فصلنامه علمي اقتصاد و بانکداري اسلامي، شماره پنجاه و هفتم، زمستان ۱۴۰۵- صفحات ۳۵۴-۳۲۱

ارتباط مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی: با توجه به نقش میانجی دوره تصدی و خبرگی اعضا

نوع مقاله: پژوهشی

سیدآرش صادقی [۱]
رضیه علی‌خانی[۲]
محمدرضا پورعلی[۳]
مهدی مران‌جوری[٤]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۲/۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۵/۱۳

چکیده

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی با اثرات تعدیل‌کنندگی دوره تصدی و خبرگی اعضای کمیته حسابرسی است. این پژوهش از نوع توصیفی و به شیوه همبستگی انجام شده و از نظر هدف کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها، غیرتعاملی پس‌رویدادی است که از داده‌های موجود در پایگاه اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است. بر اساس شرایط در نظر گرفته‌شده برای انتخاب نمونه، ۱٤٤ شرکت به روش حذف سیستماتیک طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱٤۰۲ انتخاب و اطلاعات آنها جمع‌آوری شد و داده‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه و از طریق نرم‌افزار ایویوز آزمون گردید. نتایج حاکی از آن است که مشغله اعضای کمیته حسابرسی، شامل عضویت همزمان در کمیته حسابرسی سایر شرکت‌ها یا هیئت‌مدیره سایر شرکت‌ها، فاقد ارتباط معنادار با اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان معیار پیامدمحور کیفیت حسابرسی است و دوره تصدی و خبرگی نیز توانایی تعدیل این رابطه را ندارد. این در حالی است که نتایج آزمون اضافی نشان داد عضویت همزمان در هیئت‌مدیره سایر شرکت‌ها ارتباط منفی و معناداری با انتصاب حسابرسان بزرگ دارد و دوره تصدی می‌تواند اثر منفی و معنادار بر عضویت همزمان در کمیته حسابرسی سایر شرکت‌ها و انتصاب حسابرسان بزرگ داشته باشد. این نتایج غلبه هم‌ریختی اجباری ناشی از الزامات قانونی و ضعف سازوکارهای نظارتی را بر کارکرد اثربخش کمیته حسابرسی تأیید می‌کند و ضرورت بازنگری در مقررات مرتبط با سقف عضویت‌های همزمان و شیوه ارزیابی عملکرد این کمیته را آشکار می‌سازد.

واژه‌های کلیدي: مشغله اعضای کمیته حسابرسی، دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی، خبرگی اعضای کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی.
طبقه‌بندیJEL: M42, G34, M48

۱ گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران seyedarash.sadeghi@iau.ac.ir
۲ گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران (نویسنده مسئول) Raziehalikhani@iau.ac.ir
۳ گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران Pourali @iau.ac.ir
٤ گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران Mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

مقدمه

کمیته‌های هیئت‌مدیره، زیرمجموعه‌هایی هستند که به‌منظور افزایش اثربخشی عملکرد هیئت‌مدیره تشکیل می‌شوند و کمیته حسابرسی یکی از مهم‌ترین آنهاست که به عنوان مؤلفه‌ای محوری در سیستم‌های نظام راهبری شرکتی مؤثر واقع می‌شوند. کمیته حسابرسی به‌عنوان یک نهاد بنیادین با هیئت‌مدیره همکاری می‌نماید و آن را در اجرای وظایف نظارتی یاری می‌کند. هدف اصلی کمیته حسابرسی حصول اطمینان از تهیه صورت‌های مالی و افشای اطلاعات مطابق با الزامات قانونی و استانداردهای حسابداری است تا بتواند تصویری جامع و واقعی از سلامت مالی شرکت به تصویر بکشد. یکی از مهم‌ترین وظایف این کمیته در راستای تحقق این هدف، اجرای نظارت بر کار حسابرسان مستقل، پیشنهاد حسابرسان مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام، متناسب با ریسک و گزارشگری مالی (عبداللهی و همکاران، ۱۴۰۵)، عزل حسابرسان مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، عدم تطابق با سیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابرسان است. کمیته حسابرسی مسئولیت تمام جنبه‌های ارتباط با حسابرسان مستقل را عهده‌دار است و با تاکید بر روی مسئولیت‌ها و منابع مورد نیاز حسابرسی، اجرای عملیات مستقل را برای حسابرسان تسهیل نمایند.

با توجه به اینکه وجود کمیته حسابرسی به تنهایی تضمین کننده اثربخشی این کمیته در راستای وظایف عهده‌دار شده در راستای حسابرسی مستقل نیست. بنابراین، بسیار حائز اهمیت است که این کمیته به گونه‌اي کارا و اثربخش ایفاي مسئولیت کند و ذینفعان نسبت به آن اطمینان داشته باشند. مطالعات زیاد سعی نمودند اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل اندازه، استقلال، تخصص مالی، تعداد جلسات، تنوع جنسیتی و نزدیکی) بر کیفیت حسابرسی را به منظور بررسی کارایی این کمیته نسبت به مسئولیت مرتبط با حسابرسی مورد بررسی قرار دهند. چنان‌که نمازی و همکاران (۱۴۰۵) نیز نشان دادند ویژگی‌های ساختاری کمیته حسابرسی و رتبه مؤسسات حسابرسی از محرک‌های اصلی ارتقای کیفیت حسابرسی به شمار می‌روند. هر چند این مطالعات به دلیل پیچیدگی ارتباط بین کمیته حسابرسی به عنوان طرف تقاضا و حسابرس مستقل به عنوان طرف عرضه نتایجی متناقضی را ارائه دادند، اما نکته حائز اهمیت این است که هیچ یک از پژوهش‌های عنوان شده اثرات عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابرسی در کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره سایر شرکت‌ها را مد نظر قرار نداده‌اند؛ مساله‌ایی که بر اساس می‌تواند اثربخشی کمیته حسابرسی را در زمینه کیفیت حسابرسی مستقل تحت تاثیر قرار دهد.

عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابرسی به عضویت همزمان در کمیته‌های حسابرسی یا هیئت مدیره سایر شرکت‌ها و سطح فعالیت و حجم کاری که توسط یک عضو کمیته حسابرسی بر عهده دارد اشاره می‌کند که با "فرضیه مشغله" – نشان دهنده کاسته شدن از زمان و توجه کافی اعضای کمیته حسابرسی به وظایف و "فرضیه شهرت" - نشان دهنده کیفیت بالای اعضای کمیته حسابرسی و شهرت آنها به عنوان متخصصان نظارت- ارتباط است. عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابرسی اخیرا مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است و بر سر اینکه این مساله اثربخشی کمیته حسابرسی، به ویژه مسئولیت‌های این کمیته نسبت به حسابرسی مستقل، تقویت یا تضعیف می‌کند، بحث وجود دارد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

بر این اساس مطالب بیان شده، در این پژوهش به بررسی این مساله پرداخته می‌شود که آیا مشغله اعضای کمیته حسابرسی در چندین کمیته حسابرسی می‌تواند بر مشخصه‌های حسابرسی در ارتباط باشید یا خیر؟ همچنین برای بررسی بیشتر ارتباط بین عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی، اثرات تعدیلگر دو عامل اثرگذار دوره تصدی و خبرگی اعضای کمیته حسابرسی نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نتایج این پژوهش به دلیل حائز اهمیت است که پس از مکلف نمودن شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۱ به تشکیل کمیته حسابرسی توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران، کمیته‌های حسابرسی با موانع متعددی برای دستیابی به اهدافی که برای آنها تعیین شده مواجه بوده است، و باید آسیب‌ها و چالش‌هایی که مانع عملکرد اثربخش کمیته‌های حسابرسی است شناسایی شود. در همین راستا بسیاری از مطالعات داخلی تلاش نمودند تا بررسی ویژگی‌های ساختاری (مانند اندازه، استقلال، تخصص مالی و تنوع جنسیتی) سهمی در شناسایی ویژگی‌های مختل کننده و آسیب زا در دستیابی به اهداف و مسئولیت‌های این کمیته ایفا کنند. اما حتی با صرفنظر کردن از یافته‌های متناقض پژوهش‌های داخل کشور، ادبیات به کار گرفته با محدودیت قابل توجهی مواجه است و دیدگاهی سنتی و کوته‌بینانه از ویژگی‌های کمیته حسابرسی را مد نظر قرار داده‌اند که فرض می کند تمامی اعضا کمیته حسابرسی از مشخصه‌های کاری یکسانی بهره می‌برند که که منجر به تجزیه و تحلیل ناقصی از ویژگی‌های موثر بر کارایی کمیته حسابرسی می‌شود. بر همین اساس، در این پژوهش سعی می‌شود تا ارتباط عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابرسی در چندین کمیته حسابرسی و چندین هیئت مدیره کارایی این کمیته در خصوص مسئولیت‌های مرتبط با حسابرسی مستقل مورد بررسی قرار بگیرد. با توجه به ضعف در نظام راهبری شرکتی به دلیل منحصر بودن بازار ایران ، نوپا بودن کمیته حسابرسی در ایران، و کمبود افراد تجربه در زمینه وظایف این کمیته و وجود دلایل مقرراتی مانند: الزام استقلال و الزام کارشناس مالی، ضرورت انجام این پژوهش را دو چندان می‌شود.

انتظار مي‌رود که نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهاي علمي به شرح زیر داشته باشد. نخست، نتایج این پژوهش مي‌تواند موجب بسط مباني نظري متون مرتبط با کمیته حسابرسي و حسابرسی مستقل شود. دوم، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا ویژگي‌هاي عضویت همزمان در چندین کمیته حسابرسی و هیئت مدیره با مشخصه‌های حسابرسي مستقل در ارتباط هستند یا خیر؛ این موضوع به عنوان دستاوردي علمي مي‌تواند اطلاعات سودمندي را در اختیار سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، قانونگذران در حوزه بازار سرمایه و حسابرسان قرار دهد؛ و سوم، نتایج پژوهش مي‌تواند براي انجام پژوهش‌هاي جدید در حوزه حسابرسي، ایده‌هاي جدیدي پیشنهاد دهد.

۱. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۱- کیفیت حسابرسی

حسابرسی به عنوان سنگ بنای حاکمیت شرکتی عمل می‌کند (وانگ و همکاران[1]، ۲۰۲۶) وکیفیت آن به عنوان بنیاد گزارشگری مالی قابل اتکا (السید و ابوالعلا[2]، ۲۰۲۶). کیفیت

1 Wang et al.
2 Elsayed & Abouelela

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

حسابرسی نقشی حیاتی در حفظ یکپارچگی بازار سرمایه و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران ایفا می‌کند (یوسفی نژاد و همکاران[1]، ۲۰۲۴). این امر به ویژه در اقتصادهای نوظهور (مانند ایران)، که در آن شفافیت و ساختارهای حاکمیتی در حال توسعه هستند، بسیار حائز اهمیت است. بر همین اساس، طی سال‌های اخیر علاقه به مفهوم "کیفیت حسابرسی" به‌طور چشمگیری افزایش یافته است.

مفهوم کیفیت شامل پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی و همچنین قواعد رفتاری و حرفه‌ای استقلال و درستکاری، به منظور ابراز نظری فنی و مستقل درباره صحت و اعتبار صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌باشد (رجب و صالح[2]، ۲۰۲۵). کیفیت حسابرسی موضوعی محوری در پژوهش حسابرسی بوده است و مطالعات متعددی سعی در تعریف و اندازه‌گیری آن داشته‌اند. دی آنجلو (۱۹۸۱ب) یکی از پذیرفته‌شده‌ترین تعاریف را ارائه داد و بیان کرد که کیفیت حسابرسی، احتمالی است که یک حسابرس هم نقض‌های (انحرافات) موجود در سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کرده و هم آنها را گزارش دهد. این تعریف بر نقش دوگانه حسابرسان در کشف اشتباهات و ارتباط آنها با ذی‌نفعان تأکید دارد و کیفیت را به عنوان یک ویژگی عینی و قابل اندازه‌گیری از منظر حسابرس قالب‌بندی می‌کند (آگوستی-پرز و همکاران[3] ۲۰۲۶). با این حال، این دیدگاه به دلیل تمرکز محدود بر جنبه‌های فنی و نادیده گرفتن ابعاد رابطه‌ای و خدمت‌محور حسابرسی مورد نقد قرار گرفته است (مونته نگرو و براس، [4]، ۲۰۱۸). در تعریفی دیگر، نچل[5] (۲۰۰۷) آن را با میزان مطابقت بین اطمینان بخشی بدست آمده با اطمینان بخشی قابل قبول تعریف نمود. دیفوند و ژانگ[6] (۲۰۱۴) این تعاریف را مورد انتقاد قرار دادند و نقش حسابرس را فراتر از این متصور نمودند؛ آنها کیفیت بالاتر حسابرسی را چنین تعریف می‌کنند "اطمینان بیشتر نسبت به اینکه صورت‌های مالی به‌درستی واقعیت‌های اقتصادی زیربنایی شرکت را منعکس می‌کنند، مشروط به سیستم گزارشگری مالی و ویژگی‌های ذاتی شرکت".

۲-۱- مشغله اعضای کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی به عنوان یک طرف منصف در ساختارهای شرکت‌ها وارد چارچوب نظارتی شده است و به عنوان یک ابزار نظارتی بازدارنده برای تضمین اطمینان، یکپارچگی و شفافیت صورت‌های مالی تهیه‌شده توسط هیئت‌مدیره عمل می‌کند (المرایه[7]، ۲۰۲۴). از آنجایی که نهادهای نظارتی و حرفه‌ای از اعضای کمیته حسابرسی می‌خواهند دارای شایستگی باشند، بنابراین، چنین الزاماتی آنها را به "منابع کمیاب" تبدیل می‌کند (هیوندال[8]، ۲۰۱۶)، که با توجه به فقدان دستورالعمل‌های دقیق در مورد تعداد کرسی‌های که اعضای کمیته حسابرسی که یک

1 Yousefi Nejad et al.
2 Datar et al.
3 Agustí-Pérez et al.
4 Montenegro & Brás
5 Knechel
6 DeFond & Zhang
7 Almarayeh
8 Hundal

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

عضو در آنها خدمت می‌کند (تام[1]، ۲۰۲۴) پدیده مشغله اعضای کمیته حسابرسی - به عضویت همزمان در سایر کمیته‌های حسابرسی و سطح فعالیت و حجم کاری که یک عضو کمیته حسابرسی بر عهده دارد اشاره می‌کند (بویان و همکاران، ۲۰۲۴) - می‌تواند راه‌حلی برای مشکل کمبود استعداد مدیریتی در این زمینه باشد (سرکار و سرکار[2]، ۲۰۱۲). اثر مشغله اعضای کمیته حسابرسی در چندین کمیته حسابرسی از طریق دو فرضیه متناقض قابل توضیح است:

- فرضیه مشغلگی –مبتنی بر نظریه نمایندگی - بر این استدلال بنا شده است که حضور در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) احتمالا نشات گرفته از رفتار فرصت طلبانه و خودمحورانه برای دستیابی به عنوان مثال، حق حضور در جلسات، پاداش و مزایای شهرت شخصی می‌باشد (لطیف و همکاران[3]، ۲۰۲۰) - که می‌تواند بر انجام وظایف اعضای کمیته حسابرسی به صورت کارا اثر منفی بگذارد.

همچنین مطابق با نظریه پردازش اطلاعات اعضایی در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) با وظایف خود تحت فشار و اضافه بار[4] هستند (عزیزخانی و همکاران[5]، ۲۰۲۳). درواقع، شرط مرزی[6] سرریز اطلاعات[7] منجر می‌شود که افراد به نقطه‌ای برسند که قادر به پردازش اطلاعات اضافی نیستند (اوریلی[8]، ۱۹۸۰؛ توشمن و نالر[9]، ۱۹۷۸) و اطلاعات اضافی دریافت شده به فرد ممکن است باعث سرریز گردد و به عدم توانایی در انجام تعهدات شخص منجر گردد که ممکن است به آسیب در عملکرد بیانجامد (ایپلر و منگیس[10]، ۲۰۰۴). بنابراین ممکن است عدم شناخت محدودیت‌های فردی در جذب و پردازش اطلاعات جدید - ظرفیت توجه- عضو پرمشغله کمیته حسابرسی را در بهره گرفتن از تمام قابلیت‌های خود با مشکل روبه‌رو نماید، و موجب شود که وی نظارتی ناکارا بر مدیریت داشته باشد (سلطانا و همکاران[11]، ۲۰۱۹؛ کواک[12]، ۲۰۲۵).

علاوه بر این، حضور در چندین کمیته حسابرسی (یا هیئت مدیره) نیازمند تعهدات زمانی خاص است (به عنوان مثال، جلسات کمیته، جلسات با حسابرس، بررسی صورت‌های مالی، و غیره) و افرادی که در تعداد شرکت‌های بیشتری به عنوان عضو کمیته حسابرسی مشغول به خدمت هستند، قادر به انجام مجدانه موثر مسئولیت‌های خود نخواهند بود، چرا که زمان و توجه محدودی برای انجام وظایف خود دارند، و با دشواری در تمرکز (صالح و منصور[13]، ۲۰۲۴) ممکن است توانایی آنها در انجام وظایف نظارتی و ارائه مشاوره به دلیل حجم کاری بیش از

1 Tham
2 Sarkar & Sarkar
3 Latif et al.
4 Overloaded
5 Azizkhani et al.
6 Boundary Conditions
7 Information Overload
8 O'Reilly
9 Tushman & Nadler
10 Eppler & Mengis
11 Sultana et al.
12 Kwack
13 Saleh & Mansour

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

حد تضعیف شود. در واقع، مشغله زیاد این اعضا ممکن است به دلیل احتمال وقوع مغایرت برنامه زمانی توانایی برگزاری جلسات با حسابرسان داخلی و خارجی و حتی حضور منظم در جلسات کمیته حسابرسی از آنهاسلب نماید و/ یا از مشارکت فعالانه این اعضا – به علت عدم آمادگی لازم- در مباحثی مطرح شده در این جلسات منع کند. همچنین این عدم حضور یا عدم مشارکت فعالانه می‌تواند به فاصله افتادن بین اعضای کمیته حسابرسی بیانجامد، که می‌تواند به مشکلات بزرگ‌تری همچون تضعیف انسجام کمیته حسابرسی و ماهیت آن به عنوان یه گروه با هدف و وظایف مشخص شود.

در راستای این فرضیه نتایج پژوهش‌های پیشین نشان دادند که با افزایش مشغله اعضای کمیته حسابرسی، کیفیت سود گزارش شده پایین آمده (مانند: دالیوال و همکاران[1]، ۲۰۱۰؛ هی و یانگ[2]، ۲۰۱۴؛ تانی و اسمیت، ۲۰۱۵؛ کاررا و همکاران[3]، ۲۰۱۷؛ فریز و لیائو[4]، ۲۰۱۹؛ غفران و همکاران، ۲۰۲۲؛ صالح و منصور، ۲۰۲۴؛ از طریق اقلام تعهدی، سان و همکاران[5]، ۲۰۱۴ از طریق دستکاری فعالیت‌های واقعی)، احتمال تجدید ارئه صورت‌های مالی بالا رفته (مانند: شارما و ایزلین، ۲۰۱۲؛ بویان و همکاران، ۲۰۲۴) و خوانایی گزارش مالی کمتر می‌شود (مانند: بیلی و فیلزان[6]، ۲۰۲۵).

- فرضیه شهرت – مبتنی بر نظریه وابستگی منابع- بیان می‌دارد که حضور در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) می‌تواند نشان دهنده کیفیت اعضای کمیته حسابرسی -در بازار کارای کار- باشد (هی و یانگ ۲۰۱۴) و شهرت آنها به عنوان متخصصان نظارت منعکس کند. حضور در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) به عنوان سکویی که اعضا بتوانند سرمایه شهرتی خود را در بازار کار به‌روز کنند و افزایش دهند (وفاس[7]، ۱۹۹۹، ۲۰۰۱؛ پری و پیر[8]، ۲۰۰۵) می‌تواند عضو را در معرض سیاست‌ها، شیوه‌ها و رویه‌های مختلف مرتبط با وظایف کمیته حسابرسی (تجارب کلی، راهبردی و عملکرد محور)، به ویژه مسئولیت‌های مرتبط با حسابرس مستقل قرار دهد و با افزودن بر دانش، مهارت، تجربه و شبکه ارتباطی وی می‌تواند با پرسشگری نقش نظارتی را تقویت نمایند. این استدلال شهرت محور است و بیان می‌دارد که حضور در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) نشان دهنده کیفیت بالای سرمایه انسانی (تجربه، تخصص، مهارت) و سرمایه رابطه‌ای (شبکه روابط با سایر شرکت‌ها، محیط خارجی و شرایط اضطراری خارجی) می‌باشد (هیوندال، ۲۰۱۶) و حساسیت فرد را نسبت به آسیب‌های اعتباری –همچون ریسک دادرسی و مجازات توسط بازار کار- افزایش دهد (یرمک[9]، ۲۰۰۴). حضور در چندین کمیته حسابرسی (هئیت مدیره) باعث می‌شود که عضو وابستگی کمتری (به عنوان مثال، حق حضور جلسه) به یک شرکت خاص داشته باشد، بنابراین، اعضای کمیته

1 Dhaliwal et al.
2 He & Yang
3 Carrera et al.
4 Ferris & Liao
5 Sun et al.
6 Bailey & Filzen
7 Vafeas
8 Perry & Peyer
9 Yermack

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

حسابرسی دارای مشغله بیشتر احتمال دارد که فاصله‌ای مناسب با مدیران شرکت حفظ کنند (اسکینر و سرینیواسان[۱]، ۲۰۱۲) و برای حصول اطمینان از حفظ اعتبار حرفه‌ایی خود، - با سرسختی در مطالبه اطلاعات مورد نیاز و ارتباط بدون مانع با حسابرسان خارجی و سایر اجزای سیستم نظام راهبری شرکتی داخلی از مدیریت شرکت - یک سیستم انطباق، شک‌گرایی، سخت‌کوشی و نظارت را اعمال کنند که ممکن است حتی سختگیرانه‌تر از الزامات قانونی باشد (شارما و ایزلین[۲]، ۲۰۱۲). بر این اساس اعضای کمیته حسابرسی با مشغله از انگیزه بالایی برای حضور فعال در جلسات کمیته حسابرسی - پرتکرارتر نسبت به شرکت‌های با مشغله کمتر (مانند: باکوچه و همکاران[۳]، ۲۰۱۴)- برخوردار هستند و وظایف خود را در راستای اهداف این کمیته با جدیت بیشتری به بهترین نحو انجام می‌دهند؛ در نتیجه، این اعضا می‌توانند سطح نسبتا پایین‌تری از ریسک دادرسی را تجربه کنند و بهتر می‌توانند کرسی‌های فعلی خود را حفظ کنند یا کرسی‌های دیگری را در آینده در کمیته‌های حسابرسی سایر شرکت‌ها بدست آورند.

در راستای این فرضیه نتایج پژوهش‌های پیشین نشان دادند که با افزایش مشغله اعضای کمیته حسابرسی، بر احتمال پذیرش چارچوب کوزو ۲۰۱۳[۴] از سوی شرکت‌ها افزوده می‌شود (مانند: فرح و همکاران [۵]، ۲۰۲۴) با افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی (مانند: هیوا و همکاران[۶]، ۲۰۱۶) کیفیت سود گزارش شده بیشتر شده (مانند: یانگ و کریشنان[۷]، ۲۰۰۵؛ دو ولامینک و سارنز[۸]، ۲۰۱۵؛ هیوندال، ۲۰۱۶؛ سلطانا و همکاران، ۲۰۱۹)، سطح افشای داوطلبانه بالا می‌رود (مانند: مادی و همکاران[۹]، ۲۰۱۴).

با این حال نباید از رویکرد نهادی و مفهوم "هم‌ریختی اجباری[۱۰]" (دی‌ماجیو و پاول[۱۱]، ۱۹۸۳)، در رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی به راحتی رد شد. بر اساس این رویکرد تشکیل کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌های بورسی غالبا پاسخی نمادین به الزامات قانونی و فشارهای مقرراتی است تا یک نیاز واقعی اقتصادی. در این نگاه تشریفاتی، شرکت‌ها صرفاً برای کسب مشروعیت و رعایت الزامات بورس، ساختارهای حاکمیتی را مستقر می‌کنند. در نتیجه، ویژگی‌های ساختاری این کمیته، همچون مشغله اعضا ممکن است تأثیر معناداری بر اثربخشی واقعی آن نداشته باشد. زیرا وقتی هدف اصلی از تشکیل کمیته صرفا ظاهرسازی[۱۲] باشد، ویژگی‌های فردی اعضا تحت‌الشعاع کارکرد نمادین قرار گرفته و نقش آنها در نظارت واقعی خنثی می‌شود (براتن و همکاران[۱۳] ، ۲۰۲۴).

1 Skinner & Srinavasan
2 Sharma & Iselin
3 Baccouche et al.
4 COSO 2013 Framework
5 Farah et al.
6 Hua et al.
7 Yang & Krishnan
8 De Vlaminck & Sarens
9 Madi et al.
10 Coercive Isomorphism
11 DiMaggio & Powell
12 Window Dressing
13 Bratten et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

۳-۱- ارتباط مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی

مطابق با ماده (۱) منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار سال (۱۳۹۱) اهم مسئولیت‌های کمیته حسابرسي نسبت به حسابرسی مستقل را بدین شرح عنوان نموده است (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱) : ۱) پایش استقلال حسابرس مستقل و عدم تضاد منافع بالقوه آن با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر حسابرس مستقل، ۲) بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، ۳) ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی به هیئت مدیره متناسب با بررسي‌ها و الزامات، ۴) پایش اثربخشی عملکرد حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت و نتایج کار آن‌ها، ۵) مذاکره با حسابرس مستقل و بازرس قانوني درباره برنامه‌ریزی کلی و راهبرد حسابرسي، ۶) حسب مورد، کسب اطمینان معقول از هماهنگي حسابرسي مستقل شرکت‌های اصلي و فرعي در مواردي که بیش از یک مؤسسة حسابرسي درگیر کار حسابرسي است، ۷) هماهنگ‌سازی امور حسابرسی مستقل با حسابرسی داخلی، ۸) بررسی پیش‌نویس گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی و مساعدت جهت رفع اختلاف‌نظر بین حسابرس مستقل با هیئت‌مدیره و مدیرعامل، ۹) بررسي نتایج یافته‌هاي حسابرس مستقل و بازرس قانونی با حضور مدیریت اجرایی. این بررسي شامل بررسي هرگونه محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرس مستقل، هرگونه عدم توافق حسابرس مستقل با مدیریت، قضاوت‌های کلیدی حسابداری و حسابرسی، اشتباهات و اصلاحات گزارش‌های مالی و حسب مورد پاسخ‌خواهی از مدیریت اجرایی نیز مي باشد، ۱۰) بررسي "نامة مدیریت" حسابرس مستقل و پیگیری اقدامات مدیریت ارشد در پاسخ به آن، ۱۱) بررسي و پیگیري اقدامات انجام شده برای رفع بندهاي مندرج در گزارش حسابرسي و بازرس قانونی و تکالیف تعیین شده توسط مجامع عمومي، ۱۲) اعلام نظر قبلی در خصوص انجام خدمات غیر حسابرسی مجاز با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرس مستقل و همچنین مهارت و تجربه حسابرس برای ارایه این خدمات، و ۱۳) برقراری امکان ارتباط آزاد و کامل حسابرس مستقل با کمیته حسابرسی.

با توجه به مسئولیت‌های بیان شده از سوی منشور کمیته حسابرسی، این کمیته باید مسئولیت تمام جنبه‌های ارتباط با حسابرسان مستقل را عهده‌دار باشد؛ و با تاکید بر روی مسئولیت‌ها و منابع مورد نیاز حسابرسی، اجرای عملیات را برای حسابرسان را تسهیل‌نماید. مسئولیت کمیته حسابرسی نسبت به حسابرس نشان می‌دهد که در کنار ارائه اطلاعات مالی قابل اعتماد و با کیفیت، کمیته حسابرسی وظیفه نظارت بر حسابرسان را به عنوان ابزاری برای به کمینه‌سازی احتمال خطا (بیشینه‌سازی کیفیت) را نیز عهده دار است (کارسلو و همکاران[1]، ۲۰۰۲؛ آبوت و همکاران[2]، ۲۰۰۳). در مقابل حسابرسان مستقل نیز مکلف می‌باشند که به‌هنگام با کمیته حسابرسی ارتباط برقرار کنند تا درک مشترکی از وظیفه حسابرسی (مانند قراردادها، برنامه‌ریزی و روش‌ها) ایجاد کنند، اطلاعات حسابرسی را کسب کنند، اختلافات با مدیریت را حل‌وفصل نمایند و کمیته حسابرسی را از کاستی‌های بااهمیت و ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی که در جریان حسابرسی شناسایی شده‌اند آگاه سازند (کیم و همکاران[3]، ۲۰۲۵).

