

## تدوین مدل استقلال حسابرس

زهرا نیکبخت\*

سید احمد خلیفه سلطانی\*\*

سید علی حسینی\*\*\*

آزاده مداحی\*\*\*\*

ابوعلی ودادهیر\*\*\*\*\*

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۳/۰۵

### چکیده

پژوهش حاضر به روش نظریه پردازی داده بنیاد به تدوین مدلی برای استقلال حسابرس می‌پردازد که بر اساس آن حسابرسان، مالکان و نهادهای نظارتی می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده، تمهیدات لازم جهت ارتقای استقلال حسابرسان و بهبود وضعیت کیفیت حسابرسی و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی را فراهم نمایند. برای گردآوری داده‌های پژوهش از ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته از طریق خبرگان حرفه حسابرسی، استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس هستند. افزون بر آن، در این مسیر

---

\*دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا و مربی دانشگاه پیام نور

Email: zahra.nikbakht77@gmail.com

\*\*دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Email: khalifehsultani@alzahra.ac.ir

\*\*\*استادیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران

Email: a.hosseini@alzahra.ac.ir

\*\*\*\*استادیار حسابداری، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران

Email: a.maddahi@alzahra.ac.ir

\*\*\*\*\*دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران

Email: vedadha@ut.ac.ir

عواملی مانند صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی و میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی و شرایط زمینه‌ای شامل ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی، ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی در جامعه و حرفه حسابرسی، نقش مداخله‌گر دارند.

**واژه‌های کلیدی:** استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی، حسابرس مستقل، نظریه‌پردازی داده بنیاد.

### ۱- مقدمه

تقلب‌های گسترده در بازار سرمایه جهانی به‌ویژه در شرکت‌های انرون، ورلدکام، آجیب و غیره موجب گردید قانون ساربانز - اکسلی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲ تصویب شد و این قانون، کمیته‌های حسابرسی کاملاً مستقل را ملزم داشته است تا مسئولیت مستقیم انتصاب، پرداخت حق‌الزحمه و نظارت بر کار مؤسسات حسابرسی را بر عهده بگیرند. این شرط قانونی تلاشی از جانب قانون‌گذاران برای حذف نفوذ مدیران بر حسابرس مستقل و هماهنگ‌سازی انگیزه‌های حسابرسان با هیئت‌مدیره و سهام‌داران است. گرچه قانون‌گذاران عمدتاً فرض می‌کنند که کمیته‌های حسابرسی مسئولیت انتخاب حسابرسان را در دوره بعد از اجرایی شدن بر عهده می‌گیرند، هیچ مدرکی وجود ندارد که فرض فوق را مورد تحلیل و بررسی قرار داده باشد (داتی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). در ایران نیز طبق منشور کمیته حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی وظایف متعددی به این شرح دارند؛ پایش استقلال حسابرس مستقل و عدم تضاد منافع بالقوه آن با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر حسابرس مستقل، بررسی تمام شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، ارائه پیشنهاد در خصوص انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل به هیئت‌مدیره متناسب با بررسی‌ها و الزامات.

با این‌وجود بر اساس نظر کارشناسان اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره عضو کمیته حسابرسی با توجه به مشغله کاری زیاد برای انجام این مسئولیت وقت کافی ندارند و در اکثر جلسات هیئت‌مدیره به نحو اثربخش شرکت نمی‌کنند و همچنان مدیریت عامل شرکت‌ها از قدرت بالایی در اعمال نفوذ بر کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل برخوردارند و مطابق با نظر کارشناسان فعال در عرصه حسابرسی، ملاک تعیین حسابرس، مناقصه یا استعلام صورت گرفته توسط بنگاه‌های اقتصادی است. به عبارتی صاحبان مشاغل با استعلام از شرکت‌های مختلف، کمترین هزینه در مورد شرکت حسابرسی را مدنظر قرار داده و در این خصوص بدون توجه به

1 Sarbanes - Oxley Act (SOX)

2 Doty

نوع کیفیت ارائه شده، حسابرِس مورد نظر را انتخاب می کنند. لذا نتیجه این اقدام در نهایت با تأثیر بر استقلال و اعتماد به نفس حسابرِسان خبره منجر به صدمه به بدنه نظام حسابرِسی<sup>۱</sup> می شوند<sup>۲</sup> که جهت حفظ منافع عمومی، حفظ حقوق استفاده کنندگان از صورت های مالی حسابرِسی شده و کنترل تضاد منافع ایجاد شده بین گروه های ذی نفع، ضرورت دارد که به موضوع استقلال به صورت عمیق تری نگریسته شود اگر حسابرِسان استقلال خود را از دست بدهند احتمال اینکه موارد غیر عادی را گزارش کنند، کمتر شده و به این ترتیب کیفیت حسابرِسی کاهش می یابد (دی آنجلو<sup>۳</sup>، ۱۹۸۱). از آنجا که مطالعات گذشته مرتبط با استقلال حسابرِس، چندین متغیر محدود را بررسی کرده اند، پژوهش حاضر بر دانش و درک این مسئله تمرکز کرده که احساس و تجارب واقعی حسابرِسان درباره استقلال در چارچوب گسترده تری، با توجه به شرایط حاکم بر حرفه حسابرِسی در ایران از قبیل تعداد زیاد مؤسسات حسابرِسی، کوچک بودن اغلب این مؤسسات، رقابتی بودن شدید فضای حاکم بر این مؤسسات، نوپا بودن جامعه حسابداران رسمی و نظارت حرفه ای بر مؤسسات حسابرِسی را مدنظر قرار دهد.

بر این اساس پژوهش حاضر در نظر دارد تا با استفاده از دیدگاه حسابرِسان مستقل که آگاه ترین افراد به استقلال خود در هر دو بعد ظاهری و واقعی هستند (آگاسر و داپنیک<sup>۴</sup>، ۱۹۸۶)، زمینه های تهدید کننده و راهکارهای بهبود استقلال حسابرِسان در ایران را مورد شناسایی قرار دهد؛ بنابراین مسئله اصلی این پژوهش بررسی عوامل تهدید کننده و راهکارهای بهبود استقلال حسابرِس از دیدگاه حسابرِسان مستقل در ایران است. در ادامه، به ترتیب مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش، روش پژوهش، تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های پژوهش و بحث و نتیجه گیری ارائه شده است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

از نظر کمیته مفاهیم بنیادی حسابرِسی<sup>۵</sup>، حسابرِسی عبارت است از فرآیند سامانمند جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده کنندگان ذی نفع (رفیعی، حمیدی و مکارم، ۱۳۹۳). در این تعریف به صلاحیت و مستقل بودن حسابرِس

۱ منظور یک سیستم حسابرِسی است که شامل ورودی ها، پردازش و خروجی های این سیستم است.

