

بررسی نقش تعدیل گر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسان داخلی و اثر بخشی کنترل های داخلی

علی کیانی

حسابرس دیوان محاسبات، کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران. (نویسنده مسئول).

Alikiani468@gmail.Com

فرید براتی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید چمران اهواز، اهواز، ایران

fbarati70@gmail.com

شماره ۴۶ / پاییز ۱۴۰۰ (جلد اول) / صص ۵۳-۶۷
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره چهارم)

چکیده

عملکرد موثر حسابرسان داخلی، با کمک به مدیریت و اعضای هیئت مدیره برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت شرکت، کنترل داخلی و فرایندهای حاکمیت شرکتی، ارزش افزوده ای را برای یک سازمان ایجاد می کند. لذا هدف پژوهش حاضر، بررسی نقش تعدیل گر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کارایی عملکرد حسابرسان داخلی و اثر بخشی کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. فرضیه های پژوهش توسط نمونه ای متشکل از ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفتند. در این رابطه، تعداد دو فرضیه تدوین شد. نتایج فرضیه اول پژوهش، حاکی از آن است که اندازه کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرسان داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی، را تعدیل (تشدید) می کند و همچنین نتایج فرضیه دوم پژوهش، حاکی از آن است که تخصص مالی کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرسان داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی را تعدیل (تشدید) می کند. از این رو لازم است توجه جدی تری به مقوله ویژگی های کمیته حسابرسی داخلی انجام شود و با اتخاذ سازوکارهای مناسب، زمینه ارتقای هرچه بیشتر کیفیت واحد کمیته حسابرسی داخلی شرکت ها فراهم شود؛ که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد.

واژگان کلیدی: اندازه کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسان داخلی، اثر بخشی کنترل های داخلی.

مقدمه

امروزه، وجود سیستم کنترل داخلی قوی یکی از نکاتی است که اعتبار واحد اقتصادی را در قالب کمک به گزارش حسابرسان مستقل و نهایتاً اعتباردهی به کل سازمان، باعث میشود (گرامی مقدم و همکاران، ۱۳۹۵). کنترل داخلی باید بتواند یک واحد تجاری که متشکل از افراد با اهداف متفاوت است، را به یک هدف واحد سوق دهد. به طور مشابه، در استاندارد بین المللی حسابرسان (شماره ۴۰۰)، کنترل داخلی به کلیه خط مشی ها و رویه های تصویب شده توسط مدیریت یک سازمان اطلاق می شود که در دستیابی به اهداف اصلی نظیر انجام کسب و کار به بهترین شکل، تضمین

تبعیت از سیاست های مدیریت، حفاظت از دارایی ها، پیشگیری و کشف تقلب، و تهیه به موقع گزارشگری مالی قابل اتکا نقش به سزایی دارد. به عبارت دیگر، کنترل داخلی پشتیبان مصرف بهینه منابع است و بدین وسیله مدیریت را در دستیابی به اهداف شرکت کمک می نماید (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷). کنترل داخلی، فرآیندی است که برای کمک به مدیریت در راستای رسیدن به سه اهداف سازمانی همچون اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری و انطباق با قوانین و مقررات طراحی میشود. عملکرد موثر حسابرسی داخلی، میتواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند. 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. آیین نامه حاکمیت شرکتی در ایران نیز تاکید ویژه ای بر استقرار نظام حسابرسی داخلی دارد و در آن رابطه بین مدیران و حسابرسان مستقل از طریق کمیته حسابرسی شکل می گیرد. مسئولیت های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها و گزارشات است. حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در راهبری و عملیات سازمان است. از این رو، سازمان هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند (چانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

تاکنون در ایران تحقیق تجربی که به بررسی تاثیر کارایی عملکرد حسابرس داخلی بر اثربخشی کنترل های داخلی پرداخته باشد، انجام نگرفته است. کارایی عملکرد حسابرس داخلی میتواند عامل موثری در اثربخشی کنترل های داخلی یک سازمان باشد؛ به این ترتیب، پژوهش حاضر به دنبال آن است دریابد آیا کارایی عملکرد حسابرس داخلی در بهبود و اثربخشی کنترل های داخلی موثر هستند؟ یافته های حاصل از پژوهش حاضر می تواند پیامدهایی برای مدیران و ذینفعانی داشته باشد که به نوعی دنبال تحقق اهداف کنترل های داخلی هستند. در بخش های بعدی به مبانی نظری و پژوهش های پیشین در زمینه مورد بحث، فرضیه ها، یافته ها و جمع بندی و نتیجه گیری پرداخته می شود.

مبانی نظری پژوهش

کمیته حسابرسی

پس از رسوایی های مالی سالیان اخیر، اهمیت کمیته حسابرسی یکی از سازوکارهای راهبری شرکتی افزایش یافت و شایان توجه نهادهای قانون گذار در کشورهای مختلف شد (عظیم و همکاران، ۲۰۱۲). وجود کمیته حسابرسی باعث افزایش اثربخشی حاکمیت شرکت با افزایش توان نظارتی هیئت مدیره می شود (لیوز و همکاران، ۲۰۰۰). کمیته حسابرسی اثربخش باید دارای اعضای با ویژگی های استقلال، تخصص مالی و اندازه بیش از سه نفر باشد و تجربه اعضای آن بالا باشد تا باعث بهبود راهبری شرکتی در سازمان شود و این اطمینان حاصل شود که همه تصمیم ها و فعالیت های انجام شده از سویه و منافع شخصی عاری اند (عظیم و همکاران، ۲۰۱۲). کمیته های حسابرسی باعث تقویت سیستم های حاکمیت شرکتی می شوند و نقش مهمی در اعطای اعتبار و قابلیت اتکا به کنترل های داخلی شرکت دارند و سطح اطمینان و اعتماد را افزایش می دهند. نقش کمیته های حسابرسی شامل نظارت بر گزارشگری مالی، سیستم های کنترل داخلی، فعالیت های مدیریت ریسک شرکت و رفتار حسابرسان داخلی و خارجی شرکت است (چن و همکاران، ۲۰۰۸). کمیته حسابرسی اثربخش برای بازار و تأمین کنندگان سرمایه به منزله سیگنالی از قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات مالی و وجود فرایند نظارتی قوی داخل شرکت عمل می کنند و بر عملکرد حسابرسان داخلی شرکت و اثربخشی کنترل

