

## **Audit Committee Characteristics and Financial Restatements**

**Javad Rezazade**

Associate Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

**Mostafa Abdi\***

Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

**Mahdi Kazemi Olum**

Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

### **Abstract**

This study examines the audit committee characteristics' effect on financial restatements. These characteristics include independence, size and expertise of its members. For investigations of this topic, a sample of 136 companies (544 observations) listed in the Tehran stock exchange during the years 1391 to 1394 and their data were analyzed. To test the hypothesis logit model (logistic regression) was used. The results showed that, there is a significant negative relationship between independence and expertise of the audit committee members with financial restatements, while the relationship between audit committee size and financial restatements is not significant. In summary, the evidence showed that Audit Committee characteristics' affect restatements and audit Committee can strengthen the company's internal control structure, board monitoring responsibility and effectiveness of independent auditors will increase by reducing the likelihood of misstatement.

**Key words:** Audit Committee Characteristics, Audit Committee, Internal Control, Restatement.

---

\*. abdi.accounting@yahoo.com

پژوهش‌های حسابداری مالی  
سال نهم، شماره سوم، پیاپی (۳۲)، پاییز ۱۳۹۶  
تاریخ وصول: ۱۳۹۶/۰۱/۲۸  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۲۲  
صص: ۱-۱۶

## ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

جواد رضازاده\*، مصطفی عبدی<sup>۱\*</sup>، مهدی کاظمی علوم\*\*\*

\*دانشیار، حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

rezazadeh@soc.ikiu.ac.ir

\*\*دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، قزوین، ایران

abdi.accounting@yahoo.com

\*\*\*دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، قزوین، ایران

mkolum1361@gmail.com

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی است. این ویژگی‌ها شامل استقلال، اندازه و تخصص اعضای کمیته حسابرسی است. برای بررسی تجربی این موضوع نمونه‌ای متشکل از ۱۳۶ شرکت (۵۴۴ مشاهده) پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب و داده‌های آنها طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ تحلیل شد. برای آزمون فرضیه‌ها از الگوی لاجیت (رگرسیون لجستیک) استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد بین استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تجدید ارائه رابطه منفی و معناداری وجود دارد، در حالی که، بین اندازه کمیته حسابرسی و تجدید ارائه رابطه معناداری وجود ندارد. به‌طور خلاصه، شواهد پژوهش نشان داد ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار هستند و کمیته حسابرسی می‌تواند ساختار کنترل داخلی شرکت را تقویت کند و مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره و اثربخشی حسابرسی مستقل را به‌وسیله کاهش احتمال وقوع ارائه نادرست افزایش دهد.

**واژه‌های کلیدی:** تجدید ارائه، کمیته حسابرسی، کنترل داخلی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی

<sup>۱</sup> نشانی مکاتباتی نویسنده مسئول: قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری

## مقدمه

می‌توان توانایی کمیته حسابرسی را در تأثیرگذاری بر اثربخشی حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل در موضوعاتی غیر از تقلب<sup>۴</sup> بررسی کرد؛ بنابراین، تجدید ارائه صورت‌های مالی ممکن است ناشی از ناکارایی سیستم کنترل داخلی و یا حسابرسی مستقل باشد. در مقابل، تقلب ممکن است ناشی از اقدامات عمدی مدیریت ارشد و یا پنهان‌کاری حسابرس مستقل باشد که کشف آن با استفاده از روش‌های سنتی حسابرسی امکان‌پذیر نیست [۲۹]. در نتیجه تقلب، آگاهی‌دهندگی لازم درباره نقش نظارتی کمیته حسابرسی بر وظایف حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل را ندارد [۱۱].

بسیاری از پژوهشگران، نقش و تأثیر کمیته حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی و تأثیر آن بر ابعاد حسابرسی مستقل را بررسی کرده‌اند [۲، ۱۲، ۱۵، ۲۴، ۲۶، ۳۴، ۳۹ و ۴۱]. نتایج این پژوهش‌ها نشان از تأثیر مثبت کمیته حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای عملکرد واحد اقتصادی دارد.

در پژوهش‌های داخلی گذشته [۱، ۵، ۸] تأثیر سازوکارهای نظام راهبری، ویژگی‌های شرکت‌ها، ویژگی‌های هیئت‌مدیره، ویژگی‌های حسابرس و کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی بررسی شده است. برای نمونه، باقرپور و همکاران [۱] نشان دادند تغییر مدیرعامل، تغییر حسابرس، تخصص صنعت حسابرس، اندازه حسابرس و سهامدار بنیادی از عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی هستند. خواجه‌وی و همکاران [۵] نشان دادند بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی<sup>۱</sup> است. تجدید ارائه، بیان صریح و روشن یک حذف بااهمیت صورت گرفته و یا ارائه نادرست در صورت‌های مالی دوره قبل و نیز اصلاحات انجام شده در صورت‌های مالی به دلیل انطباق‌نداشتن با اصول پذیرفته‌شده حسابداری است [۲۵ و ۳۳]. افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی طی دهه گذشته، موجب بروز نگرانی درباره کیفیت گزارشگری مالی و کاهش شفافیت شده است [۱، ۴، ۱۰ و ۳۰]. کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا<sup>۲</sup> در واکنش به افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی و به‌منظور بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی شرکت‌ها، کمیته بلو ریبون<sup>۳</sup> را ایجاد کرد. هدف کمیته بلو ریبون، ارائه پیشنهادهایی به‌منظور بهبود گزارشگری مالی به‌وسیله تقویت نقش کمیته حسابرسی به‌عنوان یک ناظر مالی بود. کمیته بلو ریبون (۱۹۹۹) گزارش خود را منتشر کرد که در آن ده توصیه وجود داشت [۱۱].

