

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
سال دوازدهم - شماره ۴۰ - تابستان ۱۳۸۴
صص ۸۰ - ۶۱

عوامل افزایش‌دهنده استقلال حسابرس مستقل

سیدحسین سجادی* - مهدی ابراهیمی مند**

تاریخ دریافت مقاله: ۸۴/۲/۴

تاریخ تایید نهایی: ۸۴/۵/۱۵

چکیده

در این تحقیق عوامل افزایش‌دهنده استقلال حسابرس مستقل از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. روش تحقیق از نوع پیمایشی بوده و با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های لازم گردآوری شده و از طریق فرض‌های آماری و روش‌های ناپارامتری مورد آزمون قرار گرفتند.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار، اندازه و سابقه‌ی مؤسسه حسابرسی و اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار به عنوان عوامل افزایش‌دهنده استقلال و رقابت در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان عامل کاهش‌دهنده استقلال حسابرسی هستند.

واژه‌های کلیدی: استقلال حسابرس، کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار، اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار، رقابت در حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی

* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (مکاتبه‌کننده)

** عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد گناباد

مقدمه

استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی است. استقلال در فرهنگ وبستر (۱۹۸۶) رهایی از تأثیر، کنترل یا اراده‌ی دیگری یا دیگران تعریف شده است [۶۰].

دی آنجلو (۱۹۸۱) می‌گوید حسابرسی مستقل است که بتواند گزارش‌های حسابرسی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی‌اش منتشر کند [۲۳].

نپ (۱۹۸۵) استقلال را توانایی مقاوت در برابر فشار صاحب‌کار می‌داند [۴۱]. کری (۱۹۷۶) معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرس حقیقت را همان‌گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد [۱۴].

ماگی و تسنگ (۱۹۹۰) معتقدند اگر استقلال وجود نداشته باشد قضاوت حسابرس با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارش‌گری صاحب‌کار سازگار نخواهد بود [۴۵].

لی و گو (۱۹۹۸) استقلال را عدم وجود تبانی بین حسابرس و مدیریت شرکت صاحب‌کار می‌دانند. از نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱) استقلال دارای دو بعد است. استقلال ظاهری (حسابرس مستقل به نظر برسد) و استقلال باطنی (حسابرس به‌طور واقعی مستقل باشد) [۳۸].

تعریف انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۵)، انجمن حسابرسان خبره انگلستان و ولز (۱۹۹۵)، انجمن حسابرسان خبره کانادا (۲۰۰۰)، انجمن حسابرسان مستقل استرالیا (۲۰۰۱) و انجمن حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۰۱) از استقلال نیز مشابه تعریف فدراسیون بین‌المللی حسابداران است اما کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک استقلال را حالتی ذهنی از بی‌طرفی و عدم تعصب در دو جنبه‌ی استقلال ظاهری و باطنی می‌داند [۱۹، ۱۶، ۳۷، ۳].

بلورد و نیدلس (۱۹۸۵) به مقایسه‌ی استقلال در یازده کشور فرانسه، هلند، سوئیس، انگلستان، آلمان، اردن، کویت، کانادا، مکزیک، آمریکا و ژاپن پرداختند و به این نتیجه رسیدند که به استثنای کشور سوئیس بقیه‌ی کشورها هم به استقلال ظاهری و هم به استقلال باطنی حسابرس توجه جدی دارند [۱۱].

هال و رنر (۱۹۹۱) معتقدند اگر چه جنبه‌ی باطنی استقلال قابل مشاهده نیست اما

هنگامی که قصور و سهل‌انگاری حسابرس نمایان می‌شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می‌آید [۲۹].

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) معتقدند نظرات و قضاوت حسابرس زمانی برای سرمایه‌گذاران ارزشمند خواهد بود که حسابرس مستقل باشد [۵۹].

آرتور لویس (۱۹۷۸) رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک می‌گوید در شش دهه‌ی اخیر، اعتبار قضاوت و استقلال حسابرسان کشورمان باعث شده است تا قوی‌ترین و بزرگ‌ترین بازارهای سرمایه جهان را توسعه و حفظ کنیم [۶].

شووتز (۱۹۹۴) حسابدار ارشد کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک معتقد است، کمیسیون به دفعات تأکید کرده است استقلال حسابرسان در هر دو جنبه‌ی ظاهری و باطنی برای قابلیت اتکای گزارش‌گری و در نتیجه برای فرآیند شکل‌گیری سرمایه‌حیاتی است [۵۶].

بارتلت (۱۹۹۱)، ادواردز (۱۹۷۸)، سائول (۱۹۹۶)، کینی (۱۹۹۹) و والکر (۱۹۹۹) استقلال حسابرس را از جنبه‌ی ظاهری و دانشمندان دیگری نظیر الیوت و ژاکوبسن (۱۹۹۸)، ریتر و ویلیامز (۱۹۹۲) و بارتلت (۱۹۹۳) مفهوم استقلال را از جنبه‌ی باطنی آن مورد بررسی قرار داده‌اند و یک تغییر فلسفی از زمینه‌های اخلاقی و ذهنی استقلال به سمت یک مفهوم اقتصادی در تحقیقات آن‌ها مشاهده می‌شود [۹، ۴۰، ۲۷، ۵۲].

به بیان دیگر، دیدگاه‌های جدید، دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم‌معنی با بی‌طرفی و درستکاری نمی‌دانند بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حسابرس تحت تأثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. یعنی در دیدگاه‌های اخیر حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حسابرس به «شخصیت تجاری» حسابرس شروع شده است.

ابوت (۱۹۸۸) می‌گوید حرفه‌ها به دلیل تغییر در عناصر تشکیل‌دهنده‌ی واقعی وظیفه‌شان، آسیب‌پذیر و مورد انتقاد هستند [۱].

