

## نقش استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران

رضا مرادوف<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۳ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۵/۲۵

### چکیده

این تحقیق با هدف نقش استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران به انجام رسید. کیفیت گزارشگری مالی تحت عنوان متغیر وابسته تحقیق و استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شدند. بر این اساس تعداد ۱۲۳ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره ۷ ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ به عنوان نمونه آماری مورد بررسی قرار گرفت. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون پانل دیتا و رگرسیون ترکیبی در نرم‌افزار ایویوز تجزیه و تحلیل گردید. تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون ترکیبی و رگرسیون پانل دیتا توسط نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز انجام گردید. نتایج حاصل از تحلیل فرضیه‌ها نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسان داخلی با نفوذ کمیته حسابرسان داخلی به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر نمی‌گذارد. ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسان داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت توسط حسابرسان داخلی، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد. ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسان داخلی و نبود حسابرسان داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد.

### واژگان کلیدی

حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، کیفیت گزارشگری مالی.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران. ([rezamoradof@yahoo.com](mailto:rezamoradof@yahoo.com))

## مقدمه

زمان بسیار زیادی است که کنترل‌های داخلی مورد توجه است خصوصاً بعد از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساریینز- اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به کنترل‌های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی پرداخته است (حاجیها و محمدحسین زاده، ۱۳۹۴). مطالعات پیشین نشان می‌دهد که نقاط ضعف کنترل داخلی تعهدات کیفی و احتمال نادرست بودن گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. همچنین شواهدی توسط دیگر پژوهش‌های انجام شده تأیید گردیده که نشان می‌دهد شرکت‌هایی با نقاط ضعف کنترل داخلی نسبت به شرکت‌های بدون ضعف کنترل داخلی هزینه‌های حسابرسی بیشتر را پرداخت می‌کنند. شواهد ارائه شده در ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که با توجه به ضعف کنترل داخلی، اقلام تعهدی حسابداری برآورد شده توسط مدیران عموماً بی‌اعتبار هستند و این بی‌اعتباری به دلیل سیستم کنترل داخلی ضعیف است که این امر نه تنها مانع برآورد اقلام تعهدی قابل‌اعتماد توسط مدیران بلکه برای آنها یک فرصت تخمین بیش از واقع اقلام تعهدی ایجاد می‌کند. وجود ضعف کنترل داخلی خطر تحریفات مالی را افزایش و ارزیابی‌های حسابرسی حسابرسان و ریسک تجاری را افزایش می‌دهد (میترا و همکاران، ۲۰۱۷).

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی و پیچیدگی آن، افزایش جدی سهم سهامداران کوچک در شرکت‌ها و به دنبال آن تضاد منافع، نیازهای نظارتی را بیش از پیش ضروری می‌نماید. در این محیط استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. در این ارتباط صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آنها محسوب می‌شود؛ اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، فرآیند تهیه آن و آثار زیان‌بار استفاده از اطلاعات گمراه‌کننده و مهم‌تر از آن تضاد منافع موجب افزایش تقاضا برای خدمات با کیفیت حسابرسی بالا شده است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات بااهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد (داس و پاندیت، ۲۰۱۰). گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است و فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند. سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم کیفیت اطلاعات دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک مفهوم مورد خاص از کیفیت اطلاعات می‌باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۶).

کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند. اقتصاد زیربنایی شرکت به فرآیند ایجاد بازده در شرکت اشاره دارد. از طرفی هر واحد تجاری جهت نیل به اهدافش و تحصیل درآمد ناگزیر از ایجاد قسمت‌های گوناگون درون‌سازمانی می‌باشد که

