

## بررسی جایگاه حسابرسی داخلی بر میزان محافظه کاری شرکت ها

مسعود جاسمی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۳/۱۳

### چکیده

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم های درون سازمانی اصلی راهبری شرکتی قلمداد می گردد. هدف از انجام این تحقیق بررسی جایگاه حسابرسی داخلی بر میزان محافظه کاری شرکت ها می باشد. این تحقیق از لحاظ نوع هدف، کاربردی و از لحاظ روش پژوهش تجربی از نوع پس رویدادی است. در پژوهش های پس رویدادی، روابط احتمالی بین متغیرها از طریق مشاهده شرایط موجود، مورد مطالعه قرار می گیرد که در آن، موارد مورد مطالعه در گذشته رخ داده اند و توسط محقق قابل دستکاری نیستند. بازه زمانی پژوهش، از زمان الزام وجود کمیته های حسابرسی یعنی ابتدای سال ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۷ می باشد و تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و Eviews9 صورت گرفت. نتایج بدست آمده از بررسی داده های تحقیق نشان می دهد که بین تخصص مالی اعضای حسابرسی داخلی، استقلال اعضای حسابرسی داخلی و تجربه اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود ندارد.

### کلمات کلیدی

حسابرسی داخلی، محافظه کاری، حاکمیت شرکتی.

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی گرایش مدیریت تحول (Email: Management\_s2015@yahoo.com)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

در دو دهه اخیر، پس از رسوایی‌های شدید مالی در سطح شرکت‌های بزرگ، کمیته حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار شده است و امروزه با پررنگ شدن نقش حاکمیت شرکتی، نیاز به کمیته حسابرسی بیش از پیش احساس می‌شود. در ایران نیز با افزایش خصوصی‌سازی و واگذاری شرکت‌های دولتی و نیز توسعه بازار سرمایه، کمیته حسابرسی به عنوان جزئی از ارکان راهبری، عاملی تعیین‌کننده در روند گزارشگری مالی است و اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی‌شده را افزایش می‌دهد (بادآورنهدی و محمود زاده باغبانی، ۱۳۹۲). از طرف دیگر، شرکت‌ها و سهامداران برای نظارت دقیق‌تر بر زمینه‌هایی همچون ریسک، جلوگیری از اتلاف منابع شرکت، صحت گزارشگری مالی و رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، بر قضاوت اعضای کمیته حسابرسی اتکا می‌کنند. هر عضو کمیته حسابرسی، برای انجام وظایف خود به شناخت درست و آشکار وظایف خود با توجه به منشور فعالیت کمیته و سایر الزامات قانونی نیاز دارد. برای نمونه، منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، بندهایی درباره استقلال و تخصص اعضای کمیته دارد (رحمانی و صدیقی، ۱۳۹۲). یکی از نقش‌های کمیته حسابرسی که پیوسته مورد توجه محققان و قانونگذاران قرار می‌گیرد، نقش نظارتی کمیته حسابرسی بر کیفیت سودهای گزارش شده و ممانعت آنها از مدیریت سود می‌باشد. در چارچوب تئوری نمایندگی، همانگونه که محافظه کاری تأثیر بسزایی در کاهش هزینه‌های نمایندگی و ریسک دعوی حقوقی برخوردار است، انتظار می‌رود کمیته حسابرسی اثربخش نیز محافظه کاری را به عنوان جنبه‌ای مطلوب از گزارشگری مالی در نظر گیرد و رویکردهای حسابداری محافظه کارانه را با تکیه بر اطلاعات حسابداری قابل اتکا به کار بندد (Krishnan, Visvanathan, 2018).

محافظه کاری یکی از ویژگی‌های برجسته گزارشگری مالی است که در سال‌های اخیر به خاطر رسوایی‌های مالی توجه بیش تری را به خود جلب کرده است و برخی مطالعات به طور ویژه بر محافظ‌هکاری تمرکز کرده‌اند. هرچند بسیاری از حسابداران بر وجود محافظه کاری در تنظیم صورت‌های مالی توافق دارند ولی تاکنون تعریف جامعی از آن ارائه نشده است. در پاراگراف ۹۵ بیانیه مفاهیم حسابداری شماره دو نیز برای تشریح محافظه کاری چنین آمده است: اگر دو برآورد از یک مبلغ دریافتنی یا پرداختنی آتی وجود داشته باشد و احتمال وقوع هر دو یکسان باشد، محافظه کاری استفاده از برآوردی را دیکته می‌کند که کم‌تر خوش بینانه است. از سوی دیگر محافظه کاری به عنوان یکی از مکانیزم‌های قوی حاکمیت شرکتی در نظر گرفته می‌شود (Ahmed, Duellman, 2017). برخی بر این عقیده‌اند که محافظه کاری شاخصی مطلوب از کیفیت سود محسوب می‌گردد ولی برخی دیگر معتقدند محافظه کاری، نوعی مکانیزم اقتصادی اثرگذار است که بر کیفیت سود تأثیر می‌گذارد. به این مفهوم که محافظه کاری از بروز رفتارهای فرص طلبانه مدیران می‌کاهد و نظارت بر کار مدیران و قراردادهای منعقد شده را تسهیل می‌کند (Chan et al, 2019). محافظه کاری حسابداری ممکن است به تنهایی به عنوان یک مکانیزم اثرگذار حاکمیت شرکتی در نظر گرفته شود، اما تعدادی از محققان بر این باورند که مکانیزم‌های کلیدی حاکمیت شرکتی در فرآیند گزارشگری مالی، به صورت ترکیبی بر کیفیت

سود اثر می گذارند. یکی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی شرکت ها است. با این وصف، دلایل مختلفی را می توان در نظر گرفت که چرا کمیته حسابرسی باید حامی رویکردهای حسابداری باشد (جاوید و همکاران، ۱۳۹۷). پژوهش های پیشین نشان می دهد که در ناتوانی گزار شگری مالی صحیح، اعضای کمیته حسابرسی نسبت به سایر کمیته های متشکله در شرکت، بیش تر مورد بازخواست قرار گرفته اند. از این رو، هنگامی که کیفیت سود به عنوان یک معیار از موفقیت کمیته حسابرسی در نظر گرفته می شود و برای اعضای آن شهرت می آورد، انگیزه ای قوی برای سایر کمیته ها بوجود می آید تا تلاش خود را در ارتقای کیفیت سود - بویژه از طریق اتخاذ سیاست ها و رویکردهای حسابداری محافظه کارانه - پیشینه نمایند. اتخاذ رویکردهای محافظه کارانه (شناسایی سریع تر زیان) در برابر رویکردهای متهورانه (شناسایی زودتر درآمدها) کم تر مورد انتقاد قرار می گیرد، از این رو اعضای کمیته حسابرسی به منظور افزایش شهرت خود در حفظ سرمایه و افزایش احتمال انتصاب آتی در مناصب مدیریتی، تمایل بیش تری به محافظه کاری دارند. لذا پژوهش حاضر به دنبال بررسی بررسی جایگاه حسابرسی داخلی بر میزان محافظه کاری شرکت ها می باشد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### محافظه کاری حسابداری

محافظه کاری از جمله ویژگی های بارز گزار شگری مالی است که از مدت ها قبل با تئوری و عمل حسابداری درآمیخته است. محافظه کاری را می توان به عنوان الزام به داشتن درجه بالایی از تایید برای شناخت اخبار خوب مانند سود، در مقابل شناخت اخبار بد مانند زیان تعریف نمود. چنین تعریفی محافظه کاری را از منظر صورت سود و زیان توصیف می نماید که به آن محافظه کاری مشروط حسابداری گفته می شود (بادآورنهندی و محمود زاده باغبانی، ۱۳۹۲)؛ اما تعریف دیگر محافظه کاری بر دیدگاه ترانزنامه ای استوار است. بر اساس این دیدگاه در مواقعی که تردیدی واقعی در انتخاب از میان دو یا چند روش گزار شگری وجود دارد، آن روشی باید انتخاب شود که کمترین اثر مطلوب را بر حقوق صاحبان سرمایه داشته باشد. در تعریفی دیگر محافظه کاری به عنوان فرایندی تعریف می شود که به شناخت کندتر درآمد و سریع تر هزینه ، ارزشیابی کمتر دارایی ها و ارزشیابی بیشتر بدهی ها منتهی می گردد (Sultana, Van der Zahn, 2019).

### حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف هایش یاری می کند (Ahmed, Duellman, 2017).

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف هایش یاری می کند. حسابرسی

داخلی نوعی سیستم کنترلی بوده که مدیران سازمان برای مشخص شدن کیفیت هزینه کردها و عملیات های مالی و آگاهی از وضعیت مالی شرکت و دارایی ها انجام می دهند (جاوید و همکاران، ۱۳۹۷).

به طور کلی حسابرسی بررسی اسناد و مدارک مالی شرکتها و بنگاههای اقتصادی بوده که بدون جانب داری و شفافیت باید توسط کارشناسان مستقل حسابرسی انجام شود. این کارشناسان چه به حسابرسی داخلی یا حسابرسی خارج سازمانی می پردازند باید اختیار عمل داشته و بصورت مستقل و آزاد بتوانند صورت ها و اسناد مالی را بررسی و نتیجه را بدون هیچ گونه ترسی اعلام نمایند ((Sultana, 2018). حسابرسی به معنی بررسی و کنکاش اسناد و مدارک مالی و حسابداری به جهت کشف اختلافات، تخلفات و اشتباهات سهوی و عمدی می باشد. بررسی ها ممکن است به جهات تهیه گزارشات داخلی یا گزارشات با مخاطبین خارج سازمانی انجام شود و هر کدام به شیوه خاص و استاندارد خود باید انجام و ارائه گردد (Chan et al, 2019).

حسابرسی رشته ای بسیار گسترده و با تخصص های فراوان بوده که هر کدام به صورت خاص به مباحث مشخصی در حیطه حسابرسی می پردازند. حسابرسی را می تواند به لحاظ اهداف و موضوعات مورد بررسی، از لحاظ ماهیت رسیدگی، از نظر شیوه انجام کار، از نظر زمان انجام کار و از لحاظ نوع خود حسابرسان طبقه بندی نمود. حسابرسان در هر طبقه ای که قرار بگیرند یکسری وظایف کلی دارند که باید نسبت به انجام آن متعهد باشند (رحمانی و صدیقی، ۱۳۹۲).

### پیشینه تحقیقات انجام شده

چان و همکاران در سال ۲۰۱۹ تحقیقی با عنوان استقلال اعضای کمیته حسابرسی، تجربه اعضا و حق الزحمه حسابرسی انجام دادند. نتایج تحقیق نشان می دهد که اعضای باتجربه در کمیته حسابرسی از تخصص مالی، شهرت، تعهد و تمایل بیش تری برای ایفای نقش های نظارتی خود دارند.

سولتان و ون درژان در سال ۲۰۱۹ تحقیقی با عنوان رابطه میان محافظه کاری سود و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی در شرکت های عضو بورس استرالیا انجام دادند. یافته ها حاکی از آن است تنها در صورتی تخصص مالی اعضا با محافظه کاری حسابداری ارتباط می یابد که استقلال آن ها نیز در کمیته حسابرسی حفظ شود. به طور کلی، نتایج پژوهش آن ها نشان می داد که تخصص مالی اعضا در شناسایی به موقع زیانها اهمیت دارد و سبب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می شود.

سولتان در سال ۲۰۱۸ تحقیقی با عنوان ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و محافظه کاری انجام داد. یافته های این پژوهش نشان داد که میان ویژگی های کمیته حسابرسی (تخصص، استقلال، تجربه و اندازه) و محافظه کاری ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین مشخص شد که قانونگذاران و سایر ذینفعان، هنگام قضاوت درباره ارزش کمیته حسابرسی، برای تخصص مالی، تجربه اعضا و تعداد جلسات کمیته توجه بیش تری قائل شوند.

جاوید و همکاران در سال ۱۳۹۷ تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد که بر اساس مدل شیواکومار، کیفیت

کنترل های داخلی بر محافظه کاری مشروط تأثیری مثبت و مستقیم دارد. همچنین نتایج پژوهش در مدل فوق دلالت بر وجود تأثیر مستقیم متغیر کنترلی نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر محافظه کاری مشروط و نیز تأثیر معکوس اندازه شرکت و نسبت سود خالص به کل دارائی ها بر محافظه کاری مشروط دارد. همین طور متغیر اهرم مالی نیز در مدل مزبور تأثیر معناداری بر محافظه کاری مشروط ندارد.

### روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ نوع هدف، کاربردی و از لحاظ روش پژوهش تجربی از نوع پس رویدادی است. در پژوهش های پس رویدادی، روابط احتمالی بین متغیرها از طریق مشاهده شرایط موجود، مورد مطالعه قرار می گیرد که در آن، موارد مورد مطالعه در گذشته رخ داده اند و توسط محقق قابل دستکاری نیستند. از لحاظ روش استدلال نیز این تحقیق از نوع پژوهش های استقرایی است که با استفاده از مشاهده اجزایی از جامعه (نمونه) نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام می نماید. بازه زمانی پژوهش، از زمان الزام وجود کمیته های حسابرسی یعنی ابتدای سال ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۷ می باشد. جامعه آماری در دسترس شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که دارای کمیته حسابرسی نیز می باشند. پس از حذف بانک ها و مؤسسات سرمایه گذاری، شرکت های بیمه ای و سایر نهادهای مالی که از لحاظ ماهیت، متفاوت عمل می کنند، تعداد ۱۴۵ شرکت باقی مانده که به دلیل عدم توازن در سال های مختلف و حذف مشاهدات پرت، در نهایت ۱۴۵ سال-شرکت به صورت پنل نامتوازن مورد آزمون قرار گرفت. همچنین تجزیه و تحلیل آنها، از نرم افزارهای Excel و Eviews9 استفاده شد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش های پژوهش به شرح زیر بیان می گردد:

فرضیه اول: بین تخصص مالی اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین استقلال اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین تجربه اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

مدل های تحقیق برای بررسی فرضیات تحقیق به شرح زیر می باشند:

$$ACC_{jt} = \beta_0 + \beta_1 * DCFO_{jt} + \beta_2 * CFO_{jt} + \beta_3 * DCFO_{jt} * CFO_{jt} + \lambda_1 * AC\_AEX_{jt} + \lambda_2 * DCFO_{jt} * AC\_AEX_{jt} + \lambda_3 * CFO_{jt} * AC\_AEX_{jt} + \lambda_4 * DCFO_{jt} * CFO_{jt} * AC\_AEX_{jt} + [\text{control variables}] + \varepsilon_{jt}$$

در مدل فوق الذکر چنانچه ضریب  $\beta_3$  مثبت و معنادار باشد، معرف وجود محافظه کاری است.  $AC\_AEX_{jt}$  نیز شاخص تخصص مالی کمیته حسابرسی است و چنانچه  $\lambda_4$  معنادار و مثبت باشد نشانگر وجود رابطه بین این متغیر و محافظه کاری است. بدیهی است برای سنجش سایر ویژگی های کمیته حسابرسی نیز از مدل مشابه فوق استفاده می شود، به این مفهوم که با ثابت ماندن سایر متغیرها، ویژگی های کمیته حسابرسی (استقلال، تجربه و اندازه) جایگزین تخصص مالی اعضا در مدل بالا می شود که از تکرار آن خودداری شد.

$$X_{jt} = \beta_0 + \beta_1 * DR_{jt} + \beta_2 * RRA_{jt} + \beta_3 * DR_{jt} * RRA_{jt} + \lambda_1 * AC\_AEX_{jt} + \lambda_2 * DR_{jt} * AC\_AEX_{jt} + \lambda_3 * RRA_{jt} * AC\_AEX_{jt} + \lambda_4 * DR_{jt} * RRA_{jt} * AC\_AEX_{jt} + [\text{control variables}] + \varepsilon_{jt}$$

در این مدل، عدم تقارن زمانی در شناسایی اخبار بد نسبت به اخبار خوب، با استفاده از ضریب مثبت و معنادار  $\beta_3$  سنجیده می شود و چنانچه این ضریب مثبت و معنادار باشد، معرف وجود محافظه کاری است. برای بررسی رابطه تخصص مالی و محافظه کاری، چنانچه 14 معنادار و مثبت باشد، وجود رابطه بین این متغیر و محافظه کاری تأیید می گردد. برای سنجش سایر ویژگی های کمیته حسابرسی نیز از مدل مشابه فوق استفاده می شود که به جای متغیر تخصص سایر ویژگی ها قرار می گیرد که از تکرار آن خودداری شد.

### یافته های پژوهش

جدول زیر، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را ارائه می کند. در متغیرهای کمی، عدم تفاوت معنادار بین میانگین و میانه حاکی از نرمال بودن توزیع داده ها است. میانگین درصد اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی برابر با ۰/۸۶۷ می باشد و نشان می دهد دانش مالی اعضای کمیته حسابداری در سطح مناسبی است و از تخصص مالی نسبی برخوردارند. همچنین، متغیر استقلال اعضا با میانگین ۰/۷۱۲ حاکی از استقلال اکثریت اعضا است. تجربه اعضای کمیته حسابرسی نیز با فراوانی ۱۸۳ نیز حاکی از کم تجرب هبون کمیته حسابرسی و نوظهور بودن آن است. میانگین اندازه کمیته حسابرسی با رقم ۳/۱۸۶ نفر نشان می دهد که اکثر شرکت ها دارای کمیته های ۳ نفری می باشند. تعداد جریانات نقدی منفی و تعداد بازده های سهام منفی در بخش متغیرهای کیفی نمونه نیز به ترتیب دارای فراوانی ۴۰ و ۹۰ است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
متغیر کمی	ACCjt	-۰/۰۱۷	-۰/۰۰۰	-۰/۲۷۸	-۲/۷۴۵	۱/۷۲۶
	CFOjt	-۰/۶۳۳	-۰/۱۲۸	۲/۹۵۰	-۰/۷۱۰	۵/۳۷۱
	Xjt	۱۸۱/۵۷۰	۱۷۰/۳۸۴	۶۶۷/۲۳۲	-۴۰۵/۵۹۶	۶۰۵/۷۱۱
	RRAjt	۸۵/۴۳۷	۴۷/۱۰۵	۱۲۴/۸۲۰	-۶۰/۴۲۹	۶۸۹/۹۵۰
	AC_AEXjt	-۰/۸۶۷	۱	-۰/۱۶۹	-	۱
	AC_INDjt	-۰/۷۱۲	-۰/۶۷۱	-۰/۱۴۶	-	۱
	AC_SIZEjt	۳/۱۸۶	۳	-۰/۶۲۱	۳	۵
	B_Indjt	-۰/۶۶۱	-۰/۶۰۰	-۰/۱۵۴	-۰/۲۵۰	۱
	MTBjt	-۰/۴۲۴	-۰/۴۰۲	-۰/۶۱۸	-۰/۱۴۳	۲/۳۸۱
	LEVjt	۴/۱۳۱	۴/۰۷۵	۳/۶۴۱	-۰/۰۱۵	۵/۸۴۸
	SIZEjt	۱۴/۲۱۱	۱۳/۰۹۹	۱/۴۳۸	۱۰/۶۷۰	۱۸/۵۳۰
متغیر کیفی	نام متغیر		فراوانی			
	DCFO		۴۰			
	DR		۹۰			
	AC_EXPERjt		۱۸۳			
	DUALITYjt		۸۲			

### نتایج آزمون فرضیه ها

آزمون فرضیه اول: بین تخصص مالی اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

نتایج در جدول زیر ارائه شده است. نتایج جدول زیر نشان می دهد که مدل آماره فیشر مدل بال و شیواکومار در سطح خطای کمتر از ۵ درصد معنی دار است و برازش رگرسیونی به گونه ای مناسب صورت گرفته است. همچنین، آماره دوربین واتسون با قرار گرفتن در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ حاکی از عدم وجود خودهمبستگی میان متغیرهای آزمون است. پس از بررسی این پیش شرط، مبنی بر وجود محافظه کاری، با توجه به معناداری ضریب  $\beta_4$  با مقدار احتمال ۰/۰۱۷ مشاهده می شود که میان تخصص مالی اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری ارتباط معناداری وجود دارد اما با توجه به ضریب  $\beta_4$  که ۴/۵۲۷- می باشد، ارتباط میان تخصص مالی حسابرسی داخلی و محافظه کاری منفی و معکوس است و نتیجه بدست آمده با یافته های سایر پژوهش ها و فلسفه وجودی کمیته حسابرسی مغایرت دارد. بر اساس جدول زیر و آماره فیشر مدل باسو نیز معنی دار بوده و خودهمبستگی میان متغیرها وجود ندارد. مقدار احتمال ضریب  $\beta_3$  برای اثر تعاملی  $DR * RRA$  برابر با ۰/۰۷۶ می باشد که از ۵ درصد بیشتر بوده و نشانگر عدم وجود محافظه کاری است؛ اما ضریب آن با مقدار ۱۳/۵۱۶- منفی می باشد و وجود محافظه کاری تأیید نمی گردد. از این رو بررسی  $\beta_4$  منتفی است؛ بنابراین، فرضیه اول در هر دو مدل محافظه کاری تأیید نمی گردد.

جدول ۲- تأثیر تخصص مالی حسابرسی داخلی بر محافظه کاری شرطی

مدل باسو (۱۹۶۷)				مدل بال و شیوارکومار (۲۰۰۵)			
مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر	مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر
۰/۸۷۶	-۰/۱۵۵	-۲۳/۳۵۴	C	*۰/۰۵۷	-۱/۹۰۶	-۰/۳۳۳	C
*۰/۰۵۸	-۱/۹۰۲	-۴۶/۴۳۹	DR	*۰/۰۹۸	۱/۶۵۹	۰/۲۷۵	DCFO
*۰/۰۸۹	-۱/۷۰۲	-۰/۵۵۱	RRA	۰/۹۹۱	-۰/۰۱۱	-۰/۰۰۰۱	CFO
*۰/۰۷۶	-۱/۷۷۵	-۱۳/۵۱۶	DR*RRA	**۰/۰۲۵	۲/۲۴۷	۲/۸۴۸	DCFO*CFO
۰/۳۷۲	-۰/۸۹۲	-۱۶/۹۷۱	AC_AEX	۰/۶۷۲	-۰/۴۲۲	-۰/۰۲۹	AC_AEX
*۰/۰۸۱	۱/۷۴۵	۳۷/۱۹۷	DR*AC_AEX	۰/۴۸۸	-۰/۶۹۳	-۰/۱۵۳	DCFO*AC_AEX
۰/۲۹۲	۱/۰۵۲	۰/۸۲۹	RRA*AC_AEX	۰/۶۴۴	-۰/۴۶۱	-۰/۰۰۸	CFO*AC_AEX
۰/۱۷۹	۱/۳۴۵	۱۱/۰۳۳	DR*RRA*AC_AEX	**۰/۰۱۷	-۲/۳۹۶	-۴/۵۲۷	DCFO*CFO*AC_AEX
۰/۵۸۸	۰/۵۴۱	۱۶/۳۲۰	B_IND	۰/۲۳۴	۱/۱۹۱	۰/۱۲۴	B_IND
**۰/۰۲۸	۲/۱۹۵	۱۷/۹۸۱	MTB	۰/۴۰۱	۰/۸۳۹	۰/۰۲۱	MTB
۰/۴۸۳	-۰/۷۰۲	-۰/۰۰۸	LEV	۰/۷۶۷	-۰/۲۹۵	-۱/۴۸۱	LEV
۰/۶۰۹	۰/۵۱۰	۲۰/۷۰۰	SIZE	*۰/۰۶۵	۱/۸۴۷	۰/۰۴۲	SIZE
۰/۹۶۲	۰/۰۶۳	۱۲/۹۹۷	DUALITY	۰/۹۶۲	۰/۰۴۷	۰/۰۰۱	DUALITY
YES			Industry $\Sigma$	YES			Industry $\Sigma$
YES			Year $\Sigma$	YES			Year $\Sigma$
۲/۰۰۸			آماره F	۲/۶۴۶			آماره F
۰/۰۲۳			سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۱			سطح معناداری آماره F
۰/۰۳۷			ضریب تعیین تعدیل شده	*۰/۰۶۰			ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۸۵۱			آماره دوربین واتسون	۲/۳۴۹			آماره دوربین واتسون

\*معناداری در سطح ۱۰٪ \*\*معناداری در سطح خطای ۵٪ \*\*\*معناداری در سطح خطای ۱٪

آزمون فرضیه دوم: بین استقلال اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج در جدول زیر بیان می کند که آماره فیشر مدل بال و شیوارکومار کمتر از ۵ درصد است و موید مناسب بودن مدل می باشد و آماره دوربین واتسون نیز با قرار گرفتن در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ حاکی از عدم وجود خودهمبستگی میان متغیرهای آزمون است. معناداری اثر متقابلی DCFO\*CFO با مقدار احتمال ۰/۰۰۰ و مثبت بودن ضریب  $\beta_3$  با مقدار ۴/۹۰۱ نشان از تأیید



وجود محافظه کاری می باشد. پس از بررسی این پیش شرط، مبنی بر وجود محافظه کاری، با توجه به معناداری ضریب<sub>4</sub> با مقدار احتمال ۰/۰۰۰ مشاهده می شود که میان استقلال اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری ارتباط معناداری وجود دارد اما با توجه به ضریب<sub>4</sub> که ۴/۴۷۰- می باشد، ارتباط میان استقلال اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری منفی و معکوس است و نتیجه بدست آمده با یافته های سایر پژوهش ها و فلسفه وجودی کمیته حسابرسی مغایرت دارد. بر اساس جدول زیر و آماره فیشر مدل باسو نیز معنی دار بوده و خودهمبستگی میان متغیرها وجود ندارد. مقدار احتمال ضریب<sub>3</sub> برای اثر تعاملی DR\*RRA برابر با ۰/۰۰۶ می باشد و ضریب<sub>4</sub> با مقدار احتمال ۰/۰۰۷ و مثبت بودن ضریب آن با مقدار ۳۷/۰۷۶ فرضیه دوم در این مدل نیز تأیید نمی گردد؛ بنابراین، فرضیه دوم در هر دو مدل محافظه کاری تأیید نمی گردد.

جدول ۳- تأثیر استقلال حسابرسی داخلی بر محافظه کاری شرطی

مدل باسو (۱۹۶۷)				مدل بال و شیوارکومار (۲۰۰۵)			
مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر	مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر
۰/۱۶۵۶	-۰/۴۴۴	-۱۳/۹۰۳	C	***۰/۰۱۷	-۲/۳۹۶	-۰/۴۲۸	C
۰/۱۸۰۰	-۰/۲۵۲	-۶۰/۵۷۱	DR	*۰/۰۸۵	۱/۷۲۳	۰/۵۴۹	DCFO
۰/۱۸۵۰	۰/۱۸۸	۰/۱۳۳	RRA	۰/۴۹۵	۰/۶۸۲	۰/۰۶۹	CFO
***۰/۰۰۶	-۲/۷۴۵	-۳۱/۸۲۱	DR*RRA	***۰/۰۰۰	۳/۸۱۵	۴/۹۰۱	DCFO*CFO
۰/۴۹۲	-۰/۶۸۶	-۲۵/۹۲۱	AC_IND	۰/۱۷۳	۱/۳۶۴	۰/۱۶۲	AC_IND
۰/۱۵۴۷	۰/۶۰۲	۱۶/۵۸۵	DR*AC_IND	۰/۱۵۷	-۱/۴۱۸	-۰/۶۳۵	DCFO*AC_IND
۰/۱۸۱۳	-۰/۲۳۵	-۰/۱۴۳	RRA*AC_IND	۰/۴۶۵	-۰/۷۳۱	-۰/۱۱۱	CFO*AC_IND
***۰/۰۰۷	۲/۷۰۲	۳۷/۰۷۶	DR*RRA*AC_IND	***۰/۰۰۰	-۳/۹۵۶	-۷/۴۷۰	DCFO*CFO*AC_IND
۰/۱۵۱۷	۰/۶۴۸	۲۴/۴۰۶	B_IND	۰/۳۰۸	۱/۰۲۱	۰/۱۰۳	B_IND
***۰/۰۰۲	۳/۰۶۵	۱۳/۳۸۸	MTB	۰/۴۹۲	۱/۰۵۴	۰/۰۲۶	MTB
۰/۱۵۲۵	-۰/۶۳۶	-۰/۰۰۸	LEV	۰/۷۸۲	-۰/۲۷۶	-۱/۳۵۱	LEV
۰/۱۶۳۰	۰/۴۸۱	۲۰/۶۵۳	SIZE	*۰/۰۹۳	۱/۶۸۲	۰/۰۳۷	SIZE
*۰/۰۶۹	-۱/۸۱۹	-۱۷/۲۲۲	DUALITY	۰/۸۸۸	۰/۱۴۰	۰/۰۰۵	DUALITY
YES			Industry Σ	YES			Industry Σ
YES			Year Σ	YES			Year Σ
۲/۲۸۴			آماره F	۴/۰۲۸			آماره F
۰/۰۰۸			سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰			سطح معناداری آماره F
۰/۰۴۷			ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۰۳			ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۸۹۳			آماره دوربین واتسون	۲/۴۳۵			آماره دوربین واتسون

\*معناداری در سطح ۱۰٪ \*\*معناداری در سطح خطای ۵٪ \*\*\*معناداری در سطح خطای ۱٪

آزمون فرضیه سوم: بین تجربه اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری شرطی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج بدست آمده در جدول زیر آماره فیشر مدل بال و شیواکومار کمتر از ۵ درصد است و موید مناسب بودن مدل می باشد و آماره دورین واتسون نیز با قرار گرفتن در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ حاکی از عدم وجود خودهمبستگی میان متغیرهای آزمون است. معناداری اثر متقابلی  $DCFO * CFO$  با مقدار احتمال ۰/۰۱۹ و مثبت بودن ضریب  $\beta_3$  با مقدار ۰/۲۵۲ نشان از تأیید وجود محافظه کاری می باشد. معناداری ضریب  $\beta_4$  با مقدار احتمال ۰/۰۰۰ نشان می دهد که میان تجربه اعضای حسابرسی داخلی و محافظه کاری ارتباط معناداری وجود دارد اما این ارتباط بر اساس ضریب ۲/۲۵۴- بر خلاف مبانی نظری پژوهش، از نوع منفی و معکوس است. همچنین، بر اساس آماره فیشر مدل باسو نیز معن یدار بوده و فاقد خودهمبستگی می باشد. به منظور بررسی فرضیه سوم، نخست باید از وجود محافظه کاری اطمینان یافت. مقدار احتمال برای اثر تعاملی  $DR * RRA$  برابر با ۰/۶۴۴ می باشد و وجود محافظه کاری تأیید نمی گردد؛ بنابراین فرضیه سوم در هر دو مدل محافظه کاری تأیید نمی گردد.

جدول ۴- تأثیر تجربه حسابرسی داخلی بر محافظه کاری شرطی

مدل باسو (۱۹۶۷)				مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۵)			
مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر	مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر
۰/۵۷۹	-۰/۵۵۴	-۱۶/۷۴۳	C	۰/۱۰۲	-۱/۶۳۶	-۰/۲۵۲	C
۰/۵۰۱	۰/۶۷۳	۵۹/۵۴۴	DR	۰/۱۷۳	۱/۳۶۳	۰/۰۸۵	DCFO
۰/۸۷۶	۰/۱۵۵	۰/۰۷۲	RRA	***۰/۰۰۰	-۷/۴۰۰	-۰/۳۶۳	CFO
۰/۶۴۴	-۰/۴۶۱	-۰/۸۶۰	DR*RRA	**۰/۰۱۹	۲/۳۵۰	۰/۲۵۲	DCFO*CFO
۰/۷۲۴	۰/۳۵۲	۱۱/۳۹۵	AC_EXPER	**۰/۰۲۴	-۲/۲۶۹	-۰/۰۷۹	AC_EXPER
۰/۹۸۱	-۰/۰۲۲	-۲/۰۵۴	DR*AC_EXPER	۰/۲۷۰	-۱/۱۰۴	۰/۱۱۰	DCFO*AC_EXPER
۰/۹۸۳	-۰/۰۲۱	-۰/۰۰۵	RRA*AC_EXPER	***۰/۰۰۰	۷/۳۱۱	۰/۳۶۰	CFO*AC_EXPER
۰/۲۰۶	-۱/۲۶۶	-۵/۳۴۳	DR*RRA*AC_EXPER	***۰/۰۰۰	-۴/۴۰۷	-۲/۲۵۴	DCFO*CFO*AC_EXPER
۰/۵۵۹	۰/۵۸۴	۱۵/۳۵۱	B_IND	۰/۱۴۷	۱/۴۵۰	۰/۱۳۶	B_IND
**۰/۰۲۰	۲/۳۳۱	۱۶/۲۵۹	MTB	۰/۶۴۶	۰/۴۷۳	۰/۰۱۰	MTB
۰/۴۵۶	-۰/۷۴۶	-۰/۰۱۰	LEV	۰/۷۹۲	-۰/۴۶۳	-۱/۲۱۰	LEV
۰/۷۶۹	۰/۲۹۳	۱۱/۸۸۴	SIZE	**۰/۰۴۸	۱/۹۸۴	۰/۰۴۱	SIZE
**۰/۰۲۶	-۲/۲۳۶	-۱۲/۱۹۶	DUALITY	۰/۴۷۴	-۰/۷۱۵	-۰/۰۲۳	DUALITY
	YES		∑ Industry		YES		∑ Industry
	YES		∑ Year		YES		∑ Year
	۱/۸۴۱		F آماره		۸/۲۳۷		F آماره
	۰/۰۴۱		سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F
	۰/۰۳۱		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۲۱۷		ضریب تعیین تعدیل شده
	۱/۸۴۲		آماره دورین واتسون		۲/۳۱۸		آماره دورین واتسون
*معناداری در سطح ۱۰٪ **معناداری در سطح خطای ۵٪ ***معناداری در سطح خطای ۱٪							

## بحث و نتیجه گیری

استقرار مناسب کمیته حسابرسی می تواند بر عملکرد واحد اقتصادی و در ادامه، گزارشگری آن تأثیر مثبت داشته باشد و به نوعی حافظ منافع استفاده کنندگان باشد. همچنین با توجه به وظیفه ای که هیئت مدیره در سرپرستی افشا و ارائه اطلاعات دارد، می تواند به استقرار سیستم های گزارشگری کارآمد به منظور ارائه اطلاعات شفاف و قابل اتکا کمک کند. در مدل محافظه کاری باسو (۱۹۹۷)، در فرضیه های اول، دوم و سوم وجود محافظه کاری تأیید نگردید. بر اساس مبانی نظری و ادبیات پیشین، حسابرسی داخلی به عنوان عضوی نظارتی و یکی از اجزای تأثیرگذار کنترل داخلی تحت نظام راهبری شرکتی انتظار می رود تأثیر مثبتی بر ارقام تعهدی داشته باشد و سبب افزایش محافظه کاری شود که در این پژوهش به تأیید نرسید. نکته ای که باید به آن توجه داشت و در قسمت های مختلف مقاله نیز به آن اشاره شد، این است که در تمامی فرضیه های تأیید شده در هر دو مدل محافظه کاری، ارتباط و ویژگی های حسابرسی داخلی و محافظه کاری از نوع منفی است که با یافته های پژوهش هایی همچون سولتان (۲۰۱۸) و سولتان و و ندرژان (۲۰۱۹) و با ادبیات پژوهش مغایرت دارد. نکات منبعث از این یافته ها را می توان اینگونه تفسیر نمود که حسابرسی داخلی از سازوکارهای نوین حاکمیتی در شرکت و بخصوص در کشور ایران است و نتایج حاصل از آن در محیط های مختلف می تواند متفاوت باشد و از یکنواختی برخوردار نباشد. به نوعی، به دلیل نوظهور بودن حسابرسی داخلی و اینکه حسابرسی داخلی هنوز در جایگاه واقعی خود قرار نگرفته و نقش خود را به خوبی ایفا نکرده است، یافته ها مطابق با مبانی نظری و ادبیات مذکور در بخش های پیشین نمی باشد. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهاد می شود به منظور ارتقای عملکرد حسابرسی داخلی، اصول حاکمیت شرکتی مربوط به آن مستحکمتر شود و با تأکید بیشتر و قوانین سختگیرانه تر از جانب بورس اوراق بهادار تهران، شرکتها به رعایت منشور حسابرسی داخلی ترغیب شوند و بر فعالیت های اعضای حسابرسی داخلی نظارت بیشتری اعمال شود تا این کمیته کار خود را به طور دقیق و مناسب انجام دهد.

## منابع

۱. بادآور نهندي، یونس، محمود زاده باغبانی، سعید، ۱۳۹۲، بررسی محافظه کاری در گزارشگری مالی و رابطه آن با مدیریت سود، فصلنامه حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۱۸، ۱۰۲-۸۲.
۲. جاوید، داریوش، دستگیر، محسن، عرب صالحی، مهدی، ۱۳۹۷، بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه کاری مشروط در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۲۶، ۱۵۱-۱۲۱.
۳. رحمانی، علی، عبدالمجید، صدیقی، ۱۳۹۲، سنجش محافظه کاری بر اساس مدل بسط یافته باسو در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، سال ۵، شماره ۱۸، ۴۵-۲۵.

4. Ahmed, A. S. & Duellman, S.,2017, 'Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis', Journal of Accounting and Economics, Vol. 43, No. 2-3, pp. 411-37.
5. Chan, A. M. Y., Liu, G. & Sun, J.,2019, 'Independent audit committee members' board tenure and audit fees', Accounting & Finance, Vol. 53, No. 4, pp. 1129-47.
6. Krishnan, G. V. & Visvanathan, G.,2018, 'Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism', Contemporary Accounting Research, Vol. 25, No. 3, pp. 827-58.
7. Sultana, N & Van der Zahn, M.,2019, "Earnings conservatism and audit committee financial expertise", Accounting and Finance 55 (2015) 279-310.
8. Sultana, N., 2018, "Audit Committee Characteristics and Accounting Conservatism", International Journal of Auditing, Volume 19, Issue 2, pp. 88-102.



## Investigating the position of internal audit on the level of conservatism of companies

Masoud Jasemi<sup>1</sup>

Date of Receipt: 2020/05/19 Date of Issue: 2020/01/21

### Abstract

Internal audit is considered as one of the main mechanisms within the corporate governance organization. The purpose of this study is to investigate the position of internal audit on the level of conservatism of companies. This research is applied in terms of purpose type and post-event type in terms of experimental research method. In post-event research, possible relationships between variables are studied by observing the existing conditions, in which the cases studied have occurred in the past and cannot be manipulated by the researcher. The research period is from the time of the requirement of the existence of audit committees, ie the beginning of 1394 to 1397, and their analysis was done from Excel and Eviews9 software. The results of the survey data show that there is no positive and significant relationship between financial expertise of internal audit members, independence of internal audit members and experience of internal audit members and conditional conservatism.

### Keywords

Internal Audit, Conservatism, Corporate governance.

<sup>1</sup> Senior Business Management Expert in Transformation Management (Email: Management\_s2015@yahoo.com)

