

ارائه مدل مطلوب برای استقلال باطنی حسابرس

ساناز عسگری اردکلو^۱، رسول برادران حسنزاده^۲، حیدر محمدزاده سالطه^۳، اکبر کنعانی^۴

چکیده

حسابرسی بدون استقلال معنی و ارزشی ندارد و در واقع استقلال جوهره و روح حسابرسی است و به طور مستقیم، برکیفیت فرایند حسابرسی و اظهارنظر وی تأثیر می‌گذارد، مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی، مهمترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورت های مالی منع میکند. از این رو، پژوهش حاضر با هدف طراحی مدل مطلوب برای استقلال باطنی حسابرس انجام شده است. روش پژوهش از نظر هدف، کاربردی بوده و به لحاظ ماهیت تحقیق کمی محسوب می‌گردد. جامعه آماری مشتمل بر مدیران حسابرسی که حداقل پنج شرکت بورسی را در یک سال حسابرسی کرده باشند، هستند، نمونه آماری تحقیق با استفاده از رابطه تعیین حجم نمونه بر اساس نظر «هیر» (۲۰۱۴)، انتخاب و پرسشنامه محقق ساخته بر اساس مصاحبه های نیمه ساختاریافته با کمک خبرگان تدوین شد و سپس برای ارزیابی کمی روایی محتوا و جهت اطمینان از این که مهمترین و صحیح ترین محتوا (ضرورت سوال) انتخاب شده است، (نسبت روایی محتوا) و برای اطمینان از اینکه سوالات ابزار به بهترین نحو جهت اندازه گیری محتوا طراحی شده، از (شاخص روایی محتوا) استفاده شده است پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفای کرونباخ بدست آمد. جهت تجزیه و تحلیل داده ها از روش های تحلیل عاملی تأییدی و مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار Lisrel و Spss استفاده شد و همه فرضیات تحقیق مورد تایید قرار گرفت.

واژه های کلیدی: استقلال، استقلال باطنی، حسابرس.

طبقه بندی JEL: M41, M42, C51

^۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. asgaris91@yahoo.com
^۲ دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول) drh313@gmail.com
^۳ دانشیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران، @iaui ۲۷۵۲۳۲۳۸۸۳
^۴ استادیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. Akbarkanani2000@yahoo.com

Providing the ideal model for the internal independence of the auditor

Abstract

Auditing without independence has no meaning and value, and in fact, independence is the essence and spirit of auditing and directly affects the quality of the audit process and his opinion. The concept of independence in auditing standards is the most important audit condition, the lack of which prevents auditors from commenting on Financial statements prohibit. Therefore, the current research was conducted with the aim of designing the optimal model for the internal independence of the auditor. The research method is practical in terms of its purpose and it is considered quantitative in terms of the nature of the research. The statistical population consists of audit managers who have audited at least five listed companies in one year. The statistical sample of the research is based on the relationship of determining the sample size based on the opinion of "Hare" (2014), selection and questionnaire made by the researcher based on interviews. semi-structured questions were compiled with the help of experts, and then to quantitatively evaluate the validity of the content and to ensure that the most important and correct content (necessity of the question) was selected, (the ratio of content validity) and to ensure that the questions of the tool are aimed in the best way To measure the designed content, (content validity index) has been used. The reliability of the questionnaire was also obtained using Cronbach's alpha. To analyze the data, the methods of confirmatory factor analysis and structural equation model were used with the help of Lisrel and Spss software, and all research hypotheses were confirmed.

Keywords: independence, internal independence, auditor.

Grading Jel: M41, M42,C51

مقدمه

امروزه سرمایه گذاران از معیارهای مختلف اندازه گیری ریسک استفاده می کنند. بطوریکه این معیارها بسته به رفتار سرمایه گذاران در بازار سرمایه و میزان دانش و تسلط وی بر مسائل مالی انتخاب می شوند. گزارشگری مالی بعنوان عمده ترین وسیله انتقال اطلاعات مالی به سرمایه گذاران، نقش مهمی در تصمیم گیری های اقتصادی ایفا می کند. اگر کیفیت اطلاعات گزارش شده پایین باشد، ممکن است دریافت کنندگان این اطلاعات، تصمیمات نادرستی (مانند تصمیمات در مورد سرمایه گذاری یا تأمین مالی) را اتخاذ کنند که موجب تخصیص نابهینه منابع اقتصادی گردد. به طور ایده آل، سیستم گزارشگری مالی باید اجازه دهد که شرکت با عملکرد بهتر از شرکت با عملکرد ضعیفتر، قابل تشخیص باشد و در این مورد قواعد حسابداری بوسیله ایجاد اطمینان از کفایت اطلاعات گزارشهای مالی در مورد عملکرد اقتصادی صحیح سازمان اهمیت می یابند. اما به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین افراد درون سازمانی و برون سازمانی، وجود یک سازوکار کنترلی که بطور نسبی تضمین کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت های مالی باشد، ضرورت می یابد. این سازوکار در قالب حسابرسی مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می شود (فرحنا و ویانا، ۲۰۰۷). به دنبال رسواییهای مالی شرکتی و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی در سال ۱۳۹۰، برخی کارشناسان، ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانونگذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. برای مثال، قانون ساربنز آکسلی در سال ۲۰۰۲ در آمریکا وضع شد تا به بینظمیهای گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی نیز در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاستگذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه تمرکز نمودند و تلاشهایی را برای شناسایی محرکهای کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند (حساس یگانه و غلامزاده، ۱۳۹۱). پیامد دیگر این رسواییها، نگرانی هایی در خصوص عدم کارایی این موارد بود که می توانست منجر به تکرار آن شود. نتیجه آن، تغییرات

بنیادین و گسترده در حوزه نظارت بر شرکتها و بازار سرمایه و به خصوص تفکر تقویت ساختار نظام حاکمیت شرکتی و قوانین و مقررات بوده است. محققان با بررسی علتها و شرایط وقوع این رسواییها، به این نتیجه رسیدند که؛ در موارد نبود نظارت بر مدیریت، حاکمیت ناقص سهامداران بر چگونگی اداره کارها و سپردن اختیارات نامحدود به مدیران اجرایی، زمینه مساعدی برای سوء استفاده آنان فراهم کرده و برای جلوگیری از بروز چنین وضعیتی، سهامداران باید از طریق نظارت دقیق بر هیئت مدیره و حسابرسی منظم شرکت که در مجموع تحت عنوان نظام حاکمیت شرکتی شناخته می‌شود، اشراف دقیقی بر شرکت داشته باشند. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد ارائه گزارش حسابرسی باکیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکتها است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). نظر به اینکه گزارش حسابرسی، خروجی عملیات حسابرسی محسوب می‌شود؛ لذا معیاری برای ارزیابی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود؛ در نتیجه شناسایی عوامل اثرگذار بر محتوای گزارش حسابرسی حائز اهمیت بوده و این پژوهش با تمرکز بر شناسایی مولفه‌های مدل مطلوب بر استقلال باطنی حسابرس، سعی در بهبود و افزایش اثربخشی فعالیت حسابرسان و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد. مطالعات مختلفی در این زمینه در خارج و داخل کشور انجام شده که به چند مورد آن اشاره می‌کنیم:

