

تبیین اثرگذاری اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکت

علی نعمتی^۱

محسن صاحب جمعی^{۲*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

چکیده

مطالعات اندکی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و گزارشگری پایداری پرداخته‌اند، هرچند اهمیت نقش حسابرسی داخلی در بهبود شفافیت و پاسخگویی شرکتی مورد تأکید است. یافته‌ها نشان می‌دهد که عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی، با تقویت نظارت و کاهش ریسک‌های اطلاعاتی، زمینه را برای افشای داوطلبانه و باکیفیت‌تر معیارهای پایداری فراهم می‌کند. این ارتباط در چارچوب نظریه‌های مشروعیت و پاسخگویی سازمانی نیز قابل تبیین است. بنابراین، در این مطالعه تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکت‌ها طی دوره ۱۳۹۸-۱۴۰۲ مورد بررسی قرار گرفت. این پژوهش از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب هدف، پژوهشی کاربردی است و از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای روش، تحقیق توصیفی محسوب می‌شود و از میان تحقیقات توصیفی، از نوع همبستگی است. نمونه آماری تحقیق به روش حذفی سیستماتیک تعداد ۱۲۰ شرکت انتخاب شد. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد اثربخشی کمیته حسابرسی بر افشای پایداری شرکتها تاثیر مثبت و معناداری دارد همچنین نتایج نشان داد عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکتها تاثیر مثبت و معناداری دارد.

واژگان کلیدی

افشای پایداری، اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Ali.nemati@iauctb.ac.ir

۲. کارشناس ارشد گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).

mohsen.sahebamei@iau.ir

۱-مقدمه

در عصر حاضر، موضوع عملکرد زیست محیطی پایدار سازمان‌ها به کانون توجه جدی محققان دانشگاهی و صاحب نظران حوزه مدیریت کسب و کار تبدیل شده است، به طوری که این مفهوم نه تنها به عنوان یک الزام اخلاقی، بلکه در قامت یک راهبرد کلان کسب و کاری مورد اقبال قرار گرفته است که می تواند همزمان چندین هدف راهبردی شامل ارتقای برند سازمانی، خلق مزیت رقابتی پایدار و در نهایت حداکثرسازی ارزش سهامداران را محقق سازد. شایان ذکر است که بخش عمده‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، به واکاوی ارتباط میان شاخص‌های عملکرد زیست محیطی و معیارهای سنجش موفقیت سازمانی پرداخته‌اند که این خود گویای اهمیت روزافزون این متغیر در معادلات کسب و کار معاصر است (ایکسای^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). در این میان، پژوهش‌های نوین به بررسی ابعاد پیچیده‌تر این رابطه از جمله نقش میانجی‌گر متغیرهای تعدیل کننده، تأثیر بسترهای نهادی مختلف و نیز تحلیل هزینه-فایده سرمایه گذاری‌های زیست محیطی در بلندمدت پرداخته‌اند که نشان دهنده تکامل تدریجی این حوزه پژوهشی از سطح تحلیل‌های ساده همبستگی به سمت مدل سازی‌های پیچیده علی است (زیمون^۲ و همکاران، ۲۰۲۲). این روند پژوهشی حاکی از آن است که عملکرد زیست محیطی دیگر نه یک انتخاب دلبخواهانه، بلکه یک ضرورت راهبردی برای سازمان‌های پیشرو در عصر حاضر محسوب می شود که می تواند در ترکیب با دیگر مؤلفه‌های حکمرانی شرکتی، سکوی پرتابی برای دستیابی به توسعه پایدار سازمانی فراهم آورد (مارگولیس^۳ و همکاران، ۲۰۰۹؛ اورلیتزکی^۴ و همکاران، ۲۰۰۳) شواهد پژوهشی متقن حاکی از آن است که اتخاذ سیاست‌های مسئولیت پذیری پایدار توسط شرکت‌ها موجب استحکام روابط ذینفعان در سه سطح کلیدی می گردد: نخست در سطح خرد، اعتمادسازی پایدار با مصرف کنندگان نهایی؛ دوم در سطح میانی، تعامل سازنده با شبکه تأمین کنندگان؛ و سوم در سطح کلان، افزایش تعهد سازمانی کارکنان. این بهبود کیفی در روابط ذینفعان، به صورت سیستماتیک موجب کاهش محسوس ریسک‌های عملیاتی و مالی می شود که در نهایت ضریب اطمینان کسب و کار را ارتقا می بخشد. یافته‌های تجربی مؤید آن است که طلبکاران و نهادهای اعتبار دهنده، نرخ بهره کمتری برای شرکت‌های پیشرو در حوزه پایداری در نظر می گیرند که این امر ناشی از ارزیابی مثبت از ثبات بلندمدت و کاهش ریسک نکول در اینگونه مؤسسات است. تحلیل‌های اقتصادسنجی متعددی رابطه معکوس و معنادار بین شاخص‌های پایداری شرکتی و نرخ بهره تسهیلات مالی را در شرایط کنترل سایر متغیرهای مداخله گر به اثبات رسانده‌اند. این یافته‌ها گویای مزیت رقابتی مضاعف شرکت‌های پایدار در دستیابی به منابع مالی ارزان قیمت و در نتیجه افزایش ارزش افزوده سهامداران می باشد (وو و شن^۵، ۲۰۱۳).

از طرفی یک کمیته حسابرسی اثربخش، گزارشگری پایداری شرکت‌ها را تقویت می کند، به خصوص اگر حداقل شامل عضو غیر موظف بوده که اکثریت آن مدیران غیر اجرایی باشند. انتظار می رود شرکت‌هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن‌ها تخصص مالی دارند و نقش‌هایشان را با جدیت انجام می دهند، سبب پیشرفت‌هایی در گزارشگری پایداری شرکت‌ها گردند. همچنین، شرکت‌هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن‌ها طبق برنامه در جلسات شرکت می کنند، با توجه به اینکه در طول چنین جلساتی، احتمالاً موضوعات گزارشگری پایداری شرکت‌ها مورد بحث قرار

¹ Xie et al² Zimon et al³ Margolis et al⁴ Orlitzky et al⁵ Wu & Shen

می‌گیرد، به احتمال زیاد رویه‌های بهتری جهت گزارشگری پایداری خواهند داشت. واورو^۱ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی و گزارشگری پایداری شرکت‌ها به طور قابل توجهی مرتبط هستند. در مطالعه دیگری، بن غانم و اریف^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که اثربخشی کلی کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی با گزارشگری پایداری شرکت‌ها مرتبط است. کلتون و یانگ^۳ (۲۰۰۸) دریافتند که شرکت‌ها با کمیته حسابرسی فعال و با درصد بالاتری از اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی بیشتر درگیر گزارشگری مالی پایداری هستند.

حسابرسی داخلی اثربخش معمولاً به دلیل بررسی فرآیندهای حاکمیتی و ارائه اطمینان در مورد چنین فرآیندهایی، مشارکت در مدیریت ریسک، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و ارائه اطمینان در مورد اینکه آیا واحد تجاری با قوانین موجود مطابقت دارد یا خیر شناخته می‌شود. عملکرد حسابرسی داخلی با نتایج دیگری مانند پاسخگویی، کیفیت گزارشگری مالی و به طور خاص، گزارشگری مالی پایداری مرتبط است. به عنوان مثال، بانانوکا^۴ و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با مسئولیت‌پذیری در بین شرکت‌های دولتی اوگاندا مرتبط است. اما در خصوص ارتباط بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی خاص و گزارشگری مالی پایداری، مطالعات جامعی وجود ندارد. با این حال، عملکرد حسابرسی داخلی برای بهبود حاکمیت شرکتی مهم است. این بدان معنی است که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی و اینکه چگونه عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند حاکمیت شرکتی را از طریق ترویج تکنیک‌های گزارش دهی جدید مانند گزارشگری مالی پایداری بهبود بخشد، در ادبیات تاکید شده است.

