

## بررسی تاثیر ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

مهدیه اصفهانی زاده<sup>a</sup>، سجاد کرد منجیری<sup>b</sup>

<sup>a</sup> کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، موسسه غیر انتفاعی روزبهان، ساری، ایران (Esfahanizadeh.mh@gmail.com)

<sup>b</sup> مدرس موسسه غیر انتفاعی روزبهان، ساری، ایران (s.kordmanjiri95@gmail.com)

**چکیده:** هدف این پژوهش، بررسی تاثیر ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق حاضر را کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند که طی سال های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ در بورس فعالیت داشته اند. جهت تعیین حجم نمونه مناسب از این جامعه، از روش حذف سیستماتیک و اعمال محدودیت های نمونه گیری ۱۰۰ شرکت انتخاب شده اند. همچنین کلیه مراحل در نرم افزار ایویوز EVIEWS با آزمون رگرسیون پانل انجام گرفته است. در نهایت نتایج نشان داد که تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد، سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد و تجربه مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

**کلمات کلیدی:** واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی

### ۱. مقدمه

حسابرسی داخلی به عنوان حرفه ای برای یاری سازما نها در انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت. حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت ها قرار گرفت و اهمیت یافت. در راستای استقرار کنترل داخلی مناسب و اثربخش، مدیران ارشد اجرایی می بایست ضمن استقرار و به کارگیری کنترل های داخلی، مطابق با دستورالعمل کنترل داخلی از نتایج ارزیابی حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی داخلی استفاده نمایند. باید به خاطر آورد که حسابرسی داخلی یک عملکرد یاری کننده به راهبری بنگاه، به منظور مدیریت بهتر فعالیت های مربوطه می باشد. حسابرسان داخلی خطرهایی را که سازمان با آن روبرو است از طریق آزمون های مناسب در برنامه حسابرسی خود ارزیابی میکنند (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسان با اعتبار دادن به صورت های مالی شرکت ها، نقش حساسی را در فرآیند گزارشگری مالی ایفا می کنند. اگرچه استانداردهای حسابرسی صریحا مسئولیت خاصی را برای حسابرسان در کشف تقلب های احتمالی مدیریت و تحریف صورت های مالی، مشخص نکرده است اما استانداردهای بین المللی حسابرسی، حسابرسان را ملزم می کند که به منظور کشف اشتباهات یا تخلفاتی که می توانند تاثیر بااهمیتی بر صورت های مالی داشته باشند، آزمون های خاصی را طراحی و اجرا نمایند. در همین راستا توجه به کار حسابرسان داخلی از دو جهت حائز اهمیت است. اول اینکه یکی از نشانه های مهم نارسایی سیستم کنترل داخلی، وجود یک واحد حسابرسی داخلی ضعیف می باشد و حسابرسان می توانند آن را به عنوان نشانه ای برای برآورد ریسک کنترل صاحب کار در نظر بگیرند. دوم اینکه اجرای یک برنامه حسابرسی گسترده مستلزم صرف هزینه های زیادی می باشد. به ویژه اگر اجرای برنامه مزبور، منجر به کشف تحریف های احتمالی نیز نگردد. از آنجا که حسابرسان با محدودیت های مالی و زمانی مواجه می باشند، ضروری است تا عواملی که می توانند باعث افزایش کارایی و اثربخشی فرآیند حسابرسی شده و از انجام کارهای موازی و تکراری توسط حسابرسان جلوگیری نمایند به خوبی شناخته شوند. از جمله این عوامل میزان اتکا حسابرسان مستقل بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی است. این مسئله یکی از چالش های مستمری است که حرفه حسابرسی با آن روبرو می باشد (حساس یگانه، ۱۳۷۹).

**ISC**  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

**نخستین کنفرانس ملی**

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران  
کتابخانه ملی مکتوبی و دیجیتال

**چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه**

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir

کیفیت گزارشگری مالی به محدوده ای اشاره دارد که در آن گزارش های مالی شرکت، وضعیت اقتصادی و عملکرد آن را در طی یک دوره زمانی اندازه گیری و به صورت صادقانه ارائه می کند (خواجهی و همکاران، ۱۳۹۱). صورت های مالی به عنوان هسته اصلی گزارشگری مالی حاوی اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی بنگاه های اقتصادی است که به منظور استفاده طیف وسیعی از استفاده کنندگان نظیر سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و دولت تهیه و ارائه می شود. از آنجایی که اطلاعات مندرج در صورت های مالی یکی از پایه های مهم اتخاذ تصمیمات به شمار می رود، لذا استفاده کنندگان باید در فرآیند تصمیم گیری، پیش از بکارگیری گزارشگری مالی کیفیت آن را ارزیابی کنند (بزرگ اصل، ۱۳۸۰). بالا بردن مستمر کیفیت گزارشگری مالی و اطلاعات ارائه شده از سوی حرفه، جزء ضروریات دنیای تجاری و حرفه های امروز به شمار می رود (رحمانی و امینی، ۱۳۹۰). این پژوهش در پی پاسخگویی به این سوال اساسی است که آیا ساختار واحد حسابرسی داخلی تاثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری تحقیق:

### تعریف و مفهوم حسابرسی داخلی

تعریف حسابرسی داخلی از نظر انجمن حسابرسان داخلی آمریکا به عنوان "وظیفه ارزیابی مستقلی که با هدف کمک به کارکنان بنگاه در ایفای هرچه بهتر و مؤثرتر وظایفشان، در درون واحد اقتصادی به وجود می آید تا فعالیت های آن را رسیدگی و ارزیابی کند"، یاد می شود (حساس یگانه، ۱۳۸۹). حسابرسی داخلی کیفیت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ صحت، اقتصادی، اثربخشی و کارآمد بودن استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش می کند. حسابرسی داخلی، جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدهای اقتصادی را در انجام دادن مسئولیتها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترلها، یاری می کند (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۸۰). واحد حسابرسی داخلی یکی از عوامل محیطی بالقوه تاثیر گذار بر قضاوت های حرفه ای حسابرسی می باشد. نکته جالب توجه این است که اگر چه اهمیت حسابرسی داخلی با پیشرفت حسابرسی رو به زوال گذاشته است، اما در وضعیت کنونی اغلب حسابرسان مستقل به ایشان اتکا می کنند و میزان اتکا به حسابرسان داخلی، به ارزیابی حسابرسان مستقل از کار ایشان بستگی دارد (گیبینز، ۱۹۸۲).

### جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان

حسابرسی داخلی موجب ایجاد اطمینان از مدیریت مناسب خطرهای سازمانی و ارزیابی مناسب این خطرها می شود. مدیریت مناسب خطرها عاملی مهم و اصلی در رشد سازمانها است (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۹). مطابق با آیین نامه راهبری شرکتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، مدیر شرکت موظف است تا در راستای انجام بخشی از وظیفه مباشرت خود، خطرهای عمده ای را که بنگاه اقتصادی با آن مواجه است، شناسایی کرده و اطمینان حاصل کند که نظام مناسبی برای مدیریت آن اجرا کرده است. حسابرسی داخلی مانند چشم و گوش مدیریت به وی کمک می کند و به عنوان ابزار مهم کنترل مدیریتی به شمار می رود (آیوستین، ۲۰۱۱). حسابرسی داخلی، عاملی برای بهبود کارایی و اثربخشی عملکرد سازمان از طریق فراهم کردن بینش و ارائه پیشنهادهایی مبتنی بر تجزیه و تحلیل یافته های خود است. زمانی که سازمان هدفهایی برای خود در نظر می گیرد باید برای حصول اطمینان از دستیابی به این هدفها، فرایندهای مناسبی را دنبال کند.

### تعریف گزارشگری مالی

چارچوب و یا تعریف واضح و آشکاری از کیفیت گزارشگری مالی که فراگیر باشد در ادبیات حسابداری وجود ندارد. کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه بعضی محققان دارای تعاریف متعددی است و نوع تعریف به دیدگاه فرد بستگی دارد. در یک مورد هیات استانداردهای حسابرسی از هیات استانداردهای حسابداری مالی برای تعریف کیفیت گزارشگری مالی راهنمایی خواست که هیات استانداردهای حسابداری مالی به بیانیه مفهومی شماره ۲ استناد نمود. هیات استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه مفهومی شماره دو استدلال می کند که کیفیت می باید بر حسب اهداف کلی گزارشگری مالی، یعنی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان جهت تصمیم های سرمایه گذاری، اعطای اعتبار و مانند آن تعریف شود. این هیات سپس ویژگی های کیفی لازم برای تامین اهداف بیان شده را تعریف می نماید (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). طبق مدل هیات، خصوصیات کیفی شامل مربوط بودن (ارزش پیش بینی، ارزش تایید کنندگی و به موقع بودن)، اتکا پذیر بودن (رسیدگی پذیری، بیان صادقانه و بی طرفی)، ثبات رویه و مقایسه پذیر بودن است. هیات تصدیق می کند که این

یک ارزیابی ذهنی است و اغلب می‌باید بین مربوط بودن و اتکاپذیر بودن تعادل برقرار شود. ورست (۲۰۰۹) کیفیت گزارشگری مالی را سودمند بودن اطلاعات حسابداری و رقم سود گزارش شده برای استفاده کنندگان بورس می‌داند. کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه پهن‌برگرفته از اطلاعات سود دوره جاری شرکت‌ها، برای پیش‌بینی سودهای آتی می‌داند.

### اهمیت و جایگاه کیفیت گزارشگری مالی

از بازارهای مهم فعال در بخش خصوصی بازار سرمایه می‌باشد که اطلاعات شفاف بر عملکرد آن به شدت موثر است. سرمایه‌گذاری زمانی می‌تواند به صورت فراگیر در کشور انجام پذیرد که بستر مناسب آن وجود داشته باشد (حیدریور و همکاران، ۱۳۹۳). برای ایجاد بستر مناسب سرمایه‌گذار در بورس، دو نکته حائز اهمیت است، اول این‌که از طریق اعمال سیاست‌های ثبات اقتصادی، نوسان‌ها و تکان‌های اقتصادی کاهش یابد و بدین ترتیب، سرمایه‌گذاران بتوانند در یک فضای نسبتاً امن اقتصادی و بدون نگران از نوسان‌های شدید غیرقابل انتظار، اقدام به سرمایه‌گذاری کنند. دوم آنکه وضعیتی فراهم شود که دست‌یابی به اطلاعات و تحلیل آن برای تمام سرمایه‌گذاران به آسانی امکان‌پذیر باشد. کیفیت پایین گزارشات مالی باعث افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌شود. گزارشگری مالی اطلاعات خاص یک شرکت را از دیدگاه مدیریت دسته‌بندی می‌کند و آن را به صورت معنی‌داری برای استفاده کنندگان ارائه می‌نماید و سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان بالقوه و مشاوران آنها از آن به عنوان مبنا و اساسی برای تصمیم‌گیری جهت تخصیص سرمایه استفاده می‌کنند. نقش اصلی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون‌سازمانی به روشی معتبر و به موقع است (نوروش و حسینی، ۱۳۸۸).

### فرآیند گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی به محدوده‌ای اشاره دارد که در آن گزارش‌های مالی شرکت، وضعیت اقتصادی و عملکرد آن را در طی یک دوره زمانی اندازه‌گیری و به صورت صادقانه ارائه می‌کند. اگر چه در ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی و به ویژه کیفیت سود با تأکید بر اصول حسابداری حاکم بر گزارشگری مالی، به طور ضمنی بر کیفیت صورت‌های مالی تمرکز شده است، ولی بحث جامع در خصوص کیفیت گزارشگری مالی باید فراتر از کیفیت صورت‌های مالی باشد، زیرا شرکت‌ها اطلاعات مالی خود را می‌توانند با استفاده از روش‌های دیگری به غیر از صورت‌های مالی همچون نشریات مالی، گزارش‌های تحلیلی گران، سخنرانی‌ها، مراکز اطلاع‌رسانی اینترنتی و ... منتشر نمایند. از طرف دیگر، گزارشگری مالی فقط یک محصول نهایی نیست، بلکه فرآیندی متشکل از چندین جزء می‌باشد که کیفیت گزارشگری مالی در نهایت بستگی به کیفیت هر بخش از فرآیند گزارشگری مالی دارد. فرآیند گزارشگری مالی در نمودار شماره یک ارائه شده است. (نمودار شماره ۱) فرآیند گزارشگری مالی (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۱).

### کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی:

چگونگی اثرگذاری کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق تئوری نمایندگی تبیین می‌شود. اعتقاد بر این است که دو علت اصلی مشکلات نمایندگی، تضاد منافع و نگرش‌های مختلف مالک و مدیریت نسبت به ریسک است. این تضاد از عدم تقارن اطلاعات بین مالکان و مدیران ناشی می‌شود. برای هدف، پاسخگویی، تصمیم‌گیری‌ها و فعالیتهای مدیریت، نیاز به نظارت دارد. نظارت نزدیک زمانی ممکن است که مالکان خود به طور فعال بتوانند بر این فرآیند نظارت کنند. ولی به دلیل هزینه‌های بالا و در برخی موارد به دلیل فقدان تخصص و دانش، آنها نمی‌توانند فعالانه در این فرآیند درگیر شوند. با این حال، هیئت مدیره مجبور است مکانیزم‌های نظارتی را به دلیل تعهدی که در قبال سهامداران، دارد طراحی و مستقر کند (جانسون و همکاران، ۱۹۹۶).

کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. اعضای این کمیته با هیئت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می‌کند. برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و هیئت مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده می‌شود. این امر به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت (محمدیان، ۱۳۹۰).

**ISC**  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

**نخستین کنفرانس ملی**

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

**چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه**

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir

### ضرورت استانداردهای حسابداری در کیفیت گزارشگری مالی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورتهای مالی هسته اولیه منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و تقریباً حسابداران مسؤول تهیه و ارائه این صورتهای هستند. حسابداری به عنوان یک نظام اطلاعاتی، مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از قواعد و اصول مشخص استوار باشد. اصول حسابداری برخلاف اصول علوم پایه و طبیعی که از قوانین طبیعت ناشی شده و منتج از مشاهده و تجربه قابل تکرار و سنجش هستند، عمدتاً برگرفته از میثاقها، قواعد و رویه‌هایی است که مورد قبول و پذیرش بیشتر حسابداران و مجامع حرفه‌ای حسابداری قرار گرفته‌اند. استانداردهای حسابداری بر گرفته از اصول و مفاهیم اولیه حسابداری هستند و تا حدی می‌توان گفت جلوه‌های عملی اصول و مفاهیم اولیه حسابداری در این استانداردها دیده می‌شود. برای نمونه تنها پذیرش اصل بهای تمام شده ضامن کاربرد آن اصل در حرفه حسابداری نیست بلکه وجود استانداردهای ساده، عملی و لازم‌الاجرا که در تدوین آنها اصل بهای تمام شده مورد پذیرش قرار گرفته است و همچنین انجام عملیاتی مانند حسابرسی که کاربرد استانداردها در تهیه صورتهای مالی را تأیید می‌کند برای رسیدن به اطمینانی منطقی از کاربرد اصل بهای تمام شده توسط حسابداران ضروری است. استانداردها، راهنمای عمل افراد حرفه هستند. آنها خط مشی اعضای حرفه را مشخص کرده و رهنمودهایی برای مواجهه با مشکلات ارائه می‌دهند. به عبارتی دیگر می‌توان گفت وجود استانداردها نشانه تلاش اهل حرفه برای داشتن کاری هماهنگ و با کیفیت بالا است. بدون اعتماد جامعه هیچ حرفه‌ای موفق به ادامه فعالیت نخواهد بود و بدون استانداردهایی هماهنگ، ساده و عملی هیچ حرفه‌ای موفق به کسب اعتبار در جامعه نخواهد شد (اصغری، ۱۳۸۴).

#### پیشینه تحقیق

#### تحقیقات خارجی

منساه و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر افشای شرکت‌های کره ای را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم بر افشای داوطلبانه اطلاعات خواهد داشت.

الزبان و ساوان (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بر روی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن در سال ۲۰۱۰ پرداختند. این مطالعه در مورد ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و اداراکات اجرای توصیه‌های حسابرس داخلی شواهد تجربی ارائه می‌دهد. این پژوهش با استفاده از داده‌های حاصل از بررسی حسابرسان داخلی ارشد از شرکت‌های ذکر شده در انگلستان متوجه شد که درک بیشتر توصیه‌های حسابرسی به شدت به وجود اعضای مستقل کمیته حسابرسی و تخصص اعضا در حسابرسی و حسابداری بستگی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی در جهت کنترل داخلی قوی‌تر و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی تحت تأثیر جلسات مکرر بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی ارشد قرار می‌گیرد.

عثمان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاقی شرکت‌ها را در بورس مالزی مورد بررسی قرار دادند. آنها نمونه ای متشکل از ۹۴ شرکت بورس مالزی را جهت انجام پژوهش خود انتخاب کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، بین مدت تصدی، سمت و چندگانه بودن سمت اعضای کمیته با افشای داوطلبانه اخلاقی رابطه ای معنادار وجود دارد؛ در حالی که بین استقلال، تخصص، اندازه و تعداد جلسات کمیته حسابرسی با افشای داوطلبانه اخلاقی رابطه ای مشاهده نشد.

هرمن و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ویژگی‌های سود پیش بینی شده توسط تحلیلگران پرداختند. نتایج آنان حاکی از این مطلب بود که تخصص مالی حسابداری اعضای کمیته حسابرسی با دو ویژگی سود پیش بینی سود تحلیلگران یعنی؛ صحت بیشتر



پیش بینی سود پراکنندگی کمتر پیش بینی ها، دارای ارتباطی معنادار است. اما برای تخصص مالی غیر حسابداری نتایجی مبنی بر وجود رابطه معنادار با سود پیش بینی شده مشاهده نشد.

### تحقیقات داخلی

رشدی بناب (۱۴۰۰) در پژوهشی تحت عنوان بررسی تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و قیمت گذاری ارقام تعهدی نشان داد که قابلیت مقایسه بر کیفیت گزارشگری مالی و قیمت گذاری ارقام تعهدی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری ندارد. نتیجه گیری: بین قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری وجود ندارد. بین قابلیت مقایسه حسابداری بر قیمت گذاری ارقام تعهدی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری وجود ندارد.

درخشان مهر و کرمی (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان تاثیر دوره تصدی مدیرعامل و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری نشان دادند که رابطه معناداری بین دوره تصدی مدیرعامل و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود ندارد ولی رابطه منفی معناداری بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود دارد. همچنین کیفیت اطلاعات حسابداری در شرکت هایی با دوره تصدی مدیرعامل بیش از ۳ سال متفاوت از سایر شرکتها نیست، ولی کیفیت اطلاعات حسابداری که توسط موسسات حسابرسی رتبه ۱ رسیدگی می شود متفاوت از سایر شرکتها است.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و هزینه حق الزحمه خدمات حسابرسی نشان دادند که «سابقه تشکیل کمیته حسابرسی» رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد؛ ولیکن رابطه معناداری میان «استقلال کمیته حسابرسی» و «خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی» با حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد.

ادوایی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی نقش تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات داخلی در صندوق کارآفرینی امید، پرداخت. جهت سنجش فرضیه های پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است و جامعه آماری پژوهش متشکل از بازرسان، حسابرسان، معاونین مالی و اداری، مدیران مالی و سرپرستان مستقر در صندوق در کلیه شعب و دفاتر صندوق در کشور است. نتایج حاصل از یافته های پژوهش نشان می دهد که تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضا متخصص در کمیته حسابرسی هم موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می شود و هم استقرار واحد حسابرسی داخلی موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی این قبیل مؤسسات می شود.

### ۳- فرضیه تحقیق

۱. تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۲. تعداد سالهای تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۳. سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۴. سطح تجربه مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

### اهداف تحقیق

#### هدف اصلی:

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تاثیر ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد.

#### اهداف فرعی:

۱. بررسی تاثیر تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی .
۲. بررسی تاثیر تعداد سالهای تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی .

۳. بررسی تاثیر سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی .  
 ۴. بررسی تاثیر سطح تجربه مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی.  
**۴- روش تحقیق**

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی می باشد زیرا، به توسعه دانش کاربردی در یک زمینه ی خاص می پردازد و می تواند مورد استفاده مدیران، تحلیل گران، سرمایه گذاران، قانون گذاران، حسابرسان و پژوهشگران قرار بگیرد. از لحاظ نوع، توصیفی-همبستگی می باشد؛ زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می کند و از طرف دیگر، رابطه ی بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون تعیین می کند. در این پژوهش، از مدل رگرسیون چند متغیره برای بررسی ارتباط بین متغیرها استفاده شده است. جهت جمع آوری داده های پژوهش از نرم افزار Excel و جهت تحلیل داده ها از نرم افزار Eviews 8 استفاده شده است.

#### قلمرو موضوعی

قلمرو موضوعی این تحقیق در حوزه مباحث بررسی تاثیر ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

#### قلمرو زمانی

قلمرو زمانی تحقیق مورد استفاده در این تحقیق سال ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ می باشد.

#### قلمرو مکانی

قلمرو مکانی تحقیق حاضر را کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می دهند.

#### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ می باشند که حجم نمونه نهایی به روش غربالگری پس از اعمال محدودیت های زیر تعیین می گردد:

- ۱- اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای عملیاتی تحقیق، برای آنها در دسترس باشد.
- ۲- دست کم از سال ۱۳۹۵ در بورس پذیرفته شده و تا پایان دوره تحقیق در بورس فعال باشند.
- ۳- پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد.
- ۴- جزء موسسه های مالی، سرمایه گذاری و بانک ها نباشد.
- ۵- در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته اند.

#### روش ها و ابزار گردآوری اطلاعات:

برای جمع آوری اطلاعات از روشهای زیر استفاده می گردد:

مطالعات کتابخانه‌ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده می‌گردد.

تحقیقات میدانی: به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار ره آورد نوین استفاده خواهد شد.

با توجه به گردآوری داده‌ها ابزار بررسی اسناد و مدارک به شرح زیر خواهیم داشت:

اسناد و مدارک: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع، مقالات، کتابهای مورد نیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده خواهد گردید.

داده‌ها و اسناد ثبتی: به منظور گردآوری اطلاعات مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیات، از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده خواهد شد.

#### ۵- مدل و نحوه اندازه‌گیری متغیرها:

به منظور آزمون فرضیات تحقیق در این پژوهش از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد:

$$FRQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 Numstaff_{i,t} + \beta_3 Degree_{i,t} + \beta_4 Experience_{i,t} + \beta_5 Size_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 BM_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر وابسته:

کیفیت گزارشگری مالی (FRQ):

به منظور اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از سه معیار: کیفیت اقلام تعهدی، پیش بینی سود، محافظه کاری ارائه شده است؛ استفاده شده است.

برای اندازه‌گیری متغیر کیفیت اقلام تعهدی توسط مدل دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) به شرح زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۱):

$$TCA_{i,t} = a_0 + a_1(CFO_{i,t-1}/Asset_{i,t}) + a_2(CFO_{i,t}/Asset_{i,t}) + a_3(CFO_{i,t+1}/Asset_{i,t}) + \varepsilon_{i,t}$$

TCA it: کل اقلام تعهدی تقسیم بر میانگین دارایی‌ها

$CFO_{i,t-1}$ : جریان‌های نقد عملیاتی سال قبل که بوسیله متوسط دارایی‌ها همگن شده است.

$CFO_{i,t}$ : جریان‌های نقد عملیاتی سال جاری که بوسیله متوسط دارایی‌ها همگن شده است.

$CFO_{i,t+1}$ : جریان‌های نقد عملیاتی سال بعد که بوسیله متوسط دارایی‌ها همگن شده است.

Assets: میانگین کل دارایی‌ها و  $\varepsilon$  مقدار باقی مانده مدل

مدل‌های اقلام تعهدی معمولاً در سطح صنعت برآورد میشوند. این برآوردهای ضرایب را در صنعت ثابت فرض می‌کند. برخی از شرکتها ممکن است به دلیل انحرافات تحمیل شده از سوی طبقه صنعت، نه به دلیل مدیریت سود یا خطاها، مقادیر باقی مانده بزرگ داشته باشند. رابطه (۱) در سطح هر صنعت-



سال برآورد می شود و منفی قدر مطلق خطای باقی مانده مدل در هر سال کیفیت ارقام تعهدی بوده و کمترین این عدد بیانگر کیفیت بیشتر گزارشگری مالی است.

$$TCA = -|\varepsilon_{i,t}|$$

رابطه (۲): کل ارقام تعهدی از این رابطه محاسبه می شود.

$$TCA_{i,t} = (OP_{i,t} - CFO_{i,t}) / ASSET_{i,t}$$

OP: در این رابطه سود عملیاتی است.

در مفاهیم گزارشگری مالی ایران ارزش پیش بینی کنندگی بخش از ویژگی مربوط بودن می باشد. در این پژوهش همانند دیچو و همکاران (۱۹۹۶)، دیچو (۱۹۹۴)، یه، ژانگ و رضایی (۲۰۱۰)، ولوری و جنکینز (۲۰۰۶) و نصراللهی و عارف منش<sup>۴</sup> (۱۳۸۹) با تجزیه و تحلیل رابطه سود عملیاتی سال جاری و جریان نقدی عملیاتی سال بعد، کیفیت سود بررسی می شود. از منفی قدر مطلق خطاهای پیش بینی شده به عنوان معیاری برای اندازه گیری قدرت پیش بینی سودهای جاری استفاده می شود.

رابطه (۳):

$$CFO_{i,t+1} = \alpha_0 + \alpha_1 OP_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، احتیاط یا محافظه کاری بخشی از ویژگی اتکاپذیری در نظر گرفته می شود. احتیاط درجه ای از مراقبت است که در اعمال قضاوت برای انجام برآورد در شرایط مبهم لازم است به گونه ای که درآمدها یا دارایی ها بیشتر از واقع و هزینه ها یا بدهی ها کمتر از واقع ارائه نشود (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸). حسابداری محافظه کارانه، نه تنها کیفیت ارقام گزارش شده در ترازنامه را تحت تاثیر قرار می دهد، بلکه بر کیفیت سود گزارش شده در صورت سود و زیان نیز تاثیرگذار است (پنمن و ژانگ، ۲۰۰۶)

برای اندازه گیری محافظه کاری براساس مدل گیولی و هاین<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) استفاده می شود و عدد بدست آمده در ۱- ضرب می شود و هرچه عدد بدست آمده بیشتر باشد محافظه کاری و در نتیجه کیفیت سود بیشتر خواهد شد.

رابطه (۴):

$$CONS_{i,t} = \left( \frac{AFCC_{i,t}}{TA_{i,t}} \right) \times -1$$

CONS محافظه کاری، AFCC ارقام تعهدی عملیاتی و TA ارزش دفتری دارایی هاست.

در رابطه ۵ ارقام تعهدی عملیاتی به صورت زیر محاسبه میشود:

رابطه (۵):

$$AFCC_{i,t} = OP_{i,t} - CFO_{i,t} + DE_{i,t}$$

DE هزینه استهلاک است.

متغیر مستقل:



ساختار واحد حسابرسی داخلی که از شاخص‌های تعداد کارکنان، تعداد سالهای تصدی مدیر و سطح تحصیلات مدیر و تجربه مدیر استفاده می‌شود.

تعداد کارکنان (Numstaff): تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت آدرسال t

تعداد سالهای تصدی مدیر (Tenure): تعداد سالهای تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی شرکت آدرسال t.

سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی (Degree):

متغیری مصنوعی است به این ترتیب که اگر مدیر حسابرسی داخلی شرکت دارای مدرک کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری باشد به ترتیب اعداد 1 تا 3 در نظر گرفته خواهد شد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

سطح تجربه مدیر حسابرسی داخلی (Experience):

لگاریتم تعداد سالهایی که مدیر حسابرسی داخلی شرکت در حوزه حسابرسی و مالی، سابقه کار داشته و تجربه کسب کرده است. این تجربه شامل حضور وی در سایر شرکتها نیز می‌باشد.

متغیرهای کنترلی:

SIZE<sub>i,t</sub>: اندازه شرکت i در سال t است که از لگاریتم ارزش دفتری دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود.

LEV اهرم مالی: از نسبت بدهی‌های بلندمدت به مجموع دارایی‌ها به عنوان نماینده اهرم استفاده می‌شود.

BM: ارزش دفتری به بازار حقوق صاحبان سهام

## ۶- تجزیه و تحلیل آماری :

### آمار توصیفی

به منظور کسب شناخت بیشتر درباره نمونه آماری و متغیرهای مورد مطالعه، خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای تحقیق محاسبه گردیده است. آماره-های توصیفی شامل موارد زیر می‌گردد: میانگین، میانه، حداقل، حداکثر، انحراف معیار و ضریب چولگی هر متغیر. میانگین اصلی‌ترین شاخص مرکزی است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. میانه مقداری است که ۵۰ درصد داده‌های نمونه پایین‌تر از آن و ۵۰ درصد بالاتر از آن قرار می‌گیرند. به طور کلی از میانه به عنوان اندازه تمایل به مرکز توزیع‌هایی که شکل آنها غیرمتمقارن است، استفاده می‌شود. انحراف معیار مهمترین پارامتر پراکندگی است که از جذر واریانس به دست می‌آید، این شاخص، نشان دهنده متوسط نوسان مشاهدات از میانگین آنها است و ضریب چولگی نشان دهنده پراکندگی به چپ یا راست داده‌ها نسبت به توزیع نرمال می‌باشد. قبل از محاسبه آمار توصیفی نام متغیرها و علائم اختصاری مورد استفاده برای هر یک از آنها در جدول ۴-۱ تشریح شده است.

جدول (۱) - متغیرها و علائم اختصاری

متغیر	علامت
-------	-------



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

کود آموزش عالی، گروهی، دانش، مدیریت، صنعتی، تبدیل

چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCIH-conf.ir



اختصاری	
FRQ	کیفیت گزارشگری مالی
TENURE	دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی
Numstaff	تعداد کارکنان
Degree	تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی
Experience	تجربه مدیر حسابرسی داخلی
lev	اهرم مالی
size	اندازه شرکت
BM	ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

جدول ۲-۴ - نمایی کلی از آمار توصیفی متغیرها را نشان می دهد.

جدول (۲) - آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	500	0.40	0.37	0.89	0	0.18
دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی	TENURE	500	2.87	3	8	1	1.75
تعداد کارکنان	Numstaff	500	4.01	4.02	5	2	0.74
تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی	Degree	500	2.01	2.02	3	1	0.46
تجربه مدیر حسابرسی داخلی	Experience	500	0.30	0.31	1	0	0.34
اهرم مالی	lev	500	0.65	0.63	0.81	0.19	0.14



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰

MCI-conf.ir



1.713	8.019	15.998	13.663	13.614	500	size	اندازه شرکت
0.508	0.145	1.996	0.374	0.410	500	BM	ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

جدول ۲ مربوط به آمار توصیفی متغیرها می باشد. برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. تعداد کل مشاهدات سال-شرکت ۵۰۰ مورد می باشد. مقدار میانگین نشان دهنده معدل متغیر مورد نظر با توجه به تعداد نمونه می باشد و میانه نشان می دهد که ۵۰ درصد داده ها پایین تر از این مقدار و ۵۰ درصد بالاتر از آن قرار دارند. مقدار انحراف معیار نشان دهنده متوسط نوسان از میانگین داده ها می باشد و چولگی چوله به راست و یا چوله به چپ رانشان می دهد. نتایج نشان می دهد که در شرکت های مورد بررسی، به طور متوسط تقریباً ۶۵٪ منابع مالی شرکت ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. میانه اهرم مالی برابر با ۰.۶۳ می باشد که نشان دهنده این است نیمی از داده ها بیشتر از این مقدار و نیمی از داده ها کمتر از این مقدار می باشد. حداکثر اهرم مالی برابر با ۰.۸۱ و حداقل اهرم مالی برابر با ۰.۱۹ درصد می باشد. انحراف معیار برای اهرم مالی ۰.۱۴ می باشد، که دهنده ی داده های پرت کم و قابل قبولی می باشد. آمار توصیفی مربوط به سایر متغیرهای کنترلی در جدول نشان داده شده است. بقیه متغیرها به همین منوال تفسیر می گردند. همانگونه که نتایج آمار توصیفی نشان می دهد، میانگین و میانه متغیرها در شرکت های نمونه تقریباً نزدیک به هم است. همچنین با توجه به انحراف معیار متغیرها می توان چنین نتیجه گیری نمود که شرکت های نمونه از پراکندگی و تنوع فعالیت برخوردارند.

#### آمار استنباطی

#### آمار استنباطی و آزمون فرضیه ها

در این بخش، مدل تحقیق به منظور بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد. این بخش مشتمل بر آزمون های تشخیصی مدل (چاو و هاسمن) و تخمین مدل رگرسیونی تحقیق می باشد.

#### نتایج آزمون های تشخیصی مدل (F-لیمر (چاو) و هاسمن)

با توجه به دلایل مطروحه در فصل سوم داده های این پژوهش از نوع ترکیبی می باشد. اما قبل از تخمین مدل ها لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص گردد. برای این منظور از آزمون اف-لیمر استفاده شده است. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ باشد یا به عبارتی دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، از روش تلفیقی استفاده می شود و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده می شود. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده گردیده است. مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵٪ است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵٪ است از مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل استفاده شده است.

همانطور که در جداول (۳) و (۴) منعکس گردیده، احتمال اف-لیمر مدل پژوهش کمتر از ۵٪ می باشد لذا برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده می شود. و با توجه به اینکه احتمال آزمون هاسمن مدل پژوهش کمتر از ۵٪ می باشد لذا از مدل اثرات ثابت برای تخمین آن استفاده شده است.

#### جدول (۳): نتایج حاصل از آزمون F لیمر

مدل پژوهش	نوع آماره	مقدار آماره	احتمال	نتیجه
مدل	F آماره	2.023520	0.0000	روش



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

کلاس ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir



آماره کای دو (Chi-square)	124.535012	0.0000	تابلویی
------------------------------	------------	--------	---------

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون هاسمن

مدل پژوهش	نوع آماره	مقدار آماره	احتمال	نتیجه
مدل	آماره کای دو (Chi-square)	21.354231	0.0053	مدل اثرات ثابت

#### نتایج حاصل از رگرسیون

۱. تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۲. تعداد سالهای تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۳. سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.
۴. سطح تجربه مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

در جدول (۵)، مقدار احتمال (یا سطح معنی داری)  $F$  برابر  $0.000$  بوده و چون این مقدار کمتر از  $0.05$  است، فرض صفر در سطح اطمینان  $95\%$  درصد رد می شود، یعنی مدل معنادار است. مقدار آماره دوربین-واتسون  $2.30$  می باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها را نشان می دهد. نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، تقریباً  $45\%$  تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی مدل نشان می دهد که متغیر اندازه شرکت با کیفیت گزارشگری مالی شرکت رابطه معکوس و معناداری دارد. همچنین بین اهرم مالی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم و معناداری یافت شد.

نتایج نشان می دهد که ضریب تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی برابر با  $0.365558$  بوده که نشان دهنده تأثیر مستقیم تعداد کارکنان بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد، و همچنین با توجه به احتمال آماره  $t$  ضریب متغیر تعداد کارکنان واحد حسابرسی در سطح اطمینان  $95\%$  در مدل معنادار می باشد. با توجه به تفاسیر بالا می توان بیان نمود، بین تعداد کارکنان واحد حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین می توان اینگونه بیان کرد، با  $1$  درصد افزایش در تعداد کارکنان واحد حسابرسی، کیفیت گزارشگری به میزان  $36\%$  درصد افزایش می یابد. در نهایت فرضیه اول که بیان می کند: تعداد کارکنان واحد حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد، تایید می گردد.

نتایج نشان می دهد که ضریب دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی برابر با  $0.631005$  بوده که نشان دهنده تأثیر مستقیم دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد، و همچنین با توجه به احتمال آماره  $t$  ضریب متغیر دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی در سطح اطمینان  $95\%$  به علت اینکه بزرگتر از سطح خطای  $0.05$  می باشد در مدل معنادار نمی باشد. در نهایت فرضیه دوم که بیان می کند: دوره تصدی مدیر واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد، رد می گردد.

نتایج نشان می دهد که ضریب سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی برابر با  $0.122382$  بوده که نشان دهنده تأثیر مستقیم سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد، و همچنین با توجه به احتمال آماره  $t$  ضریب متغیر سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی در سطح اطمینان  $95\%$  در مدل معنادار می باشد. با توجه به تفاسیر بالا می توان بیان نمود، بین سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی

کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir



رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین می توان اینگونه بیان کرد ، با ۱ درصد افزایش در سطح تحصیلات مدیر حسابداری داخلی ، کیفیت گزارشگری به میزان ۱۲ درصد افزایش می یابد. در نهایت فرضیه سوم که بیان می کند: سطح تحصیلات مدیر حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، تایید می گردد.

نتایج نشان می دهد که ضریب سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی برابر با 0.048860 بوده که نشان دهنده تأثیر مستقیم سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد، و همچنین با توجه به احتمال آماره  $t$  ضریب متغیر سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ در مدل معنادار می باشد. با توجه به تفاسیر بالا می توان بیان نمود، بین سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین می توان اینگونه بیان کرد ، با ۱ درصد افزایش در سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی ، کیفیت گزارشگری به میزان ۴ درصد افزایش می یابد. در نهایت فرضیه چهارم که بیان می کند: سطح تجربه مدیر حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد، تایید می گردد.

#### جدول (۵): نتایج تخمین مدل پژوهش

$FRQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TENURE_{i,t} + \beta_2 Numstaff_{i,t} + \beta_3 Degree_{i,t} + \beta_4 Experience_{i,t} + \beta_5 Size_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 BM_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی					
روش: رگرسیون حداقل مربعات معمولی (تابلویی - اثرات ثابت)					
دوره زمانی: ۱۳۹۹-۱۳۹۵					
تعداد مشاهدات: ۵۰۰					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره $t$	احتمال
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	$C$	1.246580	0.351119	3.550305	0.0004
دوره تصدی مدیر واحد حسابداری داخلی	$TENURE$	0.631005	0.764105	0.825810	0.3400
تعداد کارکنان	$Numstaff$	0.365558	0.034310	10.65463	0.0000
تحصیلات مدیر حسابداری داخلی	$Degree$	0.122382	0.015569	7.860692	0.0000
تجربه مدیر حسابداری داخلی	$Experience$	0.048860	0.045478	1.074363	0.0004
اهرم مالی	$lev$	0.662344	0.205412	3.224459	0.0013
اندازه شرکت	$size$	-0.116234	0.043939	-2.645368	0.0084
ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام	$BM$	0.007387	0.009419	0.784298	0.4333
ضریب تعین تعدیل شده	۴۵۳۴۱۰.				
دوربین-واتسون	۲.۳۰				
آماره $F$	۳۱۹.				
احتمال (آماره $F$ )	0.000000				

**ISC**  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

**نخستین کنفرانس ملی**  
کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران - وزارت امور اقتصادی و دارایی

**چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه**

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir

## ۷- خلاصه نتایج فرضیه های تحقیق:

در این قسمت با استفاده از تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته در فصل قبل به تفسیر نتایج به دست آمده پرداخته می‌شود. در این تحقیق به بررسی تاثیر ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی و استفاده از گزارش های مالی می باشد. کیفیت گزارشگری مالی به اثر هر کدام از این مراحل در ارائه منصفانه صورت های مالی از اقتصاد زیربنایی شرکت بستگی دارد. در ادبیات حسابداری، منابع کیفیت گزارشگری مالی قابل انتساب به صورت های مالی حسابرسی نشده، شناسایی شده است که شامل ویژگی های ذاتی و ویژگی های سیستم گزارشگری مالی می باشد. مرحله اطمینان بخشی در فرآیند گزارشگری مالی یعنی فرآیند حسابرسی نیز موجب ارائه منصفانه تر گزارش های مالی از اقتصاد زیربنایی شرکت به وسیله افزایش قابلیت اعتبار گزارش های مالی می شود. بنابراین، کیفیت حسابرسی قابل انتساب به مرحله اطمینان بخشی، به عنوان جزء دیگری از کیفیت گزارشگری مالی محسوب می شود. بر این اساس، اجزای کیفیت گزارشگری مالی شامل ویژگی های ذاتی و ویژگی های سیستم گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی است. این سه جزء از هم مستقل نیستند و بر یکدیگر نیز اثر می گذارند. مدیران حسابرسی داخلی به شهرت و اعتبار خود علاقه مند می باشند و همین امر منجر به عملکرد محافظه کارانه آنان در ارتباط با گزارشات می گردد. از طرفی در ابتدای دوره تصدی، حتی در شرایط بد، عملکرد نامناسب شرکت به حساب ضعف مدیر حسابرسی داخلی گذاشته می شود. بنابراین در ابتدای دوره تصدی، مدیران حسابرسی داخلی سعی می کنند عملکرد مناسبی از خود نشان دهند تا بدین ترتیب برای خود اعتبار بیافزایند. پس از اینکه مدیر عامل به شهرت و اعتبار دست یافت، سعی در حفظ شهرت خود دارد. از این رو شروع به گزارشگری محافظه کارانه می کنند. یعنی شهرت وی، محرکی برای کاهش گزارشگری جسورانه می گردد؛ زیرا مدیر حسابرسی داخلی که شهرت وی بیشتر است. دوره تصدی حسابرسی داخلی شرکت یکی از معیارهای اندازه گیری کیفیت مدیریتی است که به تعداد سالهایی که یک شخص در پست مدیر حسابرسی داخلی یک شرکت می باشد اطلاق می شود. انجام عملیات مدیریتی حسابرسی داخلی شرکت توسط یک شخص طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی تیم مدیریتی با عملیات مدیریتی حسابرسی داخلی شرکت، می تواند مؤثرتر صورت گیرد. چنانچه مدیر حسابرسی داخلی شرکت تجربه انجام مدیریت شرکت را برای چندین سال داشته باشد، شناخت بیشتری نسبت به کار و نوع فعالیت شرکت خواهد داشت که موجب تسریع در انجام عملیات مدیریت حسابرسی داخلی و کاهش هزینه های مدیریت و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می گردد. با توجه به این موضوعات انتظار می رود ساختار واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر معناداری داشته باشد. با توجه به نتایج این تحقیق، این موضوع تایید گردیده است. نتایج تحقیق حاضر مشابه تحقیق منسناه وهمکاران (۲۰۱۸) جان و همکاران (۲۰۱۶) عثمان و همکاران (۲۰۱۴) رشدی بناب (۱۴۰۰) موسوی شیری وهمکاران (۱۳۹۹) و برخلاف تحقیقات هرمن و همکاران (۲۰۱۳) شیرسوار رزقی و نبوی چاشمی (۱۳۹۶) عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) می باشد.

## منابع فارسی :

۱. ابراهیمی کردلر، علی (۱۳۸۹). نظام راهبری شرکت و نقش سهامداران نهادی در آن. دانش و پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره ۸
۲. اصغری، ایرج (۱۳۸۴). بررسی عوامل موثر بر کفایت شناخت حسابرسان از استانداردهای حسابداری ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد؛ دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).
۳. برداران، رسول، رضایی، عباس (۱۳۸۷). بررسی تاثیر ترکیب سهامداران بر محتوای اطلاعاتی سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی تبریز
۴. بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۰). برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای پیام های ارسال شده به وسیله گزارش های حسابداری، رسال دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، ص ۹
۵. بولو، قاسم (۱۳۸۶). هزینه حقوق صاحبان سهام و ویژگی های سود، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.

**ISC**  
۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

**نخستین کنفرانس ملی**

**چالش ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه**

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰  
MCI-conf.ir

۶. پورحیدری، امید؛ (۱۳۸۵)، " اهمیت ویژگیهای اطلاعات مرتبط با تصمیمات راهبردی و نقش آنها در طراحی سیستمهای اطلاعاتی حسابداری"، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴، صص ۱۰ تا ۱۷
۷. پورمند، علی؛ (۱۳۸۵)، "استانداردی برای مدیریت امنیت اطلاعات"، مجله تدبیر، شماره ۱۷۸، صص ۶۱-۵۹
۸. پیری، پرویز؛ دیدار، حمزه، دانشیار، فاطمه (۱۳۹۳). بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با نوع اظهارنظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی . سال سوم، شماره ۵، صص ۷۴-۴۷
۹. حساس یگانه یحیی و آذین فر کاو. (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷ (۶۱). صص ۹۸-۸۵.
۱۰. حساس یگانه یحیی. (۱۳۸۸)، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ دوم.
۱۱. حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی (۱۳۸۹). تاثیر آیین رفتار حرفهای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابداری رسمی، شماره ۹، صص ۱ تا ۱۰
۱۲. حیدرپور، فرزانه، زارع رفیع، سمیه (۱۳۹۳). تاثیر متغیرهای سود تقسیمی و فرصت های رشد بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و نوسان پذیری بازده سهام. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۲۱۳-۲۴۷
۱۳. خواجوی، شکرا...؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده، سعید (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی کیفیت گزارشگری مالی شرکت های درمانده و غیردرمانده مالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری. سال اول، شماره ۳، صص ۵۳-۶۸
۱۴. درگاهی، اسماعیل؛ پاشانژاد، یوسف، (۱۳۸۷)، " نقش مدیر عامل و هیئت مدیره در امنیت اطلاعات"، مجله بورس، فروردین، شماره ۷۱، ۲۸-۳۵
۱۵. رحمانی، علی، (۱۳۹۳) نشریه حسابرس حسابرسی داخلی: کامیابی ها و جهت گیری های آینده، زمستان ۱۳۹۳، شماره ۷۵.
۱۶. رحمانی، علی، امینی، زهرا (۱۳۹۰). استانداردهای حسابداری و کیفیت اطلاعات حسابداری. نهمین همایش سراسری ایران، زاهدان، دانشگاه سیستان و بلوچستان، صص ۱۰۸-۹۶
۱۷. رحیمیان نظام الدین و رضاپور نرگس و اختری حسین . (۱۳۹۰)، نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۱(۴۵)، صص ۸۱-۶۸.
۱۸. ساسانی، علیرضا و شریفی راد، محمد (۱۳۹۱). سودمندی واحد حسابرسی داخلی، مجله حسابرس، شماره ۱۹
۱۹. سعیدی، میترا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات در سطح دانشگاه های شهرستان سمنان. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۲، صص ۲۸۳-۳۰۸
۲۰. عبدلی، محمد رضا؛ نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکتها. دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱
۲۱. عرب مازار یزدی، محمد؛ (۱۳۸۵). تهدیدات امنیتی در سیستم های حسابداری رایانه ای. "مجله حسابداری، شماره ۱۷۹۰.
۲۲. علوی طبری، سیدحسین، عصابخش، رضیه. (۱۳۸۹). نقش کمیته ی حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و بهکارگیری آن در ایران. پیشرفت های حسابداری ۱۵۵-۱۷۷
۲۳. قربانی، حسن (۱۳۸۷). پایداری اجزای نقدی سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.
۲۴. کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۸۰). حسابرسی داخلی اثربخش، نشریه شماره ۱۳۶، چاپ دوم، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ دوم، شماره ۱
۲۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). استانداردهای حسابداری. چاپ نهم، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران
۲۶. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۲). استانداردهای حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۴، انتشارات سازمانی حسابرسی
۲۷. محمدیان، محمد، (۱۳۹۰) نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئتمدیره در پاسخگویی به سهامداران، مجله حسابرس، شماره ۵۶، ۷-۱
۲۸. مدرس، احمد؛ بیداری، محمد علی. (۱۳۹۰). بررسی نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی. نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۱، صص ۶۵-۶۵

۷۱



۲۹. مدیریت حسابداری داخلی بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۷)، نظامنامه حسابداری داخلی.
۳۰. مشایخ، شهناز؛ اسماعیلی، مریم (۱۳۸۵). بررسی رابطه بین کیفیت سود و برخی از جنبه های اصول راهبری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۵
۳۱. مهام کیهان و تک روستا مجید (۱۳۹۰)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل، فصلنامه دانش حسابداری، ۱۲ (۴۶)، ص ۶۲-۷۹.
۳۲. مهرایی، ساسان، (۱۳۸۱). "حسابداری داخلی"، مجله حسابداری، شماره ۱۴۸، ۱۸-۲۲.
۳۳. نوروش، ایرج، حسینی، سید علی (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین کیفیت افشا(قابلیت افشا و به موقع بودن) و مدیریت سود، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری، سال ۱۶، شماره ۵۵، صص ۱۳۴-۱۱۷
۳۴. نوروش، ایرج، ناظمی، امین؛ حیدری، مهدی (۱۳۸۵). کیفیت اقلام تعهدی و سود با تاکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی. بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۳
۳۵. نیکومرام، هاشم؛ بادآور نهندی، یونس (۱۳۸۸). تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران. فراسوی مدیریت. سال دوم، شماره ۸، صص ۱۸۷-۱۴۱
36. Abdolmohammadi. M., R., Simnett, J. C., Thibodeau, and A. M. Wright, (2006), "Sell-Side Analyst's Reports and the Current External Reporting Model", *Accounting Horizons* 20, 4, 375-389.
37. Albercht, W. S., & Stile, J. D. (1993). What do internal auditors need to know? *Internal Auditors*, 50, PP. 22-26.
38. Anderson, U.; Christ, M.; Johnstone, K.; and L. Rittenberg (2009). "Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges and Universities", *A Research White Paper Prepared for The Institute of Internal Auditors, The Association of College and University Auditors, and The University of California System-Dept. of the Auditor*, Available at: [http://iia.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf](http://iia.nl/SiteFiles/IIA_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf). [Online] [6 May 2013]
39. Anderson, U.; Christ, M.; Johnstone, K.; and L. Rittenberg (2009). "Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges and Universities", *A Research White Paper Prepared for The Institute of Internal Auditors, The Association of College and University Auditors, and The University of California System-Dept. of the Auditor*, Available at: [http://iia.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf](http://iia.nl/SiteFiles/IIA_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf). [Online] [6 May 2013]
40. Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of enterprise risk management. *Accounting, Organizations & Society*, 35(7), 659e675
41. Austin, P. A. (2011). "Budgetary Control in the Public Sector: The Role of the Internal Audit Agency of Ghana", *Thesis Submitted to the Institute of Distance Learning. Kwame Nkrumah University of Science and Technology*. Available at: [http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/440\\_0/1/Patience%20A.%20Austin.pdf](http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/440_0/1/Patience%20A.%20Austin.pdf). [Online] [6 July 2013]
42. Austin, P. A. (2011). "Budgetary Control in the Public Sector: The Role of the Internal Audit Agency of Ghana", *Thesis Submitted to the Institute of Distance Learning. Kwame Nkrumah University of Science and Technology*. Available at: [http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/440\\_0/1/Patience%20A.%20Austin.pdf](http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/440_0/1/Patience%20A.%20Austin.pdf). [Online] [6 July 2013]
43. Barth, M. E., D., Cram, and K., Nelson, (2001), "Accruals and the Prediction of Future Cash Flows", *the Accounting Review* 76,25-58.
44. Bauer, T., & Estep, C. (2016). One team or two teams? exploring relationship quality between auditors and it specialists and its implications for a collective audit team identity and the audit process. Working Paper. Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=42579198](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=42579198).
45. Biddle, G., Gilles, H. & Verdi, R. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency?. *Journal of Accounting and Economics*, Volume48.
46. Brown, P.R. (1983). Independent auditor judgment in the evaluation of internal Audit functions. *Journal of Accounting Research*, 21, PP. 444-455.
47. Carcello, J. and Neal, T. (2003), Audit committee characteristics and auditor dismissals following 'new' going-concern reports, *The Accounting Review*, 78(1), pp. 95-117.
48. Charles Bame-Aldred , Duane M. Brandon , William F. Messier Jr. Larry Rittenberg , Chad M. Stefaniak (2012) . A Summary of research on external auditor reliance on the internal audit function , A Journal of Practice & Theory, Forthcoming ,Northeastern U. D'Amore-McKim School of Business Research Paper No. 2013-11.





49. Cohen, A. D., (2004), "Financial Reporting Quality Choice: Determinants and Consequences", A Dissertation , Northwestern University
50. Dittenhofer, M. A., Ramamoorti, S., Ziegenfuss, D. E., & Evans, R. L. (2010). Behavioral dimensions of internal auditing: A practical guide to professional relationships in internal auditing. Altamonte Springs, IL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation
51. Edge W. R., & Farley, A. A. (1991). External auditor evaluation of the internal Audit function. Accounting and finance, PP. 69-83.
52. Eric Michael Negangard, Stephen Kwaku Asare, gBrian C. Fitzgerald , Lynford E. Graham , , Jennifer Joe , Christopher J. Wolfe (2012 ) , Auditors' internal control over financial rReporting decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions , <http://ssrn.com/abstract=2032822>
53. Fanning, K., & Piercey, D. (2014). Internal auditors' use of interpersonal likability, arguments, and accounting information in a corporate governance setting. Accounting, Organizations & Society, 39(8), 575e589
54. FASB, (1978), "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprise", Statement of Financial Accounting Concepts No. 1.
55. Felix, W., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. Journal of Accounting Research, 39, PP.250-274.
56. Felix, W., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. Journal of Accounting Research, 39, PP. 250-274
57. Ferreira, I. (2007). "The Role of Internal Auditors in the Professional Development of Audit Committee Members", Submitted in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Commerce, University of South Africa, Available at: <http://uir.unisa.ac.za/bitstream/handle/10500/632/dissertation.pdf?sequence=1>. [Online] [6 May 2013]
58. Gaio, C., and C. Raposo (2011). "Earnings Quality and Firm Valuation: International Evidence", Accounting and Finance, Vol. 51, 467-499
59. Gibbons M. F.M. Wolf. Auditors Subjective Decision Environment-The Case of a Normal External Audit. Accounting Review 1982; January.
60. Graham, R. J., C. R., Harvey, and S., Rajgopal, (2005), "The Economic Implications of Corporate Financial Reporting", Journal of Accounting & Economics 40, 3-73.
61. Gramling, A. (1999). External auditors reliance on work performed by internal auditors. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 18, PP. 117-135
62. Hagerman, L. R., and E. M. Zmijewski, (1979), "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice", Journal of Accounting & Economics 1, 141 - 161.
63. Hagerman, L. R., and E. M. Zmijewski, (1979), "Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice", Journal of Accounting & Economics 1, 141 - 161.
64. Havelka, D., & Merhout, J. W. (2013). Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group processes. International Journal of Accounting Information Systems, 14(3), 165e192
65. Higgs, J. L., Pinsker, R., Smith, T., & Young, G. (2016). The relationship between board-level technology committees and reported security breaches. Journal of Information Systems, 30(3), 79e98