تبیین الگوی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی

(مطالعه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

■ علی ملکی‌مهر[۱]
■ علی جعفری لاریجانی[۲]
■ عباسعلی پورآقاجان[۳]

چکیده:

ایـن مطالعه با هدف بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی در شرکتهـای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام شده است. روش پژوهش مطالعه حاضر کمـی بوده و از نـوع توصیفی- همبستگی است و از لحاظ هـدف کاربردی و از لحاظ شیوه جمع‌آوری داده‌ها از نوع تحقیقات نیمه تجربی بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل پانل دیتا در دوره زمانی ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد، بین انـدازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی بـا کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری داشتـه است و در نهایت نوع موسسه حسابرسـی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیـت کنترل داخلی را تعدیـل می‌کند. با توجه به یافته‌ها می‌تـوان نتیجه گرفت کمیته حسابرسـی متخصص منجر به کاهش نقاط ضعف و بهبود کیفیت در سیستم کنترل داخلی می‌گردد.

واژگان کلیدی: نقص کنترل داخلی، کمیته حسابرسی، مهارت حسابرس.

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.
۲. استادیـار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: jafarilarijan@gmail.com
۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۱- مقدمه

امروزه مدیریت مناسب، کنترل و نظارت بر امور شرکتهای سهامی عام، یکی از مشکلات اساسی مطرح شده در نظام اقتصادی کشورهای مختلف جهان و از جمله ایران است. یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی که دارای اهمیت فزآینده ای می‌باشد ، ظهور کمیته‌های حسابرسی به عنوان مکانیزم نظارتی شرکتهاست.کمیته حسابرسی، کمیته‌ای متشکل از مدیران مستقل بوده که بر گزارش‌های مالی به‌طور مستقیم نظارت داشته و باعث جلوگیری از نفوذ مدیرعامل بر حسابرس مستقل، افزایش میزان استقلال حسابرس و همچنین افزایش قابلیت اتکا حسابرسی داخلی و بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی می‌شود. طبق ماده ۲ منشور کمیته حسابرسی، اثربخشی فرآیند کنترل داخلی یکی از اهداف تشکیل این کمیته به‌شمار می‌رود. بازنگری ادبیات کمیته حسابرسی حاکی از آن است که این کمیته در کانون نظریه نمایندگی مورد بحث قرار گرفته است و همچنین سازوکاری جهت اطمینان از کیفیت بالای گزارشگری مالی و حسابرسی داخلی تلقی شده است (کریشنان[1]، ۲۰۰۸) با افزایش قوانین در ارتباط با کمیتهٔ حسابرسی، تعداد قابل توجهی از پژوهش‌ها بر روی ویژگی‌های کمیتهٔ حسابرسی تمرکز کرده‌اند (حاجیها و حسین نژاد،۱۳۹۴). شرکت‌ها برای گزارشگری کنترل داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده‌اند که کنترل داخلی هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد. این یافته‌ها بر این فرض مبتنی است که تهیه اطلاعات اضافی برای کارگمار (سهامداران) در مورد رفتار نماینده (مدیریت) عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک سرمایه گذاررا کاهش و محافظه کاری را افزایش داده و این خود منجر به کاهش هزینه سرمایه می‌شود (لی[2]،۲۰۰۹).

کمیته حسابرسی به دو طریق می‌توانند بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیر بگذارد. اول، حضور کمیته حسابرسی می‌تواند به طور مستقیم، فعالیت‌های فرصت طلبانه مدیران که از عوامل ناکارآمدی کنترلهای داخلی است، را کاهش دهند. به عنوان مثال مطالعات قبلی نشان داده‌اند تخصص کمیته باعث کاهش فعالیت‌های مدیریت سود (قائمی و همکاران، ۱۳۹۹) و کارایی عملکرد حسابرس داخلی (کیانی و براتی، ۱۴۰۰) و اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود. دوم، وجود کمیته حسابرسی می‌تواند با نظارت بر شرکت‌ها برای افشای اطلاعات بیشتر درباره سیستم کنترل داخلی خود، احتمال بروز افشای ضعف در کنترل‌های داخلی را کاهش دهد. به احتمال زیاد شرکت‌هایی که سطح بیشتری از مالکیت نهادی دارند، گزارش‌های داوطلبانه مدیریت را در مورد کنترل داخلی منتشر می‌کنند. شرکت‌هایی که افشای بیشتری از اطلاعات را دارند، کنترل داخلی با کیفیت بالاتری دارند.

تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیر مجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است و نقشی تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار

1. Krishnan
2. Li

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

صورت‌هـای مالی دارد (جامعی و رستمیـان،۱۳۹۴). از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که نقش ارزش افزایـی را ایفـا نموده و با ارائه نمـودن طیف گسترده ای از خدمات بـه بهبود فرایندهای سازمانـی کمک نماید (میهرت، جیمز و مـولا[1]،۲۰۱۰). سیستم کنترل داخلی فرآیندی است که هیـأت مدیـره، مدیریت و دیگر کارکنـان یک مؤسسه اجرا می‌کنند و هـدف از ایجاد آن، کسب اطمینانـی منطقـی و معقول از دستیابی به اهـداف اثربخشی و کارایی عملیـات، قابلیت اعتماد بـه گزارشگـری مالی و پایبندی بـه قوانین و مقررات جاری است. وجـود سیستم کنترل داخلی از دستیابـی به اهداف سازمان و در عین حال، از منافـع تمام گروه‌های ذی‌نفع حفاظت می‌کند. حسابرسـان داخلی به‌دنبال این هستند که ناکارآمدی‌هـای عملیاتی و طراحی کنترلها را ارزیابی کننـد و حدود و میزانی را تعییـن نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانـی معقول از دستیابی به هدف‌هـای سازمان داشته باشند (بالتاکی و یلماز[2]،۲۰۰۶). وجود کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایـی، کاهش ریسـک از دست دادن دارایی‌ها و دستیابی به اطمینـان معقول از اعتمادپذیری صورت‌هـای مالی و رعایـت قوانین و مقررات خواهد شد. کنترل داخلـی قوی، شامل حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل خارجی، بخشی از حاکمیت شرکتی مناسب است (محمدی،۱۳۸۷).

از آنجـا کـه کمیتـه حسابرسی نظارت بـر فرآیندهـای گزارشگری مالـی را فراهم می‌کند، سرمایه‌گذاران اعتماد بیشتری نسبت به گزارش‌های مالی تهیه شده توسط شرکت‌هایی که کمیته حسابرسـی آنـان ویژگی‌های باکیفیت‌تری دارنـد، خواهند داشت، زیرا وجـود کمیته حسابرسی قدرتمنـد، پشتوانه مستحکمی بـرای صحت گزارش‌های مالی بوده و به عنـوان یکی از ابزارهای نظارتـی حاکمیت شرکتی شناختـه می‌شود، لذا، این موضوع در قیمت سهام شرکت نیز منعکس می‌گـردد. در این زمینه بـا توجه به این که کمیته حسابرسی نقش مهمی در اداره امور شرکت‌ها ایفا می‌کند، اگر این کمیته به گونه مؤثر و کارا فعالیت کند، با توجه به نقش نظارتی خود، می‌تواند بـه بهبود کنترل‌های داخلی، عملکرد مالی و حاکمیـت شرکتی و افزایش ارزش دارایی‌های نقد کمک کند (لی هونگ [3]و همکاران، ۲۰۱۶).

