



تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل

بی‌تا مشایخی^۱

شادی حسن زاده^۲

یاسین امینی^۳

وحید منتی^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۴/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۶/۱۴

چکیده

هدف این مطالعه بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابداری داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابداری داخلی در حسابداری صورتهای مالی است. مطابق تئوری جانشینی حسابداری مستقل با اتکا به نتایج کار حسابداری داخلی در تلاش‌های خود صرفه جویی می‌کند که این امر بر حق الزحمه حسابداری مستقل تأثیر خواهد گذاشت. دو ویژگی کیفی حسابداری داخلی (صلاحیت و همکاری) منجر به حمایت از دیدگاه جانشینی برای توضیح رابطه بین کیفیت حسابداری داخلی و حق الزحمه حسابداری مستقل میشود. از دیدگاه کاربردی، این تحقیق نیاز شرکتها به تأکید بر کیفیت بالای حسابداری داخلی را برجسته و آنها را به ایجاد همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل در جهت صرفه جویی بیشتر در هزینه‌ها تشویق می‌کند. مطالعه مورد نظر براساس پرسشنامه‌های ارسالی و دریافت شده از گروه حسابداری داخلی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفته و نتایج حاکی از این است که صلاحیت حسابداری داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابداری رابطه معنادار منفی داشته و مهارتهای محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابداری رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: تئوری جانشینی، عملکرد حسابداری داخلی، صلاحیت حسابداری داخلی، همکاری حسابداری داخلی و حق الزحمه حسابداری مستقل.

1- mashaykhi@yahoo.com

۱- دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

۲- دانشجوی دکتری دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۳- دانشجوی دکتری دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۴- دانشجوی دکتری دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۱- مقدمه

حسابرسی داخلی^۱ به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیر مجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است و نقشی تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورت‌های مالی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴). تحقیقات بیانگر این است که نظام راهبری شرکتی اثر مثبتی بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی مستقل دارد که در نتیجه ارکان مهم این نظام بخصوص کمیته حسابرسی آن می‌باشد (نیکو مرام و موکل، ۱۳۹۳). تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی^۲ (IIA) در سال ۲۰۰۱ بیان می‌کند:

"حسابرسی داخلی فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بیطرفانه ای است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی میشود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک میکند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی روش مند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی ایفا کند."

با وجود اینکه وظایف حسابرسی داخلی و مستقل از هم مجزا هستند فرصت‌های زیادی برای همکاری^۳ آنها در جهت هم‌افزایی نتایج مانند بالا بردن کیفیت حسابرسی و منافع اقتصادی وجود دارد. استاندارد شماره ۶۱۰ بین‌المللی به ارزیابی واحد حسابرسی داخلی و ارتباط بین حسابرسان مستقل و داخلی اختصاص دارد. اگرچه، نقش و وظایف حسابرسی مستقل متفاوت از حسابرسی داخلی است، اما نقاط اشتراک زیادی بین این دو مسئولیت وجود دارد. ابعاد مشترک این دو مسئولیت، فضای قابل ملاحظه‌ای را برای همکاری با منافع دو طرفه بوجود می‌آورد. متداول‌ترین اقدامات مشترک هر دو گروه حسابرسان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی و بررسی عملکرد گزارشگری مالی شرکت است (براون، ۱۹۸۳،^۴).

در حقیقت استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی، همکاری بالقوه‌ای که حسابرسی داخلی می‌تواند در حسابرسی مستقل داشته باشد را مورد تایید قرار داده اند. این همکاری می‌تواند هم از طریق حسابرسان داخلی به عنوان دستیار تحت نظارت حسابرسان مستقل و هم به طور مستقل از طریق بازبینی کار انجام شود. عامل کلیدی در این همکاری کیفیت عملکرد (IA) است.

این مطالعه به بررسی تاثیر دو جنبه کیفی حسابرسی داخلی (صلاحیت^۵ و همکاری آن در حسابرسی مالی) بر مبلغ حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌پردازد. مطابق با تئوری جانشینی^۶ پیش‌بینی می‌کنیم کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (کارمندان حسابرسی داخلی که دارای مدارک آموزشی، تجربه حسابداری و حسابرسی و مهارت‌های IT هستند و مدت تصدی حسابرسان داخلی در سازمان) بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر باشد. این تحقیق شامل بررسی داده‌های نمونه‌ای از شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. تحلیل داده‌ها با مدل رگرسیون و آزمون مقطعی انجام شده است. این مقاله می‌تواند دارای نوآوری‌های زیر باشد:

اولاً، مطالعات کمی پیرامون بررسی و مقایسه رابطه حسابرسی مستقل و داخلی در ایران انجام شده است و آن هم می تواند به دلیل جوان بودن قانون موجود و الزام به وجود حسابرسی داخلی در شرکتهای بورسی باشد. دوماً، شیوه جمع آوری اطلاعات که مبتنی بر پرسشنامه (ارسال پرسشنامه به شرکتهای جهت جمع آوری اطلاعات مربوط به حسابرسی داخلی آنها) و اطلاعات صورتهای مالی می باشد. سوماً، برخلاف سایر مطالعات (هو^۷ ۲۰۱۰، فیلیکس^۸ ۲۰۰۱) این تحقیق رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی را به صورت جزئی تر مورد بررسی قرار داده است (صلاحیت حسابرسی داخلی و سطح همکاری آن در تهیه صورتهای مالی).

