

مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره اول، شماره اول، پاییز ۱۳۸۸، پیاپی ۵۷/۳
(مجله علوم اجتماعی و انسانی سابق)

عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس مستقل

دکتر سید حسین سجادی*
دانشگاه شهید چمران اهواز

مهدی ابراهیمی‌مند**
دانشگاه آزاد اسلامی واحد گناباد

چکیده

در این تحقیق، عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس مستقل، از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مزبور، حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی، تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی، پذیرش هدایای صاحب‌کار تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی، از عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس هستند.

واژه‌های کلیدی: ۱. حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی ۲. پذیرش هدایای صاحب‌کار ۳. تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی ۴. تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس.

۱. مقدمه

هر مخلوق و پدیده‌ای در دنیا عضو مهمی به نام مرکز یا هسته دارد که وجودش بر محوریت آن بوده است و بدون آن فاقد معنی می‌باشد. در حرفه‌ی حسابرسی این هسته (استقلال) نام دارد و حسابرسی بدون استقلال نیز بی‌معنا خواهد بود. به همین دلیل است که معمولاً صفت مستقل همراه با حسابرس آورده می‌شود. (بزرگ اصل، ۱۳۷۹)

حسابرسی مستقل از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرآیند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازارهای سرمایه کمک می‌کند. کیفیت حسابرسی به عوامل متعددی به خصوص استقلال حسابرس بستگی دارد. لذا، کاهش استقلال حسابرس به طور مستقیم، بر کیفیت فرایند حسابرسی و اظهارنظر وی تأثیر می‌گذارد. به همین دلیل، جامعه‌های حرفه‌ای توجه جدی به آفتهای استقلال دارند و برای استقلال دو بعد در نظر گرفته‌اند:

* دانشیار بخش حسابداری

** عضو هیأت علمی بخش حسابداری

بعد ظاهری که استقلال ظاهری نام دارد، متکی بر پرهیز از حالاتی است که باعث شک و تردید یک فرد منطقی و آگاه از تمام شرایط و حالتها نسبت به بی‌طرفی حسابرس می‌شود. بعد باطنی یا فکری که به خود حسابرس بستگی دارد و قابل اندازه‌گیری یا مشاهده‌ی مستقیم نیست. دیدگاه‌های جدید، دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بی‌طرفی یا درست‌کاری نمی‌دانند، بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حسابرس نتواند تحت تاثیر این عوامل مادی نظر واقعی خود را بیان کند، یعنی در دیدگاه‌های اخیر، حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حسابرس به «شخصیت تجاری» شروع شده است. به همین دلیل، در این تحقیق عوامل مادی و تجاری (نه عوامل ذهنی) کاهنده‌ی استقلال حسابرس مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

۲. پیشینه تحقیق

در این تحقیق، چهار عامل به عنوان عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس در نظر گرفته شده‌اند که به تشریح مبانی نظری و تحقیقات انجام شده در مورد هر یک از آنها پرداخته می‌شود.

۲.۱. حق الزحمه‌ی معوق حسابرسی

به طور معمول صاحب‌کاران موسسه‌های حسابرسی، همه‌ی مبلغ حق الزحمه‌ی حسابرسی را پیش پرداخت نمی‌کنند و در برخی موارد، باقیمانده‌ی حق الزحمه را هنگام ارایه‌ی گزارش حسابرسی می‌پردازند.

موردی نیز پیش می‌آید که حق الزحمه‌ی پرداخت نشده‌ای (حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی) تا دوره‌های بعدی باقی می‌ماند. در این حالت، باید بررسی شود که آیا حق الزحمه‌ی پرداخت نشده‌ی سال قبل (به هر میزان) می‌تواند به همراه حق الزحمه‌ی سال جاری، مشابه یک وام در نظر گرفته شود؟

انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۸) در این مورد می‌گوید: در صورت وجود حق الزحمه‌ی پرداخت نشده در هنگام انتشار گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس از بین می‌رود.

کمسیون اروپایی (۲۰۰۰) در بند ۸/۳ آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌کند: در صورتی که حق الزحمه‌ی سال جاری (خدمات حسابرسی و یا غیر حسابرسی) مشابه یک وام در نظر گرفته شود در این حالت، حسابرس نباید کار را قبول کند و باید استعفا دهد.

انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان وولز (۱۹۹۵) در بند ۴/۱۳ آیین رفتار حرفه‌ای خود بیان می‌کند: «قبل از شروع کار حسابرسی، باید یکی از شرکای موسسه‌ی حسابرسی که درگیر کار حسابرسی مورد نظر نیست موقعیت را ارزیابی کرده و بررسی نماید که آیا باید با حق الزحمه‌ی معوق به مثابه‌ی یک وام برخورد شود یا خیر؟».

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱) در بند ۸/۲۰۵ آیین رفتار حرفه‌ای طرح موضوع حق الزحمه‌ی پرداخت نشده با کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار انتخاب و یک حسابرس حرفه‌ای برای

مشورت و کنترل کار حسابرسی شرکت مورد نظر را توصیه می‌کند. به نظر انجمن حسابداران رسمی استرالیا (۲۰۰۲)، به طور کلی باید حق الزحمه‌ی معوق قبل از انتشار گزارش حسابرسی دریافت شود و در صورتی که مشابه وام تلقی گردد، فدراسیون بین‌المللی حسابداران باید حفاظت‌های اعلام شده را اعمال نماید.

فرث^۱ (۱۹۸۰)، در تحقیقی که در کشور انگلستان انجام داد به این نتیجه رسید که، از دیدگاه حسابرسان هشت موسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان، حسابرسان سایر موسسه‌های حسابرسی، حسابداران شاغل در شرکت‌های تولیدی و خدماتی، تحلیل‌گران مالی و مدیران موسسه‌های بانکی و اعتباری، حق الزحمه‌ی معوق، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد. با این تفاوت که حسابداران شاغل در شرکت‌های تولیدی، کمتر نگران از دست رفتن استقلال حسابرس بودند.