بـا توجه به اینکه کنترل داخلی یک عنصر ضروری از مدیریت مؤثر شرکت محسوب می‌شود، منطقـی اسـت که همیشه علاقه بـه تضمین، توسعـه و افزایش کارآیی آن وجـود داشته باشد. اهمیت کنترل داخلی برای موفقیت یک شرکت مشروط به طراحی مدل‌های مختلف یا اصطلاحاً چارچـوب کنترل داخلی است. پژوهشگران این حوزه، رویکردهـای مختلفی را در بررسی عوامل حسابرسـی داخلـی اثربخش ارائه کنند. علیرغم این تلاش‌ها، نتایـج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تاکنـون اتفاق نظری در خصـوص مناسب‌ترین چارچوب حسابرسی داخلی اثربخش حاصل نشده است (ان‌دایا و هانه‌فا[4]، ۲۰۱۳). از سوی دیگر عمده درک موجود از اثربخشی حسابرسی داخلی و تمرکـز پژوهش‌های پیشین، صرفاً معطوف به دیدگاه یکی از ذینفعان (حسابرسان مستقل) بوده

1. Mihret, James & Mula
2. Baltaci and Yilmaz
3. Li Huang & Chen & Lu.
4. Endaya and Hanefah

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

و از توجــه به رویکردها و نیازهای اطلاعاتی سایر ذینفعــان غفلت شده است. همچنین در کشور مــا نیز با توجــه به نوپا بودن واحدهای حسابرسی داخلی و عدم وجــود استانداردهای حسابرسی داخلــی ملی در ارتبــاط رویه‌ها یا جرای حسابرسی داخلی،عدم توافــق قابل توجهی میان فعالان حرفه درخصوص اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی وجود دارد. لذا علیرغم جدی شدن موضوع حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر در کشور، درک مقبول و مشخصی از کیفیت و اثربخشی کار این واحد وجود ندارد اما روند شکل‌گیری این تفکر چه در جوامع دانشگاهی و چه در حرفه بسیار سریــع است و پیش‌بینی می‌شود مقولــه اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل‌های داخلی در سال‌های آتی، در کانون توجه صاحب‌نظران و فعالان این حوزه قرار گیرد.

در ایــن راستــا، مساله اصلی پژوهش حاضــر، بررسی تاثیر ویژگی‌هــای کمیته حسابرسی بر کیفیــت کنترل‌های داخلی شرکت‌های بورسی می‌باشد. بر همیــن مبنا پژوهش حاضر با در نظر گرفتــن خلا پژوهشی موجود و گستردگی روزافزون حوزه مسئولیت حسابرسی داخلی، و کیفیت کنترلهای داخلی در پی تبیین مدلی کلی برای دستیابی به کنترل‌های داخلی اثربخش می‌باشد.

۲- مبانی نظری و بسط فرضیه‌های پژوهش

۲-۱ کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی، کمیته‌ای است متشکل از اعضای هیت مدیره که به طور معمول از سه، تا پنج مدیر غیرموظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) تشکیل می‌شود. نبود مدیران موظــف در کمیته حسابرسی سبب می‌شود حسابرسین بتوانند مسائلی چون نیاط ضعف کنترلهای داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روشهای حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سواستفاده‌های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسولان شرکت را با کمیته حسابرسی صریحتر مطــرح کنند. این کمیته، به عنوان پــل ارتباطی بین حسابرسان داخلی و مستقل و هیئت مدیره تلقــی می‌شود، و فعالیت‌های آن شامل بررسی انتصــاب حسابرسان، دامنه کلی حسابرسی، نتایج حسابرســی، کنترلهای مالی داخلی و اطلاعات مالی جهت انتشــار است. علاوه بر این، وجود یک کمیته حسابرسی در شرکت، نظارت انتقاد گونه از گزارشگری مالی شرکت و فرایندهای حسابرسی را فراهم می‌کند. علاوه بر گزینش حسابرسان، تعیین دستمزد و حفظ یا اخراج حسابرسان نیز بر عهده کمیته حسابرسی است (نصیرزاده و جنتی، ۱۳۹۶). در ایران، از سال ۱۳۹۱ به بعد، کمیته حسابرســی مورد توجه سرمایه‌گذاران و دولت قرار گرفته است؛ زیرا این کمیته مسئولیت نظارت بــر کنترل‌های داخلی و گزارش‌های مالی شرکت‌ها را بر عهده دارند. از طرفی پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا است. اما برخی از شرکت‌ها اقدام به دستکاریِ فرصت طلبانه صورتهای مالی می‌نمایند. بنابراین، وجود کمیته‌ای مستقل در شرکت همانند کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان نظام حاکمیت شرکتی برای کنترل مداوم چنین فعالیت‌هایــی ضــروری است. بر اساس منشــور کمیته حسابرسی سازمان بــورس و اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) اهم مسئولیت‌های کمیتــه حسابرسی نسبت به کنترل‌های داخلی شامل: نظارت

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

بـر اثربخشی سیستم‌های کنتـرل داخلی شرکت شامل کنترل فنـاوری اطلاعات و حفظ امنیت آنهـا، کسب اطمینان معقول از کفایت دامنه بررسی حسابرسان داخلی از نظام کنترل‌های داخلی شرکـت، بررسی ارزیابی حسابـرس داخلی از کنترل‌های داخلی و اظهـار نظر حسابرس مستقل نسبـت به کنترل‌های داخلی، پیگیری، اجرای توصیه‌ها و رفع نقاط ضعف و پایش‌های داخلی که توسط حسابرسان داخلی و یا مستقل به کمیته گزارش می‌شود و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی به هیئت مدیره شامل ارزیابی و اظهارنظر نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی می‌باشد (قائمی و همکاران، ۱۳۹۹).

۲-۲ کیفیت کنترل داخلی

هیرث[1] (۲۰۰۸)، معتقد است شرکت‌هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند یعنـی آنهایی که رویه‌هـای پیشرو در حسابرسی داخلی را به کار می‌گیرند و با انتظارات و اهداف راهبـردی مقرر توسـط مدیریت و هیئت مدیره همگام هستند عمومـاً نظام‌های کنترلی بهتری دارنـد (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸). نظام کنتـرل داخلی یک رویداد یا یک وضعیت خاصی نیسـت، بلکه مجموعـه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکل مستمر روی می‌دهد. سازمان‌هـای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت عملکرد حسابرس داخلی باید مستقل باشد تا سیستم کنترل داخلی برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت و تحقق ماموریت‌ها و چشم‌اندازهـا، حفظ توان مالی و سـودآوری، انعطاف‌پذیری در برابر رویدادها غیرمنتظره باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند (شعری و آذین‌فر، ۱۳۸۶). آنها کلیه اطلاعات مالی به عنوان کمک به استفاده صحیح و موثر از منابع بررسی و ارزیابی می‌کنند. واحد حسابرسی داخلـی بایـد صداقت کفایت و کاربرد کنتـرل داخلی را برای استفاده از منابـع مالی مدیریتی و استفـاده از منابـع را بررسی کند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکـا حسابرسی داخلی را فعالیت مشـاوره‌ای، اطمینـان بخش، مستقـل و بی‌طرفانه تعریف می‌کند که به منظـور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود (کیانی و براتی، ۱۴۰۰).

نخستیـن هـدف سیستم کنترل داخلی سازمـان، ارائه اطمینان معقول بـه مدیریت اجرایی اسـت که هدف‌های مشخص‌شده بـرای عملیات و برنامه‌ها دست یافتنی‌انـد. حسابرسان داخلی به‌دنبـال این هستنـد که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌هـا را ارزیابی کنند و حدود و میزانـی را تعیین نمایند که مدیـران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشتـه باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز ناپذیر است. بـه همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنتـرل داخلی و گزارش عملکرد آن‌ها دائما رو بـه افزایش است. با دقت نظـر بیشتر، می‌توان دریافت که کنترل داخلـی ابزاری مفید برای حل بسیـاری از مشکـلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز،۲۰۱۶). هـدف آن کمک به سازمان در جهت