1 Carcello et al.
2 Abbott, Parker et al.
3 cho et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

ارتباط مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی حول دو فرضیه رقیب توسعه یافته است: فرضیه مشغله و فرضیه شهرت. از دیدگاه فرضیه مشغله، با حضور اعضایی که به طور همزمان در چندین کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره دیگر مشغول به خدمت هستند، بر احتمال فشار مدیریت بر حسابرس افزوده می‌شود و با ایجاد محدودیت در دامنه رسیدگی حسابرس و تهدید به برکناری، در کنار یک محیط اطلاعاتی با شفافیت پایین‌تر، احتمالا کیفیت حسابرسی تضعیف شده و دچار نقص می‌گردد. در مقابل، با توجه به فرضیه شهرت و افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی، حسابرس مستقل دغدغه کمتری برای فشار از سوی مدیریت مشتری و احتمال برکناری دارد و در نتیجه با استقلال بیشتری به انجام فرآیند حسابرسی و اظهارنظر می‌پردازند. همچنین کمیته حسابرس اثربخش‌تر با ایجاد یک محیط اطلاعاتی بهتر می‌تواند موجبات انجام بهتر فرآیند حسابرسی را فراهم نماید و کیفیت حسابرسی را به طور مثبتی تحت تاثیر قرار دهد. با توجه به مطالب عنوان شده فرضیه‌های اصلی پژوهش به صورت زیر مطرح می‌گردد:

H_1: بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۴-۱- اثر دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی

چگونگی تاثیر طول دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی بر اثربخشی این کمیته در ادبیات و پژوهش‌های حسابرسی مورد بررسی و قرار گرفته و با یافته‌های گاها متناقض بدست آمده، دوره تصدی اثرات دوگانه‌ای بر فرضیه استقلال و فرضیه شایستگی اعضا داشته باشد. در سوی فرضیه استقلال، دوره تصدی طولانی اعضا ممکن است به تدریج موجب شکل‌گیری روابط شخصی با مدیریت، عادی‌سازی ارتباطات و کاهش تمایل به مخالفت یا پرسشگری - این پدیده، که در ادبیات با عنوان سوگیری مدیریت‌دوستی[1] شناخته می‌شود - با تمایل به تفکر گروهی و اتکای بیش از حد به اظهارات مدیریت گردد. در واقع دوره تصدی بلندمدت اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند به تضعیف استقلال و اثربخشی نظارتی منتهی شود (مانند: شارما و ایزلین، ۲۰۱۲؛ پوزولی و همکاران[2]، ۲۰۱۷). با این حال، در سوی فرضیه شایستگی، اعضای کمیته حسابرسی با گذشت زمان دانش و تجربه بیشتری در خصوص عملیات شرکت، فرآیندهای گزارشگری مالی، سیستم‌های کنترل داخلی و محیط کسب‌وکار بدست می‌آورند، که آنها را در ایفای نقش نظارتی مؤثرتر می‌سازد. بر این اساس اعضای با دوره تصدی بلندمدت‌تر از طریق انباشت دانش خاص شرکت و آشنایی با الزامات گزارشگری، بهتر می‌توانند مدیریت را چالش کشیده و کیفیت تصمیم‌گیری را ارتقا دهند. همچنین دوره تصدی بلندمدت تعهد فرد به شرکت را افزایش داده و اعتماد به نفس را در نقش‌هایشان تقویت می‌کند (دارت[3]، ۲۰۱۱). علاوه بر این با افزایش دوره تصدی، سرمایه اعتباری عضو نیز افزایش می‌یابد و در نتیجه این مدیران بیشتر نگران عملکرد شغلی خود هستند. در واقع حضور طولانی مدت اعضای

1 Management-Friendly Bias
2 Pozzoli et al.
3 Dart

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

کمیته حسابرسی می‌تواند به تقویت شایستگی و اثربخشی نظارتی منجر گردد (مانند: براوو و رگرا-آلوارادو[1]، ۲۰۱۹). با این حال ناگفته نماند که دوره تصدی به واسطه اثرات متناقض و خنثی سازی اثرات مثبت و منفی ممکن است رابطه معناداری با اثربخشی این کمیته در انجام وظایف نداشته باشد (مانند: عثمان و همکاران[2]، ۲۰۱۴؛ انیسیکورلیله و همکاران[3]، ۲۰۲۵؛ ست و ساکسنا[4]، ۲۰۲۵).

مطابق با فرضیه‌های اصلی اثر دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی از طریق دو فرضیه مشغله و فرضیه شهرت قابل توضیح است. از دیدگاه فرضیه مشغلگی و فرضیه استقلال، کمبود وقت، بهانه‌ای از سوی اعضای پرمشغله برای عدم بررسی دقیق و اتکا به مدیریت می‌شود و وابستگی به مدیریت، انگیزه لازم برای صرف وقت و انرژی را از بین می‌برد، در نتیجه اثر منفی مشغله اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تقویت می‌شود. در حالیکه، از منظر فرضیه مشغلگی و فرضیه شایستگی، با افزایش دانش و تجربه عضو کمیته حسابرسی در طول دوره تصدی، اثرات مخرب محدودیت زمانی و کمبود توجه جبران شده و در کنار افزایش تعهد و اعتماد به نفس از اثر منفی مشغله اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی کاسته می‌شود. از دیدگاه فرضیه شهرت و فرضیه استقلال، با افزایش دوره تصدی اثرات مثبت فرضیه شهرت بر اثربخشی کمیته حسابرسی از طریق تمایل کمتری به ابراز مخالفت با مدیریت و به چالش کشیدن آن‌ها تضعیف می‌شود و در نتیجه افزایش مشغله اعضای کمیته حسابرسی با ضعف در کیفیت حسابرسی پدیدار می‌گردد. با این حال از دیدگاه فرضیه شهرت و فرضیه شایستگی، با افزایش دوره تصدی اثرات مثبت فرضیه شهرت بر اثربخشی کمیته حسابرسی از طریق افزایش تجربه -داخلی و بیرونی- و شناخت خود برای مدیریت زمان، اولویت‌بندی وظایف، و تعامل مؤثر با حسابرس تقویت شده و در نتیجه افزایش مشغله اعضای کمیته حسابرسی همراه با حساسیت بیشتر به نسبت به آسیب‌های اعتباری بر کیفیت حسابرسی بالاتر منجر می‌شود. بر اساس این مطالب، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

H_2: دوره تصدی اعضا بر ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

۵-۱- اثر دوره خبرگی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی

تجربه حرفه‌ای، آموزش تخصصی، یا سابقه اجرایی در حوزه‌های مرتبط با حسابداری، حسابرسی، مالی یا راهبری شرکتی در قالب خبرگی اعضای کمیته حسابرسی ظاهر می‌گردد. به عبارتی بهتر، خبرگی حاکی از آن است که عضو از دانش تخصصی عمیق، مهارت‌های تحلیلی پیشرفته و بینش حرفه‌ای ناشی از تجربیات منحصربه‌فرد در حوزه حسابرسی و

1 Bravo & Reguera-Alvarado
2 Othman et al.
3 Anisykurlillah et al.
4 Seth & Saxena

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

حسابداری برخوردار می‌باشد. خبرگی اعضای کمیته حسابرسی شامل خبرگی حرفه‌ای - عضویت در موسسات حسابرسی (به‌عنوان شریک حسابرسی) و کارشناس رسمی دادگستری – و خبرگی آکادمیک - عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌های معتبر در رشته حسابداری یا مالی - باشد. اعضای خبره، به‌دلیل موقعیت عمومی خود در جامعه حرفه‌ای، از شبکه ارتباطی گسترده‌ای برخوردارند و در معرض نظارت گسترده‌تری قرار دارند، در نتیجه هرگونه قصور یا عدم نظارت مؤثر از سوی آنها علاوه بر آسیب به اعتبار شرکت، زیانی جدی به اعتبار فردی وارد می‌کند.

مطابق با فرضیه‌های اصلی اثر خبرگی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی از طریق دو فرضیه مشغله و فرضیه شهرت قابل توضیح است. مطابق با فرضیه مشغله، اعضای خبره حرفه ایی در موسسات حسابرسی نیز مشغول به فعالیت بوده و در رسیدگی حسابرسی سایر شرکت‌ها درگیر هستند که آنها را در مقایسه با سایر اعضا، پرمشغله‌تر می‌کند. همچنین اعضای کارشناس رسمی دادگستری درگیر پرونده‌های هستند که قضایی ارجاع شده برای بررسی هستند و آنها را نسبت به سایر اعضا پرمشغله‌تر می‌کند. علاوه بر این اعضای خبره آکادمیک، حداقل در یک دانشگاه مشغول به تدریس است و در نتیجه نسبت به سایر اعضا پرمشغله‌تر هستند. بر همین اساس مشغله مضاعف اعضای خبره می‌تواند ارتباط منفی مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی را تقویت کند. در مقابل از دیدگاه فرضیه شهرت، اعضای خبره – در مقایسه با سایر اعضای پرمشغله - نسبت به خدشه‌دار شدن اعتبارشان حساسیت بیشتری را دارا هستند، در نتیجه از انگیزه‌های بسیار بیشتری برای محافظت از سرمایه اعتباری خود دارند. همچنین تخصص حرفه‌ایی و دانش آکادمیک می‌تواند اثربخشی کمیته حسابرسی در نیل به اهداف تشکیل کمیته حسابرسی تقویت کند. بنابراین، خبرگی اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند ارتباط مثبت شهرت اعضای پرمشغله کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی را تقویت کند. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

H_3: خبرگی اعضا بر ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

۲. نوع و روش پژوهش

نوع پژوهش بر اساس هدف، کاربردی و از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های توصیفی همبستگی است (در پژوهش توصیفی از نوع همبستگی، پژوهشگر روابط بین دو یا چند متغیر را بررسی می‌کند). اجرای پژوهش توصیفی می‌تواند فقط برای شناخت شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. روش گردآوری ادبیات و مبانی نظری این پژوهش، کتابخانه‌ای است که پژوهشگر با مراجعه به اسناد و منابع موجود اطلاعات را جمع‌آوری می‌کند، آنها را بررسی کرده و جمع‌بندی خود را گزارش می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها، روش غیرتعاملی پس رویدادی است که داده‌های لازم از نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

۱-۲- جامعه و نمونه آماری

قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و جامعه آماری این پژوهش کل شرکت‌های پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۵ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۸ تا انتهای سال ۱۴۰۲ می‌باشد. انتخاب نمونه آماری بر اساس حذف سیستماتیك (غربالگری) است. معیارهای اعمال شده در انتخاب نمونه بشرح زیر می‌باشد:

۱) در طول سال‌های مالی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ در بورس حضور داشته‌اند.
۲) جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، بانک‌ها و بیمه‌ها نباشند.
۳) پایان سال مالی آنها آخر اسفند هر سال بوده و در طول دوره فوق الذکر تغییری در سال مالی نداده‌اند.
۴) در همه سال‌های مورد بررسی در پایان سال مالی اطلاعات و داده‌های مورد نیاز آنها در دسترس باشد.

بر مبنای شرایط فوق، پس از اعمال روش مذکور، تعداد ۱۴۴ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند که روند تفصیلی انتخاب آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است. کلیه داده‌های مورد نیاز این پژوهش از بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران مانند کدال، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و انتشارات رسمی بورس استخراج گردید.

جدول ۱: نتایج فرآیند غربالگری و تعیین نمونه آماری پژوهش

معیارها	تعداد
کل شرکت‌های پذیرفته شده فعال در بورس در پایان سال ۱۴۰۲	۳۸۶
شرکت‌های بعد از سال ۱۳۹۷ در بورس پذیرفته شده‌اند.	(۷۸)
شرکت‌های که سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، هلدینگ بانک‌ها، بیمه‌ها و خدماتی بوده‌اند.	(۱۳۱)
شرکت‌های تاریخ سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند ماه نبوده یا در تغییر سال مالی داشته‌اند.	(۲۹)
شرکت‌های که در قلمرو زمانی ۱۳۹۷-۱۴۰۲ اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نبوده یا قابل استفاده نبودند.	(۴)
تعداد شرکت‌های نمونه	۱۴۴

منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۲- متغیرها و مدل‌ها پژوهش

۱-۲-۲- متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به چهار گروه متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیلگر و کنترلی تقسیم می‌شوند، که نحوه محاسبه آنها در جدول ۲ ارائه شده است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۲: تعاریف عملیاتی و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

	متغیر	نماد	نحوه اندازه‌گیری
وابسته	کیفیت حسابرسی	**AQ**	برابر است با معکوس (۱-) قدر مطلق باقیمانده مدل رگرسیونی جونز[1] (۱۹۹۱) که توسط کوتاری و همکاران[2] (۲۰۰۵) تعدیل شده است در سطح صنعت برآورد می‌شود، اندازه‌گیری می‌شود: $\frac{\mathbf{ACC_t}}{\mathbf{TA_{t-1}}} = \alpha_0 + \alpha_1\left(\frac{1}{\mathbf{TA_{t-1}}}\right) + \alpha_2\left(\frac{\Delta\mathbf{REV_t} - \Delta\mathbf{REC_t}}{\mathbf{TA_{t-1}}}\right) + \alpha_3\left(\frac{\mathbf{PPE_t}}{\mathbf{TA_{t-1}}}\right) + \alpha_4\mathbf{ROA_t} + \varepsilon_t$ که در آن **ACC** کل اقلام تعهدی شرکت در دوره (سود خالص– جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی)، **TA** کل دارایی‌ها، **ΔREV** تغییرات در خالص فروش نسبت به سال گذشته، **ΔREC** تغییرات در حساب‌های دریافتنی نسبت به سال گذشته، **PPE** دارایی‌های ثابت مشهود، **ROA** بازده دارایی‌ها و **ε**: جملات باقیمانده رگرسیون برابر با اقلام تعهدی اختیاری
مستقل	مشغله اعضای کمیته حسابرسی	**ACN1**	برابر است با جمع تعداد شرکت‌های اعضای کمیته حسابرسی به طور همزمان در آن به عنوان عضو کمیته حسابرسی مشغول به انجام وظیفه است (ملاک حضور در شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند می باشد).
		ACN2	برابر است با جمع تعداد شرکت‌های که اعضای کمیته حسابرسی به طور همزمان در آن به عنوان عضو هیئت مدیره مشغول به انجام وظیفه است (ملاک حضور در شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند می‌باشد).
تعدیلگر	دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی	**ACT**	برابر است میانگین با تعداد ماه های که اعضا در شرکت به عنوان عضو کمیته حسابرسی خدمت می‌کند.
	خبرگی اعضای کمیته حسابرسی	**ACM**	برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی که شریک موسسه حسابرسی و/ یا کارشناس رسمی دادگستری و/ یا عضو هئیت علمی دانشگاه می‌باشند، به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی.
کنترلی	اندازه کمیته حسابرسی	**ACS**	برابر است با تعداد اعضای حاضر کمیته حسابرسی
	استقلال	**ACI**	برابر است تعداد اعضای مستقل به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی
	تخصص مالی	**ACF**	برابر است نسبت از اعضای که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای ملی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی دارند به کل اعضای حاضر کمیته حسابرسی

1 Jones
2 Kothari

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

		تنوع جنسیتی	**ACG**	برابر است تعداد اعضای با جنسیت زن به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی
	حسابرس	اندازه	**BIGN**	برابر است با ۱ اگر سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر، عهده‌دار حسابرسی مستقل صورت‌های مالی باشند، در غیر اینصورت برابر با صفر
		اهمیت مشتری	**CIMP**	برابر است با نسبت دارايي‌هاي مشتری به مجموع دارایی کل مشتریان موسسه حسابرسی
	شرکت	اندازه	**FS**	برابر است با از لگاریتم طبیعی کل فروش
		اهرم مالی	**LVG**	برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
		ارزش بازار به ارزش دفتری	**MB**	برابر است با مجموع نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و ارزش دفتری بدهی‌ها به مجموع ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام
		تجدید ارائه صورت‌های مالی	**RESTATE**	برابر است با ۱ اگر صورت‌های مالی سال قبل مجددا ارائه شده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر
		نسبت حساب‌های دریافتنی	**AR**	برابر است نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها
		نسبت موجودی کالا	**INVR**	برابر است با نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها
		عملیات خارجی	**DFG**	برابر است با ۱ اگر شرکت دارای فروش صادراتی باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر.
		زیان شرکت	**LOSS**	برابر با ۱ اگر شرکت برای سال مالی مورد نظر زیان گزارش نماید، در غیر اینصورت برابر با صفر
		وضعیت مالی	**FC**	برابر است نمره **Z** آلتمن (۲۰۰۰) شرکت. نمره **Z** آلتمن از طریق فرمول زیر اندازه‌گیری می‌شود: **ZSCORE= 3.3(EBIT/TA) + 1.0(S/TA) + 1.4(RE/TA) + 1.2(WC/TA) + 0.6((P*SO)/TL)** که در آن **NI** سود قبل از بهره و مالیات (سود عملیاتی)؛ **TA** کل دارایی‌های شرکت؛ **S** فروش خالص؛ **RE** سود انباشته شرکت؛ **WC** سرمایه در گردش شرکت (دارایی‌های جاری – بدهی‌های جاری)؛ **P*SO** قیمت بازار سهام انتشار یافته و **TL** کل بدهی‌ها
		انتشار سهام	**ISSUSE**	برابر با ۱، اگر شرکت در طول سال سهام منتشر نموده باشد، در غیر اینصورت برابر با صفر
		تمرکز مالکیت	**CONOW**	برابر است با جمع سهامدارانی که بیش از ۵ درصد سهام شرکت را در اختیار دارند

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

۲-۲-۲- مدل‌های پژوهش

پس از محاسبه متغیرهای اساسی، فرضیه ها بر اساس مدل‌های رگرسیونی که در زیر ارائه شده آزمون می‌نمایم:

- مدل ۱ برای آزمون فرضیه H_1

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACN_{i,t} + \sum_m \beta_{2,m} Control_{i,t} + \varepsilon i_{,t}$$

- **مدل ۲ برای آزمون فرضیه** H_2

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACN_{i,t} + \beta_2 ACT_{i,t} + \beta_3 ACN_{i,t} \times ACT_{i,t} + \sum_m \beta_{4,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

- **مدل ۳ برای آزمون فرضیه** H_3

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACN_{i,t} + \beta_2 ACF_{i,t} + \beta_3 ACN_{i,t} \times ACF_{i,t} + \sum_m \beta_{4,m} Control_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل‌های فوق داریم:

ε -

باقیمانده رگرسیون

سایر متغیرها قبلا توضیح داده شده است.

۳. بررسی نتایج آماری

۱-۳- آمار توصیفی متغیرها

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدولی از نتایج آماره های توصیفی و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی، به توصیف داده‌های پژوهش پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. جدول ۳ مقادیر میانگین، میانه و انحراف معیار متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج تحلیل آمار توصیفی نشان می‌دهد که میانگین و میانه کیفیت حسابرسی وابسته پژوهش با مقادیر ۰/۱۴۸- و ۰/۱۰۷ برابر است. آماره‌های توصیفی در مورد متغیر مستقل حاکی از است که احتمال حضور همزمان اعضای کمیته حسابرسی در کمیته حسابرسی سایر شرکت‌ها نسبت به احتمال حضور در هیئت مدیره دیگر شرکت‌ها بسیار بیشتر است (۱/۴۷۸ در برابر ۰/۱۴۳ برای میانگین و ۱ در برابر صفر برای میانه). بیشترین مقدار مشغله کمیته حسابرسی برای معیار اول عدد ۱۵ می‌باشد، در حالیکه بیشترین مقدار مشغله کمیته حسابرسی برای معیار دوم عدد ۲ می‌باشد. همچنین آماره‌ها در مورد متغیر تعدیلگر دوره تصدی حاکی از آن است که میانگین دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی حدود ۲ سال و ۸ ماه است در حالیکه بیشترین آن ۱۰ سال است. علاوه بر این آماره ها در مورد دیگر متغیر تعدیلگر نشان می‌دهد که به طور میانگین حدود ۲۰ درصد از اعضای کمیته حسابرسی جزو شرکای حسابرسی، و/یا کارشناسان رسمی دادگستری و/یا عضو هیئت علمی دانشگاه‌ها هستند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۳: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
AQ	۷۲۰	۱۴۸/۰-	۱۰۷/۰-	۰۰۱/۰-	۶۲۸/۱-	۱۵۰/۰
ACN1	۷۲۰	۴۷۸/۱	۰۰۰/۱	۰۰۰/۱۶	۰۰۰/۰	۱۱۳/۲
ACN2	۷۲۰	۱۴۳/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۲	۰۰۰/۰	۳۸۸/۰
ACT	۷۲۰	۶۸۲/۲	۲۵۰/۲	۰۵۶/۱۰	۰۸۳/۰	۸۶۱/۱
ACM	۷۲۰	۱۹۸/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۲۶۰/۰
ACS	۷۲۰	۲۰۴/۳	۰۰۰/۳	۰۰۰/۵	۰۰۰/۱	۶۰۷/۰
ACI	۷۲۰	۷۳۵/۰	۶۶۷/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۲۱۴/۰
ACF	۷۲۰	۸۰۶/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۲۹۷/۰
ACG	۷۲۰	۰۵۰/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۱۳۶/۰
BIGN	۷۲۰	۱۹۶/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۳۹۷/۰
CIMP	۷۲۰	۲۲۵/۰	۰۵۴/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۳۲۰/۰
FS	۷۲۰	۱۸۴/۱۶	۹۰۱/۱۵	۱۳۳/۲۲	۱۸۶/۱۱	۸۱۰/۱
LVG	۷۲۰	۴۷۸/۰	۴۵۹/۰	۸۰۵/۱	۰۳۱/۰	۲۱۵/۰
MB	۷۲۰	۰۳۳/۴	۹۹۸/۲	۳۳۳/۳۸	۶۲۲/۰	۷۳۱/۳
RESTATE	۷۲۰	۱۴۰/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۳۴۸/۰
AR	۷۲۰	۲۵۶/۰	۲۲۱/۰	۸۰۱/۰	۰۰۰/۰	۱۷۲/۰
INVR	۷۲۰	۲۶۶/۰	۲۴۰/۰	۸۹۹/۰	۰۱۱/۰	۱۵۰/۰
DFRG	۷۲۰	۷۲۲/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۴۴۸/۰
LOSS	۷۲۰	۰۳۶/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۱۸۷/۰
FC	۷۲۰	۵۵۳/۱۱	۷۱۲/۸	۵۸۸/۱۶۲	۵۶۵/۲	۸۱۰/۱۰
ISSUSE	۷۲۰	۴۰۴/۰	۰۰۰/۰	۰۰۰/۱	۰۰۰/۰	۴۹۱/۰
CONOWN	۷۲۰	۶۰۷/۰	۶۵۸/۰	۹۷۶/۰	۰۰۰/۰	۲۰۹/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۳- پایایی متغیرها

نتایج پایایی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۴ ارائه شده است. برای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون دیکی فولر[1] استفاده شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند، چرا که احتمال آماره برای آزمون مذکور کمتر از ۵٪ بوده است. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است.

1 Dickey-Fuller

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۴: نتایج آزمون دیکی ـ فولر برای بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانه	بیشینه
AQ	۹۴۸/۲۱-	۰۰۰/۰
ACN1	۲۱۱/۱۴-	۰۰۰/۰
ACN2	۰۹۹/۱۹-	۰۰۰/۰
ACT	۴۷۰/۱۴-	۰۰۰/۰
ACM	۹۹۲/۱۲-	۰۰۰/۰
ACS	۶۳۸/۱۳-	۰۰۰/۰
ACI	۶۴۲/۱۴-	۰۰۰/۰
ACF	۲۶۱/۱۴-	۰۰۰/۰
ACG	۰۳۵/۱۴-	۰۰۰/۰
BIGN	۶۶۳/۷-	۰۰۰/۰
CIMP	۶۸۶/۱۸-	۰۰۰/۰
FS	۲۸۶/۵-	۰۰۰/۰
LVG	۸۷۸/۱۱-	۰۰۰/۰
MB	۷۰۰/۲۰-	۰۰۰/۰
RESTATE	۵۳۹/۲۲-	۰۰۰/۰
AR	۶۳۳/۹-	۰۰۰/۰
INVR	۶۴۹/۱۱-	۰۰۰/۰
DFRG	۰۹۸/۱۲-	۰۰۰/۰
LOSS	۸۹۵/۱۰-	۰۰۰/۰
FC	۳۹۴/۱۸-	۰۰۰/۰
ISSUSE	۲۰۷/۲۶-	۰۰۰/۰
CONOWN	۰۹۸/۱۲-	۰۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۳-۳-آزمون مدل‌ها و فرضیه‌های اصلی

۱-۳-۳- مدل و فرضیه اول

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، از مدل رگرسیون خطی چندمتغیره با تخمین‌های اصلاح‌شده بر اساس خوشه‌بندی در سطح شرکت استفاده شده است. این روش تصحیح، با در نظر گرفتن هم‌بستگی درون‌خوشه‌ای مشاهدات و ناهمسانی واریانس، برآوردهای معتبرتری از

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

خطاهای استاندارد ارائه می‌دهد که برای داده‌های تابلویی با ساختار وابستگی زمانی ضروری است. پیش از برآورد مدل‌های رگرسیونی، انتخاب الگوی بهینه با استفاده از آزمون‌های تشخیصی استاندارد صورت گرفته است. نخست، جهت تعیین مناسب‌بودن مدل داده‌های تلفیقی در مقابل مدل داده‌های تابلویی، آزمون F لیمر انجام شد. با توجه به نتایج ارائه‌شده در جدول ۵، مقدار احتمال مربوط به آماره این آزمون برای هر دوی مدل‌ها کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است؛ در نتیجه، فرض صفر مبتنی بر یکسان‌بودن عرض از مبدأها (کاربرد داده‌های تلفیقی) رد شده و استفاده از روش داده‌های تابلویی ضروری تشخیص داده شد. در مرحله بعد، به‌منظور انتخاب بین الگوی اثرات ثابت و الگوی اثرات تصادفی، آزمون هاسمن اجرا گردید. نتیجه این آزمون (که در همان جدول ۵ منعکس شده است) نیز حاکی از عدم معناداری آماری (سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵) است. بنابراین، فرض صفر آزمون هاسمن (عدم همبستگی بین اثرات فردی و متغیرهای مستقل) پذیرفته می‌شود و الگوی اثرات تصادفی به عنوان الگوی مناسب‌تر برای برآورد مدل‌های پژوهش انتخاب گردید.

جدول ۵: نتایج آزمون‌های چاو و هاسمن برای انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل اول

	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال
آزمون چاو	۵۱۷/۱	۱۴۳۵۵۸	۰۰۰/۰	۵۱۶/۱	۱۴۳۵۵۸	۰۰۰/۰
آزمون هاسمن	۷۹۸/۲۳	۱۸	۱۶۲/۰	۸۱۴/۲۰	۱۸	۲۸۹/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

برای بررسی همسانی واریانس خطاها[1] از آزمون وایت استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول ۶ نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره کمتر از ۰/۰۵ است؛ در نتیجه فرض صفر مبتنی بر وجود همسانی واریانس رد می‌شود و مدل با مشکل ناهمسانی واریانس[2] مواجه است. به‌منظور رفع این مسئله و دستیابی به برآوردهای کارا و سازگار، در این پژوهش از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته[3] در برآورد مدل رگرسیون اصلی استفاده شده است که نسبت به ناهمسانی واریانس مقاوم است.

جدول ۶: نتایج آزمون وایت برای بررسی ناهمسانی واریانس در مدل اول

مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره	احتمال
۴۰۴/۷	۰۰۰/۰	۰۰۱/۸	۰۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از انتخاب الگوی بهینه و روش برآورد مناسب، مدل اول به‌منظور آزمون فرضیه دوم پژوهش برآورد گردید. نتایج کامل این برآورد در جدول ۷ ارائه شده است.

1 Homoskedasticity
2 Heteroskedasticity
3 Generalized Least Squares (GLS)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۷: نتایج برآورد مدل اول آزمون رابطه مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی

AQ	مدل ۱ - اثرات تصادفی – حداقل مربعات تعمیم یافته – تصحیح خوشه‌ای در سطح شرکت‌ها							
تعداد مشاهدات: ۷۲۰=۵×۱۴۴	ضریب	آماره t	P-value	VIF	ضریب	آماره t	P-value	VIF
C	۱۳۵/۰-	۵۰۷/۱-	۱۳۴/۰		۱۴۳/۰-	۷۰۴/۱-	۰۹۱/۰	
ACN1	۰۰۱/۰	۲۴۵/۰	۸۰۷/۰	۴۹۷/۱				
ACN2					۰۱۰/۰-	۵۴۰/۰-	۵۹۰/۰	۶۲۰/۱
ACS	۰۰۲/۰	۱۷۹/۰	۸۵۸/۰	۷۵۳/۱	۰۰۳/۰	۳۵۹/۰	۷۲۰/۰	۸۱۱/۱
ACI	۰۱۱/۰-	۲۹۱/۰-	۷۷۱/۰	۳۹۷/۱	۰۱۳/۰-	۳۲۹/۰-	۷۴۳/۰	۵۰۸/۱
ACF	۰۲۴/۰	۹۷۶/۰	۳۳۱/۰	۲۲۸/۱	۰۲۴/۰	۹۴۸/۰	۳۴۵/۰	۲۹۰/۱
ACG	۰۵۶/۰	۲۴۹/۱	۲۱۴/۰	۲۲۲/۱	۰۵۶/۰	۲۹۲/۱	۱۹۸/۰	۲۰۸/۱
BIGN	۰۰۰/۰	۰۲۲/۰	۹۸۲/۰	۴۰۴/۱	۰۰۱/۰-	۰۴۳/۰-	۹۶۶/۰	۳۴۸/۱
CIMP	۰۱۰/۰-	۶۱۶/۰-	۵۳۹/۰	۳۰۲/۱	۰۱۱/۰-	۶۳۱/۰-	۵۲۹/۰	۳۲۸/۱
FS	۰۰۳/۰	۵۹۳/۰	۵۵۴/۰	۸۵۳/۲	۰۰۴/۰	۷۲۴/۰	۴۷۰/۰	۷۰۷/۲
LVG	۰۰۴/۰-	۱۲۳/۰-	۹۰۲/۰	۸۶۶/۱	۰۰۶/۰-	۱۷۳/۰-	۸۶۳/۰	۸۹۷/۱
MB	۰۱۰/۰	۲۹۲/۴	۰۰۰/۰	۰۲۱/۲	۰۱۰/۰	۲۳۶/۴	۰۰۰/۰	۰۴۳/۲
RESTATE	۰۱۶/۰	۰۳۲/۱	۳۰۴/۰	۱۶۴/۱	۰۱۶/۰	۰۶۰/۱	۲۹۱/۰	۱۸۲/۱
AR	۰۲۳/۰-	۵۱۱/۰-	۶۱۰/۰	۹۵۳/۱	۰۲۲/۰-	۴۹۳/۰-	۶۲۳/۰	۹۲۶/۱
INVR	۰۳۳/۰-	۶۸۱/۰-	۴۹۷/۰	۴۸۸/۱	۰۳۲/۰-	۶۶۲/۰-	۵۰۹/۰	۵۲۷/۱
DFRG	۰۰۱/۰	۰۶۴/۰	۹۴۹/۰	۶۷۴/۱	۰۰۲/۰	۰۹۴/۰	۹۲۵/۰	۷۲۹/۱
LOSS	۰۲۹/۰	۱۳۴/۱	۲۵۹/۰	۳۵۷/۱	۰۳۰/۰	۱۸۵/۱	۲۳۸/۰	۳۹۶/۱
FC	۰۰۷/۰-	۴۸۰/۷-	۰۰۰/۰	۷۶۵/۱	۰۰۷/۰-	۳۵۳/۷-	۰۰۰/۰	۹۵۱/۱
ISSUSE	۰۰۷/۰-	۵۷۱/۰-	۵۶۹/۰	۶۷۳/۱	۰۰۸/۰-	۶۰۷/۰-	۵۴۵/۰	۷۰۹/۱
CONOWN	۰۴۰/۰-	۲۲۷/۱-	۲۲۲/۰	۵۵۷/۱	۰۴۰/۰-	۲۱۳/۱-	۲۲۷/۰	۵۳۶/۱
ضریب تعیین / تعدیل شده	۱۴۶/۰		۱۲۴/۰		۱۴۶/۰		۱۲۴/۰	
آماره F فیشر	۶۴۱/۶		۰۰۰/۰		۶۳۵/۶		۰۰۰/۰	
آماره دوربین واتسون	۸۷۱/۱				۸۷۳/۱			

منبع: یافته‌های پژوهش

به منظور اطمینان از پیش‌فرض رگرسیونی مبنی بر عدم وجود همخطی چندگانه بین متغیرها، از آزمون عامل تورم واریانس استفاده گردید. با توجه به اینکه مقدار این آماره برای تمامی متغیرهای توضیحی کمتر از ۵ است، همخطی چندگانه بین آن‌ها وجود ندارد. همچنین برای بررسی فرض استقلال باقیمانده‌ها از یکدیگر، از آماره دوربین-واتسون بهره گرفته شد. مقدار این آماره برای هر ۲ مدل برآوردشده بین ۱/۵ تا ۲/۵ /قرار دارد که نشان‌دهنده استقلال باقیمانده‌ها از یکدیگر است. با این حال، نتایج حاصل از رگرسیون زمانی قابل اتکا است که مدل برازش‌شده در مجموع معنادار باشد. نظر به اینکه سطح معناداری آماره F برابر با ۰۰۰/۰ (کمتر از ۰/۰۵) می‌باشد، می‌توان بیان نمود که متغیرهای مستقل و کنترلی، توانایی تبیین تغییرات متغیر وابسته را دارند و مدل رگرسیونی در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. شایان ذکر است که مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان می‌دهد که حدود ۱۲ درصد از

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

تغییرات کیفیت حسابرسی (معکوس (۱-) اقلام تعهدی اختیاری) تحت‌تأثیر متغیرهای مستقل و کنترلی مورد پژوهش قرار دارد.

طبق نتایج حاصل در جدول ۶ باتوجه به ضریب برآورد شده، متغیر مشغله اعضای کمیته حسابرسی در مدل دوم برای معیار اول برابر با ۰/۰۰۱ و احتمال آماره t ۰/۰۱۰- و برای معیار دوم برابر با ۰/۸۰۷ و احتمال آماره t ۰/۵۹۰ می‌باشد، که به معنای رابطه غیرمعنادار بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری است. با توجه به بیشتر بودن احتمال آماره t از سطح خطای مورد پذیرش ۰/۰۵، فرضیه مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی، مورد تایید واقع نگردید.

شایان ذکر است که از میان متغیرهای کنترلی استفاده شده در مدل، متغیرهای نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت به طور مستقیم در سطح اطمینان ۹۹٪ و وضعیت مالی به خارجی به طور معکوس در سطح اطمینان ۹۹٪ با کیفیت حسابرسی در ارتباط است.

۲-۳-۳- مدل و فرضیه دوم و سوم

مطابق با مدل اول پیش از برآورد مدل‌های رگرسیونی، انتخاب الگوی بهینه با استفاده از آزمون‌های تشخیصی استاندارد صورت گرفته است. نخست، نتایج آزمون F لیمر در جدول ۸ نشان داد که مقدار احتمال مربوط به آماره این آزمون کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است؛ در نتیجه، فرض صفر مبتنی بر یکسان‌بودن عرض از مبدأها رد شده و استفاده از روش داده‌های تابلویی ضروری تشخیص داده شد. در مرحله بعد، نتایج آزمون هاسمن در همان جدول حاکی از ان است که سطح معناداری احتمال آماره کمتر از ۰/۰۵ است و فرض صفر این آزمون هاسمن پذیرفته می‌شود و درنتیجه الگوی اثرات تصادفی به عنوان الگوی مناسب‌تر برای برآورد مدل‌های پژوهش در نظر گرفته می‌گردد.

جدول ۸: نتایج آزمون‌های چاو و هاسمن برای انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل‌های دوم و سوم

	مدل ۲					مدل ۳				
	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال
آزمون چاو	۵۰۹/۱	۱۴۳۵۵۶	۰۰۰/۰	۵۱۵/۱	۱۴۳۵۵۶	۰۰۰/۰	۵۰۹/۱	۱۴۳۵۵۶	۰۰۰/۰	۵۰۷/۱	۱۴۳۵۵۶	۰۰۰/۰
آزمون هاسمن	۰۲۹/۲۴	۲۰	۲۴۱/۰	۱۸۰/۲۲	۲۰	۳۳۱/۰	۴۳۴/۲۳	۲۰	۲۴۱/۰	۵۰۹/۲۰	۲۰	۴۲۷/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون وایت در جدول ۹ نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره کمتر از ۰/۱۰ است؛ در نتیجه فرض صفر مبتنی بر وجود همسانی واریانس رد می‌شود و مدل با مشکل ناهمسانی واریانس مواجه است. به‌منظور رفع این مسئله و دستیابی به برآوردهای کارا و سازگار، در این پژوهش از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته در برآورد مدل رگرسیون اصلی استفاده شده است که نسبت به ناهمسانی واریانس مقاوم است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۹: نتایج آزمون وایت برای بررسی ناهمسانی واریانس در مدل‌های دوم و سوم

مدل ۲				مدل ۳			
مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره	احتمال	مقدار آماره	احتمال
۴۴۴/۶	۰۰۰/۰	۳۴۹/۷	۰۰۰/۰	۳۲۰/۶	۰۰۰/۰	۷۴۲/۶	۰۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از انتخاب الگوی بهینه و روش برآورد مناسب، مدل اصلی پژوهش به‌منظور آزمون فرضیه کلیدی، برآورد گردید. نتایج کامل این برآورد در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰: نتایج برآورد مدل‌های تعدیل‌گری دوره تصدی و خبرگی اعضای کمیته حسابرسی

A_Quality	اثرات تصادفی- حداقل مربعات تعمیم یافته – تصحیح خوشه‌ای در سطح شرکت‌ها															
	مدل ۲								مدل ۳							
تعداد مشاهدات: ۷۲۰×۵=۱۴۴	ضریب	آماره z	P-value	VIF	ضریب	آماره z	P-value	VIF	ضریب	آماره z	P-value	VIF	ضریب	آماره z	P-value	VIF
C	-۱۳۴/۰	-۴۴۶/۱	۱۵۰/۰		-۱۴۱/۰	۶۲۶/۱-	۱۰۶/۰		-۱۳۵/۰	-۴۷۵/۱	۱۴۳/۰		-۱۴۲/۰	۶۶۸/۱-	۰۹۸/۰	
ACN1	۰۰۲/۰	۳۴۴/۰	۷۳۲/۰	۱۹۰/۳	۰۰۸/۰	۲۵۹/۰	۷۹۶/۰	۴۵۰/۴	۰۰۱/۰-	۱۸۳/۰-	۸۵۵/۰	۰۲۲/۵				
ACN2													۰۱۸/۰-	۷۲۴/۰-	۴۷۰/۰	۱۹۹/۳
ACT	۰۰۱/۰-	۱۷۶/۰-	۸۶۱/۰	۳۸۳/۲	۰۰۱/۰-	۱۳۱/۰-	۸۹۶/۰	۷۰۹/۱								
ACN1*ACT	۰۰۱/۰-	۲۵۷/۰-	۷۹۸/۰	۷۹۷/۳												
ACN2*ACT					۰۰۷/۰-	۹۳۸/۰-	۳۵۰/۰	۷۶۰/۳								
ACF									۰۰۰/۰	۰۰۱/۰-	۹۹۹/۰	۸۳۷/۱	۰۰۴/۰	۱۷۹/۰	۸۵۸/۰	۳۰۷/۱
ACN1*ACF									۰۰۴/۰	۴۴۲/۰	۶۵۹/۰	۳۷۷/۵				
ACN2*ACF													۰۲۸/۰	۵۸۳/۰	۵۶۱/۰	۹۰۰/۲
ACS	۰۰۱/۰	۱۰۳/۰	۹۱۸/۰	۷۸۳/۱	۰۰۲/۰	۲۹۶/۰	۷۶۷/۰	۸۰۵/۱	۰۰۱/۰-	۱۵۵/۰	۸۷۷/۰	۸۲۳/۱	۰۰۲/۰	۲۷۲/۰	۷۸۶/۰	۹۳۹/۱
ACI	۰۱۲/۰-	۳۰۹/۰-	۷۵۸/۰	۴۲۶/۱	۰۱۳/۰-	۳۴۳/۰-	۷۳۲/۰	۵۱۸/۱	۰۱۲/۰-	۳۱۴/۰-	۷۵۴/۰	۴۵۲/۱	۰۱۳/۰-	۳۲۸/۰-	۷۴۳/۰	۵۴۳/۱
ACF	۰۲۴/۰	۹۷۲/۰	۳۳۳/۰	۳۰۷/۱	۰۲۳/۰	۹۳۳/۰	۳۵۲/۰	۳۵۸/۱	۰۲۴/۰	۹۵۱/۰	۳۴۳/۰	۲۶۹/۱	۰۲۳/۰	۹۳۷/۰	۳۵۰/۰	۳۵۴/۱
ACG	۰۵۷/۰	۲۵۷/۱	۲۱۱/۰	۲۶۳/۱	۰۵۹/۰	۳۷۳/۱	۱۷۲/۰	۲۹۳/۱	۰۵۷/۰	۲۷۴/۱	۲۰۵/۰	۲۱۹/۱	۰۵۸/۰	۳۵۰/۱	۱۷۹/۰	۲۲۴/۱
BIGN	۰۰۰/۰	۰۱۰/۰-	۹۹۲/۰	۴۰۲/۱	۰۰۱/۰-	۰۷۰/۰-	۹۴۴/۰	۳۵۲/۱	۰۰۰/۰	۰۰۱/۰-	۹۹۹/۰	۴۸۱/۱	۰۰۱/۰-	۰۶۹/۰-	۹۴۵/۰	۳۹۵/۱
CIMP	۰۱۰/۰-	۶۱۸/۰-	۵۳۸/۰	۳۱۷/۱	۰۱۱/۰-	۶۲۹/۰-	۵۳۱/۰	۳۴۷/۱	۰۱۰/۰-	۶۱۰/۰-	۵۴۳/۰	۳۲۳/۱	۰۱۱/۰-	۶۲۶/۰-	۵۳۲/۰	۳۴۸/۱
FS	۰۰۳/۰	۶۶۴/۰	۵۰۸/۰	۹۹۷/۲	۰۰۴/۰	۷۸۰/۰	۴۳۷/۰	۷۶۳/۲	۰۰۳/۰	۶۱۱/۰	۵۴۲/۰	۲۰۴/۳	۰۰۴/۰	۷۲۳/۰	۴۷۱/۰	۹۱۶/۲
LVG	۰۰۵/۰-	۱۲۸/۰-	۸۹۸/۰	۹۱۸/۱	۰۰۷/۰-	۱۹۵/۰-	۸۴۶/۰	۹۳۵/۱	۰۰۵/۰-	۱۵۱/۰-	۸۸۰/۰	۹۲۳/۱	۰۰۶/۰-	۱۶۳/۰-	۸۷۱/۰	۹۸۸/۱
MB	۰۱۰/۰	۲۵۴/۴	۰۰۰/۰	۱۰۷/۲	۰۱۰/۰	۱۹۲/۴	۰۰۰/۰	۱۷۲/۲	۰۱۰/۰	۳۱۴/۴	۰۰۰/۰	۰۲۳/۲	۰۱۰/۰	۲۴۷/۴	۰۰۰/۰	۰۵۲/۲
RESTATE	۰۱۶/۰	۰۴۸/۱	۲۹۶/۰	۱۷۵/۱	۰۱۷/۰	۰۹۷/۱	۲۷۴/۰	۱۷۳/۱	۰۱۶/۰	۰۲۱/۱	۳۰۹/۰	۱۶۳/۱	۰۱۶/۰	۰۴۰/۱	۳۰۰/۰	۲۲۲/۱
AR	۰۲۵/۰-	۵۳۹/۰-	۵۹۱/۰	۰۶۳/۲	۰۲۴/۰-	۵۳۷/۰-	۵۹۲/۰	۰۲۳/۲	۰۲۲/۰-	۴۸۱/۰-	۶۳۱/۰	۰۰۷/۲	۰۲۰/۰-	۴۴۴/۰-	۶۵۸/۰	۹۹۱/۱
INVR	۰۳۳/۰-	۶۸۸/۰-	۴۹۲/۰	۵۵۸/۱	۰۳۳/۰-	۶۹۰/۰-	۴۹۱/۰	۵۶۸/۱	۰۳۰/۰-	۶۳۱/۰-	۵۲۹/۰	۴۹۵/۱	۰۳۱/۰-	۶۵۳/۰-	۵۱۵/۰	۵۴۷/۱
DFRG	۰۰۱/۰	۰۵۴/۰	۹۵۷/۰	۷۷۴/۱	۰۰۱/۰	۰۵۷/۰	۹۵۵/۰	۷۵۴/۱	۰۰۱/۰	۰۶۰/۰	۹۵۲/۰	۷۲۷/۱	۰۰۲/۰	۰۸۹/۰	۹۲۹/۰	۷۸۵/۱
LOSS	۰۲۹/۰	۱۵۰/۱	۲۵۲/۰	۳۸۷/۱	۰۲۹/۰	۱۳۸/۱	۲۵۷/۰	۴۲۹/۱	۰۲۹/۰	۱۵۰/۱	۲۵۲/۰	۳۷۰/۱	۰۲۹/۰	۱۶۴/۱	۲۴۶/۰	۴۸۷/۱
FC	۰۰۷/۰-	۴۷۵/۷-	۰۰۰/۰	۸۲۱/۱	۰۰۷/۰-	۱۸۷/۷-	۰۰۰/۰	۲۳۱/۲	۰۰۷/۰-	۴۵۷/۷-	۰۰۰/۰	۷۹۴/۱	۰۰۷/۰-	۳۰۴/۷-	۰۰۰/۰	۰۲۸/۲
ISSUSE	۰۰۸/۰-	۵۸۳/۰-	۵۶۱/۰	۷۴۶/۱	۰۰۸/۰-	۶۳۰/۰-	۵۳۰/۰	۷۸۵/۱	۰۰۸/۰-	۶۰۴/۰-	۵۴۷/۰	۶۹۹/۱	۰۰۹/۰-	۶۶۰/۰-	۵۱۰/۰	۷۲۵/۱
CONOWN	۰۴۱/۰-	۲۵۱/۱-	۲۱۳/۰	۵۶۷/۱	۰۴۰/۰-	۲۰۳/۱-	۲۳۱/۰	۵۴۵/۱	۰۳۹/۰-	۱۵۵/۱-	۲۵۰/۰	۶۲۹/۱	۰۴۱/۰-	۲۲۷/۱-	۲۲۲/۰	۶۰۰/۱
ضریب تعیین / تعدیل شده	۱۴۶/۰			۱۲۱/۰		۱۴۷/۰		۹۶۰/۵	۱۴۶/۰			۱۲۱/۰	۱۴۶/۰			۱۲۱/۰
آماره F فیشر	۹۶۰/۵			۰۰۰/۰		۱۲۱/۰		۰۰۰/۰	۹۵۷/۵			۰۰۰/۰	۹۶۰/۵			۰۰۰/۰
آماره دوربین واتسون	۸۷۷/۱					۸۷۷/۱			۸۷۶/۱				۸۷۷/۱			

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

پیش از تفسیر ضرایب، مفروضات بنیادین رگرسیون مورد آزمون قرار گرفت: عدم هم‌خطی شدید: مقادیر عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها در محدوده قابل قبول قرار داشت که مؤید عدم وجود مشکل هم‌خطی بااهمیت است. استقلال خطاها: مقدار آماره دوربین واتسون (۲) که در بازه مطلوب (۱/۵ تا ۲/۵) واقع شده است، فرض عدم خودهمبستگی بین خطاها را تأیید می‌کند و امکان استفاده از روش رگرسیون را معتبر می‌سازد. سطح معناداری آماره F مدل برابر با ۰/۰۰۰ است که معناداری آماری کلی مدل برازش‌یافته را در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌کند. علاوه بر این، ضریب تعیین مدل، که حدود ۰/۱۵ محاسبه شده است، نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی به‌کاررفته در مدل، قادر به تبیین تقریبا ۱۵ درصد از تغییرات متغیر کیفیت حسابرسی هستند که حاکی از قدرت توضیح‌دهندگی بسیار بالای مدل اصلی پژوهش می‌باشد.

با توجه به نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول ۹ ضریب بدست آمده برای متغیر تعاملی مشغله و دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰/۰۰۲ برای معیار اول و ۰/۰۰۱- برای معیار دوم با آماره t ۰/۲۴۸ برای معیار اول و ۰/۹۳۷ برای معیار دوم می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با مقدار اقلام تعهدی اختیاری را تعدیل نماید، در نتیجه فرضیه H_2 مبنی بر اثر معنادار دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی بر ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی، مورد تایید واقع نمی‌شود.

بر اساس یافته‌های بدست آمده از برآورد مدل ۹ در جدول ۴-۲۶، ضریب حاصله برای متغیر تعاملی مشغله و خبرگی اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰/۰۰۴ برای معیار اول و ۰/۰۲۸ برای معیار دوم با آماره t ۰/۶۵۹ برای معیار اول و ۰/۵۶۱ برای معیار دوم می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که خبرگی اعضای کمیته حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با مقدار اقلام تعهدی اختیاری را تعدیل نماید، در نتیجه وجود اثر معنادار خبرگی اعضای کمیته حسابرسی بر ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی بوده و فرضیه H_3 مورد تایید واقع نشد.

۴. آزمون‌های اضافی

به منظور اطمینان از اتکاپذیری و استحکام نتایج پژوهش، در این بخش از آزمون‌های اضافی با بهره‌گیری از معیارهای جایگزین کیفیت حسابرسی استفاده شده است. در ادبیات حسابرسی، انتخاب جانشین مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی همواره یکی از چالش‌های محوری بوده است و پژوهشگران بر این باورند که کیفیت حسابرسی سازه‌ای چندبعدی است که نمی‌توان آن را با یک شاخص واحد به‌طور کامل اندازه‌گیری کرد. در حالی که تحلیل‌های اصلی بر "اقلام تعهدی اختیاری" به عنوان یک معیار مبتنی بر پیامد استوار است که کیفیت ارزیابی‌شده را پس از وقوع نشان می‌دهد، آزمون‌های تکمیلی از معیارهای مبتنی بر ورودی شامل اندازه موسسه حسابرسی (برابر با ۱ اگر سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر حسابرسی شرکت را عهده دار باشد، در غیر اینصورت صفر) بهره می‌برند. ادبیات پیشین معمولا کیفیت حسابرسی بالاتر را با انتصاب موسسه‌های بزرگ مرتبط می‌داند، زیرا انگیزه‌های قوی‌تری (به دلیل پایگاه مشتری بزرگتر) دارند که عمدتاً از نگرانی‌های مربوط به شهرت و دعاوی حقوقی، کارمندان با کیفیت بالاتر و صرف منابع بیشتری که برای آموزش کارمندانشان ناشی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

می‌شود (الکسیوا[1]، ۲۰۲۵). بر اساس مرور جامع ادبیات حسابرسی و پژوهش‌های اخیر، معیارهای مبتنی بر پیامد غالبا در معرض خطاهای اندازه‌گیری ذاتی مدل‌های تعهدی قرار دارند؛ علاوه بر این، معیارهای مبتنی بر پیامد، کیفیت حسابرسی را صرفا پس رویدادی بر اساس خروجی نهایی سیستم گزارشگری ارزیابی می‌کنند که ممکن است تحت تأثیر عوامل خاص شرکت قرار گیرد و لزوما منعکس‌کننده کیفیت واقعی تلاش حسابرس نباشد؛ در مقابل، شاخص‌های مبتنی بر ورودی، شایستگی‌های ساختاری، تخصص و توانایی‌های پیش رویدادی حسابرس را مستقل از خروجی نهایی به تصویر می‌کشند. معیاری نسبتا ساده و بدون ابهام که نسبت به ساختارهای پیچیده‌تر کمتر در معرض خطای اندازه‌گیری قرار می‌گیرد (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). این رویکرد با جبران نقاط ضعف و سوگیری‌های احتمالی هر تک‌شاخص، شواهد تجربی قدرتمندتر، جامع‌تر و غیرقابل‌خدشه‌ای را در خصوص روابط مورد بررسی فراهم می‌آورد.

ادبیات پژوهش در خصوص ارتباط بین مشغله کمیته حسابرسی و انتصاب حسابرس حول دو فرضیه رقیب توسعه یافته است: فرضیه شهرت و فرضیه مشغلگی. فرضیه مشغلگی استدلال می‌کند که هنگامی که اعضای کمیته حسابرسی در تعداد زیادی کمیته یا هیئت مدیره عضویت دارند، توانایی آنها را برای انجام مؤثر وظایف نظارتی پیچیده، از جمله فرآیند دقیق و زمان‌بر ارزیابی و انتصاب حسابرس مستقل، تضعیف می‌شود. اعضای کمیته حسابرسی پر مشغله، ممکن است زمان کافی برای جلسات آماده‌سازی و بررسی دقیق پیشنهادات حسابرسی نداشته باشند، در جلسات کمیته حسابرسی به طور مؤثر حضور نداشته باشند و به جای یک ارزیابی مستقل، به توصیه‌های مدیریت و معیارهای غیرکیفی برای انتصاب حسابرس اتکا کنند. در چنین شرایطی، کمیته حسابرسی ممکن است در به چالش کشیدن مدیریت در مورد انتخاب حسابرس کوتاهی کند یا انرژی لازم برای تغییر یک حسابرس مستقر (حتی اگر عملکرد مطلوبی نداشته باشد) را نداشته باشد. این امر می‌تواند منجر به انتصاب حسابرسانی شود که شایستگی کمتری دارند یا از استقلال پایین‌تری برخوردارند، زیرا مدیریت ممکن است حسابرسان کمتر سخت‌گیر را ترجیح دهد.در مقابل، از دیدگاه فرضیه شهرت اعضای پرمشغله کمیته حسابرسی به منظور کاهش ریسک دادرسی و محافظت از اعتبار خود، تمایل دارند سازوکارهای نظارتی قوی‌تری را به کار گیرند. انتصاب یک حسابرس مستقل با کیفیت بالا یکی از کاراترین ابزارها برای نیل به این هدف است. بنابراین، مطابق با این فرضیه اعضای پرمشغله کمیته حسابرسی فعالانه به دنبال انتصاب حسابرسان معتبر و متخصص هستند تا فرآیند حسابرسی را تقویت کرده و مسئولیت نظارتی خود را به نحو احسن انجام دهند.

مدل رگرسیونی لاجستیک باینری ارتباط مشغله اعضای کمیته حسابرسی و سایر متغیرها با انتصاب حسابرسان بزرگ و اثرات تعدیلگر دوره تصدی و خبرگی در جدول ۱۱ ارائه شده است.

1 Alexeyeva

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

جدول ۱۱: نتایج برآورد رگرسیون لاجیت باینری برای آزمون روابط متغیرها با انتصاب حسابرس بزرگ

Big2	مدل ۱- لجستیک - لاجیت				مدل ۲- لجستیک – لاجیت				مدل ۳- لجستیک - لاجیت			
تعداد مشاهدات: ۷۲۰	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z	ضریب	آماره z
C	۶/۳۵	-۲۰۸/۶***	-۵۶۳/۸	-۲۳۳/۶***	-۳۷۱/۹	-۳۹۸/۶***	-۴۵۵/۸	-۱۱۳/۶***	-۲۳۸/۹	-۳۹۴/۶***	-۸۲۵/۸	-۳۲۷/۶***
ACN1	-۰۸۷/۰	-۴۱۸/۱			۱۰۸/۰	۲۱۲/۱			-۰۹۷/۰	-۹۷۶/۰		
ACN2			-۸۰۹/۰	-۳۸۲/۲**			-۳۸۳/۰	-۶۴۵/۰			-۵۹۸/۰	-۲۲۸/۱
ACT					۰۲۱/۰	۲۷۰/۰	-۰۹۰/۰	-۳۵۸/۱				
ACN1*ACT					-۱۰۴/۰	-۶۲۹/۲***						
ACN2*ACT							-۱۸۶/۰	-۸۰۲/۰				
ACF									۶۳۸/۱	-۵۸۲/۳***	۵۵۹/۱	-۹۲۹/۳***
ACN1*ACF									-۰۷۵/۰	-۴۲۴/۰		
ACN2*ACF											-۹۶۷/۰	-۸۱۴/۰
ACS	۱۶۹/۰	۹۴۹/۰	۱۶۷/۰	۹۴۳/۰	۱۱۷/۰	۶۵۵/۰	۱۳۵/۰	۷۵۸/۰	۱۵۵/۰	۸۷۴/۰	۱۳۱/۰	۷۳۶/۰
ACI	-۰۸۰/۰	-۱۵۴/۰	-۰۵۰/۰	-۰۹۶/۰	-۲۶۶/۰	-۵۱۱/۰	-۱۶۴/۰	-۳۱۳/۰	۰۲۱/۰	۰۴۰/۰	۰۴۳/۰	۰۸۲/۰
ACF	-۱۷۷/۰	-۵۰۰/۰	-۲۳۲/۰	-۶۵۳/۰	-۲۲۴/۰	-۶۳۰/۰	-۲۲۲/۰	-۶۲۱/۰	۳۰۲/۰	-۸۴۱/۰	-۳۸۹/۰	-۰۸۰/۱
ACG	-۰۹۳/۴	-۷۵۴/۲***	-۱۴۶/۴	-۷۴۲/۲***	-۲۱۸/۴	-۸۰۰/۲***	-۰۸۵/۴	-۶۸۱/۲***	-۹۰۵/۳	-۵۶۵/۲***	-۹۶۱/۳	-۵۶۱/۲***
SIZE	۳۷۷/۰	-۸۱۸/۴***	۳۶۴/۰	-۷۴۶/۴***	۴۲۰/۰	-۲۵۸/۵***	۳۸۲/۰	-۹۲۸/۴***	۳۸۸/۰	-۸۶۶/۴***	۳۶۵/۰	-۶۸۹/۴***
LVG	۷۶۹/۱	-۰۸۹/۲**	۸۱۹/۱	-۱۳۳/۲**	۹۶۶/۱	-۳۴۴/۲**	۷۳۸/۱	-۰۴۷/۲**	۹۲۰/۱	-۱۹۷/۲**	۹۵۳/۱	-۲۲۶/۲**
MB	۰۷۴/۰	۹۳۸/۰	۰۷۷/۰	۹۶۸/۰	۰۵۹/۰	۷۶۸/۰	۰۷۴/۰	۹۳۱/۰	۰۵۷/۰	۷۰۳/۰	۰۵۹/۰	۷۱۷/۰
AR	-۲۸۱/۱	-۸۴۲/۱*	-۳۳۵/۱	-۹۰۷/۱*	-۵۱۳/۱	-۱۴۷/۲**	-۴۱۲/۱	-۰۰۶/۲**	-۰۸۴/۱	-۵۳۱/۱	-۱۵۳/۱	-۶۲۰/۱
INVR	-۲۸۶/۱	-۵۰۰/۱	-۴۱۵/۱	-۶۶۴/۱	-۳۲۶/۱	-۵۴۹/۱	-۳۷۱/۱	-۶۲۱/۱	-۱۱۰/۱	-۲۵۱/۱	-۲۲۶/۱	-۳۹۶/۱
DFRG	-۲۸۴/۰	-۱۰۳/۱	-۲۷۲/۰	-۰۵۴/۱	۱۹۶/۰	۷۴۶/۰	-۲۹۴/۰	-۱۲۸/۱	-۲۲۲/۰	-۲۲۸/۱	-۳۱۶/۰	-۲۰۱/۱
LOSS	۶۶۴/۱	-۰۰۰/۳***	۶۳۵/۱	-۹۷۲/۲***	۷۲۳/۱	-۰۶۴/۳***	۵۸۳/۱	-۸۸۳/۲***	۶۳۱/۱	-۸۴۴/۲***	۶۱۴/۱	-۸۴۵/۲***
FC	-۰۴۴/۰	-۹۲۴/۰	-۰۴۵/۰	-۹۵۲/۰	-۰۳۳/۰	-۷۲۷/۰	-۰۴۵/۰	-۹۳۷/۰	-۰۳۶/۰	-۷۴۰/۰	-۰۳۸/۰	-۷۷۷/۰
ISSUSE	-۵۳۴/۰	-۲۷۴/۲**	-۵۰۶/۰	-۱۴۰/۲**	-۵۶۸/۰	-۳۷۰/۲**	-۵۲۲/۰	-۱۹۴/۲**	-۵۶۲/۰	-۳۳۶/۲**	-۵۱۱/۰	-۱۱۱/۲**
CONOWN	۰۴۷/۲	-۲۹۴/۳***	۰۴۵/۲	-۲۶۹/۳***	۲۲۲/۲	-۴۷۶/۳***	۱۶۱/۲	-۳۷۸/۳***	۸۲۷/۱	-۸۵۲/۲***	۹۲۶/۱	-۰۳۹/۳***
مک فادن	۰/۱۷۶		۰/۱۸۳		۰/۱۹۰		۰/۱۸۸		۰/۱۹۸		۰/۲۰۴	
آماره LR	۱۲۵/۵۱۲	۰/۰۰۰	۱۳۰/۱۷۱	۰/۰۰۰	۱۳۵/۶۶۱	۰/۰۰۰	۱۳۳/۵۹۵	۰/۰۰۰	۱۴۱/۳۴۰	۰/۰۰۰	۱۴۵/۴۹۰	۰/۰۰۰
آماره هاسمر- لمشو	۱۳/۰۳۱	۰/۱۱۱	۱۷/۰۸۱	۰/۰۳۰	۶/۲۱۸	۰/۶۲۳	۱۶/۰۵۱	۰/۰۴۲	۰۹۶/۴	۰/۸۴۸	۱۱/۰۶۷	۰/۱۶۶

