

عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابداری از کار واحد حسابداری داخلی

وحید منتی*، سمانه بابائیان**

چکیده

واحد حسابداری داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای درون سازمانی حاکمیت شرکتی می‌تواند به مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابداری در اجرای وظایفشان کمک کند. طبق استانداردهای جهانی حسابداری داخلی (۲۰۲۴) کمیته حسابداری و مدیران از ذینفعان اصلی حسابداری داخلی هستند. مدیر واحد حسابداری داخلی از نظر گزارشگری زیر نظر هیئت مدیره یا کمیته حسابداری و از نظر اداری زیر نظر مدیرعامل است. بر اساس پژوهش‌های گذشته و ادبیات حرفه‌ای روشن نیست که حسابداری داخلی نیاز هر دو گروه را برآورده می‌کند یا خیر. هدف از انجام این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابداری از کار واحد حسابداری داخلی است. در همین راستا نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۸ نفر از مدیران حسابداری داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ انتخاب و آزمون شده است. ابزار جمع‌آوری داده در این پژوهش پرسش‌نامه‌ای است که با الگو گرفتن از پرسش‌نامه اولریش و همکاران (۲۰۱۹) و در نظر گرفتن شرایط کشور ایران، طراحی شده است. در نهایت نتایج با استفاده از روش رگرسیون خطی چندگانه نشان داد که هم مدیران اجرایی و هم اعضای کمیته حسابداری از نتایج کار واحد حسابداری داخلی که مربوط به اثربخشی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی است، بیشتر استفاده می‌کنند. با توجه به

* استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۱۱

نویسنده مسئول: وحید منتی

vahid_menaty@yahoo.com

** کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

DOI: 22034/arfr.2025.499194.2111

مرز مشترک استفاده دو گروه ذینفع یادشده از خدمات حسابرسی داخلی، پیشنهاد می‌شود حسابرسی داخلی برنامه‌های راهبردی را مدنظر قرار داده و بر ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی که وظیفه ذاتی آن است؛ تمرکز کند.

واژه‌های کلیدی: اعضای کمیته حسابرسی، مدیران اجرایی، اهداف حسابرسی

داخلی، کیفیت حسابرسی داخلی، ساختار حسابرسی داخلی.

مقدمه

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از سازوکارهای درون‌سازمانی اصلی حاکمیت شرکتی به حساب می‌آید. هیئت‌مدیره سازمان بورس به‌منظور تقویت سازوکارهای کنترل داخلی و جایگاه حسابرسی داخلی به‌موجب مصوبه مورخه ۱۳۹۱/۰۲/۱۶، دستورالعمل کنترل‌های داخلی را برای ناشران پذیرفته‌شده بورس و فرابورسی ایران، به تصویب رسانده است و طبق (ماده ۱۰) این دستورالعمل، تشکیل حسابرس داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی برای ناشران مذکور، الزامی شده است (سازمان بورس، ۱۳۹۱). کاربرد این الزامات در دستورالعمل حاکمیت شرکتی سازمان بورس ابلاغی ۱۴۰۱/۰۹/۲۱ مورد تأکید قرار گرفته است اما به علت نوپا بودن حسابرسی داخلی در ایران بسیاری از جنبه‌های آن ناشناخته است.

مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی، دو گروه از ذی‌نفعان استفاده از کار حسابرسان داخلی هستند. حسابرسان داخلی، هم خدمات اطمینان بخشی و هم خدمات مشاوره‌ای را برای این دو گروه تأمین می‌کنند. میزان و نوع استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار حسابرسان داخلی متفاوت است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۴؛ انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷ الف؛ اولریش و همکاران، ۲۰۱۹). نظرسنجی‌های انجام‌شده توسط مؤسسات حسابرسی بین‌المللی کی. پی. ام. جی و پی. دیلو. سی در سال ۲۰۱۷ نشان می‌دهد که سطح رضایت ذینفعان از کارکرد حسابرسی داخلی در سطح مناسبی قرار ندارد (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹). نظرسنجی موسسه حسابرسی گران ترونون از بخش مالی در سال ۲۰۲۴ نشان می‌دهد که سطح عدم رضایت از کار حسابرسی داخلی به میزان ۲۳ درصد است (گرانند ترونون، ۲۰۲۴).

در استانداردهای حسابرسی داخلی نسخه ۲۰۲۴ که اصول محور است. استانداردها برای

تحقق اصول ذیل آن‌ها قرار گرفته‌اند. هر استاندارد در سه بخش ارائه شده است. اول: الزام‌ها دوم: شرایط ضروری و سوم: ملاحظات پیاده‌سازی استاندارد. یکی از نکات اصلی این استانداردها این است که در بخش «شرایط ضروری» وظایفی برای هیئت (شامل کمیته حسابرسی) و مدیران ارشد در نظر گرفته شده است. در حقیقت شرایط ضروری برای به کارگیری و تحقق استانداردها تعامل و همکاری مستمر و دوجانبه میان واحد حسابرسی داخلی با اعضای کمیته حسابرسی و مدیران ارشد اجرایی مدنظر قرار گرفته است. این موضوع در استاندارد ۶-۳ (پشتیبانی هیئت و مدیران ارشد اجرایی) نیز مورد تأکید قرار گرفته شده است و در سرتاسر استانداردهای یادشده به چشم می‌خورد.

نظریه نمایندگی به‌طور سنتی شامل یک کارگزار و یک کارگمار است (جنسن و مک‌لینگ^۲، ۱۹۷۶؛ راس^۳، ۱۹۷۳). تیپر در سال (۱۹۸۶) یک مدل دو مرحله‌ای از این نظریه را ارائه کرده است. در این نظریه دو کارگمار و یک کارگزار وجود دارد که کارگزار باید تلاش کند تا رضایت هر دو کارگمار را تأمین کند. از آنجا که کارگماران گاهی اوقات انگیزه‌ها، اهداف و نیازهای رقابتی برای اطلاعات دارند، رابطه کارگزار - کارگمار پیچیده می‌شود. واحد حسابرسی داخلی یک کارگزار با دو کارگمار اصلی است که شامل مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی می‌باشد. حسابرسی داخلی هم فعالیت‌های اطمینان بخشی و هم فعالیت‌های مشاوره‌ای را برای هر دو ذی‌نفع فراهم می‌کند و ممکن است با وضعیتی مواجه شود که در آن باید اطلاعات خاصی را برای یکی از طرفین فراهم کند. یا هر دو کارگمار ممکن است خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای را به مقادیر مختلف بخواهند (هوس و همکاران^۴، ۲۰۱۴).

یکی از وظایف حسابرسی داخلی در هنگام تدوین برنامه سالانه حسابرسی داخلی این است که باید تعادلی بین رضایت ذی‌نفعان و ارائه خدمات باکیفیت به آن‌ها و محدودیت منابعی که در اختیار دارد، ایجاد کند زیرا خطوط دوگانه گزارشگری، یک فضای رقابتی را برای مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی ایجاد می‌کند و می‌تواند کیفیت خدمات ارائه شده را تحت تأثیر قرار دهد.

طبق استاندارد ۱۱-۳ (اطلاع‌رسانی نتایج) از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) نتایج خدمات حسابرسی داخلی باید به‌صورت دوره‌ای و در صورت تناسب برای هر کدام از خدمات حسابرسی به هیئت (هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و ...) و مدیران ارشد

اطلاع‌رسانی شود. در این اطلاع‌رسانی باید انتظارات‌های هیئت (شامل کمیته حسابرسی) و مدیریت ارشد باید در نظر گرفته شود. مدیران اجرایی مسئول نظارت بر راهبردها و عملکرد یک شرکت، برای به حداقل رساندن ریسک مرتبط با عملکرد و تضمین یک چارچوب مناسب کنترل و ارائه بازدهی معقول به سهامداران هستند. مدیران اجرایی مسئول اصلی استقرار، حفظ و نگهداری کنترل‌های داخلی هستند و بیشترین استفاده‌کنندگان از میوه نظام کنترل‌های داخلی تلقی می‌شوند. حساب‌رسان داخلی می‌توانند با داشتن عملکردی اثربخش، مدیران اجرایی را در بهبود اثربخشی کنترل‌ها و مدیریت ریسک و فرآیندهای راهبری شرکتی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان یاری رسانند (متی و زمان، ۱۳۹۸ و یی و همکاران^۵ ۲۰۰۸). هم‌چنین انتظارات مدیران اجرایی به‌طور قابل توجهی می‌تواند بر کار حساب‌رسان داخلی تأثیر بگذارد (سارنز و دیلده^۶، ۲۰۰۶). واحد حسابرسی داخلی باید به‌صورت ادواری گزارشی را در مورد موضوعات عمده مربوط به ریسک و کنترل، شامل ریسک‌های تقلب، مسائل راهبری و دیگر موضوعاتی که نیازمند توجه مدیران ارشد و یا هیئت‌مدیره است، ارائه کند (استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی، ۲۰۲۴).

کمیته حسابرسی بر حوزه‌های گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و حسابرسی مستقل تمرکز دارد، خصوصاً هنگامی که تمرکز حسابرسی داخلی بر کنترل‌های داخلی افزایش می‌یابد، استفاده کمیته حسابرسی از عملکرد حساب‌رسان داخلی نیز افزایش می‌یابد (آبوت و همکاران^۷، ۲۰۱۰؛ نمونه منشور کمیته حسابرسی انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۱۷ ب). یک ارتباط خوب بین کمیته حسابرسی با حساب‌رسان داخلی سبب کاهش تقارن اطلاعاتی بین این دو گروه می‌شود و کمیته حسابرسی می‌تواند وظایف نظارتی خود را به‌صورت اثربخش انجام دهد (رافوناندان و همکاران^۸، ۲۰۰۱). هم‌چنین کمیته حسابرسی وظیفه‌ی تعیین، ارزیابی و برکناری حساب‌رسان داخلی را بر عهده دارد و می‌تواند بر عملکرد حساب‌رسان داخلی تأثیر بگذارد (کریستوفر^۹، ۲۰۰۹). در این پژوهش با الگو گرفتن از پژوهش (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹)، عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد حسابرسی داخلی را در سه حوزه اهداف، کیفیت و ساختار واحد حسابرسی داخلی مورد مطالعه قرار گرفته است و پرسش‌های پژوهش بر مبنای این سه بخش طراحی شده است؛ که عبارت‌اند از ۱- اهداف حسابرسی داخلی شامل الف- اثربخشی کنترل‌های داخلی ب- مدیریت ریسک و ج- برنامه‌های راهبردی شرکت است؛

و ۲- معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی در این پژوهش شامل (الف- استقلال حسابرس و ب- رعایت استانداردهای حرفه‌ای کار حسابرسی داخلی) و ۳- ساختار حسابرسی (در دو بعد الف- منع یابی (کارکنان حسابرسی در استخدام/ برون‌سپاری/ هم‌سپاری) و ب- برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت) در نظر گرفته شده است.

