

## **A Study of The Relationship between the Views of Responsible Specialists on the Internal Control of COSO (2013) and the Quality of Financial Reporting**

**Mahdi Vakilian Aghouei**

PhD Student of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad.  
mahdi.vakilian@mail.um.ac.ir

**Mahdi Moradi\***

Professor of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad  
(Corresponding Author) mhd\_moradi@im.ac.ir

**Mahdi Salehi**

Associate Professor of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad  
mahdi.salehi@um.ac.ir

**Mehdi Jabbari Noghahi**

Assistant Professor of Statistics, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad  
jabbarinm@um.ac.ir

### **Abstract**

**Objective:** The present paper aims to investigate the impact of internal controls COSO (2013) on the quality of financial reporting with concentration of the relationship between perspectives of experts responsible for designing and deploying internal control with financial reporting quality criteria. In addition, as with the management responsibility regarding the design and deployment of internal controls, the views of these experts on the internal controls affecting the financial reporting is compared with the views of other internal control specialists.

**Method:** The study was an applied descriptive survey employing a Likert-scale questionnaire designed and validated by the researcher. The questionnaire included 77 questions on the five internal control elements and their seventeen principles. It was distributed among a randomly selected sample of 431 subjects including 101 specialists in charge of the design and deployment of internal control and 330 other internal control specialists. The gathered data was analyzed using structural equation modelling and confirmatory factor analysis.

**Results:** The results indicate that all internal controls of COSO (2013) have affected the financial reporting quality of listed companies on the Tehran Stock Exchange, and the views of the responsible professionals has a positive and significant relationship with voluntary accruals and the ability to predict profits as the criteria for financial reporting quality. Also, the views of the two above-mentioned specialists do not have a significant difference.

**Conclusion:** The employ of the internal controls of COSO (2013) in the Iranian capital market and the positive views of the practitioners in charge in this regard will improve the quality of financial reporting.

**Contribution:** The research results provide a new insight on the capability of the use of the internal controls of COSO (2013) in the Iranian capital market.

**Keywords:** Management Perspective, Internal Controls, COSO, Financial Reporting Quality.

## بررسی رابطه دیدگاه متخصصین مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی

مهدی و کیلیان آغونئی

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، mahdi.vakilian@mail.um.ac.ir

مهدی مرادی\*

استاد گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، mhd\_moradi@im.ac.ir

مهدی صالحی

دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، mahdi.salehi@um.ac.ir

مهدی جباری نوقایی

استادیار گروه آمار، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، jabbarinm@um.ac.ir

### چکیده

**هدف:** این پژوهش در پی تعیین تاثیر کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) بر کیفیت گزارشگری مالی و بررسی رابطه دیدگاه متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی با معیارهای کیفیت گزارشگری مالی است. همچنین با توجه به مسئولیت مدیریت در طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی، دیدگاه این متخصصین در رابطه با کنترل‌های داخلی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی با دیدگاه سایر متخصصین کنترل‌های داخلی مورد مقایسه قرار گرفته است. **روش:** این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی پیمایشی بوده و به این منظور پرسشنامه‌ای با طیف لیکرت حاوی ۷۷ سوال مرتبط با پنج جزء کنترل داخلی و اصول هفده گانه آن طراحی و بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی بین ۴۳۱ نفر شامل ۱۰۱ نفر متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی و ۳۳۰ نفر سایر متخصصین کنترل‌های داخلی توزیع شده و پاسخ‌های واصل شده بر اساس مدل معادلات ساختاری به روش تحلیل عاملی تاییدی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کلیه کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تاثیر داشته و دیدگاه متخصصین مسئول با اقلام تعهدی اختیاری و قابلیت پیش بینی سود به عنوان معیارهای کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین مقایسه دیدگاه متخصصین مسئول با دیدگاه سایر متخصصین کنترل داخلی تفاوت معنی‌داری با یکدیگر ندارد.

**نتیجه‌گیری:** بکارگیری کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) در بازار سرمایه ایران و دیدگاه مثبت متخصصین مسئول در این خصوص، موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

**دانش‌افزایی:** نتایج پژوهش دیدگاه جدیدی در رابطه با قابلیت بکارگیری کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) در بازار سرمایه ایران ارائه می‌دهد.

**واژگان کلیدی:** دیدگاه مدیریت، کنترل‌های داخلی، کوزو، کیفیت گزارشگری مالی

## ۱- مقدمه

مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت و اهداف سازمانی خود و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه منابع و دستیابی به اهداف اقدام به طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی اثر بخش می‌نمایند. طراحی و پیاده سازی یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش به لحاظ تغییرات سریع تکنولوژی و فناوری اطلاعات، محیط رقابتی، افزایش الزامات قانونی و ایمنی بسیار چالش برانگیز باشد. این چالش‌ها ایجاب می‌کند که سیستم کنترل داخلی از پویایی و چابکی لازم برخوردار بوده و همسو با انواع تغییرات تجاری کاری و محیط‌های عملیاتی طراحی و استقرار یابد (کتیری، ۱۳۹۳). به این منظور چارچوب‌های یکپارچه کنترل داخلی طراحی شده توسط کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (کوزو) بسیار مورد توجه مدیران قرار گرفته است. این کارگروه در ابتدا کار پژوهشی گسترده‌ای را بر روی تعریف‌ها و مفاهیم کنترل داخلی و فاکتورهای علی که می‌تواند منجر به گزارشگری مالی متقلبانه شود آغاز کردند. اولین محصول این کارگروه، چارچوب یکپارچه کنترل‌های داخلی موسوم به کوزو بود که در سال ۱۹۹۲ منتشر شد و به عنوان یک چارچوب و معیار راهنما برای طراحی، اجراء و ارزیابی اثر بخشی کنترل‌های داخلی به طور وسیعی مورد پذیرش و استفاده شرکت‌ها قرار گرفت. استفاده از این چارچوب به خصوص بعد از تصویب قانون ساربینز-آکسلی در سال ۲۰۰۲ میلادی در آمریکا که حسابرسان و مدیران شرکت‌های سهامی عام که ارزش بازار سهام آن‌ها بیش از ۷۵ میلیون دلار بود ملزم به ارزیابی دوره‌ای اثربخشی عملیاتی کنترل‌های داخلی شدند، کاربرد بیشتری پیدا کرد (ای لیو<sup>۲</sup> ۲۰۱۰). زیرا ارزیابی کنترل‌های داخلی مورد بحث قانون ساربینز آکسلی نیاز به استفاده از مجموعه معیارهایی برای انجام این امر داشت که چارچوب کنترل‌های داخلی کوزو این معیارها را فراهم می‌آورد. در ایران نیز در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ دستورالعمل کنترل‌های داخلی به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار تهران رسید و رعایت مفاد این دستورالعمل، از تاریخ ابلاغ آن، برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران الزامی شد.

کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (کوزو) دومین محصول خود را در ۲۰۱۳ منتشر نمود. نسخه جدید بر اساس همان چارچوب نسخه قبلی بنا شده و هدف آن چابکی بیشتر کنترل‌های داخلی در انطباق با تغییرات ایجاد شده در محیط‌های کسب و کار و عملیات، اعتماد بیشتر از طریق کاهش ریسک‌ها در سطح قابل قبول و همچنین ایجاد شفافیت و پاسخگویی بیشتر در سازمان‌ها است. همچنین در چارچوب جدید، اصول حاکم بر کنترل داخلی به عنوان پشتوانه-ی پنج جزء کنترل داخلی مشخص شد است. بطور همزمان کلیه ذینفعان که به دنبال شفافیت و

پاسخگویی از طریق چارچوب اصلی کنترل داخلی برای حمایت و نظارت بر تصمیمات واحدهای تجاری بودند از چارچوب بروز شده کنترل داخلی استقبال گسترده‌ای کردند. در ایران نیز به موجب ماده ۱۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، هیات مدیره شرکت‌ها مکلف به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش بمنظور دستیابی به اهداف شرکت شده‌اند لیکن دستورالعمل جامعی که به موجب آن اصول کنترل داخلی و نقاط قابل تمرکز آن مشخص شده باشد وجود ارائه نشده است. لذا، در نبود چارچوب جامع کنترل داخلی در بازار سرمایه ایران، بررسی قابلیت استفاده از چارچوب کنترل داخلی کوزو (۲۰۱۳) که به موجب آن اصول کنترل داخلی و نقاط قابل تمرکز در هر اصل مشخص شده حائز اهمیت است.

با توجه به تغییرات ایجاد شده در چارچوب کنترل داخلی، مسئله اصلی پژوهش این است که آیا نقاط قابل تمرکز در چارچوب جدید کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار ایران تاثیر دارد؟ آیا دیدگاه مدیران مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد؟ همچنین با توجه به تاکید چارچوب کنترل داخلی کوزو و دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار مبنی بر اینکه مدیریت مسئول طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی است این پژوهش در پی بررسی رابطه دیدگاه مدیریت به عنوان متخصصین مسئول کنترل‌های داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و نیز مقایسه دیدگاه متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی با دیدگاه سایر متخصصین کنترل داخلی است.

نتایج این پژوهش دیدگاه جدیدی در رابطه با قابلیت بکارگیری کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) در بازار سرمایه ایران و نقش موثر دیدگاه مثبت مدیران در این خصوص ارائه می‌دهد. در ادامه، پیشینه نظری و تجربی، روش پژوهش، یافته‌ها ارائه شده و در نهایت نتایج بحث و بررسی شده است.

## ۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

مطابق چارچوب کنترل داخلی کوزو (۲۰۱۳)، کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیأت-مدیره، مدیریت و کارکنان واحد تجاری به منظور کسب اطمینان معقول از دستیابی به اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایت، طراحی و مستقر می‌شود. در این تعریف تاکید شده که کنترل داخلی فرآیندی پویا متشکل از فعالیت‌ها و عملیات در حال انجام است و به عنوان ابزاری جهت رسیدن به اهداف (نه خود هدف) و متاثر از اشخاص است و موجب اطمینان معقول (نه مطلق) از دستیابی به اهداف مذکور می‌شود. اهداف عملیاتی در این تعریف معطوف اثربخشی و کارایی عملیات واحد تجاری و نیز حفاظت از دارایی‌ها است و متناسب با مأموریت‌ها و چشم اندازهای

اصلی در سازمان‌ها متفاوت است. اهداف گزارشگری نیز شامل گزارشگری مالی و غیر مالی اعم از درون سازمانی و برون سازمانی به منظور قابلیت اتکاء، به موقع بودن و شفافیت توصیف شده است. اهداف رعایتی نیز مربوط به پایبندی به قوانین و مقررات حاکم به سازمان است. در هر واحد تجاری چشم‌انداز تصویب، استراتژی تعیین و اهدافی که به دنبال آن است تدوین و برنامه رسیدن به آن‌ها تنظیم می‌شود. بسیاری از اهداف در سازمان‌ها مشترک و برخی خاص است. حمایت از واحد تجاری در دستیابی به اهدافش به اجزاء کنترل داخلی وابسته است. این اجزاء شامل محیط کنترلی، شناسایی و ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی است. از نظر کوزو، یک سیستم اثربخش کنترل داخلی مستلزم این است که علاوه بر اینکه هر یک از ۵ عنصر مذکور را به شکل کاربردی دارا باشد، این ۵ عنصر با هم و به روشی یکپارچه عملیاتی شوند. طبق ماده ۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، تاکید شده یک سیستم کنترل داخلی باید در برگیرنده سیاست‌ها، رویه‌ها، وظایف، فعالیت‌ها و سایر جنبه‌هایی باشد که موجب حصول اطمینان معقول از انجام عملیات شرکت به گونه کارا و اثر بخش و محافظت از منابع و دارایی‌ها در برابر اتلاف، تقلب و سوءاستفاده شود و نیز موجب حصول اطمینان معقول از کیفیت گزارشگری مالی شود که این امر مستلزم بکارگیری فرآیندها و نگهداری مستندات مناسب جهت انتقال اطلاعات قابل اتکاء، مربوط و به موقع می‌باشد. همچنین مطابق ماده ۳ دستورالعمل مذکور، سیستم کنترل‌های داخلی هر شرکت باید با توجه به اندازه و نوع فعالیت آن به گونه‌ای طراحی، مستقر، اجرا و مستندسازی شود که در برگیرنده‌ی تمام اجزای کنترل داخلی باشد.

