

تأثیر کمیته های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت

علی اصغر متقی^۱، احمد فرضی^۲

^۱ استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، گروه حسابداری، تبریز، ایران

^۲ کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، گروه حسابداری، تبریز، ایران.

نام نویسنده مسئول:

علی اصغر متقی

چکیده

کمیته حسابرسی به عنوان بخش مهمی از نظام حاکمیت شرکتی می تواند موجب بهبود فرایند گزارشگری مالی و عملکرد شرکت شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر کمیته های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش، ۱۷۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۰-۱۳۹۵ که به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف جزء پژوهش های کاربردی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی است و از نظر روش پژوهش، در زمره پژوهش های توصیفی جای میگیرد. برای داده های پانلی، برای تخمین مدل پژوهش با استفاده از نرم افزار Eviews ۱۰ استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان میدهد که بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین، کمیته های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر دارد.

واژگان کلیدی: کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، عملکرد شرکت.

مقدمه

با توجه به پدیده گسترده شدن دامنه مالکیت عمومی در شرکت‌ها و واحدهای تجاری به عنوان ذینفع (اعم از آشنا و ناآشنا به مسائل مالی و جنبه‌های حقوقی موضوع) مدیران شرکت‌ها بیش از پیش خود را ملزم به حفظ منافع و مسئولیت پاسخ‌گویی سرمایه‌گذاران می‌دانند. در کنار بحران‌ها و رسوایی‌های بزرگ مالی در کشورهای مختلف امروزه یکی از ملاحظات و مکانیزم‌های اصلی در زمینه مدیریت، کنترل و نظارت بر امور شرکت‌ها در سطح خرد و کلان، شکل‌گیری کمیته‌های حسابرسی است. کمیته حسابرسی به عنوان ابزار نظارتی هیئت‌مدیره فرصت بیشتری برای پرداختن به مسائل گزارشگری مالی و کنترل داخلی دارد. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که ایجاد و به‌کارگیری کمیته‌های حسابرسی در پیشگیری از وقوع اعمال غیرقانونی، بهبود فرایند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکاء مؤثر است. نقش حسابرسان داخلی تعیین این است که آیا سیستم‌های طراحی شده توسط مدیریت، کافی و مؤثر هستند و آیا فعالیت‌های حسابرسی شده با الزامات مقتضی منطبق می‌باشند یا خیر (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵).

انستیتوی حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را به عنوان یک تضمین عینی و مستقل و مشاوره طراحی فعالیت‌ها برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان تعریف کرده است. این موارد به سازمان کمک می‌کند اهداف خود را با یک رویکرد منظم و نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظارت، تحقق بخشد (انستیتوی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۱).

علاقه برای حسابرسی داخلی توسط شرکت‌ها در کشورهای توسعه یافته رو به رشد است. این مورد در بسیاری از زمینه‌ها علایق فزاینده‌ای از شرکت‌ها را برای ایجاد بخش‌های جداگانه حسابرسی داخلی با حمایت از آن توسط نیروی انسانی کارآمد، قادر به دستیابی به اهداف اثربخشی لازم را نشان می‌دهد. با توجه به نوظهور بودن تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌های ایرانی، تاکنون در ایران تحقیقی که بتواند تأثیر کمیته‌های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌ها به صورت جامعی بررسی نماید، صورت نگرفته است. این تحقیق از آن لحاظ که با دیدی مستقل و بی‌طرفانه به این موضوع می‌پردازد. در این فصل به کلیات پژوهش شامل بیان مسأله، اهمیت و ضرورت پژوهش، اهداف کاربردی و فرضیه‌ها، قلمرو موضوعی، زمانی و در نهایت تعریف مفهومی متغیرهای پژوهش پرداخته شده است تا خواننده در رابطه با پژوهش اطلاعات اجمالی بدست آورد و همچنین مبنای مناسبی را برای ورود پژوهشگر به چارچوب نظری پژوهش و تعیین روش پژوهش فراهم سازد.

۲- مبانی نظری**۲-۱- حسابرس داخلی**

حسابرسی داخلی طبق بیانیه حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی بدین صورت تعریف شده است: حسابرسی داخلی، واحد ارزیابی مستقلی است که جهت آزمون و ارزیابی فعالیت‌های سازمان در داخل سازمان ایجاد می‌شود. گرچه حسابرسان داخلی در استخدام سازمان هستند اما باید مستقل از دوایر مورد رسیدگی باشند که از آن به عنوان استقلال سازمانی یاد می‌شود. به همین دلیل این گروه از حسابرسان در بسیاری از شرکت‌ها به طور مستقیم به کمیته حسابرسی و یا هیأت مدیره شرکت گزارش می‌دهند (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۸). ساویر و وینتن (۱۹۹۶) به چهار منفعتی اشاره نمودند که از جانب حسابرسان داخلی عاید مدیران می‌شود:

۱. آنان مبانی لازم برای اجرای عملیات و قضاوت را در دسترس مدیران قرار می‌دهند.
 ۲. از طریق گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی و پیشنهاد برای بهبود آن، به مدیران کمک می‌کنند.
 ۳. در مورد راه حل مشکلات واحد تجاری به مدیران و هیئت‌مدیره‌ها، مشاوره می‌دهند.
 ۴. برای تمام سطوح مدیریت اطلاعات به موقع، قابل اعتماد و مفید تهیه می‌کنند.
- بررسی انجام شده توسط موسسه حاکمیت شرکتی مالزی، موسسه حسابرسان داخلی مالزی و ارنست و یانگ نشان داد که حسابرسی داخلی برای درک و فهم فرآیندهای تجاری شرکت‌ها ایجاد شده است و حسابرسان داخلی به عنوان مشاور مدیریت برای کاهش خطرهای فعالیت می‌کنند. همچنین آنان به اداره مؤثرتر و کارآتر شرکت کمک می‌کنند. داشتن استقلال سازمانی کافی و بی‌طرفی باعث می‌شود که خدمات حسابرسی داخلی به بهترین شکل ارائه شود (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵). در استاندارد ۳۰۰ انجمن حسابرسان داخلی، طبقه‌بندی حوزه کاری حسابرسی داخلی این چنین بیان شده است:

۱. اعتبار و درستی اطلاعات (استاندارد ۳۱۰)
۲. پذیرش و رعایت خط‌مشی‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها، قوانین و مقررات (استاندارد ۳۲۰)
۳. حفاظت از دارایی‌ها (استاندارد ۳۳۰)

۴. استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت (استاندارد ۳۴۰)

۵. اجرای اهداف با استفاده از بودجه‌های مقرر برای عملیات و برنامه‌ها (استاندارد ۳۵۰)

۲-۲- کمیته حسابرسی و وظایف آن

اعضای کمیته‌های حسابرسی از بین اعضای هیات مدیره شرکت انتخاب می‌شوند. در بهترین شکل، اعضای کمیته حسابرسی از مدیران خارج از شرکت تشکیل می‌شود، یعنی اعضای هیات مدیره‌ای که از کارکنان شرکت نیز نباشند. از جمله وظایف کمیته حسابرسی، انتصاب و عزل حسابرسان مستقل، تعیین حدود خدمات حسابرسان، بررسی یافته‌های حسابرسی و حل اختلافات بین حسابرسان و مدیریت است. علاوه بر این کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های کارکنان حسابرسی داخلی نظارت می‌کند. ترجیحاً اعضای کمیته حسابرسی از بین مدیران غیر موظف یعنی اعضای از هیات مدیره که از شاغلین شرکت نیز نباشند، انتخاب می‌شوند (بنرجی و جینر، ۲۰۱۶). یک کمیته حسابرسی معمولاً از سه تا پنج نفر مدیر غیرموظف یعنی مدیری که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان آن تشکیل می‌شود. وجود مدیران غیر موظف در کمیته حسابرسی سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مسایلی چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف نظر با مدیریت درباره اصول و روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی از سوء استفاده‌های مدیریت یا سایر اعمال غیرقانونی مسئولین شرکت را با کمیته حسابرسی، صریح‌تر مطرح کنند. تماس‌های کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعات به موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درستکاری مدیریت را در اختیار هیات مدیره شرکت قرار می‌دهند. این کمیته، مدیریت ارشد شرکت را نیز کنترل می‌کند و به عنوان بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی، از جمله ممانعت از تقلب مدیریت نقش مؤثری دارد. این مرز میان فعالیت‌ها و وظایف این کمیته با واحد حسابرسی داخلی است که لزوم وجود آن را مستقل از واحد حسابرسی داخلی محرز می‌نماید (ارنست و لیب، ۲۰۱۴). پارکر و ابوت (۱۹۹۹) دریافته‌اند که وجود یک کمیته فعال و مستقل با افزایش کیفیت حسابرسی و تغییرات گاه‌به‌گاه حسابرسان در ارتباط است. بر اساس نتایج تحقیق این دو، وجود کمیته حسابرسی قوی ممکن است کیفیت حسابرسی، از طریق حصول اطمینان از اینکه حسابرسان می‌توانند بی‌طرفی خود را حفظ نمایند و تسلیم آمال مدیران نشوند، افزایش دهد. قانون ساربینز اکسلی نقش و مسئولیت‌های کمیته‌های حسابرسی را گسترش داد. به موجب این قانون مسئولیت تنظیم روابط با حسابرسان مستقل شامل انتخاب حسابرس مستقل، تعیین حق‌الزحمه آنان و نظارت بر حسابرس مستقل به عهده کمیته حسابرسی واگذار شده است. به موجب همین قانون اعضای کمیته حسابرسی باید از مدیریت شرکت "مستقل" باشند و نباید هیچ مزایایی به جزء آنچه به عنوان عضو کمیته به آن‌ها تعلق می‌گیرد، دریافت کنند.