ریتر و ویلیامز معتقدند به دلیل این که عنصر تشکیل‌دهنده‌ی حرفه‌ی حسابرسی یعنی استقلال، نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است، حرفه‌ی حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تأثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت نشان دهد [۵۲].

کارمایکل (۱۹۹۹) نیز می‌گوید جدا سازی استقلال از مفاهیم اخلاقی نظیر بی‌طرفی و

درستکاری نتایج بسیار مفیدی برای حرفه‌ی حسابرسی خواهد داشت [۱۳].

پیشینه‌ی تحقیق

گول (۱۹۸۹) طی تحقیقی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته‌ی حسابرسی صاحب کار و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که رقابت میان مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرس داشته اما اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی دارای تأثیر منفی بوده و کمیته‌ی حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی‌ها مهم نبود [۲۸].

آگاسر و دوپنیک (۱۹۹۱) تأثیر خدمات غیرحسابرسی، حق الزحمه‌ی معوق، اندازه‌ی شرکت مورد حسابرسی و شاغل بودن همسر حسابرس در شرکت مورد حسابرسی را بر استقلال حسابرس در سه کشور آمریکا، آلمان و فیلیپین مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که به جز حق الزحمه‌ی معوق سایر عوامل تأثیر تعیین کننده‌ی بر استقلال حسابرس ندارند [۲].

لیندسی (۱۹۹۰) در تحقیقی که در کشور کانادا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مؤسسات اعتباری و بانک‌ها رقابت در حرفه‌ی حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر مثبت بر استقلال حسابرس دارند [۴۲].

بارتلت (۱۹۹۳) در تحقیقی که در کشور آمریکا انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مؤسسات اعتباری و بانک‌ها، اندازه‌ی شرکت صاحب کار تأثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد با این تفاوت که حسابرسان مستقل نسبت به مدیران بانک‌ها و مؤسسات اعتباری نگرانی کم‌تری داشتند [۹].

تئوه و لیم (۱۹۹۴) طی تحقیقی در کشور مالزی تأثیر چند عامل از جمله کمیته‌ی حسابرسی صاحب کار بر استقلال حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکت‌های تولیدی وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب کار بر استقلال حسابرس تأثیر افزایش‌دهنده دارد [۵۷].

بیتی و همکارانش (۱۹۹۹) طی تحقیقی در کشور انگلستان ۲۵ عامل افزایش‌دهنده استقلال حسابرس از جمله رقابت در حرفه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی شرکت صاحب کار و کمیته‌ی حسابرسی صاحب کار را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، شرکای مؤسسات حسابرسی و تحلیل‌گران مالی ۲۵ عامل یاد شده به ویژه

رقابت، اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار و کمیته‌ی حسابرسی مهم‌ترین عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس در میان ۲۵ عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس هستند [۱۰].

پارک (۱۹۹۰) اثر رقابت بر استقلال و کیفیت کار حسابرسی را در کره‌ی جنوبی مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید مدیرانی که گزارش‌های مشروط دریافت کرده بودند بیش از مدیرانی که گزارش‌های مقبول دریافت کرده بودند، حساب‌سازان را تغییر داده‌اند. علاوه بر این، این مدیران احتمال دریافت گزارش‌های مقبول بیش‌تری در حسابرسی‌های بعدی داشتند. پارک نتیجه‌گیری می‌کند که رقابت، فرصت جدیدی به مدیریت صاحب‌کار می‌دهد تا حسابرس مورد نظر خود را انتخاب کند. وی در ادامه می‌گوید: از نظر دولت‌ها و مجامع حرفه‌یی هدف اصلی رقابت افزایش کیفیت حسابرسی است اما این هدف زمانی تحقق می‌یابد که مدیریت صاحب‌کار از شهرت کافی برخوردار باشد و حساب‌سازان لایق و حرفه‌یی را انتخاب کنند. به نظر می‌رسد دو عامل ساختار مؤسسه‌ی حسابرسی (به کارگیری کنترل کیفیت و...) و مدیریت صاحب‌کار (انتخاب حسابرس با استقلال و کیفیت برتر) می‌توانند از رقابت برای افزایش استقلال حسابرس بهره‌جویند. بر عکس، دو عامل یادشده می‌توانند از این رقابت سوء استفاده کرده و استقلال را کم‌رنگ کنند [۵۱].

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱) در پاراگراف ۳۹، ۸ آیین رفتار حرفه‌یی می‌گوید: اگر کمیته‌ی حسابرسی مستقل از مدیریت باشد و بتواند مدیریت را در ارتباط با مستقل بودن حسابرس متقاعد کند می‌تواند نقش نظارتی مهمی داشته باشد [۳۸].

کمیته‌ی استانداردهای استقلال (۱۹۹۹) از هر حسابرسی می‌خواهد که تمام روابط میان حسابرس و شرکت صاحب‌کار را که بر استقلال حسابرس و قضاوت وی تأثیر می‌گذارد به کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار گزارش کند.

انجمن حسابداران مدیریت انگلستان (۲۰۰۱) معتقد است که نقش کمیته‌های حسابرسی صاحب‌کار خیلی بیش از رابط میان شرکت و حسابرس است و تأکید می‌کند که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار باید نقش کلیدی در انتخاب حسابرس مستقل داشته باشد [۳۱].

