فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/سال ششم/ شماره ۲۱ /بهار۹۳ /صفحات ۲۸- ۱

بررسی عوامل موثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور

محمدرضا عباس زاده*
جمال محمدی**

تاریخ دریافت: ۹۲/۷/۲۱ تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۱/۲۸

چکیده:

از آن جا که گزارش های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه های ذینفع می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به‌نظر می‌رسد. اگر حسابرس از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارشهای آن نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به‌ویژه از آنها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت ها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. کلمه حسابرس بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می‌شود به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی را می‌پذیرد، از سازمان مورد رسیدگی مستقل است و هیچ‌گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهارنظر وی تاثیر بگذارد، ندارد. لذا استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی خواهد بود.

* استادیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، گروه حسابداری، مشهد، خراسان رضوی، ایران(نویسنده مسئول). Email:abbas33 @um.ac.ir

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور، گروه حسابداری، نیشابور، خراسان رضوی، ایران.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

در این پژوهش عوامل موثر بر اقزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور از دیدگاه حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است پژوهش مزبور از نوع پیمایشی بوده و با استفاده از پرسشنامه داده های لازم گرد آوری شده و از طریق فرضیه های آماری و روشهای ناپارامتری مورد آزمون قرار گرفتند.نتایج پژوهش نشان می دهد از نظر حسابرسان ، رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای در حین کار حسابرسی و نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی،کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی وقانونگرایی بودن و مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی ، به عنوان عوامل افزاینده ی استقلال حسابرسی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد .

واژه های کلیدی:استقلال حسابرس، آیین رفتار حرفه ای، حسابرسان دیوان محاسبات کشور

۱- مقدمه

استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده‌شدنی نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریف های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به‌طوری‌که بـــارتلت[1] (۱۹۹۳) ، استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی" می‌داند و استقلال ظاهری را " پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد"، بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی مهمترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابرسان را از اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی منع می‌کند (پاکروان،۱۳۹۰). در آیین رفتار حرفه‌ای استقلال حسابرس در قالب احکام قابل اجرا بدین صورت تعریف شده است: "هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به‌عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بی‌طرفی و استقلال ایشان تاثیر گذارد" (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۶۶).

1 Bartlett

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

استقلال در فرهنگ وبستر[1] (۱۹۹۸)، رهایی از تأثیر ، کنترل یا اراده ی دیگری یا دیگران تعریف شده است از نظر دی آنجلو[2] (۱۹۸۱)، حسابرسی می تواند مستقل باشد که بتواند گزارش های حسابرسی خود رامتناسب با عقیده و نظر واقعی اش منتشر نماید. نپ[3] (۱۹۸)، استقلال را توانایی مقاوت در برابر فشار صاحبکار می داند.کری[4] (۱۹۷۰) ،معتقد است استقلال در ساده ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد.ماگی وتسنگ[5] (۱۹۹۰) معتقدند اگر استقلال وجود نداشته باشد قضاوت حسابرس با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارشگری صاحبکار سازگار نخواهد بود

لی وگو[6] (۱۹۹۸) استقلال را عدم وجود تبانی بین حسابرس و مدیریت صاحبکار می دانند. تعریف انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۵)، انجمن حسابرسان خبره انگلستان و ولز(۱۹۹۵)، انجمن حسابرسان خبره کانادا (۲۰۰۰)، انجمن حسابرسان مستقل استرالیا (۲۰۰۱) و انجمن حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۰۱) از استقلال نیز مشابه، تعریف فدارسیون بین المللی حسابداران است اما کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک استقلال را حالتی ذهنی از بی طرفی و نبود تعصب در دو جنبه ی استقلال ظاهری و باطنی می داند (سجادی، ۱۳۸۴)، بلورد و نیدلس[7] (۱۹۸۵) به مقایسه ی استقلال در یازده کشور فرانسه، هلند، سویس، انگلستان، آلمان، اردن، کویت، کانادا، مکزیک، آمریکا و ژاپن پرداختند و به این نتیجه رسیدند که به استثنای کشور سوئیس بقیه ی کشورها هم به استقلال ظاهری و هم به استقلال باطنی حسابرس توجه جدی دارند.هال و رنر[8] (۱۹۹۱) معتقدند اگر چه جنبه ی باطنی استقلال قابل مشاهده نیست اما هنگامی که قصور و سهل انگاری حسابرس نمایان می شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می آید.

واتز و زیمرمن[9] (۱۹۸۶) معتقدند نظرات و قضاوت حسابرس زمانی برای سرمایه گذاران ارزشمند خواهد بود که حسابرس مستقل باشد. آرتورلویت (۱۹۷۸) رئیس سابق کمیسیون بورس

1 Webster
2 De Angolo
3 Knapp
4 Carey
5 Magee & Tseng
6 Lee & Gu
7 Belverd & Needies
8 Hall & Renner
9 Watts& Zimmerman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

و اوراق بهادار نیویورک می گوید در شش دهه ی اخیر ، اعتبار قضاوت و استقلال حسابرسان کشورمان باعث شده است تا قوی ترین و بزرگترین بازارهای سرمایه جهان را توسعه و حفظ نماییم (AICPA,۱۹۷۸).

شووتز[1] (۱۹۹۴)، حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک معتقد است، کمیسیون به دفعات تأکید کرده است استقلال حسابرسان در هر دو جنبه ی ظاهری و باطنی برای قابلیت اتکای گزارشگری و در نتیجه برای فرآیند شکل گیری سرمایه حیاتی است. کینی[2] (۱۹۹۹) و والکر (۱۹۹۹) استقلال حسابرس را از جنبه ی ظاهری و دانشمندان دیگری نظیر الیوت و ژاکوبسن [3] (۱۹۹۸)، ریتر و ویلیامز[4] (۲۰۰۰) و بارتلت(۱۹۹۳) مفهوم استقلال را از جنبه ی باطنی آن مورد بررسی قرار داده اند و یک تغییر فلسفی از زمینه های اخلاقی و ذهنی استقلال به سمت یک مفهوم اقتصادی در پژوهش آنها مشاهده می شود. به بیان دیگر، دیدگاههای جدید، دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بی طرفی و درستکاری نمی دانند بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می دانند که حسابرس تحت تأثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. یعنی در دیدگاه های اخیر حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حسابرس به «شخصیت تجاری » حسابرس شروع شده است. ابوت[5] (۱۹۸۸) می گوید حرفه ها به دلیل تغییر در عناصر تشکیل دهنده ی واقعی وظیفه شان، آسیب پذیر و مورد انتقاد هستند.ریتر و ویلیامز معتقدند به دلیل اینکه عنصر و تشکیل دهنده ی حرفه ی حسابرسی یعنی استقلال ، نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است ، حرفه ی حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تأثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت نشان دهد. .کار میکاییل[6] (۱۹۹۹) نیز می گوید جدا سازی استقلال از مفاهیم اخلاقی نظیر بی طرفی و درستکاری نتایج بسیار مفیدی برای حرفه ی حسابرسی خواهد داشت.

ماهیت استقلال حسابرسی

استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گرداوری، ارزیابی و گزارشگری به‌کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی

1 Shuetze
2 Kinney
3 Elliott &Jacobson
4 Reiter &Williams
5 Abbot
6 Carmichael

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

بر اساس روش بی طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سـایر ذینفعان و استفـاده‌کنندگان صورت های مالی است، تصور شده است (موتزوشرف، ۱۹۶۱)، بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سوال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحبکار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم‌گیری های حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت[1] (۱۹۸۸)، با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهدبا این همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرس به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به‌نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است. اما دست‌کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد.

در این مفهوم، استقلال مورد انتظار حسابرس را می‌توان نه‌تنها به‌عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور کرد که مربوط به رفتار یک فرد حرفه‌ای و فشارهای مختلف و ممکن بر درستکاری و صداقت وی باشد. در نتیجه ضروری است که تصور کنیم حسابرسان از تاثیر این فشارها به‌دورند و راه هایی وجود دارد که در مقابل آن پافشاری کنند و می‌توانند وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ کنند(نیکبخت،۱۳۸۵).

ابعاد گوناگون استقلال حسابرس

استقلال حسابرسان در رابطه با حسابرسی و اظهارنظر نسبت به صورت های مالی که توسط صاحبکار تهیه می‌شود دارای معانی مختلفی است. استقلال در این مورد یک عبارت هنری است. از آن جا که سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر استفاده‌کنندگان ممکن است بر اظهارنظر حسابرس تکیه کنند، استقلال حسابرس معنی خاصی پیدا می‌کند. (حساس یگانه،۱۳۸۵). بنابراین، حسابرس نه‌تنها نباید قضاوت خود را منوط به دیگران کند، بلکه باید از هرگونه نفع شخصی که ممکن است قضاوت وی را تحت تاثیر قرار دهد، مستقل باشد.

1 Flint

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

استقلال در این ساختار یعنی عینیت یا انحراف نداشتن از قضاوت دقیق. برای مفهوم استقلال حسابرس سه بعد ارائه شده است. به اعتقاد موتز و شرف[1] (۱۹۶۱)، حسابرس باید در مراحل و زمانهای زیر مستقل باشد:

استقلال در برنامه‌ریزی حسابرسی: یعنی آزادی از کنترل و یا تاثیر بی جا در انتخاب روش ها و رویدادهای حسابرسی و محدوده‌های کاربرد آنها ، لازم است حسابرس آزادی توسعه برنامه خود را هم بر اساس مراحل لازم، حجم نمونه و دامنه حسابرسی داشته باشد .

استقلال در گردآوری و ارزیابی شواهد: یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بیجا در انتخاب زمینه‌ها، فعالیت ها و روابط فردی. در این رابطه لازم است که راه دستیابی به هیچ منبع اطلاعاتی مشروع بر روی حسابرس، مسدود نباشد.

استقلال در گزارشگری: یعنی آزادی از کنترل یا تاثیر بر گزارش یافته‌های حسابرسی .

اما با گذری بر دیدگاه های جدید درمی‌یابیم که دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم‌معنی با بی طرفی و استقلال نمی‌دانند، بلکه آن را به معنی از بین رفتن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حسابرس تحت تاثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. یعنی در دیدگاه های جدید، مفهوم استقلال از ماهیت (شخصیت ذهنی و قضاوتی) حسابرس به «شخصیت تجاری «حسابرس تبدیل گشته است؛ به‌طوری‌که ریتر و ویلیامز(۲۰۰۰) معتقدند به‌دلیل اینکه عنصر تشکیل دهنده حرفه حسابرسی یعنی استقلال نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است، حرفه حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تاثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت ویژه‌ای را در این خصوص از خود نشان دهد.

۲- پیشینه‌ی پژوهش

تورنتو[2] در سال ۲۰۰۳ به این نتیجه رسید که بیشتر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرس را مخدوش می‌کند. ویوان لی و رابرت نیکل[3] (۲۰۰۳)، بیان می‌کنند که بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرس را نقض کند. اما در هر دو حال با نگاهی کلی بر مقررات تدوین‌کنندگان استانداردها در دوره‌ها و مناطق مختلف، تفاوت نگاه این تدوین‌کنندگان نسبت به شرایط محیطی جامعه آنها بهتر نمایش داده می‌شود. لازم به ذکر است که به موارد بی

1 Mautz & Sharaf

2 Tornto

3 Vivian Li & Robert Nickel

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

شمار دیگری در آیین رفتار حرفه‌ای به‌عنوان مفاهیم موثر بر استقلال حسابرس از جمله منع تبلیغ، روابط شخصی و خانوادگی و خرید کالا و هدایا و پذیرایی و ... اشاره شده است این واقعیت را باید پذیرفت که مفهوم استقلال و اثبات آن امروزه تا حدود زیادی تغییر یافته است. این موضوع و تغییرات استانداردهای حسابداری و حسابرسی که برخاسته از تغییرات شرایط اقتصادی و قوانین حاکم بر آن است، می‌توان مشاهده کرد. لذا در حین تقدیر از زحمات تدوین‌کنندگان آیین‌نامه‌های مذکور، لزوم بازنگری در این آیین‌نامه‌ها با توجه به تغییرات حاکم بر بازار سرمایه و دیدگاه اطمینان‌بخشی سرمایه‌داران به حسابرسان، ضروری به‌نظر می‌رسد.هیئت استانداردهای بین‌المللی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران در دسامبر ۲۰۰۶ در نتیجه یک بررسی جامع، پیشنویس تجدیدنظر در الزامات مربوط به استقلال حسابرس موجود در آئین رفتار حرفه‌ای را منتشر کرده است.

