



بررسی هزینه‌ها و منافع محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی

فرزانه نصیرزاده^۱

زهره اباذری (نویسنده مسئول)^{۲*}

مشخصات نویسنده اول

۱- نویسنده اول: دکتری حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه فردوسی مشهد
(nasirzadeh@um.ac.ir)

مشخصات نویسنده دوم

۲- نویسنده مسوول: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی دانشگاه فردوسی مشهد
(abazari.zohre@stu.um.ac.ir)

چکیده

در سال‌های اخیر، مقررات متعددی با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی وضع شده است. محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات می‌باشد. هدف این تحقیق، بررسی مقایسه‌ای دیدگاه استفاده‌کنندگان در مورد رابطه بین محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی است. همچنین، این پژوهش درصدد بررسی هزینه و منفعت مقررات مذکور می‌باشد. داده‌ها از طریق پرسشنامه، بین ۱۳۵ حسابرس و ۷۷ نفر از کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری (مدیران مالی، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری) در سال ۱۳۹۴ در تهران توزیع شد. نتایج حاکی از آنست که، مقررات ذکر شده، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان می‌گردد. همچنین، طبق نتایج، اعمال مقررات مذکور بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی بی‌تاثیر بوده و همچنین، بین نگرش حسابرسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری نسبت به تاثیر مقررات فوق بر کیفیت حسابرسی و اعتماد استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

واژگان کلیدی: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، هزینه - منفعت، اعتماد استفاده‌کنندگان، کیفیت حسابرسی

Benefits and Costs of limiting the provision of non-audit services

Abstract

financial statements that have been audited in high quality, have more confidence to users. several factors influence audit quality. In the recent years several requirements such as limiting the provision of non-audit services have been set to improve audit independence and quality. The current study aims to investigate effect of these requirements in audit quality, users confidence, audit fees and that cost - benefits. In order to collecting data, a questionnaire adopt from four earlier studies. The sample contains 135 auditor and 77 investors of Tehran city. The results of the study reveal that limiting the provision of non-audit services improves audit quality and users confidence.



but, that do not have meaningful effect on audit fees. also, auditors and investors have a different attitude to this effect.

Keywords: Limiting the provision of non-audit services, Benefits and Costs, users' confidence, audit quality

مقدمه

در جوامع حرفه‌ای امروز، از دید استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، اطلاعاتی قابل اعتماد تلقی می‌باشد که یک سازمان مستقل بر فرآیند تهیه آن نظارت نماید. نمونه‌ای از این‌گونه سازمان‌های مستقل، موسسات حسابرسی می‌باشند. موسسات حسابرسی عمدتاً واحدهای تجاری، ساختار کنترل داخلی و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی یعنی صورتهای مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). از طرف دیگر، اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی معقول و همچنین تخصیص بهینه منابع محدود، به وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اعتماد بستگی داشته (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۸) و حسابرسی نیز به عنوان یک ابزار نظارتی، ایفای نقش می‌کند. در این صورت، صورتهای مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده‌کنندگان برخوردار هستند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

در سال‌های اخیر مقررات متعددی با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، وضع شده است. محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. به گفته متسیچ^۱ (۱۹۹۵)، تحقیق‌های آکادمیک می‌توانند ارتباط بین ابزار و اهداف این مقررات را ارزیابی نموده و در بررسی هزینه و منفعت آن‌ها موثر باشند. یافته‌های این تحقیق از چندین جنبه، ادبیات موجود را توسعه می‌دهد. با در نظر گرفتن این موضوع و با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجراء پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، در تحقیق پیش رو سعی داریم تا ابتدا هزینه‌ها و منافع مقررات مذکور، پس از اجراء از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار دهیم. منافع مقررات، با عوامل افزایش کیفیت حسابرسی سنجیده می‌شوند. زیرا کیفیت حسابرسی با افزایش اطمینان‌بخشی به صورتهای مالی، موجب ایجاد منفعت می‌گردد. هزینه‌ها نیز به دو شکل عوامل کاهش کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی سنجیده می‌شوند. سپس نقش و تاثیر مقررات مذکور، در بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی را بررسی می‌شود. در حقیقت، هدف دیگر این پژوهش، بررسی تاثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی در بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های مالی، می‌باشد. بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی نیز به عنوان یکی از منافع حاصل از مقررات مذکور محسوب می‌شود. ساختار مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است. در قسمت بعد، پیشینه تحقیق مورد واکاوی قرار گرفته و فرضیه‌های تحقیق تبیین می‌شوند. سپس، روش شناسی پژوهش تشریح شده و در پایان، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌گردند.

پیشینه و بسط فرضیه‌ها

سهامداران خارجی نمی‌توانند فرآیند کار حسابرسی انجام شده را مشاهده کنند. آن‌ها مستقیماً از ارزیابی کیفیت حسابرسی عاجز هستند. این عدم توانایی در مشاهده فرآیند حسابرسی، بین کیفیت حسابرسی بدست آمده از کار حسابرسان (کیفیت واقعی حسابرسی) و کیفیت حسابرسی مشاهده شده از طرف استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی فاصله‌ای را ایجاد می‌کند (رانک و اسکمیت^۲، ۲۰۱۴). به همین دلیل، با توجه به اینکه انجام حسابرسی برای سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دارای منفعت می‌باشد، به منظور حفظ و توسعه این منافع و در پاسخ به رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر، مقررات جدیدی در این زمینه وضع گردیده است. این مقررات خود می‌توانند موجب بهبود و گسترش منافع استفاده‌کنندگان از

¹ Mattessich
² Ruhnke & Schmidt



صورت‌های مالی گردند (بیکر و همکاران، ۱، ۲۰۱۴؛ رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر، به منظور افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران در این حرفه ارائه شده است. یکی از پیشنهادهای مورد توصیه، محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی است. چنانچه با اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، کیفیت کار بهبود یابد، این موضوع موجب افزایش منفعت استفاده‌کنندگان خواهد شد (رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴). از طرفی، به واسطه‌ی وضع این مقررات، انتظار می‌رود که اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بهبود یابد. این موضوع نیز خود یک منفعت محسوب می‌گردد.

برخی دیدگاه‌ها ویژگی‌های حسابرسان ۲ را در ارتباط با کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند. به عبارت دیگر، منافع متفاوتی از جانب حسابرسان بدست می‌آید. برخی از این منافع به ویژگی‌های خاص حسابرسان، از جمله تخصص و صلاحیت حرفه‌ای کلی حسابرسان - و نه در مورد یک صاحبکار خاص - و شناخت و تخصص صنعت مورد نیاز صاحبکار مرتبط است. حسابرسانی که یادگیری و تجربه آن‌ها متمرکز بر صنعتی خاص باشد، حسابرسان متخصص صنعت هستند (سلمون و همکاران، ۳، ۱۹۹۹). حسابرسان متخصص صنعت، علاوه بر بهبود کیفیت حسابرسی (حبیب، ۴، ۲۰۱۱)، هزینه‌های حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش خواهند داد (فلمینگ و همکاران، ۵، ۲۰۱۴). ویژگی‌های منفعتی دیگر حسابرسان، استقلال و محافظه‌کاری حرفه‌ای می‌باشد. استقلال حسابرسان، یکی از اساسی‌ترین مباحث در حرفه‌ی حسابرسی است (محمد و حبیب، ۶، ۲۰۱۳). محافظه‌کاری حرفه‌ای گرایش حسابرسان به داشتن ذهنی پرسشگر است. شرایطی که در آن، حسابرسان نسبت به موارد تحریف با اهمیت به واسطه اشتباه یا تقلب هشیار بوده و ارزیابی منتقدانه‌ای از مدارک حسابرسی دارد (لی و همکاران، ۷، ۲۰۱۳).

پس، ویژگی‌های موثر بر کیفیت حسابرسی که در این پژوهش بررسی می‌شوند، "شناخت صنعت مورد نیاز صاحبکار"، "تخصص صنعت مورد نیاز صاحبکار"، "تخصص کلی ۱۰ - نه در مورد یک صاحبکار خاص -"، "صلاحیت حرفه‌ای کلی ۱۱ - نه در مورد یک صاحبکار خاص -"، "استقلال ۱۲" و "محافظه‌کاری حرفه‌ای ۱۳" می‌باشد. در پژوهش حاضر، کیفیت حسابرسی انجام شده و در واقع منفعت حاصل از آن، با شش عامل پیش گفته شده بررسی خواهد شد (کارسلو و همکاران، ۱۴، ۱۹۹۲؛ کارپنتر و ریمرز، ۱۵، ۲۰۱۳).

از طرف دیگر، با ارائه سایر خدمات توسط حسابرسان مستقل می‌توان ادعا کرد که از میزان حق‌الزحمه حسابرسی کاسته خواهد شد. این کاهش، به دلیل افزایش در شناخت حسابرسان از جمله شناخت مورد نیاز صاحبکار و آشنایی بیشتر حسابرسان نسبت به عملیات شرکت می‌باشد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹؛ دیویس و همکاران، ۱۶، ۲۰۰۹؛ لیم و تان، ۱۷، ۲۰۱۰؛ رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴). در تحقیق حاضر، سعی داریم، تاثیر مقررات مذکور در حق‌الزحمه حسابرسی را نیز به عنوان هزینه آن‌ها بررسی نماییم.

1 Baker et al

2 beneficial attributes

3 Solomon et al

4 Habib

5 Fleming et al

6 Mohamed and Habib

7 Lee et al

8 client-specific knowledge

9 client-specific expertise

10 general expertise

11 general professional competence

12 independence

13 professional scepticism

14 Carcello et al

15 Carpenter & Reimers

16 Davis et al

17 Lim and Tan



دیدگاه مخالفان محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط حسابرسان مستقل امکان افزایش شناخت و تخصص مورد نیاز صاحبکار (ویسنت و همکاران ۱، ۲۰۰۳؛ اسونستروم ۲، ۲۰۱۳)، و تخصص و صلاحیت حرفه ای کلی - و نه در مورد یک صاحبکار خاص - (رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴) را فراهم می آورد. بهبود این شناخت و تخصص ها، موجب ارتقا کیفیت حسابرسی خواهد شد (آلومتیری و همکاران ۳، ۲۰۰۹؛ رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴). حسابرسان متخصص صنعت، قادر به کسب دانش و تجربه خاص صنعت و آشنایی سریع با محیط تجاری صاحبکار هستند. بنابراین، این افراد احتمال تکمیل سریع تر فرآیند حسابرسی نسبت به حسابرسان غیرمتخصص صنعت را خواهند داشت (علوی طبری و عارف منش، ۱۳۹۲). همچنین، ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط حسابرسان مستقل مقرون به صرفه بوده و منجر به کاهش هزینه ها می شود (چان و همکاران ۴، ۲۰۱۲؛ ویسنت و همکاران، ۲۰۰۳).

