

رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی (ره)

دکتر حسین علوی طبری

عضو هیئت علمی دانشگاه الزهرا (س)

چکیده

در حال حاضر دو حوزه مشخص عملیات بنگاه اقتصادی نیازمند استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابرسی است. خدمات ارائه شده در این دو حوزه به موازات یکدیگر قرار دارند. در حوزه اول نیاز به گزارشگری مالی برون سازمانی، شامل ارائه مجموعه

صورت‌های مالی گواهی شده توسط اشخاص مستقل وجود دارد. حساب‌رسان مستقل به عنوان حساب‌رسان برون سازمانی نقش اصلی را در این حوزه ایفا می‌کنند.

در حوزه دوم، علاوه بر ضرورت حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، نیاز به اطلاعات مدیریت و حسابرسی داخلی احساس می‌شود.

هدف این پژوهش، شناسایی عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی، شناسایی تأثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثر بخشی افزایش سطوح مدیریتی که حساب‌رسان داخلی به آن گزارش می‌کنند در کیفیت کار حساب‌رسان داخلی و در نهایت مفید بودن آنان به عنوان جانشین حساب‌رسان مستقل می‌باشند.

با توجه به مدل‌های استفاده شده در پژوهش‌ها قبلی، از جمله پژوهش آقایان سیمونیک (۱۹۸۰)، آقای پالمرز (۱۹۸۶) در ارتباط با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و آقای مایکل اتریچ تحت عنوان تجزیه و تحلیل روابط تئوریک و تجربی بین هزینه‌های حسابرسی داخلی و مستقل، مدل جامع هزینه‌های حسابرسی بنگاه اقتصادی، شامل دو معامله همزمان جهت آزمون فرضیه‌ها بنا نهاده شد.

نتیجه نهایی پژوهش حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است؛ افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حساب‌رسان داخلی به سطوح بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش می‌کنند بیشتر است ضمن اینکه پاسخ به مفید بودن گزارش حساب‌رسان داخلی برای حساب‌رسان مستقل در شرکت‌هایی که حساب‌رسان داخلی به هیات مدیره و مدیرعامل گزارش می‌دهد، همانند شرکت‌هایی است که به معاون مالی و اداری و یا پایین‌تر از آن گزارش می‌نماید.

کلید واژه‌ها:

منابع مصرف شده برای حسابرسی داخلی، مخارج حسابرسی مستقل، پیچیدگی مالی مفید بودن حسابرسی داخلی از دیدگاه حساب‌رسان مستقل

توسعه صنعتی و اقتصادی کشور در گرو ایجاد بنگاه‌های اقتصادی بزرگی است که نیازمند منابع مالی و سرمایه بالایی می باشد که تأمین آن از توان یک یا چند سرمایه‌گذار خارج است. این امر ضرورت به وجود آوردن شرکت‌هایی را ایجاد می‌نماید که منابع مالی آنها توسط سهامدارانی که مسئولیت آنها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری شده باشد تأمین گردد.

گزارشگری مالی در بنگاه‌های اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده از صورتهای مالی، مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت، مدیران و... است که برای اتخاذ تصمیم‌های درست، بهینه و به موقع اقتصادی، برنامه‌ریزی، اعمال نظارت و پاسخگویی به اطلاعات مزبور نیاز دارند. مجموعه گزارش‌های مالی، از جمله صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود (زیان) انباشته، صورت جریان وجوه نقد، و سایر گزارش‌های درون سازمانی، عمده‌ترین وسیله انتقال اطلاعات به گروه‌های مزبور است.

سرمایه‌گذارانی که پس‌اندازهای خود را از طریق خرید اوراق بهادار، از جمله سهام، در اختیار بنگاه‌های اقتصادی قرار می‌دهند، برای اطمینان نسبی از حفظ مبلغ سرمایه‌گذاری شده و کسب بازده مناسبی از سرمایه‌گذاری انجام شده، و در نهایت اطمینان از اینکه سرمایه آنها به طور درست و مؤثر استفاده می‌شود، به گزارش‌های مالی مزبور اتکا می‌کنند. دولت برای وصول مالیات بر درآمد به اظهارنامه‌های مالیاتی مبتنی بر اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی متکی است.

مؤسسات اعتباری در جهت اعطای اعتبار به بنگاه‌های اقتصادی، با بررسی صورتهای مالی، اتخاذ تصمیم می‌نماید. بالاخره اینکه مدیران بنگاه‌های اقتصادی با توجه به سطح مسئولیتشان، با استفاده از گزارش‌های مالی در جهت برنامه‌ریزی، نظارت پاسخگویی و تصمیم‌گیری، اقدام می‌نمایند.

استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس شده در گزارش‌های مزبور اتکا کنند که این گزارش‌ها حاوی اطلاعات شفاف و قابل اتکا باشد.

تئوری کارگزاری دیدگاهی نظری در مورد بنگاه های اقتصادی ارایه می کند که بر اساس آن تقاضا برای نظارت پیامد طبیعی عملیات کارآ است. ادبیات موجود نشان می دهد که حسابرسی مکانیزمی کارآ برای فراهم کردن بخشی از این نظارت است. برای تأمین نظارت بر قابل اتکا بودن این اطلاعات دو نوع خدمات حسابرسی شکل گرفته است:

۱- حسابرسی مستقل صورتهای مالی (برون سازمانی) ، که توسط حسابرسان حرفه ای برون سازمانی عرضه شده و به وسیله حسابرسان مستقل انجام می شود.
 ۲- حسابرسی داخلی ، که توسط بنگاه اقتصادی عرضه شده و به وسیله حسابرسان داخلی اجرا می گردد.

استفاده از منابع صاحبکاران (از قبیل خدمات حسابرسان داخلی) ، به حسابرسان مستقل (برون سازمانی) اجازه می دهد تا آنان بتوانند کارشان را در قسمت هایی از صورتهای مالی که از ریسک بالاتری برخوردار است ، متمرکز نمایند.

حسابرسان داخلی عنصر اصلی سیستم کنترل های داخلی بنگاه محسوب می شوند. آنها به بررسی رعایت خط مشی ها و رویه های بنگاه از جمله رویه های حسابداری مالی می پردازند. وسعت آزمون های حسابرسی برون سازمانی (مستقل) برای جمع آوری شواهد کافی که براساس استانداردهای حسابرسی تعیین می شود با میزان اتکا بر دامنه کنترل داخلی نسبت عکس دارد.

بنگاه های اقتصادی این رابطه را می شناسد و مطابق آن عمل می کنند. اغلب دلیل گسترش بخش حسابرسی داخلی بنگاه ها ، کاهش مخارج برون سازمانی و یا جلوگیری از افزایش این مخارج است. تصور بر این است که مدیران ارشد بنگاه اقتصادی ، اختیار انتخاب مقادیری از هر یک از خدمات حسابرسی را دارند و با ادغام آنها یک محیط حرفه ای ایجاد می کنند که موجب کاهش مخارج حسابرسی بنگاه می شود. ضمن اینکه بر اساس ادبیات تصور و استدلال بر این است که حسابرسی داخلی در مواردی جانشین کارآیی برای حسابرسی مستقل است و مبلغی که بنگاه صرف حسابرسی برون سازمانی (حسابرسی مستقل) می کند تابعی از مبلغ صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی و برعکس است.

