

تاریخ دریافت: ۸۷/۷/۶

تاریخ پذیرش نهایی: ۸۷/۱۰/۱۶

تأثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان

دکتر سید حسین سجادی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

چکیده

در این تحقیق تأثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مزبور ارایه‌ی خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار از عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس هستند.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، خدمات غیر حسابرسی، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار.

۱. مقدمه

کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی به ویژه استقلال حسابرس بستگی دارد. لذا، کاهش استقلال حسابرس به طور مستقیم بر کیفیت فرآیند حسابرسی و اظهار نظر وی تأثیر مستقیم می‌گذارد. به همین دلیل، مجامع حرفه‌یی توجه جدی به آفت‌های

استقلال دارند. برای استقلال نیز دو بعد در نظر گرفته اند. بعد ظاهری که استقلال ظاهری نام داشته، متکی بر پرهیز از حالت هایی است که باعث شک و تردید یک فرد منطقی و آگاه از تمام شرایط و حالت ها نسبت به بی طرفی حسابرس می شود. بعد باطنی یا فکری که به خود حسابرس بستگی داشته و قابل اندازه گیری یا مشاهده‌ی مستقیم نیست.

دیدگاه های جدید دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بی طرفی یا درستکاری نمی دانند، بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می دانند که حسابرس تحت تأثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. به بیان دیگر، در دیدگاههای جدید حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حسابرس به «شخصیت تجاری» شروع شده است. (ابوت،^۱ ۱۹۹۸).

۲. مرور ادبیات تحقیق

در این تحقیق تأثیر دو عامل خدمات غیر حسابداری و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. اینک به تشریح مبانی نظری و مرور تحقیقات انجام شده در باره‌ی آنها پرداخته می شود.

۲.۱) خدمات غیر حسابداری

حرفه‌ی حسابداری تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه‌ی است و در سالهای اخیر این موضوع شدت بیشتری یافته است (ویلیامز و ریتر^۲، ۱۹۹۵). . البوت^۳ (۱۹۹۴) نیز می‌گوید «حسابرسی سنتی یک صنعت در حال رشد به نظر نمی‌رسد». ویلیامز و ریتر^۲ (۱۹۹۸) معتقدند سودآوری پایین خدمات حسابداری سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت هایی نظیر خدمات مشاوره‌یی، طراحی سیستم های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل های داخلی برای حفظ سودآوری مؤسسات حسابداری بوجود آورده است. بایلی^۴ (۱۹۹۵) عنوان می کند «دنیای امروز ... بازاری است که بقا و تداوم فعالیت به معنی یافتن محصولات با ارزش افزوده بیشتر و فروش آن به مشتریان است». بر اساس گزارش کمیسیون اوراق بهادار و بورس آمریکا^۵ (۲۰۰۳) درآمد حاصل از خدمات حسابداری در سال ۱۹۸۱ حدود ۱۳ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابداری

1- Abbot

2- Williams & RITTER

3 - Elliott

4- Baily

5 - SEC

را تشکیل می داد. از سال ۱۹۹۳ تا سال ۱۹۹۹ درآمد حاصل از خدمات مشاوره‌ی مدیریت و خدمات مشابه از رشد ۲۶ درصدی برخوردار بوده است در حالی که، این رشد برای خدمات حسابرسی تنها ۹ درصد بوده است. شرکت‌هایی که از سال ۱۹۹۷ تا سال ۱۹۹۹ حق الزحمه‌ی پرداختی آنها بابت خدمات مشاوره بیش از حق الزحمه‌ی پرداختی بابت حسابرسی بوده است، از رشدی حدود ۲۰۰ درصد برخوردار بوده اند. عده‌یی بر این باورند که حسابرس با انجام خدمات غیر حسابرسی ممکن است استقلال خود را از دست بدهد. عده‌یی دیگر معتقدند حسابرس با انجام خدمات غیر حسابرسی با سیستم حسابداری صاحبکار بیشتر آشنا شده و می‌تواند حسابرسی را با استقلال بیشتر و کیفیت بهتری انجام دهد. در این رابطه، تحقیقات زیادی صورت گرفته و نتایج متفاوتی به دست آمده است. بار^۱ (۱۹۵۹) حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا طی تفسیری اعلام کرد که انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس برای یک صاحبکار معین، استقلال و بی طرفی حسابرس را از بین می برد. ماتز و شرف^۲ (۱۹۶۱) انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که خدمات مشاوره‌ی مدیریت و خدمات مشاوره‌ی مالیاتی استقلال ظاهری حسابرس را مخدوش می سازد. بی‌تی و همکارانش^۳ (۱۹۹۹) در تحقیقی در کشور انگلستان به نتیجه رسیدند که حق الزحمه‌ی خدمات غیر حسابرسی به میزان صد در صد حق الزحمه‌ی حسابرسی از دیدگاه مدیران مالی شرکتها ششمین، از دیدگاه شرکای مؤسسات حسابرسی دوازدهمین و از دیدگاه تحلیلگران مالی دومین عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس از میان بیست و چهار عامل کاهنده‌ی استقلال بود. علاوه بر این، حق الزحمه‌ی خدمات غیرحسابرسی به میزان پنجاه درصد حق الزحمه‌ی حسابرسی از دیدگاه نمونه‌ی آماری مزبور، به ترتیب دارای رتبه‌ی های دهمین، هفدهمین و پنجمین بود.

