

بررسی عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

مریم صفرپور^۱

فرزین خوشکار^۲

نازیلا ناهید^{۳*}

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۹/۰۵ تاریخ چاپ: ۱۳۹۸/۰۹/۱۱

چکیده

هدف پژوهش حاضر شناخت تاثیرات عوامل مرتبط با میزان عملکرد حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. روش پژوهش این تحقیق از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی است که با استفاده از داده های ثانویه مستخرج از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تحلیل رابطه ی همبستگی می پردازد. جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که از سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶ در بورس فعال بوده اند که از میان آنها تعداد ۸۲ شرکت به روش حذف سیستماتیک به عنوان نمونه آماری پژوهش مورد گزینش قرار گرفتند. برای تحلیل داده ها از الگوی رگرسیونی معرفی شده با استفاده از نرم افزار ایویوز استفاده شد. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که مالکیت توزیع شده شرکت بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد. همچنین، اندازه شرکت بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد. نتایج نشان داد، نسبت دارایی های شرکت بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد. نتایج نشان داد، نوع صنعت بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد. نتایج نشان می دهد که اگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد؛ به احتمال زیاد عملکرد حسابرسی داخلی افزایش می یابد و به همین دلیل می تواند زمان مورد نیاز برای صدور گزارش حسابرسی را به شدت کاهش دهند. نتایج نشان داد مدیریت ریسک بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد.

واژگان کلیدی

عملکرد حسابرسی داخلی، مالکیت توزیع شده، نسبت دارایی های، مدیریت ریسک

^۱ گروه مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران m.safarpoor@hnhk.ac.ir

^۲ گروه مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران f.khoshkar@hnhk.ac.ir

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران (* نویسنده مسئول: nahid.n@hnhk.ac.ir)

۱. مقدمه

این تحقیق به بررسی عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. علی رغم توجه های مقرراتی به عملکرد حسابرسی داخلی و کوشش های تحقیقاتی حسابرسی که به مطالعه ی جنبه های حاکمیت شرکتی در سال های اخیر می پردازند تحقیقات کمی به مطالعه ی عوامل تاثیرگذار بر سرمایه گذاری شرکت ها در عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته اند (مانند اندازه ی عملکرد حسابرسی داخلی) اگرچه بعضی از مطالعات قبلی به طور تجربی به بررسی عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته اند که نویسندگان آنها نیز از دانش بالایی برخوردارند اما اغلب این مطالعات در شرایط بازارهای کشورهای توسعه یافته انجام شده است و هیچ مطالعه ای در سایر بخش های جهان صورت نگرفته است (الهجری^۱، ۲۰۱۷).

حسابرسی داخلی در مسیری قرار دارد که در چند سال آینده نیاز خواهد داشت در روش ها، ابزار و تکنیک های سنتی خود به منظور رویارویی با الزامات قانونی جدید برای راهبری شرکتی و استاندارد های جدید مدیریت ریسک، تغییراتی ایجاد نماید. این الزامات جدید به گونه ای طراحی شده اند تا اطمینان بیشتری از توانایی سازمان در مدیریت ریسک فراهم نماید که تغییرات عمده در عملکرد حسابرسی داخلی و حمایت از آن توسط هیئت مدیره را می طلبد (شورتريد، فریزر، پاردی و شانفیلد^۲، ۲۰۱۴).

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی از این موارد است: اطلاعات مالی صحیح و قابل اعتمادند، سازمان در انطباق با سیاست ها، نقشه ها، رویه ها، قوانین و مقررات و قراردادها است، دارایی ها در برابر خسارت و سرقت محافظت شده اند، منابع به نحوی اثر بخش و مقرون به صرفه به کار گرفته شده اند و اهداف مشخص شده برای عملیات و برنامه ها، قابل دستیابی اند. حسابرسی داخلی روی ارزیابی این سیستم یا چارچوب کنترل داخلی متمرکز است. گونه دوم کار حسابرسی که حسابرسان به اجرای آن راهنمایی شده اند، بررسی صحت و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی و عملیاتی و ابزار مورد استفاده برای شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی و گزارش این اطلاعات است. حسابرسان داخلی باید سیستم های اطلاعاتی را بیازمایند و تعیین کنند که آیا سوابق و گزارش های مالی و عملیاتی شامل اطلاعات صحیح، قابل اعتماد، به موقع، کامل و مفید می باشند و اینکه آیا کنترل های نگهداری سوابق و گزارشگری کافی و موثر هستند یا خیر. بررسی سیستم های مقرر، به منظور کسب اطمینان از مطابقت با سیاست ها، طرح ها، رویه ها، قوانین و مقررات، نشانگر رکن سوم فعالیت های حسابرسی است که توسط استانداردها تشریح شده است. مدیریت اجرایی مسئول برقراری سیستم هایی به منظور حصول اطمینان از تطابق با این الزامات است و نقش حسابرسان داخلی تعیین این است که آیا سیستم های طراحی شده توسط مدیریت، کافی و موثر هستند و آیا فعالیت های حسابرسی شده با الزامات مقتضی منطبق می باشند یا خیر (فادزیل و همکاران^۳، ۲۰۰۵).

گسترش بیش از بیش سرمایه گذاری در سهام شرکت ها از طریق بورس اوراق بهادار به رشد روز افزون شرکت های سرمایه گذاری و سرمایه گذاران منجر شده است (بهرامیان، ۱۳۹۰). شرکت های سرمایه گذاری دارای ماهیت خاص بوده و فعالیت اصلی اینگونه شرکت ها خرید و فروش سهام می باشد که امروزه معاملات آنلاین و معاملات آتی نیز بوجود آمده است. از سوی دیگر، هدف اولیه گزارشگری مالی و ارائه صورت های مالی، برآوردن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان

1 Alhajri

2 Shorterreed, Fraser, purdy, Schanfield

3 Fadzil, Haron, & Jantan

است و سرمایه‌گذاران بخش اصلی و عمده این استفاده‌کنندگان را تشکیل می‌دهند. اطلاعاتی که از طریق گزارشگری مالی فراهم می‌شود هنگامی رافع نیازهای استفاده‌کنندگان خواهد بود که از ویژگی‌های کیفی مشخصی برخوردار باشند. اهم ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن است. تحقق این ویژگی‌ها در مجموع، دستیابی به اطلاعات سودمند و حصول اطمینان از رعایت الزامات مقرر برای نیل به هدف‌های تدوین شده، مستلزم فراهم کردن ترتیبات، سیاست‌ها و سازوکارهایی توسط مدیریت سازمان‌ها و شرکت‌هاست. اشخاص ذیعق و ذینفع در شرکت‌ها به عنوان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، همواره مایلند از کم و کیف سیاست‌ها، رویه‌ها و ترتیباتی که مدیریت در جهت حفاظت از دارایی‌ها و منافع سازمان در مقابل سوءاستفاده، سرقت، قابلیت اعتماد داده‌ها و تشویق کارکنان به رعایت مقررات و الزامات مصوب اتخاذ کرده است، آگاه شوند (بهرامیان، ۱۳۹۰).

عملکرد حسابرسی داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرا شدنی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۰). یکی از عملکرد مهم کنترل‌های داخلی، کنترل‌های محافظتی است. این کنترل‌ها به منظور جلوگیری از سوء استفاده (اختلاس) دارایی‌ها و در صورت بروز، کشف آن نوع سوء استفاده‌هاست. کنترل‌های محافظتی بر ادعاهای وجود کامل بودن و مالکیت تاکید دارند. می‌توان کنترل‌های محافظتی را با مولفه‌های کنترل‌های در دسترس و کنترل‌های پاسخگویی (مسئولیت دهی) مورد سنجش قرار داد (نیکبخت، رضایی و منتی، ۱۳۹۶). همچنین کنترل‌های صحت از دیگر عملکرد مهم کنترل‌های داخلی است، این نوع کنترل به منظور خودداری از اشتباهات و کشف آنها هنگام ثبت و ارائه داده‌های صورت‌های مالی طراحی می‌شوند. کنترل‌های صحت بیشتر تایید کننده ادعاهای ارزشیابی و ارائه می‌باشند. کنترل‌های صحت را نیز می‌توان با مولفه‌های کنترل بازدارنده و کنترل‌های اکتشافی سنجید. کنترل‌های بازدارنده از دیگر عملکرد مهم کنترل‌های داخلی است، عبارتست از ویرایش داده‌های ورودی سامانه، مانع از بروز اشتباه‌ها و تقلب‌ها می‌شوند. کنترل‌های اکتشافی از دیگر عملکرد مهم کنترل‌های داخلی است، عبارتست از صورت مغایرت‌های بانکی کاهانه، در حالی که تصدیق می‌کنند، آن اشتباه‌ها و تقلب‌ها در شرایط مطلوب رخ می‌دهند. برای یافتن رخداد‌های مهم مطابق واقعیت، یک کنترل دو گانه (دو طرفه) ارائه می‌نمایند.

مرور ادبیات نشان می‌دهد که تحقیقات گسترده‌ای در حوزه‌های مختلف حسابرسی داخلی صورت گرفته، اما ارائه چارچوب جامعی از عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در این ادبیات در سطح ایران و جهان نادیده گرفته شده است (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷). حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می‌کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و فعالیت‌های حاکمیتی را ارزیابی می‌کند و بهبود می‌بخشد (انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۰۰). بررسی پیشینه پژوهشی بیانگر این است که تا کنون تحقیقی با عنوان پژوهش حاضر در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران انجام نشده است، لذا خلأ پژوهشی زیادی در این موضوع

وجود دارد. انجام این پژوهش می تواند به رفع خلاء پژوهشی موجود کمک کند و همچنین ادبیات و پیشینه نظری علمی در موضوع حاضر را غنی کرده و به شرکت های مورد مطالعه کمک می کند تا تصمیمات دقیق و علمی در ارتباط با عملکرد حسابرسی داخلی شرکت اتخاذ کنند. این مطالعه، یک مطالعه ی نوین و خلاقانه است زیرا اولین مطالعه تجربی است که به بررسی عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. یافته های مطالعه حاضر بایستی کاربردهای مهمی هم از نظر دانشگاهی و هم از نظر کاربردی دارا باشد. برای دانشگاه ها، مطالعه حاضر ضمیمه ای را به تحقیقات تجربی بین المللی اضافه می کند که برای اولین بار به بررسی عوامل مرتبط با میزان عملکرد حسابرسی داخلی شرکتها از طریق اجرای آن در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. لذا مساله اصلی این پژوهش این است که چه عواملی با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مرتبط است؟

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

۲-۱. عملکرد حسابرسی داخلی

یک فعالیت تضمین و مشاوره مستقل، هدفمند برای ارزش گذاری و بهبود عملیات سازمان است. این سیستم به سازمان کمک می کند تا اهداف خود را با در نظر گرفتن رویکرد سیستماتیک و انضباطی برای ارزیابی و بهبود کارایی فرایندهای مدیریت، کنترل و مدیریت ریسک محقق سازد (لاک^۴، ۲۰۱۶).

۲-۲. مالکیت توزیع شده^۵

عبارتست از شرایطی که در آن شرکتها با سطح پایین تمرکز مالکیت (مالکیت توزیع شده) ممکن است قدرت کنترل و نظارت ضعیفتری را نشان دهند، زیرا سرمایه گذاران با منافع مالکیت کمتر، انگیزه کمتری برای توجه به تصمیمات استراتژیک شرکت دارند و بنابراین انگیزه کمتری برای نظارت دقیق و انضباط دارند رفتارهای اجرایی بالا در مقایسه با دارنده های سهم بزرگ، سرمایه گذاران کوچک بیشتر در معرض ضعف عملکرد شرکت قرار می گیرند (الهجری، ۲۰۱۷).

۲-۳. پیشینه نظری فرضیه های تحقیق

ایلریخ و همکاران^۶ (۲۰۱۹) به بررسی عواملی که بر استفاده درک شده از حسابرسی داخلی تاثیر گذار توسط مدیریت اجرایی و کمیته حسابرسی پرداخته است. نتایج نشان می دهد که وجود عوامل مختلفی که مربوط به هر دو گروه (به عنوان مثال گزارش های استراتژیک پروژه و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی) یا فقط یک (به عنوان مثال، تنها کمیته های حسابرسی مورد توجه در گزارش های مدیریت ریسک هستند در حالی که تنها تیم های مدیریت اجرایی در داخل گزارش های کنترل) بسته به اینکه آیا عملکرد حسابرسی داخلی بر تضمین یا مشاوره کار تمرکز دارد.

استین بارت و همکاران^۷ (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر رابطه خوب بین حسابرسی داخلی و عملکرد امنیت اطلاعات بر پیامدهای امنیت اطلاعات پرداختند. نتایج نشان داد، کیفیت رابطه تاثیر مثبتی بر تعداد ضعف های کنترل داخلی گزارش شده و حوادث عدم انطباق و همچنین تعداد حادثه امنیتی که قبل و بعد از آن باعث آسیب رساندن به سازمان شد، تاثیر می گذارد. علاوه بر این، مشخص شد که سطوح بالاتر پشتیبانی مدیریت برای امنیت اطلاعات و داشتن مأمور امنیت اطلاعات

4 Lake

5 Diffusion of ownership

6 Eulerich, Kremin, & Wood

7 Steinbart, Raschke, Gal, & Dilla

اصلی (CISO) مستقل از عملکرد فناوری اطلاعات، تأثیر مثبتی بر کیفیت ارتباط بین ممیزی داخلی و عملکرد امنیتی اطلاعات دارد.