هدف اصلی پژوهش شناسایی عوامل مؤثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی مستقل و داخلی و شناسایی تأثیر وجود حسابرسی داخلی در میزان حق الزحمه حسابرسی مستقل یک بنگاه اقتصادی است. ارزیابی تجربی این امر می تواند حاوی اطلاعات مفیدی برای بنگاه‌های اقتصادی، حساب‌رسان مستقل و مراجع تدوین‌کننده استانداردها و ضوابط حرفه‌ای، در ایران باشد.

پیشینه پژوهش

در این بخش از پژوهش سعی شده است تا با استفاده از ادبیات، ضمن بررسی کلی پژوهش‌های به عمل آمده دانشگاهی در ۲۵ سال گذشته که در زمینه همکاری حسابرسی داخلی در جهت پژوهش حسابرسی مستقل به عمل آمده است، بعضی از موضوعات همکاری و تشریک مساعی به صورت برجسته‌ای مشخص گردد تا علاوه بر امکان بهره‌گیری از نتایج پژوهش‌های مزبور در جهت دستیابی به اهداف پژوهش، بتوان امیدوار بود که بازنمایی بعضی از یافته‌های معنی‌دار پژوهش‌های گذشته در خصوص نقش قدیم و جدید حساب‌رسان داخلی در حسابرسی صورتهای مالی موجب:

- ۱- فراهم نمودن جامعه‌ای حرفه‌ای، با شناختی گسترده از سودمندی ظرفیت بالقوه همکاری حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی،
- ۲- افزایش ارتباط و هماهنگی بین دو گروه حسابرسی (حسابرسی داخلی و مستقل)، و در نهایت
- ۳- افزایش کارایی و اثربخشی ناشی از تشریک مساعی حساب‌رسان داخلی، گردد.

بی‌طرفی، شایستگی و کیفیت کار حسابرسی داخلی

بسیاری از پژوهش‌های اولیه در ارتباط با نقش حسابرسی داخلی، این موضوع را مورد مطالعه قرار دادند که: آیا حساب‌رسان مستقل رهنمودهای ارائه شده در بیانیه‌های رسمی حسابرسی را به کار می‌گیرند؟ قدیمی‌ترین پژوهش انجام شده در این زمینه، بر ارزیابی و برآورد ۳ عامل حسابرسی داخلی، به گونه‌ای که در بیانیه استاندارد شماره ۹

مورد شناسایی قرار گرفته است شامل^۱: بی‌طرفی^۲، شایستگی^۳، و کیفیت کار^۴ اجرا شده توسط حسابرسان متمرکز بود.

در یکی از مطالعات مهم توصیفی در این زمینه آقایان کیزواسچرودر^۵ (۸۶-۱۹۸۰) مجموعه‌ای از پژوهش‌ها و تجربیاتی را به اجرا در آوردند که این امکان را فراهم می‌کرد تا فهرستی درجه‌بندی شده از معیارهای به کار گرفته شده به وسیله حسابرسان مستقل برای ارزیابی ۳ عامل حسابداری داخلی شناسایی گردد. یافته‌های آنان آشکار ساخت که ارزیابی حسابرسان مستقل از شایستگی حسابرسان داخلی، به طور اصولی تابعی از دانش حسابرسان داخلی بوده است. در این پژوهش‌ها بیطرفی حسابرسان داخلی به عنوان تابعی از وابستگی واحد حسابداری داخلی و سطحی که واحد مزبور به آن گزارش می‌کند مورد ارزیابی قرار گرفت نهایتاً این که عوامل اصلی مورد توجه حسابرسان مستقل در ارزیابی کیفیت کار حسابرسان داخلی، حمایت کلی مدیریت بنگاه اقتصادی از عملیات حسابداری داخلی و علاقه آنان به انجام توصیه‌های حسابرسان داخلی بوده است.

دامنه و حدود تشریک مساعی و همکاری حسابداری داخلی در حسابداری

صورت‌های مالی

با آغاز دهه ۸۰، پژوهش‌ها مرتبط با حسابداری داخلی، تمرکز خود را از توجه حسابرسان مستقل به ارزیابی ۳ عامل حسابداری داخلی، به سوی سوالاتی مرتبط با دامنه و حدود بهره‌مندی از حسابرسان داخلی در اجرای حسابداری مستقل صورت‌های مالی سوق داد. یکی از پژوهش‌های اولیه در این زمینه، پژوهشی بود که توسط آقایان وارد و رابرتسون^۶ (۱۹۸۰)، به مرحله اجرا درآمد. یافته‌های این پژوهش، درجه‌ای از اتکا به حسابداری داخلی را در بیشتر قراردادهای تایید کرده است. به هر حال این پژوهش‌ها به این نتیجه رسیدند که بخش اعظم حسابرسان داخلی و مستقل به این اعتقاد

1 - SA2SNO.9.

2 - Objective

3 - Competence.

4 - Quality

5 - Gibbs & Schroder

6 - Ward & Rabertson.

ندارند که حساب‌رسان مستقل به طور کامل می‌توانند به توانایی حساب‌رسان داخلی در اجرای آزمون‌های حسابرسی مستقل اتکا نمایند .

متعاقب مطالعه فوق ، خانم والاس^۱ (۱۹۸۴) یک مطالعه سری زمانی^۲ را تحت عنوان تأثیر فعالیت‌های حسابرسی داخلی ، در فعالیت‌های حسابرسی مستقل مورد بررسی و آزمون قرار داد . در این آزمون خانم والاس به این نتیجه رسید که طی سالهای ۱۹۷۵ تا ۱۹۸۱ ، در بخشی از دامنه رسیدگی حساب‌رسان مستقل ، که برنامه حسابرسی خود را با توجه به نتیجه به دست آمده از فعالیت‌های حسابرسی داخلی تنظیم می‌نمایند ، افزایشی به وجود آمده است . همچنین ایشان افزایشی را در اتکا به مدارک و آزمون‌های حسابرسی حساب‌رسان داخلی ، در زمان‌بندی حسابرسی مستقل مشاهده نمود .

فرایند تعیین نقش حسابرسی داخلی

در نیمه دوم دهه ۱۹۸۰ ، تعدادی از مطالعات مجدداً بر ۳ عامل حسابرسی داخلی متمرکز گردید . این مطالعات به جای آزمون کردن ارزیابی عوامل اشاره شده فوق به طور مجزا و جدا از یکدیگر ، یافته‌های پژوهش‌های گذشته را به منظور بررسی فرایند مزبور، به وسیله ترکیبی از حسابرسی مستقل و اوزان سه عامل حسابرسی داخلی در تصمیم‌گیری و استفاده عملی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی در اجرای حسابرسی مستقل صورت‌های مالی به کار گرفت . اولین سری از این مطالعات ، مطالعاتی بود که در سال ۱۹۸۳ به وسیله براون^۳ و همچنین از طریق مجموعه‌ای از مطالعات ادامه دار توسط عبدالخلیق و همکاران^۴ در سال ۱۹۸۳ و اشنايدر^۵ طی سالهای ۱۹۸۴ و ۱۹۸۵ و مارکیم^۶ در سال ۱۹۸۶ ، صورت گرفت . نتیجه این پژوهش‌ها که به عنوان عامل غیر تخصصی حسابرسی داخلی با هم ترکیب شده بود ، یافته‌ای بسیار مهم در میان این گروه از پژوهش‌های داخلی است . این یافته‌ها توصیه می‌کنند که تصمیمات حساب‌رسان مستقل به اتکا حساب‌رسان داخلی را باید با توجه به شرایط و احتمالاً بیشتر از یک عامل مجرد از کیفیت

1 - Wallace.

2 - Time Series Study.

3 - Brown.