۲-۲-۱- کمیته حسابرسی از دیدگاه آئین‌نامه حاکمیت شرکتی سازمان بورس اوراق بهادار

مرکز تحقیقات و توسعه بازار سرمایه بورس اوراق بهادار تهران در آذرماه ۱۳۸۳ نخستین ویرایش آئین‌نامه "حاکمیت شرکتی" که مهم‌ترین آئین‌نامه نحوه اداره شرکت‌های بورس است جهت نظرخواهی انتشار داد. در این آئین‌نامه سازوکار حاکمیت شرکتی که در چارچوب آن امکان نظارت، مدیریت، تقسیم‌بندی وظایف و مسئولیت‌ها و تنظیم روابط بین مدیران، سهامدار و سایر اشخاص ذینفع در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تدوین شده است (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۶). در این آئین‌نامه به مدیر مستقل، مدیر غیرموظف، وابستگان، حسابرس داخلی و کنترل‌های داخلی اشاره و گفته شده اکثریت اعضای هیات مدیره باید از مدیران غیرموظف و حداقل یک سوم از اعضای هیات مدیره باید از مدیران مستقل باشند. رئیس هیات مدیره مکلف است اطلاعات مربوط به شرکت را کامل و به‌موقع تهیه و در اختیار اعضای هیات مدیره بویژه اعضای غیرموظف قرار دهد. هیات مدیره طبق ماده ۲۱ این آئین‌نامه باید یک کمیته حسابرسی از حداقل سه مدیر که اکثریت آن‌ها مستقل باشند یا وظایف و اختیارات روشن ایجاد کند. رئیس کمیته حسابرسی باید یک مدیر غیرموظف مستقل باشد.

۲-۳- عملکرد شرکت

ارزیابی عملکرد شرکت‌ها بخش عمده‌ای از مباحث حسابداری، مدیریت و اقتصاد را تشکیل می‌دهد. ارزیابی عملکرد یعنی اندازه‌گیری این موضوع که شرکت تا چه حدی به اهداف تعیین شده در برنامه‌های خود دست یافته است. نتیجه حاصل شده از ارزیابی عملکرد ابزاری برای پیش‌بینی برنامه‌های آتی و نیز بهبود نقاط قوت و برطرف کردن نقاط ضعف می‌باشد. در بحث ارزیابی عملکرد معمولاً این سوال مطرح می‌شود که کدام یک از معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها از اعتبار بیشتری برخوردار است. اصولاً یک شاخص مطلق و ایده آل برای سنجش عملکرد شرکت وجود ندارد. عدم وجود ابزار مناسب برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، یکی از دلایل به نتیجه نرسیدن تلاش مدیرانی است که علاقه‌مند به ارتقای سطح عملکرد سازمان‌شان هستند. با ملاحظه مجموعه شرایط نوین اقتصادی و کسب و کار تغییرات حاصله در الگوهای جدید مدیریتی و اداره سازمان‌ها، پیدایش تعاریف و برداشت‌های جدید از مفهوم کنترل مدیریت و تئوری نمایندگی و همچنین ناکارآمدی روش‌های سنتی ارزیابی عملکرد، از یک طرف و انتظارات جدید از گزارش‌های سنجش عملکرد از طرف دیگر ضرورت تغییر و تحول در معیارهای سنجش عملکرد را پدید آورده است. جستجوهای اولیه برای دستیابی به معیارهای ارزیابی عملکرد منجر به استفاده از اعداد و اطلاعات حسابداری در این زمینه شده است. بسیاری از معیارهای ارزیابی عملکرد، مبتنی بر مدل‌های حسابداری، بویژه مدل سود حسابداری

گزارش شده یا سود هر سهم است. با گذشت زمان، مدیران به منظور حفظ سطح پاداش و بهبود آن، به مدیریت سود از طریق تحریف اعداد حسابداری پرداختند. این موضوع باعث شده است که علی‌رغم آنکه برخی از شرکت‌ها دارای وضعیت مالی مطلوبی از نظر اعداد حسابداری و معیارهای ارزیابی عملکرد مبتنی بر مدل‌های حسابداری بوده‌اند، با بحران‌های مالی از جمله کمبود نقدینگی مواجه شوند. بنابراین، معیارهای ارزیابی عملکرد مبتنی بر آن‌ها نتوانستند در جهت منافع سهامداران و سایر گروه‌های برون‌سازمانی حرکت کنند و موجب تعدیل تضاد منافع شوند (هیس و فان، ۱۹۹۱). برای رفع نارسائی‌های مدل‌های ارزیابی عملکرد که به دلیل استفاده از اطلاعات حسابداری به وجود می‌آید، پژوهشگرانی مانند «سوجانن، ۱۹۵۴»، «استیوارت، ۱۹۹۱»، «باسیدور و همکاران، ۱۹۹۷» و «باش و همکاران، ۲۰۰۳» به جستجوی ارائه معیاری جدید برای ارزیابی عملکرد پرداختند. با پیدایش نظریه‌هایی در زمینه سود اقتصادی یا سود باقیمانده، مدل‌هایی به منظور محاسبه سود اقتصادی پیشنهاد شد (استیوارت، ۱۹۹۱). در این مدل‌ها، سود خالص عملیاتی پس از کسر مالیات و هزینه سرمایه به عنوان سود اقتصادی یا سود باقیمانده تعریف می‌شود. هدف اصلی بنگاه‌ها، حفظ و افزایش ثروت سهامداران است و ارزش‌آفرینی برای بنگاه‌ها تنها راه نیل به این هدف تلقی می‌شود. بنابراین، خلق سود و یا ارزش افزوده اقتصادی را که باعث افزایش ارزش سهام در بازار و بهبود ثروت سهامداران می‌شود، می‌توان عامل ارزش‌آفرینی بنگاه‌ها تلقی کرد (باسیدور و همکاران، ۱۹۹۷). بنابراین معیارهای ارزش افزوده اقتصادی، ارزش افزوده اقتصادی پالایش شده، ارزش افزوده بازار و سود باقیمانده اقتصادی در سیر تکاملی خود تلاش دارند ضمن توجه به پیچیدگی‌های رفتاری مدیران، به ارزیابی عملکرد آن‌ها و تعدیل تضاد منافع پرداخته و اطلاعات موجود در قیمت و بازده سهام را توضیح دهند (باش و همکاران، ۲۰۰۳).

۴-۲ رابطه بین کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت

در روابط نمایندگی، هدف مالکان حداکثر سازی ثروت است، لذا به منظور دستیابی به این هدف بر کار نماینده نظارت و عملکرد او را مورد ارزیابی قرار می‌دهند (نمازی و کرمانی، ۱۳۸۷) و آن دن برگه (۲۰۰۱) بیان می‌کند که عملکرد در نهایت نتیجه بسیاری از عوامل به هم پیوسته است که در آن حاکمیت شرکتی تنها یک عنصر ممکن در مجموعه کلی محرک‌های عملکرد است و در ادامه لیندولف پتر (۲۰۰۵) به این موضوع اشاره می‌کند که اگر شرکت‌ها در جهت بهبود و ارتقای حاکمیت شرکتی تلاش کنند، می‌تواند تأثیر مثبتی بر عملکرد و ارزش شرکت داشته باشد (به نقل از وکیلی فرد و باوندپور، ۱۳۸۹). کمیته حسابرسی به عنوان کمیته فرعی هیئت‌مدیره شناخته می‌شود از طرفی مسئول ایجاد استراتژی‌های مناسب برای بهبود سلامت مالی شرکت است (بنسال و شارما، ۲۰۱۶) و از سوی دیگر وظیفه دارد تا درباره فعالیت‌های خود به هیئت‌مدیره پاسخگو باشد (محمدپور و شهرابی، ۱۳۹۳). بنابراین، اگر کمیته حسابرسی تصویر مطلوبی از صورت‌های مالی در برابر اعضای هیئت‌مدیره و مدیرعامل ارائه دهد، جایگاه بهتری برای اتخاذ استراتژی‌های مؤثر در جهت افزایش عملکرد شرکت خواهد داشت (باردوج و رائو، ۲۰۱۵). شارما کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق فرآیندهای نظارتی گوناگون به بررسی عملکرد مدیران می‌پردازد. به طور مثال، این کمیته قادر است با بررسی خط مشی‌های حسابداری شرکت و توافق با مدیریت ارشد در این زمینه، وی را متقاعد کند تا صورت‌های مالی را مطابق با استانداردهای پذیرفته شده افشا نماید (آمر و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین کمیته حسابرسی می‌تواند مدیریت ارشد واحد اقتصادی را کنترل کند و به عنوان بازدارنده مدیریت از زیرپاگذاری کنترل‌های داخلی، از جمله ممانعت از تقلب مدیریت، نقش مؤثری ایفا کند (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۸). علاوه بر این نقش کمیته حسابرسی در مدیریت ریسک نیز از اهمیت بالایی برخوردار است (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۰). مک مولن (۱۹۹۶) عنوان می‌کند که شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی به احتمال کمتری با اشتباهات، بی‌نظمی‌ها و گزارشگری مالی متقلبانه، روبرو هستند (آمر و همکاران، ۲۰۱۴). کمیته‌های حسابرسی باید به طرز صحیح سازمان‌دهی شوند و مورد استفاده قرار گیرند، در این صورت، این کمیته‌ها می‌توانند برای کلیه گروه‌های علاقه‌مند منافع چشمگیری داشته باشند (اعتمادی و شفا خیبری، ۱۳۹۰). در صورتی که شرکتی کمیته حسابرسی ندارد، باید دلایل عدم وجود این کمیته را در گزارش‌های سالانه خود توضیح دهد و نیاز به وجود چنین کمیته‌ای را برای دوره مالی بعدی تبیین نماید (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). از سوی دیگر، ویژگی‌های مختلف کمیته حسابرسی شامل: تخصص مالی، استقلال، اندازه و ... می‌توانند بر اثربخشی کمیته حسابرسی اثر بگذارند (فخاری و همکاران، ۱۳۹۴). در ارتباط با ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت پژوهش‌های متعددی انجام شده است. به طور نمونه، کنیدی و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی اثربخشی هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت در کانادا پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که بین اثربخشی هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یافته‌های بنسال و شارما (۲۰۱۶) نشان از آن دارد که بین استقلال هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت رابطه منفی و معنادار و بین دو مسئولیتی بودن مدیرعامل و اندازه هیئت‌مدیره با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یگانه و همکاران (۱۳۸۸) رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها رابطه معناداری را بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت نشان نداد. وکیلی فر و باوندپور (۱۳۸۹) به بررسی رابطه مکانی زمه‌ای حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که وجود سهامداران نهادی با عملکرد شرکت رابطه مثبت دارد. در مقابل وجود سهامداران عمده در ساختار مالکیت شرکت‌ها بر عملکرد آن‌ها تأثیر چندانی نداشته و نسبت اعضای غیرموظف در هیئت‌مدیره با عملکرد شرکت رابطه معکوس و معناداری دارد. مرادی و رستمی (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین برخی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی شرکت‌ها پس از عرضه عمومی اولیه سهام در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها

رابطه مثبت و معناداری را بین مالکیت نهادی و مدیریتی با عملکرد شرکت‌ها پس از انتشار اولیه نشان داد. همچنین آن‌ها دریافتند که حضور مدیران غیرموظف عملکرد شرکت را بهبود می‌بخشد و بین نقش دوگانه مدیرعامل و عملکرد شرکت رابطه‌ای وجود ندارد. کمیته بلوریون (۱۹۹۶) معتقد است، تخصص مالی کمیته حسابرسی منجر به افزایش اثربخشی آن می‌شود. قانون ساکس در سال ۲۰۰۲ هیئت مدیره شرکت‌ها را ملزم به ایجاد کمیته حسابرسی از بین مدیران مستقل و گنجانیدن حداقل یک کارشناس مالی در آن کرده است (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۴). در ایران نیز بر اساس منشور کمیته حسابرسی، اکثریت ۱۳ اعضای کمیته بایستی دارای تخصص مالی باشند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱). نظارت مؤثر کمیته حسابرسی ایجاب می‌کند که اعضای آن برای ارزیابی مستقل موضوعاتی که به آن‌ها ارائه می‌شود، تخصص کافی در حسابداری و حسابرسی داشته باشند (بیزلی، ۲۰۰۱، دیویدسن و همکاران، ۲۰۰۴، دزورت و سالتیرو، ۲۰۰۱) استدلال می‌کنند که تخصص مالی کمیته حسابرسی احتمال شناسایی تحریف‌های بااهمیت را افزایش می‌دهد. یافته‌های پژوهش ابوت و همکاران (۲۰۰۲) حاکی از آن است که عدم حضور اعضاء متخصص در کمیته حسابرسی ارتباط معناداری با افزایش اشتباه و تقلب در صورت‌های مالی دارد. نتایج پژوهش مصطفی و یوسف نشان از آن دارد که مدیران مستقل و دارای تخصص مالی می‌توانند سوءاستفاده از دارایی‌های شرکت را به طور مؤثری کاهش دهند. یافته‌های دیویدسن و همکاران (۲۰۰۴) رابطه مثبت و معناداری را بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت نشان داد. جمیسن و اکلی (۱۹۹۸) معتقدند کمیته حسابرسی که تمامی اعضای آن را مدیران مستقل تشکیل می‌دهد مؤلفه‌های حیاتی حاکمیت شرکتی به حساب می‌آید. کمیته کادبری (۱۹۹۲) در گزارشی تأکید می‌کند که کمیته حسابرسی باید از مدیران غیر اجرایی (مستقل) تشکیل شود تا در تصمیم‌گیری‌های مهم بتواند به طور مستقل اظهارنظر نماید. همچنین، مدیران مستقل جهت اطمینان از تصمیم‌های مدیران اجرایی در جهت منافع سهامداران تلاش می‌کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا بر این موضوع تأکید می‌کند که "بهتر است هیچ کمیته حسابرسی وجود نداشته باشد تا اینکه تمامی اعضای کمیته را مدیران اجرایی تشکیل دهند، زیرا آن‌ها تصویر درستی از وضعیت مالی شرکت ارائه نمی‌دهند" (بنسال و شارما، ۲۰۱۶). کلین (۲۰۰۲) استدلال می‌کند اعضای کمیته حسابرسی باید مستقل باشد تا بتواند از منازعات بین مدیران و حسابرسان مستقل جلوگیری کند. استقلال کمیته حسابرسی در جهت اطمینان حاصل کردن از یکپارچگی فرایند گزارشگری مالی نقش قابل توجهی ایفا می‌کند، زیرا امکان دارد مدیریت در جهت منافع شخصی خود اطلاعات حسابداری را دست‌کاری نماید. بنابراین کمیته حسابرسی مستقل می‌تواند از درستی و منصفانه بودن صورت‌های مالی اطمینان حاصل کند. امیر و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند استقلال کمیته حسابرسی به کاهش تقلب‌های مالی در یک شرکت و در نتیجه افزایش عملکرد مالی شرکت کمک می‌کند. آرسن و همکاران (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند که کمیته حسابرسی مستقل، موجب افزایش عملکرد شرکت می‌شود. یافته‌های بنسال و شارما (۲۰۱۶) نیز حاکی از رابطه مثبت بین استقلال کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت است. تأثیر مثبت استقلال کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت در پژوهش‌های نچل (۲۰۰۸)، عبدالله و همکاران (۲۰۱۴) نیز قابل مشاهده است. کمیته بلوریون (۱۹۹۹) تأکید می‌کند که کمیته حسابرسی باید حداقل با سه عضو تشکیل شود. طرفداران تئوری نمایندگی (هیلمن و دالزلی، ۲۰۰۳) استدلال می‌کنند که کمیته حسابرسی بزرگ‌تر باعث از بین رفتن توابع کنترل و نظارت و در نتیجه کاهش عملکرد شرکت می‌شود. سولتان و همکاران (۲۰۱۴) نیز به این نتیجه رسید که کمیته حسابرسی بزرگ‌تر اثر منفی بر عملکرد شرکت می‌گذارد. در مقابل طرفداران تئوری وابستگی منابع تأکید می‌کنند که کمیته حسابرسی بزرگ‌تر می‌تواند مؤثر واقع شود. برای این منظور، کمیته‌ها می‌توانند افرادی را با تخصص‌های گوناگون جهت کنترل قوی‌تر اجرای رویه‌های حسابداری استخدام کنند (چوی و همکاران، ۲۰۰۱). راقندان و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند که افزایش در اندازه کمیته حسابرسی سبب بالا رفتن تعداد جلسات آن می‌شود و در نتیجه نظارت و عملکرد مؤثرتری را در پی دارد (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰). ردی و همکاران (۲۰۰۴) نیز رابطه معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت مشاهده نکردند.

۵-۲ رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت

حسابرسی داخلی، بهبود اطلاعات حسابداری و بهبود عملکرد را در پی دارد. چراکه اطلاعات حسابداری از سه طریق بر عملکرد کلان اقتصادی بنگاه‌ها تأثیر دارند.

۱. فراهم آوردن شرایط شناسایی و تشخیص فرصت‌های سرمایه‌گذاری بهینه در بین سرمایه‌گذاران و مدیران اجرایی به‌عنوان مباشران سرمایه‌گذاران، چرا که در غیاب جریان‌های اطلاعاتی مالی قابل اتکا و شفاف، جریان سرمایه‌های مالی و انسانی به سمت پروژه‌های سرمایه‌گذاری مطلوب، با مانع جدی روبه‌رو می‌شود.

۲. دوم به نقش حاکمیتی آن برمی‌گردد که از طریق آن اطلاعات حسابداری بر بهبود عملکرد اقتصادی بنگاه تجاری اثر می‌گذارد.

۳. کاهش ریسک انتخاب غلط و نقد شوندگی عامل اثر اطلاعات حسابداری بر عملکرد بنگاه اقتصادی است.

الزام شرکت‌ها به افشای بهنگام، موجب کاهش ریسک زیان معاملاتی سرمایه‌گذاران می‌شود. کاهش ریسک نقد شوندگی سهام موجب افزایش سرمایه‌گذاران حقوقی و عمده در پروژه‌های با بازده بالا و بلندمدت می‌شود (عیسای خوس، ۱۳۹۰).

مکانیزم‌های راهبردی راهبری شرکتی از جمله حسابرسی داخلی (که از مکانیزم‌های داخلی حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود) می‌تواند بر رشد و توسعه اقتصادی شرکت‌ها اثرگذار باشد؛ که به‌طور نمونه می‌توان مواد زیر را برشمرد:

- ۱- تأمین مالی برون‌سازمانی که خود شفاف بودن عملکرد شرکت و ارائه یک برنامه توجیه‌پذیر از منظر مالی و اقتصادی را به دنبال خواهد داشت.
- ۲- کاهش هزینه سرمایه شرکت که منجر به جذب سرمایه‌گذاری بیشتر و اشتغال بیشتر و در نتیجه موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم می‌کند.
- ۳- حسابرسی داخلی با بهبود حاکمیت شرکتی، عملکرد عملیاتی شرکت را بهبود می‌بخشد، علاوه بر زمینه‌سازی برای اعمال مدیریت کارا باعث تخصیص بهینه منابع در یک فضای رقابتی و شفاف می‌گردد.
- ۴- کاهش ریسک ناشی از ایجاد بحران‌های مالی.
- ۵- ارتباط بهتر با ذینفعان و در نتیجه افزایش اعتماد در بازار سرمایه (جعفری، ۱۳۸۹).

