

ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر استقلال هیئت مدیره

حسن شرفی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (نویسنده مسئول).

h_sharafi67@yahoo.com

دکتر عسگر پاکمرام

دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

pakmaram@gmail.com

ناصر خدادادهی شاملو

مربی گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی اسوه معاصر، تبریز، ایران.

n.khodadadeh@yhoo.com

چکیده

محمول نهایی فرآیند حسابداری، گزارشگری مالی می باشد که طی سال های اخیر با چالش هایی همراه بوده است. به منظور افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری نزدیک نیم قرن است نهادهای قانونگذار مالی سعی در اشاره به جایگاه کمیته حسابرسی داشتند چرا که کمیته حسابرسی به عنوان رابط بین تهیه کنندگان اطلاعات و حسابرسان نقش اساسی را در کنترل فعالیت های مالی داشته است. علاوه بر این نظام راهبری شرکتی استقلال اعضای هیئت مدیره را دیگر عامل تاثیرگذار در کیفیت گزارشگری مالی می داند. از اینرو هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط کیفیت کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر استقلال هیأت مدیره می باشد. برای دستیابی به اهداف و فرضیه های پژوهش جامعه آماری شامل دو نمونه متفاوت با تعداد ۱۱۴ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۷ مورد بررسی قرار گرفت. برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از مدل کاسنیک (۱۹۹۹) استفاده گردید. معیارهای مورد استفاده برای سنجش کیفیت کمیته حسابرسی شامل استقلال اعضای کمیته، تخصص مالی رئیس کمیته و تخصص مالی اعضای کمیته می باشد. استقلال هیأت مدیره نیز از طریق تقسیم اعضای غیرموظف به کل اعضای هیأت مدیره اندازه گیری شد. جهت آزمون فرضیه ها از تحلیل رگرسیون با استفاده از نرم افزار Stata استفاده گردید. در این مطالعه دو فرضیه اصلی مطرح گردید و نتایج نشان داد از کیفیت کمیته حسابرسی فقط استقلال اعضای کمیته حسابرسی می تواند با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط (مستقیم) داشته باشد.

واژگان کلیدی: کیفیت کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، استقلال هیأت مدیره.

مقدمه

مبانی نظری پژوهش

گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه گذاری و افزایش کارایی آن ایفا کند. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۸). کیفیت گزارشگری مالی مفهومی چند بعدی است و تعریفی وجود ندارد که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند (کیانی و آقایی، ۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی سبب پیش بینی بهتر جریان های نقدی آتی شرکت برای سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان صورت های مالی می شود. بنابراین کیفیت

گزارشگری مالی به این معنا است که تا چه اندازه گزارش مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به طور منصفانه نشان می‌دهد (دی فوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴). اقتصاد زیربنایی شرکت به فرآیند ایجاد ارزش در شرکت اشاره دارد اما ارزش اولیه از دید سرمایه‌گذاران و سهامداران، رسیدگی اطلاعات مالی توسط حسابرسان مستقل می‌باشد. حسابرسان با رسیدگی بی‌طرفانه به اطلاعات تهیه‌شده مدیران ارزش می‌دهند. اما فرآیند حسابرسی نیز همانند یک محصول اقتصادی مطرح می‌شود و بایستی برای حسابرسان منافی بیشتر از هزینه‌های آن داشته باشد. مطالعات نشان می‌دهد با افزایش حجم کار و میزان انحرافات به میزان حق‌الزحمه درخواستی حسابرسان افزوده می‌شود. از طرفی به دنبال رسوایی اخیر مالی شرکت‌ها از قبیل وردکام و انرون در ایالات متحده و بحران مالی در اروپا میزان کیفیت و قابلیت اتکای گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی در مظان سوءظن و اتهام واقع شده است و نقش کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی، توجه تدوین‌کنندگان مقررات را به طور فزاینده‌ای به خود جلب کرده است. نقش اصلی کمیته حسابرسی در شرکت‌ها نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی است (تختایی و همکاران، ۱۳۹۰). کمیته حسابرسی به عنوان پل ارتباطی بین مدیریت و حسابرسان مستقل مطرح است و در انتخاب حسابرسان مستقل، تعیین میزان حق‌الزحمه آن‌ها و سایر موارد مرتبط با فرآیند حسابرسی و رسیدگی ایفای نقش می‌نمایند و این امر همراه با دیدگاه تئوری نمایندگی در شرکت‌ها می‌باشد. از دیدگاه تئوری نمایندگی، تشکیل کمیته حسابرسی ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود کنترل‌های داخلی و وسیله نظارتی اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). همچنین در شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها عملکرد و اثربخشی بالاتری دارد، سطح و شدت مشکل نمایندگی کمتر است (دی^۲، ۲۰۰۸).

مطالعات نشان می‌دهد علاوه بر کمیته حسابرسی، در حالت کلی حاکمیت شرکتی کارا نیز می‌تواند موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود. اتاق بازرگانی بین‌المللی (۲۰۰۵)، اذعان داشت که هنجارهای حاکمیت شرکتی با کیفیت، برای گزارشگری مالی با کیفیت حیاتی هستند. بیارد، لی و ویتنر^۳ (۲۰۰۶)، در مطالعات خود نتیجه گرفتند که کیفیت اطلاعات گزارش شده با کیفیت حاکمیتی شرکتی افزایش می‌یابد. همچنین دریافتند که سطوح بالاتر حاکمیت شرکتی با اقلام تعهدی اختیاری مطلق کمتر و کیفیت سود بالاتر در ارتباط است. ناکامی‌های شرکت‌های سطح بالا در آمریکا، بریتانیا و سایر قسمت‌های جهان تا حد بسیاری به ناکامی‌های آن‌ها در فرآیند گزارشگری مربوط بوده است. قانون‌ها و رهنمون‌های حاکمیت شرکتی را بیشتر کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه مانند کانادا، فرانسه، آلمان، هند و ... با توصیه‌های مشابه وضع کرده‌اند (اوکید، ۲۰۰۴). یکی از ابعاد مهم حاکمیت (راهبری) شرکتی که امروزه بیشتر به آن در کنار کمیته حسابرسی توجه می‌شود، حضور فعال و حداکثری مدیران غیرموظف در شرکت‌ها است. بطوریکه مدیران غیرموظف هیئت‌مدیره نیز می‌توانند با درک درست نقش نظارتی و راهبری خود، سلامت بنگاه را به ارمغان آورده و مانع تضاد منافع بین بازیگران نظام حاکمیت شرکتی شوند. طبق تئوری نمایندگی حضور مدیران غیرموظف و عملکرد نظارتی آن‌ها با عنوان افرادی مستقل، موجب کاهش تضاد منافع میان سهامداران و مدیران شرکت‌ها می‌شود (چائو و لیونگ^۴، ۲۰۰۶). در واقع، هیئت‌مدیره‌ای که اکثر اعضای آن غیرموظف و مستقل هستند، کنترل مناسبی بر رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت خواهند داشت (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۳). در نتیجه با توجه به مبانی نظری مطرح شده و مطالعات قبلی مانند حبیب و حیوان^۵ (۲۰۱۷)، کوسندی و همکاران^۶ (۲۰۱۶)، آسمن و کاماردین^۷ (۲۰۱۵)، ولامینگ و سارنس^۸

¹ DeFond and Zhang

² Dey

³ Byard, Li & Weintrop

⁴ Chau and Leung

⁵ Habib and Bhuiyan

⁶ Kusnadi et al

⁷ Usman and Kamardin

⁸ Vlamink and Sarens

(۲۰۱۳)، داهیلوال و همکاران^۱ (۲۰۱۰) و سایر مطالعات خارجی و داخلی به جنبه‌های مختلف ویژگی‌های حسابرسان پرداختند و نتایج متناقضی نیز حاصل شده است. همچنین، زو و همکاران (۲۰۱۸) به نقش مشترک اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی پرداختند. از این‌رو این نتایج فعالان بازار سرمایه را در اتخاذ تصمیمات اقتصادی دچار تردید و ابهام می‌کند. بنابراین پژوهش حاضر پیرو مطالعات قبلی و در جهت کاهش شکاف‌های موجود در نتایج پژوهش‌های مطرح شده، سعی دارد ضمن بررسی ارتباط بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به نقش تعاملی اعضای مستقل هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت اطلاعات تهیه شده بپردازد. از این‌رو در پژوهش حاضر سوال اصلی زیر مطرح می‌شود:

تأثیر استقلال هیئت‌مدیره بر ارتباط بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی چگونه است؟

پیشینه پژوهش

ویال آماقوشی و رونان پاول^۲ (۲۰۲۰)، در بررسی ارتباط بین معیارهای کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی و ارزش شرکت به این نتیجه رسیدند که معیارهای کمیته حسابرسی منجر به کیفیت بالای گزارشگری مالی و افزایش ارزش شرکت خواهد شد. زو و همکاران (۲۰۱۸)، در طی پژوهشی به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی با عملکرد شرکت پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان داد که از میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی تنها اندازه کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت تأثیری ندارد و اندازه و ترکیب ساختار هیئت‌مدیره بر عملکرد شرکت اثر معناداری دارد (محسنی و عبدلی، ۱۳۹۷). حبیب و حیوان (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی مشکل هیئت‌مدیره بر کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیوزلند پرداختند. نتایج نشان داد که اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی مدیریت سود واقعی تأثیر دارد و این تأثیر در مورد مدیران دارای مشکل در ارائه گزارشگری مالی متقلبانه مؤثرتر می‌باشد. کوسندی و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در سنگاپور، تأثیر استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که شرکت‌های برخوردار از کمیته حسابرسی مستقل و دارای تخصص مالی، کیفیت گزارشگری مالی بیشتری دارند. آسمن و کاماردین (۲۰۱۵)، در پژوهشی تأثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر جلوگیری از مدیریت سود نشان دادند که بین کمیته حسابرسی (استقلال اعضا، اندازه کمیته و تخصص مالی) و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی - هزینه حسابرسی) ارتباط معنی‌داری وجود دارد. ولامینگ و سارنس (۲۰۱۳)، در پژوهشی با عنوان ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی به این نتیجه رسیدند که دو همبستگی معنی‌دار بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل یافت شد. اول اینکه یک همبستگی منفی و معنی‌دار بین ارقام تعهدی اختیاری و تناسب اعضای مستقل در کمیته حسابرسی مشاهده شد. دوم اینکه یک همبستگی منفی و معنی‌دار بین ارقام تعهدی اختیاری و تناسب اعضای کمیته حسابرسی یافت شد که دارای بیش از سه سال سابقه مدیریت در سایر شرکت‌ها بودند. ابدو کادیر^۳ (۲۰۱۲)، در پژوهشی با عنوان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی دریافت که استقلال و تخصص کمیته حسابرسی ارتباط معناداری با بهبود کیفیت گزارش‌های مالی دارد. پروایت و همکاران^۴ (۲۰۰۹)، در بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که کیفیت کار کمیته حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها تأثیر دارد همچنین آن‌ها نشان دادند داشتن

¹ Dhaliwal et al

² Wael Almaqoushi and Ronan Powell

³ Abdulkadir

⁴ Prawitt

گواهینامه حرفه‌ای و اندازه کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. کلین^۱ (۲۰۰۲)، در بررسی اثر استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، دریافت که استقلال کمیته رابطه معکوس با سطح اقلام تعهدی اختیاری (که کاربرد نامحدود آن کیفیت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد) دارد. نظری و همکاران (۱۳۹۹)، در بررسی کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی مصوب ۱۳۹۱ سازمان بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه دست یافتند که ابلاغ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس باعث ارتقای کمیته های حسابرسی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یکی از شاخص های فعالیت این کمیته ها شده است. همچنین نتایج نشان داد که کمیته های حسابرسی با صلاحیت تر که نظارت اثربخش مناسبتری را فراهم می آورند، باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت های متبوع خود می شوند. بطور کلی نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات بیانگر نقش مؤثر و معنی دار دستورالعمل کنترل های داخلی و اسناد زیرمجموعه آن همچون منشور کمیته حسابرسی در بهبود گزارشگری مالی شرکت ها می باشد. آفتاب بخشایش (۱۳۹۸)، در بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه دست یافت که کیفیت حسابرسی اندازه کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و تقسیم سود تأثیر معنی داری دارد. همچنین متغیرهای کنترلی استقلال هیئت مدیره، اندازه شرکت و اهرم مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت معنی داری دارند. ملیانی (۱۳۹۷)، در بررسی ارتباط بین حضور مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دریافت که بین حضور مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش مالی رابطه معنی داری وجود دارد و با افزایش حضور مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی، کیفیت گزارش مالی کاهش می یابد. محسنی و عبدلی (۱۳۹۷)، در بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که بین ویژگی های کمیته حسابرسی (تخصص مالی، استقلال، اندازه) و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نبوی چاشمی و موسوی (۱۳۹۷)، در بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که بین کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. پارسا و متوسل (۱۳۹۷)، در پژوهشی با بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارد. اروجلو و همکاران (۱۳۹۶)، در بررسی تأثیر اعضای مستقل هیئت مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که اعضای مستقل هیئت مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارد. نتایج مربوط به متغیرهای کنترل نشان داد متغیرهای اندازه هیئت مدیره، تعداد جلسات هیئت مدیره، اندازه کمیته حسابرسی و تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارند. نوری و جبارزاده (۱۳۹۶)، در بررسی رابطه بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که تخصص اعضای کمیته حسابرسی در صنعت ارتباط مثبت و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی دارد. کردلوئی و یوسفی (۱۳۹۶)، در بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت های مالی به این نتیجه رسیدند که ویژگی های کمیته حسابرسی میزان کیفیت صورت های مالی را افزایش می دهد. اصغری علایی و صفری گرایی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده

¹ Kelin

در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر معناداری ندارد. اما تخصص مالی کمیته حسابرسی سبب افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌شود. به بیان دیگر، هر اندازه که کمیته حسابرسی از افراد دارای تخصص مالی برخوردار باشد، می‌توان کیفیت گزارشگری مالی بالایی را شاهد بود. پورآقاجان و تونی (۱۳۹۶)، در بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، اعضای کمیته حسابرسی با بیش از سه سال سابقه، درصد نسبت اعضای متخصص در امور مالی کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری داشته‌اند. زارعی و قاسمی (۱۳۹۵)، در بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که رابطه ای بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی همچون استقلال، تخصص اعضا، سابقه مدیریت اعضا و تعداد اعضای کمیته حسابرسی با مدیریت سود وجود ندارد. خامکی و همکاران (۱۳۹۵)، در بررسی رابطه بین ساختار هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و افشای اختیاری به این نتیجه دست یافتند متغیرهای استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی وظیفه مدیرعامل، وجود کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی با افشا رابطه معناداری داشته و اندازه هیئت‌مدیره و رئیس هیئت‌مدیره مستقل با افشا رابطه معناداری ندارند. آذرمی (۱۳۹۵)، در بررسی تأثیر اثربخشی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت سود به این نتیجه رسید که ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به طور مستقیم تأثیر دارد.

روش پژوهش

از آنجایی که این پژوهش در پی یافتن رابطه معناداری بین دو یا چند گروه اطلاعات در یک جامعه یعنی جامعه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار دارد. از طرفی دیگر، پژوهش حاضر از نوع علی پس رویدادی است، یعنی بر مبنای تحلیل اطلاعات گذشته (صورت‌های مالی شرکت‌ها) انجام می‌گیرد و با توجه به این که می‌تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد، از نوع کاربردی است. از آنجایی که این پژوهش در حوزه بازار سرمایه می‌باشد در زمره تحقیقات شبه تجربی در حسابداری می‌باشد.

فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.
فرضیه ۱-۱: بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
فرضیه ۱-۲: بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
فرضیه ۱-۳: بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
فرضیه دوم: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.
فرضیه ۲-۱: استقلال هیئت‌مدیره بر ارتباط بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.
فرضیه ۲-۲: استقلال هیئت‌مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.
فرضیه ۲-۳: استقلال هیئت‌مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.

تعریف عملیاتی متغیرها

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی

متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد که به منظور برآورد این متغیر از معیار کیفیت اقلام تعهدی بر مبنای الگوی کاسنیک^۱ (۱۹۹۹)، استفاده شده است. این مدل عبارت است از رابطه شماره (۱):

$$ACCR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 [\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t} + \Delta INV_{i,t}] + \beta_2 PPE_{i,t} + \beta_3 \Delta CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

اقلام تعهدی اختیاری مساوی با مقادیر باقی مانده مدل است که به منظور اعمال شاخص مستقیم در (-۱) ضرب می‌شود، به این معنی که هرچه اقلام تعهدی به صفر میل کند کیفیت گزارشگری مالی بالاتر و برعکس. برای استاندارد کردن متغیرها از جمع کل دارایی‌های شرکت در ابتدای دوره استفاده شده است.

$ACCR_{i,t}$: اقلام تعهدی که برابر است با سود عملیاتی منهای جریان‌های نقدی عملیاتی.

$\Delta Rev_{i,t}$: تغییرات درآمد شرکت i در سال t نسبت به سال قبل.

$\Delta REC_{i,t}$: تغییرات حساب‌های دریافتنی شرکت i در سال t نسبت به سال قبل.

$\Delta INV_{i,t}$: تغییرات موجودی مواد و کالا شرکت i در سال t نسبت به سال قبل.

$PPE_{i,t}$: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t .

$\Delta CFO_{i,t}$: تغییرات جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت i در سال t نسبت به سال قبل.

متغیر مستقل: ویژگی‌های کمیته حسابرسی

در این پژوهش از معیارهای زیر جهت سنجش ویژگی‌های کمیته حسابرسی استفاده شده است.

استقلال کمیته حسابرسی

استقلال اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند در انجام اثربخش وظایف کمیته حسابرسی مؤثر باشد. انتظار می‌رود کمیته حسابرسی تشکیل شده با نسبت بالاتری از اعضای مستقل، تأثیر مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. در این تحقیق برای اندازه‌گیری این متغیر، از نسبت اعضای مستقل (خارج از مجموعه‌های گروه) به کل اعضای کمیته حسابرسی محاسبه شده است.

تخصّص مالی رئیس کمیته حسابرسی

در این تحقیق برای اندازه‌گیری این متغیر، چنانچه رئیس کمیته حسابرسی از اعضای دارای مدارک حرفه‌ای از قبیل عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابرسان داخلی و انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی و حداقل مدرک کارشناسی حسابداری و مدیریت مالی باشد، عدد ۱ در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته شده است (عابدینی، ۱۳۹۸).

تخصّص مالی اعضای کمیته حسابرسی

¹ Kasznik

همانند استقلال اعضای کمیته حسابرسی، داشتن تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی به دلیل آشنایی آن‌ها با وظایف حسابرسی و نیز فرآیندهای گزارشگری مالی می‌تواند در انجام اثربخش وظایف کمیته حسابرسی در خصوص کیفیت گزارشگری مالی مؤثر باشد. انتظار می‌رود تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با اعمال کنترل داخلی بیشتر و افزایش کیفیت اقلام تعهدی توسط اعضا و در راستای حفاظت از سرمایه و شهرت خود تأثیر مستقیم بر کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی داشته باشد. در این تحقیق برای اندازه‌گیری این متغیر، از نسبت اعضای دارای مدارک حرفه‌ای از قبیل عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابرسان داخلی و انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی حداقل مدرک کارشناسی حسابداری و مدیریت مالی باشد، به کل اعضا محاسبه شده است (عابدینی، ۱۳۹۸).

متغیر تعدیل گر: استقلال هیئت مدیره

بسیاری از تحقیقات انجام شده شواهدی مبنی بر اینکه حاکمیت مؤثر از طرف هیئت‌مدیره‌ای مستقل، عملکرد شرکت را بهبود می‌بخشد ارائه کرده‌اند. حال آنکه برتری مدیران غیرموظف (به لحاظ تعدادی) برای ایشان این امکان را فراهم می‌آورد تا از موضعی قوی مدیریت را وادار به بهبود کیفیت افشا در شرکت نمایند (هنیفا و کوک، ۲۰۰۲). مدیر غیرموظف؛ جزء عضو پاره وقت هیئت‌مدیره به حساب می‌آید و فاقد هیچ مسئولیت اجرایی در شرکت است. مطابق با تئوری نمایندگی، مدیران غیرموظف وظیفه نظارت بر سایر اعضای هیئت‌مدیره را بر عهده دارند و حقوق آنان بر اساس ساعات حضور آن‌ها در جلسات پرداخت خواهد شد (بنجامین و اهیکیو، ۲۰۰۹). زمانی که سهم مدیران موظف در هیئت‌مدیره بالا باشد، مدیران صاحب اختیار بیشتر در تصمیمات سرمایه‌گذاری خواهند بود. با در نظر گرفتن این موضوع که رشد شرکت وابسته به مخارج تحت اختیار مدیران می‌باشد، سهامداران و اعتباردهندگان درصدد خواستار اعضای هیئت‌مدیره غیرموظف بیشتری برای نظارت بر اقدامات هیئت‌مدیره موظف (برای حفاظت از سلامت سرمایه‌گذاری‌های شرکت) بر می‌آیند. استقلال هیئت‌مدیره برابر است با تقسیم تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره بر کل اعضای هیئت‌مدیره.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: اندازه شرکت تعیین‌کننده حجم و گستردگی فعالیت یک شرکت است و به‌عنوان یک متغیر کنترلی برای چشم‌انداز شرکت و هزینه سیاسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. انتظار بر این است با افزایش اندازه شرکت، میزان فعالیت شرکت‌ها بیشتر و در نتیجه مدیریت اقلام نیز توسط عوامل نظارتی افزایش یابد. در پژوهش حاضر اندازه شرکت برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i در سال t می‌باشد. رابطه شماره (۲):

$$Size_{i,t} = Ln(A_{i,t})$$

$Size_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t .

$Ln(A)_{i,t}$: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i در سال t .

اهرم مالی: اهرم مالی میزان وجوهی را نشان می‌دهد که به‌وسیله بدهی تأمین مالی شده است. از این‌رو تأثیر اهرم مالی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکت‌ها یکی از موضوعات اساسی در مدیریت مالی است. بر اساس میزان اهرم مالی می‌تواند هزینه حسابرسی را به‌صورت واقعی بالا ببرد، چرا که ریسک و زمان رسیدگی را بیشتر می‌کند. در این پژوهش برای محاسبه سطح اهرم مالی شرکت، کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت i در سال t تقسیم شده است. رابطه شماره (۳):

$$\text{Lev}_{i,t} = \frac{L_{i,t}}{A_{i,t}}$$

$\text{lev}_{i,t}$: سطح اهرم شرکت i در سال t .

$L_{i,t}$: کل بدهی های شرکت i در سال t .

$A_{i,t}$: کل دارایی های شرکت i در سال t .

مالکیت نهادی: سهامداران نهادی به خاطر توانایی های فنی و مالی، منابع قابل ملاحظه ای را برای کنترل شرکت تخصیص می دهند و از نظرات کارشناسان خبره مالی برای اداره شرکت استفاده می کنند. بوش (۱۹۹۸)، نشان می دهد که مالکیت نهادی یکی از سازوکارهای کنترل بیرونی مؤثر بر حاکمیت شرکتی است و می تواند بر کیفیت اطلاعات حسابداری و نظارت بر کار مدیران مؤثر باشد. سرمایه گذاران نهادی، سرمایه گذاران بزرگ نظیر بانک ها، شرکت های بیمه، شرکت های سرمایه گذاری و ... هستند. در پژوهش حاضر میزان مالکیت نهادی مجموع سهام نگهداری شده به وسیله سهامداران عمده که بیش از ۵٪ باشد، اندازه گیری شده است.

تخصیص صنعت حسابرس: از جمله استراتژی هایی که در حال حاضر در موسسات حسابرسی بر افزایش سطح سودآوری بکاربرده می شود، افزایش سطح تخصیص حسابرس در صنعت مشتری است. منظور از تخصیص حسابرس در یک صنعت شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه ها و راهکارهای تازه برای برخی از موضوع هایی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می شوند. تخصیص حسابرس در صنعت را براساس نسبت فروش کلی مشتریانی که یک حسابرس در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می کند بر جمع کل فروش های شرکت های آن صنعت در طول یکسال مشخص به شرح زیر محاسبه شده است (کریشان، ۲۰۰۳؛ بادآور نهندی و خداداده ی شاملو، ۱۳۹۶).
رابطه شماره: (۴)

$$\text{SPEC}_{i,k} = \frac{\sum_{j=1}^{j_k} \text{ClientSales}_{ijk}}{\sum_{i=1}^{i_k} \sum_{j=1}^{j_k} \text{ClientSales}_{ijk}}$$

در این فرمول:

ClientSales: درآمد فروش مشتری.

i : شرکت حسابرسی.

j : شرکتهای مشتری.

k : طبقه بندی صنعت.

j_k : تعداد مشتریان حسابرس i ام در صنعت k ام.

i_k : تعداد شرکتهای حسابرس در صنعت k ام.

نرخ بازده دارایی ها: اهمیت بازده دارایی به عنوان یک ابزار اندازه گیری عملکرد شرکت، در ادبیات تخصصی به رسمیت شناخته شده است. بازده دارایی به عنوان نشان دهنده توانایی مدیریت در استفاده کارا از دارایی ها می باشد و بیشتر بر روی بازدهی بخش عملیات متمرکز است. هرچه میزان بازده شرکت بیشتر باشد، نظارت و رسیدگی به فعالیت شرکت ها زمان بر و در نتیجه به علت بالا بودن حجم معاملاتی و ریالی ارقام تعهدی، کیفیت اطلاعات تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. از این رو ابعاد نظارتی مانند کمیته حسابرسی و هیئت مدیره مستقل می توانند این عوامل را به موقع رسیدگی کنند. نسبت بازده دارایی ها از حاصل تقسیم سود خالص بر کل دارایی ها به دست می آید.

جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه گیری

جامعه آماری این پژوهش، شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی سال ۱۳۹۱ الی سال ۱۳۹۷ است. در این پژوهش به منظور انتخاب جامعه مورد مطالعه از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است.

جدول (۱): نحوه تعیین نمونه آماری

۳۱۶	جامعه آماری در پایان سال ۱۳۹۷	
	(۷۶)	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نیست
	(۵۰)	کسر می‌شود: شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها
	(۲۰)	کسر می‌شود: شرکت‌های دارای تغییر سال مالی
	(۲۸)	کسر می‌شود: شرکت‌های لغو پذیرش شده طی سال‌های مورد بررسی
	(۲۳)	کسر می‌شود: صنایعی که شرکت‌های آن کمتر از ۵ شرکت باشد.
	(۵)	کسر می‌شود: عدم دسترسی به داده‌ها
(۲۰۲)		شرکت‌های حذف شده از جامعه آماری پژوهش
۱۱۴		نمونه نهایی پژوهش

با اعمال شرایط فوق تعداد اعضای جامعه مورد مطالعه این پژوهش شامل ۱۱۴ شرکت است.

یافته های توصیفی

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کوچکترین	بزرگترین
استقلال کمیته حسابرسی	۷۹۸	۰/۴۰۰۸	۰/۳۰۷۰	۰	۰/۸۰
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۷۹۸	۰/۲۶۸۵	۰/۲۷۱۱	۰	۰/۱۰۰
استقلال هیأت مدیره	۷۹۸	۰/۶۶۵۹	۰/۱۸۶۱	۰/۲۰	۰/۱۰۰
کیفیت گزارشگری مالی	۷۹۸	-۰/۰۸۰۹	۰/۰۷۳۲	-۰/۴۷۴۶	-۰/۰۰۰۳
اندازه شرکت	۷۹۸	۱۴/۳۳۷۱	۱/۵۷۳۵	۱۰/۴۹۲۵	۱۹/۷۷۳۹
اهرم مالی	۷۹۸	-۰/۵۷۹۳	۰/۲۱۵۳	-۰/۰۴۶۹	۲/۰۷۷۵
مالکیت نهادی	۷۹۸	۰/۷۱۷۸	۰/۱۹۴۰	۰/۱۲۵۰	۰/۹۸۰۵
تخصص صنعت حسابرس	۷۹۸	۰/۱۵۰۴	۰/۲۱۰۶	۰/۰۰۰۱	۰/۹۵۳۵
نرخ بازده دارایی‌ها	۷۹۸	۰/۱۳۳۱	۰/۱۲۶۰	-۰/۴۰۴۴	۰/۶۲۶۷

با توجه به جدول (۲) طی ۷۹۸ سال - شرکت مشاهده، کمترین میزان استقلال کمیته حسابرسی صفر و بیشترین آن ۸۰ درصد می‌باشد. بطور میانگین در شرکت‌های پذیرفته شده بورس تهران استقلال کمیته حسابرسی برابر با ۴۰ درصد می‌باشد که این مورد از دیدگاه منشور کمیته حسابرسی قابل قبول نمی‌باشد.

کمترین میزان تخصص مالی کمیته حسابرسی نشان می‌دهد شرکتی وجود دارد که تمام اعضای آن از افراد غیر متخصص مالی تشکیل شده است و شرکتی نیز وجود دارد تمام اعضای آن از رشته حسابداری و مدیریت مالی تشکیل شده است. میانگین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی ۲۶ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد هنوز جایگاه کمیته حسابرسی و افراد متخصص مالی برای شرکت‌های ایرانی معنی پیدا نکرده است. کمترین میزان استقلال هیأت مدیره ۲۰ درصد و بیشترین میزان آن ۹۸٪ درصد می‌باشد که میانگین آن نشان می‌دهد در بورس تهران ۶۶ درصد اعضای هیأت مدیره شرکت‌ها افراد مستقل مالی هستند. میانگین اندازه شرکت نیز ۱۴/۳۳ می‌باشد که از ترکیب مناسب دارایی‌ها حکایت دارد. بیشترین میزان اهرم مالی بیشتر از ۲ می‌باشد و این نشان می‌دهد دارایی‌های شرکت علاوه بر

اینکه جوابگوی تعهدات شرکت نمی‌باشد بلکه ۱۰۰ درصد بدهی‌ها نیز زیان انباشته در حقوق صاحبان سهام خود دارد. میانگین اهرم مالی برای شرکت‌های بورسی نشان می‌دهد ۵۸ درصد دارایی‌های شرکت‌های بورسی از محل بدهی تأمین می‌شود. در راستای اهرم مالی، کمترین میزان نرخ بازده دارایی‌ها نیز از وجود شرکت‌های زیان ده حکایت دارد و میانگین نرخ بازده دارایی‌ها در بورس تهران ۱۳ درصد می‌باشد که توان عملیاتی شرکت‌ها را زیر سوال می‌برد. کمترین میزان تخصص صنعت حسابرسان نشان می‌دهد صنعت و شرکتی بوده که برای اولین بار یک حسابرس توانسته است در آن به رسیدگی بپردازد و شرکت و صنعتی نیز می‌باشد که ۹۵ درصد آن توسط حسابرسان متخصص مالی رسیدگی شده است.

جدول (۳): توزیع آماری متغیر تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی

متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
عدم تخصص	۴۳۹	۵۵/۰۱
متخصص	۳۵۹	۴۴/۹۹
جمع	۷۹۸	۱۰۰,۰۰

جدول (۳) برای ۷۹۸ سال - شرکت مشاهده، نشان می‌دهد در بورس تهران ۳۵۹ شرکت از افراد متخصص مالی در ریاست کمیته حسابرسی بهره می‌برند.

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون شاپیرو- فرانسیا شده است، که جدول (۴)، نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول (۴): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آماره Z	مقدار احتمال
استقلال کمیته حسابرسی	۸/۷۶۰	۰/۰۰۰۰۱
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۹/۲۶۱	۰/۰۰۰۰۱
استقلال هیأت مدیره	۰/۹۹۶	۰/۱۵۹۷۴
کیفیت گزارشگری مالی	۹/۹۲۷	۰/۰۰۰۰۱
اندازه شرکت	۸/۰۰۵	۰/۰۰۰۰۱
اهرم مالی	۶/۲۴۹	۰/۰۰۰۰۱
مالکیت نهادی	۹/۱۱۱	۰/۰۰۰۰۱
تخصص صنعت حسابرسان	۱۱/۴۳۸	۰/۰۰۰۰۱
نرخ بازده دارایی‌ها	۸/۹۶۱	۰/۰۰۰۰۱

نرمال بودن متغیرها یکی از پیش فرض‌های رگرسیون خطی می‌باشد. در این پژوهش از آزمون شاپیرو فرانسیا برای تست نرمال بودن متغیرها استفاده شد که نتایج تنها برای متغیر استقلال هیأت مدیره نشان داد. در ادامه برای نرمال کردن داده‌ها از روش حذف داده‌های پرت تعدیلی در سطح ۱ درصد (۱ درصد از بیشترین مقدار داده‌ها و ۱ درصد از کمترین مقدار داده‌ها) استفاده شد و هیچکدام از متغیرها از حالت نرمال تبعیت نکرد. با توجه به قضیه حد مرکز در ریاضیات می‌توان به بررسی ادامه مفروضات مدل رگرسیونی پرداخته شود. نکته قابل ذکر در این مورد فرض بر این است با وجود عدم نرمال بودن متغیرها و حتی باقی مانده‌های مدل رگرسیون در پژوهش حاضر، آزمون نرمال بودن به منظور تعیین نوع آزمون همبستگی مهم می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا پیش فرض‌های رگرسیون خطی بررسی می‌شود و در ادامه نتایج فرضیات مطرح می‌شود.

آزمون اف لیمر (چاو)

جدول (۵): نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	مدل آزمون
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۱-۱
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۲-۱
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۳-۱
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۱-۲
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۲-۲
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	فرضیه ۳-۲

طبق نتایج آزمون چاو در جدول (۵)، مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون برای تمامی فرضیه‌ها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر پذیرش الگوی داده‌های تابلویی (پانل) می‌باشد.

آزمون هاسمن

جدول (۶): نتایج آزمون هاسمن

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	مدل آزمون
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۰۸۰	فرضیه ۱-۱
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۰۶۶	فرضیه ۲-۱
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۴۱۲	فرضیه ۳-۱
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۲۶۶	فرضیه ۱-۲
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۲۲۸	فرضیه ۲-۲
اثرات ثابت عرض از مبدأ	۰/۰۲۳۵	فرضیه ۳-۲

طبق نتایج آزمون هاسمن در جدول (۶) در تمامی فرضیه‌ها اثرات ثابت برای عرض از مبدأهای مدل‌های رگرسیونی پذیرفته شده است.

آزمون ناهمسانی واریانس

جدول (۷): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	سطح معنی‌داری	مدل آزمون
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۱-۱
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۲-۱
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۳-۱
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۱-۲
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۲-۲
وجود ناهمسانی واریانس	۰,۰۰۰۰	فرضیه ۳-۲

نتایج حاصل در جدول (۷) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون در همه مدل‌ها کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلال می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل با اجرای دستور glS رفع شده است.

آزمون خودهمبستگی

جدول (۸): نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه ۱-۱	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
فرضیه ۲-۱	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
فرضیه ۳-۱	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
فرضیه ۱-۲	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
فرضیه ۲-۲	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
فرضیه ۳-۲	۰/۰۰۰۰	وجود خودهمبستگی

با توجه به نتایج جدول شماره (۸) مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون والدريج برای مدل‌ها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها می‌باشد که در تخمین نهایی مدل با دستور والدريج رفع شده است.

آزمون هم خطی

جدول (۹): آزمون هم خطی (فرضیه مدل پژوهش)

فرضیه	فرضیه	فرضیه	فرضیه	فرضیه	فرضیه	فرضیه	نام متغیر
۳-۲	۲-۲	۱-۲	۳-۱	۲-۱	۱-۱		
VIF	VIF	VIF	VIF	VIF	VIF		
--	--	۳/۴۷	--	--	۱/۰۳		استقلال کمیته حسابرسی
--	۴/۶۱	--	--	۱/۶۲	--		تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی
۳/۳۶	--	--	۱/۰۵	--	--		تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی
۱/۶۲	۱/۶۲	۱/۶۱	۱/۶۱	۱/۶۱	۱/۶۱		اندازه شرکت
۱/۴۵	۱/۴۶	۱/۱۰	۱/۴۲	۱/۴۲	۱/۴۱		اهرم مالی
۱/۰۵	۱/۰۷	۱/۱۰	۱/۰۵	۱/۰۵	۱/۰۵		مالکیت نهادی
۱/۶۱	۱/۶۳	۱/۶۱	۱/۶۱	۱/۶۲	۱/۶۱		تخصص صنعت حسابرس
۱/۴۰	۱/۴۰	۱/۴۰	۱/۳۹	۱/۴۰	۱/۴۰		نرخ بازده دارایی‌ها
۱/۸۷	۱/۷۶	۲/۳۵	--	--	--		استقلال هیأت مدیره
--	--	۴/۸۱	--	--	--		استقلال هیأت مدیره* استقلال کمیته
--	۴/۶۴	--	--	--	--		استقلال هیأت مدیره* تخصص مالی رئیس
۳/۶۷	--	--	--	--	--		استقلال هیأت مدیره* تخصص مالی اعضا

همان‌طور که در نتایج آزمون هم خطی در جدول فوق قابل مشاهده است، مقادیر عامل تورم واریانس کمتر از عدد ۱۰ می‌باشد که بیانگر عدم وجود هم خطی می‌باشد.

نتیجه آزمون فرضیه اول

فرضیه اول بیان می دارد: بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. برای آزمون فرضیه اول، سه فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح می شود:

فرضیه فرعی ۱-۱ بیان می دارد: بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.

جدول (۱۰): نتیجه آزمون فرضیه ۱-۱

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۲۴۴	۰/۰۰۸۲	۲/۹۵	۰/۰۰۳
اندازه شرکت	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۱۹	۰/۲۱	۰/۸۳۳
اهرم مالی	-۰/۰۹۱۰	۰/۰۱۶۵	-۵/۵۰	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۲۱۶	۰/۰۱۳۱	۱/۶۴	۰/۱۰۱
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۱۳۸	۰/۰۱۶۴	۰/۸۴	۰/۴۰۰
نرخ بازده دارایی ها	-۰/۱۵۹۸	۰/۰۲۶۴	-۶/۰۳	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	-۰/۰۴۰۳	۰/۰۳۰۳	-۱/۳۳	۰/۱۸۳
ضریب تعیین	۸ درصد			
آماره والد	۵۵/۳۵			
سطح معناداری	۰,۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۰) نشان می دهد که متغیر استقلال کمیته حسابرسی (متغیر مستقل) با ضریب (۰/۰۲۴۴) و سطح معنی-داری (۰,۰۰۳) ارتباط مستقیم و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی دارد و فرضیه ۱-۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و نرخ بازده دارایی ها با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضرایب منفی، ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می دهد. ضریب تعیین برابر با ۸ درصد می باشد که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۵/۳۵ 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 فرعی ۲-۱ بیان می دارد: بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.

جدول (۱۱): نتیجه آزمون فرضیه ۲-۱

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۵۸	۰/۱۴	۰/۸۹۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۱۰	۰/۰۰۲۴	-۰/۴۵	۰/۶۵۰
اهرم مالی	-۰/۱۱۹۷	۰/۰۱۷۸	-۶/۷۲	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۱۶۷	۰/۰۱۵۰	۱/۱۱	۰/۲۶۹
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۳۱۲	۰/۰۲۰۲	۱/۵۴	۰/۱۲۴
نرخ بازده دارایی ها	-۰/۱۷۱۸	۰/۰۲۹۲	-۵/۸۷	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۰۰۶۱	۰/۰۳۴۱	۰/۱۸	۰/۸۵۷
ضریب تعیین	۲۵ درصد			
آماره والد	۵۶/۲۹			
سطح معناداری	۰,۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۱)، نشان می‌دهد که متغیر تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی با ضریب (۰/۰۰۰۸) و سطح معناداری (۰/۸۹۰) ارتباط معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد و فرضیه ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و نرخ بازده دارایی‌ها ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. ضریب تعیین برابر با ۲۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۶/۲۹ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه فرعی ۱-۳ بیان می‌دارد: بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.

جدول (۱۲): نتیجه آزمون فرضیه ۱-۳

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۹۷	۰/۲۰	۰/۸۴۵
اندازه شرکت	-۰/۰۰۱۱	۰/۰۰۲۳	-۰/۴۷	۰/۶۳۸
اهرم مالی	-۰/۱۲۰۰	۰/۰۱۷۸	-۶/۷۲	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۱۶۶	۰/۰۱۵۲	۱/۰۹	۰/۲۷۴
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۳۱۷	۰/۰۲۰۱	۱/۵۸	۰/۱۱۵
نرخ بازده دارایی‌ها	-۰/۱۷۲۹	۰/۰۲۹۲	-۵/۹۱	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۰۰۶۳	۰/۰۳۴۲	۰/۱۸	۰/۸۵۳
ضریب تعیین	۲۵ درصد			
آماره والد	۵۶/۱۷			
سطح معناداری	۰/۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۲) نشان می‌دهد که متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با ضریب (۰/۰۰۰۱۸) و سطح معناداری (۰/۸۴۵) ارتباط معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد و فرضیه ۱-۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیرهای اهرم مالی و نرخ بازده دارایی‌ها ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. ضریب تعیین برابر با ۲۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۶/۱۷ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

آزمون فرضیه اصلی دوم

فرضیه اصلی دوم بیان می‌دارد: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد. فرضیه دوم در قالب سه فرضیه فرعی به شرح زیر آزمون می‌گردد:

فرضیه فرعی ۱-۲ بیان می‌دارد: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

جدول (۱۳): نتیجه آزمون فرضیه ۱-۲

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۰۱۵۶	۰/۰۲۹۷	-۰/۵۳	۰/۵۹۹
استقلال هیأت مدیره	۰/۰۰۲۷	۰/۰۲۲۹	۰/۱۲	۰/۹۰۳

استقلال هیأت مدیره* استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۳۹۹	۰/۰۴۳۱	۰/۹۳	۰/۳۵۴
اندازه شرکت	-۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۲۳	-۰/۷۰	۰/۴۸۵
اهرم مالی	-۰/۱۱۷۸	۰/۰۱۷۷	-۶/۶۶	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۱۵۷	۰/۰۱۵۳	۱/۰۲	۰/۳۰۷
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۳۴۰	۰/۰۲۰۰	۱/۶۹	۰/۰۹۰
نرخ بازده دارایی ها	-۰/۱۷۲۱	۰/۰۲۹۰	-۵/۹۲	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۰۰۷۸	۰/۰۳۹۳	۰/۲۰	۰/۸۴۲
ضریب تعیین	۲۵ درصد			
آماره والد	۶۱/۲۸			
سطح معناداری	۰/۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۳) نشان می‌دهد که تعامل متغیرهای استقلال هیأت مدیره* استقلال کمیته حسابرسی با ضریب (۰/۰۳۹۹) و سطح معنی‌داری (۰,۳۵۴) ارتباط معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد و فرضیه ۱-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و نرخ بازده دارایی ها با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضرایب منفی، ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. ضریب تعیین برابر با ۲۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۶۱/۲۸ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه فرعی ۲-۲ بیان می‌دارد: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

جدول (۱۴): نتیجه آزمون فرضیه ۲-۲

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی	-۰/۰۲۵۰	۰/۰۱۸۸	-۱/۳۳	۰/۱۸۵
استقلال هیأت مدیره	-۰/۰۰۱۹	۰/۰۲۰۰	-۰/۱۰	۰/۹۲۳
استقلال هیأت مدیره*تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی	۰/۰۴۰۳	۰/۰۲۷۷	۱/۴۶	۰/۱۴۵
اندازه شرکت	-۰/۰۰۱۱	۰/۰۰۲۳	-۰/۴۷	۰/۶۳۶
اهرم مالی	-۰/۱۱۹۳	۰/۰۱۷۹	-۶/۶۶	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۱۲۶	۰/۰۱۴۹	۰/۸۵	۰/۳۹۶
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۳۳۶	۰/۰۲۰۰	۱/۶۸	۰/۰۹۳
نرخ بازده دارایی ها	-۰/۱۷۲۳	۰/۰۲۹۲	-۵/۸۹	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۰۱۰۴	۰/۰۳۶۹	۰/۲۸	۰/۷۷۷
ضریب تعیین	۲۶ درصد			
آماره والد	۶۱/۸۵			
سطح معناداری	۰/۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۴) نشان می‌دهد که متغیرهای تعاملی استقلال هیأت مدیره* تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی با ضریب (۰/۰۴۰۳) و سطح معنی‌داری (۰,۱۴۵) ارتباط معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد و فرضیه ۲-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و نرخ بازده دارایی ها با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضرایب منفی، ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. ضریب تعیین برابر با ۲۶ درصد

می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۶۱/۸۵ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. فرضیه فرعی ۲-۳ بیان می‌دارد: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

جدول (۱۵): نتیجه آزمون فرضیه ۲-۳

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی				
متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	-۰/۰۳۱۰	۰/۰۳۳۵	-۰/۰۹۲	۰/۳۵۵
استقلال هیأت مدیره	۰/۰۰۰۶	۰/۰۱۹۸	۰/۰۳	۰/۹۷۵
استقلال هیأت مدیره*تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۵۲۲	۰/۰۴۹۴	۱/۰۶	۰/۲۹۱
اندازه شرکت	-۰/۰۰۱۳	۰/۰۰۲۳	-۰/۵۸	۰/۵۶۴
اهرم مالی	-۰/۱۱۸۰	۰/۰۱۷۸	-۶/۶۰	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	۰/۰۱۶۰	۰/۰۱۵۰	۱/۰۶	۰/۲۸۸
تخصص صنعت حسابرس	۰/۰۳۲۵	۰/۰۲۰۱	۱/۶۱	۰/۱۰۷
نرخ بازده دارایی‌ها	-۰/۱۷۴۶	۰/۰۲۹۳	-۵/۹۵	۰/۰۰۰
مقدار ثابت	۰/۰۰۸۹	۰/۰۳۷۱	۰/۲۴	۰/۸۱۱
ضریب تعیین	۲۵ درصد			
آماره والد	۵۹/۰۰			
سطح معناداری	۰/۰۰۰۰			

نتایج جدول (۱۵) نشان می‌دهد که متغیرهای تعاملی استقلال هیأت مدیره و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با ضریب (۰/۰۵۲۲) و سطح معنی‌داری (۰,۲۹۱) ارتباط معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد و فرضیه ۲-۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و نرخ بازده دارایی‌ها با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضرایب منفی، ارتباط معکوس با کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. ضریب تعیین برابر با ۲۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۹/۰۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

بحث و نتیجه‌گیری فرضیه اصلی اول

فرضیه اول پژوهش بیان می‌دارد: بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. برای جواب مسئله مطرح شده در این فرضیه با استفاده از معیارهای موجود در زمینه سنجش کیفیت کمیته حسابرسی ۳ فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح شد:

- بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
 - بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
 - بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد.
- کمیته حسابرسی عمدتاً موظف به نظارت فرآیند گزارشگری مالی و تضمین واقعی و منصفانه بودن گزارشگری مالی هستند (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۹). به طور کلی اثربخشی فرد نسبت به اهداف او در نظر گرفته می‌شود (کادر و گویدینگ،

۲۰۰۸). با توجه به این تعریف، کمیته حسابرسی هنگامی اثربخش در نظر گرفته خواهد شد که کیفیت گزارشگری مالی آن به حداکثر برسد. با این حال این تعریف کلی در زمینه راهبری شرکتی به دو دلیل مشکل ساز است (گراف و والتیکتیک، ۲۰۱۱). اول هیچ گونه تعریف جهانی پذیرفته شده ای برای کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد. دوم اینکه مدیریت، مسئول نهایی و قانونی گزارشگری مالی واقعی و منصفانه می باشد. به دلیل فوق اثربخشی کمیته حسابرسی معمولاً در زمینه دخالت آن در فعالیت های مختلف نظارتی مورد بحث قرار می گیرد. کمیته حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می کند. این کمیته می تواند بر مدیریت ارشد شرکت نظارت کند و به عنوان عامل بازدارنده مدیریت، از زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی، نقش موثری ایفا کند. کمیته حسابرسی اثربخش به عنوان عامل تعیین کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورتهای مالی حسابرسی شده می شود (بذرافشان، ۱۳۹۵).

با بررسی آزمون فرضیه ها مشخص گردید از معیارهای کیفیت کمیته حسابرسی تنها استقلال کمیته می تواند تاثیر معناداری (مستقیم) بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. دلیل اینکه سایر معیارها تاثیر معناداری نداشتند نیز می تواند نوپا بودن کمیته حسابرسی در ایران و عدم آگاهی شرکت ها و هیأت مدیره آنها در بکارگیری منشور کمیته حسابرسی باشد. به لحاظ مقایسه با مطالعات حبیب و حیوان (۲۰۱۷)، کوسندی و همکاران (۲۰۱۶)، ابدو کادیر (۲۰۱۲)، آفتاب بخشایش (۱۳۹۸)، محسنی و عبدلی (۱۳۹۷)، نبوی چاشمی و موسوی (۱۳۹۷)، کردلوئی و یوسفی (۱۳۹۶)، پورآقاجان و تونی (۱۳۹۶) همراستا و با مطالعات زارعی و قاسمی (۱۳۹۵) مخالف می باشد.

بحث و نتیجه گیری فرضیه دوم

فرضیه اصلی دوم بیان می دارد: استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد. برای جواب مسئله مطرح شده در این فرضیه با استفاده از معیارهای موجود در زمینه سنجش کیفیت کمیته حسابرسی ۳ فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح شد:

فرضیه حاضر در قالب سه فرضیه فرعی به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفت:

- استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
- استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی رئیس کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
- استقلال هیأت مدیره بر ارتباط بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

با توجه به مبانی نظری مطرح شده در فرضیه اول، هیئت مدیره یکی از ارکان حاکمیت در شرکت های امروزی به شمار می روند که اغلب از آنها به عنوان اهرم اجرایی اصول حاکمیتی شرکت و مسئول نظارت و سیاستگذاری در شرکت ها یاد می شود. اعضای هیأت مدیره اغلب توسط مالکان سهام انتخاب می شوند، در حالی که در برخی سیستم های حاکمیتی نوین، مجموعه نظرات کارکنان، نهادهای دولتی، سرمایه گذاران و عرضه کنندگان نیز در انتخاب آنان تاثیرگذار است. از طرفی هیئت مدیره ها غالباً گروهی از افرادند که حق نظارت، کنترل، سیاست گذاری های کلان و حاکمیت شرکت بر یک شرکت خاص را در اختیار دارند. این مجموعه از افراد (در قالب یک تیم کاری اثربخش) می بایست سلامت شرکتی را در حوزه های متنوعی همچون عملکرد مالی مناسب شرکت، قانونی بودن فعالیت ها، تناسب فرآیندها و اقدامات صورت پذیرفته شرکت با اهداف راهبری شرکت، تضمین نمایند. توانایی هیئت مدیره به عنوان یک مکانیسم نظارتی اثربخش به استقلال آن از مدیریت بستگی دارد. منظور از استقلال هیئت مدیره، تعداد مدیران غیراجرایی است که ارتباطی با شرکت ندارند به جز نقش مدیر. از دیدگاه تئوری نمایندگی، حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مستقل در هیئت مدیره شرکت

ها و عملکرد نظارتی آنها به عنوان افرادی مستقل به کاهش تضاد منافع موجود میان سهامداران و مدیران شرکت در جلسات هیئت مدیره، کمک شایان توجهی کند. مدیران غیرموظف با دیدگاهی حرفه ای و بی طرفانه در مورد تصمیم گیری های مدیران مذکور به قضاوت می نشینند. طبق مبانی نظری انتظار بر این است تعامل کمیته حسابرسی و هیئت مدیره مستقل می تواند کیفیت گزارشگری مالی را افزایش دهد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه ها نشان داد بر خلاف مبانی نظری مستقل بودن اعضای هیئت مدیره دلیلی بر افزایش کیفیت کمیته حسابرسی نمی باشد در نتیجه نمی تواند کیفیت گزارشگری مالی را از این طریق تحت تاثیر قرار دهد. به لحاظ مقایسه با مطالعات خامکی و همکاران (۱۳۹۵)، آذرمی (۱۳۹۵) همراستا و با مطالعات سلیمانی (۱۳۹۷)، اروجلو و همکاران (۱۳۹۶) مخالف می باشد.

پیشنهادات حاصل از پژوهش

سهامداران و سرمایه گذاران: سهامداران و سرمایه گذاران به عنوان بازیگران اصلی بازار سرمایه همواره بدنبال راهکارهایی جهت بررسی دقیق شرکت ها می باشند. گاهی عدم دسترسی به اطلاعات و یا دسترسی به اطلاعات محدود شرکت ها موجب می شود با مشکلاتی روبرو گردند. سازمان های قانونگذار و مرجع سعی می کنند با مطالعه شرایط کشورهای مختلف و تطبیق آن با قوانین کشور به کمک این گروه برآیند، اما سهامداران در شرکت ها می توانند با نقش کنترلی و تصمیم گیری که دارند، می توانند در استقرار کمیته های نظارتی فعالیت دقیق تری داشته باشند. با توجه به نتایج فرضیه ها پیشنهاد می گردد به نقش اساسی استقلال اعضای کمیته حسابرسی در افزایش کیفیت گزارشگری مالی دقت نمایند. همچنین طبق آزمون همبستگی سایر معیارهای کمیته حسابرسی نیز می تواند منجر به افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری گردد. از اینرو پیشنهاد می گردد در موقع سرمایه گذاری به نقش کمیته حسابرسی مستقل در شرکت ها توجه خاصی داشته باشند. بورس اوراق بهادار: به بورس اوراق بهادار پیشنهاد می گردد با وجود عدم تایید سایر معیارهای کمیته حسابرسی، الزامات بیشتری در زمینه نقش کمیته حسابرسی اعمال نمایند و همچنین قوانینی در جهت تدوین گزارش کمیته حسابرسی تفصیلی ارائه گردد تا از طریق آن به کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابرسی نیز بیشتر اتکا گردد. از طرفی بورس تلاش کند به عنوان مرجع اصلی قانونگذاری قوانین رایج راهبری شرکتی را در کشور در کمترین زمان ممکن اجرایی کند. مدیران: از آنجا که مدیران به دنبال ایجاد مزیت بیشتر برای سهامداران هستند، پیشنهاد می شود با کمیته حسابرسی بیشتر همکاری داشته تا تضاد نمایندگی موجود بین آنها و سهامداران به حداقل ممکن برسد. همچنین حضور کمیته حسابرسی مستقل می تواند در جلب اعتماد سهامداران به مدیران کمک نماید.

منابع

- ✓ اروجلو، قنبر، تابش، محمدحسین، اصلی زاده، احمد، (۱۳۹۶)، تأثیر اعضای مستقل هیئت مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تأکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران، دانشگاه علامه مجلسی.
- ✓ اصغری علایی، حکیمه، صفری گرایلی، مهدی، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی پژوهش های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج.

- ✓ امیر آزاد، میر حافظ، برادران حسن زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده، هوشنگ، (۱۳۹۸)، مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، نشریه پژوهش های حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۲۱-۴۲.
- ✓ آذرمی، حامد، (۱۳۹۵)، تأثیر اثربخشی اعضای هیئت مدیره بر رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی پرندک، به راهنمایی دکتر زهرا پور زمانی و دکتر آریتا جهاننهاد.
- ✓ آفتاب بخشایش، مهدی، (۱۳۹۸)، کنفرانس در بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ✓ بذرافشان، آمنه، (۱۳۹۵)، بررسی اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۲، صص ۱۷۱-۱۹۶.
- ✓ پارسا، داریوش، متوسل، مرتضی، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران.
- ✓ پور آقاجان، عباس، تونی، لیلا، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هشتمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.
- ✓ حسینی، سیدآرمان، سلیمانی، یاسین، امیری، زهره، محسنی، ابراهیم، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری (شواهدی از بورس تهران)، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت دانش، بلاکچین و اقتصاد، تهران، انجمن مدیریت دانش ایران.
- ✓ حمید، رضا، یوسفی، وحید، (۱۳۹۶)، بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت های مالی، فصلنامه مدیریت کسب و کار، شماره ۳۶، صص ۱-۱۹.
- ✓ خامکی، علی، عباسی، ابراهیم، نیکپور، زهرا، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ساختار هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و افشای اختیاری، همایش ملی نقش مدیریت استراتژیک و سیستم های اطلاعاتی حسابداری در اقتصاد مقاومتی، کرج، دانشگاه پیام نور استان البرز.
- ✓ زارعی، علیرضا، قاسمی، معصومه، (۱۳۹۵)، بررسی اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، مجله بررسی های حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۶۳-۶۴.
- ✓ کامیابی نیا، یحیی، بوژمهرانی، احسان، (۱۳۹۵)، ویژگی های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۹۱-۲۱۷.
- ✓ کیانی، آیدین، آقایی، محمدعلی، (۱۳۹۵)، ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرآیند چرخه حیات شرکتها، نشریه پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۵، شماره ۲، صص ۱۴۳-۱۷۲.
- ✓ محسنی، عبدالرضا، عبدلی، محمود، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین همایش ملی نگرش های نوین در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، رودسر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودسر و املش.

- ✓ ملیانی، زهرا، (۱۳۹۷)، بررسی ارتباط بین حضور مدیران غیرموظف در کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم انسانی، چالشها و راه حل ها، تهران، دانشگاه پیام نور.
- ✓ نبوی چاشمی، سید علی، موسوی، عاطفه، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی مدیریت، حسابداری و توسعه کسب و کار، قائم شهر، موسسه آموزش عالی فروردین.
- ✓ نوری، زهرا، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تاکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران، دانشگاه علامه مجلسی.
- ✓ خداداده‌ی شاملو، ناصر، بادآور نهنندی، یونس، (۱۳۹۶)، تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره دوم، صص ۱۲۷-۱۰۵.
- ✓ باغومیان، رافیک، نقدی، سجاد، (۱۳۹۳)، تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر میزان افشای اختیاری در گزارشگری سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه دانش حسابداری، دوره ۵، شماره ۱۶، صص ۱۱۹-۱۳۶.
- ✓ سلیمانی، غلامرضا، مقدسی نیکجه، مینا، (۱۳۹۳)، نقش کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی، نشریه پژوهش حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱-۲۱.
- ✓ تختایی، نصراله، تمیمی، محمد، (۱۳۹۰)، نقش کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۱۵، صص ۴۵-۵۶.
- ✓ Abdukadir, M.(2012). "Audit Committee Characteristics And Financial Reporting Quality". Terengganu International Finance And Economics Journal, 3(1):30-37.
- ✓ Byard, D., Li, Y., & Weintrop, J. (2006). Corporate governance and the quality of financial analysts' information. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(5), 609-625.
- ✓ Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26 (1), 65-122.
- ✓ Chau, G., and Leung, P. (2006). The impact of board composition and family ownership on audit committee formation: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15: 1-15.
- ✓ DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), 275-326.
- ✓ Dey, A.(2008). Corporate Governance and Agency Conflicts. , 46(5), pp.1143-1181.
- ✓ Dhaliwal, D., Naiker, V. & Navissi, F. (2010), The Association between Accruals Quality and the Characteristics of Accounting Experts and mix of Expertise on Audit Committees, *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 787-827.
- ✓ Habib, A. & Bhuiyan, M. B. U. (2017). Problem directors on the audit committee and financial reporting quality. 46,121-144.
- ✓ Kasznik RO. (1999). On the association between voluntary disclosure and earnings management. *Journal of Accounting Research*, 37: 57-81.
- ✓ Kelin, (2002), "Audit Committee, Board Of Director Characteristics, Management", *Journal Of Accounting And Economics*, 33 (3), Pp. 375-400.

- ✓ Kusnadi, Yuanto. Kwong Sin Leong. Themin Suwardy. Jiwei Wang. (2016). Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore. *Journal of Business Ethics*, Forthcoming, No. 139:197–214.
- ✓ Krishnan.,G.V(2003),Auditor industry experience constrain earnings management?Accounting,pp.1,no. 17 horizons (supplement), vol,1-16.
- ✓ OECD Principles of Corporate Governance (2004). Organization for economic co-operation and development. Principe's degouvernement d'entreprise de l'OCDE publication. Paris, France.
- ✓ Prawitt D. Smith J. And Wood D(2009). Internal Audit Quality And Earning Managment The Accountig Review 84,(4):1255-1280.
- ✓ Usman Miko, N. And Kamardin, H. (2015). Impact Of Audit Committee And Audit Quality On Preventing Earning Managment In The Pre- And Post.
- ✓ Vlamink, N. & Sarens,G. (2013). The Relationship between Auit Committee Characteristics And Financial Statment Quality". *Journal Of Managment & Governance*, 19(1): 145-166.
- ✓ Wael Almaqoushi and Ronan Powell. (2020). Audit committee quality indices, reporting quality and firm value. *journal of business finance & accounting*. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12478>.