

کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهرة حاجیه‌ها^۱

هومن جعفرپور^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۶/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۱۶

چکیده:

هدف تحقیق بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این تحقیق برای سنجش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از معیارهای قدمت حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی و برای کارایی حسابرسی از معیارهای تأخیر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی استفاده شد. با استفاده از صورت‌های مالی، گزارش حسابرسان مستقل و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ با بهره‌گیری از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره با استفاده از آزمون F لیمر و هاسمن به کمک نرم افزار Eviews استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

کلمات کلیدی: عملکرد حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، کارایی حسابرسی.

۱. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، ایمیل: drzhajiha@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

۱. مقدمه و بیان مسئله:

بازار سرمایه به‌عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد. جریان درست اطلاعات در این بازار منجر به تصمیم‌گیری صحیح و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان می‌شود و در نهایت، توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد. گزارش‌های مالی مهمترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند. متأسفانه در سال‌های پایانی قرن بیستم میلادی و در آستانه ورود به قرن بیست و یکم، ورشکستگی شرکت‌های عظیمی نظیر انرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس، سیستم گزارشگری مالی را با بحران مواجه کرد. به‌طوری که در موارد متعدد از این رویدادها به عنوان رسوایی حسابداری یاد شد. اما این خاتمه کار نبود، بلکه سیستم گزارشگری مالی به دلیل خدشه‌دار شدن اعتبار آن، همواره در جلب اعتماد عمومی با بحران‌هایی مواجه شد (بولو، ۱۳۸۶).

باتوجه به تغییرات نظارتی در دو دهه گذشته (به عنوان مثال، قانون ساربنز-آکسلی^۱) در ایالات‌متحده ماهیت حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی توسعه یافت. به طور سنتی، حسابرسی داخلی عمدتاً بر کنترل و ریسک‌های عملیاتی تمرکز دارد. با این وجود، این وظایف با محتویات خاصی در گزارشگری مالی گسترش یافته است (گرملینگ و همکاران^۲، ۲۰۰۴). علاوه بر این، در داخل مدل ریسک حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی^۳ با کیفیت بالا می‌تواند باعث کاهش ریسک‌های کنترل حسابداری شود، در نتیجه احتمال کاهش خطرات حسابرسی مستقل، افزایش بازده حسابرسی و کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود (هوگان و ویلکنیس^۴، ۲۰۰۸).

در بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، مطالعات موجود از ویژگی‌های کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی برای ارزیابی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند و نتایج این مطالعات نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا موجب کاهش تأخیر در حسابرسی می‌شود (پیزینی و همکاران^۵، ۲۰۱۵). علاوه بر این، حسابرسی داخلی در مقابل فرآیند حسابرسی برون سازمانی نه تنها باعث کاهش تأخیر حسابرسی، بلکه باعث صرفه‌جویی و کاهش هزینه‌های حسابرسی نیز می‌شود (آبوت و همکاران^۶، ۲۰۱۲).

تحقیقات قبلی، عمدتاً برای چارچوب مقررات ایالات‌متحده، استدلال می‌کند که خدمت به مدیریت و کمیته حسابرسی منافی را ایجاد می‌کند که می‌تواند بر تصمیمات حسابرسان داخلی تأثیر بگذارد (هوس و همکاران^۷، ۲۰۱۴). اگرچه مدیریت ممکن است قصد استفاده از عملکرد حسابرسی داخلی را برای دستیابی به اهداف عملیاتی خود و صرفه‌جویی در هزینه داشته باشد،

1. Sarbanes -Oxley 2002

2. Gramling et al.

3. Internal audit function (IAF)

4. Hogan and Wilkins

5. Pizzini et al.

6. Abbott et al.

7. Hoos et al.

کمیته حسابرسی ممکن است از منابع عملکرد حسابرسی داخلی برای نظارت بر فرایندهای مربوط به گزارشگری مالی استفاده کند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

به دلیل افزایش فاصله بین هیئت نظارت و کمیته حسابرسی آن و مدیریت در یک سیستم دوطرفه، مدیریت ممکن است به جای نظارت بر فرآیندهای مربوط به گزارشگری مالی، فرصت‌های بهتری را برای تخصیص منابع عملکرد حسابرسی داخلی به اهداف عملیاتی و ایجاد صرفه جویی در هزینه داشته باشد. تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی از احساس مسئولیت در «سطح بالا» برخوردار هستند (کوهن و همکاران^۱، ۲۰۰۴)، که ممکن است مناقشات عملکردی حسابرسی داخلی را مختل کرده و تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی را در گزارشگری مالی ضعیف کند. با توجه به اجزای کیفی عملکرد حسابرسی داخلی فردی، به طور خاص، گواهینامه‌های برون سازمانی در عملکرد حسابرسی داخلی و گواهینامه مربوط به حسابرسی داخلی کارکنان عملکرد حسابرسی داخلی را در گزارش کیفیت مالی از نظر کیفیت گزارشگری مالی و بازده حسابرسی کمک می‌کند.

دیویدسون و همکاران^۲ (۲۰۰۵) نشان دادند که ایجاد داوطلبانه عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی بالاتر در محیط استرالیا ارتباطی ندارد. با این حال، این مطالعه به کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی فردی شرکت نمی‌پردازد. با این وجود تحقیقات کوچکی در حوزه‌های قضایی غیر از ایالات متحده یا سایر چارچوب‌های انگلوساکسون، مانند کسانی که از یک سیستم دو جانبه اداره شرکت استفاده می‌کنند، متمرکز شده است.

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی اصلی راهبری شرکتی قلمداد می‌گردد. در این راستا سال ۱۳۹۱ از نقطه نظر اجرایی نمودن برخی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی، سال درخشان برای ایران (شرکت‌های ایرانی) تلقی می‌گردد. برابر ابلاغیه ۱۰۷۴۷۴ تاریخ ۹۱/۱۲/۰۹ سازمان بورس (رعایت الزام فعالیت حسابرسی داخلی) در راستای اجرای دستورالعمل کنترل داخلی (مصوب ۹۱/۰۲/۱۶ سازمان بورس اوراق بهادار) فعالیت حسابرسی داخلی در تاریخ ۹۱/۱۱/۲۳ به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است.

صورت‌های مالی با ارائه تصویری از وضعیت و عملکرد مالی شرکت‌ها، استفاده کنندگان را در راه اخذ تصمیمات اقتصادی جهت کسب بازده مورد انتظارشان یاری می‌نمایند. اما از سوی دیگر، برخی از مدیران با هدف کسب سود بیشتر و مطلوب نشان دادن وضعیت مالی، اعتبار صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، به طوری که در برخی از موارد حتی حسابرسان نیز قادر به کشف تقلب‌ها و تحریف‌های صورت گرفته از سوی مدیران نیستند (داداشی و همکاران، ۱۳۹۶). ارائه به‌موقع گزارش مالی از سوی شرکت‌ها، یکی از مؤلفه‌های اصلی گزارشگری باکیفیت است و کیفیت حسابرسی داخلی موضوعی است که به خصوص بعد از رسوایی‌های مالی اخیر در جهان مورد توجه بسیاری از محققان این حرفه قرار گرفته است. هدف از این مطالعه، رسیدن به

1. Cohen et al.

2. Davidson et al.

نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی در گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در محیط ایران می‌باشد و ادبیات موجود به روش‌های مختلف گسترش داده شده است.

اولاً، طراحی عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را با استفاده از داده‌های منحصر به فرد عملکرد حسابرسی داخلی آشکار می‌شود. دوماً، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را به طور مستقیم اندازه‌گیری کرده و آن را با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی پیوند داده خواهد شد.

سؤال مطرح شده در این تحقیق، این است که: «آیا ارتباطی بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در یک شرکت وجود دارد؟»
در بخش‌های بعدی مقاله به توضیح ادبیات پیشینه تحقیق، مبانی نظری، فرضیه‌ها، جمع‌آوری داده‌ها و روش تحقیق، تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها، یافته‌ها و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

۲. مبانی نظری:

به طور خلاصه، عملکرد حسابرسی داخلی باکیفیت بالا می‌تواند به کیفیت گزارشگری مالی کمک کند، زیرا احتمال بیشتری دارد که تصمیمات فرصت‌طلبانه یا محرمانه ساخته شده توسط مدیریت را شناسایی و جلوگیری کند (پراویت و همکاران، ۲۰۰۹).

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است. احتمال اینکه حسابرس تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابرس تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد.

کمیته‌های حسابرسی به عنوان یکی از ساز و کارهای مهم حاکمیت شرکتی، از طریق ارائه اطلاعات مالی بر عملکرد اقتصادی شرکت نقش ایفا می‌کنند. نقش اصلی کمیته حسابرسی شرکت‌ها نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت و نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل است (تختائی و همکاران، ۱۳۹۰).

از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود

1. Prawitt et al.

2. De Angelo.

نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند.

تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران، ۲۰۰۰).

از آنجا که از فاصله بیشتری بین کمیته حسابرسی و عملکرد حسابرسی داخلی، چه کمیته حسابرسی قادر به مشاهده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و در نظر گرفتن کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی در هنگام مذاکره حق الزحمه حسابرسی است همچنان نامشخص است. با این حال، از دیدگاه حسابرسان، کیفیت بالاتری از عملکرد حسابرسی داخلی باید منجر به کاهش خطاهای حسابرسی و افزایش کارایی حسابرسی شود، زیرا حسابرسان می‌توانند به میزان قابل توجهی در کار عملکرد حسابرسی داخلی را افزایش دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۳). این منطقی بدون در نظر گرفتن اینکه آیا حسابرسی در یک یا دو رشته سیستم حاکمیت شرکتی انجام می‌شود، اعمال می‌شود: در قالب مدل ریسک حسابرسی، حسابرسان در خصوص تعیین قیمت‌ها، مخاطب خاص را در نظر می‌گیرند، بنابراین، او باید مایل به پذیرفتن هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر باشد وقتی که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بالاتر باشد (فرنکل و همکاران، ۲۰۰۲).

با این حال، همچنین ممکن است استدلال شود که هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر نشان دهنده تلاش‌های حسابرسی پایین است که می‌تواند کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش دهد. با این وجود کیفیت بالا در عملکرد حسابرسی داخلی، به کیفیت گزارشگری مالی کمک می‌کند و به حسابرسان برون سازمانی اجازه می‌دهد که بر فرایندهای گزارشگری مالی در عملکرد حسابرسی داخلی نظارت و تکیه کند. بنابراین عملکرد حسابرسی داخلی مکمل حسابرسی مستقل است و قادر به جبران تلاش بالقوه برای کاهش حسابرسی می‌باشد.

۳. پیشینه پژوهش:

گامایونی^۳ (۲۰۱۸)، در پژوهشی به تأثیر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی و اجرای استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر تعهد بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخت. پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری دولتی جدید در اندونزی بر مبنای تعهدی در سال ۲۰۱۵ اعمال شد تا ضرورتی برای مطالعه نقاط ضعف و مزایای آن و همچنین تأثیر آن در بهبود کیفیت گزارشگری

1. Dunn et al.

2. Frankel et al.

3. Gamayuni

مالی باشد. هدف از مطالعه به دست آوردن شواهد تجربی و بررسی (۱) اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و (۲) اثر اجرای استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر تعهد بر روی کیفیت گزارش مالی بوده است. نتایج این مطالعه شواهدی را ارائه می‌دهد که اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد، اما اجرای استانداردهای حسابداری دولتی مبتنی بر تعهد، تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی نداشته است.

اوسی و تکتا^۱ (۲۰۱۸)، در مطالعه خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت کنترل داخلی پرداختند. آن‌ها با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از ۵۹ مدیر اجرایی حسابرسی در شرکت‌های ثبت شده تونس، برای بررسی فرضیه‌های تحقیق مرتبط با ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی استفاده کردند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل داخلی به طور قابل توجه و مثبتی با مهارت‌های عملکرد حسابرسی داخلی، سطح اطمینان کنترل کیفیت حسابرسی داخلی، فرآیند پیگیری و مشارکت کمیته حسابرسی در بررسی برنامه‌ها و نتایج حسابرسی داخلی مرتبط است.

گرس و همکاران^۲ (۲۰۱۶)، در مطالعه خود از چارچوب مقررات آلمان استفاده کردند که توسط یک سیستم هیئت مدیره دو جانبه اداره شرکت‌ها و پیش‌نیازهای مختلف برای مشکل خدمت به دو کارشناسی ارزیابی می‌شود. این ممکن است توانایی عملکرد حسابرسی داخلی را برای نظارت بر فرآیندهای مربوط به گزارشگری مالی ضعیف کند. برای تجزیه و تحلیل آن‌ها، از داده‌های نظرسنجی برای سنجش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی در محیط سازمانی آلمان استفاده نمودند و برای بررسی ارتباط، تعدادی از ویژگی‌های کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و نمره کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی، از چندین رگرسیون استفاده کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که در یک سیستم دو جانبه، یک عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند در هر دو کیفیت گزارشگری مالی و بازده حسابرسی کمک کند. یافته‌های آن‌ها از این مفهوم حمایت می‌کند که عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر ضروری از حاکمیت شرکتی مؤثر می‌باشد و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد.

براون و همکاران^۳ (۲۰۱۴)، رویکرد کاملاً متفاوتی برای ارزیابی اثرات کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با استفاده از قوانین آلمان در مورد کنترل و شفافیت در سال ۱۹۹۸ را به عنوان نشانه‌ای برای یک سیستم کنترل داخلی که به طور کلی بهبود یافته و اثر آن را بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت مورد استفاده می‌باشد را بررسی کردند. نتیجه این مطالعه صراحتاً کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را در سطح شرکت پذیرفته و به نظر می‌رسد کیفیت نسبتاً ثابت عملکرد حسابرسی داخلی بین شرکت‌ها وجود دارد.

1. Oussii & Taktak

2. Gros et al.

3. Brown et al.

سیرا گارسیا و همکاران^۱ (۲۰۱۲)، یک ارتباط منفی و معنادار بین حضور عملکرد حسابرسی داخلی و سطح مدیریت درآمد در یک محیط اسپانیایی را به دست آورد. علاوه بر این، آن‌ها ارتباط منفی بین هم‌زیستی یک کمیته حسابرسی مؤثر و عملکرد حسابرسی داخلی را با کیفیت گزارشگری مالی پیدا نمودند.

مسیر و همکاران^۲ (۲۰۱۱) ارتباط معناداری بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و هزینه‌های حسابرسی غیرمنتظره پیدا نمی‌کند. بر اساس داده‌های بایگانی در چارچوب مقررات ایالات متحده و کنترل کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، آن‌ها شناسایی استفاده از عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک زمینه تمرین مدیریت به عنوان یک دلیل برای هزینه‌های حسابرسی بالاتر دانستند. با استفاده از یک آزمایش، آن‌ها دلیل احتمالی این یافته را ارائه می‌دهند. حسابرسان برون‌سازمانی ممکن است حسابرسان داخلی را که در عملکرد حسابرسی داخلی کار می‌کنند درک کنند.

عبدی برآفتابی (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سازمان در سازمان تأمین اجتماعی شهر کرمانشاه پرداخت. پژوهش وی از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی-پیمایشی بوده است. جامعه آماری پژوهش کارکنان و مدیران مالی سازمان تأمین اجتماعی بودند که براساس روش نمونه‌گیری سرشماری حجم نمونه ۵۶ نفر بوده است. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها آمار توصیفی و آمار استنباطی بود. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی (ضریب معناداری صفر) تأثیرگذار است. همچنین حسابرسی داخلی بر کارایی سازمان (ضریب معناداری ۰/۴۰) مؤثر است. نتایج حاکی آن است که حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سازمان در سازمان تأمین اجتماعی شهر کرمانشاه تأثیرگذار بوده است.