* سطح اطمینان ۹۰٪، ** سطح اطمینان ۹۵٪، *** سطح اطمینان ۹۹٪

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

طبق نتایج حاصل در جدول ۱۱، طبق نتایج حاصل، باتوجه به ضریب برآورد شده، متغیر مشغله اعضای کمیته حسابرسی در مدل اول برای معیار اول برابر با ۰/۰۸۷- با آماره z ۱/۴۱۸- و برای معیار دوم برابر با ۰/۸۰۹- و آماره z ۲/۳۸۲- می‌باشد، که به معنای رابطه غیرمعنادار بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با معیار اول و انتصاب حسابرسان بزرگ و در عین حال رابطه معکوس و معنادار بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با معیار دوم و انتصاب حسابرسان بزرگ است.

با توجه به نتایج حاصل از برآورد مدل ۱-۱ در جدول ۶، ضریب بدست آمده برای متغیر تعاملی مشغله و دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰/۱۰۴- برای معیار اول و ۰/۱۸۶- برای معیار دوم با آماره z ۲/۶۲۹- برای معیار اول و ۰/۳۳۶ برای معیار دوم می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با معیار اول و کیفیت حسابرسی را تعدیل نماید، در حالیکه دوره تصدی نمی‌تواند ارتباط مشغله کمیته حسابرسی با معیار دوم را تعدیل نماید.

بر اساس یافته‌های بدست آمده از برآورد مدل ۳ در جدول ۱۰، ضریب حاصله برای متغیر تعاملی مشغله و خبرگی اعضای کمیته حسابرسی برابر با ۰/۰۷۵- برای معیار اول و ۰/۹۶۷- برای معیار دوم با آماره z ۰/۴۲۴- برای معیار اول و ۰/۸۱۴- برای معیار دوم می‌باشد. این نتیجه بدین معنا است که خبرگی اعضای کمیته حسابرسی نمی‌تواند رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با انتصاب حسابرسان بزرگ را تعدیل نماید، در نتیجه وجود اثر معنادار خبرگی اعضای کمیته حسابرسی بر ارتباط بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی با انتصاب حسابرسان بزرگ منتفی است.

۵. نتیجه‌گیری پیشنهادها

این مطالعه برای نخستین بار در میان پژوهش‌های داخلی مشغله اعضای کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار داده است و هدف آن آزمون ارتباط مشغله اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت حسابرسی با توجه به اثر میانجی دوره تصدی و خبرگی اعضا بوده است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش اطلاعات ۱۴۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۲ جمع آوری و برای آزمون فرضیه‌ها به کار گرفته شد. در این پژوهش دو معیار عضویت همزمان در کمیته حسابرسی در سایر شرکت‌ها (به عنوان معیار اول) و عضویت همزمان در هیئت مدیره سایر شرکت‌ها (به عنوان معیار دوم) به عنوان معیارهای مشغله اعضای کمیته حسابرسی در نظر گرفته شدند.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های اول پژوهش نشان داد که بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و مقدار اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابرسی (مبتنی بر پیامد) ارتباط معناداری وجود ندارد. این یافته‌ها با نتایج سلطانا و همکاران، (۲۰۱۹)، باکوچه و همکاران (۲۰۱۴) مبنی بر رابطه مثبت این دو متغیر در تضاد است و بازتابی از هم‌افزایی و خنثی‌سازی دو فرضیه رقیب شهرت و مشغلگی در بستر نهادی ایران است؛ جایی که تقاضای اجباری برای خدمات حسابرسی و ناکارایی بازار کار مدیران، عملا انگیزه‌های اقتصادی و خطر دعاوی حقوقی را تضعیف نموده است. در چنین محیطی، کمیته حسابرسی به‌جای ایفای نقش فعالانه در نظارت بر فرآیند قضاوت حسابرس و محدود نمودن اقلام تعهدی اختیاری، عمدتاً به رعایت حداقل‌های تشریفاتی بسنده می‌کند و لذا نوسانات ناشی از تعدد کرسی‌های

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

اعضا، ارتباط معناداری بر کیفیت حسابرسی از خود بروز نمی‌دهد. با این حال پس از بررسی‌های اضافه فرضیه مشخص شد که معیار دوم مشغله اعضای کمیته حسابرسی به طور معکوس و معناداری با انتخاب حسابرسان بزرگ (سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر) به عنوان معیار کیفیت حسابرسی (مبتنی بر ورودی) در ارتباط است. این نتیجه به طور تلویحی با یافته‌های الکسیوا (۲۰۲۵) مبنی بر ارتباط مثبت مشله اعضای هیئت مدیره و انتخاب حسابرسان بزرگ در تضاد است و مؤید آن است که همه انواع مشغله یکسان نیستند و عضویت در هیئت‌مدیره به دلیل تعهدات زمانی و مسئولیت‌های گسترده‌تر، تأثیر مخرب‌تری بر کارایی نظارتی کمیته حسابرسی دارد. بنابراین زمانی که اعضای کمیته حسابرسی به طور همزمان در هئیت مدیره سایر شرکت‌ها مشغول به فعالیت هستند توانایی‌شان را برای انجام مؤثر وظایف نظارتی پیچیده، از جمله فرآیند دقیق و زمان‌بر ارزیابی و انتصاب حسابرس مستقل، تضعیف می‌شود. بنابراین، این اعضا، زمان کافی برای جلسات آماده‌سازی و بررسی دقیق پیشنهادات حسابرسی ندارند، در جلسات کمیته حسابرسی به طور مؤثر حضور ندارند و به جای یک ارزیابی مستقل، به توصیه‌های مدیریت و معیارهای غیرکیفی برای انتصاب حسابرس اتکا می‌کنند. در چنین شرایطی، کمیته حسابرسی ممکن است در به چالش کشیدن مدیریت در مورد انتخاب حسابرس کوتاهی کند. این در حالیت که انتصاب موسسات بزرگ نیازمند تعامل سطح بالاتر شامل جلسات بیشتر، ارتباطات منظم‌تر، گزارش‌دهی دقیق‌تر درباره ریسک‌های ارزیابی‌شده، و مشارکت فعال‌تر اعضا در فرآیند نظارت بر حسابرسی می‌باشد که بار اضافی را به اعضای پرمشغله تحمیل می‌کند. بر همین اساس، موسسه حسابرسی برای رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت انتخاب می‌گردد که احتمالا از شایستگی کمتر یا استقلالی پایین‌تر برخوردار باشد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های دوم پژوهش نشان داد که که دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و مقدار اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حسابرسی (مبتنی بر پیامد) ندارد. این نتیجه بدان معناست که بر خلاف انتظار برگرفته از ادبیات نظری مرسوم، دوره تصدی اعضای کمیته حسابرسی فاقد اثر تعدیل‌گری معنادار بر رابطه بین مشغله اعضا و کفیت حسابرسی است. این یافته در نگاه نخست ممکن است ناامیدکننده جلوه کند، اما از منظر نظریه‌های رقیب (شهرت در مقابل مشغلگی و شایستگی در مقابل استقلال) و ویژگی‌های بومی بازار سرمایه ایران، کاملاً توجیه‌پذیر و حاوی دلالت‌های مهم سیاستی است. این نتیجه، نظریه "هم‌افزایی خنثی" عثمان و همکاران (۲۰۱۴) را در بستر ایران تأیید می‌کند. در اقتصاد سیاسی ایران که اعضای متخصص کمیته حسابرسی منبعی کمیاب محسوب می‌شوند، افزایش مشغله احتمالا به عنوان نشانه‌ای از سرمایه شهرت عمل می‌کند و نه صرفاعامل فشار زمانی. هم‌زمان، ساختار مالکیت متمرکز، اثرات مثبت دوره تصدی (افزایش شایستگی) را با اثرات منفی آن (کاهش استقلال رفتاری) خنثی می‌سازد. لذا برآیند این تعامل در سطح شرکت‌های بورسی ایران از نظر آماری صفر است. با این حال پس از بررسی‌های اضافه فرضیه مشخص شد که اثر تعاملی دوره تصدی و معیار اول مشغله اعضای کمیته حسابرسی به طور معکوس و معناداری با انتخاب حسابرسان بزرگ (سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر) به عنوان معیار کیفیت حسابرسی (مبتنی بر ورودی) در ارتباط است. این نتیجه از دیدگاه فرضیه مشغلگی و فرضیه استقلال قابل تفسیر است؛ بطوریکه، کمبود وقت، بهانه‌ای از سوی اعضای پرمشغله (که در کمیته

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

حسابرسی سایر شرکت‌ها مشغول به فعالیت هستند) برای عدم بررسی دقیق و اتکا به مدیریت می‌شود و وابستگی به مدیریت، انگیزه لازم برای صرف وقت و انرژی را از بین می‌برد، در نتیجه اثر منفی مشغله اعضای کمیته حسابرسی بر انتصاب حسابرس بزرگ تقویت می‌شود.

دیگر یافته‌های بدست آمده برای فرضیه‌های سوم که خبرگی اعضای کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر رابطه بین مشغله اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی چه معیار مبتنی بر پیامد (اقلام تعهدی اختیاری) و چه معیار مبتنی بر ورودی (انتخاب حسابرس بزرگ) ندارد. این نتیجه عمدتا ریشه در خنثی‌سازی متقابل دو فرضیه شهرت و مشغله دارد که فضای مانور اعضای خبره را حتی در صورت تمایل به اعمال نظارت قوی‌تر، به شدت محدود می‌سازد. این یافته‌ها آشکار می‌سازد که خبرگی سپر محافظتی در برابر اثرات مخرب مشغله مفرط نیست و در غیاب محدودیت‌های قانونی برای تعداد عضویت‌های همزمان، مزیت خبرگی در دام اضافه‌بار شناختی و تشریفات زائد گرفتار می‌آید.

در مجموع، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که کمیته‌های حسابرسی در بازار سرمایه ایران همچنان در مرحله "انطباق نمادین با الزامات قانونی" قرار دارند؛ وضعیتی که در چارچوب نظریه نهادی و مفهوم هم‌ریختی اجباری تبیین می‌شود، در چنین شرایطی، هدف اصلی از استقرار کمیته حسابرسی بیش از آنکه ارتقای کارکردهای نظارتی و افزایش اثربخشی حاکمیت شرکتی باشد، کسب مشروعیت سازمانی و پاسخگویی به الزامات و انتظارات نهادهای ناظر است. بر این اساس، به نظر می‌رسد منشور و الزامات رسمی حاکم بر کمیته حسابرسی، حدود و چارچوب تعامل این کمیته با حسابرس مستقل را تعیین می‌کند و ویژگی‌های فردی اعضا، از جمله میزان مشغله، دوره تصدی و سطح خبرگی آنان، توان کافی برای غلبه بر این ساختارهای نهادی از پیش تعیین‌شده را ندارند.

این یافته ضرورت بازنگری در رویکردهای ارزیابی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار را برجسته می‌سازد. در این راستا، به سرمایه‌گذاران توصیه می‌شود با توجه به اینکه مشغله اعضای کمیته حسابرسی لزوماً به تغییر در کیفیت کیفیت حسابرسی منجر نمی‌شود، تمرکز خود را از شاخص‌های ظاهری نظیر تعداد عضویت‌های همزمان اعضا به سمت شاخص‌های محتوایی و عملکردی، از جمله کیفیت گزارش‌های سالانه کمیته حسابرسی، میزان شفافیت ارتباطات با حسابرس مستقل و نحوه ایفای مسئولیت‌های نظارتی معطوف سازند. همچنین به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در فرآیند انتخاب اعضای کمیته حسابرسی، علاوه بر توجه به صلاحیت‌های حرفه‌ای، ظرفیت واقعی زمانی افراد برای انجام مسئولیت‌های نظارتی را مدنظر قرار دهند. افزون بر این، برگزاری منظم جلسات کمیته حسابرسی، مستندسازی مباحث و تصمیمات کلیدی مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی، و تعیین سقف مشخصی برای تعداد عضویت‌های همزمان در آیین‌نامه‌های داخلی شرکت‌ها می‌تواند از تبدیل شدن کمیته‌های حسابرسی به نهادهایی صرفاً تشریفاتی جلوگیری کند. از سوی دیگر، به حسابرسان مستقل توصیه می‌شود ویژگی‌های کمیته حسابرسی را صرفاً به عنوان نشانه‌ای ظاهری از کیفیت حاکمیت شرکتی تلقی نکنند، بلکه در ارزیابی ریسک کنترل، شواهد مرتبط با اثربخشی واقعی این کمیته را نیز مدنظر قرار دهند. در مواردی که نشانه‌هایی از ناکارآمدی کمیته حسابرسی، نظیر غیبت مستمر اعضا، عدم مشارکت مؤثر در جلسات یا نفوذ و فشار مدیریت مشاهده شود، انعکاس این موارد در مکاتبات و گزارش‌های حرفه‌ای می‌تواند به ارتقای شفافیت و پاسخگویی کمک کند. علاوه بر این، به سازمان بورس و اوراق بهادار

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

پیشنهاد می‌شود با الزام شرکت‌ها به افشای اطلاعاتی نظیر تعداد واقعی جلسات برگزارشده، میزان حضور و غیبت اعضا، محتوای جلسات اختصاصی با حسابرس مستقل و همچنین طراحی شاخص‌های کمی برای سنجش اثربخشی کمیته حسابرسی، زمینه گذار از نظارت صوری به نظارت مؤثر و عملکردمحور را فراهم سازد. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی به بررسی ارتباط میان مشغله اعضای کمیته حسابرسی و سایر پیامدهای حسابرسی، از جمله حق‌الزحمه حسابرسی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، خوانایی گزارش حسابرسی و ویژگی‌های مرتبط با مسائل عمده حسابرسی بپردازند.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌های تجربی با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. مهم‌ترین محدودیت این مطالعه به شیوه گردآوری داده‌های مربوط به متغیر "مشغله اعضای کمیته حسابرسی" بازمی‌گردد. به دلیل فقدان پایگاه داده‌ای متمرکز و ساختاریافته در سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و سایر نهادهای مرتبط، اطلاعات مربوط به عضویت‌های همزمان اعضای کمیته حسابرسی در سایر کمیته‌های حسابرسی و هیئت‌مدیره شرکت‌ها به صورت دستی گردآوری شد. این فرآیند مستلزم بررسی ۲۴۶۷ سال-نفر مشاهده، معادل ۱۰۳۲ فرد منحصربه‌فرد، و صرف زمان و هزینه قابل توجهی از سوی پژوهشگر بود. هرچند تلاش شد این اطلاعات با بالاترین سطح دقت ممکن استخراج و کنترل شود، اما محدودیت‌های اجرایی ناشی از این روش موجب شد دامنه پژوهش به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و بازارهای اول و دوم فرابورس ایران محدود شود. از این‌رو، شرکت‌های فعال در بازار پایه فرابورس و همچنین شرکت‌های سهامی عام ثبت‌شده نزد سازمان بورس که در بازار سرمایه پذیرش نشده‌اند، در نمونه پژوهش لحاظ نگردیدند. در نتیجه، تعمیم یافته‌های پژوهش به تمامی شرکت‌های فعال در اقتصاد ایران باید با احتیاط صورت گیرد و این محدودیت در تفسیر و کاربرد نتایج مورد توجه قرار گیرد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

منابع

۱. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). "منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.

