

بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار

عبدالمهدی انصاری *

نرجس کمالی کرمانی **

عبدالحسین طالبی نجف آبادی ***

چکیده

عدم موضع گیری مناسب حسابرسان مستقل در گزارش های حسابرسی، منجر به انتقادات اساسی از حرفه ای حسابرسی در دنیا و افشای نواقص حرفه (در جهت حفظ منافع سهامداران و ذینفعان) شده است. در این زمینه، حسابرسان نه تنها باید به واقع مستقل باشند بلکه باید در رسیدگی و اعتباردهی راجع به صورت های مالی نیز مستقل به نظر آیند. با توجه به اهمیت استقلال، در این تحقیق به بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان پرداخته شد. همچنین تأثیر میزان خدمات غیرحسابرسی و نظارت یک نهاد مطمئن بر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی و نیز تفکیک وظایف مؤسسات حسابرسی، بر استقلال بررسی شده است. جهت گردآوری داده های مورد نیاز از ابزار پرسشنامه استفاده شده که آن را در اختیار دانشگاهیان و تحلیلگران بورس قرار داده تا پاسخشان را در رابطه با این امر ارائه دهند. به منظور جمع آوری اطلاعات پرسش نامه که در آن از طیف لیکرت استفاده شده، و بررسی فرضیات، آزمون نسبت به کار برده شده و از نرم افزار Minitab استفاده گردیده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل های لازم مشخص نمود چنانچه انجام خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی توسط دو گروه مجزا در مؤسسات حسابرسی صورت گیرد و یا تحت نظارت یک نهاد مطمئن باشد، استقلال حسابرسان خدشه دار نخواهد شد و اینکه میزان خدمات غیرحسابرسی و همچنین انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان تأثیر دارند. واژه های کلیدی: استقلال، خدمات حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، تضاد منافع.

* دانشیار گروه حسابداری دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

** عضو هیئت علمی دانشگاه بجنورد

*** دانشجوی دکتری دانشگاه علامه طباطبایی Email: hossien.taleby@gmail.com

مقدمه

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

رشد روزافزون شرکت‌ها و افزایش تقاضای آنان از موسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی، مجامع حرفه‌ای را با این پرسش مواجه ساخته است که آیا خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود، استقلال آنها را محدود می‌کند یا خیر؟ زیرا خدمات متعدد ارائه شده از طرف موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود، نوعی وابستگی مالی و کاری بین آنها ایجاد می‌کند. عدم موضع‌گیری مناسب حسابرسان مستقل در گزارش‌های حسابرسی، منجر به انتظارات اساسی از حرفه‌ی حسابرسی در دنیا و افشای نواقص حرفه (در جهت حفظ منافع سهام داران و ذینفعان) شده است. در این زمینه حسابرسان نه تنها باید به واقع مستقل باشند بلکه باید رسیدگی و اعتبار دهی راجع به صورت‌های مالی نیز مستقل به نظر آیند.

مرور ادبیات توسط بتی و فرنلی^۱ (۱۹۹۸)، شواهدی از این فرضیه که قراردادهای خدمات غیر حسابرسی و خدمات حسابرسی می‌توانند به واقع تهدیدکننده استقلال باشند را آشکار کرده است. البته ممکن است استقلال ظاهری نیز تهدید شود.

قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی می‌تواند تضاد منافع بالقوه‌ای عمدی یا سهوی ایجاد کند و ارتباط صاحبکار با حسابرسان به وجه المصلحه قرار گرفتن استقلال بیانجامد. فلینت^۲ (۱۹۸۸)، اشاره کرد که:

«حسابرسان ممکن است بی‌جهت موافق‌گرایی و تمایلات مدیریتی یا تفاسیر رخدادهای باشند، یا کار آنان ممکن است موجب خلق سیستم‌ها و اطلاعاتی در عوض ارزیابی کفایت آنها شود که توسط رئیس هیئت مدیره یا مدیران ایجاد شده است».

1- Beattie and Fearnley

2- Flint

مبانی نظری تحقیق

تعریف استقلال

حسابرس مستقل در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود باید بی‌طرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد. حسابرسان هنگام ارائه‌ی خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباردهی باید واقعاً مستقل باشند و مستقل به نظر برسند.

در بیانیه چارچوب مفاهیم نظری استقلال حسابرس (۱۳۸۰) آمده است که:

«استقلال حسابرس عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرس برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه را از بین می‌برند.» البته منظور از این تعریف، این نیست که حسابرس باید از همه‌ی فشارها و سایر عوامل موثر بر توان تصمیم‌گیری وی رها و آزاد باشد، بلکه باید از عوامل با اهمیتی که باعث می‌شود، او تصمیم‌گیری بی‌غرضانه نداشته باشد، در امان بماند. آن سطحی از فشارها و دیگر عوامل، تصمیم‌گیری بی‌غرضانه حسابرس را می‌فرساید، یا انتظار می‌رود که بفرساید، به عنوان مرزی برای تعیین بود یا نبود استقلال حسابرس است. منظور از انتظار معقول، عقاید منطقی یک سرمایه‌گذار آگاه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است.

با این بیان می‌توان استقلال را دارای دو بعد دانست:

استقلال واقعی (فکری): توانایی حسابرسان مستقل برای حفظ بی‌طرفی فکری در طول دوره‌ی قرارداد.

استقلال ظاهری: رابطه‌ی حسابرس با صاحبکار به گونه‌ای که از دید اشخاص ثالث مستقل به نظر آید.

استقلال فکری یک خصوصیت فردی است که نمی‌تواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود. استقلال ظاهری به فقدان فعالیت‌ها، روابط و دیگر شرایطی اشاره دارد که ممکن است باعث شوند تا سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه برسند که استقلال حسابرس به واسطه‌ی این فعالیت‌ها مورد تهدید قرار می‌گیرد.

ضرورت وجود استقلال

نظر حسابرس برای گواهی و اعتبار بخشی به صورت‌های مالی ارائه می‌گردد. اگر

حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورت‌های مالی نمی‌افزاید. بنابراین استقلال یک مفهوم ضروری است. حسابرسان اشخاصی حرفه‌ای هستند و در مورد تعهد اجتماعی آنان، این انتظار متعارف وجود دارد که در تمام مدت، مستقل از هر نوع منفعتی، به وظایف خود عمل کنند. (واتزو زیمرمن^۱، ۱۹۸۶)

هدف استقلال حسابرس

هدف استقلال حسابرس پشتیبانی از اتکاء سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان، بر فرآیند گزارشگری مالی و در نهایت افزایش کارایی بازار سرمایه است. استقلال به عنوان یکی از جنبه‌های باکیفیت حسابرسی، موجب بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی می‌شود. اطلاعات مالی قابل اتکا و معتبر به نوبه‌ی خود، موجب اعتماد استفاده کنندگان به اطلاعات می‌شود. برون داد این فرآیند، در خدمت منافع عمومی است زیرا به تصمیم‌گیری مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر دست‌اندرکاران بازار سرمایه کمک می‌کند که خود عاملی بسیار مهم برای افزایش کارایی بازار سرمایه است.

استقلال حسابرس در عصر حاضر

مؤسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه‌ی خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران خود هستند. عده‌ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی، متقبل زیان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پرسود با صاحبکار خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به‌ویژه در رده‌ی مدیر و شریک موسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بی‌طرفی و استقلال حسابرس را زیر سوال می‌برد. اما پاسخ حرفه این است که هرچند فشارها وجود دارد ولی از آن طرف نیز اقداماتی مانند بررسی هم‌پیشگان و روش‌های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی، راهکارهایی برای کاهش تردید در خصوص

1- WATTS AND ZIMMERMAN

استقلال حسابرس به شمار می‌روند. ساختار مرحله به مرحله حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسان مستقل در واحد صاحبکار، بررسی کار توسط سرپرست، مدیر فنی و شریک موسسه در کنار کسب مشورت از دیگران، کمکی است به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحو مناسبی تهیه شده است. مستقل بودن حسابرسان این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌دهد که آنان از نظر فکری و ظاهری، در فرآیند حسابرسی و صدور گزارش بی طرف هستند.

خدمات غیر حسابرسی

حرفه‌ی حسابرسی تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه‌ای است و در سال‌های اخیر این موضوع شدت بیشتری یافته است. (ویلیامز و ریتر، ۱۹۹۸) معتقدند سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت‌هایی نظیر خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی، به منظور حفظ سودآوری موسسات حسابرسی به وجود آورده است.

آگاسر و دوپنیک^۱ (۱۹۹۱)، در تحقیقات خود در کشورهای آمریکا، آلمان و فیلیپین به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل کشورهای مزبور، انجام خدمات غیر حسابرسی تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد. پس از ورشکستگی شرکت انرون، لیزمن و همکارانش^۲ (۲۰۰۲) تحقیقی در مورد آن انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که نقش دوگانه‌ی موسسه‌ی حسابرسی اندرسون^۳ (حسابرس و مشاور) یکی از مهم‌ترین دلایل ورشکستگی شرکت انرون بوده است.

از سوی دیگر، تحقیقات زیادی نیز نشان داده است که انجام خدمات غیر حسابرسی تأثیر منفی بر استقلال حسابرس ندارد. مثلاً مک کینلی^۴ و همکارانش، (۱۹۸۵)، در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که انجام خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکار، تأثیری بر تصمیمات و دیدگاه‌های مدیران موسسات بانکی و اعتباری نسبت به شرکت مورد

1- Agacer & Doupnik

2- Liseman et al

3- Anderson

4- Mckinley et al

حسابرسی و استقلال حسابرس ندارد.

خدمات غیر حسابرسی ممنوع شده به شرح زیر می‌باشد (ماری هلن^۱، ۲۰۰۳):

الف: دفتر داری (خدمات حسابداری) یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت‌های حسابداری، صورت‌های مالی صاحبکار. مقررات، حسابداران مستقل را از اجرای همزمان خدمات حسابرسی و دفترداری توسط یک موسسه‌ی حسابرسی بر حذر می‌دارد.

