

## بینش کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران



محمد رضا حقدادی<sup>۱</sup>

منصور گرکز<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۳/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۸/۴/۱۲

### چکیده

هدف از انجام این پژوهش بررسی ارتباط بین بینش کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس می‌باشد. با استفاده از اطلاعات مالی افشاشده توسط شرکت‌ها در سایت کدال و اتخاذ بازه زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶، نمونه‌ای مشتمل بر ۱۴۲ شرکت و ۵۴۲ سال شرکتی (پس از حذف داده‌های گم و مشاهدات پرت)، برای آزمون ارتباط بین تخصص مالی، استقلال، تجربه و اندازه کمیته حسابرسی (به عنوان سنجه‌های بینش کمیته حسابرسی) و تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی در نظر گرفته شد. اطلاعات مربوط به متغیرها پس از گردآوری در فایل اکسل، به روش رگرسیون خطی چند متغیره تحلیل گردیده و آزمون فرضیه‌های مذکور در چهار گروه انجام شد. نتایج تحقیق نشان داد که بین تخصص مالی، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد اما این ارتباط برای تجربه کمیته حسابرسی مشاهده نشد. همچنین، در بخش تحلیل‌های اضافی، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی، چهار ویژگی فوق‌الذکر برای کمیته حسابرسی تحت عنوان یک عامل (بینش کمیته حسابرسی) محاسبه گردیده و به عنوان یک فرضیه کلی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل، به پشتوانه فرضیه‌ها، حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین بینش کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی شد.

**کلمات کلیدی:** تخصص مالی کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، تجربه کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد واحد گرگان، گرگان، ایران. (نویسنده مسئول). ایمیل:

haghdadi00@gmail.com

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد واحد گرگان، گرگان، ایران. ایمیل: m\_garkaz@yahoo.com

## ۱. مقدمه

نظارت حسابرسان بر فرآیند گزارشگری مالی سبب اطمینان بخشی و اتکای استفاده کنندگان نسبت به صورت‌های مالی و سودهای گزارش شده می‌شود. بر این اساس، تحقیقات پیشین نشان داده‌اند که شرکت‌های دارای کیفیت حسابرسی بهتر، از هزینه سرمایه پایین‌تر (هوپ و همکاران، ۲۰۰۹)، اتکاپذیری بالاتر در سودهای گزارش شده (بالسام و همکاران، ۲۰۰۳) و واکنش مثبت بازار نسبت به سهام (نیکل و همکاران، ۲۰۰۷) برخوردارند. با این حال، در مجموعه صاحبکاران، تمامی کارهای حسابرسی از کیفیت یکسانی برخوردار نیست. تحقیقات نشان داده است که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر عدم آشنایی حسابرس با ماهیت فعالیت صاحبکار قرار می‌گیرد (جانسون و همکاران، ۲۰۰۲). همزمان با این امر، مطالعات دیگر نشان داده‌اند که فعالیت و فرآیند حسابرسی به عوامل حاکمیتی دیگری همچون کمیته حسابرسی در شرکت نیز بستگی دارد (احمد و همکاران، ۲۰۰۸). همانطور که اشاره شد، مطالعات نشان داده است که کیفیت حسابرسی از عدم آشنایی حسابرس با فعالیتهای صاحبکار تأثیر می‌پذیرد. جانسون و همکاران (۲۰۰۲) در اینباره نشان دادند که ارتباط معکوسی (مستقیمی) بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی غیرعادی (ثبات اقلام تعهدی) وجود دارد. کیگر و راگوناندان (۲۰۰۲) نیز به این نتیجه رسیدند که در سال‌های ابتدایی دوره تصدی حسابرس، ناتوانی و ضعف در گزارش حسابرسی مشهودتر است. به دلایل مشابه، بسیاری از محققان و قانونگذاران با ایده چرخش اجباری در شرکت‌ها مخالفت نمودند (دفتر حسابداری مرکزی آمریکا، ۲۰۰۳). استدلالی که برای اطمینان بخشی ضعیف حسابرس وجود داشت این بود که در سال‌های ابتدایی قرارداد حسابرسی، اتکای حسابرسان نسبت به برآوردهای مدیریت و شواهد ارائه شده از جانب وی بیش تر است. در نتیجه، بسیاری از شرکت‌ها نسبت به کار و تلاش حسابرسان در قبال صاحبکار جدید دچار شک و شبهه شدند (دونهام، ۲۰۰۲). در چنین وضعیتی، به هنگام پذیرش صاحبکار جدید، حسابرس از فعالیتهای صاحبکار در سالهای اولیه عقد قرارداد حسابرس آگاهی درستی ندارد. این فقدان آشنایی، سوالاتی درباره کیفیت اطمینان بخشی حسابرس در این دوره را پدید می‌آورد (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۰). با این حال، پیش از این، چندین مطالعه نشان دادند که اظهار نظر حسابرس در سال ابتدایی نسبت به اظهار نظر حسابرس در سال‌های پسین با همان شرایط تفاوت چندانی ندارد (کریشنان، ۱۹۹۴؛ کریشنان و استیفن، ۱۹۹۵). سایر مطالعات متمرکز بر کیفیت گزارشگری در سالهای ابتدایی نیز نشان ندادند که کیفیت حسابرسی در معرض خطر است. با این وصف در این پژوهش به بررسی ارتباط بین عوامل نظارتی حامی حسابرسی (کمیته حسابرسی) و تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی پرداخته خواهد شد.

بر اساس ادبیات حاکمیت شرکتی، نظارت حسابرس یکی از چندین مکانیزم موجود در شرکت است (عظیم، ۲۰۱۲). سایر مکانیزمهای نظارتی که شرکت به طور همزمان برای جلوگیری از تضاد منافع استفاده می‌نماید شامل نظارت توسط هیئت مدیره و نظارت توسط سهامداران است. مطالعات متمرکز بر این حوزه نشان دادند که مکانیزمهای حاکمیت شرکتی حامی و پشتیبان

یکدیگرند. وارد و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی ارتباط بین مکانیزمهای نظارتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی پرداختند و نشان دادند که در شرکت‌هایی که عملکرد ضعیفی دارند، سرمایه‌گذاران نهادی می‌توانند از طریق هیئت‌مدیره نظارت درستی بر شرکت نمایند. به علاوه، احمد و همکاران (۲۰۰۸) نیز نشان دادند که اثرگذاری نظارت حسابرسان متخصص در صنعت به هنگام وجود نظارت مؤثر توسط هیئت‌مدیره و سهامداران نهادی قوی، کم‌تر است.

در این پژوهش، به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارتباط آن با نظارت صحیح حسابرسان در سال‌های ابتدایی پرداخته می‌شود. بر این اساس از چهار ویژگی کمیته حسابرسی یعنی تخصص مالی، استقلال، تجربه و اندازه استفاده شده است، چرا که ویژگی‌های مذکور سبب بهبود کیفیت نظارتی توسط کمیته حسابرسی و مسئولیت بیش‌تر آن‌ها در قبال ناتوانی در گزارشگری خواهد بود (سرنیواسان، ۲۰۰۵). ادبیات موجود در حوزه کمیته حسابرسی نشان داده است که اثربخشی کمیته حسابرسی می‌تواند سبب کاهش تقاضا از حسابرسان و نقش اطمینان بخشی آنان شود (استوارت و مونرو، ۲۰۰۷).

نوآوری این پژوهش برای ادبیات حاضر این است که نشان می‌دهد شرکت‌ها چگونه به نیاز خود در قبال نظرات بیش‌تر در سال‌های ابتدایی قرارداد حسابرسی واکنش نشان می‌دهند. اگرچه مطالعات زیادی به تأثیر تغییر حسابرس بر عملکرد مالی پرداخته‌اند، اما هیچ یک از آن‌ها به استراتژی‌های شرکت همچون کمیته حسابرسی در طول سال‌های اولیه قرارداد حسابرسی نپرداخته‌اند. همچنین، یافته‌های پژوهش می‌تواند برای محققان و قانون‌گذاران در جهت اثربخش بودن یا نبودن کمیته حسابرسی مناسب باشد.

سایر قسمت‌های پژوهش به این ترتیب است که نخست به بررسی ادبیات پژوهش، پیشینه تحقیق و بسط فرضیه‌ها پرداخته خواهد شد. سپس، روش‌شناسی پژوهش و بعد از آن یافته‌ها ارائه خواهد شد. در نهایت، بحث و نتیجه‌گیری را خواهیم داشت.

## ۲. مبانی نظری، پیشینه پژوهش و بسط فرضیه‌های تحقیق

نظارت حسابرس نقش مهمی را در ارتقای میزان اعتماد استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی در صورت‌های مالی ایفا می‌کند. این افزایش اطمینان در اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران نسبت به سودهای گزارش شده اغلب به شکل افزایش اعتماد نسبت به گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری و کاهش هزینه سرمایه شرکت‌ها خود را نشان می‌دهد. چندین مطالعه نیز به پشتیبانی از این فرض انجام شده است که حاکی از وجود ارتباط منفی بین کیفیت حسابرسی و هزینه حقوق صاحبان سهام (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۰، ۲۰۱۳؛ فرناندو و همکاران، ۲۰۰۸) و هزینه بدی (بلک‌وال و همکاران، ۲۰۰۸)، پیتمن و فورتین، ۲۰۰۴) می‌باشد. سایر مطالعات نیز به ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های مالی افشا شده است که نشان می‌دهد سودها نسبت به قیمت سهام از آگاهی‌دهندگی بیش‌تری برخوردارند (توه و وانگ، ۱۹۹۳). اگرچه شرکت‌ها ممکن است بهترین حسابرسان را به کار بگیرند، اما دلیل نمی‌شود کیفیت

حسابرسی آقدر بالا باشد که بتواند کیفیت گزارشگری مالی شرکت را به درستی پشتیبانی نماید. گروهی دیگر از تحقیقات بر توانایی نظارتی حسابرسان پرداخته‌اند و نشان دادند که درک ماهیت فعالیت‌های صاحبکار برای حسابرسان به جهت انجام حسابرسی کارا لازم و ضروری است (برون و نیکل، ۲۰۱۳). همچنین، آشنایی حسابرس با فعالیت‌های صاحبکار سبب افزایش دوره تصدی حسابرس خواهد شد. چانگ و کالاپور (۲۰۰۳) نیز نشان دادند که بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی غیرعادی ارتباط منفی وجود دارد. همچنین، قوش و مون (۲۰۰۵) به بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و درک سرمایه‌گذار از سودهای گزارش شده پرداختند و نشان دادند که ارتباط مثبتی بین این دو وجود دارد. با این حال، نظارت حسابرس یکی از مکانیزم‌های موجود در شرکت برای اطمینان از درستی و صحت سودهای گزارش شده است. سایر مکانیزم‌های حاکمیتی (مانند هیئت‌مدیره و سهامداران) نیز به طور همزمان می‌تواند از جانب شرکت اعمال شود. تحقیقات موجود در این حوزه نشان داده است که این دسته مکانیزم‌های حاکمیتی سبب جلوگیری از تضاد منافع در شرکت شده و مکمل یکدیگر می‌باشند (عظیم، ۲۰۱۲؛ کولز و همکاران، ۲۰۰۱). ردیکر و سیز (۱۹۹۵) به بررسی نقش تعاملی مکانیزم‌های حاکمیتی در شرکت پرداختند و نشان دادند که بین نظارت مدیران برون‌سازمانی و نظارت سهامداران نهادی، مدیران درون‌سازمانی و پاداش مدیرعامل ارتباط منفی وجود دارد. یافته‌ها حاکی از آن بود که شرکت‌ها در انتخاب مکانیزم‌های حاکمیتی در چارچوب‌های مختلف و شرایط خاص، انعطاف‌پذیرند و بنا به شرایط به صورت ترکیبی از آن‌ها استفاده می‌نمایند. باتلا و همکاران (۱۹۹۴) به بررسی نظارت سرمایه‌گذاران نهادی و مالکیت مدیران پرداخته و نشان دادند که بین این دو ارتباط معکوسی برقرار است. مایکلون و همکاران (۲۰۰۹) نیز به این نتیجه رسیدند که افشاهای مربوط به سیستم کنترل داخلی شرکت سبب نظارت بهتر توسط سرمایه‌گذاران نهادی، مدیران مستقل و افراد متخصص موجود در کمیته حسابرسی می‌شود. با توجه به ادبیات بررسی شده در مورد مکانیزم‌های حاکمیتی مشخص شد که نظرات حسابرس می‌تواند از طریق سایر کانال‌های نظارتی جایگزین که در شرکت موجود است، کامل شود.

### پیشینه پژوهش و بسط فرضیه‌های پژوهش

مشابه حسابرسان، کمیته حسابرسی نیز نقش نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی را دارند. نتایج پژوهش آسمن و کارماردین (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی (استقلال اعضا، اندازه کمیته و تخصص مالی) و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی - هزینه حسابرسی) دستکاری صورت‌های مالی از طریق اقلام تعهدی را کاهش می‌دهد. سولتانان (۲۰۱۵) نشان داد که میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تخصص، استقلال، تجربه و اندازه) و محافظه‌کاری ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین مشخص شد که قانون‌گذاران و سایر ذینفعان، هنگام قضاوت درباره ارزش کمیته حسابرسی، برای تخصص مالی، تجربه اعضا و تعداد جلسات کمیته توجه بیش‌تری قائل شوند. در پژوهش دیگری، یافته‌های سولتانان و ون‌درزآن (۲۰۱۵) حاکی از آن شد

تنها در صورتی تخصص مالی اعضا با محافظه‌کاری حسابداری ارتباط می‌یابد که استقلال آن‌ها نیز در کمیته حسابرسی حفظ شود. به طور کلی، نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌داد که تخصص مالی اعضا در شناسایی به‌موقع زیان‌ها اهمیت دارد و سبب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. همچنین، ابرناسی و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و به‌موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که مهارت مالی اعضای کمیته حسابرسی ارتباط معناداری با اطلاعات حسابداری به‌موقع دارد. عثمان و همکاران (۲۰۱۴) نیز تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای اختیاری شرکت‌ها را در بورس مالزی مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، بین مدت تصدی سمت و چندگانه بودن سمت اعضای کمیته با افشای اختیاری رابطه‌ای معنادار وجود دارد؛ در حالی که بین استقلال، تخصص، اندازه و تعداد جلسات کمیته حسابرسی با افشای اختیاری رابطه‌ای مشاهده نشد. در پژوهشی دیگر، سان و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند در حالی که مطالعات موجود نشان دهنده تأثیر برخی از ویژگی‌های کمیته حسابرسی در محدود کردن مدیریت سود تعهدی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد ولی اثر این ویژگی‌ها در محدود کردن مدیریت سود از طریق اقلام واقعی به درستی تبیین نشده است. هیشام کامل و همکاران (۲۰۱۴) نیز به این نتیجه رسیدند که ارتباط معناداری بین تعداد جلسات و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با افشای داوطلبانه شرکت وجود ندارد. در مطالعات اخیر انجام‌شده نیز بروکت و سرینیواسان (۲۰۱۴) نشان دادند که اعضای کمیته حسابرسی در مقایسه با سایر مدیران، در دادگاه‌های حقوقی بیش‌تر بازخواست می‌شوند. همچنین، لیائو و هوسو (۲۰۱۳) در پژوهشی تأثیر وجود مدیران مشترک در کمیته‌های حسابرسی و پاداش بر اثربخشی آن‌ها پرداخته و به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌های دارای حاکمیت شرکتی ضعیف، وجود این اعضای مشترک، مشهودتر بوده و همچنین، این شرکت‌ها از کیفیت سود پایین‌تری برخوردار هستند. نتایج پژوهش ولامینک و سارنس (۲۰۱۳) حاکی از آن شد که همبستگی منفی و معنی‌دار بین اقلام تعهدی اختیاری و تناسب اعضای مستقل در کمیته حسابرسی وجود دارد. از دیگر سو، همبستگی مثبت و معنی‌داری بین اندازه شرکت، تعداد جلسات و استخدام یکی از چهار موسسه حسابرسی اصلی وجود دارد و نهایتاً اینکه شرکت‌های بزرگ‌تر که دارای تعداد اعضای کمیته حسابرسی بیشتری بودند، تعداد جلسات بالاتری داشتند. چان و همکاران (۲۰۱۳) نیز به این نتیجه رسیدند که اعضای باتجربه در کمیته حسابرسی از تخصص مالی، شهرت، تعهد و تمایل بیش‌تری برای ایفای نقش‌های نظارتی خود دارند. هرمن و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده توسط تحلیلگران پرداختند. نتایج آنان حاکی از این مطلب بود که تخصص مالی حسابداری اعضای کمیته حسابرسی با دو ویژگی پیش‌بینی سود تحلیلگران یعنی؛ صحت بیش‌تر پیش‌بینی سود پراکندگی کمتر پیش‌بینی‌ها، دارای ارتباطی معنادار است. اما برای تخصص مالی غیر حسابداری نتایجی مبنی بر وجود رابطه معنادار با سود پیش‌بینی شده مشاهده نشد. همچنین، گارسیا سانچز و همکاران (۲۰۱۲) نیز به بررسی

