

بررسی رابطه بین فعالیتهای کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

الهه امیری

کارشناسی ارشد حسابرسی گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
drzhajiha@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۶/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۱۸

چکیده

کنترل بر گزارشگری مالی و گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی طبق بیانیه سازمان بورس اوراق بهادار تهران و طراحی یک سیستم کنترل داخلی اثربخش جهت پیشبرد اهداف خرد و کلان شرکت دارای اهمیت می باشد. در این تحقیق به بررسی رابطه بین فعالیتهای کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ شیوه جمع آوری دادهها از نوع تحقیقات نیمه تجربی بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل دادهها از فن دادههای پانل در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ انجام گردید. نرم افزار آماری مورد استفاده Eviews و جامعه آماری پژوهش کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. نتایج تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد، بین اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی باکیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی باکیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی) رابطه معناداری داشته است و در نهایت نوع موسسه حسابرسی رابطه بین فعالیتهای کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی و ضعف در سطح درآمد) را تعدیل می کند. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیهها می توان نتیجه گرفت، اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی مؤثر می باشد اما با در نظر گرفتن تعداد اعضای کمیته حسابرسی این اثر در معیارهای کنترل داخلی و شاخصهای آن مؤثر نبوده است از این رو پیشنهاد می شود تعداد اعضای کمیته حسابرسی افزایش یافته و قوانین سخت گیرانه تر به منظور ملزم نمودن تمام شرکتهای با داشتن کمیته حسابرسی اتخاذ گردد.

واژههای کلیدی: فعالیتهای کمیته حسابرسی، نوع موسسه حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی.

۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ همچون انرون و تیکو و سایر شرکت‌های بزرگ سبب از دست رفتن اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار سرمایه شده است (اگرووال^۱، ۲۰۰۵). برخی از محققین و نویسندگان مطالبی ارائه کردند که نشان می‌داد مقصر اصلی رسوایی‌های مالی کمیته‌های ناظر و هیات مدیره‌های بی اثر بوده است. به‌عنوان مثال در مورد شرکت انرون، موضوع ناشی از دستکاری صورت‌های مالی با استفاده از تأمین مالی برون ترازنامه‌ای با همدستی اعضای هیات مدیره و مدیریت ارشد آن بوده است (دکین و همکاران^۲، ۲۰۰۴). به‌طور مشابه در مورد شرکت وردکام نیز مسئله ناشی از اغراق در درآمدها و نهایت ورشکستگی شرکت بود. بر اساس این تحقیقات کمیته حسابرسی در انجام نظارت مؤثر نبوده است (ویس^۳، ۲۰۰۵). بر اساس تحقیقات انجام‌شده شرکت‌هایی که دارای کمیته حسابرسی نباشند صورت‌های مالی شائبه‌عنوان گزارشگری متقلبانه شناخته‌شده (دیچو و همکاران^۴، ۱۹۹۶) و درآمدهای خود را بیشتر از مقدار واقع نشان می‌دهند (دیفوند و همکاران^۵، ۱۹۹۴). اهمیت رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل‌های داخلی در بسیاری از موارد از جمله تنظیم استانداردها، تألیف مقالات و کتب نقش برجسته‌ای داشته است. در نتیجه مطالب فوق می‌توان بیان داشت که سیستم کنترل داخلی مناسب ابزاری برای ایجاد اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به شرکت و سیستم گزارشگری مالی آن بوده و سبب خواهد شد تا شرکت‌ها بتوانند در محیط رقابتی سرمایه‌گذاران بیشتری جذب کنند (کریشنان^۶، ۲۰۰۵). در رسوایی‌های مالی انگشت اتهام به سمت ضعیف بودن کنترل‌های داخلی اشاره رفت (ورسچور^۷، ۲۰۰۲). علاوه بر این تحقیقات متعددی وجود دارد که نشان می‌دهد کیفیت کنترل‌های داخلی تحت تأثیر عواملی مانند استقلال کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی (کریشنان، ۲۰۰۵)، تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و اندازه حسابرسان مستقل (خلیف و سماها^۸، ۲۰۱۶، ژانگ و همکاران^۹، ۲۰۰۷)، ویژگی‌های هیات مدیره (لین و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۴)، ساختار مالکیت (میترا و حسین^{۱۱}، ۲۰۱۱) بوده است. کریشنان (۲۰۰۵) مدارکی ارائه می‌کند که استقلال کمیته حسابرسی و افزایش اندازه آن منجر به کاهش نقاط ضعف و افزایش کیفیت سیستم کنترل داخلی می‌گردد. لین و همکاران (۲۰۱۴) نیز مدارکی ارائه داده‌اند که ویژگی‌های هیات مدیره بر کیفیت سیستم کنترل داخلی تأثیرگذار هستند. میترا و حسین (۲۰۱۱) به مدارکی دست یافتند که نشان می‌دهد ساختار مالکیت و ساختار هیات مدیره بر کیفیت سیستم کنترل داخلی

تأثیری گذارند. ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) شواهدی یافتند که نشان می‌دهد وجود کمیته حسابرسی و مؤلفه‌های آن و نوع موسسه حسابرسی مستقل از متغیرهای اثرگذار بر کاهش نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی و افزایش کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌هایی باشد و درنهایت میشلون و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۵) مدارکی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد بین افشای کنترل‌های داخلی و نظارت هیات مدیره ارتباط منفی وجود دارد. با توجه به مطالب بیان‌شده در این تحقیق به بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌شده است. با توجه به اینکه موضوع کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی موضوعی نو در ادبیات پژوهشی ایران به شمار می‌رود بررسی و انجام این تحقیق موضوعی نو در ایران به شمار می‌رود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی عاملی مهم و اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی به شمار می‌رود (لین و همکاران، ۲۰۱۴). نقش کمیته حسابرسی نظارت بر کنترل داخلی و ارائه اطلاعات موثق به سهامداران به سهامداران در خصوص ارزیابی مدیریت در مدیریت محیط کنترلی و سیستم‌های کنترلی می‌باشد. ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) بیان کرده‌اند که می‌توان از تعداد اعضای کمیته حسابرسی به‌عنوان شاخص فعالیت کمیته حسابرسی بهره برد. چراکه کمیته حسابرسی با تعداد اعضای بیشتر موضوعات با دقت نظر و بحث بیشتر مورد ارزیابی قرار می‌گیرد که این امر منجر به بالا بردن کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی شده و احتمال وجود تقلب در صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را کاهش می‌دهد. از طرفی کمیته‌های حسابرسی با تعداد اعضای کمتر به نظر می‌رسد تا حدود زیادی با نظرات مدیریت موافق و همسو بوده و ممکن است این امر سبب تحریف در صورت‌های مالی و کاهش کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی شود. از سوی دیگر کمیته با تعداد بیشتر از نظر نفر ساعت تشکیل جلسات نیز فعال‌تر خواهد بود. الگرینی و گریسو^{۱۳} (۲۰۱۳) نیز ادعان کرده‌اند که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی در طول سال سبب می‌شود تا فعالیت‌های اجرایی اعضای هیئت‌مدیره مخصوصاً مدیرعامل، بیشتر مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته و با توجه به وظیفه کمیته حسابرسی در خصوص سالم کردن محیط شرکت، اقدامات لازم از سوی آنان جهت ارائه فعالیت‌های صحیح انجام‌شده و این امر سبب می‌شود تا مدیران شرکت‌ها با آگاهی از این امر در فعالیت‌های اجرایی

شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داد. در این تحقیق که از داده‌های پانل با اثرات تصادفی استفاده شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد تأثیر کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مستقیم می‌باشد.

مهاجرین (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط بین توانایی مدیریت و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نمونه آماری تحقیق ۹۶ شرکت پذیرفته شده در بازار اوراق بهادار تهران می‌باشند که داده‌های آن‌ها برای یک دوره ۵ ساله (از ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳) مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. نتایج نشان داد که بین توانایی مدیریت و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

بهرامی (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط بین کیفیت کنترل داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. جامعه آماری تحقیق آنان شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ بوده که حجم نمونه با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت برابر با ۱۲۱ شرکت بود. حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان داد بین کیفیت کنترل داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها ارتباط مستقیم معناداری وجود دارد.

جاوید و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. با استفاده از روش‌های آماری داده‌های پانل نمونه آماری شامل ۱۰۲ شرکت منتخب در قالب یک تحقیق همبستگی و با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه و داده‌های ترکیبی انجام گرفته است. نتایج پژوهش نشان داد که بر اساس مدل شیواکومار، کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط تأثیری مثبت و مستقیم دارد. همچنین نتایج پژوهش در مدل فوق دلالت بر وجود تأثیر مستقیم متغیر کنترلی نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر محافظه‌کاری مشروط و نیز تأثیر معکوس اندازه شرکت و نسبت سود خالص به کل دارائی‌ها بر محافظه‌کاری مشروط دارد. همین‌طور متغیر اهرم مالی نیز در مدل مزبور تأثیر معناداری بر محافظه‌کاری مشروط ندارد.

خود تجدید نظر کرده که منجر به افزایش کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی می‌شود. همچنین خلیف و سماها (۲۰۱۶) نیز مدارکی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد مدیران شرکت‌ها با بررسی نفرت اعضای کمیته حسابرسی در طول سال، فعالیتهای متقابلانه‌ای که منجر به کاهش منافع سهامداران می‌شود را محدود کرده و سعی در جلب نظر اعضای کمیته حسابرسی کرده تا بتوانند طول دوره تصدی مدیریت خود را افزایش دهند، از این‌رو آن‌ها بیان می‌کنند که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی می‌شود. علاوه بر این تحقیقات متعددی وجود دارد که نشان می‌دهد کیفیت کنترل داخلی تحت تأثیر عواملی مانند استقلال کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی (کریشان، ۲۰۰۵)، تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و اندازه حسابرس مستقل (خلیف و سماها ۲۰۱۶، ژانگ و همکاران ۲۰۰۷)، ویژگی‌های هیئت مدیره (لین و همکاران، ۲۰۱۴)، ساختار مالکیت (میترا و حسین، ۲۰۱۱) بوده است. نقش کمیته حسابرسی نظارت بر کنترل داخلی و ارائه اطلاعات موثق به سهامداران (اندرسون و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۴) به سهامداران در خصوص ارزیابی مدیریت در محیط کنترلی و سیستم‌های کنترلی است^{۱۵} (هسو، ۲۰۰۷).

الموتاری و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۷) نیز اذعان کرده‌اند که افزایش تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی در طول سال سبب می‌شود تا فعالیتهای اجرایی اعضای هیات مدیره مخصوصاً مدیرعامل بیشتر مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته و با توجه به وظیفه کمیته حسابرسی در خصوص سالم کردن محیط شرکت، اقدامات لازم از سوی آنان جهت ارائه فعالیتهای صحیح انجام شده و این امر سبب می‌شود تا مدیران شرکت‌ها با آگاهی از این امر در فعالیتهای اجرایی خود تجدیدنظر کرده که منجر به افزایش کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی می‌شود. همچنین خلیف و سماها (۲۰۱۶) نیز مدارکی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد مدیران شرکت‌ها با بررسی نفرت اعضای کمیته حسابرسی و تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی در طول سال فعالیتهای متقابلانه‌ای که منجر به کاهش منافع سهامداران می‌شود را محدود کرده و سعی در جلب نظر اعضای کمیته حسابرسی کرده تا بتوانند طول دوره تصدی مدیریت خود را افزایش دهند از این‌رو آن‌ها بیان می‌کنند که افزایش تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی می‌شود.

