

تأثیر شفافیت اطلاعات بر رابطه بین تجدید آرایه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی

فاطمه شکوهی منش

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد اهواز - مرکز آموزشهای بین المللی خلیج فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.
shokohi12@chmail.ir

شماره ۴۱/بهار ۱۴۰۰ (جلد چهارم) /صص ۳۹-۴۷
چشم انداز حسابداری و مدیریت (نوره چهارم)

چکیده

تجدید ارائه صورتهای مالی قصور و کوتاهیهای گزارشگری می باشد. تصدیقی بر این است که گزارشهای مالی قبلی قابل اتکا نمی باشد. چنین کوتاهی هایی دلایل بالقوه مختلفی دارد و اثراتی که می تواند سلامت شرکت را از بین برده و سؤالاتی درباره صداقت و تخصص افراد ایجاد می کند که بر گزارشگری، عملیات و انطباق آنها تأثیر می گذارد و کمیته حسابرسی از زمان آغاز به کار خود در دهه میلادی پیش نقش مهمی در اداره امور شرکتها داشته و اهمیت آن در سایه اهمیت اصول راهبری شرکتی افزایش یافته است. اگرچه پژوهش هایی در زمینه تأثیر عناصر حاکمیت شرکتی بر تجدید ارائه صورتهای مالی در سایر کشورها بویژه بعد از بحران سال ۲۰۰۰ و تصویب قوانین مربوط به حاکمیت شرکتی در سال ۲۰۰۲ انجام شده است اما مطالعه در زمینه ویژگی های کمیته حسابرسی به عنوان بخش مهمی از ساختار حاکمیت شرکتی کمتر مورد بحث قرار گرفته است. از این رو هدف این تحقیق بررسی این موضوع است که آیا شفافیت اطلاعاتی بر رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر دارد یا نه؟ جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ و با استفاده از اطلاعات ۱۰۰ شرکت و روش رگرسیون خطی چند متغیره به آزمون فرضیه پرداخته شد که نتایج آزمون نشان داد شفافیت اطلاعاتی رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی را تعدیل میکند و همچنین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی رابطه معناداری دارند.

کلیدواژه: تجدید ارائه صورتهای مالی، کمیته حسابرسی، شفافیت اطلاعاتی.

مقدمه

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" است. بنابراین هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد، مفید نخواهد بود. طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، تجدید ارائه صورت های مالی^۱ سنوات گذشته به دو علت تغییر در رویه و اصلاح اشتباهات الزامی است (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). هنگامی که شرکتی صورت های مالی خود را تجدید ارائه می کند، می پذیرد

¹ Restatements

که اشتباه با اهمیت یا رویه ای نادرست در صورت های مالی دوره یا دوره های گذشته خود داشته است (بولو و همکاران، ۱۳۹۳). لذا، تجدید ارائه به معنی عدم قابلیت اتکا کافی صورت های مالی دوره یا دوره های گذشته می باشد که توسط مدیریت واحد تجاری تهیه شده است (رحمانی و تومرایی، ۱۳۹۳). تجدید ارائه صورت های مالی قصور و کوتاهی های گزارشگری میباشد. تصدیقی بر این است که گزارش های مالی قبلی قابل اتکا نمی باشد. چنین کوتاهی هایی دلایل بالقوه مختلفی دارد و اثراتی که می تواند سلامت شرکت را از بین برده و سؤالاتی درباره صداقت و تخصص افراد ایجاد می کند که بر گزارشگری، عملیات و انطباق آنها تأثیر می گذارد (حساس یگانه و تقی زاده، ۱۳۹۲). بر خلاف دیگر کشورها، رقم تعدیلات سنواتی در ایران به عنصر پایدار در گردش حساب سود و زیان انباشته تبدیل شده است. مطالعه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان می دهد که صورت های مالی بیشتر شرکت ها حاوی تعدیلات سنواتی است. با توجه به اینکه اقلام مربوط به تجدید ارائه در حسابی تحت عنوان تعدیلات سنواتی تشریح می گردد؛ طبق بند ۳۷ استاندارد شماره ۶ حسابداری ایران تعدیلات سنواتی اینگونه تعریف می شود؛ اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می گردد، به اقلامی محدود می شود که از تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباه ناشی گردد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸).

برای رفع این نگرانی ها قوانین جدیدی ایجاد شد که موجب تغییرات گسترده ای در نیاز های حاکمیت شرکتی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی شده است که یکی از این تغییرات اساسی و ضروری وجود کمیته حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی شرکت ها می باشد (اعتمادی و شفاخیبری، ۱۳۹۰). کمیته حسابرسی از زمان آغاز به کار خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی نقش مهمی در اداره امور شرکت ها داشته و اهمیت آن در سایه اهمیت اصول راهبری شرکتی افزایش یافته است. اگرچه پژوهش هایی در زمینه تأثیر عناصر حاکمیت شرکتی بر تجدید ارائه صورت های مالی در سایر کشورها بویژه بعد از بحران سال ۲۰۰۰ و تصویب قوانین مربوط به حاکمیت شرکتی در سال ۲۰۰۲ انجام شده است (آگراوال و چادها، ۲۰۰۵؛ عبدالله و همکاران^۱، ۲۰۱۰). اما مطالعه در زمینه ویژگی های کمیته حسابرسی به عنوان بخش مهمی از ساختار حاکمیت شرکتی و اثر آن بر تجدید ارائه صورت های مالی کمتر مورد بحث قرار گرفته است (ابوت و همکاران^۲، ۲۰۰۴). یکی از الزامات رقابت سالم دسترسی همه مشارکت کنندگان بازار به اطلاعات شفاف است. یکی از انواع مهم بازارها (در کنار بازارهای کالا، پول و کار) بازار سرمایه است که اطلاعات شفاف بر عملکرد آن به شدت مؤثر است. نقصان اطلاعات در این بازار موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می شود. اطلاعات که جزء جدایی ناپذیر فرایند تصمیم گیری است، هر چه شفاف تر و قابل دسترس تر باشد، می تواند به اتخاذ تصمیمات صحیح تری در زمینه تخصیص بهینه منابع منجر گردد و در نهایت باعث کارایی تخصیصی و شفافیت بازار شود که هدف نهایی بازار سرمایه است. صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان، دولت و دیگر استفاده کنندگان از گزارش های مالی شرکت ها برای تصمیم گیری در زمینه خرید، فروش و نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیم های اقتصادی مهم به اطلاعات معتبر، مربوط و با کیفیت نیاز دارند. به طور کلی، سرمایه گذاران زمانی در یک واحد اقتصادی سرمایه گذاری می کنند که نخست درباره آن ها اطلاعات کافی (شامل اطلاعات مالی) داشته باشند و در ثانی به این اطلاعات اطمینان کنند. اعتباردهندگان نیز بدون اطلاع از وضعیت مالی و عملکرد مالی یک واحد نمی توانند منابع مالی خود را در اختیار آن قرار دهند. شفافیت اطلاعات مالی از مهم ترین دغدغه های

¹ Agrawal and chadha

² Abdullah et al

³ Abbot et al

سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی و یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر برای سرمایه‌گذاری جهت تحصیل سهام شرکت‌هاست. سرمایه‌گذاران جهت خرید سهام یک شرکت همواره به دنبال اطلاعاتی شفاف هستند علی‌رغم این حساسیت مدیران جهت بهتر نشان دادن عملکرد خود به دنبال تحریف اطلاعات می‌باشند. آنان با این تحریف از یک طرف وضعیت شرکت را مطلوب توصیف می‌کنند و از طرف دیگر شفافیت اطلاعات را از بین می‌برند (وزیری، ۱۴۰۰).