۲ دنیای اقتصاد، سه شنبه دوازده بهمن ۱۳۹۵، شماره ۳۹۷۲

3 De Angelo

4 Agaser & Doupnik

5 Committee on Basic Auditing Concepts

اشاره شده است که منظور از صلاحیت تشخیص انواع و میزان شواهد موردنیاز برای رسیدن به نتیجه‌گیری مناسب پس از بررسی آن شواهد است. همچنین حسابرس باید از نگرش ذهنی مستقل برخوردار باشد زیرا اگر حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد سوگیری داشته باشد، صلاحیت او در انجام حسابرسی از ارزش کمی برخوردار است. حسابرسی صورت‌های مالی زمانی با ارزش 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 مالی مستقل به نظر برسند (ماتز و شرف<sup>۱</sup>، ۱۹۶۱). احمد<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) استقلال را به استقلال سازمانی و استقلال عملیاتی تقسیم کرده است. استقلال سازمانی به استقلال شخص حسابرس و استقلال حرفه می‌پردازد در حالی که استقلال عملیاتی عبارت از توانایی ذاتی حسابرس برای مستقل بودن است. ماتز و شرف به واقعی بودن استقلال حسابرسان (استقلال فکری) و استقلال ظاهری حسابرسان به‌عنوان یک گروه حرفه‌ای می‌پردازد که احمد (۲۰۱۲) آن را استقلال سازمانی می‌نامند. این دو شخص، استقلال حسابرس را دارای سه بعد می‌دانند: بعد اول، حسابرس باید استقلال در برنامه‌ریزی داشته باشد، یعنی برای تصمیم‌گیری در مورد نوع و دامنه‌ی روش‌های حسابرسی بدون دخالت عوامل بیرونی آزادی عمل داشته باشد. بعد دوم حسابرس 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 باشد و بعد سوم، حسابرس باید استقلال گزارشگری داشته باشد یعنی آزادی در کنترل یا نفوذ بیرونی در بیان گزارش‌های خود که در نتیجه‌ی حسابرسی به‌دست آمده است.

### – مدل‌های استقلال حسابرس

در ادامه بخش‌هایی از مطالعات نظری بر استقلال شامل مدل اقتصادی، مدل رفتاری و مدل مبتنی بر الگوی ریسک استقلال حسابرس ارائه می‌گردد.

#### ۱- مدل‌های اقتصادی

دی آنجلو (۱۹۸۱) در قالب چارچوب تئوری نمایندگی، رویکرد الگوسازی اقتصادی را برای تجزیه و تحلیل روابط حسابرس - کارفرما که به‌ویژه در زمینه پژوهش‌هایی درباره استقلال حسابرس در حد گسترده‌ای کاربرد دارد معرفی کرده است. او معتقد است که شبه رانت‌های<sup>۳</sup>

1 Mautz & Sharaf

2 Ahmad

3 Quasi-Rents

مختص کارفرما به حسابرسان منجر به تحصیل حق الزحمه حسابرسی کمتر از کل هزینه‌های تحمل شده یا دستمزد پایین در دوره‌های اولیه عملیات حسابرسی و لذا کاهش استقلال می‌گردد. منطقی که باعث می‌شود شرکت‌های حسابرسی اقدام به دریافت دستمزدهای پایین کنند این است که قادر خواهند بود زیان متحمل شده در اولین دوره را از طریق شبه رانت‌های مختص کارفرما که با ادامه عملیات حسابرسی طی دوره‌های بعدی عاید می‌شود جبران نمایند. دستمزدهای شبه رانتی می‌توانند ناشی از پیشرفت‌های حاصله در عملیات آتی حسابرسی یک کارفرما و همچنین هزینه‌های معاملاتی سنگین تحمل شده به علت تغییر حسابرس باشد. حسابرسان می‌توانند هزینه‌های حسابرسی اولیه را از طریق تعیین دستمزدهای بالاتر در دوره‌های آتی جبران کنند. باین حال اگر احساس کنند که ممکن است دستمزدهای شبه رانتی تحقق نیابد، آنگاه تلاش خواهند کرد تا با حفظ این دستمزدها از فسخ قرارداد خود با کارفرما جلوگیری نموده و در این راستا استقلال خود را به خطر اندازند. دی آنجلو در پژوهش آتی خود این بحث را مطرح کرد که شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر دارای مشتریان بیشتری نسبت به شرکت‌های حسابرسی کوچک‌تر بوده و به علت ریسک بالاتر از دست دادن دستمزدهای شبه رانتی از کارفرمایان دیگر در صورت بروز رفتار غیر مستقلانه، دارای استقلال بیشتری نیز نسبت به آن‌ها هستند (احمد، ۲۰۱۲).

## ۲- مدل رفتاری

مدل‌های رفتاری برای رابطه حسابرس - کارفرما دیدگاهی پیچیده‌تر نسبت به الگوهای اقتصادی برای تعاملات حسابرس با کارفرما ارائه می‌کنند. الگوی قدرت که در بندهای ذیل تشریح خواهد شد به بررسی منابع اطلاعاتی حسابرس و کارفرما اقدام می‌ورزد تا نتیجه هرگونه تضاد احتمالی میان آن‌ها را تعیین کند. گلدمن و بارلو<sup>۱</sup> (۱۹۷۴) معتقدند که تهدید علیه استقلال در ساختار حرفه حسابرسی نهادینه شده و این وضعیت دائماً حسابرسان را تحت فشار قرار می‌دهد تا استانداردهای حرفه‌ای را نقض کنند. ساختار حسابرسی که در آن کارفرمایان حسابرس موردنظر را تعیین و به او حق الزحمه پرداخت می‌کنند تضاد منافی بالقوه میان حسابرسان ایجاد می‌کند. این تضاد ممکن است بر توانایی مقاومت حسابرس علیه کارفرما تأثیر گذاشته و در رابطه آن‌ها عدم تقارن اطلاعاتی ایجاد نماید که منجر به بروز مشکل در حفظ استقلال می‌گردد. حسابرسان زمانی قدرتمند می‌شوند که قادر باشند مسائل غیر روزمره را حل و فصل نمایند. لذا ارائه این قبیل خدمات می‌تواند قدرت و استقلال آن‌ها را افزایش دهد.

1 Goldman and Barlev

از آنجاکه ارائه خدمات غیر روزمره مستقیماً کارفرما را منتفع می‌سازد، ممانعت از ارائه این خدمات توسط حسابرس می‌تواند منجر به از دست رفتن مشاوره‌های ارزشمند به کارفرما گردد و این امر باعث افزایش استقلال نمی‌گردد. در عوض، حسابرسی‌های الزامی قانونی جزء خدمات روزمره و عادی هستند که عمدتاً باهدف انتفاع اشخاص ثالث در نظر گرفته شده‌اند. با توجه به اینکه حسابرسی‌های الزامی مستلزم رعایت دستورالعمل‌های استاندارد بسیاری بوده و قضاوت‌های اختیاری در آن‌ها محدود است، روابط مذکور در الگوی گلدمن و بارلو به‌عنوان «روابط کم قدرت» طبقه‌بندی شده است. این یعنی حسابرسان در صورتی که صرفاً به ارائه خدمات حسابرسی به کارفرمایان خود اقدام ورزند، دارای استقلال کمتری خواهند بود (احمد، ۲۰۱۲).

