



نصمیم‌گیری و خط‌مشی متأثر از توصیه‌ها و ویژگی‌های کمیته حسابرسی

مصطفی حیدری هراتمه^۱
وحید آرایبی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۹

چکیده

امروزه اهمیت تعامل بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی مشخص و از اهمیت زیادی برخوردار می‌باشد. یکی از کارکردهای کمیته‌های حسابرسی بررسی و نظارت بر واکنش مدیریت به توصیه‌ها و یافته‌های حسابرسی داخلی است. هدف از این مطالعه بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی می‌باشد. بنابراین با استفاده از داده‌های حاصل از بررسی حسابرسان داخلی ارشد از شرکت‌های نمونه این نتیجه حاصل شد که درک بیشتر اجرای توصیه‌های حسابرسی به شدت به وجود اعضای مستقل کمیته حسابرسی و تخصص اعضا در حسابرسی و حسابداری بستگی دارد. نتایج نشان داد: الف) ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تحت تأثیر جلسات مکرر بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی ارشد قرار می‌گیرد ب) هرچه تخصص اعضای کمیته حسابرسی بیشتر باشد احتمال اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بیشتر است ج) همبستگی منفی بین اندازه کمیته‌های حسابرسی و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی وجود دارد د) سه بعد (انتصاب، بررسی ۱، بررسی ۳) با اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی ارتباط مثبت دارند اما معنی‌دار نیستند ه) استقلال و اعضای با آگاهی کمیته‌های حسابرسی از حسابداری و حسابرسی تأثیر معنی‌داری بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی می‌گذارند.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، توصیه‌های حسابرسی داخلی، دانش و تخصص، اندازه کمیته.

۱ گروه اقتصاد، واحد نراق، دانشگاه آزاد اسلامی، نراق، ایران. نویسنده مسئول. heidarimu@yahoo.com

۲ گروه مدیریت دولتی و خط‌مشی گذاری عمومی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. vah.araei@iauctb.ac.ir



۱- مقدمه

اهمیت حسابرسی داخلی مؤثر و وجود یک کمیته حسابرسی مؤثر، به عنوان شالوده حاکمیت شرکتی خوب، به طور فزاینده‌ای در نتیجه سقوط‌های مالی مختلف در نظر گرفته می‌شود (بدارد و گندرون، ۲۰۱۰). در نتیجه، به نقش حسابرسی داخلی و نقش کمیته حسابرسی در کمک به هیئت مدیرانی که تعهدات مالی خود را به عهده می‌گیرند بسیار توجه می‌شود (پوری، ترهان، و کاکار، ۲۰۱۰). کیفیت کنترل داخلی یکی از سازوکارهای نظارتی و کنترلی واحدهای تجاری تلقی می‌شود. از سوی دیگر، کمیته حسابرسی یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی است که شرکت‌های بورسی ملزم به تشکیل این کمیته شده‌اند (توانگر و اسکافی اصل، ۱۳۹۷). کمیته حسابرسی به عنوان مکانیزم حاکمیت شرکتی، بررسی دقیق اطلاعات مالی شرکت و تسهیل کار حسابرسی داخلی و حساب‌رسان مالی را به عهده می‌گیرد. کمیته حسابرسی نیز موظف به نظارت بر حسابرسی داخلی است. کمیته حسابرسی برای اجرای این وظایف باید به حسابرسی داخلی کمک کند که به خاطر خود برای به عهده گرفتن مسئولیت‌های کمیته عمل می‌کند. علاوه بر این، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی باید ضمیمه مدیریت ارشد شود، به طوری که آنها با سایر وظایف سازمانی تضعیف نشوند (سو و بنی، ۲۰۱۱). مطالعات متعدد نشان می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد (آدل و مایسا، ۲۰۱۳؛ ابوت، پارکر، و پترز، ۲۰۱۰؛ باروا، راما، و شارما، ۲۰۱۰؛ کالاهان و سویلو، ۲۰۱۰؛ کاهیل، ۲۰۰۶؛ مت زاین، سابرامانیام، و استوارت، ۲۰۰۶ و کنت، ۲۰۰۶؛ گودوین، ۲۰۰۳). بودجه حسابرسی داخلی به طور خاص با تعداد جلسات کمیته حسابرسی مرتبط است که نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی مداوم از حسابرسی داخلی بیشتر حمایت می‌کند که منجر به بودجه بیشتر حسابرسی داخلی می‌شود (باروئث و همکاران، ۲۰۱۰). با این حال، مطالعات تجربی تأثیر این ویژگی‌ها را بر ادراک میزان موفقیت اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بررسی نمی‌کند. این فقدان مطالعاتی، تحقیق اخیر را بر می‌انگیزد که با بررسی تجربی این موضوع که آیا ویژگی‌های خاص کمیته حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد برای پر کردن خلا موجود تلاش می‌کند. با ادراکات حساب‌رسان داخلی ارشد در مورد اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، اثربخشی حسابرسی داخلی را ارزیابی نموده و بررسی و تعیین میزان تأثیر هر یک از ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی به عنوان انگیزه دیگر مطرح نماید بنابراین، نتایج این مطالعه، مطالعات موجود را تکمیل و مطالعات اولیه را با ارائه ارزیابی متفاوت اثربخشی حسابرسی داخلی توسعه می‌دهد. در ادامه تحقیق حاضر، ادبیات نظری موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد سپس بخش روش تحقیق شامل تصریح مدل و معرفی داده‌ها، تخمین و تجزیه و تحلیل الگو ارائه می‌گردد و در نهایت به نتیجه‌گیری و پیشنهادات پرداخته می‌شود.