آگاسر و دوپنیک^۲ (۱۹۹۲) در تحقیقی که در کشورهای آمریکا، آلمان و فلیپین انجام دادند به این نتیجه رسیدند که، از دیدگاه حسابرسان مستقل کشورهای مزبور حق الزحمه‌ی معوق، تاثیر کاهنده بر استقلال حسابرس دارد با این تفاوت که، میزان اعتقاد به تاثیر کاهنده داشتن حق الزحمه‌ی معوق بر استقلال حسابرس در حسابداران رسمی فلیپین، کمتر از دو کشور دیگر بوده است.

تئوه ولیم^۳ (۱۹۹۴) در تحقیقی که در کشور مالزی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که، از دیدگاه حسابرسان و حسابداران شاغل در صنایع، عدم پرداخت حق الزحمه‌ی حسابرس قبل از انتشار گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد، با این تفاوت که حسابداران بیشتر نگران از دست رفتن استقلال حسابرسی بوده‌اند.

۲.۲. تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی

در بیشتر کشورها، انتخاب حسابرس مستقل به پیشنهاد هیات مدیره و تصویب مجمع عمومی سهام‌داران، صورت می‌گیرد. در کشورهایی با قوانین جدیدتر کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار، حسابرس مستقل را انتخاب می‌کند. اما در گزارش کمیته‌ی بلوریبون^۴ (۱۹۹۹) اعلام شد، علی‌رغم تاکید بر نقش بیشتر کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار در انتخاب یا تعویض حسابرسان، در کشور آمریکا هم‌چنان مدیریت صاحب‌کار نقش مهمی در انتخاب یا عزل حسابرسان مستقل ایفا می‌نماید.

پارک^۵ (۱۹۹۰) معتقد است، در صورتی که اگر مدیریت صورت‌های مالی را بر اساس متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش نماید در چنین شرایطی، حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود یکی را انتخاب کند. در صورت عدم پذیرش درخواست مدیریت، ممکن است مدیریت تهدید به تغییر حسابرس یا تغییر نرخ‌های حق الزحمه‌ی حسابرسی را اعمال نماید.

اوکونور^۶ (۲۰۰۲) پس از انجام تحقیقی به این نتیجه رسید که، میزان تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس مستقل، عامل مهمی در حفظ یا مخدوش شدن استقلال حسابرس است. چایکن و «وو»^۷ (۲۰۰۱) در تحقیقی در کشور سنگاپور به این نتیجه رسیدند که در یک دوره‌ی

ده ساله (۱۹۹۵-۱۹۸۶)، تغییر حسابرسان در شرکت‌هایی با موسسه‌های حسابرسی کوچک، اهرم مالی زیاد، درآمدهای دستکاری شده و ... صورت گرفته بود.

تحقیق مایهو و پایک^۸ (۲۰۰۲) نشان داد که، انتقال واقعی قدرت انتخاب و تعویض حسابرسان مستقل از مدیریت به سهام‌داران، قانون شکنی و نقض استقلال حسابرسان را به طور اساسی کاهش می‌دهد.

در تحقیق بی‌تی و همکارانش^۹ (۱۹۹۹)، توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب حسابرسان مستقل از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، شرکای موسسه‌های حسابرسی و تحلیل‌گران مالی، به ترتیب رتبه‌های دهم، نهم و دهم را در میان بیست و چهار عامل کاهنده‌ی استقلال به خود اختصاص داد. همچنین، توانایی تاثیرگذاری مدیریت در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، رتبه‌ی دوازدهم را (از دیدگاه هر سه گروه مزبور) در میان همان بیست و چهار عامل کاهنده به خود اختصاص داده بود.

تئوه ولیم (۱۹۹۴) در تحقیقی که در کشور مالزی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان و حسابداران شاغل در صنعت، توانایی تاثیرگذاری مدیریت در تعویض حسابرسان، عامل کاهنده‌ی استقلال حسابرسان مستقل است.

۲.۳. پذیرش هدایا و مهمان نوازی‌های صاحب‌کار

اگر چه دریافت هدیه و مهمان‌نوازی در امور تجاری امری معمول و رایج بوده اما، در حرفه‌ی حسابرسی به گونه‌ای دیگر با آن برخورد شده است. پذیرش هدایا، بیشتر جنبه‌ی استقلال‌ظاهری حسابرسان را مخدوش می‌سازد و ممکن است تهدید خویشاوندی^{۱۰} یا تهدید نفع شخصی^{۱۱} ایجاد کند. حسابرسان باید در مورد پذیرش هدایا و مهمان‌نوازی‌های صاحب‌کار بسیار مواظب و حساس باشند.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱) در بند ۸/۲۱۰ آیین رفتار حرفه‌ای خود توصیه می‌کند که حسابرسان نباید هدایا و مهمان‌نوازی‌های صاحب‌کار را بپذیرند، مگر این که بسیار کم اهمیت باشند و گرنه با هیچ حفاظتی قابل جبران نیست.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۵) بیان می‌کند، در صورتی که عضوی از تیم حسابرسی بیش از یک یادگاری^{۱۲} یا هدیه از صاحب‌کار دریافت کند، حتی در صورت اطلاع موسسه، استقلال حسابرسان مخدوش می‌شود.

انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز (۱۹۹۵) معتقد است، موسسه‌ی حسابرسی یا شخص نزدیک به موسسه‌ی حسابرسی نباید هدیه‌ای قبول کند، مگر این که ارزش آن بسیار کم باشد.

انجمن حسابداران خبره‌ی کانادا (۲۰۰۰) بیان می‌کند، حسابرسان نباید هدیه‌ای قبول کنند؛ مگر این که ارزش آن بسیار کم باشد. در غیر این صورت، با هیچ حفاظتی قابل جبران نیست.

