

## تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران

دکتر حبیب الله نخعی

عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

h.nakhaei48@yahoo.com

سمانه حیدری نسب

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی هرمزان، بیرجند، ایران. (نویسنده مسئول)

samaneh.heydarinasab@gmail.com

شماره ۱۴ / پاییز ۱۳۹۸ (جلد سوم) / صص ۴۲-۵۶  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

### چکیده

حسابرسی به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. برای رسیدن به اهداف مالی کنترل‌های داخلی، نقش حسابرسی و کیفیت آن اساسی خواهد بود. هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بنابراین تحقیق از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای هدف از نوع کاربردی و براساس ماهیت و روش، از نوع همبستگی علی پس از وقوع است. در پژوهش حاضر به توصیف و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم افزار استتا و اکسل پرداخته شده است. جامعه پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کل طبقات شرکت‌های بورس ۳۷ طبقه و تعداد نمونه مورد بررسی ۱۳۵ شرکت فعال در بورس می‌باشد. قلمرو زمانی تحقیق شامل شرکت‌هایی که از سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته‌اند می‌باشد. مهم‌ترین یافته‌های تحقیق نشان داد که، عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر ندارد. استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. **واژگان کلیدی:** کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، اندازه شرکت.

### مقدمه

هدف‌های کیفیت گزارشگری مالی، از نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی سرچشمه می‌گیرد. هدف اصلی کیفیت گزارشگری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص برون سازمانی برای اتخاذ تصمیم‌های مالی در ارتباط با واحد تجاری است. براساس نظر هیئت تدوین کیفیت گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت‌های مالی استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بلکه در برگیرنده ابزارها یا روش‌های اطلاع‌رسانی است و این ابزارها، به صورت مستقیم یا غیرمستقیم با اطلاعاتی ارتباط دارد که از طریق حسابداری ارائه می‌شود، یعنی، اطلاعاتی درباره منابع شرکت، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سود و غیره است (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا).

در دو دهه اخیر، نهادهای ناظر بر بازارهای مالی اعم از بازارهای سرمایه و بازارهای پولی، مکانیزم‌های مختلفی را برای ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و در نتیجه حفاظت بیشتر از منافع عمومی در این بازارها دنبال نموده‌اند (پیتزینی ام<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). در این راستا تدوین الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی یکی از مهم‌ترین نمونه‌های حفاظت‌کننده منافع عمومی می‌باشد. چرا که کنترل‌های داخلی به عنوان قلب راهبری شرکتی قرار محسوب می‌شود (فتوحی و همکاران، ۱۳۹۵). در ایران نیز الزامات کنترل‌های داخلی در سه سال اخیر، به عنوان یکی از مهم‌ترین و در عین حال پر مناقشه‌ترین مکانیزم‌های مصوب نهاد ناظر بازار سرمایه ایران یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار توجه زیادی را به خود اختصاص داده است (فلوآ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). مطابق با ماده دو دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هدف مالی این الزامات عبارت از ارتقای کیفیت گزارشگری مالی از طریق بهبود سه شاخص قابل اتکا بودن، مربوط بودن و به موقع بودن می‌باشد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴). از سوی دیگر مطابق با ماده ده دستورالعمل، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی بر عهده حسابرسی گذاشته شده است (اسکندری، ۱۳۹۴). از این رو حسابرسی به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. برای رسیدن به اهداف مالی کنترل‌های داخلی، نقش حسابرسی و کیفیت آن اساسی خواهد بود (دسای آر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند کیفیت گزارشگری مالی است. فرآیند کیفیت گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای کیفیت گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد (هوپ آز و توماس دی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶). استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند، سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم کیفیت اطلاعات دارد، که در این راستا کیفیت گزارشگری مالی نیز یک مورد خاص از کیفیت اطلاعات است (فرانسی و همکاران، ۲۰۰۶). کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیر بنایی شرکت را منصفانه نشان می‌دهند. می‌توان ادعان داشت یکی از پیش نیازهای کیفیت گزارشگری مالی و در همین راستا حسابرسی داخلی است (لامبرت و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). بنابراین انتظار می‌رود که هر اندازه کیفیت حسابرسی داخلی ارتقا یابد، شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی بهبود و در نتیجه نابرابری اطلاعات کاهش یابد (حساس یگانه و بهشتی، ۱۳۸۱). مطابق با ماده پیش گفته و منشور کمیته حسابرسی، برای حفظ کیفیت حسابرسی، بر سه عامل مستقل بودن، دارای تخصص مالی بودن و با سابقه بودن حسابرسی تاکید شده است (راجگوپال اس ام و ونکتچلم<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵). در نهایت می‌توان این گونه بیان داشت که حسابرسان می‌توانند با افزایش کیفیت عملکرد حسابرسی، مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در اعمال کیفیت گزارشگری بالا و مدیریت سود در تنگنا قرار دهند (پیوندی و خرم، ۱۳۹۵). از مهم‌ترین عواملی که موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود، نبود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی کاراست. در ادبیات مالی، کمیته حسابرسی به عنوان جزئی از ساختار حاکمیت شرکتی، ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و هم‌چنین وسیله نظارتی اثر بخشی برای بهبود روابط نمایندگی تلقی می‌شود. وجود کمیته حسابرسی علاوه بر ارتقاء سطح کیفی مکانیسم حاکمیت شرکتی پدیده‌هایی مانند باعث افزایش

