

تبیین الگوی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی (مطالعه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

■ علی ملکی مهر^۱

■ علی جعفری لاریجانی^۲

■ عباسعلی پورآقاجان^۳

چکیده:

این مطالعه با هدف بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام شده است. روش پژوهش مطالعه حاضر کمی بوده و از نوع توصیفی-همبستگی است و از لحاظ هدف 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 اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری داشته است و در نهایت نوع موسسه حسابرسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی را تعدیل می‌کند. با توجه به یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت کمیته حسابرسی 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. استادیار 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.

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 فزاینده ای می باشد، ظهور کمیته های حسابرسی به عنوان مکانیزم نظارتی شرکتهاست. کمیته حسابرسی، کمیته ای متشکل از مدیران مستقل بوده که بر گزارش های مالی به طور 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 کنترل های داخلی می شود. طبق ماده ۲ منشور کمیته حسابرسی، اثربخشی فرآیند کنترل داخلی یکی از اهداف تشکیل این کمیته به شمار می رود. 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^۱، ۲۰۰۸) با افزایش قوانین در ارتباط با کمیته حسابرسی، تعداد قابل توجهی از پژوهش ها بر روی ویژگی های کمیته حسابرسی تمرکز کرده اند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). شرکت ها برای گزارشگری کنترل داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده اند که کنترل داخلی هزینه های نمایندگی را کاهش می دهد. این یافته ها بر این فرض مبتنی است که تهیه اطلاعات اضافی برای کارگزار (سهامداران) در مورد رفتار نماینده (مدیریت) عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک سرمایه گذار را کاهش و محافظه کاری را افزایش داده و این خود منجر به کاهش هزینه سرمایه می شود (لی^۲، ۲۰۰۹).

کمیته حسابرسی به دو طریق می توانند بر اثربخشی کنترل های داخلی تاثیر بگذارد. اول، حضور کمیته حسابرسی می تواند به طور مستقیم، فعالیت های فرصت طلبانه مدیران که از عوامل ناکارآمدی کنترلهای داخلی است، را کاهش دهند. به عنوان مثال مطالعات قبلی نشان داده اند تخصص کمیته باعث کاهش فعالیت های مدیریت سود (قائمی و همکاران، ۱۳۹۹) و کارایی عملکرد حسابرس داخلی (کیانی و براتی، ۱۴۰۰) و اثربخشی کنترل های داخلی می شود. دوم، وجود کمیته حسابرسی می تواند با نظارت بر شرکت ها برای افشای اطلاعات بیشتر درباره سیستم کنترل داخلی خود، احتمال بروز افشای ضعف در کنترل های داخلی را کاهش دهد. به احتمال زیاد شرکت هایی که سطح بیشتری از مالکیت نهادی دارند، گزارش های داوطلبانه مدیریت را در مورد کنترل داخلی منتشر می کنند. شرکت هایی که افشای بیشتری از اطلاعات را دارند، کنترل داخلی با کیفیت بالاتری دارند.

تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سال های 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

صورت‌های مالی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴). از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که نقش ارزش افزایی را ایفا نموده و با ارائه نمودن طیف گسترده‌ای از خدمات به بهبود فرایندهای سازمانی کمک نماید (میهرت، جیمز و مولّا، ۲۰۱۰). سیستم کنترل داخلی فرآیندی است که هیأت مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک مؤسسه اجرا می‌کنند و هدف از ایجاد آن، کسب اطمینانی منطقی و معقول از دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی و پایبندی به قوانین و مقررات جاری است. وجود سیستم کنترل داخلی از دستیابی به اهداف سازمان و در عین حال، از منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع حفاظت می‌کند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند (بالتاکی و یلماز، ۲۰۰۶). وجود کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن دارایی‌ها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتمادپذیری صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. کنترل داخلی قوی، شامل حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل خارجی، بخشی از حاکمیت شرکتی مناسب است (محمدی، ۱۳۸۷). از آنجا که کمیته حسابرسی نظارت بر فرآیندهای گزارشگری مالی را فراهم می‌کند، سرمایه‌گذاران اعتماد بیشتری نسبت به گزارش‌های مالی تهیه شده توسط شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آنان ویژگی‌های باکیفیت‌تری دارند، خواهند داشت، زیرا وجود کمیته حسابرسی قدرتمند، پشتوانه مستحکمی برای صحت گزارش‌های مالی بوده و به عنوان یکی از ابزارهای نظارتی حاکمیت شرکتی شناخته می‌شود، لذا، این موضوع در قیمت سهام شرکت نیز منعکس می‌گردد. در این زمینه با 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 به بهبود کنترل‌های داخلی، عملکرد مالی و حاکمیت شرکتی و افزایش ارزش دارایی‌های نقد کمک کند (لی هونگ^۳ و همکاران، ۲۰۱۶).