چارچوب نظری پژوهش

کمیته حسابرسی در پیاده‌سازی نظام حاکمیت شرکتی نقش بسزایی داشته و ارزیابی عملکرد آن جهت مشخص نمودن بهبود فعالیت‌ها و افزایش کارایی و اثربخشی آن امری ضروری می‌باشد (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۱). در این تحقیق ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ادراکات مربوط به میزان اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد، در حالی که مطالعات قبلی بر شاخص‌های دیگر، برای مثال، گزارش استقلال و مراحل بررسی تضمین کیفیت (کالاها و سویلو، ۲۰۱۰)، بودجه حسابرسی داخلی (باروا و همکاران، ۲۰۱۰؛ کارسلو، هرمانسون، و راگوناندان، ۲۰۰۵) و اندازه واحد حسابرسی داخلی و درک کارکنان با تجربه حسابرسی (مت زین و همکاران، ۲۰۰۶) تمرکز می‌کنند. گفته می‌شود که هر چه استقلال کمیته حسابرسی بیشتر باشد، درک اجرای موفقیت‌آمیز توصیه‌های حسابرسی داخلی بیشتر است. به همین ترتیب، ادراکاتی وجود دارد که اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی زمانی بیشتر است که تخصص بیشتری در میان اعضای کمیته حسابرسی وجود داشته باشد و زمانی که کمیته حسابرسی جلسات مکرر داشته باشد. چهار ویژگی کمیته حسابرسی (استقلال، تخصص و دانش، تعداد جلسات و تعداد اعضا) به عنوان ویژگی‌های مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شناخته می‌شوند. بنابراین با توجه به مطالب فوق مساله تحقیق عبارتست از: آیا ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد؟ تصدیق این موضوع مهم است که هیچ یک از عوامل شناسایی شده واقعا مستقل نیستند زیرا ممکن است رفتار کمیته حسابرسی در یک منطقه مشروط بر اقدامات آن در منطقه دیگری باشد. بسیاری از محققان (برای مثال، مت زین و همکاران، ۲۰۰۶؛ ابوت، پارکر و پیترز، ۲۰۰۴؛ گودوین، ۲۰۰۳؛ ابوت، پارکر، ۲۰۰۰) تشخیص دادند که ماهیت کمیته حسابرسی با میزان استقلال آن، تخصص اعضا، تعداد اعضا، تعداد جلسات و میزان تعامل با حسابرس داخلی تعیین می‌شود. این مطالعه این فرضیه‌ها را می‌پذیرد اما به طور خاص بدین لحاظ از فرضیه‌های ارائه شده توسط مت زین و همکاران (۲۰۰۶) متفاوت است که این فرضیه‌ها می‌گویند کمیته حسابرسی مؤثر با میزان بیشتر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در ارتباط است. مت زین و همکاران (۲۰۰۶) بیان کردند که وقتی کمیته حسابرسی بسیار مستقل است و اعضا دارای دانش حسابداری و حسابرسی هستند حسابرسان داخلی مشارکت بیشتری با گزارشگری مالی دارند. بنابراین می‌توان گفت که هر چه کمیته حسابرسی مؤثرتر باشد حسابرسان داخلی برای شرکت در گزارشگری مالی فعال‌تر هستند و در نتیجه میزان بیشتر اجرای توصیه‌ها آشکار می‌شود. در نتیجه، این مطالعه فرضیه‌هایی را در مورد تأثیر این ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد. فرضیه‌های تحقیق در صدد تعیین روابط دقیق بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و درک اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی و شدت تأثیرگذاری ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر درک اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی خواهد بود. هر چند مطالعات ورمیر، راگوناندان، و فورگیون (۲۰۰۹)؛ ابوت و همکاران (۲۰۰۴)؛ کارسلو و همکاران (۲۰۰۲)؛ راگوناندان، رید و راما (۲۰۰۱) و ابوت، پارکر و پیترز (۲۰۰۲) نشان می‌دهند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی با تعامل با حسابرسی داخلی،

هزینه‌های پرداخت شده به حسابرس خارجی و انتخاب حسابرس در ارتباط هستند اما نحوه ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضا، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، استقلال و تعداد جلسات) هنوز هم با اجرای توصیه‌های حسابرسی شناخته شده نیست در نتیجه، این مطالعه هدف را به طور خاص بر نحوه و میزان تأثیرگذاری ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر توصیه‌های حسابرسی توسعه می‌دهد. در نهایت بر این اساس تأثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی (۴ ویژگی) و میزان تعامل کمیته حسابرسی با نقش حسابرسی داخلی بر ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی ۵ فرضیه به شرح مبانی نظری زیر تبیین و در نظر گرفته می‌شود:

استقلال کمیته حسابرسی

ذینفعان اطلاعات مالی برای اینکه بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را عملی سازند، نیازمند دسترسی به اطلاعات مالی هستند. پیش‌نیاز این دسترسی، حصول اطمینان از درستی، شفافیت و اتکاپذیری این اطلاعات است و لذا ذینفعان با هدف دستیابی به اطمینان مذکور، از ابزارهای موجود و رایج در سیستم‌های کنترل اطلاعات مالی مانند حسابرسی مستقل یا استقلال کمیته حسابرسی استفاده می‌کنند (دلبری راغب و اسماعیل زاده، ۱۴۰۲). به اعتقاد باروا و همکاران (۲۰۱۰) استقلال کمیته حسابرسی اثربخشی بیشتری را برای نظارت بر کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی شرکت ترویج می‌دهد زیرا به احتمال زیاد اعضا می‌خواهند اعتبار خود را حفظ کنند لذا کمتر احتمال می‌رود تحت تأثیر آمال سایر افرادی قرار گیرند که ممکن است منافع آنها برای گزارشگری یکسویه به کار رود و به احتمال زیاد مستلزم کیفیت بیشتر حسابرسی هستند. ضرورت حفظ اعتبار فردی و جلوگیری از خطرات مربوط به مرافعه ناشی از گزارشگری نادرست است که اعضای را مستعد می‌کند که می‌توانند به طور مستقل برای کسب اطمینان بیشتر عمل کنند که به موجب آن سرمایه‌گذاری بیشتر در حسابرسی داخلی را ترویج می‌دهند. مت زین و همکاران (۲۰۰۶) متوجه شدند که مشارکت بسیار مؤثر با حسابرسی داخلی زمانی امکان‌پذیر است که کمیته حسابرسی مستقل باشد. اسکاربروف، رام، و راگوناندان (۱۹۹۸) شواهدی را از احتمال بیشتر جلسات مکرر بین کمیته حسابرسی مستقل و مدیر اجرایی ارشد حسابداری ارائه کردند که در نتیجه کار حسابرسی داخلی را حمایت و تسهیل می‌کند، که به موجب آن کمیته حسابرسی را قادر می‌سازد در جریان یافته‌های حسابرسی داخلی قرار گیرد و اجرای بیشتر توصیه‌های آن را انتظار دارد.

H₁: فرضیه اول: استقلال کمیته حسابرسی بر ادراکات اجرایی توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد.

تخصص اعضای کمیته حسابرسی

شورای گزارشگری مالی در سال (۲۰۱۲) که تصریح می‌کند کمیته حسابرسی باید دارای تخصص و دانش مناسب باشند، تصریح دارد که: «هیئت مدیره باید خود را متقاعد کند که حداقل یکی از اعضای کمیته

حسابرسی دارای تجربه مالی جدید و مرتبط باشد». این شرط لازم جدیدترین دانش مالی را تصدیق می‌کند به طوری که برای عضویت کمیته حسابرسی ضروری است. علاوه بر این، شورای گزارشگری مالی بر تخصص حسابرسان خارجی تأکید می‌کند که برای کاربرد این تخصص در هر زمان ممکن به منظور بهبود درک خود از استراتژی‌های مدیریت ریسک سازمانی کمیته حسابرسی را ترویج می‌دهند. این فرایند مستلزم اتخاذ این است که کمیته حسابرسی تصمیمات مالی مناسب اتخاذ کنند و بر اساس تحلیل دقیق هزینه - فایده، تصمیمات عملیاتی را به عهده گیرند. بیشتر این قضاوت‌ها ذهنی هستند و برای به حداقل رساندن مشکلات مرتبط مشاوره جامع مؤثر است. علاوه بر این، کمیته حسابرسی برای ارتباط مؤثر با حسابرسان داخلی و خارجی در مورد موضوع کنترل‌ها و نحوه تشخیص مناسب و رسیدگی به خطرات بالقوه حسابرسی مستلزم دانش و تخصص است (مک دانیل، مارتین، و ماینز، ۲۰۰۲). مسلماً، اگر اعضای کمیته حسابرسی بتوانند با عمل حسابرسی با کل سازمان در ارتباط باشند و اجرای مناسب توصیه‌های حسابرسی داخلی و خارجی را تضمین کنند مسئولیت کمیته حسابرسی را صرفاً می‌توان به نحو مؤثری به عهده گرفت. گودوین (۲۰۰۳) نیز در مطالعات خود متوجه ارتباط مثبت بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و دسترسی محرمانه بدون مانع آنها به حسابرس ارشد داخلی شد. بنابراین می‌توان بیان نمود که وجود تخصص حسابداری و حسابرسی، اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد.

H₂: فرضیه دوم: دانش و تخصص اعضای کمیته حسابرسی در حسابداری، حسابرسی و امور مالی برادراکات اجرایی توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد.