در رابطه با هدف «گزارشگری» اعتقاد بر این است که یک سیستم کنترل داخلی قوی، قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری که مبنای اخذ تصمیمات مدیران است را ارتقاء می‌دهد و خطر تحریف با اهمیت را کاهش می‌دهد. از طرفی دیگر تئوری‌های اثباتی حسابداری و الگوهای مدیریت سود، تئوری‌های سیاست‌گذاری حسابداری در بازارهای تحت نظارت، تئوری‌های وضع قواعد حسابداری در سطح بین‌المللی، تئوری‌های رفتاری حسابداری بر استقرار ارزیابی سیستم کنترل داخلی تاکید دارد (غلامرضایی و همکاران، ۱۳۹۲). تئوری نمایندگی نیز چارچوبی را برای این فرض ارائه می‌کند که به موجب آن مدیریت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را از طریق اقدامات نظارتی کاهش دهد و یک ساز و کار نظارتی ممکن، سیستم کنترل داخلی شرکت است (حاجیها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴). در پژوهش ریچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) عامل بسیاری از گزارشات متقلبان، کنترل‌های داخلی ضعیف عنوان شده است. نتایج پژوهش‌های انجام شده دایل<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۷) دلالت بر تاثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. آن‌ها در پژوهشی با عنوان کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی نشان دادند که هر چه کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر باشد کیفیت اقلام تعهدی کمتر است. همچنین دایل و همکاران

(۲۰۰۷) در پژوهش دیگری با عنوان کیفیت ارقام تعهدی و کنترل‌های داخلی روی کیفیت گزارشگری مالی نشان دادند که شرکت‌های دارای ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی شرکت‌های کوچک‌تر، جوان‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر و به سرعت در حال رشد یا در حال بازسازی مجدد ساختار بوده‌اند و نیز یافته‌های آن‌ها نشان دهنده این بود که عوامل موثر در ضعف با اهمیت میان شرکت‌ها با یکدیگر تفاوت دارند به دلیل اینکه هر شرکت با چالش‌های کنترل داخلی خاص خود مواجه است. لوبو<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی و خطر سقوط قیمت سهام، نشان دادند که ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی موجب افزایش اختلاف نظر سرمایه‌گذاران در رابطه با ارزیابی شرکت‌ها می‌شود و این موضوع مدیریت منفی اطلاعات را افزایش می‌دهد و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران خارجی را افزایش می‌دهد. چنگ<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی وجود ضعف اساسی ناشناخته در کنترل داخلی بر گزارش مالی نشان دادند که خطر سقوط قیمت سهام در شرکت‌هایی که ضعف اساسی در کنترل داخلی دارند، بیشتر از شرکت‌هایی است که چنین مشکلی را ندارند. چن<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهش با عنوان استقلال هیأت مدیره و ضعف کنترل داخلی به این نتیجه رسیدند، که رابطه منفی بین شرکت‌های دارای نقش دوگانه مدیرعامل با افشای ضعف‌های کنترل وجود دارد و استقلال هیئت مدیره با کاهش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی ارتباط دارد. همچنین استقلال هیئت مدیره با اصلاح به موقع نقاط ضعف کنترل داخلی مرتبط است. پژوهش‌های دونلسون<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۱۶) نشان داد که وابستگی قوی میان ضعف‌های اساسی و افشای تقلب در آینده وجود دارد. آشبوک - اسکایف<sup>۹</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی ارتباط بین اثرات کنترل‌های داخلی بر گزارش‌های مالی و توانایی کسب سود از معاملات شخصی نشان دادند که سودآوری معاملات شخصی، به خصوص در شرکت‌هایی که در افشای اطلاعات و کنترل داخلی به طور ضعیفی عمل می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی قوی‌تری دارند بیشتر می‌باشد. همچنین آن‌ها دریافتند که در سال‌هایی که کنترل‌های داخلی و افشای اطلاعات ضعیف است؛ ارتباط مثبتی بین انجام معاملات شخصی و کنترل‌های داخلی ضعیفی وجود دارد که پس از اصلاح این مشکلات، این همبستگی مثبت از بین خواهد رفت. فخاری و علیزاده (۱۳۹۵)، در پژوهشی نشان دادند که رابطه معنی‌دار بین ضعف کنترل‌های داخلی با عملکرد شرکت، سن شرکت، اندازه شرکت و اهرم مالی شرکت وجود دارد ولی بین ضعف کنترل‌های داخلی و رشد مالی شرکت رابطه معنی‌داری وجود ندارد. نتایج پژوهش بذرافشان و همکاران (۱۳۹۴) نشان داد که تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی موجب بهبود قابلیت اتکاء و به موقع بودن گزارشگری مالی شده ولی تاثیری معناداری بر مربوط بودن گزارشگری مالی نداشته است. یافته‌های حاجیها و نادری (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که ارقام تعهدی عملیاتی و کل ارقام تعهدی با ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معنی‌دار و ارقام تعهدی سرمایه‌گذاری و ارقام نقد عملیاتی با ضعف‌های با اهمیت کنترل

داخلی رابطه منفی و معنی‌داری دارد. وکیلی فرد و همکاران (۱۳۹۱)، نشان دادند که با وجود ضعف و نارسایی در سیستم کنترل داخلی ریسک سیستماتیک افزایش می‌یابد. با توجه یافته‌های مذکور و اینکه در ایران موجبات اجرای کامل مفاد ماده ۱۷ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مبنی بر ارزیابی دوره‌ای اثر بخشی کنترل‌های داخلی توسط حساب‌برسان و گزارش آن میسر نشده و از طرفی در اجرای مفاد ماده ۱۲ این دستورالعمل اظهار نظر مدیران در رابطه با اثر بخشی کنترل‌های داخلی در عمده موارد مثبت بوده و به موارد ضعف کنترل داخلی اشاره نمی‌شود. سوال اول پژوهش بررسی این موضوع است که آیا چارچوب کنترل داخلی کوزو (۲۰۱۳) که با هدف ایجاد شفافیت و پاسخگویی بیشتر در سازمان‌ها ارائه شده و بر اساس آن اصول حاکم بر کنترل و نقاط قابل تمرکز در هر یک از این اصول مشخص گردیده، بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت-های عضو بورس اوراق بهادار تاثیر دارد؟ و از آنجا که به موجب ماده ۱۲ دستورالعمل مذکور هیات مدیره شرکت‌ها مکلف به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش بمنظور دستیابی به اهداف شرکت شده‌اند این پژوهش دیدگاه مدیران مذکور را با سایر متخصصین کنترل داخلی مورد مقایسه قرار داده است و بطور خاص در پی پاسخ به سوال زیر است:

سوال اول) آیا کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار ایران تاثیر دارد؟ در این رابطه آیا نظر متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل داخلی متفاوت با سایر متخصصین کنترل داخلی است؟

گزارشگری مالی مهم‌ترین خروجی یک سیستم حسابداری محسوب می‌شود. هدف از گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعاتی است که می‌تواند برای تصمیمات تجاری سودمند واقع شود. (فرزانه و اوستا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). گزارشگری مالی با کیفیت و ارائه اطلاعات معتبر به سرمایه‌گذاران در ارزیابی بهتر ارزش و عملکرد شرکت کمک نموده و منجر به بهبود تصمیم‌های مربوط به سرمایه‌گذاری می‌شود. تعریف واضح و آشکاری از کیفیت گزارشگری مالی که فراگیر باشد در ادبیات حسابداری وجود ندارد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۰). کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه محققان تعاریف متعددی دارد و نوع تعریف به دیدگاه محقق بستگی دارد. وریست<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۹) کیفیت گزارشگری مالی را سودمند بودن اطلاعات حسابداری و رقم سود گزارش شده برای استفاده‌کنندگان بورس می‌داند. پنمن<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۲)، کیفیت گزارشگری مالی را توانایی سود دوره جاری شرکت‌ها برای پیش‌بینی سودهای آتی می‌داند. وی معتقد است سرمایه‌گذاران از سود دوره قبل شرکت‌ها استفاده می‌کنند تا سود دوره‌های آتی را پیش‌بینی نمایند و یا به عبارتی آن‌ها را خریداری می‌نمایند. در این صورت گزارش‌های مالی بیشتر جنبه پشتیبانی برای تصمیمات خرید خواهند داشت. وی معتقد است تعریف گزارشگری مالی خیلی کلی و مبهم است و باید آن را از دید فردی تعریف کرد. بیدل<sup>۱۳</sup>، و همکاران (۲۰۰۹). کیفیت گزارشگری مالی را ضوابطی می‌داند که اطلاعات مفید و سودمند را از اطلاعات دیگر تفکیک می‌سازد و سودمندی

اطلاعات را ارتقاء می‌دهد. بسیاری از محققین برای ارزیابی کیفیت گزارشگری از معیارها و خصوصیات کیفی چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری مالی استفاده کرده‌اند (ولوری و جنینز<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۶). هیأت استانداردهای مالی در بیانیه مفهومی شماره ۲ کیفیت را بر حسب اهداف کلی گزارشگری مالی، یعنی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده‌کنندگان جهت تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و مانند آن تعریف شده است (بیانیه مفهومی شماره ۲). این هیأت ویژگی‌های کیفی لازم برای تامین اهداف بیان شده را تعیین نموده است. طبق مدل هیأت، ویژگی‌های کیفی شامل «مربوط بودن»، «قابل اتکاء بودن»، «ثبات رویه» و «مقایسه پذیر بودن» اعلام شده است. هیأت تصدیق می‌کند ویژگی‌های کیفی «مربوط بودن»، «قابل اتکاء بودن» مربوط به محتوای اطلاعات است اغلب بر مبنای ارزیابی ذهنی باید بین آن‌ها تعادل برقرار شود. شاخص‌های هر کدام از این خصوصیات که از سوی محققین استفاده شده به شرح زیر است. مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده مؤثر واقع شود و شامل دو معیار ارزش بازخورد (تاییدکنندگی) و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی است. در چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ارزش بازخورد، توانایی اطلاعات در اثرگذاری بر تصمیمات اتخاذ شده به گونه‌ای که منجر به تایید یا اصلاح انتظارات اولیه تصمیم‌گیرندگان شود، تعریف شده است (بیانیه مفهومی شماره ۲ حسابداری مالی). بارو<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۶) ارزش بازخورد سود را توانایی سود جاری در تغییر پیش‌بینی‌های سود و جریان‌های نقدی آتی می‌دانند. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی نیز به کیفیت اطلاعاتی مربوط می‌شود که به استفاده‌کنندگان در افزایش احتمال پیش‌بینی‌های صحیح از نتایج رویدادهای گذشته و حال کمک می‌کند (بیانیه مفهومی شماره ۲ حسابداری مالی).

قابلیت اتکاء بودن: قابلیت اتکاء یکی از شاخص‌های کیفیت محسوب شده که باعث سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری می‌شود (فرزانه و اوستا، ۲۰۱۳) و بطور معمول با سه معیار بیان صادقانه، بی طرفی و محافظه کاری سنجیده می‌شود. منظور از بیان صادقانه، تطابق بین توصیف انجام شده و آن چیزی است که ادعای آن را دارد. بر طبق تعریف شیپر و وینسنت<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۳) سود گزارش شده بایستی بازنمایی صادقانه از سود اقتصادی باشد. بی طرفی: طبق بیانیه مفهومی شماره ۲ حسابداری مالی، بیطرفی به مفهوم عدم وجود تعصب به منظور کسب نتایج از پیش تعیین شده یا الزام به حالت خاصی از رفتار در اطلاعات گزارش شده است. در بند ۱۷ فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی به ویژگی بی طرفی اشاره شده است. برای ارزیابی معیار بی طرفی به طور معمول از میزان اقلام تعهدی غیرعادی استفاده شده است. محافظه‌کاری به معنای شناسایی زودتر اخبار بد در شناسایی سود نسبت به اخبار خوب است. محافظه‌کاری و احتیاط عبارت از کاربرد درجه‌ای از مراقبت که به هنگام قضاوت برای انجام برآورد، مورد نیاز بوده، به



گونه‌ای که مانع از ارائه کمتر از واقع بدهی‌ها یا هزینه‌ها و ارائه بیش از واقع درآمدها یا دارایی‌ها شود.

نتایج پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که توانایی و دیدگاه مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی موثر بوده است. دمرجیان<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی با عنوان توانایی مدیریت و کیفیت سود نشان داد که یک رابطه مثبت بین توانایی مدیریت و کیفیت سود وجود دارد. آن‌ها نشان دادند که توانایی مدیریت با تجدید ارائه کمتر و پایداری بالاتر سود همراه بوده ضمن آنکه با ضریب واکنش سود و خطای کمتر در برآورد مطالبات مشکوک الوصول همبسته بوده است. بطور مشابه پیری و همکاران (۱۳۹۳) در بررسی تاثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در چرخه عمر شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نشان دادند که توانایی مدیریت تاثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. یافته‌های آن‌ها همچنین بیانگر تاثیر مستقیم اندازه، حاشیه سود و صداقت مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی است. فرانسیس<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی با عنوان توانایی مدیریت و اجتناب مالیاتی به این نتیجه رسیدند که مدیران توانا اجتناب مالیاتی کمتری دارند. از اینرو این پژوهش در پی بررسی رابطه بین دیدگاه متخصصین مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی (اقدام تعهدی اختیاری، قابلیت پیش‌بینی سود و به موقع بودن) است. دایل و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی با عنوان تعیین نقاط ضعف کنترل‌های داخلی روی گزارشگری مالی نشان دادند که هر چه کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر باشد کیفیت اقدام تعهدی کمتر است. بطور خاص سوال زیر در این خصوص مطرح است.

سوال دوم) آیا بین دیدگاه متخصصین مسئول استقرار سیستم کنترل داخلی و شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی (اقدام تعهدی اختیاری، قابلیت پیش‌بینی سود و به موقع بودن) رابطه معنی‌داری وجود دارد؟

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

برای گردآوری داده‌های مورد نیاز پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است و در تدوین پرسشنامه، سوالات به گونه‌ای طراحی شده که ضرورت و اهمیت کنترل داخلی به لحاظ تاثیر بر کیفیت گزارشگری مالی مورد سوال قرار گرفته است. بگونه‌ای که عدم ضرورت کنترل داخلی با گویه (۰) و ضرورت و اهمیت کنترل داخلی با انتخاب یکی از گویه‌های (۱) تا (۵) مشخص شده است. برای بررسی میزان تاثیر از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. برای توزیع پرسشنامه-ها از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای استفاده شده است، بدین ترتیب که ابتدا جامعه به گروه-های متخصصین مسئول (مدیران ارشد مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار) و سایر متخصصین کنترل داخلی (شامل اساتید دانشگاه‌ها و حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه

حسابداران رسمی ایران) تقسیم شده است. در این پژوهش نیز به تشابه پژوهش‌های قبلی به منظور پاسخ به سوالات پژوهش از ابزار پرسشنامه‌ای با طیف لیکرت ۵ تایی حاوی ۷۷ سوال که هر چند سوال آن مرتبط با یکی از پنج جزء کنترل داخلی و مرتبط با یکی از اصول مربوط به آن بوده، استفاده شده است. در این ارتباط اصول کنترل داخلی که مورد توجه قرار گرفته شده بشرح زیر است.

- اصل ۱: تعهد به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی سازمان (شامل سوال‌های ۱ الی ۴)
- اصل ۲: نمایش استقلال هیات مدیره از مدیریت و نظارت برکنترل‌های داخلی (شامل سوال‌های ۵ الی ۹)
- اصل ۳: استقرار ساختار سازمانی، اختیارات و مسئولیت‌ها (شامل سوال‌های ۱۰ الی ۱۲)
- اصل ۴: نمایش تعهد به صلاحیت و شایستگی (شامل ۴ سوال‌های ۱۳ الی ۱۶)
- اصل ۵: مسئولیت پذیری افراد در قبال مسئولیت‌های خود (شامل سوال‌های ۱۷ الی ۱۹)
- اصل ۶: تعیین اهداف بطور مشخص به نحوی که تشخیص و ارزیابی ریسک را میسر نماید (شامل سوال‌های شماره ۲۰ الی ۲۵)
- اصل ۷: شناسایی و تحلیل ریسک‌ها (شامل سوال‌های ۲۶ الی ۳۰)
- اصل ۸: در نظر گرفتن امکان وقوع تقلبات در ارزیابی ریسک (شامل سوال‌های شماره ۳۱ الی ۳۴)
- اصل ۹: شناسایی و تجزیه و تحلیل تغییرات با اهمیت (شامل سوال‌های شماره ۳۵ الی ۳۹)
- اصل ۱۰: انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی جهت تعدیل ریسک‌ها (شامل سوال‌های شماره ۴۰ الی ۵۱)
- اصل ۱۱: انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی عمومی حاکم بر فن‌آوری (شامل سوال‌های شماره ۵۲ الی ۵۴)
- اصل ۱۲: استقرار خط و مشی‌ها و رویه‌ها موثر بر کارایی و اثر بخشی عملیات است (شامل سوال‌های شماره ۵۵ الی ۵۷)
- اصل ۱۳: کسب اطلاعات مربوط و با کیفیت یا ایجاد اطلاعات (شامل سوال‌های ۵۸ الی ۶۰)
- اصل ۱۴: ارتباطات داخلی اطلاعات مشتمل بر اهداف و مسئولیت‌های مربوط به کنترل داخلی (شامل سوال‌های ۶۱ الی ۶۳)
- اصل ۱۵: ارتباطات با اشخاص بیرونی با در نظر داشتن موضوعات (شامل سوال‌های ۴ الی ۶۶)
- اصل ۱۶: ارزیابی مستمر یا جداگانه‌ای را برای حصول اطمینان از اینکه کنترل‌های داخلی وجود داشته و عمل می‌کند و توسعه آن‌ها (شامل سوال‌های ۶۷ الی ۷۲)
- اصل ۱۷: شناسایی نارسایی‌های کنترل داخلی و گزارش به هنگام آن‌ها به مدیریت ارشد و هیأت‌مدیره (شامل سوال‌های ۷۳ الی ۷۷)

به دلیل گستردگی جامعه آماری، امکان سرشماری برای این پژوهش وجود نداشته و لذا برای انجام این پژوهش از روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای استفاده شده است. برای پاسخ به سوال اول پژوهش در خصوص تعیین تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. در این رابطه حجم نمونه بر مبنای حداقل توان ۷۳ درصد و سطح معنی داری ۵ درصد برای آزمون نتایج برازش مدل براساس نمونه اولیه منتخب از جامعه، با استفاده از نرم افزار آماری R تعداد ۴۳۰ نفر تعیین شده است که ۱۰۱ نفر (۲۳٪) آن را گروه متخصصین مسئول است و تعداد ۳۳۰ نفر (۷۷٪) آن را سایر متخصصین کنترل داخلی (متشکل از ۲۰۵ نفر (۴۷٪) از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و ۱۲۵ نفر (۲۹٪) اعضای هیأت علمی به شرح نگاره ۱ است. برای پاسخ به سوال دوم پژوهش، دیدگاه متخصصین مسئول با معیار های کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفته است.

نگاره (۱) حجم نمونه به تفکیک گروه‌های متخصص

شرح	اندازه جامعه	تعداد نمونه
متخصصین غیر مسئول- اعضای شاغل جامعه حسابداران رسمی ایران	۱۴۷۰	۳۳۰
متخصصین غیر مسئول- اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها	۸۰۰	
متخصصین مسئول استقرار کنترل‌های داخلی- معاونین مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار	۳۵۰	۱۰۱
متخصصین مسئول استقرار کنترل‌های داخلی- مدیران مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار	۳۵۰	
جمع	۲,۹۷۰	۴۳۱

پس از طراحی سوالات، اعتبار (روایی) و قابلیت اعتماد (پایایی) پرسشنامه به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است.

۱- اعتبار محتوایی، ویژگی ساختاری پرسشنامه است که جهت اعتباریابی، پس از استخراج گویه‌ها بر اساس کوزه ۲۰۱۳، پرسشنامه در اختیار ۱۰ نفر متخصص مسئول و سایر متخصصین کنترل داخلی قرار داده شده و نظر آن‌ها اخذ و اعمال شده است.

۲- به منظور بررسی روایی سازه، تحلیل عاملی تاییدی انجام شده است. به این منظور روایی و پایایی هر سازه به ترتیب بر مبنای شاخص‌های AVE<sup>۱۹</sup> و CR<sup>۲۰</sup>، شارما<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۶) بشرح زیر محاسبه شده است.

$$AVE = \frac{\sum \lambda^2}{n} \quad (۱)$$

$$CR = \frac{(\sum \lambda)^2}{(\sum \lambda)^2 + (\sum \delta)} \quad (۲)$$

Factor loading  $\lambda$

Measurement error  $\delta$

مقدار AVE برای هر سازه بایستی بیش از ۰,۵ و مقدار CR نیز باید بیش از ۰/۷ باشد تا بتوان گفت سازه‌ی مورد نظر از نظر روایی و پایایی معتبر است. در ضمن CR بایستی از AVE بزرگ‌تر باشد. نتایج شاخص‌های روایی (AVE) و پایایی (CR) محاسبه و در نگاره ۲ ارائه شده است.