انجمن حسابرسان مستقل استرالیا (۲۰۰۲) نیز مشابه انجمن حسابداران خبره‌ی کانادا معتقد است، حسابرسان نباید هدیه‌ای قبول کنند، مگر این که ارزش آن بسیار کم باشد. در غیر این صورت، با هیچ حفاظتی قابل جبران نیست.

حسین عبدالهی (۱۳۸۱) در تحقیقی که در ایران انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، حسابرسان مستقل و مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری دریافت هدیه از صاحب‌کار، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد.

۲.۴. تداوم انتخاب حسابرس برای مدت طولانی

تداوم کار طولانی کارکنان ارشد یک موسسه‌ی حسابرسی با یک صاحب‌کار ممکن است، تهدید خویشاوندی یا اعتماد^{۱۳} ایجاد کند. از بیست و پنج سال قبل تاکنون چرخش شریک به عنوان بخشی از فرایندهای کنترل کیفیت برای موسسه‌های حسابرسی که شرکت‌های عضو کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا را حسابرسی می‌کنند، در نظر گرفته شد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۲۰۰۱)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۷۸)، انجمن حسابداران خبره‌ی کانادا (۲۰۰۰) و انجمن حسابرسان مستقل استرالیا (۲۰۰۲)، معتقدند که شریک اصلی تیم حسابرسی می‌تواند حداکثر تا هفت سال پیاپی به حسابرسی یک شرکت بپردازد. البته، جامعه‌های حرفه‌ای مزبور برگشت به انجام حسابرسی شرکت را پس از دو سال وقفه، مجاز دانسته‌اند.

کمیسیون اروپایی (۲۰۰۰) و انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان ولز (۱۹۹۵) بیان می‌کنند که، شرکای تیم حسابرسی می‌توانند حداکثر تا هفت سال حسابرسی یک شرکت را به طور پیاپی انجام دهند. اما، کمیسیون اروپایی برگشت به حسابرسی را پس از دو سال وقفه و انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان ولز این بازگشت را بعد از پنج سال وقفه مجاز می‌دانند. البته، بیشتر جامعه‌های حرفه‌ای دنیا موسسه‌های حسابرسی کوچک را از این موضوع مستثنی کرده‌اند.

در تحقیق بی‌تی و همکارانش (۱۹۹۹)، چرخش شرکای اصلی موسسه‌های حسابرسی هر هفت سال یک بار از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، شرکای موسسه‌های حسابرسی و تحلیل‌گران مالی به ترتیب رتبه‌های پنجم، هشتم و سیزدهم را در میان بیست و پنج عامل افزایش‌دهنده‌ی استقلال حسابرس به خود اختصاص داده بود.

تحقیق شوکلی و شیفلر^{۱۴} (۱۹۸۴) نشان داد، میزان موافقت حسابرسان مستقل هشت موسسه‌ی بزرگ حسابرسی جهان، سایر حسابرسان مستقل، اعتبار دهندگان و تحلیل‌گران مالی با چرخش اجباری موسسه‌های حسابرسی هر سه تا پنج سال به ترتیب صفر، پنج، سی و پنج، نود و یک درصد بوده است. در حقیقت، حسابرسان مستقل با چرخش اجباری موسسه‌های حسابرس به طور مطلق مخالف بوده‌اند.

۳. فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های چهارگانه‌ی تحقیق که پس از بررسی تحقیقات مشابه خارجی و مبانی نظری استقلال حسابرس استخراج و با شرایط و جامعه‌ی کنونی ایران سازگار تشخیص داده شدند، عبارتند از:

۱. عدم پرداخت حق‌الزحمه‌ی معوق حسابرسی، بر استقلال حسابرس تاثیر کاهنده دارد.

۲. توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی، بر استقلال حسابرس تاثیر کاهنده دارد.

۳. پذیرش هدایا و مهمان‌نوازی‌های صاحب‌کار، بر استقلال حسابرس تاثیر کاهنده دارد.

۴. تداوم انتخاب حسابرس از سوی صاحب‌کار برای مدت طولانی، بر استقلال حسابرس تاثیر کاهنده دارد.

علاوه بر این، برای اطمینان از عدم تاثیر متغیرهای تعدیل‌کننده بر نتایج تحقیق، دو فرضیه‌ی فرعی نیز به شرح زیر تدوین گردید:

۱. بین میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و دیدگاه آنان نسبت به استقلال حسابرس، رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۲. بین میزان تجربه آزمودنی‌ها و دیدگاه آنان نسبت به استقلال حسابرس، رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۴. جامعه‌ی آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه، حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بوده است. دلیل انتخاب این جامعه به گفته‌ی آگاسر و دوپنیک (۱۹۹۱)، آشنایی و مرتبط بودن این گروه با مفهوم استقلال است. تعداد اعضای جامعه‌ی مزبور در پایان سال ۱۳۸۱، ۱۱۰۹ نفر بوده است. اعضای جامعه‌ی آماری به طبقات جداگانه‌ای که دارای ویژگی خاصی هستند، تقسیم شدند. پس از انجام آزمون مقدماتی^{۱۵}، حجم نمونه با توجه به فرمول جامعه‌ی محدود برابر ۹۸ نفر به دست آمد. سپس به روش تصادفی طبقه‌ای نسبی، نمونه از بین جامعه‌ی آماری انتخاب شد. چگونگی توزیع جامعه و نمونه‌ی آماری در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

۵. ابزار گردآوری داده‌ها

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

در پرسشنامه سوال‌ها از دو بعد نظری (اعتقاد به تاثیر نظری عوامل) و بعد کاربردی (میزان رعایت عوامل مزبور در عمل) مطرح شد. پاسخ دهنده ابتدا می‌بایست از بعد نظری اعتقاد خود را به صورت یکی از سه حالت: «افزاینده‌ی استقلال» و «کاهنده‌ی استقلال» و یا «بدون تاثیر» بر استقلال حسابرس انتخاب می‌کرد و سپس در صورت انتخاب افزایش‌دهنده‌ی استقلال، یا کاهنده‌ی استقلال، میزان آن را در

عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس مستقل ۱۰۱

پیوستار مربوط، از صفر تا ۹، نشان می‌داد. علاوه بر این، میزان رعایت آن‌ها را در عمل نیز از صفر تا ۹ در پیوستار مربوط بعدی مشخص می‌کرد. مقیاس ارایه شده به صورت زیر بوده است:

<input type="checkbox"/> افزایشدهی استقلال			<input type="checkbox"/> کاهنده‌ی استقلال			<input type="checkbox"/> بدون تاثیر			
۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
میزان افزایشدهی یا کاهندگی استقلال									
ارزیابی وضعیت کنونی									
۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹

چپس از گردآوری پرسشنامه‌ها نسبت به تحلیل پاسخ‌ها و شماره‌گذاری طیف اقدام شد. بدین صورت که در حالت افزایشده بودن از اعداد مثبت از یک تا ۹ و برای کاهنده بودن، از اعداد منهای یک تا منهای ۹- و برای حالت بدون تاثیر نیز از عدد صفر استفاده شد. در نتیجه، صورت طیف به گونه‌ای ۲۱ عددی درآمد که اعداد از ۹- تا ۱- «کاهنده بودن» عامل و صفر «عدم تاثیر» و اعداد از ۱ تا ۹ «افزاینده بودن» عامل را نشان می‌داد. هر اندازه که قدر مطلق عدد بیشتر بود تاثیر آن نیز بیشتر دانسته می‌شد، یعنی عدد ۹- بیشتر تاثیر «کاهندگی» و عدد ۹+ بیشترین تاثیر «افزاینده‌گی» را نشان می‌داد. این حالت هم برای ارزیابی و تحلیل نظری تاثیر عوامل و هم برای ارزیابی و تحلیل تاثیر عملی عوامل به کار گرفته شد.

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

پرسشنامه به شیوه‌ای تنظیم شده بود که امکان شناسایی آزمون شوندگان وجود نداشت و در نامه‌ی ضمیمه‌ی هر پرسشنامه ضمن تشریح هدف‌های تحقیق و اهمیت آن، به پاسخ‌دهندگان اطمینان لازم در مورد پاسخ‌های آنان داده شد تا با اعتماد بیشتری، پرسشنامه را تکمیل کنند. شاخص‌های مربوط به هر یک از فرضیه‌ها در جدول‌های شماره ۲ و ۳ نشان داده شده است.

۶. روایی و اعتبار ابزار اندازه‌گیری

۶.۱. روایی

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

۶. پایایی

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

۷. نحوه‌ی آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون چهار فرضیه‌ی اصلی از آزمون T-test استفاده شد. فرضیه‌ی آماری آن‌ها به شرح زیر است:

$H_0: \mu \geq 0$ نقیض ادعا

$H_1: \mu < 0$ نقیض ادعا

۷.۱. نتایج آزمون فرضیه‌ها

مقدار اهمیت آلفای محاسبه شده برای چهار فرضیه‌ی اصلی کمتر از پنج درصد بوده است که باعث رد فرض‌های H_0 و تأیید فرض‌های H_1 گردید. به عبارت دیگر، همه‌ی گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری تأثیر کاهنده‌ی حق‌الزحمه معوق حسابرسی، توانایی تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، پذیرش هدایای صاحب‌کار، تداوم انتخاب حسابرس به مدت طولانی را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. خلاصه‌ی نتایج به دست آمده از تحلیل آماری مربوط به چهار فرضیه‌ی مزبور، در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

۷.۲. نتایج آزمون فرضیه‌ها به تفکیک گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری

در این مرحله، آزمون فرضیه‌ها به تفکیک گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری انجام شد. برای انجام این آزمون، به دلیل این که حجم نمونه‌ی گروه‌های اول (حسابرسان شاغل انفرادی) و سوم (حسابداران شاغل در سازمان حسابرسی) کمتر از ۳۰ نفر بودند، از روش‌های ناپارامتری و برای گروه‌های دوم (حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه) و چهارم (حسابرسان غیرشاغل) با حجم نمونه‌ی بیش از ۳۰ نفر، از آزمون T-test استفاده شد. مشابه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بر مبنای نظرات کل نمونه‌ی آماری، نتایج به دست آمده در این مرحله نشان می‌دهد که مقدار اهمیت آلفای محاسبه شده برای هر یک از گروه‌های چهارگانه‌ی مزبور، بسیار کمتر از پنج درصد بوده است. در نتیجه، باعث رد فرض‌های H_0 و تأیید فرض‌های H_1 شد. به عبارت دیگر، هر یک از گروه‌های چهارگانه‌ی نمونه‌ی آماری نیز به طور جداگانه تأثیر کاهنده‌ی حق‌الزحمه‌ی معوق حسابرسی، توانایی تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، پذیرش هدایای صاحب‌کار، تداوم انتخاب حسابرس به مدت طولانی را بر استقلال حسابرس تأیید کردند. بنابراین، بین نظرات و دیدگاه‌های گروه‌های چهارگانه‌ی عضو نمونه‌ی آماری در مورد کاهنده بودن اثر عوامل مزبور بر استقلال حسابرس، اختلاف معناداری مشاهده نمی‌شود. نتایج به دست آمده در

جدول‌های شماره ۵ و ۶ نشان داده شده است.