با توجه به اینکه کنترل داخلی یک عنصر ضروری از مدیریت مؤثر شرکت محسوب می‌شود، منطقی است که همیشه علاقه به تضمین، توسعه و افزایش کارایی آن وجود داشته باشد. اهمیت کنترل داخلی برای موفقیت یک شرکت مشروط به طراحی مدل‌های مختلف یا اصطلاحاً چارچوب کنترل داخلی است. پژوهشگران این حوزه، رویکردهای مختلفی را در بررسی عوامل حسابرسی داخلی اثربخش ارائه کنند. علیرغم این تلاش‌ها، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تاکنون اتفاق نظری در خصوص مناسب‌ترین چارچوب حسابرسی داخلی اثربخش حاصل نشده است (ان‌دایا و هانه‌فا، ۲۰۱۳). از سوی دیگر عمده درک موجود از اثربخشی حسابرسی داخلی و تمرکز 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

و از توجه به رویکردها و نیازهای اطلاعاتی سایر ذینفعان غفلت شده است. همچنین در کشور ما نیز با توجه به نوپا بودن واحدهای حسابرسی داخلی و عدم وجود استانداردهای حسابرسی داخلی ملی در ارتباط رویه ها یا اجرای حسابرسی داخلی، عدم توافق قابل توجهی میان فعالان حرفه در خصوص اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی وجود دارد. لذا علیرغم جدی شدن موضوع حسابرسی داخلی در سال های اخیر در کشور، درک مقبول و مشخصی از کیفیت و اثربخشی کار این واحد وجود ندارد اما روند شکل گیری این تفکر چه در جوامع دانشگاهی و چه در حرفه بسیار سریع است و پیش بینی می شود مقوله اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل های داخلی در سال های آتی، در کانون توجه صاحب نظران و فعالان این حوزه قرار گیرد.

در این راستا، مساله اصلی پژوهش حاضر، بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت کنترل های داخلی شرکت های بورسی می باشد. بر همین مبنا پژوهش حاضر با در نظر گرفتن خلا پژوهشی موجود و گستردگی روزافزون حوزه مسئولیت حسابرسی داخلی، و کیفیت کنترل های داخلی در پی تبیین مدلی کلی برای دستیابی به کنترل های داخلی اثربخش می باشد.

۲- مبانی نظری و بسط فرضیه های پژوهش

۲-۱ کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی، کمیته ای است متشکل از اعضای هیئت مدیره که به طور معمول از سه، تا پنج مدیر غیرموظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) تشکیل می شود. نبود مدیران موظف در کمیته حسابرسی سبب می شود حسابرسین بتوانند مسائلی چون نیاط ضعف کنترل های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روشهای حسابداری، نشانه های احتمالی از سواستفاده های مدیریت و سایر اعمال غیرقانونی مسولان شرکت را با کمیته حسابرسی صریحتر مطرح کنند. این کمیته، به عنوان پل ارتباطی بین حسابرسان داخلی و مستقل و هیئت مدیره تلقی می شود، و فعالیتهای آن شامل بررسی انتصاب حسابرسان، دامنه کلی حسابرسی، نتایج حسابرسی، کنترل های مالی داخلی و اطلاعات مالی جهت انتشار است. علاوه بر این، وجود یک کمیته حسابرسی در شرکت، نظارت انتقاد گونه از گزارشگری مالی شرکت و فرایندهای حسابرسی را فراهم می کند. 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 حسابرسی مورد توجه سرمایه گذاران و دولت قرار گرفته است؛ زیرا این کمیته مسئولیت نظارت بر کنترل های داخلی و گزارش های مالی شرکت ها را بر عهده دارند. از طرفی پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا است. اما برخی از شرکت ها اقدام به دستکاری فرصت طلبانه صورتهای مالی می نمایند. بنابراین، وجود کمیته های مستقل در شرکت همانند کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان نظام حاکمیت شرکتی برای کنترل مداوم چنین فعالیتهایی ضروری است. بر اساس منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) اهم مسئولیت های کمیته حسابرسی نسبت به کنترل های داخلی شامل: نظارت

بر اثربخشی سیستم های کنترل داخلی شرکت شامل کنترل فناوری اطلاعات و حفظ امنیت آنها، کسب اطمینان معقول از کفایت دامنه بررسی حسابسان داخلی از نظام کنترل های داخلی شرکت، بررسی ارزیابی حسابرس داخلی از کنترل های داخلی و اظهار نظر حسابرس مستقل نسبت به کنترل های داخلی، پیگیری، اجرای توصیه ها و رفع نقاط ضعف و پایش های داخلی که توسط حسابسان داخلی و یا مستقل به کمیته گزارش می شود و ارائه گزارش کنترل های داخلی به هیئت مدیره شامل ارزیابی و اظهار نظر نسبت به کنترل های داخلی شرکت های فرعی می باشد (قائم و همکاران، ۱۳۹۹).

۲-۲ کیفیت کنترل داخلی

هیرث^۱ (۲۰۰۸)، معتقد است شرکت هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند یعنی آنهایی که رویه های پیشرو در حسابرسی داخلی را به کار می گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیئت مدیره همگام هستند عموماً نظام های کنترلی بهتری دارند (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸). نظام کنترل داخلی یک رویداد یا یک وضعیت خاصی 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 شکل مستمر روی می دهد. سازمان های اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت عملکرد حسابرس داخلی باید مستقل باشد تا سیستم کنترل داخلی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت و تحقق مأموریت ها و چشم اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، انعطاف پذیری در برابر رویدادها غیرمنتظره باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند (شعری و آذین فر، ۱۳۸۶). آنها کلیه اطلاعات مالی به عنوان کمک به استفاده صحیح و موثر 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 حسابسان داخلی آمریکا حسابرسی داخلی را فعالیت مشاوره ای، اطمینان بخش، مستقل و بی طرفانه تعریف می کند که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می شود (کیانی و براتی، ۱۴۰۰).

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف های مشخص شده برای عملیات و برنامه ها دست یافتنی اند. حسابسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی های عملیاتی و طراحی کنترل ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترل های داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آن ها دائماً رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز، ۲۰۱۶). هدف آن کمک به سازمان در جهت

1. Hirth

نیل به هدف‌های خود از طریق ارزیابی و بهسازی کارایی و فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است. یک تعریف عمومی از کارایی و اثربخشی درجه‌ای از (شامل 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 تعیین شده در تعریف و ارزیابی سطح کارایی و اثربخشی باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنین تجزیه و تحلیل پردازش فرایندها، روش‌ها و گزارشگری به ذینفعان و سهامداران مورد استفاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیت‌های خود را به عنوان نقش ارزشمند از حاکمیت سازمان اثبات کند. حسابرسی داخلی باید ارزش خود را به عنوان یک جزء کلیدی از چارچوب حاکمیت سازمان به طور کارآمد نشان دهد. فعالیت‌های حسابرسی داخلی را می‌توان از طریق معیارهای عملکردی مستدل مربوط و قابل اعتماد هدایت کرد (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۰). بکارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی موجب اثربخشی و کارایی عملیات، کسب اطمینان معقول از قابلیت اعتماد گزارشدهی و رعایت قوانین و مقررات می‌شود. در واقع سیستم کنترل داخلی اثربخش این اطمینان را می‌دهد که هدفهای سازمان با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد (جوکیپی^۱، ۲۰۰۹).

در ایران نیز همراه با تحول محیط اقتصادی در سالهای اخیر به این مکانیزم نظارتی بیشتر توجه شده است به گونه‌ای که حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان نظام راهبری شرکتی (زیر مجموعه کمیته حسابرسی) تلقی شده و نقش تعیین کننده 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)

کنترل‌های داخلی، فرآیندی جهت حصول اطمینان در خصوص دستیابی به هدفهایی چون اثربخشی، کارایی عملیاتی، قابلیت اتکای گزارشگری و تطابق فعالیت سازمان با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانونگذار است. عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهای منفی ناشی از ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد که احتمال می‌رود این پیامدها ناشی از نظام کنترلی شرکت باشد (غفاری قاضیانی و همکاران، ۱۴۰۰). کمیته حسابرسی اثربخش به عنوان یک نظام نظارتی شرکتی برای بازار و تامین کنندگان سرمایه به منظره سیگنالی از قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات مالی و وجود فرایند نظارتی قوی داخل شرکت عمل می‌کنند و بر عملکرد حسابرسان داخلی شرکت و اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیر می‌گذارند (چن^۲ و

1. Jokipii

2. chen

همکاران، ۲۰۱۷). مطالعات پیشین اظهار داشتند که ویژگی‌های واقعی کمیته حسابرسی برای اثربخش بودن کمیته برای انجام وظایفش حیاتی می‌باشد (عادل قلی‌کندی، ۱۴۰۱، سماها و همکاران، ۲۰۱۵؛ عثمان^۲ و همکاران، ۲۰۱۴). اثربخشی کمیته حسابرسی از عوامل بسیاری نشأت می‌گیرد. که مهم‌ترین آنها اندازه، تخصص، استقلال، دوره تصدی و تعداد جلسات کمیته می‌باشد. به طور کلی نظارت موثر کمیته حسابرسی بر عملکرد مدیران، نیازمند دارا بودن دانش کافی 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 باشند (اعضای غیرموظف) کیفیت کمیته حسابرسی افزایش می‌یابد (عادل قلی‌کندی، ۱۴۰۱؛ رویایی و ابراهیمی، ۱۳۹۴؛ فاکيو^۳، ۲۰۱۶). بر همین اساس در این پژوهش بر چهار ویژگی کمیته حسابرسی (استقلال، اندازه 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 که اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند و این امر منجر به ارتقای اعتبار گزارشگری مالی و افزایش کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی خواهد کرد. اثربخشی کمیته حسابرسی باعث افزایش قابلیت اطمینان و اعتماد کنترل‌های داخلی شرکت می‌شود. اندازه کمیته حسابرسی نشان دهنده منبع و قدرتی است که کمیته حسابرسی در اختیار دارد تا به صورت موثر مسئولیت‌های نظارتی و گزارشگری مالی خود را انجام دهد (لی^۴ و همکاران، ۲۰۱۲). بدارد^۵ و همکاران (۲۰۰۴)، معتقدند کمیته‌های حسابرسی بزرگ (از نظر اندازه) قدرت مورد نیاز تنوع تخصص و نگرش برای اطمینان از وجود نظارت موثر را دارند. البته پژوهش‌های قبلی بیان کردند کمیته‌های حسابرسی بیش از اندازه بزرگ به دلیل ارتباطات، همکاری، هماهنگی و کنترل ضعیف بین اعضای کمیته موجب هزینه‌های اضافی برای شرکت می‌شود؛ افزایش اندازه کمیته حسابرسی تنها در صورتی مفید است که از تعداد معینی تجاوز نکند و شرکت‌ها باید هزینه‌ها منافع اندازه شرکت و پیچیدگی‌های عملیات خود را قبل از انتخاب اندازه مناسب برای کمیته حسابرسی شایان توجه قرار دهند (اپوهانی^۶ و همکاران، ۲۰۱۸). طبق تئوری علامتهای کمیته حسابرسی بزرگ به منزله سیگنالی از قابلیت اتکا افشایات شرکت اتکا می‌کند در نتیجه به اثربخش بودن کنترل‌های داخلی اعتماد می‌کنند (لی و همکاران، ۲۰۱۲). کمیته حسابرسی با اعضای دارای تخصص مالی احتمالاً نقش نظارتی موثرتر ایفا می‌کند و مشکلات موجود در فرآیندهای گزارشگری مالی را بهتر شناسایی می‌کنند؛ اعضای کمیته حسابرسی با تخصص،

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

ذاتعدم توافقی های بین مدیریت و حسابرسان خارجی را بهتر تشخیص می دهند و همچنین به ایجاد و توسعه سیستم کنترل های داخلی بهتر کمک می کنند. مدیران و حسابرسان مستقل برای کمیته های حسابرسی با اعضای بدون تخصص مالی نقش نظارتی ضعیف تری قائلند (سالتانا^۱ و همکاران، ۲۰۱۵).

