



## A Study on Audit Committees' Oversight of Internal Control over Financial Reporting

**Ali Ebrahimi Kordlar** \* 

\*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting and Auditing, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: aebrahimi@ut.ac.ir

**Atena Khazen** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: atena.khazen@ut.ac.ir

**Ali Mahmoudi** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: amahmoudi98@ut.ac.ir

### Abstract

#### Objective

As audit committees are expected to assess the design and implementation of internal controls, the challenge of supervising financial reporting controls has become more prominent. This article examines how audit committee members oversee internal controls for financial reporting. The article uses agency theory and institutional theory to explain the role of audit committees as corporate governance monitors. Since there is a gap in the literature on how audit committees perform their supervision of internal controls, this research aims to shed light on the process of audit committee oversight of internal control over financial reporting (ICFR) and seeks to investigate the factors that influence the variation in audit committee internal control over financial reporting oversight.

#### Methods

The study collected the required data from 97 audit committee members of companies listed on the Tehran Stock Exchange. These members serve on the largest audit committee within their respective companies, determined by annual income. A questionnaire was administered to audit committee members to assess the extent of their engagement in overseeing different facets of internal control over financial reporting. The evaluation was based on the 17 principles outlined in the 2013 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) Internal Control Framework. The primary questions of the questionnaire addressed 13 out of the 17 principles of the COSO internal control framework, encompassing all five components. Specifically, these

questions delved into three principles within the control environment, four principles in risk assessment, two principles in control activities, as well as principles related to information and communication, and monitoring activities. The collected data was analyzed using EViews software.

## Results

The statistical analysis of the gathered data revealed that audit committee members devote the most time to monitoring activities, control activities, and risk assessment areas respectively, and the least time to control environment areas. Moreover, the regression analysis of the study showed that the industry of the companies, specifically financial services, or insurance, is positively related to the extent of overall audit committee oversight of internal control over financial reporting. Other characteristics such as age and internal audit experience do not impact the level of oversight.

## Conclusion

This study investigated the focus and allocation of audit committee members' supervision on internal control over financial reporting (ICFR), as well as the factors influencing the variability in audit committee oversight. The achieved results indicated that most of the audit committee members of Tehran Stock Exchange companies do not have specific procedures, processes, and metrics to oversee the ICFR in the audit committees. Furthermore, audit committee members allocate the least time to the most critical component of internal controls, namely, the control environment.

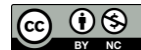
**Keywords:** Audit committee, Internal audit, Internal control over financial reporting.

**Citation:** Ebrahimi Kordlar, Ali; Khazen, Atena & Mahmoudi, Ali (2023). A Study on Audit Committees' Oversight of Internal Control over Financial Reporting. *Accounting and Auditing Review*, 30(4), 590-613. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2023, Vol. 30, No.4, pp. 590-613  
Published by University of Tehran, Faculty of Management  
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.366016.1008861>  
Article Type: Research Paper  
© Authors

Received: October 10, 2023  
Received in revised form: December 19, 2023  
Accepted: January 03, 2024  
Published online: January 20, 2024





## نحوه نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

علی ابراهیمی کردلر \*

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
aebrahimi@ut.ac.ir: رایانامه:

آتنا خازن

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه:  
atena.khazen@ut.ac.ir

علی محمودی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه:  
amahmoudi98@ut.ac.ir

### چکیده

**هدف:** این مقاله نحوه نظارت اعضای کمیته‌های حسابرسی، بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را به بحث گذاشته است. از آنجایی که انتظارات از کمیته‌های حسابرسی برای ارزیابی طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی، رو به افزایش است، چالش نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، بسیار در کانون توجه قرار گرفته است. نقش کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان ناظر حاکمیت شرکتی با استفاده از نظریه نمایندگی و نظریه نهادی، توضیح داده می‌شود. با توجه به اینکه درباره فرایندهای کمیته حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار، در خصوص نظارت بر کنترل‌های داخلی، اطلاعات اندکی وجود دارد، هدف این پژوهش ارائه بینش‌هایی در خصوص فرایندهای زیربنایی نظارت اعضای کمیته‌های حسابرسی، بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است.

**روش:** در این پژوهش، از ۹۷ عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های عضو بورس و اوراق بهادار تهران که در حال حاضر در آن‌ها خدمت می‌کنند، در خصوص نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، با توجه به بزرگ‌ترین کمیته حسابرسی شرکت (بر اساس درآمد سالانه)، نظرسنجی صورت گرفت. به‌طور خاص، این نظرسنجی از اعضای کمیته حسابرسی می‌خواهد که بر اساس اصول ۱۷گانه چارچوب کنترل داخلی کوزو ۲۰۱۳، میزان مشارکت کمیته را در نظارت بر انواع عناصر خاص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مشخص کند. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه است. سؤال‌های اصلی نظرسنجی، به ۱۳ اصل از ۱۷ اصل کنترل داخلی کوزو (و هر پنج مؤلفه کوزو)، شامل سه اصل در محیط کنترلی، چهار اصل در ارزیابی ریسک، دو اصل در محیط کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی، می‌پردازد. داده‌های حاصل با استفاده از نرم‌افزار ایویوز تجزیه و تحلیل شده است.

**یافته‌ها:** تجزیه و تحلیل یافته‌های آماری این پژوهش نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی، بیشترین زمان را به ترتیب، برای فعالیت‌های نظارتی، فعالیت‌های کنترلی و ارزیابی ریسک و کمترین زمان را در حوزه محیط کنترلی صرف می‌کنند. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل مدل رگرسیونی این پژوهش نشان می‌دهد که فعالیت شرکت‌های ارائه‌دهنده خدمات مالی یا بیمه، ارتباط معناداری با میزان نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دارد و این رابطه نیز مثبت است؛ در حالی که گواهی‌نامه حسابداری رسمی عضو کمیته حسابرسی، با نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارتباط منفی دارد. سن اعضای کمیته حسابرسی و تجربه آنان در حرفه حسابرسی داخلی، تأثیری بر میزان این نظارت ندارد.

**نتیجه‌گیری:** در این پژوهش مشخص شد که کمیته‌های حسابرسی، کجا و چقدر تلاش‌های نظارتی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را متمرکز می‌کنند و چه عواملی با تغییرات در نظارت کمیته حسابرسی مرتبط است. تجزیه و تحلیل یافته‌های حاصل از نظرسنجی نشان داد که اغلب، کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های عضو بورس و اوراق بهادار تهران، فاقد رویه‌ها، فرایندها و اقدام‌های اختصاصی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در کمیته‌های حسابرسی هستند. همچنین، اعضای کمیته‌های حسابرسی، کمترین زمان را برای مهم‌ترین جزء کنترل‌های داخلی، یعنی محیط کنترلی، اختصاص می‌دهند.

**کلیدواژه‌ها:** کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی، چارچوب کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی.

**استناد:** ابراهیمی کردلر، علی؛ خازن، آتنا و محمودی، علی (۱۴۰۲). نحوه نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰ (۴)، ۵۹۰-۶۱۳.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۱۳

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۰/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.366016.1008861>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۲، دوره ۳۰، شماره ۴، صص. ۵۹۰-۶۱۳

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه

تحقیقات پیشین در مورد کمیته‌های حسابرسی و کنترل‌های داخلی، معمولاً به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ضعف‌های کنترل داخلی (کریشنان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵؛ کریشنان و ویزوناتان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷) یا سنجش میزان مسئولیت کمیته‌های حسابرسی برای نظارت بر کنترل داخلی (کوهن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷؛ روپلی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱) پرداخته‌اند. آنچه ادبیات این حوزه، فاقد آن است، تحقیق در مورد نحوه نظارت اعضای کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. بسیاری از مطالعات قبلی (بیزلی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹؛ بدارد و گندرون<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰؛ کارسلو و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱؛ دزورت و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲؛ تورلی و زمان<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷) اهمیت درک فرایندهای کمیته‌های حسابرسی در زمینه‌های کلیدی نظارت را برجسته می‌کنند.

کمیته‌های حسابرسی بر سه حوزه اصلی مسئولیت شامل گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی و حساب‌رسان داخلی و مستقل، متمرکز است (کمیته ریان آبی<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۹؛ دزورت و همکاران، ۲۰۰۲). بسیاری از منابع به‌طور خاص، بر نظارت بر کنترل‌های داخلی، به‌عنوان نقش حیاتی اعضای کمیته حسابرسی تأکید کرده‌اند (کمیته ریان آبی، ۱۹۹۹؛ دزورت، ۱۹۹۷؛ ارنست‌اندیانگ<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴؛ هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۵). اهمیت کنترل‌های داخلی به این دلیل تکامل یافته است که به‌عنوان عامل تعیین‌کننده کیفیت گزارشگری مالی، در نظر گرفته می‌شود (دویل و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۷؛ کریشنان، ۲۰۰۵، هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۷) و نقش کمیته حسابرسی، به‌طور مشابه، به‌عنوان محافظ شرکت برای کنترل‌های داخلی مؤثر، تکامل یافته است (آستین<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۲؛ وایت<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۵). علاوه بر این، پژوهش مؤسسه حسابرسی دیلویت<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳)، تلاش می‌کند تا برای ارتقای هر چه بیشتر کنترل‌های داخلی، ارائه و نظارت هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر کنترل‌ها چشم‌انداز جدیدتری ارائه دهد.