بیان مساله

پيچیدگی مفهوم شفافیت منجر شده است که اندازه‌گیری آن بسیار مشکل باشد. از نظر مفهومی مقدار کمی شفافیت را می‌توان با دقت اطلاعات دریافت شده که خود تابعی از مربوط بودن اطلاعات است و کیفیت اطلاعات سنجید. تلاش‌هایی که اخیراً برای اندازه‌گیری شفافیت انجام شده است از معیارهایی مانند فساد، بحران مالی یا هموار سازی سود استفاده کرده است. با وجود این نمی‌توان این عوامل را کاملاً به عدم شفافیت نسبت داد (مهرآذین و همکاران، ۱۳۹۱). تجدید ارائه صورت‌های مالی نوعی از تحریف است که به دلیل نبود اصول پذیرفته شده حسابداری یا گزارشگری مالی رخ می‌دهد. تجدید ارائه، اعتبار گزارش‌های مالی آینده شرکت را زیر سؤال می‌برد، بدلیل اینکه قبلاً اطلاعات مالی با کیفیت پایین منتشر شده است. این افزایش در تجدید ارائه صورت‌های مالی و زیان متعاقب سهامداران، نظارت عمومی قابل توجه بر حساب‌رسان در جهت حصول اطمینان از کیفیت صورت‌های مالی را می‌طلبد (رومانس و همکاران^۱، ۲۰۰۸). بر اساس پژوهش کراس و همکاران^۲ (۲۰۰۴) مهم‌ترین علل تجدید ارائه صورت‌های مالی شامل شناسایی درآمدها، ذخایر، بیش از اندازه گزارش کردن دارایی‌ها، سرمایه‌کردن نادرست برخی از مخارج، مخارج تجدید ساختار، ارائه کمتر از واقع بدهی‌ها یا کاهش ارزش دارایی‌هاست. بیبر و همکاران^۳ (۲۰۰۹) تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان تصحیح اشتباهات موجود در صورت‌های مالی حسابداری که در دوره‌های گذشته در اثر بی‌دقتی و یا نهایتاً در اثر مدیران فرصت طلب ایجاد شده است، تعریف نموده‌اند. مطابق با منشور کمیته حسابرسی، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن می‌باشد. بسیاری از پژوهشگران نقش و تأثیر کمیته حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی و تأثیر آن بر جنبه‌های حسابرسی مستقل را بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش‌ها نشان از تأثیر مثبت کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای عملکرد واحد اقتصادی دارد. سان و همکاران^۴ (۲۰۱۴) بیان می‌دارند که وجود کمیته حسابرسی علاوه بر ارتقای سطح کیفی مکانیزم حاکمیت شرکتی، می‌تواند باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شود. با این وجود، تعدادی از محققان اظهار داشته‌اند که وجود کمیته حسابرسی لزوماً به کیفیت گزارشگری مالی منجر نمی‌شود (منون و ویلیامز^۵، ۱۹۹۴). بریک و چیدامباران^۶ (۲۰۱۰) دریافتند فعالیت نظارتی کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر ارزش شرکت دارد.

از نظر براوان و همکاران (۲۰۰۹) بهترین تعریف شفافیت در حوزه تجاری عبارت از صورتهای مالی با کیفیت است. برابگت و همکاران^۷ (۲۰۱۰) مدلی را برای شفافیت اطلاعات مالی ارائه کردند. آنها ۳ معیار را برای شفاف بودن اطلاعات اطلاعات ارائه نمودند:

¹ Romanus et al

² Cross et al

³ Baber et al

⁴ Sun et al

⁵ Menon and williams

⁶ Bricke and chidambaran

⁷ Brobeget al

۱- دسترسی یا در دست بودن اطلاعات ۲- مربوط بودن ۳- کیفیت و قابلیت اعتماد دسترسی، بر وسایل ارتباطی شرکت برای ارائه اطلاعات مالی توجه دارد. این مفهوم از طریق اینترنت، رادیو، تلویزیون روزنامه و دیگر آگهی های عمومی شرکت قابل آزمایش است. محدودیتی که در اندازه گیری این معیار وجود دارد عبارتست از فقدان آموزش یا دانش استفاده کنندگان درباره چگونگی استفاده و تحلیل اطلاعات.

دومین معیار یعنی مربوط بودن به این دلیل که تعیین و تعریف انتخاب اطلاعات مناسب، دشوار است. سومین معیار مطالعه کیفیت و قابلیت اعتماد است و به این مقوله اشاره دارد که اطلاعات مالی منتشر شده باید موثر واضح و ساده باشد. هم چنین این اطلاعات باید با اصول پذیرفته شده حسابداری نیز مطابقت داشته باشد (محسنی و کریمی، ۱۳۹۶).

هدف از درخواست شفافیت، اجازه دادن به افراد، بازارها یا دولتهاست تا سایرین را در برابر سیاست ها و عملکردهایشان پاسخگو نگه دارند. بنابراین شفافیت را می توان به منزله اطلاعاتی دانست که توسط نهادها منتشر می شوند و مربوط به ارزیابی این نهادهاست. سیستم های شفاف به اطلاعات معتبر و صحیح نیازمندند که به موقع و به سهولت، هم به شکل مستقیم و هم از طریق نماینده های معتبر و مشهور مانند حسابداران، حسابرسان، تحلیلگران اوراق بهادار، روزنامه نگاران مالی و رسانه های گروهی در اختیار عموم سهامداران قرار بگیرد.

هالوود (۲۰۰۱) مولفه های شفافیت را افشا اقلام ذیل معرفی می کند:

- ۱) نتایج مالی و دستاوردهای عملیاتی شرکت
- ۲) سهامداران عمده، حق رای، اطلاعات مجمع صاحبان سهام
- ۳) هیئت مدیره و مدیران اجرایی کلیدی، ساختارها و رویه ها، پاداش این اشخاص
- ۴) افشاهای با اهمیت مربوط به کارمندان و دیگر سهامداران
- ۵) ساختار حقوقی و مالکیت
- ۶) محیط خارجی شرکت، موقعیت رقابتی و استراتژی ها
- ۷) اهداف مالی شرکت، میزان دستیابی به آنها و بیانیه های آینده نگر

از سوی دیگر، ویژگی های مختلف کمیته حسابرسی شامل: تخصص مالی، استقلال و ... به صورت جداگانه یا همراه با سایر ویژگی ها، با اثربخشی کمیته حسابرسی در بهبود حاکمیت شرکتی، بویژه در رابطه با ارتقا کیفیت گزارشگری مالی مرتبط هستند. لاری و تیلور^۱ (۲۰۱۲) دریافته اند استقلال رابطه منفی با وقوع تجدید ارائه دارد. یافته های وویدتیکیه و یه^۲ (۲۰۱۳) حاکی از اثرات مثبت استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد. یافته های فخراری و همکاران (۱۳۹۴) حاکی از آن است که استقلال اعضای کمیته حسابرسی رابطه منفی با مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری هزینه های اختیاری دارد. در حالیکه، همدان و همکاران^۳ (۲۰۱۲) و چن و ژانگ^۴ (۲۰۱۲) هیچگونه رابطه معناداری بین اعضای مستقل کمیته و کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نکردند. در زمینه تخصص مالی اعضا، پرسونز^۵ (۲۰۰۹) معتقد است که وجود اعضای متخصص در زمینه حسابداری یا مالی در بین اعضای کمیته حسابرسی، احتمال کشف موارد ارائه نادرست در صورت های مالی را افزایش می دهد. کمیته حسابرسی دارای تخصص هنگام نظارت بر شرکت باید اثربخشی بیشتری داشته باشد که این می تواند بر کیفیت افشای شرکت ها اثری مثبت بگذارد (حیب و

¹ Lari and taylor

² Woidtke and ye

³ Hamdan et al

⁴ Chen and zhang

⁵ Persons

حییویان^۱، ۲۰۱۶). در مقابل، ریچ^۲ (۲۰۰۹) شواهدی مبنی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی بعد از انتصاب اعضای متخصص حسابداری در کمیته حسابرسی مشاهده نکرد. دالیوال و همکاران^۳ (۲۰۰۶) به شواهدی دال بر وجود رابطه بین کمیته حسابرسی دارای اعضای متخصص و تجدید آرائه سود دست نیافتند. به طور کلی، قوانین کمیته حسابرسی به عنوان یک ناظر عمل می کند که رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت را محدود کرده و تضمین می کند که منافع مدیریت و سهامداران هم تراز است (ابوت و همکاران، ۲۰۰۴). اصول راهبری شرکتی تأکید می کند اعضای این کمیته در بهبود فرآیند گزارشگری مالی مشارکت نمایند. برای تحلیل گران، اعتبار گزارش کمیته حسابرسی تابعی از تخصص حرفه ای اعضا می باشد که دربرگیرنده گستره وسیعی از مهارت ها، استانداردهای اخلاق حرفه ای و سطح دانش آنها از حسابداری و حسابرسی است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

بیان نظری

شفافیت اطلاعات

در فرهنگ وبستر، شفافیت بدین صورت تعریف شده است: باز بودن یا گشودگی موسسه‌ها، آشکار بودن موسسه‌ها صداقت و درک پذیری آسان. در این تعریف منظور از باز بودن یا گشودگی موسسه‌ها، دسترسی آسان به عملیات داخل شرکت و منظور از آشکار بودن موسسه‌ها، وضوح اطلاعات است.

