

عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی

محمد رضا نیکبخت^۱، محمدمهدی معاذی نژاد^۲

۱. استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ایران

۲. کارشناس ارشد، دانشگاه تهران، ایران

(تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۸۷/۱/۲۱، تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۶/۹)

چکیده

اتکا بر کار حسابرسان داخلی باعث صرفه جویی در هزینه و آرایه‌ی خدمات بیشتر به صاحبکار با همان هزینه می‌شود. استفاده‌ی بهینه از کار حسابرس داخلی می‌تواند کارایی و اثربخشی حسابرس مستقل را بهبود بخشد و ارزش حسابرس داخلی را برای صاحبکار افزایش دهد. هدف این مقاله، شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی، می‌باشد. روش تحقیق پیمایشی بوده و با استفاده از ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده است و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون چندگانه استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای صلاحیت حرفه‌یی، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌یی و سطح ریسک ذاتی توسط حسابرسان داخلی، رابطه‌ی مثبت معناداری با اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد آنان دارد.

واژه‌های کلیدی:

مقدمه

نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون درون سازمانی و برون سازمانی استفاده کننده از صورت‌های مالی مانند مدیران، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دولت زمینه ساز گزارشگری مالی در واحدهای اقتصادی است. استفاده کنندگان مزبور برای اتخاذ تصمیمات درست و صحیح، برنامه‌ریزی و اعمال نظارت، به این اطلاعات نیاز دارند. در حال حاضر اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان مختلف در قالب صورت‌های مالی اساسی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد همراه با یادداشت‌های توضیحی در اختیار آنها قرار می‌گیرد. اطلاعات صورت‌های مالی زمانی برای استفاده کنندگان مؤثر است که از ویژگی کیفی قابلیت اعتماد و اطمینان برخوردار باشد و این موضوع زمانی تحقق می‌یابد که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه‌ی بی طرفانه اندازه‌گیری شده و نتایج اندازه‌گیری‌ها معتبر و قابل تایید مجدد باشد. استفاده کنندگان صورت‌های مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، ذیصلاح و بی طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در سیستم‌های اجتماعی و اقتصادی کنونی، وظیفه‌ی اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی به حساب‌رسان مستقل واگذار شده است [۲].

حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی به استفاده کنندگان اطلاعات حسابرسی شده است زیرا، پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل زیادی نیازمند بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده‌ی اطلاعات است. در فرایند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. از سوی دیگر اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه‌ی منابع، بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا امکان پذیر نیست. جریان سرمایه‌ها زمانی به سوی فعالیت‌های اقتصادی برتر سرازیر می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه‌ی سرمایه گذاری متکی به اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا باشد. در این فرایند، حسابرسی نقش حیاتی تعیین میزان اعتبار اطلاعات را ایفا می‌کند [۳].

در فرایند تهیه اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا یکی از عواملی که می‌تواند به حساب‌رسان مستقل کمک کند و باعث شود که فعالیت آنها از کیفیت، کارآمدی و اثر بخشی لازم برخوردار باشد، وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت صاحبکار و ارتباط هر چه بیشتر این واحد با حساب‌رسان مستقل است. حسابرسی داخلی کفایت سیستم کنترل

داخلی را از لحاظ صحت، اقتصادی، اثر بخشی و کارآمد بودن استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی، جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدهای اقتصادی را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند [۱].

استاندارد شماره ۶۱ سازمان حسابرسی به ارزیابی واحد حسابرسی داخلی و ارتباط بین حسابرسان مستقل و داخلی اختصاص دارد.

اگر چه، نقش و وظایف حسابرسی مستقل متفاوت از حسابرسی داخلی است، اما نقاط اشتراک زیادی بین این دو مسئولیت وجود دارد. ابعاد مشترک این دو نقش، فضای قابل ملاحظه‌ای را برای همکاری با منافع دوطرفه بوجود می‌آورد. متداول ترین اقدامات مشترک هر دو گروه حسابرسان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی و بررسی عملکرد گزارشگری مالی شرکت است. اگر چه اهداف و نقش‌های خاص آنها، متفاوت است، اما ماهیت آزمون‌های بکارگرفته شده، بسیار مشابه است [۷].

حسابرسان مستقل در دو زمینه عمومی می‌توانند بر کار حسابرسان داخلی اتکا کنند. اول، مشارکت حسابرسان داخلی در ارزیابی کنترل‌های داخلی حسابداری سیستم صاحبکار و دوم، عملکرد حسابرسان داخلی در روش‌های حسابرسی مهم تحت نظارت و بررسی دوباره توسط حسابرسان مستقل. اتکا به دلیل نقش حسابرسی داخلی در ارزیابی سیستم کنترل داخلی حسابداری مورد تایید همگان است، اما دیدگاه‌های متفاوتی در مورد زمینه دوم اتکا وجود دارد [۸].

در تحقیق آلبرت و همکاران، بیست زمینه‌ی همکاری بین حسابرسان مستقل با حسابرسان داخلی شناسایی شده است. برخی از این موارد، شامل گردآوری اطلاعات، حسابرسی سیستم‌های رایانه‌ای، بررسی حساب‌ها و کمک به اجرای آزمون‌های محتوا است [۵].

