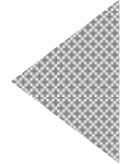


## ارائه مدل مطلوب برای استقلال باطنی حسابرس



ساناز عسگری اردکلو<sup>۱</sup>  
رسول برادران حسنزاده<sup>۲</sup>  
حیدر محمدزاده سالطه<sup>۳</sup>  
اکبر کنعانی<sup>۴</sup>

(تاریخ دریافت ۱۴۰۳/۵/۱۸ - تاریخ تصویب ۱۴۰۳/۶/۲۰)

نوع مقاله: علمی پژوهشی

### چکیده

حسابرسی بدون استقلال معنی و ارزشی ندارد و در واقع استقلال جوهره و روح حسابرسی است و به طور مستقیم، بر کیفیت فرایند حسابرسی و اظهارنظر وی تأثیر می‌گذارد، مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی، مهمترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابسان 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

۱- دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

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.

۴- استادیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

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: M۴۱, M۴۲, C۵۱

## مقدمه

امروزه سرمایه گذاران از معیارهای مختلف اندازه گیری ریسک استفاده های 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 ضعیف تر، قابل تشخیص باشد و در این مورد قواعد حسابداری بوسیله ایجاد اطمینان از کفایت اطلاعات گزارش های 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 تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی باشد، ضرورت می‌یابد. این سازوکار در قالب حسابرسی مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌شود (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 مؤلفه‌های 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، نگرانی‌هایی در خصوص عدم کارایی این موارد بود که می‌توانست 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 رسانده‌اند. 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 رسانده‌اند. 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 حسیوان و پانگاریوان (۲۰۲۳)، در کشور اندونزی پژوهشی با عنوان «تاثیر استقلال، صداقت در کشف تقلب شرگت حسابداری عمومی جاکارتا» به انجام رسانده‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ استقلال حسابرس تاثیری در کشف تقلب موسسات حسابداری عمومی جاکارتا نداشته در حالی که صداقت حسابرس تاثیر مطلوبی در کشف تقلب موسسات حسابداری عمومی جاکارتا داشته است.

- ارداله و چاندر (۲۰۲۲)، در کشور اندونزی پژوهشی با عنوان «استقلال حسابرس، اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس و مراقبت حرفه‌ای مناسب در مورد کیفیت حسابرسی» به انجام رسانده‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ استقلال و اخلاق حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر نداشته اما تجربه حسابرس و مراقبت حرفه‌ای مناسب بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبتی داشته است.

- عبدلی و همکاران (۱۴۰۲)، پژوهشی با عنوان «آسیب شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن» به انجام رسانده‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد؛ اهمیت کارفرما، حق الزحمه حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی، وابستگی مالی حسابرس به صاحب کار، رقابت حرفه‌ای 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 تاکید بر نهج البلاغه » به انجام رسانده اند. نتایج تحقیق نشان می دهد؛ در نهج 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 غیر متعارف 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.

- اکرمی 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. اهداف پژوهش:

- شناسایی مولفه های استقلال باطنی حسابرسان.
- بررسی ارتباط بین جهت گیری اخلاقی و استقلال باطنی حسابرس.

- بررسی ارتباط بین تعهدات حرفه‌ای و استقلال باطنی حسابرس.
- بررسی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی بر محتوای گزارش حسابرس.
- بررسی تأثیر تعهدات حرفه‌ای بر محتوای گزارش حسابرس.
- بررسی تأثیر استقلال باطنی بر محتوای گزارش حسابرس.

## ۲. روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش کمی از نوع پیمایشی می‌باشد، برهمن اساس روش پژوهش در بخش کمی توصیفی - همبستگی می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران حسابرسی که حداقل ۵ شرکت بورسی را در یک سال حسابرسی کرده باشند، هستند، که پرسشنامه‌های تحقیق در اختیار آنان قرار گرفته است. ابزار تحقیق پرسشنامه محقق ساخته با احتساب روایی و پایایی آن می‌باشد. به منظور بررسی روایی در این تحقیق از روایی محتوا استفاده شده است. روایی محتوا به طور معمول در پاسخ به سوالاتی چون:

- آیا ابزار طراحی شده همه جنبه‌های مهم و اصلی مفهوم مورد اندازه‌گیری را شامل می‌شود؟

- آیا سازه‌های ابزار همان چیزی را که باید بررسی می‌کند؟

- آیا اجزا و کلیت ابزار قابل پذیرش متخصصان ذیربط می‌باشد؟

در این تحقیق پس از جمع‌آوری نظرات متخصصین، تغییرات لازم در ابزار مورد توجه قرار گرفت، سپس برای ارزیابی کمی روایی محتوا و جهت اطمینان از این که مهمترین و صحیح‌ترین محتوا (ضرورت سوال) انتخاب شده است، (نسبت روایی محتوا) و برای اطمینان از اینکه سوالات ابزار به بهترین نحو جهت اندازه‌گیری محتوا طراحی شده، از (شاخص روایی محتوا) استفاده شده است. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش، از روشهای آمارهای توصیفی نظیر میانگین، انحراف معیار، جداول و نمودارهای جهت بررسی وضعیت توصیفی متغیرهای پژوهش استفاده شده است.