¹ Chang et al

های داخلی تأثیر می‌گذارد (چن و همکاران، ۲۰۰۸). اثربخشی کمیته حسابرسی باعث افزایش قابلیت اطمینان و اعتماد به کنترل های داخلی شرکت می‌شود (چینگ هوا، ۲۰۰۷) و در نتیجه، بر رابطه‌ی بین عملکرد حسابرسان داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی نیز تأثیرگذار است. اندازه کمیته حسابرسی نشان‌دهنده منابع و قدرتی است که کمیته حسابرسی در اختیار دارد تا به‌طور مؤثری مسئولیت‌های نظارتی و گزارشگری مالی خود را انجام دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۲). بدار و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند کمیته‌های حسابرسی بزرگ (از نظر اندازه)، قدرت مورد نیاز، تنوع تخصص و نگرش برای اطمینان از وجود نظارت مؤثر را دارند؛ البته پژوهش‌های قبلی بیان کردند کمیته‌های حسابرسی بیش از اندازه بزرگ نیز به دلیل ارتباطات، همکاری، هماهنگی و کنترل ضعیف بین اعضای کمیته موجب هزینه‌های اضافی برای شرکت می‌شوند؛ بنابراین افزایش اندازه کمیته حسابرسی، تنها در صورتی مفید است که از تعداد معینی تجاوز نکند و شرکت‌ها باید هزینه‌ها، منافع، اندازه شرکت و پیچیدگی عملیات خود را قبل از انتخاب اندازه مناسب برای کمیته حسابرسی شایان توجه قرار دهند (پوهانی و همکاران، ۲۰۱۸). طبق تئوری علامت‌دهی، کمیته حسابرسی بزرگ به‌منزله سیگنالی از قابلیت اتکا فرایندهای داخلی برای بازار عمل می‌کنند و باعث تقویت کنترل های داخلی شرکت می‌شود. دلیل این امر این است که استفادکنندگان و اعتبار دهندگان که نمی‌توانند به‌طور مستقیم اطلاعات داخلی شرکت را ارزیابی کنند، به اندازه کمیته حسابرسی به‌منزله سیگنالی از قابلیت اتکا افشائیات شرکت تکیه می‌کنند و در نتیجه، به اثربخش بودن کنترل های داخلی اعتماد می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۱۲). اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی، احتمالاً نقش نظارتی موثرتری ایفا می‌کنند و مشکلات موجود در فرایندهای گزارشگری مالی را بهتر شناسایی می‌کنند. مانگنا و پیکه (۲۰۰۵) بیان کردند اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی ذات عدم توافق‌های بین مدیریت و حسابرسان خارجی را بهتر تشخیص می‌دهند و همچنین به ایجاد و توسعه سیستم کنترل داخلی بهتر کمک می‌کنند و ریسک مرتبط با فرایند گزارشگری مالی را کاهش می‌دهند (سلطان و همکاران، ۲۰۱۵). مدیران و حسابرسان مستقل برای کمیته‌های حسابرسی با اعضای بدون تخصص مالی نقش نظارتی ضعیف‌تری قائل‌اند (سلطان و همکاران، ۲۰۱۵).

کنترل های داخلی

مدیریت برای انجام وظیفه مباشرتی خود به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد نیاز دارد. کنترل های داخلی مجموعه اقدام هایی است که مدیران برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست های وضع شده انجام می دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به هدف های از قبل تعیین شده دست یابند (کاویانی، ۱۳۹۴).

کنترل داخلی یک فرآیند پویاست که مدیران را برای استمرار تمرکز بر اهداف عملیاتی و مالی سازمان یاری می‌کند. اجرای یک سیستم کنترل داخلی، دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری و انطباق با قوانین و مقررات قابل اجرا را تضمین می‌کند (کوزو، ۲۰۱۳). اهداف عملیاتی مربوط به دستیابی به مأموریت اصلی شرکت می‌شود و ممکن است مرتبط با بهبود کیفیت و نوآوری و کاهش هزینه‌ها و زمان تولید باشد. اهداف گزارشگری مربوط به تهیه گزارش قابل اطمینان از جمله گزارش مالی داخلی یا خارجی است. اهداف انطباق مربوط به تبعیت شرکت از قوانین و مقررات در جریان عملیات های تجاری آن است. سه هدف فوق باید وابسته به یکدیگر باشند، و به عنوان فعالیت های کنترل مربوطه می‌توانند یکدیگر را پشتیبانی یا همپوشانی کنند (کوزو، ۲۰۱۲). به عنوان مثال، یک کنترل داخلی موثر در تأمین حفاظت از دارایی‌ها در برابر ضرر و زیان (اهداف عملیاتی) مادامی که مدیریت صرفاً بر روی سوابق موجودی دائمی بدون انجام بازرسی فیزیکی دوره‌ای برای تشخیص ضایعات و زیان موجودی، تکیه می‌کند، به قابل اطمینان بودن گزارشگری یاری می‌کند (اهداف گزارشگری). با توجه به همه این تعاریف، به کارگیری سیستم کنترل

های داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی موجب افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، کسب اطمینان معقول از قابلیت اعتماد گزار شدهی و رعایت قوانین و مقررات می شود. در واقع، سیستم کنترل داخلی اثربخش این اطمینان را می دهد که هدف های سازمان با هزینه های معقولی انجام خواهد شد (جوکیپی^۲، ۲۰۰۹).

