

## تأثیر حسابرسی داخلی بر رابطه بین تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی

### دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.  
f.khoshkar@hnhk.ac.ir

### میراکبر بهنژاد

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).  
akbars1727@gmail.com

### میترا بویه زاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.  
mitraboeyzadeh@gmail.com

### چکیده

برخی تغییرات در اظهارنظر حسابرسی را ممکن است بهتر و یا بدتر از سایر اظهارنظرها دانست. مطابق با تغییر جهت این اظهارنظرها، احتمالاً تأثیر آن بر کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند متغیر باشد. هدف این تحقیق بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر رابطه بین تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. روش آزمون فرضیه پژوهش مدل رگرسیون چند متغیره در مجموعه داده‌های ترکیبی است جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۱۴۶ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده در دوره‌ی زمانی ۹ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ مورد تحقیق قرار گرفتند. روش مورد استفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای بوده و داده‌های مربوط برای اندازه‌گیری متغیرها از سایت کدال و صورت‌های مالی شرکت‌ها جمع‌آوری شده و سپس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد؛ اما حسابرسی داخلی بر تأثیر تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی داخلی، تغییر اظهارنظر حسابرس، کیفیت گزارشگری مالی.

### مقدمه

صورت‌های مالی آینه کاری هر شرکت است. آن‌ها وضعیتی را نشان می‌دهند که از طریق آن اطلاعات مربوط به موقعیت مالی و موفقیت کسب‌وکار یک شرکت به گروه‌های ذینفع خارجی که تصمیم‌گیری‌های متفاوتی را بر اساس چنین اطلاعاتی اتخاذ می‌کنند، ارائه می‌شود (رمنریچ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان روشی دقیق برای نشان دادن اطلاعات مربوط به فعالیت‌های تجاری در رابطه با جریان‌های نقدی پیش‌بینی‌شده خود، با هدف آگاهی سهامداران در مورد عملکرد شرکت تعریف شده است (آیفیوا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸)؛ بنابراین صورت‌های مالی نقش مهمی در کمک به سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری‌های آینده خود دارند.

<sup>1</sup> Remenarić

<sup>2</sup> AIFUWA

مطالعات رد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) نشان داد که تغییر اظهارنظر حسابرس می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد. زمان‌بندی افشای اطلاعات از جنبه‌های گوناگون مورد بررسی قرار گرفته است. این مطالعات اغلب برگرفته از نظریه علامت‌دهی است. همچنین برخی تغییرات در اظهارنظر حسابرسی را ممکن است بهتر و یا بدتر از سایر اظهارنظرها دانست. مطابق با تغییر جهت این اظهارنظرها احتمالاً تأثیر آن بر گزارش‌های مالی می‌تواند متغیر باشد. افشای موضوعات کلیدی گزارشگری مالی و خطرات تحریف بااهمیت همچنین می‌تواند شک و تردید حرفه‌ای مورد استفاده کمیته حسابرسی و حسابرس را در مورد مهم‌ترین زمینه‌ها در فرآیند گزارشگری مالی افزایش دهد و به نوبه خود منجر به بهبود کیفیت حسابرسی شود. علاوه بر این، حامیان کمیته حسابرسی تقویت شده و افشای حسابرس معتقدند که توانایی حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی برای گنجاندن جزئیات بیشتر در گزارش‌های خود، اهرم‌های بیشتری را بر مدیریت در اختیار آنها قرار می‌دهد و به آنها اجازه می‌دهد تا برای تعدیل‌های محافظه‌کارانه‌تر فشار بیاورند که به کاهش مدیریت سود کمک می‌کند؛ و بنابراین کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بین‌المللی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳).

با این حال، مخالفان استدلال می‌کنند که این تغییرات ممکن است کیفیت حسابرسی را با تمرکز حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی بر گزارش‌دهی به جای وظایف نظارتی آنها کاهش دهد. کسانی که مخالف افشای بیشتر هستند، همچنین از این بیم دارند که مدیریت ممکن است در بحث‌های خود با کمیته‌های حسابرسی و حسابرسان شفافیت کمتری داشته باشد تا از افشای اطلاعاتی که قبلاً محرمانه تلقی می‌شود در گزارش‌های خود توسط هر یک از این گروه‌ها جلوگیری شود (رد و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به این نظرات متفاوت، اینکه آیا کیفیت حسابرسی با افشای اطلاعات اضافی حسابرس و کمیته حسابرسی بهبود می‌یابد، هنوز مورد سؤال است.

از طرفی عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس عمده‌تاً از طریق کسب دانش در خصوص ویژگی‌های خاص صاحب‌کار کاهش می‌یابد و لزوماً داشتن تخصص حسابرس در صنعت عدم تقارن اطلاعاتی را حذف نمی‌کند. عاملی که می‌تواند تا حد زیادی عدم تقارن اطلاعاتی را میان مدیر و حسابرس مستقل کاهش دهد، حسابرسی داخلی اثربخش است (چانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹).