1. Hirth

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نیـل به هدف‌های خود از طریق ارزیابی و بهسازی کارایـی و فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظـارت سازمانی با رویکـردی منظم است. یک تعریف عمومی از کارایـی و اثربخشی درجه‌ای از (شامـل کیفیت) برقراری و رسیدن به هدف‌های است که در برنامه‌های سازمان دیده شده است. حسابرسان داخلی باید روش‌های عملکردی برقرار کرده و ضوابط اندازه‌گیری عملکرد را با سطحی (شامل کیفیت) از دستیابی به هدف‌های استقرار فعالیت‌های حسابرسی داخلی مورد سنجش قرار دهند. کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای نظارت و ارزیابی شود. هدفهای تعییـن شده در تعریـف و ارزیابی سطح کارایی و اثربخشی باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنیـن تجزیه و تحلیل پردازش فرایندها، روش‌ها و گزارشگری به ذینفعان و سهامداران مورد استفـاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیتهای خود را به عنوان نقش ارزشمند از حاکمیـت سازمان اثبات کند. حسابرسی داخلی بایـد ارزش خود را به عنوان یک جزء کلیدی از چارچوب حاکمیت سازمان به طور کارآمد نشان دهد. فعالیت‌های حسابرسی داخلی را می‌توان از طریـق معیارهای عملکردی مستدل مربوط و قابل اعتماد هدایت کرد (انجمن حسابرسان داخلی آمریکـا، ۲۰۱۰). بکارگیـری سیستم کنترلهـای داخلی اثربخش در واحدهـای اقتصادی موجب اثربخشـی و کارایی عملیات، کسب اطمینان معقول از قابلیت اعتماد گزارشدهی و رعایت قوانین و مقـررات می‌شود. در واقع سیستم کنتـرل داخلی اثربخش این اطمینان را می‌دهد که هدفهای سازمان با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد (جوکیپی[1]، ۲۰۰۹).

در ایـران نیز همراه با تحول محیط اقتصادی درسالهای اخیـر به این مکانیزم نظارتی بیشتر توجـه شـده است به گونه‌ای که حسابرسی داخلی به عنوان یکـی از ارکان نظام راهبری شرکتی (زیـر مجموعه کمیتـه حسابرسی) تلقی شده و نقش تعیین کننـده در گزارشگری مالی و اعتبار صورتهای مالی دارد (جامعی و رستمیان،۱۳۹۴). بنابراین شناسایی فاکتورهایی که باعث دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش خواهند شد بسیار مهم به نظر می‌رسد.

۲-۳ ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی (بسط فرضیه‌های پژوهش)

کنترل‌هـای داخلـی، فرآیندی جهت حصـول اطمینان در خصوص دستیابـی به هدف‌هایی چـون اثربخشی، کارایی عملیاتی، قابلیـت اتکای گزارشگری و تطابق فعالیـت سازمان با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانونگذار است. عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهـای منفی ناشی از ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد که احتمال می‌رود این پیامدها ناشی از نظـام کنترلی شرکـت باشد (غفاری قاضیانی و همکـاران، ۱۴۰۰). کمیته حسابرسی اثربخش بـه عنوان یک نظام نظارتـی شرکتی برای بازار و تامین کنندگان سرمایـه به منظره سیگنالی از قابلیـت اتکا و اعتبار اطلاعـات مالی و وجود فرایند نظارتی قوی داخـل شرکت عمل می‌کنند و بر عملکـرد حسابرسان داخلی شرکـت و اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیـر می‌گذارند (چن[2] و

1. Jokipii
2. chen

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

همکـــاران، ۲۰۱۷). مطالعات پیشین اظهار داشتنـــد که ویژگی‌های واقعی کمیته حسابرسی برای اثربخـــش بودن کمیته بـــرای انجام وظایفش حیاتی می‌باشد (عادل قلـــی کندی ، ۱۴۰۱، سماها[1] و همکـــاران، ۲۰۱۵؛ عثمان[2] و همکـــاران، ۲۰۱۴). اثربخشی کمیته حسابرسی از عوامل بسیاری نشـــات می‌گیرد.که مهم ترین آنهـــا اندازه، تخصص، استقلال، دوره تصدی و تعداد جلسات کمیته می‌باشـــد. به طور کلی نظارت موثر کمیته حسابرسی بر عملکرد مدیران، نیازمند دارا بودن دانش کافـــی بای ارزیابی تصمیمات مدیریتی است. هر چه تخصص اعضای کمیته حسابرسی در مسائل حسابداری و حسابرسی بیشتر باشد و اعضای کمیته از بین مدیران خارج از سازمان انتخاب شده باشنـــد (اعضای غیرموظف) کیفیت کمیته حسابرسی افزایـــش می‌یابد (عادل قلی‌کندی، ۱۴۰۱؛ رویایـــی و ابراهیمـــی، ۱۳۹۴؛ فاکیـــو[3]، ۲۰۱۶). بر همین اساس در ایـــن پژوهش بر چهار ویژگی کمیتـــه حسابرسی (استقلال، انـــدازه کمیته، تخصص، دوره تصدی) تاکید شده و میزان اثرگذاری آنها بر کیفیت کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در مورد استقلال کمیته حسابرسی، کوپرز (۲۰۰۳)، معتقد است که عملکرد کمیته حسابرسی زمانی از کیفیت بالایی برخوردار است کـــه اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند و این امـــر منجر به ارتقای اعتبار گزارشگری مالی و افزایـــش کارایی عملکرد حسابرســـی داخلی و اثربخشی کنترله‌ای داخلـــی خواهد کرد. اثربخشی کمیته حسابرسی باعث افزایش قابلیت اطمینان و اعتماد کنترلهای داخلی شرکت می‌شود. اندازه کمیتـــه حسابرسی نشـــان دهنده منبع و قدرتی است که کمیته حسابرســـی در اختیار دارد تا به صورت موثر مسئولیت‌های نظارتی و گزارشگری مالی خود را انجام دهد (لی[4] و همکاران، ۲۰۱۲). بـــدارد[5] و همکـــاران (۲۰۰۴)، معتقدند کمیته‌های حسابرسی بـــزرگ (از نظر اندازه) قدرت مورد نیـــاز تنوع تخصص و نگرش بـــرای اطمینان از وجود نظارت موثر را دارند. البته پژوهش‌های قبلی بیان کردنـــد کمیته‌های حسابرسی بیش از اندازه بزرگ به دلیل ارتباطات، همکاری، هماهنگی و کنتـــرل ضعیف بین اعضای کمیته موجب هزینه‌هـــای اضافی برای شرکت می‌شود؛ افزایش اندازه کمیتـــه حسابرســـی تنها در صورتی مفیـــد است که از تعداد معینی تجـــاوز نکند و شرکت‌ها باید هزینه‌هـــا منافع اندازه شرکت و پیچیدگی‌های عملیات خود را قبل از انتخاب اندازه مناسب برای کمیتـــه حسابرسی شایان توجه قرار دهند (اپوهانـــی[6] و همکاران، ۲۰۱۸). طبق تئوری علامتهای کمیتـــه حسابرسی بزرگ به منزله سیگنالی از قابلیت اتکا افشاییات شرکت اتکا می‌کند در نتیجه به اثربخش بودن کنترل‌های داخلـــی اعتماد می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۱۲). کمیته حسابرسی بـــا اعضای دارای تخصص مالـــی احتمالاً نقش نظارتی موثرتر ایفا می‌کنـــد و مشکلات موجود در فرآیندهـــای گزارشگری مالی را بهتـــر شناسایی می‌کنند؛ اعضای کمیتـــه حسابرسی با تخصص،

1. Samaha
2. Othman
3. Faccio
4. Li
5. Bedard
6. Appuhani

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

ذاتعـدم توافق‌های بین مدیریت و حسابرسان خارجـی را بهتر تشخیص می‌دهند و همچنین به ایجاد و توسعه سیستم کنترل‌های داخلی بهتر کمک می‌کنند. مدیران و حسابرسان مستقل برای کمیته‌هـای حسابرسی با اعضای بدون تخصـص مالی نقش نظارتی ضعیف‌تری قائلند (سالطانا[1] و همکاران، ۲۰۱۵).

