Financial Accounting Research

**Financial Accounting Research**
**E-ISSN: 2322-3405**
**Vol. 14, Issue 4, No.54, Winter 2023, P:1-28**
**Received: 26.12.2022 Accepted: 24.04.2023**

Research Article

# The Effect of Internal Audit Performance on Reducing Perceived Risk

**Vahid Mennati:** Assistant professor, Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.
v_menati@sbu.ac.ir
**Omid Barzegari:** Masters of Auditing, Department of Accounting, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.
o.barzegari@gmail.com

## Abstract

Theoretically, the Internal Audit function (IAF) is expected to help increase the company's value by reducing risk. Therefore, we have tested this theory experimentally. This research was conducted with the aim of investigating the impact of internal audit performance on reducing perceived risk from the perspective of Chief Audit Executives (CAEs) and Chief Financial Executives (CFOs). We used a questionnaire to collect data and a multiple linear regression model was used to test the hypotheses. The statistical population of the research is all 620 companies listed in the Tehran Stock Exchange (TSE) & Iran Farabourse in 2021. The number of collected questionnaires was 198. Results showed that from the point of view of CAEs & CFOs of those companies, internal audit performance has a significant effect on reducing perceived risk. Also, risk reduction is greater when internal audit reports to the audit committee than when it reports to executives. However, from the point of view of CAEs & CFOs of those companies, applying quality assurance and improvement program standards (QAIP, Standard 1300) and using internal audit function as Management Training Ground (MTG), does not lead to more reduction of perceived risk.

**Keywords:** Internal Audit, Perceived Risk, Internal Audit Performance, Report to Audit Committee, Management Training Ground.

## Introduction

Internal auditing is considered one of the main internal mechanisms of corporate governance. In the last decade, due to the increased focus on corporate governance in Iranian organizations, the establishment and use of internal auditing in Iranian companies have been highly considered. So, the establishment of the Internal Audit Function (IAF) in banks and credit institutions, insurance institutions, and companies listed in the Tehran stock exchange (TSE) & Iran Farabourse is required through the establishment of laws and regulations by the supervisory institutions.

According to the definition of internal auditing, internal auditing helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined

* Corresponding author

2322-3405 / © The author(s) Publisher: University of Isfahan

This is an open access article under the CC-BY-NC 4.0 License

10.22108/FAR.2023.136209.1945 20.1001.1.23223405.1401.14.4.2.4

approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes (IIA,2016).

Therefore, theoretically, an internal audit is expected to help increase the value of the company by providing assurance and consulting services through risk mitigation. But in the real world, research is needed to provide supporting evidence for this theory.

Outside of Iran, some empirical evidence confirms this theory. For example, Carcello et al. (2018) have shown that internal audit performance reduces perceived risk. Also, the comprehensive research of the Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) in 2022 titled " Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations" shows that the existence of an internal audit function in the organization plays an important role in detecting fraud and preventing it. This research shows that the average loss due to fraud in companies with an internal audit function was 100,000 $, while this figure was more than 150,000 $ in companies without an internal audit function. Also, the ACFE's research has shown that organizations that did not have an internal audit function discovered fraud in an average of 18 months, while organizations with an internal audit function discovered fraud in an average of 12 months; with the earlier detection of fraud by internal auditors, the losses caused by fraud have been significantly reduced (ACFE, 2022).

However, few empirical researchers have examined the empirical evidence of risk reduction through the performance of internal auditing. And our review has not found any studies that have investigated this issue in Iran, so the current research was conducted to investigate the effect of internal audit performance on mitigating perceived risk from the point of view of Chief Audit Executives (CAEs) and financial managers in Iran.

**Methods & Material**

For this purpose, 198 financial managers and CAEs of Publishers listed in TSE and the Iran Farabourse were surveyed in 2021. Research data was collected through a questionnaire. In this research, the impact of some aspects of internal audits, such as independence, objectivity, and the implementation of quality assurance and improvement program standards (Standard 1300) was also investigated.

Reporting to the audit committee was considered a proxy of internal audit independence. Also, using the internal audit Function as a Management Training Ground (MTG) was considered a proxy of objectivity. According to the International Professional Practices Framework (IPPF) of internal auditing, independence, and objectivity are two key elements of internal auditing (IIA, 2017).

**Finding**

Results showed that from the point of view of CAEs & CFOs of those companies, internal audit performance has a significant effect on mitigating perceived risk. Also, risk reduction is greater when internal audit reports to the audit committee than when it reports to executives. However, from the point of view of CAEs &CFOs of those companies, applying quality assurance and improvement program standards (QAIP, Standard 1300) and using internal audit function as Management Training Ground (MTG), does not lead to more reduction of perceived risk.

**Conclusion & Results**

Our research findings provide empirical evidence of the theory that internal audit reduces organizational risk. So that according to the participants in

this research, internal auditing leads to a reduction of perceived risk in the organization.

According to the viewpoint of participants in this research, the independence of the internal audit functions is considered an important factor in reducing the perceived risk, so in their opinion, the reduction of the perceived risk when the internal audit functions report to the audit committee is more than when the Internal audit functions report to the executive.

Due to the immaturity of the internal audit function (due to their infancy nature) in Iran, most likely, the internal audit standards (such as standard 1300) have not been fully implemented (Nikbakht & Ghods Hasan Abad, 2018); Therefore, the relationship between the implementation of this standard and the reduction of perceived risk is not meaningful according to the opinion of the participants in this research.

The use of the internal audit Functions as a Management Training Ground (MTG) is related to the objectivity of the internal auditors. Based on previous research (Mennati & Alipour, 2021), when internal audit functions are used as an MTG; This causes the objectivity of internal auditors to be impaired. Therefore, most likely, in such cases, according to the participants in this research, the performance of the internal audit function does not lead to a further reduction of perceived risk.

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال چهاردهم، شماره چهارم، پیاپی (٥٤)، زمستان ١٤٠١، ص: ٢٨-١
تاریخ وصول: ١٤٠١/١٠/٠٥ تاریخ پذیرش:١٤٠٢/٠٢/٠٤

**مقاله پژوهشی**

# تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی

**وحید منتی**[1]: استادیارحسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.
V_menati@sbu.ac.ir
**امید برزگری**: کارشناس ارشد حسابرسی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.
o.barzegari@gmail.com

## چکیده

به‌طور نظری از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود با ارائه خدمات اطمینان‌بخشی مبتنی بر ریسک به افزایش ارزش شرکت کمک کند؛ اما دانستن اینکه آیا حسابرسی داخلی موفق به دستیابی به این هدف شده، نیازمند انجام پژوهش‌های تجربی است. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی از منظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی انجام شده است. برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه و برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیونی خطی چندگانه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش مدیران مالی و حسابرسی داخلی کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در سال ١٤٠٠ هستند که با پیگیری‌های انجام‌شده، تعداد ١٩٨ پاسخ دریافت شد. نتایج یافته‌های پژوهش نشان دادند ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی شرکت‌های بورسی و فرابورسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی تأثیر معناداری دارد. همچنین، کاهش ریسک، زمانی که حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد، بیشتر از زمانی است که به مدیران اجرایی گزارش می‌دهد؛ اما ازنظر مدیران مالی و مدیران حسابرسی داخلی، به‌کارگیری استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت (استاندارد ١٣٠٠ حسابرسی داخلی) و همچنین، استفاده از واحدحسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی نمی‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، ریسک ادراکی، عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری به کمیته حسابرسی، زمینه پرورش مدیر

١. نویسندهٔ مسئول

2322-3405 / © The author(s) Publisher: University of Isfahan
This is an open access article under the CC-BY-NC 4.0 License

10.22108/FAR.2023.136209.1945 20.1001.1.23223405.1401.14.4.2.4

**مقدمه**

از بحران مالی سال ۲۰۰۸، شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای بر چگونگی ارتقا تمامی اشکال مدیریت ریسک تکیه کرده‌اند؛ برای مثال، مؤسسه حسابرسی دیلویت در سال ۲۰۱۵ گزارش می‌کند ۹۲ درصد شرکت‌های نمونه اکنون برنامه مدیریت ریسک ویژه‌ای دارند که در سال ۲۰۰۸ فقط ۵۹ درصد بود. در حالی که پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند مدیریت ریسک، ارزش شرکت را افزایش می‌دهد، کارکرد عملیاتی شرکت را بهبود می‌بخشد و مزایای راهبردی ایجاد می‌کند. پژوهش‌های نسبتاً کمی دربارهٔ اینکه چه فرآیندهای مدیریتی می‌توانند مدیریت ریسک در سازمان‌ها را بهبود ببخشند، وجود دارد (Carcello et al., 2020).

طبق تعریف ارائه‌شده در استانداردهای حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و فرآیندهای اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد (IIA,2016). همان‌طور که از تعریف بالا پیداست یکی از وظایف حسابرسی داخلی بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک در سازمان است. اگرچه حسابرسی داخلی برای بهبود مدیریت ریسک طراحی شده است، دلایل متعددی وجود دارد که ممکن است در کاهش ریسک مؤثر نباشد؛ برای مثال، جامعه تجاری از سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی حمایت زیادی نمی‌کند. رئیس پیشین انجمن حسابرسی داخلی آمریکا، خاطرنشان می‌کند حسابرسی داخلی اغلب منابع کافی برای پوشش همه ریسک‌های مهم را ندارد؛ بنابراین، می‌تواند برخی ریسک‌های کلیدی را نادیده بگیرد (Chambers, 2013). همچنین، حتی اگر حسابرسی داخلی منابع کافی داشته باشد، باز هم ممکن است ریسک را کاهش ندهد؛ برای نمونه، حسابرسی داخلی در ابتدا با تمرکز بر موضوعات گزارشگری مالی توسعه یافت و ممکن است تجربه کمتری در تمرکز بر سایر زمینه‌ها مانند مدیریت ریسک داشته باشد (Bailey et al., 2003). نقش حسابرسان داخلی در نظام مدیریت ریسک در ادبیات کاملاً مشخص است. انجمن حسابرسان داخلی در مقاله موضع خود در سال ۲۰۰۹ نقش حسابرسان داخلی در نظام مدیریت ریسک بنگاه را در سه دسته «نقش‌های اصلی حسابرسی داخلی»، «نقش‌های قانونی حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن تدابیر ایمن‌ساز» و «نقش‌هایی که حسابرسان داخلی نباید بپذیرند» طبقه‌بندی و ارائه کرده است (IIA, 2009). همچنین، طبق مفاد منشورهای نمونه حسابرسی داخلی (منشور نمونه سال ۲۰۱۷ انجمن حسابرسان داخلی آمریکا) یکی از وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی ارزیابی مستمر کنترل‌های داخلی شرکت و توصیه برای بهبود آن است. کنترل‌های داخلی در پاسخ به ریسک‌ها در سازمان‌ها مستقر می‌شوند (IIA, 2017)؛ بنابراین، از منظر نظری انتظار می‌رود حسابرسان داخلی به کاهش ریسک‌ها در سازمان کمک می‌کنند؛ اما سؤال مطرح‌شده در این پژوهش این است که آیا در دنیای واقعی، شواهد تجربی از این نظریه پشتیبانی می‌کند یا خیر. پژوهش‌های داخلی، این موضوع را بررسی نکرده‌اند و پژوهش‌های خارجی اندکی به بررسی این موضوع پرداخته‌اند (مانند پژوهش کارسلو و همکاران، ۲۰۲۰)؛ بنابراین، ضرورت انجام پژوهش‌های تجربی برای ارائه شواهد تجربی در

حمایت از نقش حسابرسان داخلی در کاهش ریسک بنگاه وجود دارد.