- دوان و ژوان (۲۰۲۳)، در کشور ویتنام پژوهشی با عنوان «عوامل موثر بر استقلال حسابرس بخش عمومی» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ سه عامل اصلی اعلامیه‌های سیاسی، تصدی حسابرس و حسابرسی شوندگان بر استقلال حسابرس بخش عمومی تاثیر گذار می‌باشد.

- ساری و فاهرا (۲۰۲۳)، در کشور اندونزی پژوهشی با عنوان «استقلال و تجربه حسابرس در توانایی حسابرس برای کشف تقلب» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ استقلال و تجربه حسابرس در توانایی حسابرس برای کشف تقلب تاثیر گذار بوده و استقلال حسابرس در توانایی حسابرس برای کشف تقلب دارای ضریب مسیر ۰/۷۳۵ و تجربه

حسابرس در توانایی حسابرس برای کشف تقلب دارای ضریب مسیر ۰/۶۶۳ است.

- یونیک حسیبوان و پانگاریبوان (۲۰۲۳)، در کشور اندونزی پژوهشی با عنوان «تأثیر استقلال، صداقت در کشف تقلب شرکت حسابداری عمومی جاکارتا» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ استقلال حسابرس تأثیری در کشف تقلب موسسات حسابداری عمومی جاکارتا نداشته در حالی که صداقت حسابرس تأثیر مطلوبی در کشف تقلب موسسات حسابداری عمومی جاکارتا داشته است.

- ارداله و چاندرا (۲۰۲۲)، در کشور اندونزی پژوهشی با عنوان «استقلال حسابرس، اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس و مراقبت حرفه ای مناسب در مورد کیفیت حسابرسی» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ استقلال و اخلاق حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر نداشته اما تجربه حسابرس و مراقبت حرفه ای مناسب بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبتی داشته است.

- عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)، پژوهشی با عنوان «آسیب شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ اهمیت کارفرما، حق الزحمه حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی، وابستگی مالی حسابرس به صاحب کار، رقابت حرفه ای در میان موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، ارتباطات و پیوند های اجتماعی، روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرس از عوامل کاهنده استقلال حسابرس هستند و انتخاب حسابرس از طریق سیستم های هوشمند دیجیتالی چرخش صحیح موسسات حسابرسی شهرت و اعتبار و اندازه حسابرسی تعهد حرفه ای حسابرس و رتبه حسابرس به عنوان راهکارهایی برای افزایش استقلال حسابرس شناسایی شدند.

- گلستانی فر، هاشمی و همکاران (۱۴۰۱)، پژوهشی با عنوان «بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از منظر امام علی علیه السلام با تأکید بر نهج البلاغه» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ درنهج البلاغه آموزه های فردمحورانه ای وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. از بین این آموزه ها، صداقت و صراحت بیشترین تأثیر و زهدورزی و قناعت کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد در نهج البلاغه آموزه های عمومی و جامعه محوری وجود دارد که بر

استقلال حسابرس تأکید دارد. از بین آنها آموزه عدم وجود روابط غیرمتعارف بیشترین تأثیر و آموزه وجود نهادهای نظارتی کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد. از میان دو دسته آموزه های فرد محور و جامعه محور در نهج البلاغه مورد اول که امروز در سطح دنیا کمتر از آن با عنوان عامل موثر بر استقلال حسابرس یاد می شود بیشترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد از مجموع آموزه های نهج البلاغه ((عدم وجود روابط غیر متعارف)) بیشترین تأثیر و ((وجود نهاد های نظارتی)) کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد.

- اکر می مقدم و همکاران (۱۴۰۱)، پژوهشی با عنوان «تأثیر ویژگیهای فردی حسابرس (استقلال، مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی» به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. همچنین، ویژگیهای فردی حسابرس مانند مهارت، دانش و اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر معناداری دارد.

۱.۱ هدف پژوهش:

- شناسایی مولفه های استقلال باطنی حسابرسان.
- بررسی ارتباط بین جهتگیری اخلاقی و استقلال باطنی حسابرس.
- بررسی ارتباط بین تعهدات حرفه ای و استقلال باطنی حسابرس.
- بررسی تأثیر جهتگیری اخلاقی بر محتوای گزارش حسابرس.
- بررسی تأثیر تعهدات حرفه ای بر محتوای گزارش حسابرس.
- بررسی تأثیر استقلال باطنی بر محتوای گزارش حسابرس.

۲. روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش کمی از نوع پیمایشی می باشد، بر همین اساس روش پژوهش در بخش کمی توصیفی-همبستگی می باشد. جامعه

آماري اين تحقّق شامل مديران حسابري كه حداقل ه
شرکت بورسي را در يك سال حسابري كرده باشند،
هستند، كه پرسشنامه هاي تحقّق در اختيار آنان قرار
گرفته است. ابزار تحقّق پرسشنامه محقق ساخته با
احتساب روايي و پايايي آن مي باشد. به منظور بررسي
روايي در اين تحقّق از روايي محتوا استفاده شده
است. روايي محتوا به طور معمول در پاسخ به سوالي
چون:

- آيا ابزار طراحي شده همه جنبه هاي مهم و اصلي
مفهوم مورد اندازه گيري را شامل مي شود؟
 - آيا سازه هاي ابزار همان چيزي را كه بايد بررسي
مي كند؟
 - آيا اجزا و كلّيت ابزار قابل پذيرش متخصصان ذيربط
مي باشد؟
- در اين تحقّق پس از جمع آوري نظرات متخصصين،
تغييرات لازم در ابزار مورد توجه قرار گرفت، سپس براي
ارزيابي كمّي روايي محتوا و جهت اطمينان از اين كه
مهمترين و صحيح ترين محتوا (ضرورت سوال) انتخاب شده
است، (نسبت روايي محتوا) و براي اطمينان از اينكه
سوالات ابزار به بهترين نحو جهت اندازه گيري محتوا
طراحي شده، از (شاخص روايي محتوا) استفاده شده است.
به منظور بررسي پايايي پرسشنامه نيز از ضريب آلفاي
كرونباخ استفاده شده است. روش تجزيه و تحليل داده ها
در اين پژوهش، از روشهاي آمارهاي توصيفي نظير
ميانگين، انحراف معيار، جداول و نمودارهاي جهت بررسي
وضعيت توصيفي متغيرهاي پژوهش استفاده شده است.
- از روش تحليل عاملي تأييدي جهت تأييد عامل هاي
استخراج شده استفاده گرديده است.
 - از مدل معادلات ساختاري جهت آزمون مدل .