والاس، شیوه‌های کمک حسابرسان داخلی به حسابرسان مستقل را به شرح زیر بیان می‌کند:

- **همکاری سازمانی:** این مورد شامل تهیه جداول کمکی، گردآوری اسناد و مدارک برای بررسی، اصلاح اسناد برای تسهیل امور مختلف و گسترش روش‌های حسابرسی مبتنی بر سیستم‌های رایانه‌ای است.

- **کمک برای مرور و بررسی:** این مورد شامل تجزیه و تحلیل حساب‌ها، بررسی و مستند کردن کنترل‌ها، بررسی دقیق تغییرات و اطلاعات مرکز عملیات و بررسی‌های موقت طرح‌ها و راه‌حل‌ها می‌باشد.
 - **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 ارزیابی یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی:** این مورد معمولاً شامل بهره‌گیری از محتوی نامه‌ی مدیریت و هماهنگی دیدگاه‌های مدیریت با حساب‌رسان مستقل در مورد کنترل‌ها و عملیات است.
 - **کمک‌های عمومی:** شامل بازرسی محل‌ها، بکارگیری حسابرسی‌های سیستم و حمایت از سیستم‌های موجود است [۱۶].
- براون معتقد است، رابطه‌ی حرفه‌ای بین حساب‌رسان مستقل و حساب‌رسان داخلی در امور خط مشی 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 [۶].
- آنچه مسلم است این است که انکاء 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.
- ریچارد سون بر مرتبط کردن حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل تأکید دارد. وی جهت دستیابی به این ارتباط هشت مورد به شرح زیرشناسایی 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 میان دوره‌ای
 - تهیه برنامه جمع‌آوری شواهد برای حساب‌رسان داخلی
 - برنامه‌ریزی برای حسابرسی میان دوره‌ای توسط حساب‌رسان مستقل
 - برنامه‌ریزی برای حسابرسی پایان سال توسط حساب‌رسان مستقل

- حسابرسی بخش‌های مختلف شرکت مورد حسابرسی [۱۵].
موضوع بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره‌ی 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، اطمینان‌بخشی، ارائه پیشنهادات و سایر اطلاعات مفید برای استفاده مدیران و اعضای هیأت مدیره یک سازمان می‌باشد. یکی از مسئولیت‌های مهم حسابرسی داخلی نظارت بر اجرای عوامل کنترل یک سازمان می‌باشد.
این استاندارد مجوزی برای حسابرسان مستقل جهت اتکاء به عملکرد حسابرسی داخلی محسوب می‌شود این بدین معنی است که در موارد مقتضی، وبا صلاحدید، حسابرس مستقل می‌تواند نتایج آزمون‌های حسابرسی داخلی را جایگزین آزمون‌های خود نماید. که موجب کاهش در زمان و هزینه حسابرسی خواهد بود.
سایر منافع ناشی از اتکاء به عملکرد حسابرسی داخلی به شرح زیر است:
- با استفاده از تجارب و اطلاعات دقیق حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می‌توانند درک بهتری از فعالیت‌های سازمان مورد حسابرسی کسب کنند.
- استفاده از تجارب پرسنل حسابرسی داخلی باعث تسریع در انجام فرایند حسابرسی مستقل می‌شود.
- توجه به نظرات حسابرسان داخلی موجب می‌شود که حسابرسان مستقل بتوانند وقت خود را صرف آزمون معاملات تجاری حساس نمایند.
میزان اتکاء به عملکرد حسابرسی داخلی بستگی مستقیم به دو عامل دارد:
تمایل حسابرسان مستقل به اتکاء
توانایی، لیاقت و بی‌طرفی حسابرسان داخلی در عملکرد خود
اتکاء بر عملکرد حسابرسی داخلی زمانی امکان‌پذیر است که حسابرسان مستقل بتوانند صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی، کیفیت فعالیت‌های حسابرسان داخلی و سایر ویژگی‌های مربوط را ارزیابی و با توجه به نتایج حاصله، میزان اتکاء را تعیین کنند [۱۷].

ضرورت اتکاء بر کار حسابرسان داخلی

مک چیورنا، دلایل و ضرورت اتکا بر کار حسابرسان داخلی را در دو گروه اساسی طبقه‌بندی نمود. اولین ضرورت ناشی از بازار رقابتی حرفه‌ی حسابرسی از طریق کاهش یا ثبات حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل است. دومین دلیل، نتیجه‌ی رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای است. بسیاری از شرکتها، مراحل‌ی را برای کنترل یا کاهش هزینه‌های خود از جمله هزینه‌های حسابرسی مستقل تدوین و اجرا می‌کنند.

با توجه به اینکه در شرایط رقابتی، حسابرسان مستقل با فشارهایی برای کنترل یا کاهش هزینه‌های حسابرسی مواجه هستند. این رویدادها باعث شده است که حسابرسان به دنبال شناسایی راهی برای انجام کارآمدتر حسابرسی باشند [۱۱].