گول[1] (۱۹۸۹) ،طی پژوهش در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت ،کمیته ی حسابرسی صاحبکارو اندازه ی مؤسسه ی حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسیدکه رقابت میان مؤسسات حسابرسی تأثیرمثبتی براستقلال حسابرس داشته اما اندازه ی مؤسسه ی حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته ی حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی ها مهم نبود.

آگاسر و دوپنیک[2] (۱۹۹۱)، تأثیرخدمات غیرحسابرسی ، حق الزحمه ی معوق ، اندازه ی شرکت مورد حسابرسی و شاغل بودن همسر حسابرس در شرکت مورد حسابرسی را بر استقلال حسابرس در سه کشور آمریکا ، آلمان و فیلیپین مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که به جز حق الزحمه ی معوق سایر عوامل تأثیر تعیین کننده یی بر استقلال حسابرس ندارند.

لیندسی[3] (۱۹۹۰) ،در پژوهشی که در کشور کانادا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانک ها رقابت در حرفه ی حسابرسی و اندازه ی مؤسسه ی حسابرسی تأثیر مثبت بر استقلال حسابرس دارند.

بارتلت (۱۹۹۳)، در پژوهشی که در کشور آمریکا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مؤسسات اعتباری و بانک ها ، اندازه ی شرکت صاحبکار تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد با این تفاوت که حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بانک ها و مؤسسات اعتباری نگرانی کمتری داشتند.

1 Gul

2 Agaser&Doupnik

3 lindsay

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

تئوه و لیم[1] (۱۹۹۴)، طی پژوهشی درکشور مالزی تأثیرچندعامل ازجمله کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکت های تولیدی وجود کمیته ی حسابرسی صاحبکار بر استقلال حسابرس تأثیر افزاینده دارد.بیتی و همکارانش[2] (۱۹۹۹)، طی پژوهشی در کشور انگلستان ۲۵ عامل افزاینده ی استقلال حسابرس از جمله رقابت در حرفه ی حسابرسی، اندازه ی شرکت صاحبکار و کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند . نتایج پژوهش نشان داد از دیدگاه مدیران مالی شرکت ها ، شرکای مؤسسات حسابرسی و تحلیلگران مالی ۲۵ عامل مزبور به خصوص رقابت ، اندازه ی شرکت صاحبکار و کمیته ی حسابرسی مهمترین عامل افزاینده ی استقلال حسابرس در میان ۲۵ عامل افزاینده ی استقلال حسابرس هستند.

پارک[3] (۱۹۹۰)، اثر رقابت بر استقلال و کیفیت کار حسابرسی را در کره ی جنوبی مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید مدیرانی که گزارش های مشروط دریافت کرده بودند بیش از مدیرانی که گزارش های مقبول دریافت کرده بودند ، حسابرسانشان را تغییر داده اند. علاوه بر این، این مدیران احتمال دریافت گزارش های مقبول بیشتری در حسابرسی های بعدی داشتند. پارک نتیجه گیری می کند که رقابت، فرصت جدیدی به مدیریت صاحبکار می دهد تا حسابرس مورد نظر خود را انتخاب کند . وی در ادامه می گوید : از نظر دولت ها و مجامع حرفه‌یی هدف اصلی رقابت افزایش کیفیت حسابرسی است امّا این هدف زمانی تحقق می یابد که مدیریت صاحبکار از شهرت کافی برخوردار باشد وحسابرسان لایق و حرفه یی را انتخاب کند. به نظر می رسد دو عامل ساختار مؤسسه ی حسابرسی (به کارگیری کنترل کیفیت و...) و مدیریت صاحبکار (انتخاب حسابرس با استقلال و کیفیت برتر) می توانند از رقابت برای افزایش استقلال حسابرس بهره جویند. بر عکس، دو عامل مزبور می توانند از این رقابت سوء استفاده کرده و استقلال را کم رنگ نمایند.

فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۰۱)، در پاراگراف ۳۹، ۸ آیین رفتار حرفه یی می گوید: اگر کمیته ی حسابرسی مستقل از مدیریت باشد و بتواند مدیریت را در ارتباط با مستقل بودن حسابرس متقاعد کند می تواند نقش نظارتی مهمی داشته باشد.

1 Teoh&Lim

۲-Beattie, et al.

3 Park

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

کمیته‌ی استانداردهای استقلال (۱۹۹۹)، از هر حسابرسی می خواهد که تمام روابط میان حسابرس و شرکت صاحبکار را که براستقلال حسابرس وقضاوت وی تأثیر می گذارد به کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار گزارش کند. انجمن حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۰۱)، معتقد است که نقش کمیته های حسابرسی صاحبکار خیلی بیش ازرابط میان شرکت و حسابرس است وتأکید می کند که کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار باید نقش کلیدی در انتخاب حسابرس مستقل داشته باشد(سجادی ،۱۳۸۴).

شرکت های بزرگ معمولاً مکانیزم کنترل داخلی قوی تری دارند و سعی می کنند حسابرسان با کیفیت بالاتررا انتخاب کنند. مؤسسه‌ی پژوهش ایرن اسکلایف (۲۰۰۰) درگزارشی که به کمیته ی استانداردهای استقلال ارائه کرد در مورد رابطه ی اندازه ی شرکت صاحبکار و استقلال حسابرس می گوید : از نظر آزمودنی‌ها ، اندازه یک شمشیر دوبله است و بیشتر آزمودنی ها امکان سوء استفاده مساوی را هم برای شرکت های بزرگ و هم برای شرکت‌های کوچک قائل بودند . شرکت های بزرگ‌تر سیستم کنترل داخلی قوی داشته و کیفیت گزارشگری بالایی دارند. از طرف دیگر، به دلیل حق الزحمه ی حسابرسی بیشتر، حسابرسان سعی می کنند به هر قیمتی حسابرسی این شرکت ها را به دست آورند . اگر چه شرکت های کوچک‌تر دارای حق الزحمه‌ی حسابرسی پایینی هستند اما ممکن است حسابرسی ساده تری داشته باشند. حسابرسان این شرکت ها سعی می کنند با صاحبکار رابطه ی دوستانه داشته باشند . بنابراین، اندازه (بزرگ و کوچک) شرکت مورد حسابرسی می تواند هم منجر به افزایش استقلال و هم منجر به کاهش استقلال حسابرس شود.

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری برخوردارند و معمولاً هزینه ی بیشتری راصرف آموزش حسابرسان خود می نمایند و کنترل کیفی قوی تری دارند. دوپوچ و سیرمونیک[1] (۱۹۸۰) معتقدندکه مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود ، سرمایه گذاری زیادی می کنند.

به همین دلیل، کمیته استانداردهای استقلال (۱۹۹۹) شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی را مهمترین عامل حفاظت از استقلال آن می داند. پارک (۱۹۹۰) می گوید 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 اینکه شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد. کریسول و همکارانش[2] (۱۹۹۵) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که

1 Dopuch & Simunic

2 Crasewell,et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مؤسسات حسابرسی مشهور قیمت های بالاتری داشته و از اعتبار و شهرتشان بیشتر مواظبت می کنند.

تیمن و ترومن[1] (۱۹۸۶) و داتار و همکارانش[2] (۱۹۹۱) مدلی ارائه کردندکه رابطه مثبت میان اعتبارمؤسسه ی حسابرسی وکیفیت حسابرسی آن را نشان می دهد.

شوکلی و چیفلر[3] (۱۹۸۴) درپژوهشی که انجام داد به این نتیجه رسید از دیدگاه حسابرسان مستقل و کاربران صورت های مالی، ریسک از دست دادن استقلال در مؤسسات حسابرسی کوچک تر، بیشتر است. مک کینلی و همکارانش[4] (۱۹۸۵) درپژوهش خود دریافتند که هشت مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان مستقل تر به نظر می رسند و صورت های مالی حسابرسی شده توسط این مؤسسات قابل اتکاتر هستند. فرانسیس و همکارانش[5] (۱۹۹۸) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، مستقل تر از مؤسسات حسابرسی کوچکتر هستند .

نتایج پژوهش مرشدی پور و دهقان دهنوی(۱۳۹۲)نشان داد که استقلال حسابرسی از مهمترین مولفه های موثر بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات است همچنین نتایج پژوهش سجادی وابراهیمی مند(۱۳۸۴)نشان داد که از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی واحد مورد رسیدگی، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه ی شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزاینده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی بعنوان کاهنده استقلال حسابرسی هستند. یافته‌های پژوهش حساس یگانه و جعفری(۱۳۸۴) در خصوص عوامل موثر بر استقلال حسابرسی گویای این بود که هفت عامل به ترتیب: تخصص گرایی، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات با اهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین ومقررات، مکانیزم بازار و اندازه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی واستقلال حسابرسان موثرند. همچنین نتایج پژوهش عبدالهی (۱۳۸۱) در ایران نشان داد که از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، حسابرسان مستقل و مدیران شرکت های سرمایه گذاری، دریافت هدیه از صاحبکار استقلال حسابرس را مخدوش می سازد. نتایج پژوهش نوروش و رمضانی (۱۳۸۹)در خصوص یررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی نشان داد که وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارائه خدمات غیر حسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین

1 Titman&Truemanm

2 Datar ,et al

3 Shockley&Shceifler

4 Mckinley,et al

5 Francis ,et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تاثیر دارد. نیکزاد چالشتری و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی تاثیر فرصت های رشد و مشکلات نمایندگی ناشی از جریان های نقدی آزاد شرکت ها بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند آنها به این نتیجه رسیدند که فرصت های رشد وجریان های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسی اثر گذارند. نتایج پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۲)در ارتباط با بررسی رابطه حق الزحمه حسابرس و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان داد که حق الزحمه های حسابرسی با شاخص‌های عملکرد رابطه معنا داری نداشته است .

۳- فرضیه های پژوهش

فرضیه های پنجگانه پژوهش که پس از بررسی با استانداردهای حسابرسی و پژوهش های مشابه استخراج و به شرح زیر تدوین شده اند:

۱- نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی و کاری حسابرسان دیوان محاسبات کشور با مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

۲-رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

۳- قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

۴-عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

۵-داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

۴- جامعه آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه، حسابرسان دیوان محاسبات کشور است دلیل انتخاب این جامعه همان گونه که آگاسر و دو پنیک (۱۹۹۱) می گویند آشنایی و ارتباط این گروه با مفهوم استقلال است. اعضای جامعه ی آماری به استان ها تقسیم شدند . پس از انجام آزمون مقدماتی (Pilot)، حجم نمونه با توجه به فرمول کوکران، برابر ۹۴ نفر بدست آمد. سپس به روش تصادفی طبقه یی، نمونه ازبین جامعه ی آماری انتخاب گردید .

(برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر - معروف به فرمول کووکران-استفاده شده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

که در این فرمول

$$n = \frac{N.t^2.p.q}{(N-1).d^2 + t^2.p.q}$$

N: تعداد کل جامعه آماری

t2: وقتی که سطح معنی داری آزمون برابر ۰,۰۵ باشد t برابر با ۱,۹۶ در نظر گرفته می شود.

d: تقریب در برآورد پارامتر مورد مطالعه = ۰,۰۴ (d حداکثر می تواند ۰,۱ در نظر گرفته شود.)

P : احتمال انتخاب شدن هریک از جامعه آماری در حجم نمونه

q : احتمال انتخاب نشدن هر یک از جامعه آماری در حجم نمونه

پس ازمحاسبات صورت گرفته تعداد حجم نمونه آماری ۹۴ نفر برآورد گردید.)

در این پژوهش، برای کسب اطلاعات در مورد عوامل موثر بر افزاینده استقلال حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، ابتدا در حد توان مقالات، استانداردهای حسابرسی، آیین های رفتار حرفه یی کشورهای مختلف جهان و بین المللی و پژوهش های انجام شده در زمینه‌ی استقلال مطالعه گردید. سپس، بر اساس این مطالعات، مقدمات تهیه پرسشنامه فراهم گردید.

۵- روش پژوهش

پژوهش حاضر گامی در جهت شناسایی عوامل موثر بر فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور است این پژوهش از نظر هدف از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش پژوهش، توصیفی- پیمایشی می‌باشد.

برای جمع آوری داده‌های لازم با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از اساتید دانشگاه، حسابرسان، پرسشنامه‌ای حاوی ۲۵ سوال درباره‌ی عوامل موثر بر فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، تدوین گردید. برای پاسخگویی به سوال‌های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها پاسخ‌های کیفی به ترتیب به صورت مقادیر ۵ ، ۴ ، ۳ ، ۲ و ۱ امتیازبندی شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش‌آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسشنامه بین گروه ۱۸

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

نفره توزیع گردید. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ی مورد استفاده بالغ بر ۰/۸۳ است که نشان دهنده پایایی بودن آن است- طبق قاعده‌ی تجربی، این ضریب باید ($Alpha \geq /70$) باشد تا بتوان شاخص را دارای پایایی به شمار آورد- (صدفی و بابایی، ۱۳۸۲، ۱۳۱).