۳. نتايج و تجزيه و تحليل يافته ها

۳-۱- چه ارتباطي بين جهتگيري اخلاقي و استقلال باطني حسابرس وجود دارد؟

تجزيه و تحليل داده ها از طريق ضريب مسير در مدل
معادلات ساختاري نشان مي دهد كه جهتگيري اخلاقي با
استقلال باطني حسابرس ارتباط معني داري دارد، ($P < 0.05$ ،
 $Value = 0.598$ ، $t = 7.499$). لذا فرضيه پژوهش با ۹۵ درصد
اطمينان تأييد مي شود. با توجه به مثبت بودن ضريب
همبستگي رابطه مستقيم بين اين دو متغير وجود دارد و

بر اساس ضریب مسیر (β) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در جهت‌گیری اخلاقی، استقلال باطنی حسابرس معادل ۰/۵۹۸ انحراف استاندارد افزایش پیدا می‌کند.

جدول ۱: خلاصه نتایج ارتباط بین جهت‌گیری اخلاقی و استقلال باطنی حسابرس

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	P-Value	نتیجه
جهت‌گیری اخلاقی - استقلال باطنی	۵۹۸.۰	۴۹۹.۷	۰۰۰.۰	تأیید

منبع: نتایج تحقیق

۲-۳- چه ارتباطی بین تعهدات حرفه‌ای و استقلال باطنی حسابرس وجود دارد؟

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق ضریب مسیر در مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که جهت‌گیری اخلاقی با استقلال باطنی حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد، ($P=۰/۰۵$ ، $Value \leq ۳/۰۹۱$ ، $t=۰/۲۷۰$ ، β). لذا فرضیه پژوهش با ۹۵ درصد اطمینان تایید می‌شود. با توجه به مثبت بودن ضریب همبستگی رابطه مستقیم بین این دو متغیر وجود دارد و بر اساس ضریب مسیر (β) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در تعهدات حرفه‌ای، استقلال باطنی حسابرس معادل ۰/۲۷۰ انحراف استاندارد افزایش پیدا می‌کند.

جدول ۲: خلاصه نتایج ارتباط بین تعهدات حرفه‌ای و استقلال باطنی حسابرس

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	P-Value	نتیجه
تعهدات حرفه‌ای - استقلال باطنی	۲۷۰.۰	۰۹۱.۳	۰۰۲.۰	تأیید

منبع: نتایج تحقیق

۳-۳- تأثیر جهتگیری اخلاقی بر محتوای گزارش حسابرس چگونه است؟

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق ضریب مسیر در مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که جهتگیری اخلاقی با محتوای گزارش حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد، ($P < 0.05$)، $Value \leq -2.233$ ، $t = 2.170$ ، $\beta = 0.170$). لذا فرضیه پژوهش با ۹۵ درصد اطمینان تایید می‌شود. با توجه به مثبت بودن ضریب همبستگی رابطه مستقیم بین این دو متغیر وجود دارد و بر اساس ضریب مسیر (β) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در جهتگیری اخلاقی، محتوای گزارش حسابرس معادل ۰/۱۷۰ انحراف استاندارد بهبود پیدا می‌کند.

جدول ۳: خلاصه نتایج تأثیر جهتگیری اخلاقی بر محتوای گزارش حسابرس

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	P-Value	نتیجه
جهتگیری اخلاقی - محتوای گزارش	۱۷۰.۰	۲۳۳.۲	۰.۲۶.۰	تأیید

منبع: نتایج تحقیق

۳-۴- تأثیر تعهدات حرفه‌ای بر محتوای گزارش حسابرس چگونه است؟

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق ضریب مسیر در مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که تعهدات حرفه‌ای با محتوای گزارش حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد، ($P < 0.05$)، $Value \leq -6.238$ ، $t = 6.476$ ، $\beta = 0.476$). لذا فرضیه پژوهش با ۹۵ درصد اطمینان تایید می‌شود. با توجه به مثبت بودن ضریب همبستگی رابطه مستقیم بین این دو متغیر وجود دارد و بر اساس ضریب مسیر (β) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در تعهدات حرفه‌ای، محتوای گزارش حسابرس معادل ۰/۴۷۶ انحراف استاندارد بهبود پیدا می‌کند.

جدول ۴: خلاصه نتایج تأثیر تعهدات حرفه‌ای بر محتوای گزارش حسابرس

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	P-Value	نتیجه
تعهدات حرفه‌ای - محتوای گزارش	۴۷۶.۰	۲۳۸.۶	۰.۰۰۰.۰	تأیید

منبع: نتایج تحقیق

۳-۵- تأثیر استقلال باطنی حسابرس بر محتوای گزارش حسابرس چگونه است؟

تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق ضریب مسیر در مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که استقلال باطنی حسابرس با محتوای گزارش حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد، ($\beta = 0/303, t = 4/662, P\text{-Value} \leq 0/05$)، لذا فرضیه پژوهش با ۹۵ درصد اطمینان تایید می‌شود. با توجه به مثبت بودن ضریب همبستگی رابطه مستقیم بین این دو متغیر وجود دارد و بر اساس ضریب مسیر (β) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در استقلال باطنی حسابرس، محتوای گزارش حسابرس معادل $0/303$ انحراف استاندارد بهبود پیدا می‌کند.

جدول ۵: خلاصه نتایج تأثیر استقلال باطنی حسابرس بر محتوای گزارش حسابرس

نتیجه	P-Value	آماره t	ضریب مسیر	فرضیه
تأیید	۰۰۰۰	۶۶۲.۴	۳۰۳.۰	استقلال باطنی > محتوای گزارش

منبع: نتایج تحقیق

جدول ۶: آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی همگون	پایایی مرکب
استقلال باطنی	۹۵۴.۰	۹۵۶.۰	۹۵۸.۰
تعهدات حرفه‌ای	۸۹۸.۰	۹۰۰.۰	۹۱۷.۰
جهتگیری اخلاقی	۸۶۲.۰	۸۶۳.۰	۸۹۴.۰
محتوای گزارش	۸۹۱.۰	۸۹۴.۰	۹۱۳.۰

منبع: نتایج تحقیق

نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب در جدول ۶ نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از $0/7$ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد.