۲-۶ رابطه بین کمیته حسابرسی و حسابرسی

کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی و حسابرسی داخلی سه حلقه یک زنجیر هستند که در تعامل با یکدیگر می‌توانند شفافیت عملکرد سازمان را افزایش داده و احتمال بروز تقلب و اشتباه را به حداقل کاهش دهند. در آیین‌نامه حاکمیت شرکتی تأکید ویژه بر حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی شده با اجرای درست آیین‌نامه حاکمیت شرکتی و استقرار سیستم کنترل داخلی به‌ویژه نظارت کمیته حسابرسی باعث افشای به‌موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات شدید سودهای برآوردی و دست‌کاری در قیمت‌ها می‌شود کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر گزارشگری مدیریت در ارتباط با کنترل‌های داخلی است و حسابرسان داخلی نقش کلیدی در ارزیابی کنترل‌های داخلی دارند لذا اثربخشی کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به هم وابسته است و لذا کمیته حسابرسی باید درک عمیقی از روش‌های مناسب حسابرسی داخلی و اینکه فعالیت حسابرسی داخلی چگونه انجام می‌پذیرد داشته باشد. از مزیت‌های آیین‌نامه حاکمیت شرکتی، شفاف‌سازی اطلاعات، رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام، برقراری سیستم کنترل داخلی و ارتقای رابطه حسابرسان مستقل با شرکت است. حسابرسان داخلی از طریق رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی واحدهای تحت بررسی، شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات را در شرکت ارزیابی می‌کنند. همچنین بررسی صرفه اقتصادی- کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی و بررسی رعایت قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های مدیریت از دیگر راهبردهای حسابرسی داخلی محسوب می‌شود چنانچه این وظایف به‌درستی انجام شوند حسابرسی داخلی نقش بازدارنده را در برابر سوءاستفاده‌های احتمالی و نقش کنترلی در جهت پیشگیری با آشکار کردن تقلب داشته همچنین با شناسایی سایر موارد اتلاف منابع و فقدان کارایی سبب صرفه‌جویی بنگاه در هزینه‌ها می‌شود.

بحث نظارت بر عملکرد سازمان یکی از وظایف مهم و اصلی مدیریت عالی یک سازمان محسوب می‌شود جهت تحقق این وظیفه مهم و کلیدی سازمان‌ها واحدی را (حسابرسی داخلی) زیر نظر مستقیم مدیرعامل سازمان‌دهی می‌کنند که به‌عنوان تشخیص دهنده عیوب مدیرعامل عمل کرده و با نظارت کامل بر عملکرد سازمان در واحدهای اجرایی و ستادی تصویری شفاف از سازمان را با توجه به همه فراز و نشیب‌ها، موفقیت‌ها و عدم پیشرفت‌ها و به هنگام مدیریت عالی سازمان منعکس کند. فرایند نظارت سازمانی اقتضا می‌کند که ابتدا عملکرد و یا برنامه‌های یک دستگاه استاندارد شود، سپس میزان عملکرد واقعی دستگاه تعیین شود. پس از آن عملکرد واقعی با استانداردها مورد مقایسه قرار می‌گیرد و در نهایت میزان انحراف از برنامه‌های استاندارد مشخص شود و در صورت زیاد بودن انحراف برنامه‌های اصلاحی اعمال شود تا میزان انتظارات برنامه تأمین شود. ارزش‌آفرینی حاصل استفاده از منابع در فرآیند تولید و عرضه کالا و خدمات است. در این فرآیند حسابرسان داخلی اطلاعاتی درباره شناخت و ارزیابی ریسک و فرصت‌ها برای کسب منابع سازمان در نتیجه بهبود عملکرد شرکت فراهم می‌کنند. متأسفانه در ایران توجه لازم به حسابرسی داخلی نشده است چرا که بیشتر بنگاه‌های کشور دولتی یا شبه دولتی یا وابسته به نهادهایی هستند که در حوزه نفوذ دولت هستند و بخش خصوصی به تبعیت از همین روند دچار فقدان فرهنگ پاسخگویی و عدم تمایل عمومی به افشای مشکلات درون شرکتی شده است. با وجود اینکه در همه بنگاه‌ها واحد حسابرسی داخلی وجود دارد و لیکن بسیاری از مدیران هنوز نگاه سنتی به حسابرسی داخلی داشته و در بسیاری از شرکت‌ها حسابرسی داخلی در حد سندی است. با توجه به نبود انجمن‌های حرفه‌ای در این خصوص و عدم وجود قوانین و استانداردهای لازم به نظر می‌رسد نقش حسابرسی داخلی به شکل نوین و مدرن اجرا نمی‌شود و یا قدمت چندانی ندارد. حسابرسان داخلی در بنگاه‌ها به‌طور خاص در قالب دستورالعمل‌های سازمانی عمدتاً به کنترل اسناد و مدارک و سندی می‌پردازند و هیچ‌گونه الزامی در خصوص استقرار حسابرسی داخلی تا قبل از اجرایی شدن آیین‌نامه حاکمیت شرکتی وجود نداشت (تیمورزاده و همکاران، ۱۳۹۵).

۲-۷ ارتباطات کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی

مشکل عمده دیگری که در عمل وجود دارد، چگونگی برقراری ارتباط نزدیک بین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی است. اعضای کمیته حسابرسی معمولاً از مدیران غیرموظف انتخاب می‌شوند و اغلب، دارای مسئولیت‌های حرفه‌ای زیادی هستند. محل کار و مسئولیت آنان از محل شرکت دور است و تنها یک یا دو بار در سال جلسه تشکیل می‌دهند. کمیته حسابرسی با این شرایط به دشواری

می‌تواند واحد حسابرسی داخلی را اداره کند. نتیجه آن که واحد حسابرسی داخلی معمولاً زیر نظر مدیرعامل اداره می‌شود. کمیته حسابرسی اغلب با تصویب عزل و نصب مدیران واحد حسابرسی داخلی، بررسی و تصویب برنامه کار، تأمین نیروی انسانی و بودجه (هزینه‌های) واحد حسابرسی داخلی و بررسی عملکرد حسابرسان داخلی با مدیریت ارشد سازمان در امر اداره این واحد مشارکت می‌کند. رابطه واحد حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی اساساً رابطه گزارشگری است. به طور معمول، مدیرعامل، مسئولیت اداره واحد حسابرسی داخلی و عملکرد آن را با مشورت کمیته حسابرسی به عهده دارد. مقوله ریسک و کنترل دو مفهوم کلیدی در انواع حسابرسی‌ها هستند، زیرا ریسک نقطه شروع فعالیت حسابرسی و کنترل اولین وظیفه حسابرسی جهت حصول اطمینان از نظامات کنترل داخلی مناسب است و به این تعبیر حسابرسان خود نمی‌توانند بخشی از سیستم کنترل باشند. بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که ریسک‌های حسابرسی عبارتند از: خطا و اشتباه، ضعف قضاوت، نقض قوانین، کلاهبرداری، ضعف برنامه‌ریزی استراتژیک، ورشکستگی، عدم کفایت مدیریت اطلاعاتی، اشاعه و بررسی‌های رایانه‌ای و.. برای کاهش نقش ریسک در فرآیند حسابرسی استقرار سیستم کنترل‌های داخلی از الزامات تشکیلاتی تلقی می‌شود (نادمی زاده، ۱۳۸۹).

۳- پیشینه پژوهش

اسکافی اصل و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی را با تأثیر تعدیل‌کنندگی قدرت مدیرعامل بر ارتباط آن‌ها را مورد مطالعه قرار دادند. در نتیجه اطلاعات ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت تحلیل لاجیت مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان داد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معنادار دارد و ویژگی استقلال با متغیر وابسته رابطه معنادار نداشته است. همچنین نتایج نشان داد که قدرت مدیرعامل تنها تأثیر تعدیل‌کننده بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی دارد. حلیمه احمد و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان اثربخشی داخلی در بخش عمومی کشور مالزی به جستجوی اهمیت حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی تحت تأثیر حمایت ناکافی از جانب مدیریت ارشد محدود و مختل شده است. بطوری که حسابرسان به ندرت همکاری خود را در سازمان توسعه می‌دهند. البته حسابرسان داخلی از فقدان دانش و آموزش در رویکردهای حسابرسی اثربخش رنج می‌برند. برداشت منفی راجع به حسابرسی داخلی منجر به عدم توجه به توصیه‌های فایده مند حسابرسان داخلی توسط مدیریت شده به طوری که به بی اثر کردن کمک مثبت آن‌ها در خصوص بالا بردن کیفیت خدمات در بخش عمومی منجر گردیده است.

جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده بررسی کردند. در این پژوهش داده‌های ۵۹ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران که کمیته حسابرسی دارند، جمع‌آوری شد و فرضیه‌ها با استفاده از تحلیل ضرایب رگرسیون، آزمون شده‌اند. شواهد نشان می‌دهد، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیش‌بینی سود رابطه مثبت دارد. به بیان دیگر می‌توان گفت وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات قابل اتکاتری در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد و پیش‌بینی سود با دقت بیشتری برآورد می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش‌بینی‌های سود ارتباطی منفی دارد.

اورادی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تخصص مالی، استقلال و اندازه) و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش عملکرد شرکت با استفاده از معیارهای Q توبین و بازده دارایی‌ها اندازه‌گیری شده است. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۳۲ شرکت و دوره مطالعه سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ را در بر می‌گیرد. نتایج آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه ترکیبی حاکی از آن است که بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و عملکرد مبتنی بر معیارهای Q توبین و بازده دارایی‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین استقلال کمیته حسابرسی و عملکرد مبتنی بر بازده دارایی‌ها رابطه مثبت و معناداری مشاهده شد. در عین حال، بین استقلال کمیته حسابرسی با عملکرد مبتنی بر Q توبین و اندازه کمیته حسابرسی با معیارهای Q توبین و بازده دارایی‌ها رابطه معناداری مشاهده نگردید.

بنسال و شارما (۲۰۱۶) به بررسی اثر کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت پرداختند. یافته‌های آنان نشان دارد که بین استقلال هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت رابطه منفی و معنادار و بین دو مسئولیتی بودن مدیرعامل و اندازه هیئت‌مدیره با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

حاجیه و رفیعی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرس مستقل پرداختند. این تحقیق با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش‌های حسابرسی داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره ارائه می‌کردند، انجام شده است. در این تحقیق با استفاده از روش پیمایشی و با ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. برای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شرکت معیارهای بی‌طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفته

است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قدمت با تأخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی‌داری ندارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر عملکرد شرکت و مالکیت نهادی بر سرمایه فکری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های بررسی ۷۳ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹ حاکی از آن است که عملکرد شرکت با سرمایه فکری رابطه مثبت و معناداری دارد ولی بین مالکیت نهادی و سرمایه فکری رابطه معناداری مشاهده نگردید. رابطه مثبت و معنادار عملکرد شرکت با سرمایه فکری بیانگر آن است که بازار نسبت به شرکت‌هایی که عملکرد بهتری دارند واکنش مثبت نشان می‌دهد و این باعث افزایش تفاوت ارزش بازار و ارزش دفتری شرکت‌ها می‌گردد.

دبی و کن ساو (۲۰۱۰) به بررسی تأثیر اهمیت و جایگاه حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت‌های خانوادگی و تک مالکی پرداخته‌اند آن‌ها بر این نکته اشاره داشتند که در شرکت‌های فامیلی که تئوری نمایندگی به شدت شرکت‌های سهامی و بزرگ نقش ایفا نمی‌نماید و لیکن وجود حسابرسی داخلی می‌تواند به تأثیر کنترل‌های داخلی کمک نماید و نقش نظارتی را بهبود ببخشد. هاجینسن و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی و کمیته‌های حسابرسی بر عملکرد شرکت‌ها پرداخته‌اند شرکت‌های مورد بررسی آن‌ها ۶۰ شرکت مالزیایی بود نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از آن بود که بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌های دارای فرصت‌های رشد رابطه معناداری وجود دارد آن‌ها همچنین مشاهده نمودند که هر چه استقلال کمیته‌های حسابرسی بیشتر باشد (تعداد اعضای غیرموظف عضو کمیته بیشتر باشد) این ارتباط معنادارتر خواهد بود.

۴- فرضیه‌های پژوهش

به منظور دستیابی به هدف پژوهش فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

۱. بین کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت رابطه وجود دارد.
۲. بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت رابطه وجود دارد.
۳. کمیته‌های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر دارد.

۵- روش پژوهش

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است. پژوهش کاربردی، پژوهشی است که نظریه‌ها، قانونمندیها، اصول و فنون را برای حل مسایل واقعی به کار میگیرد. در این پژوهش رابطه بین کمیته‌های حسابرسی و عملکرد شرکت بررسی میشود؛ بنابراین نتایج این پژوهش میتواند در تدوین قوانین و مقررات بورس اوراق بهادار مورد استفاده قرار گیرد. این پژوهش از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی میباشد. همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) و با توجه به آن که قضاوت‌های ارزشی در این پژوهش کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های توصیفی حسابداری به شمار میرود. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده شد در گروه پژوهش‌های شبه آزمایشی طبقه‌بندی میگردد. همچنین پژوهش حاضر به لحاظ معرفت شناسی از نوع تجربه‌گرا، سیستم استدلال آن استقرایی و به لحاظ نوع مطالعه میدانی - کتابخانه‌ای با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس رویدادی (یعنی استفاده از اطلاعات گذشته) میباشد. در این پژوهش، برای تحلیل داده‌های بدست آمده از نمونه‌ها هم از روش‌های آمار توصیفی و هم از روش‌های آمار استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم‌افزارهای Excel، Eviews، SPSS ۲۲ استفاده گردیده است.

۵-۱ روش گردآوری داده‌ها

الف) روش کتابخانه‌ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات پژوهش موضوع، ادبیات پژوهش به روش مطالعه کتابخانه‌ای و با رجوع به کتب و منابع موجود و مقالات داخلی و خارجی چاپ شده در نشریات تخصصی داخلی و خارجی، گزارش‌های پژوهشی استفاده گردید.

ب) روش میدانی: داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی مورد نیاز جهت سنجش و محاسبه متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های توضیحی مربوط به شرکت‌های مورد مطالعه که در سایتهای رسمی و برخی نرم افزار اطلاعاتی نظیر ره‌آورد نوین ۷ و تدبیر پرداز و سایت اینترنتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی جمع آوری شد.

۵-۲ نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل

کمیته حسابرسی (AC): جامعه آماری به دو دسته تقسیم می‌شود، شرکت‌های که دارای کمیته حسابرسی هستند با عدد یک مشخص می‌شوند و شرکت‌هایی که فاقد کمیته حسابرسی هستند، صفر در نظر گرفته می‌شوند. با توجه به وظایف و مسئولیت‌های در نظر گرفته

شده بر کمیته حسابرسی از لحاظ نظری انتظار بر این است که در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی، عملکرد شرکت مطلوب باشد، از این رو رابطه مستقیم بین کمیته‌های حسابرسی و عملکرد شرکت متصور می‌باشد.

وجود و عدم وجود کمیته حسابرسی (Xit): متغیری دو ارزشی است و بیانگر عدد صفر برای سه سال اول (قبل از دستورالعمل کنترل داخلی و عدم وجود کمیته) و عدد یک برای سه سال دوم (بعد از دستورالعمل کنترل داخلی و وجود کمیته) می‌باشد. تخصص مالی کمیته حسابرسی (F_Expertise): برابر است با نسبت تعداد اعضای کمیته حسابرسی که دارای تخصص حسابداری و مالی هستند بر مجموع اعضای کمیته حسابرسی. بند شش ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضا را مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تعریف کرده است. اندازه کمیته حسابرس (Size): برابر است با تعداد اعضای حاضر در کمیته حسابرسی. کمیته حسابرسی طبق بند ۱ ماده ۵ منشور کمیته از سه تا پنج عضو با انتخاب و انتصاب هیئت‌مدیره تشکیل می‌گردد (سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). استقلال کمیته حسابرسی (Independence): برابر است با درصد اعضای مستقل در کمیته حسابرسی. عضو مستقل بر اساس بند یک ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی، عضوی فاقد هرگونه رابطه یا منافع مستقیم یا غیرمستقیم که بر تصمیم‌گیری مستقل وی اثرگذار باشد، موجب جانبداری وی از منافع فرد یا گروه خاصی از سهامداران یا سایر ذینفعان شود یا سبب عدم رعایت منافع یکسان سهامداران گردد، تعریف شده است (سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱).

متغیر وابسته

عملکرد شرکت (FP): در این پژوهش از معیارهای Q توبین و بازده دارایی‌ها برای ارزیابی عملکرد شرکت استفاده شده است؛ که این معیارها به صورت زیر محاسبه شده است:

رابطه (۱)

$$\text{TobinsQ} = \frac{\text{MV} + \text{DEBT}}{\text{Assets}}$$

TobinsQ (نسبت Q توبین): برابر است با جمع ارزش بازار شرکت (MV) و ارزش دفتری مجموع بدهی‌های شرکت (DEBT)

تقسیم بر ارزش دفتری مجموع دارایی‌های شرکت (Assets) (وکیلی فرد و باوندپور، ۱۳۸۹).

متغیرهای تعدیل‌گر

حسابرسی داخلی: برای این منظور جامعه آماری به دو دسته تقسیم می‌شود، شرکت‌های که دارای حسابرسی داخلی هستند با عدد یک مشخص می‌شوند و شرکت‌هایی که فاقد حسابرسی داخلی هستند، صفر در نظر گرفته می‌شوند. از لحاظ نظری انتظار بر این است که در شرکت‌های دارای حسابرسی، عملکرد شرکت مطلوب باشد از این رو رابطه مستقیم بین کمیته‌های حسابرسی و عملکرد شرکت متصور می‌باشد.

بیطرفی (Objectivity): بیان‌کننده ارائه گزارش عملکرد مدیر حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و یا هیئت‌مدیره می‌باشد. برای اندازه‌گیری از یک متغیر مجازی (۱ و ۰) استفاده می‌شود اگر حسابرس داخلی گزارش خود را به کمیته یا هیئت‌مدیره بدهد شاخص اندازه‌گیری آن یک است، در غیر این صورت صفر می‌باشد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

اندازه واحد حسابرسی داخلی (IA size): اندازه واحد حسابرسی داخلی متأثر از تعداد شرکا، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد بیشتر کارکنان واحد نشان‌دهنده عملکرد بهتر واحد حسابرسی داخلی می‌باشد.

قدمت واحد حسابرسی داخلی (Years): تجربه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با تعداد سنوات وجود حسابرسی داخلی در شرکت اندازه‌گیری می‌شود. اطلاعات مربوط به این متغیر نیز از طریق پرسشنامه گردآوری شد. در صورت بیشتر بودن قدمت واحد فرض می‌شود کیفیت عملکرد آن بالاتر باشد.

متغیرهای کنترلی

تخصص صنعت حسابرس: از جمله راهبرد هایی که در حال حاضر در موسسه‌های حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده می‌شود، افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک صنعت، خلق ایده‌های سازنده برای کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی از موضوع‌هایی است که

صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن روبه رو می‌شوند. حسابرسانی که در صنعت موردنظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند.

افزون براین، هرچه مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل افزایش حسن شهرت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و می هیو، ۲۰۰۴). حسابرسان متخصص، به دلیل برخورداری از دانش تخصصی از شرایط صنعت صاحبکار، توانایی بیشتری در ارائه حسابرسی باکیفیت تر برای کاهش ریسک اطلاعاتی دارند. با افزایش تخصص حسابرسان، توانایی او برای درک مشکلات صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند، افزایش می‌یابد و موجب می‌شود گزارش‌های مالی و اطلاعات حسابداری مطلوب‌تری ارائه شود؛ بنابراین در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص، حسابرسی می‌شوند انتظار می‌رود عملکرد شرکت مطلوب باشد. در این پژوهش از سهم بازار برای اندازه‌گیری تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی استفاده شده است، زیرا اولویت صنعت را نسبت به دیگر حسابرسان نشان می‌دهد. هرچه سهم بازار مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه آن نسبت به دیگر رقبا بیشتر است. در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرسان استفاده می‌شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می‌دهد. هرچه سهم بازار حسابرسان بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرسان نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه شده است:

رابطه (۲)

$$\text{مجموع فروش های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص} = \frac{\text{مجموع فروش صاحبکاران های کل آن صنعت}}{\text{سهم بازار حسابرسان}}$$

از رابطه زیر برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرسان استفاده شده است: تخصص حسابرسان در صنعت بر اساس نسبت فروش کل مشتریانی که یک حسابرسان در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص با استفاده از رابطه (۳) محاسبه می‌شود (خداده شاملو و بادآورنهندي، ۱۳۹۶).

