

Cite the article: BekhradiNasab, V., Barati, S., & Khoshdel, A. (2024). Promoting Controlling Environment via the Internal Auditor's Philosophy of the Personal Professional Ethics Through the Quality of Corporate Governance. *Journal of Accounting, Auditing and Finance in islamic enviroments*, 1(3), 3-33.

Promoting Controlling Environment via the Internal Auditor's Philosophy of the Personal Professional Ethics Through the Quality of Corporate Governance

Vahid BekhradiNasab¹, Saeid Barati², Ali khoshdel³

1. Assistant Professor, Accounting Department, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran (Corresponding Author) (Vahid.BekhradiNasab@gmail.com)
2. Assistant Professor, Accounting Department, shahrood Branch, Islamic Azad University, shahrood, Iran (sabaalah1@yahoo.com)
3. PHD Student in Accounting, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (khosdel84@gmail.com)

ABSTRACT

Received: 02/09/2022 - Accepted: 20/05/2023

Compliance with the professional ethics of the internal auditor is one of the most important factors that leads to an increase in the quality of the auditor's work through individual conscience. One of the factors that is affected by the professional ethics is the improvement of the control environment. Consequently, the aim of the research is to enhance the improvement of the control environment by using the principle of observing the auditor's personal professional ethics. Data collection was done using the internal audit reports issued by the auditing institutions that are members of the Certified Public Accountants Society of Iran during the period of 2009-2019. The sample size was selected based on the researcher's access to the internal reports of the auditing institutions and members of the public accountants community of Iran. Based on this, 76 companies affirmed by the stock exchange with internal auditors were selected. Also, data analysis was done by using least squares regression, in the light of the regression assumptions. The evidence indicates that the quality of human resources working in internal audit, except for the experience of the head of internal audit, the type and level of internal audit reporting, the size, independence and status of internal audit, the performance of internal audit due to the lack of membership of the CEO and the presence of a financial expert tend to have consistent effects on the enhancement of the control environment. However, the experience of the head of internal audit, the interaction of internal and external auditors, the effective combination of non-commissioned managers in the board of directors, and the distinguishing the duties of the CEO from the head of the board of directors, do not have a significant effect on improving the control environment.

Keywords: compliance with professional ethics, improving the control environment, audit distortions

استاد به مقاله: بخردی نسب، وحید، براتی، سعید و خوشدل، علی. (۱۴۰۳). بسط ارتقای محیط کنترلی با استفاده از فلسفه رعایت اخلاق حرفه ای شخصی حسابرس داخلی با در نظر گرفتن کیفیت راهبری شرکت. فصلنامه حسابداری، حسابرسی و تأمین مالی در محیط های اسلامی، (۳)، ۳۳-۳۰.

بسط ارتقای محیط کنترلی با استفاده از فلسفه رعایت اخلاق حرفه ای شخصی حسابرس داخلی با در نظر گرفتن کیفیت راهبری شرکتی

وحید بخردی نسب^۱، سعید براتی^۲، علی خوشدل^۳

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران (نویسنده مسئول)

(Vahid.BekhradiNasab@gmail.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (sabaalah1@yahoo.com)

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز، تهران، ایران (khosdel84@gmail.com)

چکیده

رعایت اخلاق حرفه ای حسابرس داخلی، یکی از مهم ترین عواملی است که به لحاظ وجدان فردی، منجر به افزایش کیفیت کار حسابرس می شود. یکی از عواملی که از اخلاق حرفه ای متأثر است ارتقای محیط کنترلی است. بر این اساس، هدف پژوهش، بسط ارتقای محیط کنترلی با استفاده از فلسفه رعایت اخلاق حرفه ای شخصی حسابرس است. جمع آوری داده ها با استفاده از گزارش های حسابرسی داخلی صادر شده از سوی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران طی بازه زمانی ۱۳۹۸-۱۳۸۸- انجام شد. حجم نمونه بر اساس دسترسی پژوهشگر به گزارش های داخلی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شد. بر این اساس، ۷۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار دارای حسابرس داخلی، انتخاب شدند. همچنین، با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات، با در نظر گرفتن مفروضات رگرسیونی، تجزیه و تحلیل داده ها انجام شد. شواهد حاکی از آن است که کیفیت نیروهای انسانی شاغل در حسابرسی داخلی به استثنای سابقه رئیس حسابرسی داخلی، نوع و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی، اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی، عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عدم عضویت مدیرعامل و حضور متخصص مالی، اثر همسو بر ارتقای محیط کنترلی دارد. ولی سابقه رئیس حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی و خارجی، ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره و تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، اثر معناداری بر ارتقای محیط کنترلی ندارد.

کلیدواژه ها: رعایت اخلاق حرفه ای، ارتقای محیط کنترلی، تحریف های حسابرسی

مقدمه

نظام کنترل‌های داخلی، زیربنا و شالوده اصلی نظام راهبری است و به‌منظور هدایت و نظارت بر فعالیت‌ها در راستای تحقق اهداف آن و شفافیت و پاسخگویی استقرار می‌یابد. باوجود اهمیت و ضرورت کارکرد اثربخش نظام کنترل‌های داخلی، تاکنون پژوهشی در زمینه شناسایی نقاط ضعف آن در ایران انجام نشده است (مرتضوی و شکرخواه، ۱۴۰۱). مدیران ارشد از دیرباز به دنبال روش‌های بهتر کنترل کسب و کارهای تحت اداره خود بوده‌اند (الشریف و الصلاحات^۱، ۲۰۲۱). کنترل‌های داخلی مستقر می‌شوند تا شرکت‌ها به سمت اهداف سودآوری و تحقق مأموریت و برنامه‌های خود و همچنین به حداقل رساندن نوسان‌ها گام بردارند. کنترل‌ها مدیریت را قادر می‌سازد که با محیط به سرعت در حال تغییر اقتصادی و رقابتی و تقاضاها و اولویت‌های متغیر مشتریان، مواجه شوند و به تجدیدساختار برای رشد‌های آتی بپردازند (بایوق و همکاران^۲، ۲۰۲۱). کنترل‌های داخلی باعث ارتقای کارایی، کاهش ریسک از دست‌دادن دارایی‌ها و کمک به حصول اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات می‌شود (کوتوپیاس و مالیسوواس^۳، ۲۰۲۱).

امروزه با توجه به پیچیدگی معاملات و وضعیت اقتصادی کشورها به‌ویژه نحوه انجام تدارک کالاها و خدمات و فروش محصولات تولیدی و همچنین چگونگی اجرای پروژه‌های بزرگ سرمایه‌ای و تولیدات با ترکیبات ارزنده و حاوی ارزش‌های اضافی مؤثر و نیز مدیریت نقدینگی و اعتباردهی به مشتریان در بنگاه‌های اقتصادی، لازم به نظر می‌رسد که کنترل‌های مستقیم و پیشگیرانه بر نحوه فعالیت‌های مربوط به نکات فوق به‌طور مستمر انجام پذیرد تا به دو هدف استراتژیک و مهم بنگاه‌ها شامل سوددهی مناسب و مشتری‌مداری که زمینه دوام و بقای آن‌هاست، دسترسی حاصل شود (دسای و همکاران^۴، ۲۰۱۷). نبود کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت‌الشعاع

1. AlSharif & Al-Slehat
2. Baugh et al
3. Koutoupis & Malisiovas
4. Desai et al

خود قرار داده است (عبدلی و همکاران^۱، ۲۰۱۳). شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی خود را با تدبیر طراحی و اجرا می‌کنند، می‌توانند از معضلاتی که در صورت نبود این کنترل‌ها پدید خواهد آمد، جلوگیری کنند (چارلز و همکاران^۲، ۲۰۱۳). نبود کنترل‌های داخلی اثربخش، نه تنها بر عملیات واحد تجاری، بلکه بر دستیابی سازمان به اهداف خود تأثیر می‌گذارد (مهام، ۱۳۸۱). ارائه اطلاعات مربوط به کفایت و کارایی نظام کنترل‌های داخلی و کیفیت عملکرد واحد تجاری به مدیریت، هیأت‌مدیره و مدیران اجرایی واحد تجاری، از مسئولیت‌های حساب‌رسان داخلی است (بریان^۳، ۲۰۱۷). شرکت‌هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند و آن‌هایی که رویه‌های پیشرو را به کار می‌گیرند و با انتظارات و هدف‌های راهبردی مقرر شده به وسیله مدیریت و هیأت‌مدیره همگام هستند، عموماً کنترل‌های بهتری خواهند داشت (هرس^۴، ۲۰۰۸). به عبارت دیگر، تنها وجود حسابرسی داخلی متضمن وجود کنترل‌های داخلی قوی نیست، بلکه انجام مؤثر و با کیفیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی، به احتمال زیاد موجب تقویت کنترل‌های قوی خواهد شد (هرس، ۲۰۰۸). در واقع، انجام حسابرسی‌های مستمر از فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی به‌ویژه از نوع حسابرسی داخلی با دو انگیزه حسابرسی‌های مشورتی و اطمینان‌بخش، در تقویت کنترل‌های داخلی مؤثر خواهد بود (زارعی و عبدلی، ۱۳۸۹). از سوی دیگر، با توجه به تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای حسابرسی داخلی آمریکا به‌عنوان ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت یک بنگاه اقتصادی برای بررسی سیستم کنترل داخلی، انجام می‌شود تا از اثر بخشی و کارآمد بودن کنترل‌های داخلی و استفاده بهینه از منابع سازمان اطمینان کافی حاصل گردد.

انتظار می‌رود حسابرسی داخلی در ارتقای محیط کنترلی مؤثر باشد (فودزیه و همکاران^۵، ۲۰۰۵). در این میان، نکته‌ای که از اهمیت به‌سزایی برخوردار است، آن است که کدامین

-
1. Abdoli et al
 2. Charles et al
 3. Bryan
 4. Hirth
 5. Faudziah et al

عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی در ارتقای محیط کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، بیشتر مؤثر هستند. اگرچه در این میان استانداردهای حسابرسی داخلی آمریکا به عوامل مختلف مانند کیفیت نیروی انسانی، سطح گزارشگری، نحوه تعامل حسابرسان اشاره کرده است، ولی در بررسی تحقیقات تجربی نشان می‌دهد تنها تعداد محدودی از تحقیقات پیشین به بررسی این عوامل در قالب یک مدل کلی پرداخته‌اند (فوزیه و همکاران، ۲۰۰۵).

مروری بر مبانی نظری پژوهش

روند نزولی در تعداد بندهای گزارش‌های صادره سالانه حسابرسی داخلی شرکت‌های حسابرسی شده مربوط به تحریفات عمدی و سهوی، بیان می‌کند که در صورت وجود حسابرسان با عملکردهای مؤثر و انتخاب‌های بهینه نمونه‌ای خود طی سال‌های قبل، محیط کنترلی را تقویت می‌کند و امکان ارتکاب کارکنان شرکت به انجام تحریفات عمدی (تقلب؛ اختلاس؛ تخلف؛ تبانی) غیرقابل دسترس‌تر شده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷).

انتظار می‌رود روند نزولی در تعداد بندهای گزارش‌های صادره سالانه حسابرسی داخلی شرکت‌های حسابرسی شده مربوط به تحریفات عمدی و سهوی، واکنش و اثرپذیری مثبتی از کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن داشته باشد. بنابراین، حسابرسان داخلی باید تغییر رویکردی در گزارش تحریفات خود داشته باشند و روند نزولی در تعداد بندهای گزارش‌های صادره سالانه حسابرسی داخلی را افزایش دهند (بریان، ۲۰۱۷). روند نزولی در تعداد بندهای عدم رعایت اصول و استانداردهای حسابداری بیان می‌کند که در صورت وجود حسابرسان با عملکردهای مؤثر و انتخاب بهینه نمونه‌ای خود طی سال‌های قبل، محیط کنترلی را تقویت کرده‌اند و رعایت بیشتر اصول و استانداردهای حسابداری در تهیه صورت‌های مالی و دفاتر مالی در اجرای فعالیت‌های شرکت توسط کارکنان را علمی کرده‌اند (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). روند نزولی در تعداد بندهای رعایت نکردن اصول و استانداردهای حسابداری، از کیفیت حسابرسی اثرات معکوس و قابل ملاحظه‌ای می‌پذیرد

(دبی^۱، ۲۰۱۰). بر این اساس، حساب‌رسان داخلی در راستای افزایش کیفیت حسابرسی داخلی باید روند نزولی در تعداد بندهای رعایت نکردن اصول و استانداردهای حسابداری را افزایش دهند.

روند نزولی در تعداد بندهای مربوط به رعایت نکردن قوانین و مقررات در انجام فعالیت‌های سالانه شرکت نشان می‌دهد هرچه تعداد بندهای مربوط به رعایت نکردن قوانین و مقررات در گزارش‌های حسابرسی داخلی کاهش یابد، نشانگر آن است که شرکت قوانین و مقررات مربوط را در انجام فعالیت‌های خود بیشتر رعایت کرده و در نتیجه، ریسک‌های مربوط به عملیات مالی و تجاری شرکت کاهش یافته است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). روند نزولی در تعداد بندهای مربوط به رعایت نکردن قوانین و مقررات در انجام فعالیت‌های سالانه در بین شرکت‌هایی که حسابرسی شده‌اند، اثرپذیری منفی نسبت به کیفیت حسابرسی داخلی دارد (داگلاس^۲، ۲۰۰۹). پس حساب‌رسان داخلی در راستای افزایش کیفیت حساب‌رسان داخلی باید روند نزولی در تعداد بندهای مربوط به رعایت نکردن قوانین و مقررات در انجام فعالیت‌های سالانه را افزایش دهند (بریان، ۲۰۱۷).

روند نزولی در کشف مبالغ اضافه‌پرداختی به پیمانکاران، سازندگان و فروشندگان کالا توسط حساب‌رسان داخلی در رسیدگی‌های سالانه، بیان می‌کند که در صورت وجود رسیدگی‌های برنامه‌ای بهینه و اعمال کنترل‌های مستقیم و پیشگیرانه توسط مدیریت شرکت که متأثر از پیگیری‌های حسابرسی داخلی بوده است، پرداخت به پیمانکاران مطابق با صورت وضعیت‌های ارائه شده و با اعمال کنترل‌های لازم صورت گرفته و از اضافه‌پرداخت‌ها به پیمانکاران جلوگیری منطقی به عمل آمده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). روند نزولی در کشف مبالغ اضافه‌پرداختی به پیمانکاران، سازندگان و فروشندگان کالا توسط حساب‌رسان داخلی در رسیدگی‌های سالانه، به افزایش ارتقای محیط کنترلی منجر می‌شود (اریک و همکاران^۳، ۲۰۱۲). پس حساب‌رسان داخلی باید روند صعودی در کشف مبالغ اضافه‌پرداختی

1. Debbie
2. Douglas
3. Eric et al

به پیمانکاران، سازندگان و فروشندگان را در رسیدگی‌های سالانه کاهش دهند و آن را به روند نزولی مبدل کنند (بریان، ۲۰۱۷).

روند نزولی در تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و برای تصویب صورت‌های مالی شرکت به مجمع عمومی گزارش می‌شود، بیان می‌کند که در صورت وجود عملکرد و رسیدگی‌های ضمنی طی سال، حسابرسان در حسابرسی داخلی بر روی اقلام صورت‌های مالی در شرکت، تا چه حد اثربخش بوده و سبب کاهش تعداد بندهای ذیربط در گزارش سالانه حسابرس مستقل شده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). با کاهش تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و برای تصویب صورت‌های مالی شرکت به مجمع عمومی گزارش می‌شوند، ارتقای محیط کنترلی حاصل شده و حسابرسان باید روند صعودی گزارشگری را به روند نزولی مبدل کنند (گارای و گونزالس^۱، ۲۰۰۸). به عبارتی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) بیان می‌شود، چنانچه از عوامل مرتبط با کیفیت حسابرسی اثر همسو بپذیرد، روند صعودی در تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی به صورت سالانه تهیه و جهت تصویب صورت‌های مالی شرکت به مجمع عمومی گزارش می‌شود، به روند نزولی در تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی به صورت سالانه تهیه و جهت تصویب صورت‌های مالی شرکت به مجمع عمومی گزارش می‌شود، تبدیل می‌شود (بریان، ۲۰۱۷).

روند نزولی در تعداد بندهای گزارش بازرسی قانونی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و به مجمع عمومی گزارش می‌شود، بیان می‌کند که در صورت وجود عملکرد و رسیدگی‌های ضمنی طی سال حسابرسان در حسابرسی داخلی بر روی اقلام صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات در شرکت تا چه حد اثربخش بوده و سبب کاهش تعداد بندهای ذیربط در گزارش سالانه بازرسی قانونی شده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). بر این اساس، کاهش تعداد بندهای گزارش بازرسی قانونی که توسط

حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و به مجمع عمومی گزارش می‌شود، منجر به ارتقای محیط کنترلی خواهد شد (بریان، ۲۰۱۷). تعداد قراردادهایی که مبلغ آن‌ها بیش از مبلغ و مدت‌زمان اولیه افزایش یافته و در گزارش حسابرسی درج گردیده، نشان از روند نزول قراردادها دارد که اثر منفی بر محیط کنترلی دارد. روند صعودی نسبت بدهی (در نتیجه روند نزولی نسبت مالکانه) از نسبت مهندسی مالی، مبین عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی از منظر پیگیری و دقت کافی اعمال‌شده توسط مدیریت در کنترل‌های مستقیم و پیشگیرانه و حرکت دادن شرکت به سمت تولیدات محصولات کیفی با حداقل قیمت تمام‌شده و در پی آن حداقل نرخ فروش محصول است که در نتیجه، با دسترسی شرکت به سیاست مناسب مشتری‌مداری، اعتماد کافی غیرسهمداران در جهت حفظ و تقویت سرمایه‌گذاری خود در سهام شرکت جلب گردیده و نسبت بدهی روند افزایشی را به خود اختصاص داده است. روند صعودی در تعداد مناقصات عمومی، از ترکیب مناقصات به‌صورت عمومی، بیان می‌کند که توصیه‌های حسابرسی داخلی در گزارش‌های سالانه سال‌های قبل، حتی‌الامکان تعداد مناقصات عمومی را که دربرگیرنده انجام معاملات به‌نحو شفاف و عادلانه‌تر در شرکت نمونه باشد، افزایش داده است. روند نزولی در تعداد ضمانت‌نامه‌های بانکی مأخوذه از پیمانکاران به شرح نکات مندرج در گزارش‌های سالانه حسابرسی داخلی که مدت آن‌ها منقضی گردیده و واحد خزانه از امور مالی به‌صورت به‌موقع هشدارهای لازم را برای تمدید ضمانت‌نامه نداده است، اثر منفی بر شرایط محیط کنترلی دارد و تعداد ضمانت‌نامه‌هایی که در هر سال منقضی گردیده، ارتقای محیط کنترلی را کاهش می‌دهد (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). انتظار می‌رود حساب‌رسان روند صعودی در تعداد ضمانت‌نامه‌های بانکی مأخوذه از پیمانکاران به شرح نکات مندرج در گزارش‌های سالانه حسابرسی داخلی را که مدت منقضی گردیده‌اند و واحد خزانه از امور مالی به‌صورت به‌موقع هشدارهای لازم را برای تمدید ضمانت‌نامه نداده است، کاهش دهد و این روند را به روند نزولی تبدیل کند. این عمل به ارتقای محیط کنترلی منجر خواهد شد.

حسابدار رسمی نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ نابه‌جای دیگران، بر

قضاوت حرفه‌ای یا کار او تأثیر بگذارد. در سال‌های اخیر، تفکیک مالکیت از مدیریت و عدم افشای کامل اطلاعات توسط مدیریت و در نتیجه نامتقارنی اطلاعات و تضاد منافع بین سهامداران و مدیران و مخاطرات مالی ایجاد شده در شرکت، سبب گردیده تا مالکان به‌ناچار و با توجه به لزوم رسیدگی به عملکرد مدیران و کشف و افشای اطلاعات افشانشده، از خدمات حسابرسی بهره گیرند (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). از طرفی، با توجه به اینکه مسئولیت حسابرسی داخلی در سازمان‌ها بیشتر معطوف به انجام رسیدگی‌های اطمینان‌بخش و مشورتی است، نقش آن در جهت تقویت کنترل‌های داخلی و حصول اطمینان از حفظ و به‌کارگیری مناسب از منابع تحت اختیار هیأت‌مدیره حایز اهمیت بوده و در راستای ایفای کامل نقش مذکور، چگونگی و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی در سازمان به‌عنوان یک ضرورت مطرح شده است (بریان، ۲۰۱۷). همچنین، رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر، منجر به نشانه‌رفتن انگشت اتهام به سوی حساب‌برسان و کیفیت حسابرسی شده است. در پاسخ به این وقایع، کیفیت حسابرسی از سوی قانونگذاران در کشورهای پیشرو، مورد توجه و مطالبه جدی قرار گرفت. قانون سارینز آکسلی در ایالات متحده از سال ۲۰۰۴، شورای گزارشگری مالی انگلستان^۱ از سال ۲۰۰۳، رهنمود شماره ۸ اتحادیه اروپا (۲۰۰۸)، هیأت پاسخگویی همگانی کانادا^۲ از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا^۳، وجود سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و ارتقای آن را الزامی کردند.

در ایران، اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان، ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه‌کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. پس پایبندی به اصول اخلاقی و درستکاری، تابع کیفیت کار حسابرسی است و برای جلوگیری از گرفتن انگشت اتهام به سوی حساب‌برسان، حسابداران رسمی باید کیفیت

1. FRC
2. CPAB
3. ASIC

حسابرسی خود را بالا ببرند. نتایج بررسی کیفیت حسابرسی در مؤسسات عضو توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، بررسی و اعلام می‌شود. در تحقیقات پیشین، برای ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی مدل‌های چندی ارائه شده و مؤلفه‌هایی که استفاده از آن‌ها سبب ارتقای کیفیت خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی حسابرسی داخلی گردیده است و به‌طور غیرمستقیم می‌تواند موجب ارتقای محیط کنترلی به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی کنترل‌های داخلی گردد، معرفی شده است. در این پژوهش، محقق بر مبنای مدل ۴ بعدی سارنز درصدد بررسی چگونگی تأثیر عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی داخلی بر ارتقای محیط کنترلی بوده است. سؤال اصلی وی این است: «آیا مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی داخلی در ارتقای محیط کنترلی مؤثر می‌باشند و کدام‌یک از مؤلفه‌های مذکور تأثیر بیشتری در ارتقای محیط کنترلی دارد. بر این اساس، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

۱. بین افزایش میزان کیفیت نیروهای انسانی شاغل در حسابرسی داخلی - شامل: سابقه، تحصیلات، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و سابقه رئیس حسابرسی داخلی - و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد.
۲. بین نوع و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد.
۳. بین اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد.
۴. بین تعامل حسابرسان داخلی و خارجی با عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد.
۵. بین عوامل مؤثر بر کیفیت راهبری شرکتی (عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عدم عضویت مدیر عامل، حضور متخصص مالی، ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیأت مدیره و تفکیک وظایف مدیر عامل از رئیس هیأت مدیره) با عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

نوع پژوهش و گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر در زمره تحقیقات مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مبتنی بر کیفیت کار است و از مدلی تنوریک برای مطالعه نقش ارتقای محیط کنترلی استفاده می‌کند. این مدل اثرهای متغیرهایی را که بر بهبود اثر ارتقای محیط کنترلی نقش مثبتی دارند، ترکیب می‌کند. نوع روش تحقیق از نظر هدف، کاربردی است. به منظور تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌های پژوهش، از رگرسیون حداقل مربعات^۱ در نرم افزار EVIEWS 9.5 استفاده شده است.