۳-۶- اولویت نهایی شاخص‌های با تکنیک AHP

در این گام اولویت نهایی شاخص‌های ماتریس سوات محاسبه می‌شود. نتایج مقایسه زیرمعیارهای تحقیق و اوزان مربوط به آنها ماتریس W_2 را تشکیل می‌دهد. برای تعیین اولویت نهایی شاخص‌های ماتریس سوات با تکنیک AHP ابتدا وزن شاخص‌ها براساس هر معیار (W_2) در وزن معیارهای اصلی

(W₁) ضرب شود. با در دست داشتن وزن هریک از معیارهای اصلی (W₁) و زیرمعیارها (W₂) وزن هریک از شاخصها محاسبه می شود.

جدول ۷: تعیین اولویت نهائی شاخصهای ماتریس سوات با تکنیک

AHP

وزن نهایی	وزن زیرمعیار	زیرمعیارها	وزن	معیارها
۰/۰۲ ۱۳	۰/۰۶۲	اندازه سازمان	۰/۳ ۴۳	عوامل درون سازمانی
۰/۰۳ ۱۶	۰/۰۹۲	فرهنگ سازمانی		
۰/۰۱ ۹۶	۰/۰۷۵	مدیریت سازمان		
۰/۰۴ ۴۶	۰/۱۳۰	رفتار سازمانی		
۰/۰۳ ۰۲	۰/۰۸۸	حقوق و مزایا		
۰/۰۳ ۰۹	۰/۰۹۰	جایگاه حسابرس		
۰/۰۲ ۸۸	۰/۰۸۴	آموزش		
۰/۰۳ ۱۹	۰/۰۹۳	عوامل مربوط به شغل		
۰/۰۴ ۲۲	۰/۱۲۳	اعتبار سازمانی		
۰/۰۲ ۸۵	۰/۰۸۳	نظارت و کنترل درون سازمانی		
۰/۰۳ ۲۹	۰/۰۹۶	چرخش حسابرس		
۰/۰۱ ۴۱	۰/۰۴۲	رعایت تضاد منافع	۰/۳ ۳۶	عوامل برون سازمانی
۰/۰۲ ۰۸	۰/۰۶۲	رقابت موسسات حسابرسی		
۰/۰۲ ۸۶	۰/۰۸۵	بازدارندگی جامعه		
۰/۰۲ ۳۹	۰/۰۷۱	شرایط اقتصادی		
۰/۰۲ ۹۹	۰/۰۸۹	روابط فراقاری		
۰/۰۵ ۴۱	۰/۱۶۱	عوامل قانونی		

وزن نهای ی	وزن زیرم ع یار	زیرمعیارها	وزن	معیارها
۰/۰۲ ۸۶	۰/۰۸۵	عوامل مربوط حرفه حسابرسی		
۰/۰۳ ۸۶	۰/۱۱۵	گزارشگری		
۰/۰۵ ۲۸	۰/۱۵۷	نظارت و کنترل		
۰/۰۴ ۴۷	۰/۱۳۳	عوامل مربوط به شرکت صاحبکار		
۰/۰۵ ۷۸	۰/۱۸۲	بی طرفی	۰/۳ ۲۱	عوامل فردی
۰/۰۳ ۴۷	۰/۱۰۸	اخلاق حرفه ای		
۰/۰۴ ۴۳	۰/۱۳۸	ویژگیهای شخصیتی و رفتاری و شناختی،		
۰/۰۶ ۲۶	۰/۱۹۵	عوامل دموگرافیک		
۰/۰۶ ۶۱	۰/۲۰۶	درک حسابرس از گذشته و آینده		
۰/۰۵ ۵۲	۰/۱۷۲	نگرش شغلی		

منبع: نتایج تحقیق

۴. جمع بندی و نتیجه گیری

یکی از مهم ترین دستاوردهای پژوهش حاضر، لزوم توجه به عوامل درون سازمانی (عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی) است.

یکی از ابعاد شناسایی شده درون سازمانی بعد اندازه موسسه حسابرسی است. این یافته با نتیجه یافته محمدرضایی و یعقوبنژاد (۱۳۹۶) همخوانی دارد. در ارتباط با این بعد باید گفت: بعد از مطرح شدن نظریه اندازه موسسه حسابرسی توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) بعنوان متغیر جایگزین کیفیت حسابرسی، پژوهش‌هایی در ارتباط با اثر مؤسسات حسابرسی بزرگ بین المللی (هشت، شش، پنج و چهار) بر حسابرسی انجام شد. در ایران نیز علیرغم اینکه مؤسسات حسابرسی بزرگ بین المللی فعالیت نمی‌کنند، از نظریه اندازه موسسه حسابرسی برای پژوهش در مورد تفاوت کیفیت حسابرسی سازمان بعنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بعنوان حسابرس کوچک استفاده شده است. مرور پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که نتایج بدست آمده متناقض هستند. چنین نتایج متناقضی بیانگر آن است که پژوهش‌های انجام شده در این حوزه در داخل کشور از ضعف‌های نظری و روش شناختی رنج می‌برند. با نظریه فشار حق الزحمه حسابرسی بیان می‌کند که مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی به دلیل حق الزحمه پایین تحت فشار حق الزحمه، زمان کافی جهت کشف تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی صاحبکار را صرف نمی‌کنند. این نظریه پیش بینی می‌کند که کیفیت حسابرسی سازمان که با مشکل حق الزحمه پائین حسابرسی مواجه نیست بیشتر از مؤسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی باشد. اما، نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی مدعی است که تردید اساسی نسبت به استقلال حسابرس وجود دارد زمانی که حسابرسی شونده و حسابرسی کننده هر دو دولتی باشند. این نظریه استقلال سازمان حسابرسی را زیر سؤال می‌برد. اعتبار سازمانی هم یکی از متغیرهای مهم در این حوزه بود که با اندازه سازمان قرابت معنایی دارد. مؤسسات حسابرسی بزرگ سعی دارند که شهرت خود را حفظ کنند و مسلماً حاضر نمیشوند کاری انجام دهند که به استقلال و اعتبار آنها لطمه وارد شود. در واقع، ممکن است حسابرسان در سطحی بالاتر از میانگین از شایستگی حرفه‌ای و درستکاری خود استفاده کنند تا در نتیجه ی آن در

بلندمدت، شهرت و دستمزد حسابرسی بالاتر از میانگین را برای خود به ارمغان آورند. حجم وسیعی از تحقیقات نظری و تجربی نشان می‌دهد که به دلیل موضوع شهرت موسسات حسابرسی و هزینه دعاوی علیه آنها، حساب‌رسان انگیزه‌های مبتنی بر بازار و ذاتی برای عمل مستقلانه دارند. برای مثال، کراسول و همکاران (۲۰۰۲) با استفاده از داده‌های شرکتهای استرالیایی دریافتند که هیچ رابطه‌ای میان وابستگی حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر مشروط حسابرسی وجود ندارد. رینولدز و فرنسیس (۲۰۰۰) اظهارنظر نسبت به صاحبکاران بزرگتر محافظه کارتر می‌باشند.

یکی دیگر از ابعاد شناسایی شده در این ارتباط فرهنگ و رفتار سازمانی است. این یافته با نتایج تحقیق اخیر مرادی و جودکی (۱۴۰۲) ایکرو و مت (۲۰۱۹) دیمترادز (۲۰۱۸) و میر جلیلی (۱۳۹۸) همسو می‌باشد. فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده‌ی اثرگذار بر عملکرد آن است از نظر بارون و گرینبرگ، تاثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش‌بینی و هدایت کرد. با اهرم فرهنگ سازمانی، به سادگی می‌توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت‌گیری‌های جدید را در سازمان پایدار کرد. از آنجا که در هر سازمانی، فرهنگ منحصر به فرد آن سازمان وجود دارد که به افراد شیوه فهم و معنی بخشیدن به رویدادها را نشان می‌دهد، از فرهنگ سازمانی می‌توان به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و تقویت رفتار سازمانی استفاده نمود. بنابراین فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای موسسه حسابرسی داشته باشد.

یکی دیگر از متغیرهای شناسایی شده در بعد درون سازمانی مدیریت و سبک مدیریت موسسه حسابرسی است. این یافته با نتایج تحقیق سلطانی نژاد و همکاران (۱۴۰۲) همخوانی دارد. مدیرانی که از تجربه و دانسته‌های حساب‌رسان خود استفاده می‌کنند و در فرآیند حسابرسی و تصمیم‌گیری در مورد روش‌های حسابرسی با حساب‌رسان پایین دست مشورت می‌کنند، احساس مثبت و انگیزه بیشتری در آنها شکوفا می‌شود و استقلال آنها تقویت می‌شود و رفتارهای ناکارآمد و تنش‌ها از بین می‌رود. هنگامی که مدیران با حساب‌رسان خود

مشورت میکنند و از آنها نظرخواهی میکند، حس مفید بودن در وجود آنها تقویت می‌شود و نیز حسابرسان تلاش می‌کنند تا حسابرسی با کیفیت بیشتری انجام شود. این گونه رفتار مدیران باعث بهبود استقلال حسابرسان می‌شود. احمد و همکاران، (۲۰۱۱) و محمود (۲۰۱۵) به یافته های مشابهی دست یافتند. در تحقیقات قبلی نیز ارتباط مثبتی بین حق الزحمه پرداختی و استقلال حسابرس مشاهده شده است که نشان می‌دهد که میزان حق الزحمه می‌تواند تاثیر زیادی بر استقلال و مستقلیت عملی حسابرس داشته باشد. علاوه بر این، تعیین حق الزحمه پرداختی به طور صحیح و منطقی می‌تواند به کیفیت حسابرسی کمک کرده و عملکرد حسابرس را بهبود بخشد (رونقی، ۱۴۰۳). نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعیین حق الزحمه پرداختی حسابرس به طور مناسب و شفاف می‌تواند بهبودی در استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و اعتماد عمومی به گزارش های حسابرسی ایجاد کند. ارتباط مثبتی بین حق الزحمه پرداختی و استقلال حسابرس مشاهده شده است که نشان می‌دهد که میزان حق الزحمه میتواند تاثیر زیادی بر استقلال و مستقلیت عملی حسابرس داشته باشد. علاوه بر این، تعیین حق الزحمه پرداختی به طور صحیح و منطقی میتواند به استقلال حسابرسی کمک کرده و عملکرد حسابرس را بهبود بخشد. درتصمیم گیری های مرتبط با تعیین حق الزحمه پرداختی حسابرس، لازم است به این نکات توجه شود که چگونگی تعیین حق الزحمه میتواند تاثیر زیادی بر استقلال حسابرسی داشته باشد و این مسئله میتواند اعتماد عمومی به گزارش های حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد.

جایگاه سازمانی حسابرس یکی دیگر از متغیرهای شناسایی شده در بعد درون سازمانی است. این یافته ها با نتایج تحقیق اسلام و همکاران (۲۰۱۳) همسو گزارش شد. رابطه بین حسابرس و تهیه کننده اطلاعات محور اصلی بحث استقلال است. به طور کلی، به منظور تاکید بر یک رابطه مستقل دوطرفه، موضع اتخاذ شده این است که انتخاب حسابرس و فراهم کردن زمینه و امکانات حسابرسی برای وی باید از مسوولیت های مجمع عمومی صاحبان سهام باشد. انتخاب حسابرس توسط کمیته حسابرسی (یا کمیته ای مشابه) زمینه مساعدی برای مذاکرات مستقیم بین حسابرس و کمیته حسابرسی را فراهم می‌سازد و باعث بهبود ارتباط موثر در مورد گزارش حسابرسی، خط مشی های مالی، ساختار

سازمانی، روش‌های کنترلی و سایر موارد و مشکلات مشابه می‌شود. استفاده از کمیته حسابرسی به عنوان پل ارتباطی بین حسابرسان و تهیه کنندگان اطلاعات نشانگر سیر تکاملی به منظور برقراری جایگاه سازمانی مناسب برای حسابرسان مستقل و در نتیجه تقویت پایه‌های استقلال آنهاست. استقلال سازمانی باعث رهایی حسابرس از نفوذ تهیه‌کننده اطلاعات می‌شود. جایگاه سازمانی مستقل، فراهم‌کننده اطمینانی منطقی است که حسابرس تحت تاثیر حرکات مشکوک واحد مورد رسیدگی قرار نمی‌گیرد و می‌تواند پذیرش نقش حسابرسی را به عنوان مکانیزمی نظارتی توسط استفاده‌کنندگان و جامعه بهبود بخشد.

یکی دیگر از ابعاد شناسایی شده در این ارتباط آموزش حسابرس است. این یافته با نتایج تحقیق آقایی و همکاران (۱۳۹۰) همسو گزارش شد. بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. حرفه حسابرسی با پذیرش مسئولیت بیشتر و گسترش نقش خود و یا تقویت آموزش درباره نقش و محدودیت های حسابرسی می تواند به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات را کاهش دهد. رشد بی وقفه نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و گرایش آن ها به استفاده از صورت های مالی جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، برنامه ریزی و نظارت در مورد وضعیت مالی و عملکرد واحد اقتصادی، ضرورت کاهش فاصله انتظارات را ایجاد می کند.

نظارت و کنترل یکی دیگر از ابعاد بدست آمده در ارتباط با عوامل درون سازمانی استقلال حسابرس بود. این یافته با نتایج تحقیق حسینی نسب (۱۳۹۹) همخوانی دارد. اگر در گذشته استقلال حسابرسی عمدتاً بر استقلال شخصی حسابرس (استقلال کارکردی) متمرکز بوده، اما در دهه های اخیر استقلال سازمانی مؤسسه حسابرسی (مؤسسات حسابرسی) نیز به میزان استقلال شخصی حسابرسان، مهم تلقی شده است. به تدریج مسائل پیرامونی امر حسابرسی، توجهات را معطوف به محیط و فضایی کرد که حسابرس در آن چارچوب فعالیت می‌کند. بنابراین دیگر توجه صرف به ابعاد شخصی استقلال حسابرسی (استقلال حسابرس) نمی‌توانست پاسخ مناسبی به وضعیت و شرایط مزبور باشد؛ زیرا استقلال حسابرس نسبت تنگانی با استقلال سازمان یا مؤسسه ای دارد که حسابرس در آن به فعالیت مشغول است و در واقع بدون استقلال سازمانی، تأمین استقلال شخصی حسابرس تقریباً غیرممکن

است. مثلاً استقلال حسابرس در مؤسسات حسابرسی ایرانی که قدرالسهم شرکا بسیار ناچیز و عمال کارمند تلقی می‌شوند یا مؤسساتی که دارای شرکای غیرحضوری هستند یا شرکای حضوری دستوری عمل می‌کنند، امری غیرممکن است؛ زیرا رابطه تعریف‌شده فوق برخلاف آیین رفتار حرفه‌ای، مقررات حاکم بر حسابرسی است و تناقضی آشکار با استقلال شکلی و محتوایی دارد. امروزه شخص حسابرس یا سازمان متبوع وی «مؤسسه حسابرسی» تنها عوامل مهم و مؤثر در کیفیت و نتیجه گزارشات حسابرسی تلقی نمی‌شوند، بلکه لازم دانسته شده است فعالیت حسابرسان در چارچوبی فراتر از محیط مؤسسه حسابرسی و در قالب «نظام حسابرسی کشور» ملاحظه شود. تجربه حرفه جهانی حسابرسی نشان داده که چگونگی اداره و مدیریت مؤسسات حسابرسی و همچنین چگونگی نظام نظارت بر حرفه تأثیر بسزایی در رسیدگی حسابرسان به پرونده‌های حسابرسی دارد. بدین ترتیب، توجهات معطوف به عوامل و عناصر نهادی مؤثری شد که می‌تواند کار حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. با این پیش‌گفته، امروزه دیگر استقلال حسابرس محدود به شخص حسابرسان نمی‌شود، بلکه شامل ساختار مؤسسه حسابرسی، کارکرد نظارت «نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی» نیز شده است. تجارب مؤسسات بزرگ بین‌المللی و همچنین تجربه محدود حسابرسی بخش غیردولتی ایران نیز بر ضرورت وجود نهاد نظارتی مستقل و بی‌طرف فارغ از چگونگی جایگاه این نهاد نظارتی در درون حرفه یا بیرون از آن دارد. از این جهت حرفه شبه‌قضای حسابرسی مشابتهای بی‌شماری با نظام قضائی دارد.

چرخش حسابرس هم یکی دیگر از متغیرهای مهم شناسایی شده بود که در تحقیقات قبلی نیز مورد تأکید قرار گرفته شده بود. حساس‌یگانه (۱۳۸۴) معتقد است از دلایل خدشه دار شدن استقلال حسابرسان وجود رابطه طولانی مدت بین آنها و صاحبکاران است که نگرانی‌های ماتزو شرف بیش از ۴۰ سال قبل، در زمینه افزایش تدریجی سطح روابط رفاقتی در ارثر ارتباطات طولانی مدت بین حسابرسان و صاحبکار، نیز نشان از اهمیت موضوع از سالیان دور دارد. از نقطه نظر قانونگذاران، تغییر دوره ای موسسه حسابرسی، احتمالاً بیشتر باعث میشود حسابرسان مستقل، تسلیم فشارهای مدیریت نشده و بنابراین بتوانند سعی و پشتکار و تعهد به استقلال و اصول اخلاقی را در انجام کارشان حفظ کنند.

استانداردگذاران، بحث میکنند که رابطه ی طولانی مدت، بین حسابرس و صاحبکارش استقلال را تهدید میکند. آنها اعلام میدارند که روابط شخصی بین گروهها توسعه مییابد، که ممکن است باعث کم شدن هوشیاری حسابرس شود و حتی منجر به نگرشی اجباری در جهت مدیران رده بالای شرکت شود. جدا از خطری که متوجه استقلال میشود، کار حسابرسی در طول زمان روتین می شود و در این صورت، حسابرس تلاش کمتری را به تعیین نقاط ضعف کنترل داخلی و منابع ریسک اختصاص میدهد. بنابراین باور بر این است که موسسات حسابرسی در طول زمان صورتهای مالی را با عینکهای خوش بینی و نه چشم بدبینی بررسی میکنند. طرفداران چرخش موسسه حسابرسی بحث می کنند کنند که چرخش اجباری، استقلال حسابرس و عینیت را افزایش داده و دیدگاه جدیدی در خصوص ریسکهای تجاری و گزارشگری صاحبکار ارائه میدهد. دوپوچ و همکاران (۲۰۰۱) در یک مجموعه آزمایشی با پشتیبانی از این بحثها مشاهده میکنند که چرخش اجباری تمایل حسابرس به انتشار گزارشات مغرضانه به نفع مدیریت را کاهش میدهد. به هر حال، قوانین میتوانند فقط محیطی را برای استقلال حسابرس ایجاد کنند ولی آن را تضمین نمیکنند. یکی دیگر از متغیرهای مهم شناسایی شده در این حوزه و در بعد برون سازمانی، تضاد منافع است. نتایج این پژوهش با مبانی نظری پژوهش سازگاری دارد به طوریکه مشابه با نتایج بخشی از پژوهش عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵)، تیتوس و همکاران (۲۰۱۴)، آدام و علی (۲۰۱۴) همخوانی دارد. تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهمترین توجیه برای نیاز به حسابرسی است. در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه متصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابرسی به طور محسوس کاهش می یافت. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابرسی توسط فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می سازد. نتیجتاً یکی از مهمترین ویژگی های حسابرس استقلال اوست. اهمیت استقلال برای حسابرس تا حدی است که تمامی ویژگی های دیگرش را تحت الشعاع قرار می دهد.