نتایج مطالعات پیشین در خصوص بررسی تاثیر ویژگی‌های خاص شرکت و مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر گزارشگری پایداری شرکت‌ها متناقض است. نتایج پژوهش مختار^۵ (۲۰۱۷) نشان داد که اندازه شرکت، سودآوری، اهرم و نوع حسابرس ارتباط قابل توجهی با گزارشگری مالی پایداری دارند در حالی که الای^۶ و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که اندازه شرکت و نوع حسابرس گزارشگری پایداری شرکت را توضیح نمی‌دهد، که برخلاف یافته‌های مختار (۲۰۱۷) است. برای ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، مطالعاتی مانند واورو^۷ و همکاران (۲۰۱۹) بر نقش استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی تمرکز می‌کند و سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند جلسات کمیته حسابرسی، دقت و اندازه را نادیده می‌گیرد. به طور مشابه، بن غانم و عارف^۸ (۲۰۱۶) فقط بر اثربخشی کلی کمیته حسابرسی تمرکز می‌کنند و در بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی پژوهش نمی‌کنند، که کدام یک بر گزارشگری پایداری شرکت‌ها تاثیر بیشتری دارد. مطالعه کلتون و یانگ^۹ (۲۰۰۸) بر نقش کمیته حسابرسی فعال، و درصد اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی در مشارکت در گزارشگری پایداری شرکت‌ها متمرکز است. مطالعات دیگر بر نقش سرمایه فکری، عملکرد، نقش هیئت مدیره و هم شکلی در گزارشگری پایداری شرکت‌ها تمرکز دارند. در خصوص رابطه ویژگی‌های شرکت و گزارشگری پایداری برخی مطالعات وجود دارد. احمد و همکاران (۲۰۱۷) ارتباط معنی

¹ Waweru et al

² Bin-Ghanem & Ariff

³ Kelton & Yang

⁴ Bananuka et al

⁵ Mokhtar

⁶ Aly

⁷ Waweru et al

⁸ Bin-Ghanem & Ariff

⁹ Kelton

داری بین اندازه شرکت و گزارشگری پایداری پیدا کردند. محققین نشان دادند شرکت های بزرگتر در مقایسه با شرکت های کوچکتر از گزارشگری پایداری بیشتری استفاده می نمایند. در مقابل، با استفاده از شواهد تحلیل محتوا از مصر، الای و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که اندازه شرکت نمی تواند گزارش پایداری شرکت را توضیح دهد. مطالعات قبلی در مورد ارتباط بین سن شرکت و گزارشگری پایداری نیز وجود داشته اما هیچ ارتباط قابل توجهی را بین سن شرکت و گزارشگری پایداری نشان نمی دهد. دولینسک و لوتار^۱ (۲۰۱۸) دریافتند که سن شرکت تعیین کننده قابل توجهی برای گزارشگری پایداری نیست. در مطالعه دیگری بر روی شرکت های کویتی، آلانزی^۲ (۲۰۰۹) دریافت که سن شرکت ارتباط قابل توجهی با گزارشگری پایداری ندارد. با توجه به مطالب ذکر شده مساله اصلی پژوهش حاضر این است که آیا اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکت تاثیر معناداری دارد؟ نتایج این پژوهش، می تواند دانش افزایی برای ادبیات پژوهش به شرح زیر داشته باشد:

نخست اینکه، پژوهش حاضر با ارائه شواهد تجربی نظام مند، خلأ نظری موجود در ادبیات حسابداری پایداری را پر می کند. بررسی همزمان تاثیر کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت افشای پایداری - آن هم در بستر بازار سرمایه ایران - تمایز محوری این مطالعه محسوب می شود. یافته ها نه تنها فرضیه کارایی نظارتی را در حوزه گزارشگری غیر مالی تأیید می کنند، بلکه با بسط چارچوب نظریه مشروعیت، نشان می دهند که سازوکارهای حاکمیت شرکتی داخلی می توانند به عنوان ابزارهای مشروعیت بخشی سازمانی عمل کنند. این بینش، گامی مهم در توسعه ادبیات نوظهور «حسابداری پایداری» به شمار می رود.

در بعد نظری، یافته های این پژوهش افق های پژوهشی نوینی را می گشاید که می تواند به عنوان سنگ بنایی برای مطالعات آتی قرار گیرد. اولاً، محققان آینده می توانند با بررسی نقش واسطه ای متغیرهای راهبردی نظیر حکمرانی فناوری اطلاعات یا سرمایه اجتماعی سازمانی، لایه های پنهان این رابطه را آشکار سازند. ثانیاً، انجام مطالعات تطبیقی در بسترهای نهادی مختلف می تواند به درک بهتر تاثیر زمینه سازمانی بر این ارتباط منجر شود. ثالثاً، توسعه مدل های پیش بینی کننده مبتنی بر هوش مصنوعی که شاخص های نظارتی را با معیارهای پایداری تلفیق می کنند، می تواند به ابزاری کارآمد برای ارزیابی کیفیت گزارشگری پایدار تبدیل گردد. این مسیرهای پژوهشی نوین می تواند پیوند میان نظریه های حسابرسی، حکمرانی شرکتی و توسعه پایدار را به سطحی کیفی ارتقا بخشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تمایل شرکت ها به افشای پایداری

تمایل شرکتها به افشای پایداری به گزارش شرکتی اشاره دارد که بر عملکرد محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تمرکز دارد. گزارش پایداری فرآیند افشای اطلاعات یک شرکت در مورد تاثیر سیاست های آنها بر جامعه و محیط زیست آنها از نظر حاکمیت اقتصادی، زیست محیطی، اجتماعی و شرکتی است (لو و همکاران، ۲۰۱۹). برخلاف مسئولیت پذیری مالی شرکت ها، که در اکثر کشورهای جهان یک عمل اجباری است، گزارشگری پایداری اغلب در بین کشورهای در حال توسعه داوطلبانه است. مطالعات قبلی نشان داده است که تمایل شرکتها برای گزارشگری پایداری بین کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه متفاوت است و کشورهای در حال توسعه از همتایان توسعه یافته خود عقب تر هستند (گالهور و

¹ Dolinsek & Lutar

² Alanezi

هالسام^۱، ۲۰۰۶، کیوان^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). در مورد اکثر کشورهای توسعه یافته، سیستم ها و ساختارهایی که برای تشویق شرکت ها به مشارکت در گزارشگری پایداری ایجاد شده و کار می کنند (آندرید^۳ و همکاران، ۲۰۲۴) این مورد اغلب در میان کشورهای در حال توسعه صدق نمی کند، که باعث ایجاد شکاف در ادبیات تحقیق در این زمینه می شود.

تئوری های مطرح در مورد عملکرد پایدار محیطی شرکت ها (تئوری مشروعیت، تئوری گروه های ذینفع، تئوری اقتصاد سیاسی) همگی بیانگر این مطلب هستند که مدیران به دلایل مختلفی همچون کسب مشروعیت سازمانی و یا فشار گروه های ذینفع مایل به افشای اطلاعات محیطی سازمان هستند، ولی در تئوری اقتصاد سیاسی اعتقاد بر لزوم تدوین قوانین و استانداردهایی در این زمینه است. امروزه با گسترش سطح کیفی فعالیت و همچنین توسعه گستره امور اقتصادی، عملکرد پایدار محیطی از جمله مسایل پیچیده ای است که در راستای کسب بهترین بازده و مطلوبیت در بهترین شرایط و همچنین کاهش ریسک به وجود می آید (سامسون^۴ و همکاران، ۲۰۱۷). در این راستا مدیران مالی با توجه به آن که مسئولیت اصلی این تصمیم ها به آن ها برمی گردد در پی دستیابی به روابط بین عوامل شاخص در شرکت ها هستند. بر اساس مبانی تئوریک می توان ابراز داشت که عملکرد پایدار محیطی شرکتی به عنوان پاسخگو بودن در برابر نیازهای جامعه و ذینفعانشان در نظر گرفته می شود، که می تواند در کاهش ریسک بویژه در مرحله بلوغ شرکت و بهبود ارزش و عملکرد مالی شرکت ها مؤثر باشد. افشای اطلاعات ضعیف موجب گمراهی سهامداران می شود و اثر نامطلوبی بر ثروت آن ها دارد. تجزیه و تحلیل نظری و شواهد تجربی بیانگر آن است که افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران شرکت با کاهش تعداد سرمایه گذاران و پایین آمدن نقدشوندگی اوراق بهادار، کم شدن حجم معامله ها و به طور کلی، کاهش منافع اجتماعی از محل این داد و ستدها رابطه مستقیم دارد (لی^۵ و همکاران، ۲۰۲۳).

۲-۲- اثربخشی کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی یکی از بنیادی ترین مفاهیمی است که در سال های اخیر و به ویژه پس از رسوایی های مالی شرکت های بزرگ از جمله انرون، ورد کام و... در کانون توجه نهادهای قانون گذاری و حرف های کشورهای توسعه یافته و بین المللی قرار گرفته است. اثربخشی کمیته حسابرسی به هیأت های مدیره در انجام وظایف مالی و امانت داریشان در برابر سهامداران کمک می کند. همچنین کمیته ی حسابرسی موجب ارتقای سطح پاسخگویی مدیران نهادهای دولتی و بخش عمومی در برابر شهروندان و نمایندگان منتخب آنها می شود (آینی^۶ و همکاران، ۲۰۲۰). کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده می شود. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورتهای مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می کند. تعامل سازنده بین حسابرسان، کمیته های حسابرسی و هیئت مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند و اثربخش می شود. در نتیجه، این امر به تصمیم گیری سرمایه گذاران کمک نموده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد

1 Gallhofer & Haslam

2 Qian et al

3 DiMaggio & Powell

4 Andrades et al

5 Samson et al

6 Li et al

7 Aini et al

داشت. در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار هدف از تشکیل کمیته حسابرسی را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان نموده است (فخری و حاجیها، ۱۳۹۸).

۲-۳- عملکرد حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی درواقع به نوعی سیستم کنترلی گفته می شود که مدیران سازمان و شرکت ها را برای آگاهی از کیفیت هزینه ها، عملیات مالی و همچنین وضعیت مالی شرکت و دارایی های آن یاری می دهد. حسابرسی داخلی بیشتر از آنکه یک وظیفه عملیاتی باشد، جایگاهی مشاوره ای و همراهی در سازمان دارد. در حقیقت این شاخه از حسابرسی، بخش نظارت مالی در شرکت است که فرایندهای مالی را در همه بخش ها به طور ریزبینانه بررسی می کند. حسابرسی داخلی را یک بخش بی طرف در شرکت می تواند با کمک اطلاعات به دست آمده از فرم ها و گزارشات مالی، راهکارهایی برای حل مشکلات یا بهبود وضعیت کلی سازمان ارائه دهد. عملکرد مطلوب حسابرسی داخلی مستلزم برخورداری از استقلال ساختاری، شایستگی حرفه ای و دسترسی نامحدود به اطلاعات است که در صورت تحقق، می تواند به عنوان ابزاری پیشگیرانه در کاهش ریسک های مالی، عملیاتی و انطباقی عمل نماید. شایان ذکر است که اثربخشی این واحد در گرو هماهنگی سازنده با کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد سازمان بوده و خروجی های آن می تواند مبنای تصمیم گیری های راهبردی قرار گیرد. مطالعات تجربی نشان می دهد شرکت هایی که از سیستم حسابرسی داخلی کارآمد برخوردارند، از شفافیت گزارشگری بالاتر و ریسک های سازمانی کمتری برخوردار بوده اند (بن غانم و اریف^۱، ۲۰۱۶).

۲-۴- تاثیر اثر بخشی کمیته حسابرسی بر افشای پایداری

گزارش حسابرس خروجی نهایی کل فرآیند حسابرسی است. به طور خلاصه صورت های مالی حسابرسی شده، مسئولیت های مدیریت و حسابرس، فرآیند حسابرسی را شرح می دهد و با نظر حسابرس پایان می یابد. با این حال، با وجود اهمیت آن، معمولاً بسیار مختصر و استاندارد است. بر این اساس، برخی از نویسندگان گزارش حسابرسی را به دلیل ماهیت بیش از حد استاندارد بودن آن و غیر اطلاعاتی بودن آن مورد انتقاد قرار می دهند (بدارد^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). برخی دیگر اظهار می دارند که در اکثر کشورها، نظرات حسابرسان عمدتاً با یکدیگر سازگار بوده و به اطلاعات خاص شرکت مربوط نمی شود (گوتیرز^۳ و همکاران، ۲۰۱۸). به طور مداوم، بسیاری از ذینفعان، اثربخشی گزارش حسابرس را به دلیل فقدان اطلاعات خاص شرکت در گزارش حسابرسی زیر سوال برده اند (بدارد و همکاران، ۲۰۱۹). ادبیات پژوهش نشان داده است اثر بخشی کمیته حسابرسی، شیوه های گزارش دهی پایداری شرکت ها را تقویت می نماید، به ویژه اگر حداقل شامل عضو غیر موظف بوده که اکثریت آن مدیران غیر اجرایی باشند. انتظار می رود شرکت هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن ها تخصص مالی دارند و نقش هایشان را با جدیت انجام می دهند، سبب پیشرفت هایی در گزارشگری پایداری شرکت ها گردند. همچنین، شرکت هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن ها طبق برنامه در جلسات شرکت می کنند، با توجه به اینکه در طول چنین جلساتی، احتمالاً موضوعات گزارشگری پایداری

¹ Bin-Ghanem & Ariff

² Be'dard et al

³ Gutierrez et al

شرکت ها مورد بحث قرار می گیرند، به احتمال زیاد رویه های بهتری جهت گزارشگری پایداری خواهند داشت. واورو^۱ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی و گزارشگری پایداری شرکت ها به طور قابل توجهی مرتبط هستند. در مطالعه دیگری، بن غانم و اریف^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که کارای کلی کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی با گزارشگری پایداری شرکت ها مرتبط است. کلتون و یانگ^۳ (۲۰۰۸) دریافتند که شرکت ها با کمیته حسابرسی فعال و با درصد بالاتری از اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی بیشتر درگیر گزارشگری مالی پایداری هستند. بر این اساس اولین فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می گردد:

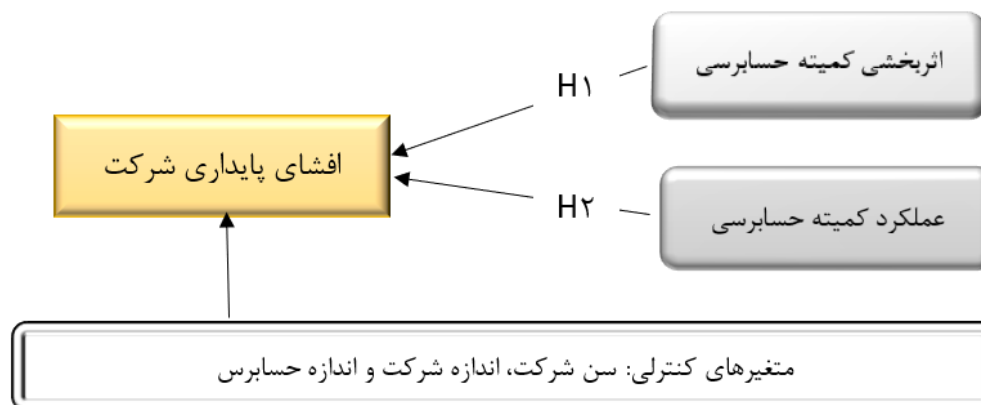
فرضیه اول: اثر بخشی کمیته حسابرسی بر افشای پایداری شرکت ها تاثیر دارد.

۲-۵- تاثیر عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری

عملکرد حسابرسی داخلی با نتایج دیگری مانند پاسخگویی، کیفیت گزارشگری مالی و به طور خاص، گزارشگری مالی پایداری مرتبط است. به عنوان مثال، بانانوکا^۴ و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با مسئولیت پذیری در بین شرکت های دولتی اوگاندا مرتبط است. اما در خصوص ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی خاص و گزارشگری مالی پایداری، مطالعات جامعی وجود ندارد. با این حال، عملکرد حسابرسی داخلی برای بهبود حاکمیت شرکتی مهم است. این بدان معنی است که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی و اینکه چگونه عملکرد حسابرسی داخلی می تواند حاکمیت شرکتی را از طریق ترویج تکنیک های گزارش دهی جدید مانند گزارشگری مالی پایداری بهبود بخشد، در ادبیات تاکید شده است (زیمون و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به مطالب ذکر شده فرضیه دوم پژوهش نیز به صورت زیر ارائه می شود:

فرضیه دوم: عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکت ها تاثیر دارد.

مدل مفهومی پژوهش بر اساس فرضیه های مطرح شده به شرح زیر می باشد:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش (منبع: تام وباز و همکاران، ۲۰۲۳)

¹ Waweru et al

² Bin-Ghanem & Ariff

³ Kelton & Yang

⁴ Bananuka

۳-پیشینه پژوهش

به طور معمول در بسیاری از پارادایم های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می پذیرد. تحقیقاتی نزدیک به موضوع این پژوهش در ایران و در سطح سایر کشورها انجام شده است که در این بخش به اختصار مروری بر تحقیقات مزبور خواهیم داشت:

آندرید^۱ و همکاران (۲۰۲۴) به بررسی گزارش پایداری و فشارهای نهادی در محیط کشور اسپانیا پرداختند. یافته‌ها نشان داد که دانشگاه‌های دولتی اسپانیا با اتخاذ استراتژی‌های رضایت، سازش، اجتناب و سرپیچی به فشارهای نهادی برای گزارش دهی پایدار پاسخ داده‌اند. تنوع پاسخ های استراتژیک اتخاذ شده توسط دانشگاه های دولتی اسپانیا نشان می دهد که این سازمان ها به طور کامل به فشارهای نهادی پایبند نبوده اند.

زیمون^۲ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی گزارش پایداری و شهرت شرکت: اثر تعدیل کننده رفتار فرصت طلبانه مدیرعامل پرداختند. نتایج نشان داد که گزارش پایداری بر شهرت شرکت تأثیر مثبت دارد. علاوه بر این، گزارش پایداری محیطی، گزارش پایداری اجتماعی، گزارش پایداری حاکمیتی و گزارش پایداری اخلاقی بر شهرت شرکت تأثیر مثبت می گذارند. قدرت مدیر عامل بر رابطه بین گزارش پایداری و شهرت شرکت تأثیر می گذارد. از آنجایی که مدیران تمایل به مشارکت در فعالیت های اجتماعی و اخلاقی دارند، سعی می کنند اشتباهات شرکت را پنهان کرده و شهرت آن را افزایش دهند. نتایج نشان داد که قدرت مدیر عامل بر رابطه بین پایداری حاکمیتی و شهرت شرکت تأثیری ندارد.