### ۳- مدل ریسک استقلال حسابرس

جانستون، وارفیلد و استون<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) چارچوب گسترده‌ای را برای ریسک استقلال مطرح کرده و این ریسک را به‌عنوان «خطر در معرض تهدید قرار گرفتن یا نقص استقلال حسابرس» تعریف کرده‌اند. چارچوب مذکور عوامل مختلفی را شناسایی کرده است که باعث افزایش ریسک استقلال می‌گردند و سپس آن‌ها را به‌عنوان انگیزه‌های مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌نماید. انگیزه‌های مستقیم شامل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار کارفرما، وابستگی مالی عمده به کارفرما و امکان استخدام در شرکت کارفرما است. انگیزه‌های غیرمستقیم شامل وجود روابط شخصی یا خانوادگی با کارفرما و حسابرسی عملیات خود حسابرس به علت نیاز به تهیه صورت‌های مالی برای کارفرما یا ارائه خدمات حسابرسی داخلی است. در این چارچوب، تصمیمات مبتنی بر قضاوت شامل مباحث پیچیده حسابداری، اهمیت و روند عملیات حسابرسی نیز به‌عنوان عواملی در نظر گرفته شدند که احتمالاً در افزایش ریسک استقلال نقش داشته یا منجر به آن شده‌اند. جانستون و همکاران (۲۰۰۱) عوامل مختلف دیگری را که ممکن است باعث کاهش ریسک استقلال شوند از جمله سازوکارهای حاکمیت شرکتی، رویه‌های شرکت‌های حسابرسی، مسائلی که در قوانین به آن‌ها توجه نشده است، فرهنگ حاکم در شرکت حسابرسی و ویژگی‌های فردی هر حسابرس را نیز شناسایی کرده‌اند.

در موضوع استقلال حسابرس اغلب پژوهش‌های پیشین به روش کمی با بررسی اثر یک یا چند متغیر بر استقلال حسابرس انجام شده که در اکثر آن‌ها اثر تعدادی از متغیرهایی مانند عدم ارائه هم‌زمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به یک صاحب‌کار، شهرت موسسه

1 Johnstone, Warfield and Sutton

حسابرسی، مسئولیت تضامنی شرکا، عدم وابستگی موسسه حسابرسی به صاحب‌کار، چرخش موسسه حسابرسی، اندازه موسسه، رقابتی نبودن فضای حسابرسی، اثربخشی کمیته حسابرسی در کنترل قدرت مدیریت صاحب‌کار در انتصاب و عزل و تعیین حق الزحمه حسابرس، تخصیص کارهای موجود در بازار از طریق مراجع حرفه‌ای، الزام به افشاء حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی، محدود کردن نسبت حق الزحمه حسابرسی دریافتی از یک صاحب‌کار، الزام به بررسی هم‌پیشگان، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب درازای تخلفات، الزام به برقراری ارتباط با حسابرس پیشین و الزام به افشای دلیل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کار بررسی شده است که بسیاری از این عوامل توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر نیز بیان شده است. در ادامه نمونه‌ای از پژوهش‌های خارجی و داخلی در زمینه استقلال حسابرس ذکر می‌گردد.

لین، رامن، سان و وو<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) رابطه‌ی بین استقلال حسابرس و اهمیت مشتری را در شرکت‌های تایوانی بررسی کردند. نتایج نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی مثبت بین اهمیت مشتری و استقلال حسابرس بودند. آدامز، کریشنان و کریشنان<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر نفوذ مشتری و استقلال حسابرس پرداختند و دریافتند که نفوذ مشتری می‌تواند روی کناره‌گیری حسابرسان از مشتریان پرخطر در جهت افزایش استقلال حسابرس اثر بگذارد. جوهری، موهده-سنوسی، چونگ و وینسنت<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، تأثیرات رویکرد اخلاقی و تهدید استقلال نفع شخصی حسابرسان روی نقش واسطه‌ای قدرت اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی بررسی کردند، آن‌ها دریافتند که قدرت اخلاقی پایین باعث کاهش کارآمدی تصمیم‌گیری حسابرسان به دلیل حساسیت پایین اخلاقی شده و در نتیجه منجر به فرآیندهای نامناسب تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتار مرتبط و کاهش استقلال حسابرس می‌شود. سالوو<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در بررسی عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس در نیجریه دریافت که اندازه‌ی موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های تابعه آن‌ها ارتباط مثبتی با استقلال حسابرس دارد و انتظار می‌رود حق الزحمه‌های حسابرسی باوجود پیچیدگی حسابرسی افزایش یابد که این امر به نوبه‌ی خود استقلال حسابرس را کاهش می‌دهد. ازیبی، تاندئور و ازیبی<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) تأثیر ایجاد شورای عالی قانون‌گذاری حسابرسی که یک سازمان نظارتی مستقل است را بر استقلال حسابرسان در فرانسه بررسی کردند. آن‌ها دریافتند که استقلال حسابرس پس از ایجاد این سازمان و انجام بازرسی توسط آن افزایش می‌یابد.

1 Lin, Raman, Sun and Wu

2 Adams, Krishnan and Krishnan

3 Johari, Mohd-Sanusi, Chong and Vincent

4 Salawu

5 Azibi, Tondeur and Azibi

رینولدز و فرانسیس<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که حسابرسان مؤسسات بزرگ، برای مشتریان بزرگ تمایل به رفتارهای محافظه کارانه دارند زیرا با ریسک دادرسی بیشتری از سمت مشتریان روبرو می‌شوند. الخوری، علی، الشریف، حنانیا، المالکی و جالد<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در بررسی شرکت‌های حسابداری اردنی دریافتند که بین استقلال حسابرس و حق الزحمه حسابداری رابطه منفی وجود دارد. تپالگال و لین<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) چرخش دوره تصدی به صورت هر پنج سال یک‌بار را از اقدامات در راستای افزایش استقلال حسابرس دانستند و بر اساس مطالعه آن‌ها دوره تصدی درازمدت حسابرس وابستگی بیشتر مشتری به موسسه‌های حسابداری را ناشی می‌شود و ایجاد چنین آشنایی ممکن است استقلال حسابرس را تهدید نماید.

در پژوهش‌های داخلی، مدرس، ابراهیمی و عزیزخانی (۱۳۹۵)، به بررسی حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابداری در برابر تهدید صاحب‌کار پرداختند و دریافتند که کلیه عوامل استخراج‌شده از ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین شامل شهرت، اندازه مؤسسات حسابداری، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابداری از طریق مراجع قانونی (حرفه‌ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب درازای تخلفات حسابرسان، بررسی هم‌پیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابداری، الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکا با موسسه حسابداری، محدود کردن نسبت حق الزحمه دریافتی از یک صاحب‌کار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی مؤثر است؛ اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابداری در ایران به نحو مناسبی به کار گرفته نشده است. بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان در مورد استقلال پرداختند که دریافتند اعتماد اجتماعی و رتبه شغلی حسابرس از جمله عوامل تأثیرگذار بر نگرش حسابرسان درباره استقلال است. عباس‌زاده و محمدی (۱۳۹۳) در پژوهشی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور را به روش کمی از دیدگاه حسابرسان بررسی کردند و دریافتند که رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای در حین کار حسابداری و نداشتن هیچ‌گونه ارتباط خویشاوندی، کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی و قانون‌گرا بودن و مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد

1 Reynolds & Francis

2 Al-Khoury, Ali, Al-Sharif, Hanania, Al-Malki and Jallad

3 Tepalagul & Lin



مورد رسیدگی برای منافع شخصی، به عنوان عوامل افزایشدهی استقلال حسابرسی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور است. شورورزی، زنده دل و قاسم‌پور انارکی (۱۳۹۱) نیز به بررسی تأثیر تصدی طولانی مدت بر استقلال حسابرِس، از دید حسابرسان پرداختند، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تهدیدهای استقلال حسابرِس در دوره‌های تصدی کوتاه مدت حسابرسی بیشتر از دوره‌های تصدی طولانی مدت است؛ بنابراین چرخش اجباری حسابرِس به منظور تضعیف استقلال او در دوره‌های تصدی بلندمدت راه حل مناسبی به منظور افزایش استقلال حسابرِس به نظر نمی‌رسد. نوروش و رضانی (۱۳۸۹) در بررسی کمی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرِس دریافتند که وجود کمیته حسابرسی صاحب کار، وابستگی اقتصادی حسابرِس، ارائه خدمات غیر حسابرسی، نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرِس اثر دارد.

در رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد، بررسی پیشینه پژوهش با توجه به آنکه مدل استخراج شده بومی است ضرورتی ندارد و فقط برای شناسایی الگوهای کلی ارائه می‌شود و استفاده از پیشینه برای انجام مقایسه، افزایش حساسیت، تعیین سؤالات اولیه و تأیید یافته‌ها به کار می‌رود (کوربین، استرواس و استرواس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). در این پژوهش نیز از پیشینه پژوهش تنها برای شناسایی الگوهای کلی و نام گذاری مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده در مصاحبه‌ها استفاده شده است.

### ۳- روش پژوهش

نظریه پردازی داده بنیاد<sup>۲</sup> بر اساس اصول پارادایم تفسیرگرایی اجتماعی استوار است. از ویژگی‌های مهم نظریه پردازی داده بنیاد آن است که از استدلال استقرایی برای ورود به سطح خرد واقعیت و از استدلال قیاسی برای ساخت الگوی نظری عام و از استدلال استنباطی<sup>۳</sup> برای درک موضع کنشگران اجتماعی استفاده می‌کند. از این رو، چارچوب مفهومی نظریه پردازی داده بنیاد بیشتر به داده‌ها و برساخت‌های کنشگران وابسته است تا به مطالعات پیشین؛ از آنجاکه این نظریه مبتنی بر داده‌های گردآوری شده در میدان است، لذا پژوهشگر درباره اعتبار آن‌ها اطمینان دارد، بنابراین نظریه به دست آمده ماهیت اندیشه‌نگارانه<sup>۴</sup> موقعیتی داشته و از تعمیم

1 Corbin, Strauss and Strauss

۲ در زبان فارسی، برای واژه گراند تئوری (Grounded Theory) معادل‌هایی از قبیل نظریه مبنایی، نظریه پردازی داده بنیاد، نظریه زمینه‌ای، تئوری مفهوم سازی بنیادی و نظریه بنیادی ارائه شده است.

3 Abductive

4 Ideographic

تحلیلی<sup>۱</sup> برخوردار است نه تعمیم آماری کمی (خاکی، ۱۳۹۶). رویکردهای متفاوتی در نظریه پردازی داده بنیاد قابل تفکیک است که در پژوهش حاضر از رویکرد نظام مند استراس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده می شود که بر تحلیل داده ها طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تأکید دارد.

هدف از این پژوهش شناخت و درک تجارب افراد در زمینه استقلال حسابرس به منظور دستیابی به نظریه ای در این حوزه است. یافته های پژوهش می تواند در شناسایی عوامل مختلف مؤثر بر استقلال حسابرس شامل شرایط علی، عوامل مداخله گر و بستر آن و همچنین راهبردهای مربوط به استقلال حسابرس و پیامدهای آن ها مؤثر باشد. از آنجاکه پژوهش کیفی بر اساس بستر بومی ایران در مورد استقلال حسابرس در ایران انجام نشده، لذا در این پژوهش به منظور دستیابی به مدلی در رابطه با استقلال حسابرس از روش کیفی نظریه پردازی داده بنیاد استفاده شده است. به ویژه با توجه به اینکه حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسات حسابرسی، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرسان دارای ویژگی های خاص خود است، استفاده از روش فوق ضرورت بیشتری می یابد. در نظریه پردازی داده بنیاد معمولاً از نمونه گیری نظری استفاده می شود، به این معنا که انتخاب هر نمونه به داده های گردآوری شده از نمونه یا نمونه های قبلی باهدف دستیابی به اطلاعات جامع و غنی بستگی دارد. معیار قضاوت در مورد زمان متوقف کردن نمونه گیری نظری، «کفایت نظری» یا اشباع نظری مقوله یا تئوری است (هاشمیان فر و فتحی، ۱۳۹۴).

مصاحبه روش مناسبی برای جمع آوری داده ها در تئوری داده بنیاد است چراکه مصاحبه ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره به چهره پیدا می کنند. البته لازم است که شرکت کنندگان توانایی صحبت کردن و درک سؤال ها را داشته باشند. مصاحبه های چهره به چهره اگرچه پرهزینه و زمان بر هستند، اما داده های عمیقی به دست می دهند با توجه به هدف پژوهش و در راستای پاسخ به سؤالات پژوهش، مصاحبه با خبرگان ترتیب داده شد.

### ۳-۱- جامعه و نمونه آماری پژوهش

این پژوهش از نظر مکانی در حوزه سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران قرار دارد و از نظر زمانی در سال های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی در موضوع

استقلال حسابرِس و عوامل مؤثر بر آن قرار دارد. جامعه آماری شامل مدیران و شرکا حسابرِس و همچنین سایر صاحب‌نظران عرصه استقلال حسابرِس دارای گواهینامه جامعه حسابداران رسمی ایران، با حداقل ده سال سابقه در امر حسابرِس هستند. با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای<sup>۱</sup> برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که دارای اطلاعات با ارزشی در خصوص موضوع مورد پژوهش هستند و به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. با توجه به موارد ذکر شده، پس از انجام ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان، به تشخیص پژوهشگر، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت<sup>۲</sup>. میانگین مدت‌زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و هفده دقیقه بوده است. تعداد فراوانی کل مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها ۴۴۳ مفهوم است که به‌طور میانگین از هر مصاحبه حدود ۲۰ مفهوم استخراج شد؛ و هر مفهوم به‌طور میانگین حدود ۲ بار تکرار شد. بیشترین فراوانی مربوط است به مفهوم «اجتناب از نرخ شکنی مؤسسات حسابرِس» که ۱۳ بار تکرار شده است. در این پژوهش ۲۳ مقوله اصلی و ۱۸۵ مفهوم استخراج شد که به‌طور میانگین هر مقوله اصلی از ۸ مفهوم حاصل شده است. در جدول ۱ ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

### جدول (۱): وضعیت موقعیت شغلی و مدارک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

موقعیت شغلی	تحصیلات	دکتر	کارشناسی ارشد	کارشناسی	جمع
مدیر سازمان حسابرِس	۱	۲	۰	۳	
شریک موسسه حسابرِس معتمد بورس	۵	۴	۱	۱۰	
شریک موسسه حسابرِس غیر بورس	۰	۴	۲	۶	
مشاور مالی و عضو کمیته‌های حسابرِس شرکت‌ها	۰	۳	۰	۳	
جمع کل	۶	۱۳	۳	۲۲	

### 1 Snowball or Chain Sampling

۲ در مصاحبه نیمه ساختار یافته، از تمام پاسخگویان، سؤال‌های مشابهی پرسیده می‌شود، اما آنان آزادند پاسخ خود را به هر طریقی که مایلند ارائه دهند. در این مورد مسؤلیت کدگذاری پاسخ‌ها و طبقه‌بندی آنها بر عهده محقق است (ابو المعالی، ۱۳۹۱).

