ACCOUNTING, FINANCE AND COMPUTATIONAL INTELLIGENCE

The Effect of Increases in Board Independence on Financial Reporting Quality and the Efforts of Independent Auditors

1. Iman Rahmani Khorram: Department of Accounting, Faculty of Economics and Business Administration, Khayyam University, Mashhad, Iran

2. Ali Taghavi Moghadam*: Department of Accounting, Boj.C., Islamic Azad University, Bojnord, Iran. Email: ali.taghavimoghadam@iau.ac.ir (Corresponding Author)

Article history

Received: 22 December 2025

Revised: 23 April 2026

Accepted: 30 April 2026

Initial Publish: 06 June 2026

Final Publish: 21 April 2027

Abstract:

The purpose of this study was to investigate the effect of increasing board independence through a higher proportion of non-executive directors on financial reporting quality and the effort of independent auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange. This applied study adopted a quasi-experimental and ex post facto design using panel data and multivariate regression analysis. The statistical population consisted of firms listed on the Tehran Stock Exchange, and the final sample included 163 companies during the 2011–2021 period. Data were collected from audited financial statements, board reports, the CODAL system, and Rahavard Novin software. Hypotheses were tested using fixed-effects panel regression and GLS estimation. The independent variable was the proportion of non-executive directors on the board, while the dependent variables included financial reporting quality and auditor effort. Control variables included firm size, leverage, sales growth, return on assets, auditor tenure, and audit firm size. The results of the first hypothesis indicated that an increase in the proportion of non-executive directors had no significant effect on financial reporting quality (β=0.0029, p=0.7289); therefore, the first hypothesis was rejected. However, the results of the second hypothesis demonstrated that an increase in board independence had a positive and significant effect on auditor effort (β=0.4436, p=0.0764), supporting the second hypothesis at the 10% significance level. In addition, firm size and audit firm size had positive and significant effects on auditor effort, whereas leverage and sales growth showed significant negative effects. The coefficients of determination also indicated acceptable explanatory power of the estimated models. The findings suggest that merely increasing the number of non-executive directors is insufficient to improve financial reporting quality unless the governance mechanism becomes dynamic, specialized, and effective. Nevertheless, greater board independence significantly increased auditor effort, indicating stronger monitoring demand and a preference for higher-quality audit services. These results imply that board independence may indirectly enhance the quality of financial reporting by strengthening external audit oversight and increasing the intensity of audit procedures.

Keywords: Board Independence, Non-Executive Directors, Financial Reporting Quality, Auditor Effort, Corporate Governance, Independent Audit.

Citation: Rahmani Khorram, I. & Taghavi Moghadam, A. (2026). The Effect of Increases in Board Independence on Financial Reporting Quality and the Efforts of Independent Auditors. *Accounting, Finance and Computational Intelligence,* 5(1), 1-16.

Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

Corporate governance has become one of the most significant areas of interest in accounting and auditing research due to the increasing complexity of business environments, the expansion of capital markets, and the growing demand for transparent financial information. Financial reporting quality is considered a fundamental mechanism for reducing information asymmetry and improving investor confidence. High-quality financial reporting enables investors and other stakeholders to make more informed decisions and contributes to market efficiency. In this regard, corporate governance mechanisms, particularly board independence and audit committee effectiveness, have received substantial scholarly attention because of their potential influence on monitoring managerial behavior and improving the credibility of financial statements (Gomdem et al., 2024; Khan et al., 2024).

The separation of ownership and management in modern corporations creates agency conflicts between shareholders and managers. According to agency theory, independent directors can mitigate these conflicts by strengthening oversight and reducing opportunistic managerial behavior. Independent board members are generally expected to improve transparency, reduce earnings manipulation, and enhance the reliability of accounting information. Empirical evidence from emerging and developed economies suggests that firms with stronger governance structures often exhibit superior reporting quality and lower financial reporting risk (Kabwe, 2023; Sun, 2023). Corporate governance reforms have also been associated with improvements in risk disclosure quality and greater accountability to stakeholders (Gull et al., 2022).

Audit committees play a critical role in the governance process by supervising financial reporting procedures, internal controls, and interactions with external auditors. Effective audit committees can improve financial reporting timeliness and reduce the likelihood of financial misstatements (Ismail et al., 2022). Research has further demonstrated that the characteristics of audit committee chairs, including expertise, independence, and professional competence, influence auditor selection, audit fees, and audit quality (Azizkhani et al., 2023). In addition, changes in audit committee structures may serve as anticipatory governance actions in response to concerns regarding financial reporting integrity (Liu et al., 2024).

Financial reporting quality has become increasingly important because it directly affects investment efficiency, corporate reputation, and stakeholder trust. Firms with higher reporting quality tend to experience lower financing costs and greater market confidence (Khan et al., 2024). Conversely, low-quality reporting can lead to increased uncertainty, weakened investor trust, and higher agency costs. Studies indicate that governance mechanisms such as board independence and diligent monitoring can reduce earnings management practices and enhance reporting credibility (Saleem et al., 2022; Yousef et al., 2022). Similarly, independent directors are expected to provide objective oversight and constrain managerial opportunism (Shika & Kantiyok, 2023).

The quality of auditing is another critical determinant of confidence in financial reporting. External auditors provide assurance regarding the fairness of financial statements and reduce information risk in capital markets. Recent studies suggest that governance structures influence auditor behavior, audit pricing, and audit effort (Bryan & Mason, 2024; Kim et al., 2023). Firms with more independent boards often demand more rigorous audits and engage higher-quality auditors to enhance stakeholder confidence. Independent directors are also more likely to insist on extensive audit procedures to protect their professional reputation and reduce litigation risk (Perry et al., 2024).

Audit effort, commonly measured through audit fees or audit intensity, reflects the extent of resources devoted to the audit process. Increased audit effort generally enhances the likelihood of detecting material misstatements and improves audit quality. International evidence indicates that board reforms and stronger governance mechanisms are associated with higher audit fees and greater audit effort (Kim et al., 2023). Research also demonstrates that politically connected audit committees and governance characteristics can affect audit risk assessments and audit procedures (Perry et al., 2024).

Technological developments have further transformed auditing and financial reporting practices. The adoption of artificial intelligence and advanced data analytics has improved audit efficiency, precision, and sustainability. AI-based auditing systems allow auditors to process large volumes of data, identify anomalies, and improve fraud detection capabilities (Tritama et al., 2025). Furthermore, recent evidence suggests that audit quality positively influences environmental, social, and governance performance, highlighting the broader strategic role of auditing in organizational sustainability (Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025).

Despite the growing body of literature on corporate governance and reporting quality, empirical evidence regarding the impact of increased board independence on financial reporting quality and auditor effort remains inconclusive, especially in emerging markets. Some studies report positive effects of board independence on reporting transparency and audit quality, whereas others find weak or insignificant relationships (Kim et al., 2023; Shika & Kantiyok, 2023). Moreover, prior studies have largely focused on direct relationships between governance structures and reporting outcomes, while limited attention has been given to auditor effort as a consequence of board independence. Therefore, examining the simultaneous impact of increased board independence on financial reporting quality and auditor effort can contribute to the literature by providing a more comprehensive understanding of governance mechanisms in emerging economies such as Iran (Seyedi et al., 2025; Yadgari et al., 2025).

Methods and Materials

This study employed a quasi-experimental and ex post facto research design using panel data analysis. The statistical population consisted of companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2011 to 2021. After applying screening criteria, including continuity of operations, availability of financial data, and exclusion of financial institutions and investment firms, a final sample of 163 companies was selected.

Data were collected from audited financial statements, annual reports, audit reports, board reports, and databases such as the Tehran Stock Exchange archives and Rahavard Novin software. The study utilized multivariate regression analysis with panel data techniques to test the research hypotheses. The fixed-effects model was selected based on the results of the Limer and Hausman tests, while generalized least squares estimation was applied to address heteroscedasticity issues identified through White's test.

The independent variable of the study was board independence, measured by changes in the proportion of non-executive directors. The dependent variables included financial reporting quality and auditor effort. Financial reporting quality was measured through accrual-based indicators, whereas auditor effort was measured using audit-related metrics such as audit fees. Control variables included firm size, leverage, sales growth, return on assets, auditor tenure, and audit firm size. Descriptive statistics, correlation analysis, stationarity tests, and regression diagnostics were conducted to ensure the reliability and validity of the empirical results.

Findings

The descriptive statistics indicated that the average financial reporting quality among the sample firms was 0.139, while the mean auditor effort variable was 4.626. The average firm size was 14.604, and the mean leverage ratio was 0.549. Approximately 24 percent of the firms were audited by large audit firms, and only 5 percent of the companies experienced increases in the proportion of non-executive directors.

The results of the Levin-Lin-Chu unit root tests confirmed the stationarity of all research variables. Correlation analysis showed no evidence of severe multicollinearity among explanatory variables. Variance inflation factor values for all regression models were below the acceptable threshold.

The findings of the first hypothesis indicated that changes in the proportion of non-executive directors did not have a statistically significant effect on financial reporting quality. The coefficient of board independence was positive but insignificant, suggesting that merely increasing the number of independent directors was insufficient to improve the quality of financial reporting. Among the control variables, firm size and sales growth had positive and significant effects on financial reporting quality, whereas return on assets exhibited a negative and significant relationship. The adjusted coefficient of determination demonstrated that the explanatory variables accounted for a meaningful proportion of the variation in reporting quality.

The results of the second hypothesis revealed that changes in board independence had a positive and statistically significant effect on auditor effort at the 10 percent significance level. This finding suggests that firms with greater board independence demanded more intensive auditing procedures and higher audit quality. Firm size and audit firm size also had positive and significant effects on auditor effort, while leverage and sales growth showed negative and significant relationships. Auditor tenure had a positive and significant association with auditor effort, indicating that longer auditor-client relationships were associated with greater audit involvement.

Diagnostic tests confirmed the appropriateness of the regression models. The F-statistics were significant, indicating overall model validity, and the Durbin-Watson statistics suggested the absence of serial autocorrelation. The Hausman test results supported the use of fixed-effects estimation, and heteroscedasticity concerns were corrected through GLS estimation procedures.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrated that increasing board independence through a higher proportion of non-executive directors did not significantly improve financial reporting quality. This result suggests that structural independence alone may not guarantee effective monitoring unless independent directors possess sufficient expertise, authority, and commitment to perform their supervisory responsibilities effectively. In many organizations, independent directors may formally satisfy governance requirements while lacking substantive influence over managerial decisions. Consequently, the effectiveness of board independence depends not only on board composition but also on the quality of governance practices and institutional environments.

In contrast, the study found that increased board independence positively influenced auditor effort. Independent directors appear to demand higher-quality audits and more rigorous oversight in order to protect their professional reputation and strengthen monitoring effectiveness. This finding indicates that independent boards can indirectly improve financial oversight

by encouraging auditors to devote greater effort to the audit process. Increased audit effort may enhance the probability of detecting material misstatements and contribute to greater confidence in financial reporting.

The positive association between audit firm size and auditor effort suggests that larger audit firms provide more extensive audit services due to their superior expertise, stronger professional standards, and greater reputational concerns. Moreover, the emergence of advanced technologies such as artificial intelligence may further improve audit quality by enhancing analytical capabilities and increasing the efficiency of audit procedures.

Overall, the results emphasize that board independence should not be viewed solely as a formal governance mechanism. Instead, effective governance requires competent and genuinely independent directors, strong audit committees, and high-quality external auditing practices. Policymakers and regulators should therefore focus not only on increasing the proportion of independent directors but also on strengthening their expertise, accountability, and effectiveness. The findings also highlight the importance of auditor effort as a complementary governance mechanism capable of enhancing transparency and reducing information asymmetry in emerging capital markets.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

تأثیر افزایش استقلال هیات مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرسان مستقل

۱. ایمان رحمانی خرم: دانشجوی کارشناسی ارشد،گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه خیام، مشهد، ایران

۲. علی تقوی مقدم*: گروه حسابداری، واحد بجنورد، دانشگاه آزاد اسلامی، بجنورد، ایران.

ایمیل: **ali.taghavimoghadam@iau.ac.ir** (نویسنده مسئول)

تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱ دی ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۳ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۰ اردیبهشت ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۱۶ خرداد ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ اردیبهشت ۱۴۰۶

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر افزایش استقلال هیئت‌مدیره از طریق افزایش نسبت مدیران غیرموظف بر کیفیت گزارشگری مالی و میزان تلاش حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. این پژوهش از نوع کاربردی و مبتنی بر روش شبه‌تجربی و پس‌رویدادی بود که با استفاده از داده‌های ترکیبی و رگرسیون چندمتغیره انجام شد. جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود و نمونه پژوهش شامل ۱۶۳ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ بود. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی، گزارش‌های حسابرسی، سامانه کدال و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شد. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های داده‌های تابلویی با رویکرد اثرات ثابت و روش GLS استفاده شد. متغیر مستقل پژوهش نسبت مدیران غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره بود و متغیرهای وابسته شامل کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرس بودند. همچنین متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، رشد فروش، بازده دارایی‌ها، دوره تصدی حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی در مدل‌ها لحاظ شدند. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که افزایش نسبت مدیران غیرموظف تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد (β=۰.۰۰۲۹, p=۰.۷۲۸۹). بنابراین فرضیه اول پژوهش رد شد. در مقابل، نتایج فرضیه دوم نشان داد که افزایش نسبت مدیران غیرموظف تأثیر مثبت و معناداری بر تلاش حسابرسان مستقل دارد (β=۰.۴۴۳۶, p=۰.۰۷۶۴) و فرضیه دوم در سطح خطای ۱۰ درصد تأیید شد. همچنین اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی اثر مثبت و معنادار بر تلاش حسابرس داشتند، در حالی که اهرم مالی و رشد فروش اثر منفی و معنادار نشان دادند. ضرایب تعیین مدل‌ها نیز نشان داد که متغیرهای توضیحی توان مناسبی در تبیین تغییرات متغیرهای وابسته دارند.نتایج پژوهش نشان داد که صرف افزایش تعداد مدیران غیرموظف در هیئت‌مدیره الزاماً منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نمی‌شود و اثربخشی این سازوکار به پویایی، تخصص و کارایی اعضای مستقل وابسته است. با این حال، افزایش استقلال هیئت‌مدیره موجب افزایش تلاش حسابرسان مستقل شده است که بیانگر تقویت نقش نظارتی هیئت‌مدیره و تمایل به دریافت خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره می‌تواند به‌صورت غیرمستقیم از طریق افزایش نظارت حسابرسی، کیفیت فرآیند گزارشگری مالی را تقویت کند.

کلیدواژگان: استقلال هیئت‌مدیره، مدیران غیرموظف، کیفیت گزارشگری مالی، تلاش حسابرس، حاکمیت شرکتی، حسابرسی مستقل.

شیوه استناددهی: رحمانی خرم، ایمان.، و تقوی مقدم، علی. (۱۴۰۵). تأثیر افزایش استقلال هیات مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرسان مستقل. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۵(۱)، ۱۶-۱.

مجوز و حق نشر: © ۱۴۰۵ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به‌صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

مقدمه

مفهوم حاکمیت شرکتی طی دهه‌های اخیر به یکی از مهم‌ترین موضوعات در حوزه حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی تبدیل شده است؛ زیرا رسوایی‌های مالی گسترده، بحران‌های اقتصادی و افزایش پیچیدگی فعالیت شرکت‌ها موجب شده است که ذی‌نفعان توجه بیشتری به سازوکارهای نظارتی و کیفیت گزارشگری مالی داشته باشند. در چنین شرایطی، گزارشگری مالی باکیفیت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای انتقال اطلاعات اقتصادی به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان شناخته می‌شود. کیفیت گزارشگری مالی نه‌تنها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار است، بلکه می‌تواند اعتماد عمومی به بازار سرمایه را افزایش داده و هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهد. پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که ساختارهای حاکمیت شرکتی، به‌ویژه ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران دارند (Gomdem et al., 2024; Khan et al., 2024). در واقع، شرکت‌هایی که از سازوکارهای نظارتی کارآمدتری برخوردارند، معمولاً شفافیت اطلاعاتی بیشتری داشته و از قابلیت اتکای بالاتری در گزارش‌های مالی خود بهره‌مند هستند (Kabwe, 2023; Sun, 2023).

در میان سازوکارهای حاکمیت شرکتی، استقلال هیئت‌مدیره یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌هایی است که توجه گسترده پژوهشگران را به خود جلب کرده است. اعضای مستقل هیئت‌مدیره می‌توانند از طریق نظارت مؤثر بر عملکرد مدیران اجرایی، احتمال دستکاری سود و ارائه اطلاعات گمراه‌کننده را کاهش دهند. نظریه نمایندگی بیان می‌کند که جدایی مالکیت از مدیریت موجب ایجاد تضاد منافع میان مدیران و سهامداران می‌شود و وجود اعضای مستقل در هیئت‌مدیره می‌تواند این تضاد را کنترل کند. مطالعات انجام‌شده در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره با افزایش شفافیت، کاهش مدیریت سود و ارتقای کیفیت افشا ارتباط معناداری دارد (Gull et al., 2022; Kabwe, 2023). همچنین شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره بر کیفیت تصمیمات حسابرسی، میزان ریسک حسابرسی و رفتار حسابرسان مستقل نیز اثرگذار است (Perry et al., 2024; Radwan et al., 2022).

در سال‌های اخیر، توجه ویژه‌ای به نقش کمیته حسابرسی در فرآیند نظارت مالی معطوف شده است. کمیته حسابرسی به‌عنوان بازوی تخصصی هیئت‌مدیره وظیفه نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی و ارتباط با حسابرسان مستقل را برعهده دارد. اثربخشی کمیته حسابرسی می‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش تأخیر در گزارشگری مالی شود (Ismail et al., 2022). از سوی دیگر، ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی از جمله تخصص مالی، استقلال و تجربه حرفه‌ای می‌تواند بر انتخاب حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد (Azizkhani et al., 2023). پژوهش‌ها همچنین نشان داده‌اند که وجود اعضای مستقل و متخصص در کمیته حسابرسی می‌تواند احتمال تقلب مالی و تحریف صورت‌های مالی را کاهش دهد (Liu et al., 2024). در این میان، تغییرات ساختاری در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی اغلب به‌عنوان واکنشی پیشگیرانه برای جلوگیری از بحران‌های گزارشگری مالی تلقی می‌شود (Liu et al., 2024).

کیفیت گزارشگری مالی یکی از متغیرهای کلیدی در ارزیابی سلامت مالی شرکت‌ها محسوب می‌شود و نقش اساسی در کارایی بازارهای سرمایه دارد. گزارشگری مالی باکیفیت می‌تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و افزایش کارایی سرمایه‌گذاری شود (Khan et al., 2024). در مقابل، کیفیت پایین گزارشگری مالی معمولاً با افزایش ریسک اطلاعاتی، کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و افزایش هزینه سرمایه همراه است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که حاکمیت شرکتی قوی می‌تواند از طریق محدود کردن مدیریت سود و بهبود شفافیت اطلاعاتی، کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهد (Ihenyen, 2022; Sun, 2023). همچنین، استقلال هیئت‌مدیره و نظارت مؤثر کمیته حسابرسی می‌تواند احتمال وقوع تقلب و تحریفات مالی را کاهش دهد (Radwan et al., 2022; Saleem et al., 2022).

موضوع کیفیت حسابرسی نیز به‌عنوان یکی از ارکان اساسی اعتماد به گزارشگری مالی مطرح است. حسابرسان مستقل وظیفه دارند درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی اظهار نظر کنند و از این طریق اعتماد استفاده‌کنندگان را افزایش دهند. با افزایش پیچیدگی محیط تجاری و الزامات قانونی، نقش حسابرسان در کاهش ریسک اطلاعاتی و ارتقای شفافیت مالی بیش از گذشته اهمیت یافته است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ساختارهای حاکمیت شرکتی، به‌ویژه استقلال هیئت‌مدیره، می‌توانند بر رفتار حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی و میزان تلاش حسابرسی تأثیرگذار باشند (Bryan & Mason, 2024; Kim et al., 2023). به‌طور خاص، شرکت‌هایی که هیئت‌مدیره مستقل‌تری دارند، معمولاً

تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان باکیفیت و انجام حسابرسی‌های دقیق‌تر نشان می‌دهند (Azizkhani et al., 2023). همچنین وجود مدیران مستقل با انگیزه‌های reputational می‌تواند موجب افزایش سطح نظارت و در نتیجه افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود (Bryan & Mason, 2024).

تلاش حسابرس یکی از مفاهیم مهم در ادبیات حسابرسی است که معمولاً از طریق شاخص‌هایی مانند حق‌الزحمه حسابرسی، مدت زمان حسابرسی یا میزان منابع صرف‌شده برای فرایند حسابرسی سنجیده می‌شود. افزایش تلاش حسابرس می‌تواند احتمال کشف تحریفات بااهمیت را افزایش دهد و کیفیت حسابرسی را ارتقا بخشد. در این راستا، مطالعات مختلف نشان داده‌اند که اصلاحات حاکمیت شرکتی و تغییر در ساختار هیئت‌مدیره می‌تواند موجب افزایش تلاش حسابرسان شود (Kim et al., 2023). همچنین پژوهش‌ها بیانگر آن است که ریسک حسابرسی و کیفیت نظارت داخلی از عوامل مهم تعیین‌کننده میزان حق‌الزحمه و تلاش حسابرسی هستند (Perry et al., 2024). در کنار این موضوع، افزایش حجم کاری حسابرسان نیز می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و در صورت عدم مدیریت مناسب، منجر به کاهش کیفیت گزارشگری شود (Yadgari et al., 2025).

با ظهور فناوری‌های نوین و تحول دیجیتال، فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی نیز دستخوش تغییرات اساسی شده است. استفاده از هوش مصنوعی در حسابرسی می‌تواند موجب بهبود دقت، سرعت و کیفیت حسابرسی شود و ریسک خطاهای انسانی را کاهش دهد (Tritama et al., 2025). فناوری‌های نوین همچنین می‌توانند امکان تحلیل داده‌های بزرگ و شناسایی الگوهای غیرعادی را برای حسابرسان فراهم کنند. در نتیجه، سازمان‌هایی که از فناوری‌های نوین در فرآیند حسابرسی و کنترل داخلی استفاده می‌کنند، معمولاً از کیفیت گزارشگری مالی بالاتری برخوردار هستند. در همین راستا، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که کیفیت حسابرسی می‌تواند بر عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها نیز اثرگذار باشد (Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025).

یکی دیگر از ابعاد مهم حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های رفتاری و انگیزشی اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که استقلال واقعی هیئت‌مدیره تنها به ساختار ظاهری محدود نمی‌شود، بلکه انگیزه‌ها، پاداش‌ها و میزان تعهد اعضا نیز اهمیت زیادی دارد. برای مثال، پرداخت‌های نقدی به مدیران مستقل می‌تواند بر رفتار نظارتی آن‌ها اثر بگذارد و احتمال تقلب مالی را کاهش دهد (Radwan et al., 2022). همچنین استقلال هیئت‌مدیره و میزان تلاش اعضا می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش داده و موجب بهبود به‌موقع بودن اطلاعات مالی شود (Wisdom et al., 2022). علاوه بر این، ترکیب کمیته‌های هیئت‌مدیره و تعامل آن‌ها با حسابرسان مستقل نقش مهمی در کیفیت نظارت مالی ایفا می‌کند (Mani et al., 2023).

از منظر مدیریت سود نیز ساختارهای حاکمیت شرکتی اهمیت زیادی دارند. مدیریت سود یکی از مهم‌ترین تهدیدهای کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شود و معمولاً در شرایط ضعف نظارت داخلی و نبود استقلال کافی در هیئت‌مدیره افزایش می‌یابد. پژوهش‌های انجام‌شده در کشورهای درحال‌توسعه نشان داده‌اند که ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی می‌تواند مدیریت سود تعهدی و واقعی را کاهش دهد (Saleem et al., 2022; Yousef et al., 2022). همچنین وجود اعضای مستقل در هیئت‌مدیره موجب افزایش نظارت بر رفتار مدیران و محدود شدن انگیزه‌های فرصت‌طلبانه می‌شود (Shika & Kantiyok, 2023). در نتیجه، می‌توان انتظار داشت که افزایش استقلال هیئت‌مدیره نه‌تنها کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهد، بلکه از طریق افزایش تلاش حسابرسان، سطح اعتماد به اطلاعات مالی را نیز بهبود بخشد.

در اقتصادهای نوظهور، از جمله ایران، اهمیت بررسی نقش حاکمیت شرکتی در کیفیت گزارشگری مالی دوچندان است. بازار سرمایه ایران طی سال‌های اخیر با چالش‌هایی نظیر ضعف شفافیت اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعات و نوسانات اقتصادی مواجه بوده است. در چنین شرایطی، تقویت استقلال هیئت‌مدیره و ارتقای کیفیت حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و بهبود کارایی بازار سرمایه ایفا کند. علاوه بر این، سازمان‌های پروژه‌محور و بنگاه‌های اقتصادی ایرانی برای دستیابی به نظام‌های بودجه‌ریزی و گزارشگری کارآمد نیازمند تقویت عوامل درون‌سازمانی و نظارتی هستند (Seyedi et al., 2025). از سوی دیگر، مطالعات بین‌المللی نشان می‌دهد که بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند کیفیت افشای ریسک، شفافیت مالی و کارایی سرمایه‌گذاری را افزایش دهد (Gull et al., 2022; Khan et al., 2024).

با وجود گسترش پژوهش‌ها درباره حاکمیت شرکتی، هنوز در خصوص نحوه تأثیر افزایش استقلال هیئت‌مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرسان، به‌ویژه در کشورهای درحال‌توسعه، ابهاماتی وجود دارد. برخی مطالعات تأثیر مثبت استقلال هیئت‌مدیره را تأیید کرده‌اند، در حالی که برخی دیگر نتایج متفاوتی ارائه داده‌اند (Kim et al.,

2023; Shika & Kantiyok, 2023). علاوه بر این، بخش عمده پژوهش‌های پیشین بر رابطه مستقیم حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی تمرکز داشته‌اند و کمتر به نقش تلاش حسابرس به‌عنوان پیامد نظارت هیئت‌مدیره پرداخته‌اند. بنابراین، بررسی همزمان تأثیر افزایش استقلال هیئت‌مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرسان مستقل می‌تواند خلأ مهمی را در ادبیات پژوهش پوشش دهد و درک جامع‌تری از تعامل میان سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی فراهم آورد.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر افزایش استقلال هیئت‌مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاش حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

روش پژوهش و مواد

روش پژوهش حاضر به‌صورت قیاسی—استقرایی می‌باشد. قیاسی به لحاظ تبیین فرضیه‌های پژوهش به کمک تئوری‌های موجود و استقرایی به جهت آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این پژوهش به‌منظور انجام آزمون فرضیه‌ها از روش تحلیل همبستگی استفاده خواهد شد. روش‌شناسی پژوهش نیز شبه تجربی از نوع پس‌رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) است، که در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی خواهد بود. روش بررسی داده‌ها به‌صورت تحلیل ترکیبی داده‌ها (بررسی سال‌به‌سال) و با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره خواهد بود. هدف پژوهش دنبال کشف و بررسی روابط بین عوامل و شرایط خاص یا نوع رویدادی که قبلاً وجود داشته یا رخ داده، از طریق مطالعه نتایج حاصل از آن‌ها خواهد بود. به بیان دیگر در این نوع پژوهش، پژوهشگر در پی بررسی امکان وجود روابط علت و معلولی از طریق مشاهده نتایج موجود و زمینه قبلی آن‌ها به امید یافتن علت وقوع پدیده است. در این پژوهش، ابتدا از روش کتابخانه‌ای برای مطالعه مبانی نظری و بررسی پیشینه پژوهش، استفاده می‌شود. سپس ازآنجاکه روش انجام پژوهش با داده‌های واقعی شرکت‌ها سروکار دارد، داده‌ها به‌صورت مقطعی-زمانی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که باتوجه به متغیرهای پژوهش مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها و دیگر اطلاعات منتشرشده است، گردآوری می‌شود.

برای گردآوری داده‌ها از منابع مختلفی ازجمله لوح‌های فشرده سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار ره‌آورد نوین، گزارش‌های هیئت مدیره و گزارش کمیته حسابرسی که از طریق سایت اطلاع‌رسانی شرکت بورس و سازمان بورس اطلاع‌رسانی می‌شود و همچنین سایر منابع اطلاعاتی استفاده می‌شود.

جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شدوه در بورس اوراق بهادار تهران و دوره زمانی پژوهش از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۴۰۰ است. برای تعیین نمونه آماری بر روی جامعه شرطهای زیر اعمال خواهد شد:

شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا سال ۱۴۰۰ نیز در فهرست باقی مانده باشند. ۱-طی دوره مورد نظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند. ۲-طول توقف دوره معاملات در این شرکت‌ها در بازه زمانی مذکور بیشتر از ۳ ماه نباشد. ۳-جزو بانک‌ها و موسسات مالی و سای شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند.

یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است. میانگین کیفیت گزارشگری مالی ۰/۱۳۹ است. میانگین حق‌الزحمه حسابرسی ۴/۶۲۶ است. میانگین لگاریتم دارایی‌ها که معیار اندازه شرکت است، ۱۴/۶۰۴ می‌باشد. میانگین اهرم مالی ۰/۵۴۹ است. متوسط رشد فروش شرکت‌ها ۰/۳۲۶ است. میانگین بازده دارایی‌ها ۰/۱۱۹ می‌باشد. همچنین، میانگین دوره تصدی حسابرسان ۱/۰۱۹ است. یافته‌ها نشان می‌دهد که ۲۴ درصد از شرکت‌های نمونه توسط دو حسابرس برتر (سازمان حسابرسی و مفید راهبر) حسابرسی شده‌اند. مشاهدات بیان می‌کند که فقط ۵ درصد از شرکت‌های نمونه نسبت مدیران غیرموظف خود را افزایش داده‌اند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	اختصار	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	مشاهدات
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	۰/۱۳۹۰	۰/۰۹۴۲	۲/۸۹۶۹	۰/۰۰۰۱	۰/۱۶۸۶	۱۷۹۳
تلاش حسابرس	EFFORT	۲/۱۵۲۴	۱/۹۶۳۲	۴	۱	۰/۵۶۳۲	۱۷۹۳
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۶۰۴۶	۱۴/۳۸۷۸	۲۱/۳۲۷۶	۱۰/۱۶۶۵	۱/۷۱۰۵	۱۷۹۳
اهرم مالی	LEV	۰/۵۴۹۹	۰/۵۵۱۱	۲/۰۷۷۵	۰/۰۱۲۷	۰/۲۲۵۹	۱۷۹۳
رشد فروش	SG	۰/۳۲۶۰	۰/۲۶۸۵	۱/۲۰۶۷	-۰/۲۷۵۸	۰/۳۹۳۱	۱۷۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۱۹۱	۰/۱۰۴۸	۰/۶۴۶۸	-۰/۴۳۴۷	۰/۱۱۰۴	۱۷۹۳
دوره تصدی حسابرس	AUDITTEN	۱/۰۱۹۸	۱/۰۹۸۶	۲/۵۶۴۹	۰/۰۰۰۰	۰/۶۹۳۴	۱۷۹۳
اندازه حسابرس	BIGN	۲۴ درصد					
مدیران غیرموظف	BIND	۵ درصد					

جدول ۲. همبستگی متغیرهای پژوهش

	FRQ	LNAUDITFEE	SIZE	LEV	SG	ROA	AUDITTEN
FRQ	۱						
EFFORT	۰/۰۰۵	۱					
SIZE	۰/۰۱۶	-۰/۱۷۶	۱				
LEV	-۰/۱۲۰	-۰/۰۱۱	-۰/۰۷۷	۱			
SG	۰/۱۷۰	-۰/۰۲۷	۰/۲۱۶	-۰/۱۷۴	۱		
ROA	-۰/۰۶۲	-۰/۰۰۲	۰/۱۷۹	-۰/۳۷۱	-۰/۱۰۹	۱	
AUDITTEN	۰/۱۰۸	۰/۰۱۷	۰/۲۷۳	۰/۰۲۰	۰/۱۱۳	۰/۰۲۵	۱

جدول ۳. نتایج آزمون لوین، لین و چو برای متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
کیفیت گزارشگری مالی	FRQ	-۲۶/۴۱۸	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
تلاش حسابرس	EFFORT	-۹/۵۱۳	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
اندازه شرکت	SIZE	-۱۰/۳۰۱	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
اهرم مالی	LEV	-۱۵/۲۵۴	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
رشد فروش	SG	-۱۷/۱۴۲	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
بازده دارایی‌ها	ROA	-۲۲/۸۷۳	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
دوره تصدی حسابرس	AUDITTEN	-۴۷/۱۶۸	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره	سطح معناداری	همخطی
مدیران غیرموظف	BIND	۰/۰۰۲۹	۰/۰۰۸۵	۰/۳۴۶۶	۰/۷۲۸۹	۱/۰۲۲۹
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۱۹۹	۰/۰۰۳۲	۶/۲۷۰۸	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۹۷
اهرم مالی	LEV	-۰/۰۱۱۲	۰/۰۱۷۰	-۰/۶۶۰۴	۰/۵۰۹۱	۱/۲۷۲۹
اندازه حسابرس	BIG۲	-۰/۰۱۱۹	۰/۰۰۸۶	-۱/۳۸۵۵	۰/۱۶۶۱	۱/۲۶۳۲
رشد فروش	SG	۰/۰۲۶۶	۰/۰۰۵۶	۴/۷۵۲۸	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۵۳

بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۰۶۳۸	۰/۰۲۵۰	-۲/۵۵۳۱	۰/۰۱۰۸	۱/۲۶۸۳
دوره تصدی حسابرس	AUDITTEN	۰/۰۰۲۱	۰/۰۰۲۹	۰/۷۳۸۹	۰/۴۶۰۱	۱/۲۵۴۰
ضریب تعیین		۰/۳۳۷				
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۲۶۸				
آماره F		۴/۸۸۵				
سطح معناداری آمار F		۰/۰۰۰				
آماره دوربین واتسون		۲/۰۹۴				
آزمون لیمر		۳/۹۹۷				
سطح معناداری آماره لیمر		۰/۰۰۰				
آزمون هاسمن		۸۲/۹۹۹				
سطح معناداری آماره هاسمن		۰/۰۰۰				
واریانس ناهمسانی		۷/۸۰۲				
سطح معناداری واریانس ناهمسانی		۰/۰۰۰				

با توجه به سطح معناداری آماره *F* در مدل‌های آزمون شده که کمتر از ۵ درصد می‌باشد، می‌توان گفت که این مدل‌ها در سطح کلی معنادار است. همچنین، مقدار آماره دوربین واتسون آن‌ها بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد و بر این اساس می‌توان گفت خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلال وجود ندارد. در مدل‌های آزمون شده سطح معناداری آماره لیمر، عدد (۰/۰۰۰) است که این مقدار، بیانگر تأیید فرضیه صفر (کارایی روش تابلویی) بوده و حکایت از آن دارد که برای تخمین آن‌ها باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. با توجه به تابلویی بودن مدل‌ها، تعیین نوع داده‌ها (روش اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) از طریق آزمون هاسمن لازم است. باتوجه به معناداری (۰/۰۰۰) آماره هاسمن مدل‌ها پژوهش از طریق روش اثرات ثابت آزمون شد. بر اساس نتایج، عامل تورم واریانس برای متغیرهای بکار گرفته شده در مدل‌های آزمون فرضیه پژوهش کمتر از ۱۰ می‌باشد. بنابراین، بین متغیرهای توضیحی در این مدل‌ها، هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. نتایج آزمون وایت برای بررسی فرض همسانی واریانس در اجزای اخلال مدل‌های پژوهش حاکی از وجـود ناهمسـانی واریانس است. بنابراین برای رفع این مشکل مدل‌ها پژوهش از طریق آزمون وایت و روش *GLS* مورد آزمون قرار گرفت. ضریب تعیین مدل آزمون شده ۰/۳۳۷ و نشان می‌دهد که تقریباً ۳۸ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که تغییرات در مدیران غیرموظف (افزایش در نسبت مدیران غیرموظف) تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که صرفا افزایش تعداد مدیران غیرموظف کافی نیست و باید این سازوکار پویا و کارا شود. بر اساس این یافته‌ها فرضیه اول رد می‌شود.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره	سطح معناداری	همخطی
مدیران غیرموظف	BIND	۰/۴۴۳۶	۰/۲۵۰۲	۱/۷۷۲۸	۰/۰۷۶۴	۱/۰۲۲۹
اندازه شرکت	SIZE	۰/۳۶۱۵	۰/۰۷۶۱	۴/۷۴۹۶	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۹۷
اهرم مالی	LEV	-۰/۸۶۳۵	۰/۳۹۰۳	-۲/۲۱۲۶	۰/۰۲۷۱	۱/۲۷۲۹
اندازه حسابرس	BIG۲	۱/۴۴۰۰	۰/۲۹۱۸	۴/۹۳۵۰	۰/۰۰۰۰	۱/۲۶۳۲
رشد فروش	SG	-۰/۴۳۷۵	۰/۱۴۶۸	-۲/۹۷۹۷	۰/۰۰۲۹	۱/۱۴۵۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۱/۳۹۱۵	۰/۷۲۹۴	-۱/۹۰۷۷	۰/۰۵۶۶	۱/۲۶۸۳
دوره تصدی حسابرس	AUDITTEN	۰/۲۴۸۷	۰/۰۹۱۴	۲/۷۲۱۷	۰/۰۰۶۶	۱/۲۵۴۰
ضریب تعیین		۰/۶۸۶				
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۵۶۴				
آماره F		۲۱/۰۷۶				
سطح معناداری آمار F		۰/۰۰۰				

آماره دوربین واتسون	۱/۷۹۹
آزمون لیمر	۱۹/۹۶۸
سطح معناداری آماره لیمر	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۴۸/۸۸۸
سطح معناداری آماره هاسمن	۰/۰۰۰
واریانس ناهمسانی	۶/۸۷۴
سطح معناداری واریانس ناهمسانی	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معناداری آماره *F* در مدل‌های آزمون شده که کمتر از ۵ درصد می‌باشد، می‌توان گفت که این مدل‌ها در سطح کلی معنادار است. همچنین، مقدار آماره دوربین واتسون آن‌ها بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد و بر این اساس می‌توان گفت خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلال وجود ندارد. در مدل‌های آزمون شده سطح معناداری آماره لیمر، عدد (۰/۰۰۰) است که این مقدار، بیانگر تأیید فرضیه صفر (کارایی روش تابلویی) بوده و حکایت از آن دارد که برای تخمین آن‌ها باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. با توجه به تابلویی بودن مدل‌ها، تعیین نوع داده‌ها (روش اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) از طریق آزمون هاسمن لازم است. باتوجه به معناداری (۰/۰۰۰) آماره هاسمن مدل‌ها پژوهش از طریق روش اثرات ثابت آزمون شد. بر اساس نتایج، عامل تورم واریانس برای متغیرهای بکار گرفته شده در مدل‌های آزمون فرضیه پژوهش کمتر از ۱۰ می‌باشد. بنابراین، بین متغیرهای توضیحی در این مدل‌ها، هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. نتایج آزمون وایت برای بررسی فرض همسانی واریانس در اجزای اخلال مدل‌های پژوهش حاکی از وجود ناهمسانی واریانس است. بنابراین برای رفع این مشکل مدل‌ها پژوهش از طریق آزمون وایت و روش *GLS* مورد آزمون قرار گرفت. ضریب تعیین مدل آزمون شده ۰/۶۸۶ و نشان می‌دهد که تقریباً ۶۸ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که تغییرات در مدیران غیرموظف (افزایش در نسبت مدیران غیرموظف) تأثیر مثبت و معناداری (در سطح خطای ۱۰ درصد) بر تلاش حسابرسان دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مدیران غیرموظف باتوجه به قدرت نظارت و کارایی که داشته‌اند، حسابرسانی انتخاب کرده‌اند که کیفیت بهتری ارائه داده و درنتیجه تلاش بیشتری داشته‌اند. بر اساس این یافته‌ها فرضیه دوم تأیید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که افزایش استقلال هیئت‌مدیره از طریق افزایش نسبت مدیران غیرموظف، تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد. این یافته بیانگر آن است که صرف افزایش تعداد مدیران مستقل در ساختار هیئت‌مدیره لزوماً به بهبود کیفیت اطلاعات مالی و افزایش شفافیت گزارشگری منجر نمی‌شود. در واقع، اثربخشی استقلال هیئت‌مدیره زمانی محقق می‌شود که اعضای مستقل از تخصص حرفه‌ای، قدرت نظارتی، انگیزه کافی و دسترسی مناسب به اطلاعات برخوردار باشند. در بسیاری از شرکت‌ها، استقلال ظاهری هیئت‌مدیره ممکن است بدون ایجاد تغییر واقعی در سازوکارهای کنترلی و نظارتی باقی بماند و همین موضوع موجب می‌شود تأثیر مورد انتظار بر کیفیت گزارشگری مالی تحقق نیابد. این یافته با نتایج برخی مطالعات همسو است که بیان می‌کنند ساختار رسمی حاکمیت شرکتی به‌تنهایی تضمین‌کننده کیفیت گزارشگری مالی نیست و عوامل رفتاری، فرهنگی و نهادی نیز نقش تعیین‌کننده‌ای دارند (Ihenyen, 2022; Kabwe, 2023).

یکی از دلایل احتمالی عدم معناداری رابطه میان استقلال هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان در ضعف اثربخشی واقعی مدیران مستقل جستجو کرد. در بسیاری از شرکت‌ها، مدیران غیرموظف گرچه از لحاظ قانونی مستقل تلقی می‌شوند، اما ممکن است در عمل وابستگی‌های اقتصادی، اجتماعی یا سازمانی به مدیران اجرایی داشته باشند. در چنین شرایطی، توانایی آنان در اعمال نظارت مؤثر کاهش یافته و استقلال واقعی آن‌ها تضعیف می‌شود. پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه حاکمیت شرکتی نشان داده‌اند که استقلال واقعی هیئت‌مدیره بیشتر از تعداد اعضای مستقل، به کیفیت تعاملات نظارتی و میزان تخصص اعضا وابسته است (Liu et al., 2024; Mani et al., 2023). همچنین برخی مطالعات نشان داده‌اند که در بازارهای نوظهور، ضعف زیرساخت‌های نظارتی و محدودیت‌های نهادی می‌تواند اثر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی را کاهش دهد (Gull et al., 2022).

یافته‌های پژوهش حاضر همچنین نشان داد که افزایش استقلال هیئت‌مدیره تأثیر مثبت و معناداری بر تلاش حسابرسان مستقل دارد. این نتیجه بیانگر آن است که مدیران غیرموظف و مستقل تمایل بیشتری به استفاده از حسابرسی باکیفیت و نظارت دقیق‌تر دارند و در نتیجه، حسابرسان برای انجام رسیدگی‌های گسترده‌تر و دقیق‌تر، تلاش بیشتری انجام می‌دهند. از منظر نظریه نمایندگی، مدیران مستقل به‌دلیل نگرانی درباره حفظ اعتبار حرفه‌ای و کاهش هزینه‌های نمایندگی، خواهان افزایش سطح کنترل و نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی هستند. بنابراین، آنان با انتخاب حسابرسان باکیفیت‌تر و مطالبه حسابرسی دقیق‌تر، سطح تلاش حسابرس را افزایش می‌دهند. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین همسو است که نشان داده‌اند اصلاحات حاکمیت شرکتی و افزایش استقلال هیئت‌مدیره موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و شدت فعالیت‌های حسابرسی می‌شود (Bryan & Mason, 2024; Kim et al., 2023).

افزایش تلاش حسابرس در شرکت‌هایی با هیئت‌مدیره مستقل‌تر می‌تواند ناشی از افزایش تقاضا برای کیفیت بالاتر حسابرسی باشد. مدیران مستقل معمولاً نسبت به ریسک‌های شهرت و پیامدهای ناشی از افشای اشتباهات مالی حساس‌تر هستند و به همین دلیل از حسابرسان انتظار دارند فرایند رسیدگی دقیق‌تری انجام دهند. پژوهش Perry و همکاران (Perry et al., 2024) نشان داد که ساختارهای حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی می‌توانند ریسک حسابرسی را تغییر داده و بر میزان تلاش حسابرسان اثرگذار باشند. همچنین Azizkhani و همکاران نشان دادند که ویژگی‌های رئیس کمیته حسابرسی بر انتخاب حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی اثر مستقیم دارد (Azizkhani et al., 2023). بنابراین، نتایج پژوهش حاضر را می‌توان در چارچوب افزایش تقاضا برای نظارت حرفه‌ای و دقیق‌تر توسط مدیران مستقل تفسیر کرد.

نتایج پژوهش حاضر همچنین نشان داد که اندازه شرکت اثر مثبت و معناداری بر تلاش حسابرس دارد. این یافته منطقی به نظر می‌رسد، زیرا شرکت‌های بزرگ‌تر دارای عملیات پیچیده‌تر، حجم معاملات بیشتر و ریسک‌های اطلاعاتی گسترده‌تری هستند و حسابرسان برای رسیدگی به این شرکت‌ها ناچار به صرف زمان و منابع بیشتری هستند. این نتیجه با مطالعات متعددی همخوانی دارد که بیان می‌کنند اندازه شرکت یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه و تلاش حسابرسی است (Bryan & Mason, 2024; Kim et al., 2023). از سوی دیگر، اندازه بزرگ‌تر شرکت معمولاً با فشار بیشتر ذی‌نفعان برای شفافیت اطلاعاتی همراه است و این امر می‌تواند سطح نظارت حسابرسی را افزایش دهد.

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که اهرم مالی اثر منفی و معناداری بر تلاش حسابرس دارد. این یافته می‌تواند نشان‌دهنده آن باشد که شرکت‌های دارای بدهی بالا ممکن است برای کنترل هزینه‌ها، تمایل کمتری به پرداخت هزینه‌های بالاتر حسابرسی داشته باشند. از طرف دیگر، برخی شرکت‌های با اهرم مالی بالا ممکن است به‌دلیل محدودیت منابع مالی، سطح همکاری کمتری با حسابرسان داشته باشند که این موضوع می‌تواند بر کیفیت و شدت رسیدگی‌ها اثرگذار باشد. با این حال، پژوهش‌های قبلی در این زمینه نتایج متفاوتی ارائه داده‌اند و برخی مطالعات بیان کرده‌اند که افزایش ریسک مالی ناشی از اهرم بالا می‌تواند موجب افزایش تلاش حسابرس شود (Khan et al., 2024; Yousef et al., 2022). این تفاوت در نتایج احتمالاً ناشی از تفاوت در محیط‌های نهادی، ساختارهای مالکیت و شرایط اقتصادی کشورها است.

یافته‌های پژوهش درباره اثر منفی رشد فروش بر تلاش حسابرس نیز قابل تأمل است. در برخی شرکت‌ها، رشد سریع فروش ممکن است از دید حسابرسان نشانه‌ای از عملکرد مطلوب و کاهش ریسک تلقی شود و در نتیجه نیاز به رسیدگی‌های گسترده‌تر را کاهش دهد. با این حال، در برخی مطالعات رشد سریع شرکت‌ها به‌عنوان عاملی برای افزایش پیچیدگی عملیات و ریسک گزارشگری مالی معرفی شده است (Gomdem et al., 2024; Sun, 2023). بنابراین، تفسیر اثر رشد فروش بر تلاش حسابرس باید با توجه به ویژگی‌های محیط اقتصادی و ساختار بازار سرمایه انجام شود.

از دیگر یافته‌های مهم پژوهش حاضر، اثر مثبت اندازه مؤسسه حسابرسی بر تلاش حسابرس بود. این نتیجه نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً به‌دلیل برخورداری از تخصص حرفه‌ای، منابع انسانی قوی‌تر و حساسیت بیشتر نسبت به شهرت حرفه‌ای، حسابرسی‌های دقیق‌تر و باکیفیت‌تری انجام می‌دهند. این یافته با نتایج مطالعات پیشین همسو است که بیان می‌کنند مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر از استانداردهای حرفه‌ای سخت‌گیرانه‌تری پیروی می‌کنند و سطح نظارت بیشتری بر فرآیند حسابرسی اعمال می‌کنند (Kim et al., 2023; Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025). همچنین پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که کیفیت حسابرسی می‌تواند بر عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها نیز اثر مثبت داشته باشد (Sheikh Najafi & Azizzadeh, 2025).

در تبیین نتایج پژوهش حاضر می‌توان به نقش فناوری‌های نوین نیز اشاره کرد. امروزه استفاده از هوش مصنوعی و فناوری‌های داده‌محور در حسابرسی موجب افزایش دقت و کیفیت رسیدگی‌ها شده است. پژوهش Tritama و همکاران نشان داد که پذیرش فناوری‌های مبتنی بر هوش مصنوعی می‌تواند کیفیت حسابرسی پایدار را بهبود بخشد (Tritama et al., 2025). بنابراین، در شرکت‌هایی که مدیران مستقل خواهان نظارت قوی‌تر هستند، احتمال استفاده از ابزارهای نوین حسابرسی و افزایش تلاش حسابرس نیز بیشتر خواهد بود.

همچنین یافته‌های پژوهش حاضر با مطالعاتی که نقش کمیته حسابرسی و استقلال هیئت‌مدیره را در کاهش مدیریت سود و افزایش کیفیت گزارشگری مالی بررسی کرده‌اند، قابل مقایسه است. پژوهش Saleem و همکاران نشان داد که ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی می‌تواند مدیریت سود تعهدی و واقعی را کاهش دهد (Saleem et al., 2022). همچنین Shika و Kantiyok بیان کردند که استقلال هیئت‌مدیره نقش تعدیل‌کننده مهمی در رابطه میان کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد (Shika & Kantiyok, 2023). هرچند در پژوهش حاضر رابطه مستقیم معناداری میان استقلال هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی مشاهده نشد، اما افزایش تلاش حسابرس می‌تواند به‌عنوان یک پیامد غیرمستقیم استقلال هیئت‌مدیره، در بلندمدت به بهبود کیفیت اطلاعات مالی منجر شود.

از منظر عملی، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نهادهای قانون‌گذار و سیاست‌گذاران بازار سرمایه نباید تنها بر افزایش تعداد مدیران غیرموظف تمرکز کنند، بلکه لازم است بر ارتقای کیفیت، تخصص و استقلال واقعی این اعضا نیز تأکید شود. همچنین شرکت‌ها باید به نقش حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی توجه بیشتری داشته باشند. تعامل مؤثر میان هیئت‌مدیره مستقل، کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل می‌تواند به بهبود شفافیت مالی، کاهش ریسک اطلاعاتی و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران منجر شود.

از سوی دیگر، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که کیفیت حاکمیت شرکتی می‌تواند از طریق افزایش تلاش حسابرس بر کیفیت فرآیند گزارشگری مالی اثر بگذارد. این موضوع اهمیت نقش نظارتی حسابرسان را در ساختار حاکمیت شرکتی برجسته می‌سازد. پژوهش‌های اخیر نیز تأکید کرده‌اند که تعامل میان سازوکارهای حاکمیت شرکتی، فرهنگ سازمانی و کیفیت حسابرسی می‌تواند نقش مهمی در بهبود افشای اطلاعات و عملکرد مالی شرکت‌ها داشته باشد (Seyedi et al., 2025; Yadgari et al., 2025).

یکی از محدودیت‌های این پژوهش، استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج به سایر شرکت‌ها و صنایع را محدود کند. همچنین برخی متغیرهای کیفی مانند میزان استقلال واقعی مدیران غیرموظف، کیفیت تعاملات هیئت‌مدیره و ویژگی‌های رفتاری اعضا به‌دلیل دشواری اندازه‌گیری در مدل پژوهش وارد نشدند. علاوه بر این، تغییرات اقتصادی، تورم و نوسانات بازار سرمایه طی دوره زمانی پژوهش می‌توانست بر رفتار حسابرسان و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار باشد.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده نقش متغیرهای میانجی و تعدیل‌گر مانند فرهنگ سازمانی، تخصص مالی اعضای هیئت‌مدیره و فناوری‌های نوین حسابرسی را در رابطه میان استقلال هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی بررسی کنند. همچنین می‌توان تأثیر استقلال هیئت‌مدیره را در صنایع مختلف یا شرکت‌های غیر بورسی مورد مطالعه قرار داد. بررسی نقش هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های بزرگ در افزایش کیفیت حسابرسی و تعامل آن با سازوکارهای حاکمیت شرکتی نیز می‌تواند مسیر مهمی برای تحقیقات آینده باشد.

به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود علاوه بر افزایش تعداد مدیران غیرموظف، بر انتخاب اعضای متخصص، مستقل و دارای تجربه حرفه‌ای تمرکز کنند تا اثربخشی واقعی نظارت هیئت‌مدیره افزایش یابد. همچنین نهادهای ناظر بازار سرمایه می‌توانند از طریق تدوین مقررات سخت‌گیرانه‌تر درباره استقلال هیئت‌مدیره و عملکرد کمیته حسابرسی، شفافیت مالی شرکت‌ها را ارتقا دهند. از سوی دیگر، مؤسسات حسابرسی باید با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و ارتقای مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت و دقت فرآیند حسابرسی را افزایش دهند تا اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی تقویت شود.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافعی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

Azizkhani, M., Hossain, S., & Nguyen, M. T. (2023). Effects of Audit Committee Chair Characteristics on Auditor Choice, Audit Fee and Audit Quality. *Accounting and Finance*, *63*(3), 3675-3707. https://doi.org/10.1111/acfi.13058

Bryan, D. B., & Mason, T. W. (2024). Lead Independent Director Reputation Incentives and Audit Fees. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, *35*(4), 156-173. https://doi.org/10.1002/jcaf.22723

Gomdem, S. T., Choudhari, S., Koirala, S., Acharya, U. R., Ojha, Y., & Pradhan, S. (2024). Corporate Governance Mechanisms and Financial Reporting Quality of Nepalese Commercial Banks. *Nep. J. Bus.*, *11*(2), 194-210. https://doi.org/10.3126/njb.v11i2.68791

Gull, A. A., Abid, A., Hussainey, K., Ahsan, T., & Haque, A. (2022). Corporate Governance Reforms and Risk Disclosure Quality: Evidence From an Emerging Economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, *13*(2), 331-354. https://doi.org/10.1108/jaee-11-2021-0378

Ihenyen, C. J. (2022). Governance Structure and Quality of Accounting Reports in Covid 19 Era. *International Journal of Multidisciplinary Research and Analysis*, *05*(05). https://doi.org/10.47191/ijmra/v5-i5-02

Ismail, R., Saleh, N. M., & Yaakob, R. (2022). Audit Committee Effectiveness, Internal Audit Function and Financial Reporting Lag: Evidence From Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, *18*(2). https://doi.org/10.21315/aamjaf2022.18.2.8

Kabwe, M. (2023). Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality. *International Journal of Research in Business and Social Science (2147-4478)*, *12*(1), 179-191. https://doi.org/10.20525/ijrbs.v12i1.2287

Khan, I. U., Ahmed, S., Iqbāl, M., & Khan, U. S. (2024). Nexus of Corporate Governance, Financial Reporting Quality and Investment Efficiency. *J. Asian Dev. Studies*, *13*(2), 606-622. https://doi.org/10.62345/jads.2024.13.2.49

Kim, I., Kong, J. H., & Yang, R. (2023). The Impact of Board Reforms on Audit Fees: International Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, *51*(1-2), 45-83. https://doi.org/10.1111/jbfa.12685

Liu, W. P., Huang, H. W., & Huang, W. C. (2024). More Than Solely Reactive: Audit Committee Director Departures as Anticipatory Actions in Financial Misstatements. *Journal of Business Finance & Accounting*, *52*(3), 1306-1327. https://doi.org/10.1111/jbfa.12844

Mani, S. P., Bansal, S., Bhaskar, R., & Kumar, S. (2023). Unravelling the Board Committee Puzzle: A Comprehensive Review and Future Research Agenda. *Qualitative Research in Financial Markets*, *16*(4), 766-802. https://doi.org/10.1108/qrfm-05-2023-0128

Perry, Y. K. Z., Adrian, C., & Truong, C. (2024). Politically Connected Audit Committee and Audit Risk: Evidence From a Quasi-experiment. *Accounting and Finance*, *65*(2), 1428-1467. https://doi.org/10.1111/acfi.13373

Radwan, A., Tian, G., Garefalakis, A., Koutoupis, A., & Kyriakogkonas, P. (2022). Does Independent Director's Cash Compensation Matter? Evidence From Corporate Fraud. *Journal of Business Economics and Management*, *23*(4), 977-996. https://doi.org/10.3846/jbem.2022.16217

Saleem, F., Khan, M. Y., & Khan, M. J. (2022). Impact of Board and Audit Committee Characteristics on Accruals and Real Earnings Management in Pakistan. *International Journal of Management Research and Emerging Sciences*, *9*(1). https://doi.org/10.56536/ijmres.v9i1.47

Seyedi, P., Borhani, S. A., Maleki, M. H., & Adeli, O. (2025). Investigating the impact of intra-organizational factors on the quality of performance-based budgeting implementation in project-oriented organizations in Iran's housing sector. *Studies in Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, *4*(1), 115-134.

Sheikh Najafi, M., & Azizzadeh, T. (2025). *The Effect of Audit Quality on Environmental, Social, and Governance Performance with Emphasis on Financial Reporting Quality* Proceedings of the First National Conference on Professional Ethics and Social Responsibility in Management and Financial Sciences with an Islamic Approach, Urmia. https://civilica.com/doc/2441689 https://civilica.com/doc/2441689

Shika, K. Y., & Kantiyok, M. D. (2023). Audit Committee and Financial Reporting Quality: The Moderating Effect of Board Independence of Listed Deposit Money Banks in Nigeria. *Gusau Journal of Accounting and Finance*, *3*(3), 35. https://doi.org/10.57233/gujaf.v3i3.184

Sun, H. (2023). Corporate Governance and Reporting Quality of Accounts in China-Listed Firms. A Moderating Role of Ownership Pattern. *PLoS One*, *18*(11), e0295253. https://doi.org/10.1371/journal.pone.0295253

Tritama, S. V., Mahaprajna, N. A., & Leo, B. (2025). The Role of AI Adoption in Achieving Sustainable Audit Quality. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, *103*(2).

Wisdom, O., Offiaeli, A. G., Olatoye, Q., Ajao, O., & Ayibiowu, O. (2022). Board Independence, Board Diligence and Audit Report Lag in Listed Deposit Money Banks in Nigeria. *Asian Journal of Economics Business and Accounting*, 47-58. https://doi.org/10.9734/ajeba/2022/v22i1330616

Yadgari, K., Nasir, E., & Jabari Khuzani, A. (2025). The Impact of Auditors' Workload and Audit Quality on Organizational Disclosure with the Mediating Role of Organizational Culture. *Organizational Culture Management Quarterly*, *23*(2), 139-152. https://jomc.ut.ac.ir/article_99970.html

Yousef, I. M., Hıdayah, N., Laili, B., Idris, M., & Mansour, A. (2022). Audit Committee Characteristics and Earnings Management: Evidence From Jordan. https://doi.org/10.57030/23364890.cemj.30.4.220