حساسو همکاران (۱۳۹۵) تحقیقی با عنوان تأثیر کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت سود

کمیته حسابرسی منجر به افزایش کیفیت سیستم کنترل داخلی می‌شود و در نهایت نوع موسسه حسابرسی مستقل رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی را تعدیل می‌کند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین نوع موسسه حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: نوع موسسه حسابرسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی را تعدیل می‌کند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

از آن جهت که با استفاده از مدل‌ها، روش‌ها و نظریه‌های موجود به دنبال بهبود وضعیت تصمیم‌گیری در شرکت‌های قلمرو تحقیق می‌باشد، از لحاظ هدف تحقیق، کاربردی است. در بیان نتایج در ارتباط با نمونه از روش توصیفی و در تعمیم نتایج به جامعه آماری از روش استنتاج استقرایی استفاده خواهد شد. بنابراین روش تحقیق به لحاظ استنتاج، توصیفی تحلیلی (استقرایی) است. از آن جهت که در گردآوری داده‌ها از اطلاعات عملکردی شرکت‌ها بر مبنای صورت‌های مالی تاریخی استفاده می‌شود، از لحاظ طرح تحقیق، پس رویدادی است. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ پس از اعمال شرایط بوده است. شرایط مذکور به شرح زیر می‌باشد:

- ۱) تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۱ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۵ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.
- ۲) به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.
- ۳) طی دوره‌های مورد نظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند.

۴) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری‌های مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها در جامعه آماری منظور نشدند). تعداد نمونه در این پژوهش شامل ۱۱۴ شرکت می‌باشد.

الموتاری و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی در بانک‌های تجاری یمن انجام دادند. بدین منظور آنان تعداد ۸۸ پرسشنامه را در بین ۱۷ بانک تجاری یمن مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنان بیانگر این موضوع بود که بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی شامل تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی رابطه معناداری وجود داشت.

بانسِل و شارما^{۱۷} (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی پرداختند. تعداد ۲۳۵ شرکت در دوره زمانی ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۳ از بین شرکت‌های بورس هند انتخاب گردید. نتایج تحقیق نشان داد، اندازه هیات مدیره و دوگانگی وظیفه مدیرعامل با عملکرد مالی (نرخ بازده دارایی‌ها و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام) رابطه معناداری داشته و متغیرهای کمیته حسابرسی شامل استقلال کمیته حسابرسی و تعداد جلسات با عملکرد مالی (نرخ بازده دارایی‌ها و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام) رابطه معناداری نداشته‌اند.

گابریلا^{۱۸} (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد مالی در بین کشورهای انگلیس انجام دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با عملکرد مالی رابطه مثبت معناداری دارند. چن و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان جنسیت اعضای هیات مدیره و نقاط ضعف کنترل داخلی انجام دادند. تعداد ۴۲۶۷ سال - شرکت در دوره زمانی ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۳ انتخاب و نتایج نشان داد که حضور زنان در هیات مدیره منجر به کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی و افزایش کیفیت کنترل داخلی می‌شود.

جانگ و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان نقاط ضعف کنترل داخلی و محافظه‌کاری حسابداری انجام دادند. نتایج تحقیق آنان بر مبنای تعداد مشاهدات ۱۰۵۹ سال - شرکت در دوره زمانی ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۱ بیانگر وجود رابطه معنادار بین نقاط ضعف کنترل داخلی و محافظه‌کاری حسابداری بوده است.

خلیف و سماها (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در مصر پرداختند. نتایج آنان در دوره زمانی ۲۰۰۷ الی ۲۰۱۰ بر روی ۳۴۴ سال - شرکت نشان داد که به کارگیری مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر منجر به کاهش نقاط ضعف و افزایش کیفیت سیستم کنترل داخلی می‌شود. همچنین فعالیت‌های

۵- متغیرها و مدل‌های پژوهش

متغیر وابسته

کیفیت کنترل داخلی (ICQ): برای اندازه‌گیری کیفیت کنترل داخلی به پیروی از مقاله بولتون و همکاران (۲۰۱۶) از تعداد نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده در گزارش حسابرسان مستقل استفاده می‌شود. رویکرد پیشنهادی بولتون و همکاران (۲۰۱۶) چهار سطحی به شرح زیر می‌باشد:

مرتبط به درآمد: شامل آن دسته از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده در گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد که مربوط به درآمدها و فروش‌های شرکت در سال جاری می‌باشد، برای اندازه‌گیری این قسمت به هرکدام از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده عدد یک داده می‌شود.

مرتبط به هزینه: شامل آن دسته از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده در گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد که مربوط به هزینه‌ها و مخارج شرکت در سال جاری می‌باشد، برای اندازه‌گیری این قسمت به هرکدام از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده عدد یک داده می‌شود.

مرتبط به تحصیل: شامل آن دسته از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده در گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد که مربوط به تحصیل شرکت می‌باشد (چنانچه شرکت در طی سال شرکتی دیگر را تحصیل کرده باشد درواقع بیش از ۵۰ درصد سهام شرکتی دیگر را خریده باشد) برای اندازه‌گیری این قسمت به هرکدام از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده عدد یک داده می‌شود.

مرتبط به کلی: شامل آن دسته از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده در گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد که به‌صورت کلی و غیر از موارد مرتبط به درآمد، مرتبط به هزینه و مرتبط به تحصیل باشد، برای اندازه‌گیری این قسمت به هرکدام از نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی افشاشده عدد یک داده می‌شود.