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در نظریه‌پردازی داده بنیاد تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت می‌پذیرد. به این منظور، متن مصاحبه‌های صورت گرفته وارد نرم‌افزار مکس کیو دی ای<sup>۱</sup> گردیده، کدگذاری‌ها صورت گرفته و به ترکیب و دسته‌بندی کدها اقدام شده و در نهایت، کدها مرتب شده‌اند. مراحل و نتایج تحلیل مصاحبه‌ها در ادامه به تفصیل ارائه شده است.

#### ۴-۱- کدگذاری باز

اولین قدم در تجزیه و تحلیل‌ها مفهوم‌پردازی است، از این جهت داده‌های مصاحبه‌ها به دقت مورد بررسی قرار گرفت، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند تحت کد مشترکی کدگذاری شدند و سپس مفاهیم متناسبی به آن‌ها اختصاص داده شد. برای نمونه، در نحوه کدگذاری باز، نقل قول زیر بیان می‌گردد:

"توزیع کار باید روش نظارت بشه یعنی ما به جایی نرسیدیم که با زارمون رقابتی باشه، چون رانت توش به وجود میاد. یه آدم با ارتباطات قوی میره، یه کار بزرگ را میگیره. یه مؤسسه‌ی دیگه هم که پشتیبانی نداره، تخصص خوبی داره و وقت زیادی هم داره، کار گیرش نمیاد که شاید حقوق پرسنلش را دربیاره. اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرسی]"

همچنین نقل قول دیگری جهت تشریح بیشتر کدگذاری باز به شرح زیر ارائه می‌شود:

"مناقصه یا استعلام بها گرفتن اصلاً شالوده حسابرسی را به خطر میندازه، به فرض یه کار مراجعه میشه یه درصدی از مؤسسات که معتقد هستن به کار با کیفیت، بررسی می‌کنن مثلاً این کار با این حجم، فرضاً صد میلیون قیمتش را اعلام می‌کنند، خب یه مؤسسه دیگه داریم که مستأصل هست، الان نیاز مالی شدید داره، میخواد هزینه‌هاش را تأمین کنه، میاد نصف مؤسسات دیگه قیمت میده، چون میخواد به هر قیمتی شده کار را بگیره اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرسی]. البته منطقه جغرافیایی هم فرق میکنه مثلاً تو شهرهایی مثل تهران و اصفهان و... مؤسسات حسابرسی بیشتره تا کار. ولی به فرض تو بندرعباس برعکسه اصلاً مؤسسات حسابرسی نیست. اتعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرسی]"

پس از بررسی نقل قول‌های ذکر شده و در فرایند مقایسه مداوم داده‌ها مفهوم «اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرسی» و «اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار

<sup>1</sup> MAXQDA

حسابرسی» و «تعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرسی» شناسایی شد. با بررسی سایر داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج بقیه مفاهیم نیز به همین ترتیب انجام گردید.

#### ۴-۲- کدگذاری محوری

ماهیت کدگذاری محوری، مشخص کردن یک مقوله، شرایطی که به بروز آن مقوله می‌انجامد، زمینه‌ای که مقوله در آن واقع شده است، راهبردهای کنترل و نظارت بر آن مقوله و پیامدهای آن راهبردهاست (استراس و کوربین، ۱۹۹۸). در این راستا مدل استقلال حسابرِس شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها و عوامل زمینه‌ای، موردبحث و بررسی قرار گرفته است.

#### ۴-۲-۱- شرایط علی مدل استقلال حسابرِس

شرایط علی حوادث، وقایع و اتفاقاتی است که به وقوع و یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. درواقع شرایط علی، شرایطی است که مقدم بر استقلال حسابرِس است و می‌تواند منجر به استقلال حسابرِس گردد. سپس با توجه به این شرایط راهبرها، کنش و واکنش‌های متفاوتی توسط اشخاص مرتبط در فرایند حسابرسی انجام می‌شود که در نتیجه آن، استقلال حسابرِس حاصل می‌گردد. علاوه بر این شرایط زمینه‌ای و ساختاری هم بر راهبردهای استقلال حسابرِس اثر می‌گذارد که تحت عنوان عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر موردبحث قرار گرفته است.

تحلیل نتایج مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که مهم‌ترین شرایط علی از دیدگاه خبرگان عبارت‌اند از: کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرِس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرِس، چرخش صحیح مؤسسات حسابرِس، کیفیت حق‌الزحمه خدمات حسابرِس، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرِس، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای.

#### ۴-۲-۲- راهبردهای مدل استقلال حسابرِس

راهبردهای مربوط به استقلال حسابرِس کنش و واکنش‌هایی است که برای اداره، کنترل و دستیابی به استقلال حسابرِس انجام می‌شود و می‌توان گفت که استقلال حسابرِس در مرحله اول به‌طور مستقیم، از شرایط علی که بیان شد، اثرمی پذیرد و سپس بر اساس راهبردهای متفاوتی که اتخاذ می‌گردد، درجات متفاوتی از استقلال حسابرِس به دست می‌آید که کیفیت به‌دست‌آمده، دارای پیامدهای متفاوتی است.

بر اساس تحلیل نتایج مصاحبه‌ها، مهم‌ترین راهبردها جهت بهبود استقلال حسابرِس که توسط صاحب‌نظران بیان شد، شامل رعایت اصول و ضوابط در رده‌بندی و انتخاب مؤسسات حسابرِس، ایجاد نهاد ناظر مالی مستقل یکپارچه بر حرفه، استقرار ارکان حاکمیت شرکتی در

شرکت‌های صاحب‌کار، بسترسازی جهت ادغام و بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی، گسترش بازار کار حسابرسی، آموزش و بسترسازی جهت تقویت استقلال حسابرس در حرفه و جامعه و ارتقاء معیارهای حق‌الزحمه حسابرسی است.

#### ۴-۲-۳- شرایط مداخله‌گر مؤثر در استقلال حسابرسی

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده متعلق است و بر راهبردهای کنش و واکنش آن پدیده اثر می‌گذارد و باعث سهولت بخشی یا محدودیت راهبردها در درون زمینه خاصی می‌شوند. بر اساس تحلیل مصاحبه‌های پژوهش، شرایط مداخله‌گری که بر راهبردهای استقلال حسابرس اثر می‌گذارد، عبارت‌اند از: صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی، میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی است.

#### ۴-۲-۴- شرایط زمینه‌ای دخیل در استقلال حسابرسی

شرایط زمینه‌ای مجموعه مشخصه‌های خاصی است که بر پدیده موردنظر دلالت می‌کنند و بستر پدیده موردنظر را فراهم می‌سازد و بر رفتارها و کنش‌ها تأثیرگذار است. تحلیل نتایج مصاحبه‌ها بیانگر آن است که مقوله ویژگی‌های قانون‌گذاری و اجرایی و نظارتی شامل مفاهیمی مانند کارایی ابزارهای قانونی در پیشگیری از فساد اقتصادی، روند اجرای خصوصی‌سازی شرکت‌های دولتی و قانون‌گذاری در راستای امنیت سرمایه‌گذاری است و همچنین مقوله ویژگی‌های اقتصادی شامل مفاهیمی مانند حاکمیت دولت، نهادها و مؤسسات عمومی شبه دولتی بر اقتصاد کشور، وارداتی بودن حرفه حسابرسی، کارایی بازار سرمایه، وضعیت رونق اقتصادی، عدم وجود شرایط اقتصاد آزاد در کشور، تفکر دلالتی‌گری در جامعه، عدم عاقبت‌اندیشی سرمایه‌گذاری در جامعه است. افزون بر آن، یافته‌ها نشان می‌دهند که مقوله ویژگی‌های فرهنگی شامل مفاهیمی مانند فرهنگ مشارکت در جامعه، فرهنگ مطالعه در جامعه، فرهنگ پاسخگویی در جامعه و فرهنگ روابط اجتماعی در جامعه است.