۲. عبداللهی طاهر، جبارزاده سعید، بحری جمال، پاک‌مرام عسگر. ارائه و اعتبارسنجی الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی به روش آمیخته. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامي. ۱۴۰۵; ۱۵ (۵۶) :۳۹۱- ۴۱۶ URL: http://mieaoi.ir/article-۱-۲۰۴۷-fa.html

۳. نمازی نویدرضا، المسعودی حیدر فاضل، ناظمی امین، صادق زاده مهارلوئی محمد. تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس از دیدگاه خبرگان. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامي. ۱۴۰۵; ۱۵ (۵۶) :۴۴۹-۴۱۷ URL: http://mieaoi.ir/article-۱-۲۱۱۱-fa.htm

4. Abbott, Lawrence J., Susan Parker, Gary F. Peters, and Kannan Raghunandan. (2003). The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 17–32. https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.17
5. Agustí-Pérez, María A., Adolfo Vázquez-Sánchez, and Manuel Orta-Perez. (2026), Identifying the Necessary Elements in Audit Quality for Customer Retention". International Journal of Quality & Reliability Management, 34(1): 212–233, https://doi.org/10.1108/IJQRM-03-2025-0104
6. Alexeyeva, Irina. (2025). Board Members' Outside Directorships and the Demand for Audit Quality: Large Sample Evidence from Private Firms. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 40(2), 613–638. https://doi.org/10.1177/0148558X231183758
7. Almarayeh, Taha. (2024). Audit Committees' Independence and Earnings Management in Developing Countries: Evidence from MENA Countries. Journal of Financial Reporting and Accounting. https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2023-0652
8. Alsheikh, Awatif Hodaed, and Warda Hodaed Alsheikh. (2023). Does Audit Committee Busyness Impact Audit Report Lag? International Journal of Financial Studies, 11(1), 48. https://doi.org/10.3390/ijfs11010048
9. Anisykurlillah, Indah, Hasan Mukhibad, Kuat Waluyo Jati, Fitrarena Widhi Rizkyana, Ahmad Nurkhin, and Bayu Bagas Hapsoro. (2025). Audit Committee Attributes and Financial Statement Fraud Risk: Evidence from Indonesian Banks. Cogent Business & Management, 12(1), 2566443. https://doi.org/10.1080/23311975.2025.2566443

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

10. Azizkhani, Masoud, Sarowar Hossain, and Mai Nguyen. (2023). Effects of Audit Committee Chair Characteristics on Auditor Choice, audit fee and audit quality. Accounting & Finance, 63(3), 3675–3707. https://doi.org/10.1111/acfi.13058
11. Baccouche, Samir, Manel Hadriche, and Abdelwehed Omri. (2013). The Impact of Audit Committee Multiple-Directorships on Earnings Management: Evidence from France. *Journal of Applied Business Research, 29*(5), 1333–1342. https://doi.org/10.19030/JABR.V29I5.8017
12. Bratten, Brian, Monika Causholli, and Valbona Sulcaj. (2024). Is Audit Quality Higher When Audit Committees Report Strong Oversight? Current Issues in Auditing, 18(1), P10–P19. https://doi.org/10.2308/CIIA-2022-041
13. Bravo, Francisco, and Nuria Reguera-Alvarado. (2019). Sustainable Development Disclosure: Environmental, Social, and Governance Reporting and Gender Diversity in the Audit Committee. Business Strategy and the Environment, 28(2), 418–429. https://doi.org/10.1002/bse.2258
14. Bailey, Cristina, and Joshua J. Filzen. (2025). Reprint of: Audit Committee Member Busyness and Risk Factor Disclosure. British Accounting Review, 57(1), 101561. https://doi.org/10.1016/j.bar.2025.101561
15. Carcello, Joseph V., Dana R. Hermanson, Terry L. Neal, and Richard A. Riley Jr. (2002). Board Characteristics and Audit Fees. Contemporary Accounting Research, 19(3), 365–384. https://doi.org/10.1506/CHWK-GMQ0-MLKE-K03V
16. Carrera, Nieves, Tashfeen Sohail, and Salvador Carmona. (2017). Audit Committees' Social Capital and Financial Reporting Quality. Accounting and Business Research, 47(6), 633–672. https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1299617
17. Cho, Meeok, Jaehee Jo, and Yewon Kim. (2025). Auditors' Communication with the Audit Committee and Audit Opinion Shopping. Journal of Contemporary Accounting and Economics, 21(3), 100504, https://doi.org/10.1016/j.jcae.2025.100504
18. Dart, E. (2011). UK Audit Committee Effectiveness and the Role of Tenure. International Journal of Disclosure and Governance, 8(4), 378–393. https://doi.org/10.1057/jdg.2011.14
19. Datar, Srikant M., Gerald A. Feltham, and John S. Hughes. (1991). The Role of Audits and Audit Quality in Valuing New Issues. Journal of Accounting and Economics, 14(1), 3–49. https://doi.org/10.1016/0167-7187(91)90057-R
20. De Vlaminck, Nicolas, and Gerrit Sarens. (2015). The Relationship Between Audit Committee Characteristics and Financial Statement Quality: Evidence from Belgium. Journal of Management and Governance, 19(4), 921–948. https://doi.org/10.1007/s10997-014-9282-5

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

21. DeFond, Mark, and Jieying Zhang. (2014). A Review of Archival Auditing Research. Journal of Accounting and Economics, 58(2–3), 275–326. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002
22. Dhaliwal, D. S., 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, 27(3), 787–827. https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01027.x
23. DiMaggio, Paul J., and Walter W. Powell. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. American Sociological Review, 48, 147-160. https://doi.org/10.2307/2095101
24. Elsayed, Mohamed Fawzy Mohamed, and Osama Abouelela. (2026). The Relationship Between Digital Transformation and Audit Quality in Emerging Economies: Do Audit Committee Characteristics Matter? Journal of Risk and Financial Management, 19(3), 204, https://doi.org/10.3390/jrfm19030204
25. Eppler, Martin J., and Jeanne Mengis. (2004). The Concept of Information Overload: A Review of Literature from Organization Science, Accounting, Marketing, MIS, and Related Disciplines. The Information Society, 20(5), 325–344. https://doi.org/10.1080/01972240490507974
26. Farah, Nusrat, Md Shariful Islam, Amanuel Tadesse, and William McCumber. (2024). Impact of Audit Committee Social Capital on the Adoption of COSO 2013. Advances in Accounting, 64, 100685. https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100685
27. Ferris, Stephen P., and Min-Yu Liao. (2019). Busy Boards and Corporate Earnings Management: an International Analysis. Review of Accounting and Finance, 18(4), 533–556, https://doi.org/10.1108/raf-07-2017-0144
28. He, Lerong, and Rong Yang. (2014). Does Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management. Journal of Business Ethics, 123(4), 573–589. https://doi.org/10.1007/s10551-013-2011-9
29. Hua, Shaowen, Bruce A. Leauby, and Zenghui Liu. (2016). Busy Audit Committee Members and Internal Control Deficiencies. International Journal of Corporate Governance, 7(2), 138–163, https://doi.org/10.1504/IJCG.2016.078380
30. Hundal, Shab. (2016). Busyness of Audit Committee Directors and Quality of Financial Information in India. International Journal of Business Governance and Ethics, 11(4), 1–? https://doi.org/10.1504/IJBGE.2016.082606
31. Knechel, W. Robert. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. Accounting, Organizations and Society, 32(4), 383–408, https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.005

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

32. Kwack, So Yean. (2025). What Determines the Gain and Loss of Multiple Audit Committee Directorships? A Longitudinal Analysis. Managerial Auditing Journal, 40(2), 213–238, https://doi.org/ 10.1108/MAJ-02-2024-4241
33. Latif, Bilal, Wim Voordeckers, Frank Lambrechts, and Walter Hendriks. (2020). Multiple directorships in emerging countries: Fiduciary duties at stake? Business Ethics, the Environment & Responsibility, 29(4), 767–781. https://doi.org/10.1111/beer.12275
34. Madi, Hisham Kamel, Zuaini Ishak, and Nor Aziah Abdul Manaf. (2014). The Impact of Audit Committee Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164: 486-492, https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.106
35. Montenegro, Tânia Menezes, and Filomena Antunes Brás. (2018). A Review of the Concept and Measures of Audit Quality Across Three Decades of Research. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 14(2-3): 183-253, https://doi.org/10.1504/ijaape.2018.10012072
36. O'Reilly III, Charles A. (1980). Individuals and Information Overload in Organizations: Is More Necessarily Better? Academy of Management Journal, 23(4), 684–696. https://doi.org/10.5465/255556
37. Othman, R., Ishak, I., Arif, S. M. M., & Aris, N. A. (2014). Audit Committee Characteristics and Financial Reporting Quality: The Malaysian Story. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 145, 358–365. https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.06.045
38. Perry, Tod, and Urs Peyer. (2005). Board Seat Accumulation by Executives: A Shareholder's Perspective. Journal of Finance, 60(4), 2083–2123. https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2005.00788.x
39. Pozzoli, Matteo, Alessandra Pagani, and Francesco Paolone. (2017). The Impact of Audit Committee Characteristics on Earnings Management. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(4), 156–162, https://doi.org/ 10.1016/j.jclepro.2022.133411
40. Saleh, Mohammed WA, and Marwan Mansour. (2024). Is Audit Committee Busyness Associated with Earnings Management? The Moderating Role of Foreign Ownership. Accounting Research Journal, 37(1), 80–97. https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2022-0215
41. Sarens, Gerrit, and Mohammad J. Abdolmohammadi. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables. International Journal of Auditing, 15(1), 1–20. https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

42. Sarkar, J., & Sarkar, S. (2012). Corporate Governance in India. SAGE Publications.
43. Seth, Himanshu, and Akanksha Saxena. (2025). Audit Committee Tenure and Earnings Quality: Evidence from India. Asian Review of Accounting, 33(1), 82–104, https://doi.org/10.1108/MF-06-2024-0434
44. Sobhan, Raihan, Fahmida Fayaja Mim, and Fariha Rahman. (2024), Nexus Between Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag in an Emerging Economy: An Analysis Using Frequentist and Bayesian Regression Models. Asian Journal of Economics and Banking, 9(2): 311–333, https://doi.org/10.1108/AJEB-04-2024-0043
45. Sharma, Vineeta D., and Errol R. Iselin. (2012). The Association between Audit Committee Multiple-Directorships, Tenure, and Financial Misstatements. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(3), 149–175. https://doi.org/10.2308/ajpt-10290
46. Skinner, Douglas J., and Suraj Srinivasan. (2012). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. The Accounting Review, 87(5), 1737–1765. https://doi.org/10.2308/accr-50198
47. Sultana, Nigar, Harjinder Singh, and Asheq Rahman. (2019). Experience of audit committee members and audit quality. European Accounting Review, 28(5), 947–975. https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1569543
48. Sun, Jerry, George Lan, and Guoping Liu. (2014). Independent Audit Committee Characteristics and Real Earnings Management. Managerial Auditing Journal, 29(2), 153–172. https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2013-0865
49. Tham, Yeut Hong. (2024). A Global Review of the Literature on and Proxies of Busy Boards and Audit Committees. Asian Review of Accounting, 32(3): 463-490, https://doi.org/10.1108/ARA-12-2022-0301
50. Tushman, Michael L., and David A. (1978). Information Processing as an Integrating Concept in Organizational design. Academy of Management Review, 3(3), 613–624. https://doi.org/10.2307/257550
51. Vafeas, Nikos. (1999). Board Meeting Frequency and Firm Performance. Journal of Financial Economics, 53(1), 113–142. https://doi.org/10.1016/S0304-405X(99)00018-5
52. Vafeas, Nikos. (2001). On Audit Committee Appointments. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20(1), 197–207. https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.1.197

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]

53. De Vlaminck, Nicolas, and Gerrit Sarens. (2015). The Relationship between Audit Committee Characteristics and Financial Statement Quality: Evidence from Belgium. Journal of Management & Governance, 19(1), 145–166. https://doi.org/10.1007/s10997-013-9282-5
54. Wang, Yuanyuan, Muhammad Haroon Shah, and Yaoyao Wang. (2026). Audit Quality, ESG Performance, and Regulatory Violations: Evidence from China's Capital Market. Humanities and Social Sciences Communications, 13, 795, https://doi.org/10.1057/s41599-026-07155-6
55. Yang, Joon S., and Jagan Krishnan. (2005). Audit Committees and Quarterly Earnings Management. International Journal of Auditing, 9(3), 201–219. https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2005.00278.x
56. Yermack, David (2004). Remuneration, Retention, and Reputation Incentives for Outside Directors. The Journal of Finance, 59(5), 2281–2308. https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.2004.00699.x
57. Yousefi Nejad, Maryam, Ahmed Sarwar Khan, and Jaizah Othman. (2024). A Panel Data Analysis of the Effect of Audit Quality on Financial Statement Fraud. Asian Journal of Accounting Research, 9(4): 422–445, https://doi.org/10.1108/AJAR-04-2023-0112

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-26]