



## تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس

مریم حقیقت شهرستانی<sup>۱</sup>، دکتر سینا خردیار<sup>۲</sup>، دکتر فاضل محمدی نوده<sup>۳</sup>

**چکیده:** در واحدهای تجاری که اطلاعات منحصر به فرد بیشتری وجود دارد، شکاف اطلاعاتی بین حسابرس و مدیریت افزایش می‌یابد که می‌تواند کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری را تحت تاثیر قرار دهد. مطابق با تئوری بازی‌ها حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظام راهبری از یک طرف می‌تواند منجر به کاهش تضاد بین حسابرس مستقل و شرکت شود و از طرف دیگر می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی گردد. از این رو، هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر و حسابرس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور نمونه آماری متشکل از ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۸ انتخاب گردید. به منظور اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس از یک شاخص ترکیبی پنج فاکتوری با عنوان شاخص فاصله از صنعت استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق روش رگرسیون چند متغیره با استفاده از نرم افزار استاتا انجام گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی حسابرسی داخلی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌گردد. همچنین تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس با وجود حسابرسی داخلی اثر بخش تشدید می‌شود. یافته‌های پژوهش شواهدی از نقش نظارتی حسابرس داخلی بر فرایند گزارشگری مالی و کاهش عدم تقارن مدیر-حسابرس فراهم می‌کند.

**کلید واژه‌ها:** اثربخشی حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نویسنده مسئول) kheradyar@iaurasht.ac.ir

۳. استادیار گروه مدیریت، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران.

## ۱. مقدمه

اطلاعات با کیفیت از ارکان مهم تصمیم‌گیری‌های صحیح مالی است. بدیهی است که بر اساس توجه به فرض عدم تقارن اطلاعاتی، در صورتی که اطلاعات مالی به صورت نامتقارن و نامتوازن بین افراد توزیع گردد، باید این انتظار را نیز داشت که ممکن است نتایج مختلف حاصل گردد (چن و گنگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). عدم تقارن اطلاعاتی زمانی اتفاق می‌افتد که یک طرف از دانش بیشتری نسبت به طرف دیگر برخوردار باشد. بالابودن عدم تقارن اطلاعاتی نظارت حسابرسان بر مدیران را دشوار می‌کند (جیراپورن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). از اینرو همواره نگرانی پیرامون کیفیت گزارشگری مالی و اطلاعات مالی وجود دارد. افزایش ورشکستگی‌ها، بحران و تقلب‌ها در جهان و ایران کیفیت گزارشگری مالی را تضعیف نموده است و منجر به کاهش اعتماد ذینفعان نسبت به فرایند گزارشگری مالی شده است. از اینرو نهادهای حرفه‌ای و قانونگذار همواره به دنبال وضع مقررات و استانداردهایی هستند تا کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهند (دیزورت و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). تصویب قانون ساربینز-اکسلی<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۲ در آمریکا موجبات بهبود کیفیت گزارشگری مالی از منظر ویژگی‌های نظام راهبری شرکتی را فراهم آورده است (اسمیت<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵). به اعتقاد مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) جنبه‌های مهم این قانون عبارتند از: برقرار شدن سیستم کنترل‌های داخلی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی.

عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرسان عمدتاً از طریق کسب دانش در خصوص ویژگی‌های خاص صاحبکار کاهش می‌یابد و لزوماً داشتن تخصص حسابرسان در صنعت عدم تقارن اطلاعاتی را حذف نمی‌کند. عاملی که می‌تواند تا حد زیادی عدم تقارن اطلاعاتی را میان مدیر و حسابرسان مستقل کاهش دهد، حسابرسانی داخلی اثر بخش است (چانگ و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹).

در خصوص ابعاد مختلف پژوهش حاضر و شناسایی ارتباط بین متغیرهای تعریف شده، تحقیقاتی بصورت پراکنده صورت گرفته است. بعنوان مثال تقی زاده خانقاه (۱۳۹۲) نشان داد کیفیت حسابرسانی منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. خواجوی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط ویژگی‌های هیات مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند. همچنین طیف دیگری از ادبیات مربوط به ارتباط بین کمیته حسابرسانی با کیفیت گزارشگری مالی است (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). با وجود اینکه در قانون ساربینز-اکسلی به

نقش برجسته حسابرسان داخلی در فرایند حاکمیت شرکتی پرداخته شده است اما، تحقیقات خارجی اندکی به بررسی ارتباط بین اثربخشی حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی پرداخته اند. از اینرو ضروری است با انجام پژوهش‌های بیشتر در این زمینه ادبیات حاضر را گسترش داده و از این طریق سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران را از نقش حسابرسان داخلی در فرایند گزارشگری مالی آگاه سازد. اگر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس در سطح بالایی برآورد شود می‌تواند هزینه‌های بیشتری بر سهامداران شرکت تحمیل کند از طرفی اثربخشی حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. عدم تقارن اطلاعاتی درگیری ذهنی حسابرسان در خصوص اثربخش بودن کنترل‌های داخلی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد و از طرفی مدیران نیز باید وقت زیادی را صرف متقاعد کردن حسابرس کنند. با شناخت عوامل موثر بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌توان از اتلاف منابع توسط دو طرف جلوگیری نمود.

به لحاظ آنکه حسابرسی داخلی بر اساس پیاده‌سازی و انجام فعالیت‌های مشاوره‌ای (که مبتنی بر استقلال و کسب اطمینان بخشی است) تعریف می‌گردد، انتظار بر این است که این فعالیت‌ها بتواند زمینه‌ساز بهبود عملیات سازمان‌ها گردد. زیرا این با بکارگیری و استفاده منظم از عناصر خود، موجبات بهبود استراتژی‌های مدیریت، بهبود کنترل‌های داخلی و تحلیل صحیح ریسک را فراهم آورده و از این منظر واحدهای تجاری را در حصول به اهداف مد نظر خود یاری می‌رساند. از این رو استقرار یک واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به گونه‌ای تضمین‌کننده تداوم فعالیت‌ها و حفظ جایگاه رقابتی شرکت‌ها باشد (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷).

آن دسته از افرادی که در زمره حامیان حاکمیت شرکتی قرار دارند، بر این موضوع که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی بالاتر ختم شود، اتفاق نظر دارند. اما بر اساس نظر محققین دیگر، نقش و تأثیر وجود واحد حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی؛ فاقد تحقیقات لازم و کافی از جهت اثبات این موضوع است و از این رو شواهد تجربی کافی در جهت اثبات موضوع یاد شده، ناموجود و یا ناکافی است. افزون بر این موضوع، الزامات سازمان بورس اوراق بهادار تهران در جهت ضرورت تشکیل واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌ها، تمهیدات لازم برای تحمیل هزینه‌های اضافی برای سازمان‌های مختلف را فراهم آورده است؛ زیرا استقرار حسابرسی داخلی برای شرکت‌ها دارای هزینه‌های بالایی

است. بنابراین، سؤالاتی که مطرح می‌شود این است که آیا کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی حسابرِس-مدیر تاثیر دارد؟ آیا اثربخشی حسابرسی داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی حسابرِس-مدیر تاثیر دارد؟ و در نهایت آیا حسابرسی داخلی می‌تواند رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرِس را کاهش دهد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در هر شرکتی یک سری ویژگی‌های منحصر به فردی وجود دارد که باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرِس می‌گردد. این ویژگی‌های منحصر به فرد ناشی از ویژگی‌های عملیاتی و عملکرد شرکت است که منجر به فاصله گرفتن شرکت از سایر شرکت‌های صنعت می‌گردد. این فاصله می‌تواند ناشی از ریسک شرکت، سیاست‌های تامین مالی، سیاست‌های اعتباری و زیان ده بودن باشد (لیانگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷؛ سوانسون و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۳). هاین<sup>۹</sup> (۱۹۹۵) بیان می‌کند شرکت‌هایی که بیشتر در معرض زیان هستند ریسک دعوای حقوقی بالاتری دارند که این امر ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد و می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرِس را افزایش دهد. شرکت‌هایی که به طرز معناداری دارای نسبت بدهی متفاوتی از میانگین صنعت هستند احتمالاً انگیزه‌های متفاوتی برای انتخاب اقدام تعهدی نسبت به سایر شرکت‌ها دارند (کریستنسن و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۲؛ یاو و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۲). همچنین استراتژی‌های سرمایه در گردش و سیاست‌های اعتباری می‌تواند بیشتر در معرض مدیریت سود قرار گرفته و توجه حسابرِس را برای تأیید و اعتباربخشی جلب کند (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

به طور کلی دو عامل اصلی در عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و حسابرِس وجود دارد. اول منحصر به فرد بودن ویژگی‌های خاص صاحبکار (انحراف از ویژگی‌های صنعت) که نمی‌توان آنها را از طریق دانش عمومی یا تجربه در صنعت به دست آورد (جاسمن و امین<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۷). دوم عدم تقارن اطلاعاتی مدیران-سرمایه گذاران. منطقی است که فرض کنیم حسابرِس نسبت به سرمایه گذاران متوسط اطلاعات بیشتری در خصوص کسب و کار صاحبکار دارند اما هنوز کمتر از مدیران مطلع هستند. اگر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه گذاران پایین باشد به طور متناسب عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرِس و مدیران نیز

کم است (جاسمن و امین، ۲۰۱۷). هنگامی که مدیران اطلاعات خصوصی قابل توجهی دارند، عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مدیر نیز بیشتر است و یادگیری حسابرس در مورد کسب و کار به عنوان یک حامی ثالث برای سرمایه گذاران ارزشمند است. افزایش عدم تقارن اطلاعاتی میان حسابرس و مدیر می‌تواند کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را با خطر مواجه کند (اکینس<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۲).

وجود تأثیرات مثبت گزارشگری مالی در سیستم‌های مختلف یک کشور؛ زمینه‌سازی لازم برای اخذ تصمیمات صحیح توسط سرمایه‌گذاران و سایر زینفعان را فراهم می‌آورد. ذکر این نکته ضروری است در صورتی که گزارشگری مالی فاقد کیفیت مدنظر عمده استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی باشد، تخصیص بهینه منابع صورت نخواهد پذیرفت. نظر به اهمیت این موضوع، وجود نگرانی‌های عمده در این خصوص، تاحد زیادی قابل قبول است. از طرف دیگر تجربه جهانی نیز نشان داده است که عدم وجود سازوکارهای صحیح و ساختارمند حاکمیت شرکتی، دریافت اطلاعات با کیفیت را مخدوش کرده و زمینه‌ساز کاهش کیفیت گزارشگر مالی و به تبع آنان، افزایش تقلب مالی خواهند بود.

عملکرد حسابرس داخلی حداقل در چهار فعالیت می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی اثر گذار باشد: کمک به حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه، حسابرسی رعایت و پروژه‌های مشاوره ویژه. (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵).

مطابق با نظر دی‌آنجلو<sup>۱۴</sup> (۱۹۸۱) صلاحیت و استقلال حسابرس دو سازه‌ای است که باید با یکدیگر در تعامل باشند تا در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی شوند. صلاحیت و عینیت حسابرس داخلی مهمترین فاکتورهایی است که حسابرسان مستقل باید در رویه‌های برنامه ریزی حسابرسی خود ارزیابی کنند. (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲). صلاحیت طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۳) عبارتست از: توانایی فرد برای انجام صحیح کار یا وظیفه، مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و رفتار تعریف شده.

دو انگیزه اصلی که مدیران کیفیت گزارشگری را تحت تأثیر قرار می‌دهند اهداف فرصت طلبانه و علامت دهی به سرمایه گذاران است (اسکات<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۵). اهداف فرصت طلبانه ممکن است برای کاربران صورت‌های مالی مضر باشد زیرا اطلاعات ارسالی توسط مدیریت نادرست می‌شوند و همچنین ارزش بنیادی شرکت را مخفی می‌کند. علامت‌دهی احتمالاً تأثیر خوبی

برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی خواهد داشت. اطلاعات مطلوب در خصوص عملکرد مالی به سرمایه‌گذاران نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری آنها سودآور است. بنابراین، مدیران سعی می‌کنند فرصت‌هایی را که می‌تواند توسط شرکت در آینده حاصل شود، اطلاع دهند.

حسابرسان مستقل کیفیت حسابرسی داخلی را از دو زاویه صلاحیت حسابرسان داخلی و سطح استقلال عملکرد حسابرسی داخلی مشاهده می‌کنند (کاواسه و همکاران ۲۰۲۱،<sup>۱۶</sup>).

حسابرسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسی کیفیت حسابرسی داخلی را بر اساس چگونگی نشان دادن گزارش‌های حسابرسی داخلی مفید تنظیم می‌کنند بعلاوه، بانوکا و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۸) بیان داشتند که حسابرس داخلی، عملکرد اثربخشی کنترل‌های داخلی را ارزیابی می‌کند، در مدیریت ریسک مشارکت می‌کند و مطابقت با قوانین و مقررات را تضمین می‌کند.

هرچه واحد حسابرسی داخلی، نظارت مؤثرتری بر فعالیت‌های سازمان داشته باشد، معرف کارا و اثربخش بودن نقش این واحد در سازمان مربوطه است. حسابرسان داخلی به خاطر ویژگی‌های منحصربه‌فردی مانند دانش عمیق سازمانی، مهارت‌های حسابرسی و بی‌طرفی، یک منبع ارزشمند برای مدیریت و کمیته حسابرسی محسوب می‌گردند (دسای و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۷). پژوهش‌های پیشین نظیر جاسمن و امین (۲۰۱۷)، لین و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۱) نشان داده‌اند در صورت کارا بودن واحد حسابرسی داخلی، کیفیت و کفایت اطلاعات خصوصی منتشر شده توسط مدیریت افزایش یافته که این موضوع سبب کاهش سطح عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت خواهد شد (اندرو و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶). از طرفی شرکت‌هایی با عدم تقارن اطلاعاتی بالا احتمالاً شرکت‌هایی هستند که نیاز به اطلاعات منحصر به فرد برای حسابرس را بیشتر می‌کنند و حسابرس نمی‌تواند این اطلاعات را از طریق تجربه یا صنعت به دست آورد (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷). همراهی و همکاری حسابرس داخلی با حسابرس مستقل می‌تواند منجر به انتقال اطلاعات و شواهدی برای حسابرس گردد که ضمن افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی به حل مناقشات بین حسابرس و مدیریت کمک می‌کند.

مدیران از طریق بهبود عملکرد و همچنین انتخاب صحیح رویه‌های حسابداری، به دنبال فرایند ارزش‌آفرینی برای شرکتها هستند. از طرف دیگر، حسابرس نیز تلاش می‌کند از طریق بهبود کیفیت گزارشات حسابرسی، زمینه‌های لازم برای کسب شهرت و افزایش سهم بازار شرکت را فراهم آورده و از این طریق درآمد خود را افزایش دهد. آنچه که در تئوری بازی مورد

اتفاق نظر است؛ این موضوع می‌باشد که تلاش بازیگران این بازی شامل مدیران و حسابرسان، بر هم تأثیرگذار است. به عبارت دیگر، هر چه میزان کیفیت حسابرسی بیشتر شود، مدیران یک بازی کم خطرتری را آغاز می‌نمایند. در نتیجه این موضوع، مدیران با احتمال کمتری به دنبال دستکاری درآمدها و هزینه‌ها هستند. نظر به اهمیت این موضوع، حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان یک نقش نظارتی، زمینه‌ساز ایجاد یک استراتژی مبتنی بر برد-برد بین مدیران و حسابرسان باشد. بر اساس نتایج پژوهش پیشین (بیسلی و همکاران<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۹)، (اسر و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۹)، (لین و همکاران، ۲۰۱۱)، (ابوت و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۶؛ پراویت و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۹)، (پراویت و همکاران، ۲۰۱۲؛ فادزیل و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۵)، این موضوع احراز شده است که وجود واحد حسابرسی داخلی می‌تواند متضمن حفاظت از دارایی‌های شرکت شود. همچنین حسابرسی داخلی می‌تواند از طریق توجه به ریسک‌های پیش روی سازمان، و تقویت اعتماد به گزارشگری مالی؛ نقش قابل توجهی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی ایفا نماید.