دیدگاه موافقان محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: به گفته کوئیک و وارمینگ - راسموسن ۵ (۲۰۰۹) و یانیلوک ۶ (۲۰۱۲)، ارائه سایر خدمات حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی صورتهای مالی انجام شده را تحت تاثیر قرار خواهد داد. ارائه سایر خدمات حسابرسی، در صورتی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان با اهمیت باشد؛ می تواند زمینه ساز ایجاد نوعی وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار باشد. این وابستگی مالی، تهدیدی برای حسابرس در حفظ صاحبکار محسوب می شود (فرنکل و همکاران ۷، ۲۰۰۲؛ کوئیک و همکاران ۸، ۲۰۱۳). حسابرسان با ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی در کنار حسابرسی مستقل سالیانه، منفعت مازادی کسب می کنند. منفعت مازاد حاصل، ممکن است انگیزه هایی را در حسابرسان شکل دهد. انگیزه هایی که در آن حسابرسان با هدف "حفظ مشتری" رفتارهای آسان گیرانه ای با صاحبکار دارند. در این حالت، کیفیت واقعی حسابرسی کاهش خواهد یافت. هرچند، شواهد تجربی در این زمینه متناقض هستند (نوروش و رضانی، ۱۳۸۹؛ بیٹی و همکاران ۱۰، ۲۰۱۳؛ رانک و اسکمیت، ۲۰۱۴). با توجه به موارد پیش گفته شده در این زمینه، انتظار می رود:

- فرضیه ۱: بین محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی داری وجود دارد.
- فرضیه ۱-۱: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (استقلال) رابطه مثبت معنی داری دارد.
- فرضیه ۱-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (محافظه کاری حسابرس) رابطه مثبت معنی داری دارد.
- فرضیه ۱-۳: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (شناخت مورد نیاز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معنی داری دارد.
- فرضیه ۱-۴: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (تخصص مورد نیاز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معنی داری دارد.
- فرضیه ۱-۵: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معنی داری دارد.
- فرضیه ۱-۶: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (صلاحیت حرفه ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معنی داری دارد.

1 Whisenant et al

2 Svanstrom

3 Almutairi et al

4 Chan et al

5 Quick and Warming-Rasmussen

6 Ianniello

7 Frankel et al

8 Quick et al

9 keep the client

10 Beattie et al



با ارائه سایر خدمات توسط حسابرسان مستقل می‌توان ادعا کرد که از میزان حق الزحمه حسابرسی کاسته خواهد شد. این کاهش، به دلیل افزایش در شناخت حسابرس از جمله شناخت مورد نیاز صاحبکار و آشنایی بیشتر حسابرس نسبت به عملیات شرکت می‌باشد (اسونستروم و ساندرگین، ۱، ۲۰۱۲). با توجه به موارد پیش گفته شده انتظار داریم که:

فرضیه ۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با هزینه‌ی حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معنی‌داری دارد. نقش حسابرسان در بروز رسوایی‌های مالی در سال‌های گذشته مورد تردید است (عزیز و اموتسو، ۲۰۱۴). بسیاری از صاحب‌نظران اعتقاد دارند که گاهی حسابرسان از فعالیت‌های انجام شده توسط شرکت که بر صورت‌های مالی تاثیر قابل توجهی دارد، آگاهی ندارند. این عدم آگاهی موجب انتشار اظهارنظری مقبول توسط حسابرس می‌شود؛ که در آن صورت‌های مالی صاحبکار را درست منعکس می‌نماید. نمونه‌هایی از انتشار اظهار نظر مقبول توسط حسابرس و بعد از مدتی ورشکستگی یکباره‌ی همان شرکت وجود دارد. این موضوع نشانه‌ای از ضعف در فرآیند حسابرسی می‌باشد (سیکا، ۳، ۲۰۰۹). در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱). البته نمی‌توان چنین ادعا کرد که حسابرسان علت اصلی بروز رسوایی‌های مالی هستند. بلکه حسابرسان وظایف خود را در یک چهارچوب قانونی مشخص در نقش خود، به انجام می‌رسانند (لمب، ۴، ۲۰۱۰؛ جین و همکاران، ۵، ۲۰۱۱). از این منظر، می‌توان گفت هدف از وضع مقررات پیش گفته شده، حفظ و ارتقا اعتماد جامعه از جمله سرمایه‌گذاران به نتایج حسابرسی می‌باشد. بنابراین، اگر این مقررات، اعتماد استفاده‌کنندگان را ارتقا ندهد؛ در حقیقت هدف از وضع آن‌ها محقق نشده است (عزیز و اموتسو، ۲۰۱۴). پس با در نظر گرفتن این موارد، انتظار می‌رود،

فرضیه ۳: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی رابطه مثبت معنی‌داری دارد.