نظریه نمایندگی (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۹؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۸؛ جنسن و مک‌لینگ<sup>۱۷</sup>، ۱۹۷۶) پیشنهاد می‌کند که برخی از کمیته‌های حسابرسی، نظارت قوی و اساسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را از طریق

1. Krishnan
2. Krishnan & Visvanathan
3. Cohen et al.
4. Rupley et al.
5. Beasley et al.
6. Bédard & Gendron
7. Carcello et al.
8. DeZoort et al.
9. Turley & Zaman
10. Blue Ribbon Committee (BRC)
11. Ernst & Young [EY] LLP
12. Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB]
13. Doyle et al.
14. Austin
15. White
16. Deloitte
17. Jensen & Meckling

تلاش معنادار از سوی کمیته حسابرسی انجام دهند. در مقابل، نظریه نهادی (دی‌ماجیو و پاول<sup>۱</sup>، ۱۹۸۳) نشان می‌دهد که نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، ممکن است تشریفاتی باشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای مشاهده کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، محدود و به‌طور کلی برای مشروع جلوه دادن کار حسابرسی، طراحی شده است. در این مورد، درک این موضوع مهم است که کمیته‌های حسابرسی، نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را به شیوه‌ای اساسی یا تشریفاتی انجام می‌دهند، زیرا نظارت اساسی برای ارتقای اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و در نهایت، محافظت از سرمایه‌گذاران، امری کلیدی است.

در سال ۲۰۰۲، کنگره آمریکا، به‌دنبال تغییرات بنیادین گسترده در حوزه نظارت بر شرکت‌ها و بازار سرمایه، اقدام به تصویب قانون ساربنز - اکسلی کرد. بخش ۴۰۴ این قانون، شرکت‌ها و مدیران آن‌ها را ملزم به ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کرده است (وایکنانت و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، دستورالعمل کنترل‌های داخلی را در اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۱ به تصویب رساند (بذرافشان و همکاران، ۱۳۹۴). بر اساس اطلاعات سایت کدال سازمان بورس، شرکت‌ها از تاریخ مزبور، اقداماتی از قبیل تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی را آغاز کرده‌اند. از اهداف اصلی این دستورالعمل، حصول اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۰). همچنین، در راستای اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، منشور کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱، شامل ۵ ماده و دو تبصره به تصویب هیئت مدیره بورس اوراق بهادار رسیده و از تاریخ تصویب، لازم‌الاجرا شده است.

در این پژوهش، از اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق و بهادار تهران در مورد نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، با توجه به بزرگ‌ترین کمیته حسابرسی شرکت (بر اساس درآمد سالانه) پرس‌وجو می‌شود که در حال حاضر، در آن‌ها عضویت دارند تا بر این اساس، اولین تجزیه و تحلیل از فرایندی ارائه شود که اعضای کمیته‌های حسابرسی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی استفاده می‌کنند. به‌طور خاص، این نظرسنجی از اعضای کمیته‌های حسابرسی می‌خواهد بر اساس اصول ۱۷ گانه چارچوب کنترل داخلی کوزو ۲۰۱۳، میزان مشارکت اعضای کمیته‌ها را در نظارت بر انواع عناصر خاص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مشخص کنند. نظرسنجی، در هر حوزه نظارتی خاص کمیته حسابرسی، بر ماهیت نظارت کمیته مذکور بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی تأکید دارد، به‌طوری که نظارت‌های اساسی کمیته‌های حسابرسی را از اقدامات تشریفاتی، متمایز کند. در این پژوهش نیز، با توجه به یافته‌های بی‌زلی و همکاران (۲۰۰۹)، برای حوزه فعالیت‌های کنترلی، بر چرخه درآمد، تمرکز می‌شود. پژوهش بی‌زلی و همکاران (۲۰۱۰)، تمرکز کمیته‌های حسابرسی قوی را به ترتیب بر خطرات شناخت درآمد و برجسته بودن دستکاری درآمد در موارد گزارشگری مالی متقلبانه، نشان می‌دهند.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در ایران، تحقیقات درباره نقش و روابط اعضای کمیته حسابرسی، حساب‌رسان داخلی و هیئت مدیره نشان می‌دهد که همه آنان، به نوعی در تلاش هستند تا با برقراری ارتباطی مؤثر، از سهام‌داران و ذینفعان شرکت‌ها، حمایت کنند. در این راستا، هیئت مدیره با کمیته حسابرسی، ارتباط برقرار می‌کند و با کمک آن‌ها، وظایف اجرایی و نظارتی خود را انجام می‌دهد. کمیته حسابرسی، علاوه بر نظارت بر فعالیت‌های کنترلی شرکتی، با گزینش نگرش جست‌وجوگرانه، قضاوت‌های مدیریت را مورد سؤال قرار می‌دهند. این موضوع، همچنین تقویت جایگاه حساب‌رسان داخلی را به دنبال دارد و با برقراری ارتباط با آن‌ها، به پیدایش جریان اطلاعاتی سودمند برای تصمیم‌گیری، کمک می‌کند (داغانی و احمد خان بیگی، ۱۳۹۸).

## کمیته حسابرسی

در گزارش‌های موثق، کتاب‌ها و مقالات، چند تعریف از کمیته حسابرسی ارائه شده است. اولین تعریف قانونی از کمیته حسابرسی در بخش ۲۰۵ قانون ساربنز - اکسلی، به این شرح، ارائه شده است: «کمیته‌ای (یا نهاد معادل) که توسط و از میان اعضای هیئت مدیره ناشر اوراق بهادار با هدف نظارت بر فرایندهای گزارشگری مالی و حسابرسی‌های صورت‌های مالی ناشر تشکیل می‌شود و در صورت وجود کمیته در ارتباط با یک ناشر، کل هیئت مدیره ناشر این نظارت را انجام می‌دهد» (قانون ساربنز - اکسلی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). همچنین، در تعریف گسترده دیگر، کمیته حسابرسی «کمیته‌ای مرکب از مدیران مستقل، غیراجرایی، مسئول کارکردهای اطمینان از راهبری شرکتی معتبر، فرایند گزارشگری مالی اتکاپذیر، ساختار کنترل‌های داخلی اثربخش، کارکرد حسابرسی موثق، هشداردهنده و آگاه از فرایندهای دادخواهی و آئین اخلاق حرفه‌ای، به منظور ارزش‌افزایی بلندمدت برای سهام‌داران، ضمن حفاظت از منافع سایر ذی‌نفعان است» (رضایی، ۲۰۰۹). کمیته حسابرسی، از ارکان اصلی نظام راهبری شرکت‌هاست که زمینه تقویت و سلامت گزارشگری مالی را فراهم می‌کند (مداحی و بولو، ۱۳۹۳). در همین راستا، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ایران، منجر به صدور ابلاغیه شماره ۱۰۷۴۷۴ مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۰۹ سازمان بورس اوراق بهادار تهران شد که به موجب آن، هیئت مدیره شرکت‌های عضو بورس را ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی مطابق با الزامات سازمان کرد. نقش کمیته حسابرسی در نظارت بر کنترل‌های داخلی، به‌عنوان سازوکار حاکمیت شرکتی، پس از شکست‌ها و رسوایی‌های مالی اخیر، رشد چشمگیری داشته است. از این منظر، کمیته حسابرسی باید بر انجام مسئولیت‌های اطمینان بخشی، شفافیت گزارش‌های مالی و کارآمدی حساب‌رسان داخلی، تأثیرگذار باشد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۳).

نقش کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان ناظر حاکمیت شرکتی با استفاده از نظریه نمایندگی، توضیح داده می‌شود، در جایی که کمیته‌های حسابرسی، بر عوامل مدیریتی شرکت به‌منظور حفاظت از منافع مالکان، نظارت مستقل دارند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). در این دیدگاه، انتظار می‌رود اعضای کمیته‌های حسابرسی، در نظارت اساسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، با اختصاص میزان بالایی از درجه اقدامات برای ارزیابی عناصر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و همچنین، اختصاص زمان قابل توجه در نظارت بر کنترل‌های مزبور، شرکت کنند. البته، ممکن است تحت رویکرد نظریه نمایندگی، کمیته حسابرسی تلاش «بیش از حد» را بر نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری

مالی متمرکز کند، به طوری که هزینه‌های نظارت اضافی کمیته حسابرسی، بیشتر از منافع آن باشد (وایکنانت و همکاران، ۲۰۲۱). دومین نظریه در توضیح نقش کمیته‌های حسابرسی، نظریه نهادی است که بر اساس قراردادهای متمایز تعاملات تجاری، ایجاد شده تا ظاهر مشروعیت را تقویت کند. با گذشت زمان و در بین شرکت‌ها، سازوکارهای حکمرانی تمایل دارند شبیه‌تر یا هم‌شکل شوند (دی‌ماجیو و پاور، ۱۹۸۳) و نظارت می‌تواند با تمرکز اولیه بر مشروعیت به نظر رسیدن، تشریفاتی شود (کوهن و همکاران، ۲۰۰۸). تحت این دیدگاه، انتظار می‌رود اعضای کمیته‌های حسابرسی، مطابق با رویکرد تشریفاتی‌تر، رتبه‌بندی پایین‌تری از فعالیت‌های کمیته‌های حسابرسی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را ارائه و زمان کمتری را برای نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، گزارش کنند. محققان دیگر از جمله بیزلی و همکاران (۲۰۰۹) و ترمبلی و گندرون<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، شواهدی یافتند مبنی بر اعمال تشریفاتی یا سطحی توسط اعضای کمیته حسابرسی؛ اما نه در زمینه نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. این دو نظریه، بیانگر این است که داده‌ها، طیف وسیعی از نظارت کمیته‌های حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را نشان می‌دهد.