- از روش تحلیل عاملی تأییدی جهت تأیید عامل‌های استخراج شده استفاده گردیده است.

- از مدل معادلات ساختاری جهت آزمون مدل .

### ۳. نتایج و تجزیه و تحلیل یافته ها

۳-۱- چه ارتباطی بین جهت گیری اخلاقی و استقلال باطنی حسابرس وجود دارد؟ تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق ضریب مسیر در مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که جهت گیری اخلاقی با استقلال باطنی حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد،  $P\text{-Value} \leq 0/05$  ,  $\beta = 0/598$ ,  $t = 7/499$ . 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 ( $\beta$ ) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در جهت گیری اخلاقی، استقلال باطنی حسابرس معادل  $0/598$  انحراف استاندارد افزایش پیدا می‌کند.

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

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

منبع: نتایج تحقیق

۳-۲- 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 جهت گیری اخلاقی با استقلال باطنی حسابرس ارتباط معنی‌داری دارد،  $P\text{-Value} \leq 0/05$  ,  $\beta = 0/270$ ,  $t = 3/091$ . 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 ( $\beta$ ) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در تعهدات حرفه‌ای، استقلال باطنی حسابرس معادل  $0/270$  انحراف استاندارد افزایش پیدا می‌کند.

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

نتیجه	P-Value	آماره t	ضریب مسیر	رابطه
تأیید	۰۰۲۰	۰۹۱۰۳	۲۷۰۰۰	تعهدات حرفه‌ای -> استقلال باطنی

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، ( $P\text{-Value} = ۰/۰۵$ )،  $t = ۲/۲۳۳ \leq ۰/۱۷۰ = \beta$ ). 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 ( $\beta$ ) 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

نتیجه	P-Value	آماره t	ضریب مسیر	رابطه
تأیید	۰۲۶۰	۲۳۳۰۲	۱۷۰۰۰	جهت‌گیری اخلاقی -> محتوای گزارش

منبع: نتایج تحقیق

۴-۳- 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، ( $P\text{-Value} \leq ۰/۰۵$ )،  $t = ۶/۲۳۸ = ۰/۴۷۶ = \beta$ ). 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 ( $\beta$ ) 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	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،  $(P = ۰/۰۵)$ ،  $\beta = ۰/۳۰۳$ ،  $t = ۴/۶۶۲$ ،  $Value \leq$  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 ( $\beta$ ) می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش در استقلال باطنی حسابرس، محتوای گزارش حسابرس معادل ۰/۳۰۳ انحراف استاندارد بهبود پیدا می‌کند.

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

فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	P- Value	نتیجه
استقلال باطنی < - محتوای گزارش	۳۰۳.۰	۶۶۲.۴	۰۰۰.۰	تأیید

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 کروناخ و پایایی مرکب در جدول ۶ نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰.۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد.

### ۳-۶- اولویت نهائی شاخص‌های با تکنیک AHP

در این گام اولویت نهائی شاخص‌های ماتریس سوات محاسبه می‌شود. نتایج مقایسه زیرمعیارهای تحقیق و اوزان مربوط به آنها ماتریس  $W_2$  را تشکیل می‌دهد. برای تعیین اولویت نهائی شاخص‌های ماتریس سوات با تکنیک AHP ابتدا وزن شاخص‌ها براساس هر معیار ( $W_2$ ) در وزن معیارهای اصلی ( $W_1$ ) ضرب شود. با در دست داشتن وزن هر یک از معیارهای اصلی ( $W_1$ ) و زیرمعیارها ( $W_2$ ) وزن هر یک از شاخص‌ها محاسبه می‌شود.

### جدول ۷: تعیین اولویت نهائی شاخص‌های ماتریس سوات با تکنیک AHP

وزن نهایی	وزن زیرمعیار	زیرمعیارها	وزن	معیارها		
۰.۰۲۱۳	۰.۰۶۲	اندازه سازمان	۰.۳۴۳	عوامل درون سازمانی		
۰.۰۳۱۶	۰.۰۹۲	فرهنگ سازمانی				
۰.۰۱۹۶	۰.۰۷۵	مدیریت سازمان				
۰.۰۴۴۶	۰.۱۳۰	رفتار سازمانی				
۰.۰۳۰۲	۰.۰۸۸	حقوق و مزایا				
۰.۰۳۰۹	۰.۰۹۰	جایگاه حسابرس				
۰.۰۲۸۸	۰.۰۸۴	آموزش				
۰.۰۳۱۹	۰.۰۹۳	عوامل مربوط به شغل				
۰.۰۴۲۲	۰.۱۲۳	اعتبار سازمانی				
۰.۰۲۸۵	۰.۰۸۳	نظارت و کنترل درون سازمانی				
۰.۰۳۲۹	۰.۰۹۶	چرخش حسابرس				
۰.۰۱۴۱	۰.۰۴۲	رعایت تضاد منافع			۰.۳۳۶	عوامل برون سازمانی
۰.۰۲۰۸	۰.۰۶۲	رقابت موسسات حسابرسی				
۰.۰۲۸۶	۰.۰۸۵	بازدارندگی جامعه				

۰.۰۲۳۹	۰.۰۷۱	شرایط اقتصادی		
۰.۰۲۹۹	۰.۰۸۹	روابط فراقاری		
۰.۰۵۴۱	۰.۱۶۱	عوامل قانونی		
۰.۰۲۸۶	۰.۰۸۵	عوامل مربوط حرفه حسابرسی		
۰.۰۳۸۶	۰.۱۱۵	گزارشگری		
۰.۰۵۲۸	۰.۱۵۷	نظارت و کنترل		
۰.۰۴۴۷	۰.۱۳۳	عوامل مربوط به شرکت صاحبکار		
۰.۰۵۷۸	۰.۱۸۲	بی طرفی	۰.۳۲۱	عوامل فردی
۰.۰۳۴۷	۰.۱۰۸	اخلاق حرفه ای		
۰.۰۴۴۳	۰.۱۳۸	ویژگیهای شخصیتی و رفتاری و شناختی،		
۰.۰۶۲۶	۰.۱۹۵	عوامل دموگرافیک		
۰.۰۶۶۱	۰.۲۰۶	درک حسابرس از گذشته و آینده		
۰.۰۵۵۲	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 حسابرسی وجود دارد زمانیکه 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 مؤسسات حسابرسی و هزینه دعای علیه آنها، حسابرسان انگیزه های مبتنی بر بازار و ذاتی برای عمل مستقلانه دارند. برای مثال، کراسول و همکاران (۲۰۰۲) با استفاده از داده های شرکتهای استرالیایی دریافتند که هیچ رابطه ای میان وابستگی حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر مشروط حسابرسی وجود ندارد. رینولدز و فرنسیس (۲۰۰۰) اظهار نظر نسبت به صاحبکاران بزرگتر محافظه کارتر می باشند.

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 می باشد. فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده ی اثرگذار بر عملکرد آن است از نظر بارون و گرنبرگ، تاثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می توان 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، پیش بینی و هدایت کرد. با

اهرم فرهنگ سازمانی، به سادگی می توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت گیر بهای 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 می تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب های رفتار حرفه ای 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 دانسته های حسابرسان خود استفاده می کنند و در فرآیند حسابرسی و تصمیم گیری در مورد روش های حسابرسی با حسابرسان پایین دست مشورت می کنند، احساس مثبت و انگیزه بیشتری در آنها شکوفا می شود و استقلال آنها تقویت می شود و رفتارهای ناکارآمد و تنشها از بین می رود. هنگامی که مدیران با حسابرسان خود مشورت میکند و از آنها نظرخواهی میکند، حس مفید بودن در وجود آنها تقویت می شود و نیز حسابرسان تلاش می کنند تا حسابرسی با کیفیت بیشتری انجام شود. این گونه رفتار مدیران باعث بهبود استقلال حسابرسان می شود. 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 می دهد که میزان حق الزحمه می تواند تاثیر زیادی بر استقلال و مستقریت عملی حسابرس داشته باشد. علاوه بر این، تعیین حق الزحمه پرداختی به طور صحیح و منطقی می تواند 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 می تواند 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 مستقریت 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. در تصمیم 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 یافته‌ها 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 مسوولیت‌های مجمع عمومی صاحبان سهام باشد. انتخاب حسابرس توسط کمیته حسابرسی (یا کمیته‌ای مشابه) زمینه مساعدی برای مذاکرات مستقیم بین حسابرس و کمیته حسابرسی را فراهم می‌سازد و باعث بهبود ارتباط موثر در مورد گزارش حسابرسی، خط مشی‌های 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 تهیه کننده اطلاعات می‌شود. جایگاه سازمانی مستقل، فراهم کننده 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 استفاده کنندگان 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 می‌تواند به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات را کاهش دهد. رشد بی وقفه نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و گرایش آن‌ها 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 ایجاب می‌کند.

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 دهه‌های 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 فضای 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 تنگ‌انگی با استقلال سازمان یا مؤسسه‌ای 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 غیرحضورى هستند یا شرکای حضورى دستوری عمل می‌کنند، امری غیرممکن است؛ زیرا رابطه تعریف شده 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 مشابهت‌های بی‌شماری با نظام قضائی دارد.

چرخش حسابرس هم یکی دیگر از متغیرهای مهم شناسایی شده بود که در تحقیقات قبلی نیز

مورد تاکید قرار گرفته شده بود. حساس یگانه (۱۳۸۴) معتقد است از دلایل خدشه دار شدن استقلال حسابرسان وجود رابطه طولانی مدت بین آنها و صاحبکاران است که نگرانی های ماتزو شرف بیش از ۴۰ سال قبل، در زمینه افزایش تدریجی سطح روابط رفاقتی در اثر 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 میابد، 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 بهطوریکه 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 فراکاری 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 فراکاری 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 (یونن 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 تاثیر 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 می‌تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود (لینوکس، ۱، ۲۰۰۵). از طرف دیگر نتایج برخی دیگر از پژوهش‌ها بیانگر آن است که ارتباطات و وابستگی‌های اجتماعی میان حسابرس و مدیران واحدهای تجاری می‌تواند باعث ارتقای کیفیت کار حسابرسی شود (ناو و یای، ۲۰۱۲).

در ادامه به مرور برخی از مهمترین عوامل فردی شناسایی شده اشاره خواهد شد. بی‌طرفی یکی از مهمترین متغیرهای فردی بود که استقلال حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد. بی‌طرفی عبارت است از نگرش ذهنی غیر جانب‌دارانه‌ای که به حساب‌رسان داخلی اجازه می‌دهد کارها به نحوه‌ی 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 بی‌طرف باشد و اجازه ندهد که تعصب یا جانبداری بر بی‌طرفی وی لطمه وارد سازد. حسابرس مستقل باید همواره بی‌طرفی خود را حفظ کند و از موردی که ممکن است، صرف‌نظر از آثار واقعی آن، با صداقت و بی‌طرفی وی ناسازگار به نظر رسد هم واقعا و هم ظاهرا به دور باشد. «ضرورت استقلال حساب‌رسان از واحدهای تجاری مورد رسیدگی، امروزه به‌وسیله جوامع حرفه‌ای و قانونی بسیاری از کشورها به رسمیت شناخته شده است.

اخلاق حرفه‌ای 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 حرفه‌ای حسابرس باعث افزایش استقلال او می‌شود. پس حسابرس باید در سطح بالایی از نظر علمی و عملی باشد. و پیگیر تحولات حرفه حسابرسی باشد، حسابرس نباید هیچ وظیفه حرفه‌ای را قبول کند مگر اینکه قادر به انجام آنها در سطح مناسبی از کارایی باشد، حسابرس باید وظایف حرفه‌ای خود را با پشتکار، در راستای اخلاق حرفه‌ای، قوانین و استانداردهای حاکم انجام دهد. حسابرس نباید هر گونه عمل یا رفتار شخصی در وظایف خود که ممکن است موجب انحراف از صداقت و استقلال او شود یا نام و اعتماد حرفه‌ای او را به خطر اندازد و یا به

---

۱ Lennox

۲ Kwon & Yi

دیگران آسیب رساند، انجام دهد. حسابرس باید از هر گونه 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 گاندردی (۲۰۰۱) مطابقت دارد. آنها در مطالعات خود به این نتیجه رسیدند که نوع شخصیت حسابرسان بطور مستقیم تمایل و علاقه ی آن ها 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 پابندی 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 ارائه 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 در خصوص 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 صورت های مالی فرقی قائل نشود. در حالیکه استقلال ظاهری به درک کاربران (استفاده کنندگان) صورت های 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)، لینگک 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 می‌دهد که حسابرس مستقل عمل نکند یا اگر حسابرس مستقل، گزارش حسابرسی شفاف صادر نکند چون توانسته است اسناد حسابرسی کافی منطبق با استانداردهای حسابرسی جمع آوری کند. شکست حسابرسی دارای پیامدهای اقتصادی برای حسابرسان، مشتریان و اشخاص ثالث می‌باشد. حسابرسی موفق زمانی روی می‌دهد 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.