گراملینگ، بیش از ۲۰ سال قبل، دیدگاه خود را از تأثیر کاهش حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس مستقل به انجمن حسابداران رسمی آمریکا اعلام کرد. ونگرانی خود را از کاهش حق الزحمه که ممکن است بر انگیزه‌ی حسابرس در کاهش ساعات حسابرسی و پایین آمدن سطح آزمون‌ها اثر بگذارد، ابراز نمود. کاهش ساعات حسابرسی ممکن است نگرانی در مورد استقلال حسابرس ایجاد نماید و موجب کاهش اثربخشی شود، حسابرسان مکانیزم‌هایی را در اختیار دارند که از طریق آنها ساعات حسابرسی می‌تواند کاهش داده شود و اثربخشی حسابرسی همچنان حفظ شود. یکی از این مکانیزم‌ها، اتکا بر کار حسابرسان داخلی است. انگیزه اولیه حسابرسان مستقل برای اتکا بر کار حسابرسی داخلی، هزینه‌های پایین حسابرسی است [۹].

میزر و اشنايدر معتقدند که اتکا، به یکپارچگی طرح‌های حسابرسان داخلی و مستقل زمینه‌ی مساعدت حسابرسی داخلی را فراهم می‌سازد. چنین تلاش‌هایی باعث انجام کارآمد و موثر فعالیت شده و از دوباره کاری جلوگیری می‌کند [۱۴].

وارد و رابرتون معتقدند، اقتصادی بودن حسابرسی و افزایش تقاضا برای خدمات جدید متنوع، تنها یک دلیل آشکار برای کارایی حسابرسی در تمام سطوح و اشکال آن است. بنابراین، اهمیت و اعتبار حسابرسان داخلی زمانی مشخص می‌شود که بدانیم، منابع حسابرسی حقیقتاً نادر و پرهزینه هستند [۱۸].

مالتا، افزایش در پیچیدگی و حیطة‌ی فرایند حسابرسی همراه با فضای رقابتی موجود، ضرورت در استفاده از کار حسابرسان داخلی را افزایش داده است [۱۲].

کریشنا مورتی، حسابرسان مستقل همواره با فشار روزافزون برای انجام حسابرسی با کارایی بیشتر بدون به مخاطره انداختن کیفیت و اثربخشی حسابرسی‌های مستقل را بهبود بخشیده و ارزش کار حسابرسان داخلی را برای صاحبکار افزایش دهد [۱۰].

فلکس و همکاران معتقدند، مشارکت بیشتر حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی مستقل، با حق الزحمه‌ی پایین حسابرسی مستقل همراه است. برای مثال، اگر در یک شرکت، میزان مشارکت حسابرسان داخلی از مشارکت صفر به مشارکت متوسط افزایش یابد، حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل تقریباً ۱۸ درصد کاهش می‌یابد [۸].

انجمن حسابداران رسمی آمریکا، در بیانیه‌ی استاندارد شماره‌ی ۶۵ خود بر اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی تاکید دارد. در این استاندارد ماهیت چنین اتکایی بیان شده و راه‌های ویژه‌ای را توصیف می‌کند که به وسیله آنها حسابرس مستقل می‌تواند کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی مستقل را با استفاده از کار حسابرسان داخلی تقویت کند.

بر اساس این استاندارد، حسابرسان مستقل در زمان کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی صاحبکار در طول دوره حسابرسی صورت‌های مالی، شناختی از اجزای کنترل داخلی صاحبکار شامل واحد حسابرسی داخلی صاحبکار به دست می‌آورند. بر مبنای شناخت به دست 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 شماره‌ی ۶۱ از مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران، 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 [۲].

سازمان‌های حرفه‌یی در کشورهای دیگر نیز این موضوع را مورد توجه قرار داده و استانداردهای حسابرسی متناسب را صادر کرده‌اند. برای مثال، بنیاد تحقیق حسابرسی استرالیا، استاندارد شماره ۲ رویه‌های حسابرسی را برای استفاده از کار حسابرسان داخلی منتشر کرده است همچنین، انجمن‌های حسابداران رسمی کانادا چنین بیان می‌کنند که "حسابرسان مستقل ممکن است به طور کلی، بر کار حسابرسان داخلی زمانی که آزمون و بررسی سیستم کنترل داخلی را شامل می‌شود، اتکاء کنند".

پیشینه‌ی تحقیق

در سال‌های اخیر مطالعات زیادی، در رابطه با عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسان داخلی انجام شده است.

وارد، اولین تحقیق را در مورد اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی انجام داد. نتایج تحقیق نشان داد که صلاحیت حرفه‌یی، بیطرفی و کیفیت کار انجام شده می‌تواند به عنوان عوامل مؤثر در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باشند [۱۷].

وارد و رابرتسون، در کشور آمریکا اتکاء بر کار حسابرسان داخلی را بر تکیه بر استاندارد شماره ۹ بیانیه‌ی استانداردهای حسابرسی، بررسی کردند. نتایج تحقیقات آنان بیشتر برای آزمون بی طرفی در سطحی از مدیریت که حسابرسان داخلی نتایج و یافته‌های خود را به آنها گزارش می‌دادند، تمرکز داشت [۱۸].

عبدالخلیق و همکاران، تأثیر سه تکنیک حسابرسی و دو متغیر دیگر را در ارتباط با بی طرفی مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که بی طرفی حسابرسان داخلی می‌تواند به عنوان عامل تأثیرگذار بر اتکای حسابرسان داخلی باشد [۴].

براون، در تحقیق خود به بررسی عوامل مؤثر در تعیین اتکا حسابرسان بر کار حسابرسان داخلی پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که صلاحیت حرفه‌یی و بیطرفی می‌تواند بعنوان عوامل مؤثر در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باشند [۶].

مارگهیم، در آمریکا عواملی را که حسابرسان مستقل، آنها را در تصمیم‌گیری برای اتکا بر حسابرسان داخلی، مهم قلمداد می‌کنند، را بررسی کرد. نتایج تحقیق نشان داد که حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی برای تعدیل برنامه‌ی حسابرسی در شرایط

صلاحیت و کیفیت کار پایین، اتکا نمی کنند. اما، آنان زمان برنامه‌ی حسابرسی را با توجه به صلاحیت و کیفیت کار افزایش و کاهش می دهند [۱۳].

میزر و اشنایدر، در آمریکا اهمیت نسبی عواملی را که در ارزیابی حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسی داخلی مهم هستند، را بررسی کردند. نتایج تحقیق نشان داد که حسابرسان مستقل از بین سه عامل صلاحیت حرفه‌یی، بیطرفی و کار انجام شده، کیفیت کار انجام شده را در آخرین اولویت مد نظر قرار می دهند [۱۴].

ایچ و فارلی، عواملی را که حسابرسان مستقل در استرالیا در زمان ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نظر می گیرد را بررسی کردند. نتایج تحقیقات آنان نشان داد که مراقبت حرفه‌یی پس از صلاحیت حرفه‌یی از بیشترین اهمیت برای حسابرسان مستقل در اتکا بر عملکرد حسابرسی داخلی برخوردار است [۴].

مالتا، نیاز حسابرسان مستقل آمریکا را جهت استفاده از عملکرد حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق نشان داد زمانی که سطح ریسک ذاتی بالاست، حسابرسان از فرآیند پیچیدگی برای اتکا بر کار حسابرسان داخلی استفاده کرده و تأثیر کار آنان را تنها زمانی که بی طرفی بالا باشد، در نظر می گیرند. علاوه بر این، نتایج تحقیق نشان داد که در شرایط پایین بودن سطح ریسک ذاتی، صلاحیت حسابرس داخلی از مهمترین عامل و بی طرفی و کیفیت کار انجام شده در رده‌ی بعدی قرار می گیرد [۱۲].

کریشنامورتی، در آمریکا یک رویکرد سلسله مراتبی را در ارزیابی از عملکرد حسابرسان داخلی برای اتکا به کار آنان مورد بررسی قرار داد و در مطالعه خود به این نتیجه رسید که رابطه معنا داری بین بی طرفی و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل وجود دارد. وی معیارهای بی طرفی را به شرح زیر بیان نمود:

- سطحی از مدیریت که حسابرسی داخلی به آن گزارش می دهد.
- جلوگیری از هرگونه تضاد وظایف [۱۰].

فلکس و همکاران، در تحقیق خود برای تعیین اثر مشارکت حسابرسی داخلی در حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل، در بخش دوم تحقیق خود عواملی را که مشارکت حسابرسی داخلی را در حسابرسی صورتهای مالی بسط و گسترش می داد، بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که در شرایط پایین بودن ریسک ذاتی، دسترسی به حسابرسان داخلی می تواند عامل مهمی در مشارکت حسابرسان مستقل و داخلی باشد [۸].

آلتواجری و همکاران در تحقیق خود تحت عنوان رابطه بین حسابرسان مستقل با حسابرسان داخلی در شرکتهای عربستان سعودی در بخش چهارم تحقیق به این نتیجه رسیدند که حسابرسان مستقل توجه چندانی به کار حسابرسان داخلی ندارند و دامنه همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل محدود است و در رابطه با اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی بی طرفی، صلاحیت حرفه‌ای و تجربه کاری را مهمترین عوامل است که بر دامنه رسیدگی حسابرسان مستقل تاثیر می گذارد [۱۹].

هامین فدذیل و همکاران، در تحقیق خود تحت عنوان عملیات حسابرسی داخلی و سیستم کنترل‌های داخلی، دریافتند که ویژگی‌های مدیریتی واحد حسابرسی داخلی شامل برنامه حسابرسی، توانایی حرفه‌ای کادر حسابرسی و گزارش حسابرسی تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر ارزیابی ریسک حسابرسی توسط حسابرسان مستقل دارد [۲۰].

نیکخواه آزاد، به بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل، بر عملکرد حسابرسی داخلی سازمان‌ها در ایران پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی امری اجتناب‌ناپذیر است، اما تعیین سطح این اتکاء و موارد آن به قضاوت حرفه‌یی حسابرسان مستقل محول شده است [۳].

فرضیات تحقیق

با توجه به موضوع اصلی تحقیق، چهار فرضیه به شرح زیر ارائه شده است:

فرضیه اول: صلاحیت حرفه‌یی حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر کار آنان مؤثر است.

فرضیه دوم: کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر کار آنان مؤثر است.

فرضیه سوم: مراقبت حرفه‌یی حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر کار آنان مؤثر است.

فرضیه چهارم: سطح ریسک ذاتی در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی مؤثر است.

روش تحقیق

هدف از انجام این تحقیق، آگاهی از عوامل مؤثر در اتکای حسابردان مستقل بر عملکرد حسابردی داخلی است. تحقیق حاضر از لحاظ طبقه بندی تحقیق بر حسب روش از نوع توصیفی است. از میان انواع تحقیق های توصیفی پیمایشی است. همچنین، برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش کتابخانه ای، و برای مطالعه ادبیات موضوع و بررسی پیشینه تحقیق، از کتب، مجلات، پایان نامه های تحصیلی داخلی و مقالات داخلی و خارجی از طریق اینترنت، استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری در این تحقیق شامل حسابردان رسمی عضو جامعه حسابردان رسمی ایران می باشد. جامعه آماری اغلب تحقیقات مشابه که در بخش ادبیات و پیشینه تحقیق حاضر، از آنها استفاده شده است، از حسابردان رسمی تشکیل شده است. چگونگی توزیع نمونه بین جامعه آماری درنگاره ۱ (۱) نمایش داده شده است.

نگاره ۱. چگونگی توزیع نمونه در جامعه آماری

گروه های جامعه حسابردان رسمی ایران	تعداد جامعه	تعداد نمونه	درصد
حسابردان شاغل انفرادی	۱۸۳	۲۶	۲۰
حسابردان عضو سازمان حسابردی	۲۸۳	۴۲	۳۲
حسابردان شریک در ۱۶۷ موسسه عضو جامعه	۴۲۸	۶۲	۴۸
جمع	۸۹۴	۱۳۰	۱۰۰

به دلیل این که تعداد افراد جامعه مورد مطالعه (حسابردان رسمی) نسبتاً زیاد بوده و امکان ارسال پرسشنامه برای همه آنان فراهم نیست، از این رو، نمونه گیری از جامعه با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی طبقه یی انجام شد. براساس این روش، جامعه مورد مطالعه ابتدا به سه طبقه یی همگن شامل حسابردان شاغل انفرادی، حسابردان شریک در ۱۶۷ موسسه عضو جامعه و حسابردان شاغل در سازمان حسابردی تقسیم شدند که جمعاً ۸۹۴ نفر بودند. سپس حجم نمونه ای برابر ۱۳۰ در نظر گرفته شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل نهایی آزمون فرضیه ها از نرم افزارهایی نظیر SPSS و اکسل استفاده شد.

برای گرد آوری نظرات حسابداران رسمی، پرسشنامه‌ی مشتمل بر ۲۲ سؤال در قالب دو بخش تهیه گردید. در قسمت اول، ویژگی‌های فردی پاسخ دهنده شامل میزان تحصیلات و تجربه‌ی آنان و در قسمت بعدی سؤال‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های تحقیق ارائه شد. اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل و نتیجه‌گیری که در ادامه ارائه می‌شود، از این پرسشنامه استخراج گردیده است. پرسشنامه‌ی تحقیق برای کسب اطلاعات لازم به صورت حضوری در اختیار حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، شاغل در مؤسسات حسابرسی و شاغلین انفرادی قرار گرفت. برای به دست آوردن داده‌های لازم از پرسشنامه‌ی بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. در تحقیق حاضر برای ارزیابی پایایی آزمون‌های انجام شده، ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۷۹ می‌باشد.

بررسی‌های توصیفی فرضیه‌های تحقیق

همواره در تحلیل‌های آماری، بررسی‌های توصیفی نقش پررنگی دارند. این بررسی‌ها سعی دارند طبیعت جامعه تحت بررسی را در قالب نمودارها، جداول و شاخص‌های آماری نمایان کنند تا بدین وسیله به محققین در فهم بهتر مطالب یاری رسانند. امتیاز دهی سوالات در این پژوهش بر اساس یک طیف از ۱ تا ۵ می‌باشد. یعنی متوسط امتیاز ۳ می‌تواند نقطه‌ی مرزی اظهار نظر در مورد میزان اعتقاد پاسخ دهندگان به متغیرهای حسابرسان داخلی می‌باشد. نقطه‌ی ۳ چارک سوم داده‌ها در فرضیات اول تا سوم تشخیص داده شده است، یعنی ۷۵٪ پاسخ دهندگان میانگین پاسخ‌هایشان به سوالات مربوط به متغیرهای صلاحیت حرفه‌ی، کیفیت کار انجام شده و مراقبت حرفه‌ی را زیر ۳ ارزیابی کرده‌اند. از این مسأله می‌توان به این صورت استنباط کرد که اکثر پاسخ دهندگان صلاحیت حرفه‌ی، کیفیت کار انجام شده و مراقبت حرفه‌ی حسابرسان داخلی را کمتر از متوسط و ضعیف ارزیابی کرده‌اند. چارک سوم محاسبه شده برای فرضیه‌ی چهارم برابر ۳/۵ است. به نظر می‌رسد ارزیابی پاسخ دهندگان از نظر دارا بودن ویژگی سطح ریسک ذاتی در مورد حسابرسان داخلی مناسب تر از ویژگی‌های قبلی است، چون ۵۰٪ افراد میزان سطح ریسک ذاتی توسط حسابرسان داخلی را متوسط و بالاتر ارزیابی کرده‌اند. و در نهایت چارک سوم داده‌های مربوط به متغیر اتکا برابر ۲/۵ است. یعنی ۷۵٪ پاسخ دهندگان میانگین پاسخ‌هایشان کمتر از ۲/۵ بوده است. این مسأله

در مقایسه با چارک سوم برای متغیرهای قبلی این گونه به نظر می‌رسد که پاسخ دهندگان میزان اتکای خود را به حسابرسان داخلی را ضعیف و پایین ارزیابی کرده‌اند.

روش آزمون فرضیات تحقیق

در این پژوهش چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفتند که به تجزیه و تحلیل نتایج هر کدام از آنها می‌پردازیم. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون چندگانه استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم مراحل زیر انجام شد:

الف) ابتدا ضریب همبستگی پیرسون را طبق فرمول زیر محاسبه شد:

$$r = \frac{\sum xy - n\bar{x}\bar{y}}{\sqrt{\sum x^2 - n\bar{x}^2} \sqrt{\sum y^2 - n\bar{y}^2}}$$

ب) در مرحله‌ی بعدی آماره‌ی آزمون به شرح زیر محاسبه شد:

$$t = \frac{r\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r^2}}$$

ج) با توجه به مقدار محاسبه شده‌ی آماره، مقدار P-VALUE محاسبه می‌شود.

د) با مقایسه P-VALUE و دقت بر آورد ۰/۰۵ در مورد رد یا قبول فرض صفر اظهار نظر می‌شود.

آزمون فرضیه‌ی اول

در فرضیه‌ی اول پیش بینی شد که صلاحیت حرفه‌ی حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی موثر است.

در صورتیکه متغیر تصادفی X «صلاحیت حرفه‌ی» و متغیر تصادفی Y «اتکای حسابرسان مستقل» باشد آنگاه فرض‌های آماری به صورت زیر خواهد بود:

$$\begin{cases} H_0 & \rho_{XY} = 0 \\ H_1 & \rho_{XY} \neq 0 \end{cases}$$

که در آن ρ_{XY} ضریب همبستگی بین X و Y است. به این ترتیب فرض H_0 که بیانگر صفر بودن ضریب همبستگی بین دو متغیر است، به معنی عدم وجود رابطه خطی

بین این دو متغیر خواهد بود. در حالیکه فرض مقابل (H_1)، که بیانگر غیر صفر بودن ضریب همبستگی خطی بین دو متغیر است به معنی وجود رابطه خطی بین آنهاست. نتایج مربوط به آزمون صفر بودن ضریب همبستگی در نگاره‌ی (۲) آمده است:

نگاره‌ی ۲. نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

«صلاحیت حرفه‌یی» و «اتکای حسابرسان مستقل»	
۰/۳۸۳	بر آورد ضریب همبستگی
۰/۰۰۰۶۸	سطح معناداری آزمون

در این آزمون سطح معناداری آزمون (۰/۰۰۰۶۸)، بسیار کمتر از ۰/۰۵ است و در نتیجه فرض صفر رد خواهد شد. در واقع آزمون موید این مطلب است که رابطه خطی معناداری بین متغیرهای «صلاحیت حرفه‌یی» و «اتکای حسابرسان مستقل» وجود دارد. یعنی فرضیه اول تایید می‌شود.

آزمون فرضیه‌ی دوم

در فرضیه‌ی دوم پیش بینی شد که کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی موثر است. نتایج نهایی آزمون معناداری ضریب همبستگی در نگاره‌ی (۳) آمده است:

نگاره‌ی ۳. نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

«کیفیت کار انجام شده» و «اتکای حسابرسان مستقل»	
۰/۵۰۹	بر آورد ضریب همبستگی
۰/۰۰۰۶۲۹	سطح معناداری آزمون

سطح معناداری بسیار ناچیز آزمون نشانگر آن است که فرض صفر قویاً رد می‌شود. در واقع رابطه‌ی خطی بین متغیرهای «کیفیت کار انجام شده» و «اتکای حسابرسان مستقل» تایید می‌شود.

آزمون فرضیه سوم

در فرضیه سوم پیش بینی شد که مراقبت حرفه‌ی حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی موثر است. نتایج آزمون در نگاره‌ی (۴) آمده است که مشابه ۲ فرضیه قبل نتیجه آزمون معناداری رابطه خطی بین متغیرهای «مراقبت حرفه‌ی» و «اتکای حسابرسان مستقل» را نشان می‌دهد. یعنی فرضیه سوم نیز تایید می‌شود.

نگاره‌ی ۴. نتایج آزمون فرضیه سوم

«مراقبت حرفه‌ی» و «اتکای حسابرسان مستقل»	
۰/۵۴۷	برآورد ضریب همبستگی
۰/۰۰۰۱۶	سطح معناداری آزمون

آزمون فرضیه چهارم

در فرضیه‌ی چهارم پیش‌بینی شد که سطح ریسک ذاتی حسابرسان داخلی در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی موثر است.

نگاره‌ی ۵. نتایج آزمون فرضیه چهارم

«سطح ریسک» و «اتکای حسابرسان مستقل»	
۰/۴۴۷	برآورد ضریب همبستگی
۰/۰۰۰۹۷۲	سطح معناداری آزمون

نتایج نهایی آزمون نشان می‌دهد که فرضیه چهارم نیز مورد تایید است. به این معنی که با توجه به کمتر بودن سطح معناداری آزمون (۰/۰۰۰۹۷۲)، از ۰/۰۵ رابطه خطی بین «سطح ریسک» و «اتکای حسابرسان مستقل» معنادار است.