آگاسر و دوپنیگ^۴ (۱۹۹۱) در تحقیق‌هایی در کشورهای آمریکا، آلمان و فیلیپین به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل کشورهای مزبور، انجام خدمات غیر

1- Barr

2- Mautz & sharaf

3- Beattie et al

4- Agacer & Doupnik

حسابرسی تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد. مک دونالد^۱ (۲۰۰۱) قبل از ورشکستگی شرکت انرون تحقیقی انجام داده و اعلام کرده است در پنج ورشکستگی بزرگ در دو دهه‌ی گذشته، با انجام خدمات غیر حسابرسی و قراردادهای مشاوره‌ی مدیریت، استقلال حسابرس مورد مصالحه قرار گرفته و از بین رفته است. پس از ورشکستگی شرکت انرون، لیزمن و همکارانش^۲ (۲۰۰۱) تحقیقی در مورد آن انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که نقش دوگانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی اندرسون (حسابرس و مشاور) یکی از مهم‌ترین دلایل ورشکستگی شرکت انرون بوده است. کمیته‌ی استقلال جامعه‌ی حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۶۹) مطالعه‌ی محدود در مورد خدمات حسابرسان انجام داد اما، به مدارکی دست نیافت که انجام خدمات غیر حسابرسی استقلال باطنی یا معنوی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد، در حالی که بعضی از کاربران گزارشهای حسابرسی اعلام کردند انجام خدمات غیر حسابرسی استقلال ظاهری حسابرس را از بین می‌برد. فرانکل و همکارانش^۳ (۲۰۰۲) با انجام تحقیقی به این نتیجه رسیدند که آرایه‌ی خدمات غیر حسابرسی، وابستگی حسابرس را صاحبکار افزایش داده و آنان را نسبت به مقاومت در برابر فشارهای مدیریت برای دستکاری سود ضعیف‌تر می‌کند. لیندسی^۴ (۱۹۹۰) با تحقیقی در کانادا به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانکی، انجام خدمات غیر حسابرسی استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بارتلت^۵ (۱۹۹۳) با انجام تحقیقی در کشور آمریکا، به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات مالی و بانکی، انجام خدمات غیر حسابرسی، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد. تئو و لیم^۶ (۱۹۹۴) در تحقیقی در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که انجام خدمات غیر حسابرسی به میزان بیش از پنجاه درصد حق الزحمه‌ی حسابرسی، دومین عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس از میان پنج عامل کاهنده‌ی استقلال بود. حسین عبدالهی (۱۳۸۱) در تحقیقی در ایران به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مالی شرکتها، حسابرسان مستقل و مدیران شرکتهای سرمایه‌گذاری، انجام خدمات غیر حسابرسی عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس است. بک^۷ (۲۰۰۶) در تحقیقی به این نتیجه رسیده

1-Macdonald

2- Liseman et al

3- Frankel et al

4- Lindsay

5- Bartlete

6- Teoh & Lim

7-Beck

است که حسابرسان با انجام خدمات غیر حسابرسی آشنایی بیشتری درباره ی فعالیت صاحبکار به دست می آورد. رومانو^۱ (۲۰۰۴) و ویل^۲ (۲۰۰۴) معتقدند شکست های اخیر حسابرسی انرون و ولدکام پندارهای همگانی را به این سو سوق دادند که مشاوره و رایزنی حسابرسان برای صاحبکاران خود، استقلال آنان را کم رنگ می کند. و یونان (۲۰۰۳) در تحقیقی در کشور زلاندو به این نتیجه رسید که هنگام انجام خدمات غیر حسابرسی، یک عامل از بین برنده ی استقلال ظاهری وجود دارد. اما، او شواهدی برای تأثیر بر استقلال باطنی حسابرسان پیدا نکرد. دی نوند^۳ (۲۰۰۲) در تحقیق خود رابطه ی مثبتی بین خدمات غیر حسابرسی و درآمد حسابرسی از یک صاحبکار با گزارش مقبول حسابرسی پیدا نکرد. ذوالقرنین^۴ (۲۰۰۵) در تحقیق خود در کشور مالزی به این نتیجه رسید هنگام انجام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط یک تیم حسابرسی، استقلال حسابرسان به طور قابل توجهی به خطر می افتد، اما، اگر خدمات مزبور توسط دو تیم مستقل انجام شود، دیدگاهها در مورد تهدید استقلال حسابرسان تغییر می کند. اما بر عکس، تحقیقات زیادی نیز نشان داده است که انجام خدمات غیر حسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان ندارد. مک کینلی و همکارانش^۵ (۱۹۸۵) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که انجام خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار، تأثیری بر تصمیمات و دیدگاههای مدیران مؤسسات بانکی و اعتباری نسبت به شرکت مورد حسابرسی و استقلال حسابرسان آن ندارد. والمن (۱۹۹۶) معتقد است به مدارک مستندی دسترسی پیدا نکرده که نشان دهد خدمات غیر حسابرسی استقلال باطنی حسابرسان را از بین می برد. پالمروز^۶ (۱۹۹۰) تحقیقی بر روی دعاوی حقوقی مطرح شده علیه حسابرسان طی سالهای ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۸ انجام داده و به این نتیجه رسید که کمتر از یک درصد از دعاوی حقوقی مربوط به انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان بوده است. دفوند و سایرامان^۷ (۲۰۰۲) با انجام تحقیقی، به مدارکی دست نیافتند که نشان دهد حق الزحمه ی خدمات غیر حسابرسی، استقلال حسابرسان را مخدوش می کند. کینی

1- Romano

2- Vivian

3-Defond

4- Zulkarnain

5- Mckinley et al

6 -Palmrose

7- Defond & subraman

(۱۹۹۹) نیز پس از انجام تحقیق خود، مدارک قابل توجهی نیافت که سرمایه‌گذاران نسبت به انجام خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرسان نگران باشند. گول^۱ (۱۹۸۹) در تحقیقی که در کشور زلاندنو انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانکی، انجام خدمات غیر حسابرسی تأثیر مثبت بر استقلال حسابرسان دارد. در نهایت، باید چنین نتیجه گرفت که یک اجماع و توافق کلی در مورد تأثیر انجام خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس وجود ندارد، زیرا کمیسیون اوراق بهادار و بورس (۲۰۰۰) نیویورک نیز چنین می‌گوید «اجماع و توافقی وجود ندارد که انجام خدمات غیر حسابرسی، استقلال حسابرس را افزایش و یا کاهش می‌دهد».

۲۰۲) وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار

پرتفوی هر مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحبکارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما، متفاوت برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیشتر مشخص است و هر حسابرسی یا مؤسسه‌ی حسابرسی سعی می‌کند صاحبکار خود را حفظ کند. وابستگی زیاد به یک صاحبکار تهدید نفع شخصی^۲ ایجاد می‌کند و می‌تواند به طور جدی استقلال حسابرس را مخدوش سازد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق الزحمه‌ی یک حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل در آمد آن مؤسسه‌ی حسابرسی را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن مؤسسه را از بین ببرد زیرا، امکان دارد وابستگی مؤسسه‌ی حسابرسی به یک صاحبکار یا صاحبکاران خاص خیلی زیاد شود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۲)، فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳ (۲۰۰۱) و انجمن حسابداران خبره کانادا^۴ (۲۰۰۰) درصد خاصی را برای این موضوع تعیین نکردند اما، پیشنهاد کردند تهدید استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی مورد ارزیابی قرار گرفته و در صورتی که تهدید مهم ارزیابی شود، حفاظت‌های لازم اعمال شود. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز^۵ (۱۹۹۵) درصد مزبور را برای شرکتهای بورسی و غیر بورسی به ترتیب ۱۰ و ۱۵ درصد اعلام کرده است و بالاتر از این درصدها را مجاز نمی‌داند. تئوه ولیم (۱۹۹۴) در تحقیقی در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان و حسابداران، وابستگی اقتصادی (بیش از ۱۵ درصد درآمد یک

1 - Gul

2- IFak

3- CICA

4- ICAEW

5 - Vels

مؤسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار خاص) در میان پنج عامل کاهنده‌ی استقلال، موثرترین عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی بوده است.

بازلت (۱۹۹۳) در تحقیقی تأثیر وابستگی اقتصادی را در دو حالت (ده درصد و چهل درصد درآمد یک مؤسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار خاص) بر استقلال حسابرسی (صفر تا صد درصد) بررسی کرد. از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران بانکها میزان کاهش استقلال در حالت اول به ترتیب ۸۹ و ۷۵ درصد و در حالت دوم ۷۲ و ۶۰ درصد بوده است. دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) معتقد است که بین مبلغ حق الزحمه‌ی حسابرسی دریافتی از یک صاحبکار و استقلال حسابرسی آن رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد. کریس ول^۲ (۲۰۰۲) در تحقیقی در کشور استرالیا به این نتیجه رسید که بین میزان حق الزحمه‌ی حسابرسی و تمایل مؤسسات حسابرسی برای انتشار گزارش مقبول رابطه‌ی وجود ندارد. بی‌تی و همکارانش (۱۹۹۹) وابستگی اقتصادی مؤسسه‌ی حسابرسی به صاحبکار را به همراه ۲۳ متغیر دیگر به عنوان عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسی بررسی کردند. آنان به این نتیجه رسیدند که وابستگی اقتصادی از دیدگاه مدیران مالی شرکتها، شرکای اصلی مؤسسات حسابرسی و تحلیلگران مالی به ترتیب اولین، دومین و هفتمین عامل کاهنده‌ی استقلال در میان ۲۴ عامل کاهنده‌ی استقلال به شمار می‌روند.

غوش و همکاران^۳ (۲۰۰۵) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه سرمایه‌گذاران بین اهمیت صاحبکار و استقلال حسابرسی رابطه‌ی منفی مهمی وجود دارد. به طوری که هر چه اهمیت صاحبکار برای حسابرسی افزایش می‌یافت، دیدگاه سرمایه‌گذاران نسبت به استقلال حسابرسی کاهش می‌یافت. چانگ و کالاپور^۴ (۲۰۰۳) در تحقیق خود رابطه‌ی مثبت مهمی بین وابستگی اقتصادی حسابرسی و استقلال او پیدا نکردند.

1- De Anglo

2- Crasewell

3 - Ghosh et al

4 - chung & kallapur

گول و همکاران^۱ (۲۰۰۷) در تحقیق خود در کشور چین به این نتیجه رسیدند صاحبکارانی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان مهم تر هستند، کیفیت حسابرسی کمتری دارند.

۳. فرضیه های تحقیق

فرضیه های تحقیق که پس از بررسی تحقیقات مشابهی خارجی و مبانی نظری استقلال حسابرس استخراج و سازگار با شرایط و جامعه‌ی کنونی ایران تشخیص داده شدند، به این شرح هستند:

۱- انجام خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار، بر استقلال حسابرس تأثیر کاهنده دارد.

۲- وابستگی اقتصادی حسابرس به یک صاحبکار، بر استقلال حسابرس تأثیر کاهنده دارد.

علاوه بر این، برای اطمینان از عدم تأثیر متغیرهای تعدیل کننده بر نتایج تحقیق، دو فرضیه‌ی فرعی نیز به شکل زیر تدوین شد:

۱- بین میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و دیدگاه آنان نسبت به استقلال حسابرس رابطه‌ی معنی داری وجود دارد.

۲- بین میزان تجربه‌ی آزمودنی‌ها و دیدگاه آنان نسبت به استقلال حسابرس رابطه‌ی معنی داری وجود دارد.

۴. جامعه‌ی آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه، حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بوده است. دلیل انتخاب این جامعه همان گونه که آگا سرودوپنیک (۱۹۹۱) می‌گویند آشنایی و مرتبط بودن این گروه با مفهوم استقلال است. اعضای جامعه‌ی آماری به طبقات جداگانه‌ی که دارای ویژگی خاصی هستند، تقسیم شدند. پس از انجام آزمون مقدماتی^۲، حجم نمونه با توجه به فرمول جامعه‌ی محدود، برابر ۹۸ نفر به دست آمد. سپس، به روش تصادفی طبقه‌ی ای نسبی، نمونه از بین جامعه‌ی آماری انتخاب شد.

۵. ابزار گرد آوری داده ها

در این تحقیق برای کسب اطلاعات لازم در مورد عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس از دیدگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ابتدا در حد توان مقالات، استانداردهای حسابرسی، قوانین مجامع حرفه‌یی و بورسی، آیین رفتار حرفه‌یی کشورهای مختلف جهان و مجامع بین المللی و تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی استقلال حسابرس مطالعه و سپس بر اساس این مطالعات، مقدمات تهیه‌ی پرسشنامه فراهم شد.

در پرسشنامه سوال ها از دو بعد نظری (اعتقاد به تأثیر نظری عوامل) و بعد کاربردی (میزان رعایت عوامل مزبور در عمل) مطرح شد. پاسخ دهنده ابتدا باید از بعد نظری اعتقاد خود را به صورت یکی از سه حالت: «افزاینده‌ی استقلال»، «کاهنده‌ی استقلال» و یا «بدون تأثیر» بر استقلال حسابرس انتخاب کرده و سپس در صورت انتخاب افزایشدهنده‌ی استقلال، یا کاهنده استقلال، میزان آن را در پیوستار مربوط، از صفر تا ۹، نشان می‌داد. علاوه بر این، میزان رعایت آنها را در عمل نیز از صفر تا ۹ در پیوستار مربوط بعدی مشخص می‌کرد. مقیاس ارائه شده به این صورت بوده است:

افزاینده‌ی استقلال کاهنده‌ی استقلال بدون تأثیر

۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

میزان افزایشدهنده‌ی یا کاهنده‌ی

ارزیابی وضعیت کنونی

	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
--	---	---	---	---	---	---	---	---	---

پس از گرد آوری پرسشنامه ها، به تحلیل پاسخ ها و شماره گذاری طیف اقدام گردید. به این صورت، که در حالت افزایشدهنده بودن از اعداد مثبت از یک تا ۹ و برای کاهنده بودن، از اعداد منهای یک تا منهای ۹ و برای حالت بدون تأثیر نیز از عدد صفر استفاده شد. در نتیجه، صورت طیف به گونه ای ۱۹ عددی درآمد که اعداد از ۱۰- تا ۱- «کاهنده بودن» عامل و صفر «عدم تأثیر» و اعداد از ۱ تا ۹ «افزاینده بودن» عامل را نشان می‌داد. هر اندازه که قدر مطلق عدد بیشتر بود، تأثیر آن نیز بیشتر دانسته

می شد. یعنی عدد ۹- بیشترین تأثیر «کاهندگی» و عدد ۹+ بیشترین تأثیر «افزاینندگی» را نشان می داد. این حالت هم برای ارزیابی و تحلیل نظری تأثیر عوامل و هم برای ارزیابی و تحلیل تأثیر کاربردی عوامل به کار گرفته شد.

پرسشنامه‌ی تحقیق شامل بیست و چهار سوال بود که بیست سوال آن مربوط به ارزیابی فرضیه‌ها می شد. سوال‌های مزبور دو فرضیه‌ی مطرح شده را تشریح کرده و آنها را مورد آزمون قرار می داد. اما، چهار سوال دیگر سعی در بررسی نظرات آزمون شوندگان درباره‌ی مواردی خاص اما مربوط به فرضیه‌های تحقیق داشت، که در جهت آزمون فرضیه‌ها طراحی نشده بودند.

پرسشنامه به شیوه‌ی تنظیم شده بود که امکان شناسایی آزمون شوندگان وجود نداشت و در نامه‌ی ضمیمه‌ی هر پرسشنامه ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن، به پاسخ دهندگان اطمینان لازم در مورد پاسخ‌های آنان داده شد تا با اعتماد بیشتری، پرسشنامه را تکمیل کنند. شاخص‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌ها در جدول‌های شماره (۱) و (۲) نشان داده شده است.

۶. روایی و اعتبار ابزار اندازه‌گیری

الف) روایی

پس از تهیه‌ی پرسشنامه‌ی مقدماتی، پرسشنامه برای تعداد محدودی از افراد جامعه‌ی آماری ارسال شد تا نظرات خود را در مورد سؤال‌های پرسشنامه اعلام کنند. پرسشنامه دریافت و نظرات اصلاحی افراد مزبور در سؤال‌های پرسشنامه اعمال شد.

ب) پایایی

در این تحقیق برای آزمون پایایی تحقیق از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای به دست آمده برای بیست سؤال اول ۸۷/۵۳ درصد و برای کل سؤال‌ها (به علاوه چهار سؤال تکمیلی) ۸۷/۹۴ درصد بود.

۷. نحوه‌ی آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون دو فرضیه‌ی اصلی از آزمون T -test استفاده شد، فرضیه آماری آنها به شرح زیر بوده است:

$$H_1: \mu < 0$$

نقیض ادعا

$$H_0: \mu \geq 0$$

نقیض ادعا

۸. نتایج آزمون فرضیه ها

مقدار اهمیت آلفای محاسبه شده برای دو فرضیه‌ی اصلی کمتر از پنج درصد بوده است که باعث رد فرض های H_0 و تأیید فرض های H_1 گردید. به عبارت دیگر، همه گروههای چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری تأثیر کاهنده‌ی خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. خلاصه‌ی نتایج به دست آمده از تحلیل آماری مربوط به دو فرضیه مزبور در جدول شماره‌ی (۳) نشان داده شده است.

۹. نتایج آزمون فرضیه ها به تفکیک گروههای چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری

در این مرحله، آزمون فرضیه ها به تفکیک گروههای چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری انجام شد. برای انجام این آزمون، به دلیل این که حجم نمونه‌ی گروههای اول (حسابرسان شاغل انفرادی) و سوم (حسابداران شاغل در سازمان حسابرسی) کمتر از ۳۰ نفر بودند، از روشهای ناپارامتری و برای گروههای دوم (حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه) و چهارم (حسابرسان غیر شاغل) با حجم نمونه‌ی بیش از ۳۰ نفر از آزمون T -Test استفاده شد. مشابه نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها بر مبنای نظرات کل نمونه‌ی آماری، نتایج به دست آمده در این مرحله نشان می دهد که مقدار اهمیت آلفای محاسبه شده برای هر یک از گروههای چهارگانه‌ی مزبور خیلی کمتر از پنج درصد بوده است. در نتیجه، باعث رد فرض های H_0 و تأیید فرضهای H_1 گردید. به عبارت دیگر، هر یک گروههای چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری نیز به طور جداگانه تأثیر کاهنده‌ی خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. بنابراین، بین نظرات و دیدگاههای گروههای چهارگانه‌ی عضو نمونه‌ی آماری در مورد کاهنده بودن اثر عوامل مزبور بر استقلال حسابرس، اختلاف معنی داری مشاهده نمی شد. نتایج به دست آمده در جدول های شماره‌ی (۴) و (۵) نشان داده شده است.

۱۰. رتبه بندی عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس

در این مرحله، عوامل کاهنده‌ی استقلال از دیدگاه آزمودنی ها (به لحاظ نظری) بر حسب بیشترین تا کمترین تأثیرات مرتب شده و در جدول شماره‌ی (۶) نشان داده شدند. نتایج نشان می‌دهد بیشترین عامل کاهنده‌ی استقلال انجام امور دفترداری

حسابداری شرکت صاحبکار (با میانگین ۶/۷۶۹-) است. جزئیات بیشتر رتبه بندی در جدول شماره‌ی (۶) نشان داده شده است.

۱۱. بررسی نتایج سوال های تکمیلی

همان گونه که در جدول شماره‌ی (۷) مشاهده می‌شود در مورد میزان خدمات غیر حسابرسی توافق نسبی با میزان کمتر از ۲۵ درصد حق الزحمه‌ی حسابرسی دریافتی از همان صاحبکار به دست آمد. در مورد درصد حق الزحمه‌ی موسسه‌ی حسابرسی و شریک حسابرسی از یک صاحبکار، توافق نسبی با میزان کمتر از ده درصد به وجود آمد. در مورد صاحبکار با بیشترین استقلال حسابرس، ۹۶ درصد نمونه‌ی آماری گزینه‌ی شرکت فعال بوسی را انتخاب کردند.

۱۲. بررسی نتایج متغیرهای تعدیل کننده

برای تعیین تأثیر متغیرهای تعدیل کننده میزان تحصیلات و تجربه آزمودنیها بر نتایج تحقیق، از آزمون کای - دو استفاده شد. نتایج آزمون نشان داد سطح تحصیلات و میزان تجربه آزمودنی ها تأثیر معنی داری بر نتایج آزمون فرضیه های تحقیق نداشته اند. نتایج در جدول شماره‌ی (۸) نشان داده شده است.

۱۳. پیشنهادها

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه های تحقیق، سؤال های مطرح شده و بررسی آئین های رفتار حرفه یی کشورهای مهم دنیا، پیشنهاد هایی به این شرح ارائه می شود:

۱-۱۳) انجام خدمات غیر حسابرسی

جامعه‌ی حسابداران رسمی انجام خدمات غیر حسابرسی را با شرایط زیر مجاز اعلام کند:

۱۰۱-۱۳) مدیریت شرکت صاحبکار یا کمیته‌ی حسابرسی (یا هر مقام صلاحیت دار و قدرتمند دیگری) کلیه‌ی مسئولیت‌های ناشی از انجام این گونه خدمات را پذیرفته و به صورت کتبی آن را اعلام کند. در حین انجام کار، مدیریت شرکت یا کمیته‌ی حسابرسی شخصی را (ترجیحاً از مدیریت ارشد) مسؤول نظارت بر اجرای خدمات غیر حسابرسی قرار دهد تا در آینده مسئولیت کلیه‌ی عواقب آن را به عهده بگیرد.

۱۳۰۱۰۲) موسسات حسابرسی نیز اولاً، برای انجام این گونه خدمات از تیم های جداگانه استفاده نمایند. (تیمی برای انجام خدمات غیر حسابرسی و تیمی برای حسابرسی). ثانیاً، اعضای تیم، حسابرسی یا موسسه‌ی حسابرسی، هیچ گونه تصمیم مدیریتی در شرکت صاحبکار اتخاذ نکنند. ثالثاً، هر گونه ثبت حسابداری یا تغییر مهم در صورتهای مالی را تنها به صاحبکار پیشنهاد کنند.

۱۳۰۱۰۳) جامعه‌ی حسابداران رسمی بهتر است درصدی برای حداکثر خدمات غیر حسابرسی که یک موسسه‌ی حسابرسی می‌تواند برای صاحبکار خود انجام دهد، تعیین کند (با توجه به نتایج تحقیق، نسبت بیست و پنج درصد حق الزحمه حسابرسی دریافتی از همان صاحبکار مورد توافق نمونه‌ی آماری بوده است). علاوه بر این، با توجه به گسترش خدمات غیر حسابرسی در سایر کشورها و رشد روز افزون آن، هر چند سال یک بار این نسبت را اساس تحقیقات صورت گرفته، تعدیل کند.

۱۳۰۱۰۴) بهتر است مشابه کمیسیون اوراق بهادار و بورس آمریکا، بورس اوراق بهادار ایران شرکتها را ملزم به افشای میزان حق الزحمه‌ی حسابرسی به ویژه حق الزحمه‌ی خدمات غیر حسابرسی کرده تا کاربران به ماهیت خدمات غیر حسابرسی بیشتر آشنا شوند.

۲-۱۳) وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار

۱۳۰۲۰۱) نتایج تحقیق نشان داد اگر چه وابستگی اقتصادی به صاحبکار عامل کاهنده‌ی استقلال است. اما، حد منطقی آن را نیز نمونه‌ی آماری در مورد موسسه‌ی حسابرسی و شریک «ده در صد» تشخیص دادند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران قوانینی وضع نماید که حسابداران رسمی را از قبول حسابرسیهایی که بیش از «ده درصد» درآمد سالیانه آنان را تشکیل می‌دهد، باز دارد تا همگونی لازم در مشتریان یک موسسه‌ی حسابرسی پدید آید و باعث نشود که استقلال وی مورد تهدید قرار گیرد.

۱۳۰۲۰۲) موسسات حسابرسی و شرکا نیز اولاً، در صورت پذیرش چنین صاحبکارانی سعی در کاهش وابستگی خویش به آن صاحبکار نمایند (چه از طریق گسترش و توسعه‌ی موسسه با حفظ و افزایش کیفیت کار و چه از طریق تسهیم کار با موسسات دیگر و یا حتی عدم پذیرش کار). ثانیاً، مورد را با سایر شرکا مطرح کرده و از حسابدار رسمی دیگری دعوت نمایند که بر کار وی نظارت و یا مشورت لازم را ارائه دهد.

۱۳۰۲۰۳) شرکتهای نیز اولاً، در انتخاب حسابرس خویش دقت لازم را کرده و حسابرسی را انتخاب نمایند که توان لازم را برای حسابرسی آن شرکت، بدون لطمه وارد شدن به استقلال وی داشته باشد. ثانیاً، حسابرسی را انتخاب کنند که اهمیت این صاحبکار برایش آن چنان زیاد نباشد که بتواند استقلال و در نتیجه کیفیت کار حسابرسی را کاهش داده یا از بین ببرد. علاوه بر این، پیشنهاد می شود که شرکتهای دلایل انتخاب حسابرسان خود را در مجمع عمومی اعلام کنند.

۱۴. محدودیت های تحقیق

محدودیت های این تحقیق به طور خلاصه به شرح زیر بوده است:

- محدودیت های ذاتی پرسشنامه ی کتبی.
- عدم تکمیل پرسشنامه توسط بعضی از افراد نمونه ی آماری به طوری که پس از سه بار ارسال، تعداد پرسشنامه ی لازم برای تحلیل، فراهم شد.
- نتایج تحقیق تنها به جامعه ی حسابداران رسمی ایران و سایر حسابرسان که ویژگی حسابدار رسمی را دارند اما، هنوز به عضویت جامعه در نیامده اند، قابل تعمیم است.

۱۵. پیشنهادهایی برای تحقیقات آینده

طی هر تحقیق، پژوهشگر ابعاد گسترده تر و تازه تری از موضوع را کشف می نماید، که خود می تواند نقطه ی آغازینی برای تحقیقات بعدی شود. پاره ای از این موارد به شرح زیر هستند.

- بررسی تاثیر انجام انواع دیگر خدمات غیر حسابرسی، بر استقلال
- بررسی دلایل عدم ایجاد کمیته ی حسابرسی در ایران.
- بررسی تاثیر روابط استخدامی حسابرس، آشنایان و اقوام وی با صاحبکار، بر استقلال حسابرس
- بررسی استقلال در قوانین بورس ایران و مقایسه ی آن با قوانین بورس سایر کشورها.
- بررسی استقلال سازمان حسابرسی نسبت به صاحبکارانش
- بررسی تاثیر نوع و چگونگی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، بر استقلال حسابرس آن شرکت.
- بررسی میزان حساسیت سهامداران شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار نسبت به استقلال حسابرس آنها.

جدول شماره‌ی (۱) شاخص های مطرح شده برای آزمون فرضیه ها

ردیف	شاخص ها	شماره فرضیه
۱	انجام امور دفترداری حسابداری	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۲	طراحی سیستم اطلاعاتی	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۳	اجرای سیستم اطلاعاتی حسابداری	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۴	انجام خدمات حسابرسی داخلی	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۵	انجام خدمات مشاوره‌ی مدیریت	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۶	انجام خدمات مشاوره‌ی مالیاتی	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۷	تنظیم صورتهای مالی	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۸	بررسی صورتهای مالی	فرضیه‌ی شماره‌ی یک
۹	بیش از ۱۵ درصد کل درآمد یک موسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار خاص	فرضیه‌ی شماره‌ی دو
۱۰	بیش از ۱۰ درصد کل درآمد یک موسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار خاص	فرضیه‌ی شماره‌ی دو
۱۱	بیش از ۱۰ درصد کل درآمد یک موسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار خاص	فرضیه‌ی شماره‌ی دو

جدول شماره‌ی (۲) سؤال های تکمیلی پرسشنامه

سؤال های	پاسخ های (گزینه های) ارائه شده
۱- شرکت دارای حسابرسی با بیشترین استقلال	<ul style="list-style-type: none"> • شرکت فعال بورسی • شرکت های بورسی • شرکتهای نسهامی عام (غیر بورسی)
۲- حدمنتقی درآمدیک مؤسسه حسابرسی از یک صاحبکار	<ul style="list-style-type: none"> • کمتر از ۵ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • کمتر از ۱۰ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • کمتر از ۱۵ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • کمتر از ۲۰ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • کمتر از ۲۵ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • کمتر از ۲۵ درصد کل در آمد سالانه مؤسسه حسابرسی • به هر میزان که باشد تأثیری بر استقلال حسابرس ندارد.
۳- حد منطقی درآمد یک شرکت از یک صاحبکار	<ul style="list-style-type: none"> • مشابه بند ۳ اما برای یک شریک
۴- میزان درآمد خدمات غیر حسابرسی یک صاحبکار	<ul style="list-style-type: none"> • اصلاً نباید خدمات غیر حسابرسی توسط حسابرس انجام شود. • کمتر از ۲۵ درصد حق الزحمه حسابرسی همان صاحبکار • کمتر از ۵۰ درصد حق الزحمه حسابرسی همان صاحبکار • کمتر از ۱۰۰ درصد حق الزحمه حسابرسی همان صاحبکار • به هر میزان که باشد تأثیر بر استقلال ندارد.

جدول شماره‌ی (۳) آزمون شش فرضیه برای کل نمونه آماری

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان		میانگین	مقدار $-p$	Df	t	شرح	فرضیه
تأیید	-۵/۷۴۰	-۶/۲۶۰	-۶/۱۲۵	$۱/۱۵ \times ۱۰^{-۱۸}$	۹۷	-۴۵/۸۰۵	خدمات غیر حسابداری	اول
تأیید	۵-/۲۲۱	-۵/۸۸۱	-۵/۵۵۱	$۱/۱۵ \times ۱۰^{-۱۸}$	۹۷	-۳۳/۲۴۱	وابستگی اقتصادی حسابداری	دوم

جدول شماره‌ی (۴) آزمون فرضیه‌ها به روش T -Test برای گروه‌های دوم و چهارم

نتیجه آزمون	$H_0 : \mu \neq 0$ گروه چهارم		$H_1 : \mu \neq 0$ گروه دوم		شرح	فرضیه
	آزمون دو طرفه		آزمون دو طرفه			
	t		T			
تأیید	۱×۱۰^{-۱۶}	-۲۳/۶۳۱	$۲/۹ \times ۱۰^{-۱۶}$	-۳۸/۱۴۵	خدمات غیر حسابداری	اول
تأیید	۱×۱۰^{-۱۶}	-۳۹/۹۶۵	$۲/۹ \times ۱۰^{-۱۶}$	-۲۸/۸۲۷	وابستگی اقتصادی حسابداری	دوم

جدول شماره‌ی (۵) آزمون فرضیه‌ها به روش ناپارامتری برای گروه‌های اول و سوم

آزمون دو طرفه دقیق	گروه سوم		گروه اول		شرح	فرضیه
	آزمون دو طرف دقیق	آزمون نسبت	آزمون دو طرفه دقیق	آزمون نسبت		
تأیید	$۱/۱۹ \times ۱۰^{-۷}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	خدمات غیر حسابداری	اول
تأیید	$۱/۱۹ \times ۱۰^{-۷}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	وابستگی اقتصادی حسابداری	دوم

جدول شماره‌ی (۶) رتبه بندی عوامل کاهنده‌ی استقلال

میانگین	رتبه	عامل کاهنده استقلال
-۶/۳۴۱	۱	انجام امور دفتر داری حسابداری
-۶/۲۳۷	۲	تنظیم صورتهای مالی
-۵/۱۸۵	۳	وابستگی اقتصادی به صاحبکار
-۵/۰۵۲	۴	طراحی و اجرای سیستم اطلاعاتی حسابداری
-۱/۷۶۹	۵	سهامی خاص بودن صاحبکار

جدول شماره‌ی (۷) بررسی سؤال های تکمیلی پرسشنامه

ردیف	سؤال ها	درصد نمونه	پاسخ
۱	درصد خدمات غیر حسابرسی	۶۷	کمتر از ۲۵ درصد
۲	درصد حق الزحمه‌ی موسسه‌ی حسابرسی از یک صاحبکار	۷۶	کمتر از ۱۰ درصد
۳	درصد حق الزحمه‌ی یک شریک از یک صاحبکار	۶۴	کمتر از ۱۰ درصد
۴	صاحبکار با بیشترین استقلال	۹۶	کمتر از پنج سال

جدول شماره‌ی (۸) چکیده‌ی محاسبات آماری فرضیه های فرعی

فرضیه	متغیر	تعداد کای مربع	ضریب کرامر	درجه‌ی آزادی	سطح معنی داری قراردادی	سطح معنی داری	نتیجه‌ی آزمون
فرضیه‌ی اول	میزان تحصیلات	۶/۷۵	۰/۳۱۱	۲	%۵	%۵۲	رد
فرضیه‌ی دوم	میزان آزمودنی ها	۳/۱۷	۰/۲۱۲	۲	%۵	%۱۸۰	رد

منابع و مآخذ

منابع فارسی:

- ۱- عبدالهی، حسین، ۱۳۸۱، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت

منابع لاتین:

- 2- Abbot , A, 1988, "The system Of Professions" , The University Of Chicago Press (Chicago,IL) , P. 152
- 3- Agaser , G.M ., and T. S . Doupnik , 1991, "Perceptions Of Auditor Independence: A Cross –cultural Study" , International Journal Of Accounting . 6 : 220 – 237.
4. AICPA ,1969 "AICPA Professional Conduct" , New York, 1985.p.63
- 5- AICPA : 2002 . Commission Of Auditors Responsibilities : Report, onclusions and Recommendations (Cohen Commission) , New york. P.78
- 6- Andrew Barr, Acciunting Changing Patterns: The Impact of Reguiatory Agencies" , Address Presented in Chicago , Novll , 1959
- 7- Beck, p.j, Wu, M.G.H (2006): Larning by doing and audit quality, Contemporary Accounting Research, 23,1-30
- 8- Bailey A.B. 1995, " The Practicing Professionals Mental Model: Are We Creatingthe Right Mental for New Professionals ?". Issue In Accounting Education, Vol. 10 , No . 1 , P.P . 191 – 195.
- 9- Bartlett, R.W. 1993, "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept" , Accounting , Auditing and Accountability Journal . 6(2) : 52- 67.
- 10- Beattie V., R. Brandt ., and s . Fernley , 1999, "Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence" , Journal of International Accounting , Auditing & Taxation, 8 (1) : 67- 107.
- 11- Belverd , E., Jr. Needies, 1985 , "comparative International Accounting Standards".
- 12- Blue Ribbon Committee On Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. 1999. "Report and Recommendations of the BRC on Improving the Effectiveness

- of Corporate Audit Committees” . New york . ny , NYSE INASD.
- 13- Carey , J. (1970) , “ The Rise of the Accounting profession: To Respoibility and Auythority” , 1937- 1969, (NEW York) .
 - 14- carey , J.L . 1946, *Professional Ethics of Public Accounting* “ , (American Institute of Accountants, New York , NY) . p. 6.
 - 15- Chyekon H. and E. Woo , Spring 2001, “Factors Associated With Auditor changes: A Singapore Study” , *Accounting and Business Research*, Vol 31 (2) .
 - 16- Chung, H, and s. kallapur, 2003, *Client importance, non-audit services, and abnormal accruals*, *The Accounting Review* 78(4):931-955.
 - 17- CICA, 2000, *Canadian Institute of Chartered Accountants. Independence Standards Exposure Draft.*
 - 18-Commission of the European Communities : *Statutory Auditors' Independence in the EU: A set of Fundamental Principles*
 - 19- CPA Australia and The Institute of Chartered Accountants in Australia, Dec 2001 “PROFESSIONAL STATEMENT F.1”
 - 20- Crasewell, A.,D. Stokes and J . Laughton, 2002.”Auditor Indepence and fee Dependence”*Journal of Accounting and Economics.* 33(253- 275) .
 - 21- Crasewell , A., J. Francis and A. Taylor , 1995, “ Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations” , *Journal of Accounting and Economics* , 20 : (297 – 322)
 - 20- Defind and Subraman , 2002 , “The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New ;ssues” *Journal of Accounting and Economics* , 14: (3 -49).
 - 22- De Anglo , L.E. 1981, “Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation “ *Journal of Accounting and Economics* . No . 3,P.P.113-127
 - 23- Elliottt, R.K. 1994 , “ Confronting the Future : Choices for the Attest Function “, *Accounting Horizons* , Vol . 8, No . 3, P.P.106 –124 .
 - 24- Elliottt, R.K. and P.D.Jacobson , (1998),”Audit Indepence concepts “ , *The CPA Journal* , Vol LXVIII, No . 12: P.P. 30-34 ,36-37.

- 25- Frankel R., M. Johnson and K. Nelson , 2002, "The Relation between Auditor's Fee for Non – Audit Services and Earning Quality ", *The Accounting Review*, 77 (Supplement) , Forthcoming . Or : <http://www.marshall.usc.edu/media/NASO10.pdf>
- 26- Gul F.A. 1989 , "Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence", *Accounting , Auditing & Accountability Journal*, 2(3) , P.P.40-51
- 27- ICAEW . 1995 . "Report to the Council of the ICAEW of the Working Group on Competitive Pricing " . London .
- 28- ICAEW: Institute of Chartered Accountants of England and Wales: 1. 2001: *Integrity, Objectivity and Independence*.P.25
- 29- Ghosh, A S. kallapur, and D. Moon. "Audit and Non-Audit fees and Capital Market perceptions of Auditor Independence". City University of New York (CUNY)- Baruch College, Indin School of Budiness and SUNY at Old Westbury-School of Business. Westbury-School of Business. Working paper.
- 30- Gul, F. A, kim, J, and Qiu, A. "political Economy, Client Importance and Auditor Independence: Some Evidence from Chinese Non-Big 4 Auuditors: . Hong kong polytcchnic Universty, School of Accounting avd Finance and CitiGroup japan Inc. Working paper.
- 31- IFAC (International Federation of Accountants) : "Code of Ethics for Professional Accountansts", July 1996 Revised January 1998 and November 2001 . Paragraph 8. 154.
- 32- Kinney W.R.Jr 1999, "auditor Independence: A Lourdensome Constraint or Care Value ? " *Accounting Horizons*. 13 March 1999,P.P 69-75.
- 33- Knapp, M.C., 1985, "Audit Conflict : An Emprical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure" , *The Accounting Review*.Vol 60 (2). April
- 34- Lindsay,D.1990,"An Investigation of the Impact of Contextual Factors on Canadian Bankers's perceptios of Auditor's Ability to Resist Management Pressure " , *Advances in Internaional Accounting* , 3:71- 85 .
- 35- Lisemen, S., J. Weil , and M. Schroeder , 2002 , "Accounting Debacles Spark Calls for Change , Heres the Rundown" , *The Wall Street Journal* , February 6 2001 . P.1.

- 36- MacDonald , E., (3/19/2001) "Was that Auditor's Opinion Really Independent ?" , *Forbes* .
- 37- Mautz R. and H. Sharaf, 1961 "The Philosophy of Auditing" (American Accounting Association,).
- 38- Mckinley , S., K. Paney and P. Reckers , 1985, "An Examination of the Influence of CPA Firm Type , Size , and MAS Provision on Loan Officer Decisions and Perceptions". *Jornal of Accounting Research Autumn* : (887 – 910).
- 39- Palmrose Z.V. 1999, "Empirical Research on Auditor Litigation : Considerations and Data " *Sarasota. F.L.AAA.*
- 40- Park. S.H., 1990, "Competition , Independence and Audit Quality : The Korean Experience" , *The International of Accounting* , 25: (71- 86) .
- 41-Reiter ,S.A., P. Williiam ,1995 "The Independence Wars and the Systems of Professions" *School of Management , Binghamton University , New York , B 902 – 6015.*
- 42- Reitr, S.A., P.F., Williamse,1985 "The History and Rhetoric of Auditor Independence Concepts." *School of Management , Binghamton University , New York . 13902 – 6015.*
- 43- Shockley R. and S. Shceifler . 1984, "perception of Auditors Independence: An Emprial Analysis." *The Accounting Review* . Oct . P.P. 785 – 800.
- 44- SEC, 2003, 2000, *Final Rule: stan dards Relating to listed Company* , p. 33, p.48
- 45- Teoh H.Y., and Ch . Lim, 1994, "Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study " , *Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts , April.*
- 46- Romano, Roberta. 2004. "The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quach Corporate Governance." *New york Universty Law and Economics Working paper, No. 3, September 26.* Weil, jonathan. 2004. :*Auditing firms Get Back to What They Do Best. Wall Street journal (March31):C3.*
- 47- Wal;man S.M.H. 1996, "The Future of Accounting Part III: Reliability and Auditor Inpedence" , *Accounting Horizons* , 10 Dec , P.P. 76- 97.
- 48- Vivian, l, Hay, D., and knechel. R. "Non-audit services and auditor independence: New Zeaiand Evidence" , *University of*

Auckland, University of Auckland-Department of Accounting and Finance and University of Florida- Fisher School of Accounting

- 49- *Zulkarnain, M.S and Karbhari, Y.(2005). "Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Malaysia". University putra Malaysia-Centre of Excellence for Applied Financial and Accounting Studies and Affiliation Unknown Working paper.*