طبق پژوهش نیکبخت و متی (۱۳۹۷) چالش‌های فراوانی برای حسابرسی داخلی مطرح شده است که بخش عمده آن‌ها با توجه به پژوهش قبلی نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷) با وجود گذشت حدود ۲۰ سال تاکنون مرتفع نشده اند. پشتیبانی ناکافی مدیران ارشد و ارتباط نامتقارن میان واحد حسابرسی داخلی با مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از جمله این موانع برشمرده شده است. در صورتی که بتوان زمینه‌های مشترک استفاده این دو گروه ذینفع حسابرسی داخلی پیدا و بر آن تمرکز کرد آنگاه می‌توان حسابرسی داخلی را اثربخش‌تر اجرا کرد. با عنایت به آنکه در پژوهش‌های داخلی قبلاً این ابعاد موردبررسی قرار نگرفته است. لذا در این پژوهش این موضوع موردبررسی قرار گرفته است.

با این تفاسیر پرسش اصلی پژوهش این است که چه عواملی بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

در ادامه مقاله ارتباط میان واحد حسابرسی داخلی با مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی تبیین می‌شود و سپس نظریه‌های مبنای این پژوهش ارائه می‌شود. به دنبال آن پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی ارائه شده و پس از ارائه روش تحقیق و گردآوری داده، با استفاده از تحلیل داده، نتایج پژوهش ارائه شده و در پایان نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پرسش‌ها

رابطه بین واحد حسابرسی داخلی و مدیران اجرایی

حسابرسان داخلی می‌توانند با داشتن عملکردی اثربخش، مدیران اجرایی را در بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک و فرآیندهای راهبری شرکتی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان یاری رسانند (عباسیان، ۱۳۹۸؛ یی و همکاران، ۲۰۰۸). عملکرد واحد حسابرسی داخلی به مدیریت در بهبود کنترل‌های داخلی در رابطه با عملیات، گزارش دهی و تطابق کمک می‌کند (جاسمی، ۱۳۹۸). هم‌چنین انتظارات مدیران اجرایی به‌طور قابل توجهی می‌تواند بر کار حسابرسان داخلی تأثیر بگذارد (سارنز و دیلید، ۲۰۰۶). واحد

حسابرسی داخلی باید به صورت ادواری گزارشی را در مورد موضوعات عمده مربوط به ریسک و کنترل، شامل ریسک‌های ثقل، مسائل راهبری و دیگر موضوعاتی که نیازمند توجه مدیران ارشد و یا هیئت مدیره است، ارائه کند (استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی، ۲۰۲۴). طبق اصول سازمان مدیریت، کنترل یکی از پنج نقش اصلی مدیریت است. طبق متون حسابداری، مدیران مسئولیت استقرار، نگهداری و ارتقای کنترل‌های داخلی را بر عهده دارند. با توجه به جایگاه و نقش، مدیران اجرایی بیشترین استفاده‌کنندگان از محصول سیستم کنترل داخلی هستند. حساب‌رسان داخلی جزئی از نظام کنترل‌های داخلی هستند که بر کنترل‌های داخلی نظارت کرده و طبق تعریف حسابرسی داخلی، توصیه‌های برای بهبود آن ارائه می‌کنند (استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی، ۲۰۲۴). همچنین طبق نظریه نمایندگی که در ادامه ارائه شده است؛ حسابرسی داخلی به عنوان سازوکاری برای نظارت مؤثر و از میان بردن ناقربینگی اطلاعات استفاده می‌شود. حسابرسی داخلی یکی از سازوکارهایی است که می‌تواند برای مدیریت مسائل نمایندگی در سطوح مختلف شرکت، مدیران ارشد را یاری دهد. با این توضیح پرسش اول به شرح زیر طرح می‌شود:

• **پرسش اول:** مدیران اجرایی از کدام بخش از کار حساب‌رسان داخلی در حوزه

اهداف که شامل اثربخشی کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و برنامه‌های

راهبردی است، استفاده بیشتری می‌کنند؟

اصل دوم و هفتم از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) بیان می‌کند که واحد حسابرسی داخلی باید مستقل باشد و حساب‌رسان داخلی باید در انجام کارهای خود واقع بین باشند. استقلال عنصر اساسی از حسابرسی است به طوری که احترام و پذیرش نظرهای حساب‌رسان داخلی به استقلال آن‌ها در سازمان از واحدهای اجرایی بستگی دارد؛ بنابراین در این پژوهش به بررسی پرسش زیر نیز پرداخته می‌شود:

• **پرسش دوم:** میزان استقلال واحد حسابرسی داخلی بر استفاده مدیران اجرایی از

کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) در واقع بیانیه‌های رسمی حرفه‌ای منتشر شده توسط هیئت استانداردهای حسابرسی داخلی بین‌المللی که الزامات انجام طیف گسترده‌ای از فعالیت حسابرسی داخلی و ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی را تعیین

می‌کند. پیروی از این استانداردها کیفیت خدمات حسابرسی داخلی را تضمین می‌کند؛ بنابراین در این پژوهش بررسی می‌کنیم که:

- **پرسش سوم:** میزان انطباق کار حسابرسان داخلی با استانداردهای حسابرسی داخلی بر استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

در سازمان‌ها اغلب وظایف حسابرسی داخلی توسط کارکنان خود سازمان انجام می‌شود که در واقع در این حالت می‌گویند واحد حسابرسی داخلی درون‌سپاری یا در استخدام است. برخی از شرکت‌ها حسابرسی داخلی خود را به‌طور کامل برون‌سپاری می‌کنند و برخی از شرکت‌ها تنها جزئی از وظایف حسابرسی داخلی را برون‌سپاری می‌کنند که اغلب به‌عنوان هم‌سپاری از آن یاد می‌شود. انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۸) در مقاله موضع خود و همچنین ارباب سلیمانی و متی (۱۳۹۶) اعتقاد دارند که منع یابی می‌تواند در اثربخشی و پذیرش گزارش‌های حسابرسی داخلی مؤثر باشد؛ بنابراین در این پژوهش بررسی می‌کنیم که:

- **پرسش چهارم:** منع یابی (کارکنان حسابرسی در استخدام/ برون‌سپاری/ هم‌سپاری)، واحد حسابرسی داخلی بر استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

طبق اصل دهم از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) مدیر واحد حسابرسی داخلی باید واحد حسابرسی داخلی را به‌گونه‌ای اثربخش مدیریت کند تا ارزش آفرینی برای سازمان محقق شود. واحد حسابرسی داخلی هنگامی برای سازمان و ذینفعان آن ارزش آفرین است که راهبردها، هدف‌ها و ریسک‌ها را مورد توجه قرار دهد، راه‌های بهبود فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را پیشنهاد کند و خدمات اطمینان بخشی، واقع‌بینانه و سودمندی را عرضه نماید. همچنین مدیر واحد حسابرسی داخلی باید تلاش کند که واحد حسابرسی داخلی هدف‌ها و مسئولیت‌های مندرج در منشور حسابرسی داخلی را محقق سازد و از الزامات و استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای پیروی کنند و مسائل و روندهایی را مورد توجه قرار دهند که می‌تواند بر سازمان متبوع اثرگذار باشد. طبق اصل دوازدهم از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) مدیر حسابرسی داخلی مسئول پیروی از استانداردهای جهانی و بهبود عملکرد است. مدیر حسابرسی داخلی باید با

نظرسنجی‌های دوره‌ای از هیئت و مدیران ارشد اجرایی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی را بهبود بخشد. در این پژوهش بررسی می‌کنیم که:

- **پرسش پنجم:** اجرای برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت بر استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

رابطه بین واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی

طبق واژه‌نامه استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) کمیته حسابرسی به‌عنوان «هیئت» در نظر گرفته شده است. در سرتاسر استانداردهای یادشده برای تحقق مأموریت‌های حسابرسی داخلی ارتباط تنگاتنگی میان حسابرسی داخلی و هیئت (کمیته حسابرسی) تعریف شده است. واحد حسابرسی داخلی باید برنامه سالانه مصوب هیئت مدیره شامل هرگونه وظایف و پروژه‌های مورد درخواست کمیته حسابرسی را اجرا کند و گزارش نتایج بررسی و ارزیابی مستمر و اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را به کمیته حسابرسی ارائه کند (نمونه منشور حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). وظایف کمیته حسابرسی عمدتاً بر حوزه‌های گزارش مالی، کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک، رعایت و حسابرسی مستقل تمرکز دارد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰؛ نمونه منشور کمیته حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷ ب). برای انجام وظایف مختلف کمیته حسابرسی، اعضای آن به اطلاعات خاصی نیاز دارند، بنابراین آن‌ها باید گاهی اوقات بر گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی تکیه کنند.

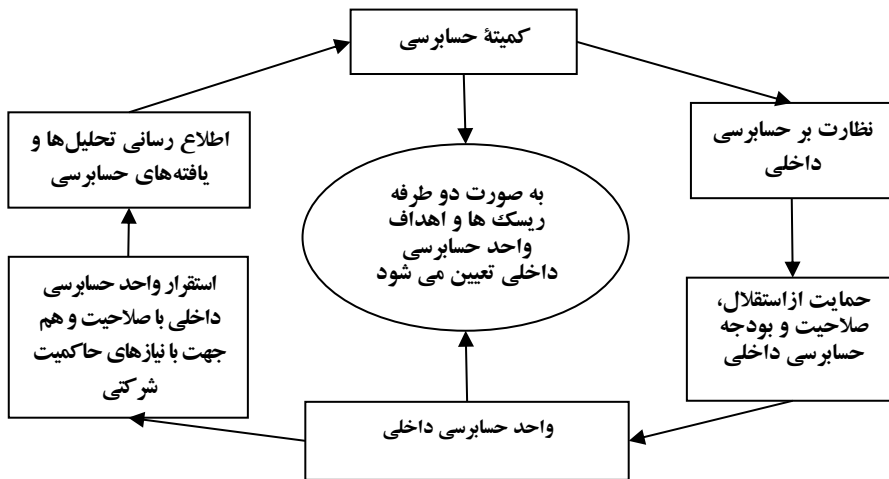
هنگامی که کمیته حسابرسی تعامل نزدیکی با واحد حسابرسی داخلی دارد، عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند کاهش می‌یابد و کمیته حسابرسی می‌تواند مسئولیت‌های نظارت خود را به‌طور مؤثرتری انجام دهد. اطلاعات مفید کمیته حسابرسی می‌تواند به واحد حسابرسی داخلی در تخصیص بهینه منابع کمک کند (آرنا و ازون، ۲۰۰۹).