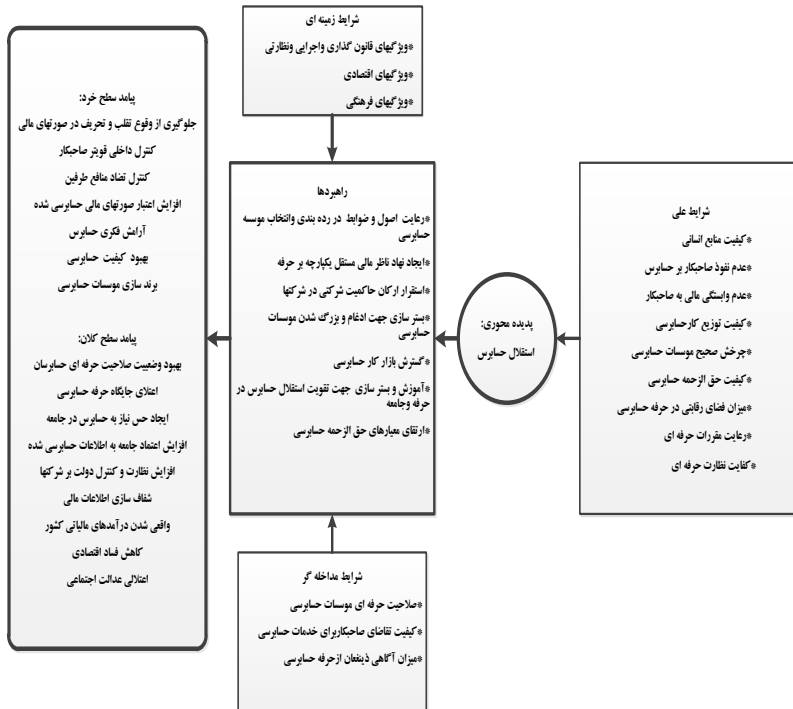
#### ۴-۲-۵- پیامدها مدل استقلال حسابرسی

نتایج تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته با نخبگان بیانگر آن است که در صورت بهبود سطح استقلال حسابرسان در نتیجه اجرای راهبردها، پیامدهای بسیاری در سطح خرد یعنی در سطح مؤسسات حسابرسی و صاحب‌کاران، شامل جلوگیری از وقوع تقلب و تحریف در صورت‌های مالی، کنترل داخلی قوی‌تر صاحب‌کار، کنترل تضاد منافع طرفین، افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده، آرامش فکری حسابرس، بهبود کیفیت حسابرسی و برند سازی مؤسسات حسابرسی به دنبال خواهد داشت همچنین در سطح کلان یعنی حرفه و جامعه نیز پیامدهایی شامل بهبود وضعیت صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و اعتلای جایگاه حرفه حسابرسی در سطح

حرفه حسابرِسی خواهد شد و همچنین پیامدهایی که در جامعه با خود به همراه دارد شامل ایجاد حس نیاز به حسابرِس در جامعه، افزایش اعتماد جامعه به اطلاعات حسابرِسی شده، افزایش نظارت و کنترل دولت بر شرکتها، شفافسازی اطلاعات مالی، واقعی شدن درآمدهای مالیاتی کشور، کاهش فساد اداری و اقتصادی و اعتلای عدالت اجتماعی، به همراه خواهد داشت.

#### ۴-۳- کدگذاری گزینشی یا انتخابی

فرآیند کدگذاری باز و محوری به پیدایش مجموعه‌ای از مقوله‌ها که بیانگر الگوی ارتباط خاص بین هر مقوله و زیر مقوله‌هایش است، می‌انجامد. پیوند دادن مقوله‌ها به یکدیگر را کدگذاری انتخابی گویند (استراس و کوربین، ۱۹۹۸). با توجه به تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته، مدل پارادایم استقلال حسابرِس به صورت شکل (۱) ارائه شده است.



شکل (۱): مدل پارادایمی استقلال حسابرِس

#### ۴-۴- نحوه ارزیابی مدل استقلال حسابرِس

در دو دهه گذشته معیارهای متفاوتی در پژوهش‌های مختلف برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی همانند پژوهش‌های کیفی مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیاد ارائه شده است. در این پژوهش،

به منظور اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق از معیار «مقبولیت<sup>۱</sup>» (کوربین و همکاران، ۲۰۱۴) استفاده شده است. مقبولیت از نظر آن‌ها بدین معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، پژوهشگر و خواننده در ارتباط با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل‌باور است؛ بااینکه ممکن است تبیین انجام‌شده از پدیده مورد نظر تنها یکی از تفاسیر معتبر و پذیرفتنی از آن باشد. به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد و دیگر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس ۱۰ شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن مقبولیت این پژوهش ارزیابی می‌گردد:

#### ۴-۴-۱- تناسب<sup>۲</sup>

در این معیار مطالبی که مورد توجه قرار می‌گیرد آن است که آیا یافته‌های پژوهش با تجارب افراد حرفه‌ای و متخصص در حوزه مورد مطالعه و همچنین مشارکت‌کنندگان آن سازگاری و همخوانی دارد؟ در پژوهش حاضر، به منظور تحقق این معیار نتایج پژوهش، مدل کدگذاری محوری و انتخابی، به ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. همچنین، یافته‌های پژوهش به ۲ نفر دیگر از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی که قبلاً در فرایند مصاحبه مشارکت نداشتند، ارائه و توسط آن‌ها نیز مورد بررسی و ارزیابی و تأیید قرار گرفته است.

#### ۴-۴-۲- کاربردی بودن یافته‌ها<sup>۳</sup>

آیا یافته‌ها به تبیین‌ها یا بینش جدیدی ختم شده‌اند؟ آیا یافته‌های پژوهش کاربردی و قابل استفاده‌اند؟ آیا نتایج پژوهش می‌تواند در تدوین سیاست‌ها و اقدامات اجرایی به کار گرفته شود؟ از بعد نظری، پژوهش حاضر در گسترش مفهوم استقلال حسابرس نقش مؤثری داراست. باوجود یکسری از شباهت‌های اجزای مدل با ادبیات موجود، برخی از عوامل در این مدل آورده شده و یا مورد تأکید بیشتر قرار گرفته است. مهم‌ترین وجه افتراق این مدل با ادبیات پیشین آن است که عوامل مؤثر بر وضعیت استقلال حسابرس در محیط بومی ایران بر اساس دیدگاه حسابرسان مستقل که بیشترین ارتباط را با موضوع دارند، کسب‌شده است. روشن است که پرداختن به مجموعه شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای در فرایند دستیابی به استقلال حسابرس نقش مهمی در جهت‌دهی به پژوهش‌های آتی در این حوزه را دارد. کاربرد دیگر پژوهش حاضر آن است که سیاست‌گذاران و متولیان حرفه حسابرسی از جمله جامعه حسابداران

1 Credibility

2 Fit

3 Applicability



رسمی و سازمان حسابرِس و سازمان بورس اوراق بهادار و سایر ارگان‌های ذی‌ربط باملاحظه انحرافات و چالش‌های موجود در بستر ایران و عوامل و راهکارهای ذکرشده در مدل پژوهش حاضر در زمینه دستیابی به استقلال حسابرِس، سعی در رفع آن‌ها نمایند تا با بهبود وضعیت استقلال حسابرِس موجب اعتلای جایگاه حرفه حسابرِس شوند. وقوع این امر در جامعه موجب شفاف‌سازی اطلاعات، تحول اقتصادی و اعتلای عدالت اجتماعی خواهد شد.