<sup>1</sup> - Mitra

<sup>2</sup> - Das and Pandit

<sup>3</sup> -Francis et al

توسط مدیران مربوطه اداره و کنترل می‌شود. آنگاه جهت کنترل و سازمان‌دهی و هماهنگی بین قسمت‌های مزبور نیاز به واحد حسابرسی داخلی مطرح می‌شود (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). حسابرسی داخلی نوعی حسابرسی است که توسط کارشناسان حرفه‌ای که در استخدام سازمان موردحسابرسی قرار دارند، انجام می‌شود. دامنه حسابرسی داخلی بسیار گسترده و دربرگیرنده همه جنبه‌های عملیاتی سازمان در تمام سطوح مسئولیت است. هدف‌های حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف فرق می‌کند، هدف‌های حسابرسی داخلی هر سازمان باید متناسب باهدف‌های کلی آن سازمان تدوین شود. هدف‌های سازمانی همواره تغییر و بهبود می‌یابد و ازاین‌رو محیط کنترلی و سیستم کنترل داخلی نیز پیوسته باید مورد تجدیدنظر و اصلاح قرار گیرد. گزارش‌های حسابرسی داخلی در هر مورد حسابرسی باید ابزاری باشد برای مدیران سازمان که از اثربخشی سیستم کنترل داخلی، اطمینان یابند. عامل اصلی برای توانمندی حسابرسی داخلی، استقلال آن است. مدیریت باید این عامل را به رسمیت بشناسد و با تأمین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان دهد (عربصالحی و میرزائی، ۱۳۹۵). نقش استقلال و صلاحیت حسابرس داخلی در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران بسیار مهم است. حسابرس داخلی یک شرکت، مسئولیت ارزیابی و تأیید صحت گزارش‌های مالی آن شرکت را دارد؛ بنابراین، استقلال و صلاحیت حسابرس داخلی می‌تواند تأثیر بسزایی در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران داشته باشد. استقلال حسابرس داخلی به معنای عدم وابستگی به مدیران و صاحبان سهام شرکت است. اگر حسابرس داخلی به هر دلیلی وابسته به مدیران یا صاحبان سهام شرکت باشد، این می‌تواند منجر به تأثیر منفی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت شود. صلاحیت حسابرس داخلی نیز به معنای داشتن تجربه، آگاهی و تخصص لازم برای انجام ارزیابی‌های مالی است. اگر حسابرس داخلی صلاحیت کافی را نداشته باشد، این می‌تواند منجر به ارائه گزارش‌های ناقص و نامناسب شود که ممکن است باعث افزایش ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت شود؛ بنابراین، استقلال و صلاحیت حسابرس داخلی در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران بسیار مهم هستند و باید به دقت توجه شود.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیرمجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است و نقشی تعیین‌کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورت‌های مالی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴). تحقیقات اخیر بیانگر این است که نظام راهبری شرکتی اثر مثبتی بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی مستقل دارد که در نتیجه ارکان مهم این نظام بخصوص کمیته حسابرسی آن می‌باشد (نیکو مرام و موکل، ۱۳۹۳). تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۰۱ بیان می‌کند؛ حسابرسی داخلی فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه‌ای است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی روشمند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی ایفا کند. با وجود اینکه وظایف حسابرسی داخلی و مستقل از هم

مجزا هستند فرصت‌های زیادی برای همکاری آنها در جهت هم‌افزایی نتایج مانند بالا بردن کیفیت حسابرسی و منافع اقتصادی وجود دارد. استاندارد شماره ۶۱۰ بین‌المللی به ارزیابی واحد حسابرسی داخلی و ارتباط بین حسابرسان مستقل و داخلی اختصاص دارد. اگرچه، نقش و وظایف حسابرسی مستقل متفاوت از حسابرسی داخلی است، اما نقاط اشتراک زیادی بین این دو مسئولیت وجود دارد. ابعاد مشترک این دو مسئولیت، فضای قابل ملاحظه‌ای را برای همکاری با منافع دو طرفه به وجود می‌آورد. متداول‌ترین اقدامات مشترک هر دو گروه حسابرسان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی و بررسی عملکرد گزارشگری مالی شرکت است. در حقیقت استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی، همکاری بالقوه‌ای که حسابرسی داخلی می‌تواند در حسابرسی مستقل داشته باشد را مورد تأیید قرار داده‌اند. این همکاری می‌تواند هم از طریق حسابرسان داخلی به عنوان دستیار تحت نظارت حسابرسان مستقل و هم به طور مستقل از طریق بازبینی کار انجام شود. عامل کلیدی در این همکاری کیفیت عملکرد است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵). از سوی دیگر کیفیت انجام حسابرسی داخلی بر اساس عملکرد مشترکی از صلاحیت و استقلال حسابرسی داخلی بیان می‌گردد. بر اساس دیدگاه دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) که اشاره می‌کند کیفیت حسابرسی خارجی، تابع توانایی حسابرس خارجی (به عنوان مثال صلاحیت) برای شناسایی تحریفات حسابداری و تمایل (به عنوان مثال، استقلال) برای از میان بردن تحریف‌ها است. فرض می‌شود که صلاحیت و استقلال حسابرسی داخلی نیز به عنوان ساختارهایی مهم و متمایز در تعامل با یکدیگر موجب ایجاد کیفیت می‌گردد (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶).

عباس و القاب (۲۰۱۳) رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی را در شرکتهای یونانی بررسی کردند. آنها برای ویژگی‌های حسابرسی داخلی از خصوصیات ذکر شده در استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی در یونان مانند صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای و کار مناسب حسابرسان استفاده کردند. نتایج تحلیل انجام شده با استفاده از اطلاعات پرسشنامه‌ای نشان داد که حق الزحمه پایین‌تر حسابرسی مستقل با حمایت مدیران ارشد از حسابرسان داخلی و کیفیت بیشتر عملکرد آنها همراه است.

ابوت و همکاران (۲۰۱۶)، در مقاله‌ای با عنوان کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی: اهمیت مشترک استقلال و صلاحیت به بررسی مدل کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (شامل صلاحیت و استقلال) برای درک بهتر عوامل مؤثر بر میزان اثربخشی حسابرسی داخلی به عنوان یک عامل نظارتی بر گزارش مالی پرداختند. شواهد نشان دادند که حضور مشترک شایستگی و استقلال یک پیش‌نیاز لازم برای اثرگذاری حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

ژای و وانگ (۲۰۱۶)، در تحقیقی با عنوان کیفیت اطلاعات حسابداری، بهره‌وری حاکمیتی و انتخاب سرمایه‌گذاری ثابت، روابط بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب سرمایه‌گذاری ثابت را از دیدگاه عملکرد حاکمیتی در مورد اطلاعات حسابداری را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان دادند که کیفیت اطلاعات حسابداری می‌تواند انتخاب سرمایه‌گذاری ثابت را بهبود دهد که مکمل و تقویت‌کننده عملکرد حاکمیت شرکتی است.

وانگ (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان کیفیت حسابداری و عدم تقارن اطلاعات شرکت‌های با سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بیان کرد که شرکت‌های سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، ذینفعان را گمراه می‌کنند و با عدم همبستگی

<sup>1</sup> - DeAngelo

<sup>2</sup> - Abbott

اطلاعاتی با مشکلات سازمان مرتبط هستند. این مطالعه با استفاده از داده‌های شرکت‌های تایوانی به بررسی کیفیت حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های با سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی می‌پردازد. نتایج نشان داد که شرکت‌های با سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بیشتر در مدیریت سود شرکت می‌کنند و عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری دارند. همچنین مالکیت مدیریتی، به‌عنوان یک مکانیزم حاکمیتی داخلی، می‌تواند کیفیت اطلاعات حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی را بهبود بخشد.

گروس و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و گزارشگری مالی: نتایج حاصل از نظرسنجی در مورد شرکت‌های ثبت شده در آلمان رابطه کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را کیفیت گزارش دهی و بازده حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. این تحقیق در میان شرکت‌های آلمانی انجام گردید. اطلاعات تحقیق به وسیله رگرسیون چندگانه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و بازده حسابرسی کمک کند. یافته‌های تحقیق از این مفهوم حمایت می‌کند که عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر ضروری حاکمیت شرکتی مؤثر نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد.

حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل پرداختند. آنها از داده‌های ۵۷ شرکت که گزارش حسابرسی داخلی تهیه، استفاده کردند. برای سنجش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از معیارهای بی‌طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی بهره گرفتند. نتایج حاکی از رابطه معکوس بین بی‌طرفی و قدمت با تاخیر حسابرسی مستقل و عدم رابطه معنی دار متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر بوده است.

حاجیها و حسین نژاد (۱۳۹۴)، در تحقیقی با عنوان عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی به بررسی این موضوع پرداختند که ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی در گزارش حسابرسی تحت تاثیر چه عواملی قرار دارد. در این تحقیق به بررسی عوامل اثرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نمونه شامل ۹۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون ترکیبی نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه ای با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه می‌توان گفت ضعف‌های بااهمیت موجود در گزارش حسابرسی از بعضی معیارهای مالی تاثیر می‌پذیرد.

چراغی زاده و مقدم (۱۳۹۴)، در تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با استفاده از مدل مک نیکولز بیان کردند که کیفیت اطلاعات حسابداری که از لحاظ محتوایی با دو ویژگی قابلیت اعتماد و مربوط بودن (مؤثر بودن بر تصمیم) در ارتباط می‌باشد، موضوعی است که در ارتقاء کارآیی بازار سرمایه و بهینه سازی فرایند تصمیم گیری، همواره مورد توجه خاص بوده است. کنترل داخلی یکی از ابزارهای موجود در دستیابی به این مهم می‌باشد. این پژوهش در پی آن بود که به بررسی رابطه بین کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل مک نیکولز بپردازد. نتایج

این تحقیق نشان داد که بین کنترل های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل مک نیکولز رابطه معناداری وجود ندارد. عبارتی کنترل های داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را در مدل مک نیکولز تحت تأثیر قرار نمی دهد.

تاج زاده و خدامرادی (۱۳۹۵) در مقاله ای با نام بررسی اهمیت کار حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر حسابرسی مستقل اتکا بر کار حسابرسان داخلی را باعث صرفه جویی در هزینه و ارائه ی خدمات بیشتر به صاحبکار با همان هزینه دانسته اند. استفاده بهینه از کار حسابرسان داخلی می تواند کارایی و اثربخشی حسابرسان مستقل را بهبود بخشد و ارزش حسابرسی داخلی را برای صاحبکار افزایش دهد. یکی از مهمترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسی داخلی حسابرسان مستقل هستند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر نتایج حاصل از کار آنان جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می گیرد. نتایج پژوهش نشان می دهد که متغیرهای صلاحیت حرفه ای، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه ای و ریسک ذاتی توسط حسابرسان داخلی رابطه مثبت معناداری با اتکای حسابرسان مستقل بر کار آنان دارد. در این پژوهش مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی به عنوان مهمترین و صلاحیت حرفه ای به عنوان کم اهمیت ترین متغیر مورد توجه حسابرسان مستقل در جامعه آماری شناخته شد

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل به بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرسی داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابرسان داخلی در حسابرسی صورتهای مالی پرداختند. مطالعه مورد نظر براساس پرسشنامه های ارسالی و دریافت شده از گروه حسابرسی داخلی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفت و نتایج حاکی از این بود که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و مهارتهای محاسباتی و IT، مدارک حرفه ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل می باشد.

### فرضیات پژوهش

این تحقیق شامل سه فرضیه است:

- ۱- ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می گذارد.
- ۲- ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسان داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرسان داخلی، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.
- ۳- ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسان داخلی و نبود حسابرسان داخلی بالقوه برای برون سپاری آن، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد.

### روش تحقیق

در این تحقیق جمع آوری اطلاعات درزمینه ی مبانی نظری و پیشینه تحقیق مبتنی بر روش کتابخانه ای است. جمع آوری اطلاعات متغیرهای تحقیق از صورتهای مالی شرکت های نمونه در بورس تهران به عنوان روش میدانی مطرح می گردد. به علت اینکه در این تحقیق از اطلاعات مربوط به گذشته استفاده می گردد در زمره تحقیقات پس

رویدادی قرار می‌گیرد. همچنین به علت اینکه در این تحقیق به دنبال یافتن روابط میان متغیرها هستیم بر حسب استراتژی یک تحقیق همبستگی است؛ و در آخر چون نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده بسیاری از پژوهشگران، مدیران، تحلیلگران، شرکت‌های بورسی و سازمان بورس اوراق بهادار می‌باشد یک تحقیق کاربردی است.

در این تحقیق برای جمع آوری بخشی از داده‌ها از روش اسناد کاوی و روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود اطلاعات مورد نیاز از طریق مراجعه به سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران، کدال، سایت مطالعات و پژوهش بورس اوراق بهادار و سایت‌های معتبر و نرم افزار ره آورد نوین و تدبیرپرداز گردآوری شده است. همچنین از روش میدانی و پرسش‌نامه‌ای هم استفاده می‌شود.

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. نمونه پژوهش به روش غربالگری و با لحاظ معیارهای زیر انتخاب می‌شوند:

۱- جزو شرکت‌های مالی (مثل بانکها و بیمه‌ها) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشد.

۲- در طی دوره‌ی مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.

۳- سهام شرکت طی دوره‌ی مورد بررسی، داد و ستد شده باشد.

۴- حسابرسی داخلی داشته باشند.

که در نهایت ۱۲۳ شرکت برای دوره ۷ ساله بین سالهای ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ که جمعا ۸۶۱ سال-شرکت نمونه‌های این پژوهش هستند.

### جدول (۱): نحوه انتخاب نمونه

۴۳۷	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۸
(۱۰۶)	مؤسسات مالی و واسطه‌گری، هلدینگ، سرمایه‌گذاری و لیزینگ
(۸۹)	شرکت‌هایی که در طی دوره‌ی مورد بررسی تغییر سال مالی داشته‌اند.
(۹۶)	سهام شرکت طی دوره‌ی مورد بررسی، داد و ستد نشده باشد.
(۲۳)	حسابرسی داخلی ندارند.
(۳۱۴)	جمع شرکت‌های حذف شده
۱۲۳	شرکت‌های باقی مانده جهت استخراج اطلاعات

### مدل رگرسیونی و متغیرهای پژوهش

برای آزمایش رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ماهیت تعاملی صلاحیت IAF و استقلال، از مدل زیر استفاده می‌شود.

### مدل رگرسیونی تحقیق

$$ABNACC = \beta_0 + \beta_1 IACOMP + \beta_2 ACIAFINF + \beta_3 NONMTG + \beta_4 NONOSP_{20} + \beta_5 IACOMP \times ACIAFINF + \beta_6 IACOMP \times NONMTG + \beta_7 IACOMP \times NONOSP_{20} +$$

$$\beta_8 \text{ASSETS} + \beta_9 \text{AGE} + \beta_{10} \text{LEV} + \beta_{11} \text{CFO} + \beta_{12} \text{SG} + \beta_{13} \text{MTB} + \beta_{14} \text{ROA} + \beta_{15} \text{LOSS} + \beta_{16} \text{MATWEAK} + \varepsilon$$

### متغیر وابسته:

ABNACC: اقلام تعهدی غیرعادی که مطابق با مدل تعدیل جونز به دست می‌آید که خطای معادله زیر می‌باشد:

$$[\text{TA}_{it}/\text{A}_{it-1}] = \beta_0 + \beta_1[1/\text{A}_{it-1}] + \beta_2[(\text{DREV}_{it} - \text{DAR}_{it})/\text{A}_{it-1}] + \beta_3[\text{PP E}_{it}/\text{A}_{it-1}] + \beta_4[\text{NI}_{it}/\text{A}_{it-1}] + \varepsilon_{it}$$

### متغیرهای مستقل:

IACOMP: صلاحیت حسابرسی داخلی عبارت است از میانگین هزینه های منابع صرف شده جهت حسابرسی داخلی شرکت در ساعت است.

ACIAFINF: نفوذ کمیته حسابرسی. اگر عضوی از کمیته حسابرسی نقشی در هیئت مدیره شرکت ایفا کند ۱ و در غیر اینصورت صفر است.

NONMTG: اگر حسابرس دارای پیشینه آموزشی مدیریت بود عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر می‌گیرد.

NONOSP20: نبود حسابرس داخلی بالقوه. اگر شرکت کار حسابرسی داخلی خود را برونسپاری می‌کند ۱ و در غیر اینصورت صفر است.

### متغیرهای کنترلی:

ASSETS: لگاریتم مجموع دارایی های شرکت

AGE: سن شرکت عبارت است لگاریتم سالهای حضور شرکت در بورس.

LEV: مجموع بدهی های شرکت تقسیم بر کل داراییهای شرکت.

CFO: جریان نقدی عملیاتی به کل داراییهای شرکت.

SG: رشد شرکت عبارت است از تفاوت فروش انتها و ابتدای دوره شرکت تقسیم بر فروش ابتدای دوره.

MTB: ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت

ROA: بازده دارایی ها

LOSS: اگر شرکت در مدت بررسی زیان ده بود مقدار یک در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

MATWEAK: شرکت هایی که موارد کنترل داخلی ضعف دارند افشا کنند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد.

### یافته‌های پژوهش

در این قسمت داده‌های و اطلاعات جمع‌آوری شده مربوط به متغیرهای تحقیق از صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش‌های آماری متناسب مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و فرضیه‌ها نیز مورد آزمون قرار گرفتند. همچنین، جداول اطلاعات آماری از متغیرهای اصلی مدل و برخی اطلاعات پایه‌ای در خصوص مدل تحقیق در این فصل ارائه گردیده و در نهایت، نتایج اجرای مدل رگرسیونی بیان می‌شود. پژوهش حاضر دارای سه فرضیه اصلی و یک مدل رگرسیونی جهت آزمون فرضیه های موردنظر می‌باشد؛ که تجزیه و تحلیل این مدل توسط نرم‌افزار اقتصادسنجی EViews انجام می‌گیرد. در این فصل پس از تدوین مدل‌های نهایی و انجام آزمون‌های مربوط به فروض رگرسیون کلاسیک و آزمون‌های انتخاب نوع مدل، برای برآورد ضرایب متغیرهای



مدل اصلی از روش رگرسیون چند متغیره، استفاده گردید. جدول (۲) حاوی آمار توصیفی داده‌های مورد مطالعه است که در آن اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی (میانگین، میانه، بیشینه و کمینه) و پراکندگی داده‌ها (انحراف معیار، چولگی و کشیدگی) ارائه شده است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف	چولگی	کشیدگی	تعداد
ABNACC	۰,۳۰۳	۰,۲۴۵	۲,۰۴۱	۰,۰۰۰۱	۰,۲۳۰	۱,۶۶۱	۸,۴۵۳	۷۳۸
IACOMP	۲,۶۵۹	۰,۷۶۲	۱۰,۱۰۴	۰,۱۰۴	۳,۴۹۷	۱,۲۴۳	۲,۷۸۶	۷۳۸
ACIAFINF	۰,۲۶۲	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۴۰	۱,۰۷۷	۲,۱۶۰	۷۳۸
NONMTG	۰,۳۳۸	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۷۳	۰,۶۸۱	۱,۴۶۴	۷۳۸
NONOSP20	۰,۱۱۹	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۳۲۴	۲,۳۴۹	۶,۵۲۱	۷۳۸
ASSETS	۶,۱۳۷	۶,۰۸۱	۸,۳۱۶	۴,۴۱۵	۰,۶۲۶	۰,۶۱۲	۴,۰۶۳	۷۳۸
AGE	۱,۱۷۲	۱,۱۷۶	۱,۶۹۰	۰,۴۷۷	۰,۲۰۵	۰,۱۵۵	۳,۳۰۸	۷۳۸
LEV	۰,۵۶۸	۰,۵۷۳	۲,۶۵۸	۰,۰۱۲	۰,۲۳۴	۱,۳۵۰	۱۲,۹۵۹	۷۳۸
CFO	۰,۱۲۶	۰,۱۱۰	۰,۶۴۱	-۰,۴۶۰	۰,۱۳۳	۰,۳۲۸	۴,۴۷۲	۷۳۸
SG	۲,۱۶۳	۱,۸۷۲	۹,۴۱۵	۰,۰۰۰۷	۱,۳۹۶	۱,۵۴۶	۶,۶۲۰	۷۳۸
MTB	۲,۱۴۱	۱,۸۲۸	۸,۳۱۲	۰,۰۰۱	۱,۴۱۳	۱,۴۷۰	۶,۱۸۰	۷۳۸
ROA	۰,۱۲۶	۰,۱۱۲	۰,۶۲۷	-۰,۳۷۱	۰,۱۳۸	۰,۴۰۷	۴,۱۰۳	۷۳۸

همان‌گونه که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود، ضریب چولگی در رابطه با کلیه متغیرهای تحقیق مثبت می‌باشد. این موضوع حاکی از وجود چوله به راست و تمایل متغیرها به مقادیر کوچک‌تر است. همچنین مثبت بودن ضرایب کشیدگی حکایت از این مطلب دارد که توزیع متغیرها از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده‌ها حول میانگین متمرکزتر شده‌اند. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتی که احتمال جدول کوچک‌تر از ۰/۰۵ باشد به احتمال ۰/۹۵ فرضیه صفر پذیرفته نمی‌شود. نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیرها به شرح جدول (۳) است.

جدول (۳): نتایج آزمون مانایی

PP - Fisher Chi-square		ADF - Fisher Chi-square		Im, Pesaran and Shin W-stat		Levin, Lin & Chu		آزمون متغیر
احتمال	آماره	احتمال	آماره	احتمال	آماره	احتمال	آماره	
۰,۰۰۰	۴۳۷,۳۹۴	۰,۰۰۰	۳۵۲,۰۰۵	۰,۰۰۰	-۵,۲۳۱	۰,۰۰۰	-۴۵,۱۲۷	ABNACC
۰,۰۰۰	۷۲۶,۲۱۷	۰,۰۰۰	۵۷۹,۶۹۸	۰,۰۰۰	-۱۹,۰۵۵	۰,۰۰۰	۴۵,۹۱۳	IACOMP
۰,۰۰۰	۲۹۰,۷۱۸	۰,۰۰۰	۲۲۹,۷۹۸	۰,۰۰۰	-۵,۴۴۷	۰,۰۰۰	-۱۹,۵۰۰	ACIAFINF
۰,۰۰۰	۳۱۹,۷۶۶	۰,۰۰۰	۲۴۴,۵۱۶	۰,۰۰۰	۴,۹۲۰	۰,۰۰۰	-۱۸,۶۲۹	NONMTG
۰,۰۰۰	۴۶,۴۴۱	۰,۰۰۲	۴۷,۹۴۴	۰,۰۰۸	-۲,۴۰۷	۰,۰۰۰	-۸,۲۵۹	NONOSP20
۰,۰۰۰	۳۷۸,۷۱۴	۰,۰۰۰	۳۲۶,۵۹۶	۰,۰۰۰	-۶,۷۶۰	۰,۰۰۰	-۳۳,۰۹۱	ASSETS
۰,۰۰۰	۲۸۷,۷۱۴	۰,۰۰۰	۲۲۳,۵۹۶	۰,۰۰۰	-۲۸,۳۹۴	۰,۰۰۳	-۵۹,۳۹۰	AGE
۰,۰۰۰	۳۹۵,۲۴۹	۰,۰۰۰	۳۲۱,۶۵۹	۰,۰۰۰	-۱۴,۲۲۶	۰,۰۰۰	-۲۵۲,۹۸۷	LEV
۰,۰۰۰	۴۱۲,۳۹۷	۰,۰۰۰	۳۴۳,۱۴۷	۰,۰۰۰	-۳,۹۵۷	۰,۰۰۰	-۲۹,۰۵۹	CFO
۰,۰۰۰	۳۵۸,۱۶۶	۰,۰۰۴	۳۰۸,۸۶۴	۰,۰۰۶	-۲,۴۹۶	۰,۰۰۰	-۱۷,۹۷۴	SG
۰,۰۰۰	۴۸۳,۴۲۲	۰,۰۰۰	۳۷۷,۷۵۲	۰,۰۰۰	-۷,۲۵۱	۰,۰۰۰	-۷۰,۸۳۶	MTB
۰,۰۰۰	۳۶۰,۱۴۴	۰,۰۴۶	۲۸۴,۵۳۲	۰,۰۱۹	-۲,۰۶۷	۰,۰۰۰	-۲۴,۲۲۲	ROA
۰,۰۰۰	۵۸,۶۸۲	۰,۰۰۰	۵۵,۰۷۷	۰,۰۰۰	۴,۸۰۸	۰,۰۰۰	-۱۵,۱۹۴	LOSS
۰,۰۰۰	۳۰۳,۹۰۱	۰,۰۰۰	۲۴۶,۶۵۱	۰,۰۰۰	-۵,۴۲۹	۰,۰۰۰	-۲۰,۰۵۱	MATWEAK

با توجه به نتایج جدول (۳) سطح معناداری آزمون‌های لوین، لین و چو، آزمون ایم، پسران و شین، آزمون ریشه واحد فیشر-دیکی فولر تعمیم یافته و آزمون ریشه واحد فیشر-فیلیپس بر کلیه متغیرها کوچکتر از ۰,۰۵ است لذا همه متغیرهای تحقیق مانا هستند. قبل از برآورد مدل فرضیات لازم است تا عدم وجود هم خطی میان متغیرهای

تحقیق آزمون شود. برای بررسی وجود یا عدم وجود هم خطی میان متغیرهای پژوهش از تحلیل همبستگی پیرسون استفاده شده است. جدول (۴) ضرایب همبستگی پیرسون میان متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول (۴): آزمون هم خطی متغیرها

MA TW EA K	L O SS	RO A	M TB	SG	CF O	LE V	AG E	AS SE TS	NO NO SP 20	NO N M TG	AC IA FI NE	IA CO MP	AB NA CC	
													۱,۰	AB NA
												۱,۰	۰,۰	IA CO
											۱,۰	۰,۲	۰,۰	AC IAF
										۱,۰	۰,۰	۰,۲	۰,۰	NO NM
									۱,۰	۰,۰	۰,۲	۰,۰	۰,۰	NO NO
								۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۲	۰,۰	AS SE
							۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۱	۰,۰	AG E
						۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۲	LE V
					۱,۰	۰,۱	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۷	CF O
				۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۱	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	SG
			۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	MT B
		۱,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۴	۰,۵	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۶	RO A
	۱,۰	۰,۵	۰,۰	۰,۰	۰,۱	۰,۳	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۲	LO SS
۱,۰۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	۰,۰	MA TW

با توجه به نتایج جدول (۴) مشخص که مقادیر ضریب همبستگی خیلی زیاد یا خیلی کم (نزدیک به ۱+ و ۱-) که نتایج تحلیل رگرسیونی را تحت تأثیر قرار دهد، وجود ندارد، در نتیجه هم خطی میان متغیرهای پژوهش وجود ندارد. جدول ۵ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی آزمون سه فرضیه اصلی تحقیق را با استفاده از نرم‌افزار Eviews نشان می‌دهد.

## جدول (۵): نتایج تخمین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه ها

متغیر	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob
IACOMP	-۰,۰۰۱	۰,۰۰۳	-۰,۵۷۶	۰,۵۶۴
ACIAFINF	-۰,۰۰۹	۰,۰۱۱	-۰,۸۰۸	۰,۴۱۹
NONMTG	-۰,۰۰۶	۰,۰۱۲	-۰,۵۲۰	۰,۶۰۳
NONOSP20	-۰,۰۲۰	۰,۰۱۶	-۱,۲۴۶	۰,۲۱۳
IACOMP×ACIAFINF	۰,۰۰۲	۰,۰۰۴	۰,۵۳۹	۰,۵۸۹
IACOMP×NONMTG	-۰,۰۰۲	۰,۰۰۲	-۱,۰۴۵	۰,۲۹۶
IACOMP×NONOSP20	۰,۰۰۱	۰,۰۰۴	۰,۳۴۲	۰,۷۳۲
ASSETS	-۰,۰۹۵	۰,۰۴۰	-۲,۳۲۸	۰,۰۲۰
AGE	۰,۲۱۴	۰,۱۰۰	۲,۱۳۶	۰,۰۳۳
LEV	۰,۲۰۶	۰,۰۳۷	۵,۵۲۶	۰,۰۰۰
CFO	۰,۷۹۷	۰,۰۴۳	۱۸,۱۶۳	۰,۰۰۰
SG	-۰,۰۰۱	۰,۰۰۴	-۲,۳۳۸	۰,۰۳۴
MTB	-۰,۰۰۱	۰,۰۰۳	-۲,۴۶۱	۰,۰۴۴
ROA	۰,۹۲۶	۰,۰۵۹	۱۵,۴۹۲	۰,۰۰۰
LOSS	۰,۰۵۶	۰,۰۲۰	۲,۷۹۶	۰,۰۰۵
MATWEAK	-۰,۰۱۰	۰,۰۰۹	-۲,۱۶۶	۰,۰۴۳
عرض از مبدأ (C)	۰,۳۲۰	۰,۱۹۵	۱,۶۳۶	۰,۱۰۲
ضریب تعیین = ۰,۷۲۱		ضریب تعیین تعدیل شده = ۰,۶۸۰		
آماره دوربین واتسون = ۱,۶۴۴	آماره آزمون F = ۱۹,۹۳۷	احتمال آزمون F = ۰,۰۰۰		

بر اساس نتایج حاصل در جدول (۵) P-value محاسبه شده جهت آزمون F برابر با ۰,۰۰۰ و کوچکتر از ۰,۰۵ است و از آنجائی که آماره F اعتبار کلی مدل را نشان می دهد در نتیجه می توان گفت این مدل با احتمال ۹۵٪ معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده این مدل برابر ۰,۶۸۰ است. این عدد نشان می دهد که حدود ۶۸ درصد تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی مدل قابل تبیین است و از آنجائی که

آماره دوربین - واتسون مدل برابر با ۱,۶۴۴ است و این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، می‌توان گفت که در مدل خودهمبستگی وجود ندارد.

**فرضیه اول:** نتایج حاصل از جدول (۵) نشان می‌دهد که معناداری (Prob) محاسبه شده برای ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی (IACOMP×ACIAFINF) برابر با ۰,۵۸۹ است که بزرگ‌تر از ۰,۰۵ می‌باشد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد، رد می‌شود.

**فرضیه دوم:** نتایج حاصل از جدول (۵) نشان می‌دهد که معناداری (Prob) محاسبه شده برای ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرس داخلی (IACOMP×NONMTG) برابر با ۰,۲۹۶ است که بزرگ‌تر از ۰,۰۵ می‌باشد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرس داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرس داخلی، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، رد می‌شود.

**فرضیه سوم:** نتایج حاصل از جدول (۵) نشان می‌دهد که معناداری (Prob) محاسبه شده برای ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نبود حسابرس داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن (IACOMP×NONOSP20) برابر با ۰,۷۳۲ است که بزرگ‌تر از ۰,۰۵ می‌باشد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نبود حسابرس داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نبود حسابرس داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، رد می‌شود.

## بحث و نتایج

نتایج تحلیل فرضیات نشان داد می‌توان اظهار داشت که ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرسی داخلی با نفوذ کمیته حسابرسی داخلی به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد، رد می‌شود. گروس و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیق خود بیان کردند که عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی منجر شود. بر این اساس احتمالاً می‌توان این نتیجه را به کیفیت پایین حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی ایران نسبت داد که نمی‌توانند تأثیر لازم را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشند. ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرس داخلی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و

نداشتن زمینه آموزشی مدیریت (MTG) توسط حسابرس داخلی، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، رد می‌شود. ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نبود حسابرس داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ارتباط متقابل بین صلاحیت حسابرس داخلی و نبود حسابرس داخلی بالقوه برای برون‌سپاری آن، به شکل مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، رد می‌شود. با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌گردد در راستای افزایش کیفیت گزارشگری مالی شخصی از کمیته حسابرسی شرکت در عضویت هیئت‌مدیره نباشد. با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌گردد در زمینه به‌کارگیری حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی از افرادی با مدارک ارشد و دکتری مدیریت جهت ایجاد اثرگذاری بر کیفیت گزارشگری مالی استفاده گردد. به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد از افراد با صلاحیت بالا در زمینه‌های مالی در داخل شرکت جهت حسابرس داخلی استفاده نمایند.

### منابع

- ۱- تاج زاده، اکرم و خدامرادی، محمد. (۱۳۹۵)، بررسی اهمیت کار حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر حسابرسی مستقل، اولین همایش حسابداری، اقتصاد و نوآوری در مدیریت، بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس.
- ۲- تقی زاده خانقاه، وحید، (۱۳۹۲)، ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی در مراحل چرخه عمر، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۳- حاجیها، زهره و رفیعی، آزاده. (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴، ۱۲۱-۱۳۷.
- ۴- حاجیها، زهره و محمدحسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
- ۵- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده. (۱۳۹۴)، تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۲۹)، ۱-۱۷.
- ۶- چراغی زاده، مرضیه و مقدم، عبدالکریم. (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با استفاده از مدل مک نیکولز، چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، آزادشهر، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آزادشهر.
- ۷- عربصالحی، مهدی و میرزائی، مهدی. (۱۳۹۵)، کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی، شماره ۳۳، ۵۱-۵۳.
- ۸- مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین و منتی، وحید. (۱۳۹۵)، تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۳۱)، ۴۱-۵۶.
- ۹- نیکو مرام، هاشم و الهه موکل، (۱۳۹۳)، عوامل موثر بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۴)، ۱-۲۰.

۱۰- یعقوب نژاد، احمد و امیری، محمد. (۱۳۸۸)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشهای حسابرسی و تاثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۱)، ۵۳-۷۵.

11- Abbass, D.A. and Aleqab, M.M. (2013). Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, *International Business Research*; Vol. 6, No. 4, 67-80.

12- Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S. and Peters, G.F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54: 3-40.

13- Das, S. and Pandit, S.H. (2010). Audit Quality, Life-Cycle Stage and the management earnings forecasts in IPO prospectuses. *Journal of Business Finance & Accounting*, (30): 125-167.

14- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.

15- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. and Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality, *Journal of Accounting and Economics*, 39, 295-327.

16- Gros, M., Koch, S. and Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, 2(21), 291-329.

17- Mitra, S., Jaggi, B. and Al-Hayale, T. (2017). The effect of managerial stock ownership on the relationship between material internal control weaknesses and audit fees. *Review of Accounting and Finance*, 16(2), 239-259.

18- Wang, L.H. (2017). Accounting quality and information asymmetry of foreign direct investment firms, *Research in International Business and Finance*, pp.1-22.

19- Zhai, J. and Wang, Y. (2016). Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice, *China Journal of Accounting Research*, 1-16.

## **The role of independence and competence of the internal auditor in the quality of financial reporting of companies in the Tehran Stock Exchange**

**Reza Moradof<sup>1</sup>**

---

### **Abstract**

This research was carried out with the aim of the role of independence and competence of the internal auditor in the quality of financial reporting of companies in the Tehran Stock Exchange. The quality of financial reporting was considered as the dependent variable of the research, and the independence and competence of the internal auditor was considered as the independent variable. Based on this, 123 companies from the Tehran Stock Exchange were investigated as a statistical sample in a 7-year period between 2013 and 2020. The hypotheses of the research were analyzed using panel data regression and combined regression in Eviuse software. The analysis of the research hypotheses was done using the combined regression method and panel data regression by EViews econometrics software. The results of the hypothesis analysis showed that at the 95% confidence level, the interrelationship between internal audit competence and the influence of the internal audit committee does not directly affect the quality of financial reporting. The interrelationship between the internal auditor's qualification and lack of management education by the internal auditor does not directly affect the quality of financial reporting. The interrelationship between the competence of the internal auditor and the lack of a potential internal auditor to outsource it does not directly affect the quality of financial reporting.

### **Keywords**

**internal audit, internal audit qualification, financial reporting quality**

---

1 Assistant Professor of Accounting Department, Rudsar and Amlesh Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran.