

Effects of Influence of Audit Committee and Senior Managers over the Internal Auditors and Type of Internal Control Deficiency on Internal Auditors¹

Sajad Naghdi², Elahe Salmanzadeh Aghdam³, Javad Esmaeili⁴,
Vahid Ahmadian⁵

Received: 2024/10/2
Accepted: 2025/04/06

Research Paper

Abstract

Internal auditors are a vital control element in modern organizations, with the internal audit function serving as a key tool for managers to evaluate internal controls and develop strategies to enhance performance. This study investigates the influence of management and audit committee dynamics, as well as the nature of internal control weaknesses, on internal auditors' assessments of these weaknesses. The research employed an experimental method with a 2x2 between-subjects factorial design, manipulating two independent variables: the influence of the audit committee and management on internal audit performance, and the type of internal control weakness (pervasive or process-specific). The statistical sample consisted of 123 auditors from internal audit units of companies in 1403 (2024–2025), selected using convenience sampling. Data analysis and hypothesis testing were conducted using SPSS software, with variance analysis and mean comparison tests. The results indicate that internal auditors are more likely to classify process-specific control weaknesses as significant compared to pervasive control weaknesses. Additionally, consistent with motivational reasoning theory, neither audit committee nor management influence affects auditors' evaluations of pervasive control weaknesses. Consequently, internal auditors may avoid reporting pervasive weaknesses to appease managers and the audit committee, despite these being effective controls.

Keyword: Internal Audit, Internal Control, Type of Deficiency, Management Influence, Audit Committee.

JEL Classification: M42, C93.

1. doi: 10.22051/jera.2025.48719.3314

2. Associate Professor, Department of Accounting, Tabriz University, Tabriz, Iran. (Corresponding Author). (S.nagdi@tabrizu.ac.ir).

3. M.Sc. Student, Department of Accounting, Tabriz University, Tabriz, Iran. (elaheslmnzde@gmail.com).

4. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (javadesmaeili68@yahoo.com).

5. Associate Professor, Department of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir)

تأثیر نفوذ مدیریت و کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی^۱

سجاد نقدی^۲، الهه سلمانزاده اقدم^۳، جواد اسماعیلی^۴، وحید احمدیان^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۱۷

مقاله پژوهشی

چکیده

حسابرسان داخلی به عنوان یکی از ارکان کنترلی ضروری برای سازمان‌های امروزی به حساب می‌آیند به طوریکه واحد حسابرسی داخلی ابزاری مهم برای مدیریت جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی و تعیین استراتژی‌های لازم برای بهبود عملکرد می‌باشد؛ لذا هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی است. این پژوهش از روش آزمایشی با طرح عاملی ۲×۲ بین گروهی بهره برده است. متغیرهای مستقلی که مورد دستکاری قرار گرفته‌اند شامل نفوذ کمیته حسابرسی و نفوذ مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی (ضعف فراگیر یا ضعف مربوط به فرایند خاص) است. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۲۳ نفر از حسابرسان شاغل در واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها در سال ۱۴۰۳ است که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. همچنین، فرضیه‌های پژوهش از طریق آزمون تحلیل واریانس و مقایسه میانگین با بهره‌گیری از نرم افزار اسپس پی اس اس، مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر ارزیابی حسابرسان داخلی نشان داد که احتمال ارزیابی ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص به عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی نسبت به ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی بیشتر است. علاوه بر این، همسو با نظریه استدلال انگیزشی نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت بر ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی تأثیر نمی‌گذارد، بطوریکه حسابرسان داخلی به منظور جلب رضایت مدیران و کمیته حسابرسی از گزارش ضعف‌های فراگیر اجتناب ورزیده و این کنترل داخلی را علیرغم نادیده گرفته شدن آن، به عنوان کنترل موثر تلقی می‌نمایند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، ماهیت ضعف، نفوذ مدیریت، کمیته حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42,C93

doi: 10.22051/jera.2025.48719.3314

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول). (S.nagdi@tabrizu.ac.ir).

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (elاهشlmnzde@gmail.com).

۴. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی، ایران. (javadesmaeili68@yahoo.com).

۵. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

بعد از رسوایی‌های مالی سال ۲۰۰۲ و تصویب بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی، کنترل‌های داخلی به دلیل نقش مؤثر در ارتقای قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی اهمیت روزافزونی یافته است بطوریکه سازمان‌های حرفه‌ای و قانون‌گذاران نیز توجه ویژه‌ای به کنترل‌های داخلی و ارزیابی دوره‌ای آن دارند (اینام بوت‌ا و همکاران، ۲۰۲۱). کنترل‌های داخلی سیاست‌ها و روش‌هایی هستند که سازمان را جهت دستیابی به اهداف موردنظر از طریق روش‌های گزارش‌دهی، آموزش و ردیابی توانمند می‌سازد (لمان^۱، ۲۰۱۰). عملکرد حسابرسی داخلی با کمک به مدیریت در بهبود کنترل‌های داخلی در مورد عملیات، گزارش‌دهی و تطابق، نظارت کیفی شرکت را تضمین می‌کند. مسئولیت‌های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرایندها، گزارشات و تطبیق‌هاست (لین^۳ و همکاران، ۲۰۱۱). واحد حسابرسی داخلی ابزار مهمی برای مدیریت جهت بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم، تخصیص و استفاده بهینه از منابع، تعیین استراتژی‌های لازم برای بهبود عملکرد و افزایش کارایی در جهت دستیابی به اهداف سازمان محسوب می‌شود (منصور و همکاران، ۲۰۱۸). طبق تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت واقع بینانه، اطمینان بخش، مستقل و مشاوره‌ای است که هدف آن ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان می‌باشد. سازمان در راستای دستیابی به اهداف با استفاده از رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل از خدمات واحد حسابرسی داخلی کمک می‌گیرد. استقلال به عنوان سنگ بنا در تعریف حسابرسی داخلی و یک شرط اساسی برای اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی استقلال را این‌گونه تعریف می‌کند: رهایی و آزادی از شرایطی که عینیت یا بروز عینیت را تهدید می‌کند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی^۴، ۲۰۱۶). حسابرسان داخلی با ارائه گزارش به مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی، مسئولیت‌های خود را انجام می‌دهند. از این رو، مدیریت مسئولیت طراحی،

1. Inam Bhutta
2. Lehmann
3. Lin
4. The Institute of Internal Auditor

اجرا و حفظ کنترل‌های داخلی موثر را بر عهده دارد، در حالی که کمیته حسابرسی وظیفه نظارت بر کنترل‌های داخلی را دارد (کوزو^۱، ۲۰۱۳). نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند از نظارت کامل مدیریت ارشد تا نظارت کامل کمیته حسابرسی متغیر باشد (ابوت^۲ و همکاران، ۲۰۱۰). اینکه حسابرسان داخلی بیشتر تحت نفوذ کدام بخش از سازمان اعم از مدیران ارشد یا کمیته حسابرسی باشد بر ارزیابی آن‌ها از ضعف کنترل‌های داخلی تاثیر خواهد داشت. طبق نظریه منطقی انگیزشی^۳ ممکن است حسابرسان داخلی در راستای جلب رضایت مدیران شرکت حرکت کرده و از گزارش صحیح نقاط ضعف کنترل‌های داخلی خودداری کنند (گراملینگ و اشنایدر^۴، ۲۰۱۸). آنچه که حائز اهمیت است این است که حسابرس باید اطلاعات کاملی از ساختار کنترل‌های داخلی و ضعف‌های سیستم داشته باشد تا در زمان مشاهده و برخورد با آن‌ها، ضعف‌های کنترل‌های داخلی را کشف کند. همچنین پس از گزارش ضعف‌های کنترل‌های داخلی به واحد مورد رسیدگی، توصیه‌ها و پیشنهادهایی را برای اصلاح آن‌ها ارائه دهد. استفاده‌کنندگان با وجود گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی، اطلاعاتی در مورد ضعف‌ها و نحوه عملکرد مدیریت کسب می‌کنند (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). علاوه بر این، حسابرسان داخلی به‌عنوان بخشی از مسئولیت‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی، ضعف‌های فراگیر کنترل‌های داخلی را که مستقیماً تحت نظارت مدیران ارشد و همچنین کمیته حسابرسی می‌باشند و احتمالاً چندین فرایند را تحت تأثیر قرار می‌دهند یا ضعف‌های مربوط به فرایند خاص همانند فعالیت‌های کنترلی که بر فرایندها، تراکنش‌ها، حساب‌ها و اظهارات خاصی تأثیر می‌گذارند و تأثیری فراگیر در سراسر سازمان ندارند را ارزیابی می‌کنند (هانسن^۵ و همکاران، ۲۰۰۹). مرور پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور از قبیل پژوهش‌های توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷)، شفعتی و محمودی (۱۳۹۹)، صفی‌پور افشار و همکاران (۱۴۰۱) و منتی و شهبازی (۱۴۰۲) نشان می‌دهد که تا کنون پژوهشی با استفاده از طرح آزمایش به تاثیر دو پدیده نفوذ کمیته حسابرسی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف کنترل‌های داخلی انجام نشده است. ضرورت این پژوهش به این دلیل است که واحدهای

- 1.. Coso
2. Abbott
3. Motivated reasoning theory
4. Gramling & Schneider
5. Hansen

حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی کشور ایران عمدتاً نوپا هستند و به واسطه مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار در سال‌های اخیر تشکیل شده‌اند. با توجه به شرایط خاص و ویژگی‌های محیطی کشور ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و با اقتصاد نوظهور، حسابرسی داخلی و ارزیابی‌های این واحد از ضعف‌های کنترل‌های داخلی ممکن است نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته دارای اثرات و نتایج قابل توجهی باشد که در این پژوهش به آن پرداخته می‌شود. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسی داخلی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی است. این پژوهش به درک بهتر چالش‌های پیش روی حسابرسی داخلی در سازمان‌ها که ناشی از نفوذ عوامل سازمانی نظیر مدیریت و کمیته حسابرسی است، کمک می‌کند. نتایج این پژوهش می‌تواند با تأکید بر روی این موضوع که نفوذ مدیریت و کمیته حسابرسی، ارزیابی حسابرسی داخلی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، برای سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران مهم باشد، بطوریکه با تأکید بیشتر بر روی استقلال حسابرسی داخلی و عدم نفوذ غیرمسئولانه مدیریت در حسابرسی داخلی، منجر به بهبود ارزیابی حسابرسی داخلی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی شود.