<sup>1</sup> Pizzini M

<sup>2</sup> Felo, A

<sup>3</sup> Desai, R. Desai et al

<sup>4</sup> Hope, O., Tomas, W., Vyas, D

<sup>5</sup> Lambert, J et al

<sup>6</sup>..Rajgopal, S., M Venkatachalam

کیفیت گزارش‌گری مالی شود. حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره، اطمینان‌آور، مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و به‌سازی عملیات سازمان طراحی می‌شود هدف آن کمک به سازمان برای نیل به اهداف خود از طریق ارزیابی و به‌سازی کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی، با رویکردی منظم و منضبط است از این رو ما در این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش هستیم که آیا عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی در بورس اوراق بهادار تاثیر دارد یا نه؟

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### کیفیت حسابرسی

از کیفیت حسابرسی تعریف‌های گوناگونی کرده‌اند. در ادبیات حرفه‌ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استانداردهای حسابرسی مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود عمومی‌ترین تعریف‌ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می‌گیرد: احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند. احتمال این که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند. سنجش‌های برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن‌ها گزارش صادر کرده است. تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آنها را در بر می‌گیرند اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به‌علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متاثر می‌سازد (بران و بورگانس، ۲۰۱۴).

### کمیته‌ی حسابرسی

کمیته‌ی حسابرسی یکی از کمیته‌های هیأت مدیره‌ی واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیر موظف هیأت مدیره‌ی است که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه‌ی فعالیت‌های مالی شرکت را بر عهده دارد (آرنس و لوبک، ۲۰۰۳: ۴۸). منظور از اعضای غیر موظف کمیته‌ی حسابرسی اعضای است که در عین عضویت در هیأت مدیره‌ی واحد اقتصادی، در آن مسئولیت اجرایی یا عملیاتی ندارند. انتخاب اعضای کمیته‌ی از خارج سازمان، استقلال اعضای کمیته‌ی را افزایش می‌دهد. به عبارتی دیگر، نبودن مدیران موظف در کمیته‌ی حسابرسی سبب می‌شود تا حسابرسان بتوانند مسائلی هم‌چون نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، اختلاف‌نظر با مدیریت درباره‌ی اصول و روش‌های حسابداری، نشانه‌های احتمالی سوء استفاده‌های مدیریت یا سایر اعمال غیر قانونی مسئولان شرکت را صریح‌تر با کمیته‌ی حسابرسی مطرح کنند. تماس‌های کمیته‌ی حسابرسی با حسابرسان، اطلاعاتی به‌هنگام درباره‌ی وضعیت مالی واحد اقتصادی و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درست‌کاری مدیریت در اختیار هیأت مدیره‌ی واحد اقتصادی قرار می‌دهد (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۷). از جمله وظایف کمیته‌ی حسابرسی، کمک به انتخاب حسابرس، مدیریت فرایند کارحسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به اعضای هیأت مدیره‌ی در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرسان مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی یا نقاط ضعف مشخص شده طی عملیات حسابرسی است. در صورتی که کمیته‌ی حسابرسی به طرز صحیح سازماندهی

شود و مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند برای تمام گروه‌های علاقه‌مند منافع چشم‌گیری داشته باشد. کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند وظیفه‌ی مباشرت گزارش‌گری هیأت‌مدیره‌ی را تقویت کند، همچنین می‌تواند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود بخشد و میزان استقلال حسابرس را از طریق خدمت کردن به عنوان سپر بین حسابرس و مدیریت افزایش دهد. کمیته‌ی حسابرسی به مؤدیان و اعتباردهندگان کمک می‌کند تا مطمئن شود که منافع آنها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می‌رسد (ویلسون و همکاران، ۲۰۰۰). کمیته‌ی به دلیل استقلال از هیأت‌مدیره‌ی واحد اقتصادی، سبب حفظ ارتباط مستقیم بین هیأت‌مدیره‌ی واحد اقتصادی، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی نیز می‌شود (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۷). همسو کردن منافع حسابرس با اعضای غیرموظف هیأت‌مدیره‌ی (کمیته‌ی حسابرسی)، بهترین روش دستیابی به یک رابطه‌ی مستقل بین حسابرس و مدیریت واحد اقتصادی است (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). کمیته‌ی حسابرسی، مدیریت ارشد واحد اقتصادی را نیز کنترل می‌کند و به عنوان بازدارنده‌ی مدیریت از زیر پا گذاری کنترل‌های داخلی، از جمله ممانعت از تقلب مدیریت، نقشی موثر ایفا می‌کند (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۷). کمیته‌ی حسابرسی برای این که بتواند اثر بخش عمل کند، باید مستقل، دانا، متخصص و فعال باشد. استقلال، دانش و تخصص حرفه‌ای از سوی مراجع و مجامع مختلف حرفه‌ای و قانون‌گذاری تعریف شده است.

