

تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی

علی حبیب زاده

کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی - مالی، موسسه آموزش عالی الغدیر، تبریز، ایران.
Ali.habibzadeh64@gmail.com

شماره ۲۸ / تابستان ۱۳۹۹ (جلد چهارم) / صص ۲۶-۴۰
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

چکیده

گزارشگری مالی و کیفیت آن یکی از دغدغه‌های سرمایه‌گذاران و سهامداران بوده است در این زمینه یکی از عواملی که می‌تواند در بهبود فرآیند گزارشگری مالی مفید واقع شود وجود حسابرسی داخلی است. پژوهش حاضر به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی می‌پردازد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی بوده و از بعد روش‌شناسی همبستگی از نوع تحقیقات علی (پس رویدادی) می‌باشد. کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری پژوهش بوده که با استفاده از اعمال یکسری محدودیت‌ها تعداد ۱۲۲ شرکت انتخاب شده و در دوره‌ی زمانی ۶ ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ مورد تحقیق قرار گرفتند. روش مورداستفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. برای اجرای آزمون‌ها و تخمین نهایی مدلها از نرم افزار استاتا نسخه ۱۵ استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معنادار دارد. وجود کمیته حسابرسی، تأثیر مستقیم حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تقویت می‌کند.

کلید واژگان: کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی

مقدمه

گزارشهای مالی همواره باید برای کمک به کاربران در تصمیم‌گیری، اطلاعات قابل اعتمادی را ارائه نمایند. گزارش مالی بایستی در بردارنده اطلاعات مربوط، قابل اعتماد، قابل مقایسه و قابل فهم باشد (کاماروزمن و همکاران^۱، ۲۰۰۹). قابل اعتماد بودن مربوط به کیفیت اطلاعات است و این اطمینان را ایجاد میکند که اطلاعات منطقاً عاری از خطا و تعصب است و صادقانه

¹ Kamaruzaman et al

هر آنچه را که انتظار می رود بیان کند بازگو می نماید. اما جانسون^۱ (۲۰۰۵) استدلالش این است که یک گزارش سالانه هرگز نمیتواند کاملاً عاری از تعصب باشد زیرا وضعیت اقتصادی ارائه شده در گزارشهای سالانه به صورت مداوم تحت شرایطی که حاکی از عدم اطمینان است ارائه می گردد. برآوردها و فرضیات زیادی در گزارش وارد می گردند. اگرچه فقدان کامل تعصب قابل دستیابی نیست، اما برای اینکه این اطلاعات بتواند در تصمیم گیریها مفید واقع گردد، داشتن سطح معینی از دقت برای اطلاعات مالی گزارش شده ضروری است (هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری، ۲۰۰۸).

در سالهای اخیر، کشورهای توسعه یافته شاهد ظهور و تکامل شتابان کمیته ی حسابرسی بوده اند. گسترش عملیات بین المللی، تشدید فعالیت های شرکت های سهامی برای کسب مزایای رقابتی، افزایش بدهیهای ناشی از خسارت به محیط زیست، نقش و تأثیر برآوردهای مدیریت در ارقام مندرج در صورتها و گزارشهای مالی، نبود مبنایی معتبر برای بررسی ادعاهای مدیریت در رابطه با کفایت ساختار کنترل داخلی از سوی حسابرسان مستقل، گسترش استفاده از سیستم های رایانه ای و به دنبال آن، مشکل تر شدن نظارت بر کنترل این سیستمها، سب تشدید روند ایجاد و به کارگیری کمیته ی حسابرسی شده است (رحیمیان، ۱۳۸۲). یکی از وظایف مهم کمیته حسابرسی، بررسی اطلاعات مالی و کنترل رفتار مدیریت در امور جاری است و به عنوان یک سازوکار کنترلی با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان اعضای داخلی و خارجی هیئت مدیره تلقی میشود. لذا از نظر حسابداری، ایجاد کمیته حسابرسی، کیفیت و دقت اطلاعات مالی را بهبود میدهد و این اطمینان را ایجاد میکند که پاسخگویی مسئولان برای گزارشگری و افشای بیشتر مورد کنترل و نظارت قرار میگیرد (تختایی و همکاران، ۱۳۹۰).