می‌گیرد که این امر منجر به بالا بردن کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی شده و احتمال وجود تقلب در صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را کاهش می‌دهد (ابوت و همکاران ۲۰۰۴). پرسونز (۲۰۰۹) یکی از صاحب‌نظران در حیطه‌ی افشای اخلاقی معتقد است که هر چه اندازه‌ی کمیته حسابرسی بزرگ‌تر باشد، احتمال افشای اخلاقی افزایش می‌یابد زیرا احتمال این‌که در کمیته حسابرسی، اعضای پایبند به اخلاق وجود داشته باشد، افزایش می‌یابد (روهانا، ۲۰۱۴).

نوع موسسه حسابرسی (AudS): متغیری اسمی است برای اندازه‌گیری نوع موسسه حسابرسی به این صورت اقدام می‌کنیم که اگر حسابرس واحد مورد رسیدگی سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر قرار می‌دهیم.

متغیرهای کنترل

دوگانگی وظیفه مدیرعامل (CEOD): متغیری اسمی است اگر مدیرعامل و رئیس هیات مدیره یکی باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت صفر می‌گیرد (خلیف و سماها، ۲۰۱۶).

اندازه هیات مدیره (Bsize): برابر است با تعداد اعضای هیات مدیره در پایان سال است (همان منبع).

استقلال اعضای هیات مدیره (Bind): برابر است با تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره تقسیم بر تعداد کل اعضای هیات مدیره (همان منبع).

نوع عملکرد (Loss): متغیر اسمی است اگر در پایان سال شرکت زیان گزارش کند عدد یک گرفته و در غیر این صورت صفر می‌گیرد (همان منبع).

اندازه شرکت (Fsize): برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های پایان سال (همان منبع).

نسبت بدهی‌ها (lev): مجموع بدهی‌ها تقسیم بر مجموع دارایی‌های پایان سال (همان منبع).

آزمون فرضیه اول و دوم

مدل شماره (۱)

$$ICQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 Acs_{i,t} + \alpha_2 AudS_{i,t} + \alpha_3 CEOD_{i,t} + \alpha_4 Bsize_{i,t} + \alpha_5 Bind_{i,t} + \alpha_6 Loss_{i,t} + \alpha_7 Fsize_{i,t} + \alpha_8 Lev_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

آزمون فرضیه سوم

مدل شماره (۲)

$$ICQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Acs_{i,t} + \beta_2 AudS_{i,t} + \beta_3 AudCm_{i,t} \times AudS_{i,t} + \beta_4 CEOD_{i,t} + \beta_5 Bsize_{i,t} + \beta_6 Bind_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 Fsize_{i,t} + \beta_9 Lev_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

Acs: فعالیتهای کمیته حسابرسی

AudS: نوع موسسه حسابرسی

متغیرهای مستقل

فعالیت‌های کمیته حسابرسی (Acs): در این تحقیق شاخص اندازه‌گیری فعالیت‌های کمیته حسابرسی تعداد اعضای کمیته حسابرسی در طی سال می‌باشد که برای تعریف عملیاتی آن باید از آن لگاریتم گرفته شود (خلیف و سماها، ۲۰۱۶). ژای و همکاران (۲۰۰۳) بیان کرده‌اند که می‌توان از تعداد اعضای کمیته حسابرسی به‌عنوان شاخص فعالیت کمیته حسابرسی بهره برد. در کمیته حسابرسی با تعداد اعضای بیشتر، موضوعات با دقت نظر و بحث بیشتر مورد ارزیابی قرار

CEOD: دوگانگی وظیفه مدیرعامل
 Bsize: اندازه هیات مدیره
 Bind: استقلال اعضای هیات مدیره
 Loss: نوع عملکرد
 Fsize: اندازه شرکت
 Lev: نسبت بدهی‌ها

از تعداد ضعف‌هایی به اندازه ۷ مورد برخوردار هستند که در گزارش حسابرسی اشاره می‌شود.

میانگین تعداد اعضای کمیته حسابرسی ۲/۴۱۷۵ است و نشان می‌دهد که تعداد اعضا در حدود ۲ نفر نزدیک به ۳ نفر می‌باشد.

میانگین اندازه هیأت مدیره نیز در حدود ۵/۰۴۹۱ است و می‌توان عنوان کرد که تعداد اعضا در به طور متوسط ۵ نفر در هیأت مدیره شرکت‌ها حضور دارند.

میانگین محاسبه‌شده برای استقلال اعضای هیأت مدیره در حدود ۶۷/۷۹ درصد است و بیان‌گر این است که نزدیک ۶۸ درصد اعضای هیأت مدیره را اعضای غیر موظف تشکیل می‌دهند.

برای اندازه شرکت میانگینی در حدود ۱۴/۳۱۱۷ گزارش شده و برای نسبت بدهی میانگین ۶۰/۲۳ درصد ارائه شده است و نشان‌دهنده نسبت بالای ریسک شرکت‌های مورد مطالعه است.

۶- نتایج پژوهش

۶-۱- توصیف داده‌های پژوهش

در جدول ۱ میانگین از جمله شاخص‌های مرکزی و انحراف معیار، چولگی و کشیدگی از جمله شاخص‌های پراکندگی به صورت کلی محاسبه شده است.