روش تحقیق

داده‌های تحقیق حاضر از طریق پرسشنامه بسته عزیز و اموتسو (۲۰۱۴) و رانک و اسکمیت (۲۰۱۴) با اعمال برخی تغییرها، پس از بازآزمایی روایی محتوایی و سازه، و سنجش پایایی استفاده شد. پرسشنامه تحقیق، شامل دو بخش می‌باشد. بخش اول شامل سوالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان (از جمله، جنسیت، سن، شغل، سابقه کار و سمت شغلی) بوده و بخش دوم پرسشنامه شامل سوال‌هایی در زمینه فرضیه‌های تحقیق می‌باشد. پرسشنامه عنوان شده، بعد از اعمال تغییرهایی، به منظور سنجش روایی محتوایی، در اختیار خبرگان و صاحب‌نظران مربوطه قرار گرفته و نظرات آنان در جهت تحصیل هرچه بهتر روایی اخذ و اصلاحات مورد نظر صورت گرفت. همچنین، بعد از تکمیل حجم نمونه، به منظور سنجش روایی سازه، از روش آماری تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شد. پایایی کلی پرسشنامه ۰/۸۸ می‌باشد، که به دلیل بالاتر بودن آلفای کرونباخ از ۰/۷، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جامعه شامل دو گروه حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی معتمد بورس که در شهر تهران دفتر داشته، و همچنین کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری عضو بورس اوراق بهادار تهران اعم از عام و خاص، می‌باشد. همچنین، پرسشنامه بین حسابرسان بالاتر از رده حسابرس توزیع و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری شامل مدیران مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری در اردیبهشت سال ۱۳۹۴ توزیع گردید. به منظور تعیین حجم نمونه، از نرم افزار NCSS استفاده شد. با استفاده از نرم افزار NCSS، با در نظر گرفتن نتایج بدست آمده از مطالعه پایلوت ۳۰۶ تایی، که از هر گروه نمونه انتخاب شده بود، با اندازه اثر ۰/۳ و ۰/۴ و با در نظر گرفتن

1 Svanstrom and Sundgren

2 Aziz and Omoteso

3 Sikka

4 Lambe

5 Jin et al

6 pilot



حداقل توان ۸۰٪ برای آزمون کی دو تعداد ۱۳۳ نمونه برای گروه حسابرسان، و تعداد ۷۵ نمونه برای کارکنان بخش سرمایه-گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری تعیین گردید. از حدود ۳۰۰ پرسشنامه که در ابتدا توزیع شده بود، حدود ۲۲۱ پرسشنامه قابل قبول بدست رسید. با توجه به تخمین حجم مناسب نمونه، تعداد ۲۱۲ پرسشنامه شامل ۱۳۵ حسابرس و ۷۷ نفر از کارکنان بخش سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه (ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌ها): جدول ۱- اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه‌ها را ارائه می‌کند. همانطور که پیداست، ۱۳۵ نفر از پاسخ‌دهندگان حسابرس و ۷۷ نفر، از کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری شامل مدیران مالی، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیلگران شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند. لازم به ذکر است که، حدود ۱۸/۹٪ کل پاسخ‌دهندگان زن و ۸۱/۱٪ مرد می‌باشند.

جدول (۱) اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه

ردیف	فراوانی	درصد
۱	حسابرس	۱۳۵
	کارکنان شرکت سرمایه‌گذاری	۷۷
	جمع	۲۱۲
جنسیت	زن	۴۰
	مرد	۱۷۲
	جمع	۲۱۲
۳	کمتر از ۳۰ سال	۷۲
	۳۱-۳۵ سال	۶۶
	۳۶-۴۰ سال	۲۷
	۴۱ سال و بیشتر	۴۷
جمع	۲۱۲	۱۰۰٪
۴	حسابرس ارشد	۵۱
	سمت حسابرسان	۲۸
	سرپرست	۱۵
	مدیر یا شریک	۴۱
	جمع	۱۳۵
۵	مدیر مالی	۱۷
	سمت کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری	۱۹
کارشناسان و تحلیلگران سرمایه‌گذاری	کارشناسان و تحلیلگران سرمایه‌گذاری	۴۱
	جمع	۷۷
	جمع	۲۱۲
۶	کمتر از ۵ سال	۷۶
	تجربه کار	۵۳
	۵-۱۰ سال	۳۵
	۱۱-۱۵ سال	۴۸
جمع	۲۱۲	۱۰۰٪

در جدول ۲- آماره‌های توصیفی مرتبط با پاسخ‌های هر گروه از متغیرهای مرتبط با فرضیه‌های تحقیق ارائه شده است. دامنه تغییرات متغیرهای تحقیق، طبق نتایج، ۴/۰۰ می‌باشد.

جدول (۲) آمار توصیفی

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
کیفیت حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات)	۲۱۲	۳/۳۱۳	۰/۹۵۲	۵/۰۰	۱/۰۰



۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۹۳۰	۳/۵۵۶	۲۱۲	اعتماد استفاده کنندگان (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)
۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۸۴۸	۳/۰۷۰	۲۱۲	حق الزحمه حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)

در تحقیق حاضر، مقررات محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی به عنوان متغیر مستقل می‌باشند. همچنین، کیفیت حسابرسی (شامل عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی)، حق الزحمه حسابرسی و اعتماد استفاده کنندگان به عنوان متغیرهای وابسته تحقیق هستند. بنابراین، به منظور تحلیل داده‌های رده‌ای تحقیق، از آزمون کی دو استفاده می‌شود.

