

نقش اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی در گزارش پایداری

الهام منصوری نیا^{۱*}

سحر فیلی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۴/۲۱

چکیده

امروزه فراتر از افشای اطلاعات مالی، ذینفعان خواستار پاسخگویی و شفافیت افشای غیرمالی در رابطه با عملکرد پایداری شرکتها هستند. کمیته حسابرسی مکانیزم حاکمیت شرکتی است که افشاء را نظارت میکند و میزان افشای داوطلبانه انجام شده در شرکتها را تعیین می کند. هدف این تحقیق بررسی نقش اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی در گزارش پایداری می باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش علی همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۵ ساله ۱۳۹۵ الی ۱۳۹۹ بوده است که از طریق نمونه گیری حذف سیستماتیک در مجموع ۱۰۵ شرکت مورد مطالعه قرار گرفتند. یافته های تحقیق نشان می دهد که اثربخشی کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری بر گزارش پایداری شرکت دارد؛ اما عملکرد حسابرسی داخلی تاثیر معنی داری بر گزارش پایداری شرکت ندارد. یافته های تحقیق نشان می دهد که کمیته حسابرسی به عنوان یک مکانیزم موثر در شرکت عمل نموده و علاوه بر نظارت بر سیستم های مالی و کنترل های داخلی در بخش ها و فعالیتهای مختلف شرکت نظیر فعالیتهای اجتماعی، فرهنگی، زیست محیطی نظارت موثری دارد و موجب بهبود کیفیت گزارشات پایداری شرکتها می شود.

واژگان کلیدی

اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی، گزارش پایداری

۱. استادیار گروه حسابداری، موسسه غیرانتفاعی فروردین قائم شهر، مازندران، ایران. (نویسنده مسئول: mansourinia.elham@gmail.com)

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه غیرانتفاعی فروردین قائم شهر، مازندران، ایران.

۱. مقدمه

با گذشت سالها، علاقه فزاینده ای به شیوه های گزارش دهی پایداری در میان دانشگاهیان، شاغلین و سیاستگذاران به وجود آمده است. اگر چه شواهد اندکی از کشورهای در حال توسعه وجود دارد (توراینجانا^۱، ۲۰۲۱). برخلاف گزارشگری مالی سنتی که فقط اطلاعات مالی را ارائه می کند گزارش پایداری بستری را برای ارائه اطلاعات در مورد عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی به ذینفعان مختلف فراهم می کند (دیویلیرزوشارما^۲، ۲۰۲۰). پایداری شرکتی رویکردی متفاوت در کسبوکار است که بر اساس این رویکرد سازمان برای تمامی ذینفعان خود، ارزش بلندمدت می آفریند. در این رویکرد تنها استراتژی های سبز و دوستدار محیط زیست مدنظر نیست، بلکه همه ابعاد عملکردی کسبوکار یعنی ابعاد اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی به همراه ابعاد محیط زیستی مورد توجه قرار می گیرد. پایداری شرکتی، همه فعالیتها و استراتژی هایی را در برمی گیرد که نیازهای ذینفعان امروز را برآورده می کند و در عین حال منابع انسانی و طبیعی مورد نیاز آیندگان را نیز حفظ می کند. این مفهوم با مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکتی ارتباط نزدیکی دارد و در واقع مفهومی بزرگتر از آن است؛ پایداری شرکتی رویکردی است که همه مفاهیم مسئولیت اجتماعی شرکتی، شهروندی شرکتی و حتی حاکمیت شرکتی را در برمی گیرد. بر اساس این رویکرد، شرکتها با هراندازه و مقیاس عملیاتی، باید با مورد ملاحظه قرار دادن پیچیدگی های اقتصادی در بلندمدت، محدودیتها را برطرف نموده و با به کارگیری راه حلهای نوآورانه، خلق تأثیرات مثبت اجتماعی و زیست محیطی را در فعالیت های کسب و کار خود بگنجانند. اقتصاد پایدار، نیازمند کسب و کارهایی است که عملکردشان متفاوت با امروز باشد و بتوانند با استفاده از منابع کمتر، ارزش بیشتری خلق نمایند.

گزارش پایداری مکانیسم هایی برای ارتقای مسئولیت پذیری در مقابل استفاده از منابع طبیعی و ارائه محصولات یا خدمات در بین شرکتها، بهبود تصویر شرکت، ایجاد انگیزه در نیروی کار و رقابت پذیری را امکان پذیر می کند (جورنیولت و همکاران^۳، ۲۰۲۱). گزارش پایداری به دستیابی به پایداری و اهداف توسعه پایدار اشاره دارد. دستاوردهای گزارش پایداری از طریق شیوه های گزارش دهی شرکتها که برای افزایش تصمیم گیری حیاتی هستند، در هر کشوری امکان پذیر شده است. ابتکار گزارشگری جهانی^۴ محبوبترین سازمان برای ارائه گزارشهای پایداری است دستورالعمل برای گزارش پایداری در سال ۲۰۱۶، استانداردهایی را منتشر کرد که تبدیل به موثرترین دستورالعمل در سال ۲۰۱۸ شد. این امر به دلیل تمایل به داشتن گزارشهای پایداری بود که نه تنها اخبار خوب و همچنین تأثیرات منفی فعالیتهای شرکت را ثبت کرد. محققان پیشین مانند چو و همکاران^۵ (۲۰۱۵) نشان دادند که شکاف بزرگی بین بحث پایداری و اقداماتی که شرکتها به نام گزارشهای پایداری تهیه می کنند وجود دارد و شرکتهای مورد مطالعه به طور کامل از آن پیروی نمی کنند.

تحقیقات انجام شده اشاره دارند که مکانیسم های حاکمیت شرکتی مانند اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی مسئول ترویج شیوه های گزارش دهی پایداری در شرکتهای مختلف هستند. تحقیقاتی وجود دارد که بر مکانیسم های حاکمیت

1 Tauringana

2 De Villiers and Sharma

3 Journeault & et al

4 GRI

5 Cho & et al

شرکتی و گزارش پایداری تمرکز دارد (برای مثال، امران و همکاران^۶، ۲۰۱۴؛ شامل و همکاران^۷، ۲۰۱۴؛ آمیدجایا و ویدگدو^۸، ۲۰۱۹؛ کارامان و همکاران^۹، ۲۰۲۰؛ کوریا-گارسیا و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۰).

امیدجای و ویدگدو (۲۰۱۹) با استفاده از شواهد بانکهای اندونزی دریافتند که گزارش پایداری تحت تأثیر حاکمیت شرکتی، مالکیت خارجی و مالکیت خانوادگی می باشد. علاوه بر این، امران و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که ساختارهای حاکمیتی، به ویژه هیئت مدیره و شرکت و استراتژی‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی برای کیفیت گزارش‌دهی پایداری در آسیا مهم هستند. با اینحال، امران و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که نیاز به بررسی ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش پایداری وجود دارد.

کمیته حسابرسی بخشی از هیئت مدیره است. هیأت مدیره، رکن اصلی شرکت است و به این ترتیب هر تصمیمی که توسط هیئت مدیره گرفته می شود، شرکت موظف است عمل نماید؛ بنابراین استدلال می‌شود که کمیته حسابرسی در تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا بهبود در شیوه‌های گزارش‌دهی پایداری نقش مهمی ایفا می‌کند. از طرفی حسابرسی داخلی یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی است که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است و به سازمان کمک می‌کند تا با ارائه یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت، به اهداف خود دست یابد. حسابرسی داخلی یک اطمینان مستقل و عینی است و به این ترتیب، مشارکت آن در فرآیند گزارش‌گری پایداری، یک عنصر حیاتی است که به شخص ثالث اطمینان قابل اعتمادی در مورد اثربخشی استراتژی پایداری می‌دهد (عارف و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۰).

یکی از نقشهای حسابرسی داخلی اطمینان از انطباق با مقررات و مدیریت ریسک است. انتظار می‌رود حسابرسی داخلی اطمینان حاصل کند که اقدامات سازمان با قوانین زیست محیطی مطابقت دارد (تمویز و همکاران^{۱۲}، ۲۰۲۱). اقدامات سازمان در برخی از سیستمهای ساخته شده اجتماعی شامل هنجارها، ارزشها، باورها و تعاریف مطلوب و مناسب است. نظریه مشروعیت فرض می‌کند که سازمانها به طور مداوم به دنبال اطمینان از این موضوع هستند که در محدوده و هنجارهای مربوط به خود عمل کنند. اگر در جوامع مدیریت درست وجود داشته باشد، سازمانها به طور داوطلبانه فعالیتهای کلی خود شامل آن دسته از فعالیتهایی که باید توسط جوامعی که در آن فعالیت می‌کنند، مورد انتظار باشد را گزارش می‌دهند. در صورت وجود کمیته‌های حسابرسی مؤثر و عملکرد حسابرسی داخلی، این امر می‌تواند امکان‌پذیر شود. شرکتها با کمیته‌های حسابرسی مؤثر و حسابرسی داخلی مطلوب احتمالاً گزارشهای پایداری بی طرفانه را ارائه می‌دهند. در شرکتهایی که کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی آن به خواسته‌های جامعه عمومی حساس نیستند به احتمال زیاد گزارشها پایداری را ارائه نمی‌کنند. کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی داخلی باید اطمینان حاصل کنند که شرکتها گزارشهای پایداری را که در آن محتویات این گزارشها قابل ردیابی است یا قابل تأیید است، آماده می‌کنند (تمویز و همکاران، ۲۰۲۱). با توجه به مطالب ارائه شده، به بررسی نقش اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی در گزارش پایداری شرکتها پرداخته شده است.

6 Amran & et al

7 Suchman & et al

8 Amidjaya and Widagdo

9 Karaman & et al

10 Correa-Garcia & et al

11 Arif et al

12 Tumwebaze & et al

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱. گزارش پایداری

امروزه با افزایش رقابت در بازار و سرعت تغییرات، شرکتها تحت فشار بی سابقه ای قرار گرفته اند که علاوه بر کسب موفقیت در حیطه فعالیت خود به دنبال حفظ آن در آینده نیز باشند (آلشهی و همکاران، ۲۰۱۸). گزارش پایداری در حال حاضر به موضوعی داغ در سراسر جهان تبدیل شده است و توجه سهامداران و شرکتها به سوی ضرورت گزارشگری پایدار جلب شده است (آلشهی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۸). فراتر از افشای مالی، ذینفعان همچنان خواستار پاسخگویی و شفافیت افشای غیرمالی در رابطه با عملکرد پایداری شرکتها هستند. مطالعات، مزایای احتمالی فرآیند گزارش دهی پایداری را شناسایی کرده اند که شامل افزایش کارایی، حفظ کارکنان سطوح بالاتر و هزینه سرمایه کمتری شود (گارسیاسانچزوهمکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹).

مطالعات پیشین نشان می دهد که گزارش پایداری یک افشای داوطلبانه است که بنا به صلاحدید سازمان انجام می شود. تا حد زیادی، مدیران از معنا و موارد واقعی که در گزارش پایداری قرار می گیرند، آگاهی کامل ندارند که منجر به افشا نادرستی شده و بر مشکلات عدم صداقت افزوده است. کریواچیچ^{۱۵} (۲۰۱۷) معتقد است که غیرقابل اعتماد بودن افشای اخلاقی شرکت های بزرگ را می توان به دلایل متعددی از سطح حاکمیت تا سطح سازمانی نسبت داد. از آنجایی که تعداد زیادی از افراد به دلایلی از تصمیم گیری استراتژیک تا تصمیم گیری سرمایه گذاری به دقت و قابلیت اطمینان اطلاعات منتشر شده در گزارش های سالانه وابسته هستند، آنها بر اهمیت بررسی و اطمینان گزارش های پایداری سازمان ها با استفاده از خدمات شرکت های حسابداری حرفه ای، حسابرسان داخلی و مشاوران قابل اعتماد تاکید می نمایند. پیروس^{۱۶} (۲۰۰۹) می افزاید که کدهای اخلاقی به عنوان خطوط راهنما توسط سازمان ها استفاده می شود تا اطمینان حاصل شود که کارکنان و پرسنل سازمان درست عمل می کنند و با رفتارهای سازمان مطابقت دارند. کدهای اخلاقی همچنین به عنوان خط مشی اخلاقی، رفتار تجاری، بیانیه اصول و عملکرد کسب و کار، دستورالعمل های اخلاقی، منشور اخلاقی، بیان می شوند و به عنوان طرحی برای رفتار حرفه ای کارمندان عمل می کنند. علاوه بر این، کدهای اخلاقی سازمانی، ارزش های سازمان را مشخص می کنند و شرایط ارتباط بین عرضه کننده و مشتری، تضاد منافع، روابط بین کارکنان و همچنین اطلاعات محرمانه را مشخص می کنند. کدهای اخلاقی مسئولیت ها و وظایف سازمان را در قبال همه طرف های مرتبط آن مشخص می کند (ادگبوی و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۹). از اینرو در مجموع میتوان گفت امروزه توسعه استراتژیهای شرکتی برای داشتن عملکرد عالی به همراه اجرای خوب آن استراتژی مقبول است و تشویق شرکتها برای پذیرش مسئولیت به ویژه در حوزه حفاظت از محیط زیست و ابعاد اجتماعی فعالیت شرکتها در بازارهای امروزی به طور فزاینده ای به یک اجبار تا یک انتخاب تبدیل شده است، از همین رو طراحی استراتژی تجاری پایدار به شدت وابسته به این است که موقعیت یک شرکت در زمینه توسعه پایداری چقدر خوب است و تا چه حد موجب متعادل سازی و بهبود شرایط مالی، زیست محیطی و انسانی می شود (شانکوهکاران^{۱۸}، ۲۰۱۶).

13 Alshehhi & et al

14 García-Sánchez

15 Krivačić

16 Preuss

17 Adegboye et al

18 Shank & et al

۲-۲. حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یکی از ارکان راهبری شرکتی صحیح در شرکتها و سازمانها تلقی می‌گردد. اهمیت حسابرسی داخلی در سازمانهای مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را این چنین تعریف نموده است: حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل و بی طرفانه اطمینان بخش و مشاوره ای است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان طراحی و اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی، سازمان را در دستیابی به هدفهایش، از طریق برقراری رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند، برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری یاری می‌دهد. این تعریف مشخص می‌کند که هدف نهایی از حسابرسی داخلی، ایجاد ارزش افزوده در سازمان از طریق اطمینان‌دهی و انجام خدمات مشاوره می‌باشد. کانون توجه حسابرسان داخلی در این امر، ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری در سازمان است (ردینگو و همکاران، ۱۳۹۱). در همین رابطه، برخی محققین مانند ابوت و کارسلو^{۱۹} به این نکته مهم اشاره داشته‌اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، تنها وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی را ایفا می‌نماید (جوهلو همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۳). از اینرو، مبحث گسترده‌ای در حسابرسی داخلی گشوده شده و پژوهشهای مختلفی در رابطه با معیارهای "کیفیت حسابرسی داخلی" و سنجش کیفیت حسابرسی داخلی انجام گرفته است. اغلب پژوهشگران برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید نموده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده‌اند. بر اساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی ماهیت، بی طرفی صلاحیت و خبرگی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی صورتهای مالی به کارگیرند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین محققین بسیاری از جمله مسیر و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۱)، پراویت و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۱)، ابوت و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۲)، بیمآلدرد و همکاران^{۲۴} (۲۰۱۲)، به تبعیت از نظریه دی آنجلو کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل استقلال حسابرس و صلاحیت حسابرس داخلی معرفی نموده و بیان داشته‌اند که این دو عامل با اهمیت و متمایز بوده و با یکدیگر رابطه متقابل دارند؛ بنابراین جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است. این در حالی است که توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نمی‌باشد. همانطور که از یک حسابرس صلاحیت دار و ماهر، انتظار کشف هرچه بیشتر اشتباهات موجود در گزارشات مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف شده به مقامات ذیصلاح، به استقلال وی بستگی دارد (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶).

۲-۳. کمیته حسابرسی

بیزلی و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۹) کمیته حسابرسی را به عنوان واحدی توصیف می‌کنند که در بین هیئت مدیره برای نظارت و اطمینان از صحت در افشای اطلاعات شرکت ایجاد شده است. انتظار می‌رود کمیته حسابرسی همه موارد اطلاعات موجود در گزارشهای

19 Aboot and carcello

20 Johl & et al

21 Messier & et al

22 Prawitt & et al

23 Abbott & et al

24 Bame-Aldred & et al

25 Beasley & et al

واحد تجاری، به ویژه گزارش‌های مربوط به استفاده خارجی را بررسی کند. هیئت مدیره در مورد مسائل حسابداری و گزارش، توصیه‌های خود را برای اتخاذ نتیجه بهتر یا شیوه‌های گزارش‌دهی مانند شیوه‌های گزارش‌دهی پایداری ارائه می‌دهد. تمرکز یک کمیته حسابداری موثر، از نظارت بر امور مالی سنتی به گزارش‌دهی برای مقابله با تحولات نوظهور در گزارشگری مانند پایداری و گزارش یکپارچه تغییر کرده است. نظریه نمایندگی به عنوان نظریه اصلی استفاده می‌شود که شرکتها را به ارائه گزارش پایداری تشویق می‌کند. در زمینه تعامل بین مدیریت و سهامداران، نظریه نمایندگی می‌تواند توضیحی برای تعامل بین مدیران و نمایندگان ارائه دهد. بر این اساس رابطه نمایندگی به قراردادی بین مدیر عامل به عنوان طرف اجراکننده و سهامداران اشاره دارد و نمایندگان موظفند از طرف مدیر کار کنند. صاحبان سرمایه اطلاعات کاملی در مورد عملکرد شرکت ندارند و اطلاعات آنها محدود به گزارشهای افشا شده توسط نمایندگان در صورتهای مالی است. ترکیب کمیته حسابداری، طبق تئوری نمایندگی، یک عنصر مهم حاکمیت شرکتی است؛ زیرا کمیته حسابداری در شرکت اطمینان حاصل می‌کند که کنترل و نظارت بر اقدامات هر مدیر در شرکت وجود دارد تا بتواند منافع ذینفعان را حفظ کند. تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌کند که در روابط نماینده و مدیر، ممکن است تعارضات اخلاقی وجود داشته باشد که منجر به هزینه‌های نمایندگی شود. در نتیجه وجود کمیته حسابداری، عدم تقارن اطلاعات صاحبان سرمایه، در برابر کلیه اقدامات فرصت طلبانه نمایندگان در اداره شرکت را به حداقل می‌رساند (اپریانتی و همکاران^{۲۶}، ۲۰۲۱).

ویژگیهای کمیته حسابداری، اثربخشی کمیته حسابداری بر اساس ویژگیهای آنها می‌باشد که شامل استقلال، اندازه، تخصص مالی، اقتدار و کوشش و تکرار جلسات می‌باشد (بوعلی و العجمی^{۲۷}، ۲۰۱۹، حاجی و آنیفوس^{۲۸}، ۲۰۱۶، بانونکا و همکاران^{۲۹}، ۲۰۱۹).

سایر محققان معتقدند کمیته حسابداری موثر، به عنوان کمیته ای است که مسئولیتهای خود را در زمینه بررسی اطلاعات مالی شرکتها، نظارت بر سیستمهای حسابداری داخلی و برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل اجرا می‌نماید (لین و همکاران، ۲۰۰۸، بانونکا و همکاران، ۲۰۱۸). بوعلی و العجمی (۲۰۱۹) دریافتند که کمیته حسابداری با استقلال و تعداد جلسات رابطه مثبت و معنی دار و تخصص مالی به طور منفی با میزان گزارش‌دهی پایداری در بین بانکهای کشورهای شورای همکاری خلیج فارس رابطه معنی دار دارد. علاوه بر این، سماحا و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۵) دریافتند که کمیته حسابداری تاثیر مثبت و معنادار بر افشای داوطلبانه دارد. همچنین، حاجی و آنیفوس (۲۰۱۶) مطالعه ای در مورد کمیته حسابداری و عملکرد گزارش یکپارچه انجام دادند و متوجه شدند که کمیته حسابداری با عملکرد گزارش یکپارچه به طور قوی و مثبت مرتبط است آگیه و منساح^{۳۱} (۲۰۱۹) نشان دادند که کمیته حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت افشای داوطلبانه شرکت دارد. بانونکا و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از شواهدی از غنا اشاره کردند که کمیته حسابداری به طور قابل توجهی به مسئولیت پذیری کمک می‌کند.

26 Aprianti and et al

27 Buallay, A. and Al-Ajmi,

28 Haji, A.A. and Anifowose

29 Bananuka

30 Samaha,

31 Agyei-Mensah

۲-۴. پیشینه تحقیق

شمسی (۱۳۹۹)، به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود پرداخت. این تحقیق در دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۷ انجام شد. نتایج تحقیق نشان داد وجود کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی با مدیریت سود ارتباط منفی دارد و جلسات کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود ارتباط معناداری ندارد.

جعفری جم و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی عملکرد مالی و ارزش شرکت ها با نقش افشای اطلاعات پایداری پرداختند. پس از بررسی داده های مربوط به ۱۴۰ شرکت در طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ یافته های تحقیق نشان داد که افشای اطلاعات پایداری با عملکرد مالی و ارزش شرکت ها دارای روابط معنادار و مستقیمی است.

حاجیه و جعفرپور (۱۳۹۷)، به بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر تهران پرداخت. در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از معیارهای قدمت، اندازه و تخصص حسابرس داخلی استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرس داخلی و عملکرد مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

تمویز و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و شیوه های گزارش دهی پایداری پرداختند. نتایج نشان داد که اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به طور مثبت و قابل توجهی با شیوه های گزارش دهی پایداری مرتبط هستند. همچنین اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با شاخص های اقتصادی و اجتماعی و شاخص های پایداری محیطی مرتبط هستند.

کوریا گارسیا و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی رابطه بین مولفه های حاکمیت شرکتی و رهنمودهای گزارش پایداری در شرکتها پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین گزارشهای پایداری شرکتها و مولفه های حاکمیت شرکتی شامل تمرکز مالکیت، مالکیت خانوادگی و مالکیت خارجی رابطه معنی داری وجود دارد.

بوعلی و العجمی (۲۰۱۹) به بررسی نقش کمیته حسابرسی در گزارشات پایداری شرکت پرداختند نتایج تحقیق آنها نشان داد که اندازه و تعداد جلسات هیئت مدیره تاثیر مثبت و معنی داری بر گزارشهای پایداری دارد.

آگه منساح (۲۰۱۹)، به بررسی تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات شرکت پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد اثربخشی کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات دارد.

۳. فرضیه های تحقیق

فرضیه اول: اثربخشی کمیته حسابرسی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری دارد.

فرضیه دوم: عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری دارد.

برای آزمون فرضیه اول تحقیق از مدل زیر استفاده می شود (تمویز و همکاران، ۲۰۲۱):

مدل ۱

$$SRP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACE_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 AUD_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه دوم تحقیق از مدل زیر استفاده می شود (تمویز و همکاران، ۲۰۲۱):

مدل ۲

$$SRP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AF_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 AUD_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

۳-۱- تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

الف-متغیر وابسته:

گزارش پایداری (SRP)

متغیر وابسته تحقیق حاضر، گزارش پایداری شرکت هاست. روشهای مختلفی برای امتیازبندی اطلاعات به منظور تعیین سطح افشا پایداری گزارش های سالانه وجود دارد. رویکرد شاخص افشا غیر وزنی، در بین این روشها به دلیل استفاده در تحقیقات گوناگون برای اندازه گیری افشای اطلاعات پایداری مورد استفاده قرار می گیرد (رف، ۲۰۱۱ و مارتینز فریرو، ۲۰۱۵).

اقلام افشا شده به ۶ بخش شامل اطلاعات زیست محیطی، محصولات و خدمات، منابع انسانی، مشتریان، اجتماعی و انرژی تقسیم بندی می شود. این روش در تحقیقات طالب نیا و همکاران (۱۳۹۱)، رحمانی و همکاران (۱۳۹۳)، مرانجوی و علیخانی (۱۳۹۳)، اکبری و همکاران (۱۳۹۵) مورد استفاده قرار گرفته است. زیربخش های هر یک از این بخش ها به شرح زیر است:

زیست محیطی: کنترل آلودگی، سیاستهای مربوط به زیست محیطی، پیشگیری از ضایعات یا بازیافت، تحقیق و توسعه، پیشگیری از خسارات زیست محیطی، سرمایه گذاری در پروژه های زیست محیطی و سایر موارد مربوط به مسائل محیطی.

۲- محصولات و خدمات: توسعه محصول / سهم بازار، کیفیت محصول ISO، ایمنی و سلامت محصول، توقف تولید و سایر موارد مرتبط با عنوان محصولات و خدمات.

۳- منابع انسانی: حقوق ماهانه یا پاداش نقدی و مزایا، بازنشستگی و مزایای پایان خدمت، ایمنی و سلامتی کاری، برنامه های آموزشی و توسعه برای کارکنان، تعداد کارکنان، ورزشی و رفاهی، تسهیلات، بیمه کارکنان، روحیه و ارتباطات با کارکنان و سایر موارد مربوط به منابع انسانی.

۴- مشتریان: سلامت مشتریان، رضایتمندی یا شکایات مشتریان، در مورد مشتریان سیاست پرداخت با تاخیر خاص، خدمات و تسهیلات بعد از فروش، پاسخگو بودن به نیازهای مشتریان، دیگر موارد مربوط به مشتریان.

۶- اجتماعی: سرمایه گذاری اجتماعی، حمایت از فعالیت های جامعه، خدمات خیریه و هدایا، اقدامات قانونی یا دعاوی قضائی، فعالیت های فرهنگی و مذهبی و سایر موارد مرتبط به مسئولیت های اجتماعی.

۶- انرژی: حفظ انرژی و صرفه جویی در آن، کشف و توسعه منابع جدید، کاربرد منابع جدید، سایر موارد مربوط به انرژی. برای استخراج زیر بخش های عنوان شده از صورت های مالی حسابرسی شده پایان دوره و یادداشت های همراه و گزارش فعالیت هیئت مدیره به مجمع استفاده می شود. شاخص افشا غیر وزنی از تقسیم تعداد اقلام افشا شده یک شرکت بر کل تعداد اقلامی که شرکت می تواند افشا نماید بدست می آید. در این شاخص افشا، هریک از اقلام به عنوان یک متغیر مجازی در نظر گرفته می شود. اگر یک شرکت یک قلم اطلاعات مشخص شده را افشا نماید (بدون توجه به تعداد و نوع آن که ممکن است جمله، تصویر یا نمودار باشد) به آن امتیاز یک و اگر افشا نکرده باشد صفر داده می شود. مدل افشای غیروزی برای هر شرکت به صورت زیر بیان می شود. فرمول زیر در تحقیقات (دالماس و همکاران، ۲۰۱۵ و حسین و همکاران، ۲۰۱۸) نیز استفاده شده است.

$$Dcor = \sum_{j=1}^n \frac{d_j}{n}$$

که در آن:

Dcor: امتیاز افشا یک شرکت.

dj: مجموع ارزش تعداد اقلام افشاشده یک شرکت.

n: حداکثر امتیازی که یک شرکت می‌توانست کسب کند (۳۱ فاکتور موجود در چک لیست نهایی افشا).

ب- متغیر مستقل تحقیق:

متغیرهای مستقل تحقیق شامل اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی می‌باشد.

۱. اثر بخشی کمیته حسابرسی (ACE)

برای محاسبه اثربخشی کمیته حسابرسی از ۴ معیار اندازه، استقلال، تخصص و تعداد جلسات کمیته حسابرسی استفاده می‌شود. اثر بخشی کمیته حسابرسی از مجموع نمرات این ۴ معیار محاسبه می‌شود. تابع ریاضی آن به شرح زیر است (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶):

$$ACE = \sum(ACIND + ACEXP + ACSIZE + ACMEET)$$

که در آن:

ACIND: برای اندازه گیری استقلال، نسبت اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی بر کل اعضای کمیته حسابرسی استفاده می‌شود. اگر این نسبت از میانه کل نمونه بزرگتر باشد در این صورت عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت. (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶).

ACEXP: اگر بیش از دو عضو کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی و حسابداری باشند، در این صورت عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت. (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶).

ACSIZE: اگر اعضای کمیته حسابرسی حداقل سه عضو داشته باشند در این صورت عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶).

ACMEET: اگر اعضای کمیته حسابرسی در سال بیشتر از ۶ جلسه تشکیل دهند در این صورت عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت (گارنی و همکاران، ۲۰۱۶).

۲. عملکرد حسابرسی داخلی (IAF)

در این تحقیق برای محاسبه عملکرد حسابرسی داخلی از سه معیار قدمت حسابرسی داخلی، اندازه حسابرس و تخصص حسابرس استفاده می‌شود (حاجیها و جعفرپور، ۱۳۹۷).

قدمت حسابرسی داخلی: از لگاریتم تاریخ تاسیس حسابرسی داخلی در شرکت تا سال مورد بررسی محاسبه می‌گردد.

تخصص حسابرسی داخلی: از لگاریتم تعداد اعضای با تحصیلات دانشگاهی در رشته حسابداری و مالی در واحد حسابرسی داخلی محاسبه می‌گردد (حاجیها و جعفرپور، ۱۳۹۷).

اندازه حسابرسی داخلی: از لگاریتم تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی محاسبه می‌گردد (حاجیها و جعفرپور، ۱۳۹۷).

ج- متغیرهای کنترلی:

شرکت (Firm Size)

برابر است با لگاریتم طبیعی کل داراییهای شرکت در پایان دوره مالی

پایدارترین شاخص مرکزی میانگین است که نشاندهنده تعادل توزیع داده ها میباشد. در جدول بالا میانگین داده های تحقیق آورده شده است. همانطور که مشاهده میشود بیشترین میانگین مربوط به متغیر اندازه شرکت (Size) و برابر با ۱۴/۸۳ است. پارامترهای پراکندگی، به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از جمله مهمترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر پایداری (SRP) برابر ۰/۰۴۵ و برای متغیر اندازه شرکت (size) برابر با ۱/۵ است که نشان می دهد در بین متغیرهای پژوهش، به ترتیب دارای کمترین و بیشترین میزان پراکندگی میباشند. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر منفی باشد، چولگی به چپ وجود خواهد داشت. به عنوان مثال ضریب چولگی متغیر اثر بخشی کمیته حسابرسی (ACE) برابر با ۱/۳ می باشد، یعنی این متغیر چولگی به راست دارد و به این اندازه از مرکز تقارن انحراف دارد. متغیر اندازه کمیته حسابرسی (ADITET) بیشترین و سن شرکت (AGE) کمترین عدم تقارن را نسبت به توزیع نرمال دارد. میزان کشیدگی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می نامند. اگر کشیدگی حدود صفر باشد، منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضعیت متعادل و نرمال خواهد داشت، اگر این مقدار مثبت باشد منحنی برجسته و اگر منفی باشد منحنی پهن می باشد. کشیدگی تمامی متغیر های این مدل مثبت است. متغیر عملکرد حسابرسی داخلی (AIF) بیشترین برجستگی و متغیر اندازه کمیته حسابرسی (ADITET) کمترین برجستگی را نسبت به منحنی نرمال دارد.

۲-۵. آزمون مانایی متغیرهای مدل تحقیق

۲-۵-۱. آزمون همبستگی مقاطع

قبل از برآورد الگوی داده های ترکیبی، لازم است آزمون پایایی متغیرها انجام شود. اما قبل از انجام آزمون پایایی داده های ترکیبی، باید آزمون وابستگی بین مقاطع به منظور انتخاب آزمون ریشه واحد مناسب انجام شود. آزمونهای مختلفی جهت بررسی پایایی متغیرهای داده های ترکیبی وجود دارد که انتخاب آزمون مناسب از بین آنها در گام اول نیازمند بررسی وجود وابستگی مقطعی است (بالتاجی، ۲۰۰۵). به منظور بررسی وابستگی بین مقاطع از آزمون وابستگی بین مقاطع پسران (۲۰۱۵) که نسخه تکمیل شده آزمون پسران (۲۰۰۴) است، استفاده شده است. در صورت تایید وابستگی مقطعی در داده های ترکیبی، استفاده از روشهای مرسوم ریشه واحد داده های ترکیبی نظیر آزمون لوین، لین و چو^{۳۲} (LIC)، ایم، پسران و شین^{۳۳} (IPS)، احتمال وقوع نتایج ریشه واحد کاذب را افزایش خواهد داد. برای رفع این مشکل آزمونهای ریشه واحد داده های ترکیبی متعددی وجود وابستگی مقطعی پیشنهاد شده است که آزمون ریشه واحد پسران^{۳۴} (CIPS) از آنجمله است. آماره آزمون پسران از توزیع نرمال استاندارد پیروی کرده و توانایی کاربرد در پانلهای متوازن و غیر متوازن و مدلهای اثرات ثابت و تصادفی را دارد. فرضیه صفر در این آزمون آنست که پسماندها همبسته نیستند و در نتیجه وابستگی مقطعی وجود ندارد. نتایج آزمون وابستگی مقطعی پسماندهای مدل در جدول زیر ارائه شده است.

32 Levin, Lin & Chu t(LLC)

33 Im, Pesaran and Shin W-stat(IPS)

34 Pesaran's Cross-Section Test

جدول (۲) نتایج آزمون همبستگی مقاطع مدل تحقیق

احتمال	آماره	آزمون	مدل
۰/۱۵	۳/۴	Pesaran's Cross-Section Test	۱
۰/۱۵۱	۳/۵۴	Pesaran's Cross-Section Test	۲

با توجه به نتایج جدول ۳ و احتمال آزمون پسران که بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر در سطح معنی داری ۰/۰۵ رد نمی شود به عبارت دیگر پسماندها در میان مقاطع همبستگی ندارند و وابستگی مقطعی وجود ندارد. با توجه به عدم وابستگی مقاطع آزمون ریشه واحد با استفاده از روش لوین، لین و چو صورت می گیرد. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتیکه احتمال جدول کوچکتر از ۰/۰۵ باشد به احتمال ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته نمی شود. نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیرهای مدل به شرح جدول (۳) می باشد:

جدول (۳) نتایج آزمون ریشه واحد (Levin, Lin & Chu)، با عرض از مبدأ و روند

Levin, lin & chut		متغیر
احتمال	آماره	
۰/۰۰۰۰	-۵/۵۳	SRP
۰/۰۰۰۰	-۴/۰۱	ACE
۰/۰۰۰۰	-۴۲/۷۵	AIF
۰/۰۲۱	-۱۶/۶	SIZE
۰/۰۰۰۰	-۵۸/۳۸	AGE
۰/۰۰۰۰	-۳/۱۲	ADITET

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۳) مشخص گردید که تمامی متغیرها مانا بودند.

۳-۵- آزمون هم خطی متغیرهای مستقل مدل تحقیق

قبل از برآورد مدل لازم است تا عدم وجود هم خطی میان متغیرهای مستقل آزمون شود. برای بررسی وجود یا عدم وجود هم خطی میان متغیرهای مستقل پژوهش از تحلیل همبستگی استفاده شده است؛ جدول (۴) ضرایب همبستگی پیرسون میان متغیرهای مستقل پژوهش را نشان می دهد: با توجه به نتایج جدول (۴) مشخص گردید ضرایب همبستگی خیلی زیاد یا خیلی کم (نزدیک به +۱ یا -۱) که نتایج تحلیل رگرسیونی را تحت تأثیر قرار دهد مشاهده نمی شود. در نتیجه هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد. نتایج کامل این آزمون در پیوست در انتهای پایان نامه نشان داده شده است.

جدول (۴) ماتریس ضرایب همبستگی پیرسون متغیرهای مستقل مدل تحقیق

متغیر	ACE	AIF	SIZE	AGE	ADITET
ACE	۱				
AIF	۰/۳۱	۱			
SIZE	۰/۲۹	۰/۵۸	۱		
AGE	-۰/۰۹	-۰/۱۱	-۰/۰۱۹	۱	
ADITET	۰/۲۲	۰/۳۰	۰/۲۶	۰/۰۴۷	۱

جدول (۵) نتایج آزمون F لیمر مدل را نشان می دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون F لیمر کمتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل از مدل داده های پانل (Panel) استفاده خواهد شد.

جدول (۵) آزمون اف لیمر (چاو) مدل اول تحقیق

نتیجه آزمون	P-Value	مقدار	آماره	مدل اصلی
Panel	۰/۰۰۰	۱۷/۳۲	F لیمر	مدل ۱-۴
Panel	۰/۰۰۰	۱۶/۱۳	F لیمر	مدل ۲-۴

۵-۴. آزمون هاسمن مدل تحقیق

در مرحله بعد به بررسی این موضوع پرداخته می شود که آیا عرض از مبدأ بصورت اثرات ثابت است یا اینکه در ساختار واحدهای مقطعی بصورت تصادفی عمل می کند. همانطور که در فصل سوم گفته شد آماره این آزمون که برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی بودن تفاوت های واحدهای مقطعی است دارای توزیع کای- دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل بوده است. جدول (۶) نتایج مربوط به آزمون هاسمن مدل های را نشان می دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون هاسمن در مدل های فوق کمتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل توجه می شود که الگوی مناسب، الگوی مبتنی بر الگوی اثرات ثابت می باشد.

جدول (۶): نتایج آزمون هاسمن مدل تحقیق

نتیجه آزمون	P-Value	مقدار	آماره	مدل
اثرات ثابت ((FE))	۰/۰۰۰۹	۱۸/۷	Cross-section Random	۱-۴
اثرات ثابت ((FE))	۰/۰۰۰۱	۲۴/۴	Cross-section Random	۲-۴

۵-۵. نتایج برآورد مدل تحقیق

۵-۵-۱. آزمون فرضیه اول تحقیق

جدول (۷) نتایج حاصل از برآورد مدل ۱

متغیر وابسته: SRP			
P-value	آماره t	ضریب برآورد شده	متغیر
۰/۰۰۰۱	-۳/۸۳	-۰/۰۶۸	C
۰/۰۰۰۴	۲/۰۲	۰/۰۰۳	ACE
۰/۰۰۰	۵/۰۷	۰/۰۰۸	SIZE
۰/۰۳۴۳	۲/۱۲	۰/۰۱۹	AGE
۰/۴۷۷	-۰/۷۱۱	-۰/۰۰۱	ADITET

متغیر وابسته: SRP			
متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	P-value
	ضریب تعیین ۰/۹۲		ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۹۰
آماره دوربین واتسون	۱/۸۹	آماره F	احتمال آماره F/000
		۴۶/۰۹	

فرضیه اول تحقیق بیان می‌کند که اثربخشی کمیته حسابرسی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری دارد. همانطور که در نتایج جدول (۷-۴) مشاهده می‌گردد، ضریب متغیر مستقل اثربخشی کمیته حسابرسی (ACE) که نشان دهنده اثربخشی کمیته حسابرسی بر گزارش پایداری شرکت داخلی است برابر با (۰/۰۰۳) و سطح معنی داری (p-value) این متغیر کمتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر بر متغیر وابسته تاثیر مثبت و معنی داری دارد؛ به عبارت دیگر اثربخشی کمیته حسابرسی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری مثبت و معنی داری دارد. (تایید فرضیه اول تحقیق).

از بین متغیرهای کنترلی نیز متغیرهای اندازه شرکت (SIZE) و سن شرکت (AGE) رابطه مثبت و معنی داری با متغیر وابسته تحقیق دارد. نتایج مندرج در جدول (۷) همچنین نشان می‌دهد که ضریب تعیین این مدل برابر ۰/۹۲ است. این عدد بیانگر آن است که حدود ۹۲ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مذکور قابل توضیح می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه p-value آماره F، کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، میتوان گفت که در سطح اطمینان ۰/۰۵ مدل معنی داری است و از اعتبار بالایی برخوردار است. علاوه بر این آماره دوربین واتسون مدل ۱/۸۹ است و از آنجا که این عدد نزدیک به ۲ است، میتوان گفت که در این مدل خود همبستگی مرتبه اول وجود ندارد (تأیید یکی از مفروضات رگرسیون).

۵-۲-۲- آزمون فرضیه دوم تحقیق

جدول (۸) نتایج حاصل از برآورد مدل ۲

متغیر وابسته: SRP			
متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	P-value
C	-۰/۰۶	-۲/۷۲	۰/۰۰۶
AIF	۰/۰۰۲	۱/۸۷	۰/۰۰۶
SIZE	۰/۰۰۰۹	۵/۰۴	۰/۰۰۰
AGE	۰/۰۱۲	۱/۱۲	۰/۲۶۲
ADITET	-۰/۰۰۲	-۱/۰۲	۰/۳۰۴
	ضریب تعیین ۰/۹۳		ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۹۰
آماره دوربین واتسون	۱/۸۱	آماره F	احتمال آماره F/000
		۵۰/۴۳	

فرضیه دوم تحقیق بیان می‌کند که عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری دارد. همانطور که در نتایج جدول (۸) مشاهده می‌گردد، ضریب متغیر مستقل عملکرد حسابرسی داخلی (AIF) که نشان دهنده عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش پایداری شرکت داخلی است برابر با (۰/۰۰۲) و سطح معنی داری (p-value) این متغیر بیشتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این متغیر بر متغیر وابسته تاثیر معنی داری ندارد؛ به عبارت دیگر عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش پایداری شرکت تاثیر معنی داری ندارد. (عدم تایید فرضیه دوم تحقیق).

از بین متغیرهای کنترلی نیز متغیرهای اندازه شرکت (SIZE) رابطه مثبت و معنی داری با متغیر وابسته تحقیق دارد. نتایج مندرج در جدول (۸) همچنین نشان می‌دهد که ضریب تعیین این مدل برابر ۰/۹۳ است. این عدد بیانگر آن است که حدود ۹۳ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مذکور قابل توضیح می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه p-value آماره F، کوچکتر از ۵٪ می‌باشد، میتوان گفت که در سطح اطمینان ۹۵٪ مدل معنی داری است و از اعتبار بالایی برخوردار است. علاوه بر این آماره دوربین واتسون مدل ۱/۸۱ است و از آنجا که این عدد نزدیک به ۲ است، میتوان گفت که در این مدل خود همبستگی مرتبه اول وجود ندارد (تأیید یکی از مفروضات رگرسیون).

۵-۶- آزمون نرمال بودن جملات خطا مدل

یکی از متداول ترین آزمون های به کار رفته به منظور نرمالیتی، آزمون جارک-برا (Jarque- Bera) یا به اختصار BJ میباشد. آماره آزمون از یک توزیع χ^2 با درجه آزادی ۲ با فرض صفری مبنی بر نرمالیتی توزیع خطاها، تبعیت میکند. در صورتیکه پسماندها به صورت نرمال توزیع شده باشند، هیستوگرام باید به صورت زنگوله ای بوده و آماره BJ معنی دار نخواهد بود. این بدین معنی است که p-value داده شده در پایین صفحه مربوط به آزمون نرمالیتی باید بزرگتر از ۰/۰۵ باشد تا فرضیه صفر نرمالیتی در سطح ۵٪ رد نشود (بدری و عبدالباقی، ۱۳۸۹: ۱۶۶). جدول زیر نتایج حاصل از آزمون نرمالیت پسماند مدل را نشان میدهد. با توجه به اینکه p-value برای باقیمانده های مدل بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه H_0 مبنی بر نرمال بودن جملات خطا در مدل مذکور پذیرفته می‌شود. (بدری و عبدالباقی، ۱۳۸۹: ۱۶۶).

جدول (۹) نتایج آزمون نرمالیت باقیمانده مدل

ردیف	مدل	آماره جارک برا	احتمال
۱	مدل ۱	۲۳/۸	۰/۰۵۸
۲	مدل ۲	۱۴/۲	۰/۰۸۹

۵-۷- آزمون همسانی واریانس جملات خطا مدل

یکی از پیش فرض های مدل رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطا است. به طوری که با وجود ناهمسانی واریانس در مدل، افزایش یا کاهش در متغیر مستقل، واریانس متغیر وابسته که برابر با واریانس پسماند است تغییر می‌کند. در این تحقیق برای بررسی همسانی واریانس ها در داده های ترکیبی از روش بارتلت استفاده می‌شود. در این روش، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس ها و فرض مخالف آن ناهمسانی واریانس ها در نظر گرفته می‌شود. جدول (۱۰) نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی مدل را نشان می‌دهد.

جدول (۱۰) نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی در مدل های تحقیق

احتمال	مقدار	روش	فرضیه
P-value	Value	Method	
۰/۰۵۱	۱۷/۴۶	Bartlett	مدل ۱
۰/۰۵۴	۸/۹۶	Bartlett	مدل ۲

با توجه به سطح معنی داری بدست آمده در جدول بالا که بیشتر از ۰/۰۵ است میتوان نتیجه گرفت که جملات خطای مدل دارای واریانس همسان می باشند.

۶. نتیجه گیری

رویکردهای توسعه پایدار در سالهای اخیر به موضوعی محبوب برای شرکت های سهامی و سهامداران مختلف تبدیل شده است. توسعه پایدار توسط کمیسیون جهانی محیط زیست و توسعه (۱۹۸۷) به عنوان توسعه ای تعریف شده است که نیازهای فعلی را بدون به خطر انداختن توانایی نسل های آینده برای برآوردن نیازهای خود برآورده می کند. از این رو، شرکت ها در حال حاضر از سیاست های محیطی، اجتماعی و حاکمیتی استفاده می کنند و انواع شیوه های مرتبط با گزارشگری پایداری شرکت را بکار می گیرند تا شیوه های تجاری پایدار را تضمین نمایند. توجه به گزارشگری پایداری شرکت ها کمک می کند تا تعادلی بین اهداف تجاری و اجتماعی خود پیدا کنند و همچنین از منابع کمیاب استفاده مؤثر کنند. علاوه بر این، گزارشگری پایداری با در نظر گرفتن جنبه های اجتماعی، محیطی و اخلاقی بر منافع همه ذینفعان، نه فقط سهامداران، تأکید می نماید. تحقیقات پیشین تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر گزارش پایداری شرکت را تایید نموده اند. یافته های حاصل از فرضیه اول تحقیق نشان داد که اثربخشی کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری بر گزارش پایداری شرکتها دارد. این یافته ها نشان می دهد که کمیته حسابرسی تمام گزارشات شرکت شامل گزارشات مالی و غیرمالی و پایداری را در بخشهای مختلف سازمان مورد بررسی قرار می دهد. همچنین کمیته حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارتی و حاکمیتی منافع همه گروه های ذینفع داخل و خارج شرکت را در نظر گرفته و در راستای حمایت از منافع عمومی بررسی های لازم را برای درج موارد لازم در مورد مسائل مالی، اجتماعی، زیست محیطی در گزارش پایداری شرکت بکار می گیرند. نتایج این تحقیق در مورد تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر گزارش پایداری شرکت با تحقیق تمویز و همکاران (۲۰۲۱)، کوریا گارسیا و همکاران (۲۰۲۰)، بوعلی و العجمی (۲۰۱۹) و آگیه مناسح (۲۰۱۹) همخوانی دارد.

۷. پیشنهادات تحقیق

۷-۱. پیشنهادهای کاربردی

۱. با توجه به یافته های تحقیق و تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر ابعاد مختلف گزارشگری پایداری به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود که با توجه به منشور کمیته حسابرسی در انتخاب اعضای کمیته، حداکثر تعداد اعضا، کارکنان مستقل دارای تخصص مالی را بکارگیرند و همچنین جلسات کمیته حسابرسی بطور مکرر تشکیل شود تا بدین وسیله اثربخشی کمیته حسابرسی را به حداکثر ممکن برسانند.

۲. به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود که علاوه بر گزارشات مالی، گزارشات پایداری شامل عملکردهای اقتصادی، اجتماعی، زیست محیطی، رقابتی، فروش و منابع انسانی بصورت منسجم ارائه نماید و بدین وسیله

اطمینان لازم را در زمینه در نظر گرفتن منافع تمام استفاده کنندگان از جمله سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و عموم مردم فراهم نمایند.

۲-۷. پیشنهاد برای تحقیقات آتی

۱. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی چارچوب مفهومی جهت ارائه گزارش پایداری ارائه گردد که نیاز تمامی مخاطبان را از نظر ویژگی‌های کیفی و اهداف در برگیرد.

۲. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی تاثیر سایر عوامل تاثیر گذار بر پایداری شرکت‌ها مانند ساختار مالکیت و ویژگی‌های هیئت مدیره مورد بررسی قرار گیرد.

۸. منابع و مآخذ

۱. جعفری جم، حسین، علی عسگری، فائزه، زارعی، حمید. (۱۳۹۸). عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها: نقش افشا اطلاعات پایداری. دانش حسابداری مالی، ۶(۳)، صص ۲۱۵-۲۴۲

۲. حاجیها زهره، جعفرپور هومن. (۱۳۹۹). کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی. ۱۳۹۹؛ ۲۰ (۷۹)

۳. شمسی، رضا. (۱۳۹۹). کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود، ششمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری، <https://civilica.com/doc/1119625>

4. Adegboye, A., Ojeka, S., Adegboye, K., Alabi, O., Afolabi, M., & Iyoha, F. (2019). Data on chief financial officer attributes and risk management strategies for Nigerian listed financial institution. *Data in Brief*, 27, 104609. <https://doi.org/10.1016/j.dib.2019.104609>.

5. Agyei-Mensah, B.K. (2019), "The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality", *African Journal of Economic and Management Studies*, Vol. 10 No. 1, pp. 17-31.

6. Amidjaya, P.G. and Widagdo, A.K. (2019), "Sustainability reporting in Indonesian listed banks. D corporate governance, ownership structure and digital banking matter?", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 231-247.

7. Amran, A., Lee, S.P. and Devi, S.S. (2014), "The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 23 No. 4, pp. 217-235.

8. Arif M., Sajjad, A.S. Farooq, M. Abrar, and A. S. Joyo, (2020). "The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures," *Corp. Gov. Int. J. Bus. Soc.*, vol. ahead-of-p, no. ahead-of-print, 2020, doi: 10.1108/cg-06-2020-0243.

9. Bananuka, J., Nkundabanyanga, S.K., Nalukenge, I. and Kaawaase, T. (2018), "Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 16 No. 1, pp. 138-157.

10. Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Neal, T.L. (2009), "The audit committee oversight process", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 1, pp. 65-122.

11. Cho, C.H., Laine, M., Roberts, R.W. and Rodrigue, M. (2015), "Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 40, pp. 78-94.
12. Correa-Garcia, J.A., Garcia-Benau, M.A. and Garcia-Meca, E. (2020), "Corporate governance and its implications for sustainability reporting quality in Latin American business groups", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 260, pp. 0959-6526.
13. Dominic, S.B.S. and Martinov-Bennie, N. (2015), "Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 80-111.
14. GRI (2019), "GRI sustainability disclosure database", available at: <https://database.globalreporting.org/search/> (accessed 30 September 2019).
15. International Auditing and Assurance Standards Board (2013), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*, 2013 edition, International Federation of Accountants, Vol. 1, pp. 1-919.
16. Journeault, M., Levant, Y. and Picard, C.F. (2021), "Sustainability performance reporting: a technocratic shadowing and silencing", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 74, p. 102145.
17. Karaman, A.S., Kilic, M. and Uyar, A. (2020), "Green logistics performance and sustainability reporting practices of the logistics sector: the moderating effect of corporate governance", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 258, 120718.
18. Preuss, L. (2009). Ethical sourcing codes of large UK-based corporations: prevalence, content, limitations. *Journal of Business Ethics*, 88, 735-747.
19. Rouf, A. (2011). The Corporate Social Responsibility Disclosure, *Business and Economics Research Journal*, 2(3), 1309-2448.
20. Samaha, K., Khelif, H. and Hussainey, K. (2015), "The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: a meta-analysis", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 24, pp. 13-28.
21. Shamil, M.M., Shaikh, J.M., Ho, P.L. and Krishnan, A. (2014), "The influence of board characteristics on sustainability reporting", *Asian Review of Accounting*, Vol. 22 No. 2, pp. 78-97.
22. Tauringana, V. (2021), "Sustainability reporting adoption in developing countries: managerial perception-based determinants evidence from Uganda", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11 No. 2, pp. 149-175.
23. Tumwebaze, Z., Bananuka, J., Kaawaase, T.K., Bonareri, C.T. and Mutesasira, F. (2021), "Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting practices", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-03-2021-0036>.

The Role of Audit Committee Effectiveness and Internal Audit Performance in the Sustainability Report

Elham Mansourinia^{*1}

Sahar feili²

Date of Receipt: 2022/06/11 Date of Issue: 2022/07/12

Abstract

Information Beyond Disclosure of Financial Information Stakeholders demand accountability and transparency of non-financial disclosures regarding corporate sustainability performance. The Audit Committee is the corporate governance mechanism that oversees disclosure and determines the extent of voluntary disclosure in companies. The purpose of this study is to investigate the role of the effectiveness of the audit committee and internal audit performance in the sustainability report. This research is applied in terms of purpose and correlation in terms of nature and method. The statistical population of the study was all companies listed on the stock exchange in the period of 5 years from 1395 to 1399, which was studied through a systematic elimination sampling of a total of 105 companies. The research findings show that the effectiveness of the audit committee is effective and has a significant effect on the company's sustainability report. But the performance of internal audit does not have a significant effect on the firm's sustainability report. Research shows that the audit committee acts as a mechanism in the company and in addition oversees the financial systems and internal controls in various departments and activities of companies similar to social, cultural, environmental activities. And improves the quality of corporate sustainability reports.

Keyword

Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Performance, Sustainability Report.

1. Department of Management, Faculty of Management and Accounting, Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshar, Iran (*Corresponding Author: Elham.mansourinia@gmail.com)

2. Faculty of Accounting, Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshar, Iran.