کارایی و اثربخشی حسابرس داخلی

حسابرس داخلی یک فعالیت مستقل، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای است که برای بهبود عملکرد شرکت و ایجاد ارزش برای آن طراحی شده است، که با ایجاد یک رویکرد منظم و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل و فرایند راهبری، به اهداف خود می انجامد. حسابرسی داخلی با نظارت مستمر کلیه اسناد و سوابق حسابداری که در سازمان با هدف بررسی یا کشف تقلب و اصلاح اشتباهات انجام می شود، مسئولیت حسابرسی کلیه معاملات مالی را بر عهده دارد. این کار با بررسی سیستم و رویه های موجود برای اطمینان از مطابقت آنها با آیین نامه ها و همچنین سیستم کافی کنترل داخلی صورت می گیرد (کیتوجو^۳، ۲۰۱۴). عملکرد موثر حسابرسی داخلی، با کمک به مدیریت و اعضای هیئت مدیره برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت ریسک، کنترل داخلی و فرایندهای راهبری شرکتی، ارزش افزوده ای را برای یک سازمان ایجاد می کند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). عملکرد حسابرسی داخلی، مدیریت را در بهبود کنترل داخلی در تمامی فرایندهای سازمانی یاری می کند. بدین ترتیب موجب مدیریت بهتر دارایی ها، کاهش هزینه ها، حداکثر کردن منافع و دست یابی به منافع دراز مدتی می شود که هر سازمانی انتظارش را دارد. و همچنین وجود حسابرسی داخلی برای تقویت حاکمیت شرکتی، ارتقاء سامانه کنترل داخلی، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و اطمینان یابی از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و برون سازمانی، ضرورتی انکارناپذیر است.

واحد حسابرس داخلی باید از نظر بودجه، برنامه کار، مکانیسم گزارشگری و کارکنان کافی و دارای صلاحیت مستقل باشد تا بتواند عملکرد خود را به طور کارا و اثربخش انجام دهد (کاگاش^۴، ۲۰۰۸). توصیف کلی از کارایی، رسیدن به درجه ای (از جمله کیفیت) از اهداف تعیین شده است. همین توصیف را می توان برای اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار داد که حسابرسی داخلی باید معیارهای عملکرد و معیار سنجش مرتبط متناسب با محیط سازمان خود را برای سنجش درجه (از جمله کیفیت) دستیابی به اهدافی که فعالیت داخلی در آن ایجاد شده است، به کار گیرد (انجمن حسابرسان داخلی^۵، ۲۰۱۰). حسابرسان داخلی به مدیریت شرکت اطمینان می دهند که سیستم ها به طور مؤثر عمل کرده و کنترل های داخلی مؤثر است و همچنین رویه های تعیین شده دنبال می شوند و اطلاعات مالی و سایر اطلاعات ثبت شده صحیح و قابل اطمینان هستند.

کارایی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه از طریق ارزیابی های ذهنی که از طرف مدیریت به این عملکرد اختصاص می یابد، تعیین می شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرس داخلی فقط در برابر انتظارات ذینفعان مربوطه قابل اندازه گیری است (آلبریچت و همکاران^۶، ۱۹۸۸).

² Jokipii

³ Kitojo

⁴ Kagashe

⁵ IIA

⁶ Albrecht et al

کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی

کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته های فرعی هیئت مدیره و جزئی ضروری از ساختار اثربخش کنترل داخلی شرکت به حساب آمده و همچنین وظیفه بااهمیتی از طرف سهام داران جهت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و همچنین حسابرس مستقل دارد (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۱). کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می دهد. آنها در مسیری که سازمان را اداره می کند و پیش می برد، به صورتی فراگیر و جدایی ناپذیر از آن وجود دارند. واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت و تحقق مأموریت ها و چشم اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، انعطاف پذیری در برابر رویدادهای غیرمنتظره باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند (شعری ۱۳۸۶). عملکرد حسابرس داخلی باید مستقل باشد تا سیستم کنترل داخلی به درستی بررسی شود. آنها کلیه اطلاعات مالی را به عنوان کمک به استفاده صحیح، اقتصادی و مؤثر از منابع، بررسی و ارزیابی می کنند. واحد حسابرسی داخلی باید صداقت، کفایت و کاربرد کنترل داخلی را برای استفاده از منابع مالی، مدیریتی و استفاده از منابع را بررسی کند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی را فعالیتی مشاوره ای، اطمینان بخش، مستقل و بیطرفانه تعریف می کند که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می شود. هدف آن کمک به سازمان در جهت نیل به هدف های خود از طریق ارزیابی و بهسازی کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۰). یک تعریف عمومی از کارایی و اثربخشی، درجه ای از (شامل کیفیت) برقراری و رسیدن به هدف هایی است که در برنامه های سازمان دیده شده است. حسابرسان داخلی باید روش های عملکردی برقرار کرده و ضوابط اندازه گیری عملکرد را با سطحی (شامل کیفیت) از دستیابی به هدف های استقرار فعالیت های حسابرسی داخلی مورد سنجش قرار دهند. کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی باید به صورت دوره های نظارت و ارزیابی شود. هدف های تعیین شده در تعریف و ارزیابی سطح کارایی و اثربخشی، باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنین تجزیه و تحلیل و پردازش فرایندها، روشها و گزارشگری به ذینفعان و سهامداران، مورد استفاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیت خود را بعنوان بخشی ارزشمند از حاکمیت سازمان اثبات کند. حسابرسی داخلی باید ارزش خود را به عنوان یک جزء کلیدی از چارچوب حاکمیتی سازمان به طور کارآمد نشان دهد. فعالیت های حسابرسی داخلی را می توان از طریق معیارهای عملکردی مستقل، مربوط و قابل اعتماد هدایت کرد (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۰).

نقش تعدیل گر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی

نظریه نمایندگی و نظریه ذینفعان نظریه هایی است که توسط گسترده ترین چارچوب نظری به کار رفته در حسابداری و مطالعات حاکمیت شرکتی، به رسمیت شناخته شده اند. بنابراین، برای رسیدن به هدف این پژوهش، از نظریه نمایندگی به عنوان چارچوب نظری، و به منظور ارائه یک ساختار تئوریک جهت بررسی رفتار مدیران در سازمان های متفاوت استفاده شده است. در این دیدگاه، نظریه نمایندگی درک روشنی در مورد ویژگی های کمیته حسابرسی تأکید بر این مطلب به عنوان مهمترین سازوکارهای نظارت، به منظور بهبود اثربخشی کنترل داخلی و افزایش کارایی حسابرسی داخلی در چارچوب نظری فراهم می نماید. امروزه با توجه به رشد و گسترش شرکت های سهامی عام، نظارت بر عملیات و فرآیند واحدهای اقتصادی اهمیتی بیش از پیش یافته و ارائه اطلاعات حسابداری و گزارش های