- کاواسه و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی ارتباط میان ویژگی‌های نظام حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. در این پژوهش ویژگی‌های اندازه هیات مدیره، استقلال آنان و همچنین عملکرد مدیرعامل در نظر گرفته شد. نتایج آنها نشان داد که تخصص هیئت مدیره و عملکرد هیئت مدیره به طور معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط دارند. همچنین، کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری دارد. اما استقلال هیئت مدیره با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط ندارد.

- چانگ و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی تحت عنوان "تأثیر ویژگی‌های حسابرس داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایت" بیان داشتند که یک تیم حسابرس داخلی بزرگتر می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را هم برای انجام عملیات و هم برای رعایت افزایش دهد، همچنین سایر یافته‌های پژوهش نشان داد در حالی که صلاحیت حسابرس داخلی با اثربخشی کنترل داخلی رعایت ارتباط مثبتی دارد اما با کنترل‌های داخلی عملیاتی ارتباطی ندارد. نتایج یافته‌های آنها موید این است که کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایت بر کیفیت گزارشگری مالی و موفقیت واحد تجاری اثر گذار هستند.

- جاسمن و امین (۲۰۱۷) در پژوهش خود تحت عنوان "نقش حسابرس داخلی بر ارتباط عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت واقعی سود" به این نتیجه دست یافتند که عدم تقارن

اطلاعاتی در الگوی جریان‌های نقدی و هزینه‌های تولید اثر مثبتی بر مدیریت سود واقعی دارد. اما در الگوی هزینه‌های اختیاری، عدم تقارن اطلاعاتی تأثیری در مدیریت سود ندارد. نتایج همچنان نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر معنی داری در کاهش تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود واقعی در الگوی جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های تولید دارد. از طرفی کیفیت حسابرس داخلی نقش مهمی در کاهش مدیریت سود واقعی در الگوی هزینه‌های اختیاری ندارد.

- موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود، نقش چرخش حسابسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد واکاوی قرار دادند. محققین مذکور دریافتند که جایگاه مدیریتی و چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی، تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. از طرفی این نتیجه احراز شد که تخصص مالی حسابسان بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری ندارد.

- عبدلی و نادری (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها پرداختند. پس از گردآوری اطلاعات مالی و انجام تحلیل آماری و آزمون فرضیه‌ها، محققین به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف‌های قانونی، مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند. علاوه بر این اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

- حاجیه‌ها و رفیعی (۱۳۹۳) در پژوهش خود تحت عنوان " تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل "، نشان دادند بین بی‌طرفی و قدمت واحد حسابرسی داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی مستقل رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. به نظر می‌رسد که به‌کارگیری حسابرسی داخلی هر چند ناقص، کنترل‌هایی را در سازمان‌ها ایجاد کرده است ولی عملکرد آن به مفهومی که حسابرسی داخلی موجب اطمینان-بخشی گزارشگری مالی و مدیریتی شود نبوده است. حسابرسی داخلی در ایران به سندرسی ختم می‌شود (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). با مرور ادبیات مربوط به این قسمت و پژوهش‌های انجام شده می‌توان بیان کرد اثربخشی حسابرسی داخلی به عنوان پیشگیری موثر برای کاهش کیفیت گزارشگری مالی عمل می‌کنند، زیرا در صورت کشف و اشتباهات و تحریف‌های با



اهمیت در صورت‌های مالی، اعتبار مدیریت آسیب می‌بیند در نهایت بدلیل عدم شفافیت و ابهام در ساختار کنترل‌های داخلی حسابرسان عدم تقارن اطلاعاتی خود با شرکت را در سطح بالاتری ارزیابی می‌کنند. از طرفی اگر عملکرد حسابرسی داخلی اثر بخش نباشد، نظارت مناسبی بر رفتارهای مدیران شرکت صورت نمی‌گیرد و انجام عملیات حسابرسی برای حسابرس مستقل پیچیده تر و زمان برتر می‌گردد از این رو سطح عدم تقارن اطلاعاتی شرکت با حسابرس افزایش می‌یابد.

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

زمانی که گزارشگری مالی به شیوه مناسبی انجام می‌شود علامت‌هایی مبنی بر شفافیت اطلاعاتی توسط مدیران منعکس می‌شود در نتیجه حسابرسان می‌توانند ارزیابی بهتری از محیط کنترلی و ساختارهای کنترلی داشته باشند، دسترسی حسابرسان به اطلاعات محرمانه تر فراهم می‌شود و در نهایت حسابرسان در رسیدگی‌های خود محدودیت‌های کمتری متحمل می‌شوند بنابراین عدم تقارن اطلاعاتی بین آنها و شرکت کاهش می‌یابد (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷). آلیساو همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کنند هر چقدر گزارشگری مالی شرکت کیفیت مطلوب تری داشته باشد، ریسک حسابرسی کاهش پیدا می‌کند و در نهایت عدم تقارن اطلاعاتی مدیر- حسابرس کاهش پیدا می‌کند.

فرضیه اول: کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس تأثیر دارد. به طور کلی یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش موجب ایجاد اطلاعات اتکاپذیرتر، مربوط تر و به موقع تر می‌شود. حسابرس داخلی با ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌تواند باعث کاهش خطرهای حسابرسی شود و در نتیجه، عدم تقارن اطلاعاتی مدیر- حسابرس را کاهش می‌دهد (جاسمن و امین، ۲۰۱۷). هر اندازه کیفیت حسابرسی داخلی ارتقا پیدا کند، شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی بهبود و در نتیجه نابرابری اطلاعاتی کاهش یابد (آلیسا و همکاران، ۲۰۱۴).

فرضیه دوم: اثربخشی حسابرسی داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر- حسابرس تأثیر دارد.

حسابرسی داخلی اثربخش به واحد تجاری کمک می‌کند تا اهداف گزارشگری مالی خود را

با آوردن جزئیات سیستماتیک آنچه در شرکت انجام می‌شود و چگونگی انجام آن دنبال کند. حسابرسی داخلی که به عنوان یک ناظر برای فعالیت‌های مالی شرکت عمل می‌کند، شیوه‌های گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد (کاواسه و همکاران، ۲۰۲۱) بنابراین انتظار بر این است که رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی با وجود اثر بخش بودن حسابرسی داخلی تشدید شود فرضیه سوم به صورت زیر تدوین شد:

فرضیه سوم: اثربخشی حسابرسی داخلی، رابطه کیفیت گزارشگری مالی با عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس را تشدید می‌کند.

#### ۴. متغیرهای پژوهش

##### ۴-۱. متغیرهای وابسته

**عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرسی و مدیر (CDM)<sup>۲۸</sup>:** به منظور اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس از تفاوت ویژگی‌های عملیاتی و عملکرد شرکت با صنعت آن شرکت استفاده شد. این شاخص از طریق ترکیب معیارهای ریسک شرکت، سیاست‌های تامین مالی، سیاست‌های موجودی کالا، سیاست‌های اعتباری و عملکرد، میزان عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس (فاصله از میانگین صنعت) را اندازه‌گیری می‌کند (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷). معیارهای فوق به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

الف) بتای شرکت برای مدیریت ریسک: ضریب بتا، بعنوان مبنای سنجش ریسک سیستماتیک تعریف می‌شود.

$$r_i = \alpha + \beta r_m \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در آن  $r_i$  بازده ماهانه سهام شرکت  $i$  برای چهار سال قبل و  $r_m$  بازدهی بازار می‌باشد. بازده ماهانه از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$R_{i,m} = \frac{1 + \alpha_1 + \alpha_2 (P_{i,m} + D) - P_{i,m-1} - \alpha_1 (1000)}{P_{i,m-1}} \quad \text{رابطه (۲)}$$

در این رابطه:

$R_{i,m}$ : بازده ماهانه سهام شرکت  $i$  در ماه  $m$

$P_{i,m}$ : قیمت بازار سهام  $i$  در پایان ماه  $m$

$P_{i,m-1}$ : قیمت بازار سهام  $i$  در ابتدای ماه  $m$

$D$ : سود تقسیمی تعلق گرفته به هر سهم شرکت (فرض شده که سود تقسیمی سال به صورت یکنواخت ایجاد شده، بنابراین  $1/12$  آن برای هر ماه در نظر گرفته شده است).

$\alpha_1$ : درصد افزایش سرمایه از محل مطالبات و آورده‌های نقدی

$\alpha_2$ : درصد افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها

ضریب بتا از تقسیم کوارینانس بین بازده‌های ماهانه سهام و بازدهی بازار بر واریانس بازده

بازار به دست می‌آید.

$$\beta = \frac{cov(r_i, r_m)}{var(r_m)}$$

رابطه (۳)

از آنجایی که ضریب بتا معیاری برای ریسک است، ریسک می‌تواند ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی باشد، این مساله علاوه بر رابطه مدیر - سهامدار برای رابطه مدیر - حسابرس هم صادق است. بنابراین شرکت‌هایی که ریسک آنها از میانگین ریسک صنعت بیشتر یا کمتر است بیانگر تفاوت‌هایی است که می‌تواند منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی حسابرس شود.

ب) نسبت بدهی برای سیاست‌های تامین مالی (نسبت کل بدهی به کل دارایی): شرکت‌هایی که نسبت بدهی متفاوتی از میانگین صنعت دارند احتمالاً انگیزه‌های متفاوتی برای انتخاب ارقام تعهدی نسبت به سایر شرکت‌ها دارند. هر چقدر کیفیت و میزان ارقام تعهدی نسبت به صنعت متفاوت باشد، حسابرسان باید آزمون‌های محتوای بیشتری انجام دهند و این مساله عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

ج) نسبت میانگین موجودی‌ها برای سیاست موجودی کالا (میانگین موجودی کالا تقسیم

بر میانگین دارایی‌ها):

محتمل‌ترین حساسی است که در معرض مدیریت سود قرار گرفته و بیشتر مدنظر حسابرس داخلی برای تأیید و اعتباربخشی می‌باشد. شرکت‌هایی که موجودی آنها از میانگین صنعت متفاوت است، مدیران آنها احتمالاً انگیزه‌هایی برای کمتر نشان دادن یا بیشتر نشان دادن از وضعیت آنها دارند این حالت می‌تواند شکلی از مدیریت سود باشد در نتیجه منجر به ریسک بیشتر و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

د) میانگین نسبت حسابهای دریافتی برای سیاست اعتباری (میانگین حسابهای دریافتی تقسیم بر میانگین کل دارایی‌ها): محتمل‌ترین حسابهایی است که در معرض مدیریت سود قرار گرفته و بیشتر مدنظر حسابرس داخلی برای تأیید و اعتباربخشی می‌باشد. زمانی که میزان مطالبات شرکت بیش از حد زیاد باشد، می‌تواند ابهامات اساسی در خصوص تایید و صحت آنها ایجاد کند و همچنین احتمال عدم وصول در آینده را بیشتر می‌کند، بنابراین حسابرسان باید نگاه ویژه تری به آنها داشته باشند تا از اقدامات مدیران برای رفتار نسبت به مطالبات آگاه شوند.

ه) گرایش به زیان شرکت‌ها: شرکت‌هایی که بیشتر در معرض زیان هستند ریسک دعوای حقوقی بالاتری دارند که این امر ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد و این ریسک منجر به عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

بنابراین متغیرهای مجازی را برای موارد زیر تعیین خواهد شد:

۱) اگر بتای شرکت در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت

صفر.

۲) اگر نسبت بدهی در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت

صفر.

۳) اگر نسبت موجودی به کل دارایی‌ها در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و

در غیر اینصورت صفر.

۴) اگر نسبت موجودی حسابهای دریافتی به کل دارایی‌ها در دو دهک بالا یا پایین

صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر.

۵) اگر سالی که در آن شرکت با زیان روبرو بود عدد یک و در غیر اینصورت صفر.

از آنجایی که معیار محاسبه عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مدیر بر اساس فاصله از

میانگین صنعت است، بنابراین دو دهک بالا یا پایین نشانه فاصله بیشتری از میانگین هستند و

به همین اندازه هم نسبت به دانشی که حسابرسان در صنعت دارند، برای آنها تفاوت و عدم

تقارن ایجاد می‌کند. در نهایت یک شاخص ترکیبی با وزن برابر برای پنج شاخص فوق مشخص

می‌نماییم. این شاخص نشان دهنده عدم تقارن بین مدیر و حسابرس بر اساس معیار فاصله از

نرمال صنعت می‌باشد (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

## ۴.۲. متغیرهای مستقل

۴.۲.۱. کیفیت گزارشگری مالی (FRQ)<sup>۹</sup>:

از نظر بادآور نهندی و همکاران (۱۳۹۷) کیفیت گزارشگری مالی عبارتست از: اندازه دقت گزارشگری مالی در انعکاس اطلاعات مربوط به عملیات و جریانهای نقدی واحد انتفاعی. به منظور سنجش کیفیت گزارشگری مالی، از مدل دیچو و دیچاو<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۲) استفاده گردید. این مدل بر اساس سنجش اقلام تعهدی استوار است. بدین صورت که بر اساس مدل مذکور، هر چه کیفیت اقلام تعهدی پایین تر باشد، این مفهوم را می‌رساند که کیفیت گزارشگری مالی در سطح بالاتری است. در مدل زیر برای هر صنعت به صورت مقطعی برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی تخمین زده می‌شود:

$$\frac{TCA_{it}}{A_{it-1}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{cfo_{it-1}}{A_{it-1}} + \beta_2 \frac{cfo_{it}}{A_{it-1}} + \beta_3 \frac{cfo_{it+1}}{A_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} + \beta_5 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$$

رابطه (۴)

پس از مشخص نمودن باقیمانده مدل فوق، انحراف معیار باقیمانده‌ها طی سال‌های جاری (t) تا چهار سال قبل محاسبه خواهد شد. انحراف معیار محاسبه شده بیانگر شاخص معکوس کیفیت اقلام تعهدی (کیفیت سود) هر شرکت در یک سال خواهد بود. هر قدر انحراف معیار باقیمانده‌ها بالاتر باشد، به نشانه اقلام تعهدی ضعیف‌تر و کیفیت سود پایین‌تر تعبیر می‌شود. برای سادگی در تفسیر نتایج مقادیر انحراف معیار در عدد ۱- ضرب می‌شود تا تفسیر نتایج براساس یک رابطه مستقیم بیان شود.

## ۴.۲.۲. اثربخشی حسابرسی داخلی (IAE):

در پژوهش حاضر به منظور ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی، از پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، جاسمن و امین (۲۰۱۷)، ابوت و همکاران (۲۰۱۶)، مارگارت و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۵)، پیزینی و همکاران<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۰)، پراویت و همکاران (۲۰۰۹) و حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) استفاده شده است. مقدار این امتیاز می‌تواند صفر تا هشت باشد. امتیاز صفر نشان دهنده پایین ترین اثربخشی و امتیاز هشت نشان دهنده بالاترین اثربخشی می‌باشد. جهت اندازه گیری اثربخشی حسابرسی داخلی از هشت معیار زیر استفاده شد:

۱. تجربه (Experience)
۲. مدرک (certification)
۳. آموزش (Training)
۴. اندازه واحد حسابرسی داخلی (ASize)
۵. ضعف در کنترل‌های داخلی (weakness)
۶. منابع (Resource)
۷. تخصص (Specialist)
۸. عضویت (Remember)

به هر شرکت برای هر یک از شاخص‌های هشت گانه فوق امتیاز صفر یا یک داده می‌شود، سپس مجموع امتیازهای بدست آمده برای هر شرکت تقسیم بر عدد هشت می‌شود تا درصد اثر بخشی حسابرسی داخلی بدست آید.

$$IAE_{it} = \sum X_{it} / 8 \quad \text{رابطه (۵)}$$

**تجربه:** میانگین تعداد سال‌های تجربه حسابرسان داخلی مشغول به فعالیت در واحد حسابرسی داخلی را برای هر شرکت محاسبه کرده و سپس میانگین کل نمونه برای این شاخص را محاسبه میکنیم، اگر میانگین بدست آمده برای این شاخص در هر شرکت بیشتر از میانگین کل نمونه باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد؛

**مدرک:** اگر دو سوم کارکنان واحد حسابرسی داخلی دارای مدرک حسابداری یا حسابرسی باشند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد؛

**آموزش:** اگر شرکت‌ها برای کارکنان واحد حسابرسی داخلی آموزش ضمن خدمت داشته باشند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد؛

**اندازه واحد حسابرسی داخلی:** نسبت تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی به تعداد کل کارکنان هر شرکت را محاسبه کرده و سپس میانگین کل نمونه برای این شاخص را محاسبه می‌کنیم، اگر نسبت بدست آمده برای هر شرکت بزرگ تر یا مساوی میانگین کل نمونه باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد.

**ضعف در کنترل‌های داخلی:** چنانچه حسابرسی مستقل در گزارش خود به ضعف

کنترل‌های داخلی اشاره نکرده باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.  
**منابع:** میانگین هزینه‌های عملیاتی سالانه حسابرسی داخلی برای کل نمونه را محاسبه می‌کنیم، اگر هزینه عملیاتی سالانه هر شرکت بیشتر یا مساوی میانگین کل نمونه باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.

**تخصص:** اگر حسابرسی داخلی دارای حداقل سه سال تجربه کار در یک موسسه حسابداری یا مالی باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.

**عضویت:** چنانچه حسابرسی داخلی عضو جامعه حسابداران رسمی یا انجمن حسابرسان داخلی ایران باشد، عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.

جهت جمع‌آوری اطلاعات مربوط به اثر بخشی حسابرسی داخلی از صورت‌های مالی، گزارش حسابرسی مستقل، گزارش‌های هیات مدیره و سایت اطلاع رسانی شرکت‌ها استفاده شد. برخی از معیارهای مورد نظر از طریق مصاحبه حضوری، تلفنی و مکاتبه با بخش حسابرسی داخلی هر شرکت جمع‌آوری گردید.

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): این متغیر از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی مانده دارایی‌های شرکت در پایان هر سال قابل محاسبه است.

نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): این متغیر از نسبت کل سود (زیان) خالص تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در ابتدای سال قابل محاسبه است.

اهرم مالی (LEV): این متغیر از تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت قابل محاسبه است.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام (MTB): این متغیر از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به حقوق صاحبان سهام عادی قابل محاسبه است.

مالکیت نهادی (INST): برابر است با مجموع درصد سهام در دست سرمایه‌گذاران نهادی.

کیفیت حسابرسی (BIG) : متغیر اسمی است. چنانچه حسابرسی توسط سازمان حسابرسی انجام شود عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر).

چرخه عملیات (OPCYCLE): اعتقاد بر این است که در صورت گسترده شدن چرخه عملیات، واحدهای تجاری پیش بینی‌های بیشتر و صحیح تری است که این امر باعث افزایش سطح خطاهای پیش بینی نشده است که این امر باعث کاهش سطح کیفیت اقلام تعهدی خواهد شد (دستگیر و محمدی، ۱۳۸۹). از این منظر؛ در پژوهش حاضر، برابر است با حاصل جمع دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی‌ها.

$DSO_t =$  دوره وصول حساب‌های دریافتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، که از طریق رابطه (۶) اندازه گیری شد.

رابطه (۶)  $DSO = ۳۶۵ * [فروش / حساب‌های دریافتی]$

$DPI_{i,t} =$  دوره گردش موجودی‌های شرکت  $i$  در سال  $t$  که از طریق رابطه (۷) اندازه گیری شد.

$DSI = ۳۶۵ * [بهای تمام شده کالای فروش رفته / موجودی کالا]$

رابطه (۷)

### ۵. جامعه آماری و انتخاب نمونه

جامعه آماری مورد بررسی در پژوهش حاضر؛ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی یک دوره ده ساله از ابتدای سال ۱۳۸۹ تا پایان سال ۱۳۹۸ بوده است. به منظور دستیابی به یک نمونه همگن، از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده خواهد شد. بدین صورت که شرایط زیر برای دستیابی به نمونه همگن، تعریف شده و شرکت‌هایی که فاقد این شرایط باشند، از نمونه آماری حذف خواهند شد.

- شرکت‌های نمونه دارای سال مالی به منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشند.
- شرکت‌های نمونه دارای تغییر سال مالی نباشند.
- شرکت‌های نمونه دارای سهام معاملاتی (حداقل هر سه ماه یکبار) باشند.
- شرکت‌های نمونه دارای در زمره شرکت‌های بیمه، لیزینگ، هلدینگ، موسسات مالی

و بانکی نباشند.



- شرکت‌های نمونه عضویت ده ساله خود را در بورس حفظ کرده باشند.
- پس از انجام فیلترینگ حاضر، تعداد ۱۱۴ شرکت بعنوان نمونه آماری انتخاب شد که با توجه به قلمروی ده ساله، مشتمل بر ۱۱۴۰ مشاهده می‌باشد.

### ۶. روش پژوهش

پژوهش فعلی به لحاظ چگونگی شیوه اجرا و از طریق بررسی نوع داده‌ها، در زمره پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. همچنین به لحاظ نتایج حاصله، در زمره پژوهش‌های کاربردی و به لحاظ اهداف مد نظر، یک پژوهش همبستگی - تحلیلی است. همچنین پژوهش فعلی در چگونگی اجرا، پژوهشی استقرایی - قیاسی و از بعد زمان بررسی، در جمله پژوهش‌های پس رویدادی قرار دارد. به منظور گردآوری ادبیات و مبانی نظری در جهت بیان مساله و اهمیت و ضرورت آن، با مراجعه به پژوهش‌های پیشین نظر کتب، رسالات، پایان نامه‌ها و سایر منابع اطلاعاتی، مبانی نظری لازم گردآوری شد. در گام بعد و در جهت تحلیل آماری، ابتدا از طریق مراجعه به صورتهای مالی شرکت‌های نمونه، اطلاعات مالی لازم برای سنجش متغیرها استخراج و در نتیجه آزمون فرضیه‌ها صورت گرفت. ذکر این نکته ضروری است که جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی بر گرفته از پژوهش جاسمن و امین (۲۰۱۷) و کاواسه و همکاران (۲۰۲۱) استفاده گردید:

$$CDM_{it} = \beta_0 + \beta_1 FRQ_{it} + \beta_2 IAE_{it} + \beta_3 IAE_{it} * FRQ + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 INST_{it} + \beta_9 BIG_{it} + \beta_{10} OPCYCLE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۱)

CDM: عدم تقارن اطلاعاتی مدیر- حسابرس

FRQ: کیفیت گزارشگری مالی

IAE: اثربخشی حسابرسی داخلی

SIZE: لگارتیم دارایی‌های شرکت

ROA: نرخ بازده دارایی‌ها

LEV: اهرم مالی

MTB: ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

INST: درصد مالکیت سهامداران نهادی

BIG: کیفیت حسابرسی

OPCYCLE: چرخه عملیات

## ۷. یافته‌های پژوهش

### ۷.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی در نگاره ۱ ارائه شده است:

نگاره ۱: آمار توصیفی متغیرها با ترمیم نمودن آنها (وینزورایزینگ)

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۱۱۴۰	-۰/۰۸۹	۰/۰۴۳	-۰/۳۶۴	-۰/۰۰۹	-۲/۷۵	۱۵/۳۸۸
عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس	CDM	۱۱۴۰	۳/۸۱۷	۱/۰۶	۰	۵	-۱/۰۳۸	۴/۲۹
اثربخشی حسابرسی داخلی	IAE	۱۱۴۰	۰/۵۸۱	۰/۲۰۳	۰/۱۲۵	۱	-۰/۰۴۰	۲/۳۰۹
اندازه شرکت	Size	۱۱۴۰	۱۴/۰۳۴	۱/۴۳۷	۱۰/۳۵۲	۱۹/۹۷۳	۰/۸۸۰	۴/۴۵۲
نرخ بازده دارایی	ROA	۱۱۴۰	۰/۰۸۹	۰/۱۴۱	-۰/۳۳۷	۰/۶۴۷	۰/۳۵۳	۴/۱۱۵
اهرم مالی	LEV	۱۱۴۰	۰/۶۱۸	۰/۱۵۰	۰/۲۰۰	۰/۹۳۱	۰/۱۱۷	۲/۸۰۷
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام	MTB	۱۱۴۰	۲/۶۲۵	۱/۱۸۲	۰/۴۲۰	۵/۷۷۶	۰/۱۶۵	۲/۰۳۹
مالکیت نهادی	INST	۱۱۴۰	۰/۷۲۲	۰/۰۹۹	۰/۲۲۶	۰/۹۳۵	-۱/۰۴۵	۸/۹۸۳
چرخه عملیاتی	OPCYCLE	۱۱۴۰	۵/۲۶۵	۰/۶۹۵	۲/۵۱	۷/۲۷۷	-۰/۹۳۰	۴/۳۱۶

## نگاره ۲: توزیع فراوانی متغیر مجازی

کیفیت حسابرسی		
درصد فراوانی	فراوانی	شرح
۷۲/۳۷	۸۲۵	حسابرسی توسط سایر موسسات
۲۷/۶۳	۳۱۵	حسابرسی توسط سازمان حسابرسی
۱۰۰	۱۱۴۰	

مطابق با نگاره ۱ در این پژوهش از طریق اجرای روش وینزورایزینگ، همگن سازی آنها انجام شده است. مقدار میانگین دقیقاً در نقطه تعادل و مرکز ثقل داده‌ها قرار می‌گیرد به عنوان مثال میانگین اثربخشی حسابرسی داخلی برابر با  $0/58$  است یعنی به طور متوسط در شرکتها اثربخشی حسابرس داخلی ۵۸ درصد است. بیشترین و کمترین مقدار انحراف معیار به ترتیب مربوط به متغیر اندازه شرکت و کیفیت گزارشگری مالی است. در خصوص متغیر مجازی کیفیت حسابرس درصد فراوانی آن نشان داد حدود ۲۷٪ از حسابرسی شرکت‌های نمونه توسط سازمان حسابرسی انجام می‌شود. میزان چولگی و کشیدگی متغیرها نیز نشان می‌دهد که مشکل داده‌های پرت تا حدود زیادی در بین متغیرهای مالی که اکثراً دارای مشاهدات پرت هستند تا حدود زیادی کنترل شده است.

## ۷.۲. آمار استنباطی

نوع داده‌های پژوهش حاضر داده‌های ترکیبی است، در این نوع داده‌ها به منظور انتخاب بین روش داده‌های تابلویی (پانل) و تلفیقی از آزمون F لیمر وهاسمن استفاده شده است و جهت تشخیص ناهمسانی واریانس جملات خطا از آزمون والد تعدیل شده و جهت تشخیص خودهمبستگی سریالی جملات خطا از آزمون والد ریج استفاده گردید.

## نگاره ۳: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

	CDM	AQ	IAE	Size	ROA	LEV	MTB	INST	BIG	OPCYCLE
CDM	۱									
AQ	-۰.۲۵۶*	۱								
IAE	-۰.۱۷۸*	-۰.۳۰۲*	۱							
Size	۰.۱۴۸*	-۰.۲۸۴*	-۰.۱۸۹*	۱						
ROA	-۰.۱۹۵	-۰.۱۳۴*	-۰.۰۸۲*	-۰.۰۹۲*	۱					
LEV	-۰.۰۵۶	۰.۱۵۵*	۰.۱۰۵*	۰.۰۹۸*	۰.۰۳۷	۱				
MTB	-۰.۰۲۴	۰.۰۱۴	۰.۰۱۹	۰.۰۵۸*	-۰.۰۷۸*	۰.۰۳۴	۱			
INST	-۰.۰۰۶	-۰.۲۵۶*	-۰.۱۵۹*	-۰.۱۴۹*	-۰.۱۰۳*	۰.۱۰۵*	-۰.۰۳۰	۱		
BIG	-۰.۷۶۵*	-۰.۰۱۴	-۰.۰۷۸*	-۰.۰۶۱*	-۰.۰۵۷	۰.۰۴۱	۰.۰۴۲	-۰.۰۹۵*	۱	
OPCYCLE	۰.۰۴۸	۰.۰۶۷*	-۰.۰۴۴	۰.۰۹۸*	-۰.۰۹۵*	۰.۰۱۱	-۰.۰۰۵	-۰.۰۴۸	-۰.۰۷۹*	۱

## ۷.۳. آزمون فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نتایج حاصل از بررسی واریانس ناهمسانی متغیرها، این نتیجه حاصل شد که مدل رگرسیونی مذکور دارای مشکل واریانس ناهمسانی است. در جهت مرتفع کردن این ایراد، مدل رگرسیونی بر اساس روش خطای استاندارد تصحیح شده داده‌های تابلویی (پنل) (PCSE) اجرا گردید. مزیت این روش؛ آن است که با در نظر گرفتن مشکل واریانس ناهمسانی تخمین زده می‌شود و در نهایت برای تأیید فرضیه، دقت بیشتری مد نظر خواهد بود.

## نگاره ۴: تخمین نهایی مدل پژوهش

$xtpcse\ CDM_{it} = \beta_0 + \beta_1 FRQ_{it} + \beta_2 IAE_{it} + \beta_3 IAE_{it} * FRQ + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 INST_{it} + \beta_9 BIG_{it} + \beta_{10} OPCYCLE_{it} + \varepsilon_{it}$						
VIF	سطح معنی داری (p-value)	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب	نماد	متغیر
۲/۱۳	۰/۰۰۰	-۲۳/۳۱	۰/۰۲۲	-۰/۵۲۵	FRQ	کیفیت گزارشگری مالی
۲/۰۵	۰/۰۰۰	-۲۳/۲۰	۰/۰۲۷	-۰/۶۲۶	IAE	اثربخشی حسابرسی داخلی
۳/۱۴	۰/۰۰۰	-۲۴/۱۵	۰/۰۳۵	-۰/۸۵۴	* IAE FRQ	متغیر تعاملی
۱/۰۵	۰/۰۱۲	-۲/۵۳	۰/۰۱۳	-۰/۰۳۳	Size	اندازه شرکت
۱/۰۱	۰/۰۰۰	-۱۳/۱۰	۰/۰۳۳	-۰/۴۳۸	ROA	نرخ بازده دارایی
۱/۰۲	۰/۰۰۰	۱۷/۹۳	۰/۰۳۱	۰/۵۶۶	LEV	اهرم مالی
۱/۰۴	۰/۰۶۵	۱/۸۵	۰/۰۱۹	۰/۰۳۶	MTB	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام
۱/۰۳	۰/۰۰۰	-۱۷/۸۰	۰/۰۳۰	-۰/۵۵۰	INST	مالکیت نهادی
۱/۰۲	۰/۰۰۰	-۱۱/۰۹	۰/۰۳۳	-۰/۳۷۳	Big	کیفیت حسابرسی
۱/۰۰	۰/۱۰۴	۱/۶۳	۰/۰۳۶	۰/۰۵۹	OPCYCLE	چرخه عملیاتی
	۰/۰۰۰	۹/۸۴	۰/۲۲۳	۲/۲۰	Cons	عرض از مبدا
۷۸۵/۲۴		آماره والد		۰/۴۱۷		ضریب تعیین
۰/۰۰۰		سطح معنی داری والد		۱۱۴۰		تعداد مشاهدات

