

همپوشانی و تخصص رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی

دکتر الهام منصوری نیا

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی فروردین، قائم شهر، ایران. (نویسنده مسئول).

mansourinia.elham@gmail.com

مطهره رضانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی فروردین، قائم شهر، ایران.

majid.raei.v@gmail.com

چکیده

حسابرسی داخلی با کیفیت بالا مزایای مختلفی، مانند بهبود کنترل های داخلی، بازدارندگی سوء رفتار مدیریت، افزایش به موقع و کیفیت گزارشگری مالی و محدود کردن مدیریت سود، را به همراه دارد. هدف این تحقیق بررسی رابطه بین همپوشانی و تخصص رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی می باشد. این تحقیق از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش علمی همبستگی می باشد. جامعه آماری تحقیق کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۵ ساله ۱۳۹۵ الی ۱۳۹۹ بوده است که از طریق نمونه گیری حذف سیستماتیک در مجموع ۱۰۲ شرکت مورد مطالعه قرار گرفتند. متغیر وابسته تحقیق شیوه های اجرای حسابرسی داخلی و متغیر مستقل آن همپوشانی و تخصص رئیس کمیته حسابرسی می باشد. برای آزمون فرضیه های تحقیق از مدل رگرسیون تعمیم یافته و داده های ترکیبی استفاده شد. یافته های تحقیق نشان داد که بین تخصص مالی و حسابداری رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. اما بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود ندارد. بنابراین با وجود تخصص رئیس کمیته حسابرسی شیوه های اجرای حسابرسی داخلی تقویت خواهد شد.

واژگان کلیدی: همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی، تخصص رئیس کمیته حسابرسی، شیوه های اجرای حسابرسی داخلی.

مقدمه

قوانین حاکمیت شرکتی از کمیته حسابرسی حمایت می کند و بیان می کند که کمیته حسابرسی مسئول نظارت مستقیم بر عملکرد حسابرسی داخلی است. آیین نامه عملکرد حسابرسی داخلی سال ۲۰۲۰ تصریح می کند که کمیته حسابرسی مسئول ایجاد منشور حسابرسی داخلی، بررسی و تصویب برنامه های حسابرسی داخلی؛ انتصاب، ارزیابی عملکرد و تعیین اهداف مدیر اجرایی حسابرسی، تصمیم گیری در مورد ترتیب منبع حسابرسی داخلی؛ تصویب منابع و بودجه برای حسابرسی داخلی است و تضمین می کند که یافته های حسابرسی به درستی توسط سازمان گزارش شده و به آن عمل می شود (موسسه حسابرسان داخلی^۱، ۲۰۲۰).

حمایت کمیته حسابرسی از حسابرسی داخلی می تواند کار رئیس واحد حسابرسی را تسهیل کند، و به همین ترتیب، حمایت متقابل از رئیس واحد حسابرسی می تواند مفید باشد. (ریتنبرگ^۲، ۲۰۱۶؛ تروتمن و دانکن^۳، ۲۰۱۸). تعامل

¹ Chartered Institute of Internal Auditors

² Rittenberg

³ Trotman & Duncan

حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی (یا کمیته هیئت مدیره) یکی از نشانه‌های حکمرانی خوب است. اخیراً، نقش رئیس کمیته حسابرسی در بحث تجاری و آکادمیک مورد توجه قرار گرفته است (آبرناتی و همکاران^۱، ۲۰۱۴؛ تانی و اسمیت^۲، ۲۰۱۵؛ جعفر و همکاران^۳، ۲۰۱۶؛ کامپرنول و ریچارد^۴، ۲۰۱۸؛ غفران و یاسمین^۵، ۲۰۱۸؛ هیئت پاسخگویی عمومی کانادا^۶، ۲۰۱۹؛ خماخم و فونتین^۷، ۲۰۱۹؛ تروتمن، ۲۰۲۱). ادعا می‌شود که دقت رئیس کمیته حسابرسی می‌تواند فرهنگ حسابرسی داخلی را شکل دهد، نقش آن را روشن کند و حمایت مناسبی از آن ارائه کند و اطمینان حاصل نماید که حسابرسی داخلی منابع، مهارت‌ها و تخصص لازم برای موفقیت را دارد (چامبرز^۸، ۲۰۱۶).

پیش‌نویس پیشنهادی قانون مالزی در سال ۲۰۱۶ در مورد حاکمیت شرکتی^۹ بیان می‌کند: «کارآمدی کمیته حسابرسی اغلب به نقش رئیس بستگی دارد. رئیس کمیته حسابرسی نقش اساسی در ارائه رهبری و چشم‌انداز و همچنین در تنظیم و مدیریت دستور کار کمیته حسابرسی دارد (کمیسون اوراق بهادار^{۱۰}، ۲۰۱۶).

اگرچه انتظار می‌رود که این رئیس نقش مهمی در تضمین عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی ایفا کند، اما نگرانی‌هایی وجود دارد که در سطح جهانی، دستور کار و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی فراتر از مسئولیت‌های اصلی گزارشگری مالی و نظارت حسابرسی در حال رشد است (بودین و هید^{۱۱}، ۲۰۱۶). به عنوان مثال، با توجه به خطرات نوظهور مرتبط با امنیت سایبری، کمیته حسابرسی به دانش کافی نیاز دارند تا از سازمان‌ها در برابر آسیب‌پذیری‌های سایبری بالقوه محافظت نمایند و امنیت سایبری بیش از پیش در دستور کارها و ویژگی‌های کمیته حسابرسی ظاهر می‌شود.

به طور برجسته در بیانیه‌های افشای کمیته حسابرسی فشار فوق‌العاده‌ای بر روی رئیس حسابرسی برای مدیریت صحیح حسابرسی داخلی و اطمینان از انعطاف‌پذیری کافی برنامه‌های حسابرسی داخلی برای برآورد خطرات وارد کرده است (تایری و فاست^{۱۲}، ۲۰۲۰). در نتیجه، اثربخشی حسابرسی داخلی ممکن است از طریق عدم توجه به دلیل حجم کاری زیاد و محدودیت زمان و تخصص رئیس کمیته حسابرسی آسیب‌بیند(فری و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۱).