تبیین متغیرها و مدل پژوهش

متغیر وابسته

ارتقای محیط کنترلی (Control Environment): متغیر وابسته این پژوهش، ارتقای محیط کنترلی و عوامل مؤثر بر آن است که به پیروی از پژوهش وانگ و همکاران^۲ (۲۰۰۵) شامل بهبود در رعایت اصول و استانداردهای حسابداری، رعایت قوانین و مقررات جاری، روند نزولی کشف سرخ‌های مربوط به تحریفات سهوی و عمدی، ممانعت از اتلاف منابع و ایجاد کاهش در صدمات وارده به دارایی‌های سازمان هستند. برای اندازه‌گیری این متغیرها، در مجموع ۱۰ شاخص در نظر گرفته شده است. این شاخص‌ها بیانگر بهبود یا عدم بهبود کنترل‌های داخلی در شرکت‌های حسابرسی شده می‌باشند که تعداد شاخص‌های مربوط به هر متغیر وابسته، در نگاره ۱ نشان داده شده است. نحوه اندازه‌گیری هر شاخص بدین صورت است که ابتدا اطلاعات مربوط به این شاخص‌ها از گزارش‌های حسابرسی داخلی در سال‌های پژوهش (۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۸) استخراج و میزان هر متغیر بر اساس تعریف عملیاتی آن‌ها و اطلاعات استخراج شده در هر سال، محاسبه خواهد شد. سپس، میانگین امتیاز

1. Partial Least Square
2. Young et al

هر کدام از این شاخص‌ها در سه سال مذکور محاسبه و با امتیاز سال پایه (۱۳۸۸) مقایسه خواهد شد. در صورتی که نتایج این مقایسه حاکی از بهبود در روند محیط کنترلی باشد، به ازای هر ۱۰ درصد افزایش/کاهش (بسته به روند مطلوب هر متغیر) یک امتیاز به شرکت تعلق خواهد گرفت.

۱- روند نزولی در تعداد بندهای گزارش‌های صادره سالانه حسابرسی داخلی شرکت‌های نمونه مربوط به تحریف‌های عمدی و سهوی: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد بندهای گزارش حسابرسی درباره تحریف‌های عمدی و سهوی صورت‌های مالی در هر سال محاسبه شده است.

۲- روند نزولی در تعداد بندهای رعایت نکردن اصول و استانداردهای حسابداری: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد بندهای گزارش‌های حسابرسی داخلی درباره رعایت نکردن اصول و استانداردهای حسابداری در هر سال محاسبه شده است.

۳- روند نزولی در تعداد بندهای مربوط به رعایت نکردن قوانین و مقررات در انجام فعالیت‌های سالانه شرکت: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد بندهای گزارش حسابرسی داخلی درباره رعایت نکردن قوانین و مقررات جاری، در هر سال محاسبه شده است.

۴- روند نزولی در کشف مبالغ اضافه‌پرداختی به پیمانکاران، سازندگان و فروشندگان کالا توسط حسابرسان داخلی در رسیدگی‌های سالانه: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد بندهای گزارش حسابرسان درباره مبالغ اضافه‌پرداختی به پیمانکاران، سازندگان و فروشندگان در هر سال محاسبه شده است.

۵- روند نزولی در تعداد بندهای گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و برای تصویب صورت‌های مالی شرکت، به مجمع عمومی گزارش می‌شود: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد بندهای مندرج در گزارش حسابرسی مالی محاسبه شده است.

۶- روند نزولی در تعداد بندهای گزارش بازرسی قانونی که توسط حسابرس خارجی (مستقل) به صورت سالانه تهیه و به مجمع عمومی گزارش می‌شود: برای اندازه‌گیری بندهای مندرج در گزارش بازرسی قانونی هر سال محاسبه شده است.

۷- روند نزولی در تعداد بندهای قراردادهایی که در طی سال مورد رسیدگی قرار گرفته و به مرحله انجام موضوع قرارداد رسیده‌اند ولی مبلغ و مدت آن‌ها در عمل بیش از مبلغ و مدت اولیه در قراردادهای منعقد گردیده است: برای اندازه‌گیری این متغیر، میانگین تعداد قراردادهایی که مبلغ آن‌ها بیش از مبلغ و مدت زمان اولیه افزایش یافته و در گزارش حسابرسی درج گردیده، محاسبه شده است.

۸- روند صعودی نسبت بدهی (در نتیجه روند نزولی نسبت مالکانه) از نسبت مهندسی مالی در شرکت نمونه در طی سال‌های مورد نظر: برای اندازه‌گیری این متغیر، این نسبت برای هر سال در نظر گرفته شده است.

۹- روند صعودی در تعداد مناقصات عمومی از ترکیب مناقصات به صورت عمومی، محدود ترک تشریفات در طی سال در معاملات شرکت‌های نمونه: برای اندازه‌گیری این متغیر، میانگین نسبت قراردادهایی که به صورت محدود و ترک تشریفات برگزار شده، به کل قراردادهای در هر سال محاسبه شده است.

۱۰- روند نزولی در تعداد ضمانت‌نامه‌های بانکی مأخوذه از پیمانکاران به شرح نکات مندرج در گزارش‌های سالانه حسابرسی داخلی که مدت منقضی گردیده‌اند و واحد خزانه از امور مالی به صورت به موقع هشدارهای لازم را برای تمدید ضمانت‌نامه نداده است: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد ضمانت‌نامه‌هایی که در هر سال منقضی گردیده، مبنای محاسبه شده است.

متغیر مستقل

فلسفه رعایت اخلاق حرفه‌ای شخصی حسابرس (Philosophy of Observing)

the Ethics of the Auditor's Personal Profession): متغیر مستقل پژوهش حاضر، فلسفه رعایت اخلاق حرفه‌ای شخصی حسابرس است، که طبق استانداردهای حسابرسی داخلی و تحقیقات پیشین، ۱۰ ویژگی برای این متغیر به شرح زیر انتخاب شده است. برای اندازه‌گیری میزان ۹ مؤلفه اول این متغیر (ردیف ۱ تا ۹) ابتدا امتیاز هر کدام از این متغیرها بر اساس تعریف عملیاتی آن‌ها در هر کدام از سال‌های پژوهش (۱۳۸۸ تا ۱۴۰۰) محاسبه

خواهد شد. سپس، میانگین امتیاز این متغیرها در این شش سال محاسبه و با امتیاز سال پایه (۱۳۸۸) مقایسه خواهد شد. چنانچه امتیاز هر کدام از این متغیرها نسبت به سال پایه افزایش یابد، به‌ازای هر ۱۰ درصد افزایش، یک امتیاز به واحد حسابرسی داخلی ذی‌ربط تعلق می‌گیرد. در ضمن، برای اندازه‌گیری متغیر ردیف ۱۰ امتیازی بر اساس تعریف عملیاتی برای این متغیر محاسبه می‌شود و بدون تغییر به‌عنوان میزان این متغیر در پژوهش در نظر گرفته شده است.

۱- افزایش میزان تحصیلات نیروی انسانی شاغل در حسابرسی داخلی: برای اندازه‌گیری این متغیر، نفرات شاغل در حسابرسی داخلی به ۵ گروه (دیپلم، فوق‌دیپلم، کارشناس، کارشناس ارشد و دکتری) طبقه‌بندی شده و به هر یک از این گروه‌ها به ترتیب امتیاز ۱ تا ۵ اختصاص خواهد یافت. بدین صورت، مجموع امتیاز کل افراد شاغل در واحد حسابرسی داخلی برای هر سال محاسبه شده است.

۲- افزایش سابقه حسابرسان داخلی (بدون احتساب سابقه رئیس حسابرسی داخلی): برای اندازه‌گیری این متغیر، به ازای هر پنج سال خدمت یک امتیاز به هر یک از حسابرسان داخلی تعلق خواهد گرفت. به این ترتیب، مجموع امتیاز کل افراد شاغل در واحد حسابرسی داخلی برای هر سال محاسبه شده است.

۳- روند عضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه‌ای داخلی و بین‌المللی: برای اندازه‌گیری این متغیر، به ازای هر عضو یک امتیاز به واحد حسابرسی داخلی ذی‌ربط تعلق می‌گیرد و به این ترتیب مجموع امتیاز کل افراد شاغل در واحد حسابرسی محاسبه شده است.