#### کیفیت گزارش‌گری مالی

هدف‌های کیفیت گزارش‌گری مالی، از نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی سرچشمه می‌گیرد. هدف اصلی کیفیت گزارش‌گری مالی، بیان آثار اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص برون‌سازمانی برای اتخاذ تصمیم‌های مالی در ارتباط با واحد تجاری است. براساس نظر هیئت تدوین کیفیت گزارش‌گری مالی نه تنها شامل صورت‌های مالی استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بلکه دربرگیرنده ابزارها یا روش‌های اطلاع‌رسانی است و این ابزارها، به صورت مستقیم یا غیرمستقیم با اطلاعاتی ارتباط دارد که از طریق حسابداری ارائه می‌شود؛ یعنی، اطلاعاتی درباره منابع شرکت، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سود و غیره است (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا). گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد که استفاده از آن، مانع از استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی‌شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرف‌کننده‌ای نیست. این کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد. اگر حسابرسی وسیله نظارتی باشد که نقش کشف و افشای اشتباهات و تحریفات را به عهده گیرد، پس با ثابت فرض کردن سایر شرایط، صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت بالا، از قابلیت اتکا و اعتماد بیشتری نزد مصرف‌کنندگان این کالا (خدمات) برخوردار خواهند بود. نتایج پژوهش‌های انجام شده در ایران نظیر پژوهش‌های حساس یگانه و جعفری نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی عمدتاً تابع دو متغیر کلیدی مرتبط با عملکرد حسابرسی، شایستگی شامل دانش و تجربه و استقلال و اجرای حرف‌های عملیات حسابرسی. در واقع، کیفیت حسابرسی در گرو کشف تحریفات با اهمیت (شایستگی) و انعکاس آن‌ها در گزارش حسابرس (استقلال) است. در ادامه برخی از مطالعات داخلی و خارجی پیرامون این موضوع آمده است که عبارتند از: پیزینی و همکاران (۲۰۱۰) تحقیقی با عنوان "بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدت اجرای حسابرسی مستقل" مورد مطالعه قرار داده‌اند و به این نتیجه رسیدند که اتکا بر کار حسابرسی باعث کاهش روزهای انجام کار حسابرسان مستقل برای ۰ الی ۵ روز می‌گردد و مشارکت واحد حسابرسی می‌تواند کارایی حسابرسی صورت‌های مالی را بهبود بخشد. آرل و همکاران (۲۰۱۱) مقاله‌ای با عنوان "بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی بر تصمیم‌های کیفیت گزارش‌گری مالی" نگاشته‌اند. نتایج مطالعات آن‌ها حاکی از این بود که کلیه عوامل مذکور بر تصمیم‌های کیفیت گزارش‌گری مالی اثر با اهمیتی دارد. وانگ و همکاران

(۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی رابطه بین استقرار کمیته های حسابرسی، شفافیت اطلاعات و کیفیت سود با استفاده از مدل معادلات هم زمان پرداختند. نتایج بیانگر این مطلب بود که ایجاد (استقرار) کمیته های حسابرسی ارتباط مثبتی با شفافیت اطلاعات و کیفیت سود دارد. هللا دلای و ابراهیم عمری (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان "عوامل موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی در سازمان های تونس" تأیید شده اند. نتایج نشان می دهد که اثر بخشی حسابرسی داخلی تحت تأثیر: (۱) استقلال ممیزی داخلی، (۲) عینیت حسابرسان داخلی، (۳) پشتیبانی مدیریت برای ممیزی داخلی، (۴) استفاده از عملکرد ممیزی داخلی به عنوان یک زمین تمرین مدیریت و (۵) بخش سازمان می باشد. گربری و همکاران (۲۰۱۸) تحقیقی با عنوان ارتباط موثر بین کمیته های ممیزی و عملکرد حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر کیفیت گزارش گری مالی: شواهد تجربی از شرکت های ثبت شده در عمان نوشته اند. یافته های این پژوهش نشان می دهد که وجود جلسات کمیته حسابرسی و حضور عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارش گری مالی شرکت تاثیر می گذارد. از این رو، یک کمیته حسابرسی که با آن بیشتر ملاقات می کند، نظارت موثر بر کیفیت گزارش گری مالی را افزایش می دهد. حاجی ها و رفیعی (۱۳۹۳) پژوهشی تحت عنوان "تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل" نگاشته اند. در این تحقیق با استفاده از روش پیمایشی و با ابزار پرسشنامه، داده های لازم گردآوری شده و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. برای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شرکت معیارهای بی طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می دهد که بی طرفی و قدمت با تاخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی داری ندارد. کوبی و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه ای با عنوان "بررسی تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی" پرداختند. این پژوهش در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ با حجم نمونه ۳۰ شرکت بوری بود. نتایج نشان داد که کارایی عملکرد حسابرسی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت ها تاثیر معکوس دارد. مشایخی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان تاثیر همکاری حسابرسی در به موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل بیان کردند که استانداردهای حرفه ای حسابرسی از جمله استاندارد بخش ۶۱۰ با عنوان ارزیابی کار واحد حسابرسی، حسابرسان مستقل را تشویق می کنند تا به اثرات همکاری حسابرسان شرکت جهت استفاده در برنامه ریزی و انجام حسابرسی توجه کنند. یکی از تاثیرات این همکاری علاوه بر صرفه جویی در هزینه می تواند در به موقع بودن گزارش حسابرسی باشد. عرب صالحی و میرزایی (۱۳۹۵) در مقاله ای با عنوان "کیفیت گزارش گری و کیفیت عملکرد حسابرسی" بیان کردند که فرآیند کیفیت گزارش گری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از گزارش های مالی می باشد. کیفیت گزارش گری مالی به اثر هر کدام از این مراحل در ارائه منصفانه صورت های مالی از اقتصاد زیر بنایی شرکت بستگی دارد. در ادبیات حسابداری، منابع کیفیت گزارش گری مالی قابل انتساب به صورت های مالی حسابرسی نشده، شناسایی شده است که شامل ویژگی های ذاتی و ویژگی های سیستم کیفیت گزارش گری مالی می باشد. ذاکری و موحدی (۱۳۹۶) پژوهشی را عنوان "رابطه بین حسابرسی و کیفیت گزارشات مالی مطالعه موردی بانک کشاورزی" نوشته اند. نتایج حاکی از آن است که هماهنگی و همکاری بیشتر بین حسابرسان داخلی و مستقل با کیفیت گزارش دهی مالی رابطه معناداری دارد. درگیری بیشتر حسابرسان در نظارت بر قابلیت کیفیت گزارش گری مالی با کیفیت اطلاعات رابطه دارد، بر اساس فرضیه های مورد آزمون و مورد بررسی کلیه فرضیه ها مورد تایید قرار گرفته اند. فخری و جلیلیان (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان "تاثیر کمیته حسابرسی بر شفافیت کیفیت گزارش گری مالی" نوشته اند. نتایج به دست آمده برای فرضیه اول نشان می دهد که استقلال کمیته حسابرسی بر شفافیت کیفیت گزارش گری مالی تاثیر مثبت و معناداری دارد و برای

فرضیه دوم نشان می‌دهد که تخصص کمیته حسابرس بر شفافیت کیفیت گزارش‌گری مالی در سطح خطای ۵ درصد تاثیر مثبت و معناداری دارد. و برای فرضیه سوم حاکی از عدم تاثیر معنادار اندازه کمیته حسابرس بر شفافیت کیفیت گزارش‌گری مالی در سطح خطای ۵ درصد است و متغیر کنترلی اندازه شرکت با شفافیت کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه مثبت و معناداری دارد و متغیر اهرم مالی با شفافیت کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه منفی و معناداری دارد. کوکبی و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان "تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی" نوشته‌اند. در این پژوهش که از داده‌های تلفیقی و پانل (تابلویی) با اثرات ثابت استفاده شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها تاثیر معکوس دارد.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر درصدد تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بنابراین تحقیق از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای هدف از نوع کاربردی و براساس ماهیت و روش، از نوع همبستگی علی پس از وقوع است. این تحقیق براساس طرح تحقیق نیمه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) انجام شده است. این پژوهش از لحاظ ماهیت و اهداف از نوع کاربردی است. پس از انتخاب شرکت‌های نمونه و طبقه‌بندی آن‌ها در سطح صنایع، جهت انجام برخی از محاسبات از نرم افزارهای اکسل ۲۰۱۶، استتار نسخه ۱۵ و اکسل استفاده شده است. ابزار گردآوری نیز به صورت کتابخانه‌ای می‌باشد. جامعه پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کل طبقات شرکت‌های بورس ۳۷ طبقه و تعداد شرکت‌های مورد بررسی تحقیق حاضر ۱۳۵ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی شرکت‌هایی که از سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشند.

مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه‌ها

نحوه آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول که در آن کیفیت حسابرسی داخلی متغیر مستقل و کیفیت گزارش‌گری مالی متغیر وابسته می‌باشد، از مدل رگرسیونی شماره یک استفاده خواهد شد. مدل رگرسیونی شماره یک به صورت رابطه زیر است:

رابطه (۱)

$$QF_{it} = \beta_0 + \beta_1 Internam_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LNAGE_{it} + \beta_4 OPINION_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \epsilon_{it}$$

فرضیه اول در صورتی مورد پذیرش قرار خواهد گرفت که ضریب  $\beta_1$  در رابطه (۱) دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد.

نحوه آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم که در آن اندازه کمیته حسابرسی متغیر مستقل و کیفیت گزارش‌گری مالی متغیر وابسته می‌باشد، از مدل رگرسیونی شماره ۲ استفاده خواهد شد. مدل رگرسیونی شماره ۲ به صورت رابطه زیر است:

رابطه (۲)

$$QF_{it} = \beta_0 + \beta_1 Csize_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LNAGE_{it} + \beta_4 OPINION_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \epsilon_{it}$$

فرضیه دوم در صورتی مورد پذیرش قرار خواهد گرفت که ضریب  $\beta_1$  در رابطه (۲) دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد.

نحوه آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه دوم که در آن استقلال کمیته حسابرسی متغیر مستقل و کیفیت گزارش‌گری مالی متغیر وابسته می‌باشد، از مدل رگرسیونی شماره ۳ استفاده خواهد شد. مدل رگرسیونی شماره ۳ به صورت رابطه زیر است:

رابطه (۳)

$$QF = \beta_0 + \beta_1 CIND_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LNAGE_{it} + \beta_4 OPINION_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \epsilon_{it} \dots$$

فرضیه سوم در صورتی مورد پذیرش قرار خواهد گرفت که ضریب  $\beta_1$  در رابطه (۳) دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد.

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن‌ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول (۱) آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۳۴ شرکت نمونه طی دوره زمانی ۵ ساله (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶) می‌باشد.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
کیفیت گزارش‌گری مالی	۶۷۰	-۰.۰۰۸	۰.۰۷۰	-۰.۲۴۵	۰.۲۷۱
اندازه کمیته حسابرسی	۶۷۰	۳.۱۱۰	۰.۴۳۳	۳	۵
استقلال کمیته حسابرسی	۶۷۰	۰.۴۹۶	۰.۱۷۱	۰.۲	۰.۸
اندازه شرکت	۶۷۰	۱۴.۵۶۷	۱.۵۵۶	۱۱.۰۷۸	۱۹.۳۷۴
لگاریتم سن شرکت	۶۷۰	۳.۵۱۱	۰.۴۵۰	۱.۶۰۹	۴.۱۴۳
جریان نقد عملیاتی	۶۷۰	۰.۱۱۴	۰.۱۲۷	-۰.۴۶۰	۰.۶۴۲
بازده دارایی‌ها	۶۷۰	۰.۱۰۷	۰.۱۴۸	-۰.۷۸۹	۰.۶۲۶
آمار توصیفی متغیرهای کیفی					
کیفیت حسابرس داخلی	۶۷۰	۰.۶۸۲	۰.۴۶۶	۰	۱
اظهاریت حسابرس مستقل	۶۷۰	۰.۵	۰.۵۰۰	۰	۱

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر بازده دارایی‌ها برابر با (۰/۱۰۷) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر

داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. یا به عبارت دیگر اکثر شرکت‌های مورد بررسی سود ده هستند و بازده دارایی آن‌ها نزدیک به ۱۰ درصد می‌باشد. یا در مثالی دیگر، اظهار نظر حسابرس برابر با ۵۰ درصد می‌باشد این به آن معناست که ۵۰ درصد از شرکت‌های مورد بررسی از طرف حسابرس مستقل، اظهار نظر مطلوب دریافت کرده‌اند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای اندازه شرکت برابر با ۱.۵۵۶ و برای کیفیت گزارش‌گری مالی برابر است با ۰.۰۷۰ می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. کمترین و بیشترین مقدار نیز کمینه و بیشینه را در هر متغیر نشان می‌دهند، به عنوان مثال بیشترین مقدار اندازه شرکت (که از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌ها بدست آمده است) برابر با ۱۹.۳۷۴ می‌باشد که مربوط به فولاد مبارکه اصفهان در سال ۱۳۹۶ می‌باشد.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش (یافته‌های استنباطی)

در این قسمت به تحلیل داده‌ها با استفاده از آمار استنباطی پرداخته می‌شود. در این قسمت تحلیل داده‌ها با استفاده از روش داده‌های ترکیبی و با رویکرد پنل دیتا صورت می‌گیرد. ابتدا متغیرها از نظر مانا بودن مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس با استفاده از آزمون چاو آزمون می‌شود که آیا باید از پانل با اثرات استفاده کرد یا بدون اثرات و برای آزمون روش پانل و اینکه از روش اثرات ثابت استفاده شود و یا از آزمون اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده خواهد شد. در نهایت پس از برآورد مدل با الگوی تعیین شده، مفروضات رگرسیون بررسی و مدل به صورت نهایی برآزش شده است.

### آزمون مانایی متغیرها

مطابق ادبیات اقتصاد سنجی لازم است قبل از برآورد مدل، مانایی متغیرها بررسی گردد. استفاده از آزمون‌هایی نظیر دیکی فولر<sup>۷</sup> و فیلیپس پرون<sup>۸</sup> برای داده‌های پانل توصیه نمی‌شود زیرا قدرت اندکی در تشخیص مانایی دارند. برای حصول اطمینان به آزمون‌های مانایی قوی‌تر در مدل‌های پانل، پیشنهاد می‌شود که داده‌ها را تجمیع<sup>۹</sup> نموده و سپس مانایی بررسی گردد (اندرس، ۱۳۸۶). برای بررسی وجود ریشه واحد در داده‌های پانل، می‌توان از آزمون لیون، لین و چو، آزمون هاریس ... استفاده کرد که نتایج آن به صورت جدول (۲) خلاصه ارائه شده است.

جدول (۲): آزمون مانایی (هاریس) برای متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
کیفیت گزارش‌گری مالی	-۲۰.۲۷۳	۰.۰۰۰	مانا است
کیفیت حسابرس داخلی		متغیر کیفی می‌باشد	
اندازه کمیته حسابرسی	-۱۱.۸۷۶	۰.۰۰۰	مانا است

<sup>7</sup>. Dicky Fuller

<sup>8</sup>. Philips Pron

<sup>9</sup>.pool



استقلال کمیته حسابرسی	-۱۷.۳۵۷	۰.۰۰۰	مانا است
اندازه شرکت	-۱۷.۴۶۵	۰.۰۰۰	مانا است
لگاریتم سن شرکت	-۱۲.۸۳۹	۰.۰۰۰	مانا است
اظهارنظر حسابرس مستقل		متغیر کیفی می باشد	
جریان نقد عملیاتی	-۱۳.۹۰۹	۰.۰۰۰	مانا است
بازده دارایی ها	-۸.۰۰۲	۰.۰۰۰	مانا است

با توجه به جدول (۲) مشاهده می شود که سطح معنی داری متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرها است.

آزمون تشخیص توزیع نرمال

به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جارکوبرا استفاده شده است. در این آزمون ها هرگاه سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد ( $\text{Sig} < 5\%$ )، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود.

مفروضات آزمون به قرار زیر می باشد:

$H_0$ : توزیع داده ها نرمال است.

$H_1$ : توزیع داده ها نرمال نیست.

نتایج آزمون تشخیص توزیع نرمال در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون جارکوبرا

نام متغیر	تعداد مشاهدات	معناداری جارکوبرا	نتیجه
کیفیت گزارش گری مالی	۶۷۰	۰.۲۲۲	توزیع نرمال ندارد
کیفیت حسابرس داخلی		متغیر کیفی می باشد	
اندازه کمیته حسابرسی	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
استقلال کمیته حسابرسی	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اندازه شرکت	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
لگاریتم سن شرکت	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال دارد
اظهارنظر حسابرس مستقل		متغیر کیفی می باشد	
جریان نقد عملیاتی	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
بازده دارایی ها	۶۷۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد

طبق نتایج آزمون جارکو برا مشاهده می شود متغیرهای پژوهش از توزیع نرمال برخوردار نیستند. در برخی موارد مشاهده می شود که پژوهشگران برای نرمال کردن باقی مانده ها اقدام به تبدیل متغیرهای مستقل و وابسته (با استفاده از تبدیلات

جانسون) به متغیرهای جدیدی با توزیع نرمال نموده‌اند. باید دقت داشت این کار منجر به تولید متغیرهایی می‌شود که الزاماً از رفتار متغیرهای اولیه تبعیت نمی‌کند و نتایج برآورد مدل رگرسیونی با این متغیرها غیر قابل اتکا است (افلاطونی، ۱۳۹۶).

#### جدول (۴): نرمال بودن اجزای اخلال مدل‌های ریاضی

مدل‌های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
فرضیه (مدل) اول	۱.۱۶	۰.۵۶۰	توزیع نرمال دارد
فرضیه (مدل) دوم	۰.۱۴	۰.۹۳۳	توزیع نرمال دارد
فرضیه (مدل) سوم	۲.۳۹	۰.۳۰۲	توزیع نرمال دارد

از این رو با توجه به اینکه فرض پنجم یعنی نرمال بودن باقی مانده‌ها برقرار هست از این رو از تبدیلات جانسون برای نرمال سازی متغیرها هیچ استفاده‌ای نشده است.

