



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال چهارم / شماره ۱۶ / زمستان ۱۳۹۴

تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی

صدریه کوكبی

دانش آموخته کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان
sd.kokabi@yahoo.com

حمید رضا کردلویی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر و عضو پیوسته انجمن مهندسی مالی ایران (نویسنده مسئول)

وحیدرضا میرابی

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۰/۲ تاریخ پذیرش: ۹۳/۱۱/۲۸

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ بوده که حجم نمونه با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت برابر با ۹۴ شرکت می باشد. در این پژوهش کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده تا تأثیر آنها بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت ها مورد بررسی قرار گیرد. در این پژوهش که از داده های تلفیقی و پانل (تابلویی) با اثرات ثابت استفاده شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های شرکت با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت ها تأثیر معکوس دارد.

واژه های کلیدی: کارایی عملکرد حسابرسی داخلی؛ کارایی کمیته حسابرسی؛ تجدید ارائه صورت های مالی.

۱- مقدمه

یکی از مهمترین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری، اتکاپذیری آن است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکاپذیر است که از اشتباه و تمایلات جانبدارانه خالی باشد. تحقیقاتی که پیشتر در ایران انجام گرفته است نشان می دهد که درصد بالایی از شرکتهای ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورتهای مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می کنند. این موضوع نشان می دهد که اطلاعات حسابداری شرکتها از نظر ویژگی عاری از اشتباه بودن مورد تردید است (سروری مهر، ۱۳۸۵ و کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹).

تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورتهای مالی دوره های قبل، پیامدهای منفی متعددی را به همراه دارد. یکی از پیامدهای منفی تعدیلات سنواتی، اثر آن بر اعتبار حسابربان است. هدف حسابربان اعتباربخشی به صورتهای مالی است و زمانی که صورتهای مالی حسابرسی شده دوره های گذشته به دلیل اشتباهات حسابداری قابل توجه بارها تجدید ارائه شود، اعتماد جامعه نسبت به اظهارنظر حسابربان کاهش می یابد. تحقیقات انجام شده در زمینه گزارشگری متقلبانه، انگیزه های مختلفی را بر ای چنین اقداماتی بر شمرده اند. برخی پژوهشگران با این فرض، که تجدید ارائه صورتهای مالی در انگیزه های مشترکی ریشه دارد، استدلال می کنند که این انگیزه ها می تواند صورت ظاهری بیاید و در ویژگی ها و اطلاعات مالی و اقتصادی این شرکت ها تبلور یابد. (نیکبخت و رفیعی، ۱۳۹۱).

حسابرسی داخلی به عنوان یک سیستم کنترل داخلی کمک موثری است در پیشگیری از تقلب و اشتباه یا کشف آنها. حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل دارای نقشهای متفاوت، اما مکمل یکدیگرند. (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). از سویی مطابق با آیین نامه نظام راهبری شرکتی مصوب سازمان بورس هیات مدیره موظف به تشکیل سه کمیته تخصصی به شرح زیر می باشد: (۱) کمیته حسابرسی (۲) کمیته مدیریت ریسک و (۳) کمیته جبران خدمات. کمیته حسابرسی مسئول اجرای نظارت بر کار حسابربان داخلی و مستقل، پیشنهاد حسابربان مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور انتصاب، تعیین حق الزحمه و عزل حسابربان مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعفها و کاستیها، عدم تطابق با سیاستها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابربان است (بیک بشرویه، ۱۳۹۰). در پی رسواییهای

مالی اخیر، اطمینان و اعتماد سرمایه گذاران به سیستم گزارشگری مالی ضعیف شده و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یک عامل مهم در تعیین اعتبار و قابلیت اعتماد ارقام گزارش شده پدیدار گشت (کرمی و عمرانی، ۱۳۸۸). در سالهای اخیر، تجدید ارائه صورتهای مالی بین شرکتهای ایرانی بسیار رایج شده است به گونه ای که از تعدیلات سنواتی به عنوان یکی از عناصر نسبتا پایدار در گردش حساب سود زبان انباشته یاد می شود. این تعدیلات عمدتاً به دلیل اصلاح اشتباهات دوره گذشته است و موارد مربوط به تغییر روشهای حسابداری کمتر مشاهده میشود. این موضوع بر اتکاپذیری و توان اعتماد ارقام ارائه شده در صورتهای مالی بویژه رقم سود تأثیر دارد.

بنابراین هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

کمیته های حسابرسی به عنوان یکی از ساز و کارهای مهم حاکمیت شرکتی، که از طریق اطلاعات مالی بر عملکرد اقتصادی شرکت ایفا می کند. نقش اصلی کمیته حسابرسی شرکت ها نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت و نظارت بر کار حسابربان داخلی و مستقل است (تختائی و همکاران، ۱۳۹۰).

تنها وظیفه ای که در بیشتر کشورها به موجب قانون تجارت، بر عهده کمیته حسابرسی نهاده شده و حتی در برخی موارد الزامی دانسته شده است، مطالعه و بررسی صورتهای مالی حسابرسی شده قبل از تصویب هیئت مدیره شرکت است.

مطالعات انجام شده در ایران در مورد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی اندک است و در مورد تاثیر آنها بر تجدید ارائه صورت های مالی مطالعاتی صورت نگرفته است. سجادی (۱۳۸۳) در تحقیق خود نشان داد که شرکت های بزرگتر تعدیلات سنواتی کمتری دارند و بین عمر شرکت ها و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معنی داری وجود ندارد. نتایج یافته های سروری مهر (۱۳۸۵) نشان می دهد که رقم تعدیلات سنواتی عمدتاً نتیجه اصلاح اشتباه است و اغلب شرکتها تغییر در برآورد را به اشتباه در سرفصل تعدیلات سنواتی منعکس کرده اند. صفرزاده (۱۳۸۹) در تحقیق خود نشان داد بین تجدید ارائه صورت های مالی با نسبت جاری، نسبت سرمایه در گردش به کل داراییها، کل بدهیها به داراییها، سود انباشته به کل داراییها، فروش به کل داراییها، سود خالص به کل داراییها، سود خالص به فروش، هزینه های عملیاتی به

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ به عنوان جامعه آماری انتخاب شده است. روش نمونه گیری در تحقیق حاضر روش غربالگری با توجه به اعمال شرایط زیر می باشد:

- ۱) به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.
- ۲) در طی دوره مورد بررسی (۹۲-۱۳۸۷) در بورس فعال باشند.
- ۳) در طی دوره مورد بررسی (۹۲-۱۳۸۷) تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۴) جزء شرکت های مالی و شرکت های سرمایه گذاری یا شرکت های واسطه گری مالی نباشد.
- ۵) اطلاعات مورد نیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد.

بعد از اعمال قیود فوق تعداد ۹۴ شرکت به عنوان حجم نمونه انتخاب شده است. با توجه به این که نوع رابطه مورد آزمون در این تحقیق از نوع همبستگی است، از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره به منظور تعیین میزان اثرگذاری متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته استفاده می گردد.

در این تحقیق جهت آزمون فرضیه ها از رگرسیون خطی چند متغیره زیر استفاده می شود:

$$\text{RESTATE} = \beta_0 + \beta_1 \text{IAQ}_{i,t} + \beta_2 \text{ACQ}_{i,t} + \beta_3 \text{NB}_{i,t} + \beta_4 \text{NEB}_{i,t} + \beta_5 \text{CFO}_{i,t} + \beta_6 \text{AUDIT}_{i,t} + \beta_7 \text{INV}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{SGROWTH}_{i,t} + \beta_{10} \text{LAGE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل فوق RESTATE (تجدید ارائه صورت های مالی) متغیر وابسته این پژوهش بوده و برابر است با مبلغ کل تجدید ارائه صورت های مالی طی دوره تقسیم بر ارزش دفتری دارایی های دوره شرکت i در دوره t ؛ IAQ به تبعیت از تحقیق کارور (۲۰۱۴) کارایی عملکرد حسابرسی داخلی است که از طریق دو معیار زیر قابل ارزیابی می باشد:

میزان سابقه فعالیت واحد حسابرسی داخلی شرکت i بر حسب سال که از تفاوت سال جاری و سال تاسیس واحد حسابرسی داخلی به دست می آید و تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی تقسیم بر تعداد کل کارکنان شرکت؛ ACQ کارایی عملکرد کمیته حسابرسی که از طریق دو معیار زیر قابل ارزیابی می باشد: تعداد اعضای کمیته حسابرسی یا درصد اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی؛ NB تعداد اعضای هیات

فروش، سود عملیاتی به فروش، سود خالص به حقوق صاحبان سهام رابطه معناداری وجود دارد. یافته های تحقیق نیک بخت و رفیعی (۱۳۹۱) نشان میدهند یافته های تحقیق آنها نشان میدهد سودآوری، اهرم مالی، طول دوره تصدی مدیریت، تغییر مدیریت، تغییر حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر وقوع تجدید ارائه صورت های مالی موثر است. یافته های تحقیق آقایی و همکاران (۱۳۹۲) نشان می دهد که کیفیت سود (اقدام تهردی) بطور معناداری از دوره تحریف تا دوره بعد از تجدید ارائه افزایش یافته است.

در تحقیقات خارجی؛ بارون و همکاران (۲۰۰۱) نشان دادند که ریسک حسابرسی و مخارج حسابرسی در مواردی بیشتر است که تجدید ارائه صورت های مالی کاهنده سود انباشته است. تحقیق گریفین (۲۰۰۲) نشان می دهد تعداد تحلیل گران علاقه مند و پیگیر شرکت پس از اعلام تجدید ارائه صورت های مالی و افزایش غیر عادی فعالیت گروه های دارای اطلاعات نهانی (درون شرکتی) از چند ماه پیش از اعلام تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. پالمورس و همکاران (۲۰۰۴) نشان دادند که واکنش منفی بازار به تجدید ارائه صورت های مالی در مواردی شدید تر است که به تقلب مربوط باشد، موجب تغییر چندین حساب گردد، سود گزارش شده را کاهش دهد یا حسابرس یا مدیریت به آن مرتبط باشند. استنلی و دی زورت (۲۰۰۷) نشان دادند که بین تجدید ارائه صورت های مالی با کیفیت حسابرسی (مدت حسابرسی هر شرکت توسط حسابرس، تخصص داشتن حسابرس در مورد صنعت شرکت) و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد. گراهام و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند که تجدید ارائه صورت های مالی موجب افزایش نرخ بهره، کوتاه تر شدن زمان سررسید، افزایش احتمال وثیقه دار شدن وام و اعمال محدودیتهای بیشتر می شود. یافته های تحقیق لی و همکاران (۲۰۱۲) نشان می دهد بین کیفیت حسابرسی با تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معکوس معناداری وجود دارد. بارث و همکاران (۲۰۱۳) نتایج میگیرند که اندازه هیات مدیره، درصد مدیران غیر موظف هیات مدیره و درصد مالکیت سهامداران نهادی تأثیر معکوس و متغیرهای اندازه شرکت، تغییر فروش، تغییر جریانهای نقدی حاصل از عملیات، تغییر نسبت بدهی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام تأثیر مستقیم بر میزان تجدید ارائه صورت های مالی شرکتها دارند.

نشان می‌دهد که، میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌ها مختلف ثابت بوده است. در نتیجه استفاده از این متغیرها در مدل باعث بوجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

تعیین مدل مناسب برای تخمین مدل رگرسیون

در اینجا بمنظور تعیین مدل مناسب (تلفیقی یا تابلویی با اثرات ثابت یا تصادفی) برای آزمون فرضیات از آزمون های چاو و هاسمن استفاده شده است.

الف) آزمون چاو

نتایج مربوط به آزمون F برای مدل رگرسیونی تحقیق حاضر در جدول ۳-۴ نشان داده شده است.

در مورد مدل اول با توجه به سطح معناداری نتایج آزمون چاو نشان می‌دهد فرض H_0 (مدل تلفیقی) تایید نمی‌شود. به بیان دیگر، آثار فردی یا گروهی وجود دارد و باید از روش داده-های تابلویی (پانل) برای بر آورد مدل رگرسیونی تحقیق استفاده شود که در ادامه برای تعیین نوع مدل پانل (با اثرات تصادفی یا اثرات ثابت) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

ب) آزمون هاسمن

پس از مشخص شدن اینکه عرض از مبدأ برای سال‌های مختلف یکسان نیست، باید روش استفاده در برآورد مدل (اثرات ثابت یا تصادفی) تعیین گردد که بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌گردد.

در آزمون هاسمن فرضیه H_0 مبنی بر سازگاری تخمین های اثر تصادفی را در مقابل فرضیه H_1 مبنی بر ناسازگاری تخمین های اثر تصادفی آزمون می‌نماید.

مدیر: NEB تعداد اعضای غیر موظف هیات مدیره؛ و متغیرهای کنترل عبارتند از: CFO وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی شرکت i طی دوره t؛ AUDIT متغیر ساختگی است در صورتی که صورت های مالی توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده باشد به آن عدد ۱ و اگر توسط مؤسسات حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۰ تعلق می‌گیرد؛ INV نسبت موجودی کالا به جمع دارایی ها؛ SIZE اندازه شرکت i طی دوره t که بصورت لگاریتم جمع دارایی ها اندازه گیری می‌شود؛ SGROWTH رشد فروش سالانه شرکت و AGE لگاریتم عمر(سن) شرکت i طی دوره t.

۴- فرضیه های پژوهش

در این پژوهش دو فرضیه اصلی به شرح زیر مطرح میشود:
فرضیه اول: بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد.
فرضیه دوم: بین کارایی کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد.

۵- یافته های پژوهش

آزمون پایایی متغیرها

به منظور بررسی پایایی، از آزمون ایم، پسران و شین (۱۹۹۷)، لین و لوین (۱۹۹۲) استفاده شد. نتایج این آزمون در جدول ۴-۱ نشان آمده است.

با توجه به نتایج آزمون IPS، چون مقدار P برای تمامی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه متغیرهای پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند. نتیجه نتایج آزمون IPS

جدول ۴-۱- آزمون ایم، پسران و شین (IPS)

متغیر	RESTAE	IAQ1	IAQ2	NB	NEB	CFO	AUDIT	INV	SIZE
<i>W-stat</i>	۷,۲۳۱	-۱۸,۲۳۱	۱۳,۴۳۲	۸,۱۹۳	-۱۶,۸۳۲	۱۰,۱۲۱	۱۵,۷۳۲	۱۲,۹۰۹	-۲۳,۷۱۱
<i>p-value</i>	۰,۰۳۱	۰,۰۰۵۲	۰,۰۰۱	۰,۰۲۶	۰,۰۰۰۸۱	۰,۰۰۱۹۱	۰,۰۰۲۸	۰,۰۰۴۳	۰,۰۰۰۹۳

جدول ۴-۲- آزمون چاو

مدل رگرسیونی	آماره F	احتمال	نتیجه آزمون
اول	۳۸/۹۰۹	۰/۰۰۱۸	رد فرض صفر مدل پانل

** معنی‌داری در سطح ۹۹ درصد

جدول ۴-۳- آزمون هاسمن

مدل رگرسیونی	آماره χ^2	احتمال	نتیجه آزمون
اول	۲۹/۷۱۱	۰/۰۰۱۵	پانل با اثرات ثابت رد فرض صفر

جدول ۴-۶- آزمون استقلال خطاها

آماره دوربین واتسن	مقادیر بحرانی (سطح خطا ۱٪)		مدل رگرسیونی
	DI	Du	
1.753	1.375	1.565	اول

ناهمسانی واریانس ها

یکی از موضوعات مهمی که در اقتصاد سنجی به آن برخورد می‌کنیم موضوع واریانس ناهمسانی است. واریانس ناهمسانی به این معناست که در تخمین مدل رگرسیون مقادیر جملات خطا دارای واریانس های نابرابر هستند. به منظور برآورد واریانس ناهمسانی در این پژوهش از آزمون وایت استفاده شده است. نتایج حاصل از این آزمون به صورت جدول ۴-۶ بیان می‌شود.

نتایج نشان دهنده این است که آماره F مدل‌های اول تا چهارم در سطح خطای ۰.۰۵ معنی دار نیستند در نتیجه فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود ناهمسانی واریانس در بین داده های مدل در سطح خطای ۰/۰۵ تایید می‌شود. به همین دلیل می‌توان از مدل رگرسیونی OLS استفاده نماییم.

جدول ۴-۶- نتایج حاصل از ناهمسانی واریانس

مدل رگرسیونی	آماره وایت	P-value	نتیجه آزمون
اول	۲/۴۳۳	۰/۴۲۲	عدم وجود ناهمسانی

آزمون هم خطی متغیرهای مستقل

با توجه به جدول ۴-۷، میزان تولرانس و عامل واریانس برای تمامی متغیرهای مستقل بیشتر از ۰/۲، و عامل تورم واریانس نیز بسیار نزدیک به ۱ است (از ۵ خیلی کمتر است)، در نتیجه فرضیه عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل تایید می‌شود.

پس از بررسی فروض کلاسیک در قسمت بعد نتایج حاصل از برازش مدل های رگرسیونی پژوهش و به تبع آن فرضیه های پژوهش مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد.

$$\text{RESTATE} = \beta_0 + \beta_1 \text{IAQ}_{i,t} + \beta_2 \text{ACQ}_{i,t} + \beta_3 \text{NB}_{i,t} + \beta_4 \text{NEB}_{i,t} + \beta_5 \text{CFO}_{i,t} + \beta_6 \text{AUDIT}_{i,t} + \beta_7 \text{INV}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{SGROWTH}_{i,t} + \beta_{10} \text{LAGE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

طبق جدول ۴-۸ مقدار آماره F (۱۳/۶۷۵) حاکی از معناداری کل مدل رگرسیون می‌باشد. همان طور که در قسمت پایین جدول مشخص شده است، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مدل فوق به ترتیب عبارتند از ۵۱/۸ درصد و ۴۴/۹ درصد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در

نتایج مربوط به آزمون هاسمن برای مدل اول در جدول ۴-۳ نشان داده شده است. نتایج نشان داده که آماره χ^2 آزمون هاسمن برای مدل اول برابر با ۲۹/۷۱۱ بدست آمده است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی دار می‌باشند که حاکی از تایید فرضیه H_1 می‌باشد، لذا با توجه به آزمون هاسمن برازش مدل رگرسیونی اول این پژوهش با استفاده از مدل داده‌های پانل به روش اثرات ثابت مناسب خواهد بود.

آزمون نرمال بودن توزیع متغیرها

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. این آزمون برای متغیرهای وابسته انجام شده است. جدول خروجی آزمون K-S در نرم افزار SPSS برای این متغیر به شرح جدول ۴-۴ است. با توجه به این جدول و آماره Z کولموگروف اسمیرنوف از آنجائی که سطح معناداری برای تمامی متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه H_0 تایید شده لذا با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت متغیر های مزبور در مدل های فوق از توزیع نرمال برخوردارند.

جدول ۴-۴- آزمون کولموگروف اسمیرنوف

نام متغیر	Z کولموگروف اسمیرنوف	سطح معناداری	نتیجه
تجدید ارائه صورتهای مالی	۰.۹۰۹۱	۰.۲۳۷۱	توزیع نرمال است

آزمون استقلال خطاها

آزمون دوربین واتسون همبستگی سریالی بین باقیمانده (خطا)های رگرسیون را بر مبنای فرض صفر آماری زیر آزمون می‌نماید:

H_0 : بین خطاها خود همبستگی وجود ندارد.

H_1 : بین خطاها خود همبستگی وجود دارد.

آماره دوربین واتسون به همراه مقادیر بحرانی در سطح خطای ۱٪ به شرح جدول ۴-۵ است. با توجه به اینکه مقدار آماره دوربین واتسون محاسبه شده مدل رگرسیونی تحقیق حاضر از مقدار بحرانی در سطح خطای ۰.۰۱ بزرگتر است لذا عدم همبستگی پیاپی یا سریالی باقی مانده ها در مدل های رگرسیونی اول و دوم در سطح معنی داری ۰.۰۱ مورد تایید قرار می‌گیرد.

معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۴۴/۹ درصد از تغییرات تجدید ارائه صورتهای مالی شرکت های مورد بررسی توسط متغیرهای مستقل و کنترل مزبور تبیین می شوند.

جدول ۴-۷- آزمون هم خطی بین متغیرهای مستقل

نام متغیر	تولرانس	عامل تورم واریانس
IAQ	۰/۵۶۷۵	۱/۷۶۲
NB	۰/۳۴۵۶	۲/۸۹۳
NEB	۰/۵۰۶۵	۱/۹۷۴
CFO	۰/۳۴۱	۲/۹۳۲
AUDIT	۰/۳۰۸۳	۳/۲۴۳
INV	۰/۳۷۶۵	۲/۶۵۶
SIZE	۰/۵۳۲۴	۱/۸۷۸
SGROWTH	۰/۲۸۰۳	۳/۵۶۷
LAGE	۰/۵۲۳۸	۱/۹۰۹

جدول ۴-۸- نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون

نام متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب	آماره t	سطح معنی داری
عدد ثابت	β_0	۱/۷۰۹	۲/۹۰۹	۰/۰۰۲
کارایی عملکرد حسابرسی داخلی	β_1	-۲/۵۶۷	-۲/۳۰۲	۰/۰۴۱
کارایی عملکرد کمیته حسابرسی	β_2	-۰/۹۳۶	-۲/۷۸۸	۰/۰۳۶
تعداد اعضای هیات مدیره	β_3	۱/۹۰۹	۲/۶۵۴	۰/۰۳۴
درصد اعضای غیر موظف هیات مدیره	β_4	۲/۴۵۲	۲/۸۲۳	۰/۰۱۹
وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی	β_5	۱/۳۱۱	۳/۱۲۱	۰/۰۱۱
اندازه موسسه حسابرسی	β_6	۰/۹۹۱	۱/۱۲۱	۰/۳۴۱

نام متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب	آماره t	سطح معنی داری
نسبت موجودی کالا به جمع دارایی ها	β_7	۱/۶۷۸	۳/۴۳۲	۰/۰۰۹۷
اندازه شرکت	β_8	۰/۸۴۳	۲/۱۱۲	۰/۰۴۷
رشد فروش سالانه شرکت	β_9	۰/۷۸۳	۲/۴۳۲	۰/۰۴۴
عمر (سن) شرکت	β_{10}	۰/۹۰۹	۲/۱۱۲	۰/۰۴۹
ضریب تعیین	۰/۵۱۸	آماره F		۱۳/۶۷۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۹	معنی داری (P-Value)		۰/۰۰۱۵
		آماره دوربین واتسون		۱/۷۵۳

آزمون فرضیه اول

"بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد."

مطابق با جدول ۴-۸، سطح معنی داری (sig) متغیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی شرکت ها (۰/۰۴۱) کمتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۰/۰۵) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۲/۳۰۲) بزرگتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان ۹۵٪ رد شده و فرضیه اول تایید می گردد.

آزمون فرضیه دوم

"بین کارایی کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد."

مطابق با جدول ۴-۸، سطح معنی داری (sig) متغیر تعداد کارایی کمیته حسابرسی (۰/۰۳۶) کمتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۰/۰۵) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t (۲/۷۸۸) مربوط به این متغیر بزرگتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است. لذا فرضیه H_0 در سطح اطمینان ۹۵٪ رد شده و فرضیه دوم تایید می گردد.

۶- تحلیل موضوعی یافته های پژوهش

حسابرسی داخلی یکی از ارکان سازمانهای امروزی بوده و کمیته های حسابرسی نیز به عنوان یکی از ساز و کارهای مهم حاکمیت شرکتی، از طریق اطاعات مالی بر عملکرد اقتصادی شرکت تاثیر میگذارند. از شاخص های سنجش عملکرد کمیته حسابرسی میزان مسئولیت های آنها و تناوب برگزاری جلسات توسط اعضای کمیته می باشد. از سویی هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت، عملکرد و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است. شرکت ها هنگام اصلاح اشتباهات دوره های گذشته یا تغییر رویه های حسابداری باید صورتهای مالی مقایسه ای را تجدید ارائه کنند. نیکبخت و رفیعی (۱۳۹۱) اثبات میکنند تجدید ارائه صورتهای مالی بر مربوط بودن و توان اتکای اطلاعات صورتهای مالی اثر منفی دارد با این حال، طی سال های اخیر در ایران تجدید ارائه صورتهای مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس رواج زیادی داشته است. اکثر تحقیقات خارجی نشان میدهد که بازار و سرمایه گذار به تجدید ارائه صورتهای مالی واکنش منفی نشان میدهد (بارون و همکاران، ۲۰۰۱؛ اوورز و همکاران، ۲۰۰۲؛ گریفین، ۲۰۰۲؛ پالمورس و همکاران، ۲۰۰۴؛ گراهام و همکاران، ۲۰۰۸؛ لی و همکاران، ۲۰۱۲). نتیجه آزمون فرضیه اول این تحقیق نشان داد سطح معنی داری (۰/۰۴۱) متغیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی شرکت ها کمتر از سطح معنی داری (۰/۵) در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۲/۳۰۲) بزرگتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است. لذا با ۹۵٪ سطح اطمینان میتوان گفت که بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد. نتیجه آزمون فرضیه دو نیز نشان داد سطح معنی داری متغیر کارایی کمیته حسابرسی (۰/۰۳۶) کمتر از سطح معنی داری (۰/۵) در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۲/۳۰۲) بزرگتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ میتوان ادعا کرد بین کارایی عملکرد کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین نتایج حاصل از برازس مدل رگرسیون نشان داد معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۴۴/۹ درصد از تغییرات تجدید ارائه صورتهای مالی شرکت های مورد بررسی توسط متغیرهای مستقل و کنترل مزبور تبیین می کنند.

۷- نتیجه گیری و بحث

نتایج آزمون فرضیه اول و دوم به ترتیب نشان داد که بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و تجدید ارائه صورت های مالی و بین کارایی عملکرد کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد. این نتایج با نتایج تحقیقات لی و همکاران (۲۰۱۲)، لانگ و همکاران (۲۰۱۲) خدادادی و تاکر (۱۳۹۱) فرزین و پیری (۱۳۹۰) ناهمسو است. با توجه به نتایج فرضیه اول مبنی بر تاثیر کارایی عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر تجدید ارائه صورت های مالی، به مسئولان واحد مورد رسیدگی به ویژه به کمیته حسابرسی شرکت ها پیشنهاد می گردد به منظور کاهش تجدید ارائه صورت های مالی، سعی نموده کارایی عملکرد واحد حسابرسی داخلی را در استفاده از تعداد نیروهای متخصص بیشتری در واحد حسابرسی داخلی نمایند. با توجه به نتایج فرضیه دوم مبنی تاثیر کارایی کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی، به سهامداران و مجامع عمومی شرکت ها پیشنهاد می گردد سعی در انتخاب افرادی به عنوان کمیته نموده که سمت اجرایی در شرکت نداشته باشند تا از این طریق همراه با افزایش استقلال کمیته حسابرسی موجبات افزایش کیفیت گزارشگری مالی نیز افزایش یابد. به منظور انجام پژوهش های آتی در ارتباط با این پژوهش، بررسی تأثیر متغیرهای همچون کیفیت حسابرسی، شفافیت گزارشگری مالی بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت، بررسی موضوع مورد نظر به تفکیک صنایع، بررسی مقایسه ای براساس اندازه شرکت ها نیز پیشنهاد می شود.

فهرست منابع

- * کرمی، غلامرضا و حامد عمرانی، (۱۳۸۸)، "تأثیر چرخه عمر شرکت بر میزان مربوط بودن معیارهای ریسک و عملکرد"، پژوهش های حسابداری مالی، ش ۲.
- * حساس یگانه، یحیی و باغومیان، رافیک، (۱۳۸۴)، حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی"، حسابدار رسمی.
- * حساس یگانه، یحیی و قنبری، فرحناز (۱۳۸۶). "بررسی تاثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء.
- * وکیلی فرد، حمیدرضا، علیرضا جعفری و شهلا ترکانی، (۱۳۸۸)، "بررسی میزان رعایت استاندارد حسابداری ایران، مقررات بورس و قانون تجارت در شرکت های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه حسابداری مالی،
شماره ۲.

- * Barth, M., Cram, D. P., & Nelson, K., (2001). Accruals and the Prediction of Future Cash Flows. *The Accounting Review*, 76, 25-58.
- * Bailey, A.D., Gramling, A.A. and Ramamoorti, S. (Eds) (2003), *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- * Brown, D., Mendenhall, S. and Khamer, J. (2003), "Business ethics programs: is internal audit playing a proactive role?", *Internal Auditing*, Vol. 18 No. 4, pp. 28-32.
- * Cook, and Wincle (1976) "Auditing, Philosophy and Technique", pp. 136.
- * Ibrahim El-Sayed Ebaid, (2011) "Corporate governance practices and auditor's client
- * McNamee, D. (1992), "Resolving problems in ethics and management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7 No. 2, pp. 3-11.