۸. رتبه‌بندی عوامل کاهنده‌ی استقلال

در این مرحله، عوامل کاهنده‌ی استقلال از دیدگاه آزمودنی‌ها (به لحاظ نظری) بر حسب بیشترین تا کمترین تاثیر مرتب شده در جدول شماره ۷ نشان داده شدند. نتایج نشان می‌دهد، بیشترین عامل کاهنده‌ی استقلال، تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (با میانگین $-۶/۲۳۷$) و کمترین عامل کاهنده‌ی استقلال، سهامی خاص بودن شرکت صاحب کار (با میانگین $-۱/۷۶۹$) است. جزییات بیشتر رتبه‌بندی در جدول شماره ۷ نشان داده شده است.

۹. بررسی نتایج سوال‌های چهارگانه‌ی تکمیلی

همان‌گونه که در جدول شماره ۸ مشاهده می‌شود، در مورد زمان منطقی چرخش حسابرس برای رده پایین‌تر از مدیر، توافق مبنی بر پنج سال و همین توافق نیز برای حساب‌رسان مدیر و بالاتر در موسسه‌ی حسابرسی مشاهده شد. در مورد صاحب‌کار با بیشترین استقلال حسابرس، ۹۶ درصد نمونه‌ی آماری گزینه‌ی شرکت فعال بوردی را انتخاب کردند. اما در مورد میزان منطقی پذیرش هدایا توافق نسبی وجود نداشت، زیرا تنها ۴۵ درصد از نمونه‌ی آماری گزینه‌ی کمتر از نیم درصد را انتخاب کرده بودند.

۱۰. بررسی نتایج متغیرهای تعدیل‌کننده

برای تعیین تاثیر متغیرهای تعدیل‌کننده‌ی میزان تحصیلات و تجربه‌ی آزمودنی‌ها بر نتایج تحقیق، از آزمون کای-دو استفاده شد. نتایج آزمون نشان داد، سطح تحصیلات و میزان تجربه‌ی آزمودنی‌ها تاثیر معناداری بر نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نداشته‌اند. (نتایج به دست آمده در جدول شماره ۹).

۱۱. 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:

۱۱.۱. توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر حق‌الزحمه و انتخاب یا تعویض حسابرس

نتایج تحقیق نشان داد که، توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر حق‌الزحمه و انتخاب حسابرس تاثیر کاهنده‌ی زیادی بر استقلال حسابرس دارد. بنابراین، بهتر است حق انتخاب، تغییر و تعیین حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسان به یک گروه مستقل از مدیریت شرکت‌ها محول شود. این گروه می‌تواند کمیته‌ی حسابرسی صاحب‌کار (شامل مدیران غیر موظف) و یا گروهی از سهام‌داران به نام سهام‌داران

امین که مجمع عمومی آن‌ها را انتخاب می‌نماید، باشند. در غیر این صورت، مدیریت باید دلایل خویش را برای تعویض و یا انتخاب موسسه‌ی حسابداری، به صورت مفصل، با حضور حساب‌رسان به سهام‌داران اعلام نماید.

۱۱.۲. حق‌الزحمه‌ی معوق حسابداری

با توجه به این که نتایج تحقیق نشان داد عدم پرداخت حق‌الزحمه به مدت بیش از یک سال تاثیر کاهنده‌ی زیادی بر استقلال حساب‌رس دارد. بهتر است سازمان حسابداری یا جامعه‌ی حساب‌داران رسمی ایران، اعضای خود را از قبول صاحب‌کارانی که حق‌الزحمه‌ی معوق را پرداخت نکرده‌اند، باز دارند و بورس اوراق بهادار و سایر سازمان‌ها و نهادهای ذیربط نیز شرکت‌ها را ملزم به پرداخت تمام حق‌الزحمه‌ی معوق حساب‌رسان (قبل از انتشار گزارش دوره‌ی بعد یا حتی مدتی به عنوان نمونه، حداقل یک ماه قبل از انتشار گزارش دوره‌ی بعد) نماید.

علاوه بر این، در این گونه موارد شریک دیگری نیز بر کار شریکی که حق‌الزحمه‌ی معوق دارد، نظارت کند. در صورت عدم وجود چنین شریکی (مانند؛ حساب‌رسان شاغل انفرادی) موضوع را با موسسه‌ی دیگری مطرح کرده و حساب‌دار رسمی دیگر را برای نظارت بر کار خود و یا برای مشاوره انتخاب نماید و در آخر می‌تواند در این گونه موارد کار را قبول نکرده و یا کار را به شریک دیگری واگذار نمود.

در مجامع عمومی شرکت‌ها نیز میزان حق‌الزحمه‌ی پرداخت نشده حسابداری و دلیل آن با حضور حساب‌رس یا نماینده‌ی وی مطرح شود و سهام‌داران از چگونگی امور مطلع شوند.

۱۱.۳. پذیرش هدایای صاحب‌کار

در این مورد، اگر چه ممکن است حساب‌رس پس از دریافت هدایا، سعی در ارزیابی کاری با کیفیت بهتر نماید و برای حفظ اعتبار خود تلاش کند، اما تهدیدی که به وجود می‌آید تهدید نفع شخصی و تهدید خویشاوندی است و ممکن است استقلال ظاهری حساب‌رس را مخدوش کند. نتایج تحقیق نشان داد به اعتقاد نمونه‌ی آماری، دریافت و پذیرش هدایا کاهنده‌ی استقلال است. پس حساب‌رسان باید از پذیرش چنین هدایایی به شدت خودداری نمایند. زیرا، استقلال ظاهری حساب‌رس را کاملاً مخدوش می‌سازد.

۱۱.۴. تداوم انتخاب یک موسسه‌ی حسابداری یا یک شریک حسابداری به مدت طولانی

بر اساس تحقیق انجام شده، تداوم انتخاب یک موسسه‌ی حسابداری یا شریک به مدت طولانی، تاثیر کاهنده بر استقلال حساب‌رس دارد. از این رو، پیشنهاد می‌شود: جامعه‌ی حساب‌داران رسمی ایران، اعضای خود را ملزم نماید حداکثر هر پنج سال یک بار صاحب‌کار خود را تغییر دهند و در موسسه‌های حسابداری نیز شرکت‌ها هر پنج سال یک بار صاحب‌کاران‌شان را تغییر دهند. در غیر این صورت، حتماً نظارت و یا مشورتی از سوی حساب‌دار رسمی دیگر که به طور مستقیم درگیر حسابداری همان صاحب‌کار نیست، صورت پذیرد.