با استفاده از نرم افزار spss داده‌ها تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از روش‌های آماری ناپارامتریک دوجمله‌ای، آزمون مقایسه‌ی میانگین با یک عدد ثابت (آزمون t) و همچنین آزمون فریدمن، مورد آزمون قرار گرفت.

اطلاعات جمعیت شناسی پاسخ دهندگان :

مشخصات کلی پاسخ دهندگان پرسشنامه به شرح جداول ۱تا ۳ است که گویای قابلیت اطمینان مخاطبان در پاسخ به پرسش ها بوده است .

جدول (۱): توزیع مقطع تحصیلی پاسخگویان

مدرک تحصیلی	فوق دیپلم	لیسانس	فوق لیسانس	دکترا	جمع
تعداد	۱۲	۳٦	٤۳	۳	۹٤
درصد	۱۳	۳۸	٤٦	۳	۱۰۰

جدول (۲): توزیع رشته تحصیلی پاسخگویان

رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	سایر	جمع
تعداد	٤٥	۲۸	۱۷	٤	۹٤
درصد	٤۸	۳۰	۱۸	٤	۱۰۰

جدول (۳): وضعیت سابقه کار پاسخگویان

سابقه کار	کمتراز۵سال	۵الی۱۰سال	۱۰الی۱۵سال	۱۵الی۲۰سال	بالای ۲۰سال	جمع
تعداد	۱۱	۱۹	۲۳	۲۱	۲۰	۹٤
درصد	۱۲	۲۰	۲۵	۲۲	۲۱	۱۰۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۶- آزمون فرضیه‌های پژوهش ونتایج آن

برای آزمون ۵ فرضیه های پژوهش، تعداد ۲۵ سوال طراحی گردیدوهمچنین برای تحلیل فرضیه ها، ابتدا براساس ارزش عددی ۵ تا ۱ اختصاص یافته به گزینه های (خیلی زیاد تا خیلی کم) پاسخ سوالات، مجموع امتیاز هر یک از افراد نمونه در مورد فرضیه تعیین گردید و پس از تقسیم آن بر تعداد سئوالات، میانگین بدست آمده بیشتر از عدد ۳ باشد، نشان دهنده موافقت با فرضیه می باشد.

بررسی فرضیه ۱:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۱ به صورت زیر تعریف شده اند:

H0 :. نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی ،مالی وکاری حسابرسان دیوان محاسبات کشوربا مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده ندارد.

H1 : نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی ،مالی وکاری حسابرسان دیوان محاسبات کشوربا مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی وکاری حسابرسان دیوان محاسبات کشوربا مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۱ آمده است.

جدول(۴-۱): نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۱

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	
فرضیه۱	۹٤	۰۰.۱	۰	۰	۰۰۰۱≤0.

از آن جائی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵می باشد(P-value ≤0.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول ۴-۲ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۱ می باشد، نشان می دهد.

جدول۴-۲: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۱

فرضیه ۱	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۵۵	۰,۰۱٤

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است ، ولی این مقدار از ۰,۰۱ بیشتر می باشد (P-value=۰,۰۱۴)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.

اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه ،بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد. فرضیه یک از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت(آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۴-۳ آمده است.

جدول۴-۳: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۱

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-value)
					حدپایین	حدبالا	
فرضیه ۱	٤۹,٤	۰,۳٦	۵۲,۵۲	۱٤۸	۱,٤۹	۱,٦۱	۰,۰۰۰۱٤۰

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (P-value ≤۰,۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۲ :

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۲به صورت زیر تعریف شده اند:

H0 : رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده ندارد.

H1 : رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه ، رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴- ۴ آمده است.

جدول۴-۴: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۲

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت(درصد)	تعداد	نسبت(درصد)	
فرضیه۲	۹٤	۰۰,۱	۰	۰	۰,۰۰۰۱ ≤ ۰

از آن جائی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵می باشد(P-value ≤0.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول ۴-۵ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۲ می باشد، نشان می دهد.

جدول۴-۵: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۲

فرضیه ۲	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,٥٦	۰,۰۱٤

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است ، ولی این مقدار از ۰,۰۰۱ بیشتر می باشد (P-value=۰,۰۱۴)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد.اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه ، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.فرضیه دو از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت(آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۴-۶ آمده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول۴-۶: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۲

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-value)
					حدپایین	حدبالا	
فرضیه ۱	٤,٤١	۰,٤۲	۳۸,٥٤	۱٤۷	۱,۲٦	۱,٤۰	۰,۰۰۰۱≤۰

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (P-value ≤۰,۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۳:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۳به صورت زیر تعریف شده اند:

H0: قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده ندارد.

H1 : قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه ، قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد ، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۷ آمده است.

جدول۴- ۷: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۳

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت(درصد)	تعداد	نسبت(درصد)	
فرضیه۳	۹٤	۰۰,۱	۰	۰	۰,۰۰۰۱ ≤ ۰

از آن جائی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵می باشد(P-value ≤0.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول ۴-۸ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۳ می باشد، نشان می دهد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول۴-۸: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

فرضیه ۳	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۲٦	۰,۰۲۸

ازآن جایی که مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، (P-value=۰,۰۲۸)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد. فرضیه سه از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت(آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۴-۹ آمده است.

جدول۴-۹: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۳

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-value)
					حدپایین	حدبالا	
فرضیه ۱	٤,۳۲	۰,٤٥	۳٤,۸۲	۱٤۷	۱,۲۲	۱,۳۷	۰,۰۰۰۱≤۰

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (P-value ≤۰,۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۴:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۴به صورت زیر تعریف شده اند:

H0 : عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده ندارد.

H1 : عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه ، عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد ، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

فرض H1 تایید می گردد.به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۱۰ آمده است.

جدول۴-۱۰: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۴

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت(درصد)	تعداد	نسبت(درصد)	
فرضیه٤	۹۲	۰,۹۹	۲	۰,۰۱	۰,۰۰۰۱ ≤ ۰

از آن‌جائی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵می باشد(P-value ≤0.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول ۴-۱۱ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۴ می باشد، نشان می دهد.

جدول۴-۱۱: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۴

فرضیه ٤	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۱۰	۰,۰۱۸

ازآنجایی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، (P-value=۰,۰۱۸)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.