مالی قابل اتکاء، از نیازهای اساسی دنیای کنونی است. مجامع قانون گذار حرفه حسابداری و مدیریت به علت ایجاد ثقل و راه های موجود، به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانانه در گزارشگری مالی توجه خاصی کرده اند (جهانشاد و همکاران، ۱۳۹۳). کمیته حسابرسی یکی از سازوکارهایی است که انتظار می رود در راستای حفظ منافع گروه های مختلف استفاده کننده از اطلاعات حسابداری، موثر واقع شود و موجب بهبود کنترل های داخلی شود (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۹). کمیته های حسابرسی، از هنگام شکل یافتن خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ تاکنون، نقش مهمی در راهبری شرکت های سهامی داشته اند و اهمیت کمکی که کرده اند، در سال های اخیر مشهودتر است. زیرا کمیته های حسابرسی را محافظان سازمانی می دانند که برای صادقانه بودن وضعیت مالی شرکت های سهامی عام و کنترل های داخلی شرکت ها، اطمینان بخشی می کنند (رویایی و همکاران، ۱۳۹۴). کمیته های حسابرسی دارای ویژگی های مختلفی هستند که هر کدام به نوبه خود می توانند بر ابعاد مختلف کنترل های داخلی شرکت تاثیر گذار باشند. کوپرز (۲۰۰۰)، معتقد است که عملکرد کمیته حسابرسی زمانی از کیفیت بالایی برخوردار است که اعضای کمیته حسابرسی، مستقل باشند و این امر منجر به ارتقای اعتبار گزارشگری مالی و افزایش کارایی عملکرد حسابرسان داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی خواهد گردید. کیفیت بالای کمیته حسابرسی موجب افزایش کارایی و بهبود عملکرد سازمان خواهد شد. از جمله وظایف کمیته حسابرسی، انتصاب و عزل حسابرسان مستقل، تعیین حدود خدمات حسابرسان، بررسی یافته های حسابرسی و حل اختلافات بین حسابرسان و مدیریت است. علاوه بر این کمیته حسابرسی بر فعالیت های کارکنان حسابرسی داخلی نظارت می کند. بنابراین حفظ منافع سرمایه گذاران به عنوان تأمین کنندگان سرمایه و همچنین مهمترین گروه استفاده کننده از اطلاعات حسابداری و گزارش های مالی از اهمیت زیادی برخوردار بوده و در برخی از کشورهای توسعه یافته، بسیاری از شرکت ها، کمیته حسابرسی تشکیل داده اند تا نقش ناظر بر رویه ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی را به عهده گیرد (ارباب سلیمانی، ۱۳۸۷).

پیشینه پژوهش

چانگ و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر ویژگی های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی مورد بررسی قرار داده است. نتایج آنها حاکی از آن است که یک واحد حسابرسی داخلی با اندازه بزرگتر (تعداد حسابرسان داخلی) می تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود. همچنین مهارت حسابرسان داخلی (از قبیل گواهی حسابرسان داخلی و سطح تحصیلات) رابطه ی مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد. آلزام و همکاران (۲۰۱۴) ارزیابی عوامل موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی (IAE) در عربستان سعودی می پردازد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حمایت مدیریت از اثر بخشی کنترل های داخلی، باعث اثر بخشی وظایف حسابرسی داخلی هم از دیدگاه مدیران و هم از دیدگاه حسابرسان داخلی می شود. حمایت مدیریت با استخدام کارکنان آموزش دیده و با تجربه، فراهم کردن منابع کافی، بهبود رابطه با حسابرسان مستقل و داشتن یک بخش حسابرسی داخلی مستقل در ارتباط است.

علی و اووایس (۲۰۱۳) به بررسی اثر دانش حسابرسان داخلی بر ارزش شرکت پرداختند. یافته های مطالعات آنها نشان داد مهارت حسابرسان داخلی به عنوان عنصری ضروری برای بهبود عملیات سازمان است و بر آن اثر مثبت و معناداری دارد.

پرویزلو و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر شهرت حسابرسان بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی در گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج

پژوهش آنها نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی در گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. اما شهرت حسابرس بر ارتباط این متغیرها اثرگذار نمی‌باشد.

مهرآور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین محتوای اطلاعاتی سود و ضعف کنترل داخلی با تاکید بر اثر بخشی کیفیت گزارشگری مالی، پرداختند. نتایج آنها نشان داد بین محتوای اطلاعاتی سود و ضعف کنترل داخلی شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

سیار و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر ویژگی های حسابرسی داخلی بر اثر بخشی کنترل های دداخلی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که از میان متغیرهای مرتبط با صلاحیت حرفه ای حسابرس، متغیرهای تجربه و تحصیلات حسابرس با کاهش در نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه دارند. همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که تعداد اعضای تیم حسابرسی داخلی نیز با کاهش در نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه دارند.

داداشی و همکاران (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. یافته های پژوهش بیانگر آن بود که تجربه و دوره تصدی مدیر حسابرس داخلی به ترتیب دارای اثرات منفی و مثبتی بر احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی شرکت های مورد بررسی هستند؛ اما اثر معناداری از سوی سایر ویژگی های حسابرسی داخلی بر احتمال رخداد تقلب در صورت های مالی مشاهده نشد.

اخروی جوقان و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی پرداختند. آنها با استفاده از روش پرسشنامه به دو صورت کاغذی و الکترونیکی در اختیار اعضای کمیته حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به به این نتیجه دست یافتند که پنج عامل صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل، پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی و استقلال واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی اثر مستقیم و مثبت دارند.

عبدلی و نادلی (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها پرداختند. یافته های تحقیق نشان می دهند که شرکت هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت ها دارند.

فرضیه های پژوهش

به منظور دستیابی به اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری و پیشینه مطرح شده، فرضیه های پژوهش به شرح ذیل ارائه می گردد:

فرضیه اول: اندازه کمیته حسابرسی باعث تعدیل رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرس داخلی و می شود.
فرضیه دوم: تخصص مالی کمیته حسابرسی باعث تعدیل رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرس داخلی و می شود.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده از نوع پژوهش نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه پژوهش های اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره و مدل های اقتصادسنجی انجام شده است. جهت آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون چند متغیره و مدل های اقتصادسنجی استفاده شده است.