حسابرسان داخلی به خاطر ویژگی‌های منحصر به فردی مانند دانش عمیق سازمانی، مهارت‌های حسابرسی و بی‌طرفی، یک منبع ارزشمند برای مدیریت و کمیته حسابرسی محسوب می‌گردد (دسای و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). بانانوکا<sup>۵</sup> (۲۰۱۸) معتقد است که حسابرس داخلی، عملکرد اثربخشی و پایش‌های داخلی را ارزیابی می‌کند، در مدیریت ریسک مشارکت می‌کند و مطابقت با قوانین و مقررات را تضمین می‌کند که می‌تواند در کیفیت گزارشگری مالی مؤثر باشد. بر این اساس در این تحقیق به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر رابطه بین تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازیم.

### پیشینه تحقیق

کاواسه و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای با عنوان حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی مؤسسات مالی نشان می‌دهد که تخصص هیئت‌مدیره و عملکرد نقش هیئت‌مدیره به‌طور قابل‌توجهی با کیفیت

<sup>1</sup> Reid

<sup>2</sup> IAASB

<sup>3</sup> Chang

<sup>4</sup> Desai

<sup>5</sup> Bananuka

<sup>6</sup> Kaawaase

گزارشگری مالی مرتبط است. همچنین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری دارد؛ اما استقلال هیئت‌مدیره پیش‌بینی کننده قابل‌توجهی برای کیفیت گزارشگری مالی نیست. چانگ و همکاران (۲۰۱۹) در بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس 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 درحالی‌که صلاحیت حسابرس داخلی با اثربخشی کنترل داخلی رعایت ارتباط مثبتی دارد اما با کنترل‌های داخلی عملیاتی ارتباطی ندارد. نتایج یافته‌های آنها مؤید این است که کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایت بر کیفیت گزارشگری مالی و موفقیت واحد تجاری اثرگذار هستند. رد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر تغییرات اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. به نظر آنها رژیم گزارش دهی جدید بریتانیا با بهبود کیفیت گزارشگری مالی همراه است که با کاهش قابل‌توجه در ارقام تعهدی غیرعادی مطلق همراه است. در ضرایب پاسخ سود در مورد هزینه‌های حسابرسی، آنها تغییر قابل‌توجهی در حق‌الزحمه حسابرسی یا تأخیر حسابرسی پیرامون اجرای رژیم گزارش دهی جدید پیدا نکردند. در مجموع نتایج پژوهش نشان داد که تغییرات اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت دارد. و تغییرات اظهارنظر حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیری ندارد. گبری و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی ارتباط کمیته‌های حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی نشان دادند وجود جلسات کمیته حسابرسی و حضور عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت دارد. جاسمن و امین<sup>۲</sup> (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 معنی‌داری در کاهش تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود واقعی در الگوی جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های تولید دارد. از طرفی کیفیت حسابرسی داخلی نقش مهمی در کاهش مدیریت سود واقعی در الگوی هزینه‌های اختیاری ندارد.

حقیقت شهرستانی و همکاران (۱۴۰۰) در بررسی تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرسی نشان دادند کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی حسابرسی داخلی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌گردد. همچنین تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس با وجود حسابرس داخلی اثربخش تشدید می‌شود. حمزه (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر اظهارنظر حسابرس بر قابلیت اتکای گزارشگرهای سالانه پرداخت. نتایج پژوهش بیانگر این است که بین اظهارنظر حسابرس و قابلیت اتکای گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود ندارد؛ اما بین اظهارنظر حسابرس و بهنگام بودن گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود و معکوسی وجود دارد. خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) در بررسی تأثیر تغییرات اظهارنظر حسابرس بر به‌موقع بودن افشا در شرکت نشان دادند تغییر در اظهارنظر حسابرس بر به‌موقع بودن افشا تأثیرگذار است؛ به‌طوری‌که بهبود اظهارنظر حسابرس سبب افزایش به‌موقع بودن افشا (کاهش تأخیر گزارشگری مالی) و بدتر شدن اظهارنظر حسابرس سبب کاهش به‌موقع بودن افشا (افزایش تأخیر گزارشگری مالی) می‌شود. همچنین، نتایج نشان داد شرکت‌هایی که بهبود بیشتری در اظهارنظر حسابرسی خود دارند نسبت به سایر شرکت‌ها که بهبود کمتری دارند تأخیر گزارشگری مالی (افزایش به‌موقع بودن افشا) کمتری دارند. کوبی و همکاران (۱۳۹۴) در بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارزیابی صورت‌های مالی نشان دادند کارایی عملکرد حسابرسی و کمیته حسابرسی بر تجدید

<sup>1</sup>. Reid

<sup>2</sup> Jasman

ارائه صورت‌های مالی تأثیر معکوس دارد. عبدلی و نادری (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها پرداختند. آنها 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 اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

### چارچوب نظری و تدوین فرضیات

اطلاعات حسابداری، نقشی مهمی در کاهش مشکلات نمایندگی ایفا می‌کند. به‌علاوه اطلاعات حسابداری به‌عنوان منبعی مهم برای اطلاعات خاص شرکت برای ایفای وظیفه نظارتی بازار سهام ضروری است. کیفیت بالای صورت‌های مالی از طریق افزایش قابلیت اعتماد، تصمیمات مفیدتر و منعکس کردن اصول اقتصادی اساسی شرکت‌ها به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند (خلیل پور و همکاران، ۱۳۹۸). کیفیت گزارشگری، توان صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به‌طور خاص، پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران تعریف شده است. (بولو و همکاران، ۱۳۹۶). در این رابطه کیفیت بالاتر عبارت است از: فراهم آوردن اطلاعات بیشتر راجع به ویژگی‌های عملکرد مالی واحد تجاری که به تصمیم معینی از یک تصمیم‌گیرنده معین، مربوط است. در این تعریف سه نکته را مورد تأکید قرار می‌دهند. اول این که در تعریف یادشده، کیفیت مقید به مربوط بودن اطلاعات به تصمیم است و لذا تحت آن تعریف، کیفیت اطلاعات به‌تنهایی بی‌معنی است مگر در زمینه یک تصمیم معین. دوم اینکه کیفیت اطلاعات تابع میزان اطلاعاتی است که راجع به عملکرد مالی شرکت ارائه می‌شود. سوم اینکه کیفیت اطلاعات همزمان توسط مربوط بودن ویژگی‌های ذاتی عملکرد مالی به هر تصمیم و نیز توانایی سیستم حسابداری در اندازه‌گیری عملکرد تعیین می‌شود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به‌تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی‌ای اثربخش و کارآمد است که به‌طور خاص به افراد درون سازمانی و به‌طور عام به افراد برون سازمانی خدمات سودمندی ارائه دهد (اخروی و همکاران، ۱۳۹۷). حسابرسی داخلی یکی از مکانیزم‌های اصلی نظام راهبری درون سازمانی است که سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. اثربخشی یکی از جنبه‌های بسیار بااهمیت حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان بخشی مستقل و واقع بینانه و (یک فعالیت) مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، ریسک و کنترل سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند (مندی و زمان، ۱۳۹۸).

### تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی

در مورد رابطه تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی نظرات متفاوتی وجود دارد. طرفداران تغییرات مثبت گزارشگری استدلال می‌کنند که کیفیت حسابرسی در نتیجه الزامات جدید افشای حسابرس و کمیته حسابرسی به سه دلیل افزایش می‌یابد. اولاً، افزایش شفافیت ممکن است پاسخگویی حسابرسان و اعضای کمیته حسابرسی در قبال استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را افزایش دهد. حامیان این استدلال بر این باورند که گزارش‌های کوتاه و بی‌سابقه‌ای که در حال حاضر توسط حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی ارائه می‌شود، بینشی در مورد نقش‌های مهمی که این گروه‌ها در ارائه صورت‌های مالی قابل اعتماد برای ذینفعان ایفا می‌کنند، در اختیار کاربران قرار نمی‌دهد (رد و همکاران، ۲۰۱۸).

پیچرو همکاران (۲۰۱۳)<sup>۱</sup> گزارش‌های حسابرسی بهبود یافته را به‌عنوان مکانیزمی که می‌تواند برای افزایش پاسخگویی و به‌نوبه خود کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، می‌دانند. به‌طور کلی، اطلاعات اضافی ارائه شده در کمیته حسابرسی پیشرفته و گزارش‌های حسابرس می‌تواند به سرمایه‌گذاران اجازه دهد تا کیفیت حسابرسی و شیوه‌های حاکمیتی را بهتر ارزیابی کنند که ممکن است حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی را تشویق کند تا وظایف خود را در سطح بالاتر انجام دهند.

استدلال دوم موافقان این تأثیر مثبت این است که تغییرات گزارش دهی ممکن است منجر به تمرکز بیشتر کمیته‌های حسابرسی و حسابرسان خارجی بر مهم‌ترین حوزه‌های فرآیند گزارش‌گیری مالی شود. افشای موضوعات کلیدی گزارش‌گیری مالی و موضوعات مهم حسابرسی به ترتیب توسط کمیته حسابرسی و حسابرس باید بر کار انجام‌شده توسط این گروه‌ها تأثیر بگذارد. با تمرکز بر حوزه‌های کلیدی، کمیته‌های حسابرسی و حسابرسان احتمالاً رویه‌های خود را در مورد این موضوعات افزایش می‌دهند و همچنین رویه‌ها را با تشدید شک و تردید حرفه‌ای، در میان سایر عواملی که در کیفیت حسابرسی مشارکت دارند، انجام می‌دهند (هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بین‌المللی،<sup>۲</sup> ۲۰۱۳).

سوم، توانایی حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی برای گنجاندن جزئیات بیشتر در گزارش‌های خود، ممکن است اهرم‌های بیشتری بر مدیریت برای آنها فراهم کند. این اهرم اضافی به حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی در محدود کردن رفتار مدیریت و ارتقای گزارش‌گیری مالی بهتر با فشار برای تعدیلات محافظه‌کارانه کمک می‌کند. گزارش‌دهی حسابرس بهبود یافته به شرکت‌های حسابرسی اهرم بیشتری برای اعمال تغییر و ارتقای مدیریت می‌دهد. افشای در صورت‌های مالی (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام،<sup>۳</sup> ۲۰۱۱). به همین ترتیب، توانایی کمیته حسابرسی برای گزارش خطرات صورت‌های مالی، در میان سایر موارد، این فرصت را برای کمیته فراهم می‌کند تا رفتار مدیریت را محدود کند و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد.