شرکت‌های بزرگ معمولاً مکانیزم کنترل داخلی قوی‌تری دارند و سعی می‌کنند حساب‌سازان با کیفیت بالاتر را انتخاب کنند. مؤسسه‌ی تحقیقاتی ایرن اسکلایف (۲۰۰۰) در گزارشی که به کمیته‌ی استانداردهای استقلال ارایه کرد در مورد رابطه‌ی اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار و استقلال حسابرس می‌گوید: از نظر آزمودنی‌ها، اندازه یک شمشیر

دوبله است و بیش‌تر آزمودنی‌ها امکان سوء استفاده مساوی را هم برای شرکت‌های بزرگ و هم برای شرکت‌های کوچک قایل بودند. شرکت‌های بزرگ‌تر سیستم کنترل داخلی قوی داشته و کیفیت گزارش‌گری بالایی دارند. از طرف دیگر، به دلیل حق الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر، حساب‌رسان سعی می‌کنند به هر قیمتی حسابرسی این شرکت‌ها را به دست آورند. اگر چه شرکت‌های کوچک‌تر دارای حق الزحمه‌ی حسابرسی پایینی هستند اما ممکن است حسابرسی ساده‌تری داشته باشند. حساب‌رسان این شرکت‌ها سعی می‌کنند با صاحب‌کار رابطه‌ی دوستانه داشته باشند. بنابراین، اندازه (بزرگ و کوچک) شرکت مورد حسابرسی می‌تواند هم منجر به افزایش استقلال و هم منجر به کاهش استقلال حسابرسان شود.

مؤسسات بزرگ حسابرسی از شهرت بالاتری برخوردارند و معمولاً هزینه‌ی بیش‌تری را صرف آموزش حساب‌رسان خود می‌کنند و کنترل کیفی قوی‌تری دارند. دوپوچ و سیرمونیک (۱۹۸۰) معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ برای افزایش کیفیت حسابرسی خود، سرمایه‌گذاری زیادی می‌کنند [۲۴].

به همین دلیل، کمیته استانداردهای استقلال (۱۹۹۹) شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی را مهم‌ترین عامل حفاظت از استقلال آن می‌داند.

پارک (۱۹۹۰) می‌گوید مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر باید قادر به مقاومت بیش‌تری در برابر مدیریت صاحب‌کاران باشند. زیرا، یا اثر فشار صاحب‌کار بر این گونه مؤسسات زیاد نیست و یا این که شهرت و اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی اثر این فشار را از بین خواهد برد [۵۱].

کریسول و همکارانش (۱۹۹۵) طی تحقیقی به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی مشهور قیمت‌های بالاتری داشته و از اعتبار و شهرتشان بیش‌تر مواظبت می‌کنند [۲۰].

تیمن و ترومن (۱۹۸۶) و داتار و همکارانش (۱۹۹۱) مدلی ارائه کردند که رابطه مثبت میان اعتبار مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی آن را نشان می‌دهد [۵۸،۲۲].

شو کلی (۱۹۸۴) در تحقیقی که انجام داد به این نتیجه رسید از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و کاربران صورت‌های مالی، ریسک از دست دادن استقلال در مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر، بیش‌تر است [۵۵].

مک کینلی و همکارانش (۱۹۸۵) در تحقیقات خود دریافتند که هشت مؤسسه‌ی

بزرگ حسابرسی جهان مستقل‌تر به نظر می‌رسند و صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط این مؤسسات قابل‌اتکاتر هستند [۴۸].

فرانسیس و همکارانش (۱۹۹۸) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، مستقل‌تر از مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر هستند [۶۱].
 بیتی و همکارانش (۱۹۹۹) در تحقیقی که انجام دادند نشان دادند حسابرسی یک شرکت توسط یکی از شش مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ دنیا از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، شرکای مؤسسات حسابرسی و تحلیل‌گران مالی به ترتیب، دومین و نوزدهمین عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس در میان بیست و پنج عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس بود. از طرف دیگر، حسابرسی یک شرکت توسط یک مؤسسه‌ی حسابرسی محلی از دیدگاه گروه‌های یادشده به ترتیب پنجمین، سومین و شانزدهمین عامل تهدیدکننده‌ی استقلال حسابرس در میان بیست و چهار عامل تهدیدکننده‌ی استقلال بود [۱۰].

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های چهارگانه تحقیق که پس از بررسی استانداردهای حسابرسی و تحقیقات مشابه خارجی استخراج و سازگار با شرایط و جامعه کنونی ایران تشخیص داده شدند، به شرح زیر تدوین شده‌اند:

۱. رقابت میان مؤسسات حسابرسی برای پذیرش مشتری بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر افزایش‌دهنده دارد.
 ۲. وجود کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر افزایش‌دهنده دارد.
 ۳. اندازه و سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر افزایش‌دهنده دارد.
 ۴. اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار بر استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر افزایش‌دهنده دارد.
- علاوه بر این، برای اطمینان از عدم تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده بر نتایج تحقیق، دو فرضیه‌ی فرعی نیز به شرح زیر تدوین شد:
۱. بین سطح تحصیلات آزمودنی‌ها و دیدگاه آن‌ها نسبت به استقلال حسابرس رابطه‌ی معنی‌داری وجود ندارد.
 ۲. بین میزان تجربه‌ی آزمودنی‌ها و دیدگاه آن‌ها نسبت به استقلال حسابرس رابطه‌ی معنی‌داری وجود ندارد.

جامعه آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه، حساب‌برسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است دلیل انتخاب این جامعه همان‌گونه که آگاسر و دو پنیگ (۱۹۹۱) می‌گویند آشنایی و ارتباط این گروه با مفهوم استقلال است [۲]. تعداد اعضای جامعه‌ی یادشده در پایان سال ۱۳۸۱، ۱۱۰۹ نفر بوده است. اعضای جامعه‌ی آماری به طبقات جداگانه‌ی که دارای ویژگی خاصی هستند، تقسیم شدند. پس از انجام آزمون مقدماتی (Pilot)، حجم نمونه با توجه به فرمول جامعه‌ی محدود برابر ۹۸ نفر به‌دست آمد. سپس، به روش تصادفی طبقه‌ی، نمونه از بین جامعه‌ی آماری انتخاب شد. چگونگی توزیع جامعه و نمونه‌ی آماری در نگاره‌ی شماره (۱) نشان داده شده است.