تعریف‌های متعدد دیگری نیز برای شفافیت ارائه شده است که با توجه به تأکید بر مفهوم‌های متفاوت، می توان آن‌ها را در سه طبقه به شرح زیر از یکدیگر متمایز کرد:

الف- تعریف‌های مبتنی بر ذی نفعان اطلاعات:

ویش واناث و کافمن^۴ و کافمن^۵ شفافیت را افزایش جریان به موقع و درخور اتکای اطلاعات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی که در دسترس همه ذینفعان مربوط باشد، تعریف کرده‌اند.

همچنین، (ویش واناث و کافمن ۱۹۹۹) نبود شفافیت را به عنوان ممانعت عمدی از دسترسی به اطلاعات، ارائه نادرست اطلاعات یا ناتوانی بازار در کسب اطمینان از کفایت مربوط بودن و کیفیت اطلاعات ارائه شده تعریف کرده‌اند.

دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی گسترده تر است و شفافیت را به عنوان ارتباط متقابل بین شرکت‌ها و سایر گروه‌های ذینفع بیان می کند.

ب- تعریف‌های مبتنی بر پاسخگویی:

گروه تخصصی شفافیت در دانشگاه بروکینگز^۶، شفافیت را به عنوان درجه گشودگی و باز بودن موسسه‌ها بیان کرده است؛ یعنی میزان نظارت و ارزیابی اعمال افراد داخل شرکت (مانند مدیران) توسط افراد خارج از شرکت (مانند سهامداران). در تعریف فلورینی^۷ از شفافیت، پاسخگویی برجسته تر شده است.

وی شفافیت را به عنوان افشای اطلاعاتی توسط شرکت‌ها که برای ارزیابی عملکرد آن‌ها مفید باشد، تعریف کرده است. از دیدگاه وی، شفافیت ابزاری برای تسهیل فرایند ارزیابی عملکرد شرکت‌هاست.

¹ Habib and Bhuiyan

² Rich

³ Dhaliwal et al

⁴ Vishwanath & Kaufman 1999

⁵ Kaufmann 2002

⁶ Brook-ings

⁷ Florini 1999

تأکید برحق دسترسی به اطلاعات (با در نظر داشتن حریم هر دو طرف تهیه‌کننده و استفاده‌کننده) و امکان ارزیابی عملکرد شرکت‌ها با استفاده از این اطلاعات در تعریف‌های یادشده برجسته‌تر شده است. درواقع، شفافیت ارتباطی تنگاتنگ با پاسخگویی دارد و علت تقاضا برای شفافیت این است که بازار شرکت‌ها را بابت سیاست‌های برگزیده‌شده و عملکرد آن‌ها مسئول می‌داند.^۱

پ- تعریف شفافیت با تأکید بر اجرای قوانین و مقررات:

سازمان تجارت جهانی اطمینان از دسترسی به شفافیت در قراردادهای بین‌المللی تجاری را مستلزم سه پیش‌شرط اساسی می‌داند:

۱. اطلاعات درباره قوانین، مقررات و سایر رویه‌ها که به‌طور عمومی منتشرشده باشد
 ۲. گروه‌های ذینفع از قوانین و مقررات مربوط و تغییرات در آن‌ها مطلع باشند
 ۳. قوانین و مقررات به‌صورت یکپارچه، بی‌طرفانه و معقول اجرا شود.
- وجه اشتراک همه این تعریف‌ها، «قابلیت دسترسی به اطلاعات» و «توانایی برقراری ارتباط و وجود جریان ارسال و دریافت اطلاعات» است (تجویدی، ۱۳۸۷).

کمیته حسابرسی

پژوهشگران و قانون‌گذاران نیز بیش‌ازپیش باعث ارتقای نقش محوری کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی شده‌اند که مجموعه پژوهش‌های تجربی در این خصوص (کدبری ریپورت،^۲ ۱۹۹۲؛ کمیته بلوریون،^۳ ۱۹۹۹؛ پترا،^۴ ۲۰۰۶) و معرفی مقررات، سیاست‌ها و پیشنهادها (برای نمونه قانون ساربنز اکسلی ۲۰۰۴ و در ایران، منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۸۷) نشان‌دهنده این موضوع است. همان‌طور که کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) بیان می‌کند «کمیته‌های حسابرسی با نظارت و پایش حضور مدیران و حسابرسان مستقل در فرآیند گزارشگری مالی نقش مهمی در نظام گزارشگری مالی ایفا می‌کنند». کمیته‌های حسابرسی باید بخشی از شرکت باشند که بیشترین توانایی را در ایفای نقش نظارتی دارند. از آنجایی که بخش عمده نقش‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در راستای بهبود فرآیند گزارشگری مالی است؛ پژوهشگران قطعاً بر تأثیر احتمالی کمیته حسابرسی بر کیفیت سود حسابداری تأکید دارند (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۶).

کمیته حسابرسی یکی از کمیته‌های هیئت‌مدیره واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره است که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت‌های مالی شرکت را بر عهده دارد. ازجمله وظایف کمیته حسابرسی، کمک به انتخاب حسابرس، مدیریت فرآیند کار حسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به امضای هیئت‌مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرس مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی یا نقاط ضعف مشخص‌شده طی عملیات حسابرسی است. در صورتی که کمیته حسابرسی به طرز صحیح سازمان‌دهی شود و مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند برای تمام گروه‌های علاقه‌مند منافع چشمگیری داشته باشد. کمیته حسابرسی می‌تواند وظیفه مباشرت گزارشگری هیئت‌مدیره را تقویت کند، همچنین می‌تواند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود بخشد و میزان استقلال حسابرس را از طریق خدمت کردن به‌عنوان سپر بین حسابرس و

¹ Kaufman & bellver 2005

² Cadbury Report

³ Blue Ribbon Committee

⁴ Petra

مدیریت را افزایش دهد. کمیته حسابرسی به سهامداران و اعتباردهندگان کمک می‌کند تا مطمئن شوند که منافع آن‌ها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می‌رسد (ویلسون و همکاران^۱، ۲۰۰۰).
کمیته حسابرسی یک کمیته دائم به نمایندگی از هیئت‌مدیره است که وظیفه آن نظارت و انطباق فرایند گزارشگری مالی، سیستم کنترل داخلی، فرایند حسابرسی مالی، مدیریت ریسک و کلیه فرایندهای عملیاتی شرکت با قوانین و مقررات مربوطه است (ساویر و همکاران^۲، ۲۰۰۳). کمیته حسابرسی یکی از مؤثرترین کمیته‌هایی است که با هیئت‌مدیره در ارتباط است. این کمیته طی قرن بیستم به‌منظور ایجاد همکنشی بین مدیریت و حسابرس مستقل ایجاد شد. اعضای کمیته حسابرسی بیشتر شامل اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره هستند که بین حسابرس مستقل و حسابرس داخلی همبستگی ایجاد می‌کند (حساس یگانه و پاکیزه، ۱۳۸۶). کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از کمیته‌های فرعی از هیئت‌مدیره و جزئی ضروری از ساختار اثربخش کنترل داخلی شرکت به‌حساب آمده و وظیفه بالاهمیتی از طرف سهامداران جهت نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی داخلی و همچنین حسابرسی مستقل دارد (باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱).