دستیابـی به محتوای اطلاعاتـی گزارشگری منوط به صحت و درستـی هر یک از حلقه‌های زنجیـره گزارشگری مالی از جمله الزام به انجـام حسابرسی مستقل، تعیین و اعمال شاخص‌های کیفیـت حسابرسی، کنترل، افشاء و ارایه راهکار برای ضعف‌های کنترل داخلی و کاهش آنهاست. از آنجایـی کـه کمیته حسابرسی هم با حسابرسان داخلی و هـم با حسابرسان مستقل در ارتباط است، می‌تـوان استدلال نمود افزایش کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرس بیرونی، منجر به بالا رفتن اثربخشی کمیته حسابرسی خواهد شد و در نتیجه کمیته حسابرسی می‌تواند تاثیر بسزایی در کیفیت کنترل داخلی داشته باشد (بنسال و شارما[2]، ۲۰۱۶).

۳-۲ پیشینه پژوهش

کیانـی و براتی (۱۴۰۰)، به بررسـی نقش تعدیلگر ویژگی‌های کمیتـه حسابرسی بر کارایی عملکـرد حسابرس داخلی و اثر بخشی کنترلهای داخلـی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهـادار تهـران پرداختنـد. نتایج فرضیـه اول پژوهش، حاکی از آن است کـه اندازه کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، را تعدیـل (تشدید) می‌کنـد و همچنین نتایج فرضیه دوم پژوهش، حاکی از آن است که تخصص مالـی کمیته حسابرسـی رابطه مثبت و معنادار بیـن اندازه واحد حسابـرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل (تشدید) می‌کند. صفرزاده و محمدی (۱۴۰۰)، اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسـی بـر رابطه بین پیچیدگی حسابرسـی و تاخیر در گزارش حسابرسـی، در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کرده‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کنـد. تجویدی و قائم‌پنـاه (۱۴۰۰)، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود را در دوره زمانـی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۴ بررسی کردند. نتایج پژوهش حاکی از این است که مشارکت کارشناسان مالـی در کمیته حسابرسی، افزایـش استقلال و اندازه کمیته حسابرسی بـا مدیریت سود کمتر، رابطـه معنـاداری دارد. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطـه یو وارونه شکلی (Ç) بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود می‌باشد. به‌عبارت دیگر، استقلال کم کمیته حسابرسی قادر به جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران نخواهد بود. بنابراین، زمانیکه اکثریت اعضای کمیتـه حسابرسـی مستقل باشند (بیـش از ۵۰٪)، استقلال کمیته حسابرسـی منجر به کاهش

1. Sultana
2. Bansal & Sharma

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

مدیریت سود می‌گردد. علاوه براین، نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه یو شکلی (È) بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و مدیریت سود می‌باشد. در این‌راستا، برگزاری جلسات ماهانه کمیته حسابرسی (۱۲ جلسه در سال) بیشترین اثربخشی را در جلوگیری از مدیریت سود دارد. تعداد موثر جلسات کمیته حسابرسی از طریق حداقل منحنی (سطح کمینه) تعیین می‌گردد؛ که منعکس کننده پایین‌ترین سطح اقلام تعهدی اختیاری می‌باشد. جاسمی (۱۳۹۹)، با بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها تاثیر داشته است. قائمی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی با کنترل‌های داخلی و مدیریت سود پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده آن است که بین هر دو ویژگی کمیته حسابرسی (اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی) با ضعف در کنترل‌های داخلی و مدیریت سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد اما بین اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد. شفعتی و محمودی (۱۳۹۹)، به تبیین رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی شرکت پرداختند. نتایج نشان داد که در سطح معناداری ۰/۵ درصد بین اثربخشی کنترل داخلی با صلاحیت تعهد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین اثربخشی کنترل داخلی در عملیات با منابع شرکتی مرتبط با حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین هر دو فرضیه تحقیق حاضر مورد تایید می‌باشد. سیار و همکارن (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که از میان متغیرهای مرتبط با صالحیت حرفه‌ای حسابرس، متغیرهای تجربه و تحصیلات حسابرس با کاهش در نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه دارند. همچنین تعداد اعضای تیم حسابرسی داخلی نیز با کاهش در نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه دارند. امیری و حاجیها (۱۳۹۷)، رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار دادند. 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 با کیفیت 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 می‌کند.

سیتانگنگ[1] و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی نقش کمیته حسابرسی در تأثیر بر کیفیت حسابرسی و کنترل داخلی در شرکت‌های تولیدی کالاهای مصرفی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند. بر اساس نتایج آزمون، مشخص شد که کیفیت حسابرسی بر

1. Sitanggang

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

کیفیت حسابرسی و کنترل داخلی شرکت‌ها تاثیر دارد. دین نیزام[1] و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر کارایی کنترل داخلی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتها پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان زن بهتر از همتایان مرد خود کارایی کنترل داخلی را افزایش می‌دهد. همچنین، حسابرسان زن، مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی (به عنوان مثال، محیط کنترل، فعالیت‌های کنترل، و اطلاعات و ارتباطات) را بهبود می‌بخشد. استرین[2] و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر تخصص کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشان داد که بین تخصص کمیته حسابرسی و ارتقای کنترل‌های داخلی شرکت‌ها رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. شوانگو[3] (۲۰۲۰)، به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و عملکرد کمیته حسابرسی بر عملکردحسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور آفریقای جنوبی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که حاکمیت شرکتی خوبی از نظر وجود کمیته‌های حسابرسی و وظایف حسابرسی داخلی در بخش دولتی وجود دارد. با این حال، نتایج نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی و واحدهای حسابرسی داخلی در بخش دولتی آفریقای جنوبی مؤثر نیستند. فقدان مشاوره، اجرای توصیه‌ها و ناکافی بودن منابع، عملکرد کمیته‌های حسابرسی و واحدهای حسابرسی داخلی در بخش دولتی آفریقای جنوبی را تضعیف کرده است. بن[4] و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی در اطلاعات کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار غنا پرداختند. نتایج حاصل از تحلیل‌های تک متغیره و چند متغیره نشان داد که کمیته حسابرسی مؤثر و اندازه مؤسسه حسابرسی نقش مکمل و جایگزینی را در تضمین افشای اطلاعات کنترل داخلی ایفا می‌کنند. همچنین مشخص شد که اندازه هیئت مدیره و نسبت مدیران مستقل بر افشای اطلاعات داوطلبانه با کیفیت تأثیر می‌گذارد. چانگ[5] و همکاران (۲۰۱۹)، تاثیر ویژگی حسابرسی داخلی بر کیفیت کنترل‌های داخلی را بررسی کردند. نتایج آنها نشان داد که یک واحد حسابرسی داخلی با اندازه بزرگ‌تر (تعداد حسابرسان داخلی) می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود. همچنین مهارت حسابرسان داخلی (از جمله گواهی حسابرس داخلی و سطح تحصیلات) رابطه مثبتی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر انطباق دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

- **فرضیه اصلی:** ویژگی‌های کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل‌های داخلی دارد.
- **فرضیه فرعی اول:** استقلال کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.
- **فرضیه فرعی دوم:** تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل

1. Din Nizam
2. Sterin
3. Shewangu
4. Ben
5. Chang

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

داخلی دارد.

- **فرضیه فرعی سوم:** دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.
- **فرضیه فرعی چهارم:** اندازه کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.

۴- روش پژوهش

این تحقیق از نظر هدف یک تحقیق کاربردی، و از نوع تحقیقات شبه تجربی و اثباتی حسابداری می‌باشد و از نوع استقرایی و پس رویداد (گذشته نگر) وروش آماری آن رگرسیون چند متغیره می‌باشد. اطلاعات واقعی و حسابرسی شده شرکتها از نرم افزار ره آورد نوین و سایت کدال استخراج و از نسخه نرم افزار EVIEWS10 برای تحلیل آماری استفاده گردید.

۴-۱ جامعه آماری

جامعه آماری شامل تمامی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ می‌باشند که حجم نمونه نهایی به روش غربالگری پس از اعمال محدودیتهای زیر تعیین می‌گردد:

۱- اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای عملیاتی تحقیق، برای آنها در دسترس باشد.