فرضیه چهار از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت(آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۴-۱۲ آمده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول۴-۱۲: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۴

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-value)
					حدپایین	حدبالا	
فرضیه ۱	٤,۲۷	۰,۵۱	۲۷,۷۳	۱٤۷	۱,۰۸	۱,۲٤	۰,۰۰۰۱≤۰

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (P-value ≤۰,۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بررسی فرضیه ۵:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۵به صورت زیر تعریف شده اند:

H0:داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده ندارد.

H1 : داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشندکه ، داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد. ، فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد.به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۱۳ آمده است.

جدول۴- ۱۳: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۵

فرضیه	موافقین		مخالفین		مقدار احتمال (P-Value)
	تعداد	نسبت(درصد)	تعداد	نسبت(درصد)	
فرضیه٤	۹٤	۰۰,۱	۰	۰	۰,۰۰۰۱ ≤ ۰

از آن جائی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵می باشد(P-value ≤0.۰۰۰۱)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول ۴-۱۴ نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنف یک نمونه ای را که جهت بررسی فرض نرمال بودن داده ها که از شروط استفاده از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت برای فرضیه ۵ می باشد، نشان می دهد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول۴-۱۴: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۵

فرضیه ٤	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال(P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۳۸	۰,۰۲٤

ازآن جایی که مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، (P-value=۰,۰۲۴)، فرضیه H0 مبنی بر پیروی داده ها از توزیع نرمال را نمی توان با شواهد موجود رد کرد. در نتیجه با سطح اطمینان ۹۵٪ نمی توان ادعا کرد بین توزیع این داده ها و توزیع نرمال تفاوت معنی داری وجود دارد. اگر میانگین امتیازات داده شده به گویه های مربوط به این نظریه، بزرگتر از عدد ۳ باشد فرض H0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H1 تایید می گردد. فرضیه پنج از این طریق نیز بررسی شده است. برای این منظور از آزمون مقایسه میانگین جامعه با یک عدد ثابت(آزمون t یک نمونه ای) استفاده شده که نتیجه آن در جدول ۴-۱۵ آمده است.

جدول۴-۱۵: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۵

فرضیه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	فاصله اطمینان		مقدار احتمال (P-value)
					حدپایین	حدبالا	
فرضیه ۵	٤,۲۳	۰,٤۱	٤٥,۸۲	۱٤۸	۱,۲۹	۱,۳۸	۰,۰۰۰۱≤۰

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشدو کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ (P-value ≤۰,۰۰۰۱)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H1 را پذیرفت.

بنابراین می‌توان با اطمینان ۹۹٪ به پذیرش فرضیه‌ی پژوهش حکم نمود و پذیرفت که همه‌ی موارد مطرح شده در فرضیات پژوهش، عوامل موثر بر فزاینده است.

مقایسه میزان تاثیر پنج عامل در افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور

اینکه از نظر پاسخ دهندگان,کدام عامل بیشترین تاثیر را بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشوردارد،با توجه به وابستگی پاسخ هابرای مقایسه پنج عامل ،مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می باشد بنابراین رتبه‌بندی اهمیت این فرضیه‌ها در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره‌ی ۵ بوده و نتایج این آزمون حاکی از آن است که " رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای " در اولویت اول، " نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی ،مالی وکاری با واحد مورد رسیدگی" در اولویت دوم، " قانون گرایی بودن " در اولویت سوم و " داشتن مناعت طبع " در اولویت چهارم و"عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی" در اولویت پنجم قرار می‌گیرند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول شماره ۵- میانگین رتبه و اولویت‌بندی عوامل موثر بر فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور

فرضیه‌ها	میانگین رتبه	شماره‌ی اولویت
۲- رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای	۳/۲۷	۱
۱- نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی وکاری	۳/۱۲	۲
۳- قانون گرایی بودن	۲/۸٦	۳
٥- داشتن مناعت طبع	۲/۸۳	٤
٤- عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی	۲/۷۱	٥
p-value=0/000, chi-square=75/49, df=3, n=94		

۷- نتیجه گیری :

استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده‌شدنی نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریف‌های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به‌طوری‌که بـــارتلت "استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی" می‌داند و استقلال ظاهری را " پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد"، بنابراین استقلال واقعی با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به‌طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. در این پژوهش پنج عامل فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور در قالب پنج فرضیه مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاصل از آزمون ، حاکی از مورد تائید قرار گرفتن هر پنج فرضیه در سطح اطمینان ۹۹ درصد بود بدین معنی که به ترتیب " رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای "، " نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی وکاری با واحد مورد رسیدگی"، " قانون گرایی بودن " ،" داشتن مناعت طبع " و"عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی" از جمله عوامل موثربر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد . نتایج این پژوهش با مبانی نظری پژوهش سازگاری کامل دارد بطوریکه مشابه با نتایج بخشی از پژوهش بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، آگاسر و دوپنیک (۱۹۹۱)، پارک (۱۹۹۰)،حساس یگانه و جعفری(۱۳۸۴)،سجادی وابراهیمی مند (۱۳۸۴) و مرشدی پور ودهقان دهنوی (۱۳۹۲) و حسین عبدالهی (۱۳۸۱) می باشد. نتیجه فرضیه اول مشابه با نتایج پژوهش آگاسر و دوپنیک مبنی بر نداشتن ارتباط کاری و مالی وخویشاوندی با صاحبکار و نتیجه فرضیه دوم مشابه با نتایج پژوهش حساس یگانه و جعفری، ومرشدی پور

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ودهقان دهنوی و پارک مبنی بر رعایت آیین رفتار حرفه ای(تخصص گرایی ،کارایی ،تضاد منافع)، ونتیجه فرضیه سوم همسو با نتایج پژوهش حساس یگانه و جعفری در ارتباط با قانون مند بودن حسابرس ونتیجه فرضیه چهارم مشابه با نتیجه پژوهش بتی و همکارانش در خصوص عدم استفاده از امکانات واحد مور رسیدگی(یکی از عوامل پژوهش بتی و همکارانش) و نتیجه فرضیه پنجم همسو با نتایج پژوهش عبداللهی در ارتباط با داشتن مناعت طبع و عدم اخذ هر گونه هدیه از صاحبکار، بود .لذا رعایت کامل این پنج عامل ، منجر به افزایش استقلال حسابرسان خواهد شد.