#### ۴-۴-۳- مفاهیم<sup>۱</sup>

مفاهیم چگونه ساختاریافته‌اند؟ مفاهیم برای ایجاد درک مناسبی از پدیده موردنظر و دستیابی به زبان مشترک در حوزه مورد مطالعه ضروری هستند و انتظار می‌رود که یافته‌های تحقیق، پیرامون مفاهیم و مقوله‌ها سازمان‌دهی شوند. در پژوهش حاضر تلاش شده که تا حد امکان مفاهیم و مقوله‌ها مشخص شوند تا بتوان مدل نهایی و یافته‌های تحقیق را پیرامون آن‌ها سازمان‌دهی نمود. در این تحقیق شماری از مفاهیم و مقوله‌ها ارائه شده است که در توسعه مفهومی ادبیات وضعیت استقلال حسابرِس می‌توانند مفید باشند؛ مفاهیمی نظیر اجتناب از رانتی شدن توزیع کار بین مؤسسات حسابرِس، تعادل منطقه جغرافیایی مؤسسات حسابرِس و اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرِس نمونه‌هایی از این نوع هستند.

#### ۴-۴-۴- زمینه مفاهیم<sup>۲</sup>

از آنجاکه بدون وجود زمینه، خواننده نمی‌تواند علت رخ دادن وقایع را درک کند، می‌توان گفت، یافته‌هایی که بدون در نظر گرفتن شرایط بستر و زمینه ارائه شوند، ناکامل و ناقص‌اند. در این پژوهش نیز از آنجاکه یافته‌های پژوهش بر مبنای تجارب، وقایع و رویدادهای مربوط به استقلال حسابرِس در «بستر» حرفه حسابرِس و بازار سرمایه کشور بوده، از این حیث مفاهیم و مقوله‌های تحقیق نیز با در نظر داشتن زمینه و بستر وضعیت استقلال حسابرِس، به وجود آمده‌اند که این شرایط در مدل تحقیق ارائه شده است.

#### ۴-۴-۵- منطق<sup>۳</sup>

آیا جریان منطقی از ایده‌ها وجود دارد؟ آیا یافته‌ها معنادار هستند یا معنایی تولید می‌کنند؟ جهت تحقق این معیار، در پژوهش حاضر تلاش شده که تا حد امکان ارتباط بین مفاهیم و مقوله‌ها و مدل نهایی به صورت تفصیلی، بیان شوند.

1 Concepts

2 Contextualization of concepts

3 Logic

۴-۴-۶- عمق<sup>۱</sup>

آیا در ارائه مدل به میزان کافی جزئیات ارائه شده است؟ که در پژوهش حاضر با توجه به محدودیت متن مقاله، به مقوله‌های اصلی پرداخته شده است.

۴-۴-۷- انحراف<sup>۲</sup>

آیا نمونه‌هایی از مواردی وجود دارد که با الگوی پژوهش تناسب نداشته یا این‌که در آن‌سوی طیف مشخصه‌ها قرار گرفته باشند و بتوان به‌عنوان انحراف درون یافته‌ها از آن تعبیر کرد؟ در این رابطه باید گفت که در بین داده‌های پژوهش حاضر موارد متعددی وجود دارند که همسو با استقلال حسابرسان نیستند و برای دستیابی به استقلال حسابرسان باید از آن‌ها اجتناب نمود که نمونه آن اجتناب از مناقصه‌ای شدن توزیع کار حسابرسان است درحالی‌که در عمل توزیع کار به‌صورت مناقصه‌ای وجود دارد.

۴-۴-۸- بداعت<sup>۳</sup>

آیا یافته‌ها به‌صورت خلاقانه و مبتکرانه بازنمایی شده‌اند؟ مشخص است که لزومی ندارد موضوع تحقیق حتماً جدید و نو باشد بلکه مهم درک تازه‌ای است که از آن موضوع باید حاصل شود. باوجود شباهت‌های زیاد اجزای مدل استقلال حسابرسان که در این پژوهش ارائه شده است، با ادبیات موجود، اما برخی از مؤلفه‌ها و عوامل خاص، در این مدل مورد تأکید بیشتر قرار گرفته است و برخی عوامل اضافه شده است. همچنین اغلب پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه وضعیت استقلال حسابرسان به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته‌اند درحالی‌که در مطالعه حاضر، استقلال حسابرسان به‌صورت گسترده‌تری مورد بحث قرار گرفته است. پرداختن به مجموعه شرایط علی، شرایط مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای در فرایند دستیابی به وضعیت استقلال حسابرسان می‌تواند نقش مهمی در غنای ادبیات این حوزه را داشته باشد.

۴-۴-۹- حساسیت<sup>۴</sup>

آیا پژوهشگر نسبت به موضوع تحقیق، مشارکت‌کنندگان و یافته‌های آن حساس بوده است؟ تا چه میزان پژوهشگر سوگیری‌ها و تعصبات خود در رابطه با پدیده مورد مطالعه را کنار گذاشته و صادقانه به جستجو و پذیرش تناقضات داده‌ها با نظرات و پیش‌فرض‌های خودش اقدام نموده است؟ به‌منظور تحقق این معیار، در طول فرایند پژوهش حاضر، پژوهشگر تلاش نموده تا

1 Depth

2 Variation

3 Creativity

4 Sensitivity

موضوع مورد مطالعه را مهم دانسته و در انجام آن جدیت داشته باشد پیش از شروع تحقیق، محقق تلاش نموده بامطالعه ادبیات موضوع، پدیده مورد نظر را شناخته تا مانع از دخالت پیش فرض‌های اولیه خود در پژوهش شود. اگرچه پیش از انجام پژوهش، مسئله تحقیق همراه با برخی سؤالات خام و پالایش نشده در ذهن پژوهشگر وجود داشته اما در فرایند تحقیق، مسائل مربوط به استقلال حسابرس به خصوص در بعد انحرافات از استقلال توجه پژوهشگر را به خود جلب نموده است؛ لذا تلاش شده تا یافته‌های تحقیق بدون تأثیرپذیری از پیش فرض‌های پژوهشگر باشد و از فرایند پژوهش حاصل شود.

#### ۴-۴-۱۰- استناد به یادداشت‌ها<sup>۱</sup>

از آنجاکه پژوهشگر در فرایند تحلیل یافته‌ها نمی‌تواند تمامی گفته‌ها، مباحث و نظرات و حالات را به خاطر بیاورد استفاده از یادداشت‌ها و استناد به آن‌ها در فرایند روایت پدیده مورد مطالعه ضرورت می‌یابد. در این زمینه پژوهشگر تلاش نموده تا در فرایند تشریح مدل استقلال حسابرس در قسمت‌های مختلف از یادداشت‌های مستخرج از داده‌ها استفاده کند (کوربین و همکاران، ۲۰۱۴، مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲).