مری جو وایت^{۱۴}، رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار، اظهار داشت: «شرکت‌ها و مدیران باید با دقت انتخاب کنند که چه کسی در حسابرسی آنها خدمت می‌کند. کمیته حسابرسی، تنها کسانی را انتخاب می‌کند که زمان، تعهد و تجربه برای انجام کار را به خوبی دارند. تعهد زمانی رئیس کمیته حسابرسی ممکن است زمانی طولانی شود که رئیس در سایر کمیته‌های نظارتی هیئت مدیره حضور داشته باشد. زمانی که حجم کار روسای کمیته حسابرسی که در کمیته‌های متعدد خدمت مینمایند طولانی است، تعامل آنها با حسابرسی داخلی محدود است. دانشمندان استدلال می‌کنند هنگامی که کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی کمتر تعامل می‌کند، توسعه حسابرسی داخلی آسیب می‌بیند. از سوی دیگر، استدلال می‌شود که عضویت رئیس کمیته حسابرسی در میان کمیته‌های فرعی ممکن است به نفع سهامداران باشد، زیرا رئیس به دلیل قرار گرفتن در کمیته‌های مختلف، قدرتمند و با نفوذ و دانش گسترده محسوب می‌شوند. یکی دیگر

¹ Abernathy

² Tanyi & Smith

³ Jaafar

⁴ Compernelle & Richard

⁵ Ghafran & Yasmin

⁶ Canadian Public Accountability Board

⁷ Khemakhem & Fontaine

⁸ Chambers

⁹ MCCG

¹⁰ Bodine & Heid

¹¹ Bodine & Heid

¹² Thiery & Fass

¹³ Free et al

¹⁴ White, M. J

از ویژگی های برجسته اثربخشی کمیته حسابرسی که در سال های اخیر توجه تنظیم کننده ها را به خود جلب کرده است تخصص مالی کمیته حسابرسی است (بالال و کومال^۱، ۲۰۱۸). یک مطالعه توسط بالال و کومال (۲۰۱۸) به این نتیجه رسید که تخصص مالی کمیته حسابرسی رابطه مثبتی با کیفیت سود دارد و این رابطه برای تخصص مالی حسابداری نسبت به تخصص مالی غیرحسابداری قوی تر است (ون حسین و همکاران^۲، ۲۰۲۱).

قانون سارینز اکسلی در سال ۲۰۰۲ همه شرکت های فهرست شده را ملزم می کند که تخصص رئیس کمیته حسابرسی شرکت را افشا کنند. در ابتدا، قانون ساکس^۳ تعریف محدودی از متخصص مالی را پیشنهاد کرد. برای مثال، فردی که دارای تحصیلات و تجربه در زمینه حسابداری یا حسابرسی است. با این حال، به دنبال نامه های متعدد اعتراض به این تعریف بسیار محدود کننده، قانون نهایی بیان می کند که یک عضو کمیته حسابرسی می تواند به عنوان یک کارشناس مالی تعیین شود اگر فرد دارای تجربه مستقیم حسابداری/حسابرسی یا تجربه غیرحسابداری است (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۴؛ لی و پارک^۴، ۲۰۱۹). به عبارت دیگر، کارشناس مالی فردی با تجربه در زمینه، حسابرسی، استفاده یا نظارت و ایجاد گزارش های مالی است (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱). با توجه به مطالب ارائه شده در این تحقیق بررسی رابطه بین همپوشانی و تخصص رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی پرداخته شده است.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل ها و فعالیت های حاکمیتی را ارزیابی می کند و بهبود می بخشد. حسابرسان داخلی باید برای جلوگیری و کشف بی نظمی های کنترل داخلی، درک دقیقی از عملیات، فرآیندها و رویه های شرکت داشته باشند و به منظور تعیین اینکه آیا فرآیندها و روشها همانطور که کار می کنند که مدنظر بوده است، باید قادر به طراحی و اجرای آزمون ها باشند. ارائه اطلاعات مربوط به کفایت و کارایی نظام کنترل های داخلی و کیفیت عملکرد واحد تجاری به رئیس هیئت مدیره و مدیران اجرائی واحد تجاری، از مسئولیت های حسابرسان داخلی است. شرکت هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند آنهایی که رویه های پیشرو را به کار می گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیئت مدیره همگامند، عموماً کنترل های بهتری خواهند داشت.

استانداردهای حسابرسی مستقل در طی مدت ها نقش حسابرسی داخلی را به عنوان منبع ارزشمند بالقوه در فرآیند گزارشگری مالی تأیید کرده اند. انجمن حسابرسان داخلی تعریفی از حسابرسی داخلی ارائه نمود که شامل اطمینان دهی و مشاوره در سه زمینه مدیریت ریسک، کنترل و راهبری بود. پنج سال بعد، کوزو^۵ چارچوبی یکپارچه برای مدیریت ریسک بنگاه ارائه کرد. از آن پس، حرکتی جهانی به سوی رویکردهای گسترده مدیریت ریسک ایجاد شد و حسابرسان داخلی با توجه به مدیریت ریسک در سازمان خود، نقشی کلیدی در ارائه خدمات اطمینان دهی و مشاوره ایفا می کنند (توکل نیا و همکاران، ۱۳۹۲).

¹ Bilal and Komal

² Wan-Hussin

³ Sox

⁴ Lee & park

⁵ Committee of Sponsoring Organizations (COSO)

به عبارت دیگر، از وظایف واحد حسابرسی داخلی کمک به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی از جنبه هایی مانند درست، قابل اعتماد و به موقع بودن تعیین شده است. ابوت و همکارانش بیان می کنند طرفداران حاکمیت شرکتی همواره بر نقش واحد حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند؛ اما با وجود این، پژوهشگران مذکور بر این باورند که نقش واحد حسابرسی داخلی در فرایند گزارشگری مالی هنوز به طور کامل بررسی نشده و شواهد تجربی اندکی درباره تأثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی در دسترس است (ابوت، ۲۰۱۶). بنابراین، با وجود تأکید برخی پژوهشگران بر نقش واحد حسابرسی داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، در این رابطه، پژوهش تجربی چشمگیری انجام نشده است. با وجود این، در اندک پژوهشهای انجام شده مثل پژوهش دیویدسون و همکارانش^۲ (۲۰۰۵) تضادهایی یافت می شود. همچنین، الزام سازمان بورس و اوراق بهادار ایران مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی موجب تحمیل مخارج چشمگیری بر شرکتهای ایرانی در راستای اجرای حسابرسی داخلی (از جمله مخارج بر انجام عملیات حسابرسی داخلی دارای کیفیت را استخدام حسابرس داخلی یا برونسپاری آن) شده است و این امر، انتظارات از حسابرسان داخلی را هر چه بیشتر افزایش داده است برخی پژوهشگران مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، صرف وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده است؛ بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی دارد (جوهر و همکاران،^۳ ۲۰۱۳). بسیاری از پژوهشگران (از جمله مسر و همکاران^۴ ۲۰۱۱؛ پراویت و همکاران^۵ ۲۰۱۱؛ ابوت و همکاران^۶ ۲۰۱۲)؛ بیم آلدرد و همکاران^۷ (۲۰۱۲) به تبعیت از نظریه دی آنجلو، کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل حسابرس داخلی « استقلال » و « صلاحیت » معرفی کرده و بیان داشته اند این دو عامل، با اهمیت و متمایزند و با یکدیگر رابطه متقابل دارند.

بنابراین، برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ بنابراین، توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نیست؛ زیرا همانطور کیهی از یک حسابرس صلاحیت دار و ماهر، انتظار کشف هرچه بیشتر اشتباهات موجود در گزارشهای مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف شده به مقامات ذیصلاح، به استقلال او بستگی دارد (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶). بیشتر پژوهشگران برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می باید قضاوت حرفه ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی صیلاحیت، بیطرفی، خبرگی، ماهیت و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورتهای مالی به کار گیرند (باباجانی و محسنی نیا، ۱۳۹۹).