4 - Abdelkhaliket alg.

5 - Schneider.

6 - Magheim.

حسابرسی داخلی یا به‌طور واضح‌تر، شایستگی، بی‌طرفی و کیفیت کار حسابرسان داخلی مورد آزمون قرار داد.

مالتا^۱ در سال ۱۹۹۳ و کیدا^۲ در همین سال نقش عوامل مختلف ریسک حسابرسی (مانند ریسک ذاتی و ریسک کنترل) را، از نظر دامنه و طبیعت اتکا به حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل، مورد بررسی قرار دادند. همچنین گراملین^۳ در سال ۱۹۹۹، اثر ناشی از فشار حق‌الزحمه در تصمیمات اتکایی حسابرسان مستقل مبتنی بر کار حسابرسان داخلی را مورد آزمون قرار داد.

مالتا در سال ۱۹۹۳، آشکار کرد که تصمیمات اتخاذ شده توسط حسابرسان مستقل با استفاده از حسابرسان داخلی به عنوان دستیار و کمک کار، در اجرای حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، تابعی از سطح ریسک ذاتی مرتبط با محدوده حسابرسی شده، به همان درجه کیفیت کار حسابرسان داخلی بود. در واقع یافته‌های پژوهش حکایت از آن داشت که: فرایندی که طی آن حسابرسان مستقل، کیفیت کار حسابرسان داخلی را مورد ارزیابی قرار می‌دهند، موجب افزایش پیچیدگی به میزان سطح ریسک ذاتی افزایش یافته می‌شود.

کیدا و مالتا در سال ۱۹۹۳، دامنه‌ای را که بر مبنای آن حسابرسان مستقل حدود کار برنامه‌ریزی شده را به استناد وظایف کار حسابرسان داخلی کاهش می‌دهند، مورد آزمون قرار دادند. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که وسعت کاهش کار برنامه‌ریزی شده حسابرسان مستقل، به همان خوبی عوامل مرتبط با شایستگی، بی‌طرفی و کیفیت کار حسابرسان داخلی، مرتبط است با دو فاکتور ریسک ذاتی و ریسک کنترلی. این مطالعه نشان داد که حسابرسان مستقل کارشان را با توجه به وضعیت ریسک و کیفیت حسابرسی داخلی به میزان ۲۸ درصد کاهش می‌دهند.

گراملین در سال ۱۹۹۹، این موضوع را که، چه زمانی فشار در کاهش حق‌الزحمه حسابرسان مستقل، به‌طور بالقوه می‌تواند در نقش حسابرسان داخلی در اجرای حسابرسی صورت‌های مالی مؤثر باشد، مورد بررسی قرار داد. نتیجه پژوهش او حاکی از آن بود که مدیران حسابرسی مستقل در مواقعی که صاحب‌کاران به‌طور آشکاری

1 -Maletta.

2 -Kida.

3 -Gramling

سطح بالایی را از فشار در کاهش آنچه حق الزحمه حسابرسان مستقل به استناد اتکا بر کار حسابرسان داخلی، به دامنه‌ای فراتر از آنچه که مدیران حسابرسی مستقل به صاحب‌کاران خود پیشنهاد می‌کنند، به حسابرسان مستقل تحمیل می‌کنند، با صاحب‌کاران خود بر خورد می‌کنند.

بیان مسئله و فرضیه‌ها

حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه بنگاه‌های اقتصادی که توسط حسابرسان مستقل انجام می‌شود، نوعی معامله برون سازمانی بنگاه به شمار می‌رود. در عملیات بنگاه اقتصادی، اطلاعات مالی تفصیلی ایجاد می‌شود. الزام به گزارش این اطلاعات به وجود آورنده نظارت و فراهم‌کننده اطلاعات سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. ضرورت ارایه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل، ارایه اطلاعات مالی جانبدارانه را محدود می‌کند.

سیمونیوک (۱۹۸۰)^۱ و پالمرز (۱۹۸۶)^۲ پژوهش‌هایی را در مورد مخارج حسابرسی برون سازمانی (مستقل) انجام دادند و مدل‌هایی ارایه نمودند. نتایج مطالعات آنها از این دیدگاه نظری که ملاحظات مالی، مبلغ صرف شده برای حسابرسی مستقل تحصیل شده توسط بنگاه اقتصادی را تعیین می‌نماید، پشتیبانی می‌کند. نتایج هر دو پژوهش نشان می‌دهد معیارهای اندازه، که بر اساس دارایی‌ها یا درآمدها اندازه‌گیری شده است، و پیچیدگی عملیات بنگاه از مناسب‌ترین عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه برون سازمانی (مستقل) است.

حسابداری و حسابرسی راه حل کارایی برای نظارت بر هسته اصلی قراردادهای داخلی هر بنگاه اقتصادی است. بنگاه‌های اقتصادی با برقراری کنترل‌های داخلی، فعالیت‌های ناسازگار یا مانع التجمع^۳ را تفکیک می‌کنند. حسابرسی برون سازمانی (مستقل) در قالب آزمون رعایت کنترل‌های داخلی و رویه‌های گزارشگری مالی و با کاهش اشتباهات عمدی و غیرعمدی که می‌توانند در سیستم رخ دهد، در دقت گزارش‌های مدیریتی مشارکت می‌کند.

1-Simunic.

2-Palmrose.

3-Incompatible Activities.

بنگاه‌های اقتصادی دریافته‌اند که برای برقراری کامل رویه‌ها و رعایت خط مشی‌ها و دستورالعمل‌ها، وجود حسابرسی داخلی، به دلیل مداومت همکاری آن با بنگاه و پافشاری در پی‌گیری موارد، کاراتر از حسابرسی سالیانه صورت‌های مالی است. حسابرسان مستقل به نتایج چنین حسابرسی‌هایی علاقمند هستند. زیرا صورت‌های مالی مستقیماً تحت‌تاثیر اطلاعات وارد شده به سیستم حسابداری قرار می‌گیرند. به علاوه بر اساس استانداردهای حسابرسی وجود یک واحد حسابرسی داخلی معمولاً سبب تعدیل نوع، ماهیت و زمان‌بندی اجرای روش‌های حسابرسی و کاهش حدود روش‌های مورد اجرای حسابرسی مستقل می‌شود.

به طور کلی حسابرسی برون سازمانی دارای مزیت عرضه دیدگاه مستقل و حسابرسی داخلی دارای ویژگی‌های عرضه نظر کارشناسی برای بنگاه اقتصادی است. بدیهی است در دامنه‌ای از خدمات، هر دو حسابرسی ویژگی‌های بسیار مشابه دارند. تصور بر این است که مدیران ارشد بنگاه، اختیارانتخاب مقادیری از هر حسابرسی را دارند و با ادغام آنها یک محیط حرفه‌ای حسابرسی ایجاد می‌کنند که موجب کاهش مخارج بنگاه می‌شود و برای دستیابی به اهداف در کارکنان انگیزه به وجود می‌آورند.

این دیدگاه نشان می‌دهد که موضوع به وجود آوردن زمینه‌ای متشکل از دو متغیر درون‌داد (حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل) است که با هم ادغام می‌شوند تا محیط حسابرسی بنگاه را ایجاد کنند. راه حل مطلوب بستگی به مخارج و منافع هر یک از متغیرهای درون‌داد دارد.