جدول (۳) نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

درجه آزادی	سطح معنی داری	مقدار کی دو	تایید یا عدم تایید فرضیه
۴	۰/۰۰۰	۹۴/۷۵	تایید
۴	۰/۰۰۰	۱۲۸/۱۹	عدم تایید
۴	۰/۰۰۰	۱۳۷/۳۹	تایید

به منظور بررسی فرضیه اول تحقیق از آزمون کی دو استفاده شد. طبق نتایج این آزمون، سطح معنی داری کوچکتر از ۰/۰۰۰۱ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. به این ترتیب، می‌توان گفت، فرضیه اول تحقیق تایید شده است. اکثریت پاسخ‌دهندگان (حدود ۳۷٪ از پاسخ‌دهندگان) موافق این تاثیر بوده و گزینه "موافقم" را انتخاب کرده‌اند. بر اساس تایید فرضیه اول تحقیق، رابطه‌ای معنی دار بین محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. همچنین، به منظور بررسی تاثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر هریک از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی که در فرضیه‌های فرعی ۱-۱ تا ۱-۶ آمده است، در جدول ۴- مجدداً آزمون کی دو برای هریک از متغیرهای موثر بر کیفیت حسابرسی انجام گرفت.

جدول (۴) نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی اول

درجه آزادی	سطح معنی داری	مقدار کی دو	تایید یا عدم تایید فرضیه
۴	۰/۰۰۰	۶۵/۵۰	تایید
۴	۰/۰۰۰	۷۲/۶۲	تایید
۴	۰/۰۰۰	۹۴/۴۶	عدم تایید
۴	۰/۰۰۰	۸۸/۳۸	عدم تایید
۴	۰/۰۰۰	۷۳/۶۶	تایید
۴	۰/۰۰۰	۹۲/۵۲	تایید

طبق نتایج، اکثریت پاسخ‌دهندگان، نسبت به چهار عامل موثر بر کیفیت حسابرسی نسبت به سایر عوامل موافق تر بودند. عواملی که پاسخ‌دهندگان بیشترین موافقت را داشتند، عبارتند از: استقلال (۳۸٪ پاسخ‌دهندگان)، محافظه کاری حرفه‌ای (۳۷٪ پاسخ‌دهندگان)، صلاحیت حرفه ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص (۴۱٪ پاسخ‌دهندگان) و تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص (۳۷٪ پاسخ‌دهندگان). اما اغلب پاسخ‌دهندگان مخالف تاثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر دو عامل شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار (۳۶٪ پاسخ‌دهندگان)، و تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار (۳۷٪ پاسخ-دهندگان) می‌باشند.

به منظور بررسی فرضیه دوم تحقیق نیز از آزمون کی دو استفاده شد. طبق نتایج، سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۰۰۱ و کوچکتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. اما به نظر اغلب پاسخ‌دهندگان (حدود ۳۹٪) محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر هزینه‌ی حق الزحمه حسابرسی بی تاثیر است. در رتبه بعدی، از نظر حدود ۳۳٪ پاسخ‌دهندگان، با اعمال



محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، انتظار افزایش حق الزحمه وجود دارد. به عبارت دیگر، فرضیه چهارم تحقیق نیز تایید نشده است و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر هزینه‌ی حق الزحمه حسابرسی تأثیری ندارد.

فرضیه سوم تحقیق، به دنبال بررسی تأثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است. طبق آزمون کی‌دو انجام شده، سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۰۱ و کوچکتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. این موضوع، نشان‌دهنده‌ی تایید فرضیه سوم تحقیق است. همانطور که ۴۹٪ پاسخ‌دهندگان موافق این موضوع بودند که رابطه مثبتی بین محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی وجود دارد.

با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجراء پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، هدف نهایی انجام این تحقیق، بررسی هزینه و منافع مقررات اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، پس از اجراء، از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران - کارکنان بخش سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری اعم از خاص و عام - می‌باشد. به این منظور، به دو روش مستقیم و غیر مستقیم، این بررسی انجام گردید. در روش مستقیم، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا نظر خود را در زمینه هزینه و منافع مقررات مذکور بیان کنند. نتایج حاصل از آزمون کی‌دو نشان‌دهنده آنست که حدود ۴۲٪ پاسخ‌دهندگان (اکثریت پاسخ‌دهندگان) به منفعت محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی اظهارنظر کرده‌اند. این نتایج، با نتایج روش غیرمستقیم هم‌هنگی دارد. در روش غیر مستقیم، عوامل کاهنده کیفیت حسابرسی، افزایش هزینه حق الزحمه حسابرسی و کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، پس از اعمال مقررات به عنوان "هزینه"، و عوامل افزایش کیفیت حسابرسی، کاهش هزینه حق الزحمه حسابرسی و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پس از اعمال مقررات به عنوان نوعی "منفعت" حاصل از این مقررات محسوب می‌گردد. طبق تحلیل‌های حاصل از نظرهای پاسخ‌دهندگان ۶۳۶ پاسخ (از کل پاسخ‌ها) عوامل افزایش منفعت، و ۲۸۱ پاسخ (از کل پاسخ‌ها) عوامل افزایش هزینه را انتخاب نموده‌اند. پس، می‌توان ادعا نمود، از نظر حسابرسان و سرمایه‌گذاران، منافع حاصل از مقررات مذکور تقریباً دو برابر هزینه‌های آن می‌باشد.

