

تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان

سمیه سلیمانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور

محمدرضا شورورزی*

دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور

زهره نوری توپکانلو

استادیار اقتصاد کشاورزی، گروه اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نیشابور

چکیده

پژوهش حاضر جهت بررسی تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان صورت گرفته است. روش پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و برحسب روش توصیفی-پیمایشی و با به کارگیری ابزار پرسشنامه داده‌های موردنظر جمع‌آوری شده است. برای نیل به هدف پژوهش، تأثیر پنج تهدید مهم تأثیرگذار (منافع شخصی، خود بررسی، جانب‌داری، آشنایی و ارباب) بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان و تأثیر تخصص و تجربه حسابرسان بر رابطه بین تهدیدها و استقلال آن‌ها بررسی گردید. جامعه آماری این پژوهش شامل جامعه حسابداران رسمی و کارمندان مؤسسات حسابرسی در سطح شهر مشهد می‌باشد. تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران به تعداد ۱۷۴ نفر تعیین شد، و نمونه‌گیری نیز به روش تصادفی صورت گرفت. در تجزیه تحلیل داده‌ها، برای توصیف داده‌ها و مشاهدات از شیوه‌های توصیف آماری از قبیل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، استفاده و همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل عاملی و معادلات ساختار بهره‌گیری شد. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

واژگان کلیدی: استقلال حسابرس، تهدیدهای حسابرسی، تجربه حسابرسان، تخصص حسابرسان.

* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۴/۴ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۷/۸/۴

آدرس الکترونیکی نویسنده عهده دار مکاتبات: m_r_shoorvarzy@yahoo.com

۱. مقدمه

استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی^۱، ۲۰۱۴؛ ۲۶۳). در بیشتر تعریف های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به طوری که آ لینا و ودونیش^۲ (۲۰۰۶؛ ۶۲۱) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی می داند» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب کار نشان دهد»، 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 (بارتلت^۳، ۱۹۹۳؛ ۲۱۵). از سوی دیگر اگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، حسابرسان را مستقل از صاحب کار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آن ها حسابرسی کرده اند اعتماد نمی کنند، یعنی اگر حسابرس از صاحب کار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت های مالی را افزایش نمی دهد (انصاری و همکاران ۱۳۹۰؛ ۶۳). 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 می گذارد. به همین دلیل، مجامع حرفه ای توجه جدی به عوامل خدشه دار کننده استقلال دارند.

تحقیقات متعددی در ارتباط با استقلال حسابرسان در داخل کشور انجام شده است که بخش عمده این تحقیق ها به بررسی اثر الزامه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی بر استقلال و در موردی به عوامل افزایشنده و کاهشنده استقلال و عوامل افزایشنده در برابر تهدید صاحبکار به جایگزینی واثر دوره تصدی بر استقلال حسابرس پرداخته شده است که در بخش پیشینه تحقیق به این موارد اشاره شده است. از این رو پژوهش حاضر در صدد پاسخ گویی به این سوال می باشد که آیا تهدیدها (آفتها) بر استقلال حسابرسان تأثیر دارد یا خیر؟ تا با تمرکز بر نقش تهدید در تضعیف استقلال حسابرس به بررسی اثر آن بر استقلال حسابرسان بپردازد، در ادامه ساختار مقاله، مبانی نظری تحقیق، توسعه فرضیه ها و پیشینه تحقیقات انجام شده ارائه می گردد و به دنبال آن روش تحقیق شامل جامعه آماری و نمونه، معرفی و اندازه گیری متغیرهای پژوهش، روش اجرای پژوهش و نحوه تجزیه و تحلیل داده ها مطرح می گردد، سپس یافته های پژوهش ارائه می گردد و در پایان مقاله نتیجه گیری و پیشنهادها ارائه شده است

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

استقلال، توانایی حسابرس برای درستکاری و حفظ بی طرفی و نگرش تردید حرفه ای را افزایش می دهد (عبدوالطیف و همکاران، ۲۰۱۵، ۱۹۱۲). استقلال (باطنی و ظاهری) بدان معنی که حسابرس باید به انجام وظیفه خود با صداقت، وفاداری و بی طرفی در برنامه ریزی، ارزیابی داده ها، ارزیابی نتایج و تهیه گزارش خود بپردازد. این بدان معنی است که حسابرس نسبت به همه کاربران گزارش