مبانی نظری

پیچیدگی و توسعه روزافزون سازمان‌ها و بنگاه‌های اقتصادی در جامعه پیشرفته امروز، تأثیرات روزافزون ناشی از بالا بودن سطح رقابت، محدودیت منابع، وجود انواع ریسک‌ها و خطرات در حوزه‌های گوناگون مالی، تجاری و اداری که اهداف و خط‌مشی‌های سازمانی را چه از درون و چه از بیرون سازمان تهدید می‌نماید، باعث گردیده تا کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از مهم‌ترین ساز و کارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارایی سازمان‌ها را فراهم می‌آورد، ابزاری کارآمد برای اجرای سیاست‌ها و روش‌های کاهش در تقلب و تقویت اعتماد نسبت به صورت‌های مالی باشد (لمان^۱، ۲۰۱۰). استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش در شرکت‌ها با اجرای کامل و صحیح سیستم‌های مالی و اداری، باعث اطمینان بیشتر ذینفعان از جمله مدیران نسبت به ارقام و آمار حسابداری می‌شود بطوریکه اعداد و اطلاعات مزبور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند (ارجمندنژاد، ۱۳۹۵). همچنین وجود گزارش نقاط

1. Lehmann

ضعف بااهمیت کنترل داخلی می‌تواند به استفاده‌کنندگان اطلاعات سودمندی در ارتباط با ضعف‌ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵).

نفوذ بر حسابرسان داخلی و ارزیابی حسابرسان داخلی

حسابرسان داخلی یکی از ارکان کنترلی ضروری برای سازمان‌های امروزی به حساب می‌آیند؛ واحد حسابرسی داخلی به علت ایجاد ترکیبی از اطمینان و مشاوره در سازمان، محرک موفقیت در سازمان است. این ترکیب شامل اطلاع‌رسانی به مدیریت سازمان از نحوه عملکرد سیستم‌ها و ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود کنترل‌های داخلی و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع است (دلای و امری^۱، ۲۰۱۶). با توجه به تلاش‌های تخصصی و دانش‌محور حسابرسان داخلی، واحد حسابرسی داخلی باید از سازمان به‌طور کامل مستقل باشد، بطوریکه با نگرشی بی‌طرفانه از هرگونه تضاد منافع اجتناب کند. در غیر این صورت این مسئله اثر منفی بر کیفیت حسابرسی داخلی خواهد داشت. بنابراین عملکرد حسابرسی داخلی باید نشان‌دهنده عدم نفوذ غیرمسئولانه در حسابرسی داخلی و وجود استقلال حسابرس داخلی باشد (آلکتانی و قریب^۲، ۲۰۱۴). در این زمینه حسابرسان داخلی این مسئولیت را دارند تا گزارش‌های خود را به مدیران و کمیته حسابرسی ارائه نمایند. تاثیر و نفوذ بر حسابرسان داخلی طیفی است که یک سر آن نظارت کامل از طرف مدیران ارشد بوده و سر دیگر آن نظارت کامل از سوی کمیته حسابرسی است (گراملینگ و اشنايدر^۳، ۲۰۱۸). طبق نظریه استدلال انگیزشی که یکی از نظریه‌های روان‌شناسی است، ترجیحات افراد بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها تاثیرگذار است (فادهیلا و اسلامی^۴، ۲۰۱۹). حسابرسان داخلی اغلب توسط مدیران ارشد استخدام میشوند، اما نمایندگان هیئت مدیره و کمیته حسابرسی هستند. با این حال، حسابرسان داخلی ممکن است انگیزه‌های مختلفی برای اقدام علیه منافع هیئت مدیره و کمیته حسابرسی داشته باشند؛ انگیزه‌هایی مانند دریافت پاداش مالی از مدیران، تقویت روابط شخصی با مدیران و جلب نظر مدیران ارشد برای شکل‌دهی بهتر جایگاه شغلی خود در آینده و افزایش حقوق و مزایای دریافتی. در چنین شرایطی، حسابرسان داخلی به‌عنوان نمایندگان، ممکن است انگیزه‌ای برای جانبداری جریان

1. Dellai & Omri
2. Alktani & Ghareeb
3. Gramling & Schneider
4. Fadhila & Islami

اطلاعات داشته باشند که منجر به ایجاد نگرانی‌های جدید در اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی در مورد اعتماد آن‌ها به واقع‌بینی (بی‌طرفی) حسابرسان داخلی می‌شود؛ جلوگیری از چنین تهدیدهایی برای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی ضروری است (اندایا و هانفاه، ۲۰۱۳). بنابراین زمانی که مدیران ارشد نفوذ مستقیم و کامل بر عملیات ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت دارند، طبق منطق انگیزشی، حسابرسان داخلی از این انگیزه برخوردار هستند تا با جلب رضایت مدیران ارشد، گزارش‌هایی مطابق با ترجیحات و خواسته مدیران ارائه نمایند و در گزارشات خود بر عملکرد صحیح کنترل‌های داخلی و انجام صحیح مسئولیت‌های مدیران تاکید نمایند. بنابراین در چنین شرایطی انتظار می‌رود نفوذ مدیریت ارشد بر ارزیابی ضعف‌های کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی تاثیر بگذارد. در نتیجه طبق این نظریه انتظار می‌رود حسابرسان داخلی از گزارش مواردی که منجر به نارضایتی مدیران و اعضای کمیته حسابرسی شود، خودداری کنند. بر همین اساس انتظار می‌رود زمانی که کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی نفوذ بیشتری داشته باشد، احتمال دارد به دلیل جلب رضایت اعضای کمیته حسابرسی، این موارد در گزارش ضعف‌های کنترل‌های داخلی ارائه نشود (فادهیلا و اسلامی، ۲۰۱۹).

باتوجه به توضیحات ارائه شده، هنگامی که ضعف‌های کنترل به یک کنترل خاص فرآیند مربوط می‌شود، حسابرسان داخلی مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی را دارای سطح مسئولیت مستقیم کمتری نسبت به یک ضعف کنترل فراگیر می‌دانند. با این حال، کمیته حسابرسی در مقایسه با مدیریت ارشد در جریان جزئیات کنترل‌های فرآیندی که تأثیر فراگیر در سراسر سازمان ندارند، نیست. بنابراین، برای یک کنترل خاص فرآیند (که احتمالاً مدیریت ارشد مسئولیت بیشتری نسبت به کمیته حسابرسی دارد)، حسابرس داخلی می‌خواهد گزارشی ارائه کند که نشان‌دهنده نتیجه مثبت نسبت به عملکرد مدیریت ارشد باشد، زیرا کمیته حسابرسی به اندازه مدیریت ارشد به طور مستقیم با کنترل فرآیند خاص مرتبط نیست (گراملینگ و اشنایدر، ۲۰۱۸). بر این اساس، بر اساس نظریه استدلال انگیزشی انتظار می‌رود زمانی که مدیریت بر حسابرسان داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسان داخلی ضعف مربوط به فرآیند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند کمتر است.

ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی و ارزیابی حسابرسان داخلی

گراملینگ و اشنایدر (۲۰۱۸) و فادهیلا و اسلامی (۲۰۱۹) ماهیت ضعف در کنترل‌های داخلی را به دو دسته کنترل‌های فراگیر و کنترل‌های فرآیند خاص طبقه‌بندی می‌نمایند. لذا حسابرسان

داخلی این وظیفه را بر دوش می‌کشند تا کنترل‌های داخلی را از بابت کنترل‌های فراگیر و همچنین فرایندی بررسی نمایند. کنترل‌های فراگیر، آن دسته از کنترل‌هایی هستند که بر تمام سازمان تاثیر گذار بوده و مستقیماً تحت نظارت مدیران شرکت و همچنین کمیته حسابرسی است. به عنوان مثال نادیده گرفته شدن کنترل‌های داخلی توسط مدیران شرکت یک ضعف فراگیر کنترل داخلی محسوب می‌شود این در حالی است که کنترل‌های فرایندی تحت نظارت مدیران میانی و عملیاتی شرکت بوده و به صورت غیرمستقیم تحت نظارت مدیران و کمیته حسابرسی قرار دارد (به عنوان مثال فرایندهای مربوط به وصول مطالبات شرکت). طبق استانداردهای حسابرسی مدیران شرکت این مسئولیت را دارند تا بر طراحی، پیاده‌سازی و حفظ کنترل‌های داخلی نظارت داشته باشد. در نتیجه نادیده گرفته شدن این مسئولیت از سوی مدیریت همواره یک تهدید به حساب می‌آید. در این زمینه کمیته حسابرسی باید همواره بر اقدامات مدیریت شرکت نظارت داشته باشد (فاده‌یلا و اسلامی، ۲۰۱۹). کمیته حسابرسی باید علاوه بر اطمینان از نظارت مستمر مدیریت شرکت از کنترل‌های داخلی، بر کاهش احتمال نادیده گرفته شدن ضعف‌های کنترل داخلی نیز اقداماتی را انجام دهد. این مورد از آنجا اهمیت دارد که کنترل‌های فراگیر شرکت تحت نظارت مدیران و همچنین کمیته حسابرسی قرار دارد. ممکن است در صورت گزارش ضعف‌های اساسی در کنترل‌های فراگیر نظیر نادیده گرفته شدن کنترل‌های داخلی توسط مدیران و کمیته حسابرسی، این مورد یک تهدید شغلی برای حسابرسان داخلی محسوب شود (نورمن^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). در چنین شرایطی حسابرسان داخلی مورد غضب و خشم مدیران و اعضای کمیته حسابرسی قرار می‌گیرند. لذا همسو با نظریه منطق انگیزشی حسابرسان داخلی به منظور جلب رضایت مدیران و کمیته حسابرسی از گزارش ضعف‌های فراگیر اجتناب ورزیده و این کنترل داخلی را علیرغم نادیده گرفته شدن آن، به عنوان کنترل موثر تلقی می‌نماید. ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی می‌تواند یک یا ترکیبی از ایراداتی باشد که منجر به نادیده گرفته شدن اشتباهات موجود در افشای اطلاعات شود (لین^۲ و همکاران، ۲۰۱۱). این امر از آنجا اهمیت دارد که نادیده گرفته شدن چنین ضعفی منجر به نتیجه‌گیری نادرست در ارتباط با شرایط کنترل‌های داخلی شرکت می‌شود، گزارش نادرست در مورد کنترل‌های داخلی نیز منجر به تصمیم‌گیری نادرست نظیر تصمیمات نامطلوب استقراض می‌شود.

1. Norman
2. Lin

ضعف بااهمیت عبارت است از یک نارسایی، یا ترکیبی از نارسایی‌ها، در کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به طوری که به واسطه آن، امکان معقولی وجود داشته باشد یک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی سالانه یا میان‌دوره‌ای شرکت، پیشگیری نشود یا به موقع کشف نگردد (سبحانی زاده و همکاران، ۱۳۹۶). از طرف دیگر، در ارتباط با کنترل‌های فرایند خاص شرکت، ممکن است حسابرسان داخلی انحراف از کنترل‌های فرایند خاص (مربوط به فرایند خاص مثلا وصول مطالبات) را به صورت مستقیم ناشی از عملکرد و نظارت ضعیف مدیران و کمیته حسابرسی تلقی نمایند. به عبارت دقیق‌تر حسابرسان داخلی این ضعف را ناشی از عملکرد ضعیف مدیران رده میانی (مثلا مدیر فروش یا مدیر مالی) تلقی نموده و چون مستقیما گزارشات حسابرسان داخلی به این مدیران صادر نمی‌گردد، لذا انتظار می‌رود که در چنین شرایطی گزارشات با صداقت بیشتری ارائه گردد. بر اساس تئوری استدلال انگیزشی، هنگامی که مدیریت ارشد بر حسابرسان داخلی نفوذ داشته باشد نسبت به زمانی که کمیته حسابرسی نفوذ داشته باشد کمتر احتمال دارد که حسابرسان داخلی ضعف فرایندی کنترل‌های داخلی را به‌عنوان ضعف بااهمیت ارزیابی کنند (گراملینگ و اشنایدر، ۲۰۱۸). با توجه به توضیحات ارائه شده در بالا انتظار می‌رود احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص کمتر است زیرا کنترل‌های فراگیر تحت نظارت مدیران و کمیته حسابرسی قرار دارند و گزارش آن‌ها می‌تواند برای حسابرسان داخلی تهدید شغلی محسوب شود، بطوریکه مورد غضب و خشم مدیران و اعضای کمیته حسابرسی قرار گیرند. از این رو، احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت کمتر است. اما انحراف از کنترل فرآیند خاص ناشی از عملکرد ضعیف مدیران رده میانی (مثلا مدیر فروش یا مدیر مالی) می‌باشد. در چنین شرایطی حسابرسان داخلی می‌توانند گزارشات خود را با صداقت بیشتری ارائه کنند. بنابراین احتمال ارزیابی ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی بیشتر است.

پیشینه پژوهش

بررسی پژوهش‌های انجام شده داخل و خارج از کشور در ارتباط تاثیر نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت ارشد و ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف کنترل‌های

داخلی نشان می‌دهد که حیدری و مشایخ (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران پرداختند. در این راستا، از طرح آزمایش با طرح عاملی 2×2 بین‌گروهی استفاده کردند. متغیرهای مستقل، نوع گزارش حسابرسی و عملکرد معیار سود و متغیر وابسته، قضاوت ارزشیابی سرمایه‌گذاران است. نمونه آماری شامل ۱۷۶ آزمودنی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان داد که مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تاثیرگذار و تمایل آن‌ها جهت سرمایه‌گذاری راکاهش می‌دهد اما بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای تاثیر ندارد. عامل عملکرد معیار سود بر قضاوت ارزشیابی هر دو گروه تاثیرگذار و تعاملی بین عملکرد معیار سود و مسائل عمده حسابرسی یافت نشد. به طور کلی نتایج نشان داد مسائل عمده تنها برای سرمایه‌گذاران حرفه‌ای دارای محتوای اطلاعاتی و در فرایند تصمیم‌گیری‌شان موثر بوده است و محتوای خاصی برای غیرحرفه‌ای‌ها ندارد. منتهی و شهبازی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. در این راستا، دیدگاه ۱۴۰ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. همچنین نتایج نظرسنجی از مدیران حسابرسی داخلی نشان داد که نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی موجب تمرکز واحد حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود. علاوه بر این، تاثیر اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت موجودی‌ها و وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی مثبت و معناداری است. بطور کلی می‌توان ادعا کرد که تاثیر نرخ رشد فروش و جریان نقد عملیاتی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی معناداری نیست. صفی‌پور افشار و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی انجام دادند. در این پژوهش ۱۵۰ نفر از حسابرسان داخلی و مدیران حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۹ به پرسشنامه پاسخ دادند و برای تجزیه و تحلیل یافته‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که سبک رهبری باعث افزایش اثربخشی واحد حسابرسی داخلی می‌شود. همچنین مدیر حسابرسی داخلی با اداره کردن واحد حسابرسی داخلی به سبک رهبری تحول‌آفرین، تبادل‌گرا و آزادانه موجب اثربخشی واحد حسابرسی داخلی در انجام وظایف خود در سازمان می‌شود. همچنین تاثیر سبک

رهبری آزادانه بر اثربخشی حسابرسی داخلی نسبت به سبک رهبری تحول آفرین و تبادل گرانه بیشتر است. شفعتی و محمودی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی و خصوصیات درون شرکتی بر سیستم کنترل‌های داخلی اثر بخش پرداختند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشتند. از نظر روش انجام پژوهش توصیفی پیمایشی مبتنی بر داده‌های کمی بود. یافته‌ها نشان داد که در سطح معناداری پنج درصد رابطه مثبت و معناداری بین اثربخشی کنترل داخلی با صلاحیت تعهد حسابرسی داخلی وجود دارد. علاوه بر این، بین اثربخشی سیستم کنترل داخلی در عملیات با منابع شرکتی مربوط به واحد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. ورهرامی و محمدی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر دوره همکاری مدیرعامل و مدیرحسابرسی داخلی بر پیچیدگی گزارشگری مالی پرداختند. برطبق این پژوهش می‌توان ادعا کرد که دوره همکاری طولانی‌تر بین مدیرعامل و مدیرحسابرسی داخلی منجر به افزایش پیچیدگی گزارش شگری مالی می‌شود بطوریکه هرچقدر دوره همکاری بین آنها طولانی‌تر شود، مدیرعامل و مدیرحسابرسی داخلی دست به تبانی می‌زنند و به منظور پنهان ساختن عملکرد ضعیف مدیریت از دید سرمایه‌گذاران، گزارش‌های طولانی‌تری (صفحات بیشتر، پیچیده‌تر) منتشر می‌کنند. توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی انجام دادند. در این پژوهش اطلاعات ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت تحلیل لاجیت مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان داد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و اندازه آن با کیفیت سیستم کنترل داخلی رابطه معنادار دارد، اما ویژگی استقلال کمیته حسابرسی با متغیر وابسته رابطه معنادار ندارد. همچنین نتایج نشان داد که از بین متغیرهای مورد بررسی تنها قدرت مدیرعامل تأثیر تعدیل کننده بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی دارد. محیط گندمانی و حسینی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان بررسی آثار کیفیت کمیته حسابرسی و استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که بین استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و استقلال حسابرس با ضعف

کنترل‌های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش بیانگر عدم رابطه معنادار بین اندازه کمیته حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی است.

پوتری و واهیونی^۱ (۲۰۲۴) در پژوهشی تحت عنوان تأثیر حسابرسی داخلی، کنترل داخلی و کمیته حسابرسی بر پیشگیری از تقلب با استفاده از پرسشنامه، پاسخ ۸۵ نفر از حساب‌برسان داخلی را جمع‌آوری کردند با رگرسیون چندگانه خطی فرضیه‌های پژوهش را آزمون کنند. نتایج نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی داخلی، کنترل داخلی و حسابرسی تأثیر معناداری بر پیشگیری از تقلب دارند. در تلاش برای جلوگیری از تقلب، شرکت‌ها می‌توانند به طور مداوم نقش حساب‌برسان داخلی شرکت را تقویت کنند که می‌توانند اجرای کنترل ریسک مدیریت، سیستم‌های کنترل داخلی و کمیته‌های حسابرسی را که نقش مهمی در جنبه‌های مختلف سازمان از جمله پیشگیری از تقلب دارند، آغاز کنند. ویکگنانت^۲ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان چگونگی نظارت کمیته‌های حسابرسی ایالات متحده بر کنترل داخلی بر گزارشگری مالی انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که کمیته‌های حسابرسی بیشترین زمان را در فعالیت‌های نظارتی و حوزه‌های محیط کنترل و کمترین زمان را در حوزه‌های اطلاعات و ارتباطات و کنترل (مربوط به درآمد) صرف می‌کنند. علاوه بر این، تحلیل رگرسیون نشان داد که سن عضو کمیته حسابرسی و تجربه حسابرسی داخلی، اندازه شرکت و صنعت تنظیم‌شده به طور مثبت با میزان نظارت کلی کمیته حسابرسی مرتبط است، در حالی که گواهینامه حسابدار عمومی رسمی اعضای کمیته حسابرسی رابطه منفی با حسابرسی کنترل داخلی ناظر بر گزارشگری مالی دارد. فادهیلا و اسلامی^۳ (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان آیا دو رکن دارای نفوذ بر حساب‌برسان داخلی (کمیته حسابرسی و مدیران ارشد) و همچنین ماهیت ضعف در کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حساب‌برسان داخلی از کنترل‌های داخلی تأثیرگذار است یا خیر؟ این پژوهش به روش آزمایش رفتاری در طرح فاکتوریل ۲×۲ بین آزمودنی‌ها و حساب‌برسان داخلی به عنوان شرکت‌کننده انجام شد. یافته‌ها نشان داد که نوع نقص بر ارزیابی حسابرسی داخلی از کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد. همچنین آن‌ها دریافتند که حساب‌برسان داخلی نمی‌خواهد نه مدیریت و نه کمیته حسابرسی را با ارزیابی یک نقص فراگیر که منعکس‌کننده کنترل اصلی

1. Putri & Wahyuni

2. Weickgenannt

3. Fadhila & Islami

مدیریت به عنوان یک ضعف بااهمیت است، ناراضی کند. گراملینگ و اشنایدر^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر ارتباط بر حسابرسی داخلی و نوع ضعف در کنترل داخلی بر ارزیابی کنترل داخلی توسط حسابرسی داخلی به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی کمتر احتمال دارد ضعف در کنترل‌های فراگیر (عمدتاً مربوط به سهم مدیران ارشد) را به عنوان یک ضعف کنترل داخلی در گزارشات خود منعکس نمایند. همچنین زمانی که حسابرسی داخلی بیشتر در نفوذ مدیران ارشد هستند، در قیاس با حالتی که تحت نفوذ کمیته حسابرسی قرار دارند، کمتر مایل به گزارش ضعف کنترل‌های فرایندی هستند. لیسچ^۲ و همکاران (۲۰۱۵) پژوهشی تحت عنوان ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی، قدرت مدیرعامل و کیفیت کنترل داخلی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد زمانی که قدرت مدیرعامل زیاد نیست، تخصص مالی کمیته حسابرسی به طور منفی با بروز ضعف‌های سیستم کنترل داخلی ارتباط دارد. با این حال، با افزایش قدرت مدیرعامل، این ارتباط به طور یکنواخت کاهش می‌یابد. زمانی که قدرت مدیرعامل به سطح کافی و قابل قبولی برسد، این ارتباط مثبت است. اثر تعدیل‌کننده قدرت مدیرعامل بر اثربخشی کمیته حسابرسی زمانی مشخص‌تر است که مدیرعامل به وسیله معاملات داخلی، اجاره‌های بیشتری از شرکت استخراج می‌کند. وانق و فارگر^۳ (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان تأثیر سهم مدیران ارشد در قبال ارزیابی حسابرسی داخلی از تحریف‌های مالی به این نتیجه رسیدند نتایج یک آزمایش شامل ۶۴ حسابرس داخلی نشان می‌دهد که زمانی که سهم مدیران ارشد ضعیف باشد حسابرسی داخلی ریسک بالاتری از تحریف‌های عمدی را گزارش می‌دهند؛ بنابراین نتایج حاصل از هماهنگی بین حسابرسی داخلی و خارجی نشان می‌دهد که وجود هماهنگی می‌تواند به عنوان یک مکانیزم مؤثر برای کاهش هرگونه تأثیر سهم هریک از عاملین بر ارزیابی ریسک‌های حسابرسی داخلی حسابرسی داخلی استفاده شود. مرور پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که تا کنون پژوهشی در داخل کشور با استفاده از طرح آزمایش به تأثیر دو پدیده نفوذ کمیته حسابرسی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسی داخلی از ضعف کنترل‌های داخلی پرداخته است. باتوجه به شرایط خاص و ویژگی‌های محیطی کشور ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه و با اقتصاد نوظهور،

1. Gramling & Schneider

2. Lisic

3. Wang & Fargher

حسابرسی داخلی و ارزیابی‌های این واحد از ضعف‌های کنترل‌های داخلی ممکن است نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته دارای اثرات و نتایج قابل توجهی باشد که در این پژوهش به آن پرداخته می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به توضیحات ارائه شده در بخش مبانی نظری انتظار می‌رود، احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص کمتر است زیرا کنترل‌های فراگیر تحت نظارت مدیران و کمیته حسابرسی قرار دارند و گزارش آن‌ها می‌تواند برای حسابرسان داخلی تهدید شغلی محسوب شود، بطوریکه مورد غضب و خشم مدیران و اعضای کمیته حسابرسی قرار گیرند. از این رو، احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت کمتر است. اما انحراف از کنترل فرآیند خاص ناشی از عملکرد ضعیف مدیران رده میانی (مدیر فروش یا مدیر مالی) می‌باشد. در چنین شرایطی حسابرسان داخلی می‌توانند گزارشات خود را با صداقت بیشتری ارائه کنند. بنابراین احتمال ارزیابی ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی بیشتر است.

فرضیه اول: احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسان داخلی نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص کمتر می‌باشد.

طبق توضیحات ارائه شده در بخش مبانی نظری می‌توان گفت زمانی که مدیران ارشد نفوذ مستقیم و کامل بر عملیات ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت دارند، طبق نظریه منطبق‌انگیزی، حسابرسان داخلی از این انگیزه برخوردار هستند تا با جلب رضایت مدیران ارشد، گزارش‌هایی مطابق با ترجیحات و خواسته مدیران ارائه نمایند و در گزارشات خود بر عملکرد صحیح کنترل‌های داخلی و انجام صحیح مسئولیت‌های مدیران تأکید نمایند. بنابراین در چنین شرایطی انتظار می‌رود نفوذ مدیریت ارشد بر ارزیابی ضعف‌های کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی تأثیر بگذارد. در نتیجه طبق این نظریه انتظار می‌رود حسابرسان داخلی از گزارش مواردی که منجر به نارضایتی مدیران و اعضای کمیته حسابرسی شود، خودداری کنند. بر همین اساس انتظار می‌رود زمانی که کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی نفوذ بیشتری داشته باشد، احتمال

دارد به دلیل جلب رضایت اعضای کمیته حسابرسی، این موارد در گزارش ضعف‌های کنترل های داخلی ارائه نشود

فرضیه دوم-الف: نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت بر ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی تاثیر می‌گذارد.

بر اساس توضیحات ارائه شده انتظار می‌رود، هنگامی که ضعف‌های کنترل به یک کنترل خاص فرآیند مربوط می‌شود، حسابرسان داخلی مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی را دارای سطح مسئولیت مستقیم کمتری نسبت به یک ضعف کنترل فراگیر می‌دانند. با این حال، کمیته حسابرسی در مقایسه با مدیریت ارشد در جریان جزئیات کنترل‌های فرآیندی که تأثیر فراگیر در سراسر سازمان ندارند، نیست. بنابراین، برای یک کنترل خاص فرآیند (که احتمالاً مدیریت ارشد مسئولیت بیشتری نسبت به کمیته حسابرسی دارد)، حسابرس داخلی می‌خواهد گزارشی ارائه کند که نشان‌دهنده نتیجه مثبت نسبت به عملکرد مدیریت ارشد باشد، زیرا کمیته حسابرسی به اندازه مدیریت ارشد به طور مستقیم با کنترل فرآیند خاص مرتبط نیست. بر این اساس طبق نظریه استدلال انگیزشی انتظار می‌رود زمانی که مدیریت بر حسابرسان داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسان داخلی ضعف مربوط به فرآیند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند کمتر است.