درمجموع، این عوامل نشان می‌دهند اگرچه حسابرسی داخلی برای کاهش ریسک طراحی شده است، اینکه آیا در عمل این کار را انجام می‌دهد یا خیر، یک سؤال تجربی مهم برای مطالعه است. یکی دیگر از انگیزه‌های اصلی این پژوهش، مطالعه ویژگی‌های مختلف حسابرسی داخلی است که ممکن است با توانایی کاهش ریسک مرتبط باشد؛ بنابراین، در این پژوهش چندین ویژگی اصلی واحدهای حسابرسی داخلی مطالعه می‌شوند؛ ازجمله گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی، اجرای استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت و استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر تا مشخص شود آیا این ویژگی‌ها با توانایی حسابرسی داخلی در کاهش ریسک ادراکی مرتبط است یا خیر.

## مبانی نظری و پیشینهٔ پژوهش

### حسابرسی داخلی و ریسک

یکی از اهداف حسابرسی داخلی، ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک است (IIA, 2016). انجمن حسابرسان داخلی در گزارش خود در سال ۲۰۰۹ نقش‌های واحد حسابرسی داخلی را به سه دسته وظایف الزامی، وظایف جانبی و موارد غیرمجاز تقسیم کرده که تأثیرگذاری بر مدیریت ریسک در سازمان یکی از موارد ضروری و الزامی آن است (IIA, 2009). همچنین، در گزارش منتشرشده از انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۲۲ ضرر و زیان ناشی از انواع تقلب در بیش از ۲.۱۱۰ شرکت از ۱۳۳ کشور به میزان ۳.٦ میلیارد دلار تخمین زده شده است. در این گزارش، وجود واحد حسابرسی داخلی نیزبه‌عنوان یکی از مؤلفه‌های مؤثر بر رخداد/عدم رخداد تقلب در شرکت‌ها بررسی شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهند متوسط زیان ناشی از تقلب در شرکت‌های دارای واحد حسابرسی داخلی به میزان ۱۰۰.۰۰۰ دلار بوده است؛ در حالی که این عدد در شرکت‌های فاقد واحد حسابرسی داخلی بالغ بر ۱۵۰.۰۰۰ دلار بوده است. همچنین، پژوهش مزبور نشان داده است سازمان‌های فاقد واحد حسابرسی داخلی، به‌طور متوسط ۱۸ ماهه تقلب را کشف کرده‌اند؛ در حالی که سازمان‌های دارای واحد حسابرسی داخلی به‌طور متوسط، ۱۲ ماهه تقلب را کشف کرده‌اند. درحقیقت با کشف زودهنگام‌تر تقلب، زیان‌های ناشی از ارتکاب تقلب به‌طور چشمگیری کاهش یافته است. همچنین، درخور ذکر است «حسابرسان داخلی» بعد از «گزارش افشاگران» در جایگاه دوم کشف‌کنندگان تقلب، رتبه‌بندی شده‌اند (ACFE, 2022).

در پژوهش بین‌المللی پیکره عمومی دانش حسابرسی داخلی[1] سال ۲۰۱۵، ازنظر ذینفعان، ازحسابرسان داخلی خواسته شد مدیریت ریسک را در برنامه‌های حسابرسی داخلی اضافه کنند و بر این موضوع تأکید ویژه‌ای شده است. در این زمینه از ذی‌نفعان پرسیده شد چه حوزه‌هایی باید در حیطه حسابرسی داخلی فراتر از کارهای سنتی اطمینان‌بخشی قرار گیرند. پاسخ قاطع از طرف ذی‌نفعان «ریسک» بود. سه حوزه اصلی که ذی‌نفعان مطرح کردند، عبارت‌اند از: ۱) شناسایی نواحی شناخته‌شده و نوظهور (مستعد) ریسک؛ ۲) تسهیل و نظارت بر روش‌های مدیریت ریسک که

توسط مدیران عملیاتی پیاده سازی و اجرا می شود و ۳) شناسایی چارچوب‌ها، شیوه‌ها و فرآیندهای مدیریت ریسک (Anderson, 2016). در یکی دیگر از گزارش‌های منتشره در سال ۲۰۰۹، از تعداد ۲.٦٤١ نفر از مدیران حسابرسی داخلی، فعالیت‌های دارای بیشترین ارزش افزوده توسط واحد حسابرسی داخلی پرسیده شد که اطمینان‌بخشی دربارهٔ فرایند مدیریت ریسک با ۵۳ درصد نظرات در اولویت سوم و شناسایی ریسک‌های نوظهور با کسب ۳۷ درصد آرا در اولویت ششم قرار گرفت (Seago, 2015).

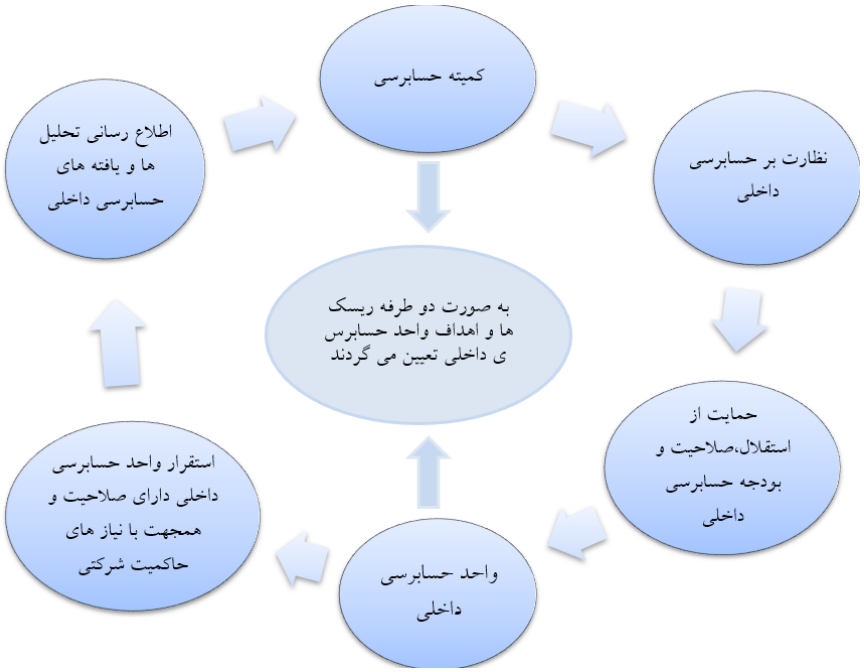
انجمن حسابرسان داخلی، پژوهش گسترده جهانی را درباره مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، به‌صورت اینترنتی انجام داد. نتایج این پژوهش نشان دادند در ٣٦ درصد از واحدهای بررسی‌شده، حسابرسان داخلی مسئول اصلی مدیریت ریسک بنگاه بوده‌اند (Gramling et al., 2004). دی ژوان و همکاران (2011) نشان دادند درگیری بیشتر حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک شرکت، بر تمایل حسابرس داخلی برای گزارش نقاط ضعف رویه‌های مدیریت ریسک به کمیته حسابرسی تأثیر می‌گذارد (de Zwaan et al., 2011). کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای با عنوان «آیا حسابرسی داخلی با کاهش ریسک ادراکی مرتبط است؟» نشان دادند مدیران واحدهای حسابرسی‌شده در مقایسه با واحدهای حسابرسی‌نشده کاهش ریسک بیشتری را ادراک می‌کنند (Carcello et al., 2020).

اگرچه حسابرسی داخلی برای افزودن ارزش ازطریق بهبود مدیریت ریسک طراحی شده است، چندین مورد ممکن است مانع دستیابی به این هدف شوند؛ نخست، در راستای اثربخشی، حسابرسان داخلی برای انجام کار خود به منابع کافی نیاز دارند. حسابرسی داخلی اغلب به‌عنوان یک مرکز هزینه در نظر گرفته می‌شوند و عموماً باید برای دریافت بودجه موردنیاز برای موفقیت تلاش کنند. مورد دوم که تا حدودی به مورد اول نیز مرتبط است، این است که برای اینکه حسابرسی داخلی موفق باشد، باید توانایی کافی در راستای تأثیرگذاری بر مدیریت ریسک داشته باشد. حسابرسان داخلی ممکن است به دلیل نداشتن تجربه کار در حوزه مدیریت ریسک، فاقد توانایی لازم باشند. فقدان تخصص حرفه‌ای در مدیریت ریسک یا نفوذ سازمانی ناکافی، می‌تواند مشکل‌ساز باشد (Barrier, 2001). با توجه به مطالب پیش‌گفته نقش حسابرس داخلی در مدیریت ریسک در سازمان امری انکارناشدنی به نظر می‌رسد؛ بنابراین، انتظار می‌رود بهبود عملکرد حسابرسی داخلی با کاهش ریسک در سازمان همراه باشد و این موضوع مبانی فرضیه اول در نظر گرفته شده است.

**گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی و کاهش ریسک ادراکی**

استاندارد ۱۱۱۰ حسابرسی داخلی بیان می‌دارد مدیر حسابرسی داخلی باید به سطحی از مدیریت سازمان گزارش دهد که به واحد حسابرسی داخلی اجازه دهد تا به مسئولیت‌هایش عمل کند (IIA, 2016). یکی از دلایلی که باعث می‌شود احتمالاً حسابرسی داخلی نتواند بر مدیریت ریسک تأثیرگذار باشد این است که حسابرسی داخلی از نفوذ کافی در سازمان برای ایجاد تفاوت برخوردار نباشد. اگر حسابرسی داخلی در یک سازمان، دارای اهمیت تلقی شود، احتمالاً دارای تأثیر بیشتری بر

سازمان خواهد بود. اگر مدیر حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش دهد، احتمالاً نقش عملکرد حسابرسی داخلی در یک سازمان برجسته‌تر می‌شود. بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی در گزارش خود در سال ۲۰۱۶ ارتباط دوسویه بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی را طبق شکل (۱) به تصویر می‌کشاند (Rittenberg, 2016).




**شکل ۱: ارتباط دوسویه میان کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی**

Exhibit 1: The Mutual Relationship Between the Audit Committee and The Internal Audit Function

همچنین، طبق مدل منشور حسابرسی داخلی ارائه‌شده ازسوی انجمن حسابرسان داخلی، مدیر حسابرسی داخلی ازنظر عملکردی به کمیته حسابرسی و ازنظر اداری به مدیر اجرایی گزارش می‌دهد (IIA, 2017).