رابطه (۳)

$$SPEC_{i,k} = \frac{\sum_{j=1}^m \text{ClientSale}_{ijk}}{\sum_{j=1}^n \text{ClientSale}_{jk}}$$

که در آن،

ClientSale_{ijk} = فروش شرکت مشتری j مؤسسه حسابرسی i در صنعت k

ClientSale_{jk} = فروش شرکت j در صنعت k

m : تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله مؤسسه حسابرسی i در صنعت k

n : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k

استقلال هیأت مدیره: اعضای هیأت مدیره که به‌صورت غیر موظف هستند و مسئولیت اجرایی در شرکت ندارند، به‌طور مؤثرتری به وظایف کنترلی و نظارتی خود می‌پردازند و از ابزارهای لازم استفاده می‌نمایند. ارگان و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی نقش اعضای غیرموظف در فرآیند تصمیم‌گیری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه مدیران مالی، اعضای غیرموظف در حاکمیت شرکتی خوب، نقش مهمی را ایفا می‌کنند. استقلال هیأت مدیره نشان دهنده نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره به کل اعضای هیأت مدیره می‌باشد. طبق دیدگاه تئوری نمایندگی، مدیران غیرموظف وظیفه نظارت بر سایر اعضای هیأت مدیره را بر عهده دارند و حقوق آنان بر اساس ساعات حضور آن‌ها در جلسات پرداخت خواهد شد (بنجامین و اهیکیو، ۲۰۰۹). انتظار می‌رود شرکت‌هایی که از اعضای مستقل هیأت مدیره بر خوردار هستند یعنی نسبت بالایی از هیأت مدیره آن‌ها را اعضای مستقل تشکیل می‌دهند، در آن‌ها عملکرد شرکت مطلوب باشد. بدین ترتیب بین استقلال هیأت مدیره و عملکرد شرکت رابطه مستقیم پیش‌بینی می‌شود. نحوه محاسبه، تقسیم تعداد اعضای غیر موظف هیأت مدیره به تعداد کل اعضای هیأت مدیره می‌باشد.

مالکیت نهادی (Inst): سهامداران نهادی بخاطر توانایی‌های فنی و مالی، منابع قابل ملاحظه‌ای را برای کنترل شرکت تخصیص می‌دهند و از نظرات کارشناسان خبره مالی برای اداره شرکت استفاده می‌کنند. بوش (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که مالکیت نهادی یکی از سازوکارهای کنترل بیرونی مؤثر بر حاکمیت شرکتی است. سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و... هستند که از طریق جمع‌آوری اطلاعات و ارزیابی تصمیمات مدیریت بطورضمنی و از طریق اداره نحوه عمل شرکت به طور صریح، بر شرکت نظارت می‌کنند. مگ (۱۹۹۸) نشان داد که نظارت بر شرکت توسط سرمایه‌گذاران نهادی می‌تواند مدیران را وادار به تاکید بیشتر بر عملکرد شرکت و کاهش رفتار فرصت طلبانه یا خویشتن طلبانه کند. بدین ترتیب بین مالکیت نهادی و عملکرد شرکت رابطه مستقیم

پیش‌بینی می‌شود. طبق بند ۲۱ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار ایران سرمایه‌گذاران نهادی عبارتند از: بانک‌ها و بیمه‌ها، هلدینگ‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت تأمین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری ثبت شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار. نحوه محاسبه آن، درصد سهام نگهداری شده به وسیله سهامداران نهادی می‌باشد.

اندازه شرکت^۱ (Size): برابر با لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام (دارایی‌های). اندازه شرکت میزان بزرگی و کوچکی شرکت‌ها را مشخص می‌کند. از اندازه شرکت به عنوان یک عامل اثرگذار بر شیوه تأمین مالی شرکت و نیز یکی از عوامل مؤثر در سودآوری و ارزش شرکت‌ها به شمار می‌رود، به این معنی که شرکت‌های بزرگ با برخورداری از تنوع محصول، تصاحب سهم بیشتری از بازار، صرفه‌جویی در مقیاس و امکان تنوع‌بخشی به فعالیت‌های تجاری خود، ریسک تجاری خود را کاهش داده و سودآوری خود را افزایش می‌دهند. شرکت‌های بزرگ‌تر دارای سهامداران نهادی بوده و این سهامداران نظارت دقیق‌تر و با کیفیت‌تر بر مدیران داشته و بدین ترتیب مشکلات نمایندگی را به حداقل ممکن می‌رسانند. اندازه شرکت نقش تعیین‌کننده‌ای در ارتباط با محیط فعالیت شرکت دارد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۳). در این تحقیق، به منظور برآورد اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها در پایان سال مالی شرکت استفاده شده است.

اهرم مالی (Leverage): نسبت ارزش دفتری کل بدهی‌های شرکت به کل دارایی‌های شرکت. اهرم عبارت است از وجود هزینه‌های ثابت در فهرست هزینه‌های شرکت می‌باشد. منظور از اهرم مالی میزان بدهی‌های شرکت‌ها است. هر اندازه درجه اهرم مالی بزرگ‌تر باشد، درجه ریسک مالی بیشتر می‌شود مدیران شرکت‌ها به دلیل مزایای تأمین مالی از طریق بدهی، تمایل دارند از این طریق نیازهای مالی شرکت را تأمین کنند، اما تأمین مالی از طریق بدهی، هزینه بهره را در پی دارد و این موضوع باعث خواهد شد که شرکت‌ها بخشی از درآمدهای خود را در سال‌های آینده صرف پرداخت هزینه‌های تأمین مالی کنند. در نتیجه، سودآوری آینده آن‌ها کاهش خواهد یافت. تحقیقات نشان می‌دهد که ریسک نیز می‌تواند از عوامل مؤثر باشد. در این تحقیق، از نسبت کل بدهی به کل دارایی به عنوان شاخص اهرم مالی استفاده شده است.

۳-۵ مدل رگرسیونی پژوهش

رابطه (۴)

$$FP_{it} = \beta_0 + \beta_1 AC_{it} + \beta_2 IA_{it} + \beta_3 CV * IR_{it} + \beta_4 CV_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۱) تعریف متغیرهای الگو

نام متغیر	نماد
عملکرد شرکت	FP
کمیت‌های حسابرسی	AC
حسابرسی داخلی	IA
متغیرهای کنترلی	CV

۴-۵ جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ می‌باشد. در این روش ابتدا شرایطی جهت انتخاب نمونه تعریف می‌شود و نمونه‌های فاقد شرایط مذکور از نمونه حذف می‌گردند. این شرایط با توجه به مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش و متغیرهای تحقیق تعیین می‌شود. روش نمونه‌گیری این پژوهش حذف سیستماتیک است؛ بنابراین، از این جامعه، شرکت‌های دارای شرایط زیر به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند:

۱. تا پایان اسفند ماه ۱۳۹۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 ۲. تعداد شرکت‌هایی که تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند می‌باشد.
 ۳. صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌ها در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ به گونه‌ای کامل در سایت بورس اوراق بهادار موجود باشد.
 ۴. شرکت‌ها جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشد.
- تمامی اطلاعات مربوط به اجزای محاسبه متغیرهای معادلات در دسترس و افشا شده باشد.

جدول (۲) محدودیت‌های اعمال شده در انتخاب نمونه به روش حذف سیستماتیک

۷۴۵	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۵
۶۸	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند
۷۸	تعداد شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده‌اند
۱۲۷	تعداد شرکت‌هایی که جز هلدینگ، سرمایه گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند
۸۱	تعداد شرکت‌هایی که تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد
۲۱۶	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد
۱۷۵	تعداد شرکت‌های غربالگری شده

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی داده‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۳ ارائه شده است. میانگین متغیر وابسته، عملکرد مالی برابر ۱/۵۹۳ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. بیشترین و کمترین مقدار انحراف معیار برابر با ۱،۶۱۷ و ۰،۲۴۴ است که به ترتیب مربوط به متغیرهای اندازه واحد حسابرسی داخلی و اهرم مالی می‌باشد. میانگین مالکیت نهادی ۰،۷۳۷ می‌باشد یعنی مالکیت نهادی بیشتر شرکت‌ها نزدیک این مقدار می‌باشد.

جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
مالکیت نهادی	OWN	۱۰۵۰	۰،۷۳۷	۰،۱۶۶	۰،۱۱	۰،۹۸
عملکرد مالی	Q	۱۰۵۰	۱،۵۹۳	۰،۷۳۴	۰،۲۵۵	۶،۲۸۳
اهرم مالی	LEV	۱۰۵۰	۰،۶۱۶	۰،۲۴۴	۰،۰۶۴	۲،۴۲۲
قدمت واحد حسابرسی داخلی	years	۱۰۵۰	۰،۹۶۰	۱،۲۴۸	۰،۰۰۰	۴،۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۰۵۰	۱۴،۱۰۶	۱،۵۹۳	۹،۲۶۲	۱۹،۱۴۹
اندازه واحد حسابرسی داخلی	IASIZE	۱۰۵۰	۱،۶۵۸	۱،۶۱۷	۰،۰۰۰	۵،۰۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	۱۰۵۰	۰،۶۶۶	۰،۱۹۶	۰،۲۰	۱،۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۴) تحلیل فراوانی داده‌های اسمی تحقیق

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	جواب	فراوانی	درصد فراوانی
کمیته حسابرسی	AC(XIT)	۱۰۵۰	بلی (۱)	۵۵۷	۵۳،۰۵
			خیر (۰)	۴۹۳	۴۶،۹۵
حسابرس داخلی		۱۰۵۰	بلی (۱)	۵۴۹	۵۲،۲۹
			خیر (۰)	۵۰۱	۴۷،۷۲
بیطرفی	Objectivity	۱۰۵۰	بلی (۱)	۵۴۲	۵۱،۶۲
			خیر (۰)	۵۰۸	۴۸،۳۸
تخصص حسابررس		۱۰۵۰	بلی (۱)	۷۱۴	۶۷،۷۱
			خیر (۰)	۳۳۹	۳۲،۲۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۶- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول پژوهش: بین کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت رابطه وجود دارد. قبل از آزمون فرضیه اول پژوهش، به انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیونی پرداخته شده است. ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر به انتخاب مدل داده‌های تلفیقی در برابر مدل داده‌های ترکیبی پرداخته شده است. مقدار احتمال آماره F لیمر کمتر از سطح معنی‌داری ۵٪ بوده و لذا، برای آزمون فرضیه اول پژوهش، استفاده از روش داده‌های ترکیبی مناسب است. به دلیل انتخاب مدل داده‌های ترکیبی در برابر داده‌های تلفیقی، به انجام آزمون هاسمن به منظور انتخاب الگوی اثرات ثابت ترکیبی در برابر الگوی اثرات تصادفی ترکیبی پرداخته شده است. مدل رگرسیونی ترکیبی فرضیه پژوهش در سطح کل شرکت‌ها طی دوره پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول (۵) مدل رگرسیونی فرضیه اول

نام متغیر	نماد	ضریب (Beta)	آماره t	P-Value	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	α	۳,۷۱۴	۴,۳۱۱	۰,۰۰۰	----
بتا ۱ (کمیته حسابرسی)	XIT	۰,۲۸۱	۱۲,۵۳۹	۰,۰۰۰	۱,۰۰۳
بتا ۲ (اندازه شرکت)	SIZE	-۰,۱۷۱	-۲,۹۴۰	۰,۰۰۳	۱,۰۰۴
بتا ۳ (اهرم مالی)	LEV	۰,۳۴۰	۳,۳۱۶	۰,۰۰۰	۱,۰۴۵
بتا ۴ (استقلال هیئت‌مدیره)	BIND	-۰,۱۲۵	-۲,۲۱۹	۰,۰۲۶	۱,۰۴۶
بتا ۵ (مالکیت نهادی)	OWN	-۰,۰۸۴	-۳,۰۶۰	۰,۰۰۲	۱,۰۳۵
بتا ۶ (تخصص حسابرسی)	TAKHASOS	۰,۱۲۱	۳,۲۳۲	۰,۰۰۱	۱,۰۲۱
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	(D-W)	R^2 Adj R^2	
	۶,۹۱۷	۰,۰۰۰	۲,۱۷۲	$R^2 = ۰,۵۸$ = Adj $R^2 = ۰,۵۰$	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ۱ پژوهش که در جدول ۵ ارائه شده است، سطح معنی‌داری آماره F (۰,۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی‌دار بوده و نشان دهنده برازش مناسبی از مدل می‌باشد. آماره دوربین واتسون (۲,۱۷۲) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P-Value) آماره T از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب ۱ □ نتایج آزمون نشان می‌دهد: بین کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت رابطه معنی‌دار وجود دارد؛ بنابراین فرضیه پژوهش تحقیق را در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان قبول نمود. با توجه به اینکه ضریب بتا یک مثبت می‌باشد بنابراین بین کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت رابطه مثبت وجود دارد. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل وارد شده در رگرسیون توانسته‌اند بین ۵۸٪ تا ۵۰٪ از تغییرات متغیر وابسته را تبیین کنند. با توجه به اینکه مقادیر آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق هم خطی وجود ندارد.

۳-۶- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم پژوهش: بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت رابطه وجود دارد. قبل از آزمون فرضیه دوم پژوهش، به انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیونی پرداخته شده است. ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر به انتخاب مدل داده‌های تلفیقی در برابر مدل داده‌های ترکیبی پرداخته شده است. نتیجه آزمون F لیمر کمتر از سطح معنی‌داری ۵٪ بوده و لذا، برای آزمون فرضیه پژوهش، استفاده از روش داده‌های ترکیبی مناسب است. به دلیل انتخاب مدل داده‌های ترکیبی در برابر داده‌های تلفیقی، به انجام آزمون هاسمن به منظور انتخاب الگوی اثرات ثابت ترکیبی در برابر الگوی اثرات تصادفی ترکیبی پرداخته شده است. مقدار احتمال آماره هاسمن برای فرضیه دوم کمتر از سطح معناداری ۵ درصد است، بنابراین دلیل کافی برای رد الگوی اثرهای ثابت وجود ندارد و برای آزمون فرضیه دوم باید از الگوی اثرهای ثابت استفاده کرد. مدل رگرسیونی ترکیبی فرضیه پژوهش در سطح کل شرکت‌ها طی دوره پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول (۶) مدل رگرسیونی فرضیه دوم

نام متغیر	نماد	ضریب (Beta)	آماره t	P-Value	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	α	۴,۶۶۳	۲,۶۶۶	۰,۰۰۷	----
بتا ۱ (حسابرسی داخلی)	HESABD	۰,۳۷۹	۲,۳۵۷	۰,۰۱۸	۱,۰۱۰
بتا ۲ (اندازه واحد حسابرسی داخلی)	IASIZE	-۰,۰۳۷	-۰,۶۷۸	۰,۴۹۷	۱,۰۰۹
بتا ۳ (بیطرفی)	OBJECTIVITY	۰,۰۸۶	۰,۹۰۸	۰,۳۶۳	۱,۰۴۷
بتا ۴ (قدمت واحد حسابرسی داخلی)	YEARS	-۰,۰۰۰۱	-۰,۰۰۳	۰,۹۹۷	۱,۰۴۶
بتا ۴ (اندازه شرکت)	SIZE	-۰,۲۴۵	-۱,۹۱۴	۰,۰۵۵	۱,۰۰۹
بتا ۵ (اهرم مالی)	LEV	۰,۳۱۲	۱,۶۷۵	۰,۰۹۴	۱,۰۴۷
بتا ۶ (استقلال هیئت مدیره)	BIND	-۰,۱۶۱	-۲,۶۹۸	۰,۰۰۷	۱,۰۴۶
بتا ۷ (مالکیت نهادی)	OWN	۰,۰۵۰	۰,۶۷۷	۰,۴۹۸	۱,۰۲۵
بتا ۸ (تخصص حسابرس)	TAKHASOS	۰,۱۲۱	۱,۵۰۱	۰,۱۳۳	۱,۰۱۲
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	(D-W)	R ² AdjR ²	
	۴,۶۷۵	۰,۰۰۰	۲,۰۹۱	R ² = ۰,۴۹ = AdjR ² ۰,۳۹	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج آزمون فرضیه ۷ پژوهش که در جدول ۶ ارائه شده است، سطح معنی داری آماره $F(۰,۰۰۰)$ کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار بوده و نشان دهنده برازش مناسبی از مدل می باشد. آماره دوربین واتسون (۲,۰۹۱) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P-Value) آماره T از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب ۱ $\square$ نتایج آزمون نشان می دهد: بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت رابطه معنی وجود دارد. با توجه به اینکه مقادیر آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق هم خطی وجود ندارد.

۴-۶- نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

فرضیه سوم پژوهش: کمیته های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر دارد. قبل از آزمون فرضیه سوم پژوهش، به انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیونی پرداخته شده است. ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر به انتخاب مدل داده های تلفیقی در برابر مدل داده های ترکیبی پرداخته شده است. مقدار احتمال آماره F لیمر کمتر از سطح معنی داری ۵٪ بوده و لذا، برای آزمون فرضیه سوم پژوهش، استفاده از روش داده های ترکیبی مناسب است. به دلیل انتخاب مدل داده های ترکیبی در برابر داده های تلفیقی، به انجام آزمون هاسمن به منظور انتخاب الگوی اثرات ثابت ترکیبی در برابر الگوی اثرات تصادفی ترکیبی پرداخته شده است. مقدار احتمال آماره هاسمن برای فرضیه سوم در جدول کمتر از سطح معناداری ۵ درصد است، بنابراین دلیل کافی برای رد الگوی اثرهای ثابت وجود ندارد و برای آزمون فرضیه دوم باید از الگوی اثرهای ثابت استفاده کرد. مدل رگرسیونی ترکیبی فرضیه پژوهش در سطح کل شرکت ها طی دوره پژوهش در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول (۷) مدل رگرسیونی فرضیه سوم

نام متغیر	نماد	ضریب (Beta)	آماره t	P-Value	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	α	۳/۷	۴/۳	۰/۰۰	----
بتا ۱ (حسابرسی داخلی)	HESABD	-۰/۴۲	-۲/۹۵	۰/۰۰۵	۱/۰۱۰
بتا ۲ (کمیت حسابرسی)	XIT	۰/۱۵	۴/۲۹	۰/۰۰	۱/۰۱۹
بتا ۳ (کمیت حسابرسی* حسابرس داخلی)	XIT* HESABD	۰/۵۵	۲/۳۸	۰/۰۱۷	۱/۱۱۴
بتا ۴ (اندازه شرکت)	SIZE	-۰/۱۷	-۲/۹۲	۰/۰۰۳۵	۱/۰۰۸
بتا ۵ (اهرم مالی)	LEV	۰/۳۴	۳۰/۳۰	۰/۰۰۱	۱/۱۲۰
بتا ۶ (استقلال هیئت مدیره)	BIND	-۰/۱۳	-۲/۴۷	۰/۰۱۳	۱/۰۱۴
بتا ۷ (مالکیت نهادی)	OWN	-۰/۰۸۲	-۲/۵۰	۰/۰۱۲۴	۱/۰۱۲
بتا ۸ (تخصص حسابرس)	TAKHASOS	۰/۱۲	۳/۱۳	۰/۰۰۱۹	۱/۰۰۴
کل مدل رگرسیون	آماره F	P-Value	(D-W)	R ² AdjR ²	
	۶/۹۶	۰/۰۰	۲/۱۷۶	R ² =۰/۵۹ AdjR ² =۰/۵۰	

توجه به نتایج آزمون فرضیه ۷ پژوهش که در جدول ۷ ارائه شده است، سطح معنی داری آماره $F(۰,۰۰۰F)$ کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار بوده و نشان دهنده برازش مناسبی از مدل می باشد. آماره دوربین واتسون (۲,۱۷۶) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن سطح احتمال (P -Value) آماره T از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب ۳ $\square$ نتایج آزمون نشان می دهد: کمیت های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر معنی دار و مثبت دارد. با توجه به اینکه مقادیر آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق هم خطی وجود ندارد.

۵-۶- بحث و نتیجه گیری

سطح ارتباط اطلاعات حسابداری به تعداد عوامل داخلی و خارجی بستگی دارد که بر قدرت توضیحی سنجه‌های حسابداری مؤثرند. علاوه بر آن، با توجه به تئوری نمایندگی، جدایی مدیریت از مالکیت سبب عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی می‌گردد، حسابرسی فعالیتی اطمینان بخش است که این مخاطرات را کاهش می‌دهد. در این میان نقش نظام راهبری شرکت‌ها و از جمله کمیته حسابرسی که خود نقش تعیین کننده در به کارگیری و انتخاب حسابرسان دارد، برجسته می‌گردد، بنابراین انتظار بر این است که کمیته حسابرسی شرکت‌ها منجر به بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری شده که این امر سبب کاهش مسائل مرتبط با تئوری نمایندگی می‌گردد و سهامداران با قابلیت اتکا بیشتری نسبت به اطلاعات حسابداری، از آن‌ها در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری خود استفاده نمایند (کرمی و فصیحی، ۱۳۹۴). کمیته حسابرسی می‌تواند منجر به بهبود افشای شرکت‌ها و در نهایت کارایی بازار سرمایه شود (کامیابی، ۱۳۹۴). کمیته حسابرسی جزء اصلی حاکمیت شرکتی است، کمیته حسابرسی متشکل از اعضای غیر اجرایی و مستقل هیأت مدیره است که مسئولیت نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، ارزیابی فرایندهای مربوط به ریسک و کنترل، فرایند حسابرسی (داخلی و خارجی) و اطمینان از رعایت قوانین و مقررات شرکت را به عهده دارد. مسئولیت اصلی کمیته حسابرسی ایفای وظیفه نظارتی حاکمیت شرکتی از طریق نظارت بر فرایندهای یاد شده است. کمیته حسابرسی وظیفه اعمال نظارت بر درستی، کیفیت بالا و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، بدون گام نهادن در وظایف مدیریتی و تصمیمات مربوط به نحوه تهیه این گزارش‌ها را انجام می‌دهد. اعضای کمیته حسابرسی برای ایفای آگاهانه مسئولیت نظارتی خود باید آشنا با ادبیات مالی، واجد شرایط حرفه‌ای، آگاه به عملیات شرکت و دارای کارکردی مستقل باشند (ساجدی و اخوان، ۱۳۹۲). در سال‌های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی، نقش بسیار با اهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که علی‌رغم پیشرفتهای صورت گرفته، استفاده از سیستم حسابرسی مستمر هنوز به طور گسترده مورد استفاده قرار نمی‌گیرد (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). حرفه حسابرسی داخلی پاسخگوی نیازهای بالاترین رده‌های مدیریت شرکت‌ها، دولت و موسسه‌های غیرانتفاعی است. مدیریت این‌گونه سازمان‌ها دنبال اطلاعات درست درباره فعالیت‌های سازمان‌شان، به ویژه کنترل فعالیت‌ها و کارایی و اثربخشی آن فعالیت‌ها می‌باشند. در نتیجه حسابرسان داخلی درگیر عملیات اساسی سازمان می‌باشند و اطلاعات گران‌بها و مهمی را برای مدیریت فراهم می‌کنند و از موقعیت شغلی بسیار خوبی برخوردارند (نادمی زاده، ۱۳۸۹). برقراری و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی، نقطه‌ای برای شروع سیستم مدیریت پیشرفته است و به تبع آن، برقراری نگرش مناسب برای حسابرسی داخلی، از مهم‌ترین اقدامات اجرا است. برای دستیابی به اهداف حسابرسی داخلی نیز باید سطح بالایی از عملکرد و اثربخشی در حسابرسی داخلی وجود داشته باشد. جایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که بتواند به طور اثر بخش عمل کند. از این رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، ضروری است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورت‌ها و اولویت‌های کاری خود را تعیین کند. بنابراین، رئیس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد، دسترسی داشته باشد و گزارش‌های خود را به آن‌ها ارائه نماید (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۱). به طور کلی استفاده از یک نمونه از شرکت‌های بورس اوراق بهادار به تعداد ۱۷۵ (سال - ۱۰۵۰ شرکت) در فاصله سالهای ۱۳۹۵-۱۳۹۰ بیانگر این نتیجه بوده است که بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین، کمیته‌های حسابرسی بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر دارد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های اورادی و همکاران (۱۳۹۵)، تیمورزاده و همکاران (۱۳۹۵)، هاچینسن و همکاران (۲۰۰۹)، دبی و کن ساو (۲۰۱۰) مطابقت دارد.

فهرست منابع

- اسکافی اصل، مهدی، توانگر حمزه کلایی، افسانه. ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۸، دوره ۱۰، صص ۱۸۷-۲۰۷. ۱۳۹۷.
- اورادی، جواد، اری دشت بیاض، محمود، سالاری فورگ، زینب. بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت، مقاله ۷، دوره ۳، شماره ۴ - شماره پیاپی ۱۱، صص ۱۳۱-۱۵۲. ۱۳۹۵.
- ارباب سلیمانی، عباس و نفری، محمود (مترجمان). ۱۳۷۸. اصول حسابرسی. تهران: سازمان حسابرسی، ۸۷.
- تیمورزاده، مهدی، یزدانی خداهشهری، محمدباقر. بررسی رابطه وجود حسابرسی داخلی با حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۲، شماره ۲. ۱۳۹۵.
- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده. بررسی ارتباط تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با ویژگی‌های پیش‌بینی سود هرسهم مدیریت پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی سال ۸، شماره ۹۲، صفحه ۱ تا ۱۷. ۱۳۹۵.
- حاجیه‌ها، زهره، رفیعی، آزاده. بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرس مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶ شماره ۲۴، صص ۱۲۱-۱۳۷. ۱۳۹۵.
- حسینی، سیدعلی، سیدی، سیدجلال، اسماعیل زاده، حجت، سروستانی، امیر. بررسی تأثیر عملکرد شرکت و مالکیت نهادی بر سرمایه فکری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲. ۱۳۹۲.
- رحیمیان، نظام الدین، توکل نیا اسماعیل. نقش حسابرسی داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی، دوره ۴، شماره ۵۹، صص ۱۰۴-۱۱۳. ۱۳۹۱.
- صحت، سعید، یاراحمدی، محسن. بررسی تأثیر رهبری استراتژیک بر عملکرد شرکت (مورد مطالعه: شرکت‌های تکنولوژی- محور پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). مقاله پژوهشی، دوره ۱۳، شماره ۴، صص ۱۰۹۰-۱۰۶۵. ۱۳۹۴.
- عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر. بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها، دانش حسابرسی، سال پانزدهم شماره ۶۱. ۱۳۹۴.
- وکیلی فر حمیدرضا، باوندپور لیدا. تأثیر حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله مطالعات مالی ۳(۸)، صص ۱۱۹-۱۴۰. ۱۳۸۹.
- نیکخواه آزاد، علی. ۱۳۷۹. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، شماره ۱۲۱، جلد سوم.
- یعقوب نژاد، احمد و عکاف، علیرضا. رابطه بین شاخصهای سنجش عملکرد و ارزش افزوده بازار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۷۵. ۱۳۸۶.
- Bansal. N, A, K.Sharma. Audit committee, corporate governance and firm performance. International Journal of Economics and Finance; Vol. ۸, No. ۳. ۲۰۱۶
- Conheady, B, McIlkenny, P, O, Kwaku K & Pignatel, I. Board effectiveness and firm performance of Canadian listed firms. The British Accounting Review: ۱-۱۴/۲۰۱۵
- Debbie Lasher, Kennesaw. Firm characteristics associated with the investmentIn internal auditing in family businesses, ۱۹th EDAMBA Summer Academy Soreze, France. ۲۰۱۰
- Drogas G., P. Pantelidis, R. Vouroutzidou, E. Kesisi. Assessment of Corporate Governance via Internal Audit, Chios, Greece, Conference Proceedings Available at: <http://www.drogas.gr/en/publications/conferences/assessment-of-corporate-governance-via-internal-auditing>. ۱۹۴-۲۴۴/۲۰۱۱
- Halimah, A. N., Othman, R., Othman, R. & Jusoff, K. "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector". Journal of Modern Accounting and Auditing. ۲۰۱۷
- Hutchinson, Marion Ruth and Zain, Mazlina Mat. Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. Corporate Ownership and Control, ۷(۲). pp. ۵۰-۶۳/۲۰۰۹
- Nix, H. and Nix, D., "The audit oversight function in municipalities of greater than ۱۰۰,۰۰۰ population when an audit committee is not used," Arlington, Vol. ۴۵/۱۹۹۶
- Pizzini, M., L. Shu and M. Vargus, ۲۰۱۰, " The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays.", University College of Business and Public Administration, PP. ۱-۴۱