اگرچه مطالعات متعدد نشان می دهد که حسابرسی داخلی با کیفیت بالا مزایای مختلفی، مانند بهبود کنترل های داخلی، بازدارندگی سوء رفتار مدیریت، افزایش به موقع و کیفیت گزارشگری مالی و محدود کردن مدیریت سود، را به همراه دارد. مطالعات اندکی عوامل تعیین کننده رویه های حسابرسی داخلی را بررسی می کنند. ارزش اقتصادی حسابرسی داخلی فراتر از گزارش دهی مالی است (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶؛ جیانگ و همکاران^۸، ۲۰۲۰). مطالعات فراوان نشان می دهد

¹ Abbott

² Davidson et al

³ Johl et al

⁴ Messier et al

⁵ Prawitt et al

⁶ Abbott et al

⁷ Bame-Aldred

⁸ Jiang et al

که موثر است حسابرسی داخلی با بهبود کنترل های داخلی بر گزارشگری مالی (لین و همکاران^۱، ۲۰۱۱؛ مازا و آزالی^۲، ۲۰۱۵)، کاهش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و واقعی (پراویت و همکاران، ۲۰۰۹؛ غالب و همکاران^۳، ۲۰۲۰)، جلوگیری از تقلب ارتقای بهنگام گزارشگری مالی؛ گروس و همکاران^۴، ۲۰۱۷)، کاهش ریسک و کاهش هزینه های حسابرسی خارجی کمک می کند (کارسلو و همکاران، ۲۰۲۰).

یک حسابرسی داخلی قوی همچنين با عملکرد عملیاتی برتر (چن و همکاران^۵، ۲۰۲۰؛ جیانگ و همکاران، ۲۰۲۰) و تحریک یادگیری سازمانی و تغییرات مثبت مرتبط است (روسی و همکاران^۶، ۲۰۲۰). علاوه بر این، آیین نامه اجرایی حسابرسی داخلی جدید تشخیص می دهد که حسابرسی داخلی برای محافظت از دارایی ها، شهرت و پایداری سازمان ها حیاتی است (موسسه مجاز حسابرسان داخلی^۷، ۲۰۲۰).

در میان تحقیقات اولیه در مورد اقدامات حسابرسی داخلی، مطالعاتی هستند که عوامل مرتبط با اندازه و سرمایه گذاری در حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار دادند. اینها عبارتند از اندرسون، کریست^۸ (۲۰۱۲)، جانستون، و ریتنبرگ^۹ (۲۰۱۲) در ایالات متحده (ایالات متحده)؛ سارنس و عبدالحمیدی^{۱۰} (۲۰۱۱) در بلژیک؛ الحجری^{۱۱} (۲۰۱۷) در کویت؛ و الضماری و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۸) در مالزی نیز وجود مطالعاتی دارد که انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی را بررسی می کند و اتخاذ برنامه های حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک (کوترز و لوبه^{۱۳}، ۲۰۱۴؛ زین العابدین^{۱۴}، ۲۰۱۷).

رویکرد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک

سازمان ها به طور فزاینده ای مدیریت ریسک را تایید و بر آن تاکید می کنند زیرا ریسک ها می توانند پایداری را تهدید کنند. حسابرسی داخلی در یک کسب و کار نقش حیاتی در کمک به شرکت ها در مدیریت ریسک ها با ارائه خدمات مشاوره ای برای بهبود و ارزیابی فرآیند مدیریت ریسک ایفا می کند. اسپیرا و پیچ^{۱۵} (۲۰۰۳) اظهار می دارند که حسابرسی داخلی مدرن مبتنی بر ریسک است. استاندارد عملکرد حسابرسی داخلی ۲۰۱۰ نیازمند حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک است که برای بقا و موفقیت شرکت ها در دنیای تجارت پیچیده، متلاطم و نامطمئن الزامی میباشد. استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک بر اهمیت ارزیابی خطرات ذاتی در اهداف عملیاتی و استراتژیک آن تاکید می کند (سلیم و مک نامی^{۱۶}، ۱۹۹۹). حسابرسی داخلی باید خطرات را در یک یکپارچه ارزیابی کند. فقدان نظارت یکپارچه و نظارت ناکارآمد خطرات در سطوح عملیاتی و استراتژیک می تواند منجر به قرار گرفتن در معرض خطر شود. استفاده از یک رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک می تواند تضمین کند فعالیت های حسابرسی داخلی بر حوزه های مورد توجه سازمان ها متمرکز است. جریانی از ادبیات، به مزایایی که از طرح حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک استفاده می کنند نصیب شرکت ها می

¹ Lin et al

² Mazza & Azzali

³ Ghaleb et al

⁴ Gros, et al

⁵ Chen et al

⁶ Roussy et al

⁷ Chartered Institute of Internal Auditors

⁸ Anderson and Christ

⁹ Johnstone and Rittenberg

¹⁰ Sarens and Abdolmohammadi

¹¹ Alhajri

¹² Al-Dhamari

¹³ Coetzee & Lubbe

¹⁴ Zainal Abidin

¹⁵ Spira and Page

¹⁶ Selim & McNamee

شود، اشاره می کند. سارنس و همکاران^۱ (۲۰۱۲) و مارتینو و همکاران^۲ (۲۰۱۹) نشان می دهند که حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی از طریق فعالیت‌های مربوط به بررسی سیاست‌ها و رویه‌های حاکمیتی، حسابرسی‌های مربوط به اخلاق، مشارکت می نماید (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

زمانی که حسابرسی داخلی برنامه ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک را اتخاذ می کند، رابطه بین استراتژی و عملکرد افزایش می یابد. کوتزی و لوبه^۳ (۲۰۱۴) بلوغ حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را با اثربخشی حسابرسی داخلی مرتبط می‌دانند. جریان دیگری از ادبیات در مورد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بر ویژگی‌های خاص شرکت مرتبط با پذیرش رویکردهای مبتنی بر ریسک در فرآیند حسابرسی داخلی تمرکز دارد.

