



ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی

نگار خسروی پور^۱، محمدعلی بیداری^۲، ابوالحسن مشایخ^۳

۱- هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی (مسئول مکاتبات)

۲- هیأت علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

۳- کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

چکیده

هدف از این تحقیق بررسی ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. برای آزمون فرضیه های تحقیق نیز از اطلاعات مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی سالهای ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ استفاده شده است، به طوری که پس از اعمال محدودیتهای مورد نظر در این تحقیق، نمونه نهایی متشکل از ۱۰۷ شرکت انتخاب گردید. پس از اندازه گیری متغیرهای تحقیق، از تجزیه و تحلیل رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه های تحقیق استفاده گردید. آزمون ها نیز با استفاده از نرم افزار اقتصادسنجی Eviews مبتنی بر تکنیک داده های تلفیقی صورت پذیرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که بین تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی شرکت ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این در حالی است که هیچگونه شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنادار میان اندازه واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی شرکت ها یافت نشد.

کلمات کلیدی: حسابرسی داخلی، کیفیت کنترل داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی



۱. بیان مساله

ریشه یابی فسادهای مالی کلان همچون انرون، ورلداکام و لمان برادرز در آمریکا و اولمپیکاس، پارمالات و ... در سایر کشورها نشان داد که چگونه کاستی در کنترل های داخلی می تواند منجر به تحریف های بااهمیت و فراگیر (اساسی) در صورت های مالی شود. این رسوایی های مالی، کنگره آمریکا را بر آن داشت تا در بخش ۴۰۴ قانون ساربنز - آکسلی هیات مدیره شرکت های سهامی عام بورسی را مسئول استقرار و به کارگیری کنترل های داخلی و ارائه گزارش کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و همچنین حسابرسان را ملزم به حسابرسی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کند (چنگ و همکاران، ۲۰۱۸).

با توسعه و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا مورد توجه جدی قرار گرفته است. عدم طراحی و اجرای مناسب آن موجب ایجاد ضعف های بااهمیت در سیستم کنترل داخلی می گردد و قابلیت اتکا به گزارشگری مالی را پایین می آورد. هدف طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی کارآمد و مؤثر و فاقد ضعف های بااهمیت، کسب اطمینان مناسب از دستیابی واحد تجاری به اهدافش می باشد (نادری و حاجیها، ۱۳۹۷).

از سوی دیگر در سال های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم های درون سازمانی، نقش بسیار بااهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. از اوایل هزاره گذشته، با تاسیس بنگاه های اقتصادی بزرگ و پیچیده تر شدن فعالیت ها، امکان رسیدگی به تمام فعالیت ها توسط مدیریت سلب شد؛ حسابرسی داخلی به عنوان حرفه ای برای یاری سازمان ها در انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت ها قرار گرفت و اهمیت یافت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید، در هر دهه نقش های جدیدتری به عهده گرفت. سیستم حاکمیت شرکتی را می توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادها و روش هایی تعریف کرد که تعیین می کنند واحدهای تجاری چگونه و به نفع چه کسانی اداره شوند. حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان بخش و مشاور های مستقل و بی طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک واحد تجاری است. به این ترتیب می توان گفت عرضه خدمات حسابرسی داخلی مانند سایر کالاهای و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و تقاضای آن از سوی مدیران و سایر استفاده کنندگان این خدمات است. در اهداف کلی طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حسابرس داخلی در کنار حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی یکی از اجزای ارزش آفرین را تشکیل می دهد (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴).



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

فرهنگ حسابداری و حسابخواهی بطور عام و حسابرسی بطور خاص، در کشور ما، به شکل مناسب رواج نیافته است. همچنین عمر حسابرسی داخلی در ایران محدود بوده و با وجود تغییرات زیاد، تحولات سریع، گسترش فعالیت ها و توسعه سازمان ها، رشد و پیشرفت چندانی نداشته و نتوانسته به جایگاه مناسبی در حرفه دست یابد. فروپاشی های گسترده شرکت ها در سده گذشته و سده اخیر که یکی از اساسی ترین دلایل آن، ضعف های کنترل داخلی شرکت ها بوده، همپای تغییر در حسابرسی، موجب تحولاتی در حسابرسی داخلی که جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد نیز گردیده است. تعریف جدید حسابرسی داخلی، که از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه گردیده، در واقع پاسخی به تجدید نظر در چشم انداز و مأموریت های این حرفه بوده است (بیداری، ۱۳۹۸).

تحولات اخیر راهبری شرکتی، مستلزم نوعی ساختار اثربخش راهبری شرکتی است که بر مبنای هیأت مدیره هوشیار، مدیریت کوشا، لایق و خوش اخلاق، حسابرس مستقل قابل اعتماد و حسابرسی داخلی اثربخش بنا شود. کارکرد حسابرسی داخلی به عنوان عنصر تمام عیار راهبری شرکتی، باید در رابطه با تمام فعالیت های شرکت (شامل مدیریت ریسک، کنترل های داخلی، گزارشگری مالی و سایر کارکردهای راهبری شرکتی) خدمات مشاوره ای و اطمینان بخشی مستقلی فراهم آورد. در استانداردهای پذیرش بسیاری از بورس های اوراق بهادار الزام شده است که شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش باید واحد حسابرسی داخلی داشته باشند. مطابق ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران نیز، شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهند. مطابق این ماده، واحد حسابرسی داخلی باید به طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی را بررسی و ارزیابی کند و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره گزارش نماید و روش های بهبود سیستم کنترل های داخلی را پیگیری کند.

حسابرسان داخلی برای انجام وظایف و مسئولیت های خود به بهترین شکل ممکن در سازمان ها، باید ضمن داشتن تحصیلات و تجربه، از ویژگی های دیگری هم برخوردار باشند. اتکای مدیریت، حسابرسان مستقل و سایر افراد به عملکرد حسابرسی داخلی، تابع ویژگی هایی به شرح ذیل می باشد (بیداری، ۱۳۹۸):

- ۱- عوامل سازمانی: عواملی هستند که توسط سازمان طراحی، مستقر و نگهداری شده و تغییر، تعدیل و کنترل آنها مستقیماً در اختیار سازمان می باشد و طبعاً بین سازمان های مختلف نیز متفاوت است.
- ۲- عوامل فردی: عواملی هستند که منحصر به حسابرس داخلی بوده و خصوصیات فردی وی می باشد و طبعاً بین حسابرسان داخلی نیز متفاوت است.



۳- عوامل محیطی: عواملی هستند که تابع محیط خارج از سازمان بوده و در چارچوب ویژگی های فردی نیز نمی گنجد و تحت تأثیر شرایط محیطی جامعه می باشد (مهام، ۱۳۷۶).

یکی از استانداردهای اجرای عملیات حرفه ای حسابرسی داخلی شامل استانداردهای ویژگی است که بخشی از آن بر مهارت و اعمال مراقبتهای حرفه ای حسابرسان داخلی تاکید دارد. استانداردهای ویژگی (عمومی و کیفی) خصوصیات سازمانها و افرادی که حسابرسی داخلی انجام می دهند را مورد توجه قرار می دهد. طبق بیانیه این استاندارد، حسابرسی داخلی باید بوسیله افراد ذیصلاح و ماهر و همراه با مراقبتهای حرفه ای انجام شود. واحد حسابرسی داخلی به طور جمعی باید از مهارت، دانش و سایر صلاحیتهای لازم برای ایفای مسئولیت هایشان برخوردار باشند و به طور مستمر آن را بهبود بخشند. از مواردی که باعث ارتقای سطح مهارت و صلاحیت لازم می شود داشتن مدارک حرفه ای و تجارب حسابداری و حسابرسی کارمندان واحد حسابرسی داخلی است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵).

در خصوص ویژگی اندازه واحد حسابرسی داخلی بزعم احمد و همکاران (۲۰۰۹) کم بودن تعداد حسابرسان داخلی، مانع اصلی موفقیت حسابرسی داخلی است. به عقیده آنها، پشتیبانی قوی مدیریت موجب می شود که واحدهای حسابرسی داخلی، کارکنان و منابع کافی داشته باشند و کارکنان بتوانند مسئولیت هایشان را با موفقیت انجام دهند. زین، سوبرامنیام و استیوارت (۲۰۰۶) نیز به این نتیجه رسیدند که هر اندازه تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی بیشتر باشد، اثربخشی حسابرسی داخلی بیشتر خواهد بود. همچنین مدت وجود و تصدی حسابرسی داخلی در سازمان مربوطه نیز از عوامل تاثیر گذار بر ویژگی های کیفی این واحد است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵).

انجمن حسابرسان داخلی ایران نیز در جلسه مجمع عمومی عادی سالانه سهامداران مورخ ۱۳۹۳/۷/۲۸، درباره ویژگی های لازم برای حسابرسان داخلی خبره به توافق رسید و آن را اعلام کرد. این ویژگی ها که به نظر می رسد برای هر حسابرسان داخلی مفید برای سازمان و نه الزاماً حسابرسان داخلی با عنوان ((خبره)) الزامی است.

بر اساس مطالب فوق می توان چنین انتظار داشت که با افزایش کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای اساسی و مهم نظام راهبری شرکتی به دلیل نظارت های موثرتر بر فرآیند استقرار سیستم کنترل داخلی و پیشنهادهای اصلاحی به مدیریت برای رفع نواقص آن کیفیت کنترل داخلی نیز افزایش می یابد. با بررسی ادبیات موجود در کشور هیچ مطالعه ای ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی را بررسی نکرده است. از این رو تحقیق پیش رو در صدد پر کردن این خلا تحقیقاتی می باشد. لذا با توجه به مطالب ذکر شده در بالا مطالعه حاضر در جستجوی پاسخ به این سوال می باشد که آیا بین تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی رابطه



معناداری وجود دارد یا خیر؟ همچنین آیا بین اندازه واحد حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

طی سالیان اخیر، تحولات زیادی در محیط کسب و کار در عرصه جهانی پدید آمده که اثرات عمیق و متعددی بر کارکرد و فعالیت شرکت‌ها بر جای گذاشته است. از جمله این تحولات می‌توان به توسعه اقتصادی مبتنی بر دانش و سرمایه‌های فکری، افزایش رقابت و ریسک شرکت‌ها، تحول سریع در فناوری اطلاعات، توجه به توسعه پایدار، اهمیت یافتن مسئولیت‌های اجتماعی و رعایت اخلاق سازمانی اشاره کرد. با توسعه این عناصر در عرصه اقتصادی و تأثیر آن‌ها بر نحوه اداره شرکت‌ها، ادامه حیات و پایداری آن‌ها بیش از پیش در گرو ارزش آفرینی برای ذینفعان است. تحقق اهداف و راهبردهای ارزش آفرین نیازمند سیستم‌های دقیق و اطمینان‌بخش سنجش عملکرد و کنترل است، سازوکارهای مناسب برای پیشبرد و نتیجه‌گیری مطلوب از برنامه‌ها، لازمه تحقق برنامه‌ها و هدف‌های تعیین شده است. راهبری اصولی و نظام‌مند این سازوکارها و اعمال کنترل اثربخش برای پیشبرد برنامه‌ها و تحقق هدف‌های سازمانی مستلزم استقرار و بهره‌برداری از نظام حسابرسی داخلی است. برقراری و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی نقطه شروع نظام مدیریت پیشرفته است. حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). حسابرسی داخلی فعالیت اطمینان بخشی و مشورتی مستقل و واقع‌بینانه‌ای است که به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک سازمان ایجاد می‌شود. حسابرسی داخلی با برقراری رویکردی روشن‌مند و منضبط در ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری، به تحقق اهداف سازمان کمک می‌کند. امروزه یکی از پیش‌فرض‌هایی که همه سازمان‌ها قائل به آن هستند این است که حضور یک واحد حسابرسی داخلی قوی می‌تواند به پشتیبانی و ارتقای مؤثر نظام راهبری سازمانی کمک شایانی بنماید (مهام، ۱۳۹۳). از این رو می‌توان چنین استنباط نمود که برخورداری از یک حسابرسی داخلی اثربخش با توجه به کارکردهای چندوجهی آن، ضمن ارتقای فرهنگ پاسخ‌گویی در سازمان‌ها به افزایش ارزش‌های سازمانی و در نهایت ارتقای اقتصاد کشور می‌انجامد (مشایخی، ۱۳۹۳).

نوان بوییک و نوادیالور (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور نیجریه، به این نتیجه رسیدند که علی‌رغم مکانیزم‌های تنبیهی کافی، این مکانیزم‌ها به طور اثربخشی برای تخطی‌ها از رویه‌های



حسابرسی داخلی به کار گرفته نمی‌شود. آنها همچنین نتیجه می‌گیرند که تلاش باید به سوی بروز کردن دانش حسابرسان داخلی به جای درگیر شدن در جستجوی پایان‌ناپذیر برای رویه‌های حسابرسی داخلی مقاوم در برابر خطا باشد. حلیمه احمد و دیگران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور مالزی به جستجوی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی این کشور پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی در این کشور، تحت تاثیر حمایت ناکافی از جانب مدیریت ارشد، محدود و مختل شده است به طوری که حسابرسان به ندرت همکاری خود را در سازمان توسعه می‌دهند. البته حسابرسان داخلی از فقدان دانش و آموزش کافی در رویکردهای حسابرسی اثربخش نیز رنج می‌برند. همچنین، برداشت منفی راجع به حسابرسی داخلی منجر به عدم توجه به توصیه‌های فایده‌مند حسابرسان داخلی توسط مدیریت شده به طوری که به بی‌اثر کردن کمک مثبت آنها در خصوص بالا بردن کیفیت خدمات در بخش عمومی منجر گردیده است. چنگ و همکاران (۲۰۱۸)، در بررسی رابطه بین ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی با مطالعه بر ۳۳۴۰ شرکت-سال مشاهده در فاصله زمانی سال‌های ۲۰۰۷-۲۰۰۵ در بورس تایوان دریافتند که با افزایش اندازه واحد حسابرسی داخلی، نقاط ضعف کنترل داخلی کاهش می‌یابد، همچنین آنها به وجود رابطه مثبت بین تخصص مالی واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی دست یافتند.

سپاسی و کاظم پور (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف بررسی رابطه بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، نشان دادند که بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با هموارسازی سود رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و در نتیجه، می‌توان با مستقر کردن کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، هموارسازی سود را کاهش داد از سوی دیگر نتایج حاکی از آن بودند که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و هموارسازی سود رابطه معناداری وجود ندارد. کبیری و فخاری (۱۳۹۵) مطالعه عوامل تعیین‌کننده افشای ضعف کنترل‌های داخلی و تاثیر آن بر عدم تقارن اطلاعاتی را انجام دادند. در تحقیق حاضر بررسی عوامل تعیین‌کننده افشای ضعف کنترل‌های داخلی و تاثیر آن بر عدم تقارن اطلاعاتی (در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) می‌باشد. این پژوهش توصیفی - همبستگی از نوع کاربردی می‌باشد که در آن اطلاعات چهار سال (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴) شرکت‌ها در مورد ضعف کنترل‌های داخلی به روش تحلیل ترکیبی داده‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. محاسبه اولیه بر روی داده‌ها با نرم افزار Excel و تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها از نرم افزار Eviews7 در دو بخش توصیفی و استنباطی انجام شده است. در این پژوهش برای آزمون مدل‌های تحقیق از دو نوع رگرسیون یعنی رگرسیون لجستیک و رگرسیون چند متغیره استفاده شد و همچنین آزمون فروض مدل کلاسیک شامل نرمال بودن خطاها، عدم خودهمبستگی خطاها (آزمون دوربین واتسون)، صفر بودن میانگین خطاها و ثابت بودن واریانس خطا رامورد بررسی قرار گرفت. همچنین آزمون (لوین، لین و چو) جهت بررسی مانایی متغیرها



7Th International Conference on Management, Accounting and Economic Development

September 20, 2021

استفاده گردید. یافته های پژوهش حاکی از این است که بازده دارایی ها، سودآوری، اهرم مالی، ریسک، عمر شرکت، اعضای غیر موظف هیأت مدیره و تعداد اعضای متخصص در کمیته حسابرسی، مالکیت سهامداران دولتی و سهامداران عمده و کیفیت حسابرسی بر افشای ضعف کنترل های داخلی شرکت اثر دارند. همچنین نتایج نشان داد افشای ضعف کنترل داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی در سطح ۵٪ تاثیر معنی دار ندارد اما در سطح ۱۰٪ معنی دار می باشد و زمانی که این گزارش همراه با اظهار نظر حسابرس باشد اثر تعدیل کننده بر ارتباط بین افشا ضعف کنترل داخلی و عدم تقارن دارد.

۳. فرضیه ها، مدل و تعریف متغیرهای تحقیق

جهت پاسخ به سوال های تحقیق برپایه مبانی نظری پژوهش و مطالعه تجربی صورت گرفته توسط چنگ و همکاران (۲۰۱۹) فرضیه های زیر تدوین شده و مورد آزمون تجربی قرار می گیرند:

فرضیه اول: بین تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی شرکت ها رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اندازه واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی شرکت ها رابطه معناداری وجود دارد.

به منظور آزمون فرضیه های تحقیق، به پیروی از چنگ و همکاران (۲۰۱۸) از مدل های رگرسیونی لجستیک زیر استفاده می گردد:

مدل آزمون فرضیه اول:

$$ICQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAEXP_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل آزمون فرضیه دوم:

$$ICQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IASIZE_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$ICQ_{i,t}$: کیفیت کنترل داخلی شرکت i در سال t ,

$IAEXP_{i,t}$: تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی شرکت i در سال t ,

$IASIZE_{i,t}$: اندازه واحد حسابرسی داخلی شرکت i در سال t ,

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت، معادل لگاریتم طبیعی فروش سالیانه شرکت i در سال t ,

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t ,



$LOSS_{i,t}$: زیان ده بودن شرکت i در سال t ،

$AGE_{i,t}$: قدمت شرکت i در سال t ،

$\varepsilon_{i,t}$: جزء خطای مدل رگرسیون می باشد.

متغیر وابسته:

معیار نقاط ضعف کنترل داخلی شرکت، اظهارنظر حسابرس در مورد ارزیابی مدیریت از اثربخشی نقاط ضعف کنترل داخلی می باشد. براساس تحقیقات موجود (اشباق-اسکافی و همکاران، ۲۰۰۸، ۲۰۰۹؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۸) اظهارنظر حسابرس در مورد اثربخشی کنترل داخلی بطور گسترده استفاده شده است. در این پژوهش نیز برای اندازه گیری کیفیت کنترل داخلی از نقاط ضعف کنترل داخلی استفاده می شود، این متغیر یک متغیر مجازی است که از گزارش حسابرسان مستقل استخراج می شود. با توجه به آنکه تمامی نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی شرکت، بصورت بند شرط در گزارش حسابرسان مستقل در قسمت «سایر الزامات و موارد قانونی» افشا می گردد، لذا در صورت وجود حداقل یک بند شرط در گزارش حسابرسان مستقل، در خصوص عدم رعایت چارچوبهای کنترل داخلی، این متغیر مقدار «صفر» و در غیراینصورت مقدار «یک» را می پذیرد.

متغیرهای مستقل:

متغیرهای مستقل پژوهش حاضر، مربوط به ابعاد کیفیت حسابرسی داخلی می باشد که جهت سنجش آنها به پیروی از چنگ و همکاران (۲۰۱۸) از دو بعد مرتبط با حسابرسی داخلی در شرکت استفاده می گردد که شامل تخصص مالی مدیر حسابرسی داخلی و اندازه واحد حسابرسی داخلی می باشد.

تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی: چنانچه مدیر واحد حسابرسی داخلی دارای تحصیلات مرتبط حسابداری و مالی باشد این مولفه عدد یک و در غیر اینصورت عدد ۰ اختیار می کند.

اندازه واحد حسابرسی داخلی: چنانچه تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی شرکت بیشتر از میانه تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی در صنعت مورد نظر باشد این مولفه عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر می گیرد.

متغیرهای کنترلی:

در این پژوهش برخی از مهم ترین متغیرهایی که بر مبنای مطالعات قبلی به عنوان عوامل موثر بر کیفیت کنترل داخلی شناخته شده اند، به عنوان متغیرهای کنترلی مد نظر قرار گرفتند که عبارتند از: اندازه شرکت: معادل لگاریتم طبیعی فروش سالیانه شرکت. اهرم مالی: معادل نسبت کل بدهی ها به کل دارایی های شرکت.



زیان ده بودن: متغیر مجازی که اگر شرکت در سال مورد نظر زیان خالص گزارش کرده باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر است.

قدمت شرکت: برابر با تعداد سالهایی که شرکت به عضویت بورس اوراق بهادار درآمده است.

۴. جامعه و نمونه آماری

جامعه مورد مطالعه در این پژوهش را شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ تشکیل می دهد. کلیه شرکت های عضو جامعه آماری که حائز شرایط زیر بودند جز، نمونه آماری تحقیق لحاظ شده و آن دسته از شرکت هایی که این شرایط را نداشتند از نمونه آماری حذف گردیدند. شرایط مذکور به شرح زیر می باشند:

۱. تاریخ پذیرش آن ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۳ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۷ نیز در فهرست شرکت های بورسی باشند.

۲. به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۳. طی دوره های مورد نظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند.

۴. جزء شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری های مالی نباشند (شرکت های سرمایه گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت ها در جامعه آماری منظور نشدند).

پس از اعمال محدودیت های فوق تعداد ۱۰۷ شرکت به عنوان نمونه مورد مطالعه در این تحقیق انتخاب شدند.

۵. تجزیه و تحلیل داده ها

۵-۱- آزمون مانایی

پیش از تخمین مدل رگرسیونی پژوهش، لازم است مانایی (ایستایی) تمامی متغیرهای مورد استفاده در تخمین ها آزمون گردد. نامانایی (ناایستایی) متغیرها چه در سری زمانی و چه داده های تابلویی می تواند موجب استنباط های غلط آماری



و در نتیجه رگرسیون کاذب شود. یک متغیر وقتی ماناست که میانگین، واریانس و ضریب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. در آزمون ایستایی آنچه که اهمیت دارد قدرت آزمون های ریشه واحد است. برای بررسی ریشه واحد، از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته استفاده و نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد متغیرهای تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱: آزمون ایستایی متغیرهای تحقیق

دیکی فولر تعمیم یافته (ADF)			
متغیر	نماد	آماره آزمون	سطح احتمال
کیفیت کنترل داخلی	ICQ	-9.5047	0.0000
تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی	IAEXP	-16.1537	0.0000
اندازه واحد حسابرسی داخلی	IASIZE	-22.4395	0.0000
اندازه شرکت	SIZE	-18.4286	0.0000
اهرم مالی	LEV	-15.2761	0.0000
زیان ده بودن شرکت	LOSS	-31.8437	0.0000
قدمت شرکت	AGE	-11.1726	0.0000

فرض صفر در آزمون های فوق، بیانگر نامانایی متغیرها است. لذا، چنانچه مقدار آماره محاسبه شده، بزرگ تر از مقدار مربوط به سطح اطمینان رایج باشد، فرض صفر مبتنی بر نامانایی رد می شود. با توجه به میزان سطح احتمال مندرج در جدول فوق، فرض صفر مبنی بر نامان بودن متغیرهای پژوهش رد می شود. از این رو، تمامی متغیرهای مورد استفاده فاقد ریشه واحد بوده و ایستا (مانا) می باشند.

۲-۵- آزمون فرضیه اول

جدول ۲: جدول نیکویی برازش مدل با آزمون هاسمر و لمشو

آماره هاسمر و لمشو	p-value	نتیجه آزمون
6.5134	0.5654	مدل رگرسیون لجستیک برای داده ها مناسب می باشد



با توجه به نتایج جدول ۱ مقدار سطح معنی داری (P-value) برابر ۰/۵۶۵۴ می باشد و چون این مقدار بیشتر از ۰.۰۵ است، لذا فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می شود. بنابراین می توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون لجستیک برای داده-ها مناسب می باشد.

نتایج برآورد مدل رگرسیون لجستیک در جدول و تحلیل رگرسیونی آن در ادامه بیان شده است.

جدول خلاصه نتایج آماری آزمون مدل اول پژوهش

$AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} LOSS_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_3 + \beta_2 ICQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAEXP_{i,t}$					
متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره Z	(Sig)	
β_0	0.5459	0.0381	14.3366	0.0000	
IAEXP	0.2246	0.0642	3.4969	0.0005	
SIZE	0.1748	0.0703	2.4863	0.0134	
LEV	-0.0328	0.0363	-0.9034	0.3669	
LOSS	-0.0103	0.0234	-0.4396	0.6605	
AGE	0.0902	0.0301	2.9932	0.0029	
ضریب تعیین مک فادن	0.4366				
آماره نسبت درست نمایی	مقدار احتمال	مقدار آماره LR			
	0.0000	28.4002			

ضریب تعیین مک فادن (R^2 McFadden):

با آماره R^2 مک فادن که مقدار آن بین صفر و یک تغییر می کند، خوبی برازش مدل اندازه گیری می شود. هر چه این شاخص به یک نزدیک تر باشد، میزان تطابق مدل با واقعیت بیشتر و به عبارتی نیکویی برازش بیشتر است؛ برعکس، هر چه مقدار شاخص به صفر نزدیک تر باشد، نیکویی برازش کمتر خواهد بود. آماره R^2 مک فادن در مدل تخمین زده



شده تقریباً ۰/۴۴ است؛ بنابراین می‌توان ادعا نمود حدود ۴۴ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (کیفیت کنترل داخلی) توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود.

آماره نسبت درست‌نمایی:

آماره LR شبیه آماره F در مدل رگرسیون خطی است. طبق جدول فوق مقدار این آماره به میزان ۲۸/۴۰۰۲ و مقدار احتمال آن ۰.۰۰۰۰ می‌باشد، بنابراین چون میزان احتمال آماره LR از ۰.۰۵ کمتر است، لذا می‌توان گفت در سطح اطمینان ۰.۹۵ مدل رگرسیونی برازش شده معنی‌دار است.

همان‌گونه که در جدول مشاهده می‌شود، با توجه به سطح معناداری متغیر مستقل تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی (IAEXP) که پایین‌تر از خطای ۵ درصد به دست آمده (۰/۰۰۰۵)، فرضیه اول تحقیق دال بر وجود ارتباط معنادار بین تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی مورد تایید قرار می‌گیرد. همچنین، ضریب به دست آمده برای این متغیر مثبت بوده که نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین تخصص مالی مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها دارد.

۳-۵- نتایج آزمون مدل دوم پژوهش

جدول ۳: جدول نیکویی برازش مدل با آزمون هاسمر و لمشو

نتیجه آزمون	p-value	آماره هاسمر و لمشو
مدل رگرسیون لجستیک برای داده‌ها مناسب می‌باشد	0.5124	7.8126

با توجه به نتایج جدول ۳ مقدار سطح معنی‌داری (P-value) برابر ۰/۵۱۲۴ می‌باشد و چون این مقدار بیشتر از ۰.۰۵ است، لذا فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون لجستیک برای داده‌ها مناسب می‌باشد.

نتایج برآورد مدل رگرسیون لجستیک در جدول و تحلیل رگرسیونی آن در ادامه بیان شده است.



جدول ۴: خلاصه نتایج آماری آزمون مدل دوم پژوهش

$AGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} LOSS_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_3 + \beta_2 ICQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IASIZE_{i,t}$				
(Sig)	آماره Z	انحراف معیار	ضرایب	متغیر
0.0000	11.6363	0.0011	0.0128	β_0
0.5246	0.4925	0.2343	0.1154	IASIZE
0.0002	3.9323	0.1701	0.6689	SIZE
0.7549	-0.3123	0.4647	-0.1451	LEV
0.1871	-1.3205	0.4015	-0.5302	LOSS
0.0055	2.7864	0.0066	0.0184	AGE
			0.3761	ضریب تعیین مک فادن
مقدار آماره LR		مقدار احتمال		نسبت
32.5197		0.0000		درست نمایی

ضریب تعیین مک فادن (R^2 McFadden):

آماره R^2 مک فادن در مدل تخمین زده شده تقریباً ۰/۳۸ است؛ بنابراین می توان ادعا نمود حدود ۳۸ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (کیفیت کنترل داخلی) توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می شود.

آماره نسبت درست نمایی:

آماره LR شبیه آماره F در مدل رگرسیون خطی است. طبق جدول فوق مقدار این آماره به میزان ۳۲/۵۱۹۷ و مقدار احتمال آن ۰.۰۰۰۰ می باشد، بنابراین چون میزان احتمال آماره LR از ۰.۰۵ کمتر است، لذا می توان گفت در سطح اطمینان ۰.۹۵ مدل رگرسیونی برازش شده معنی دار است.



بر اساس جدول (۴) با توجه اینکه به سطح معناداری متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی (IASIZE) بالاتر از خطای ۵ درصد به دست آمده (۰/۵۲۴۶)، فرضیه دوم تحقیق مبنی بر ارتباط معنادار بین اندازه واحد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی مورد تایید قرار نگرفته و رد می شود.

۶. پیشنهادهای کاربردی

- به سرمایه گذاران و سایر فعالان بازار سرمایه توصیه می شود در هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی و در نتیجه محیط اطلاعاتی شرکت به عامل تخصص مالی مدیر حسابرسی داخلی توجه بیشتری نمایند.
- به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران توصیه می گردد که نسبت به اعمال سازوکارهای لازم برای بهبود عملکرد و همچنین نظارت بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شرکت ها فراهم آورد تا از این طریق زمینه ارزش افزایی و همچنین جلب اعتماد هر چه بیشتر سرمایه گذاران در بازار سرمایه محقق گردد.

۲-۸- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

اما برای انجام برخی تحقیقات همسو با این موضوع و هم چنین توسعه آن، پیشنهادهایی به شرح ذیل برای انجام تحقیقات بعدی ارائه می شود:

- بررسی ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی مستقل.
- بررسی ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی و نوع اظهارنظر حسابرسی.
- بررسی اثر تعدیلی اثربخشی کمیته حسابرسی بر رابطه بین ویژگی های حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی.
- بررسی اثر تعدیلی ویژگی های مدیرعامل بر رابطه بین ویژگی های حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی.



فهرست منابع

- رویایی، رمضانعلی؛ ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال ۷، شماره ۲۵، صص. ۷۱-۸۰.
- سپاسی، سحر؛ و کاظم‌پور، مرتضی. (۱۳۹۴). تأثیر کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر هموارسازی سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس. انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، دوره ۱، شماره ۵ و ۶، صص. ۶۱-۷۴.
- سجادی، سیدحسین؛ رشیدی باغی، محسن؛ ابوبکری، عبدالرحمن؛ شیرعلی‌زاده، محسن. (۱۳۹۴). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و پاداش هیأت‌مدیره. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۷، صص. ۳۹-۵۸.
- صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، سال ۷، شماره ۲۶، صص. ۵۹-۸۳.
- صفری‌گرایلی، مهدی؛ رضائی پیت‌نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۴، صص. ۱-۱۱.
- صلواتی، سمانه سادات؛ اسعدی، عبدالرضا. (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بین حاکمیت شرکتی و جریان نقدی با کارآیی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها. فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، سال ششم، شماره ۲۴، صص. ۱۸۷-۲۰۲.
- طاطاری، حامد؛ مظهری، رضا. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر استقلال کمیته حسابرسی و دانش و تخصص‌های حسابداری و مالی اعضای کمیته حسابرسی بر پیاده‌سازی پیشنهادات حساب‌رسان داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین همایش ملی اقتصاد کلان ایران. وزارت علوم تحقیقات و فناوری، دانشگاه گنبد کاووس، صص. ۱-۱۱.
- عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حساب‌رسان داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها. دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص.
- فخاری، حسین؛ محمدی، جواد؛ حسن‌نتاج‌کردی، محسن. (۱۳۹۴). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۶، صص. ۱۴۶-۱۲۳.



کامیابی، یحیی؛ بوژمهرانی، احسان. (۱۳۹۶). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۷، ص ص. ۱۶۳-۱۴۷.

لاری دشت‌بیاض، محمود؛ قناد، مصطفی؛ فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۷، ص ص. ۲۴۱-۲۱۵.

مرادزاده فرد، مهدی؛ نوروزی، محمد؛ محرم‌زاده، ناهید. (۱۳۹۶). اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی: آزمون تجربی رویکرد نظارتی. فصلنامه پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی، دانشگاه خاتم، دوره ۱، شماره ۴، ص ص. ۱۷۷-۱۹۸.

مرادی، حمید. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی (گروه حسابداری)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.

مهدوی، غلام‌حسین؛ حسینی‌نیا، سمیه. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۱، ص ص. ۳۰-۷.

نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد؛ رجبعلی‌زاده، جواد. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه‌کاری شرطی. سال ۱۷، شماره ۶۸، ص ص. ۸۳-۱۰۵.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت اله؛ صباغیان طوسی، امید. (۱۳۹۵). اثر کیفیت حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابرسی مشروط. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۹، بهار ۱۳۹۵، ص ص. ۹۷-۱۲۴.

Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S. and Peters, G.F. 2016, 'Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence', *Journal of Accounting Research*, 54 (1): 3-40.

Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2018), doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>



Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2018), doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>.

Ege, M. 2015, 'Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct, *The Accounting Review*, 90 (2): 495527.

Hassan, O. A. G., Giorgioni, G., Romilly, P., and Power, D. M. (2011). Voluntary Disclosure and Risk in an Emerging Market. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1, PP. 33–52.

Jiang, H., Habib, A., and B. Hu (2011). “Ownership concentration, voluntary disclosures and information asymmetry in New Zealand.” *The British Accounting Review*, Vol. 43, pp. 39–53.

Lee HL. Lee H. (2013). Do the Big4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity?. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 7, pp. 628-646.

Lenz, R., Sarens, G. and Silva, K.D. 2014, 'Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff, *International Journal of Auditing*, 18 (2): 126–38.

Li, Y. and Stokes, D. and Taylor S. and Wong, L. (2008), Audit Quality, Accounting Attributes and the Cost of Equity Capital, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1481823>.

Lin, Z. J. and L. Ming (2010). The Determinants of Auditor Switch from the Perspective of Corporate Governance in China. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 18, Issue. 1, pp. 117-127.

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M. and Bardhan, I.R. 2011. 'The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses', *Accounting Review*, 86 (1): 287–323.

Madhani, M. P. (2009). Role of voluntary disclosure and transparency in financial Reporting. *The Accounting World*, PP. 63-66.

Matoussi, H. and Chakroun, R. (2008). Board composition, ownership structure and voluntary disclosure in annual reports: evidence from Tunisia. *Laboratoire Interdisciplinaire de Gestion Universite-Entreprise (LIGUE)*, PP. 1-28.

O'Reilly, D.M. (2009), Do investors perceive the going-concern opinion as useful for pricing stocks? *Managerial Auditing Journal*, 24(1): 4-16.

Othman, R., Ishak, I. F., Arif, S. M. M., Aris, N. A. (2014). Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 145 (2014) 330 – 342.

Patrick G. Badolato, Dain C. Donelson, Matthew Ege(2014). “Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status”, *Journal of Accounting and Economics* ,58 ,208–230.



Rani, M. (2011), The Effects of Audit committee characteristics on the Value Relevant of Accounting Information Evidence from Newzealand, Sissertation Submitted to Auckland Univercity of Technology.

Rustam, S., Rashid, K., & Zaman, K. (2013). The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan. *Economic Modelling*, 31, 697-716.

Yuanto, K., Kwong, S.L., Themis, S., Jiwei, W. (2015). Audit committees and financial reporting quality in Singapore. *Journal of Business Ethics*, 21, 1-18.