۴- سابقه رئیس حسابرسی داخلی: برای اندازه‌گیری این متغیر، به ازای هر ۵ سال خدمت رئیس حسابرسی داخلی، یک امتیاز به واحد حسابرسی داخلی تعلق خواهد گرفت. به این ترتیب، مجموع امتیاز واحد حسابرسی در هر سال محاسبه خواهد شد.

۵- سطح گزارش‌دهی حسابرسان داخلی به هیئت مدیره و مدیرعامل، یک رده بالاتر از واحد حسابرسی شده: برای اندازه‌گیری این متغیرها، تعداد گزارش‌هایی که به هیئت‌مدیره شرکت در هر سال پژوهش صادر گردیده، مبنای احتساب این متغیر شده است.

۶- نوع گزارشگری حسابرسی داخلی: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد موضوعات خاص که خارج از برنامه سالانه رسیدگی حسابرسی و از طریق هیئت‌مدیره، مدیران، اعضای هیئت‌مدیره برای رسیدگی ارجاع گردیده، محاسبه شده است.

۷- اندازه مؤسسه حسابرسی: برای اندازه‌گیری این متغیر، به ازای هر نفر یک امتیاز به واحد حسابرسی داخلی تعلق خواهد گرفت.

۸- رعایت استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی در رسیدگی‌ها: برای اندازه‌گیری این متغیر، تعداد گزارش‌هایی که در هر سال صادر نشده، مبنای سنجش این متغیر خواهد بود.

۹- جایگاه حسابرسی داخلی: برای اندازه‌گیری این متغیر، سه حالت در نظر گرفته خواهد شد. در صورتی که رئیس حسابرسی به صورت مستمر در جلسات هیئت‌مدیره شرکت کند، امتیاز ۳ و در صورت حضور بیش از دو بار در سال، امتیاز ۲ و در صورت حضور دو بار یا کمتر از آن در سال، امتیاز ۱ به متغیر تعلق خواهد گرفت.

۱۰- تعامل بین حسابرسان مستقل و داخلی: برای اندازه‌گیری این متغیر، به گزارش‌های سالانه حسابرسی مستقل و بازرس قانونی مراجعه خواهد شد. در صورتی که در این گزارش‌ها در سال‌های پژوهش اشاره‌ای مبنی بر عدم تعامل بین حسابرسان داخلی و خارجی وجود نداشته باشد، امتیاز ۳ و در صورتی که به این موضوع اشاره شود، به‌ازای هر بار اشاره یک امتیاز از ۳ امتیاز کاسته خواهد شد.

متغیرهای کنترلی

۱. حضور مدیرعامل به‌عنوان یک عضو در هیئت‌مدیره شرکت حسابرسی شونده: این متغیر بیان می‌کند که آیا مدیرعامل، عضو هیئت‌مدیره است یا خیر. اگر جواب منفی است، این متغیر عدد یک را به خود اختصاص می‌دهد و در غیر این صورت، عدد صفر را می‌پذیرد. عضویت مدیرعامل در هیئت‌مدیره، آثاری منفی در محیط کنترلی دارد.

۲. حضور اعضای متخصص مالی غیرموظف در هیئت‌مدیره: حضور عضو متخصص مالی غیرموظف در هیئت‌مدیره که دارای مدارک حرفه‌ای و دانشگاهی در زمینه‌های حسابداری و مالی باشد، تأثیر مثبت بر عملکرد حسابرسی داخلی دارد و حمایت‌های به‌موقع

و لازم از استقلال و بی‌طرفی حسابرسی توسط او انجام خواهد پذیرفت. اگر جواب مثبت باشد، این متغیر عدد یک را به خود اختصاص خواهد داد و در غیر این صورت، عدد صفر.

۳. **درصد مدیران غیرموظف در هیئت‌مدیره شرکت حسابرسی‌شونده:** بر اساس نظریه نمایندگی، حضور مدیران غیرموظف مستقل در هیئت‌مدیره شرکت‌ها و عملکرد نظارتی آن‌ها به‌عنوان فردی مستقل، به کاهش تضاد منافع موجود میان سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت کمک می‌کند. به‌صورت معمول، هیئت‌مدیره‌ای که تعداد مدیران غیرموظف آن به نسبت بیشتر است، تصویر مثبتی از استقلال و مسئولیت‌پاسخگویی را برای سرمایه‌گذاران تداعی نموده، حصول اطمینان از رعایت ویژگی‌های راهبردی شرکتی را نیز افزایش می‌دهد (بای، ۲۰۰۰). حضور این افراد در هیئت‌مدیره سبب اثربخشی بیشتر هیئت‌مدیره در نظارت بر عملکرد مدیریت و در نتیجه ارتقای محیط کنترلی خواهد شد. در این حالت، این متغیر عدد یک را به خود اختصاص می‌دهد و در غیر این صورت عدد صفر.

۴. **تفکیک وظایف رئیس هیئت‌مدیره از مدیر عامل:** تفکیک وظایف رئیس هیئت‌مدیره از مدیر عامل از سال ۱۳۹۲ ممنوع شد، ولی برخی شرکت‌ها هستند که باوجود ممنوعیت به‌وجود آمده در قانون، مدیرعامل همزمان دارای پست رئیس یا عضو هیئت‌مدیره است که این خود به‌منزله تخلف است. رئیس هیئت‌مدیره نقش اساسی در نظارت بر کار مدیر عامل دارد. از منظر جنسن اگر دو موقعیت شغلی رئیس هیئت‌مدیره و مدیر عامل همزمان به فرد واحدی واگذار شود، نظارت هیئت‌مدیره بر عملکرد مدیرعامل به‌صورت مؤثر اعمال نخواهد شد و حق نظارت و راهبردی هیئت‌مدیره مزبور مورد مصالحه قرار خواهد گرفت. سپردن این نقش‌ها به یک فرد واحد، باعث خواهد شد نقش نظارتی (به‌عنوان رئیس هیئت‌مدیره) تحت تأثیر نقش اجرایی (به‌عنوان مدیرعامل) قرار گیرد. خدشه وارد شدن به استقلال هیئت‌مدیره، انگیزه اعضای آن برای کسب اطمینان از این موضوع را که مدیریت اجرایی شرکت به‌دنبال انجام فعالیت‌های افزایش‌دهنده ثروت سرمایه‌گذاران است، کاهش می‌دهد. بنابراین، فرض می‌شود که بین دوگانه بودن مسئولیت مدیرعامل و ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت، ارتباط معناداری وجود دارد که در صورت وجود شرایط فوق، این متغیر عدد صفر را به‌خود

اختصاص می‌دهد و در غیر این صورت، عدد یک را می‌پذیرد.

مدل تحقق فرضیه‌های پژوهش

داده‌های یافته‌های پژوهش به پیروی از پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و تصریح مدل بریان (۲۰۱۷) با استفاده از امتیازبندی به متغیرها و بررسی گزارش‌های حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به دست می‌آید. مدل پژوهش به شرح زیر است.

$$IAQ_{it} = \alpha_0 + \beta_1 HR_QualityDV_{it} + \beta_2 Reporting_CI_{it} + \beta_3 SI_CIDV_{it} + \beta_4 IAEA_Interaction_{it} + \beta_5 CG_QualityDV_{it} + \epsilon_{it}$$

که در مدل فوق:

IAQ: ارتقای محیط کنترلی

HR_QualityDV: ماتریسی از متغیرهای کیفیت نیروی انسانی شاغل در حسابرسی

داخلی

$DV_{it} = [Working Lifetime Aduciton Membership Chairman history]$

Reporting_CI: ماتریسی از متغیرهای سطوح گزارشگری حسابرسی داخلی

$DV_{it} = [Reporting level Reporting Type]$

SI_CIDV: ماتریسی از متغیرهای اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی

$DV_{it} = [Size Independ Audit position]$

IAEA_Interaction: تعامل حساب‌برسان داخلی و حساب‌برسان خارجی

CG_QualityDV: ماتریسی از متغیرهای کیفیت نظام راهبری شرکتی

$DV_{it} = [Performance audit Financier Outside directors CEO-duality]$

£: خطای مدل

در خصوص به کارگیری ماتریس در مدل‌های اصلی باید بیان کرد، با توجه به اینکه در مدل مزبور متغیرهای کیفیت نیروی انسانی شاغل در حسابرسی داخلی، متغیرهای اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی و متغیرهای کیفیت نظام راهبری شرکتی شامل عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عضویت نداشتن مدیر عامل، حضور متخصص مالی، ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره و تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره است،

در مدل پژوهشی، ماتریسی از ضریب‌های متغیرهای مذکور به کار گرفته شده است. به عنوان مثال، در فرضیه اول، متغیرهای کیفیت نیروهای انسانی در مدل پژوهشی عبارتند از: β_1 اندازه حسابرِس، β_2 استقلال حسابرِس و β_3 جایگاه حسابرِس داخلی که به صورت ماتریسی وارد مدل شده است. پس، با در نظر گرفتن میانگین وزنی محاسبات انجام شده برای هر متغیر توسط پژوهشگر، مقدار به دست آمده در مدل به کار گرفته شده است.