ب: طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی

موسسات حسابرسی از ارائه‌ی هرگونه خدمات مرتبط با سیستم‌های اطلاعاتی به صاحبکاران خود منع شده‌اند.

پ: خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهارنظر درباره‌ی مطلوبیت آورده‌های غیر نقدی

خدمات ارزشیابی دارایی‌ها شامل دارایی‌های مشهود و نامشهود و بدهی‌ها می‌باشد. اظهارنظر درباره‌ی مطلوبیت و گزارش آورده‌های غیر نقدی، آراء و گزارش‌هایی هستند که در آنها موسسه نظر خود را در مورد صحت شرایط مربوط به یک معامله ارائه می‌کند.

ت: خدمات کارشناسی بیمه

این مقررات، حسابداران رسمی را از ارائه‌ی هرگونه خدمات مشاوره و کارشناسی بیمه برای تعیین مبالغ ثبت شده در صورت‌های مالی و حسابهای مربوط برای حسابرسی مشتری منع می‌کند، مگر اینکه بتوان به طور معقول نتیجه‌گیری کرد که انجام این خدمات، رویکردهای حسابرسی قابل انجام در طول دوره‌ی حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار را تحت تأثیر قرار نخواهد داد.

ث: خدمات حسابرسی داخلی

این مقررات، حسابرسان را از هرگونه خدمات حسابرسی داخلی در رابطه با سیستم کنترل‌های داخلی حسابداری، سیستم‌های مالی یا صورت‌های مالی صاحبکار منع می‌کند. مگر اینکه بتوان به گونه‌ای معقول نتیجه‌گیری کرد که انجام این خدمات، رویکرد حسابرسی قابل انجام در طول حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار را تحت تأثیر قرار نخواهد داد.

1- Mary Ellen

ج: وظایف مدیریتی

چ: منابع انسانی

طبق این مقررات زمانی که حسابداران رسمی کاندیدای احتمالی برای مشاغل مدیریتی و اجرایی هستند و به عنوان یک مذاکره کننده از سوی مشتری حسابرسی عمل می کنند، استقلال آنان به خطر می افتد.

ح: خدمات کارگزاری یا معامله گری و مشاوره سرمایه گذاری

ایفای نقش به عنوان دلال، معامله گر، حمایت کننده یا پذیره نویس و فعالیت های مشابه توسط حسابداران رسمی برای صاحبکار، استقلال آنان را خدشه دار می کند.

خ: خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی

در این مقررات، حسابداران رسمی از اظهار نظر کارشناسی یا نمایندگی قانونی برای صاحبکار، با هدف حمایت از منافع صاحبکار در اقامه دعوی حقوقی و یا دادخواهی یا فرآیندهای اداری و رسیدگی منع شده اند.

استقلال حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی

ارتباط بین خدمات غیر حسابرسی و استقلال آسیب پذیر حسابرس، موضوع بحث انگیزی است. در واقع، حسابرسان باید از پذیرش و انجام فعالیت هایی که با ارائه خدمات حرفه ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه ای آنها لطمه وارد کند، خودداری کنند. کینی¹ (۱۹۹۹)، اشاره می کند که در بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه گذاران در زمینه ی حیطه ی خدمات با قانون گذاران مشارکت داشته باشند، در واقع ذینفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرسی و مشاوره باور دارند. ذینفعان بر این باورند که منافع این هم افزایی مثبت، بیش از اثرات منفی آن بر استقلال حسابرس است، مادامی که حق الزحمه های مشاوره با اهمیت نباشد.

1- Kinny

پیشینه تحقیق

تأثیر انجام هم زمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی بر استقلال

بر اساس یافته‌های تحقیقات انجام شده، می‌توان نتیجه گرفت که انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی با استقلال حسابرس رابطه‌ی عکس دارد. (چانگ و کالاپور^۱، ۲۰۰۲ و براندون^۲، ۲۰۰۴).

طرفداران قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی ادعا می‌کنند که استقلال حسابرس نمی‌تواند تحت تأثیر قرار گیرد زیرا سبب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شوند (آنتل، ۱۹۹۷).

هارتلی و رس^۳ (۱۹۷۲) دریافتند که تنها ۶٪ از پاسخ دهندگان اعتقاد داشتند که قرارداد خدمات غیرحسابرسی تهدید مهمی را بر استقلال حسابرس تحمیل می‌کند. فلینت (۱۹۸۰) نشان داد که خدمات غیرحسابرسی تنها به عنوان تهدید کوچکی بر استقلال حسابرس در نظر گرفته شده است. در مطالعه‌ای از افشای مالی خدمات غیر حسابرسی، گلزن و میلار^۴ (۱۹۸۵)، دریافتند که سهامداران پیرامون قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی و تأثیر آن بر استقلال حسابرس توجه چندانی ندارند. همچنین ادعا شده که دانش حسابرس از شرکت صاحبکار با قراردادهای خدمات غیر حسابرسی افزایش می‌یابد در نتیجه بی‌طرفی و استقلال حسابرس افزایش می‌یابد. گلدمن و بارلو^۵ ۱۹۷۴، والمن^۶، (۱۹۹۶).

