

Research Article

The Impact of Internal Audit Quality on Financial Reporting Quality in Companies Listed in Tehran Stock Exchange

Saeed Mohseninia

PhD Student of Accounting, School of Graduate Studies, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Jafar Babajani *

Full Prof of Accounting Department, Faculty of Management & Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Abstract

The Iranian Securities and Exchange Organization has identified the mission of the internal audit unit to provide independent and unbiased assurance and consulting services to enhance the value and improve the operations of the company. Therefore, it has required the members of the Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse to establish an internal audit unit. The purpose of the present study is to investigate the effect of internal audit quality on the quality of financial reporting and information asymmetry in companies listed in the Tehran Stock Exchange. The sample consists of 100 companies during the period of 2019. For testing hypotheses, the Structural Equation Modeling is utilized. In this regard, the variable "Internal Audit Quality" is classified into four sections including competence, independence, performance, and other criteria; and the variable "Financial Reporting Quality" is classified into three sections: Reliability, Relevance, and Timeliness, by consideration of "Information Asymmetry" variable, 16 hypotheses are formulated. The results of the study indicate that the "Internal Audit Quality" did not have a significant effect on two variables ("Financial Reporting Quality" and "Information Asymmetry") in companies listed in Tehran Stock Exchange. Therefore, it is necessary to pay more serious attention to the quality of internal audit and by selecting appropriate mechanisms, it is provided the further improvement of the quality of the internal audit units.

Keywords: Internal Audit Quality, Financial Reporting Quality and Information Asymmetry.

*. jafar.babajani@gmail.com

پژوهش‌های حسابداری مالی

سال دوازدهم، شماره چهارم، پیاپی (۴۶)، زمستان ۱۳۹۹

تاریخ وصول: ۱۳۹۸/۱۰/۰۸

تاریخ بازنگری: ۱۳۹۹/۰۳/۱۲، ۱۳۹۹/۰۶/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۲۰

صص: ۱۹-۳۸

مقاله پژوهشی

بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

سعید محسنی نیا^{*}، جعفر باباجانی^{**}

^{*} دانشجوی دکترای حسابداری، پردیس تحصیلات تکمیلی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

samoh1362@gmail.com

^{**} استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

jafar.babajani@gmail.com

چکیده

سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، مأموریت واحد حسابداری داخلی را ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت دانسته است و بر اساس این، در سال ۱۳۹۱، کلیه ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را ملزم به تشکیل واحد حسابداری داخلی کرده است. هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه آماری شامل ۱۰۰ شرکت برای سال مالی ۱۳۹۷ است. به منظور آزمون فرضیه‌ها از الگوی معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. در این رابطه، متغیر «کیفیت حسابداری داخلی» در چهار بخش شامل صلاحیت، استقلال، اجرای عملیات و سایر معیارها و متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» در سه بخش شامل قابلیت اتکا، مربوط بودن و به موقع بودن طبقه‌بندی شد که با لحاظ کردن متغیر «عدم تقارن اطلاعاتی»، تعداد ۱۶ فرضیه تدوین شد. نتایج پژوهش، حاکی از آن است که «کیفیت حسابداری داخلی» بر دو متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» و «عدم تقارن اطلاعاتی» در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تأثیر معناداری نداشته است؛ از این رو لازم است توجه جدی‌تری به مقوله کیفیت حسابداری داخلی انجام شود و با اتخاذ سازوکارهای مناسب، زمینه ارتقای هرچه بیشتر کیفیت واحد حسابداری داخلی شرکت‌ها فراهم شود.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابداری داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی

مقدمه

از اهمیت واحد حسابداری داخلی، همین بس که طبق مدل حاکمیت شرکتی انجمن حسابرسان داخلی، از واحد حسابداری داخلی اثربخش به‌عنوان یکی از چهار سنگ بنای حاکمیت شرکتی همراه با کمیته حسابداری، مدیریت اجرایی و حسابرسان مستقل نام برده شده است [۲۸]. رسوایی‌های حسابداری در سال‌های اخیر در سطح عموم به‌طور گسترده‌ای انتشار یافته و موجب شده است توجه بیشتری به واحد حسابداری داخلی به‌عنوان عامل مهم در ایجاد گزارشگری مالی برون‌سازمانی دارای کیفیت شود؛ برای نمونه، مجله تأیید یک حسابرس داخلی به نام کوپر را «مرد سال ۲۰۰۲» نامید؛ زیرا او موفق به کشف و گزارش تقلبات شرکت وردکام شده بود.

طی قرن بیستم، پیشرفت آشکاری از عناصر ساختاری و نگرشی حرفه‌ای‌گرایی برای حسابرسان داخلی به وجود آمده بود؛ با این حال، همچنان عناصری از نااطمینانی در رابطه با چگونگی ایجاد یک هویت حرفه‌ای متمایز و نقش ایدئال وجود داشت. جستجوی حسابرسان داخلی برای نقشی با جایگاه مناسب و به رسمیت شناخته شدن در سال‌های اخیر، به‌شدت از نیاز انجمن‌های مالی برای اطمینان‌دهی بیشتر از کیفیت گزارشگری تأثیر می‌گیرد [۱۰].

بورس اوراق بهادار نیویورک از سال ۲۰۰۶ میلادی کلیه شرکت‌های عضو را ملزم به تشکیل واحد حسابداری داخلی کرده است. دلیل الزام مذکور اینگونه بیان شده است که وجود یک واحد حسابداری داخلی اثربخش موجب خواهد شد کمیته حسابداری و سایر ذی‌نفعان گزارش‌های مالی، اطلاعات مربوط به ریسک‌های شرکت از جمله ریسک گزارشگری مالی و نیز اطلاعات مرتبط با کنترل‌های داخلی شرکت را کسب کنند [۲۶]؛ بنابراین، حامیان حاکمیت شرکتی بر نقش واحد

حسابرسی داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند [۱۷]؛ [۳۷]؛ [۱۸].

در ایران نیز با ابلاغیه مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۰۹ سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام کلیه ناشران پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل واحد حسابداری داخلی، فصل جدیدی در این رابطه آغاز شده است. سازمان بورس و اوراق بهادار ایران در تدوین منشور فعالیت حسابداری داخلی، مأموریت واحد حسابداری داخلی را ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه به‌منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت دانسته است. همچنین، مطابق با منشور مذکور، دامنه عملیات واحد حسابداری داخلی باید به نحوی تعیین شود که شبکه فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل که مدیریت شرکت، طراحی و ارائه کرده است، نسبت به این موضوع که اطلاعات مالی، مدیریتی و عملیاتی بااهمیت شرکت، درست، قابل اعتماد و به‌موقع است، اطمینان فراهم آورد [۶].

به عبارت دیگر، از وظایف واحد حسابداری داخلی کمک به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی از جنبه‌هایی مانند درست، قابل اعتماد و به‌موقع بودن تعیین شده است.

ابوت و همکارانش بیان می‌کنند طرفداران حاکمیت شرکتی همواره بر نقش واحد حسابداری داخلی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند؛ اما با وجود این، پژوهشگران مذکور بر این باورند که نقش واحد حسابداری داخلی در فرایند گزارشگری مالی هنوز به‌طور کامل بررسی نشده و شواهد تجربی اندکی درباره تأثیر کیفیت واحد حسابداری داخلی در دسترس است [۱۲] بنابراین، باوجود تأکید برخی پژوهشگران بر نقش واحد حسابداری داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، در این رابطه، پژوهش تجربی چشمگیری انجام نشده است. با

وجود این، در اندک پژوهش‌های انجامی مثل پژوهش دیویدسون و همکارانش [۲۰] تضادهایی یافت می‌شود. همچنین، الزام سازمان بورس و اوراق بهادار ایران مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی موجب تحمیل مخارج چشمگیری بر شرکت‌های ایرانی در راستای اجرای حسابرسی داخلی (از جمله مخارج استخدام حسابرس داخلی یا برون‌سپاری آن) شده است و این امر، انتظارات از حسابرسان داخلی مبنی بر انجام عملیات حسابرسی داخلی دارای کیفیت را هر چه بیشتر افزایش داده است؛ بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که آیا واحد حسابرسی داخلی توانسته است موجب بهبود و افزایش کیفیت گزارشگری مالی در ایران (شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار) شود؛ بنابراین، پژوهش حاضر، برای دست‌یافتن به پاسخ سؤال فوق، در محیط ایران انجام شده است.