قارزی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۰۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ بوده است. ویژگی‌های کمیته حسابرسی مورد بررسی در پژوهش شامل اندازه کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی می‌باشد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که تخصص اعضای کمیته حسابرسی با کارایی سرمایه‌گذاری رابطه مثبت و معنادار و مستقیم داشته و اندازه کمیته حسابرسی با کارایی سرمایه‌گذاری رابطه مثبت و معناداری ندارد.

لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵)، ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تخصص مالی، استقلال و اندازه) و حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شد، نشان داد که تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشده

1. Sierra Garcia et al.

2. Messier et al.

است و همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده شده در پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت مدیره با حق الزحمه حسابرسی دارد.

کوکبی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شد تا تأثیر آن‌ها بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها مورد بررسی قرارگیرد. در این پژوهش که از داده‌های تلفیقی و پانل با اثرات ثابت استفاده شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت با استفاده از رگرسیون چندمتغیره در سطح اطمینان ۳۹٪ نشان داد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها تأثیر معکوس دارد.

حاجی‌ها و رفیعی (۱۳۹۳)، در تحقیق خود به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل پرداختند. این تحقیق با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش‌های حسابرسی داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره ارائه می‌کردند، انجام شد. در این تحقیق با استفاده از روش پیمایشی و با ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شد و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان داد که بی طرفی و قدمت با تأخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی داری ندارد.

۴. فرضیه‌های پژوهش:

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شود:
فرضیه اصلی اول: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبتی وجود دارد.

فرضیه اصلی دوم: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی ارتباط مثبتی وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و تأخیر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و هزینه‌های حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

۵. روش تحقیق:

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی-

پیمایشی می‌باشد. روش شناسی از نوع پسارویدادی است، به منظور بررسی فرضیات تحقیق اطلاعات از صورت‌های مالی حسابداری شده شرکت‌ها، سایت کدال و نرم افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. برای سنجش متغیرهای تحقیق نیز از چند مدل رگرسیونی استفاده شد.

جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ پس از اعمال شرایط بوده است. شرایط مذکور به شرح زیر می‌باشد:

- (۱) تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۱ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۶ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.
- (۲) پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند باشد و طی دوره زمانی مورد نظر تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.

(۳) اطلاعات مالی لازم به منظور استخراج داده‌های مورد نیاز در دسترس باشد.

(۴) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند.

جامعه نمونه این پژوهش از ۱۲۰ شرکت تشکیل شده است.

۶. مدل پژوهش و اندازه‌گیری متغیرهای آن:

در این تحقیق عملکرد حسابداری داخلی به عنوان متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. از تعهدات اختیاری، کارایی حسابداری، هزینه‌های حسابداری به عنوان متغیرهای وابسته و اندازه شرکت، سود قبل از اقلام غیر عادی تقسیم بر کل دارایی‌ها، جریان نقدی عملیات، انحراف استاندارد شرکت از جریان نقدی عملیات و متغیر شاخص زمانی درآمد در سال به عنوان متغیرهای کنترلی تحقیق استفاده شد.

مدل‌های رگرسیونی زیر با اقتباس از پژوهش انجام شده توسط گرس و همکاران در سال ۲۰۱۶، جهت سنجش کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گرفت:

(۱) ارزیابی کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی:

$$DACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} \\ + \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} \\ + \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + \beta_{15} BUSY_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} \\ + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$DACC_{i,t}$: شاخص کیفیت گزارشگری مالی، ارزش مطلق اقلام تعهدی با استفاده از مدل ریچاردسون^۱ (۲۰۰۴) که بر پایه پژوهش‌های اسلون^۲ (۱۹۹۶) و دیچو^۳ (۱۹۹۴) است، به شرح زیر محاسبه می‌شود:

1. Richardson
2. Sloan
3. Dechow

$$TACC_t = \Delta WC + \Delta NCO + \Delta FIN$$

که در آن $TACC_t$: اقلام تعهدی کل برای سال t

ΔWC : تغییرات سرمایه در گردش

ΔNCO : تغییرات دارایی‌های عملیاتی غیر جاری و ΔFIN : تغییرات دارایی‌های مالی

می‌باشند.

$IAFQ_{i,t}$: کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، با استفاده از معیار قدمت حسابرسی داخلی،

اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی مورد سنجش قرار می‌گیرد.

$Size_{i,t}$: اندازه شرکت که توسط لگاریتم کل دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

$ROA_{i,t}$: بازده دارایی‌ها، سود قبل از اقلام غیرعادی تقسیم بر کل دارایی‌ها می‌باشد.

$OCF_{i,t}$: جریان نقد عملیاتی

$OCFVOL_{i,t}$: انحراف استاندارد شرکت از جریان نقد عملیاتی

$LOSS_{i,t}$: متغیر درآمد خالص سال جاری، درآمد خالص سال جاری در صورتی که منفی باشد

ارزش ۱ و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می‌شود.

$DEBT_{i,t}$: کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت می‌باشد.

$MTBV_{i,t}$: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارایی‌ها است.

$GROWTH_{i,t}$: رشد فروش از سال قبل به سال جاری تقسیم بر کل دارایی‌ها می‌باشد.

$OPCYCLE_{i,t}$: دوره عملیاتی، ۳۶۰ تقسیم بر گردش مطالبات می‌باشد.

$INTINT_{i,t}$: نیروی نامشهود، از مجموع هزینه‌های تحقیق و توسعه به نسبت فروش محاسبه

می‌شود.

$CAPINT_{i,t}$: شدت سرمایه، از نسبت ارزش ناخالص اموال، امکانات و تجهیزات به کل

دارایی‌ها تعریف شده است.

$BIG_{i,t}$: اندازه حسابرسی، اگر سازمان حسابرسی باشد ارزش ۱ و در غیر این صورت ۰ در نظر

گرفته می‌شود.

$NOSHFF_{i,t}$: نسبت سهام شناور به تعداد کل سهام می‌باشد.

$BUSY_{i,t}$: شاخص پایان سال مالی است.

$Industry\ controls_{i,t}$: کنترل صنعت می‌باشد.

۲) کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی:

در این تحقیق کارایی حسابرسی با دو معیار تأخیر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی سنجیده

شد.

$$AUDIT\ DELAY_{i,t}$$

$$= \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} \\ + \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} \\ + \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$AUDIT\ FEES_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} + \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} + \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

AUDIT DELAY_{i,t}: تأخیر حسابرسی، تعداد روزهای سپری شده از پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرس می‌باشد.

AUDIT FEES_{i,t}: هزینه‌های حسابرسی، میزان هزینه‌های حسابرسی که پرداخت شده است.

۷. آمار توصیفی:

تجزیه و تحلیل توصیفی به بررسی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی داده‌های تحقیقی می‌پردازد. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، ابتدا لازم است آماره‌های توصیفی داده‌های تحت بررسی محاسبه شود. در جدول زیر آماره‌های توصیفی متناظر با متغیرهای پژوهش برای معیارهای مرکزی و معیارهای پراکندگی ارائه شده است.