میانگین کیفیت کنترل داخلی محاسبه شده (تعداد نقاط ضعف مشاهده شده) ۷/۸۸۲۵ است و بیان‌گر این است که به طور متوسط در کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد مطالعه

جدول ۱- توصیف داده‌های پژوهش

نام متغیر	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	واریانس	میانه	چولگی	کشیدگی
کیفیت کنترل داخلی (تعداد کل نقاط ضعف)	صفر	۲۴	۷/۸۸۲۵	۴/۴۱۹۷۸	۱۹/۵۳۴	۷	۰/۷۵۹	۰/۴۰۲
تعداد اعضای کمیته حسابرسی	صفر	۵	۲/۴۱۷۵	۱/۳۴۷۱۵	۱/۸۱۵	۳	-۰/۹۳۹	-۰/۱۱۷
اندازه هیأت مدیره	۵	۷	۵/۰۴۹۱	۰/۳۰۹۸۴	۰/۰۹۶	۵	۶/۱۵۹	۳۶/۰۶۶
استقلال اعضای هیأت مدیره	صفر	۱	۰/۶۷۷۹	۰/۱۹۳۶۹	۰/۰۳۸	۰/۸	-۱/۰۱۱	۱/۶۱۶
اندازه شرکت	۱۱/۰۴	۱۹/۰۷	۱۴/۳۱۱۷	۱/۴۵۷۵۹	۲/۱۲۵	۱۴/۰۸	۰/۹۹۲	۱/۰۴۰
نسبت بدهی	۰/۰۷	۲/۷۷	۰/۶۰۲۳	۰/۲۳۵۲۳	۰/۰۵۵	۰/۶	۱/۹۷۴	۱۵/۷۸۹

تعداد مشاهدات متغیر دوگانگی وظایف مدیرعامل: ۸۱ مشاهده
 تعداد مشاهدات عملکرد شرکت (گزارش زیان): ۷۱ مشاهده
 تعداد مشاهدات مربوط به اندازه موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی): ۱۳۱ مشاهده

۶-۲- آزمون فرضیه اول

سطح معنی‌داری برای تک تک متغیرها و همچنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضریب تبیین تعدیل‌شده مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که ۱۴/۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته فرضیه پژوهش توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین- واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره‌ی دوربین - واتسون محاسبه شده (۱/۹۴)

که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشد بیان‌گر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج گزارش شده در جدول ۱ سطح معنی‌داری برای متغیر مستقل فعالیت‌های کمیته حسابرسی از سطح خطای ۵ درصد کمتر است و وجود ارتباط معنی‌داری با کیفیت کنترل داخلی تأیید شده و فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. از متغیرهای کنترلی استقلال اعضای هیأت مدیره، نوع عملکرد، اندازه شرکت، نسبت بدهی ارتباطی مستقیم و معنی‌دار و متغیرهای دوگانگی مدیرعامل و اندازه هیأت مدیره فاقد ارتباط معنی‌داری هستند.

جدول ۲- یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
مقدار ثابت	-۶/۹۹۲۴۴۱	۲/۲۹۷۶۵۸	-۳/۰۴۳۲۹۰	۰/۰۰۲۵
فعالیت‌های کمیته حسابرسی	-۰/۳۵۰۳۹۱	۰/۱۰۶۱۵۴	-۳/۳۰۰۷۶۵	۰/۰۰۱۰
دوگانگی مدیرعامل	-۰/۱۸۱۰۸۲	۰/۳۸۹۳۳۲	-۰/۴۶۵۱۰۹	۰/۶۴۲۱
اندازه هیأت مدیره	-۰/۱۶۹۱۲۹	۰/۳۹۴۳۳۷	-۰/۴۲۸۸۹۴	۰/۶۶۸۲
استقلال اعضای هیأت مدیره	۲/۶۴۹۸۳۴	۰/۷۰۷۱۶۹	۳/۷۴۷۱۰۴	۰/۰۰۰۲
نوع عملکرد	۳/۱۶۹۲۳۷	۰/۴۴۸۲۳۴	۷/۰۷۰۴۸۹	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۸۲۵۶۷۴	۰/۱۰۱۰۱۵	۸/۱۷۳۷۶۵	۰/۰۰۰۰
نسبت بدهی	۳/۵۴۸۹۱۱	۰/۶۹۴۸۱۳	۵/۱۰۷۷۱۹	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین: ۰/۲۸۷۶۳۸ ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۲۷۶۷۷۴	آماره آزمون: ۲۶/۴۷۶۴۸ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰۰	آماره آزمون اف لیمر: ۲/۷۰۳۹۶۰ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰۰	آماره آزمون هاسمن: ۲۱/۷۵۹۰۷۰ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۴۱	آماره دوربین واتسون: ۱/۹۲۸۸۳۱

۳-۶- آزمون فرضیه دوم

سطح معنی‌داری برای تک تک متغیرها و همچنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضریب تبیین تعدیل‌شده مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که ۱۴/۷۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته فرضیه پژوهش توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین- واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره‌ی دوربین - واتسون محاسبه شده (۱/۹۵)

که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشد بیان‌گر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج گزارش شده در جدول ۲ سطح معنی‌داری برای متغیر مستقل فعالیت‌های کمیته حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی) از سطح خطای ۵ درصد کمتر است و وجود ارتباط معنی‌داری با کیفیت کنترل داخلی تأیید شده و فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود. از متغیرهای کنترلی استقلال اعضای هیأت مدیره، نوع عملکرد، اندازه شرکت، نسبت بدهی ارتباطی مستقیم و معنی‌دار و متغیرهای دوگانگی مدیرعامل و اندازه هیأت مدیره فاقد ارتباط معنی‌داری هستند.