بررسی ادبیات حوزه کمیته حسابرسی نشان می‌دهد این کمیته منجر به بهبود کیفیت افشا اعم از اجباری و اختیاری، هدفمندکردن پرداخت‌هایی مانند تقسیم سود، بهبود کنترل‌های داخلی، کاهش مدیریت سود، کاهش ورشکستگی مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود عملکرد، محافظه‌کاری بیشتر می‌شود (کیان و فقیه، ۱۳۹۷). بویل و همکاران (2015) دریافتند حسابرسان داخلی که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند نسبت به زمانی که آنها به مدیریت گزارش می‌دهند، ارزیابی‌های محافظه‌کارانه‌تری از ریسک تقلب و کنترل ریسک ارائه می‌کنند(Boyle et al., 2015). اگنس و همکاران (2013) دریافتند کمیته حسابرسی کارآمد با ایجاد محیطی مستقل و پشتیبان، موقعیت حسابرسی داخلی را تقویت و اثربخشی فعالیت‌های آن را افزایش می‌دهند(Agnes et al., 2013). اندرسون و همکاران (2012) نیز دریافتند تعاملات بیشتر واحد حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی بر عملکرد بهتر حسابرسی داخلی مرتبط است

(Anderson U. L, 2012). ابـوت و همکـاران (2010) نشان دادند عملکرد حسابرسی داخلی کـه توسط کمیتـه حسابرسـی در مقایسـه بـا مـدیریت، نظارت می‌شوند، تمرکز بیشتری بـر کنتـرل داخلـی فعالیت‌ها شامل مدیریت ریسک، دارند (Abbott et al., 2010).

برخی پژوهش‌ها نتیجه‌ای خلاف موارد ذکرشدهٔ قبلی را نشان می‌دهند؛ برای مثال، کارسلو و همکاران (2020) نیز در پژوهش خود بیان کردند گزارشگری به کمیته حسابرسی در مقابل گزارشگری به مدیریت باعث کاهش بیشتر ریسک ادارکی در مدیران واحدها نشده است (Carcello et al., 2020). همچنین، مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹٦) دریافتند وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت ریسک و افزایش ارزش شرکت را به‌طور معنی‌داری تغییر نمی‌دهد.

درنهایت به نظر می‌رسد اگر حسابرسان داخلـی، ریسک را به سطح بالاتری گـزارش کننـد، احتمـال بیشتری وجود دارد که بررسی‌های دقیق‌تـری انجـام دهند و توصیه‌هایی برای کاهش ریسک تا دسـتیابی به سـطوح پـذیرفتنی ارائـه کننـد؛ بنـابراین، انتظـار مـی‌رود گـزارش حسابرسـان داخلـی بـه کمیتـه حسابرسی، با کـاهش بیشـتر در ریسـک درک‌شـده همراه باشد و این موضوع مبانی فرضیه دوم در نظر گرفته شده است.

**استفاده از استاندارد برنامه و بهبود و تضمین کیفیت و کاهش ریسک ادراکی**

با وجود اینکه اجرای استانداردهای تضمین و بهبود کیفیت یکی از گزاره‌های مؤثر بر میزان کیفیت و عملکرد واحد حسابرسی داخلی محسوب می‌شوند، پژوهش‌های کمی درخصوص میزان تأثیرگذاری این گزاره بر عملکرد حسابرسی داخلی انجام شده است. همچنین، شایان ذکر است در بررسی‌های صورت‌گرفته، پژوهشی دربارهٔ ارتباط بین اجرای استانداردهای فوق بر کاهش ریسک در سازمان مشاهده نشد.

در ادبیات موجود در حوزه معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی، بیشتر پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکیدشده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به‌منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، به سه معیار توجه داشته‌اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی«صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی (واقع‌بینی)» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به‌کار گیرند (Carcello et al., 2020). در صورتی که عوامل فوق در واحد حسابرسی داخلی مشهود باشد، عملکرد آن برای حسابرسان مستقل باکیفیت تلقی می‌شود و مجاز به اتکا به بخشی از کار آنها هستند. در پژوهش حاضر نیز به بخشی از پژوهش‌هایی اشاره شده است که ارتباط بین صلاحیت، خبرگی و بی‌طرفی واحد حسابرسی داخلی و کیفیت و عملکرد واحد حسابرسی داخلی را بررسی کرده‌اند.

همچنین، استانداردهای حسابرسی داخلی نیز در تبیین مبانی نظری استفاده از استانداردهای کنترل کیفیت بر کاهش ریسک ادارکی به کار گرفته شده است. طبق استاندارد ۲۰۰۰ حسابرسی داخلی رئیس حسابرسی داخلی برای کسب اطمینان از اینکه فعالیت حسابرسی داخلی موجب افزایش ارزش در شرکت می‌شود، باید کار واحد حسابرسی داخلی را

به‌طور مؤثر مدیریت کند (IIA, 2016) و زمانی فعالیت‌ها به‌طور مؤثر مدیریت می‌شوند که استانداردها به‌طور کامل رعایت شوند. یکی از این استانداردها، استاندارد تضمین و بهبود کیفیت است. اجرای این استاندارد به سازمان کمک می‌کند تا از حفظ سطوح مورد انتظار کیفیت در واحد حسابرسی داخلی اطمینان یابد و از این طریق واحد حسابرسی داخلی نقش خود را در افزایش ارزش شرکت ایفا کند؛ زیرا طبق استاندارد ۱۳۲۱ حسابرسی داخلی، فعالیت‌های حسابرسی داخلی زمانی با استانداردها مطابقت دارد که پیامدهای مندرج در آن استانداردها حاصل شود (IIA, 2016)؛ بنابراین، این انتظار به‌طور نظری وجود دارد که اجرای استانداردهای فوق می‌تواند منجر به افزایش ارزش شرکت ازطریق کاهش ریسک در شرکت شود.

پژوهش‌های قبلی نشان‌دهنده آن است که داشتن برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت به عملکرد حسابرسی داخلی کمک می‌کند و منجر به عملکرد باکیفیت حسابرسی داخلی می‌شود (Christ et al., 2015). لنز (۲۰۱۳) در رساله دکتری با موضوع «اثربخشی حسابرسی داخلی» به تشریح و تبیین اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته است. او در مقاله خود با عنوان «عوامل مؤثر بر نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی» که با استفاده از تحلیل داده‌های ارائه‌شده در پیکره عمومی دانش سال ۲۰۰۶ و پاسخ‌های ۷۸۲ نفر از رؤسای واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های مختلف صورت پذیرفته است، عوامل مؤثر بر کیفیت (مؤثربودن) حسابرسی داخلی را مواردی عنوان کرد که بهره‌گیری از شیوه ریسک‌محور و وجود برنامه تضمین و بهبود کیفیت ازجمله موارد آن بوده است (Lenz, 2013). هاچینسن و همکاران (2010) به بررسی تأثیر حسابرس داخلی و کمیته‌های حسابرسی بر عملکرد شرکت‌ها پرداخته‌اند. شرکت‌های بررسی‌شدهٔ آنها ۶۰ شرکت مالزیایی بود. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن بود که بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌های دارای فرصت‌های رشد رابطه معناداری وجود دارد (Ho, Hutchinson, 2010). میهرت و ییسما (2007) با استفاده از روش ترکیبی مصاحبه و پرسش‌نامه در اتیوپی، ویژگی‌های سازمانی که اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود می‌بخشند، شناسایی کردند. آنها دریافتند کیفیت حسابرسی داخلی به‌شدت بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد (Mihret, & Yismaw, 2007). نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۶) نیز در پژوهش خود با عنوان «راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی» اجرای استانداردهای تضمین و بهبود کیفیت را یکی از راهبردهای افزایش کیفیت حسابرسی داخلی برشمردند.

درنهایت، برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت، انگیزه‌ای برای حسابرسان داخلی در راستای بهبود کارایی و اثربخشی فراهم می‌کند و می‌تواند منجر به کاهش ریسک ادراکی در سازمان شود؛ بنابراین، این موضوع مبانی فرضیه سوم در نظر گرفته شده است.

**استفاده از راهبرد پرورش مدیر در واحد حسابرسی داخلی و کاهش ریسک ادراکی**

رویکرد استفاده از حسابرسی داخلی به‌عنوان یک راهبرد پرورش مدیر در شرکت‌هایی مشاهده می‌شود که از مدیر یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی در آینده در سایر جایگاه‌های شغلی در همان سازمان استفاده می‌کنند (Abbott et al., 2012).

ابوت و همکاران (2012) با مطالعه ١٣٤ حسابرس داخلی فعال در هزار شرکت نشان داده‌اند ٦٥ درصد شرکت‌های بررسی‌شده، از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک راهبرد برای پرورش مدیر استفاده کرده‌اند (Abbott et al., 2012). هرچند این رویکرد در بین شرکت‌ها به‌طور گسترده استفاده شده و برخی نظریه‌پردازان از آن به‌عنوان آینده حسابرسی داخلی تعریف می‌کنند، تعداد بسیار محدودی از مطالعات تاکنون تأثیر ناشی از به‌کارگیری این راهبرد و به‌طور خاص استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر را در شرکت‌ها بررسی کرده‌اند (Barrier, 2001).

ادبیات پیشین درخصوص عملکرد حسابرسان داخلی که به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شوند، شامل دو دسته پژوهش است؛ دسته اول از این پژوهش‌ها نشان می‌دهند استفاده از این راهبرد منجر به کاهش اثربخشی حسابرسی داخلی می‌شود. دلیل اصلی اشاره‌شده در این دست پژوهش‌ها خدشه به بی‌طرفی (واقع‌بینی) حسابرسان داخلی است. یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی مبحث استقلال و بی‌طرفی (واقع‌بینی) است. بی‌طرفی عبارت است از نگرش ذهنی غیرجانب‌دارانه‌ای که به حسابرسان داخلی اجازه می‌دهد تا کارها را به نحوی انجام دهند که ضمن اعتقاد به نتیجه کارشان هیچ مصالحه و سازشی دربارهٔ کیفیت صورت نگیرد. بی‌طرفی ایجاب می‌کند حسابرسان داخلی قضاوتشان درخصوص موضوعات مورد حسابرسی را تابع نظر دیگران قرار ندهند (IIA, 2016).

سو و همکاران (2020) نیز نشان دادند استقلال یا واقع‌بینی حسابرسان داخلی در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر، کمتر است (Suh et al., 2020). کریست و همکاران (2015) با انجام مصاحبه با رؤسای (مدیران) حسابرسی داخلی و اعضای کمیته حسابرسی دریافتند این مصاحبه‌شوندگان معتقدند حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی دارای راهبرد پرورش مدیر، واقع‌بینی کمتری دارند (Christ et al., 2015). حسابرسان داخلی دارای رویکرد پرورش مدیر تمایل دارند تا آن چیزی را بگویند و آن‌گونه عمل کنند که مدیریت می‌خواهد، تا از این طریق در جهت منافع شخصی خود عمل کنند و مدیریت را تحت‌تأثیر قرار دهند. با این کار، حسابرسان داخلی احتمال ترفیع و ارتقا در جایگاه‌های مدیریتی بیشتری برای خود متصور می‌شوند. مزیر و همکاران (2011) دریافتند ادراک حسابرسان مستقل چنین است که حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر، استقلال کمتری نسبت به سایر حسابرسان داخلی دارند (Messier et al., 2011). همچنین، منتی و علی‌پور (١٤٠٠) در پژوهشی در ایران دریافتند حسابرسان مستقل به دلیل آنکه استقلال یا واقع‌بینی حسابرسان داخلی در شرکت‌هایی که از راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌کنند، کمتر ارزیابی می‌کنند، بر کار آنها کمتر اتکا می‌کنند و ازنظر آنان صلاحیت و اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است.

گروه دوم دریافتند استفاده از راهبرد فوق منجر به افزایش عملکرد حسابرسی داخلی در سازمان شده است و دلایل مختلفی از این بابت مطرح کرده‌اند که در ادامه به برخی از این پژوهش‌ها اشاره می‌شود. برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند در

شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود، حسابرسان از مهارت حسابرسی داخلی کمتری برخوردارند؛ اما توانایی و دانش طبیعی بیشتری نسبت به حسابرسان شرکت‌هایی دارند که در آنها از حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده نمی‌شود (Carcello et al., 2018). همچنین، مطالعات قبلی نشان داده است این تفاوت راهبرد منجر به مجموعه‌ای مختلط از موضوعاتی می‌شود که منجر به نتایج مثبت یا منفی برای سازمان‌ها می‌شود؛ برای مثال، استفاده از حسابرسی داخلی پرورش‌دهنده مدیر موجب دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری از سوی حسابرسان، کاهش کیفیت گزارشگری مالی و حمایت از مدیریت در گزارش خطرات و توصیه‌ها می‌شود؛ با این حال، از جنبه‌های مثبت عملکرد حسابرسی داخلی پرورش‌دهنده مدیر، می‌توان به افزایش اتکای مدیران به توصیه‌های حسابرسان داخلی اشاره کرد (Hoos et al., 2018). حسابرسان داخلی پرورش‌دهنده مدیر انگیزه‌های متفاوتی نسبت به حسابرسان داخلی غیر پرورش‌دهنده مدیر دارند. حسابرسان داخلی پرورش‌دهنده مدیر می‌خواهند برای ارتقای عملکرد حسابرسی داخلی، مدیریت را تحت‌تأثیر قرار دهند. یکی از راه‌های تحت‌تأثیر قرار دادن مدیریت، افزودن ارزش به‌وسیله شناسایی و کاهش ریسک‌هایی است که شرکت با آنها مواجه است. در این زمینه، هوس و همکاران دریافتند حسابرسان داخلی پرورش‌دهنده مدیر احتمالاً بیشتر ریسک‌ها را ارزیابی کنند و توصیه‌هایی را مطابق با آنچه مدیریت ترجیح می‌دهد در مقایسه با آنچه کمیته حسابرسی ترجیح می‌دهد، ارائه می‌دهند (Hoos et al., 2018)؛ بنابراین، با ترکیب عواملی مانند توانایی بیشتر حسابرسان داخلی پرورش‌دهنده مدیر، تخصص سازمانی بالاتر و انگیزه تحت‌تأثیر قرار دادن مدیریت، می‌تواند گفت کار حسابرسان داخلی پرورش‌دهنده مدیر منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی در سازمان می‌شود و این موضوع مبانی فرضیه چهارم در نظر گرفته شده است.

## فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی در سازمان تأثیرگذار است.

**فرضیه دوم:** ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی، زمانی که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد، در مقایسه با زمانی که به مدیران اجرایی گزارش می‌دهد، منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی می‌شود.

**فرضیه سوم:** ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی، زمانی که از برنامه بهبود و تضمین کیفیت استفاده می‌کند، منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی می‌شود.

**فرضیه چهارم:** ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی، زمانی که از آن به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود، منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی می‌شود.

## روش‌شناسی پژوهش

براساس دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ ناشران بورسی و فرابورسی ملزم شدند تا واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی را مستقر کنند. دستورالعمل مزبور نقطه

عطفی در فراگیرشدن حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی تلقی می‌شود. دربارهٔ استقرار حسابرسی داخلی در شرکت‌های غیر فرابورسی و غیر بورسی اطلاع دقیقی در دست نیست؛ بنابراین، با عنایت به الزام قانونی مذکور، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران و فرابورس ایران به‌عنوان جامعه آماری در این پژوهش مدنظر قرار گرفته است. همچنین، با توجه به مسئله پژوهش، مدیران مالی و مدیران حسابرسی داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی به‌عنوان مطلع‌ترین افراد و آگاه نسبت به موضوع مدنظر تلقی می‌شوند؛ بنابراین، آنها به‌عنوان افراد مشارکت‌کننده در این پژوهش، مورد پیمایش انتخاب شدند. براساس اطلاعات منتشرشده ازطریق سامانه کدال مورخ ۱٤۰۰/۰۱/۳۱ سازمان بورس با عنوان «سهام شناور» تعداد نمادهای فرابورس ایران به میزان ۱۵۲ شرکت و تعداد نمادهای پذیرفته‌شده در بورس تهران به میزان ۳۸۰ شرکت فهرست شده‌اند. مجموع این شرکت‌ها به میزان ۵۳۲ شرکت در اعلامیه مزبور، اطلاع‌رسانی عمومی شده‌اند؛ اما اطلاعات یکجا و دردسترسی درخصوص تعداد حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های مزبور تاکنون منتشر نشده است یا دردسترس پژوهشگران موجود نیست؛ بنابراین، به‌ناچار حجم جامعهٔ مورد مطالعه (حسابرسان داخلی)، نامحدود فرض شد. زمانی که جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، در صورتی که کمی‌کردن متغیرها مجاز باشد، می‌توان انحراف معیار را با استفاده از رابطه (۱) و براساس طیف لیکرت یا بازه‌های مشابه آن تخمین زد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸٦).

رابطه(۱) $$\sigma = \frac{\max(xi) - \min(xi)}{\max(xi) + \min(xi)}$$

بنابراین، در این پژوهش با توجه به اینکه طیف پاسخ‌ها به سؤالات دارای ۵ رتبه است (کمترین پاسخ نمره یک و بیشترین نمره ۵ است)، انحراف معیار برابر خواهد بود با:

$$\delta = \frac{5-1}{5+1} = 0/67$$

درخور ذکر است سطح اطمینان برای به دست آوردن تعداد نمونه ۹۵ درصد و سطح دقت ۰/۱ در نظر گرفته شده است. در ادامه برای به دست آوردن تعداد اعضای نمونه از رابطه (۲) که مخصوص نمونه‌گیری در زمان حجم جامعه نامحدود فرض شده، استفاده شده است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸٦):

رابطه(۲) $$n = \left(\frac{1.96\times 0/67}{0/10}\right)^2 = 172 \quad n = \left(\frac{Z^{\alpha}/_{2}*\sigma}{\varepsilon}\right)^2$$

در این رابطه Z مقدار احتمال نرمال استاندارد (که براساس جدول احتمال‌های نرمال استاندارد استخراج می‌شود)، $\alpha$ سطح خطا، $\sigma$ انحراف معیار و $\varepsilon$ دقت مدنظر پژوهشگر است. با عنایت به محاسبات بالا، تعداد نمونه قابل بررسی ۱۷۲ نفر برآورد شده است.

ازطریق شماره تماس شرکت‌ها و اتصال به واحد حسابرسی داخلی و واحد مالی شرکت‌های بورسی و فرابورسی، لینک پرسشنامه یا پرسشنامه کاغذی در اختیار مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران و فرابورس ایران قرار گرفت. به دلیل عدم دسترسی به تلفن یا عدم پاسخگویی برخی از شرکت‌ها، دسترسی به ٤۲۵ شرکت حاصل آمد. درنهایت پس از پیگیری ازطریق تماس تلفنی مجدد، مراجعه حضوری یا ایمیل و پیامک، تعداد ۱۹۸ پرسشنامه تکمیل‌شده به دست آمد.

برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش اقدام به طراحی پرسش‌نامه با الگوپذیری از پژوهش کارسلو

و همکاران (۲۰۲۰) شد. موضوع بااهمیت دیگر این بود که چه مخاطبی از شرکت‌های مذکور مورد پرسش قرار گیرند. مدیران حسابرسی داخلی به این دلیل که مستقیماً با موضوع پژوهش در ارتباطاند و شناخت مناسبی از سازوکار مدیریت ریسک در سازمان دارند و مدیران مالی نیز به‌عنوان عامل تعدیل‌گر و افرادی که در بخشی از فعالیت‌ها با واحد حسابرسی داخلی مرتبطاند، به‌عنوان افراد مدنظر در پژوهش انتخاب شدند. برای بررسی روایی، از نظرات ۵ نفر از خبرگان و اساتید دانشگاهی استفاده شد و پس از اعمال اصلاحات لازم، پرسش‌نامه در اختیار ۵ مدیر حسابرسی داخلی و مدیر مالی قرار گرفت و اصلاحات لازم اعمال شد. برای کاهش سوگیری عدم گزارش، به مدیران اطلاع داده شد که نام سازمان و اسامی آنها برای نظرسنجی نیاز نیست. تجزیه‌وتحلیل داده‌ها در نرم‌افزار اس پی اس اس نسخه ۱۶ انجام پذیرفته است.

**مدل‌های استفاده‌شده در پژوهش**

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از برازش مدل‌های رگرسیون خطی چندگانه با الگوپذیری از پژوهش کارسلو و همکاران استفاده شد. رابطه‌های زیر به‌ترتیب درخصوص فرضیه‌های ۱ الی ٤ برازش شده است:

رابطه(۳) $RISK= \beta_0+\beta_1 AUDPRF+\beta_2 IMP+\beta_3 EXP+\varepsilon$

رابطه(٤) $RISK= \beta_0+\beta_1 AUDPRF+\beta_2 ACreport+\beta_3 (AUDPRF\times ACreport)+\beta_4 IMP+\beta_5 EXP+\varepsilon$

رابطه(۵) $RISK= \beta_0+\beta_1 AUDPRF+\beta_2 QAR+\beta_3 (AUDPRF\times QAR)+\beta_4 IMP+\beta_5 EXP+\varepsilon$

رابطه(٦) $RISK= \beta_0+\beta_1 AUDPRF+\beta_2 MTG+\beta_3 (AUDPRF\times MTG)+\beta_4 IMP+\beta_5 EXP+\varepsilon$

منظور از نمادهای استفاده‌شده فوق به شرح نگاره (۱) است.

**نگاره ۱: شرح نمادهای استفاده‌شده در مدل**

Table 1: Regression model variables

| ردیف | نماد | متغیر | نوع متغیر | نحوه عملیاتی‌کردن متغیر |
|---|---|---|---|---|
| ۱ | AUDPRF | عملکرد حسابرسی داخلی | مستقل | ٦ گویه و استفاده از طیف لیکرت و میانگین |
| ۲ | RISK | ریسک ادراکی کل | وابسته | ۷ گویه و استفاده از طیف لیکرت و میانگین |
| ۳ | IMP | میزان توصیه‌های حسابرسی اجراشده | کنترلی | ۱ گویه و استفاده از طیف لیکرت |
| ٤ | EXP | سابقه فعالیت | کنترلی | براساس سابقه اعلامی |
| ۵ | ACreport | گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی | تعدیلگر | ۱ گویه و دریافت پاسخ بلی یا خیر |
| ٦ | QAR | استفاده از استاندارد کیفیت | تعدیلگر | ۱ گویه و دریافت پاسخ بلی یا خیر |
| ۷ | MTG | استفاده از راهبرد پرورش مدیر | تعدیلگر | ۱ گویه و دریافت پاسخ بلی یا خیر |

**نحوه عملیاتی‌کردن متغیرهای پژوهش**

**متغیر وابسته ریسک ادراکی کل** (RISK)

گویه‌های ۱۰ الی ۱٦ برای سنجش ریسک ادراکی با الگوگیری از پژوهش‌های پیشین، استانداردهای حسابرسی مستقل ناظر بر ارزیابی ریسک و نظرخواهی از خبرگان و اساتید دانشگاهی و با پاسخ‌های ۵ گزینه‌ای با مقیاس لیکرت طراحی شده‌اند. پاسخ‌های دریافتی از طیف خیلی کم تا

خیلی زیاد به اعداد ۱ تا ۵ تبدیل شده و درنهایت، معیار ریسک ادراکی کل از میانگین این مقادیر محاسبه شده است.

**متغیر مستقل عملکرد حسابرسی داخلی** (AUDPRF)

گویه‌های ۱ الی ٦ از بخش تخصصی پرسش‌نامه برای سنجش عملکرد حسابرسی داخلی با الگوگیری از مطالعات انجام‌شده در پیکره عمومی دانش و نظر اساتید دانشگاهی طراحی شد. پاسخ‌های دریافتی از طیف خیلی کم تا خیلی زیاد به اعداد ۱ تا ۵ تبدیل شده و میانگین این اعداد به‌عنوان معیار عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است.

**متغیرهای تعدیلگر**

شامل ۳ متغیر گزارش‌دهی مستقیم به کمیته حسابرسی (ACreport)، استفاده از واحد حسابرسی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر (MTG) و اجرای استانداردهای کنترل کیفیت در واحد حسابرسی داخلی (QAR) با پرسیدن مستقیم این موارد (سؤال‌های ۷ الی ۹ بخش تخصصی پرسش‌نامه) و دریافت پاسخ بله یا خیر و تبدیل آن به اعداد ۰ و ۱ در مدل جای‌گذاری می‌شوند.

**متغیرهای کنترلی**

شامل تجربه کاری (EXP) و میزان توصیه‌های اجراشده (IMP) است که طی ۲ گویه به این موضوع پرداخته شده است. تجربه کاری براساس عدد سابقه اعلامی و میزان توصیه‌های اجراشده از طیف خیلی کم تا خیلی زیاد به اعداد ۱ الی ۵ تبدیل می‌شود و در مدل اثر می‌گذارد.

## یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از بررسی اطلاعات جمعیت‌شناختی جامعه آماری به شرح نگاره (۲) ارائه شده‌اند.

**نگاره ۲: اطلاعات جمعیت‌شناختی اعضای نمونه**

Table 2: Demographic information

| خصوصیات جمعیت‌شناختی | سطوح | فراوانی | درصد فراوانی |
|---|---|---|---|
| جنسیت | آقا | ۱۳۳ | ٦۷ |
| | خانم | ٦۵ | ۳۳ |
| تحصیلات | کارشناسی | ٦۳ | ۳۲ |
| | کارشناسی ارشد | ۹۳ | ٤۷ |
| | دکتری | ٤۲ | ۲۱ |
| رشته تحصیلی | حسابداری | ۱٤۵ | ۷۳ |
| | حسابرسی | ۳۸ | ۱۹ |
| | مدیریت | ۱۰ | ۵ |
| | اقتصاد | ٦ | ۳ |
| جایگاه فعلی در شرکت | مدیر حسابرسی داخلی | ۱۱۷ | ۵۹ |
| | مدیر مالی | ۸۱ | ٤۱ |
| کل | | ۱۹۸ | |

منبع: یافته‌های پژوهش

در ادامه یافته‌های حاصل از تجزیه‌وتحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از پرسش‌نامه‌های پژوهش ارائه شده‌اند. ابتدا به بررسی توصیفی نمرات به‌دست‌آمده از پرسش‌نامه در راستای ارزیابی کلی وضعیت متغیرها در جامعه هدف پرداخته شده است که نتایج آن به شرح نگاره‌های (۳) و (٤) بوده‌اند.

**نگاره ۳: ویژگی‌های توصیفی نمرات متغیرهای کمی**

Table 3: Descriptive characteristics of quantitative variables

| متغیر | میانگین | میانه | انحراف معیار | کمینه | بیشینه |
|---|---|---|---|---|---|
| ریسک ادراکی | ۲/٥٦٦۳ | ۲/٥۷۱٤ | ۰/٦۲٥۰ | ۱/۱٤۲۹ | ٤/۱٤۲۹ |
| عملکرد واحد حسابرسی داخلی | ۲/۸۱۳۱ | ۲/۷٥ | ۰/۷۳۱۳ | ۱ | ٤/۸۳۳۳ |
| تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده | ۲/۳۷ | ۲ | ۱/۲۰۱ | ۱ | ٥ |
| سابقه کاری | ۱۷/۲۰ | ۱۸ | ٦/٤۲۸ | ٦ | ۲۷ |

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج نگاره (۳)، میانگین نمرات به‌دست‌آمده برای ریسک کلی ادراکی توسط اعضای نمونه آماری پژوهش برابر با ۲/٥٦٦۳ بوده که کوچک‌تر از حد متوسط ۳ در طیف ٥ ارزشی این متغیر ارزیابی شده است. همچنین، ارزیابی عملکرد واحد حسابرس داخلی نیز نشان از متوسط نمره برابر با ۲/۸۱۳۱ برای این متغیر و وضعیت ضعیف‌تر از حد متوسط برای این متغیر در شرکت‌های مورد مطالعه دارد. سابقه کاری مدیران مالی و حسابرسان داخلی مورد مطالعه به‌طور متوسط برابر با ۱۷/۲۰ سال برآورد شده که کمترین سابقه کاری مربوط به فردی با ٦ سال سابقه و بیشترین آن مربوط به فردی با ۲۷ سال سابقه کاری مرتبط بوده است. همچنین، به‌طور متوسط، میزان توصیه‌نامه‌های اجراشده توسط مدیران و حسابرسان با نمره‌ای برابر با ۲/۳۷ ارزیابی شده است که این مقدار نیز کوچک‌تر از حد متوسط ۳ در طیف ٥ ارزشی سنجش این متغیر بوده است.

**نگاره ٤: ویژگی‌های توصیفی نمرات متغیرهای کیفی**

Table 4: Descriptive characteristics of qualitative variables

| متغیر | سطوح | فراوانی کل | درصد فراوانی |
|---|---|---|---|
| گزارش به کمیته حسابرسی | خیر | ۹۹ | ٥۰ |
| | بلی | ۹۹ | ٥۰ |
| برنامه بهبود و تضمین کیفیت | خیر | ۸۸ | ٤٤/٤ |
| | بلی | ۱۱۰ | ٥٥/٦ |
| راهبرد پرورش مدیر | خیر | ۱۰۷ | ٥٤ |
| | بلی | ۹۱ | ٤٦ |

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج نگاره (٤) نشان می‌دهند نیمی از مدیران حسابرسی داخلی مورد مطالعه، گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی در ابتدا و مستقیماً به کمیته حسابرسی انتقال می‌دهند و نیمی دیگر این

گزارش‌ها را به مدیران اجرایی می‌رسانند. ٤٤/٤ درصد افراد معتقدند در واحد حسابرسی داخلی، برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت به‌درستی اجرا نمی‌شوند و ٥٤ درصد آنان نیز بر این باورند که فرایندهای حسابرسی داخلی در شرکت آنها به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده نشده‌اند.

در ادامه به‌منظور تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش‌های آمار استنباطی بهره گرفته شده است. ابتدا فرض نرمال‌بودن و آزمون همبستگی خطی متغیرهای اصلی مدل بررسی شده که نتایج این آزمون به شرح نگاره (٥) گزارش شده‌اند.

**نگاره ٥: آزمون نرمالیتی و همبستگی خطی متغیرها**

Table 5: Normality test and linear correlation of variables

| متغیر | آزمون نرمالیتی | | همبستگی خطی اسپیرمن | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | **آماره KS** | **معناداری** | ریسک ادراکی | عملکرد واحد حسابرسی داخلی | تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده | سابقه کاری |
| ریسک ادراکی | ۱/۱۸۲ | ۰/۱۲۲ | ۱ | | | |
| عملکرد واحد حسابرسی داخلی | ۱/٥۱٦ | ۰/۰۲۰ | -۰/٦٥٥** | ۱ | | |
| تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده | ۲/۹۰٥ | ۰/۰۰۰ | ۰/۲۷۸** | -۰/۲٥۱** | ۱ | |
| سابقه کاری | ۱/۲۹۸ | ۰/۰٦۹ | ۰/۰۱۹ | -۰/۰٥۰ | -۰/۰۲۲ | ۱ |

منبع : یافته‌های پژوهش

نتایج نگاره (٥) نشان می‌دهند توزیع نمرات به‌دست‌آمده برای دو متغیر عملکرد واحد حسابرسی داخلی (۰/۰۲۰ = معناداری) و تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده (۰/۰۰۰ = معناداری) در سطح خطای ۰/۰٥ نرمال نیست؛ ازاین‌رو، به‌منظور سنجش روابط خطی متغیرها از ضریب همبستگی ناپارامتری اسپیرمن استفاده شد. طبق نتایج برآورد ضرایب همبستگی خطی متغیرها مشاهده می‌شود بین ریسک ادراکی مدیران مالی و مدیران حسابرسی داخلی با عملکرد واحد حسابرسی داخلی ارتباط معکوس و معناداری وجود دارد (r = -۰/٦٥٥)؛ اما این رابطه با تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده در جهت مثبت و معنادار به دست آمده است (r = ۰/۲۷۸). همچنین، نتایج نشان می‌دهند بین عملکرد واحد حسابرسی داخلی و تعداد توصیه‌نامه‌های اجراشده ارتباط منفی و معناداری وجود دارد (r = -۰/۲٥۱)؛ اما سایر روابط مورد آزمون در سطح خطای ۰/۰٥ معنادار نبوده‌اند.

**بررسی فرضیه اول**

طبق الگوی تصریح‌شده در رابطه (۳)، در صورتی که ضریب $\beta_1$ در این مدل منفی و معنادار باشد، می‌تواند پذیرفت عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی در سازمان تأثیرگذار است. نگاره (٦) نتایج حاصل از برازش این مدل را نشان می‌دهد. به پیروی از آزمون فرضیه اول به تبعیت از پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) از رابطه (۳) استفاده شده است.