جدول شماره ۱. آماره‌های توصیفی متناظر با متغیرهای پژوهش

ضریب چولگی	انحراف معیار	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	
-۰.۸۷۳	۰.۳۰۹	-۰.۵۰۴	۰	-۲.۳۵	کیفیت گزارشگری مالی ($DACC_{i,t}$)
۴.۵۷۳	۵۲.۱۴۱	۹۲.۰۵۴	۸۳۴	۰	تأخیر حسابرسی ($AUDIT\ DELAY_{i,t}$)
۱.۵۹۰	۲۸۴.۸۹۵	۱۵۹.۵۵۴	۱۰۹۸	۰	هزینه‌های حسابرسی ($AUDIT\ FEES_{i,t}$)
۲.۸۶۰	۸.۲۰۱۴۲	۴.۱۹۶	۵۵	-۱	کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی ($IAFQ_{i,t}$)
۰.۶	۱.۱۳۳۲	۱۴.۱۲۳۵	۱۹.۰۹	۱۰.۴	اندازه شرکت ($Size_{i,t}$)
-۰.۹۲۳	۰.۹۱۲۵۹	۰.۴۴۸۷	۷.۴۵	-۱۰.۳۹	بازده دارایی‌ها ($ROA_{i,t}$)
۳.۵۲۳	۲۵۰۷۰۲۸	۶۲۵۹۸۰.۹	۲۷۳۲۳۷۱۸	-۲۴۸۹۳۹۴۸	جریان نقد عملیاتی ($OCF_{i,t}$)
۱۰.۴۳۵	۱۳۹۰۰۱۹	۳۹۲۱۷۴.۸	۲۱۰۵۶۸۵۹	۲۷۲۸	نوسانات جریان نقد عملیاتی ($OCFVOL_{i,t}$)
۱.۹۹۵	۰.۲۹۱	۰.۶۱۵	۲.۴۲	۰.۰۵	نسبت بدهی به دارایی ($DEBT_{i,t}$)
۱۰.۲۹۴	۶.۲۴۵	۲.۲۹۴	۱۲۱.۴۹	-۵۱.۷۵	نسبت ارزش بازار به دفتری ($MTBV_{i,t}$)
۲۰.۲۷۴	۱.۱۸۶	۰.۲۰۷۵	۲۶.۹۶	-۱	رشد فروش ($GROWTH_{i,t}$)
۵.۱۶۶	۲۸۶.۳۰۱	۱۸۲.۵۶۳	۲۸۴۳.۸۵	۰	دوره عملیاتی ($OPCYCLE_{i,t}$)
۲۳.۶۳۵	۰.۰۶۹	۰.۰۰۷۸	۱.۹۵	۰	نیروی نامشهود ($INTINT_{i,t}$)
۰.۹۶۲	۰.۱۸۲	۰.۲۴۷۵	۰.۸۱	۰	شدت سرمایه ($CAPINT_{i,t}$)
۰.۸۶۹	۱۵.۰۰۶	۲۰.۸۶۵	۷۳.۵۶	۰	نسبت سهام شناور آزاد ($NOSHFF_{i,t}$)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این پژوهش در دوره مطالعاتی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶، در هر سال ۱۲۰ شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج جدول فوق بیانگر آن است که تمام اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش مربوط به ۷۲۰ سال - شرکت (۶ × ۱۲۰) به طور کامل استخراج شده و مشاهده گمشده‌ای در تحقیق وجود ندارد. در بین متغیرهای تحقیق پراکندگی مشاهدات با توجه به دامنه تغییرات که از تفاضل دو مقدار مذکور حاصل می‌شود برای معیارهای جریان نقد عملیاتی و نوسانات جریان نقد عملیاتی شرکت بیشتر از سایر متغیرهای تحقیق می‌باشد. میانگین به عنوان اساسی‌ترین معیار مرکزی برای متغیرهای وابسته به کران پایین مشاهدات نزدیکتر از کران بالای آن‌ها می‌باشد و با عنایت به ضرایب چولگی در متغیر تأخیر حسابرسی مشاهدات نرمال نبوده و با عنایت به کران مشاهدات اینگونه استنباط می‌گردد که در بین مشاهدات مربوط به معیار مذکور، مشاهدات دور افتاده وجود دارد؛ انحراف معیار متغیرهای تحقیق نشان می‌دهد که پراکندگی متغیرهای رشد شرکت و نوسانات جریان نقدی عملیاتی در قیاس با سایر متغیرهای تحقیق بیشتر و متغیر اندازه شرکت کمترین انحراف معیار و پراکندگی را نشان می‌دهد. ضریب چولگی مشاهدات که معیاری برای تعیین تقارن توزیع داده‌هاست بیانگر آن است که به جزء شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی و بازده دارایی‌ها شرکت سایر متغیرها دارای چولگی به سمت راست می‌باشند. در این پژوهش علاوه بر متغیرهایی که در جدول فوق ارائه شده است، متغیرهای درآمد خالص سال جاری ($LOSS_{i,t}$) و اندازه حسابرسی ($BIG_{i,t}$) و پایان سال مالی ($BUSY_{i,t}$) دارای مقیاس اندازه‌گیری اسمی بوده و برای بررسی توصیفی آن‌ها لازم است از جداول فراوانی استفاده نمود که در ادامه ارائه شده است.

جدول شماره ۲. جدول فراوانی برای متغیرهای دارای مقیاس اسمی

متغیر	طبقه بندی	تعداد	درصد
اندازه حسابرسی ($BIG_{i,t}$)	حسابرس شرکت سازمان حسابرسی نیست	۴۴۰	۷۳.۳
	حسابرس شرکت سازمان حسابرسی است	۱۶۰	۲۶.۷
زیان ده بودن ($LOSS_{i,t}$)	شرکت زیان گزارش نکرده است	۵۱۴	۷۵.۳
	شرکت زیان گزارش نموده است	۱۴۸	۲۴.۷
پایان سال مالی ($BUSY_{i,t}$)	پایان سال مالی ۲۹ اسفند ماه نیست	۸۵	۱۴.۲
	پایان سال مالی ۲۹ اسفند ماه است	۵۱۵	۸۵.۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول فراوانی فوق نشان می‌دهد که فقط در کمتر از ۱۵ درصد از سال - شرکت‌های مورد مطالعه پایان سال مالی ۲۹ اسفند ماه نبوده است و در ۵۱۴ سال شرکت شرکت زیان

گزارش نکرده‌اند و در بیش از ۷۳ درصد از سال شرکت‌های مورد مطالعه حسابرسی جزء سازمان حسابرسی بوده است.

۸. آزمون فرضیه‌ها و تحلیل یافته‌های پژوهش:

۸-۱- فرضیه اول: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارش‌گری مالی ارتباط

مثبتی وجود دارد.

برای ارزیابی رابطه بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارش‌گری مالی مدل رگرسیونی زیر به مشاهدات برازش داده شده است.

$$DACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} + \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} + \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + \beta_{15} BUSY_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در حقیقت در صورتی که سطح معناداری برای هر یک از ضرایب رگرسیونی در متغیرهای پیش‌بینی (مستقل و کنترل) کمتر از ۰/۰۵ باشد متغیر متناظر با آن تأثیر معناداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی خواهدداشت.

در گام نخست اجرای مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون F لیمر می‌توان وجود ناهمگنی را در بین مقاطع مشخص کرد. فرضیه صفر آماره مبتنی بر همگن بودن مقاطع (پولینگ دیتا بودن داده‌های آماری) است. چنانچه فرضیه صفر رد شود، فرضیه مقابل آن مبتنی بر وجود ناهمگنی بین مقاطع (پانل دیتا بودن داده‌های آماری) پذیرفته می‌شود. اگر F لیمر محاسبه شده از F لیمر جدول کوچکتر باشد از داده‌های تلفیقی و در غیر اینصورت از داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. نتایج آزمون F لیمر در جدول مذکور بیانگر رد فرضیه صفر و وجود ناهمگنی بین مقاطع در سطح ۵ درصد می‌باشد. در واقع بیانگر مناسب بودن روش پانل دیتا برای برآورد مدل می‌باشد. بنابراین برای تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شد که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است.

