



Internal Audit Chief Turnover; The Quality of Financial Reporting and Audit Report Delay

Azam Valizadeh Larijani *

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: a.valizadeh@alzahra.ac.ir

Fahimeh Hasani

MSc., Department of Auditing, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: fahimeh.hasani7449@gmail.com

Abstract

Objective: The role of the internal audit chief is pivotal in the internal audit sector, as they play a crucial role in enhancing the company's internal controls and ensuring the quality of financial reporting. Auditors also place great significance on internal controls. Independent auditors may need less time to review financial statements in companies with strong internal controls. This study seeks to investigate the relationship between internal audit chief turnover with the quality of financial reporting and audit report delay.

Methods: In this study, the assessment of financial reporting quality was conducted using the modified Jones model, while the measurement of audit report delay was performed by calculating the time gap between the company's financial year-end date and the issuance date of the independent audit report. The data from companies listed on the Tehran Securities Exchange between 2013 and 2022 were collected and analyzed using regression models.

Results: The results obtained from the analysis revealed a positive and significant correlation between the turnover of internal audit chiefs and financial reporting quality. Furthermore, a negative and significant relationship was identified between the turnover of internal audit chiefs and the delay in issuing independent audit reports.

Conclusion: The results showed that periodic turnover of the internal audit chief can lead to strong internal controls on financial reporting and subsequently increase the quality of financial reporting. This can be attributed to the fact that a new internal audit chief often brings a higher level of independence, and motivation, as well as fresh knowledge, expertise, and insights to the role. Accordingly, s/he can do the job more effectively. In addition, having a new internal audit chief who is relatively independent and has the

necessary innovation to perform the job and organizational duties can improve the quality of internal controls on financial reporting. As a result, independent auditors place greater reliance on these controls, leading to a reduction in substantive testing of financial statements. Consequently, with the turnover of the internal audit chief, there would be a decrease in the delay of audit reports. According to the achieved results, to enhance the quality of the company's financial reporting, audit committees, as the overseers of the internal audit function, should regularly address the matter of internal audit chief turnover. By paying close attention to this issue at appropriate intervals, audit committees can ensure effective management and continuity in the role, ultimately contributing to improved financial reporting quality. Moreover, the shareholders, investors, analysts, and regulators need to consider the turnover of the internal audit chief and the possible effects on the quality of financial reporting in their decisions. To effectively conduct and complete the audit of financial statements, it is recommended that independent auditors and their clients give due consideration to the impact of internal audit chief turnover. This includes recognizing its potential effects on the required extent of substantive testing. By being aware of this factor, auditors and their clients can appropriately adjust their audit procedures to ensure comprehensive and accurate financial statement audits.

Keywords: Internal audit chief turnover, Financial reporting quality, Audit delay.

Citation: Valizadeh Larijani, Azam & Hasani, Fahimeh (2023). Internal Audit Chief Turnover; The Quality of Financial Reporting and Audit Report Delay. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 191-208. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2023, Vol. 30, No.1, pp. 191-208

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.345880.1008707>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: July 31, 2022

Received in revised form: April 03, 2023

Accepted: April 08, 2023

Published online: June 21, 2023



چرخش مدیر حسابرسی داخلی؛ کیفیت گزارشگری مالی و زمان رسیدگی حسابرس مستقل

اعظم ولی‌زاده لاریجانی*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: a.valizadeh@alzahra.ac.ir

فهمیه حسنی

کارشناس ارشد، گروه حسابرسی، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: fahimeh.hasani7449@gmail.com

چکیده

هدف: عملکرد واحد حسابرسی داخلی، در بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و در نتیجه بهبود کیفیت گزارشگری مالی، نقش چشمگیری دارد. با توجه به این موضوع و با عنایت به نقش کلیدی مدیر حسابرسی داخلی در کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی، هدف از انجام پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل است.

روش: جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ بود که با روش حذف سیستماتیک، داده‌های مربوط به ۱۸۳ شرکت با استفاده از روش رگرسیون چندگانه بررسی و تجزیه و تحلیل شد.

یافته‌ها: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های انجام شده نشان می‌دهد که بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و نیز، تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، به ترتیب روابط مثبت و منفی معناداری وجود دارد.

نتیجه‌گیری: بر اساس نتایج به دست آمده، می‌توان گفت که تعویض ادواری مدیر حسابرس داخلی، از طریق حفظ استقلال نسبی مدیر حسابرس داخلی، منصوب کردن فرد جدید و با انگیزه، به عنوان مدیر حسابرسی داخلی و استفاده از دانش، تخصص و دیدگاه‌های جدید وی و اثرهای مثبت آن بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی، می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهد. از سوی دیگر، با ورود مدیر واحد حسابرسی داخلی جدید به شرکت که به صورت نسبی مستقل است و مسئولیت نوآوری لازم برای انجام شغل و وظیفه سازمانی خود را برعهده دارد، عملکرد واحد حسابرسی داخلی بهبود یافته و مدت زمان مورد نیاز برای انجام حسابرسی مستقل شرکت و در نتیجه، تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل کاهش می‌یابد.

کلیدواژه‌ها: چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل.

استناد: ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و حسنی، فهمیه (۱۴۰۲). چرخش مدیر حسابرسی داخلی؛ کیفیت گزارشگری مالی و زمان رسیدگی حسابرس مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۱)، ۱۹۱-۲۰۸.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۰۹

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۱۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۰۳/۳۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.345880.1008707>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۲، دوره ۳۰، شماره ۱، صص. ۱۹۱-۲۰۸

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

در دو دهه اخیر، نهادهای ناظر بر بازارهای مالی اعم از بازارهای سرمایه و بازارهای پولی، سازوکارهای مختلفی را برای ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی و در نتیجه حفاظت بیشتر از منافع عمومی در این بازارها دنبال نموده‌اند (پیزی‌نی^۱ و همکاران، ۲۰۱۵). در این راستا تدوین الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی یکی از مهم‌ترین نمونه‌های حفاظت‌کننده منافع عمومی است؛ چرا که کنترل‌های داخلی به‌عنوان قلب حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود (فتوحی، ۱۳۹۵).

در ایران نیز الزامات کنترل‌های داخلی، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین سازوکارهای مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان نهاد ناظر بازار سرمایه کشور، توجه زیادی را به خود اختصاص داده است (فلو^۲، ۲۰۰۳). مطابق با ماده ۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، سیستم کنترل‌های داخلی باید دربرگیرنده سیاست‌ها، رویه‌ها، وظایف، فعالیت‌ها و سایر جنبه‌هایی باشد که موجب حصول اطمینان از حفاظت از منابع و دارایی‌های شرکت، کارایی و اثربخشی عملیات، کیفیت گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، گردد. از سوی دیگر مطابق با ماده ۱۰ این دستورالعمل، شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد.

واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار داده و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش نماید و روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی را پیگیری نماید. مدیر حسابرسی داخلی، با پیشنهاد کمیته حسابرسی و تصویب هیئت‌مدیره منصوب می‌شود و باید دارای صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای لازم باشد (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). از این رو، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از بازوان قدرتمند راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است و عملکرد این واحد تأثیر قابل توجهی بر مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی در نظارت بر کنترل‌های داخلی و در نهایت بر کیفیت گزارشگری مالی دارد (دسای، دسای، لیبی و سرویستاوا^۳، ۲۰۱۷؛ لامبرتو همکاران^۴، ۲۰۱۲). در ادبیات حاکمیت شرکتی همواره به نقش قابل توجه نظارت کمیته حسابرسی، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی توجه شده است. نکته قابل توجه در خصوص نظارت واحد حسابرسی داخلی این است که این واحد در درون سازمان و از بین کارکنان شرکت ایجاد شده و نظارت آن به‌صورت درون‌سازمانی است؛ بنابراین می‌تواند در نظارت مستمر خود از اطلاعات به‌روز استفاده نماید. از این رو، این واحد وظیفه خطیری در راستای نظارت بر شرکت بر عهده دارد. یکی از عوامل مهم در اثربخشی نظارت واحد حسابرسی داخلی، مدیر حسابرسی داخلی و توانمندی وی در راهبری واحد تحت نظارت خود است. مطابق با دیدگاه ایبر^۵ (۲۰۱۶)، مدیر حسابرسی داخلی نقش کلیدی در نظارت، برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی و نظارت بر کار حسابرسان داخلی، همکاری با کمیته حسابرسی و مدیریت و تعامل با حسابرسان مستقل و بهبود عملکرد واحد حسابرسی داخلی دارد. مطابق با تحقیق مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) که به تحلیل محتوای ادبیات حوزه حسابرسی داخلی پرداخته‌اند، مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی از جمله پرکارترین مفاهیم کلیدی حسابرسی داخلی در تحقیقات مورد

1. Pizzini
2. Felo
3. Desai, Desai, Libby & Srivastava
4. Lambert
5. Iyer

بررسی‌شان به شمار آمده است. در این میان، موضوع گردش مدیر حسابرسی داخلی و اثرات آن بر کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی، توجه بسیاری از محققان را به خود جلب نموده است. برخی از تحقیقات اذعان می‌دارند گردش و تغییر مدیر حسابرسی داخلی، موجب ایجاد یک مرحله گذار می‌شود که طی آن و تا زمان برقراری فرهنگ راهبری مدیر جدید، توانایی نظارت واحد حسابرسی داخلی کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، در این مرحله توانایی واحد حسابرسی داخلی در به چالش کشیدن گزارش‌های تهیه شده از سوی مدیریت شرکت و کشف اشکالات و خطاهای احتمالی آن کاهش می‌یابد و مدیریت ارشد شرکت نیز با علم با این موضوع، فرصت بیشتری جهت دستکاری حساب‌های شرکت و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت (بیلز، هوانگ، لین و وود^۱، ۲۰۲۰). رشته دیگری از تحقیقات بیان می‌دارند که تغییر مدیر حسابرسی داخلی با گسستن روابط صمیمانه ایجاد شده بین مدیر حسابرسی داخلی قبلی با مدیران ارشد و اجرایی شرکت، می‌تواند موجبات بهبود استقلال و عملکرد واحد حسابرسی داخلی شده و از این طریق کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی^۲، ۲۰۱۷). همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، انسجام لازم در نتایج تحقیقات انجام شده در خصوص چرخش مدیر حسابرسی داخلی و اثرات آن بر کیفیت عملکرد واحد تحت مدیریت وی و متعاقباً گزارشگری مالی وجود ندارد و از این رو، در این تحقیق رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

از سوی دیگر، یکی از موضوعاتی که در تحقیقات حوزه حسابرسی بارها مورد توجه قرار گرفته، تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل است که خود می‌تواند بر موقع بودن گزارش‌های مالی و بالتبع بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد (هاشم و عبدالرحمان^۳، ۲۰۱۱). در این رابطه، می‌توان گفت که برقراری باکیفیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی می‌تواند میزان قابلیت اتکای حسابرسان مستقل را تقویت کرده یا منجر به کاهش بروز رویدادهایی شود که بررسی آن توسط حسابرسان مستقل زمان‌بر باشد. با توجه به مطالبی که پیشتر بیان شد، عملکرد واحد حسابرسی داخلی نقش قابل توجهی در پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی شرکت و تقویت گزارشگری مالی آن دارد. بهبود کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی موجب صرف زمان کمتر توسط حسابرسان مستقل شرکت جهت انجام و تکمیل حسابرسی سالانه‌شان است و لذا به نظر می‌رسد که در نهایت می‌تواند بر مدت زمان لازم جهت صدور گزارش حسابرس مستقل نسبت به صورت‌های مالی اثرگذار باشد (پیزینی و همکاران، ۲۰۱۵). این موضوع در کنار دغدغه قبلی مبنی بر اثرات مثبت و منفی تغییر مدیر حسابرسی داخلی و اثر آن بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی، این مسئله را متبادر می‌سازد که آیا چرخش مدیر حسابرسی داخلی موجب بهبود استقلال و عملکرد حسابرسی داخلی، بهبود کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و در نتیجه اعتماد بیشتر حسابرسان مستقل جهت انجام بررسی‌های کمتر در فرایند حسابرسی مستقل و کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل است یا خیر. از این رو، در این تحقیق رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی با تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به ذکر است که در کشور ایران موضوع رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی در سال ۱۳۹۷ توسط موسوی

1. Bills, Huang, Lin & Wood
 2. The Institute of Internal Auditors (IIA)
 3. Hashim & Abdul Rahman

شیری و همکاران (۱۳۹۷) مورد بررسی قرار گرفته است که در آن تحقیق برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از رتبه‌بندی افشای منتشر شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده شده است که شاخص‌های محاسبه آن امتیاز به موقع بودن و امتیاز قابلیت اتکای اطلاعات مبنای اندازه‌گیری آن است.

نوآوری پژوهش حاضر نسبت به پژوهش مذکور این است که اولاً در این پژوهش، علاوه بر رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی، رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی با تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل نیز مورد بررسی قرار گرفته است. ثانیاً نحوه اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی در این پژوهش متفاوت بوده و در این خصوص از معکوس اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش به تفکیک در دو بخش «چرخش مدیر حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی» و «چرخش مدیر حسابرسی داخلی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل» بیان و فرضیه‌های پژوهش تدوین شده است. سپس روش پژوهش شامل مدل‌های پژوهش و جامعه و نمونه آماری ارائه گردیده و در ادامه یافته‌های پژوهش شامل نتایج آمار توصیفی و آزمون فرضیه‌ها بیان شده است. بخش پایانی نیز به نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها اختصاص داده شده است.

مبانی نظری و بسط فرضیه‌های پژوهش

چرخش مدیر حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی

طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، کنترل داخلی فرایندی است که به‌منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات مربوط و حفاظت از منابع و دارایی‌های شرکت توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و کارکنان شرکت پیاده‌سازی و اجرا می‌شود (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). پیچیدگی روزافزون سازمان‌های بزرگ باعث شده است تا این‌گونه سازمان‌ها برای نظارت و سرپرستی سیستم کنترل داخلی خود، به یک ابزار مناسب مدیریت نیاز داشته باشند. به همین منظور، براساس ضوابط و مقررات سازمان بورس، واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار داده و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش نماید (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

وظیفه حسابرسی داخلی خدمت و یاری به مدیریت واحدهای اقتصادی در انجام مسئولیت‌هایش است (آقایی، ۱۳۹۰). طبق تعریف سازمان حسابرسی در استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ دامنه کار واحدهای حسابرسی داخلی معمولاً شامل فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای است که به‌منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی واحد تجاری طراحی شده‌اند (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۷).

تحقیق پراویت و همکاران (۲۰۰۹) یکی از تحقیقات انجام شده در حوزه رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی، به شمار می‌رود. در این زمینه تحقیقات دیگری هم وجود دارد که نشان داده است عملکرد باکیفیت‌تر واحد حسابرسی داخلی با اطلاعات مالی باکیفیت‌تر رابطه مستقیم دارد. با وجود این، خلأ تحقیقاتی محسوس

در این خصوص، این است که کدام یک از عوامل جزئی و دقیق حسابرسی داخلی منجر به کیفیت بهتر گزارشگری مالی می‌شود. به عبارت دیگر، چه عواملی کیفیت حسابرسی داخلی را شکل می‌دهد و رابطه مذکور را اثبات می‌کند. یکی از فاکتورهای حسابرسی داخلی که می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد، چرخش مدیر حسابرسی داخلی است. مدیر حسابرسی داخلی نقش رهبری واحد حسابرسی داخلی را بر عهده دارد و براساس اطلاعات دریافتی از کمیته حسابرسی و مدیریت تصمیم می‌گیرد که واحد مذکور چه فعالیت‌هایی را انجام دهد (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰). برخلاف حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی می‌توانند حسابرسی‌های متنوعی را انجام دهند که ممکن است به کیفیت گزارش‌های مالی مرتبط یا غیرمرتبط باشد (اندرسون^۱، ۲۰۰۳؛ کارسلو^۲، ۲۰۲۰؛ جیانگ، ۲۰۲۰). بنابراین، مدیر حسابرسی داخلی توانایی بااهمیتی در اثرگذاری واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. در این رابطه گامایونی (۲۰۱۸)، به بررسی اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در کیفیت گزارشگری مالی در کشور اندونزی پرداخت و نشان داد که اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر به‌سزایی دارد. همچنین گابریل و همکاران^۳ (۲۰۱۸)، در تحقیقی ارتباط بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی را با کیفیت گزارشگری مالی در ۱۳۹ مشاهده در دوره زمانی ۲۰۱۳-۲۰۱۴ در بورس اوراق بهادار پاریس بررسی و نشان دادند که بین دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی و تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی و نیز بین وجود واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳)، تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی را بر تصمیم‌گیری مالی بررسی نموده و نشان دادند احتمال این که حسابدار، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. در مجموع، نتایج حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی افراد بر تصمیم‌های گزارشگری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است. با وجود این، برخی از تحقیقات انجام شده نیز بیانگر عدم اثربخشی عملکرد واحد حسابرسی داخلی است. برای مثال، سوریانو (۲۰۱۹)، به بررسی نقش حسابرسی داخلی در کشف تقلب و کیفیت گزارشگری مالی در صنعت بانکداری کشور هند پرداخت و نشان داد که براساس نظر مدیران بانک‌های بررسی شده در تحقیق وی، حسابرسان داخلی صنعت بانکداری این کشور نقش قابل ملاحظه‌ای در کشف تقلب و افزایش کیفیت گزارشگری مالی ندارند. علاوه بر این، ولی‌زاده و همکاران (۱۴۰۱)، در تحقیقی به بررسی رابطه کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی با مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود پرداخته و نشان دادند که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند مدیریت اقلام تعهدی را کاهش دهد؛ اما در کاهش مدیریت واقعی سود نقش چشمگیری ندارد.

موضوع چرخش مدیر حسابرسی داخلی یکی از موضوعاتی است که موجب بروز عکس‌العمل‌های متفاوتی در بین نهادهای قانون‌گذار و متخصصان حرفه شده است. در ادبیات تحقیق نیز پیامدهای متفاوتی در نتیجه چرخش مدیر حسابرسی داخلی عنوان شده است. در یک رشته از تحقیقات چرخش مدیر حسابرسی داخلی را از حیث نادیده گرفتن

1. Anderson

2. Jiang

3. Gebayrel et al.

دانش و تجربه مدیر قبلی و ایجاد فضایی جهت اقدامات فرصت طلبانه مدیریت ارشد شرکت تا زمان استقرار کامل و مسلط مدیر جدید مورد بحث قرار داده‌اند و لذا جنبه منفی اثرات آن را بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی بر شمرده‌اند. از نگاه محققان، انتظار بر این است که تغییر مکان دار حسابرسی داخلی حداقل برای مدت زمانی محدود، ریسک شرکت را به صورت بااهمیتی افزایش دهد. ایجاد ارتباط بین مدیر جدید این واحد با کمیته حسابرسی و مدیریت شرکت تا حدودی زمان بر است و این تغییر ممکن است موجب شود که برای مدتی، واحد حسابرسی داخلی کارایی و اثربخشی قبلی خود را از دست بدهد. این امر موجب می‌شود که در همین مدت زمان کوتاه، مشکلات نمایندگی در اثر نظارت ضعیف‌تر حسابرسان داخلی، بروز کند و موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود. در این رابطه بیلز و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین چرخش مدیر حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی پرداخته و نشان دادند چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و با هزینه حسابرسی رابطه مثبت دارد.

کریست، ماسلی، شارپ و وود^۱ (۲۰۱۵) در نتیجه بررسی‌های خود نشان دادند که گردش شغلی کارکنان واحد حسابرسی داخلی منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی شرکت می‌گردد. همچنین موسوی شیری، قدردان و حسینی (۱۳۹۷)، طی پژوهشی، به بررسی نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند که بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد. این در حالی است که رشته‌ای دیگر از تحقیقات از رویکرد تئوری نمایندگی به موضوع چرخش مدیر حسابرسی داخلی و بهبود استقلال وی، نظارت دقیق‌تر و مستقل‌تر بر عملکرد مدیران اجرایی شرکت و اثرات مثبت آن بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد (هاکان^۲، ۲۰۱۸؛ انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). در این خصوص کمیته بانکداری کنفدراسیون مؤسسه‌های حسابرسی داخلی اروپا در نتیجه بررسی‌های خود بیان کرده است که گردش کارکنان و مدیر حسابرسی داخلی از یک سو بر استقلال کاری ایشان و از سوی دیگر بر بهبود و به‌روز رسانی دانش و توانایی آن‌ها و در نتیجه بر گزارشگری مالی اثرات مثبت قابل توجهی دارد (کنفدراسیون مؤسسه‌های حسابرسی داخلی اروپا، ۲۰۱۹).

بنابراین همان‌گونه که ملاحظه می‌شود در تحقیقات انجام شده در زمینه چرخش مدیر حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی اتفاق نظر وجود ندارد و در هر دسته به اثرات مثبت و منفی این تغییر پرداخته شده است با توجه به عدم هماهنگی بین تحقیقات صورت گرفته در این خصوص و به دلیل اهمیت موضوع گردش شغلی در واحد حسابرسی داخلی، یکی از اهداف این تحقیق بررسی این موضوع است که آیا چرخش مدیر حسابرسی داخلی رابطه بااهمیتی با کیفیت گزارشگری مالی دارد.

چرخش مدیر حسابرسی داخلی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل

هرگاه تأخیری نابه‌جا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصیت مربوط بودن خود را از دست بدهد.

بنابراین، مدیریت می‌بایست بین مزیت‌های نسبی گزارشگری به موقع و ارائه اطلاعات قابل اتکا موازنه برقرار کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷؛ بیات و علی احمدی، ۱۳۹۳). به موقع بودن یکی از این ویژگی‌های بنیادی و اساسی مربوط بودن اطلاعات گزارش‌های مالی برای مدیران می‌باشد که آنها را قادر می‌سازد تصمیمات آگاهانه‌ای را برای واحد تجاری و اقتصادی بگیرند (کریشنان، وین و ژائو^۱، ۲۰۱۱).

چنانچه اطلاعات مالی در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، فرصت اتخاذ تصمیم و قضاوت به موقع توسط استفاده‌کنندگان از بین می‌رود. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده بیشتر شود، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می‌دهد. همچنین از آنجا که گزارش‌های مالی حسابرسی شده ابزاری برای افشای عمومی اطلاعات مالی قابل اتکاست، و این گزارش‌ها یکی از مهم‌ترین ابزارها برای تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین شاخصی برای تعیین کارایی بازار است؛ بنابراین می‌تواند باعث کاهش اطلاعات خصوصی برخی از سرمایه‌گذاران شده و در نتیجه منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شود. هرچه اطلاعات حسابرسی شده، با تأخیر کمتری منتشر شوند، به دلیل استفاده به‌موقع از اطلاعات قابل اتکا، تصمیمات اتخاذ شده توسط سرمایه‌گذاران بهبود می‌یابد (نیکپور و همت فر، ۱۳۹۹).

همان‌گونه که پیشتر بیان شد، مدیریت شرکت مسئولیت پیاده‌سازی و گزارشگری در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را بر عهده دارد و در این زمینه واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مشاوره مؤثری به مدیریت در خصوص ارزیابی همه اقلام چارچوب کنترل‌های داخلی ارائه نماید (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۱). عملکرد باکیفیت حسابرسی داخلی می‌بایست منجر به برقراری قوی‌تر کنترل‌های داخلی، اشتباهات کمتر در صورت‌های مالی و زمان کوتاه‌تر برای انجام حسابرسی مستقل، گردد. زمانی که کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با دقت بیشتری پیاده‌سازی شود، حسابرسان مستقل اتکای بیشتری بر کنترل‌های مذکور نموده و لذا آزمون‌های محتوای کمتری را که عمدتاً در پایان سال مالی شرکت‌ها انجام می‌شود، انجام می‌دهند. در چنین مواقعی حتی اگر حسابرسان مستقل اتکای بیشتری بر کنترل‌های داخلی نموده و تغییری در میزان آزمون محتوای خود ایجاد نکنند، وجود کنترل‌های داخلی مالی قوی‌تر موجب می‌شود که موارد قابل موضع‌گیری در آزمون‌های پایان سال حسابرسان مستقل کاهش یابد و این امر خود منجر به کاهش زمان انجام حسابرسی مستقل می‌شود (پیزینی و همکاران، ۲۰۱۵؛ آشباه اسکافی و همکاران^۲، ۲۰۰۸).

نقش حیاتی عملکرد حسابرسان داخلی در کمک به مدیریت جهت حفظ کیفیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و کاهش ریسک کنترل و خطاهای صورت‌های مالی، نشان می‌دهد که کیفیت عملکرد حسابرسان داخلی می‌تواند موجب صرفه‌جویی در مصرف منابع لازم جهت انجام حسابرسی مستقل شرکت و لذا ارائه گزارش حسابرسی به موقع‌تر گردد. از سوی دیگر، هنوز در مورد اثرات مثبت یا منفی چرخش مدیر حسابرسی داخلی بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، اتفاق نظر وجود دارد. به عبارت دقیق‌تر برخی از محققان اعتقاد دارند که چرخش مدیر حسابرسی داخلی موجب تضعیف واحد حسابرسی داخلی و در نتیجه عملکرد ضعیف‌تر آن می‌شود و لذا اعتماد

حسابرسان مستقل نسبت به بررسی‌های این واحد کاهش یافته و در نتیجه مدت زمان لازم جهت ارائه اظهارنظر حسابرسی مستقل افزایش می‌یابد و یا به هر حال این تغییر اثری بر اعتماد حسابرسان مستقل ندارد. در این خصوص نظری، سوخکیان و تحریری (۱۳۹۹)، موضوع تأثیر تخصص مالی و تجربی رئیس کمیته حسابرسی بر به موقع بودن گزارشگری مالی را طی سال‌های ۱۳۲ تا ۱۳۹۷ بررسی کرده و نشان دادند که بین تخصص مالی و تجربی رئیس کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. برعکس به اعتقاد برخی از محققان، عامل استقلال به‌عنوان کلیدی موفقیت حسابرسان داخلی همواره در استانداردها و متون حرفه‌ای مورد تأکید قرار گرفته است و عدم استقلال حسابرسان داخلی عاملی است که موجب عدم اتکای حسابرسان مستقل به فعالیت‌های حسابرسان داخلی می‌گردد (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶). لذا این اعتقاد وجود دارد که چرخش مدیر حسابرسی داخلی استقلال مدیر و در نتیجه عملکرد واحد حسابرسی داخلی را بهبود بخشیده و لذا میزان اعتماد حسابرسان مستقل به اقدامات واحد مذکور افزایش یافته و در نتیجه تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل کاهش می‌یابد. در این رابطه پیزی و همکاران (۲۰۱۵)، با بررسی داده‌های حاصل از ۲۹۲ سال شرکت و با تدوین شاخصی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی نشان دادند که با افزایش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی، میزان اتکای حسابرسان مستقل به سیستم کنترل‌های داخلی مالی شرکت بیشتر و در نتیجه تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل کاهش می‌یابد.

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود برخی از محققان به اثرات مثبت تغییر مدیر حسابرسی داخلی بر میزان زمان لازم جهت انجام حسابرسی مستقل اشاره کرده‌اند اما در دسته دیگر تحقیقات این موضوع را فایده‌مند ندانسته و یا حتی عنوان کرده‌اند که این تغییر موجب افزایش زمان مورد نیاز حسابرسان مستقل برای انجام بررسی‌های خود، می‌گردد. از این‌رو، با توجه به عدم وجود توافق نتایج تحقیقات قبلی در خصوص نحوه اثرگذاری چرخش مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی و در نتیجه میزان زمان لازم جهت انجام حسابرسی مستقل، هدف دوم این تحقیق بررسی این موضوع است که آیا چرخش مدیر حسابرسی داخلی رابطه بااهمیتی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل دارد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

۱. چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی شرکت رابطه معنی‌داری با کیفیت گزارشگری مالی آن دارد.
۲. چرخش مدیر ارشد واحد حسابرسی داخلی شرکت رابطه معنی‌داری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل آن دارد.

روش‌شناسی پژوهش

آزمون فرضیه‌های این تحقیق با استفاده از روش تحلیل رگرسیون چندگانه انجام شده است. جامعه آماری این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که اطلاعاتشان برای سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفته و به وسیله معیارهای زیر محدود شده است:

۱. نام شرکت طی سال‌های مورد بررسی این پژوهش، در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران درج شده باشد؛
 ۲. پایان سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد؛
 ۳. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد؛
 ۴. شرکت جزء صنایع بانک، بیمه و واسطه‌گری مالی نباشد؛
 ۵. نماد شرکت حداقل یک بار در سال معامله شده باشد؛
 ۶. شرکت فرم مشخصات واحد حسابرسی داخلی خود را افشا کرده باشد.
- با در نظر گرفتن این محدودیت‌ها، داده‌های تعداد ۱۸۳ شرکت مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت که نحوه نمونه‌گیری به شرح جدول ۱ است.

جدول ۱. جامعه آماری و نمونه پژوهش

تعداد شرکت‌ها	معیارها
۵۰۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۴۰۰
۷۸	شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۲ در بورس تهران پذیرفته شده‌اند
۹۸	شرکت‌هایی که طی دوره زمانی تحقیق لغو پذیرش شده‌اند
۶۷	شرکت‌هایی که سال مالی آن‌های پایان اسفندماه نبوده و یا در دوره مطالعه سال مالی خود را تغییر داده‌اند
۶۶	شرکت‌هایی که جزء صنایع بانک، بیمه و واسطه‌گری مالی بوده‌اند
۴	شرکت‌هایی که در دوره زمانی تحقیق حداقل یک بار در سال معامله نشده‌اند
۵	شرکت‌هایی که فرم مشخصات واحد حسابرسی داخلی خود را افشا نکرده‌اند
۱۸۳	تعداد نمونه پژوهش

مدل‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش، از مدل رگرسیونی به شرح زیر استفاده می‌شود:

$$FRQ_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CAE_{CHANGE_{it}} + \alpha_2 LNAGE_{it} + \alpha_3 DEBT_{it} + \alpha_4 GROW_{it} + \alpha_5 SIZE_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \alpha_7 BIG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

کیفیت گزارشگری مالی (FRQ_{it}) (متغیر وابسته): در این تحقیق برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از کیفیت اقلام تعهدی بهره برده می‌شود. برای اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی از مدل جونز تعدیل شده استفاده می‌شود. بدین ترتیب قدر مطلق مقادیر باقی‌مانده مدل جونز تعدیل شده به شرح زیر ضرب در عدد (-۱) به‌عنوان کیفیت گزارشگری مالی مد نظر قرار می‌گیرد (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰).

$$\frac{TACCit}{TAit-1} = \beta_1 \frac{1}{TAit-1} + \beta_2 \frac{GRECit - GRECit}{TAit-1} + \beta_3 \frac{PPEit}{TAit-1} + \varepsilon_{ij} \quad \text{رابطه ۱}$$

TACCit: جمع اقلام تعهدی که به صورت سود خالص منهای خالص جریان نقد عملیاتی محاسبه می‌شود.

TAit: جمع ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در سال t-1 می‌باشد.

GRECit: عبارت از تغییرات درآمد فروش نسبت به سال گذشته می‌باشد.

GRECit: عبارت از تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتی نسبت به سال گذشته می‌باشد.

PPEit: جمع دارایی‌های ثابت مشهود شرکت در سال جاری است

چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی (CAE_CHANGE_{it}) (متغیر مستقل): اگر مدیر ارشد حسابرس داخلی در سال جاری تغییر کند برای این متغیر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰). سن شرکت (LNAGE) (متغیر کنترلی): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که شرکت تأسیس شده است (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰).

اهرم مالی (DEBT) (متغیر کنترلی): نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰).

نرخ رشد (GROW) (متغیر کنترلی): بیان کننده نرخ رشد فروش سالانه شرکت است (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰).

اندازه شرکت (SIZE) (متغیر کنترلی): لگاریتم طبیعی ارزش روز حقوق صاحبان سهام شرکت است که به صورت حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در آخرین قیمت سهام محاسبه شده است.

بازده دارایی‌ها (ROA) (متغیر کنترلی): در این تحقیق بازده دارایی‌ها برابر است با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت (بیلز و همکاران، ۲۰۲۰).

اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG) (متغیر کنترلی): این متغیر بیانگر اندازه مؤسسه حسابرسی است. اگر شرکت توسط مؤسسه‌های حسابرسی معتمد طبقه یک سازمان بورس و اوراق بهادار، مورد حسابرسی قرار گیرد، از متغیر مصنوعی یک و در غیر این صورت از متغیر مصنوعی صفر، استفاده خواهد شد. برای آزمون فرضیه دوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده شده است:

$$AUDRD_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 CAE_CHANGE_{it} + \alpha_2 LNAGE_{it} + \alpha_3 DEBT_{it} + \alpha_4 GROW_{it} + \alpha_5 SIZE_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \alpha_7 BIG_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل ۲}$$

تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل (AUDRD_{it}) (متغیر وابسته): برای اندازه‌گیری آن از لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ صدور گزارش حسابرس مستقل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

نتایج حاصل از آمار توصیفی متغیرها و نیز فراوانی متغیرهای مجازی تحقیق به ترتیب به شرح جدول‌های ۲ و ۳ است. مطابق با نتایج این دو جدول، مقدار میانگین برای متغیر سن شرکت و بازده دارایی شرکت، در شرکت‌های انتخاب شده

به‌عنوان نمونه در این پژوهش، به‌ترتیب برابر ۳/۵۲۱ و ۰/۱۳۸ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز دارد. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است که نشان می‌دهد، به‌طور متوسط داده‌ها از میانگین چقدر فاصله دارند. به‌طور مثال انحراف معیار متغیر بازده دارایی شرکت برابر با ۰/۱۴۳ است که نشان‌دهنده میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است.

جدول ۲. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	کیفیت گزارشگری مالی	تأخیر در صدور گزارش حسابرس	سن شرکت	اهرم مالی	نرخ رشد	اندازه شرکت	بازده دارایی‌ها
نماد	FRQ	AUDRD	LN_AGE	DEBT	GROW	SIZE	ROA
میانگین	-۰/۱۴۸	۴/۲۹۴	۳/۵۲۱	۰/۵۵۳	۰/۲۸۸	۲۹/۱۸۰	-۰/۱۳۸
میانه	-۰/۰۹۸	۴/۳۷۹	۳/۶۱۰	۰/۵۵۵	۰/۱۹۹	۲۸/۹۲۳	-۰/۱۱۱
انحراف معیار	۰/۲۳۵	۰/۳۹۱	۰/۴۵۹	۰/۲۱۴	۰/۵۸۲	۱/۹۳۰	-۰/۱۴۳
کمینه	-۵/۳۶۴	۲/۸۹۲	۱/۳۸۶	۰/۰۱۳	-۱/۰۰۱	۲۵/۱۷۰	-۰/۴۰۵
بیشینه	-۰/۰۰۰۰۲۳	۵/۱۹۵	۴/۲۲۴	۱/۵۶۸	۹/۱۱۶	۳۶/۰۱۸	-۰/۶۴۷

جدول ۳. فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

متغیر	تغییر مدیر واحد حسابرسی داخلی (CAE_CHANGE)	اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG)
تعداد مشاهدات	۱۶۴۷	۱۶۴۷
تعداد یک‌ها	۴۳۰	۱۰۴۱
تعداد صفرها	۱۲۱۷	۶۰۶

نتایج حاصل از آزمون مدل‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون مدل اول پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. با توجه به جدول ۴، ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰/۴۲۷ می‌باشد و نشان می‌دهد که متغیرهای توضیحی در مدل توانسته‌اند ۴۲/۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. ضریب و احتمال مربوط به آماره t به‌دست آمده برای متغیر چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی به‌ترتیب ۰/۰۶۲ و ۰/۰۰۰ است؛ بنابراین می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. به این ترتیب فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود. همچنین نتایج مندرج در جدول ۴ بیانگر این است که بین متغیرهای نرخ رشد، اندازه شرکت و بازده دارایی‌ها با کیفیت گزارشگری مالی به‌ترتیب روابط مثبت، منفی و منفی معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

متغیر	نماد	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
تغییر مدیر واحد حسابرسی داخلی	CAE_CHANGE	۰/۰۶۲	۰/۰۱۶	۳/۳۸۰	۰/۰۰۰
سن شرکت	LN_AGE	۰/۰۵۷	۰/۱۱۲	۰/۱۱۳	۰/۶۹۵
اهرم مالی	DEBT	-۰/۰۴۱	۰/۰۸۶	-۰/۷۲۰	۰/۴۶۷
نرخ رشد	GROW	۰/۰۶۹	۰/۰۱۴	۶/۸۱۴	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۳۱	۰/۰۰۲	-۳/۹۰۱	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۰۵۱۷	۰/۰۷۵	-۷/۰۰۸	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	-۰/۰۰۶	۰/۰۱۱	-۰/۲۵۵	۰/۸۶۶
مقدار ثابت	C	۰/۰۵۰۴	۰/۴۰۱	۱/۷۰۹	۰/۰۶۲
ضریب تعیین	R ²				۰/۵۱۸
ضریب تعیین تعدیل شده	Adjusted R ²				۰/۴۲۷
آماره F	F-statistics				۵/۲۳۶
احتمال مربوط به آماره F	Prob (F-statistics)				۰/۰۰۰

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال مربوط به آماره t
تغییر مدیر واحد حسابرسی داخلی	CAE_CHANGE	-۰/۲۸۴	۰/۱۱۸	-۲/۴۱۵	۰/۰۱۸
سن شرکت	LN_AGE	-۰/۰۱۹	۰/۰۲۴	-۱/۲۲۹	۰/۱۹۸
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۸۸	۰/۰۷۵	۱/۱۱۷	۰/۲۱۴
نرخ رشد	GROW	-۰/۰۱۲	۰/۰۱۶	-۰/۶۸۸	۰/۵۱۰
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۴۵	۰/۰۰۵	۶/۶۳۱	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۳۹۹	۰/۰۹۴	-۳/۷۳۷	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۰/۰۳۷	۰/۰۱۹	۱/۹۷۲	۰/۰۴۸
عرض از مبدأ	C	۳/۷۰۳	۰/۳۰۰	۵/۱۱۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	R ²				۰/۶۳۸
ضریب تعیین تعدیل شده	Adjusted R ²				۰/۶۱۷
آماره F	F-statistics				۹۱۶/۲۰
احتمال مربوط به آماره F	Prob (F-statistics)				۰/۰۰۰

نتایج حاصل از آزمون مدل دوم پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. با توجه به جدول فوق، ضریب تعیین تعدیل

شده مدل ۰/۶۱۷ است و نشان می‌دهد که متغیرهای توضیحی در مدل توانسته‌اند ۶۱/۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. ضریب و احتمال مربوط به آماره t به‌دست آمده برای متغیر چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی به‌ترتیب

۰/۲۸۴- و ۰/۱۸+ است. بنابراین می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد. به این ترتیب فرضیه دوم پژوهش مبنی بر این‌که بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، رابطه معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود. همچنین نتایج مندرج در جدول فوق بیانگر این است که بین متغیرهای اندازه شرکت، بازده دارایی‌ها و اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل به ترتیب روابط مثبت، منفی و منفی معنی‌داری وجود دارد.

نتیجه‌گیری

نتایج فرضیه اول

بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون، نتیجه حاکی از آن بود که چرخش مدیر حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معنادار دارد و فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. بر این اساس می‌توان گفت که تعویض ادواری مدیر حسابرس داخلی از طریق حفظ استقلال نسبی مدیر حسابرس داخلی، منصوب کردن فرد جدید و با انگیزه‌ای به‌عنوان مدیر حسابرسی داخلی و استفاده از دانش، تخصص و دیدگاه‌های جدید وی و اثرات مثبت این موضوع بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی، موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. به عبارت دیگر، تداوم مدیر واحد حسابرسی داخلی باعث اعتماد به نفس بیش از حد، عدم نوآوری و کاهش به‌کارگیری روش دقیق در عملیات شرکت صاحبکار و کاهش استقلال مدیر حسابرسی داخلی و در نتیجه تضعیف عملکرد واحد حسابرسی داخلی می‌شود. این نتایج مغایر با نتایج پژوهش‌های بیلز و همکاران (۲۰۲۰) و موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۷) و مطابق با پژوهش‌هاکان (۲۰۱۸) است.

نتایج فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون رگرسیون مدل دوم پژوهش نشان داد که چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی معناداری دارد و فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود. در این خصوص می‌توان گفت که رابطه طولانی‌مدت بین حسابرس داخلی با شرکت می‌تواند موجب فراهم شدن شرایط عدم استقلال مدیر حسابرسی داخلی گردد و این موضوع بر حیطة کاری مدیر حسابرسی داخلی و عدم انجام درست وظایف وی تأثیر بگذارد. با ورود مدیر واحد حسابرسی داخلی جدید که به‌صورت نسبی مستقل است و نوآوری لازم را برای انجام شغل و وظیفه سازمانی خود بر عهده دارد، عملکرد واحد حسابرسی داخلی را بهبود بخشیده و مدت زمان مورد نیاز جهت انجام حسابرسی مستقل شرکت را کاهش می‌دهد. بنابراین، با چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی، مدت زمان صدور گزارش حسابرس مستقل کاهش می‌یابد. این نتایج مطابق با نتایج به‌دست آمده توسط پیزینی و همکاران (۲۰۱۵) است.

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اول این پژوهش مبنی بر وجود رابطه مثبت بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی، به اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها (به‌عنوان رکن ناظر بر واحد حسابرسی داخلی) پیشنهاد می‌شود، موضوع تغییر مدیر حسابرسی داخلی در فواصل زمانی معین را جهت راه‌کاری برای بهبود کیفیت

گزارشگری مالی شرکت، مورد توجه قرار دهند. همچنین براساس نتیجه فرضیه اول به سهام‌داران، سرمایه‌گذاران و تحلیلگران پیشنهاد می‌شود در تصمیم‌گیری‌های خود نسبت به خرید و فروش سهام شرکت‌ها، موضوع چرخش مدیر حسابرسی داخلی و اثرات احتمالی آن بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد عنایت قرار دهند. علاوه بر این، به نهادهای ناظر توصیه می‌شود که در تدوین ضوابط و مقررات حسابرسی داخلی، موضوع تغییر ادواری مدیر حسابرسی داخلی را جهت بهبود گزارشگری مالی شرکت‌ها مورد توجه قرار دهند. در نتیجه حاصل از فرضیه دوم این پژوهش مبنی بر وجود رابطه منفی بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، به مؤسسه‌های حسابرسی مستقل و صاحبکاران توصیه می‌شود که در زمان انعقاد قرارداد حسابرسی مستقل به موضوع تغییر مدیر حسابرسی داخلی و اثر آن بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی و مدت زمان لازم جهت انجام حسابرسی مستقل شرکت توجه داشته باشند.

در رابطه با پیشنهادهای این پژوهش، برای محققان آتی پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی رابطه ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و نیز رابطه بین تغییر مدیر حسابرسی داخلی و ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی با نقاط ضعف کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- آقایی، عارف (۱۳۹۴). بررسی ارتباط بین اتکای حسابرسان مستقل و عملکرد حسابرسان داخلی. کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، صومعه‌سرا.
- باقرزادگان، رضا و خان‌محمدی، محمد حامد (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت. مجله حسابداری مدیریت، ۱۲(۱)، ۱-۱۴.
- بیات، علی و علی احمدی، سعید (۱۳۹۳). تأخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲)، ۹۷-۱۲۱.
- تقفی، علی و عرب مازار یزدی، مصطفی (۱۳۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی سرمایه‌گذاری. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۴)، ۱-۲۰.
- سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران. دسترسی در آدرس: www.seo.ir
- سازمان حسابرسی (۱۳۸۷). مفاهیم نظری گزارشگری مالی، دسترسی به متن گزارش در آدرس: <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=۲>
- صفری گرایی، مهدی؛ رعنائی، فاطمه (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات کیفیت گزارشگری مالی و مدل‌های اندازه‌گیری آن. اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت.
- عرب‌صالحی، مهدی و اخلاقی، حسنعلی (۱۳۹۰). تأثیر فرصت‌های سرمایه‌گذاری، منابع تأمین مالی و مالیات بر خطمشی مستقیم سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۴)، ۱۰۱-۱۱۸.

فتوحی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابرسی، مؤسسه آموزش عالی تاکستان.

مرادی، جواد؛ زکی‌زاده، زهرا (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی. *مجله دانش حسابداری*، ۵(۱۸)، ۱۴۱-۱۶۳.

مشایخی، بیتا؛ حسن‌زاده، شادی؛ امینی، یاسین و منتی، وحید (۱۳۹۴). تأثیر همکاری حسابرسی در به‌موقع بودن گزارش حسابرسی. *حسابرسی نظریه و عمل*، ۲(۳)، ۹۱-۱۰۹.

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

منتشری، مهدی (۱۳۹۴). نقش کیفیت گزارشگری مالی در کاهش آثار محدود کننده تقسیم سود. *همایش مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی*.

موسوی شیری، محمود؛ قدردان، احسان؛ حسینی، هاجر سادات (۱۳۹۷). نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۹(۱)، ۷۷-۱۰۶.

نظری، هیراد؛ سوخکیان، ایمان؛ تحریری، آرش (۱۳۹۹). ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی به‌موقع. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۳)، ۱۳۱-۱۶۵.

نیکپور، محسن علی؛ همت‌فر، محمود (۱۳۹۹). عوامل تعیین کننده تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. *اولین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راه‌کارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری*.

نیکخواه آزاد، علی؛ قناد، حمیدرضا (۱۳۷۶). عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقای حسابرسی داخلی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۶(۱)، ۳۵-۵۹.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ حسینی، سید علی؛ علی‌عسگری، عاطفه (۱۴۰۱). بررسی پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی در پیشگیری از مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۲)، ۷۱-۹۵.

References

- Accounting Standards Development Committee. (2014). Financial Reporting Conceptual Framework. *Auditing Organization*. (in Persian)
- Aghaei, A. (2015). Investigation the relationship between the reliance of independent auditors and the performance of internal auditors. *First International Conference on Accounting, Management and Innovation in Business*, Some Sara. (in Persian)
- Anderson, U. (2003). Assurance and consulting services. *Research opportunities in internal auditing*, 1, 1-23.
- Arab Salehi, M., & Akhlaghi, H. (2012). Investigation of the Effect of Investment Opportunities, Financial Resources, and Tax on Dividend Payout Policy in Listed

- Companies in Tehran Stock Exchange. *The Journal of Stock Exchange*, 4(4): 101-118. (in Persian)
- Ashbaugh- Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The accounting review*, 83(1), 217-250.
- Audit organization. (2008). Financial reporting conceptual framework. Available in: <https://audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx?Id=2>. (in Persian)
- Auditing Standards Development Committee. (2018). Auditing Standards No. 610. *Auditing Organization*. (in Persian)
- Bagherzadegan, A. & Khanmohammadi, M.H. (2019). Investigate the relationship between the quality of accounting information and corporate governance by investing in the main operations of the company. *Management Accounting*, 12(1), 1-14. (in Persian)
- Bayat, A., & Ali Ahmadi, S. (2014). Audit delay and financial reporting timeliness. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 6(2): 97-121. (in Persian)
- Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. Available at: <https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/74896/74896.pdf>.
- Bills, K. L., Huang, H. W., Lin, Y. H., & Wood, D. A. (2020). Chief Audit Executive Turnover: Market Reactions, Financial Reporting Quality, and Audit Risk Assessment, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3464557>.
- Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 55-73.
- Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- 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.
- Felo, A. J., Krishnamurthy, S., & Solieri, S. A. (2003). Audit committee characteristics and the perceived quality of financial reporting: an empirical analysis. Available at SSRN 401240.
- Fotuhi, M. (2016). Investigation association between audit committee characteristics and internal audit function efficiency with financial reporting quality. Msc thesis, Takestan Institute. (in Persian)
- Gamayuni, R. R. (2018). The effect of internal audit function effectiveness and implementation of accrual-based government accounting standard on financial reporting quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), 46-58.
- Gebrayel, E., Jarrar, H., Salloum, C., & Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting

- quality: Empirical evidence from Omani listed firms. *International Journal of Auditing*, 22(2), 197-213.
- Hashim, U. J., & Abdul Rahman, R. (2011). Reviewing the literature on audit report lag and corporate governance. Available at SSRN 2207811.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2004. International standards for the professional practice of internal auditing. Available at: Pages - Mandatory Guidance (theiia.org).
- Iyer, V. (2016). CAE Career Paths. Characteristics and Competencies of Today's Internal Audit Leaders. Available at: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/203310/IIARF%20CBOK%20CAE%20Career%20Path%20March%202016.pdf>
- Jiang, L., Messier Jr, W. F., & Wood, D. A. (2020). The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 101-124.
- Krishnan, J., Wen, Y., & Zhao, W. (2011). Legal expertise on corporate audit committees and financial reporting quality. *The Accounting Review*, 86(6), 2099-2130.
- Lewellen, J., & Shanken, J. (2002). Learning, asset pricing tests, and market efficiency. *The Journal of finance*, 57(3), 1113-1145.
- Lewellen, J., & Shanken, J. (2002). Learning, asset pricing tests, and market efficiency. *The Journal of finance*, 57(3), 1113-1145.
- Mashayekhi, B., Hasan Zade, SH., Amini, Y., Mennati, V. (2015). Audit cooperation effect on audit report timeliness. *Practice and Theory Auditing*, 2(3): 91-109. (in Persian)
- Mashayekhi, B., Yazdani, A. (2018). Identifying key elements of internal audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158. (in Persian)
- Montasheri, M. (2015). The role of financial reporting quality in reducing the effects of limiting profit sharing. *First International Conference on Management, Economics, Accounting, and Education*, Neka. (in Persian)
- Moradi, J., & Zakizadeh, Z. (2014). The Effect of Ethical Leadership, Internal Audit Function and Moral Intensity on Financial Reporting Decisions. *Journal of Accounting Knowledge*, 5(3), 141-163. (in Persian)
- Mousavi Shiri, M., Ghadrani, E., Hosseini, H.S. (2018). Internal audit rotation role in financial reporting quality. *The Journal of Audit Science*, 19(1), 77-106. (in Persian)
- Nazari, H., Soukhakyan, I., Tahriri, A. (2020). Characteristics of the Chairman of Audit Committee and Timely Financial Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 131-165. (in Persian)
- Nikkhah Azad, A., Ghannad, H.R. (1998). Factors of lack of development and methods of improvement of internal audit in Iran, *Accounting and Auditing Review*, 6(1), 35-59. (in Persian)
- Nikpour, M., Hemmat Far, M. (2020). Determinants of the delay in issuing the audit report. *International Conference on Challenges and New Solution in industrial Engineering and Accounting and Management*, Sari. (in Persian)

- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58.
- Safari Gherayli, M. & Ranaei, F. (2014). A review of financial reporting quality literature and its measurement models. *First International Conference on Accounting and Management*, Tehran. (in Persian)
- Saghafi, A., Arabmazar, M. (2011). Financial Reporting Quality and Investment Inefficiency. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(4), 1-20. (in Persian)
- Securities and Exchange Organization. (2012). Internal Control Instruction for Listed Companies in Tehran Exchange and Iran Fara Bourse. (in Persian)
- Skills Rotation. (2019). *European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)*. <https://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2019/12/Skills-Rotation-v5-digital.pdf>.
- Valizadeh Larijani, A., Hosseini, S., Aliasgari, A. (2022). Investigating the Consequences of Internal Audit Quality in Preventing Accrual-Based Earnings management and Real Earnings Management. *Financial Accounting Knowledge*, 9(2), 71-95. (in Persian)