مطابق با نگاره ۶، مقدار آماره Z برای متغیر کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) برابر با ۲۳/۳۱- است که با این مقدار سطح معنی داری (p-value) کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نمی شود. از آنجایی که ضریب بدست آمده برای این متغیر -۰/۵۲۵- است، می توان بیان کرد با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر- حسابررس کاهش می یابد. جهت آزمون فرضیه دوم پژوهش باید معنی داری ضریب IAE بررسی گردد. مقدار آماره Z برای متغیر اثر بخشی حسابررسی داخلی (IAE) برابر با ۲۳/۲۰-

است که با این مقدار سطح معنی داری (p-value) کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. از آنجایی که ضریب بدست آمده برای این متغیر ۰/۶۲۶- است، می‌توان بیان کرد با افزایش اثر بخشی حسابرسی داخلی، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر- حسابرس کاهش می‌یابد. جهت آزمون فرضیه سوم پژوهش باید معنی داری ضریب متغیر تعاملی  $FRQ^*$  IAE را بررسی نمود. از آنجایی که سطح معنی داری (p-value) بدست آمده برای این متغیر ۰/۰۰۰ است بنابراین فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود، ضریب تخمین زده شده برای متغیر تعاملی  $FRQ^*$  IAE برابر با ۰/۸۵۴- است که در مقایسه با ضریب  $FRQ$  که برابر با ۰/۵۲۵- است افزایش یافته است، بنابراین می‌توان بیان کرد که با افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی، رابطه منفی کیفیت گزارشگری مالی با عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس تشدید می‌شود. به عبارت دیگر اثربخشی حسابرسی داخلی بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس نقش تعدیل گر دارد.

## ۸. بحث و نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه اثر بخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر- حسابرس بوده است. همچنین از آنجایی که حسابرس داخلی موثر با نظارت مناسب می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد نقش تعدیل کنندگی اثر بخشی حسابرسی بر رابطه کیفیت گزارشگری و عدم تقارن اطلاعاتی بررسی گردید. فرضیه اول پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس تاثیر منفی دارد. به عبارت دیگر هرچقدر کیفیت گزارشگری مالی افزایش پیدا کند، عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس کمتر می‌شود. مطابق با تئوری علامت دهی شرکت‌هایی که کیفیت اطلاعاتی بالاتری دارند تمایل بیشتری برای انعکاس و افشای بیشتر روش‌های حسابداری مورد استفاده و شفافیت بیشتر در خصوص ارایه جزئیات دارند بنابراین حسابرسان اطمینان خاطر بیشتری در خصوص مطلوب بودن روش‌های حسابداری نسبت به این شرکت‌ها دارند در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و شرکت را کاهش می‌یابد. یافته‌های این فرضیه با پژوهش لیانگ و همکاران (۲۰۱۷)، جاسمن و امین (۲۰۱۷) کاواسه و همکاران (۲۰۲۱) دارد. آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که اثر بخشی حسابرسی داخلی بر عدم تقارن

اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس تأثیر منفی دارد. با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان بیان کرد که اثر بخشی حسابرسی داخلی این قابلیت را دارد که گزارشگری متقلبانه مدیریت را کنترل کرده و زمینه ساز بهبود کیفیت گزارشگری مالی باشد. بدین صورت که در صورت وجود گزارش‌های مالی با کیفیت بالا، مشکلات احتمالی بین حسابرس و مدیر کاهش یافته و این امر موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات بین حسابرس - مدیر خواهد شد. نتایج بدست آمده با پژوهش جاسمن و امین (۲۰۱۷) منطبق است. فرضیه سوم پژوهش نشان داد که اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس را تشدید می‌کند. یافته‌های این فرضیه با این ایده سازگار است که حسابرسی داخلی از طریق نظارت بر ریسک‌های سازمانی و کمک به ایجاد اطمینان نسبت به قابلیت اعتماد گزارشگری مالی نقش منحصر بفرد و اساسی در حاکمیت شرکتی دارد. حسابرس داخلی اثربخش به واحد تجاری کمک می‌کند تا اهداف گزارشگری مالی خود را با آوردن جزئیات سیستماتیک آنچه در شرکت انجام می‌شود و چگونگی انجام آن دنبال کند. حسابرسی داخلی که به عنوان یک ناظر برای فعالیت‌های مالی شرکت عمل می‌کند، شیوه‌های گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. یافته‌های این فرضیه با نتایج چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، وود و همکاران<sup>۳۳</sup> (۲۰۱۶) و جاسمن و امین (۲۰۱۷) همسو می‌باشد.

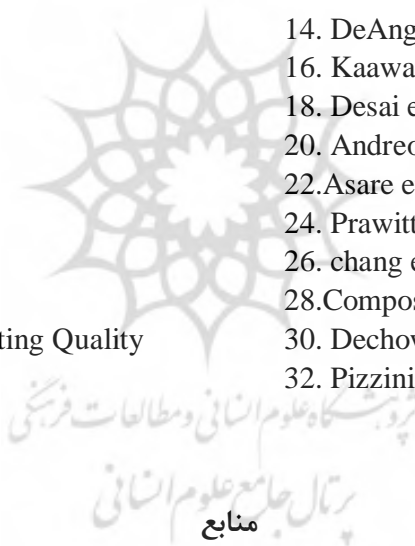
## ۹. پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌گردد به منظور بهبود کیفیت حسابرسی‌های خود، اثربخشی واحد حسابرسی را به عنوان یک عامل کاهنده ابهام در محیط رسیدگی مد نظر قرار دهند. از آنجایی که عملکرد حسابرسان مستقل می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و حل مناقشات حسابرس و مدیر کمک کند به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود صلاحیت‌های حرفه‌ای و استقلال حسابرسی را رعایت کنند. به سرمایه‌گذاران در بورس پیشنهاد می‌گردد جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری به فاکتورهای تعیین‌کننده اثر بخشی حسابرسی به عنوان یک عامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی توجه داشته باشند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی اثر بخشی حسابرسی بر هزینه سرمایه و نقدشوندگی سهام نیز بررسی گردد. همچنین آنچه که به عنوان یک محدودیت در انجام این پژوهش اثر گذار بود،

عدم دسترسی و افشا اطلاعات قابل توجه‌ای از ویژگی‌های حسابرسان داخلی شرکت‌ها بود که در صورت کسب اطلاعات بیشتر حجم نمونه گسترده تر می‌گردید و قابلیت تعمیم پذیری نتایج افزایش می‌یافت.