در نهایت این مقاله می تواند برای ادبیات راهبری شرکتی از جنبه بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و اتکای حسابرسان مستقل به کار آنها و تعدیل حق الزحمه حسابرسی و در نهایت تغییر، تعدیل و بهبود قوانین راهبری شرکتی در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر گذار باشد، زیرا چنین شواهدی اهمیت رابطه بین دو مکانیزم کلیدی راهبری شرکتی یعنی حسابرسی داخلی و مستقل را برجسته می نماید. انگیزه محققان ارزیابی این مورد است که با توجه به سرمایه گذاری های قابل ملاحظه که در استقرار حسابرسی داخلی شرکت های ایرانی انجام گرفته است، آیا تخفیفی در هزینه های حسابرسی مستقل آن شرکت ها به وجود آمده است یا آنکه هزینه های اقتصادی فاقد منافع که ناشی از دوباره کاری است، به جامعه تحمیل می شود؟ در ادامه بخشهای زیر از مقاله ارائه می گردد: پیشینه و فرضیات، روش تحقیق و تحلیل داده ها، نتیجه تحلیل ها، بحث و نتیجه گیری.

۲- چارچوب نظری

حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی به استفاده کنندگان اطلاعات است. زیرا، پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل زیادی نیازمند بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است (ارباب سلیمانی، ۱۳۸۰). در فرایند تهیه اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا یکی از عواملی که می تواند به حسابرسان مستقل کمک کند و باعث شود که فعالیت آنها از کیفیت، کارآمدی و اثربخشی لازم برخوردار باشد، وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت صاحبکار و ارتباط هرچه بیشتر این واحد با حسابرسان مستقل است. حسابرسی داخلی کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارآمد بودن استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش می کند. والاس^۹ شیوه های کمک حسابرسان داخلی به حسابرسان مستقل را به شرح زیر بیان میکند:

همکاری سازمان: این مورد شامل تهیه جداول کمکی، گردآوری اسناد و مدارک برای بررسی، اصلاح اسناد برای تسهیل امور مختلف و گسترش روشهای حسابرسی مبتنی بر سیستم های رایانه ای است.

مرور و بررسی: این مورد شامل تجزیه و تحلیل حساب ها، بررسی و مستند کردن کنترل ها، بررسی دقیق تغییرات و اطلاعات مرکز عملیات و بررسی های موقت طرح ها و راه حل ها می باشد.

تسهیل در انجام آزمون‌ها: این مورد شامل مشاهده موجودی‌ها، تایید اعتبار مشتریان، آزمون داده‌های حقوق و دستمزد، تجزیه و تحلیل حساب‌های مشکوک الوصول، آزمون رعایت مقررات و قوانین و کنترل کارمندان و آزمون‌های تراز حسابها است.

کمک در تهیه و ارایه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی: این مورد معمولاً شامل بهره‌گیری از محتوای نامه‌ی مدیریت و هماهنگی دیدگاه‌های مدیریت با حسابرسان مستقل در مورد کنترل‌ها و عملیات است.

کمک‌های کلی: شامل بازرسی محل‌ها، بکارگیری حسابرسی‌های سیستم و حمایت از سیستم‌های موجود است (والاس، ۱۹۸۴).

براون (۱۹۸۳) معتقد است، رابطه‌ی حرفه‌ای بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی در امور خط‌مشی و روش‌های اتکای حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسان داخلی به طور قاطع مشخص نیست. شاید دلیل این امر، فقدان تحقیقات علمی و عملی در این زمینه باشد. آنچه مسلم است این است که اتکاء حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی مالی باعث استفاده بهینه سازمانی (در سطح خرد) و منابع اجتماعی (در سطح کلان) خواهد شد. ریچاردسون بر ارتباط بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل تأکید دارد. وی جهت دستیابی به این ارتباط هشت مورد به شرح زیر شناسایی میکند که همکاری در آنان باعث ارتباط نزدیک بین این دو گروه حسابرسان خواهد شد:

- ارتباط مؤثر در رابطه با برنامه‌ریزی کلی حسابرسی، زمان‌بندی حسابرسی و همکاری در حل مشکلات
- بررسی سیستم کنترل‌های داخلی
- بررسی گزارش‌های میان‌دوره‌ای
- تهیه برنامه جمع‌آوری شواهد برای حسابرسان داخلی
- برنامه‌ریزی برای حسابرسی میان‌دوره‌ای توسط حسابرسان مستقل
- برنامه‌ریزی برای حسابرسی پایان سال توسط حسابرسان مستقل
- حسابرسی بخش‌های مختلف شرکت مورد حسابرسی (ریچاردسون^{۱۰}، ۱۹۹۹)

موضوع بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۶۵ آمریکا به بررسی اتکاء حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی اختصاص دارد. بر مبنای این استاندارد نقش حسابرسان مستقل، کسب شواهد کافی و معتبر است که مبنای منطقی، برای اظهار نظر درباره صورت‌های مالی یک سازمان باشد. به نقل از همین استاندارد نقش حسابرس داخلی تجزیه و تحلیل، ارزیابی، اطمینان بخشی، ارائه پیشنهادات و سایر اطلاعات مفید برای استفاده مدیران و اعضای هیأت مدیره یک سازمان است. این استاندارد مجوزی برای حسابرسان مستقل جهت اتکاء به عملکرد حسابرسی داخلی محسوب میشود این بدین معنی است که در موارد مقتضی و با صلاحدید حسابرس مستقل می‌تواند نتایج آزمون‌های حسابرسی داخلی را جایگزین آزمون‌های خود نماید که موجب کاهش در زمان و هزینه حسابرسی خواهد بود (استوارت^{۱۱}، ۲۰۰۶).

