

ارتباط خصیصه های کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه

فاطمه داروغه حضرتی^{۱*}

شکوفه نکوئی زاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۱۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۷/۰۵

چکیده

شرکت ها امروزه نیاز به یک سیستم گزارشگری دارند که شامل اطلاعات مالی و غیرمالی در کنار هم بوده و همچنین از اختصار کافی نیز برخوردار باشد. از طرفی نظارت بر درستی این گزارشات نیز از اهمیت بالایی برخوردار بوده و برای این منظور وجود کمیته حسابرسی که توانایی بررسی و نظارت بر این گزارشات را داشته باشد از ضروریات می باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط خصیصه های کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه است. روش پژوهش از نوع کاربردی و توصیفی و همبستگی است. جامعه آماری پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که به روش حذف سیستماتیک ۱۰۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. همچنین فرضیه ها نیز بر اساس آزمون رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفت و با استفاده از نرم افزار Excel و Eviews تجزیه و تحلیل انجام شده است. یافته های حاصل از پژوهش نشان داد، بین اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد و همچنین با توجه به نتایج به دست آمده می توان بیان کرد بین تخصص مالی کمیته حسابرسی، استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد. نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده مدیران شرکت های بورسی و غیربورسی، سهامداران، سرمایه گذاران قرار گیرد.

واژگان کلیدی

کمیته حسابرسی، گزارشگری یکپارچه، گزارش مالی و غیرمالی

۱. گروه حسابداری، واحد داریون، دانشگاه آزاد اسلامی، داریون، ایران. (نویسنده مسئول: hazrati@iaudariun.ac.ir)

۲. گروه حسابداری، واحد فیروز آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزآباد، ایران. (nekoe135@gmail.com)

مقدمه

گزارشگری شرکتی و در نهایت پاسخگویی از موضوعات بحث برانگیز و مورد توجه سرمایه گذاران و به طور کلی جامعه است. سرمایه گذاران با استفاده از اطلاعات افشا شده در گزارش ها، تصمیمات اساسی اتخاذ می کنند. این در حالی است که افزایش پیچیدگی بازارهای مالی و متعاقب آن تقاضای گسترده برای اطلاعات توسط ذینفعان و سهامداران، برخی محدودیت های صورت های مالی که به شیوه سنتی تهیه می شده را بیشتر نمایان ساخته است (اکلس و کروتر، ۲۰۱۰). از یک سو چنین به نظر می آید که صورتهای مالی پیچیده تر شده و از سویی دیگر کمتر می توان آنها را به سال مورد بررسی مربوط دانست. کمیته گزارشگری مالی انگلستان معتقد است که نگرانی زیادی در مورد افزایش پیچیدگی و کاهش مربوط بودن گزارش های سالانه شرکت ها وجود دارد. همچنان که بسیاری از ذینفعان افزایش حجم و جزئیات گزارش سالیانه و مقررات حاکم بر آن را یک مشکل اساسی می دانند چرا که منجر به پیام هایی درهم، افشای طولانی و غیر قابل فهم می گردد (فیوری و همکاران، ۲۰۱۶). یکی از دلایل اصلی این موضوع، این است که گزارش های مالی به دارایی نامشهود بی توجه بوده و از طرفی تقاضای برای اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی، حاکمیتی و عملکرد اجتماعی روز به روز در حال افزایش است (کورادو و هولتن، ۲۰۱۰). در پاسخ به این نیازها کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه چارچوب جدیدی تحت عنوان «گزارشگری یکپارچه» را ایجاد کرده و سعی می کند تا در جهت پاسخگویی به نیازهای ذینفعان حرکت کند. کمیته حسابرسی، وظیفه با اهمیتی از طرف سهامداران جهت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل دارد. در زمان کنونی، سهامداران و نهادهای قانون گذار در بازارهای مالی به طور فزاینده ای بر نقش کمیته حسابرسی در ایفای مسئولیت، پاسخگویی نسبت به وظایف خود بخصوص از منظر نظارت بر صورت های مالی حسابرسی تمرکز کرده اند (فی، ۲۰۱۳). بسیاری از پژوهشگران نقش و تأثیر کمیته حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی و تأثیر آن بر جنبه های حسابرسی مستقل را بررسی کرده اند. نتایج تحقیقات نشان از تأثیر مثبت کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای عملکرد واحد اقتصادی دارد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). کمیته حسابرسی، کمیته ای متشکل از اعضای هیئت مدیره است که در ایران به طور معمول از سه تا پنج نفر مدیر غیرموظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) تشکیل شده است. بر اساس بند ب ماده ۴ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) هیئت مدیره ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران باید کمیته حسابرسی و سایر کمیته های تخصصی مورد نیاز را تشکیل داده و تمهیداتی فراهم نماید که با تعامل کمیته ها و واحد حسابرسی داخلی، از استقرار و اجرای کنترل های داخلی مناسب و اثربخش اطمینان حاصل شود. همان طور که بورس اوراق بهادار آمریکا (۱۹۹۹) بیان می کند، کمیته حسابرسی نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی با سرپرستی و نظارت بر مدیریت و مشارکت با حسابرس مستقل بازی می کند. کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس مستقل، کیفیت حسابرسی و توجه به ساختار کنترل داخلی را افزایش می دهد. همچنین باعث ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی می شود (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به مطالب ذکر شده، هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین خصیصه های کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه است. به دلیل نوظهور بودن کمیته حسابرسی در ایران که از سال ۱۳۹۱ برای تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس الزامی شد، در زمینه کمیته حسابرسی و تأثیر آن در گزارشگری

یکپارچه، پژوهش های کمی انجام شده است. با توجه به مطالب گفته شده این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که «ارتباط بین خصیصه های کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه چگونه است؟»

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در قرن ۲۱ با افزایش تکنولوژی و دانش و افزایش روز افزون رقابت جهانی، همگان به اهمیت و ضرورت نقش گزارشگری پی برده اند و به دنبال گزارش هایی هستند که در عین اختصار و قابل فهم بودن، شفافیت لازم را داشته و بتواند عملکرد شرکت را به وضوح بیان کند و همچنین برای تصمیم گیری ها نیز مربوط و به موقع باشد. در این میان گزارشگری یکپارچه به دلیل تمرکز بر شفافیت باید عنصر حیاتی در بهسازی بازار و جلب اعتماد جامعه در نظر گرفته شود. گزارشگری یکپارچه سه منفعت با خود به ارمغان می آورد؛ اولین فایده، مزایای داخلی شامل تصمیم های بهتر در مورد تخصیص منابع، درک بهتر و توافق درباره معیارهای مهم برای اندازه گیری عملکرد، بیان شفاف رابطه بین عملکرد مالی و غیرمالی، کاهش ریسک شهرت و ... میباشد؛ مزیت دوم مزایای بازار خارجی شامل رشد تعداد سرمایه گذاران مسئولیت اجتماعی، یافتن شاخص های پایداری، اطمینان از اینکه شرکتها اطلاعات غیرمالی و ... را به صورت صحیح ارائه می دهند است و سومین منفعت مدیریت ریسک هماهنگ سازی است که شامل آمادگی برای موج های محتمل آیین نامه های جهانی و پاسخگویی به نیازهای معاملات سهام است (اکسل و آرمبرستر، ۲۰۱۱). ایده اصلی این موضوع که شرکت ها نه تنها در برابر سهامداران، بلکه نسبت به کل جامعه مسئولیت، دارند به حدود یک قرن قبل باز می گردد. انتقاد به گزارشگری مالی از آن جهت بود که نمی توانست به اندازه کافی نیازهای اطلاعاتی همه ذینفعان را برآورده سازد، چرا که آنها به ارزیابی عملکرد گذشته و آینده نیازمند بودند و این در حالی بود که گزارشگری مالی تنها بخشی از فعالیت های کسب و کار را پوشش داده و نسبت به فعالیت های اجتماعی و اثرات زیست محیطی بی توجه بوده است (برناردی و استارک، ۲۰۱۶)، در نتیجه در پاسخ به این مسأله، نوعی گزارشگری مستقل و چندجانبه ایجاد شده که دارای تفکری یکپارچه بوده است. این تفکر یکپارچه و گزارشگری مبتنی بر آن می تواند علاوه بر تسهیل در امر تصمیم گیری، نقش کنترلی و پاسخگویی داشته باشد. نقش تسهیل کنندگی گزارش یکپارچه منجر به تخصیص بهینه منابع شده و نقش کنترلی و پاسخگویی آن منجر به نیرویی می شود که می تواند پایداری مالی و توسعه پایدار را برای جامعه فراهم آورد (کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۳). در حال حاضر این نیاز به دنبال پیشرفت، تکنولوژی و ادغام سازمان ها و شرکت ها و توسعه شرکت های چندملیتی شتاب بیشتری گرفته است؛ اما چالش اصلی این روند نیاز ذینفعان به دامنه وسیعی از اطلاعات علاوه بر اطلاعات مالی است (فخاری و بابادی، ۱۳۹۵). اثرات بحران مالی سال ۲۰۰۸ و پیامدهای آن، عواقب بسیاری بر جا گذاشت که مهمترین آن، متزلزل شدن اعتماد مردم به دولتها، بازار و کسب و کار است که خود یکی از موانع بهبود اوضاع می باشد. شفافیت در گزارشگری عنصری بسیار حیاتی برای بازسازی اعتماد عمومی است (کرزوز، ۲۰۱۱). گزارشگری فعلی که بیشتر بر روی اطلاعات و عملکرد مالی متمرکز است بسیار پیچیده، مفصل و فاقد شفافیت لازم است و برای ارزیابی عملکرد گذشته و فعلی سازمان و انعطاف پذیری آینده شرکتها مناسب نیست (کمیته بین المللی گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۱)؛ بنابراین بسیاری از شرکت ها سعی کرده اند اطلاعات در دسترس سهامداران برای تصمیم گیری آنها را از طریق ضمیمه کردن اطلاعات غیرمالی به گزارشگری سنتی بهبود دهند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۲). این اطلاعات غیرمالی معمولاً از طریق طیفی از مکانیسم ها شامل گزارشگری پایداری مستقل، گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکتها و گزارشگری زیست محیطی به گزارشگری سنتی سالانه ضمیمه می شوند و یا با

آن در یک قالب ارائه می شوند. چنین گزارش هایی حجم زیادی حتی تا دویست صفحه را دربر می گیرند، در حالی که سودمندی اطلاعات اغلب در مختصر بودن آنها است. علاوه بر این چون این گزارش ها به صورت جداگانه تکامل یافته اند، این لایه های منفصل وابستگی های بحرانی بین استراتژی، راهبری شرکتی، عملیات و عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی را به صورت شفاف نشان نمی دهند (دلوییت، ۲۰۱۲). وجود یک کمیته حسابرسی مستقل، به عنوان کمیته فرعی هیأت مدیره برای نظارت بر گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی سهم زیادی را در کنترل تقلب های انجام شده توسط حسابداران و مدیران و بهبود کیفیت گزارش های مالی دریافت کرده است. یک کمیته حسابرسی، مسئول نظارت بر کیفیت و یکپارچگی سیستم گزارشگری مالی و حسابداری، سیستم کنترل داخلی و انطباق با قوانین و مقررات مربوطه می باشد. کمیته حسابرسی، به طور قابل ملاحظه ای می تواند مشکلات نمایندگی را با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین اشخاص درون سازمانی و برون سازمانی و اشخاص علاقه مند در تصمیم گیری های مالی تسهیل نماید (بیشنو و رنگان، ۲۰۱۶). به دنبال رسوایی های مالی اخیر شرکت هایی از قبیل وردکام و انرون در ایالات متحده و بحران های مالی اروپا، کیفیت و قابلیت گزارشگری مالی و حرفه حسابرسی در مظان سوءظن و ابهام واقع شده است؛ و نقش کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی، توجه تدوین کنندگان مقررات را به طور فزاینده ای به خود جلب کرده است (تختائی و همکاران، ۱۳۹۰). کمیته حسابرسی یکی از کمیته های هیأت مدیره واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیرموظف هیأت مدیره است که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت های مالی شرکت را بر عهده دارد (آرنس و لوبک، ۲۰۰۳). در واقع کمیته حسابرسی مسئول نظارت بر حاکمیت شرکتی، فرآیند گزارشگری مالی، ساختار کنترل داخلی، عملکرد حسابرس داخلی و فعالیت های حسابرس مستقل است؛ و به نیابت از هیأت مدیره و از طریق اطمینان بخشی نسبت به پاسخگویی شرکت، از سرمایه گذاران حمایت می کند (براتی مبادی، ۱۳۹۶). با توجه به مطالب فوق می توان فهمید شرکت ها امروزه نیاز به یک سیستم گزارشگری یکپارچه دارند که شامل اطلاعات مالی و غیرمالی در کنار هم بوده و همچنین از اختصار کافی نیز برخوردار باشد. از طرفی نظارت بر درستی این گزارشات نیز از اهمیت بالایی برخوردار بوده و برای این منظور وجود کمیته حسابرسی که توانایی بررسی و نظارت بر این گزارشات را داشته باشد از ضروریات می باشد. نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده مدیران و مسئولان شرکتهای بورسی و غیربورسی، سهامداران، سرمایه گذاران، محققین، اساتید و دانشجویان قرار گیرد.

پیشینه پژوهش

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است؛ ولیکن استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می گردد.

علوی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر فعالیت های کمیته های حسابرسی بر گزارشگری مالی پرداختند. آنها از امتیازهای افشای اطلاعات شرکت ها و معیار تعدیلات سنواتی برای گزارشگری مالی استفاده کردند و با بکارگیری پیش آزمون و پس آزمون برای دو گروه آزمایش و کنترل و با استفاده از گروه های نابرابر و استفاده از اطلاعات شرکت ها طی دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ نشان دادند بین میزان اختلاف امتیاز افشا و نسبت تعدیلات سنواتی بین دو گروه آزمایش و کنترل تفاوت معنی داری وجود ندارد. به عبارت دیگر تشکیل کمیته های حسابرسی در طی دوره دوران گذار اثر بخشی معنی داری نداشته است.

بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "فرا تحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی" دریافتند که رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد در حالیکه در مقابل رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد.

عبدی فتاح و موتلیب (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی رابطه کمیته حسابرسی و عملکرد گزارش یکپارچه (آیا تضمین داخلی اهمیت دارد؟) پرداختند. نتایج نشان داد که اثربخشی کلی عملکرد کمیته حسابرسی با میزان و کیفیت عملکرد و گزارش یکپارچه ارتباط مثبت قوی دارد. به ویژه، به نظر می رسد که اختیارات و جلسات کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی در عملکرد گزارش یکپارچه دارد. با این حال نویسندگان ارتباط معناداری بین جنبه های اصلی عملکرد کمیته حسابرسی مانند استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی و عملکرد گزارش یکپارچه پیدا نمی کنند.

منصور و همکاران (۲۰۱۸) تأثیر تخصص و جنسیت اعضای کمیته حسابرسی را بر مدیریت سود بررسی کردند. آنها به دنبال اثربخشی تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر کاهش مدیریت سود بودند. آنها با استفاده از اطلاعات ۵۶۶۰ سال-شرکت آمریکایی طی سال های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۳ نشان دادند تخصص اعضای کمیته حسابرسی و نوع آن منجر به کاهش مدیریت سود می شود. علاوه بر این یافته های آنها نشان می دهد تخصص مالی زنان نسبت به مردان در کاهش مدیریت سود اثربخشی بیشتری دارد.

سانگ و همکاران (۲۰۱۸) نیز رابطه تخصص اعضای کمیته حسابرسی را با کیفیت سود طبق روش فرا تحلیل بررسی کردند. آنها بیان می دارند بعد از قانون ساربنز-اکسلی، پژوهش های متعددی به دنبال بررسی این مطلب بودند که آیا تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است. آنها با بررسی ۹۰ مطالعه صورت گرفته و با استفاده از ۱۶۵۵۲۹ مشاهده سال-شرکت که رابطه کمیته حسابرسی و کیفیت سود را بررسی کرده بودند نشان دادند که تخصص کمیته حسابرسی با کیفیت سود رابطه مثبتی دارد و البته تخصص حسابداری رابطه قویتری را نشان می دهد.

الشاعر و همکاران (۲۰۱۷) رابطه کمیته های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را در انگلیس بررسی کردند. هدف اصلی آنها بررسی کیفیت افشای اطلاعات با تمرکز بر نقش کمیته های حسابرسی است. در این خصوص آنها از اطلاعات ۳۵۰ شرکت انگلیسی طی سالهای ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۱ استفاده کردند. یافته های آنها نشان می دهد شرکت هایی که کمیته حسابرسی با کیفیت بالایی دارند، کیفیت افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بالاتری دارند. علاوه بر این شرکت های بزرگ که دارای سهامداران عمده هستند، حجم بالایی از افشای اطلاعات را دارند هرچند که کیفیت کمیته حسابرسی بر حجم افشای اطلاعات تأثیری ندارد.

آپوهامی و تاشاکر (۲۰۱۷) به بررسی اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت های استرالیایی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد میان ویژگی های کمیته حسابرسی، مانند اندازه، استقلال و تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و افشای مسئولیت اجتماعی شرکتها، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

لئونگ و همکاران (۲۰۱۵) رابطه کمیته های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را در سنگاپور بررسی کردند. آنها برخی ویژگی های کمیته مانند استقلال و یا تخصص را مدنظر قرار داده و اثر آنها را بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس سنگاپور بررسی کردند. یافته های اصلی آنها نشان دهنده این است که اگر در ترکیب اعضای کمیته تخصص حسابداری، مدیریت مالی و با نظارتی وجود داشته باشد کیفیت گزارشگری مالی بهبود خواهد

یافت. نکته دیگر درخصوص متغیر استقلال است و اینکه این عامل بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأثیر قابل توجهی نداشته است چرا که اکثر افراد کمیته های حسابرسی از اعضای مستقل تشکیل شده اند.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، توصیفی - همبستگی می باشد؛ برای جمع آوری داده ها و اطلاعات از روش کتابخانه ای و میدانی استفاده شد. اطلاعات مربوط به صورت های مالی شرکت ها با استفاده از بانک های اطلاعاتی و نرم افزار ره آورد نوین استخراج و جمع آوری شد. مرتب کردن و طبقه بندی داده ها بوسیله نرم افزار Excel و تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل آماری داده ها و آزمون فرضیه های پژوهش حاضر از روش آماری روش رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری

معمولاً در هر پژوهش، جامعه مورد بررسی یک جامعه آماری است که پژوهشگر مایل است درباره صفت (صفت های) متغیر واحدهای آن به مطالعه بپردازد (سرمد و همکاران، ۱۳۸۸). جامعه آماری پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ می باشد؛ زیرا اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط حسابداران رسمی حسابرسی شده است و نسبت به اطلاعات سایر شرکت ها از قابلیت اتکای بیشتری برخوردار است. برای تعیین نمونه آماری، از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک استفاده شد؛ بدین صورت که در هر مرحله از میان تمام شرکت های جامعه آماری، شرکت هایی که شرایط زیر را نداشتند، کنار گذاشته شدند و شرکتهای باقی مانده برای اجرای آزمون انتخاب شدند:

جدول (۱) تعیین نمونه آماری پژوهش به روش حذف سیستماتیک

۵۳۲	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس تا سال ۱۳۹۸
۶۷	تعداد شرکت هایی که سال مالی آنها ۲۹ اسفند نبود
۶۶	شرکت های که جزء بانک ها، بیمه ها، شرکت های مالی و سرمایه گذاری بودند
۵۱	تعداد شرکت هایی بعد از سال ۹۲ در بورس پذیرفته شدند
۱۰۲	تعداد شرکت هایی که در بازه پژوهش غیرفعال بودند
۵۷	تعداد شرکت هایی توقف نماد بیش از ۳ ماه داشتند
۸۹	تعداد شرکت هایی که داده های آنها در دسترس نبود
۱۰۰	تعداد باقی مانده شرکت ها که نمونه آماری را شکل دادند

تعریف نظری متغیرها و فرضیه های پژوهش

گزارشگری یکپارچه: گزارشگری یکپارچه، یک فرآیند مبتنی بر تفکر یکپارچه است که میزان موفقیت شرکت در ایجاد و حفظ ارزش را در طول زمان مشخص کرده و میان جنبه های مختلف عملکردی مانند استراتژی ها، چشم انداز، وضعیت و خطرات پیش رو و ... که همگی بر ایجاد ارزش در کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت مؤثر است، ارتباط برقرار می کند (سرافیم، ۲۰۱۵).

کمیته حسابرسی: کمیته حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکتی است و همچنین یکی از مهمترین کمیته های تخصصی هیئت مدیره محسوب می شود که موجب تقویت، سلامت و کیفیت گزارشگری مالی، بهبود کیفیت کنترل های داخلی، بهبود عملکرد حسابرسان، کمک به هیئت مدیره برای ایفای مسئولیت، پاسخگویی و اطمینان از انطباق فعالیت های این واحدها با قوانین و مقررات آمره و همچنین موجب جلوگیری از اعمال غیرقانونی مدیریت می شود (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۳).

ویژگی کمیته حسابرسی: کمیته حسابرسی یکی از کمیته های هیئت مدیره ی واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیرموظف هیئت مدیره که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت های مالی از جمله ویژگی های کمیته حسابرسی را می توان تخصص، شرکت را بر عهده دارد (آرنس و لوبیک، ۲۰۰۳).

اندازه کمیته حسابرسی: اندازه کمیته حسابرسی می تواند تأثیر سازنده ای روی کمیته داشته باشد. کمیته حسابرسی بزرگتر می تواند مؤثرتر باشد به طوری که کمیته ها تمایل دارند که شامل اعضای با تخصص های گوناگون برای انجام کنترل جدی تر رویه های گزارشگری مالی باشند (چوی و همکاران، ۲۰۰۴).

استقلال اعضا کمیته حسابرسی: این ویژگی کمیته حسابرسی اغلب به عنوان یک ویژگی ضروری و تأثیرگذار بر اثر بخشی کمیته حسابرسی در فرایند نظارت بر گزارشگری مالی در نظر گرفته می شود؛ زیرا اعضای کمیته، مدیران خارجی و مستقل از مدیریت هستند. اهمیت این موضوع به عنوان قوانین و توصیه هایی مبنی بر تشکیل اجباری کمیته حسابرسی منعکس می شود که الزام می کند، اکثریت اعضای کمیته حسابرسی باید از مدیران غیرموظف باشند (تختائی و همکاران، ۱۳۹۰).

تخصص مالی کمیته حسابرسی: تخصص و مهارت اعضای کمیته حسابرسی، ویژگی دیگری از ویژگی های کمیته حسابرسی است که با اثربخشی کمیته حسابرسی ارتباط تنگاتنگی داشته است و در ادبیات تحقیقات پیشین به نحو چشمگیری مورد توجه قرار گرفته است. اعضای کمیته حسابرسی باید مسئولیت های کمیته را به انجام برسانند. برای این منظور اعضای کمیته باید نیازهای لازم مانند تخصصی مالی و تخصصی و تجربه حسابرسی را داشته باشد. اگر هیأت مدیره افرادی با تخصصی مالی نداشته باشد می تواند افراد متخصصی بیرونی را منصوب نمایند. کمیته حسابرسی با داشتن اعضای متخصصی می تواند دائماً مسائل و مشکلات حسابداری و یا اختلاف نظرها را حل نمایند و به طور کلی بخشی از بهبود مستمر است (ایروین، ۲۰۰۹).

جلسات کمیته حسابرسی: راهنمای کمیته حسابرسی (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۱۲) بر تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی به عنوان ترویج دهنده ارتباط خوب تأکید کرد. به طور خاص، شورای گزارشگری مالی حداقل سه جلسه را در سال توصیه می کند. بدارد و همکاران (۲۰۰۴)، این تعداد جلسات را به عنوان شاخص اثربخشی در نظر گرفتند و دیزورت و همکاران (۲۰۰۴)، تعدد تعداد جلسات را باعث افزایش عملکرد اعضای کمیته حسابرسی می دانند.

➤ فرضیه اصلی

بین خصیصه های کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

➤ فرضیه های فرعی

۱- بین اندازه کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

۲- بین استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

۳- بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

۴- بین جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد

مدل پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

مدل رگرسیون برای آزمون فرضیه های تحقیق به صورت زیر است:

مدل (۱):

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 OAC_{Sit} + \beta_2 OWNCON_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INDUSTRY_{it} + \epsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE_{it} + \beta_2 ACIND_{it} + \beta_3 ACMEET_{it} + \beta_4 ACFE_{it} + \beta_5 SUSCOMM_{it} + \beta_6 OWNCON_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 PROF_{it} + \beta_9 LEV_{it} + \beta_{10} INDUSTRY_{it} + \epsilon_{it}$$

متغیرهای وابسته

XIR: میزان گزارش یکپارچه: تعداد موارد موجود در لیست چک های افشا شده (سرافیم، ۲۰۱۵) براساس حداکثر امتیاز ممکن ۲۱ امتیاز

QIR: کیفیت گزارش یکپارچه: برای متغیر کیفیت گزارش یکپارچه از متغیر مجازی استفاده خواهد شد و در صورت با کیفیت بودن گزارش عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ در نظر گرفته می شود.

متغیرهای مستقل

ACSIZE: اندازه کمیته حسابرسی: تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی

ACIND: استقلال اعضا کمیته حسابرسی: نسبت مدیران مستقل در کمیته حسابرسی به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی

ACFE: تخصص کمیته حسابرسی: نسبت اعضای کمیته حسابرسی با صلاحیت حسابداری و با تجربه مالی / تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی

ACMEET: جلسات کمیته حسابرسی: تعداد کل جلسات کمیته حسابرسی

متغیرهای کنترل

SIZE: اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت

ROA: بازده دارایی: برابر با سود خالص تقسیم بر کل دارایی ها

LEV: اهرم مالی: بدهی کل تقسیم بر دارایی کل

OACS: امتیاز کلی کمیته حسابرسی: تعداد شاخص امتیاز کمیته حسابرسی توسط یک شرکت تقسیم بر حداکثر امتیاز ممکن (یعنی ۱۰)

INDUSTRY: نوع صنعت: متغیر مجازی برای بنگاهها در صنایع حساس به محیط زیست عدد ۱ در غیر اینصورت عدد ۰ در نظر گرفته می شود.

OWNCON: تمرکز مالکیت: درصد سهام عادی که در پایان سال t توسط پنج مورد از بزرگترین سرمایه گذاران نهادی نگهداری می شود که شاخصی از تمرکز مالکیت است.

PROF: سودآوری: درآمد خالص به کل دارایی ها

یافته های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده ها فرآیندی چند مرحله ای است که طی آن داده هایی که به طرق مختلف جمع آوری شده اند؛ خلاصه، دسته بندی و در نهایت پردازش می شوند تا زمینه برقراری انواع تحلیل ها و ارتباط بین داده ها به منظور آزمون فرضیه ها فراهم آید (خاکی، ۱۳۸۴). در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده ها از آزمون های متفاوتی استفاده شده است، از جمله شاخص های توصیفی در بخش آمار توصیفی و آزمون های آماری در بخش آمار استنباطی.

آمار توصیفی

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از شاخص های مرکزی همچون میانگین و شاخص های پراکندگی انحراف معیار، چولگی و کشیدگی انجام پذیرفته است. خلاصه وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش نماد و نقش متغیرها در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
گزارشگری یکپارچه	XIR	0.356256	0.772727	0.488290	0.095686	0.550444	1.542925
اندازه کمیته حسابرسی	ACSIZE	0.000000	5.000000	2.158333	1.490066	-0.526804	1.955647
اندازه شرکت	SIZE	10.53295	19.31336	14.53879	1.588283	0.639004	3.531826
امتیاز کلی کمیته حسابرسی	OACS	0.200000	0.680000	0.394304	0.091698	0.443894	2.986930
تعداد جلسات حسابرسی	ACMEET	0.000000	5.000000	2.390000	0.468000	0.0750584	2.2315522
تخصص کمیته حسابرسی	ACFE	0.000000	1.000000	0.418705	0.402470	0.173053	1.408924

6.310567	0.772592	0.22998 9	0.58868 9	1.78777 2	0.05646 0	LEV	اهرم مالی
5.439024	- 0.326553	0.14839 3	0.09381 3	0.54573 0	- 0.60701 4	ROA	بازده دارایی
1.396478	0.058528	0.38859 9	0.41731 4	1.00000 0	0.00000 0	ACIND	استقلال اعضا کمیته حسابرسی
1.079967	0.282785	0.49548 9	0.43000 0	1.00000 0	0.00000 0	INDUSTRY	نوع صنعت
3.863014	- 0.916516	0.18197 9	0.74211 2	0.99450	0.05430 0	OWNCON	تمرکز مالکیت
4.36492	1.430116	0.62938 3	0.89815 5	5.14427 4	0.01604 8	PROF	سودآوری

آمار استنباطی

بررسی فرض نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای بررسی نرمال بودن متغیرها از آزمون جارتک برا استفاده شده است. فرضیه صفر حاکی از نرمال بودن توزیع داده ها است. نتایج حاصل از آزمون جارتک برا در جدول (۳) ارائه شده است:

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون جارتک برا

متغیر	جارتک برا	احتمال
گزارشگری یکپارچه	۱,۸۵۳۲۲۱	۰,۱۲۸۷۶۳

با توجه به جدول (۳) از آزمون جارتک برا چنین نتیجه می شود که چون مقدار احتمال برای متغیر وابسته بیشتر از سطح معنی داری آزمون ($\alpha = 0.05$) می باشد، داده ها دارای توزیع نرمال می باشند.

بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش

با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون به بررسی ارتباط متغیرهای پژوهش و همبستگی موجود بین آنها پرداخته می شود. ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای تحقیق در جدول (۴) ارائه شده است. براساس نتایج حاصل از آزمون، متغیر وابسته پژوهش (گزارشگری یکپارچه) دارای همبستگی مثبت و معنی دار با متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی، استقلال اعضا کمیته حسابرسی و همچنین دارای همبستگی منفی و معنادار با متغیرهای اندازه شرکت، نوع صنعت، سودآوری می باشد.

جدول ۴: ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای تحقیق

PROF	OWNCON	INDUSTRY	ACIND	ROA	LEV	ACMEET	ACFE	OACS	SIZE	ACSIZE	XIR	
											1.000000	XIR

										1.000000	0.102758	ACSIZE
										-----	0.0000	
									1.000000	0.169185	-0.168223	SIZE
									-----	0.0126	0.0131	
								1.000000	0.109385	0.505586	0.088131	OACS
								-----	0.1081	0.0000	0.1959	
							1.000000	0.856118	0.010953	0.059445	0.091973	ACFE
							-----	0.0000	0.8725	0.3835	0.1771	
						1.000000	-0.365840	-0.02548	0.354872	0.354824	0.325147	ACMEET
						-----		۰,۳۴۸۷	۰,۰۳۲۵	۰,۰۲۱۵	۰,۱۵۴۸	
					1.000000	0.325485	-0.036139	-0.011573	0.229411	-0.063047	-0.155816	LEV
					-----	0.6254	0.5965	0.8654	0.0007	0.3553	0.0217	
				1.000000	-0.607596	0.036958	0.026119	0.011053	0.020349	0.079366	-0.106234	ROA
				-----	0.0000	0.6258	0.7020	0.8714	0.7657	0.2443	0.1187	
			1.000000	-0.078317	0.071017	0.568475	0.845316	0.865400	0.064016	0.075327	0.003666	ACIND
			-----	0.2506	0.2977	0.3658	0.0000	0.0000	0.3480	0.2692	0.0000	
		1.000000	0.017291	-0.322548	0.207776	-0.368452	-0.014533	-0.061776	-0.064138	-0.142192	-0.226729	INDUSTRY
		-----	0.8001	0.0000	0.0021	0.6584	0.8314	0.3651	0.3471	0.0363	0.0008	
	1.000000	-0.029198	-0.158362	-0.020687	0.199907	0.248545	-0.176540	-0.126058	0.019952	0.055281	0.064217	OWNCON
	-----	0.6689	0.0196	0.7619	0.0031	0.0254	0.0092	0.0638	0.7701	0.4178	0.3465	
1.000000	0.071884	0.152126	-0.139305	-0.013671	0.229870	0.100584	-0.106631	-0.066243	-0.049985	0.100529	-0.225834	PROF
-----	0.2918	0.0250	0.0403	0.8413	0.0006	0.3654	0.1173	0.3314	0.4638	0.1399	0.0008	

آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

در فرضیه اول، تأثیر اندازه کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه مورد بررسی قرار می گیرد و فرضیه آماری آن به صورت زیر قابل تدوین است:

H0: بین اندازه کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد.

H1: بین اندازه کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از مدل شماره یک بهره گرفته می شود که مدل رگرسیونی چندگانه بوده و با استفاده از روش داده های پانل برآورد خواهد شد:

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE_{it} + \beta_2 OWNCON_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INDUSTRY_{it} + \beta_7 OACS_{it} + \beta_8 PROF_{it} + \epsilon_{it}$$

با توجه به اینکه داده های این پژوهش از نوع ترکیبی می باشند، باید مشخص شود که از نوع تابلویی هستند یا تلفیقی؟ بدین منظور از آزمون چاو استفاده شده است. فرضیه صفر و مقابل در آزمون چاو به صورت زیر می باشد:

H0 = (OLS روش) باشند همگن می باشند (روش OLS)

H1 = (FE روش اثرات ثابت) هستند همگن نیستند (روش اثرات ثابت FE)

جدول ۵: نتیجه آزمون چاو فرضیه اصلی اول

آماره	درجه آزادی	سطح معنی دار
آماره F	(۹۹,۳۰۵)	۰,۰۰۰
آماره Chi-square	۹۹	۰,۰۰۰

جدول (۵) نتایج حاصل از آزمون چاو را نشان می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون چاو کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش داده های تابلویی استفاده می شود. برای تعیین استفاده از روش اثرات تصادفی یا اثرات ثابت می بایست از آزمون هاسمن استفاده نمود. فرضیه صفر و مقابل آزمون هاسمن به صورت زیر می باشد.

H0 = بین اجزای اخلاقی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود ندارد (روش اثرات تصادفی RE)

H1 = بین اجزای اخلاقی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود دارد (روش اثرات ثابت FE)

جدول (۶) نتایج حاصل از اجرای آزمون هاسمن را نمایش می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون هاسمن کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش اثرات ثابت استفاده میشود.

جدول ۶: نتیجه آزمون هاسمن فرضیه اصلی اول

مدل	آماره	درجه آزادی	سطح معنی دار
مقدار آزمون	۳۰,۹۱۷۴۲۰	۸	۰,۰۰۰۱

نتایج آزمون فرضیه اول (جدول ۵) نشان می دهد که سطح معناداری آماره F، کوچکتر از ۵٪ میباشد، می توان گفت که مدل برای فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵٪، معنی دار میباشد و با توجه به ضریب تعیین مدل از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین مدل حاکی از درصد تغییرات متغیر گزارشگری یکپارچه است که توسط متغیر اندازه کمیته حسابرسی تبیین می شود. آماره

دوربین واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده می شود که اگر مقدار آماره دوربین واتسون در فاصله ۱/۵ و ۲/۵ باشد فرض همبستگی بین خطاها رد میشود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین واتسون طبق جدول مشخص می باشد که مابین محدوده مدنظر است. این عدد نشان میدهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و می توان از رگرسیون استفاده کرد. در بررسی همسانی واریانس باقیمانده های مدل نیز با توجه به اینکه مقدار احتمال (P-VALUE) مربوط به آزمون برش - پاگان کمتر از ۰/۰۵ می باشد (۰/۰۰۰) ناهمسانی واریانس باقیمانده های مدل تایید می شود. در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد بجای روش حداقل مربعات معمولی از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است. علاوه بر این از آنجایی که مقدار آماره VIF برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ می باشد از این رو می توان گفت همخطی شدیدی میان متغیرهای وارده شده در مدل وجود ندارد. مطابق نتایج حاصل از آزمون، سطح معنی دار بدست آمده برای متغیر مستقل در صورتی که کوچکتر از ۵٪ باشد نشان دهنده تأثیرگذاری آن بر متغیر وابسته می باشد؛ بنابراین با توجه به بزرگتر بودن سطح معناداری از ۰/۰۵ برای متغیر اندازه کمیته حسابرسی می توان عنوان نمود که بین اندازه کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معناداری وجود ندارد.

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

متغیر	ضریب	Std. Error	آماره t	سطح معنی دار	VIF
مقدار ثابت	0.527582	0.035552	14.83989	0.0000	
اندازه کمیته حسابرسی	0.001308	0.003854	0.339517	0.7345	1.087
اندازه شرکت	-0.003836	0.002243	-1.710225	0.0882	1.171
بازده دارایی	0.003045	0.008514	0.357638	0.7209	1.520
اهرم مالی	0.003567	0.005287	0.674789	0.5003	1.626
امتیاز کمیته حسابرسی	-0.013187	0.009456	-1.394599	0.1642	1.918
نوع صنعت	0.010678	0.005849	1.825589	0.0689	1.074
تمرکز مالکیت	0.008550	0.009398	0.909730	0.3637	1.103
سودآوری	0.000277	0.002389	0.115810	0.9079	1.130
ضریب تعیین	0.788373	ضریب تعیین تعدیل شده:		0.684332	
آماره F	244.5959	دوربین واتسون		2.343235	
P-value	0.000000	5.839 Breusch-Pagan			
		0.000000 P-Value			

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

در فرضیه دوم، بررسی استقلال اعضا کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه مورد بررسی قرار می گیرد و فرضیه آماری آن به صورت زیر قابل تدوین است:

H0: بین استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد.

H1: بین استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از مدل شماره دو بهره گرفته می شود که مدل رگرسیونی چندگانه بوده و با استفاده از روش داده های پانل برآورد خواهد شد:

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACIND_{it} + \beta_2 OWNCON_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INDUSTRY_{it} + \beta_7 OACS_{it} + \beta_8 PROF_{it} + \epsilon_{it}$$

آزمون چاو مورد استفاده و تحلیل قرار می گیرد. فرضیه صفر و مقابل در آزمون چاو به صورت زیر می باشد:

$H_0 =$ (OLS) باشند (روش) می-باشند (روش) می-باشند

$H_1 =$ واحدهای انفرادی همگن نیستند (روش اثرات ثابت FE)

جدول (۸) نتیجه آزمون چاو فرضیه اصلی دوم

سطح معنی دار	درجه آزادی	آماره	
۰,۰۰۰۰	(۹۹,۳۰۵)	۲۱۲,۵۳۰۳۸۵	آماره F
۰,۰۰۰۰	۹۹	۱۷۴۶,۱۷۰۶۳۹	آماره Chi-square

جدول (۸) نتایج حاصل از آزمون چاو را نشان می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون چاو کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش داده های تابلویی استفاده می شود. برای تعیین استفاده از روش اثرات تصادفی یا اثرات ثابت می بایست از آزمون هاسمن استفاده نمود. فرضیه صفر و مقابل آزمون هاسمن به صورت زیر می باشد.

$H_0 =$ بین اجزای اخلاص و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود ندارد (روش اثرات تصادفی RE)

$H_1 =$ بین اجزای اخلاص و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود دارد (روش اثرات ثابت FE)

جدول (۹) نتایج حاصل از اجرای آزمون هاسمن را نمایش می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون هاسمن کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش اثرات ثابت استفاده میشود.

جدول ۹: نتیجه آزمون هاسمن فرضیه دوم

مدل	آماره	درجه آزادی	سطح معنی دار
مقدار آزمون	۳۰,۰۷۲۶۹۴	۸	۰,۰۰۰۲

فرضیه دوم رابطه استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه را مورد بررسی قرار می دهد این فرضیه با استفاده از آزمون روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته و شیوه داده های تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه (جدول شماره ۴-۹) نشان می دهد که سطح معناداری آماره F کوچکتر از ۵٪ میباشد، میتوان گفت که مدل برای فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵٪، معنی دار میباشد و با توجه به ضریب تعیین مدل از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین مدل حاکی از درصد تغییرات متغیر گزارشگری یکپارچه است که توسط متغیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی تبیین می شود. آماره دوربین واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده میشود که اگر مقدار آماره دوربین واتسون در فاصله ۱/۵ و ۲/۵ باشد فرض همبستگی بین خطاها رد میشود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین واتسون طبق جدول مشخص می باشد که مابین محدوده مدنظر است. این عدد نشان می دهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. در بررسی همسانی واریانس باقیمانده های مدل نیز با توجه به اینکه مقدار احتمال (P-VALUE) مربوط به آزمون برش-پاگان کمتر از ۰/۰۵ می باشد (۰/۰۰۰) ناهمسانی واریانس باقیمانده های مدل تایید میشود. در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد بجای روش حداقل مربعات معمولی از روش

حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است. علاوه بر این از آنجایی که مقدار آماره VIF برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ می باشد از این رو می توان گفت همخطی شدیدی میان متغیرهای وارده شده در مدل وجود ندارد. مطابق نتایج حاصل از آزمون، سطح معنی دار بدست آمده برای متغیر مستقل در صورتی که کوچکتر از ۵٪ باشد نشان دهنده تأثیرگذاری آن بر متغیر وابسته می باشد؛ بنابراین با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از ۰/۰۵ برای متغیر استقلال اعضا کمیته حسابرسی می توان عنوان نمود که بین استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

جدول ۱۰: نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	Std. Error	آماره t	سطح معنی دار	VIF
مقدار ثابت	0.743711	0.048964	15.18903	0.0000	
استقلال اعضا کمیته حسابرسی	-0.048479	0.019162	-2.529932	0.0118	1.301
اندازه شرکت	-0.018766	0.002991	-6.274358	0.0000	1.170
بازده دارایی	-0.190807	0.036605	-5.212597	0.0000	1.525
اهرم مالی	-0.094406	0.024267	-3.890343	0.0001	1.622
امتیاز کمیته حسابرسی	0.263251	0.080439	3.272693	0.0012	1.425
نوع صنعت	-0.033094	0.008989	-3.681633	0.0003	1.073
تمرکز مالکیت	0.043178	0.025321	1.705212	0.0889	1.108
سودآوری	-0.012503	0.006563	-1.905187	0.0575	1.137
ضریب تعیین	0.501307	ضریب تعیین تعدیل شده:			
آماره F	7.716478	دوربین واتسون			
P-value	0.000000	5.367 Breusch-Pagan			
		0.000000 P-Value			

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم، به بررسی تأثیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه پرداخته می شود و فرضیه آماری آن به صورت زیر قابل تدوین است:

H0: بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد.

H1: بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از مدل شماره سه بهره گرفته می شود که مدل رگرسیونی چندگانه بوده و با استفاده از روش داده های پانل برآورد خواهد شد:

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACFE_{it} + \beta_2 OWNCON_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INDUSTRY_{it} + \beta_7 OACS_{it} + \beta_8 PROF_{it} + \varepsilon_{it}$$

آزمون چاو مورد استفاده و تحلیل قرار می گیرد. فرضیه صفر و مقابل در آزمون چاو به صورت زیر می باشد:

$H_0 =$ (OLS روش) باشند همگن می انفرادی

$H_1 =$ (FE روش اثرات ثابت) همگن نیستند

جدول (۱۱) نتیجه آزمون چاو فرضیه اصلی سوم

سطح معنی دار	درجه آزادی	آماره	
۰,۰۰۰۰	(۹۹,۳۰۵)	۲۱۵,۰۹۷۴۶۴	آماره F
۰,۰۰۰۰	۹۹	۱۷۵۱,۰۴۶۲۵۶	آماره Chi-square

جدول شماره ۱۱ نتایج حاصل از آزمون چاو را نشان می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون چاو کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش داده های تابلویی استفاده می شود. برای تعیین استفاده از روش اثرات تصادفی یا اثرات ثابت می بایست از آزمون هاسمن استفاده نمود. فرضیه صفر و مقابل آزمون هاسمن به صورت زیر می باشد.

$H_0 =$ (RE روش اثرات تصادفی) وجود ندارد همبستگی

$H_1 =$ (FE روش اثرات ثابت) وجود دارد همبستگی

جدول (۱۲) نتایج حاصل از اجرای آزمون هاسمن را نمایش می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون هاسمن کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش اثرات ثابت استفاده میشود.

جدول (۱۲) نتیجه آزمون هاسمن فرضیه سوم

مدل	آماره	درجه آزادی	سطح معنی دار
مقدار آزمون	۳۵,۶۸۳۳۸۹	۸	۰,۰۰۰۰

فرضیه سوم تأثیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه را مورد بررسی قرار می دهد این فرضیه با استفاده از آزمون روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته و شیوه داده های تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه (جدول شماره ۴-۱۲) نشان میدهد که سطح معناداری آماره F، کوچکتر از ۵٪ میباشد، میتوان گفت که مدل برای فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵٪، معنیدار میباشد و با توجه به ضریب تعیین مدل از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین مدل حاکی از درصد تغییرات متغیر گزارشگری یکپارچه است که توسط متغیر تخصص مالی کمیته حسابرسی تبیین می شود. آماره دوربین واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده میشود که اگر مقدار آماره دوربین واتسون در فاصله ۱/۵ و ۲/۵ باشد فرض همبستگی بین خطاها رد میشود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین واتسون طبق جدول مشخص می باشد که مابین محدوده مدنظر است. این عدد نشان میدهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. در بررسی همسانی واریانس باقیمانده های مدل نیز با توجه به اینکه مقدار احتمال (P-VALUE) مربوط به آزمون برش-پاگان کمتر از ۰/۰۵ می باشد (۰/۰۰۰) ناهمسانی واریانس باقیمانده های مدل تایید میشود. در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد بجای روش حداقل مربعات معمولی از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است. علاوه بر این از آنجایی که مقدار آماره VIF برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ می باشد از این رو می توان گفت همخطی شدیدی میان متغیرهای وارده شده در مدل وجود ندارد. مطابق نتایج حاصل از آزمون، سطح معنی دار بدست آمده برای متغیر مستقل در صورتی که کوچکتر از ۵٪ باشد نشان دهنده تأثیرگذاری آن بر متغیر وابسته

می باشد؛ بنابراین با توجه به کوچکتر بودن سطح معناداری از ۰/۰۵ برای متغیر مستقل (تخصص مالی کمیته حسابرسی) می توان عنوان نمود که بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

جدول (۱۳) نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر	ضریب	Std. Error	آماره t	سطح معنی دار	VIF
مقدار ثابت	۰,۷۵۹۴۱۷	۰,۰۴۹۴۴۶	۱۵,۳۵۸۶۵	۰,۰۰۰۰۰	
تخصص مالی کمیته حسابرسی	۰.۰۱۴۷۷۸	۰.۰۱۸۳۷۴	۲.۸۰۴۳۱۰	۰,۰۰۰۰۰	۱,۰۹۲
اندازه شرکت	-۰.۰۱۶۱۲۹	۰.۰۰۲۹۹۱	-۵.۳۹۲۹۷۳	۰,۰۰۰۰۰	۱,۱۶۴
بازده دارایی	-۰.۱۸۶۶۱۱	۰.۰۳۶۸۳۶	-۵.۰۶۵۹۶۷	۰,۰۰۰۰۰	۱,۵۲۰
اهرم مالی	-۰.۱۰۷۷۶۷	۰.۰۲۴۱۰۵	-۴.۴۷۰۷۳۰	۰,۰۰۰۰۰	۱,۶۰۴
امتیاز کمیته حسابرسی	۰.۰۵۴۵۱۹	۰.۰۸۰۳۷۳	۰.۶۷۸۳۱۹	۰,۴۹۸۰	۱,۲۱۵
نوع صنعت	-۰.۰۳۴۱۸۳	۰.۰۰۹۰۴۸	-۳.۷۷۷۸۴۰	۰,۰۰۰۰۲	۱,۰۷۵
تمرکز مالکیت	۰.۰۵۲۹۶۱	۰.۰۲۵۴۴۲	۲.۰۸۱۵۸۴	۰,۰۳۸۰	۱,۱۰۳
سودآوری	-۰.۰۱۰۴۴۱	۰.۰۰۶۵۶۱	-۱.۵۹۱۴۰۳	۰,۱۱۲۳	۱,۱۲۷
ضریب تعیین	۰,۵۸۹۷۸۰	ضریب تعیین تعدیل شده: ۰,۴۶۳۳۱۵			
آماره F	۷,۱۷۱۱۰۹	دوربین واتسون ۱,۸۶۰۹۶۹			
P-value	۰,۰۰۰۰۰۰	۶,۲۵۸ Breusch-Pagan			
		۰,۰۰۰۰۰۰ P-Value			

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم، به بررسی تأثیر تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه پرداخته می شود و فرضیه آماری آن به صورت زیر قابل تدوین است:

H0: بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد.

H1: بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از مدل شماره چهار بهره گرفته می شود که مدل رگرسیونی چندگانه بوده و با استفاده از روش داده های پانل برآورد خواهد شد:

$$XIR/QIR_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACMEET_{it} + \beta_2 OWNCON_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INDUSTRY_{it} + \beta_7 OACS_{it} + \beta_8 PROF_{it} + \varepsilon_{it}$$

آزمون چاو مورد استفاده و تحلیل قرار می گیرد. فرضیه صفر و مقابل در آزمون چاو به صورت زیر می باشد:

H0 = (OLS) واحد های انفرادی همگن می باشند (روش)

H1 = (FE) واحد های انفرادی همگن نیستند (روش اثرات ثابت)

جدول (۱۴) نتیجه آزمون چاو فرضیه اصلی چهارم

سطح معنی دار	درجه آزادی	آماره	
۰,۰۰۰۰	(۹۹,۲۰۱)	۱۱۲,۳۳۶۵۴۸	آماره F
۰,۰۰۰۰	۹۹	۲۵۴,۳۶۵۸۴۴	آماره Chi-square

جدول شماره ۱۴ نتایج حاصل از آزمون چاو را نشان می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنیدار آزمون چاو کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش داده های تابلویی استفاده میشود. برای تعیین استفاده از روش اثرات تصادفی یا اثرات ثابت می بایست از آزمون هاسمن استفاده نمود. فرضیه صفر و مقابل آزمون هاسمن به صورت زیر می باشد.

$H_0 =$ بین اجزای اخلاقی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود ندارد (روش اثرات تصادفی RE)

$H_1 =$ بین اجزای اخلاقی و متغیرهای توضیحی همبستگی وجود دارد (روش اثرات ثابت FE)

جدول (۱۵) نتایج حاصل از اجرای آزمون هاسمن را نمایش می دهد. همانطور که نتایج نشان می دهد سطح معنی دار آزمون هاسمن کمتر از ۵٪ می باشد در نتیجه از روش اثرات ثابت استفاده میشود.

جدول (۱۵) نتیجه آزمون هاسمن فرضیه چهارم

مدل	آماره	درجه آزادی	سطح معنی دار
مقدار آزمون	۲۲,۶۵۸۴۷۵	۸	۰,۰۰۰۰

فرضیه چهارم تأثیر تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه را مورد بررسی قرار می دهد این فرضیه با استفاده از آزمون روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته و شیوه داده های تابلویی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه (جدول شماره ۱۶) نشان میدهد که سطح معناداری آماره F، کوچکتر از ۵٪ میباشد، میتوان گفت که مدل برای فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵٪، معنیدار میباشد و با توجه به ضریب تعیین مدل از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین مدل حاکی از درصد تغییرات متغیر گزارشگری یکپارچه است که توسط متغیر تعداد جلسات کمیته حسابرسی تبیین می شود. آماره دوربین واتسون به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر استفاده میشود که اگر مقدار آماره دوربین واتسون در فاصله ۱/۵ و ۲/۵ باشد فرض همبستگی بین خطاها رد میشود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. مقدار آماره دوربین واتسون طبق جدول مشخص می باشد که مابین محدوده مدنظر است. این عدد نشان میدهد که خطاها از یکدیگر مستقل هستند و بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد و فرض همبستگی بین خطاها رد می شود و میتوان از رگرسیون استفاده کرد. در بررسی همسانی واریانس باقیمانده های مدل نیز با توجه به اینکه مقدار احتمال (P-VALUE) مربوط به آزمون برش-پاگان کمتر از ۰/۰۵ می باشد (۰/۰۰۰) ناهمسانی واریانس باقیمانده های مدل تأیید میشود. در این مطالعه برای رفع این مشکل در برآورد بجای روش حداقل مربعات معمولی از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است. علاوه بر این از آنجایی که مقدار آماره VIF برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ می باشد از این رو می توان گفت همخطی شدیدی میان متغیرهای وارده شده در مدل وجود ندارد. مطابق نتایج حاصل از آزمون، سطح معنی دار بدست آمده برای متغیر مستقل در صورتی که کوچکتر از ۵٪ باشد نشان دهنده تأثیرگذاری آن بر متغیر وابسته می باشد؛ بنابراین با توجه به بزرگتر بودن سطح معناداری از ۰/۰۵ برای متغیر مستقل (تعداد جلسات کمیته حسابرسی) می توان عنوان نمود که بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد.

جدول (۱۶) نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	ضریب	Std. Error	آماره t	سطح معنی دار	VIF
مقدار ثابت	0.458658	0.058475	11.23583	0.00000	
تعداد جلسات کمیته حسابرسی	0.025485	0.036584	1.604310	0.09658	1.095
اندازه شرکت	-0.147584	0.012548	-8.968532	0.00000	1.253
بازده دارایی	-0.054713	0.048756	-0.856584	0.15845	1.367
اهرم مالی	-0.187545	0.048547	-6.362528	0.00000	1.225
امتیاز کمیته حسابرسی	0.009545	0.064825	0.997358	0.1284	1.036
نوع صنعت	0.126674	0.095248	2.854525	0.0065	1.698
تمرکز مالکیت	0.021822	0.036578	0.732547	0.2895	1.002
سودآوری	0.004478	0.0458695	0.536584	0.3658	1.685
ضریب تعیین	0.25565	ضریب تعیین تعدیل شده:		0.218874	
آماره F	6.35844	دورین واتسون		1.658742	
P-value	0.00000	7.365 Breusch-Pagan			
		0.00000 P-Value			

نتیجه گیری پژوهش

هدف کلی این پژوهش بررسی رابطه خصیصه های کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. در راستای این هدف چهار فرضیه در این پژوهش بررسی گردید. با توجه به یافته های پژوهش می توان گفت بین اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه معنادار وجود ندارد. این نتیجه پژوهش استدلال های لین و همکاران (۲۰۰۸) مبنی بر اینکه اندازه بزرگتر از کمیته حسابرسی تنها منجر به ایجاد بحث های غیر ضروری، تأخیر در تصمیم گیری ها و منجر به ارتباطات ضعیف تر می شود را تأیید می کند؛ به عبارت دیگر می توان اظهار داشت که کمیته حسابرسی کمتر تمایل دارد که بر اساس رابطه خطی با تأثیرگذاری عمل کنند، به این معنا که این حالت به وجود نمی آید که با افزایش اندازه کمیته، مؤثر و با کاهش اندازه غیرمؤثر باشند. به طور خاص، شورای گزارشگری مالی حداقل سه جلسه را در سال برای تشکیل کمیته حسابرسی توصیه می کند. بدارد و همکاران (۲۰۰۴)، این تعداد جلسات را به عنوان شاخص اثربخشی در نظر گرفتند و دیزورت و همکاران (۲۰۰۴)، تعدد تعداد جلسات را باعث افزایش عملکرد اعضای کمیته حسابرسی می دانند ولی ارتباطی غیر ضروری با گزارشگری دارد. این نتیجه با یافته های پژوهش علوی و همکاران (۱۳۹۶)، بذرافشان (۱۳۹۵) و عبدی فتاح و موتلیب (۲۰۱۹) همخوانی دارد و با نتیجه تحقیقات آبرناتی و همکاران (۲۰۱۴) و ابدوکادیر (۲۰۱۲) همخوانی ندارد. همچنین با توجه به نتایج به دست آمده می توان گفت بین استقلال اعضا کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه منفی و معنادار وجود دارد. این نتیجه نشان می دهد زمانی که استقلال اعضا کمیته حسابرسی افزایش پیدا کند آنها به افشا اطلاعات و گزارشگری یکپارچه تمایل کمتری نشان می دهند. با توجه به اینکه نقش اعضای غیر موظف هیئت مدیره در شرکت ها به درستی تبیین نشده و استقلال آنها مخدوش است این امر موجب ایجاد محدودیت هایی در انجام

وظایف نظارتی و کنترلی آنها می شود و به نوعی ارتباط منفی بین این دو متغیر رو موجب می شود. این نتیجه با یافته های پژوهش ابدوکادیر (۲۰۱۲) همخوانی دارد و با نتیجه تحقیقات علوی و همکاران (۱۳۹۶)، بذرافشان (۱۳۹۵)، عبدی فتاح و موتلیب (۲۰۱۹) و دی والامینک و سارنس (۲۰۱۵) همخوانی ندارد. نتایج نشان داد رابطه معناداری بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه وجود دارد. در واقعیت هم بنظر می رسد شرکت های با کیفیت گزارشگری بهتر ممکن از ویژگی های کمیته حسابرسی برای علامت دادن به اعضای بازار مبنی بر اینکه کیفیت گزارشگری بالاتری دارند استفاده کنند یا شرکت هایی که کیفیت افشا پایین تری دارند اعضای متخصص را در کمیته حسابرسی خود به عضویت در می آورند تا به بازار علامت دهند که در جهت بهبود کیفیت افشا از متخصصین در کمیته حسابرسی خود استفاده کرده اند. این نتیجه با یافته های پژوهش علوی و همکاران (۱۳۹۶) و بذرافشان (۱۳۹۵) همخوانی دارد و با نتیجه تحقیقات جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) همخوانی ندارد.

پیشنهادهایی بر مبنای یافته های پژوهش

با توجه به یافته های این تحقیق به فعالان بازار سرمایه، تصمیم گیرندگان، تحلیلگران مالی و سرمایه گذاران بالقوه و بالفعل بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود تا در تحلیل طرح های سرمایه گذاری در دارایی های مالی و اوراق بهادار به تأثیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر گزارشگری یکپارچه در شرکت ها که در این پژوهش بدان اشاره شد، توجه ویژه داشته باشند، چرا که لحاظ کردن این عوامل مهم منجر به انتخاب سبد سرمایه گذاری بهینه با کمترین مخاطره و بیشترین بازدهی می گردد، ضمن آنکه با شفافیت محیط تصمیم گیری و نتایج حاصله را نیز دو چندان می نماید. با توجه به اینکه بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه رابطه ای معکوس وجود دارد پیشنهاد می شود مسئولان شرکت ها استقلال اعضای کمیته حسابرسی را حدامقدور در سطحی نگهدارند که باعث کاهش کیفیت گزارشگری و شفافیت آن نشود. همچنین به نهادهای قانون گذار از جمله سازمان حسابرسی و سازمان بورس پیشنهاد می گردد تا با الزام شرکتها به افشاء همه موارد قانونی در گزارشگری مالی و غیرمالی با افزایش شفافیت گزارشگری موجب اتخاذ تصمیمات بهینه توسط سرمایه گذاران و سهامداران گردند. در نهایت به نظر می رسد در حوزه گزارشگری یکپارچه مسئولیت اصلی را سیاست گذاران و قانون گذاران به خصوص سازمان بورس اوراق بهادار بر عهده خواهد داشت چراکه باید با ایجاد آیین نامه گزارشگری یکپارچه، تعیین شاخص های این نوع گزارشگری، تدوین مدل برای رتبه بندی گزارشگری شرکت ها و اصلاح امیدنامه شرکت ها مبتنی بر محتوای گزارشگری یکپارچه گامی اساسی در جهت توسعه و الزام به تهیه این نوع گزارشگری بردارد. به منظور یکپارچه بودن گزارشات ارسالی شرکتها به سازمان بورس اوراق بهادار، پیشنهاد می گردد این سازمان چک لیست شاخصهای افشای گزارشگری یکپارچه را تهیه و در اختیار شرکتها قرار دهد.

پیشنهادهای برای پژوهش های آتی

- ۱- بررسی موضوع تحقیق در صنایع مختلف و مقایسه نتایج آنها با یکدیگر.
- ۲- تأثیر قدرت مدیرعامل بر رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و گزارشگری یکپارچه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ۳- تأثیر مالکیت خانوادگی بر رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

محدودیت های پژوهش

به علت برخی معیارهای گزینشی (مانند سال منتهی به پایان اسفندماه، عدم حضور شرکت های سرمایه گذاری و بیمه و بانک و ...) در انتخاب شرکت ها و همچنین ناقص بودن داده های برخی شرکت ها، تعداد شرکت های مورد مطالعه به ۱۰۰ شرکت کاهش یافت؛ بنابراین، تعمیم نتایج این پژوهش به سایر شرکت ها با احتیاط صورت پذیرد. این پژوهش تنها شرکت هایی را مورد بررسی قرار داده است که در محدوده جامعه شرکت های پذیرفته شده در بورس قرار دارند و این مسئله می تواند تعمیم نتایج به شرکت های خارج از بورس را دچار محدودیت نماید.

منابع

- ابراهیمی، ابراهیم؛ عظیمی، عابد؛ جوانی، موسی و سعیدی، مصطفی. (۱۳۹۳). راهنمای کاربردی کمیته حسابرسی: مبتنی بر دستورالعمل ها و مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار. تهران: انتشارات بورس.
- آیین نامه نظام راهبری شرکتی بورس اوراق بهادار تهران، سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۹).
- آیین نامه نظام راهبری شرکتی بورس اوراق بهادار تهران، سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱).
- بابادی، کامران. (۱۳۹۶). مطالعه عوامل مؤثر بر میزان افشای اطلاعات گزارشگری یکپارچه در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران (گروه دارویی، شیمیایی، خودرویی و غذایی)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران، دانشکده علوم اداری و اقتصاد.
- بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی و باستانی، سوسن. (۱۳۹۴). فراتحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، ص ۱۰۱-۱۱۷.
- تختائی، نصرالله؛ تیممی، محمد و موسوی، زهرا. (۱۳۹۰). نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه حسابداری رسمی، ۱۵، ص ۴۵-۵۶.
- خواجهی، شکراله؛ اعتمادی جوربایی، مصطفی؛ منفرد مهارلوئی، محمد و منصوری، شعله. (۱۳۹۲). مالکیت خانوادگی، ترکیب هیأت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۱۹، ص ۱۱۰-۱۳۶.
- رحمتی، محمد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگیهای ترکیبی کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شرق، دانشکده علوم انسانی، گروه حسابداری.
- سپاسی، سحر و کاظم پور، مرتضی. (۱۳۹۴). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و واحد داخلی بر هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بازار سرمایه، ص ۷۴-۶۱.
- علوی، سید مصطفی؛ قائمی، محمدحسین و رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر فعالیت های کمیته های حسابرسی بر گزارشگری مالی، مجله پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ص ۳۵-۶۶.
- فخاری، حسین و بابادی، کامران. (۱۳۹۵). گزارشگری یکپارچه، گزارشگری آینده؛ مطالعه موردی: گروه دارویی، چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه ارومیه.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۹)، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ قناد، مصطفی و فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگی های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۰، شماره ۳۷، ص ۲۱۵-۲۴۱.

- لاری دشت بیاض، محمود و اورادی، جواد. (۱۳۹۵). ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۲۲)، ۶۹-۹۴.
- مددی مقدم، لیلا. (۱۳۹۶). بررسی رابطه کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی شفق تنکابن، دانشکده علوم انسانی، گروه آموزش حسابداری.
- مرشد زاده، مهناز و قربانی، محمود. (۱۳۹۵). چارچوب بین المللی گزارشگری مالی، نشریه حسابداری رسمی، شماره ۳۲. - منشور کمیته حسابرسی مصوب سال ۱۳۹۱
- مهرآذین، علیرضا؛ قبدیان، بشیر؛ فروتن، امید و تقی پور، محمد (۱۳۹۲)، مالکیت خانوادگی، غیر خانوادگی شرکت ها و مدیریت سود، فصلنامه دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۱۴، پیاپی ۵۲، ص ۱۵۳-۱۷۱.
- میرزایی، مریم. (۱۳۹۶). امکان سنجی اجرای گزارشگری یکپارچه در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری.
- نمازی، محمد و محمدی، محمد (۱۳۸۹)، بررسی کیفیت سود و بازده شرکت های خانوادگی و غیرخانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، شماره ۲، پیاپی ۵۹/۳، ص ۱۵۹-۱۹۴.
- واعظ، سیدعلی؛ عابدی صدقیانی، بابک و خواجهی، وحید (۱۳۹۳)، بررسی حق الزحمه حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی در شرکت های خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی سال چهاردهم، شماره ۵۴، ۱-۲۰.
- ودیعی، محمد حسین؛ خلیلیان موحد، علی؛ هزارخانی، سیداسماعیل و توسلی فدیعه، فاطمه. (۱۳۹۲). بررسی آخرین تحولات گزارشگری یکپارچه، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- Abdifatah Ahmed Haji, Mutalib Anifowose, (2019) "Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Issue: 8/9, pp.915-948, <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2015-1293>.
- Abdolmohammadi, M. kvall, E. 2010. Earnings Management Priorities of Private Family Firms. American Accounting Association Annual Meeting, 31 July 2010, San Francisco, CA.
- Abdukadir, M. (2012). "Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality". *Terengganu International Finance and Economics Journal*, 3 (1): 30-37.
- Abernathy, J.L., Brooke Beyer, A.M. and Stefaniak, C. (2014). "The Association between Characteristics of Audit Committee Accounting Experts, audit Committee Chairs, and Financial Reporting Timeliness". *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30 (2): 283-297.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations.
- Anderson, R.C. Reeb, D. (2003). Founding family ownership and firm performance: Evidence from S&P۵۰۰. *Journal of Finance*, 58: 1301-1328.
- Andreou, P., Ehrlich, D., Louca, C. (2013). Managerial ability and firm performance: Evidence from the global financial crisis. Working Paper, Available at <http://www.mfsociety.org>.
- Arense, A. A. and Loebbecke, J. k. (2003). Auditing on integrated approach. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Baker, M., and Wurgler, J. (2002). Market Timing and Capital Structure, *Journal of Finance*, 57, 1-30.
- Balakrishnan, K., Blouin, J. & Guay, W (2012), Does Tax Aggressiveness Reduce Corporate Transparency? Working Paper, University of Pennsylvania.
- Bédard, J. & Gendron, Y. Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: Can audit committees deliver? *International Journal of Auditing*, 14(2), 174-210.
- Bédard, J., Chtourou, S. H. & Courteau, L. (2004), "The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management", *Auditing. A Journal of Practice & Theory* 23, 13-35.

- Bishnu, K.A. and Ranjan, K.M. (2016). Determinants of Audit Committee Independence in the Financial Sector of Bangladesh. *Finance and Accounting*, vol. 2.
- Bonner, S.E. Libby, R & Nelson, M.W. (1996). Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments. *The Accounting Review*, 71(2), 221-240.
- Carcello, J. & Neal, T. (2000). Audit committee characteristics and auditor reporting. *The Accounting Review*, Volume 75, Issue 4, pp.453-467.
- Carcello, J.V. & Neal, T.L. (2003). Audit Committee Independence and Disclosure: Choice for Financially Distressed Firms. *Corporate Governance: An International Review*, 11 (4), 289-299.
- Chakrabarty, Subarta. (2009). The Influence of National Culture and Institutional Voids on Family Ownership of Large Firms: A Country Level Empirical Study. *Journal of International Management*, 15:1-31.
- Chao, Chi Chur; Hu, May; Munir, Qaiser; & Li, Tongxia. (2017). The impact of CEO power on corporate capital structure: New evidence from dynamic panel threshold analysis. *International Review of Economics & Finance*, 58, 813-821.
- Charbel, S., Georges, A. & Gebrayel, E. (2014). "Audit Committee and Financial Distress in the Middle East Context". *International Strategic Management Review*, 2 (1): 39-45.
- Choi, J., Jeon, K. & Park, J. (2004), "The role of audit committees in decreasing earnings statement: Korean evidence", *International Journal of Accounting, Auditing & Performance Evaluation* 1(1), 37-60.
- Chua, Jess H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory & Practice*, 23(4), 19-39.
- Collier, P. (1997). Audit committees in smaller UK companies. In Keasey, K. & Wright, M. (Eds.) *Corporate Governance: Responsibilities, Rights and Remuneration*. (pp. 74-112). Chichester, UK: Wiley.
- Consuelo, P-M, and Fuentes, C. 2007. The Impact of Audit Committee Characteristics on the Enhancement, the Quality of Financial Reporting: *Journal compilation*, 15(6), 1394-1412.
- Corrado, C. A., & Hulten, C. R. (2010). How do you measure a technological revolution?, *American Economic Review: Papers & Proceedings*, 100, 99_104.
- David, P., Liv, W. & Mike, W. (2011), Benefits of Integrated Reporting New York. <<http://0search.proquest.com.oasis.unisa.ac.za/docview/897038602?acco untid=146 8>>. Accessed: 16December 2011.
- De Vlamincq, N., Sarens, G. (2015). The relationship between audit committee characteristic and financial statement quality evidence from Belgium. *Journal of Management & Governance*, 19(1), 145-166.
- Deli, N. D. and Gillan, S. L. (2000). On the demand for independent and active audit committees. *Journal of Corporate Finance*, 6 (2): 427-445.
- Demerjian, P.; Lev, B.; and S. McVay (2012). "Quantifying Managerial Ability: A New Measure and Validity Tests", *Management Science*, Vol. 58, No. 7, pp. 1229-1248.
- 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.
- Eccles, G., Robert, Saltzman, Daniela, (2011), *Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*, Stanford Social Innovation Review.
- Eccles, R. G., & Krzus, M. P. (2010). *One report: Integrated reporting for a sustainable strategy*. Hoboken, NJ: Wiley.
- Ernest & Young (2014) 'Integrated reporting Elevating value' and accessed at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/\\$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Integrated-reporting/$FILE/EY-Integrated-reporting.pdf).
- Fama, E., and Jencen, M. (1983). Separation of ownership and control, *Jornal of law and Economics*, Vol.:26, pp: 228-307.
- FEE (2013). *Global Observations on the Role of the Audit Committee*, Center for audit quality, ICAA.
- Financial Reporting Council (FRC). (2012). *Guidance on Audit Committees*. London: FRC. Retrieved from: www.frc.org.uk.
- Fiori, G, di Donato, F, Federica Izzo, M. (2016), exploring the Effects of Corporate Governance on Voluntary Disclosure: An Explanatory Study on the Adoption of Integrated Report, In *erformance Measurement and*

Management Control: Contemporary Issues. 83-108. Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/S1479-351220160000031003>.

-Francis J. R. La Fond, P., and Schipper K. (2004). Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review*, 79, 967-100.

-George, N. (2005). The role of audit committees in the public sector. *The CPA Journal*, 75(8), P: 42-43.

-Global Reporting Initiative. (2013, June 6) Companies to benefit as CDP and GRI collaborate to.

-Hisham Kamel, M., Zuaini, I. & Nor Aziah, A.M. (2014). The Impact of Audit Committee Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164 (1): 486-492.

-Hyungkee Young Baek David D. Cho Philip L Fazio, (2016), "Family ownership, control and corporate capital structure: an examination of small capitalization public firms", *Journal of Family Business Management*, Vol. 6 Iss 2 pp.

-Iatridis, G.E. (2013). Environmental disclosure quality: Evidence on environmental performance, corporate governance and value relevance. *Emerging Markets Review*, 14, 55-75.

-Integrated Reporting Committee of South Africa (2011), Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report, Integrated Reporting Committee of South Africa.

-International Integrated Reporting Committee, September 2011, "Towards Integrated Reporting Communicating Value In The 21st Century"

-International Integrated Reporting Council, (IIRC). (2013), The International Integrated Reporting Framework. London: International Integrated Reporting Committee, IIRC.

-Irwin, T.D. (2009). Characteristics: of effective audit committees in federal, state and local governments. *The Journal of Govrenment Financial Management*, 58(1), P: 44-48.

-Jensen M.C. and Meckling W.H. (1976). The Theory of Firm: Managerial Behavior. Agency Cost and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 371-387.

-Khan, A., Muttakin, M. B., & Siddiqui, J. (2013). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosures: Evidence from an Emerging Economy. *Journal of Business Ethics*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2051064>.

-Krishnan, G. and Visvanathan, G. "Do Auditors price Audit Committee's Expertise? The Case of Accounting versus Non Accounting Financial Experts. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance* (2009): 115-144.

-Leblance, R. (2007). Ten Ways to Enhance the Effectiveness of the Audit Committee. *Ivey Business Journal Online*.

-Lev, B. (2001). *Intangibles: Management, measurement, and reporting*. Washington, DC: Brookings Institution Press.

-Li, J. Mangena, M. & Pike, R. (2012'). The effect of audit committee characteristics on intellectual capital disclosure. *The British Accounting Review*, 44(2), p: 98-110.

-Li, Tongxia, Qaiser Munir, Mohd Rahimie Abd Karim, (2017), nonlinear relationship between CEO power and capital structure: Evidence from China's listed SMEs, *International Review of Economics and Finance* 47 (2017) 1-21.

-Libby R. (1995). The role of knowledge and memory in audit edgment. In *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing* edited by A. H. Ashton and R. H. Ashton, New York Cambridge University Press, pp. 79-206.

-Mangena, M. & Pike, R. (2005). The effect of audit committee shareholding financial expertise and size on interim financial disclosures. *Accounting & Business Research*, 35(4), P: 327-349.

-Mansour, Alaa., Zalataa, b, Venancio, T. (2018). Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert atter? *International Review of Financial Analysis*: 55, 170-183.

-Markus.Ampen Borger and other. (2009). *Capital Structure decisions in firms: empvical evidence from abank baseed Economy*.

-Mazzi, C., (2011). Family business and financial performance: Current state of knowledge and future research challenges. *Journal of Family Business Strategy* (2) 166-181.

-McDaniel L. Martin, R.D. and Maines, L.A. 2002. Evaluating Financial Reporting Quality. The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy. *The Accounting Review*. 77, 139-167.

- Methout & Havelka, D. (2008). Information technology auditing a value-added IT governance partnership between IT management and audit. *Comm Assoc Info Syst*, 234, 63–83.
- Morrow J.F. and Pastor, J. (2007). Eight Habits of Highly Effective of Audit Committees. *Journal of Accountancy*, Vol. 204, pp. 46-51.
- Naiker, V. Sharma, D. (2009). Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *The Accounting Review*, 84 (2), 559–587.
- Neill, J.D., Stovall, O., Jinkerson, S., Darryl, L. (2011). A critical analysis of the accounting industry's voluntary code of conduct. *Journal of Business Ethics*, 59(1-2), 101-108.
- Oh, W. Y., Chang, Y. K., & Martynov, A. (2011). The Effect of Ownership Structure on Corporate Social Responsibility: Empirical Evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 104 (2), 283-297.
- Othman, R., Ishak, I. F., Mohd Arif, S.M., Abdul Aris, N. (2014). Influence of audit committee characteristics on voluntary ethics disclosure. *Social and Behavioral Sciences*, 145, 330–342.
- Razek, M. A. (2014). The association between corporate social responsibility disclosure and corporate governance – a survey of Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (1), 93-98.
- Rondinelli, A., & Berry, M. A. (1997). Industry's role in air quality improvement: environmental management opportunities for the 21st century. *Environmental Quality Management*, 7, 31–44.
- Rupley, K, Elizabeth, A and Donna, P (2011). "Audit committee effectiveness Perceptions of public company audit committee member's post-SOX". *Research in Accounting Regulation* 23, p: 138-144.
- Rupple, W. (2006). Not-for-profit audit committee best practices. New Jersey. John Wiley.
- Sloan, R.G. (2001), financial accounting and corporate governance: A discussion. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 335-347.
- Soliman, M. M. and Ragab, A. A. (2014). Audit Committee Effectiveness, Audit Quality and Earnings Management: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(2), 155-166.
- Song, B., Chen, S., Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis, *Journal of Business Research*: 84 (c), 253-270.
- Tagiuri, R., & Davis, J., (1996). Bivalent attributes of the family firm. *Family Business Review*, 9(2): 199-208.
- Usman Miko, N. and Kamardin, H. (2015). "Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre - and Post -Nigerian Corporate Governance Code 2011". *Social and Behavioral Sciences*, 172 (2015): 651-657.
- Vanasco, R. R. (1994). The audit committee: An international perspective, *Managerial Auditing Journal*, 9(8), p: 18-42.
- Vera-Munoz, c. S. (2005). Corporate governance reforms: redefined expectationad of audit committee responsibilities and effectiveness. *Jornal if business ethic*, pp, 1-27.
- Vlaminck, N. & Sarens, G. (2013). "The Relationship between Audit Committee Characteristics and Financial Statement Quality". *Journal of Management & Governance*, 19 (1): 145-166.
- Wang, D. (2006). Founding Family Ownership and Earning Quality. *Journal of Accounting Research*, 44:619-656.
- Wang, M-C, Lee, M-H and Chuang, J-J (2015). Relations among audit committee establishment, information transparency and earnings quality: evidence from simultaneous equation models, *Quality & Quantity*, pp 1- 15, first online: 03 October.
- Zalata, A., Tauringanaa, V and Tingbanic, I (2018). Audit committee financial expertise, gender, and earnings management: Does gender of the financial expert matter? *International Review of Financial Analysis*: 55,170-183.
- Zelia Serrasqueiro and other. (2011).Are capital structure decisions of family-owned SMES different Empirical evidence from Portugal. *Journal of Finance*, 49(3), pp. 1015–1040.
- Zureigat, M. and Qasim, B. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan". *International Journal of Business and Social Science*, 10 (2): 38-46.

Relation of Audit Committee Characteristics to Integrated Reporting

Fatemeh Darogheh Hazrati * 1

Shokoofeh Nekouizadeh 2

Date of Receipt: 2021/04/04 Date of Issue: 2021/09/27

Abstract

Today, they need a reporting system that includes both financial and non-financial information and is concise enough. On the other hand, monitoring the accuracy of these reports is also very important and for this purpose, the existence of an audit committee that has the ability to review and monitor these reports is essential. The purpose of this study is to investigate the relationship between the characteristics of the audit committee and integrated reporting. The research method is applied and descriptive and correlational. The statistical population of the study is the companies listed on the Tehran Stock Exchange, which was selected as a statistical sample by the method of systematic elimination of 100 companies in the period 1391 to 1398. The hypotheses were also tested based on multivariate regression test and analyzed using Excel and Eviews software. Findings of the study showed that there is a significant relationship between the size of the audit committee, the independence of the members of the audit committee and integrated reporting. There is no significant relationship between the financial expertise of the audit committee, the number of meetings of the audit committee and integrated reporting. The results of this research can be used by managers of listed and non-listed companies, shareholders, investors.

Keywords

Audit Committee, Integrated Reporting, Financial and non-financial reporting

1. Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Dariun Branch, Islamic Azad University, Dariun, Iran.
2. Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Firozabad Branch, Islamic Azad University, Firozabad, Iran.