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به این موضوع پرداخت که در بستر بومی ایران در جهت بهبود وضعیت استقلال حسابرس که رکن اساسی حرفه حسابرسی است، چه راهبردهایی بایستی مدنظر قرار گیرد و در چه شرایطی (اعم از زمینه‌ای و مداخله‌گر) این راهبردها باید اجرا گردد و پیامد مورد انتظار آن چگونه است. این مدل با نظریه‌پردازی داده بنیاد ارائه شد و به‌عنوان نقشه راهی برای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار و سایر ارگان‌های ذی‌ربط در جهت افزایش سطح اطمینان بخشی به اشخاص ذینفع و جامعه است. نتایج پژوهش حاضر بیانگر آن است که کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از شرایط علی مؤثر بر استقلال حسابرس است. همچنین شرایط مداخله‌گر شامل صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسی و میزان آگاهی ذینفعان از حرفه حسابرسی و شرایط زمینه‌ای شامل

ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی، ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی در جامعه و حرفه حسابرسی است.

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به رویکرد و روش پژوهش است. به دلیل اینکه در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در زمینه و بستر خاص خود رخ می‌دهد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به سایر موقعیت‌ها محدود است؛ بنابراین، به سهولت نمی‌توان نتایج پژوهش حاضر را به سایر حوزه‌ها تعمیم داد. از طرفی در پژوهش‌های کیفی امکان تفاسیر متفاوت از پدیده مورد بررسی وجود دارد؛ لذا نمی‌توان ادعا نمود که تفسیر صورت گرفته از پدیده استقلال حسابرسی در این پژوهش تنها تفسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و مسلماً امکان وجود تفاسیر دیگری نیز وجود دارد.

در این پژوهش عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه سازمان حسابرسی به‌عنوان بخش دولتی تحت تأثیر برخی از فشارهای موجود در بخش خصوصی در بازار کار مانند شرکت در مناقصه و نرخ شکنی و ... نیست، ولی از طرف دیگر ممکن است تحت تأثیر برخی از عوامل خاص حاکم بر عملکرد آن باشد، لذا به دلیل متفاوت بودن وضعیت این دو بخش ممکن است عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی در بخش دولتی و خصوصی باهم در یکسری از موارد متفاوت باشد.

از آنجاکه در پژوهش حاضر راهبرد بسترسازی جهت ادغام مؤسسات حسابرسی جهت دستیابی به استقلال حسابرسان پیشنهاد شد، راهکار بسترسازی ادغام مؤسسات حسابرسی و مزایا و معایب آن یکی از موضوعاتی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین در پژوهش حاضر به حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی پرداخته شد که پرداختن به معیارهای صحیح حق‌الزحمه حسابرسی در محیط ایران می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی باشد. مناقصه و استعلام در حرفه حسابرسی نیز در این پژوهش به‌عنوان یکی از تهدیدات استقلال حسابرسی عنوان شد که مطلوب است به‌صورت عمقی‌تر به چالش مناقصه برای کار حسابرسی در کشور ایران پرداخته شود. همچنین با توجه به اینکه تعدد مؤسسات حسابرسی نیز یکی دیگر از تهدیدات استقلال حسابرسی در این پژوهش شناخته شد با مطالعه دقیق‌تر عدم تناسب عرضه و تقاضا در بازار حسابرسی ایران سعی در رفع این تهدید شود. در ضمن تأثیر سایر متغیرهای علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای مدل استقلال حسابرسی که در این پژوهش شناسایی شد به‌صورت عمقی‌تر نسبت به پدیده استقلال حسابرسی در پژوهش‌های آتی بررسی گردد.

## ۶- منابع و مأخذ

- ابو المعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش‌های کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم. تهران.
- استراوس، آنسلم و جولیت کوربین. (۱۹۹۸). اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، چاپ سوم.
- بنی مهد، بهمن و حدیثه درویش. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۵(۱۹): ۲۶-۱۷.
- حریری، نجلا. (۱۳۸۵). اصول و روش پژوهش کیفی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، چاپ اول.
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۶). روش تحقیق گراندی با رویکرد پایان‌نامه نویسی، سیمرغ زرین/کیمیا، چاپ سوم
- رفیعی، افسانه؛ الهام حمیدی و ناصر مکارم. (۱۳۹۳). اصول حسابرسی. سازمان حسابرسی.
- شورورزی، محمدرضا؛ احمد زنده دل و سینا قاسم پور انارکی. (۱۳۹۱). تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی ۲(۴): ۱۶۲-۱۳۴.
- عباس‌زاده. محمدرضا و جمال محمدی. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری مالی ۶(۲۱): ۲۹-۱.
- مدرس، احمد؛ حسین ابراهیمی و محسن عزیزخانی. (۱۳۹۵). حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی. پژوهش‌های تجربی حسابداری ۵(۳): ۱۸۰-۱۵۵.
- مشایخی، بیتا؛ کاوه مهرانی؛ علی رحمانی و آزاده مداحی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار ۲۳: ۱۳۷-۱۰۳.
- نوروش، ایرج و مسعود رضانی. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی ۲(۷): ۲۲-۱.
- هاشمیان‌فر، علی و یاور فتحی. (۱۳۹۴). گراندتئوری.
- <http://yavarfathi.persianblog.ir/post/21>
- Adams, T., J. Krishnan, and J. Krishnan. (2017). Client influence and auditor independence revisited: evidence from auditor resignations. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3024877>.

- Agaser, G.M., and T.S. Doupnik. (1986). Perceptions of auditor independence: a cross - cultural study. **International Journal of Accounting** 6, 220-237.
- Ahmad, M.B. (2012). **Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors** (Doctoral dissertation, Cardiff University).
- Al-Khoury, A., A. Ali, M. Al-Sharif, J. Hanania, I. Al-Malki, and M. Jallad. (2015). Auditor independence and mandatory auditor rotation in Jordan. **International Business Research Volume** 8(4): 73-82.
- Azibi, J., H. Tondeur, and H. Azibi. (2017). The impact of the h3c on auditor independence in french context. **Journal of Management and Sustainability** 7(2): 105-115.
- Corbin, J., A. Strauss, and A.L. Strauss. (2014). **Basics of Qualitative Research**. Sage pub.
- De Angelo, L.E. (1981). Auditor independence, low balling, and disclosure regulation. **Journal of Accounting and Economics** 3(2): 13-127.
- Doty, J.R. (2011). Keynote address: **A Fresh Look at Auditing**. Speech at NASBA 104th Annual. Available from: [https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10242011\\_DotyNASBA.aspx](https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10242011_DotyNASBA.aspx).
- Goldman, A., and B. Barlev. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. **The Accounting Review** 49(4): 707-718.
- Johari, J., R. Mohd-Sanusi, Z. Chong, and K. Vincent. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. **International Journal of Auditing** 21(1): 38-58.
- Johnstone, K.M., T.D. Warfield, and M.H. Sutton. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. **Accounting Horizons** 15(1): 1-18.
- Lin, C., K.K. Raman, L. Sun, and D. Wu. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from nonaudit fees and SOX 404 opinions. **Journal of Contemporary Accounting & Economics** 13(1): 37-51.

- Mautz, R.K., and H.A. Sharaf. (1961). **The Philosophy of Auditing**, American Accounting Association.
- Reynolds, J., and J. Francis. (2004). Professional service fees and auditor objectivity. **Journal of Practice & Theory** 23(1): 29-52.
- 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): 191-208.
- Tepalagul, N., and L. Lin. (2015). Auditor independence and audit quality: a literature review. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 30(1): 101-121.