با وجود این که مدیران ارشد، به منظور غنی کردن محیط کلی حسابرسی بنگاه، اختیار استفاده از هر دو نوع حسابرسی را دارند اما این حسابرسی‌ها جانشین کامل یکدیگر نیستند. نیازهای مدیران بنگاه به مطالعات مرتبط با کارایی و اثر بخشی، به طور کامل از طریق حسابرسی مستقل سالیانه صورت‌های مالی تأمین نمی‌شوند. همچنین احتیاجات سرمایه‌گذاران به اطلاعات مالی به تنهایی با فعالیت‌های حسابرسی داخلی برآورده نمی‌گردند.

شواهد مرتبط در خصوص جایگزینی حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی، با هم هماهنگ نیستند. مطالعات تجربی نشان می‌دهد که حسابرسان برون سازمانی انتظار

دارند با اتکا بر کار حسابرسی داخلی تا ۵۰ درصد حجم ساعات کار کنان خود را کاهش دهند .

به طور خلاصه انتظار می‌رود رابطه بین منابعی که بنگاه صرف حسابرسی داخلی می‌کند و مخارج حسابرسی برون سازمانی (حسابرسی مستقل صورت‌های مالی) پیچیده باشد. تمام منبع صرف شده برای حسابرسی داخلی جانشین حسابرسی مستقل نیستند .

با توجه به مطالب فوق و با عنایت به بند ۴ بخش ۶۱ استاندارد های حسابرسی ایران ، بخش‌های معینی از کار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مورد استفاده حسابرسی مستقل نیز قرار گیرد . بنابراین ضروری به نظر می‌رسد که این رابطه مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن مورد استفاده دو طرف درگیر در این مساله ، یعنی بنگاه اقتصادی و حسابرسی برون سازمانی ، قرار گیرد . در این پژوهش رابطه بین منابع تخصیص یافته به بخش حسابرسی داخلی بنگاه اقتصادی و مخارج تحصیل خدمات حسابرسی مستقل توسط همان بنگاه مورد پرسش قرار گرفته است .

در پژوهش حاضر با توجه به موارد اشاره شده و بر اساس مطالعات اولیه انجام شده ۴ فرضیه به شرح زیر آزمون شده است :

فرضیه اول : حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی مالی بنگاه اقتصادی ، شامل جمع دارایی‌ها ، تعداد صنایعی که بنگاه در آن فعالیت دارد ، عملیات خارجی ، جمع دریافته‌ها ، موجودی کالا و درصدی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی که صرف حسابرسی غیر مالی می‌شود ارتباط دارد .

فرضیه دوم : افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود .

فرضیه سوم : منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی در بنگاه‌هایی که بخش حسابرسی داخلی به سطوح بالاتر از معاون مالی و اداری (مدیر مالی) گزارش می‌دهد ، در مقایسه با بنگاه‌هایی که بخش مزبور به معاون مالی و اداری (مدیر مالی) یا سطوح پایین‌تر از آن گزارش می‌دهد ، موجب کاهش بیشتر حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود .

فرضیه چهارم : بالا رفتن سطوحی که حسابرسی داخلی به آن گزارش می‌دهد ، مفید بودن حسابرسی داخلی را از دیدگاه حسابرسی مستقل (برون سازمانی) افزایش می‌دهد .

روش‌شناسی و نحوه اجرای پژوهش

مدل پژوهش و روش‌های آزمون فرضیه‌ها

با توجه به مدل‌های استفاده شده در پژوهش‌های قبلی، از جمله پژوهش‌های انجام شده توسط آقای سیمینونیک و آقای پالمرز در ارتباط با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و آقای مایکل اتریچ تحت عنوان تجزیه و تحلیل رابطه تئوریک و تجربی بین هزینه‌های حسابرسی داخلی و مستقل، برای آزمون سه فرضیه اول پژوهش از مدل جامع هزینه‌های حسابرسی بنگاه اقتصادی، شامل دو معادله همزمان استفاده شده است. یکی از معادله‌ها بیانگر هزینه‌های واحد حسابرسی داخلی در قالب متغیرهای مالی و غیر مالی است و معادله دیگر تبیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در قالب متغیرهای مالی و هزینه‌های حسابرسی بنگاه اقتصادی می‌باشد. برای برآورد دو معادله، از تجزیه و تحلیل رگرسیون حداقل مربعات دو مرحله‌ای استفاده شده است. مدل عمومی مخارج جامع حسابرسی دربرگیرنده دو معادله همزمان به شرح زیر است:

$$EA = f(IA, F) \quad IA = g(EA, F, n)$$

با این توضیح که در معادلات فوق:

EA ، لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی مستقل است. دلیل استفاده از لگاریتم این است که لگاریتم موجب یکنواختی و همسانی می‌شود.

IA ، لگاریتم طبیعی مخارج حسابرسی داخلی است. به عبارت دیگر لگاریتم طبیعی هزینه‌های حقوق و دستمزد حسابرسی داخلی.

F ، برداری از متغیر است که پیچیدگی مالی بنگاه را اندازه‌گیری می‌کند. این بردار با عوامل زیر عملیاتی می‌شود.

LN ASSETS: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال

#SUBS: ریشه دوم تعداد شرکت‌های فرعی (این تغییر موجب هماهنگی بیشتر می‌شود. ضمن این که نتیجه را نیز تغییر نمی‌دهد).

INDUS: تعداد صنایعی که بنگاه در آن به عملیات اشتغال دارد، به کسر یک

FORGN %: نسبت دارایی‌های بنگاه اقتصادی در سایر کشورها به جمع دارایی‌ها

REC %: نسبت دریافتی‌ها به جمع دارایی‌ها

INV %: نسبت موجودی کالا به جمع دارایی‌ها

N: برآورد بنگاه از درصد فعالیت های حسابرسی داخلی که صرف حسابرسی غیرمالی می شود .

در ارتباط با فرضیه چهارم ، برای آزمون فرضیه مزبور با مد نظر قرار دادن نتایج به دست آمده از سؤالات پرسشنامه حضوری ، که با پرسش از حسابرسان مستقل شرکتهای مورد مطالعه حاصل شده است ، از آزمون Chi-square test استفاده شده است .

جامعه آماری پژوهش و نمونه

با توجه به روش اجرای پژوهش و گردآوری اطلاعات و جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش و همچنین موضوع پژوهش ، جامعه آماری این پژوهش بنگاههای اقتصادی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که واجد حسابرسی داخلی هستند می باشد . دلیل انتخاب بنگاههای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار این است که چنین بنگاههایی به طور قطع باید از خدمات حسابرسی مستقل مورد اعتماد بورس بهره گیرند . تعداد شرکتهای مزبور در هنگام اجرای پژوهش بالغ بر ۴۳ شرکت بوده است .

محدوده مکانی و زمانی پژوهش

از آنجایی که هدف اصلی پژوهش بررسی رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل در ایران می باشد ؛ بنابراین محدوده جغرافیایی پژوهش ایران می باشد . ضمناً بنگاههای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای حسابرسی داخلی هستند جامعه آماری مکانی پژوهش را تشکیل می دهند . محدوده زمانی پژوهش سال ۱۳۸۰ می باشد .

ابزار اندازه گیری

به منظور گردآوری اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیه ها از مشاهده عینی شواهد (اسناد کاوی) ، شامل بررسی صورتهای مالی حسابرسی شده جامعه آماری مورد نظر در پژوهش ، دفاتر و اسناد و مدارکی که صورتهای مالی مزبور از آن استخراج شده اند و همچنین مصاحبه حضوری ، استفاده شد .

عناصر متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه‌های مطرح شده، روش دستیابی و اندازه‌گیری و منابع هر یک به شرح جدول زیر است.