توصیه‌های کمیته بلو ریبون در ارتباط با استقلال، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، اندازه و اختیار کمیته حسابرسی در انتصاب و تعیین حق‌الزحمه حسابرس مستقل بود [۱۱]. بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی برای سیاست‌گذاران، دانشگاهیان و اعضای حرفه چند دلیل مهم دارد؛ نخست اینکه، پژوهش‌های اندکی درباره علت وقوع، ویژگی‌ها و آسیب‌های تجدید ارائه وجود دارد [۲۷ و ۳۱] و دوم اینکه، بر اساس تجدید ارائه صورت‌های مالی،

<sup>۱</sup> Restatements<sup>۲</sup> Securities and Exchange Commission (SEC)<sup>۳</sup> Blue Ribbon Committee (BRC)<sup>۴</sup> Fraud

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

#### کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

کمیته حسابرسی، وظیفه بااهمیتی از طرف سهامداران برای نظارت بر فرایند گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل دارد [۲۶]. نقش و اهمیت کمیته حسابرسی در نظام راهبری در سال‌های اخیر از سوی نهادهای قانونگذار افزایش یافته است. براساس بند ب ماده ۴ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، هیئت‌مدیره ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران باید کمیته حسابرسی و سایر کمیته‌های تخصصی مورد نیاز را تشکیل دهند و تمهیداتی فراهم کنند که با تعامل کمیته‌ها و واحد حسابرسی داخلی از استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش اطمینان حاصل شود [۷]. قوانین فعلی به نقش فعالیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی در اطمینان‌بخشی فرایند گزارشگری مالی اشاره دارند (قانون بورس اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۰۳، قانون ساربینز-آکسلی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲ و قانون بی آر سی، ۱۹۹۹) [۱۶ و ۳۷]. با افزایش قوانین در ارتباط با کمیته حسابرسی، تعداد قابل توجهی از پژوهش‌ها بر روی ویژگی‌های کمیته حسابرسی تمرکز کرده‌اند.

الیفسن و مزیر [۲۵] چهار شرط را برشمرده‌اند، برای اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده تجدید ارائه شوند؛ نخست، ارائه نادرست با اهمیت در یک شرکت به دلیل برخی از انواع ریسک‌های ذاتی (برای مثال، رویه‌های حسابداری متهورانه مدیریت، به‌کارگیری نادرست اصول و رویه‌های حسابداری و مشکلات کارکنان) اتفاق افتاده باشد. دوم، این ارائه نادرست رخ داده، به‌وسیله سیستم کنترل داخلی

ندارد. همچنین، عبدلی و همکاران [۸] به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداختند و نشان دادند بین چرخش حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی با میانگین ارقام تجدید ارائه‌شده در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. با این حال، به دلیل نوظهور بودن کمیته حسابرسی و جدید بودن مقررات مربوط به الزام وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ایران (منشور کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱)، پژوهشی تجربی انجام نشده است که به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته باشد. همچنین، به گفته ساعی و همکاران [۶] بیشتر پژوهش‌هایی که در خارج از کشور به سنجش تجدید ارائه‌های مالی پرداخته‌اند، در جوامعی انجام پذیرفته‌اند که شمار شرکت‌های دارای تجدید ارائه مالی بسیار کم بوده است؛ این در حالی است که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تجدید ارائه‌های فراوانی دارند؛ بنابراین، با توجه به تأثیر کنترل‌های داخلی ضعیف بر تجدید ارائه‌ها و نیز نقش اساسی کمیته حسابرسی در استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مناسب و اطمینان‌بخش، پرسش اصلی پژوهش این است که آیا ویژگی‌های کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، بر تجدید ارائه صورت‌های مالی این شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد؟ نتایج این پژوهش می‌تواند به گسترش ادبیات مرتبط با نظام راهبری، کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی بینجامد. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و پیشنهادها را پژوهش ارائه می‌شود.

<sup>۱</sup> Sarbanes-Oxley

بورس اوراق بهادار تهران، به بررسی سه ویژگی استقلال، اندازه و تخصص پرداخته است.

### استقلال اعضای کمیته حسابرسی

عضو مستقل بر اساس بند یک ماده یک منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار سال (۱۳۹۱) چنین تعریف شده است: «عضوی است فاقد هرگونه رابطه یا منافع مستقیم یا غیرمستقیم که بر تصمیم‌گیری مستقل وی اثرگذار باشد، موجب جانبداری وی از منافع فرد یا گروه خاصی از سهامداران یا سایر ذی‌نفعان شود و یا سبب عدم رعایت منافع یکسان سهامداران گردد» [۹]. مطالعات پیشین نشان دادند استقلال اعضای کمیته حسابرسی به دو دلیل موجب تقویت فرایند نظارت می‌شود؛ نخست اینکه، مدیران مستقل، وابستگی اقتصادی و ذهنی به مدیران شرکت ندارند که موجب ایجاد اختلال در توانایی آنها در بررسی اقدامات آنها شود [۱۸ و ۱۹] و دوم اینکه، حفظ و افزایش سرمایه شهرت<sup>۱</sup> مدیران، انگیزه‌هایی برای نظارت بهتر اعضای مستقل کمیته حسابرسی ایجاد می‌کند. بیزلی [۱۵] به این موضوع اشاره می‌کند که مدیران غیرموظف (مستقل) از فرایند مدیریت خود برای علامت‌دهی به بازارهای خارجی درباره این موضوع استفاده می‌کنند که آنها متخصص تصمیم‌گیری هستند، اهمیت کنترل تصمیمات را درک می‌کنند و می‌توانند با چنین سیستم‌های کنترلی (برای مثال، سیستم حسابداری) کار کنند. ابوت و پارکر [۱۲] نیز به این موضوع اشاره می‌کنند که اگرچه عضویت یک فرد به‌عنوان یک مدیر مستقل (غیرموظف) در کمیته حسابرسی، شهرت وی را افزایش می‌دهد، ولی اگر در آن شرکت ارائه نادرست مالی صورت بگیرد، به‌صورت بالقوه شهرت آن فرد مخدوش می‌شود. مطالعه هنس و همکاران [۲۷] نشان داد رابطه مستقیم و معناداری بین شهرت و اعتبار حسابرس با میزان تجدید ارائه

شرکت، پیشگیری و کشف نشود. سوم، حسابرسان مستقل در شناسایی این ارائه نادرست ناتوان باشند و در نهایت، پس از انتشار صورت‌های مالی، این ارائه نادرست شناسایی می‌شود و اگر با اهمیت باشد، نیاز به اصلاح، تجدید ارائه و اطمینان‌بخشی مجدد صورت‌های مالی دارد. برای پیشگیری از وقوع تجدید ارائه باید بر روی سه مرحله اول شرایط ذکر شده، تمرکز کرد. در این راستا، بیزلی [۱۵] نشان داد بین وجود کمیته حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما دچو و همکاران [۲۱] به این نتیجه رسیدند که بین وجود کمیته حسابرسی و موضوع تقلب رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به‌طورکلی، این مطالعات بر روی موضوع وجود کمیته حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی تمرکز کرده بودند. همچنین، ابوت و همکاران [۱۱] نشان دادند، بین آن‌دسته از کمیته‌های حسابرسی که کلیه اعضای آن از مدیران غیرموظف باشند و حداقل، دوبار در طی یک‌سال جلسه برگزار کنند، با تقلب رابطه منفی وجود دارد.

### ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی

منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) بر ویژگی‌های کمیته حسابرسی، شامل استقلال، تخصص، تعداد یا اندازه و تعداد جلسات تأکید می‌کند [۱۰]. پژوهش‌های پیشین [۱۱ و ۱۲] اظهار می‌کنند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل استقلال، اندازه، تخصص و تعداد جلسات برای اثربخش بودن کمیته در انجام وظایفش حیاتی است. این پژوهش به پیروی از ابوت و همکاران [۱۱] و به دلیل عدم افشای تعداد جلسات کمیته حسابرسی در گزارش کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در

<sup>۱</sup> Reputational Capital

حسابرسی را محدود می‌کند و زمان بسیار زیادی را از آنها برای درک این موارد می‌گیرد. به‌همین دلیل، کمیته بلو ریون (۱۹۹۹)، شرکت‌ها را ملزم به استفاده از حداقل سه عضو در کمیته حسابرسی کرده است که بیشتر آنها با مباحث مالی آشنا و حداقل یکی از آنها متخصص در امور مالی و حسابداری باشد. این توصیه کمیته بلو ریون (۱۹۹۹) در راستای ارتقای جایگاه سازمانی کمیته حسابرسی است [۱۷]. بر اساس ماده ۵ منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران (۱۳۹۱)، کمیته حسابرسی از سه تا پنج عضو که بیشتر آنها مستقل و دارای تخصص مالی هستند که با انتخاب و انتصاب هیئت‌مدیره تشکیل می‌شود [۹]. اندازه کمیته حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر کمیته حسابرسی دارد [۱۴]. به‌صورت مشابه، کالبرز و فوگارتی [۲۸] نیز نشان دادند اثربخشی کمیته حسابرسی رابطه بسیار نزدیکی با میزان قدرت کمیته حسابرسی دارد. کمیته حسابرسی بزرگ‌تر که از سوی اعضای هیئت‌مدیره منصوب می‌شوند، از دیدگاه حسابرس مستقل و واحد حسابرسی داخلی، نهادی تأثیرگذار در نظر گرفته می‌شوند. همچنین، دزورت و همکاران [۲۲] اعتقاد دارند که کمیته حسابرسی بزرگ‌تر، کمیته‌ای فرعی، شامل اعضای متخصص، باتجربه و دارای مهارت لازم برای رفع مشکلات گزارشگری مالی تشکیل می‌دهد. در این راستا، مطالعه سربینواسان [۳۸] نشان داد بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) اشاره می‌کند اهداف کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، وابستگی متقابل دارند. در نتیجه، بهبود جایگاه سازمانی و قدرت کمیته حسابرسی، ممکن

صورت‌های مالی وجود دارد. همچنین، آکل و دنیس [۱۳] به این نتیجه رسیدند که استقلال کمیته حسابرسی، باعث کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها و افزایش قابلیت اتکای آنها می‌شود.

استقلال اعضای کمیته حسابرسی به دو دلیل با نظارت بیشتر، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد؛ نخست اینکه، استقلال و اثربخشی واحد حسابرسی داخلی تقویت می‌شود؛ به‌دلیل اینکه واحد حسابرسی داخلی مستقیماً به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد که در آن کمیته، نه مدیران فعلی و نه مدیران قبلی شرکت حضور دارند [۳۵]. استقلال اعضای کمیته حسابرسی به حسابرسان داخلی این اجازه را می‌دهد که به‌صورت کاملاً بی‌طرف به ارزیابی وضعیت شرکت بپردازند. استقلال حسابرسی داخلی، ضروری‌ترین ویژگی در کاهش میزان ارائه نادرست مالی است [۴۰]. دلیل دوم اینکه، از آنجاکه افزایش دامنه حسابرسی مستقل مرتبط با تجدید ارائه صورت‌های مالی است، ممکن است کمیته حسابرسی مستقل از حسابرس تقاضای گسترش دامنه حسابرسی مستقل را داشته باشد [۱۲]. این شواهد نشان می‌دهد استقلال اعضای کمیته حسابرسی، ساختار کنترل داخلی شرکت را تقویت می‌کند و اثربخشی حسابرسی مستقل را به‌وسیله کاهش احتمال وقوع ارائه نادرست صورت‌های مالی، افزایش می‌دهد. این استدلال‌ها منجر به تدوین فرضیه اول به شرح زیر می‌شود:

**فرضیه اول:** بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

#### اندازه کمیته حسابرسی

کمیته بلو ریون (۱۹۹۹) اشاره می‌کند پیچیدگی و موضوعات مالی و حسابداری که اعضای کمیته حسابرسی با آن روبه‌رو هستند، تمرکز مدیران کمیته

<sup>۱</sup> IIA

کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران (۱۳۹۱)، اکثریت اعضای کمیته حسابرسی باید تخصص مالی داشته باشند [۹]. اعضای کمیته حسابرسی ممکن است دارای سوابق گوناگونی باشند که در ارتباط با تجربه و دانش فنی لازم برای نظارت مؤثر حسابداری و حسابرسی نباشد [۲۸]. به همین ترتیب، اگر حسابرس مستقل مشاهده کند که اعضای کمیته حسابرسی دارای دانش فنی لازم برای درک موضوعات حسابرسی و گزارشگری مالی نیستند، ممکن است نقش نظارتی کمیته حسابرسی را نادیده بگیرد [۲۰]. در نهایت، چنانچه اعضای کمیته حسابرسی دارای تخصص مالی باشند، درک بهتری از قضاوت‌های حسابرس و اختلاف نظرهای موجود بین حسابرس مستقل و مدیریت دارند [۲۳] و موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شوند [۴۱].

