

بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی ساختار مالکیت شرکت بر اظهار نظر حسابرسان در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران

فرشاد گنجی

دانشجوی دکتری حسابرسی

نام نویسنده مسئول:

فرشاد گنجی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی می پردازد. بر این اساس، پنج عامل درون سازمانی شامل صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی تبدیل به ۵ فرضیه این پژوهش شده است و به این ترتیب تأثیر پنج عامل بالا (به عنوان متغیر مستقل) بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) مورد آزمون قرار گرفته است. نمونه آماری بر طبق جدول کرجسی و مورگان، به تعداد ۲۰۰ مدیر و حسابرسان برآورد شده است. با توجه به جامعه آماری که اندک می باشد، کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شد و از این تعداد ۱۷۰ پرسشنامه قابل استفاده به دست آمد که با بررسی آنها، به نتایج حاصل از پژوهش دست یافتیم. نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد متغیرهای صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی با اثر بخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری داشته اند.

تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ شیوه ی جمع آوری داده ها از نوع تحقیقات پس رویدادی می باشد. نتایج تحقیق با به کارگیری داده های ترکیبی نشان داد که بین متغیرهای استقلال هیات مدیره، مالکیت مدیریتی و مالکیت نهادی با اظهار نظر حسابرسان رابطه معناداری داشته و اندازه هیات مدیره اظهار نظر حسابرسان رابطه معناداری نداشته است.

واژگان کلیدی: صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی.

مقدمه

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت و تحقق مأموریت ها و چشم اندازها، حفظ توان مالی و سود آوری، مقابله با رویدادهای غیر منتظره و پاسخ گویی در برابر پاسخ خواهان (صاحبان سرمایه، دولت و...) باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند. کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیاتیک سازمان و به شکلی مستمر روی می دهد. آن ها در مسیری که مدیریت سازمان را اداره می کند و پیش می برد، به صورتی فراگیر و جدایی ناپذیر از آن وجود دارند. (شعری، ۱۳۸۶)

مدت های طولانی است که کنترل های داخلی مورد توجه است خصوصاً بعد از رسوایی های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز-اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به کنترل های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی پرداخته است. بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت ها را ملزم به ارائه و نگهداری گزارشی از کنترل داخلی به همراه گزارش سالانه می کند. (جواهری، ۱۳۸۵). مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در قالب بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت را ملزم می دارد تا تغییرات مهم در کنترل های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی را که طی سه ماهه آخر سال رخ داده است، افشا کند و بر اساس بند ۳۰۲ این قانون، مدیریت باید در گزارش سه ماهه و سالانه تمام نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی را افشا کند (قانون ساربینز-اوکسلی). هدف خاص قسمت های ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربینز-اوکسلی اطلاع رسانی به سرمایه گزاران در مورد افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است که ممکن است اشتباهات مالی را افزایش و توانایی مدیران برای مدیریت سود را کاهش دهد (لامبرت و همکاران، ۱۹۸۷).

کنترل های داخلی موثر این اطمینان را می دهد که واحد تجاری می تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست ها و تعهدات شرکت است (حساس یگانه و تقی نتاج ملک شاه، ۱۳۸۵).

نبود کنترل های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت الشعاع خود قرار داده است. شرکت هایی که کنترل های داخلی خود را با تدبیر طراحی و اجرا می کنند می توانند از معضلاتی که در صورت نبود این کنترل ها پدید خواهد آمد، جلوگیری نمایند. نبود کنترل های داخلی اثربخش نه تنها بر عملیات واحدهای تجاری، بلکه بر کیفیت فرایند حسابرسی مستقل نیز تاثیر منفی بر جای می گذارد (مهم، ۱۳۸۱).

آنچه که حائز اهمیت است این است که حسابرسان باید اطلاعات کاملی از کنترل های داخلی و ضعف های آن به طور کلی داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آن ها، پی به ضعف ها در کنترل های داخلی ببرد و آن ها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. بعضی از نقاط ضعف کنترل های داخلی در بیشتر واحدهای مورد رسیدگی وجود دارند و بعضی از نقاط ضعف، خاص واحدهای رسیدگی بخصوصی هستند و بنابراین عمومیت چندانی ندارند و آن ها را فقط می توان با بررسی دقیق سیستم های کنترل های داخلی، کشف کرد. (نعمت پژوه، ۱۳۸۲). ارزیابی کنترل های داخلی در حسابرسی مستقل بر اساس هدفهایی مانند تشخیص حسابرسی پذیری صورتهای مالی، تدوین طرح کلی حسابرسی، برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه ریزی شده انجام میشود. شناخت کنترل های داخلی در حسابرسی مستقل امری ضروری و محتوم است. این شناخت برای شناسایی انواع تحریفهای بالقوه، بررسی عوامل موثر بر خطر وقوع تحریف های با اهمیت و طراحی آزمونهای محتوا مورد استفاده قرار میگیرد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹).