نگاره (۲) نتایج بررسی روایی و پایایی مدل ضرورت و تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

مدل‌ها	AVE	CR
مدل تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی	۰/۶۴۷	۰/۹۶۹
مدل تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بر حسب نظر متخصصین مسئول	۰/۶۵۳	۰/۹۷
مدل تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بر حسب نظر سایر متخصصین	۰/۶۲۴	۰/۹۶۷

با توجه به این که در نگاره بالا روایی (CR) تمام سازه‌ها بیش از ۰/۵ و پایایی (AVE) آن‌ها نزدیک به ۰/۷ است و روایی (CR) بزرگتر از پایایی (AVE) است بنابراین، می‌توان گفت که این سازه‌ها از نظر ملاک‌های روایی و پایایی در حد مطلوبی قرار دارد. بعد از احراز روایی محتوایی و سازه برای بررسی قابلیت اعتماد (پایایی) پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار صفر این ضریب نشان دهنده عدم قابلیت اعتماد و ۱+ نشان دهنده قابلیت اعتماد کامل می‌باشد. نتایج حاصل از اجرای روش آلفای کرونباخ به شرح نگاره ۳ می‌باشد.

نگاره (۳) نتایج بررسی پایایی همگنی ابزار

مدل‌ها	تعداد گویه	مقدار آلفای کرونباخ
تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت	۱۷	۰/۹۶۷
مدل تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت بر حسب نظر متخصصین مسئول	۱۷	۰/۹۷۰
مدل تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت بر حسب نظر سایر متخصصین	۱۷	۰/۹۶۸

باتوجه به این که مقادیر آلفای کرونباخ برای همه متغیرهای پنهان بیش از ۰/۸ است، این موضوع بیانگر آن است که پایایی همگنی ابزار مورد بررسی در مدل‌ها در حد مطلوب است. برای تجزیه و تحلیل آماری در این پژوهش از مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. پیش از برازش مدل معادلات ساختاری لازم است مدل اندازه‌گیری برای هر یک از سازه‌های مورد نظر برازش داده شده و مورد بررسی قرار گیرد. هدف از برازش مدل‌های اندازه‌گیری بررسی مناسب بودن بار عاملی و بررسی معنا داری سازه است.

به منظور سنجش میزان تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی ضمن برازش مدل به داده‌ها، بارهای عاملی استاندارد شده آن‌ها برآورد شده است. اصولاً بارهای عاملی که مقدار برآورد استاندارد شده آن‌ها بیش از ۰/۵ باشد، مناسب است این حالت نشان می‌دهد که گویه‌ی مورد بررسی تأثیر قابل توجه در سازه‌ی مربوطه دارد. برای مقایسه بارهای عاملی تأثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه دو گروه متخصصین مسئول و سایر متخصصین کنترل‌های داخلی از آزمون فرضیه زیر باتوجه به نتایج بارهای عاملی و خطای معیار به دست آمده استفاده شده که عدد یک به معنی وجود دارد و صفر به معنی عدم وجود است.

$$\begin{cases} H_0: \lambda_0 = \lambda_1 \\ H_1: \lambda_0 \neq \lambda_1 \end{cases}$$

که  $\lambda_1$  بار عاملی (میزان تاثیر) اصل اول روی سازه کیفیت از نظر سایر متخصصین و  $\lambda_0$  بار عاملی (میزان تاثیر) اصل اول روی سازه کیفیت از نظر متخصصین مسئول می باشد. و برای بقیه اصول نیز به همین صورت می باشد.

برای بررسی معناداری سازه از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. این شاخص‌ها عبارتند از شاخص‌های کای دو بر درجه آزادی ( $\chi^2/Df$ ) اگر مقدار بین ۱ و ۵ داشته باشد مطلوب است و شاخص نیکویی برازش (GFI)، شاخص تطبیقی برازش (CFI) و شاخص نرم شده برازندگی (NFI) اگر بیش از ۰/۹ و شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI) اگر بیش از ۰/۸ باشد در حد مطلوب و به ترتیب اگر مقادیری بیش از ۰/۸، ۰/۷، ۰/۸ و ۰/۷ داشته باشند قابل قبول است. همچنین شاخص ریشه میانگین مجذور خطاهای استاندارد شده (SRMR) اگر کمتر از ۰,۱ باشد و شاخص ریشه میانگین مجذور خطاهای استاندارد شده (RMSEA) اگر کمتر از ۰,۸ باشد در حد قابل قبول خواهد بود. واضح است که مدلی مناسب می باشد که تعداد بیشتری از این شاخص‌ها در آن درجه مطلوب یا قابل قبول داشته باشد. تمامی تجزیه و تحلیل‌های آماری و برازش مدل با استفاده از نرم افزار آماری R انجام گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱. یافته‌های مرتبط با مدل ضرورت و تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

آمار توصیفی مدل ضرورت و تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی بشرح نگاره ۴ ارائه شده است.

نکاره ۴- آمار توصیفی ضرورت و تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

ماینر متخصصین					متخصصین مسؤل					كل متخصصین					اطلاعات و		نظارت	
اهمیت		ضرورت		اهمیت		ضرورت		اهمیت		ضرورت		اهمیت		ضرورت		اصول	اصول	
میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	میانگین	اصول	اصول	اصول	
انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	انحراف معیار	فراوانی	تعداد	تعداد	
۱/۱۳۹	۳/۴۴۱	۱/۱۰۶	۱۳۱۰	۱/۱۰۶	۳/۷۲۴	۱/۰۵۲	۴۰۲	۱/۰۵۲	۳/۶۵۵	۱/۰۵۲	۴۰۲	۱/۰۵۲	۳/۶۵۵	۱/۰۵۲	۱۷۱۲	۱۷۲۴	۱	
۱/۰۵۵	۳/۸۴۴	۰/۸۲۶	۱۶۴۹	۰/۸۲۶	۴/۱۶۴	۰/۹۰۹	۵۰۱	۰/۹۰۹	۴/۰۸۷	۰/۹۰۹	۵۰۱	۰/۹۰۹	۴/۰۸۷	۰/۹۰۹	۲۱۵۵	۲۱۵۵	۲	
۱/۱۲۹	۳/۷۰۹	۱/۰۰۹	۹۸۸	۱/۰۰۹	۳/۹۲۴	۱/۰۳۹	۳۰۳	۱/۰۳۹	۳/۹۱۰	۱/۰۳۹	۳۰۳	۱/۰۳۹	۳/۹۱۰	۱/۰۳۹	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۳	
۱/۰۶۵	۳/۹۵۱	۱/۰۰۱	۱۳۱۶	۱/۰۰۱	۴/۰۵۴	۱/۰۱۶	۴۰۴	۱/۰۱۶	۴/۰۳۰	۱/۰۱۶	۴۰۴	۱/۰۱۶	۴/۰۳۰	۱/۰۱۶	۱۷۲۴	۱۷۲۴	۴	
۱/۱۷	۳/۷۵	۱/۱۰۸	۹۸۵	۱/۱۰۸	۳/۸۲	۱/۱۲۲	۳۰۲	۱/۱۲۲	۳/۸۰۰	۱/۱۲۲	۳۰۲	۱/۱۲۲	۳/۸۰۰	۱/۱۲۲	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۵	
۱/۹۵۷	۳/۸۱۵	۰/۹۵۴	۱۹۵۶	۰/۹۵۴	۳/۸۰۲	۰/۸۵۳	۶۰۴	۰/۸۵۳	۳/۸۰۵	۰/۸۵۳	۶۰۴	۰/۸۵۳	۳/۸۰۵	۰/۸۵۳	۲۵۸۶	۲۵۸۶	۶	
۱/۰۳۹	۳/۷۶۴	۰/۹۸۴	۱۶۴۱	۰/۹۸۴	۳/۸۷۵	۰/۹۹۷	۵۰۳	۰/۹۹۷	۳/۸۴۹	۰/۹۹۷	۵۰۳	۰/۹۹۷	۳/۸۴۹	۰/۹۹۷	۲۱۵۵	۲۱۵۵	۷	
۱/۰۷۹	۳/۶۵۶	۰/۹۵	۱۳۰۹	۰/۹۵	۳/۷۵	۰/۹۸۱	۳۹۷	۰/۹۸۱	۳/۷۲۸	۰/۹۸۱	۳۹۷	۰/۹۸۱	۳/۷۲۸	۰/۹۸۱	۱۷۲۴	۱۷۲۴	۸	
۱/۱۸۲	۳/۵۷۸	۱/۰۰۸	۱۶۴۱	۱/۰۰۸	۳/۷۰۷	۱/۰۰۴	۵۰۳	۱/۰۰۴	۳/۶۷۷	۱/۰۰۴	۵۰۳	۱/۰۰۴	۳/۶۷۷	۱/۰۰۴	۲۱۵۵	۲۱۵۵	۹	
۱/۰۷۲	۳/۷۶۷	۰/۹۸	۳۹۲۹	۰/۹۸	۳/۸۶۵	۱/۰۰۲	۱۱۹۴	۱/۰۰۲	۳/۸۴۲	۱/۰۰۲	۱۱۹۴	۱/۰۰۲	۳/۸۴۲	۱/۰۰۲	۵۱۲۳	۵۱۲۳	۱۰	
۱/۱۲۵	۳/۸۳۸	۱/۰۰۴	۹۸۵	۱/۰۰۴	۳/۹۰۲	۱/۰۶۵	۲۹۸	۱/۰۶۵	۳/۸۸۷	۱/۰۶۵	۲۹۸	۱/۰۶۵	۳/۸۸۷	۱/۰۶۵	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۱۱	
۱/۰۵۲	۳/۹۴۴	۱/۰۶۲	۹۸۷	۱/۰۶۲	۳/۹۲	۱/۰۵۸	۳۰۰	۱/۰۵۸	۳/۹۱۳	۱/۰۵۸	۳۰۰	۱/۰۵۸	۳/۹۱۳	۱/۰۵۸	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۱۲	
۱/۱۸۶	۳/۸۵۵	۱/۰۲۹	۹۸۸	۱/۰۲۹	۴/۰۰۸	۱/۰۶۹	۲۹۹	۱/۰۶۹	۳/۹۷۲	۱/۰۶۹	۲۹۹	۱/۰۶۹	۳/۹۷۲	۱/۰۶۹	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۱۳	
۱/۲۱۷	۳/۲۱۸	۱/۱۴	۹۷۰	۱/۱۴	۳/۴۵۹	۱/۱۶۲	۲۹۲	۱/۱۶۲	۳/۴۰۲	۱/۱۶۲	۲۹۲	۱/۱۶۲	۳/۴۰۲	۱/۱۶۲	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۱۴	
۱/۳۵۵	۳/۰۵۶	۱/۲۹۲	۹۶۱	۱/۲۹۲	۳/۲۲۵	۱/۳۰۷	۲۸۷	۱/۳۰۷	۳/۱۸۶	۱/۳۰۷	۲۸۷	۱/۳۰۷	۳/۱۸۶	۱/۳۰۷	۱۲۹۳	۱۲۹۳	۱۵	
۱/۰۶۶	۳/۹۸۷	۰/۹۳۴	۱۹۷۸	۰/۹۳۴	۴/۱۵۶	۱/۹۶۸	۵۹۸	۱/۹۶۸	۴/۱۱۶	۱/۹۶۸	۵۹۸	۱/۹۶۸	۴/۱۱۶	۱/۹۶۸	۲۵۸۶	۲۵۸۶	۱۶	
۱/۰۸۳	۳/۸۲۸	۱/۰۰۳	۱۶۳۳	۱/۰۰۳	۴/۰۶۵	۳/۹۳۹	۴۹۷	۳/۹۳۹	۴/۰۲۸	۳/۹۳۹	۴۹۷	۳/۹۳۹	۴/۰۲۸	۳/۹۳۹	۲۱۲۹	۲۱۲۹	۱۷	

همانطور که در نگاره ۴ ملاحظه می‌شود بر اساس پاسخ به سوالات از سوی متخصصین، درصد-های قراوانی ضرورت وجود کنترل‌های داخلی حداقل ۹۷/۶۰٪ است که دلالت بر ضرورت وجود کلیه اصول کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها به لحاظ تاثیر بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. آمار توصیفی میانگین پاسخ متخصصین به تاثیر کنترل‌های داخلی به کیفیت گزارشگری مالی بشرح نگاره ۴ نشان می‌دهد که از بین کمترین تاثیر (عدد ۱) تا بیشترین تاثیر (عدد ۵)، در سطح اجزاء کنترل داخلی، نظارت با ۴/۰۸۲ بیشترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته و پس از آن به ترتیب محیط کنترلی، فعالیت‌های کنترلی، ارزیابی ریسک و اطلاعات و ارتباطات بر کیفیت گزارشگری تاثیر داشته است و در سطح اصول کنترل داخلی، اصل ۱۶ (ارزیابی مستمر یا جداگانه‌ای برای حصول اطمینان از اینکه کنترل‌های داخلی وجود داشته و عمل می‌کند و توسعه آن‌ها) با عدد ۴/۱۱۶ دارای بیشترین تاثیر و اصل ۱۵ (ارتباطات با اشخاص بیرونی) با عدد ۳/۱۸۶ کمترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. رتبه‌بندی کنترل‌های داخلی به لحاظ میزان تاثیر بر کیفیت گزارشگری مالی از نظر متخصصین مسئول نیز حاکی از آن است که، اصل ۲ (نمایش استقلال هیات مدیره از مدیریت و نظارت بر کنترل‌های داخلی) با عدد ۴/۱۶۴ و اصل ۱۵ (ارتباطات با اشخاص بیرونی) با عدد ۳/۲۲۵ به ترتیب بیشترین و کمترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است، همچنین از نظر سایر متخصصین اصل ۱۶ (ارزیابی مستمر یا جداگانه‌ای برای حصول اطمینان از اینکه کنترل‌های داخلی وجود داشته و عمل می‌کند و توسعه آن‌ها) با عدد ۳/۹۸۷ و اصل ۱۵ (ارتباطات با اشخاص بیرونی) با عدد ۳/۰۵۶ به ترتیب بیشترین و کمترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است.

نتایج آمار استنباطی در خصوص تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در نگاره ۵ ارائه شده است.

نگاره ۵ - برآورد ضرایب و پارامتری مدل تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

سایر متخصیصین				متخصیصین مسئول				کل متخصیصین				اجزاء کنترل داخلی		
رتبه	رتبه برآورد اجزاء	مقدار P	آماره Z	خطای معیار	رتبه	مقدار P	آماره Z	خطای معیار	رتبه	مقدار P	آماره Z	خطای معیار	اصول داخلی	اصول کنترل داخلی
۱۵	۰/۷۰۵	</۰/۰۰۱	۸/۰۰۷	۰/۰۸۸	۱۷	۰/۶۲۸	۱۳/۰۳۳	۰/۰۵	۱۷	</۰/۰۰۱	۱۵/۰۵۴	۰/۰۴۲	اصل ۱	
۱۴	۰/۷۸۸	</۰/۰۰۱	۸/۶۸۸	۰/۰۸۵	۱۶	۰/۶۸۸	۱۳/۸۹۹	۰/۰۴۹	۱۶	</۰/۰۰۱	۱۶/۵۴۷	۰/۰۴۲	اصل ۲	
۱۳	۰/۷۵۴	</۰/۰۰۱	۸/۷۸۴	۰/۰۸۴	۱۳	۰/۷۶۴	۱۶/۸۳۸	۰/۰۴۷	۱۳	</۰/۰۰۱	۱۸/۳۷۸	۰/۰۴۱	اصل ۳	
۱۰	۰/۷۸۴	</۰/۰۰۱	۹/۳۷۹	۰/۰۸۴	۱۵	۰/۷۲۸	۱۵/۷۸۶	۰/۰۴۷	۱۴	</۰/۰۰۱	۱۸/۳۲۴	۰/۰۴۱	اصل ۴	
۸	۰/۸۱	</۰/۰۰۱	۹/۷۹۷	۰/۰۸۴	۱۲	۰/۷۸۳	۱۶/۸۶۴	۰/۰۴۶	۱۱	</۰/۰۰۱	۱۹/۴۲۴	۰/۰۴	اصل ۵	
۲	۰/۸۹	</۰/۰۰۱	۱۱/۳۵۶	۰/۰۷۸	۳	۰/۸۷۹	۲۰/۸۹۷	۰/۰۴۳	۳	</۰/۰۰۱	۲۳/۰۷۲	۰/۰۳۸	اصل ۶	
۱	۰/۸۹۱	</۰/۰۰۱	۱۱/۴۰۱	۰/۰۷۸	۲	۰/۸۷۷	۲۰/۶۸۱	۰/۰۴۳	۲	</۰/۰۰۱	۲۳/۴۵۸	۰/۰۳۸	اصل ۷	
۳	۰/۸۷۳	</۰/۰۰۱	۱۱/۰۰۸	۰/۰۷۹	۷	۰/۸۳۲	۱۸/۴۷	۰/۰۴۵	۵	</۰/۰۰۱	۲۱/۴۹۸	۰/۰۳۹	اصل ۸	
۵	۰/۸۶۴	</۰/۰۰۱	۱۰/۷۸۷	۰/۰۸	۴	۰/۸۷۲	۱۹/۸۰۶	۰/۰۴۴	۴	</۰/۰۰۱	۲۲/۵۲۳	۰/۰۳۸	اصل ۹	
۴	۰/۸۷۱	</۰/۰۰۱	۱۰/۹۴	۰/۰۷۹	۱	۰/۹۱۲	۲۱/۶۷۷	۰/۰۴۲	۱	</۰/۰۰۱	۲۴/۱۲۷	۰/۰۳۷	اصل ۱۰	
۶	۰/۸۲۶	</۰/۰۰۱	۱۰/۰۳۹	۰/۰۸۴	۶	۰/۸۴۷	۱۸/۹۴۷	۰/۰۴۵	۶	</۰/۰۰۱	۲۱/۳۸۷	۰/۰۳۹	اصل ۱۱	
۹	۰/۸۰۲	</۰/۰۰۱	۹/۵۸۵	۰/۰۸۳	۵	۰/۸۵۱	۱۹/۱۲۷	۰/۰۴۴	۷	</۰/۰۰۱	۲۱/۳۲۸	۰/۰۳۹	اصل ۱۲	
۷	۰/۸۲۱	</۰/۰۰۱	۹/۹۳۳	۰/۰۸۲	۱۱	۰/۸۰۲	۱۷/۶۵۸	۰/۰۴۶	۹	</۰/۰۰۱	۲۰/۲۵۲	۰/۰۴	اصل ۱۳	
۱۶	۰/۶۴۸	</۰/۰۰۱	۷/۶۹۱	۰/۰۸۹	۱۰	۰/۸۱۸	۱۷/۹۹۱	۰/۰۴۵	۱۲	</۰/۰۰۱	۱۹/۲۸۵	۰/۰۴۱	اصل ۱۴	
۱۷	۰/۵۹۷	</۰/۰۰۱	۶/۴۷۲	۰/۰۹۴	۱۴	۰/۷۴۹	۱۵/۸۳۱	۰/۰۴۷	۱۵	</۰/۰۰۱	۱۶/۸۱۹	۰/۰۴۲	اصل ۱۵	
۱۱	۰/۷۷۲	</۰/۰۰۱	۹/۰۵۷	۰/۰۸۵	۸	۰/۸۳۳	۱۸/۱۶۵	۰/۰۴۵	۸	</۰/۰۰۱	۲۰/۳۶۹	۰/۰۴	اصل ۱۶	
۱۲	۰/۷۶۵	</۰/۰۰۱	۸/۹۳۹	۰/۰۸۵	۹	۰/۸۱۹	۱۸/۰۲۶	۰/۰۴۵	۱۰	</۰/۰۰۱	۲۰/۸۷۰	۰/۰۴	اصل ۱۷	



همانطور که در نگاره ۵ ملاحظه می‌شود  $p$ - مقدار حاصل از آزمون معنی‌داری ضرایب مدل، در تمام گویه‌ها کمتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده رابطه معنی‌دار کلیه اصول کنترل داخلی با کیفیت گزارشگری مالی است. همچنین بار عاملی تمام اجزاء کنترل داخلی و گویه‌ها به شرح نگاره ۵ بزرگتر از ۰/۰۵ است که بیانگر تاثیر قابل توجه کلیه اصول کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی است. از بین اجزاء کنترل داخلی، ارزیابی ریسک با بار عاملی ۰/۸۶۹ دارای بیشترین تاثیر و فعالیت‌های کنترلی با بار عاملی ۰/۸۶۱، نظارت با بار عاملی ۰/۸۱۱، اطلاعات و ارتباطات با بار عاملی ۰/۷۶۸ و محیط کنترلی با بار عاملی ۰/۷۳۴ به ترتیب دارای تاثیر کمتر بر کیفیت گزارشگری مالی است. در سطح اصول نیز به ترتیب اصل ۱۰ (انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی جهت تعدیل ریسک‌ها) با بار عاملی ۰/۹۰۴، اصل ۷ (شناسایی و تحلیل ریسک‌ها) با بار عاملی ۰/۸۸۸، اصل ۶ (تعیین اهداف بطور مشخص به منظور تشخیص و ارزیابی ریسک) با بار عاملی ۰/۸۷۹، اصل ۹ (شناسایی و تجزیه و تحلیل تغییرات با اهمیت) با بار عاملی ۰/۸۶۷، اصل ۸ (در نظر گرفتن امکان وقوع تقلبات در ارزیابی ریسک) با بار عاملی ۰/۸۴۲ و سایر اصول کنترل‌های داخلی بر حسب بار عاملی اشاره شده در نگاره ۵ به ترتیب بیشترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و کمترین تاثیر مربوط به اصل ۱ (تعهد به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی سازمان) با بار عاملی ۰/۶۶۹ است. در نگاره ۵ رتبه‌بندی کنترل‌های داخلی به لحاظ میزان تاثیر بر کیفیت گزارشگری مالی از نظر متخصصین مسئول و سایر متخصصین کنترل داخلی نیز ارائه شده است.

شاخص‌های نیکویی برازش مدل جهت بررسی معنی‌داری سازه تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی به شرح نگاره ۶ می‌باشد.

نگاره (۶) شاخص‌های نیکویی برازش مدل تأثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

مدل	RMSEA	SRMR	TLI	CFI	AGFI	GFI	$\chi^2/df$
مدل تاثیر کنترل داخلی بر کیفیت (کل متخصصین)	۰/۰۸۷	۰/۰۴۲	۰/۹۴۵	۰/۹۵۷	۰/۸۱۵	۰/۸۸۵	۴,۲۵۶
مدل تاثیر کنترل داخلی بر کیفیت به حسب نظر متخصصین مسئول و سایر متخصصین	۰/۰۸۹	۰/۰۴۱	۰/۹۴۲	۰/۹۵۶	۰/۷۸۷	۰/۸۷۰	۲/۷۰۶

بررسی شاخص‌های نیکویی برازش مدل بشرح نگاره ۶ نشان می‌دهد که تمامی شاخص‌ها در حد مطلوب یا قابل قبولی قرار دارند. بنابراین می‌توان گفت پرسشنامه توانایی ساخت یک سازه‌ی مناسب را برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از نظر کل متخصصین و به تفکیک متخصصین مسئول و سایر متخصصین دارا می‌باشد.

برای مقایسه دیدگاه دو گروه متخصصین مسئول و سایر متخصصین در رابطه با تاثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی از آزمون فرض استفاده شده است. به این منظور ابتدا دیدگاه دو گروه سایر متخصصین (اساتید دانشگاه با اعضای جامعه حسابداران رسمی) با یکدیگر مقایسه شده و

در صورت عدم وجود تفاوت معنی دار، دیدگاه این دو گروه با دیدگاه متخصصین مسئول مقایسه شده است. نتایج مقایسه بارهای عاملی این گروه‌ها در نگاره ۷ آمده است  
نگاره (۷) آزمون برابری بارهای عاملی تاثیر کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در دو گروه متخصصین مسئول و سایر متخصصین

مقایسه بار عاملی دو گروه سایر متخصصین		مقایسه بار عاملی متخصصین مسئول با سایر متخصصین		اصول کنترل داخلی
آماره آزمون	-مقدار p	آماره آزمون	-مقدار p	
۰/۰۱۴۳	۰/۴۹۴۴	۰/۵۳۶	۰/۲۹۶	اصل ۱
۰/۰۱۶۲	۰/۴۹۳۵	۰/۶۳۴	۰/۲۶۳	اصل ۲
۰/۰۷۶۴۰	۰/۲۲۲۴	۰/۱۷۷	۰/۴۳۰	اصل ۳
۰/۰۹۵۷۴	۰/۱۶۹۲	۰/۳۳۵	۰/۳۶۹	اصل ۴
۰/۰۲۱۷۶	۰/۴۱۳۹	۰/۳۴۵	۰/۳۹۷	اصل ۵
۰/۰۱۸۹۹	۰/۴۲۴۷	۰/۰۸۳	۰/۴۶۷	اصل ۶
۰/۰۴۹۱۴	۰/۳۱۱۶	۰/۰۱۴	۰/۳۴۰	اصل ۷
۰/۰۰۴۱۱	۰/۴۸۳۶	۰/۴۱۳	۰/۳۴۰	اصل ۸
۰/۰۰۷۵۵	۰/۴۶۹۹	۰/۱۳۸	۰/۴۴۵	اصل ۹
۰/۰۲۸۳۸	۰/۳۸۸۳	۰/۴۸۹	۰/۳۱۲	اصل ۱۰
۰/۰۰۲۹۸	۰/۴۸۸۱	۰/۲۵۵	۰/۴۰۰	اصل ۱۱
۰/۰۰۲۶	۰/۱۸۳۴	۰/۵۵۶	۰/۲۸۹	اصل ۱۲
۰/۰۷۶۴۳	۰/۲۲۲۳	۰/۱۶۹	۰/۴۲۳	اصل ۱۳
۰/۰۱۵۳۱	۰/۴۳۹۲	۱/۳۶۰	۰/۰۸۷	اصل ۱۴
۰/۰۸۹۳۸	۰/۱۸۵۷	۱/۴۸۸	۰/۰۶۸	اصل ۱۵
۰/۰۵۵۰۰	۰/۲۹۱۲	۰/۵۵۹	۰/۲۸۸	اصل ۱۶
۰/۰۲۸۲۵	۰/۳۸۸۸	۰/۵۹۱	۰/۲۷۷	اصل ۱۷

همانطور که در نگاره ۷ ملاحظه می‌شود p-مقدار حاصل از آزمون مقایسه دو گروه سایر متخصصین کنترل داخلی (اساتید دانشگاه با اعضای جامعه حسابداران رسمی) با یکدیگر بیشتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده عدم وجود تفاوت معنی دار بین این دو گروه است. همچنین p-مقدار حاصل از آزمون مقایسه دو متخصصین مسئول با سایر متخصصین کنترل داخلی نیز بیشتر از ۰/۰۵ است لذا نتایج نشان دهنده عدم وجود تفاوت معنی دار بین این دو گروه است.

## ۲-۴. یافته‌های مرتبط با مدل رابطه دیدگاه متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی با کیفیت گزارشگری مالی

در این مدل دیدگاه متخصصین مسئول طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با معیارهای کیفیت گزارشگری مورد مقایسه قرار گرفته است. در این رابطه از معیارهای قابلیت اتکاء، قابلیت پیش‌بینی سود برای سنجش کیفیت

گزارشگری مالی استفاده شده است. آمار توصیفی مدل تطبیق دیدگاه متخصصین مسئول استقرار سیستم کنترل داخلی با معیارهای کیفیت گزارشگری مالی در نگاره ۸ ارائه شده است. نگاره (۸) آمار توصیفی تطبیق دیدگاه متخصصین مسئول با معیارهای کیفیت گزارشگری مالی

متغیرهای پژوهش	نماد	تعداد نمونه	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
اقلام تعهدی اختیاری- همگن شده بر مبنای تقسیم به جمع دارایی‌ها	ACCR	۱۰۱	-۰/۲۲۱۹	۰/۴۶۲۱	۰/۰۳۷۸	۰/۱۱۳۹
تغییرات ایجاد شده در درآمد‌های عملیاتی تقسیم بر دارایی‌ها	$\Delta REV$	۱۰۱	-۱/۲۷۶۳	۰/۷۵۶۳	۰/۱۰۲۳	۰/۲۴۰۴
ناخالص دارایی‌های ثابت مشهود تقسیم بر دارایی‌ها	$\Delta REC$	۱۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۷۷۷۵	۰/۲۴۵۰	۰/۲۱۲۵
تغییرات ایجاد شده در حساب‌های دریافتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها	PPE	۱۰۱	-۰/۴۱۴۷	۰/۴۶۵۸	۰/۰۵۰۱	۰/۱۲۵۲
بازده سود سه ماهه اول سال ۱۳۹۵	$E_{t-1} / Asset_{t-1}$	۱۰۱	-۰/۰۵۰	۰/۱۶۲	۰/۰۲۵	۰/۰۳۳
بازده سود سه ماهه دوم سال ۱۳۹۵	$E_{t-2} / Asset_{t-1}$	۱۰۱	-۰/۰۹۱	۰/۲۵۵	۰/۰۳۰	۰/۰۴۴
بازده سود سه ماهه سوم سال ۱۳۹۵	$E_{t-3} / Asset_{t-1}$	۱۰۱	-۰/۰۷۴	۰/۷۱۱	۰/۰۳۵	۰/۰۸۰
بازده سود سه ماهه چهارم سال ۱۳۹۵	$E_{t-4} / Asset_{t-1}$	۱۰۱	-۰/۱۰۳	۰/۵۰۲	۰/۰۶۰	۰/۱۱۰
بازده سود سه ماهه اول سال ۱۳۹۶	$E_{t-1} / Asset_t$	۱۰۱	-۰/۰۴۵	۰/۱۱۰	۰/۰۲۱	۰/۰۲۸
بازده سود سه ماهه دوم سال ۱۳۹۶	$E_{t-2} / Asset_t$	۱۰۱	-۰/۰۹۷	۰/۱۷۴	۰/۰۲۵	۰/۰۳۵
بازده سود سه ماهه سوم سال ۱۳۹۶	$E_{t-3} / Asset_t$	۱۰۱	-۰/۰۷۴	۰/۳۶۹	۰/۰۲۷	۰/۰۴۸
بازده سود سه ماهه سوم سال ۱۳۹۶	$E_{t-4} / Asset_t$	۱۰۱	۰/۰۷۸	۰/۳۸۶	۰/۰۴۷	۰/۰۸۳
فاصله زمانی انتشار صورت‌های مالی	DTi,t	۱۰۱	۳۰	۱۶۰	۸۴	۲۹

در نگاره ۸ آمار توصیفی متغیرهای مدل قابلیت اتکا اطلاعات (اقلام تعهدی اختیاری) و قابلیت پیش‌بینی سود ارائه شده که مقادیر باقیمانده آن‌ها که به عنوان معیار کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده و در ادامه ارائه شده است.

در این پژوهش برای اندازه‌گیری قابلیت اتکاء اطلاعات از اقلام تعهدی اختیاری طبق مدل دیچو، اسلوان و سوونی<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۶) استفاده شده است که مدل آن در رابطه ۱ ارائه شده است:

$$ACCRI_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 [\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}] + \alpha_2 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۱)$$

که در  $ACCRI_{i,t}$  بیانگر کل اقلام تعهدی شرکت تقسیم بر جمع دارایی‌ها است و از رابطه ۲ بدست می‌آید.  $\Delta REV_{i,t}$  بیانگر درآمد شرکت  $i$  در سال  $t$  منهای درآمد سال  $t-1$  تقسیم بر جمع دارایی‌ها،  $PPE_{i,t}$  بیانگر ناخالص دارایی‌های ثابت مشهود شرکت  $i$  در سال  $t$  تقسیم بر جمع دارایی‌ها،  $\Delta REC_{i,t}$  بیانگر حساب‌های دریافتی تجاری شرکت  $i$  در سال  $t$  منهای حساب‌های دریافتی تجاری سال  $t-1$  تقسیم بر جمع دارایی‌ها است و  $\varepsilon_{i,t}$  بیانگر جزء خطا و معیار اقلام

تعهدی اختیاری است. در این مدل پس از بررسی پذیره‌های زیر بنایی که بر قرار بوده برای تشخیص ارقام تعهدی اختیاری از قدرمطلق جزء خطا استفاده می‌شود. هر چه از قدرمطلق جزء مقدار جزء خطا پایین تر باشد مدیریت سود کمتر و در نتیجه سود از قابلیت اتکاء بیشتر برخوردار است.

در مدل ۱ کل ارقام تعهدی از طریق رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

$$(۲) \text{ACCRI}_{i,t} = \text{ERRNi}_{i,t} - \text{CFO}_{i,t}$$

که در آن  $\text{ERRNi}_{i,t}$  بیانگر سود عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  است و  $\text{CFO}_{i,t}$  بیانگر وجه نقد حاصل از عملیات شرکت  $i$  در سال  $t$  است.

یکی از اهداف گزارشگری مالی کمک به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی است. بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی مربوط بودن اطلاعات بر حسب قابلیت پیش‌بینی آن سنجیده می‌شود، مربوط بودن ارقام تعهدی فعلی با جریان‌های نقدی آتی می‌تواند نشان دهنده‌ی این باشد که مدیریت تا چه حد می‌تواند ارزش اقتصادی شرکت را با صداقت نشان دهد. هر چه توانایی پیش‌بینی بیشتر باشد، تحقق بخشی بیشتر خواهد بود به علاوه رابطه‌ی بین ارقام تعهدی فعلی به ارقام تعهدی آتی ممکن است بتواند توانایی ارقام تعهدی را در درک اطلاعات به شکلی به هنگام و توانایی وقوع مجدد آن را در دوره‌های آتی نشان دهد، در نهایت سودهای حسابداری که توانایی بیشتری در پیش‌بینی اجزای سود دارند احتمالاً دارای پایداری بیشتر و رابطه‌ی قوی‌تر با بازده سهام است.