مبانی نظری پژوهش

برخی پژوهشگران مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته‌اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، صرف وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده است؛ بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی دارد [۳۱]. بسیاری از پژوهشگران (از جمله مسیر و همکاران [۳۳]؛ پراویت و همکاران [۳۶]؛ ابوت و همکاران [۱۳]؛ بیم آلدرد و همکاران [۱۶]) به تبعیت از نظریه دی آنجلو، کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل «صلاحیت» و «استقلال» حسابرس داخلی معرفی کرده و بیان داشته‌اند این دو عامل، بااهمیت و متمایزند و با یکدیگر رابطه متقابل دارند.

بنابراین، برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ بنابراین، توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی

نیست؛ زیرا همان‌طور که از یک حسابرس صلاحیت‌دار و ماهر، انتظار کشف هرچه بیشتر اشتباهات موجود در گزارش‌های مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف‌شده به مقامات ذی‌صلاح، به استقلال او بستگی دارد [۱۲]. بیشتر پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکیدشده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده‌اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می‌باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرند [۱۱]؛ بنابراین، در ادامه، مبانی نظری مرتبط با سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار بخش «معیارهای سنجش صلاحیت»، «معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی»، «معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی» و «سایر معیارها» بررسی می‌شود. همان‌طور که بیان شد یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرس داخلی است. حسابرسی داخلی نیازمند افراد باصلاحیت است که توانایی‌هایی بیش از مهارت‌های سنتی معمول داشته باشند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا صلاحیت را اینگونه تعریف کرده است «توانایی فرد برای انجام وظیفه یا شغل به نحو صحیح در چهارچوب مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و رفتار تعریف‌شده» [۲۹]. در ادامه، معیارهای سنجش صلاحیت معرفی می‌شوند.

الف. معیارهای تحصیلات و آموزش: پیزی و همکارانش برای سنجش صلاحیت از معیارهای

مؤثر مسئولیت‌ها مورد نیاز است. توسعه این مهارت‌ها نه تنها پتانسیل حسابرسی را افزایش می‌دهد، کیفیت حسابرسی را نیز بهبود می‌بخشد [۳۹].

واحد حسابرسی داخلی باید استقلال لازم را داشته باشد تا گزارش خود را به‌طور عینی و صحیح و در رابطه با هر آنچه هست، تهیه کند، نه هر آنچه مدیریت خواستار آن است. این استقلال به حسابرسان داخلی این اجازه را می‌دهد تا گزارش خود را به‌صورت بی‌طرف و آزاد و در راستای اهداف سازمان تهیه کنند. بدون اعطای این نوع استقلال، مطلوبیت مورد انتظار از کار حسابرسان داخلی به‌هیچ‌وجه ایجاد نخواهد شد [۴۱]؛ بنابراین، یکی دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال و بی‌طرفی حسابرس داخلی معرفی شده است. در ادامه، معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی معرفی می‌شوند:

الف. نحوه ارتباط بین واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی: استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی [۳۰] بیان می‌دارد که مدیر حسابرسی داخلی باید به سطحی از مدیریت سازمان گزارش دهد که به واحد حسابرسی داخلی اجازه دهد تا به مسئولیت‌هایش عمل کند؛ از این‌رو، هر دو استانداردهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل اظهار می‌دارند که استقلال حسابرس داخلی مستقیماً تابعی از نحوه ارتباط گزارشگری بین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی است [۲۷]. به عبارت دیگر، هرچه کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی، نظارت فعالانه‌تری داشته باشد، این امر به استقلال هرچه بیشتر آن واحد منجر خواهد شد؛ بنابراین، یکی از معیارهای سنجش استقلال، مرجع ارائه گزارش حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی داخلی یا مدیریت) ذکر شده است.

ب. تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی: ابوت

متعددی از جمله تحصیلات و آموزش بهره برده‌اند. تحصیلات براساس میانگین سال‌های دوره‌های کارشناسی و تحصیلات تکمیلی کارکنان سنجیده شده است. این در حالی است که آموزش براساس میانگین ساعات آموزشی هر یک از کارکنان در طول سال سنجش شده است [۳۴].

ب. معیار آشنایی با صنعت صاحب‌کار:

حسابرسانی که با صنعت مدنظر آشنایی دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام می‌دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی، تجارب بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند [۲۱].

ج. معیار آشنایی با مهارت‌های فناوری اطلاعات

(IT): فناوری، در دنیای تجارت امروزی، یک توانمندساز و کنش‌یار کلیدی شناخته شده است که به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا به کارایی، بهره‌وری و سودآوری بیشتری دست یابند. با داشتن مهارت‌ها و توانایی‌ها در کامپیوتر و فن‌آوری اطلاعات، حسابرسان داخلی قادر خواهند بود سیستم‌ها و اطلاعات سازمان را بررسی کنند؛ این امر می‌تواند فعالیت‌هایشان را با کارایی بالایی مدیریت کنند. ابزارهای اتوماتیک، حسابرسان داخلی را قادر خواهند ساخت تا بهره‌وری فردی را افزایش دهند و کارایی وظایف حسابرسی داخلی را بالا ببرند [۱].

د. معیار آشنایی با مهارت‌های برقراری ارتباط:

اسمیت، توسعه مهارت‌های برقراری ارتباط مؤثر را بخش مهمی از پتانسیل پیشرفت حسابرسی داخلی می‌داند؛ از این‌رو، گوش دادن، مهارت‌های ارتباطی بین‌فردی، شفاهی و کتبی توسط حسابرسان برای تسهیل فهم یافته‌های حسابرسی و به انجام رساندن

الف. دارابودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی:

وجود منشور حسابرسی تعریف‌شده در سازمان کمک خواهد کرد تا حسابرسی حسابرسان مؤثر باشد و همچنین وجود منشور، بر مدیریت ارشد برای به جریان انداختن و گردش توصیه‌های حسابرسی داخلی مؤثر بوده است که این امر به‌نوبه خود، بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد [۲۵] و به افزایش کیفیت حسابرسی داخلی منجر می‌شود.

ب. دارابودن برنامه مبتنی بر ریسک و

اجرائی کردن فعالیت حسابرسی داخلی بر مبنای

برنامه مذکور: انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند مدیر حسابرسی داخلی باید به‌منظور تعیین اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی، یک برنامه مبتنی بر ریسک منطبق بر اهداف سازمان تهیه کند. برنامه کارهای حسابرسی داخلی باید مبتنی بر ارزیابی مستند از ریسک باشد. ارزیابی ریسک‌ها باید دست‌کم سالی یک‌بار، انجام و نظر مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره در این فرایند لحاظ شود. همچنین، حسابرسان داخلی باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه مستند شامل اهداف، دامنه، زمان‌بندی و تخصیص منابع تهیه کنند [۳۰].

ج. بهره‌گیری از انواع سخت‌افزارها و

نرم‌افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات): استفاده از فناوری اطلاعات به‌منظور اثربخشی حسابرسی داخلی حائز اهمیت است. حسابرسان داخلی در رویارویی با انواع متعددی از حسابرسی‌ها و افزایش مسئولیت‌ها ممکن است دچار دستپاچگی شوند. فناوری با ارائه یک راه‌حل پیشرفته، به اثربخشی، کمک و مراحل حسابرسی را ساده می‌کند. آن همچنین اطلاعات را سازمان‌دهی می‌کند و گردش‌های کاری زمان‌بر و نیازمند منابع هنگفت را به‌صورت خودکار در می‌آورد.

و همکاران [۱۲] نیز موارد ذیل را معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی بیان کرده‌اند: الف. مرجع تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت) و ب. مرجع بررسی و تصویب برنامه ارزیابی ریسک سالانه واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت)؛ بنابراین، چنانچه کمیته حسابرسی، بودجه سالانه واحد حسابرسی را تصویب کند، واحد مذکور استقلال بیشتری نسبت به بودجه‌ای دارد که مدیریت سازمان تصویب می‌کند. همچنین، در صورتی که کمیته حسابرسی، برنامه ارزیابی ریسک سالانه واحد حسابرسی داخلی را تصویب کند، واحد مذکور استقلال بیشتری نسبت به برنامه‌ای دارد که مدیریت سازمان تصویب می‌کند.

ج. انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی

توسط هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی: یکی دیگر از معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی، انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی است؛ ابوعزه [۱۴] این معیار را معرفی کرده است؛ بنابراین، چنانچه کمیته حسابرسی بتواند مدیر واحد حسابرسی داخلی را عزل کند، واحد حسابرسی داخلی استقلال بیشتری نسبت به زمانی دارد که مدیریت سازمان، مسئولیت عزل را به عهده خواهد داشت.