دستیابی به محتوای اطلاعاتی گزارشگری منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه های زنجیره گزارشگری مالی از جمله الزام به انجام حسابرسی مستقل، تعیین و اعمال شاخص های کیفیت حسابرسی، کنترل، افشاء و ارایه راهکار برای ضعف های کنترل داخلی و کاهش آنهاست. از آنجایی که کمیته حسابرسی هم با حسابرسان داخلی و هم با حسابرسان مستقل در ارتباط است، می توان استدلال نمود افزایش کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرس بیرونی، منجر به بالا رفتن اثربخشی کمیته حسابرسی خواهد شد و در نتیجه کمیته حسابرسی می تواند تاثیر بسزایی در کیفیت کنترل داخلی داشته باشد (بنسال و شارما^۲، ۲۰۱۶).

۳-۲ پیشینه پژوهش

کیانی و براتی (۱۴۰۰)، به بررسی نقش تعدیلگر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثر بخشی کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج فرضیه اول پژوهش، حاکی از آن است که اندازه کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معنادار بین اندازه واحد حسابرس 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 حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل های داخلی را تعدیل (تشدید) می کند. صفرزاده و محمدی (۱۴۰۰)، اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی، در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کرده اند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که ویژگی های 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 نمی کند. تجویدی و قائم پناه (۱۴۰۰)، ویژگی های کمیته حسابرسی و مدیریت سود را در دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۴ بررسی کردند. نتایج پژوهش حاکی از این است که مشارکت کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی، افزایش استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود کمتر، رابطه معناداری دارد. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه یو وارونه شکلی (۲) بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود می باشد. به عبارت دیگر، استقلال کم کمیته حسابرسی قادر به جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران نخواهد بود. بنابراین، زمانیکه اکثریت اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند (بیش از ۵۰٪)، استقلال کمیته حسابرسی منجر به کاهش

1. Sultana

2. Bansal & Sharma

مدیریت سود می‌گردد. علاوه بر این، نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه یو شکلی (E) بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و مدیریت سود می‌باشد. در این راستا، 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 تأثیر 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 تأیید می‌باشد. سیار و همکاران (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 صلاحیت 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^۱ 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

کیفیت حسابرسی و کنترل داخلی شرکت‌ها تاثیر دارد. دین نیزام^۱ 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^۲ و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی تاثیر 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^۳ (۲۰۲۰)، به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و عملکرد کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی 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^۴ 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 تاثیر می‌گذارد. چانگ^۵ 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

- 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) و روش 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.

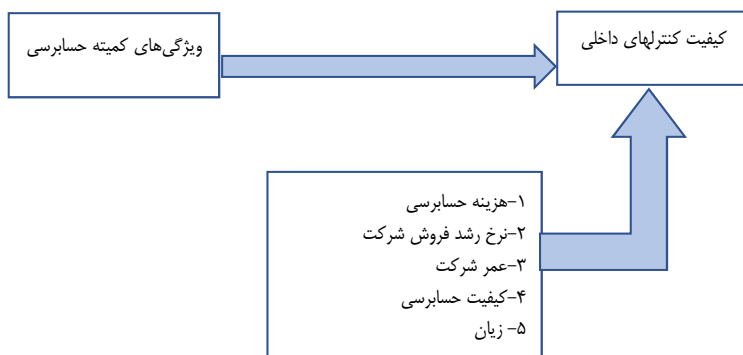
۵- در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته اند.

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 نمونه 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.

۲-۴ الگو و متغیرهای پژوهش

نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش



با توجه به نمودار بالا، مدل‌های رگرسیونی زیر به پیروی از کار مدل‌های لیسینگ 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

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

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 به 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 و همکاران، 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

استفاده شده است.

ACQ : در این پژوهش کیفیت حسابرسی با توجه به نوع حسابرس شرکت‌های نمونه اندازه‌گیری می‌شود. بدین صورت که اگر حسابرس در رتبه الف رده‌بندی موسسه‌های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار تهران قرار گیرد یک و در غیر این صورت 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						
متغیر	صفر		یک			
	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی		
	۲۶۸	۰/۳۶	۴۶۷	۰/۶۴	کیفیت کنترل داخلی	
	۲۳۱	۰/۳۱	۵۰۴	۰/۶۹	کیفیت حسابرسی	
		۶۸۲	۰/۹۳	۵۳	۰/۰۷	زیان شرکت

بر این اساس، میانگین استقلال هیات مدیره نشان دهنده عدد ۷۲ درصد است به این معنی که حدود ۷۲ درصد اعضای کمیته حسابرسی را اعضای غیر موظف 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 می‌دهند. میانگین دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی نشان دهنده عدد ۲,۲۳ می‌باشد به این معنی که رئیس کمیته حسابرسی در شرکت‌های نمونه به طور میانگین حدود ۲,۲۳ سال در سمت خود تصدی داشته اند. میانگین اندازه کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه نشان دهنده عدد ۳,۰۸۸ می‌باشد به این معنی که تعداد اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی ۳,۰۸۸ می‌باشد. بیشترین میزان اعضای کمیته حسابرسی تعداد ۵ نفر مربوط به شرکت فولاد مبارکه اصفهان می‌باشد. میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی نشان دهنده عدد ۷,۳۲ است. هرچه این عدد بیشتر باشد، حق الزحمه پرداختی به حسابرس 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 مستقل شرکت دارای امتیاز کنترل کیفی الف بوده است. همچنین در ۷ درصد مشاهدات نیز شرکت مورد بررسی زیان ده بوده است.

۵-۲ آمار استنباطی پژوهش

برای آزمون فرضیه تحقیق از رگرسیون خطی چند گانه استفاده شده است. به منظور اطمینان از روابط رگرسیونی فرضیه‌های زیر بنایی رگرسیون مورد استفاده در این تحقیق، مورد بررسی، قرار گرفت. اولین شرط استفاده از رگرسیون این است که توزیع خطاها باید دارای توزیع نرمال با میانگین صفر باشد. بدین منظور از آزمون جاک-براو استفاده شده است. نتایج حاصل از نگاره (۲) بیانگر این موضوع است که احتمال آماره جاک و برا در تمامی مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ است که حاکی از نرمال نبودن جملات باقیمانده مدل می‌باشد. در این راستا، با توجه به حجم نمونه و قضیه حد مرکزی انحراف از فرض نرمال بودن بی‌اهمیت بوده و پیامدهای آن ناچیز می‌باشد.

نگاره (۲) نتایج حاصل نرمالیتی

آزمون نرمال بودن	آماره جاک 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

برای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون لوین، لین و چو (*LLC*) استفاده شده است. نتایج این آزمون در نگاره (۳) بیانگر این موضوع است که متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش در طی دوره پژوهش 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 برای تعیین هم‌خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده شده است. در صورتی که عامل تورم واریانس (*VIF*) بیش از ۱۰ باشد، مشکل هم‌خطی بین متغیرها وجود دارد. نتایج هم‌خطی در نگاره (۴) نشان می‌دهد که بیشترین *VIF* ۱/۰۵۵ است. بنابراین، مقدار عامل تورم واریانس بیانگر نبود مشکل هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش می‌باشد.

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

محدود (رتبه ای) می باشند به منظور برآورد مدل های پژوهش از رگرسیون لجستیک رتبه ای استفاده گردیده است.

فرضیه اول پژوهش بیان می کند که استقلال کمیته حسابرسی تاثیر 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): ۰/۰۰۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۴۱					

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

نگاره (۶) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه دوم

$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACFIN_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$					
معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	نماد	نام فارسی
۰,۵۳۰	-۰,۶۲۸	۰,۲۰۷	-۰,۱۳۰	ACFIN	تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی
۰,۰۰۰	-۴,۲۱۹	۰,۰۷۱	-۰,۳۰۱	LNAF	هزینه حسابرسی
۰,۴۶۸	۰,۷۲۶	۰,۱۰۸	۰,۰۷۹	GROWTH	نرخ رشد فروش
۰,۱۱۱	۱,۵۹۵	۰,۱۷۶	۰,۲۸۰	LNAGE	عمر شرکت
۰,۳۸۵	۰,۸۶۸	۰,۱۱۶	۰,۱۰۱	AQ	کیفیت حسابرسی
۰,۰۰۰	۳,۵۶۰	۰,۲۳۹	۰,۸۵۲	LOSS	زیان شرکت
۰,۰۴۸	۱,۹۸۱	۰,۶۸۱	۱,۳۴۹	C	عرض از مبدا
آماره درست نمایی (LR): ۳۳/۹۴					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰/۰۰۰					
ضریب تعیین مک فادن: ۰/۰۴۰					

با عنایت به نتایج نگاره (۶)، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی 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.

نگاره (۷) نتایج حاصل از برآورد آزمون فرضیه سوم

$ICQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEXP_{it} + \beta_2 LNAF_{it} + \beta_3 GROWTH_{it} + \beta_4 LNAGE_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \epsilon_{it}$					
معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	نماد	نام فارسی
۰,۰۱۲	۲,۵۲۳	۰,۰۴۳	۰,۱۰۸	AEXP	دوره تصدی کمیته حسابرسی
۰,۰۱۴	۲,۴۵۴	۰,۰۸۸	۰,۲۱۶	LNAF	هزینه حسابرسی
۰,۹۸۴	-۰,۰۲۰	۰,۱۲۶	-۰,۰۰۳	GROWTH	نرخ رشد فروش
۰,۳۲۷	-۰,۹۸۱	۰,۲۲۴	-۰,۲۲۰	LNAGE	عمر شرکت
۰,۴۰۹	-۰,۸۲۵	۰,۱۴۲	-۰,۱۱۷	AQ	کیفیت حسابرسی
۰,۰۰۰	-۴,۳۰۰	۰,۱۹۸	-۰,۸۵۳	LOSS	زیان شرکت
۰,۷۶۲	-۰,۳۰۲	۰,۸۶۷	-۰,۲۶۲	C	عرض از مبدا
آماره درست نمایی (LR): ۲۹/۷۳۵					
احتمال آماره درست نمایی (LR): ۰/۰۰۰					
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 کنترل های داخلی دارد. بنابراین فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود. در بین متغیرهای کنترلی هزینه حسابرسی و زیان شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت کنترل داخلی دارد. با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می شود که سطح معناداری آماره درست نمایی که معناداری کل رگرسیون را نشان می دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین مک فادن بیان کننده این مطلب است که تقریباً ۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می شود.

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

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): ۰/۰۰۰					
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 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.

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

استدلال می شود که حضور اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت نظارت و کاهش هزینه های نمایندگی می گردد. با این حال، نتایج این فرضیه و همچنین برخی یافته های تجربی تاثیر استقلال کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت نظارت در شرکت را ناچیز و یا غیر معنادار نشان داده اند. توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) نیز در پژوهش خود نشان می دهند که استقلال کمیته حسابرسی رابطه معناداری با کیفیت کنترل های داخلی ندارد. همچنین دوئل و همکاران (۲۰۰۶)، پراویت و همکاران (۲۰۰۹)، حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) نیز به یافته های مشابهی دست پیدا کرده اند. در حالی رضا زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان می دهند بین استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تجدید ارائه رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه دوم نشان داد که افزایش یا کاهش تعداد اعضای دارای تخصص مالی و حسابداری تاثیر معناداری بر کنترل های داخلی شرکت دارد. در حالی که استدلال می شود حضور اشخاص دارای تخصص مالی به واسطه تخصص و دانش بیشتر، کیفیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت را بهبود می بخشد، در این پژوهش نتایج مشابهی یافت نگردید. اشمیت و ویلکنز (۲۰۱۳) در پژوهش خود نشان می دهند که شرکتهای دارای کمیته حسابرسی متخصص دارای افشای به موقع تری هستند و عدم تخصص اعضای کمیته حسابرسی منجر به ۳۸ درصد کاهش در به موقع بودن صورت های مالی می گردد. همچنین توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) در پژوهش خود نشان می دهند 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 نموده اند. نتایج فرضیه سوم نشان داد که دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی (تجربه اعضای کمیته حسابرسی) منجر به بهبود کیفیت کنترل های داخلی در شرکت می گردد. استدلال می شود که هرچه اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه بیشتری در شرکت باشند می توانند با محیط شرکت آشنایت بیشتری پیدا کرده و چالش های موجود در فرآیند گزارشگری مالی شرکت ها را شناسایی نمایند. بنابراین استدلال می شود که افزایش دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی منجر به افزایش کیفیت کنترل های داخلی در شرکت می گردد. این نتایج با یافته های ویندارم و سونگ (۲۰۰۴)، ماها و همکاران، (۲۰۱۵)؛ الزبان و ساوان، (۲۰۱۵)؛ عثمان و همکاران، (۲۰۱۴) در یک راستا قرار دارد. نتایج فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که افزایش تعداد اعضای حاضر در کمیته حسابرسی می تواند به بهبود کیفیت کنترل های داخلی در شرکت منجر گردد. استدلال می شود که هرچه تعداد اعضای کمیته حسابرسی بیشتر باشد، تنوع تجربه و تخصص در کمیته حسابرسی نیز بیشتر است و این امر می تواند کیفیت نظارت در شرکت و همچنین کنترل های داخلی را بهبود بخشد. این یافته ها با نتایج توانگر حمزه کلایی و همکاران (۱۳۹۴)، لی و همکاران، (۲۰۱۲)، رویایی و ابراهیمی، (۱۳۹۴) جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) در یک راستا قرار دارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر:

- به مدیران شرکت ها پیشنهاد می گردد تا با تقویت سیستم کنترل داخلی به ویژه در بخش

- گزارشگری مالی، علاوه بر کاهش ریسک حسابرسی به بهبود 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:
 - نسبت به اجرا و پیاده‌سازی شرایط حاکم بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی اقدام نمایند تا عموم جامعه بتوانند بورس اوراق بهادار را در اجرای توسعه اقتصادی در جهت جذب سرمایه در جهت تقویت چرخه اقتصادی یاری نمایند.
 - معیارهای مشخص در جهت پاسخگویی در قبال مسئولیت‌ها و کنترل داخلی؛ همکاری واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به صورت تنگاتنگ در جهت رسیدگی و نظارت بر عملکرد واحد مالی ایجاد کنند.
 - تمرکز نهادهای نظارتی از تشکیل کمیته‌های حسابرسی به نظارت بر گزارش کنترل داخلی تغییر جهت یابد تا زمینه تکمیل و تقویت این سازوکار نظارتی فراهم گردد.
- از آنجا که پژوهش در زمینه کنترل‌های داخلی در ایران بسیار اندک است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد 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 بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی شرکت بر اساس نوع صنعت مورد آزمون قرار دهند. همچنین 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. حاجیه‌ها، زهره، اورادی، جواد، صالح آبادی، مهری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۳)، ۷۸-۹۶.
۳. حاجیه‌ها، زهره و سهیلا محمدحسین نژاد. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط 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، رضا؛ رستمیان، آزاده. (۱۳۹۴). "تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده" پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۹(۵)، ۵۳-۶۹.
۶. رویایی، رضاعلی، ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۷(۳۵)، ۷۱-۸۸.
۷. سیار، حامد، صفایی، مهربانی یاور، اسکندری، علیرضا. بهروزی، علی. (۱۳۹۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی. مطالعات مدیریت و حسابداری، ۵(۲)، ۱۰۴-۹۴.
۸. شغعتی، رضا. محمودی، محمد. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی و خصوصیات درون شرکتی بر کنترل‌های داخلی اثر بخش فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۹(۳۵)، ۲۶۱-۲۴۹.

۹. شعری، صابر، آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۶). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی. نشریه حسابداری، شماره ۱۵، ۹-۱.
۱۰. قائمی فاطمه، مرادی زهرا، علوی غلام حسین. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲، (۲۶)، ۲۵۹-۲۸۰.
۱۱. عادلی قلی‌کندی، فاطمه، عادل قلی‌کندی، امید (۱۴۰۱). اثر تعدیلی ارتباطات سیاسی بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک سازمانی، دانش حسابرسی، ۸۷، ۲۱۳-۲۳۵.
۱۲. غفاری قاضیانی، عباس، خردیار، سینا، پورعلی، محمد رضا (۱۴۰۰). ارائه الگوی ضعف کنترل‌های داخلی براساس معیارهای کنترلی شاخص کیفی حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸)، ۲۵۵-۲۶۷.
۱۳. کیانی، علی، براتی، فرید. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرس داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۴، (۴۶)، ۶۷-۵۳.
۱۴. نصیرزاده، فرزانه، جنتی، فائزه (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی، چهارمین کنفرانس ملی در کدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بر 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 committee characteristics on voluntary ethics disclosure, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 145, 330 – 342
12. Samaha, K., Khelif, H. , & Hussainey, K. (2015). The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis. Journal of International



- 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.