پالمرز (۱۹۸۸) در مطالعه‌ای راجع به ویژگی‌های خدمات غیر حسابرسی دریافت شده توسط شرکت‌های آمریکا، دریافتند که اکثریت شرکت‌های مورد نمونه در جامعه آماری، خدمات غیر حسابرسی را از حسابرسانشان دریافت می‌دارند. همچنین وی دریافت که هیچ تفاوت مهمی در استفاده از حسابرس شرکت برای عرضه، نوع و اندازه خدمات غیر حسابرسی دریافت شده نمی‌باشد.

1- Chung and Kallapur
2- Brandon
3- Hartly and Ross
4- Glezen and Millar
5- Golman and Barlev
6- Wallman

این نتایج مشخص می‌کند که پاسخ دهندگان نگران تأثیر منفی درک استقلال حسابرسی نبودند. گال^۱ (۱۹۸۹). درک بانکداران را در زلاندنو مطالعه کرد و دریافت که تأثیر قرارداد غیر حسابرسی با اهمیت بوده و به طور مثبت با استقلال حسابرسی مرتبط می‌باشد.

لازم به ذکر است که تحقیقی تحت عنوان «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی، بر استقلال حسابرسی» توسط مهربانی (۱۳۸۴) انجام شد که در نهایت به این نتیجه رسید: از دیدگاه حسابداران، مدیران سرمایه‌گذاری و اعتباردهندگان، خدمات غیرحسابرسی در مجموع استقلال حسابرسی را نقض نمی‌کنند و همچنین عدم افشاء نسبت حق الزحمه‌های غیرحسابرسی به حق الزحمه‌های حسابرسی در صورت‌های مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه‌های غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه‌های حسابرسی، استقلال حسابرسی را نقض می‌کند.

نحوه برخورد با انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی

در گذشته نتایج ترکیبی روی جریان قراردادهای مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بررسی گردیده و پیشنهاد شده موسسات حسابداری عمومی باید بیشترین توجه را به توسعه و تأمین حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران مبذول دارند (میکول و استندیش^۲ (۱۹۹۸). اما میشل^۳ (۱۹۹۳) این نظریه را رد کرده و بر این باورند که قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی برای صاحبکاران سبب سواستفاده غیرمنصفانه‌ای به علت استفاده از خدمات حسابرسی برای خدمات غیر حسابرسی می‌شود. وی پیشنهاد کرد که حسابرسان باید از ارائه هر دو خدمات برای یک صاحبکار منع شوند.

برای ممنوعیت قراردادهای خدمات غیرحسابرسی برای صاحبکاران، آرونادا^۴ (۱۹۹۹) استفاده از بخش‌های مختلفی را پیشنهاد کرد که هر کدام مسئول ارائه یک

1- Gul

2- Mikol and Standish

3- Mitchel

4- Arrunada

سری از خدمات باشند. این بخش‌ها به عنوان مراکز درآمد و هزینه در موسسات حسابرسی سازماندهی شده و خود آن را مدیریت کنند. در واقع، این نظریه در انگلستان توجیه پذیر است. لنوکس^۱ (۱۹۹۹) به ارتباط ضعیفی بین بندهای شرط حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی اشاره کرده و معتقد است که سیاست فعلی انگلستان می‌تواند توصیه به عدم ممنوعیت خدمات غیر حسابرسی داشته باشد. این مورد آنگاه تقویت می‌شود که سیاست گزاران صرفه جویی‌های ناشی از تنوع خدمات را مهم تلقی کنند. (هلیسون و کننلی^۲، (۱۹۹۸) اعتقاد داشتند که این رویکرد می‌تواند استقلال حسابرس را افزایش دهد، به ویژه اگر دیوارهای حفاظتی مناسبی (مانند دیوار چین) ایجاد شود.

هنگامی تهدیدات بالقوه برای استقلال حسابرس کم می‌شود که تفکیکی از پرسنل اجرای خدمات غیر حسابرسی و خدمات حسابرسی وجود داشته باشد (پانی و ریکرز^۳، ۱۹۸۴). به طور مشابه سوانگر و چوینگ^۴ (۲۰۰۱) دریافتند که ارتباط مثبت و با اهمیتی بین استقلال و قراردادهای مشترک خدمات غیر حسابرسی با تفکیک کارمندان (تفکیک وظایف) وجود دارد. همچنین، کانینگ و گویلیام (۱۹۹۹) بیان کرده‌اند که درصد کمی از پاسخ دهندگان معتقدند زمانی که بخش‌های تفکیک شده که خدمات مشترکی ارائه می‌کنند نیز نگران تهدید استقلال حسابرس می‌باشند. (گال و یاپ^۵ (۱۹۸۴) در مالزی در تحقیقی که با مشارکت تعدادی از سهامداران و حسابرسان انجام دادند به این نتیجه رسیدند که قرارداد خدمات غیر حسابرسی موجب افزایش اطمینان از استقلال حسابرس می‌شود.

گال (۱۹۸۹) درک بانکداران در زلاندنو را در این زمینه مطالعه کرد و پی برد که تأثیر قرارداد خدمات غیر حسابرسی با اهمیت بوده و به طور مثبت با استقلال حسابرس مرتبط است.

تئو و لیم^۶ (۱۹۹۶) نیز در تحقیقی که در مالزی انجام دادند، دریافتند که قرارداد

1- Lennox
2- Hillison and Kennelly
3- Pany and Reckers
4- Swanger and Chewing
5- Gul & Yap
6- Teoh & Lim

خدمات غیر حسابرسی به عنوان دومین عامل مهمی درجه بندی می‌شود که استقلال حسابرس را تخریب می‌کند. قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی می‌تواند صرفه جویی‌های ناشی از تنوع را ایجاد کند.

آرونادا (۱۹۹۹)^۱ نیز در مطالعه‌ای که در هلند انجام داد، دریافت که قرارداد مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی، می‌تواند هزینه‌های کلی را کاهش دهد و نیازی به پیش داوری راجع به افزایش یا کاهش استقلال حسابرس در انجام خدمات مشترک حسابرسی و غیر حسابرسی نمی‌باشد.

تحقیقی در مالزی تأثیر قراردادهای مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابسان مالزی و مدیران موسسات تأمین مالی و مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را مورد بررسی قرار داده است. نتایج حاصله نشان داد که استقلال حسابرس می‌تواند با انجام خدمات غیر حسابرسی تهدید شود و بهترین گزینه برای حفظ استقلال حسابرس ممنوعیت حسابرس از انجام خدمات غیر حسابرسی به مشتریان حسابرسی می‌باشد. (ذوالقرنین محمد سوری^۲، ۲۰۰۳ و یوسف کربھاری^۳، ۲۰۰۳)

گال^۴ (۱۹۸۹) طی تحقیقی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار و اندازه موسسه حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسید که رقابت میان موسسات حسابرسی تأثیر مثبتی در استقلال حسابرس داشته اما اندازه موسسه حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی‌ها مهم نبود.

اهداف تحقیق

هدف کلی: بررسی تأثیر ارائه‌ی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی همزمان، بر استقلال حسابرس از دیدگاه تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار و دانشگاهیان می‌باشد.
اهداف جزئی شامل بررسی موارد زیر است:

1- Arrunada

2- Zulkarnain Muhamad Sori

3- Yusuf Karbhari and Zulkarnain Muhamad Sori

4- Gul

تأثیر میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس
تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک تیم دیگر از موسسه‌ی حسابرسی که
وظیفه‌ی انجام خدمات حسابرسی را ندارد، بر استقلال حسابرس
تأثیر اگر انجام خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرس مستقل، در صورت دریافت
مجوز از سوی یک نهاد مطمئن (مثل کمیته‌ی حسابرسی) بر استقلال حسابرس.

فرضیه‌های تحقیق

الف) فرضیه اصلی

از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، ارائه‌ی خدمات حسابرسی
و غیرحسابرسی هم زمان به صاحبکار بر استقلال حسابرس مستقل تأثیر ندارد.

ب) فرضیات فرعی

فرضیه فرعی ۱: از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، میزان
(اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس مستقل تأثیر ندارد.

فرضیه فرعی ۲: از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، انجام
خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر از موسسه‌ی حسابرسی که وظیفه‌ی
انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده ندارند، بر استقلال حسابرس
مستقل تأثیر ندارد.

فرضیه فرعی ۳: از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر
حسابرس مستقل برای انجام خدمات غیرحسابرسی خود از یک نهاد مطمئن (مانند
کمیته‌ی حسابرسی) مجوز لازم را دریافت کند، انجام همزمان خدمات حسابرسی و
غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

روش تحقیق

این تحقیق یک نوع تحقیق توصیفی است؛ تحقیقات توصیفی، شامل جمع آوری
اطلاعات برای آزمون فرضیه یا پاسخ به سوالات مربوط به وضعیت فعلی موضوع مورد
مطالعه می‌باشد. از مطالعات کتابخانه‌ای برای جمع آوری ادبیات تحقیق استفاده شده و
به منظور گردآوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیات، از ابزار پرسشنامه استفاده شده

است. مقیاس استفاده شده جهت اندازه گیری متغیرهای تحقیق با توجه به ویژگی‌های تحقیق، مقیاس رتبه‌ای بوده است که در آن افراد یا اشیا، از لحاظ صنعت ویژه‌ای رتبه بندی می‌شوند. در این مقیاس به تعداد افراد یا اشیا، رتبه وجود دارد. اعداد در مقیاس رتبه‌ای فقط اطلاعاتی درباره‌ی سلسله مراتب، یا به عبارتی رتبه‌ی اشیا، یا افراد را فراهم می‌آورند.

جامعه آماری

جامعه‌ی آماری تحقیق حاضر شامل دو گروه می‌باشد:
گروه اول، شامل کلیه اساتید و دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد و دکتری در رشته‌ی حسابداری دانشگاه‌های دولتی می‌باشند.
گروه دوم شامل کلیه تحلیل گران بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. که عموماً از تخصص لازم در رشته حسابداری برخوردار هستند.

نمونه آماری

به منظور برآورد حجم نمونه، در این تحقیق از روش حداکثر خطا استفاده شد که حجم نمونه‌ی بدست آمده ۱۳۰ می‌باشد. با توجه به پیش بینی عدم ارسال پاسخ نامه توسط آزمودنی‌ها و به منظور رسیدن به حجم نمونه‌ی مطلوب، تعداد ۲۰۰ پرسشنامه در اختیار افراد قرار گرفت که ۴۵ پرسشنامه برگشت داده شد و در نهایت پس از بررسی‌های لازم ۱۲۶ پرسشنامه مورد پذیرش قرار گرفت و در تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت.

آزمون فرضیه‌ها

بررسی فرضیه اول (اصلی)

از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان به صاحبکار بر استقلال حسابرسی تأثیر ندارد.
 H_0 : ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان به صاحبکار بر استقلال حسابرسی تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می‌باشد).

H_1 : ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان به صاحبکار بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای تجزیه و تحلیل این فرضیه از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۲۶ نفر از پاسخ دهندگان فرضیه H_0 را قبول ندارند، (یعنی ۲۰/۶۳ درصد). با توجه به اینکه p - مقدار آزمون یک می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی می توان نتیجه گرفت که ارائه همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی به صاحبکار بر استقلال حسابرس تأثیر می گذارد.

جدول ۱. آزمون نسبت برای بررسی تأثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی همزمان به صاحبکار بر استقلال حسابرس

تعداد موارد عدم تأثیر	۲۶
تعداد کل	۱۲۶
نسبت موارد تطابق	۰/۲۰۶۳
مقدار آماره Z	-۶/۵۹
P- مقدار	۱

بررسی فرضیه دوم (فرعی ۱)

از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H_0 : میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد).

H_1 : میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای تجزیه و تحلیل این فرضیه از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۲۳ نفر از پاسخ دهندگان فرضیه H_0 را قبول ندارند،

(یعنی ۱۸/۲۵ درصد). با توجه به اینکه p - مقدار آزمون یک می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد نمی شود. یعنی میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرِس تأثیر دارد.

جدول ۲. آزمون نسبت برای بررسی تأثیر میزان (اندازه) خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرِس

۲۳	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۱۸۲۵	نسبت موارد تطابق
-۷/۱۳	مقدار آماره Z
۱	p - مقدار

بررسی فرضیه سوم (فرعی ۲)

از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر از موسسه حسابرسی به غیر از گروهی از مؤسسه حسابرسی که وظیفه انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، بر استقلال حسابرِس تأثیر ندارد.

H_0 : انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر از موسسه حسابرسی به غیر از گروهی از مؤسسه حسابرسی که وظیفه انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، بر استقلال حسابرِس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد).

H_1 : انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر از موسسه حسابرسی به غیر از گروهی از مؤسسه حسابرسی که وظیفه انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، بر استقلال حسابرِس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد).

برای تجزیه و تحلیل این فرضیه از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶

تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۹۸ نفر فرضیه H_0 را قبول ندارند، (یعنی ۷۷/۷۷ درصد). با توجه به اینکه p -مقدار آزمون کمتر از ۰/۰۰۱ می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد می شود. یعنی می توان نتیجه گرفت که انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر از موسسه حسابرسی به غیر از گروهی از مؤسسه حسابرسی که وظیفه انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، بر استقلال حسابرس تأثیر نمی گذارد.

جدول ۳. آزمون نسبت برای بررسی تأثیر انجام خدمات غیرحسابرسی توسط یک گروه دیگر بر استقلال حسابرس

۹۸	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۷۷۷۷	نسبت موارد تطابق
۶/۲۴	مقدار آماره Z
کمتر از ۰/۰۰۱	p -مقدار

بررسی فرضیه چهارم (فرعی ۳)

از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، اگر حسابرس مستقل برای انجام خدمات غیرحسابرسی خود از یک نهاد مطمئن (مانند کمیته حسابرسی) مجوز لازم را دریافت کند، انجام همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

H_0 : اگر حسابرس مستقل برای انجام خدمات غیرحسابرسی خود از یک نهاد مطمئن (مانند کمیته حسابرسی) مجوز لازم را دریافت کند، انجام همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، حداکثر ۰/۵ می باشد).

H_1 : اگر حسابرس مستقل برای انجام خدمات غیرحسابرسی خود از یک نهاد مطمئن (مانند کمیته حسابرسی) مجوز لازم را دریافت کند، انجام همزمان خدمات

غیرحسابرسی و حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد. (نسبت تحلیل گران و دانشگاهیانی که تأثیر را قبول ندارند، بیشتر از ۰/۵ می باشد.)
 برای تجزیه و تحلیل این فرضیه از آزمون نسبت استفاده شده است. از بین ۱۲۶ تحلیل گر و دانشگاهی، تعداد ۷۸ نفر فرضیه H_0 را قبول ندارند، (یعنی ۶۱/۹۰ درصد). با توجه به اینکه p -مقدار آزمون ۰/۰۰۴ می باشد، فرض صفر آزمون در سطح ۰/۰۵ رد می شود. یعنی اگر حسابرس مستقل برای انجام خدمات غیرحسابرسی همزمان با خدمات حسابرسی برای صاحبکار خود از یک نهاد مطمئن (مانند کمیته حسابرسی) مجوز لازم را دریافت کند، انجام همزمان خدمات غیرحسابرسی و حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر ندارد.

جدول ۴. آزمون نسبت برای بررسی تأثیر کسب مجوز از یک نهاد مطمئن بر استقلال حسابرس

۷۸	تعداد موارد عدم تأثیر
۱۲۶	تعداد کل
۰/۶۱۹۰	نسبت موارد تطابق
۲/۶۷	مقدار آماره Z
۰/۰۰۴	p-مقدار

نتیجه گیری

با توجه به لزوم استقلال (ظاهری و باطنی) برای حسابرسان و اهمیت آن در رابطه با اعتبار بخشیدن به کار حسابرسی، در این تحقیق، تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرسان از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران مورد بررسی قرار گرفت. ارائه ی برخی خدمات غیرحسابرسی توسط موسسات حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده کنندگان از صورت های مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه، مستقل به نظر نرسند، استفاده کنندگان به گزارش های حسابرسی اتکا نمی کنند

و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. لذا در این تحقیق به بررسی تاثیر میزان خدمات غیر حسابرسی، انجام خدمات غیر حسابرسی توسط گروهی غیر از گروه مسئول انجام حسابرسی و کسب مجوز از یک نهاد مطمئن (مانند کمیته حسابرسی) بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشجویان و تحلیل گران بورس پرداخته ایم و نتایج تحقیق حاکی از آن است که میزان (اندازه) خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

همچنین مشخص گردید اگر یک گروه دیگر از موسسه‌ی حسابرسی به غیر از گروهی که وظیفه‌ی انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارد، مسئول انجام خدمات غیر حسابرسی گردد استقلال حسابرس خدشه دار نمی‌شود. اگر موسسه‌ی حسابرسی تمایل دارد علاوه بر ارائه‌ی خدمات حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی هم انجام دهد، لازم است برای حل این موضوع یک سری نهادها عهده دار نظارت بر این امر گردند که این اخذ مجوز استقلال آن را خدشه دار نمیکند.

پیشنهادها

الف: پیشنهادها با توجه به تحقیق حاضر

مؤسسات حسابرسی می‌توانند خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را همزمان و با تقسیم این دو کار بین دو گروه متفاوت، انجام دهند بدون آنکه استقلال آنها خدشه دار شود. ایجاد یک نهاد مطمئن مثل کمیته‌ی حسابرسی جهت نظارت و تصویب انجام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی مؤسسات الزامی به نظر می‌رسد.

ب: پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

در آینده درک دیگر گروه‌های ذینفع مثل سرمایه‌گذاران نهادی، هیئت‌های مقررات‌گذار، سرمایه‌گذاران خارجی و ... نیز به عنوان آزمودنی‌ها مورد توجه قرار گیرند. تحقیقات آتی باید درک مشارکت کنندگان را بر تأثیر قرارداد نوع خاصی از خدمات غیر حسابرسی بر استقلال بررسی کنند.

در رابطه با علت اینکه مؤسسات حسابرسی به انجام خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی به طور همزمان تمایل زیادی دارند نیز تحقیقاتی صورت گیرد و راهکارهای مناسبی هم در این ارتباط ارائه گردد.

