 6- Banim hd, B. Darvish, H. (2016). Social Trust and Auditors' Attitudes towards Independence, *Journal of Accounting and Audit Management*, (5)19, pp: 1-148. (In Persian).
- 7- Banimahd, B. Royaie, R. Shaban, R. (2017). The effect of Social Conservatism and Machiavellianism on Auditor's Independence, *Journal of Accounting and Audit Management*, (6)22, pp. 75-86. (In Persian).
- 8- Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K. evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1), pp. 67-107.

- 9- Beattie, V. Brandt, R. Fearnley, S. (2005). Auditor independence and audit risk: a reconceptualization, *Journal of International Accounting Research*, 4, (1), pp. 39-71.
- 10- Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, doi: 10.1108/09513579310036378, 6 (2), pp. 52-67.
- 11- BintiAhmad, M. (2012). Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors, *A Thesis Submitted in Fulfilment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University Accounting and Finance Section Cardiff Business School, Cardiff University*, pp. 1-347.
- 12- Berg, S. More, M. (2016). The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence, *Jönköping International Business School*, pp. 1-49.
- 13- BozorghAsl, M. (2002). Staff Standards of Independence. (2000). The Concept of Independence the Theoretical Framework of Independence of the Auditor. *Auditor's magazine*, (13), pp. 72-78. (In Persian).
- 14- Carson, E. Ping, Y. 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: Dart, E.UK Investors perceptions of auditor independence. The British Accounting Review University of the West of England, ISSN 0890-8389*, 43 (3), pp.173-185.
- 15- Dart, E. (2011). UK Investors' Perceptions of Auditor Independence, *The British Accounting Review*, 43(3), pp.173-185.
- 16- Desoky, A. Khasharmeh, H. (2018). DOES THE Provision of Non-audit Services Affect Auditor Independence and Audit Quality? Evidence from Bahrain, *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 14 (1), pp. 25-55.
- 17- Davidson, W. Hongxia, W. Wang, X. (2010). The Sarbanes - Oxley Act and CEO tenure, turnover, and risk aversion, *The quarterly review of economics and finance*, 50, pp. 367-376.

- 18- Ebrahimimand, M. Sajadi, H. (2006). Independent Auditor Independent Growth Factors, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 40, pp. 61-80. (In Persian).
- 19- Ebrahimimand, M. Sajadi, S, H. (2010). *The factors reducing the independence of the auditor*, Accounting Progress of Shiraz University, 1 (1), pp. 95-112. (In Persian).
- 19- Fazelifar, N. SamadiLagaran, M. (2018). Comparative Study of the Entrepreneur and Non-Entrepreneur Auditors' Attitude to Effective Factors of Their Independence, *Journal of Accounting and Audit Management*, 7 (27), pp. 83-94. (In Persian).
- 20- Ghsempouranaraki, S. Shourvarzi, M. Zendehdel, A. (2012). Impact of long-term impact on auditor's independence, *A Quarerly Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, 4 (6), pp. 134-162. (In Persian).
- 21- Hassasyeghaneh, Y. Jafari, A. (2006). Factors Affecting the Independence and Competency of Iranian Society of Certified Accountants in Certification Services, *Quarterly journal of accounting studies*, 10 (11), pp. 103-125. (In Persian).
- 22- Hamuda, K. Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. *International Business Research*, ISSN 1913-9004 E-ISSN 1913-9012, 7 (2), pp. 120-128.
- 23- 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.
- 24- Johnstone, K. Sutton, M. Warfield, T. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: framework for analysis. *Accounting Horizons*, 15(1), pp. 1-18.
- 25- Mautz, R. Sharaf, H. (1961). The Philosophy of Auditing, *American Accounting Association*.

- 26- Nooritupkanloo, Z. Soleimani, S. Shorvarzi, M. (2018). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence, **A Quarerly Journal of Emperical Research of Financial Accounting**, (5) 18, pp. 69-80. **(In Persian)**.
- 27- Ostman, F. Sandberg, P. (2012). A field study in Pietermaritzburg, South Africa from auditors' perspective, **University of Gavle Arne Fagerström**, pp. 1-65.
- 28- OladeleJohn, A. Chukwumerije, T. (2012). Perceptions of Accountants on Factors Affecting Auditor's Independence in Nigeria, **International Journal of Research in Commerce, IT & Managment**. ISSN 2231-5756. 2 (11), pp. 1-14.
- 29- Pirisagharloo, M. Tahriri, M. (2018). The concept of the independence of the audit work: evidence from employees of member institutions Iranian Association of Certified Public Accountants, **Journal Audit Science**, 70, pp. 25-44. **(In Persian)**.
- 30- SieJian, K. Huishi, K. Ruiying, L. Kaili, L. VenChiang, Q. (2012). An Investigation into Big 4 Auditing companies In Malaysia: Factors That Affect Auditor Independence, **Bachelor of Commerce (Hons) Accounting University Tunku Abdul Rahman Faculty of Business and Finance Department of Commerce & Accountancy**, pp. 1-99.
- 31- Shalalnejad, H. Tamimi, M. VahidiElizehee, E. (2017) Iranian investors' perception of the independence of the auditor, **Accounting and Auditing Studies**, (10), pp. 26-1 **(In Persian)**.