نگاره‌ی ۱. چگونگی توزیع نمونه بین جامعه‌ی آماری

ردیف	گروه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی	تعداد جامعه	درصد	تعداد نمونه	درصد
۱	حساب‌برسان شاغل انفرادی	۱۵۳	۱۳/۸۰	۱۴	۱۴/۲۹
۲	حساب‌برسان شریک در ۱۰۷ مؤسسه عضو جامعه	۳۴۷	۳۱/۲۹	۳۱	۳۱/۶۳
۳	حساب‌برسان عضو در سازمان حسابرسی	۲۸۹	۲۶/۰۶	۲۵	۲۵/۵۱
۴	حساب‌برسان غیر شاغل	۳۲۰	۲۸/۸۵	۲۸	۲۸/۵۷
	جمع	۱۱۰۹	۱۰۰	۹۸	۱۰۰

در این تحقیق، برای کسب اطلاعات در مورد عوامل موثر بر استقلال حساب‌برسان از دیدگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ابتدا در حد توان مقالات، استانداردهای حسابرسی، قوانین مجامع حرفه‌ی و بورسی، آیین‌های رفتار حرفه‌ی کشورهای مختلف جهان و بین‌المللی و تحقیقات انجام شده در زمینه‌ی استقلال مطالعه شد. سپس، بر اساس این مطالعات، مقدمات تهیه پرسش‌نامه فراهم شد.

در پرسش‌نامه سئوال‌ها از دوبره میزان تأثیرگذاری عامل مربوط بر استقلال و میزان اهمیت (رتبه بندی شاخص‌ها) عامل مطرح شدند. پاسخ دهنده ابتدا می‌بایست از بُعد میزان تأثیرگذاری نظر خود را به صورت یکی از سه حالت «افزاینده‌ی استقلال»، «کاهنده‌ی استقلال» و یا «بدون تأثیر» انتخاب می‌کرد و سپس در صورت انتخاب افزایش یا کاهنده‌ی استقلال، میزان آن را در پیوستار مربوط از صفر تا ۹ نشان می‌داد. مقیاس ارایه شده به صورت زیر است:

افزاینده استقلال <input type="checkbox"/> کاهنده استقلال <input type="checkbox"/> بدون تأثیر <input type="checkbox"/>										
۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰

پس از گردآوری پرسش‌نامه‌ها نسبت به تحلیل پاسخ‌ها و شماره‌گذاری طیف اقدام شد. بدین صورت که در حالت افزایشدهی بودن از اعداد مثبت ۱ تا ۱۰ و برای کاهنده بودن از اعداد ۱- تا ۱۰- و برای حالت بدون تأثیر از عدد صفر استفاده شد. در این حالت، طیف به گونه‌ای ۲۱ عددی درآمد که از اعداد ۱- تا ۱۰- «کاهنده بودن» و صفر «عدم تأثیر» و اعداد ۱ تا ۱۰ «افزاینده بودن» عامل را نشان می‌داد. هر اندازه که قدر مطلق عدد بیش‌تر بود تأثیر آن نیز بیش‌تر دانسته می‌شد. یعنی ۱۰- بیش‌ترین تأثیر کاهندگی و عدد ۱۰+ بیش‌ترین تأثیر افزایشدهی را نشان می‌داد.

نگاره‌ی ۲. شاخص‌های آزمون فرضیه‌های تحقیق

رقابت میان حسابرسان برای ارائه خدمات با قیمت پایین‌تر	فرضیه شماره یک
رقابت میان حسابرسان برای ارائه خدمات بیش‌تر و متنوع‌تر	فرضیه شماره یک
رقابت به‌طور کلی	فرضیه شماره یک
دانش مالی کافی اعضای کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار	فرضیه شماره دو
بررسی دانش و تجربه و شایستگی حسابرس مستقل توسط کمیته‌ی حسابرسی	فرضیه شماره دو
بررسی ساعات کارکرد مدیر و اعضای ارشد مؤسسه‌ی حسابرسی و مقایسه‌ی آن با بودجه‌ی زمانی توسط کمیته‌ی حسابرسی	فرضیه شماره دو
تعیین سقف ریالی خدمات غیر حسابرسی برای حسابرس	فرضیه شماره دو
داشتن نقش کلیدی در انتخاب یا تعویض حسابرس	فرضیه شماره دو
داشتن نقش کلیدی در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی	فرضیه شماره دو
بررسی پیشنهادها‌ی حسابرسان داخلی و مستقل	فرضیه شماره دو
داشتن بیش از ۵ شریک با سابقه‌ای بیش از ۱۵ سال	فرضیه شماره سه
داشتن بیش از ۱۰ شریک با سابقه‌ای بیش از ۱۰ سال	فرضیه شماره سه
داشتن بیش از ۵۰ شریک با سابقه‌ای بیش از ۲۵ سال	فرضیه شماره سه
داشتن بیش از ۳ شریک با سابقه‌ای بیش از ۲۰ سال	فرضیه شماره سه
شرکت‌های بورسی	فرضیه شماره چهار
شرکت‌های فعال بورسی	فرضیه شماره چهار
شرکت‌های سهامی عام غیر بورسی	فرضیه شماره چهار
شرکت‌های سهامی عام غیر بورسی فعال	فرضیه شماره چهار
شرکت‌های سهامی خاص	فرضیه شماره چهار
شرکت‌های سهامی خاص فعال	فرضیه شماره چهار

پرسش‌نامه تحقیق شامل بیست سؤال بود که چهار فرضیه مطرح شده را تشریح کرده و

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

روایی پرسش‌نامه

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

پایایی پرسش‌نامه

در این تحقیق برای آزمون پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای به دست آمده برای سئوالات پرسش‌نامه ۸۸/۶۵ درصد بود.