ردیف	عنوان متغیر مورد مطالعه	منبع
۱	EA، یا لگاریتم طبیعی حوالزحمه حسابداری مستقل	اسناد کاوی - مصاحبه حضوری
۲	IA، یا لگاریتم طبیعی مخارج حسابداری داخلی	اسناد کاوی - مصاحبه حضوری
۳	L.N.ASSETS، یا لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها	صورت‌های مالی
۴	# SUBS، ریشه دوم تعداد شرکت‌های فرعی	مصاحبه حضوری - محاسبه
۵	#INDUS، تعداد صنایعی که بنگاه در آن به عملیات اشتغال دارد	مصاحبه حضوری
۶	%FORGEB، نسبت دارایی‌های بنگاه اقتصادی در سایر کشورها به جمع داراییها	صورت‌های مالی، اسناد کاوی، محاسبه
۷	%REC، نسبت دریافتی‌ها به جمع دارایی‌ها	صورت‌های مالی، اسناد کاوی، محاسبه
۸	%INV، نسبت موجودی کالا به جمع دارایی‌ها	صورت‌های مالی، اسناد کاوی، محاسبه
۹	برآورد بنگاه از درصد فعالیت‌های حسابداری داخلی که صرف حسابداری غیرمالی می‌شود.	مصاحبه حضوری
۱۰	مفید بودن حسابداری داخلی از دیدگاه حسابداری مستقل	مصاحبه حضوری

جدول (۱): متغیرهای مورد مطالعه در فرضیه‌ها، روش دستیابی و اندازه‌گیری

ارایه و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

همانگونه که قبلاً نیز بیان گردید، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل جامع هزینه‌های حسابداری بنگاه اقتصادی شامل دو معادله همزمان استفاده شده است. این معادله‌ها عبارتند از:

$$IA = g (EA , F , N)$$

$$EA = f (IA , F)$$

معادله اول بیانگر حوالزحمه حسابداری مستقل در قالب متغیرهای مالی و هزینه‌های حسابداری بنگاه اقتصادی و معادله دوم تبیین کننده حوالزحمه حسابداری در قالب متغیرهای مالی و غیر مالی می‌باشد.

بیان آماری فرضیه اول به شکل زیر است.

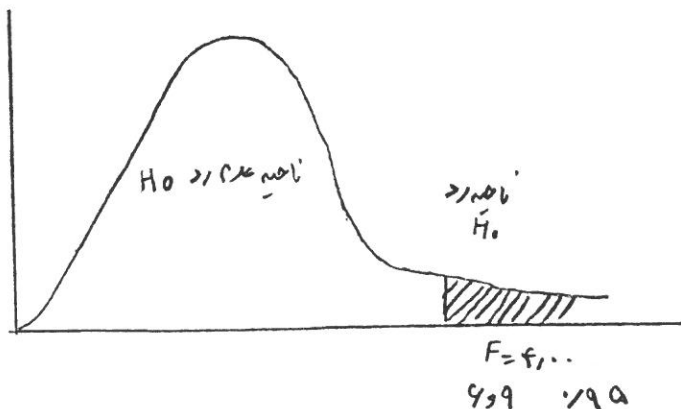
$$H_0 = \alpha_0 = \alpha_1 = \dots = \alpha = 0$$

حداقل یکی از ضرایب مخالف صفر است $H_1 =$

با توجه به فرضیه صفر و در گام نخست برای حصول اطمینان از وجود رابطه بین حق الزحمه حسابرسی مستقل و هزینه‌های حسابرسی مستقل و هزینه‌های حسابرسی داخلی با متغیرها، معادلات همزمان با توجه به اطلاعات گردآوری شده مربوط به ۴۳ شرکت نمونه برازش شده است.

برابر نتایج آماری به دست آمده، ضریب همبستگی چندگانه برای مدل مرحله اول (IA) برابر ۰/۹۴ است که نشان دهنده همبستگی بالایی بین متغیر وابسته یعنی $LN(IA)$ و سایر متغیرها است. همچنین ضریب تعیین برای مدل مزبور برابر ۰/۸۸ است که مبین آن است که ۸۸ درصد تغییرات متغیر وابسته با استفاده از متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شوند.

مقدار آماره آزمون $F=۱۱/۹۲$ می‌باشد که با توجه به ناحیه رد یا عدم رد H_0 همانگونه که در شکل زیر دیده می‌شود، فرضیه صفر تایید نمی‌شود.



تایید نشدن H_0 به این معنا است که مدل با اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. در ادامه با استفاده از آزمون t های جزیی می توان تک تک ضرایب را مورد آزمون قرار داده و برابر صفر بودن آنها را آزمود. مقادیر t های جزیی^۱ در جدول زیر خلاصه شده است.

جدول (۲): جدول برازش معادله رگرسیون مخارج حسابداری داخلی

ضریب	مقدار ضرایب	مقدار t	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
α_0 مقدار ثابت	۴/۸	۱۳/۵	۰/۰۰۰	ضریب معنادار است
α_1 ASSETS	۰/۰۰۰۰۰۲	۶/۳	۰/۰۰۰	ضریب معنادار است
α_2 SUBS	-۰/۳۱۲	-۶/۴	۰/۰۰۰	ضریب معنادار است
α_3 INDUST	-۰/۱۷	۶/۰۷	۰/۰۰۰	ضریب معنادار است
α_4 %REC	-۰/۰۱	-۲/۱	۰/۰۵۸	ضریب معنادار است
α_5 %INV	-۰/۰۱	-۱/۸	۰/۱۰۱	ضریب معنادار است
α_5 N	-۰/۰۱	۲/۷	۰/۰۲۳	ضریب معنادار است
R^2	۰/۸۸			

همانگونه که از نتایج مشخص است متغیرهای $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \alpha_5, \alpha_6$ ، با حق الزحمه حسابداری داخلی دارای ارتباط معنی دار می باشند. نتایج به دست آمده پس از جایگزینی IA محاسبه شده در معادله دوم یعنی EA، که در آزمون فرضیه دوم به آن اشاره شده است، حاکی از آن است که فرضیه اول مبنی بر اینکه حق الزحمه حسابداری مستقل با پیچیدگی مالی بنگاه اقتصادی، شامل جمع داراییها، تعداد صنایعی که بنگاه در آن فعالیت دارد، عملیات خارجی، جمع دریافتیها، موجودی کالا و همچنین درصدی از فعالیت های حسابداری داخلی که صرف حسابداری غیر مالی می شود؛ ارتباط دارد. با توجه به نتایج به دست آمده مدل به صورت زیر خواهد بود.

$$\text{LN}(\text{IA}) = 4/8 + 0/000002 (\text{ASSETS}) + \dots + 0/01 (\text{N})$$

حال با استفاده از مدل اخیر، $\text{LN}(\text{IA})$ را برآورد می نماییم و در مرحله دوم روش 2SLS را به کار می بندیم. شایان ذکر است قبل از رفتن به مرحله بعدی روش 2SLS، فرض های اساسی که اعتبار رگرسیون براساس آنها استوار است را بررسی می کنیم. اهم این فرضها به صورت زیر است:

۱ - اثر خالص متغیر مورد نظر به شرط کنترل شدن سایر متغیر.

۱) نرمال بودن داده‌ها .

۲) همسانی واریانس .

۳) استقلال داده‌ها .

با توجه به نحوه نمونه‌گیری و در نظر گرفتن این مساله که داده‌ها بر حسب سری زمانی گردآوری نشده‌اند ، می‌توان از برقراری فرض سوم ، یعنی استقلال داده‌ها تا حدی مطمئن بود.