جدول شماره ۳. نتایج آزمون‌های مورد استفاده برای فرضیه اول پژوهش

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری
آزمون F لیمر	۵۱۲,۲۴۶	(۴,۵۵۶)	۰,۰۰۰۰
آزمون هاسمن	۲۲۴,۳۴۶۸۵۴	۱۴	۰,۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در آزمون هاسمن، فرضیه صفر آن مبتنی بر تصادفی بودن خطاهای برآوردی است که نتایج

آن در جدول فوق انعکاس یافته است. نتایج بیانگر آن است که در این مورد فرضیه صفر رد شده و اثرات ثابت برای برآورد مدل مناسب است ($p\text{-value} = 0/001 > 0/05$). در جدول زیر برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش‌بینی مدل رگرسیونی ارائه شده است. جدول شماره ۴. نتایج برازش مدل رگرسیونی متناظر با مدل رگرسیونی شماره (۱)

نتیجه	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	نماد ضریب	متغیرها
	۰,۰۰۰۰	-۴,۴۶۸۱۵	۰,۰۷۲۱۹۶	-۰,۳۱۵۴۸۹	β_0	ضریب ثابت
معکوس و معنادار	۰,۰۰۲۶	-۳,۰۲۲۶۹۱	۰,۰۰۰۶۴۶	-۰,۰۰۱۹۴۴	β_1	کیفیت عملکرد حساسیتی داخلی
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۲۹	۳,۰۲۳۶۷۸	۰,۰۰۴۹۶۸	۰,۰۱۵۰۱۲	β_2	اندازه شرکت
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۰۶	۳,۵۹۲۴۵۸	۰,۰۰۵۹۱۵	۰,۰۲۱۲۳۲	β_3	بازده دارایی‌ها
	۰,۱۹۵۵	-۱,۲۹۰۲۲۶	۲,۰۷۰۸	-۲,۶۷۱۰	β_4	جریان نقد عملیاتی
	۰,۹۷۲۹	۰,۰۳۳۹۹۹	۴,۰۸۰۹	۱,۳۹۱۰	β_5	نوسانات جریان نقد عملیاتی
	۰,۱۶۲۷	۱,۳۹۸۰۵۲	۰,۰۱۱۸۸۴	۰,۰۱۶۶۱۵	β_6	زیان بودن شرکت
معکوس و معنادار	۰,۰۰۰۰	-۳۶,۵۸۴۱۲	۰,۰۱۹۱۱۱	-۰,۶۹۹۱۴۹	β_7	نسبت بدهی به دارایی
	۰,۶۴۰۴	-۰,۴۶۷۴۱۹	۰,۰۰۰۷۳۱	-۰,۰۰۰۳۴۲	β_8	نسبت ارزش بازار به دفتری
	۰,۷۶۹۹	-۰,۲۹۲۶۵۹	۰,۰۰۳۹۰۱	-۰,۰۰۱۱۴۲	β_9	رشد فروش
	۰,۱۷۱۱	-۱,۳۷۰۵۹۷	۱,۹۸۰۵	-۲,۷۱۰۵	β_{10}	دوره عملیاتی
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۰۰	۴,۳۸۱۱۶۹	۰,۰۶۷۵۰۴	۰,۲۹۵۷۴۵	β_{11}	نیروی نامشهود
مستقیم و معنادار	۰,۰۱۹۱	۲,۳۵۰۶۶۳	۰,۰۲۸۳۰۹	۰,۰۶۶۵۴۶	β_{12}	شدت سرمایه
	۰,۷۶۰۴	-۰,۳۰۵۰۷۶	۰,۰۱۲۱۸۹	-۰,۰۰۳۷۱۸	β_{13}	اندازه حساسیتی
	۰,۶۴۰۳	۰,۴۶۷۵۱۳	۰,۰۰۰۳۱۷	۰,۰۰۰۱۴۸	β_{14}	نسبت سهام شناور آزاد
	۰,۵۹۴۱	۰,۵۳۳۱۴۹	۰,۰۱۳۷۲۴	۰,۰۰۷۳۱۷	β_{15}	شاخص پایان سال مالی
۲۱۷,۸۷۸۵	آماره F	۰,۸۸۱۵۹۸		ضریب تعیین تعدیل شده		نتایج کلی مدل
۰,۰۰۰۰۰۰	سطح معناداری	۱,۹۶۳۸۵۶		آماره دوربین واتسون		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که آماره فیشر ($F_{df1,df2} = 217/87$) بیشتر از آماره متناظر در جدول فیشر می‌باشد. لذا مدل برازش داده شده معنادار بوده و از کارایی قابل قبول برخوردار می‌باشد. ($p\text{-value} = 0/001 < 0/05$). ضریب تعیین در مدل رگرسیونی نشان می‌دهد که ۸۸/۱۵٪ تغییرات کیفیت گزارشگری مالی شرکت بر اثر تغییرات متغیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی به همراه تغییرات متغیرهای کنترلی می‌باشد. همچنین مقدار آماره دوربین واتسون برابر ۱/۹۶ است. چنانچه این آماره مقداری بین ۱/۵ تا ۲/۵ داشته باشد، حاکی از عدم وجود خود همبستگی جملات خطا می‌باشد. ضریب رگرسیونی متناظر با کیفیت عملکرد حسابداری داخلی ۰/۰۰۱۹۳- و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۰۰۱ و کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، از طرفی ضریب مذکور منفی است لذا با اطمینان ۰/۹۵ تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی معکوس و معنادار است ($p\text{-value} = 0/001 < 0/05$) و با افزایش شاخص کیفیت عملکرد حسابداری داخلی، میزان کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده و رد فرض صفر در آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه «بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبتی وجود دارد» با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌گردد.

۸-۲- فرضیه دوم: بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و کارایی حسابداری ارتباط مثبتی وجود دارد.

با عنایت به مبانی بیان شده شاخص کارایی با دو متغیر تأخیر حسابداری و هزینه‌های حسابداری سنجیده شده است لذا برای ارزیابی فرضیه دوم دو فرضیه فرعی زیر مورد مطالعه قرار گرفته است.

۱-۲-۸- آزمون فرضیه فرعی اول: بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و تأخیر حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

برای ارزیابی رابطه بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و کارایی حسابداری با در نظر گرفتن معیار تأخیر حسابداری مدل رگرسیونی زیر به مشاهدات برازش داده شده است.

$$\begin{aligned} AUDIT\ DELAY_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} \\ &+ \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} \\ &+ \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

در صورتی که سطح معناداری متناظر با ضریب رگرسیونی معناداری باشد فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌گردد. مشابه با فرضیه اول در ادامه نتایج اجرای آزمون‌های بررسی داده‌های پانلی ارائه شده است.

جدول شماره ۵. آزمون F لیمر برای تعیین روش پانل یا پولینگ

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون
۰,۰۷۹۴	(۴,۵۵۰)	۲,۱۰۰۵۳۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آزمون F لیمر در جدول مذکور بیانگر تأیید فرضیه صفر و عدم وجود ناهمگنی بین مقاطع در سطح ۵ درصد می‌باشد. در واقع بیانگر مناسب بودن روش پولینگ دیتا برای برآورد مدل می‌باشد و نیازی به اجرای آزمون هاسمن نیست.

جدول شماره ۶. نتایج برازش مدل رگرسیونی متناظر با مدل رگرسیونی شماره (۲)

نتیجه	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	نماد ضریب	متغیرها
	۰,۲۱۴	۱,۲۴۲۴۹	۲۵,۴۸۵۴	۳۱,۶۶۵۵	β_0	ضریب ثابت
معنادار نیست	۰,۷۲۲	۰,۳۵۵۲۸	۰,۲۴۶۱۸	۰,۰۸۷۴۶	β_1	کیفیت عملکرد حساسرسی داخلی
	۰,۱۰۲	-۱,۶۳۶۸۰	۱,۷۲۷۳۳	-۲,۸۴۳۶۷	β_2	اندازه شرکت
	۰,۳۸۳	۰,۸۷۲۸۸	۲,۱۹۰۲۸	۱,۹۱۱۸۷	β_3	بازده دارایی‌ها
	۰,۲۷۲	۱,۰۹۸۰۳۳	۷,۸۳۰۷	۸,۵۹۰۷	β_4	جریان نقد عملیاتی
مستقیم و معنادار	۰,۰۱۴	۲,۴۵۸۹۸	۱,۵۵۰	۳,۸۲۰	β_5	نوسانات جریان نقد عملیاتی
	۰,۰۷۶	۱,۷۷۵۴۶	۴,۲۲۹۹۷	۷,۵۱۰۱۴	β_6	زیان بودن شرکت
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۰۸	۳,۳۸۱۱۴	۷,۳۳۷۶۸	۲۴,۸۰۹۷	β_7	نسبت بدهی به دارایی
	۰,۹۲۶	-۰,۰۹۲۶۰	۰,۲۷۷۳۱	-۰,۰۲۵۶۸	β_8	نسبت ارزش بازار به دفتری
	۰,۲۶۷	-۱,۱۰۹۴۱	۱,۴۸۸۱۷	-۱,۶۵۱۰۰	β_9	رشد فروش
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۰۰	۶,۰۸۱۷۰	۰,۰۰۷۵۹	۰,۰۴۶۱۷	β_{10}	دوره عملیاتی
	۰,۵۷۲	-۰,۵۶۴۳۶	۲۵,۸۶۳۰	-۱۴,۵۹۶۱	β_{11}	نیروی نامشهود
	۰,۲۰۶	۱,۲۶۳۹۸	۱۰,۸۵۰۳	۱۳,۷۱۴۵	β_{12}	شدت سرمایه
	۰,۳۱۳	۱,۰۰۸۴۲	۴,۶۳۸۸۸	۴,۶۷۷۹۵	β_{13}	اندازه حساسرسی
مستقیم و معنادار	۰,۰۰۹	۲,۶۰۵۶۴	۰,۱۲۰۸۰	۰,۳۱۴۷۷	β_{14}	نسبت سهام شناور آزاد

متغیرها	نماد ضریب	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
شاخص پایان سال مالی	β_{15}	۷۰,۶۷۴۰	۵,۲۶۹۶۸۴	۱۳,۴۱۱۴	۰,۰۰۰	مستقیم و معنادار
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین شده	۰,۳۶۸۶۳		آماره F	۲۱,۵۶۴۶	
	آماره دوربین واتسون	۱,۷۹۴۱۵		سطح معناداری	۰,۰۰۰۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که آماره فیشر ($F_{df1,df2} = ۲۱/۵۶$) بیشتر از آماره متناظر در جدول فیشر می‌باشد لذا مدل برازش داده شده معنادار بوده و از کارایی قابل قبول برخوردار می‌باشد ($p\text{-value} = ۰/۰۰۱ < ۰/۰۵$). ضریب تعیین در مدل رگرسیونی نشان می‌دهد که ۳۶/۸۶٪ تغییرات تأخیر حسابرسی بر اثر تغییرات متغیرهای کنترلی می‌باشد. همچنین مقدار آماره دوربین واتسون برابر ۱/۷۹۴ است. چنانچه این آماره مقداری بین ۱/۵ تا ۲/۵ داشته باشد، حاکی از عدم وجود خود همبستگی جملات خطا می‌باشد. ضریب رگرسیونی متناظر با کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی ۰/۰۸۷۴ و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۷۲۲ و بیش از ۰/۰۵ می‌باشد ($p\text{-value} = ۰/۷۲۲ < ۰/۰۵$) و هر چند با افزایش شاخص کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، میزان تأخیر حسابرسی افزایش می‌یابد ولی تغییرات اندک بوده و معنادار نیست بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده فرضیه فرعی اول پژوهش مبنی بر اینکه «بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و تأخیر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد» با اطمینان ۰/۹۵ رد می‌شود.

۲-۸- آزمون فرضیه فرعی دوم: بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و هزینه‌های حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

برای ارزیابی رابطه بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی مدل رگرسیونی زیر به مشاهدات برازش داده شده است.

$$AUDIT\ FEES_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAFQ_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 OCFVOL_{i,t} + \beta_6 LOSS_{i,t} + \beta_7 DEBT_{i,t} + \beta_8 MTBV_{i,t} + \beta_9 GROWTH_{i,t} + \beta_{10} OPCYCLE_{i,t} + \beta_{11} INTINT_{i,t} + \beta_{12} CAPINT_{i,t} + \beta_{13} BIG_{i,t} + \beta_{14} NOSHFF_{i,t} + Industry\ controls_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مشابه با فرضیه‌های قبل نتایج آزمون‌های تشخیصی برای داده‌های پانلی در ادامه ارائه شده است. در گام نخست اجرای مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون F لیمر می‌توان وجود ناهمگنی را در بین مقاطع مشخص کرد. فرضیه صفر آماره مبتنی بر همگن بودن مقاطع (پولینگ دیتا بودن داده‌های آماری) است.

نتایج آزمون F لیمر بیانگر مناسب بودن روش پانل دیتا برای برآورد مدل می‌باشد. بنابراین برای تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است که نتایج آن در جدول زیر ارائه شد.

جدول شماره ۷. نتایج آزمون‌های مورد استفاده برای فرضیه فرعی دوم پژوهش

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری
آزمون F لیمر	۲,۴۳۳۵۵۸	(۴,۵۵۵)	۰,۰۴۶۴
آزمون هاسمن	۹,۶۶۰۷۴۸	۱۴	۰,۷۸۶۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آزمون مذکور بیانگر آن است که در این مورد فرضیه صفر تأیید شده و اثرات تصادفی برای برآورد مدل مناسب است ($p\text{-value} = ۰/۷۸۶ < ۰/۰۵$). در جدول زیر برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی ارائه شده است.

جدول شماره ۸. نتایج برازش مدل رگرسیونی متناظر با مدل رگرسیونی شماره (۱)

متغیرها	نماد ضریب	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
ضریب ثابت	β_0	-۱۱۵,۴۳۸	۶۳۹,۸۶۳	-۰,۱۸۰۴۰	۰,۸۵۶۹	
کیفیت عملکرد حساسی داخلی	β_1	۰,۸۰۰۸۲	۶,۱۷۴۸۸	۰,۱۲۹۶۸	۰,۸۹۶۹	
اندازه شرکت	β_2	۵۰,۳۶۵۸	۴۳,۵۱۹۴	۱,۱۵۷۲۹	۰,۲۴۷	
بازده دارایی‌ها	β_3	-۶,۲۳۸۱۱	۵۴,۹۰۰۴	-۰,۱۱۳۶۲	۰,۹۰۹	
جریان نقد عملیاتی	β_4	-۱,۷۷۵	۱,۹۷۰	-۰,۹۰۰۹۳	۰,۳۶۵	
نوسانات جریان نقد عملیاتی	β_5	-۷,۴۸۵	۳,۹۰۵	-۱,۹۱۸۳۰	۰,۰۵۵	
زیان بودن شرکت	β_6	۹۵,۳۵۲۴	۱۰۵,۲۸۳	۰,۹۰۵۶۷	۰,۳۶۵	
نسبت بدهی به دارایی	β_7	۱۵۱,۷۵۸	۱۸۳,۹۶۴	۰,۸۲۴۸۹	۰,۴۰۹	
نسبت ارزش بازار به دفتری	β_8	-۱۱,۴۵۳۴	۶,۹۶۱۸۳	-۱,۶۴۵۱۶	۰,۱۰۵	
رشد فروش	β_9	-۲۹,۹۱۴۶	۳۷,۳۶۲۸	-۰,۸۰۰۶۵	۰,۴۲۷	
دوره عملیاتی	β_{10}	-۰,۴۴۷۹۴	۰,۱۹۰۲۸	-۲,۳۵۴۲۹	۰,۰۱۸	مستقیم و معنادار
نیروی نامشهود	β_{11}	۱۱۰,۰۱۹	۶۴۹,۶۹۶	۰,۱۶۹۳۳	۰,۸۶۶	
شدت سرمایه	β_{12}	۱۰۰,۹۵۳	۲۷۱,۷۰۴	۰,۳۷۱۵۶	۰,۷۱۰	

متغیرها	نماد ضریب	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اندازه حسابرسی	β_{13}	۸۳۲,۹۷۸	۱۱۵,۳۷۷	۷,۲۱۹۸۷	۰,۰۰۰	مستقیم و معنادار
نسبت سهام شناور آزاد	β_{14}	۲,۱۹۷۴۳	۳,۰۲۹۷۵	۰,۷۲۵۲۴	۰,۴۶۶	
شاخص پایان سال مالی	β_{15}	-۱۵۲,۷۵۳	۱۳۳,۰۳۹	-۱,۱۴۸۲۲	۰,۲۵۴	
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۱۱۸۸۴		آماره F	۵,۰۲۸۱۷	
	آماره دوربین واتسون	۲,۰۰۶۷۵		سطح معناداری	۰,۰۰۰۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

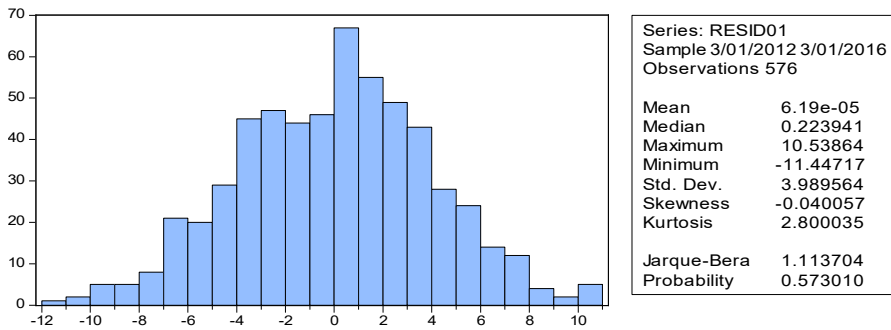
نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که آماره فیشر ($F_{df1,df2} = 5/0.28$) و بیشتر از آماره متناظر در جدول فیشر می‌باشد لذا مدل برازش داده شده معنادار بوده و از کارایی قابل قبول برخوردار می‌باشد ($p\text{-value} = 0/0.1 < 0/0.5$). ضریب تعیین در مدل رگرسیونی نشان می‌دهد که ۱۱/۸۸٪ تغییرات هزینه‌های حسابداری بر اثر تغییرات متغیرهای مستقل و کنترلی می‌باشد. ضریب رگرسیونی متناظر با کیفیت عملکرد حسابداری داخلی ۰/۸۰۰۸ و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۸۹۶ و بیش از ۰/۰۵ می‌باشد ($p\text{-value} = 0/0.96 < 0/0.5$) و هر چند با افزایش شاخص کیفیت عملکرد حسابداری داخلی، میزان هزینه‌های حسابداری افزایش می‌یابد ولی تغییرات اندک بوده و معنادار نیست بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده فرضیه فرعی دوم پژوهش مبنی بر اینکه «بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و هزینه‌های حسابداری رابطه معناداری وجود دارد» با اطمینان ۰/۹۵ رد می‌شود.

بنابراین با عنایت به هر دو فرضیه فرعی اینگونه استنباط شده است که فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه «بین کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و کارایی حسابداری ارتباط مثبتی وجود دارد» با اطمینان ۰/۹۵ رد می‌شود.

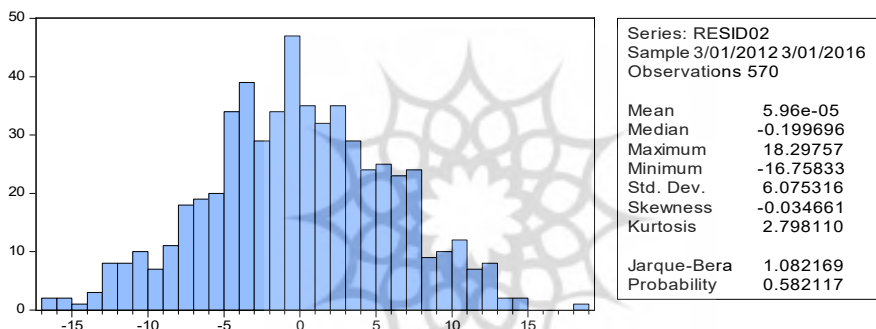
برای بررسی اعتبار مدل رگرسیونی پس از اجرای مدل، پیش‌فرض‌های زیربنایی مدل رگرسیونی را مورد ارزیابی قرار می‌دهیم. در صورتی مدل رگرسیونی دارای اعتبار است که:

۱. باقیمانده‌های (خطای مدل) نرمال باشد.
 ۲. عدم خود همبستگی بین مقادیر خطا برقرار باشد.
 ۳. عدم وجود ترکیب خطی بین متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترل) برقرار باشد.
- الف) نرمال بودن خطای مدل رگرسیونی: برای ارزیابی نرمال بودن خطای مدل رگرسیونی از آماره جارگ - برا به همراه نمودار هیستوگرام استفاده می‌نماییم که برای مدل شماره (۴-۱) به صورت زیر می‌باشد.

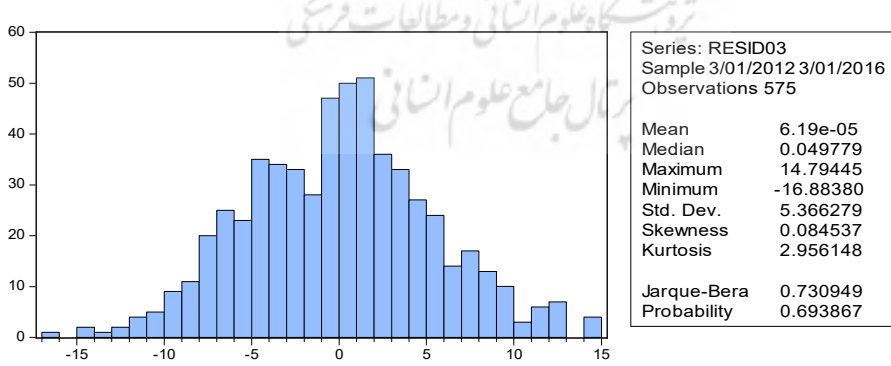
نمودار ۱. نمودار هیستوگرام و آماره جارگ برا بای باقیمانده در مدل رگرسیونی شماره (۱)



نمودار ۲. نمودار هیستوگرام و آماره جارگ برا بای باقیمانده در مدل رگرسیونی شماره (۲)



نمودار ۳. نمودار هیستوگرام و آماره جارگ برا بای باقیمانده در مدل رگرسیونی شماره (۳)



یافته‌های نمودار فوق نشان می‌دهد که سطح معناداری در آزمون جارگ - برا در تمامی مدل‌های رگرسیونی بیش از ۰/۰۵ می‌باشد لذا با اطمینان ۰/۹۵ نرمال بودن خطای مدل

رگرسیون تأیید می‌شود. (ب) عدم خود همبستگی خطای مدل رگرسیونی: یکی از شروط اعتبار مدل رگرسیونی عدم وجود همبستگی بین خطاهای مدل رگرسیونی می‌باشد که با آماره دوربین واتسون مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. آماره دوربین واتسون عددی بین صفر تا ۴ می‌باشد در صورتی که این عدد بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد فرض عدم خود همبستگی خطای مدل رگرسیونی تأیید می‌شود. نتایج در سه مدل به صورت زیر می‌باشد:

جدول شماره ۹. نتایج آزمون دوربین واتسون در مدل‌های رگرسیونی

مدل شماره ۱	مدل شماره ۲	مدل شماره ۳
۱,۹۶۳۸۴۴	۱,۷۹۴۱۵۵	۲,۰۰۶۷۷۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آماره دوربین واتسون در هر مدل رگرسیونی بین ۱/۵ تا ۲/۵ می‌باشد بنابراین فرض عدم خود همبستگی برای خطا مدل‌های رگرسیونی تأیید می‌گردد. (ج) عدم همبسته بودن متغیرهای پیش بین یا همخطی (عدم ترکیب خطی متغیرهای پیش بین): برای ارزیابی وجود ترکیب خطی متغیرهای پیش بین از آماره عامل تورم واریانس VIF^۱ استفاده می‌نماییم.