تجدید ارائه صورت های مالی

موضوع تجدید ارائه صورت‌های مالی در نتیجه رسوایی‌های گزارشگری در متون و مجلات حسابداری بسیار موردتوجه قرار گرفته است دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۰۲) افزایش تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی طی سال‌های اواخر دهه ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۲ را ۱۷۰ درصد گزارش نموده است همچنین در سال ۲۰۰۴ بازده غیرعادی منفی سهام شرکت‌های تجدید ارائه‌کننده در طی دوره یک روز کاری قبل و بعد از اولین اعلان تجدید ارائه حدود ۹.۵ درصد گزارش شده است. فراوانی و اهمیت تجدید ارائه‌های صورت گرفته در چندین شرکت برجسته این تصویر را در اذعان ایجاد کرده که رویه‌های حسابداری در حدی که تصور می‌شود قابل‌اتکا نبوده و ارزش کار حسابرسان مستقل را نیز زیر سؤال برد. انجام تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ در بازار سرمایه ایالات‌متحده آمریکا و کشف دست‌کاری‌های بزرگ و تأثیرگذار در سود این شرکت‌ها منجر به تصویب قانون ساربینزاکسلی توسط مجلس آن کشور در سال ۲۰۰۲ میلادی گردید. در ایران نیز تعداد تجدید ارائه‌ها قابل‌توجه هست ولی تاکنون به لحاظ مقرراتی گزارش خاصی در این خصوص منتشر نشده است. تجدید ارائه شاخص برای سرمایه‌گذاران است که نشان می‌دهد مدیران قابل‌اعتماد نیستند و اطلاعات مالی منتشر شده توسط مدیران کمتر قابل‌اتکا هستند همچنین تجدید ارائه این احتمال را افزایش می‌دهد که مدیران در انتخاب رویه‌های حسابداری به شکل فرصت‌طلبانه از اختیارات خود استفاده کنند. بنابراین انتظار می‌رود که نگرانی‌های سرمایه‌گذاران درباره انتخاب رویه‌های حسابداری اختیاری مدیران بعد از تجدید ارائه افزایش یابد و منجر به افزایش در ریسک اطلاعاتی اختیاری شود (رحمانی و نجف تومرایی، ۱۳۹۱).

پیشینه پژوهش

الموسالی و همکاران^۳ (۲۰۱۹) پژوهشی را با عنوان، ساختار مالکیت و کمیته حسابرسی، کشورهای حوزه خلیج فارس، با استفاده از ۱۱۹ شرکت به روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی با داده‌های تلفیقی موردبررسی قراردادند. نتایج حاکی

¹ Wilson et. al

² Sawyer et al

³ Al-Musali et al

از آن است که مالکیت نهادی، مالکیت خانوادگی و مالکیت دولتی بر کمیته حسابرسی تأثیر مثبت دارد و به‌عنوان مکمل کمیته حسابرسی عمل می‌کنند.

هانگ^۱ (۲۰۱۹) در پژوهش خود رابطه کمیته‌های حسابرسی و ریسک سیستماتیک: شواهدی از تغییر مقررات تایوان موردبررسی قرارداد. نتایج تحقیق حاکی از این است که استقلال بیشتر اعضای کمیته حسابرسی به بهبود نظارت بر عملکرد مدیران، کاهش ریسک سامانمند و افزایش قابلیت اتکای گزارش‌های مالی شرکت‌های تایوانی منجر خواهد شد.

بن کوام^۲ (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه پرداخت. این تحقیق در بین ۱۴۴ مشاهده سال -شرکت از شرکتهای غنایی در طی سالهای ۲۰۱۳ الی ۲۰۱۶ انجام شد. یافته ها کار گرفته شده در ارتباط با کیفیت حسابرسی و عامل ریسک بر ارزش شرکت تأثیر معناداری دارد. همچنین همه مولفه ها، اثر ریسک پذیری بر ایجاد ارزش شرکت را تعدیل می‌کنند.

الزبان و ساوان^۳ (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای کنترل‌های داخلی در شرکت‌های بورسی انگلیس پرداختند. نتایج آنها نشان می‌دهد که اجرای پیشنهادهای کنترل داخلی با وجود کمیته حسابرسی امکان پذیر است. استقلال و تخصص کمیته حسابرسی نقش زیادی در اجرای پیشنهادهای کنترل داخلی خواهد داشت.

جیانگ و همکاران^۴ (۲۰۱۵) به بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه در چین پرداختند. نمونه مورد بررسی آنها شامل ۵۵۷ مشاهده بود. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر آن بود که دست کاری سود، احتمال مشاهدات تجدید ارائه ناشی از مدیریت سود را افزایش می‌دهد، اما حسابرسی با کیفیت بالا این اثر را محدود می‌کند. با این حال، آنها چنین شواهدی برای تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی پیدا نکردند، به عبارتی افزایش کیفیت حسابرسی اثری بر تجدید ارائه ناشی از جریان نقدی ندارد.

فایلس و همکاران^۵ (۲۰۱۴) به ارائه شواهد تجربی از عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند. نمونه مورد بررسی آنها شامل ۲۲۱۲ مشاهده بود. یافته‌های پژوهش نشان داد که ویژگی‌های حساب‌رسان و شدت تجدید ارائه، بر تکرار تجدید ارائه صورت‌های مالی مؤثر است. همچنین احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در بین صاحب کاران شرکت‌هایی که توسط مؤسسه حسابرسی کوچکتر حسابرسی شده‌اند، بیشتر است.

بن آمار^۶ (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. جامعه آماری پژوهش ایشان شامل ۲۷۹ شرکت فرانسوی بین سالهای ۲۰۰۲ الی ۲۰۰۵ بود. ایشان جهت اندازه گیری مدیریت سود شرکتها از اقلام تعهدی اختیاری که توسط مدل جونز تعدیل شده اندازه گیری می‌شود استفاده کردند. نتایج حاصل از پژوهش ایشان نشان داد که بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد.

زرین ساز سرخابی و نویدی عباسپور (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر اثر بخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه تأثیر دارد. ولی دوره تصدی حسابرس و حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه تأثیر ندارند.

¹ Huang

² Ben Kwame

³ Elzeban and sawan

⁴ Jiang

⁵ Files et al

⁶ Ben amar

تخصص مالی کمیته حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه تأثیر ندارد. تجربه کمیته حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه تأثیر ندارد. استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه تأثیر ندارد. روستایی و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی نقش دستورالعمل کنترل های داخلی، کمیته حسابرسی و تخصص مالی هیئت مدیره بر رابطه تخصص مالی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶ و با بهره گیری از تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره و بررسی ۶۳ شرکت به این نتیجه رسیدند که رابطه مستقیم و معناداری بین تخصص مالی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. در حالی که در شرکت هایی که کمیته حسابرسی متخصص وجود دارد رابطه بین تخصص مالی مدیرعامل و حق الزحمه معکوس هست. بعلاوه یافته ها حاکی از آن است که تصویب دستورالعمل کنترل داخلی و همچنین تخصص مالی اعضای هیئت مدیره تأثیر معناداری بر رابطه بین تخصص مالی مدیرعامل و حق الزحمه نداشته است. نظری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی ارتباط بین کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی مصوب ۱۳۹۱ سازمان بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که ابلاغ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس باعث ارتقای کمیته حسابرسی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یکی از شاخص های فعالیت این کمیته شده است. همچنین نتایج نشان داد که کمیته های حسابرسی باصلاحیت تر که نظارت اثربخش مناسب تری را فراهم می آورند، باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت های متبوع خود می شوند. به طور کلی نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات بیانگر نقش مؤثر و معنی دار دستورالعمل کنترل های داخلی و اسناد زیرمجموعه آن همچون منشور کمیته حسابرسی در بهبود گزارشگری مالی شرکت ها می باشد. مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل های داخلی بر کیفیت سود پرداختند. نتایج حاکی از تأثیر تعداد اعضای مستقل و متخصص کمیته حسابرسی و همچنین ارائه گزارش های کنترل های داخلی در بهبود کیفیت سود است، بدین صورت که با افزایش استقلال و تخصص اعضا و همچنین ارائه گزارش های کنترل های داخلی کیفیت سود افزایش می یابد و بالعکس. لیکن تعداد اعضاء کمیته حسابرسی نقشی معنادار در بهبود کیفیت سود ندارد.

فرضیه پژوهش

فرضیه اول: تجدیدارایه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد.
فرضیه دوم: شفافیت اطلاعات بر رابطه بین تجدیدارایه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

روش پژوهش

پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می کند و از طرف دیگر رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون تعیین می نماید. علاوه بر این در حوزه مطالعات پس رویدادی قرار می گیرد و مبتنی بر اطلاعات واقعی صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر اطلاعات واقعی است که با روش استقرایی به کل جامعه آماری قابل تعمیم خواهد بود. برای جمع آوری داده های متغیرهای پژوهش از صورت های مالی شرکت ها و از منابع مختلفی همچون نرم افزار ره آورد نوین و سایت اینترنتی متعلق به مرکز مدیریت پژوهش و مطالعات اسلامی

سازمان بورس اوراق بهادار تهران و سایت کدال استفاده شده است. قلمرو زمانی این پژوهش از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ است.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. نمونه آماری به روش حذفی و با اعمال شرایط زیر تعیین شد:

۱. برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری آن‌ها، سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد.
 ۲. طی قلمرو زمانی پژوهش، توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۳. کلیه اطلاعات مورد نیاز از شرکت‌ها برای پژوهش در دسترس باشد.
 ۵. جزء بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ‌ها و بیمه) نباشند.
 ۶. شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۴ در بورس پذیرفته شده باشند.
- با مد نظر دادن محدودیت‌های بالا تعداد ۱۰۰ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند.

نحوه اندازه گیری متغیرها

متغیر وابسته

کمیت حسابرسی، برای اندازه گیری کمیت حسابرسی از نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی استفاده شده است به صورتی که نسبت اعضای مستقل (غیرموظف) کمیته حسابرسی به کل اعضا به دست می‌آید.

متغیر مستقل

تجدید ارائه صورت‌های مالی: متغیر وابسته این پژوهش تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. تجدید ارائه صورت‌های مالی یعنی اقلام صورت‌های مالی سال قبل یا سال‌های قبل به دلیل تغییرات در مانده اقلام یا به دلیل تغییر در طبقه بندی مجدداً ارائه شود. تجدید ارائه صورت‌های مالی یک متغیر دو وجهی است در صورت وجود برابر با یک بوده و در صورت عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی برابر با صفر است.

متغیر تعدیلی

در این پژوهش متغیر مستقل شفافیت اطلاعات مالی است که برای اندازه گیری آن از معیار مدیریت سود استفاده شده است

$$\frac{TCA_{jt}}{AvAsset_{jt}} = g_0 + g_1 \frac{CF_{j(t-1)}}{AvAsset_{jt}} + g_2 \frac{CF_{jt}}{AvAsset_{jt}} + g_3 \frac{CF_{j(t+1)}}{AvAsset_{jt}} + \theta_{jt}$$

Tca: اقلام تعهدی

Cf: جریان های نقدی عملیاتی

Avasset: میانگین دارایی‌ها

متغیرهای کنترلی

بازده کل دارایی‌ها: قابلیت شرکت‌ها در استفاده از دارایی‌ها، بدون در نظر گرفتن سیاست تأمین مالی شرکت‌ها می‌باشد که یک شاخص از چگونگی سودآوری شرکت‌ها می‌باشد. این نسبت از تقسیم درآمد خالص بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید.

بازده حقوق صاحبان سهام: جهت محاسبه کمیته حسابرسی در پژوهش حاضر از معیار استقلال کمیته حسابرسی که برابر است با نسبت اعضای مستقل بر کل اعضای کمیته حسابرسی بدست می‌آید. اندازه شرکت: به منظور کنترل اثر اندازه شرکت‌ها، از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها استفاده خواهد شد. اهرم مالی: از تقسیم بدهی‌های بلند مدت به کل دارایی‌ها بدست می‌آید.

یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرها

جدول (۱): شاخص‌های توصیفی متغیرها

پنل الف: متغیرهای پیوسته						
متغیرها	کمیته حسابرسی	شفافیت اطلاعاتی	بازده دارایی	بازده حقوق صاحبان سهام	اندازه شرکت	اهرم مالی
میانگین	۰.۷۱	۰.۴۴۵	۰.۱۲۴	۰.۳۲۳	۱۴.۶۲	۰.۶۱۰
میانه	۰.۶۷	۰.۳۷۰	۰.۱۱۱	۰.۲۹۱	۱۴.۳۸	۰.۶۰۵
بیشترین	۱.۰۰	۳.۶۳۵	۰.۶۰۹	۱.۹۵۰	۱۹.۲۱	۱.۸۰۵
کمترین	۰.۳۳	۰.۰۰۷	-۰.۷۸۱	-۱.۶۷۰	۱۱.۲۵	۰.۱۰۶
انحراف معیار	۰.۱۳	۰.۴۳۶	۰.۱۵۰	۰.۴۳۴	۱.۳۲	۰.۲۳۴
پنل ب: متغیرهای گسسته						
متغیر	نوع طبقه	فراوانی	درصد			
تجدید ارائه صورت‌های مالی	۰	۱۳۸	۲۷/۶۰٪			
	۱	۳۶۲	۷۲/۴۰٪			

با نگاهی به جدول (۱) می‌توان دریافت که میانگین و میانه عمده متغیرها فاصله چندانی باهم ندارند و هر چه مقدار میانگین یک متغیر به میانه‌ی آن نزدیک باشد، توزیع آن متغیر به توزیع نرمال نزدیک‌تر است که در توزیع نرمال، میانگین و میانه بر یکدیگر منطبق هستند. که در بین متغیرها، اندازه شرکت با مقدار (۱۴/۶۲) دارای بیشترین میانگین و بازده دارایی با مقدار (۰/۱۲۴) دارای کمترین میانگین است. با مقایسه انحراف معیار متغیرهای مورد بررسی به این نتیجه می‌رسیم که متغیر کمیته حسابرسی با مقدار (۰/۱۳) نسبت به سایر متغیرها دارای کمترین پراکندگی است و متغیر اندازه شرکت با مقدار (۱/۳۲) دارای بیشترین پراکندگی است و این بدان معناست که این متغیر دارای نوسانات شدیدتری است و با توجه به پنل ب، درصد فراوانی تجدید ارائه صورت‌های مالی برابر با ۷۲/۴۰٪ است که نشان دهنده این می‌باشد که ۷۲/۴۰٪ درصد شرکت‌ها یعنی حدود ۳۶۲ شرکت دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی هستند.

آزمون نرمال بودن

نرمال بودن متغیرها (به‌خصوص متغیر وابسته در مدل‌های رگرسیونی)، شرط اولیه انجام کلیه آزمون‌های پارامتریک می‌باشد.

جدول (۲): آزمون جارک- برا

نتیجه	سطح معناداری	نام متغیر
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	تجدید ارائه صورتهای مالی
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	شفافیت اطلاعاتی
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	کمیته حسابرسی
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	بازده حقوق صاحبان سهام
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	اهرم مالی
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	اندازه شرکت
توزیع نرمال ندارد	۰.۰۰۰۰۰	بازده دارایی

به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جارک- برا استفاده شده است. نتایج حاصل در جدول ۲ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری متغیرهای پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد. لذا داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند. با توجه به قضیه حد مرکزی وقتی تعداد مشاهدات بیشتر باشد نرمال بودن الزامی نیست و خللی در مدل رگرسیونی ایجاد نمی‌کند.

آزمون مانایی

مانایی یا نامایی تأثیر اساسی بر توزیع آن متغیر و همچنین بر مدل مورد مطالعه داشته باشد. اجرای مدل رگرسیون با متغیرها و سری‌های غیر مانا ممکن است نتایج کاذب ارائه کند. برای شناسایی مانایی متغیرها معمولاً از آزمون ریشه‌ی واحد^۱ استفاده می‌شود. مهم‌ترین آزمون‌هایی که در ساختار داده‌های ترکیبی برای مانایی متغیرها به کار می‌رود شامل آزمون لوین، لین و چیو^۲ و آزمون ایم، پسران و شین^۳ است؛ که در پژوهش حاضر از آزمون لوین، لین و چیو برای بررسی مانایی متغیرها استفاده شده است. نتایج آزمون انجام‌شده در ارتباط با مانایی متغیرهای تحقیق در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): خلاصه نتایج آزمون ریشه‌ی واحد-آزمون لوین، لین و چیو

متغیرها	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تجدید ارائه صورتهای مالی	-۶/۲۱	۰/۰۰	مانا
شفافیت اطلاعاتی	-۸/۴۸	۰/۰۰	مانا
کمیته حسابرسی	-۷/۱۴	۰/۰۰	مانا
بازده دارایی	-۵/۷۸	۰/۰۰	مانا
اهرم مالی	-۶/۶۵	۰/۰۰	مانا
بازده حقوق صاحبان سهام	-۱۰/۱۲	۰/۰۰	مانا
اندازه شرکت	-۱۶/۳۳	۰/۰۰	مانا

^۱ Unit Root Test

^۲ Levin, Lin and Chu

^۳ Im, Pesaran and Shin

خود هم انباشتگی داده‌ها

هرچند شرط مانایی متغیرهای یک رابطه رگرسیونی را می‌توان از طریق تفاضل گیری تأمین کرد، اما کار خاصی برای حفظ اطلاعات بلندمدت در رابطه با سطح متغیرها نمی‌توان انجام داد. اینجاست که هم انباشتگی به کمک ما می‌آید تا بتوان رگرسیونی را بدون هراس از کاذب بودن بر اساس سطح متغیرها برآورد کرد. به زبان ساده هم انباشتگی وقتی پیش می‌آید که دو سری زمانی روی یک طول موج حرکت کنند و در بلندمدت نمی‌توانند دور از هم حرکت کنند و برای آزمون وجود رابطه تعادلی بلندمدت بین دو متغیر یا چند متغیر، از تجزیه و تحلیل هم انباشتگی استفاده می‌شوند. در حقیقت هم انباشته بودن چند متغیر به معنای وجود رابطه‌ای بلندمدت و معنادار و غیر تصادفی بین این متغیرها است. برای بررسی هم انباشتگی در داده‌های ترکیبی، سه آزمون پدرونی، کائو و فیشر (ژوهانسون تعدیل شده) قابل اجرا هستند؛ که در تحقیق حاضر از آزمون کائو استفاده شده است. فرض‌های آماری آزمون هم انباشتگی به شرح زیر است:

فرضیه صفر (H_0): رابطه خطی بین متغیرها در بلندمدت دارای هم انباشتگی نیست.

فرضیه مقابل (H_1): رابطه خطی بین متغیرها در بلندمدت دارای هم انباشتگی است.

جدول (۴): نتایج آزمون هم انباشتگی

نتیجه آزمون	Prob	آماره آزمون	روش آزمون
فرضیه صفر رد می‌شود	۰/۰۰	-۱۱/۵۳	کائو (Kao) مدل اول
فرضیه صفر رد می‌شود	۰/۰۰	-۱۲/۳۲	کائو (Kao) مدل دوم

با توجه به نتایج آزمون کائو، مشاهده می‌شود که فرض صفر آزمون رد شده و ترکیب خطی متغیرهای مورد بررسی دارای هم انباشتگی است ($Prob < 5\%$)؛ بنابراین، می‌توان با اطمینان از عدم ایجاد رگرسیون کاذب مدل مورد نظر را در سطح مقادیر برآورد کرد.

آزمون ناهمسانی واریانس

بررسی نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس که با آزمون وایت انجام شد، نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری مقدار آماره، برای مدل تحقیق در سطح خطای کمتر از ۵ درصد، کوچک‌تر از ۰/۰۵ و معنی‌دار است، به عبارت دیگر فرضیه H_0 مبنی بر همسانی واریانس جملات خطا رد می‌شود، یعنی جملات خطا از واریانس همسانی برخوردار نمی‌باشند (جدول ۵).

جدول (۵): آزمون همسانی واریانس

سطح معنی‌داری	مقدار آماره	آزمون وایت
۰/۰۰	۳/۰۴	مدل اول
۰/۰۰	۳/۳۲	مدل دوم

برای تخمین الگوهای اقتصادی، روش‌های متفاوتی وجود دارد. با لحاظ کردن فروض کلاسیک، روش حداقل مربعات معمولی (OLS) بر اساس قضیه گاوس-مارکف بهترین تخمین زننده خطی بدون تورش است؛ اما در صورت وجود ناهمسانی واریانس دیگر روش حداقل مربعات معمولی (OLS) روش مناسبی برای تخمین نیست که از این رو با وزن دادن (Cross-section weights) به رفع آن پرداخته و مدل مناسب برای تخمین آزمون فرضیه‌ها روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) خواهد بود؛

آزمون هم خطی

هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می شود که تعداد متغیرهای معنی دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می باشد. با توجه به آزمون معیار تورم واریانس، نتایج نشان می دهد که مقادیر عامل تورم واریانس برای هریک از متغیرهای توضیحی مدل تحقیق ارائه شده کمتر از ۱۰ می باشد؛ بنابراین، مشکل هم خطی در مدل وجود ندارد.

انتخاب الگوی مناسب برای مدل رگرسیون

در استفاده از داده های ترکیبی از مدل های مختلفی برای آزمون فرضیه ها استفاده می شود. این مدل ها شامل روش هایی مانند مدل اثر ثابت، مدل اثر تصادفی، مدل رگرسیون به ظاهر نامرتب و مدل داده های تلفیقی است. همچنین، آزمون هایی برای تعیین نوع مدل متناسب با داده های تحقیق، مانند آزمون چاو (F)، هاسمن و بروش پاگان وجود دارد. برای انتخاب روش مناسب برای تخمین مدل های مزبور در مقاطع و دوره های زمانی مختلف داده های ترکیبی، از آزمون F مقید (چاو) استفاده شده است؛ که خروجی آزمون در جدول ۶ نشان داده شده است. فرض های مربوط به آزمون چاو به شرح زیر است:

فرضیه صفر (H_0): همه ی عرض از مبدأها در مدل باهم برابرند (ساختار Pool).

فرضیه مقابل (H_1): حداقل یکی از عرض از مبدأها با بقیه متفاوت است (ساختار Panel).

جدول (۶): نتایج آزمون چاو (F مقید) در بررسی مدل فرضیات تحقیق

نوع آزمون	نتیجه آزمون چاو	p-value	آماره F	آزمون چاو
داده های ترکیبی Panel date	H_0 رد می شود	۰/۰۰	۱۱۶/۰۵	مدل اول
داده های ترکیبی Panel date	H_0 رد می شود	۰/۰۰	۱۰۱/۱۱	مدل دوم

برای انتخاب از میان طرح پنل یا رگرسیون تجمیع شده (تلفیقی) از آزمون F (چاو) استفاده شد به طوریکه سطح معناداری آزمون F اگر کمتر از ۵ درصد باشد، پنل انتخاب می شود. همانطور که در خروجی آزمون F مشاهده می نمائید فرضیه صفر مدل رد شده و پنل انتخاب می شود. برای انتخاب از میان روش های پنل از آزمون هاسمن استفاده می کنیم. در صورتی سطح معناداری آزمون هاسمن بیشتر از ۵ درصد باشد، مدل اثرات تصادفی و در صورتی که سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۵ درصد باشد، مدل اثرات ثابت انتخاب می شود؛ خروجی آزمون هاسمن به شرح جدول ۷ می باشد.