بر اساس این استاندارد، حسابرسان مستقل در زمان کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحبکار در طول دوره حسابرسی صورت‌های مالی، شناخت از اجزای کنترل داخلی صاحبکار شامل واحد حسابرسی داخلی صاحبکار بدست می‌آورند. بر مبنای شناخت بدست آمده از واحد حسابرسی داخلی صاحبکار، حسابرس مستقل باید مشخص نماید، که آیا فعالیت‌های حسابرسان داخلی در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی است اگر حسابرس مستقل تشخیص دهد که این فعالیت‌ها مربوط هستند و آن‌ها را برای ملاحظه کار حسابرسان داخلی موثر بیابد، در این صورت کیفیت حسابرسی داخلی را ارزیابی خواهد کرد. همچنین، استاندارد مزبور بیان میکند که اگر کیفیت به اندازه کافی بالا نیست، حسابرس مستقل نباید برای اتکا بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی برنامه ریزی کند. اما، اگر واحد حسابرسی داخلی از سطح قابل قبولی از کیفیت برخوردار است، حسابرس مستقل، ماهیت و میزان اتکا بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی را تعیین خواهد کرد. بر اساس استاندارد ۶۱۰ حسابرسی (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)، حسابرس مستقل باید چنان شناختی از فعالیت‌های واحد حسابرس داخلی به دست آورد که برای کمک به برنامه‌ریزی حسابرسی و تدوین طرح کلی موثر حسابرسی، کافی باشد. حسابرس مستقل در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه‌های خاصی که ظاهراً به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مربوط میشود، یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد (یگانه، ۱۳۸۲).

یکی از استانداردهای اجرای عملیات حرفه‌ای حسابرسی داخلی^{۱۲} شامل استانداردهای ویژگی است که بخشی از آن بر مهارت و اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی تاکید دارد. استانداردهای ویژگی (عمومی و کیفی) خصوصیات سازمان‌ها و افرادی که حسابرسی داخلی انجام می‌دهند را مورد توجه قرار می‌دهد. طبق بیانیه این استاندارد، حسابرسی داخلی باید بوسیله افراد ذیصلاح و ماهر و همراه با مراقبت‌های حرفه‌ای انجام شود. واحد حسابرسی داخلی به طور جمعی باید از مهارت، دانش و سایر صلاحیت‌های لازم برای ایفای مسئولیت‌هایشان برخوردار باشند و به طور مستمر آن را بهبود بخشند. از مواردی که باعث ارتقای سطح مهارت و صلاحیت لازم می‌شود داشتن مدارک حرفه‌ای و تجارب حسابداری و حسابرسی کارمندان واحد حسابرسی داخلی است. همچنین مدت وجود و تصدی حسابرسی داخلی در سازمان مربوطه از عوامل تاثیر گذار بر ویژگی‌های کیفی این واحد است (IIA). از جمله تحقیقاتی که به بررسی ویژگی‌های کیفی حسابرسی داخلی پرداختند می‌توان به موارد زیر اشاره داشت: رینولد^{۱۳}، سیمون^{۱۴} و وود^{۱۵} (۲۰۱۱)، لینگ^{۱۶}، بیسلی^{۱۷} (۲۰۱۱)، دی‌سای^{۱۸}، رابرتز^{۱۹} و سرویستاوا^{۲۰} (۲۰۱۰)، کریشنامورتی^{۲۱} و مالتا^{۲۲} (۲۰۰۸) که ویژگی‌های تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، تمرکز بر گزارشگری مالی، کامل بودن و کیفیت گزارش و ... مبتنی بر ویژگی‌های کلی صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی را مد نظر قرار دادند.

۳- پیشینه تجربی

حق الزحمه حسابرسی هزینه اقتصادی است که به سازمان‌ها تحمیل می‌شود و همین عامل باعث ایجاد تحقیقات زیادی در جهت بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی شده است. تحقیقاتی مانند سیمونیک^{۲۳}، فرانسیس^{۲۴}، فرانسیس و سیمون، گول^{۲۵} رابطه بین حق الزحمه حسابرسی را با عوامل بیرونی مانند اندازه شرکت، پیچیدگی و ریسک پذیر بودن شرکتها سنجیدند. تحقیقات جدید دنبال بررسی رابطه بین مبلغ حسابرسی و عوامل درونی شرکت مانند کنترل داخلی هستند. این تحقیقات با پشتوانه تئوری جانشینی شروع می‌شوند. تئوری جانشینی بیان می‌کند که افزایش در کنترل‌های داخلی باعث کاهش مبالغ حسابرسی می‌شود. چون یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی جایگزین دیگری می‌شود. برای مثال کنترل‌های داخلی بهتر و فعالتر باعث کاهش نظارت حسابرسان مستقل و در نهایت کاهش حق الزحمه حسابرسی شود (لینگ و همکاران، ۲۰۰۸). مطالعه تحقیقات پیشین حاکی از اینست که مطالعات کمی در مورد اثرات عملکرد حسابرسی داخلی به خصوص ویژگی‌های صلاحیت و همکاری آن در حسابرسی مستقل انجام شده است درحالیکه رابطه بین حق الزحمه با عملکرد حسابرسی داخلی توسط استانداردهای حرفه‌ای تایید شده است (والاس، ۱۹۸۴).