رقابت موسسات حسابرسی یکی دیگر از متغیرهای مهم شناسایی شده در بعد برون سازمانی است که استقلال حسابرس را تحت تاثیر قرار خواهد داد. این یافته با نتایج نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) همسو گزارش شد. این نتیجه منطبق با نظریه "رقابت از دیدگاه هزینه تغییر دادن مشتری" است. چرا که بر اساس این نظریه چون

ماهیت فعالیت موسسات حسابرسی به نحوی است که مستلزم نوعی تعامل با صاحبکار است و قطع رابطه با یک صاحبکار و انعقاد قرارداد با صاحبکار جدید است و هزینه های بسیاری را به حسابرس تحمیل می کند و از سوی دیگر افزایش رقابت در بازار حسابرسی، احتمال از دست دادن صاحبکار را افزایش می دهد. حسابرس به منظور تامین رضایت و حفظ مشتری ممکن است استقلال خود را زیر پا گذاشته و اشتباهات و تقلبهای موجود در صورتهای مالی صاحبکار را نادیده انگارد.

روابط فراقاری و رابطه مداری یکی دیگر از متغیرهای برون سازمانی موثر بر استقلال باطنی حسابرس است. نتایج این یافته با نتایج تحقیق بختیاری و همکاران (۱۳۹۸) همسو است. روابط فراقاری یعنی استفاده از رابطه شخصی، فامیلی و سیاسی در دستیابی به منافع شخصی در یک فعالیت اقتصادی. مطالعات نشان می دهد رابطه مداری در همه اقتصادها از جمله اقتصادهای نوظهور وجود دارد. برخی از تحقیقات نیز رابطه مداری را نوعی رانت خواری می شناسند و آن را غیر اخلاقی میدانند. به بیان دیگر رابطه مداری یک روش برای تامین یا تقسیم منافع برای بقاء در واحد های تجاری است و به تبانی اجتماعی بر اساس قدرت اشاره دارد و نتیجه سیستم های معاصر سیاسی و اقتصادی است (یوئن و چان ، ۲۰۱۴). تحقیقات در حوزه فرهنگ و ارزش های اجتماعی نشان می دهد قضاوت و رفتار حسابرسان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت تأثیر فرهنگ و ارزش های اجتماعی است. از این رو مولفه های فرهنگی جامعه نظیر رابطه مداری می تواند با قضاوت در حسابرسی ارتباط مستقیم داشته مطالعات نشان داده است حسابرسانی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، استقلال خود را حفظ نکرده و گزارش های حسابرسی مقبول بیشتری در مقایسه با دیگر حسابرسان صادر می نمایند و این موضوع می تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود (لینوکس، ۲۰۰۵). از طرف دیگر نتایج برخی دیگر از پژوهش ها بیانگر آن است که ارتباطات و وابستگی های اجتماعی میان حسابرس و مدیران واحدهای تجاری می تواند باعث ارتقای کیفیت کار حسابرسی شود (ناو و یای، ۲۰۱۲).

در ادامه به مرور برخی از مهمترین عوامل فردی شناسایی شده اشاره خواهد شد. بی طرفی یکی از مهمترین متغیرهای

1 Lennox

2 Kwon & Yi

فردی بود که استقلال حسابرس را تحت تاثیر قرار می دهد. بی طرفی عبارت است از نگرش ذهنی غیر جانب دارانه ای که به حسابرسان داخلی اجازه می دهد کارها به نحوه ی انجام دهند که ضمن اعتقاد به نتیجه کارشان، هیچ مصالحه و سازشی در مورد کیفیت صورت نگیرد. این یافته در تحقیق افتخاری (۱۳۹۷) نیز به آن اشاره شده است. حسابرس مستقل باید بی طرف باشد و اجازه ندهد که تعصب یا جانبداری بر بی طرفی وی لطمه وارد سازد. حسابرس مستقل باید همواره بی طرفی خود را حفظ کند و از موردی که ممکن است، صرفنظر از آثار واقعی آن، با صداقت و بی طرفی وی ناسازگار به نظر رسد هم واقعا و هم ظاهرا به دور باشد.» ضرورت استقلال حسابرسان از واحدهای تجاری مورد رسیدگی، امروزه به وسیله جوامع حرفه ای و قانونی بسیاری از کشورها به رسمیت شناخته شده است. اخلاق حرفه ای یکی دیگر از ویژگیهای فردی حسابرس است که بر استقلال باطنی حسابرس تأثیر دارد. این یافته با نتایج تحقیق صالحی (۱۳۹۵) همسو گزارش شد. به علاوه اخلاق حرفه ای حسابرس باعث افزایش استقلال او می شود. پس حسابرس باید در سطح بالایی از نظر علمی و عملی باشد. و پیگیر تحولات حرفه حسابرسی باشد، حسابرس نباید هیچ وظیفه حرفه ای را قبول کند مگر اینکه قادر به انجام آنها در سطح مناسبی از کارایی باشد، حسابرس باید وظایف حرفه ای خود را با پشتکار، در راستای اخلاق حرفه ای، قوانین و استانداردهای حاکم انجام دهد. حسابرس نباید هرگونه عمل یا رفتار شخصی در وظایف خود که ممکن است موجب انحراف از صداقت و استقلال او شود یا نام و اعتماد حرفه ای او را به خطر اندازد و یا به دیگران آسیب رساند، انجام دهد. حسابرس باید از هرگونه پرداخت یا کمیسیون برای یک حسابرسی جدید خودداری کند. هرگز متوسل به فریب و گمراه کردن در رابطه با صلاحیت و تجربه خود و یا خدمات حرفه ای ارائه شده، نشود. بررسی ها نشان می دهد که تیپ های شخصیتی حسابرسان با استقلال ارتباط معنی داری دارند و این نتیجه با یافته های پژوهش های انجام شده توسط لینه و گاندی (۲۰۰۱) مطابقت دارد. آنها در مطالعات خود به این نتیجه رسیدند که نوع شخصیت حسابرسان بطور مستقیم تمایل و علاقه ی آنها را برای مواجه شدن با شیوه های کاهش کیفیت فعالیتهای حسابرسی تحت تاثیر قرار داده است. نتایج این تحقیق با یافته های مطالعات برادران و همکاران (۱۳۹۲) مطابقت دارد. چرا که پایبندی به آیین

رفتار حرفه ای منجر به افزایش کیفیت خدمات اعتبار بخشی می شود و آنها نیز به این نتیجه دست یافتند که بین انواع تیپ های شخصیتی حسابرسان و استقلال حسابرس و کیفیت رایحه خدمات اعتبار بخشی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین نتایج تحقیق چادگانی و همکاران (۲۰۱۱) با یافته های این تحقیق مطابقت دارد. آنها نیز به ارتباط بین تیپ های شخصیتی و نحوه رعایت آیین رفتار حرفه ای درخصوص نحوه گزارش خطاهای کشف شده در فرایند حسابرسی، ارتباط معنی داری را مخابره نموده اند.