از سوی دیگر، هدفهایی حسابرسی صورتهای مالی، کاهش خطر حسابرسی به سطح پایین قابل قبول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است. به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابرسی (که خطر کنترل نیز یکی از اجزای اصلی آن می باشد) ارزیابی کنترل های داخلی، الزامی است. اگر کنترل های داخلی موثر وجود نداشته باشد یا به نحو اثربخشی اجرا نشود انجام حسابرسی مستقل پر هزینه و دشوارتر میشود و پیامدهایی نیز برای گزارش حسابرسان مستقل در پی خواهد داشت. (مهم، ۱۳۸۱).

با این حال «به طور عام، سیستم های حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت، ثبت و ارزیابی موسسات حسابرسی قرار نمی گیرند. لذا آزمون های محتوا (تعداد نمونه ها و روش های رسیدگی) مبتنی بر ارزیابی سیستم ها نبوده و در صورت ثبت سیستم نیز از ارزیابی کنترل های داخلی در طراحی آزمون های محتوا استفاده نشده است» (نتایج ارزیابی کارگروه کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر، شواهد موجود گویای ناکافی بودن تلاشهای حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است.

وجود گزارش عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی می تواند به استفاده کنندگان اطلاعاتی در مورد ضعف ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد اما در کشور ما در حال حاضر گزارشی تحت عنوان گزارش عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخل وجود ندارد. برخی از مهم ترین شاخص های مالی تاثیر گذار بر اساس پیشینه تحقیق مورد بررسی و آزمون قرار خواهد گرفت تا عوامل تاثیر گذار بر اثربخشی حسابرسی داخل در شرکت های ایرانی مشخص گردد. بنابراین مسئله مهم در این تحقیق این است که چه عواملی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر معنی داری دارد؟ مالکیت

شرکتی^۱ در ابتدای قرن بیست و یکم پس از فروپاشی شرکت های بزرگی مانند انرون (بزرگترین شرکت فعال در بخش انرژی جهان) و ورلدکام (بزرگترین شرکت مخابراتی جهان) دوباره به عنوان یکی از مهم ترین مباحث کسب و کار مطرح شده است. تاکید مبانی اولیه مالکیتی شرکتی بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت ها و حقوق سهامداران قرار داشت و بعدها با طرح دیدگاه های جدیدتر به سمت توجه جدی به حقوق ذینفعان و اجتماع گرایش پیدا کرد. در سال های اخیر پیشرفت های زیادی در زمینه موضوع حاکمیت شرکتی در سطح جهان صورت گرفته است و کشورهای پیشرو در این زمینه، همچنان به تقویت نظام حاکمیتی شرکتی خود ادامه می دهند و در این راستا به مشارکت کنندگان در حاکمیت شرکتی و موضوع هایی از قبیل سهامداران و روابط آن ها، مسئولیت پاسخ گویی، بهبود عملکرد هیأت مدیره، کمیته های هیأت مدیره، حسابرسان و نظام های حسابداری و کنترل داخلی، توجه ویژه ای می دارند (حساس یگانه و باغومیان، ۱۳۸۵). دیگر امکان دارد سرمایه گذاران نهادی به کیفیت اطلاعات در مقابل سود بیش تر نیاز داشته، به همین خاطر حسابرسان جهت انجام فعالیت حسابرسی در شکل موثر باید تلاش های خود را حداکثر و کیفیت اطلاعات را گواهی کنند. نقش سهامداران نهادی در حاکمیت شرکتی و حضور آن ها در شرکت ها، موضوع اغلب بحث های سال های اخیر بوده است؛ در این زمینه، دیدگاه سهامداران نهادی کوتاه مدت بر افزایش عایداتجاری سرمایه گذاران، در راستای انجام مدیریت سود تمرکز داشته و دیدگاه سهامداران نهادی بلند مدت به عنوان یک مکانیزم حاکمیت شرکتی بر کاهش انگیزه های مدیریت سود توسط سرمایه گذاران تاکید دارد (چیراز و دیگران^۲، ۲۰۱۳).

تصور بر این است که سرمایه گذاران نهادی با توجه به رابطه امانتی بین آن ها و سرمایه گذاران خود، تمایل به نظارت دقیق شرکت داشته، هم چنین مالکان نهادی به گواهی اطلاعات با کیفیت توسط حسابرسان نیاز دارند. مدیران شرکت با توجه به موقعیت خود، بر تهیه اطلاعات مالی تاثیر گذار بوده و جهت کاهش ریسک ذاتی حسابرسی جهت منافع سایر سرمایه گذاران، حسابرسان تمایل به افزایش تلاش های خود در جهت کاهش ریسک حسابرسی و مشکلات نمایندگی خواهند داشت. لذا هدف اصلی این پژوهش، بررسی اثر ساختار مالکیت شرکت بر اظهار نظر حسابرس در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

پیشینه تحقیق

عبدالعزیز و دیوید (۲۰۱۴) تحقیقی با عنوان عوامل اثربخشی بر حسابرسان داخلی انجام دادند. داده ها از ۲۰۳ مدیران و حسابرسان داخلی ۲۳۹ از ۷۹ سازمان های بخش دولتی عربستان سعودی به دست آمده است. نتایج نشان می دهد که حمایت مدیریت برای درایوهای IAE اثربخشی حسابرسی داخلی درک از هر دو مدیریت و دیدگاه حسابرسان داخلی حمایت از مدیریت به استخدام آموزش دیده و مجرب، ارائه منابع کافی، افزایش ارتباط با حسابرسان مستقل و داشتن یک بخش حسابرسی داخلی و مستقل مرتبط است.

فاطری و دیگران (۱۳۹۳) تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی (با تاکید بر حاکمیت شرکتی) انجام دادند. هدف اصلی این تحقیق مشخص نمودن میزان اتکای حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین درک چگونگی تاثیر پنج عامل (استقلال حسابرس داخلی و عینیت، صلاحیت، عملکرد کاری، اثربخشی حسابرسی داخلی، و سطح ریسک ذاتی مشتری)، در تعیین اتکا بر اطلاعات حسابرسی شده توسط حسابرسان داخلی می باشد. نتایج آزمون من ویتنی یو نشان میدهد که میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرس داخلی مرتبط با سطح رقابت حسابرسان مستقل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی نمی باشد. نتایج تحلیل تشخیصی چندگانه نشان میدهد که عملکرد کاری حسابرس داخلی مهمترین عامل در تعیین میزان سطح اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرس داخلی میباشد. به طور کلی نتایج این تحقیق، نشان میدهد که سازمانها میتوانند اثربخشی حاکمیت شرکتی را با تقویت واحد حسابرسی داخلی خود و حمایت از هماهنگی میان حسابرس مستقل و داخلی افزایش دهند. ولی پور و دیگران (۱۳۹۲) تحقیقی تحت عنوان نقش تعدیل کنندگی اندازه هیئت مدیره در رابطه بین ساختار مالکیت و ارزش شرکت انجام دادند. تعداد ۹۸ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۸ انتخاب شد. نتایج به دست آمده حاکی از این است که مالکیت دولتی، مالکیت مدیریتی و تعداد اعضای هیئت مدیره تأثیر مثبت و معنی داری بر ارزش شرکت دارند. همچنین نتایج حاصله نشان می دهد که با افزایش تعداد اعضای هیئت مدیره، رابطه بین مالکیت دولتی و ارزش شرکت کمتر و تأثیری بر رابطه مالکیت های متمرکز و مدیریتی با ارزش شرکت ندارد.

ناظمی و دیگران (۱۳۹۳) به رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کارایی مدیریت موجودی کالا (مطالعه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) پرداختند. هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کارایی مدیریت موجودی کالا در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. از متغیرهای ساختار مالکیت (مالکیت شرکتی، مالکیت مدیریتی، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت) و ترکیب هیئت مدیره (اندازه هیأت مدیره، درصد اعضای غیرموظف هیأت مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل)

¹ Corporate governance

² - Chiraz et al

به عنوان معیارهای اندازه گیری حاکمیت شرکتی و از نسبت میانگین موجودی کالا به فروش به عنوان معیار اندازه گیری کارایی مدیریت موجودی کالا استفاده شده است.

محمد (۱۳۹۳) تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی حکومت اقلیم کردستان - عراق انجام داد. در راستای این هدف سوال های اساسی: چه عواملی بر اثر بخشی حسابرسی داخلی در دستگاه های دولتی مؤثرند؟ و هر یک از عوامل تأثیرگذار چگونه است؟ مورد بررسی قرار می گیرند. بدین منظور، با پیروی از رویکردی که بر این باور است حسابرسی داخلی به عنوان یک ارزیابی ذهنی مدیریت مدنظر قرار می گیرد و با بکارگیری مدل و معیار اندازه گیری نظام مند و معتبر اثر بخشی حسابرسی داخلی ارزیابی می شود. در همین راستا، تحقق و دستیابی به یک حسابرسی داخلی اثر بخش تا حد زیادی به عوامل: مهارت حرفه ای کارکنان، کیفیت کار حسابرسی، استقلال سازمانی، فرصت های شغلی و پیشرفت و حمایت و پشتیبانی مدیریت بستگی دارد. در این تحقیق به منظور شناسایی این عوامل و تأثیر هر یک از آنها بر روی اثر بخشی حسابرسی داخلی تعدادی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی دستگاه های دولتی اقلیم کردستان - عراق و مدیران انتخاب شد و از طریق توزیع دو پرسشنامه (اولی مربوط به حسابرسان و دومی مخصوص مدیران) اطلاعات لازم جمع آوری گردید. و با استفاده از نرم افزار Spss و با بکارگیری آمار توصیفی و آمار استنباطی کلیه داده ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته های تحقیق نشان می دهد که اثر بخشی حسابرسی داخلی به شدت تحت تأثیر حمایت و پشتیبانی مدیریت قرار می گیرد و در سطح آماری ۹۹ درصد ضریب همبستگی آن برابر با ۸۸٪ می باشد. سپس، عوامل مهارت حرفه ای و کیفیت کار حسابرسی به ترتیب دوم و سوم در اثر بخشی حسابرسی اثر گذارند و ضریب همبستگی آنها معادل ۵۸ و ۵۵ درصد است. در حالی که دو عامل دیگر استقلال سازمانی و فرصت های شغلی یک رابطه همبستگی منفی با ضرایب ۳۵ درصد و ۷۶ درصد منفی با اثر بخشی حسابرسی داخلی بدست آمده است.

پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) تحقیقی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. در این مطالعه برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه کتبی که قابلیت اعتماد و اعتبار آن تأیید شده، استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۸ بوده است. برای آزمون فرضیه های این تحقیق از آزمون تی - تست استفاده شده است. یافته های این تحقیق نشان داد که جایگاه سازمانی حسابرسان، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش های نوین بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند و منجر به ایجاد ارزش افزوده حسابرسی داخلی می شوند. همچنین نتایج نشان داد که تفاوت معنی داری بین دیدگاه مدیران و دیدگاه حسابرسان داخلی در رابطه با عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی وجود دارد. از دیگر یافته های تحقیق، تهیه مدل مفهومی جهت ایجاد حداکثر ارزش افزوده حسابرسی داخلی می باشد.

فرضیه های تحقیق

- ۱- بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثر بخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۲- بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۳- بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۴- بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۵- بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۶- بین استقلال اعضای هیأت مدیره و اظهار نظر حسابرسان در مورد صورت های مالی رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۷- بین مالکیت سرمایه گذاران نهادی و اظهار نظر حسابرسان در مورد صورت های مالی رابطه معنی داری وجود دارد.

روش شناسی تحقیق

جامعه مورد بررسی شامل کلیه مدیران شرکت ها و مدیران مالی و حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی استان تهران که به تعداد ۲۰۰ نفر میباشد. با توجه به جامعه آماری که اندک می باشد، کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب می گردد و به روش نمونه گیری سرشماری پرسشنامه بین آنها توزیع شده است. این تحقیق از نوع کاربردی بوده و از لحاظ نوع جمع آوری داده ها از نوع تحقیقات تجربی است.

مدل آماری تحقیق (آلزابان و ویلیام^۲، ۲۰۱۴)

$$IAE = \beta_0 + \beta_1 COMP + \beta_2 SIZE + \beta_3 RELEX + \beta_4 MSUP + \beta_5 IND + \varepsilon$$

که در آن:

IAE^* : اثربخشی حسابرسی داخلی، $COMP^*$: صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، $SIZE^*$: اندازه بخش حسابرسی داخلی، $RELEX^*$: تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، $MSUP^*$: حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، IND^* : استقلال حسابرسی داخلی

متغیرهای کنترلی

در این قسمت تعدادی از متغیرهای کنترلی که می تواند نوع نظر حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفته است، بیان می شود.

نسبت اهرمی

از تقسیم ارزش دفتری بدهی های پایان سال بر ارزش دفتری مجموع دارایی های پایان سال به دست می آید.

$$Lev = \frac{dep}{asset}$$

اندازه شرکت

این متغیر نشان دهنده اندازه شرکت مورد بررسی حسابرس است. نظر حسابرس ممکن است تحت تأثیر اندازه مشتری (درخواست کننده حسابرسی) قرار گیرد و دلیل آن وابستگی اقتصادی حسابرس به یک شرکت بزرگ است که امکان دارد احتمال صدور نظر تعدیل شده را کاهش دهد (نلسون و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۲).

برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری مجموع دارایی های پایان سال.

مدل آماری پژوهش

$$AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 Bsize_{it} + \beta_2 Indp_{it} + \beta_3 INST_{it} + \beta_4 Manage_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 Size_{it} + \epsilon$$

که در آن:

AR : اظهار نظر حسابرس؛

$Bsize$: اندازه ی هیأت مدیره که در این تحقیق از لگاریتم آن استفاده شده است.

$Indp$: استقلال هیئت مدیره

$INST$: مالکیت نهادی

$Manage$: مالکیت مدیریتی

Lev : اهرم مالی

$Size$: اندازه شرکت

i و t : شرکت و سال

آزمون چاو

آزمون چاو جهت انتخاب نوع مدل داده های ترکیبی (بین اثرات مشترک و اثرات ثابت) استفاده می شود. چنانچه سطح معناداری این آزمون بیشتر از ۵ درصد باشد باید از داده های اثرات مشترک استفاده شود و چنانچه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد از داده های اثرات ثابت استفاده خواهد شد. نتیجه این آزمون نشان می دهد که مقدار آماره ی F و سطح معناداری آن برای مدل تحقیق بیانگر این است که اثرات فردی و یا گروهی وجود دارد و باید از روش داده های اثرات ثابت برای برآورد مدل استفاده شود.