نحوه‌ی آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ی اول (عامل رقابت) و فرضیه‌ی دوم (کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار) از آزمون T-Test استفاده شد و فرضیه‌ی آماری آن‌ها به شرح زیر تدوین شد:

$$H_0: \mu \leq 0 \quad \text{نقیض ادعا}$$

$$H_1: \mu > 0 \quad \text{ادعا}$$

برای آزمون فرضیه‌ی سوم (اندازه‌ی و سابقه‌ی مؤسسه حسابرسی) از آزمون مقایسه‌ی میانگین‌ها استفاده شد و فرضیه‌ی آماری آن به صورت زیر تعریف شد:

$$H_0: \mu_2 < \mu_1 \quad \text{نقیض ادعا}$$

$$H_1: \mu_2 \geq \mu_1 \quad \text{ادعا}$$

برای آزمون فرضیه چهارم (اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار) از تحلیل واریانس یک طرفه با مقادیر تکراری I استفاده شد. در تمام فرضیه‌های آماری یادشده، μ میانگین نظرات پاسخ دهندگان در مورد سئوالات پرسش‌نامه بود.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

مقدار آلفای محاسبه شده برای فرضیه‌ی اول تحقیق بیش از پنج درصد بوده است که باعث تأیید فرض H_0 و رد فرض H_1 شد. به عبارت دیگر، همه‌ی گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران ضمن رد فرضیه تحقیق، بر عکس تأثیر کاهشدهی عامل رقابت در حرفه حسابرسی را بر استقلال حسابرس تأیید کردند.

در مورد فرضیه دوم، مقدار آلفای محاسبه شده کم‌تر از پنج درصد بوده است که باعث رد فرض H_0 و تأیید فرض H_1 شد. به بیان دیگر همه گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری تأثیر افزایشدهی کمیته حسابرسی صاحب کار را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. خلاصه‌ی نتایج به دست آمده از تحلیل آماری مربوط به دو فرضیه‌ی یادشده در نگاره‌ی شماره (۳) ارائه شده است.

نگاره‌ی ۳. آزمون فرضیه‌های اول و دوم برای تمام گروه‌های عضو جامعه به صورت کلی و همزمان

ردیف	فرضیه	T	d.f	سطح معنی دار بودن دو طرفه	میانگین	فاصله اطمینان تفاوت	نتیجه آزمون
۱	رقابت در حسابرسی	-۴۵/۲۰۰	۹۷	$1/5 \times 10^{-18}$	-۵/۵۸۲	-۵/۸۲۷	رد تأیید
۲	کمیته حسابرسی	۴۰/۵۰۵	۹۷	$1/15 \times 10^{-18}$	۵/۳۶۶	۵/۱۰۳	تأیید

برای فرضیه‌ی سوم نیز مقدار آلفای محاسبه شده کم‌تر از پنج درصد بوده است که باعث رد فرض H_0 و تأیید فرض H_1 شد. به بیان دیگر، همه گروه‌های چهارگانه نمونه‌ی آماری تأثیر افزایشدهی اندازه و سابقه‌ی مؤسسه حسابرسی را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. خلاصه‌ی نتایج به دست آمده از تحلیل آماری مربوط به فرضیه‌ی سوم در نگاره‌ی شماره (۴) ارائه شده است.

نگاره‌ی شماره ۴. مقایسه میانگین نظرات گروه‌ها درباره تأثیر بزرگ و کوچک بودن مؤسسه بر استقلال حسابرسی

فرضیه	میانگین تفاوت‌ها	انحراف معیار	سطح معنی دار بودن	نتیجه آزمون
اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی (بزرگ و کوچک بودن)	۱/۶۱۲	۲/۰۳۹۹	۰/۰۰۰	تأیید

در مورد فرضیه‌ی چهارم، مقدار آلفای محاسبه شده نیز کم‌تر از پنج درصد بوده است

که باعث رد فرض H_0 و تأیید فرض H_1 شد. به عبارت دیگر، همه گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری، تأثیر افزایش‌دهنده‌ی اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار را بر استقلال حسابرسی تأیید کردند. خلاصه‌ی نتایج به دست آمده از تحلیل آماری مربوط به فرضیه‌ی یادشده در نگاره‌ی شماره (۵) ارایه شده است.

نگاره‌ی ۵. مقایسه میانگین نظرات گروه‌های جامعه درباره‌ی تأثیر بزرگ و کوچک بودن اندازه شرکت بر استقلال حسابرسی

نتیجه آزمون	سطح معنی‌دار بودن	f	مجذور میانگین	D. f	آزمون میان تأثیرات درونی		فرضیه
					نام آزمون	متغیر و میزان خطا	
تأیید	۰	۱۱۹۹/۶۸	۱۴۶۰/۸۸۰۹۵	۳	Sphericity Assumed	اندازه شرکت	اندازه شرکت بزرگ و کوچک
	۰	۱۱۹۹/۶۸	۲۳۲۸/۳۱۰۰۹	۱/۸۸۲۳۲۸	Greenhouse-Geisser		
	۰	۱۱۹۹/۶۸	۲۲۸۴/۶۰۰۵۷	۱/۹۱۸۳۴۱	Huynh-Feldt		
	۰	۱۱۹۹/۶۸	۴۳۸۲/۶۴۲۸۶	۱	Lower-bound		
			۱/۲۱۷۷۲۲۱۴	۲۹۱	Sphericity Assumed	میزان خطا	
			۱/۹۴۰۷۷۰۵۶	۱۸۲/۵۸۵۸	Greenhouse-Geisser		
			۱/۹۴۰۷۷۰۵۶	۱۸۶/۰۷۹۱	Huynh-Feldt		
			۳/۶۵۳۱۶۶۴۳	۹۷	Lower-bound		

علاوه بر این، برای فرضیه‌های سوم و چهارم مقایسه‌ی میانگین‌ها نیز انجام شد که در تمام موارد تفاوت‌ها بسیار با معنی بود و حکایت از تأثیر افزایش‌دهنده‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و شرکت صاحب‌کار بر استقلال حسابرسی دارد. نتایج به دست آمده به‌طور خلاصه در نگاره‌ی شماره (۶) ارایه شده است.