بررسی اولویت‌بندی تأثیر در متغیر اتکای حسابرسان مستقل

در این بخش با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره سعی خواهیم کرد میزان تأثیر متغیرهای مستقل «صلاحیت حرفه‌ی»، «کیفیت کار انجام شده» و «مراقبت حرفه‌ی» را در متغیر وابسته «اتکای حسابرسان مستقل» اولویت‌بندی کنیم. به این معنی که موثرترین متغیرها را تشخیص دهیم.

علت اینکه متغیر «سطح ریسک ذاتی» در مدل رگرسیونی وارد نشده است، آن است که این متغیر به محیط حساسی مربوط است و از متغیرهای مستقل دیگر که به حسابرسان داخلی مربوط می‌شوند، متفاوت است.

یک مدل رگرسیونی چند متغیره با ۳ متغیر پاسخ به صورت زیر خواهد بود:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \varepsilon$$

که در آن داریم:

Y : متغیر اتکای حسابرسان مستقل

X_1 : متغیر صلاحیت حرفه‌یی حسابرسان داخلی

X_2 : متغیر کیفیت کار انجام شده حسابرسان داخلی

X_3 : متغیر مراقبت حرفه‌یی حسابرسان داخلی

β_i ($i = 0, 1, 2, 3$): ضرایب رگرسیونی

و نیز ε خطای تصادفی مدل است.

همچنین در این تحقیق نتایج مربوط به تحلیل رگرسیونی با استفاده از روش ورود و روش پیشرو آورده شده است.

نگاره‌ی (۶) متغیرهای اضافه شده به مدل در مراحل اجرای روش پیشرو را تا ساخت مدل نهایی (آخرین مدل) نمایش می‌دهد. مقادیر R^2 مربوط به هر مدل نیز در نگاره‌ی (۶) آمده است. همانگونه که ملاحظه می‌شود با اضافه شدن متغیر «کیفیت کار انجام شده» مقدار R^2 از ۰/۳۰ به ۰/۳۳۷ افزایش می‌یابد.

نگاره‌ی ۶. متغیرهای وارد شده در مدل رگرسیونی به روش پیشرو

مدل	متغیرهای اضافه شده	متغیرهای موجود در مدل	R^2
۱	«مراقبت حرفه‌یی»	«مراقبت حرفه‌یی»	۰/۳۰
۲	«کیفیت کار انجام شده»	«مراقبت حرفه‌یی» و «کیفیت کار انجام شده»	۰/۳۳۷

در پایان مدل نهایی حاوی متغیرهای «مراقبت حرفه‌یی» و «کیفیت کار انجام شده» خواهد بود و متغیر «صلاحیت حرفه‌یی» حائز شرایط ورود به مدل تشخیص داده نشده است.

برآوردهای مربوط به پارامترهای مدل نهایی ساخته شده در نگاره ی (۷) آمده است. برای هر کدام از ضرائب رگرسیونی برآورد شده آزمونی به نام آزمون معناداری ضریب رگرسیونی انجام می گیرد که آزمون می کند آیا این ضریب برابر صفر است یا نه؟ اگر فرض H_0 صفر بودن یک ضریب رد شود (مانند آنچه برای ضرایب مربوط به ۲ متغیر رخ داده است)، آن ضریب را معنادار گوئیم. اما اگر نتیجه آزمون معناداری به قبول H_0 منجر شود (مانند اتفاقی که برای ضریب ثابت β_0 رخ داده است) ضریب مربوطه معنادار نیست.

نگاره ی ۷. برآورد ضرایب رگرسیونی و آزمون معناداری آنها به روش پیشرو

جزء	برآورد ضرائب	آماره t	سطح معناداری
(ثابت)	$\hat{\beta}_0 = 0.240$	۱/۰۵۰	۰/۲۹۶
مراقبت حرفه یی	$\hat{\beta}_1 = 0.428$	۳/۸۵۶	۰/۰۰۰۱۸
کیفیت کار انجام شده	$\hat{\beta}_2 = 0.268$	۲/۶۶۶	۰/۰۰۸۶

چون هدف ما اولویت بندی تأثیر در متغیر اتکای حسابرسان مستقل است، با روش ورود نیز تحلیل رگرسیونی را انجام می دهیم. به این ترتیب تمام متغیرها وارد مدل خواهند شد و امکان مقایسه ی بیشتر فراهم خواهد شد. نگاره ی (۸) نتایج برآوردهای مربوط به پارامترهای مدل رگرسیونی را به روش ورود نشان می دهد.

نگاره ی ۸. برآورد ضرایب رگرسیونی و آزمون معناداری آنها به روش ورود

جزء	برآورد ضرائب	آماره t	سطح معناداری
(ثابت)	$\hat{\beta}_0 = 0.245$	۰/۸۹۷	۰/۳۷۲
مراقبت حرفه یی	$\hat{\beta}_1 = 0.429$	۳/۶۷۷	۰/۰۰۰۳۴
کیفیت کار انجام شده	$\hat{\beta}_2 = 0.269$	۲/۴۵۷	۰/۰۱۵
صلاحیت حرفه یی	$\hat{\beta}_3 = -0.04$	-۰/۰۳۳	۰/۹۷۴