هدف از تشکیل کمیته ی حسابرسی، بهبود کارایی عملیات و خلق ارزش افزوده برای سازمان است. جایگاه کمیته ی حسابرسی در نظام راهبری شرکتی اثربخش و ضرورت وجود آن جهت نظارت بر فعالیتهای سازمان در میان صاحب نظران حرفه ای و دانشگاهی مورد تأکید قرار گرفته است. و با توجه به اینکه مفاهیم کیفیت حسابرسی و اثربخشی کمیته حسابرسی هیئت مدیره می تواند تأثیر به سزایی بر گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت ها خارج کرده است. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. صورت های مالی به عنوان مهم ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). کمیته ی حسابرسی همچنین، وظیفه ی بااهمیتی از طرف سهامداران جهت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و حسابرسی داخلی و مستقل دارد. در زمان کنونی، سهامداران و نهادهای قانون گذار در بازارهای مالی به طور فزاینده ای بر نقش کمیته حسابرسی در ایفای مسئولیت پاسخگویی نسبت به وظایف خود به خصوص از منظر نظارت بر صورتهای مالی حسابرسی شده، تمرکز کرده اند (انجمن حسابداران حرفه ای اروپا، ۲۰۱۳).

به منظور نظارت بر فرایند و کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد حسابرسی داخلی و مستقل، ارزیابی نظام کنترلهای داخلی، مدیریت خطر تقلب و...، کمیته حسابرسی از اعضای غیرموظف هیئت مدیره که مسئولیت اجرایی ندارند، تشکیل می شود. تحقیق های مختلف نشان می دهد وجود کمیته حسابرسی قوی و کارآمد در کنار حسابرسی داخلی و مستقل، موجب افزایش

¹ Johnson

سطح کیفیت حسابرسی، کمک به مدیریت در بهبود امر راهبری سازمان با توصیه های مفید و افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی در برابر ذینفعان می شود (آزاد و بختیاری، ۱۳۹۰).
با توجه به مراتب فوق این پژوهش در صدد پاسخ به این سوال است که: تاثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

کمیته حسابرسی مسئولیت نظارت بر رویه های حسابداری بکاررفته در صورت های مالی شرکت را بر عهده دارد. با توجه به ماهیت و اندازه شرکت، گزارشهای مالی شرکت توسط کمیته حسابرسی بصورت ماهانه، فصلی یا سالانه بررسی میشود. نقش کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق نظارت فعال بفرایند گزارشگری مالی شرکت توسط مراجع حرفهای مختلف مورد تاکید قرار گرفته است (سانگ و ویندرم^۱، ۲۰۰۴). کمیته ی حسابرسی یکی از کمیته های هیأت مدیره ی واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیرموظف هیأت مدیره ی است که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه ی فعالیتهای مالی شرکت را بر عهده دارد (آرنس و لوبک^۲، ۲۰۰۳). از جمله وظایف کمیته ی حسابرسی، انتخاب حسابرسی، مدیریت فرایند کار حسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به اعضای هیأت مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرسی مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی یا نقاط ضعف مشخص شده طی عملیات حسابرسی است. در صورتی که کمیته ی حسابرسی به طرز صحیح سازماندهی شود و مورد استفاده قرار گیرد، می تواند برای وتمام گروه های علاقه مند منافع چشمگیری داشته باشد. کمیته ی حسابرسی میتواند وظیفه ی مباشرت گزارشگری هیأت مدیره را تقویت کند، همچنین می تواند ارتباط بین حسابرسی مستقل و مدیریت را بهبود بخشد و میزان استقلال حسابرسی را از طریق خدمت کردن به عنوان سپر بین حسابرسی و مدیریت افزایش دهد. کمیته ی حسابرسی به مودیان و اعتباردهندگان کمک می کند تا مطمئن شود که منافع آنها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می رسد (ویلسون و همکاران^۳، ۲۰۰۰). از دیرباز موضع شرکت ها در مورد گزارشگری مالی این بوده که اطلاعات را در کمترین حد ممکن منتشر کنند تا از اعطای فرصت بهره برداری بیشتر به رقبا جلوگیری شود. بنابراین در رابطه با گزارشگری مالی همواره دو چالش بزرگ پیش روی مدیران واحدهای تجاری وجود داشته که یکی از آنها چگونگی برقراری تعادل بین شفافیت گزارش های مالی و عدم ارائه بیش از حد اطلاعاتی بوده و دیگری اینکه اطلاعات به چه میزان، برای چه کسانی و در چه مواقعی باید منتشر شود (صیدی، ۱۳۸۴). کمیته ی حسابرسی یکی از مکانیزم های نظارتی موثر برای بهبود کیفیت افشای سیستم کنترل داخلی است که به کاهش هزینه نمایندگی کمک می کند (فورکر، ۱۹۹۲). کمیته ی حسابرسی موجب تقویت، سلامت و کیفیت گزارشگری مالی، بهبود کیفیت کنترل های داخلی، بهبود عملکرد حسابرسان کمک به هیات مدیره برای ایفای مسئولیت پاسخگویی و اطمینان از انطباق فعالیت های این واحدها با قوانین و مقررات و در نهایت بهبود کیفیت افشا می گردد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵).

حسابرسان داخلی برای تدوین یک برنامه حسابرسی داخلی که انعکاس دهنده ی شناخت کافی آنان از فعالیت های اطمینان بخش نظام راهبری و ایجاد فرصت های کافی برای برقراری ارتباط با مدیریت ارشد و هیات مدیره در خصوص اثر بخشی

¹ Song & Windram

² Aرنس and Loebbecke

³ Wilson et al

فعالیت های مدیریت ریسک می باشد، نیازمند چارچوبی جهت ارزیابی حوزه های مختلف راهبری شرکتی هستند (کمالی زارع، ۱۳۹۱). نقطه شروع برای حسابرسی داخلی در ارائه خدمات اطمینان بخشی، به دست آوردن درک درستی از شرایطی که سازمان در آن عمل می کند، شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آنها، و تعیین چگونگی تعریف راهبری سازمان است. در این راستا منشور حسابرسی داخلی باید بیان کننده ی این باشد که محدوده کار شامل تمام فعالیتها و فرآیندهای راهبری می شود. با این حال، این بدین معنا نیست که حسابرسان داخلی ملزم به انجام حسابرسی از تمام فعالیتها و فرآیندهای راهبری هستند و علی رغم اینکه حسابرسی داخلی می تواند نقش های مختلفی ایفا کند، رهنمودهای حرفه ای بین المللی تنها به ارائه ارزیابی های رسمی راهبری سازمانی می پردازد. مرحله بعدی در ارائه ارزیابی های رسمی راهبری سازمانی، شناسایی تمام مراحل فرایندها و روش های مربوط به راهبری می باشد.

حسابرس داخلی به عنوان یکی از مهم ترین مکانیزم های درون سازمانی، در فرآیند حاکمیت شرکتی نقش مؤثری دارد. تحقیقهای خارجی انجام شده در خصوص حسابرسان داخلی از جمله کارسلو و همکاران (۲۰۰۲) و فیلیکس و همکاران (۲۰۰۵) نشان داده است که حسابرسان داخلی بعنوان یکی از اصول مهم در حاکمیت شرکتی محسوب م ی شود که در هر دو زمینه راهبردی و نظارتی حاکمیت شرکتی مشارکت م یکنند. این در حالی است که ایفای دو نقش مزبور در نهایت منجر به بهبود گزارشگری مالی می شوند

جذب پس اندازهای راکد و سوق دادن آنها بسوی واحدهای تولیدی و ایجاد امکانات برای مشارکت عموم مردم در توسعه صنایع و سهام شدن در سود کارخانجات از اهداف اصلی بورس اوراق بهادار هر کشور بشمار می رود به طوری که سازمان مذکور می تواند به عنوان یک اهرم در کنترل نرخ تورم و افزایش نرخ سرمایه گذاری، نقش حساسی را در جامعه ایفا نماید. بنابراین جهت نیل به این هدف سازمان مذکور باید بتواند اعتماد سرمایه گذاران را به سرمایه گذاری در بازار سرمایه جلب کند. این امر نیز تابع وجود یک بازار سرمایه شفاف و روشن است. شفافیت بازار سرمایه خود درگرو گزارشگری مالی درست و به موقع شرکتهای پذیرفته شده در بورس است و بدون وجود چنین اطلاعاتی، استفاده کنندگان نمی توانند فرصتها و خطرات سرمایه گذاری را به موقع تشخیص دهند (اعتمادی، ۱۳۸۲).

پیشینه پژوهش

موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه معناداری بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد و نظارت کمیته حسابرسی و نیز تخصص مالی حسابرسان داخلی نیز بر این ارتباط بی تأثیر است.

داداشی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود به تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت های مالی پرداختند. نتایج آنان بر روی ۱۲۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ نشان داد که تجربه و دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی به ترتیب دارای اثرات منفی و مثبتی بر احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی شرکت های مورد بررسی هستند. همچنین یافته های پژوهش حاکی از آن بود که اثر معناداری از سوی سایر ویژگی های حسابرسی داخلی از جمله تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی و مدرک تحصیلی مدیر حسابرسی داخلی بر احتمال رخداد تقلب در صورت های مالی وجود ندارد.

دارایی و اجتهادی (۱۳۹۴) طی پژوهشی نشان دادند، تخصص رئیس کمیته حسابرسی و کمیته حسابرسی در صنعت، ارتباط مثبت و معنی داری با کیفیت گزارشگری مالی دارد.

بارانی و اشرفی (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی با به موقع بودن گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که ویژگی های کمیته حسابرسی رابطه مثبت معناداری با به موقع بودن گزارشگری مالی وجود دارد. از بین ویژگی های کمیته های حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی بیانگر رابطه معناداری با به موقع بودن گزارشگری مالی نبوده است.

آزادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی نقش استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات مالی را بررسی نمودند. آنها بیان کردند که نقش کمیته حسابرسی مستقل و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات، موجب اعتبار گزارش دهی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و شفافیت اطلاعاتی مالی می شود.

بذرافشان، حجازی و رحمانی (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف رویدادکاوی الزامات کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی دریافتند که تصویب دستورالعمل کنترل های داخلی موجب بهبود قابل اتکابودن و به موقع بودن گزارشگری مالی شده است. همچنین یافته ها حاکی از آن است که تشکیل کمیته حسابرسی موجب افزایش قابل اتکابودن و به موقع بودن می گردد.

کوکبی، کردلویی و میرابی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته اند؛ نتایج حاصل از این پژوهش نشان می دهد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت ها تأثیر معکوس دارد. تختایی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که به منظور اطمینان از ارائه صادقانه فرایند گزارشگری مالی تأکید بیشتری در زمینه بهبود آثار کمیته حسابرسی بر فرآیند گزارشگری مالی انجام گیرد.

علوی طبری و عصابخش (۱۳۸۹) در بررسی های خود پیرامون کمیته حسابرسی به این نتیجه رسیدند که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیرقانونی، بهبود فرایند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات شفافیت و قابل اتکا مؤثر است.

حبیب و حیویان^۱ (۲۰۱۶) به بررسی مشکل هیأت مدیره بر کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس نیوزلند پرداختند نتایج آنها نشان می دهد که اعضای موظف هیأت مدیره بر رابطه کمیته حسابرسی و مدیریت سود واقعی اثر مثبت دارد و این اثر در مورد مدیران موظف دارای مشکل در ارائه گزارشگری متقلبانه برجسته تر است. سماها و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر هیأت مدیره و کمیته حسابرسی بر افشای اختیاری در شرکت های بورسی آمریکا را مورد بررسی قرار دادند نتایج تحقیق حاکی از آن است که اندازه هیأت مدیره، ترکیب هیأت مدیره و کمیته حسابرسی اثر مثبت و معناداری بر افشای داوطلبانه اطلاعات دارد در حالی که دوگانگی مدیرعامل تأثیر منفی معناداری بر افشای داوطلبانه اطلاعات دارد.

^۱ Habib & Bhuiyan

دالیوال و همکاران^۱ (۲۰۱۰) مشاهده کردند کیفیت کمیته حسابرسی، کیفیت ارقام تعهدی را بعد از تصویب قانون ساربینز-اکسلی افزایش می دهد. رینس بری و همکاران^۲ (۲۰۰۹) نیز در بررسی کیفیت کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه های حسابرسی رابطه معناداری بین استقلال اعضای کمیته و کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نمودند. پرویت و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی به بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. آنها از معیارهایی همچون تجربه، گواهینامه حرفه ای، آموزش، ساختار گزارشگری و اندازه کمیته حسابرسی برای ارزیابی کیفیت کار کمیته حسابرسی استفاده نمودند. آنها نشان دادند که کیفیت کار کمیته حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتها تأثیر دارد. آنها نشان دادند داشتن گواهینامه حرفه ای و اندازه کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. ابوت، پارکر و پیتر^۳ (۲۰۰۰) در یک بررسی به مطالعه ی رابطه ی بین کیفیت گزارشگری مالی و ویژگیهای کمیته ی حسابرسی پرداختند. آنها با انجام پژوهشی دیگر دریافته اند ارائه ی نادرست صورتهای مالی در شرکتهای دارای کمیته ی حسابرسی مستقل، با متخصصان مالی، کمتر است.

فرضیه های پژوهش

- فرضیه ۱: حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
فرضیه ۲: کمیته حسابرسی بر ارتباط بین حسابرس داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می باشد و از این جهت که از اطلاعات تاریخی برای این تحقیق استفاده می شود لذا از تحقیقات پس رویدادی به شمار می رود همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف و با توجه به آن که قضاوت های ارزشی در این تحقیق کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می رود. به منظور تحلیل داده های بدست آمده از روشهای آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب که در توصیف داده ها میانگین و انحراف معیار، کمینه و بیشینه آنها آورده می شود و در سطح استنباطی برای آزمون فرضیه های پژوهش از آزمون اف لیمر، آزمون هاسمن، آزمون ناهمسانی واریانس و آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده می شود.

جامعه آماری پژوهش

برای انتخاب جامعه آماری به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رجوع شده است، چون اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط حسابداران رسمی، حسابرسی می شود، لذا نسبت به اطلاعات سایر شرکتها از قابلیت اتکاء بالاتری برخوردار است، و دسترسی به این اطلاعات نسبت به سایر شرکتها راحت تر است. به

¹ Dhaliwal et al

² Rainsbury et al

³ Abbott & Parker & Peters

منظور انجام تحقیق، از سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷، اطلاعات شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، که دارای ویژگیهای زیر می باشند جمع آوری گردید:

۱. برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری آنها، سال مالی شرکتهای منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 ۲. طی قلمرو زمانی پژوهش، توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۳. کلیه اطلاعات مورد نیاز از شرکتهای برای پژوهش در دسترس باشد.
 ۵. جزء بانک ها و موسسات مالی (شرکتهای سرمایه گذاری، شرکت های هلدینگ، لیزینگ ها و بیمه) نباشند.
 ۶. شرکتهای قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشند.
- با اعمال محدودیت های فوق تعداد ۱۲۲ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی (با استفاده از مدل مک نیکولز (۲۰۰۲))

برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی ابتدا بر اساس مدل مک نیکولز^۱ (۲۰۰۲)، کیفیت اقلام تعهدی را محاسبه می کنیم سپس قدر مطلق خطای باقی مانده را به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی در نظر می گیریم. این معیار بر اساس این نظر می باشد که اقلام تعهدی از طریق کاهش هموارسازی ناشی از تغییرات در وجه نقد باعث افزایش آگاهی دهندگی سود می گردد و در تحقیقات قبلی نیز در این زمینه مورد استفاده قرار گرفته است.

کیفیت اقلام تعهدی^۲: کیفیت اقلام تعهدی بر اساس مدل مک نیکولز (۲۰۰۲) محاسبه می شود. مدل مک نیکولز به شرح زیر است: (معادله ۲)

$$\frac{\Delta WC_{i,t}}{Assets_{i,t}} = \beta_{0,i} + \beta_{1,i} \frac{CFO_{i,t-1}}{Assets_{i,t}} + \beta_{2,i} \frac{CFO_{i,t}}{Assets_{i,t}} + \beta_{3,i} \frac{CFO_{i,t+1}}{Assets_{i,t}} + \beta_{4,i} \frac{\Delta sales_{i,t}}{Assets_{i,t}} + \beta_{5,i} \frac{PPE_{i,t}}{Assets_{i,t}} + V_{i,t}$$

در معادله فوق:

$\Delta WC_{i,t}$: برابر با تغییر در حسابهای سرمایه در گردش شرکت i در سال t که به شکل زیر محاسبه می شود:

تغییر در حسابهای سرمایه در گردش = افزایش در حسابهای دریافتی + افزایش موجودی کالا + کاهش حسابهای پرداختی و بدهی ها + کاهش در مالیات پرداختی + افزایش (کاهش) در سایر داراییها (بدهی ها)

$Assets_{i,t}$: میانگین داراییهای شرکت i در سال t

$CFO_{i,t-1}$: وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال $t-1$

$CFO_{i,t}$: وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال t

$CFO_{i,t+1}$: وجه نقد حاصل از عملیات شرکت i در سال $t+1$

¹ Mike Nichols

² Accrual Items Quality

$\Delta sales_{i,t}$: تغییر در حساب فروش شرکت i در سال t
 $PPE_{i,t}$: اموال ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t
 $V_{i,t}$: خطای باقی مانده
 $\beta_{1,i}$ تا $\beta_{5,i}$ ضرایب متغیرها (شیب)
 $\beta_{0,i}$: مقدار ثابت محاسبه شده توسط مدل رگرسیون

در این پژوهش برای بدست آوردن کیفیت گزارشگری مالی، از خطاهای مدل قدر مطلق گرفته و در عدد منفی یک ضرب شده است و عدد بدست آمده هر چقدر به صفر نزدیکتر باشد نشان دهندهی کیفیت گزارشگری مالی بالاتر است و هر چقدر به منفی یک نزدیکتر باشد نشان دهندهی پایین بودن کیفیت گزارشگری مالی است.

متغیر مستقل: وجود حسابرس داخلی (AuditInt)

اگر در شرکت حسابرس داخلی وجود داشته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود.

متغیر تعدیلگر: وجود کمیته حسابرسی (AC)

اگر در شرکت کمیته حسابرسی وجود داشته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود.

متغیرهای کنترلی

- (۱) اندازه شرکت (Size): از طریق لگاریتم طبیعی داراییها اندازه گیری شده است.
- (۲) اهرم مالی (LEV): از طریق نسبت کل بدهیها به کل داراییها اندازه گیری شده است.
- (۳) سن شرکت (Age): از طریق لگاریتم طبیعی اختلاف زمانی سال مورد نظر با سال تاسیس شرکت اندازه گیری شده است.

(۴) سرمایه گذاران نهادی (Owner): سهامداران نهادی بخاطر تواناییهای فنی و مالی، منابع قابل ملاحظه‌ای را برای کنترل شرکت تخصیص می‌دهند و از نظرات کارشناسان خبره مالی برای اداره شرکت استفاده می‌کنند. بوش^۱ (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که مالکیت نهادی یکی از سازوکارهای کنترل بیرونی موثر بر حاکمیت شرکتی است. طبق بند ۲۱ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار ایران سرمایه‌گذاران نهادی عبارتند از: بانکها و بیمه‌ها، هلدینگها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت تامین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری ثبت شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار. نحوه محاسبه آن، درصد سهام نگهداری شده بوسیله سهامداران نهادی می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آنها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول ۱، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۲۲ شرکت نمونه طی دوره زمانی ۶ ساله (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷) می‌باشد.

¹ Bushee

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۷۳۲	-۰/۰۹۸	۰/۱۰۶	-۰/۸۹۷	-۰/۰۰۸
اندازه شرکت	size	۷۳۲	۱۴/۳۴۶	۱/۴۸۳	۱۰/۵۳۲	۱۹/۷۷۳
اهرم مالی	Lev	۷۳۲	۰/۵۸۹	۰/۲۶۹	۰/۰۶	۰/۹۷
سن شرکت	Age	۷۳۲	۳/۰۸۹	۰/۵۳۱	۱/۷۹۱	۴/۱۲۷
سرمایه گذاران نهادی	Owner	۷۳۲	۰/۷۳۹	۰/۱۶۴	۰/۲۱	۰/۹۴

مقدار میانگین برای متغیر اهرم مالی برابر با (۰,۵۸) می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند و بیانگر این است که در شرکت های عضو نمونه به طور میانگین ۵۸ درصد دارایی های آنها از بدهی تشکیل شده است. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهم ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای کیفیت گزارشگری مالی برابر با ۰/۱۰۶ و برای اندازه شرکت برابر است با ۱/۴۸۳ می باشد که نشان می دهد این دو متغیر به ترتیب دارای کمترین و بیشترین انحراف معیار هستند. کمینه و بیشینه نیز کمترین و بیشترین را در هر متغیر نشان می دهد. به عنوان مثال بزرگ ترین مقدار اهرم مالی برابر با ۰/۹۷ است. متغیرهای وجود حسابرس داخلی و وجود کمیته حسابرسی، متغیر کیفی هستند که جدول توزیع فراوانی آنها بدین شرح است:

جدول (۲): توزیع فراوانی متغیر وجود کمیته حسابرسی

شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	۵۸۶	۸۰/۰۵
۰	۱۴۶	۱۹/۹۵
جمع کل	۷۳۲	۱۰۰

همانطور که در جدول ۲ قابل مشاهده است، جمع کل شرکت - سال های مورد بررسی برابر با ۷۳۲ می باشد که از بین آنها تعداد ۵۸۶ شرکت - سال یعنی ۸۰/۰۵ درصد شرکت ها کمیته حسابرسی داشته اند و ۱۴۶ شرکت - سال معادل ۱۹/۹۵ درصد شرکت ها کمیته حسابرسی نداشته اند.

جدول (۳): توزیع فراوانی متغیر وجود حسابرس داخلی

شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۱	۶۰۲	۸۲/۲۴
۰	۱۳۰	۱۷/۷۶
جمع کل	۷۳۲	۱۰۰

همانطور که در جدول ۳ قابل مشاهده است، جمع کل شرکت - سال‌های مورد بررسی برابر با ۷۳۲ می‌باشد که از بین آنها تعداد ۶۰۲ شرکت-سال یعنی ۸۲/۲۴ درصد شرکت‌ها حسابرسان داخلی داشته‌اند و ۱۳۰ شرکت - سال معادل ۱۷/۷۶ درصد شرکت‌ها که حسابرسان داخلی نداشته‌اند.

آزمون اف لیمر (چاو): این آزمون برای تشخیص بین الگوهای اثرات معمولی (pool) و داده‌های تابلویی (panel) صورت می‌گیرد. نتایج حاصل از آزمون اف لیمر برای مدل پژوهش بدین شرح می‌باشد:

جدول (۴): نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل اول پژوهش	۴,۶۳	۰,۰۰۰۰	پذیرش الگوی داده‌های تابلویی
مدل دوم پژوهش	۵,۱۲	۰,۰۰۰۰	پذیرش الگوی داده‌های تابلویی

نتایج حاصل در جدول ۴ نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون برای مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر پذیرش الگوی داده‌های تابلویی (پانل) می‌باشد.

آزمون هاسمن: در صورتی که میزان معناداری آماره‌ی چاو (prob) کمتر از سطح ۰,۰۵ باشد ساختار داده‌ای panel انتخاب می‌شود. در این حالت برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی باید آزمون هاسمن نیز انجام شود.

جدول (۵): نتایج آزمون هاسمن

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل اول پژوهش	۲۳,۱۷	۰,۰۰۰۰	اثرات ثابت عرض از مبدأ
مدل دوم پژوهش	۲۶,۱۳	۰,۰۰۰۰	اثرات ثابت عرض از مبدأ

نتایج حاصل در جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر پذیرش اثرات ثابت می‌باشد.

آزمون ناهمسانی واریانس: اگر خطاهای رگرسیون ناهمسان باشند اما محقق بدون در نظر گرفتن این موضوع به فرایند برآورد و استنباط ادامه دهد در این حالت، انحراف معیار می‌تواند اشتباه باشد و بنابراین هرگونه استنباطی که صورت گرفته، می‌تواند گمراه‌کننده باشد بنابراین از آزمون والد تعدیل شده برای بررسی ناهمسانی واریانس جملات اخلاص استفاده شده است.

جدول (۶): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل اول پژوهش	۶۵۹۸,۱۴	۰,۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل دوم پژوهش	۱۹۶۱۴,۰۱	۰,۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۶ نشان می‌دهد که سطح معنی داری آزمون در مدل‌ها کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل با اجرای دستور xtglS رفع شده است.

نتایج مدل پژوهش برای فرضیه های پژوهش

فرضیه اول تحقیق بیان می کند: حسابر س داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

جدول (۷): نتیجه مدل پژوهش

$FRQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 AuditInt_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 Lev_{it} + \beta_4 Age_{it} + \beta_5 Owner_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: قابلیت مقایسه صورتهای مالی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
وجود حسابر س داخلی	AuditInt	۰/۰۲۹۱	۰/۰۱۰۰	۲/۹۱	۰/۰۰۴
اندازه شرکت	size	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۱۸	۰/۲۴	۰/۸۰۹
اهرم مالی	Lev	۰/۰۰۶۲	۰/۰۰۹۵	۰/۶۶	۰/۵۱۱
سن شرکت	Age	۰/۰۰۶۰	۰/۰۰۶۸	۰/۸۸	۰/۳۸۰
سرمایه گذاران نهادی	Owner	۰/۰۱۹۸	۰/۰۲۰۲	۰/۹۸	۰/۳۲۷
C		-۰/۱۳۴	۰/۰۴۶۹	-۲/۸۷	۰/۰۰۴
ضریب تعیین		۲۱ درصد			
آماره والد		۴۵/۳۸			
سطح معناداری		۰,۰۰۰۰			

نتایج جدول ۷، نشان می دهد که متغیر وجود حسابر س داخلی با ضریب مثبت و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۴) تاثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. ضریب تعیین برابر با ۲۱ درصد می باشد که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۴۵/۳۸ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه دوم تحقیق بیان می کند: کمیته حسابرسی بر ارتباط بین حسابر س داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

جدول (۸): نتیجه مدل پژوهش

$FRQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 AuditInt_{it} + \beta_2 AC_{it} + \beta_3 (AuditInt_{it} * AC) + \beta_4 size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 Age_{it} + \beta_7 Owner_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: قابلیت مقایسه صورتهای مالی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
وجود حسابر س داخلی	AuditInt	۰/۰۱۹	۰/۰۰۹	۲/۱۱	۰/۰۳۱
وجود کمیته حسابرسی	AC	۰/۰۳۹۹	۰/۰۱۳۳	۳/۰۰	۰/۰۰۳
وجود حسابر س داخلی * وجود کمیته حسابرسی	AuditInt*AC	۰/۰۴۳۴	۰/۰۱۵۲	۲/۸۵	۰/۰۰۴
اندازه شرکت	size	-۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۱۲	-۱/۳۵	۰/۱۷۶
اهرم مالی	Lev	۰/۰۰۷۸	۰/۰۰۸۱	۰/۹۷	۰/۳۳۳
سن شرکت	Age	۰/۰۰۳۳	۰/۰۰۴۲	۰/۸۰	۰/۴۲۶

۰/۱۸۹	۱/۳۱	۰/۰۱۴۵	۰/۰۱۹۱	Owner	سرمایه گذاران نهادی
۰/۰۰۹	-۲/۶۰	۰/۰۲۷۴	۰/۰۷۱۴	C	
۲۴ درصد				ضریب تعیین	
۶۴/۲۹				آماره والد	
۰,۰۰۰۰				سطح معناداری	

نتایج جدول ۸، نشان می‌دهد که متغیر وجود حسابرس داخلی *وجود کمیته حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۴) است بنابراین فرضیه دوم پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت کمیته حسابرسی بر ارتباط بین حسابرس داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد. با توجه به اینکه ضریب مربوط به حاصلضرب متغیر مستقل با تعدیلگر بیشتر از ضریب متغیر مستقل است بنابراین کمیته حسابرسی، تاثیر مستقیم حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تقویت می‌کند. ضریب تعیین برابر با ۲۴ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۶۴/۲۹ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

نتیجه گیری

این پژوهش به بررسی تاثیر حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی می‌پردازد. وجود حسابرس داخلی به عنوان متغیر مستقل و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان متغیر وابسته و کمیته حسابرسی به عنوان متغیر تعدیلگر پژوهش در نظر گرفته شدند. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که ۱۲۲ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند و در بازه زمانی ۶ سال بین سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ مورد پژوهش قرار گرفتند. طبق نتایج حاصل از آزمون که متغیر وجود حسابرس داخلی با ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد تاثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. متغیر حاصلضرب وجود حسابرس داخلی *وجود کمیته حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است بنابراین فرضیه دوم پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت کمیته حسابرسی بر ارتباط بین حسابرس داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد. با توجه به اینکه ضریب مربوط به حاصلضرب متغیر مستقل با تعدیلگر بیشتر از ضریب متغیر مستقل است بنابراین کمیته حسابرسی، تاثیر مستقیم حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تقویت می‌کند. با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش به سرمایه گذاران پیشنهاد می‌شود در شرکتهایی سرمایه گذاری کنند که دوره از حسابرس داخلی بهره می‌برند و کمیته حسابرسی دارند چون در این شرکتها کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد و سرمایه گذاران می‌توانند تصمیمات مناسبتری اتخاذ کنند. به تحلیلگران پیشنهاد می‌شود به ارتباط مستقیم حسابرس داخلی با کیفیت گزارشگری مالی توجه داشته باشند. در راستای توسعه نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود با توجه استفاده از مدل مک نیکولز (۲۰۰۲) در این پژوهش به عنوان مدلی برای کیفیت گزارشگری مالی، دیگر پژوهشگران از مدل های دیگری برای کیفیت گزارشگری مالی استفاده کنند.

منابع

- ✓ آزاد، عبدالله، بختیاری، مهرداد، (۱۳۹۰)، جایگاه کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل های داخلی در نظام راهبری شرکتی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صص ۹۲-۹۸.
- ✓ آزادی، کیهان، مشکی، مهدی، سمیع پور، مجتبی، (۱۳۹۴)، نقش استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات مالی. اولین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات فارس.
- ✓ بارانی، مریم، اشرفی، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی با به موقع بودن گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری.
- ✓ بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، (۱۳۹۴)، رویدادکاوی الزامات کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۴۵-۵۶.
- ✓ تختائی، نصرالله، تمیمی، محمد، موسوی، زهرا، (۱۳۹۰)، نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۵، صص ۴۵-۵۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، آذین فر، کاوه، (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.
- ✓ داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاده، برادران، مریم، (۱۳۹۷)، تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۸، شماره ۷۰، صص ۱۵۹-۱۷۸.
- ✓ دارابی، رویا، اجتهادی، سحر، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین تخصص کمیته حسابرسی در صنعت و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسی، نظریه تا عمل، سال دوم، شماره ۳، صص ۷۳-۹۰.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، عصابخش، راضیه، (۱۳۸۹)، نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و به کارگیری آن در ایران، پیشرفت های حسابداری (علوم اجتماعی و انسانی شیراز)، دوره ۲، شماره ۱ (پیاپی ۵۸/۳)، صص ۱۵۵-۱۷۷.
- ✓ کوکبی، صدیه، کردلویی، حمیدرضا، میرابی، وحیدرضا، (۱۳۹۴)، تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورتهای مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۲۷-۳۴.
- ✓ موسوی شیرینی، محمود، قدردان، احسان، حسینی، حاجرالسادات، (۱۳۹۸)، نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۷۷-۱۰۶.
- ✓ Bushee, B. J (1998). "The Influence of Institutional Investors on Myopic R&D Investment Behavior", *Accounting Review*, 73: 305-334.
- ✓ Carcello, J V. & Hermanson, D R & Riley, R A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19 (3), 365-384.
- ✓ Habib, A. , & Bhuiyan, M. B. U. (2016). Problem directors on the audit committee and financial reporting quality. *Accounting and Business Research*, 46, 121-144.
- ✓ Johnson, T. (2005). Relevance and Reliability Article from the FASB Report Feb. 28.

- ✓ Kamaruzaman, A.J., Mazlifa, M.D. and Maisarah, A.R. (2009). "The Association between Firm Characteristics and Financial Statements Transparency: the Case of Egypt". *International Journal of Accounting*, 18 (2): 211-223.
- ✓ Maug, E., (1998). "Large shareholders as monitors: Is there a trade-off between liquidity and control?" *Journal of Finance* 53, 65-98.
- ✓ McNichols, M. (2002). 'Discussion of The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accruals Estimation Errors', *The Accounting Review*, Vol. 77 (Supplement), PP. 61-9.
- ✓ Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. & Wood, D. A. ,(2010), "Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?", Working Paper, Brigham Young University
- ✓ Samaha, K. , Khlif, H. , & Hussainey, K. (2015). The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 13-28.