### یادداشت‌ها

- |                                 |                              |
|---------------------------------|------------------------------|
| 1.Chen & Gong                   | 2. Jiraporn et al            |
| 3. DeZoort et al                | 4. Sarbanes–Oxley            |
| 5. Smith                        | 6. Chang et al               |
| 7. Leung et al                  | 8. Swanson et al             |
| 9. Hayn                         | 10.Christensen et al         |
| 11. Yeo et al                   | 12. Jasman & Amin            |
| 13.Akins                        | 14. DeAngelo                 |
| 15.Scott                        | 16. Kaawaase et al           |
| 17. Bananuka et al              | 18. Desai et al              |
| 19. Lin et al                   | 20. Andreou et al            |
| 21. Beasley et al               | 22.Asare et al               |
| 23. Abbott et al                | 24. Prawitt et al            |
| 25. Fadzil et al                | 26. chang et al              |
| 27. Alissa et al                | 28.CompositeDistance Measure |
| 29. Financial Reporting Quality | 30. Dechow & Dichev          |
| 31.Margaret et al               | 32. Pizzini et al            |
| 33. Wood et al                  |                              |



### الف. فارسی

بادآور نهندی، یونس؛ پاک مرام، عسگر؛ قادری، قدرت. (۱۳۹۷). تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر تعامل بین هزینه‌های نمایندگی و سرعت تعدیل قیمت سهام. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۳۱ – ۶۲.

تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. اولین کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی (با رویکردی بر تحولات خاورمیانه) و حماسه



اقتصادی (با رویکردی بر مدیریت و حسابداری)، رودهن، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن.

حاجیه، زهره؛ رفیعی، آزاده. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۴)، ۱۲۱-۱۳۷.

خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوریبی، مصطفی؛ منفرد مهارلوبی، محمد؛ منصوری، شعله. (۱۳۹۲). مالکیت خانوادگی، ترکیب هیأت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه حسابداری مالی، ۵(۱۹)، ۱۱۰-۱۳۶.

دستگیر، محسن؛ محمدی، کامران. (۱۳۸۹). تأثیر تغییرپذیری سودهای عملیاتی و اندازه شرکت بر روی قابلیت پیش بینی مدلهای تعهدی و نقدی. حسابداری مالی، ۲(۶)، ۷۳-۹۴.

صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، ۷(۲۶)، ۵۹-۸۳.

عبدلی محمدرضا؛ نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها. دانش حسابرسی، ۱۵(۶۱)، ۱۷۷-۱۹۲.

موسوی شیری، محمود؛ قدردان، احسان؛ حسینی، هاجر السادات. (۱۳۹۸). نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴)، ۷۷-۱۰۶.

مهرانی، ساسان؛ عبادی نقرلو، رویا؛ حسین زاده، سهراب. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۱)، ۲۹۹-۳۲۲.

مشایخی، بیبا؛ یزدانیان، عالمه (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۱۳۵-۱۵۸.

#### ب. انگلیسی

Abdoli, M., & Nadali, A. (2015). Investigating the effect of having an internal auditor on reducing the occurrence of financial, legal and tax distortions in companies. *Auditing Knowledge*, 15 (61), 177-192. (In Persian)

- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N., (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.
- 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(1), 3-40.
- Akins, B. K., Ng, J., & Verdi, R. S. (2012). Investor competition over information and the pricing of information asymmetry. *The Accounting Review*, 87(1), 35-58.
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(1), 15-28.
- Andreou, P.C, Antoniou, C., Horton, J., & Louca, C., (2016). Corporate Governance and Firm-Specific Stock Price Crashes. *European financial management.*, 22 (5), 916-956
- Badavar Nahandi, Y., Pak Maram, A., & Ghaderi, P. (2018). The effect of financial reporting quality on interaction between agency costs and speed of stock price. *Journal of Accounting Advances (J.A.A)*, 10 (2), 31 - 62.. (In Persian)
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.
- Bananuka, J., Nkundabanyanga, S.K., Nalukenge, I., & Kaawaase, T.K. (2018). Internal audit Function, audit committee effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(1), 138-157.
- Chang, Y.T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15 (1), 1-19.
- Chen, A., & Gong, J. J. (2019). Accounting comparability, financial reporting quality, and the pricing of accruals. *Advances in accounting*, 45, 100415.

- Christensen, P. O., Demski, J. S., & Frimor, H. (2002). Accounting policies in agencies with moral hazard and renegotiation. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1071-1090.
- Dastgir, M., & Mohammadi, K. (2010). The effect of variability of operating profits and company size on the predictability of accrual and cash models. *Financial Accounting*. 2 (6), 73 - 94.(In Persian)
- DeAngelo, L.E., (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), 183-199.
- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
- DeZoort, T., Hermanson, D., Archambeault, D., & Reed, S. (2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21, 38-75.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*. 4(4), 165- 172.
- Hajiha, Z., & Rafiei, A. (2014). The effect of internal audit performance quality on the timeliness of the independent audit report. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6 (24), 121-137.. (In Persian)
- Hayn, C. (1995). The information content of losses. *Journal of accounting and economics*, 20(2), 125-153.
- Institute of Internal Auditors (IIA). Professional Practices Framework. (2005). Altamonte Springs, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance. Altamonte Springs, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2013). Global Internal Audit Competency Framework. Altamonte Springs, FL: IIA.
- Jasman, J., & Amin, M. N. (2017). Internal audit role on information asymmetry and real earnings management. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan Islam*, 21(2), 95.
- Jiraporn, P., G. Miller, Yoon, S. S., & Kim, Y. S. (2008). Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective. *International Review of Financial Analysis* 17(3), 622-634.
- Khajavi, S.H., Etemadi Joriabi, M., Monfared Maharlouei, M., & Mansoori,

- SH. (2013). Family ownership, composition of the board of directors and the quality of financial reporting of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Quarterly*, 5 (19), 110-136.. (In Persian)
- Kaawaase, T.K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. (2021), Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions, *Asian Journal of Accounting Research*,6(3),348-366.
- Leung, S.C M., Srinidhi, B., & Xie, L.(2017). Auditor Tenure, Information Asymmetry and Earnings Quality. <https://ssrn.com/abstract=2941949>.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- Margaret, H. Christ, Adi Masli, Nathan Y. Sharp & David A. Wood. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help?. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- Mashayekhi, B., & Yazdanian, A. (2018). Identify key elements of internal audit. *Accounting and Auditing Reviews*, 25 (1), 135-158. (In Persian)
- Mehrani, S., Ebadi Naqrloo, R., & Hosseinzadeh, S. (2020). Investigate the impact of audit committee features and report on internal controls over profit quality. *Journal of Accounting Advances (J.A.A)*, 12 (1), 299-32.(In Persian)
- Mousavi Shiri, M., Ghadrnan, E., & Hosseini, H.S. (2019). The role turn of internal auditors on the quality of financial reporting. *Auditing knowledge*. 19 (74), 77- 106 .(In Persian)
- Pizzini, M., L. Shu and M. Vargus .(2010). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays. *Auditing A Journal of Practice & Theory*.34(1),PP. 1-41.
- Prawitt,D.,Smith,J.,&Wood,D.(2009).Internal audit quality and earnings management.*American Accounting Association*. 84(4), 1255- 1280.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2012). Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes Oxley get it wrong?. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.
- Salehi, M., Oradi, J., Salari Forg, Z. (2016). The effect of the existence of

- the audit committee and its characteristics on the delay of the audit report. *Accounting knowledge*, 7(26), 59- 83. (In Persian)
- Swanson, Z., Srinidhi, B. N., & Seetharaman, A. (2003). The capital structure paradigm: evolution of debt/equity choices. Greenwood Publishing Group, 1-256.
- Scott, W. R. 2015. Financial accounting theory. 4th ed. Canada: Pearson Education.
- Smith, G. (2005). Communication Skills are Critical for Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-519
- Taghizadeh Khaneghah, V. (2013). The relationship between audit quality and financial reporting quality. *The First International Conference on Political Epic (with an Approach to Middle East Developments) and Economic Epic (with an Approach to Management and Accounting)*, Roudehen, Islamic Azad University, Roudehen Branch. (In Persian)
- Wood, D. A. (2016). Discussion of correlates of external quality assessment and improvement programs in internal auditing: A study of 68 countries. *Journal of International Accounting Research*, 15(2), 73-77.
- Yeo, G. H., Tan, P. M., Ho, K. W., & Chen, S. S. (2002). Corporate ownership structure and the