فقط ۴ مطالعه به طور مستقیم رابطه بین همکاری حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی کردند که شامل (الیوت^{۲۶}، ۱۹۷۸؛ استین، ۱۹۹۴؛ فیلیکس، ۲۰۰۱؛ پراویت^{۲۷} و همکاران، ۲۰۱۰) می‌باشند. که از اطلاعات تاریخی و صورت‌های مالی برای متغیرهای کنترلی و از اطلاعات پرسشنامه‌ای برای سطح اتکا استفاده کردند. مطابق تئوری جانشینی نتایج حاکی از رابطه منفی معنی‌دار با مبلغ قرارداد حسابرسی می‌باشد. برخی از تحقیقات از عوامل وجود حسابرسی داخلی و اندازه آن استفاده کرده‌اند که همگی حاکی از رابطه منفی بین حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی می‌باشد (اندرسون، ۱۹۹۴؛ استوارت، ۲۰۰۶؛ هی، ۲۰۰۸). بعضی از تحقیقات بیان کردند زمانی که بخش حسابرسی داخلی به ویژگی‌های صلاحیت حسابرسان داخلی بیشتر توجه داشته باشد اتکای حسابرسان مستقل به کار آنها بیشتر می‌شود در این مطالعات تمرکز بر معیارهای ویژه استفاده شده برای ارزیابی صلاحیت عملکرد حسابرسی داخلی است مانند مدت زمان وجود حسابرسی داخلی، برنامه‌های آموزشی و تجارب حرفه‌ای که نتایج حاکی از رابطه مثبت معنی‌دار می‌باشند. (سوادین و قسیم^{۲۸}، ۲۰۱۰؛ هو و هاتچیسین^{۲۹}، ۲۰۱۰؛ میسر^{۳۰}، ۱۹۸۸). استین و همکاران (۱۹۹۴) برای سنجش همکاری از دو سطح استفاده کردند ۱- همکاری گسترده تا متوسط ۲- محدود تا هیچ. نتایج حاکی از عدم وجود ارتباط بین سطح همکاری و مبلغ حسابرسی بود که البته دلیل عدم وجود ارتباط را می‌توان در درجه بندی محدود سطوح همکاری جستجو کرد. کارسلو و بیسلی (۲۰۰۰) تحقیقی در مورد عملکرد ارائه شده بوسیله حسابرسان داخلی دارای مدارک تجربی و حرفه‌ای بالاتر در رابطه با کشف تقلب در صورت‌های مالی انجام دادند و نتایج حاکی از رابطه مثبت معنی‌دار بود.

محققانی مانند هس، عبدالحمیدی و برنابی^{۳۱} (۲۰۰۶) به بررسی رابطه بین ویژگی مهارت‌های مربوط به نرم افزارها، کامپیوتر و محاسبات و عملکرد حسابرسی پرداختند و نتایج آنها نشان داد که حسابرسان داخلی با داشتن مهارت‌های IT و محاسباتی بهتر می‌توانند سیستمها و اطلاعات را بازبینی و بررسی نموده و این امر آنها را قادر می‌سازد تا فعالیت‌هایشان را به طور اثر بخشی مدیریت نمایند.

مطالعاتی هم در زمینه اثر تجربه حسابرسان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط میسر و اشنایدر^{۳۲} (۱۹۸۸) و برادی (۱۹۹۸) و لارکین^{۳۳} (۲۰۰۰) انجام و نتایج حاکی از رابطه مثبت بوده است. بطوریکه فقدان تجربه کاری در زمینه حسابداری و حسابرسی باعث فقدان مهارت‌های تحلیلی و حل مساله و در نتیجه ضعف تصمیم‌گیری و عملکرد واحد حسابرسی را به همراه خواهد داشت. پس با توجه به تحقیقات ذکر شده می‌توان گفت رابطه بین ویژگی‌های کیفی حسابرسی و عملکرد حسابرسی رابطه ای مثبت است و انتظار می‌رود با عملکرد بهتر و با کیفیت تر واحد حسابرسی داخلی اتکای حسابرسان مستقل به کار این بخش هم بیشتر شود.

فلیکس (۲۰۰۱) میزان همکاری ارائه شده بوسیله حسابرسان داخلی را بر اساس ارزیابی حسابرسان مستقل از کار آنها بر اساس یک دامنه صفر تا ۱۰۰ درصدی اندازه گیری کرد. هدف کلی مطالعه وی آزمون کردن میزان همکاری و عوامل موثر بر همکاری بود. در نتیجه با استفاده از دو مدل و پرسشنامه به این نتیجه رسید که رابطه منفی معناداری بین حق الزحمه حسابرسی و همکاری حسابرسان داخلی وجود دارد و همچنین این همکاری تابعی از کیفیت حسابرسی داخلی و قابلیت دسترسی آن برای حسابرسان مستقل است و همچنین ریسک ذاتی شرکت هم معیاری تعدیل کننده و معنادار برای قابلیت دسترسی و همکاری بشمار می‌آید.

پراویت و همکاران (۲۰۱۰) با استفاده از ۵۷۲ نمونه سال شرکت به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و اتکا به کار حسابرسی داخلی پرداختند. که نتایج نشان داد که استفاده از حسابرسان داخلی برای همکاری و اتکا به کار آنها باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

القاب و عباس^{۳۴} (۲۰۱۳) رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی را در شرکتهای یونانی بررسی کردند. آنها برای ویژگی‌های حسابرسی داخلی از خصوصیات ذکر شده در استانداردهای حرفه ای حسابرسی در یونان مانند صلاحیت و مراقبت حرفه ای و کار مناسب حسابرسان استفاده کردند. نتایج تحلیل انجام شده با استفاده از اطلاعات پرسشنامه ای نشان داد که حق الزحمه پایین تر حسابرسی مستقل با حمایت مدیران ارشد از حسابرسان داخلی و کیفیت بیشتر عملکرد آنها همراه است. تحقیقات معدودی در ایران به بررسی رابطه بین حسابرسی داخلی و اتکا به کار آنها توسط حسابرسان مستقل و بویژه تاثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند. از جمله تحقیقات می‌توان به موارد زیر اشاره داشت.

حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر بهنگام بودن گزارش حسابرس مستقل پرداختند. آنها از داده‌های ۵۷ شرکت که گزارش حسابرس داخلی تهیه، استفاده

کردند. برای سنجش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از معیارهای بی طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی بهره گرفتند. نتایج حاکی از رابطه معکوس بین بی طرفی و قدمت با تاخیر حسابرسی مستقل و عدم رابطه معنی دار متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر بوده است.

حساس یگانه (۱۳۷۹) به بررسی تأثیر تفاوت‌های کیفی واحدهای حسابرسی داخلی بر تمایل حسابربان مستقل با استفاده از کار آن‌ها پرداخته است. اطلاعات پژوهش مشتمل بر ارسال پرسش‌نامه برای ۸۰ نفر از مدیران و حسابربان ارشد سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات معتبر انجام گرفته است. یافته‌های پژوهش ایشان نشان می‌دهد که حسابربان مستقل در تعیین دامنه، حدود و زمان‌بندی آزمون‌های محتوای حسابرسی به برآورد خطر حسابرسی و ریسک کنترل و ارزیابی کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی پرداخته و چنانچه واحدهای حسابرسی داخلی از نظر کیفیت در سطح مطلوبی باشد، می‌توان از اجرای دوباره آن‌ها خودداری نمود. سایر یافته‌ها نشان می‌داد که تجربه حسابربان مستقل بر این اتکا تأثیری ندارد و حسابربان مستقلی که دارای سبک قابل انعطاف هستند تمایل بیشتری برای همکاری با حسابربان مستقل و استفاده از نظر آن‌ها دارند.

حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲) مقاله‌ای که حاصل رساله دکتری آقای علوی در سال ۱۳۸۲، دانشگاه علامه طباطبایی می‌باشد ارائه نمودند. هدف پژوهش آن‌ها شناسایی عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی و نقش وجود واحد حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثربخشی افزایش سطوح مدیریتی که حسابربان داخلی به آن‌ها گزارش می‌دهند در کیفیت کار حسابربان داخلی و در نتیجه مفید بودن آنان به عنوان جانشین حسابربان مستقل می‌باشد. نتیجه نهایی پژوهش حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی‌های بنگاه اقتصادی مرتبط است، افزایش منابع مصرف‌شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حسابربان داخلی به سطح بالاتر از معاون مالی واداری گزارش می‌کنند بیشتر است. مضافاً پاسخ به مفید بودن گزارش حسابرسی داخلی برای حسابربان مستقل در شرکت‌هایی که حسابربان داخلی به مدیرعامل و یا هیأت مدیره گزارش می‌دهد همانند شرکت‌هایی است که گزارش حسابرسی داخلی به معاونت مالی و سطوح پایین‌تر گزارش می‌شود.

انصاری و شفیعی (۱۳۸۸) به بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حسابربان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابربان داخلی اتکا میکنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی میگردد.

نیکخواه آزاد (۱۳۷۹) به بررسی میزان اتکای حسابربان مستقل، بر عملکرد حسابرسی داخلی سازمانها در ایران پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که اتکای حسابربان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی امری اجتناب ناپذیر است، اما تعیین سطح این اتکاء و موارد آن به قضاوت حرفه‌ای حسابربان مستقل محول شده است.

نیک بخت و معاذی نژاد (۱۳۹۳) به بررسی عوامل موثر بر اتکا به کار حسابرسان داخلی پرداختند و نتایج حاکی از آن بود که ۴ عامل موثر صلاحیت حرفه ای، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه ای و سطح ریسک ذاتی رابطه مثبت و معناداری با اتکا به کار حسابرسان داخلی دارد و مهمترین و اساسی ترین عامل هم مراقبت حرفه ای می باشد.

۴- فرضیات تحقیق

با توجه به ادبیات بیان شده و نتایج تحقیقات انجام شده فرضیات زیر برای انجام تحقیق بیان شده اند.

فرضیه اول: مدت تصدی حسابرسان داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

فرضیه دوم: افزایش ساعات آموزش حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

فرضیه سوم: داشتن کارمندان دارای مهارتهای بالای IT و محاسباتی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

فرضیه چهارم: داشتن کارمندان دارای تجربه حرفه ای بالاتر بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

فرضیه پنجم: داشتن کارمندان دارای مدارک حرفه ای و علمی بالاتر بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

فرضیه ششم: همکاری حسابرسان داخلی در حسابرسی صورتهای مالی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل موثر است.

۵- روش تحقیق

۵-۱- جمع آوری داده ها

جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از بین شرکت های عضو که دارای سیستم فعال حسابرسی عملکرد در سال ۹۳ بودند و همچنین دارای اطلاعات لازم و در دسترس بودند انتخاب و پرسشنامه مربوط به اخذ داده های حسابرسی داخلی ارسال گردید. از بین ۱۴ شرکت تعداد ۶۰ پرسشنامه دریافت شد. داده های ثانویه با استفاده از روش کتابخانه ای و از صورتهای مالی و یادداشت های همراه منتشره در سایت اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار تهران گرد آوری و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار ایویوز انجام شد.

۵-۲- مدل تحقیق

مدل تحقیق رگرسیون مقطعی مبتنی بر تحقیق (سیمونیک، ۱۹۸۰ و گول، ۲۰۰۶) است و رابطه بین دو جنبه کیفیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی در سازمان (IA TENURE)، آموزش (IATRANING)، مهارتهای محاسباتی و IT (ITPROPICT)، تجربه (PROPIAEX)، مدارک حرفه ای و علمی (PROPCERT) و همکاری حسابرسان داخلی در حسابرسی صورتهای مالی (IACONTRB) و

۵۰ تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل

در نهایت حق الزحمه حسابرسی (AUDIT FEE) می باشد. مدل کلی تحقیق در رابطه ۱ نشان داده شده است.