حسابرسان داخلی باید به‌صورت بی‌طرفانه (واقع‌بینانه)، اطلاعات و پشتیبانی برای کمیته حسابرسی را ارائه نمایند و کمیته حسابرسی از سوی دیگر، باید کار حسابرسان داخلی را ارزیابی و نظارت کند؛ بنابراین وظیفه واحد حسابرسی داخلی است که توسعه حرفه‌ای خود را حفظ کند تا اطمینان یابد که کمیته حسابرسی به‌درستی راجع به مدیریت ریسک سازمان، کنترل و نظارت و اهداف راهبردی سازمان آگاه است. حسابرسی داخلی یک

فعالیت اثربخش و مؤثر است که به کمیته حسابرسی در جهت ارزش افزایی سازمان کمک می‌کند تا به اهداف نظارتی خود دست یابد (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹).

کمیته حسابرسی می‌تواند پیشنهاد عزل و نصب مدیر حسابرسی داخلی را به هیئت مدیره ارائه کند و به واحد حسابرسی داخلی برای شناسایی شرایط مورد نیاز کمک کند همچنین کمیته حسابرسی می‌تواند به حسابرسی داخلی برای برقراری ارتباط با مدیران سازمان و هیئت مدیره کمک کند (کی پی‌ام جی، ۲۰۰۶).

بنیاد پژوهشی بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) در گزارش پیکره عمومی دانش^{۱۱} (CBOK)، ارتباط دوطرفه میان حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی داخلی را به شرح شکل ۱ ارائه داده است (ریتنبرگ^{۱۲}، ۲۰۱۶، ۳):



شکل ۱- ارتباط میان حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی

با این توجه به رابطه کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، پرسش‌های پژوهش مرتبط با عوامل مؤثر بر استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی مشابه با عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی به شرح زیر مطرح می‌شود:

- **پرسش ششم:** اعضای کمیته حسابرسی از کدام بخش از کار حساب‌رسان داخلی در حوزه اهداف که شامل اثربخشی کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و برنامه‌های راهبردی است، استفاده بیشتری می‌کنند؟
- **پرسش هفتم:** استقلال واحد حسابرسی داخلی بر استفاده از اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟
- **پرسش هشتم:** میزان انطباق کار حساب‌رسان داخلی با استانداردهای اجرایی حسابرسی داخلی بر استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟
- **پرسش نهم:** منبع یابی (کارکنان حسابرسی در استخدام/ برون‌سپاری/ هم‌سپاری)، واحد حسابرسی داخلی بر استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟
- **پرسش دهم:** برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت بر استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد؟

نظریه نمایندگی

رابطه نمایندگی را می‌توان به‌عنوان قراردادی بین مالکان سازمان و مدیران ارشد آن تعریف کرد. مدیران به‌عنوان نماینده با سازمان همکاری می‌کنند تا خدماتی را از طرف مالکان انجام دهند که برخی از اختیارات تصمیم‌گیری را به مدیران تفویض می‌کنند. این اختیارات می‌تواند توسط مدیران برای تأمین منافع شخصی خود مورد سوءاستفاده قرار گیرد؛ بنابراین، وجود کمیته‌های حسابرسی و حساب‌رسان مستقل و داخلی به سازمان در بهبود عملکرد خود کمک می‌کند و همچنین تضمین می‌کند که مدیران برنامه‌های خود را طبق رویه‌ها انجام می‌دهد (آدامز، ۱۹۹۴). پیورسم و پامفری^{۱۳} (۲۰۰۵) حساب‌رسان داخلی را به‌عنوان نمایندگان و ناظرانی برای طیف وسیعی از کاربران حسابرسی داخلی از جمله هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیران ارشد در نظر گرفتند. حساب‌رسان داخلی اغلب توسط مدیران ارشد استخدام می‌شوند، اما درعین حال، آن‌ها نمایندگان هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی نیز هستند که به توانایی حساب‌رسان داخلی در ارزیابی کار مدیران ارشد اعتماد

دارند. یکی از نظریه‌های که به وجود آمدن حسابرسی داخلی را توضیح می‌دهد نظریه (نمایندگی) است؛ یعنی با توجه به مسائل نمایندگی در سطوح مختلف شرکت؛ واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به نظارت مؤثر هیئت‌مدیره (از طریق کمیته حسابرسی) و مدیران ارشد منتج شود و ناقرینگی اطلاعات را کاهش دهد. حسابرسان داخلی، به‌عنوان نمایندگان اعضای سازمان، به حمایت آن‌ها نیاز دارند. وجود یک کمیته حسابرسی اثربخش در سازمان، استقلال حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد و همچنین، دخالت‌های مدیران ارشد را چه در حوزه حسابرسی داخلی و چه در عملکرد آن کاهش می‌دهد. به‌عنوان مثال، مشکل مربوط به توانایی نفوذ مدیران ارشد بر استخدام و حقوق آینده حسابرسان داخلی با داشتن یک کمیته حسابرسی به‌عنوان مرجع مطلق برای انتصاب و برکناری مدیر ارشد حسابرسی حل خواهد شد. نمونه بارز دیگری از حمایت اعضای سازمان زمانی رخ می‌دهد که مدیران ارشد از همه بخش‌ها بخواهد توصیه‌های حسابرسی داخلی را انجام دهند (اندیا و حنیفا^{۱۴}، ۲۰۱۳).

یک کارگزار و دو کارگمار

به‌طور هم‌زمان حمایت یا اختصاص دادن خود به دو مسئولیت، فعالیت یا افراد متفاوت اغلب دارای تناقض است. در کتاب مقدس عیسی مسیح در مورد این عبارت آمده است که هیچ انسانی نمی‌تواند به دو ارباب خدمت کند. اگر شخصی یا واحدی تلاش می‌کند که به دو ارباب خدمت کند، باید سعی کند که به دو ارباب وفادار باشد و رضایت هر دو را جلب کند (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹).

موقعیت حسابرسی داخلی به‌عنوان «خدمت به دو ارباب»^{۱۵} یعنی مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی می‌تواند منجر به ایجاد تضاد در اولویت‌های واحد حسابرسی داخلی شود. مدیر واحد حسابرسی داخلی از نظر گزارشگری زیر نظر هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی و از نظر اداری و عملیات روزمره‌ای که انجام می‌دهد زیر نظر مدیرعامل می‌باشد (منشور بین‌المللی حسابرسی داخلی انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷ الف). در واقع یکی از مسائل سخت و دشواری که واحد حسابرسی داخلی با آن مواجه است داشتن دو ذی‌نفع داخلی است که باید نیازهای آن‌ها را برآورده سازد. در واقع حسابرسی داخلی یک کارگزار است که دو کارگمار (کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی) دارد؛ بنابراین می‌بایست خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای را متناسب با نیازهای مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی فراهم آورد. به‌طور مثال

ممکن است مدیران اجرایی خواهان مشاوره و یا اطلاعات استراتژیک (راهبردی) بیشتر و خدمات اطمینان دهی کمتر باشند در صورتی که کمیته حسابرسی خدمات اطمینان بخشی بیشتر و مشاوره‌ای کمتری تقاضا کند (هوس و همکاران، ۲۰۱۴). موضوعی که اهمیت دارد این است که واحد حسابرسی داخلی بتواند با توجه به منابع محدودی که در اختیار دارد، رضایت هر دو ذی‌نفع را برآورده سازد (استوارت و سوبرامانیام^{۱۶}، ۲۰۱۰).

پیشینه

با توجه به بررسی‌های انجام‌شده، پژوهشی در ایران که به‌طور مستقیم به این موضوع پرداخته باشد، ملاحظه نشده است اما پژوهش‌هایی که به‌طور غیرمستقیم می‌تواند به موضوع این پژوهش نزدیک باشد، در این قسمت ارائه شده است:

سیار و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بیان کردند که عملکرد حسابرسی داخلی، مدیران اجرایی را در بهبود کنترل داخلی در تمامی فرآیندهای سازمان یاری می‌کند و سبب بهبود مدیریت دارایی‌ها و کاهش هزینه‌ها، حداکثر کردن منافع و دست‌یابی به منافع بلندمدت می‌شود.

جامعی و جعفری (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، به این نتیجه رسیدند که بین ویژگی‌های مدیریت ارشد، حمایت مدیریت از واحد حسابرسی داخلی و کاهش نفوذ مدیریت در انتصاب رئیس واحد حسابرسی داخلی با اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

منتی و شهبازی (۱۴۰۲) در پیمایش مدیران حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی نشان دادند که نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی دارد.

پراویت و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۹)، در پژوهش خود بیان کردند که تمرکز کار حسابرسی داخلی بر بخش‌هایی است که تقلب یا ضعف بااهمیت را شناسایی می‌کنند و اثربخشی کنترل‌ها، مدیریت ریسک و فرایندهای حاکمیت را بهبود می‌بخشند.

کاستانهریا و همکاران^{۱۸} (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان هدف شناسایی عوامل مرتبط با به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت

ریسک بنگاه، به این نتیجه رسیدند که در برنامه سالانه حسابرسی‌ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت‌های بین‌المللی و شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار پرتغال از لحاظ آماری قابل ملاحظه است.

آبوت و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که هنگامی که حسابرسی داخلی دارای یک رابطه گزارشگری دوگانه برای مدیران ارشد و اعضای کمیته حسابرسی است. این گزارش به دو ذی‌نفع مختلف، منجر به تقسیم تمرکز و منابع توسط حسابرسی داخلی می‌شود که سبب کاهش رضایت هر دو ذی‌نفع از عملکرد حسابرسی داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و برای کاهش این تقارن اطلاعاتی باید یک رابطه متعادل بین مدیریت اجرایی و مدیریت ریسک و واحد حسابرسی داخلی ایجاد شود.

روسی و بریوت^{۱۹} (۲۰۱۴)، ذی‌نفعان (اجراکنندگان، استفاده‌کنندگان و استانداردارد گذاران) حسابرسی داخلی که شامل حسابرسان داخلی، اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و رهنمودهای انجمن حسابرسان داخلی بود را در کلنادا مورد مطالعه قرار دادند. بر اساس ۵۶ مصاحبه انجام‌شده، آن‌ها نیز نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذی‌نفعان مختلف دارای جنبه‌های متفاوتی است. حسابرسان مستقل بر «استقلال»، «صلاحیت» و «ارزیابی کنترل‌های داخلی» تأکید داشته‌اند. اعضای کمیته حسابرسی بر «ارائه خدمات مشاوره‌ای»، «ارتباطات نزدیک با مدیریت» تأکید نموده بودند. حسابرسان داخلی «ارائه راه‌حل به‌منظور تسکین و مدیریت ریسک»، «ارتباطات خوب با مدیریت»، «اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی»، «شناخت عمیق از کسب‌وکار شرکت»، «داشتن مهارت‌های ارتباطی»، «سخت‌کوشی و دقت»، «بی‌طرفی»، «قضاوت حرفه‌ای»، «مهارت‌های تحلیلی» و «مهارت‌های متنوع» را نشانه‌هایی از کیفیت حسابرسی داخلی، عنوان نموده بودند.