در بسیاری از پژوهش‌های پیشین، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی را به سه طبقه صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی دسته‌بندی کرده‌اند [۳۸]؛ بنابراین، علاوه بر صلاحیت (خبرگی) و بی‌طرفی (استقلال)، سومین جزء آن، «اجرای عملیات حسابرسی داخلی» است [۳۷]. در ادامه، معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی بیان می‌شوند:

مهارت و تجربه»، به‌عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برگزیده‌اند.

ب. معیار سابقه واحد حسابرسی داخلی:

اعتمادی و همکاران [۱] با استنتاج از پژوهش‌های انجام‌شده پژوهشگران متعدد، بر این اعتقادند که سال‌های زیاد سابقه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، این واحد را بهتر جلوه می‌دهد و در نتیجه، به نظر می‌رسد قدرت واحد حسابرسی داخلی را بالا ببرد؛ زیرا واحد حسابرسی داخلی، سرمایه‌گذاری بیشتری در زمینه نیروی انسانی و آموزش کرده است و این امر امکان افزایش قدرت حسابرسی داخلی را در سازمان بالا خواهد برد. همچنین آنان بیان داشتند سابقه بالای حسابرسی داخلی در سازمان، امکان افزایش شایستگی و شناساندن کارکنان حسابرسی داخلی را در سازمان بالا می‌برد که در نتیجه، واحد حسابرسی داخلی توانایی اجرای عملکرد بهتر عملیات و تصمیم‌گیری کنترلی را پیدا خواهد کرد.

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است. فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی، شروع می‌شود و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، به اطلاعات سودمند نیاز دارند. سودمندی اطلاعات به مفهوم «کیفیت اطلاعات» اشاره دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک نمونه خاص از کیفیت اطلاعات است [۲۲].

کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند [۶]. اقتصاد زیربنایی

د. درصد هرچه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی

داخلی که اجرایی شده باشد: آرنا و آزن میزان توصیه‌های حسابرسان داخلی که صاحب‌کاران، اجرایی کرده‌اند را به‌عنوان یک معیار برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی کرده‌اند.

ه. وجود سازوکار پیگیری مناسب وضعیت

یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی: مدیر حسابرسی داخلی باید سازوکاری را به‌منظور پایش تعیین تکلیف نتایج ابلاغی به مدیریت، پی‌ریزی و حفظ کند [۳۰]؛ زیرا این امر به ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی منجر می‌شود.

و. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی

داخلی (به‌صورت مستمر یا دوره‌ای): انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا الزامات ذیل را درخصوص نحوه ارزیابی واحد حسابرسی داخلی ارائه کرده است: الف. نظارت مستمر بر عملکرد حسابرسی داخلی از طریق مدیریت حسابرسی داخلی با استفاده از ابزارها و بررسی اطلاعات ضروری، به‌منظور ارزیابی انطباق فعالیت حسابرسی داخلی با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای و ب. انجام بررسی‌های دوره‌ای از طریق خودارزیابی یا اشخاص دیگر درون سازمان که دارای دانش کافی برای انجام حسابرسی داخلی باشند [۲]. در ذیل دو معیار دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی بررسی می‌شوند:

الف. اندازه واحد حسابرسی داخلی: زین و

همکاران [۴۰] این بحث را مطرح می‌کنند که هرچه اندازه واحد حسابرسی داخلی بزرگ‌تر (در مقایسه با یک واحد کوچک‌تر) باشد، موجب افزایش این احتمال می‌شود که با داشتن منابع بهتر، شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان، عملکرد حسابرسی داخلی بهتر می‌شود؛ بنابراین، آنان «اندازه واحد حسابرسی داخلی» را همراه با معیار «درصد کارکنان دارای

شرکت به فرآیند ایجاد بازده در شرکت اشاره دارد. فرآیند ایجاد بازده به مجموعه اقداماتی از قبیل استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات برای تولید محصول، انتخاب بازارهای فروش محصولات، نحوه استفاده از نیروی کار و سایر تصمیمات مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی و معاملات شرکت نیاز دارد؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی، به ویژگی‌های عملیاتی و معاملاتی شرکت و نیز، به نحوه ارائه و انعکاس این ویژگی‌ها در گزارش‌های مالی بستگی دارد [۶].

تعریف دیگر از کیفیت گزارشگری مالی اینگونه انجام شده است «توان صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به‌طور خاص پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران» [۹]. همچنین طبق ماده ۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان اطلاعات اتکاپذیر، مربوط و به‌موقع بودن معرفی شده است. بر اساس این، هرچه ویژگی‌های قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن ارتقا یابند، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد.

بذرافشان و همکارانش در تدوین رساله دکترا، با پیروی از پژوهش انجام‌شده بیست و همکارانش در سال ۲۰۰۹، برای سنجش سه متغیر قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن و در نتیجه، کیفیت گزارشگری مالی به‌ترتیب از مدل اقلام تعهدی اختیاری، قابلیت پیش‌بینی و فاصله زمانی انتشار صورت‌های مالی از تاریخ پایان دوره گزارشگری مالی استفاده کرده‌اند [۴].

پیشینه پژوهش

بیشتر مطالعات پیشین درباره عملکرد حسابرسی داخلی و گزارشگری مالی بر محیط ایالات متحده متمرکز شده است و نتایج پژوهش‌ها حاکی از ارتباط مثبت میان معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی و

کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی حسابرسی است [۲۴]؛ بنابراین، برخی پژوهشگران معتقدند نقش اصلی حسابرسی داخلی، افزایش کیفیت گزارشگری برون‌سازمانی است [۳۵، ۱۲].

الزوبی [۱۵] در پژوهشی به بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی بر مدیریت سود شرکت‌ها پرداخته است. بدین منظور، نمونه‌ای از ۸۶ شرکت صنعتی ثبت‌شده در بورس امان (اردن) برای دوره چهارساله، از ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ استفاده شد. در این پژوهش از اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان شاخص مدیریت سود استفاده شد. نتایج پژوهش نشان دادند وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، میزان مدیریت سود را کاهش می‌دهد. همچنین تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد. به‌طور کلی، این مطالعه نشان می‌دهد وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی باعث کاهش مدیریت سود و به‌تبع آن، بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

گامایونی [۲۳] در پژوهشی در محیط اندونزی به بررسی تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و تحلیل آن به کمک معادلات ساختاری انجام شده است. نتیجه پژوهش حاکی از تأثیر بااهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی است.

گراس و همکاران [۲۴] در پژوهشی در محیط آلمان به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی مستقل پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند در یک سیستم دوسطحی، حسابرسی داخلی با کیفیت بالا هم به کیفیت گزارشگری مالی و هم به کارایی حسابرسی مستقل کمک می‌کند. یافته‌های پژوهش از این فرضیه حمایت می‌کند که حسابرسی داخلی به‌عنوان عنصر

اساسی حاکمیت شرکتی، مؤثر عمل می‌کند و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این، پژوهشگران دریافته‌اند دارابودن گواهینامه‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان داخلی می‌تواند به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل (افزایش کارایی) منجر شود.

ابوت و همکارانش [۱۲] نیز در پژوهشی به آزمون کیفیت حسابرسی داخلی با کمک مدل دو عامل صلاحیت و استقلال به منظور بررسی تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند. بدین منظور از ۱۸۹ نفر مدیر حسابرسی داخلی نظرسنجی شده است. این سؤالات بر مبنای سال مالی ۲۰۰۹ میلادی از پرسش‌شوندگان پرسیده شده است. به طور خلاصه، این پژوهش به این سؤال که «تأثیر صلاحیت واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی چگونه است؟» این گونه پاسخ می‌دهد که «این امر بستگی به میزان استقلال حسابرسان داخلی دارد». همچنین نتایج این پژوهش، تأثیر استقلال واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را منوط به میزان صلاحیت آنان دانسته است.

لاکوویچ و همکاران [۳۲] براساس نظرسنجی انجام شده از ۲۴ شرکت در مونته‌نگرو که در سال ۲۰۱۱ واحد حسابرسی داخلی داشته‌اند، به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل رگرسیون پرداخته‌اند. آنان برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از ۵ معیار الف. برخورداری از حمایت مدیریت ارشد؛ ب. ماهیت خدمات اطمینان‌دهی؛ ج. صلاحیت حرفه‌ای؛ د. استقلال سازمانی و هـ نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی بهره گرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند تنها دو عامل نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی و صلاحیت حرفه‌ای، تأثیر چشمگیری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته‌اند.

جوئل و همکارانش [۳۱] معتقدند پژوهش‌های اندکی درخصوص تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر گزارشگری مالی برون‌سازمانی و به‌خصوص، تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی انجام شده و حتی این حجم اندک نیز عمدتاً به محیط ایالات متحده امریکا معطوف است؛ بنابراین، در پژوهشی به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی در محیط مالزی پرداخته‌اند. یافته‌های اولیه پژوهش مذکور، نشان‌دهنده رابطه مثبت و به‌دور از انتظار بین کیفیت حسابرسی داخلی و اقلام تعهدی اختیاری است؛ البته این رابطه بستگی به این دارد که آیا واحد حسابرسی داخلی، برون‌سپاری شده است یا اینکه آیا در این خصوص، روابط سیاسی حاکم است یا خیر. با حذف آثار برون‌سپاری و روابط سیاسی، نتایج پژوهش مذکور حاکی از وجود ارتباط منفی بین کیفیت حسابرسی داخلی و اقلام تعهدی اختیاری است.

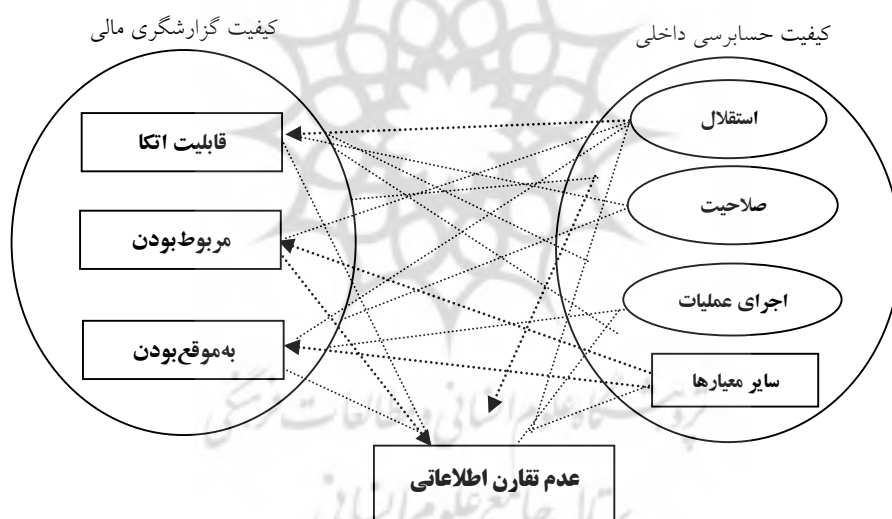
پراویت و همکارانش [۳۷] در پژوهشی به بررسی نقش واحد حسابرسی داخلی در گزارشگری مالی برون‌سازمانی پرداخته‌اند تا به شواهدی جدید درخصوص توانایی واحد حسابرسی داخلی در کاهش مدیریت سود دست پیدا کنند. در این رابطه، آنان فرض کردند بین معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی و دو معیار سنجش مدیریت سود رابطه منفی برقرار است و در این راستا از اطلاعات ۲۱۸ شرکت سهامی عام برای سال‌های مالی ۲۰۰۰ الی ۲۰۰۵ استفاده کردند. نتایج پژوهش فوق حاکی از وجود رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت سود است. به عبارت دیگر، هرچه کیفیت حسابرسی داخلی افزایش یابد، این امر موجب کاهش مدیریت سود می‌شود که به نوبه خود به افزایش کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود.

بنابراین، نتایج این پژوهش بدین معناست که واحد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود و در نتیجه، کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار نبوده است.

فرضیه‌های پژوهش

برخی مطالعات و پژوهش‌های انجام‌شده حاکی از نقش تعیین‌کننده واحد حسابرسی داخلی در کیفیت گزارشگری مالی است؛ بنابراین، به‌طور کلی یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش موجب ایجاد اطلاعات اتکاپذیرتر، مربوط‌تر و به‌موقع‌تر می‌شود و در نتیجه، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین، مدل پژوهش در شکل شماره ۱ بیان شده است.

دیویدسون و همکارانش [۱۹] در پژوهشی به بررسی نقش ساختار حاکمیتی داخلی شرکت در محدودکردن مدیریت سود پرداخته‌اند. آنان فرض کردند مدیریت سود به‌صورت سیستماتیک با سازوکارهای حاکمیت شرکتی داخلی شامل هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل رابطه معنادار دارد. براساس یک نمونه جامع از ۴۳۴ شرکت استرالیایی، آنان به این نتیجه رسیدند که وجود مدیران غیرموظف در هیئت‌مدیره که دارای اکثریت باشند و همچنین، کمیته حسابرسی، به‌طور معناداری با کاهش احتمال مدیریت سود ارتباط دارند؛ اما ایجاد داوطلبانه واحد حسابرسی داخلی و انتخاب حسابرس مستقل، فاقد رابطه معنادار با کاهش اقلام تعهدی اختیاری است؛



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

فرضیه ۲: صلاحیت واحد حسابرسی داخلی بر قابلیت اتکای گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۳: معیارهای اجرای عملیات بر قابلیت اتکای گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

طبق مدل مفهومی فوق، این سؤال مطرح می‌شود که آیا کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد یا خیر؛ بنابراین، برای اخذ پاسخ، فرضیه‌های شماره ۱ الی ۱۲ به شرح ذیل طراحی شده‌اند:

فرضیه ۱: استقلال واحد حسابرسی داخلی بر قابلیت اتکای گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۱۵: معیارهای اجرای عملیات بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر منفی و معنادار دارد.

فرضیه ۱۶: سایر معیارهای کیفیت حسابداری داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر منفی و معنادار دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، از نوع پژوهش‌های توصیفی تحلیلی است و از نظر هدف، در زمره پژوهش‌های کاربردی است که به بررسی رابطه علی بین کیفیت حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی و پیامد آن، با در نظر گرفتن شبکه روابط بین متغیرهای مستقل، وابسته و ... با روش معادلات ساختاری می‌پردازد. در این پژوهش، سه دسته متغیر وجود دارد. دسته اول، متغیرهای مربوط به کیفیت حسابداری داخلی است؛ در این متغیرها از الگوی کیفیت حسابداری داخلی طراحی شده محسنی‌نیا و همکاران، شامل ۱۸ معیار به شرح نگاره شماره ۱ بهره گرفته شده و بدین منظور، پرسشنامه‌ای حاوی ۱۸ سؤال طراحی شده که هر سؤال، منعکس‌کننده یکی از معیارهای مذکور است. دسته دوم، متغیرهای مربوط به کیفیت گزارشگری مالی و دسته سوم، متغیرهای مربوط به عدم تقارن اطلاعاتی است. شایان ذکر است اطلاعات مربوط به کیفیت حسابداری داخلی با مراجعه به شرکت‌ها و تکمیل پرسشنامه طراحی شده به دست آمد و اطلاعات مربوط به متغیرهای دو دسته دیگر، به روش اسنادکاوی از جمله بهره‌گیری از اطلاعات و صورت‌های مالی موجود در وبگاه کدال و وبگاه شرکت بورس اوراق بهادار تهران کسب شد. همچنین، در این پژوهش، تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم‌افزار R3.5.2 صورت گرفته است.

مدل تحلیل عاملی تأییدی: در این پژوهش، برای تحلیل داده‌های مربوط به کیفیت حسابداری داخلی،

فرضیه ۴: سایر معیارهای کیفیت حسابداری داخلی بر قابلیت اتکای گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۵: استقلال واحد حسابداری داخلی بر مربوط بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۶: صلاحیت واحد حسابداری داخلی بر مربوط بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۷: معیارهای اجرای عملیات بر مربوط بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۸: سایر معیارهای کیفیت حسابداری داخلی بر مربوط بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۹: استقلال واحد حسابداری داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۱۰: صلاحیت واحد حسابداری داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۱۱: معیارهای اجرای عملیات بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۱۲: سایر معیارهای کیفیت حسابداری داخلی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

همچنین، فرضیه‌های شماره ۱۳ الی ۱۶ برای پاسخ به این سؤال طراحی شده‌اند که آیا کیفیت حسابداری داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر منفی و معنادار دارد یا خیر.

فرضیه ۱۳: استقلال واحد حسابداری داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر منفی و معنادار دارد.

فرضیه ۱۴: صلاحیت واحد حسابداری داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر منفی و معنادار دارد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که معیارهای زیر را شامل می‌شوند:

الف. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه ۱۳۹۷ باشد.

ب. جزء شرکت‌های فعال در بخش واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری‌ها، بانک‌ها، بیمه و لیزینگ) نباشد.

ج. اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها در دسترس باشد.