### حسابرسی داخلی

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد (حساس یگانه و آدین فر، ۱۳۸۹). از طرفی، با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، وجود حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی، ضرورت یافته و بی‌توجهی به حسابرسی داخلی، موجب افزایش تقلب در سازمان می‌شود (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱). طبق تعریف حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup> در سال ۱۹۹۹، «مأموریت حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات شرکت است. حسابرسی داخلی، با ایجاد رویکردی منظم و ارزشمند به شرکت کمک می‌کند تا برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی و بهبود بخشد».

در گذشته، ذی‌نفعان حسابرسی داخلی به مدیریت مالی شرکت‌ها محدود بود، در حالی که به مرور زمان، مدیرعامل و سایر مدیران اجرایی و پس از آن، هیئت‌مدیره و کمیته‌های آن شامل کمیته حسابرسی و کمیته ریسک و در حال حاضر، کلیه ذی‌نفعان شرکت، به نوعی ذی‌نفع حسابرسی داخلی محسوب می‌شوند (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۰). دامنه عملیات حسابرسی داخلی باید به نحوی باشد که با پوشش شبکه فرایندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل‌های طراحی شده از سوی مدیریت شرکت، از اجرای صحیح کنترل‌های داخلی و پوشش مناسب ریسک‌های عملیات و فرایندهای شرکت، اطمینان مناسبی حاصل گردد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۳). از طرفی، از مهم‌ترین اهداف تشکیل حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، ارتقای سیستم کنترل‌های داخلی است. سیستم کنترل‌های داخلی، برای خدمت به سازمان به وجود می‌آید و همه اجزای سازمان را دربرمی‌گیرد و وجود آن، اداره امور سازمان را به گونه‌ای کارآمد، اثربخش و اقتصادی، امکان‌پذیر می‌سازد (زارعی و سلیمانی، ۱۳۹۳).

1. Tremblay & Gendron

2. Institute of Internal Auditors (IIA)



در ایران، مطابق مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس، مدیریت ارشد شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. منشور فعالیت حسابرسی داخلی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ شامل ۱۰ ماده و ۵ تبصره به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده و از تاریخ تصویب، لازم‌الاجراست.

### کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، نیازهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی آن‌ها را چه از درون و چه از برون، به شدت تهدید می‌کند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این گونه واحدها ناممکن شود و نیاز به استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش به‌عنوان جزیی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد، مانند حسابرسی داخلی، در کانون توجه آنان قرار گیرد (انصاری و شفیعی، ۱۳۸۸). استقرار سیستم کنترل‌های داخلی کارا و اثربخش و افشای منظم گزارش‌های کنترل‌های داخلی، موجبات افزایش شفافیت اطلاعاتی محیط تصمیم‌گیری را فراهم می‌آورد (ابراهیمی کردلر و آخوندی، ۱۳۹۶). همچنین، می‌تواند به سازمان جهت دستیابی به اهداف کمک کند و از به هدر رفتن منابع جلوگیری کند (کوامه آقی منساح<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). در مقابل، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، بیانگر کاهش توانایی شرکت در ایجاد ارزش آتی از محل دارایی‌های خود است و در نتیجه، وجود این نقاط ضعف، به ارزش‌گذاری پایین شرکت از سوی بازار منجر می‌شود (استول و ماهانا، ۲۰۱۱) و بر عملکرد و ارزش شرکت، تأثیر منفی دارد (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷).

مطابق ماده ۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس اوراق بهادار تهران، هدف مالی الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی، ارتقای کیفیت گزارشگری از طریق بهبود سه شاخص قابل اتکا، مربوط و به موقع بودن می‌باشد. از طرف دیگر، مطابق با ماده ۱۰ دستورالعمل، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی بر عهده کمیته‌های حسابرسی گذاشته شده است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱). طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (مصوب ۱۳۹۱)، سیستم کنترل‌های داخلی هر شرکت با توجه به اندازه و نوع فعالیت آن متفاوت است، اما این سیستم در هر شرکت باید به‌گونه‌ای طراحی، مستقر، اجرا و مستندسازی شود که دربرگیرنده محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت باشد. در این راستا، در ایران، کمیته حسابرسی، در فرایند گزارشگری مالی و رعایت کنترل‌های داخلی، بر مدیران نظارت دارد (فخاری و همکاران، ۱۳۹۷). از طرفی، مدیران نیز باید با ارتقای حمایت‌ها و پشتیبانی‌های خود، امکان تقویت هرچه بیشتر محیط کنترلی را فراهم کرده و امکانات نظارت بر سیستم کنترل داخلی را بیش از پیش کنند (اخروی و همکاران، ۱۳۹۷).

هدف الزامات کنترل‌های داخلی، حصول اطمینان از سه بُعد کارایی و اثربخشی عملیات، کیفیت گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات است. با وجود این، هدف گزارشگری مالی جایگاه ویژه‌ای دارد و در الزامات نیز، مورد تأکید قرار گرفته است.

طبق ماده ۱۱ دستورالعمل کنترل‌های داخلی، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، شامل سیاست‌ها، رویه‌ها و اقداماتی است که حداقل در خصوص نگهداری مستندات مناسب در خصوص معاملات و رویدادهای حاکم بر گزارشگری مالی، ثبت و گزارشگری کلیه معاملات و رویدادهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، افشای مناسب و کامل اطلاعات اشخاص وابسته طبق استانداردهای حسابداری، منطقی بودن اطلاعات مالی پیش‌بینی شده، افشای فوری اطلاعات مهم طبق دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات، پیشگیری و کشف به‌موقع تقلب‌ها و سایر تحریف‌های بااهمیت در گزارشگری مالی ایجاد می‌کند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

### پیشینه تجربی پژوهش

کریشنان (۲۰۰۵)، به‌طور خاص دریافت که استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی، به‌طور منفی با شرایط قابل گزارش یا ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی در دوره قبل از قانون ساربنز - اکسلی مرتبط است. کریشنان و ویسواناتان (۲۰۰۷) دریافتند که ضعف‌های کنترل‌های داخلی تحت بخش ۴۰۴ قانون ساربنز - اکسلی به‌طور مثبت، با جلسات کمیته‌های حسابرسی بیشتر و داشتن کارشناسان مالی کمتر مرتبط است. به همین ترتیب، ژانگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) نتایج کارشناسی مالی مشابه را پیدا کردند. هویتاش و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، کار ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) را گسترش دادند و دریافتند که تجربه حسابداری و نظارت کمیته حسابرسی به‌طور منفی، با نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی مرتبط است. همچنین، نایکر و شارما<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) دریافتند که بالاترین سطح تخصص حسابداری، در قالب تجربه شریک حسابرسی مستقل سابق در کمیته حسابرسی، قوی‌ترین محرک مثبت نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل داخلی است. اتفاق نظر در میان این مطالعات، این است که تخصص کمیته‌های حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی، رابطه معکوس دارند.

بیزلی و همکاران (۲۰۰۹)، در مصاحبه با اعضای کمیته‌های حسابرسی، تنها یک سؤال در مورد کنترل داخلی می‌پرسند و متوجه می‌شوند که اعضای کمیته‌های حسابرسی در نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، به حسابرسان داخلی و مستقل، تکیه می‌کنند. نویسندگان به‌طور خاص، خواستار تجزیه و تحلیل بیشتر فرایندهای مربوط به نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی هستند تا بینشی در مورد چگونگی ارزیابی و اصلاح ضعف‌های کنترل داخلی کمیته‌های حسابرسی به‌دست آورند.

کوهن و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهش خود، نشان می‌دهند که شرکای حسابرسی، کمیته‌های حسابرسی را در دوران پس از قانون ساربنز - اکسلی «به‌طور قابل ملاحظه‌ای فعال‌تر، کوشاتر، آگاه‌تر و قدرتمندتر» به‌ویژه، با توجه به نظارت آن‌ها بر عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی، می‌دانند. با این حال، در حالی که ۸۸ درصد از شرکت‌کنندگان، نقش کمیته‌های حسابرسی را در رابطه با کنترل‌های داخلی تأیید و تنها ۱۷ درصد اذعان می‌کنند که این موضوع، در جلسه معمولی کمیته حسابرسی مورد بحث قرار می‌گیرد.

1. Zhang et al.  
2. Hoitash et al.  
3. Naiker and Sharma

روپلی و همکاران (۲۰۱۱)، آرای اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های دولتی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که از مهم‌ترین مسئولیت‌های کمیته‌های حسابرسی، نظارت بر سیستم‌های کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. اگرچه، هیچ جزئیاتی از این نظرسنجی در رابطه با فرایندهای انجام شده در اجرای مسئولیت نظارتی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی استخراج نشده است، شرکت‌کنندگان نشان می‌دهند که حفظ استقلال، سواد مالی و روابط کاری مؤثر برای اجرای نقش نظارتی آن‌ها، کلیدی است.

کوهن و همکاران (۲۰۱۳)، با مدیران مصاحبه کردند و دریافتند که ۱۴ درصد از شرکت‌کنندگان به تمرکز بیشتر کمیته حسابرسی بر روی کنترل‌های داخلی پس از قانون ساربنز - اکسلی اشاره می‌کنند و ۳۵ درصد بحث‌های مربوط به کنترل‌های داخلی را در جلسات کمیته‌های حسابرسی گزارش می‌دهند. با این حال، با توجه به مسئولیت نظارتی کنترل‌های داخلی، جزئیات مربوط به فرایندهای کمیته‌های حسابرسی فراتر از تشخیص کلی افزایش حجم کار برای کمیته حسابرسی، از جمله جلسات مکرر و اغلب روابط پیچیده‌تر و خصمانه با حسابرسان، افشا نمی‌شود.

لیسیچ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهش خود با عنوان "قدرت مدیرعامل، کیفیت کنترل‌های داخلی و اثربخشی کمیته حسابرسی از منظر رجحان محتوا بر شکل"، با نشان دادن اینکه تخصص مالی کمیته حسابرسی به‌طور مثبتی با کیفیت کنترل داخلی در زمانی مرتبط است که قدرت مدیرعامل، پایین است و رابطه ظریف‌تری را برجسته می‌کند، اما زمانی این رابطه یافت نمی‌شود که قدرت مدیرعامل، بالا است.

کوهن و همکاران (۲۰۱۷)، نظارت بر کنترل‌های داخلی را به‌عنوان کارکرد اساسی حاکمیتی، تصدیق می‌کنند. با این حال، اگرچه قدرت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌عنوان عنصر کلیدی برای گزارشگری مالی در نظر گرفته می‌شود، این مطالعه، توافق کمی در میان شرکت‌کنندگان حاکمیتی در مورد نقش کمیته حسابرسی و فعالیت‌های انجام شده در تقویت مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی و تمرکز آن بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، پیدا می‌کند.

گبریل و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهش خود دریافتند که تعداد دفعات جلسات کمیته حسابرسی و وجود عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت، تأثیر مثبت دارد. از این رو، کمیته حسابرسی که بیشتر، تشکیل جلسه می‌دهد، نظارت مؤثرتری بر گزارشگری مالی فراهم می‌کند و احتمال بحث و پیگیری هر گونه مشکل و یافته در سیستم کنترل‌های داخلی، صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد. به همین ترتیب، آنان به این نتیجه رسیدند که عملکرد حسابرسی داخلی، سازوکار مهم حاکمیت شرکتی برای محافظت از کیفیت گزارشگری مالی با نظارت بر ریسک‌های سازمانی، ارزیابی کنترل‌های داخلی و کشف دستکاری‌های احتمالی در نظر گرفته می‌شود، زیرا حسابرس داخلی رویه‌های مالی را ارزیابی می‌کند.

هی (۲۰۲۲)، در تحقیق خود به این نتیجه رسید که ویژگی‌های استقلال، تخصص و تعهد زمانی اعضای کمیته‌های حسابرسی، تأثیر مهمی بر اثربخشی و کیفیت گزارشگری مالی و نظارت کمیته حسابرسی دارد.

آریا پناه و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهش خود دریافتند که بین تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کیفیت

گزارشگری مالی، رابه معناداری وجود ندارد. همچنین، آنان دریافتند که بین کارایی کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین، رعایت کنترل‌های داخلی مناسب می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهد.

بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود، به بررسی تأثیر تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و همچنین، تشکیل کمیته‌های حسابرسی بر تحقق اهداف مالی مندرج در دستورالعمل مزبور، شامل قابل اتکا بودن، مربوط بودن و به موقع بودن پرداختند. نتایج پژوهش آنان، نشان داد که تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و تشکیل کمیته‌های حسابرسی، موجب بهبود قابل اتکا و به موقع بودن گزارشگری مالی شده است، اما تأثیر معنی‌داری در مربوط بودن گزارشگری مالی نداشته است. علاوه بر این، یافته‌ها حاکی از آن است که در شرکت‌های فاقد کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی بالاتر به بهای کاهش مربوط بودن قابل دستیابی می‌باشد در حالی که در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی بالاتر، بدون صرف‌نظر کردن از مربوط بودن، قابل دستیابی می‌باشد.

امیری و حاجیها (۱۳۹۶)، در مطالعه خود، به بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. نتایج تحقیق آنان نشان داد، بین اندازه کمیته حسابرسی و نوع مؤسسه حسابرسی با کیفیت کنترل‌های داخلی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل‌های داخلی (ضعف در سطح عمومی) رابطه معناداری داشته است و در نهایت، نوع مؤسسه حسابرسی، رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی و ضعف در سطح درآمد) را تعدیل می‌کند.

نخعی و حیدری نسب (۱۳۹۸)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معنادار دارد. اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد. استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معنادار دارد.

اگرچه مطالعات پیشگفته، از اهمیت نظارت کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار، بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، حمایت می‌کند، اما آن‌ها فرایندهای مربوط به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کمیته حسابرسی شرکت‌ها را با جزئیات، بررسی نمی‌کنند. این پژوهش، شروع به پر کردن این شکاف در ادبیات با ارائه بررسی دقیق از فرایندهای کمیته حسابرسی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و نحوه متفاوت بودن نظارت اعضای کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در شرکت‌ها می‌کند. با توجه به مطالب پیش گفته، سؤال‌های پژوهش، به شرح زیر ارائه می‌شود:

**پرسش اول:** چه فرایندها و فعالیت‌هایی توسط اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، در حین انجام مسئولیت خود برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، اعم از رسمی و غیررسمی، انجام می‌شود؟

**پرسش دوم:** چگونه تغییرات در میزان نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با ویژگی‌های شخصی اعضای کمیته حسابرسی، ویژگی‌های شرکت، مرتبط است؟

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، از جنبه هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود. زیرا این نوع پژوهش‌ها بر مؤثرترین اقدام تأکید دارند و علت‌ها را کمتر مورد توجه قرار می‌دهند و هدف آن‌ها، توسعه کاربردی در زمینه خاص و کاربرد علمی آن است. این پژوهش از بُعد نحوه استنباط در خصوص فرضیه‌های پژوهش، در گروه پژوهش‌های توصیفی قرار می‌گیرد؛ زیرا شامل گردآوری اطلاعات از طریق تدوین پرسش‌نامه برای گردآوری پاسخ‌ها به سؤالات مربوط به وضعیت فعلی است (خاکی، ۱۳۹۴). این پژوهش‌ها، واقعیت کنونی پدیده یا موضوع را مورد مطالعه قرار می‌دهد (دلور، ۱۳۹۴). پژوهش‌های پیمایشی، از انواع پژوهش‌های توصیفی است. فنون پیمایشی، اغلب در پژوهش توصیفی یا اکتشافی به کار گرفته می‌شود (دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۸۳).

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، متشکل از اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران است. دلیل انتخاب این گروه، به دست آوردن جزئیاتی در مورد فرایندها، شیوه‌ها و راهبردهای آن‌ها برای ارائه نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بود. در این پژوهش، به دلیل نبود آمارهای رسمی و دقیق در خصوص جمعیت جامعه توصیف شده، جامعه آماری نامحدود در نظر گرفته شده و برای تعیین حجم نمونه از فرمول حجم نمونه در جوامع نامحدود (فرمول کوکران) و به شرح معادله زیر استفاده شده است :

$$n = \frac{t^2 pq}{d^2} = \frac{1/96^2 \times 0.50 \times 0.50}{0/10^2} = \frac{0/9604}{0/01} = 96/04 \cong 96 \quad \text{رابطه ۱}$$

که در این رابطه؛ n بیانگر اندازه نمونه؛  $t = 1/96$  Z اندازه متغیر در توزیع نرمال که از جدول مربوط در سطح احتمال مورد نظر استخراج می‌شود، p درصد توزیع صفت در جامعه، یعنی نسبت درصد افراد دارای صفت مورد مطالعه (نسبت موفقیت)؛ q درصد افرادی که فاقد صفت مد نظر در جامعه هستند (نسبت شکست) که  $q = p = 50\%$  و  $d = 10\%$  خطای برآوردی نمونه یا تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان برآورد پژوهشگر است (حافظ نیا، ۱۳۸۷).

### ابزار گردآوری داده‌ها

به منظور گردآوری داده‌های این پژوهش، از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه پژوهش، بر اساس پرسش‌نامه پژوهش وایکنانت و همکاران (۲۰۲۱) طراحی و بر اساس شرایط ایران، بازتنظیم شد. نظرسنجی شامل سؤالات طیفی و باز است. در این نظرسنجی، هر جزء کنترل داخلی بر اساس کوزو (۲۰۱۳)، تعریف شده تا درک مشترک اجزاء، ارتقا داده شود. در بخش اول نظرسنجی، اطلاعات جمعیت‌شناختی شرکت‌کنندگان درخواست می‌شود. متغیرهای وابسته در بخش دوم ابزار نظرسنجی اندازه‌گیری می‌شوند و منعکس‌کننده سؤالاتی هستند که بر اساس کوزو (۲۰۱۳) به پنج بخش شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی، تقسیم شده است. با توجه

به دامنه وسیع حوزه فعالیت‌های کنترلی، فقط فعالیت‌های کنترلی مربوط به درآمدها بررسی می‌شود. چرخه درآمد، حوزه مشترک تمرکز در اکثر شرکت‌ها و موضوع کلیدی در بسیاری از موارد گزارشگری مالی متقلبانه است (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۹). برای هر یک از پنج مؤلفه کوزو، میزان مشارکت کمیته حسابرسی در اقدامات انتخابی از نقاط تمرکز کوزو (۲۰۱۳) اندازه‌گیری می‌شود.