تخصص اعضای کمیته حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد؛ یعنی چنانچه در کمیته حسابرسی حداقل یک عضو دارای تخصص مالی حضور داشته باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که برنامه واحد حسابرسی داخلی و نتایج آن را درک کند [۳۵]. این موضوع نشان می‌دهد که سازوکارها برای اطمینان از مسئولیت‌پذیری شرکت در جای درست به کار گرفته شده‌اند و اثربخشی کنترل‌های داخلی در پیشگیری و شناسایی ارائه‌های نادرست با اهمیت را افزایش می‌دهد [۱۱]. همچنین، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، درک بهتر مسائل، ریسک‌های حسابرسی و رویه‌های پیشنهادی حسابرس برای شناسایی این مسائل و ریسک‌ها را تسهیل می‌کند [۲۳] و در نتیجه، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، ممکن است در ارتباط با افزایش دامنه حسابرسی مستقل برای شناسایی ارائه‌های نادرست با اهمیت باشد [۱۲]. در نهایت، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، احتمال اطلاع‌رسانی به

است جایگاه واحد حسابرسی داخلی را بهبود بخشد و نیز فشار هزینه را بر واحد حسابرسی داخلی کاهش دهد؛ زیرا ممکن است مدیریت، واحد حسابرسی داخلی را، یک مرکز تلقی کند [۳۶]. بهبود جایگاه واحد حسابرسی داخلی و همچنین، کاهش فشاری که ناشی از این دیدگاه است که واحد حسابرسی داخلی یک مرکز هزینه برای شرکت است، این واحد را در اجرای کنترل‌های داخلی بیشتر یاری می‌رساند و همین موضوع ارائه‌های نادرست با اهمیت متعاقب را پیشگیری یا کشف می‌کند [۳۵]. به طور کلی، انتظار می‌رود این افزایش قدرت واحد حسابرسی داخلی، تجدید ارائه صورت‌های مالی بعدی را کاهش دهد. این استدلال منجر به تدوین فرضیه دوم می‌شود:

**فرضیه دوم:** بین اندازه کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

### تخصص کمیته حسابرسی

برای اینکه کمیته حسابرسی مؤثر باشد، اعضای کمیته حسابرسی نیاز دارند تا موضوعات متنوع مالی و عملیاتی را که مدیریت شرکت با آن روبه‌رو می‌شود، درک کنند. کمیته بلو ریبون (۱۹۹۱)، دانش مالی<sup>۱</sup> را داشتن توانایی لازم برای مطالعه و درک صورت‌های مالی اساسی تعریف کرده است [۱۷]. در این راستا پژوهش ابوت و همکاران [۱۱] نیز تأییدی بر این ادعای کمیته بلو ریبون است که یک کمیته حسابرسی اثربخش حداقل باید متشکل از یک فرد با تخصص مالی باشد. به گفته عثمان و همکاران [۳۲] اگر اعضای کمیته حسابرسی در حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری مالی تخصص داشته باشند، اثربخشی بیشتری در فعالیت‌های خود خواهند داشت. بر اساس بند یک ماده ۵ منشور

<sup>۱</sup> Financial literacy

داشته باشد که این موضوع منجر به اثربخش نبودن نظارت هیئت‌مدیره می‌شود. در نتیجه انتظار می‌رود رابطه مثبتی بین اندازه هیئت‌مدیره و وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود داشته باشد. همچنین، بیزلی [۱۵] بحث می‌کند که مدیران غیرموظف (مستقل) هیئت‌مدیره انگیزه‌هایی برای حفظ شهرت خود دارند که این موضوع منجر به حضور فعال‌تر آنها در نظارت بر مدیریت می‌شود و آن‌دسته از اقدامات مدیریتی را حداقل می‌سازد که منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود؛ بنابراین انتظار می‌رود رابطه منفی بین متغیر مدیران غیرموظف هیئت‌مدیره و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود داشته باشد.

### انگیزه‌های مدیریت<sup>۲</sup>

مطالعات پیشین ارتباط مثبت بین انگیزه‌های مالی مدیریت و تجدید ارائه صورت‌های مالی و همچنین تقلب را نشان می‌دهند [۱۵ و ۲۱]. در این پژوهش نیز به پیروی از ابوت و همکاران [۱۱]، دو متغیر تأمین مالی و رشد به عنوان متغیرهای مرتبط با انگیزه‌های مدیریت انتخاب شده است. دچو و همکاران [۲۱] بیان می‌کنند که نیاز شرکت برای تأمین مالی، انگیزه‌هایی را برای مدیریت فراهم می‌کند تا به منظور کاهش هزینه‌های تأمین مالی، سود و دارایی‌های شرکت را مدیریت و دستکاری کنند. در نتیجه انتظار می‌رود رابطه مثبتی بین نیاز برای تأمین مالی و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود داشته باشد. به گفته بیزلی [۱۵] رشد شرکت، به صورت منفی، ممکن است بر توانایی ساختار کنترل‌های داخلی شرکت و سیستم حسابداری برای ثبت و ارزش‌گذاری صحیح مبادلات شرکت تأثیر گذارد؛ بنابراین، پیش‌بینی می‌شود رابطه مثبتی بین رشد شرکت و وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود داشته باشد.

کمیته حسابرسی و اصلاح به موقع ارائه‌های نادرست بااهمیت شناسایی شده را افزایش می‌دهد [۲۳]. در مجموع، تخصص اعضای کمیته حسابرسی، احتمال وجود سه شرط اولی را کاهش می‌دهد که بیزلی [۱۵] گفته است و منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود. این استدلال، منجر به ارائه فرضیه سوم به شرح زیر می‌شود:

**فرضیه سوم:** بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

### متغیرهای کنترلی پژوهش و تجدید ارائه صورت‌های مالی

برای بررسی متغیرهای کنترلی پژوهش، به ادبیات گذشته تجدید ارائه صورت‌های مالی رجوع شده است. مشابه پژوهش ابوت و همکاران [۱۱]، متغیرهای کنترلی این پژوهش در سه گروه سازوکارهای نظارتی، انگیزه‌های مدیریت و دوگانگی وظیفه مدیرعامل تقسیم‌بندی شده است.

### سازوکارهای نظارتی<sup>۱</sup>

بیزلی [۱۵] بیان می‌کند اثربخشی سازوکارهای نظارتی شرکت، به وسیله عواملی مانند سهامداران عمده، اندازه هیئت‌مدیره و اعضای غیرموظف (مستقل) هیئت‌مدیره تغییر می‌کند. از آنجاکه وجود سهامداران عمده، سازوکار نظارتی شرکت را بهبود می‌بخشد [۱۵ و ۲۱]، در نتیجه انتظار بر این است که رابطه منفی بین سهامدار عمده و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود داشته باشد. دچو و همکاران [۲۱] نیز اشاره می‌کنند در هیئت‌مدیره‌های بزرگ‌تر، ممکن است به دلیل تعداد بالای اعضا، در برقراری ارتباطات بین اعضای هیئت‌مدیره ضعف وجود

<sup>2</sup> Management incentives

<sup>1</sup> Oversight mechanisms

## دوگانگی وظیفه مدیرعامل

پژوهش‌های گذشته این موضوع را نشان داده‌اند که ویژگی‌های مدیریت، بر درجه‌ای از نظارت تأثیر می‌گذارد که مدیران تمایل به رعایت آن دارند [۱۱]. بیزلی [۱۵] و دچو و همکاران [۲۱] استدلال می‌کنند، هنگامی که مدیرعامل شرکت، هم‌زمان رئیس هیئت‌مدیره نیز باشد، اثربخشی وظیفه نظارتی هیئت‌مدیره کاهش می‌یابد و از یک سازوکار نظارتی هیئت‌مدیره (رئیس هیئت‌مدیره) حذف می‌شود. در نتیجه زمانی که در شرکتی دوگانگی وظیفه مدیرعامل وجود دارد، انتظار می‌رود که رخداد تجدید ارائه افزایش یابد.

## روش پژوهش

برای آزمون رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی، نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ بررسی شده است. برای انتخاب نمونه از معیارهای مشخصی پیروی شده است. این معیارها بدین شرح است: شرکت‌ها ۱- کمیته حسابرسی را طبق دستورالعمل کنترل داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) تشکیل داده باشند؛ ۲- سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه بوده باشد؛ ۳- نماد معاملاتی آنها توقف بیش از شش ماه نداشته باشد؛ ۴- در طی دوره زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشد؛ ۵- از شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و لیزینگ نباشد و در نهایت ۶- شرکت‌هایی که داده‌های آنها در دسترس نبود، حذف شدند. پس از لحاظ کردن این معیارها تعداد ۱۳۶ شرکت و ۵۴۴ مشاهده سال- شرکت به‌عنوان نمونه به شرح نگاره (۱) باقی ماند.

## نگاره ۱- فرایند غربالگری شرکت‌های عضو نمونه در بازه زمانی پژوهش

تعداد شرکت	شرح
۴۸۹	تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۴
۵۷	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده‌اند و یا سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند نیست.
۳۶	تعداد شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده‌اند.
۳۳	تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.
۲۲۷	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش فعال نبوده‌اند و یا اینکه اطلاعات مورد نیاز آنها در دسترس نیست.
۳۵۳	تعداد کل شرکت‌هایی که حذف شدند.
۱۳۶	تعداد شرکت‌های عضو نمونه

## RESTATEMENT<sub>i,t</sub>

$$\begin{aligned}
 &= \beta_0 + \beta_1 \text{INDEP}_{i,t} \\
 &+ \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{EXPERT}_{i,t} \\
 &+ \beta_4 \text{BLOCK}_{i,t} \\
 &+ \beta_5 \text{BOARD\_SIZE}_{i,t} \\
 &+ \beta_6 \text{OUT\_SIDER}_{i,t} \\
 &+ \beta_7 \text{FINANCE}_{i,t} \\
 &+ \beta_8 \text{GROWTH}_{i,t} \\
 &+ \beta_9 \text{CEO\_CHAIR}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

## مدل آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها از مدل (۱) استفاده شد که مشابه مدلی است که بیزلی [۱۵]، دچو و همکاران [۲۱] و ابوت و همکاران [۱۱] استفاده کرده‌اند:

مدل (۱)

رشد ( $GROWTH_{it}$ ): برابر است با متوسط درصد تغییرات جمع دارایی‌ها در دو سال قبل از سال تجدید ارائه صورت‌های مالی دوگانگی وظیفه مدیرعامل ( $CEO\_CHAIR_{it}$ ): یک متغیر دو وجهی است. اگر مدیرعامل، رئیس هیئت‌مدیره هم باشد، کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر به خود می‌گیرد.

همچنین، به دلیل اینکه متغیر وابسته در این پژوهش تجدید ارائه صورت‌های مالی است (که یک متغیر دو وجهی<sup>۱</sup> می‌باشد)؛ بنابراین، از الگوی لاجیت<sup>۲</sup> (رگرسیون لجستیک<sup>۳</sup>) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. بنی‌مهد و همکاران [۳] بیان می‌کنند رگرسیون لجستیک شبیه به رگرسیون معمولی است، با این تفاوت که در روش رگرسیون لجستیک به جای حداقل کردن مجذور خطاها (که در رگرسیون معمولی انجام می‌گیرد)، احتمال رخداد یک واقعه (متغیر وابسته) را حداکثر می‌کند. این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت خطی داشته باشند. وجود پیش‌فرض‌های مدل رگرسیون نیز ضروری نیست. همچنین، نتایج حاصل از برآورد الگوی لاجیت به‌طور تقریبی شبیه برآورد الگوهای رگرسیون خطی است، با این تفاوت که در الگوی لاجیت به‌جای آماره  $t$  محاسبه‌شده، از آماره  $Z$  محاسبه‌شده استفاده می‌شود. به‌علاوه در این الگو، لگاریتم درست‌نمایی نامعقد<sup>۴</sup> و لگاریتم درست‌نمایی مقید<sup>۵</sup> گزارش می‌شود. از این دو آماره به‌منظور محاسبه آماره نسبت درست‌نمایی<sup>۶</sup> و ضریب تشخیص مک فادن<sup>۷</sup> استفاده می‌شود. این دو شاخص، به‌ترتیب برای بررسی اعتبار

تجدید ارائه صورت‌های مالی ( $RESTATEMENT_{it}$ ): یک متغیر دووجهی است. شرکت‌هایی که تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر به خود می‌گیرد.

استقلال اعضای کمیته حسابرسی ( $INDEP_{it}$ ): برابر است با تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی

اندازه کمیته حسابرسی ( $SIZE_{it}$ ): برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی

تخصص مالی کمیته حسابرسی ( $EXPERT_{it}$ ): برابر است با درصد اعضای دارای تخصص مالی کمیته حسابرسی که از تقسیم اعضای دارای تخصص مالی در کمیته (طبق تعریف تخصص و دانش مالی در مبانی نظری) بر تعداد اعضای کمیته حسابرسی محاسبه می‌شود. مطابق بند شش ماده ۱، تخصص مالی اعضا، مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) تعریف می‌شود [۷].