(۱)

$$LNFEES_{it} = b_1 + b_2 IATENURE_{it} + b_3 IATRANING_{it} + b_4 PROPICT_{it} + b_5 PROPIAEXPER_{it} + b_6 PROPCERT_{it} + b_7 IACONTRB_{it} + b_8 OPINION_{it} + b_9 TENURE_{it} + e_{it}$$

جدول ۱- توصیف متغیرهای استفاده شده در مدل

توصیف متغیرها و جهت پیش بینی شده جهت رابطه با حق الزحمه حسابرسی		
جهت مورد انتظار	شرح	متغیرها
	میزان حق الزحمه طبق قرارداد حسابرسی (لگاریتم طبیعی)	LNFEES
+	نظر حسابرسی مستقل (غیر مشروط = ۰، مشروط = ۱)	OPINION
-	مدت حضور حسابرس مستقل در شرکت به سال	AUDITORTENURE
-	مدت وجود IA به سال	IATENURE
-	متوسط ساعات آموزشی حسابرسان داخلی در سال به ساعت	IATRANING
-	نسبت آشنایی کارمندان حسابرسی داخلی با IT نسبت به کل کارمندان	PROPICT
-	نسبت کارمندان IA با تجربه حسابرسی نسبت به کل IA	PROPIAEXPER
-	نسبت کارمندان IA دارای مدارک علمی و حرفه ای حسابداری و حسابرسی نسبت به کل IA	PROPCERT
-	ارزیابی حسابرس مستقل از درصد همکاری IA (۰٪ عدم انجام هرگونه همکاری، ۱۰۰٪ همکاری کامل)	IACONTRB

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی متغیرها

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۲ می توان به موارد زیر اشاره داشت: مدت تعداد سال‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی سه سال است که بیانگر آن است که عمده شرکت‌های مورد بررسی از سال ۱۳۹۱ و به دلیل الزام دستورالعمل کنترل‌های داخلی اقدامات لازم به عمل آورده‌اند. متوسط ساعت آموزشی به میزان ۵۸ ساعت است که نشان می‌دهد هر حسابرس داخلی در هفته حدود ۱ ساعت آموزش می‌بیند. البته شاید این موضوع به دلیل استقرار واحدهای حسابرسی داخلی نوپا بوده باشد. با توجه به میانگین همکاری، حدود ۱۷ درصد به نظر می‌رسد به دلیل نوپا بودن آن در ایران سطح تعامل پایین باشد.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نظر حسابرسی مستقل	مدت حضور حسابرس مستقل	مدت زمان وجود حسابرسی داخلی	ساعات آموزشی حسابرسان داخلی	نسبت آشنایی کارمندان حسابرسی داخلی با IT	نسبت کارمندان حسابرسی داخلی با تجربه حسابرسی	نسبت کارمندان حسابرسی داخلی مدارک علمی و حرفه ای	ارزیابی حسابرس مستقل از درصد همکاری حسابرسی داخلی
میانگین	0.53	12	5.33	58.47	0.64	0.85	0.43	16.67
خطای استاندارد	0.13	3.10	1.56	13.46	0.10	0.06	0.07	6.07
میانه	1	8	4	50	0.5	1	0.5	0
مد	1	3	3	50	1	1	0.5	0
انحراف معیار	0.52	12.02	6.04	52.14	0.38	0.23	0.29	23.50
کمینه	0	1	1	1	0	0.5	0	0
بیشینه	1	40	25	200	1	1	1	60

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۲- نتایج فرضیه‌ها

جدول ۳ نتایج پژوهش مبنی بر عدم وجود رابطه معنی‌دار بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تبیین می‌کند. از میان متغیرها با توجه به آماره احتمال ذکر شده فقط متغیرهای مدت تصدی حسابرسی مستقل و حسابرس داخلی و نیز نوع اظهار نظر حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی اثر داشته‌اند و نتایج جدول (۳) حاکی از عدم وجود رابطه معنادار سایر متغیرهای مستقل با حق الزحمه حسابرس مستقل است. بنابراین فقط فرضیه اول قابل رد شدن نیست و بقیه فرضیه‌ها رد می‌شوند. در نهایت نمی‌توان ادعا نمود که بین کیفیت حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرس مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۳- نتایج آزمون مدل

احتمال	آماره t	ضریب	متغیر
0.00	16.45	19.97	مقدار ثابت
0.02	3.42	0.97	نظر حسابرسی مستقل
0.01	4.45	-0.09	مدت تصدی حسابرسی مستقل
0.00	-5.14	0.15	مدت تصدی حسابرسی داخلی
0.80	-0.26	0.00	ساعات آموزشی حسابرسان داخلی
0.12	-1.88	-0.76	نسبت آشنایی کارمندان حسابرسی داخلی با IT
0.53	0.67	0.73	نسبت کارمندان حسابرسی داخلی با تجربه حسابرسی
0.87	-0.18	-0.09	نسبت کارمندان حسابرسی داخلی دارای مدارک علمی و حرفه ای
0.98	0.03	0.00	ارزیابی حسابرسی مستقل از درصد همکاری حسابرسی داخلی
20.39	میانگین متغیر وابسته	0.93	ضریب تعیین
2.82	آماره دوربین واتسون	0.82	ضریب تعیین تعدیل شده
0.02	احتمال آماره F	0.32	آماره F