به منظور اندازه‌گیری قابلیت پیش‌بینی سود حسابداری به تبع شیپور و وینسنت (۲۰۰۳) و گایو و راپوسو<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۱) از مدل خود رگرسیون<sup>۳</sup> استفاده شده است که در آن انحراف معیار خطای باقی‌مانده مدل بیانگر قابلیت پیش‌بینی سود می‌باشد. در این مدل پس از بررسی پذیره‌های زیر بنایی که بر قرار بوده برای تشخیص قابلیت پیش‌بینی سود از قدرمطلق جزء خطا استفاده می‌شود. بر این اساس هر چه انحراف معیار خطای باقیمانده کمتر باشد قابلیت پیش‌بینی سود حسابداری بیشتر است. سپس قدرمطلق باقیمانده‌های حاصل از برازش مدل به عنوان معیار قابلیت پیش‌بینی سود در نظر گرفته شده کوچکتر بودن مقدار باقیمانده بیانگر قابلیت پیش‌بینی بالاتر است.

$$E_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 E_{i,t-1} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

در این مدل  $E_{i,t}$  سود خالص شرکت  $i$  در هر یک از دوره‌های سه ماهه سال  $t$  و  $E_{i,t-1}$  سود خالص شرکت  $i$  در دوره‌های سه ماهه سال  $t-1$  در نظر گرفته شده است و به منظور همگن سازی آن‌ها بر جمع دارایی‌ها تقسیم شده است.

برای اندازه‌گیری به موقع بودن، فاصله زمانی تعجیل در انتشار صورت‌های مالی بعد از پایان سال مالی در مقایسه با تاریخ میانگین صنعت در انتشار صورت‌های مالی به شرح مدل شماره ۴ استفاده شده است (دوگان<sup>۲۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۷).

$$DT_{i,t} = \text{Tissue} - \text{treporting}$$

(۴)

در این رابطه  $DT_{i,t}$  بیانگر فاصله زمانی انتشار صورت‌های مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  است.  $\text{Tissue}$  بیانگر زمان انتشار صورت‌های مالی و  $\text{treporting}$  بیانگر تاریخ پایان سال گزارشگری مالی است.

در بررسی کیفیت گزارشگری مالی با توجه به سوابق تجربی (دیچو و دجو<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۲)، اندازه شرکت (size) بر اساس لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها، به تبع دی آنجلوو همکاران (۱۹۹۴) از نسبت بدهی (lev) بر اساس مجموع بدهی‌ها تقسیم بر مجموع دارایی‌ها، بر اساس مینون و ولیام<sup>۲۶</sup> (۲۰۰۴) و دیچو و همکاران (۱۹۹۶) رشد فروش نسبت به سال قبل (gro) و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (mv)، بازده دارایی‌ها (ROA) و زیان‌ده شدن شرکت (los) به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

برای بررسی روابط بین متغیرها و تصمیم‌گیری در مورد سوالات پژوهش باید از مدل معادلات ساختاری استفاده شود. به این منظور ابتدا مناسب بودن بارهای عاملی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این رابطه اصولاً بارهای عاملی که مقدار برآورد استاندارد شده آن‌ها بیش از ۰/۳ باشد، مناسب است. این حالت نشان می‌دهد که گویه‌ی مورد بررسی تاثیر قابل توجه و معناداری در سازه‌ی مربوطه دارد. لذا گویه‌هایی که دارای بارهای عاملی کمتر از ۰/۳ باشد از روند تحلیل حذف خواهند شد. در این رابطه متغیر به موقع بودن از بار عاملی مناسبی برخوردار نبوده و از مدل حذف شده و نتایج حاصل از برازش سایر متغیرها در مدل اندازه‌گیری بارهای عاملی متناظر با گویه‌های مربوط به هر سازه در نگاره ۹ گزارش شده است.

نگاره (۹) وضعیت بارهای عاملی در مدل اندازه‌گیری

سازه	نماد	بار عاملی	وضعیت
lev	lev	۱	مناسب
growth	growth	۱	مناسب
mv / bv	mv / bv	۱	مناسب
roa	roa	۱	مناسب
loss	loss	۱	مناسب
size	size	۱	مناسب
	۱A	۰/۷۳۱	مناسب
	۲A	۰/۷۵۳	مناسب
	۳A	۰/۷۷۵	مناسب
	۴A	۰/۸۱۱	مناسب
	۵A	۰/۸۲۷	مناسب
	۶A	۰/۸۹۸	مناسب
	۷A	۰/۸۸۸	مناسب
	۸A	۰/۸۶۴	مناسب
	۹A	۰/۸۷۷	مناسب

کنترل‌های داخلی

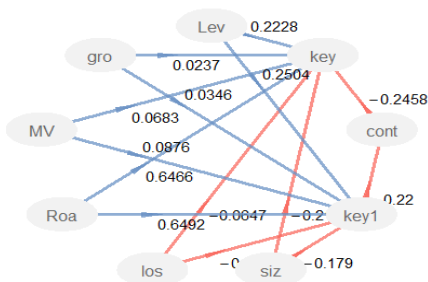
مناسب	۰/۹۰۱	۱۰A	
مناسب	۰/۸۵۶	۱۱A	
مناسب	۰/۸۵۱	۱۲A	
مناسب	۰/۸۳۵	۱۳A	
مناسب	۰/۶۸۸	۱۴A	
-	۰/۶۱۴	۱۵A	
مناسب	۰/۸۰۴	۱۶A	
مناسب	۰/۷۸۱	۱۷A	
مناسب	۰/۴۰۵	etteka	کیفیت
مناسب	۰/۹۳۴	marboot	گزارشگری مالی

همانطور که در نگاره ۹ ملاحظه می‌شود بار عاملی تمام گویه‌های کنترل‌های داخلی و معیارهای کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از ۰/۳ است و برای برازش مدل معادلات ساختاری مناسب است. جهت بررسی روایی و پایایی سازه به ترتیب شاخص‌های میانگین واریانس استخراج شده و پایایی مرکب محاسبه شده است. در صورتی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه بیش از ۰/۴ باشد سازه مورد نظر دارای روایی می‌باشد و مقدار پایایی نیز باید بیش از ۰/۷ است باشد تا بتوان گفت سازه‌ی مورد نظر دارای پایایی معتبر است. مقادیر روایی و پایایی و ضریب تعیین آن در نگاره ۱۰ ارائه شده است.

نگاره (۱۰) بررسی مقادیر روایی و پایایی و ضریب تعیین

سازه	AVE	CR	R <sup>2</sup>
کنترل داخلی	۰/۶۶۰	۰/۹۶۸	۰/۰۴۸
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۱۹	۰/۰۹۹	۰/۳۶۷

با توجه به نتایج نگاره ۱۰ مشاهده می‌شود که سازه‌های مورد نظر دارای روایی و پایایی مطلوبی می‌باشند. همچنین ضریب تعیین نشان دهنده این است که مدل از دقت بالایی برخوردار می‌باشد. نتایج برازش مدل معادلات ساختاری به همراه ضرایب مسیر مستقیم در خصوص کیفیت گزارشگری مالی در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل (۱): مدل معادلات ساختاری به همراه ضرایب مسیر مستقیم برای مدل چهارم در خصوص کیفیت گزارشگری مالی

در شکل ۱ ضرایب مدل معادلات ساختاری برای کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارائه شده است. در این مدل شاخص نیکویی برازش شاخص نیکویی برازش (GOF) برابر ۰/۴ و در حد مطلوب است و جزئیات نتایج آزمون معنی‌داری مدل معادلات ساختاری در نگاره ۱۱ ارائه شده است.

نگاره (۱۱) نتایج برازش مدل ساختاری مدل کیفیت گزارشگری مالی

مقدار -p	t آماره	خطای معیار	برآورد	
۱	۰	۰/۰۸۲۵	۰	عرض از مبدا
۰/۰۰۴۵	-۲/۹۱	۰/۰۸۴۵	-۰/۲۴۶	کنترل‌های داخلی <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰/۰۴۲۶	۲/۰۶	۰/۱۰۸۴	۰/۲۲۳	Lev <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰/۷۷۹	۰/۲۸۱	۰/۰۸۴۱	۰/۰۲۳۷	growth <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰/۴۳۶	۰/۷۸۳	۰/۰۸۷۳	۰/۰۶۸۳	Mv / bv <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰	۶/۰۲	۰/۱۰۷۳	۰/۶۴۷	roa <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰/۰۴۷۱	-۰/۷۲۴	۰/۰۸۹۳	-۰/۰۶۴۷	loss <----> کیفیت گزارشگری مالی
۰/۰۱۵۵	-۲/۴	۰/۰۸۷۷	-۰/۲۱۶	size <----> کیفیت گزارشگری مالی

با توجه به اینکه p-مقدار حاصل (۰/۰۰۴۵) کمتر از سطح خطا ۰/۰۵ می‌باشد، نتیجه می‌شود که بین دیدگاه متخصصین مسئول کنترل‌های داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری دارد. ضریب منفی رابطه مذکور بیانگر این است که با افزایش دیدگاه متخصصین مسئول، باقیمانده مدل اقلام تعهدی اختیاری و باقیمانده مدل قابلیت پیش بینی سود به عنوان معیارهای معکوس کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته است. به عبارت دیگر رابطه مستقیم بین دیدگاه متخصصین

مسئول با کیفیت گزارشگری مالی وجود داشته و با افزایش دیدگاه متخصصین مسئول، کیفیت گزارشگری مالی افزایش یافته است.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج این پژوهش در خصوص ضرورت و تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی نشان دهنده ضرورت انکار ناپذیر وجود کنترل‌های داخلی به لحاظ تاثیر بر کیفیت گزارشگری مالی است و رابطه معنی‌داری بین گویه‌های کنترل داخلی با کیفیت گزارشگری مالی، بیانگر تاثیر قابل توجه تمام اجزاء و اصول کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی است. در سطح اجزاء کنترل داخلی، به ترتیب، ارزیابی ریسک با بار عاملی ۰/۸۶۹ دارای بیشترین تاثیر و فعالیت‌های کنترلی با بار عاملی ۰/۸۶۱، نظارت با بار عاملی ۰/۸۱۱، اطلاعات و ارتباطات با بار عاملی ۰/۷۶۸ و محیط کنترلی با بار عاملی ۰/۷۳۴ به ترتیب دارای تاثیر کمتر بر کیفیت گزارشگری مالی است. در سطح اصول نیز، به ترتیب اصل ۱۰ (انتخاب و توسعه فعالیت‌های کنترلی جهت تعدیل ریسک‌ها) با بار عاملی ۰/۹۰۴ اصل ۷ (شناسایی و تحلیل ریسک‌ها) با بار عاملی ۰/۸۸۸ اصل ۶ (تعیین اهداف بطور مشخص به منظور تشخیص و ارزیابی ریسک) با بار عاملی ۰/۸۷۹ اصل ۹ (شناسایی و تجزیه و تحلیل تغییرات با اهمیت) با بار عاملی ۰/۸۶۷ اصل ۸ (در نظر گرفتن امکان وقوع تقلبات در ارزیابی ریسک) با بار عاملی ۰/۸۴۲ و سایر اصول کنترل‌های داخلی بر حسب بار عاملی اشاره شده در نگاره ۵ به ترتیب بیشترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و کمترین تاثیر مربوط به اصل ۱ (تعهد به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی سازمان) با بار عاملی ۰/۶۶۹ است. همچنین مقایسه دیدگاه متخصصین مسئول با سایر متخصصین کنترل داخلی در خصوص تاثیر کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی، تفاوت معنی‌داری را نشان نمی‌دهد. این نتایج، با یافته‌های دایل و همکاران (۲۰۰۷)، ریچ (۲۰۰۹)، دونالسون و همکاران (۲۰۱۶)، حاجیها و نادری (۱۳۹۷) و فخاری و علیزاده (۱۳۹۵) مطابقت دارد و دیدگاه جدیدی در رابطه با قابلیت بکارگیری کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) در بازار سرمایه ایران به لحاظ بهبود کیفیت گزارشگری مالی ارائه می‌دهد.