سهامدار عمده ( $BLOCK_{it}$ ): برابر است با مجموع درصد سهامدارانی که حداقل ۵ درصد سهام شرکت را دارند.

اندازه هیئت‌مدیره ( $BOARD\_SIZE_{it}$ ): برابر با تعداد اعضای هیئت‌مدیره است.

اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره ( $OUT\_SIDER_{it}$ ): برابر است با تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره تقسیم بر کل اعضای هیئت‌مدیره

تأمین مالی ( $FINANCE_{it}$ ): برابر است با جریان نقد حاصل از فعالیت عملیاتی منهای میانگین مخارج سرمایه‌ای

1. Dummy Variable

2. Logit Model

3. Logistic Regression

4. Loglikelihood

5. Restricted Loglikelihood

6. Loglikelihood Ratio Statistic (LR)

7. Mac Fadden R-Square

کل رگرسیون و قدرت توجیه رگرسیون به‌کار می‌روند. در واقع این دو آماره همانند  $F$  و  $R^2$  در رگرسیون‌های خطی عمل می‌کنند.

یافته‌های پژوهش  
آمار توصیفی داده‌ها

نگاره (۲) و (۳) به ترتیب آمار توصیفی داده‌های متغیرهای کمی و کیفی پژوهش را نشان می‌دهد.

نگاره ۲- آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
استقلال اعضای کمیته حسابرسی	INDEP	۰/۳۵۸	۰/۳۳۳	۱	۰/۲	۰/۱۱۳	۵۴۴
اندازه کمیته حسابرسی	SIZE	۳/۰۳۷	۳	۵	۳	۰/۲۷۰	۵۴۴
تخصص اعضای کمیته حسابرسی	EXPERT	۰/۷۱۰	۰/۵۷۰	۱	۰	۰/۲۷۸	۵۴۴
سهامدار عمده	BLOCK	۷۲/۷۵۹	۷۶	۹۹	۰/۱۶	۱۷/۲۵۵	۵۴۴
اندازه هیئت‌مدیره	BOARD_!	۵/۰۲۷	۵	۷	۵	۰/۲۳۴	۵۴۴
اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره	OUT_SID	۰/۶۶۹	۰/۶	۱	۰/۲	۰/۱۶۷	۵۴۴
تأمین مالی	FINANCI	۰/۲۱۷	۰/۱۸۲	۱/۸۵۵	-۰/۸۲۷	۰/۳۴۲	۵۴۴
رشد	GROWTH	۰/۲۰۸	۰/۱۷۷	۰/۸۰۹	-۰/۱۸۱	۰/۲۰۰	۵۴۴

منبع: یافته‌های پژوهش

نمونه، حداکثر ۴ و حداقل ۱ متخصص مالی وجود داشته است. همچنین، میانگین متغیر تخصص اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰/۷۱۰ است. بیشترین مقدار و کمترین مقدار اندازه هیئت‌مدیره شرکت‌ها برابر با ۷ و ۵ است. به‌صورت میانگین، حدود ۶۷ درصد اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها، عضو غیرموظف بوده‌اند. کمترین مقدار برای متغیر رشد برابر با ۰/۱۸۱- است، به این معنا که در بین شرکت‌های نمونه، شرکت‌هایی نیز وجود داشته‌اند که فروش آنها در دوره جاری نسبت به دوره گذشته کاهش داشته است.

در نگاره (۲) ویژگی‌های کلی متغیرهای کمی پژوهش به نمایش درآمده است. در ۵۴۴ مشاهده صورت‌گرفته در این پژوهش، بیشترین مقدار استقلال اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۱ است، به این معنا که در کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه، شرکت‌هایی وجود دارد که مدیران آن تماماً غیرموظف (مستقل) بوده است. بیشترین و کمترین مقدار متغیر اندازه کمیته حسابرسی به ترتیب برابر با ۵ و ۳ است که این اعداد، همان حداکثر و حداقل اعضای کمیته حسابرسی است و منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) الزام کرده است. در کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های

نگاره ۳- آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	وجود داشتن	وجود نداشتن	جمع
		تعداد درصد	تعداد درصد	تعداد درصد
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATEMENT	۱۲۷	۲۳/۳۵	۴۱۷
دوگانگی وظیفه مدیرعامل	CEO_CHAIR	۱۱۷	۲۱/۵۱	۴۲۷

منبع: یافته‌های پژوهش

مشاهده، مدیرعامل شرکت، هم‌زمان رئیس هیئت‌مدیره نیز بوده است.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش در نگاره (۴) مشاهده می‌شود.

نگاره (۳) آمار توصیفی را برای متغیرهای کیفی (متغیرهایی که دارای دو ارزش صفر و یک هستند) نشان می‌دهد. به‌طورکلی، در ۲۳/۳۵ درصد مشاهدات (۱۲۷ مورد)، شرکت‌های مورد مطالعه، صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند. همچنین، در ۱۱۷

### نگاره ۴- تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی (استقلال، اندازه و تخصص) بر تجدید ارائه صورت‌های مالی

$\text{RESTATEMENT}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{INDEP}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{EXPERT}_{i,t} + \beta_4 \text{BLOCK}_{i,t} + \beta_5 \text{BOARD\_SIZE}_{i,t} + \beta_6 \text{OUT\_SIDER}_{i,t} + \beta_7 \text{FINANCE}_{i,t} + \beta_8 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_9 \text{CEO\_CHAIR}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
احتمال	آماره Z	ضریب برآورده شده	علامت پیش‌بینی شده	نماد متغیر	متغیر توضیحی
۰/۰۰۰	-۲/۷۲۳	-۰/۵۳۸	-	INDEP	استقلال اعضای کمیته حسابرسی
۰/۰۷۲	-۱/۸۰۴	-۰/۰۲۶	-	SIZE	اندازه کمیته حسابرسی
۰/۰۰۰	-۳/۵۷۸	-۰/۶۶۲	-	EXPERT	تخصص اعضای کمیته حسابرسی
۰/۰۰۰	-۳/۶۳۴	-۰/۰۰۴	-	BLOCK	سهامدار عمده
۰/۰۰۸	۰/۸۶۸	۰/۰۵۰	+	BOARD_SIZE	اندازه هیئت‌مدیره
۰/۰۷۹	-۱/۷۶۲	-۰/۸۲۰	-	OUT_SIDER	اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره
۰/۷۷۹	۰/۲۸۰	۰/۷۵۶	+	FINANCE	تأمین مالی
۰/۳۸۲	۰/۸۷۵	۰/۵۹۳	+	GROWTH	رشد
۰/۲۹۳	۱/۰۴۶	۰/۲۰۹	+	CEO_CHAIR	دوگانگی وظیفه مدیرعامل
۰/۱۹۲	۱/۳۰۵	۰/۵۳۸	؟	C	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	احتمال آماره LR	۶۵/۶۷۶	آماره LR	۰/۳۸۷	ضریب مک فادن