در پایان باید گفت: استقلال باطنی از حسابرس می خواهد تا بی طرف باشد و در اعمال قضاوت های حرفه ای خود در تمام صورتهای مالی فرقی قائل نشود. در حالیکه استقلال ظاهری به درک کاربران (استفاده کنندگان) صورتهای مالی از استقلال حسابرس مربوط است. برای مثال، اگر حسابرس نفع مالی مستقیم یا غیرمستقیم نداشته باشد، باید این اطمینان را دهد که هیچ چیزی بر استقلال رأی وی اثرگذار نبوده است. کیفیت حسابرسی و ارزش قضاوت حرفه ای به استقلال حسابرس بستگی دارد. به نحویکه اگر استقلال حسابرس مورد تردید باشد، کیفیت حسابرسی از نظر استفاده کنندگان از گزارش های مالی حسابرسی شده نیز پایین ارزیابی خواهد شد. استقلال می تواند از توانایی حسابرس در شکل گیری نظراتش حمایت کند. بنابراین، حسابرس در انجام فرآیند حسابرسی باید بی طرف باشد. فرانسیس (۲۰۱۱) بیان داشته که حسابرسان زمانی واجد شرایط می باشند که بتوانند با شایستگی و مستقل کار کنند. تحقیق انجام شده توسط سوکریسنو اگوس (۲۰۱۴)، لینگ لین (۲۰۱۴) و جمال و ساندر (۲۰۱۱) نشان داد که استقلال بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. هائیریدیستا و فجرانی (۲۰۱۹) نیز بیان نمودند شکست حسابرسی زمانی روی می دهد که حسابرس مستقل عمل نکند یا اگر حسابرس مستقل، گزارش حسابرسی شفاف صادر نکند چون نتوانسته است اسناد حسابرسی کافی منطبق با استانداردهای حسابرسی جمع آوری کند. شکست حسابرسی دارای پیامدهای اقتصادی برای حسابرسان، مشتریان و اشخاص ثالث می باشد. حسابرسی موفق زمانی روی می دهد که حسابرسان همسو با استانداردهای حسابرسی، عمل کنند و آراء حسابرسی صادر کنند که همسو با شرایط صورت وضعیت مالی مشتری و ریسک حسابرسی باشد.

۵. منابع و مآخذ

- آگاه فریبا، نادی محمدعلی، کریمی فریبا (۱۴۰۰)، شناسایی مولفه های موثر در مشارکت والدین در مدرسه: رویکردی کیفی با روش تحلیل مضمون، رساله دکترای مدیریت آموزشی، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان).
- اکرمی مقدم عفت؛ شیبانی تذر جی عباس؛ شفیعی حسین (۱۴۰۱). تاثیر ویژگیهای فردی حسابرس (استقلال، مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی. *ماهنامه علمی (مقاله علمی - پژوهشی) جامعه شناسی سیاسی ایران*، ۵ (۱۱)، ۶۵۰۸-۶۴۹۵.
- امین عشایری، آسو (۱۴۰۱). تبیین نقش دانش مالی اعضا و استقلال مدیر عامل بر کیفیت اطلاعات حسابداری در بانکها و موسسات مالی، *نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۱۱ (۳۸)، ۲۴۸-۲۲۵.
- عبدلی، مجتبی؛ عارف منش، زهره؛ بشیری منش، نازنین (۱۴۰۲). آسیب شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن، *مجله دانش حسابرسی*، ۲۳ (۹۱)، ۲۵۷-۲۳۱.
- فرزانه مینا، اقدامی اسماعیل، براری نوکاشتی صغری (۱۴۰۲). ارائه مدل مدیریت دارایی بدهی (ALM) در تبیین شاخصهای کیفیت سود با استفاده از روش فازیف *نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۱۲ (۴۳)، ۴۷۰-۴۴۳.
- گلستانی فر، علی اصغر؛ هاشمی، سید صمد؛ بهادری، آتنا؛ لشکر بلوکی، مریم (۱۴۰۱). بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از منظر امام علی علیه السلام با تاکید بر نهج البلاغه، *فصلنامه پژوهشنامه نهج البلاغه*، ۱۰ (۳۸)، ۵۸-۸۸.
- ولیزاده، یوکابد و کوشکی جهرمی، علیرضا و سعدی، محمدرضا (۱۴۰۲)، ارائه الگوی پیشران های عملکرد ویتیرینی در سازمان های دولتی، رساله دکترای مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران.
- Ardillah, K. & Chandra, R. (2022). AUDITOR INDEPENDENCE, AUDITOR ETHICS, AUDITOR EXPERIENCE, AND DUE PROFESSIONAL CARE ON AUDIT QUALITY, *Accounting Profession Journal*, 4(1), 49-60.

- Campa. D . & Donnelly. R.(2016). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: Latest evidence from large UK listed companies, *Accounting and Business Research*. 46(4), 1-28.
- Claire Amake. CH. & Okafor, CH. (2012). Auditors Independence, Auditors' Tenure and Audit Firm Size In Nigeria, *Research Journal of Finance and Accounting* , 3(10), 137-142.
- Doan , V .& NGUYEN , H. (2023). FACTORS INFLUENCING THE INDEPENDENCE OF PUBLIC-SECTOR AUDITOR: A LITERATURE REVIEW, *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 5(2), 165-181.
- Eunike Hasibuan, R. & Pangaribuan, H . (2023) . The Influence Of Independence, Integrity On Fraud Detection In Jakarta Public Accounting Firm, *Management Studies and Entrepreneurship Journal*, 4(6), 8599-8615 .
- Juhaida Johari, R . Mohd Sanusi, Z . Abdul Rahman, R . & Omar, N. (2013). Auditors' Independence, Experience and Ethical Judgments: The Case of Malaysia, *Journal of Business and Policy Research*, 8(1), 100-119.
- Yuniastuti Rahmina, L. & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia, *International Conference on Accounting Studies*, 164(2014), 324-331.