اکثر روش‌ها برای آزمون نرمالیتی و همسانی واریانس باقی‌مانده‌ها ، استفاده از روش‌های نموداری است . هیستوگرام داده‌ها که برای باقی‌مانده‌ها به دست آمده است نشان می‌دهد که باقی‌مانده‌ها انحراف جدی از نرمال بودن ندارند. همچنین احتمال نرمال^۱، نیز نرمال بودن داده‌ها را تأیید می‌کند.

یکی از معمولی‌ترین نمودارها برای آزمون واریانس ، نمودار باقی‌مانده‌ها در مقابل مقادیر پیش‌بینی شده می‌باشد . در صورتی که نقاط در این نمودار روند خاصی را نشان ندهد ، حاکی از همسانی واریانس برای باقی‌مانده‌ها است^۲ . نتایج نمودارهای جزئی^۳ نشان‌دهنده تک‌تک متغیرهای مستقل در مقابل متغیر وابسته و ارتباط مشهود تک‌تک متغیرهای مزبور با $LN(IA)$ می‌باشد .

در خصوص آزمون فرضیه دوم ، در ادامه کارهای انجام شده و در گام دوم ، به منظور بررسی رابطه بین افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی در جهت کاهش حق‌الزحمه حسابرسی مستقل ، مقادیر $LN(IA)$ برآورد شده از مرحله قبل را که به طور اختصار با IA-HAT نشان داده شده است وارد مدل می‌نماییم تا رابطه بین $LN(EA)$ و IA-HAT مشخص گردد . این مدل به صورت کلی زیر نوشته می‌شد .

$$Ln(EA) = Constant + \beta_1 ASSETS + \dots + \beta_6 (IA - HAT)$$

در این مدل INDUST (عملیات در صنایع متعدد) و همچنین SUBS (واحدهای فرعی) بی‌معنا بوده و در نهایت از مدل خارج می‌شوند و مدل به صورت زیر نوشته می‌شود.

1 -Normal P-P.Plot

2 -Predicted value

3 -Partial Reg.Plot

$$\ln(EA) = 5/11 + 0/00000076(ASSETS) + 0/025(REC) + 0/025(INV) - 0/1N - 0/192(IA - HAT)$$

نتیجه به دست آمده که خلاصه آن در جدول زیر منعکس است حاکی از آن است که در این مدل رابطه بین IA-HAT و Ln(EA) عکس و معنی دار است و این مساله تایید فرضیه دوم است. یعنی اینکه افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می شود.

ضرایب	مقدار ضرایب	مقدار t	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مقدار ثابت	۵/۱۱	۱۱/۷۸	۰/۰۰۰	ضریب معنادار است
ASSETS	۰/۰۰۰۰۰۰۷۶	۲/۱۸	۰/۰۱۱	ضریب معنادار است
INDUST	-۰/۰۰۹۹	-۰/۱۴	۰/۸۸۸	ضریب معنادار است
%REC	۰/۰۲۵	۴/۱۶	۰/۰۰۲	ضریب معنادار است
%INV	-۰/۰۲۵	۴/۳۸	۰/۰۰۲	ضریب معنادار است
N	-۰/۰۱	-۲/۳۵	۰/۰۰۹	ضریب معنادار است
IA-HAT	-۰/۱۹۲	-۳	۰/۰۱۵	ضریب معنادار در جهت عکس است
R ²	-۰/۸۶۲			

جدول (۳): رابطه بین IA-HAT و Ln(EA)

همانند مدل قبلی، با استفاده از نمودارها، فرضیات رگرسیونی آزمون شده اند. نتایج این آزمون در خصوص همه فرضیات مطلوب است و نگرانی از جهت نقض فرضیه ها دیده نمی شود.

در ارتباط با فرضیه سوم، براساس نتایج به دست آمده از پژوهش، مدیران واحد حسابرسی داخلی ۳۶ شرکت از ۴۳ شرکت مورد بررسی گزارش خود را به هیئت مدیره و یا مدیرعامل ارائه داده و تنها ۷ شرکت از نظر سازمانی و تشکیلاتی زیر نظر معاون مالی و اداری و پایین تر از آن قرار دارند. براین اساس، در این مرحله برآورد معادلات همزمان به روش 2SLS با حذف ۷ شرکتی که مدیران حسابرسی داخلی شرکت های مزبور گزارش حسابرسی را به معاون مالی و اداری (مدیر مالی) و یا پایین تر از آن گزارش می نمایند، انجام شد و نتایج کلی زیر حاصل گردید.

مقدار R² از ۰/۸۶ در مدل اول به مقدار ۰/۹۴ در مدل دوم (با حذف ۷ شرکت) افزایش یافت که این مساله تا حدی نشان دهنده مناسب بودن مدل دوم می باشد. زیرا که

در مدل اول ۸۶ درصد از تغییرات بیان می‌شود، در حالیکه در مدل دوم ۹۴ درصد بدین ترتیب و براساس نتایج حاصل شده مدل نهایی به صورت زیر نوشته می‌شود.

$$\ln(EA) = 5/42 + 0/00000057(ASSETS) + 0/029REC + 0/26(INV) - 0/012(N) - 0/233(IA - HAT_1)$$

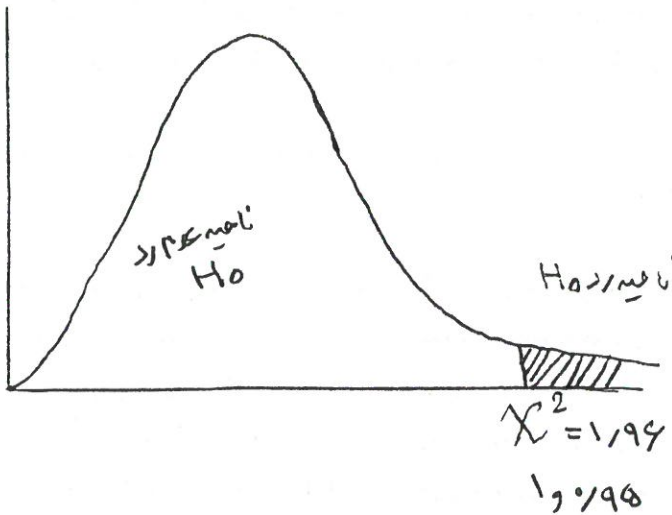
نکته حایز اهمیت در بررسی نتایج بدست آمده و مقایسه آن با نتایج قبلی این است که هم سطح معنا داری برای متغیر $IA - HAT_1$ کاهش یافته و هم اینکه مقدار آن به لحاظ قدر مطلق (اندازه بزرگی) بزرگ شده است که این حاکی از آن است با حذف ۷ شرکتی که مدیران حسابرسی داخلی آن به معاون مالی و اداری (مدیر مالی) و یا کمتر از آن گزارش می‌دهند، ارتباط بین $\ln(EA)$ و $IA - HAT_1$ قوی‌تر ولی در جهت عکس افزایش یافته است. یعنی اینکه فرضیه سوم مورد تایید قرار می‌گیرد.

در ارتباط با فرضیه سوم، اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه سؤالات حضوری و با استفاده از آزمون t-test مورد بررسی قرار گرفت که نتایج به دست آمده به این روش نیز فرضیه را تایید کرد.

فرض صفر و فرض مقابل آن برای فرضیه چهارم به صورت زیر نوشته می‌شود. بین پاسخ به مفید بودن و رایه گزارش حسابرسی داخلی به هیئت مدیره $H_0 =$ و مدیر عامل و معاون مالی و اداری (مدیر مالی) و پایین‌تر رابطه وجود ندارد.