۲- دست کم از سال ۱۳۹۴ در بورس پذیرفته شده و تا پایان دوره تحقیق در بورس فعال باشند.

۳- پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد.

۴- جزء موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و بانکها نباشد.

۵- در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته اند.

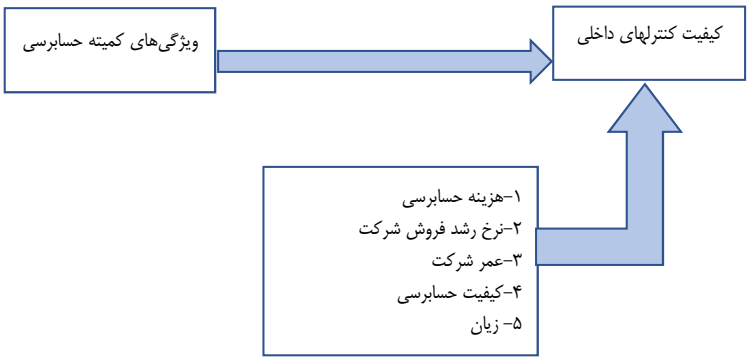
با توجه به محدودیت‌های موجود، از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۱۰۵ شرکت انتخاب گردید که با در نظر گرفتن دوره زمانی هفت ساله معادل ۷۳۵ شرکت-سال به عنوان نمونهٔ آماری این پژوهش انتخاب شد.

به منظور گردآوری اطلاعات در این پژوهش از صورت‌های مالی اساسی از قبیل ترازنامه صورت حساب سود و زیان و سایر صورت‌های مالی در بازه‌ی زمانی ۱۳۹۴-۱۴۰۰ استفاده شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۴-۲ الگو و متغیرهای پژوهش

نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش



بـا توجه به نمودار بـالا، مدل‌های رگرسیونی زیر به پیروی از کار مدل‌های لیسیچ و همکاران (۲۰۱۶) استخراج شده است:

رابطه ۱

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

رابطه ۲

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACFIN_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

رابطه ۳

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEXP_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

رابطه ۴

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

که در این مدلها، تعریف عملیاتی متغیرها به صورت زیر است:

۴-۱-۲- متغیر وابسته و نحوه محاسبه آن

کیفیت کنترل داخلی (ICQ)

در این پژوهش، کیفیت کنترل داخلی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است و یک متغیر دو وجهی می‌باشد. جهت اندازه‌گیری این متغیر از گزارش حسابرسی مستقل استفاده شده است. طبق چک لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۹۳۱ بعه بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترلهای داخلی میباشد را در گزارش حسابرسی افشا کند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶). از آنجایی که نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی در صورتی که با اهمیت باشد در گزارش حسابرسی تحت یکی از بندهای شرط لحاظ می‌شود و سایر نقاط ضعف طی نامه مدیریت ارائه می‌شود، لذا در این پژوهش، در صورتی که در گزارش حسابرسی مستقل سیستم کنترل داخلی دارای ضعف با اهمیت نباشد، حاکی از کیفیت کنترل داخلی بوده و مقدار آن یک در نظر گرفته می‌شود. همچنین در صورتی که در گزارش حسابرسی مستقل به ضعف سیستم کنترل داخلی تصریح شده باشد، مقدار این متغیر صفر در نظر گرفته می‌شود (حاجیها و حسین‌نژاد، ۱۳۹۴).

۴-۲-۲- متغیر مستقل و نحوه محاسبه آنها

ویژگی‌های کمیته حسابرسی:

$AC\ Size_{it}$ (اندازه کمیته حسابرسی): عبارت است از تعداد اعضای کمیته حسابرسی (تجویدی و قائم پناه، ۱۴۰۰).

$AC\ Independence_{it}$ (استقلال کمیته حسابرسی): به صورت نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی محاسبه شده است (تجویدی و قائم پناه، ۱۴۰۰).

$Expertise_{it}$ (تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی): نسبت اعضای دارای تخصص مالی و حسابداری در کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته (کیانی و براتی، ۱۴۰۰).

$Experience_{it}$ *(AEXP)* (تجربه اعضای کمیته حسابرسی): برابر است با دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی (کیانی و براتی، ۱۴۰۰).

۴-۲-۳- متغیرهای کنترلی و اندازه‌گیری آنها

LNAF: در این پژوهش، هزینه حسابرسی بر اساس یادداشت‌های توضیحی صورت سود و زیان محاسبه شده است. همچنین به دلیل کاهش ناهمسانی واریانس از لگاریتم طبیعی این متغیر برای تجزیه و تحلیل استفاده می‌شود (لیسیچ وهمکاران،۲۰۱۶).

GROWTH: نرخ رشد فروش شرکت که برابر است با تغییرات فروش طی دو سال متوالی تقسیم بر فروش سال قبل (لیسیچ و همکاران،۲۰۱۶).

LNAGE: عمر شرکت که برابر است با تعداد سال‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (لیسیچ و همکاران،۲۰۱۶). جهت کاهش ناهمسانی واریانس، از لگاریتم طبیعی این متغیر

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

استفاده شده است.

AQ: در این پژوهش کیفیت حسابرسی با توجه به نوع حسابرس شرکت‌های نمونه اندازه‌گیری می‌شود. بدین‌صورت‌که اگر حسابرس در رتبه الف رده‌بندی موسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران قرار گیرد یک و در غیر این‌صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (لیسیچ و همکاران،۲۰۱۶).

LOSS: یک متغیر دو مقداری که اگر شرکت زیان داشته باشد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (لیسیچ و همکاران،۲۰۱۶).

۵- تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

۵-۱ آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی در نگاره (۱) آورده شده است که نشانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا است.

نگاره (۱) آمار توصیفی متغیرها

نام فارسی	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	۰,۷۲۳	۰,۶۶۷	۱,۰۰۰	۰,۳۳۳	۰,۱۸۵
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACFIN	۰,۸۲۵	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۵۷
دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی	ACEXP	۲,۲۳۸	۲	۹	۰,۰۰۰	۱,۷۰۷
اندازه کمیته حسابرسی	ACSIZE	۳,۰۸۸	۳	۵	۰	۰,۵۱۴
هزینه حسابرسی	LNAF	۷,۳۲۰	۷,۲۵۲	۸,۸۰۰	۵,۹۴۷	۰,۷۷۱
نرخ رشد فروش	GROWTH	۰,۳۱۶	۰,۳۰۴	۱,۲۶۵	-۰,۸۷۰	۰,۵۰۶
عمر شرکت	LNAGE	۲,۹۷۸	۲,۹۹۶	۳,۶۶۴	۲,۴۸۵	۰,۲۹۶

آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی					
	صفر		یک		
متغیر	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	
کیفیت کنترل داخلی	۲۶۸	۰/۳۶	۴۶۷	۰/۶۴	
کیفیت حسابرسی	۲۳۱	۰/۳۱	۵۰۴	۰/۶۹	
زیان شرکت	۶۸۲	۰/۹۳	۵۳	۰/۰۷	

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

بـر این اساس، میانگین استقلال هیات مدیره نشان دهنده عدد ۷۲ درصد است به این معنی کـه حدود ۷۲ درصـد اعضای کمیته حسابرسی را اعضای غیر موظـف تشکیل داده اند. میانگین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی نشان دهنده عدد ۸۲ درصد است به این معنی که حدود ۸۲ درصد اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها را اعضای دارای تخصص مالی و حسابداری تشکیل می‌دهنـد. میانگین دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی نشان دهنده عدد ۲,۲۳ می‌باشد به این معنـی که رئیس کمیتـه حسابرسی در شرکت‌های نمونه به طـور میانگین حدود ۲,۲۳ سال در سمت خود تصدی داشته اند. میانگین اندازه کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه نشان دهنده عدد ۳,۰۸۸ می‌باشـد به این معنی که تعداد اعضای کمیته حسابرسی شرکتهای مورد بررسی ۳,۰۸۸ می‌باشـد. بیشترین میزان اعضای کمیته حسابرسی تعداد ۵ نفـر مربوط به شرکت فولاد مبارکه اصفهـان می‌باشد. میانگین لگاریتم حق الزحمـه حسابرسی نشان دهنده عدد ۷,۳۲ است. هرچه ایـن عدد بیشتر باشد، حق الزحمه پرداختی به حسابـرس مستقل نیز بیشتر است. میانگین نرخ رشد فروش شرکتهای نمونه نشان دهنده عدد ۳۱ درصد است به این معنی که شرکت‌های نمونه در سالهای مورد بررسی ۳۱ درصد رشد در درآمدهای فروش خود تجربه نموده اند. لگاریتم عمر شرکتهای نمونه نیز نشان دهنده عدد ۲,۹۷ می‌باشد.

نتایج آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی نشان می‌دهد که در ۳۶ درصد مشاهدات، حسابرس در گزارش خود به ضعف در کنترل‌های داخلی اشاره نموده است. در ۶۹ درصد مشاهدات حسابرس مستقـل شرکـت دارای امتیاز کنترل کیفی الف بوده است. همچنیـن در ۷ درصد مشاهدات نیز شرکت مورد بررسی زیان ده بوده است.

۵-۲ آمار استنباطی پژوهش

بـرای آزمـون فرضیه تحقیـق از رگرسیون خطی چنـد گانه استفاده ه شده اسـت. به منظور اطمینان از روابط رگرسیونی فرضیه‌های زیر بنایی رگرسیون مورد استفاد ه در این تحقیق، مورد بررسـی ، قرار گرفـت. اولین شرط استفاد ه از رگرسیون این است کـه توزیع خطاها باید د ارای توزیـع نرمال با میانگین صفر باشـد. بدین منظور از آزمون جارک-براو استفاده شده است. نتایج حاصل از نگاره (۲) بیانگر این موضوع است که احتمال آماره جارک و برا در تمامی مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ اسـت که حاکی از نرمال نبـودن جملات باقیمانده مدل می‌باشد. در این راستا، با توجه بـه حجم نمونه و قضیه حد مرکزی انحراف از فرض نرمـال بودن بی‌اهمیت بوده و پیامدهای آن ناچیز می‌باشد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نگاره (۲) نتایج حاصل نرمالیتی

آزمون نرمال بودن	آماره جارک و برا	سطح معناداری
مدل (۱)	۸۷/۶۵	۰/۰۰۰
مدل (۲)	۸۷/۶۱	۰/۰۰۰
مدل (۳)	۹۰/۱۶	۰/۰۰۰
مدل (۴)	۸۶/۷۴	۰/۰۰۰

بـــرای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون لوین، لین و چو (*LLC*) استفاده شده است. نتایـــج این آزمون در نگاره (۳) بیانگر این موضوع است کـــه متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش در طـــی دوره پژوهـــش در سطح، پایا بوده‌اند، زیرا مقدار سطح معناداری (*P-Value*) برای آزمون مذکور کم‌تر از ۵٪ می‌باشد.

نگاره (۳) نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نام فارسی	آماره	احتمال آماره
استقلال کمیته حسابرسی	-۱۴/۲۲	۰,۰۰۰۰
دوره تصدی کمیته حسابرسی	-۱۴/۷۴	۰,۰۰۰۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	-۱۴/۲۱	۰,۰۰۰۰
اندازه کمیته حسابرسی	-۱۷/۵۲	۰,۰۰۰۰
هزینه حسابرسی	-۱۰/۵۳	۰,۰۰۰۰
نرخ رشد فروش	-۴/۲۶	۰,۰۰۰۰
عمر شرکت	-۹/۲۲	۰,۰۰۰۰

در این پژوهش بـــرای تعیین هم‌خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش از عامل تورم واریانس استفـــاده شده است. در صورتی که عامل تورم واریانس (*VIF*) بیش از ۱۰ باشد، مشکل هم‌خطی بیـــن متغیرها وجود دارد. نتایج هم‌خطی در نگـــاره (۴) نشان می‌دهد که بیشترین *VIF*، ۱/۰۵۵ اســـت. بنابراین، مقدار عامل تورم واریانس بیانگر نبـــود مشکل هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش می‌باشد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نگاره (۴) نتایج آزمون هم خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش

مدل(۱)		مدل(۲)		مدل(۳)	
متغیرها	عامل تورم	متغیرها	عامل تورم	متغیرها	عامل تورم
ACIND	۱,۰۱۰	ACFIN	۱,۰۱۴	AEXP	۱,۰۲۷
LNAF	۱,۰۸۰	LNAF	۱,۰۷۹	LNAF	۱,۰۷۲
GROWTH	۱,۰۰۸	GROWTH	۱,۰۰۸	GROWTH	۱,۰۱۵
LNAGE	۱,۰۳۴	LNAGE	۱,۰۳۴	LNAGE	۱,۰۳۴
AQ	۱,۰۵۷	AQ	۱,۰۶۲	AQ	۱,۰۵۵
LOSS	۱,۰۱۰	LOSS	۱,۰۰۸	LOSS	۱,۰۱۱
C	-	C	-	C	-

مدل(۴)	
متغیرها	عامل تورم
ACSIZE	۱,۰۰۵
LNAF	۱,۰۷۰
GROWTH	۱,۰۱۰
LNAGE	۱,۰۲۸
AQ	۱,۰۵۵
LOSS	۱,۰۰۵
C	-

۳-۵ آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون تحلیلی ترکیبی استفاده شده است. در بررسی داده‌های مقطعی و سری زمانی، اگر ضرایب اثرات مقطعی و اثرات زمانی معنادار نشود، می‌توان داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به‌وسیله یک رگرسیون حداقل مربعات معمولی تخمین زد. در بیشتر داده‌های ترکیبی اغلب ضرایب مقاطع یا سری‌های زمانی معنادار هستند، این مدل به مدل رگرسیون ترکیب شده معروف است. با توجه به ساختار ترکیبی داده‌ها، برای بررسی ترکیب‌پذیری از آزمون چاو و برای بررسی وجود اثر ثابت از آزمون هاسمن استفاده شده است. اگر سطح معناداری آزمون چاو زیر ۰/۰۵ است بنابراین برای برآورد مدل از روش داده‌های پانل استفاده می‌شود و اگر سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ باشد برای برآورد مدل از داده‌های پول استفاده می‌گردد. با عنایت به این که در پژوهش حاضر متغیر وابسته مدل، از نوع متغیرهای

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

محـدود (رتبه ای) می‌باشند به منظور بـرآورد مدل‌های پژوهش از رگرسیون لجستیک رتبه ای استفاده گردیده است.

فرضیـه اول پژوهش بیـان می‌کند که استقلال کمیته حسابرسی تاثیـر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.

نگاره (۵) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه اول

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	۰,۳۰۵	۰,۴۶۰	۰,۶۶۴	۰,۵۰۶
هزینه حسابرسی	LNAF	-۰,۵۰۰	۰,۱۱۶	-۴,۳۰۲	۰,۰۰۰
نرخ رشد فروش	GROWTH	۰,۱۱۲	۰,۱۶۸	۰,۶۶۳	۰,۵۰۷
عمر شرکت	LNAGE	۰,۴۵۵	۰,۲۸۹	۱,۵۷۵	۰,۱۱۵
کیفیت حسابرسی	AQ	۰,۱۸۷	۰,۱۸۵	۱,۰۰۷	۰,۳۱۴
زیان شرکت	LOSS	۱,۲۰۲	۰,۳۱۲	۳,۸۵۴	۰,۰۰۰
عرض از مبدا	C	۱,۳۱۲	۱,۱۴۰	۱,۱۵۱	۰,۲۵۰
آماره درست نمایی (LR): ۳۵/۰۰					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰/۰ ۰۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۴۱					

بـا عنایـت به نتایج نگاره (۵) استقـلال کمیته حسابرسی تاثیر معنـاداری بر کیفیت کنترل داخلـی در سطح اطمینان ۹۵ درصد نـدارد. بنابراین فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شـود. در بین متغیرهای کنترلی هزینه حسابرسی و زیـان شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد. با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره درست نمایی که معناداری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین مک فادن بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود.

فرضیه دوم پژوهـش بیان می‌کند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نگاره (۶) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه دوم

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACFIN_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACFIN	-۰,۱۳۰	۰,۲۰۷	-۰,۶۲۸	۰,۵۳۰
هزینه حسابرسی	LNAF	-۰,۳۰۱	۰,۰۷۱	-۴,۲۱۹	۰,۰۰۰
نرخ رشد فروش	GROWTH	۰,۰۷۹	۰,۱۰۸	۰,۷۲۶	۰,۴۶۸
عمر شرکت	LNAGE	۰,۲۸۰	۰,۱۷۶	۱,۵۹۵	۰,۱۱۱
کیفیت حسابرسی	AQ	۰,۱۰۱	۰,۱۱۶	۰,۸۶۸	۰,۳۸۵
زیان شرکت	LOSS	۰,۸۵۲	۰,۲۳۹	۳,۵۶۰	۰,۰۰۰
عرض از مبدا	C	۱,۳۴۹	۰,۶۸۱	۱,۹۸۱	۰,۰۴۸
آماره درست نمایی (LR): ۳۳/۹۴					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰/۰ ۰۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۴۰					

.با عنایت به نتایج نگاره (۶)، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخل در سطح اطمینان ۹۵ درصد ندارد. بنابراین فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. در بین متغیرهای کنترلی هزینه حسابرسی و زیان شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد. با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره درست نمایی که معناداری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین مک فادن بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود.

فرضیه سوم پژوهش بیان می‌کند که دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نگاره (۷) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه سوم

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEXP_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
دوره تصدی کمیته حسابرسی	AEXP	۰,۱۰۸	۰,۰۴۳	۲,۵۲۳	۰,۰۱۲
هزینه حسابرسی	LNAF	۰,۲۱۶	۰,۰۸۸	۲,۴۵۴	۰,۰۱۴
نرخ رشد فروش	GROWTH	-۰,۰۰۳	۰,۱۲۶	-۰,۰۲۰	۰,۹۸۴
عمر شرکت	LNAGE	-۰,۲۲۰	۰,۲۲۴	-۰,۹۸۱	۰,۳۲۷
کیفیت حسابرسی	AQ	-۰,۱۱۷	۰,۱۴۲	-۰,۸۲۵	۰,۴۰۹
زیان شرکت	LOSS	-۰,۸۵۳	۰,۱۹۸	-۴,۳۰۰	۰,۰۰۰
عرض از مبدا	C	-۰,۲۶۲	۰,۸۶۷	-۰,۳۰۲	۰,۷۶۲
آماره درست نمایی (LR): ۲۹/۷۳۵					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰۰ ۰/۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۳۴					

با عنایت به نتایج نگاره (۷) دوره تصدی کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر کیفیت کنترل‌های داخلی دارد. بنابراین فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. در بین متغیرهای کنترلی هزینه حسابرسی و زیان شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد. با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره درست نمایی که معناداری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین مک فادن بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود.

فرضیه چهارم پژوهش بیان می‌کند که اندازه کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

نگاره (۸) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه چهارم

$$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
اندازه کمیته حسابرسی	ACSIZE	۰,۳۸۷	۰,۱۴۸	۲,۶۲۲	۰,۰۰۹
هزینه حسابرسی	LNAF	-۰,۴۸۰	۰,۱۱۵	-۴,۱۶۳	۰,۰۰۰
نرخ رشد فروش	GROWTH	۰,۱۳۹	۰,۱۶۸	۰,۸۲۶	۰,۴۰۹
عمر شرکت	LNAGE	۰,۳۸۹	۰,۲۸۷	۱,۳۵۸	۰,۱۷۵
کیفیت حسابرسی	AQ	۰,۱۹۴	۰,۱۸۵	۱,۰۵۲	۰,۲۹۳
زیان شرکت	LOSS	۱,۲۴۰	۰,۳۱۱	۳,۹۸۵	۰,۰۰۰
عرض از مبدا	C	۰,۳۶۷	۱,۱۷۰	۰,۳۱۴	۰,۷۵۴
آماره درست نمایی (LR): ۴۰/۵۸					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰/۰ ۰۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۴۷					

با عنایت به نتایج نگاره (۹)، اندازه کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. بنابراین فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. در بین متغیرهای کنترلی هزینه حسابرسی و زیان شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد. با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره درست نمایی کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین مک فادن بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود.

۶- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یکی از مهم‌ترین مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی که می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی و تضاد منافع در شرکتها گردد، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی است. عملکرد کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی در شرکت‌ها می‌تواند با بهبود نظارت در شرکت، ضمن کاهش هزینه‌های نمایندگی، بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی را به ارمغان بیاورد. در این تحقیق به ارائه الگوی مفهومی مبتنی بر تاثیر ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی پرداخته شد. **نتایج فرضیه اول** نشان داد که حضور اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل‌های داخلی دارد. این در حالی است که

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

استدلال می‌شود که حضور اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت نظارت و کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌گردد. با این حال، نتایج این فرضیه و همچنین برخی یافته‌های تجربی تاثیر استقلال کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت نظارت در شرکت را ناچیز و یا غیر معنادار نشـان داده اند. توانگر حمزه کلایی و اسکافـی اصل (۱۳۹۷) نیز در پژوهش خود نشان می‌دهند که استقلال کمیته حسابرسی رابطه معناداری با کیفیت کنترل‌های داخلی ندارد. همچنین دویل و همکـاران (۲۰۰۶)، پراویـت و همکـاران (۲۰۰۹)، حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) نیز به یافته‌های مشابهی دست پیدا کرده اند. در حالی رضا زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان می‌دهند بین استقلال و تخصص اعضای کمیتهٔ حسابرسی با تجدید ارائه رابطهٔ منفی و معناداری وجود دارد. **نتایج فرضیه دوم** نشان داد که افزایش یا کاهش تعداد اعضای دارای تخصص مالی و حسابداری تاثیر معناداری بـر کنترل‌های داخلی شرکـت دارد. در حالی که استدلال می‌شود حضور اشخاص دارای تخصص مالی به واسطه تخصص و دانش بیشتر، کیفیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت را بهبود می‌بخشد، در این پژوهش نتایج مشابهی یافت نگردید. اشمیت و ویلکنز (۲۰۱۳) در پژوهش خود نشان می‌دهند که شرکتهای دارای کمیته حسابرسی متخصص دارای افشای به موقع تری هستند و عـدم تخصص اعضای کمیته حسابرسی منجر به۳۸ درصد کاهش در به موقع بودن صورت‌های مالـی می‌گـردد. همچنین توانگر حمزه کلایـی و اسکافی اصـل (۱۳۹۷) در پژوهش خود نشان می‌دهنـد که تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معنادار دارد. نتایج امیری و همکاران (۱۳۹۷) نیز رابطه معناداری بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی گزارش یافت ننموده‌اند. **نتایج فرضیه سوم** نشان داد که دوره تصدی رئیس کمیتـه حسابرسی (تجربه اعضای کمیته حسابرسـی) منجر به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکـت می‌گردد. استدلال می‌شود کـه هرچه اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه بیشتری در شرکـت باشنـد می‌توانند با محیط شرکت آشنایت بیشتری پیدا کرده و چالش‌های موجود در فرآینـد گزارشگری مالی شرکت‌ها را شناسایی نمایند. بنابراین استدلال می‌شود که افزایش دوره تصـدی رئیس کمیته حسابرسی منجر به افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت می‌گردد. ایـن نتایج با یافته‌هـای ویندارم و سونگ (۲۰۰۴)، ماها و همکـاران ، (۲۰۱۵)؛ الزبان و ساوان ، (۲۰۱۵)؛ عثمان و همکاران ، (۲۰۱۴) در یک راستا قرار دارد. **نتایج فرضیه چهارم** پژوهش نشان داد کـه افزایـش تعداد اعضای حاضر در کمیته حسابرسی می‌توانـد به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلـی در شرکت منجر گردد. استدلال می‌شود که هرچه تعداد اعضای کمیته حسابرسی بیشتر باشـد، تنـوع تجربه و تخصص در کمیتـه حسابرسی نیز بیشتر است و این امـر می‌تواند کیفیت نظارت در شرکت و همچنین کنترل‌های داخلی را بهبود بخشد. این یافته‌ها با نتایج توانگر حمزه کلایـی و همکـاران (۱۳۹۴)، لی و همکـاران ، (۲۰۱۲)، رویایی و ابراهیمـی، (۱۳۹۴) جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) در یک راستا قرار دارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر:

- بـه مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا با تقویت سیستـم کنترل داخلی به ویژه در بخش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

گزارشگـری مالـی، علاوه بر کاهش ریسک حسابرسی به بهبـود و کیفیت گزارشهای مالی از منظر به موقع بودن، کمک نمایند.

- به نهادهای قانون‌گذار از جمله سازمان بورس اوراق بهادار تهران ، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌گردد:
- نسبـت به اجرا و پیاده‌سازی شرایط حاکم بر افشای ضعـف کنترلهای داخلی اقدام نمایند تا عموم جامعه بتواننـد بورس اوراق بهادار را در اجرای توسعه اقتصادی درجهت جذب سرمایه در جهت تقویت چرخه اقتصادی یاری نمایند.
- معیارهای مشخص در جهت پاسخگویی در قبال مسئولیت‌ها و کنترل داخلی؛ همکاری واحد حسابرسـی داخلـی و کمیته حسابرسی به صورت تنگاتنگ در جهـت رسیدگی و نظارت بر عملکرد واحد مالی ایجاد کنند.
- تمرکز نهادهـای نظارتی از تشکیل کمیته‌های حسابرسی به نظارت بر گزارش کنترل داخلی تغییر جهت یابد تا زمینه تکمیل و تقویت این سازوکار نظارتی فراهم گردد.

ازآنجاکه پژوهش در زمینه کنترل‌های داخلی در ایران بسیار اندک است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گـردد ارتباط ضعف در کنترلهای داخلی با دیگر موضوعات خاص؛ از قبیل حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت‌ها را بررسی کنند. همچنین پیشنهاد می‌گردد روابط بیـن ویژگی‌های کمیته حسابرسـی و کیفیت کنترل داخلی شرکت بر اسـاس نوع صنعت مورد آزمون قرار دهند. همچین سایر عوامل موثر بر کیفیت کنترلهای داخلی (اعم از معیارهای کمی و کیفی) بررسی شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. تجویدی، الناز، قائم پناه، محسن. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۴۹)، ۱۵۵-۱۷۴.

۲. حاجیهـا، زهـره، اورادی، جـواد، صالح آبـادی، مهری (۱۳۹۶). ضعـف در کنترلهای داخلـی و تأخیر گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، ۹ (۳۳)، ۷۸-۹۶.

۳. حاجیهـا، زهـره و سهیلا محمدحسین نژاد. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقـاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.

۴. جاسمی، مسعود. (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکتها. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۴، شماره ۲، ۱۱۱-۹۷.

۵. جامعی،رضـا؛ رستمیـان،آزاده.(۱۳۹۴). " تاثیر تخصص مالـی اعضای کمیته حسابرسی بـر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده" پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۹ (۵)، ۵۳-۶۹.

۶. رویایـی، رمضانعلـی، ابراهیمی، محمـد. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیتـه حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۷ (۲۵)، ۷۱-۸۸.

۷. سیـار، حامد، صفایی، مهربانی یاور ، اسکندری، علیرضا. بهروزی، علـی. (۱۳۹۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی. مطالعات مدیریت و حسابداری، ۵، (۲)، ۱۰۴-۹۴.

۸. شفعتـی، رضا. محمودی، محمد. (۱۳۹۹). تاثیر ویژگی‌هـای حسابرسی داخلی و خصوصیات درون شرکتی بر کنترلهای داخلی اثر بخش.فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۹ (۳۵)، ۲۶۱-۲۴۹.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

۹. شعـری، صابر، آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۶). سیستم‌هـای اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی. نشریه حسابدار، شماره ۱۵، ۱-۹.

۱۰. قائمـی فاطمه ، مـرادی زهرا ، علوی غلام حسین. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌هـای کمیته حسابرسی بر کنترلهای داخلی و مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲، (۲۶)، ۲۸۰-۲۵۹.

۱۱. عادی قلی کندی، فاطمه، عادل قلی کندی، امید (۱۴۰۱). اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک سازمانی،دانش حسابرسی، ۸۷، ۲۱۳-۲۳۵.

۱۲. غفـاری قاضیانی، عبـاس، خردیار، سینا، پورعلـی، محمدرضا (۱۴۰۰). ارائه الگوی ضعـف کنترل‌های داخلی براساس معیارهای کنترلی شاخـص کیفی حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸)، ۲۵۵-۲۶۷.

۱۳. کیانـی، علـی. براتی، فرید. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثر بخشی کنترل‌های داخلی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۴، (۴۶) ، ۶۷-۵۳.

۱۴. نصیـرزاده، فرزانه، جنتی، فائزه (۱۳۹۶). بررسی رابطه بیـن ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلـی، چهرمین کنفرانس ملـی در کدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بـر بازاریابی منطقه ای و جهانی، تهران، ۱-۲۸.

ب- منابع خارجی:

1. 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.
2. Bedard, J., Chtourou, S. M. & Courteau, L, (2019). The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management., Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23, No. 2, PP. 13–35.
3. Ben, K., Agyei-Mensah . Otuo S., A. Abraham, A., (2020). Audit Committee Effectiveness, Audit Quality, and Internal Control Information Disclosures: An Empirical Study.Corporate Governance Models and Applications in Developing Economies, 25, 184-198.
4. Bansal. N, A, K.Sharma. (2016). Audit committee, corporate governance and firm performance. International Journal of Economics and Finance, Vol. 55, No. 8, PP. 50-66.
5. 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
6. 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
7. Din Nizam Ud. Xinsheng Cheng. And Bashir Ahmad. (2021). Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control and financial reporting quality. Economic Research, 34 (1), 1170-1189.
8. Faccio, T., (2016), "Characteristics of effective audit committees in federal, state and local governments ", The Journal of Government Financial Management: 44-48.
9. Jokipii, T. (2009, May). Nonlinearity of bank capital and charter values. In Economic and Financial Affairs 6th Annual Research Conference, DG ECFIN.
10. 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.
11. Othman, R. , Ishak, I. F. , Arif, S. M. M. and Abdol, N. (2014). Influence of audit committe characteristics on voluntary ethics disclosure, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 145, 330 – 342
12. Samaha, K., Khlif, H. , & Hussainey, K. (2015). The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis. Journal of International

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]

Accounting, Auditing and Taxation, 24, 13-28.
13. Shewangu D. (2020). Corporate Governance and Performance of Audit Committee and Internal Audit Functions in an Emerging Economy's Public Sector. Journal of Corporate Governance, 13 (1).
14. Sterin . M (2020). The influence of audit committee expertise on firms' internal controls: Evidence from mergers and acquisitions. Accounting Horizons (2020) 34 (3): 193–211.
15. Sitanggang, T., Aryati, T., Pamungkas, B., & Agoes, S. (2022). The role of the audit committee to increase the influence of audit quality and internal. Technium Social Sciences Journal, 29(1), 399–418.
16. Sultana, N. & Van der Zahn, J.-L. W. M, (2018), .Earnings Conservatism and Audit Committee Financial Expertise., Accounting & Finance, doi: 10.1111/acfi.12042.
17. The Institute of Internal Auditors, (2010). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. Ippf- practice Guide.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-30]