



(Research Article)  
**Investigating the Factors Affecting the Independence of the Auditor  
from the Perspective of Imam Ali (pbuh) with Emphasis on  
Nahj al-Balaghah**

Aliasghar Golestanifar<sup>1</sup>, Sayyed Samad Hashemi<sup>2</sup>, Atena Bahadori<sup>3</sup>,  
Maryam Lashkarbolooki<sup>4\*</sup>

**Submit Date:** 26 January 2022      **Revise Date:** 28 April 2022  
**Accept Date:** 9 August 2022      **Publication Date:** 22 September 2022  
(Page 53-88)

**Abstract**

One of the most important issues in the field of accounting and financial auditing is the independence of the auditor. Sometimes, conflicts of personal and professional interests make it difficult for the auditor to provide services, and if s/he lacks religious and professional ethics, s/he will be pressured and threatened by managers and employers. This ultimately weakens the auditor's confidence and auditing activities. The current research in Nahj ul-Balaghah has found teachings that go beyond the executive standards of today's societies, and emphasizes the external and internal independence of the auditor. The present study is applied in terms of purpose and qualitative-quantitative in terms of method of implementation and the semantic units from the interviews were measured quantitatively. One-sample t-test using the SPSS software was used for data analysis after distribution of the questionnaires to the statistical community of the Tehran Auditing Organization. Imam Ali (A.S)'s reliable executive standard has two parts, individual-oriented and society-oriented, and in terms of influence on auditor independence, individual-oriented teachings have the highest influence. Among these teachings, "honesty and frankness" have the highest and "Piety and contentment" have the least influence. Furthermore, in general and community-oriented teachings, "absence of unconventional relationships" has the greatest influence and "existence of supervisory institutions" has the

1. Master of Accounting, Auditing, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran

2. Instructor, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran

3. Assistant Professor, Department of Islamic Learning, Faculty of Theology, Alzahra University, Tehran, Iran

5. Master of Quran and Hadith Sciences, University of Quran and Hadith, Tehran, Iran

\*: Corresponding Author: **Email:** marym.lashkarbolooki@gmail.com

**How to cite this article:** Golestanifar, A. A., Hashemi, S. S., Bahadori, A., Lashkarbolooki, M. (2022). Investigating the Factors Affecting the Independence of the Auditor from the Perspective of Imam Ali (pbuh) with Emphasis on Nahj al-Balaghah, *Quarterly Journal of Nahj al-Balaghah Research*, 10(38), 53-88. DOI: 10.22084/NAHJ.2022.25636.2769

lowest.

**Keywords:** Nahj al-Balaghah, Religious and professional ethics, Auditing, Independence of the auditor.

## 1. Introduction

Today, on the one hand, with the increasing complexity of business units and financial institutions and their urgent need for accounting and auditing, and on the other hand, the conflict of professional and personal interests or threats and bribery by managers, may influence the auditors, and they may fabricate accounts.

Despite such risks, if the auditor does not have religious and professional ethics, his/her ability to perform his/her duties impartially and quickly will decrease and he/she will not be able to have a correct and clear report on the financial affairs of the relevant organization because the authoritarian atmosphere governing some organizations does not tolerate an open economic atmosphere and, far from any constructive criticism, confronts free-thinking and independence.

Amir al-Mu'minin Ali (A.S) points out the superiority of the arbitrator over the claimants such that the latter do not impose their judgment on the former by argument and stubbornness: "Choose the best people for the position of judgement, the one for whom the job is not difficult and on whom the disputants will not impose their opinion " (Nahj al-Balaghah, Letter/53).

The auditor's independence framework is formed according to the culture and ethics of the society. In the Islamic Iran, it is also necessary to define these limits based on the rich culture of Islam, which has guaranteed a good life in this world and the hereafter. The appropriateness of the auditing professional code of conduct and authentic Islamic sources should be measured, and the degree of harmony between religious teachings and the concepts used in the auditor's independence should be checked. Unfortunately, this issue, despite its special importance, does not have a significant research background. Except for one study entitled "Investigation of auditors' professional code of conduct from the perspective of the Qur'an", other studies on the auditor's independence did not have a religious view of the subject. Accordingly, this study finds a suitable, consistent and trial-and-error standard that can be extracted from the traditions of a great man such as Imam Ali (A.S); an innocent human being who at some point in time was the executor of divine view in the society and whose words and actions were beyond time and space.

## **2. Method**

The present study is applied in terms of purpose and qualitative and quantitative in terms of the implementation process, and it was introduced in a field-based form, and the semantic units from the interviews were measured quantitatively. The data collected from the questionnaires distributed among the statistical community of Tehran Auditing Organization was analyzed using one-sample t-test on the SPSS software version 18.

## **3. Discussion**

This article examines the behavioral and implemented principles related to maintaining and strengthening the auditor's independence and tries to investigate the community-oriented and individual-oriented teachings affecting the auditor's independence from the perspective of Imam Ali (a.s.). And quantitatively, and to examine what the outcome and function of each statement can be from the auditors' point of view.

### **4. Community-centered teachings effective in auditor's independence**

The community-oriented or general teachings affecting the auditor's independence in Nahj al-Balaghah are: monitoring (Letter/53; Ibn-Abil-Hadid, 1387: vol.17 p.69; Vafadar and Dadbeh, 1392: pp.108-107), ranking of audit institutions, and the auditors themselves. (Makarem Shirazi, 1375: vol.10 p.430; Mehrabi, 1394: p.41), encouragement and punishment (Letter/53), periodic changing of the auditor's place of work (Sajadi, 1397: vol.1 p.155; Pour Ezzat, 1388: p.62), lack of friendship and kinship with employer (Amedi, 1366: p.481; Khansari, 1408: vol.4 p.356), group and party affiliation, hindrance of free thinking (Sermon/170; Ibn-Shahr-ashoub: vol.1 p.324), the right to exercise professional judgment (Letter/31; See: Jordaq, 1373: p.217) and payment of appropriate remuneration (Letter/53; Khoei, 1400: vol.20 p.240; Behzadiyan and Izadinia, 1397: pp.33 & 39).

#### **4-1. Individual-centered teachings effective in auditor's independence**

Individual-centered or internal teachings affecting the auditor's independence in Nahj ul-Balaghah are: piety (Sermon/83 & 230; Makarem Shirazi, 1375: vol.3 p.377), honesty and openness (Laithi, 1376: p.404), faithfulness and truth (Sermon/41; Amedi, 1366: p.251; Jordaq, 1373: p.215), lack of greed and monopolization combined with complacency and contentment (Laithi, 1376: p.439; Makarem Shirazi, 1375: vol.3 p.311), lack of laxity and compromise (Sermon/24; Makarem Shirazi, 1375: vol.1 p.490), determination to eliminate rent seeking

(Letter/53), determination to eliminate bribery (Hejazi, Kanaani & Farajzadeh, 1396: p.8; Jordaq, 1384: vol.2 p.1036), determination against flatterers (Letter/53; Speech/462), and decisiveness in disclosure (Laithi, 1376: p.404) and secrecy (Speech/162).

Behavioral and personality characteristics of people are more important and valid than the external factors. In fact, the character a developed person who is taking steps towards self-improvement, is formed in such a way that s/he does not deviate from the right path and truth in relation to the society around him/her. This result was confirmed by testing the research hypothesis among a group of auditors in the society.

## **5. Conclusion**

The present article is a synthesis and matching of the teachings of Imam Ali (A.S.) with today's auditing issues in relation to the auditor's independence. The findings of the research come from the teachings of a perfect human being, which are implemented in the auditing laws, and even in individual-oriented teachings, they go beyond today's auditing laws. The analysis of the data and the main and sub-hypotheses of the study are as follows:

- There are teachings (community-centered and individual-centered) in Nahj ul-Balaghah that emphasize the external and internal independence of the auditor.
- Individual-centered teachings have the greatest effect on the auditor's independence. "Honesty and openness" have the highest and "asceticism and contentment" have the lowest effect
- In the community-oriented teachings, "absence of non-conventional relationships" has the highest and "existence of regulatory institutions" the lowest influence.
- All these factors that constitute the independent variable of the study will provide for the dependent variable or the internal and external independence, and it will not only affect the independence of the auditor, but will work for all guilds and groups associated with the issue of judgment and supervision.

## **References**

### **[In Arabic]**

- **The Holy Quran**
- Amedi, Abd al-Wahed ibn Muhammad. (1987). **Tasnif Ghorar ul Hekam and Dorarul Kelam, Researcher: Mustafa Derayati**, Qom: Maktab al-Aelam al-Islami.
- Ibn Abi al-Hadid, Izz al-Din Abu Hamed. (1959). **Description of Nahj al-Balaghah. Researcher: Mohammad Abolfazl Ibrahim**. Beirut: Dar Ihya Al-Kitab al-Arabiyah.

- Ibn Shahr Ashoub, Mohammad ibn Ali. (1957). **Manaqib Aali Abi Talib**. Najaf: Al-Maktaba Al-Haydariyyah.
- Khansari, J. M. (1988). **Description of Ghorarul Hekam and Dorarul Kelam**. Tehran: Tehran University Publishing.
- Khoii, H. (1980). **Minhajul Baraat fi Sharhi Nahj al-Balaghah**. Tehran: Maktabatul Islamiyyah.

**[In Persian]**

- **Nahj al-Balaghah**. (2000). Editor: Seyed Razi, translator: Mohammad Dashti. Qom: Mash'hoor Publications.
- Behzadian, F.; Iizadiniya, N. (2017). "Investigating factors affecting audit quality from the perspective of independent auditors and financial managers of companies admitted to the stock exchange". **Accounting Advances Journal of Shiraz University**. No.1, 28-60.
- Pour Ezzat, A. A. (2009). **The Coordinates of the Righteous Government in the Light of Imam Ali's Nahj al-Balaghah**. Tehran: Scientific and Cultural Publications.
- Jordagh, G. (1994). **Part of the beauty of Nahj al-Balaghah**. Researcher and translator: Mohammad Reza Ansari Mahallati, Tehran: Mohammadi Publications Center.
- Jordagh, G. (2005). **The Voice of Human Justice**. **Translator: Mohammad Salehi and Mahmoud Thabit Nejad**. Tehran: Mohammad Publications.
- Hijazi, R.; Kanaani, A. & Faraj zadeh, A. A. (2016). "Examination of the code of professional conduct of auditors from the perspective of the Qur'an". **Journal of Accounting and auditing Studies**, No. 29, 4-13.
- Sajjadi, Seyyed Hossein. (2018). **A review of audit research**. Vol.1, Tehran: Termeh Publishing.
- Mehrabi, Anina. (2015). "Audit independence and factors influencing it". **Journal of Economy: Market and Capital**, No. 65 & 66, 41-43.
- Makarem Shirazi, Naser. (1996). **Imam's message, a new and comprehensive commentary on Nahj ul-Balaghah**. Tehran: Dar al-Kotob al-Islamiyyah.
- Vafadar, Abbas & Dadbeh, Fatemeh (2013). **Auditing based on Iranian auditing standards**. First edition, Tehran: Kiyomarth Publications.



(مقاله پژوهشی)

## بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی از منظر امام علی علیه السلام با تأکید بر نهج البلاغه

علی اصغر گلستانی فر<sup>۱</sup>، سید صمد هاشمی<sup>۲</sup>، آتنا بهادری<sup>۳</sup>، مریم لشکرپلوکی<sup>۴\*</sup>

بازنگری مقاله: ۱۴۰۱/۰۲/۰۸

دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۱۱/۰۶

انتشار مقاله: ۱۴۰۱/۰۶/۳۱

پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۰۵/۱۸

(از ص ۵۸ تا ۸۸)

### چکیده

یکی از امور با اهمیت در حسابداری و حسابرسی‌های مالی، استقلال حسابرس است. برخی اوقات، تضاد منافع شخصی و حرفه‌ای، حسابرس را در ارائه خدمات با مشکل مواجه می‌سازد و در صورتی که اخلاق دینی و حرفه‌ای در او کم‌رنگ باشد، تحت تأثیر فشارها و تهدید و تطمیع مدیران و کارفرمایان قرار می‌گیرد. این امر در نهایت اعتماد به حسابرس و فعالیت‌های حسابرسی را ضعیف می‌کند. پژوهش حاضر در کتاب نهج البلاغه، آموزه‌هایی فراتر از استانداردهای اجرایی امروز جوامع یافته است که بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرس تأکید دارد. روش کار بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر فرآیند اجرا، در زمره پژوهش‌های آمیخته بوده و ترکیبی از پژوهش کیفی و کمی است که به شکل میدانی معرفی شده و بسامد سنجش واحدهای معنایی از مصاحبه‌ها به صورت کمی انجام شده است. مدل آزمون به روش t تک نمونه‌ای، با توزیع پرسشنامه در جامعه آماری سازمان حسابرسی تهران است و در قالب نرم‌افزار SPSS انجام شده است. استاندارد اجرایی اطمینان بخش امیرمؤمنان علی(ع)، دو بخش فردمحور و جامعه‌محور دارد که از نظر تأثیر بر استقلال حسابرس، آموزه‌های فردمحورانه بیشترین تأثیر را دارند. در بین این آموزه‌ها، «صداقت و صراحت» بیشترین و «زهدورزی و قناعت» کمترین تأثیر و در آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور، «عدم وجود روابط غیرمعارف» بیشترین و «وجود نهادهای نظارتی» کمترین تأثیر را دارند.

**کلید واژه‌ها:** نهج البلاغه، اخلاق دینی و حرفه‌ای، حسابرسی، استقلال حسابرس.

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، گرایش حسابرسی، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران

۲. مربی گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران

۳. استادیار گروه معارف اسلامی، دانشکده الهیات، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

۴. کارشناسی ارشد علوم قرآن و حدیث، دانشگاه قرآن و حدیث، تهران، ایران

\* نویسنده مسئول

## ۱. مقدمه

امروزه با گسترش و پیچیدگی روزافزون واحدهای تجاری، شرکتها و مؤسسات مالی و نیاز مبرمشان به فرآیند حسابداری و حسابرسی، تضاد منافع، منجر به دستکاری و تقلب از سوی برخی از دفاتر حسابداری و حسابسازی‌هایی شده است. وجود چنین مخاطراتی حساب‌برسان را در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای با مشکل مواجه کرده و توانایی آنها را در اجرای بی‌طرفانه و سریع وظایف و مسئولیت‌ها کاهش داده است؛ به طوری که اعتماد به حسابرس و فعالیت‌های حسابرسی یکی از دغدغه‌های نهادهای سازمان‌ها شده است. برای تقویت استقلال حسابرس و ارتقاء سطح گزارشگری وی، نیاز به تعریف یک استاندارد اجرایی اطمینان‌بخش است؛ استاندارد که چارچوبی از باورهای اعتقادی، فرهنگی و حرفه‌ای را تشکیل دهد و کاربردی باشد.

### ۱-۱. بیان مسأله

حسابرسی، جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد در جهت انطباق ادعاهای مدیریت با معیارهای از پیش تعیین‌شده و تأیید صحت صورت‌های مالی مؤسسه و یا واحد تجاری است که با مراجعه و رسیدگی دقیق به اسناد و مدارک و دفاتر حسابداری انجام گرفته و در نهایت با گزارش درست نتایج پایان می‌پذیرد (مرادی و بیات، ۱۳۹۵: ۷؛ ویسی، ۱۳۹۳: ۳). آنچه که بیش از هر چیز در حرفه حسابرسی مهم است، ارزیابی بی‌طرفانه‌ای است که منجر به گزارش‌دهی درست شده و از آن تعبیر به استقلال می‌شود. ارزش حسابرسی به میزان زیادی بستگی به برداشت مردم از استقلال حساب‌برسان دارد. اگر داور و حسابرس، استقلال رأی نداشته باشد، مردم درباره نظر او تردید خواهند داشت و همین امر سبب می‌شود تا جامعه حرفه‌ای حسابرسی، استقلال را به‌عنوان هسته فرایند حسابرسی مورد توجه قرار دهد و انتظار دارد تا حساب‌برسان در جهت دستیابی به آن، خود را ملزم به رعایت حد و مرزها و اخلاق حرفه‌ای نمایند.

اگر حسابرس به درجه‌ای از اخلاق فردی برسد، مدیران شرکتها و صاحبکاران وقتی منافع خویش را در خطر می‌بینند، نمی‌توانند با اعمال قدرت استقلال وی را به‌خطر اندازند و او را تحت فشار، تهدید یا تطمیع قرار دهند تا قادر به ابراز نظر واقعی خویش نباشد. برعکس حساب‌برسانی که آزادی و استقلال‌شان تحت‌الشعاع سلطه دیگران قرار می‌گیرد، هیچگاه نمی‌توانند گزارشی صحیح و صریح از امور مالی اداره و سازمان مربوطه داشته باشند؛ چراکه فضای استبدادی حاکم بر آن سازمان، فضای باز اقتصادی را برنمی‌تابد و به‌دور از هرگونه نقد سازنده، با آزاداندیشی و استقلال‌طلبی مقابله می‌کند.

حد و مرزهای استقلال حسابرس متناسب با فرهنگ و اخلاق جوامع شکل می‌گیرد. در کشور اسلامی ما نیز ضروری است که این حدود بر اساس فرهنگ غنی اسلام تعریف شود؛ چراکه دین اسلام زندگی مطلوب انسان را در دنیا و آخرت تضمین کرده و این مسأله یکی از امور مهم در حوزه مسائل اقتصادی است. باید تناسب لازم بین آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی و منابع معتبر اسلامی سنجیده شود و روشن گردد که چه اندازه بین اقوال دینی و مفاهیم به‌کار رفته در استقلال حسابرس همخوانی وجود دارد. متأسفانه تاکنون در پژوهش‌های صورت‌گرفته درباره استقلال حسابرس، توجه به منابع اسلامی ناچیز بوده

و تنها یک پژوهش با عنوان «بررسی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان از دیدگاه قرآن» به استقلال حسابرس، نگاه دینی داشته است. از سوی دیگر، ارتباط و تناسب بحث «استقلال حسابرس» با «اخلاق دینی-حرفه‌ای» از دو جهت عوامل درونی و بیرونی، موضوعی است که تاکنون بررسی نشده است. در آیات قرآن کریم و روایات حضرات معصومین (علیهم‌السلام)، آموزه‌های مهمی دربارهٔ داوری و حسابرسی وارد شده است. چنانکه خداوند متعال در آیه ۴۹ سورهٔ مائده به عدم پیروی از هوا و هوس اشاره می‌فرماید: «وَ أَنْ اخْكُم بَيْنَهُمْ بِمَا أَنْزَلَ اللَّهُ وَ لَا تَتَّبِعْ أَهْوَاءَهُمْ» (و میان آنان به موجب آنچه خدا نازل کرده، داوری کن و از هواهایشان پیروی مکن) و پیامبر اکرم (ص) به بی‌نیازی از مردم سفارش می‌کند، حتی اگر در طلبِ چوب مسواکی بی‌مقدار باشد: «اسْتَعْنُوا عَنِ النَّاسِ وَ لَوْ بِشَوْصِ السِّوَاكِ» (صدوق، بی‌تا: ۷۱/۲) و امیرمؤمنان علی(ع) به برتری داور از دیگران، به طوری که مدعیان نتوانند با ستیزه و لجاجت، رأی خود را بر او تحمیل کنند، اشاره می‌فرماید: «تَمَّ اخْتَرْتُ لَلْحُكْمِ بَيْنَ النَّاسِ أَفْضَلَ رِعْيَتِكَ فِي نَفْسِكَ، مِنْ لَا تَضِيْقُ بِهِ الْأُمُورُ، وَلَا تُمَحِّكُهُ الْخُصُومُ» (نهج‌البلاغه، نامه ۵۳).

در این نصوص دینی تأکید خاصی بر «استقلال رأی و تصمیم حسابرس» شده است و برای حصول آن، رعایت اخلاق حرفه‌ای و حدودمرزهای درونی و برونی لازم است، از جمله صداقت و صراحت؛ چنانکه حضرت علی(ع) ملاک اعتماد به افراد را راستگویی‌شان می‌داند: «لَيَكُنْ أَوْثَقُ النَّاسِ لَدَيْكَ أَنْطَقَهُمْ بِالصِّدْقِ» (لیثی واسطی، ۱۳۷۶: ۴۰۴). پژوهش حاضر استانداردی مناسب، منسجم و بدون آزمون و خطا را از منابع اسلامی، به خصوص روایات بزرگمردی همچون امیرمؤمنان علی(ع) قابل استخراج می‌داند؛ معصومی که در برهه‌ای از زمان مجری بینش الهی در جامعه بوده است و کلام و عملش فرازمانی و فرامکانی است و تربیت فردی و اجتماعی‌اش برخاسته از کلام وحی و تعالیم نبوی، جامعیت و شمول دارد و در مدت حکومت پنج سالهٔ خویش بر امت اسلام، آنها را تشریح و تبیین نموده است.

در پژوهش وسیعی، چهارچوب اخلاقی و حرفه‌ای «عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس» در قالب «اصول بنیادی» و «احکام» از روایات شریف نهج‌البلاغه استخراج و تبیین شد. نوشتار حاضر، ناظر به بخش احکام است که شکل رفتاری و پیاده‌سازی شدهٔ مبانی و اصول حفظ و تقویت استقلال حسابرس را بررسی می‌نماید و درصدد پاسخ به این سؤال است که «عوامل بیرونی (آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور) و عوامل درونی (آموزه‌های فردمحورانه) تأثیرگذار بر استقلال حسابرس کدام‌اند؟» و از نظر کمی، «بسامد، اهمیت و کارکرد هر یک از گزاره‌های حاصل از کمیت کیفی از منظر حسابرسان چگونه است؟» البته باید در نظر داشت، حسابرسی در زمان حضرت علی(ع) به شکل امروزی وجود نداشت، لذا به جای استفاده از تربیت خاص که اشاره مستقیم به موضوع دارد، باید از تربیت صحیح عمومی آن حضرت بهره جست و در لوازم و امکانات دستیابی به استقلال، از عوامل درونی همچون خودشناسی، انسداد راه‌های ویژه‌خواری و رشوه‌خواری، وابسته نبودن به گروه یا حزب خاص و... و عوامل بیرونی همچون حدودمرز اعمال قدرت مدیران، گزینش و نظارت حسابرسان و... که در دستگاه هدایتی امیرمؤمنان علی(ع) به‌وفور یافت می‌شود.



## ۲-۱. پیشینه پژوهش

استقلال حسابرِس و چگونگی تأمین و حفظ آن، موضوعی است که رشته‌های مالی و حسابداری با آن سروکار دارند و محققان این رشته‌ها آثار پژوهشی و آماری قابل توجهی به رشته تحریر در آورده‌اند؛ لکن این مسأله به‌صورت میان رشته‌ای به مباحث دینی نیز پیوند خورده است که البته جستجوی نگارندگان، اثر در خور توجهی را در پیوند استقلال حسابرِس با مباحث دینی و به‌طور ویژه از منظر امیرمؤمنان علی(ع) به‌دست نداد. با توجه به اهمیت موضوع باید تلاش بیشتری در این حیطه صورت بگیرد. فارغ از نگاه دینی، پژوهش‌های متعدّد داخلی و خارجی درباره استقلال حسابرِس صورت گرفته است که در ادامه به آنها اشاره می‌شود.

## ۲-۱-۱. پژوهش‌های داخلی

### الف) کتاب‌ها

- فتحی (۱۳۹۷) معتقد است که روابط طولانی‌مدت حسابرِس و صاحب‌کار، توان نظارتی حسابرِس و استقلالش را می‌کاهد و کاهش کیفیت حسابرِس را در برخواهد داشت. همچنین ذی‌نفع نبودن حسابرِس و نداشتن سمت مدیریتی در واحد مورد رسیدگی، یکی از مهمترین الزامات قانونی حسابرِس است. همچنین در این مقاله بر نقش مهم کمیته حسابرِس در استقلال حسابرِس با ذکر جزئیات تأکید دارد.

- حجازی و همکاران (۱۳۹۶)، در بررسی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان از دیدگاه قرآن معتقدند که دریافت رشوه، پاداش و نظایر آن تحت عنوان هدیه، پذیرایی یا حق‌الزحمه می‌تواند تهدید جدی برای استقلال حسابرِس باشد و بر رازداری و عدم افشای اطلاعات در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای تأکید می‌ورزند.

- جعفری (۱۳۹۶) معتقد است که ارتباطات شخصی و خانوادگی، داشتن روابط مالی و شغلی با صاحب‌کار و یا از شرکای سابق بودن هم - مگر اینکه سه سال از انقضای دوران مشارکت گذشته باشد - ارتباط طولانی‌مدت با یک صاحب‌کار، ارائه خدمات تخصصی حرفه‌ای به صاحب‌کاران، حق‌الزحمه یا حق‌الزحمه مشروطی که مبلغ آن به‌واسطه قوانین و مقررات تعیین نشده باشد و همچنین دعاوی حقوقی می‌توانند بر استقلال حسابرِس تأثیر منفی داشته باشند.

- ابراهیم‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، داشتن منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت یا منافع مالی مستقیم در واحد مورد رسیدگی، سرمایه‌گذاری مشترک با صاحب‌کار، داشتن رابطه استخدام قبلی با صاحب‌کار، داشتن روابط شخصی و خانوادگی با صاحب‌کار، بحث حق‌الزحمه‌ها و دریافت هدیه‌های گران‌قیمت، دعاوی حقوقی با صاحب‌کار و همچنین ارتباط طولانی‌مدت کارکنان ارشد مؤسسه حسابرِس با یک صاحب‌کار را ناقض استقلال می‌دانند.

- مرادی و بیات (۱۳۹۵)، بر حق اعمال آزادانه قضاوت حرفه‌ای تأکید دارند و منافع مالی مستقیم و یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت را ناقض استقلال حسابرِس می‌دانند و وضع قوانین و چرخش اجباری حسابرِس و تغییر ادواری مؤسسات حسابرِس را راهکار مؤثری می‌دانند. ایشان در این رابطه با چرخش

اجباری (تغییر اجباری) مؤسسات حسابرسی موافقت و افزایش دوره تصدی حسابرسان و ایجاد رابطه بلندمدت میان صاحبکار و حسابرسان را موجب نزدیکی بیش از حد آنان می‌دانند که بر استقلال حسابرسان تأثیر می‌گذارد. در نقطه مقابل، عده‌ای که مخالف تغییر اجباری حسابرسان هستند، حضور طولانی مدت حسابرسان در یک شرکت را موجب شناخت بیشتر فعالیت‌های صاحبکار و افزایش کیفیت حسابرسی می‌دانند. نویسندگان با بیان نظر عده‌ای که اعطای حق الزحمه بالا به حسابرسان را عامل وابستگی مالی وی به صاحبکار می‌دانند، دغدغه از دست رفتن استقلال حسابرسان را مطرح می‌کنند و تشکیل کمیته حسابرسی و رسیدگی به اختلاف نظر حسابرسان با مدیران را عامل بهبود نظارت بر شایستگی و استقلال حسابرسان می‌دانند و رعایت اصول اخلاقی از جمله درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای و رازداری را متضمن بقای حرفه و افزایش استقلال حسابرسان می‌دانند.

- شورورزی و زنده‌دل (۱۳۹۱)، تأثیر تصدی طولانی مدت حسابرسان بر استقلال او را مورد بررسی قرار می‌دهند و معتقدند که نگرانی پیرامون این امر، موجب تدوین قوانین محدودکننده این روابط شده است. با این حال، اگرچه چرخش اجباری حسابرسان به عنوان ابزاری برای افزایش استقلال، توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است، ولی شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد که در این مقاله به آن تأکید شده است.

- سجادی و ابراهیمی‌مند (۱۳۸۸)، عوامل کاهنده استقلال حسابرسان را برمی‌شمارند. از آن جمله: تداوم انتخاب حسابرسان برای مدت طولانی، تداوم همکاری طولانی مدت کارکنان ارشد یک مؤسسه حسابرسی با یک صاحبکار، رد و بدل شدن هدایا مگر با ارزش کم، تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرسان مستقل و تعیین حق الزحمه او. همچنین نویسندگان معتقدند که حق انتخاب، تغییر و تعیین حق الزحمه حسابرسان به یک گروه مستقل از مدیریت شرکت‌ها محول شود و این کمیته می‌تواند شامل مدیران غیرموظف و یا گروهی از سهام‌داران باشد.

- نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵)، به اثر کاهنده خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی و میزان حق الزحمه‌ها بر استقلال حسابرسان می‌پردازند و آن را عامل وابستگی برای مؤسسات حسابرسی و خدشه به استقلال حسابرسان می‌دانند، مگر اینکه مقدار این خدمات ناچیز باشد. ایشان پیشنهادی هم برای کم اثر کردن این وابستگی دارند.

- سجادی و ابراهیمی‌مند (۱۳۸۴)، در مقاله دیگری تأثیر رقابت مؤسسات حسابرسی بر افزایش کیفیت حسابرسی را عامل افزایش استقلال حسابرسان می‌دانند و بر وجود کمیته حسابرسی و استقلال آن از مدیریت تأکید دارند.

- حساس‌یگانه و رجبی (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی می‌کنند و بر قدرت و وابستگی اقتصادی تأکید دارند. ایشان در این راستا به چرخش دوره‌ای حسابرسان، توانایی در مذاکره بر سر حق الزحمه حسابرسی، ممنوعیت ارائه مستقیم خدماتی غیر از خدمات اطمینان‌بخشی به صاحبکاران خدمات اطمینان‌بخشی توسط شرکای مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسات حسابرسی و وجود

مؤسسات حسابرسی رقیب می‌پردازند، ولی عواملی همچون تعیین فرجه زمانی برای ارائه گزارشات را کم- اثر می‌دانند. همچنین بحث قدرت تنبیه را از عوامل بازدارنده حسابرسی مستقل در سیستم اجتماعی حرفه حسابرسی مطرح می‌کنند.

علاوه بر منابع فوق، وفادار و دادبه (۱۳۹۲) و ابراهیم‌زاده خراسانی و اعتبار (۱۳۹۵)، مباحثی از جمله «استقلال» را در بعد واقعی و ظاهری حائز اهمیت می‌دانند و به آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی و زیر مجموعه آن‌ها نظیر مباحث بی‌طرفی و تضاد منافع به‌عنوان اصول بنیادین در گزارش‌دهی بهینه در حرفه حسابرسی و کسب اعتماد عمومی اشاره می‌نمایند.

### ب) مقالات

- قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد و دهقان، مهدی. (۱۴۰۰)، اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران را به‌عنوان یکی از مباحث مورد اهمیت در حرفه حسابداری شمرده‌اند؛ چراکه معتقدند، اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار بااهمیت است و بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان ارائه خدمات از سوی حسابداران و حسابرسان امری بیهوده است. عامل دیگری که بررسی این امر را حائز اهمیت می‌داند، رسوایی‌های مالی بوده که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی را مورد تردید قرار داده و باعث شده حسابرسان، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تمایل حسابداران به رفتارهای اخلاقی بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان در انجام رسیدگی به صورت‌های مالی و استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است.

- بحری ثالث، جمال؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و بهرامی، تورج و حق‌ویردی‌زاده، محسن. (۱۴۰۰)، فقط عامل استرس را بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند. یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص در صنعت و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین استرس و استقلال باطنی می‌شود و بر رابطه بین استرس و استقلال ظاهری تأثیری ندارد.

- محمدی، منصور؛ کاشانی‌پور، محمد و رحیمیان، نظام‌الملک و رحمتی، محمدحسین. (۱۳۹۹)، هدف پژوهش را بر مبنای شناسایی عوامل بالقوه تهدیدکننده استقلال حسابرسان بر یک ارگان خاص -دیوان محاسبات کشور- قرار داده‌اند. یافته‌ها بیانگر شناسایی چهار تم اصلی تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور شامل تهدیدهای فردی، سازمانی، فراسازمانی و محیطی است. ضمن این‌که هر یک از این تم‌های اصلی دارای تم‌های فرعی و دسته‌های مفهومی مشخصی نیز می‌باشند.

- زارع‌پور و فرهادی اندرابی (۱۳۹۷) و سلیمانی و همکاران (۱۳۹۷)، بر استقلال حسابرس تأکید دارند و آن را جهت ارائه بهینه خدمات حسابرسی و گزارشگری درست و در نهایت کسب اعتماد مردم لازم می‌دانند.

- نیکبخت، زهرا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده و ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷)، طی پژوهشی به روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، به تدوین مدلی برای استقلال حسابرس پرداختند. برای گردآوری داده‌های پژوهش نیز از ۲۲ مصاحبه نیمه ساختاریافته از طریق خبرگان حرفه حسابرسی استفاده

کردند و بر دانش و درک این مسأله تمرکز داشتند که احساس و تجارب واقعی حسابرسان درباره استقلال در چارچوب گسترده‌تری مورد بررسی قرار بگیرد. نتایج پژوهش هم بیانگر کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحب‌کار بر حسابرسان، عدم وابستگی مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسان، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسان، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسان، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسان، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از شرایط علی مؤثر بر استقلال حسابرسان بوده است. ایشان شرایط مداخله‌گر را صلاحیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسان، کیفیت تقاضای صاحب‌کار برای خدمات حسابرسان و میزان آگاهی ذی‌نفعان از حرفه حسابرسان و شرایط زمینه‌ای را ویژگی‌های قانون‌گذاری، اجرایی و نظارتی، ویژگی‌های اقتصادی و ویژگی‌های فرهنگی در جامعه و حرفه حسابرسان در نظر گرفتند.

- تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۷)، به‌دنبال مدل یک پژوهش پیمایشی، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به بررسی شاخص‌های تأثیرگذار بر استقلال حسابرسان از دید مدیران مالی و تأثیر ویژگی‌های مدیران بر این دیدگاه پرداخته‌اند. برای بررسی دیدگاه مدیران مالی از این مفهوم کیفی نیز، با در نظر گرفتن هفت شاخص مرتبط با استقلال حسابرسان مانند ویژگی‌های حسابرسان، محیط حسابرسان، حق‌الزحمه و شهرت و اعتبار حسابرسان، از تأثیر دو عامل اصلی (سابقه‌کاری و میزان تحصیلات) بر استقلال حسابرسان صحبت کرده‌اند که در نهایت حکایت از نظر متفاوت مدیران مالی با سوابق کاری و تحصیلات مختلف در عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسان دارد.

- صیادی و عزیززی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با مرور ادبیات و نظرخواهی از هفت حسابرسان خبره و استفاده از رویکرد TOPSIS فازی، ۱۵ ارزش اخلاقی در حسابرسان را از دیدگاه اسلام شناسایی و رتبه‌بندی کرده‌اند، نظیر صداقت، عدالت و انصاف، اعتماد، رازداری و استقلال، و اهمیت آنها را مقایسه نمودند. «استقلال» به‌عنوان یکی از پانزده ارزش اخلاقی نام برده شده و با توضیح مختصری از آن گذشته‌اند و از این جهت رویکردش با پژوهش حاضر متفاوت است.

- حجازی و همکاران (۱۳۹۶) و خدامرادی و حاجیها (۱۳۹۵)، صرفاً بر آیین رفتار حرفه‌ای و فرهنگ اخلاقی در حرفه مزبور اشاره دارند، لیکن در مورد ارتباط آن با استقلال و تأثیر آن بر افزایش استقلال حسابرسان بحثی به میان نیاورده‌اند.

## ۲-۱-۲. پژوهش‌های خارجی

- کانگ و همکاران (۲۰۱۸)، طی پژوهشی تأثیر هزینه‌های غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان را در کشور کره بر اساس عملکرد مشتری حسابرسان شناسایی کرده‌اند. آن‌ها تشخیص دادند که مشتری حسابرسان با عملکرد پایین، انگیزه‌ای برای خرید خدمات غیرحسابرسی از حسابرسان فعلی برای تسهیل مدیریت سود و هدایت روش‌های حسابداری در جهت دلخواه دارد. پس با افزایش هزینه‌های غیرحسابرسی، استقلال حسابرسان فقط برای مشتریان حسابرسان با عملکرد پایین کاهش می‌یابد. بنابراین منع بی‌قید و شرط NAS غیرضروری به نظر می‌رسد.

- رینر و وارمینگ راسموسن (۲۰۱۵)، بیان می‌کنند که ارائه خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرس قانونی ممکن است تأثیر منفی بر استقلال حسابرس داشته باشد؛ لذا اتحادیه اروپا مانع از ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی شده است. در صورتی که آنها معتقدند خدمات مشاوره‌ای مختلف، تأثیرات متفاوتی بر استقلال حسابرس داشته که ناشی از اختلاف در تعداد و شدت تهدیدهای استقلال طلبی همچون منافع شخصی، آشنایی و خودبازنگری است و ممکن است استقلال حسابرس را در ظاهر مختل کند؛ اما یافته‌ها حاکی از آن است که تأثیر منفی بعضی از این تهدیدها مستقیماً تأیید نشده و همچنین تأثیر قابل توجهی از این تهدیدها بر اعتماد سرمایه‌گذاران به استقلال حسابرس دیده نمی‌شود. با این حال، با وجود تهدید خودبازنگری که با تهدید منافع شخصی در تعامل است، ارائه خدمات زمانی به طور بالقوه بر استقلال درک‌شده حسابرس تأثیر منفی می‌گذارد که حق الزحمه غیرحسابرسی بالا باشد. بنابراین بر اساس این یافته‌ها اگر سقف هزینه‌های غیرحسابرسی معقول باشد، دیگر ممنوعیت کلی خدمات غیرحسابرسی ضروری به نظر نمی‌رسد.

- کاشولی و دیگران (۲۰۱۴)، ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار و ارتباطش با استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار می‌دهد. او از یک سو این امر را عامل وابستگی اقتصادی و خدشه به استقلال حسابرس و از سوی دیگر افزایش آگاهی حسابرس نسبت به حرفه صاحبکار و انجام حسابرسی مؤثرتر می‌داند. نویسنده معتقد است که حق الزحمه دریافتی از صاحبکاران، از سوی مؤسسه تهدیدی برای خدمات غیرحسابرسی تلقی نمی‌شود، بلکه امکان کسب درآمد در آینده و امید به ایجاد قراردادی بزرگ در زمینه خدمات غیرحسابرسی است که موجب می‌شود حسابرس در معرض از دست دادن بی‌طرفی قرار گیرد.

- الینر (۲۰۱۱)، فرضیه‌ای را مرتبط با قواعد و قوانین استقلال حسابرس مبتنی بر پرسشنامه بررسی کرده است. وی چگونگی خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان را در طی خدمات غیرحسابرسی، وابستگی اقتصادی، روابط بلندمدت بین حسابرس و مشتری و ... نشان می‌دهد و بر این امر تأکید دارد که با وجود عوامل مذکور، صورت‌های مالی هم اعتبار خویش را از دست می‌دهند.

- اسکات (۲۰۱۰)، استقلال واقعی و ظاهری را با اهمیت می‌داند و به لزوم جلب اعتماد عمومی و بی‌طرفی از اصول اساسی گزارش‌دهی حسابرس توجه می‌نماید.

- اتین و کارلسون (۲۰۱۰)، یک نمونه ۱۲۵۰ نفری از حسابرسان سوئدی را در شرایط مشابه در دو دوره تصدی حسابرسی کوتاه‌مدت و طولانی‌مدت مقایسه کردند تا وجود یا عدم ارتباط استقلال حسابرس با طول دوره تصدی حسابرسی را بررسی نمایند. از یافته‌های تحقیق، هیچ ارتباط قوی‌ای بین طرفداری و تهدیدهای آشنایی و تأثیری که دوره تصدی حسابرسی بر آنها دارد، به دست نیامد و فرضیه‌ها در ابتدای امر رد شد، لکن اگرچه رابطه هنوز قوی نبود، در مقایسه با سطح معناداری تعیین شده برای تهدیدهای منافع شخصی، خودبازنگری و ارعاب، سطح معناداری واقعی پایین‌تر بود و پذیرش فرضیه‌های مربوط به این تهدیدها را امکان‌پذیر ساخت.

- ویون و همکاران (۱۹۹۹)، نقش واقعیت و درک استقلال حسابرس برای اطمینان عمومی در گزارشگری مالی را اساسی دانستند و به سیاستگذاری‌ها و پتانسیل اصلاحات نظارتی اخیر در کشور انگلستان پرداختند و تأکید نمودند که سیاستگذاران باید به‌طور مداوم کار به‌منظور ارزیابی عوامل خطر بحرانی و توسعه اصول استقلال مناسب را در رأس برنامه‌های خویش قرار دهند. ایشان از بین عوامل تأثیرگذار بر استقلال حسابرس، مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی و نظارتی را بررسی کردند که وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیرحسابرسی بیشترین نقش را داشتند و تغییرات نظارتی جهت بهبود این امر معرفی شد.

- رابرت و پتر جاکسن (۱۹۹۸) در اثر خود از ارزش استقلال حسابرس و اطلاعات معتبر سخن گفتند که به بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش بهره‌وری در بازارهای سرمایه و کارایی بیشتر آنها می‌انجامد و قیمت سهام را بالا می‌برد. همچنین به اهمیت نوع ارتباط مالی و غیرمالی حسابرس با مدیریت شرکت اشاره نمودند.

پژوهش‌هایی نیز در رابطه با عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس مربوط به کشورهای خاص در چند سال اخیر انجام گرفته که به قرار ذیل است:

- الباقلی و کوکرجا (۲۰۱۷) این تحقیق عوامل تأثیرگذار هوش مصنوعی در زمینه استقلال حسابرسان بحرین را ارزیابی کرده و یافته‌ها حاکی از نقش اساسی مقررات حسابرسی و مقررات مربوطه در تقویت هوش مصنوعی و بی‌طرفی در مقایسه با سایر عوامل مفروض را نشان می‌دهد. همچنین در زمینه افزایش کیفیت حسابرسی مستقل، بر اهمیت نظارت بر مؤسسات حسابرسی و متخصصان امر از طریق تشکیل هیئت مدیره تأکید دارد.

- لوکمن و محد باکری (۲۰۲۰) یکی از مسئولیت‌های حیاتی حسابرس، شکل دادن یک دیدگاه مستقل از عملکرد مالی شرکت در بیانیه حسابرس است. این مطالعه بر تعیین عواملی که استقلال حسابرس را در شرکت‌های سهامی عام مالزی به خطر می‌اندازد، تمرکز داشته و چهار عامل اصلی حق‌الزحمه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، رقابت بازار حسابرس و خدمات غیرحسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. یافته‌ها در این زمینه نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرسی برعکس سایر عوامل تأثیر مثبت و معناداری بر استقلال حسابرس داشته است.

- داک و همکاران (۲۰۲۰) این مطالعه از یک چارچوب موضوعی برای بررسی عواملی که بر استقلال حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی در ویتنام تأثیر می‌گذارد، استفاده کرده است. یافته‌های تحقیق نشان داد که عوامل اصلی مؤثر بر استقلال حسابرس، ویژگی‌های شخصی حسابرس، محیط مؤسسه حسابرسی و محیط قانونی در حسابرسی بوده و علاوه بر آن، چند عامل جدید دیگر، مانند آگاهی اخلاقی حسابرسان، یادگیری و آموزش، مهارت‌های خاص صنعت و ... هم کشف شد. این یافته‌ها می‌تواند به مدیریت فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی و در عین حال پایبندی به چارچوب اخلاقی حسابرسی در آن کشور کمک کند.

### ۳-۱. ضرورت و اهمیت پژوهش

امروزه گسترش و پیچیدگی فعالیت واحدهای تجاری، شرکتها و مؤسسات مالی، از یک سو نیاز مبرم به فرآیند حسابرسی را دوجندان کرده و از سوی دیگر، کارهای غیراخلاقی و غیرقانونی و تلاش‌های پشت پرده و فریبکارانه در دستکاری متقلبانه دفاتر حسابداری و حساب‌سازی‌ها افزایش یافته است، لذا حسابرسی به حرفه‌ای ضروری در جامعه بدل شده و سازمان مجزایی به نام سازمان حسابرسی شکل گرفته است.

وجود مخاطراتی از قبیل تضاد منافع در زمینه‌های مالی، اداری و خدماتی که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی آن‌ها را از درون و بیرون به شدت تهدید می‌کند، حساب‌رسان را در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خویش با مشکل مواجه می‌سازد. در چنین شرایطی توانایی حساب‌رس برای اجرای بی‌طرفانه و سریع وظایف و مسئولیت‌ها نقض می‌شود و در نهایت، اعتماد به او و فعالیت‌های حسابرسی ضعیف می‌شود؛ به ویژه اگر حساب‌رس از جهت درونی و ویژگی‌های فردی از سلاح اخلاق دینی و حرفه‌ای برخوردار نباشد، به شدت تحت تأثیر تهدید، فشار و تطمیع مدیران قرار می‌گیرد. آنچه در این موقعیت می‌تواند سطح گزارشگری مناسب حسابرسی را افزایش دهد، تقویت استقلال حساب‌رس است. از طرفی، برای رسیدن به استقلال لازم جهت اجرای اثربخش مسئولیت‌های حساب‌رسی، بدون هرگونه مداخله‌جویی، نیاز به تعریف یک استاندارد اجرایی اطمینان‌بخشی است که فارغ از آزمون و خطاهای بشری، با آشنایی کامل از تمام ابعاد وجودی انسان، متضمن وضع یک قانون همه‌جانبه در این راستا شود. در این خصوص باید به سراغ قوانین توحیدی و فرستادگان الهی رفت و از منظر یک معصوم این امر را بررسی نمود. کتاب شریف نهج البلاغه تبلور استانداردسازی در مقام حکومت اسلامی است و در وضع آیین رفتار دینی-حرفه‌ای از درجه اعتبار بالایی برخوردار است و یافته‌های آن برای سازمان‌هایی نظیر «سازمان حسابرسی» به‌عنوان نهاد استانداردگذار و ناظر بر فعالیت‌های حساب‌رسان و «جامعه حسابداران رسمی ایران» به‌عنوان نهاد ناظر بر فعالیت‌های حساب‌رسان، اثرگذار خواهد بود. همچنین اساتید و دانشجویان رشته‌های حسابداری و حسابرسی به‌عنوان فراگیران علم و اشاعه‌دهندگان فرهنگ حفظ استقلال واقعی، تحت این توصیه‌های امیرمؤمنان علی(ع) بهتر می‌توانند حافظ و امانتدار اموال مردم باشند و با گام‌های مستحکم‌تری در این عرصه قدم بگذارند.

### ۴-۱. روش پژوهش

جهت شناسایی هرچه بهتر روش تحقیق، ابتدا باید نوع، ماهیت، اهداف تحقیق و دامنه آن معین شود تا بتوان با استفاده از قواعد، ابزار و راه‌های معتبر به واقعیت دست یافت. پژوهش حاضر، بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و در زمره پژوهش‌های میدانی با مجموعه‌ای از مطالبی است که بر اساس مشاهده‌ها، فیش‌برداری و مصاحبه‌های پژوهشگر درباره متغیرها یا موضوعات موردنظر بدین شکل صورت می‌پذیرد. اطلاعات مربوط به مبانی نظری و تئوریک تحقیق، به صورت کتابخانه‌ای و با فیش‌برداری از منابع مکتوب، اعم از کتب، مقالات و همچنین منابع نرم‌افزاری انجام پذیرفته است. داده‌های پژوهش با

استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده و به صورت مؤلفه‌ها و شاخص‌ها به زبان روز و متناسب با ادبیات پژوهش و حرفه حسابرسی مطرح شده است. بنابراین این پژوهش از نظر فرایند اجرا در زمره پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد و از نظر زمان اجرا در دسته پژوهش‌های مقطعی است. از نظر منطق اجرا در مرحله و فرایند انجام کار از منطق استقرایی و در زمان جمع‌بندی و نتیجه‌گیری از منطق قیاسی بهره می‌برد. جامعه آماری و نمونه‌گیری آن بر اساس قلمرو پژوهش، کتاب شریف نهج البلاغه است. برای انتخاب نمونه نیز از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده که از بین حسابرسین سازمان حسابرسی انتخاب شده‌اند. برای تعیین حجم نمونه نیز از فرمول کوکران استفاده شده است:

$$n = \frac{z^2 pq}{d^2 \left( 1 + \frac{z^2 pq}{N} \right)}$$

$n$  = حجم نمونه  
 $N$  = حجم جامعه آماری  
 $t$  یا  $Z$  = درصد خطای معیار ضریب اطمینان قابل قبول  
 $P$  = نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین  
 $q = (1-p)$  = نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین  
 $d$  = اشتباه مجاز

معمولاً  $p$  و  $q$  را ۰,۵ در نظر می‌گیریم. مقدار  $Z$  معمولاً ۱,۹۶ است و  $D$  می‌تواند ۰,۰۱ یا ۰,۰۵ باشد. فرمولی که حجم جامعه آماری آن ۷۰ نفر حسابرس می‌باشد و مقدار خطای مجاز ۰,۰۵ در نظر گرفته شده است؛  $P=q=0.5$ ،  $Z=1.96$ ، حجم نمونه ۵۹,۳۳ خواهد بود.

در این پژوهش از روایی صوری یا همان روایی محتوایی استفاده شد و پرسشنامه‌ای تنظیم گردید. برای بررسی سؤالات نظرسنجی و لیکرتی با فواصل یکسان، بیشتر از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. بنابراین برای بررسی پایایی این پرسشنامه هم از این روش استفاده شد. بررسی مقادیر پایایی متغیرها و پایایی ابعاد نشان داد که مقدار آلفای کرونباخ متغیرهای پرسشنامه ۰,۸۳۲ است که نشان از بالا بودن پایایی پرسشنامه و قابلیت اعتماد پژوهش دارد.

#### جدول ۱. آزمون روایی و پایایی پرسشنامه

تعداد سوال	ضریب آلفای کرونباخ
۲۲	۰,۸۳۲

برای تنظیم جدول متغیرها، از روایات گهربار امام علی (ع) به متغیرهای «آموزه‌های جامعه‌محور» و «آموزه‌های فردمحور» دست یافتیم. بر اساس همین متغیرها، پرسشنامه‌ای با ادبیات روز جامعه حسابرسی تنظیم شد و در اختیار حسابرسین قرار گرفت و از نظراتشان جهت تکمیل پژوهش استفاده شد.



جدول ۲. متغیرها

شماره سوال‌ها	مقیاس	نحوه اندازه‌گیری	نوع متغیر	متغیرها	نقش متغیر	عنوان متغیر					
-	اسمی	بر اساس آموزه‌های مندرج در کتاب نهج‌البلاغه	کیفی/اسمی	- استقلال ظاهری - استقلال باطنی یا واقعی	وابسته	استقلال حسابرس					
۱	اسمی	واکاوی مطالب نهج‌البلاغه و کشف آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور که تداعی‌کننده مفهوم واقعی استقلال حسابرس هستند	کیفی/اسمی	- وضع استانداردها	مستقل	آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور نهج‌البلاغه					
۲				- وجود نهادهای نظارتی							
۳-۴				- رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسین							
۵				- وجود سیستم‌های تشویقی و تنبیهی							
۶				- چرخش دوره‌ای حسابرس							
۷-۹				- عدم وجود روابط غیرمتعارف							
۱۰				- حق اعمال قضاوت حرفه‌ای							
۱۱				- حق الزحمه متناسب							
۱۲				اسمی			واکاوی مطالب نهج‌البلاغه و کشف آموزه‌های شخصی و فردمحور که تداعی‌کننده مفهوم واقعی استقلال حسابرس هستند	کیفی/اسمی	- تقوی	مستقل	آموزه‌های فردمحور نهج‌البلاغه
۱۳									- صداقت و صراحت		
۱۴	- وفا و راستی										
۱۵	- زهدورزی و قناعت										
۱۶	- عدم سستی و سازش										
۱۷	- عدم تکاثر و انحصارطلبی										
۱۸	- قاطعیت در حذف ویژه-خواری										
۱۹	- قاطعیت در حذف رشوه-خواری										
۲۰	- قاطعیت در مقابل ماملقان و چاپلوسان										
۲۱	- قاطعیت در افشاگری اسناد گزارش										
۲۲	- رازداری										

## ۲. بحث

برای درک بهتر هر مسأله، شناخت مفاهیم کلیدی و مبانی نظری آن، لازم و ضروری است که در ابتدای بحث مورد بررسی قرار می‌گیرد:

### ۲-۱. مفاهیم

در هر پژوهش برای آنکه چهارچوب مفهومی تعیین شود، مفاهیم و تئوری‌های مدنظر ساماندهی می‌شود. در تحقیق پیش‌رو نیز مفاهیم حسابرسی، استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای نیازمند بحث است.

### ۱-۲-۱. حسابرسی

حسابرسی در لغت به معنای محاسبه، بررسی و واری حساب خود یا دیگری است (حسینی دشتی، ۱۳۸۵: ۹۲۰/۱). در زبان عربی ریشه «ح س ب» اشرف و اطلاع به قصد آموختن و نظر و دقتی که به قصد اندازه گیری و طلب باشد، است. «حساب» و «حُسابان» هر دو مصدرند و دومی دقت و شدت بیشتری دارد. گاهی نیز در معنای حسابی که منتهی به بازخواست و عذاب می‌شود، به کار می‌رود (مصطفوی، ۱۳۶۸: ۲۱۲/۲). «أَن یحاسب» نیز از ریشه این واژه به معنای حساب کشیدن (سیاح، ۱۳۸۱: ۱۲۸) و «المحاسب» برگرفته از این واژه به معنای کسی است که در حکومت‌های اسلامی وظیفه کنترل نرخ‌ها و رعایت شئون را برعهده داشته است (انیس و همکاران، ۱۳۸۲: ۳۵۹).

«حسابرسی» در اصطلاح، فرآیند منظم و سیستماتیک جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و قضاوت درباره ادعاهای مدیریت است که در ارتباط با فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده انجام می‌گیرد و در نهایت گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع است (مرادی و بیات، ۱۳۹۵: ۷؛ ویسی، ۱۳۹۳: ۳) و تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرسان شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه‌ای شامل استقلال، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است (سجادی، ۱۳۹۷: ۱۵۹). در واقع حسابرسان به‌عنوان یک فرد صلاحیت‌دار و مستقل، اسناد و مدارک مربوط به صورت‌های مالی بین دو گروه افراد که تضاد منافع دارند را جمع‌آوری، ارزیابی و در نهایت قضاوت می‌کند. او ملزم به قضاوت و اظهارنظر حرفه‌ای درباره ارائه منصفانه صورت‌های مالی است و به‌یقین موقعیت حرفه‌ای حسابرسان در گروه همین مسئولیتی است که در قبال این اظهارنظر می‌پذیرد (وفادار و دادبه، ۱۳۹۲: ۴).

طبق مطالب بیان‌شده، قضاوت‌های حسابرسان زمانی معتبر است که بر اساس یک نگرش ذهنی مستقل و بی‌طرفانه صورت بپذیرد. در هریک از این مدل‌های حسابرسان، داشتن ویژگی «استقلال» بیش از هر چیزی حائز اهمیت است.

### ۱-۲-۲. استقلال

از نظر لغوی، استقلال به معنای کوچ کردن، رخت بر گرفتن، اندک شمردن، برداشتن، برداشتن و بلند کردن، بلند برآمدن، ضابط امر خویش بودن، به خودی خود به کاری ایستادن و بی‌شراکت غیر است (معین، ۱۳۸۱: ۹۲). استقلال، جوهره و روح حسابرسان است که حسابرسان بدون آن ارزش و معنایی نخواهد داشت؛ اما علیرغم اهمیتی که استقلال برای حرفه حسابرسان دارد، تعریفی جامع و پذیرفته شده از آن تاکنون ارائه نشده است؛ چراکه «استقلال مفهومی انتزاعی است و قابل مشاهده مستقیم نیست و اغلب آن را به‌عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده‌اند که با مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد» (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۸۵: ۱۳۳).

امام علی(ع) درباره استقلال کسی که در منصب داوری و قضاوت بین مردم قرار دارد، به والی خویش مالک اشتر می‌فرماید: «برترین فرد نزد خود را برای قضاوت انتخاب کن، کسی که مراجعه فراوان، او را به ستوه نیاورد و برخورد مخالفان با یکدیگر او را خشمناک نسازد» (نهج البلاغه، نامه/۵۳).  
در بیشتر تعریف‌های موجود، به دو بعد باطنی و ظاهری استقلال اشاره شده که به شرح ذیل است:

### ۱-۲-۲-۱. استقلال باطنی (واقعی)

استقلال باطنی، وضعیتی ذهنی است که در آن رأی شخص درباره یک موضوع منحصرأ بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود، بدون آنکه از عوامل بیرونی تأثیر پذیرد یا سازشی صورت گیرد (حجازی و کنعانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۴). استقلال واقعی هنگامی وجود دارد که حسابرس واقعاً فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای باشد و بی‌طرفی فکری (ویسی، ۱۳۹۳: ۹۰) خود را در اجرای خدمات حرفه‌ای حفظ کند (وفادار و دادبه، ۱۳۹۲: ۱۰۹)؛ بدین معنی که حسابرسان نباید تحت تأثیر اظهارات و القائات دیگران قرار بگیرند. در مجموع، بعد باطنی یا فکری به خود حسابرس بستگی دارد و قابل اندازه‌گیری یا مشاهده مستقیم نیست و از این جهت که یک خصوصیت فردی است، نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود.

### ۱-۲-۲-۲. استقلال ظاهری

استقلال ظاهری، توانایی حسابرس در حفظ جنبه بی‌طرفی از دید دیگران و نتیجه تفسیرهای آنان از این استقلال است (همان). استقلال ظاهری یا استقلال از منظر دیگران، به معنای پرهیز از هرگونه وابستگی یا رابطه با اهمیتی است که باعث می‌شود، هر شخص ثالث ذی‌صلاح و مطلع به این نتیجه برسد که آن وابستگی یا ارتباط ممکن است بر درست‌کاری و واقع‌بینی حسابدار یا مؤسسه حسابرسی خدشه وارد کند (حجازی و همکاران، ۱۳۹۶: ۴) پس رابطه حسابرس با صاحب کار باید به گونه‌ای باشد که از دید اشخاص ثالث مستقل به نظر برسد (ویسی، ۱۳۹۳: ۹۰).  
با توجه به مباحث فوق، استقلال یک مفهوم اساسی در ساختار حسابرسی و از استانداردهای ضروری است که وجود آن، تعیین چارچوب و آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای را لازم می‌سازد.

### ۲-۲. آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای

تعیین چارچوبی که در قالب وضع اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای مؤسسات نمود می‌یابد، متناسب با دین و فرهنگ جامع شکل می‌گیرد. آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از دو قسم «اصول بنیادی» و «احکام قابل اجرا توسط اعضاء» تشکیل شده است. اصول بنیادی، اخلاق حرفه‌ای را برای حسابدار تبیین و مبانی و چارچوب نظری لازم را تعیین می‌کند. این اصول جنبه کلی دارد و در کلام امیرمؤمنان علی(ع) محورهای خداشناسی، دین‌مداری، قانون‌مداری و حق‌مداری و... را شامل می‌شود و ناظر بر موارد خاص نیست. احکام نیز شامل رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اصول بنیادی برای موقعیتهایی است که حسابرسان در حین اجرای کار ممکن است با آن مواجه شوند (ویسی، ۱۳۹۳: ۸۲؛ ابراهیم‌زاده خراسانی و

اعتبار، ۱۳۹۵: ۳۲) و در قالب آموزه‌های جامعه‌محور و فردمحور مؤثر بر استقلال حسابرسان، در این تحقیق شکل گرفته است.

### ۱-۲-۲. آموزه‌های جامعه‌محور مؤثر بر استقلال حسابرسان

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 مواجه با فشارهای مختلف است؛ در نتیجه ضروری است که با معرفی و تبیین «آموزه‌های جامعه‌محور» در جهت حفظ استقلال ظاهری حسابرسان کوشید:

#### ۱-۲-۱-۱. اجرای نظارت

بدون نظارت و بازرسی دقیق هیچ سیاست اقتصادی نمی‌تواند در اجراء و عمل موفق باشد. حضرت علی(ع) در حکومت خویش علاوه بر نظارت مستقیم بر نظارت غیرمستقیم نیز تأکید داشتند: «مَنْ تَفَقَّدَ أَعْمَالَهُمْ، وَابْعَثَ الْعِيُونَ مِنْ أَهْلِ الصِّدْقِ وَالْوَفَاءِ عَلَيْهِمْ، فَإِنَّ تَعَاهُذَكَ فِي السِّرِّ لِأُمُورِهِمْ حُدُوءٌ لِمَنْ عَلَى اسْتِعْمَالِ الْأَمَانَةِ، وَالرِّفْقِ بِالرَّعِيَّةِ...» (سپس رفتار کارگزاران را بررسی کن و جاسوسانی راستگو و وفاپیشه بر آنان بگمار که مراقبت و بازرسی پنهانی تو از کار آنان، سبب امانتداری و مهربانی با رعیت خواهد بود) (نهج البلاغه، نامه/۵۳؛ ابن‌ابی‌الحدید، ۱۳۸۷: ۶۹/۱۷).

چنین اقدامات نظارتی و انضباطی ضمانت اجرایی احکام آیین رفتار حرفه‌ای است تا از یک‌طرف حسابرسان خود را در معرض نظارت و مراقبت از سوی نهادهای نظارتی ببینند و از طرف دیگر جامعه مطمئن باشد که قصور در آیین رفتار حرفه‌ای، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اقدام انضباطی لازم صورت می‌پذیرد (وفادار و دادبه، ۱۳۹۲: ۱۰۸-۱۰۷).

#### ۱-۲-۱-۲. رتبه‌بندی نهادها و مؤسسه‌های حسابرسان و حسابرسیین

همانگونه که «امام [علی(ع)] بعد از ذکر مسأله حسن سابقه وزراء و کارگزاران به رتبه‌بندی میان آنها پرداخته و صفاتی را برای برترین‌ها می‌شمرد» (مکارم شیرازی، ۱۳۷۵: ۴۳۰/۱۰)، اگر رتبه‌بندی لازم در مؤسسات به‌صورت چندگانه اعم از تعداد حسابرسان، تعداد مشتری، تعداد گزارشات، گردش مالی مؤسسه و... و در شخص حسابرسان با شایسته‌گزینی و شایسته‌سالاری شکل بگیرد، نهادها و مؤسسات و حسابرسان شاغل در آن با رتبه‌بندی بالا بیشتر مراقب شهرت حرفه‌ای خود هستند و مسلماً کاری نمی‌کنند که به استقلال و اعتبارشان صدمه‌ای وارد شود (محرابی، ۱۳۹۴: ۴۱).

#### ۱-۲-۱-۳. تشویق و تنبیه

نظارت و تقدیر دائم از تلاش‌های کارگزاران و مسئولین در حیطه مدیریتی امام علی (ع) جایگاه محوری داشت و می‌فرمودند: «وَلَا يَكُونَنَّ الْمُحْسِنُ وَالْمُسِيءُ عِنْدَكَ بِمَنْزِلَةِ سَوَاءٍ، فَإِنَّ فِي ذَلِكَ تَرْهِيْدًا لِأَهْلِ الْإِحْسَانِ فِي الْإِحْسَانِ، وَتَدْرِيْبًا لِأَهْلِ الْإِسَاءَةِ عَلَى الْإِسَاءَةِ وَالْأَلْمُ كَلًّا مِنْهُمْ مَا أَلَزَمَ نَفْسَهُ» (هرگز نیکوکار و بدکار در نظرت یکسان نباشند، زیرا نیکوکاران در نیکوکاری بی‌رغبت و بدکاران در بدکاری تشویق می‌گردند، پس هر کدام از آنان را بر اساس کردارشان پاداش ده).

بنابراین با ارزشیابی دقیق تلاش‌ها و رتبه‌بندی آن‌ها، نیکان در حرفه به جایگاه اصلی خویش دست-یافته و متقابلاً بیشتر درصد انجام وظیفه حرفه‌ای خویش برمی‌آیند و در دستیابی به حفظ استقلال خویش و جلب اعتماد مردم کوشا تر خواهند بود.

#### ۴-۱-۲-۲. چرخش دوره‌ای حسابرس

حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحب کار موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحب کار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌سازد (سجادی، ۱۳۹۷: ۱۵۵/۱). توزیع عادلانه قدرت و مناصب از جمله مسائل مدنظر حضرت علی(ع) بود و ایشان معتقد بودند که با اجرای آن، «همه افراد فرصت مشارکت در این امر را دارند و مناصب براساس سلسله مراتب بسیار کوتاه در اختیار همگان قرار می‌گیرد» (پورعزت، ۱۳۸۸: ۶۲) و در نتیجه امکان تجمیع قدرت در دست اطرافیان و خویشاوندان حاکمان و مدیران کاهش می‌یابد و فقط شایستگی افراد ملاک توزیع منصب‌های اجتماعی قرار می‌گیرد.

#### ۵-۱-۲-۲. عدم ارتباط دوستی و خویشاوندی با صاحبکار

حسابرس و مدیر نباید رابطه دوستی و خویشاوندی داشته باشند؛ چراکه با وجود این دوستی و وابستگی عمیق، استقلال حسابرس سلب خواهد شد و اختلال در ارائه گزارش پیش آمده و نواقص و کاستی‌ها مورد غفلت واقع شده و در گزارش مورد اغماض قرار می‌گیرند (خوانساری، ۱۴۰۸: ۳۵۶/۴)؛ به طوری که امیرمؤمنان علی(ع) می‌فرماید: «عَيْنُ الْمُحِبِّ عَمِيَّةٌ عَنِ الْمَحْبُوبِ وَ أُذُنُهُ صَمَاءٌ عَنِ قُبْحِ مَسَاوِيهِ» (آمدی، ۱۳۶۶: ۴۸۱) (چشم محب و عاشق، از دیدن عیوب محبوب نابینا و گوشش از شنیدن کاستی‌های او ناشنواست).

#### ۶-۱-۲-۲. وابستگی گروهی و حزبی، مانع آزاداندیشی

حسابرس باید از وابستگی به حزب و گروه خودداری نماید، در غیر این صورت، منافع آنها را منافع خود انگاشته و از ارائه گزارش موجود که قابل استناد و صحیح باشد، استنکاف می‌کند. در سال ۳۶ هجری در جریان جنگ جمل، گروهی از اعراب، کلیب جرمی را جهت آگاهی از حقیقت و دانستن علت مبارزه امام علی(ع) با ناکثین، نزد آن حضرت فرستادند. امام به گونه‌ای با او صحبت کرد که حقیقت را دریافت ولی از آنجاکه خود را نماینده گروهی می‌دانست، بیعتش را منوط به مراجعه نزد آنان کرد. امیرمؤمنان(ع) وی را متقاعد فرمود که اخذ تصمیم خویش را موقوف به حقانیت مطلب کند نه به همراهی با گروه و حزب خویش (نهج البلاغه، خطبه/۱۷۰؛ ابن شهر آشوب: ۳۲۴/۱).

#### ۷-۱-۲-۲. حق اعمال قضاوت حرفه‌ای

احترام به حق آزادی و حق اعمال قضاوت حرفه‌ای، در کردار و گفتار حضرت علی(ع) کاملاً مشهود است. آن حضرت در وصیت خویش به فرزندش امام حسن(ع) بر این امر تأکید می‌فرماید که انسان موجودی آزاد آفریده شده است و نباید بنده هیچ فردی باشد: «وَلَا تَكُنْ عَبْدَ غَيْرِكَ وَ قَدْ جَعَلَكَ اللَّهُ حُرًّا» (نهج البلاغه،

نامه ۳۱) و این فرمایش حضرت را هر آنکس که جویای عدالت و آزادی است، خوب درک می‌کند (برای نمونه رک: جرداق، ۱۳۷۳: بخش «تو و برادر انسانیت»، ۲۱۷).

#### ۸-۱-۲-۲. پرداخت حق الزحمه مناسب

هرچه حق الزحمه بیشتر برای حسابرسان منظور شود، نیاز به دریافت رشوه را در آنان کم‌رنگ می‌سازد و در نهایت کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد (بهزادیان و ایزدی‌نیا، ۱۳۹۷: ۳۹ و ۳۳). حضرت علی(ع) در رابطه با حقوق قاضی می‌فرماید: «و افسح له فی البذل ما یُرِیلُ عِلَّتُهُ، وَتَقِلُّ مَعَهُ حَاجَتُهُ إِلَى النَّاسِ» (نهج البلاغه، نامه ۵۳) (آنقدر به او ببخش که نیازهای او برطرف گردد و به مردم نیازمند نباشد). در شرح این فراز از سیاستنامه علوی، میرزا حبیب‌الله خوبی می‌نویسد: «امیرمؤمنان(ع) بر سخاوتمندی در دستمزد قضاات سفارش می‌فرماید، به گونه‌ای که معیشت آنها را تأمین کند و نیازهایشان را رفع نماید تا تنگدستی ایشان را به رشوه‌خواری و انحراف از حق وادار نکند» (خوبی، ۱۴۰۰: ۲۰/۲۴۰).

#### ۲-۲-۲. آموزه‌های فردمحورانه مؤثر بر استقلال حسابرس

از دیگر تعالیم علوی جهت پرورش استقلال حسابرسین، توجه به ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری ایشان است تا از هرگونه موقعیت احتمالی که بی‌طرفی آنان را مخدوش می‌سازد، کناره‌گیری کنند. خصوصیات از قبیل:

#### ۱-۲-۲-۲. تقوی

با توجه به خطبه ۸۳ نهج البلاغه «آراء عازمه» اشاره به تصمیم‌های محکم در اثر اراده قوی دارد که با توجه به تقوی حاصل می‌شود (مکارم شیرازی، ۱۳۷۵: ج ۳ ص ۳۷۷). آنچه که تقوی را به بحث استقلال مرتبط می‌سازد، همین شخصیت محکم و با اراده‌ای است که تصمیم‌های قاطعانه می‌گیرد. مؤید آن نیز این کلام حضرت علی(ع) است که می‌فرماید: «فَإِنَّ تَقْوَى اللَّهِ مِفْتَاحُ سَدَادٍ وَ ذَخِيرَةُ مَعَادٍ، وَ عِتْقٌ مِنْ كُلِّ مَلَكَةٍ وَ نَجَاةٌ مِنْ كُلِّ هَلَكَةٍ» (نهج البلاغه، خطبه ۲۳۰) (همانا ترس از خدا کلید هر در بسته و ذخیره رستخیز و عامل آزادی از هرگونه بردگی و نجات از هرگونه هلاکت است).

#### ۲-۲-۲-۲. صداقت و صراحت

در حرفه حسابرسی، اصل بر اعتماد مردم است. رعایت این نکته یکی از توصیه‌های مهم امیرمؤمنان(ع) به اطرافیان بوده است و ملاک اعتماد و اعتبار افراد را رعایت آن می‌دانستند: «لِيَكُنْ أَوْثَقَ النَّاسِ لَدَيْكَ أَنْ تَطَقَّهُمْ بِالصِّدْقِ» (لیثی واسطی، ۱۳۷۶: ۴۰۴) (معمدترین مردم نزد تو باید گویاترین ایشان به صداقت باشد).

#### ۳-۲-۲-۲. وفا و راستی

در کنار اصل صداقت و صراحت در کلام حضرت علی(ع) از اصل وفا به عهد و پیمان‌ها نیز یاد شده است: «إِنَّ الْوَفَاءَ تَوْأَمُ الصِّدْقِ وَ لَا أَعْلَمُ جُنَّةً أَوْفَى مِنْهُ وَ مَا يَغْدِرُ مِنْ عِلْمٍ كَيْفَ الْمَرْجِعِ» (نهج البلاغه، خطبه ۴۱: آمدی، ۱۳۶۶: ۲۵۱) (وفا با راستی همراه است و من هیچ سپری را نگهدارنده‌تر از آن نمی‌دانم. کسی که می‌داند بازگشتش چگونه است، مکر نمی‌کند) (جرداق، ۱۳۷۳: ۲۱۵).

#### ۴-۲-۲-۴. عدم تکاثر و انحصارطلبی توأم با زهد و قناعت

بهره‌مندی از مسائل مالی، به‌طور محدود و در حد نیاز، شایسته است. در این رابطه امیرمؤمنان(ع) افراد را به میانه‌روی و اعتدال و زهد و قناعت سفارش می‌فرماید: «مَنْ أَقْتَنَعَ بِالْكَفَافِ أَذَاهُ إِلَى الْعَفَافِ» (لیثی واسطی، ۱۳۷۶: ۴۳۹). در مقابل، دوری از تکاثر و انحصارطلبی و توجه به زهد و قناعت، از آنجا که نیازها را کم می‌کند، آدمی را از قید اسارت در برابر اشخاص و اشیاء رها می‌سازد و می‌توان گفت گرایش انسان آگاه به زهد، ریشه در آزادمنشی او دارد (مکارم شیرازی، ۱۳۷۵: ۳۱۱/۳) و صفت آزادگی و آزادمنشی در استقلال شخصیتی حسابرس بسیار اثرگذار است.

#### ۵-۲-۲-۴. عدم سستی و سازش

زندگی یک حسابرس رشدیافته و مستقل، هم بر مبنا و اصولی نهاده شده و هم پابندی به اصول آن هم از نوع الهی‌اش، به او شجاعت لازم در کار را می‌دهد. حسابرس شجاع، قادر به ایستادگی در برابر شرایط سخت و پرفشار و حفظ استقلال خویش است؛ همچون امام علی(ع) که سازشکاری را نمی‌پذیرند و می‌فرمایند: «وَلَعَمْرِي مَا عَلَيَّ مِنْ قِتَالٍ مِنْ خَالَفَ الْحَقَّ وَ حَابَطَ الْعَيَّ مِنْ إِذْهَانٍ وَ لَا إِيْهَانٍ» (نهج البلاغه، خطبه/۲۴) (سوگند به جان خودم، در مبارزه با مخالفان حق، و آنان که در گمراهی و فساد غوطه‌ورند، یک لحظه مدارا و سستی نمی‌کنم). همچنین آن حضرت می‌فرماید: «الْمُؤْمِنُ كَالْجَبَلِ الرَّاسِخِ لَا تُحَرِّكُهُ الْعَوَاصِفُ» (فرد با ایمان همچون کوه پا برجاست که طوفان‌ها و تندبادها آن را تکان نمی‌دهد) (مکارم شیرازی، ۱۳۷۵: ۴۹۰/۱).

#### ۶-۲-۲-۴. قاطعیت در حذف ویژه‌خواری

یکی از اموری که استقلال حسابرس را به‌مخاطره می‌اندازد، اطرافیانی هستند که از رهگذر صاحب سر او بودن، موقعیت‌های ویژه‌ای را به‌دست آوردند. امام علی(ع) در بخشی از فرمان خود به والی مصر، مالک اشتر، بزرگ‌ترین خطر حاکم را نزدیکانی برمی‌شمارد که استفاده خاص از منافع عمومی و موقعیت‌های ویژه اقتصادی دارند و او باید دست آنان را از چپاول کوتاه کند: «كَمْ إِنَّ لِلْوَالِي خَاصَّةً وَ بَطَانَةً، فِيهِمْ اسْتِثْنَاءٌ وَ تَطَاوُلٌ، وَ قَلَّةٌ إِنْصَافٍ فِي مُعَامَلَةٍ؛ فَاحْسِبْ مَا دَاةَ أَوْلِيكَ بِقَطْعِ أَسْبَابِ تَلْكَ الْأَحْوَالِ» (نهج البلاغه، نامه/۵۳) (همانا زمامداران را خواص و نزدیکانی است که خودخواه و چپاولگرند، و در معاملات انصاف ندارند، ریشه ستمکاریشان را با بریدن اسباب آن بخشکان). بنابراین حسابرس نیز باید راه نفوذ نزدیکانی را که از قربانشان با او و جایگاهش سوء استفاده می‌کنند، ببندد.

#### ۷-۲-۲-۴. قاطعیت در حذف رشوه‌خواری

یکی از مصداق‌های خیانت که به‌شدت استقلال حسابرس را تهدید و اعتبار حرفه‌ای آن‌ها را خدشه‌دار می‌کند، دریافت رشوه است که در رشته حسابرسی با عنوان حق‌الزحمه‌های مشروط، هدیه و پذیرایی از آن یاد می‌شود (حجازی و همکاران، ۱۳۹۶: ۸). امام علی(ع) رشوه‌خواران را چنین توصیف می‌کند: «کسانی هستند که خیانتکاران و فاسقان را با اموال مردم می‌خرند (که خود نوعی حس و ابستگی و عدم

استقلال را در پی خواهد داشت)، کسانی که اگر بر مردم مسلط شوند، خشم، فخر، قدرت‌طلبی، خودخواهی و فساد را در زمین آشکار می‌سازند» (جرdaq، ۱۳۸۴: ۱۰۳۶/۲).

#### ۸-۲-۲-۲. قاطعیت در برابر متملقان و چاپلوسان

آنچه که در صورت عدم تربیت درونی می‌تواند به شدت برای حسابرس و استقلال وی آسیب‌زا باشد و اراده و اختیارش را تحت‌الشعاع قرار دهد، تملق و چاپلوسی اطرافیان است؛ از این رو حضرت علی(ع) به کارگزاران خود توصیه می‌فرماید که افرادی را در مجموعه خویش به کار گیرند که صراحت بیشتری داشته باشند و اهل تملق و چاپلوسی نباشند: «وَالصَّقُّ بِأَهْلِ الْوَرَعِ وَالصِّدْقِ، ثُمَّ رُضُّهُمْ عَلَيَّ أَلَّا يُطْرُوكَ وَلَا يَبْجَحُوكَ بِبَاطِلٍ لَمْ تَفْعَلْهُ، فَإِنَّ كَثْرَةَ الْإِطْرَاءِ تُحْدِثُ الزُّهْمَ، وَتُنْذِرُنِي مِنَ الْعِزَّةِ» (نهج‌البلاغه، نامه/۵۳) (تا می‌توانی با پرهیزکاران و راستگویان بیبوند و آنان را چنان پرورش ده که تو را فراوان نستانند و برای اعمال زشتی که انجام نداده‌ای تشویق نکنند که ستایش بی‌اندازه، خودپسندی می‌آورد و انسان را به سرکشی وا می‌دارد).

بسیاری از فریبکاران، اهداف شوم خویش را به واسطه مدح و تمجیدها محقق می‌سازند. امیرمؤمنان علی(ع) کارگزاران خویش را از این خطر چنین برحذر می‌داشتند: «رُبَّ مُقْتُونٍ يُحْسِنُ الْقَوْلَ فِيهِ» (نهج‌البلاغه، حکمت/۴۶۲) (چه بسا کسانی که با ستایش دیگران فریب خوردند). حسابرس نیز فردی است که در معرض این خطر قرار دارد و آثار تملق در مورد او می‌تواند تمایل وی به سمت مادحان و منافع آنان باشد.

#### ۹-۲-۲-۲. قاطعیت در افشاگری

اگر در گزارش حسابرسین، خائنین برملا شوند و در این امر سستی و مسامحه صورت نگیرد، بین خائن و خادم تمایز خواهد بود و از ذینفعان سلب اعتماد نمی‌شود. امیرمؤمنان(ع) آن کس را بیشتر مورد اعتماد می‌داند که از همه راستگوتر باشد و در انتخاب افراد نیز به کارگزاران خویش چنین توصیه می‌فرماید: «لِيَكُنْ أَوْثَقَ النَّاسِ لَدَيْكَ أَنْتَقَهُمْ بِالصِّدْقِ» (لیثی واسطی، ۱۳۷۶: ۴۰۴).

بنابراین حسابرس در حیطة وظایف خویش از یک سو نباید با پنهانکاری در افشای خطا کار، به استقلال ظاهری خویش آسیب بزند و از سوی دیگر در مقابله با مؤذیان خاطی، قاطعیت و شجاعت لازم که از عوامل استقلال درونی است را ایجاد نماید.

#### ۱۰-۲-۲-۲. رازداری

رازداری در استفاده و حفاظت اطلاعات به‌عنوان اصلی مهم در حرفه حسابرسی است که می‌تواند در امر افزایش استقلال حسابرس مؤثر باشد. حضرت علی(ع) در باب ارتباط رازداری و حفظ استقلال می‌فرماید: «مَنْ كَتَمَ سِرَّهُ، كَانَتْ الْحَيْرَةُ بِيَدِهِ» (نهج‌البلاغه، حکمت/۱۶۲) (آن کس که راز خود را پنهان دارد، اختیار آن در دست اوست). لذا اگر حسابرس امانتدار اطلاعات مجموعه مورد حسابرسی‌اش نباشد، تبعات سوء افشای راز گریبان وی را خواهد گرفت که یکی از آنها سلب اعتماد دیگر کارفرمایان از وی است.

موارد ذکر شده از مجموعه آموزه‌های جامعه‌محور و فردمحور برگرفته از سخنان گهربار امام علی(ع) ضمانتی قوی برای بقای حرفه حسابرسی و افزایش استقلال حسابرس است که تاکنون به آن پرداخته نشده است.



در ادامه ذکر پیشینه‌هایی در رابطه با عوامل موثر بر استقلال حسابرس با توجه به مباحث روز مطرح گردیده است.

### ۲-۳. یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر متناسب با عنوان، کلیدواژه‌های مرتبط از کتاب فرهنگ آفتاب استخراج شد. سپس فیش‌برداری و کدگذاری فیش‌ها از نهج البلاغه و شرح‌های مختلف آن صورت گرفت. روابط مفهومی و پنهان بین هریک از نمایه‌ها یا همان کدها کشف و هر دسته از نمایه‌های مرتبط تحت محورهای سازمان‌دهنده قرار گرفت. در مرحله بعد، از دل ارتباط بین کدهای محوری به مفاهیم کلان یا همان معقولات دست یافتیم. در مرحله آخر، این مقوله‌ها به صورت سؤالات، مؤلفه‌ها و شاخص‌هایی را به زبان روز جامعه حسابرسی و متناسب با ادبیات پژوهش و حرفه حسابرسی در اختیار مخاطبین حسابرسی قرار داد. برای ورود اطلاعات پرسشنامه و طبقه‌بندی اطلاعات و محاسبه متغیرها از نرم‌افزار Spss18 استفاده شد. در بخش یافته‌های توصیفی، مقادیر فراوانی و درصد فراوانی جهت توصیف متغیرها به کار رفت. در نهایت، اطلاعات حاصل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این مرحله با استفاده از آزمون (k-S) نرمال‌سازی داده‌ها انجام شد و تجزیه و تحلیل فرضیات تحقیق، بر اساس نتایج حاصله از مرحله اول یا همان یافته‌های استنباطی به شرح زیر صورت گرفت:

هنگامی که توده‌ای از اطلاعات کمی برای تحقیق گردآوری می‌شود، ابتدا سازمان‌بندی و خلاصه کردن آن‌ها به طریقی که به صورت معناداری قابل درک و ارتباط باشند، ضروری است. روش‌های آمار توصیفی به همین منظور به کار برده می‌شوند. به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرها، قبل از تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، لازم است این داده‌ها توصیف شود. همچنین توصیف آماری داده‌ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آنها و پایه‌ای برای تبیین روابط بین متغیرهایی است که در پژوهش به کار می‌رود. بنابراین، قبل از اینکه به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شود، متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. این جدول حاوی شاخص‌هایی برای توصیف متغیرهای تحقیق است. این شاخص‌ها شامل شاخص‌های مرکزی، شاخص‌های پراکندگی و شاخص‌های شکل توزیع، مانند میانگین، میانه، مد، چولگی، کشیدگی، ماکسیمم، مینیمم، انحراف استاندارد و واریانس است.

جدول ۳. آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیر	آموزه‌های فردمحورانه	آموزه‌های جامعه‌محورانه	آموزه‌های نهج البلاغه
تعداد	۱۱	۱۱	۲۲
میانگین	۳,۸۳۱	۳,۷۴۳	۳,۷۸۷
میانه	۳,۸۱۸	۳,۷۲۷	۳,۷۸۷
مد	۴	۳,۸۲	۳,۵۰
حداقل	۳	۲,۶۴	۲,۸۲
حداکثر	۴,۹۱	۴,۹۱	۴,۸۲

۰,۳۹۴	۰,۴۱۷	۰,۴۸۹	انحراف استاندارد
۰,۱۵۶	۰,۱۷۵	۰,۲۳۹	واریانس
۰,۲۹۱	۰,۲۴۳	۰,۱۰۱	چولگی
۰,۳۱۱	۰,۳۱۱	۰,۳۱۱	انحراف چولگی
۰,۶۱۶	۰,۶۳۶	-۰,۳۰۳	کشیدگی
۰,۶۱۳	۰,۶۱۳	۰,۶۱۳	انحراف کشیدگی

جدول بالا نشان دهنده تحلیل توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای آموزه‌های فردمحورانه، آموزه‌های جامعه‌محورانه و آموزه‌های نهج‌البلاغه است. همانگونه که ملاحظه می‌شود مقادیر میانگین، میانه، مد، چولگی، کشیدگی، ماکسیمم، مینیمم، انحراف استاندارد و واریانس متغیرهای تحقیق با استفاده از نرم‌افزار محاسبه شده است.

در ادامه آزمون نرمال بودن متغیرها انجام خواهد گرفت؛ با این توصیف که در انتخاب یک آزمون آماری برای تحقیق، باید تصمیم بگیریم که آیا از آزمون‌های پارامتریک استفاده کنیم یا آزمون‌های ناپارامتریک. یکی از اصلی‌ترین ملاک‌ها برای این انتخاب، انجام آزمون کولموگراف-اسمیرنوف است. آزمون کولموگراف-اسمیرنوف، نرمال بودن توزیع داده‌ها را نشان می‌دهد. اگر تست کولموگراف-اسمیرنوف رد شود، داده‌ها دارای توزیع نرمال می‌باشند و امکان استفاده از آزمون‌های پارامتریک وجود دارد. بالعکس، اگر تست کولموگراف-اسمیرنوف تأیید شود، یعنی داده‌ها دارای توزیع نرمال نیستند، بنابراین باید از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کنیم. لازم است قبل از برآزش مدل، نرمال بودن آن کنترل شود. فرض صفر و فرض مقابل آزمون نرمالیتی به صورت زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{جهت آزمون فرضیه‌ها از آزمون کولموگراف-اسمیرنوف استفاده} \\ \text{شده است. در این آزمون هرگاه سطح معناداری کمتر از ۵\%} \\ \text{باشد فرض صفر در سطح ۹۵\% اطمینان رد می‌شود.} \\ H_0: \text{توزیع داده‌ها نرمال است;} \\ H_1: \text{توزیع داده‌ها نرمال نیست;} \end{array} \right.$$

جدول ۴. آزمون کولموگراف-اسمیرنوف ( $k-s$ ) برای آموزه‌های فردمحور و جامعه‌محور

متغیر	آموزه فردمحورانه	آموزه جامعه‌محور	آموزه‌های نهج‌البلاغه
تعداد	۱۱	۱۱	۲۲
میانگین	۳,۸۳۱	۳,۷۴۳	۳,۷۸۷۴
انحراف معیار	۰,۴۸۹	۰,۴۱۷	۰,۳۹۴۸۰
قدر مطلق انحراف معیار	۰,۱۲۸	۰,۱۲۵	۰,۱۳۵
بیشترین انحراف معیار مثبت	۰,۱۲۸	۰,۱۲۵	۰,۱۳۵
بیشترین انحراف معیار منفی	-۰,۱۰۸	-۰,۰۶	-۰,۰۹۸
کولموگروف اسمیرنوف	۰,۹۸۴	۰,۹۶۲	۱,۰۳۹
سطح معناداری	۰,۲۸۸	۰,۳۱۳	۰,۲۳۰

بر اساس مقادیر ارائه شده در جدول بالا از آنجایی که مقادیر سطح معناداری، برای آموزه‌های فردمحور و آموزه‌های جامعه‌محور و آموزه‌های نهج‌البلاغه به ترتیب برابر ۰,۲۸۸ و ۰,۳۱۳ و ۰,۲۳۰ است.

می‌باشد و بیشتر از ۵٪ است. بنابراین فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرها تأیید و داده‌های این پژوهش از توزیع نرمال برخوردارند.

#### ۲-۴. یافته‌های استنباطی (بررسی فرضیه‌های پژوهش)

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای استفاده شده است. شرایط و فرضیاتی که در آزمون  $t$  تک نمونه باید باشد، چنین است:

داده‌ها کمی (عددی) هستند.

توزیع جامعه آماری نرمال است.

واریانس جامعه آماری ثابت ولی نامعلوم است.

در داده‌های کمی، برای آزمون این فرضیه که آیا میانگین یک نمونه با میانگین جامعه - که فرض بر این است دارای توزیع نرمال باشد - یکسان است، از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای استفاده می‌شود. فرض‌های صفر و یک به صورت زیر مطرح‌اند:

در این آزمون از شاخصی موسوم به  $t$  که به صورت زیر است، استفاده می‌شود:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{s/\sqrt{n}}$$

یکی از مشخصه‌های این شاخص، درجه آزادی آن است که با  $n-1$  مشخص می‌شود. ویژگی‌ای که توزیع  $t$  دارد این است که وقتی تعداد نمونه‌ها از ۳۰ بیشتر شود، با توزیع نرمال مطابقت پیدا می‌کند. میانگین نمونه نیز با مقدار ۳ که مقدار متوسط بوده، مورد مقایسه قرار داده شده است. چنانچه مقدار هر کدام از متغیرها بیشتر از ۳ باشد و دارای اختلاف معناداری با این مقدار مفروض باشد، نشان از وجود رابطه بین دو متغیر دارد و در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

#### ۱-۲-۴. آزمون فرضیه فرعی اول

فرضیه اول: در نهج البلاغه آموزه‌های فردمحورانه‌ای وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. نتایج گویای این است که در نهج البلاغه آموزه‌های فردمحورانه‌ای وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد ( $p < 0,00$ ). سطح معناداری به دست آمده کمتر از مقدار ۰,۰۵ و بدین معناست که از جنبه آماری در نهج البلاغه آموزه‌های فردمحورانه‌ای وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین بدست آمده برابر با ۳,۸۳ است که دارای تفاوت معناداری با عدد ۳ است. همچنین از بین آموزه‌های فردمحورانه، آموزه «صداقت و صراحت» با میانگین ۴,۱۰۳۴ و مقدار  $t$  ۱۴,۴۱۲ بیشترین تأثیر و آموزه «زهدورزی و قناعت» با میانگین ۳,۳۶۲۱ و مقدار  $t$  ۲,۴۳۰ کمترین تأثیر را بر روی استقلال حسابرس دارد.

جدول ۵. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
فرضیه اول	۳۸۳	۰٫۸۳	۵۸	۱۳٫۰۵	$p < 0.00$

جدول ۶. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده

(مصادیق جدول ۵)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
تقوی	۳٫۷۶۲۷	۰٫۷۶۲۷	۵۸	۵٫۴۶۴	$p < ۰٫۰۰۰$
صداقت و صراحت	۴٫۱۰۳۴	۱٫۱۰۳۴	۵۷	۱۴٫۴۱۲	$p < ۰٫۰۰۰$
وفا و راستی	۳٫۹۸۲۸	۰٫۹۸۲۷	۵۷	۹٫۵۵۴	$p < ۰٫۰۰۰$
زهدورزی و قناعت	۳٫۳۶۲۱	۰٫۳۶۲۰	۵۷	۲٫۴۳۰	$p < ۰٫۰۰۰$
عدم سستی و سازش	۳٫۹۴۹۲	۰٫۹۴۹۱	۵۸	۹٫۶۸۸	$p < ۰٫۰۰۰$
عدم تکاثر و انحصارطلبی	۳٫۵۰۸۵	۰٫۵۰۸۴	۵۸	۴٫۲۶۰	$p < ۰٫۰۰۰$
قاطعیت در حذف ویژه‌خواری	۳٫۷۴۵۸	۰٫۷۴۵۷	۵۸	۶٫۶۳۸	$p < ۰٫۰۰۰$
قاطعیت در حذف رشوه‌خواری	۳٫۹۶۶۱	۰٫۹۶۶۱	۵۸	۹٫۴۲۸	$p < ۰٫۰۰۰$
قاطعیت در مقابل متملقان و چاپلوسان	۳٫۹۱۵۳	۰٫۹۱۵۲	۵۸	۹٫۶۸۳	$p < ۰٫۰۰۰$
قاطعیت در افشاگری اسناد گزارش	۳٫۹۶۵۵	۰٫۹۶۵۵	۵۷	۱۱٫۳۴۸	$p < ۰٫۰۰۰$
رازداری	۳٫۹۱۵۳	۰٫۹۱۵۲	۵۸	۸٫۸۵۳	$p < ۰٫۰۰۰$

## ۲-۲-۴. آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه دوم: در نهج‌البلاغه آموزه‌های عمومی و جامعه‌محوری وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارند.

نتایج گویای این است که در نهج‌البلاغه آموزه‌های عمومی و جامعه‌محوری وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارند ( $p < ۰٫۰۰$ ). سطح معنادار به‌دست آمده کمتر از مقدار  $۰٫۰۵$  و بدین معناست که از جنبه آماری در نهج‌البلاغه آموزه‌های عمومی و جامعه‌محوری وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به‌دست آمده برابر با  $۳٫۶۸$  است که دارای تفاوت معناداری با عدد  $۳$  است. همچنین از بین آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور، آموزه «عدم وجود روابط غیر متعارف» با میانگین  $۴٫۲۴۵۸$  و مقدار  $t$   $۱۵٫۰۴۴$  بیشترین تأثیر و آموزه «وجود نهادهای نظارتی» با میانگین  $۲٫۸۴۷۵$  و مقدار  $t$   $-۱٫۱۹۶$  کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارند.

جدول ۷. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
فرضیه دوم	۳٫۶۸	۰٫۶۸۶۴	۵۸	۱۳٫۰۵	$p < ۰٫۰۰$

جدول ۸. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (مصادیق جدول ۷)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
وضع استانداردها	۳,۶۱۰۲	۰,۶۱۰۱۷	۵۸	۶,۵۱۳	$p < ۰,۰۰۰$
وجود نهادهای نظارتی	۲,۸۴۷۵	-۰,۱۵۲۵۴	۵۸	-۱,۱۹۶	$p < ۰,۰۰۰$
رتبه‌بندی کیفی مؤسسه حسابرسی و حسابرس	۳,۱۹۴۹	۰,۱۹۴۹۲	۵۸	۱,۷۳۹	$p < ۰,۰۰۰$
وجود سیستم‌های تشویقی و تنبیهی	۳,۷۹۶۶	۰,۷۹۶۶۱	۵۸	۸,۰۴۴	$p < ۰,۰۰۰$
چرخش دوره‌ای حسابرس	۴	۱	۵۸	۱۳,۷۸۸	$p < ۰,۰۰۰$
عدم وجود روابط غیر متعارف	۴,۲۴۵۸	۱,۲۴۵۷۶	۵۸	۱۵,۰۴۴	$p < ۰,۰۰۰$
حق اعمال قضاوت حرفه‌ای	۳,۸۱۱۳	۰,۸۱۱۳۶	۵۸	۱۰,۴۸۷	$p < ۰,۰۰۰$
میزان حق الزحمه	۳,۹۱۵۳	۰,۹۱۵۲۵	۵۸	۸,۴۰۵	$p < ۰,۰۰۰$

### ۳-۲-۴. آزمون فرضیه اصلی

فرضیه سوم: در نهج البلاغه آموزه‌هایی وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارند. نتایج گویای این است که در نهج البلاغه آموزه‌هایی وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارند ( $p < ۰,۰۰۰$ ). سطح معناداری به دست آمده کمتر از مقدار  $۰,۰۵$  و بدین معناست که از جنبه آماری در نهج البلاغه آموزه‌هایی وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با  $۳,۷۵$  است که دارای تفاوت معناداری با عدد  $۳$  است. آموزه «فردمحورانه» با میانگین  $۳,۸۳$  بیشترین تأثیر را بین آموزه‌های نهج البلاغه دارد. همچنین از بین آموزه‌های نهج البلاغه آموزه «عدم وجود روابط غیر متعارف» با میانگین  $۴,۲۴۵۸$  و مقدار  $t$   $۱۵,۰۴۴$  بیشترین تأثیر و «وجود نهادهای نظارتی» با میانگین  $۲,۸۴۷۵$  و مقدار  $t$   $-۱,۱۹۶$  کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارند.

جدول ۹. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
فرضیه سوم	۵۳,۷	۰,۷۵	۵۸	۱۵,۰۱	$p < ۰,۰۰$

جدول ۱۰. آزمون  $t$  تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده

### فرضیه اول و دوم

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار $t$	سطح معناداری
آموزه‌های عمومی و جامعه‌محور	۳,۶۸	۰,۶۸۶۴	۵۸	۱۳,۰۵	$p < ۰,۰۰$
آموزه‌های فردمحورانه	۳,۸۳	۰,۸۳	۵۸	۱۳,۰۵	$p < ۰,۰۰$

جدول ۱۱. آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده مصادیق فرضیه اول و دوم

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معناداری
وضع استانداردها	۳,۶۱۰۲	۰,۶۱۰۱۷	۵۸	۶,۵۱۳	$p < ۰,۰۰۰$
وجود نهادهای نظارتی	۲,۸۴۷۵	-۰,۱۵۲۵۴	۵۸	-۱,۱۹۶	$p < ۰,۰۰۰$
رتبه‌بندی کیفی مؤسسه حسابرسی و حسابرسی	۳,۱۹۴۹	۰,۱۹۴۹۲	۵۸	۱,۷۳۹	$p < ۰,۰۰۰$
وجود سیستمهای تشویقی و تنبیهی	۳,۷۹۶۶	۰,۷۹۶۶۱	۵۸	۸,۰۴۴	$p < ۰,۰۰۰$
چرخش دوره‌ای حسابرسان	۴	۱	۵۸	۱۳,۷۸۸	$p < ۰,۰۰۰$
عدم وجود روابط غیر متعارف	۴,۲۴۵۸	۱,۲۴۵۷۶	۵۸	۱۵,۰۴۴	$p < ۰,۰۰۰$
حق اعمال قضاوت حرفه‌ای	۳,۸۸۱۴	۰,۸۸۱۳۶	۵۸	۱۰,۴۸۷	$p < ۰,۰۰۰$
میزان حق الزحمه	۳,۹۱۵۳	۰,۹۱۵۲۵	۵۸	۸,۴۰۵	$p < ۰,۰۰۰$
تقوی	۳,۷۶۲۷	۰,۷۶۲۷	۵۸	۵,۴۶۴	$p < ۰,۰۰۰$
صداقت و صراحت	۳,۱۰۳۴	۱,۱۰۳۴	۵۷	۱۴,۴۱۲	$p < ۰,۰۰۰$
وفا و راستی	۳,۹۸۲۸	۰,۹۸۲۷	۵۷	۹,۵۵۴	$p < ۰,۰۰۰$
زهدورزی و قناعت	۳,۳۶۲۱	۰,۳۶۲۰	۵۷	۲,۴۳۰	$p < ۰,۰۰۰$
عدم سستی و سازش	۳,۹۴۹۲	۰,۹۴۹۱	۵۸	۹,۶۸۸	$p < ۰,۰۰۰$
عدم تکاثر و انحصار طلبی	۳,۵۰۸۵	۰,۵۰۸۴	۵۸	۴,۲۶۰	$p < ۰,۰۰۰$
قاطعیت در حذف ویژه‌خواری	۳,۷۴۵۸	۰,۷۴۵۷	۵۸	۶,۶۳۸	$p < ۰,۰۰۰$
قاطعیت در حذف رشوه‌خواری	۳,۹۶۶۱	۰,۹۶۶۱	۵۸	۹,۴۲۸	$p < ۰,۰۰۰$
قاطعیت در مقابل متملقان و چاپلوسان	۳,۹۱۵۳	۰,۹۱۵۲	۵۸	۹,۶۸۳	$p < ۰,۰۰۰$
قاطعیت در افشاکری اسناد گزارش	۳,۹۶۵۵	۰,۹۶۵۵	۵۷	۱۱,۳۸۴	$p < ۰,۰۰۰$
رازداری	۳,۹۱۵۳	۰,۹۱۵۲	۵۸	۸,۸۵۳	$p < ۰,۰۰۰$

### ۳. نتیجه‌گیری

حرفه حسابرسی مانند دیگر مشاغل نیاز به آیین‌نامه و قوانینی دارد تا شاغلین وظائف خویش را با داشتن نقشه راه، ضابطه‌مند و با صحت و اطمینان طی کنند. این آیین‌نامه حرفه‌ای در هر کشور و ملیتی، با توجه به دین، فرهنگ و سنت‌ها تنظیم می‌شود. در کشور ما نیز بهتر است این آیین‌نامه با توجه به دین اسلام و کلام حضرات معصومین (علیهم السلام) در اختیار ادارات و سازمان‌ها برای اجرا قرار بگیرد. نوشتار حاضر به صورت میان‌رشته‌ای، موضوع «استقلال در حسابرسی» را به «مباحث دینی» پیوند زده است و با تلفیق و تطبیق آموزه‌های امیرمؤمنان علی (ع) در کتاب شریف نهج‌البلاغه با مسائل حسابرسی روز درصدد است تا در مسیر اسلامی نمودن علوم انسانی، قدمی بر دارد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش که از طریق آزمون t تک نمونه‌ای انجام گرفته است، درصدد اثبات یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی برگرفته از کلام امیرالمؤمنین علی (ع) است که به جهت صدور از سوی

یک معصوم، فرضیه‌ای ثابت شده می‌باشد؛ لیکن پژوهش پیش‌رو با تنظیم پرسشنامه و استفاده از نظرات حسابرسین توانست میزان پذیرش افراد حسابرس را نسبت به آموزه‌های دینی برگرفته از کلام آن حضرت بسنجد و در واقع میزان تأثیرگذاری این آموزه‌ها را نسبت به استقلال حسابرسین، از نگاه خود حسابرسین مورد توجه قرار دهد. نتایج به‌دست آمده از قرار ذیل است:

- در نهج‌البلاغه آموزه‌های فردمحورانه‌ای وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. از بین این آموزه‌ها، صداقت و صراحت بیشترین تأثیر و زهدورزی و قناعت کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد.

- در نهج‌البلاغه آموزه‌های عمومی و جامعه‌محوری وجود دارد که بر استقلال حسابرس تأکید دارد. از بین آنها آموزه‌ی عدم وجود روابط غیرمتعارف بیشترین تأثیر و آموزه‌ی وجود نهادهای نظارتی کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد.

- از میان دو دسته آموزه‌های فردمحور و جامعه‌محور در نهج‌البلاغه، مورد اول که امروز در سطح دنیا کمتر از آن با عنوان عامل مؤثر بر استقلال حسابرس یاد می‌شود، بیشترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد.

- از مجموع آموزه‌های نهج‌البلاغه، «عدم وجود روابط غیرمتعارف» بیشترین تأثیر و «وجود نهادهای نظارتی» کمترین تأثیر را بر استقلال حسابرس دارد.

بنابراین مجموعه، برآیند پژوهش، آموزه‌های نهج‌البلاغه بوده است که امروزه به‌عینه در قوانین حسابرسی جاری مشهود است؛ حتی از آموزه‌هایی با عنوان عوامل بیرونی و درونی، به‌ویژه عوامل درونی می‌توان یاد کرد که فراتر از قوانین امروز جامعه‌ی حسابرسی است و از جمله ارزش‌های افزوده و سهم‌یاری یافته‌های این پژوهش برای ادبیات پژوهش و حرفه‌ی حسابرسی محسوب می‌شود.

در نهایت بر اساس توصیه‌های حضرت علی(ع) به این نتایج می‌توان دست یافت:

- مؤسسات استخدام حسابرسان باید شایسته‌گزینی-سالاری را در انتخاب خود حائز اهمیت دانند.
- در حیطة نظارت، باید نهادی مستقل از دو گروه مدیران و حسابرسان، عملکرد ایشان را بررسی نماید.
- حسابرسان در ارائه گزارش خویش باید به مدیران ارشد دسترسی مستقیم داشته باشند.
- در مورد استقلال باطنی می‌توان افراد توانمند و اخلاق‌مدار به‌کار گرفته‌شده را با آموزش‌های ضمن خدمت (با توجه به نگاه حضرت علی(ع) در هر دو بعد دینی و اقتصادی) در کنار امر نظارت، از لغزش‌های احتمالی مخل استقلال بازداشت و آنان را در حین تلاشی که بر مسأله اخلاق و تهذیب نفس دارند، در امر استقلال باطنی تقویت نمود.

#### ۴. محدودیت پژوهش

در انجام پژوهش پیش‌رو، از یک‌طرف عدم وجود پژوهش‌های مشابه و منابع در رابطه با موضوع و از طرف دیگر عدم اشاره مستقیم حضرت علی(ع) به مبحث حسابرسی، نیاز مراجعه به هدایت عام آن حضرت

را در رابطه با استقلال حسابرس می‌طلبید که طبیعتاً باید زمان بیشتری صرف مطالعه و تحلیل شرح‌های مختلف نهج‌البلاغه در کنار منابع و مطالب روز جامعه حسابرسی می‌شد؛ لیکن شیوایی سخنان گهربار امیرمؤمنان علی(ع) و افتخار روزافزون پژوهشگران به شناختن و شناساندن بُعدی جدید از ابعاد وجود آن حضرت به جامعه حسابرسین، سبب می‌شد که سختی راه هموار گردد.

## ۵. پیشنهادات علمی و عملی

### ۵-۱. پیشنهادات علمی

از آن‌جا که پژوهش حاضر، از منظر یک معصوم موضوع را مورد بررسی قرار داده است، در وضع آیین رفتار دینی-حرفه‌ای از درجه اعتبار بالایی برخوردار است و یافته‌های آن برای سازمان‌هایی نظیر «سازمان حسابرسی» به‌عنوان نهاد استانداردگذار و ناظر بر فعالیت‌های حسابرسان و «جامعه حسابداران رسمی ایران» به‌عنوان نهاد ناظر بر فعالیت‌های حسابرسان و کلیه «حسابرسان» به‌عنوان مجریان امر حسابرسی اثرگذار بوده و تحت توصیه‌های امیرمؤمنان علی(ع) بهتر می‌توانند حافظ و امانتدار اموال مردم باشند و با گام‌های مستحکم‌تری در این عرصه قدم بگذارند. همچنین اساتید و دانشجویان رشته‌های حسابداری و حسابرسی به‌عنوان فراگیران علم و اشاعه‌دهندگان فرهنگ حفظ استقلال واقعی می‌توانند در این زمینه‌ها کوشا باشند؛ الف) استخراج مطالب به‌صورت میان‌رشته‌ای و ب) قرار دادن نتیجه چنین تحقیقاتی به‌عنوان ماده اولیه در اختیار کارگروه‌هایی از نیروهای محقق و پژوهشگر سازمان‌های حسابرسی برای تنظیم آیین‌نامه اخلاق دینی-حرفه‌ای.

### ۵-۲. پیشنهادات کاربردی به نهادهای ذی‌ربط

- ۱- وضع آیین رفتار دینی-حرفه‌ای برگرفته از کلام امیرمؤمنان علی(ع)
- ۲- طراحی الگوی عملی جهت تقویت و افزایش استقلال برای کلیه حسابرسان به‌عنوان مجریان امر حسابرسی
- ۳- اختصاص واحد درسی دانشگاهی به این امر
- ۴- استخدام حسابرسین لایق و توانمند و اخلاق‌مدار و توجه به امر شایسته‌گزینی-سالاری بر طبق توصیه آن حضرت
- ۵- تشکیل نهاد نظارتی به‌عنوان نهادی مستقل از هر دو گروه مدیران و حسابرسین
- ۶- ایجاد شرایط دسترسی مستقیم حسابرسین به مدیران ارشد جهت ارائه گزارش‌ها
- ۷- آموزش‌های ضمن خدمت (با توجه به نگاه آن حضرت در هر دو بعد دینی و اقتصادی)



## منابع

- قرآن کریم.
- دشتی، محمد. (۱۳۷۹). ترجمه نهج البلاغه. قم: مشهور.
- آمدی، عبدالواحد بن محمد. (۱۳۶۶). تصنیف غرر الحکم و درر الکلم، محقق: مصطفی درایتی، قم: مکتب الأعلام الإسلامی.
- ابراهیم زاده خراسانی، مژگان و اعتبار، شکوفه. (۱۳۹۵). اصول حسابرسی ۱. کرج: آوای ویانا.
- ابن ابی الحدید، عزالدین ابوحامد. (۱۳۷۸ق). شرح نهج البلاغه. محقق: محمد ابوالفضل ابراهیم. بیروت: دار إحياء الكتب العربیه.
- ابن شهر آشوب، محمد بن علی. (۱۳۷۶ق). مناقب آل ابی طالب (ع). نجف: المکتبه الحیدریه.
- اسکات، فیل. (۱۳۹۱). نقش حسابرسی داخلی در: راهبری شرکتی، ریسک و کنترل، ج ۱، مترجمان: امیر پوریان سب و شاهین احمدی. تهران: کیومرث.
- انیس، ابراهیم؛ منتصر، عبدالحلیم و صوالحی، عطیه و خلف احمد، محمد. (۱۳۸۲). فرهنگ المعجم الوسیط (عربی-فارسی)، مترجم: محمد بندریگی. تهران: اسلامی.
- بحری ثالث، جمال؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و بهرامی، تورج و حق ویردی زاده، محسن. (۱۴۰۰). «تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان». پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. شماره ۲، ۸۷-۱۰۸.
- بهزادیان، فتاح؛ ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). «بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار». پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز. شماره ۱، ۲۸-۶۰.
- پورعزت، علی اصغر. (۱۳۸۸). مختصات حکومت حق مدار در پرتو نهج البلاغه امام علی علیه السلام. تهران: علمی و فرهنگی.
- تحریری، آرش؛ پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۷). «مدیران مالی و استقلال حسابرس». پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی. دوره دوم. شماره ۳، ۹-۳۲.
- جرداق، جورج. (۱۳۷۳). بخشی از زیبایی‌های نهج البلاغه. محقق و مترجم: محمدرضا انصاری محلاتی، تهران: کانون انتشارات محمدی.
- ----- (۱۳۸۴). صدای عدالت انسانیت. مترجم: محمد صالحی و محمود ثابت نژاد. تهران: محمد.
- جعفری، علی. (۱۳۹۶). اصول حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران: آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران. تهران: کیومرث.
- حجازی، رضوان؛ کنعانی، اکبر و فرج‌زاده، علی اصغر. (۱۳۹۶). «بررسی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان از دیدگاه قرآن». مطالعات حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۹، ۱۳-۴.
- حساس یگانه، یحیی و رجبی، روح‌الله. (۱۳۸۳). «عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل». حسابداری: مطالعات تجربی حسابداری مالی. شماره ۸، ۸۶-۵۵.
- حسینی دشتی، مصطفی. (۱۳۸۵). دائره‌المعارف جامع اسلامی. تهران: مؤسسه فرهنگی آرایه.

- خوانساری، جمال‌الدین محمد. (۱۴۰۸ق). شرح غررالحکم و درر الکلم. تهران: جامعه تهران.
- خوبی، حبیب‌الله. (۱۴۰۰ق). **منهاج البراعه فی شرح نهج البلاغه**. تهران: مکتبه الاسلامیه.
- زارع‌پور، سینا و فرهادی اندرابی، سویل. (۱۳۹۷). «تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل». **چشم‌انداز حسابداری و مدیریت**. دوره اول، شماره ۳، ۲۸-۴۲.
- سجادی، سید حسین. (۱۳۹۷). **مروری بر پژوهش‌های حسابرسی**. ج ۱. تهران: ترمه.
- سجادی، سید حسین و ابراهیمی‌مند، مهدی. (۱۳۸۴). «عوامل افزایشدهنده استقلال حسابرس». **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**. شماره ۴۰، ۸۰-۶۱.
- ----- (۱۳۸۸). «عوامل کاهنده استقلال حسابرس مستقل».
- **پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز**. دوره اول، شماره اول، ۹۵-۱۱۲.
- سلیمانی، سمیه؛ شوروزی، محمدرضا؛ نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). «تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان». **دانش حسابداری مالی**. شماره ۲۹، ۶۹-۸۰.
- سیاح، احمد. (۱۳۸۱). **فرهنگ دانشگاهی**. تهران: فرحان.
- شوروزی، محمدرضا؛ زنده‌دل، احمد. (۱۳۹۱). «تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس». **پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی**. سال دوم، شماره ۴، ۱۶۲-۱۳۴.
- صدوق، محمدبن‌علی‌بن‌حسین. (بی‌تا). **من لایحضره الفقیه**. تصحیح: علی‌اکبر غفاری. قم: مؤسسه نشر اسلامی.
- صیادی تورانلو، حسین؛ عزیزی، پدram. (۱۳۹۶). «شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با رویکرد Topsis فازی». **اخلاق**. سال هفتم، شماره ۲۶، ۱۷۹-۲۰۸.
- فتحی، میثم. (۱۳۹۷). «بررسی استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی». **حسابداری: پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری**. شماره ۳۶، ۹۴-۸۵.
- قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد و دهقان، مهدی. (۱۴۰۰). «بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابرسان، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه‌ای حسابرسان». **مطالعات مدیریت و حسابداری**. شماره ۱، ۳۳-۴۶.
- کاشولی، ام؛ چمبرز، دی.جی و پین، جی.ال. (۱۳۹۵). «آیا ارائه خدمات غیرحسابرسی استقلال حسابرس را آسیب میرساند؟». **حسابرس**. مترجم: احمد حاتمی. شماره ۸۴، ۱۴۱-۱۳۶.
- لیثی واسطی، علی‌بن‌محمد. (۱۳۷۶). **عیون الحکم و المواعظ**. قم: دارالحدیث.
- محرابی، آئینا. (۱۳۹۴). «استقلال حسابرسی و عوامل مؤثر در آن». **اقتصاد: بازار و سرمایه**. شماره ۶۵ و ۶۶، ۴۱-۴۳.
- محمدی، منصور؛ کاشانی‌پور، محمد و رحیمیان، نظام‌الملک و رحمتی، محمدحسین. (۱۳۹۹). «شناسایی عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور». **دانش حسابرسی**. شماره ۸۱، ۵۷-۸۵.
- مرادی، مهدی و بیات، نعیمه. (۱۳۹۵). **حسابرسی پیشرفته**. مشهد: مرن‌دیز.
- معین، محمد. (۱۳۸۱). **فرهنگ فارسی**. تهران: ندا.

- مکارم شیرازی، ناصر. (۱۳۷۵). پیام امام شرح تازه و جامعی بر نهج البلاغه. تهران: دارالکتب الاسلامیه.
- مصطفوی، حسن. (۱۳۶۸). التحقیق فی کلمات القرآن الکریم. تهران: وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی.
- نیکبخت، زهرا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد؛ حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده و ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). «تدوین مدل استقلال حسابرس». حسابداری مالی، شماره ۳۸، ۹۰-۱۱۲.
- نیکبخت، محمدرضا؛ مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ۴۴-۱۴۷-۱۲۹.
- وفادار، عباس و دادبه، فاطمه. (۱۳۹۲). حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران. ج ۱. تهران: کیومرث.
- ویسی، فریدون. (۱۳۹۳). حسابرسی. تهران: ترمه.
- Albaqali, Q. and Kukreja, G. (2017). "The factors influencing auditor independence: the perceptions of auditors in Bahrain", **Corporate ownership and control**, vol 14, issue 2, <https://doi.org/10.22495/cocv14i2c2p10>.
- Eleanor, D. (2011). "UK investors' perceptions of auditor independence", **The British Accounting Review**, Elsevier, vol. 43(3), 173-185.
- Etienne, Ch. and Karlsson, J. (2010). The impact of extended audit tenure on auditor independence: Auditors perspective, <https://www.diva-portal.org>
- Min Kang, S. and Hwang, K. S. H. (2018). "Non-audit Services and Auditor Independence Depending on Client Performance", **Australian Accounting Review**, V. 29, Issue 3, 485-501. <https://doi.org/10.1111/auar.12243>
- Lokman, N. and Mohad Bakri, N. (2020). "Factors compromising the auditor independence: a study on the perception of Malaysian publicly listed companies", **Journal of administrative science**, vol. 17, Issue 2, 01-19, <https://ssrn.com/abstract=3740408>
- Minh Duc, L., Hoang Yen, N., Thuy, V. H. N., Hung, N., Thanh Vu, N. (2020). "Factors Affecting the Auditor Independence: Approach of the Subject and Framework in Financial Statement Auditing in Vietnam", **Journal of south west Jiaotong university**, vol 55, No 4, <https://doi.org/10.35741/issn.0258-2724.55.4.23>
- Reiner, Q and Warming-Rasmussen, B. (2015). "An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany", **Journal of International Financial Management & Accounting**, Vol. 26, Issue 2, 150-187. <https://doi.org/10.1111/jifm.12026>

- 
- Robert, K. Elliott and Peter D. Jacobson. (1998). Audit independence concepts, **The CPA Journal**, no 12, 30-4.
  - Vivien, B., Brandt, R., Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K. evidence, **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, 8(1), 67-107.