۸- پیشنهادها

پیشنهادهای حاصل از پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه های پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر جهت افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور ارائه می شود:

۱- حسابرسان دیوان محاسبات کشور ، در راستای پاسداری از بیت المال با کمال استقلال و دقت و شجاعت وبدون هراس از عکس العملهای احتمالی نظارت و حسابرسی دستگاه های اجرایی را انجام دهند .

۲- حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید همه توانایی خود را فارغ از هرگونه تاثیر پذیری از جریانها وعوامل سیاسی،اجتماعی ومالی در جهت انجام وظیفه و اثبات حقیقت به کار گیرند .

۳- حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید خدمات حرفه ای خود را با بیطرفی و دقت و شایستگی و با رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای انجام دهند .

۴- حسابرسان دیوان محاسبات کشور، از هر گونه پیشداوری نسبت به موضوع یا اشخاص ذی مدخل در موضوع رسیدگی یا حسابرسی اجتناب ورزند .

۵- حسابرسان دیوان محاسبات کشور جهت افزایش استقلال کاری خود باید روابط شخصی ویا اجتماعی خود را با دستگاه یا اشخاص در کارش تاثیر ندهند .

۶- حسابرسان دیوان محاسبات کشور به دور از هر گونه تاثیر پذیری از گرایشات شخصی،گروهی یا سیاسی با استفاده از اطلاعات و نظرات دستگاه مورد رسیدگی و سایر اشخاص صرفا بر اساس شواهد بدست آمده ،به حسابرسی ویا رسیدگی بپردازد و هرگز از مدار بی طرفی خارج نشوند .

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۷- حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید از پذیرش ضمنی یا صریح هر گونه هبه و هدیه و نیز قبول وعده مال یا امتیاز و نظایر آن تحت هر عنوانی که باشد، از واحدمورد رسیدگی اجتناب ورزند .

۸- حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید عوامل مثبت و مفید درامر رسیدگی یا حسابرسی را با رعایت موازین رفتار حر فه ای مد نظر قرار داده و گزارشات و اقدامات خود را مبتنی بر صداقت ، درستکاری، استقلال رای و بیطرفی ،ترجیح منابع عمومی بر منافع شخصی با حفظ روابط مناسب با دستگاه یا اشخاص در حد و مرزی که به روند رسیدگی و تهیه گزارش مستند و مستدل لطمه نزند،استوار سازند .

پیشنهاد هایی برای پژوهش های آتی

پیشنهادمی شود در ادامه این پژوهش موضوعات زیر نیز بررسی شوند:

- تاثیر عوامل محیطی و سیاسی براستقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور .
- رابطه بین کیفیت گزارشات حسابرسی و استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور.
- عوامل موثر بر بهبودکیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور .
- متغییرهای روانشناسی سلامت مثل عزت نفس ،کانون کنترل و امیدواری، بر استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور .

۹- محدودیت‌های پژوهش

در فرایند انجام پژوهش علمی مجموعه شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل و اختیار پژوهشگر بوده و بصورت بالقوه می تواند نتایج را تحت تاثیر قرار داده و تعمیم پذیری آن را دچار مشکل سازد.پژوهش حاضر نیز از این موارد مستثنی نبوده است ،از محدودیتهای حاکم بر این پژوهش می توان به موارد زیز اشاره کرد:

۱- از آن جایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش مربوط به حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد بنابراین یافته های پژوهش فقط برگرفته از دیدگاه و نقطه‌نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایر حسابرسان و صاحبنظران، باید با احتیاط انجام گیرد .

۲- مشغله فراوان و عدم تمایل حسابرسان و پاسخ دهندگان به همکاری با پژوهشگر همواره یکی از مهمترین محدودیتهای انجام پژوهشهای ،علمی پژوهشی بوده و باید تلاش زیادی برای جلب اطمینان پاسخ دهندگان جهت تکمیل پرسشنامه انجام گیرد .

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

منابع:

۱- آیین رفتار حرفه‌ای.(۱۳۸۱). **جامعه حسابداران رسمی ایران** ،چاپ نقش ایران .

۲- آیین رفتار حرفه ای.(۱۳۸۳). **دیوان محاسبات کشور**.

۳- استانداردهای حسابرسی.(۱۳۷۷).**انتشارات سازمان حسابرسی**. نشریه شماره ,۱۲۴

۴- پاکروان،لقمان.(۱۳۹۰)."استقلال در حسابرسی"، **مجله حسابرس** ،شماره۵۴ .

۵- حساس‌یگانه، یحیی.(۱۳۸۵). "فلسفه حسابرسی"، **انتشارات علمی و فرهنگی**.

۶- حساس یگانه، یحیی .جعفری علی.(۱۳۸۴)."عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی" ،**فصلنامه مطالعات حسابداری**، شماره ۱۰و ۱۱.

۷- سجادی، سید حسین .ابراهیم مند مهدی .(۱۳۸۴)." عوامل افزاینده استقلال حسابرس"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۴۰ .

۸– صالحی، مهدی. موسوی شیری محمود و سدیرنوغانی، حجت.(۱۳۹۲)."بررسی رابطه حق الزحمه حسابرس و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه حسابداری مالی**، ش ۲۱،۲۰-۱.

۹- صدفی، ذبیح اله .بابایی سکینه.(۱۳۸۲). "تکنیک‌های خاص پژوهش،" انتشارات ورجاوند، چاپ اول.

۱۰- عبداللهی،حسین.(۱۳۸۱)."عوامل کاهنده استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان ومدیران مالی و مدیران شرکتها ی سرمایه گذاری" ،**پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران** ،دانشکده مدیریت

۱۱- مرشدی پور، مریم. دهقان دهنوی، حسن .(۱۳۹۲)."در جستجوی مولفه های موثر بر کیفیت حسابسی فن آوری اطلاعات "،**دومین کنفرانس ملی حسابدای،مدیریت مالی و سرمایه گذاری** –استان گلستان ،گرگان .

۱۲- نیکبخت محمدرضا، مهربانی حسین ، (۱۳۸۵)." بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسه‌های حسابرسی بر استقلال حسابرس"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**،شماره ۴۴ .

۱۳- نیکزادچالشتری، قدرت اله. ابراهیمی محمد و باقی، مریم.(۱۳۹۰). "تاثیر فرصتهای رشد و مشکلات نمایندگی ناشی از جریانهای نقدی آزاد شرکتها بر حق الزحمه حسابرسی"،**فصلنامه حسابداری مالی** ،ش ۱۴۴،۱۱-۱۶۰.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱۴- نوروش ایرج،رمضانی مسعود.(۱۳۸۹)."بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی"، **فصلنامه حسابداری مالی**، ش ۱-۷،۲۲.