سایر یافته‌ها

تأثیر جنسیت و شغل در متغیرهای تحقیق: به منظور بررسی نقش جنسیت (زن و مرد) و شغل (حسابرسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری)، در زمینه محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، اعتماد استفاده‌کنندگان موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، و حق الزحمه حسابرسی، موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه ۱، استفاده شد.

جدول (۵) تأثیر نقش جنسیت بر هریک از متغیرهای تحقیق

متغیر	سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین
کیفیت حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۹۱	
اعتماد استفاده‌کنندگان (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۰۲	-۰/۳۷۸
حق الزحمه حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۵۶	

سطح معنی‌داری تأثیر جنسیت بر متغیر اعتماد استفاده‌کنندگان موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی ۰/۰۲ و کوچکتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، بین میانگین مردان و زنان در زمینه اعتماد استفاده‌کنندگان بعد از اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. یعنی، جنسیت بر نگرش نسبت به اعتماد استفاده‌کنندگان بعد از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی تأثیرگذار است. طبق آزمون انجام شده، تفاوت میانگین دو جنسیت در زمینه این متغیر -۰/۳۷۸- است. همانگونه که در جدول ۵- نشان داده شده است، با توجه به میانگین متغیر مورد نظر، اعتماد استفاده‌کنندگان موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی در مردان بیشتر از زنان است.

جدول (۶) تأثیر نقش شغل بر هریک از متغیرهای تحقیق

متغیر	سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین
-------	---------------	---------------

1 Independent-Sample T Test



کیفیت حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۸۴	
اعتماد استفاده کنندگان (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۰۳	۰/۲۸۳
حق الزحمه حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۰/۰۵	۰/۲۳۳

سطح معنی داری تاثیر شغل بر متغیر کیفیت حسابرسی موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، ۰/۸۴ می باشد، که به دلیل بالاتر بودن این مقدار از سطح خطای ۰/۰۵ می توان گفت، اشتغال بر نگرش نسبت به کیفیت حسابرسی موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی تاثیری ندارد.

از طرف دیگر، سطح معنی داری تاثیر شغل بر نگرش نسبت به متغیر اعتماد استفاده کنندگان موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، ۰/۰۳ و کوچکتر از سطح معنی داری ۰/۰۵ می باشد. به عبارت دیگر، می توان گفت، بین میانگین حسابرسان و کارکنان شرکت های سرمایه گذاری در زمینه اعتماد استفاده کنندگان بعد از اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد. یعنی، شغل بر نگرش نسبت به دو متغیر پیش گفته شده تاثیرگذار است. تفاوت میانگین بین حسابرسان و کارکنان شرکت های سرمایه گذاری در مورد این متغیرها به ترتیب، ۰/۲۸۳ می باشد. همانگونه که در جدول ۶- نشان داده شده است، با توجه به میانگین متغیرهای مورد نظر، نگرش نسبت به اعتماد استفاده کنندگان موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، از نظر حسابرسان بیشتر است.

سطح معنی داری تاثیر شغل بر متغیر حق الزحمه حسابرسی موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی به ترتیب، ۰/۰۵ می باشد. به این معنی که، شغل بر نگرش به حق الزحمه حسابرسی موثر از محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی (تفاوت میانگین = ۰/۲۳۳) بین حسابرسان و کارکنان شرکت های سرمایه گذاری تاثیرگذار است. با توجه به اطلاعات گزارش شده در جدول ۵، میانگین نگرش نسبت به این متغیرها در حسابرسان بیشتر از کارکنان شرکت های سرمایه گذاری می باشد. یعنی، حسابرسان بیشتر از سرمایه گذاران معتقدند که محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیرگذار است.

به منظور تایید مجدد یافته های فوق، از آزمون کی دو برای استقلال (جدول توافقی) - که برای تعیین رابطه بین دو متغیر رده ای مورد استفاده قرار می گیرد - به تفکیک جنسیت و شغل استفاده شد. بر اساس نتایج این آزمون، رابطه بین متغیرهای شغل و جنسیت با هریک از متغیرهای وابسته تحقیق، مجدداً تایید گردید.

نتیجه گیری و پیشنهادها

صورت های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده کنندگان برخوردار خواهند بود. به همین دلیل، با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، مقررات متعددی در سال های اخیر وضع شده است. محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. اما، با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجرا، پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، و امکان وجود تناقض بین تئوری و عمل وجود دارد، تحقیق حاضر به دنبال بررسی تاثیر مقررات پیش گفته شده، در کیفیت حسابرسی و در نهایت بررسی هزینه - منفعت آن بود.

بر اساس تایید فرضیه اول تحقیق، اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. این یافته، در تضاد با یافته های نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵)، نوروش و رضانی (۱۳۸۹)، شلال نژاد و همکاران (۱۳۹۲)، هی و همکاران ۱ (۲۰۰۶)، سینگچیلو ۲ (۲۰۰۹)، آلومتری و همکاران (۲۰۰۹) و رانک و اسکمیت (۲۰۱۴) می باشد. اما در مقابل، با نتایج تحقیق های نوری فرد و فیض پور اقدام (۱۳۹۱)، دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱)، جو^۴ (۲۰۰۷)، کوئیک و وارمینگ - راسموسن (۲۰۰۹) و یانیلو (۲۰۱۲) هماهنگی دارد. به گفته آن ها، ارائه سایر خدمات حسابرسی همزمان با حسابرسی صورتهای مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی صورتهای مالی انجام شده را تحت

1 Hay et al

2 Sing-Chiu Lau

3De Angelo

4 Joe



تاثیر قرار خواهد داد. ارائه سایر خدمات حسابرسی، در صورتی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان با اهمیت باشد، می تواند زمینه ساز ایجاد نوعی وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار باشد. این وابستگی مالی، تهدیدی برای حسابرس در حفظ صاحبکار محسوب می شود. همچنین طبق پژوهش دارت^۱ (۲۰۱۱) وابستگی اقتصادی به طور کلی و ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط همان حسابرس مستقل سالیانه به طور خاص، از مهم ترین عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس از نظر سرمایه گذاران هستند. پس با اعمال محدودیت در ارائه این خدمات، عوامل کاهنده کیفیت که پیشتر به آن اشاره شد، از بین خواهند رفت. اما، در مورد محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، به نظر پاسخ دهندگان، با این محدودیت، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار و تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار بهبود نخواهد یافت. یعنی فرضیه های فرعی ۱-۳ و ۱-۴ تایید نشده اند. این موضوع، با یافته های ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) و اسونستروم (۲۰۱۳)، همخوانی دارد. از نظر آن ها ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط حسابرسان مستقل، امکان افزایش شناخت و تخصص مورد نیاز صاحبکار را فراهم می آورد. بدیهی است که، با اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی این افزایش محقق نخواهد شد.

با عدم تایید فرضیه دوم تحقیق و بر اساس نتایج بدست آمده، محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر هزینه حق الزحمه حسابرسی بی تاثیر است. برخی از دیگر محققان، مانند ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) نیز به هیچ رابطه معنی داری در این زمینه دست نیافته اند. به گفته ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) پارامترهای مختلفی مانند دانش حسابرسی، ممکن است موجب بی تاثیر بودن اعمال این مقررات در حق الزحمه حسابرسی شود.

با تایید فرضیه سوم تحقیق، می توان ادعا کرد که محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، موجب بهبود اعتماد استفاده کنندگان گزارش های مالی می شود. این نتیجه، با یافته شارما و همکاران^۲ (۲۰۰۸) و سیکا و همکاران^۳ (۲۰۰۹) و عزیز و اموتسو (۲۰۱۴) انطباق دارد. آن ها ادعا می کنند که، محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی سطحی از اعتماد را فراهم آورد که در آن، انتظارات منطقی بازار و جامعه برآورده می گردد.

در نهایت، پس از بررسی هزینه - منفعت مقررات محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از دیدگاه دو گروه مورد بررسی، می توان گفت، منافع این مقررات نسبت به هزینه های آن برتری دارند. این یافته، با نتایج تحقیق های وهدان و همکاران^۴ (۲۰۰۵) منطبق و در تضاد با یافته های ابیموبویی و کرتو^۵ (۲۰۱۱)، بیٹی و همکاران (۲۰۱۳) و رانک و اسکمیت (۲۰۱۴) می باشد.

با توجه به یافته های تحقیق مبنی بر تاثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می شود کمیته حسابرسی جهت نظارت و تصویب انجام خدمات حسابرسی و سایر خدمات حسابرسی، نقش فعالی در شرکت های بوری در این زمینه داشته باشد.

منابع و ماخذ

- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی الله (۱۳۸۹)، "بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، سال سوم، صص. ۲۵-۴۲.
- حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱). "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی"، دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهراء.
- شلال نژاد، حسین، وحیدی الیزئی، ابراهیم و تمیمی، محمد (۱۳۹۲). "بررسی تاثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه سرمایه گذاران"، دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقا مباحث مدیریت، حسابداری، مهندسی صنایع در سازمانها"

1 Dart

2 Sharma et al

3 Sikka et al

4 Wahdan et al

5 Ebimobwei and Keretu



علوی طبری، حسین و عارف منش، زهره (۱۳۹۲). " بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص. ۷-۲۶.
مرادی، مهدی و پورحسینی، سید مهدی (۱۳۸۸). "بررسی برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، سال اول، شماره اول، صص. ۱۶۸-۱۸۵.
نوروش، ایرج و رمضانی، مسعود (۱۳۸۹). " بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی"، فصلنامه حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۷، صص. ۱-۲۲.
نوری فرد، یداله و فیض پور اقدم، حیدر (۱۳۹۱). " اثر خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره دوم، صص. ۱-۱۳.
نیکبخت، محمدرضا و مهربانی، حسین (۱۳۸۵). "بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، صص. ۱۲۹-۱۴۷.

Almutairi, A.R. and Kimberly, AD. and Terrance, S. (2009). "Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry", *Managerial Auditing Journal*, Vol 24. Issue 7, pp. 600-623.

Aziz, U-F & Omoteso, K (2014). " Reinforcing users' confidence in statutory audit during a post-crisis period", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 15 No. 3, pp. 308-322.

Baker, C. R., Bedard, J & Prat dit Hauret, Ch (2014). " The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29 No. 5, pp. 371-394.

Beattie, V., Fearnley, S and Hines, T (2013), " Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment", *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 1, PP. 56-81.

Carcello, J.V., Hermanson, H. and McGrath, H.T., (۱۹۹۲), "Audit quality attributes: the perception of audit partners, preparers and financial statement users", *Auditing: a journal of practice and theory*, Vol. ۱۱, No. ۱, pp. 1-15.

Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Auditing*, Vol. 25, No. 2, pp. 45-69.

Chan, L., Chen, T.-Y., Janakiraman, S. and Radhakrishnan, S. (2012), "Reexamining the relationship between audit and nonaudit fees: dealing with weak instruments in two-stage least squares estimation", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 27, No. 3, pp. 299-324.

Dart, E., (۲۰۱۱), "UK investors' perceptions of auditor independence", *British accounting review*, Vol. ۴۳, No. ۳, pp. ۱۷۳-185.

Davis, L.R., Soo, B. and Trompeter, G. (2009), "Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts", *Contemporary Accounting Journal*, Vol. 26 No. 2, pp. 517-554.

De Angelo, L.E.(1981) "Auditor size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*. Volume 3, No. 3, pp. 183-199.

Ebimobowei, A. and Keretu, O. J. (2011) Mandatory rotation of auditors on audit quality, costs and independence in South-South, Nigeria, *International Business Management*, Vol. 5, No. 3, pp. 166-172.

Fleming, D., Hee, K and Romanus, R.N (2014), "Auditor industry specialization and audit fees surrounding Section 404 implementation", *Review of Accounting and Finance* Vol. 13, No. 4, pp. 353-370.

Frankel, R., Johnson, M. & Nelson, K. (2002), "The relation between auditors' fees for non-audit services and earnings quality", *The Accounting Review*, Vol. 77 Supplement, pp. 71-105.

Habib, A. (۲۰۱۱), "Audit firm industry specialization and audit outcomes: insights from academic literature", *Research in Accounting Regulation*, Volume. 23, No. 2, pp. ۱۱۴-۱۲۹.

Hay, D., Knechel, R & Li, V (2006) "Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence", *Journal of Business Finance & accounting*, volume. 33, No. 5-6, pp. 715-734.

Ianniello, G (2012). "Non-Audit Services and Auditor Independence in the 2007 Italian Regulatory Environment", *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 2, pp. 147-164.

Jin, J.Y., Kanagaretnam, K. and Lobo, G.J. (2011), "Ability of accounting and audit quality variables to predict bank failure during the financial crisis", *Journal of Banking & Finance*, Vol. 35, No. 11, pp. 2811-2819.

Joe, J (2007), "Do Auditor Provided Non-audit Services Improve Audit Effectiveness?", *Contemporary Accounting Research CAAA*, Volume. 24, No. 2, pp. 467-487.

Lambe, A. (2010), "Lessons from the crisis profession engages in the debate on the future of audit", *Accountancy Ireland*, Vol. 42 No. 4, pp. 7-8.



- Lee, CH., Welker, R and Wang, T (2013), "An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 2, pp. 213-226.
- Lim, C.-Y. and Tan, H.-T. (۲۰۱۰), "Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence", *Contemporary Accounting Research*, Vol. ۲۷, No. ۳, pp. ۹۲۳-۹۵۷.
- Mattessich, R. (1995). Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgements and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 20, No. 4, pp. 259-284.
- Mohamed, D.M and Habib, M.H (2013), " Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt", *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, Vol. 6 No. 2, pp. 116-144.
- Quick, R. and Warming-Rasmussen, B. (2009), "Auditor independence and the provision of non-audit services: perceptions by German investors", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 2, pp. 141-162.
- Quick, R., Sattler, M. and Wiemann, D. (2013), "Agency conflicts and the demand for non-audit services", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 4, pp. 323-344.
- Ruhnke, K and Schmidt, M (2014). "Changing the Institutional Framework of Statutory Audit: Internal Stakeholders' Perceptions of the Associated Benefit and Costs", *European Accounting Review*, . pp.1-21. DOI: 10.1080/09638180.2014.939683
- Sharma, D.S., Boo, E. and Sharma, V.D. (2008), "The impact of non-mandatory corporate governance on auditors' client acceptance, risk and planning judgements", *Accounting & Business Research*, Vol. 38 No. 2, pp. 105-120.
- Sikka, P. (2009), "Financial crisis and the silence of auditors", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 34, Nos 6/7, pp. 868-873.
- Sikka, P., Filling, S. and Liew, P. (2009), "The audit crunch: reforming auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 2, pp. 135-155.
- Sing-Chiu Lau, T. (2009) "Does the Performance of Non-Audit Services by Auditors Impair Independence? Evidence from Firms Post-Service Performance". *papers.ssrn.com*. The Hong Kong Polytechnic University. Hong Kong.
- Solomon, I., Shields, M.D. and Whittington, O.R. (۱۹۹۹), "What do industry-specialist auditors know?", *Journal of Accounting Research*, Vol. ۳۷, No. ۱, pp. ۲۰۸-۱۹۱
- Svanstrom, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, Vol. 22, No. 2, pp. 337-366.
- Svanstrom, T and Sundgren, S (2012), " The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises", *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 1, pp. 54-78.
- Wahdan, M.A., Spronck, P., Ali, H.F., Vaassen, E. and Herik, H. (۲۰۰۵), "Auditing in Egypt: a study of challenges, problems and possibility of an automatic formulation of the auditor's report", *The ۱۴th World Business Congress, IMDA, Granada, Spain, July ۱۴-۱۰*, pp. ۹۸-۹۱.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. and Raghunandan, K. (2003), "Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41, No. 4, pp. 721-744.