نتایج بررسی رابطه بین دیدگاه متخصصین مسئول استقرار سیستم کنترل داخلی با اقدام تعهدی اختیاری و قابلیت پیش‌بینی سود به عنوان معیارهای کیفیت گزارشگری مالی بیانگر آن است با افزایش دیدگاه متخصصین مسئول، قدر مطلق باقیمانده‌های مدل اقدام تعهدی به عنوان معیار معکوس قابلیت اتکاء و باقیمانده مدل قابلیت پیش‌بینی سود به عنوان معیار معکوس قابلیت پیش‌بینی کاهش یافته است. به عبارت دیگر بین دیدگاه متخصصین مسئول کنترل‌های داخلی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معنی‌داری وجود دارد. نتایج مذکور، مطابق یافته‌های



دمرجیان وهمکاران (۲۰۱۲) و پیری و همکاران (۱۳۹۳) است که رابطه مثبت و معنی‌داری بین توانایی مدیریت واقلام تعهدی به عنوان معیار کیفیت گزارشگری را نشان داده است. با توجه به نتایج پژوهش، در نبود چارچوب جامع برای طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهاد می‌شود کنترل‌های داخلی مورد نظر در چارچوب کوزو ۲۰۱۳ برای شرکت‌های بزرگ عضو بورس اوراق بهادار تهران لازم الاجرا شود و با توجه به سازوکارهای متفاوت کنترلی در شرکت‌های کوچک پیشنهاد می‌شود اهمیت و ضرورت بکارگیری این کنترل‌ها در شرکت‌های کوچک به عنوان پژوهش آتی مورد توجه قرار گیرد.

انجام این پژوهش نیز همانند سایر پژوهش‌ها، همراه با محدودیت‌هایی بوده که تعمیم‌پذیری نتایج را مشکل می‌سازد، محدودیت این پژوهش عدم دسترسی به اطلاعات شرکت‌های خارج از بورس است لذا در تعمیم نتایج به آن‌ها باید جانب احتیاط را رعایت نمود. همچنین با توجه به عدم دسترسی به تمام جامعه آماری از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای برای انتخاب نمونه استفاده شده است.

## یادداشت‌ها

- |   |                                |
|---|--------------------------------|
| 1-The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) | 14- Velury & Jenkins           |
| 2- Iliev  | 15- Barua                      |
| 3- Rich   | 16- Shipper & Vincent          |
| 4- Doyle  | 17- Demerjian                  |
| 5- Lobo   | 18- Francis                    |
| 6- Cheng  | 19- Average variance extracted |
| 7- Chen   | 20- Construct reliability      |
| 8- Donelson   | 21- Sharma                     |
| 9- Ashbaugh-Skaife  | 22- Dechow                     |
| 10- Farzaneh & Osta   | 23- Gaio,&Raposo               |
| 11- Verrest   | 24- Dogan                      |
| 12- Penman  | 25- Dechow& Dichev             |
| 13- Biddle  | 26-Menon&Williams              |

## کتابنامه

۱. بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان، رحمانی، علی، (۱۳۹۴)، رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴، (۱۶): ۴۵-۵۶.
۲. پیری، پرویز. دیدار، حمزه و خدایار یگانه، سیما (۱۳۹۳)، بررسی توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶(۳): ۹۹-۱۱۸.
۳. حاجیها زهره، نادری، مریم، (۱۳۹۷)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰ (۳۷): ۹۵-۱۱۸.
۴. حاجیها، زهره، محمدحسین نژاد، سهیلا، (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳ (۲۶): ۱۱۹-۱۳۷.
۵. سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس ایران.
۶. غلامرضایی، محسن و مافی منصور (۱۳۹۲). راهنمای ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه.
۷. فخاری، حسین، عزیزاده، محمد، (۱۳۹۵)، بررسی معیارها و نتایج اقتصادی افشای اختیاری ضعف کنترل داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نخستین کنفرانس بین‌المللی پارادیم‌های نوین مدیریت هوشمندی تجاری و سازمانی، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
۸. کثیری، حسین، (۱۳۹۳)، راهنمای شناخت و ارزیابی اثر بخشی سیستم کنترل داخلی (در سطح سازمانی)، چاپ دوم، تهران، نشر فرانما، موسسه حسابرسی هوشیار ممیز.
۹. کثیری، حسین، (۱۳۹۳)، کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه COSO، چارچوب و پیوست‌ها، چاپ اول، تهران، نشر فرانما، موسسه حسابرسی هوشیار ممیز.
۱۰. وکیل‌فر، حمیدرضا، اوحدی، فریدون، کریمی حصادری، فرشاد، (۱۳۹۱)، رابطه ضعف سیستم کنترل داخلی و ریسک سیستماتیک، مطالعات کمی در مدیریت، ۴ (۱): ۱۱۷-۱۳۴.

## References

1. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., & LaFond, R. (2009). The effect of SOX internal control deficiencies on firm risk and cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 47(1), 1-43.
2. Barua, A (2006). Using the FASBIs qualitative characteristics in earning quality measures, ProQuest Information and Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 24: 3-37.

3. Bazrafshan, A., Hejazi, R., Rahmani, A. (2015). Internal controls over financial reporting requirements and audit committee: Evidence from an event study. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(16),45-56. [In Persian]
4. Biddle, G, Gilles, H. & Verdi, R. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, Volume48(2.3): 112-131
5. Chen, Y., Knechel, W.R., Marisetty, V.B., Truong, C., and Veeraraghavan, M. (2017). Board Independence and Internal Control Weakness: Evidence from SOX 404 Disclosures. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), pp. 45-62.
6. Cheng, M., Dhaliwal, D., & Zhang, Y. (2013). Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), 1-18.
7. COSO (2013). Internal control—Integrated framework. Framework and appendices. Jersey City (NJ): Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
8. Dechow, Patricia M., and Ilia D. Dichev (2002). "The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors." *The accounting review* 77.s-1: 35-59.
9. Dechow, Patricia M., Richard G. Sloan, and Amy P. Sweeney (1996). "Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC." *Contemporary accounting research* 13.1: 1-36.
10. Demerjian, P., Lev, B., & McVay, S. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management science*, 58(7), 1229-1248.
11. Dogan, M., Coskun, E., & Celik, O. (2007). Is timing of financial reporting related to firm performance? An examination on ISE listed companies. *International research journal of finance and economics*, 12(3), 220-233.
12. Donelson, D. C., Ege, M. S., & McInnis, J. M. (2016). Internal control weaknesses and financial reporting fraud. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3), 45-69.
13. Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Conference Issue on Corporate Governance: Financial Reporting, Internal Control, and Auditing*, 44(1–2), 193–223.
14. Doyle, Jeffrey T., Weili Ge, and Sarah McVay (2007). "Accruals quality and internal control over financial reporting." *The Accounting Review* 82.5: 1141-1170.
15. Fakhari, H, Alizadeh, M (2017). The study of voluntary disclosure of weakness Internal Control of the admitted companies in Tehran Stock Exchange. 1 st international Conference on the New Paradigms of Business and Organizational Intelligence Management, Tehran. Shahid Beheshti University. [In Persian]
16. Farzaneh, H., & Osta, S. (2013). Ownership structure and the quality of earnings: Evidence from Iran. *Science road Journal*, 1 (3):129-139.

17. Feng, M., Li, C., McVay, S. E., & Skaife, H. (2014). Does ineffective internal control over financial reporting affect a firm's operations? Evidence from firms' inventory management. *The Accounting Review*, 90(2), 529-557.
18. Francis, B. B., Hasan, I., Wu, Q., & Yan, M. (2014). Are female CFOs less tax aggressive? Evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 171-202.
19. Gaio, C., & Raposo, C. (2011). Earnings quality and firm valuation: international evidence. *Accounting & Finance*, 51(2), 467-499
20. Golamrezaei, M., Mofi, M. (2013). *The Guide to the Assessing Internal Controls on Financial Reporting*, 1 st ed. Terme Publishing. [In Persian]
21. Hajiha Z, Mohamad hosseinei Nezhad, S (2014). Factors Affecting Weaknesses with Importance of Internal Control. *Journal Financial Accounting and Audit Research*, 3(26), 119-137. [In Persian]
22. Hajiha Z, naderi M (2018). Impact of accounting quality on material control weaknesses of internal control. *quarterly financial accounting journal*. 10 (37) ,95-118. [In Persian]
23. Iliev, P. (2010). The effect of SOX Section 404: Costs, earnings quality, and stock prices. *The journal of finance*, 65(3), 1163-1196.
24. Kasiri, H (2015). *The guide to the recognition and evaluation of the effectiveness of the internal control system (at the organizational level)*. 2nd ed, Tehran, Faranama Publishing. Hooshyar Momayez Auditing Firm. [In Persian]
25. Kasiri, H (2015). *Internal Control- integrated framework, framework and Appendices*. 1 st ed. Tehran, Fara Nama Publishing. Hooshyar Momayez Audit Firm. [In Persian]
26. Lobo, G., Wang, C., Yu, X., Zhao, Y. (2017). Material Weakness in Internal Controls and Stock Price Crash Risk, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-33.
27. Menon, K., & Williams, D. D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79(4), 1095-1118.
28. Penman, S. H. & Zhang, X. J. (2002). Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns. *The Accounting Review*, 77 (2): 237-264.
29. Piri, P., Didar, H., KHodayar Yeganeh, S. (2014). Investigating the Effect of Management Ability on the Financial Reporting Quality during Life Cycle, of the Companies Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6(3), 99-118. [In Persian]
30. Rich, K. T. (2009). *Audit Committee Accounting Expertise and Changes in Financial Reporting Quality*. phd dissertation. Department of Accounting and the Graduate School of the University of Oregon.
31. Securities and Stock Exchange organization. (2012). *Instructions on internal control of publishers accepted in the Stock Exchange and OTC Iran*. [In Persian]
32. Sharma, S., & Sharma, S. (1996). *Applied multivariate techniques*.
33. Shipper & Vincent. (2003). Earnings quality. *Accounting Horizons*, Vol. 17 (supplement): 97-110.

34. Vakilifar, H.R Ohadi. F. Karimi hesar. F (2011). The effect weaknesses in internal control on Systematic risk. Quantitative studies in management, 4(1), 117–134. [In Persian]
35. Velury, U., & Jenkins, D. S. (2006). Institutional ownership and the quality of earnings. Journal of Business Research, 59 (9): 1043-1051.
36. Verrest, A (2009). What determines change in financial reporting quality? Job Market Paper. Online <http://www.ssrn.com>.