با این حال، مخالفان ادعا می‌کنند که بازنگری کمیته حسابرسی و الزامات گزارش حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی نخواهد داشت و حتی ممکن است به‌طور ناخواسته کیفیت حسابرسی را کاهش دهد (رد و همکاران، ۲۰۱۸). اظهارنظرهای تعدیل‌یافته<sup>۴</sup> حسابرسی به‌عنوان یک خبر بد در نظر گرفته شده و باعث کندی در انتشار صورت‌های مالی می‌شود. در نتیجه، شرکت‌هایی که اظهارنظر ارائه شده در مورد صورت‌های مالی آنها مقبول است زودتر از شرکت‌هایی که اظهارنظر تعدیل‌یافته دریافت می‌کنند عملیات حسابرسی خود را تکمیل و اجرا می‌کنند (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۴).

کسانی که با تغییرات نظارتی مخالف هستند نگران هستند که حسابرسان و کمیته‌های حسابرسی برای برآورده کردن الزامات گزارش‌گیری جدید مجبور به انجام وظایف عادی خود شوند؛ بنابراین، اگر زمان کافی برای نظارت بر حسابرس خارجی (در مورد کمیته حسابرسی) یا اجرای روش‌های حسابرسی (در مورد حسابرسی) صرف نشود، تلاش برای افزایش شفافیت برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ممکن است در واقع به قیمت کم شدن کیفیت حسابرسی تمام شود. برای مثال، (انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابداری،<sup>۵</sup> ۲۰۱۳) اظهار داشت که حتی با وجود روش‌های کنترل کیفیت دقیق و روش‌های قوی در مؤسسات حسابرسی، افزایش افشای اطلاعات ممکن است فشاری ناخواسته بر کیفیت حسابرسی باشد. در این باره همچنین، برخی از این بیم دارند که افشای افزایش یافته تنش بین حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت ایجاد کند. برای مثال، مدیریت ممکن است در بحث‌های خود با کمیته حسابرسی و همچنین حسابرس کمتر صریح باشد تا از افشای اطلاعاتی که قبلاً محرمانه تلقی می‌شد در گزارش‌های خود توسط هر یک از این گروه‌ها اجتناب

<sup>1</sup> Peecher

<sup>2</sup> IAASB

<sup>3</sup> PCAOB

<sup>4</sup> Modified

<sup>5</sup> International Accounting Standards Board (BDO)

شود. در همین راستا، کمیته‌های حسابرسی اگر معتقد باشند که حسابرس مستعد گزارش حتی موضوعات غیرمحمولی است که مورد بحث قرار گرفته‌اند از افشای اطلاعات برای حسابرس خارجی خودداری کنند؛ که بدون ارتباط باز بین این گروه‌ها، حسابرس و کمیته حسابرسی نمی‌توانند وظایف خود را به‌درستی انجام دهند که ممکن است به کاهش کیفیت حسابرسی بیانجامد. براین اساس فرضیه اول تحقیق به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه اول:** اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری وجود دارد.

### اثربخشی حسابرسی داخلی بر رابطه تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی

عملکرد حسابرس داخلی حداقل در چهار فعالیت می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد: کمک به حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه، حسابرسی رعایت و پروژه‌های مشاوره ویژه (حقیقت و همکاران، ۱۴۰۰). 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 به‌عنوان یک ناظر برای فعالیت‌های مالی شرکت عمل می‌کند، شیوه‌های گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد (کاواسه و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). 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 به‌کارگیری 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 مدنظر خود یاری می‌رساند. از این رو استقرار یک واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به‌گونه‌ای تضمین‌کننده تداوم فعالیت‌ها و حفظ جایگاه رقابتی شرکت‌ها باشد (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷). نتایج تحقیقات کاواسه و همکاران (۲۰۲۱) و بابانوکا و همکاران (۲۰۱۸) نیز بیانگر اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. براین اساس فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه دوم:** حسابرسی داخلی بر تأثیر تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است.

### روش تحقیق

روش پژوهش حاضر آرشیوی و پس رویدادی است؛ بدین معنی که داده‌های موردنیاز از پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف، همانند گزارش‌های سالانه شرکت‌ها و گزارش‌های بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره داده‌های ترکیبی (ترکیب داده‌های سری زمانی و مقطع زمانی) استفاده شده است. نمونه پژوهش نیز به روش حذفی از میان آن دسته از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شد که شرایط زیر را داشته باشند:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته‌شده و تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس فعال باشد؛
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛
۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛
۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و
۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.

<sup>1</sup> Kaawaase

## متغیرها و مدل تحقیق

**متغیر وابسته؛** در این تحقیق کیفیت گزارشگری مالی (Quality) می‌باشد.

به منظور ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی از کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش استفاده می‌شود. کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش طبق معیار ارائه شده توسط مک نیکلز<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) و دیچاو و دیچو<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) به شرح ذیل می‌باشد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۴): این متغیر قرینه‌ی اندازه‌ی انحراف اقلام تعهدی سرمایه در گردش از جریان‌های وجه نقد عملیاتی است؛ زیرا هرچه اندازه‌ی، انحراف کوچک‌تر باشد، اقلام تعهدی، با کیفیت‌تر تلقی می‌شود.

$$wac_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 CFO_{i,t-1} + \beta_2 CFO_{i,t} + \beta_3 CFO_{i,t+1} + \beta_4 \Delta rev_{i,t} + \beta_5 ppe_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$wac_{i,t}$ : نسبت تغییر در اقلام تعهدی سرمایه در گردش بر میانگین دارایی‌ها که از طریق رابطه زیر محاسبه می‌شود.

CFO: نسبت جریان نقدی عملیاتی بر میانگین کل دارایی‌ها

$\Delta rev_{i,t}$ : نسبت تغییر در فروش بر میانگین کل دارایی‌ها

ppe<sub>i,t</sub>: نسبت دارایی‌های ثابت بر میانگین کل دارایی‌ها

$\varepsilon_{i,t}$ : خطای برآورد مدل

$$wac_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta C_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta STD_{i,t}$$

$\Delta CA$ : نسبت تغییر در دارایی‌های جاری بر میانگین دارایی‌ها

$\Delta C$ : نسبت تغییر در وجه نقد بر میانگین دارایی‌ها

$\Delta CL$ : نسبت تغییر در بدهی جاری بر میانگین دارایی‌ها

$\Delta STD$ : نسبت تغییر در تسهیلات مالی دریافتی کوتاه‌مدت بر میانگین دارایی‌ها

بر اساس پژوهش دیچو و دیچاو<sup>۳</sup> (۲۰۰۲) اقلام تعهدی سرمایه در گردش باید با جریان‌های نقدی دوره قبل، جاری و بعد توضیح داده شوند. مقادیر خطای حاصل از رگرسیون اقلام تعهدی با سه متغیر جریان‌های نقدی بدین معناست که اقلام تعهدی به شناسایی جریان‌های نقدی نامرتبط است، بنابراین هرچه اندازه مقادیر حاصل از  $|\varepsilon_{i,t}|$  این مدل کمتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر خواهد بود.

$$DAC_{it} = TAC_{it} - NDAC_{it}$$

**متغیر مستقل؛** در این تحقیق تغییر اظهارنظر حسابرس می‌باشد؛

تغییر در اظهارنظر حسابرس با کسر کردن اظهارنظر سال جاری از اظهارنظر سال قبل به دست آمده و میزان تغییر اظهارنظر (OPNCHG) تعیین می‌شود.

عدد ۱ نشان دهنده اظهارنظر مقبول (uo).

عدد ۲ نشان دهنده اظهارنظر مقبول با بند توضیحی (uoEXP).

عدد ۳ نشان دهنده گزارش مشروط (Qo).

عدد ۴ نشان دهنده گزارش مشروط با بند توضیحی (QoEXP).

عدد ۵ نشان دهنده عدم اظهارنظر (DISC).

متغیر مصنوعی DIMP نیز بیانگر جهت تغییر اظهارنظر حسابرس است و به بهبود اظهارنظر بستگی دارد. اگر اظهارنظر حسابرس بهبود یابد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

<sup>1</sup> McNichols

<sup>2</sup> Dechow, P., & Dichev

<sup>3</sup> Dechow, P., & Dichev

متغیر مصنوعی DIMPM نیز بیانگر جهت تغییر اظهارنظر حسابرس است و به بدتر شدن اظهارنظر بستگی دارد. اگر اظهارنظر حسابرس بدتر شود عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

**متغیر تعدیلگر:** در این تحقیق اثربخشی حسابرسی داخلی (internal audit effectiveness) می‌باشد. جهت جمع‌آوری اطلاعات مربوط به اثربخشی حسابرس داخلی از صورت‌های مالی، گزارش حسابرس مستقل، گزارش‌های هیئت‌مدیره و سایت اطلاع‌رسانی شرکت‌ها استفاده شد. مقدار این امتیاز می‌تواند صفر تا هشت باشد. امتیاز صفر نشان‌دهنده پایین‌ترین اثربخشی و امتیاز هشت نشان‌دهنده بالاترین اثربخشی می‌باشد. جهت اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی از ۸ معیار تجربه، مدرک، آموزش، اندازه واحد حسابرسی داخلی، ضعف در کنترل داخلی، منابع، تخصص و عضویت استفاده شده است. به هر شرکت برای هر یک از شاخص‌های هشت‌گانه فوق امتیاز صفر یا یک داده می‌شود، سپس مجموع امتیازهای بدست آمده برای هر شرکت تقسیم‌بندی عدد هشت می‌شود تا درصد اثربخشی حسابرس داخلی بدست آید (حقیقت و همکاران، ۱۴۰۰).

همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی زیر نیز بر این رابطه بررسی شده است:

اهرم مالی (LEV): جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها.

اندازه حسابرس (BIG): اگر حسابرسی توسط حسابرسان سازمان حسابرسی انجام شده باشد یک و در غیر اینصورت صفر.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی مانده دارایی‌های شرکت در پایان سال قبل.