الزبان و ساوان^{۲۰} (۲۰۱۵)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی در اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج آنان حاکی از آن است که ادراک از اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تحت تأثیر جلسات مکرر کمیته حسابرسی با حسابرسان داخلی است.

سیگو^{۲۱} (۲۰۱۵، ۷)، در گزارش پژوهش CBOK، بیان کردند که به اعتقاد رؤسای واحد حسابرسی داخلی (۲/۶۴۱ نفر) فعالیت‌های حسابرسی داخلی که دارای بیشترین ارزش افزوده (از دید رؤسای حسابرسی داخلی) هستند، به شرح جدول ۱- گزارش شده‌اند:

جدول ۱- فعالیت‌های حسابرسی داخلی دارای بیشترین ارزش افزوده (CBOK, 2015)

رتبه	شرح فعالیت	نوع فعالیت	درصد
۱	اطمینان بخشی پیرامون فرایند اثربخشی کنترل‌های داخلی	اطمینان بخشی	۸۶
۲	توصیه و پیشنهاد جهت بهبود عملیات تجاری	بینش	۵۵
۳	اطمینان بخشی پیرامون فرایند مدیریت ریسک	اطمینان بخشی	۵۳
۴	اطمینان بخشی پیرامون فرایند رعایت قوانین و مقررات	اطمینان بخشی	۵۰
۵	توجه دهی و مشاوره به مدیریت	بی طرفانه	۴۰
۶	شناسایی ریسک‌های نوظهور	بینش	۳۷
۷	اطمینان بخشی پیرامون فرایند راهبری بنگاه	اطمینان بخشی	۳۷
۸	بازرسی و کشف تقلب	بی طرفانه	۲۹
۹	توجه دهی و مشاوره به کمیته حسابرسی	بی طرفانه	۲۸

کارچلو و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان ارزیابی مدیریت از استفاده از واحد حسابرسی داخلی با راهبرد پرورش مدیر، به این نتیجه رسیدند که واحدهای حسابرسی داخلی که دارای سیاست راهبرد پرورش مدیر هستند؛ مدیران اجرایی توصیه‌ها و گزارش‌های آن‌ها را بهتر می‌پذیرند.

تروتمن و دانکن^{۲۳} (۲۰۱۸) در مصاحبه عمیق با ۳۶ نفر از ذینفعان مختلف حسابرسی داخلی نشان دادند که این ذینفعان جنبه‌های مختلف از حسابرسی داخلی را نشانه کیفیت حسابرسی داخلی می‌دانند. آن‌ها نشان دادند اعضای کمیته حسابرسی بیشتر بر جنبه خروجی‌ها اتکا دارند در حالی که مدیران اجرایی بیشتر بر پیامدها تمرکز دارند.

اولریش و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد واحد حسابرسی داخلی به این نتیجه رسیدند که از نقطه نظر مدیران حسابرسی داخلی، هنگامی که هدف گزارش‌های حسابرسی داخلی مربوط به اثربخشی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی است، مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی بیشتر استفاده می‌کنند. از سوی دیگر، مدیران حسابرسی داخلی چنین نظری داشتند که اعضای کمیته حسابرسی وقتی هدف گزارش‌ها مربوط به برنامه‌های

راهبردی و مدیریت ریسک است، از نتایج کار واحد حسابرسی داخلی بیشتر استفاده می‌کنند. نتایج پژوهش آن‌ها همچنین نشان داد که برنامه‌های راهبردی شرکت برای مدیران اجرایی و همچنین اعضای کمیته حسابرسی مناسب است.

چانگ^{۲۴} و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر اهداف عملیاتی و تطبیق (رعایت قوانین و مقررات)، به این نتایج دست یافتند که عملکرد واحد حسابرسی داخلی به مدیریت در بهبود کنترل داخلی در مورد عملیات، گزارش دهی و تطبیق کمک می‌کند.

نتیجه پژوهش‌هایی که در بالا به آن‌ها اشاره شد نشان می‌دهد که پرداختن گزارش‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، امور راهبردی یا مدیریت ریسک بر نحوه استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی مؤثر است. اعضای کمیته حسابرسی بیشتر علاقه‌مند به کار واحد حسابرسی داخلی درباره اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی شرکت هستند. مدیران هنگامی که حسابرسان داخلی را به‌عنوان شرکای خود می‌بینند بیشتر از کار آن‌ها استفاده می‌کنند. استقلال واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان مؤلفه مهمی برای اتکای کار توسط کمیته حسابرسی قلمداد می‌شود. کمیته حسابرسی معمولاً گزارش‌های حسابرسی داخلی را به‌عنوان نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی داخلی می‌داند درحالی که پیامدها توسط مدیران اجرایی بیشتر به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی در نظر گرفته می‌شود. طبق استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی ۲۰۲۴، تعامل حسابرسی داخلی با کمیته و مدیران اجرایی برای تحقق اهداف و مأموریت‌های حسابرسی داخلی لازم و ضروری است. درحالی که با توجه به آنکه واحد حسابرسی داخلی از نظر پاسخگویی عملیاتی زیر نظر کمیته و هیئت‌مدیره است و از نظر اداری زیر نظر مدیران اجرایی است؛ اجرای صحیح وظایف و مسئولیت‌ها و برآورده کردن رضایت هر دو گروه چالش‌برانگیز است.

روش‌شناسی

در این پژوهش به دنبال مشخص کردن موقعیت ناشناخته درباره ارتباط میان حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی و مدیران ارشد از منظر نحوه استفاده دو گروه یادشده از کار حسابرسی داخلی هستیم. جامعه آماری این پژوهش با توجه به ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل

داخلی سال ۱۳۹۱/۰۲/۱۶، مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ می‌باشد که مشخصات واحد حسابرسی داخلی آن‌ها به سازمان بورس اوراق بهادار اعلام شده است. بر اساس اطلاعیه عمومی سازمان بورس منتشرشده از طریق سامانه کدال در تاریخ ۱۴۰۱/۰۱/۳۱ با عنوان «سهام شناور» مربوط به سال ۱۴۰۰ ناشرانی که مشمول دستورالعمل کنترل‌های داخلی مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ (الزام به استقرار واحد حسابرسی داخلی) می‌باشند، تعداد ۵۵۰ نماد درج شده است. در پژوهش‌های پیمایشی مسئله اصلی این است که مشارکت کنندگان نسبت به موضوع مورد مطالعه آگاهی کافی داشته باشند (اسپیکل و ویدینر، ۲۰۱۸). طبق استاندارد استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) مدیران حسابرسی داخلی مسئول مدیریت فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت ارزش‌آفرینی و برنامه‌ریزی مؤثر حسابرسی داخلی و تهیه گزارش‌های حسابرسی داخلی هستند. به این ترتیب برای مدیران حسابرسی داخلی بسیار بااهمیت است که بتوانند کار را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنند که نیازهای ذی‌نفعان خود را تأمین نمایند؛ بنابراین انتخاب آن‌ها به‌عنوان جامعه هدف می‌تواند اطلاعات مربوطی نسبت به پژوهش را فراهم آورد.

به دلیل اینکه جامعه آماری پژوهش حاضر محدود (تعداد ۵۵۰ شرکت) است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول حجم نمونه در جوامع محدود و به شرح معادله ذیل استفاده شده است (مؤمنی و قیومی، ۱۳۸۶):

$$n = \frac{Nt^2\delta^2}{d^2(N-1)+t^2\delta^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه فوق:

n : بیانگر اندازه نمونه

t : مقدار استانداردشده در واحد متناظر با سطح اطمینان که در سطح اطمینان ۹۵

درصد، $1/96=t=Z$

δ : انحراف معیار $=0/667$ با توجه به فرمول ارائه‌شده توسط مؤمنی و قیومی (۱۳۸۶)،

(۲۲۰) با توجه به طیف پاسخ‌های پرسشنامه (پنج‌درجه‌ای) میزان انحراف معیار معادل $0/667$ در نظر گرفته شده است.

$$\delta = \frac{\max(xi) - \min(xi)}{\max(xi) + \min(xi)} = \frac{5-1}{6} = 0/667 \quad \text{رابطه (۲)}$$

N: اندازه جامعه=۵۵۰

d: خطای برآوردی نمونه برابر با ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است.

$$n = \frac{550(1/96)^2(0/667)^2}{(0/1)^2(550-1)+(1/96)^2(0/667)^2} = 131 \quad \text{رابطه (۳)}$$

به این ترتیب تعداد نمونه آماری با مفروضات فوق، حداقل ۱۳۱ مشارکت کننده برآورد گردیده است. نمونه انتخابی در این پژوهش ۱۳۸ نفر از مدیران حسابرسی داخلی (حدود ۲۵٪ جامعه) شرکت های بورسی و فرابورسی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ انتخاب شده است.

روش گردآوری داده

به منظور جمع آوری نظر کارشناسان، از ابزار پرسشنامه استفاده شده است و داده های مورد نظر از طریق توزیع و جمع آوری پرسش نامه به دست آمده است. ابتدا بر اساس پژوهش اولریش و همکاران (۲۰۱۹) و تطبیق آن با شرایط ایران پرسشنامه اولیه استخراج شد. سپس پرسش نامه یاد شده در اختیار ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی قرار گرفت و پس از کسب بازخورد از آن ها پرسشنامه اصلاح شد. سپس پرسشنامه الکترونیکی مدون شد. پیوند الکترونیکی آن در تارنمای فرم افزار (ارائه دهنده خدمات پرسشنامه آنلاین) ایجاد و پیوند آن جهت ارسال به مدیران حسابرسی داخلی ایجاد شده است.