سؤالات اصلی نظرسنجی، به ۱۳ اصل از ۱۷ اصل کنترل داخلی کوزو (و هر پنج مؤلفه کوزو) شامل سه اصل در محیط کنترلی، چهار اصل در ارزیابی ریسک، دو اصل در فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی، می‌پردازد. اصول شماره ۱ (نشان‌دهنده تعهد به یکپارچگی و ارزش‌های اخلاقی)، ۵ (افراد را در قبال مسئولیت‌های کنترل داخلی خود مسئول می‌داند)، ۱۱ (انتخاب و تدوین فعالیت‌های کنترلی حاکم بر فناوری) و ۱۵ (ارتباط با طرف‌های خارجی در مورد موضوعات مؤثر بر عملکرد کنترل داخلی) بررسی نشد، زیرا موارد ذکر شده برای نظارت مستقیم کمیته حسابرسی، کمتر مناسب به نظر می‌رسد. در ارزیابی میزان اقدامات نظارتی کمیته حسابرسی انجام شده در هر یک از این حوزه‌ها، از طیف ۷ درجه‌ای لیکرت «اصلاً (+)، بسیار کم (۱)، کم (۲)، تاحدودی (۳)، متوسط (۴)، زیاد (۵)، خیلی زیاد (۶)» استفاده شد. مجموع این رتبه‌بندی‌ها، معیار کلی در مورد نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. در نهایت، تعداد پرسش‌نامه‌هایی که در سال ۱۴۰۲ دریافت شد، ۱۰۲ نسخه بود که بعد از حذف ۵ پاسخ دارای داده‌های پرت، تعداد پاسخ پرسش‌نامه‌های کامل برای تجزیه و تحلیل به ۹۷ پاسخ، تقلیل یافت و سپس به تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار ایویوز، پرداخته شد.

### پایایی و روایی پرسش‌نامه

روایی، توافق بین نمره‌های آزمون با ویژگی‌ها یا صفاتی است که آزمون برای اندازه‌گیری آن ساخته شده است (ثابت و گنجی، ۱۳۸۰). در این پژوهش، برای بررسی روایی پرسش‌نامه از رویکرد محتوایی استفاده می‌شود. در این رویکرد، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که پرسش‌های آزمون تا چه میزان معرف کل مجموعه یا حیطه‌ای از درون‌مایه یا محتوای آن مجموعه است. برای سنجش روایی پرسش‌نامه، سؤال‌ها توسط ۵ نفر از خبرگان این حوزه و اساتید دانشگاه قرار گرفت و پس از جمع‌آوری نظرات این خبرگان، پرسش‌نامه نهایی تنظیم شد. بر اساس بازخورد دریافتی از شرکت‌کنندگان در پیش‌آزمون، ابزار پیمایش، مورد تجدید نظر قرار گرفته و نهایی شد. منظور از اعتبار یا پایایی، این است که اگر آزمون، دو بار در مورد یک آزمودنی به کار رود، نتایج تقریباً یکسانی به‌دست آید (حافظ نیا، ۱۳۸۷). در مورد سنجش پایایی پرسش‌نامه، از آزمون کرونباخ استفاده شد که ضریب آلفای کرونباخ به میزان ۰/۹ بوده و حاکی از پایایی مناسب پرسش‌نامه است.

### مدل پژوهش

در این پژوهش، از رگرسیون حداقل مربعات معمولی، برای بررسی تغییرات در نظارت کمیته حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بین شرکت‌کنندگان استفاده شده است. در نهایت، مدل زیر، تدوین شده است:

$$AC - OVERSIGHT = f(AGE, CPA, IAExp, FINorINS) \quad \text{رابطه ۲}$$

متغیر وابسته، نظارت کمیته حسابرسی است که ارزیابی کلی اعضای کمیته حسابرسی از مشارکت کمیته حسابرسی در نظارت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. متغیرهای مستقل شامل AGE (سن شرکت کننده بر حسب سال)؛ CPA (اگر شرکت کننده، حسابدار رسمی باشد، ۱ در غیر این صورت صفر)؛ IAExp (اگر شرکت کننده، تجربه حسابرسی داخلی داشته باشد، ۱ در غیر این صورت صفر) و FINorINS (اگر شرکت در صنعت مالی یا بیمه است، ۱ در غیر این صورت صفر) است.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی: اطلاعات جمعیت‌شناختی

جدول ۱ اطلاعات اعضای کمیته حسابرسی مشارکت‌کنندگان در نظرسنجی را ارائه می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان و شرکت‌های مورد بررسی (n = ۹۷)

درصد	شرح
۹۶	مشارکت‌کنندگان مرد
۴۲	مشارکت‌کنندگانی که حسابدار رسمی هستند
۱۴	مشارکت‌کنندگانی که بازنشسته هستند
۷۶	مشارکت‌کنندگانی که تجربه حسابرسی داخلی دارند
۳۶	صنعت شرکت‌های مورد بررسی: خدمات مالی یا بیمه
	سن مشارکت‌کنندگان:
۲	تا ۳۰ سال
۳۳	بین ۳۱ تا ۴۰ سال
۳۹	بین ۴۱ تا ۵۰ سال
۲۶	بالای ۵۰ سال
میانگین	
۲/۲۴	تعداد کمیته‌های حسابرسی که مشارکت‌کنندگان در حال حاضر در آن عضویت دارند
۴/۸۴	تعداد کل کمیته‌های حسابرسی که مشارکت‌کنندگان تاکنون در آن عضویت داشته‌اند
۴/۳۹	تعداد سال‌هایی که مشارکت‌کنندگان در کمیته حسابرسی شرکت فعلی عضویت داشته‌اند
۲/۳۳	تعداد سال‌هایی که مشارکت‌کنندگان در هیئت مدیره شرکت فعلی عضویت داشته‌اند

همان‌طور که در جدول ۱ قابل مشاهده است، مشارکت‌کنندگان، عمدتاً مرد، نزدیک به نیمی از آن‌ها، حسابدار رسمی و ۱۴ درصد، بازنشسته بودند. همچنین، عمده مشارکت‌کنندگان، دارای تجربه حسابرسی داخلی بودند و بخش قابل توجهی از آنان، بیش از ۴۰ سال سن داشتند. این افراد به‌طور میانگین، در حال حاضر، در ۲/۲۴ کمیته حسابرسی عضویت دارند و تاکنون در ۴/۸۴ کمیته حسابرسی، عضویت داشته‌اند. همچنین، به‌طور میانگین، ۴/۳۹ سال عضو کمیته حسابرسی

شرکت‌های مورد بررسی بوده و ۲/۳۳ سال نیز در هیئت‌مدیره آن‌ها عضویت داشته‌اند. لازم به ذکر است که بخش قابل توجهی از شرکت‌های مورد بررسی، در صنعت خدمات مالی یا بیمه فعالیت دارند.

### آمار توصیفی: نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی

جدول ۲، اطلاعات توصیفی در مورد اقدامات کمیته حسابرسی در هر یک از پنج جزء چارچوب کوزو را ارائه می‌دهد. میزان مشارکت کمیته حسابرسی در اقدامات مختلف با استفاده از مقیاس‌های «اصلاً نه» در صفر تا «بسیار زیاد» در شش، ارزیابی شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی - نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (n = ۹۷)

شرح (هر یک از موارد زیر بر اساس مقیاس از ۰ تا ۶ ارزیابی شده است.)	میانگین	انحراف معیار
اختصاص زمان برای مذاکره با حسابرسان مستقل بدون حضور مدیریت	۲/۸۷	۱/۴۱
جلسه با مدیریت شرکت برای پرسیدن سؤالات	۳/۲۰	۱/۴۲
اختصاص زمان برای مذاکره با حسابرسان داخلی بدون حضور مدیریت	۴/۰۲	۱/۶۲
بررسی عملکرد مدیریت در رابطه با وجود فضای اخلاقی مناسب در راس سازمان	۲/۸۲	۱/۵۲
بررسی شیوه‌های جبران خدمات مدیران و ارزیابی فشارهای ذاتی بر عملکرد	۲/۷۴	۱/۵۷
مذاکره در خصوص سیاست‌های شرکت برای جذب و حفظ کارکنان شایسته دارای تجربه در زمینه گزارشگری مالی	۲/۸۲	۱/۴۸
ارزیابی استقلال تیم حسابرسی داخلی	۲/۹۸	۱/۶۵
وجود معیارها و رویه‌های مناسب برای درخواست برگزاری جلسات ویژه و یا فوری در صورت لزوم	۳/۳۵	۱/۴۲
بررسی الزامات شایستگی کلیه کارکنان ارائه‌کننده نقش‌های کلیدی گزارشگری مالی	۳/۱۸	۱/۴۶
بررسی الزامات شایستگی کلیه کارکنان ارائه‌کننده نقش‌های کلیدی حسابرسی داخلی	۳/۴۵	۱/۴۴
بررسی پیشنهاد‌های کارکنان در رابطه با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و در نظر گرفتن کفایت پاسخ مدیریت	۳/۳۰	۱/۵۵
جمع محیط کنترلی (حداکثر می‌تواند ۶۶ باشد)	۳/۱۶	۱/۵۴
مذاکره با مدیر حسابرسی داخلی در خصوص ریسک‌های تقلبی که توسط تیم حسابرسی داخلی شناسایی شده است	۳/۶۶	۱/۶۸
مذاکره با مدیریت حداقل به‌طور سالیانه، در خصوص رویه‌های مورد استفاده برای شناسایی، ارزیابی و مدیریت ریسک‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی	۳/۴۹	۱/۶۷
بررسی و تأیید مستندات ارزیابی ریسک انجام شده توسط مدیریت	۳/۲۳	۱/۶۶
بررسی و تحلیل به‌روزرسانی اجزای کنترل‌های داخلی شرکت که توسط مدیریت تغییر یافته یا حذف شده است و اثرات احتمالی آن بر گزارشگری مالی	۳/۳۶	۱/۶۰
مصاحبه با مدیران و ارزیابی دیدگاه آن‌ها در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی	۳/۲۱	۱/۵۹
جمع ارزیابی ریسک (حداکثر می‌تواند ۳۰ باشد)	۳/۳۹	۱/۶۴
بررسی سیاست‌ها و رویه‌های استقرار فعالیت‌های کنترلی مرتبط با فرایندهای درآمدی شرکت	۳/۴۳	۱/۳۷