### منبع: یافته‌های پژوهش

درصد از تغییرات متغیر وابسته را تشریح می‌کنند. هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی است؛ بنابراین، به ضریب برآورده شده و احتمال آماره Z مربوط به متغیر استقلال، اندازه و تخصص کمیته حسابرسی (متغیرهای مستقل پژوهش) توجه می‌شود.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل (۱) برآورد شد. نتایج این آزمون در نگاره (۴) ارائه شده است. احتمال آماره LR (۰/۰۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان‌دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به‌طور هم‌زمان صفر نیستند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. مقدار آماره ضریب مک فادن برابر با ۰/۳۸۷۱ است، به این معنا که متغیرهای توضیحی مدل، حدود ۳۹

مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی است. کنترل‌های داخلی ضعیف باعث افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود و با توجه به رسالت کمیته حسابرسی در استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مناسب و اطمینان‌بخش، در این پژوهش به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد.

شواهد پژوهش نشان داد ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار هستند و کمیته حسابرسی می‌تواند ساختار کنترل داخلی شرکت را تقویت کند و اثربخشی حسابرسی مستقل را به وسیله کاهش احتمال وقوع ارائه نادرست افزایش دهد. یافته‌های این پژوهش نشان داد بین استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش ابوت و همکاران [۱۱] و آکل و دنیس [۱۳] مطابقت دارد. ابوت و همکاران [۱۱] نیز نشان دادند استقلال، تخصص اعضا و تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار است. همچنین، آکل و دنیس [۱۳] نشان دادند استقلال کمیته حسابرسی، موجب می‌شود تا تجدید ارائه صورت‌های مالی به وسیله شرکت‌ها کمتر شود و درستی و قابلیت اتکای آنها افزایش یابد. همچنین یافته دیگر این پژوهش نشان داد اندازه کمیته حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری ندارد که با نتایج سرینیواسان [۳۸] مطابقت ندارد. مطالعه سرینیواسان [۳۸] نشان داد بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

مقدار ضریب برآوردشده و احتمال به دست آمده برای متغیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی به ترتیب برابر با  $0/538-$  و  $0/000+$  است. این نتایج نشان می‌دهد بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

همچنین، مقدار ضریب برآوردشده برای متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر با  $0/026-$  است که نشان‌دهنده رابطه معکوس بین این متغیر و تجدید ارائه صورت‌های مالی است. در حالی که احتمال به دست آمده برای این متغیر، برابر با  $0/0722+$  (بزرگ‌تر از  $0/05$ ) و نشان‌دهنده معنادار نبودن این رابطه است؛ بنابراین، اندازه کمیته حسابرسی، رابطه معناداری با تجدید ارائه صورت‌های مالی ندارد.

ویژگی دیگر کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی است. نتایج برآورد مدل (۱) نشان می‌دهد مقدار ضریب برآوردشده و احتمال به دست آمده برای این متغیر به ترتیب برابر با  $0/662-$  و  $0/000+$  است. این نتایج نشان می‌دهد بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ یعنی با افزایش تخصص اعضای کمیته حسابرسی، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. همچنین، در میان سایر متغیرهای کنترلی مورد مطالعه، تنها رابطه مثبت و معناداری بین متغیر اندازه هیئت مدیره و تجدید ارائه صورت‌های مالی مشاهده شد.

### نتیجه‌گیری

هدف از تشکیل کمیته حسابرسی کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن برای کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرایندهای نظام راهبری،

## منابع

۱. باقرپور ولاشانی، محمدعلی؛ اعتمادی، حسین و مهدی امیدفر. (۱۳۹۴). تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر تجدید ارائه‌های حسابداری، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۷۹-۱۰۲.
۲. بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان و علی رحمانی. (۱۳۹۴). رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۴۵-۵۶.
۳. بنی‌مهد، بهمن؛ عربی، مهدی و شیوا حسن‌پور. (۱۳۹۵). *پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری*، تهران، انتشارات ترمه.
۴. حسینی خوراسگانی، شیرین و محسن دستگیر. (۱۳۹۵). تجدید ارائه صورت‌های مالی و عوامل نظام راهبری مؤثر بر آن، *دانش حسابداری*، سال هفتم، شماره ۲۵، صص ۱۰۱-۱۲۱.
۵. خواجه‌جوی، شکراله؛ قدیریان آرانی، محمدحسین و حسن فتاحی نافچی. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال هفتم، شماره ۲۳، صص ۵۵ - ۷۰.
۶. ساعی، محمدجواد؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی و سیدناصر موسوی بایگی. (۱۳۹۲). بررسی فراوانی و اهمیت تجدید ارائه صورت‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال پنجم، شماره ۱۵، صص ۶۷ - ۸۶.
۷. صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد و زینب سالاری فورگ. (۱۳۹۵). تاثیر وجود کمیته حسابرسی و

محدودیت اصلی این پژوهش دستیابی نداشتن به داده‌های مربوط به متغیرهای کمیته حسابرسی در سال‌های قبل از بازه زمانی این پژوهش (۱۳۹۱-۱۳۹۴) است. طبق منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱)، شرکت‌های پذیرفته‌شده نزد این سازمان بعد از سال ۱۳۹۱ ملزم به استقرار کمیته حسابرسی شده‌اند [۹] و در نتیجه قبل از آن تاریخ، اکثر شرکت‌ها یا کمیته حسابرسی نداشته‌اند و یا اینکه اطلاعات مربوط به این کمیته در دسترس نبوده است. در نتیجه، دلیل انتخاب بازه زمانی پژوهش نیز به علت همین محدودیت اساسی بوده است.