خود متعهد است (عبدالله^۵، ۲۰۰۴، ۷۳). همچنین استقلال حسابرسان 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، جمع‌آوری داده‌های جدید برای فعالیت مشتری قرار می‌گیرد، لذا قبل از تأثیرگذاری این تهدیدها بر استقلال حسابرسان او باید روش‌های بازدارنده مناسبی را در پیش گیرد (عبداللطیف و همکاران، ۲۰۱۵، ۱۹۱۲). حسابرسان باید از انجام هرگونه خدمات، بدون سفارش صاحب‌کار خودداری کرده و صورت توافق به انجام کار، او باید یک دستیار واجد شرایط برای رسیدن به اهداف انتخاب نماید. از طرفی استقلال حسابرسان نیز بر اعمال استانداردهای حسابرسی، کیفیت کنترل، فشار مدیریت و ارائه خدمات غیر حسابرسی تأثیر دارد. استقلال حسابرسان توسط تخصص، تجربه و بهره‌وری از حسابرسی داخلی او افزایش می‌یابد (همان منبع، ۲۰۱۵، ۱۹۱۲). استقلال و بی‌طرفی حسابرسان از عوامل مهمی هستند که باعث اطمینان و اعتبار صورت‌های مالی می‌شوند. به طوری که کیفیت حسابرسی منجر به کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت از طریق مدیریت سود می‌شود، لذا عوامل تهدیدکننده استقلال باید همواره مورد بررسی قرار گیرد (شورورزی و همکاران، ۱۳۴، ۱۳۹۱). عبداللطیف و همکاران^۴ (۲۰۱۵؛ ۱۹۱۳) تهدیدهای مؤثر بر استقلال حسابرسان را به چند بخش تقسیم نمود: ۱- تهدید منافع شخصی؛ این تهدیدها به هنگامی رخ می‌دهد که حسابرسان منافع مادی و یا غیرمادی با مشتری داشته باشد. ۲- تهدید خود بررسی؛ این تهدیدها زمانی به وجود می‌آیند که حسابرسان به حسابرسی اقلامی که خود او در تحقق آن‌ها نقش داشته و یا نظری از قبل بر روی آن‌ها صادر شده است، می‌پردازد. ۳- جانب‌داری؛ این تهدیدها زمانی به وجود می‌آیند که حسابرسان از صاحب‌کار در شیوه کار و یا در دیدگاه‌های خود برای حفظ منافع خویش پشتیبانی کند. ۴- تهدید قرابت و آشنایی؛ حسابرسان ممکن است با مشتری برای یک مدت طولانی کار کنند که خود این مسئله سبب افزایش دانش حسابرسان در مورد فعالیت‌های مشتری می‌شود. با این حال این مسئله ممکن است موجب تقویت ارتباط بین آن‌ها، تبانی، طرفداری و استثنای قائل شدن و ایجاد رقابت میان شرکت‌های حسابرسی شود. ۵- تهدید و ارباب؛ صاحب‌کار ممکن است حسابرسان را با لغو قرارداد و کاهش پرداخت حق الزحمه حسابرسان، تهدید کند؛ این امر ممکن است کارایی و بی‌طرفی حسابرسان را کاهش دهد.

تیتوس و همکاران^۶ (۲۰۱۴)، در بررسی «انعکاس عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان و مسئولیت حسابرسان» به این نتیجه رسیدند که استقلال حسابرسان توسط تهدیدهای خود بررسی، حمایت، آشنایی یا صمیمیت، تحت تأثیر قرار می‌گیرد. عبداللطیف و همکاران (۲۰۱۵)، در پژوهش خود با عنوان «تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان» دریافته‌اند که تهدیدهای منافع شخصی، خودبینی، آشنایی، ارباب، حمایت بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان تأثیر دارد و تخصص و تجربه حسابرسان بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان تأثیر ندارد. باهاری و همکاران^۷ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان «تأثیر صلاحیت و استقلال حسابرسان بر اثربخشی کنترل‌های

داخلی دانشگاه‌های دولتی اندونزی» دریافتند که صلاحیت و استقلال حسابرسان استقلال حسابرسان در زمانی که دارای صلاحیت کافی می‌باشند منجر به افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود. وحیدی الیزائی و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴)، به بررسی «برداشت سرمایه‌گذاران ایرانی از استقلال حسابرس» پرداختند آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند سرمایه‌گذاران دید درستی نسبت به استقلال دارند و از نظر آن‌ها وابستگی اقتصادی حسابرس به شرکت مورد رسیدگی، ارائه خدمات غیر حسابرسی و رابطه طولانی مدت حسابرس با شرکت در اختلال استقلال حسابرس تأثیر مستقیم دارد. بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵)، در پژوهش خود «رابطه میان اعتماد اجتماعی و تمایل حسابرسان به رعایت استقلال» را مورد بررسی قرار داده‌اند و نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه‌ای منفی میان سطح پایین اعتماد اجتماعی و رعایت استقلال در میان حسابرسان وجود دارد. ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که عوامل تجربه حسابرس، وجود کنترل‌های داخلی و وجود حاکمیت شرکتی مناسب منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شوند. شعبان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی «اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس» پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن است که هرچه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آن‌ها کاهش می‌یابد. به بیان دیگر رابطه‌ای منفی و معکوس میان ماکیاولیسم و درک حسابرسان درباره استقلال وجود دارد. اما محافظه‌کاری اجتماعی رابطه‌ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد. با توجه به مبانی نظری و مسئله پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین و آزمون گردیده است:

فرضیه اول: تهدیدها بر استقلال باطنی تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تهدیدها بر استقلال ظاهری تأثیر دارد.

فرضیه سوم: تجربه حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.

فرضیه چهارم: تجربه حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.

فرضیه پنجم: تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.

فرضیه ششم: تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.

۳. روش شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر توصیفی - پیمایشی با رویکرد کاربردی است. در این پژوهش استفاده از ابزار پرسش‌نامه رتبه‌بندی شده برای بررسی نظرات پاسخ‌دهندگان استفاده شده است. پژوهش حاضر، بدین دلیل آزمودن کارایی نظریه‌های علمی در حوزه استقلال حسابرسان و توسعه دانش کاربردی در مورد ابعاد استقلال حسابرسان و تأثیر تهدیدهای موجود بر آن بر اساس طرح فرضیه‌های پژوهش توسعه می‌دهد، از نظر هدف، پژوهش کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، این پژوهش توصیفی و از نوع پیمایشی است. این پژوهش توصیفی است چراکه به توصیف وضعیت متغیرها و نیز روابط میان آن‌ها می‌پردازد. از نوع پیمایشی است، چراکه به تحلیل

نظرات پاسخ‌دهندگان (نمونه مورد مطالعه) که به پرسش‌هایی در مورد موضوع مورد مطالعه و ابعاد پژوهش (متغیرها و سؤال‌های مربوط)، پاسخ داده‌اند، می‌پردازد. این کار را از طریق پرکردن پرسشنامه (ابزار پژوهش) که در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار داده شده است، انجام می‌گیرد.

در پژوهش حاضر به منظور گردآوری داده‌ها و اطلاعات از ابزار پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده خواهد شد. پرسش‌نامه حاوی دو قسمت خواهد بود. بخش نخست پرسش‌نامه به ویژگی‌های دموگرافیک (تخصص و تجربه) می‌پردازد. بخش دوم پرسش‌نامه شامل ۲۷ سؤال جهت اندازه‌گیری داده‌های تحلیل تهدیدها می‌باشد، که سؤالات ۷-۱ به خطر منافع شخصی، سؤالات ۱۱-۸ به خطر خود بررسی، سؤالات ۱۳-۱۲ به خطر حمایت، سؤالات ۱۷-۱۴ به خطر آشنایی، سؤالات ۲۰-۱۸ به خطر قربت به ترتیب برای پاسخ به کاملاً مخالف امتیاز ۱، مخالف امتیاز ۲، نه موافق و نه مخالف امتیاز ۳، موافق امتیاز ۴، به کاملاً موافق امتیاز ۵، بر اساس مقیاس لیکرت در نظر گرفته می‌شود. همچنین، سؤال ۲۴-۲۱ به استقلال ظاهری و سؤال ۲۷-۲۵ به استقلال واقعی به ترتیب تقریباً همیشه، اغلب اوقات، معمولاً، گاهی اوقات و هرگز در نظر گرفته شده است.

به منظور سنجش روایی پرسش‌نامه از روایی صوری و محتوایی استفاده شده است. بدین منظور سؤالات پژوهش پس از تدوین در اختیار اساتید و نیز صاحب‌نظران قرار گرفت تا نسبت به روایی سؤالات اظهار نظر و تأیید نمایند؛ همچنین برای پایایی پرسش‌نامه از مقیاس آلفای کرونباخ استفاده شده است؛ نتایج آلفای کرونباخ در ارتباط با کل پرسشنامه مقدار ۰/۷۵۹ را نشان داده است و در ارتباط با متغیرهای اصلی پژوهش، شامل استقلال واقعی، استقلال ظاهری و تهدیدها، به ترتیب ۰/۷۳۹، ۰/۷۳۶ و ۰/۸۷۳ بوده است که بیانگر پایایی مناسب پرسش‌نامه می‌باشد.

۳-۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کارکنان ۱۴ موسسه حسابرسی (مؤسسات حسابرسی: آگاهان تراز توس، رهیافت و همکاران، آفاق محاسب پارس، تراز اندیشان شکیبا، یویندگان پارس حساب، مهرگان تراز و همکاران، ارقام پویا، پارت حسام، طوس محاسب، دانشگر محاسب، شکاف ارقام شرق، رایمند امین، تدبیر محاسب شرق و آرمان نگار) می‌باشد. با توجه به اطلاعات گردآوری شده از سطح شهر مشهد تعداد کل کارکنان تقریباً ۳۱۱ نفر تعیین شد.

برای تعیین حجم نمونه نیز با توجه به معلوم بودن تعداد جامعه آماری از فرمول حجم نمونه کوکران استفاده شده است. با توجه به حجم جامعه در دسترس (۳۱۱ نفر) و فرمول کوکران، حداقل حجم نمونه انتخابی تعداد ۱۷۲ نفر شد.

نگاره ۱. توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

تعداد کارکنان (نفر)	کل نمونه آماری	پرسشنامه توزیع شده	پرسشنامه دریافت شده	پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل	نرخ بازگشت (درصد)
۳۱۱	۱۷۲	۲۳۰	۱۹۱	۱۷۴	۷۵/۶۵

در این پژوهش برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده در مؤسسات حسابرسی در سطح شهر مشهد استفاده گردید. به این صورت که بر اساس فهرست کارکنان درمؤسسات حسابرسی که در اختیار پژوهشگر قرار گرفته بود، کارکنان موردنظر به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. جهت افزایش اعتبار پژوهش، تعداد ۲۳۰ پرسشنامه توزیع شد که از این میان، تعداد ۱۷۴ پرسشنامه به شرح نگاره ۱ دریافت و مبنای تحلیل آماری واقع گردید. از میان پرسشنامه‌های توزیع شده تعداد ۳۹ پرسشنامه بازگردانده نشد و همچنین تعداد ۱۷ پرسشنامه به علت نقص در تکمیل کنار گذاشته شد. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها در حدود ۷۵/۶۵ درصد تعیین شد. همچنین جهت دریافت پرسشنامه‌های تکمیل شده سه فقره پیگیری از طریق تماس تلفنی و در صورت عدم پاسخگویی و پیگیری‌های لازم، مراجعه حضوری صورت گرفت.

۳-۲. متغیرهای پژوهش و نحوه محاسبه آن‌ها

الف: متغیر وابسته

حسابرسان مستقل مکلف‌اند استقلال رأی خود را در طول تمام مراحل حسابرسی رعایت کنند. رعایت استقلال از دو جنبه قابل بررسی است: الف- استقلال فکری و ذهنی، بدین معنی است که حسابرسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القائات دیگران قرار گیرند، ب- استقلال رفتاری، به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث کاملاً مستقل به نظر برسد، یعنی هیچ‌گونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی با صاحب‌کار نداشته باشد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵). طبق تعریف فوق استقلال دو بعد دارد- استقلال فکری و ذهنی و استقلال رفتاری. استقلال فکری و ذهنی یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود بنابراین در این تعریف استقلال رفتاری هم منظور شده است که آن عبارت است از فقدان فعالیت‌ها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه می‌رسند که ریسک غیرقابل قبولی در مورد بی‌طرفی حسابرس وجود دارد. که با توجه به فرضیه‌های پژوهش متغیرهای وابسته، استقلال باطنی و استقلال ظاهری حسابرسان می‌باشد.

ب: متغیر مستقل

عوامل خطرزایی استقلال حسابرس شرایط و عوامل هستند که استقلال حسابرس را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود که باعث تخریب استقلال حسابرس شود. از این رو شناسایی و ارزیابی اثر آن‌ها بر استقلال حسابرس بسیار ضروری است (مدرس و همکاران، ۱۳۹۲).

با توجه به تهدیدهای مطرح شده توسط عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵) که در مقدمه ارتباط آن‌ها با استقلال حسابرسی مورد بحث قرار گرفت؛ پنج تهدید، شامل منفعت شخصی، خود بررسی، جانب‌داری، قرابت و ارباب به‌عنوان متغیرهای مستقل این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. پرسشنامه پژوهش شامل دو بخش است. بخش اول پرسشنامه شامل سؤالات جمعیت‌شناسی در مورد مخاطب (به‌عنوان مثال، میزان تجربه، سن، جنسیت و ...) است. در بخش دوم گویه‌های مربوط

به متغیرهای پژوهش به پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده نشان دهند تا چه حد موافق یا مخالف هر یک از گویه‌های مطرح شده می‌باشند. پاسخ‌های پرسشنامه در یک طیف پنج امتیازی لیکرت قسمت‌بندی شده است تا پاسخ‌گو، میزان موافقت خود را در مقیاس لیکرت که از یک تا پنج درجه‌بندی شده، مشخص کند. در این مقیاس اندازه‌گیری، پاسخ‌ها به صورت کیفی بوده که برای تبدیل آن‌ها به پاسخ‌های کمی، برای هر کدام از گزینه‌ها وزن‌های آن‌ها در نگاره (۲)، ذکر شده است.

نگاره ۲. تبدیل وزنی پرسشنامه

ابعاد مورد مطالعه	میزان اهمیت	موافق	نه موافق و نه مخالف	مخالف	کاملاً مخالف
تهدیدها	کاملاً موافق	موافق	نه موافق و نه مخالف	مخالف	کاملاً مخالف
استقلال ظاهری و واقعی	تقریباً همیشه	اغلب اوقات	معمولاً	گاهی اوقات	هرگز
دموگرافیک (تجربه)	کمتر از ۵ سال	۶ تا ۱۰ سال	۱۱ تا ۱۵ سال	۱۶ تا ۲۰ سال	بیشتر از ۲۰ سال
دموگرافیک (تخصص)	حسابدار رسمی	حسابرسی	حسابداری	مدیریت یا اقتصاد	سایر رشته‌ها

نگاره ۳. دسته‌بندی سؤال‌ها در پرسشنامه بر اساس ابعاد مورد مطالعه

R	ابعاد	کد سؤال	سؤال‌ها
۱.	منافع شخصی	SI 1	من منافع مالی مستقیم و غیرمستقیم با مشتری (واحد صاحب‌کار) ندارم.
۲.		SI 2	من به دستمزدهای سنگین مشتری (واحد صاحب‌کار) متکی نیستم.
۳.		SI 3	من نگرانی بابت از دست دادن مشتری خود ندارم.
۴.		SI 4	من عادت ندارم از مشتری خود وام دریافت کنم یا به او وامی بدهم.
۵.		SI 5	مشتری ضمانت من را زمانی که ما به هم نیاز داریم، نمی‌کند.
۶.		SI 6	هیچ‌یک از افراد خانواده من در واحد صاحب‌کار کار نمی‌کند.
۷.		SI 7	احتمال بسیار کمی برای تبدیل شدن من به‌عنوان یک رئیس در شرکت مشتری وجود دارد.
۸.	خطر خود بررسی	SR1	هیچ‌یک از اعضای تیم حسابرسی که قبلاً برای مشتری کار می‌کردند در حال حاضر برای کار همان مشتری انتخاب نشده‌اند.
۹.		SR2	یکی از اعضای تیم حسابرسی در شرکت مشتری مدیر باشد انتظار می‌رود به‌عنوان یک ضربه در نتایج حسابرسی باشد.
۱۰.		SR3	من به مشتری خود، خدمات ارائه می‌دهم و انتظار آن را دارم که فرآیند حسابرسی را در حال آینده تحت تأثیر قرار دهد.
۱۱.		SR4	من اطلاعات اولیه که در تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌شود را برای مشتری تهیه می‌کنم و انتظار آن را دارم که فرآیند حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.
۱۲.		A1	من برای سهام و اوراق بهادار مشتری تبلیغ نمی‌کنم.
۱۳.		A2	من از پرونده‌های بر علیه یا در تضاد با مشتری حمایت و دخالت نمی‌کنم.
۱۴.		F1	من به‌عنوان عضوی از تیم حسابرسی هیچ‌گونه روابط آشنایی با مشتری ندارم و انتظار آن را دارم، فرآیند حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.
۱۵.		F2	یکی از اعضای تیم حسابرسی که در شرکت مشتری مدیر می‌باشد، توانایی نفوذ در نتایج حاصل از فرآیند حسابرسی را دارد.
۱۶.		F3	من یک دوره طولانی با مشتری کار می‌کنم.
۱۷.		F4	من هدایای از مشتری قبول نمی‌کنم زیرا نتایج فرآیند حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

مشتری من را گاهی اوقات به لغو قرارداد تهدید می‌کند.	I 1	۰۱۸
مشتری تلاش می‌کند با دستور کاهش دستمزد من را تحت فشار قرار دهد.	I 2	۰۱۹
مشتری کنترل اعمال می‌کند و من را تهدید به جایگزین می‌کند.	I 3	۰۲۰
بدون در نظر گرفتن منافع مشتری، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام می‌دهم.	IA1	۰۲۱
آیین رفتار حرفه‌ای را در عملیات حسابرسی رعایت می‌نمایم.	IA2	۰۲۲
در کلیه معاملات خود از استقلال برخوردار می‌باشم.	IA3	۰۲۳
هیچ‌گونه خدمات مشاوره‌ای را به شرکت طرف قرارداد خود ارائه نمی‌دهم.	IA4	۰۲۴
از جانب‌داری در قضاوت‌های حرفه‌ای پرهیز می‌کنم.	IM1	۰۲۵
از شرایط ایجاد تضاد منافع در قضاوت‌های حرفه‌ای پرهیز می‌کنم.	IM2	۰۲۶
از نفوذ ناپسند دیگران در قضاوت‌های حرفه‌ای خود پرهیز می‌کنم.	IM3	۰۲۷

با توجه سؤال‌های پرسشنامه هر سؤال مربوط با توجه به نگاره فوق و بیان آن جهت سنجش متغیر مورد هدف بیان شده، در مقابل هر یک از عوامل درج گردیده است.

نگاره ۴. نحوه اندازه‌گیری متغیرهای بکار گرفته شده در مدل پژوهش

منبع	داده‌ها	نحوه محاسبه	نماد متغیر	ابعاد متغیر	متغیر	نوع متغیر
بخش دوم پرسشنامه	۲۱ الی ۲۳		independence in appearance (IA)	استقلال ظاهری	استقلال	استقلال
	۲۴ الی ۲۷		Independence of mind (IM)	استقلال واقعی	Independence	استقلال
	۱ الی ۷		Self-Interest (SI)	منافع شخصی		مستقل
	۸ الی ۱۱	طیف	Self-Review (SR)	خطر خود بررسی	تهدیدها	تهدیدها
	۱۲ الی ۱۳	۵ نقطه‌ای	Advocacy (A)	خطر حمایت	Threats (THR)	تهدیدها
بخش اول پرسشنامه	۱۴ الی ۱۷	لیکرت	Familiarity (F)	خطر آشنایی		
	۱۸ الی ۲۰		Intimidation (I)	خطر قربت		
	سؤال عمومی		Experience (E)	تجربه	ویژگی	تعدیل‌کننده
	سؤال عمومی		Speciality (S)	تخصص	دموگرافیک	تعدیل‌کننده

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

برای تبیین و شرح داده‌های جمع‌آوری شده در پژوهش از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در اینجا از نگاره‌ها و نمودارها، برای نشان دادن بعضی ویژگی‌های جمعیت شناختی و سازمانی حسابرسان در مؤسسات حسابرسی واقع در شهر مشهد که در ابتدای پرسشنامه توسط محقق مورد سؤال قرار گرفته، استفاده می‌شود. در این بخش از تجزیه و تحلیل آماری به بررسی چگونگی توزیع آماری از حیث متغیرهایی چون، جنسیت، میزان تحصیلات، سن و سابقه کار، سمت (پاسخ‌دهندگان) پرداخته می‌شود. اطلاعات توصیف جمعیت‌شناسی نشان داد که ۷۸/۱۶ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۱۸/۹۶ درصد باقیمانده زن بوده‌اند. همچنین ۲/۸۸ درصد پاسخی به این مورد نداده بودند.

۵۹/۱۹ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۲۹/۸۸ درصد دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۶/۳۲ درصد دارای تحصیلات دکتری بودند، همچنین ۴/۶۱ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند. ۱۰/۳۴ درصد کمک حسابرس، ۲۴/۱۴٪ متصدی حسابرس، ۱۰/۹۲ حسابرس ارشد، ۱۰/۳۴ درصد سرپرست، ۱۲/۰۷ درصد سرپرست ارشد، ۲۴/۱۴ درصد حسابدار رسمی و همچنین ۸/۰۵ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند. لازم به ذکر است که به عقیده نگارنده، از آنجائی که در غالب موارد، فرآیند جمع‌آوری شواهد حسابرسی برای حمایت از گزارش حسابرسی به صورت سلسه‌مراتبی از سمت‌های پایین به بالا صورت و مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ کلیه سمت‌های مؤسسات حسابرسی مورد پرسش قرار گرفته‌اند.

۲۶/۴۳ درصد دارای تخصص حسابدار رسمی، ۱۳/۷۹ درصد رشته حسابرسی، ۵۳/۴۴ درصد دارای رشته حسابداری و همچنین ۶/۳۴ درصد پاسخی به این مورد نداده‌اند.

۴-۲. آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح نگاره (۵) می‌باشد:

نگاره ۵. نتایج آزمون فرضیات پژوهش

شرح	معنی‌داری	نتیجه
فرضیه اول: تهدیدها بر استقلال باطنی تأثیر دارد.		
تهدیدها \Leftarrow استقلال باطنی	$p < 0/05$	تأیید فرضیه
فرضیه دوم: تهدیدها بر استقلال ظاهری تأثیر دارد.		
تهدیدها \Leftarrow استقلال ظاهری	$p < 0/05$	تأیید فرضیه
فرضیه سوم: تجربه حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.		
تهدیدها \Leftarrow استقلال باطنی	$p < 0/05$	پذیرش فرضیه
فرضیه چهارم: تجربه حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند.		
تهدیدها \Leftarrow استقلال ظاهری	$p > 0/05$	عدم پذیرش فرضیه
فرضیه پنجم: تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل می‌کند.		
تهدیدها \Leftarrow استقلال باطنی	$p < 0/05$	پذیرش فرضیه
فرضیه ششم: تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل می‌کند (مسیر غیر مستقیم).		
تهدیدها \Leftarrow استقلال ظاهری	$p > 0/05$	عدم پذیرش فرضیه

در بررسی آثار متغیر تهدیدها بر استقلال باطنی، همان‌طور که در نگاره شماره (۵) ملاحظه می‌گردد؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، یعنی بین تهدیدها و استقلال باطنی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه اول تأیید شده است. در بررسی آثار متغیر تهدیدها بر استقلال ظاهری می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار است، یعنی بین تهدیدها و استقلال ظاهری رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد؛ لذا فرضیه دوم مورد پذیرش قرار گرفته است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده متغیر تجربه حسابرسان در رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵

معنی‌دار می‌باشد، یعنی تجربه حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه سوم تأیید شده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده متغیر تجربه حسابرسان در رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار نمی‌باشد، یعنی تجربه حسابرسان، تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه چهارم تأیید نشده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده متغیر تخصص حسابرسان در رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار می‌باشد، یعنی تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال باطنی را تعدیل نموده است؛ بنابراین فرضیه پنجم تأیید شده است. در بررسی اثر تعدیل‌کننده متغیر تخصص حسابرسان در رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی، می‌توان نتیجه گرفت که ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار نمی‌باشد، یعنی تخصص حسابرسان تأثیر تهدیدها بر استقلال ظاهری را تعدیل نکرده است؛ بنابراین فرضیه شماره ششم تأیید نشده است.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

ممکن است حسابرسان با تهدیدهای بسیاری که استقلال آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، مواجه شوند. اگر استقلال حسابرس تحت تأثیر قرار گیرد وی قادر به صدور گزارش بی‌طرفانه برای نشان دادن میزان صحت صورت‌های مالی مطابق با الزامات استانداردهای حسابداری نخواهد بود. از سوی دیگر شغل او نیز تحت تأثیر قرار خواهد گرفت به طوری که با کاهش پذیرش توسط مشتریان در آینده و سلب اعتماد از صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط وی در نزد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مواجه خواهد شد.

هدف از این مطالعه شناسایی میزان تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرس بوده است. اهمیت این مطالعه در این موضع بود که تلاش نمود تا با تمرکز بر نقش تهدید در تضعیف استقلال حسابرس به بررسی اثرات آن بپردازد؛ چراکه در صورت وجود تهدیدهای بسیاری که بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد، امکان صدور قضاوت عادلانه برای حسابرس وجود ندارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن است که تهدیدهای منافع شخصی، خود بررسی، حمایت، ارباب، آشنایی بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان اثر معکوس (منفی) بر استقلال حسابرس دارند. به علاوه، مشخص گردید تجربه و تخصص حسابرسان رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی آن‌ها را تضعیف می‌کند و تجربه و تخصص حسابرسان رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری آن‌ها را تعدیل نموده است.

نتایج این پژوهش با مبانی نظری پژوهش سازگاری دارد به طوری که مشابه با نتایج بخشی از پژوهش عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵)، تیتوس و همکاران (۲۰۱۴)، آدام و علی (۲۰۱۴)، چیا و کارلسون (۲۰۱۲) و شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) می‌باشد. نتیجه فرضیه اول و دوم مشابه با نتایج بخشی از تیتوس و همکاران (۲۰۱۴)، آدام و علی (۲۰۱۴) و شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) مبنی بر تأثیر منفی روابط و فعالیت‌ها که تهدیدهای مؤثر بر استقلال حسابرسان می‌باشند و نتایج فرضیه‌های سوم

و چهارم و پنجم و ششم با نتایج پژوهش عبدالطیف و همکاران (۲۰۱۵) مشابه می‌باشد با این تفاوت که در پژوهش وی تجربه و تخصص تأثیر بین تهدیدها و استقلال باطنی و ظاهری را تعدیل نمی‌کند و مؤثر نمی‌باشد. لذا همان‌طور که اشاره شد، رعایت آئین رفتار حرفه‌ای در خصوص حفاظت‌های مؤثر علیه تهدیدها می‌تواند موجب افزایش استقلال حسابرسان شود. در نتیجه، حسابرسان و مؤسسات حسابرسی باید به این مهم توجه جدی داشته باشند که تهدیدها به‌طور منفی بر استقلال ظاهری و باطنی آن‌ها اثرگذار است. همچنین به این مهم توجه شود که تجارب حسابرسان می‌تواند به‌طور منفی رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی را تحت تأثیر قرار دهد. به‌علاوه، تخصص حسابرسان می‌تواند به‌طور منفی رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی را تحت تأثیر قرار دهد. لذا این موارد را در تصمیم‌گیری‌های خود مدنظر قرار دهند.