بین دو متغیر رابطه وجود دارد. H_1

اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسش‌نامه مصاحبه حضوری، به منظور بررسی وجود ارتباط بین دو متغیر اشاره شده، از طریق انجام آزمون Chi - square test مورد آزمایش قرار گرفت. براساس نتایج کسب شده مقدار X^2 برابر ۱/۵۶ می‌باشد که این مقدار کمتر از X^2 جدول یعنی ۱/۹۶ می‌باشد، یعنی فرض H_0 تایید نمی‌شود. بنابراین بین پاسخ به مفید بودن و رایه گزارش حسابرسی داخلی به هیئت مدیره و مدیر عامل و معاون مالی و اداری و پایین‌تر رابطه وجود ندارد.



نتیجه گیری

یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که عواملی مانند جمع دارایی‌ها، تعداد صنایعی که بنگاه در آن به عملیات اشتغال دارد، نسبت دارایی‌های بنگاه اقتصادی در سایر کشورها به جمع دارایی‌ها، نسبت دریافتی‌ها به جمع دارایی‌ها، نسبت موجودی کالا به جمع دارایی‌ها و برآورد بنگاه از درصد فعالیت‌های حسابرسی داخلی که صرف حسابرسی غیر مالی می‌شود در تعیین حق الزحمه حسابرسی مستقل مرتبط است.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که وجود حسابرسی داخلی به لحاظ ایجاد و تقویت کنترل‌های داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل، به لحاظ تاثیر در دامنه رسیدگی آنها، موثر و این تاثیر هنگامی که سطح مدیریتی که حسابرس داخلی به آن گزارش می‌دهد، بالاتر از معاون مالی و اداری است، افزایش می‌یابد.

نتایج پژوهش نشان دهنده آن است که نسبت پاسخ به مفید بودن گزارش در شرکت‌هایی که حسابرس داخلی به هیئت مدیره و مدیر عامل گزارش می‌کند، همانند شرکت‌هایی است که به معاون مالی و اداری یا پایین‌تر گزارش می‌نماید.

منابع و مأخذ

منابع فارسی :

- ۱- انجمن حسابداران خیره دولتی و مالی انگلستان (۱۳۷۹). (ترجمه علی کمالی زارع و عباس ارباب سلیمانی) ، سازمان حسابرسی ، نشریه شماره ۱۳۶.
- ۲- انجمن حسابداران رسمی آمریکا ، حسابرسی عملیاتی ، گزارش حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا ، ترجمه محمد صفار ، سازمان حسابرسی ، نشریه شماره ۱۱۲ ، دیماه ۱۳۷۶ .
- ۳- حساس یگانه ، یحیی (۱۳۷۹). شناسایی عوامل موثر در عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی ، فصلنامه مطالعات مدیریت ، دانشگاه علامه طباطبایی ، شماره ۲۵ و ۲۶ .
- ۴- دلاور ، علی . (۱۳۷۶). روشهای آماری در روانشناسی و علوم تربیتی ، تهران : دانشگاه پیام نور .
- ۵- دلاور ، علی . (۱۳۷۶). روشهای پژوهش در روانشناسی و علوم تربیتی ، تهران : دانشگاه پیام نور .
- ۶- دلاور ، علی . (۱۳۷۸). مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، چاپ اول ، تهران : رشد .
- ۷- رشاد ، عبدالخلیق و بیپین ب. آجین کیا . (۱۳۷۹). پژوهش‌های تجربی در حسابداری : دیدگاه روش شناختی ، (ترجمه محمد نمازی) ، انتشارات دانشگاه شیراز .
- ۸- سازمان حسابرسی . (۱۳۸۰). مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران ، سازمان حسابرسی ، نشریه شماره ۱۴۷ .
- ۹- کمیته فنی سازمان حسابرسی . (۱۳۷۷) . اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی ، استانداردهای حسابرسی ، سازمان حسابرسی .
- ۱۰- کمیته مسؤول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی . (۱۳۷۷). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی ، ترجمه و تالیف علی نیکخواه آزادی ، سازمان حسابرسی .

۱۱- مجتهد زاده ، ویدا . (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسوولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل ، بررسیهای حسابداری و حسابرسی ، شماره ۲۶ و ۲۷ .

۱۲- مهرانی ، ساسان . (۱۳۸۰). حسابرسی داخلی ، حسابدار ، شماره ۱۴۸ ، تیرماه .

۱۳ - نوفرستی ، محمد . (۱۳۷۵). آمار در اقتصاد و بازرگانی ، جلد اول ، موسسه خدمات فرهنگی رسا .

۱۴ - نوفرستی ، محمد . (۱۳۶۹). آمار در اقتصاد و بازرگانی ، جلد دوم ، تهران : دانشگاه شهید بهشتی .

۱۵ - نیتر ، جان ، ویلیام و اسرمن و جی ا و تیمور . (-). آمار کاربردی ، (ترجمه علی عمیدی) ، تهران : نشر دانشگاهی .

۱۶ - والتربی ، میگز ، ویتینگتون ، کرتینی ، رابرت اف . میگز ، اصول حسابرسی ، جلد دوم ، (ترجمه عباس ارباب سلیمانی) ، سازمان حسابرسی ، نشریه شماره ۱۰۵ ، شهریور ماه .

۱۷ - والتربی ، میگز ، ا. ری . ویتینگتون ، کرت پینی ، رابرت اف . میگز . (۱۳۷۱). اصول حسابرسی جلد اول ، (ترجمه عباس ارباب سلیمانی ، محمود نقری) ، نشریه شماره ۸۱ ، تیرماه ، تهران : سازمان حسابرسی .

۱۸ - هومن ، حیدرعلی . (۱۳۷۰). استنباط آماری در پژوهش رفتاری ، تهران: دیبا .

منابع لاتین :

- 1- Abel-Khalik , A.R., D.A. Snowball and J.H. Wragge, " The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs", **The Accounting Review** 58 ,. April .
- 2- Adelberg , A.H., " Auditing on the March : Ancient Time to the Twentieth Century " , **The Internal Auditor** .
- 3- AICPA, **A Description of the professional Practice of Certifield Public Accountants** . New York : American Institute of Certified Public Accountants , 1966 .
- 4- AICPA, Auditing Standards Board . **Codification of Statements on Auditing Standards** . New york : American Institute of Certified Public Accountants, 1966.