با توجه به یافته‌های پژوهش، وجود افرادی با تخصص مالی و مستقل در کمیته حسابرسی، به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و در نهایت افزایش کیفیت گزارشگری و شفافیت مالی منجر می‌شود. نتایج این پژوهش می‌تواند منجر به گسترش ادبیات مربوط به سازوکار نظام راهبری و نیز تجدید ارائه صورت‌های مالی شود. تدوین‌کنندگان قوانین و شرکت‌های پذیرفته‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران می‌توانند از نتایج این پژوهش در سطح اجرایی استفاده کنند. بر مبنای نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود تأثیر سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و نیز تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی بررسی شود. همچنین، پژوهشگران آتی می‌توانند نقش اعضای کمیته حسابرسی در کشف تقلب و ارائه‌های نادرست و تأثیر آن بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را نیز بررسی کنند.

18. Carcello, J. V., and T. L. Neal. (2000). Audit Committee Characteristics and Auditor Reporting. *The Accounting Review*, Vol. 75, No. 4, Pp. 453-467.
19. Carcello, J. V., and T. L. Neal. (2003). Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following New Going Concern Reports. *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 1, Pp. 95-117.
20. Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., and A. M. Wright. (2002). Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, Pp. 573-594.
21. Dechow, P. M., Sloan, R. G., and A. P. Sweeney. (1996). Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, Pp. 1-36.
22. Dezoort, F.D., Hermanson, D.R., Archambeault, s., and S. A. Reed. (2002). *Toward a Theory of Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature*. Working paper, The University of Alabama.
23. Dezoort, F. D., and S. Salterio. (2001). The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 2, Pp. 31-47.
24. Efendi, J., Srivastava, A., and E. P. Swanson. (2004). *Why do Corporate Managers Misstate Financial Statements? The Role of Option Compensation, Corporate Governance and other Factors*, Working Paper, Texas A&M University, College Station, TX, and May 17.
25. Eilifsen, A., and W. F. Messier. (2000). The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 19, Pp. 1-43.
26. FEE. (2013). *Global Observations on the Role of the Audit Committee*, Center for audit quality, ICAA.
27. Hennes, K.M., Leone, A.J. and B. Miller. (2012). *Auditor Dismissals after Accounting Restatements*. Retrieved from <http://www.ssrn.com>
- ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۵۹-۸۳.
۸. عبدلی، محمدرضا؛ فعال قیومی، علی و ناصر پرتوی. (۱۳۹۲). تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر تجدید ارائه صورت‌های مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال بیستم، شماره ۳، صص ۸۵-۱۰۰.
۹. منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار، تهران.
۱۰. نیکبخت، محمدرضا و افسانه رفیعی. (۱۳۹۱). تدوین الگوی عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها، *دانش حسابداری*، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۶۷-۱۹۴.
11. Abbott, L. J., Parker, S., and G. Peters. (2004). Audit Committee Characteristics and Restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 1, Pp. 69-87.
12. Abbott, L. J., and S. Parker. (2000). Audit Committee Characteristics and Auditor Selection. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. 2, Pp. 47-66.
13. Akeel, M. L., and W. T. Dennis. (2012). Governance Characteristics and Role Effectiveness of Audit Committees. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 4, Pp. 336-354.
14. Baxter, P., and J. Cotter. (2009). Audit Committees and Earnings Quality. *Accounting and Finance*, Vol. 49, No. 2, Pp. 267-290.
15. Beasley, M.S. (1996). An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud. *The Accounting Review*, Vol. 71, No. 4, Pp. 443-465.
16. Blue Ribbon Committee (BRC). (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. Stamford, CT: BRC.
17. Braiotta, L. (2000). *The Audit Committee Handbook*. Second edition. NY: John Wiley & Sons, Inc.

- Interactions with Audit Committees. *Advances in Accounting*, Vol. 12, Pp. 313-333.
36. Rittenberg, L., Moore, W., and M. Covalleski. (1999). The Outsourcing Dilemma: Whats Best for Internal Auditing? *Internal Auditor* (April): , Pp. 42-46.
37. Securities and Exchange Commission (SEC). (2003). *Report Pursuant to Section 204 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002*. January 14. Washington, D.C.: Government Printing Office.
38. Srinivasan, S. (2005). Consequences of Financial Reporting Failure for Outside Directors: Evidence from Accounting Restatements and Audit Committee Members. *Journal of Accounting Research*, Vol. 43, No. 2, Pp.102-128.
39. Sun, J., George, L., and L, Guoping. (2014). *Independent Audit Committee Characteristics and Real Earnings Management*, www.emeraldinsight.com .
40. Wallace, W. A., and R. W. Kreutzfeldt. (1991). Distinctive Characteristics of Entities with an Internal Audit Department and the Association of the Quality of such Department with Errors. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 7, Pp. 485-512.
41. Yuanto, K., Kwong S.L., Themin, S., and W, Jiwei. (2015). Audit Committees and Financial Reporting Quality in Singapore. *School of Accountancy Research Paper Series*, Vol. 3, No. 2, Pp. 1-48.
28. Kalbers, L. P., and T. J. Fogarty. (1993). Audit committee effectiveness: An Empirical Investigation of the Contribution of Power. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 12, No. 1, Pp. 24-49.
29. Kreutzfeldt, R. W., and W. A Wallace. (2000). Discussants Comments on: The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of Archival Research. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 19, Pp. 44-59.
30. Levitt, A. (1998). *Corporate Governance: Integrity in the Information Age*. Speech presented at Tulane University, March 12.
31. Nieschwietz, R. J., Schultz, J., and M. F. Zimbelman. (2000). Empirical Research on External Auditors Detection of Financial Statement Fraud. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 19, Pp. 190-246.
32. Othman, R., Ishak, I.F., Arif, S.M.M., and N, Adol. (2014). Infelucence of Audit Committee Characteristics on Voluntary Ethics Disclosure. *Social and Behavioral Sciences*, Vol. 145, Pp. 330-342.
33. Palmrose, Z., and S, Scholz. (2000). *Restated Financial Statements and Auditor Litigation, Working Paper*, University of Southern California.
34. Palmrose, V. Richardson, S., and S. Scholz. (2001). *Determinants of Market Reactions to Restatement Announcements*. Working paper, University of Kansas. Pricewaterhouse Coopers/ IIA.
35. Raghunandan, K. R., and J. A. McHugh. (1994). Internal Auditors Independence and