جامعه آماری در دسترس

جامعه آماری پژوهش حاضر، همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی این پژوهش محدود به ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ است. جامعه آماری در دسترس با اعمال شرایط زیر از میان شرکت‌های عضو جامعه آماری انتخاب شده است.

- سال مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند هر سال باشد.
 - شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۸ از بورس خارج نشده باشند.
 - کلیه اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها در دسترس باشد.
 - شرکت انتخاب شده جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، واسطه‌گری، هلدینگ و لیزینگ نباشد.
 - شرکت‌های انتخاب شده دارای حسابرِس داخلی باشند.
- با توجه به شرایط فوق، تعداد ۷۶ شرکت در این پژوهش انتخاب شدند که دارای حسابرِس داخلی بودند.

یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، باید قبل از پردازش آن‌ها و آزمون فرضیه‌ها، فرض‌های کلاسیک مدل آزمون شود، که نتایج آن در نگاره ۱ ارائه شده است.

نگاره ۱: نتایج آزمون مفروضات رگرسیونی

آزمون هاسمن		آزمون F لیمر		آزمون ناهمسانی واریانس	
آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری
۲۵۷/۵۱	۰/۰۰۰۰	۳/۳۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۵	۰/۳۲۳۸

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج مندرج در نگاره ۱ نشان می‌دهد داده‌ها مشکل ناهمسانی ندارند. همچنین، بر اساس رویکرد داده‌های تابلویی با اثرات ثابت تخمین زده می‌شود. در ادامه، با در نظر گرفتن نتایج پیش‌آزمون‌های آماری، مدل پژوهش تخمین زده می‌شود، که نتایج آن در نگاره ۲ نشان داده شده است.

نگاره ۲: نتایج مربوط به تخمین مدل پژوهش

سطح معناداری	آماره t	ضریب برآورد شده	نام متغیر	
۰/۰۱۲۱	۲/۵۱	۰/۱۰	سابقه	ماتریس افزایش میزان
۰/۰۰۱۸	۱/۸۴	۰/۰۳	تحصیلات	کیفیت نیروهای
۰/۰۰۵۰	۱/۷۸	۰/۰۱	عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای	انسانی شاغل در
۰/۹۶۵۰	۰/۰۴	۰/۰۳	سابقه رئیس حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی
۰/۰۰۰۰	۷/۹۱	۰/۳۳	نوع گزارشگری حسابرسی داخلی	ماتریس نوع و سطح
۰/۰۰۰۰	۱/۹۶	۱/۲۶	سطح گزارشگری حسابرسی داخلی	گزارشگری حسابرسی داخلی
۰/۰۰۰۰	۴/۱۱	۰/۵۴	اندازه حسابرسی داخلی	ماتریسی از متغیرهای
۰/۰۰۰۰	۲۳/۵۹	۰/۵۷	استقلال حسابرسی داخلی	اندازه، استقلال و
۰/۰۰۰۰	۱/۵۶	۰/۱۸	جایگاه حسابرسی داخلی	جایگاه حسابرسی داخلی
۰/۱۱۷۹	۰/۱۲	۱۱/۲۷	تعامل حسابرسان داخلی و خارجی	
۰/۰۰۰۰	۲/۲۳	۰/۱۵	عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عدم عضویت مدیر عامل	ماتریس عوامل مؤثر بر کیفیت راهبری
۰/۰۰۰۰	۲/۰۶	۱/۸۹	حضور متخصص مالی	شرکتی

سطح معناداری	آماره t	ضریب برآورد شده	نام متغیر
۰/۲۱۲۵	۱/۴۱	۱/۶۷	ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت‌مدیره
۰/۳۶۵۲	۱/۰۲	۰/۱۵	تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت‌مدیره
۰/۰۰۰۰	-۵/۴۱	-۲/۰۳	عرض از مبدأ
ضریب تعیین تعدیل شده	آزمون دوربین واتسون	معناداری آماره F	مقدار آماره F
۰/۹۲	۱/۸۴	۰/۰۰۰۰	۶۵/۲۳

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار F رگرسیون که نشان از توان توضیح‌دهندگی مدل است، برای مدل، احتمال آماره کمتر از ۰/۰۱ است که می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، این دو مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است.

نتیجه فرضیه‌ها

فرضیه اول پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است: آیا افزایش میزان کیفیت نیروهای انسانی شاغل در حسابرسی داخلی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، اثر همسو و معناداری دارد؟ با توجه به اینکه معیارهای در نظر گرفته شده برای سنجش میزان کیفیت نیروهای انسانی شاغل در حسابرسی داخلی - شامل سابقه، تحصیلات، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و سابقه رئیس حسابرسی - داخلی بوده است، فرضیه اول به صورت زیر بررسی می‌شود:

برای بررسی اولین فرض از فرضیه اول پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر سابقه کار حسابرسی برابر با ۰/۰۱۲۱ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت بین سابقه کار حسابرسی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد شده متغیر سابقه کار حسابرسی، برابر با ۰/۰۳

است که علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین افزایش میزان سابقه کار حسابرسی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرض اول در فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی دومین فرض از فرضیه اول پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تحصیلات شرکای حسابرسی برابر با ۰/۰۱۸ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اذعان کرد بین تحصیلات شرکای حسابرسی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآوردشده متغیر تحصیلات شرکای حسابرسی برابر با ۰/۰۳ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که با افزایش میزان تحصیلات شرکای حسابرسی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض دوم در فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی سومین فرض از فرضیه اول پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای، برابر با ۰/۰۵۰ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآوردشده عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای برابر با ۰/۰۱ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که با افزایش عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض سوم در فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی چهارمین فرض از فرضیه اول پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای

متغیر سابقه رئیس حسابرسی داخلی، برابر با $0/9650$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد نشده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین سابقه رئیس حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود ندارد. پس فرض چهارم در فرضیه اول پژوهش تأیید نمی‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت ندارد.

فرضیه دوم پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که: آیا بین نوع و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، اثر همسو و معناداری وجود دارد؟ با توجه به معیارهای در نظر گرفته شده برای سنجش بین نوع و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی، فرضیه دوم به صورت زیر بررسی می‌شود.

برای بررسی اولین فرض از فرضیه دوم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر نوع گزارشگری حسابرسی داخلی، برابر با $0/0000$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین نوع گزارشگری حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد نوع گزارشگری حسابرسی داخلی برابر با $0/33$ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین نوع گزارشگری حسابرسی داخلی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض اول در فرضیه دوم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی دومین فرض از فرضیه دوم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر سطح گزارشگری حسابرسی داخلی، برابر با $0/0000$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان اذعان کرد که بین سطح گزارشگری حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد سطح گزارشگری حسابرسی داخلی برابر با $1/26$ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد، رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین سطح گزارشگری حسابرسی داخلی

بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض دوم در فرضیه دوم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه، این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

فرضیه سوم پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که: آیا بین اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، اثر همسو و معناداری وجود دارد؟ با توجه به معیارهای در نظر گرفته شده برای سنجش بین اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی، فرضیه سوم به صورت زیر بررسی می‌شود.

برای بررسی اولین فرض از فرضیه سوم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اندازه حسابرسی داخلی برابر با $0/0000$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین اندازه حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد اندازه حسابرسی داخلی برابر با $0/54$ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین اندازه حسابرسی داخلی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض اول در فرضیه سوم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی دومین فرض از فرضیه سوم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر استقلال حسابرسی داخلی برابر با $0/0000$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین استقلال حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد استقلال حسابرسی داخلی برابر با $0/57$ است که علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین استقلال حسابرسی داخلی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض دوم در فرضیه سوم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی سومین فرض از فرضیه سوم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر جایگاه حسابرسی داخلی برابر با $0/0000$ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین جایگاه حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد جایگاه حسابرسی داخلی برابر با $0/18$ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین جایگاه حسابرسی داخلی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد. پس فرض سوم در فرضیه سوم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

فرضیه چهارم پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که: آیا بین تعامل حسابرسان داخلی و خارجی با عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری وجود دارد؟ بنابراین، برای بررسی فرضیه چهارم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تعامل حسابرسان داخلی و خارجی برابر با $0/1179$ است. در نتیجه، فرضیه صفر تأیید شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین تعامل حسابرسان داخلی و خارجی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود ندارد. پس فرضیه چهارم پژوهشی تأیید نمی‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت ندارد.

فرضیه پنجم پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که: آیا بین عوامل مؤثر بر کیفیت راهبری شرکتی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه همسو و معناداری دارد؟ با توجه به اینکه معیارهای در نظر گرفته شده برای سنجش کیفیت راهبری شرکتی عبارتند از عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عضویت نداشتن مدیر عامل، حضور متخصص مالی و ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت‌مدیره و تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت‌مدیره، فرضیه پنجم به صورت زیر بررسی می‌شود.

برای بررسی اولین فرض از فرضیه پنجم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر

عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عضویت نداشتن مدیرعامل برابر با ۰/۰۰۰۰ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عضویت نداشتن مدیرعامل و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب برآورد عملکرد حسابرسی داخلی در عضویت نداشتن مدیرعامل برابر با ۰/۱۵ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین عملکرد حسابرسی داخلی در اثر عضویت نداشتن مدیرعامل بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه همسو و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرض اول در فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی دومین فرض از فرضیه پنجم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر حضور متخصص مالی برابر با ۰/۰۰۰۰ است. در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین حضور متخصص مالی و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین ضریب برآورد حضور متخصص مالی برابر با ۱/۸۹ است. علامت این ضریب نشان می‌دهد رابطه دو متغیر به صورت مستقیم بوده است، به گونه‌ای که بین حضور متخصص مالی بر عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه همسو و معناداری وجود دارد. بنابراین، فرض دوم در فرضیه پنجم پژوهشی تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی سومین فرض از فرضیه پنجم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره برابر با ۰/۲۱۲۵ است. در نتیجه، فرضیه صفر تأیید شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، بین ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی رابطه معناداری وجود ندارد. پس فرض سوم در فرضیه پنجم پژوهشی تأیید نمی‌شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

برای بررسی چهارمین فرض از فرضیه پنجم پژوهش، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره برابر با ۰/۳۶۵۲ است. در نتیجه، فرضیه صفر تأیید شده و با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت، بین تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره و عوامل مؤثر در ارتقای محیط کنترلی، رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین، فرض چهارم در فرضیه پنجم پژوهشی تأیید نمی شود. نتیجه این فرضیه پژوهشی با پژوهش دسای و همکاران (۲۰۱۷) و بریان (۲۰۱۷) همخوانی و مطابقت دارد.

نتیجه گیری و ارائه پیشنهادها

هدف از انجام پژوهش حاضر، بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بر ارتقای محیط کنترلی است. پس از گردآوری اطلاعات و داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌های مطرح شده، با استفاده از آزمون‌های آماری، تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش انجام گرفت. نتایج و پیشنهادهای حاصل از آزمون‌های مذکور در ادامه بیان می شود. ولی به صورت کلی، پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با ماهیت توصیفی است و با استفاده از تحلیل اطلاعات حاصل از معیارهای در نظر گرفته شده از سوی محقق در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ صورت گرفته است. در پژوهش حاضر، برای پذیرش یا رد هر یک از فرضیه‌ها، از آزمون رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته، استفاده شد. اولین متغیر مستقل اثرگذار پژوهش حاضر بر متغیر وابسته پژوهش (محیط کنترلی) میزان کیفیت نیروهای انسانی شاغل در حسابرسی داخلی است، که خود شامل عوامل سابقه کار حسابرسی، تحصیلات شرکای حسابرسی، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و سابقه رئیس حسابرسی داخلی هستند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد، تمام عوامل فوق تأیید می شوند و بر ارتقای محیط کنترلی تأثیر گذارند. همچنین، ضریب برآورد شده متغیرهای فوق مثبت است که نشان دهنده رابطه مستقیم و همسوی متغیرهای فوق بر متغیر وابسته است. شواهد در آزمون فرضیه اول نشان داد، نیروی انسانی متخصص از حیاتی ترین و مهم ترین منابع یک سازمان به شمار می رود و همانند دارایی‌های فیزیکی و سرمایه گذاری‌های آن سازمان، دارای اهمیت

اساسی است. مؤسسات حسابرسی همواره مبالغ هنگفتی را صرف استخدام، آموزش و سایر هزینه‌های نگهداری، پرورش و ارتقای کارآیی کارکنان و محیط کنترلی خود می‌کنند. بررسی‌ها نشان می‌دهد، به علل گوناگون، از جمله سابقه اعضای مشغول در مؤسسات حسابرسی، تحصیلات اعضای مشغول در مؤسسات حسابرسی، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای اعضای مشغول در مؤسسات حسابرسی و سابقه رئیس حسابرسی داخلی، منجر به بهبود و ارتقای محیط کنترلی مؤسسات حسابرسی می‌شود.

دومین متغیر مستقل پژوهش، نوع و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی است که خود شامل دو بخش است: نوع گزارش حسابرس داخلی و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی. منطبق بر نتایج آزمون فرضیه‌ها، مشخص شد نوع گزارش حسابرس داخلی و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی، بر ارتقای محیط کنترلی تأثیر گذار می‌باشند. همچنین، ضریب برآورد شده متغیرهای فوق مثبت است که نشان‌دهنده رابطه مستقیم و همسوی متغیرهای فوق بر متغیر وابسته است. شکل ارائه، محتوا، دوره زمانی، نحوه ارائه گزارش‌ها و خطوط گزارشگری نتایج یافته‌های حسابرسی داخلی، یکی از فرایندهای مهم در عملیات حسابرسی داخلی است. شواهد در آزمون فرضیه دوم نشان داد، هر چه سطح گیرندگان گزارش حسابرسی ارتقا یابد، نشانگر آن است که محیط کنترلی ارتقا می‌یابد. به عبارتی، چنانچه مسئولان عالی شرکت نسبت به کیفیت عملکرد حسابرسی اطمینان و اعتماد بیشتری به صاحبکار دهند و در پیشنهادهای مندرج در گزارش‌های حسابرسی به حمایت بیشتر صاحبکاران اشاره شود، منجر به ارتقای محیط کنترلی می‌شود.

سومین متغیر مستقل پژوهش، اندازه، استقلال و جایگاه حسابرسی داخلی است که خود شامل سه بخش است: اندازه حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و جایگاه حسابرسی داخلی. طبق نتایج آزمون فرضیه‌ها، مشخص شد سه متغیر فوق بر ارتقای محیط کنترلی تأثیر گذارند. همچنین، ضریب برآورد شده متغیرهای فوق مثبت است که نشان‌دهنده رابطه مستقیم و همسوی متغیرهای فوق بر متغیر وابسته است. مبتنی بر نتایج سومین فرضیه، اندازه و استقلال واحد حسابرسی داخلی، عامل مهمی در ارتقای محیط کنترلی و

اثربخشی و مؤثر بودن فعالیت‌های آن به‌شمار می‌آید. استقلال حسابرس داخلی باید از لحاظ دسترسی به اطلاعات، گزارشگری، فعالیت‌های سازمانی و جایگاه سازمانی و حتی استقلال رأی باشد. به عبارتی، جایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که بتواند اثربخش عمل کند. از این‌رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی در راستای ارتقای محیط کنترلی، یک ضرورت است.

چهارمین متغیر مستقل پژوهش، تعامل حسابرسان داخلی و خارجی است که بر اساس آزمون فرضیه، مشخص شد بر ارتقای محیط کنترلی تأثیرگذار نیست. شواهد در آزمون فرضیه چهارم نشان داد همکاری دو گروه ممیزی حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی، توانایی بهبود ارتقای محیط کنترلی را ندارند زیرا حسابرسی داخلی به نوعی یک واحد درون سازمانی است که در چارت سازمانی جای می‌گیرد و وظایف آن نیز توسط مدیریت تعیین می‌شود. قالب گزارش‌های حسابرسان داخلی نیز با توجه به نیاز مدیریت، متفاوت است. همچنین، حسابرسان داخلی نگاه به آینده دارند؛ ولی حسابرسی خارجی شکل و قالب خاصی دارند که با توجه به قوانین و استانداردهای حسابرسی تعیین می‌شود و عملکرد گذشته سازمان را بررسی می‌کنند.

پنجمین متغیر مستقل پژوهش، عوامل مؤثر بر کیفیت راهبری شرکتی است که خود شامل عملکرد حسابرسی داخلی، حضور متخصص مالی، ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره و تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد عملکرد حسابرسی داخلی و حضور متخصص مالی، بر ارتقای محیط کنترلی تأثیرگذار است. همچنین، ضریب برآورده شده متغیرهای فوق مثبت است که نشان‌دهنده رابطه مستقیم و همسوی متغیرهای فوق بر متغیر وابسته است و ترکیب مؤثر مدیران غیرموظف در هیئت مدیره و تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، بر ارتقای محیط کنترلی تأثیرگذار نیست. منطبق بر نتایج آزمون فرضیه پنجم، شواهد نشان داد حسابرسان داخلی باید موقعیتی مهم تراز مدیران اجرایی داشته باشند، زیرا باید نسبت به عملکرد آنان اظهارنظر کنند، نه اینکه جزء کارکنان زیرمجموعه آنها برخوردار از

موقعیت باشند. این موقعیت برای حساب‌رسان داخلی منجر به بهبود ارتقای محیط کنترلی خواهد شد. همچنین، حضور متخصصان مالی در بین حساب‌رسان داخلی، ضروری و لازم به نظر می‌رسد، زیرا وجود آن‌ها در مؤسسات حسابرسی، ارتقای محیط کنترلی را در پی دارد. از آنجاکه حساب‌رسان داخلی و نیز ریاست کمیته حسابرسی بر اساس اعلام و تصویب سازمان بورس باید دارای تخصص مالی باشند، می‌توانند با پیگیری موارد مندرج در نامه مدیریت حساب‌رسان مستقل و نیز کسب شواهد مستقل از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و نیز رعایت نکردن دقیق استانداردهای حسابداری، مانع رخداد تحریف‌ها و اشتباه‌های عمده در گزارشگری مالی برون‌سازمانی و نیز سایر گزارش‌های درون‌سازمانی شوند. از آنجاکه حساب‌رسان داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی فعالیت می‌کند و ریاست کمیته حسابرسی عضو غیرموظف و مستقل هیئت‌مدیره است، نتایج رسیدگی‌های حساب‌رسان داخلی می‌تواند مستقل و از طریق بالاترین مرجع تصمیم‌گیری، به مدیران اجرایی اعلام شود. این جایگاه به نقش کاهندگی ریسک رعایت نکردن ضوابط و استانداردهای حسابداری توسط شرکت‌ها به کمک حساب‌رسان، یاری رسانده است. در این راستا، برای رسیدن به هدف ارتقای محیط کنترلی با استفاده از عوامل افزایشدهنده کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می‌شود حرفه حسابرسی داخلی به‌طور کلی در تمام شرکت‌ها، به‌ویژه در شرکت‌های بورسی، اهمیت بیشتری داده شود و کمیته حسابرسی در شرکت‌ها فعال شود و ریاست و اعضای کمیته حتماً اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره باشند تا بتوانند به‌صورت مستقل، گزارش‌هایی را درخصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی و کفایت آن‌ها تهیه کنند. همچنین، وظایف حسابرسی داخلی و مستقل و بازرسان قانونی از یکدیگر تفکیک شود تا بازرسان قانونی بتوانند به ارزیابی عملکرد دقیق مدیران درخصوص موارد رعایت نکردن قوانین پردازند. این دو در سایر کشورها مستقل هستند.

منابع

زارعی، محسن و عبدی، سعید (۱۳۸۹). «کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی». *دانش حسابرسی*، ۱۰

مهام، کیهان و تک‌روستا، مجید. (۱۳۹۰). «شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل». *دانش حسابرسی*، ۱۲(۴۶)، ۶-۷۹.

مهام، کیهان. (۱۳۸۱). «حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی». *مجله حسابداری*، (۱۴۷)، ۶۱-۱.
مرتضوی، سیدمرتضی و شکرخواه، جواد. (۱۴۰۱). «شناسایی ضعف‌های نظام کنترل‌های داخلی بانک‌های ایران». *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۴(۱)، ۸۱-۱۰۸.

Abdoli, M., Eskandari, M., & Panahi, H. (2013). The Impact of cultural contexts on errors financial reporting. *The Technical Journal of Engineering and Applied Sciences*, 3(19), 1-15.

AlSharif B. M., & Al-Slehat, Z. A. (2021). The effect of internal control on the competitive advantage of the bank. *International Journal of Business and Management*, 14(9), 91-104.

Baugh, M., Ege, M. S., & Yust, C. G. (2021). Internal control quality and bank risk-taking and performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 49-84.

Charles, B. A., Duane, M., Brandon, W. F., Messier, L. R., & Stefaniak, C. M. (2013). A Summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Journal of Practice & Theory, Forthcoming*, (11), 1-18.

David, B. (2017). Organized labor, audit quality, and internal control. *Advances in Accounting*, 36, 11-26.

Debbie, L. K. (2010). *Firm characteristics associated with the investment in internal auditing in family businesses*, 19th EDAMBA Summer Academy Soreze, France.

Douglas, N. B. (2009). Corporate governance and multi dimensional of performance, doctoral thesis, barselona university, p:3.

Eric, M., Negangard, S., Kwaku, A., Brian, C., Fitzgerald, L., Graham, E., Jennifer, J., Christopher, J., & Wolfe, W. (2012). Auditors' internal control over financial rReporting decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions, <http://ssrn.com/abstract=2032822>., 1-42.

Faudziah, H., Hasnah, H., & Muhamad, J. (2005). Internal Auditing Practices ans Internal Control System. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 12-22.

Garay, U., & Gonzalez, M. (2008). Corporate governance and firm Value: The Case of Venezuela. *Journal of Corporate Governance, An International Review*, 16(3), 194-209.

Hirth, R. B. (2008). Better Intrnal Audit Leads to Better Controls. *Journal of Financial Executive*, 24(9), 20-49.

Hutchinson, M. R., & Zain, M. M. (2009). Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. *Corporate Ownership and Control*, 7(2), 50-63.

Koutoupis, A. G., & Malisiovas T. (2021). The effects of the internal control system on the risk, profitability, and compliance of the U.S. banking sector: A quantitative approach. *International Journal of Finance and Economics*, 26, 1-15.

Marcia, M., Cornett, A. J., & Marcus, H. T. (2008). Corporate governance and pay-

- for-performance. *Journal of Financial Economics*, 357–373.
- Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). Internal audit quality and earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 36(7), 951-978.
- Renu, D., Vikram, D., Theresa, L., Rajendra, P., & Srivastava, S. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall.
- Young, S., Kim, P., Jiraporn, Wallace, N., & Davidson, M. S. (2005). Corporate governance, shareholder rights and firm diversification. *Journal of Banking & Finance*, 30, 947–963.