با توجه به سطح معناداری، ترتیب اولویت متغیرها به ترتیبی است که در نگاره ی (۸) نشان داده شده است. یعنی مراقبت حرفه یی به عنوان مهمترین و اساسی ترین متغیر در توجه و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل می باشد. و متغیر

صلاحیت حرفه‌ی بی به عنوان کم اهمیت‌ترین متغیر در توجه و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل شناخته شد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج فرضیه‌ی اول تا چهارم نشان می‌دهد که صلاحیت حرفه‌ی بی، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌ی بی و سطح ریسک ذاتی توسط حسابرسان داخلی رابطه‌ی مثبت معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد با اتکای حسابرسان مستقل بر کار آنان دارد. در این پژوهش، مراقبت حرفه‌ی بی حسابرسان داخلی به عنوان مهم‌ترین و اساسی‌ترین متغیر و صلاحیت حرفه‌ی بی حسابرسان داخلی به عنوان کم اهمیت‌ترین متغیر مورد توجه حسابرسان مستقل در ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی شناخته شد.

با توجه به پیشرفت‌هایی که به تازگی در حرفه‌ی حسابرسی و حسابداری انجام شده است و نمونه‌های بارز آن تدوین استانداردهای حسابرسی و حسابداری و لازم‌الاجرا بودن آنها برای شرکت‌ها، ضروری است که استاندارد گذاران توجه جدی به وضعیت حسابرسی داخلی داشته و با وضع رهنمودها و استانداردهای لازم، حرفه‌ی نو پا و ناشناخته‌ی حسابرسی داخلی را برای پیشرفت و تکامل آن هدایت کنند. در همین راستا، تاسیس و تقویت مجامع حرفه‌ی بی مربوط به حسابرسان داخلی می‌تواند حایز اهمیت باشد. به منظور رشد کمی حسابرسی داخلی، دولت می‌تواند ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی را الزامی نماید.

اگر چه کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی با انتشار استاندارد شماره‌ی ۶۱ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)، رهنمودهایی در زمینه‌ی ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی و چگونگی استفاده از خدمات آنان ارائه کرده است، اما رهنمود مزبور کلی بوده و به آسانی توسط حسابرسان مستقل قابل اجرا نیست. لذا نتایج این پژوهش ممکن است کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی را در وضع استانداردهای آینده در این زمینه کمک کند. علاوه بر این، موسسات حسابرسی اگر درک بهتری از فرایندهای تصمیم‌گیری جاری حسابرسان مستقل داشته باشند، ممکن است قادر به بهبود قضاوت حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسی داخلی شوند.

منابع

۱. کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۸۰). حسابرسی داخلی اثربخش، نشریه شماره ۱۳۶، چاپ دوم، انتشارات سازمانی حسابرسی.
۲. کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۲). استانداردهای حسابرسی، نشریه شماره‌ی ۱۲۴، انتشارات سازمانی حسابرسی.
۳. نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم، انتشارات سازمان حسابرسی.
4. Abdol-Khalik, A. R., Snowball, D., and Wriggle, J. H. (1983, April). The effects of certain of internal audit variables on the planning of external audit programs. *The Accounting Review*, PP. 215-227.
5. Albercht, W. S., & Stile, J. D. (1993). What do internal auditors need to know? *Internal Auditors*, 50, PP. 22-26.
6. Brown, P.R. (1983). Independent auditor judgment in the evaluation of internal Audit functions. *Journal of Accounting Research*, 21, PP. 444-455.
7. Edge W. R., & Farley, A. A. (1991). External auditor evaluation of the internal Audit function. *Accounting and finance*, PP. 69-83.
8. Felix, W., 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*, 39, PP. 250-274.
9. Gramling, A. (1999). External auditors reliance on work performed by internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18, PP. 117-135.
10. Krishnamoorthy, G. (2002, March). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21, PP. 95-121.
11. Macchiaverna, P. (1978). Corporations and their outside auditors: A changing relationship. *Internal Auditors*, 13, PP. 46-58.
12. Maletta, M. J. (1993). An examination of auditors decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research*, 9, PP. 508-525.
13. Margheim, 1. 1. (1986, Spring). Further evidence on external auditors reliance on internal auditors. *Journal of Accounting Research*, PP. 192-

205.

14. Messier, W. F., & Schneider, A. (1988). A hierarchical approach to the external Auditors evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4, PP. 337-353.
15. Richardson, Graeme j., (1999). scope of Correlation of External and Internal Audits, *The GAO Review*, (winter) ,pp. 25-31.
16. Wallace, W. A. (1984, March- April). Internal auditors can cut outside CPA costs. *Harvard Business Review*, PP. 16-20.
17. Ward, D. D. (1979). A delphi survey of reliance upon internal auditors and their work by external auditors during financial audits. University of texas.
18. Ward, D.D., & Robertson, J. C. (1980, October). Reliance on internal auditors. *Journal of Accountancy*, PP. 62-70.
19. Abdulrahman A.M Al-Twajjry, John A Brierley, David R. Gwilliam (2004). An Examination of the relationship between internal and external audit in the Saudian Arabian corporate sector. *Manegerial auditing Journal* vol.19 No- 7, pp- 929-944.
20. Faudzil hanim Fadzil, Hasnah haron, Muhamad jantan, (2005). " Internal auditing practice and internal control system" *Manegerial auditing, Journal* vol.20 No. 8, pp. 844- 866.