



انجمن حسابرسی

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی

دوره دهم، شماره ۱۹، پاییز و زمستان ۱۴۰۰

صص ۲۸۶-۲۵۹

کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل

اعظم ولی‌زاده لاریجانی*، علی رحمانی**، سمانه شعبانی اصلی***

چکیده

واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ساز و کارهای راهبردی شرکتی در جهت نظارت مناسب‌تر سهامداران بر رفتار و عملکرد مدیران و نیز سلامت مالی شرکت است. هدف مقاله حاضر، بررسی رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در راستای دستیابی به این هدف، دو فرضیه طراحی شد و با استفاده از داده‌های نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ (تعداد کل مشاهدات ۷۸۴ سال- شرکت) و با به کارگیری روش تحقیق همبستگی آزمون شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری مدل‌های همبستگی چندگانه بیانگر آن است که بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. لیکن، بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل رابطه معنی‌داری مشاهده نگردید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، تاخیر در

زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل.

* استادیار حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران
تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۲۵

** استاد حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۰۷

*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

نویسنده مسئول: علی رحمانی rahmani@alzahra.ac.ir

مقدمه

همواره پیرامون کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی نگرانی‌هایی وجود داشته است. تجربه جهانی نیز بر این امر دلالت دارد که در نبود کنترل‌های داخلی مدون و ساختاریافته، دریافت اطلاعات با کیفیت، امری ساده انگارانه است. اطلاعات با کیفیت ضمن آن که باید قابل اتکا، مربوط و به موقع باشد، باید به نحو مناسب توزیع شده و موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات گردد. افزایش میزان تقلب‌ها که منجر به ورشکستگی شرکت‌های بزرگ شده بود، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت گزارش‌های مالی به همراه داشت. از این رو، در سال‌های اخیر، مقررات‌گذاران برای ایجاد سازوکارهای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی مقررات متعددی تصویب نموده‌اند. حرفه حسابداری و حسابرسی برای چاره جویی در این خصوص به تدبیر راه کارهایی همت گمارد که از جمله، کنگره آمریکا کمیته خاصی را مأمور این قضیه و یافتن راهکارهای مقابله با فساد و تقلب و افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها نمود که باعث تصویب و ابلاغ قانون ساربنز آکسلی شد. براساس تحقیقات انجام شده، تصویب و پیاده‌سازی این قانون، باعث تقویت رابطه بین گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی شده است (چانگ و سان، ۲۰۰۹). همچنین در قانون ساربنز آکسلی بر نقش برجسته حسابرسان داخلی شرکت در فرآیند حاکمیت شرکتی تاکید شده است؛ چرا که واحد حسابرسی داخلی یکی از بازوان قدرتمند حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی موثر در شرکت‌ها است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۳). عملکرد حسابرسی داخلی جزء مهمی از راهبری شرکتی با کیفیت بالا می‌باشد (اولریچ، ۲۰۱۹). حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی با به کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند. به این ترتیب، استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی، لازمه بقا و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷).

حسابرسان داخلی باهدف ارائه خدمات اطمینان دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه، به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌توانند با مدنظر قرار دادن دامنه رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و ارتباط و همکاری با آن‌ها به انجام حسابرسی بهینه توسط

ایشان کمک نمایند (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). با توجه به توانایی‌های حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می‌توانند در انجام رسیدگی‌های سالانه شرکت‌ها به کار حسابرسان داخلی آن‌ها اتکا نمایند و هر چه حسابرسان داخلی توانا تر باشند، ریسک کیفیت کار حسابرسان مستقل متکی به حسابرسان داخلی کاهش می‌یابد. در سال‌های اخیر دامنه کار واحد حسابرسی داخلی به طرز چشمگیری گسترش داشته است. در اصل، این توسعه امکان همکاری با حسابرسان مستقل تا زمانی که وظایف مرتبط با یکدیگر داشته باشند، را فراهم نموده است (رینر کوئیک^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). هنگامی که حسابرسان مستقل در کار خود به کار حسابرسان داخلی اتکا نمایند، این امر منجر به کاهش تاخیر در زمان گزارش حسابرس مستقل می‌گردد (پیزینی^۳، ۲۰۱۵).

با توجه به این که در کشور ایران در سال‌های اخیر مقرراتی در حوزه حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی تدوین شده است و شرکت‌های بورسی از سال ۱۳۹۱ ملزم به تشکیل واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی شده‌اند و با عنایت به نوپا بودن این واحدها در کشور، مساله اصلی این تحقیق این است که آیا حسابرسی داخلی با کیفیت می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت اثرگذار باشد و این که آیا خدمات حسابرسان داخلی توانسته است در جهت کمک به حسابرسان مستقل و کاهش فعالیت‌های آن‌ها باشد و به این ترتیب بر زمان صدور گزارش حسابرس مستقل تاثیر بگذارد. لازم به ذکر است که در تحقیقاتی که اخیراً در محیط کشور ایران در حوزه حسابرسی داخلی انجام شده است عمدتاً به وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها توجه شده و موضوع کیفیت واحد حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار نگرفته است. از این رو، هدف از انجام این تحقیق، بررسی رابطه بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها با کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل آن‌ها می‌باشد. به عبارت دقیق‌تر در این تحقیق بررسی می‌شود که آیا در شرکت‌هایی که واحد حسابرسی داخلی با کیفیت تری دارد، کیفیت گزارشگری مالی آن‌ها افزایش و نیز تاخیر در گزارش حسابرس مستقل آن‌ها کاهش می‌یابد.

مبانی نظری و تدوین فرضیه

کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی ارزش گزارشگری مالی را تعیین می‌کند و به همین منظور ارائه تعریفی روشن و کامل از کیفیت گزارشگری مالی یک تقاضای جهانی است (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷). میزان دقت گزارشگری مالی در انعکاس اطلاعات مربوط به عملیات و جریان‌های نقدی واحد تجاری را می‌توان کیفیت گزارشگری مالی نامید. (لی^۴ و همکاران، ۲۰۱۰). هرگاه اطلاعات حسابداری و رقم سود گزارش شده برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی سودمند باشد، می‌توان ادعا کرد که گزارشگری مالی با کیفیت است (سیدهرتا و شرسا، ۲۰۰۹). در بسیاری از مطالعات حسابداری و مالی، کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است. به بیان دیگر هرگاه مدیران در نشان دادن ارقام مندرج در صورت‌های مالی دو واژه بی‌طرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، می‌توان گفت که کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد (ساهیتی^۵ و همکاران، ۲۰۱۷). طبق گفته بنگسا^۶ (۲۰۱۸) و سیوامبودی و همکاران (۲۰۱۷)، صورت‌های مالی زمانی با کیفیت هستند که چند شاخص کیفی از جمله قابل اتکا بودن، مربوط بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن را دارا باشند. مربوط بودن به معنی تأثیرگذاری در تصمیمات استفاده‌کنندگان به منظور کمک به ارزیابی رویدادهای آینده و گذشته می‌باشد. اطلاعات قابل اتکا، اطلاعاتی است که اشتباه و گمراه‌کننده نبوده و به‌طور صادقانه بیان‌کننده واقعیت‌ها باشد. اطلاعات صورت‌های مالی در صورتی قابل مقایسه است که بتوان آن را با اطلاعات صورت‌های مالی دوره‌های گزارشگری قبل مقایسه نمود. اطلاعات قابل فهم اطلاعاتی است که استفاده‌کنندگان با مشاهده آن‌ها به راحتی آن‌ها را درک و بتوانند به شکل‌های مختلف آن را به دیگران انتقال دهند. 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. از آنجا که مسئولیت درست بودن صورت‌های مالی بر عهده هیئت مدیره شرکت می‌باشد، آن‌ها به دنبال افزایش کیفیت صورت‌های مالی هستند تا بتوانند عملکرد خود را بهبود بخشند. صورت‌های مالی

حسابرسی شده، یکی از منابع قابل اتکای اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب می شوند، اما این اطلاعات زمانی می تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که ویژگی های کیفی مربوط، از جمله به موقع بودن را دارا باشد. اطلاعات مالی، نسبت به گذشت زمان بسیار حساس و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم گیری ها از دست می دهد (مهدوی و حسینی نیا، ۱۳۹۴).

کیفیت گزارشگری مالی به طور عمده بر اساس اندازه گیری چهار معیار کیفیت سود (کیفیت اقلام تعهدی، پایداری سود، قابلیت پیش بینی سود، هموارسازی سود) محاسبه می گردد (باقرزادگان و خانمحمدی، ۱۳۹۸). در تحقیقات تجربی عمدتاً سطح اقلام تعهدی اختیاری معیاری بر کیفیت گزارشگری مالی بوده. اقلام تعهدی از تفاوت بین سود و وجوه نقد حاصل از عملیات حاصل می گردد، که شامل هزینه استهلاک، تغییرات در دارایی ها و بدهی های جاری به غیر از وجه نقد (از قبیل حساب های دریافتی، موجودی کالا و حساب های پرداختنی) می باشد. در نتیجه، با این فرض که جریانهای نقدی دست کاری نمی شود، تنها راه باقیمانده برای دست کاری سود، افزایش یا کاهش اقلام تعهدی است (گوپتا^۷ و همکاران، ۲۰۱۸). چن و جیانکسین^۸ (۲۰۱۹)، معیار اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی را تجدید ارائه در صورت های مالی در نظر گرفته است. بر اساس گفته وی تجدید ارائه در صورت های مالی ممکن است بر اثر تغییر در برآورد مدیریت و یا اشتباهات حسابداری که بر اقلام تعهدی تأثیر گذار بوده، اتفاق بیفتد. از دیگر روش های اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی در تحقیقات مختلف، اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از طریق رفتار مدیریت سود است. هر چه سطح مدیریت سود (از طریق اقلام تعهدی غیرعادی) کمتر باشد، منجر به گزارشگری مالی با کیفیت و شفافیت بیشتر خواهد شد. مدیریت سود زمانی اتفاق می افتد که مدیریت تلاش نماید تا تصویر مناسب تری از شرکت برای ذینفعان ارائه دهد خواه برای علامت دهی و یا حفظ منافع شخص باشد زیرا انتظار می رود این تصویر بر منافع مدیران تاثیر مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشد (قائمی و همکاران، ۱۳۹۹). در این تحقیق نیز به پیروی از محققانی همچون بنگسا (۲۰۱۸)؛ زندگی، (۲۰۱۹) و ایزدی نیا و همکاران، (۱۳۹۳) برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از کیفیت اقلام تعهدی استفاده شده است.

کیفیت حسابرسی داخلی

پیچیدگی‌های سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی (و غیرانتفاعی) با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور حصول اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی را به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. برحسب تعریف سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد. مأموریت واحد حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). حسابرسی داخلی فعالیتی است که در یک سازمان به منظور ارزیابی کنترل‌های داخلی و ارائه پیشنهادات مناسب انجام می‌شود تا استفاده بهینه از منابع را امکان‌پذیر نماید. در حقیقت حسابرسی داخلی یک نوع مشاوره مدیریتی است (تولوس سریان‌تو^۹، ۲۰۱۹). حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند.

هنگام ورشکستگی یک شرکت، همه سیاست‌مداران و قانون‌گذاران به دنبال بررسی عملکرد واحد حسابرسی داخلی آن شرکت هستند و از جنبه‌های مختلف؛ عملکرد این واحد و فعالیت‌های کمیته حسابرسی زیر سؤال می‌رود (عبداله^۹ و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان داخلی عضوی از مدیریت شرکت بوده که از آن‌ها انتظار می‌رود که برای شرکت ارزش‌افزایی نموده و گزارش‌های آن‌ها از بررسی کنترل‌های داخلی شرکت، مدیریت شرکت را بهبود ببخشد. یکی از سرمایه‌های اصلی حسابرسی داخلی، اعتبار آن نزد ذی‌نفعان است. کیفیت حسابرسی داخلی توسط چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای این گونه تعریف می‌شود که مدیران ارشد اجرایی حسابرسی داخلی نیاز به تضمین واحد حسابرسی داخلی و هر یک از کارکنان خود در انطباق با تمام عناصر اجباری چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای دارند و باید این انطباق را به ذی‌نفعانشان نشان دهند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۳).

داداشی و همکاران در سال ۱۳۹۶، از شاخص‌های تعداد کارکنان حسابرسی داخلی، دوره تصدی و تجربه و مدرک تحصیلی ایشان برای سنجش عملکرد واحد حسابرسی داخلی استفاده نمودند. پیزینی و همکاران در سال ۲۰۱۵، کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی را با پنج شاخص تجربه، سطح تحصیلات، تعداد کارکنان حرفه‌ای دارای مدارک حرفه‌ای حسابرسی و میانگین ساعت آموزش سالیانه کارکنان آن‌ها بررسی کردند. تولوس سوریانتو در سال ۲۰۱۹، کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی را با سه شاخص جنسیت، سن و سطح تحصیلات سنجید. با توجه به نتایج تحقیق تزیلا و همکاران در سال ۲۰۱۹ برون‌سپاری فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی منجر به بهبود عملکرد و راهبری شرکت می‌گردد. از جمله مزیت‌های برون‌سپاری حسابرسی داخلی از دید صلاحی نژاد و همکاران (۱۳۹۳)، (۱) راه‌اندازی و اجرای سریع کار به دست واحدهای برون‌سازمانی، (۲) انعقاد قراردادهای حسابرسی با مبلغ متغیر به جای داشتن هزینه‌های ثابت حسابرسی داخلی (کارکنان ثابت)، (۳) کسب استقلال و بی‌طرفی بالقوه بیشتر، در نتیجه برون‌سپاری حسابرسی داخلی تا حدودی منجر به بهبود عملکرد شرکت‌ها می‌شود. در سامانه اطلاع‌رسانی ناشران (کدال^{۱۱})، اطلاعات افشا شده در مورد مشخصات واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران شامل قدمت واحد حسابرسی داخلی، تخصص مدیر واحد حسابرسی داخلی و وضعیت برون‌سپاری می‌باشد، که در این تحقیق برای سنجش کیفیت واحد حسابرسی داخلی از این شاخص‌ها استفاده شده است.

کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی

در قانون ساربنز آکسلی بر نقش برجسته حسابرس داخلی شرکت در فرآیند حاکمیت شرکتی تاکید شده است؛ چرا که واحد حسابرسی یکی از ابزارهای مهم حاکمیت شرکتی و بهبود گزارشگری مالی موثر در شرکت‌ها است (انجمن حساب‌رسان داخلی^{۱۲}، ۲۰۰۳). حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود و با به‌کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک سازمان را در دستیابی به اهداف خود یاری می‌نماید (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷). یکی از وظایف اصلی حساب‌رسان داخلی بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی است و انجام این مسئولیت مستلزم حصول اطمینان

معقول از کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. حسابرسان داخلی برای کسب اطمینانی معقول در این خصوص، اقداماتی از جمله ارزیابی صورت‌های مالی، فرایندها و رویه‌های حسابداری و ثبت‌های حسابداری را انجام می‌دهند. همچنین حسابرسان داخلی در ارزیابی کنترل‌های رعایتی با معاملات شرکت و در پی آن با ثبت‌های حسابداری مربوط به آن‌ها مواجه شده و آن‌ها را ارزیابی می‌کنند. از طرف دیگر، حسابرسان داخلی در راستای وظیفه مشورتی خود، اظهارنظرهایی را در خصوص اقلام و حساب‌های عمده، موارد خاص حسابداری مانند کاهش ارزش دارایی‌ها، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و تعدیلات سنواتی، ارائه می‌کنند. از این رو، می‌توان گفت که وظایف حسابرسان داخلی و کیفیت واحد حسابرسی داخلی می‌تواند بر اطلاعات صورتهای مالی و ارقام حسابداری اثرگذار بوده و کیفیت گزارشگری مالی را دستخوش تغییر قرار دهد (ابوت^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۵).

با توجه به مطالب فوق، فرضیه اول این تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت رابطه معنی‌داری با کیفیت گزارشگری مالی آن دارد.

کیفیت حسابرسی داخلی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل

حسابرسان داخلی باهدف ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به‌منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌توانند با مدنظر قرار دادن دامنه رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و ارتباط و همکاری با آن‌ها به انجام حسابرسی بهینه توسط ایشان کمک نمایند (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). حسابرسان داخلی و مستقل برای کسب شناخت وظایف متقابل با یکدیگر همکاری می‌کنند تا بدین ترتیب عملکرد هر دو بهبود یابد و از دوباره کاری‌ها پیشگیری شود. حسابرسان داخلی و مستقل با توجه به محدودیت‌های ناشی از مسئولیت‌های متفاوتی که دارند و بر اساس قابلیت‌ها و توانمندی‌های ویژه خود، به کار یکدیگر اعتماد و اتکا نموده و از تجربیات یکدیگر استفاده می‌کنند (شرکت بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). استانداردهای حسابرسی، حسابرسی داخلی را به عنوان یکی از منابع ارزشمند در فرایند حسابرسی صورت‌های مالی برشمرده است. این استانداردها به حسابرسان مستقل اجازه می‌دهد، مادامی که حسابرسی داخلی به صورت مستقل و با کیفیت قابل قبولی انجام می‌شود، از نتایج اقدامات انجام شده توسط ایشان در ارزیابی‌های خود استفاده نمایند. اتکا بر کار انجام شده توسط حسابرسان

داخلی می‌تواند کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل را بهبود بخشد. همچنین با فرض این که فعالیت‌های حساب‌برسان داخلی منابع اضافی را در اختیار حساب‌برسان مستقل جهت انجام حسابرسی صورت‌های مالی قرار می‌دهد، انتظار بر این است که اتکا بر خدمات حساب‌برسان داخلی و افزایش کیفیت کار واحد حسابرسی داخلی، تعداد روزهای تأخیر در صدور گزارش حساب‌برس مستقل را کاهش دهد (پیزی، ۲۰۱۵). با توجه به مطالب فوق، فرضیه دوم این تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه دوم: کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت رابطه معنی‌داری با تأخیر در زمان صدور گزارش حساب‌برس آن دارد.

پیشینه

چپارینی و همکاران (۲۰۲۰)، برای پاسخ به این سوال که آیا به کارگیری حسابرسی داخلی موجب بهبود کیفیت عملکرد شرکت در زمینه‌های مالی و اقتصادی و عملیاتی می‌گردد یا خیر، تحقیقی را در سال ۲۰۲۰ انجام دادند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که یکی از عواملی که موجب می‌گردد شرکت به کیفیت عملکرد مطلوب تری برسد به کارگیری حساب‌برسان داخلی معرب بوده است.

تولوس سوریانو (۲۰۱۹)، به بررسی نقش حسابرسی داخلی در کشف تقلب و کیفیت گزارشگری مالی در صنعت بانکداری هند پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که بر اساس نظر مدیران بانک‌های بررسی شده در تحقیق وی، حساب‌برسان داخلی صنعت بانکداری کشور هنوز آمادگی لازم برای کشف تقلب و افزایش کیفیت گزارشگری مالی را ندارند.

کوو و افیان (۲۰۱۷)، در پژوهش خود در پی یافتن پاسخ این سؤال که آیا کیفیت صورت‌های مالی تحت تأثیر کنترل داخلی و حسابرسی داخلی است، پژوهشی را در بین ۶۶ سازمان دولتی در ۱۵ شهر در کشور اندونزی انجام دادند. تحلیل داده‌ها نشان داد که سیستم کنترل داخلی و حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر کیفیت صورت‌های مالی دارد.

ماریوس و همکاران (۲۰۱۶)، به منظور بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و گزارشگری مالی یک نظرسنجی در مورد شرکت‌های ثبت شده در آلمان انجام داده و نشان دادند که عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا می‌تواند به کیفیت گزارشگری مالی و بازده

حسابرسی کمک کند. همچنین می‌تواند منجر به کاهش هزینه حسابرسی مستقل گردد. رینرکوئیک و همکاران (۲۰۱۸)، با ارسال پرسشنامه‌ای برای ۲۰۴ حسابرس مستقل در کشور آمریکا به بررسی تأثیر کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی بر کیفیت کار حسابرسان مستقل و زمان صدور گزارش آنان پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که هر چه کنترل داخلی شرکتی قوی باشد، ضعف‌های نظام راهبری آن شرکت و ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل آن را بهبود می‌بخشد و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل را کاهش می‌دهد.

پیزینی (۲۰۱۲) به بررسی تأثیر کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرس مستقل در موسسه شبکه جهانی اطلاعات حسابرسان داخلی، پرداخته است. نتایج این تحقیق نشان داد که عملکرد واحد حسابرسی داخلی موجب کاهش تأخیر در گزارش حسابرس مستقل شده است. همچنین لازمه کاهش تأخیر در گزارش حسابرس این است که حسابرس مستقل از کار واحد حسابرسی داخلی شرکت برای تکمیل کار خویش استفاده نماید.

دیانتی دیلمی و همکاران (۲۰۱۷)، به بررسی رابطه بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی و هموارسازی سود پرداختند. برای اندازه‌گیری هموارسازی سود از ارقام تعهدی اختیاری بر اساس مدل جونز استفاده گردیده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با هموارسازی سود رابطه منفی و معنی داری وجود دارد و واحد حسابرسی داخلی، هموارسازی سود را کاهش می‌دهد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)، بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی لازم الاجرا از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار کشور تهران، با انجام پژوهشی در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴، به این نتیجه رسیدند که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر در گزارش حسابرس مستقل رابطه مثبت و معناداری دارد.

روش شناسی

تحقیقات علمی را می‌توان براسان هدف، جهت‌گیری (کاربرد) و راهبرد (رویکرد) به گروه‌های مختلفی طبقه بندی کرد (خواجوی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۷). این تحقیق به لحاظ هدف در دسته تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد که محقق به دنبال توصیفی از یک وضعیت

است و تحقیق خود را با یک موضوع تعریف شده شروع می‌کند و پژوهش را به منظور توصیف دقیق آن موضوع به سرانجام می‌رساند. همچنین این تحقیق به لحاظ کاربرد جزء تحقیقات کاربردی است که محقق تلاش می‌کند با استفاده از نظریه‌های موجود، مسائل و مشکلات کاربردی را حل کند. افزون بر این، تحقیق حاضر به لحاظ رویکرد جهت تحقیقات کمی است که برای انجام آن از مدل‌های همبستگی استفاده شده است. به این منظور برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، از مدل‌های همبستگی چندگانه استفاده شده است و داده‌های تحقیق از نرم افزار ره‌آورد نوین استخراج و با استفاده از نرم افزار ایویوز^{۱۴} مورد تحلیل قرار گرفته است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که اطلاعات آنها طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفته است و براساس معیارهای زیر محدود شده است:

- ۱) پایان سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه هر سال بوده و در سال‌های مورد بررسی این تحقیق تغییر سال مالی نداده باشد.
 - ۲) نام شرکت طی سال‌های مورد بررسی این تحقیق در فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار تهران درج شده باشد.
 - ۳) در سال‌های مورد بررسی زیان‌ده نبوده و همچنین دارای زیان انباشته نباشد.
 - ۴) جزء صنایع بانک، بیمه و واسطه‌گری مالی نبوده باشد.
 - ۵) شرکت فرم مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی خود را افشا کرده باشد.
- براساس معیارهای فوق، تعداد جامعه محدود شده در این تحقیق ۹۸ شرکت می‌باشد که با در نظر گرفتن تعداد سال‌های مورد بررسی، تعداد مشاهدات این تحقیق ۷۸۴ سال-شرکت است.

مدل‌ها و متغیرها

با پیروی از تحقیق شیرینجیت و همکاران (۲۰۱۳) جهت بررسی رابطه کیفیت واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در گزارش حسابرس مستقل به ترتیب از مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر استفاده شده است:

مدل ۱: آزمون فرضیه اول

$$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IAFQ_{i,t} + \alpha_2 OCF_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 GROWTH_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_6 AFR_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

کیفیت گزارشگری مالی: (FRQ_{i,t})

کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از توانایی گزارش‌های مالی در ارائه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، بستانکاران و دیگر استفاده‌کنندگان آن، جهت ارزیابی مقدار و زمان و عدم قطعیت جریان‌های نقدی آتی می‌باشد (کوتاری، ۲۰۰۱). جهت ارزیابی عملکرد واحدهای تجاری تاکنون معیارهای مختلفی ارائه شده است که از جمله معمولی‌ترین و مهم‌ترین معیار ارزیابی کیفیت ارقام تعهدی غیراختیاری، میزان مدیریت سود، قابلیت اتکای اطلاعات، ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تاییدکنندگی است که نقش کلیدی در سرمایه‌گذاری دارد. در واقع ارقام تعهدی عامل اصلی پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی هستند و در صورتی که در برآورد آنها میزان خطا کمتر باشد، سودها نشانه بهتری از جریان‌های نقدی خواهند بود. از طرف دیگر ارقام تعهدی، ارزش اطلاعاتی سود را با کاهش اثر نوسانات ناپایدار در جریان‌های نقدی بهبود می‌بخشد و هنگامی که کیفیت ارقام تعهدی بالا باشد، این امر باعث قابل‌اتکاتر شدن برآوردها و در نتیجه بالا رفتن کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی از پرکاربردترین و معمول‌ترین معیار یعنی قدر مطلق باقیمانده مدل جونز تعدیل شده ضرب در عدد (۱-) به شرح زیر استفاده می‌شود (جونز، ۲۰۰۷). به عبارت دقیق‌تر، برای محاسبه معیار کیفیت گزارشگری مالی، ابتدا مدل رگرسیونی جونز تعدیل شده با استفاده از داده‌های ترکیبی (پنل) طی سال‌های مورد آزمون در این تحقیق (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸) برآورد گردیده و مقادیر خطای مدل استخراج می‌گردد. سپس با توجه به این که مقادیر خطای این مدل عمدتاً به منظور اندازه‌گیری میزان کاستی‌های ارقام تعهدی یا مدیریت سود به کار برده می‌شود، برای به دست آوردن کیفیت گزارشگری مالی از قدرمطلق آن ضرب در عدد (۱-) استفاده گردیده است.

$$\frac{TACCit}{TAit - 1} = \beta_1 \frac{1}{TAit - 1} + \beta_2 \frac{GREVit - GRECit}{TAit - 1} + \beta_3 \frac{PPEit}{TAit - 1} + \varepsilon_{ij}$$

TACC_{i,t}: جمع ارقام تعهدی، که به صورت سود خالص منهای خالص جریان نقد عملیاتی محاسبه می‌شود.

TA_{i,t-1}: جمع ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در سال t-1 می‌باشد.

GREV_{i,t}: عبارت از تغییرات در آمد فروش نسبت به سال گذشته می‌باشد.

GREC_{i,t}: عبارت از تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتنی نسبت به سال گذشته می‌باشد.

PPE_{i,t}: جمع دارایی ثابت مشهود شرکت در سال جاری است.

کیفیت واحد حسابرسی داخلی (IAFQ_{i,t}) - متغیر مستقل

متغیر مجازی است که برای اندازه‌گیری آن از میانگین سه متغیر مجازی (صفر و یک) قدمت واحد حسابرسی داخلی، تخصص مدیر حسابرسی داخلی و وضعیت برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی به شرح زیر استفاده شده است. به عبارت دیگر، ابتدا مقادیر متغیرهای مجازی زیر برای هر مشاهده (سال- شرکت) تعیین می‌گردد و سپس میانگین این مقادیر در هر مشاهده (که قاعدتا عددی بین صفر تا یک است) به عنوان کیفیت واحد حسابرسی داخلی مدنظر قرار می‌گیرد. هرچه این عدد به یک نزدیک‌تر باشد، بیانگر کیفیت بالاتر واحد حسابرسی داخلی و هرچه به صفر نزدیک‌تر باشد نشان‌دهنده کیفیت پایین‌تر واحد حسابرسی داخلی است.

قدمت واحد حسابرسی داخلی

تعداد سال‌هایی است که واحد حسابرسی داخلی شرکت فعالیت داشته است. برای اندازه‌گیری این متغیر از فرم مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی منتشر شده شرکت‌ها در سامانه کدال استفاده شده است. پس از استخراج مقادیر، میان آن‌ها تعیین شد و چنانچه قدمت واحد حسابرسی داخلی شرکتی بیشتر از مقدار میانه آن برای کیله مقادیر سال- شرکت‌ها بود برای آن عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

تخصص مدیر حسابرسی داخلی (EXP_{i,t})

برای اندازه‌گیری این متغیر از رشته تحصیلی مدیر حسابرسی داخلی شرکت استفاده شد. چنانچه رشته تحصیلی ایشان حسابداری یا یکی از گرایش‌های آن بود، برای آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شد.

وضعیت برون‌سپاری حسابرسی داخلی ($IAOUTS_{i,t}$)

متغیر مجازی است که چنانچه شرکتی خدمات حسابرسی داخلی خود را برون‌سپاری کرده باشد، برای آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است.

جریان وجه نقد عملیاتی ($OCF_{i,t}$) - متغیر کنترلی

در محاسبه این متغیر از نسبت جریان‌های نقدی عملیاتی به میانگین ارزش دفتری کل دارایی‌ها استفاده شده است.

اندازه شرکت ($SIZE_{i,t}$) - متغیر کنترلی

از طریق لگاریتم ارزش بازار شرکت (تعداد سهام ضرب در ارزش بازار هر سهم) در پایان سال مالی، حاصل شده است.

رشد شرکت ($GROWTH_{i,t}$) - متغیر کنترلی

به صورت نسبت تغییرات در درآمد فروش شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ به کل دارایی‌ها محاسبه شده است.

اهرم مالی شرکت ($LEV_{i,t}$) - متغیر کنترلی

در محاسبه این متغیر از نسبت کل بدهی به کل دارایی شرکت در سال t استفاده شده است.

رتبه موسسه حسابرسی ($AFR_{i,t}$) - متغیر کنترلی

موسسه حسابرسی شرکت رتبه یک مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را به خود اختصاص داده باشد، برای این متغیر عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

مدل ۲: آزمون فرضیه دوم

$$ARD_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 IAFQ_{i,t} + \alpha_2 OCF_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} + \alpha_4 GROWTH_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_6 AFR_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل - ($ARD_{i,t}$) متغیر وابسته

برای اندازه‌گیری آن از لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ صدور گزارش حسابرسی مستقل استفاده می‌شود.

یافته‌ها

نتایج آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق شامل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی در جدول ۱ ارائه گردیده است. با توجه به این که برخی از متغیرهای این تحقیق مجازی (صفر و یک) می‌باشد، فراوانی متغیرهای مذکور نیز در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۰/۳۴	-۰/۵	۳/۳۰	-۳/۴	۱/۱۷	۰/۶۷	۴/۱۹
تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل	ARD	۴/۳۳	۴/۳۶	۵/۱۹	۲/۸۹	۰/۵۱	۰/۰۰	۲/۴۴
اندازه شرکت	SIZE	۱۲/۳۹	۱۲/۲۶	۱۴/۶۵	۱۰/۶۸	۰/۷۲	۰/۷۳	۳/۳۱
جریان نقد عملیاتی	OCF	۱/۰۱	۰/۶۴	۱۱/۷۱	-۲/۹۵	۱/۳۷	۳/۰۲	۱۸/۱۶
اهرم مالی	LEV	۰/۵۲	۰/۵۲	۰/۹۴	۰/۰۹	۰/۱۸	-۰/۰۶	۲/۳۵
رشد شرکت	GROWTH	۰/۲۰	۰/۱۳	۳/۳۶	-۲/۱۲	۰/۳۸	۱/۹۷	۲۰/۳۳

جدول ۲: فراوانی متغیرهای مجازی

نام متغیر	نماد	تعداد یک	تعداد صفر
قدمت واحد حسابرسی داخلی	AGE	۳۹۲	۳۹۲
تخصص مدیر حسابرسی داخلی	EXP	۴۲۵	۳۵۹
وضعیت برون سپاری حسابرسی داخلی	IAOUTS	۵۳	۷۳۱
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	۵۴۸	۲۳۶

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۱ و با توجه به نزدیکی مقادیر میانگین و میانه متغیرهای تحقیق، می‌توان گفت که متغیرها از توزیع آماری مناسب و متقارن برخوردار می‌باشند. همچنین از این جدول چنین استنباط می‌شود که تقریباً ۵۲ درصد منابع مالی شرکت‌های نمونه این تحقیق از طریق بدهی تأمین مالی شده است. همچنین متوسط کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی ۲۹ درصد می‌باشد که از حد مورد انتظار و معقول کمتر می‌باشد.

بیشترین و کمترین میزان رشد شرکت‌ها به ترتیب متعلق به شرکت پالایش نفت بندرعباس در سال ۱۳۹۲ و شرکت پالایش نفت اصفهان در سال ۱۳۹۴ می‌باشد. بیشترین و کمترین میزان جریان وجه نقد عملیاتی شرکت‌ها به ترتیب متعلق به شرکت لامپ پارس شهاب در سال ۱۳۹۲ و شرکت ایران ترانسفو در سال ۱۳۹۷ می‌باشد.

علاوه بر موارد فوق، یکی از نکات جالب توجه در جدول ۲ این است که از کل تعداد مشاهدات این تحقیق، تنها ۵۳ مشاهده (حدود ۷ درصد) اقدام به برون‌سپاری فعالیت حسابرسی داخلی نموده و سایر شرکت‌ها نسبت به تشکیل آن در ساختار داخلی شرکت مبادرت ورزیده‌اند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتیجه آزمون فرضیه اول به روش اثرات ثابت به شرح جدول ۳ می‌باشد:

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه اول - مدل اول

نام متغیرهای توضیحی	نماد متغیر	ضریب تغییرات	خطای استاندارد	آماره-t	ضریب معناداری
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAFQ	۰/۳۸۳	۰/۱۱۵	۳/۳۳۸	۰/۰۰۰۹
رشد شرکت	GROWTH	-۰/۰۵۱	۰/۰۴۵	-۱/۱۳۶	۰/۲۵۶۴
جریان نقد عملیاتی	OCF	-۰/۰۱۲	۰/۰۱۴	-۰/۸۱۱	۰/۴۱۷۵
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۶۱	۰/۰۴۵	۱/۳۵۴	۰/۱۷۶۲
اهرم مالی	LEV	۰/۵۶۰	۰/۲۰۶	۲/۷۲۰	۰/۰۰۶۷
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	۰/۱۲۸	۰/۵۰۵	۲/۵۲۹	۰/۰۱۱۷
عرض از مبدا	C	۳/۱۰۹	۰/۵۷۶	۵/۳۹۲	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۳۹۷	آماره اف فیشر	۳/۷۲۷		
آماره دوربین-واتسون	۲/۱۶۵	احتمال آماره اف فیشر	۰/۰۰۰		

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۳، مقدار ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۳۹ است و بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای مستقل مدل می‌توانند ۳۹٪ از تغییرات متغیر وابسته را به وسیله توضیح دهند. همچنین مقدار سطح معناداری آماره اف فیشر مدل از ۰/۰۵

کوچک‌تر است، پس در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن این مدل تأیید می‌شود. مقدار احتمال آماره t متغیر مستقل کیفیت حسابرسی داخلی در مدل برآورد شده کمتر از ۵ درصد است و از این رو، فرضیه اول پذیرفته و جهت رابطه آن نیز مثبت است. به عبارت دیگر بین کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معنی داری مشاهده شده است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که بین اهرم مالی و رتبه مؤسسه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. برای بررسی استقلال پسماندهای مدل برازش شده از آماره آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. اگر مقدار این آماره در محدوده ۱/۵ تا ۲/۵ باشد استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. مقدار آماره دوربین واتسون در مدل اول ۲.۱۶ است، پس فرض خودهمبستگی سریالی بین متغیرها رد می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه اول

نتیجه آزمون فرضیه دوم به روش اثرات ثابت به شرح جدول ۴ می‌باشد:

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه دوم - مدل ۲

نام متغیرهای توضیحی	نماد متغیر	ضریب تغییرات	خطای استاندارد	آماره-t	ضریب معناداری
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	IAFQ	۰/۳۶۹	۰/۲۹۰	۱/۲۷۲	۰/۲۰۳۵
رشد شرکت	GROWTH	-۴/۱۲۰	۰/۱۷۸	-۲۳/۱۷۰	۰/۰۰۰۰
جریان وجه نقد عملیاتی	OCF	-۰/۱۳۳	۰/۰۵۰	-۲/۶۵۲	۰/۰۰۸۲
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۱۱۵	۰/۱۰۵	-۱/۰۹۵	۰/۲۷۳۹
اهرم مالی	LEV	-۱/۷۸۰	۰/۳۸۵	-۴/۶۱۸	۰/۰۰۰۰
رتبه مؤسسه حسابرسی	AFR	-۰/۰۸۸	۰/۱۵۸	-۰/۵۵۷	۰/۵۷۷۲
عرض از مبدا	C	۳/۴۱۴	۱/۳۰۵	۲/۶۱۵	۰/۰۰۹۱
ضریب تعیین	۰/۴۶۰	آماره اف فیشر		۹۶/۴۲۹	
آماره دوربین - واتسون	۱/۸۷۴	احتمال آماره اف فیشر		۰/۰۰۰	

بر اساس جدول ۴، مقدار ضریب تعیین مدل دوم برابر با ۰.۴۶ است. بنابراین، این مدل می‌تواند ۴۶٪ از تغییرات متغیر وابسته را به وسیله متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) پیش‌بینی کند. همچنین مقدار سطح معناداری آماره اف فیشر مدل از ۰/۰۵ کوچک‌تر

است، پس در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن این مدل تأیید می‌شود. مقدار احتمال آماره t متغیر مستقل کیفیت واحد حسابرسی داخلی در مدل برآورد شده بیشتر از ۵ درصد است و از این رو، فرضیه دوم پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر، بین کیفیت حسابرسی داخلی با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مستقل رابطه‌ای مشاهده نگردید. همچنین نتایج نشان می‌دهد بین رشد شرکت، جریان وجه نقد عملیاتی و اهرم مالی با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مستقل، رابطه منفی معنی داری وجود دارد. مقدار آماره آزمون دوربین - واتسون مدل دوم ۱۸۷ می‌باشد، پس فرض خودهمبستگی سریالی بین متغیرها رد می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

از جمله رفتارهای سوء مدیریتی در شرکت‌ها که منجر به خطر افتادن منافع سهامداران می‌گردد، مدیریت سود در فواصل زمانی مختلف می‌باشد. مدیریت سود از دو عامل عدم تقارن اطلاعاتی و مسئله نمایندگی ناشی می‌شود. عدم تقارن اطلاعاتی زمانی رخ می‌دهد که افراد درون سازمانی نسبت به افراد برون سازمانی اطلاعات بیشتری درباره چشم‌انداز و فرصت‌های طلایی پیش روی شرکت را داشته باشند. همین امر موجب می‌گردد که مدیر از انجام پروژه‌هایی با خالص ارزش فعلی مثبت، چشم‌پوشی نماید. مشکل نمایندگی از وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین دو گروه استفاده‌کنندگان از اطلاعات رخ می‌دهد. سهامداران و نهادهای نظارتی برای کاهش این سوء استفاده‌های مدیریتی با تکیه بر حرفه حسابداری گزارش‌های حسابداری مالی که به صورت دوره‌ای در اختیار عموم مردم یا ذینفعان قرار می‌گیرد، نتوانستند به حل این اختلافات پردازند؛ بنابراین، سهامداران و مدیران اقدام به استفاده از سازوکارهای راهبری شرکتی از جمله کنترل‌های داخلی، کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و... نمودند. بر اساس مبانی نظری موجود واحد حسابرسی داخلی با کفایت یکی از سازوکارهای مؤثر راهبری شرکتی در جهت نظارت سهامداران در رابطه با اجرای مسئولیت مدیریت می‌باشند. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی ضعیف هستند ممکن است از نبود گزارش‌های مالی شفاف و کانال ارتباطی مناسب بین افراد بیرونی و درونی شرکت رنج برده و از طرف دیگر حسابرسی مستقل به زمان بیشتری برای رسیدگی به واحد مورد رسیدگی داشته و هزینه‌های بیشتری را بر شرکت

تحمیل نماید. هدف از انجام این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی شرکت با کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل می‌باشد. بر این اساس دو فرضیه تدوین و رابطه بین این عوامل به صورت دو به دو بررسی شد. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول، نشان می‌دهد که بین کیفیت حسابرسی داخلی شرکت با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و هرچه کیفیت حسابرسی داخلی در شرکتی بالاتر باشد، صورت‌های مالی و به صورت کلی تر گزارشگری مالی آن با کیفیت تر خواهد بود. در نتیجه فرضیه اول تحقیق مورد تأیید قرار گرفته است. این بدان معناست که اقدامات و ارزیابی‌های حسابرسان داخلی در حوزه سیستم کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متمرثر بوده و آن‌ها توانسته‌اند مطابق با الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (منشور فعالیت حسابرسی داخلی) نسبت به درست و قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی شرکت اطمینان لازم را فراهم نمایند و از این رو مأموریت اصلی خود را که همان ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیاتی شرکت است را به نحوی صحیح به سرانجام رسانند. همچنین بر این اساس می‌توان گفت که اقدامات مؤثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در جهت منافع شرکت بوده است و موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی آن می‌گردد. بنابراین صرف مخارج برای برقراری مؤثر و با کیفیت واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌ها صرفه اقتصادی دارد و در بلندمدت در جهت منافع شرکت، مدیران و سهامداران آن است و لذا کمک شایانی به رفع مسئله نمایندگی و تضاد منافع بین مدیران و مالکان شرکت می‌نماید. این نتایج با برخی نتایج تحقیق عبدالله و همکاران (۲۰۱۸)، کوو و نونی (۲۰۱۷)، گراس گیل و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داده است که بین حسابرسی داخلی شرکت و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل رابطه معنی داری وجود ندارد در نتیجه فرضیه دوم تحقیق رد می‌گردد. به عبارت دیگر، نتایج این آزمون نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسان داخلی شرکت‌ها در میزان بررسی‌های حسابرسان مستقل تأثیری نداشته و لذا مدت زمان لازم جهت صدور گزارش ایشان را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. این نتایج با برخی نتایج تحقیق رینر کوئیک و همکاران (۲۰۱۸)، پیزینی (۲۰۱۲)، حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)، مطابقت ندارد. به عبارت دیگر، علی‌رغم نتیجه به دست آمده در فرضیه اول مبنی بر این که کیفیت حسابرسی داخلی توانسته است موجبات افزایش کیفیت گزارشگری مالی را

فراهم کند، با این وجود خدمات ایشان مورد توجه حسابرسان مستقل قرار نگرفته است. عوامل متعددی می‌تواند منجر به حصول چنین نتیجه‌ای شده باشد که از جمله آن‌ها می‌توان به عدم اطمینان حسابرسان مستقل به فعالیت‌ها و اقدامات حسابرسان داخلی اشاره کرد که این امر موجب شده است حسابرسان مستقل عیبرغم حضور حسابرسان داخلی، از نتیجه ارزیابی‌های ایشان استفاده نکرده و دامنه ارزیابی‌های خود را کاهش ندهند. عامل دیگر را می‌توان به کمیته‌های حسابرسی نسبت داد. چرا که مطابق با منشور کمیته حسابرسی ابلاغ شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران یکی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی هماهنگ‌سازی امور حسابرسی مستقل با حسابرسی داخلی است که براساس نتایج به دست آمده در این تحقیق، ممکن است این امر به خوبی از سوی کمیته‌های حسابرسی مورد توجه قرار نگرفته باشد.

پیشنهادهای کاربردی مبتنی بر نتایج این تحقیق به شرح زیر است:

۱. با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه اول تحقیق، می‌توان گفت که واحد حسابرسی داخلی با کیفیت سازوکار راهبری شرکتی نسبتاً قوی در افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. لذا به نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود در استقرار هر چه مؤثر تر و کارا تر سازوکارهای راهبری شرکتی از جمله برقراری واحد حسابرسی داخلی قوی در شرکت‌های تحت نظارت خود بر اساس نتیجه فرضیه اول، نظارت بیشتری داشته باشد. همچنین به نهادهای تدوین‌کننده مقررات از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود الزاماتی را جهت افزایش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها تدوین نمایند.
۲. به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌شود، در شرکت‌هایی که هیئت مدیره آن‌ها اقدام به استقرار واحد حسابرسی داخلی نموده اند، احتمال وجود مدیریت سود بالاتر است و بایستی در بررسی خود دقت نظر بیشتری داشته باشند.
۳. پیشنهاد می‌شود تحلیل گران و سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام که بر اساس سود حسابداری و پیش‌بینی سود انجام می‌شود، موضوع کیفیت حسابرسی داخلی را مدنظر قرار دهند.

در ادامه، پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی به محققین ارائه شده است:

۱. با توجه به این که یکی از انواع مدیریت سود، مدیریت سود واقعی است که مطابق

با تحقیقات قبلی در کشور ایران مورد توجه مدیران شرکت‌ها می‌باشد، پیشنهاد می‌شود فرضیه‌های این تحقیق با در نظر گرفتن مدیریت سود واقعی در تحقیقات آتی مجدداً مورد آزمون قرار گیرد.

۲. در این تحقیق کیفیت واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان متغیر مستقل استفاده شد. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی برای سنجش کیفیت این واحد متغیر تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی و رتبه موسسه حسابرسی در شرکت‌ها مورد بررسی قرار گیرد و رابطه آن با کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل بررسی شود.

۳. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی برای سنجش کیفیت واحد واحد حسابرسی داخلی متغیر رتبه موسسه حسابرسی (طبق رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار) که خدمات حسابرسی داخلی به آن محول شده است و متغیر تخصص و تجربه کاری مدیر واحد حسابرسی داخلی در صنعت مربوطه، مورد بررسی قرار گیرد و رابطه‌ی آن با کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل بررسی شود.

۴. پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی رابطه تأثیر بلوغ واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل مورد بررسی قرار گیرد.

محدودیت اثرگذار بر نتایج به دست آمده از این تحقیق مربوط به نحوه اندازه‌گیری متغیر کیفیت حسابرسی داخلی بوده است. به این ترتیب که برای اندازه‌گیری متغیر مذکور تنها معیارهای ورودی واحد حسابرسی داخلی مانند قدمت، تخصص و وضعیت برون سپاری واحدهای مذکور در دسترس بود و معیارهای خروجی که نشان‌دهنده عملکرد کارکنان واحد حسابرسی داخلی است در هیچ گزارشی توسط شرکت‌ها منتشر نمی‌شود.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------|---|
| 1. Chang, J. & sun, H | 2. Reiner Quick |
| 3. Pizzini | 4. Li |
| 5. Sahiti | 6. Bangsa |
| 7. Gupta | 8. Chen, A. & Jianxin, J |
| 9. Tulus Suryanto | 10. Abdullah |
| 11. Codal.ir | 12. Insitute of Internal Auditors (IIA) |
| 13. Abbott | 14. Eviews |

منابع

- اخروی جوقان، ابوذر و رحیمیان، نظام‌الدین و قره‌داغی، مریم. (۲۰۱۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳)، ۳۱۱-۳۲۶.
- اعتمادی، حسین و محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱ (۱)، ۱۷-۳۲.
- امیرآزاد، میرحافظ و برادران حسن زاده، رسول و محمدی، احمد و تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به سه روش نظریه پردازی زمینه بنیان. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰ (۴)، ۴۲-۲۱.
- ایزدی نیا، ناصر و گوگردچیان، احمد و تنباکویی، مژگان. (۱۳۹۳). تاثیر توانایی مدیریتی بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶ (۳)، ۲۱-۳۶.
- باقرزادگان، رضا و خانمحمدی، محمد حامد. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت. مجله حسابداری مدیریت، ۱۲ (۴۰)، ۱۳۰-۱.
- پیری، پرویز و دیدار، حمزه و خدایاریگانه، سیما. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶ (۳)، ۱۱۸-۹۹.

حاجیها، زهره و رفیعی، آزاده. (۱۳۹۶). تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶ (۲۴)، ۱۲۱-۱۳۷.

رحمانی، علی و رامشه، منیژه. (۱۳۹۲). رابطه جایگزینی میان مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت فعالیت‌های واقعی. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۰ (۴)، ۳۹-۶۰.

دیانتی‌دیلیمی، زهرا و منظری توکلی، سلمان و سپاسی، زهرا. (۲۰۱۷). کنترل‌های داخلی، هیئت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی. *مقاله بین‌المللی حسابداری مدیریت و مالی*، ۲ (۸)، ۶۳-۷۵.

جاسمی، مسعود. (۱۳۹۹). بررسی جایگاه حسابرسی داخلی بر میزان محافظه کاری شرکت‌ها. *مجله رویکردهای نوین در مدیریت و حسابداری*، ۴ (۳۰)، ۱۴۲-۱۳۰.

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). *دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران*. www.seo.ir.

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). *منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران*. www.seo.ir.

سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). *منشور فعالیت واحد حسابرسی داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران*. www.seo.ir.

شرکت بورس و اوراق بهادار تهران. (۱۳۸۷). *نظامنامه حسابرسی داخلی*. <https://tse.ir>.

صلاحی نژاد، مریم و فارسجانی، راضیه. (۱۳۹۳). حسابرسی داخلی و چالش‌های برون سپاری. *نشریه حساب‌رسان داخلی*، ۱ (۱)، ۳۷-۴۳.

عباس پور، سعید و محمدی پور، رحمت‌اله. (۱۳۹۹). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱ (۴۱)، ۲۲۹-۲۶۲.

عظیمی، مجید و گنجی ارجنکی، سمیه. (۱۳۹۴). تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی. *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵ (۱۷)، ۱-۲۲.

قائمی، فاطمه و مرادی، زهرا و علوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. *مجله مطالعات حسابداری و*

حسابرسی، ۱۲ (۴۶). ۲۸۰-۲۵۹.

مشایخی، بیتا و حسن‌زاده، شادی و امینی، یاسین و منتی، وحید (۳۹۵). «تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۱ (۹۵)، ۴۱-۵۶.

منتی، وحید و زمان، الهه. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴ (۹)، ۲۴۷-۲۷۰.

مهدوی، غلامحسین و حسینی نیا، سمیه. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس. دانش حسابداری، ۶ (۲۱). ۷-۳۱.

ورهرامی، ویدا و محمدی، پویان. (۱۳۹۹). تأثیر دوره همکاری مدیرعامل و مدیر حسابرس داخلی بر پیچیدگی گزارشگری مالی. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۱۰). ۲۱۳-۲۳۴.

Abbaspour, S. & Mohammadipour, R. (2020). Feasibility study of establishing a risk-based internal audit system in the Islamic Azad University of Iran. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 11 (41). 229-262. [In Persian]

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.

Abdullah, R. Ismail, Z. Smith, M. (2018). Audit committees' involvement and the effects of quality in the internal audit function on corporate governance. *International Journal of Auditing* 22 (3), 101-120.

Amir Azad, M H. & Hassanzadeh brothers, R. & Mohammadi, A & Taghizadeh, H. (2019). Comprehensive model of factors affecting the quality of financial reporting in Iran through three methods of grounded theorizing. *Journal of Financial Accounting Research*, 10 (4), 42-21. [In Persian]

Azimi, M. & Ganji Arjenki, S. (2015). The Impact of Corporate Social Responsibility on the Quality of Financial Reporting. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 5 (17). 1-22. [In Persian]

Bagherzadegan, R. & Khanmohammadi, MH. (2019). Investigating

- the relationship between the quality of accounting information and corporate governance with investment in the company's core operations. *Journal of Management Accounting*, 12 (40), 130-1. [In Persian]
- Bangsa. (2018). the Effect of Internal Control Systems, Accounting Systems on the Quality of Financial Statements Moderated by Organizational Commitments. *Accounting Analysis Journal* 7 (2).127-134.
- Chang, J. & sun, H. (2009). Cross listed Foreign Firms earnings information, Earnings management and disclosure of Corporate Governance information under SOX. *The international journal of accounting*, 1 (44), 1-32.
- Chen, A. & Jianxin, J. (2019). Accounting Comparability, Financial Reporting Quality, and the Pricing of Accruals. *Advances in Accounting*, 1(45), 33-94.
- Cohen, D. A., Dey, A., & Lys, T. Z. (2008). Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods. *The Accounting Review*, 83(3), 757-787.
- DeZoort, T., Hermanson, D., Archambeault, D. and Reed, S. (2002). Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature, *Journal of Accounting Literature*, 21, pp.38-75.
- Dianti Deilami, Z. & Manzari Tavakoli, S. & Sepasi, Z. (2017). Internal Controls, Board and Quality of Financial Reporting. *International Journal of Management Accounting and Finance*, 2 (8), 63-75. [In Persian]
- Etemadi, H. & Mohammadi, A. & Nazemi Ardakani, M. (2009). Investigating the Relationship between the Expertise of the Auditor Industry and Profit Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Quarterly Journal of Financial Accounting Research*, 1 (1), 17-32. [In Persian]
- Eulerich, M & Kerim, J & Wood, D. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 2 (45), 1-7.
- Ghaemi, F. & Moradi, Z. & Alavi, GH. (1399). The Impact of Audit Committee Characteristics on Internal Controls and Profit Management. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 12 (46). 259-280. [In Persian]
- Gupta, P. Sami, H. Zhou, H (2018). Do Companies With Effective Internal Controls Over Financial Reporting Benefit From Sarbanes-Oxley Sections 302 and 404. *Journal of Accounting*,

- Auditing & Finance*. 45. 1-28.
- Hajiha, Z. & Rafiei, A. (2017). The effect of the quality of internal audit performance on the timeliness of the independent audit report. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 6 (24), 121-137. [In Persian]
- Insitute of Internal Auditors . (2003). Simply good business. Tone at the Top (Augus). Altamonte Springs, FL (IIA).
- Izadinia, N. & Gogharchian, A. & Tobacco, M. (2014). The effect of managerial ability on earnings quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6 (3), 21-36. [In Persian]
- Jasemi, M. (2020). Assessing the position of internal audit on the level of conservatism of companies. *Journal of New Approaches in Management and Accounting*, 4 (30), 142-130. [In Persian]
- Kewo, C. L, Afah, N, N. (2017). Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 7(2), 568-573.
- Kothari.S.P. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting & Economics*.31, 105-231.
- Li, Y & Li, X & Xiang, E & Dajajadikerta, H. (2020). Financial distress, internal control, and earnings management:Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*. 16 (2).1-18.
- Mahdavi, GH. & Hosseininia, S (2015). Assessing the effectiveness of audit quality on reducing delays in submitting audit reports of listed companies. *Accounting Knowledge Article*, 6 (21). 7-31. [In Persian]
- Mashayekhi, B. & Hasanzadeh,S. Amini, Y. & Menati,V. (2016). Internal Audit Quality and Audit Fee. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 8 (31), 41-56. [In Persian]
- Marius Gros, Koch, S. Wallek, C. (2016). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
- Menaty,V. Zaman, E. (2018). Internal Audit Effectiveness, *Journal of Empirical Research In Accounting*, 4 (9), 247-271. [In Persian]
- Okhravi, A. & Rahimian, N. & GharehDaghi, M. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Journal of Accounting and auditing reviews*, 3 (25), 311-326. [In Persian]

- Piri, P. & Didar, H. & Khodayariganeh, S, (2014). Study of the effect of management ability on the quality of financial reporting during the life cycle of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6 (3). 118-99. [In Persian]
- Pizzini, M. S. L. Douglas, E, Z, (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *A Journal of Practice & Theory*, 34,25-58.
- Rahmani, A. & Ramsheh, M. (2013). The Alternative Relationship Between Accrual-Based Profit Management and the Management of Actual Activities. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 20 (4), 39-60. [In Persian]
- Reiner Quick & Philipp Henrizi, (2018), Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit, *Review of Managerial Science*, 13 (5), 1143-1176.
- Sahiti, A. & Aliu, M. & Lutoli, L.(2017). The Role of Internal Audit as a Starting Point for the Discovery of Irregularities in the Financial Statements of Public Companies in Kosovo. *European Journal of Economics and Business Studies*. 7 (1).25-32.
- Salahinejad, Maryam and Farisjani, Razieh (1393). Internal Audit and Outsourcing Challenges. *Journal of Internal Auditors*, 1 (1). 37-43.
- Sidharta, S. Shrestha, S. (2009). Quality of Reporting in Randomized Trials Published in High-Quality Surgical Journals. *Journal of the American College of Surgeons*, 209 (5), 565-571.
- Siwambudi, I. G. N., Yasa, G. W., & Badera, I. D. N. (2017). Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh.
- Siwambudi, I. G. N., Yasa, G. W., & Badera, I. D. N. (2017). Komitmen Organisasi Sebagai Pemoderasi Pengaruh.
- Stock Exchange and Securities Organization (2012). Charter of the Audit Committee of Publishers Listed on the Tehran Stock Exchange and OTC. www.seo.ir. [In Persian].
- Stock Exchange and Securities Organization (2012). Charter of the Internal Audit Activities of Publishers Listed on the Tehran Stock Exchange and OTC. www.seo.ir. [In Persian].
- Stock Exchange and Securities Organization (2012). Instruction for Internal Controls of Publishers Listed on the Tehran Stock Exchange and OTC. www.seo.ir. [In Persian].
- Tehran Stock Exchange (2008). "Internal Audit Regulations. <https://tse.ir>.
- Tulus Suryanto. (2019). Fraud Detection on Banking Industry in

-
- South Sumatera: A Study on the Role of Internal Auditors. *International Journal of Shari'ah and Corporate Governance Research*; 2(2). 62-67.
- Varahrami, V. & Mohammadi, P. (2020). The Impact of the CEO and Managing Auditor on the Complexity of Financial Reporting. *Journal of Experimental Accounting Research*, 3 (10) .213-234. [In Persian]
- Zandi, G. Sadiq, M. Shafi M. (2019). Big-Four Auditors and Financial Reporting Quality: Evidence from Pakistan. *Humanities & Social Sciences Reviews*. 7 (2), 369-675.