



The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities

Vahid Mennati¹, Ali Shahbazi²

Received: 2023/05/16

Approved: 2023/06/12

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to investigate the association between the audit committee's oversight of the internal audit function (IAF) and the nature of IAF activities. In this paper, it is assumed that regarding the role of the audit committee in preventing financial misstatements leads to an increase in the focus of IAF on internal controls. Based on the survey of 140 Chief Audit Executives (CAE) of Tehran Stock Exchange listed companies in 2020, research variables have been measured. A regression model is used to test the research hypothesis. Based on the opinions of CAEs participating in this research, the results show that the audit committee's oversight of the internal audit function leads the IAF toward a more internal-controls-oriented focus. Also, the size of the company, financial leverage, ratio of inventories and the significant weakness in internal controls have a positive and significant effect on the IAF internal-controls-oriented focus. Finally, the results show that the sales growth rate and operating cash flow do not have a significant effect on the IAF internal-controls-oriented focus.

Key Words: Internal audit, Audit committee, Internal controls, Monitoring of internal audit performance

 10.22034/JPAR.2023.2002506.1165

1. Assistant Professor. Department of Accounting. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) v_mennati@sbu.ac.ir

2. MSc. of Auditing. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. alishahbazi2491@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی

وحید منتی^۱، علی شهبازی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش، فرض بر آن است که تمایل کمیته حسابرسی برای جلوگیری از تحریف مالی منجر به افزایش تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی می‌شود. جهت سنجش نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین برای سنجش ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی از پرسشنامه استفاده شده است. در این راستا، نظر ۱۴۰ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بر اساس نظرات مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌کننده در این پژوهش، نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود. همچنین، اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت موجودی‌ها و وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی دارند. در نهایت، نتایج نشان می‌دهد که نرخ رشد فروش و جریان نقد عملیاتی تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی ندارند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، کنترل‌های داخلی، نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی

۱- مقدمه

در پاسخ به افزایش ارتباط مسئولیت‌های نظارتی کمیته حسابداری و فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابداری داخلی، انجمن حسابرسان داخلی^۱ (۲۰۰۳) تفسیری در مورد استانداردهای مرتبط با کمیته حسابداری شرکت‌های سهامی عام منتشر کرد. در این تفسیر، انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند که کمیته حسابداری باید از حسابداری داخلی انتظار داشته باشد که کفایت و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی شرکت را بررسی و ارزیابی کند. برای اطمینان از اینکه حسابرسان داخلی این مسئولیت‌های کنترل داخلی را انجام می‌دهند، کمیته حسابداری باید برنامه زمان‌بندی کارکنان و بودجه مالی حسابداری داخلی را بررسی و تصویب نماید. با انجام این کار، کمیته حسابداری می‌تواند تعیین کند که آیا محدودیت‌های بودجه، مانع توانایی حسابداری داخلی برای اجرای برنامه‌های حسابداری خود می‌شود یا خیر؟ این نیازها توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۲ (۲۰۰۴) و سایر ذینفعان حسابداری نیز منعکس شده است (ارنست و یانگ، ۲۰۰۶؛ کی پی ام جی، ۲۰۰۸). به طور خاص، استاندارد حسابداری شماره ۲ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، اهمیت کفایت فعالیت‌های حسابداری داخلی و اینکه آیا حسابداری داخلی مستقیماً به کمیته حسابداری در ارزیابی ریسک کنترل‌های داخلی گزارش می‌دهد یا خیر را برجسته می‌کند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، ۲۰۰۴).

استفاده از حسابداری داخلی در برآورده کردن انتظارات نظارتی کمیته حسابداری ممکن است با اهداف مدنظر مدیریت از تشکیل حسابداری داخلی در تضاد باشد (گری، ۲۰۰۴). به طور خاص، مدیریت ممکن است حسابداری داخلی را به عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به اهداف عملیاتی و ایجاد صرفه‌جویی در هزینه‌ها در نظر بگیرد (اندرسون، ۲۰۰۳)؛ در مقابل، نگرانی‌های حقوقی و اعتباری کمیته حسابداری می‌تواند تقاضای حسابداری داخلی را ایجاد کند تا تلاش‌های خود را بر ارزیابی کنترل‌های داخلی مرتبط با صورت‌های مالی متمرکز نماید (برایوتا، ۲۰۰۰). در حالی که مدیرعامل و مدیر مالی مسئولیت نهایی کنترل‌های داخلی را بر عهده دارند، این افراد دارای انگیزه‌های شخصی در گزارشگری مالی و مزایای متمایزی هستند که لزوماً با اهداف و انگیزه‌های اعضای کمیته حسابداری همسو نیست (ارنست و یانگ، ۲۰۰۶)؛ بنابراین، امکان دارد مواردی رخ دهد که در آن دو مصرف‌کننده اصلی منابع حسابداری داخلی در مورد تخصیص این منابع اختلاف نظر داشته باشند (اندرسون، ۲۰۰۳). در نتیجه، در پژوهش حاضر، این مسئله مطرح می‌شود که تا چه حد نظارت کمیته حسابداری بر عملکرد حسابداری داخلی در مقایسه با نظارت مدیریت بر عملکرد آن می‌تواند منابع اختصاص یافته به حسابداری داخلی را به سمت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی هدایت کند؟

این پژوهش به بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابداری بر عملکرد حسابداری داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابداری داخلی می‌پردازد. سه انگیزه اصلی برای انجام این مطالعه وجود دارد. اول، دستورالعمل‌های نظارتی و بهترین شیوه‌ها و آیین‌نامه‌ها، وظایف کمیته حسابداری

را در مورد چگونگی نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی را به صراحت مشخص نکرده‌اند. دوم، پژوهش‌های پیشین بسیار اندکی در مورد ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی یا میزان نسبی نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی در مقابل مدیریت انجام شده است. سوم، علیرغم افزایش درخواست‌ها برای تقویت رابطه بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، شواهد تجربی کمی در مورد اینکه چگونه مشوق‌های کمیته حسابرسی ممکن است ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی را شکل داده باشد، وجود دارد.

با بررسی‌های صورت گرفته، مشخص شد که تاکنون در محیط پژوهشی داخل کشور پژوهشی که رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی را بررسی کرده باشد، انجام نشده است. همچنین، تاکنون پژوهشی که میزان نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی را به صورت نسبی (نظارت مدیریت و نظارت کمیته حسابرسی) مورد بررسی قرار داده باشد، ملاحظه نشد. این موارد را می‌توان جنبه نوآوری و تمایز پژوهش حاضر دانست. واضح است که هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌باشد. لذا، انجام این پژوهش، از سه طریق به ادبیات فعلی کمک می‌کند. اول، می‌تواند سرآغازی برای در نظر گرفتن سهم نظارت مدیریت و کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی به صورت مجزا باشد؛ این موضوع می‌تواند دستاوردهای فراوانی را در زمینه نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی به همراه داشته باشد. چراکه مدیریت و کمیته حسابرسی به عنوان دو مصرف‌کننده و ذینفع اصلی و نهایی منابع حسابرسی داخلی به شمار می‌روند و لزوماً منافع و اهداف آن‌ها از این نظارت همسو نیست. دوم، علاوه بر اندازه بودجه، تخصیص بودجه به حسابرسی داخلی نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد و معیار دقیق‌تری از میزان مشارکت کمیته حسابرسی در فرآیند بودجه‌بندی منابع حسابرسی داخلی ارائه می‌شود. سوم، این پژوهش، شواهد تجربی اولیه‌ای در مورد میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد که می‌تواند برای سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران مهم باشد. لذا پرسش اصلی این پژوهش این است که آیا در دنیای واقعی سطوح بالاتر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (در مقایسه با سطوح نظارت مدیریت بر آن) منجر به اختصاص درصد بالاتری از منابع حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود یا خیر.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های آن

حسابرسی داخلی نقش بسیار مهمی در حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی نقش و مسئولیت مهمی در مبارزه با تقلب و قابلیت اتکای گزارشگری مالی بر عهده دارند (خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰)؛ بنابراین، نه تنها لازم است که حسابرسان داخلی فعالیت‌های مرسوم اطمینان‌بخشی را انجام دهند، بلکه باید به یک شریک راهبردی برای شرکت

تبدیل شوند و با ایجاد ارزش افزوده، فرآیندهای حاکمیتی را بهبود بخشیده و از کارایی آن‌ها اطمینان یابند (ساوچوک، ۲۰۰۷).

مأموریت‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های مختلف بسیار متفاوت است. به‌عنوان مثال، در برخی شرکت‌ها، حسابرسی داخلی در زمینه مدیریت ریسک بسیار فعال است و حتی زیرمجموعه‌ای از حسابرسی داخلی وجود دارد که بر مدیریت ریسک متمرکز است. درعین حال، در برخی دیگر از شرکت‌ها، حسابرسی داخلی فعالیت‌های حداقلی در حوزه ریسک دارد. حسابرسی داخلی در برخی شرکت‌ها بر فعالیت‌های (آزمون‌های) رعایت تمرکز می‌کند، درحالی‌که ممکن است حسابرسی داخلی در سایر شرکت‌ها بر حسابرسی‌های عملیاتی، امنیت فناوری اطلاعات، یا پیشگیری و کشف تقلب تمرکز داشته باشد. به‌عبارت‌دیگر، در همه شرکت‌ها مأموریت حسابرسی داخلی یکسان نیست و اغلب از حسابرسان داخلی خواسته می‌شود که برای مأموریت‌های مختلفی در داخل یک شرکت خدمت کنند (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۰).

افزون بر این، از یک طرف شرکت‌های مختلف می‌توانند از طریق تطبیق منابع قابل‌استفاده با بهترین فرصت‌های ممکن، ارزش قابل‌توجهی ایجاد کنند (لوینتال، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، تخصیص منابع در شرکت‌های مختلف مسئله‌ای چالش‌برانگیز است و به برخی ناکارآمدی‌ها و محدودیت‌ها بستگی دارد (کومار، ۲۰۰۹). این ناکارآمدی‌ها می‌تواند منجر به عدم تطابق بین منابع و فرصت‌ها شود (آرفلت و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین، تکامل فعالیت‌های حسابرسی داخلی به وضوح تأکید دارد که صرفاً انجام وظایف اطمینان‌بخشی برای حسابرسی داخلی کافی نیست؛ بلکه برای بقا و عضویت در شرکت، حسابرسی داخلی باید به فعالیت‌های شرکت حسابرسی شده، ارزشی بیفزاید، اما درعین حال استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی) خود را حفظ نماید. افزایش اهمیت عملکرد حسابرسی داخلی و تکامل فعالیت‌های آن، فقط حسابرسی داخلی کارآمد را می‌طلبد که می‌تواند واحد ارزش‌دهنده‌ای را ایجاد نموده تا وظایف خود را به‌خوبی انجام دهد (ساوچوک، ۲۰۰۷). ماده (۱) و ماده (۲) منشور فعالیت حسابرسی داخلی منتشرشده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال (۱۳۹۱)، مأموریت و دامنه عملیات حسابرسی داخلی را به شرح زیر اعلام داشته است:

- مأموریت حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به‌منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.
- دامنه عملیات حسابرسی داخلی باید به نحوی تعیین شود که از شبکه فرآیندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل که توسط مدیریت شرکت طراحی و ارائه شده است، اطمینان فراهم آورد. همچنین در ماده (۶) منشور فعالیت حسابرسی داخلی منتشر شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال (۱۳۹۱)، اهم مسئولیت‌های کمیته حسابرسی نسبت به کنترل‌های داخلی به‌عنوان اولین مسئولیت کمیته حسابرسی شرح داده شده است.

کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

رابطه میان کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با تقویت متقابل عملکرد یکدیگر، رابطه‌ای مهم است (گودوین و یئو، ۲۰۰۱). اهداف این دو واحد بسیار درهم آمیخته شده‌اند (اسکاربرو و همکاران، ۱۹۹۸) و همان‌طور که بیشاپ و همکاران (۲۰۰۰) استدلال کرده‌اند، گسترش تعامل بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی می‌تواند کیفیت کلی حاکمیت شرکتی را افزایش دهد. یک کمیته حسابرسی مؤثر می‌تواند جایگاه حسابرسی داخلی را از طریق عمل کردن به صورت یک گروه مستقل برای حسابرسان داخلی، تقویت نماید (گودوین و یئو، ۲۰۰۱). در عین حال، حسابرسی داخلی می‌تواند به کمیته حسابرسی در «نظارت بر گزارشگری و مدیریت و کنترل ریسک» کمک قابل توجهی کند (بیشاپ و همکاران، ۲۰۰۰). به طور خاص، حسابرسی داخلی می‌تواند به غلبه بر مشکل عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت که به طور اجتناب‌ناپذیری وجود دارد، کمک کند؛ زیرا کمیته حسابرسی، دسترسی مستقیمی به همان سطح از اطلاعات که در اختیار مدیریت است، ندارد اما حسابرسی داخلی این دسترسی را دارد (راغوناندان و همکاران، ۲۰۰۱). لذا، برای دستیابی شرکت به حداکثر منفعت از استفاده از حسابرسی داخلی گفته می‌شود که باید خطوط ارتباطی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی وجود داشته باشد تا اطمینان حاصل شود که حسابرسان داخلی به طور منظم و محرمانه به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

کمیته حسابرسی، برای اجرای مؤثر بخشی از وظایف حاکمیت شرکتی خود به حسابرسی داخلی متکی است (گراملینگ و هرمانسون، ۲۰۰۶). بسیاری از ناظران حاکمیت شرکتی، به رابطه همزیستی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی اشاره کرده‌اند و اظهار داشته‌اند که با کارایی کمیته حسابرسی، وضعیت حسابرسی داخلی و کمک آن به کمیته حسابرسی برای جلوگیری از تحریف مالی افزایش می‌یابد (مک‌هاق و راغوناندان، ۱۹۹۴)؛ اما هنوز پژوهش‌های انجام شده، این موضوع را مشخص نکرده‌اند که چگونه حسابرسی داخلی می‌تواند این کار را انجام دهد؛ هرچند که برخی از پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی احتمال وقوع تحریف مالی را کاهش می‌دهد (جی و مک‌وی، ۲۰۰۵). با این حال، توانایی حسابرسی داخلی برای برآورده ساختن نگرانی‌های کمیته حسابرسی ممکن است از طریق محدودیت‌های بودجه‌ای و رقابت با مدیریت برای هدایت منابع کمیاب، محدود شود (ولز، ۲۰۰۴). به طور مستقیم، محدودیت‌های بودجه‌ای می‌تواند منجر به کاهش آزمون‌های کنترل و همچنین کاهش پوشش جغرافیایی (دامنه) حسابرسی شود. به طور غیرمستقیم، حسابرسی داخلی که زمان نسبتاً کمتری را برای کنترل‌های داخلی صرف می‌کند، ممکن است بازگشت سرمایه‌گذاری را در برنامه‌های آموزشی تخصصی، شامل برنامه‌های پردازش الکترونیکی داده‌ها و پس از آن، حسابرسی داده‌های اطلاعاتی، مشاهده نکند؛ بنابراین، کمیته حسابرسی برای حمایت از تخصیص منابع به فعالیت‌های کنترل‌های داخلی، دارای انگیزه‌های مضاعف می‌باشد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

مدیریت و حسابرسی داخلی

حسابرسان داخلی اغلب توسط مدیران ارشد استخدام می‌شوند، اما در عین حال، آن‌ها نمایندگان هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی هستند. با این حال، حسابرسان داخلی ممکن است انگیزه‌های مختلفی برای اقدام علیه منافع هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی داشته باشند؛ انگیزه‌هایی مانند دریافت پاداش مالی از مدیران، تقویت روابط شخصی با مدیران و جلب نظر مدیران ارشد برای شکل‌دهی بهتر جایگاه شغلی خود در آینده و افزایش حقوق و مزایای دریافتی. در چنین محیط کاری، حسابرسان داخلی به‌عنوان نمایندگان، ممکن است انگیزه‌ای برای جانبداری جریان اطلاعات داشته باشند که منجر به ایجاد نگرانی‌های جدید در اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی در مورد اعتماد آن‌ها به واقع‌بینی (بی‌طرفی) حسابرسان داخلی می‌شود؛ جلوگیری از چنین تهدیدهایی در خصوص واقع‌بینی (بی‌طرفی)، برای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی ضروری است (اندایا و هانفاه، ۲۰۱۳).

به طور ویژه، مدیریت ممکن است تلاش کند تا حسابرسی داخلی توجه بیشتری را به حسابرسی عملیاتی و سایر خدمات دارای ارزش افزوده مرتبط با مشاوره، معطوف کند. به‌علاوه، ممکن است مدیریت در تخصیص منابع اضافی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی که لزوماً صرفه‌جویی فوری در هزینه‌ها ایجاد نمی‌کند، اکراره داشته باشد (گری، ۲۰۰۴). این موضوع نشان می‌دهد که مدیریت و کمیته حسابرسی ممکن است نه تنها در مورد بودجه حسابرسی داخلی، بلکه در تمرکز فعالیت‌های آن نیز اختلاف نظر داشته باشند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش

کارسلو و همکاران (۲۰۰۵)، با استفاده از اطلاعات ۲۱۷ شرکت سهامی عام متوسط در ایالات متحده و داده‌های نظرسنجی شده از مدیران ارشد حسابرسی داخلی آن‌ها، یک رابطه مثبت بین بودجه‌بندی حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی و اندازه بودجه آن‌ها را مستند نمودند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تنها از نظر ۵۹ درصد از مدیران ارشد حسابرسی داخلی مورد مطالعه، کمیته‌های حسابرسی بودجه سالانه این واحدها را بررسی می‌کنند. این موضوع ممکن است نشان‌دهنده عدم تمایل کمیته‌های حسابرسی در به چالش کشیدن مدیریت منابع اختصاص یافته به حسابرسی داخلی باشد.

آبوت و همکاران (۲۰۱۰)، به بررسی رابطه میان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های این‌ان پرداختند. آن‌ها به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش خود از داده‌های مالی ۱۳۴ شرکت فعال در فورچن ۱۰۰۰ و داده‌های نظرسنجی شده از مدیران ارشد حسابرسی داخلی این شرکت‌ها در سال ۲۰۰۵ استفاده نمودند. این پژوهشگران، ابتدا در مورد میزان منابع اختصاص یافته به انواع فعالیت‌های حسابرسی داخلی سؤال پرسیدند. سپس، یک معیار ترکیبی از نظارت کمیته حسابرسی و نظارت مدیران بر عملکرد حسابرسی داخلی ایجاد نمودند. معیار طراحی شده توسط آن‌ها ترکیبی از سه جنبه اصلی رابطه بین کمیته حسابرسی

و حسابرسی داخلی می‌باشد که عبارت‌اند از: (۱) گزارش وظایف، (۲) حقوق فسخ و اخراج و (۳) کنترل بودجه. آن‌ها یک ارتباط قوی و مثبت بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و میزان بودجه اختصاص یافته حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی، یافتند.

ریچارد (۲۰۲۰)، در مطالعه‌ای به تعیین شیوه‌های کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بهبود حاکمیت شرکتی در میان شرکت‌های غنا، با توجه خاص به تجزیه و تحلیل تأثیر کمیته حسابرسی بر بهبود عملکرد حسابرسی داخلی پرداخت. وی به شناسایی رابطه بین حسابرسی داخلی و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی و همچنین تجزیه و تحلیل اثربخش حسابرسی داخلی و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بر راهبرد مدیریت ریسک شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش وی با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از حسابرسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسی به روش پیمایشی به دست آمد؛ آن‌ها در مجموع ۷۰ پرسشنامه (۴۰ پرسشنامه برای حسابرسان داخلی و ۳۰ پرسشنامه برای اعضای کمیته حسابرسی) توزیع نمودند که در نهایت از ۶۸ پرسشنامه برای تحلیل استفاده کردند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که کمیته حسابرسی در بهبود فعالیت‌های حسابرسی داخلی شرکت‌ها تأثیر دارد. همچنین، یافته‌ها نشان‌دهنده سطح تأثیر کار تیمی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر بهبود حاکمیت شرکتی بود. همچنین، مشخص شد که کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی گاهی اوقات در راهبرد مدیریت ریسک نقش دارند.

اولریچ و همکاران (۲۰۱۹) در بررسی عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی ۶۸۳ نفر از مدیران ارشد اجرایی حسابرسی داخلی (مدیر حسابرسی داخلی) استرالیا، آلمان و سوئیس را مورد پیمایش قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که هنگامی که هدف برنامه‌ها و گزارش‌های حسابرسی داخلی مربوط به کارایی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی است، مدیران اجرایی بیشتر از کار حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند. همچنین نتایج آن‌ها نشان داد که وقتی که برنامه‌ها و گزارش‌های حسابرسی داخلی مربوط به برنامه‌های راهبردی و مدیریت ریسک است، اعضای کمیته حسابرسی بیشتر از کار آن‌ها استفاده می‌کنند. این شواهد نشان می‌دهد که ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی یعنی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی علائق متفاوتی دارند و باعث می‌شود، تمرکز آن‌ها بیشتر بر جنبه‌های خاصی از کار واحد حسابرسی داخلی باشد. الزبان^۳ (۲۰۲۰)، نقش کمیته حسابرسی را در روشن کردن اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی به‌عنوان تسهیل‌کننده دستیابی به اهداف سازمانی بررسی نمود؛ وی این موضوع را آزمون کرد که آیا کمیته حسابرسی واسطه رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت است یا خیر؟ وی دریافت که استقلال و دانش مالی (حسابداری و حسابرسی) اعضای کمیته حسابرسی نقش میانجی در تأثیر اندازه واحد حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت دارند؛ اما چنین نقش میانجی در ارتباط با اثر صلاحیت حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت یافت نکرد. به‌علاوه، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت را واسطه نمی‌کند.

وجیننت و همکاران (۲۰۲۱) بر اساس نظرسنجی از ۱۶۷ نفر از اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های بزرگ سهامی عام ایالات متحده، بینش‌های دقیقی را در مورد فرآیند زیربنایی نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه دادند. آن‌ها دریافتند که کمیته‌های حسابرسی بیشترین زمان را در فعالیت‌های نظارتی و حوزه‌های محیط کنترلی صرف می‌کنند. بر اساس یافته‌ها، آن‌ها اولویت‌ها و تمرکز کمیته حسابرسی را بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به ترتیب شامل ۱- فعالیت‌های نظارتی، ۲- محیط کنترلی، ۳- ارزیابی ریسک، ۴- اطلاعات و ارتباطات و ۵- فعالیت‌های کنترلی، رتبه‌بندی کردند. ذکر این نکته ضرورت دارد در این پژوهش، آن‌ها نظارت بر واحد حسابرسی داخلی و یافته‌های آن در بخش فعالیت‌های نظارتی طبقه‌بندی کرده بودند. به بیان ساده یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که تمرکز بر فعالیت‌های نظارت به‌ویژه موضوعات مربوط به حسابرسی داخلی (که خود جزئی از نظام کنترل داخلی است که نقش ناظر بر آن را دارد) بیشتر مورد تمرکز اعضای کمیته حسابرسی قرار دارد.

بابائیان (۱۴۰۰) در «بررسی عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی» ۱۳۸ نفر از مدیران حسابرسی داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را مورد پیمایش قرار داد. یافته‌های پژوهش ایشان، نشان داد که بین هدف حسابرسی داخلی (ارزیابی کارایی و اثربخشی کنترل‌ها) و استفاده کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

توسعه و تدوین فرضیه پژوهش

آبوت و پارکر (۲۰۰۰) معتقدند که کمیته‌های حسابرسی به دو دلیل می‌خواهند از تحریف مالی اجتناب کنند. اول، نگرانی‌های افزایش یا حفظ سرمایه شهرت است. به طور خاص، مدیران کمیته‌های حسابرسی ممکن است مدیریت را به‌عنوان ابزاری برای افزایش شهرت خود به‌عنوان افرادی متخصص در تصمیم‌گیری ببینند که این امر احتمالاً تابعی از کنترل‌های داخلی اثربخش است. هرچند خدمات کمیته‌های حسابرسی باعث افزایش سرمایه شهرت این مدیران می‌شود، اما ممکن است در صورت وقوع تحریف مالی، آسیب شهرت را تشدید کند (اسرینیواسان^۴، ۲۰۰۵). دلیل دوم، مربوط به مسئولیت است که آن هم تابعی از احتمال تحریف مالی است. در نتیجه، کمیته‌های حسابرسی اقداماتی را برای افزایش کیفیت کلی حسابرسی انجام می‌دهند؛ از جمله این اقدامات می‌توان به تلاش‌های حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل برای کاهش خطر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی اشاره نمود (آبوت و پارکر، ۲۰۰۰). علاوه بر این، کافی (۲۰۰۵) پیشنهاد می‌کند که آسیب‌پذیری دعاوی کمیته‌های حسابرسی به طور اساسی توسط اطلاعات مازاد ارائه‌شده توسط کنترل‌های داخلی که کمیته‌های حسابرسی دریافت می‌کنند، تغییر می‌کند. این موضوع به‌ویژه در صورتی مهم است که شرکت گزارش کنترل‌های داخلی نامطلوب را دریافت کند؛ زیرا هرگونه کاهش بعدی در قیمت سهام یا موضوع گزارشگری مالی،

اقدامات کمیته‌های حسابرسی مربوط به گزارش نامطلوب را تحت نظارت شدید قرار می‌دهد؛ بنابراین، انتظار می‌رود کمیته‌های حسابرسی برای جلوگیری از ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی یا واکنش فعالانه برای افزایش کنترل‌های داخلی پس از گزارش نامطلوب، تأکید بیشتری بر نظارت بر حسابرسی داخلی داشته باشند.

یکی از ابزارهای کاهش احتمال تحریف و اظهار نظر کنترل‌های داخلی نامطلوب، افزایش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی یک شرکت است (جی و مک‌وی، ۲۰۰۵؛ بختیاری صفا و همکاران، ۱۴۰۰). فرض بر آن است که استفاده از حسابرسی داخلی می‌تواند کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی را از دو طریق افزایش دهد. اول، حسابرسی داخلی می‌تواند منابع قابل توجهی را به ارزیابی کنترل‌های داخلی و در موارد ضعف برای بهبود آن اختصاص دهد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۲). دوم، فراگیر بودن سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۵ در تهیه صورت‌های مالی، تقاضا برای افزایش قابلیت اتکا و آزمون کنترل‌های کاربردی مرتبط با پردازش داده‌های الکتریکی توسط حسابرسان داخلی را ایجاد می‌کند (چان، ۲۰۰۴). این به نوبه خود تقاضا برای کنترل‌های داخلی و کارشناسان حسابرسی پردازش داده‌های الکتریکی را افزایش می‌دهد. هر دو ارزیابی کنترل‌های داخلی و حسابرسی پردازش داده‌های الکتریکی تحت طبقه‌بندی فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی قرار می‌گیرند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

از سوی دیگر، مدیریت ممکن است جنبه ارزش افزوده فعالیت‌های مربوط به کنترل‌های داخلی را نادیده بگیرد و تمرکز حسابرسی داخلی را از چنین فعالیت‌هایی دور کند و بیشتر به سمت فعالیت‌هایی بکشد که صرفه‌جویی سریع و آنی در هزینه‌ها را ایجاد می‌کنند (گری، ۲۰۰۴). این امر بدان دلیل است که مدیران اجرایی (مدیرعامل / مدیر مالی) دارای انگیزه‌های گزارشگری مالی و جبران خدمات (پاداش) هستند که برای اعضای کمیته‌های حسابرسی این انگیزه‌ها وجود ندارد یا بسیار کم‌رنگ‌تر است. به‌عنوان مثال، از نظر انگیزه‌های گزارشگری مالی، گراهام و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند که اکثر مدیران اجرایی از شروع یک پروژه با ارزش فعلی خالص به دلیل آثار مالی کوتاه‌مدت (کاهش سود سه‌ماهه ابتدای شروع پروژه) اجتناب می‌کنند.

به‌طور کلی استدلال می‌شود که ارزیابی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی به مسئولیت‌ها و عملکرد اقتصادی شرکت‌ها هیچ ارتباطی ندارد اما به شدت به قدرت ساختار کنترل‌های داخلی و محیط گزارشگری مالی شرکت‌ها ربط داده می‌شود. بدین ترتیب، هر چند اعضای کمیته‌های حسابرسی از به حداقل رساندن ریسک‌های نامطلوب از طریق فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی سود می‌برند اما انگیزه‌های اقتصادی آنان بسیار کمتر از انگیزه‌های اقتصادی مدیران اجرایی در استفاده از حسابرسی داخلی است (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، فرض می‌شود که کمیته حسابرسی با نظارت نسبتاً بیشتر بر عملکرد حسابرسی داخلی قادر خواهد بود که تمرکز حسابرسی داخلی را بیشتر به سمت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی بکشد. این مطالب و بررسی پیشینه تجربی پژوهش منجر به تدوین فرضیه زیر می‌شود:

فرضیه پژوهش

سطوح بالاتر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (در مقایسه با سطوح نظارت مدیران اجرایی بر آن) منجر به اختصاص درصد بالاتری از منابع حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود.

۳- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پارادایم اثباتی طبقه‌بندی می‌شود. با عنایت به آن که به آزمون نظریه‌های موجود می‌پردازد در زمره پژوهش‌های فرضی-قیاسی قرار می‌گیرد. همچنین، این پژوهش از داده‌های تاریخی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌کند؛ لذا، یک پژوهش پس‌رویدادی (گذشته‌نگر) محسوب می‌شود. علاوه بر این، از آنجایی که پژوهش حاضر به دنبال کشف رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های آن و همچنین توصیف این رابطه می‌باشد، در گروه پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد. علاوه بر این، از آنجایی که برای جمع‌آوری پاره‌ای از داده‌های موردنیاز جهت اندازه‌گیری برخی از متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استفاده می‌شود، می‌توان پژوهش حاضر را از نوع پیمایشی دانست.

جامعه آماری و شرایط غربالگری آن

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. جامعه آماری به روش حذف سیستماتیک غربال می‌شود. در این راستا، شرکت‌هایی که شرایط زیر را احراز نمایند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند:

۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۹ در بورس پذیرفته شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۹ از بورس خارج نشده باشد.

۲) شرکت در صنعتی به جزء صنایع مالی فعالیت داشته باشد.

۳) پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفندماه باشد.

۴) پرسشنامه ارسالی برای شرکت به صورت قابل اتکایی تکمیل و به دست پژوهشگران رسیده باشد.

۵۳۲ شرکت قبل از آغاز سال ۱۳۹۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند که پس از اعمال شرایط فوق، ۱۴۰ شرکت به عنوان جامعه آماری غربالگری شده، مورد مطالعه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از دو طریق جمع‌آوری شده است. در گام اول، پرسشنامه مربوط به سنجش نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین پرسشنامه مربوط به سنجش ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی برای تمامی شرکت‌های واجد شرایط ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد که برای تکمیل پرسشنامه فقط و فقط پرسشنامه را برای مدیر حسابرسی داخلی (به دلیل داشتن اطلاعات کامل در خصوص حوزه‌های مورد پرسش) ارسال نمایند؛ این فرآیند از ابتدای اردیبهشت تا پایان اسفند سال ۱۳۹۹

به طول انجامید. آراء و نظرات مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بوری در باره نحوه نظارت کمیته و مدیران اجرایی به این دلیل مورد استناد قرار می‌گیرد چراکه آن‌ها مطلع‌ترین افراد در درون سازمان نسبت به پدیده مورد مطالعه تلقی می‌گردند. با عنایت به آنکه داده‌های مربوط به نظارت کمیته و مدیران اجرایی بر واحد حسابرسی داخلی در یک مقطع از زمان به‌دست‌آمده است لذا اطلاعات تجربی شرکت‌ها (اطلاعات قابل استخراج از صورت‌های مالی) نیز صرفاً در یک مقطع می‌تواند مورد مطالعه قرار گیرد. در گام بعدی، صورت‌های مالی حسابرسی شده منتهی به ۲۹ اسفندماه سال مالی ۱۳۹۹ برای شرکت‌های منتخب تهیه و از اطلاعات آن‌ها برای اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی استفاده شد. لذا، تمامی اطلاعات مالی و غیرمالی که در پژوهش حاضر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد مربوط مقطع سال ۱۳۹۹ است.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از یک رویکرد رگرسیونی چند متغیره استفاده می‌شود. این رویکرد قبل‌تر توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است که از یک چارچوب مرتبط با نظریه نمایندگی برای توصیف تقاضا برای خدمات حسابرسی داخلی استفاده می‌کند. فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) به‌عنوان متغیر وابسته و نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی به‌عنوان متغیر مستقل وارد مدل می‌شوند. متغیرهای کنترلی استفاده شده در مدل پژوهش، عموماً مبتنی بر مسائل نمایندگی هستند؛ دلیل انتخاب این متغیرها آن است که افزایش هزینه‌های نمایندگی، سازوکارهای نظارتی بیشتری را طلب می‌کند. اندازه شرکت (SIZE) و اهرم مالی (LEVERAGE) به‌عنوان نماینده‌ای برای هزینه‌های نمایندگی هستند. نسبت موجودی‌ها (INVRATIO) نماینده‌ای برای پیچیدگی شرکت است. نرخ رشد فروش (GROWTH) به‌عنوان نماینده‌ای برای فشار بیشتر جهت کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده است؛ زیرا شرکت‌هایی که نرخ رشد سریعی را تجربه می‌کنند ممکن است در کنترل‌ها دچار وخامت شوند و همین امر کمیته حسابرسی را تشویق می‌کند تا برای امور کنترل‌محور فشار بیشتری را به حسابرسی داخلی بیاورد. تأثیر تمایل به صرفه‌جویی در هزینه و تمرکز بر فعالیت‌های دور از کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی با افزودن متغیر جریان نقد عملیاتی (OPCASH) کنترل می‌شود. از آنجایی که انتظار می‌رود وجود ضعف در کنترل‌های داخلی، منابع حسابرسی داخلی را به سمت اصلاح این ضعف‌ها هدایت کند، یک متغیر دووجهی تحت عنوان وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (MW) نیز به مدل رگرسیونی اضافه می‌شود. لذا، مدل رگرسیونی مورد استفاده در این پژوهش به‌صورت معادله (۱) تدوین می‌شود.

معادله (۱)

$$IACONTROL_i = \beta_0 + \beta_1 AC_OVRSGHT_i + \beta_2 SIZE_i + \beta_3 LEVERAGE_i + \beta_4 INVRATIO_i + \beta_5 GROWTH_i + \beta_6 OPCASH_i + \beta_7 MW_i + \epsilon$$

در معادله (۱)، عناصر به شرح زیر تعریف شده‌اند که در این اندازه‌گیری از کار آبوت و همکاران

(۲۰۱۰) پیروی شده است:

IACONTROL: فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (اندازه‌گیری به‌وسیله پرسشنامه)؛ AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (اندازه‌گیری به‌وسیله پرسشنامه)؛ SIZE: اندازه شرکت (برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ LEVERAGE: اهرم مالی (برابر است با نسبت بدهی‌های بلندمدت به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها (برابر است با نسبت موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ GROWTH: نرخ رشد فروش (برای محاسبه این متغیر میزان تغییرات فروش سال جاری نسبت به فروش سال قبل بر فروش سال قبل تقسیم می‌شود)؛ OPCASH: جریان نقد عملیاتی (برابر است با نسبت خالص وجوه نقد حاصل از عملیات شرکت در طول سال مالی به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (اگر شرکت ضعف بااهمیتی در کنترل داخلی را در طول سال گزارش کرده باشد، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌پذیرد)؛

برای سنجش متغیر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL)، از پرسشنامه طراحی شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است. پس از طراحی اولیه، پرسشنامه به‌صورت آزمایشی (پایلوت) برای ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارسال گردید و با توجه به پاسخ‌های آنان، ابهامات مندرج در پرسشنامه مرتفع شد. جدول (۱)، سوالات این پرسشنامه را نشان می‌دهد. متغیر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی با استفاده از معادله (۲) اندازه‌گیری می‌شود. لازم به ذکر است که به پیروی از آبوت و همکاران (۲۰۱۰)، فعالیت‌های مرتبط با حسابرسی رعایت، مدیریت ریسک، ارزیابی کنترل‌های داخلی و حسابرسی تقلب به‌عنوان فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی در نظر گرفته می‌شود.

معادله (۲)

$$\text{درصد فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی} = \sum + \text{ساعات خدمات واحد حسابرسی داخلی} \times \text{فعالیت‌های داخلی با مرتبط} \text{ (درصد)}$$

مجموع ساعات خدمات برون‌سپاری شده و خدمات واحد حسابرسی داخلی

جدول (۱): سؤالات مربوط به ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)

پاسخ	سؤال
..... ساعت	۱. در طول سال مالی ۱۳۹۹، تقریباً چند ساعت خدمات حسابرسی داخلی توسط هر یک از موارد زیر ارائه داده شده است؟
..... ساعت	الف) ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات حسابرسی داخلی (برون‌سپاری شده)
..... ساعت	ب) ارائه‌دهندگان درون‌سازمانی خدمات حسابرسی داخلی (واحد حسابرسی داخلی)
..... درصد	۲. از کل ساعات خدمات ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی (برون‌سپاری شده)، همان‌طور که در بخش الف سؤال ۱ ذکر شده است، لطفاً درصد تقریبی توزیع فعالیت‌ها را مشخص نمایید (لطفاً توجه داشته باشید که مجموع درصدها نباید از ۱۰۰ تجاوز کند):
..... درصد	الف) حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه
..... درصد	ب) پروژه‌های مشاوره خاص
..... درصد	پ) حسابرسی رعایت
..... درصد	ت) مدیریت ریسک
..... درصد	ث) ارزیابی کنترل‌های داخلی
..... درصد	ج) کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی
..... درصد	چ) حسابرسی تقلب
..... درصد	ح) حسابرسی عملیاتی
..... درصد	خ) سایر فعالیت‌ها (در صورت وجود توضیح داده شود)
..... درصد	۳. از کل ساعات خدمات ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان درون‌سازمانی (واحد حسابرسی داخلی)، همان‌طور که در بخش ب سؤال ۱ ذکر شده است، لطفاً درصد تقریبی توزیع فعالیت‌ها را مشخص نمایید (لطفاً توجه داشته باشید که مجموع درصدها نباید از ۱۰۰ تجاوز کند):
..... درصد	الف) حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه
..... درصد	ب) پروژه‌های مشاوره خاص
..... درصد	پ) حسابرسی رعایت
..... درصد	ت) مدیریت ریسک
..... درصد	ث) ارزیابی کنترل‌های داخلی
..... درصد	ج) کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی
..... درصد	چ) حسابرسی تقلب
..... درصد	ح) حسابرسی عملیاتی
..... درصد	خ) سایر فعالیت‌ها (در صورت وجود توضیح داده شود)

برای اندازه‌گیری متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) نیز از پرسشنامه ارائه‌شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است. پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش، نسبت به نسخه طراحی شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) کمی متفاوت است. دلیل اعمال این تغییرات جزئی، محیط متفاوت تجاری، فرهنگی و تحقیقاتی ایران و همچنین شرایط خاص حاکم بر شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. این پرسشنامه نیز پس از طراحی اولیه، به صورت آزمایشی (پایلوت) برای ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارسال گردید و با توجه به پاسخ‌های آنان، ابهامات مندرج در پرسشنامه مرتفع شد. جدول (۲)، سؤالات این پرسشنامه را نشان می‌دهد.

متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) به گونه‌ای طراحی شده است که میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی را نسبت به نظارت مدیریت (مدیرعامل و مدیر مالی) بر حسابرسی داخلی، نشان می‌دهد. به طور مشخص برای سنجش میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی، مجموع امتیازات سؤالات مربوط به نظارت کمیته حسابرسی (سؤالات ۱، ۴، ۷، ۱۰ و ۱۳) بر مجموع امتیازات کل سؤالات تقسیم می‌شود؛ بنابراین، این متغیر می‌تواند مقداری از صفر (یعنی عدم نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی) تا یک (یعنی نظارت کامل کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی) را بپذیرد. توجه داشته باشید که اگر مدیر حسابرسی داخلی به تمام سؤالات، پاسخ کاملاً موافق را بدهد، کمیته حسابرسی به عنوان یک شریک سه‌گانه برابر با مدیرعامل و مدیر مالی شرکت در نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته می‌شود و متغیر AC_OVRSGHT مقدار ۰/۳۳ را دریافت می‌کند که نشان‌دهنده ۳۳ درصد نظارت نسبی کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی در مقابل نظارت مدیریت بر آن است. حال اگر مدیر حسابرسی داخلی به شدت با هر رابطه‌ای با مدیرعامل و مدیر مالی مخالف باشد (یعنی به سؤالات مربوط به نظارت مدیریت پاسخ کاملاً مخالف را بدهد) و به شدت با تمام روابط کمیته حسابرسی موافق باشد (یعنی پاسخ کاملاً موافق را به سؤالات مربوط به نظارت کمیته حسابرسی بدهد)، متغیر AC_OVRSGHT مقدار یک را به خود می‌گیرد که نشان‌دهنده نظارت کامل کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی است.

جدول (۲): سؤالات مربوط به نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی (منبع: آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)

ردیف	سؤال	کاملاً مخالفم	مخالفم	بی‌تفاوتم	موافقم	کاملاً موافقم
۱	حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳	۴
۲	حسابرسی داخلی به مدیرعامل گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳	۴
۳	حسابرسی داخلی به مدیر مالی گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳	۴
۴	کمیته حسابرسی مجوز اخراج حساب‌رسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳	۴
۵	مدیرعامل مجوز اخراج حساب‌رسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳	۴
۶	مدیر مالی مجوز اخراج حساب‌رسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳	۴
۷	کمیته حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۸	مدیرعامل حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۹	مدیر مالی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۰	کمیته حسابرسی حقوق و مزایای حساب‌رسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۱	مدیرعامل حقوق و مزایای حساب‌رسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۲	مدیر مالی حقوق و مزایای حساب‌رسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۳	استخدام حساب‌رسان داخلی با نظر اعضای کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۴	استخدام حساب‌رسان داخلی با نظر مدیرعامل صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳	۴
۱۵	استخدام حساب‌رسان داخلی با نظر مدیر مالی صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳	۴

پایداری درونی پرسشنامه‌های فوق، به‌وسیله ضریب آلفای کرونباخ سنجیده می‌شود. در مورد متغیرهایی با تعداد سؤالات اندک مقدار $0/6$ به‌عنوان سرحد ضریب آلفای کرونباخ معرفی می‌شود. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه مربوط به ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی $0/806$ و برای پرسشنامه مربوط به نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی $0/832$ می‌باشد، می‌توان اذعان داشت که ابزار اندازه‌گیری این متغیرها از پایایی درونی بالایی برخوردارند.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار جمعیت‌شناسی (دموگرافیک)

در این بخش سعی بر آن است که فراوانی پاسخ‌دهندگان از نظر جنسیت، سن، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات و میزان تجربه کاری مشخص گردد. جمعاً اطلاعات ۱۴۰ پرسشنامه در پژوهش حاضر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

از بین پاسخ‌دهندگان، ۱۲۸ نفر مرد و ۱۲ نفر زن بوده‌اند.

۱۴ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی کمتر از ۳۰ سال، ۷۲ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی

۳۵-۳۰ سال، ۴۷ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۴۰-۳۵ سال، ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۴۵-۴۰ سال و ۵ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی بیشتر از ۴۵ سال قرار داشته‌اند. از بین پاسخ‌دهندگان، ۸۶ نفر در رشته حسابداری، ۱۳ نفر در رشته حسابداری مدیریت و ۴۱ نفر در رشته حسابرسی تحصیل نموده‌اند. ۳۸ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، ۱۰۰ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۲ نفر دیگر دارای مدرک دکتری هستند. پاسخ‌دهندگان از نظر تجربه کاری، در گروه‌های کمتر از ۳ سال (۵ نفر)، ۷-۳ سال (۳۶ نفر)، ۱۰-۷ سال (۴۳ نفر)، ۱۵-۱۰ سال (۳۷ نفر) و ۲۰-۱۵ سال (۱۵ نفر) و بیشتر از ۲۰ سال (۴ نفر) گروه‌بندی می‌شوند. پیش‌تر هم به این موضوع اشاره شد که حرفه حسابرسی داخلی در ایران یک حرفه نوپا است. شاید دلیل اینکه حدود ۶۰ درصد (۸۴ نفر) از پاسخ‌دهندگان، سابقه کاری ۱۰ سال یا کمتر از ۱۰ سال در این حرفه دارند همین نوپایی و جدید بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران باشد. جدول (۳) آمار جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه پژوهش را ارائه می‌دهد.

جدول (۳): آمار جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

جنسیت	تعداد نفرات	رده سنی	تعداد نفرات	تجربه کاری	تعداد نفرات
مرد	۱۲۸	کمتر از ۳۰ سال	۱۴	کمتر از ۳ سال	۵
زن	۱۲	۳۰-۳۵ سال	۷۲	۷-۳ سال	۳۶
		۳۵-۴۰ سال	۴۷	۱۰-۷ سال	۴۳
		۴۰-۴۵ سال	۲	۱۵-۱۰ سال	۳۷
		بیشتر از ۴۵ سال	۵	۲۰-۱۵ سال	۱۵
				بیشتر از ۲۰ سال	۴
رشته تحصیلی	تعداد نفرات	مجموع نفرات پاسخ‌دهنده به پرسشنامه		میزان تحصیلات	تعداد نفرات
حسابداری	۸۶	۱۴۰ نفر		کارشناسی	۳۸
حسابداری مدیریت	۱۳			کارشناسی ارشد	۱۰۰
حسابرسی	۴۱			دکتری	۲

آمار توصیفی

در این بخش به توصیف داده‌ها پرداخته می‌شود. جدول (۴) آمار توصیفی فعالیت‌های مربوط به خدمات حسابرسی داخلی را برای ۱۴۰ شرکت ارائه می‌دهد. بخش (۱) از جدول (۴) تفکیک اندازه بودجه و ساعات تخصیص داده شده به عملکرد واحد حسابرسی داخلی و خدمات حسابرسی برون‌سپاری شده را ارائه می‌دهد (تقریباً ۱۱ درصد از شرکت‌های نمونه از ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات حسابرسی

داخلی استفاده می کنند). بودجه خدمات حسابرسی داخلی با میانگین (میانۀ) ۲۷۸۲ (۲۰۰۰) نسبت به بودجه استاندارد بین المللی بسیار کوچک است. این امر می تواند به دلیل نوپا بودن این حرفه در ایران باشد. همچنین، عدم درک فزونی منافع بر مخارج استفاده از حسابرسی داخلی توسط مدیران شرکت های ایرانی می تواند مزید بر علت کوچک بودن بودجه خدمات حسابرسی داخلی در ایران باشد.

بخش (۲) و بخش (۳) از جدول (۴) به تفکیک فعالیت های ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و واحد حسابرسی داخلی می پردازد. بیشتر خدمات حسابرسی داخلی ارائه شده، هم توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و هم توسط واحد حسابرسی داخلی، بیشتر به «ارزیابی کنترل های داخلی» اختصاص داده شده است؛ به نظر می رسد این مورد از اهمیت بیشتری نسبت به سایر موارد برخوردار است. بعد از آن، بیشترین خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی به «حسابرسی صورت های مالی شرکت های تابعه» و بیشترین خدمات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی به «پروژه های مشاوره خاص» اختصاص یافته است. به همین ترتیب سهم هر یک از موارد در بخش (۲) و بخش (۳) از جدول (۴) ارائه شده است. به نظر می رسد انتظارات کمیته حسابرسی و مدیریت، از واحد حسابرسی داخلی و ارائه دهندگان برون سازمانی خدمات بسیار متفاوت است.

جدول (۴): آمار توصیفی فعالیت های مربوط به خدمات حسابرسی داخلی

بخش (۱): ساعات خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میانۀ	چارک سوم	بیشینه
خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی	۱۴۳	۰	۰	۰	۰	۱۸۰۰
خدمات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی	۲۶۳۹	۵۰۰	۱۲۰۰	۲۰۰۰	۳۵۷۵	۹۰۰۰
مجموع خدمات ارائه شده	۲۷۸۲	۵۰۰	۱۵۰۰	۲۰۰۰	۳۵۷۵	۹۰۰۰

بخش (۲): تفکیک فعالیت های ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میانۀ	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت های مالی شرکت های تابعه	۲۸	۰	۰	۰	۰	۶۰۰
پروژه های مشاوره خاص	۱۲	۰	۰	۰	۰	۲۴۰
حسابرسی رعایت	۱۱	۰	۰	۰	۰	۲۴۰
مدیریت ریسک	۱۲	۰	۰	۰	۰	۱۸۰
ارزیابی کنترل های داخلی	۳۰	۰	۰	۰	۰	۴۸۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت های مالی	۱۲	۰	۰	۰	۰	۲۷۰
حسابرسی تقلب	۹	۰	۰	۰	۰	۱۸۰
حسابرسی عملیاتی	۱۴	۰	۰	۰	۰	۳۶۰
سایر فعالیت ها	۱۴	۰	۰	۰	۰	۴۳۲

بخش (۳): تفکیک فعالیت‌های ارائه‌شده توسط واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میان	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	۳۶۸	۰	۱۴۳	۲۹۴	۴۴۸	۲۲۵۰
پروژه‌های مشاوره خاص	۴۵۸	۰	۱۲۲	۳۰۰	۵۵۰	۲۷۰۰
حسابرسی رعایت	۲۵۱	۰	۲۶	۱۷۸	۳۰۰	۳۰۰۰
مدیریت ریسک	۱۵۹	۰	۰	۲۵	۲۰۰	۱۵۰۰
ارزیابی کنترل‌های داخلی	۵۳۲	۰	۲۰۰	۳۷۵	۶۰۰	۲۷۰۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	۲۱۵	۰	۷۳	۱۵۵	۲۴۸	۲۰۰۰
حسابرسی تقلب	۲۰۴	۰	۰	۷۵	۲۰۰	۳۱۵۰
حسابرسی عملیاتی	۱۹۲	۰	۰	۱۵۰	۲۴۰	۱۳۵۰
سایر فعالیت‌ها	۲۵۹	۰	۰	۱۶۴	۳۹۸	۲۰۰۰

بخش (۴): تفکیک فعالیت‌های ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی و واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میان	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	۳۹۶	۰	۱۷۶	۳۰۰	۵۲۵	۲۲۵۰
پروژه‌های مشاوره خاص	۴۷۰	۰	۱۵۳	۳۰۰	۵۵۰	۲۷۰۰
حسابرسی رعایت	۲۶۲	۰	۳۶	۲۰۰	۳۰۸	۳۰۰۰
مدیریت ریسک	۱۷۱	۰	۰	۷۰	۲۲۰	۱۵۰۰
ارزیابی کنترل‌های داخلی	۵۶۲	۰	۲۴۰	۴۰۰	۶۰۰	۲۷۰۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	۲۲۸	۰	۱۰۰	۱۸۰	۲۹۵	۲۰۰۰
حسابرسی تقلب	۲۱۲	۰	۰	۱۰۰	۲۳۰	۳۱۵۰
حسابرسی عملیاتی	۲۰۶	۰	۰	۱۶۵	۲۷۰	۱۳۵۰
سایر فعالیت‌ها	۲۷۴	۰	۴	۲۰۰	۴۰۰	۲۰۰۰

جدول (۵)، آمار توصیفی مربوط به سؤالات سنجش متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهد. مطابق با یافته‌های توصیفی می‌توان دریافت که حسابرسان داخلی بیشتر به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند. همچنین، استخدام حسابرسان داخلی بیشتر با نظر مدیریت صورت می‌گیرد اما قطع همکاری با حسابرسان داخلی بیشتر با نظر کمیته حسابرسی صورت می‌پذیرد. علاوه بر این، سهم کمیته حسابرسی نسبت به مدیریت در تنظیم بودجه زمانی برای انجام حسابرسی داخلی بیشتر است. همچنین، می‌توان دریافت که میزان حقوق و مزایای حسابرسان داخلی بیشتر با نظر مدیران اجرایی تعیین می‌گردد.