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

مدل آماری فرضیه اول:

$$Quality_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 OPNCHG_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 BIG_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 INST_{i,t} + e_i$$

مدل آماری فرضیه دوم:

$$Quality_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 OPNCHG_{i,t} + \beta_2 internal\ audit_{i,t} + \beta_3 (OPNCHG * internal\ audit_{i,t}) + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 BIG_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 INST_{i,t} + e_i$$

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی پژوهش که شمای کلی از وضعیت توزیع داده‌ها را نشان می‌دهد، در جدول زیر نشان داده شده است:

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های پراکندگی			شاخص‌های مرکزی		نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	انحراف معیار	میانه	میانگین	علامت اختصاری	متغیرها
۱/۸۰	-۱/۲۳	۰/۲۳	۰/۰۰۷	-۱/۱۰	Quality	کیفیت گزارشگری مالی
۱	۰/۱۰	۰/۲۳	۰/۴۹	۰/۵۴	internal audit	اثربخشی حسابرسی داخلی
۱/۸۷	۰/۰۳	۰/۸۱	۰/۶۲	۰/۵۹	LEV	اهرم مالی
۱	۰	۰/۴۲	۰	۰/۲۲	BIG	اندازه حسابرس
۲۰/۶۷	۱۰/۵۱	۱/۵۵	۱۴/۰۴۱	۱۴/۶۲	SIZE	اندازه شرکت
۰/۹۴	۰/۲۰	۰/۱۷	۰/۷۷	۰/۷۲	INST	مالکیت نهادی

در مرحله اول برای بررسی تغییرات اظهارنظر حسابرس مقبول بودن اظهارنظر حسابرس را بررسی می‌کنیم.



جدول (۲): آمار توصیفی متغیر تغییر اظهارنظر حسابرسی

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
تغییر در اظهارنظر حسابرس OPNCHG	-۰.۱۲	۰	۰.۷۹	۳	-۳
بهبود اظهارنظر حسابرس (DIMP)	۰.۰۹	۰	۰.۴۱	۰	۱
بدتر شدن اظهارنظر حسابرس (DIMPM)	۰.۲۱	۰	۰.۳۶	۰	۱

توجه به اینکه اظهارنظر حسابرسی، عدم اظهارنظر در نمونه تحقیق مشاهده نشد لذا بیشینه این متغیر ۳ یعنی اگر اظهارنظر سال قبل مشروط با بند توضیحی و امثال مقبول باشد (و کمینه این متغیر) (-۳) یعنی اگر اظهارنظر سال قبل مقبول و سال جاری مشروط با بند توضیحی باشد است. به بیان دیگر حداکثر، بهبود در گزارش ۳ و حداکثر بدتر شدن گزارش (-۳) است. مطابق جدول در ۹ درصد تغییر اظهارنظر منجر به بهبود نظر و در ۱۲ درصد منجر به بدتر شدن اظهارنظر شده است.

### آزمون نرمالیت

قبل از برآزش مدل، نرمال بودن متغیر وابسته بررسی می‌شود. شایان ذکر است که نرمال بودن باقیمانده‌های مدل، شرط لازم برای اعتبار رگرسیونی است. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود:

$H_0$ : داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می‌کند.

$H_1$ : داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.

جدول (۳): آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

مقدار احتمال	مقدار Z کولموگوروف - اسمیرنوف	پارامترهای نرمال	
		انحراف معیار	میانگین
۰/۰۰۰۶	۱۰/۲۱	۰/۲۳	۱/۱۰
۰/۲۱۶	۱/۱۳	۰/۵۶	۰/۰۷

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌کنیم، سطح معناداری برای متغیر وابسته، برابر ۰/۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۰۵ است، بنابراین لازم است قبل از آزمون فرضیه‌ها نرمال‌سازی شود. اما پس از بکارگیری تابع انتقال جانسون، متغیر وابسته با سطح معنی داری بالاتر از ۰/۰۰۵ نرمال شده است و در ادامه از توزیع نرمال شده‌ی متغیر وابسته استفاده می‌شود.

### آزمون فرضیه اول تحقیق

#### انتخاب مدل

در انتخاب مدل داده‌های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت‌ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت‌ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می‌شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می‌کنیم.

جدول (۴): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن

P-Value	مقدار آماره آزمون	آماره آزمون
۰/۰۰۰	۴/۵۵	آزمون F لیمر
۰/۰۰۰۵	۱۱۳/۴۳	آزمون هاسمن

با توجه به جدول ۴ مقدار احتمال آماره F و آماره کای-دو برای همه مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ هست؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی

اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت هست.

جدول (۵): نتایج برآورد فرضیه اول تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	t مقدار	مقدار احتمال
OPNCHG	-۰/۲۲	-۳/۴۲	۰/۰۰۰
LEV	-۰/۰۰۸	-۰/۹۴۵	۰/۲۶۱
BIG	۰/۱۸	۲/۰۹	۰/۰۴۵
SIZE	-۰/۰۹۳	-۳/۳۷	۰/۰۰۰
INST	-۰/۴۴	-۱۰/۵۵	۰/۰۰۰
C (مقدار ثابت)	۱/۳۲	۲/۸۸	۰/۰۰۶
مقدار F		۸/۰۹	F مقدار احتمال ۰/۰۰۰
ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )		۰/۴۰۰۵	دوربین واتسون ۱/۷۲
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۷۶۱	

در بررسی معنی‌دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کلی مدل تأیید می‌شود؛ بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۵، سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر تغییر اظهارنظر حسابرس کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی‌دار است، ضریب آن (۰/۲۲) منفی می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با -۳/۴۲ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد.

### آزمون فرضیه دوم تحقیق انتخاب مدل

جدول (۶): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن

آماره آزمون	مقدار آماره آزمون	P-Value
آزمون F لیمر	۳/۱۳	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۷۶/۳۳	۰/۰۰۷

با توجه به جدول ۶ مقدار احتمال آماره F و آماره کای - دو برای همه مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ هست؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت هست.

جدول (۷): نتایج برآورد فرضیه دوم تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	t مقدار	مقدار احتمال
OPNCHG	۰/۰۸	۱/۱۵	۰/۱۹۵
internal audit	۰/۴۴	۵/۵۷	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰	۴/۳۱	۰/۱۵	OPNCHG*internal audit
۰/۱۸۷	-۱/۳۳	--۰/۱۳	LEV
۰/۰۱۱	۲/۶۷	۰/۳۷	BIG
۰/۰۳۹	۲/۱۹	۰/۰۰۵	SIZE
۰/۰۰۰	-۴/۳۳	--۰/۱۲	INST
۰/۰۰۶	۶/۳۲	۱/۸۷	C (مقدار ثابت)
۰/۰۰۰	F مقدار احتمال	۱۷/۳۳	F مقدار
۱/۶۹	دوربین واتسون	۰/۳۶۵۴	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
		۰/۳۳۲۱	ضریب تعیین تعدیل شده

در بررسی معنی دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کلی مدل تأیید می شود؛ بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۷، سطح معنی داری آماره t مربوط به متغیر OPNCHG\*internal audit کوچک تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی دار است، ضریب آن (۰/۱۵) مثبت می باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۴/۳۱ می باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد؛ بنابراین می توان گفت حسابرسی داخلی بر تأثیر تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است.

### نتیجه گیری و پیشنهادات

مطالعات قبلی نشان داد که تغییر اظهارنظر حسابرس می تواند کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد. زمان بندی افشای اطلاعات از جنبه های گوناگون مورد بررسی قرار گرفته است. این مطالعات اغلب برگرفته از نظریه علامت دهی است. همچنین برخی تغییرات در اظهارنظر حسابرسی را ممکن است بهتر و یا بدتر از سایر اظهارنظرها دانست. مطابق با تغییر جهت این اظهارنظرها احتمالاً تأثیر آن بر گزارش های مالی می تواند متغیر باشد. در این تحقیق به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر رابطه بین تغییر اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بر اساس داده های ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۹ پرداخته شد.

نتیجه فرضیه اول تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی و معنی داری دارد. این نتیجه مطابق با استدلال مخالف تغییر اظهارنظر حسابرسی است که استدلال می کنند که بازرنگری کمیته حسابرسی و الزامات گزارش حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی نخواهد داشت و حتی ممکن است به طور ناخواسته کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. همچنین اظهارنظرهای تعدیل یافته حسابرسی به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته شده و باعث کندی در انتشار صورت های مالی می شود آمار بالای گزارش های غیر مقبول در بازار بورس ایران نشانگر پایین بودن کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها و یا احتمالاً مدیریت سود در این شرکت ها می باشد. همچنین آمار توصیفی نشان داد که با تغییر اظهارنظر حسابرس، در اغلب موارد گزارش حسابرسی بدتر شده است و این امر نشان دهنده تأیید گزارش قبلی می باشد. بنابراین می توان استنباط کرد که تغییر گزارش حسابرس نشان دهنده کیفیت پایین گزارشگری مالی شرکت ها بوده است چراکه احتمالاً ناشی از دست کاری سود شرکت ها بوده است که توسط حسابرس کشف شده است. این نتیجه در تضاد با یافته های رد و همکاران (۲۰۱۸) می باشد که در این زمینه به نتیجه مثبت دست پیدا کرد. اما می توان این نتیجه را تا اندازه ای مطابق با یافته های خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) دانست که نشان دادند بهبود اظهارنظر حسابرس سبب افزایش

به موقع بودن افشا (کاهش تأخیر گزارشگری مالی) و بدتر شدن اظهارنظر حسابرس سبب کاهش به موقع بودن افشا (افزایش تأخیر گزارشگری مالی) می‌شود و شرکت‌هایی که بهبود بیشتری در اظهارنظر حسابرسی خود دارند نسبت به سایر شرکت‌ها که بهبود کمتری دارند تأخیر گزارشگری مالی (افزایش به موقع بودن افشا) کمتری دارند. که به‌طور غیرمستقیم بیانگر این است که در صورتی که اظهارنظر حسابرس بدتر شده باشد، به موقع بودن افشا کاسته شده است. اما نتیجه فرضیه دوم نشان داد که حسابرسی داخلی می‌تواند این تأثیر منفی را تعدیل کند. حسابرسی داخلی به دلیل کنترل بر گزارش‌های مالی می‌تواند قبل از در شروع کار حسابرس خارجی بر صحت اطلاعات مالی بیافزاید. این نتیجه مطابق با نتایج کاواسه و همکاران (۲۰۲۱) و حقیقت و همکاران (۱۴۰۰) می‌باشد که به تأثیر مثبت در این زمینه دست پیدا کردند.

### پیشنهادات برگرفته از نتایج تحقیق و پیشنهاد به محققان آتی

با توجه به تأثیر منفی تغییر اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، پیشنهاد می‌شود که فعالان بازار سرمایه، بند تغییر اظهارنظر در شرکت‌ها موردتوجه قرار دهند و با توجه به مثبت شدن و یا منفی شدن آن نسبت به اتکا به صورت‌های مالی شرکت‌ها اقدام کنند چراکه در صورت تغییر و بدتر شدن اظهارنظر می‌تواند بیانگر کیفیت پایین ارقام تعهدی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و یا احتمال دست‌کاری سود باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها کمیته حسابرسی داخلی اثربخش را در دستور کار خود قرار دهند چراکه می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی آنها را افزایش دهد. پیشنهاد می‌گردد سرمایه‌گذاران نیز جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری به فاکتورهای تعیین‌کننده اثر بخشی حسابرسی به عنوان یک عامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی توجه داشته باشند. در نهایت پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، تأثیر تغییر اظهارنظر و تغییر حسابرس بر هموارسازی و مدیریت سود و دیگر شیوه‌های حسابداری خلاقانه مورد بررسی قرار گیرد.

### منابع

- ✓ اخروی جوقان، ابوزر، رحیمیان، نظام‌الدین، قره داغی، مریم، (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۳، صص ۳۱۱-۳۲۶.
- ✓ اعتمادی، حسین، خلیل پور، مهدی، تقی پوریان، یوسف، (۱۳۹۱)، تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۷، شماره ۳، صص ۱-۹.
- ✓ بولو، قاسم، حساس یگانه، یحیی، رهنمای رودپشتی، فریدون، چهارمحالی، شهرام، (۱۳۹۶)، الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹، شماره ۳۳، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- ✓ حقیقت شهرستانی، مریم، خردیار، سینا، محمدی، فاضل، (۱۴۰۰)، تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۱، صص ۱۰۱-۱۲۹.
- ✓ حمزه، داود، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر اظهارنظر حسابرس بر قابلیت اتکای گزارشگرهای سالانه، مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری دوره ۲، شماره ۳، صص ۵۲-۶۵.

- ✓ خدادادی، ولی، ویسی، سجاد، نیک کار، جواد، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر تغییرات اظهارنظر حسابرس بر به موقع بودن افشا در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰، صص ۷۰-۸۷.
- ✓ خلیل پور، مهدی، کامیابی، یحیی، نبوی، سیدعلی، (۱۳۹۸)، تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۳، صص ۹۱-۱۱۷.
- ✓ عبدلی محمدرضا، نادعلی، علی‌اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۲.
- ✓ کوبی، صدریه، کردلویی، حمیدرضا، میرابی، وحید رضا، (۱۳۹۴)، تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۶، صص ۲۷-۳۴.
- ✓ مشایخی، بیتا، یزدانیان، عالمه، (۱۳۹۷)، شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، صص ۱۳۵-۱۵۸.
- ✓ منتی، وحید، زمان، الهه، (۱۳۹۸)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۴، صص ۱۴۷-۲۷۰.
- ✓ نخعی، حبیب اله، حیدری نسب، سمانه، (۱۳۹۸)، تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۱۴، صص ۴۲-۵۶.
- ✓ AIFUWA, Hope Osyantini., EMBELE, Kemebradikemor., SAIDU, Musa (2018) ETHICAL ACCOUNTING PRACTICES AND FINANCIAL REPORTING QUALITY, EPRA International Journal of Multidisciplinary Research (IJMR), | ISSN (Online): 2455 - 3662 | SJIF Impact Factor: 5.148.
- ✓ 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.
- ✓ BDO. (2013.) Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.
- ✓ BDO (2011). Comment Letter on PCAOB Rule Making Docket Matter No. 34: Proposed Auditing Standards on the Auditor's Report and the Auditor's Responsibilities Regarding Other Information and Related Amendments.
- ✓ 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 .
- ✓ 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.
- ✓ Jasman, J., & Amin, M. N. (2017). Internal audit role on information asymmetry and real earnings management. Jurnal Ekonomi dan Keuangan Islam, 21(2), 95.

- ✓ 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.
- ✓ Reid, Lauren C. and Carcello, Joseph V. and Li, Chan and Neal, Terry L.( 2019), Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom (May 19, 2019). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2647507> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2647507>.
- ✓ PCAOB. (2011). Roundtable on the Auditor's Reporting Model. September 15, 2011.
- ✓ PCAOB (2013). Proposed Auditing Standards: The Auditor's Report on an Audit of Financial.
- ✓ Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. August 13, 2013.
- ✓ Remenarić, Branka., Ivana Kenfelja, Ivo Mijoč (2019) CREATIVE ACCOUNTING – MOTIVES, TECHNIQUES AND POSSIBILITIES OF PREVENTION, *God. XXXI, BR. 1/2018. str. 193-199* .