صحت سنجی پرسش نامه

برای ارتباط با مدیران حسابرسی داخلی و ارسال پرسش نامه برای آن ها و اینکه پرسش نامه دقیقاً توسط خود مدیران حسابرسی داخلی تکمیل شود؛ ابتدا به سایت بورس اوراق بهادار مراجعه شده است و فهرست شرکت هایی که قرار بود با آن ها تماس حاصل شود، استخراج شده است. در مرحله ی بعد به سایت کدال مراجعه شد و مشخصات مدیران حسابرسی داخلی از آن استخراج شد و سپس از سایت شرکت ها، شماره تماس آن ها استخراج شد و از طریق تماس با اپراتور تلفن شرکت و داشتن اطلاعات مدیران حسابرسی داخلی به مدیران حسابرسی داخلی دسترسی حاصل شده است و سپس با گفتگوی تلفنی و ایجاد کانال ارتباطی از طریق پیام رسان ها (مثل، پیامک، واتس آپ یا ...) و یا آدرس ایمیل آن ها، پرسش نامه برای آن ها ارسال شد و با همکاری خوب مدیران حسابرسی داخلی ۱۳۸ پرسش نامه تهیه شده است. مدت زمان جمع آوری

داده‌ها در حدود پنج ماه به طول انجامید. ذکر این نکته ضرورت دارد که برای بالا بردن نرخ پاسخ‌ها، به پیگیری‌های بیشتری برای تکمیل پاسخ‌ها توسط پژوهشگران به عمل آمده است. این پیگیری‌ها شامل تماس تلفنی با شرکت، ایمیل و پیامک یادآوری و یا تماس تلفنی با مدیران حسابرسی داخلی، خلاصه می‌گردد.

عناصر پرسش‌نامه

پرسشنامه پژوهش برای شناسایی عوامل مؤثر بر استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی تهیه شده است و شامل شش بخش به شرح زیر است: بخش اول اطلاعات کلی (جمعیت شناختی) در مورد پاسخ‌دهندگان (جنسیت، مدارک دانشگاهی، تجربه کاری، سمت شغلی، نوع فعالیت شرکت) را جمع‌آوری کرده است. بخش دوم میزان استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد واحد حسابرسی داخلی را ارزیابی کرده است. بخش سوم بر عوامل مؤثر بر استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد واحد حسابرسی داخلی در بخش اهداف حسابرسی شامل (اثربخشی کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و برنامه‌های راهبردی) تمرکز کرده است. بخش چهارم بر عوامل مؤثر بر استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی در بخش کیفیت حسابرسی داخلی شامل (استقلال و اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی) متمرکز است.

بخش پنجم بر عوامل مؤثر بر استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی در بخش منبع‌یابی و بهبود و تضمین کیفیت تمرکز کرده است. بخش ششم آن‌هم پرسش‌هایی طراحی شده است که برای اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی که در پژوهش‌های گذشته بر استفاده از کار حسابرسی داخلی مؤثر بوده است (مثل اولریش و همکاران، ۲۰۱۹) از آن استفاده شده است.

برای اندازه‌گیری پاسخ‌های واصله از طیف لیکرت ۵ درجه‌ای استفاده شده است که نحوه نمره دهی به پاسخ‌ها طبق جدول ۲ بوده است.

جدول ۲- طیف لیکرت ۵ درجه‌ای

گزینه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
امتیاز	۵	۴	۳	۲	۱

روایی و پایایی پرسش نامه

به منظور بررسی روایی پرسش نامه از روش روایی صوری استفاده شده است. بدین منظور پرسش نامه در اختیار ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی قرار گرفته است و پس از اخذ نظرات اصلاحی، پرسش نامه نهایی تدوین گردیده است. در این پژوهش برای بررسی پایایی به وسیله‌ی نرم افزار SPSS، آلفای کرونباخ کل محاسبه شده است که ۰/۸ درصد است که نشان دهنده پایایی نسبتاً خوب پرسش نامه است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش از نرم افزار SPSS و Excel جهت انجام آزمون‌های پژوهش استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل یافته‌ها

اطلاعات جمعیت شناختی

در این قسمت پس از جمع آوری داده‌ها و اطلاعات با استفاده از ابزار پرسش نامه به توصیف نمونه پژوهش می‌پردازیم.

جدول ۳- تحلیل جمعیت شناختی

درصد فراوانی	فراوانی	زیرمجموعه	دسته
۸۲٪	۱۱۴	مرد	جنسیت
۱۸٪	۲۴	زن	
۶٪	۸	دکتری	میزان تحصیلات
۱۰٪	۱۴	دانشجوی دکتری	
۶۲٪	۸۵	کارشناسی ارشد	
۲۲٪	۳۱	کارشناسی	سمت سازمانی
۷۱٪	۹۸	مدیر حسابرسی داخلی	
۲۷٪	۳۸	سرپرست حسابرسی داخلی	
۲٪	۲	حسابرس ارشد	سابقه کار حسابرسی داخلی
۴۷٪	۶۵	بین ۱ تا ۵ سال	
۲۵٪	۳۵	بین ۶ تا ۱۰ سال	
۱۰٪	۱۴	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	
۱۰٪	۱۳	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	
۷٪	۱۱	بیش از ۲۰ سال	تعداد کارکنان حسابرسی داخلی
۹۳٪	۱۲۹	بین ۱ تا ۱۰ نفر	
۵٪	۶	بین ۱۱ تا ۲۰ نفر	
۲٪	۳	بیش از ۲۰ نفر	

اطلاعات مندرج در جدول بالا نشان می‌دهد که نمونه‌ی انتخابی توسط حدود ۹۸ درصد متشکل از جامعه هدف که مدیران و سرپرستان حسابرسی داخلی هستند؛ تکمیل شده است و حدود ۷۸ درصد از مدیران حسابرسی داخلی دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا هستند و حدود ۷۳ درصد مدیران حسابرسی داخلی نمونه انتخاب شده دارای سابقه حسابرسی داخلی یک تا ۱۰ سال هستند که بیشتر به علت آن است که حسابرسی داخلی از سال ۱۳۹۱ در ایران به شکل فراگیر درآمده است. که حدود ۹۳ درصد شرکت‌های نمونه دارای یک تاده کارمند حسابرسی داخلی هستند که این موضوع توسط نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) به عنوان یکی از چالش‌های اصلی واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی بر شمرده شده بود یعنی سرمایه گذاری مناسبی در این واحد انجام نشده است. بر اساس اطلاعات به دست آمده از پرسش‌نامه فروانی نوع فعالیت شرکت‌هایی که به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند به شرح زیر است:

جدول ۴- فراوانی نوع فعالیت شرکت‌های نمونه

فراوانی			نوع فعالیت شرکت
درصد	درصد	فراوانی	
تجمعی			
٪ ۲/۱۷	٪ ۲/۱۷	۳	اطلاعات و ارتباطات
٪ ۴/۳۵	٪ ۲/۱۷	۳	انبوه‌سازی املاک و مستغلات
٪ ۵/۸۰	٪ ۱/۴۵	۲	بانک‌ها و مؤسسات اعتباری
٪ ۷/۲۵	٪ ۱/۴۵	۲	برق و گاز
٪ ۲۲/۴۶	٪ ۱۵/۲۲	۲۱	بیمه و صندوق‌های بازنشستگی
٪ ۲۳/۱۹	٪ ۰/۷۲	۱	پیمان کاری صنعتی
٪ ۲۶/۸۱	٪ ۳/۶۲	۵	حمل و نقل و انبارداری و ارتباطات
٪ ۲۷/۵۴	٪ ۰/۷۲	۱	خدمات فنی مهندسی
٪ ۲۸/۲۶	٪ ۰/۷۲	۱	خرده‌فروشی
٪ ۲۹/۷۱	٪ ۱/۴۵	۲	خودرو و ساخت قطعات
٪ ۳۳/۳۳	٪ ۳/۶۲	۵	رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن
٪ ۳۴/۰۶	٪ ۰/۷۲	۱	زراعت و خدمات وابسته
٪ ۳۵/۵۱	٪ ۱/۴۵	۲	ساخت محصولات فلزی
٪ ۴۴/۲۰	٪ ۸/۷۰	۱۲	سیمان، آهک و گچ

۳	۲/۱۷٪	۴۶/۳۸٪	صندوق‌های سرمایه‌گذاری
۱۶	۱۱/۵۹٪	۵۷/۹۷٪	فرآورده‌های نفت، کک و سوخت هسته‌ای
۸	۵/۸۰٪	۶۳/۷۷٪	فلزات اساسی
۱	۰/۷۲٪	۶۴/۴۹٪	کاشی و سرامیک
۳	۲/۱۷٪	۶۶/۶۷٪	لاستیک و پلاستیک
۱۱	۷/۹۷٪	۷۴/۶۴٪	محصولات شیمیایی
۶	۴/۳۵٪	۷۸/۹۹٪	محصولات غذایی
۱	۰/۷۲٪	۷۹/۷۱٪	محصولات کاغذی
۷	۵/۰۷٪	۸۴/۷۸٪	محصولات کانی و غیرفلزی
۶	۴/۳۵٪	۸۹/۱۳٪	مواد و محصولات دارویی
۱۲	۸/۷۰٪	۹۷/۸۳٪	واسطه‌گری مالی و پولی
۳	۲/۱۷٪	۱۰۰٪	هتل و رستوران
۱۳۸	۱۰۰٪	۱۰۰٪	جمع کل

اطلاعات مندرج در جدول فوق نشان می‌دهد که نمونه‌ی انتخابی، از فعالیت‌های گوناگون انتخاب شده است که باعث می‌شود، تعمیم نتایج به جامعه و نتیجه‌گیری در مورد آن‌ها را با درصد خطای کم‌تری صورت گیرد.

آمار توصیفی متغیرها

آمار توصیفی صرفاً به توصیف جامعه می‌پردازد و هدف از انجام آن این است که پارامترهای جامعه را محاسبه کند که عمدتاً شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و شاخص‌های پراکندگی مثل انحراف معیار است. داده‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه‌های تکمیل شده، جمع‌آوری شده است.

جدول ۵- متغیرهای پژوهش و علائم اختصاری مربوط به آن‌ها را نشان می‌دهد:

جدول ۵- علامت اختصاری متغیرهای پژوهش

متغیرها	علامت اختصاری	نوع متغیر	اندازه‌گیری
میزان استفاده‌ی مدیران اجرایی	instety-EM	وابسته	پاسخ سؤال ۱۰ پرسش‌نامه
میزان استفاده‌ی اعضای کمیته‌ی حسابرسی	instety_AC	وابسته	پاسخ سؤال ۱۱ پرسش‌نامه
هدف مدیریت ریسک	PRM	مستقل	میانگین پاسخ سؤال ۱۲ و ۱۳
هدف اثربخشی کنترل‌های داخلی	PEC	مستقل	میانگین پاسخ سؤال ۱۴ و ۱۵
برنامه‌های راهبردی	PSP	مستقل	میانگین پاسخ سؤال ۱۶ و ۱۷
استقلال واحد حسابرسی داخلی	Independence	مستقل	میانگین پاسخ سؤال ۱۸ تا ۲۱

میانگین پاسخ سؤال ۲۴ تا ۲۵	مستقل	IPPF	رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی
میانگین پاسخ سؤال ۲۲ تا ۲۳	مستقل	QA	برنامه بهبود و تضمین کیفیت
پاسخ سؤال ۲۸	کنترلی	INPUT-EM	داده‌های مدیران اجرایی در برنامه سالانه
میانگین پاسخ سؤال ۲۶ تا ۲۷	کنترلی	MTG	راهبرد پرورش حسابرسان داخلی به‌عنوان مدیران آینده
میانگین پاسخ سؤال ۳۰ تا ۳۱	مستقل	Outsourcing	منبع یابی
پاسخ سؤال ۲۹	کنترلی	INPUT_AC	داده‌های اعضای کمیته در برنامه سالانه
پاسخ سؤال ۹	کنترلی	Staff	تعداد کارکنان حسابرسی داخلی

جدول ۶- آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به‌صورت مجزا است. این مؤلفه‌ها عمدتاً شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر بیشینه، کمینه، میانگین و میانه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار است. مهم‌ترین شاخص مرکزی میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست.

جدول ۶- آمار توصیفی متغیرها

شاخص آمار	مشاهدات	میانگین	مد	انحراف معیار	واریانس	حداقل	حداکثر
Instety EM	۱۳۸	۳/۵۵	۴	۱/۰۰۴	۱/۰۰۸	۱	۵
instety_AC	۱۳۸	۳/۸۸	۴	۰/۸۷۵	۰/۷۶۶	۱	۵
PEC	۱۳۸	۳/۷۹۷	۴	۰/۷۱۱۳	۰/۵۰۶	۱/۵	۵
PRM	۱۳۸	۳/۵۲۹	۳/۵	۰/۷۵۸۸	۰/۵۷۶	۱	۵
PSP	۱۳۸	۳/۶۳۴	۴	۰/۷۲۶۳	۰/۵۲۸	۱	۵
Independence	۱۳۸	۳/۳۹	۴	۱/۲۰۵	۱/۴۵۲	۱	۵
QA	۱۳۸	۰/۵۲۹	۰/۵	۰/۳۰۶۷	۰/۰۹۴	۰	۱
MTG	۱۳۸	۰/۴۲۰	۰	۰/۴۰۱۸	۰/۱۶۱	۰	۱
Input-clevel	۱۳۸	۳/۰۴	۳	۰/۹۹۹	۰/۹۹۹	۱	۵

عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی و ... ۴۰۱

جدول ۶- آمار توصیفی متغیرها

۵	۱	۰/۹۶۳	۰/۹۸۱	۴	۳/۴۳	۱۳۸	Input _ AC
۵	۲	۰/۹۸۱	۰/۹۹۰	۳	۳/۴۷	۱۳۸	IPPF

تحلیل همبستگی

همبستگی در واقع شدت وابستگی دو متغیر را نشان می‌دهد. ضرایب همبستگی، همبستگی بین حداقل دو متغیر را با در نظر گرفتن نوع داده‌ها و شرایط متغیرها اندازه‌گیری می‌کند. جداول ۷- و ۸- همبستگی بین متغیرهای مستقل را با هر یک از متغیرهای وابسته نشان می‌دهد:

جدول ۷- میزان استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی (instety.EM)

متغیرها	ضریب همبستگی پیرسون	سطح معنی داری Sig	معنی داری همبستگی
PEC	۰/۴۹۷	۰/۰۰	همبستگی کم و مستقیم
PRM	۰/۲۰۷	۰/۰۱۵	همبستگی کم و مستقیم
PSP	۰/۵۸۸	۰/۰۰	همبستگی کم و مستقیم
Independed	- ۰/۰۷۴	۰/۳۹۰	عدم همبستگی
QA	۰/۵۱	۰/۵۵۴	همبستگی کم و مستقیم
IPPF	۰/۰۹۴	۰/۲۷۱	عدم همبستگی
MTG	۰/۰۰۸	۰/۹۳۰	عدم همبستگی
Input EM	۰/۲۳۳	۰/۰۰۶	همبستگی کم و مستقیم
Input AC	۰/۲۵۹	۰/۰۰۲	همبستگی کم و مستقیم

جدول ۸- میزان استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی

متغیرها	ضریب همبستگی پیرسون	سطح معنی داری Sig	معنی داری همبستگی
PEC	۰/۴۴۸	۰/۰۰	همبستگی کم و مستقیم
PRM	۰/۲۱۱	۰/۰۱۳	همبستگی کم و مستقیم
PSP	۰/۴۹۹	۰/۰۰	همبستگی کم و مستقیم
Independed	۰/۰۵۶	۰/۵۱۸	عدم همبستگی
QA	۰/۰۴۷	۰/۵۸۳	عدم همبستگی
IPPF	۰/۱۳۰	۰/۱۲۹	عدم همبستگی
MTG	۰/۰۰۷	۰/۹۳۹	عدم همبستگی
Input EM	۰/۰۴۷	۰/۵۸۲	عدم همبستگی
Input AC	۰/۳۷۱	۰/۰۰	همبستگی کم و مستقیم

مدل‌ها

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، الگوی پژوهش از نوع رگرسیون خطی چندگانه است. برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش از مدل‌های زیر استفاده شده است (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹) که مورد آزمون قرار گرفته‌اند:

مدل اول:

$$1) Y \text{ intensity- EM} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Controls}) + \beta_2 (\text{Risk Management}) + \beta_3 (\text{Strat Projects}) + \beta_4 (\text{IAF independence}) + \beta_5 (\text{IPPF}) + \beta_6 (\text{Outsourcing}) + \beta_7 (\text{Systematic QA Program}) + \beta_8 (\text{Cs}) + \varepsilon$$

مدل دوم:

$$2) Y \text{ intensity- AC} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Controls}) + \beta_2 (\text{Risk Management}) + \beta_3 (\text{Strat Projects}) + \beta_4 (\text{IAF independence}) + \beta_5 (\text{IPPF}) + \beta_6 (\text{Outsourcing}) + \beta_7 (\text{Systematic QA Program}) + \beta_8 (\text{Cs}) + \varepsilon$$

نتایج آزمون الگوی اول (مدیران اجرایی)

رگرسیون خطی چندگانه برای بررسی روابط بین اهداف و کیفیت و ساختار حسابرسی داخلی و استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی به شرح جدول ۹- است:

$$Y \text{ intensity- EM} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Controls}) + \beta_2 (\text{Risk Management}) + \beta_3 (\text{Strat Projects}) + \beta_4 (\text{IAF independence}) + \beta_5 (\text{IPPF}) + \beta_6 (\text{Outsourcing}) + \beta_7 (\text{Systematic QA Program}) + \beta_8 (\text{Cs}) + \varepsilon$$

جدول ۹- بررسی روابط بین اهداف، ساختار و کیفیت حسابرسی داخلی و استفاده مدیران اجرایی

متغیر وابسته: میزان حسابرسی داخلی		سطح اطمینان ۰/۹۵٪		
ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	دوربین واتسون	معنی‌داری کل	مدل (ANOVA)
			Sig	آماره F
۰/۳۳۵	۰/۳۸۸	۱/۹۷۶	۰/۰۰	۷/۲۷۲

عدد دوربین واتسون ۱/۹۷۶ می‌باشد که نشانگر عدم خودهمبستگی سریالی در پسماندها می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۳۳۵ می‌باشد که این عدد نشان می‌دهد که تقریباً ۳۵ درصد از تغییرات میزان استفاده مدیران اجرایی از عملکرد واحد حسابرسی

عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی و ... ۴۰۳

داخلی (متغیر وابسته) می تواند تحت تأثیر تغییرات متغیر مستقل که همان اهداف، کیفیت و ساختار حسابرسی داخلی است، توضیح داده شده است و بقیه‌ی تغییرات در عوامل مؤثر در استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی توسط تغییراتی غیر از مورد فوق توضیح داده می شود. همچنین sig ستون ANOVA کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده معنی دار بودن کلی مدل رگرسیون است.

جدول ۱۰- نتایج آزمون الگوی اول (مدیران اجرایی)

INSTETY EM

نام متغیر	نماد متغیر	اندازه ضریب استاندارد شده β	سطح معنی داری sig	آماره‌ی t
برنامه‌های راهبردی	PSP	۰/۵۵۶	۰/۰۰۰	۴/۵۸۹
اهداف مدیریت ریسک	PRM	۰/۱۷/۰	۰/۸۶۲	۰/۱۷۵
اهداف اثربخشی کنترل‌ها	PEC	۳۶۵/۰	۰/۰۰۲	۳/۱۳۲
استقلال واحد حسابرسی داخلی	Independ	- ۰/۰۸۷	۰/۱۶۸	۱/۳۸۵ -
برنامه بهبود و تضمین کیفیت	QA	- ۰/۱۶۲	۰/۵۱۶	۰/۶۵۲ -
رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی	IPPF	- ۰/۰۳۲	۰/۶۶۸	۰/۴۳۱ -
راهبرد پرورش مدیر	MTG	- ۰/۱۸۴	۰/۳۳۷	۰/۹۶۳ -
داده‌های ورودی مدیران اجرایی	Input EM	۰/۱۰۳	۰/۱۷۴	۱/۳۶۶
داده‌های ورودی اعضای کمیته	INPUT AC	۰/۰۲۷	۰/۷۵۸	۰/۳۰۹
نوع صنعت (مالی و غیرمالی)	MALI	- ۰/۲۸۶	۰/۲۲۱	۱/۲۳۱ -
تعداد کارمندان حسابرسی داخلی	STAFF	- ۰/۰۱۷	۰/۸۵۲	۰/۱۸۷ -

بر اساس جدول فوق سطح معنی داری sig برای متغیر مستقل اهداف برنامه‌های راهبردی (PSP) و متغیر مستقل اهداف اثربخشی کنترل‌های داخلی (PEC) کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده این است که این متغیرها بر استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی

تأثیر می‌گذارد. با عنایت به میزان معناداری (sig) جدول بالا، از نظر آماری، ارتباط معناداری میان متغیرهای «اهداف مدیریت ریسک»، «استقلال واحد حسابرسی داخلی»، «برنامه بهبود و تضمین کیفیت» و «رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی» و استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی به دست نیامد. میزان معناداری متغیرهای یادشده بزرگ‌تر از ۵ درصد می‌باشد که از غیر معناداری این متغیرها حکایت دارد.

نتایج آزمون الگوی دوم (اعضای کمیته حسابرسی)

رگرسیون خطی چندگانه برای بررسی روابط بین اهداف و کیفیت و ساختار حسابرسی داخلی و استفاده اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی به شرح جدول ۱۱ است:

$$Y \text{ intensity- AC} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Controls}) + \beta_2 (\text{Risk Management}) + \beta_3 (\text{Strat Projects}) + \beta_4 (\text{IAF independence}) + \beta_5 (\text{IPPF}) + \beta_6 (\text{Outsourcing}) + \beta_7 (\text{Systematic QA Program}) + \beta_8 (\text{Cs}) + \varepsilon$$

جدول ۱۱- روابط بین اهداف و ساختار و کیفیت حسابرسی داخلی و استفاده اعضای کمیته حسابرسی

سطح اطمینان ۰/۹۵٪		متغیر وابسته: میزان حسابرسی داخلی	
ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	دوربین واتسون	معنی داری کل مدل (ANOVA)
			F آماره
			Sig
۰/۲۸۸	۰/۳۴۵	۱/۹۷۷	۰/۰۰
			۶/۰۲۸

عدد دوربین واتسون ۱/۹۷۷ می‌باشد که نشانگر عدم خودهمبستگی سریالی در پسماندها می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۲۸۸ می‌باشد که این عدد نشان می‌دهد که تقریباً ۳۰ درصد از تغییرات میزان استفاده اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد واحد حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) می‌تواند تحت تأثیر تغییرات متغیر مستقل که همان اهداف، کیفیت و ساختار حسابرسی داخلی است، توضیح داده شده است و بقیه تغییرات در عوامل مؤثر در استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی توسط تغییراتی غیر از مورد فوق توضیح داده می‌شود. همچنین sig ستون ANOVA کمتر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده معنی دار بودن مدل رگرسیون می‌باشد.

جدول ۱۲- نتایج آزمون الگوی دوم (اعضای کمیته حسابرسی)

INSTETY AC				
نام متغیر	نماد متغیر	اندازه ضریب استاندارد شده β	سطح معنی داری sig	آماره t
برنامه‌های راهبردی	PSP	۰/۴۲۹	۰/۰۰۰	۳/۹۲۷
اهداف مدیریت ریسک	PRM	۰/۰۵۴	۰/۵۵۰	۰/۶۰۰
اهداف اثربخشی کنترل‌ها	PEC	۰/۲۳۳	۰/۰۲۹	۲/۲۱۲
استقلال واحد حسابرسی داخلی	Independ	۰/۰۴۳	۰/۴۴۵	۰/۷۶۵
برنامه بهبود و تضمین کیفیت	QA	-۰/۱۸۶	۰/۴۰۷	-۰/۸۳۲
رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی	IPPF	۰/۰۵۵	۰/۴۱۴	۰/۸۲۰
راهبرد پرورش مدیر	MTG	-۰/۲۰۹	۰/۲۲۸	-۱/۲۱۱
داده‌های ورودی مدیران اجرایی	Input EM	-۰/۱۲۵	۰/۰۶۹	-۱/۸۳۵
داده‌های ورودی اعضای کمیته	INPUT AC	۰/۲۰۳	۰/۰۱۰	۲/۵۹۸
نوع صنعت (مالی و غیرمالی)	MALI	-۰/۰۸۴	۰/۶۸۹	-۰/۴۰۲
تعداد کارمندان حسابرسی داخلی	STAFF	-۰/۰۱۲	۰/۸۸۸	-۰/۱۴۱

بر اساس جدول ۱۲- سطح معنی داری sig برای متغیر مستقل اهداف برنامه‌های راهبردی (PSP) و متغیر مستقل اهداف اثربخشی کنترل‌های داخلی (PEC) کمتر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده‌ی این است که این متغیرها بر استفاده اعضای کمیته حسابرسی از عملکرد واحد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد.

به دلیل اینکه حدود بیش از ۹۵ درصد از پاسخ‌های نمونه مورد بررسی، دارای واحد حسابرسی داخلی در استخدام بوده است وارد کردن این متغیر در رگرسیون بی‌معنا بوده است؛ بنابراین آثار این متغیر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی اندازه‌گیری نشده است. با عنایت به میزان معناداری (sig) جدول بالا، از نظر آماری، ارتباط معناداری میان متغیرهای «اهداف مدیریت ریسک»، «استقلال واحد حسابرسی داخلی»، «برنامه بهبود و تضمین کیفیت» و «رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی» و استفاده مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی به دست نیامد. میزان معناداری متغیرهای مزبور بزرگ‌تر از ۵ درصد می‌باشد که از غیر معناداری این متغیرها حکایت دارد.

خلاصه یافته‌ها به شرح جدول ۱۳ ارائه شده است:

جدول ۱۳- خلاصه یافته‌ها

شرح پرسش	مدیران اجرایی	اعضای کمیته حسابرسی
پرسش اول و ششم: استفاده از کدام جنبه کار حسابرسی داخلی <ul style="list-style-type: none"> • اهداف راهبردی • اثربخشی کنترل‌های داخلی • مدیریت ریسک 	مثبت و معنادار	مثبت و معنادار
پرسش دوم و هفتم: استقلال حسابرسی داخلی	معنادار نشد.	معنادار نشد.
پرسش سوم و هشتم: پیروی از استانداردهای حسابرسی داخلی	معنادار نشد.	معنادار نشد.
پرسش چهارم و نهم: منبع یابی حسابرسی داخلی	به دلیل آنکه کلیه واحدهای موردبررسی در استخدام بوده‌اند، این پرسش مورد تحلیل قرار نگرفت.	
پرسش پنجم و دهم: برنامه بهبود و تضمین کیفیت	معنادار نشد.	معنادار نشد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش اهداف حسابرسی داخلی شامل ارزیابی نظام مدیریت ریسک، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و ارزیابی برنامه‌های راهبردی در نظر گرفته شد. پرویت و همکاران (۲۰۰۹)، در پژوهش خود بیان کردند که حسابرسان داخلی با عملکرد خود و تمرکز بر نقاط پر ریسک می‌توانند اهداف حسابرسی داخلی را بهبود بخشند. اولریش و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به این نتایج رسیده‌اند، زمانی که هدف واحد حسابرسی داخلی مربوط به ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی است مدیران اجرایی از کار واحد حسابرسی داخلی بیشتر استفاده می‌کنند و هنگامی که هدف آن‌ها مربوط به مدیریت ریسک و برنامه‌های راهبردی است اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی بیش‌تر استفاده می‌کنند؛ بنابراین پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند که اهداف حسابرسی داخلی بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار آن‌ها تأثیر می‌گذارد. با توجه به پژوهش‌های پیشین، کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند بر استفاده ذی‌نفعان حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. همان‌گونه که روسی و بریوت (۲۰۱۴) در پژوهش خود در ۲۰۱۴ گزارش دادند که استقلال و رعایت (اجرای) استانداردهای حسابرسی داخلی به‌عنوان دو عنصر اساسی مندرج در استانداردها از کیفیت حسابرسی

عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی و ... ۴۰۷

داخلی بر استفاده‌ی ذی‌نفعان حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. ساختار حسابرسی داخلی یعنی در واقع داشتن برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت (موضوع استاندارد ۱۳۰۰ حسابرسی داخلی نسخه ۲۰۱۷ و اصلی دهم از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی ۲۰۲۴) و منع یابی حسابرسی داخلی می‌تواند تأثیری بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی داشته باشد.

کار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیریت سازمان در بهبود کنترل‌های داخلی مربوط به بخش‌های اثربخشی و کارایی عملیاتی شرکت، قابلیت اطمینان گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات کمک زیادی کند و از این طریق می‌تواند نظارت کیفی شرکت را تضمین کند (سهیتی^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۷).

در این پژوهش از نقطه نظر مدیران حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی، مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی بیشتر از آن قسمت گزارش‌های حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند که مربوط به اهداف اثربخشی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی می‌باشد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اولریش و همکاران (۲۰۱۹)، مطابقت می‌کند.

در این پژوهش بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان در تحقیق، ارتباط معناداری میان اینکه کار واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ارزیابی نظام مدیریت ریسک باشد و استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار آن‌ها، گزارش نشد. همچنین رابطه‌ی معناداری بین استقلال واحد حسابرسی داخلی و رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی و داشتن برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی و منع یابی واحد حسابرسی داخلی و استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی نیز مورد تأیید قرار نگرفت. شاید جوان بودن حسابرسی داخلی در ایران و پایین بودن درجه بلوغ حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایران (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷) بتوان به عنوان علل احتمالی در این باره ارائه کرد.

با توجه به الزام استقرار واحد حسابرسی داخلی طبق دستورالعمل کنترل داخلی مصوب ۱۶ اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۹۱ در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورسی و فرابورسی، قدمت بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها به حدود ده سال می‌رسد و نیازمند بلوغ بیشتر هستند. همچنین با توجه به نتایجی که به دست آمده است می‌توان چنین استنباط کرد که کار واحد حسابرسان کمتر بر ارزیابی نظام مدیریت ریسک تمرکز دارد؛ بنابراین هر دو گروه

ذی‌نفع، از گزارش‌های حسابرسی داخلی که مربوط به اهداف اثربخشی کنترل‌ها و برنامه‌های راهبردی است، بیشتر استفاده می‌کنند و توجه کمتری به اهداف مدیریت ریسک دارند. استفاده بیشتر از کار واحد حسابرسی داخلی که بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تمرکز داشته باشد، با یافته‌های آخرین پژوهش بین‌المللی حسابرسی داخلی (پیکره عمومی دانش، ۲۰۱۵) که یافته‌های آن در جدول ۱ ارائه شده است همخوانی دارد؛ به طوری که از نظر ذینفعان «اطمینان بخشی نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی» جزو فعالیت‌های دارای بیشترین ارزش افزوده تلقی شده است (سیگو، ۲۰۱۵، ۷). همچنین این یافته‌ها به نحوی با آخرین یافته‌های پژوهش بین‌المللی حسابرسان داخلی با عنوان «پیکره عمومی دانش» که در آن گزارش شده است که برنامه حسابرسی داخلی بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی در دنیا با برنامه‌های راهبردی سازمان هم‌راستا بوده است، همخوانی دارد (هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵، ۹).

شایان ذکر است به دلیل جوان بودن این حرفه در ایران و پایین بودن درجه بلوغ آن (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷) به نظر می‌رسد درجه اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی و به‌ویژه اجرای استاندارد حسابرسی داخلی ۱۳۰۰ (برنامه بهبود و تضمین کیفیت) و اصل دهم از استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی ۲۰۲۴؛ کمتر مورد پیروی قرار می‌گیرد و از همین منظر به احتمال فراوان، کمتر مورد توجه ذینفعان واحد حسابرسی داخلی قرار می‌گیرد.