منابع و ماخذ

۱. بازرگان، عباس، سرمد، زهره؛ الهه، حجازی، ۱۳۷۹، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگه.
۲. بیانیه مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرسی، ۱۳۸۰، هیئت استانداردهای استقلال، فصلنامه‌ی حسابرسی، ترجمه‌ی موسی بزرگ اصل، سال سوم، شماره‌ی ۱۳، صص ۷۸-۷۲.
۳. حافظ نیا، محمدرضا، ۱۳۷۷، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت: چاپ اول، ص ۱۲۹.
۴. مهربانی، حسین، ۱۳۸۴، بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیرحسابرسی موسسات حسابرسی بر درک استقلال، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
۵. میگز و دیگران، ۱۳۷۵، اصول حسابرسی ۱، ترجمه‌ی عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۷.
۶. میگز، والتربی، ری ویتنگتون، کرت پینی، رابرت اف میگز، ۱۳۷۵، اصول حسابرسی ۲، ترجمه‌ی عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۰۵.
۷. نیکخواه آزاد، علی، ۱۳۷۷، بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه‌ی شماره‌ی ۱۲۱.
8. Agaser, G.M., and T.S. Douppnik, 1991, "Perceptions of Auditor Independence: A cross-cultural Study", *International Journal of Accounting*. 6:220-237.
9. Antle, R., griffin, P. A., Teece, D. J. and Williamson, O. E. (1997), An Economic Analysis of Auditor Independence for a Multi-Client, Multi-Service public Accounting firm, Berkeley, ca: *The law Q Economics Consulting Group Inc*.
10. Arrunada, B. (1999), The Economics of Audit Quality: Private Incentives and The Regulation of Audit and Non-Audit Services, Dordrecht, The Netherland: Kluwer Academics Publishers artley, R.V. and Ross, T.L. (1972). "MAS and Audit Independence: An Image Problem", *Journal of Accountancy, November, pp. 42-51*.
11. Beattie, V. and Fearnley, S. (1998), "Audit Market Competition: Auditor Changes And the Impact of Tendering", *British Accounting Review, Vol. 30, pp. 261-289*.
12. Brandon, D. M., Crabtree, A. D. and Maher, J. J. (2004), "Non-Audit Fees, Auditor Independence and Bond ratings", *Auditing: A Journal of Theory & Practice, Vol.23, no.2, pp.89-103*
13. Chung, H, and S.kallapur, 2003, Client Importance, non-audit services, and abnormal accruals, *the Accounting Review, 78(4):931-955*.
14. Flint, D. (1988), Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction, London: Macmillan Education Ltd

15. Geiger, M.A. and Rama, D.V. (2003), "Audit Fees, Non-Audit Fees, and Auditor reporting on Stressed companies", **A Journal of Practice and Theory**, Vol. 22, no.2, pp. 53-69.
16. Glezen, G. W. and J.A. Millar (1985). "An Empirical Investigation of Stockholder Reaction to Disclosures Required by ASR No. 250", **Journal of Accounting Research** vol. 23, Autumn, pp. 859-870.
17. Goldman, A. and Barlev, B. (1974), "The Auditor-firm Conflict of Interests: its Implications for Independence", **The Accounting Review**, October, pp. 707-718.
18. Gul, F. A. (1989), "Bankers' perceptions of factors effecting auditor independence", **Journal of Accountign, Auditing and Accountability**, vol. 2, no.3, pp. 162-173.
19. Gul, F.A. and Yap, T.H. (1984), "The Effects of Combined Audit and Management Services on Public Perception of Auditor Independence in Developing Countries: The Malaysian case", **The International Journal of Accounting Education and Research**, Vol. 20, no. 1, pp. 95-108
20. Hillison, W. and M.Kennlly (1988), "The Economics of Non-Audit Services", **Accounting Horizons**, Vol. 2, no.3, pp.32-40.
21. Karbhari, Y. and M. Sori, Z. (2003), "Corporate Governance Structure in Malaysia", **The Alliance: Quarterly Bulletin of The Alliance of Approved Company Secretaries**, March, pp. 10-11.
22. Kinney W.R.Jr 1999, "Auditor Independence: A Lourdensome constraint or care value?" **Accounting Horizons**.13 March 1999, p.p 69-75.
23. Lennox, C.S. (1999), "Non-Audit Fees, Disclosure and Audit Quality", **European Accounting Review**, vol. 8, no. 2, pp. 239-252
24. 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.
25. 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". **Journal of Accounting Research Autumn: (887-910)**.
26. Mikol, A. and Standish P. (1998), "Audit Independence and Non-Audit Services: a Comparative Study in Differing British and French perspectives", **The European Accounting Review**, vol. 7, no. 3, pp. 541-569.
27. Mitchel, A., Sikka, P. Puxty, A and Wilmott, H. (1993), **A Better Future for Auditing**, London: Univesity of East London
28. Palmrose, Z. V. (1988), "An Analysis of Auditor litigation and Audit service Quality", **Accounting Review**, Vol. 63, PP. 55-73.
29. Reiter, S.A., P. Williamse, 1995 "the independence Wars and Systems of professions" **School of Management, Binghamton University, New York, B, 902-6015**.
30. Swanger, S.L. and Chewning, E.G. (2001), "The effect of internal audit outsourcing on financial analysts' perceptions of External Auditor Independence", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol. 20, no. 2, pp. 115-129.
31. Teoh, H.Y. and Lim, C.C. (1996), "An Empirical Study of the Effects of Audit Committees, Disclosure of Non-Audit Fees, and other Issues on Audit Independence: Malaysian evidence", **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, vol. 5, no. 2, pp. 231-248.

32. Wallmaa S.M.H. 1996, "*The Future of Accounting part 111: Reliability and Auditor Independence*", **Accounting Horizons**. 10 Dec, p.p.76-97.
33. Watts R.L. and J.L. Zimmerman. 1986. "**Positive Accounting Theory**", Englewood Cliffs NJ.Prentice-hall Inc.