نگاره‌ی ۶. مقایسه زوجی شرکت‌ها

معنی‌دار بودن آزمون	D. f	T	انحراف معیار	میانگین تفاوت زوجی	مقایسه شرکت‌ها	ردیف
1×10^{-18}	۹۷	۱۱/۲	۰/۹۳۹۵۸	۱/۲۸۱	بورس - فعال بورسی	زوج یک
1×10^{-18}	۹۷	۲۴/۱	۱/۱۳۱۲	۲/۹۰۴	فعال بورسی - سهامی عام	زوج دو
1×10^{-18}	۹۷	۴۴/۶	۱/۹۲۱۶۷	۸/۷۷۸	فعال بورسی - سهامی خاص	زوج سه
1×10^{-18}	۹۷	۱۴/۸	۱/۱۳۴۳۶	۱/۶۲۳	فعال بورسی - سهامی عام	زوج چهار
1×10^{-18}	۹۷	۳۷/۲	۲/۰۱۹۶۸	۷/۴۹۷	بورسی - سهامی خاص	زوج پنجم
1×10^{-18}	۹۷	۳۱/۷	۱/۸۴۱۶۱	۵/۸۷۴	سهامی عام - سهامی خاص	زوج ششم

نتایج آزمون فرضیه‌ها بر اساس نظرات گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری

در این مرحله، آزمون فرضیه‌ها به صورت جداگانه و بر اساس نظرات گروه‌های چهارگانه عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شد. برای انجام این کار به دلیل این که حجم نمونه‌ی گروه‌های اول (حسابرسان شاغل انفرادی) و سوم (حسابرسان عضو سازمان حسابرسی) کم‌تر از ۳۰ نفر بود، از روش‌های ناپارامتری و برای گروه‌های دوم (حسابرسان شریک در مؤسسات حسابرسی) و چهارم (حسابرسان غیر شاغل) با حجم نمونه‌ی بیش از ۳۰ نفر از آزمون T-Test استفاده شد.

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد همان‌طور که گروه‌های عضو نمونه‌ی آماری به‌طور کلی فرضیه‌ی اول تحقیق را رد و فرضیه‌های دوم و سوم و چهارم را تأیید کردند، به‌طور جداگانه نیز تأثیر افزایش‌دهنده‌ی کمیته‌ی حسابرسی صاحب کار، اندازه و سابقه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و اندازه‌ی شرکت صاحب کار را بر استقلال حسابرس تأیید کردند اما به صورت انفرادی هم نیز اعتقادی به تأثیر افزایش‌دهنده‌ی عامل رقابت بر استقلال حسابرس نداشتند. خلاصه‌ی نتایج آماری به دست آمده در نگاره‌های شماره (۷) و (۸) نشان داده شده است.

نگاره‌ی ۷. بررسی فرضیه‌ها از دیدگاه گروه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

نتیجه آزمون	Test Value = 0				فرضیه	رد/تأیید
	گروه چهارم		گروه دوم			
	سطح معنی‌دار بودن	T	سطح معنی‌دار بودن	T		
رد	1×10^{-16}	-۲۶/۸۲۴	$2/9 \times 10^{-16}$	-۳۴/۴۳۷	رقابت	۱
تأیید	۰	۳۷/۷۱۲	$2/9 \times 10^{-16}$	۲۸/۸۰۳	کمیته حسابرسی	۲
تأیید	۰	۳۸/۸۱۳	$2/9 \times 10^{-16}$	۲۹/۵۰	اندازه مؤسسه حسابرسی	۳
تأیید	۰	۳۷/۷۱۹	$2/9 \times 10^{-16}$	۲۸/۶۰	اندازه شرکت صاحب کار	۴

نگاره‌ی ۸. آزمون فرضیه‌ها به روش ناپارامتری برای گروه‌های اول و سوم نمونه آماری

نتیجه آزمون	گروه دوم		گروه اول		فرضیه
	سطح معنی‌دار بودن	آزمون نسبت	سطح معنی‌دار بودن	آزمون نسبت	
رد	$1/19 \times 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	رقابت
تأیید	$1/19 \times 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	کمیته حسابرسی
تأیید	$1/19 \times 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	اندازه مؤسسه حسابرسی
تأیید	$1/19 \times 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	اندازه شرکت صاحب کار

بررسی اهمیت عوامل افزایشدهی استقلال

در این مرحله، عوامل افزایشدهی استقلال از دیدگاه آزمودنی‌ها بر حسب بیش‌ترین تأثیر تا کم‌ترین تأثیر مرتب شدند. نتایج نشان داد بیش‌ترین عامل افزایشدهی استقلال، قرار گرفتن شرکتی در فهرست شرکت‌های فعال بورسی (با میانگین ۷/۰۰۹) و کم‌ترین افزایشدهی استقلال، سهامی عام بودن شرکت صاحب‌کار (با میانگین ۴ / ۱۰۵) است. جزئیات بیش‌تر در مورد رتبه‌بندی عوامل افزایشدهی استقلال حسابرسان در نگاره‌ی شماره (۹) نشان داده شده است.

نگاره‌ی ۹. رتبه‌بندی عوامل افزایشدهی استقلال حسابرسان از دیدگاه نمونه آماری

ردیف	عوامل افزایشدهی استقلال	رتبه	میانگین
۱	شرکت فعال بورسی	۱	۷/۰۰۹
۲	نقش کلیدی کمیته حسابرسان در انتخاب حسابرسان	۲	۶/۷۶۲
۳	مؤسسه حسابرسان با داشتن بیش از ۵۰ شریک	۳	۶/۷۱۴
۴	شرکت بورسی	۴	۵/۷۲۸
۵	مؤسسه حسابرسان با داشتن بیش از ۵ شریک	۵	۵/۴۹۹
۶	وجود اعضای با دانش مالی کافی در کمیته حسابرسان	۶	۵/۳۶۲
۷	بررسی پیشنهادهای حسابرسان داخلی و مستقل توسط کمیته حسابرسان	۷	۵/۰۷۹
۸	بررسی ساعات کارکرد تیم حسابرسان توسط کمیته حسابرسان	۸	۴/۹۵۰
۹	بررسی تجربه و تخصص حسابرسان توسط کمیته حسابرسان	۹	۴/۶۹۲
۱۰	تعیین سقف خدمات غیر حسابرسان توسط کمیته حسابرسان	۱۰	۴/۶۵۵
۱۱	شرکت سهامی عام بودن	۱۱	۴/۱۰۵