زینال‌العابدین (۲۰۱۷) دریافت که ویژگی‌های خاص کمیته حسابرسی و شیوه‌های مدیریت ریسک بر اجرا حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در میان شرکت‌های مالزیایی تأثیر می‌گذارد. کاستانه‌ایرا و همکاران^۴ (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که بر اساس یک پرسشنامه نظرسنجی، پذیرش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در بین شرکت‌های بین‌المللی و شرکت‌های بومی در پرتغال رایج‌تر است (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

ارتباط بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و بهترین شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی

دو دیدگاه رقیب در ادبیات موجود در مورد اثرات احتمالی همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی بر نتایج شرکت وجود دارد. از یک طرف، عضویت‌های متعدد در کمیته‌های هیئت مدیره نشان می‌دهد که مدیران کمیته حسابرسی به دلیل شهرتشان بسیار مورد توجه هستند. برای حفظ شهرت خود، مدیران کمیته حسابرسی همپوشانی دارند و انگیزه بیشتری برای تلاش جهت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی اختصاص دهند. عضویت در کمیته‌های نظارتی مختلف هیئت مدیره نیز می‌تواند به سود سهامداران باشد، زیرا مدیران همپوشانی می‌توانند دانش آموخته‌شده از کمیته حسابرسی را در نقش‌های نظارتی خود به کار ببرند، به عنوان مثال، در کمیته پاداش و بالعکس (لیو و هسو^۵، ۲۰۱۳). با این حال، دیدگاه جایگزین استدلال می‌کند که تعهدات زمانی و حجم کاری مدیران کمیته حسابرسی ممکن است زمانی که آنها در چند کمیته فرعی در یک شرکت عضو هستند طولانی شود. تلاش ناچیز نظارتی کمیته حسابرسی به دلیل تعهد بیش از حد ممکن است بر نتایج حسابداری و حسابرسی تأثیر منفی بگذارد (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

با این حال، فرناندز مندز و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهند که مدیران کمیته حسابرسی با هم تداخل دارند با احتمال کمتری برای دریافت نظر حسابرسی واجد شرایط و هزینه‌های حسابرسی کمتر در استرالیا مرتبط هستند. اینها نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل ریسک حسابرسی کمتری را با نظارت بهبود یافته از همپوشانی مدیران درک می‌کنند. کالکار^۶ (۲۰۱۷)، همچنین یک رابطه منفی بین همپوشانی عضویت در کمیته‌های نظارت هیئت‌مدیره و حق الزحمه حسابرسی نشان می‌دهد، مطابق با این تصور که هزینه‌های حسابرسی پایین نشان‌دهنده ریسک کمتر حسابرسی مرتبط با حضور اعضای کمیته حسابرسی در کمیته‌های دیگر است. در همین حال، حبیب و بهویان^۷ (۲۰۱۶) و سلطانا و همکاران^۸ (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که شرکت‌های استرالیایی، با مدیرانی که هم‌زمان در کمیته حسابرسی و پاداش در یک شرکت خدمت می‌کنند، مدیریت سود پایین‌تری دارند که نشان‌دهنده اثر هم‌افزایی انتقال اطلاعات است. به همین

¹ Sarens et al

² Martino et al

³ Coetzee and Lubbe

⁴ Castanheira et al

⁵ Liao & Hsu

⁶ Kalelkar

⁷ Habib and Bhuiyan

⁸ Sultana et al

ترتیب، یک مطالعه در انگلستان توسط غفران و یاسمین (۲۰۱۸) نشان می دهد که رئیس کمیته حسابرسی که در کمیته های متعدد خدمت می کند، درک کامل تری از شرکت به دست می آورد و این دیدگاه گسترده تر به بهبود و به موقع بودن گزارشگری مالی کمک می کند. با توجه به پیش بینی های نظری رقابتی فوق در مورد ارتباط بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های حسابرسی داخلی، مشخص نیست که کدام نظریه (فرضیه کسب و کار در مقابل فرضیه سرریز دانش) با شواهد تجربی سازگار است (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

ارتباط بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و بهترین شیوه های اجرای حسابرسی داخلی

همچنین تحقیقات زیادی در مورد تخصص مالی کمیته حسابرسی وجود دارد که نه تنها بر روی رئیس کمیته حسابرسی متمرکز دارد، بلکه کمیته حسابرسی را به عنوان یک گروه در نظر می گیرد. این مطالعات به طور کلی نشان می دهد که قابلیت کمیته حسابرسی زمانی تقویت می شود که اعضا دارای تخصص مالی حسابداری باشند. کریشان و ویسواناتان^۱ (۲۰۰۸) نشان می دهند که تخصص مالی حسابداری کمیته حسابرسی با محافظه کاری حسابداری بیشتر همراه است، در حالی که این اثر برای تخصص مالی غیرحسابداری مشهود نیست. به همین ترتیب، دهلیوال و همکاران^۲ (۲۰۱۰) و کوهن و همکاران^۳ (۲۰۱۴) مستند می کنند که تأثیر مثبتی بین وجود یک کارشناس مالی در کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، زمانی که کارشناس دارای تخصص مالی حسابداری باشد، آشکارتر می شود. به طور مشابه دیفاند و همکاران^۴ (۲۰۰۵) نشان می دهد که بازار سهام به انتصاب اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی حسابداری واکنش مثبت نشان می دهد. علاوه بر این، سلطانا و همکاران (۲۰۱۵)، آباد و براوو^۵ (۲۰۱۸)، و لی و پارک (۲۰۱۹) مشاهده کردند که تخصص حسابداری کمیته حسابرسی تاخیر حسابرسی را کاهش می دهد، افشای اطلاعات آینده نگر را افزایش می دهد و دستکاری را کاهش می دهد. با این حال، غفران و اوسالیوان (۲۰۱۷) دریافتند که تخصص غیرحسابداری کمیته حسابرسی به جای تخصص حسابداری باعث افزایش هزینه های حسابرسی می شود که نشان دهنده شدت حسابرسی و تلاش حسابرسی در انگلستان است. در همین حال، گوه و همکاران^۶ (۲۰۱۰) نشان می دهد که فقط تخصص مالی غیرحسابداری و نه تخصص حسابداری به طور مثبت با به موقع بودن اصلاح نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی مرتبط است. علاوه بر این بادولاتو و همکاران^۷ (۲۰۱۴) دریافتند که تخصص مالی کمیته حسابرسی ایالات متحده بی نظمی های حسابداری را محدود نمی کند، مگر اینکه کمیته حسابرسی نیز جایگاه بالایی داشته باشد. تحقیقات فراوانی که در بالا مورد بحث قرار گرفت نشان می دهد که نظارت کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی زمانی که رئیس کمیته دارای تخصص مالی حسابداری باشد، افزایش می یابد. بر این اساس، پیش بینی می شود که یک رئیس کمیته حسابرسی با تخصص مالی حسابداری می تواند کیفیت اجرای حسابرسی داخلی را از طرق مختلف تحت تأثیر قرار دهد و بهبود بخشد. اولاً، رئیس کمیته حسابرسی با چنین تخصص در ارزیابی طرح حسابرسی داخلی شرکت و مناسب بودن آن صلاحیت دارند. آنها همچنین می توانند مسائل ارزیابی ریسک را با شناسایی و به حداقل رساندن قرار گرفتن در معرض خطر مدیریت کنند یک کمیته حسابرسی با دانش حسابرسی و گزارشگری مالی می تواند قضاوت حسابرس را درک کند و به اختلافات حسابرس و مدیریت رسیدگی کند. بر اساس این انتظار که یک رئیس کمیته حسابرسی با تخصص حسابداری

¹ Krishnan and Visvanathan

² Dhaliwal et al

³ Cohen et al

⁴ DeFond et al

⁵ Abad and Bravo

⁶ Goh et al

⁷ Badolato et al

به القای شیوه های حسابرسی داخلی بهتر کمک می کند، و فرض می شود که تخصص مالی حسابداری رئیس کمیته حسابرسی به میزان قابل توجهی با اثربخشی شیوه های حسابرسی داخلی مرتبط است (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

پیشینه تحقیق

مرادی و همکاران (۱۳۹۹)، رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی با کنترل های داخلی و مدیریت سود را بررسی نمودند. نتایج تحقیق نشان داد که بین اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی و ضعف کنترل های داخلی و مدیریت سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد اما بین اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

باباجانی و محسنی نیا (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق، حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی داخلی بر دو متغیر «عدم تقارن اطلاعاتی» و «کیفیت گزارشگری مالی» تأثیر معناداری نداشته است؛ ازاینرو لازم است توجه جدیتری به مقوله کیفیت حسابرسی داخلی انجام شود و با اتخاذ سازوکارهای مناسب، زمینه ارتقای هرچه بیشتر کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکتهای فراهم شود.