تام وباز^۴ و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی و شیوه های گزارش دهی پایداری پرداختند. هدف از این مطالعه بررسی ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی (IAF) و شیوه های گزارش دهی پایداری است. این تحقیق با استفاده از یک طرح مقطعی و همبستگی، پرسشنامه های قابل استفاده از ۴۸ شرکت خدمات مالی در اوگاندا دریافت شد. داده ها با استفاده از بسته آماری علوم اجتماعی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج یافته ها نشان می دهد که اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به طور مثبت و قابل توجهی با شیوه های گزارش دهی پایداری مرتبط هستند. اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با شاخص های اقتصادی و اجتماعی نسبت به شاخص های پایداری زیست محیطی مرتبط هستند.

جوماه^۵ و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی، ویژگی های خاص شرکت و گزارشگری مالی اینترنتی: شواهد مبتنی بر ادراک مدیریتی پرداختند. این پژوهش با پرسشنامه ای از ۴۰ شرکت خدمات مالی جمع آوری شده است. یافته ها تجزیه و تحلیل نشان می دهد که اثر بخشی و عملکرد کمیته حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی به افزایش گزارشگری مالی اینترنتی کمک می کنند. همچنین نتایج نشان می دهد که در میان ویژگی های خاص شرکت، تنها ساختار سرمایه به طور قابل توجهی به واریانس های مثبت در گزارشگری مالی اینترنتی کمک می کند. جلسات کمیته حسابرسی و اختیارات بر خلاف تخصص و استقلال کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی به تغییرات مثبت در گزارشگری مالی اینترنتی کمک می کند. از نظر ویژگی های عملکرد کمیته حسابرسی داخلی، نقش

1 DiMaggio & Powell

2 Andrades et al

3 Zimon et al

4 Tumwebaze et al

5 Juma et al

مدیریت ریسک و نقش انطباق نظارتی به طور قابل توجهی در مقایسه با نقش فرآیندهای حاکمیتی و ارزیابی نقش کنترل داخلی به تغییرات مثبت در گزارشگری مالی اینترنتی کمک می کند.

خلیلی و همکاران (۱۴۰۳) به تبیین مدلی برای تاثیر فرهنگ سازمانی و عوامل اقتضایی بر گزارشگری پایداری با رویکرد عملکرد اقتصادی (GRI ۲۰۱) پرداختند. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت روش توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که از طریق فرمول آماری حجم نمونه به تعداد ۵۳ نفر محاسبه شد. ضمناً روش جمع آوری اطلاعات شامل: (۱) روش کتابخانه ای (۲) روش میدانی (۳) بانک های اطلاعاتی است و ابزار گردآوری داده ها عبارتند از: چک لیست با مقیاس صفر و یک برای سنجش شاخص های گزارشگری پایداری و پرسشنامه بسته پاسخ در مقیاس لیکرت برای سنجش شاخص های فرهنگ سازمانی و عوامل اقتضایی. نتایج نشان می دهد که مؤلفه های فرهنگ سازمانی (توجه به جزئیات، توجه به ره آوردها و توجه به اعضای سازمان) و عوامل اقتضایی (افراد) مدل مناسب برای تاثیر گذاری و تبیین گزارشگری پایداری با رویکرد عملکرد اقتصادی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران هستند.

محمودی و همکاران (۱۴۰۲) به ارائه الگوی گزارشگری پایداری با رویکرد تئوری داده بنیاد در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. هدف از اجرای این پژوهش ارائه الگوی گزارشگری پایداری با رویکرد تئوری داده بنیاد در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران بود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر داده ها آمیخته اکتشافی و از نظر روش اجرا از نوع داده بنیاد است. جامعه آماری در بخش کیفی ۱۲ نفر از خبرگان به روش نمونه گیری گلوله برفی و در بخش کمی ۲۱۸۴ نفر از مدیران و کارشناسان بود که به روش نمونه گیری تصادفی ساده ۳۱۷ نفر انتخاب گردیدند. ابزار گردآوری داده ها در بخش کیفی مصاحبه نیمه ساختاریافته و در بخش کمی پرسشنامه بود. نتایج علی بخش کیفی شامل ۵ مولفه الزامات محیطی، مشوق های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی های فرهنگی، اجتماعی و سیاسی کشور و ویژگی های محیط بین الملل، نتایج زمینه ای بخش کیفی شامل ۴ مؤلفه ویژگی های محیط شرکت، ویژگی های اقتصادی کشور، مشوق های مالی و محیط حسابداری و مالی کشور، نتایج مداخله گر بخش کیفی شامل ۶ مولفه ویژگی های ساختاری شرکت، ویژگی های حاکمیت شرکتی، رقابت در صنعت، ویژگی های رفتاری مدیران و ویژگی های عملکردی، نتایج راهبردهای بخش کیفی شامل ۶ مؤلفه استقرار نظام کنترل داخلی، آموزش مقوله پایداری، مشخص کردن نهاد مسئول پایداری، تدوین اصول و استانداردهای پایداری، تقویت و استفاده از فناوری های نوین و تشکیل کمیته پایداری در شرکت ها و نتایج پیامدهای بخش کیفی شامل ۵ مؤلفه حفظ محیط زیست برای نسل های آتی، افزایش اعتماد اجتماعی، کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت گزارشگری مالی، ارتقاء کیفیت زندگی انسان ها و رشد بازار سرمایه بودند. در بخش کمی بالاترین رتبه مربوط به شرایط زمینه ای و کمترین شرایط مداخله گر بود.

شفیعی و سالاری (۱۴۰۱) به ارائه مدلی برای ویژگی های شرکت و اثربخشی کمیته حسابرسی پرداختند. این پژوهش به بررسی رابطه بین ویژگی های شرکت و اثربخشی کمیته حسابرسی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری می پردازد. بدین منظور، نمونه ای متشکل از ۱۶۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ انتخاب گردید. اثربخشی کمیته حسابرسی (متغیر پنهان) توسط متغیرهای مشاهده پذیر تخصص مالی، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی و ویژگی های شرکت (متغیر پنهان) نیز بر اساس متغیرهای مشاهده پذیر (اندازه شرکت، اهرم مالی،

ترکیب هیئت مدیره، سهامداران نهادی، سودآوری، نقدینگی، رشد شرکت) اندازه گیری شد. پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاکی از آن است که ویژگی های شرکت، اثربخشی کمیته حسابرسی را افزایش می دهد.

خواجهی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این راستا، نقش ساختار هیأت مدیره بر رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی مورد مطالعه قرار گرفته است. به همین منظور، از معیارهای استقلال هیأت مدیره، اندازه هیأت مدیره و دوگانگی مدیرعامل و رئیس هیأت مدیره جهت اندازه گیری ساختار هیأت مدیره استفاده گردید. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و نمونه شامل ۱۴۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از تحلیل آماری رگرسیون خطی چند متغیره برای آزمون فرضیه های پژوهش استفاده گردید. نتایج حاصل از پژوهش نشان دهنده آن است که بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، از میان متغیرهای ساختار هیأت مدیره، تنها متغیر اندازه هیأت مدیره دارای نقش تعدیل کننده بر رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت اقلام تعهدی است. مطالعات پیشین در حوزه گزارشگری پایداری عمدتاً بر سه محور اصلی متمرکز بوده اند: الف) بررسی تأثیر فشارهای نهادی بر گزارشگری پایداری، ب) تحلیل رابطه بین ویژگی های حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی، و ج) مطالعه تأثیر عوامل سازمانی بر افشای پایداری. با وجود ارزشمندی این پژوهش ها، سه محدودیت اساسی در ادبیات موجود مشاهده می شود که تحقیق حاضر به طور نظام مند به آنها می پردازد. نخست آنکه مطالعات قبلی عمدتاً به بررسی جداگانه تأثیر کمیته حسابرسی یا حسابرسی داخلی پرداخته اند، در حالی که این تحقیق برای نخستین بار اثر ترکیبی این دو مکانیزم نظارتی کلیدی را بر کیفیت افشای پایداری مورد تحلیل قرار می دهد. دوم آنکه پژوهش های پیشین بیشتر در بستر کشورهای توسعه یافته انجام شده اند، حال آنکه این مطالعه با تمرکز بر محیط نهادی خاص ایران، یافته هایی منحصر به فرد ارائه می نماید. سوم آنکه برخلاف تحقیقات مقطعی موجود، این پژوهش با به کارگیری داده های طولی و روش شناسی پیشرفته تر، امکان شناسایی روابط پایداری و قابل اطمینان تری را فراهم می آورد. این تمایزات روش شناختی و مفهومی، ارزش افزوده قابل توجهی به ادبیات حسابداری و حاکمیت شرکتی می افزاید.