رابطه(۳) $RISK= \beta0+\beta_1\ AUDPRF+\beta_2\ IMP+\beta_3\ EXP+\varepsilon$

**نگاره ٦: آزمون فرضیه اول**

Table 6: Results of the first hypothesis test

| متغیر | ضریب تأثیر | خطای برآورد | آماره t | معناداری |
|---|---|---|---|---|
| ضریب ثابت | ٤/۰۳۰ | ۰/۱۹۳ | ۲۰/۸۵۳ | ۰/۰۰۰ |
| AUDPRF | -۰/٥٤۹ | ۰/۰٤٦ | -۱۱/۸۲٤ | ۰/۰۰۰ |
| IMP | ۰/۰٦۸ | ۰/۰۲۸ | ۲/٤۲۸ | ۰/۰۱٦ |
| EXP | -۰/۰۰٥ | ۰/۰۰٥ | -۰/۹٤۲ | ۰/۳٤۸ |
| **شاخص‌های نیکویی برازش** | | | | |
| ضریب تعیین | ۰/٤۷٥ | | | |
| ضریب تعیین اصلاح‌شده | ۰/٤٦٦ | | | |
| آماره F | ٥۸/٤۱٤ | | | |
| معناداری مدل | ۰/۰۰۰ | | | |
| آماره دوربین واتسون | ۱/٦٤۷ | | | |

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج نگاره (٦) مشاهده می‌شود عملکرد واحد حسابرسی داخلی تأثیرگذاری معکوس(۰/٥٤۹-=بتا)ومعناداری(۰/۰۰۰=معناداری) بر ریسک ادراکی در سازمان داشته است. به بیان دیگر، با افزایش عملکرد واحد حسابرسی داخلی، ریسک ادراکی در سازمان به‌طور معناداری کاهش خواهد یافت؛ ازاین‌رو، فرضیه اول پژوهش در سطح خطای ۰/۰٥ رد نمی‌شود. سطح معناداری کلی مدل نیز با مقداری کوچک‌تر از ۰/۰٥ نشان‌دهنده مطلوبیت کلی مدل رگرسیونی در تبیین تغییرات موجود در ریسک ادراکی است. مطابق با ضریب تعیین اصلاح‌شده مدل نیز، با استفاده از این متغیرهای توضیحی می‌تواند تا ٤٦/٦۰ درصد از تغییراتی را تبیین کند که در ریسک ادراکی مدیران مالی و مدیران حسابرسی داخلی وجود دارد. مقدار آماره دوربین واتسون نیز در بازه تجربی ۱/٥ تا ۲/٥ به دست آمده است (۱/٦٤۷ = آماره دوربین واتسون) که نشان‌دهنده عدم خودهمبستگی سریالی بین اجزای خطای مدل است؛ ازاین‌رو، یافته‌های مدل قابل اسناد بوده‌اند.

**بررسی فرضیه دوم**

طبق الگوی تصریح‌شده در رابطه (٤)، در حالت گزارش به مدیران اجرایی (۰= ACreport) ضریب $\beta_1$ تعیین‌کننده نوع و میزان ارتباط عملکرد حسابرسی داخلی و خطر است و در حالت گزارش به کمیته حسابرسی (۱=ACreport) ضرایب $\beta_1+\beta_3$ تعیین‌کننده نوع و میزان این رابطه‌اند. درخور ذکر است $\beta_2$ عرض از مبدأ بوده است و در تعیین نوع رابطه عملکرد حسابرسی داخلی و ریسک تأثیرگذار نیست. اگر عملکرد واحد حسابرسی در شرایط گزارش به کمیته حسابرسی (۱=ACreport) کاهش بیشتری در ریسک ادراکی داشته باشد، انتظار می‌رود$\beta_1+\beta_3<\beta_1$ باشد؛ بنابراین، اگر مقدار ضرایب رگرسیونی $\beta_1$ و$\beta_3$ در این مدل منفی و معنادار باشد، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. نگاره (7) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان

می‌دهد. برای آزمون فرضیه دوم به تبعیت از پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) از رابطه (٤) استفاده شده است.

$$RISK= \beta_0 + \beta_1 AUDPRF + \beta_2 ACreport + \beta_3 (AUDPRF \times ACreport) + \beta_4 IMP + \beta_5 EXP + \varepsilon \quad \text{رابطه(٤)}$$

**نگاره ۷. آزمون فرضیه دوم**

Table 7: The results of the second hypothesis test

| متغیر | ضریب تأثیر | خطای برآورد | آماره t | معناداری |
|---|---|---|---|---|
| ضریب ثابت | ۲/۷۵۰ | ۰/۱۷٦ | ۱٥/٦٤٦ | ۰/۰۰۰ |
| AUDPRF | -۰/۱۹٦ | ۰/۰٤۹ | -۳/۹۸۳ | ۰/۰۰۰ |
| Acreport | -۰/٤۷۹ | ۰/۲۱٦ | -۲/۲۱۹ | ۰/۰۲۸ |
| AUDPRF×ACreport | -۰/۱٦۳ | ۰/۰٦۸ | -۲/٤۱٦ | ۰/۰۱۷ |
| IMP | ۰/۳٥۸ | ۰/۰۳۱ | ۱۱/٤٤۱ | ۰/۰۰۰ |
| EXP | ۰/۰۰۰۰٤۸ | ۰/۰۰٤ | ۰/۰۱۳ | ۰/۹۸۹ |
| **شاخص‌های نیکویی برازش** | | | | |
| ضریب تعیین | ۰/۷۳۸ | | | |
| ضریب تعیین اصلاح‌شده | ۰/۷۳۱ | | | |
| آماره F | ۱۰۷/۹٥٦ | | | |
| معناداری مدل | ۰/۰۰۰ | | | |
| آماره دوربین واتسون | ۲/۰٤۹ | | | |

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج نگاره (۷) مشاهده می‌شود در شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی گزارش خود را به کمیته حسابرسی ارائه می‌کند (ACreport =۱)، تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی بر ریسک ادراکی معنادار (۰/۰۱۷ = معناداری) و به اندازه ۰/۳٥۹- ($\beta_1+\beta_3$) بوده است؛ در حالی که در شرایط گزارش مستقیم به مدیران اجرایی (ACreport=۰)، این تأثیرگذاری به اندازه ۰/۱۹٦- ($\beta_1$) برآورد می‌شود و نشان می‌دهد ازنظر مدیران حسابرسی داخلی و مدیران مالی، عملکرد واحد حسابرسی داخلی، زمانی که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد، در مقایسه با زمانی که به مدیران اجرایی گزارش می‌دهد، منجر به کاهش بیشتر ریسک ادراکی می‌شود و بنابراین، فرضیه دوم پژوهش در سطح خطای ۰/۰٥ نیز رد نمی‌شود. سطح معناداری کلی این مدل نیز با مقداری کوچک‌تر از ۰/۰٥ نشان‌دهنده مطلوبیت کلی مدل رگرسیونی در تبیین تغییرات موجود در ریسک ادراکی است. مطابق با ضریب تعیین اصلاح‌شده مدل، با استفاده از متغیرهای توضیحی، این مدل می‌تواند تا ۷۳/۱۰ درصد از تغییرات موجود در ریسک ادراکی را تبیین کند. مقدار آماره دوربین-واتسون نیز در بازه تجربی ۱/٥ تا ۲/٥ به دست آمده (۲/۰٤۹ = آماره دوربین واتسون) که نشان‌دهنده عدم خودهمبستگی سریالی بین اجزای خطای مدل است؛ ازاین‌رو یافته‌های مدل قابل استناد بودند.

**بررسی فرضیه سوم**

طبق الگوی تصریح‌شده در رابطه (٥)، در حالت عدم استفاده از برنامه بهبود و تضمین کیفیت (QAR=۰) ضریب $\beta_1$ تعیین‌کننده نوع و میزان

ارتباط عملکرد حسابرسی داخلی و خطر است و در حالت استفاده از آن (QAR=۱) ضرایب $\beta_1+\beta_3$ تعیین‌کننده نوع و میزان این رابطه‌اند. اگر عملکرد واحد حسابرسی در شرایط استفاده از برنامه بهبود و تضمین کیفیت (QAR=۱) کاهش بیشتری را در ریسک ادراکی ایجاد کند، انتظار می‌رود $\beta_1+\beta_3<\beta_1$ باشد؛ بنابراین، اگر مقدار ضرایب رگرسیونی $\beta_1$ و $\beta_3$ در این مدل منفی و معنادار باشد، فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود. نگاره (۸) نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. برای آزمون فرضیه سوم به تبعیت از پژوهش کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) از رابطه (۵) استفاده شده است.

رابطه(۵) $RISK= \beta_0+\beta_1\ AUDPRF+\beta_2\ QAR+\beta_3\ (AUDPRF\times QAR)+\beta_4\ IMP+\beta_5\ EXP+\varepsilon$

**نگاره ۸: آزمون فرضیه سوم**

Table 8: Results of the third hypothesis test

| متغیر | ضریب تأثیر | خطای برآورد | آماره t | معناداری |
|---|---|---|---|---|
| ضریب ثابت | ۳/۱۲۸ | ۰/۲۱۵ | ۱٤/٥۳۸ | ۰/۰۰۰ |
| AUDPRF | −۰/۲۷۷ | ۰/۰٦۳ | −٤/۳۸۸ | ۰/۰۰۰ |
| QAR | −۰/۲٤٦ | ۰/۲٥۷ | −۰/۹٥۹ | ۰/۳۳۹ |
| AUDPRF×QAR | −۰/۱٤۷ | ۰/۰۸۳ | −۱/۷۸۰ | ۰/۰۷۷ |
| IMP | ۰/۲٥۷ | ۰/۰۳٦ | ۷/۲۱۷ | ۰/۰۰۰ |
| EXP | −۰/۰۰۰۷ | ۰/۰۰٤ | −۰/۱۷۸ | ۰/۸٥۹ |
| شاخص‌های نیکویی برازش | | | | |
| ضریب تعیین | ۰/٦۱۸ | | | |
| ضریب تعیین اصلاح‌شده | ۰/٦۰۸ | | | |
| آماره F | ٦۲/۱۰۳ | | | |
| معناداری مدل | ۰/۰۰۰ | | | |
| آماره دوربین واتسون | ۱/۹٤٥ | | | |

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج نگاره (۸) مشاهده می‌شود در شرکت‌هایی که از استاندارد بهبود و تضمین کیفیت استفاده می‌کنند (QAR=۱)، بین عملکرد حسابرسی داخلی و ریسک ادراکی برهم‌کنش معناداری در سطح خطای ۰/۰٥ وجود ندارد (۰/۰۷۷ = معناداری) و مقدار ضریب رگرسیونی $\beta_3$ در این مدل ازنظر آماری برابر با صفر است؛ یعنی اندازه تأثیرگذاری عملکرد واحد حسابرسی بر کاهش ریسک ادراکی در شرکت‌هایی که از برنامه بهبود و تضمین کیفیت استفاده می‌کنند (QAR=۱) و آنهایی که استفاده نمی‌کنند (QAR=۰)، یکسان است و اندازه اثرگذاری عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی در هر دو گروه از شرکت‌ها به اندازه $\beta_1$ است؛ ازاین‌رو، فرضیه سوم پژوهش در سطح خطای ۰/۰٥ رد می‌شود. در این مدل نیز، معناداری کلی مدل و عدم خودهمبستگی سریالی اجزای خطا تأیید شده است و مطابق با ضریب تعیین اصلاح‌شده، این مدل می‌تواند ٦۰/۸ درصد از تغییرات موجود در ریسک ادراکی را تبیین کند که مقدار مطلوبی است.