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش ارزیابی دو جنبه از کیفیت حسابرسی داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت‌های مالی بر حق الزحمه حسابرسی بررسی شد و نتایج حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی داخلی با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری ندارد. به طور دقیق تر نتایج این تحقیق نشان داد که ساعات آموزشی حسابرسی داخلی باعث افزایش مهارت حسابرسی داخلی می شود ولی این مورد باعث کاهش تلاش حسابرسی مستقل نشده که به نوبه خود عدم تاثیر بر حق الزحمه حسابرسی مستقل را نشان می دهد. البته بدیهی است که این مورد در صورتی به نفع شرکت است که افزایش در حق الزحمه حسابرسان داخلی کمتر از کاهش در حق الزحمه حسابرسان مستقل باشد. در این صورت شرکت ها با تقویت و تخصصی تر کردن حسابرسی داخلی شرکت می توانند باعث کاهش کلی حق الزحمه حسابرسی و مهم تر از آن بهبود کیفیت آن شوند. از سویی دیگر با توجه به استقلال حسابرسی مستقل، کاهش تلاش های حسابرسی مستقل می تواند بر اعتبار صورتهای مالی اثر عکس داشته باشد. چرا که در این شرایط حسابرسان داخلی که دارای استقلال نیستند عهده دار بخشی از فعالیت های حسابرسی شرکت می شوند. اتکای حسابرسی مستقل به کار حسابرسی داخلی نیز علیرغم اثراتی که بر حق الزحمه دارد، می تواند تهدیدی برای اعتبار صورتهای مالی که توسط افراد مستقل برون سازمانی باید بررسی شود، داشته باشد. این مورد از جمله

ایرادات تئوری جانشینی می باشد که بیان می کند کار حسابرسی داخلی می تواند مورد استفاده حسابرسی مستقل قرار گیرد. طبق استاندارد ۶۱۰ بین المللی وجود یک واحد حسابرسی داخلی موثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت و زمان بندی اجرای روشهای حسابرسی و کاهش حدود روشهای مورد اجرای حسابرس مستقل می شود، اما هرگز نمی تواند به طور کامل جایگزین آنها شود. گاه، حسابرس مستقل پس از ارزیابی واحد حسابرسی داخلی به این نتیجه می رسد که وجود آن، هیچ تاثیری بر روشهای حسابرسی مستقل ندارد. مبنای این تئوری نیز این است که با همکاری میان حسابرس مستقل و حسابرس داخلی از طریق اتکا به نتایج حسابرسی داخلی می توان در کاهش هزینه های شرکت موثر بود. از دیدگاه عملی و همچنین شرایط حاکم بر کشور ما ایران (تورم) می توان عدم تایید فرضیه را از قبل هم پیش بینی نمود از جمله دلایلی که بر حق الزحمه حسابرس مستقل تاثیر دارد می توان به موارد زیر اشاره داشت:

- تغییر حسابرس: به ویژه از سازمان حسابرسی به مؤسسات عضو جامعه، نرخ سازمان حسابرسی بالاتر از مؤسسات حسابرسی می باشد.
- تغییر موسسه حسابرسی: از مؤسسات حسابرسی بزرگ به کوچک. به عنوان مثال مؤسسات حسابرسی تدوین و همکاران و بیات ریان نرخهای به مراتب بالاتری نسبت به سایر مؤسسات دارند.
- کاهش حجم عملیات شرکت: فروش شرکت و عملیات.

فهرست منابع

- (۱) انصاری، عبدالمهدی و حسین شفیع، (۱۳۸۸)، "بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی مستقل"، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، صص. ۲۱-۳۴.
- (۲) حاجیها، زهره و آزاده رفیعی، (۱۳۹۳)، "تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل"، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴، صص. ۱۲۱-۱۳۷.
- (۳) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۹)، "شناسایی عوامل مؤثر در عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی"، نشریه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، شماره ۲۵ و ۲۶، بهار و تابستان.
- (۴) حساس یگانه، یحیی و سید حسین علوی طبری، (۱۳۸۲)، "رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۴.
- (۵) جامعی، رضا و آزاده رستمیان، (۱۳۹۴)، "تاثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی شده"، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۲۹، صص. ۱-۱۷.
- (۶) کمالی زارع، علی و عباس ارباب سلیمانی، (۱۳۸۰)، "حسابرسی داخلی اثربخش"، نشریه شماره 136 چاپ دوم. انتشارات سازمان حسابرسی.
- (۷) کمیته ی فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۱)، "استانداردهای حسابرسی"، نشریه شماره 124. انتشارات سازمانی حسابرسی.

- ۸) نیک بخت، محمدرضا و محمد مهدی معاذی‌نژاد، (۱۳۸۷)، "عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی"، تحقیقات مالی، شماره ۲۶، صص. ۹۳-۱۱۲.
- ۹) نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی"، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۱۰) نیکو مرام، هاشم و الهه موکل، (۱۳۹۳)، "عوامل موثر بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴، صص. ۱-۲۰.
- 11) Anderson, T. & Zeghal, D., (1994), "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from the Canadian Market", *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 95, PP. 195-207.
- 12) Beasley, M. J. Carcello, D. Hermanson and T. Neal., (2009), "The Audit Committee Oversight Process", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No. 1, PP. 65-122.
- 13) Brown, P. R., (1983), "Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, PP. 44-55.
- 14) Dalia A. Abbass, Mahmoud M. Aleqab., (2013), "Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms", *International Business Research*; Vol. 6, No. 4, PP. 67-80.
- 15) Desai, V., R. W. Roberts, and R. Srivastava., (2010), "An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions", *Contemporary Accounting Research*, No. 27 (2), PP. 537-575.
- 16) Edge W. R., & Farley, A. A., (1991), "External auditor evaluation of the internal Audit function", *Accounting and finance*, PP. 69-83.
- 17) Elliot, R. K. & Korpi, A. R., (1978), "Factors Affecting Audit Fees", Commission on Auditors Responsibility Research Study No. 3, New York: AICPA.
- 18) Felix, W. L., Gramling, A. A. & Maletta, M. J., (1998), "Coordinating Total Audits Coverage: The Relationship between Internal Audit and External Auditors", Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- 19) Felix, W. L., Gramling, A. A. & Maletta, M. J., (2001), "The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3, PP. 513-34.
- 20) Francis, J., (1984), "The Effect of Audit Firm Size and Audit Prices: A Study of the Australian market", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 6, No. 2, PP. 133-51.
- 21) Francis, J. & Simon, D. T., (1987), "A Test of Audit Pricing in the Small Client Segment of the US Audit Market", *The Accounting Review*, Vol. 62, No. 1, PP. 45-57.
- 22) Goodwin-Stewart, J. & Kent, P., (2006), "The Relationship between External Audit Fees, Audit Committee Characteristic and Internal Audit", *Accounting and Finance*, Vol. 46, No. 3, PP. 387-404.
- 23) Gull, F. A., (2006), "Auditors' Response to Political Connections and Cronyism in Malaysia", *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, No. 5, PP. 931-63.
- 24) Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P., (2006), "The Americas' Literature Review on Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, PP. 835-44.

- 25) Hay, D., Knechel, W. R. & Ling, H. ,(2008), "Evidence on the Impact of Internal Control and Corporate Governance on Audit Fees", International Journal of Auditing, Vol. 12, No. 1, PP. 9–24.
- 26) Ho, S. & Hutchinson, M. ,(2010), "Internal Audit Department Characteristics Activities and Audit Fees: Some Evidence from Hong Kong firms", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation", Vol.19, No. 2, PP.21–36.
- 27) Institute of Internal Auditors (IIA) ,(2011), "International Professional Practices Framework(IPP)", Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing>.
- 28) Krishnan, J. and G. Visvanathan ,(2009), "Do Auditors Price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting versus Non-Accounting Financial Experts", Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 24, No. 1, PP. 115–44.
- 29) Krishnamoorthy, G., and M. J. Maletta ,(2008), "The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit: The Contingent Effects of Board Independence and Audit Committee Effectiveness", Working Paper (Northeastern University).
- 30) Larkin, J. M. ,(2000), "The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas", Journal of Business Ethics, Vol. 23, No. 4, PP. 401–9.
- 31) Messier, W. F. & Schneider, A. ,(1988), "A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function, Contemporary Accounting Research", Vol. 4, No. 2, PP. 337–53.
- 32) Messier, W. F., Jr., J. K. Reynolds, C. A. Simon, and D. A. Wood. ,(2011), "The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision", The Accounting Review, No. 86 .
- 33) McElveen, M. ,(2002), "New Rules, New Challenges", Internal Auditor (December). PP.40–47.
- 34) O'Keefe, T. B., Simunic, D. A. & Stein, M. T. ,(1994), "The Production of Audit Services: Evidence from a Major Accounting Firm", Journal of Accounting Research, Vol. 32, No. 2, PP. 241–61.
- 35) Prawitt, D. F., Smith, J. L. & Wood, D. A. ,(2009), "Internal Audit Quality and Earnings Management", The Accounting Review, Vol. 84, No. 4, PP. 1255–80.
- 36) Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. & Wood, D. A. ,(2010), "Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?", Working Paper, Brigham Young University.
- 37) Richardson, Graeme j. ,(1999), "Scope of Correlation of External and Internal Audits", The GAO Review,(winter) , PP. 25-31.
- 38) Stein, M. E., Simunic, D. A. & O'Keefe, T. B. ,(1994), "Industry Differences on the Production of Audit Services", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Supplement, PP. 128–42.
- 39) Suwaidan, M. S. & Qasim, A. ,(2010), "External Auditors, Reliance on Internal Auditors and Its Impact on Audit Fees", Managerial Auditing Journal, Vol. 25, No. 6, PP. 509–25.
- 40) Turley, S. & Zaman, M. ,(2004), "The Corporate Governance Effects of Audit Committees", Journal of Management and Governance, Vol. 8, PP. 305–32.

- 41) Turley, S. & Zaman, M. ,(2007), "Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioral Effects", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20, No.5, PP. 765-88.
- 42) Wallace, W. A. ,(1984), "A Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees", Altamonte Spring, FL: The Institute of Internal Auditors.
- 43) William R. Edge, Alan. & Farley, A. ,(2009), "External Auditor Evaluation Of The Internal Audit Function", Journal of Accounting & Finance, Vol. 31, No. 1, PP.69-83

یادداشت‌ها

1. Internal Audit(IA)
2. Institute of Internal Auditors
3. Contribution
4. Brown
5. Competency
6. Substitution Theory
7. Ho
8. Felix
9. Wallace
10. Richardson
11. Stewart
12. The Internal Audit Professional Practices standards
13. Reynolds
14. Simon
15. Wood
16. Ling
17. Beasley
18. Desai
19. Roberts
20. Srivastava
21. Krishnamoorthy
22. Maletta
23. Simonic
24. Francis
25. Gull
26. Elliot
27. Prawit
28. Suwaidan & Gasim
29. Ho & Hutchinson
30. Messier
31. Burnaby
32. Schneider
33. Larkin
34. Alegab & Abbass