با لحاظ شرایط فوق، تعداد ۱۹۷ شرکت به‌عنوان جامعه آماری پژوهش به دست آمد؛ از این تعداد، پرسشنامه طراحی شده به‌منظور اخذ اطلاعات مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی، برای ۱۷۰ شرکت ارسال شد که در نهایت، ۱۰۰ پاسخ غیر مخدوش دریافت شد. در ضمن، امکان اخذ اطلاعات از ۲۷ شرکت دیگر، به دلایلی از جمله تشکیل نشدن واحد حسابرسی داخلی (حسب اعلام شفاهی)، نبود مشخصات مدیر حسابرسی داخلی در وبگاه کدال یا اعلام صریح امکان‌نداشتن همکاری، میسر نشد. سال مالی پژوهش حاضر، سال ۱۳۹۷ است؛ اما در خصوص متغیر مربوط بودن، از اطلاعات سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ استفاده شده است.

متغیرهای پژوهش

کیفیت حسابرسی داخلی: کیفیت حسابرسی داخلی از الگوی طراحی‌شده محسن‌نیا و همکاران [۸] ارزیابی شده که شامل ۱۸ معیار به شرح نگاره شماره ۱ است.

کیفیت گزارشگری مالی: برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی از سه متغیر قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن استفاده شده که هر یک از آنها به‌نحو ذیل سنجش شده است:

از مدل تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شده است. بدین منظور، در مرحله اول، مدل‌های اندازه‌گیری برازش یافته‌اند، سپس به‌منظور ارزیابی برازش مدل، از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. همچنین، مدل مذکور، از نظر روایی و پایایی بررسی شده است. شایان ذکر است پس از برازش مدل، برآوردهای ضرایب استانداردشده (بارهای عاملی) آنها محاسبه شده‌اند؛ بنابراین، گویه‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰,۳ به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شدند.

روش معادلات ساختاری: الگوی معادلات

ساختاری، مجموعه‌ای از معادلات خطی است که برای تعیین یک پدیده برحسب متغیرهای علت و معلولی از پیش فرض شده به کار می‌رود. مدل معادلات ساختاری شامل تعدادی از روش‌های آماری برای برآورد شبکه‌ای از روابط علی است که بر پایه یک مدل نظری تعریف می‌شود و دو یا چند مفهوم پیچیده پنهان را با هم مرتبط می‌سازد که هر یک از آنها با تعدادی از شاخص‌های مشاهده‌پذیر اندازه‌گیری می‌شوند. تفکر اصلی در به‌کارگیری مدل‌سازی معادلات ساختاری این است که پیچیدگی درون یک سیستم را می‌توان با در نظر گرفتن شبکه‌ای از روابط علی میان متغیرهای پنهان بررسی کرد که هر یک از این متغیرها با تعدادی از شاخص‌های مشاهده‌شده به‌نام متغیر آشکار، اندازه‌گیری می‌شود. اهمیت مدل معادلات ساختاری از آنجا ناشی می‌شود که به پژوهشگران این امکان را می‌دهد تا اثر یک یا چند متغیر مستقل را بر یک یا چند متغیر وابسته، به‌طور هم‌زمان بررسی کنند. کلی‌ترین شکل این الگو، اندازه‌گیری متغیرهایی است که نمی‌توانند مستقیماً اندازه‌گیری شوند. این متغیرها متغیرهای پنهان یا مکنون نامیده می‌شوند.

نگاره ۱. الگوی کیفیت حسابداری داخلی

۱. بهره‌مندی از برنامه‌های آموزشی توسط حسابرسان داخلی ۲. دارابودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حسابرسان داخلی ۳. آشنا بودن حسابرسان داخلی با صنعت صاحب‌کار ۴. آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT) ۵. آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های برقراری ارتباط	صلاحیت	کیفیت حسابداری داخلی
۶. ارائه مستقیم گزارش واحد حسابداری داخلی به کمیته حسابداری یا هیئت‌مدیره ۷. تصویب بودجه سالانه واحد حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری یا هیئت‌مدیره ۸. تصویب برنامه واحد حسابداری داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابداری یا هیئت‌مدیره ۹. انتصاب و عزل مدیر حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری یا هیئت‌مدیره	استقلال و بی‌طرفی	
۱۰. دارابودن منشور فعالیت حسابداری داخلی توسط واحد حسابداری داخلی ۱۱. دارابودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابداری داخلی ۱۲. اجرایی کردن فعالیت‌های حسابداری داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک ۱۳. بهره‌گیری از انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای برای انجام حسابداری ۱۴. درصد هرچه بیشتر پیشنهادها حسابداری داخلی که اجرایی شده باشد ۱۵. وجود سازوکار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابداری ۱۶. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری	اجرای عملیات حسابداری داخلی	
۱۷. اندازه واحد حسابداری داخلی (مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابداری داخلی) ۱۸. سابقه واحد حسابداری داخلی (برحسب سال)	سایر معیارها	

شده است. قابلیت پیش‌بینی بیشتر، بیان‌کننده مربوط بودن بیشتر گزارش‌های مالی است؛ بنابراین، برای اندازه‌گیری قابلیت پیش‌بینی، از ریشه دوم واریانس خطا در مدل زیر (مدل شماره ۲) استفاده شده است. هرچه میزان این آماره بیشتر باشد، قابلیت پیش‌بینی، کمتر و در نتیجه، مربوط بودن کمتر خواهد بود.

$X =$ سود عملیاتی تقسیم بر دارایی‌ها

نحوه سنجش به موقع بودن: برای سنجش به موقع بودن، از معیار فاصله زمانی انتشار صورت‌های مالی تا تاریخ پایان دوره گزارشگری مالی، به شرح معادله زیر (مدل شماره ۳) استفاده شده است؛ بنابراین، هرچه این فاصله زمانی کمتر باشد، به موقع بودن بیشتر خواهد بود.

DT= Tissue-Treporting

Tissue: زمان انتشار صورت‌های مالی حسابداری شده

Treporting: تاریخ پایان دوره گزارشگری مالی

نحوه سنجش قابلیت انکاز: در این پژوهش، همچون پژوهش ابوت و همکارانش [۱۲]، برای سنجش اقلام تعهدی غیرعادی از باقیمانده‌های (جزء خطا) حاصل از رگرسیون مدل کوتاری و همکارانش به شرح ذیل (مدل شماره ۱) بهره گرفته شده است:

$$[TAit/Ait-1] = \beta_0 + \beta_1[1/Ait-1] + \beta_2[(\Delta REVit - \Delta ARit)/Ait-1] + \beta_3[PPEit/Ait-1] + \beta_4[Nlit/Ait-1] + \epsilon it .$$

$TAit =$ کل اقلام تعهدی (مابه‌التفاوت سود عملیاتی و جریان نقدی عملیاتی)

$Ait-1 =$ کل دارایی‌های سال $t-1$

$\Delta REVit =$ تغییر در درآمد از سال $t-1$ تا t

$\Delta ARit =$ تغییر در حساب‌های دریافتنی از سال $t-1$ تا t

$PPEit =$ ناخالص دارایی ثابت در سال t و

$Nlit =$ سود خالص

نحوه سنجش مربوط بودن: در این پژوهش، از قابلیت پیش‌بینی به‌عنوان معیار سنجش مربوط بودن استفاده

شرکت رتبه ۵ (۱) دریافت می‌کند، مشروط بر اینکه متعلق به بیشترین (کمترین) پنجک شرکت‌ها درباره هر سنجه عدم تقارن اطلاعاتی در یک سال مفروض باشد. سپس رتبه‌های مربوط به هر یک از پنج سنجه مذکور درباره هر شرکت با یکدیگر جمع می‌شوند؛ بنابراین، بزرگ‌ترین (کوچک‌ترین) ارزش متغیر عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند ۲۵ (۵) برای شرکت‌های با بیشترین (کمترین) میزان عدم تقارن اطلاعاتی باشد [۳].

یافته‌های پژوهش

محاسبه باقیمانده‌های مدل کوتاری: برای محاسبه باقیمانده‌های مدل شماره ۱، ابتدا ضرایب به دست آمده در مدل، جایگزین و سپس با تفاضل از متغیر وابسته، خطاهای مدل محاسبه می‌شوند. در این رابطه، نتایج حاصل از رگرسیون مدل مذکور در نگاره شماره ۲ بیان شده‌اند.

نگاره ۲. نتایج حاصل از رگرسیون

متغیر	برآورد	خطای معیار	آماره t	p-مقدار
عرض از مبدأ	-۰,۱۶۰۹	۰,۰۳۳۹۶	-۰,۴۷۴	۰,۶۳۶۷
متغیر مستقل ۱	-۰,۲۳۰۷۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۴۰۰۰۰۰۰	-۱,۴۳۸	۰,۱۵۳۸
متغیر مستقل ۲	-۰,۰۴۴۹۲	۰,۰۲۲۳۸	-۲,۰۰۷	۰,۰۴۷۶
متغیر مستقل ۳	-۰,۰۱۱۷۵	۰,۰۳۷۶۷	-۰,۳۱۲	۰,۷۵۵۸
متغیر مستقل ۴	۰,۴۳۳۰	۰,۰۶۴۳۲	۶,۷۲	<۰,۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهش

۰,۳ حذف شدند؛ بنابراین، مدل نهایی به شرح نگاره شماره ۳ تدوین شد.

بررسی شاخص‌های نیکویی برازش مدل: پژوهشگران به منظور ارزیابی کلی مدل فرضیه‌ای برازش داده شده با داده‌های مشاهده‌شده، از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده می‌کنند. رایج‌ترین شاخص، شاخص آماره کای دو است که اهمیت اختلاف بین ماتریس کواریانس مدل برازش شده را با ماتریس کواریانس ناشی از نمونه مشاهده‌شده بیان می‌دارد. نکته مهم این است که این

معیار سنجش عدم تقارن اطلاعاتی: در این پژوهش، به تبعیت از باباجانی و همکاران، برای سنجش عدم تقارن اطلاعاتی از ۵ سنجه به شرح زیر استفاده شده است: الف. حجم معاملات (کل حجم معاملات برحسب سهام تقسیم بر سهام منتشرشده)؛ ب. نوسان قیمت سهام شرکت (پراکندگی در بازدهی روزانه سهام طی سال مدنظر)؛ ج. نسبت قیمت به سود (قیمت سهام تقسیم بر سود هر سهم)؛ هـ. تعداد روزهای معاملاتی و و. عمر شرکت.

درخور ذکر است باباجانی و همکاران در پژوهش خود مطابق با روش درویش و همکاران، یک شاخص کلی را با ترکیب پنج سنجه انتخابی عدم تقارن اطلاعاتی، محاسبه کرده‌اند. به منظور ساخت شاخص ترکیبی عدم تقارن اطلاعاتی، ابتدا رتبه پنجگی شرکت‌ها برای تمامی سنجه‌های مذکور محاسبه می‌شود؛ به طوری که یک رتبه بالاتر به معنی درجه بالاتر عدم تقارن اطلاعاتی است؛ برای مثال، یک

شایان ذکر است با توجه به نرمال بودن توزیع باقیمانده‌ها ثابت بودن واریانس باقیمانده‌ها، نبود خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها و همچنین، پایین بودن مقادیر عامل تورم واریانس (VIF) این نتیجه حاصل می‌شود که تمام پذیره‌های زیربنایی رگرسیون برقرار بوده‌اند؛ بنابراین، نتایج حاصل از رگرسیون در نگاره شماره ۲ قابل اعتماد است.

تحلیل عاملی تأییدی مدل کیفیت حسابرسی

داخلی: پس از برازش مدل کیفیت حسابرسی داخلی، ۵ گویه از مجموع ۱۸ گویه دارای بار عاملی کمتر از

می‌شود که عبارت‌اند از ۱. شاخص نیکویی برازش (GFI)؛ ۲. شاخص نیکویی برازش تعدیل‌شده (AGFI)؛ ۳. شاخص تطبیقی برازش (CFI)؛ ۴. شاخص توکر - لوئیس (TLI)؛ ۵. ریشه میانگین مجذور خطاهای استاندارد شده

شاخص متأثر از حجم نمونه است؛ بنابراین، هنگام زیادبودن حجم نمونه، اختلاف کمی را نشان خواهد داد که نشان‌دهنده برازش خوب است؛ بنابراین، از شاخص تعدیل‌شده آن یعنی کای دو بر درجه آزادی در کنار سایر شاخص‌های نیکویی برازش استفاده

نگاره ۳. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی مدل کیفیت حسابرسی داخلی

متغیر	گویه	برآورد غیراستاندارد	خطای معیار	آماره Z	p-مقدار	برآورد استاندارد
استقلال	q2	۱				۰,۶۱۳
	q6	۱,۷۳	۰,۳۹۱	۴,۴۲۹	<۰,۰۰۱	۰,۶۴۳
	q8	۱,۱۰۳	۰,۳۱۵	۳,۴۹۶	<۰,۰۰۱	۰,۴۵۹
	q10	۱,۹۱۶	۰,۴۴۳	۴,۳۲۸	<۰,۰۰۱	۰,۷۳۵
صلاحیت	q3	۱				۰,۳۵۸
	q4	۱,۵۴۳	۰,۶۴۲	۲,۴۰۴	۰,۰۱۶	۰,۴۵۳
	q5	۲,۰۹۹	۱,۲۶۲	۱,۶۶۴	۰,۰۹۶	۰,۷۸۵
اجرای عملیات	q1	۱				۰,۳۳۸
	q7	۵,۲۷۹	۱,۵۹۷	۳,۳۰۶	۰,۰۰۱	۰,۹۵۴
	q9	۱۵,۴۵۳	۴,۶۷۵	۳,۳۰۶	۰,۰۰۱	۰,۸۴۱
	q14	۱,۶۷۷	۰,۷۱۶	۲,۳۴۲	۰,۰۱۹	۰,۳۲۰
سایر	q15	۱				۰,۶۱۱
	q16	۰,۶۲	۷۲۹,۷۱۴	۰,۰۰۱	۰,۹۹۹	۰,۵۰۸

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار کمتری داشته باشد، مناسب‌تر است. با توجه به این مقادیر، نگاره شاخص‌های نیکویی برازش مدل (نگاره شماره ۴) نیز نشان می‌دهد تقریباً تمامی شاخص‌ها به‌صورت کلی در حد مطلوبی قرار دارند؛ بنابراین، این گویه‌ها توانایی ساخت یک سازه مناسب یعنی کیفیت حسابرسی داخلی را دارند.

(SRMR) و ۶. ریشه میانگین مجذور برآورد خطای تقریب (RMSEA). شایان ذکر است شاخص‌های GFI و AGFI و CFI و TLI باید دارای مقداری بیش از ۰,۹ شاخص کای دو تقسیم بر درجه آزادی (χ^2/df) باید مقداری بین ۱ تا ۳، شاخص RMSEA مقداری کمتر از ۰,۰۸ و شاخص SRMR هرچه

نگاره ۴- شاخص‌های نیکویی برازش مدل

RMSEA	SRMR	TLI	CFI	AGFI	GFI	χ^2/df	
<۰,۰۰۱	۰,۰۱۳	۱,۰۶۸	۱,۰۰۰	۰,۹۹۸	۱,۰۰۰	۰,۲۷۵۵	استقلال
<۰,۰۰۱	<۰,۰۰۱	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	<۰,۰۰۱	صلاحیت
۰,۰۳۹	۰,۰۳۰	۰,۹۹۳	۰,۹۹۸	۰,۹۹۵	۰,۹۹۹	۱,۱۴۹۵	اجرای عملیات

منبع: یافته‌های پژوهش

هر سازه نشان از پایایی مناسب آن دارد [۵]. برای بررسی روایی نیز از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده استفاده شد. در صورتی که مقدار

بررسی روایی و پایایی مدل: برای بررسی پایایی از شاخص پایایی ترکیبی (مرکب) استفاده شد؛ بنابراین، مقادیر بالاتر از ۰,۶ در خصوص شاخص مذکور برای

اجرای عملیات، دارای پایایی و روایی مطلوبی است؛ اما درخصوص متغیر صلاحیت، روایی، پذیرفتنی بوده است؛ ولی پایایی آن، مطلوب است.

میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه، بیش از ۰,۴ باشد، سازه مدنظر دارای روایی معتبر است [۵]؛ بنابراین، با توجه به نتایج نگاره شماره ۵، مشاهده می‌شود سازه مدنظر درخصوص متغیرهای استقلال و

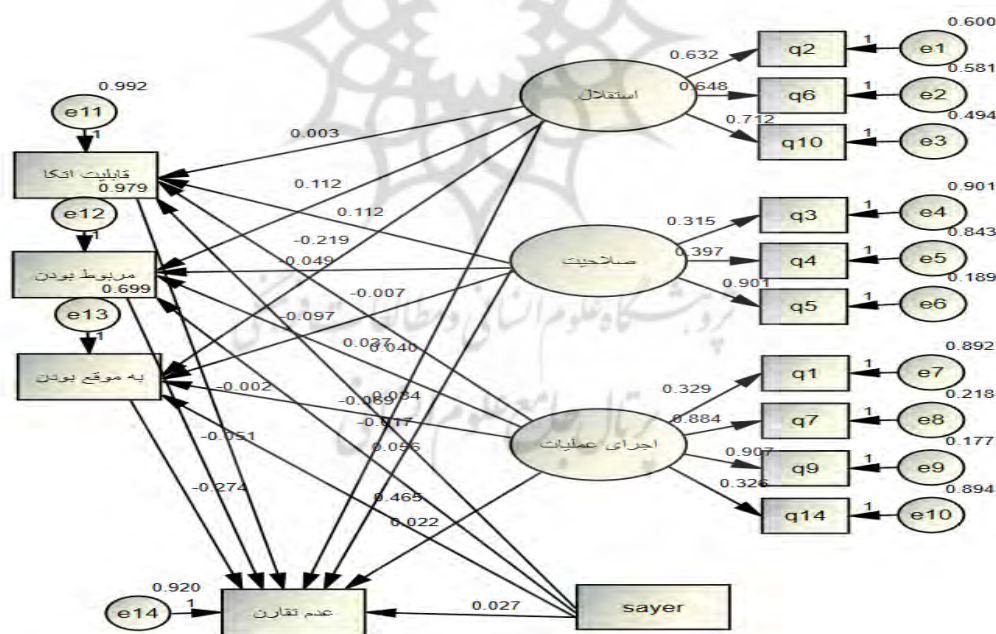
نگاره ۵. نتایج بررسی روایی و پایایی

CR	AVE	
۰,۸۲۳	۰,۳۸۵	استقلال
۰,۷۲۷	۰,۳۱۷	صلاحیت
۰,۹۱۰	۰,۴۵۹	اجرای عملیات

منبع: یافته‌های پژوهش

ایجاد هم‌خطی و متغیر q16 به دلیل منفی شدن واریانس خطا در مدل معادلات ساختاری حذف شده‌اند. شایان ذکر است نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری در شکل شماره ۲ نشان داده شده‌اند.

مدل معادلات ساختاری: در مرحله قبل، مدل کیفیت حسابرسی داخلی، برازش یافت. در این مرحله، مدل ساختاری بررسی می‌شود که مجدد با استفاده از شاخص‌های نیکویی برازش، مدل ارزیابی می‌شود. شایان ذکر است در این مرحله، دو متغیر q8 به دلیل



شکل ۲- نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری

نیکویی برازش مربوط به مدل معادلات ساختاری در حد مطلوبی است.

شاخص‌های نیکویی برازش مدل: ملاحظه می‌شود طبق نگاره شماره ۶، تقریباً تمامی شاخص‌های

نگاره ۶- شاخص‌های نیکویی برازش مدل

RMSEA	SRMR	TLI	CFI	AGFI	GFI	χ^2/df
<۰,۰۰۱	۰,۰۵۴	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۹۹۹	۰,۹۹۹	۰,۸۰۸۲

منبع: یافته‌های پژوهش

می‌شود که «کیفیت حسابرسی داخلی» بر دو متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» و «کاهش عدم تقارن اطلاعاتی» در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارد.

برآورد ضرایب مسیر: با توجه به نگاره شماره ۷، کلیه مسیرها به جز مسیر سایر <----> به موقع بودن، دارای p -مقداری بیش از سطح خطای ۰,۰۵ هستند که در نتیجه، کلیه فرضیه‌های پژوهش به جز فرضیه شماره ۱۲ رد می‌شوند؛ بنابراین، این نتیجه حاصل

نگاره ۷- نتایج حاصل از برآورد ضرایب مسیر

فرضیه	مسیر	برآورد	خطای معیار	آماره Z	p -مقدار	برآورد استاندارد
فرضیه ۱	استقلال <-----> اتکا	۰,۰۰۲	۰,۰۹۴	۰,۰۱۹	۰,۹۸۵	۰,۰۰۳
فرضیه ۲	صلاحیت <-----> اتکا	-۰,۰۱۶	۰,۰۶۲	-۰,۲۵۶	۰,۷۹۸	-۰,۰۰۳
فرضیه ۳	اجرای عملیات <-----> اتکا	-۰,۰۱۱	۰,۲۱۹	-۰,۰۰۵	۰,۹۶	-۰,۰۰۷
فرضیه ۴	سایر <-----> اتکا	۰,۰۰۶	۰,۰۰۷	۰,۸۲۳	۰,۴۱۱	۰,۰۸۴
فرضیه ۵	استقلال <-----> مربوط بودن	۰,۰۱۸	۰,۰۲۴	۰,۷۶۱	۰,۴۴۷	۰,۱۱۲
فرضیه ۶	صلاحیت <-----> مربوط بودن	-۰,۰۰۷	۰,۰۱۶	-۰,۴۱	۰,۶۸۲	-۰,۰۴۹
فرضیه ۷	اجرای عملیات <-----> مربوط بودن	۰,۰۱۵	۰,۰۵۸	۰,۲۶۱	۰,۷۹۴	۰,۰۳۷
فرضیه ۸	سایر <-----> مربوط بودن	۰,۰۰۱	۰,۰۰۲	۰,۵۵۱	۰,۵۸۲	۰,۰۵۶
فرضیه ۹	استقلال <-----> به موقع بودن	-۰,۴۸۲	۰,۲۸۲	-۱,۷۱	۰,۰۸۷	-۰,۲۱۹
فرضیه ۱۰	صلاحیت <-----> به موقع بودن	-۰,۱۷۳	۰,۱۸۶	-۰,۹۲۹	۰,۳۵۳	-۰,۰۹۷
فرضیه ۱۱	اجرای عملیات <-----> به موقع بودن	-۰,۳۸۳	۰,۶۷۸	-۰,۵۶۵	۰,۵۷۲	-۰,۰۶۹
فرضیه ۱۲	سایر <-----> به موقع بودن	۰,۱۱۵	۰,۰۲۱	۵,۳۸۲	<۰,۰۰۱	۰,۴۶۵
فرضیه ۱۳	استقلال <-----> عدم تقارن	۰,۰۵۲	۰,۱۹	۰,۲۷۲	۰,۷۸۶	۰,۰۰۴
فرضیه ۱۴	صلاحیت <-----> عدم تقارن	-۰,۰۱۸	۰,۱۲۲	-۰,۱۵	۰,۸۸۱	-۰,۰۱۷
فرضیه ۱۵	اجرای عملیات <-----> عدم تقارن	۰,۰۰۷	۰,۴۳	۰,۱۶۳	۰,۸۷	۰,۰۲۲
فرضیه ۱۶	سایر <-----> عدم تقارن	۰,۰۰۴	۰,۰۱۷	۰,۲۴	۰,۸۱	۰,۰۲۷

منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش، سعی شد با بهره‌گیری از الگوی معادلات ساختاری در قالب نرم‌افزار R، این سؤال بررسی شود که آیا واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

توانسته‌اند موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و نیز کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شوند. به عبارت دیگر، آیا الزام سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱، به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و رعایت مفاد منشور فعالیت حسابرسی داخلی، موجب بهبود

معناداری نداشته است. در این رابطه، نکات ذیل، شایان توجه است:

الف. برحسب مراجعاتی که به برخی شرکت‌های عضو جامعه آماری شد، این ادعا مطرح می‌شد که شرکت مذکور، فاقد واحد حسابرسی داخلی است؛ هرچند در بخش مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی وبگاه کدال، مشخصات مدیر واحد حسابرسی داخلی آن ذکر شده بود یا اینکه برخی دیگر از شرکت‌ها فاقد مشخصات مدیر حسابرسی داخلی در وبگاه کدال بوده‌اند که در مجموع، حاکی از عدم استقرار واحد حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها است.

ب. برحسب گفتگوی پژوهشگر با برخی از مدیران یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های عضو جامعه آماری، آنان بر این نکته تأکید داشتند که در بسیاری از شرکت‌ها، تشکیل واحد حسابرسی داخلی برحسب الزام و تکلیف سازمان بورس بوده است؛ بنابراین، برخی شرکت‌ها، تنها از جنبه رفع تکلیف به این مسئله توجه کرده‌اند؛ در نتیجه، باعث شده است شرکت‌های مذکور از مزایا و محاسن واحد حسابرسی داخلی بهره‌مند نشوند؛ بنابراین، نتیجه حاصل از این پژوهش مؤید این نکته است.

با توجه به نتیجه پژوهش، به منظور ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی و ارزش‌افزایی آن در تمامی شرکت‌ها و سازمان‌ها به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهادهای ذیل مطرح می‌شوند:

۱. سازمان بورس و اوراق بهادار باید با تقویت ابزارهای نظارتی و سایر سازوکارهای مناسب، ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های تحت نظارت را بهبود دهد؛ بنابراین، پیشنهاد

کیفیت گزارشگری مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها و مؤسسات ملزم، شده است.

بدین منظور و برای بررسی سؤال مذکور، تعداد ۱۶ فرضیه تدوین شد. درخور ذکر است متغیر «کیفیت حسابرسی داخلی» در چهار بخش شامل صلاحیت، استقلال، اجرای عملیات و سایر معیارها و متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» در سه بخش شامل قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن طبقه‌بندی شدند. همچنین شایان ذکر است جمع‌آوری اطلاعات درخصوص متغیر «کیفیت حسابرسی داخلی»، به دلیل عدم افشای کافی اطلاعات، مستلزم مراجعه به تک‌تک شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران اعم از مدیر یا احدی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی یا احدی از اعضای کمیته حسابرسی آنها بوده است تا افراد مذکور به تکمیل پرسشنامه‌ای متشکل از ۱۸ معیار کیفیت حسابرسی داخلی (در قالب ۱۸ سؤال) برای سال مالی ۱۳۹۷ اقدام کنند؛ بنابراین، به نظر می‌رسد این پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات و دشواری‌های پیش روی آن، در حوزه پژوهش‌های کیفیت حسابرسی داخلی در محیط ایران، پژوهشی درخور توجه محسوب شود. در این راستا، از مجموع تعداد ۱۹۷ شرکت، به ۱۷۰ شرکت مراجعه شد که در نهایت، تعداد ۱۰۰ شرکت به سؤالات طراحی‌شده در پرسشنامه اشاره‌شده پاسخ دادند. همچنین، اطلاعات مربوط به دو متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» و «عدم تقارن اطلاعاتی»، به روش اسنادکاوی به دست آمد. نتایج آزمون فرضیه‌های ۱۶ گانه پژوهش، حاکی از آن است که به‌جز یک مورد، تمامی فرضیه‌ها رد شده‌اند؛ بنابراین، این نتیجه حاصل می‌شود که «کیفیت حسابرسی داخلی» بر دو متغیر «کیفیت گزارشگری مالی» و «کاهش عدم تقارن اطلاعاتی» در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر

۳. باباجانی، جعفر، ثقفی، علی، تحریری، آرش و احمد بدری. (۱۳۹۳). رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، دوره ششم، شماره ۲، صص ۱-۲۶.
۴. بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان و علی رحمانی. (۱۳۹۴). رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال چهارم، شماره ۶۱، صص ۵۶-۴۵.
۵. تقوی فرد، محمدتقی، نعمت، مسرت و محمدعلی صنیعی منفرد. (۱۳۹۰). مدل پیش‌بینی رفتار خرید مجدد مشتریان (مورد مطالعه: شرکت خدمات‌دهنده اینترنت). *مجله مدیریت بازرگانی*، دوره سوم، شماره ۱۰، صص ۷۴-۵۵.
۶. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی، بازیابی شده در تاریخ ۱۲ اردیبهشت ۱۳۹۵، از پرتال رسمی سازمان به نشانی <http://www.seo.ir>
۷. عرب‌صالحی، مهدی و مهدی میرزایی. (۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی. *مجله حسابدار رسمی*، دوره سیزدهم، شماره ۳۳، صص ۵۰-۵۳.
۸. محسنی‌نیا، سعید، باباجانی، جعفر و قاسم بولو. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابرسی داخلی. *مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، دوره هشتم، شماره ۱۵، صص ۷-۳۸.
۹. مدرس، احمد و رضا حصارزاده. (۱۳۸۷). کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، دوره یکم، شماره ۲، صص ۸۵-۱۱۶.
۱۰. منتی، وحید و سیده فاطمه اکبری کیارودی. (۱۳۹۶). سیر تکاملی حرفه حسابرسی داخلی در

- می‌شود پژوهش‌ها و بررسی‌های لازم درخصوص کشف سازوکارهای اشاره‌شده انجام شوند.
۲. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های بیشتری درخصوص شناسایی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران انجام شود تا به متقن‌تر شدن هرچه بیشتر معیارهای مذکور کمک کند و در صورت لزوم، معیارهای کنونی اصلاح شود.
۳. پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها را به افشای وضعیت واحد حسابرسی داخلی برای هر یک از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی، ملزم کند. در این رابطه، نکات ذیل درخور توجه‌اند:
- ۳-۱. معیارهای افشاشده هر شرکت، به‌طور کامل یا تصادفی راستی‌آزمایی شوند.
- ۳-۲. در این رابطه، به‌ویژه درباره راستی‌آزمایی اطلاعات افشاشده، استفاده از ظرفیت‌های حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی توصیه می‌شود؛ بنابراین، در صورت لزوم، باید تصویب قانون یا دستورالعمل‌های مرتبط مدنظر قرار گیرد.
- ۳-۳. به‌طور قطع، شفافیت حاصل از افشای اطلاعات اشاره‌شده، موجب ایجاد فضای رقابتی بین شرکت‌ها می‌شود؛ در نتیجه، کمک شایانی به ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی خواهد کرد.

منابع

۱. اعتمادی حسین، رجبی، روح‌اله و عبدالله مقدم. (۱۳۹۶). قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ششم، شماره ۲۳، صص ۱۶۹-۱۸۵.
۲. انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا. (۱۳۹۶). *استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی*. ترجمه حمیدرضا ارجمندی، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.

- Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting and Finance*, 48: 543-59.
19. Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent. P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45 (2): 241-267.
 20. Davidson, W. N., B. Xie, and W. Xu. (2005). Market Reaction to Voluntary Announcement of Audit Committee Appointments, the Effect of Financial Expertise. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 279-293.
 21. Dune, T., M. Robert, and L. Samuelson. (1989). Firm Entry and Postentry Performance in the U.S Chemical Industries. *Journal of Law and Economics*, 32, 233-271.
 22. Francis, J. Olsson, P. and Schipper, K. (2006). Earnings Quality, *Foundation and Trends in Accounting*, Volume 1, Issue 4, PP 259-340.
 23. Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality, *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 7, Supplementary Issue 1, PP 46-58.
 24. Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2, pp 291-329.
 25. Hailemariam, S. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. MSc Thesis, Jimma univesity, Ethiopia.
 26. Harrington, C. (2004). Internal Audit's New Role. *Journal of Accountancy*, September: 25-40.
 27. Institute of Internal Auditors (IIA). (2002). *The IIA's Recommendations to the Conference Committee on H.R. 3703*. Altamonte Springs, FL: IIA.
 28. Institute of Internal Auditors (IIA). (2005). *Corporate governance*. The Institute of Internal Auditors
 - قرن بیستم. *دوماهنامه حسابرسان داخلی*، دوره سوم، شماره ۴ و ۵، صص ۵۰-۷۲.
 ۱۱. نیکبخت، محمدرضا، رضائی، ذبیح‌الله و وحید منتی. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. *مجله دانش حسابرسی*، دوره هفدهم، شماره ۶۹، صص ۵-۵۷.
 12. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54: 3-40.
 13. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29: 94-118.
 14. Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.
 15. Alzoubi, E. (2019), Audit committee, internal audit function and earnings management: evidence from Jordan, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 27 No. 1, pp. 72-90.
 16. Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F. Jr., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2012). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32: 251-86.
 17. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). Corporate Governance in the Post-Sarbanes Oxley Era: Auditors' Experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27: 751-86.
 18. Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). The Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures, and the Level of

35. Prawitt, D. F. N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4)
36. Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?. *Behavioral Research in Accounting* 23: 187–206.
37. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review* 84: 1255–80.
38. Saidin, S. Z. (2010). The Relationship between Internal and External Auditors of Local Authorities in England and Malaysia, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy The University Of Sheffield
39. Smith, G. (2005). Communication Skills are Critical for Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-519.
40. Zain, M. M., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2006). Internal Auditors Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10.
41. Zamzulaila, Z., Susela, D. S., and Zarina, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 9, pp.892-904.
- Homepage. Available at: http://www.theiia.org/?doc_id_1041.
29. Institute of Internal Auditors (IIA). (2013). The IIA's Global Internal Audit Competency Framework . Available at <https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20IIA%20Global%20Internal%20Audit%20Competency%20Framework.pdf>.
30. Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>.
31. Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 9.
32. Laković, T., Smolović, J. C. & Stanovčić, T. (2016). The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro, *Management International conference, Pula, Croatia*.
33. 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: 2131–154.
34. Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 1, pp. 25-58.