15- Abbot , A, (1988). “The system Of Porfessions” , The University OfChicago Press (Chicago , IL) , P.152.

16- Agaser , G.M ., and T. S. Doupnik ,(1991). “Perceptions Of Auditor Independence : A Cross – cultural Study” , **International Journal Of Accounting** . 6:220-237.

17- AICPA , “AICPA Professional Conduct” , New York , 1985.

18- AICPA ; (1978). “Division for CPA Firms SEC Practice , Section peer Review Manual”.

19- Bartlett, R.W.(1993) .”A Scale of Perceived Independence : New Evidence on an Old Concept” , **Accounting , Auditing and Accountability Journal** . 6(2):52-67.

20-Beattie V., R Brandt , and s. Fernley, (1999). “Perceptions of Auditor Independence : UK Evidence” , **Journal of International Accounting , Auditing & Taxation** , 8(1):67-107.

21- Belverd , E ., Jr.Needies , (1985).”comparative International Accounting Standards”

22- Carmichael , D.R.(1999) . “In Saerch of Auditor Independence” , **The CPA Journal** , Vol . Lxix, No.5,p.p.38-43.

23- Carey , J.(1970). “The Rise of the Accounting profession : To Respoibility and Auythority”, 1937-1969,(New York).

24- Chykon H. and E . Woo , Spring (2001) . “Factors Associated With Auditor changes : A Singapore Study” , **Accounting and Business Research**, Vol 31(2).

25-CICA: (2000). Canadian Institute of Chatered Accountants. Independence Standards Exposure Draft.

26-CPA Australia and The Institute of Chartered Accountants in Australia,(Dec 2001). “PROFESSIONAL STATEMENT F .1”

27-Crasewell A., D. Stokes,and J .Laughton,(2002)." Auditor Independence and Fee Dependence", **Journal of Accounting and Economics**,.33(253-275).

28- Datar,S.G.Feltham and J.Hughes,(1991)."The Role of Audits and Audit Quality hn Valuing New,ssuse",**Journal of Accounting and economics**,14:(3-49).

29- De Angolo, L.E.(1981)."Auditor Indepenedence ,Low balling and Disclosure Reguhation ",**Journal of Accounting and Economics**. No.3,P.P.113-127.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

30- Dopuch,N.andD.Simunic ,(1980)."The Nature of Compettion in the Auditing Profession",Auditing Profession:Adescriptive and Nomative View'.The lllinois Auditing Symposium.

31-Elliott,R.K.andP.D.Jacobson,(1998)."Audit Indepence Concepts",**the CPA Journal**,Vol LXVIII,No.12:P.P.30-34,36-37.

32-Firth ,M.(1980)."Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidenlines ".**the Acconting Review**,55(3),P.P.451-466.

33- Flint D.(1988), Philosophy and Principle of Auditing: An Introduction, Macmillan, London.

34-Francis,J.E.L.Maydew and H.C.Sparls,(1998)."Earnings Management Opportunitties ,Auditor Quality and External Monitoring",Auditing:**A J ournal of Practice and Theory**.

35-Gul F.A.(1989)."Bankers Perceptions of Factors Affectig Auditor Independence",**Accounting ,Auditing and Accuntability Journal**,2(3),P.P.40-51.

36-Hall,W.D.and A.J.Renner,(1991) ."Lessons Auditors Ignor at Their Own Risk:Part Two",**Journal of Accountancy**,June ,p.p.63-71.

37-ICAEW.(1995)."Report to the Council of the ICAEW of the Working Group On Competetive pricing".london.

38-IFAC(International Federation of Accountants):"Code of Ethics for Professional Accountansts ",(1996).Revised Januray 1998 and November 2001.Paragraph8.154.

39-Kinney W.R.Jr(1999)." Auditor Independence: A lourdensome Constraint or Core Value?", **Accounting Horizons**, Vol. 13pp67-75.

40-Knapp,M.c.,(1985)."Audit Conflict:An Emprical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure",**the Accounting Review** .Vol60(2). April.

41-Lee,c.j.,and Gu.(1998)."Low Balling,Legal Liability and Auditor Independence ",**The Accounting Review,**73(4):533-556

42-Lindsay ,d.(1990)."An Investigation of the Impact of the Contextual Factors on Canadian Bankers Perceptions of Auditors Ability to Resist Management Pressure",**Advances in International Accounting** .3:71-85.

43-Magee,R.P,and M.Tseng,(1990)."Audit Pricing and Independence",**the Accounting Review** ,Vol65,315-326.

44-Mautz R. and H .Sharaf, (1961)."The Philosophy of Auditing",(American Accounting Association,).

45-Mckinley, S.,K.Paney and P.Reckers,(1985)."An Examination of the Influence of CPA Firm Type ,Size ,and MAS Provision on Loan Officer Decisions and Percrptions",**Journal of Accounting Research**, Autumn:(887-910).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

46-Park.S.H.,(1990)."CompetitionmIndependence and Audit Quality:the Korean Experience",**the International of Accounting** ,25:(71-86).

47- Reiter S.A., P.F Williams,(2000)." The Independence Wars and The Systems of Protessions" ,School of Management, Binghamton University, Newyork,B902-6015

48-Shockley R.and S.Shceifler.(1984)."Pereception of Auditors Independence:An Emprial Analysis."**the Accounting Review** . Oct. p.p.785-800.

49-Schuetze w.p.(1994)."Perceptions of Auditors Independence :An Empirical Analysis".**the Accounting Review**,Oct,p.p.758-800

50-Thoh H.Y.,andCh.Lim,(1994) ."Pereception of Auditors Independence:A Malaysian Study,"Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts ,April.

51-Titman,S.andB.Truemanm(1986)."Infoemation , Quality and the Valuation of New Issues", **Journal of Accounting and Economics**.8:(159-172).

52-Tornto John M., (2003)."The Effect of Non-Audit Services on Auditor Independence: Evidence from the SEC's Independence Hearing Proceeding",AAA Annual Meeting.

53- Vivian Li and Robert Nickel,(2003)."Non-Audit Services and Auditor Independence", Newzeland Evidence", Department of Accounting and Finance, University of Auckland.

54-Watts R.L.and J.L.Zimmerman.(1986)."Positive Accounting Theory", Englewood Cliffs NJ.Prentice Hall Inc.

55-Webster.(1998). New Word Dictionary,Second College Edition, Prentice –Hall Press.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]