عوامل تاثیرگذار بر پیش کمیته حسابرسی پرداختند و نشان دادند که اثربخشی کمیته‌های حسابرسی شرکت‌هایی بالاتر است که دارای اعضای هیئت‌مدیره مستقل‌تر هستند. همچنین، بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، مالکیت سهام توسط مدیریت و مکانیزم‌های کنترل داخلی نیز به ارتباط معناداری دست یافتند. در پژوهشی مشابه، رینزبوری و همکاران (۲۰۱۲) ارتباط بین وجود کمیته‌های حسابرسی و ترکیب آن‌ها در شرکت‌های بورس اوراق بهادار نیوزیلند را بررسی نمودند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که شرکت‌ها، به وجود کمیته‌های حسابرسی اهمیت زیادی داده و برای داشتن کمیته حسابرسی اثربخش، هزینه‌های بالایی را متقبل می‌شوند. ابدوکادیر (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی» دریافت که استقلال و تخصص کمیته حسابرسی ارتباط معناداری با بهبود کیفیت گزارشات مالی دارد. همچنین نتایج نشان داد که هفتاد درصد از شرکت‌های نمونه حسابرسان غیر بیگ‌فور را استخدام می‌کنند. گیوه و لای (۲۰۱۱) نیز نشان دادند که کنترل داخلی قوی‌تر (که یکی از مشخصه‌های آن کمیته حسابرسی اثربخش است) سبب افزایش محافظه‌کاری می‌شود. همچنین، دوالیوال و همکاران (۲۰۱۰) نیز، اهمیت تخصص مالی و غیر مالی اعضای کمیته حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تخصص مالی اعضا با کیفیت بالاتر اقلام تعهدی و محافظه‌کاری حسابداری ارتباط دارد. همچنین، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که کیفیت اقلام تعهدی ارتباط مثبت و معناداری با میانگین دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی دارد که این امر نشان‌دهنده نظارت بهتر بر کیفیت گزارش‌گری از جانب افراد باتجربه نسبت به کم تجربه می‌باشد. فیش و سیوداسانی (۲۰۰۷) نیز به این نتیجه رسیدند که مدیران شرکت‌های دچار دعوی حقوقی نسبت به سایر شرکت‌ها جایگاه خود را بیش‌تر از دست داده‌اند. احمد و دوئلمن (۲۰۰۷) نیز ارتباطی منفی میان درصد اعضای مستقل درون‌سازمانی و عضو در کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری یافتند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که میان درصد اعضای مستقل برون‌سازمانی و محافظه‌کاری ارتباط مثبت وجود دارد. همچنین، آرتوددی و همکاران (۲۰۰۶) نشان دادند که مدیران برون‌سازمانی شرکت‌های دچار تجدیدارائه در مقایسه با سایر شرکت‌ها، کناره‌گیری بیش‌تری داشته‌اند. سرینیواسان (۲۰۰۵) به بررسی تغییر مدیران در سال‌های پس از گزارش‌گری مالی ضعیف پرداخت و نشان داد که مدیران کمیته حسابرسی شرکت‌های دچار تجدیدارائه در مقایسه با سایر شرکت‌ها تغییر بیش‌تری داشته‌اند. آبوت و همکاران (۲۰۰۴) نیز به این نتیجه رسیدند که بین فعالیت کمیته حسابرسی و احتمال تحدید ارائه ارتباط منفی وجود دارد. ژای و همکاران (۲۰۰۳) نشان دادند که هرچه نشست‌های کمیته حسابرسی بیش‌تر باشد، مدیریت سود کاهش خواهد یافت. یافته‌های پژوهش دیگر آبوت و پارکر (۲۰۰۰) حاکی از آن است که کمیته حسابرسی متشکل از مدیران مستقل کم‌تر مورد بازخواست بورس اوراق بهادار آمریکا قرار گرفته است. به طور کلی، نتایج نشان می‌دهد که استقلال اعضای کمیته حسابرسی باعث ترغیب آن‌ها به سوی رویکردهای محافظه‌کارانه می‌شود، چرا که سبب کاهش هزینه‌های قراردادهای نیز می‌شود. دالتون و همکاران (۱۹۹۹) نیز نشان دادند که هر چه اندازه

کمیته حسابرسی بزرگ‌تر باشد، وظیفه نظارتی اعضای کمیته حسابرسی بهتر انجام می‌گیرد و در ادامه عملکرد شرکت نیز بهبود می‌یابد. اعضای کمیته حسابرسی می‌توانند ناتوانی و ضعف در گزارشگری مالی را با اعمال هوشیاری در فرآیند نظارتی کاهش دهند.

در حوزه داخلی نیز پژوهش‌هاییدر زمینه کمیته حسابرسی انجام شده است؛ به عنوان مثال، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، حاکی از آن شد که بین تخصص در امور مالی، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و به طور کلی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذارند. همچنین، لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) بیان می‌کنند که کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از سازوکارهای اصلی حاکمیت شرکتی، وظیفه بررسی برنامه اولیه حسابرسی و تعامل با حسابرسان مستقل در فرایند گزارشگری مالی را بر عهده دارد. از این رو، انتظار می‌رود بر دامنه حسابرسی و میزان تلاش حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد. نتایج پژوهش نشان داد که تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده‌شده در این پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با حق الزحمه حسابرسی دارد. در پژوهشی دیگر، بذرافشان (۱۳۹۵) وضعیت سنجی تأثیر کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در افق کوتاه مدت را بررسی می‌نماید. نتایج حاصل از بررسی شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی، ضمن تبیین وضعیت موجود کمیته‌های حسابرسی از منظر وضعیت رعایت مقررات و ترکیب، نشان می‌دهد که کیفیت کمیته حسابرسی موجب کاهش نابرابری اطلاعات می‌شود. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی موجب کاهش نابرابری اطلاعات می‌گردد. با این حال در مجموع کیفیت کمیته حسابرسی، تأثیر معنی‌داری در کیفیت گزارشگری مالی نداشته است. خوزین و همکاران (۱۳۹۵) نیز در پژوهشی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با افشای اختیاری اخلاقیات در شرکتهای دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج تحقیق آنان نشان داد بین استقلال کمیته حسابرسی و سابقه‌کاری اعضای کمیته حسابرسی و سطح افشای اختیاری اخلاقیات در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری وجود دارد. همچنین بین تحصیلات کمیته حسابرسی و تخصص اعضا کمیته حسابرسی و سطح افشای اختیاری اخلاقیات در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با ویژگی‌های پیش‌بینی سود هرسهم مدیریت پرداختند و نشان دادند تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیش‌بینی سود رابطه مثبت دارد. به بیان دیگر می‌توان گفت وجود اعضای

با تخصص مالی در کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات قابل اتکاتری در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد و پیش‌بینی سود با دقت بیشتری برآورد می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش‌بینی‌های سود ارتباطی منفی دارد. در پژوهش انجام شده توسط زارعی و قاسمی (۱۳۹۵) مشخص شد که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی همچون استقلال، تخصص اعضا، سابقه مدیریت اعضا و تعداد اعضای کمیته حسابرسی با مدیریت سود رابطه‌ای وجود ندارد. کامیابی و بوژمهرانی (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که بین دو ویژگی کمیته حسابرسی یعنی تجربه و مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت افشا شرکت‌ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد در حالی که بین تخصص و اندازه کمیته حسابرسی با کیفیت افشا رابطه مثبت معناداری مشاهده نگردید. علاوه بر این، یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است نسبت غیرموظف اعضای هیات‌مدیره بر رابطه بین تجربه اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت افشا تأثیر مثبت و معناداری دارد اما بر رابطه بین سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت افشا شرکت‌ها اثر تعدیل کننده ندارد. همچنین نتایج تحقیق کرمی و فصیحی (۱۳۹۴) حاکی از آن است که ویژگی‌های میزان تخصص و استقلال اعضا کمیته حسابرسی با ارتباط ارزشی اطلاعات دارای رابطه معنادار هستند. بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی اجرای فراتحلیل رابطه استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر آن شد که رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد در حالی که در مقابل، رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و ثقل وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش‌بینی‌های سود ارتباط منفی دارد. رؤیایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) نیز نشان دادند که استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق اثرگذار است. در پژوهشی دیگر، اعتمادی و شفا خیبری (۱۳۹۰) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که دارای کمیته حسابرسی هستند مدیریت سود بهتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند، آن‌ها همچنین با بررسی رابطه کمیته حسابرسی و جریان‌های نقد آزاد و متغیرهای کنترلی نشان دادند که رابطه معناداری بین کمیته حسابرسی و جریان‌های نقد آزاد وجود ندارد.

با توجه به موارد مذکور، فرضیه‌های زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین استقلال کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین تجربه کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین اندازه کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت



و معناداری وجود دارد.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

#### ۳-۱. روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ نوع هدف، کاربردی و از لحاظ روش پژوهش تجربی از نوع پس‌رویدادی است. در پژوهش‌های پس‌رویدادی، روابط احتمالی بین متغیرها از طریق مشاهده شرایط موجود، مورد مطالعه قرار می‌گیرد که در آن، موارد مورد مطالعه در گذشته رخ داده‌اند و توسط محقق قابل دستکاری نیستند. از لحاظ روش استدلال نیز این تحقیق از نوع پژوهش‌های استقرایی است که با استفاده از مشاهده اجزایی از جامعه (نمونه) نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام می‌نماید. پژوهش حاضر، از لحاظ تئوری، در زمره پژوهش‌های اثباتی قرار دارد و از لحاظ آماری از نوع تحقیقات همبستگی است که برای آزمون فرضیه‌های پژوهش رگرسیون خطی چندمتغیره به کار می‌رود. اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از سایت کدال و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. بازه زمانی پژوهش، از ابتدای سال (یک سال پس از الزامی شدن وجود کمیته حسابرسی) که به دلیل سنجش متغیر تجربه، سال ۹۱ در نظر گرفته نشد (۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶) می‌باشد. جامعه آماری در دسترس شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که دارای کمیته حسابرسی نیز می‌باشند. پس از حذف بانک‌ها و مؤسسات سرمایه‌گذاری، شرکت‌های بیمه‌ای و سایر نهادهای مالی که از لحاظ ماهیت، متفاوت عمل می‌کنند، تعداد ۱۴۲ شرکت باقی مانده که به دلیل عدم توازن در سال‌های مختلف و حذف مشاهدات پرت، در نهایت ۵۴۲ سال-شرکت به صورت پنل نامتوازن مورد آزمون قرار گرفت.