۱۲. محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌های این تحقیق به طور خلاصه به شرح زیر بوده است:

- محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه‌ی کتبی.
- عدم تکمیل پرسشنامه از سوی بعضی از افراد نمونه‌ی آماری، به طوری که پس از سه بار ارسال تعداد پرسشنامه‌ی لازم برای تحلیل، فراهم شد.
- نتایج تحقیق تنها به جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و دیگر حسابرسی‌کنندگان که ویژگی حسابدار رسمی را دارند، اما هنوز به عضویت جامعه در نیامده‌اند، قابل تعمیم است.

۱۳. پیشنهادها

طی هر تحقیق، پژوهشگر ابعاد گسترده‌تر و تازه‌تری از موضوع را کشف می‌نماید، که خود می‌تواند نقطه‌ی آغازینی برای تحقیقات بعدی شود. پاره‌ای از این موارد به شرح زیر هستند:

- بررسی دلایل عدم ایجاد کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌ها در ایران.
- بررسی تاثیر روابط استخدامی حسابرس، آشنایان و اقوام وی با صاحب‌کار، بر استقلال حسابرس.
- بررسی استقلال در قوانین بزرسی ایران و مقایسه‌ی آن با قوانین بزرسی سایر کشورها.
- بررسی استقلال سازمان حسابرسی نسبت به صاحب‌کارانش (به صورت موردی و در حد توان محقق).
- بررسی تاثیر نوع و چگونگی سیستم کنترل داخل صاحب‌کار بر استقلال حسابرسی آن شرکت.
- بررسی میزان علاقه‌مندی سهام‌داران شرکت‌های بورس اوراق بهادار (یا سایر شرکت‌ها)، نسبت به مباحث مربوط به استقلال حسابرس آن شرکت‌ها.
- بررسی سایر عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس.

جدول ۱: چگونگی توزیع نمونه‌ی آماری بین جامعه‌ی آماری

ردیف	گروه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران	تعداد جامعه	درصد	تعداد (نمونه)	درصد
۱	حسابرسان شاغل انفرادی	۱۵۳	۱۳/۸	۱۴	۱۴/۲۹
۲	حسابرسان شریک در ۱۰۷ موسسه‌ی عضو جامعه	۳۴۷	۳۱/۲۹	۳۰	۳۱/۶۳
۳	حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی	۲۸۹	۲۶/۰۶	۲۵	۲۵/۵۱
۴	حسابرسان غیر شاغل	۳۲۰	۲۸/۸۵	۲۹	۲۸/۵۷
جمع		۱۱۰۹	٪۱۰۰	۹۸	۱۰۰

جدول ۲: شاخص‌های مطرح شده برای آزمون فرضیه‌ها

ردیف	شاخص‌ها	شماره‌ی فرضیه
۱	عدم پرداخت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی سال قبل، از سوی صاحب‌کار	فرضیه‌ی شماره یک
۲	توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	فرضیه‌ی شماره دو
۳	توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب حسابرس	فرضیه‌ی شماره دو
۴	توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر تعویض حسابرس	فرضیه‌ی شماره دو
۵	دریافت هدایا از صاحب‌کار بیش از حد متعارف	فرضیه‌ی شماره سه
۶	دریافت تخفیف خرید کالا بیش از حد متعارف	فرضیه‌ی شماره سه
۷	پذیرش مهمان‌نوازی‌های صاحب‌کار	فرضیه‌ی شماره سه
۸	تداوم انتخاب حسابرس از سوی صاحب‌کار به مدت بیش از پنج سال	فرضیه‌ی شماره چهار
۹	تداوم انتخاب حسابرس از سوی صاحب‌کار به مدت بیش از ده سال	فرضیه‌ی شماره چهار
۱۰	تداوم انتخاب حسابرس از سوی صاحب‌کار به مدت بیش از پانزده سال	فرضیه‌ی شماره چهار

جدول ۳: سوال‌های چهارگانه‌ی پرسشنامه

سوال‌ها	پاسخ‌های (گزینه‌های) ارایه شده
۱. شرکت دارای حسابرس با بیشترین استقلال	<ul style="list-style-type: none"> • شرکت فعال بورسی • شرکت‌های بورسی • شرکت‌های سهام عام (غیر بورسی)
۲. حد منطقی پذیرش هدایای صاحب‌کار	<ul style="list-style-type: none"> • اصلاً نباید قبول کند. • کمتر از نیم درصد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی همان صاحب‌کار • کمتر از یک درصد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی همان صاحب‌کار • کمتر از دو درصد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی همان صاحب‌کار • نمی‌توان درصد معینی مشخص کرد.
۳- تداوم حسابرس یک صاحب‌کار برای حسابرسان رده پایین‌تر از مدیر	<ul style="list-style-type: none"> • کمتر از ۳ سال • کمتر از ۵ سال • کمتر از ۷ سال • کمتر از ۱۰ سال • بدون محدودیت
۴. تداوم حسابرسی یک صاحب‌کار برای رده‌ی مدیر و بالاتر	<ul style="list-style-type: none"> • کمتر از ۳ سال • کمتر از ۵ سال • کمتر از ۷ سال • کمتر از ۱۰ سال • بدون محدودیت

عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس مستقل ۱۰۷

جدول ۴: آزمون چهار فرضیه برای کل نمونه‌ی آماری

نتیجه آزمون	فاصله اطمینان	میانگین	p- مقدار	Df	t	شرح	فرضیه
تأیید	-۵/۱۷۶ -۵/۹۸۸	-۵/۵۸۲	$1/15 * 10^{-18}$	۹۷	-۲۷/۲۸۴	حق‌الزحمه‌ی مصدق	اول
تأیید	-۵/۸۰۷ -۴/۴۹۹	-۱/۱۵۳	$1/15 * 10^{-18}$	۹۷	-۳۵/۳۳۸	توانایی تاثیرگذاری مدیریت	دوم
تأیید	-۵/۵۲۵ -۶/۲۳۰	-۵/۸۷۸	$1/15 * 10^{-18}$	۹۷	-۳۳/۰۵۶	پذیرش هدایا	سوم
تأیید	-۴/۵۷۱ -۵/۳۲۷	-۴/۹۴۹	$1/15 * 10^{-18}$	۹۷	-۲۵/۹۶۰	تداوم انتخاب یک حسابرس به مدت طولانی	چهارم

جدول ۵: آزمون فرضیه‌ها به روش T-Test برای گروه‌های دوم و چهارم

نتیجه آزمون	$H_0 : \mu \neq 0 \quad H_0 : \mu = 0$				شرح	فرضیه
	گروه چهارم		گروه دوم			
	آزمون دوطرفه	t	آزمون دوطرفه	T		
تأیید	$1 * 10^{-16}$	-۲۴/۹۴۵	$2/9 * 10^{-16}$	-۱۷/۸۸۵	حق‌الزحمه‌ی معوق حسابرسی	اول
تأیید	$1 * 10^{-16}$	-۲۶/۷۰۴	$2/9 * 10^{-16}$	-۲۸/۷۷۶	توانایی تاثیرگذاری مدیریت	دوم
تأیید	$1 * 10^{-16}$	-۲۸/۲۰۹	$2/9 * 10^{-16}$	-۱۹/۹۲۱	پذیرش هدایا	سوم
تأیید	$1 * 10^{-16}$	-۱۹/۵۸۵	$2/9 * 10^{-16}$	-۱۵/۵۵۱	تداوم انتخاب حسابرس...	چهارم

جدول ۶: آزمون فرضیه‌ها به روش ناپارامتری برای گروه‌های اول و سوم

آزمون دو طرفه‌ی دقیق	گروه سوم		گروه اول		شرح	فرضیه
	آزمون دو طرفه‌ی دقیق	آزمون نسبت	آزمون دو طرفه‌ی دقیق	آزمون نسبت		
تأیید	$1/19 * 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	حق‌الزحمه‌ی معوق حسابرسی	اول
تأیید	$1/19 * 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	توانایی تاثیرگذاری مدیریت	دوم
تأیید	$1/19 * 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	پذیرش هدایا	سوم
تأیید	$1/19 * 10^{-7}$	۰/۵۰	۰/۰۰۰۲۴	۰/۵۰	تداوم انتخاب حسابرس ...	چهارم

جدول ۷: رتبه‌بندی عوامل کاهنده‌ی استقلال

میانگین	رتبه	عامل کاهنده‌ی استقلال
-۶/۲۳۷	۱	تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی
-۶/۱۸۲	۲	تعویض یا انتخاب حسابرسی
-۵/۷۳۵	۳	حق الزحمه‌ی معوق
-۵/۵۹۰	۴	پذیرش هدایا
-۵/۱۶۸	۵	تداوم انتخاب حسابرسی بیش از ۵ سال
-۳/۰۴۱	۶	تداوم انتخاب حسابرسی بیش از ۱۰ سال
-۱/۷۶۹	۷	سهامی خاص بودن صاحب‌کار

جدول ۸: بررسی سوال‌های تکمیلی پرسشنامه

ردیف	سوال	درصد نمونه	پاسخ
۱	درصد منطقی پذیرش هدایا	۴۵	کمتر از نیم درصد
۲	زمان منطقی چرخش برای رده‌ی پایین‌تر از مدیر	۸۱	کمتر از پنج سال
۳	صاحب‌کار با بیشترین استقلال	۹۶	فعال بورس
۴	تداوم انتخاب مدیر و شریک	۷۹	کمتر از پنج سال

جدول ۹: چکیده‌ی محاسبه‌های آماری فرضیه‌های فرعی

فرضیه	متغیر	تعداد کای مربع	ضریب کرامر	درجه‌ی آزادی	سطح معنی‌داری قراردادی	سطح معنی‌داری	نتیجه‌ی آزمون
فرعی ۱	میزان تحصیلات	۶/۸۰	۳/۱۳	۲	۰/۰۵	۰/۰۵۴	رد
فرعی ۲	میزان تجربه	۳/۱۸	۲/۱۵	۲	۰/۰۵	۰/۲۰۰	رد

یادداشت‌ها

1. Firth
2. Agaser & Douppnik
3. Tech & Lim
4. Blue Ribbon Committee
5. Park
6. O'connor
7. Chyekon & Woo
8. Mayhew & Pike
9. Beattie et al.
10. Familiarity Threat
11. Interest Threat Self
12. Token
13. Familiarity of Trust Threat
14. Shockley & Scheifler
15. Pilot

منابع

الف. فارسی

بزرگ اصل، موسی. (۱۳۷۹). *استقلال حسابرس در تئوری و عمل*. حسابرس، ۶، ۲۰.
 عبدالمهی، حسین. (۱۳۸۱). *پایان نامه‌ی کارشناسی ارشد*. دانشگاه تهران، دانشکده‌ی مدیریت.

ب. انگلیسی

Agaser, G. M. and Douppnik, T. S. (1991). *Perceptions of Auditor Independence: A Cross-Cultural Study*. **International Journal of Accounting**, 6, 220-237.

AICPA, Ad Hoc Committee on Independence. (1964). *Final Report*. **Journal of Accountancy**, Recommendations (Cohen Commission), New York, 3 (25), 60.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1978). *Division for CPA Firms SEC Practice, Section Peer Review Manual*. p. 66.

