شناسایی عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور

منصور محمدی[۱]

محمد کاشانی‌پور[۲]

نظام‌الدین رحیمیان[۳]

محمدحسین رحمتی[۴]

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۴

چکیده:

تهدیدهای استقلال، شرایط و عواملی هستند که استقلال حسابرس را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود باعث تضعیف آن شود. در صورتی‌که استقلال حسابرس تحت تأثیر عوامل تهدید کننده قرار گیرد، مقبولیت و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی و همچنین قابلیت اطمینان نسبت به گزارش‌های مالی حسابرسی شده کاهش می‌یابد. با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور، نقش حسابرسان فعال در این حوزه به منظور حفاظت از منافع عمومی بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب و افزایش اعتماد عمومی، فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان این حوزه باید با رعایت استقلال و بی‌طرفی انجام شود. لذا هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل بالقوه تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور است. رویکرد این پژوهش آمیخته (ترکیبی) و مقطع زمانی انجام پژوهش پاییز سال ۱۳۹۸ بوده است. همچنین، داده‌های مورد نظر در بخش کیفی از طریق بررسی ادبیات پژوهش، اسناد و مدارک مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و مصاحبه با خبرگان و در بخش کمی با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته گردآوری شده است. نمونه آماری پژوهش متشکل از خبرگان منتخب دیوان محاسبات بوده که تعداد ۱۶ نفر در بخش کیفی به روش اشباع نظری و تعداد ۳۰ نفر در بخش کمی به روش هدفمند انتخاب شده‌اند. به منظور تحلیل داده‌های حاصل از بخش کیفی از روش تحلیل‌تم و برای تحلیل داده‌های بخش کمی از تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شده است. یافته‌های پژوهش در مجموع بیانگر شناسایی چهارتم اصلی تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور شامل تهدیدهای فردی، تهدیدهای سازمانی، تهدیدهای فراسازمانی و تهدیدهای محیطی است. ضمن اینکه هریک از این تم‌های اصلی دارای تم‌های فرعی و دسته‌های مفهومی مشخصی نیز می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، عوامل تهدید کننده استقلال، حسابرسی بخش عمومی، دیوان محاسبات کشور.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران، مسئول مکاتبات، پست الکترونیک: kashanipour@ut.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

۴. استادیار گروه مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران (فارابی)، ایران.

۱. مقدمه

دیوان محاسبات کشور بر اساس اصول (۵۴) و (۵۵) قانون اساسی، بصورت موسسه دولتی و زیرنظر مجلس شورای اسلامی تشکیل شده است. همچنین، مطابق ماده (۱) قانون دیوان محاسبات کشور هدف این نهاد پاسداری از بیت المال از طریق اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی و رسیدگی به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاههایی است که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند (زاهدی، ۱۳۹۴). دیوان محاسبات کشور از برخی جهات، نهاد نظارتی ویژه و منحصر به فردی در کشور است؛ زیرا، اولاً از نوعی استقلال نسبی و ویژه برخوردار است و ثانیاً برخلاف سایر دستگاههای نظارتی، در این دیوان موضوع رسیدگی، تشکیل پرونده، تعقیب، تحقیق، صدور حکم و تجدید نظر در داخل تشکیلات رسمی آن انجام می‌شود و هیچ نهاد یا دستگاهی خارج از دیوان، نمی‌تواند بر فعالیت‌ها، گزارش‌ها و احکام و آراء دیوان حق نظارت، تجدید نظر و رسیدگی مجدد داشته باشد (آروین و یزدانی، ۱۳۹۷). بر این اساس، در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرسی مستقل، مجری حسابرسی بخش عمومی است. گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان در بخش عمومی (اعم از دولت، نمایندگان، شهروندان و...) با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی بخش عمومی، به ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور می‌پردازند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶). از طرف دیگر، در سالیان اخیر، افکار عمومی کشور با افشای متعدد تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی روبرو بوده و این موضوع باعث خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از پیامدهای بروز تخلفات مالی و سوء استفاده از وجوه عمومی ایجاد تردید نسبت به استقلال حسابرسان و ارزش افزوده ناشی از حسابرسی است (پینگ و همکاران، ۲۰۱۱).

استقلال حسابرسان مستقل، عاملی است که از آن به عنوان سنگ بنای حرفه حسابرسی یاد شده و باعث ایجاد تمایز بین این حرفه با سایر حرفه‌ها و فعالیت‌های حرفه‌ای می‌شود (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). استقلال حرفه‌ای حسابرس مستقل بر حسب عینیتی تعریف می‌شود که وی از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان فردی حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری بکار می‌گیرد. همچنین استقلال حسابرس یکی از پیش شرط‌های ضروری ایجاد ارزش افزوده ناشی از حسابرسی است (موتز و شرف، ۱۹۶۱). عوامل تهدید کننده شرایط و عواملی هستند که باعث تضعیف یا از بین رفتن استقلال حسابرس مستقل می‌شود و معمولاً ناشی از موقعیت‌ها، اقدامات یا روابطی است که بر توانایی حسابرس در رعایت کامل اصول حرفه‌ای تأثیرگذار است (پینگ و همکاران، ۲۰۱۱). در صورتی‌که استقلال حسابرس تحت تأثیر عوامل تهدید کننده قرار گیرد، مقبولیت و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی و همچنین قابلیت اطمینان نسبت به صورتهای مالی حسابرسی شده کاهش می‌یابد (ناویس و ناویس، ۲۰۱۵).

با توجه به اهمیت استقلال حسابرسان بخش عمومی، سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی

حسابرسی (اینتوسای)[1]، انجام اقدامات فعال در زمینه تقویت و حمایت از استقلال مؤسسات عالی حسابرسی را به عنوان یکی از اهداف اصلی در برنامه راهبردی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۷ این نهاد، تعیین نموده است (آلونتوسا، ۲۰۱۴). همچنین، اینتوسای در استاندارد بین‌المللی شماره ۱۰ مؤسسات عالی حسابرسی[2]، اصول استقلال حسابرسی را تدوین نموده و در استاندارد شماره ۳۰ تحت عنوان "اصول اخلاقی[3]" نیز بخشی را به موضوع استقلال حسابرس اختصاص داده و رهنمود اجرایی نیز در این زمینه منتشر کرده است. از جنبه نظری نیز، پژوهش‌های گسترده‌ای در خصوص عوامل تأثیرگذار بر استقلال مؤسسات عالی حسابرسی (رامکومار، ۲۰۰۹؛ اینتوسای، ۲۰۰۴؛ اینتوسای، ۲۰۰۹؛ عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳) انجام شده است. بر اساس پژوهش‌های انجام شده (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۱۱) تفاوت‌های موجود بین مؤسسات عالی حسابرسی با سایر مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود که عوامل متفاوتی از قبیل سازوکارهای قانونی، ساختار سازمانی، عوامل نهادی و... بتواند بر استقلال حسابرسان بخش عمومی تأثیرگذار باشد. بر این اساس، ضرورت شناسایی عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان بخش عمومی از دیدگاه اجرایی، از این جهت است که آگاهی از این عوامل می‌تواند باعث برنامه‌ریزی مناسب و شناسایی حفاظ‌های مؤثر در برابر این تهدیدها به منظور تقویت استقلال حسابرسان بخش عمومی گردد. همچنین از دیدگاه نظری نیز تاکنون در کشور ما پژوهش جامعی در خصوص شناسایی عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور انجام نشده است و در پژوهش‌های انجام شده (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳؛ محمدی و خدامی‌پور، ۱۳۹۴) نیز صرفاً به عوامل کلی مؤثر بر ارتقای استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور از قبیل عوامل فردی، قانونی و محیطی اشاره شده است. بنابراین، دانش افزایی پژوهش حاضر از این جهت است که به دنبال شناسایی و ارائه فهرستی جامع از عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد که تاکنون در پژوهش‌های قبلی مورد اشاره قرار نگرفته است.

لذا با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور و نقش قابل توجه حسابرسان فعال در این حوزه به منظور حفاظت از منافع عمومی و با در نظر گرفتن تفاوت‌های موجود در ساختار نهادی و قانونی دیوان محاسبات کشور با سایر مؤسسات عالی حسابرسی، مسأله اساسی پژوهش حاضر، شناسایی عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور است.

برای بررسی این مساله، ابتدا پیشینه نظری تحقیق (شامل تعریف استقلال حسابرس، استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس) و پیشینه تجربی تحقیق آورده می‌شود، سپس به روش‌شناسی و تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی اشاره می‌گردد و در انتها به بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات آتی و کاربردی ختم می‌گردد.

1. International Organization of Supreme Audit Institutions
2. International Standards of Supreme Audit Institutions
3. ISSAI 30 Code of Ethics

۲. پیشینه نظری

۲-۱. استقلال حسابرس

به دلیل پیامدهای اقتصادی با اهمیت گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان، وجود اطلاعات با کیفیت از اهمیت بسزایی برخوردار است. با توجه به تضاد منافع احتمالی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، پیچیدگی فرآیندهای اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان برون سازمانی گزارش‌های مالی به منابع اطلاعاتی، حسابرسان به عنوان اشخاصی با صلاحیت حرفه‌ای و به دور از هر گونه تضاد منافع احتمالی برای اعتبار بخشی به اطلاعات مالی تهیه شده، وارد صحنه می‌شوند (آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۵). در استانداردهای حسابرسی، مفهوم استقلال، مهم‌ترین شرط حسابرسی است و در صورتی‌که حسابرس فاقد آن باشد، از اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی منع می‌شود (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳). ماهیت استقلال حسابرس در واقع، مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم قابل مشاهده نیست و اغلب آن را به عنوان وضعیتی ذهنی توصیف کرده‌اند که به مفاهیمی از قبیل بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. استقلال حرفه‌ای حسابرس بر حسب عینیتی تعریف می‌شود که وی از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان فردی حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری بکار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بی‌طرفانه صورت می‌پذیرد و استقلال به طور سنتی، به عنوان وضعیتی در ذهن تصور شده است که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است (موتزوشرف، ۱۹۶۱). از نظر دی آنجلو (۱۹۸۱) حسابرس در صورتی مستقل است که بتواند گزارش‌های حسابرسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی خود منتشر کند. کری (۱۹۷۰) نیز معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همانگونه که دیده است منعکس نماید و اجازه ندهد، هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. از دیدگاه نپ (۱۹۸۵) نیز، استقلال توانایی مقاومت در برابر فشار صاحبکار قلمداد شده است (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷). لذا بر مبنای تعاریف ارائه شده حفظ استقلال حسابرس مستلزم آگاهی نسبت به هرگونه شرایطی اعم از اقتضایی و تحمیلی است که بر اظهار نظر حسابرس تأثیرگذار باشد.

در اغلب تعریف‌های موجود، دو بعد استقلال حسابرس شامل استقلال واقعی و استقلال ظاهری مورد اشاره قرار گرفته است. بارتلت ۱ (۱۹۹۳)، نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی را به عنوان استقلال واقعی تعریف کرده و استقلال ظاهری را پرهیز از شرایطی مطرح نموده است 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 استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرسی در وضعیتی معین ارتباط دارد (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۳). در نهایت، به اعتقاد موتز و شرف (۱۹۶۱)، حسابرس باید در مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری نتایج مستقل باشد.

۲-۲. استقلال مؤسسات عالی حسابرسی

در کشورهای مختلف، دیوان محاسبات (موسسه عالی حسابرسی) به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرسی مستقل، مجری حسابرسی بخش عمومی بوده و بازوی نظارتی قوه مقننه محسوب می‌شود. گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان شامل شهروندان و نمایندگان آنان، با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، به ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی می‌پردازند (آذر و حبشی، ۱۳۹۶). انجام حسابرسی بخش عمومی به منظور ایجاد شفافیت اطلاعاتی و برقراری نظم و انضباط مالی و مبارزه با مفاسد اقتصادی و مالی ضرورت دارد (داودی و همکاران، ۱۳۹۸). از طرف دیگر، اطمینان و قابلیت اعتماد مردم به گزارش‌های حسابرسی بخش عمومی منوط به استقلال نهادهای تهیه کننده این گزارش‌ها است (اینتوسای، ۲۰۱۹). میزان استقلال مؤسسات عالی حسابرسی باید در قانون اساسی تعیین و جزئیات مرتبط با آن نیز در قوانین و مقررات ذیربط تعیین گردد. همچنین روابط این مؤسسات با قوای مقننه و مجریه و مسئولیت‌های این نهاد در رابطه با قوای مذکور نیز باید بر اساس شرایط و ویژگی‌های هر کشور در قوانین مربوطه تعیین شود (آذر و حبشی، ۱۳۹۶). اغلب مباحث مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در قوانین و مقررات و سایر جنبه‌های رسمی مطرح شده است. با این وجود باید در نظر داشت که استقلال، موضوعی فراتر از مجموعه‌ای قوانین و مقررات است و به همان اندازه که تصریح استقلال در قوانین و مقررات دارای اهمیت می‌باشد، تمرکز و اجرای استقلال در فعالیت‌های حسابرسان این مؤسسات نیز از اهمیت برخوردار است (اینتوسای، ۲۰۱۹).

اینتوسای در برنامه عملیاتی سال (۲۰۱۹) مؤسسات عالی حسابرسی، به نکات با اهمیتی در خصوص استقلال مؤسسات عالی حسابرسی اشاره نموده است. بر این اساس، استقلال مفهومی مطلق نیست و از آنجا که مؤسسات عالی حسابرسی در مجموع بخشی از سیستم کلی حاکمیت محسوب می‌شوند، ممکن است نتوانند دارای استقلال مطلق باشند. همچنین، قوانین و مقررات، تضمین کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی نیست و استقلال موضوعی در ذهن هر حسابرس است. حسابرسان باید ارزش استقلال و چگونگی تأثیر آن بر فعالیت‌های حسابرسی را درک کنند. در نهایت، موضوع استقلال و روابط مؤسسات عالی حسابرسی با سایر بخش‌های عمومی، ناسازگار نبوده و حفظ استقلال مؤسسات عالی حسابرسی به این مفهوم نیست که باعث قطع ارتباط این مؤسسات با سایر بخش‌های دولت و مردم گردد (آلونتوسا، ۲۰۱۴).

مسئله استقلال، همواره از موضوعات مورد توجه اینتوسای از روزهای نخستین تشکیل این نهاد بوده است. در واقع، سابقه بحث در این خصوص به کنگره سال ۱۹۵۳ این نهاد در کوبا و پس از آن کنگره سال ۱۹۵۶ در بلژیک به عنوان موضوع حیاتی بر می‌گردد. با ادامه این مباحث برای اولین بار بیانیه لیما در خصوص دستورالعمل اصول حسابرسی بخش عمومی در نهمین کنگره اینتوسای در سال ۱۹۷۷ به تصویب اعضای این نهاد رسید. هدف اصلی این بیانیه لزوم اجرای حسابرسی مستقل در بخش دولتی بوده است. موسسه عالی حسابرسی که این الزام را برآورده ننماید، نمی‌تواند به استانداردهای حسابرسی مدنظر اینتوسای دست یابد. به همین دلیل

موضوع استقلال مؤسسات عالی حسابرسی همواره مورد توجه اینتوسای بوده است. با این وجود، به منظور برآورده شدن الزامات استقلال مؤسسات عالی حسابرسی مورد نظر اینتوسای، استقلال این مؤسسات باید در قوانین و مقررات هر کشوری نیز تصریح شده باشد (مارتینز، ۲۰۱۰).

بیانیه لیما[1] (۱۹۷۷) در قالب هفت فصل و ۲۵ بخش در خصوص اصول حسابرسی مؤسسات عالی حسابرسی، تصویب و منتشر شده است که فصل دوم و بخش‌های پنج تا هفت آن در خصوص استقلال مؤسسات عالی حسابرسی است. خلاصه‌ای از این بیانیه در جدول ذیل ارائه شده است:

جدول شماره (۱): خلاصه بیانیه لیمای (۱۹۷۷) اینتوسای (عادل آذر و حبشی، ۱۳۹۶)

موضوع	شرح
استقلال	تأسیس مؤسسات عالی حسابرسی ملی و میزان استقلال مورد نیاز باید در قانون اساسی تعیین شود، جزئیات این مسئله را می‌توان در قوانین موضوعه تعیین کرد.
عزل و نصب	استقلال اعضا باید در قانون اساسی تضمین شود. رویه عزل (اعضا) باید در قانون اساسی گنجانده شود و نباید به استقلال آنان آسیب برساند.
روابط با مجلس	رابطه بین موسسه عالی حسابرسی و مجلس باید در قانون اساسی و بر اساس شرایط و الزمات هر کشور تعیین گردد.
گزارش‌های سالیانه	موسسه عالی حسابرسی باید به موجب قانون اساسی مجاز و ملزم به ارائه گزارش سالیانه و مستقل یافته‌های خود به مجلس یا هر مرجع دولتی دیگر باشد. این گزارش باید منتشر شود.

پس از انتشار این بیانیه، سازمان اینتوسای اقدام به انتشار اصول استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در قالب استاندارد شماره ۱۰ (بیانیه مکزیک[2]) این نهاد نمود و این بیانیه مشتمل بر ۸ اصل می‌باشد. همچنین، رهنمودهای مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در قالب استاندارد شماره ۱۱ این نهاد به تصویب رسیده است.

موضوع استقلال دیوان محاسبات کشور در منشور اخلاق حرفه‌ای دیوان، استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۳۰۰) و استاندارد اصول استقلال دیوان محاسبات کشور (استاندارد شماره ۲۱۰۰) مطرح شده است. به عنوان نمونه در بندهای ۸ و ۹ منشور اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور در مورد بی‌طرفی و استقلال کارکنان دیوان محاسبات کشور مطالب زیر عنوان شده است:

- **بی‌طرفی و صحت عمل**

به دور از هرگونه تأثیرپذیری از گرایشات شخصی، گروهی یا سیاسی با استفاده از اطلاعات و

1. Lima Decleration on SAI Independence
2. Mexico Declaration on SAI Independence

نظرات دستگاه مورد رسیدگی و سایر اشخاص صرفاً بر اساس شواهد بدست آمده و مقـــــررات مربوط با تشخیص درست و به موقع موضوع با حســـن تدبیر به حسابرسی یا رسیدگی بپردازد و هرگز از مدار بی‌طرفی خارج نشده و همواره به صحت عمل خود اطمینان داشته باشد.

• استقلال رأی

همــه توانائی‌های خود را فارغ از هرگونه تأثیرپذیری از جریان‌ها و عوامل سیاســی، اجتماعی و مالی، برای انجام وظیفه و اثبات حقیقت بکار بســته و از هرگونه پیشداوری نسبت به موضوع یا اشخاص ذیمدخل در موضوع رسیدگی یا حسابرسی اجتناب ورزیده و روابط شخصی یا اجتماعی خود را با دســتگاه یا اشــخاص در کارش تأثیر ندهد. همچنین نباید هیچگونه ســابقه همکاری یا معاملات تجاری با دســتگاه یا اشــخاص مرتبط با موضوع مورد رســیدگی داشــته باشد و در غیر اینصورت مراتب را بر اساس سلسله مراتب به اطلاع رئیس کل دیوان محاسبات کشور برساند.

همانگونه که اشــاره شــد موضوع اســتقلال دیوان محاسبات کشــور از جنبه‌های ساختاری، عملیاتــی و مالی به صورت کلی در قوانین و مقررات ذیربط این نهاد و اســناد و مدارک مرتبط با حسابرســی دیوان محاســبات کشور تصریح شده اســت. لیکن با توجه به ویژگی‌های ساختاری و نهادی مؤسســات عالی حسابرســی از جمله دیوان محاسبات کشــور، قوانین و مقررات به تنهایی نمی‌تواند تضمین کننده اســتقلال این نهاد باشد. از طرف دیگر مقایسه وضعیت ساختاری دیوان محاســبات کشور با دیوان محاسبات سایر کشورها بیانگر وجود تفاوت‌هایی در این خصوص است که هریک از این تفاوت‌ها به نحوی از انحاء می‌تواند بر استقلال این نهاد تأثیرگذار باشد. به عنوان نمونه، در کامل‌ترین ساختار قانونی، دیوان محاسبات سازمان اداری مستقل از قوای سه گانه است. این نوع ساختار در کشورهایی مانند ترکیه، آلمان و ژاپن پیش‌بینی شده است. در حالی‌که دیوان محاسبات در کشور ما مرجعی مستقل است که کاملاً در اختیار قوه مقننه بوده و روسای رده بالای آن توسط مجلس (قوه مقننه) تعیین می‌گردند.

۲-۳. عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس

عوامل تهدید کننده استقلال شرایط و عواملی هستند که استقلال حسابرس را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود که باعث تضعیف آن شــود. از این رو، شناســایی و ارزیابی اثر آنها بر اســتقلال حســابرس، بسیار ضروری است. در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)[1] (۲۰۱۱)، به پنج دســته از این عوامل شــامل خود بررســی، منفعت شــخصی، جانبداری، فرابت (آشــنایی) و ارعاب (تهدید) اشــاره شده است (جوهری و همکاران، ۲۰۱۷). خطر خود بررسی در شرایطی ایجاد می‌شود که فعالیت‌های انجام شده در خدمات اطمینان‌بخشی به وسیله حسابرس، در زمان ارائه سایر خدمات انجام شده باشد. خطر منفعت شخصی، ناشی از اقدام حسابرسان برای افزایش منافع شــخصی خود و یا سایر خویشــاوندان نزدیک است و شامل منافع مالی و غیر مالی

1. International Federation of Accountants (IFAC)

اســت. (ناسیشــن، ۲۰۱۳). خطر جانبداری در نتیجه نادیده گرفتن واقعیت‌ها توسط حسابرس به طرفداری یا مخالفت از شخصی دیگر ایجاد می‌شود. خطر ارعاب، زمانی بروز می‌کند که حسابدار حرفــه‌ای به دلیل تهدید یا ترس از اشــخاص دیگر، واقعیت‌هــا را نادیده می‌گیرد. در نهایت خطر قرابت، شــرایطی را شامل می‌شــود که حسابرس به واسطه آشنایی با صاحب کار و یا وابستگی به او، درباره ادعاهای حسابرسی تردید حرفه‌ای را به کار نگیرد و واقعیت‌های موجود را نادیده انگارد.

در زمینه حسابرســی بخش عمومی، تفاوت‌های موجود بین مؤسسات عالی حسابرسی با سایر مؤسسات حسابرسی (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۱۱) از جمله جایگاه قانونی، ساختار سازمانی، عدم وابســتگی به صاحبکار خصوصاً در زمینه حق‌الزحمه حسابرســی و تداوم انتخاب حسابرس، فرآیند حسابرســی و پیگیری یافته‌ها و نوع حسابرســی (عمدتاً حسابرســی رعایت و حسابرســی عملکرد) باعث می‌شــود که عوامل متفاوتی بر استقلال حسابرسان بخش عمومی تأثیرگذار باشد. به عنوان نمونه، پژوهش جزیرســکی (۲۰۱۰) از پژوهش‌هایی اســت که به بحث در مورد عوامل تهدید کننده اســتقلال مؤسسات عالی حسابرسی پرداخته است. در این مطالعه، مهم‌ترین عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی اعمال تغییرات در قوانین، تدوین اصلاحاتی برای افزایش وابســتگی مدیران ارشد دیوان محاسبات، برون سپاری وظایف حسابرسی، فرآیند انتصاب مدیران، اســتفاده سیاسی از رســانه‌ها برای تخریب اعتبار مؤسســات عالی حسابرسی، فشارهای سیاســی در نتایج حسابرســی، کاهش بودجه مؤسسات عالی حسابرســی، تحمیل وظایف جدید اســت. همچنیــن، در این مطالعه علاوه بر عوامل پیشــگفته که به عنــوان عوامل خارجی تهدید کننده اســتقلال مؤسســات عالی حسابرســی معرفی شده اســت، بر عوامل داخلی تهدید کننده اســتقلال مؤسسات عالی حسابرسی نیز تأکید شــده است. برخی از این عوامل عبارتند از کیفیت کار حسابرسی، سازماندهی داخلی و عملکرد و مهم‌ترین موضوع دانش و مهارت کارکنان است.

۲-۴. پیشینه تجربی

فیدلر (۲۰۱۸) در پروژه‌ای در رابطه با اســتقلال مؤسســات عالی حسابرســی ده کشور عضو اتحادیه کشــورهای جنوب شرق آســیا (آسه آن)[1]، با اســتفاده از رویکرد پژوهشی کیفی، عوامل تعیین کننده اســتقلال مؤسسات عالی حسابرســی را در قالب سه بخش استقلال سازمانی شامل اســتقلال خود موسســه عالی حسابرسی و اســتقلال اعضای موسســه عالی حسابرسی؛ استقلال عملکردی شامل استقلال در برنامه‌ریزی و استقلال در گزارشگری و استقلال مالی شامل تضمین تخصیــص بودجه کافی و بکارگیری بودجه در بخش‌های هدف ارائه نموده و چالش‌های مرتبط با آنها را تشریح کرده است. اینتوسای (۲۰۱۶) در پروژه‌ای پیمایشی تحت عنوان بررسی همپیشگان در خصوص استقلال مؤسسات عالی حسابرسی با استفاده از توزیع پرسشنامه در دیوان محاسبات هفت کشــور از کشــورهای عضو اینتوسای به بررسی وضعیت اســتقلال این مؤسسات پرداختند. این پژوهش ابعاد تشــکیل دهنده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی را به چهار بعد مبانی قانونی

1. Association of Southeast Asian Nations

استقلال، مأموریت مؤسسات عالی حسابرسی، گزارش یافته‌های حسابرسی و سازوکار پیگیری یافته‌های حسابرسی طبقه‌بندی کرده است. آلونتونسا (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای علمی ترویجی با بررسی و بحث در خصوص بیانیه مکزیک مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی به این نتیجه رسید که در برخی کشورها باید دامنه و مسئولیت‌های قانونی مؤسسات عالی حسابرسی در راستای استقلال آنها مورد بازبینی قرار گیرد و ارزیابی استقلال مؤسسات عالی حسابرسی نیز نباید لزوماً محدود به هشت اصل استقلال مندرج در این استاندارد شود و ممکن است در برخی کشورها عوامل دیگری نیز باعث تهدید استقلال مؤسسات عالی حسابرسی شوند.

یوروسای[1] (۲۰۱۳) در برنامه راهبری سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۷ در پژوهشی پیمایشی در کشورهای عضو این نهاد با استفاده از پرسشنامه تهیه شده در خصوص استقلال مؤسسات عالی حسابرسی، چهار بعد اصلی استقلال مؤسسات عالی حسابرسی را شامل استقلال سازمانی، استقلال اداری/شخصی، استقلال قانونی و استقلال مالی مطرح نموده است. موزر (۲۰۱۱) در مطلبی یکی از چالش‌ها و مسائل اساسی پیش‌روی اینتوسای را تضمین استقلال مؤسسات عالی حسابرسی عنوان کرده است و بر این اساس بیانیه لیما (۱۹۷۷) و بیانیه مکزیک (۱۹۷۸) را به عنوان دو ستون اصلی مستندات اینتوسای در این زمینه مطرح نموده است. جزیرسکی (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای با عنوان استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در عمل و تجربه به بحث در مورد عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی پرداخت. در این مطالعه عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در دو طبقه عوامل داخلی و خارجی طبقه‌بندی شده است.

حکیم (۲۰۱۰) در مقاله ارائه شده در کنفرانس تقویت حسابرسی بخش عمومی اینتوسای، عوامل اصلی و پیش‌شرط‌های استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و چالش‌های مرتبط با این عوامل را به روش توصیفی مورد بررسی قرار داده است. از جمله این عوامل روابط بین مؤسسات عالی حسابرسی با مجلس، استقلال مدیران ارشد مؤسسات عالی حسابرسی، استقلال از دولت، دسترسی کامل به اطلاعات، استقلال مالی، اداری و ساختاری است. همچنین در رابطه با چالش‌ها یا عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی نیز به عوامل مختلفی از قبیل عوامل داخلی تهدید کننده استقلال، ضعف‌های قانونی و ساختاری، فشارهای سیاسی، نیاز به حمایت، اغراق در درک استقلال (که باعث ایزوله شدن موسسه عالی حسابرسی مخصوصاً از دستگاه تحت حسابرسی می‌شود)، تحمیل وظایف اضافی و عدم استفاده صحیح از اطلاعات در دسترس اشاره شده است.

نتایج پژوهش رامکومار (۲۰۰۹) با استفاده از رویکرد پیمایشی و توزیع پرسشنامه در مؤسسات عالی حسابرسی ۸۵ کشور عضو اینتوسای، نشان داد که در اغلب کشورهای تحت مطالعه محدودیت‌های بسیاری از قبیل ضعف قانونی در تعیین حوزه حسابرسی، فشارهای سیاسی، ضعف قوانین و مقررات و فرآیند پیگیری یافته‌های حسابرسی باعث تضعیف ظرفیت نظارتی مؤسسات عالی حسابرسی می‌گردد.

1. European Organization of Supreme Audit (EUROSAI)

فیلیپس (۲۰۰۷) در مطالعه‌ای تطبیقی تحت عنوان استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و رابطه آن با کنترل‌های داخلی و حسابرسی مستقل، نشان داد که دیوان محاسبات بسیاری از کشورها برای برآورده کردن الزامات استقلال در راستای استاندارد بین‌المللی شماره ۱۰ مؤسسات عالی حسابرسی دارای ضعف‌های زیادی هستند. این پژوهش نشان داد که عواملی از قبیل ضعف در مدیریت کارکنان، کنترل بودجه توسط خزانه‌داری کل، محدودیت‌هایی در چگونگی و زمان توزیع گزارش‌ها و ضعف در فرآیند پیگیری یافته‌های حسابرسی ممکن است باعث تهدید استقلال مؤسسات عالی حسابرسی شوند. یوروسای (۱۹۹۹) در مطالعه‌ای علمی ترویجی با عنوان استقلال مؤسسات عالی حسابرسی تأمین منابع مالی کافی، روابط با رسانه، ساختار قانونی و تأکید بر پاسخگویی را به عنوان عوامل تعیین کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی معرفی نموده است.

بخشی از یافته‌های پژوهش آذر و حبشی (۱۳۹۶) نشان داد که از نظر متخصصان و خبرگان دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران بین ساختار و استقلال دیوان محاسبات کشورهای مختلف تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که استقلال نهادی، مدت و نحوه انتصاب رئیس و اعضای اصلی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران نسبت به برخی از کشورها دارای نقاط ضعف و تفاوت‌هایی است.

محمدی و خدامی‌پور (۱۳۹۴) در پژوهش‌های انجام شده به این نتیجه رسیدند که عوامل محیطی، قانونی و فردی بر ارتقای استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیرگذار هستند.

عباس‌زاده و محمدی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر پنج متغیر ارتباط خویشاوندی، مالی و کاری حسابرسان، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، قانونگرایی، عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی و مناعت طبع حسابرسان بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که عوامل یاد شده بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات تاثیرگذار هستند.

زلقی و رضایی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای علمی ترویجی تحت عنوان بررسی عوامل تهدید کننده استقلال برای حسابرسان، به عواملی از قبیل حق‌الزحمه معوق حسابرسی، پذیرش هدایای صاحبکار، تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی و تأثیرگذاری هیأت مدیره بر انتخاب یا تعویض حسابرس در قالب تهدیدهای حسابرسان بخش خصوصی اشاره نموده‌اند.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف اکتشافی و از نظر روش پژوهش با توجه به نوع داده‌ها پژوهشی آمیخته (ترکیبی) است. با توجه به موضوع و ماهیت پژوهش، از طرح ترکیبی متوالی اکتشافی استفاده شده است. در این پژوهش ابتدا داده‌های کیفی و سپس داده‌های در مرحله دوم داده‌های کمی گردآوری و تحلیل می‌گردد. در بخش کیفی، برای تحلیل داده‌ها از تحلیل‌تم استفاده شده است. تحلیل‌تم الگوهای (تم‌های) موجود درون داده‌ها را نشان می‌دهد و داده‌ها را در قالب مولفه‌های معنادار سازماندهی و تفسیر می‌کند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸). در بخش کمی نیز به

منظور تحلیل داده‌های کمی از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. همچنین پژوهش حاضر از لحاظ استراتژی در دسته تحقیقات غیر آزمایشی و میدانی قرار می‌گیرد. ابزار مورد استفاده این پژوهش در بخش کیفی مطالعه کتابخانه‌ای، اسناد و مدارک مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و مصاحبه با خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور بوده و در بخش کمی نیز برای جمع‌آوری داده‌های مورد نظر از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است. مقطع زمانی انجام پژوهش پاییز سال ۱۳۹۸ است. پژوهش حاضر مستلزم اجرای طرح پژوهشی چند مرحله‌ای است که طی گام‌های زیر انجام شده است:

الف) با بررسی متون و اسناد و مدارک مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی ۱۹ متن برای تحلیل انتخاب و عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی استخراج شده است.

ب) انجام سه مصاحبه اکتشافی با ساختاری آزاد با خبرگان در مورد عوامل تهدید کننده استقلال مؤسسات عالی حسابرسی.

ج) انجام ۱۳ مصاحبه به صورت نیمه ساختار یافته به این صورت که ضمن نظرخواهی از خبرگان در خصوص عوامل استخراج شده از مراحل (الف) و (ب) به شرح فوق از آنها در مورد سایر عوامل تهدید کننده استقلال نیز سئوال شده است.

د) جمع‌آوری داده‌های کمی مورد نیاز بر اساس پرسشنامه محقق ساخته حاصل از تحلیل بخش کیفی پژوهش و استفاده از تحلیل عاملی تأییدی برای تحلیل داده‌های کمی با نرم‌افزار SmartPLS.

در بخش کیفی، انتخاب خبرگان برای مصاحبه به شیوه نمونه‌گیری هدفمند انجام شده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا نموده تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد. جمعاً ۱۶ نفر از خبرگان شامل ۱۰ نفر شاغل در دیوان محاسبات کشور از جمله سه نفر مدیران ستادی و صفی دیوان محاسبات کشور با حداقل ۲۲ سال تجربه کاری، یک نفر حسابرس کل از ستاد دیوان با حداقل ۲۰ سال تجربه کاری، چهار نفر معاونین مدیران کل ستادی و صفی با حداقل ۱۵ سال سابقه کار و دو نفر از سایر کارکنان دارای تحصیلات دکتری تخصصی حسابداری با حداقل ۱۰ سال سابقه کاری؛ سه نفر از اعضای هیأت علمی دانشگاهها و سه نفر حسابدار رسمی جزو نمونه مورد بررسی بوده‌اند. همچنین نمونه آماری پژوهش در بخش کمی نیز متشکل از ۳۰ نفر خبرگان منتخب به روش هدفمند است که آشنایی با موضوع پژوهش داشته‌اند. به دلیل آنکه در این پژوهش چارچوب مصاحبه، پژوهشگر ساخته می‌باشد، باید نسبت به روایی و پایایی آن اطمینان حاصل شود (حافظنیا، ۱۳۸۹). منظور از روایی آن است که سؤالات مندرج در چارچوب مصاحبه تا چه میزان با موضوع مدنظر در پژوهش تناسب دارند (حافظنیا، ۱۳۸۹). پایایی به معنای آن است که چارچوب مصاحبه در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی فراهم می‌نماید و اصطلاحاً از پایداری برخوردار است (طیبی و همکاران، ۱۳۹۵). در این راستا، در پژوهش حاضر ضمن ثبت و گزارش مراحل انجام کار نظر و تأیید چند نفر از خبرگان در مراحل پیش‌آزمون و پس از آن به منظور اطمینان از قابلیت اعتماد چارچوب مصاحبه استفاده شده است (حافظنیا،

۱۳۸۹؛ طیبی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین روایی پرسشنامه محقق ساخته نیز با استفاده از نظرات خبرگان و پایایی آن با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ با ضریب ۰/۹۴۱ بررسی و تأیید شده است.

۳-۱. تحلیل‌تم

در تحلیل‌تم، تلاش بر آن است تا اطلاعات بر اساس موضوع در دسته‌های معنادار طبقه‌بندی شود. با انجام صحیح این کار، فرآیند تحلیل‌تم، عوامل شناسایی شده از ادبیات پژوهش و اسناد و مدارک مورد بررسی و مصاحبه را تنها به چندتم کاهش می‌دهد (مرادی و همکاران، ۳۹۸). پس از استخراج عوامل، به هر یک از آنها کد شناسایی مشخصی اختصاص یافته است. فرآیند کدگذاری در این پژوهش به این صورت بوده است که عوامل استخراج شده از متن‌های بررسی شده با علامت اختصاری T، عوامل استخراج شده از مصاحبه‌های اکتشافی با علامت اختصاری EI و عوامل استخراج شده از مصاحبه‌های اصلی با علامت اختصاری MI به شرح جدول شماره (۲) کدگذاری شده است.

جدول شماره (۲): فرآیند گدگذاری

عنوان	علامت اختصاری	کد اولیه	کد ثانویه
متون بررسی شده	T	از ۱ تا ۱۹	از ۱ تا ۹۹
مصاحبه اکتشافی	EI	از ۱ تا ۳	از ۱ تا ۹۹
مصاحبه اصلی	MI	از ۱ تا ۱۳	از ۱ تا ۹۹

در این پژوهش تعداد ۱۹ متن مرتبط با موضوع شامل ادبیات پژوهش و اسناد و مدارک مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی به شرح جدول شماره (۳) شامل کدهای اختصاص یافته به هر یک مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول شماره (۳): مشخصات متون بررسی شده

مؤلف و سال	عنوان	کد منبع
اینتوسای (۲۰۰۴)	استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T01
رامکومار (۲۰۰۹)	پژوهش پیمایشی در مورد استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T02
(اینتوسای، ۲۰۰۹)	بیانیه ویژه استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T03
حکیم (۲۰۱۰)	عوامل و پیش شرط‌های استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T04
جزیرسکی (۲۰۱۰)	استقلال مؤسسات عالی حسابرسی در عمل- شواهد تجربی	T05
موزر (۲۰۱۱)	مسئولیت‌ها و چالش‌های مؤسسات عالی حسابرسی	T06

یوروسای (۲۰۱۳)	برنامه استراتژسک یوروسای	T07
آلونتوسا (۲۰۱۴)	استقلال مؤسسات عالی حسابرسی چیست؟	T08
دفتر ملی حسابرسی اینتوسای (۲۰۱۵)	تدوین استقلال واقعی مؤسسات عالی حسابرسی	T09
اینتوسای (۲۰۱۶)	بررسی همپیشگان در مورد استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T010
اینتوسای (۲۰۱۶)	چارچوب ارزیابی عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی	T11
کمیته ارزیابی و توسعه اینتوسای (۲۰۱۷)	استقلال مؤسسات عالی حسابرسی و چارچوب قانونی	T12
اینتوسای (۲۰۱۸)	گزارش استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T13
اینتوسای (۲۰۱۸)	حمایت و پشتیبانی از استقلال مؤسسات عالی حسابرسی	T14
اینتوسای (۲۰۱۹)	تقویت مؤسسات عالی حسابرسی	T15
اینتوسای (۲۰۱۹)	تدوین چارچوبی سودمند برای مؤسسات عالی حسابرسی	T16
دیوان محاسبات کشور	منشور اخلاقی دیوان محاسبات کشور	T17
دیوان محاسبات کشور	استاندارد اصول اخلاق حرفه‌ای دیوان محاسبات کشور	T18
آذر و حبشی (۱۳۹۶)	ارائه الگویی برای حسابرسی بخش عمومی	T19

۳-۲. تحلیل عاملی تأییدی

در این پژوهش برای بررسی ابعاد و عوامل شناسایی شده در مرحله تحلیل‌تم از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. مهم‌ترین هدف تحلیل عاملی تأییدی تعیین میزان توان مدل عامل از قبل تعریف شده با مجموعه‌ای از داده‌های مشاهده شده است. به عبارتی تحلیل عاملی تأییدی درصدد تعیین این مسأله است که آیا تعداد عامل‌ها و بارهای متغیرهایی که روی این عامل‌ها اندازه‌گیری شده‌اند با آنچه بر اساس تئوری و مدل نظری انتظار می‌رفت انطباق دارد. به عبارتی، این نوع تحلیل عاملی به آزمون میزان انطباق و همنوایی بین سازه نظری و سازه تجربی تحقیق می‌پردازد. (حسینقلی پور یاسوری و همکاران، ۱۳۹۵). قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده از طریق بار عاملی مشخص می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. بار عاملی بین ۰/۲ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد بسیار مطلوب است. حداقل بار عاملی قابل قبول در برخی منابع و مراجع ۰/۲ نیز ذکر شده است، اما معیار اصلی برای قضاوت آماره t است. چنانچه آماره t بزرگ‌تر از مقدار بحرانی یعنی ۱/۹۶ باشد، بار عاملی مشاهده شده معنادار است (حاجی‌ها و رجب دری، ۱۳۹۸).

۴. تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش

۴-۱. یافته‌های تحلیل کیفی

در جدول شماره (۴) نتایج حاصل از تحلیل‌تم بر مبنای کدگذاری باز شاملتم اصلی، تم

فرعی و دســته‌های مفهومی ارائه شده اســت. همانگونه که در روش‌شناسی پژوهش اشاره شد در این جدول ســه دسته عوامل استخراج شده از تحلیل متون، عوامل استخراج شده از مصاحبه‌های اکتشافی و عوامل خاص شناسایی شده در مصاحبه‌های اصلی ارائه شده است.

جدول شماره (۴): عوامل تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور

تم اصلی	تم فرعی	دسته‌های مفهومی	منبع
تهدیدهای فردی	تهدیدهای عملکردی	عدم قانونگرایی حسابرسان	T0706, T1103, T0508, T1501, T1603, EI0101, EI0207
		عدم توجه به استانداردها و رهنمودهای حسابرسی	T1104
		عدم آشنایی حسابرسان با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای	T1105, EI0105, EI0209, EI0306
		ضعف دانش و مهارت حسابرسان	T1102, T0504, T0705, EI0208
		پیش‌داوری نسبت به اشخاص و دستگاه مورد رسیدگی و پروژه‌ها و برنامه‌های خاص	T1804
	تهدیدهای منافع شخصی	قبول هدایا، تسهیلات و امکانات	T1806, EI0117, EI0204, EI0307
		پیشنهاد منافع غیر مالی	MI0301, MI0501, MI0602
		روابط مالی با دستگاه مورد رسیدگی	T0714, T1705, T1803, EI0103, EI0308
		جریان‌ها و عوامل مالی	T1703
	تهدیدهای قرابت	روابط قبلی با دستگاه تحت حسابرسی	MI0302, MI0601
		ارتباط خارج از وظایف حرفه‌ای با دستگاه مورد رسیدگی از جمله مدیران و کارکنان	T1805, EI0205, EI0309
		روابط خویشاوندی	T1704, T1801, EI0108, EI0206, EI0310
		جانبداری	T0302, EI0102, EI0311

تم اصلی	تم فرعی	دسته‌های مفهومی	منبع
تهدیدهای سازمانی	تهدیدهای عملکردی	کیفیت پایین حسابرسی	T0502, T1101, T1302, T1602, T1502
		طولانی شدن فاصله بین گزارش حسابرسی و پیگیری یافته‌های گزارش	T1201, EI0221
	تهدیدهای سازماندهی	طولانی شدن دوره تصدی حسابرسان در واحد مورد رسیدگی	T0106, T0802, EI0106, EI0220
		انجام وظایفی غیر از حسابرسی	T1802, EI0219, EI0312
		ضعف قوانین و مقررات و آیین نامه‌های داخلی در تعیین ضوابط انتصاب، استخدام، دوره تصدی، جایگزینی و برکناری مدیران ارشد و کارکنان دیوان.	T0107, T0709, T0803, EI0104
		فرآیند استخدام کارکنان دیوان	T0105, T0801
		برون سپاری وظایف حسابرسی	T0509, EI0314
		سازماندهی روابط بین دیوان، قانونگذاران و دولت	MI0701, MI1001, MI1102
تهدیدهای فراسازمانی	تهدیدهای سیاسی	نفوذ سیاسی در پیگیری یافته‌های حسابرسی	T0202, T0301, T1304, T1307, EI0111, EI0210, EI0301, T0903
		نفوذ سیاسی در جهت ورود دیوان به کلیه بخش‌های عمومی	T0303, T0710, EI0114, EI0211, EI0302, T0902
		استفاده از رسانه‌های عمومی جهت تخریب اعتبار دیوان	T0403, T0507, T0707
		تلاش در جهت تأثیرگذاری بر نتایج حسابرسی	T0402, T0506, T1601, EI0109, EI0212, EI0304, T0901
		جریان‌ها و عوامل سیاسی	T1701
		نفوذ سیاسی در فرآیند انتصاب رئیس کل دیوان محاسبات	EI0112, EI0213, EI0305, EI0319
		نفوذ سیاسی در فرآیند تعیین حسابرس (کل) دستگاه اجرایی	MI1101, MI1201, MI1002

تم اصلی	تم فرعی	دسته‌های مفهومی	منبع
تهدیدهای فرا سازمانی	تهدیدهای قانونی	ضعف قانونی در تصریح استقلال دیوان	T0102, T0702, T1401, T1901, EI0214, T0904
		تصویب قوانین توسط مجلس که باعث افزایش وابستگی مدیران دیوان محاسبات شود.	T0404, T0708
		ضعف قوانین و مقررات در تعیین راههایی برای مقابله با دخالت در فرآیند حسابرسی	T0405, T1406
		محدودیت‌های قانونی در ورود دیوان به کلیه بخش‌های عمومی	T1305, EI0110
		عدم وجود فرآیندهای رسمی (قوانین و مقررات) برای ارائه یافته‌های ناشی از حسابرسی	T0304, T0601
		ضعف قوانین و مقررات در پیگیری یافته‌های حسابرسی	T0201, T0305, T1306
		فرآیند انتصاب رئیس کل دیوان محاسبات	T0103, T0703, T1402, T1902, EI0215, EI0318
		دوره تصدی رئیس کل دیوان محاسبات	T0104, T0503, T0704, T1903
		عدم تصریح نوع تخصص رئیس کل دیوان محاسبات در قوانین و مقررات	MI0303, MI0702
		محدودیت‌های قانونی در دسترسی دیوان به اطلاعات مورد نیاز حسابرسی	T0406, I0404, T1002
	تهدیدهای مالی	کاهش منابع مالی (بودجه) به منظور عدم امکان تکمیل برنامه حسابرسی	T0101, T0501, T0701, T1301, T1005
		تحمیل وظایف جدید بدون تخصیص منابع کافی	T0401, T0505, T1303
		نبود اختیارات لازم در فرآیند تصویب بودجه سالانه دیوان محاسبات	T0711, T1403, EI0116, EI0216
		نبود اختیارات مالی کافی در فرآیند تخصیص بودجه سالانه (استقلال مالی)	T0712, T1404, EI0115, EI0217
		کاهش بودجه تخصیص یافته نسبت به بودجه مصوب	T0713, T1405, EI0218

تم اصلی	تم فرعی	دسته‌های مفهومی	منبع
تهدیدهای محیطی	جریان‌ها و عوامل اجتماعی	تأثیر ملاحظات عمومی و اجتماعی جامعه بر اظهار نظر حسابرس	T1702, EI0201, EI0315, EI0118
		تأثیر ملاحظات عمومی و اجتماعی جامعه بر پیگیری یافته‌های حسابرسی	T1702, EI0201, EI0315, EI0119
	شرایط اقتصادی عمومی	تأثیر شرایط اقتصادی عمومی بر وضعیت تخصیص اعتبار دیوان	EI0202, EI0316
	شرایط و ملاحظات سیاسی	تأثیر ملاحظات سیاسی بر اظهار نظر حسابرس	T1701, EI0203, EI0317
		تأثیر ملاحظات سیاسی بر پیگیری یافته‌های حسابرسی	T1701, EI0203, EI0317

در ادامه هر یک از تم‌های اصلی به تفکیک تشریح می‌گردد:

۴-۱-۱. تم اصلی اول: تهدیدهای فردی

تهدیدهای فردی عواملی هستند که برخواسته از فعالیت‌ها و اقدامات فردی حسابرسان است. این تم از سه تم فرعی تحت عنوان تهدیدهای عملکردی، تهدیدهای منافع شخصی و تهدیدهای قرابت تشکیل شده است. تهدیدهای عملکردی عمدتاً به قابلیت‌های فنی و تخصصی حسابرسان بستگی دارد. به عنوان نمونه با توجه به اهمیت بالای قوانین و مقررات در نوع حسابرسی دیوان محاسبات (عمدتاً حسابرسی رعایت) عدم توجه و تسلط حسابرس به قوانین و مقررات می‌تواند باعث تضعیف استقلال حسابرس گردد. در همین راستا، اشباق (۲۰۰۴) معتقد است استقلال حسابرس تحت تأثیر عواملی از قبیل استانداردهای حسابرسی، کیفیت حسابرسی و وضعیت کنترل کیفیت کار حسابرسی است.

همانگونه که در جدول ارائه شده است تهدیدهای منافع شخصی از چهار دسته مفهومی تشکیل شده است. بر مبنای تعریف ارائه شده توسط آیفک (۲۰۱۱) خطر منفعت شخصی، از اقدام حسابرسان برای افزایش منافع شخصی خود و با سایر خویشاوندان نزدیک ناشی می‌شود که شامل منافع مالی و غیر مالی است. عوامل شناسایی شده در این پژوهش مشابه با تهدید منافع شخصی شناسایی شده توسط آیفک (۲۰۱۱) بر اساس تعریف ارائه شده است، لیکن با این تفاوت که تهدید منافع شخصی تعریف شده توسط آیفک به میزان حق‌الزحمه حسابرسی نیز اشاره دارد و در واقع در سطح موسسه حسابرسی مطرح است، لیکن با توجه به اینکه دیوان محاسبات کشور هیچ‌گونه حق‌الزحمه‌ای بابت حسابرسی از دستگاههای اجرایی دریافت نمی‌نماید، تهدیدهای منافع شخصی شناسایی شده در این پژوهش صرفاً به سطح فردی حسابرسان اشاره دارد.

بر مبنای تعریف ارائه شده توسط آیفک (۲۰۱۱) خطر قرابت، زمانی ایجاد می‌شود که حسابرس به واسطه آشنایی با صاحب کار و یا وابستگی به او، درباره ادعاهای حسابرسی تردید

حرفــه‌ای را بــه کار نگیرد یا واقعیت‌های موجود را نادیده انگارد. عوامل شناســایی شــده در این پژوهش در خصوص تهدیدهای قرابت مبتنی بر تعریف فوق می‌باشد.

۴-۱-۲. تم اصلی دوم: تهدیدهای سازمانی

با توجه به عوامل شناســایی شــده در این پژوهش می‌توان گفت، تهدیدهای ســازمانی زمانی بروز می‌کند که فرآیندهای کیفی و اجرایی حسابرسی به گونه‌ای طراحی شود که کسب اطمینان معقــول به عنوان هدف اصلی حسابرســی به نحو مطلوبــی برآورده نگردد. تهدیدهای ســازمانی شناســایی شده شــامل دو بعد تهدیدهای عملکردی و تهدیدهای ســازماندهی است. تهدیدهای عملکردی شامل کیفیت پایین حسابرسی و طولانی شدن فاصله بین گزارش حسابرسی و پیگیری یافته‌های گزارش اســت. در این خصوص، پینگ و همکاران (۲۰۱۱) اشــاره می‌کنند که برخی از تهدیدهای اســتقلال حسابرســان ناشی از فرآیند حسابرسی اســت. همچنین، از جمله مهم‌ترین تهدیدهای ســازماندهی شناسایی شــده در این پژوهش نیز می‌توان به انجام فعالیت‌هایی غیر از حسابرســی، برون سپاری وظایف حسابرسی و ســازماندهی روابط بین دیوان، قانونگذاران و دولت اشاره نمود.

۴-۱-۳. تم اصلی سوم: تهدیدهای فرا سازمانی

تهدیدهای فراسازمانی شامل سه تم فرعی تهدیدهای سیاسی، تهدیدهای قانونی و تهدیدهای مالی اســت و از دیدگاه خبرگان پژوهش مهم‌ترین عوامل تهدید کننده استقلال دیوان محاسبات کشور در این طبقه قرار گرفته‌اند. در ادامه هر یک از این تم‌های فرعی به تفکیک تشریح می‌شود:

تهدیدهــای سیاســی: این تهدید زمانی بــروز می‌کند که فعالیت‌ها و فرآیندهای حسابرســی به دلیل تهدیدها و فشــارهای اشــخاص یا ســازمان‌های ذی‌نفوذ تحت تأثیر قرار گیرد. از جمله تهدیدهای سیاســی تأثیرگذار بر فرآیندهای حسابرسی می‌توان به تلاش برای عدم انتخاب برخی موضوعات خاص جهت حسابرســی، تأثیرگذاری بر نتایج حسابرســی و همچنین جهت‌گیری در پیگیری نهایی یافته‌های حسابرسی اشاره نمود. همچنین از دیدگاه خبرگان پژوهش نفوذ سیاسی در فرآینــد انتصاب رئیس کل دیوان محاســبات کشــور نیز یکی از عوامــل احتمالی و با اهمیتی محســوب می‌شود که ممکن اســت بر کلیه فرآیندهای حسابرسی و جهت‌گیری دیوان محاسبات کشور تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد. نمونه‌ای از اظهار نظرها در این زمینه به شرح زیر است:

«فشــارهای وارده از جانب اشخاص ثالث ممکن است بر فعالیت‌های دیوان تأثیر داشته باشد. البتــه این موضوع قطعی نیســت. امــا اگر بخواهیم موردی اشــاره کنیم این فشــارها می‌تواند از مرحله انتخاب موضوع خاصی برای حسابرســی، انجام حسابرسی و بیشتر در بحث پیگیری نتایج حسابرسی و ارجاع موضوع به دادسرا باشد.» (EI۰۱)

تهدیدهــای قانونی: این تهدیدهــا زمانی بروز می‌کند که قوانین و مقررات کافی جهت تصریح اســتقلال دیوان محاسبات کشــور، چگونگی انتخاب مدیران ارشد و اجرای فرآیندهای حسابرسی

تدوین نشده باشد. از بعد تصریح استقلال دیوان محاسبات کشور و روسای آن در قوانین و مقررات این نکته قابل ذکر است که در حال حاضر دیوان محاسبات در کشور ما مرجعی مستقل است که کاملاً در اختیار قوه مقننه بوده و روسای رده بالای آن توسط مجلس (قوه مقننه) تعیین می‌گردند. در حالی‌که در کامل‌ترین ساختار قانونی، دیوان محاسبات سازمان اداری مستقلی است که به مجلس نیز خدمات ارائه می‌دهد و از قوای سه گانه مستقل است. این نوع ساختار در کشورهایی مانند ترکیه، آلمان و ژاپن پیش‌بینی شده است. به عنوان نمونه نتایج پژوهش آذر و حبشی (۱۳۹۶) نشان می‌دهد که قوانین، استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی کشور ما دارای تفاوت‌هایی با برخی از کشورهای توسعه یافته است. در کشور ما قانون دیوان محاسبات به عنوان قانون جامع حسابرسی عمومی صرفاً به بیان برخی کلیات پرداخته است. در حالی‌که در کشورهایی نظیر کانادا، فرانسه، آلمان و ژاپن استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی به شکل قوانین ویژه حسابرسی عمومی‌اند که به بیان جزئیات می‌پردازند و این قانون باعث بالا رفتن ضمانت اجرایی عملیات حسابرسی می‌شود.

همچنین در خصوص ضوابط انتصاب رئیس کل دیوان محاسبات نیز در ماده (۱۱) قانون دیوان محاسبات کشور عنوان شده است که "رئیس دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانون‌گذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می‌شود." همانگونه که ملاحظه می‌شود در این مأخذ قانونی هیچگونه اشاره‌ای به نوع تخصص رئیس دیوان محاسبات و سایر ضوابط مورد لزوم نشده است.

تهدیدهای مالی: این تهدیدها ناشی از محدودیت‌هایی است که سایر مراجع در فرآیند تصویب و تخصیص بودجه دیوان محاسبات ایجاد می‌کنند به گونه‌ای که اجرای مطلوب برنامه حسابرسی سالانه را با چالش مواجه سازد. فرآیند پیشنهاد بودجه دیوان محاسبات کشور در ماده (۹) قانون دیوان محاسبات کشور به این صورت پیش‌بینی شده است که اعتبار مورد نیاز با پیشنهاد این دیوان پس از تأئید کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی به صورت جداگانه در لایحه بودجه کل کشور منظور می‌شود. همانگونه که ملاحظه می‌شود در این مأخذ قانونی صرف نظر از فرآیند تصویب بودجه، هیچگونه اشاره‌ای به فرآیند تخصیص بودجه نشده است و این موضوع می‌تواند باعث ایجاد چالش‌هایی در تحقق استقلال مالی دیوان محاسبات کشور گردد. از طرف دیگر با وجود تصریح استقلال مالی دیوان محاسبات کشور در اصل هشتم استاندارد حسابرسی بخش عمومی شماره (۲۱۰۰) تحت عنوان اصول استقلال دیوان محاسبات کشور مبنی بر عدم دخالت یا کنترل قوه مجریه در فرآیند تصویب و تخصیص بودجه دیوان محاسبات، مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان پژوهش و همچنین مفاد ماده (۹) قانون دیوان محاسبات کشور بیانگر عدم وجود ضمانت اجرایی کافی برای تحقق استقلال مالی دیوان محاسبات است. نمونه‌ای از اظهار نظرها در این زمینه به شرح زیر است:

«فرآیند تصویب و تخصیص بودجه دیوان محاسبات باید به گونه‌ای باشد که قوه مجریه (دولت) هیچگونه دخل و تصرفی درآن نداشته باشد. مخصوصاً کاهش میزان تخصیص اعتبار به

طرق مختلفی ممکن است بر استقلال دیوان محاسبات تأثیر داشته باشد.» (EI۰۲)

«اعمال نظر دولت روی بودجه دیوان ممکن است استقلال دیوان محاسبات را با تهدید مواجه سازد.» (EI۰۳)

۴-۱-۴. تم اصلی سوم: تهدیدهای محیطی

این تهدیدها فراتر از سایر تهدیدهای شناسایی شده ناشی از موقعیت و شرایط غیر قابل پیش‌بینی و بعضاً اقتضایی هستند که ممکن است باعث انحراف فرآیندها و تصمیمات حسابرسی گردد. این نوع تهدیدها را می‌توان منطبق با تعریف کری (۱۹۷۰) از استقلال حسابرس عنوان نمود. کری (۱۹۷۰) معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همانگونه که دیده است منعکس نماید و اجازه ندهد، هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. ضمناً عوامل ارائه شده در این طبقه صرفاً در متون داخلی مورد بررسی و مصاحبه‌های خبرگان شناسایی شده است که این موضوع بیانگر خاص بودن عوامل مذکور با توجه به شرایط کشور است. در این راستا، پژوهش آلونتوسا (۲۰۱۴) نیز نشان داد که استقلال مؤسسات عالی حسابرسی لزوماً محدود به هشت اصل استقلال مندرج در استاندارد بین‌المللی شماره ۱۰ مؤسسات عالی حسابرسی نیست و ممکن است در برخی کشورها عوامل دیگری نیز باعث تهدید استقلال مؤسسات عالی حسابرسی شوند.

به عنوان نمونه شرایط اقتصادی عمومی کشور ناشی از تحریم‌ها، فراتر از تهدیدهای مالی شناسایی شده در سطح فراسازمانی، ممکن است باعث محدودیت‌هایی در تخصیص بودجه دیوان محاسبات کشور و به دنبال آن عدم اجرای مطلوب برنامه حسابرسی سالانه گردد و لذا این موضوع می‌تواند بر اظهار نظر حسابرس و پیگیری یافته‌های حسابرسی به عنوان یکی از فرآیندهای اصلی حسابرسی دیوان محاسبات کشور تأثیرگذار باشد. از دیگر مولفه‌های شناسایی شده در این تم تأثیر ملاحظات عمومی و اجتماعی جامعه بر اظهار نظر و پیگیری یافته‌های حسابرسی است. به عنوان نمونه خبرگان پژوهش، عدم پیگیری برخی موارد به دلیل تبعات اجتماعی در سطح جامعه را به عنوان تهدیدهای استقلال معرفی نموده‌اند.

۴-۲. یافته‌های تحلیل کمی

پیش از انجام تحلیل عاملی از شاخص KMO و آزمون بارتلت به منظور حصول اطمینان از کفایت نمونه‌ها برای انجام تحلیل عاملی استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره (۵) ارائه شده است.

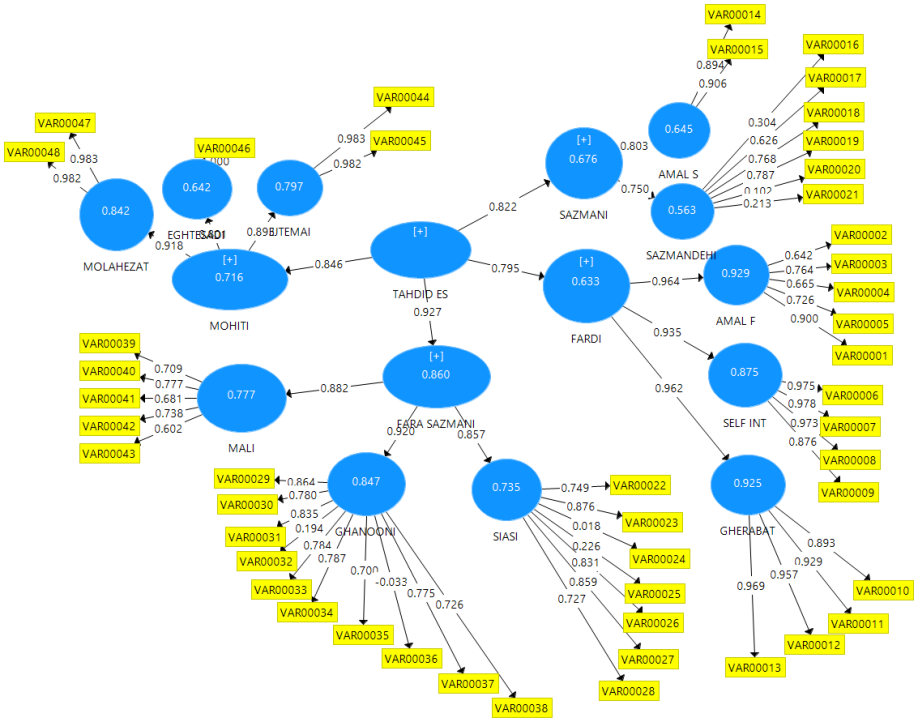
جدول شماره (۵): خروجی آزمون KMO و بارتلت

شاخص KMO	آزمون بارتلت	درجه آزادی	سطح معناداری
۰/۹۱۲	۷۳۱/۲۱۴	۵۸	۰/۰۰۰

با توجه به جدول فوق اندازه کفایت نمونه به دست آمده در خروجی نرم‌افزار SPSS برابر با ۰/۹۱۲ (که بزرگتر از ۰/۷ است) و همچنین سطح معناداری آزمون بارتلت برابر صفر است که معناداری آماره به دست آمده ۷۳۱/۲۱۴ را نشان می‌دهد و می‌توان نتیجه گرفت که این نتایج حاکی از کفایت نمونه‌ها برای انجام تحلیل عاملی می‌باشد.

مدل نهایی پژوهش شامل بارهای عاملی محاسبه شده در شکل شماره (۱) ارائه شده است.

شکل شماره (۱): مدل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در حالت تخمین استاندارد



شکل شماره (۱) مدل تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری را در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان می‌دهد. در این شکل ضرایب به سه دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول بارهای عاملی مرتبه اول هستند که روابط بین شاخص‌ها و سئوالات (تم‌های فرعی و مفاهیم) را نشان می‌دهند. دسته دوم تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری مرتبه دوم هستند که روابط بین تم‌های اصلی و تم‌های فرعی را نشان می‌دهند. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه دوم می‌نامند. دسته سوم روابط بین عوامل تهدید کننده استقلال و چهار بعد اصلی آن شامل تهدیدهای فردی، سازمانی، فراسازمانی و محیطی را نشان می‌دهد که بارهای عاملی مرتبه سوم هستند. نتایج بارهای عاملی مرتبه دوم و سوم به تفکیک در جدول شماره (۶)، و بارهای عاملی

مرتبه اول نیز در جدول شماره (۷) ارائه شده است.

جدول شماره (۶): نتایج بارهای عاملی مرتبه دوم و سوم

تم اصلی	بارعاملی مرتبه سوم	آماره t	تم فرعی	بارعاملی مرتبه دوم	آماره t
تهدیدهای فردی	۰/۷۹۵	۹/۱۸۱	تهدیدهای عملکرد فردی	۰/۹۶۴	۷۵/۱۳۶
			تهدیدهای منافع شخصی	۰/۹۳۵	۳۴/۰۹۴
			تهدیدهای قرابت	۰/۹۶۲	۶۳/۲۰۸
تهدیدهای سازمانی	۰/۸۲۲	۶/۳۱۹	تهدیدهای عملکردی	۰/۸۰۳	۹/۹۴۹
			تهدیدهای سازماندهی	۰/۷۵۰	۷/۹۶۶
تهدیدهای فراسازمانی	۰/۹۲۷	۳۷/۴۵۸	تهدیدهای سیاسی	۰/۸۵۷	۱۷/۴۴۹
			تهدیدهای قانونی	۰/۹۲۰	۳۹/۰۱۲
			تهدیدهای مالی	۰/۸۸۲	۱۹/۰۹۱
تهدیدهای محیطی	۰/۸۴۶	۱۰/۶۱۹	جریان‌ها و عوامل اجتماعی	۰/۸۹۸	۲۵/۰۸۱
			شرایط اقتصادی عمومی	۰/۸۸۱	۱۹/۰۶۳
			شرایط و ملاحظات سیاسی	۰/۹۱۸	۲۶/۰۲۴

همانگونه که جدول شماره (۶) نشان می‌دهد، مقدار آماره t برای کلیه بارهای عاملی مرتبه دوم و سوم بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد که بیانگر معناداری و تأیید تم‌های اصلی و تم‌های فرعی شناسایی شده می‌باشد.

جدول شماره (۷): نتایج بارهای عاملی مرتبه اول

دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t	دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t
عدم قانونگرایی حسابرسان	۰/۹۰۰	۲۷/۶۹۳	تلاش در جهت تأثیرگذاری بر نتایج حسابرسی	۰/۲۲۶	۰/۷۱۹
عدم توجه به استانداردها و رهنمودهای حسابرسی	۰/۶۴۲	۵/۲۳۹	جریان‌ها و عوامل سیاسی	۰/۸۳۱	۱۴/۷۹۴
عدم آشنایی حسابرسان با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای	۰/۷۶۴	۱۲/۰۱۳	نفوذ سیاسی در فرآیند انتصاب رئیس کل دیوان محاسبات	۰/۸۵۹	۱۷/۳۵۲
ضعف دانش و مهارت حسابرسان	۰/۶۶۵	۳/۷۲۶	نفوذ سیاسی در فرآیند تعیین حسابرس (کل) دستگاه اجرایی	۰/۷۲۷	۸/۳۳۱
پیش داوری نسبت به اشخاص و دستگاه مورد رسیدگی و پروژه‌ها و برنامه‌های خاص	۰/۷۲۶	۶/۵۴۶	ضعف قانونی در تصریح استقلال دیوان	۰/۸۶۴	۲۱/۰۲۸
قبول هدایا، تسهیلات و امکانات	۰/۹۷۵	۱۲۰/۱۶۸	تصویب قوانین توسط مجلس که باعث افزایش وابستگی مدیران دیوان محاسبات شود.	۰/۷۸۰	۷/۸۵۶

دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t	دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t
پیشنهاد منافع غیر مالی	۰/۹۷۸	۹۹/۷۳۵	ضعف قوانین و مقررات در تعیین راههایی برای مقابله با دخالت در فرآیند حسابرسی	۰/۸۳۵	۹/۱۶۶
روابط مالی با دستگاه مورد رسیدگی	۰/۹۷۳	۵۵/۰۱۷	محدودیت‌های قانونی در ورود دیوان به کلیه بخش‌های عمومی	۰/۱۹۴	۰/۷۲۰
جریان‌ها و عوامل مالی	۰/۸۷۶	۱۲/۳۰۱	عدم وجود فرآیندهای رسمی (قوانین و مقررات) برای ارائه یافته‌های ناشی از حسابرسی	۰/۷۸۴	۶/۸۲۰
روابط قبلی با دستگاه تحت حسابرسی	۰/۸۹۳	۱۴/۶۶۴	ضعف قوانین و مقررات در پیگیری یافته‌های حسابرسی	۰/۷۸۷	۱۳/۴۸۵
ارتباط خارج از وظایف حرفه‌ای با دستگاه مورد رسیدگی از جمله مدیران و کارکنان	۰/۹۲۹	۲۷/۴۷۴	فرآیند انتصاب رئیس کل دیوان محاسبات	۰/۷۰۰	۸/۴۷۳
روابط خویشاوندی	۰/۹۵۷	۷۵/۰۸۶	دوره تصدی رئیس کل دیوان محاسبات	۰/۰۳۳	۰/۱۶۸
جانبداری	۰/۹۶۹	۷۱/۴۷۵	عدم تصریح نوع تخصص رئیس کل دیوان محاسبات در قوانین و مقررات	۰/۷۷۵	۱۲/۸۱۳
کیفیت پایین حسابرسی	۰/۸۹۴	۶/۲۸۲	محدودیت‌های قانونی در دسترسی دیوان به اطلاعات مورد نیاز حسابرسی	۰/۷۲۶	۸/۲۹۳
طولانی شدن فاصله بین گزارش حسابرسی و پیگیری یافته‌های گزارش	۰/۹۰۶	۶/۴۹۴	کاهش منابع مالی (بودجه) به منظور عدم امکان تکمیل برنامه حسابرسی	۰/۷۰۹	۷/۴۹۴
طولانی شدن دوره تصدی حسابرسان در واحد مورد رسیدگی	۰/۳۰۴	۰/۸۷۵	تحمیل وظایف جدید بدون تخصیص منابع کافی	۰/۷۷۷	۱۲/۳۰۴
انجام وظایفی غیر از حسابرسی	۰/۶۲۶	۲/۲۲۱	نبود اختیارات لازم در فرآیند تصویب بودجه سالانه دیوان محاسبات	۰/۶۸۱	۴/۵۷۲
ضعف قوانین و مقررات و آیین نامه‌های داخلی در تعیین ضوابط انتصاب و...	۰/۷۶۸	۲/۵۳۴	نبود اختیارات مالی کافی در فرآیند تخصیص بودجه سالانه	۰/۷۳۸	۶/۴۹۲
فرآیند استخدام کارکنان دیوان	۰/۷۸۷	۲/۴۵۰	کاهش بودجه تخصیص یافته نسبت به بودجه مصوب	۰/۶۰۲	۳/۴۲۱
برون‌سپاری وظایف حسابرسی	۰/۱۰۲	۰/۲۷۸	تأثیر ملاحظات عمومی و اجتماعی جامعه بر اظهار نظر حسابرس	۰/۹۸۳	۱۲۶/۵۹۶
سازماندهی روابط بین دیوان، قانونگذاران و دولت	۰/۲۱۳	۰/۷۰۰	تأثیر ملاحظات عمومی و اجتماعی جامعه بر پیگیری یافته‌های حسابرسی	۰/۹۸۲	۹۷/۵۸۲
نفوذ سیاسی در پیگیری یافته‌های حسابرسی	۰/۷۴۹	۶/۱۴۲	تأثیر ملاحظات سیاسی بر اظهار نظر حسابرس	۰/۹۸۳	۱۲۰/۳۵۶

دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t	دسته‌های مفهومی	بارعاملی مرتبه اول	آماره t
نفوذ سیاسی در جهت ورود دیوان به کلیه بخش‌های عمومی	۰/۸۷۶	۱۶/۱۴۶	تأثیر ملاحظات سیاسی بر پیگیری یافته‌های حسابرسی	۰/۹۸۲	۹۴/۳۵۰
استفاده از رسانه‌های عمومی جهت تخریب اعتبار دیوان	۰/۰۱۸	۰/۰۷۰			

همانگونه که جدول شماره (۷) نشان می‌دهد، مقدار آماره t برای ۴۱ مورد از دسته‌های مفهومی بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد که بیانگر معناداری و تأیید دسته‌های مفهومی شناسایی شده می‌باشد. در مجموع نتایج تحلیل عاملی تأییدی بیانگر تأیید عوامل شناسایی شده شامل ۴ تم اصلی، ۱۱ تم فرعی و ۴۱ دسته مفهومی (از ۴۸ دسته مفهومی شناسایی شده) می‌باشد.

۵. نتیجه‌گیری

عوامل تهدید کننده استقلال شرایط و عواملی هستند که استقلال حسابرس را از بین می‌برد یا انتظار می‌رود باعث تضعیف آن شود. گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی، از ابزارهای اصلی ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت پاسخگویی بخش عمومی کشور است و با توجه به گستردگی بخش عمومی کشور، نقش حسابرسان فعال در این حوزه به منظور حفاظت از منافع عمومی بسیار پررنگ بوده و به منظور جلب و افزایش اعتماد عمومی باید فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان این حوزه با رعایت استقلال و بی‌طرفی باشد. در صورتی‌که مؤسسات حسابرسی بخش عمومی به صورت واقعی مستقل نباشند، از عینیت لازم برخوردار نیستند و در نتیجه توصیه‌های ارائه شده توسط آنها نیز ضعیف و بی اعتبار می‌شود. بنابراین، در پژوهش حاضر در مرحله اول با استفاده از روش تحلیل‌تم به شناسایی عواملی پرداخته شد که ممکن است باعث تهدید استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور گردد. بدین منظور تعدادی از متون و اسناد و مدارک تخصصی مرتبط با استقلال مؤسسات عالی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و همچنین تعداد ۱۶ مصاحبه با خبرگان شاغل در دیوان محاسبات کشور، حسابداران رسمی و اعضای هیأت علمی دانشگاه به روش اشباع نظری انجام شد. در مرحله کمی پژوهش نیز با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی به ارزیابی عوامل شناسایی شده پرداخته شد.

نتایج حاصل از تحلیل‌تم در مجموع بیانگر شناسایی چهار مقوله اصلی تهدید کننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور شامل تهدیدهای فردی، تهدیدهای سازمانی، تهدیدهای فراسازمانی و تهدیدهای محیطی است. تهدیدهای فردی استقلال حسابرسان شامل مقوله‌های فرعی تهدیدهای عملکردی، تهدیدهای منافع شخصی و تهدیدهای قرابت، برخواسته از فعالیت‌ها و اقدامات فردی حسابرس است که بر توانایی و عملکرد وی در اجرای رویه‌های حسابرسی و رعایت اصول اخلاقی تأثیرگذار است. تهدیدهای سازمانی استقلال دیوان محاسبات کشور در قالب دو مقوله فرعی تهدیدهای عملکردی و تهدیدهای سازماندهی زمانی بروز می‌کند که فرآیندهای

کیفی و اجرایی حسابرسی به گونه‌ای طراحی شود که کسب اطمینان معقول به عنوان هدف اصلی حسابرسی به نحو مطلوبی برآورده نگردد. همچنین، تهدیدهای فراسازمانی شامل سه تم فرعی تهدیدهای سیاسی، تهدیدهای قانونی و تهدیدهای مالی است و از دیدگاه خبرگان پژوهش مهم‌ترین عوامل تهدید کننده استقلال دیوان محاسبات کشور در این طبقه قرار گرفته است و بر اساس نتایج بدست آمده نیز، در مجموع در بین تهدیدهای شناسایی شده در این پژوهش بیشترین تکرار مفهوم ۳۴ بار و درتم فرعی «تهدیدهای سیاسی» بوده است. در نهایت، تهدیدهای محیطی از دیدگاه خبرگان پژوهش ناشی از موقعیت و شرایط غیر قابل پیش‌بینی و بعضاً اقتضایی هستند که ممکن است باعث انحراف فرآیندها و تصمیمات حسابرسی گردد. در نهایت نتایج تحلیل عاملی تأییدی در بخش کمی پژوهش نیز بیانگر تأیید عوامل شناسایی شده شامل ۴ تم اصلی، ۱۱ تم فرعی و ۴۱ دسته مفهومی (از ۴۸ دسته مفهومی شناسایی شده) می‌باشد.

مقایسه تهدیدهای شناسایی شده در این پژوهش با تهدیدهای شناسایی شده توسط آیفک (۲۰۱۱) بیانگر تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در این زمینه است که ناشی از عوامل مختلفی از جمله تفاوت‌های ساختاری، نهادی و قانونی دیوان محاسبات کشور با مؤسسات حسابرسی و همچنین ویژگی‌های خاص حسابرسی بخش عمومی از جمله تمرکز بیشتر بر حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد و سایر عوامل مرتبط است. بر این اساس برخی از تهدیدهای شناسایی شده شامل تهدیدهای سیاسی، تهدیدهای قانونی، تهدیدهای مالی و تهدیدهای محیطی عوامل با اهمیتی هستند که صرفاً در حسابرسی بخش عمومی قابل ملاحظه هستند. همچنین نتایج این پژوهش عمدتاً با پژوهش‌های انجام شده در خصوص استقلال مؤسسات عالی حسابرسی (جزیرسکی، ۲۰۱۰؛ موزر، ۲۰۱۱؛ فیدلر، ۲۰۱۸) مطابقت داشته و به صورت خلاصه برخی از عوامل شناسایی شده در این پژوهش از قبیل تهدیدهای قانونی، تهدیدهای مالی و تهدیدهای محیطی در دیوان محاسبات کشور بیشتر مورد تأکید قرار گرفته است.

۶. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

با توجه به اینکه در این پژوهش شناخت کاملی از تهدیدهای بالقوه استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور انجام شد، بر این اساس به مسئولان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌گردد، تمهیدات لازم برای ایجاد حفاظ‌های مؤثر در برابر این تهدیدها و اجرای برخی اقدامات برای مدیریت و کاهش تأثیرات احتمالی آنها با توجه به ویژگی‌های هر یک صورت پذیرد. به عنوان نمونه مدیریت تهدیدهای فردی و سازمانی مستلزم برنامه‌ریزی‌های درون سازمانی و آموزش‌های تخصصی و حرفه‌ای برای تقویت درک حسابرسان از اهمیت استقلال است.

مدیریت و کاهش برخی تهدیدها از قبیل تهدیدهای قانونی نیز ممکن است، مستلزم اصلاح و یا تدوین قوانین و مقررات جدید به منظور تقویت استقلال دیوان محاسبات کشور باشد. به عنوان با توجه به اینکه در کشور ما قانون دیوان محاسبات به عنوان قانون جامع حسابرسی عمومی صرفاً به بیان برخی کلیات پرداخته است، به منظور تقویت استقلال دیوان محاسبات کشور پیشنهاد

می‌گردد از کشورهایی مانند کانادا، فرانسه، آلمان و ژاپن به منظور تصویب استانداردها و رویه‌های حسابرسی دولتی به عنوان قوانین ویژه حسابرسی عمومی الگوبرداری گردد و این قوانین علاوه بر بیان جزئیات حسابرسی عمومی، باعث بالا رفتن ضمانت اجرایی عملیات حسابرسی نیز می‌شوند. همچنین در رابطه با تهدیدهای مالی نیز پیشنهاد می‌گردد، با توجه به محدودیت مفاد ماده (۹) قانون دیوان محاسبات کشور در خصوص تصریح استقلال مالی این نهاد، ضمانت اجرایی لازم برای اجرای اصل هشتم استاندارد حسابرسی بخش عمومی شماره (۲۱۰۰) تحت عنوان اصول استقلال دیوان محاسبات کشور مبنی بر عدم دخالت یا کنترل قوه مجریه در فرآیند تصویب و تخصیص بودجه دیوان محاسبات پیش‌بینی گردد.

علاوه بر این، همانگونه که اشاره شد تهدیدهای سیاسی هم به لحاظ پرتکرار بودن مفاهیم شناسایی شده و هم از دیدگاه خبرگان پژوهش از جمله مهم‌ترین تهدیدهای بالقوه شناسایی شده در رابطه با استقلال حسابرسان مؤسسات عالی حسابرسی هستند. در این رابطه ضرورت اتخاذ حفاظ‌های مؤثر در برابر چنین تهدیدهایی قابل ملاحظه است و از جمله حفاظ‌های مؤثر پیشنهادی می‌توان به حسابرسان توصیه نمود به منظور رهایی از فشارهای احتمالی یافته‌های بدست آمده حاصل از فرآیندهای حسابرسی را در اولین فرصت زمانی ممکن به مسئولین رده‌های بالاتر بر اساس سلسله مراتب سازمانی انتقال دهند. همچنین، شفافیت و تسریع فرآیند پیگیری یافته‌های حسابرسی و اطلاع‌رسانی مناسب و به موقع نتایج رسیدگی‌ها و آرای صادره دادسرای دیوان محاسبات کشور نیز در این زمینه از اهمیت بالایی برخوردار است.

در نهایت به پژوهشگران حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی پیشنهاد می‌گردد، به دنبال شناسایی حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور با توجه به عوامل تهدیدکننده شناسایی شده در این پژوهش باشند. همچنین پیشنهاد می‌گردد در مطالعه‌ای با مبنا قرارگرفتن اصول استقلال دیوان محاسبات کشور در استاندارد حسابرسی بخش عمومی شماره (۲۱۰۰) راهکارهای قانونی و اجرایی مؤثر برای اجرای کامل اصول و تعیین ضمانت اجرایی آنها شناسایی گردد. در نهایت پیشنهاد می‌گردد، پرسشنامه‌ای بر مبنای عوامل شناسایی شده در این پژوهش به منظور ارزیابی وضعیت فعلی استقلال دیوان محاسبات کشور تدوین شود و به عنوان مبنایی برای اجرای فعالیت‌های پژوهشی این حوزه و مقایسه وضعیت استقلال دیوان محاسبات کشور با مؤسسات عالی حسابرسی سایر کشورها با توجه به مطالعات انجام شده و مورد اشاره در پیشینه پژوهش (رامکومار، ۲۰۰۹؛ یوروسای، ۲۰۱۳) صورت پذیرد.

از جمله محدودیت‌های اجرای این پژوهش می‌توان به زمان‌بر بودن فرآیند مصاحبه در پژوهش‌های کیفی اشاره نمود که ممکن است بر کیفیت و نتایج پژوهش تأثیرگذار باشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. آذر، عادل، حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگوئی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۶)، ۵-۴۰.

۲. آروین، حسین، یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۷). طراحی مدل ارزیابی عملکرد حسابرسان دیوان محاسبات کشور: بخش تعریف عملکرد. دانش حسابرسی، ۱۸(۷۳)، ۱۰۳-۱۲۱.

۳. حافظ نیا، محمد رضا. (۱۳۸۹). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: انتشارات سمت.

۴. حاجی‌ها، زهره، رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۸). بررسی میزان آگاهی و ادراک حسابداران از حسابداری اسلامی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم. تحقیقات مالی اسلامی، ۸(۲)، ۴۴۱-۴۵۸.

۵. حسینقلی پور یاسوری، طهمورث، فقیهی پور، جواد، فقیهی پور، سمیه. (۱۳۹۷). روش تحقیق به زبان خیلی ساده- پژوهش کمی، تهران، انتشارات دارالفنون، چاپ دوم.

۶. داودی، کیومرث، ایزدی، حسین، خردیار، سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۶)، ۱۲۷-۱۴۵.

۷. دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۳). اصول استقلال (استاندارد شماره ۲۱۰۰). استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور. دفتر مطالعات و تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های دیوان محاسبات کشور.

۸. دیوان محاسبات کشور (۱۳۸۳). منشور اخلاق حرفه‌ای.

۹. زاهدی، عاطفه. (۱۳۹۴). قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران با زیرنویس نظرات تفسیری شورای نگهبان. نشر جاودانه، تهران.

۱۰. زلقی، حسن، نسیم، رضایی. (۱۳۹۳). بررسی عوامل تهدید کننده استقلال برای حسابرسان، کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه همایشگران مهر اشراق، مرکز همایشهای دانشگاه تهران.

۱۱. طیبی، سید جمال الدین، ملکی، محمد رضا، و دلگشایی، بهرام. (۱۳۹۵). تدوین پایان نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی. تهران: انتشارات فردوس.

۱۲. عباس‌زاده محمدرضا، محمدی جمال. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه حسابداری مالی، ۶ (۲۱)، ۱-۲۸.

۱۳. گلدوست، مجید، طالب نیا، قدرت الله، اسماعیل‌زاده مقری، علی، رهنمای رودپشتی، فریدون، رؤیایی، رمضانعلی (۱۳۹۷). تحلیل رابطه ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری بخش عمومی نسبت به هشداردهی تخلفات مالی: نقش تعدیل‌گر هوش اخلاقی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، ۱۴۷-۱۶۸.

۱۴. محمدی، نجمه، خدامی پور، احمد. (۱۳۹۴). نقش عوامل فردی بر ارتقای استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی، چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و اولین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.

۱۵. محمدی، نجمه، خدامی پور، احمد. (۱۳۹۴). نقش عوامل محیطی بر ارتقای استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی، چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و اولین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.

۱۶. محمدی، نجمه، خدامی‌پور، احمد. (۱۳۹۴). نقش عوامل قانونی بر ارتقای استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور در دستگاه‌های اجرایی، چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و اولین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.

۱۷. مرادی، محمد، جعفری دره‌در، مرتضی، حسین‌زاده، سهراب. (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۵۶-۴۸۱.

۱۸. ملکیان، اسفندیار، قربانی، هادی، صالح آبادی، مهری. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترلهای داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترلهای داخلی. دانش حسابرسی. ۱۸(۷۳)، ۵۵-۷۷.

۱۹. هیأت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران. (۲۰۱۶). آیین رفتار حرفه‌ای، ترجمه عباس ارباب سلیمانی (۱۳۹۵). تهران، جامعه حسابداران رسمی ایران.

ب- منابع انگلیسی:

1. Alventosa, J.R. (2014). What is independence? International journal of government auditing, 41(4), 11-14.
2. Ashbaugh, H. (2004). Ethical issues related to the provision of audit and non-audit service: Evidence from academic research. Journal of Business Ethics, 52(2), 143-148. http://dx.doi.org/10.1023/B:BUSI.0000035912.06147.22
3. Bartlett, R.W. (1993) A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an old concept, Accounting, Auditing and Accountability Journal. 6(2):52-67.
4. Carey, J. (1970). "The Rise of the Accounting profession: To Responsibility and Authority", 1937-1969, (New York).
5. EUROSAI. (2013). Survey on the independence of supreme audit institutions, Take active steps to strengthen and support SAI independence. EUROSAI Strategic Plan 2011-2017.
6. EUROSAI. (1999). IV EUROSAI Examines Independence. EUROSAI Congres Paris, 31 may- 4 juin 1999.
7. Fiedler, F. (2018). The Independence of SAIs. ASEANSAI knowledge sharing report, conducting awareness knowledge sharing on good practices about SAI independence, 15-17 May 2018, Bangkok, Thailand.
8. Hakim, A, A. (2010). Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the lima declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico declaration on SAI Independence. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 55-67.
9. International Federation of Accountants (IFAC), Code of ethics for professional accountants (revised 2011), available at:http://www.ifac.org.
10. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019), Developing a Useful SAI Framework, International journal of government auditing, 40(2).
11. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2019), Strengthening Supreme Audit Institutions A guide for improving performance. Capacity building committee.
12. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2018), Advocating for and Supporting the independence of SAIs. Performance an accountability report, 2017—2018, 16-23.
13. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2018). Sterategic plan 2017-2022, Supreme Audit Institutions independence report.
14. International Organization of Supreme Audit Institutions Development Initiative, (2017), SAI independence and legal framework, Global SAI Stocktaking Report prepared IDI to report findings from the INTOSAI global survey and other data.
15. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2016). Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework.
16. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2016), Peer Reviews on Independence, INTOSAI Lessons Learnt, Vienna.
17. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (2009), Special Issue on SAI Independence, International journal of government auditing, 36(4).
18. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (1978). ISSAI 10, Mexico Declaration on SAI Independence.
19. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), (1977). ISSAI 1, United Nations INTOSAI's Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts.
20. INTOSAI Division of Public Economics and Public Administration. (2004). Symposium on the independence of supreme audit institutions, Report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing Vienna 19 – 23 April 2004.
21. INTOSAI National Audit Office. (2015). Making SAI independence a reality, Some lessons from across the Commonwealth, Design and Production by NAO Communications, DG

Ref: 10573-001.
22. Jezierski, J. (2010). SAI independence in practice – experiences from INTOSAI Regional Working Groups. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 81-84.
23. Johari, R. J., Mohd. Sanusi, Z & Vincent K. Chang. (2017), 'Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process' International Journal of Auditing, Vol 21, No 32, pp. 38-58.
24. Knapp,M.c(1985)."Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure ",the Accounting Review.Vol 60(2).
25. Martins, A.H. (2010). Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the lima declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico declaration on SAI Independence. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 63-67.
26. Moser, J. (2009). Responsibilities, Challenges and Contributions of INTOSAI and External Government Audit Institutions to enhance Transparency, Accountability and Good Governance. Contributions and Results of the INTOSAI Conference, pp, 13-18.
27. Mautz R. and H.Sharaf, (1961)."The Philosophy of Auditing", (American Accounting Association).
28. Nasution D. (2013). Essays on Auditor Independence, Accounting School of Business & Economics Åbo Akademi University, ISBN: 978-952-12-2912-1, 2013.
29. Navaiseh, M.A., Navaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. International Business Research, 8(8), 141-149.
30. Philippe, S. (2007). Independence of SAIs and relation between internal control and external auditing. 19e Symposium ONU/INTOSAI, 28 – 30 March 2007, Vienna, Austria.
31. Ping Ye, Elizabeth, C., & Simnett, R. (2011) Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. Journal of Practice & Theory: February 2011, Vol. 30, No. 1, pp. 121-148.
32. Ramkumar, V. (2009). Open Budget Survey Findings on SAIs and Independence. International journal of government auditing, 36(3), 10-14.