**بررسی فرضیه چهارم**

طبق الگوی تصریح‌شده در رابطه (٦)، در حالت عدم استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان

راهبرد پرورش مدیر (MTG =۰) ضریب $\beta_1$ تعیین‌کننده نوع و میزان ارتباط عملکرد حسابرسی داخلی و خطر است و در حالت استفاده از آن (MTG =۱) ضرایب $\beta_1+\beta_3$ تعیین‌کننده نوع و میزان این رابطه‌اند. اگر عملکرد واحد حسابرسی در شرایط استفاده از راهبرد فوق (MTG =۱) کاهش بیشتری را در ریسک ادراکی ایجاد کند، انتظار می‌رود $\beta_1+\beta_3<\beta_1$ باشد؛ بنابراین، اگر مقدار ضرایب رگرسیونی $\beta_1$ و $\beta_3$ در این مدل منفی و معنادار باشد، فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود. نگاره (۹) نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش را نشان می‌دهد

رابطه(٦) $RISK= \beta_0+\beta_1 AUDPRF+\beta_2 MTG+\beta_3 (AUDPRF\times MTG)+\beta_4 IMP+\beta_5 EXP+\varepsilon$

**نگاره ۹: آزمون فرضیه چهارم**

Table 9: Results of the fourth hypothesis test

| متغیر | ضریب تأثیر | خطای برآورد | آماره t | معناداری |
|---|---|---|---|---|
| ضریب ثابت | ۳/۱٤٥ | ۰/۱۸۱ | ۱۷/۳۹٦ | ۰/۰۰۰ |
| AUDPRF | -۰/۳۱۹ | ۰/۰٥۰ | -٦/٤۳۱ | ۰/۰۰۰ |
| MTG | -۰/٥٤۱ | ۰/۲۳۱ | -۲/۳٤٥ | ۰/۰۲۰ |
| AUDPRF×MTG | -۰/۰۸۷ | ۰/۰۷۳ | -۱/۱۹٦ | ۰/۲۳۳ |
| IMP | ۰/۲۹٤ | ۰/۰۳۱ | ۹/٤۸۳ | ۰/۰۰۰ |
| EXP | -۰/۰۰۰٦ | ۰/۰۰٤ | -۰/۱٥۳ | ۰/۸۷۸ |
| شاخص‌های نیکویی برازش | | | | |
| ضریب تعیین | ۰/٦۹۲ | | | |
| ضریب تعیین اصلاح‌شده | ۰/٦۸٤ | | | |
| آماره F | ۸٦/۱۱۰ | | | |
| معناداری مدل | ۰/۰۰۰ | | | |
| آماره دوربین واتسون | ۲/۰۳٥ | | | |

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج نگاره (۹) مشاهده می‌شود در شرکت‌هایی که از راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌کنند (MTG=۱)، بین عملکرد حسابرسی داخلی و ریسک ادراکی برهم‌کنش معناداری در سطح خطای ۰/۰٥ وجود ندارد (۰/۲۳۳ = معناداری) و مقدار ضریب رگرسیونی $\beta_3$ در این مدل ازنظر آماری برابر با صفر است؛ یعنی اندازه تأثیرگذاری عملکرد واحد حسابرسی بر کاهش ریسک ادراکی در شرکت‌هایی که از این واحد به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌کنند (MTG=۱) و آنهایی که استفاده نمی‌کنند (MTG=۰)، یکسان است و اندازه اثرگذاری عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادراکی مدیران مالی و مدیران حسابرسی داخلی در هر دو گروه از شرکت‌ها به اندازه $\beta_1$ (-۰/۳۱۹) است؛ ازاین‌رو، فرضیه چهارم پژوهش در سطح خطای ۰/۰٥ رد می‌شود. در این مدل نیز معناداری کلی مدل و عدم خودهمبستگی سریالی اجزای خطا تأیید می‌شود و مطابق با

ضریب تعیین اصلاح‌شده مدل، این مدل می‌تواند ٦٨/٤ درصد از تغییرات موجود در ریسک ادراکی مدیران را تبیین کند.

## بحث و نتیجه‌گیری

اگرچه حسابرسی داخلی برای بهبود مدیریت ریسک طراحی شده است، دلایل متعددی وجود دارد که ممکن است در کاهش ریسک مؤثر نباشد؛ به همین دلیل، انگیزه کلیدی این پژوهش، مطالعه ویژگی‌های مختلف حسابرسی داخلی است که ممکن است با توانایی کاهش ریسک مرتبط باشد. در این پژوهش، چندین ویژگی کلیدی حسابرسی داخلی، ازجمله گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی، اجرای استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت و استفاده از واخد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک راهبرد پرورش مدیریت مطالعه شدند تا ارتباط بین این ویژگی‌ها با توانایی حسابرسی داخلی در کاهش ریسک بررسی شود.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند عملکرد حسابرسی داخلی ریسک ادراکی را کاهش می‌دهد. این موضوع درخصوص متغیر تعدیل‌گر گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی نیز صادق بوده است؛ اما درخصوص متغیرهای تعدیل‌گر استفاده از استانداردهای برنامه بهبود و تضمین کیفیت و استفاده از راهبرد پرورش مدیر صدق نمی‌کند.

نتیجه حاصل از بررسی فرضیه اول این پژوهش هم‌راستا با پژوهش کارسلو و همکاران (2020) است. آنها دریافتند حسابرسی داخلی باعث کاهش ریسک ادراکی در شرکت می‌شود.

درخصوص فرضیه دوم نیز نتایج یافته‌های این پژوهش با برخی یافته‌های قبلی در تضاد است؛ ازجمله پژوهش کارسلو و همکاران (2020) و مهربان‌پور و همکاران (١٣٩٦). در این پژوهش‌ها گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی نقش با اهمیتی در کاهش ریسک ادراکی نداشته است. یافته‌های ما هم‌راستا با نتایج حاصل از پژوهش بویل و همکاران (2015) و ابوت و همکاران (2010) بوده که در آن نقش کمیته در ارزیابی و کاهش ریسک ادراکی مثبت بوده است. یافته‌های ما تقریباً با بسیاری از پژوهش‌های پیشین درخصوص افزایش کیفیت و عملکرد واحد حسابرسی داخلی که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد، هم‌راستا است. این موضوع به دلیل نقش کلیدی استقلال واحد حسابرسی داخلی در سازمان است. واحد حسابرسی داخلی که مورد حمایت کمیته و هیئت‌مدیره قرار بگیرد، نقش فعال‌تری در مدیریت ریسک سازمان ایفا خواهد کرد و این موارد با مبانی نظری اشاره‌شده در بخش‌های قبل این پژوهش سازگار است. نمونه جالب توجه این مسئله در نتایج پژوهش سو و همکاران (2020) مشاهده می‌شود. در این پژوهش، تأثیر گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی و مدیریت ازطریق عامل تعدیل‌گر پرورش مدیر مقایسه شده است. طبق نتایج به‌دست‌آمده، اگر از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده نشود، کمیته حسابرسی نقش با اهمیتی در کاهش ریسک ندارد (در تضاد با یافته‌های این پژوهش)؛ اما زمانی که از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود، گزارش‌دهی به کمیته، نقش مثبتی در ارزیابی ریسک دارد (هم‌راستا با نتایج این پژوهش)؛ به طوری که در این حالت ارزیابی ریسک برآوردی توسط حسابرسان داخلی در حالتی

که به مدیریت ارشد گزارش می‌دهند، بسیار کمتر از حالتی است که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند.

نتایج به‌دست‌آمده درخصوص فرضیه سوم این پژوهش هم‌راستا با پژوهش کارسلو و همکاران (2020) نیست. آنها دریافتند استفاده از استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت در واحد حسابرسی داخلی نسبت به عدم استفاده از آن باعث کاهش بیشتر ریسک ادراکی مدیران می‌شود؛ در حالی که یافته‌های این پژوهش این موضوع را نشان نمی‌دهد. شاید بتوان دو علت احتمالی از بابت این عدم مطابقت در نظر گرفت. نخست اینکه باوجود اینکه در نگاه اول اجرای استاندارد برنامه بهبود و تضمین کیفیت باعث افزایش کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی می‌شود، الزاماً این اهداف در راستای کاهش ریسک ادراکی نیستند و اثرات مثبت دیگری غیر از این موضوع می‌تواند در بر داشته باشند. دوم اینکه استاندارد فوق جزو استانداردهای کمتر شناخته شده در فضای فعلی ایران است و شاید درک پاسخ‌دهندگان از اجرای استانداردهای تضمین کیفیت به گونه‌ای بوده است که این موضوع را در کاهش ریسک دخیل نمی‌دیده‌اند. برای توضیح بیشتر می‌توان به پژوهش نیک‌بخت و قدس (۱۳۹۷) با موضوع عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی اشاره کرد که در بخشی از آن به تفاوت درک از حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی می‌پردازد. آنها به مصاحبه با تعدادی از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و ابراز کردند که «تعریف و تلقی مدیران از حسابرسی داخلی، اهداف غایی و اجرایی حسابرسی داخلی را شکل می‌دهد. اگرچه مدیران حسابرسی داخلی از تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسی داخلی آگاهی و آن را قبول دارند، ازنظر آنها آنچه در عمل اتفاق می‌افتد با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردها متفاوت است و هدف حسابرسی داخلی که طبق مأموریت آن، ارتقا و صیانت از ارزش سازمانی ازطریق اطمینان‌بخشی، مشاوره و بینش واقع‌بینانه و ریسک‌محور است (IIA, 2016) را تحت الشعاع قرار می دهد. ازنظر مصاحبه‌شوندگان، هدف حسابرسی داخلی تأمین نظر ذینفعان است و ممکن است ذینفعان انتظاری به جز آنچه در استانداردها اشاره می‌شود، از حسابرسی داخلی داشته باشند. تأمین نظر ذینفعان در برخی از موارد سبب می‌شود حسابرسی داخلی برخلاف استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، استقلال خود را نادیده بگیرند و به کار اجرایی بپردازد. این عدم استقلال نیز مؤید وجود شواهدی از تفاوت تعریف مدیران از حسابرسی داخلی نسبت به تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی شد؛ بنابراین، عدم اجرای استانداردها در چنین فضایی دور از ذهن نیست و اجرای برخی استانداردها هم به ظاهر و پوسته‌ای تقلیل می‌یابد که آثار مورد انتظار آن نمودار نمی‌شود.