تحریری و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی رابطه بین ویژگیهای رئیس کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی به موقع پرداختند نتایج تحقیق نشان داد که بین تخصص مالی و تجربی رئیس کمیته حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

ون حسین و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی رابطه بین همپوشانی و تخصص رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی با شیوه های اجرای حسابرسی داخلی، به ویژه عدم افشای انطباق اقدامات با چارچوب حرفه ای بین المللی و عدم وجود منشور حسابرسی داخلی رابطه ضعیف دارد. علاوه بر این، تخصص رئیس کمیته حسابرسی با پذیرش بیشتر شیوه های حسابرسی داخلی ریسک محور مرتبط است.

فری و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی اینکه چگونه کمیته حسابرسی به موانع پردازش اطلاعات رسیدگی می کند پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که محدودیت زمان و تخصص رئیس کمیته حسابرسی بر حسابرسی داخلی تأثیر منفی دارد. واداسی و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج تجربی نشان داد که حرفه ای سازی حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می گذارد، زیرا سهم حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی برای سازمان هایی که عملکرد حسابرسی داخلی با استانداردهای حسابرسی داخلی مطابقت دارد و حسابرسان داخلی دارای گواهینامه های حرفه ای هستند، بهبود می یابد. همچنین یافته ها نشان داد که سهم حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی توسط برخی ویژگی های خاص شرکت، یعنی دوگانگی مدیرعامل و کیفیت کمیته حسابرسی شکل می گیرد.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است. در این تحقیق هدف، تعیین میزان رابطه متغیر هاست. برای این منظور بر حسب مقیاس های اندازه گیری متغیرها، شاخص های مناسبی اختیار می شود.

اطلاعات مورد نیاز شرکتهای منتخب با مراجعه به صورتهای مالی و یادداشتهای توضیحی همراه صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه کدال و نرمافزار رهآورد نوین گردآوری شده اند. در نهایت، نتایج حاصل از اندازه گیری متغیرها، بمنظور محاسبات آماری وارد نرم افزار Eviews8 می شود. در این تحقیق، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه ها، از الگوی رگرسیون حداقل مربعات معمولی بصورت داده ترکیبی استفاده می شود..
جامعه آماری این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سال ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ است که به ویژگی زیر داشته باشند.

پایان دوره مالی شرکتهای نمونه ۲۹ اسفند هر سال باشد.
شرکتهای نمونه جزو بانکها، بیمه ها، شرکتهای سرمایه گذاری و هلدینگ نباشد.
شرکتهای در طی دوره مورد بررسی تغییر دوره نداده باشند.
با توجه به محدودیتهای ذکر شده نمونه نهایی تحقیق ۱۰۲ شرکت و ۵۱۰ مشاهده می باشد.

فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
فرضیه دوم: بین تخصص مالی (حسابداری) رئیس کمیته حسابرسی و شیوه های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته

شیوه های اجرای حسابرسی داخلی (IAEM)

در این تحقیق از شاخص های زیر برای اندازه گیری شیوه های اجرای حسابرسی داخلی استفاده می شود:
برقراری و اجرای مفاد دستورالعمل کنترل داخلی: اگر شرکتی اعلام کند حسابرسی داخلی از مفاد دستورالعمل کنترل داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار پیروی می کند، مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

حسابرسی مبتنی بر ریسک: اگر شرکتی اعلام کرد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را اتخاذ می کند، مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

منشور حسابرسی: اگر شرکتی اعلام کند که منشور حسابرسی داخلی دارد، مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

در نهایت مجموع سه معیار بالا تقسیم بر عدد سه شده و شیوه اجرای حسابرسی داخلی محاسبه می گردد (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

متغیر مستقل تحقیق

همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی (ACOV LAP)

اگر رئیس کمیته حسابرسی همزمان در سایر کمیته های شرکت (مانند کمیته ریسک، کمیته پاداش، کمیته سرمایه گذاری و...) حضور داشته باشد مقدار این متغیر برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود (ون حسین و همکاران، ۲۰۲۱).

تخصص رئیس کمیته حسابرسی (ACFEXP)

اگر رئیس کمیته حسابرسی دارای تحصیلات دانشگاهی (کارشناسی ارشد یا دکتری) در رشته حسابداری و مالی داشته باشد مقدار این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی تحقیق طبق تحقیق ون حسین و همکاران (۲۰۲۱) به شرح زیر است:

ACSIZE: اندازه کمیته حسابرسی، برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد اعضای کمیته حسابرسی.

ACTENURE: برابر است با تعداد سالهای حضور رئیس کمیته حسابرسی در شرکت.

BSIZE: اندازه هیئت مدیره، برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد اعضای هیئت مدیره.

BIND: استقلال هیئت مدیره برابر است با نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره.

LNSIZE: برابر است با لگاریتم طبیعی کل داراییها در پایان دوره مالی.

LEVERAG: برابر است با نسبت کل بدهی به کل داراییهای شرکت در پایان دوره مالی.

مدل آزمون فرضیه ها

برای بررسی فرضیه های تحقیق مطابق با تحقیق ون حسین و همکاران (۲۰۲۱) از مدل رگرسیونی زیر استفاده می شود:

$$IAEM_{i,t} = a_0 + b_1ACOVLP_{i,t} + b_2ACFEXP_{i,t} + b_3ACSIZE_{i,t} + b_4ACTENURE_{i,t} + b_5BSIZE_{i,t} + b_6BIND_{i,t} + b_7LNSIZE_{i,t} + b_8LEVERAGE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

یافته های تحقیق

آمار توصیفی

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای مدل اصلی تحقیق

متغیر/آماره	میانگین	میان	بیشینه	کمیته	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
IAEM	۰/۹۴	۱	۱	۰	۰/۲۰	۰/۲	-۳/۹۳
ACOVLP	۰/۰۹	۰	۱	۰	۰/۲۸	۲/۸	۹/۱۸
ACFEXP	۰/۸۶	۱	۱	۰	۰/۳۴	-۲/۰۸	۵/۳۴
ACSIZE	۱/۰۸	۱/۰۹	۱/۶	۰	۰/۲۴	-۲/۸۵	۱۵/۴۳
ACTENURE	۱/۷	۱	۴	۰	۱/۲۶	۰/۷۲	۲/۲۱
BSIZE	۱/۶۱	۱/۶	۱/۹۴	۱/۶	۰/۰۳	۸/۰۲	۶/۵۹
BIND	۰/۶۷	۰/۶	۱	۰/۲	۰/۱۷	-۰/۰۵	۲/۵۶
LNSIZE	۱۴/۸	۱۴/۵	۲۰/۷	۱۱/۳۶	۱/۵۳	۱/۰۲	۴/۷
LEVERAG	۰/۵۱	۰/۵۰	۱/۶	۰/۰۴	۰/۱۱	۰/۴۸	۳/۲۴
تعداد مشاهدات	۵۱۰	۵۱۰	۵۱۰	۵۱۰	۵۱۰	۵۱۰	۵۱۰

پارامترهای پراکندگی، به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از جمله مهمترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه شرکت (LNSIZE) برابر $1/53$ و برای متغیر اندازه هیئت مدیره (BSIZE) برابر با $0/03$ است که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش، به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می‌باشند.

میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر منفی باشد، چولگی به چپ وجود خواهد داشت. به عنوان مثال ضریب چولگی متغیر همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی (ACOV LAP) برابر با $2/8$ می‌باشد، یعنی این متغیر چولگی به راست دارد و به این اندازه از مرکز تقارن انحراف دارد. متغیر اندازه هیئت مدیره (BSIZE) بیشترین و استقلال هیئت مدیره (BInd) کمترین عدم تقارن را نسبت به توزیع نرمال دارد.

میزان کشیدگی منحنی فراوانی نسبت به منحنی استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. اگر کشیدگی حدود صفر باشد، منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضعیت متعادل و نرمال خواهد داشت، اگر این مقدار مثبت باشد منحنی برجسته و اگر منفی باشد منحنی پهن می‌باشد. کشیدگی تمامی متغیرهای این مدل مثبت است. متغیر اندازه کمیته حسابرسی (ACsize) بیشترین برجستگی و متغیر تصدی رئیس کمیته حسابرسی (ACTENURE) کمترین برجستگی را نسبت به منحنی نرمال دارد.

آزمون عدم همبستگی میان متغیرهای مدل

جدول (۲): آزمون عدم هم بستگی متغیرهای مدل اصلی

متغیر	ACOVLA P	ACFEXP	ACSIZE	ACTE NURE	BSIZE	BIND	LNSI ZE	LEVE RAG
ACOV LAP	۱							
ACFEXP	-۰/۰۳	۱						
ACSIZE	۰/۰۱۱	۰/۱۷	۱					
ACTENURE	۰/۰۱	۰/۴۰	۰/۰۱۴	۱				
BSIZE	۰/۰۷	۰/۰۰۲	۰/۰۰۷	-۰/۰۴	۱			
BIND	-۰/۰۲	-۰/۰۰۶	-۰/۰۰۶	۰/۰۴	۰/۰۱	۱		
LNSIZE	-۰/۰۳	۰/۰۱۸	۰/۰۳۲	-۰/۰۹	-۰/۰۹	-۰/۰۷	۱	
LEVERAG	۰/۰۲	۰/۰۸	۰/۱۴۸	۰/۰۵	۰/۱۱	۰/۰۴	-۰/۰۳	۱

با توجه به نتایج جدول (۲) مشخص گردید ضریب همبستگی خیلی زیاد یا خیلی کم (نزدیک به +۱ یا -۱) که نتایج تحلیل رگرسیونی را تحت تأثیر قرار دهد مشاهده نمی‌شود. در نتیجه همبستگی و هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد.

آزمون مانایی متغیرهای مدل

آزمون همبستگی مقاطع

قبل از برآورد الگوی داده‌های ترکیبی، لازم است آزمون پایایی متغیرها انجام شود. اما قبل از انجام آزمون پایایی داده‌های ترکیبی، باید آزمون وابستگی بین مقاطع به منظور انتخاب آزمون ریشه واحد مناسب انجام شود. آزمونهای مختلفی جهت بررسی پایایی متغیرهای داده‌های ترکیبی وجود دارد که انتخاب آزمون مناسب از بین آنها در گام اول نیازمند بررسی وجود وابستگی مقطعی است (بالتاجی، ۲۰۰۵). به منظور بررسی وابستگی بین مقاطع از آزمون وابستگی

بین مقاطع پسران (۲۰۱۵) که نسخه تکمیل شده آزمون پسران (۲۰۰۴) است، استفاده شده است. در صورت تایید وابستگی مقطعی در داده های ترکیبی، استفاده از روشهای مرسوم ریشه واحد داده های ترکیبی نظیر آزمون لوین، لین و چو^۱ (LIC)، ایم، پسران و شین^۲ (IPS)، احتمال وقوع نتایج ریشه واحد کاذب را افزایش خواهد داد. برای رفع این مشکل آزمونهای ریشه واحد داده های ترکیبی متعددی با وجود وابستگی مقطعی پیشنهاد شده است که آزمون ریشه واحد پسران^۳ (CIPS) از آن جمله است. آماره آزمون پسران از توزیع نرمال استاندارد پیروی کرده و توانایی کاربرد در پانلهای متوازن و غیر متوازن و مدل‌های اثرات ثابت و تصادفی را دارد. فرضیه صفر در این آزمون آنست که پسماندها همبسته نیستند و در نتیجه وابستگی مقطعی وجود ندارد. نتایج آزمون وابستگی مقطعی پسماندهای مدل در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون همبستگی مقاطع

احتمال	آماره	آزمون	مدل
۰/۱۲	۱/۳۹	Pesaran's Cross-Section Test	۱

با توجه به نتایج جدول ۳ و احتمال آزمون پسران که بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر در سطح معنی داری ۰/۹۵ رد نمی‌شود به عبارت دیگر پسماندها در میان مقاطع همبستگی ندارند و وابستگی مقطعی وجود ندارد. با توجه به عدم وابستگی مقاطع آزمون ریشه واحد با استفاده از روش لوین، لین و چو صورت می‌گیرد. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتیکه احتمال جدول کوچکتر از ۰/۰۵ باشد به احتمال ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته نمی‌شود. نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیرهای مدل به شرح جدول (۴) می‌باشد:

جدول (۴): نتایج آزمون مانایی متغیرهای مدل اصلی

Levin, lin & chut		متغیر
احتمال	آماره	
۰/۰۰۰۰	-۱۴/۲۳	IAEM
۰/۰۰۰۰	-۳۱/۱۲	ACOV LAP
۰/۰۰۰۰	-۱۲/۹۵	ACFEXP
۰/۰۰۰۰	-۵/۰۱	ACSIZE
۰/۰۰۰۰	-۲۳/۴۴	ACTENURE
۰/۰۰۰۰	-۳۱/۳۳	BSIZE
۰/۰۰۰۰	-۱۶/۶۲	BIND
۰/۰۰۰۰	-۲۴/۳۲	LNSIZE
۰/۰۰۰۰	-۲۲/۱۲	LEVERAG

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۴) مشخص گردید که تمامی متغیرها بر اساس آزمون لوین لین و چو انجام شده در سطح مانا هستند.

آزمون نرمال بودن جملات خطا مدل

یکی از متداول ترین آزمون های به کار رفته به منظور نرمالیتی، آزمون جارک-برا (Jarque- Bera) یا به اختصار BJ میباشد. آماره آزمون از یک توزیع χ^2 با درجه آزادی ۲ با فرض صفری مبنی بر نرمالیتی توزیع خطاها، تبعیت میکند. در

¹ Levin, Lin & Chu t(LLC)

² Im, Pesaran and Shin W-stat(IPS)

³ Pesaran's Cross-Section Test

صورتیکه پسماندها به صورت نرمال توزیع شده باشند، هیستوگرام باید به صورت زنگوله ای بوده و آماره BJ معنی دار نخواهد بود. این بدین معنی است که p-value داده شده در پایین صفحه مربوط به آزمون نرمالیتی باید بزرگتر از ۰/۰۵ باشد تا فرضیه صفر نرمالیتی در سطح ۵٪ رد نشود (بدری و عبدالباقی، ۱۳۸۹). جدول زیر نتایج حاصل از آزمون نرمالیتیه پسماند مدل را نشان میدهد. با توجه به اینکه p-value برای باقیمانده های مدل بزرگتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه H_0 مبنی بر نرمال بودن جملات خطا در مدل مذکور پذیرفته میشود (بدری و عبدالباقی، ۱۳۸۹).

جدول (۵): نتایج آزمون نرمالیتیه باقیمانده مدل

ردیف	آماره چارک برا	احتمال
۱	۲۲/۹۸	۰/۰۵

آزمون همسانی واریانس جملات خطا مدل

یکی از پیش فرض های مدل رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطا است. به طوری که با وجود ناهمسانی واریانس در مدل، افزایش یا کاهش در متغیر مستقل، واریانس متغیر وابسته که برابر با واریانس پسماند است تغییر می کند. در این تحقیق برای بررسی همسانی واریانس ها در داده های ترکیبی از روش بروش پاگان-گادفری استفاده می شود. در این روش، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس ها و فرض مخالف آن ناهمسانی واریانس ها در نظر گرفته می شود. جدول (۶) نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی مدل را نشان می دهد.

جدول (۶): نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی در مدل

روش	مقدار	احتمال
Method	Value	P-value
Bartlett	۴/۰۸	۰/۰۸

با توجه به سطح معنی داری بدست آمده در جدول بالا که بیشتر از ۰/۰۵ است می توان نتیجه گرفت که جملات خطای مدل دارای واریانس همسان میباشند.

نتایج آزمون اف لیمر و هاسمن مدل تحقیق

جدول (۷) نتایج آزمون F لیمر مدل را نشان می دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون F لیمر کوچکتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل از مدل داده های پانل (Panel) استفاده خواهد شد.

جدول (۷): آزمون اف لیمر (چاو) مدل اول تحقیق

آماره	مقدار	P-Value	نتیجه آزمون
F لیمر	۴/۳۵	۰/۰۰۰	Panel

در مرحله بعد به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا عرض از مبدأ بصورت اثرات ثابت است یا اینکه در ساختار واحدهای مقطعی بصورت تصادفی عمل می کند. همانطور که در فصل سوم گفته شد آماره این آزمون که برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی بودن تفاوت های واحدهای مقطعی است دارای توزیع کای- دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل بوده است. جدول (۸) نتایج مربوط به آزمون هاسمن مدل های را نشان می دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون هاسمن در مدل های فوق کمتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل توجیه می شود که الگوی مناسب، الگوی مبتنی بر الگوی اثرات ثابت می باشد.

جدول (۸): نتایج آزمون هاسمن مدل تحقیق

آماره	مقدار	P-Value	نتیجه آزمون
Cross-section Random	۱۰۶/۶	۰/۰۰۰	اثرات ثابت (FE)

آزمون فرضیه‌های تحقیق

جدول (۹): نتایج حاصل از برآورد مدل

متغیر وابسته: IAPROF			
متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	P-value
C	۰/۵۳	۴/۲۱	۰/۰۰۰
ACOV LAP	۰/۰۰۰۵	۰/۰۷	۰/۹۳۷
ACFEXP	۰/۲۳۷	۱۲/۳۲	۰/۰۰۰
ACSIZE	۰/۰۸۵	۴/۵۶	۰/۰۰۰
ACTENURE	-۰/۰۰۱	۱/۰۷	۰/۲۸۲
B SIZE	-۰/۰۰۰۶	-۰/۰۰۹	۰/۹۹۲
BIND	-۰/۰۰۳	-۰/۳۵	۰/۷۲۳
LNSIZE	۰/۰۰۶	۱/۵۱۲	۰/۱۳۱
LEVERAG	۰/۰۱۲	۰/۹۷	۰/۳۳۱
ضریب تعیین ۰/۵۲		ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۴۹	
آماره دوربین واتسون ۲/۰۹	آماره F	۳/۹۸	احتمال آماره F ۰/۰۰۰

فرضیه اول تحقیق بیان می‌کند که بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. همانطور که در نتایج جدول (۹) مشاهده می‌گردد، ضریب متغیر مستقل همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی (ACOV LAP) که نشان دهنده رابطه بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی برابر با (۰/۰۰۰۵) و سطح معنی داری (p-value) این متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر با متغیر وابسته رابطه معنی داری ندارد. به عبارت دیگر بین همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود ندارد (عدم تایید فرضیه اول تحقیق).

فرضیه دوم تحقیق بیان می‌کند که بین تخصص مالی (حسابداری) رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. با توجه به نتایج جدول (۹) و ضریب متغیر مستقل تخصص مالی و حسابداری (ACFEXP) که نشان دهنده رابطه بین تخصص مالی و حسابداری رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی است برابر با (۰/۲۳۷) و سطح معنی داری (p-value) این متغیر کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر با متغیر وابسته رابطه مثبت و معنی داری دارد. به عبارت دیگر بین تخصص مالی و حسابداری رئیس کمیته حسابرسی و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد (تایید فرضیه دوم تحقیق). از بین متغیرهای کنترلی نیز متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی (ACSIZE) رابطه مثبت و معنی داری با متغیر وابسته تحقیق دارد.

نتایج مندرج در جدول (۹) همچنین نشان می‌دهد که ضریب تعیین این مدل برابر ۰/۵۲ است. این عدد بیانگر آن است که حدود ۵۲ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مذکور قابل توضیح می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه p-value آماره F، کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، میتوان گفت که در سطح اطمینان ۹۵٪ مدل معنی داری است و از اعتبار بالایی

برخوردار است. علاوه بر این آماره دوربین واتسون مدل ۲/۰۹ است و از آنجا که این عدد نزدیک به ۲ است، میتوان گفت که در این مدل خود همبستگی مرتبه اول وجود ندارد (تأیید یکی از مفروضات رگرسیون).

نتیجه گیری

علیرغم مزایای سازمانی مختلفی که می‌توان از یک حسابرسی داخلی مؤثر به دست آورد، ادبیات موجود که عوامل مرتبط با شیوه‌های حسابرسی داخلی را توضیح می‌دهد در مراحل ابتدایی خود باقی مانده است (روسی، ۲۰۱۵). در این تحقیق، نقش ریاست کمیته حسابرسی در شکل دادن به شیوه‌های حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفت. به طور دقیق‌تر، این تحقیق بر روی این موضوع تمرکز دارد که آیا عضویت رئیس کمیته حسابرسی در سایر کمیته‌های نظارت هیئت مدیره و تخصص مالی و حسابداری با نظارت بر حسابرسی داخلی مؤثر و شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی مرتبط است یا خیر.

در این تحقیق از سه معیار برای نشان دادن اثربخشی شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی، یعنی انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی، اتخاذ یک برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، و وجود منشور حسابرسی داخلی استفاده شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که تخصص مالی و حسابداری رئیس کمیته حسابرسی با برخی از اقدامات حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معنی داری دارد. اما همپوشانی رئیس کمیته حسابرسی در سایر کمیته‌ها رابطه معنی داری با اقدامات حسابرسی داخلی ندارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی که رئیس کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی و حسابداری باشد شیوه‌های حسابرسی داخلی با استفاده از دانش و تخصص این افراد تقویت می‌شود و در مقابل یافته‌ها نشان می‌دهد که بر خلاف ادبیات تحقیق عضویت رئیس کمیته حسابرسی در سایر کمیته‌های شرکت بر حجم و زمان کاری روسای کمیته حسابرسی تأثیری ندارد و تعامل رییس کمیته حسابرسی با بخش حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. با توجه به یافته‌های تحقیق سرمایه‌گذاران می‌توانند در مورد اجرای کنترل‌های داخلی مربوط به گزارش‌های مالی، مدیریت ریسک و شیوه‌های حاکمیتی به شرکت‌هایی که در آنها رئیس کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی و حسابداری باشد اعتماد نمایند. یافته‌های این تحقیق با تحقیق ون حسین و همکاران (۲۰۲۱)، مرادی و همکاران (۲۰۲۱) و توانگر و اسکافی (۱۳۹۷) همخوانی دارد اما با تحقیق فری و همکاران (۲۰۲۱) همخوانی ندارد.

پیشنهادات کاربردی تحقیق

باتوجه به یافته‌های تحقیق و تأثیر تخصص رئیس کمیته حسابرسی بر اجرای مؤثر حسابرسی داخلی، به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود، در مورد تصمیمات سرمایه‌گذاری خویش به ویژگیها و تخصص رئیس کمیته حسابرسی توجه نمایند.

به هیئت مدیره شرکت‌های بورسی پیشنهاد میشود که در ترکیب و ویژگیهای رئیس کمیته حسابرسی توجه نموده و افراد دارای تخصص مالی و حسابداری را به عنوان رئیس کمیته حسابرسی منصوب نمایند و به این ترتیب شیوه‌های حسابرسی داخلی را تقویت نمایند.

به تنظیم‌کنندگان مقررات و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که مقررات و دستورالعمل‌های لازم را در مورد نحوه و شرایط انتخاب رئیس کمیته حسابرسی تنظیم نمایند.

به سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا توصیه‌ها و الزاماتی را در زمینه شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی شامل حسابرسی مبتنی بر ریسک و منشور حسابرسی داخلی تدوین نمایند.

¹ Roussy

پیشنهاد برای تحقیقات آینده

پیشنهاد می‌شود تحقیقات آتی تاثیر تغییر رئیس کمیته حسابرسی و زمان انتصاب یک کارشناس مالی حسابداری به عنوان رئیس کمیته حسابرسی و چگونگی تاثیر این تغییرات بر شیوه‌های حسابرسی داخلی را تجزیه و تحلیل نمایند. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، تاثیر شایستگی ریس کمیته حسابرسی و قدرت کارکنان حسابرسی داخلی بر نتایج سازمانی مورد بررسی قرار گیرد.

محدودیت‌های تحقیق

محدودیت تحقیق حاضر مربوط به جمع آوری اطلاعات مربوط به حسابرسی داخلی شرکتها می‌باشد. بسیاری از شرکتها با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به شیوه‌های اجرای حسابرسی داخلی از نمونه تحقیق حذف شدند.

منابع

- ✓ مرادی، زهرا، قائمی، فاطمه، علوی، غلام حسین، (۱۳۹۹)، تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کنترل های داخلی و مدیریت سود، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱۲، شماره ۴۶، صص ۲۵۹-۲۸۰.
- ✓ توانگر حمزه کلایی، افسانه، اسکافی اصل، مهدی، (۱۳۹۷)، ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۱۸۷-۲۰۷.
- ✓ محسنی نیا، سعید، باباجانی، جعفر، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۴، صص ۱۹-۳۸.
- ✓ نظری، هیراد، سوخکیان، ایمان، تحریری، آرش، (۱۳۹۹)، ویژگی های رئیس کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی به موقع، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۱۳۱-۱۶۵.
- ✓ Abernathy, J. L., Beyer, B., Masli, A., & Stefaniak, C. (2014). The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs and financial reporting timeliness. *Advances in Accounting*, 30(2), 283-297.
- ✓ Alzoubi, E. (2019), Audit committee, internal audit function and earnings management: evidence from Jordan, *Meditari Accountancy Research*, Vol 27 No. 1, pp. 72-90.
- ✓ Ghafran, C., & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49 (6), 578-593
- ✓ Ghafran, C., & Yasmin, S. (2018). Audit committee chair and financial reporting timeliness: A focus on financial, experiential and monitoring expertise. *International Journal of Auditing*, 22(1), 13-24.
- ✓ Kusnadi, Y., Leong, K. S., Suwardy, T., & Wang, J. (2016). Audit committees and ifinancial reporting quality in Singapore. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 197-214
- ✓ KPMG. (2018). The role of the audit committee chair. Retrieved from <https://boardleadership.kpmg.us/content/dam/boardleadership/en/pdf/2018/the-role-of-audit-committee-chair-new.pdf>. Accessed on November 10, 2020.
- ✓ Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: A post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing &*

- ✓ Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting Perspectives*, 17(3), 345–385.
- ✓ Roussy, M., Barbe, O., & Raimbault, S. (2020). Internal audit: From effectiveness to organizational significance. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322–342.
- ✓ Vadasi, C., Bekiaris, M. and Koutoupis, A.G. (2021), "The impact of audit committee characteristics on internal audit professionalization: empirical evidence from Greece", *Accounting Research Journal*, Vol. 34 No. 5, pp. 447-470. <https://doi.org/10.1108/ARJ-05-2020-0091>.
- ✓ Wan-Hussin, Wan Nordin & Fitri, Hadiati & Salim, Basariah. (2021). Audit committee chair overlap, chair expertise, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*. 44. 10.1016/j.intaccaudtax.2021.100413.
- ✓ Zainal Abidin, N. H. (2017). Factors influencing the implementation of risk-based auditing. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 361–375.
- ✓ Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495–515.