الهجری (۲۰۱۷) به بررسی عوامل مرتبط با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی شرکتهای کویته پرداخته است. نتایج این مطالعه شواهدی از ارتباط مثبت معنی دار بین اندازه IAF و وابستگی شرکت به بخش مالی، اندازه کمیته حسابرسی و حضور کمیته مدیریت خطر مجزا را فراهم می آورد. این شواهد تجربی که از بازار کویته به دست آمده است برای قانون گذاران و سیاستگذاران، باارزش است و نیز برای محققان حسابرسی که مایلند تا این شواهدها را با یافته های تجربی بین المللی از سایر بازارهای حسابرسی را با هم مقایسه کنند.

حاجیه (۱۳۹۸) در مقاله ای به بررسی راهبرد تجاری، ضعف بااهمیت کنترل های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی پرداخته است. نتایج حاصل از پژوهش بیان گر این است که شرکت های دارای راهبرد تجاری اکتشافی ضعف بااهمیت کنترل های داخلی در گزارش حسابرسی دارند، اما شرکت های با راهبرد تدافعی کمتر ضعف بااهمیت کنترل های داخلی دارند. بااین حال در شرکت های اکتشافی تاخیر در گزارش حسابرسی کمتر از شرکت های تدافعی است. نتایج فرضیه اول و دوم حاکی از تایید نظریه سازمانی است که بیان می دارد راهبرد تجاری شرکت یک نشانه خوب برای ارزیابی قوت سیستم کنترل های داخلی است، اما در مورد فرضیه سوم این نظریه تایید نشد.

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل های داخلی مطالعه موردی: بانک ها و شرکت های دولتی آذربایجان غربی پرداخته است. نتایج نشان داد که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثر بخشی دارند.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل را بررسی کردند. نتایج حاکی از این است که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و مهارتهای محاسباتی و IT، مدارک حرفه ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل می باشد.

۲-۴. فرضیه های پژوهش

شرکت ها با طیف گسترده ای از روابط قراردادی با گروه های مختلف شرکا از قبیل سهام داران، بستانکاران، مدیریت و کارمندان روبرو هستند که تنها چند مورد از این شرکا را ذکر کردیم که معمولا به دلیل اختلافات بالقوه بر سر منافع و عدم تقارن اطلاعات در میان طرفین قرارداد، هزینه های نمایندگی افزایش می یابد. تقاضا برای حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی نشانگر تمایل به کاهش هزینه های نمایندگی ناشی از عدم تقارن اطلاعات بین اصول و کارگزاران می باشد. حسابرسی به عنوان روشی مقرون به صرفه در نظر گرفته می شود که از طریق آن می توان هزینه های نمایندگی را کاهش داد (الزبان و ساوان^۸، ۲۰۱۳). خصوصا حسابرسی داخلی، یکی از مکانیسم های نظارتی است که کشورها برای مقابله با تضاد نمایندگی، آن را توسعه داده اند. تحقیقات قبلی حسابرسی عنوان کرده اند که مالکیت پراکنده تر شرکت ها منجر به مغایرت های بیشتر در اولویت های بین مالکان (اصول) و مدیران (کارگزاران) خواهد شد

که در این صورت توانایی مالکان برای کنترل و مشاهده عملکرد مدیران، کاهش می یابد. علاوه بر این هنگامی که مالکیت بیشتر نفوذ یابد انتظار می رود تا مدیریت، انگیزه بیشتری برای ایجاد اطمینان به مالکان داشته باشد و از این رو انتظار می رود تا سرمایه گذاری در عملکرد حسابرسی داخلی، بیشتر شود. در نتیجه زمانی که نفوذ مالکیت، بالا باشد انتظار می رود تا اندازه شرکت، بزرگتر شود و برعکس (الهجری، ۲۰۱۷)؛ بنابراین، اولین فرضیه به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه اول: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و مالکیت توزیع شده شرکت ارتباط وجود دارد.

تحقیقات حسابداری قبلی عنوان می کنند که همانطور که اندازه شرکت افزایش می یابد مقدار بالقوه انتقال ثروت، بیشتر می شود و نیاز به استفاده از طرح های نظارتی (مانند حسابرسی داخلی) نیز افزایش می یابد. علاوه بر این گفته می شود که شرکت های بزرگتر به دلیل مزیت مقیاس، موقعیت بهتری نسبت به شرکت های کوچکتر دارند تا از سرمایه گذاری در حسابرسی های داخلی، بهره گیرند. نتایج تجربی به دست آمده از تحقیقات قبلی حسابرسی معمولاً نشانگر ارتباط مثبت بین اندازه شرکت و اندازه IAFs می باشند (اندرسون و همکاران^۹، ۲۰۱۲). براساس یافته های به دست آمده از تحقیقات قبلی، فرضیه دوم مطالعه به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه دوم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و اندازه شرکت ارتباط وجود دارد.

در مقالات حسابرسی، چندین مطالعه بیان کرده اند که زمانی که عملیات و فعالیت های شرکت، پیچیده تر باشند خطر اظهار غلط در گزارشگری مالی افزایش می یابد. چندین ویژگی شرکتی در تحقیقات حسابرسی قبلی شناسایی شده اند که انعکاس گر خطر بیشتر کلاهبرداری و خطاها در صورت های مالی می شود این ویژگی ها شامل سهم دارایی ها به شکل صورت های مطالبات و موجودی ها می باشد (باثورا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۰)؛ بنابراین انتظار می رود سهم بالای مطالبات و موجودی ها در دارایی های کل شرکت ها، نیاز و تقاضا برای کنترل و نظارت گسترده تر را ایجاد کند (مانند حسابرسی داخلی). یافته های تجربی گزارش شده از مطالعات قبلی، ارتباط مثبت بین سهم مطالبات و موجودی در دارایی های شرکت را با اندازه عملکرد حسابرسی داخلی تایید می کنند (الهجری، ۲۰۱۷). فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه سوم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و نسبت دارایی های شرکت در مطالبات و موجودی ارتباط وجود دارد. تحقیقات حسابداری قبلی پیشنهاد می کنند که ویژگی های شرکت ممکن است بر میزان خطراتی که شرکت با آن روبرو می شود اثر گذارند از این رو به برنامه های نظارت داخلی نیاز می شود. علاوه بر این شرکت های صنایع مشخص (مانند بخش مالی) ممکن است هدف بررسی های قانونی دقیقی قرار گیرند (باثورا و همکاران، ۲۰۱۰). در راستای یافته های تحقیقات قبلی، انتظار خواهیم داشت که شرکت هایی که در معرض این سطح نظارتی گسترده قرار می گیرند بایستی در فعالیت های حسابرسی داخلی آنها، بیشتر سرمایه گذاری شود (مانند کارکنان بیشتر در حسابرسی داخلی) به طوری که منجر به کاهش ریسک پذیرش آنها می شود. علاوه بر این تحقیقات حسابداری قبلی عنوان می کنند که تقلب حسابداری و دیگر خطرات گزارشگری مالی در سازمان های مالی، متمرکز می باشند؛ بنابراین انتظار می رود شرکت های این بخش، بیشتر نگران پیشگیری این خطرات گزارشگری مالی باشند و از این رو، خواستار سرمایه

9 Anderson, Christ, Johnstone, & Rittenberg

10 Barua, V Rama, & Sharma

گذاری بیشتر در عملکرد حسابرسی داخلی شان می باشند (الهجری، ۲۰۱۷). یافته های تجربی به دست آمده از بعضی از تحقیقات قبلی در مورد ارتباط مثبت بین اندازه عملکرد حسابرسی داخلی و وابستگی شرکت به بخش مالی، با این استدلال سازگار است. باتوجه به آن که شرکت ها در صنعت مالی با خطرات گزارشگری مالی و ریسک پذیرش بیشتری روبرو می شوند انتظار خواهیم داشت که اندازه عملکرد حسابرسی داخلی در شرکتهای وابسته به این صنعت، بزرگتر باشد و بنابراین فرضیه بعدی مطالعه به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه چهارم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و نوع صنعت ارتباط وجود دارد.

مطابق با استدلال هایی که در بعضی از تحقیقات حسابرسی قبلی در مورد ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و اندازه عملکرد حسابرسی داخلی مطرح شده است وجود یک کمیته حسابرسی فعال، نشانه ای از تعهد شرکت به حاکمیت شرکتی و فعالیت های کامل نظارتی می باشد تا کارکنان بیشتری به فعالیت های حسابرسی داخلی بپردازند. وجود این کمیته می تواند نقش حسابرسان داخلی را قدرت بخشند و نهادی مستقل را برای آنها فراهم آورند تا بتوانند به بحث در مورد موضوعات حساس مربوط به مدیریت شرکت بپردازند. اگرچه در میان تحقیقات قبلی که ارتباط بین بودجه ها/اندازه ی حسابرسی و چندین ویژگی کمیته حسابرسی را بررسی کرده اند تنها یک مطالعه توسط اندرسون و همکارانش در امریکا به بررسی اثر بالقوه ی اندازه کمیته حسابرسی بر اندازه عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته اند. یافته های آنها مشخص کرد که ارتباط معنی دار مثبتی بین اندازه کمیته حسابرسی و اندازه عملکرد حسابرسی داخلی وجود دارد. (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۲) عدم وجود مطالعات تحقیقاتی در این رابطه خصوصا در کشورهای در حال توسعه، انگیزه ای برای بررسی بیشتر در این موضوع را فراهم آورد که مطالعه حاضر نیز در تلاش برای انجام آن است؛ بنابراین فرضیه بعدی مطالعه به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه پنجم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و اندازه کمیته حسابرسی شرکت ارتباط وجود دارد.

تحقیقات حسابرسی قبلی پیشنهاد می کنند که حسابرسی داخلی به صورت یک تابع می تواند برای واحدهای تجاری، باارزش باشد تا با اطمینان بتوانند به شناسایی و مدیریت خطرات موجود بپردازند. برای مثال والکر و همکارانش^{۱۱} (۲۰۰۳) بیان می کنند که عملکرد حسابرسی داخلی در شناسایی و ارزیابی خطرات به سازمان ها کمک می کند. توسعه فرهنگ مبتنی بر خطر به توسعه چارچوب یکپارچه مدیریت خطر می انجامد (الهجری، ۲۰۱۷). گفته می شود که وجود یک کمیته مدیریت خطر مجزا، شاخصی از این چارچوب یکپارچه می باشد؛ بنابراین انتظار می رود که شرکتهایی که دارای کمیته مدیریت خطر می باشند اندازه عملکرد حسابرسی داخلی آنها بزرگتر باشد.

فرضیه ششم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک شرکت ارتباط وجود دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

روش پژوهش این تحقیق از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی است که با استفاده از داده های ثانویه مستخرج از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تحلیل رابطه ی همبستگی می پردازد. نمونه آماری از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شده است. نمونه گیری به روش غربالگری انجام شد، بدین ترتیب که از میان تمامی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکتهایی که واجد شرایط زیر باشند، انتخاب شده اند: ۱. شرکت ها جزء شرکتهای حاضر در بورس اوراق بهادار تهران باشند. ۲.

شرکتها باید قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. ۳. اطلاعات مورد نیاز از تاریخ ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶ موجود باشد. ۴. به منظور رعایت همسانی تاریخ گزارشگری و حذف اثرات فصلی، دوره مالی آنها منتهی به پایان سال شمسی باشد. ۵. شرکت ها جزء بانک ها و موسسات مالی (شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، هلدینگ و لیزینگ ها) نباشند. (به دلیل شفاف نمودن مرزبندی بین فعالیتهای عملیاتی و تأمین مالی). ۶-حقوق صاحبان سهام منفی نباشد. با توجه به شرایط و محدودیت های موجود، تعداد ۸۲ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ به عنوان نمونه آماری پژوهش بر اساس روش نمونه گیری حذف سیستماتیک انتخاب شد که با توجه به قلمرو زمانی شش ساله پژوهش، در نهایت تعداد کل شرکتهای نمونه ۸۲ شرکت بود که بر اساس بازه زمانی مشاهدات ۴۹۲ سال- شرکت می باشد که برای مقاصد پژوهش حاضر کفایت است.

۳-۱. مدل ریاضی تحقیق

این مطالعه با استفاده از اطلاعات مربوط به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از مدل رگرسیون (OLS) زیر برای بررسی فرضیه تحقیق از مدل الهجری (۲۰۱۷) استفاده می کند. مدل مفهومی در پژوهش زیر بصورت ریاضی ارائه شده است.

$$\begin{aligned} Ln_IAF = & \beta_0 + \beta_1 DIFFUS + \beta_2 SIZE + \beta_3 REC_INV + \beta_4 INDUS \\ & + \beta_5 AC_SIZE + \beta_6 RISK + \varepsilon \end{aligned} \quad \text{مدل (۱)}$$

که در آن متغیر LN_IAF با استفاده از لگاریتم طبیعی تعداد کل حسابرسان داخلی بکار گرفته شده شرکت محاسبه می شود.

متغیر DIFFUS مالکیت توزیع شده شرکت: این متغیر با استفاده از درصد سهم مالکیت بزرگترین فرد سهامدار محاسبه می شود.

متغیر SIZE اندازه شرکت با استفاده از لگاریتم طبیعی داراییهای شرکتها محاسبه می شود.

متغیر INV_REC با استفاده از نسبت دارایی های شرکت به بدهی ها بدست می آید.

متغیر INDUS متغیر تصنعی با ارزش ۱ اگر شرکت متعلق به صنعت مالی باشد (بانک یا شرکت سرمایه گذاری) و ۰ سایر شرکتها

متغیر AC_SIZE با استفاده از لگاریتم طبیعی تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی سنجیده می شود.

متغیر RISK متغیر ساختگی با ارزش ۱، اگر شرکت دارای کمیته مدیریت ریسک جداگانه باشد و در غیر این صورت ۰ می گیرد.

همچنین ε جمله خطای معادله است.

۵. یافته های پژوهش

۵-۱. نتایج توصیفی

میانگین متغیر عملکرد حسابرسی داخلی برابر با ۲,۸۷ میانه این متغیر برابر با ۲,۷۱ و انحراف معیار آن برابر با ۱,۲۴ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۳,۴ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۱,۰۸ است. میانگین متغیر مالکیت توزیع شده شرکت برابر با ۲۱,۱۸ میانه این متغیر برابر با ۲۲ و انحراف معیار آن برابر با ۱۱,۳۴ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۲۸,۸ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۱۵,۳ است. میانگین متغیر اندازه شرکت

برابر با ۱۳,۷۱ میانه این متغیر برابر با ۱۳,۷۵ و انحراف معیار آن برابر با ۱,۲۳ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۱۹,۰۵ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۱۰,۴۹ می باشد. همچنین نتایج نشان میدهد، میانگین متغیر نسبت دارایی های شرکت برابر با ۰,۱۷۱، میانه این متغیر برابر با ۰,۱۱۵ و انحراف معیار آن برابر با ۰,۱۳ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۰,۲۴ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۰,۰۹ است. میانگین متغیر نوع صنعت برابر با ۰,۴۷ میانه این متغیر برابر با ۰,۵ و انحراف معیار آن برابر با ۰,۳ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۱ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۰ است. میانگین متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر با ۵,۴۲ میانه این متغیر برابر با ۴ و انحراف معیار آن برابر با ۱,۶۷ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۶,۱۱ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۳,۲۴ است. میانگین متغیر مدیریت ریسک برابر با ۰,۳۹ میانه این متغیر برابر با ۰,۵ و انحراف معیار آن برابر با ۰,۶۲ است. بیشترین مقدار این متغیر برابر با ۱ می باشد، همچنین کمترین مقدار نمره این متغیر برابر با ۰ است.

جدول ۱ شاخص های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

نماد	متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل	تعداد
LN_IAF	عملکرد حسابرسی داخلی	۲,۸۷	۲,۷۱	۱,۲۴	۳,۴	۱,۰۸	۴۹۲
DIFFUS	مالکیت توزیع شده شرکت	۲۱,۱۸	۲۲	۱۱,۳۴	۲۸,۸	۱۵,۳	۴۹۲
SIZE	اندازه شرکت	۱۳,۷۱	۱۳,۷۵	۱,۲۳	۱۹,۰۵	۱۰,۴۹	۴۹۲
REC_INV	نسبت دارایی های شرکت	۰,۱۷۱	۰,۱۱۵	۰,۱۳	۰,۲۴	۰,۰۹	۴۹۲
INDUS	نوع صنعت	۰,۴۷	۰,۵	۰,۳	۱	۰	۴۹۲
AC_SIZE	اندازه کمیته حسابرسی	۵,۴۲	۴	۱,۶۷	۶,۱۱	۳,۲۴	۴۹۲
RISK	مدیریت ریسک	۰,۳۹	۰,۵	۰,۶۲	۱	۰	۴۹۲

۵-۲. نتایج تحلیلی

لازم است که قبل از آزمون فرضیه های تحقیق، مانایی متغیرهای آن مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیر ماناست و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. آزمون آزمون لوین، لین و چو، از مناسبترین آزمونها برای بررسی پایا بودن است. لوین، لین و چو تحت فرضیه صفر $p=1$ که قبول آن به این معنی است که سری زمانی دارای ریشه واحد بوده و نایستا می باشد و با این فرض که فرآیند واقعی تولید داده ها بدون عرض از مبدأ می باشد. آزمون ایستایی با استفاده از آزمون آزمون لوین، لین و چو برای متغیرانجام گرفته است. همانگونه که در جدول ۲ ملاحظه می شود با توجه به این که سطح معناداری محاسبه شده برای هر یک از متغیرهای تحقیق کمتر از ۰,۰۵ بدست آمده نشان می دهد همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم جمعی^{۱۲} نداریم.

جدول ۲ نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتیجه آزمون	آزمون لوین، لین و چو		آماره	متغیرها
	سطح مانایی	احتمال		
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۱۲,۴۱	عملکرد حسابرسی داخلی
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۲۰,۳۳	مالکیت توزیع شده شرکت
متغیر مانا است	دوبار تفاضل گیری	۰,۰۰۱	-۴,۴۶	اندازه شرکت
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۷,۱۱	نسبت دارایی های شرکت
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۷,۱۷	نوع صنعت
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۱۹,۱۰	اندازه کمیته حسابرسی
متغیر مانا است	سطح متغیر	۰,۰۰۱	-۱۵,۵۴	مدیریت ریسک

در مدل مورد بررسی مقادیر F چون در سطح احتمال ۰,۰۵ یا کمتر معنادار نیست، لذا مدل با روش تلفیقی تخمین زده می شود. در مدل تخمین زده شده چون مقدار آماره F برابر با ۰,۹۲ است که در سطح احتمال ۰,۰۵ معنادار نیست، بنابراین برای تخمین معادله از روش تلفیقی استفاده می شود.

جدول ۳ نتایج حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

مدل	آزمون	آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
$\ln_IAF = \beta_0 + \beta_1 DIFFUS + \beta_2 SIZE + \beta_3 REC_INV + \beta_4 INDUS + \beta_5 AC_SIZE + \beta_6 RISK + \varepsilon$	چاو (F لیمر)	۰,۹۲	۴ و ۴۰۷	۰,۴۵	روش تلفیقی
	هاسمن	با توجه به نتیجه آزمون چاو نیازی به آزمون هاسمن نیست			

نتایج به دست آمده در جدول ۴ نشان می دهد که با توجه به سطح معنی داری در آزمون مذکور که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است لذا آزمون مذکور برای مدل رگرسیون پژوهش حاکی از همسانی واریانس است و ملاحظه گردید که بین جملات پسماند رگرسیون ناهمسانی واریانس وجود ندارد. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول ۴ مشاهده می شود که مقدار F برابر با ۴,۳۴۵ است و احتمال آماره F برابر ۰,۰۰۰۷ بوده که کمتر از سطح خطای ۰,۰۵ است و بیانگر معنادار بودن مدل رگرسیونی پژوهش می باشد و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰,۲۸۵ است و این بیانگر آن است که تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل شامل در الگوی رگرسیونی پژوهش به خوبی توضیح داده می شوند و بیش از ۲۸,۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل پژوهش قابل توضیح است. نتایج بررسی خودهمبستگی میان متغیرهای مستقل پژوهش در الگوی رگرسیونی اول نشان می دهد که ضرایب جزء $AR(1)$ که اتورگرسیون مربوط به عدم وجود خودهمبستگی است مثبت و معنادار می باشد که احتمال وجود رگرسیون کاذب رد شده و آماره بهبود یافته دوربین- واتسون به جهت دستیابی به نتایج دقیق تر که برابر ۲,۱۲ می باشد نشان از استقلال نسبی و عدم خودهمبستگی متغیرهای پژوهش دارد.

جدول ۴ نتایج آزمون مدل پژوهش

$Ln_IAF = \beta_0 + \beta_1 DIFFUS + \beta_2 SIZE + \beta_3 REC_INV + \beta_4 INDUS + \beta_5 AC_SIZE + \beta_6 RISK + \varepsilon$					
نام متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
مالکیت توزیع شده شرکت	$DIFFUS$	۰,۱۵۴۱	۰,۶۰۴	۰,۲۵۵	۰,۸۷۱۱
اندازه شرکت	$SIZE$	۰,۰۴۷۲	۰,۴۱۴	۰,۱۱۴	۰,۹۸۷۵
نسبت دارایی های شرکت	REC_INV	۰,۰۵۳۶	۰,۰۳۶	۱,۴۸۱	۰,۱۳۹۷
نوع صنعت	$INDUS$	۰,۴۶۴۰	۰,۲۳۱	۲,۰۰۶	۰,۰۴۵۶
اندازه کمیته حسابرسی	AC_SIZE	۰,۲۸۴۷	۰,۰۷۷	۳,۶۹۱	۰,۰۰۱۵
مدیریت ریسک	$RISK$	۰,۲۹۲۱	۰,۱۱۲	۲,۵۹۹	۰,۰۱۴۱
عرض از مبدا	C	-۰,۰۰۶۷	۰,۰۰۴	-۰,۳۸۴	۰,۸۹۱۲
اتورگرسیون مرتبه اول	$AR(1)$	۰,۸۰۰۳	۰,۰۲۹	۲۷,۱۷۴	۰,۰۰۰۰
ضریب تعیین R^2	ضریب تعیین تعدیل شده R^2	آماره f	سطح معناداری	دوربین واتسون	
۰,۲۹۱	۰,۲۸۵	۴,۳۴۵	۰,۰۰۰۷	۲,۱۲	

۶. بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و مالکیت توزیع شده شرکت ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل مالکیت توزیع شده شرکت و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر مالکیت توزیع شده شرکت بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_1 = 0,1541$) می باشد. چون این مقدار از سطح خطای ۰,۰۵ بزرگتر است بنابراین فرضیه H_0 آزمون تایید شده و فرضیه اول پژوهش رد می شود. نتایج به دست آمده از این مطالعه ممکن است برای مسئولین قانونگذار در وضع مقررات در مورد الزامات حاکمیت شرکتی، مفید باشند. نهادهای مقرراتی برای مثال ممکن است از نتایج گزارش شده در مطالعه حاضر سود ببرند به عنوان وسیله ای برای شناسایی مناطقی که در آنها شرکت های ذکر شده از حسابرسی داخلی استفاده نمی کنند، به گونه ای که قوانینی وضع شود تا کارایی فعالیت های افزایش یابد و حسابرسی داخلی به عنوان جز لاینفک مالکیت شرکتی و کنترل ارتقا یابد؛ به عبارت دیگر، مالکیت توزیع شده شرکت بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر ندارد. با توجه به اینکه هزینه های نمایندگی بخش مهمی از کل هزینه های یک شرکت را تشکیل میدهد و هدف سهامداران از صرف این هزینه ها، کسب اطمینان از درستی فعالیت های مدیریت است و نیز با افزایش درصد مالکیت مدیریت، تلاش مدیر جهت افزایش ارزش شرکت بیشتر و نیاز برای آزمونهای اضافی کمتر میشود؛ هزینه نمایندگی کاهش می یابد. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چن و همکاران (۲۰۱۷)، داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه دوم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و اندازه شرکت ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده از این آزمون حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل اندازه شرکت و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر اندازه شرکت بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_2 = 0,047$) می باشد. چون این مقدار از سطح خطای ۰,۰۵ بزرگتر است بنابراین فرضیه H_0 آزمون تایید شده و فرضیه دوم پژوهش رد

می‌شود. اندازه شرکت به عنوان عاملی از میزان در دسترس بودن اطلاعات مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این معنا که اطلاعات شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک در دسترس همگان قرار دارد. این موضوع سبب کاهش مساله اطلاعات نامتقارن در شرکت‌های بزرگ شده و می‌تواند بر انتخاب نوع مدیریت سود توسط مدیران اثرگذار باشد. بررسی‌ها نشان می‌دهند که شرکت‌های بزرگ با انگیزه کاهش هزینه‌های سیاسی و شرکت‌های کوچک با انگیزه اجتناب از گزارش زیان اقدام به مدیریت سود می‌کنند. از این رو، ارتباط ارزشی سود و جریان نقدی تحت تاثیر اندازه شرکت قرار می‌گیرد. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چئن و همکاران (۲۰۱۷)، داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه سوم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و نسبت دارایی های شرکت ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده از این آزمون حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل نسبت دارایی های شرکت و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر نسبت دارایی های شرکت بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_3 = 0.054$) می‌باشد. چون این مقدار از سطح خطای ۰.۰۵ بزرگتر است بنابراین فرضیه H_0 آزمون تایید شده و فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود. در چندین مطالعه بیان شده است، زمانی که عملیات و فعالیت های شرکت، پیچیده تر باشند خطر اظهار غلط در گزارشگری مالی افزایش می یابد. چندین ویژگی شرکتی در تحقیقات حسابرسی قبلی شناسایی شده اند که انعکاس گر خطر بیشتر کلاهبرداری و خطاها در صورت های مالی می شود این ویژگی ها شامل سهم دارایی ها به شکل صورت های مطالبات و موجودی ها می باشد؛ بنابراین انتظار می رود سهم بالای مطالبات و موجودی ها در دارایی های کل شرکت ها، نیاز و تقاضا برای کنترل و نظارت گسترده تر را ایجاد کند (مانند حسابرسی داخلی) یافته های تجربی گزارش شده از مطالعات قبلی، ارتباط مثبت بین سهم مطالبات و موجودی در دارایی های شرکت را با اندازه IAFS تایید می کنند. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چئن و همکاران (۲۰۱۷)، داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و نوع صنعت ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده از این آزمون حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل نوع صنعت و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر نوع صنعت بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_4 = 0.464$) می‌باشد. چون در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۰.۰۴۵۶ می باشد و بنابراین فرضیه H_0 آزمون رد شده و فرضیه چهارم پژوهش تایید می‌شود. تحقیقات حسابداری پیشین عنوان می کنند که ویژگی های شرکت ممکن است بر میزان خطراتی که شرکت با آن روبرو می شود اثر گذارند از این رو به برنامه های نظارت داخلی نیاز می شود. علاوه بر این شرکت های صنایع مشخص (مانند بخش مالی) ممکن است هدف بررسی های قانونی دقیقی قرار گیرند. در راستای یافته های تحقیقات قبلی، انتظار می رود که شرکت هایی که در معرض این سطح نظارتی گسترده قرار می گیرند بایستی در فعالیت های حسابرسی داخلی آنها، بیشتر سرمایه گذاری شود (مانند کارکنان بیشتر در حسابرسی داخلی) به طوری که منجر به کاهش ریسک پذیرش آنها می شود. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چئن و همکاران (۲۰۱۷)،

داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه پنجم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و اندازه کمیته حسابرسی ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده از این آزمون حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل اندازه کمیته حسابرسی و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر اندازه کمیته حسابرسی بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_5 = 0.285$) می باشد. چون این مقدار از سطح خطای ۰.۰۵ کوچکتر است بنابراین فرضیه H_0 آزمون رد شده و فرضیه پنجم پژوهش تایید می شود. نتایج نشان می دهد که اگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد؛ به احتمال زیاد عملکرد حسابرسی داخلی افزایش می یابد و به همین دلیل می تواند زمان مورد نیاز برای صدور گزارش حسابرسی را به شدت کاهش دهند. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چن و همکاران (۲۰۱۷)، داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

فرضیه ششم: بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک ارتباط وجود دارد.

نتایج به دست آمده از این آزمون حاکی از آن است که ضرایب میان متغیر مستقل مدیریت ریسک و میزان عملکرد حسابرسی داخلی، به جهت بررسی تاثیر مدیریت ریسک بر متغیر میزان عملکرد حسابرسی داخلی، مثبت ($\beta_6 = 0.292$) می باشد؛ یعنی به ازای یک واحد افزایش در مدیریت ریسک، میزان عملکرد حسابرسی داخلی ۰.۲۹ درصد افزایش می یابد. چون این مقدار از سطح خطای ۰.۰۵ کوچکتر است بنابراین فرضیه H_0 آزمون رد شده و فرضیه ششم پژوهش تایید می شود. حسابرسی داخلی نقشی اساسی در حوزه مدیریت ریسک ایفا می کند. مدیریت سازمان مسئول تعیین ریسک های درونی و بیرونی است، اما حسابرسان داخلی در تعیین ریسک های بالقوه، ارزیابی ریسک ها و تعیین نقاط ریسک پذیر سازمان به مدیریت کمک می کنند. همچنین در زمینه اثر معیارهای واکنش به ریسک ها، کنترل های کلیدی و اینکه آیا ریسک های سازمان به حدی قابل قبول کاهش یافته اند یا خیر، اظهارنظری بی طرفانه و مستقل ارائه می کنند. به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک برای طرح ریزی برنامه سالانه حسابرسی (سطح کلان) از اندازه شرکت مستقل است؛ به عبارت دیگر، مدیریت ریسک بر میزان عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج پژوهشهای الهجری (۲۰۱۷)، چن و همکاران (۲۰۱۷)، داگتری و همکاران (۲۰۱۶)، اندرسون و همکارانش (۲۰۱۲)، سارنز و ابدومحمدی (۲۰۱۱)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و آژنگ و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد.

توجه به این که هدف اصلی مطالعه حاضر، بررسی عوامل مرتبط با میزان عملکرد حسابرسی داخلی برای شرکت های ذکر شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. همانطور که اشاره شد، یک مدل رگرسیون برای بررسی این سوال تحقیقی به کار رفت. همانطور که انتظار می رفت نتایج رگرسیون نشان داده شده مشخص می کند که ضرایب رگرسیون متغیرهای نوع صنعت ارتباط، اندازه کمیته حسابرسی و مدیریت ریسک همانطور که پیش بینی می شد علامت مثبت دارند و از نظر آماری معنی دار هستند. نتایج به طور ویژه مشخص می کند که میزان عملکرد حسابرسی داخلی شرکت به طور مثبتی به نوع صنعت مرتبط است. انتظار می رود شرکتها در این صنعت در معرض سطوح بالاتر مقررات و بررسی ها قرار گیرند و بنابراین محتمل است تا در عملکرد حسابرسی داخلی آنها سرمایه گذاری شود تا ریسک های پذیرش کاهش یابد. نتایج نیز نشانگر آن هستند که میزان عملکرد حسابرسی داخلی به طور مثبت و معناداری مرتبط با اندازه کمیته

حسابداری بود. این نتایج که با پیشنهادات ارائه شده توسط کمیته در سال ۱۹۹۹ سازگار هستند مدرکی از ارتباط بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و یک ویژگی از کمیته حسابرسی را فراهم می آورد که در تحقیقات حسابرسی قبلی بررسی نشده است، این ویژگی، اندازه کمیته حسابرسی نام دارد. علاوه بر این رگرسیون مشخص می سازد که میزان عملکرد حسابرسی داخلی از نظر آماری به وجود کمیته مدیریت خطر مجزا در شرکت مربوط می شود. نتایج نشان می دهد که ضرایب رگرسیون متغیرهای *SIZE*، *DIFUSS* و *REC-INV*، دارای علامت مثبت هستند اما از نظر آماری، معنی دار نمی باشند، این موضوع نشانگر آن است که میزان عملکرد حسابرسی داخلی شرکت از نظر آماری متاثر از توزیع مالکیت شرکت، اندازه شرکت (دارایی های کل) یا سهم دارایی ها در مطالبات و موجودی نمی باشد. اگرچه این تحقیقات مخالف انتظارات مطالعه است و از فرضیه های تحقیقات وابسته به آن مطالعات، حمایت نمی کند که این فرضیات، وابسته به یافته های به دست آمده از مطالعات قبلی هستند که از نظر آماری نتوانستند مدرکی مبنی بر ارتباط معنی دار بین میزان عملکرد حسابرسی داخلی و توزیع مالکیت شرکت پیدا کنند. نتایج همچنین نشان می دهد که ارتباط بین اندازه حسابرسی داخلی و اندازه شرکت، معنی دار نمی باشد. از نتایج مشخص می شود که ارتباط مثبت معنی داری بین اندازه حسابرسی داخلی و وابستگی شرکت به بخش مالی، اندازه کمیته حسابرسی و حضور کمیته مدیریت خطر مجزا وجود دارد. اگرچه نتایج از پیش بینی مطالعه مبنی بر ارتباط معنی دار بین اندازه حسابرسی داخلی و توزیع مالکیت شرکت، حمایت نمی کنند. این نتایج، مخالف پیشنهاد مطرح شده در تئوری نمایندگی می باشد؛ که در آن در صورتی که عدم تقارن اطلاعات بین مدیریت و سهامداران افزایش یابد، نیاز به نظارت نیز افزایش می یابد. هم چنین نتایج نشان می دهند که رابطه معنی داری بین اندازه حسابرسی داخلی و اندازه شرکت وجود ندارد. اگرچه این نتایج با یافته های به دست آمده از اغلب تحقیقات قبلی مبنی بر ارتباط مثبت معنی دار که در بازارهای نسبتاً بزرگ صورت گرفته است، سازگار نمی باشند. در حالی که در تحقیقاتی دیگر که از اطلاعات به دست آمده از بازارهای کوچکتر استفاده کرده اند نتایج مشابه با این مطالعه گزارش شده است. هم چنین نتایج اثبات کرد که ارتباط معنی داری بین اندازه حسابرسی داخلی و پیچیدگی شرکت وجود ندارد که از طریق سهم دارایی در مطالبات و موجودی اندازه گیری شد.

بر اساس نتایج بدست آمده پیشنهاداتی ارائه می شود:

با توجه به نتیجه بدست آمده به سرمایه گذاران و موسسات سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار تهران توصیه می شود در هنگام تحلیل شرکت هایی که بازار محصول آنها به اندازه کمیته حسابداری توجه نمایند، همچنین به مدیریت ریسک شرکتها دقت کنند و احتمال ناکارایی سرمایه گذاری را در نظر داشته باشند، همچنین در تحلیل شرکت هایی که وضعیت رقابتی آنها نسبت به دوره های قبل کاهش یافته است نیز احتمال افزایش ریسک جریان نقدی را در مورد توجه قرار دهند، همچنین به اعضای هیات مدیره و مدیران سطح بالایی پیشنهاد می شود که با در نظر گرفتن رقابت در بازار محصول و عوامل نظارتی دیگر با اتخاذ تصمیمات مناسب نسبت درباره جریانهای نقدی اتخاذ کنند.

با توجه به نتایج و دستاوردهای تحقیق پیشنهاد می شود که سهامداران هنگام سرمایه گذاری در سهام شرکتها به درصد وابستگی سیاسی (مالکیت دولتی) شرکتها توجه نمایند، زیرا شرکت هایی که وابستگی دولتی دارند معمولاً از راه های مختلف ریسک جریان نقدی کمتری دارند.

متغیر مالکیت دولتی می تواند نقش مهمی را در کاهش تاثیر رقابت در بازار محصول بر ریسک جریان نقدی شرکت عملکرد شرکت ایفا کنند. لذا به سهامداران، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل گران مالی و کارگزاران پیشنهاد

می‌شود در زمان سرمایه‌گذاری به رابطه بین حاکمیت شرکتی و ساختار سرمایه و جریان‌های نقد آزاد شرکت‌ها توجه نمایند. علاوه بر آن به سازمان بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نهاد ناظر بر شرکت‌ها و هیأت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می‌شود اطلاعات لازم در زمینه اجزاء حاکمیت شرکتی و جریان‌های نقد آزاد شرکت‌ها را جهت بهره‌برداری بهتر استفاده کنندگان صورت‌های مالی افشا نمایند.

۶. منابع و مآخذ

۱. تنانی، محسن؛ و فروغی راد، حسین. (۱۳۹۲). نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران. *مدیریت نظامی، سیزدهم (۵۲)*.
۲. حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۹۸). راهبرد تجاری، ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی، ۸(۳)، ۲۷.
۳. شورترید، جان؛ فریزر، جان؛ پاردی، گرانت؛ و شا نفیلد، آرنولد. (۲۰۱۴). نقش آینده‌ی حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک. (مرتضی اسدی و نیلوفر اصغری، مترجمان)، *مالی آنلاین*، ۱(۴).
۴. مرادی، بابک؛ و بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. *انجمن حسابداری مدیریت ایران*، ۷(۲۸)، ۱۰۷-۱۲۲.
۵. مشایخی، بیتا؛ و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. *دانشکده مدیریت دانشگاه تهران*، ۲۵(۱)، ۱۳۵-۱۵۸.
۶. نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران. (۱۳۹۲). *مدیریت نظامی*، ۵۲(۰)، ۱۶۸-۲۰۲.
۷. نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح اله؛ و متی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۹)، ۵-۵۷.

8. Alhajri, Meshari O. (2017). Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 32(1), 75-89. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2015-1289>
9. Alzeban, Abdulaziz; & Sawan, Nedat. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
10. Anderson, Urton L.; Christ, Margaret H.; Johnstone, Karla M.; & Rittenberg, Larry E. (2012). A Post-SOX Examination of Factors Associated with the Size of Internal Audit Functions. <http://dx.doi.org/10.2308/acch-50115>, 26(2), 167-191. <https://doi.org/10.2308/acch-50115>
11. Barua, Abhijit; V Rama, Dasaratha; & Sharma, Vineeta. (2010). Audit Committee Characteristics and Investment in Internal Auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 503-513. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.001>
12. Eulerich, Marc; Kremin, Joleen; & Wood, David. (2019). Factors That Influence the Use of the Internal Audit Function by Executive Management and Audit Committee. *SSRN Electronic Journal*, (45). <https://doi.org/10.2139/ssrn.3186552>
13. Fadzil, Faudziah Hanim; Haron, Hasnah; & Jantan, Muhamad. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-866. <https://doi.org/10.1108/02686900510619683>
14. Lake, Mary. (2016). *INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (STANDARDS)*. USA: The Institute of Internal Auditors.

15. Sarens, Gerrit; & Abdolmohammadi, Mohammad J. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), 1-20. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x>
16. Steinbart, Paul; Raschke, Robyn L.; Gal, Graham; & Dilla, William N. (2018). The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 71, 15-29. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.04.005>

Investigating the Factors Related to the Size of Internal Audit Performance in Companies Listed in Tehran Stock Exchange

Maryam Safarpour¹

Farzin Khoshkar²

Nazila Nahid^{*3}

Date of Receipt: 2019/11/26 Date of Issue: 2019/12/02

Abstract

The purpose of this study was to identify the effects of factors related to the extent of internal audit performance in companies listed in Tehran Stock Exchange. Research Method is correlational in nature and content in terms of purpose and applied, which analyzes the correlation relationship using secondary data derived from financial statements of companies listed in Tehran Stock Exchange. The statistical population of this research is listed companies listed in Tehran Stock Exchange, which were active in the stock exchange from 2012 to 1986, out of which 82 companies were selected through systematic elimination method as statistical sample. Data analysis was performed using the regression model introduced by Eviews software. The results show that the distributed ownership of the company does not affect the performance of internal audit. Also, the size of the company does not affect the performance of internal audit. The results showed that the ratio of firm assets did not affect the performance of internal audit. The results showed that the type of industry had an impact on the performance of internal audit. The results shows that if the number of audit committee members increases, the internal audit function is likely to increase and therefore can significantly reduce the time required to issue an audit report. The results showed that risk management had an impact on the performance of internal audit.

Keyword

Internal Audit Performance, Distributed Ownership, Asset Ratio, Risk Management

1. Department of Management and Accounting, Nasir Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran (m.safarpour@hnhk.ac.ir).
2. Department of Management and Accounting, Nasir Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran (f.khoshkar@hnhk.ac.ir).
3. Master of Management and Accounting Student, Nasser Khosro Institute of Higher Education, Saveh, Iran (* Corresponding Author: nahid.n@hnhk.ac.ir).