فرضیه دوم-ب: زمانی که مدیریت بر حسابرسان داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسان داخلی ضعف مربوط به فرآیند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند کمتر است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است، طرح این پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. این پژوهش از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی و از لحاظ بعد زمانی یک پژوهش مقطعی در سال ۱۴۰۳ می‌باشد. پژوهش‌های مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری بر اساس تئوری‌های روانشناسی هستند و به علت اینکه در بیشتر موارد بر علل رفتاری تمرکز می‌کنند، طرح‌های تجربی را مورد استفاده قرار می‌دهند. رایج‌ترین روش مورد استفاده در این نوع پژوهش‌ها به دلیل توانایی شناسایی علیت، آزمایش است (بانر، ۲۰۰۸). با توجه به اینکه هدف پژوهش بررسی تاثیر نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیران ارشد بر حسابرسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف

کنترل‌های داخلی می‌باشد، در این راستا، دو متغیر مستقل متناسب با فرضیات پژوهش (نفوذ کمیته حسابرسی و نفوذ مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی) و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی (ضعف فراگیر و ضعف مربوط به فرایند خاص) در سطوح مختلف مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفتند. به منظور اطمینان از اینکه آزمودنی‌های هر گروه با توجه به متغیر مورد دستکاری، به سوال آزمایش پاسخ داده‌اند، از آزمون بررسی دستکاری استفاده شده است. به این معنا که آزمودنی‌ها به سوالاتی در خصوص نفوذ و نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی و نوع ضعف کنترل داخلی پاسخ می‌دهند. در صورتی که آزمودنی به هر یک از سوالات پاسخ اشتباه داده باشد، آزمایش مربوطه بایستی از نمونه حذف گردد که از بین داده‌های گردآوری شده، تعداد ۸ آزمایش به دلیل پاسخ اشتباه آزمودنی‌ها به پرسش‌ها، از نمونه پژوهش حذف شدند. متغیرهای وابسته پژوهش، ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف‌های کنترل‌های داخلی که شامل ضعف فراگیر یا ضعف مربوط به فرایند (عملیات) خاص است، می‌باشند. با توجه به اینکه در این پژوهش به‌طور همزمان تاثیر دو متغیر مستقل بررسی می‌گردد، از طرح عاملی ۲×۲ استفاده شده است که در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. طرح عاملی ۲×۲ بین‌گروهی

نفوذ مدیریت	نفوذ کمیته حسابرسی	پروژه الف
گروه دوم	گروه اول	ضعف فراگیر کنترل داخلی
گروه چهارم	گروه سوم	ضعف مربوط به فرایند خاص

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، متشکل از حسابرسان شاغل در واحد حسابرسی داخلی شرکت هاست. طرح استفاده شده بین‌گروهی می‌باشد، زیرا آزمایش در چهار سناریوی جداگانه براساس نوع نفوذ بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی طراحی می‌شود. در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه حداقل ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد (دلاور، ۱۳۹۷). نمونه آماری پژوهش شامل ۱۲۳ نفر از حسابرسان شاغل در واحد حسابرسی داخلی سازمان‌ها در سال ۱۴۰۳ است که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. سناریوهای فرضی از طریق ایمیل برای حسابرسان داخلی ارسال شده است. از بین داده‌های گردآوری شده، تعداد ۸ آزمایش به دلیل پاسخ اشتباه آزمودنی‌ها به پرسش‌های درک مطلب،

از نمونه پژوهش حذف شدند. تحلیل داده‌ها و بررسی فرضیه‌ها با استفاده از آزمون تحلیل واریانس و مقایسه میانگین از طریق نرم افزار اس پی اس انجام شده است.

دستورالعمل آزمایش

آزمایش بین آزمودنی 2×2 این پژوهش به این صورت انجام شده است که ابتدا حسابرسان داخلی به طور کاملاً تصادفی انتخاب شدند. سپس در گروه‌های مجزا ۴ گانه نفوذ کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی - ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی، نفوذ کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی - ضعف مربوط به فرایند (عملیات) خاص، نفوذ مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی - ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی و نفوذ مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی - ضعف مربوط به فرایند (عملیات) خاص، به صورت تصادفی قرار داده شده‌اند. در این آزمایش از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود که خود را در نقش حسابرس شاغل در واحد حسابرسی داخلی یک شرکت تصور کنند. مشارکت کنندگان وظیفه دارند به مدیریت در گزارش کنترل‌های داخلی شرکت کمک کنند. همچنین به آن‌ها گفته شد که واحد حسابرسی داخلی وظیفه دارد تا به طور مستمر کنترل داخلی را مورد ارزیابی قرار داده و نتیجه ارزیابی را به کمیته حسابرسی ارائه دهد. سپس با توجه به دستکاری‌های متغیرهای مستقل در سناریوهای مختلف، تاثیر نفوذ کمیته حسابرسی و مدیران ارشد بر حسابرسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از ضعف کنترل‌های داخلی، مورد بررسی قرار گرفته است. بر این اساس، به آزمودنی‌ها گفته شد که کمیته حسابرسی یا مدیران ارشد بر واحد حسابرسی داخلی نفوذ دارد و در طول سال بر عملکرد حسابرسی داخلی نظارت می‌کند. به عنوان مثال، کمیته حسابرسی یا مدیران ارشد می‌توانند بر برنامه حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. در ارتباط با استخدام، اخراج و جبران خسارت مدیر حسابرسی داخلی نقش دارد و مسئولیت اصلی تصویب بودجه حسابرسی داخلی را بر عهده دارد. واحد حسابرسی داخلی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی یا ضعف مربوط به فرایند خاص شرکت را شناسایی می‌کند. در نهایت از مشارکت کنندگان پرسیده می‌شود چقدر احتمال دارد به این نتیجه برسند که ضعف شناسایی شده یک ضعف بااهمیت است و آیا ضعف شناسایی شده را به عنوان ضعف بااهمیت طبقه‌بندی می‌کنند یا خیر. لازم به توضیح است جزئیات مربوط به تمام سناریوها در پیوست این پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

همانطور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، توصیف داده‌های دموگرافیک پژوهش نشان می‌دهد، تعداد کل افراد شرکت‌کننده در آزمایش ۱۲۳ نفر بوده که از این تعداد ۲۱ نفر زن و ۱۰۲ نفر مرد بودند که بیشترین مقدار فراوانی (۸۲/۹۲ درصد) به مردان اختصاص داشت. در ارتباط با سطح تحصیلات مشارکت‌کنندگان، بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای مدرک کارشناسی ارشد با تعداد ۷۱ نفر (۵۷/۷۲ درصد) است. سطح تحصیلات ۵ نفر از پاسخ‌دهندگان نیز دکتری است که کمترین فراوانی (۴/۰۶ درصد) را به خود اختصاص داده است. سن ۵۹ نفر (۴۷/۹۶ درصد) از پاسخ‌دهندگان بین ۳۵ تا ۴۵ سال و سابقه کار ۳۹ نفر (۳۱/۷۰ درصد) از آن‌ها ۱۰ تا ۶ سال بوده است. از لحاظ موقعیت شغلی در واحد حسابداری داخلی، بیشترین فراوانی مربوط به کارشناس حسابداری داخلی (۵۷/۷۲ درصد) و رئیس حسابداری داخلی (۴۲/۲۷ درصد) بود. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. بررسی جمعیت‌شناختی نمونه پژوهش

درصد	فراوانی	نام متغیر	
۸۲/۹۲	۱۰۲	مرد	جنسیت
۱۷/۰۷	۲۱	زن	
۱۸/۶۹	۲۳	زیر ۳۵ سال	سن
۴۷/۹۶	۵۹	۳۵ تا ۴۵ سال	
۳۳/۳۳	۴۱	بیش از ۴۵ سال	
۳۹/۸۳	۴۹	کارشناسی	سطح تحصیلات
۵۷/۷۲	۷۱	کارشناسی ارشد	
۴/۰۶	۵	دکتری	
۱۹/۵۱	۲۴	کمتر از ۶	تجربه حسابداری (سال)
۳۱/۷۰	۳۹	۶ تا ۱۰	
۱۵/۴۴	۱۹	۱۱ تا ۱۵	
۱۴/۶۳	۱۸	۱۶ تا ۲۰	
۱۷/۰۷	۲۱	بیشتر از ۲۰	
۴۲/۲۷	۵۲	رئیس حسابداری داخلی	سمت در واحد حسابداری داخلی
۵۷/۷۲	۷۱	کارشناس حسابداری داخلی	

مفروضات تحلیل شامل استقلال گروه‌ها، وجود حداقل دو متغیر مستقل با حداقل دو سطح و یک متغیر وابسته، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در گروه‌ها، پارامتریک بودن نمرات متغیر وابسته و همگنی واریانس در بین گروه‌ها می‌باشد (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در این پژوهش با عنایت به اینکه هر فردی صرفاً در یکی از چهار گروه قرار دارد و همچنین دو متغیر مستقل نفوذ کمیته حسابرسی یا نفوذ مدیریت و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی هر یک دارای دو سطح می‌باشد و هدف آن است که قضاوت و تصمیمات آزمودنی‌ها در تمامی این حالات اندازه‌گیری شود، فرض اول و دوم رعایت شده است. جهت حصول اطمینان از همگنی واریانس‌ها از آزمون لون استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره ۳ ارائه شده است. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون لون یکسانی واریانس‌ها است و معناداری حاصل شده از این آزمون بزرگتر از ۵ درصد می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرض صفر رد نمی‌شود و واریانس درون گروهی ۴ گروه برابر است.

