

آسیب شناسی استقلال حسابرِس و راهکارهای رفع آن

■ مجتبی عبدلی^۱

■ زهره عارف منش^۲

■ نازنین بشیری منش^۳

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 می گذارد، مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی، مهمترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورت های مالی منع می کند. هدف این پژوهش آسیب شناسی استقلال حسابرِس و راهکارهای رفع آن می باشد. در پژوهش حاضر بر اساس مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ و بر اساس روش دلفی فازی عوامل کاهنده و فزاینده استقلال حسابرِس دست آمد. نتایج پژوهش نشان داد، اهمیت کارفرما، حق الزحمه حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی، وابستگی مالی حسابرِس به صاحب کار، رقابت حرفه ای در میان موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرِس، ارتباطات و پیوندهای اجتماعی، روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرِس از عوامل کاهنده استقلال حسابرِس هستند که در این میان وابستگی مالی حسابرِس به صاحبکار بیش از سایر عوامل تأثیر منفی بر استقلال حسابرِس دارد. همچنین انتخاب حسابرِس از طریق سیستم های هوشمند دیجیتالی، چرخش صحیح موسسات حسابرسی، شهرت و اعتبار و اندازه حسابرسی، تعهد حرفه ای حسابرِس و رتبه حسابرِس به عنوان راهکارهایی برای افزایش استقلال حسابرِس شناسایی شدند که تعهد حرفه ای حسابرِس نسبت به دیگر عوامل نقش پر رنگ تری در افزایش استقلال حسابرِس دارد.

واژه های کلیدی: آسیب شناسی، استقلال حسابرِس، راهکارهای رفع آسیب های استقلال حسابرِس.

۱. دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه یزد

۲. استادیار حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران، (نویسنده مسئول)، ایمیل: arefmanesh@yazd.ac.ir

۳. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

۱- مقدمه

استقلال جوهره و روح حسابرسی است و به طور مستقیم، بر کیفیت فرایند حسابرسی و اظهارنظر وی تأثیر می‌گذارد، مفهوم استقلال دراستانداردهای حسابرسی، مهمترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی منع می‌کند (پاکروان، ۱۳۹۰). استقلال، توانایی حسابرسان را برای درستکاری و حفظ بیطرفی و نگرش تردید حرفه‌ای، افزایش میدهد و نویددهنده این اطمینان است که صورت‌های مالی به وسیله افرادی حسابرسی شده که همراه با صلاحیت‌های فنی، از بی طرفی کافی برای اجرای حسابرسی برخوردار بوده‌اند. چنین ویژگی‌هایی افزون بر افزایش اعتمادپذیری صورتهای مالی، غیر منصفانه بودن اطلاعات را کاهش داده و به بازار سرمایه اعتبار می‌بخشد؛ اما تهدیدهای مختلف از طرف صاحبکار و همچنین از جانب خود حسابرسان از یک طرف و فشارهای اجتماعی، عوامل فرهنگی و اخلاق سازمانی از طرف دیگر، سبب تضعیف موقعیت حسابرسان از بُعد استقلال حرفه‌ای شده و به نوعی، مهمترین ویژگی حسابرسی و حرفه اعتباربخشی را به چالش کشیده است (بنایی قدیم، ۱۳۹۵). ماتز و شرف (۱۹۶۱) به واقعی بودن استقلال حسابرسان (استقلال فکری) و استقلال ظاهری حسابرسان به عنوان یک گروه حرفه‌ای می‌پردازد که احمد (۲۰۱۲) آن را استقلال سازمانی می‌نامند. این دو شخص، استقلال حسابرسان را دارای سه بعد می‌دانند: بعد اول، حسابرسان باید استقلال در برنامه‌ریزی داشته باشند، یعنی برای تصمیم‌گیری در مورد نوع و دامنه‌ی روش‌های حسابرسی بدون دخالت عوامل بیرونی آزادی عمل داشته باشند. بعد دوم حسابرسان باید استقلال در رسیدگی، یعنی دسترسی به همه منابع مجاز اطلاعات در سطوح فعالیت‌ها، روابط فردی و خط‌مشی‌های مدیریتی که برای رسیدگی لازم است، داشته باشند و بعد سوم، حسابرسان باید استقلال گزارشگری داشته باشند یعنی آزادی در کنترل یا نفوذ بیرونی در بیان گزارش‌های خود که در نتیجه حسابرسی به دست آمده است.

برای اینکه حسابرسان مستقل به نظر برسند، رعایت مقررات حاکم بر استقلال حسابرسان، لازم اما ناکافی است. حسابرسان باید از تمام فشارها و سایر عواملی که بر بیطرفی او اثر منفی دارد یا اینکه سرمایه‌گذاران آگاه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی انتظار دارند اثر منفی داشته باشند، رها و در امان باشند. بیشترین فشار برای نقص استقلال از طرف صاحبکار است، حسابرسان زمانی مستقل است که بتواند فارغ از خواسته شرکت که حق الزحمه می‌پردازد عمل کند و هرگونه اختلاف و نبود توافق موجب از دست دادن کار و تعدیل حق الزحمه میشود. علت اهمیت مفهوم استقلال و تأکید استانداردهای حسابرسی بر این مفهوم، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل مدیران است. در تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض و تعیین حق الزحمه حسابرسان مستقل، انتخاب حسابرسان مستقل به پیشنهاد هیأت مدیره و تصویب مجمع عمومی سهامداران، صورت می‌گیرد. اما به رغم تأکید بر نقش بیشتر کمیته حسابرسان صاحبکار در انتخاب یا تعویض حسابرسان، متأسفانه مشاهده شده که همچنان مدیریت صاحبکار نقش مهمی در انتخاب یا عزل حسابرسان مستقل ایفا می‌کند. در چنین شرایطی اگر مدیریت، صورت‌های مالی را براساس

اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش ننماید حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود یکی را انتخاب کند. در صورت عدم پذیرش درخواست مدیریت، ممکن است مدیریت تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر در نرخ‌های حق الزحمه حسابرسی را، اعمال کند. از این لحاظ، میزان تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس مستقل، عامل مهمی در حفظ یا مخدوش شدن استقلال حسابرس محسوب می‌شود (بزرگ اصل، ۱۳۹۰).

علاوه بر مشکلات فوق شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران، فشارهایی بر حرفه حسابرسی وارد نموده که تهدید این فشارها بر استقلال حسابرس کمتر از تهدید ناشی از فشار صاحبکار نیست شرایطی همچون تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی، کوچک بودن اغلب این مؤسسات، رقابتی بودن فضای حاکم بر این مؤسسات، افزایش روز افزون حسابداران رسمی (فقط از طریق آزمون جامعه حسابداران رسمی سالیانه ۱۰۰ نفر و به تبع افزایش مؤسسات حسابرسی)، عدم توزیع مناسب و عادلانه درآمدی بین مؤسسات حسابرسی، همچنین مقوله ویژگی‌های اقتصادی شامل مفاهیمی مانند حاکمیت دولت، نهادها و مؤسسات عمومی شبه‌دولتی بر اقتصاد کشور، عدم وجود شرایط اقتصاد آزاد و رقابت در کشور، تفکر دلالتی‌گری در جامعه، دولتی بودن اقتصاد کشور از جمله عواملی هستند که بر استقلال حسابرس تأثیر بسزایی دارند که باید مورد توجه قرار گیرد. عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس باعث تضعیف استقلال حسابرس شده و معمولاً از روابط یا اقداماتی ناشی می‌شوند که بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابرس تأثیر می‌گذارد (پینگ و همکاران، ۲۰۱۱). لذا آسیب‌شناسی استقلال در ایران باید به عنوان یک دغدغه بزرگ تلقی شود و از این بابت حداقل اساتید و دانشجویان حرفه حسابداری و حسابرسی با دغدغه پژوهش که رسالت آگاهی بخشی و روشننگری جامعه را بر عهده دارند و شاغلین حرفه حسابداری و حسابرسی که با فرهنگ و جایگاه استقلال به خوبی آشنا هستند، همچنین دستگاه‌های مسئول نظارتی اعم از جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار، وزات دارایی و امور اقتصادی به فکر چاره‌اندیشی و اعمال راهکارهای لازم برای حفظ و تقویت استقلال حسابرس باشند. لذا این پژوهش بدنبال آسیب‌شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن می‌باشد. در این پژوهش با بررسی ادبیات نظری استقلال حسابرس در مقالات داخلی و خارجی و مصاحبه با خبرگان، عوامل تهدیدکننده و راهکارهای مقابله با این عوامل شناسایی و رتبه‌بندی گردیدند. در دیگر پژوهش‌های انجام شده (سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۷) از رویکردهای کمی برای تحلیل عوامل موثر بر استقلال حسابرس استفاده شده و بکارگیری رویکرد کیفی برای شناسایی عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس صرفاً در خصوص حسابرسان دیوان محاسبات کشور انجام شده (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹) که حوزه فعالیت و تصمیم‌گیری شان متفاوت از حسابرسان مستقل بخش خصوصی می‌باشد. در پژوهش‌های فوق الذکر، تحلیل و بررسی راهکارهای بهبود استقلال حسابرسان مورد توجه قرار نگرفته است. لذا دانش‌افزایی پژوهش حاضر از این جهت است که به دنبال شناسایی فهرستی از عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان بخش خصوصی و شناسایی

راهکارهای مقابله با این تهدیدها بر اساس مطالعات انجام شده و ماتریس نظریه استخراجی می‌باشد که تاکنون در پژوهش‌های قبلی مورد توجه قرار نگرفته است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- استقلال حسابرس

استقلال درواقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی، ۲۰۱۴).

استقلال حسابرس پایه و اساس حرفه حسابرسی است. اظهار نظر توسط یک حسابرس مستقل، اعتماد سرمایه‌گذاران را به سیستم گزارش دهی افزایش می‌دهد و به بهبود بیشتر کارایی بازار سرمایه می‌انجامد. در سطح جهانی پذیرفته شده است که استقلال حسابرسان، عامل کلیدی پر کردن شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین صاحبان واحدهای تجاری و نمایندگان آنها است (پاندا و لیپسا، ۲۰۱۷).

در بیشتر تعریف‌های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به طوری که برخی، استقلال واقعی (باطنی) را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی می‌دانند و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهند، بنابراین، استقلال واقعی (باطنی) با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور، استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. از سوی دیگر اگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، حسابرسان را مستقل از صاحبکار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حسابرسی کرده‌اند اعتماد نمی‌کنند، یعنی اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد (انصاری و همکاران ۱۳۹۰). استقلال حسابرسان به ظرفیت حسابرسان مستقل در طول حسابرسی برای رفتار با صداقت و بی طرفی مربوط می‌شود (سعید و خاشارمه^۱، ۲۰۱۸).

کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی به ویژه استقلال حسابرس بستگی دارد. لذا، کاهش استقلال حسابرس به طور مستقیم بر کیفیت فرآیند حسابرسی و اظهار نظر وی تأثیر می‌گذارد. به همین دلیل، مجامع حرفه ای توجه جدی به عوامل خدشه دار کننده استقلال دارند. استقلال، توانایی حسابرس برای درستکاری و حفظ بیطرفی و نگرش تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد. همچنین استقلال حسابرس متأثر از پذیرش در استفاده از استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت، فشار مدیریت، ارائه خدمات غیر حسابرسی، به کارگیری تردید حرفه‌ای، تجربه حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی، جمع آوری داده‌های جدید برای فعالیت مشتری قرار می‌گیرد، لذا قبل از تأثیرگذاری این تهدیدها بر استقلال حسابرس، او باید روش‌های بازدارنده مناسبی را در پیش گیرد (عبداللطیف و همکاران، ۲۰۱۵).

استقلال حسابرسان یکی از هفت اصل اخلاق حرفه‌ای است که برای انجام یک حسابرسی حرفه‌ای و منصفانه ضروری است. استقلال حسابرسان، عنصری حیاتی در فرآیند قانونی گزارشگری مالی که به افزایش ارزش افزوده صورت‌های مالی حسابرسی شده کمک می‌کند. با این حال، بحران‌های مالی و فروپاشی شرکت‌ها در آغاز قرن بیست و یکم تغییرات زیادی را در فرآیند حسابرسی و به‌طور غیرمستقیم حتی در استقلال حسابرسان ایجاد کرده است. به خصوص، وابستگی اقتصادی ناشی از ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، آشنایی حاصل از تجربه حسابرسان و روابط شخصی ایجاد شده از طریق کارکنان، عواملی هستند که منجر به فرسایش استقلال حسابرسان شدند. یک حسابرسان مستقل با تهدیدهای زیادی مواجه است که می‌تواند استقلال او را تحت تأثیر قرار دهد. اگر استقلال وی خدشه دار شود، نمی‌تواند گزارش صحیحی را که حاکی از صحت صورت‌های مالی حسابرسی شده مطابق با الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی باشد، صادر کند. شغل حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد و پذیرش آینده توسط مشتری دیگر کاهش می‌یابد و در نتیجه اعتماد کاربران به خدمات ارائه شده توسط حسابرسان کاهش می‌یابد (کلادیا کروش^۱، ۲۰۲۰).

استقلال حسابرسان، این اطمینان را ایجاد می‌کند که حسابرسان، نظرات مستقل منصفانه‌ای در مورد صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت بیان می‌کند. ندوبیسی و همکاران^۲ (۲۰۱۷)، معتقدند که استقلال حسابرسان منعکس‌کننده نگرش ذهنی بی‌طرفانه در گزارش یک صورت مالی است؛ در حالی که سایر محققان استدلال می‌کنند که استقلال ویژگی متمایز این حرفه است (آلبکش^۳، ۲۰۱۷). آلبکش (۲۰۱۷) معتقد است که استقلال را می‌توان به عوامل عینی و شخصی طبقه‌بندی کرد. عوامل عینی شامل اندازه حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی، تصدی مؤسسه حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی است در حالی که عوامل شخصی صلاحیت، صداقت، همچنین عینیت و استقلال است.

۲-۲ تهدیدات استقلال حسابرسان

بررسی ادبیات در این حوزه نشان می‌دهد عواملی که استقلال حسابرسان را تهدید می‌کند به شرح زیر است:

۲-۲-۱ خدمات غیرحسابرسی

منظور از خدمات غیرحسابرسی، خدماتی است که حسابرسان به غیر از حسابرسی صورت‌های مالی از جمله خدمات مدیریت، مشاوره‌ای، خدمات مالیاتی و ... به صاحبکار ارائه می‌دهد. در مورد تأثیر خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان دو دیدگاه مختلف وجود دارد. دیدگاه اول معتقد است که حسابرسان توسط منافع اقتصادی برای ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی خود جذب می‌شوند زیرا خدمات غیرحسابرسی سودآورتر تلقی می‌شوند. با این حال،

1. Claudia Crucean

2. Ndubuisi et al.

3. Albeksh

ارائه خدمات غیرحسابرسی مانند خدمات مالیاتی توسط حسابرسان به مشتری، تمایل زیادی را برای آنها ایجاد می‌کند تا استقلال خود را به خطر بیندازند (آسچائور^۱ و کوئیک، ۲۰۱۸). گروهی دیگر معتقدند ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان به مشتریان خود می‌تواند درک حسابرسان از کسب و کار صاحبکار را افزایش دهد و نتیجه حسابرسی مطلوب را در پی داشته باشد و شواهد قطعی وجود ندارد که نشان دهد ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان به صاحبکار می‌تواند استقلال حسابرس را مختل کند زیرا تمایل حسابرس برای حفظ شهرت و هزینه دادرسی بر وابستگی اقتصادی به مشتریان بیشتر است (قافیه و کیل و همکاران، ۲۰۱۹). احمد و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند شرایط کلان اقتصادی بر انگیزه مرتبط با خدمات غیرحسابرسی حسابرسان موثر است. به عبارت دیگر محققان نشان دادند در شرایط ثبات اقتصادی، حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی حسابرسان، به استقلال آنها خدشه وارد می‌کند. ولی در شرایط عدم ثبات اقتصادی (اقتصاد به شدت قانون مند) به دلیل وجود ریسک بالای دادخواهی، رابطه ای بین حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و استقلال حسابرسان مشاهده نکردند.

۲-۲-۲- دوره تصدی حسابرسی

در مورد تاثیر دوره تصدی حسابرس بر استقلال حسابرس نیز دو دیدگاه متضاد وجود دارد. دیدگاه اول معتقد است که دوره تصدی کوتاه مدت مؤسسه حسابرسی می‌تواند استقلال حسابرس را به دلیل اجتناب از روابط شخصی نزدیک بین حسابرسان و مدیریت صاحبکار تقویت کند. به عبارت دیگر دوره تصدی طولانی‌تر حسابرسی منجر به روابط نزدیک‌تر بین حسابرسان و مشتریان می‌شود. رابطه نزدیکتر ممکن است باعث شود حسابرس و صاحبکار نظرات خود را در مورد روش حسابرسی و گزارشگری به خطر بیندازند. دیدگاه دیگر معتقد است که دوره طولانی‌تر تصدی حسابرس منجر به آشنایی و تخصص بیشتر حسابرس در مورد صنعت صاحبکار می‌شود و منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. قافیه و کیل و همکاران (۲۰۱۹)، کوئیک و اشمیت (۲۰۱۸) و ویلسون و همکاران (۲۰۱۸) و ... نشان دادند دوره تصدی حسابرس یکی از تهدیدهای استقلال حسابرس به شمار می‌رود.

۲-۲-۳- حق الزحمه معوق حسابرسی

به طور معمول و عرف، صاحبکاران مؤسسات حسابرسی همه مبلغ حق الزحمه حسابرسی را پیش پرداخت نمی‌نمایند و در برخی موارد، باقیمانده حق الزحمه را هنگام ارائه گزارش حسابرسی می‌پردازند. مواردی نیز پیش می‌آید که حق الزحمه پرداخت نشده‌ای (حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی) تا دوره‌های بعدی باقی می‌ماند. در این حالت، باید بررسی شود که آیا حق الزحمه پرداخت نشده سال قبل (به هر میزان) می‌تواند به همراه حق الزحمه سال جاری، مشابه یک وام و تسهیلات مالی، در نظر گرفته شود؟ به طور کلی باید حق الزحمه معوق حسابرسی، قبل از انتشار گزارش حسابرسی دریافت شود چرا که در صورت وجود حق الزحمه پرداخت نشده در هنگام انتشار گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس از بین می‌رود یا

1. Aschauer

مخدوش میشود، با این وصف که حسابداران شاغل در شرکت‌ها کمتر نگران از دست رفتن استقلال حسابرس، هستند. از این لحاظ بهتر است از جنبه رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، قبل از شروع کار حسابرسی، یکی از شرکای مؤسسه حسابرسی که درگیر کار حسابرسی مورد نظر نیست، موقعیت را ارزیابی کرده و بررسی نماید که آیا باید با حق‌الزحمه معوق به مثابه یک وام برخورد کرد یا خیر؟ اگر نتیجه بررسی و سنجش این باشد که حق‌الزحمه معوق و جاری خدمات حسابرسی یا غیر حسابرسی، مشابه یک وام است. در این حالت، حسابرس نباید کار حسابرسی را قبول کند یا این که باید استعفا بدهد. راه حل دیگر این است که می‌باید، موضوع حق‌الزحمه پرداخت نشده با کمیته حسابرسی صاحب کار مطرح و یک حسابرس حرفه‌ای نیز برای مشورت و کنترل کار حسابرسی شرکت مورد نظر، انتخاب شود. تا استقلال حسابرس مخدوش نشود. پیشنهاد دیگر آن که قبل از عقد قرارداد حسابرسی سال مورد رسیدگی، به طور قاطع، حسابرس مستقل از صاحب کار بخواهد تمام حق‌الزحمه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی معوقه را ابتدا تسویه، سپس حسابرس مستقل قرارداد جدید را امضا نماید. در غیر این صورت استعفا دهد یا این که موضوع حق‌الزحمه پرداخت نشده با کمیته حسابرسی صاحب کار مطرح و یک حسابرس حرفه‌ای نیز برای مشورت و کنترل کار حسابرسی شرکت مورد نظر، انتخاب شود تا استقلال حسابرس محفوظ باقی بماند (عبادی و نظری، ۱۳۹۳). کلادیا کروشن (۲۰۲۰) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند حق‌الزحمه معوق حسابرس یکی از تهدیدهای استقلال حسابرس می‌باشد.

۲-۴-۴- وابستگی مالی حسابرس به صاحب کار

وابستگی زیاد به یک صاحب کار خطر منافع شخصی را ایجاد می‌کند و می‌تواند به طور جدی استقلال حسابرس را مخدوش سازد. چراکه بین مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی دریافتی از یک صاحب کار خاص و استقلال حسابرس، رابطه مستقیمی وجود دارد. تصمیم حسابرس برای حفظ مشتری مبتنی بر تجزیه و تحلیل هزینه و فایده است. حفظ کردن مشتری، که در آن مزایا، هزینه‌های باقی‌مانده (یعنی وابستگی به حق‌الزحمه) و هزینه‌هایی است که با به خطر انداختن استقلال مرتبط است. از آنجایی که وابستگی به حق‌الزحمه با نفوذ مشتری افزایش می‌یابد، سود خالص حفظ مشتری (یعنی عدم استعفا) با کارمزد افزایش می‌یابد. آدامز و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند وابستگی مالی حسابرس به صاحب کار یکی دیگر از تهدیدهای استقلال حسابرس می‌باشد.

۲-۴-۵- روابط استخدامی کارکنان موسسه حسابرسی با صاحبکاران

مشتریان اغلب ترجیح می‌دهند کارکنان سابق شرکت‌های حسابرسی خود را به اشتغال درآورند به خاطر اینکه حسابرسان قبلی دارای مزیت دانش در مورد کسب و کار مشتریان، فرآیندهای گزارشگری مالی و دیگر سیستم‌های اطلاعاتی که دیگر کاندیدهای خارج از شرکت‌های حسابرسی ندارند می‌باشند (بیسلی و همکاران، ۲۰۰۰). مشکل استقلال حسابرس ممکن است زمانی آغاز شود که حسابرسان به عنوان وسیله دستیابی به موقعیت‌های مدیریتی

با مشتریان حسابرسی از تجربه حسابرسی خود استفاده کنند. در ایجاد این انتقال یا به سادگی به دنبال فرصت اشتغال مجدد، بر توانایی حسابرس برای تایید مستقلا نه صورتهای مالی یک کارفرمای آینده نگر سایه می‌افتد. همدستی با صاحبکار ممکن است قبل از اینکه حسابرس شرکت صاحبکار را ترک کنند رخ دهد، آنها ممکن است یک قرارداد اشتغال پرسود با مشتری انجام دهند، بنابراین حسابرسان را در مواجهه مدیریت با مشکلات کشف شده در طول حسابرسی بی‌میل می‌کنند. همچنین برخورد با مدیران ارشد که قبلاً حسابرسان همکار بودند، مشکل اصلی در حفظ استقلال حسابرسان فعلی ایجاد می‌کند (مدرس و همکاران، ۱۳۹۵). آدامز و همکاران (۲۰۲۱)، کلادیا کروشن (۲۰۲۰) و قافیه و کیل و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند روابط استخدامی کارکنان موسسه حسابرسی با صاحبکار یکی دیگر از تهدیدهای استقلال حسابرس می‌باشد.

۲-۲-۶- اهمیت کارفرما برای حسابرس

پرتفوی هر مؤسسه حسابرسی از صاحب‌کارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیشتر مشخص است و هر حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی سعی می‌کند، صاحب‌کار خود را حفظ کند (خشنودنیا، ۱۳۹۳). اهمیت کارفرما برای حسابرس متفاوت از فشار صاحبکار و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار است. آسیب اهمیت کارفرما برای حسابرس زمانی است که بخش بزرگی از پرتفوی درآمدی حسابرس از یک صاحبکار باشد و همچنین جنبه کیفی نیز مد نظر است. برای حسابرس از دست دادن یک صاحبکار که دارای شهرت و صاحب نام است می‌تواند بعد روانی برای حسابرس ایجاد کند. آدامز و همکاران (۲۰۲۱) و قافیه و کیل و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند اهمیت کارفرما برای حسابرس یکی دیگر از تهدیدهای استقلال حسابرس می‌باشد.

۲-۲-۷- ارتباطات و پیوندهای اجتماعی

رابطه مداری و پیوندهای اجتماعی در اظهارنظر برای مدتهای طولانی یکی از دغدغه‌های اصلی قانون‌گذاران در حوزه حسابرسی بوده است. موسسات حسابرسی که در بازارهای رقابتی فعالیت دارند، همواره به حفظ صاحبکار خود توجه می‌کنند و سعی دارند از طریق بهبود سرعت رسیدگیها و یا نرمش و انعطاف‌پذیری، روابط خود با صاحبکاران را حفظ نموده و توسعه دهند. در حالت سرعت رسیدگیها، حسابرس سرعت در کار را فدای اثربخشی می‌کند و در حالت نرمش و انعطاف‌پذیری، حسابرسی بدلیل ورود زیان احتمالی ناشی از صدور گزارش حسابرسی نامطلوب به صاحبکار، ممکن است از گزارش برخی موارد چشم‌پوشی کند (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۷). جدول ۱ ماتریس نظریه تهدیدهای (آسیب‌های) استقلال حسابرس را نشان می‌دهد.

جدول ۱- ماتریس نظریه آسیب‌های استقلال حسابرس

نویسنده	اهمیت کارفرما	تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس	حق‌الزحمه‌های معوق حسابرسی	اندازه موسسه حسابرسی	ارائه خدمات غیر حسابرسی	ارتباطات و پیوندهای اجتماعی	پذیرش هدایا و روابط صمیمانه با صاحبکار	محیط حسابرسی	دوره تصدی حسابرس	روابط استخدامی کارکنان یا صاحبکاران	وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار	عدم رقابت حرفه‌ای در میان مؤسسات حسابرسی
تحریری و پیری سقرلو، (۱۳۹۹)	*							*				
بختیاری و همکاران، (۱۳۹۸)						*						
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)			*				*		*		*	
احمد و همکاران (۲۰۲۲)				*								
آدامز و همکاران، (۲۰۲۱)	*			*						*	*	
کلادیا کروش (۲۰۲۰)			*	*						*		
کایمی و استوارت (۲۰۱۹)،												*
قافیه وکیل و همکاران (۲۰۱۹)	*				*				*	*		
آسچاتور و کوئیک (۲۰۱۸)					*							
کوئیک و اشمیت (۲۰۱۸)		*							*			
ویلسون و همکاران (۲۰۱۸)									*			
البکش، (۲۰۱۷)								*				
سلاوود و همکاران (۲۰۱۷)		*			*				*			
فلیکس (۲۰۱۶)					*					*		
توبی و همکاران (۲۰۱۶)									*			
چن و همکاران (۲۰۱۶)	*					*				*		
کاوشولی و همکاران (۲۰۱۵)				*							*	
النوایسه و محمود (۲۰۱۵)						*				*		

۳-۲- راهکارهای کاهش آسیب‌های استقلال حسابرس

بررسی ادبیات در این حوزه نشان می‌دهد عواملی که می‌تواند آسیب‌های استقلال حسابرس

را کاهش دهد، به شرح زیر است:

۲-۳-۱- تعهد حرفه‌ای حسابرسان

حسابرسان برای اعتباردهی و اظهارنظر، موظفند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این، حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند. مجموعه این موارد را می‌توان در نگرش سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان که همان تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای است؛ جست و جو کرد (اسماعیل و یوهانیس^۱، ۲۰۱۸). هوانگ^۲ و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند فعالیت‌های کنترل کیفیت موسسه حسابرسی به همراه راهبری شرکتی قوی صاحبکار به حفظ استقلال حسابرس کمک می‌کند.

به هر حال، حفظ و گسترش اعتماد عموم به حرفه حسابداری تا زمانی امکانپذیر است که حسابداران حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه نمایند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از این رو، خدمات این حرفه می‌بایست در بالاترین سطح کیفی ممکن بوده و با در نظر گرفتن و رعایت ضوابطی ارائه گردد که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین نماید.

۲-۳-۲- شهرت و اعتبار و اندازه مؤسسه حسابرسی

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری برخوردارند و هزینه بیشتری را صرف آموزش حرفه‌ای حسابرسان خود می‌کنند و کنترل کیفی و نظارت حرفه‌ای قوی‌تری دارند. از این لحاظ مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی می‌کنند و به مرور زمان در محیط اقتصادی و مالی کشور به تدریج از شهرت و اعتبار بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی، برخوردار می‌شوند. از اینرو شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی را می‌توان مهمترین عامل حفاظت از استقلال حسابرس تلقی کرد. از این نظر مؤسسات حسابرسی بزرگتر باید قادر به مقاومت بیشتری در برابر مدیریت صاحبکاران باشند. زیرا، یا اثر فشار صاحبکار بر این گونه مؤسسات زیاد نیست و یا این که شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد. از طرفی حق الزحمه انجام امور حسابرسی مؤسسات حسابرسی مشهور، قیمت‌های بالاتری داشته و از اعتبار و شهرتشان بیشتر مواظبت می‌کنند. در نتیجه از استقلالشان بیشتر حفاظت و حراست می‌کنند. از این لحاظ رابطه معناداری بین اعتبار و شهرت مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد که ریشه کیفیت حسابرسی در حفظ استقلال است (لطف‌اللهی و صراف، ۱۳۹۶). نگوین و گوک‌دائو (۲۰۲۲) نشان دادند شهرت و اندازه مؤسسه حسابرسی، شخصیت حسابرسان و محیط حسابرسی تاثیر مثبتی بر استقلال حسابرسان دارد.

1. Ismail & Yuhanis

2. Hwang

۲-۳-۳- رویکرد اخلاقی

مؤسسات حسابرسی و قانون گذاران مستلزم اتخاذ روش هایی برای افزایش بی طرفی حسابرسان در سال های مختلف بر روابط صاحبکار - حسابرسان موثر هستند می باشند. پژوهشگران معقدند حسابرسان در مؤسسات حسابرسی با فرهنگ اخلاقی قوی احتمال بیشتری برای حفظ بی طرفی خود دارند. مسائل قضای که از اهمیت اساسی از هر دو دیدگاه حرفه ای و اخلاقی برخوردار می باشند باید سبب شوند که حسابرسان تحت تأثیر فرهنگ اخلاقی شرکت های حسابرسی خود باشند. اگر حرفه حسابرسی خواهان اعاده اعتبار از دست رفته خود نزد عموم است، باید تمایل خود را جهت ارزیابی بطور جدی نشان دهد و اصول محور شود و متعهد به پیروی از فرهنگ اخلاقی شود و رهبران موسسه ها باید اهمیت انجام کارهای حرفه ای با کیفیت بالا را با محوریت فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسه ها به تمام پرسنل حسابرسی گوشزد کنند و بر آن تاکید ورزند (خدیو و همکاران، ۱۳۹۸). ژانگ و وی (۲۰۲۲) و مانیتا (۲۰۲۰) نشان دادند اتخاذ رویکرد اخلاقی توسط حسابرسان تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرسان دارد.

۲-۳-۴- انتخاب حسابرسان از طریق سیستم های هوشمند دیجیتال

برای دستیابی به اهداف اعتباربخشی صورتهای مالی، مؤسسات حسابرسی می توانند از فناوری های جدید دیجیتالی برای خودکارسازی پردازش داده ها و کاهش مداخله انسانی بهره ببرند. سیستم های اطلاعاتی (شامل سیستم حسابداری) به طور فزاینده ادغام و قفل گذاری شده اند و امنیت آنها افزایش یافته است. این مورد مشکلات عدم تقارن اطلاعات میان مدیران و ذینفعان و انتقال ریسک را کاهش خواهد داد. از این رو، درخواست حسابرسی، مرتبط با سه نقش سنتی نظارت، اطلاعات و تضمین، وسعت یکسانی نخواهد داشت و تحت تأثیر پیشرفت های فناورانه خواهد بود (جیکل، ۲۰۱۷). برای ماندن در رقابت، مؤسسات حسابرسی باید مدل تجاری و پیشنهادات خدمتی خود را با دستیابی به فناوری های نوآورانه تکمیل کنند تا بتوانند راهکارهای دیجیتالی خود را مطرح نمایند (ون در بروک و ون ونسترا، ۲۰۱۸).

۲-۳-۵- چرخش صحیح حسابرسان

تداوم کار طولانی کارکنان ارشد یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار در طول ادوار مختلف و پیاپی سال های مالی مورد رسیدگی، در سطوح سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر حسابرسی، ممکن است خطر آشنایی نزدیک (روابط صمیمانه) یا اعتماد ایجاد کند، که موجب کاهش استقلال حسابرسان می شود. از این لحاظ، به منظور حفظ و حراست از استقلال حسابرسان، عامل چرخش و تعویض شریک به عنوان بخشی از فرایندهای کنترل کیفیت برای حسابرسان، به ویژه حسابرسان معتمد شرکت های بورسی، در نظر گرفته شده است. شریک اصلی تیم حسابرسی می تواند حداکثر تا هفت سال پیاپی و متوالی به حسابرسی یک شرکت پردازد که در مورد شرکت های بورسی این مدت به سه الی چهار سال، تقلیل می یابد. البته برگشت به انجام دوباره حسابرسی شرکت مزبور پس از دو یا سه سال وقفه، مجاز می باشد. شایان ذکر است که مؤسسات حسابرسی کوچک از این موضوع مستثنی هستند

(سجادی و ابراهیمی‌مند، ۱۳۸۸).

جدول ۲ ماتریس نظریه راهکارهای کاهش آسیب‌های استقلال حسابرس را نشان می‌دهد.

جدول ۲- ماتریس نظریه راهکارهای افزایش استقلال حسابرس

نویسنده	کیفیت خدمات حسابرسی	انتخاب حسابرس از طریق سیستم‌های هوشمند و دیجیتالی	ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی	وجود کمیته حسابرسی صاحبکار	اعتماد اجتماعی	افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحبکاران	شهرت و اعتبار و اندازه مؤسسه حسابرسی	تعهد حرفه‌ای حسابرسان	تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین	رویکرد اخلاقی	رتبه حسابرس	چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی
احمدزاده و همکاران، (۱۴۰۰)								*				
تحریری و پیری سقرلو، (۱۳۹۹)						*	*		*		*	
خدیر و همکاران، (۱۳۹۸)										*		
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)	*		*									*
خراسانی پاریزی (۱۳۹۶)				*								
بنی‌مهد و درویش، (۱۳۹۵)				*								
هوانگ و همکاران (۲۰۲۲)								*				
نگوین و گوک دائو (۲۰۲۲)						*						
ژانگ و وی (۲۰۲۲)										*		
مانیتا (۲۰۲۰)										*		
جوهری و همکاران، (۲۰۱۷)										*		
البکش، (۲۰۱۶)							*	*				
تپالگال و لین، (۲۰۱۵)											*	
عبداللطیف و همکاران، (۲۰۱۵)		*										
فلیکس (۲۰۱۵)												*
حسین حبیب (۲۰۱۳)												*

۳- روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ روش، اکتشافی است که از ابتدای سال ۹۹ شروع و در ۱۴۰۰ پایان یافته است. در رابطه با بررسی ادبیات و تعیین پارامترهای اندازه‌گیری پرسشنامه آسیب‌شناسی استقلال حسابرس از روش کتابخانه‌ای استفاده شد برای این منظور کتب منتشره در حوزه حسابرسی و همچنین مقالات مرتبط با موضوع استقلال حسابرس موجود در مجلات و سایت‌های معتبر اینترنتی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است.

سپس به جهت پیمایش پژوهش حاضر، مطالعات میدانی در دو مرحله انجام می‌شود. مرحله اول پیمایش پژوهش، نقش تایید کننده پرسشنامه آسیب‌شناسی استقلال حسابرس می‌باشد. پس از جمع آوری و نظر خواهی مجدد و نتیجه گیری نسبت به رتبه بندی و اولویت بندی آسیب‌ها در مرحله دوم پرسشنامه رفع راهکارهای لازم در جهت رفع آسیب‌های استقلال حسابرس می‌باشد. پس از جمع آوری و نظر خواهی مجدد نتیجه گیری نسبت به رتبه بندی و اولویت بندی راهکارها می‌باشد.

پرسشنامه استاندارد تهیه شده در مرحله اول جهت آسیب‌شناسی استقلال حسابرس مشتمل بر ۱۲ سوال منتخب ۳ گزینه‌ای است که در اختیار خبرگان حسابرسی شامل اساتید، صاحب‌نظران حوزه حسابرسی و حساب‌رسان ارشد قرار گرفته و نظرات آن‌ها درباره‌ی مناسبت این سوال‌ها برای هدف پژوهش گردآوری و با استفاده از تکنیک دلفی فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

همچنین برای راهکارهای رفع آسیب‌شناسی استقلال حسابرس، راهکارهای افزایش استقلال حسابرس را با طرح ۱۲ سوال ۳ گزینه‌ای تهیه و در اختیار خبرگان در اختیار خبرگان حسابرسی شامل اساتید، صاحب‌نظران حوزه حسابرسی و حساب‌رسان ارشد قرار داده و نظرات آن‌ها اخذ شده است.

سوالات پژوهش

- آسیب‌های استقلال حسابرسی کدامند؟
- چه راهکارهایی می‌تواند برای حداقل رساندن آسیب‌های استقلال موثر واقع شود؟

۳-۲- روش تحلیل آماری

۳-۲-۱- روش دلفی فازی (fuzzy delphi)

در این پژوهش از روش دلفی فازی به منظور تأیید و غربالگری شاخص‌های شناسایی شده استفاده شده است.

این روش ترکیبی از روش دلفی و نظریه مجموعه‌های فازی است که توسط ایشیکاوا و همکاران ارائه شد. گام‌های روش دلفی فازی عبارتند از (بوزون و همکاران، ۲۰۱۶):

۳-۲-۱-۱- گام‌های روش دلفی فازی

۱- شناسایی شاخص‌های پژوهش با استفاده از مرور جامع مبانی نظری پژوهش
۲- جمع‌آوری نظرهای متخصصان تصمیم‌گیرنده: در این گام بعد از شناسایی معیارهای زنجیره تامین، گروه تصمیم‌گیری متشکل از خبرگان مرتبط با موضوع پژوهش تشکیل شده و پرسشنامه‌ها به منظور تعیین مرتبط بودن شاخص‌های شناسایی شده با موضوع اصلی پژوهش و غربالگری برای آن‌ها ارسال می‌شود که در آن متغیرهای زبانی جدول زیر برای بیان اهمیت هر شاخص به کار می‌روند. در این پژوهش از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است.

عبارات زبانی	اعداد فازی مثلثی
خیلی کم	(۰, ۰, ۰,۲۵)
کم	(۰, ۰, ۰,۲۵, ۰,۵)
متوسط	(۰,۲۵, ۰,۵, ۰,۷۵)
زیاد	(۰,۵, ۰,۷۵, ۱)
خیلی زیاد	(۰,۷۵, ۱, ۱)

۳- تایید و غربالگری شاخص‌ها: این کار از طریق مقایسه مقدار ارزش اکتسابی هر شاخص با مقدار آستانه صورت می‌پذیرد. مقدار آستانه از چند طریق محاسبه می‌شود که اصولاً مقدار ۰,۷ به عنوان مقدار آستانه در نظر گرفته شده است. برای این کار ابتدا باید مقادیر فازی مثلثی نظرهای خبرگان محاسبه شده سپس برای محاسبه میانگین نظرات n پاسخ دهنده، میانگین فازی آن‌ها محاسبه شود. محاسبه عدد فازی برای هر یک از شاخص‌ها با استفاده از روابط زیر صورت می‌گیرد.

رابطه ۱:

$$\tilde{a}_{ij} = (a_{ij}, b_{ij}, c_{ij}), \quad i = 1, 2, \dots, n \quad j = 1, 2, \dots, m$$

رابطه ۲:

$$a_j = \min(a_{ij})$$

رابطه ۳:

$$b_j = \left(\prod_{i=1}^n b_{ij} \right)^{1/n}$$

رابطه ۴:

$$c_j = \max(c_{ij})$$

در روابط بالا اندیس i به فرد خبره و اندیس j به شاخص تصمیم گیری اشاره دارد. همچنین مقدار دیفازی شده میانگین عدد فازی از رابطه زیر بدست می آید.

۴- مرحله اجماع و اتمام دلفی فازی: منظور از اجماع به این معنا است که پاسخ دهندگان به یک تصمیم گیری کلی در مورد عوامل رسیده باشند. و مرحله ای که دیگر بعد از آن اتفاق خاصی در معیارها رخ ندهد.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- یافته‌های پژوهش در بخش آسیب‌های استقلال حسابرس

پرسشنامه اولیه که جهت اخذ آرای خبرگان تهیه گردیده شامل ۱۲ سوال بوده برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست در اختیار متخصصان قرار گرفت و سپس به منظور اطمینان از مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی فازی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید.

جدول ۳- نتایج حاصل از شمارش پاسخ‌های پرسشنامه مرحله اول آسیب‌های استقلال حسابرس

ردیف	عنوان عامل	کد- معیار	تعداد نظر خبرگان				میانگین نظرات فازی			نتیجه
			خوب	متوسط	ضعیف	جمع	کراته بالا	کراته وسط	کراته پایین	
۱	آسیب‌های استقلال حسابرس	اهمیت کارفرما	۱۱	۲	۲	۱۵	۸,۲	۶,۲	۴,۲	خوب
۲		تأثیرگذاری مدیریت بر تعیین حق الزحمه حسابرس مستقل	۵	۷	۳	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷	متوسط
۳		حق الزحمه‌های حسابرسی	۱۱	۳	۱	۱۵	۸,۳۳	۶,۳۳	۴,۳۳	خوب
۴		اندازه موسسه حسابرسی	۵	۷	۳	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷	متوسط
۵		ارائه خدمات غیر حسابرسی	۸	۴	۳	۱۵	۷,۶۷	۵,۶۷	۳,۶۷	خوب
۶		وابستگی مالی حسابرس به صاحب کار	۹	۳	۳	۱۵	۷,۸	۵,۸	۳,۸	خوب
۷		رقابت حرفه‌ای در میان مؤسسات حسابرسی	۹	۵	۱	۱۵	۸,۰۷	۶,۰۷	۴,۰۷	خوب
۸		پذیرش هدایا و روابط صمیمانه با صاحبکار	۵	۷	۳	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷	متوسط
۹		محیط حسابرسی	۶	۴	۵	۱۵	۷,۱۳	۵,۱۳	۳,۱۳	متوسط
۱۰		دوره تصدی حسابرس	۱۲	۲	۱	۱۵	۸,۴۷	۶,۴۷	۴,۴۷	خوب
۱۱		ارتباطات و پیوندهای اجتماعی	۱۰	۴	۱	۱۵	۸,۲	۶,۲	۴,۲	خوب
۱۲		روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرسی	۱۱	۳	۱	۱۵	۸,۳۳	۶,۳۳	۴,۳۳	خوب

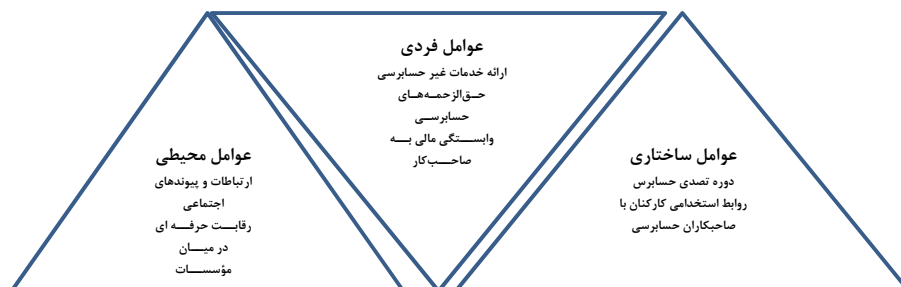
براساس تحلیل دلفی فازی مشخص شد، تمامی شاخصها مورد تأیید قرار گرفتند. زیرا باتوجه به اینکه براساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه ای میانگین بالای ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آنها بیش از ۰,۵ است؛ لذا مورد تأیید واقع شد. مجدداً به منظور رسیدن به حدکفایت نظری، تحلیل دلفی انجام شد، با توجه به اینکه اختلاف نظرات خبرگان در خصوص کلیه سوالات، طی ۲ مرحله اجرای دلفی کمتر از ۰,۱۵ شده است، می توان نتیجه گرفت اجماع کافی بین خبرگان حاصل شده است. بنابراین اجرای روش دلفی متوقف و نتایج تشریح می گردد.

جدول ۴- اختلاف میانگین نظرات خبرگان در مراحل اول و دوم- آسیب های استقلال حسابرس

ردیف	عنوان عامل	کد- معیار	اختلاف میانگین فازی پرسشنامه اول و دوم	ردیف	کد- معیار	اختلاف میانگین فازی پرسشنامه اول و دوم
۱	آسیب های استقلال حسابرس	اهمیت کارفرما	-۰,۰۶	۷	رقابت حرفه ای در میان مؤسسات حسابرسی	-۰,۱۲
۲		تأثیرگذاری مدیریت بر تعیین حق الزحمه حسابرس مستقل	-۰,۰۳	۸	پذیرش هدایا و روابط صمیمانه با صاحبکار	-۰,۰۳
۳		حق الزحمه های حسابرسی	-۰,۰۳	۹	محیط حسابرسی	۰,۰۰
۴		اندازه موسسه حسابرسی	۰,۰۳	۱۰	دوره تصدی حسابرس	-۰,۱۲
۵		ارائه ی خدمات غیر حسابرسی	-۰,۰۳	۱۱	ارتباطات و پیوندهای اجتماعی	-۰,۰۹
۶		وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار	۰,۰۰	۱۲	روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرسی	-۰,۰۶

براساس نتایج جدول ۳، سوالاتی که در این مرحله امتیاز خوب کسب کرده اند به عنوان آسیب های استقلال حسابرس شناسایی می شود. بطور مثال آسیب شماره ۱ به عنوان یکی از سوالات مزبور انتخاب شده است. نمودار ۱ مدل مفهومی آسیب های استقلال حسابرس را نشان می دهد.

نمودار ۱: مدل مفهومی آسیب های استقلال حسابرس



۴-۱-۱- رتبه‌بندی عوامل آسیب استقلال حسابرس

روش تاپسیس یکی از تکنیک‌های مورد استفاده در تصمیم‌گیری چند معیاره (MCDM) است. فلسفه کلی روش تاپسیس این است که با استفاده از گزینه‌های موجود، دو گزینه فرضی تعریف می‌شوند. یکی از این گزینه‌ها مجموعه‌ای است از بهترین مقادیر مشاهده شده در ماتریس تصمیم‌گیری. این گزینه را اصطلاحاً ایده‌آل مثبت (بهترین حالت ممکن) می‌نامیم. ضمن اینکه یک گزینه فرضی دیگر تعریف می‌شود که شامل بدترین حالت‌های ممکن باشد. این گزینه ایده‌آل منفی نام دارد. معیارها می‌تواند دارای ماهیت مثبت یا منفی باشند، همچنین واحد اندازه‌گیری آنها نیز می‌تواند متفاوت باشد.

معیار محاسبه نمرات در روش تاپسیس این است که گزینه‌ها تا حد امکان به گزینه ایده‌آل مثبت نزدیک و از گزینه ایده‌آل منفی دور باشد. بر این اساس یک نمره برای هر گزینه محاسبه می‌شود و گزینه‌ها مطابق این نمرات رتبه‌بندی می‌شوند. در این بخش شاخصهای بدست آمده از مرحله تحلیل دلفی فازی براساس ۱۵ معیار و با تکنیک تاپسیس رتبه‌بندی شده و نتایج در جدول ارائه شده است. همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود وابستگی مالی با صاحبکار اصلی ترین عامل کاهش استقلال حسابرس بوده و رقابت حرفه‌ای میان موسسات حسابرسی نقش کمرنگ تری در کاهش استقلال حسابرسان دارند.

جدول ۵- رتبه‌بندی آسیب‌های استقلال حسابرس

نتیجه	ضریب نزدیکی
وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار	۰/۶۸۱۹
ارتباطات و پیوندهای اجتماعی	۰/۶۶۶۵
دوره تصدی حسابرس	۰/۵۲۳۸
حق‌الزحمه‌های حسابرسی	۰/۴۱۱۸
اهمیت کارفرما	۰/۳۷۶۲
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۰/۳۱۸۶
روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرسی	۰/۱۹۴۱
رقابت حرفه‌ای در میان مؤسسات حسابرسی	۰/۱۳۵۵

۴-۲- یافته‌های پژوهش دربخش راهکارهای افزایش استقلال حسابرس

پرسشنامه اولیه که جهت اخذ آرای خبرگان تهیه گردیده شامل ۱۲ سوال در بخش راهکارهای بهبود استقلال بوده برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست در اختیار متخصصان قرار گرفت و سپس به منظور اطمینان از مولفه‌ها و شاخصهای شناسایی شده از تحلیل دلفی فازی برای

رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید.

جدول ۶- نتایج حاصل از شمارش پاسخ‌های پرسشنامه مرحله اول راهکارهای افزایش استقلال حسابرس

ردیف	راهکارهای پیشنهادی استقلال حسابرس	کد- معیار	تعداد نظر خبرگان			میانگین نظرات فازی			نتیجه
			خوب	متوسط	ضعیف	جمع	کرانه بالا	کرانه وسط	کرانه پایین
۱	راهکارهای پیشنهادی استقلال حسابرس	کیفیت خدمات حسابرسی	۶	۳	۶	۱۵	۷,۰۰	۵,۰۰	۳,۰۰
۲		انتخاب حسابرس از طریق سیستم‌های هوشمند دیجیتالی	۱۰	۵	۰	۱۵	۸,۳۳	۶,۳۳	۴,۳۳
۳		وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۶	۵	۴	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷
۴		ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی	۵	۷	۳	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷
۵		افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کاران	۵	۷	۳	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷
۶		چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی	۹	۵	۱	۱۵	۸,۰۷	۶,۰۷	۴,۰۷
۷		شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی	۸	۵	۲	۱۵	۷,۸	۵,۸	۳,۸
۸		تعهد حرفه‌ای حسابرسان	۱۱	۳	۱	۱۵	۸,۳۳	۶,۳۳	۴,۳۳
۹		تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین	۶	۵	۴	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷
۱۰		رویکرد اخلاقی	۷	۳	۵	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷
۱۱		رتبه حسابرس	۱۱	۳	۱	۱۵	۸,۳۳	۶,۳۳	۴,۳۳
۱۲		اعتماد اجتماعی	۷	۳	۵	۱۵	۷,۲۷	۵,۲۷	۳,۲۷

براساس تحلیل دلفی فازی مشخص شد، تمامی شاخصها مورد تأیید قرار گرفتند. زیرا با توجه به اینکه براساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه ای میانگین بالای ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آنها بیش از ۰,۵ است؛ لذا مورد تأیید واقع شد. مجدداً به منظور رسیدن به حدکفایت نظری، تحلیل دلفی انجام شد، با توجه به اینکه اختلاف نظرات خبرگان در خصوص کلیه سوالات، طی ۲ مرحله اجرای دلفی کمتر از ۰,۱۵ شده است، می‌توان نتیجه گرفت اجماع کافی بین خبرگان حاصل شده است. بنابراین اجرای روش دلفی متوقف و نتایج تشریح می‌گردد.

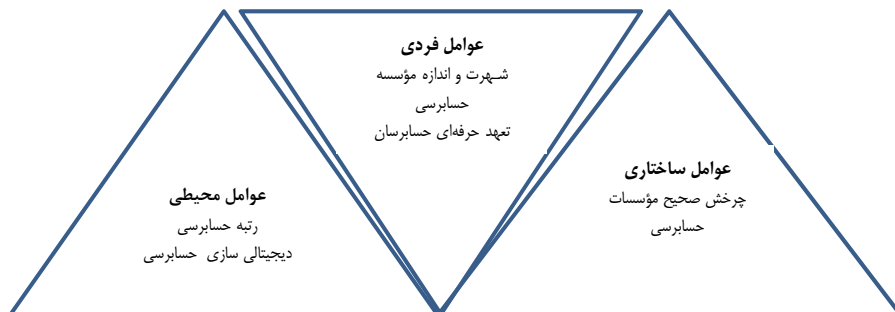
جدول ۷- اختلاف میانگین نظرات خبرگان در مراحل اول و دوم- راهکارهای افزایش استقلال حسابرس

ردیف	عنوان عامل	کد- معیار	اختلاف میانگین فازی پرسشنامه اول و دوم	ردیف	کد- معیار	اختلاف میانگین فازی پرسشنامه اول و دوم
۱	راهکارهای افزایش استقلال حسابرس	کیفیت خدمات حسابرسی	۰,۰۰	۷	شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی	-۰,۰۳
۲		انتخاب حسابرس از طریق سیستم‌های هوشمند دیجیتالی	-۰,۰۳	۸	تعهد حرفه‌ای حسابرسان	-۰,۰۳
۳		وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	۰,۰۳	۹	تغییر حسابرس و ارتباط با حسابرسان پیشین	-۰,۰۶
۴		ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی	-۰,۰۹	۱۰	رویکرد اخلاقی	-۰,۰۳
۵		افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کاران	۰,۰۰	۱۱	رتبه حسابرس	-۰,۰۹
۶		چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی	-۰,۰۳	۱۲	اعتماد اجتماعی	-۰,۰۳

منبع: یافته‌های محقق

با توجه به اینکه سوالاتی که در جدول ۶، امتیاز خوب کسب کرده‌اند به عنوان راهکارهای افزایش استقلال حسابرس شناسایی می‌شود. بطور مثال راهکار شماره ۲ به عنوان یکی از سوالات مزبور انتخاب شده است. مفاهیم و موضوعات مستتر در سوالات منتخب خبرگان در نمودار ۲ ارائه شده است.

نمودار ۲- مدل مفهومی راهکارهای افزایش استقلال حسابرس



۴-۳-۳- رتبه‌بندی راهکارهای افزایش استقلال

در این بخش شاخصهای بدست آمده از مرحله تحلیل دلفی فازی براساس ۱۲ معیار و با تکنیک تاپسیس رتبه‌بندی شده و نتایج در جدول ارائه شده است. همانطور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود تعهد حرفه‌ای حسابرس اصلی‌ترین راهکار افزایش استقلال حسابرس بوده و شهرت و اعتبار موسسات حسابرسی نقش کم‌رنگ‌تری در افزایش استقلال حسابرسان دارند.

جدول ۸- رتبه‌بندی راهکارهای افزایش استقلال حسابرسان

ضریب نزدیکی	نتیجه
۰/۷۰۸	تعهد حرفه‌ای حسابرسان
۰/۶۶۴۳	رتبه حسابرس
۰/۳۹۷۶	انتخاب حسابرس از طریق سیستم‌های هوشمند دیجیتال
۰/۳۵۶۹	چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی
۰/۲۶۲۹	شهرت و اعتبار و اندازه مؤسسه حسابرسی

۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی صورت‌ها مالی زمانی باارزش است که حسابرس مستقل استقلال خود را حفظ کند؛ بنابراین حسابرسان مجبورند که ویژگی مستقل بودن خود را در طول کارشان حفظ کنند. همچنین بایستی توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مستقل به نظر برسند. عوامل زیادی استقلال حسابرس را تهدید می‌کند. هدف این پژوهش آسیب‌شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن می‌باشد. به عبارتی دیگر این پژوهش در تلاش است تا هر گونه عوامل و شرایط و زمینه‌های دیگری که تهدیدکننده استقلال حسابرس در ایران باشد را شناسایی و آسیب‌شناسی کند و به ارائه بهترین راهکارهای عملی رفع آن بپردازد، تا دغدغه ارتقای استقلال حسابرس که رکن اساسی حرفه حسابرسی است فراهم شود. توجه به این امر به عنوان یک عامل بزرگ تاثیرگذار و پیشگیری‌کننده، پیامدهای بسیاری بدنبال خواهد داشت؛ از جمله افزایش اعتماد جامعه به اطلاعات حسابرسی شده، افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده، شفاف‌سازی اطلاعات مالی و در نتیجه جلوگیری از وقوع تقلب و تحریف در صورت‌های مالی، کاهش فساد، واقعی شدن درآمدهای مالیاتی کشور، و حتی زمینه رشد اقتصاد کشور را فراهم می‌نماید.

طبق توضیحاتی که در تشریح الگوریتم روش دلفی و همچنین در بخش روش‌شناسی پژوهش بیان شد زمانی که اختلاف میانگین نظرات خبرگان درباره عوامل مطرح شده در پرسش‌نامه، طی دو مرحله متوالی دلفی فازی کمتر از ۰/۱۵ شود، اجرای دلفی متوقف و از عواملی که امتیاز "خوب" کسب کرده باشند (میانگین امتیاز آنها تقریباً در محدوده عدد مثلی ۵،۷۰۹ باشد) به عنوان آسیب‌های استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن شناسایی گردید. با توجه به اینکه

اختلاف نظرات خبرگان در خصوص کلیه سوالات، طی دو مرحله اجرای دلفی، کمتر از ۰/۱۵ شده می‌توان نتیجه گرفت اجماع کافی بین خبرگان حاصل شده است. بنابراین اجرای روش دلفی متوقف و نتایج تشریح گردید. حال با توجه به توضیحات ارائه شده در بخش روش پژوهش، عواملی که از آخرین مرحله اجرای روش دلفی (مرحله دوم) امتیاز خوب کسب کرده‌اند به عنوان عوامل منتخب خبرگان آسیب‌های استقلال حسابرسان و راهکارهای رفع آن مورد شناسایی قرار گرفت.

نتایج حاکی از تاثیر اهمیت کارفرما و حق‌الزحمه‌های حسابرسان بر استقلال حسابرسان می‌باشد. در این رابطه می‌توان ادعا نمود بزرگی و کوچکی اندازه صاحبکار، از این بابت برای موسسات حسابرسان می‌تواند با اهمیت باشد که هرچه صاحبکار بزرگتر باشد، حق‌الزحمه بیشتری می‌پردازد. در نتیجه این نگرانی وجود دارد که حسابرسان برای کسب منافع بیشتر، برای حفظ صاحبکار، استقلال خود را بیشتر به خطر اندازد. همچنین پرتفوی هر مؤسسه حسابرسان از صاحبکارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیشتر مشخص است و هر حسابرسان یا مؤسسه حسابرسان سعی می‌کند، صاحبکار خود را حفظ کند. وابستگی زیاد به یک صاحبکار خطر منافع شخصی را ایجاد می‌کند و می‌تواند به طور جدی استقلال حسابرسان را مخدوش سازد. چرا که بین حق‌الزحمه حسابرسان دریافتی از یک صاحبکار خاص و استقلال حسابرسان، رابطه مستقیمی وجود دارد. تاثیر منفی این متغیرها بر استقلال حسابرسان در آدامز و همکاران (۲۰۲۱)، کلادیا کروشن (۲۰۲۰)، قافیه وکیل و همکاران (۲۰۱۹) و چن و همکاران (۲۰۱۶) مستند شده است. یکی دیگر از موارد موثر بر استقلال حسابرسان ارائه خدمات غیرحسابرسان می‌باشد. هنگامی که حسابرسان، خدمات غیرحسابرسان به صاحبکار خود ارائه می‌دهد وابستگی اقتصادی بین حسابرسان و صاحبکار افزایش یافته و به تبع آن نفوذ صاحبکار بیشتر شده و موجب تخریب و تضعیف استقلال حسابرسان می‌شود - یعنی ارائه خدمات غیرحسابرسان تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان دارد - از طرفی محدودیت‌ها یا ممنوعیت‌های وضع شده در خصوص ارائه همزمان برخی خدمات غیرحسابرسان با حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل موجب افزایش استقلال حسابرسان می‌شود. ولی از آنجا که حرفه‌ی حسابرسان تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه‌ای است و در سال‌های اخیر این موضوع شدت بیشتری یافته است و دیگر حسابرسی سنتی یک صنعت در حال رشد به نظر نمی‌رسد، چرا که سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی، فشار پیوسته و مداومی را برای انجام سایر فعالیت‌های حرفه‌ای مانند خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، طراحی یا اصلاح نظام کنترل‌های داخلی، و... به منظور سودآوری مؤسسات حسابرسان به وجود آورده است. تاثیر منفی خدمات غیرحسابرسان بر استقلال حسابرسان در احمد و همکاران (۲۰۲۲)، قافیه وکیل و همکاران (۲۰۱۹) و سالوود و همکاران (۲۰۱۷) مستند شده است.

همچنین تاثیر ارتباطات و پیوندهای اجتماعی بر استقلال حسابرس حاکی از این موضوع است که حسابرسان به منظور حفظ ارتباط با صاحبکاران خود سعی می‌کنند تا قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکارانشان انجام دهند. این موضوع بیانگر آن است که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می‌تواند تاثیر منفی بر استقلال و کیفیت حسابرسی بگذارد. تاثیر منفی این متغیر بر استقلال حسابرسان در چن و همکاران (۲۰۱۶) و بختیاری و همکاران (۱۳۹۸) مستند شده است.

تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی (دوره طولانی تصدی حسابرس) یکی دیگر از مواردی است که استقلال حسابرس را به خطر می‌اندازد. بنابراین موسسات حسابرسی به جهت افزایش رعایت استقلال و کسب مشروعیت در بازارهای خدمات حرفه‌ای به گردش داوطلبانه دست می‌زنند. در واقع گردش داوطلبانه تمایل موسسات به رعایت بیشتر استقلال و دریافت امتیاز بالاتر برای کنترل کیفیت را نشان می‌دهد. تاثیر منفی دوره تصدی حسابرس بر استقلال حسابرسان در قافیه و کیل و همکاران (۲۰۱۹)، کوئیک و اشمیت (۲۰۱۸)، ویلسون و همکاران (۲۰۱۸) و سالوود و همکاران (۲۰۱۷) مستند شده است.

تاثیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی بر استقلال حسابرس موید این مطلب است که مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری نیز کمابیش برخوردارند و هزینه‌ی بیشتری را صرف معمولاً آموزش حرفه‌ای حسابرسان خود می‌کنند و کنترل کیفی و نظارت حرفه‌ای قوی تری دارند از این لحاظ مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی می‌کنند و به مرور زمان در محیط اقتصادی و مالی کشور به تدریج از شهرت و اعتبار بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی، برخوردار می‌شوند. از اینرو همانطور که نگوین و گوک دائو (۲۰۲۲) نشان دادند شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی را می‌توان مهمترین عامل حفاظت از استقلال حسابرس تلقی کرد. از این نظر مؤسسات حسابرسی بزرگ تر باید قادر به مقاومت بیش تری در برابر مدیریت صاحبکاران باشند. زیرا، یا اثر فشار صاحبکار بر این گونه مؤسسات زیاد نیست و یا این که شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد. از طرفی حق الزحمه انجام امور حسابرسی مؤسسات حسابرسی مشهور، قیمت‌های بالاتری داشته و از اعتبار و شهرتشان بیش تر مواظبت می‌کنند در نتیجه از استقلال شان بیشتر حفاظت و حراست می‌کنند از این لحاظ رابطه معنی داری بین اعتبار و شهرت مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد که ریشه کیفیت حسابرسی در حفظ استقلال است. از این نظر هست که ریسک از دست دادن استقلال در مؤسسات حسابرسی کوچک تر، بیشتر است. در نتیجه مؤسسات حسابرسی بزرگتر، مستقل تر از مؤسسات حسابرسی کوچکتر هستند.

۵-۱- پیشنهادها

با توجه به خروجی نتایج پژوهش از دلفی فازی می توان به این موضوعها اشاره کرد که اهمیت کارفرما، حق الزحمه حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی، وابستگی مالی حسابرِس به صاحب کار، رقابت حرفه ای در میان موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرِس، ارتباطات و پیوندهای اجتماعی، روابط استخدامی کارکنان با صاحبکاران حسابرِس مواردی است که در آسیب شناسی استقلال حسابرسی شناسایی شده است که پیشنهاد می شود برای کاهش آسیب های استقلال حسابرِس در شرکتها پارامترهای نظارتی همچون حاکمیت شرکتی را لحاظ کنند تا به استقلال حسابرِس در بالاترین حالت خود قرار داشته باشند. همچنین کمیته حسابرسی در شرکتها ایجاد شود تا بر عوامل ذکر شده بالا نظارت ویژه ای داشته باشند.

پیشنهاد دیگر، انتخاب حسابرِس از طریق سیستم های هوشمند دیجیتالی که امروزه توسط جامعه حسابداران رسمی همچون سامانه سحر، سامانه پردیس و دیگر سیستم ها به طور مثال به راحتی می توان موسسات حسابرسی و هم شرکتها و فعالان اقتصادی را از لحاظ اندازه رتبه بندی نمود و از طریق همین سامانه ها با لحاظ اولویت ها و دیگر ملاحظات نسبت به انتخاب سیستمی حسابرِس اقدام نمود و نتایج آن را به طور شفاف منتشر نمود. و از طرفی سازمان ناظر بر کیفیت کار حسابرسی به طور مستمر مخصوصا در زمان رسیدگی و صدور گزارش حسابرسی بر کار موسسات حسابرسی نظارت نمود و به آموزش، کیفیت و بزرگی موسسات تاکید و تشویق و زمینه های لازم را فراهم نمود.

همچنین چرخش صحیح موسسات حسابرسی برای شرکتها و فعالیت های غیر بورسی اجبار نموده و کمیته حسابرسی به عنوان یک بخش مهم و کار ساز در شرکتها تقویت و نهادینه شود. باتوجه به اینکه در این پژوهش نظر خبرگان به عنوان یکی از بهترین راهکارهای رفع آسیب های استقلال حسابرِس، دیجیتال سازی حسابرسی است و از بابت دیجیتال سازی حسابرسی پژوهش های کمی انجام شده پیشنهاد می شود پژوهشگران آتی تاثیر انتخاب حسابرِس از طریق سیستم های هوشمند بر کلیه مراحل حسابرسی از جمله استقلال حسابرِس همچنین تاثیر آن بر اقتصاد، تاثیر متقابل آن بر توزیع درآمد موسسات حسابرسی، ادغام و بزرگ سازی موسسات حسابرسی و دیگر عوامل تهدید کننده استقلال حسابرِس مورد بررسی قرار دهند.

بررسی تاثیر معیارهای حاکمیت شرکتی بر استقلال حسابرِس، بررسی تاثیر ویژگی های فردی حسابرسان بر استقلال حسابرِس، بررسی تاثیر ویژگی های فردی مدیران مالی بر استقلال حسابرِس می تواند از موضوعات دیگر تحقیقاتی باشد تا دیدگاه ها و نظرات و نتایج مهم و جدیدی در موضوع استقلال حسابرِس ایجاد کند. این تفکر که تحقیقات در زمینه استقلال حسابرِس به اندازه کافی انجام شده یا اشباع شده تفکر درستی نیست. استقلال حسابرِس الزامی است که برای تصمیم گیرندگان اقتصادی، سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، دولت به عنوان مالیات گیرنده، شفافیت اقتصادی، عدالت اقتصادی نقش تعیین کننده دارد.

بعضی از محدودیت های تحقیق ذاتی است و برخی از آن ها ناشی از شرایط محیطی انجام

تحقیق می‌باشد. از جمله اینکه بدلیل تفاوت در نظرات افراد، امکان دارد این موانع در بین افراد دیگری توزیع شود و بین این افراد نتایج دیگری تشریح شود. همینطور اجرای روش به روش دلفی فازی و کنار هم قرارگرفتن خبرگان یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش قلمداد می‌شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیمی، حسین و عزیزخانی، محسن (۱۳۹۵)، حفاظ‌های موثر بر استقلال حسابرِس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱۹.
۲. احمدزاده، زاهد، یعقوب‌نژاد، احمد، & وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرِس. مجله دانش حسابداری. ۱۲(۲)، ۱۲۳-۱۳۸.
۳. انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر همزمان خدمات حسابرِس و غیر حسابرِس بر استقلال حسابرِس از دیدگاه دانشجویان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی: (۳۶)، ۷۳-۵۳.
۴. بختیاری، جواد، پور زمانی، زهرا، رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۸)، رابطه مداری و استقلال حسابرِس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرِس مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۸.
۵. بنی مهد، بهمن و حدیثه درویش. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرِس درباره استقلال. دانش حسابداری و حسابرِس مدیریت
۶. تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۹)، استقلال حسابرِس: تحلیلی مقایسه‌ای از نگرش حسابرِس و مدیران مالی ایرانی، فصلنامه علمی پژوهشی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره .
۷. تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی، (۱۳۹۷)، مفهوم استقلال در کار حسابرِس: شواهدی از شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نشریه دانش حسابداری، جلد ۱۸، شماره ۷۰، صص ۲۵-۴۴.
۸. خدیبر حسینعلی، غفوریان شاگردی امیر، مهدوی پور علی. (۱۳۹۸). رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرِس با بی طرفی و استقلال. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۴(۴): ۹۶-۱۰۳
۹. خراسانی پاریزی، محمد حسن (۱۳۹۶). تأثیر کمیته حسابرِس بر عملکرد و استقلال حسابرِس مستقل، اولین همایش حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد پویایی اقتصاد ملی
۱۰. خشنودنیا، حسام (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین اهمیت کارفرما با استقلال حسابرِس، پایان نامه کارشناسی ارشد، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، مؤسسه آموزش عالی غیرانتفاعی و غیردولتی رجاء قزوین، دانشکده حسابداری و مدیریت.
۱۱. دلاور، علی (۱۳۸۹)، روش شناسی کیفی، فصلنامه راهبرد، سال ۱۹، شماره ۵۴.
۱۲. رفیعی، افسانه؛ الهام حمیدی و ناصر مکارم. (۱۳۹۳). اصول حسابرِس. سازمان حسابرِس.
۱۳. رضانی، مسعود؛ نوروش، ایرج. (۱۳۸۹). بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرِس از دیدگاه حسابرِس مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرِس. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی: ۲(۷): ۱-۲۲.
۱۴. سازمان حسابرِس (کمیته تدوین استانداردها). (۱۳۹۳). استانداردهای حسابرِس، سایر خدمات اطمینان بخش و خدمات مرتبط. تهران: سازمان حسابرِس.
۱۵. سپهردوست، حمید و آئینی، طیبه (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر نسبت کفایت سرمایه در بانک‌های ایران طی سال‌های ۱۳۸۹-۱۳۸۵، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۴.
۱۶. سجادی، سید حسین و ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۸). عوامل کاهنده استقلال حسابرِس مستقل. پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۱: ۱۱۲-۹۵.
۱۷. سجادی، سیدحسین؛ فرازمند، حسن و بنی نعمة، آنهیتا (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرِس بر خدمات غیر حسابرِس، مجله دانش حسابرِس، سال ۱۶، شماره ۶۵.

۱۸. سلیمانی، سمیه، شوروری، محمدرضا و نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان. دانش حسابداری مالی؛ ۵(۳): ۶۹-۸۰.
۱۹. شوروری، محمدرضا، زنده دل، احمد، قاسمپور انارکی، سینا. (۱۳۹۱). تاثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. دانش حسابداری مالی، ۲(۶)، ۱۳۴-۱۶۲.
۲۰. شوروری سمیه، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا، (۱۳۹۷)، تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، شماره پیاپی ۱۸.
۲۱. عباسزاده. محمدرضا و جمال محمدی. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری مالی، شماره ۲۱، دوره ۶، ۱-۲۹.
۲۲. لطف اللهی، راحله و صراف، فاطمه، (۱۳۹۶)، تبیین مفهوم استقلال حسابرس و شناخت عوامل تجربی مؤثر بر آن، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران،
۲۳. مدرس، احمد، ابراهیمی، حسین، عزیزخانی، محسن. (۱۳۹۵). حفاظت های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی وی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۶(۱)، ۱۵۵-۱۸۰. doi: ۱۰.۲۲۰۵۱/۲۰۱۶.۲۱۶۱.jera
۲۴. مکیان، اسفندیار، قربانی، هادی، صالح آبادی، مهری (۱۳۹۷)، تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی پس از تصویب دستور العمل کنترل های داخلی، نشریه دانش حسابداری، جلد ۱۸، شماره ۷۳، صص ۷۷-۵۵.
۲۵. مهربانی، حسین؛ نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس. بررسی های حسابداری و حسابرسی: (۴۴)؛ ۱۴۷-۱۲۹.
۲۶. محمدی منصور، کاشانی پور محمد، رحیمیان نظام الدین، رحمتی محمد حسین. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی؛ ۲۰ (۸۱): ۵۷-۸۵.
۲۷. نوروش ایرج، رضانی مسعود. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی. ۲ (۷): ۲۲-۱.
۲۸. نیکبخت، زهرا، خلیفه سلطانی، سید احمد، حسینی، سید علی، مداحی، آزاده، (۱۳۹۷)، تدوین مدل استقلال حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، سال ده، شماره ۳۸ تابستان ۹۷.

ب- منابع خارجی:

1. Ahmed, A., Dhull, S. and Kent, R. (2022), Non-audit services and auditor independence in stable and unstable economic conditions. *Managerial Auditing Journal*, 37 (8), 967-992.
2. Albeksh, H. M. A. (2017). Factors Affecting the Independence of the External Auditor within the Auditing Profession. *International Journal of Management and Commerce Innovations*, 4(2), 680-689.
3. Alnawaiseh, M. A. L., & Mahmoud, A. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 8(8), 141-149.
4. Aschauer, E., & Quick, R. (2018). Mandatory audit firm rotation and prohibition of audit firm-provided tax services: Evidence from investment consultants' perceptions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 131-149.
5. Causholli, M., Chambers, D. J., & Payne, J. L. (2015). Does selling non-audit services impair auditor independence? New research says, "yes." *Current Issues in Auditing*, 9(2), 1-6.
6. Chang, Y. S., Chiang, C. Y., Liu, L. L. S., & Xie, X. L. (2019). Audit partner independence and business affiliation: Evidence from Taiwan. *Advances in accounting*, 46, 100428.
7. Claudia CRUCEAN, Andreea (2020). A Literature Review on the Auditor's Independence Between Threats and Safeguards, *CECCAR BUSINESS REVIEW*, West University of Timișoara, Romania.
8. Cohen, Michael, M. Rozario, Andrea, & Zhang Chanyuan (Abigail) (2019). Exploring

- the Use of Robotic Process Automation (RPA) in Substantive Audit Procedures: A Case Study, Featured, Feature Articles, July 2019 Issue August 2019.
9. Colbert, J. L., & Jahera, J. S. (2017). The Role of the Audit and Agency Theory. *The Journal of Applied Business Research*, 4(2), 7–12.
 10. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(1), 113–127.
 11. Diana, M. M; Magda, H. H. (2013). auditor Independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *education, business and society: contemporary middle eastern issues*, VOL. 6, No. 2: 116–144.
 12. Hwang, S, Sarath B & Han, S. (2022). Auditor independence: The effect of auditors' quality control efforts and corporate governance, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47.
 13. José, B., & Almeida, M. De. (2014). The Agency Theory: The Main Foundational Base to Explain the Auditing in Portuguese Investor-Oriented Firms. *British Journal of Economics, Management & Trade*, 4(2), 275–304.
 14. Kafiya Wakil, Gana; Alifiah Mohd Nofrian & Tijjani Alhaji Ali (2019). Auditor Independence Threats and Factors Affecting Independence, *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)* ISSN: 2277-3878, Volume-8 Issue-3S2,
 15. Kim, J. B. Yi, C. H. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *J. Account. Public Policy*, VOL. 28: 207–230.
 16. Kyriakou, M. I., & Dimitras, A. I. (2018). Impact of auditor tenure on audit quality: European Evidence. *Investment Management and Financial Innovations*, 15(1), 373–386.
 17. Masood, A., & Afzal, M. (2016). Determinants of Audit Quality In Pakistan. *Journal of Quality and Technology Management*, XII(II), 25–49.
 18. Ndubuisi, A. N., Okeke, M. N., & Chinyere, O. J. (2017). Audit Quality Determinants : Evidence from Quoted Health Care Firms in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(4), 216–231.
 19. NGUYE, T.D, & Ngoc DAO. H.(2022). Auditor independence: A study of Vietnamese auditing firms. *Journal of Positive School Psychology*.6(5), 302–310
 20. Oyeibisi, O. M., Wisdom, O., Lawrence, I. A., Bibiana, N. O., & Dorcas, A. (2017). Impact of Public Sector Auditing in Promoting Accountability and Trasparency in Nigeria. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 22(3), 1–8.
 21. Panda, B., & Leepsa, N. M. (2017). Agency theory: Review of theory and evidence on problems and perspectives. *Indian Journal of Corporate Governance*, 10(1), 74–95.
 22. Pilos, Spyridon (2020). Information, Workplace and Innovation Directorate, Auditing the digital reality, *ECA Journal* 1/2020 – BIG DATA and digital audit.
 23. Pittman, J., Stein, S.E., Valentine, D.F. (2020), Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on Audit Quality, available at <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm>.
 24. Quick, R., & Schmidt, F. (2018). Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter? An experimental investigation of bank directors' and institutional investors' perceptions. *Journal of Accounting Literature*, 41, 1–21.
 25. Rickett, L. K., Maggina, A., & Alam, P. (2016). Auditor tenure and accounting conservatism: Evidence from Greece. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 538–565.
 26. V,Said, K., & Khasharmeh, H. (2018). Auditors' perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditor independence – Evidence from Cyprus. *Science and Business: Development Ways*, 81(3), 1–18.
 27. Salawu, M. K. (2017). Factors Influencing Auditor Independence among Listed Companies in Nigeria: Generalized Method of Moments (GMM) Approach. *International Journal of Economics and Finance*, 9(8), 191–203.
 28. Tobi, B. A., Osasrere, A. O., & Emmanuel, U. (2016). Auditor's Independence and Audit Quality: A Study of Selected Deposit Money Banks in Nigeria. *International Journal of*



- Finance and Accounting, 5(1), 13–21.
29. Wilson, R. (2017). The impact of revolving door practice and policy on nonprofessional investors' perceptions of auditor independence. *Accounting and Business Research*, 47(7), 752–77.
30. Zhang Y, Wei L (2022) Philanthropy, audit firms culture and auditor independence. *PLoS ONE*, 17(11): e0277567