جدول شماره ۱۰. نتایج بررسی هم خطی متغیرهای پیش بین

آماره آزمون	
۱,۶۴۴	کیفیت عملکرد حسابداری داخلی
۱,۵۸۹	اندازه شرکت
۱,۹۳۶	بازده دارایی‌ها
۱,۹۷۵	جریان نقد عملیاتی
۰,۶۰۳	نوسانات جریان نقد عملیاتی
۰,۵۷۴	زیان بودن شرکت
۱,۸۰۳	نسبت بدهی به دارایی
۱,۹۵۰	نسبت ارزش بازار به دفتری
۰,۸۵۲	رشد فروش
۱,۰۷۰	دوره عملیاتی
۰,۷۸۸	نیروی نامشهود

1. variance inflation factor

۰,۹۲۰	شدت سرمایه
۱,۰۰۱	اندازه حسابرسی
۱,۱۹۷	نسبت سهام شناور آزاد
۰,۹۸۸	شاخص پایان سال مالی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول فوق نشان می‌دهد که متغیرهای پیش‌بین مشکل هم خطی را نداشته و مدل دارای اعتبار می‌باشد؛ لذا با در نظر گرفتن پیش فرض‌های مدل رگرسیونی نتایج متناظر با هر یک از فرضیه‌ها تائید خواهد شد.

۹. نتیجه‌گیری و پیشنهادات:

عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند به کیفیت گزارشگری مالی کمک کند، زیرا احتمال بیشتری دارد که تصمیمات فرصت طلبانه یا محرمانه ساخته شده توسط مدیریت را شناسایی و جلوگیری کند. کیفیت بالای عملکرد حسابرسی داخلی به کیفیت گزارشگری مالی کمک می‌کند و به حسابرسان مستقل اجازه می‌دهد که بر فرایندهای گزارشگری مالی و عملکرد حسابرسی داخلی نظارت و تکیه کند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم وجود دارد، بنابراین فرضیه اول تحقیق حاضر تأیید می‌گردد. این نتیجه با نتایج تحقیق گرس و همکاران (۲۰۱۶) یکسان می‌باشد. همچنین نتایج تحقیق حاضر نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کارایی حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، بنابراین فرضیه دوم تحقیق که در آن کارایی حسابرسی با دو معیار تأخیر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی مورد سنجش قرار گرفته است، رد شد. این نتایج منطبق بر نتایج به دست آمده در تحقیق گرس و همکاران (۲۰۱۶) نمی‌باشد. نتایج یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند در هر دو کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی کمک کند و یافته‌های آن‌ها از این مفهوم حمایت می‌کند که عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک مکانیزم ضروری از حاکمیت شرکتی مؤثر می‌باشد و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد.

مسیر و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیقی ارتباط بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و هزینه‌های حسابرسی را مورد مطالعه قرار داده‌اند و نتایج یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و هزینه‌های حسابرسی ارتباط معناداری وجود ندارد. تحقیق حاضر نیز با توجه به شرکت‌هایی که مورد بررسی قرار داده است به نتایج مشابه دست یافت. لذا تحقیق مذکور نیز با نتایج بدست آمده در این تحقیق همخوانی دارد.

اوسی و تکتا (۲۰۱۸)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی

بر کیفیت کنترل داخلی پرداختند و نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل داخلی مهارت‌های عملکرد حسابداری داخلی و نتایج حسابداری داخلی مرتبط است بنابر این فرضیه اول تحقیق حاضر با نتایج بدست آمده در این پژوهش یکسان می‌باشد.

با توجه به اهمیت موضوع، به نظر می‌رسد برای تحقیقات آتی پیشنهادهایی به شرح زیر می‌توان مطرح نمود:

- بررسی سایر عوامل سنجش کیفیت عملکرد حسابداری داخلی اعم از اندازه حسابر و بی طرفی حسابر و تأثیر آن بر گزارشگری مالی
- بررسی کیفیت عملکرد حسابداری داخلی با توجه به یکی از عوامل اندازه حسابر و یا بی طرفی حسابر و تأثیر آن بر کارایی حسابداری با توجه به دو معیار هزینه‌های حسابداری و تأخیر حسابر

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اورادی، جواد، لاری دشت بیاض، محمود و سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابداری و عملکرد شرکت، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۴، ص ۱۵۱-۱۳۱.
۲. بولو، قاسم. (۱۳۸۶). هزینه حقوق صاحبان سهام و ویژگی‌های سود، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.
۳. حاجی‌ها، زهره و رفیعی، آزاده. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ششم، شماره ۲۴، ص ۱۳۷-۱۲۱.
۴. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه مؤسسه حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره هفدهم، شماره ۶۱، ص ۹۸-۸۵.
۵. داداشی، ایمان، کرم‌نجیری، سجاد و برادران، مریم. (۱۳۹۶). تأثیر ساختار حسابداری داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابداری، سال هجدهم، شماره ۷۰، ص ۱۷۸-۱۵۹.
۶. عبدی برآفتابی، عبدالله. (۱۳۹۶). تأثیر حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سازمان در سازمان تأمین اجتماعی شهر کرمانشاه، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزش عالی صالحان، https://www.civilica.com/Paper-MANAGECONF02-MANAGE-CONF02_0603.html.
۷. قارزی، فاطمه، قاسمی، قاسم و محمد پور، احتشام. (۱۳۹۶). ویژگی‌های کمیته حسابداری و کارایی سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد و حسابداری و علوم انسانی، شیراز، دانشگاه علمی کاربردی شوشتر، https://www.civilica.com/Paper-MEAHBTM04-MEAHBTM04_186.html.
۸. کویکی، صدریه، کردلویی، حمیدرضا و میرابی، وحیدرضا. (۱۳۹۴). تأثیر کارایی عملکرد حسابداری داخلی و کمیته حسابداری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، ص ۳۴-۲۷.
۹. مرادی، جواد و زکی‌زاده، زهرا. (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابداری داخلی و گزارش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی، مجله دانش حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۸، ص ۱۶۳-۱۴۱.

۱۰. نیک‌بخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابداری داخلی، فصلنامه دانش حسابداری، سال هفدهم، شماره ۶۹، ص ص ۵۷-۵.

ب- منابع انگلیسی:

1. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24, 1–24.
2. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34, 3–20.
3. Brown, N., Pott, C., & Wo "mpener, A. (2014). The effect of internal control and risk management regulation on earnings quality: Evidence from Germany. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 1–31.
4. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, G. A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87–152.
5. Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45, 241–267.
6. Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77, 71–105.
7. Gamayuni, Rindu Rika. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality. *Integrative Business and Economics Research*, Vol. 7, Supplementary Issue 1.
8. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194–244.
9. Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2016). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Science & Business Media New York*.
10. Hogan, C., & Wilkins, M. (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25, 219–242.
11. Hoos, F., Messier, W. F., & Smith, J. L. (2014). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. Working Paper, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2358149. Accessed Oct 15, 2015.
12. International Federation of Accountants International Auditing Standard 610 (IFAC ISA 610). (2013). ISA 610: Using the work of internal auditors. [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf). Accessed Oct 15, 2015.
13. Messier, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, 86, 2131–2154.
14. Oussii, Ahmed Atef, & Taktak, Neila Boulila. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality, *Managerial Auditing Journal*
15. Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34, 25–58.
16. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84, 1255–1280.
17. Sierra Garcı 'a, L., Barbadillo, E. R., & Pe 'rez, M. O. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: Empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management and Governance*, 16, 305–331.