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش را شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ تشکیل می دهد و نمونه انتخابی پژوهش نیز شرکت هایی هستند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

- ✓ شرکت ها باید در گروه شرکت های واسطه گری مالی و بانک ها نباشند.
- ✓ سال مالی شرکت ها منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد.
- ✓ وقفه معاملاتی بیش از ۴ ماه نداشته باشند.
- ✓ تاریخ تشکیل کمیته حسابرسی قبل از انتشار صورت های مالی سال ۱۳۹۲ باشد.
- ✓ اطلاعات آنها در دسترس باشد.

به این ترتیب، پس از اعمال محدودیت های فوق تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردید. داده های تحقیق حاضر از پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و نیز از نرم افزار رهاورد نوین استخراج گردیده است. تجزیه و تحلیل نهایی داده های گردآوری شده نیز با استفاده از نرم افزار Eviews نسخه دهم صورت گرفته است.

الگوی پژوهش

به منظور آزمون فرضیه های پژوهش، از مدل رگرسیونی چند متغیره زیر که برگرفته از پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۱۹) می باشد، به شرح زیر استفاده شده است:

مدل (۱):

$$ICE_{it} = \beta_0 + \beta_1 IAS_{it} + \beta_2 ACS_{it} + \beta_3 IAS_{it} * ACS_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 Aud Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در رابطه فوق:

ICE اثر بخشی کنترل داخلی؛ IAS اندازه حسابرس داخلی؛ Size اندازه شرکت؛ Lev اهرم مالی؛ ROA بازده دارایی ها؛ AUDSIZE اندازه حسابرس؛ MB نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری.

مدل (۲):

$$ICE_{it} = \beta_0 + \beta_1 IAS_{it} + \beta_2 ACAEX_{it} + \beta_3 IAS_{it} * ACAEX_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 Aud Size_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در رابطه فوق:

ACEX: تخصص مالی کمیته حسابرسی.

اندازه گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش، اثر بخشی کنترل داخلی (ICE) است که برای اندازه گیری آن، از نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی استفاده می گردد که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می آید. طبق چک لیست کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرس شرکت مکلف شده است که کنترل های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل های داخلی می باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند. از این رو، مشابه با پژوهش حاجیها و همکاران (۱۳۹۶) و چن و همکاران (۲۰۱۷)، چنان چه شرکت فاقد نقاط ضعف کنترل داخلی باشد، از کنترل داخلی اثر بخشی برخوردار بوده و به آن عدد ۱ و در غیر این صورت، عدد ۰ به آن اختصاص داده می شود.

متغیرهای مستقل

برای اندازه گیری کارایی عملکرد حسابرس داخلی از متغیر زیر بهره گرفته شد:
اندازه واحد حسابرسی داخلی (IAS) مطابق با پژوهش (پیزنی و همکاران، ۲۰۱۰) از مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی برای اندازه گیری این متغیر استفاده شده است که با استفاده از پرسشنامه اطلاعات لازم گردآوری شده است. تعداد بیشتر کارکنان واحد نشان دهنده عملکرد بهتر واحد حسابرسی داخلی می باشد.

متغیرهای تعدیلگر

برای ویژگی های کمیته حسابرس از متغیرهای زیر بهره گرفته شد:
اندازه کمیته حسابرسی (ACSize) اندازه کمیته حسابرسی برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی می باشد، که از گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام قابل استخراج است (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹).
تخصص مالی کمیته حسابرسی (ACEX) مطابق با تحقیق عثمان و همکاران (۲۰۱۴) و منشور سازمان بورس و اوراق بهادار تهران برابر است با درصدی از اعضای مستقل هیات مدیره که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرف های ملی یا معتبر بین المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) دارند.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (Size): برابر است با، لگاریتم طبیعی کل دارایی شرکت (حبیب و هانگ، ۲۰۱۹).
اهرم مالی (LEV): برابر است با تقسیم بدهی جاری بر حقوق صاحبان سهام (همان منبع).
نرخ بازده دارایی ها (ROA) نرخ بازده دارایی ها از نسبت سود خالص به جمع کل دارایی ها بدست می آید (همان منبع).
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB): برابر است با نسبت ارزش بازار کل حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری کل حقوق صاحبان سهام (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶). شرکت هایی که نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری بیشتری دارند، به سبب اینکه شاید بخش اعظم ارزش سرمایه گذارانشان مربوط به پروژه های با ریسک بالا باشد و در مواقع ورشکستگی، شرکت با دعاوی حقوقی زیادی علیه خود مواجه باشد، لذا طبق تبیین دعاوی حقوقی محافظه کاری نیاز بیشتری به رویه های محافظه کارانه دیده می شود (خان و همکاران، ۲۰۰۹).
اندازه موسسه حسابرسی (Audit-Size): اگر سازمان حسابرسی، حسابرسی شرکتی را بر عهده داشته باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود (همان منبع).

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای نمونه ای متشکل از ۸۴۰ شرکت-سال مشاهده در فاصله زمانی سال های ۱۳۹۲-۱۳۹۸ در جدول (۱) نشان داده شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
اندازه حسابرسی داخلی	IAS	۶۰.۵۴۳	۵۸.۷۸۹	۷۵.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۷.۲۱۳
اثر بخشی کنترل داخلی	ICE	۰.۷۸۹	۰.۶۳۸	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۳۴۲
اندازه کمیته حسابرسی	ACSize	۳.۱۳۲	۳.۰۱۱	۵.۰۰۰	۳.۰۰۰	۰.۴۸۷

۰.۲۹۳	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۸۵۴	ACEx	تخصص مالی کمیته حسابرسی
۰.۶۶۳	۵.۳۲۴	۷.۵۴۶	۶.۲۳۵	۶.۱۲۸	Size	اندازه شرکت
۰.۱۶۳	-۰.۷۶۵	۰.۱۳۰	۰.۱۲۱	۰.۱۱۱	ROI	نسبت سودآوری
۰.۲۱۷	۰.۳۹۷	۰.۸۶۸	۰.۶۳۳	۰.۶۲۰	LEV	اهرم مالی
۰.۲۱۲	۰.۱۱۸	۰.۱۶۵	۰.۱۷۳	۰.۱۹۸	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۰.۴۱۵	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۲۲۸	AudSize	اندازه موسسه حسابرسی

براساس نگاره فوق، مقدار میانگین اثربخشی کنترل داخلی (۰/۷۸۹)، حاکی از آن است که بیشتر شرکت‌ها دارای اثربخش کنترل داخلی بوده‌اند و اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها تاثیر بسزایی داشته و نقشی کلیدی و مهم ایفا می‌نماید. میانگین متغیر اهرم مالی (۰/۶۲۰) نشان می‌دهد حدود ۶۲ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه از طریق استقراض و بدهی، تأمین مالی شده‌اند. علاوه بر این، اندازه حسابرسی داخلی شرکت بیشترین انحراف معیار را به خود نسبت داده است.