جدول ۲. آزمون چاو

شرح	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون چاو	۴/۲۳۱۸	۱۱۰	۰/۰۰۰	اثرات ثابت پذیرفته می شود.

مأخذ: محاسبات محقق

⁴- Competence of Internal Audit Department

⁵- Size of Internal Audit Department

⁶- Relationship between Internal and External Auditors

⁷- Management Support for Internal Audit

⁸- Independence of Internal Audit

⁹- Internal Audit Effectiveness

¹⁰Nelson et al.

آزمون هاسمن

آزمون هاسمن جهت انتخاب نوع مدل داده های ترکیبی (بین اثرات ثابت و اثرات تصادفی) استفاده می شود. چنانچه سطح معناداری این آزمون کمتر از ۵ درصد باشد باید از داده های اثرات ثابت استفاده شود و چنانچه سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد باشد از داده های اثرات تصادفی استفاده خواهد شد. نتیجه این آزمون نشان می دهد که مقدار آماره F و سطح معناداری آن برای مدل فوق بیانگر این است که باید از داده های داده های اثرات ثابت استفاده شود.

جدول ۳. آزمون هاسمن

شرح	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون هاسمن	۱۵/۸۲۶	۶	۰/۰۱۴۷	اثرات ثابت پذیرفته می شود.

مأخذ: محاسبات محقق

آزمون ناهمسانی واریانس

به منظور بررسی ناهمسانی واریانس در این تحقیق از آزمون بروش پاگان استفاده شده است. چنانچه سطح معناداری، آماره آزمون (آماره خی دو) بیشتر از ۵ درصد باشد نشان دهنده همسانی واریانس بوده و نشان می دهد مدل تحقیق دارای کارایی لازم برای آزمون فرضیه ها می باشد. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس نشان دهنده ناهمسانی واریانس مدل می باشد در نتیجه در تخمین مدل باید از روش GLS استفاده کرد.

$$\begin{cases} H_0 = \text{ناهمسانی واریانس وجود ندارد} \\ H_1 = \text{ناهمسانی واریانس وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۴. نتایج آزمون آزمون بروش پاگان برای کشف ناهمسانی واریانس

مدل	آماره χ^2	p-value	نتیجه آزمون
آزمون بروش پاگان	۲۰/۸۲	۰/۰۰۰	H_0 رد می شود

آزمون مدل نهایی

تعیین وجود چند هم خطی^{۱۱}

قبل از آزمون فرضیه پژوهش بر اساس نتایج به دست آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به سطح معنی داری آماره F محاسبه شده (۰،۰۰۰)، می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می توان ادعا نمود، حدود ۴۶ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل و کنترل توضیح داده می شود.

جدول ۵. خلاصه نتایج آماری آزمون مدل

متغیر	ضریب	آماره تی	سطح معناداری	VIF
عرض از مبدا	۱/۱۰۰	۳/۱۴۶	۰/۰۰۱*	-
مالکیت مدیریتی	۰/۰۴۳	۴/۳۱۸	۰/۰۰۰*	۱/۰۹۲
مالکیت نهادی	۰/۰۷۲	۳/۰۵۷	۰/۰۰۲*	۱/۱۲۸
اندازه هیات مدیره	۰/۰۱۳	۰/۲۷۲	۰/۷۸۵	۱/۰۱۴
استقلال هیات	۰/۰۸۲	۳/۱۶۵	۰/۰۰۱*	۱/۰۶۴
نسبت بدهی ها	۰/۴۲۴	۱/۸۰۵	۰/۰۷۱	۱/۰۳۹
اندازه شرکت	۰/۱۳۵	۴/۲۶۹	۰/۰۰۰*	۱/۰۸
آماره و سطح معناداری F	۵/۹۶۴	۰/۰۰۰	آزمون دوربین واتسون	
ضریب تعیین	۰/۵۵۴۲	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۶۱۲

معنادار در سطح خطای ۵ درصد

^{۱۱} -Multicollinearity

یافته های توصیفی

آمار توصیفی

در جدول (۱) یافته های مربوط به متغیرهای تحقیق به صورت میانگین، انحراف استاندارد، حداقل و حداکثر نمره نشان داده شده و در ادامه توضیح داده شده اند.