در راستای جلب اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های صادر شده توسط حسابرسان، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود اهتمام جدی نسبت به حفظ هر دو جنبه استقلال داشته باشند. به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با توجه به تأثیر استقلال حسابرسان در افزایش قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و اعتباربخشی به بازار سرمایه، نظارت هر چه بهتر در کیفیت حسابرسی مؤسسات معتمد خود انجام دهد. برای پژوهش‌های آتی، بررسی نقش تعدیل‌کننده ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین تهدیدهای حسابرسی و استقلال حسابرسان؛ بررسی نقش سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین استقلال حسابرسان و مدیریت سود واقعی؛ و همچنین بررسی نقش اندازه حسابرسان بر رابطه میان تهدیدهای حسابرسی و استقلال حسابرسان به محققان پیشنهاد می‌شود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش را می‌توان این مورد بیان کرد که پرسشنامه متکی به حافظه افراد پاسخ‌دهنده است و فقط آنچه را که وی گزارش می‌دهد می‌توان مورد بررسی قرار داد. درحالی‌که آنچه را پاسخ‌دهنده در عمل انجام می‌دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می‌کند.

یادداشت‌ها

1. Adam and Ali.
2. Alleyne and Devonish.
3. Bartlett.
4. Abdel Latif et al.
5. Abdullah.
6. Titus et al.
7. Baheri et al.
8. Vahidi Elizei et al.

کتابنامه

۱. انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۰). تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌های همراه با خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۱): ۶۳-۷۸.

۲. ایمانی برندق، محمد؛ مهرانی، کاوه؛ حجت شمایی، رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. *دانش حسابداری*، ۷(۲۵): ۱۶۷-۱۸۹.
۳. خواجوی، شکراله؛ ابراهیمی میمند، مهدی. (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با هدف دستیابی به آستانه‌های سود. *دانش حسابداری*، ۶(۲۲): ۲۹-۵۶.
۴. شورورزی، محمدرضا؛ زنده دل، احمد؛ قاسمپور انارکی، سینا. (۱۳۹۱). تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، ۲(۴): ۱۳۴-۱۶۲.
۵. شعبان، رضوان؛ بنی مهد، بهمن؛ رؤیایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۲): ۷۵-۸۶.

6. Alleyne P., Devonish D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-635.
7. Arens, A., Lvin, A., Elder, R. J., Beasley, M. S. (2008). Auditing and assurance services: An integrated approach (12th ed., pp. 4-17). Prentic Hall.
8. Abdullah, K. A. (2010). Science of accounting audit: Theory and practice (2nd ed., pp. 73-85). Amman: Dar Wael for publication.
9. Adam, S. H., Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286.
10. Abdel Latif Al N., Mahmoud A., Watson, e. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*; 8(8): 1912-1913.
11. Baheri, J., Rosidi. A., Nurkholis, M. (2017). Competencies and Independence of Auditors on the Effectiveness of Internal Audit in Public Universities of Indonesia. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 12 (6): 1662-1666.
12. Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237.
13. Al Makadmh, A. (2006). Factors influencing the auditor's response to the desire of customer in Jordan. Yarmouk University, Irbid.
14. Boniface, B. (2012). Producer relationships segmentation in Malaysia's milk supply chains. *British Food Journal*, 114(10): 1501 – 1516.
15. Kaplan, B. J., McGuire, J. E. (2003). Implementing Sarbanes-Oxley: SEC adopts final rules on auditor independence of the legal auditor. *Journal of Corporation Law*, 29(2): 363-383.
16. Titus, M., Muturl, W., Kabiru, J. (2014). Factors affecting external auditors' independence in discharging their responsibilities: A study of medium level auditing firms in Nairobi. *International Journal of Business & Law Research*, 2(4): 22-35.
17. Vahidi Elizei, I., Tamimi, M., Shalalnezhad, H. (2014). Iranian investors' perception of the independence of the auditor. *Accounting and Auditing Studies*, 10 (2), 22-40.