جدول ۳- یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
مقدار ثابت	-۳/۹۷۸۱۱۹	۳/۱۹۹۶۸۱	-۱/۲۴۳۲۸۶	۰/۲۱۴۳
فعالیت‌های کمیته حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی)	-۰/۹۱۴۰۲۶	۰/۴۳۹۴۰۲	-۲/۰۸۰۱۵۹	۰/۰۳۸۰
دوگانگی مدیرعامل	-۰/۰۲۲۰۴۵	۰/۵۰۰۳۸۸	-۰/۰۴۴۰۵۶	۰/۹۶۴۹
اندازه هیأت مدیره	-۰/۳۷۹۶۹۵	۰/۵۶۱۰۸۸	-۰/۶۷۶۷۱۲	۰/۴۹۸۹
استقلال اعضای هیأت مدیره	۱/۹۵۶۷۲۵	۰/۹۱۷۹۹۱	۲/۱۳۱۵۳۱	۰/۰۳۳۵
نوع عملکرد	۲/۹۰۳۵۹۴	۰/۵۵۹۶۲۱	۵/۱۹۰۳۶۱	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۷۵۱۹۴۶	۰/۱۲۰۸۸۴	۶/۲۲۰۳۸۷	۰/۰۰۰۰
نسبت بدهی	۳/۴۲۶۵۸۵	۰/۷۸۶۹۸۳	۴/۳۵۴۰۸۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین: ۰/۱۵۷۹۵۵ ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۱۴۷۴۶۷	آماره آزمون: ۱۵/۰۶۰۴۲ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰۰	آماره اف لیمر: ۷/۴۸۳۶۶۵ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰۰	آماره هاسمن: ۲۳/۱۳۸۶۳۲ سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۱۶	آماره دوربین واتسون: ۱/۹۵۳۵۹۲

۴-۶- آزمون فرضیه سوم

که بین ۲/۵-۱/۵ می باشد بیانگر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی مانده های اجزای خطا را نشان می دهد. با توجه به نتایج گزارش شده در جدول ۳ سطح معنی داری برای متغیر مستقل (اعضای کمیته حسابرسی × اندازه موسسه حسابرسی) از سطح خطای ۵ درصد بیشتر است و وجود ارتباط معنی داری با کیفیت کنترل داخلی تأیید نشده و فرضیه سوم پژوهش پذیرفته نمی شود. از متغیرهای کنترلی استقلال اعضای هیأت مدیره، نوع عملکرد، اندازه شرکت، نسبت بدهی ارتباطی مستقیم و معنی دار و متغیرهای دوگانگی مدیرعامل و اندازه هیأت مدیره فاقد ارتباط معنی داری هستند.

سطح معنی داری برای تک تک متغیرها و همچنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضریب تبیین تعدیل شده مدل برازش شده می توان ادعا کرد که ۱۵/۰۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته فرضیه پژوهش توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین- واتسون می توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. آماره ی دوربین - واتسون محاسبه شده (۱/۹۵)

جدول ۴- یافته های حاصل از آزمون فرضیه سوم

متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره آزمون	سطح معنی داری
مقدار ثابت	-۳/۵۲۸۰۸۸	۳/۲۶۸۹۱۶	-۱/۰۷۹۲۸۴	۰/۲۸۰۹
فعالیت های کمیته حسابرسی (اعضای کمیته حسابرسی)	-۰/۴۲۰۲۰۰	۰/۲۹۱۸۹۲	-۱/۴۳۹۵۷۴	۰/۱۵۰۵
فعالیت های کمیته حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی)	-۱/۳۶۸۱۵۰	۰/۸۵۴۳۳۳	-۱/۶۰۱۴۲۶	۰/۱۰۹۸
اعضای کمیته حسابرسی × اندازه موسسه حسابرسی	۰/۲۱۶۰۲۱	۰/۳۲۳۹۱۸	۰/۶۶۶۸۹۸	۰/۵۰۵۱
دوگانگی مدیرعامل	-۰/۰۰۰۷۰۰	۰/۴۹۹۷۱۶	-۰/۰۰۱۴۰۰	۰/۹۹۸۹
اندازه هیأت مدیره	-۰/۴۵۰۰۵۴	۰/۵۶۱۵۷۶	-۰/۸۰۱۴۱۳	۰/۴۲۳۲
استقلال اعضای هیأت مدیره	۲/۱۵۴۴۹۳	۰/۹۲۲۵۴۸	۲/۳۳۵۳۷۳	۰/۰۱۹۹
نوع عملکرد	۲/۹۳۳۸۲۴	۰/۵۵۸۷۱۹	۵/۲۵۰۹۸۰	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۸۰۸۲۳۷	۰/۱۲۴۵۷۵	۶/۴۸۷۹۴۰	۰/۰۰۰۰
نسبت بدهی	۳/۲۷۸۵۰۵	۰/۷۹۴۹۰۶	۴/۱۲۴۳۹۲	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین: ۰/۱۶۳۷۳۱ ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۱۵۰۲۹۱	آماره آزمون: ۱۲/۱۸۲۳۳ سطح معنی داری: ۰/۰۰۰۰	آماره اف لیمر: ۷/۳۸۱۳۸۵ سطح معنی داری: ۰/۰۰۰۰	آماره هاسمن: ۲۴/۸۳۱۰۸۷ سطح معنی داری: ۰/۰۰۳۲	آماره دوربین واتسون: ۱/۹۵۴۳۷۵

۷- نتیجه گیری و بحث

با دقت نظر و بحث بیشتر مورد ارزیابی قرار می گیرد که این امر منجر به بالا بردن کیفیت سیستم های کنترل های داخلی شده و احتمال وجود تقلب در صورت های مالی و سیستم کنترل داخلی را کاهش می دهد (ابوت و دیگران ۲۰۰۴). از طرفی کمیته های حسابرسی با تعداد اعضای کمتر به نظر می رسد تا حدود زیادی با نظرات مدیریت موفق بوده و این امر سبب در تحریف صورت های مالی و کاهش کیفیت سیستم های کنترل های داخلی خواهد شد (منون و ویلیامز، ۱۹۹۴). الگرینی و گریسو (۲۰۱۳) نیز اذعان کرده اند که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی در طول سال سبب می شود تا

تعداد اعضای کمیته حسابرسی عاملی مهم و اثرگذار بر اثربخشی کمیته حسابرسی به شمار می رود (لین و دیگران، ۲۰۰۶). نقش کمیته حسابرسی نظارت بر کنترل داخلی و ارائه اطلاعات موثق به سهامداران (اندرسون و دیگران، ۲۰۰۴) به سهامداران در خصوص ارزیابی مدیریت در مدیریت محیط کنترلی و سیستم های کنترلی می باشد (هسو، ۲۰۰۷). ژای و دیگران (۲۰۰۳) بیان کرده اند که می توان از تعداد اعضای کمیته حسابرسی به عنوان شاخص فعالیت کمیته حسابرسی بهره برد. در کمیته حسابرسی با تعداد اعضای بیشتر موضوعات

پیشنهادات و گزارش‌های موفق‌تری در خصوص نقاط ضعف کنترل‌های داخلی خواهند داشت که زمینه‌ساز بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی خواهد شد. محققین زیادی نیز (چوی و ونگ ۲۰۰۷، خلیف و سماها ۲۰۱۶) نیز بیان کرده‌اند که استفاده از خدمات حسابرسی مؤسسات بزرگ‌تر منجر به شفافیت محیط شرکت شده و مدیران شرکت‌ها نیز در ارائه کنترل‌های داخلی مطلوب‌تر اقدام می‌کنند. نتایج به‌دست‌آمده با نتایج خلیف و سماها (۲۰۱۶)، الموتاری و دیگران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، استفاده از اعضای بیشتر در کمیته حسابرسی منجر به کاهش نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می‌شود، در نتیجه استفاده از اعضای بیشتر در کمیته حسابرسی می‌تواند عاملی مؤثر در بهبود کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی گردد، از این رو به بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد بدین منظور تعداد اعضای کمیته حسابرسی را حداقل به ۵ نفر رسانده و در این زمینه سیاست‌های لازم تدوین و به شرکت‌ها ابلاغ گردد. همچنین پیشنهاد می‌گردد سیاست‌هایی قوی‌تر به منظور افزایش تعداد شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی اتخاذ گردد. نوع موسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی) بر کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی عاملی اثرگذار بوده است، پیشنهاد می‌شود تا شرکت‌ها زمینه استفاده از خدمات حسابرسان سازمان حسابرسی را فراهم کنند، همچنین به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود تا به‌منظور شناسایی شرکت‌های با کیفیت بالای کنترل داخلی به حسابرس مستقل شرکت و همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی توجه کنند. همچنین به حسابرسان مستقل نیز پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن تعداد اعضای کمیته حسابرسی، اثر این متغیر را در برآورد ریسک حسابرسی در نظر داشته باشند. همچنین با بررسی تعداد نقاط ضعف مشاهده شد که نقاط ضعف در سطح عمومی و درآمد نسبت به سایر سطوح بیشتر است پیشنهاد می‌شود تا کمیته‌ای در این زمینه تشکیل و علل کثرت نقاط ضعف در این قسمت را بررسی کند. همچنین به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌شود در برنامه حسابرسی خود با توجه به نقاط ضعف بالای مشاهده‌شده در این سطوح جهت کشف احتمالی تحریف‌ها و اشتباهات رخ داده برنامه‌ریزی دقیقی داشته باشند. به حسابرسان داخلی شرکت‌ها نیز پیشنهاد می‌شود با نظارت مستمر و ارائه پیشنهاد‌های لازم میزان نقاط ضعف در این سطوح را کاهش و کنترل کنند. همچنین به محققین در انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود؛

فعالیت‌های اجرایی اعضای هیات مدیره مخصوصاً مدیرعامل بیشتر موردبررسی و ارزیابی قرارگرفته و با توجه به وظیفه کمیته حسابرسی در خصوص سالم کردن محیط شرکت، اقدامات لازم از سوی آنان جهت ارائه فعالیت‌های صحیح انجام‌شده و این امر سبب می‌شود تا مدیران شرکت‌ها با آگاهی از این امر در فعالیتهای اجرایی خود تجدیدنظر کرده که منجر به افزایش کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی می‌شود. همچنین خلیف و سماها (۲۰۱۶) نیز مدارکی ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد مدیران شرکت‌ها با بررسی نفرات اعضای کمیته حسابرسی در طول سال فعالیت‌های متقابلانه‌ای که منجر به کاهش منافع سهامداران می‌شود را محدود کرده و سعی در جلب نظر اعضای کمیته حسابرسی کرده تا بتوانند طول دوره تصدی مدیریت خود را افزایش دهند از این رو آنا بیان می‌کنند که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی می‌شود. با توجه به اینکه در این پژوهش از نقاط ضعف کنترل داخلی برای ارزیابی کیفیت کنترل داخلی استفاده شد ارتباط منفی بین فعالیتهای کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی نشان‌دهنده این موضوع است که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی منجر به کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده با نتایج خلیف و سماها (۲۰۱۶)، الموتاری و دیگران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

در آزمون فرضیه دوم مشخص شد که نوع موسسه حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی ارتباط معناداری داشته است. تئوری نمایندگی بیان می‌کند که حسابرسان مستقل نقش حیاتی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع بین مدیران و مالکان ایجاد می‌کند و این عمل از طریق اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی می‌باشد که منجر به ایجاد اطمینان نسبت به اطلاعات ارائه‌شده می‌شود. حسابرسان مستقل با رسیدگی و حسابرسی صورت‌های مالی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های قوی حاکمیت شرکتی عمل کرده که نتیجه آن بهبود در کیفیت کنترل‌های داخلی می‌شود. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی نیز توصیه کرده است حسابرسان مستقل در رسیدگی‌های خود درک کافی از سیستم‌های کنترل داخلی شرکت به‌منظور ارزیابی صحیح از خطر تحریف و اشتباهات در صورت‌های مالی به دست آورند. حسابرسان مستقل که دارای رتبه‌بندی برتر در طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی هستند نسبت به سایر مؤسسات بزرگ‌تر، دارای پرسنل باتجربه بالاتر هستند این امکانات سبب می‌شود تا حسابرسی این شرکت‌ها نسبت به سایر مؤسسات از درجه کیفی بالاتری برخوردار باشد. این مؤسسات حسابرسی با رسیدگی‌های با کیفیت بالاتر

- * Ali Al-Matari I.Y., Sulaiman.A.S.M and Al-Matari.E.M. (2017). Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks Operating in Yemen. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 191-196.
- * Allegrini, M. and Greco, G. (2013), Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: Evidence from Italian listed companies, *Journal of Management and Governance*, 17(1), 187-216.
- * Anderson, R., Mansi, S., Reeb, D. (2004), Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of Accounting and Economics*, 37(3), 315-342.
- * Bansal.N and Sharma.A.K. (2017), Audit Committee, Corporate Governance and Firm Performance: Empirical Evidence from India, *International Journal of Economics and Finance*, 8, (1), 103-116
- * Bolton, B., Lian, Q and Rupley, K. (2016), Industry contagion effects of internal control material weakness disclosures, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 34, 27-40.
- * Chen, Y., John D.E and Jared S.S. (2016), Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 33, 11-19
- * Choi, J.-H. and Wong, T. J. (2007), Auditors governance functions and legal environments: An international investigation, *Contemporary Accounting Research*, 24, 13-46.
- * Deakin, S., Konzelmann, S. (2004), Learning from Enron. *Corporate Governance*, 12(2), 134-142.
- * Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A. (1996), Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC, *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 1-36.
- * De Fond, M.L. Jambalvo, J. (1994), Debt covenant violation and manipulation of accruals, *Journal of Accounting and Economics*, 66(3), 145-176.
- * Gabriela. Z. (2017), The Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence from the UK, 201400130@fep.up.pt / gabriela.zabojnikova@gmail.com
- * Hsu, H. (2007), Boards of directors and audit committees in initial public offerings. DBA Dissertation. Nova Southeastern University.
- * Khlif, H and Samaha, K. (2016), Audit committee activity and internal control quality in Egypt: does external auditor's size matter?, *Managerial Auditing Journal*, 31, Iss 3, 269-289
- * Krishnan, J. (2005), Audit committee and internal control: An empirical analysis, *The Accounting Review*, 80, (2), 649-675.
- * Lin, Y.-C., Wang, Y.-C., Chiou, J.-R. and Huang, H.-W. (2014), CEO characteristics and internal control quality, *Corporate Governance: An International Review*, 22(1), 24-42.
- * Menon, K., & William, J. D. (1994), The usage of audit committees in monitoring, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(2), 121-139.
- ✓ بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.
- ✓ به بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.
- ✓ به بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.
- ✓ به بررسی رابطه بین مؤلفه های ساختار مالکیت مانند تمرکز مالکیت، مالکیت نهادی، سهام شناور با کیفیت کنترل داخلی انجام پذیرد.
- ✓ به بررسی رابطه بین حضور زنان در هیات مدیره و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.

فهرست منابع

- * بهرامی، احمد. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین کیفیت کنترل های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.
- * جاوید، داریوش، دستگیر، محسن و عرب صالحی، مهدی. (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه کاری مشروط در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه حسابداری مالی. شماره ۲۶. ص ۱۱۵-۱۲۵.
- * حساس، حمیدرضا، امیر حسینی، زهرا و زارعی، بتول. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت کنترل داخلی و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزش عالی نیکان
- * مهاجرین، آرزو. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین توانایی مدیریت و کیفیت کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.
- * Abbott, L.J. Parker, S. Peters, G.F. (2004), Audit committee characteristics and restatements, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(1), 69-87.
- * Agrawal, A. (2005), Corporate governance and accounting scandals, *Journal Law and Economics*, 48, 371-709.

- * Michelon, G., Bozzolan, S. and Beretta, S. (2015), Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments, *Journal of Applied Accounting Research*, 16 (1), 138-164.
- * Mitra, S. and Hossain, M. (2011), Corporate governance attributes and remediation of internal control material weaknesses reported under SOX Section 404, *Review of Accounting and Finance*, 10 (1), 5-29.
- * Persons, O.S. (2009), Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms, *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(4), 284-297.
- * Rohana, O., Farhana, I., Siti Maznah, M., Nooraslinda, A. (2014), Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure, *Social and Behavioral Sciences*, 145, 330-342.
- * Verschoor, C. C. (2002), Reflections on the audit committee's role, *Internal Auditor*, 59, (April), 26-35.
- * Weiss, R. (2005), *Audit Committee Characteristics and Monitoring Effectiveness*, Ph.D Dissertation, The City University of New York.
- * Zhang Y., Zhou, J. and Zhou, N. (2007), Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (3), 300-327.
- * Xie, B., Davidson, W.N., DaDalt, P.J. (2003), Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9, 295-316.
- * Xudong Ji Wei Lu Wen Qu, (2016), Internal Control Weakness and Accounting Conservatism in China, *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 688-726

یادداشتها

- ¹ Agrawal
- ² Deakin
- ³ Weiss
- ⁴ Dechow et al
- ⁵ De Fond et al
- ⁶ Krishnan
- ⁷ Verschoor
- ⁸ Khlif and Samaha
- ⁹ Zhang et al
- ¹⁰ Lin et al
- ¹¹ Mitra and Hossain
- ¹² Michelon et al
- ¹³ Allegrini, M. and Greco
- ¹⁴ Anderson
- ¹⁵ Hsu
- ¹⁶ Al-Matari et al
- ¹⁷ Bansal and Sharma
- ¹⁸ Gabriela
- ¹⁹ Chen et al
- ²⁰ Xudong et al