جدول (۱). یافته های توصیفی

شاخص های آماری متغیر ها	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	تعداد
اثر بخشی حسابرسی داخلی	۳/۷۰۴	۰/۴۶۶	۱/۳۵	۴/۵۲	۱۷۰
صلاحیت بخش حسابرسی داخلی	۳/۵۸۳	۰/۵۵۵	۱/۱۷	۴/۶۷	۱۷۰
اندازه بخش حسابرسی داخلی	۳/۶۶۰	۰/۵۸۸	۱/۱۱	۴/۶۷	۱۷۰
تعامل حسابرسان داخلی با خارجی	۳/۷۴۲	۰/۵۵۵	۱/۰۹	۴/۸۲	۱۷۰
حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی	۳/۷۶۵	۰/۶۱۳	۱/۱۷	۵	۱۷۰
استقلال حسابرسی داخلی	۳/۷۴۴	۰/۵۶۷	۱/۲۵	۴/۸۸	۱۷۰

آزمون نرمال بودن داده ها

جهت آزمون نرمال بودن متغیر ها ، از آزمون کالموگوروف- اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به نتایج جدول فوق و مقادیر به دست آمده برای آماره Z کلموگوروف - اسمیرنوف، همه ی متغیر ها با احتمال ۹۵ درصد نرمال نیستند. اما با توجه به اینکه مقدار قدر مطلق بحرانی کشیدگی و چولگی کمتر از ۲/۵۸ می باشد می توان بیان داشت که داده ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول (۲). آزمون نرمال بودن متغیر های تحقیق

متغیر	آماره کالموگوروف - اسمیرنوف	سطح معناداری	قدر مطلق بحرانی کشیدگی	قدر مطلق بحرانی چولگی
اثر بخشی حسابرسی داخلی	۰/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
صلاحیت بخش حسابرسی داخلی	۰/۱۷۷	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
اندازه بخش حسابرسی داخلی	۰/۱۷۱	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
تعامل حسابرسان داخلی با خارجی	۰/۱۸۹	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی	۰/۱۶۲	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۱۸۱	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰

آزمون فرضیه اول

فرضیه اول : بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثر بخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.
 برای آزمون فرضیه یاد شده، بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثر بخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت . در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچک تر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض H_1 مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثر بخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

$$H_0: r = 0$$

$$H_1: r \neq 0$$

جدول (۳). نتایج حاصله آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۴۹	۹/۲۷۳	۰,۰۰۰	ضریب همبستگی
صلاحیت بخش حسابرسی داخلی	۰/۰۴۱	۱۵/۸۰۷	۰/۰۰۰	۰/۷۷۳
ضریب تعیین	۰/۷۷۳	آماره F	۲۴۹/۸۴	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۵۹۸	آماره F (P-VALUE)	۰,۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱,۹۷۶	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰,۰۰۰
نتیجه آماری	فرض H_1 تایید می گردد.			

آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین اندازه بخش حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچک تر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض H_1 مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

جدول (۴). نتایج حاصله آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۲۹	۱۲,۲۵۱	۰,۰۰۰	ضریب همبستگی
اندازه بخش حسابرسی داخلی	۰,۰۳۵	۱۸/۸۰۷	۰,۰۰۰	۰,۸۲۳
ضریب تعیین	۰,۸۲۳	آماره F	۳۵۳/۷۰۳	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۶۷۸	آماره F (P-VALUE)	۰,۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱,۵۰۰	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰,۰۰۰
نتیجه آماری	فرض H_1 تایید می گردد.			

آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچک تر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض H_1 مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

جدول (۵). نتایج حاصله آزمون فرضیه سوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۲۸	۷/۸۲۰	۰,۰۰۰	ضریب همبستگی
تعامل حسابرسان داخلی با خارجی	۰/۰۳۴	۲۱/۴۰۷	۰,۰۰۰	۰/۸۵۵
ضریب تعیین	۰,۸۵۵	آماره F	۴۵۸/۲۵۳	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۷۳۲	آماره F (P-VALUE)	۰,۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱/۵۳۸	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰,۰۰۰
نتیجه آماری	فرض H_1 تایید می گردد.			

آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کمتر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض H_1 مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

جدول (۶). نتایج حاصله آزمون فرضیه چهارم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۳۹	۱۰/۴۹۳	۰/۰۰۰	ضریب همبستگی
حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی	۰/۷۸۲	۱۶/۲۷۳	۰/۰۰۰	۰/۷۸۲
ضریب تعیین	۰/۷۸۲	آماره F	۲۶۴/۷۹۸	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۱۲	آماره F (P-VALUE)	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
آماره دوربین - واتسون	۱/۹۳۵	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰/۰۰۰
نتیجه آماری	فرض H_1 تایید می گردد.			

آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم: بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین استقلال حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کمتر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض H_0 مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض H_1 مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

جدول (۷). نتایج حاصله آزمون فرضیه پنجم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۴۴	۸/۶۲۳	۰/۰۰۰	ضریب همبستگی
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۸۰۲	۱۷/۳۸۰	۰/۰۰۰	۰/۸۰۲
ضریب تعیین	۰/۸۰۲	آماره F	۳۰۲/۰۵۰	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۴۳	آماره F (P-VALUE)	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
آماره دوربین - واتسون	۱/۵۳۶	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰/۰۰۰
نتیجه آماری	فرض H_1 تایید می گردد.			

نتایج آزمون فرضیه ششم

ضریب برآوردی مالکیت سرمایه گذاران نهادی در جدول زیر نشان دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار با اظهار نظر حسابرسان در سطح خطای ۰/۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده است. بنابراین می توان گفت که بین مالکیت سرمایه گذاران نهادی و اظهار نظر حسابرسان در مورد صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد. در این خصوص می توان بیان داشت که سرمایه گذاران نهادی افراد حرفه ای بوده که وجود آنان در ساختار مالکیت هر شرکتی منجر به بهبود سیستم های کنترل داخلی و اجرای صحیح خط مشی ها و برنامه های نظارتی می شود در نتیجه منجر به بهبود صورتهای مالی و کاهش تحریف ها در صورتهای مالی شده در نتیجه منجر به ایجاد و اظهار نظر مقبول حسابرسان شود.

نتایج آزمون فرضیه هفتم

ضریب برآوردی مالکیت مدیریتی در جدول زیر نشان دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار با اظهار نظر حسابرس در سطح خطای ۰,۰۵ است. زیرا میزان p -value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰,۰۵ به دست آمده است. بنابراین می توان گفت که بین مالکیت مدیریتی و اظهار نظر حسابرس در مورد صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد. در این خصوص می توان بیان داشت که از مهمترین عوامل ایجاد انگیزه در مدیران به منظور کاهش تضاد منافع و هزینه های نمایندگی سهمی کردن مدیران در ساختار مالکیت بوده که این امر منجر می شود تا آنان در تهیه صورتهای مالی رویه هایی را به کار گرفته تا بر میزان ثروت آنان تاثیر مثبت بگذارد که این امر در نتیجه تهیه صورتهای مالی با کیفیت محقق می شود که خود نیز منجر به به ایجاد و اظهار نظر مقبول حسابرسی شود.

محدودیت های پژوهش

تصور بر این است که سرمایه گذاران نهادی با توجه به رابطه امانتی بین آن ها و سرمایه گذاران خود، تمایل به نظارت دقیق شرکت داشته، هم چنین مالکان نهادی به گواهی اطلاعات با کیفیت توسط حسابرسان نیاز دارند. مدیران شرکت با توجه به موقعیت خود، بر تهیه اطلاعات مالی تاثیر گذار بوده و جهت کاهش ریسک ذاتی حسابرسی جهت منافع سایر سرمایه گذاران، حسابرسان تمایل به افزایش تلاش های خود در جهت کاهش ریسک حسابرسی و مشکلات نمایندگی خواهند داشت. لذا هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر این موضوع است که به گونه تجربی به مدیران، سرمایه گذاران و سایر تصمیم گیرندگان نشان دهد که آیا متفاوت بودن ساختار مالکیت شرکت های بورسی بر نوع اظهار نظر حسابرسی تأثیر دارد، یعنی اگر مالکان شرکت را گروه های مختلف مانند مالکان نهادی و مالکیت مدیریتی تشکیل دهند، نوع اظهار نظر به چه شکل خواهد بود. افزون بر این، وجود کدام یک از ترکیب های متفاوت مالکیت بر عوامل مزبور موثرتر است. در بررسی آزمون فرضیه چهارم در سطح خطای ۵ درصد مشاهده شد که ضریب برآوردی متغیر مالکیت مدیریتی ۴ درصد بوده و در سطح خطای ۵ درصد معنادار بوده بود در نتیجه فرضیه چهارم تحقیق در سطح خطای ۵ درصد تایید گردید. در این خصوص می توان بیان داشت که حضور مدیران در ساختار مالکیت منجر به افزایش قدرت آنان در انتخاب حسابرسان و همچنین تهیه صورتهای مالی خواهد شد با در نظر گرفتن نگرش مدیران در انتخاب حسابرسان به منظور تأمین خواسته ها بر اساس نیاز می توان انتظار داشت که این نگرش ها بر اظهار نظر حسابرسان رابطه معناداری داشته باشد. با توجه به نتایج پیشنهاد می شود، ضرورت توجه به معیارهای ساختار مالکیت توسط بورس اوراق بهادار تهران و اتخاذ سیاست های لازم به منظور کاهش فشار به حسابرسان جهت تغییر و یا اصلاح اظهار نظر حسابرسان، تأکید بیش تر سازمان بورس اوراق بهادار و نیز سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تدوین کننده استانداردهای حسابداریو حسابرسی بر روی اظهار نظر حسابرسان به منظور افزایش استقلال حسابرس، ضرورت تبیین و تشریح لزوم افشای بیش تر اطلاعات از طریق یادداشت ها و یا سایر ابزارها به منظور اطمینان دهی به استفاده کنندگان صورت های مالی از جهت امکان دستیابی به اطلاعات قابل اطمینان، بررسی نقش و جایگاه حسابرسی و مکانیزم های نظارتی در ارایه اطلاعات با کیفیت و هم چنین نقش نظریه قراردادهای نظریه نمایندگی مالی در هنگام انتشار گزارشات، پیشنهاد می شود عوامل موثر بر مالکیت مدیریتی و مالکیت نهادی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران بررسی و همچنین این تحقیق در صنایع انجام گردد. به بررسی رابطه بین مولفه های ساختار سرمایه با اظهار نظر حسابرسان شرکت های بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود. به بررسی رابطه بین معیارهای ساختار مالکیت و حق الزحمه حسابرسی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.