جدول (۷): نتایج آزمون هاسمن در بررسی مدل فرضیات تحقیق

نوع آزمون	نتیجه آزمون هاسمن	p-value	آماره	آزمون هاسمن
اثرات ثابت	H_0 رد می شود	۰/۰۰	۲۲/۱۰	مدل اول
اثرات ثابت	H_0 رد می شود	۰/۰۰	۲۵/۲۳	مدل دوم

بررسی آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه: تجدید ارائه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول (۸): نتایج تخمین فرضیه تحقیق

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
تجدید ارائه صورتهای مالی	-۰.۰۲۱۷۹۹	۰.۰۰۸۴۱۷	-۲.۵۹۰۰۰۰	۰.۰۰۹۹
بازده دارایی	۰.۳۵۰۴۶۴	۰.۱۸۳۰۹۷	۱.۹۱۴۰۸۸	۰.۰۵۶۲
بازده حقوق صاحبان سهام	۰.۱۰۵۰۶۹	۰.۰۵۵۴۷۹	۱.۸۹۳۸۳۰	۰.۰۵۸۹
اندازه شرکت	-۰.۰۵۵۸۳۳	۰.۰۳۶۶۸۷	-۱.۵۲۱۸۸۴	۰.۱۲۸۷
اهرم مالی	۰.۰۸۶۰۶۱	۰.۱۲۲۴۳۷	۰.۷۰۲۹۰۴	۰.۴۸۲۵
عرض از مبدا	-۱.۲۱۲۵۳۷	۰.۶۱۲۱۸۶	-۱.۹۸۰۶۷۰	۰.۰۴۸۲
ضریب تعیین	۰.۷۸			
آماره اف و سطح معناداری آن	(۰.۰۰۰۰) ۲۳۶۶۱			
دوربین واتسون	۲.۱۵			

در بررسی معنی دار بودن کل مدل با توجه به اینکه سطح معناداری آماره F از ۱ درصد کوچکتر است (۰/۰۰) لذا مدل معنی دار بوده و فرضیه H_1 آزمون F در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۰/۷۸ درصد متغیر کمیته حسابرسی، توسط متغیر توضیحی تبیین می‌گردد. علاوه بر این به منظور بررسی همبستگی جملات خطا باید به میزان آماره دوربین واتسون توجه نمود. چون مقدار آن ۲/۱۵ بین بازه قابل قبول قرار دارد، فرض همبستگی جملات خطا رد می‌شود. با توجه به نتایج آزمون فرضیه، متغیر تجدید ارائه صورتهای مالی با توجه به اینکه سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است، که نشاندهنده رابطه معنادار با کمیته حسابرسی شرکت است. یعنی به عبارتی تجدید ارائه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. لذا فرضیه اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. یعنی به عبارتی تجدید ارائه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. همچنین متغیرهای کنترلی بازده دارایی بازده حقوق صاحبان سهام با توجه به سطح معناداری کمتر از ۱۰ درصد در سطح اطمینان ۹۰ درصد رابطه معناداری با کمیته حسابرسی دارند. اما اندازه شرکت و اهرم مالی به سطح معناداری بزرگتر از ۵ درصد رابطه معناداری با کمیته حسابرسی ندارد.

فرضیه: تاثیر شفافیت اطلاعاتی بر رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول (۹): نتایج تخمین فرضیه تحقیق

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
تجدید ارائه صورتهای مالی	-۱.۰۴۵۹۵۵	۰.۰۴۸۲۹۵	-۲۱.۶۵۷۷۱	۰.۰۰۰۰
شفافیت اطلاعاتی	۰.۹۷۹۹۴۲	۰.۲۴۶۱۶۱	۳.۹۸۰۹۰۰	۰.۰۰۰۱
شفافیت اطلاعاتی*تجدید ارائه صورتهای مالی	۰.۰۸۲۶۳۸	۰.۰۱۶۹۷۱	۴.۸۶۹۲۵۶	۰.۰۰۰۰
بازده دارایی	۰.۸۷۲۷۸۲	۰.۰۱۱۲۵۸	۷۷.۵۲۵۲۲	۰.۰۰۰۰
بازده حقوق صاحبان سهام	-۰.۰۱۹۵۹۰	۰.۰۰۸۸۶۹	-۲.۲۰۸۸۱۲	۰.۰۲۷۷
اندازه شرکت	-۰.۲۵۳۹۹۵	۰.۳۳۳۸۲۴	-۰.۶۷۹۴۵۳	۰.۴۹۷۱

۰.۴۸۱۵	-۰.۷۰۴۳۳۵	۲.۱۵۲۷۵۱	-۱.۵۱۶۲۵۸	اهرم مالی
۰.۰۰۰۳۹	۲.۸۹۳۷۹۴	۰.۰۰۸۱۳۳	۰.۰۲۳۵۳۶	عرض از مبدا
۰.۷۲				ضریب تعیین
(۰.۰۰۰) ۲۲۱.۶۱				آماره اف و سطح معناداری آن
۲.۰۲				دوربین واتسون

در بررسی معنی دار بودن کل مدل با توجه به اینکه سطح معناداری آماره F از ۱ درصد کوچکتر است (۰/۰۰) لذا مدل معنی دار بوده و فرضیه H₁ آزمون F در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۰/۷۲ درصد متغیر کمیته حسابرسی، توسط متغیر توضیحی تبیین می گردد. علاوه بر این به منظور بررسی همبستگی جملات خطا باید به میزان آماره دوربین واتسون توجه نمود. چون مقدار آن ۲/۰۲ بین بازه قابل قبول قرار دارد، فرض همبستگی جملات خطا رد می شود. با توجه به نتایج آزمون فرضیه، متغیر تعاملی شفافیت اطلاعاتی*تجدید ارائه صورتهای مالی با توجه به اینکه سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است، که نشاندهنده رابطه معنادار با کمیته حسابرسی شرکت است. یعنی به عبارتی شفافیت اطلاعاتی بر رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. لذا فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. همچنین متغیرهای کنترلی بازده دارایی بازده حقوق صاحبان سهام با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری با کمیته حسابرسی دارند. اما اندازه شرکت و اهرم مالی به سطح معناداری بزرگتر از ۵ درصد رابطه معناداری با کمیته حسابرسی ندارد.

بحث و نتیجه گیری

برای رفع این نگرانیها قوانین جدیدی ایجاد شد که موجب تغییرات گستردهای در نیازهای حاکمیت شرکتی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی شده است که یکی از این تغییرات اساسی و ضروری وجود کمیته حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی شرکتها می باشد. کمیته حسابرسی از زمان آغاز به کار خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی نقش مهمی در اداره امور شرکتها داشته و اهمیت آن در سایه اهمیت اصول راهبری شرکتی افزایش یافته است. یکی از الزامات رقابت سالم دسترسی همه مشارکت کنندگان بازار به اطلاعات شفاف است. یکی از انواع مهم بازارها (در کنار بازارهای کالا، پول و کار) بازار سرمایه است که اطلاعات شفاف بر عملکرد آن به شدت مؤثر است. نقصان اطلاعات در این بازار موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می شود. اطلاعات که جزء جدایی ناپذیر فرایند تصمیم گیری است، هر چه شفافتر و قابل دسترس تر باشد، می تواند به اتخاذ تصمیمات صحیح تری در زمینه تخصیص بهینه منابع منجر گردد و در نهایت باعث کارایی تخصیصی و شفافیت بازار شود که هدف نهایی بازار سرمایه است. از این رو هدف این تحقیق بررسی این موضوع است که آیا شفافیت اطلاعاتی بر رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر دارد یا نه؟ جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ و با استفاده از اطلاعات ۱۰۰ شرکت و روش رگرسیون خطی چند متغیره به آزمون فرضیه پرداخته شد که نتایج آزمون نشان داد با توجه به نتایج آزمون فرضیه، متغیر تجدید ارائه صورتهای مالی با توجه به اینکه سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است، که نشاندهنده رابطه معنادار با کمیته حسابرسی شرکت است. یعنی به عبارتی تجدید ارائه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. لذا فرضیه اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی به عبارتی تجدید ارائه صورتهای مالی بر کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. همچنین با توجه به نتایج آزمون فرضیه، متغیر تعاملی شفافیت اطلاعاتی*تجدید ارائه صورتهای مالی با توجه به اینکه سطح معناداری آن

کمتر از ۵ درصد است، که نشاندهنده رابطه معنادار با کمیته حسابرسی شرکت است. یعنی به عبارتی شفافیت اطلاعاتی بر رابطه بین تجدید ارائه صورتهای مالی و کمیته حسابرسی تأثیر معناداری دارد. لذا فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. با توجه به یافته‌های پژوهش وجود افرادی مستقل در کمیته حسابرسی، به کاهش تجدید ارائه صورتهای مالی و در نهایت شفافیت مالی منجر می‌شود نتایج این پژوهش میتواند منجر به گستر ادبیات مربوط به سازوکار نظام راهبری و نیز تجدید ارائه صورتهای مالی شود. تدوین کنندگان قوانین و شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران می‌توانند نتایج این پژوهش را در سطح اجرایی استفاده کنند. از این رو پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی این تحقیق رو با توجه به تفکیک صنایع انجام شود و نتایج آن مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود این تحقیق در سال‌های آتی در بازه زمانی بیشتری مورد آزمون قرار گیرد. همچنین تأثیر سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر میزان تجدید ارائه صورتهای مالی بررسی شود.