## منابع و ماخذ

آگاه فریبا، نادى محمدعلى، كرىمى فرىبا(۱۴۰۰)، شناسايى مولفه هاى موثر در مشاركت والدین در مدرسه: روىكردى كیفى با روش تحليل مضمون، رساله دكترای مدیریت آموزشى، دانشكده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامى واحد اصفهان(خوراسگان).

اكرمى مقدم عفت؛ شىبانی تذرجى عباس؛ شفیعی حسین(۱۴۰۱). تاثیر ویژگیهای فردى حسابرس (استقلال، مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و تركيب منطقی تحقیقات حسابرسى. ماهنامه علمى (مقاله علمى - پژوهشى) جامعه شناسى سیاسى ایران، ۵(۱۱)، ۶۵۰۸-۶۴۹۵.

امین عشایرى، آسو(۱۴۰۱). تبیین نقش دانش مالی اعضا و استقلال مدیر عامل بر کیفیت اطلاعات حسابداری در بانکها و موسسات مالی، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامى، ۱۱(۳۸)، ۲۴۸-۲۲۵.

عبدلى، مجتبی؛ عارف منش، زهره؛ بشیری منش، نازنین (۱۴۰۲). آسیب شناسى استقلال حسابرس و راهكار هاى رفع آن، مجله دانش حسابرسى، ۲۳(۹۱)، ۲۵۷-۲۳۱.

فرزانه مینا، اقدامى اسماعیل، برارى نوکاشتی صغرى(۱۴۰۲). ارائه مدل مدیریت دارایی\_ بدهى (ALM) در تبیین شاخصهاى کیفیت سود با استفاده از روش فازیف نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامى، ۱۲(۴۳)، ۴۷۰-۴۴۳.

گلستانى فر، على اصغر؛ هاشمى، سید صمد؛ بهادری، آتنا؛ لشکر بلوکی، مریم (۱۴۰۱). بررسى عوامل موثر بر استقلال حسابرس از منظر امام على علیه السلام با تاکید بر نهج البلاغه، فصلنامه پژوهشنامه نهج البلاغه، ۱۰(۳۸)، ۵۸-۸۸.

ولیزاده، یوکابد و کوشكى جهرمى، علیرضا و سعدى، محمدرضا(۱۴۰۲)، ارائه الگوى پیشران هاى عملکرد ویرینى در سازمان هاى دولتى، رساله دكترای مدیریت دولتى، دانشكده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامى واحد علوم تحقیقات تهران.

Ardillah, K . & Chandra, R . (۲۰۲۲) . AUDITOR INDEPENDENCE, AUDITOR ETHICS, AUDITOR EXPERIENCE, AND DUE PROFESSIONAL CARE ON AUDIT QUALITY, Accounting Profession Journal, ۴(۱), ۴۹-۶۰.

Campa. D . & Donnelly. R.(۲۰۱۶). 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. ۴۶(۴), ۱-۲۸.

Claire Amake. CH. & Okafor, CH. (۲۰۱۲). Auditors Independence, Auditors' Tenure and Audit Firm Size In Nigeria, Research Journal of

Finance and Accounting , ۳(۱۰), ۱۳۷-۱۴۲.

, H. (۲۰۲۳). FACTORS INFLUENCING THE , V .& NGUYEN Doan  
INDEPENDENCE OF PUBLIC-SECTOR AUDITOR: A LITERATURE  
REVIEW, International Journal of Auditing and Accounting Studies, ۵(۲),  
۱۶۵-۱۸۱.

Eunike Hasibuan, R. & Pangaribuan, H . (۲۰۲۳) . The Influence Of  
Independence, Integrity On Fraud Detection In Jakarta Public Accounting  
Firm, Management Studies and Entrepreneurship Journal, ۴(۶), ۸۵۹۹-۸۶۱۵ .

Juhaida Johari, R . Mohd Sanusi, Z . Abdul Rahman, R . & Omar, N.  
(۲۰۱۳). Auditors' Independence, Experience and Ethical Judgments: The  
Case of Malaysia, Journal of Business and Policy Research, ۸(۱), ۱۰۰-۱۱۹.

Yuniastuti Rahmina, L. & Agoes, S. (۲۰۱۴). 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, ۱۶۴(۲۰۱۴), ۳۲۴-۳۳۱.