شرح (هر یک از موارد زیر بر اساس مقیاس از ۰ تا ۶ ارزیابی شده است.)	میانگین	انحراف معیار
مذاکره با مدیریت در خصوص روش آن برای ترسیم ریسک‌های شناسایی شده مربوط به درآمدها	۳/۱۴	۱/۵۲
جلسه با مدیران مرتبط برای مذاکره درباره روش و منطق حسابداری مطالبات غیرقابل وصول و سایر حساب‌های درآمدی نیازمند برآورد	۳/۴۵	۱/۴۳
جلسه با مدیران مرتبط برای مذاکره و ارزیابی فعالیت‌های کنترلی پیشگیرانه و کشف‌کننده حاکم بر فرایندهای درآمدی شرکت	۳/۳۱	۱/۴۸
پرس‌وجو از حساب‌رسان داخلی درباره بررسی مستندات (نمودارها، فلوچارت‌ها و توضیحات) برای طراحی جریان‌های درآمدی پشتیبان کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و میزان راحتی آن‌ها با کفایت طراحی	۳/۶۵	۱/۵۰
جمع فعالیت‌های کنترلی (حداکثر می‌تواند ۳۰ باشد)	۳/۴۰	۱/۴۶
مذاکره با مدیریت در خصوص کیفیت سیاست‌ها و رویه‌های با اهمیت حسابداری شرکت و تأثیر آن بر گزارشگری مالی	۳/۴۶	۱/۴۱
در نظر گرفتن شایستگی کارکنان فناوری اطلاعات و اثربخشی زیرساخت فناوری اطلاعات در پشتیبانی از سیاست‌ها و رویه‌های گزارشگری مالی شرکت	۳/۲۲	۱/۵۷
تصویب و به‌روزرسانی دستورالعمل‌های مدیریت برای ارائه اطلاعات مربوط و کامل مالی و کنترل‌های داخلی به کمیته حسابرسی قبل از هر جلسه	۳/۴۸	۱/۵۰
مذاکره با مدیریت درباره شیوه ابلاغ سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با هدف اعمال مداوم آن‌ها در سراسر سازمان	۳/۲۶	۱/۴۸
مذاکره با مدیریت درباره مناسب بودن نظارت بر امنیت فرایندهای خودکار	۳/۲۵	۱/۵۹
جمع اطلاعات و ارتباطات (حداکثر می‌تواند ۳۰ باشد)	۳/۳۳	۱/۵۱
تحلیل اطلاع‌رسانی حساب‌رسان مستقل در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی	۳/۵۵	۱/۵۱
پیگیری وضعیت اطلاع‌رسانی حساب‌رسان مستقل در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، از جمله کیفیت و اثربخشی پاسخ مدیریت	۳/۵۵	۱/۴۷
تحلیل یافته‌های حساب‌رسان داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی	۳/۸۲	۱/۴۲
پیگیری وضعیت یافته‌های حساب‌رسان داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، از جمله کیفیت و اثربخشی پاسخ مدیریت	۳/۸۶	۱/۴۸
مذاکره درباره ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، پیش از انتشار صورت‌های مالی	۳/۷۵	۱/۵۴
جمع فعالیت‌های نظارتی (حداکثر می‌تواند ۳۰ باشد)	۳/۷۱	۱/۴۹
نظارت کمیته حسابرسی (حداکثر می‌تواند ۱۸۶ باشد)	۳/۳۵	۱/۵۴

طبق نتایج مندرج در جدول ۲، از دیدگاه مشارکت‌کنندگان این پژوهش، در مورد محیط کنترلی، اختصاص زمان برای مذاکره با حساب‌رسان داخلی بدون حضور مدیریت، از بیشترین اهمیت برخوردار است. همچنین، در مورد ارزیابی ریسک، مذاکره با مدیر حسابرسی داخلی در خصوص ریسک‌های تقلبی که توسط تیم حسابرسی داخلی شناسایی شده است، بیشترین اهمیت را دارد. در مورد فعالیت‌های کنترلی، مشارکت‌کنندگان، پرس‌وجو از حساب‌رسان داخلی درباره

بررسی مستندات برای طراحی جریان‌های درآمدی پشتیبان کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و میزان راحتی آن‌ها با کفایت طراحی را حائز بیشترین اهمیت می‌دانند. مشارکت‌کنندگان، در رابطه با اطلاعات و ارتباطات بر این باورند که تصویب و به‌روزرسانی دستورالعمل‌های مدیریت برای ارائه اطلاعات مربوط و کامل مالی و کنترل‌های داخلی به کمیته حسابرسی قبل از هر جلسه و مذاکره با مدیریت در خصوص کیفیت سیاست‌ها و رویه‌های با اهمیت حسابداری شرکت و تأثیر آن بر گزارشگری مالی، از بیشترین اهمیت برخوردار است. همچنین، در مورد فعالیت‌های نظارتی، تحلیل یافته‌های حسابرس داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و پیگیری وضعیت این یافته‌ها، از جمله کیفیت و اثربخشی پاسخ مدیریت، بالاترین میزان اهمیت را دارند. در خصوص پنج مؤلفه اصلی کوزو در مجموع، می‌توان بیان کرد که بر اساس میانگین امتیازات اعضای کمیته‌های حسابرسی، مؤلفه‌های فعالیت‌های نظارتی و فعالیت‌های کنترلی - چرخه درآمدها، بیشترین اهمیت را دارند. در سطح بعدی اهمیت، مؤلفه‌های ارزیابی ریسک و اطلاعات و ارتباطات، قرار دارند. در آخر نیز، مؤلفه محیط کنترلی، کمترین سطح اهمیت را از دید کمیته‌های حسابرسی مورد بررسی داشته است.

### آمار استنباطی

جدول ۳، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون و بررسی معناداری و جهت رابطه میان متغیر وابسته و متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد.

جدول ۳. نتایج رگرسیون AC\_OVERSIGHT (n = ۹۷)

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	p value
AGE	-۰/۴۹	۴/۷۹	-۰/۱۰	.۹۱۹
CPA	-۱۷/۳۲	۷/۹۰	-۲/۱۹	۰/۰۳۱
IAExp	-۲/۵۲	۷/۷۵	-۰/۳۳	۰/۷۴۶
FINorINS	۱۷/۸۷	۶/۹۰	۲/۵۹	۰/۰۱۱
Adjusted R <sup>۲</sup> = ۰/۰۸۵۷				
				F-statistic = ۳/۲۵

AC\_OVERSIGHT = مجموع پاسخ‌ها به کلیه ۳۱ سؤال که هر یک بر اساس مقیاس ۰ تا ۶ بودند (حداکثر می‌تواند ۱۸۶ باشد).

AGE = سن مشارکت‌کنندگان (۰: کمتر از ۳۰ سال، ۱: بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۲: بین ۴۱ تا ۵۰ سال، ۳: بیشتر از ۵۰ سال)

CPA = ۱، اگر مشارکت‌کنندگان حسابدار رسمی باشند و در غیر این صورت، صفر

IAExp = ۱، اگر مشارکت‌کنندگان تجربه حسابرسی داخلی داشته باشند و در غیر این صورت، صفر

FINorINS = ۱، اگر شرکت در صنعت خدمات مالی یا بیمه باشد و در غیر این صورت، صفر

بر مبنای نتایج حاصل، شرکت‌های صنعت خدمات مالی یا بیمه، با میزان نظارت کمیته‌های حسابرسی، ارتباط معناداری (در سطح اطمینان ۹۵ درصد) دارد و جهت این رابطه نیز مثبت است. از دلایل احتمالی معنادار نبودن رابطه متغیر وابسته با سایر متغیرهای توضیحی، می‌تواند اندازه نمونه مورد بررسی باشد. همچنین، کمیته‌های حسابرسی که

اعضای آن حسابدار رسمی هستند، با میزان نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، ارتباط معناداری (در سطح اطمینان ۹۵ درصد) دارند و جهت این رابطه نیز منفی است که کشف دلیل این امر، شایسته بررسی در پژوهش‌های آتی است.

در تجزیه و تحلیل پاسخ مشارکت‌کنندگان به پرسش‌های باز، به رغم اینکه، در اکثر موارد، رویه‌های اختصاصی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در کمیته‌های حسابرسی، وجود ندارد، با این حال، تعدادی از رویه‌های اختصاصی استخراج شده از پاسخ‌ها، شامل محیط کنترلی (کنترل مفاد دستورالعمل حاکمیت شرکتی، مشارکت در تدوین دستورالعمل‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی، نظارت بر هیئت مدیره؛ بررسی استقلال هیئت مدیره، ترکیب موظف و غیر موظف بودن اعضای هیئت مدیره، چگونگی ارتباط هیئت مدیره با سهام‌داران، شفافیت و پاسخگویی هیئت مدیره و جبران خدمات هیئت مدیره)؛ ارزیابی ریسک (بررسی گزارش‌های کمیته ریسک، مصاحبه و برگزاری جلسات متعدد با کمیته ریسک زیر نظر هیئت مدیره، تنظیم چارچوب گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی)؛ فعالیت‌های کنترلی (بررسی کلیه مصوبات هیئت مدیره دارای اثر مالی مستقیم)؛ اطلاعات و ارتباطات (کنترل مجوزهای کلیه نرم افزارهای مورد استفاده شرکت، بررسی یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی و وجود زیرساخت‌های اطلاعاتی، داشبوردهای لازم برای سطوح مختلف مدیریتی و شاخص‌های مرتبط با فعالیت‌ها)، ارائه می‌گردد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش، در راستای نظریه‌های نمایندگی و نهادی، با ارائه بررسی دقیق از فرایندهای کمیته حسابرسی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و نحوه متفاوت بودن نظارت اعضای کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در شرکت‌ها، اقدام به پر کردن شکاف موجود در ادبیات این حوزه، کرده است. این پژوهش به دنبال پاسخ به این دو پرسش اساسی بود که چه فرایندها و فعالیت‌هایی توسط اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، در حین انجام مسئولیت‌های خود برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، اعم از رسمی و غیررسمی، انجام می‌شود؟ و چگونه تغییرات در میزان نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با ویژگی‌های شخصی اعضای کمیته حسابرسی و ویژگی‌های شرکت، مرتبط است؟ بدین منظور، اقدام به گردآوری داده‌ها از طریق نظرسنجی از اعضای کمیته‌های حسابرسی در مورد فرایندهایی شد که برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، استفاده می‌کنند. براساس اطلاعات به دست آمده، بررسی شد که (الف) کمیته‌های حسابرسی کجا و چقدر تلاش‌های نظارتی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را متمرکز می‌کنند؛ و (ب) چه عواملی با تغییرات در نظارت کمیته حسابرسی مرتبط است.

یافته‌های این پژوهش، نشان می‌دهد که ایجاد بسترهای لازم برای تقویت برقراری ارتباط بین اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و هیئت مدیره، ضروری است. از طرف دیگر، کمیته‌های حسابرسی، بیشترین زمان را به ترتیب، برای فعالیت‌های نظارتی، فعالیت‌های کنترلی و ارزیابی ریسک و کمترین زمان را در حوزه محیط کنترلی، صرف می‌کنند. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل مدل رگرسیونی، نشان می‌دهد که فعالیت شرکت‌های فعال در صنعت خدمات مالی

یا بیمه، ارتباط معناداری با میزان نظارت اعضای کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دارد و جهت این رابطه نیز مثبت است در حالی که، گواهینامه حسابدار رسمی عضو کمیته حسابرسی، ارتباط منفی با نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دارد. سایر ویژگی‌ها، تأثیری بر میزان نظارت مزبور ندارد. همچنین، در پاسخ به پرسش اول پژوهش، بر اساس تجزیه و تحلیل‌های به عمل آمده از پاسخ پرسش‌های باز، مشخص شد که در اغلب موارد، کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، فاقد رویه‌ها، فرایندها و اقدامات اختصاصی برای نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در کمیته‌های حسابرسی، هستند.

نتایج این پژوهش، با تحقیقاتی از جمله کریشن (۲۰۰۵)، کریشن و ویسواناتان (۲۰۰۷)، هویتاش و همکاران (۲۰۰۹)، نایکر و شارما (۲۰۰۹)، بیزلی و همکاران (۲۰۰۹)، کوهن و همکاران (۲۰۱۰)، رویلی و همکاران (۲۰۱۱)، لیسچ و همکاران (۲۰۱۶)، گبریل و همکاران (۲۰۱۸)، آریا پناه و همکاران (۲۰۲۳)، نخعی و حیدری‌نسب (۱۳۹۸)، امیری و حاجیها (۱۳۹۶) و بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴)، همسو است که به این نتیجه رسیدند ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل استقلال، استفاده از کارشناسان مالی، تجربه حسابداری و حسابرسی داخلی، برقراری روابط کاری مؤثر، اندازه کمیته می‌تواند بر میزان نظارت اعضا بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی می‌تواند اثرگذار باشد و با تحقیق کوهن و همکاران (۲۰۱۷) و هی (۲۰۲۲)، غیرهمسو می‌باشد.

این پژوهش، با محدودیت‌هایی نیز همراه بود. در انجام این پژوهش، از پرسش‌نامه استفاده شده که استفاده از آن، دارای محدودیت‌های ذاتی است. از طرفی، شرکت‌کنندگان ممکن است تمایلی به افشای اطلاعاتی نداشته باشند که می‌تواند به‌عنوان کمبود در میزان تعهد کمیته حسابرسی آن‌ها تلقی شود. همچنین، این مطالعه تنها به ۱۳ اصل از ۱۷ اصل کوزو (۲۰۱۳) می‌پردازد.

پیشنهاد کاربردی این پژوهش برای اعضای کمیته حسابرسی، توجه به افزایش میزان کاربست موضوعاتی است که در این پژوهش، مورد پرسش قرار گرفته است. توجه و اجرای این موضوعات و تداوم در این کار، برای اعمال نظارت مؤثر بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، ضروری است. پژوهش‌های آتی در چند زمینه مرتبط با این مطالعه، به ویژه با توجه به ترکیب کمیته حسابرسی و ویژگی‌های شخصی مورد نیاز است که بر رویه‌های مؤثر نظارت کمیته حسابرسی، تأثیر می‌گذارد. تحقیقات اضافی در مورد تخصص اعضای کمیته حسابرسی نیز می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار شرکت‌ها و قانون‌گذاران، برای بهبود کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی قرار دهد. به‌طور مشابه، اطلاعات بیشتری در مورد ارتباط بین متغیرهای حاکمیت سنتی و میزان فعالیت کمیته‌های حسابرسی در نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مورد نیاز است. تحقیقات مستمر در مورد فرایندهای کمیته حسابرسی برای افزایش آگاهی از شیوه‌های مختلف در مورد نظارت بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مورد نیاز است.

## منابع

ابراهیمی کردلر، علی؛ آخوندی، امید (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳۴(۹)، ۱۰۳-۱۲۲.

- ابراهیمی کردلر، علی؛ حسن‌بیگی، وحید؛ غواصی کناری، وحید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. *مجله دانش حسابداری مالی*، ۳ (۵)، ۴۵-۶۸.
- ابراهیمی، ابراهیم؛ جوانی، موسی؛ عظیمی، عابد؛ سعیدی، مصطفی (۱۳۹۳). *راهنمای کاربردی کمیته حسابرسی*، چاپ اول، انتشارات بورس.
- اخروی جوقان، ابوذر؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ قره‌داغی، مریم (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۳)، ۳۱۱-۳۲۶.
- امیری، الهه؛ حاجیها، زهره (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲۶ (۷)، ۷۱-۸۱.
- انصاری، عبدالمهدی؛ شفیعی، حسین (۱۳۸۸). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۵)، ۲۱-۳۴.
- بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی (۱۳۹۴). رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۶ (۴)، ۴۵-۵۶.
- پورحیدری، امید؛ رضایی، امید (۱۳۹۱). «بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۴ (۱۴)، ۱-۲۳.
- ثابت، مهرداد و گنجی، حمزه (۱۳۸۰). *روان سنجی*، (چاپ دوم). نشر ساوالان.
- حافظنیا، محمدرضا (۱۳۸۷). *مقدمه‌ای بر روش پژوهش در علوم انسانی* (چاپ شانزدهم). سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی، انتشارات سمت.
- حساس بیگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۶۱)، ۸۵-۹۸.
- خاکی، غلامرضا (۱۳۹۴). *روش پژوهش (با رویکرد پایان نامه نویسی)*، (چاپ سوم)، تهران: فوژان.
- داغانی، رضا؛ احمدخان بیگی، مصطفی (۱۳۹۸). حاکمیت شرکتی و نقش کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب، *تشریح تحلیل مالی*، ۳ (۱)، ۱-۱۶.
- دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی؛ آذر، عادل (۱۳۸۳). *روش‌شناسی پژوهش کمی در مدیریت: رویکردی جامع* (چاپ اول)، تهران - صفار - اشراقی.
- دلاور، علی (۱۳۹۴). *روش‌های پژوهش در روان‌شناسی و علوم تربیتی* (چاپ ششم)، انتشارات ویرایش.
- رحیمیان، نظام‌الدین و توکل نیا، اسماعیل (۱۳۹۰). تأثیر کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی، *حسابدار رسمی*، (۲۸)، ۶۶-۷۵.
- زارعی، رضا؛ سلیمانی، رباب (۱۳۹۳). نقش کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در کارایی سیستم کنترل داخلی. *کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی*.

سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران. تهران.

سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران. تهران.

فخاری، حسین؛ رجب دری، حسین؛ خانی ذلان، امیررضا (۱۳۹۷). مطالعه نقش ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۲)، ۲۳۳-۲۵۰.

مداحی، آزاده؛ بولو، قاسم (۱۳۹۳). کمیته‌های حسابرسی، تهران: انتشارات بورس.

مشایخی، بیتا؛ ونکی، امیرسالار و سیوندیان، مصباح (۱۴۰۰). مروری بر مطالعات حسابرسی داخلی با رویکرد مدل‌سازی موضوعی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۲)، ۲۹۶-۳۵۸.

نخعی، حبیب‌الله؛ حیدری نسب، سمانه (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱۴(۲)، ۴۲-۵۶.

## References

- Amiri, E. & Hajiha, Z. (2018). Investigating of the relationship between the audit committee activities and the quality of the internal control system in the firms accepted in Tehran Stock Exchange, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 26(7), 71-82. (in Persian)
- Ansari, A. M. & Shafiei, H. (2010). An Examination on the Effect of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit. *Accounting and Auditing Review*, 16(4). (in Persian)
- Ariapanah, M., Amri-Asrami, M. & Jalali, F. (2023). The effect of gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal controls on the quality of financial reporting and business credit. *Scientific Journal of Budget and Finance Strategic Research*, 4(1), 37-60.
- Austin, S. G. (2012). Audit committees comply with SOX. *Journal of Accountancy*, 214(1), 27-30.
- Bazrafshan, A., Hejazi, R. & Rahmani, A. (2015). Internal controls over financial reporting requirements and audit committee: Evidence from an event study. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4, 45-56. (in Persian)
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122. <https://doi.org/10.1506/car.26.1.3>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Neal, T. L. (2010). *Fraudulent financial reporting: 1998-2007*. Durham, NC: COSO.
- Bédard, J. & Gendron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver? *International Journal of Auditing*, 14, 174-210.

- Blue Ribbon Committee (BRC). (1999). *Report and Recommendations on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees*. Stamford, CT: NYSE and NASDAQ.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Neal, T. L. (2002). Disclosures in audit committee charters and reports. *Accounting Horizons*, 16(4), 291–304. <https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.4.291>
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R. & Ye, Z. (2011). Corporate governance research in accounting and auditing: Insights, practice implications, and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 1–31. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10112>
- Cohen, J., Hayes, C., Krishnamoorthy, G., Monroe, G. S. & Wright, A. M. (2013). The effectiveness of SOX regulation: An interview study of corporate directors. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 61–87. <https://doi.org/10.2308/bria-50245>
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. M. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 181–198. <https://doi.org/10.2308/aud.2008.27.2.181>
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. M. (2010). Corporate governance in the post Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 751–786. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01026.x>
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. M. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFOs, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178–1209. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12294>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal Control–Integrated Framework*. Durham, NC: COSO.
- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). (1992). *Internal Control Integrated Framework (COSO Report)*.
- Daghani, R., Ahmad khanbiegi, M. (2019). Corporate governance and the role of audit committee in fraud risk elimination, *Journal of Financial Analysis*, 3(1), 1-16. (in Persian)
- Danaeifard, H., Alvani, S.M., Adel, A. (2004), *Quantitative research methodology in management: a comprehensive approach*, Tehran: Eshraghi-Saffar. (in Persian)
- Delavar, A. (2015). *Research methods in psychology and educational sciences*, Tehran: Virayesh. (in Persian)
- Deloitte (2014a). *Audit Committee Brief: The 2013 COSO Framework and the Audit Committee*. Deloitte Development LLC.
- Deloitte (2014b). *The 2013 COSO framework and the audit committee*.
- DeZoort, F. T. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208–227. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00012>

- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. & Reed, S. A. (2002). Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21, 38–75.
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Doyle, J. T., Ge, W. & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141–1170. <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1141>
- Ebrahimi Kordlar, A. & Akhoundi, O., (2020), Internal Control Disclosures Level and Earning Quality, *Journal of Empirical Research in Accounting*, 34(4), 103-122. (in Persian)
- Ebrahimi Kordlar, A., Hasanbeigy, V., Ghavasi Kenari, M. (2018). The review of the effect of internal control weaknesses on the firm performance and firm value, *Financial Accounting Knowledge*, 18(3), 45-68. (in Persian)
- Ebrahimi, E., Javani, M., Azimi, A., Saeidi, M. (2014). *Audit committee practical guide*, Bourse Publication. (in Persian)
- Ernst & Young (EY) LLP. (2014). Leading practices for audit committees. Retrieved from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Leading\\_practices\\_for\\_audit\\_committees/\\$FILE/EY-Leading-practicesfor-audit-committees.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Leading_practices_for_audit_committees/$FILE/EY-Leading-practicesfor-audit-committees.pdf)
- Fakhari, H., Rajabdorri, H. & Khanizalan, A. (2018). A Study of the Role of Social and Professional Ties of Audit Committee with the Assessment of Firm Fraudulent Reporting. *Accounting and Auditing Review*, 25(2), 233-250. doi: 10.22059/acctgrev.2018.259834.1007911
- Gebrayel, E., Jarrar, H., Salloum, C., Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting quality: Empirical evidence from Omani listed firms. *international journal of auditing*, 22, 197-213.
- Hafeznia, M.R. (1998). *An Introduction to the Research Method in Humanities*, Tehran: Sciences and the Humanities (SAMT). (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size. *Accounting and Auditing Review*, 17(3). (in Persian)
- He, H. (2022). The Importance and the Impact of Audit Committee Characteristics on the Overall Effectiveness of the Audit Committees and Quality of the Financial Reporting Process. *Frontiers in Economics and Management*, 3(4), 78-83. [https://doi.org/10.6981/FEM.202204\\_3\(4\).0012](https://doi.org/10.6981/FEM.202204_3(4).0012)
- Hoitash, U., Hoitash, R. & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*, 84(3), 839–867. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.839>
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)



- Khaki, GH. (2015). *Research method (with a thesis writing approach)*, Tehran: Fozhan. (in Persian)
- Krishnan, G. V. & Visvanathan, G. (2007). Reporting internal control deficiencies in the post-Sarbanes-Oxley era: The role of auditors and corporate governance. *International Journal of Auditing*, 11, 73–90. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2007.00358.x>
- Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 80(2), 649–675. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.649>
- Kwame Agyei-Mensah, B. (2016). Internal control information disclosure and corporate governance: evidence from an emerging market. *Corporate Governance*, 16 (1): 79 – 95.
- Lisic, L. L., Neal, T. L., Zhang, I. X. & Zhang, Y. (2016). CEO power, internal control quality, and audit committee effectiveness in substance versus in form. *Contemporary Accounting Research*, 33(3), 1199–1237. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12177>
- Maddahi, A., Bolu, GH. (2014). *Audit Committees*, Bourse pub. (in Persian)
- Mashayekhi, B., Vanaki, A. S. & Sivandian, M. (2021). A Review of Internal Audit Research Using Topic Modeling, *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 296-358. (in Persian)
- Naiker, V. & Sharma, D. S. (2009). Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *The Accounting Review*, 84(2), 559–587. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.2.559>
- Nakhaee, H. & Heidari Nasb, S. (2019). Impact of Quality of Internal Audit Performance and Audit Committee on Financial Reporting Quality of Tehran Stock Exchange Companies. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(14), 42-56. (in Persian)
- Okhravi Joghani, A., Rahimian, N., Gharedaghi, M. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 311-326. (in Persian)
- Pourheydari, O. & Rezaei, O. (2012). The determinants of value-adding internal audit departments in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 4(14), 98-113. (in Persian)
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). *Auditing Standard No. 5: An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Audit Committee Dialogue*, PCAOB Release No. 2015–003. Washington, DC: PCAOB. Retrieved from <http://pcaobus.org/sites/digitalpublications/Documents/AuditCommitteeDialogue.pdf>
- Rahimian, N., Tavakolnia, E. (2011). The impact of the audit committee on internal audit activities, *IACPA*, 28, 66-75. (in Persian)
- Rezaee, Z. (2009). *Corporate Governance and Ethics*, John Wiley & sons, inc.
- Rupley, K., Almer, E. & Philbrick, D. (2011). Audit committee effectiveness: Perceptions of public company audit committee members post-SOX. *Research in Accounting Regulation*, 23, 138–144.

- Sabet, M. & Gangi, H. (2001). *Psychometry* (2th ed.). Tehran: Savalan. (in Persian)
- Securities and Exchange Organization, (2012). *Charter of Audit Committee of Publishers Accepted in Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse*. (in Persian)
- Securities and Exchange Organization, (2012). *Manual of Internal Controls of Publishers Accepted in Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse*. (in Persian)
- The Wall Street Journal – Risk & Compliance Journal* (March 13). Retrieved from <https://deloitte.wsj.com/riskandcompliance/2014/03/13/the-2013-coso-framework-and-the-audit-committee/>
- Tremblay, M.S. & Gendron, Y. (2011). Governance prescriptions under trial: On the interplay between the logics of resistance and compliance in audit committees. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 259–272. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.10.003>
- Turley, S. & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: Informal processes and behavioral effects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(5), 765–788. <https://doi.org/10.1108/09513570710779036>
- U.S. House of Representatives (SOX). (2002). The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107–204 [H. R. 3763]. Washington, DC: Government Printing Office.
- Weickgenannt, A. B., Hermanson, D. R. & Sharma, V. D. (2021). How US audit committees oversee internal control over financial reporting. *International Journal of Auditing*, 25(1), 233-248.
- White, M. J. (2015). Maintaining high-quality, reliable financial reporting: A shared and weighty responsibility. *Keynote address delivered at the National Conference of the American Institute of Certified Public Accountants*, December 9. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/speech/keynote-2015-aicpa-white.html>
- Zareie, R., Soleimani, R. (2014). The role of the audit committee and internal audit in the effectiveness of the internal control system. *Accounting, Economics and Financial Management Conference*. (in Persian)
- Zhang, Y., Zhou, J. & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 300–327. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001>