منابع

- ✓ اعتمادی، حسین، شفاخیری، نصیبه، (۱۳۹۰)، تأثیر جریان‌های نقد آزاد بر مدیریت سود و نقش کمیته حسابرسی در آن، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۱۰، صص ۱۸-۴۲.
- ✓ باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق، (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۳۳، صص ۳۹-۷۲.
- ✓ بولو، قاسم، حساس یگانه، یحیی، مؤمنی، سهیل، (۱۳۹۱)، تأثیر تجدید ارائه صورتهای مالی بر مدیریت سود و پایداری سود، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۳۳، صص ۷۳-۹۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، تقی زاده، سمیه، (۱۳۹۲)، ماهیت تجدید ارائه صورتهای مالی در ایران؛ براساس طبقه بندی GAO، فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره ۳، شماره ۴، صص ۱-۱۴.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، پاکیزه، کامران، (۱۳۸۶)، کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی و حاکمیت شرکتی، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۲.
- ✓ رحمانی، علی، نجف تومرای، المیرا، (۱۳۹۱)، تجدید ارائه صورت‌های مالی و ریسک اطلاعاتی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۴، صص ۳۳-۵۴.
- ✓ روستایی، مهسا، بذرافشان، آمنه، وکیلان، مهدی، (۱۳۹۹)، نقش دستورالعمل کنترل‌های داخلی، کمیته حسابرسی و تخصص مالی هیئت‌مدیره بر رابطه تخصص مالی مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی، دانش حسابرسی، دوره ۲، شماره ۷۸، صص ۱۲۴-۱۴۱.
- ✓ زرین ساز سرخابی، فیروزه و نویدی عباسپور، ابراهیم، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر اثر بخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۳۱، صص ۷۵-۹۰.
- ✓ سلیمانی، غلامرضا، مقدسی، مینا، (۱۳۹۳)، نقش کنترل‌های داخلی، حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری شرکتی (حاکمیت) شرکتی، حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه، دوره ۴، شماره ۱، صص ۶۳-۷۷.
- ✓ لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، فکور، حسین، (۱۳۹۶)، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۲۱۵-۲۴۱.

- ✓ محسنی، عبدالرضا، کریمی، رقیه، (۱۳۹۶)، شفافیت اطلاعات و تاثیر سطوح آن بر میزان پاسخگویی، کنفرانس ملی رهیافت های نو در مدیریت و حسابداری، تهران.
- ✓ مهرآزین، علیرضا، مسیح آبادی، ابوالقاسم، دهنوی، محمدعلی، (۱۳۹۱)، شفافیت اطلاعات و محتوای اطلاعاتی سود، دوره ۳، شماره ۸، صص ۱۱۳-۱۳۰.
- ✓ مهرانی، ساسان، عبادی نقرلو، رؤیا، حسین زاده، سهراب، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل های داخلی بر کیفیت سود، مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۲۹۹-۳۲۲.
- ✓ نظری، هیراد، تحریری، آرش، براتی، سمیه، (۱۳۹۹)، کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی مصوب ۱۳۹۱ سازمان بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۷۸، صص ۱۷۷-۱۹۹.
- ✓ وزیری، نیلوفر، (۱۴۰۰)، تاثیر تحصیلات هیئت مدیره بر عملکرد زیست محیطی با تاکید بر شفافیت اطلاعاتی، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۴، شماره ۳۸، صص ۱۳۵-۱۴۸.
- ✓ Abbot, L. , Parker, S. , and Peter, G. (2004). Audit Committee Characteristics And Restatements. Auditing: A journal Of Practice And Theory, 23(1), 69-87.
- ✓ Abdullah, S. , Mohamad, Yusof. , N. and Mohamad, Nor. (2010). Financial Restatements and Corporate Governance among Malaysian Listed Companies. Managerial Auditing Journal, Vol. 25, 526-552.
- ✓ Agrawal. , A and Chadha. (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals, Journal of Law and Economics, Vol 48, 371-406.
- ✓ Al-Musali, M.A., Helmi Qeshta, M., Al-Attafi, Abood, M.A., Al-Ebel, M. (2019). Ownership structure and audit committee effectiveness: evidence from top GCC capitalized firms. International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management
- ✓ Ben Kwame Agyei-Mensah, (2018), The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality, African Journal of Economic and Management Studies, <https://doi.org/10.1108/AJEMS-04-2018-0102>.
- ✓ B R mmmnttee 99999999hhe Re Recmmnteeaaaii ff B R Committee Iggggggggg ff eeciieene ff Crraaaa mmmnttee” Ne rrr k: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
- ✓ Brick, I.E. and Chidambaran, N.K. (2010). Board meetings, committee structure, and firm value. Journal of Corporate Finance, 16, pp. 533-553.
- ✓ Carrrr y R- “Re Cmmnttee Fcccccceeee c ff Crr rrr aee eeee aance” LGGGGGGGG
- ✓ Cross, M. B., E. L. Robinson, K. J. Salhus, J. A. Zapalka, & W. C. Pickering. (2004). Restatement of Financial Statement: Selected Legal and Accounting Issues. Washington, DC.
- ✓ Elzeban, L. , and Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations, 24, 61-71.
- ✓ Files, R. , Sharp, NY. and Thomson, A.M. (2014). Empirical evidence on repeat restatements, Accounting Horizons, Vol. 28, 93-321.
- ✓ Habib, A. , and Bhuiyan, M.B.U.(2016). Problem directors on the audit committee and financial reporting quality.

- ✓ Hamdan, A. M., Al-Hayale, T. H. and Emad Mohammed Aboagela, E. M., (2012). The Impact of Audit Committee Characteristics on Accounting Conservatism: Additional Evidence from Jordan J. King Saud Univ., Vol. 24, pp. 1-15.
- ✓ Jgggg aa a Z 55555555cc ciiii ii reeeeeeeeeen atttt aaaiity-in C"aaaa cce cc ciiii ii rrrrr rrr aiiigg Aaaaace Irrrr aaiaaa cc ciiii i g 31, pp. 125 135.
- ✓ oooo a Wllia J 44444444eee ss e ff mmmtee rrr iiii nnnnm', Journal of Accounting and Public Policy, 13: 121–139.
- ✓ Persons, o. s.(2009). Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms,284-297.
- ✓ Peaaa S 66666666Crr aaaa vvv eaaance Rerr:: Fac rr Fnnnm' Crr aaaaee Governance: An International Review, Vol. 6, No. 2, PP. 107–15.
- ✓ Rich, K. T. (2009). Audit Committee Accounting Expertise and Changes in Financial Reporting Quality . phd dissertation. Department of Accounting and the Graduate School of the University of Oregon.
- ✓ Romanus, RN. , Maher, JJ. and Fleming, D.M. (2008). Auditor industry specialization, audit changes, and accounting restatements, Accounting Horizons, Vol. 22, No 4, 389–413.
- ✓ Sawye LB, tttt eeeeeee & Scherrrr J 000 Sawyer tttnra aiii iigg paaciie of modern internal auditing. 5th edition. Altemonte Springs, Fla: Institute of Internal Auditors.
- ✓ Sun, Jerry. , and Lan, George. , and Liu, Guoping. (2014). Independent audit committee characteristics and real earning managements.
- ✓ Wang, Z., Chen, M.H., Chin, C.L., Zheng, Q. (2017). Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China. Journal of Accounting and Public Policy, 36(2), 141 162.
- ✓ Wilson, Earl R. Hay, Leon E. & Kattelus, Susan C (2000), Accounting for governmental and nonprofit entities, Irwin:McGraw-Hill
- ✓ Woidtke, T. Yeh, Y.H. (2013),The role of the audit committee and the informativeness of accounting earnings in East Asia, Pacific-Basin Finance Journal 23 pp. 1–24.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی