

بررسی عوامل موثر بر افزایش استقلال

حسابرسان دیوان محاسبات کشور

محمد رضا 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 تصمیم گیری گروه های ذینفع می شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می رسد. اگر حسابرس از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارشهای آن نمی افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آنها انتظار می رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت ها و تصمیم گیری هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. کلمه حسابرس بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می شود به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی را می پذیرد، از سازمان مورد رسیدگی مستقل است و هیچ گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهار نظر وی تاثیر بگذارد، ندارد. لذا استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی خواهد بود.

Email:abbas33 @um.ac.ir

* استادیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، گروه حسابداری، مشهد، خراسان رضوی، ایران (نویسنده مسئول).

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

در این پژوهش عوامل موثر بر افزایش 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 و قانونگرایی بودن و مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی، به عنوان عوامل افزایشدهنده ی استقلال حسابرسی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد.

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

۱- مقدمه

استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریف های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به طوری که بارتلت^۱ (۱۹۹۳)، استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی "می داند و استقلال ظاهری را "پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد"، بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان 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 اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی منع می کند (پاکروان، ۱۳۹۰). در آیین رفتار حرفه ای استقلال حسابرس در قالب احکام قابل اجرا بدین صورت تعریف شده است: "هنگامی که حسابداران حرفه ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه ای است، باید فاقد هر گونه نفع و علاقه ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری و بی طرفی و استقلال ایشان تاثیر گذارد" (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۶۶).

1 Bartlett

استقلال در فرهنگ وبستر^۱ (۱۹۹۸)، رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده ی دیگری یا دیگران تعریف شده است از نظر دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱)، حسابرسی می تواند مستقل باشد که بتواند گزارش های حسابرسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی اش منتشر نماید. نپ^۳ (۱۹۸)، استقلال را توانایی مقاوت در برابر فشار صاحبکار می داند. کری^۴ (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 و تسنگ^۵ (۱۹۹۰) معتقدند اگر استقلال وجود نداشته باشد قضاوت حسابرس با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارشگری صاحبکار سازگار نخواهد بود

لی و گو^۶ (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 کاندا (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^۷ (۱۹۸۵) به مقایسه ی استقلال در یازده کشور فرانسه، هلند، سوئیس، 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^۸ (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^۹ (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

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^۱ (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^۲ (۱۹۹۹) و والکر (۱۹۹۹) استقلال حسابرس را از جنبه ی ظاهری و دانشمندان دیگری نظیر لیوت و ژاکوبسن^۳ (۱۹۹۸)، ریتز و ویلیامز^۴ (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^۵ (۱۹۸۸) می گوید حرفه ها به دلیل تغییر در عناصر تشکیل دهنده ی واقعی وظیفه شان، آسیب پذیر و مورد انتقاد هستند. ریتز 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 میکایل^۶ (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 به عنوان یک استقلال حرفه ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه ای بدست می آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می گیرد. همچنین، حسابرسی

1 Shuetze

2 Kinney

3 Elliott & Jacobson

4 Reiter & Williams

5 Abbot

6 Carmichael

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 سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های 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 تصمیم‌گیری‌های حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت^۱ (۱۹۸۸)، با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرسان یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگی‌های فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. با این همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرسان به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به‌نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسان، 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 حسابرسان، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرسان باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشند.

در این مفهوم، استقلال مورد انتظار حسابرسان را می‌توان نه تنها 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 راه‌هایی وجود دارد که در مقابل آن پافشاری کنند و می‌توانند وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ کنند (نیکبخت، ۱۳۸۵).

ابعاد گوناگون استقلال حسابرسان

استقلال حسابرسان در رابطه با حسابرسی و اظهارنظر نسبت به صورت‌های 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 حسابرسان تکیه کنند، استقلال حسابرسان معنی خاصی پیدا می‌کند. (حساس یگانه، ۱۳۸۵). بنابراین، حسابرسان 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

استقلال در این ساختار یعنی عینیت یا انحراف نداشتن از قضاوت دقیق. برای مفهوم استقلال حسابرسان سه بعد ارائه شده است. به اعتقاد موتز و شرف^۱ (۱۹۶۱)، حسابرسان باید در مراحل و زمانهای زیر مستقل باشند:

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 حسابرسان 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 حسابرسان، مسدود نباشد.