بر اساس آخرین گزارش‌های پژوهش بین‌المللی بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی در سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ با عنوان «پیکره عمومی دانش» عدم رعایت کامل استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی در سطح بین‌المللی به ترتیب به میزان ۴۶ درصد و ۵۴ درصد گزارش شده است (هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵، ۷). همچنین صرفاً ۳۱ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی در سال ۲۰۱۵ از برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی به‌طور رسمی و مناسب بهره گرفته‌اند (عبدالحممدی و همکاران، ۲۰۱۶، ۳۵). در سایر گزارش‌های پژوهشی منتشر شده از این پژوهش بین‌المللی نشان داده شده است که در ۳۷ درصد سازمان‌های بین‌المللی فاقد رویه‌های توسعه یافته یا رسمی برای ارزیابی ریسک هستند (سوبل، ۲۰۱۵، ۶). اخیراً وضعیت چنین مواردی در کشور ایران مشخص نشده است لیکن بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته نظیر نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)، به نظر می‌رسد وضعیت «اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی»، «برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت»، «ارزیابی مدیریت ریسک» در کشور ما پایین‌تر از

سطح بین‌المللی قرار داشته باشد. با عنایت به این توضیحات به نظر می‌رسد، این عدم توسعه‌یافتگی، از جمله علل احتمالی آن باشد که از نظر مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی، فقدان ارتباط معنادار آماری میان «رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی»، «برنامه‌های ارزیابی مدیریت ریسک» و استفاده مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی، باشد.

با توجه به یافته‌های پژوهش که از نظر مدیران حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی هر دو گروه مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کارهای حسابرسی داخلی که بر برنامه‌های راهبردی و اثربخشی کنترل‌های داخلی تمرکز دارد بیشتر استفاده می‌کنند؛ تمرکز فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر دو حوزه یادشده که حوزه اخیر جزو وظایف ذاتی حسابرسی داخلی است، مورد توصیه است.

پیشنهاد‌های برای پژوهش‌های آتی

در این پژوهش عوامل مؤثر بر استفاده‌ی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی انجام شده است لذا پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آینده از نقطه نظر مدیران اجرایی و یا از نقطه نظر اعضای کمیته حسابرسی این موضوع مورد پژوهش قرار گیرد.

در هر پژوهش محدودیت‌هایی وجود دارد که شایسته است در مورد تعمیم نتایج حاصل از آن، احتیاط لازم لحاظ شود. اول این که این پژوهش در شرکت‌های بورسی و فرابورسی اجرا شده است بنابراین در تعمیم یافته‌ها به واحدهای حسابرسی داخلی بخش عمومی (به ویژه شرکت‌های وابسته به دولت، یا نهادهای دارای واحد حسابرسی داخلی) یا شرکت‌های غیر بورسی و غیر فرابورسی باید احتیاط لازم به عمل آید. همچنین برای گردآوری داده‌های معتبر، برای روایی و پایایی پژوهش، ملاحظات لازم در نظر گرفته شده است؛ باین وجود یکی از محدودیت‌های پژوهش‌های پیمایشی این است که ممکن است نگرش ذهنی پاسخ‌دهنده با وضعیت واقعی تفاوت داشته باشد.

یادداشت‌ها

1. Eulerich et al.
3. Ross
5. Yee et al.

2. Jensen and Meckling
4. Hoos et al.
6. Sarens and Beelde

- | | |
|------------------------------|-----------------------------|
| 7. Abbott et al. | 8. Raghunandan et al. |
| 9. Christopher | 10. Arena and Azzone |
| 11. Common Body of Knowledge | 12. Rettenberg |
| 13. Peurseem and Pumphrey | 14. Endaya and Hanefah |
| 15. Serving Two Masters | 16. Stewart and Subramaniam |
| 17. Prawitt et al. | 18. Castanheira et al. |
| 19. Roussy and Brivot | 20. Alzeban and Sawan |
| 21. Seago | 22. Carcello et al. |
| 23. Trotman and Duncan | 24. Chang |
| 25. Sahiti | 26. Harrington and Arthur |

منابع

- ارباب سلیمانی، عباس، متی، وحید. (۱۳۹۶) تجزیه و تحلیل استخدام یا برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی. *دوماهنامه حسابرسان داخلی*، شماره ۹، خرداد و تیرماه، ۱۷-۲۶.
- جاسمی، مسعود. (۱۳۹۸). بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها، *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، دوره ۴ شماره ۱۲ (۱۳۹۹)، صفحه ۹۷-۱۱۱.
- سیار، حامد؛ صفایی مهربانی، یاور؛ اسکندری علیرضا؛ علی، بهروزی. (۱۳۹۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی، *فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری*، دوره ۵(۲): ۹۴-۱۰۴.
- عباسیان، یکتا. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود، *نشریه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی*، تابستان ۱۳۹۸، شماره ۷، ۶۰-۴۷.
- متی، وحید و شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۱)، ۱۳۲-۱۶۲.
- متی، وحید، زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۴۷-۲۷۰، ۹(۴).
- مؤمنی، منصور، فعال قیومی، علی. (۱۳۸۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، کتاب نو، تهران، چاپ اول

نیکبخت، محمدرضا، متی، وحید، رضایی، ذبیح‌الله، رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۷)، ۱-۲۸.

نیکخواه آزاد، علی، قناد، حمیدرضا. (۱۳۷۶). عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۶(۱)، ۳۵-۵۹.

Abbasian, Y, (2018), Investigating the impact of the audit committee, internal audit performance on profit management, *Journal of Research in Accounting and Economic Sciences*, Summer 2018, Number 7, 47-60, (in persian).

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

Abdolmohammadi, M., D'Onza, G. and Gerrit Sarens.(2016). Benchmarking internal audit maturity: a high-level look at audit planning and processes worldwide, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation(IIARF), July.

Adams, M. B. (1994), "Agency theory and the internal audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.

Alzeban,A, Sawan,N, (2015), The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations, the Journal of International Accounting, *Auditing and Taxation*, Vol. 24, pp. 61-71

Andrew J. Trotman, Keith R. Duncan; Internal audit quality: insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 1 November 2018; 37 (4): 235-259.

Arbabsolaymani, A. and Mennati V.(2017). Analysis of hiring or outsourcing internal audit services, *Internal Auditors Bimonthly*, Volume 9, 17-26 .(in persian).

Arena, M., & Azzone, G. (2009). Internal audit effectiveness: Relevant drivers of auditees satisfaction. *International Journal of Auditing*, 13 (1), 43-60.

Carcello, J, Eulerich, M, Masl,A, The value to management of using the internal audit function as a management training ground, *Accounting Horizons* American Accounting Association Vol. 32, No. 2 DOI: 2308/10 /acch-52046 June 2018 pp. 121-14

- Castanheira N., Rodrigues L.L., Craig R., (2009), Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, pp. 79-98
- Chang, Yu-Tzu, Chen, Hanchung, Cheng, Rainbow K., Chi, Wuchun, 2019, The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* ,15,1-19
- Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2013) Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4, 92-102.
- Eulerich Marc, Joleen Kremin, David A. Wood. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, In press, corrected proof, Available online 26 February 2019, Article 10041
- Grand Thornton(2024). Internal audit survey 2024 Benchmarking best practice across the financial sector.
- Harrington, L. and Arthur Piper.(2015).Driving success in a changing world: 10 imperatives for internal audit, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation(IIARF).
- Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., & d'Arcy, A. C. (2015). 'Serving two masters' and the chief audit executive's communication: experimental evidence about internal auditors' judgments, *International Journal of Auditing* , Volume 19, Issue 3, November, 166-181.
- Hoos, F., Messier, W., Smith, J., & Tandy, P. (2014). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. Las Vegas: HEC Paris and University of Nevada. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2358149> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2358149>
- Institute of Internal Auditors (IIA).2016. International standards for the professional practice of internal auditing (Standards)
- Institute of Internal Auditors (IIA).2017a. Model internal audit charter.
- Institute of Internal Auditors (IIA).2017b. Model audit committee charter.
- Institute of Internal Auditors (IIA).2018. Staffing/Resourcing considerations for internal audit activity, IIA POSITION PAPER.
- Institute of Internal Auditors (IIA).2024. Global internal audit standards (Standards).

- Jasmi, Massoud, (2018), Investigation of the effect of audit characteristics on the effectiveness of internal control in companies, *New Research Approaches in Management and Accounting Quarterly*, Volume 4, Number 12 (2019), Pages 111-97,(in persion).
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4), 305–360.
- Mennati, V. and Shahbazi, A. (2023). The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162.(in persion).
- Mennati, V., & Zaman, E. (2020). Internal audit effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 247-270, (in persion).
- Nikbakht, M., Mennati, V., Rezaee, Z., & Rahmani, A. (2018). Internal audit quality in iran: barriers& challenges. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(27), 1-28,(in persion).
- Nikkhahazad A. and Ganaad H.(1998). Causes of the underdevelopment of internal auditing in iran and methods of enhancement, *Accounting and Auditing Review*, Volume 6, Issue 1 - Serial Number 1076, February, 35-59 .(in persion).
- Peurseem, K. V. & Pumphrey, L. D. (2005), “Internal auditors and independence: an agency lens on corporate practice”, *Financial Reporting, Regulation and Governance*, 4(2), 1-33.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution effect the external audit fee?, *Behavioral Research in Accounting*, 23 (2), 187–206
- Raghunandan, K., Rama, D. V., & Read, W. J. (2001). Audit committee composition, “gray directors,” and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons*, (2),105–118
- Rettenberg,L.E. (2016), Interacting with audit committees: the way forward for internal audit, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK(2015) Practitioner survey, The IIA research Foundation(IIARF), Februry.
- Roussy, M. and Brivot M. (2014). “The contasted viewpoints of external auditors, audit committee members”, internal auditors and the institute of internal auditors, working paper, October
- Sahiti. C. A. Lutolli. C. L. Asmajli. H. and Aliu. M. (2017). The role of internal audit as starting point for the discovery of irregularities in the financial statements of public companies in kosovo. *European journal of economics business studies*, Vol 7. No 1, pp. 153159.

- Sarens, G., & Beelde, I. D. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21 (1), 63–80
- Sayar, H; Safaei mehrabani, Y; Eskandari, A; Behrouzi, A, (2018), The effect of internal audit characteristics on the effectiveness of internal control, *Management and Accounting Studies Quarterly*, Volume 5(2): 104-94, (in persion).
- Seago, J. (2015). Delivering on the promise: measuring internal audit value and performance, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF).
- Sobel, P.J. (2015). Who owns risk? a look at internal audit's changing role, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), October.
- Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2018). Challenging issues in survey research: Discussion and suggestions. *Journal of Management Accounting Research*, 30(2), 3-21.
- Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity : Emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25 (4), 328–360.
- Yee, C.S., Sujan, A., James, K., Leung, J.K., 2008. The perception of the Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit, *Asian Journal of Business and Accounting*, 1 (2), 147–174.