۴- روش شناسی پژوهش

از آنجایی که نتایج حاصل از پژوهش می تواند در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد؛ پژوهش حاضر از نوع پژوهش های کاربردی است. از بعد فرایند نوع پژوهش چون از داده های کمی استفاده شده است از نوع کمی است؛ و از لحاظ آماری از نوع همبستگی است زیرا برای آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره استفاده می شود. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۲ است. در این پژوهش برای انتخاب حجم نمونه از روش غربالگری استفاده شده است. برای انتخاب شرکت ها هشت محدودیت در نظر گرفته شده است. تاریخ پذیرش آن ها در بورس اوراق بهادار تهران قبل از سال ۱۳۹۸ باشد. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی آن ها ۲۹ اسفند باشد. سهام آن ها بیش از ۶ ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند. جزء شرکت های سرمایه گذاری (هلدینگ) و واسطه گری مالی (لیزینگ و بانک) و بیمه نباشند. در طی سال های مورد بررسی سال مالی خود را تغییر نداده باشند. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب

شده در این پژوهش در دسترس باشد. در طی سال های مورد بررسی تغییر فعالیت نداده باشند. پس از در نظر گرفتن شرایط فوق در نهایت ۱۲۰ شرکت واجد شرایط به عنوان نمونه انتخاب گردیدند.

۵- مدل های رگرسیونی و نحوه سنجش متغیر های پژوهش

مدل تحقیق بر اساس تحقیق تام و باز^۱ و همکاران (۲۰۲۳) به شرح زیر می باشد:

الگوی ۱ (آزمون فرضیه اول):

$$SRP_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACE_{it} + \beta_2 AGE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 AUD_{it} + \epsilon$$

الگوی ۲ (آزمون فرضیه دوم):

$$SRP_{it} = \beta_0 + \beta_1 IAF_{it} + \beta_2 AGE_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 AUD_{it} + \epsilon$$

که در آن ها داریم:

SRP: افشای پایداری

ACE: اثربخشی کمیته حسابرسی

IAF: عملکرد حسابرسی داخلی

AGE: سن شرکت

SIZE: اندازه شرکت

AUD: اندازه حسابرس

متغیر وابسته: افشای پایداری

افشای پایداری (ESG) به عنوان متغیر وابسته این پژوهش در نظر گرفته شده است. که برای محاسبه آن از الگوی فخاری و همکاران (۱۳۹۶) که منطبق با محیط گزارشگری مالی ایران می باشد، استفاده شده است. الگوی مذکور به شرح زیر است:

$$ESG = 0.337E + 0.338S + 0.275G$$

که در آن:

ESG: امتیاز عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی؛ E: نمره بُعد زیست محیطی، S: نمره بُعد اجتماعی و G:

نمره بُعد حاکمیتی است که چک لیست شاخص های مربوط به هریک از ابعاد فوق در جدول زیر ارائه شده است:

¹ Tumwebaze et al

جدول ۱. شاخص های ابعاد زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی

شاخصهای بعد زیست محیطی	شاخصهای بعد اجتماعی	شاخصهای بعد حاکمیتی
۱. آلاینده‌گی و آلودگی	۱. سلامت و امنیت و بهره‌وری	۱. رعایت حقوق سهامداران
ضایعات	۲. حقوق نیروی کار	۲. کمیته‌ها
۲. انرژی، بهره‌وری، آب	۳. ادراک اجتماعی ذینفعان	۳. مدیریت ریسک
۳. تنوع زیستی	۴. سلامت تولید	۴. جبران عملکرد
۴. تغییر آب و هوا	۵. عدم تبعیض و شمول اجتماعی	۵. اخلاق و اصول رفتاری
۵. ارزیابی ریسک محیطی	۶. مسائل اجتماعی مشتریان و زنجیره	۶. شفاف سازی راهبری
۶. مسائل خدمات و زنجیره تأمین	۷. رعایت اصول حقوق بشر	۷. انطباق با قوانین
تأمین	۸. توسعه اجتماعی و بشر دوستی	۸. ترکیب هیئت مدیره
۷. آموزش محیطی	۹. سرمایه گذاری مسئولیت اجتماعی	۹. مدیریت ریسک سرمایه گذاری
۸. سیستم مدیریت محیطی	۱۰. حفظ نام تجاری و رفتار ضد رقابتی	
۹. شفاف سازی محیطی	۱۱. یادگیری و آموزش اجتماعی	
	۱۲. شفاف سازی اجتماعی	

منبع: فخاری و همکاران (۱۳۹۶)

بدین ترتیب، بر اساس چک لیست مذکور، یادداشت‌های توضیحی و گزارش فعالیت هیئت مدیره شرکت‌های نمونه مورد تحلیل محتوا قرار گرفته و در صورت وجود هر شاخص برای آن امتیاز ۱ و در غیر این صورت امتیاز صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیر مستقل ۱: اثربخشی کمیته حسابرسی

به پیروی از تحقیق تام و باز (۲۰۲۳) برای محاسبه اثربخشی کمیته حسابرسی از سه معیار زیر استفاده شده است:

ACE_1 - درصد اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی: تعداد اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی تقسیم بر کل اعضای کمیته حسابرسی.

ACE_2 - تعداد جلسات کمیته حسابرسی: از لگاریتم طبیعی تعداد جلسات کمیته حسابرسی تشکیل می‌گردد.

ACE_3 - میزان سابقه فعالیت: لگاریتم میزان سابقه فعالیت واحد حسابرسی داخلی شرکت حسب سال که از تفاوت سال جاری و سال تاسیس واحد حسابرسی داخلی به دست می‌آید.

متغیر مستقل ۲: عملکرد حسابرسی داخلی

به پیروی از تحقیق تام و باز (۲۰۲۳) برای محاسبه عملکرد حسابرسی داخلی از سه معیار زیر استفاده شده است:

IAF_1 - تخصص مدیر حسابرسی داخلی: در صورتی که تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی در حوزه حسابرسی، - حسابداری و مالی باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر (لاریجانی و خدایی، ۱۴۰۰).

IAF2-تخصص اعضای کمیته حسابرسی: از تعداد افراد دارای مدرک حسابداری و حسابرسی و مدیریت مالی تشکیل می شود. در صورتی که تحصیلات اعضای کمیته حسابرسی در حوزه حسابرسی، حسابداری و مالی باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر

IAF3-تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی: لگاریتم طبیعی کل اعضای واحد حسابرسی داخلی.

متغیرهای کنترلی

به پیروی از مطالعات انجام شده در این زمینه و ادبیات موجود متغیرهای اندازه شرکت، سن شرکت و اندازه حسابرس به عنوان برخی عوامل کنترلی موثر بر افشای پایداری شرکت در نظر گرفته شده اند که در ادامه نحوه محاسبه این متغیرها ذکر گردیده است:

اندازه شرکت: بر اساس لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت محاسبه می گردد.

سن شرکت: بر اساس تعداد سالهای پذیرش در بورس محاسبه می گردد.

اندازه حسابرس: یک متغیر ساختگی با کد ۱ در صورتی که حسابرس شرکت در سال جاری سازمان حسابرسی باشد و در غیر این صورت کد ۰ تعلق می گیرد.

۶- یافته های پژوهش

در اولین گام جهت تجزیه و تحلیل داده ها، محقق باید توصیف دقیقی از متغیرهای پژوهش داشته باشد. توصیف داده ها قبل از برآورد مدل، اطلاعات مهم و ارزشمندی در اختیار او قرار می دهد. آگاهی از شاخص های مرکزی، پراکندگی و توزیعی متغیرها، منجر می شود تا محقق در ادامه پژوهش خود با آگاهی بیشتری به تحلیل متغیرها بپردازد. در جدول (۲) توصیف آماری متغیرها به همراه میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه، کمینه، چولگی، کشیدگی قابل مشاهده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
گزارشگری پایداری	۰,۱۲۲	۰,۱۲۰	۰,۱۹۰	۰,۰۷۰	۰,۰۲۱	۰,۰۴۱	۲,۷۳۳
درصد اعضای غیر موظف	۰,۵۹۴	۰,۶۰۰	۰,۸۰۰	۰,۳۳۰	۰,۱۶۵	۰,۰۵۷	۱,۴۸۱
تعداد جلسات کمیته	۲,۰۹۲	۲,۰۸۰	۲,۳۰۰	۱,۹۵۰	۰,۰۹۷	-۰,۲۴۳	۱,۷۵۰
میزان سابقه فعالیت	۱,۱۲۱	۱,۱۵۰	۱,۲۶۰	۰,۳۰۰	۰,۱۳۵	-۱,۶۲۵	۳,۰۳۳
تخصص مدیر حسابرسی	۰,۹۰۸	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۸۹	-۲,۸۳۰	۴,۰۱۰

شاخص متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۰,۴۸۷	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۵۰۰	۰,۰۵۳	۱,۰۰۳
تعداد اعضای واحد حسابرسی	۱,۶۱۰	۱,۶۱۰	۱,۷۹۰	۱,۶۱۰	۰,۰۰۷	۲,۴۳۱	۵,۰۰۲
سن شرکت	۳,۰۷۵	۳,۰۵۰	۳,۹۹۰	۱,۹۵۰	۰,۳۷۰	۰,۱۹۰	۳,۳۳۸
اندازه شرکت	۱۵,۷۹۴	۱۵,۵۹۵	۲۰,۶۲۰	۱۱,۴۱۰	۱,۵۶۲	۰,۵۸۷	۳,۵۶۷
اندازه حسابرس	۰,۵۴۵	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۹۸	-۰,۱۸۱	۱,۰۳۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول (۲)؛ نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش حاکی از آن است که میانگین نمره گزارشگری پایداری شرکت‌های نمونه برابر با ۰,۱۲۲ (با انحراف معیار ۰,۰۲۱) بوده که نشان‌دهنده سطح نسبتاً پایین افشای پایداری در شرکت‌های مورد مطالعه است. بررسی متغیرهای حاکمیت شرکتی نشان می‌دهد که به‌طور میانگین ۵۹,۴ درصد از اعضای هیئت مدیره غیرموظف بوده‌اند و کمیته‌های حسابرسی به‌طور متوسط ۲,۰۹۲ جلسه در سال برگزار نموده‌اند. از نظر ویژگی‌های تخصصی، ۶۵,۷ درصد از مدیران حسابرسی داخلی و ۷۱ درصد از اعضای کمیته‌های حسابرسی دارای تخصص مالی بوده‌اند. همچنین، ۵۵,۸ درصد از شرکت‌ها از خدمات مؤسسات حسابرسی بزرگ استفاده نموده‌اند. شاخص‌های چولگی و کشیدگی حاکی از آن است که توزیع اکثر متغیرها نرمال بوده، به‌جز متغیر تخصص مدیر حسابرسی که چولگی منفی قابل توجهی (۲,۸۳۰-) نشان می‌دهد. اندازه شرکت‌ها با میانگین لگاریتم دارایی ۱۵,۷۹۴ و انحراف معیار ۱,۵۶۲، بیانگر تنوع نسبتاً زیاد در اندازه شرکت‌های نمونه است.

همچنین در خصوص متغیرهایی که به صورت باینری (دارای دو مقدار ۰ و ۱) بوده مقادیر فراوانی و فراوانی نسبی آن در جدول ۳ گزارش شده است:

جدول ۳- فراوانی متغیرهای باینری

متغیر	مقدار	فراوانی	درصد فراوانی
تخصص مدیر حسابرسی	۱	۳۹۴	٪۶۵,۷
	۰	۲۰۶	٪۳۴,۳
جمع		۶۰۰	٪۱۰۰,۰

متغیر	مقدار	فراوانی	درصد فراوانی
تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۱	۴۲۶	٪۷۱،۰
	۰	۱۷۴	٪۲۹،۰
جمع		۶۰۰	٪۱۰۰،۰
اندازه حسابرس	۱	۳۳۵	٪۵۵،۸
	۰	۲۶۵	٪۴۴،۲
جمع		۶۰۰	٪۱۰۰،۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس نتایج جدول (۳) مدیران حسابرسی تعداد ۳۹۴ سال-شرکت (۶۵،۷ درصد از سال-شرکت های نمونه) در سال های مورد بررسی دارای تخصص حسابرسی بوده اند. نتایج نشان داد اعضای کمیته حسابرسی ۴۲۶ سال-شرکت (۷۱ درصد از سال-شرکت های نمونه) در سال های مورد بررسی دارای تخصص حسابرسی بوده اند. همچنین نتایج نشان داد حسابرس ۳۳۵ سال-شرکت (۵۵،۸ درصد از سال-شرکت های نمونه) در سال های مورد بررسی سازمان حسابرسی بوده است.

داده های این پژوهش به صورت داده های ترکیبی میباشند در داده های ترکیبی ابتدا از آزمون لیمر استفاده میشود تا تلفیقی یا تابلویی بودن داده ها مشخص گردد و در صورت استفاده از روش داده های تابلویی به منظور این که مشخص گردد کدام روش اثرات ثابت یا اثرات تصادفی برای برآورد مدل مناسب تر است از آزمون هاسمن استفاده میشود. همچنین برای تشخیص ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در مدل به ترتیب از آزمون نسبت درست نمایی (LR) و وولدریج استفاده گردید که نتایج حاصل از این آزمونها در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون های مورد استفاده برای مدل های پژوهش

نوع آزمون	مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه آزمون
آزمون F لیمر	اول	۲/۶۵۵	۰/۰۰۰	روش تابلویی
	دوم	۱/۱۶۴	۰/۱۳۶	روش تلفیقی
آزمون هاسمن	اول	۴/۲۲۶	۰/۰۷۸	روش اثرات تصادفی
آزمون نسبت درست نمایی	اول	۳۴۲/۵۰۷	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس
	دوم	۲۱۱/۲۷۹	۰/۰۰۰	
آزمون وولدریج	اول	۱/۳۶۵	۰/۱۴۲	عدم وجود خود همبستگی
	دوم	۱/۷۱۱	۰/۰۹۸	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول شماره (۳) آزمون F لیمر و سطح معناداری آن کمتر از ۰۰۰۵ بوده لذا فرضیه صفر آزمون رد شده و بیانگر آن است که باید از روش داده های تابلویی استفاده شود. همچنین با توجه به نتایج آزمون هاسمن و سطح معناداری آن (بزرگتر از ۰۰۰۵)، لازم است که مدل با استفاده از روش اثرات تصادفی برآورد گردد. نتایج آزمون نسبت درست نمایی و سطح معناداری آن (کمتر از ۰۰۰۵) نشان می دهد که مدل دارای مشکل ناهمسانی واریانس است. به منظور رفع این مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) برای برآورد مدل استفاده می شود. همچنین، سطح معناداری آزمون وولدریج حاکی از عدم وجود خود همبستگی سریالی در مدل ها است.

جدول ۵- نتایج آزمون بررسی همخطی بین متغیرها

مدل	متغیر	VIF
مدل اول	گزارشگری پایداری	۳,۱۴۰
	درصد اعضای غیر موظف	۳,۱۲۴
	تعداد جلسات کمیته	۱,۷۸۶
	میزان سابقه فعالیت	۱,۷۷۸
	سن شرکت	۱,۰۱۶
	اندازه شرکت	۱,۰۱۸
	اندازه حسابرس	۳,۱۴۰
مدل دوم	گزارشگری پایداری	۱,۰۲۰
	تخصص مدیر حسابرسی	۱,۰۴۹
	تخصص اعضای کمیته حسابرسی	۱,۰۱۸
	تعداد اعضای واحد حسابرسی	۱,۰۱۵
	سن شرکت	۱,۰۴۷
	اندازه شرکت	۱,۰۱۹
	اندازه حسابرس	۱,۰۲۰

منبع: یافته های پژوهشگر

به منظور اطمینان از عدم وجود مشکل هم خطی بین متغیرهای توضیحی آزمون هم خطی با استفاده از عامل تورم واریانس (VIE) مورد بررسی قرار گرفت (جدول ۵) که با توجه آنکه مقادیر این آماره برای متغیرهای توضیحی کمتر از ۱۰ است لذا هم خطی بین آن ها وجود ندارد.

جدول ۶- نتایج برآورد مدل اول با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته

متغیر	نماد	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
درصد اعضای غیر موظف کمیته	ACE1	۰,۱۰۲	۰,۰۲۰	۵,۱۹۰	۰,۰۰۳
تعداد جلسات کمیته	ACE2	۰,۲۱۱	۰,۰۲۶	۸,۱۱۴	۰,۰۰۰
میزان سابقه فعالیت	ACE3	۰,۱۴۲	۰,۰۶۹	۲,۰۶۶	۰,۰۱۴
سن شرکت	AGE	۰,۲۰۲	۰,۰۷۳	۲,۷۵۲	۰,۰۰۳
اندازه شرکت	SIZE	۰,۰۰۱-	۰,۰۰۱	۱,۱۳۷-	۰,۲۵۶
اندازه حسابرس	AUD	۰,۲۲۰	۰,۰۴۲	۵,۲۵۸	۰,۰۰۰
آماره دوربین واتسن	Durbin-Watson stat	۲/۰۰۱			
ضریب تعیین	R-squared	۰/۵۳۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	Adjusted R-squared	۰/۵۱۰			
آماره F فیشر (سطح معنی داری)	۶/۰۳۸ (۰,۰۰۰)				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یکی از فرضیه‌هایی که در رگرسیون مدنظر قرار می‌گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی توسط مدل رگرسیون) از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به منظور استقلال خطاها از یکدیگر از آماره دوربین-واتسون استفاده می‌شود که چنانچه مقدار آن در بازه ۲/۵ تا ۱/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود و در غیر این صورت همبستگی بین خطاها وجود دارد. با توجه به مقادیر بدست آمده در جدول بالا، چون میزان دوربین واتسون ۲,۰۰۱ می‌باشد، در نتیجه عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، ۵۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل، توسط متغیرهای توضیحی مدل تبیین می‌شود. همچنین مقدار آماره F مدل رگرسیونی برابر با ۶/۰۳۸ در سطح معناداری صفر می‌باشد که نشان می‌دهد معناداری کل مدل برازش شده تایید می‌گردد.

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۶) و سطح معنی داری محاسبه شده می‌توان بیان داشت:

سطح معنی داری متغیر درصد اعضای غیر موظف کمیته کوچکتر از سطح خطاست ($\text{prob} < ۰/۰۵$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است درصد اعضای غیر موظف کمیته بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۱۰ گردید می‌توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در اعضای غیر موظف کمیته ؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۱۰ واحد افزایش می‌یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می‌باشد، لذا افزایش (کاهش) اعضای غیر موظف کمیته سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌گردد.

سطح معنی داری متغیر تعداد جلسات کمیته کوچکتر از سطح خطاست ($prob < 0/05$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است تعداد جلسات کمیته بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۲۱ گردید می توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در اعضای غیر موظف کمیته ؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۲۱ واحد افزایش می یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می باشد، لذا افزایش (کاهش) تعداد جلسات کمیته سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد.

سطح معنی داری متغیر میزان سابقه فعالیت کوچکتر از سطح خطاست ($prob < 0/05$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است میزان سابقه فعالیت بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۱۴ گردید می توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در میزان سابقه فعالیت؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۱۴ واحد افزایش می یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می باشد، لذا افزایش (کاهش) میزان سابقه فعالیت سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد.

جدول ۷- نتایج برآورد مدل دوم تحقیق با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته

متغیر	نماد	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
تخصص مدیر حسابرسی	IAF ۱	۰,۱۲۱	۰,۰۴۳	۲,۷۹۴	۰,۰۰۱
تخصص اعضای کمیته حسابرسی	IAF ۲	۰,۱۵۱	۰,۰۷۲	۲,۱۰۷	۰,۰۰۳
تعداد اعضای واحد حسابرسی	IAF ۳	۰,۱۷۰	۰,۰۳۳	۵,۱۴۶	۰,۰۰۱
سن شرکت	AGE	۰,۲۱۰	۰,۰۷۴	۲,۸۴۱	۰,۰۰۳
اندازه شرکت	SIZE	-۰,۰۰۱	۰,۰۰۱	-۰,۸۴۱	۰,۲۵۶
اندازه حسابرس	AUD	۰,۲۲۱	۰,۰۴۱	۵,۴۰۵	۰,۰۰۱
آماره دوربین واتسن	Durbin-Watson stat	۱/۹۲۶			
ضریب تعیین	R-squared	۰/۵۱۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	Adjusted R-squared	۰/۵۰۵			
آماره F فیشر (سطح معنی داری)		(۰,۰۰۰) ۹/۵۴۲			

منبع: یافته های پژوهشگر

میزان دوربین واتسون ۱/۹۲۶ می باشد، در نتیجه عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می شود. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده می توان ادعا نمود، ۵۰ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل، توسط متغیرهای

توضیحی مدل تبیین می شود. همچنین مقدار آماره F مدل رگرسیونی برابر با ۹/۵۴۲ در سطح معناداری صفر می باشد که نشان می دهد معناداری کل مدل پرازش شده تایید می گردد.

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۷) و سطح معنی داری محاسبه شده می توان بیان داشت:

سطح معنی داری متغیر تخصص مدیر حسابرسی کوچکتر از سطح خطاست ($\text{prob} < 0/05$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است تخصص مدیر حسابرسی بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۱۲ گردید می توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در تخصص مدیر حسابرسی؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۱۲ واحد افزایش می یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می باشد، لذا افزایش (کاهش) تخصص مدیر حسابرسی سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد.

سطح معنی داری متغیر تخصص اعضای کمیته حسابرسی کوچکتر از سطح خطاست ($\text{prob} < 0/05$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۱۵ گردید می توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در تخصص اعضای کمیته حسابرسی؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۱۵ واحد افزایش می یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می باشد، لذا افزایش (کاهش) تخصص اعضای کمیته حسابرسی سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد.

سطح معنی داری متغیر تعداد اعضای واحد حسابرسی کوچکتر از سطح خطاست ($\text{prob} < 0/05$)، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد ضریب و آماره t مربوط به این متغیر نشان دهنده این است تعداد اعضای واحد حسابرسی بر گزارش دهی پایداری شرکت ها تاثیر دارد. در خصوص ضریب که برابر ۰,۱۷ گردید می توان بیان داشت به ازای هر واحد افزایش در تعداد اعضای واحد حسابرسی؛ گزارش دهی پایداری شرکت ها ۰,۱۷ واحد افزایش می یابد. از نظر علایم پارامترهای برآوردی، علامت متغیر مثبت می باشد، لذا افزایش (کاهش) تعداد اعضای واحد حسابرسی سبب افزایش (کاهش) گزارش دهی پایداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می گردد.

۷- بحث و نتیجه گیری

بسیاری از محققان تأثیر افشای پایداری شرکت ها را بر عملکرد شرکت، ارزش شرکت، ریسک شرکت، هزینه سرمایه، ارزش بازار و ریسک مالی بررسی کرده اند (اویکونومو^۱ و همکاران، ۲۰۱۲؛ مارسات و ویلیامز^۲، ۲۰۱۳). گزارشگری پایداری شرکت ها نقش مهمی در کاهش تضاد منافع بین ذینفعان و مدیران دارد. بر این اساس، سرمایه گذاران هنگام تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری، گزارش های پایداری شرکت ها را مهم و مکمل گزارش های مالی اصلی می دانند. برای این منظور، در پژوهش حاضر تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. برای دستیابی به این هدف، نمونه ای متشکل از ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد. نتایج آزمون اولین فرضیه

¹ Oikonomou et al

² Marsat & Williams

پژوهش حاکی از آن است که اثربخشی کمیته حسابرسی بر افشای پایداری شرکتها تاثیر مثبت و معناداری دارد در تبیین نتایج این فرضیه می توان بیان داشت :

اثربخشی حسابرسی، افشای پایداری شرکتها شرکت ها را تقویت می نماید، به ویژه اگر حداقل شامل عضو غیر موظف بوده که اکثریت آن مدیران غیر اجرایی باشند. انتظار می رود شرکت هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن ها تخصص مالی دارند و نقش هایشان را با جدیت انجام می دهند، سبب پیشرفت هایی در گزارشگری پایداری شرکت ها گردند. همچنین، شرکت هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن ها طبق برنامه در جلسات شرکت می کنند، با توجه به اینکه در طول چنین جلساتی، احتمالاً موضوعات گزارشگری پایداری شرکت ها مورد بحث قرار می گیرد، به احتمال زیاد رویه های بهتری جهت گزارشگری پایداری خواهند داشت. واورو^۱ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی و گزارشگری پایداری شرکت ها به طور قابل توجهی مرتبط هستند. در مطالعه دیگری، بن غانم و اریف^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که کارای کلی کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی با گزارشگری پایداری شرکت ها مرتبط است. کلتون و یانگ^۳ (۲۰۰۸) دریافتند که شرکت ها با کمیته حسابرسی فعال و با درصد بالاتری از اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی بیشتر درگیر گزارشگری مالی پایداری هستند. نتیجه حاصل از فرضیه تحقیق با مطالعات جوما^۴ و همکاران (۲۰۲۲) و تام و باز^۵ و همکاران (۲۰۲۱) همسو و سازگار می باشد.

نتایج دومین فرضیه پژوهش نشان داد عملکرد حسابرسی داخلی بر افشای پایداری شرکتها تاثیر مثبت و معناداری دارد. در تبیین نتایج این فرضیه می توان بیان داشت عملکرد حسابرسی داخلی با نتایج دیگری مانند پاسخگویی، کیفیت گزارشگری مالی و به طور خاص، گزارشگری مالی پایداری مرتبط است. به عنوان مثال، بانانوکا^۶ و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با مسئولیت پذیری در بین شرکت های دولتی اوگاندا مرتبط است. اما در خصوص ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی خاص و گزارشگری مالی پایداری، مطالعات جامعی وجود ندارد. با این حال، عملکرد حسابرسی داخلی برای بهبود حاکمیت شرکتی مهم است. این بدان معنی است که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی و اینکه چگونه عملکرد حسابرسی داخلی می تواند حاکمیت شرکتی را از طریق ترویج تکنیک های گزارش دهی جدید مانند گزارشگری مالی پایداری بهبود بخشد، در ادبیات تاکید شده است. نتیجه حاصل از فرضیه تحقیق با مطالعات جوما^۷ و همکاران (۲۰۲۲) و تام و باز^۸ و همکاران (۲۰۲۱) همسو و سازگار می باشد.

بر اساس نتایج کسب شده از آنجا که اکثریت شرکت های پذیرفته شده در بورس از نظارت مداوم توسط یک هیئت مستقل همانند کمیته حسابرسی برخوردار نمی باشند و با توجه به منافع به دست آمده از این نظارت مستقل پیشنهاد می شود که شرکت های پذیرفته شده در بورس نسبت به انجام این موضوع اقدام نمایند و همچنین از آنجایی که کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس به نوعی وابسته به شرکت و مدیریت آن می باشند

¹ Waweru et al

² Bin-Ghanem & Ariff

³ Kelton & Yang

⁴ Juma et al

⁵ Tumwebaze et al

⁶ Bananuka et al

⁷ Juma et al

⁸ Tumwebaze et al

لذا پیشنهاد می‌شود که جهت ارتقاء سطح استقلال حرفه ای با کمیته حسابرسی رابطه و تعامل مناسب و مداوم ایجاد نمایند. همچنین با توجه به اینکه نتایج فعالیت ها و گزارشات حسابرسان داخلی باید به اعضای هیئت مدیره و یا کمیته حسابرسی گزارش شود پیشنهاد می گردد تا تعداد ملاقات های اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی در سال بیشتر شود و ملاقات ها به صورت خصوصی و بدون حضور اعضای مدیریت شرکت انجام شود تا باعث ارتقاء سطح استقلال حسابرسان داخلی گردد و از این طریق تاثیر مثبتی بر گزارشگری اینترنتی بگذارد. به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود سعی شود اعضای کمیته حسابرسی عمدتاً از افرادی انتخاب شود که دارای مهارت مالی و تخصص حسابداری هستند استفاده این افراد در کمیته حسابرسی منجر به بالا رفتن اثربخشی و اثربخشی کمیته از طریق درک بهتر صورتهای مالی و روند تهیه آن خواهد شد. از آنجایی که بررسی های کمیته حسابرسی از نتایج گزارش ها و نقاط قوت و ضعف سیستم کنترل داخلی و فعالیت حسابرسان داخلی تاثیر می گذارد پیشنهاد می گردد که اعضای کمیته حسابرسی بیشتر به بررسی برنامه ها و طرح های بودجه بندی حسابرسی داخلی، نتایج گزارشگری کنترل داخلی و پیشنهادات و نتایج واحد حسابرسی داخلی همچنین نظارت بر اجرای آن و ارسال از نسخه ای از گزارش دریافتی از واحد مورد نظر پردازند. به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود از طریق بکارگیری نیروهای متخصص به تحلیل ریسک های عملیاتی شرکت و مدیریت بهینه ریسک در شرکت پردازند. همچنین به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود شرایط و فرهنگ حاکم بر سازمان را در جهت رعایت و عمل به قوانین و مقررات برای کلیه رده های سازمانی ترویج داده و در این راستا با پایبندی به قوانین و مقررات، رعایت کلیه قوانین و مقررات داخلی را در سرلوحه کار خود قرار دهند.

بر اساس یافته های این تحقیق می توانیم پیشنهادات زیر را برای پژوهشگران آتی داشته باشیم:

- بررسی تاثیر حرفه ای شدن کار حسابرسی داخلی بر گزارشگری اینترنتی.
- بررسی تاثیر ساختار حقوقی شرکت بر گزارشگری پایداری.

منابع و مآخذ

خلیلی، محمد، ذبیحی، علی، فغانی ماکرانی، خسرو (۱۴۰۳). تبیین مدلی برای تاثیر فرهنگ سازمانی و عوامل اقتضایی بر گزارشگری پایداری با رویکرد عملکرد اقتصادی (GRI ۲۰۱۹) دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۳ (۵۰). ۳۱۹-۳۳۸

شفیعی ح.، سالاری م. (۱۴۰۱). تبیین ارائه مدلی برای ویژگی های شرکت و اثربخشی کمیته حسابرسی. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۶ (۸۵)، ۱۶۴-۱۸۴

فخری، علی، حاجیها، زهره (۱۳۹۸). تاثیر اخلاق حرفه ای حسابرسان بر بهبود اثربخشی و ارتقای عملیات حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان عضو جامعه حسابرسان رسمی ایران). پژوهش و مطالعات علوم اسلامی ۱۱ (۶). ۲۵-۳۷.

محمودی، رضا، طالب نیا، قدرت اله، وکیلی فرد، حمیدرضا، احمدی، فائق، مرادی شهدادی، خسرو. (۱۴۰۲). ارائه ی الگوی گزارشگری پایداری با رویکرد تئوری داده بنیاد در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. اقتصاد مالی، ۱۷ (۶۴)، ۲۰۷-۲۲۲.

Ahmed, A. H., Burton, M. B., & Dunne, T. M. (2017). The determinants of corporate internet reporting in Egypt: An exploratory analysis. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1), 35-60. <https://doi.org/10.1108/JAEE-05-2015-0037>

- Aly, D., Simon, J., & Hussainey, K. (2010). Determinants of corporate internet reporting: Evidence from Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 182-202. <https://doi.org/10.1108/02686901011008981>
- Bananuka, J., Nkundabanyanga, S. K., Nalukenge, I., & Kaawaase, T. (2018). Internal audit function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138-157. <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2016-0093>
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. J. (2019). Does recent academic research support changes to audit reporting standards? *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275. <https://doi.org/10.2308/acch-51947>
- Bin-Ghanem, H., & Ariff, A. M. (2016). The effect of board of directors and audit committee effectiveness on internet financial reporting: Evidence from Gulf Cooperation Council countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(4), 429-448. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2015-0013>
- Dolinsek, T., & Lutar-Skerbinjek, A. (2018). Voluntary disclosure of financial information on the internet by large companies in Slovenia. *Kybernetes*, 47(3), 458-473. <https://doi.org/10.1108/K-01-2017-0025>
- Gallhofer, S., & Haslam, J. (2006). The accounting-globalisation interrelation: An overview with some reflections on the neglected dimension of emancipatory potentiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(3), 903-934. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2004.11.008>
- Juma, B., & Nkundabanyanga, S. K. (2022). Audit committee effectiveness, internal audit function, firm-specific attributes and internet financial reporting: A managerial perception-based evidence. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Advance online publication. <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2021-0198>
- Kelton, A. S., & Yang, Y. (2008). The impact of corporate governance on internet financial reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(1), 62-87. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.11.001>
- Liu, M. (2013). A study on the corporate governance and the disclosure of environmental information of the listed companies in Guangdong Province. *Journal of Jinan (Philosophy and Social Sciences Edition)*, 35(9), 50-57+161-162.
- Luo, W., Guo, X., Zhong, S., & Wang, J. (2019). Environmental information disclosure quality, media attention and debt financing costs: Evidence from Chinese heavy polluting listed companies. *Journal of Cleaner Production*, 231, 268-277. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.05.237>
- Margolis, J. D., Elfenbein, H. A., & Walsh, J. P. (2009). Does it pay to be good...and does it matter? A meta-analysis of the relationship between corporate social and financial performance. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1866371>
- Mokhtar, E. S. (2017). Internet financial reporting determinants: A meta-analytic review. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15(1), 116-154. <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2016-0003>
- Orlitzky, M., Schmidt, F. L., & Rynes, S. L. (2003). Corporate social and financial performance: A meta-analysis. *Organization Studies*, 24(3), 403-441. <https://doi.org/10.1177/0170840603024003910>
- Qian, W., Hörisch, J., & Schaltegger, S. (2018). Environmental management accounting and its effects on carbon management and disclosure quality. *Journal of Cleaner Production*, 174, 1608-1619. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2017.11.092>
- Tumwebaze, Z., Juma, B., Kaawaase, T. K., Bonareri, T. M., & Mutesasira, F. (2023). Audit committee effectiveness, internal audit function and sustainability reporting

- practices. *Asian Journal of Accounting Research*. Advance online publication. <https://doi.org/10.1108/AJAR-03-2021-0036>
- Waweru, N., Mangena, M., & Riro, G. (2019). Corporate governance and corporate internet reporting in Sub-Saharan Africa: The case of Kenya and Tanzania. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 19(4), 751-773. <https://doi.org/10.1108/CG-08-2018-0275>
- Wu, M.-W., & Shen, C.-H. (2013). Corporate social responsibility in the banking industry: Motives and financial performance. *Journal of Banking & Finance*, 37(9), 3529-3547. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2013.04.023>
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13(1), 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2020.02.002>
- Zimon, G., Arianpoor, A., & Salehi, M. (2022). Sustainability reporting and corporate reputation: The moderating effect of CEO opportunistic behavior. *Sustainability*, 14(3), 1257. <https://doi.org/10.3390/su14031257>

Explaining the Impact of Audit Committee Effectiveness and Internal Audit Performance on Corporate Sustainability Disclosure

Ali Nemati¹

Mohsen Sahebamei *²

Abstract

Few studies have examined the relationship between internal audit characteristics and sustainability reporting, although the importance of internal audit in improving corporate transparency and accountability is emphasized. The findings show that effective internal audit performance, by strengthening monitoring and reducing information risks, paves the way for voluntary and higher-quality disclosure of sustainability criteria. This relationship can also be explained within the framework of theories of legitimacy and organizational accountability. Therefore, in this study, the impact of the effectiveness of the audit committee and internal audit performance on corporate sustainability disclosure during the period 2019-2023 was examined. This research is an applied research in terms of classification by purpose, and is considered a descriptive research in terms of classification by method, and is a correlational type among descriptive research. The statistical sample of the research was selected using a systematic exclusion method of 120 companies. The results of the research hypothesis test showed that the effectiveness of the audit committee has a positive and significant effect on the disclosure of corporate sustainability. The results also showed that the performance of internal audit has a positive and significant effect on the disclosure of corporate sustainability.

Keywords

Sustainability disclosure, audit committee effectiveness, internal audit performance.

1. Assistant Professor Department of Accounting, CT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

Ali.nemati@iauctb.ac.ir

2. Master of Science Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Corresponding author) mohsen.sahebamei@iau.ir