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

اما با گذری بر دیدگاه‌های 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 حسابرسان تحت تاثیر این عوامل مادی نتوانند نظر واقعی خود را بیان کنند. یعنی در دیدگاه‌های جدید، مفهوم استقلال از ماهیت (شخصیت ذهنی و قضاوتی) حسابرسان به «شخصیت تجاری» حسابرسان 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^۲ در سال ۲۰۰۳ به این نتیجه رسید که بیشتر ذینفعان درک متفاوتی از این نکته دارند که چه نوع خدماتی استقلال حسابرسان را مخدوش می‌کند. ویوان لی و رابرت نیکل^۳ (۲۰۰۳)، بیان می‌کنند که بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد که می‌تواند استقلال حسابرسان 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 Toronto

3 Vivian Li & Robert Nickel

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، پیشنهاد تجدیدنظر در الزامات مربوط به استقلال حسابرس موجود در آیین رفتار حرفه‌ای را منتشر کرده است.

گول^۱ (۱۹۸۹)، طی پژوهش در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که رقابت میان مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرس داشته اما اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته‌ی حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی‌ها مهم نبود.

آگاسر و دوپنیک^۲ (۱۹۹۱)، تأثیر خدمات غیرحسابرسی، حق الزحمه‌ی معوق، اندازه‌ی 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 الزحمه‌ی معوق سایر عوامل تأثیر تعیین‌کننده‌ی بر استقلال حسابرس ندارند. لیندسی^۳ (۱۹۹۰)، در پژوهشی که در کشور کانادا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانک‌ها رقابت در حرفه‌ی حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی 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 بانک‌ها، اندازه‌ی شرکت صاحبکار تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد با این تفاوت که حساب‌رسان مستقل نسبت به مدیران بانک‌ها و مؤسسات اعتباری نگرانی کمتری داشتند.

1 Gul

2 Agaser&Doupnik

3 lindsay

تئوه و لیم^۱ (۱۹۹۴)، طی پژوهشی در کشور مالزی تأثیر چندعامل از جمله 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 افزایشده دارد. بیتتی و همکارانش^۲ (۱۹۹۹)، طی پژوهشی در کشور انگلستان ۲۵ عامل افزایشده 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 افزایشده ی استقلال حسابرس در میان ۲۵ عامل افزایشده ی استقلال حسابرس هستند.

پارک^۳ (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 اما این هدف زمانی تحقق می یابد که مدیریت صاحبکار از شهرت کافی برخوردار باشد و حسابرسان لایق و حرفه‌یی 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 حرفه‌یی 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

کمیته‌ی استانداردهای استقلال (۱۹۹۹)، از هر حسابرسی می‌خواهد که تمام روابط میان حسابرس و شرکت صاحبکار را که بر استقلال حسابرس وقضاوت وی تأثیر می‌گذارد به کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار گزارش کند. انجمن حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۰۱)، معتقد است که نقش کمیته‌های حسابرسی صاحبکار خیلی بیش از رابطه میان شرکت و حسابرس است و تأکید می‌کند که کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار باید نقش کلیدی در انتخاب حسابرس مستقل داشته باشد (سجادی، ۱۳۸۴).

شرکت‌های بزرگ معمولاً مکانیزم کنترل داخلی قوی تری دارند و سعی می‌کنند حسابرسان با کیفیت بالاتر را انتخاب کنند. مؤسسه‌ی پژوهش ایرن اسکلایف (۲۰۰۰) در گزارشی که به کمیته‌ی استانداردهای استقلال ارائه کرد در مورد رابطه‌ی اندازه‌ی شرکت صاحبکار و استقلال حسابرس می‌گوید: از نظر آزمودنی‌ها، اندازه یک شمشیر دبله است و بیشتر آزمودنی‌ها امکان سوء استفاده مساوی را هم برای شرکت‌های بزرگ و هم برای شرکت‌های کوچک قائل بودند. شرکت‌های بزرگ‌تر سیستم کنترل داخلی قوی داشته و کیفیت گزارشگری بالایی دارند. از طرف دیگر، به دلیل حق الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر، حسابرسان سعی می‌کنند به هر قیمتی حسابرسی این شرکت‌ها را به دست آورند. اگر چه شرکت‌های کوچک‌تر دارای حق الزحمه‌ی حسابرسی پایینی هستند اما ممکن است حسابرسی ساده تری داشته باشند. حسابرسان این شرکت‌ها سعی می‌کنند با صاحبکار رابطه‌ی دوستانه داشته باشند. بنابراین، اندازه (بزرگ و کوچک) شرکت مورد حسابرسی می‌تواند هم منجر به افزایش استقلال و هم منجر به کاهش استقلال حسابرس شود.

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری برخوردارند و معمولاً هزینه‌ی بیشتری را صرف آموزش حسابرسان خود می‌نمایند و کنترل کیفی قوی تری دارند. دوپوچ و سیرمونیک^۱ (۱۹۸۰) معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی می‌کنند.

به همین دلیل، کمیته استانداردهای استقلال (۱۹۹۹) شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی را مهمترین عامل حفاظت از استقلال آن می‌داند. پارک (۱۹۹۰) می‌گوید 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^۲ (۱۹۹۵) طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که

1 Dopuch & Simunic

2 Crasewell, et al.

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

تیمن و ترومن^۱ (۱۹۸۶) و داتار و همکارانش^۲ (۱۹۹۱) مدلی ارائه کردند که رابطه مثبت میان اعتبار مؤسسه ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی آن را نشان می دهد.

شوکی و چیفلر^۳ (۱۹۸۴) در پژوهشی 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^۴ (۱۹۸۵) در پژوهش خود دریافتند که هشت مؤسسه ی بزرگ حسابرسی جهان مستقل تر به نظر می رسند و صورت های مالی حسابرسی شده توسط این مؤسسات قابل اتکاتر هستند. فرانسیس و همکارانش^۵ (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 و ابراهیمی مند (۱۳۸۴) نشان داد که از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی واحد مورد رسیدگی، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی و اندازه ی شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایشده استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی بعنوان کاهنده استقلال حسابرسی هستند. یافته های 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 مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی واستقلال حسابرسان موثرند. همچنین نتایج پژوهش عبدالهی (۱۳۸۱) در ایران نشان داد که از دیدگاه مدیران مالی شرکت ها، حسابرسان مستقل و مدیران شرکت های سرمایه گذاری، دریافت هدیه از صاحبکار استقلال حسابرسان را مخدوش می سازد. نتایج پژوهش نوروش و رضانی (۱۳۸۹) در خصوص بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی نشان داد که وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرسان، 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

حق الزحمه حسابرسي بر استقلال حسابرسي تأثير دارد. نيكزاد چالستري و همكاران (۱۳۹۰) به بررسي تأثير فرصت هاي رشد و مشكلات نمايندگي ناشي از جريان هاي نقدي آزاد شركت ها بر حق الزحمه حسابرسي پرداختند آنها به اين نتيجه رسيدند كه فرصت هاي رشد وجريان هاي نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسي اثر گذارند. نتايج پژوهش صالحی و همكاران (۱۳۹۲) در ارتباط با بررسي رابطه حق الزحمه حسابرسي و عملکرد شركت هاي پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان داد كه حق الزحمه هاي حسابرسي با شاخص هاي عملکرد رابطه معنا داري نداشته است .

۳- فرضيه هاي پژوهش

فرضيه هاي پنجگانه پژوهش كه پس از بررسي با استانداردهاي حسابرسي و پژوهش هاي مشابه استخراج و به شرح زير تدوين شده اند:

۱- نداشتن هيچ گونه ارتباط خويشاوندي، مالي و كاري حسابرسان ديوان محاسبات كشور با مديران واحد مورد رسيدگي بر استقلال حسابرسي آنها تأثير افزاينده دارد.

۲- رعايت كامل آيين رفتار حرفه اي توسط حسابرسان ديوان محاسبات كشور بر استقلال حسابرسي آنها تأثير افزاينده دارد.

۳- قانونگرایی بودن حسابرسان ديوان محاسبات كشور بر استقلال حسابرسي آنها تأثير افزاينده دارد.

۴- عدم استفاده از امكانات واحد مورد رسيدگي براي منافع شخصي توسط حسابرسان ديوان محاسبات كشور بر استقلال حسابرسي آنها تأثير افزاينده دارد.

۵- داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان ديوان محاسبات كشور بر استقلال حسابرسي آنها تأثير افزاينده دارد.

۴- جامعه آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه، حسابرسان ديوان محاسبات كشور است دليل انتخاب اين جامعه همان گونه كه آگاسر و دو پنيك (۱۹۹۱) می گویند آشنایی و ارتباط اين گروه با مفهوم استقلال است. اعضای جامعه ی آماری به استان ها تقسيم شدند . پس از انجام آزمون مقدماتی (Pilot)، حجم نمونه با توجه به فرمول كوكران، برابر ۹۴ نفر بدست آمد. سپس به روش تصادفی طبقه یی، نمونه ازبين جامعه ی آماری انتخاب گردید .

(برای تعيين حجم نمونه از فرمول زير - معروف به فرمول كووكران- استفاده شده است.

که در این فرمول

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

N: تعداد کل جامعه آماری

t: 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 از محاسبات صورت گرفته تعداد حجم نمونه آماری ۹۴ نفر برآورد گردید.

در این پژوهش، برای کسب اطلاعات در مورد عوامل موثر بر افزایش استقلال حسابرسان حسابرسان دیوان محاسبات کشور از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات کشور، ابتدا در حد توان مقالات، استانداردهای حسابرسی، آیین های رفتار حرفه ای کشورهای مختلف جهان و بین المللی و پژوهش های انجام شده در زمینه ی 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 می باشد.

برای جمع آوری داده های لازم با رجوع به منابع علمی و نیز مصاحبه با تعدادی از اساتید دانشگاه، حسابرسان، پرسشنامه ای حاوی ۲۵ سوال درباره ی عوامل موثر بر فزاینده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، تدوین گردید. برای پاسخگویی به سوال های پرسشنامه از طیف ۵ گزینه ای لیکرت استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری داده ها پاسخ های کیفی به ترتیب به صورت مقادیر ۵، ۴، ۳، ۲ و ۱ امتیازبندی شده است. برای حصول اطمینان منطقی از اعتبار پرسشنامه از پیش آزمون استفاده شد. برای این منظور پرسشنامه بین گروه ۱۸

نفره توزیع گردید. برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ی مورد استفاده بالغ بر $0/83$ است که نشان دهنده پایایی بودن آن است- طبق قاعده‌ی تجربی، این ضریب باید $(\alpha \geq 0/70)$ 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 ۱ تا 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	دکتر	جمع
تعداد	۱۲	۳۶	۴۳	۳	۹۴
درصد	۱۳	۳۸	۴۶	۳	۱۰۰

جدول (۲): توزیع رشته تحصیلی پاسخگویان

رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد	سایر	جمع
تعداد	۴۵	۲۸	۱۷	۴	۹۴
درصد	۴۸	۳۰	۱۸	۴	۱۰۰

جدول (۳): وضعیت سابقه کار پاسخگویان

سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۵ الی ۱۰ سال	۱۰ الی ۱۵ سال	۱۵ الی ۲۰ سال	بالای ۲۰ سال	جمع
تعداد	۱۱	۱۹	۲۳	۲۱	۲۰	۹۴
درصد	۱۲	۲۰	۲۵	۲۲	۲۱	۱۰۰

۶- آزمون فرضیه‌های پژوهش و نتایج آن

برای آزمون ۵ فرضیه‌های پژوهش، تعداد ۲۵ سوال طراحی گردید و همچنین برای تحلیل فرضیه‌ها، ابتدا براساس ارزش عددی ۵ تا ۱ اختصاص یافته به گزینه‌های (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 سوالات، 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 و کاری حسابرسان دیوان محاسبات کشور با مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده ندارد.

H1 : نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی و کاری حسابرسان دیوان محاسبات کشور با مدیران واحد مورد رسیدگی بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد.

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

جدول (۴-۱): نتیجه آزمون دوجمله‌ای فرضیه ۱

مقدار احتمال (P-Value)	مخالقین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0.001 \leq P$	۰	۰	۰۰.۱	۹۴	فرضیه ۱

از آن جایی که مقدار احتمال کمتر از ۰.۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0.001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H1 را پذیرفت.

جدول ۴-۲ 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.

جدول ۴-۲: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۱

فرضیه ۱	آماره کولموگروف- اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۵۵	۰,۰۱۴

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است ، ولی این مقدار از ۰,۰۱ بیشتر می باشد ($P\text{-value}=0,014$)، فرضیه H_0 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 H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 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.

جدول ۴-۳: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۱

مقدار احتمال (P-value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
۰,۰۰۰۱≤۰	۱,۶۱	۱,۴۹	۱۴۸	۵۲,۵۲	۰,۳۶	۴۹,۴	فرضیه ۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. بررسی فرضیه ۲:

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

H_0 : رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایش دهنده ندارد.

H_1 : رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایش دهنده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزاینده دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۴ آمده است.

جدول ۴-۴: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۲

مقدار احتمال (P-Value)	مخالقین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0,0001 \leq 0$	۰	۰	۰۰,۱	۹۴	فرضیه ۲

از آن جایی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 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.

جدول ۴-۵: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۲

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنف	فرضیه ۲
۰,۰۱۴	۱,۵۶	فرضیه نرمال بودن

هرچند مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، ولی این مقدار از ۰,۰۰۱ بیشتر می باشد ($P\text{-value} = 0,014$)، فرضیه H_0 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 H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 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.

جدول ۴-۶: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۲

مقدار احتمال (P-value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
$0,0001 \leq 0$	۱,۴۰	۱,۲۶	۱۴۷	۳۸,۵۴	۰,۴۲	۴,۴۱	فرضیه ۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از $0,05$ ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. بررسی فرضیه ۳:

فرضیه صفر و فرضیه مقابل فرضیه ۳ به صورت زیر تعریف شده اند:
 H_0 : قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده ندارد.

H_1 : قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، قانونگرایی بودن حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۷ آمده است.

جدول ۴-۷: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0,0001 \leq 0$	۰	۰	۰۰,۱	۹۴	فرضیه ۳

از آن جایی که مقدار احتمال کمتر از $0,05$ می باشد ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (50%) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 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.

جدول ۴-۸: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۳

فرضیه ۳	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۲۶	۰,۰۲۸

از آن جایی که مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، $(P\text{-value}=0,028)$ ، فرضیه H_0 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 H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 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.

جدول ۴-۹: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۳

مقدار احتمال (P-value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد پایین	حد بالا					
۰,۰۰۰۱۴۰	۱,۳۷	۱,۲۲	۱۴۷	۳۴,۸۲	۰,۴۵	۴,۳۲	فرضیه ۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. بررسی فرضیه ۴:

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

H_0 : عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده ندارد.

H_1 : عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که، عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در

فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۱۰ آمده است.

جدول ۴-۱۰: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۴

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
$0.0001 \leq 0$	۰,۰۱	۲	۰,۹۹	۹۲	فرضیه ۴

از آن جایی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0.0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 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.

جدول ۴-۱۱: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۴

مقدار احتمال (P-Value)	آماره کولموگروف-اسمیرنف	فرضیه ۴
۰,۰۱۸	۱,۱۰	فرضیه نرمال بودن

از آنجایی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ است، ($P\text{-value} = 0.018$)، فرضیه H_0 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 H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 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.

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

مقدار احتمال (P-value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
۰,۰۰۰۱ ≤ ۰	۱,۲۴	۱,۰۸	۱۴۷	۲۷,۷۳	۰,۵۱	۴,۲۷	فرضیه ۱

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. بررسی فرضیه ۵:

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

H_0 : داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده ندارد.

H_1 : داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد.

اگر بیشتر از ۵۰ درصد حسابرسان اعتقاد داشته باشند که ، داشتن مناعت طبع توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بر استقلال حسابرسی آنها تأثیر افزایشده دارد. ، فرض H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 تایید می گردد. به کمک آزمون دوجمله ای این موضوع بررسی شده و نتیجه آن در جدول ۴-۱۳ آمده است.

جدول ۴-۱۳: نتیجه آزمون دوجمله ای فرضیه ۵

مقدار احتمال (P-Value)	مخالفین		موافقین		فرضیه
	نسبت (درصد)	تعداد	نسبت (درصد)	تعداد	
۰,۰۰۰۱ ≤ ۰	۰	۰	۰۰,۱	۹۴	فرضیه ۴

از آن جایی که مقدار احتمال کمتر از ۰,۰۵ می باشد ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، و نسبت مشاهده شده برای گروه موافقین بیشتر از نسبت آزمون (۵۰٪) می باشد می توان با اطمینان ۹۹٪ فرض H_1 را پذیرفت.

جدول ۴-۱۴: نتیجه آزمون کولموگروف- اسمیرنوف 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.

جدول ۴-۱۴: نتیجه آزمون نرمالیتی فرضیه ۵

فرضیه ۴	آماره کولموگروف-اسمیرنف	مقدار احتمال (P-Value)
فرضیه نرمال بودن	۱,۳۸	۰,۰۲۴

از آن جایی که مقدار احتمال بزرگتر از ۰,۰۵ است، ($P\text{-value}=0,024$)، فرضیه H_0 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 H_0 رد می گردد و در نتیجه ادعای مطرح شده در فرض H_1 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.

جدول ۴-۱۵: نتیجه آزمون t یک نمونه ای برای فرضیه ۵

مقدار احتمال (P-value)	فاصله اطمینان		درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
۰,۰۰۰۱۵۰	۱,۳۸	۱,۲۹	۱۴۸	۴۵,۸۲	۰,۴۱	۴,۲۳	فرضیه ۵

با توجه به میانگین محاسبه شده که بیشتر از عدد ۳ می باشد و کمتر بودن مقدار احتمال از ۰,۰۵ ($P\text{-value} \leq 0,0001$)، می توان با اطمینان ۹۹٪ فرضیه H_1 را پذیرفت. بنابراین می توان با اطمینان ۹۹٪ به پذیرش فرضیه ی پژوهش حکم نمود و پذیرفت که همه ی 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 کشور دارد، با توجه به وابستگی پاسخ ها برای مقایسه پنج عامل، مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می باشد بنابراین رتبه بندی اهمیت این فرضیه ها در مقایسه با همدیگر با استفاده از آزمون فریدمن به شرح جدول شماره 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 و کاری با واحد مورد رسیدگی " در اولویت دوم، " قانون گرای 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 می گیرند.

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

شماره ی اولویت	میانگین رتبه	فرضیه ها
۱	۳/۲۷	۲- رعایت کامل آیین رفتار حرفه ای
۲	۳/۱۲	۱- نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، مالی و کاری
۳	۲/۸۶	۳- قانون گرایی بودن
۴	۲/۸۳	۵- داشتن مناعت طبع
۵	۲/۷۱	۴- عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی

p-value=0/000, chi-square=75/49, df=3, n=94

۷- نتیجه گیری :

استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در بیشتر تعریف های موجود، دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری، به طوری که بارتلت "استقلال واقعی را نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی" می داند و استقلال ظاهری را "پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد"، بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان 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 تأیید 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 و کاری با واحد مورد رسیدگی"، "قانون گرایی بودن"، "داشتن مناعت طبع" و "عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی" از جمله عوامل موثر بر 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 و ابراهیمی مند (۱۳۸۴) و مرشدی پور و دهقان 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 و خویشاوندی با صاحبکار و نتیجه فرضیه دوم مشابه با نتایج پژوهش حساس یگانه و جعفری، و مرشدی پور

ودهمقان دهنوی و پارک مبنی بر رعایت آیین رفتار حرفه ای (تخصص گرایی، کارایی، تضاد منافع)، نتیجه فرضیه سوم همسو با نتایج پژوهش حساس یگانه و جعفری در ارتباط با قانون مند بودن حسابرس و نتیجه 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.

- 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 واحد مورد رسیدگی اجتناب ورزند .
- ۸- حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید عوامل مثبت و مفید در امر رسیدگی یا حسابرسی را با رعایت موازین رفتار حرفه 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

- پیشنهادی شود در ادامه این پژوهش موضوعات زیر نیز بررسی شوند:
- تاثیر عوامل محیطی و سیاسی بر استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور .
 - رابطه بین کیفیت گزارشات حسابرسی و استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور.
 - عوامل موثر بر بهبود کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور .
 - متغیرهای روانشناسی سلامت مثل عزت نفس، کانون کنترل و امیدواری، بر استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور .

۹- محدودیت های 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 زیر 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 نقطه نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد که تعمیم نتایج آن از دیدگاه سایر حسابرسان و صاحب نظران، 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 .

منابع:

- ۱- آیین رفتار حرفه‌ای (۱۳۸۱). جامعه حسابداران رسمی ایران، چاپ نقش ایران.
- ۲- آیین رفتار حرفه‌ای (۱۳۸۳). دیوان محاسبات کشور.
- ۳- استانداردهای حسابرسی (۱۳۷۷). انتشارات سازمان حسابرسی. نشریه شماره ۱۲۴.
- ۴- پاکروان، لقمان (۱۳۹۰). "استقلال در حسابرسی"، مجله حسابرسی، شماره ۵۴.
- ۵- حساس‌یگانه، یحیی (۱۳۸۵). "فلسفه حسابرسی"، انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۶- حساس‌یگانه، یحیی، جعفری علی (۱۳۸۴). "عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱.
- ۷- سجادی، سید حسین، ابراهیم مند مهدی (۱۳۸۴). "عوامل افزایش استقلال حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰.
- ۸- صالحی، مهدی. موسوی شیرازی محمود و سدیدنوغانی، حجت (۱۳۹۲). "بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی 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 و مدیران مالی و مدیران شرکتهای سرمایه‌گذاری"، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
- ۱۱- مرشدی پور، مریم، دهقان دهنوی، حسن (۱۳۹۲). "در جستجوی مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابداری فن آوری اطلاعات"، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری - استان گلستان، گرگان.
- ۱۲- نیکبخت محمدرضا، مهربانی حسین (۱۳۸۵). "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسه‌های حسابرسی بر استقلال حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴.
- ۱۳- نیکزادچالستری، قدرت اله. ابراهیمی محمد و باقی، مریم (۱۳۹۰). "تاثیر فرصت‌های رشد و مشکلات نمایندگی ناشی از جریانهای نقدی آزاد شرکتهای بر حق الزحمه حسابرسی"، فصلنامه حسابداری مالی، ش ۱۱، ۱۴۴-۱۶۰.

۱۴- نوروش ایرج، رضانی 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 Professions" , 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 Angelo, L.E.(1981)."Auditor Indepenedence ,Low balling and Disclosure Reguhation ",**Journal of Accounting and Economics**. No.3,P.P.113-127.

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

- 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 Proessions" ,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.Trueanm(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.