فرضیه اول را می‌توان به صورت زیر نوشت:

فرض صفر: عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر ندارد.  
فرض مقابل: عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر دارد.

#### جدول (۵): تخمین نهایی مدل رگرسیونی اول

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
کیفیت حسابرس داخلی	۰.۰۳۲	۰.۰۰۴	۶.۸۱	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	۰.۰۰۱	۰.۰۰۱	۰.۷۴	۰.۴۵۷
لگاریتم سن شرکت	-۰.۰۰۳	۰.۰۰۴	-۰.۷۶	۰.۴۴۸
اظهارنظر حسابرس مستقل	۰.۰۰۶	۰.۰۰۴	۱.۵۳	۰.۱۲۶
جریان نقد عملیاتی	-۰.۳۴۳	۰.۰۲۸	-۱۲.۰۸	۰.۰۰۰
بازده دارایی‌ها	۰.۱۱۳	۰.۰۲۳	۴.۹۲	۰.۰۰۰
عرض از مبدأ	۰.۰۳۶	۰.۰۳۲	۱.۱۲	۰.۲۶۲
سایر آماره‌های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۴۳ درصد			
آماره والد و معناداری آن	۳۷۰.۴۶ (۰.۰۰۰)			

مشاهده می‌شود کیفیت حسابرس داخلی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که با افزایش کیفیت حسابرس داخلی، کیفیت گزارش‌گری مالی نیز افزایش پیدا می‌کند. به طور کلی می‌توان گفت که عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، سن شرکت و اظهار نظر حسابرس مستقل دارای سطح معناداری بیش از ۵ درصد هستند از این رو تاثیر معناداری بر روی متغیر وابسته ندارند. متغیر جریان نقد عملیاتی تاثیر معکوس و بازده دارایی‌ها تاثیر مستقیم و معناداری بر متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۴۳ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۴۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۷۰.۴۶ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه دوم را می توان به صورت زیر نوشت:

فرض صفر: اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی تاثیر ندارد.

فرض مقابل: اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی تاثیر دارد.

**جدول (۶): تخمین نهایی مدل رگرسیونی دوم**

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
اندازه کمیته حسابرسی	۰.۰۰۸	۰.۰۰۴	۰.۲۱	۰.۸۳۷
اندازه شرکت	۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	۰.۲۳	۰.۸۱۸
لگاریتم سن شرکت	-۰.۰۰۴	۰.۰۰۶	-۰.۶۸	۰.۴۹۴
اظهار نظر حسابرس مستقل	۰.۰۰۶	۰.۰۰۵	۰.۱۲	۰.۹۰۵
جریان نقد عملیاتی	-۰.۴۴۴	۰.۰۶۹	-۶.۴۲	۰.۰۰۰
بازده دارایی ها	۰.۱۶۲	۰.۰۳۱	۵.۱۸	۰.۰۰۰
عرض از مبدأ	۰.۰۳۲	۰.۰۳۱	۱.۰۳	۰.۳۰۴
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده				۴۱ درصد
آماره والد و معناداری آن				۶۳.۵۰ (۰.۰۰۰)

مشاهده می شود که اندازه کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیش از ۵ درصد است از این رو تاثیر معناداری بر متغیر وابسته ندارد و فرضیه دوم مورد پذیرش قرار نمی گیرد و می توان گفت که اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی تاثیر ندارد. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، سن شرکت و اظهار نظر حسابرس مستقل دارای سطح معناداری بیش از ۵ درصد هستند از این رو تاثیر معناداری بر روی متغیر وابسته ندارند. متغیر جریان نقد عملیاتی تاثیر معکوس و بازده دارایی ها تاثیر مستقیم و معناداری بر متغیر وابسته دارد.

فرضیه سوم را می توان به صورت زیر نوشت:

فرض صفر: استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی تاثیر ندارد.

فرض مقابل: استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی تاثیر دارد.

**جدول (۷): تخمین نهایی مدل رگرسیونی سوم**

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
استقلال کمیته حسابرسی	۰.۴۰۰	۰.۰۱۴	۲۷.۷۲	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	۰.۳۶	۰.۷۱۹
لگاریتم سن شرکت	-۰.۰۰۳	۰.۰۰۳	-۱.۲۱	۰.۲۲۵
اظهار نظر حسابرس مستقل	۰.۰۰۵	۰.۰۰۲	۲.۴۶	۰.۰۱۴
جریان نقد عملیاتی	-۰.۰۰۹	۰.۰۰۵	-۱.۸۵	۰.۰۶۴
بازده دارایی ها	۰.۱۳۴	۰.۰۱۱	۱۱.۸۱	۰.۰۰۰
عرض از مبدأ	۰.۰۳۴	۰.۰۲۱	۱.۵۹	۰.۱۱۳
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده				۴۵ درصد
آماره والد و معناداری آن				۸۰۰.۳۳ (۰.۰۰۰)

مشاهده می‌شود استقلال کمیته حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان گفت که با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی نیز افزایش پیدا می‌کند. به طور کلی می‌توان گفت که استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۴۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۴۵ درصد از تغییرات متغیروابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۸۰۰.۳۳ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، سن شرکت و جریان نقد عملیاتی دارای سطح معناداری بیش از ۵ درصد هستند از این رو تاثیر معناداری بر روی متغیر وابسته ندارند. متغیر اظهار نظر حسابرس مستقل و بازده دارایی‌ها تاثیر مستقیم و معناداری بر متغیر وابسته دارد.

#### جدول (۸): خلاصه یافته‌ها

نتیجه	فرضیه
پذیرش	عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر دارد.
عدم پذیرش	اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر دارد.
پذیرش	استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر دارد.

#### نتیجه گیری و پیشنهادات

انتظار می‌رود تشکیل و فعالیت کمیته‌های حسابرسی نقش قابل توجهی در بهبود گزارش‌گری مالی و در نهایت بهبود سلامت مالی و شفافیت داشته باشد. در کشورهای مختلف پژوهش‌های بسیاری در این حوزه نیز صورت گرفته است که البته در اثر پژوهش‌ها تاثیر برخی ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش نیز به دنبال این موضوع بوده است که آیا کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر گزارش‌گری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران اثر بخش بوده‌اند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر ندارد. استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. این امر نشان دهنده این است که تشکیل کمیته‌های حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی، در کوتاه مدت تاثیر گذاری بسزا و معنی داری داشته است. این نتیجه را می‌توان ناشی از دوران گذار کمیته‌های حسابرسی و شرایط و متغیرهای گوناگونی دانست که ممکن است در سال‌های آینده تغییر قابل ملاحظه‌ای در کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌ها مشاهده شود. هدف از این پژوهش بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر گزارش‌گری مالی شرکت‌های بورس و اوراق بهادار می‌باشد. این مطالعه از نظر از روش توصیفی، همبستگی برای انجام این تحقیق استفاده شده است. در این تحقیق با برداشت مستقیم اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی، پایگاه اطلاعاتی تدبیر پرداز و سایت سازمان بورس، مجموع داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها جمع‌آوری شده است. پس از انتخاب شرکت‌های نمونه و طبقه‌بندی آن‌ها در سطح صنایع، جهت انجام برخی از محاسبات از نرم افزارهای اکسل ۲۰۱۶، نرم افزار استتا نسخه و اس پی اس ۱۵ استفاده شده است. جامعه پژوهش حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کل طبقات شرکت‌های بورس ۳۷ طبقه نمونه شرکت‌های مورد تحلیل ۱۳۵ شرکت

می‌باشد. قلمرو زمانی شرکت‌هایی که از سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشند. این پژوهش بر اساس روش کتابخانه‌ای می‌باشد همچنین در این پژوهش اطلاعات مربوط به ادبیات موضوعی، مبانی نظری، پیشینه و سوابق پژوهش‌های انجام شده قبلی درباره موضوع پژوهش از منابع کتابخانه‌ای و از طریق مطالعه کتب و نشریات مقالات، پایان‌نامه‌ها اعم از منابع داخلی و خارجی جمع‌آوری خواهد شد. مهم‌ترین یافته‌های تحقیق نشان داد که، عملکرد حسابرس داخلی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر ندارد. استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. بررسی نتایج و تجزیه و تحلیل سوال‌های پژوهش و مقایسه آن با سایر پژوهش‌های انجام شده نشان داد که یافته‌های فرضیه اول تحقیق با نتایج مطالعات خرد یار و همکاران (۱۳۹۵) با موضوع "بررسی رابطه عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارش‌گری مالی" برابر می‌کند و همسو با نتایج پژوهش حاضر است. همچنین در بین تحقیقات خارجی نیز پژوهش لاورنس و دیگرانی با موضوع "کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارش‌گری مالی: اهمیت مشترک استقلال و صلاحیت" با نتایج این فرضیه هم‌راستا می‌باشد. و در رابطه با فرضیه دوم تحقیق نتایج تحقیق‌های یغمایی و همکاران (۱۳۹۴) با موضوع "نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارش‌گری مالی" با نتایج به دست آمده از این فرضیه برابر می‌کند و همسو با نتایج پژوهش حاضر است. همچنین از تحقیقاتی خارجی که هم‌راستا با نتایج به دست آمده از این فرضیه است می‌توان به پژوهش سانچز و مکا (۲۰۱۷) موضوعاتی پیرامون اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری مالی اشاره کرد. و همچنین در مقایسه فرضیه سوم پژوهش با سایر تحقیقات انجام شده به نتایج تحقیقات شالچی و جلیلی (۱۳۹۶) با عنوان "ارتباط میان ویژگی‌های تخصص و استقلال متخصصان حسابداری کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری مالی" با نتایج حاصل از این فرضیه برابر می‌کند و همسو با نتایج پژوهش حاضر است. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این تحقیق پیشنهادهای زیر را می‌توان ارائه نمود: با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد. لذا پیشنهاد می‌گردد در صورت امکان تدابیری برای حفظ و بالا بردن و سنجش عملکرد حسابرس داخلی که منجر به کیفیت گزارش‌گری مالی در صورت‌های مالی می‌شود تلاش شود. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد به بررسی اندازه کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی دقت زیادی داشته باشند چون هر چقدر اندازه کمیته حسابرسی متغیر باشد کیفیت گزارش‌گری مالی به آن اندازه تاثیر پذیرتر است. با توجه به نتایج حاصل از تحقیق در رابطه با فرضیه سوم پیشنهاد می‌شود که هنگام تجزیه تحلیل برای خرید سهام شرکت‌ها به متغیرهای مثل استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری مالی توجه داشته باشند، همچنین به آنها پیشنهاد می‌شود که به رابطه بین رویکرد استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری مالی توجه داشته باشند. در نهایت به حسابرسان مستقل و اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور پیشنهاد می‌شود با بالا بردن سطح استقلال کمیته حسابرسی، خدمات مالی و حسابرسی عاملی برای افزایش کیفیت گزارشات مالی شرکت‌ها می‌شود تا نیاز به این حرفه هم‌چنان در صدر اتکای سهامداران به صورت‌های مالی شرکت‌ها قرار داشته باشد. با توجه به نتایج حاصله، این پژوهش و سوالاتی که طی انجام آن برای پژوهشگر مطرح شد، جهت تکمیل این تحقیق و انجام پژوهش‌های بیشتر در حوزه‌های مرتبط با این تحقیق، پیشنهادهای زیر برای انجام تحقیق‌ها آتی ارائه می‌گردد:

تکرار این پژوهش با استفاده از سایر متغیرهای کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های انجام شده قبلی از قبیل بازدید حسابرس مستقل شریک و مدیر ارشد از مراحل کار حسابرسی، داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاح‌بکار، اهمیت حق الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی، تخصص‌گرایی، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات با اهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین و

مقررات و مکانیزم بازار. مقایسه قدرت توضیحی سایر معیارهای کیفیت حسابرسی با معیارهای دوره تصدی حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. به پژوهشگران که می خواهند در این زمینه تحقیق انجام دهند پیشنهاد می شود به بررسی اثر نوع حسابرسان بر موضوعاتی چون مدیریت سود، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش گری مالی، تجدید ارائه صورت های مالی بپردازند. پیشنهاد می گردد اثر تغییر شریک حسابرسی یا مدت تصدی شریک حسابرسی بر موضوعاتی چون محافظه کاری، مدیریت سود، کیفیت سود، کیفیت حسابرسی و یا استقلال حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. ویژگی های کمیته های حسابرسی مانند اندازه و یا تعداد جلسات کمیته های حسابرسی می تواند بر کیفیت گزارش گری مالی و اطلاعات تاثیرگذار باشد. از این رو به پژوهشگران پیشنهاد می گردد برخی ویژگی های کمیته های حسابرسی بر معیارهای کیفیت گزارش گری مالی و کیفیت افشای اطلاعات و استفاده از سایر معیارهای کیفیت اطلاعات مانند ارقام تعهدی را مورد بررسی قرار داد. با توجه به اینکه داده های استخراج شده از صورت های مالی شرکت ها، از بابت تورم تعدیل نگردیده است. در صورت تعدیل اطلاعات مذکور، ممکن است نتایج متفاوتی از نتایج فعلی حاصل شود.

## منابع

- ✓ نیک بخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله، منتی، وحید، (۱۳۹۶)، طراحی مدل کیفیت حسابرسی، نشریه دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۹، صص ۵-۵۷.
- ✓ کوبی، صدریه، کردلویی، حمیدرضا، میرابی، حیدرضا، (۱۳۹۴)، تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۴، شماره ۱۶، صص ۲۷-۳۴.
- ✓ عبدی برآقتابی، عبدا... (۱۳۹۶)، تاثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارش گری مالی و کارایی سازمان (مطالعه موردی: سازمان تامین اجتماعی شهر کرمانشاه)، دومین همایش مدیریت و حسابداری، تهران، ایران.
- ✓ کامرانانی ماسوله، سعید، خردیار، سینا، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی، موسسه آموزش عالی کوشیار (غیر انتفاعی غیر دولتی)، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- ✓ فتوحی، مهدی، نیکبخت، محمدرضا، رضایی، غلامرضا، (۱۳۹۵)، بررسی ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارش گری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی تاکستان.
- ✓ اسکندری، سجاد، (۱۳۹۴)، تاثیر تغییر شریک حسابرسی بر کیفیت گزارش گری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی تاکستان.
- ✓ مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید، (۱۳۹۴)، تأثیر همکاری حسابرسی در به موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل، حسابرسی نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳، صص ۹۱-۱۰۹.
- ✓ حساس، یگانه، حسینی، بهشتیان، (۱۳۸۱)، تاثیر وجود کمیته حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل های داخلی و کیفیت گزارش گری مالی، مطالعات مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۵ و ۳۶، صص ۶۷-۹۱.
- ✓ پیوندی، محمود، خرم، فاطمه، (۱۳۹۵)، اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل در بهبود کیفیت کیفیت گزارش گری مالی، حسابرسی، شماره ۶۹.

- ✓ لاری دشت بیاض، محمود، اورادی، جواد، (۱۳۹۴)، ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۲۲، صص ۶۹-۹۴.
- ✓ Abdolmohammadi, M. D'Onza, G. & Sarens, G. (2016). Benchmarking Internal Audit Maturity: A High-Level Look at Audit Planning & Processes Worldwide, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK (2015), Practitioner Survey, the IIA.research Foundation (IIARF), July.
- ✓ Arel, B., Beaudoin, C. and Cianci, C. (2011). The Impact of ethical leadership, the internal audit function and moral intensity on a financial reporting decision, Journal of Business Ethics, 101: 313-324.
- DeFond, M. Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
- ✓ Desai, R. Desai, V. Libby, A. and Srivastava, T. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, International Journal of Accounting Information Systems, Volume 24, February, Pages 114.
- ✓ Felo, A, Krishnamurthy, S & Solieris, S (2003) Audit committee characteristics and the perceived quality of financial reporting, an empirical analysis at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- ✓ Hope, O., Tomas, W., Vyas, D., (2016), Financial Reporting Quality of U.S. Private and Public Firms, Forthcoming, The Accounting Review.
- ✓ Pizzini, M., L. Shu and M. Vargus, (2010), "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays." University College of Business and Public Administration, PP. 1-41.
- ✓ Lambert, J. and J. Lyvz. And Vrchya (2012). "Learning, asset-pricing tests, and market efficiency", Journal of Finance 57:pp. 1113-1145.
- ✓ Rajgopal, S., M. Venkatachalam, (2015). Financial reporting quality and idiosyncratic return volatility. Journal of Accounting and Economics 51: pp1-20