تعداد جلسات کمیته حسابرسی

شورای گزارشگری مالی (FRC) در سال (۲۰۱۲) بر تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی به عنوان ترویج‌دهنده ارتباط خوب تأکید کرد. به طور خاص، شورای گزارشگری مالی حداقل سه جلسه را در سال توصیه می‌کند. بدارد، چتورو، و کورتو (۲۰۰۴) این تعداد را به عنوان شاخص اثربخشی در نظر گرفتند و دزورت، هرمانسون، آرچامبولت، و رید (۲۰۰۲) عملکرد افزایش یافته اعضا را در این زمینه در نظر گرفتند. مطالعات متعدد گذشته نیز نشان می‌دهد که تعداد زیاد این قبیل جلسات، فرصت‌های کنترل داخلی و مشکلات گزارشگری را کاهش می‌دهد (نایکر و شارما، ۲۰۰۹؛ ژانگ، ژو، و ژو، ۲۰۰۷؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۴؛ آرچامبولت و دزورت، ۲۰۰۱؛ دیفاند و فرانسیس، ۲۰۰۵) و حسابرسی داخلی را بیشتر حمایت می‌کند (راگوناندان و رام، ۲۰۰۷) که بارو و همکاران (۲۰۱۰) در بر گرفتن نتایج مثبت برای بودجه حسابرسی داخلی را مشخص می‌کند. از این رو، تصریح می‌شود که اجرای بیشتر توصیه‌های حسابرسی داخلی زمانی رخ می‌دهد که کمیته حسابرسی به طور مکرر جلسه برگزار کند.

H₃ : فرضیه سوم: تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر ادراکات اجرایی توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد.

تعداد اعضای کمیته حسابرسی

شورای گزارشگری مالی در سال (۲۰۱۲) بیان می‌کند که چنانچه حداقل سه عضو در کمیته حسابرسی وجود داشته باشند، ممکن است اعضای بیشتر، افزایش تنوع و تخصص کلی را در پی داشته و امکان دارد که ضرورت سرمایه‌گذاری بیشتر در حسابرسی داخلی را کاهش دهد. با این حال هر چند بارو و همکاران (۲۰۱۰) رابطه‌ای بین بودجه حسابرسی داخلی و اندازه کمیته حسابرسی بدست نیاوردند و ابوت و همکاران (۲۰۰۲) هم متوجه رابطه بین گزارشگری مالی ضعیف و اندازه کمیته حسابرسی نشده و همچنین اخیراً، ادلاند مایسا (۲۰۱۳) نتوانست متوجه رابطه بین اندازه کمیته حسابرسی و میزان تعامل آن با حسابرسی داخلی شود محققانی همچون بنجامین و کاراهمی (۲۰۱۳)؛ زمان و همکاران (۲۰۱۱)؛ کالاهان و سویلو (۲۰۱۰)؛ دیزورت و همکاران (۲۰۰۲) معتقدند که اندازه افزایش یافته (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) موجب سرمایه‌گذاری بیشتر حسابرسی داخلی گردیده و از این‌رو، احتمال اجرایی شدن توصیه‌های حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد. نهایتاً اینکه اثربخشی بیشتر کمیته حسابرسی با تعداد اعضا در ارتباط است چرا که با افزایش تعداد اعضا، افزایش وضعیت و اقتدار کمیته حسابرسی در سازمان، تأثیر مثبت عمده بر حاکمیت شرکتی سازمان، افزایش کیفیت، تخصیص منابع بیشتر به حسابرسی داخلی، اعمال کنترل‌های داخلی مؤثرتر و گزارشگری مالی دقیق‌تری حاصل خواهد شد.

H₄ : فرضیه چهارم: اندازه (تعداد اعضا) کمیته حسابرسی بر ادراکات اجرایی توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد.

رابطه بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی

راهنمایی شورای گزارشگری مالی (FRC) در سال (۲۰۱۲) در مورد کمیته‌های حسابرسی و کد حاکمیت شرکتی بر رابطه کاری مؤثر بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به عنوان عامل اصلی حاکمیت شرکتی مطلوب و مناسب تأکید می‌کند. راهنمایی شورای گزارشگری مالی در مورد کمیته‌های حسابرسی و مؤسسات مشاوره آزمایشی حسابرسان داخلی و ارتباط با کمیته حسابرسی نقش کمیته حسابرسی را در رابطه با حسابرسی داخلی مشخص می‌کند که به طور خاص بر ملاقات با رئیس حسابرسی داخلی؛ مشارکت در انتصاب و برکناری رئیس حسابرسی داخلی؛ نظارت و بررسی کار حسابرسی داخلی، کفایت منابع حسابرسی داخلی و فرایند ریسک مدیریت دلالت دارد. بنابراین طبق مطالعات آرنا و آزون (۲۰۰۹) و کریشنان (۲۰۰۵)، از طریق ارتباط با حسابرسی داخلی، برخی اعضای کمیته حسابرسی درک خود از مدیریت ریسک و میزان اثربخشی کنترل‌های داخلی را افزایش و تجمیع می‌کنند. اعضای کمیته با چنین درکی می‌توانند پایگاه قدرتمندی را

برای حسابرسی داخلی درون‌سازمانی تأسیس کنند که توانایی آن را برای به عهده گرفتن مسئولیت‌هایش تسهیل می‌کند (بیسلی، کارسلو، هرمانسون، و نیل، ۲۰۰۹؛ ترلی و زمان، ۲۰۰۷؛ گندرون و بدارد، ۲۰۰۶). این مطالعه با پیروی از مطالعات آدل و مایسا (۲۰۱۳)؛ آرنا و آزون (۲۰۰۹)؛ مت زاین و همکاران (۲۰۰۶)؛ راگوناندان و همکاران (۲۰۰۱) بر سه جنبه اصلی (الف) تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و رئیس حسابرس داخلی؛ (ب) مشارکت کمیته حسابرسی در انتصاب و عزل حسابرس ارشد داخلی و (ج) بررسی برنامه‌های حسابرسی داخلی و مراحل که شامل بودجه حسابرسی داخلی و گزارش‌های آنها در مورد کنترل‌های داخلی، هماهنگی فعالیت‌ها با حسابرسان خارجی و مراحل مدیریت ریسک است، تمرکز می‌کند.

الف) تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس ارشد داخلی

تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس ارشد داخلی فرصت تبادل منظم و به موقع اطلاعات را فراهم می‌کند (راگوناندان و همکاران، ۲۰۰۱). کمیته حسابرسی می‌تواند مطلع باقی بماند و کار حسابرسان داخلی را تسهیل کند. می‌توان در مورد پیشرفت‌های بالقوه سیستم گزارشگری مالی بحث کرد (مت زین و همکاران، ۲۰۰۶) که به موجب آن افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی بهبود پیدا می‌کند (دیزورت و سالتریو، ۲۰۰۱).

ب) مشارکت کمیته حسابرسی در انتصاب و عزل حسابرس ارشد داخلی

محققانی همچون کریستوفر، سارنز، و لئوگ (۲۰۰۹)؛ بیلی (۲۰۰۷) بیان کردند که انتصاب حسابرس ارشد داخلی باید مستقل از نفوذ مدیریت ارشد باشد تا از بی‌طرفی اطمینان داشته و ترس از انتقام‌جویی حس شده توسط حسابرسان داخلی را زمانی که باید در مورد رفتار مدیریتی ضعیف گزارش دهند دور نگه دارند. مت زین و همکاران (۲۰۰۶) به کاهش نفوذ مدیریت عمومی، زمانی که کمیته حسابرسی درگیر انتصاب و برکناری حسابرس ارشد داخلی می‌باشند توجه کردند و اینکه آگاهی از این فرایند در میان حسابرسان داخلی، اعتماد به نفس آنها را در به عهده گرفتن وظایفشان افزایش می‌دهد، به ویژه آن دسته از افرادی که با موضوعات حساس در ارتباط هستند. از این رو، مشارکت کمیته حسابرسی در تصمیم‌گیری عمده مربوط به نتایج حسابرس ارشد داخلی در توانمندسازی افزایش یافته حسابرسی داخلی و امکان بیشتر توصیه‌هایش اجرا می‌شود.

ج) مشارکت در بررسی مراحل و برنامه حسابرسی داخلی

کمیته حسابرسی (کمیته حسابرسی) باید مراحل و برنامه حسابرسی داخلی سازمان را به منظور تخصیص منابع کافی برای حسابرسی داخلی بررسی کند تا الزامات شورای گزارشگری مالی در سال (۲۰۱۰) خود را به عهده بگیرد و نتایج حاصل از فعالیت‌های حسابرسی داخلی را ارزیابی کند. مسلماً، میزان نظارت کمیته حسابرسی فرصت‌های شناسایی نقاط ضعف و قوت برنامه حسابرسی داخلی و اطمینان از اینکه توصیه‌های حسابرسی داخلی به درستی اثر می‌گذارند را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مطالعات اولیه گودوین (۲۰۰۳)؛ گودوین و یثو (۲۰۰۱) و راگوناندان و همکاران (۲۰۰۱) بیان کرد که وضعیت حسابرسی داخلی درون سازمانی با سطوح

بالا تر تعامل بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی افزایش می‌یابد، به ویژه زمانی که تعامل با مشارکت حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک در ارتباط باشد. ابوت و همکاران (۲۰۱۰) و کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) اظهار کردند که مشارکت کمیته حسابرسی در امور بودجه‌ای سرمایه‌گذاری بیشتر در حسابرسی داخلی و توجه بیشتر به کار حسابرسان داخلی را سبب می‌گردد، زیرا کمیته حسابرسی می‌تواند از حسابرسان داخلی درخواست کند ساختارهای کنترل داخلی را اصلاح کنند و/یا به طور مستقیم به نواحی خاصی از فعالیت درک شده با ریسک توجه کنند. نتیجه این گونه تعامل کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی احتمال بسیار خوب این موضوع است که توصیه‌های حسابرسی داخلی اجرا می‌شود.

H5: فرضیه پنجم: میزان تعامل کمیته حسابرسی با نقش حسابرسی داخلی بر ادراکات اجرایی توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری دارد.

۱- روش‌شناسی پژوهش

پرسشنامه‌ای برای سنجش ادراکات توصیه‌های حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) و ویژگی‌های کمیته حسابرسی (متغیرهای مستقل) همسو و سازگار با مطالعات ابوت و همکاران (۲۰۱۰)؛ مت زین و همکاران (۲۰۰۶)؛ کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) شامل پنج بخش طراحی گردید. بخش اول شامل اطلاعات کلی در مورد پاسخ‌دهندگان و بخش‌های حسابرسی داخلی آنها (ویژگی‌های جمعیت‌شناختی) را جمع‌آوری می‌کند. بخش دوم ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی را ارزیابی می‌کند. بخش سوم بر تعامل بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی تمرکز می‌کند. بخش چهارم مربوط به ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی است و نهایتاً بخش پنجم بر میزان حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی تمرکز می‌کند. مجموع ۶۲۴ پرسشنامه به حسابرس‌های ارشد داخلی شرکت‌های بورسی ذکر شده در بورس اوراق بهادار تهران ارسال شد. ۳۸۴ (۶۱/۵٪) پاسخ‌دهنده از این توزیع دریافت شد. این میزان پاسخ زمانی منطقی است که با میزان به دست آمده توسط مطالعات قبلی مقایسه شود. برای مثال، زمان و سارنز (۲۰۱۳) با مطالعه تعامل غیررسمی بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به میزان پاسخ ۲۷/۸٪ حسابرس‌های ارشد داخلی شرکت‌های ذکر شده دست یافتند. مطالعه استرالیایی لئونگ، کوپر و پررا (۲۰۱۱) بر ساختارهای پاسخگویی و روابط مدیریتی مربوط به حسابرسی داخلی تمرکز می‌کند که میزان پاسخ ۲۱/۴٪ را کسب می‌کند. در مطالعه فعلی، پرسشنامه‌هایی که پس از ارسال یادداشت دریافت شد به عنوان پاسخگویان آخر در نظر گرفته شد و پس از آن به عنوان یک پروکسی برای غیر پاسخ‌دهندگان عمل کرد. هنگام مقایسه متغیرهای کنترل و مستقل بین پاسخ‌دهندگان اولیه و آخر هیچگونه تفاوت قابل توجهی وجود ندارد، بنابراین بر تعصب عدم پاسخ دلالت ندارد.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی متغیرها

جدول ۱ آمار توصیفی نشان می‌دهد ۷۹٪ کمیته حسابرسی صرفاً از مدیران مستقل تشکیل شده‌اند و اینکه تمام کمیته حسابرسی حداقل دارای یک متخصص در حسابداری و یا حسابرسی (با میانگین ۳/۸) هستند. نمونه کمیته حسابرسی به طور متوسط ۳/۵ بار در سال با حداقل ۱ و حداکثر ۹ جلسه برآورده می‌شود. علاوه بر این، اندازه متوسط کمیته حسابرسی ۴/۱ مدیر است. نمونه کمیته حسابرسی‌ها با حسابرس ارشد داخلی به طور متوسط ۳/۵ بار در سال برآورده می‌شوند و درگیر تصمیم‌گیری انتصاب و عزل حسابرس‌های ارشد داخلی (۰/۶۴) هستند. علاوه بر این، نمونه کمیته حسابرسی درگیر بررسی برنامه‌ها، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی حسابرسی داخلی هستند و مشارکت حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک وجود دارد. با این حال، نمره میانگین بررسی کمیته حسابرسی از گزارشگری مالی، کنترل داخلی و انطباق حسابرسی داخلی با قانون و مقررات تا حدودی کمتر از ۲/۱ است.

جدول ۱) شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرها

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف استاندارد
توصیه	۹	۸۵	۳۹/۶	۱۸/۲
حمایت	۱	۵	۳/۶	۰/۸۲
دوره تصدی	۰/۸	۷	۲/۴	۰/۷۳
استقلال	۳۳٪	۱۰۰٪	۷۵٪	۱۳٪
تخصص	۱	۶	۳/۸	۰/۷۹
تعداد	۱	۹	۵/۳	۱/۳
اندازه	۲	۷	۴/۱	۱/۶
جلسه	۱	۹	۳/۵	۱/۴
انتصاب	۰	۱	۰/۶۴	۰/۵
بررسی ۱	۲	۶	۲/۹	۱/۳
بررسی ۲	۲	۳	۲/۱	۰/۴۸
بررسی ۳	۱	۴	۳/۳	۰/۸۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

• آزمون نرمال بودن و پایایی متغیرها

از آماره جارکو- برا و سطح احتمال آن، می‌توان نرمال بودن یا نبودن متغیرها را بررسی و تعیین نمود. بر این اساس چون سطح احتمال آماره جارکو - برا از ۵٪ بزرگتر می‌باشد متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند.

جدول (۲) آزمون نرمال بودن و پایایی متغیرها

متغیر	آماره (JB)	سطح اهمیت (Sig)	الفای کرونباخ
کمیته حسابرسی	۰/۸۹۲	۰/۴۷۱	۰/۸۷۴
اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی	۰/۶۳۸	۰/۶۲۳	۰/۸۹۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

• آزمون مانایی متغیرها

لازم است جهت عدم مواجهه با رگرسیون کاذب و جعلی قبل از تخمین مدل، مانایی متغیرهای آن مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیر ماناست و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. مانایی متغیرها در سه حالت "در سطح"، "روی تفاضل اول" و "روی تفاضل دوم" می‌تواند بررسی شود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آن‌ها "در سطح" کمتر از ۵٪ می‌باشد، فرضیه صفر در مورد آن رد شده و آن متغیر در سطح ماناست؛ در صورتی که بیشتر از ۵٪ باشد، نامانا است.

جدول (۳) آزمون مانایی متغیرها

متغیرها	آماره فیشر - ADF	احتمال	نتیجه
توصیه	۴۸۷/۵۶۴	۰/۰۰۰۰	I(0)
حمایت	۲۸۴/۴۳۵	۰/۰۰۰۰	I(0)
تصدی	۳۰۸/۷۶۵	۰/۰۰۳۱	I(0)
استقلال	۲۷۲/۴۳۲	۰/۰۰۳۴	I(0)
تخصص	۲۹۶/۶۵۳	۰/۰۰۲۸	I(0)
تعداد	۳۳۸/۶۵۲	۰/۰۰۲۹	I(0)
اندازه	۵۷۴/۱۲۳	۰/۰۰۰۰	I(0)
جلسه	۵۰۵/۶۵۱	۰/۰۰۰۰	I(0)
انتصاب	۳۵۴/۳۴۹	۰/۰۰۰۴	I(0)

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۵ / پاییز ۱۳۹۰ / پائیز ۱۴۰۲

متغیرها	آماره فیشر - ADF	احتمال	نتیجه
بررسی ۱	۴۴۶/۴۳۶	۰/۰۰۰۰	I(0)
بررسی ۲	۵۵۴/۷۸۱	۰۰۰۰۰	I(0)
بررسی ۳	۵۳۲/۵۶۲	۰/۰۰۰۰	I(0)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

• آزمون همبستگی

ماتریس همبستگی متغیرهای کنترلی، مستقل و وابسته نشان می‌دهد. متغیر وابسته RECOMMEND (توصیه) ارتباط مثبت و قابل توجهی با پنج متغیر حمایت، استقلال، تخصص، تصدی، انتصاب ($P < 0.01$) و متغیر جلسه ($P < 0.05$) دارد و با مطالعات باروا و همکاران (۲۰۱۰)؛ نایکر و شارما (۲۰۰۹)؛ راگوناندان و راما (۲۰۰۷)؛ ژانگ و همکاران (۲۰۰۷)؛ ابوت و همکاران (۲۰۰۴) و آرچامبولت و دیزورت (۲۰۰۱) سازگار و همسو می‌باشد و سه متغیر تعداد، بررسی ۳ و بررسی ۱ ارتباط مثبتی با متغیر وابسته توصیه دارند اما در سطح ۹۵ درصد اطمینان معنی‌دار نیستند ($P > 0.05$) و نهایتاً دو متغیر بررسی ۲ و اندازه با متغیر وابسته توصیه ارتباط منفی دارند اما در سطح ۹۵ درصد اطمینان معنی‌دار نبوده ($P > 0.05$) و با مطالعات آدل و مایسا (۲۰۱۳)؛ باروا و همکاران (۲۰۱۰) و ابوت و همکاران (۲۰۰۲) همسو و سازگار می‌باشد.

جدول ۴) ضرایب همبستگی برای متغیرها

۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
											۱.۰۰	توصیه ۱
										۱.۰۰	۰/۵۷**	حمایت ۲
										۱.۰۰	۰/۵۲**	تصدی ۳
									۱.۰۰	۰/۴۳**	۰/۴۹**	استقلال ۴
								۱.۰۰	۰/۶۱**	۰/۳۸**	۰/۴۶**	تخصص ۵
						۱.۰۰	-۰/۲۱*	-۰/۲۲*	-۰/۲۴*	-۰/۰۸۱	۰/۰۱۹	تعداد ۶
					۱.۰۰	۰/۳۴*	-۰/۰۹۲	-۰/۰۴۳	-۰/۱۶	-۰/۰۳۷	-۰/۱۱۹	اندازه ۷
				۱.۰۰	-۰/۰۷۱	۰/۰۱۹	۰/۰۲۵*	۰/۱۸۱	-۰/۱۵۱	۰/۰۱۹	۰/۲۵*	جلسه ۸
			۱.۰۰	۰/۱۵	-۰/۰۶۴	۰/۰۸۷	۰/۱۲۳	۰/۰۹۵	۰/۱۵۱	۰/۱۲۷	۰/۲۶**	انتصاب ۹
		۱.۰۰	۰/۳۱۸**	۰/۱۲۳	۰/۰۲۸	-۰/۰۱۳	۰/۱۴۷	۰/۰۱۷	۰/۰۴۲	۰/۰۸۹	۰/۱۲۲	بررسی ۱۰
	۱.۰۰	-۰/۲۵**	-۰/۳۴**	-۰/۱۳۴	۰/۰۴۸	۰/۲۲۱*	-۰/۱۸۱	-۰/۱۹۱	-۰/۰۳۴	۰/۰۱۲	-۰/۱۵۷	بررسی ۱۱
۱.۰۰	-۰/۱۸۷	-۰/۱۵۸	۰/۳۹۲**	۰/۱۲۸	-۰/۰۷۴	-۰/۰۵۳	۰/۰۷۲	۰/۲۱۸*	-۰/۲۱۲	۰/۰۵۷	۰/۱۸۷	بررسی ۱۲

ضریب همبستگی در سطح ۰/۰۵ قابل توجه است. ** ضریب همبستگی در سطح ۰/۰۱ قابل توجه است.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۴- الگوی رگرسیون

هم راستا با مطالعات ابوت و همکاران (۲۰۱۰)؛ مت زین و همکاران (۲۰۰۶) و کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) معادله رگرسیونی زیر برای بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی و میزان تأثیرگذاری هر یک از ویژگی‌ها در نظر گرفته می‌شود:

$$\begin{aligned} \text{Recommend} = & b_0 + b_1 \text{support} + b_2 \text{tenure} + b_3 \text{independence} + b_4 \text{expertise} \\ & + b_5 \text{frequency} + b_6 \text{size} + b_7 \text{meeting} + b_8 \text{appoint} + b_9 \text{review}_1 \\ & + b_{10} \text{review}_2 + b_{11} \text{review}_3 + e_i \end{aligned} \quad (1)$$

- ✓ ۰ = توصیه‌های حسابرسی داخلی که هرگز اجرا نمی‌شوند و ۱۰۰ = توصیه‌های حسابرسی داخلی که همواره اجرا می‌شوند
- ✓ حمایت = حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی (۱ = به شدت مخالف تا ۵ = به شدت موافق)
- ✓ دوره تصدی = تعداد سال‌هایی که حسابرس ارشد داخلی در موقعیت خود بوده است
- ✓ استقلال = تعداد اعضای مستقل در کمیته حسابرسی به عنوان درصدی از تعداد کل اعضا در کمیته
- ✓ تخصص = سطح دانش اعضای کمیته حسابرسی در رابطه با حسابداری و حسابرسی (۱ = ضعیف تا ۵ = عالی)
- ✓ تعداد = تعداد جلسات کمیته حسابرسی
- ✓ اندازه = تعداد اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ جلسه = تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس ارشد داخلی
- ✓ انتصاب = مشارکت کمیته حسابرسی در انتصاب و عزل حسابرس ارشد داخلی (۰ = خیر ، ۱ = بله)
- ✓ بررسی ۱ = کمیته حسابرسی برنامه، طرح‌ها و بودجه حسابرس داخلی را بررسی می‌کند (۱ = به شدت مخالف تا ۵ = به شدت موافق)
- ✓ بررسی ۲ = کمیته حسابرسی گزارشگری مالی، کنترل داخلی و تطابق حسابرس داخلی با قانون و مقررات را بررسی می‌کند (۱ = به شدت مخالف تا ۵ = به شدت موافق)
- ✓ بررسی ۳ = کمیته حسابرسی مشارکت حسابرس داخلی در مدیریت ریسک و دامنه محدودیت‌ها را بررسی می‌کند (۱ = به شدت مخالف تا ۵ = به شدت موافق)

متغیرهای کنترلی مبتنی بر نتایج مطالعات الزبان و سوان (۲۰۱۳)؛ الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)؛ کوهن و سایاگ (۲۰۱۰)؛ میهرت و یسماو (۲۰۰۷) هستند که می‌گویند حمایت مدیریت ارتباط مثبت و قابل توجهی با اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی دارد. بنابراین با نظارت بر دوره تصدی حسابرس ارشد داخلی اعتقاد بر این است

که بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد (پیزینی، لین، زیگنفرز، ۲۰۱۱؛ بیسلی و همکاران، ۲۰۰۹؛ واکر، شنکر و بارتون، ۲۰۰۲)

جدول ۵) نتایج تخمین الگوی رگرسیون

مقدار p	t	β (بتا)	نشانه مورد انتظار	متغیر
		۵/۶۷۳	-	ثابت
۰/۰۰۰	۳/۶۷۸	۰/۳۴۲	+	حمایت
۰/۰۳۲	۲/۲۶۵	۰/۲۸۷	+	تصدی
۰/۰۰۰	۴/۶۷۸	۰/۳۲۱	+	استقلال
۰/۰۱۴	۲/۶۷۳	۰/۲۱۸	+	تخصص
۰/۶۳۴	۰/۴۲۸	۰/۳۹۱	+	تعداد
۰/۳۱۲	-۰/۸۷۹	-۰/۰۶۸	+	اندازه
۰/۰۳۹	۲/۸۴۹	۰/۳۵۲	+	جلسه
۰/۰۴۲	۲/۱۱۶	۰/۱۷۳	+	انتصاب
۰/۹۷۵	۰/۰۶۱	۰/۰۰۸	+	بررسی ۱
۰/۱۶۷	-۱/۳۷۸	-۰/۱۲۱	+	بررسی ۲
۰/۰۸۲	۱/۶۵۴	۰/۱۳۹	+	بررسی ۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵ نتایج رگرسیون را ارائه می‌دهد. اهمیت کلی مدل با R^2 تعدیل شده برابر با ۰/۶۸۸ در $P < 0.01$ معنی‌دار است. ضرایب متغیرهای کنترل (حمایت $P < 0.01$ و دوره تصدی $P < 0.05$) معنی‌دار هستند. ضریب متغیر استقلال در آزمون همبستگی مثبت معنی‌دار (که فرضیه H_1 را تأیید می‌کند) را نشان می‌دهد که اظهار می‌کند وجود اعضای مستقل کمیته حسابرسی با درک بیشتر این موضوع در ارتباط است که در واقع توصیه‌های حسابرسی داخلی اجرا می‌شوند. علاوه بر این، نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که استقلال در میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی بیشتر به توصیه ($\beta = 0.321$) کمک می‌کند. نتایج رگرسیون نیز همبستگی معنی‌داری را بین ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (توصیه) و میزان دانش اعضای کمیته حسابرسی از مسائل حسابداری و حسابرسی ($P < 0.05$) نشان می‌دهد و در نتیجه H_2 را تأیید می‌کند. ضریب مثبت نشان می‌دهد که هرچه میزان دانش کمیته حسابرسی بیشتر باشد احتمال اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بیشتر است. ضریب تعداد جلسات کمیته حسابرسی مثبت است ($P > 0.05$) اما معنی‌دار نیست (H_3) را تأیید نمی‌کند. با این حال، نتایج رگرسیون بر همبستگی منفی بین اندازه کمیته حسابرسی و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی دلالت دارد، بنابراین H_4 را رد می‌کند. این نتایج هیچگونه رابطه‌ای را بین اندازه

کمیته حسابرسی و ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی نشان نمی‌دهد. این ارتباط منفی سازگار با مطالعات قبلی است (آدل و مایسا، ۲۰۱۳؛ باروا و همکاران، ۲۰۱۰) که هیچگونه ارتباطی بین اندازه کمیته حسابرسی و تعامل با حسابرسی داخلی را بیان نمی‌کنند. نتایج رگرسیون بر تأیید جزئی H_5 دلالت دارد، زیرا درحالی که یک بعد (جلسه) تعامل کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی ارتباط مثبت و معنی‌دار ($P < 0.01$) با توصیه دارد، سه بعد (انتصاب، بررسی ۱، بررسی ۳) با توصیه ارتباط مثبت دارند اما معنی‌دار نیستند، و یک بعد دارای ارتباط منفی (بررسی ۲) است. به طور خلاصه، نتایج نشان می‌دهد که تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس ارشد داخلی ارتباط مثبت و معنی‌داری با ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (توصیه) $P < 0.01$ دارند. این فرایند نشان می‌دهد که هرچه کمیته حسابرسی بیشتر با حسابرس ارشد داخلی ملاقات کند این کمیته بیشتر در مورد مسائلی که حسابرسان داخلی مواجه می‌شوند مطلع می‌شود، بیشتر درگیر بحث مربوط به توصیه و گزارش حسابرسی داخلی می‌شود و بیشتر پاسخگویی مدیریت به توصیه‌ها و یافته‌های حسابرسان داخلی را بررسی و نظارت می‌کند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که مشارکت کمیته حسابرسی در انتصاب و عزل حسابرس ارشد داخلی ارتباط مثبتی با توصیه ($P = 0.052$) دارد که نشان می‌دهد که این مشارکت توانمندسازی بیشتر حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهد و از این رو ادراکات بیشتری از اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد. به طور کلی، یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که استقلال کمیته حسابرسی و اعضای کمیته حسابرسی با آگاهی از حسابداری و حسابرسی تاثیر معنی‌داری بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی می‌گذارند. زمانی که کمیته حسابرسی (برحسب استقلال و تخصص‌های حسابرسی) بسیار مؤثر است این یافته‌ها برای نتایج مطالعات مت‌زین و همکاران (۲۰۰۶) که دریافتند حسابرسان داخلی مشارکت بیشتری در گزارشگری مالی دارند حمایت تجربی ارائه می‌دهد. از این رو، می‌توان گفت که هرچه کمیته حسابرسی مؤثرتر باشد حسابرسان داخلی بیشتر می‌توانند در گزارشگری مالی شرکت کنند و بیشتر توصیه‌های حسابرسی داخلی اجرا می‌شوند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی را بررسی می‌کند. نتایج شواهدی ارائه می‌دهند مبنی بر اینکه وجود ویژگی‌های خاص (استقلال کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، تعداد جلسات و اندازه کمیته حسابرسی) بر ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، بیان شد که با وجود اعضای مستقل در کمیته حسابرسی که بزرگترین شرکت‌کننده است کدام ویژگی در این رابطه مشارکت بیشتری دارد. این فرایند نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی دارای اعضای مستقل بیشتر حامی حسابرسی داخلی هستند و بنابراین احتمالاً بر مدیریت ریسک درون سازمان تأثیر بهتری می‌گذارند. این یافته‌ها نتایج موجود در مطالعه باروا و همکاران (۲۰۱۰) را تأیید می‌کند که نشان می‌دهند ترکیب و پشتکار کمیته حسابرسی با سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی

مرتبط است. علاوه بر این، یافته‌های تحقیق نتایج مت‌زین و همکاران (۲۰۰۶) را در رابطه با ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارزیابی حسابرسان داخلی از مشارکت آنها در حسابرسی صورت‌های مالی تأیید می‌کند که خاطر نشان می‌کند وقتی اعضای کمیته حسابرسی مستقل هستند حسابرسان داخلی مشارکت بیشتری با حسابرسی خارجی دارند. در نتیجه، می‌توان گفت که وجود کمیته حسابرسی مستقل وقوع بیشتر ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی و در نتیجه مشارکت بیشتر از حسابرسان داخلی تا حسابرسی خارجی را ترویج می‌دهد. همچنین نشان داده شد که دوره تصدی حسابرس ارشد داخلی تأثیرات ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی است. انتظار می‌رود حسابرس ارشد داخلی‌ها با دوره تصدی طولانی‌تر در مورد محیط داخلی سازمان‌های خود و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بسیار مطلع باشند. مطالعه مذکور به مطالعات و مطالعات موجود در این زمینه اضافه می‌شود و در خصوص ضرورت استانداردهایی که جنبه‌ها و ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارتباط حسابرسی داخلی را مورد خطاب قرار می‌دهد برای تنظیم‌کنندگان، منابع و پایگاه اطلاعاتی محسوب می‌شوند. مشارکت مهمی که با منابع حسابرسی داخلی انجام می‌شود با دوره تصدی حسابرس ارشد داخلی و ادارکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی مرتبط است. این مطالعه مشروط به محدودیت‌های خاصی است که فرصت‌هایی را برای مطالعات آتی فراهم می‌کند. داده‌ها از طریق بررسی حسابرس‌های ارشد داخلی جمع‌آوری گردید و به ادراک این پرسنل در خصوص میزان اجرای توصیه‌های آنها توسط حسابرسی‌ها می‌پردازد. ممکن است یک نظرسنجی با نمونه‌ای از حسابرسی‌ها تصویر متفاوتی را بر حسب اعتقادات مربوط به سطح اجرای توصیه‌های حسابرس ارشد داخلی و واقعیت موقعیت همانطور که با تغییرات منسجم تمرین ارزیابی می‌شود آشکار کند. به همین ترتیب، ممکن است عوامل جمعیت‌شناختی مانند سن و جنسیت که این مطالعه برای دربرگرفتن آن تلاش نمی‌کند بر حسب ظرفیت پاسخ‌دهندگان (یا حسابرس‌های ارشد داخلی و یا حسابرسی‌ها) برای ایجاد ادراکات مثبت و یا منفی تلاش‌های انجام شده برای مطابقت با توصیه‌ها تأثیرگذار باشد. این واقعیت که بر متغیرهایی مانند بودجه حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و مشارکت در تغییر حسابرس ارشد داخلی تمرکز شود و بررسی اینکه آیا اینها با اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در ارتباط هستند محدودیت دیگری است. در رابطه با متغیر آخر، درحالی که این مطالعه مشارکت کمیته حسابرسی در انتصاب/برکناری حسابرس‌های ارشد داخلی را ارزیابی می‌کند، اثبات نمی‌کند که آیا چنین تغییری در واقع صورت گرفته است. ممکن است این گونه تغییرات سیگنالی از حاکمیت بهبود یافته/رو به افول باشد.

فهرست منابع

- (۱) بابا جانی، جعفر، قاسم بولو، وجه الله قربانی زاده و علیرضا جوادی پور، (۱۴۰۱)، "چارچوب ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی با استفاده از روش فراترکیب"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۶)، صص ۱-۵۰.
- (۲) توانگر حمزه کلایی، افسانه و مهدی اسکافی اصل، (۱۳۹۷)، "ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، صص ۲۰۷-۱۸۷.
- (۳) دلبری راغب، محسن و علی اسماعیل زاده، (۱۴۰۲)، "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، صص ۶۹-۹۸.
- 4) Abbott, L., & Parker, S. (2000), "Auditor Selection and Audit Committee Characteristics", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), PP. 47-66.
- 5) Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. (2002), "Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement: A Study of the Efficacy of Certain Ribbon Committee Recommendations", Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=319125.
- 6) Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. (2010), "Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities", *Accounting Horizons*, 24(1), PP. 1-24.
- 7) Adams, M. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), PP. 8-12.
- 8) Adel, B., & Maissa, T. (2013), "Interaction between Audit Committee and Internal Audit: Evidence from Tunisia", *The IUP Journal of Corporate Governance*, XII(2), PP. 60-80.
- 9) Alzeban, A., & Sawan, N. (2013), "The Role of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia", *African Journal of Business Management*, 7(6), PP. 443-454.
- 10) Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), PP. 74-86.
- 11) Anderson, R., Mansi, S., & Reeb, D. (2004), "Board Characteristics, Accounting Report Integrity, and the Cost of Debt", *Journal of Accounting and Economics*, 37(3), PP. 315-342.
- 12) Archambeault, D., & DeZoort, F. (2001), "Auditor Opinion Shopping and the Audit Committee: An Analysis of Suspicious Auditor Switches", *International Journal of Auditing*, 5, PP. 33-45.
- 13) Bailey, J. (2007), "Best Practices for Internal Auditor Independence", *Internal Auditing*, 22(2), PP. 34-37.
- 14) Barrett, M. (1986), "Measuring Internal Auditing Performance", *Internal Auditing*, 2, PP. 30-35.
- 15) Barua, A., Rama, D., & Sharma, V. (2010), "Audit Committee Characteristics and Investment in Internal Auditing", *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, PP. 503-513.
- 16) Bedard, J., Chtourou, S., & Courteau, L. (2004), "The Effect of Audit Committee Expertise, Independence and Activity on Aggressive Earning Management", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2), PP. 13-35.
- 17) Bédard, J., & Gendron, Y. Y. (2010), "Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver?", *International Journal of Auditing*, 14(2), PP. 174-210.

- 18) Bryman, A., & Bell, E. (2007), "Business Research Methods (2nd ed.)", Oxford: The US: Oxford University Press Inc.
- 19) Cahill, E. (2006), "Audit Committee and Internal Audit Effectiveness in a Multinational Bank Subsidiary: A Case Study", *Journal of Banking Regulation*, 7(1/2), PP. 160–179.
- 20) Callahan, C., & Soileau, J. (2010), "Influence of Audit Committee and Internal Audit Function Effectiveness on Enterprise Risk Management Adoption", In *American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting July–August, 2010, San Francisco, USA.* Retrieved from <http://aaahq.org/AM2010/abstract.cfm?submissionID=1892>
- 21) Cohen, A., & Sayag, G. (2010), "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Organizations", *Australian Accounting Review*, 20(3), PP. 296–307.
- 22) Carcello, J., & Neal, T. (2000), "Audit Committee Characteristics and Auditor Reporting", *Accounting Review*, 75(4), PP. 453–467.
- 23) Carcello, J., Hermanson, D., Neal, T., & Riley, R. (2002), "Disclosures in Audit Committee Charters and Reports", *Accounting Horizons*, 16(4), PP. 291–304.
- 24) Carcello, J., Hermanson, D., & Raghunandan, K. (2005), "Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing", *Accounting Horizons*, 19(2), PP. 65–80.
- 25) Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009), "A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), PP. 200–220.
- 26) DeFond, M., & Francis, J. (2005), "Audit Research after Sarbanes–Oxley", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, PP. 5–30. Supplement.
- 27) DeZoort, F., & Salterio, S. (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), PP. 31–47.
- 28) DeZoort, F., Hermanson, D., Archambeault, D., & Reed, S. (2002), "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature", *Journal of Accounting Literature*, 21, PP. 38–47.
- 29) Dhaliwal, D., Naiker, V., & Navissi, F. (2010), "The Association between Accruals Quality and the Characteristics of Accounting Experts and Mix of Expertise on Audit Committees", *Contemporary Accounting Research*, 27(3), PP. 787–827.
- 30) Financial Reporting Council (FRC). (2012a), "Guidance on Audit Committees", London: FRC. Retrieved from [_www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) _Financial Reporting Council (FRC). (2012b), "The UK Corporate Governance Code", London: FRC. Retrieved from [_www.frc.org.uk](http://www.frc.org.uk) _.
- 31) Frigo, M. (2002), "A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments", Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs.
- 32) Gendron, Y., & Bedard, J. (2006), "On the Constitution of Audit Committee Effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, 31, PP. 211–239.
- 33) Goodwin, J. (2003), "The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", *International Journal of Auditing*, 7, PP. 263–278.
- 34) Goodwin, J., & Yeo, T. (2001), "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, 5(2), PP. 107–125.
- 35) Hamdan, A., Sarea, A., & Reyad, S. (2013), "The Impact of Audit Committee Characteristics on the Performance: Evidence from Jordan", *International Management Review*, 9(1), PP. 32–42.

- 36) Kalbers, L., & Fogarty, T. (1993), "Audit Committee Effectiveness: An Empirical Investigation of the Contribution Power", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), PP. 24–48.
- 37) Khanchel, I. (2007), "Corporate Governance: Measurement and Determinant Analysis", *Managerial Auditing Journal*, 22(8), PP. 740–760.
- 38) Krishnan, J. (2005), "Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis", *Accounting Review*, 80, PP. 649–675.
- 39) Krishnan, G., & Visvanathan, G. (2008), "Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors' Expertise and Conservatism", *Contemporary Accounting Research*, 25(3), PP. 827–858.
- 40) Leung, P., Cooper, B., & Perera, L. (2011), "Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit: An Australian Study", *Managerial Auditing Journal*, 26(9), PP. 794–816.
- 41) McDaniel, L., Martin, R., & Maines, L. (2002), "Evaluating Financial Reporting Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy", *The Accounting Review*, 77(Supplement), PP. 139–167.
- 42) Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006), "Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relationship with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics", *International Journal of Auditing*, 18(1), PP. 1–18.
- 43) Puri, R., Trehan, R., & Kakkar, H. (2010), "Corporate Governance through Audit Committee: A Study of the Indian Corporate Sector", *IUP Journal of Corporate Governance*, IX(1 & 2), PP. 48–56.
- 44) Raghunandan, K., Read, W., & Rama, V. (2001), "Audit Committee Composition, "Gray Director", and Interaction with Internal Auditing", *Accounting Horizons*, 15(2), PP. 105–118.
- 45) Raghunandan, K., & Rama, D. (2007), "Determinants of Audit Committee Diligence", *Accounting Horizons*, 21(3), PP. 265–280.
- 46) Sawyer, L. (1995), "An Internal Audit Philosophy", *Internal Auditor*, PP. 46–55.
- 47) Scarbrough, D., Rama, D., & Raghunandan, K. K. (1998), "Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing Canadian Evidence", *Accounting Horizons*, 12, PP. 51–62.
- 48) Soh, D., & Bennie, M. (2011), "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness, and Evaluation", *Managerial Auditing Journal*, 26(7), PP. 605–622.
- 49) Spraakman, G. (1997), "Transaction Cost Economics: A Theory of Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 17(7), PP. 323–330.
- 50) Stewart, J., & Kent, P. (2006), "Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit", *Accounting and Finance*, 46(3), PP. 387–404.
- 51) Turley, S., & Zaman, M. (2007), "Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioral Effects", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, PP. 765–788.
- 52) Van Gansberghe, C. (2005), "Internal Auditing in the Public Sector: A Consultative Forum in Nairobi, Kenya, Shores up best Practices for Government Audit Professionals in Developing Nations", *Internal Auditor*, 62(4), PP. 69–73.
- 53) Vermeer, T., Raghunandan, K., & Forgione, D. (2009), "Audit Fees at US Non-profit Organizations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), PP. 289–303.
- 54) Walker, P., Shenkir, W., & Barton, T. (2002), "Enterprise Risk Management: Putting It all together", Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- 55) Xiangdong, W. (1997), "Development Trends and Future Prospects of Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), PP. 200–204.

- 56) Zaman, M. (2001), "Turnbull—Generating undue Expectations of the Corporate Governance Role of Audit Committees", *Managerial Auditing Journal*, 16(5), PP. 5–9.
- 57) Zaman, M., & Sarens, G. (2013), "Informal Interactions between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory Evidence and Directions for Future Research", *Managerial Auditing Journal*, 28(6), PP. 495–515.
- 58) Zaman, M., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2011), "Corporate Governance, Audit Fees and Nonaudit Fees", *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1&2), PP. 165–197.
- 59) Ziegenfuss, D. (2000), "Measuring Performance", *Internal Auditor*, 57(1), PP. 36–40.
- 60) Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007), "Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses", *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(3), PP. 300–327.

Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1986436.3664>

Decision Making and Policy Influenced by Audit Committee Recommendations and Characteristics

Mostafa Heidari Haratemeh¹
Vahid Araei²

Received: 17 / July / 2023 Accepted: 31 / August / 2023

Abstract

Today, the importance of the interaction between the audit committee and the internal audit is clear and of great importance. One of the functions of the audit committees is to review and monitor the management's response to the recommendations and findings of the internal audit. The purpose of this study is to investigate the impact of the characteristics of the audit committee and the perceptions of the implementation of internal audit recommendations. Therefore, by using the data obtained from the review of senior internal auditors from the sample companies, it was concluded that the greater understanding of the implementation of audit recommendations strongly depends on the existence of independent members of the audit committee and the expertise of the members in auditing and accounting. The results showed: a) the perceptions of the implementation of internal audit recommendations are influenced by frequent meetings between the audit committee and senior internal auditors b) the greater the expertise of the members of the audit committee, the more likely the implementation of internal audit recommendations is c) the negative correlation between the size of the committee there are audits and the implementation of internal audit recommendations d) three dimensions (appointment, review 1, review 3) are positively related to the implementation of internal audit recommendations, but they are not significant e) independence and members with knowledge of accounting and auditing They have a significant impact on the implementation of internal audit recommendations.

Keywords: Audit Committee, Internal Audit, Internal Audit Recommendations, Knowledge and Experience, Size of the Committee.

1 Department of Economics, Naragh Branch, Islamic Azad University, Naragh, Iran. Corresponding Author. heidarimu@yahoo.com

2 Department of Public Administration and Public Policy, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. vah.araei@iauctb.ac.ir