#### ۳-۲. اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

**متغیر وابسته:** متغیرهای وابسته این پژوهش را ویژگی‌های کمیته حسابرسی تشکیل می‌دهد که به شرح زیر است.

۱. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی ( $AC\_AEX_{jt}$ ): نسبت اعضای دارای تخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی است. به این ترتیب که اگر عضوی از کمیته حسابرسی دارای مدرک تحصیلی مالی (اقتصاد، حسابداری، حسابرسی و ...) باشد به عنوان فرد دارای تخصص مالی در نظر گرفته می‌شود.
  ۲. استقلال اعضای کمیته حسابرسی ( $AC\_IND_{jt}$ ): درصد اعضای مستقل عضو کمیته حسابرسی.
  ۳. تجربه اعضای کمیته حسابرسی ( $AC\_EXPER_{jt}$ ): درصد اعضای کمیته حسابرسی که دارای تجربه عضویت در کمیته حسابرسی شرکت در سال قبل را داشته باشند.
  ۴. تعداد اعضای کمیته حسابرسی ( $AC\_SIZE_{jt}$ ): لگاریتم تعداد اعضای عضو در کمیته حسابرسی که در ایران، متشکل از ۳ الی ۵ نفر می‌باشد.
- متغیر مستقل اصلی:** تغییر حسابرس (Switch): در این پژوهش به عنوان متغیر مستقل

اصلی در نظر گرفته می‌شود. به این ترتیب که اگر شرکت در سال جاری تغییر حسابرسی داشته باشد کد یک و در غیر این صورت کد صفر را خواهد گرفت.

**متغیرهای کنترلی:** در این پژوهش متغیرهای کنترلی شامل متغیرهای مربوط به مکانیزمهای حاکمیتی و عملکرد شرکت بوده که به شرح زیر می‌باشند.

۱. تعداد جلسات هیئت‌مدیره (BDmeet): لگاریتم تعداد جلسات هیئت‌مدیره.
۲. اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم مجموع دارایی‌های سال جاری شرکت.
۳. مالکیت سهام هیئت‌مدیره (BDOWN): درصد سهام تحت تملک اعضای هیئت‌مدیره.
۴. درصد سهام سهامداران نهادی (INSOWN): درصد سهام تحت تملک سهامداران نهادی.
۵. اهرم مالی (LEV): مجموع بدهی به مجموع دارایی در سال جاری.
۶. زیان‌آوری (LOSS): چنانچه شرکت در سال جاری زیان عملیاتی داشته باشد کد یک و در غیر این صورت کد صفر را خواهد داشت.
۷. ارزش بازار به دفتری حقوق صاحبان سهام (MTB): از نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری آن بدست می‌آید.
۸. اندازه هیئت‌مدیره (BDSIZE): لگاریتم تعداد اعضای هیئت‌مدیره.
۹. استقلال هیئت‌مدیره (BDIND): درصد اعضای مستقل عضو هیئت‌مدیره به کل اعضا.

### ۳-۳. مدل‌های پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های اصلی زیر استفاده می‌گردد. چنانچه در مدل‌های زیر، ضریب  $\beta_1$  مثبت و معنادار شود، فرضیه مربوطه تأیید می‌گردد. آزمون فرضیه اول:

$$AC-AEX_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Switch_{i,t} + \beta_2 BDmeet_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 BDOWN_{i,t} + \beta_5 INSOWN_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 MTB_{i,t} + \beta_9 BDSIZE_{i,t} + \beta_{10} BDIND_{i,t} + \varepsilon$$

آزمون فرضیه دوم:

$$AC-IND_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Switch_{i,t} + \beta_2 BDmeet_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 BDOWN_{i,t} + \beta_5 INSOWN_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 MTB_{i,t} + \beta_9 BDSIZE_{i,t} + \beta_{10} BDIND_{i,t} + \varepsilon$$

آزمون فرضیه سوم:

$$AC-EXPER_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Switch_{i,t} + \beta_2 BDmeet_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 BDOWN_{i,t} + \beta_5 INSOWN_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 MTB_{i,t} + \beta_9 BDSIZE_{i,t} + \beta_{10} BDIND_{i,t} + \varepsilon$$

آزمون فرضیه چهارم:

$$AC-SIZE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Switchi_{i,t} + \beta_2 BDmeeti_{i,t} + \beta_3 Sizei_{i,t} + \beta_4 BDOWNi_{i,t} + \beta_5 INSOWN_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 MTB_{i,t} + \beta_9 BDSIZE_{i,t} + \beta_{10} BDIND_{i,t} + \varepsilon$$

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول ۱، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را ارائه می‌کند. با توجه به جدول مشخص است که در تمامی متغیرهای پژوهش تفاوت میانگین و میانه اندک است و به نوعی متغیرها از توزیع نرمال تبعیت می‌کنند. همچنین، با توجه به اینکه متغیرهای حسابداری معمولاً غیرنرمال هستند، با وجود این، چولگی و کشیدگی متغیرها پراکندگی چندانی نداشته و توزیع نزدیک به نرمال است. مشاهده می‌شود که متغیر تخصص کمیته حسابرسی دارای میانگین ۰/۸۸ بوده که حاکی از آن است که اکثریت اعضای کمیته حسابرسی را افراد متخصص تشکیل داده‌اند. از سویی، استقلال کمیته حسابرسی نیز دارای میانگین ۰/۶۸۹ بوده و به عبارتی نسبت اعضای غیرموظف بیش تر است. متغیر تجربه کمیته حسابرسی نیز دارای میانگین ۰/۸۳۵ است که نشان می‌دهد اعضای کمیته حسابرسی در طی سال‌های گذشته تغییر چندانی نکرده و ثابت مانده است. اندازه کمیته حسابرسی نیز دارای میانگین ۳/۷۸۵ بوده که حاکی از آن است که تعداد اعضای کمیته حسابرسی در ایران بیش تر ۳ نفری می‌باشد. متغیر مستقل اصلی تغییر حسابرسی نیز میانگین ۰/۳۴۱ را داشته و به عبارتی دوره تصدی در مجموعه نمونه طولانی تر است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حدافل	حداکثر	چولگی	کشیدگی
AC_AEXjt	۰/۸۸۰	۰/۸۴۸	۰/۱۴۶	۰	۱	-۰/۰۵۴	۱/۰۰۳
AC_INDjt	۰/۶۸۹	۰/۶۵۵	۰/۱۳۲	۰	۱	-۰/۷۲۶	۶/۶۸۴
AC-EXPERi,t	۰/۸۳۵	۰/۸۲۶	۰/۱۸۴	۰	۱	۲/۵۹۵	۵/۷۳۶
AC_SIZEjt	۳/۷۸۵	۳	۰/۴۲۲	۳	۵	-۰/۱۲۷	۵/۸۹۴
Switchi,t	۰/۳۴۱	-۰/۳۲۰	۰/۱۲۱	۰	۱	-۰/۸۰۲	۳/۹۹۷
BDmeeti,t	۱۱/۳۴۲	۱۰/۹۵۴	-۰/۲۴۸	۵	۱۵	-۰/۸۴۴	۷/۸۵۴
SIZEjt	۱۳/۵۴۵	۱۲/۸۵۶	۱/۲۸۷	۱۱/۵۴۵	۱۹/۴۲۰	۴/۳۳۳	۶/۳۶۳
BDOWNi,t	۰/۰۵۹	۰/۰۴۸	۰/۱۹۵	۰	۰/۹۵	۴/۲۱۶	۴/۲۵۷
INSOWN i,t	۰/۱۱۲	۰/۰۹۵	۰/۱۲۶	۰	۰/۷۶۰	۳/۷۶۶	۷/۵۳۷
LEVjt	۲/۲۲۵	۲/۰۵۸	۱/۵۱۱	۰/۰۲۴	۴/۲۵۶	۳/۷۰۰	۵/۱۵۰
LOSS i,t	۰/۰۲۴	۰/۰۱۰	۰/۳۴۵	۰	۱	-۱/۳۳۲	۴/۰۳۴
MTBjt	۱/۱۲۶	۱/۰۹۸	۰/۵۶۴	۰/۰۴۳	۲/۲۴۵	۳/۱۲۴	۵/۷۲۵
BDSIZE i,t	۵/۰۲۸	۵	۰/۱۲۶	۵	۷	۲/۰۵۶	۴/۰۲۳
B_Indjt	۰/۷۴۵	۰/۷۲۱	۰/۲۴۶	۰/۲۸۴	۱	۳/۷۳۶	۵/۶۴۸

#### ۲-۴. آمار استنباطی پژوهش

در این قسمت از پژوهش، نتایج خروجی آزمون فرضیه‌ها ارائه خواهد شد.

#### ۱-۲-۴. نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول ۲ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود مقدار آماره فیشر و معناداریان به ترتیب  $6/784$  و  $0/000$  بوده که حاکی از معناداری مدل در سطح خطای ۵ درصد است. از سویی، ضریب تعیین تعدیل‌شده دارای مقدار  $0/524$  بوده و به عبارتی حدود ۵۳ درصد از متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده شده‌اند. از سویی، مقدار آماره دوربین واتسون نیز  $1/687$  بوده و بین  $1/5$  الی  $2/5$  قرار داد که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطای مدل است. اما معناداری آزمون اف لیمیر (برای بررسی اثرات پنل در مقابل رگرسیون ساده) با مقدار  $0/000$  نشان می‌دهد که چون این مقدار زیر ۵ درصد است، بنابراین مدل به صورت پنلی برازش می‌گردد. از سویی، مقدار معناداری آماره هاسمن (بررسی رگرسیون پنلی با اثرات ثابت در برابر تصادفی) با مقدار  $0/000$  حاکی از برازش مدل با اثرات ثابت خواهد بود. متغیر مستقل پژوهش، یعنی تغییر حسابرسان دارای معناداری  $0/031$  بوده و مقدار ضریب متغیر ( $0/458$ ) همجهت با آماره تی ( $2/232$ ) مثبت است. به عبارتی فرضیه اول پژوهش تأیید گردیده و بین تخصص مالی کمیته حسابرسان و تغییر حسابرسان در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین، از میان متغیرهای کنترلی نیز متغیر تعداد جلسات هیئت مدیره (با ضریب  $0/289$  و معناداری  $0/000$ )، اندازه شرکت (با ضریب  $0/545$  و معناداری  $0/000$ )، سهامداران نهادی (با ضریب  $1/457$  و معناداری  $0/000$ ) دارای ارتباط مثبت و معنادار با متغیر تخصص مالی کمیته حسابرسان هستند. همچنین، متغیر استقلال اعضای هیئت مدیره (با ضریب  $0/978$ - و معناداری  $0/026$ ) دارای ارتباط منفی و معنادار با متغیر وابسته است.

جدول ۲: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

AC-AEX <sub>i,t</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> Switch <sub>i,t</sub> + β <sub>2</sub> BDmeet <sub>i,t</sub> + β <sub>3</sub> Size <sub>i,t</sub> + β <sub>4</sub> BDOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>5</sub> INSOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>6</sub> LEV <sub>i,t</sub> + β <sub>7</sub> LOSS <sub>i,t</sub> + β <sub>8</sub> MTB <sub>i,t</sub> + β <sub>9</sub> BDSIZE <sub>i,t</sub> + β <sub>10</sub> BDIND <sub>i,t</sub> + ε			
مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر
۰/۲۳۶	۱/۱۷۸	۱/۵۸۷	C
۰/۰۳۱	۲/۲۳۲	۰/۴۵۸	Switch <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۳/۸۴۵	۰/۲۸۹	BDmeet <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۵/۴۵۸	۰/۵۴۵	Size <sub>i,t</sub>
۰/۶۱۲	۰/۵۰۷	۰/۰۴۵	BDOWN <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۳/۹۵۰	۱/۴۵۷	INSOWN <sub>i,t</sub>
۰/۵۸۷	-۰/۴۵۸	-۰/۴۸۷	LEV <sub>i,t</sub>
۰/۱۱۲	۱/۸۶۰	۰/۶۴۷	LOSS <sub>i,t</sub>
۰/۸۵۴	۰/۲۴۱	۰/۰۴۵	MTB <sub>i,t</sub>
۰/۸۳۶	۰/۱۸۴	۰/۲۴۵	BDSIZE <sub>i,t</sub>
۰/۰۲۶	-۲/۱۲۴	-۰/۹۷۸	BDIND <sub>i,t</sub>
۱/۶۸۷	آماره دوربین واتسون	۶/۷۸۴ (۰/۰۰۰)	آماره فیشر (معناداری)
۰/۰۰۰	معناداری آماره اف لیمیر	۰/۵۴۸	ضریب تعیین
۰/۰۰۰	معناداری آماره چاو	۰/۵۲۴	ضریب تعیین تعدیل شده

### ۲-۲-۴. نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در جدول ۳ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود مقدار معناداری آماره فیشر ۰/۰۰۰ بوده که حاکی از معناداری مدل در سطح خطای ۵ درصد است. از سویی، ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد حدود ۵۰ درصد از متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده شده‌اند. از سویی، آماره دوربین واتسون نیز ۱/۷۵۴ بوده و بین ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داد که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطای مدل است. معناداری آزمون اف لیمیر ۰/۰۰۰ بوده که نشان می‌دهد مدل به صورت پنبلی برازش می‌گردد. از سویی، مقدار معناداری آماره هاسمن ۰/۰۰۰ حاکی از برازش مدل با اثرات ثابت خواهد بود.

متغیر مستقل پژوهش، یعنی تغییر حسابرسی دارای معناداری ۰/۰۰۰ بوده و مقدار ضریب متغیر (۰/۲۴۶) همجهت با آماره تی (۲/۹۵۴) مثبت است. به عبارتی فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید گردیده و بین استقلال کمیته حسابرسی و تغییر حسابرسی در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین، از میان متغیرهای کنترلی نیز متغیر تعداد جلسات هیئت مدیره (با ضریب ۰/۳۴۵ و معناداری ۰/۰۰۰)، اندازه شرکت (با ضریب ۰/۴۸۷ و معناداری ۰/۰۰۰)، سهامداران نهادی

(با ضریب ۱/۸۷۸ و معناداری ۰/۰۰۰) دارای ارتباط مثبت و معنادار با متغیر استقلال کمیته حسابرسی هستند. همچنین، متغیر استقلال اعضای هیئت مدیره (با ضریب ۰/۸۷۸- و معناداری ۰/۰۳۷) دارای ارتباط منفی و معنادار با متغیر وابسته است.

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

AC-IND <sub>i,t</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> Switch <sub>i,t</sub> + β <sub>2</sub> BDmeeti <sub>i,t</sub> + β <sub>3</sub> Size <sub>i,t</sub> + β <sub>4</sub> BDOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>5</sub> INSOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>6</sub> LEV <sub>i,t</sub> + β <sub>7</sub> LOSS <sub>i,t</sub> + β <sub>8</sub> MTB <sub>i,t</sub> + β <sub>9</sub> BDSIZE <sub>i,t</sub> + β <sub>10</sub> BDIND <sub>i,t</sub> + ε			
مقدار احتمال	آماره تی	ضریب	متغیر
۰/۱۹۸	۱/۲۴۵	۰/۸۱۹	C
۰/۰۰۰	۲/۹۵۴	۰/۲۴۶	Switch <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۲/۲۸۷	۰/۳۴۵	BDmeeti <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۳/۲۳۶	۰/۴۸۷	Size <sub>i,t</sub>
۰/۷۱۴	۰/۴۰۹	۰/۰۱۲۵	BDOWN <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰	۴/۰۸۰	۱/۸۷۸	INSOWN <sub>i,t</sub>
۰/۵۷۷	-۰/۴۷۵	-۰/۴۰۷	LEV <sub>i,t</sub>
۰/۱۲۳	۱/۷۹۲	۰/۳۸۶	LOSS <sub>i,t</sub>
۰/۶۵۴	۰/۴۷۱	۰/۰۷۴	MTB <sub>i,t</sub>
۰/۷۵۶	۰/۲۹۶	۰/۳۵۴	BDSIZE <sub>i,t</sub>
۰/۰۳۷	-۲/۱۰۰	-۰/۸۷۸	BDIND <sub>i,t</sub>
۱/۷۵۴	آماره دوربین واتسون	۶/۱۲۴ (۰/۰۰۰)	آماره فیشر (معناداری)
۰/۰۰۰	معناداری آماره اف لیمیر	۰/۵۱۲	ضریب تعیین
۰/۰۰۰	معناداری آماره چاو	۰/۵۰۱	ضریب تعیین تعدیل شده

#### ۴-۲-۳. نتایج آزمون فرضیه سوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم در جدول ۴ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می شود مقدار آماره فیشر و معناداری آن به ترتیب ۵/۶۵۸ و ۰/۰۰۰ بوده و ضریب تعیین تعدیل شده دارای مقدار ۰/۲۳۹ است که نشان می دهد حدود ۲۴ درصد از متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده شده اند. از سویی، مقدار آماره دوربین واتسون نیز ۱/۵۴۱ بوده و بین ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داد که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطای مدل است. معناداری آزمون اف لیمیر و آماره هاسمن با مقدار ۰/۰۰۰ حاکی از برآزش مدل به صورت پنل با اثرات ثابت است. متغیر مستقل پژوهش، یعنی تغییر حسابررس دارای معناداری ۰/۱۲۴ بوده و این مقدار بالای خطای ۵ درصد است، به عبارتی فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید نگردیده و بین تجربه کمیته حسابرسی و تغییر حسابررس در سالهای ابتدایی ارتباط معناداری وجود ندارد.

همچنین، از میان متغیرهای کنترلی نیز متغیر تعداد جلسات هیئت مدیره (با ضریب ۰/۱۴۶ و معناداری ۰/۰۰۰) و اندازه شرکت (با ضریب ۰/۲۴۸ و معناداری ۰/۰۰۰) دارای ارتباط مثبت و معنادار با متغیر تجربه کمیته حسابرسی هستند. همچنین، متغیر استقلال اعضای هیئت مدیره (با ضریب ۰/۴۱۲- و معناداری ۰/۰۳۸) دارای ارتباط منفی و معنادار با متغیر وابسته است.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

AC-EXPER <sub>i,t</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> Switch <sub>i,t</sub> + β <sub>2</sub> BDmeet <sub>i,t</sub> + β <sub>3</sub> Size <sub>i,t</sub> + β <sub>4</sub> BDOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>5</sub> INSOWN <sub>i,t</sub> + β <sub>6</sub> LEV <sub>i,t</sub> + β <sub>7</sub> LOSS <sub>i,t</sub> + β <sub>8</sub> MTB <sub>i,t</sub> + β <sub>9</sub> BDSIZE <sub>i,t</sub> + β <sub>10</sub> BDIND <sub>i,t</sub> + ε			
متغیر	ضریب	آماره تی	مقدار احتمال
C	۱/۳۵۴	۱/۲۴۳	۰/۲۱۵
Switch <sub>i,t</sub>	۰/۱۲۴	۱/۲۳۲	۰/۱۲۴
BDmeet <sub>i,t</sub>	۰/۱۴۶	۲/۸۴۵	۰/۰۰۰
Size <sub>i,t</sub>	۰/۲۴۸	۲/۴۵۸	۰/۰۰۰
BDOWN <sub>i,t</sub>	۰/۰۰۱	۰/۲۴۵	۰/۸۴۷
INSOWN <sub>i,t</sub>	۱/۱۰۱	۱/۹۷۵	۰/۰۹۱
LEV <sub>i,t</sub>	-۰/۱۸۷	-۰/۱۲۸	۰/۸۴۷
LOSS <sub>i,t</sub>	۰/۴۸۷	۱/۹۷۰	۰/۰۹۳
MTB <sub>i,t</sub>	۰/۰۶۳	۰/۱۲۱	۰/۸۶۴
BDSIZE <sub>i,t</sub>	۰/۳۲۰	۰/۱۹۶	۰/۸۱۶
BDIND <sub>i,t</sub>	-۰/۴۱۲	-۲/۱۰۲	۰/۰۳۸
آماره فیشر (معناداری)	۵/۶۵۸ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون	۱/۵۴۱
ضریب تعیین	۰/۲۴۸	معناداری آماره اف لیمیر	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۳۹	معناداری آماره چاو	۰/۰۰۰

۴-۲-۴. نتایج آزمون فرضیه چهارم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم در جدول ۵ ارائه شده است. مشاهده می‌شود مقدار معناداری آماره فیشر ۰/۰۰۰ بوده که حاکی از معناداری مدل در سطح خطای ۵ درصد است. از سویی، ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد حدود ۵۴ درصد از متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده شده‌اند. از سویی، آماره دوربین واتسون نیز ۱/۸۷۴ بوده و بین ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داد که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطای مدل است. معناداری آزمون اف لیمیر ۰/۰۰۰ بوده که نشان می‌دهد مدل به صورت پنبلی برازش می‌گردد. از سویی، مقدار معناداری آماره هاسمن ۰/۰۰۰ حاکی از برازش مدل با اثرات ثابت خواهد بود. متغیر مستقل پژوهش، یعنی تغییر حسابرسی دارای معناداری ۰/۰۱۹ بوده و مقدار ضریب

متغیر (۰/۸۴۷) همجهت با آماره تی (۲/۳۸۹) مثبت است. به عبارتی فرضیه چهارم پژوهش نیز تأیید گردیده و بین اندازه کمیته حسابرسی و تغییر حسابرسی در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین، از میان متغیرهای کنترلی نیز متغیر تعداد جلسات هیئت مدیره (با ضریب ۰/۱۲۱ و معناداری ۰/۰۰۰)، اندازه شرکت (با ضریب ۰/۵۸۷ و معناداری ۰/۰۰۰)، سهامداران نهادی (با ضریب ۰/۸۵۸ و معناداری ۰/۰۰۰) دارای ارتباط مثبت و معنادار با متغیر اندازه کمیته حسابرسی هستند. همچنین، متغیر استقلال اعضای هیئت مدیره (با ضریب ۰/۷۷۸- و معناداری ۰/۰۰۰) دارای ارتباط منفی و معنادار با متغیر وابسته است.

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش

$AC-SIZE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Switch_{i,t} + \beta_2 BDmeeti_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 BDOWN_{i,t} + \beta_5 INSO_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 MTB_{i,t} + \beta_9 BDSIZE_{i,t} + \beta_{10} BDIND_{i,t} + \varepsilon$			
متغیر	ضریب	آماره تی	مقدار احتمال
C	۱/۱۴۷	۱/۹۴۸	۰/۱۰۶
Switch <sub>i,t</sub>	۰/۸۴۷	۲/۳۸۹	۰/۰۱۹
BDmeeti <sub>i,t</sub>	۰/۱۲۱	۳/۹۸۷	۰/۰۰۰
Size <sub>i,t</sub>	۰/۵۸۷	۵/۸۹۷	۰/۰۰۰
BDOWN <sub>i,t</sub>	۰/۰۸۵	۰/۸۰۷	۰/۴۱۲
INSO <sub>i,t</sub>	۰/۸۵۷	۳/۳۴۱	۰/۰۰۰
LEV <sub>i,t</sub>	-۰/۸۷۷	-۰/۸۵۲	۰/۳۸۱
LOSS <sub>i,t</sub>	۰/۵۷۲	۱/۹۸۴	۰/۰۹۱
MTB <sub>i,t</sub>	۰/۰۸۷	۱/۳۸۹	۰/۲۴۷
BDSIZE <sub>i,t</sub>	۰/۱۸۶	۱/۱۹۶	۰/۲۸۶
BDIND <sub>i,t</sub>	-۰/۷۷۸	-۳/۸۷۵	۰/۰۰۰
آماره فیشر (معناداری)	۶/۴۵۴ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون	۱/۸۷۴
ضریب تعیین	۰/۵۵۵	معناداری آماره اف لیمر	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۳۶	معناداری آماره چاو	۰/۰۰۰

### ۳-۴. تحلیل اضافی

در این بخش از پژوهش برخی تحلیل‌های اضافی انجام شده است. نخست با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی، هر چهار ویژگی کمیته حسابرسی را به صورت یک عامل تبدیل نموده و با عنوان ویژگی کیفی کمیته حسابرسی تحت متغیر وابسته وارد مدل نمودیم. نتایج حاصل از آزمون معیار کلی کمیته حسابرسی نشان می‌دهد که معناداری آماره فیشر ۰/۰۰۰ بوده که



حاکمی از معناداری مدل در سطح خطای ۵ درصد است. از سویی، ضریب تعیین تعدیل‌شده دارای مقدار ۰/۴۷۶ بوده و به عبارتی حدود ۴۸ درصد از متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده شده‌اند. از سویی، مقدار آماره دوربین واتسون نیز ۱/۵۸۹ بوده و بین ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داد که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در جملات خطای مدل است. اما معناداری آزمون اف لیمیر (برای بررسی اثرات پنل در مقابل رگرسیون ساده) با مقدار ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که چون این مقدار زیر ۵ درصد است، بنابراین مدل به صورت پنلی برازش می‌گردد. از سویی، مقدار معناداری آماره هاسمن (بررسی رگرسیون پنلی با اثرات ثابت در برابر تصادفی) با مقدار ۰/۰۰۰ حاکمی از برازش مدل با اثرات ثابت خواهد بود. متغیر مستقل پژوهش، یعنی تغییر حسابرسی دارای معناداری ۰/۰۰۰ بوده و مقدار ضریب متغیر (۰/۲۴۰) همجهت با آماره تی (۲/۹۸۰) مثبت است. به عبارتی فرضیه کلی پژوهش تأیید گردیده و بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تغییر حسابرسی در سالهای ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

همچنین، از میان متغیرهای کنترلی نیز متغیر تعداد جلسات هیئت مدیره (با ضریب ۰/۳۴۰ و معناداری ۰/۰۰۰)، اندازه شرکت (با ضریب ۰/۲۱۱ و معناداری ۰/۰۰۰)، سهامداران نهادی (با ضریب ۰/۸۰۲ و معناداری ۰/۰۰۰) دارای ارتباط مثبت و معنادار با متغیر ویژگی کمیته حسابرسی هستند. همچنین، متغیر استقلال اعضای هیئت مدیره (با ضریب ۰/۸۱۲- و معناداری ۰/۰۲۶) دارای ارتباط منفی و معنادار با متغیر وابسته است.

جدول ۶: نتایج تحلیل اضافی (مجموع ویژگی‌های کمیته حسابرسی)

$ACi,t = \beta_0 + \beta_1 Switchi,t + \beta_2 BDmeeti,t + \beta_3 Sizei,t + \beta_4 BDOWNi,t + \beta_5 INSOWN i,t + \beta_6 LEV i,t + \beta_7 LOSS i,t + \beta_8 MTB i,t + \beta_9 BDSIZE i,t + \beta_{10} BDIND i,t + \varepsilon$			
متغیر	ضریب	آماره تی	مقدار احتمال
C	۰/۲۳۱	۲/۳۴۵	۰/۰۰۰
Switchi,t	۰/۲۴۰	۲/۹۸۰	۰/۰۰۰
BDmeeti,t	۰/۳۴۰	۳/۵۰۰	۰/۰۰۰
Sizei,t	۰/۲۱۱	۴/۳۴۸	۰/۰۰۰
BDOWNi,t	۰/۱۲۶	۰/۶۰۹	۰/۵۲۱
INSOWN i,t	۰/۸۰۲	۲/۷۸۶	۰/۰۰۰
LEV i,t	-۰/۱۲۸	-۰/۳۵۰	۰/۶۹۸
LOSS i,t	۰/۵۸۹	۱/۹۱۰	۰/۱۰۲
MTB i,t	۰/۲۷۰	۰/۳۱۱	۰/۷۸۹
BDSIZE i,t	۰/۱۸۴	۰/۲۳۹	۰/۸۲۱
BDIND i,t	-۰/۸۱۲	-۲/۳۴۰	۰/۰۰۰
آماره فیشر (معناداری)	۵/۳۴۵ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون	۱/۵۸۹
ضریب تعیین	۰/۴۸۲	معناداری آماره اف لیمیر	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۷۶	معناداری آماره چاو	۰/۰۰۰

### ۵. بحث و نتیجه‌گیری

نظارت حسابرسان سبب حصول اطمینان استفاده‌کننده‌گان از صورت‌های مالی و افزایش قابلیت اتکای سودهای گزارش شده می‌شود. با این حال، نظارت حسابرسان همیشه یکنواخت نیست و با فقدان آشنایی حسابرس از فعالیت‌های صاحبکار تحت تأثیر قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن این واقعیت که حسابرسی با سایر مکانیزم‌های حاکمیتی ارتباط دارد، در این تحقیق به بررسی ارتباط و تأثیر یکی از این مکانیزم‌ها بر کیفیت و نظارت حسابرسی، یعنی ویژگی‌های کمیته حسابرسی پرداخته شد. برای این منظور، با استفاده از چهار ویژگی کیفی کمیته حسابرسی، یعنی تخصص، استقلال، تجربه و اندازه به بررسی افزایش این ویژگی‌ها در سال‌های ابتدایی عقد قرارداد حسابرسی پرداخته شد. یافته‌های تحقیق نشان داد که بین تخصص، استقلال و اندازه کمیته حسابرسی دارای ارتباط مثبت و معنادار با تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی داشته اما این ارتباط برای تجربه حسابرس برقرار نبود. مشابه حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی نیز از دانش و تخصص برخوردار بوده و استقلال آن‌ها می‌تواند از ناتوانی و شکست در گزارشگری مالی جلوگیری نماید (سرینیواسان، ۲۰۰۵؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۴) و سبب افزایش کیفیت حسابرسی و اطمینان بخشی شود (اتورات و منرئو، ۲۰۰۷). خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها در

جدول زیر ارائه شده و پس از آن به مقایسه یافته‌های پژوهش با سایر تحقیقات پرداخته شده است. از آنجایی که تحقیقی به طور مستقیم به بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تغییر حسابرسی در سالهای ابتدایی نپرداخته است، مقایسه یافته‌های پژوهش به صورت مفهومی و غیرمستقیم با سایر پژوهش‌ها انجام خواهد شد. با توجه به خلاصه نتایج ارائه شده در جدول فوق، مشخص است که تخصص کمیته حسابرسی با تغییر حسابرس در سال‌های ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری دارد. پژوهش‌هایی همچون ابرناسی و همکاران (۲۰۱۴)، ابدوکادیر (۲۰۱۲)، دوالیوال و همکاران (۲۰۱۰) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تأثیر بسزایی در به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها از طریق افشای داوطلبانه، شناسایی به‌موقع زیان‌ها، کاهش هزینه حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی دارد که به لحاظ مفهومی حامی نتایج این پژوهش است. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که بین استقلال و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی نیز ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. در این راستا نتایج پژوهش آسمن و کارمادین (۲۰۱۵)، سولتانا (۲۰۱۵)، سولتانا و ون‌درژان (۲۰۱۵)، گیوه و لای (۲۰۱۱) و لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) حاکی از آن بود که استقلال اعضای کمیته حسابرسی از طریق تأثیر بر دوره تصدی طولانی مدت حسابرسان و جلوگیری از احتمال روابط حسابرس-صاحبکار بر روی کیفیت حسابرسی و همچنین میزان محافظه‌کاری حسابداری تأثیر دارد. در ادامه، مشخص شد که ارتباط مثبت و معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی وجود دارد اما این ارتباط برای تجربه کمیته حسابرسی برقرار نبود. یافته‌های حاصل از پژوهش سولتانا (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که اندازه کمیته حسابرسی روی کیفیت حسابرسی از طریق تأثیر بر دوره تصدی تأثیر مثبتی داشته که همراستا با نتایج این پژوهش است. اما در پژوهشی دیگر، عثمان و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند بین اندازه با افشای اختیاری رابطه‌ای وجود ندارد که مخالف با نتایج این پژوهش می‌باشد. همچنین نتایج خوزین و همکاران (۱۳۹۵) در حوزه داخلی حاکی از آن شد که سابقه‌کاری اعضای کمیته حسابرسی روی سطح افشای اختیاری اخلاقیات تأثیر دارد که به لحاظ مفهومی می‌تواند مخالف با نتایج این پژوهش باشد، چراکه مشخص شد تجربه کمیته حسابرسی ارتباطی با تغییر حسابرسان ندارد.

### ۶. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

همچنین برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد تأثیر تغییر مدیریت بر تخصص کمیته حسابرسی و تخصص مدیر حسابرسی داخلی و تأثیر سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و هیئت مدیره بر تجدید ارائه سود و حق الزحمه حسابرسی بررسی شود. همچنین، ارتباط بین این ویژگی‌ها را در حوزه‌هایی مانند محافظه‌کاری غیرشرطی، کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی نیز می‌توان بررسی نمود. با توجه به سابقه کم در شکل‌گیری کمیته حسابرسی در ایران، محققان می‌توانند پژوهش حاضر را با دوره‌های طولانی‌تر در آینده، بررسی نموده و یا در دوره‌های قبل و بعد تشکیل کمیته حسابرسی، به صورت دو جامعه مستقل

یا با استفاده از اثرات تعاملی (وجود یا عدم وجود کمیته حسابرسی) به آزمون فرضیه‌ها پرداخت.

## ۷. پیشنهادهای کاربردی

انتخاب حسابرسی توسط مجمع عمومی بر اساس پیشنهاد کمیته حسابرسی، فرآیند مناسبی است، مشروط بر اینکه اعضای کمیته حسابرسی هم از ویژگی‌های لازم طبق منشور کمیته حسابرسی برخوردار باشند. نتایج پژوهش حاضر، حاکی از آن شد که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و انتخاب حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد، بنابراین تاثیرگذاری کمیته حسابرسی بر تصمیمات مجمع را نشان می‌دهد. بنابراین پیشنهاد می‌شود در تعیین و انتخاب اعضای کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، نظارت جامع‌تری صورت پذیرد. از دیگر سو، ارزیابی حسابرسی توسط کمیته حسابرسی باید به همراه ارزیابی وی توسط جامعه حسابداران رسمی نیز صورت پذیرد، چرا که همراه شدن این دو ارزیابی، این اطمینان را حاصل می‌نماید که معیارهای مقرر در استانداردهای حسابرسی و رهنمودهای جامعه به وسیله اشخاص حرفه‌ای نیز صورت پذیرفته است و مواردی احتمالی، همچون تضاد منافع به وجود نخواهد آمد. همچنین، با توجه به اینکه غیر از تعداد جلسات کمیته حسابرسی سایر ویژگی‌ها تخصص کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد، بنابراین به هیئت مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که از اعضای مالی کمیته حسابرسی به طور مستمر گزارش‌های لازم را اخذ نموده و یکی از معیارهای عملکرد آنان را تأثیر نظرات آنان در انعقاد قراردادهای حسابرسی نخستین و تغییر حسابرسان در نظر بگیرند.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین و شفاخیبری، علی، (۱۳۹۲). "تأثیر جریان‌های نقدی آزاد بر مدیریت سود و نقش وجود کمیته حسابرسی". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۳.
۲. بذرافشان، آمنه (۱۳۹۵). «اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی». فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۳، شماره ۵۲، صص ۱۹۶-۱۷۱.
۳. بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، باستانی، سوسن (۱۳۹۴). «فراتحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی». فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ۸، شماره ۲۵، صص ۱۱۷-۱۰۱.
۴. جامعی، رضا، رستمیان، آزاده (۱۳۹۵). «تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۲۹، صص ۱۷-۱۰.
۵. جامعی، رضا؛ رستمیان، آزاده. (۱۳۹۴). "تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده". فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی سال ۸ / شماره ۲۹ / بهار ۱۳۹۵ صفحه ۱ تا ۱۷.
۶. خوزین، علی، نادریان، آرش، محمدی، جمال، احمدی، معین (۱۳۹۵). «بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با افشای اختیاری اخلاقیات در شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، سال سوم، شماره ۱۴، صص ۱۵۶-۱۳۵.
۷. رؤیایی، رمضانعلی؛ ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه

- اخلاق". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی مبارکه، سال هفتم، شماره ۲۵، ۸۸-۷۱.
۸. زارعی، علیرضا، قاسمی، معصومه (۱۳۹۵). «اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی»، مجله بررسی‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۶۴-۴۳.
  ۹. کامیابی، یحیی، بوژمهرانی، احسان (۱۳۹۴). «ویژگی‌های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۶ شماره ۲۲، صص ۲۱۷-۱۹۱.
  ۱۰. کرمی، غلامرضا، فصیحی، صغری (۱۳۹۴). «تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۳، صص ۲۲۱-۱۹۴.
  ۱۱. لاری دشت بیاض، محمود، اورادی، جواد (۱۳۹۵). «ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۶ شماره ۲۲، صص ۹۴-۶۹.
  ۱۲. نیک بخت، محمدرضا، رضایی، غلامرضا، فتوحی، مهدی (۱۳۹۶). «بررسی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۳، صص ۴۴۰-۴۲۹.

#### ب- منابع انگلیسی:

1. Abbott, L. J. & Parker, S. (2000), 'Audit committee characteristics and auditor selection', Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 19, No. 2, pp. 47-66.
2. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 23(1), 69-87.
3. Abdukadir, M. (2012). "Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality". Terengganu International Finance and Economics Journal, 3 (1): 30-37.
4. Abernathy, J.L., Brooke Beyer, A.M. and Stefaniak, C. (2014). "The Association between Characteristics of Audit Committee Accounting Experts, audit Committee Chairs, and Financial Reporting Timeliness". Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 30 (2): 283-297.
5. Ahmed, A. S. & Duellman, S. (2007), 'Accounting conservatism and board of director characteristics: An empirical analysis', Journal of Accounting and Economics, Vol. 43, No. 2-3, pp. 411-37.
6. Ahmed, A. S., Rasmussen, S. J., & Tse, S. Y. (2008). Audit quality, alternative monitoring mechanisms, and cost of capital: An empirical analysis. Working paper.
7. Arthaud-day, M. L., Certo, S. T., Dalton, C. M., & Dalton, D. R. (2006). Changing of the guard: Executive and director turnover following corporate financial restatements. Academy of Management Journal, 49(9), 1119-1136.
8. Azim, M. (2012). Corporate governance mechanisms and their impact on company performance: A structural equation model analysis. Australian Journal of Management, 37(3), 481-505.
9. Azizkhani, M., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2013). Audit partner tenure and cost of equity capital. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(1), 183-202.
10. Bathala, C. T., Moon, K. P., & Rao, R. P. (1994). Managerial ownership, debt policy, and the impact of institutional holdings: An agency perspective. Financial Management, 23(3), 38-50.
11. Beasley, M. S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. Accounting Review, 71(4), 443-465.
12. Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapidus, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. Accounting Horizons, 14(4), 441-454.
13. Brochet, F., & Srinivasan, S. (2014). Accountability of independent directors: Evidence

- from firms subject to securities litigation. *Journal of Financial Economics*, 111(2), 430–449.
14. Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2013). Auditor–client compatibility and audit firm selection. Working paper.
  15. Chan, A. M. Y., Liu, G. & Sun, J. (2013), ‘Independent audit committee members’ board tenure and audit fees’, *Accounting & Finance*, Vol. 53, No. 4, pp. 1129–47.
  16. Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931–955.
  17. Coles, J.W., McWilliams, V. B., & Sen, N. (2001). An examination of the relationship of governance mechanisms to perform. *Journal of Management*, 27, 23–50.
  18. Dalton, D.R., Daily, C.M., Johnson, J.L. and Ellstrand, A.E. (1999). Number of directors and financial performance: A meta-analysis. *Academy of Management Journal*, 42, 674–86.
  19. Dhaliwal, D., Naiker, V. & Navissi, F. (2010), ‘The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees’, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 3, pp. 787–827.
  20. Fich, E. M., & Shivdasani, A. (2007). Financial fraud, director reputation, and shareholder wealth. *Journal of Financial Economics*, 86(2), 306–336.
  21. García-Sánchez, I. M., Frias-Aceituno, J. V. and Garcia-Rubio, R. (2012). Determining Factors of Audit Committee Attributes: Evidence from Spain, *International Journal of Auditing*, 16 (2): 184–213.
  22. Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67–78.
  23. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585–612.
  24. Goh, B. W. & Li, D. (2011), ‘Internal controls and conditional conservatism’, *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 3, pp. 975–1005.
  25. Heckman, J. (1979). Sample selection bias as a specification error. *Econometrica*, 47(1), 153–161.
  26. Herman, j., Guo, j., Zhang, Y., & zhou, N., (2012),” Accounting Expertise on Audit Committees and Expected Rates of Return on Pension Assets: Post 132R Evidence. Working Paper. Syracuse University.
  27. Hisham Kamel, M., Zuaini, I. & Nor Aziah, A.M. (2014). The Impact of Audit Committee Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164 (1): 486-492.
  28. Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W. B., & Yoo, Y. K. (2009). Impact of excess auditor remuneration on the cost of equity capital around the world. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24(2), 177–210.
  29. Johnson, V., Kurana, I., & Reynolds, K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637–660.
  30. Knechel, R.W., Naiker, V., & Pacheco, G. (2007). Does auditor industry specialization matter? Evidence from market reaction to auditor switches. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 19–45.
  31. Krishnan, J. (1994). Auditor switching and conservatism. *The Accounting Review*, 69, 200–215.
  32. Krishnan, J., & Stephens, R. (1995). Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14, 179–201.
  33. Liao, C. H., and Hsu, A. W. H. (2013). Common Membership and Effective Corporate Governance: Evidence from Audit and Compensation Committees, *Corporate Governance: An International Review*, 21(1): 79–92
  34. Osman, A. M. M., Mushtaha, S. M. S. & Al-Stratawi, A. A. M. (2014). »The Audit Com-

- mittee Characteristics and Earnings Quality: Evidence from Jordan «Australasian Accounting, Business and Finance Journal, vol 7(4), 51-80.
35. Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2007). Determinants of audit committee diligence. *Accounting Horizons*, 21(3), 265–279.
  36. Rainsbury, E. A., Malthus, S and Patsie, A. C. (2012). The Existence and Composition of Audit Committees in the New Zealand Public Sector, *Australian Accounting Review*, No. 60 Vol. 22 Issue 1, 29-43.
  37. Rediker, K., & Seth, A. (1995). Boards of directors and substitution effects on alternative governance mechanisms. *Strategic Management Journal*, 16(2), 85–99.
  38. Sankaraguruswamy, S., & Whisenant, S. (2009). Pricing initial audit engagements: Empirical evidence following public disclosure of audit fees. Working paper. University of Kansas.
  39. Srinivasan, S. (2005). Consequences of financial reporting failure for outside directors: Evidence from accounting restatements and audit committee members. *Journal of Accounting Research*, 43(2), 291–334.
  40. Stewart, J., & Munro, L. (2007). Auditor perceptions of the impact of audit committees and the frequency of audit committee meetings on the external audit. *International Journal of Auditing*, 11(1), 51–69.
  41. Sultana, N & Van der Zahn, M. (2015), “Earnings conservatism and audit committee financial expertise”, *Accounting and Finance* 55 (2015) 279–310.
  42. Sultana, N. (2015), “Audit Committee Characteristics and Accounting Conservatism”, *International Journal of Auditing*, Volume 19, Issue 2, pp. 88-102.
  43. Sun, Jerry & Lan, George & Liu, Guoping (2014), Independent audit committee characteristics and real earnings management, *www.emeraldinsight.com*. vol 8(5), 56-84.
  44. Teoh, S., & Wong, T. J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*, 4, 346–366.
  45. U. S General Accounting Office (GAO) (2003). Public accounting firms: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation. Washington, D. C: Government Printing Office.
  46. Usman Miko, N. and Kamardin, H. (2015). “Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre - and Post –Nigerian Corporate Governance Code 2011”. *Social and Behavioral Sciences*, 172 (2015): 651-657.
  47. Vlamincck, N. & Sarens, G. (2013). “The Relationship between Audit Committee Characteristics and Financial Statement Quality”. *Journal of Management & Governance*, 19 (1): 145-166.
  48. Xie, B., Davidson, W. N., III, & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: The role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9(3), 295–316.
  49. Yang, J. S., & Krishnan, J. (2005). Audit committees and quarterly earnings management. *International Journal of Auditing*, 9, 201–219.