بررسی فرضیه چهارم این پژوهش نشان می‌دهد نتیجه به‌دست‌آمده با پژوهش کارسلو و همکاران (2020) همسو نیست. آنها دریافتند استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش‌دهنده مدیر نسبت به عدم استفاده از آن باعث کاهش بیشتر ریسک ادراکی مدیران می‌شود؛ البته نتایج حاصل از پژوهش حاضر با بخشی از نتایج حاصل از پژوهش سو و همکاران (2020) هم‌راستا است. آنها نشان دادند هنگامی که از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود،

ارزیابی خطرهای برآورده‌شده توسط حسابرسی داخلی، در حالتی که حسابرسان داخلی به مدیریت ارشد گزارش می‌دهند، کمتر خواهد بود. همان‌طور که در بخش مبانی نظری پژوهش اشاره شد شاید بتوان تضعیف استقلال و بی‌طرفی (واقع‌بینی) واحد حسابرسی داخلی که به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود را علت احتمالی عدم اثرگذاری معنی‌دار در کاهش بیشتر ریسک ادارک‌شده در سازمان دانست؛ به طوری که با خدشه‌دار شدن دو ویژگی کلیدی استقلال و واقع‌بینی حسابرسی داخلی اثربخشی آنها نیز کاهش می‌یابد و به سمت محافظه‌کاری بیشتر سوق پیدا خواهند کرد.

یافته‌های این پژوهش نتایج پژوهش‌های قبلی دربارهٔ مزایای حسابرسی داخلی را گسترش می‌دهد و شواهدی از توانایی حسابرسی داخلی مطابق تعریف انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در افزایش ارزش سازمان ازطریق کاهش ریسک درک‌شده ارائه می‌کند.

به‌طور نظری، طبق تعریف، حسابرسی داخلی ازطریق فرایند روشمند ارزیابی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، برای سازمان‌ها ارزش‌افزایی ایجاد می‌کنند. یافته‌های پژوهش این نظریه را پشتیبانی می‌کند؛ بنابراین، توصیه کاربردی برخاسته از یافته‌های این پژوهش آن است که سازمان‌های مختلف ازطریق استقرار واحد حسابرسی داخلی و پشتیبانی کافی از آن، امکان تقویت و بهبود فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را فراهم آورند و از این طریق به کاهش ریسک سازمان خود کمک کنند.

**محدودیت‌ها**

مطالعه حاضر محدودیت‌های خاصی داشت. ابتدا در این مطالعه سعی شده است تا ریسک ادراکی اندازه‌گیری شود نه ریسک واقعی و محقق‌شده. محاسبه ریسک واقعی نیازمند بررسی‌های مختلف متناسب با شرایط خاص هر شرکت است که در حوزه پژوهش ما قرار نداشته است. دوم، در این مطالعه ریسک به‌صورت یک مفهوم کلی بررسی شده است؛ در حالی که ریسک ممکن است از اجزای مختلفی تشکیل شده باشد. همچنین، پژوهش‌های پیمایشی دارای محدودیت‌های خاصی‌اند؛ ازجمله اینکه میان مقدار واقعی متغیرها با مقادیر اظهارشده توسط مشارکت‌کنندگان اختلاف وجود دارد. هرچند در برخی از موضوعات، نظیر موضوع این پژوهش، راهی جز پیمایش برای ترسیم واقعیت وجود ندارد، با وجود این، برای روایی موضوع کوشیده شده است بخشی از این سوگیری‌ها کنترل شوند؛ اما به‌هرحال امکان صفرکردن این خطا وجود ندارد؛ بنابراین، در تعمیم یافته‌ها باید احتیاط شود.

**پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی**

با توجه به اینکه در این پژوهش ریسک ادراکی اندازه‌گیری شده است، مطالعات آتی می‌توانند در جستجوی راهی برای اندازه‌گیری ریسک واقعی یک واحد تجاری باشند و آن را اندازه‌گیری کنند و ارتباط آن با حسابرسی داخلی را بسنجند.

در این پژوهش از منظر حسابرسان داخلی و مدیران مالی برای اندازه‌گیری ریسک ادراکی استفاده شد. در پژوهش‌های آینده می‌توان با استفاده از نظرسنجی از مدیران سایر واحدهای حسابرسی‌شدهٔ سازمان بهره گرفت.

در این مطالعه ریسک به‌صورت یک مفهوم کلی بررسی شده است. پژوهش‌ها آتی می‌توانند بررسی کنند چگونه حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیریت ریسک‌های خاص، به‌ویژه ریسک مالی کمک کند.

با توجه به اینکه در این پژوهش برخی ویژگی‌های اصلی حسابرسی داخلی و مقایسه آنها

با یکدیگر بررسی شد، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی بر سایر ویژگی‌های خاص حسابرسی داخلی تمرکز شود.

در پژوهش فعلی، تأثیرگذاری حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک ادارکی بررسی شده است. در پژوهش‌های آتی می‌توان بین واحدهای دارای واحد حسابرسی داخلی فعال و واحدهای فاقد آن، مقایسه‌ای در جهت تأیید یا رد اثرگذاری واحد حسابرسی داخلی بر کاهش ریسک انجام داد.

**یادداشت‌ها**

1- Common Body of Knowledge (CBOK)

**منابع**


کیان، علیرضا و محسن فقیه. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ریسک شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۹(۳)، ۲۰۸-۱۷۷.

منتی، وحید و آخت هارون علی‌پور. (١٤٠٠). میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(٦٩)، ۱۱۳-۸۵.

مؤمنی، منصور و علی فعال قیومی. (١٣٨٦). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*، تهران: نشر کتاب نو.

مهربان‌پور، محمدرضا، سید حسام، وقفی، مهناز، آهنگری و علی فیاض. (١٣٩٦). بررسی رابطه بین مدیریت ریسک (عدم اطمینان محیطی) و ارزش شرکت با تأکید بر نقش ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی. *فصلنامه پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی*، ۹(٤)، ۹۹-۱۲۱.

نیک‌بخت، محمدرضا و مریم قدس حسن‌آباد. (۱۳۹۷). عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۸)، ۲۰۰-۱۸۷.

نیک‌بخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله و وحید منتی. (١٣٩٦). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی. *فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۸۸، ۳۱ - ۷۰.


**Refrences**


Abbott, L. J., S. Parker, & G. F. Peters (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons* 24 (1): 1–24.

Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters (2012). Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. *Contemporary Accounting Research* 29 (1): 94–118. https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01072.x

Agnes chang. C.S., Polyu, H.K, & Zhang, L.S.U (2013). CFO quality, accrual quality, and stock price crash risk, *AAA Annual Meeting*, university of missoul.

Anderson,D (2016). Relationships and Risk: Insights from Stakeholders in North America, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Stakeholder Survey, *the IIA research Foundation(IIARF).*

Anderson, U. L., M. H. Christ, K. M. Johnstone, & L. E. Rittenberg (2012). A post-SOX examination of actors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons* 26 (2): 167-191.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), Occupational Fraud (2022):*a Report to the Nations*, available at: https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/ .

Hoos, F., W. F. Messier, Jr., J. L. Smith, & P. R. Tandy (2018). An experimental investigation of the interaction effect of management training ground and reporting lines on internal auditor's objectivity. *International Journal of Auditing* 22 (2): 150–163. https://doi.org/10.1111/ijau.12110

Ho, S., and M. Hutchinson. 2010. Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 19 (2): 121–136. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2010.07.004

Institute of Internal Auditors (2017). International Professional Practices Framework, Supplemental Guidance,Model Internal Audit Activity Charter.

Institue Of Intenal Auditor (2016), The IIA Research Foundation, International Standards for the Professional Practice of Internal Auditor.

Institue Of Intenal Auditor (2009). Position Paper: The Role Of Internal Auditing In Enterprise-Wide Risk Management.

Kian, Alireza & Faqih, Mohsen. (2017). The effect of audit committee characteristics on company risk. *Journal of Accounting Knowledge* , 9 (3), 177-208. doi: 10.22103/jak.2018.10299.2398 [In Persian]

Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation, *Louvain School of Management Research Institute*.

Mehrabanpour, Mohammadreza, Rahimian, Nizamuddin, Ahangari, Mahnaz, & Waqfi, Seyed Hassam. (2015). Investigating the relationship between risk management and company value with emphasis on the role of board of directors and audit committee characteristics. *National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran*. https://sid.ir/paper/886250/fa [In Persian]

Mennati, V., & Alipour, O. (2021). Level of the External Auditor's Reliance Decision on the Internal Auditors Function as a Management Training Ground. *Empirical Studies in Financial Accounting*, *18*(69), 85-113. doi: 10.22054/qjma.2021.56026.2200 [In Persian]

Bailey, A. D., A. A. Gramling, & S. Ramamoorti, eds (2003). Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: *Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

Barrier, M. (2001). Turnover the ebb and flow. *Journal of Internal Auditor* 58 (5): 33–37.

Boyle, D. M., F. T. DeZoort, & D. R. Hermanson (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons* 29 (3): 695–718. https://doi.org/10.2308/acch-51110

Chambers, R. (2013). NASDAQ hesitates in its quest to mandate internal audit. *Journal of Internal Auditor*. Available at:https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2013/Pages/NASDAQ-Hesitates-in-Its-Quest-to-Mandate-Internal-Audit.aspx

Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk?. Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 55-73.

Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2018). The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground. *Accounting Horizons*, 32(2), 121–140. https://doi.org/10.2308/acch-52046.

Christ, M. H., A. Masli, N. Y. Sharp, & D. A. Wood (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help? *Accounting, Organizations and Society* 44: 37–59. https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.05.004

de Zwaan, L., J. Stewart, & N. Subramaniam (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal* 26 (7): 586604. https://doi.org/10.1108/02686901111151323

Gramling A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, & B. K. Church (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23: 194-244

Nikbakht, Mohammadreza, Rezaei, Zabihullah, & Mennati, Vahid. (2016). Internal Audit Quality Improvement Strategies. *Financial accounting empirical studies*, 14(55), 31-70. doi: 10.22054/qjma.2017.24956.1663 [In Persian]

Rittenberg, L (2016). Ethics and Pressure: Balancing the Internal Audit Profession, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, *The IIA research Foundation(IIARF)*, October.

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)*.

Suh, I., Masli, A. and Sweeny, J. T. (2020). Do Management Training Grounds Reduce Internal Auditor Objectivity and External Auditor Reliance? The Influence of Family Firms, *Journal of Business Ethics*, 10.1007/s10551-020-04507-3.

Messier, W. F., Jr., J. K. Reynolds, C. A. Simon, & D. A. Wood. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review* 86: 2131-2154.

Mihret, D., & Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484

Momeni, Mansour & Faal Qayyomi, Ali (2006), *Statistical analyzes using SPSS*, Tehran, Iran: Nashre Ketabe No. [In Persian]

Nikbakht, M., & Ghods Hasan Abad, M. (2018). Internal audit function from the internal audit managers view: Classical method of grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, *7*(28), 187-200. [In Persian]