جدول ۳. نتایج آزمون لون

متغیر وابسته	آماره اف	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معناداری
ارزیابی حسابرسی داخلی	۱/۶۷۸	۳	۱۱۹	۰/۱۷۴

همانطور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، میانگین طبقه‌بندی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت برای چهار گروه از مشارکت‌کنندگان از ۱۳/۳۳ درصد تا ۶۸/۷۴ درصد متغیر است. به‌طور کلی ۳۹/۰۲ درصد از مشارکت‌کنندگان ضعف‌های کنترل داخلی را به‌عنوان ضعف بااهمیت طبقه‌بندی می‌کنند. با توجه به جدول ۴ می‌توان گفت احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسی داخلی (۱۸/۰۳ درصد) نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص (۵۹/۶۷ درصد) کمتر است. ۵۴/۸۳ درصد از مشارکت‌کنندگان هنگام نفوذ مدیریت بر حسابرسی داخلی، ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کردند در حالیکه، زمانی که کمیته حسابرسی بر حسابرسی داخلی نفوذ دارد، ۶۸/۷۴ درصد از شرکت‌کنندگان ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کردند. بنابراین زمانی که مدیریت بر حسابرسی داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسی داخلی ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند، کمتر است. همچنین احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف با اهمیت توسط حسابرسی داخلی در

زمان نفوذ مدیریت ۱۳/۳۳ درصد و در زمان نفوذ کمیته حسابرسی ۲۲/۵۸ درصد می‌باشد. مقایسه میانگین طبقه‌بندی ضعف به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط چهار گروه از مشارکت‌کنندگان در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. طبقه‌بندی ضعف به‌عنوان ضعف بااهمیت (درصد)

ماهیت ضعف کنترل داخلی		نفوذ مدیریت		نفوذ کمیته حسابرسی		کل	
درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی
ضعف فراگیر	۴	۱۳/۳۳	۷	۲۲/۵۸	۱۱	۱۸/۰۳	
ضعف فرایند خاص	۱۶	۵۳/۳۳	۲۱	۶۵/۶۲	۳۷	۵۹/۶۷	
کل	۲۰	۳۲/۷۸	۲۸	۴۵/۱۶	۴۸	۳۹/۰۲	

آزمون تحلیل واریانس

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون تحلیل واریانس استفاده شده است. متغیر وابسته طبقه‌بندی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت است. نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر ارزیابی حساب‌برسان داخلی در جدول ۵ نشان می‌دهد که متغیر ماهیت ضعف کنترل داخلی معنادار است. بنابراین، می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. بدین معنی که میان ارزیابی افراد در ارزیابی ضعف‌های کنترل‌های داخلی در شرایط ضعف فراگیر نسبت به زمانی که ضعف مربوط به یک فرایند خاص باشد، اختلاف قابل توجهی وجود دارد. با عنایت به مقادیر میانگین ملاحظه شده در جدول ۴ استدلال می‌شود که احتمال ارزیابی ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص نسبت به ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط حساب‌برسان داخلی بیشتر می‌باشد. با توجه سطح معناداری ضریب متغیر نفوذ، می‌توان گفت که نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی بر ارزیابی حساب‌برسان داخلی از ضعف کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، بخش اول فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود، بطوریکه حساب‌برسان داخلی به منظور جلب رضایت مدیران و کمیته حسابرسی از گزارش ضعف‌های فراگیر اجتناب ورزیده و این کنترل داخلی را علیرغم نادیده گرفته شدن آن، به‌عنوان کنترل موثر تلقی می‌نماید. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی میان دو متغیر نفوذ و ماهیت ضعف معنادار نیست. به این معنی که تأثیر نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت ارشد بر ارزیابی حساب‌برسان داخلی به این بستگی ندارد که چه سطحی از عامل دیگر (ماهیت ضعف کنترل داخلی) شناسایی شده است. از همین رو، بخش ب فرضیه دوم پژوهش

رد می‌شود و نمی‌توان ادعا کرد زمانی که مدیریت بر حسابرسی داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسی داخلی ضعیف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند، کمتر است. نتایج تحلیل واریانس بین گروهی متغیر طبقه‌بندی ضعیف‌های کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعیف با اهمیت در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج تحلیل واریانس بین گروهی

منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره اف	معناداری
نفوذ	۲/۲۷۱	۱	۱۲/۴۴۹	۰/۰۶۱
ماهیت ضعیف	۹/۴۲۸	۱	۵۱/۶۷۷	۰/۰۰۰
نفوذ×ماهیت ضعیف	۰/۳۴۷	۱	۱/۹۰۳	۰/۱۶۹
خطا	۰/۱۸۲	۱۱۹	-	-

با توجه به اینکه متغیر وابسته (طبقه‌بندی ضعیف‌های کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعیف) به صورت متغیر مجازی (صفر و یک) است، برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل رگرسیون لجستیک در نرم افزار اس پی اس نیز استفاده شده است. نیکویی برازش مدل رگرسیونی نیز با استفاده از آزمون هاسمر-لمشو بررسی شد که سطح معناداری آن ۰/۶۷۱ محاسبه شد. اگر مقدار معناداری کمتر از ۰,۰۵ باشد، آماره آزمون هاسمر-لمشو برازش ضعیف را نشان می‌دهد. بی‌معنایی این آماره نشان می‌دهد متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی پژوهش، در تبیین مشاهدات متغیر وابسته از نیکویی برازش مناسبی برخوردارند. همانطور که در جدول ۶ نشان داده شده، تاثیر ماهیت ضعیف کنترل داخلی بر طبقه‌بندی ضعیف با اهمیت مشارکت کنندگان مثبت و معنادار است. بنابراین با استفاده از رگرسیون لجستیک نیز فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود و می‌توان بیان کرد که احتمال ارزیابی ضعیف‌های کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص به‌عنوان ضعیف با اهمیت نسبت به ضعیف فراگیر کنترل‌های داخلی بیشتر است.

جدول ۶. رگرسیون لجستیک

متغیر	ضریب بتا	والد	نسبت شانس	خطای استاندارد	معناداری
ماهیت ضعیف	۲/۱۶۷	۳۵/۵۵۰	۳/۳۲۵	۰/۳۶۰	۰/۰۰۰

همانطور که جدول ۷ نشان می‌دهد، میانگین احتمال نتیجه‌گیری ضعیف به‌عنوان ضعیف با اهمیت برای چهار گروه از مشارکت کنندگان از ۲۹/۷۱ درصد تا ۶۱/۰۷ درصد متغیر است.

به‌طور کلی احتمال نتیجه‌گیری ضعف کنترل داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت ۴۱/۹۲ درصد است. با توجه به جدول ۷ می‌توان گفت احتمال نتیجه‌گیری ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط حساب‌رسان داخلی (۳۰/۲۴ درصد) نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص (۵۴/۴۱ درصد) کمتر می‌باشد. ۵۰/۴۴ درصد از مشارکت‌کنندگان هنگام نفوذ مدیریت بر حساب‌رسان داخلی، ضعف مربوط به فرایند خاص را بااهمیت ارزیابی کردند در حالیکه، زمانی که کمیته حسابرسی بر حساب‌رسان داخلی نفوذ دارد، ۶۱/۰۷ درصد از شرکت‌کنندگان ضعف مربوط به فرایند خاص را بااهمیت ارزیابی کردند. همچنین احتمال ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط حساب‌رسان داخلی در زمان نفوذ مدیریت ۳۰/۸۲ درصد و در زمان نفوذ کمیته حسابرسی ۲۹/۷۱ درصد می‌باشد. مقایسه میانگین احتمال نتیجه‌گیری ضعف به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط چهار گروه از مشارکت‌کنندگان در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. احتمال نتیجه‌گیری ضعف به‌عنوان ضعف بااهمیت

ماهیت ضعف کنترل داخلی	نفوذ مدیریت		نفوذ کمیته حسابرسی		کل
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
ضعف فراگیر	۳۰/۸۲	۲۴/۷۵	۲۹/۷۱	۲۴/۰۸	۲۴/۱۷
ضعف فرایند خاص	۵۰/۴۴	۲۵/۵۳	۶۱/۰۷	۲۰/۲۴	۲۳/۸۵
کل	۳۸/۵۸	۲۶/۳۳	۴۵/۳۳	۲۷/۰۶	۲۶/۸۴

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از احتمال نتیجه‌گیری ضعف بااهمیت به‌عنوان متغیر وابسته نیز استفاده می‌کنیم. نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر ارزیابی حساب‌رسان داخلی در جدول ۸ نشان می‌دهد که متغیر ماهیت ضعف معنادار است. بنابراین، می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد احتمال نتیجه‌گیری ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به‌عنوان ضعف بااهمیت توسط حساب‌رسان داخلی نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص کمتر می‌باشد. با توجه به سطح معناداری ضریب متغیر نفوذ می‌توان گفت که بخش اول فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود بطوریکه مطابق با نظریه استدلال انگیزشی می‌توان بیان کرد که نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت بر ارزیابی ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی توسط حساب‌رسان داخلی تاثیر می‌گذارد. نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی میان دو متغیر نفوذ و ماهیت ضعف معنادار نیست. به این معنی که اثر نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت ارشد بر ارزیابی حساب‌رسان داخلی

به این بستگی ندارد که چه سطحی از عامل دیگر (ماهیت ضعف کنترل داخلی) شناسایی شده است. به همین ترتیب بخش دوم فرضیه دوم پژوهش رد می شود و نمی توان بیان کرد زمانی که مدیریت بر حسابرسی داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسی داخلی ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند، کمتر است. نتایج تحلیل واریانس بین گروهی متغیر احتمال نتیجه گیری ضعف با اهمیت (درصد) در جدول شماره ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج تحلیل واریانس بین گروهی

منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره اف	معناداری
نفوذ	۲/۶۶۱	۱	۴۶/۹۸۱	۰/۰۷۲
ماهیت ضعف	۰/۱۹۵	۱	۳/۴۳۵	۰/۰۰۲
نفوذ×ماهیت ضعف	۰/۲۷۵	۱	۴/۸۶۳	۰/۰۶۵
خطا	۰/۰۵۷	۱۱۹	-	-

علاوه بر این، برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از آزمون t مستقل در نرم افزار اس پی اس اس استفاده شده است. همانطور که جدول ۹ نشان می دهد معناداری مربوط به ضعف فراگیر بالای ۰,۰۵ است. بخش اول فرضیه دوم پژوهش تأیید می شود. مطابق با نظریه استدلال انگیزشی می توان بیان کرد که نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت بر ارزیابی ضعف فراگیر کنترل های داخلی توسط حسابرسی داخلی تأثیر می گذارد. همچنین سطح معناداری ضریب ضعف فرایند خاص نشان می دهد که نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی بر ارزیابی حسابرسی داخلی از ضعف کنترل داخلی مربوط به فرایند خاص به عنوان ضعف با اهمیت تأثیر می گذارد. بر همین اساس، بخش ب فرضیه دوم پژوهش رد می شود و نمی توان ادعا کرد زمانی که مدیریت بر حسابرسی داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حسابرسی داخلی ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند، کمتر است.

جدول ۹. بررسی تاثیر نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی

ماهیت ضعف	آماره تی	درجه آزادی	معناداری
ضعف فراگیر	-۲/۸۴	۵۹	۰/۵۷۵
ضعف فرایند خاص	۰/۴۱۸	۶۰	۰/۰۶۱

تجزیه و تحلیل اضافی: کمیته حسابرسی به عنوان یک کنترل داخلی

باتوجه به اینکه کمیته حسابرسی به‌عنوان یک کنترل داخلی مهم برای شرکت‌هاست (کوزو^۱، ۲۰۱۳)، وجود یک ضعف در کنترل داخلی (اعم از یک ضعف مربوط به فرآیند خاص یا یک ضعف فراگیر) ممکن است نشان دهنده یک کمیته حسابرسی ضعیف باشد که نقش نظارتی مورد نیاز خود را انجام نمی‌دهد. به همین ترتیب، یک سوال از مشارکت‌کنندگان پرسیده شد که آیا حسابرسان داخلی در چنین شرایطی یک ضعف بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی ارزیابی می‌کنند؟ مشارکت‌کنندگان با عددی از ۰ (ضعف بااهمیت نیست) تا ۱۰۰ (قطعا ضعف بااهمیت است) نشان دادند که چقدر احتمال دارد به این نتیجه برسند که یک ضعف بااهمیت کمیته حسابرسی وجود دارد. در جدول ۱۰ مقایسه میانگین احتمال نتیجه‌گیری یک ضعف بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی توسط مشارکت‌کنندگان ارائه شده‌است.

جدول ۱۰. احتمال نتیجه‌گیری ضعف بااهمیت کمیته حسابرسی

ماهیت ضعف کنترل داخلی	نفوذ مدیریت		نفوذ کمیته حسابرسی		کل
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
ضعف فراگیر	۵۳/۳۳	۳۴/۷۵	۱۹/۳۵	۲۷/۰۸	۳۴/۱۷
ضعف فرایند خاص	۶۴/۵۱	۳۵/۵۳	۲۲/۵۸	۳۳/۲۴	۳۹/۸۵
کل	۵۹/۰۱	۳۶/۳۳	۲۰/۹۶	۲۹/۰۶	۳۷/۸۴

همانطور که جدول ۱۰ نشان می‌دهد، میانگین احتمال نتیجه‌گیری یک ضعف بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی ۲۰/۹۶ درصد برای شرایطی است که کمیته حسابرسی دارای نفوذ اولیه بر حسابرسان داخلی است. علاوه بر این، زمانی که مدیران ارشد بر حسابرسان داخلی نفوذ اولیه دارند احتمال نتیجه‌گیری یک ضعف بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی ۵۹/۰۱ درصد است. نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر ارزیابی حسابرسان داخلی در جدول ۱۱ ارائه شده‌است.

جدول ۱۱. نتایج تحلیل واریانس بین‌گروهی

منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
نفوذ	۲/۶۶۱	۱	۴۶/۰۱۹	۰/۰۰۱
ماهیت ضعف	۰/۲۱۲	۱	۱/۷۹۸	۰/۱۵۳
نفوذ×ماهیت ضعف	۰/۰۴۵	۱	۰/۸۶۳	۰/۴۷۵
خطا	۰/۱۰۳	۱۱۹	-	-

همانطور که نتایج تحلیل واریانس نشان می‌دهد، تاثیر متغیر نفوذ بر احتمال نتیجه‌گیری یک ضعف بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی مثبت و معنادار است. بر همین اساس نفوذ کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی ممکن است منجر به گزارش‌دهی ناقص ضعف‌های بااهمیت مربوط به کمیته حسابرسی شود. کیفیت کمیته حسابرسی یک چالش در بسیاری از شرکت‌های دولتی است (بویل^۱ و همکاران، ۲۰۱۵)، بطوریکه اهمیت ارزیابی عینی کیفیت کمیته حسابرسی توسط حسابرسان داخلی و ارائه اطلاعات باکیفیت در مورد کنترل و نظارت داخلی بر گزارشگری مالی را برجسته می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی به صورت اثربخش و ضرورت رفع ایرادات و نقاط ضعف آن ضروری است تا مشکلات موجود در این راستا کشف و چاره‌اندیشی شود. حسابرسان داخلی این مسئولیت را دارند تا گزارش‌های خود را به مدیران و کمیته حسابرسی ارائه نمایند. تاثیر و نفوذ بر حسابرسان داخلی طیفی است که یک سر آن نظارت کامل از طرف مدیران ارشد بوده و سر دیگر آن نظارت کامل از سوی کمیته حسابرسی است. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی از کنترل‌های داخلی است. نتایج تحلیل واریانس متغیر طبقه‌بندی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به عنوان ضعف بااهمیت نشان می‌دهد که میان ارزیابی ضعف‌های کنترل‌های داخلی در شرایط ضعف فراگیر نسبت به زمانی که ضعف مربوط به فرایند خاص باشد، اختلاف قابل توجهی وجود دارد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از احتمال نتیجه‌گیری ضعف بااهمیت به عنوان متغیر وابسته نیز استفاده شده است. نتایج تحلیل واریانس مربوط به فرضیه اول نشان داد که متغیر ماهیت ضعف معنادار است. بنابراین، می‌توان ادعا نمود احتمال نتیجه‌گیری ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی به عنوان ضعف بااهمیت توسط حسابرسان داخلی نسبت به ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص کمتر است. با توجه به اینکه کنترل‌های فراگیر تحت نظارت مدیران و کمیته حسابرسی قرار دارند و گزارش آن‌ها می‌تواند برای حسابرسان داخلی تهدید شغلی محسوب شود، لذا همسو با نظریه منطق انگیزشی حسابرسان داخلی به منظور جلب رضایت مدیران و کمیته حسابرسی از گزارش ضعف‌های

فراگیر اجتناب ورزیده و این کنترل داخلی را علیرغم نادیده گرفته شدن آن، به عنوان کنترل موثر تلقی می‌نماید. اما انحراف از کنترل فرآیند خاص اغلب ناشی از عملکرد ضعیف مدیران رده میانی است و حساب‌رسان داخلی می‌توانند گزارشات خود را با صداقت بیشتری ارائه کنند. بنابراین، می‌توان بیان کرد که احتمال ارزیابی ضعف کنترل‌های داخلی مربوط به فرایند خاص به‌عنوان ضعف با اهمیت نسبت به ضعف فراگیر کنترل‌های داخلی بیشتر است. علاوه بر این، با استفاده از رگرسیون لجستیک نیز فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه مطابق با یافته‌های فادهیلا و اسلامی (۲۰۱۹)، گراملینگ و اشنايدر (۲۰۱۸) و هانسن و همکاران (۲۰۰۹) است. سطح معناداری ضریب متغیر نفوذ نشان داد که نفوذ مدیریت یا کمیته حسابرسی بر ارزیابی حساب‌رسان داخلی از ضعف کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد. از این رو بخش اول فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. طبق نظریه منطقی انگیزشی نیز انتظار می‌رود حساب‌رسان داخلی از گزارش مواردی که منجر به نارضایتی مدیران و اعضای کمیته حسابرسی شود، خودداری کنند و در گزارشات خود بر عملکرد صحیح کنترل‌های داخلی و انجام صحیح مسئولیت‌های مدیران و کمیته حسابرسی تأکید نمایند. نتیجه این فرضیه مطابق با یافته‌های گراملینگ و اشنايدر (۲۰۱۸)، ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۱) و منتی و زمان (۱۳۹۷) است. نتایج حاصل از تحلیل آماری داده‌های مربوط به فرضیه دوم نشان داد که اثر تعاملی میان دو متغیر نفوذ و ماهیت ضعف کنترل داخلی معنادار نیست. از همین رو بخش ب فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود. نمی‌توان ادعا کرد زمانی که مدیریت بر حساب‌رسان داخلی نفوذ دارد، احتمال اینکه حساب‌رسان داخلی ضعف مربوط به فرایند خاص را با اهمیت ارزیابی کنند، کمتر است. علاوه بر این، با استفاده از آزمون t مستقل نیز فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. نتیجه این فرضیه مطابق با یافته‌های گراملینگ و اشنايدر (۲۰۱۸) و فادهیلا و اسلامی (۲۰۱۹) است.

در ارتباط با محدودیت‌های پژوهش حاضر مهم‌ترین محدودیت ماهیت پژوهش‌های آزمایشی بین آزمودنی می‌باشد، اینکه امکان دارد تمایز بین نتایج حاصل از آزمودنی‌ها ارتباطی به سطوح سناریوها نداشته باشد. به همین دلیل سعی شد این محدودیت‌ها با استفاده از روش‌های کنترل متغیر مزاحم برطرف گردد. علاوه بر این، محدودیت دیگر پژوهش حاضر این است که امکان انجام آزمایش در یک محیط با اعضای واحد حسابرسی داخلی وجود نداشت و در نتیجه سناریوهای پژوهش برای حساب‌رسان داخلی ایمیل و پاسخ آنها از آن طریق دریافت گردید. همچنین یکی از محدودیت‌های پژوهش آزمایشی تصنعی بودن آن است در واقع فرایندی

اجتماعی که در محیط آزمایشی رخ می‌دهد ممکن است ضرورتاً در محیط طبیعی اجتماعی رخ ندهد.

با توجه به نتایج به دست آمده از این پژوهش به نهادهای ناظر پیشنهاد می‌شود از طریق الزام به انتصاب مدیر حسابرسی داخلی و کارکنان کلیدی واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته و هیئت مدیره، بررسی استقلال واحد حسابرسی داخلی توسط نهادهای ناظر، تقویت کمیته حسابرسی و اختصاص بودجه کافی به واحد حسابرسی داخلی از استقلال واحد حسابرسی داخلی حمایت کنند. همچنین جهت کاهش وابستگی حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد قراردادهای بلندمدت و تضمین شده با حسابرسی داخلی انعقاد نمایند تا از آن‌ها در برابر تهدیدات شغلی حمایت کنند. ایجاد ساختار گزارش دهی مستقیم حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی برای کاهش نفوذ مدیریت در سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود تا بتوان نظارت مستمری بر اجرای صحیح توصیه‌های حسابرسی داخلی در خصوص ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی بدون نفوذ غیرمسئولانه مدیریت ارشد صورت گیرد. به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی خود تاثیر سوبه‌های رفتاری از جمله خودشیفتگی و کوته‌نگری مدیران را بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی بررسی کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود تاثیری که حسابرسی مستقل و ساختار حاکمیت شرکتی بر کاهش سوگیری ناشی از عدم افشای ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی می‌تواند داشته باشد یا تاثیر نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت ارشد بر حسابرسی خارجی و احتمال افشای ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار گیرد.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.
 مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.
 تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.
 تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

منابع

- ابراهیمی، فهیمه؛ ساریخانی، مهدی و رستمی، امین. (۱۴۰۱). بررسی عوامل مؤثر بر سکوت حسابرسان داخلی با استفاده از مدل مؤلفه سلسله مراتبی. دانش حسابداری مالی، ۹(۳)، ۱۲۳-۱۴۸.
- ارجمندنژاد، عبدالمهدی، (۱۳۸۵)، چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی واحدهای بانکی، تهران، انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری مستقر در بانک تسویه حساب‌های بین‌المللی: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- توانگر حمزه کلایی، افسانه؛ اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷)، ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۴۴)، ۱۸۷-۲۰۷.
- حساس یگانه، یحیی؛ و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی. حسابدار رسمی، ۹(۳)، ۴-۴۷.
- حیدری، زهره و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۳). پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. پژوهش‌های تجربی حسابداری.
- دلاور، علی. (۱۳۹۷). روش تحقیق در روانشناسی و علوم رفتاری (چاپ ۴۹)، تهران: انتشارات ویرایش. شفعتی، زهرا؛ محمودی، محمد. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی و خصوصیات درون شرکتی بر کنترل‌های داخلی اثر بخش. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۵)، ۲۴۹-۲۶۱.
- صفی‌پور افشار، مجتبی؛ سلطانی نژاد، احمدصادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیر حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، بررسی‌های حسابداری و حسابرس، ۳۰(۲)، ۲۹۱-۳۱۳.
- محیط گندمانی، احمد؛ حسینی ازان اخاری، مهدی. (۱۳۹۶)، بررسی آثار کیفیت کمیته حسابرسی و استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه. (۱۳۹۸)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴): ۲۴۷-۲۷۰.

متنی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۱۳۲-۱۶۲.

ورهرامی، ویدا؛ محمدی، پویان. (۱۳۹۹). تاثیر دوره همکاری مدیرعامل و مدیرحسابرسی داخلی بر پیچیدگی گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۳): ۲۱۳-۲۳۴.

References

- 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.
- Alktani, S. & A. Ghareeb. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study. *Global Review of Accounting and Finance* 5(1) 93-106.
- Alzeban, A. & D, Gwilliam. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness, A survey of the Saudi public sector *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(1), 74-86.
- Bonner, S.E. (2008). Judgment and decision making in accounting, *Business & Economics*, 462.
- Boyle, D.M; DeZoort, F.T. & Hermanson, D.R. (2015), The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments", *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718.
- Dellai, H. & Omri, M. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.
- Ebrahimi, F; Sarikhani, M. & Rostami. (2022). Investigating the Factors Affecting the Silence of Internal Auditors Using the Hierarchical Component Model. *Financial Accounting Knowledge*, 9(3), 123-148.
- Endaya, K.A. & Hanefah, M.M; (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.
- Fadhila, L.& Islami, I. (2019). The types of control deficiency, internal audit function relationship and internal auditor's evaluation: an experimental study. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 19(2) 229-239.
- Gramling, A. & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 33(3) 318-335.

- Hansen, J; Stephens, N.M. & Wood, D.A. (2009), "Entity-level controls: the internal auditor's assessment of management tone at the top", *Current Issues in Auditing*, 3(1), 1-13.
- Inam Bhutta, A, Fayyaz Sheikh, M, Munir, A, Naz, A. & Collins, I. (2021). Managerial ability and firm performance: Evidence from an emerging market, *Cogent Business & Management*, 8(1),1-23.
- Lehmann, C. M. (2010). Internal controls: A compendium of short cases. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 741-754.
- Lenghel, R. D. (2013). Internal control organization procedure. *Knowledge Horizons - Economics*, 5(3), 131-134.
- Lin, S; Pizzini, M; Vargus, M. & Bardhan, I.R. (2011), The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses, *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- Lin, Shu; Pizzini, Mina; Vargus, Mark; & Bardhan, Indranil R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- Lisic, L; L, Neal, I.X. Zhang, & Y. Zhang. (2016). CEO power, internal control quality, and audit committee effectiveness in substance versus in form. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199-1237.
- Mansor, M. (2018). Integrated internal audit model for effective internal auditing performance in Nigerian tax administration. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 1-7.
- Mennati, V. & Shahbazi, A. (2023). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162. (In Persian)
- Norman, C.S; Rose, A.M. & Rose, J.M. (2010), "Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk", *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 546-557.
- Putri, S. & Wahyuni, P. (2024). The Effect of Internal Audit, Internal Control and Audit Committee on Fraud Prevention (Case Study at Bank Mandiri Jakarta Tanjung Priok Area), 2(2), 139-148.
- Safi Pour Afshar, M; Soltaninejad, A; & Soltani Nejad, E. (2023). Influence of Audit Manager's Leadership Style on Internal Audit Effectiveness. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 291-313. (In Persian)
- Varahrami, V; & Mohammadi, P. (2020). Effects of Collaboration Period of Chief Executive Officer and Internal Audit Director on Financial Reporting Complexity. *Empirical Research in Accounting*, 10(3), 213-234. (In Persian)

- Wang, I. & Fargher, N. (2014). The Effects of Tone at the top on Internal Auditors' Assessments of Financial Misstatements. *Journal of accounting and public policy* 20(3): 1-33.
- Weickgenannt, A.B, Hermanson, D.R.& Sharma, D.S. (2021). How U.S. audit committees oversee internal control over financial reporting. *International Journal of Auditing* 25(1) 233-248.

COPYRIGHTS



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