بررسی ناهمسانی واریانس

برای بررسی وجود ناهمسانی واریانس از آماره آزمون بروش پاگان استفاده شده است. نتیجه آزمون ناهمسانی واریانس بروش پاگان مدل برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران به شرح جدول (۲) است. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۲، تمامی جملات خطای موجود در مدل‌های پژوهش، ناهمسانی واریانس دارند. برای رفع این مشکل از روش رگرسیون (EGLS حداقل مربعات تعمیم یافته) استفاده شده است.

جدول (۲): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه	احتمال chi2	آماره	شماره مدل
وجود ناهمسانی واریانس	۰.۰۰۰	۳.۴۵۶	مدل ۱
وجود ناهمسانی واریانس	۰.۰۰۳	۴.۶۷۸	مدل ۲

آزمون F لیمر

به منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های پانلی یا داده‌های یکپارچه، از آماره F لیمر استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول (۳) نشان می‌دهد که مقدار آماره آزمون F برابر ۳/۱۴۲ و سطح معناداری کوچکتر از سطح آزمون است که این نتایج بیانگر متفاوت بودن عرض از مبداهای مقاطع مختلف است و روش آثار ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول (۳): نتایج آزمون F لیمر

سطح آزمون	سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره	شماره مدل
۰.۰۵	۰.۰۰۰	۹۴.۸۷۶	۱.۱۲۰	مدل ۱
۰.۰۵	۰.۰۰۲	۹۵.۵۶۴	۱.۳۲۶	مدل ۲

آزمون هاسمن

برای انتخاب یکی از دو روش اثرهای ثابت یا اثرهای تصادفی، از آزمون هاسمن استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌گردد، مقدار آماره آزمون هاسمن در اینجا برابر ۱۰/۲۵۳ است و با

توجه به اینکه سطح معناداری کوچکتر از سطح آزمون است، بنابراین روش آثار ثابت انتخاب می شود. با توجه به موارد ذکر شده در بالا از رگرسیون (GLS) و مدل اثرات ثابت استفاده می شود.

جدول (۴): نتایج آزمون هاسمن

شماره مدل	مقدار آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	سطح آزمون
مدل ۱	۱۲	۷	۰.۰۰۳	۰.۰۵
مدل ۲	۱۵	۶	۰.۰۰۰	۰.۰۵

نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش براساس سنجۀ اثربخشی کنترل های داخلی، در جدول (۵) نشان داده شده اند:

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش بر حسب اثر بخشی کنترل های داخلی

$ICE_{it} = \beta_0 + \beta_1 IAS_{it} + \beta_2 ACS_{it} + \beta_3 IAS_{it} * ACS_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 Aud Size_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح خطا	VIF
عرض از مبدا	C	۰.۴۰۲	۱۰.۳۱۴	۰.۱۸۹	---
اندازه حسابرسی داخلی	IAS	۰.۲۷۸	۳.۰۰۱	۰.۰۰۶	۱.۲۴
اندازه کمیته حسابرسی	ACSize	۰.۱۱۴	۲.۱۱۱	۰.۰۱۰	۱.۳۲
اندازه حسابرسی داخلی*اندازه کمیته حسابرسی	IAS*ACSize	۰.۵۲۱	۴.۴۳۱	۰.۰۰۴	۱.۴۲
اندازه شرکت	Size	۰.۰۲۸	۲.۴۰۲	۰.۰۲۹	۱.۲۱
نسبت سودآوری	ROI	۰.۳۳۲	۳.۳۲۶	۰.۰۰۰	۱.۲۰
اهرم مالی	LEV	۰.۲۳۶	۳.۳۲۲	۰.۰۳۶	۱.۶۰
ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۰.۴۶۸	۴.۰۲۰	۰.۰۰۹	۲.۲۳
اندازه موسسه حسابرسی	AudSize	۰.۲۸۲	۲.۸۵۲	۰.۰۰۳	۱.۲۵
احتمال F			۰.۰۰۰۰		
آماره F			۱۲.۶۵۸		
ضریب تعیین تعدیل شده			۰.۶۶۴		
آماره دوربین واتسون			۲.۲۵۶		

مدل اول نشان دهنده آن است که هنگامی که یک کمیته حسابرسی بزرگ (از نظر اندازه) و با ویژگی های بالا برخوردار باشد، اثربخشی کنترل های داخلی نیز بهبود پیدا خواهد کرد. نتیجه بدست آمده را می توان اینگونه تفسیر نمود که هرچه کمیته های حسابرسی در شرکت ها بزرگتر باشد منجر به افزایش نظارت و کارایی در حسابرسی و در نهایت منجر به اثربخشی بهتر کنترل های داخلی در شرکت ها خواهد شد. آماره دوربین واتسون این مدل ۲/۲۵۶ است. با توجه به آنکه این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می توان ادعا نمود که پسماندهای مدل خود همبسته نیستند. بنابراین این پیش فرض رگرسیون کلاسیک تایید می شود. مقدار آماره (۱۲.۶۵۸) F و احتمال آن (۰/۰۰۰) بیانگر این است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۶۶ درصد از تغییرات اثربخشی کنترل های داخلی را توضیح و تبیین می کند. طبق جدول ۵، ضریب تعاملی دو متغیر اندازه حسابرسی داخلی و اندازه کمیته حسابرسی ۰/۵۲۱ و سطح احتمال آن ۰/۰۰۴ است. اثر تعاملی این دو متغیر بر اثربخشی کنترل های داخلی معنی دار است. بنابراین، این شواهد فرضیه دوم تحقیق را تایید می کند. زیرا معنی داری ضریب جمله

تعاملی بیانگر آن است که اندازه کمیته حسابرسی رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی را تشدید می کند.

نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش براساس سنجۀ اثربخشی کنترل های داخلی، در جدول (۶) نشان داده شده اند:

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش بر حسب اثر بخشی کنترل های داخلی

$ICE_{it} = \beta_0 + \beta_1 IAS_{it} + \beta_2 ACAEX_{it} + \beta_3 IAS * ACAEX_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 Aud Size_{it} + \varepsilon_{it}$					
VIF	سطح خطا	آماره t	ضریب	نماد	متغیر
---	۰.۰۱۷	۲.۲۶۹	۰.۵۰۵	C	عرض از مبدا
۱.۱۵	۰.۰۰۸	۲.۱۰۵	۰.۳۶۷	IAS	اندازه حسابرسی داخلی
۲.۳۰	۰.۰۰۹	۳.۲۵۴	۰.۴۷۳	ACAEX	تخصص مالی کمیته حسابرسی
۳.۲۵۶	۰.۰۰۲	۵.۰۲۲	۰.۳۲۸	IAS* ACAEX	اندازه حسابرسی داخلی* تخصص مالی کمیته حسابرسی
۲.۲۵	۰.۴۶۸	۰.۷۱۰	۰.۰۷۸	Size	اندازه شرکت
۱.۲۳	۰.۰۰۰	۰.۷۲۵	۰.۳۳۲	ROI	نسبت سودآوری
۱.۶۵	۰.۰۲۳	۳.۰۴۴	۰.۲۳۶	LEV	اهرم مالی
۲.۰۲	۰.۱۷۹	۱۰.۰۲۵	۰.۰۶۵	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری
۱.۲۱	۰.۰۰۵	۲.۲۵۲	۰.۲۱۶	AudSize	اندازه موسسه حسابرس
۰.۰۰۰					F احتمال
۱۰.۳۷۵					F آماره
۰.۶۴۵					ضریب تعیین تعدیل شده
۲.۴۳۶					آماره دوربین واتسون

مدل دوم نشان دهنده آن است که هنگامی که اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی، برخوردار باشد، نقش نظارتی موثرتری ایفا می کنند و اثربخشی کنترل های داخلی نیز بهبود پیدا خواهد کرد. نتیجه بدست آمده را می توان اینگونه تفسیر نمود که هرچه اعضای کمیته حسابرسی در شرکت ها ب با تخصص مالی باشد منجر به افزایش نظارت و کارایی در حسابرسی و در نهایت منجر به اثربخشی بهتر کنترل های داخلی در شرکت ها خواهد شد. آماره دوربین واتسون این مدل ۲/۴۳۶ است. با توجه به آنکه این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می توان ادعا نمود که پسماندهای مدل خود همبسته نیستند. بنابراین این پیش فرض رگرسیون کلاسیک تایید می شود. مقدار آماره (۱۰.۳۷۵) F و احتمال آن (۰/۰۰۰) بیانگر این است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۶۴ درصد از تغییرات اثربخشی کنترل های داخلی را توضیح و تبیین می کند. طبق جدول ۶، ضریب تعاملی دو متغیر اندازه حسابرسی داخلی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی ۰/۳۲۸ و سطح احتمال آن ۰/۰۰۲ است. اثر تعاملی این دو متغیر بر اثربخشی کنترل های داخلی معنی دار است. بنابراین، این شواهد فرضیه دوم تحقیق را تایید می کند. زیرا معنی داری ضریب جمله تعاملی بیانگر آن است که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی را تشدید می کند.

نتیجه گیری

در این پژوهش، سعی شد با بهره‌گیری از الگوی معادلات ساختاری در قالب نرم‌افزار مورد کاربرد، این سؤال بررسی شود که آیا ویژگی‌های کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران توانسته‌اند موجب بهبود ارتباط بین کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثر بخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران شوند. به عبارت دیگر، آیا الزام سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱، به تشکیل واحد کمیته حسابرسی داخلی و رعایت مفاد منشور فعالیت حسابرسی داخلی، موجب بهبود کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثر بخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها و مؤسسات ملزم، شده است. تعیین معیارهای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت کمیته حسابرسی داخلی، یک کار مهم و حیاتی در رسیدن به هدف‌ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استانداردها است. این راهنمای اجرایی مواردی را فراهم می‌کند تا کمیته حسابرسی داخلی با اندازه‌گیری سطح کارایی و اثربخشی فعالیت‌های خود، نسبت به بهبود خدمات به مشتریان و ذینفعان اقدام کند.

بدین منظور و برای بررسی سؤال مذکور، تعداد دو فرضیه تدوین شد. درخور ذکر است متغیر کمیته حسابرسی داخلی در دو بخش شامل اندازه حسابرسی، تخصص مالی حسابرس، طبقه‌بندی شدند. همچنین شایان ذکر است جمع‌آوری اطلاعات درخصوص متغیر کمیته حسابرسی داخلی، به دلیل عدم افشای کافی اطلاعات، مستلزم مراجعه به تک‌تک شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران اعم از مدیر یا احدی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی یا احدی از اعضای کمیته حسابرسی آنها بوده است؛ بنابراین، به نظر می‌رسد این پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات و دشواری‌های پیش روی آن، در حوزه پژوهش‌های کمیته حسابرسی داخلی در محیط ایران، پژوهشی درخور توجه محسوب شود. در این راستا، از تعداد ۱۲۰ شرکت، برای نمونه پژوهش انتخاب گردید. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش، حاکی از آن است که اندازه کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل (تشدید) می‌کند. نتایج این فرضیه با پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۱۹) همسو بوده است. و همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش، حاکی از آن است تخصص مالی کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار بین واحد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل (تشدید) می‌کند. نتایج این فرضیه با پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۱۹) همسو بوده است.

با توجه به نتیجه پژوهش، به منظور ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی و ارزش‌افزایی آن و بهبود حسابرسی داخلی در تمامی شرکت‌ها و سازمان‌ها به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های بیشتری درخصوص شناسایی معیارهای کمیته حسابرسی داخلی برای محیط ایران انجام شود تا به متقن‌تر شدن هرچه بیشتر معیارهای مذکور و بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی کمک کند و در صورت لزوم، معیارهای کنونی اصلاح شود.

منابع

- ✓ ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، غواصی کناری، محمد، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت، دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۵، صص ۴۵-۶۸
- ✓ اخروی جوقان، ابودر، رحیمیان، نظام الدین، قره داغی، مریم، (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۲۵، صص ۳۱۱-۳۲۶.

- ✓ باباجانی، جعفر، خالق خنکا، عبدالله، (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری کلان شهرها برای ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۹۹، صص ۳۹-۷۲.
- ✓ پرویزلو، ناصر، سیف الله زاده، بهنام، (۱۳۹۹)، تاثیر شهرت حسابرس بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی در گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۲۵، صص ۸۵-۹۶.
- ✓ جهانشاد، آریتا، سرداری زاده، سپیده، (۱۳۹۳)، رابطه معیار مالی (اختلاف رشد درآمد) و معیار غیرمالی (رشد تعداد کارکنان) با گزارشگری مالی متقلبان، پژوهش حسابداری، دوره ۴، شماره ۲، پیاپی ۱۳، صص ۱۸۱-۱۹۸.
- ✓ حاجیها، زهره، اورادی، جواد، صالح آبادی، مهری، (۱۳۹۶)، ضعف در کنترل های داخلی و تأخیر گزارش حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۳۳، شماره ۹، صص ۷۸-۹۶.
- ✓ داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاد، برادران، مریم، (۱۳۹۷)، تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۷۸، صص ۱۵۹-۱۷۸.
- ✓ رؤیایی، رمضان علی، ابراهیمی، محمد، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۷۱-۸۸.
- ✓ سیار، حامد، صفایی مهربانی، یاور، اسکندری، علیرضا، بهروزی، علی، (۱۳۹۸)، تأثیر ویژگی های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، صص ۹۴-۱۰۴.
- ✓ شعری، صابر، آذین فر، کاوه، (۱۳۸۶)، سیستم های اطلاعاتی حسابداری و کنترل های داخلی، نشریه حسابدار، شماره ۱۵۰، صص ۱-۹.
- ✓ عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها، دانش حسابداری، دوره ۶، شماره ۱۵، صص ۱۷۷-۱۹۳.
- ✓ علوی طبری، سید حسین، عصابخش، راضیه، (۱۳۸۹)، نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و به کارگیری آن در ایران، پیشرفت های حسابداری، (علوم اجتماعی و انسانی شیراز)، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۷۷.
- ✓ کاویانی، مریم، (۱۳۹۴)، نگاهی به چالش های گزارشگری کنترل های داخلی در ایران، مجله حسابرس، شماره ۷۸.
- ✓ مهرانی، ساسان، عبادی نقرلو، رویا، حسین زاده، سهراب، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل های داخلی بر کیفیت سود، پیشرفت های حسابداری، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۲۹۹-۳۲۲.
- ✓ مهرآور، مهدی، ایزد بخش، مصطفی، بایگان، نگار، کارگر، حامد، (۱۳۹۸)، بررسی ارتباط بین محتوای اطلاعاتی سود وضعف کنترل داخلی با تاکید بر اثر بخشی کیفیت گزارشگری مالی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۴۳، صص ۲۶-۴۰.
- ✓ وحیدی الیزیی، ابراهیم، گرامی مقدم، مرضیه، (۱۳۹۵)، ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۱، شماره ۸، صص ۸۶-۹۹.
- ✓ Albrecht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R. and Stocks, K.D. (1988). Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- ✓ Ali, O. A., & Owais, W. O. (2013). Internal Auditors' Intellectual (Knowledge) Dimension in Creating Value for Companies: Empirical Study of Jordanian Industrial Public Shareholding Companies. International Business Research, 6(1), 118.

- ✓ Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- ✓ Appuhani, R. (2018). the signaling role of audit committee characteristics and the cost of equity capital: Australian evidence, *Pacific Accounting Review*, Vol 30, No 3, Pp. 387-406.
- ✓ Azim, M. I. (2012). corporate governance mechanisms and their impact on company performance: A structural equation model analysis, *Australian Journal of Management*, Vol 37, No 3, Pp. 481-505.
- ✓ Chang. Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
- ✓ Chen, F., Hope, O. K., Li, Q., & Wang, X. (2011). financial reporting quality and investment efficiency of private firm in emerging markets, *The Accounting Review*, Vol 86, No 4, Pp. 1255-1288.
- ✓ Chen, J., Chan, K. C., Dong, W., & Zhang, F. (2017). Internal control and stock price crash risk: Evidence from China. *European Accounting Review*, 26(1), 125-152.
- ✓ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2012). *Internal Control—Integrated Framework. Exposure Draft, September.* <http://www.ic.coso.org>.
- ✓ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2013). *Internal Control—Integrated Framework.*
- ✓ Garven, S.A (2009). *The Effect of Board and Audit Committee Characteristics on Real Earnings Management: do boards and audit committees play a role in its constraint?.* working paper, University of Alabama, Tuscaloosa, AL.
- ✓ Jokipii, T. (2009, May). Nonlinearity of bank capital and charter values. In *Economic and Financial Affairs 6th Annual Research Conference, DG ECFIN.*
- ✓ Kagashe D.B. (2008). "Thesis on effectiveness of the internal audit service unit in safeguarding public resources in Local Authorities: A case of Kibaha District Council, Unpublished MBA Thesis, Mzumbe University.
- ✓ Khan, M., & Watts, R. L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2), 132-150.
- ✓ Kitojo, C. (2014). *Impact of internal audit efficiency on effectiveness of financial management in public Sector organizations: a case study of local government authorities in Shinyanga region (Doctoral dissertation, Mzumbe University).*
- ✓ Leuz, C., Verrecchia, R. E. (2000). the economic consequences of increased disclosure, *Journal of Accounting Research*, Vol 38, Pp. 91-124.
- ✓ Li, J., Mangena, M. & Pike, R. (2012). the effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure, *The British Accounting Review*, Vol 44, No 2, Pp. 98-110.
- ✓ Pizzini, M., L. Shu and M. Vargus, (2010), "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays." ,University College of Business and Public Administration, PP. 1-41.
- ✓ Sultana, N., Singh, H., der Zahn, V., Mitchell, J.L. (2015), Audit committee characteristics and audit report lag, *International Journal of Auditing*, Vol 19, No 2, Pp. 72-87.
- ✓ The Institute of Internal Auditors, (2010). *Measuring internal audit effectiveness and efficiency. Ippf- practice Guide.*