- 5- AICPA/CICA, **The Independent Auditor , s Consideration of the Work of Internal Auditors**. New York : American Institute of Certified Public Accountants and the Canadian Institute of Chartered Accountants , 1989.
- 6- AICPA. Statement on Auditing Standards No. 30 , **Reporting on Internal Accounting Control**. (New York , 1980) .
- 7- AICPA. Statement on Auditing Standards No. 43, **Omnibus Statement on Auditing Standard** (New York , 1982) .
- 8- AICPA. Statement on Auditing Standards No.1, **Control : Concepts and Responsibilities**(Altomnte Springs, FL : The Institute of Internal Auditors , INC., 1983) .
- 9- AICPA. Statement on Auditing Standards No, 55, **Condesideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit** (New York , 1988) .
- 10- Alchian , A.A. and H.Demestz , : Production . Information costs , and Economic Organization , "**American Economic Review** 62 (December 1972) .
- 11- A statement of basic Auditing Concepts , by Committee On Basic Auditing Concepts , (1973) .
- 12- Baiman , S. " Agency Research in Managerial Accounting : A Survey" , "**Journal of Accounting Literature** 1 (1982) .
- 13- Baiman , S. and J.S Demski , " Economically Optimal performance Evaluation and Control Systems , "**Journal of Accounting Research** 18 (Supplement 1980) .
- 14- Barrett, M. J . and V.Z. Brink , **Evaluating Internal /External Audit Services and Relationships** . Altamonte Springs , FL : Institute of Internal Auditors , 1980 .
- 15- Bigg , W.W ., **Practical Auditing** , London : H.F.L Publishers , (1951) .
- 16- Boritz , J.F., **Planning for the Internal Audit Function** . Altamonte Springs , FL : Institute of Internal Auditros , 1983 .
- 17- Brown , P.R. " Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit functions , "**Journal of Accounting Research** 21 (Autumn 1983) .
- 18- Chow , C.W. " The Demand for External Auditing : Size , Debt and Ownership Influences , "**The Accounting Review** 57 (April 1983) .
- 19- Danos , P. and J.W.Eichenseher , " Long –Teim Trends Toward Seller Concentration in The U.S Audit Market , "**The Accounting Review** 61 (October 1980) .

- 20- De Angleo , L.E. " Auditor Independence , Low Balling , . and Disclosure Regulation,"**Journal of Accounting and Economics** 3 (December 1981) .
- 21- Demski , J.S.and G.A.Feltham , **Cost Determination : A Conceptual Approach** . Ames , Iowa : Iowa State University Press, 1976 .
- 22- Demski , J.S. and G.A . Feltham , " Economic Incentives in Budgetary Control Systems , " **The Accounting review** 53 (April 1978) .
- 23- Demski , J.S. and R.Swieringa , : A Cooperative Formulation of the Audit Choice Problem , " **The Accounting Review** 46 (July 1974) .
- 24- Drawin J. Casler ,and James R.Crockett,**Operational:An Introduction** , the Institute of Internal Auditors , Inc . (1982) .
- 25- Fama , E.F . : Agency Problems and the Theory of the Firm", **Journal of political Economy** 88 (April 1980) .
- 26- Fama , E.F.and H.C. Jensen, "Separation of Ownership and Control" , **Journal of Law and Economics** 26 (June 1983) .
- 27- Garner ,D.E."Corporate Audit Costs ",**The Internal Auditor** (October 1980) .
- 28- IIA . **Standards for the Professional Practice of Internal Auditing** . Altamonte Springs , Florida : Institute of Internal Auditors , 1978 .
- 29- IIA , **Statement of Responsibilities of Internal Auditors**. Altamonte Springs , Florida : Institute of Internal Auditors , 1981 .
- 30- Internal Control , Integrated Framework , **Report of the Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission** , July 1994.
- 31- Jensen , M.C . and W.H.Meckling , " Theory of the Firm : Managerial Behavior , Agency Costs and Ownership Structure ,"**Journal of Financial Economics** 3 (October 1976) .
- 32- Linds & YF.Allen"**The Internal Audit Series to Management**" Internal Auditing , 1983 .
- 33-Maher,M.W."The Impact of Regulation on Controls:Firms, **Response to the Foreign Corrupt Practices Act**", **The Accounting Review** 56 (October 1981) .
- 34- Maletta , M.J. " An Examination of Auditors Decisions to use Internal Auditors as Assistants : The effect of Internal Risk " , **Contemporary Accounting Research** (9) -1993 .
- 35- Maletta , M.J.T.Kida " The effect of risk factors on , auditots configural information processing " , **The Accounting Review** , (1993) .
- 36- MAPI,**Survey on Outside Audit Fees** . Washington , DC: Machinery and Allied Products Institute , 1983 .

- 37- Mario J.Maletta , and Audry A.Gramling , " The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit Process " , **The Auditors Report** , Volume 22 , No. 3 (Summer 1999) .
- 38- Mautz , R.K ., W.G. Kell , M.W.Maher , A.G.Merten , R.R.Reilly , D.G.Severance , and B.J.White , **Internal Control in U.S. Corporations: The State of the Art** .New York:Financial Executives Research Foundation , 1980 .
- 39- Mautz , R.K., P.Tiessen , And R.H.Colson , **Internal Auditing : Directions and Opportunities**.Altamonts Springs,FL:Institute of Internal Auditors , 1984 .
- 40- McAleer , G. and G.Dejager , **Salaries and Attitudes : A Profile of the Internal Auditing Profession** . Altamonte Springs , FL : Institute of Internal Auditors , 1978 .
- 41- Mirrless , J.A. " The Optimal Structur of Incentives and Authority Within an Organization " **Bell Jounal of Economics** (Spring 1976) .
- 42- Morse , E.H . " Performance and Operational Auditing " , **Journal of Accountancy** (June 1971) .
- 43- Mullarkey , J.F. " The case for the structured Audit " ,**In Auditing Symposium VII** . Lawrence , Kansas : University of Kansas School of Business , 1984 .
- 44- Ng , D.S . " An Information Economics Analysis of Financial Reporting and External Auditing " , **The Accounting Review** 53 (October 1978) .
- 45- Norbeck , E.F.**Operational Auditing Management Control** . New York : m , vAmerican Management Association , 1969 .
- 46- Palmrose , Z.V. " Audit Fees and Auditor Size : Further Evidence " , **Journal of Accounting Research** 24 (Spring 1986) .
- 47-Pindyck ,R.S.and D.L.Rubinfeld,**Doonometric Models and Economic Forecasts** . 2 nd ed . New York : McGraw – Hill, 1981.
- 48-Ricchiute,D.N.**Auditing Concepts and Standars**. 2 nd ed . Cincinnati : South –Western Publishing Company , 1988.
- 49- Sawyer,L.B.,**The Practice of Modern Internal Auduting Altamente** , Spring , FL: The Institute of Internal Auditors , (1981) .
- 50- Schneider , A. " The Reliance of external Auditors on the Internal Audit Function " , **Journal of Accounting Research** 23 (Autumn 1985) .
- 51- Simunic ,D.A."The Pringing of Audit Services : Theory and evidence" , **Journal of Accounting Research** 18 (Spring 1980) .
- 52- Skousen , K.Fred , **An Introduction to the SEC** , Cincinnati , Ohio : South –Western Publishing Co., (1976) .

- 53- Statement of Management on Internal Accounting Control (SEC Release No. 34-15772, 1979).
- 54- Sullivan , J.D. " The Case for the Unstructured Audit Approach" , in **Auditing Symposium VII** . Lawrence , Kansas " University of Kansas School of Business, 1984 .
- 55- Systems Auditability and Control (Altamonte Spring , FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation , 1991) .
- 56- Wallace , W.A. " Internal Auditors can cut Outside CPA Costs " , **Harvard Business Review** 62 (March – April 1984) .
- 57- Ward , D.D ., and J.C. Robertson , " Reliance on Internal Auditors " , **Journal of Accountancy** (October 1980) .
- 58- Watts , R.L. and J.L.Zimmerman , " Agency Problems , Auditint , and The Theory of the firm : Some Evidence , " **Jornal of Law and Economic** 26 (October 1983) .
- 59- White , K.R. and J.A.Xander , **Survey of Internal Auditign : Trends and Practices** . Altamonte Springs , FL : Institute of Internal Auditors , 1984 .
- 60- Whittington , O.Ray , Kurt Pany , Walter B.Meigs and Rober F.Meigs, **Principles of Auditing** , Irwin , Homewood , Il 60430, Boston ,MA., (1992) .