جدول (۵): آمار توصیفی مربوط به سؤالات سنجش نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی

سؤال	میانگین	کمینه	چارک اول	میانه	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد.	۲/۷۴	۰/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
حسابرسی داخلی به مدیرعامل گزارش می‌دهد.	۲/۳۷	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
حسابرسی داخلی به مدیر مالی گزارش می‌دهد.	۱/۲۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۲/۷۵	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۲/۳۹	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۱/۱۴	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۳/۰۸	۰/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۶۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۲/۱۸	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۵۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۲/۷۹	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۴۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر اعضای کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.	۲/۶۶	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیرعامل صورت می‌گیرد.	۲/۷۴	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیر مالی صورت می‌گیرد.	۱/۴۵	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰

تعداد مشاهدات: ۱۴۰ مشاهده

جدول (۶)، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را ارائه می‌دهد. میانگین متغیر نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که شرکت‌ها به طور متوسط ۴۱ درصد از فعالیت‌های حسابرسی داخلی خود را به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی

اختصاص می‌دهند. مقادیر کمینه و بیشینه برای این متغیر نشان می‌دهد که شرکت‌ها حداقل ۱۰ درصد و حداکثر ۷۷ درصد از فعالیت‌های حسابرسی داخلی خود را به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی اختصاص می‌دهند.

میانگین متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (۰/۴۴) نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی تقریباً یک شریک با سهم برابر با مدیران اجرایی در نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی محسوب می‌شود. کمترین مقدار برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی کاملاً به عهده مدیران اجرایی است. بیشترین مقدار برای این متغیر برابر با یک است که نشان می‌دهد نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی کاملاً بر عهده کمیته حسابرسی است.

میانگین متغیر اهرم مالی نشان می‌دهد که به طور متوسط ۵ درصد از دارایی‌های شرکت‌ها از محل بدهی‌های بلندمدت تأمین شده است. مقدار کمینه برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد شرکتی وجود دارد که سیاست‌های تأمین مالی آن تنها بر بدهی‌های کوتاه‌مدت متمرکز است. مقدار بیشینه برای این متغیر برابر با ۰/۲۹ است که نشان می‌دهد حداکثر بدهی‌های بلندمدت برای شرکت‌ها، ۲۹ درصد دارایی‌های آن‌ها است.

میانگین متغیر نسبت موجودی‌ها نشان می‌دهد که به طور متوسط میزان موجودی مواد و کالای شرکت‌ها ۲۷ درصد جمع دارایی‌های آن‌ها است. مقدار کمینه برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد شرکت یا شرکت‌هایی وجود دارند که در پایان سال مالی ۱۳۹۹ هیچ موجودی مواد و کالایی نداشته‌اند. مقدار بیشینه این متغیر برابر با ۰/۹۰ است که نشان می‌دهد حداکثر نسبت موجودی مواد و کالای نگهداری شده به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی ۱۳۹۹ توسط شرکت‌ها برابر با ۹۰ درصد است.

میانگین متغیر نرخ رشد فروش نشان می‌دهد که فروش سال مالی ۱۳۹۹ شرکت‌ها نسبت به فروش سال مالی ۱۳۹۸ آن‌ها به طور متوسط ۸۰ درصد رشد داشته است. مقدار کمینه این متغیر نشان می‌دهد که شرکتی بوده است که فروش سال مالی ۱۳۹۹ آن نسبت مدت مشابه در سال مالی ۱۳۹۸، ۹۱ درصد کاهش یافته است. مقدار بیشینه این متغیر نیز نشان می‌دهد که بیشترین رشد در فروش سال مالی ۱۳۹۹ نسبت به سال مالی ۱۳۹۸ به میزان ۳۷۹ درصد بوده است. میانه این متغیر نشان‌دهنده آن است که فروش سال مالی ۱۳۹۹ بیشتر شرکت‌ها نسبت به سال مالی ۱۳۹۸ افزایش داشته است.

میانگین متغیر جریان نقد عملیاتی نشان می‌دهد که به طور متوسط شرکت‌ها به میزان ۱۴ درصد جمع دارایی‌های خود جریان نقد عملیاتی مثبت کسب نموده‌اند. کمترین مقدار برای این متغیر نشان‌دهنده وجود شرکتی با جریان نقد عملیاتی منفی به میزان ۳۷ درصد جمع دارایی‌های خود می‌باشد. بیشینه این متغیر برابر با ۰/۵۲ می‌باشد که نشان می‌دهد شرکتی بوده است که در طول سال مالی ۱۳۹۹ به صورت خالص از عملیاتش به میزان ۵۲ درصد جمع دارایی‌های خود جریان نقد کسب نموده است. از آنجایی که مقدار میانه برای این متغیر مثبت است می‌توان نتیجه

گرفت که جریان نقد عملیاتی ورودی اکثر شرکت‌ها در طول سال مالی ۱۳۹۹ از جریان نقد عملیاتی خروجی آن‌ها بیشتر بوده است. میانگین متغیر ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی نشان می‌دهد که ۱۵ درصد از شرکت‌ها (۲۱ شرکت) ضعف بااهمیتی در کنترل داخلی را در طول سال مالی ۱۳۹۹ گزارش کرده‌اند.

جدول (۶): آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

نماد متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
IACONTROL	۱۴۰	۰/۴۱	۰/۴۰	۰/۱۰	۰/۷۷	۰/۱۴
AC_OVRSGHT	۱۴۰	۰/۴۴	۰/۴۲	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۲۱
SIZE	۱۴۰	۱۵/۸	۱۵/۴	۱۳/۰	۲۰/۸	۱/۷۲
LEVERAGE	۱۴۰	۰/۰۵	۰/۰۳	۰/۰۰	۰/۲۹	۰/۰۷
INVRATIO	۱۴۰	۰/۲۷	۰/۲۳	۰/۰۰	۰/۹۰	۰/۱۸
GROWTH	۱۴۰	۰/۸۰	۰/۷۰	-۰/۹۱	۳/۷۹	۰/۵۷
OPCASH	۱۴۰	۰/۱۴	۰/۱۰	-۰/۳۷	۰/۵۲	۰/۱۷
MW	۱۴۰	۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۳۶

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
 AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
 LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛
 OPCASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛

ضریب همبستگی

در این بخش با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون به بررسی نوع و شدت رابطه موجود بین متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود. به پیروی از بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در حیطه دانش مالی و حسابداری، سطح آستانه‌ای ۰/۶ به‌عنوان سطحی برای تشخیص قوی بودن ضریب همبستگی در نظر گرفته می‌شود. بدین ترتیب، اگر مقدار ضریب همبستگی بین دو متغیر (بدون در نظر گرفتن مثبت یا منفی بودن ضریب آن)، بیشتر از ۰/۶ باشد، همبستگی بین دو متغیر قوی تشخیص داده می‌شود. ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضریب همبستگی بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیونی پژوهش قوی نمی‌باشد و به‌احتمال فراوان مشکل همخطی وجود نخواهد داشت.

جدول (۷): ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش

MW	OPCASH	GROWTH	INVRATIO	LEVERAGE	SIZE	AC_OVRSGHT	IACONTROL	نماد متغیر
							۱	IACONTROL
						۱	*** ۰/۵۲	AC_OVRSGHT
					۱	*** ۰/۳۰	*** ۰/۳۰	SIZE
				۱	** ۰/۲۱	*** ۰/۳۸	*** ۰/۴۴	LEVERAGE
			۱	*** ۰/۲۸	۰/۰۲	* ۰/۱۴	*** ۰/۳۲	INVRATIO
		۱	*** -۰/۲۲	-۰/۰۷	۰/۱۳	-۰/۰۷	-۰/۰۷	GROWTH
	۱	۰/۰۴	-۰/۰۱	۰/۱۰	۰/۰۹	۰/۰۱	-۰/۰۲	OPCASH
۱	-۰/۰۲	-۰/۱۳	*** ۰/۳۰	*** ۰/۳۷	۰/۰۶	*** ۰/۲۱	*** ۰/۴۰	MW

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
 AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
 LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛
 OPCASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛ ***: معنادار در سطح
 اطمینان ۹۹ درصد؛ **: معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد؛ *: معنادار در سطح اطمینان ۹۰ درصد؛

آزمون فرضیه پژوهش

قبل از برآورد مدل رگرسیونی پژوهش، فروض کلاسیک رگرسیون مربوطه بررسی می‌شود تا از ایجاد رگرسیون کاذب جلوگیری شود و نتایج برآورد مدل از قابلیت اتکای معقولی برخوردار باشد. این فروض عبارت‌اند از همسانی واریانس در مقادیر خطا، عدم خودهمبستگی مقادیر خطا، نرمال بودن توزیع مقادیر خطا و عدم وجود همخطی بین متغیرهای توضیحی.

جهت آزمون همسانی واریانس در این پژوهش از آزمون وایت بهره برده می‌شود؛ فرض صفر در این آزمون نشان‌دهنده وجود همسانی واریانس در مقادیر خطا می‌باشد. نتیجه این آزمون نشان‌دهنده وجود همسانی واریانس در مقادیر خطای مدل رگرسیونی است. لذا، برای برآورد مدل رگرسیونی پژوهش از روش حداقل مربعات معمولی^۶ (OLS) استفاده می‌شود.

از رایج‌ترین روش‌هایی که برای تشخیص وجود یا عدم وجود خودهمبستگی از آن استفاده می‌شود، آزمون بروش-گادفری می‌باشد؛ فرض صفر این آزمون این است که مشکل خودهمبستگی وجود ندارد. با توجه به احتمال آماره F که کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر رد می‌شود و وجود خودهمبستگی در بین مقادیر خطا تأیید می‌شود؛ برای رفع این مشکل، جزء خودرگرسیونی مرتبه اول [AR(1)] به مدل رگرسیونی اضافه می‌شود.

در پژوهش حاضر، نرمال بودن توزیع مقادیر خطا با بهره‌گیری از آزمون جارک-برا^۶ بررسی می‌شود که فرض صفر آن نشان‌دهنده توزیع نرمال مقادیر خطا است. نتایج این آزمون نشان‌دهنده نرمال بودن توزیع مقادیر خطا می‌باشد.

جامع‌ترین روش برای کشف همخطی بین متغیرهای توضیحی مدل، عامل تورم واریانس^۸ (VIF) می‌باشد. این معیار نشان‌دهنده میزان تورم واریانس ضرایب برآوردی مدل رگرسیونی در صورت وجود همخطی نسبت به نبود همخطی، می‌باشد. در صورت عدم وجود همخطی، مقدار عامل تورم واریانس برابر با یک می‌باشد. به‌صورت کلی، اگر مقدار عامل تورم واریانس برای هر یک از ضرایب برآوردی، کوچک‌تر از ۱۰ باشد، مشکل همخطی قابل چشم‌پوشی است. مقدار عامل تورم واریانس برای ضرایب برآوردی، به همراه نتایج برآورد مدل پژوهش ارائه می‌شود.

جدول (۸): بررسی فروض کلاسیک برای مدل رگرسیونی پژوهش

نام آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری	نتیجه
وایت	۱/۱۳۱	(۳۴, ۱۰۵)	۰/۳۱	وجود همسانی واریانس در مقادیر خطا
بروش-گادفری	۷/۹۶۴	(۲, ۱۳۰)	۰/۰۰	وجود خودهمبستگی در مقادیر خطا
جارک-برا	۲/۲۵۹	-	۰/۳۲	نرمال بودن توزیع مقادیر خطا

جدول (۹): نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه پژوهش

$$IACONTROL_i = \beta_0 + \beta_1 AC_OVRSGHT_i + \beta_2 SIZE_i + \beta_3 LEVERAGE_i + \beta_4 INVRATIO_i + \beta_5 GROWTH_i + \beta_6 OPCASH_i + \beta_7 MW_i + \varepsilon$$

نماد متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	۰/۰۸۶	۰/۰۷۷	۱/۱۰۷	۰/۲۷	-
AC_OVRSGHT	۰/۲۲۵	۰/۰۴۵	۵/۰۱۸	۰/۰۰	۱/۶۱۵
SIZE	۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	۱/۹۷۳	۰/۰۵	۱/۳۳۵
LEVERAGE	۰/۳۴۸	۰/۱۴۴	۲/۴۱۰	۰/۰۱	۱/۵۳۷
INVRATIO	۰/۱۳۰	۰/۰۵۴	۲/۴۰۵	۰/۰۱	۱/۲۰۶
GROWTH	۰/۰۱۲	۰/۰۱۵	۰/۷۸۷	۰/۴۳	۱/۲۸۳
OPCASH	-۰/۰۵۰	۰/۰۵۳	-۰/۹۳۰	۰/۳۵	۱/۱۸۷
MW	۰/۰۸۲	۰/۰۳۰	۲/۷۳۷	۰/۰۰	۱/۲۸۳
AR(1)	۰/۲۲۰	۰/۰۸۰	۲/۷۳۴	۰/۰۰	۱/۲۳۶
آماره F (معناداری)				۱۲/۴۵۸ (۰/۰۰)	
ضریب تعیین تعدیل‌شده				۰/۴۲۵	
دوربین-واتسون				۲/۰۹۶	

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛ OP-
CASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛

جدول (۹)، نتایج برآورد مدل رگرسیونی چند متغیره برای آزمون فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. آماره F و سطح معناداری آن برای مدل برآورد شده، به ترتیب برابر با ۱۲/۴۵۸ و ۰/۰۰ می‌باشد؛ این مقادیر نشان می‌دهد که مدل برآورد شده در کل معنادار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان می‌دهد که ۴۲/۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیرهای توضیحی، توضیح داده می‌شود. مقدار ۴۲/۵ درصد برای ضریب تعیین تعدیل‌شده، نیکویی برازش مدل برآورد شده را تأیید می‌کند. مقدار دوربین-واتسون برابر با ۲/۰۹۶ است؛ با توجه به اینکه این مقدار اختلاف چندانی با مطلوب‌ترین حالت ممکن (دوربین-واتسون برابر با دو) ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که پس از افزودن جزء خود رگرسیونی مرتبه اول $[AR(1)]$ به مدل، مشکل خودهمبستگی در مقادیر خطای مدل مرتفع شده است.

عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرهای توضیحی مدل کوچک‌تر از ۱۰ می‌باشد (اختلاف چندانی با یک ندارند). لذا می‌توان اذعان داشت که مدل برآورده شده، مشکل همخطی ندارد. ضریب برآوردی برای تأثیر متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL)، مثبت و معنادار است که با فرضیه پژوهش مطابقت دارد؛ این تأثیر مثبت و معنادار، رابطه فرض شده بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی در این پژوهش را رد نمی‌کند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های راغوناندان و همکاران (۱۹۹۸)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵)، آبوت و همکاران (۲۰۰۷ و ۲۰۱۰) مطابقت دارد. اعتقاد بر این است که نظارت کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق سازوکارهای مختلفی بر تمرکز بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. اول، کمیته حسابرسی می‌تواند در طول بررسی برنامه و بودجه اولیه حسابرسی داخلی، نگرانی‌های خود را در مورد میزان ساعات تخصیص یافته به فعالیت‌های کنترل‌های داخلی، ماهیت برنامه آن‌ها و دامنه حسابرسی داخلی بیان کند. دوم، کمیته حسابرسی در طول بررسی نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌تواند از حسابرسان داخلی درخواست کند تا اقداماتی را برای بهبود ساختار کنترل‌های داخلی موجود یا افزایش میزان پوشش در موارد پریسک انجام دهند. درنهایت، مدیران حسابرسی داخلی در طول مذاکرات با مدیران اجرایی بر سر برنامه و بودجه حسابرسی داخلی می‌توانند به طور غیرمستقیم از کمیته حسابرسی به‌عنوان یک ابزار چانه‌زنی استفاده کنند و نگرانی‌های مربوط به کنترل‌های داخلی کمیته حسابرسی را به مدیر مالی یا مدیرعامل شرکت اطلاع دهند.

اندازه شرکت (SIZE) و اهرم مالی (LEVERAGE) بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های

داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) تأثیر مثبت و معناداری دارند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رامامورثی (۲۰۰۳)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) و آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد. این دو متغیر مبتنی بر مسائل نمایندگی هستند و از آنجایی که افزایش در هزینه‌های نمایندگی نیاز به نظارت بیشتر دارد، می‌توان این اثرات مثبت را توضیح داد. در واقع، فرض بر این است که تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی با نقش آن در اطمینان بخشی نسبت به اثربخشی سیستم‌های کنترل مدیریت سازگار است؛ در نتیجه، هزینه‌های نمایندگی که از طریق اندازه شرکت و اهرم مالی منعکس شده‌اند، تأثیر مثبتی بر تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی دارند.

نسبت موجودی‌ها (INVRATIO) تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) دارد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های رامامورثی (۲۰۰۳)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) و آبوت و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. اگر نسبت موجودی‌ها را یک پراکسی برای میزان پیچیدگی شرکت دانست به راحتی می‌توان تأثیر آن بر تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی را توضیح داد؛ چراکه پیچیدگی بیشتر، نیاز به نظارت و کنترل بهتر را افزایش می‌دهد.

نرخ رشد فروش (GROWTH) تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) ندارد. این نتیجه با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مغایرت دارد. همچنین، جریان نقد عملیاتی (OPCASH) تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) ندارد. این نتیجه با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد. این متغیرها نماینده‌ای برای انعکاس وضعیت عملیاتی شرکت هستند. شاید دلیل عدم معناداری این متغیرها، عدم پایداری وضعیت اقتصادی و تجاری در سطح کلان و عدم اطمینان در مورد وضعیت سیاسی حاکم بر شرایط تجاری ایران باشد.

وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (MW)، تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) دارد. این نتیجه مطابق با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. بدیهی است که شرکت‌هایی که ضعف بااهمیتی در کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند، ممکن است منابع را به سمت اصلاح این نقاط ضعف هدایت کنند. لذا، وجود یک ارتباط مثبت و معنادار بین ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی و فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی قابل توضیح است؛ زیرا حسابرسی داخلی برای بهبود و از بین بردن چنین نقاط ضعفی تشکیل شده است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی می‌پردازد. انگیزه اصلی انجام این پژوهش روش ساختن تأثیر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی است. در گذشته تأثیر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با

نظارت مدیران اجرایی کمتر مورد پژوهش قرار گرفته است. در ادبیات گذشته به ویژه ادبیات داخل کشور کمتر به رقابت دو ذینفع اصلی (کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی) بر سر منابع واحد حسابرسی داخلی پرداخته شده است.

واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت مدیره فعالیت می‌کند و با مدیران ارشد اجرایی نیز تعامل و همکاری دارد. این گونه نقش دوگانه حسابرسی داخلی، تضادهای برای آن به وجود می‌آورد. کمیته حسابرسی مسئولیت کمک به هیئت مدیره برای ایفای وظیفه نظارتی بر عهده دارد و در مرکز این نقش، حصول اطمینان از قابل اتکا بودن گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل داخلی قرار دارد. در این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع بودیم که آیا نظارت بیشتر کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی، به تمرکز بیشتر کار واحد حسابرسی داخلی مرتبط با کنترل‌های داخلی، منتج می‌شود یا خیر.

برای اجرای پژوهش به کمک طراحی پرسشنامه برگرفته از کار پژوهشی آبوت و همکاران (۲۰۱۰) و در نظر گرفتن شرایط کشور از جمله حاکمیت شرکتی در شرکت‌های ایرانی، ۱۴۰ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در سال ۱۴۰۰ مورد پیمایش قرار گرفتند و داده‌های پژوهش گردآوری شد. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد که هرچقدر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی بیشتر باشد، تمرکز کاری واحد حسابرسی بر کنترل‌های داخلی افزایش می‌یابد.

مسئولیت اصلی کمیته حسابرسی کمک به ایفای وظیفه نظارتی هیئت مدیره از طریق انجام وظیفه در حوزه‌هایی نظیر حسابرسی مستقل، گزارشگری مالی، مدیریت ریسک، کنترل، حسابرسی داخلی، است. کنترل‌های داخلی در این حوزه‌ها نقش اساسی دارد، لذا، مطابق انتظار و فرضیه پژوهش، نتایج نشان داد که هرچقدر نظارت کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی بیشتر باشد، تمرکز کار واحد حسابرسی داخلی بر کنترل‌های داخلی تقویت می‌شود. بررسی‌های بیشتر نشان می‌دهد که متغیرهای دیگری که به عنوان نماینده ریسک و پیچیدگی شرکت تلقی می‌گردند (نظیر اندازه شرکت، اهرم مالی، ضعف در کنترل‌های داخلی) نیز بر تمرکز کاری واحد حسابرسی داخلی بر کنترل‌های داخلی، اثرگذار است.

یافته‌های این پژوهش با پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) که ۱۳۴ نفر از مدیران (روسای) حسابرسی داخلی شرکت فورچن ۱,۰۰۰ که میزان منابع اختصاص یافته واحدهای حسابرسی داخلی در سال مالی ۲۰۰۵ را مورد مطالعه قرار داده بودند، همخوانی دارد. آن‌ها بر اساس پژوهش خود گزارش دادند که ارتباط مثبت و قوی میان نظارت کمیته حسابرسی و میزان بودجه حسابرسی داخلی اختصاص یافته به فعالیت‌های مرتبط با کنترل داخلی، وجود دارد. همچنین یافته‌های این پژوهش به طور کلی با یافته‌های اولریچ و همکاران (۲۰۱۹)، و جیننت و همکاران (۲۰۲۱) و بابائیان (۱۴۰۰) که نشان داده‌اند نقاط تمرکز کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی متفاوت است، مطابقت دارد.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استانداردگذاران، تنظیم‌کنندگان و وضع‌کنندگان قوانین

و مقررات باید انگیزه‌های دینفعان مختلف هنگام تعیین خط‌مشی‌های حسابرسی داخلی را در نظر بگیرند. اگر سیاست‌گذاران محدود کردن یا گسترش نقش‌های نظارتی خاص را مدنظر قرار دهند، باید اثرات هم‌زمان بر عملکرد حسابرسی داخلی و مشوق‌های متفاوتی که کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی با آن مواجه هستند را در نظر بگیرند. علاوه بر این، از آنجایی که کمیته‌های حسابرسی و مدیران اجرایی به طور مشترک بر کار حسابرسان داخلی نظارت می‌کنند، این دو شریک نظارتی باید توجه داشته باشند که چگونه مشوق‌های آن‌ها به طور بالقوه به تمرکز بخش حسابرسی داخلی جهت‌دهی می‌کند و ترکیبی بهینه از فعالیت‌هایی که حسابرسی داخلی به آن مشغول است، به وجود می‌آورد. در حقیقت این خواسته‌های دو ذینفع اصلی حسابرسی داخلی که به طور مشترک بر کار واحد حسابرسی داخلی نظارت می‌کنند یا با واحد حسابرسی داخلی در تعامل هستند، می‌تواند فعالیت‌های حسابرسی داخلی را دچار سوگیری و انحراف به سمت فعالیت‌های خاص نماید و کار آن‌ها را که طبق استانداردهای حسابرسی داخلی و منشور فعالیت حسابرسی داخلی که باید بر ترکیب بهینه‌ای از خدمات مختلف مشاوره‌ای و اطمینان بخشی برای شناسایی و گزارش ریسک‌های واحد تجاری متمرکز باشد، دچار انحراف نماید. یافته‌های این پژوهش برای حسابرسان مستقل نیز می‌تواند سودمند باشد. حسابرسان مستقل که بر اساس استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (استفاده از کار حسابرسان داخلی) می‌توانند از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند. بخش قابل توجهی از حوزه‌هایی که حسابرسان مستقل می‌توانند از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند در حوزه کنترل‌های داخلی است. برخی از این موارد اشاره‌شده در استاندارد حسابرسی مزبور شامل آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها، نظارت بر شمارش موجودی‌ها، آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، است. برای استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی استاندارد حسابرسی ۶۱۰ ارزیابی «جایگاه سازمانی»، «صلاحیت» و «روش کار» واحد حسابرسی داخلی را توسط حسابرسان مستقل را الزامی دانسته است. نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان تأمین‌کننده استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی) حسابرسان داخلی می‌تواند در ارزیابی «جایگاه سازمانی» واحد حسابرسی داخلی مورد توجه حسابرسان مستقل قرار گیرد. همچنین حسابرسان مستقل طبق استاندارد حسابرسی ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن) در «تشخیص و ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت» که این خطرها عمدتاً مرتبط با کنترل‌های داخلی است می‌توانند کار واحد حسابرسی داخلی در این حوزه را مورد توجه قرار دهند.

پژوهشگران می‌توانند از نتایج این پژوهش برای محک زدن تخصیص منابع حسابرسی داخلی و میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی استفاده نمایند. با انجام این کار، می‌توان درک کامل‌تری از علیت این رابطه به دست آورد و پژوهش‌های کاربردی دیگری را انجام داد. در این راستا، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که رابطه نظارت مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی را برای درک عوامل تعیین‌کننده ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی بررسی کنند. همچنین، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که تأثیر ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر

ارزش شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دهند تا مشخص شود که چه ترکیبی از فعالیت‌های حسابداری داخلی بیشترین ارزش را برای شرکت خلق می‌کند.

هرچند که نتایج نشان می‌دهد که تقاضای کمیته حسابداری برای کنترل‌های داخلی بهتر ممکن است منجر به تمرکز بیشتر حسابداری داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی شود؛ با این حال، توانایی پژوهشگران برای ایجاد پیوندهای علی، حداقل توسط سه عامل محدود شده است. اول و مهم‌تر از همه، ابزار نظرسنجی پژوهش، درک مدیران حسابداری داخلی از نظارت کمیته حسابداری را نشان می‌دهد و ممکن است روابط پیچیده بین ذینفعان مختلف حسابداری داخلی را نشان ندهد. دوم، همه پاسخ‌دهندگان نظرسنجی، مدیران حسابداری داخلی بوده‌اند؛ شاید نظر روسا، سرپرست‌ها و کارشناس‌های حسابداری داخلی متفاوت از نظر مدیران حسابداری داخلی باشد. لذا، ممکن است نتایج قابل تعمیم نباشد یا تعمیم نتایج با محدودیت‌های جدی روبرو باشد. سوم، سوگیری در پاسخ‌دهی به پرسشنامه‌ها ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج را کاهش دهد. در نهایت، ممکن است مسائل درون‌زایی وجود داشته باشد. به‌ویژه، مدیران اجرایی که به شدت به کنترل‌های داخلی توجه دارد، ممکن است به طور هم‌زمان نظارت بیشتری بر حسابداری داخلی با کمیته حسابداری داشته باشد و تمرکز بیشتر حسابداری داخلی را به سمت کنترل‌های داخلی معطوف کند.

منابع

- بابائیان، سمانه. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابداری از کار واحد حسابداری داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.
- بختیاری صفا، لیلا، رضایی، فرزین، نژادتولمی، بابک. (۱۴۰۰). اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و اعضای کمیته حسابداری و نقاط ضعف کنترل داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۵۸-۱۸۰.
- خجسته، علیرضا، وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابداری داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.
- Abbott, L.J., & Parker, S., (2000). Audit Committee Characteristics and Auditor Choice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2): 47-66.
- Abbott, L.J., Parker, S., & Peters, G.F., (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1-24.
- Abbott, L.J., Peters, G., & Rama. D., (2007). Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*, 82(4): 803-835
- Alzaban, A., (2020). The Relationship between the Audit Committee, Internal Audit and Firm Performance. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Anderson, U., (2003). Assurance and Consulting Services. Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Anderson, U.L., Christ, M.H., Johnstone, K.M., & Rittenberg, L., (2010). Effective Sizing of Internal Audit Departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Arrfelt, M., Wiseman, R.M., Mcnamara, G., & Hult, G.T.M., (2015). Examining a Key Corporate Role: The Influence of Capital Allocation Competency on Business Unit Performance. *Strategic Management Journal*, 36(7), 1017-1034.

Babaeian, S.(2022). Factors affecting the use of executive managers and audit committee from the work of the internal audit function, Master's thesis, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.)in Persian)

Bakhtiari Safa, L., REZAEI, F., & Nejad Toolami, B. (2022). The effect of complexity, reporting, finance on the expertise, accounting of board members and members, audit committee and weak internal control points. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 158-180.)in Persian)

Bishop, I.I.I.W.G., Hermanson, D.R., Lapides, P.D., & Rittenberg, L.E., (2000). The Year of the Audit Committee. *Internal Auditor*, 57(2), 46-46.

Braiotta, L., (2000). *The Audit Committee Handbook*. 2nd Edition. New York, NY: John Wiley.

Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Raghunandan, K., (2005). Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

Chan, S., (2004). Sarbanes-Oxley: The IT Dimension. *The Internal Auditor*, (February): 31-33.

Coffee, J.C.Jr., (2005). The Scarlet Letter: What Happens after an Adverse Opinion on Internal Controls? *The Corporate Governance Advisor*, 13(1): 1-6.

Endaya, K.A., & Hanefah, M.M., (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.

Ernst & Young, (2006). *Board Members on Risk-Leveraging Frameworks for the Future*. New York, NY: Ernst & Young LLC.

Eulerich, M. , Kremin, J. and Wood, D. A. 2019. Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, Volume 45, June 2019, 100410.

Ge, W., & Mcvay, S., (2005). The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.

Goodwin, J., & Yeo, T.Y., (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.

Graham, J.R., Harvey, C.R., & Rajgopal, S., (2005). The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 3-73.

Gramling, A.A., & Hermanson, D.R., (2006). What Role Is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance? *Internal Auditing-Boston-Warren Gorham and Lamont Incorporated*, 21(6), 37.

Gray, G.L., (2004). *Exploring the Effects of the Sarbanes-Oxley Act on Internal Auditors*. Working Paper, California State University.

Institute of Internal Auditors (IIA), (2002). *The IIA's Recommendations to the Conference Committee on H.R. 3703*. Altamonte Springs, FL: IIA.

Institute of Internal Auditors (IIA), (2003). *The IIA's Position Statement on Audit Committees*. Altamonte Spring, FL: IIA.

Khojasteh, A., & VadiZadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55.(in Persian)

KPMG, (2008). *The Audit Committee Journey: Charting Gains, Gaps, and Oversight Priorities: A Global View*. Albany, NY: Audit Committee Institute–KPMG International.

Kumar, M.S., (2009). The Relationship between Product and International Diversification: The Effects of Short-Run Constraints and Endogeneity. *Strategic Management Journal*, 30(1), 99-116.

Levinthal, D., (2017). Resource Allocation and Firm Boundaries. *Journal of Management*, 43(8), 2580-2587.

Mchugh, J., & Raghunandan, K., (1994). Internal Auditors' Independence and Interactions with Audit Committees: Challenges of Form and Substance. *Advances in Accounting*, 12: 313–333.

Public Company Auditing Oversight Board (PCAOB), (2004). *An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements*. Auditing Standard No. 2, Washington, D.C.: PCAOB.

Raghunandan, K., & Mchugh, J., (1994). Internal Auditors' Independence and Interactions with Audit Committees: Challenges of Form and Substance. *Advances in Accounting*, 12(1), 313-33.

Raghunandan, K., Rama, D.V., & Read, W.J., (2001). Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.

Ramamoorti, S., (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Richard, W., (2020). The Influence of the Audit Committee on the Internal Audit Department in the System of Corporate Governance in Ghana. *Business economics, Accounting and Taxes*.

Savčuk, O., (2007). Internal Audit Efficiency Evaluation Principles. *Journal of Business Economics and Management*, (4), 275-284.

Scarbrough, D.P., Rama, D.V., & Raghunandan, K., (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51-62.

Srinivasan, S., (2005). Consequences of Financial Reporting Failures for Outside Directors: Evidence from Restatements. *Journal of Accounting Research*, 43(2): 291–334.

Weickgenannt, A. B. , Hermanson, D. R. and Sharma, V. D. 2021. How U.S. audit committees oversee internal control over financial reporting, *International Journal of Auditing*, 2021; 25: 233– 248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12218>

Wells, J., (2004). *The Right Stuff: Seven Key Principles for Building an Effective Audit Committee*. New York, NY: Jefferson Wells International.

پی‌نویس:

- | | |
|--|---------------------------------------|
| 1. Institute of Internal Auditors (IIA) | 5. Enterprise Resource Planning (ERP) |
| 2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) | 6. Ordinary Least Squares (OLS) |
| 3. Alzeban | 7. Jarque-Bera Test |
| 4. Srinivasan | 8. Variance Inflation Factors (VIF) |



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.