Bailey A. B. (1995). *The Practicing Professionals Mental Model: Are We Creating the Right Mental for New Professionals?* **Issues In Accounting Education**, 10 (1), 191-195.

Barr, A. (1959). *Accounting Changing Patterns: The Impact of Regulatory Agencies*. Address Presented in Chicago. Nov. 11, p.43, Accessed at <<http://www.sec.gov/news/speech/1959/111159bar.pdf>>

Bartlett, R. W. (1993). *A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept*. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 6 (2), 52-67.

Beattie V., Brandt. R, and Fernley, S. (1999). *Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence*, **Journal of International Accounting, Auditing & Taxation**, 8(1), 67-107.

Berryman R. G. (1978). *Auditor Independence: It's Historical Development and Some Proposals for Research*. in S. B. Loeb, Ed., **Ethics in Accounting Profession**, New York: John Wiley & Sons, 141-158.

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, 200-2010.

Carey, J. (1970). **The Rise of the Accounting Profession: To Responsibility and Authority**. 1937-1969, New York: American Institute

of certified public Accountants, 154-160.

Cheykon H. and Woo, E. (2001). *Factors Associated with Auditor Changes: A Singapore Study*, **Accounting and Business Research**, 31 (2).

CICA. (1998). **Canadian Institute of Chartered Accountants**. Independence Standards exposure Draft, 20-21.

Coopes, W. D. (1982). Carman G. Blough, *Selected Ceitrians Accounting*. Atlanta, **Georgia State University**, 131-133.

Crasewell, A., Stokes, D. and Laughton, J. (2002). *Auditor Independence and fee Dependence*. **Journal of Accounting and Economics**. 33, 253-275.

Crasewell, A., Francis, J. and Taylor, A. (1995). *Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations*. **Journal of Accounting and Economics**, 20, 297-322.

Datar, S. G., Feltham and Hughes, J. (1991). *The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New: Issues*. **Journal of Accounting and Economics**, 14, 3-49.

De Angelo, L. E. (1981). *Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation*. **Journal of Accounting and Economics**. 3, 113-127.

Dopuch, N. and Simunic, D. (1980). *The Nature of Competition in the Auditing Profession: A Descriptive and Normative View*. **The Illinios Auditing Symposium**, 26-27.

Elliott, R. K. (1994). *Confronting the Future: Choices for the Attest Function*. **Accounting Horizons**, 8 (3), 106-124.

Elliott, R. K. and Jacobson, P. D. (1998). *Audit Independence Concepts*. **The CPA Journal**, Vol LXVIII, No. 12, 30-34, 36-37.

Firth, M. (1980). *Perceptions of Auditor Independence and Official Ethical Guidelines*. **The Accounting Review**, 55 (3), 451-466.

Francis, J., Maydew, E. L. and Sparks, H. C. (1998). *Earnings Management Opportunities, Auditor Quality and External Monitoring*. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 20-21.

Gldwasser D. L. (1999). *The Tasks Awaiting ISB*. **Accounting Today**. June 20, 7,52,54.

Gul, F. A. (1989). *Bankers' Perceptions of Factors Affectig Auditor Independence*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 2 (3), 40-51.

ICAEW. (1995). **Report to the Council of the ICAEW of the Working Group on Competitive Pricing**. London, 105-203.

ICAEW. (1998). **Institute of Chartered Accountants of England and Wales: 1. 201: Integrity, Objectivity and Independence**, 202-203.

IFAC (**International Federation of Accountants**). (2003). *Code of Ethics for Professional Accountants*. July 1996 Revised January 1998 and November 2001, Paragraph 8, 154.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), 1. 201 Integrity, Objectivity and Independence. Paragraph 4. 82.

Kinney W. R. Jr. (1999). *Auditor Independence: A Bourdensome Constraint or Care Value?* **Accounting Horizons**, 13 March, 69-75.

Knapp, M. C., (1985). *Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure*. **The Accounting Review**, 60 (2), 23-24.

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 International Accounting**, 3, 71-85.

Lisemen, S., Weil, J. and Schroeder, M. (2002). *Accounting Debacles Spark Calls for Change, Heres the Rundown*. **The Wall Street Journal**, February 6, 2001, 10.

Magee, R. P. and Tseng, M. (1990). *Audit Pricing and Independence*, **The Accounting Review**, 65, 315-326.

Mautz, R. and Sharaf, H. (1961). **The Philosophy of Auditing**. Sarasota, FL: American Accounting Association.

Mc Closkey, D. N. (1985). **The Rhetoric Economics**. (Madison, Wisconsin: The University of Wisconsin Press.), 65-66.

Mckinley, S., Paney, K. and Reckers, P. (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.

O' Connor, S. M. (2002). *The Inevitability of Enron and the Impact of Auditor Independence under the Current Audit System*. **University of Pittsburgh, School of Law, Working Paper**, March 2.

Palmrose, Z. V. (1999). *Empirical Research on Auditor Litigation: considerations and Data*. Sarasota, **F. L. AAA**. 28-29.

Park. S. H., (1990). *Competition, Independence and Audit Quality: The Korean Experience*. **The International Journal of Accounting**, 25, 71-86.

Schroeder, M. (2000). *SEC Calls for Rules To Curb Consulting by Auditing Firms*. **The Wall Street Journal**, June 28, A4.

Schuetze, W. P. (1994). *A Mountain or a Molehill?* **Accounting Horizons**, 10 (1), 69-75.

Shockley, R. and Shcefler, S. (1984). *Perception of Auditors Independence: An Empirical Analysis*. **The Accounting Review**. Oct., 785-800.

Teoh H. Y. and Lim, Ch. (1994). *Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study*. **Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts**, April.

The Institute of Chartered Accountants in Australia and CPA Australia. (2001). **Professional Statement**, F. 1. Re-exposure Draft, Draft, 23.24