نتایج بررسی متغیرهای تعدیل‌کننده

برای تعیین تأثیر متغیرهای تعدیل‌کننده میزان تحصیلات و تجربه‌ی آزمودنی‌ها بر نتایج تحقیق، از آزمون کای - دو استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد متغیرهای میزان تحصیلات و تجربه‌ی آزمودنی‌ها تأثیر معنی‌داری بر نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نداشته‌اند.

پیشنهادها

با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌های تحقیق، سوال‌های مطرح شده و بررسی آیین‌های رفتار حرفه‌ای کشورهای مهم دنیا، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- به‌رغم این که رقابت می‌تواند افزایش‌دهنده‌ی استقلال باشد اما نتایج تحقیق نشان داد که در ایران رقابت می‌تواند عامل کاهش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس باشد. توصیه می‌شود اگر مؤسسه‌ی حسابرسی کاری را با قیمت پایین‌تر از قیمت سایر مؤسسات حسابرسی یا کار مشابه قبلی خود انجام می‌دهد، دلایل خود را از قبیل این که گزارش حسابرسی وی بر مبنای صرف وقت کافی (میزان آن را ذکر کند) و با رعایت عناصر کنترل کیفیت صادر خواهد شد، به‌طور مشروح توضیح داده و مواردی را که ممکن است استقلال وی را مورد تردید قرار دهد یا آن را مخدوش کند، به روشنی بیان کرده و نظارت‌های به‌کار رفته توسط مؤسسه خود را اعلام کند.
- با توجه به این که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار در ایران وجود ندارد و نتایج این تحقیق نشان داد که کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار تأثیر افزایش‌دهنده‌ی بسیار زیادی (رتبه‌ی دوم در میان عوامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال) بر استقلال حسابرس دارد، پیشنهاد می‌شود بورس اوراق بهادار تهران، نهادها و وزارت خانه‌های متولی شرکت‌های دولتی همان‌طور که کمیسیون اوراق بهادار و بورس نیویورک در آخرین استاندارد خود در دهم آوریل سال ۲۰۰۳ شرکت‌های بورسی را ملزم به داشتن کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار کرد، شرکت‌های دولتی و شرکت‌های بورسی را ملزم به تشکیل کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار متشکل از اعضای غیر موظف هیأت مدیره با تجارب مفید مالی و بازرگانی کند و این کمیته ضمن انجام تمام وظایف مقرر برای کمیته‌های حسابرسی در دنیا، در انتخاب یا تعویض و تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی نقش کلیدی داشته باشد.
- نتایج تحقیق نشان داد به اعتقاد نمونه‌ی آماری، سومین عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال مؤسسه‌ی حسابرسی، بزرگ بودن مؤسسه‌ی حسابرسی است. پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی ایران تدابیر لازم را برای تشویق و ترغیب مؤسسات حسابرسی برای جذب حسابرسان انفرادی اتخاذ کند و با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه، شرایطی فراهم شود که شرکت‌های بزرگ توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شوند. این وضعیت باعث می‌شود که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر برای به دست آوردن مشتریان بزرگ یا حسابرسان انفرادی را جذب کنند یا در یکدیگر ادغام شوند.
- تحقیقات متعدد انجام شده در سایر کشورها نشان داد بین اندازه‌ی شرکت مورد

حسابرسی و استقلال حسابرس رابطه‌ی مثبت معنی‌داری وجود دارد. در این تحقیق هم مشخص شد که در ایران نیز اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار بر استقلال حسابرس تأثیر افزاینده دارد. پیشنهاد می‌شود که بورس اوراق بهادار تهران، نهادها و سازمان‌هایی نظیر سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران که مالکیت شرکت‌های تولیدی و خدماتی را به عهده دارند با اتخاذ تدابیر لازم، مؤسسات حسابرسی را متناسب با اندازه شرکت‌های مورد حسابرسی انتخاب و کمیته‌های حسابرسی این شرکت‌ها را ملزم کنند بر فرآیند حسابرسی شرکت‌ها نظارت کافی داشته باشند.

منابع

1. Abbot , A, (1988). "The system Of Professions" , The University Of Chicago Press (Chicago,IL) , P. 152
2. Agaser , G.M., and T. S. Doupnik , (1991). "Perceptions Of Auditor Independence: A Cross –cultural Study", International Journal Of Accounting. 6: 220 – 237.
3. AICPA , "AICPA Professional Conduct" , New York, 1985.
4. AICPA, Ad Hoc Committee On Independence, "Final Report" , Journal Of Accountncy , Dec.1969
5. AICPA: (1978). Commission Of Auditors Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations (Cohen Commission) , New york.
6. AICPA; (1978). "Division for CPA Firms SEC Practice , Section Peer Review Manual".
7. Andrew Barr, Accounting Changing Patterns: The Impact of Regulatory Agencies", Address Presented in Chicago , Nov. 1959
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. Carmichael , D.R. (1999). "In Saerch of Auditor Independence" , The CPA Journal ,Vol. Lxix, No. 5 , p.p. 38 – 43.
14. Carey , J. (1970). "The Rise of the Accounting profession: To Respoibility and Auythority", 1937- 1969, (NEW York).
15. Chyekon H. and E. Woo, Spring (2001). "Factors Associated With Auditor changes: A Singapore Study", Accounting and Business Research, Vol 31 (2).
16. CICA: (2000). Canadian Institute of Chartered Accountants. Independence Standards Exposure Draft.
17. Commission of the European Communities: Statutory Auditors' Independence in the EU: A set of Fundamental Principles
18. Coopes W.D (1982). Carman G. Blough , "selected Contrions Accounting", (Atlanta, and Ga, Georgia Statw University).
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 Independence 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)
22. Datar, S. G. Feltham and J. Hughes, (1991). "The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues" *Journal of Accounting and Economics*, 14: (3-49).
23. De Angelo, L.E. (1981). "Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation" *Journal of Accounting and Economics*. No. 3, P.P.113-127
24. Dopuch, N. and D. Simunic, (1980). "The Nature of competition in the Auditing Profession: A descriptive and Normative View". *The Illinois Auditing Symposium*.
25. Douglas, R. Carmichael, May, (1999). "A blueprint that Builds on the Old, In Search of Concepts of Auditor Independence", *CPA Journal*.
26. Elliott, R.K. (1994). "Confronting the Future: Choices for the Attest Function", *Accounting Horizons*, Vol. 8, No. 3, P.P.106 –124.
27. Elliott, R.K. and P.D. Jacobson, (1998). "Audit Independence concepts", *The CPA Journal*, Vol LXVIII, No. 12: P.P. 30- 34, 36-37.
28. Firth, M. (1980). "Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines". *The Accounting Review*, 55(3), P.P.451 – 466.
27. 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>
28. Gul F.A. (1989). "Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), P.P.40-51
29. Hall, W.D. and A.J. Renner, (1991). "Lessons Auditors Ignore at Their Own Risk: Part Two", *Journal of Accountancy*, June, P.P.63- 71.
30. <http://www.aicpa.org/members/div/ethics/plaineng.htm>: AICPA Plain English Guide to Independence, 31 July (2002).
31. <http://www.cimaglobal.com/downloads/auditreview.pdf>, 2001.: "An Independent Review on the Independence of Auditors: CIMA Review of Auditor Independence".
32. <http://www.cpa-independence.org>: (2000). Independence Standards Board (ISB); "Conceptual Framework Of Auditor Independence". Nov.
33. <http://www.cpa-independence.org>: (1999). Independence Standards Board ; ISB Standard No 1: "Independence Discussions With Audit Committees". Gannuary.
34. <http://www.cpa-independence.org>: (July 2000). ISB; Earncliffe Research & Communications, "Report to United States Independence Standards Board. Research Into Perceptions of Auditor Independence and Objectivity", Phasell.
35. <http://www.ifac.org>: (November 2001). IFAC (International Federation of Accountants): "Code of Ethics for Professional

- Accountants”, (July 1996). Revised January 1998 and Paragraph 8. 150.
36. <http://www.Ssrn.com>: social Science Research Network ; Battie and fearniey, (2002), “Auditor Independence and Non – Audit Services: A Literature Review”.
37. ICAEW. (1995). “Report to the Council of the ICAEW of the Working Group on Competitive Pricing “. London.
38. IFAC (International Federation of Accountants): “Code of Ethics for Professional Accountants”, (July 1996). Revised January 1998 and November 2001. Paragraph 8. 154.
39. Instity of chartered Accountants in England and Wales (ICAEW); “1. 201 Integrity , Objectivity and Independence” , Paragraph 4.82.
40. Kinney W.R.Jr (1999). “auditor Independence: A Lourdensome Constraint or Care Value ? “Accounting Horizons. 13 March 1999,P.P 69-75.
41. 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
42. 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.
43. 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.
44. MacDonald, E., 201, (3/19/2001) “Was that Auditor’s Opinion Rwally Independent ?” , Forbes.
45. Magee, R.P, and M. Tseng, (1990). “Audit pricing and Independence” , The Accounting Review, Vol 65, 315 – 326.
46. Mautz R. and H. Sharaf, (1961). “The Philosophy of Auditing” (American Accounting Association,).
47. Mc Closkey, D.N, (1985). The Rhetoric Economics (Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press ,).
48. 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).
49. O’ Connor, S.M. (2002). m the Inevitability of Enron and thr Impact of Auditor Independence under the Current Audit System “ University of Pittsburgh, School oflaw, Working Paper. (March 2)
50. Palmrose Z.V. (1999). “Empirical Research on Auditor Litijation: Considerations and Data “ Sarasota. F.L.AAA.
51. Park. S.H., (1990). “Competition , Independence and Audit Quality: The Korean Experience” , The International of Accounting , 25: (71- 86).
52. Reiter, S.A., P.F., Williams, (2000). «The Independence wars and the systems of professions» school of Management, Binghamton university, New yourk B 902-6015.
53. Schroeder, M., (2000). “SEC Calls for Rules Tto Curb Consulting by Auditing Firms.”The Wall Street Journal. June 28: A4.

54. Schuetze, W.P. (1994). "A Mountain or a Molehill?", Accounting Horizons, Vol 10 No. 1. P. P. 69- 75.
55. Shockley R. and S. Shceifler. (1984). "perception of Auditors Independence: An Emprial Analysis." The Accounting Review. Oct. P.P. 785 – 800.
56. Schuetze W.P. (1994). «Perceptions of Auditors Independence: An Empirical Analysis», The Accounting Review, oct, P.P. 785-800.
57. Teoh H.Y., and Ch. Lim, (1994). "Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study, "Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts , April.
58. Titman, S. and B. Trueman, (1986). "Information, Quality and the Valuation of New Issues", Journal of Accounting and Economics,8: (159-172).
59. Watts R.L. and J.L. Zimmerman. (1986). "Positive Accounting Theory" , Englewood Cliffs NJ. Prentice Hall Inc.
60. Webster New Word Dictionary, Second College Edition, 1986. Prentice-Hall Press.
61. Francis, J., E.L.Maydew and H. C. Sparks, (1998). «Earnings Management opportunnities, Auditor Quality and External Monitoring», Auditing: A Journal of Practice and Theory.