محدودیت ذاتی پرسشنامه همواره موجب می شود که پاسخ دهندگان نظر واقعی خود را ارائه ندهند و یا درک مشترکی بین آنها نسبت به موضوع پژوهش اثر می گذرد، لذا این پژوهش نیز مستثنی نبوده و همچنان با این محدودیت مواجه بوده است. پائین بودن سطح اطلاعات در ارتباط با آن محدودیت دیگری بود که محقق با آن مواجه شد هرچند برای رفع ابهام محقق قبل از توزیع پرسشنامه جلسه توجیهی برای آنان برگزار نموده است.

عدم فرهنگ تحقیق در سازمان ها سبب شده است که افراد دیدی منفی و توأم باترس و هراس از تحقیق داشته باشند و سعی دارند از پاسخ دادن به سوالات پرسشنامه امتناع ورزند و یا اینکه پاسخهایی متفاوت از آنچه در باطن دارند ابراز نمایند

بها ندادن به پژوهش بویژه درمباحث علوم انسانی رفتاری

بیگانه بودن افراد مخاطب در زمینه اهمیت آنها جهت تغییرات در جامعه با پاسخگویی دقیق به سوالات پرسشنامه

پیشنهادهای در ارتباط با تحقیقات آتی

به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی مستقل و حق الزحمه آن پرداخته شود.

به بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته شود.

به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی مستقل و اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته شود.

به بررسی عوامل موثر بر صلاحیت حسابرسان داخلی پرداخته و اولویت بندی شود.

منابع و مراجع

- [۱] ارجمند تژاد، عبدالمهدی، (۱۳۸۵). چارچوبی برای نظام های کنترل داخلی در واحدهای بانکی. انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال مستقر در بانک تسویه حساب های بین المللی، گروه مطالعاتی بانکی و اعتباری، مدیریت کل نظارت بر بانک ها و موسسات اعتباری، صص ۶۴-۱.
- [۲] جواهری، اسماعیل، (۱۳۸۵)، "قانون ساربینز اوکسلی"، مجله حسابرس، شماره ۳۵، صص ۵-۱.
- [۳] حساس یگانه، یحیی و تقی نتایج ملکشاه، غلامحسین، (۱۳۸۵). "رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴، صص ۴۴-۱.
- [۴] رضایی، مهرداد (۱۳۸۸). بررسی تحلیلی میزان اتکای حسابرسان مستقل به کنترل های داخلی شرکت های مورد رسیدگی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- [۵] زارعی، حسین (۱۳۸۵) "بررسی توصیفی-تحلیلی نقاط ضعف کنترلهای داخلی شرکت ها"، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷، صص ۴-۱.
- [۶] سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، دستورالعمل کنترل های داخلی.
- [۷] شعری، صابر و آذین فر، کاوه (۱۳۸۶) "سیستم های اطلاعاتی حسابداری و کنترل های داخلی"، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۴، صص ۹-۱.
- [۸] قدیمی، مهرداد، (۱۳۸۹)، بررسی استانداردهای حسابرسی تدوین شده توسط انجمن های حرفه ای معتبر و خارجی و نشریات داخلی در خصوص کنترل های داخلی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- [۹] کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۹)، چاپ دهم، تهران، سازمان حسابرسی.
- [۱۰] مهمان، کیهان (۱۳۸۱). حسابرسی مستقل و کنترل های داخلی، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷.
- [۱۱] نعمت پژوه، ابراهیم (۱۳۸۱-۱۳۸۲). نارسایی ها و موانع استقرار کنترل های داخلی، مجله حسابداری، شماره ۱۵۱-۱۵۲.
- [۱۲] ودیعی، محمد حسین؛ کوچکی، سید مجید، (۱۳۸۷). ارزیابی اثربخشی نظام کنترل های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تاثیر آن بر فرایند حسابرسی، مجله توسعه و سرمایه، شماره ۲.
- [13] Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu, (2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48, PP.1-34.
- [14] Doyle, J., Ge, W., & McVay, S, (2007), Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. Journal of Accounting and Economics, NO 44, PP.193-223.
- [15] Hammersley. Jacqueline S, Linda A. Myers, Catherine Shakespeare, (2008), Market Reactions to the Disclosure of Internal Control Weaknesses and to the Characteristics of those Weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, Review of Accounting Studies. PP.1-42.
- [16] Hoitash, U., Hoitash, R., & Johnstone. K, (2011), Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation", Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57, PP.1-31.
- [17] Yan Zhang, Jian Zhou, and Nan Zhou, (2006), Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. NO 39, PP.2-29.
- [18] Yazawa, Kenichi, (2010), Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? : Evidence from J-SOX Mandated Audits. Aoyama Gakuin University, NO 32, PP.2-11.