

تأثیر استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی

تاریخ دریافت: ۹۶/۹/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۵/۱۳

اسفندیار ملکیان^۱هادی قربانی^۲مهری صالح آبادی^۳

چکیده:

هدف این مقاله بررسی تأثیر استقلال حسابرسان بر ضعف در کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار است. برای آزمون فرضیه پژوهش نمونه‌ای شامل ۱۱۴ شرکت، از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ انتخاب شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل لجستیک (تحلیل چندمتغیره) و آزمون ویلکاکسون (تحلیل تک متغیره) با استفاده از نرم افزار Eviews و STATA استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از عدم وجود تأثیر معنادار استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. نتایج پژوهش می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که افشای ضعف در کنترل داخلی شرکت‌ها به استقلال حسابرسان ارتباط نداشته و حسابرسان با هر درجه‌ای از استقلال در گزارش خود به ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی اشاره می‌کنند. اشاره به ضعف کنترل‌های داخلی، به عنوان یک روش مستندسازی، ممکن است منجر به کاهش مسئولیت قانونی حسابرسان در صورت رخداد تحریفی ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی شود.

واژگان کلیدی: استقلال حسابرسان، ضعف کنترل داخلی، حق الزحمه حسابرسان، مدل لجستیک

۱- استاد گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: e.malekian@umz.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران

۳- کارشناس ارشد حسابداری، موسسه غیر انتفاعی مشهد

۱. مقدمه

در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون و وردکام، کنترل‌های داخلی در جهت افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مورد توجه قانونگذاران قرار گرفته است. قانون ساربینز - آکسلی، شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی کرده است. از این رو، سرمایه‌گذاران می‌توانند به راحتی از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند. در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۱ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. طبق این ماده، مدیریت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی گزارش تهیه کند. حسابرس مستقل شرکت نیز موظف است در خصوص استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت با توجه به چهارچوب کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

آگنوا^۱ و دیگران (۲۰۰۷) وجود ضعف در کنترل‌های داخلی را مرتبط با چهار عامل می‌دانند که عبارتند از:

- الف) عوامل مرتبط با پیچیدگی عملیات شرکت
- ب) عوامل مرتبط با تغییرات ساختار سازمانی در شرکت‌ها
- ج) عوامل مرتبط با ریسک برآوردها و شیوه‌های حسابداری
- د) شاخص‌های محدودیت منابع

کنترل‌های داخلی ضعیف، نه تنها احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب را در سازمان بالا می‌برد بلکه بر گزارش حسابرس مستقل نیز اثر می‌گذارد و حسابرس مستقل با توجه به نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل‌های داخلی قادر نخواهد بود گزارش مطلوبی ارائه نماید. از این رو برای اینکه مدیران بتوانند وظایف و مسئولیت‌های خود را به نحو احسن و در جهت جلب رضایت اشخاص ذینفع و ذیحق در شرکت به انجام برسانند و هم حسابرسان بتوانند گزارش حسابرسی مطلوب مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه نمایند، سیستم کنترل داخلی با توجه به ماهیت شرکت باید طرح ریزی و اجرا شود. طرح‌ریزی مناسب کنترل‌های داخلی باعث می‌شود حسابرسان بتوانند با اتکا بر آن وظیفه اطمینان بخشی به صورت‌های مالی را با اطمینان بیشتری انجام دهند (آقای و همکاران، ۱۳۹۴).

ضعف کنترل‌های داخلی می‌تواند به ریسک اطلاعاتی سهامداران و در نتیجه افزایش هزینه سرمایه شرکت، افزایش انحرافات (عمدی یا غیر عمدی) جانبدارانه در گزارش سودآوری، کاهش اثربخشی و کارایی عملیات تجاری و در نتیجه عدم تداوم سودآوری شرکت، منجر گردد. در بیشتر موارد برای حسابرسی دو نقش عمده و اساسی متصور است یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات. حسابرسی در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می‌کند نقش بازدارندگی دارد و باعث می‌شود که هیچ کس

نواند در موقعیتی قرار گیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). بنابراین حسابرسان نقش مهمی را در کشف کلاهبرداری‌های مالی و کاهش تقلب ایفا می‌کنند. حسابرسان نیاز دارند تا افکار مستقل را برای ارائه خدمات به مشتریان خود فراهم کنند و در کار خود حسن نیت نشان دهند (لئو و یانگ^۲، ۲۰۰۸). بنابراین استقلال حسابرس می‌تواند دارای نقش اساسی در قابلیت اتکای به گزارشات حسابرسان داشته باشد. این مقاله تنها به نقش حسابرسی در تشخیص تقلبات احتمالی نمی‌پردازد بلکه موجب پررنگ‌تر شدن نقش حسابرسان در پیشگیری تقلب‌ها در هر بنگاه اقتصادی می‌شود. علاوه بر موارد ذکر شده، در بسیاری از موارد حسابرسان ممکن است جهت حفظ روابط خود با صاحبکار ضعف‌های اساسی موجود در کنترل‌های داخلی را نادیده بگیرند و استقلال خود را خدشه دار کنند.

آگاهی از تأثیر استقلال حسابرس بر افشای ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی می‌تواند رهنمودی برای قانون‌گذاران و حرفه حسابرسی برای وضع و یا اصلاح دستورالعمل‌های مرتبط با استقلال حسابرسان باشد. همچنین بر اساس نتایج پژوهش حاضر، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی می‌توانند در خصوص قابلیت اتکای افشای ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان، تصمیم‌گیری نمایند.

بسیاری از پژوهش‌ها دریافته‌اند که ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی باعث کاهش کیفیت سود شده (آشبوک و همکاران، ۲۰۰۸؛ بدراد و همکاران^۳، ۲۰۱۲) و همچنین عدم اطمینان سود را افزایش خواهد داد (کلینتون و همکاران^۴، ۲۰۱۴)؛ بنابراین بررسی قابلیت اتکای افشای ضعف در کنترل داخلی توسط حسابرسان (در گزارش حسابرس) به عنوان یک ورودی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و کاهش عدم اطمینان آنها حائز اهمیت بسیار است.

تاکنون پژوهش‌های زیادی به بررسی استقلال حسابرسان و ضعف کنترل‌های داخلی به طور مجزا پرداخته‌اند اما پژوهشی که رابطه بین استقلال حسابرس و ضعف در کنترل‌های داخلی بپردازد انجام نشده است. بنابراین با توجه به اهمیت موضوع و تأثیر حسابرسان در کشف تقلب و اینکه استقلال حسابرس می‌تواند با افشای مشکلات کنترل‌های داخلی شرکت مرتبط باشد، سؤال پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

آیا استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری دارد؟

ساختار مقاله در ادامه به این صورت است: ابتدا مبانی نظری فرضیه پژوهش تشریح می‌شود. سپس پیشینه تحقیقات مرتبط بیان می‌شود. پس از بررسی پیشینه پژوهش، به روش‌شناسی پژوهش اشاره می‌شود. در ادامه یافته‌های پژوهش ارائه شده و در نهایت نتیجه‌گیری پژوهش ارائه می‌گردد.

۲. مبانی نظری و بسط فرضیه

قانون ساربینز آکسلی بر اساس چارچوب کوزو^۵ بر سیستم کنترل داخلی تاکید کرده است. کنترل داخلی در این قانون به این صورت تعریف شده است: «فرآیندی که برای فراهم کردن اطمینان منطقی جهت دستیابی به اهداف واحد تجاری طراحی شده است و تحت تأثیر هیئت مدیره، مدیریت

و سایر پرسنل می‌باشد». دو بخش عمده این قانون یعنی بخش‌های ۳۰۲ و ۴۰۴ به بحث در مورد کنترل‌های داخلی و مسئولیت مدیران در مورد این کنترل‌ها و گزارشگری مالی می‌پردازد. بخش ۴۰۴ قانون ساربنز اکسلی اهمیت اطمینان داشتن به کیفیت بالای کنترل‌های داخلی و اهمیت تبادل اطلاعات مربوط به ضعف کنترل‌های موجود در بازار سرمایه را افزایش داده است. بر اساس این بخش، مدیریت باید گزارشی در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی برای گزارشگری مالی ارائه کند و حسابرسان مستقل نیز باید گزارشی حاوی اظهارات خود در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی برای گزارشگری مالی ارائه کند. اگر حسابرسان و مدیریت به این نتیجه رسیدند که ضعف با اهمیتی وجود دارد، پیشنهادهایی از سوی حسابرسان ارائه می‌شود که بیانگر ماهیت ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی است. گزارش مدیریت نیز اقدام‌های مفید مربوط را جهت اصلاح مسائل به وجود آمده، مورد بحث قرار می‌دهد. در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار جهت حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و جلوگیری از وقوع جرائم و شفاف‌سازی اوراق بهادار دستورالعمل کنترل‌های داخلی را در تاریخ (۱۳۹۱/۰۲/۱۶) تصویب نمود و اجرای آن را برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس الزامی نمود. بر اساس دستورالعمل مذکور هیأت مدیره مکلف به استقرار کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش می‌باشد جهت حصول اطمینان از دستیابی به اهداف شرکت که می‌بایست حداقل بصورت سالانه آن را بررسی و نتایج حاصله را در گزارشی تحت عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی» منتشر نماید. بر اساس ماده ۱۷ دستورالعمل «حسابرسان مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دوم دستورالعمل، اظهار نظر کند. علاوه بر این در صورتی که نقاط ضعف با اهمیتی در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت وجود داشته باشد ولی در «گزارش کنترل‌های داخلی» هیئت مدیره افشا نشده باشد یا افشای آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرسان تصریح و نسبت به اثرات آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین‌شده موضع‌گیری شود».

یکی از مواردی که در افشای ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی نقش اساسی دارد، استقلال حسابرسان است (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۷). استقلال حسابرسان معمولاً به عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرسان از موفقیت در کار حسابرسانی به عنوان یک فرد حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسانی بر اساس روش بی‌طرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به طور سنتی، به عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسانی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، تصور شده است (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). از نظر دی آنجلو^۸ (۱۹۸۱) حسابرسانی مستقل است که بتواند گزارش‌های حسابرسانی خود را متناسب با عقیده و نظر واقعی‌اش منتشر نماید. کری^۹ (۱۹۷۰)، معتقد است استقلال در ساده‌ترین معنا این است که حسابرسان حقیقت را همان‌گونه که دیده است بگوید و اجازه ندهد هیچ محرکی اعم از مادی یا احساسی او را از این مسیر خارج سازد. نپ^{۱۰} (۱۹۸۵) استقلال را توانایی مقاومت در

برابر فشار صاحبکار می‌داند. لی و گو^{۱۱} (۱۹۹۸) استقلال را عدم وجود تئانی بین حسابرس و مدیریت صاحبکار می‌دانند.

حرفه حسابرسی تحت فشار اقتصادی قابل ملاحظه است و در سال‌های اخیر این موضوع شدت بیشتری یافته است. ریتر و ویلیامز^{۱۲} (۱۹۹۵) معتقدند سودآوری پایین خدمات حسابرسی سنتی فشار پیوسته و مداومی را برای انجام فعالیت‌هایی نظیر خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های حسابداری، طراحی یا اصلاح کنترل‌های داخلی به منظور حفظ سودآوری مؤسسات حسابرسی به وجود آورده است. عده‌ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی، متقبل زبان می‌شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره‌ای پرسود با صاحبکار خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان به ویژه در رده مدیر و شریک موسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می‌آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می‌یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحبکاران، بی‌طرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می‌برد. مشکلات ذکر شده ممکن است نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان ایجاد کند و هنگامی که یک پیوند اقتصادی قوی بین حسابرس و صاحبکار وجود داشته باشد احتمال خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس وجود دارد و حسابرس برای نادیده گرفتن مشکلات بالقوه و ارائه اظهارنظر مطلوب در مورد کنترل‌های داخلی انگیزه خواهد داشت و در این صورت ممکن است حسابرس برای حفظ روابط خود با صاحبکار ضعف‌های اساسی موجود در کنترل‌های داخلی را نادیده گرفته و نسبت به صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی اظهارنظر مقبول ارائه کند. با توجه به موارد ذکر شده هنگامی که استقلال حسابرس به هر دلیلی خدشه‌دار می‌شود، این احتمال وجود دارد که حسابرس در گزارش خود از ضعف موجود در کنترل‌های داخلی چشم‌پوشی کند (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۷).

ساربینز آکسلی الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی را تغییر داده است. قانون ساربینز آکسلی حسابرسان را ملزم به اظهارنظر در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌نماید. بنابراین عدم توانایی حسابرسان در کشف تحریف صورت‌های مالی به دلیل ضعف کنترل‌های داخلی و عدم افشای این ضعف‌ها در زمان مناسب، ریسک دعاوی حقوقی^{۱۳} علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد (اوده^{۱۴}، ۲۰۱۲). در ایران شرایط مشابهی بعد از تصویب دستورالعمل بورس مربوط به گزارش در مورد کنترل‌های داخلی برای حسابرسان متصور است. با توجه به موارد فوق انتظار می‌رود حسابرسان با هر درجه‌ای از استقلال برای کاهش ریسک دعاوی حقوقی مرتبط با تحریف‌های ناشی از ضعف کنترل داخلی (نوروش و همکاران، ۱۳۹۲)، انگیزه لازم برای افشای ضعف کنترل‌های داخلی در گزارش خود داشته باشند.

ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) رابطه بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و افشای ضعف‌های در کنترل‌های داخلی را بعد از تصویب قانون ساربینز آکسلی بررسی کردند در این پژوهش نمونه‌ای از شرکت‌های با کنترل‌های داخلی ضعیف را با شرکت‌های بدون ضعف در کنترل‌های داخلی مقایسه کردند و بیان کردند بین استقلال حسابرس و ضعف در کنترل‌های داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد در نتیجه استقلال حسابرس می‌تواند با افشای مشکلات کنترل‌های داخلی شرکت مرتبط

باشد و به این نتیجه رسیدند که ارائه خدمات غیرحسابرسی باعث به وجود آمدن رابطه اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار می‌شود و بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد. همچنین دنیس دیکنز^{۱۵} (۲۰۰۶) نشان داد که بین حق الزحمه غیرحسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط منفی وجود دارد و این به دلیل از بین رفتن استقلال حسابرس است.

همچنین ادبیات تحقیق نشان می‌دهد بین ضعف کنترل‌های داخلی و تحریف در صورت‌های مالی رابطه وجود دارد. تیوری انتساب^{۱۶} پیشنهاد می‌کند هنگامی که تحریف رخ می‌دهد، گروه‌های مشخصی مسئول شناخته می‌شوند. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرسان به دلیل نقش‌شان به عنوان افراد نگرهبان منافع عموم^{۱۷} (مکانرو و مرتنس^{۱۸}، ۲۰۰۱) مسئول شناخته شوند (بونر و همکاران^{۱۹}، ۱۹۹۸؛ رفیت^{۲۰}، ۲۰۰۷)؛ تیوری انتساب به درک اشخاص ثالث از قضاوت و تصمیم‌گیری افراد حرفه حسابداری (از جمله حسابرس) ارتباط دارد. این تیوری پیشنهاد می‌کند که اشخاص ثالث برای درک تصمیم‌گیری و قضاوت تلاش می‌کنند تا دلیل آن را تعیین کنند. همچنین این تیوری بیان می‌کند که اشخاص ثالث قضاوت و تصمیم‌گیری را به عوامل شخصی^{۲۱} در مقابل عوامل محیطی^{۲۲} و عوامل مربوط به وظیفه^{۲۳} ارتباط می‌دهند. در ادبیات مرتبط با تیوری انتساب، مطالعات بسیاری در زمینه انتساب مسئولیت و تقصیر^{۲۴} انجام شده است. شاور^{۲۵} (۱۹۸۵) انتساب مسئولیت را به این صورت تعریف می‌کند: قضاوت درباره مسئولیت اخلاقی یک شخص که قضاوت معمولاً و نه همیشه، یک ارتباط علی بین شخص قضاوت‌شونده و فعالیتها یا رویدادهایی که از نظر اخلاقی نامناسب است را شامل می‌شود (مانند قصور حسابرس). مقصر دانستن یک شخص و جریمه‌های بعدی آن بر اساس انتساب مسئولیت است (بونر، ۲۰۰۸).

به هر حال قبل از مقصر شناخته شدن فرد، او ممکن است دلایل^{۲۶} و توجیهاتی^{۲۷} ارائه کند. دلایل ادعایی هستند که اثر و ارتباط فرد با موضوع را کاهش می‌دهند. همچنین توجیهات اظهاراتی هستند که تمرکز از عوامل مرتبط با شخص و قابل کنترل را به عوامل غیرمرتبط با شخص و غیرقابل کنترل تغییر می‌دهند (وینر^{۲۸}، ۱۹۹۵). اگر دلایل یا توجیه توسط اشخاص ثالث پذیرفته شوند، مسئولیت، تقصیر و جرائم ممکن است تا حد زیادی و یا به طور کامل کاهش یابد (اسکلنکر و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۱). علاوه بر این، هرچه سطح مراقبت انجام شده برای جلوگیری از نتایج منفی افزایش می‌یابد، ارزیابی مسئولیت و تقصیر توسط اشخاص ثالث کاهش می‌یابد (کارلوواک و دارلی^{۳۰}، ۱۹۸۸).

بنابراین با توجه به موارد ذکر شده، حسابرسان با آگاهی از ارزیابی قضاوت و تصمیم‌گیری آنها توسط اشخاص ثالث (سهامداران، سرمایه‌گذاران، دادگاه‌ها و غیره)، برای کاهش مسئولیت و تقصیر، ممکن است افشای ضعف کنترل‌های داخلی را توجیه قرار دهند تا عواقب بعدی و ریسک دعاوی حقوقی علیه خود را کاهش دهند.

با توجه به ادبیات و مبانی نظری تشریح شده فرضیه پژوهش به شرح زیر عنوان می‌گردد:

فرضیه:

استقلال حسابرِس بر ضعف کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با توجه به مبانی نظری، انتظار می‌رود استقلال حسابرِس تأثیر مثبت (مستقیم) بر ضعف کنترل داخلی داشته باشد.

□ ۳. پیشینه پژوهش:

جی و مک وی^{۳۱} (۲۰۰۵) دریافتند که شرکت‌هایی که بنابر الزامات قانون ساربنز آکسلی ضعف‌های عمده در کنترل‌های داخلی را افشا می‌کنند پیچیده‌تر، کوچک‌تر و دارای سودآوری کمتر می‌باشند. اشبوق^{۳۲} و دیگران (۲۰۰۶) نشان دادند که شرکت‌های با ضعف عمده در کنترل‌های داخلی دارای عملیاتی پیچیده‌تر هستند و به تازگی تجدید ساختار سازمانی داده‌اند، همچنین ریسک حسابداری این شرکت‌ها (شامل ریسک سیستماتیک) روند افزایشی را نشان می‌دهد و منابع مالی کمتری برای سرمایه‌گذاری در کنترل‌های داخلی دارند.

اگنوا و دیگران (۲۰۰۷) پژوهشی را تحت عنوان ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه‌ای براساس شواهدی از بخش ۴۰۴ قانون ساربنز آکسلی به انجام رساندند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه شرکت‌ها ارتباط مستقیم وجود دارد به گونه‌ای که هرچه کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر باشد، هزینه سرمایه حقوق‌صاحبان سهام بالاتر است. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به شرکت‌های با کنترل‌های داخلی ضعیف نظر مساعدی نداشته و احساس می‌کنند که ریسک سرمایه‌گذاری در این شرکت‌ها بالاست.

دایبل و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی کیفیت ارقام تعهدی و کنترل‌های داخلی مؤثر برگزارشگری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، کیفیت ارقام تعهدی پایین می‌آید، همچنین آنها نشان دادند که سرمایه‌گذاران و حسابرسان به شدت به محیط کنترل‌های داخلی توجه نشان می‌دهند و از آن در ارزیابی‌های خود استفاده می‌نمایند و به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌های با سطح بالای ضعف در کنترل‌های داخلی، مدیریت امکان بیشتری برای دستکاری در ارقام تعهدی داشته و اینگونه شرکت‌ها کیفیت ارقام تعهدی پایین‌تری دارند.

گردن و اسمیت^{۳۳} (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک شرکت و عملکرد شرکت، از یکسو رابطه بین کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و عملکرد شرکت‌ها و از سوی دیگر رابطه بین کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی ارزش بازار پایین‌تری دارند. همچنین آنها دریافتند که هرچه ضعف کنترل‌های داخلی افشا شده بیشتر باشد، ارزش بازار شرکت پایین‌تر خواهد بود.

جری^{۳۴} (۲۰۱۳) بیان می‌کند کنترل‌های داخلی قوی مکانیزم‌های حاکمیتی شرکت را بهبود داده و عملکرد بازار شرکت را بهتر می‌کند. لشگری^{۳۵} و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «بررسی

رابطه بین ضعف در کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار» رابطه کیفیت ارقام تعهدی و ضعف در کنترل‌های داخلی را با استفاده از داده‌های ۲۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۳ بررسی کردند. آن‌ها برای بررسی فرضیه تحقیق از مدل پروبیت استفاده کردند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که کیفیت ارقام تعهدی تحت تأثیر ضعف در کنترل داخلی است.

ماری جان^{۲۶} و همکاران (۲۰۱۶) پژوهشی را با عنوان «ضعف در کنترل داخلی و شواهدی از دستکاری فعالیت‌های واقعی» پس از تصویب قانون SOX یعنی از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ انجام دادند. در تحقیق آن‌ها مدیریت سود واقعی به عنوان متغیر وابسته و ضعف در کنترل‌های داخلی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شد و روش مورد استفاده حداقل مربعات معمولی بوده است. آن‌ها دریافتند که میان ضعف کنترل داخلی شرکت‌های گزارشگر و دستکاری فعالیت‌های واقعی رابطه مثبت وجود دارد. علاوه بر این، آن دسته از شرکت‌هایی که دارای ضعف داخلی هستند و برای دستیابی به سود از دستکاری فعالیت‌ها استفاده می‌کنند از عملکرد پایینی در سال بعد برخوردارند. یو^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «تنوع جنسیت در هیات مدیره و ضعف در کنترل داخلی» به بررسی نقش تنوع جنسیتی در هیات مدیره شرکت جهت کاهش ضعف در کنترل داخلی پرداختند. آن‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک کنترل اثرات شرکتها (مقاطع) در ایالات متحده آمریکا به بررسی فرضیه تحقیق پرداختند. نتایج حاکی از آن است که حضور بیشتر زنان در هیات مدیره شرکت باعث کاهش ضعف در کنترل داخلی می‌شود.

لئو جریا و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۷) بیان کردند قانون‌گذاران نگران اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان هستند و به طور گسترده‌تر آن‌ها نگران کیفیت حسابرسی هستند. در این تحقیق آن‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک و کنترل اثرات سال و صنعت به بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد صاحبکارانی که خدمات غیر حسابرسی از حسابرسان خود دریافت نکرده‌اند و همچنین صاحبکارانی که خدمات غیر حسابرسی کمتر از ۵ درصد حق‌الزحمه خدمات حسابرسی (طبق سقف مجاز ساربینز آکسلی) دریافت کرده‌اند، احتمال بیشتری وجود دارد که اظهار نظر وجود ضعف در کنترل داخلی دریافت کنند.

در ایران نیز تاکنون پژوهش‌های اندکی در زمینه ضعف در کنترل‌های داخلی انجام شده که در زیر به آن‌ها اشاره شده است اما پژوهشی که بررسی تأثیر استقلال حسابرسان بر ضعف در کنترل داخلی بپردازد تاکنون انجام نشده بر این اساس انجام چنین پژوهشی ضروری به نظر می‌رسد.

جی و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین افشای داوطلبانه ضعف در کنترل‌های داخلی و کیفیت سود در چین پرداختند. برای این منظور از نمونه‌ای شامل ۱۰۵۹ شرکت که به صورت داوطلبانه اقدام به انتشار گزارش‌های کنترل داخلی طی دوره ۲۰۱۰-۲۰۱۱ نمودند استفاده شده است.

نتایج آن‌ها نشان داد که کیفیت سود اندازه‌گیری شده به وسیله ارقام تعهدی اختیاری رابطه معنی

داری با افشای داوطلبانه ضعف در کنترل‌های داخلی دارد.

وکیلی فرد و همکاران (۱۳۹۲) مقاله‌ای را با عنوان " رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک" انجام دادند. این پژوهش رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۹ مورد بررسی قرار داد. با استفاده از روش آماری داده‌های پانل، نمونه آماری شامل ۱۶۲ شرکت منتخب در قالب یک تحقیق همبستگی مورد آزمون قرار گرفته است. یافته‌های این تحقیق نشان داد که در صورت وجود ضعف و نارسایی در سیستم کنترل‌های داخلی، شاخص ریسک سیستماتیک شرکت‌ها افزایش می‌یابد.

حاجی‌ها و حسین نژاد (۱۳۹۴) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه‌ای با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی ندارد. جاوید و همکاران (۱۳۹۴) دریافتند که کیفیت کنترل‌های داخلی رابطه مثبت و معناداری با محافظه کاری مشروط دارد. سیدی (۱۳۹۰) به بررسی رابطه بین کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران پرداخت. وی به این نتیجه رسید که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌دار معکوس وجود دارد، به عبارت دیگر با افزایش ضعف در کنترل‌های داخلی، عملکرد و اثربخشی شرکت‌ها کاهش می‌یابد. حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان «ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر در گزارش حسابرسی» انجام دادند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به بیانی دیگر نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است.

ساعدی و دستگیر (۱۳۹۶) مقاله‌ای را با عنوان «تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ است. به منظور نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است و تعداد اعضای نمونه این پژوهش شامل ۱۰۴ شرکت است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد بین ضعف در کنترل‌های داخلی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معناداری وجود دارد. به این مفهوم که در صورت وجود ضعف در کنترل‌های داخلی و یا افزایش تعداد آن، ناکارایی سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد.

۴. روش‌شناسی پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از آزمون تک متغیره من-ویتنی (ویلکاکسون) و آزمون چندمتغیره لجستیک استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی، پایگاه اطلاعاتی تدبیر پرداز، ره‌آورد نوین و سایت سازمان بورس جمع‌آوری شده است. پس از انتخاب شرکت‌های نمونه جهت پردازش داده‌ها از نرم افزار Excel استفاده شده است. در تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار Eviews نسخه ۹ و STATA نسخه ۱۴ استفاده شده است.

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی تحقیق از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ می‌باشد.

به منظور انتخاب جامعه موردنظر پژوهش شرکت‌هایی که حائز شرایط زیر هستند به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

۱. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد.

۲. جزء شرکت‌های مالی (مثل بانک‌ها، مؤسسات بیمه) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند.

۳. در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.

۴. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در دسترس باشند.

با توجه به محدودیت‌های اعمال شده تعداد ۱۱۴ شرکت انتخاب شده‌اند.

۴-۱. مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش، با توجه به دو ارزشی بودن متغیر وابسته و با توجه به تحقیق لئوجریا و همکاران (۲۰۱۷) و ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) مدل رگرسیون زیر مورد استفاده قرار گرفته است:

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 AIndependence_{it} + \beta_2 AudiQuality_{it} + \beta_3 AUDITCHANGE_{it} + \beta_4 SIZE_{it} \\ + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 P_{it} + \beta_7 AGE_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 GROWTH_{it} + \beta_{10} INVENTORY_{it} \\ + \sum YEAR DUM + \sum INDUSTRY DUM + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته

ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی (ICW):

نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی از گزارش حسابرسان مستقل بدست آمده است. طبق چک لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶).

ضعف‌های با اهمیت کنترل داخلی در گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره پژوهش استخراج شده است. بنابراین در این پژوهش، منظور از ضعف‌های با

اهمیت ضعف‌هایی است که حسابرس در گزارش خود به آن اشاره می‌کند. به عنوان مثال ضعف‌های موجود در حساب‌های دریافتی، موجودی کالا، دارایی‌ها، مالیات یا به عنوان مثال مواردی که مربوط به تصمیمات هیئت مدیره است و این ضعف‌ها در سطح حساب‌های شرکت و در سطح خود شرکت وجود دارند.

برای اندازه‌گیری این متغیر هنگامی که حسابرس در گزارش خود به حداقل یک در ضعف کنترل داخلی اشاره کند برای سال-شرکت مورد نظر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶؛ مانسیف و همکاران، ۲۰۱۲).

متغیر مستقل

متغیر مستقل مورد نظر پژوهش حاضر استقلال حسابرس (AINDEPENDENCE) است. مطالعات بسیاری برای اندازه‌گیری استقلال حسابرس از حق‌الزحمه حسابرسی استفاده کرده‌اند (آگوستین^{۴۰}، ۲۰۱۴؛ کراسول و همکاران^{۴۱}، ۲۰۰۲؛ ووتن^{۴۲}، ۲۰۰۳). این مطالعات لگاریتم حق‌الزحمه حسابرس را به کار گرفته‌اند؛ بنابراین در این تحقیق برای اندازه‌گیری استقلال حسابرس از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی پژوهش از طریق بررسی پژوهش‌های قبلی استخراج شده است. این متغیرها شامل موارد زیر است:

کیفیت حسابرسی (AUDITQUALITY): شاخص کیفیت حسابرسی که به صورت مجازی می‌باشد به این صورت که اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته شده است (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۷).

تغییر حسابرس (AUDITCHANGE): اگر حسابرس شرکت تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته شده است (آشبوک و همکاران^{۴۳}، ۲۰۰۳).

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۷).

زیان شرکت (LOSS): اگر در سال جاری شرکت زیان‌ده (زیان خالص) باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

شاخص بحران مالی (P): از طریق مدل ارائه شده توسط پورحیدری و کوپایی حاجی (۱۳۸۹) به

شرح زیر محاسبه شده است:

$$P = 3.20784K1 + 1.80384K2 + 1.61363K3 + 0.50094K4 + 0.16903K5 - 39709K6 - 0.12505K7 + 0.33849K8 + 1.42636K9$$

که در آن:

P: بحران مالی در شرکت

K1: نسبت سود قبل از بهره و مالیات به دارایی‌ها

K2: نسبت سود انباشته با دارایی‌ها

- K۳:نسبت سرمایه در گردش به دارایی‌ها
 K۴:نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام
 K۵:نسبت سود قبل از بهره و مالیات به فروش
 K۶:نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
 K۷:نسبت سودخالص به فروش
 K۸:نسبت بدهی به دارایی‌ها
 K۹:اندازه شرکت

در این مدل هرچه مقدار P کمتر باشد احتمال ورشکستگی شرکت بیشتر است. به طوری که شرکت‌های با $P \geq 15/890$ فاقد بحران مالی و سایر شرکت‌ها دارای بحران مالی هستند. بنابراین اگر شرکت بحران مالی داشته باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود. سن شرکت در بورس (AGE): لگاریتم طبیعی سال‌های فعالیت شرکت در بورس (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

اهرم مالی (LEV): نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها (ژانگ و همکاران، ۲۰۰۷).
 رشد شرکت (GROWTH): فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل (دایل و همکاران، ۲۰۰۷).

نسبت موجودی کالا (INVENTORY): نسبت موجودی‌ها به مجموع دارایی‌ها (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

متغیر مجازی صنعت (INDUSTRY_DUM): برای صنعت مورد نظر یک و برای سایر صنایع صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیر مجازی سال مالی (YEAR_DUM): برای سال مالی مورد نظر یک و برای سایر سال‌ها صفر در نظر گرفته می‌شود.

۲-۴. یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

با توجه به اینکه برخی از متغیرهای پژوهش به صورت مجازی (دو ارزشی) و برخی کمی می‌باشند، ابتدا در نگاره ۱ میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف معیار متغیرهای کمی ارائه شده و سپس در نگاره ۲ فراوانی متغیرهای مجازی ارائه شده است. همانطور که در نگاره ۱ مشاهده می‌شود میانگین متغیر استقلال حسابرسان برابر ۶/۹۱۸ و میانه آن ۶/۸۱۷ می‌باشد. بیشترین و کمترین این متغیر به ترتیب ۸/۴۷۱ و ۵/۵۸۰ می‌باشد. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر رشد شرکت به ترتیب ۰/۱۶۷، ۰/۱۳۸ و ۰/۳۴۱ است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر نسبت موجودی کالا به ترتیب ۰/۲۴۳، ۰/۳۰ و ۰/۱۲۸ است. میانگین و میانه متغیر اندازه شرکت به ترتیب ۱۳/۸۳۴ و ۱۳/۷۹۲ می‌باشد. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر سن شرکت به ترتیب ۳/۶۳۵، ۳/۷۸۴ و ۰/۳۷۶ است. میانگین و میانه متغیر اهرم مالی به ترتیب ۰/۶۶۴ و ۰/۴۵۶ می‌باشد. کمترین مقدار این متغیر برابر

۰/۲۳۰ و بیشترین مقدار آن برابر ۱/۲۵۳ است. دلیل بیشتر از یک بودن مقدار اهرم مالی، وجود زیان انباشته و در نتیجه منفی بودن حقوق صاحبان سهام برخی شرکتها در نمونه پژوهش است.

نگاره (۱): آمار توصیفی

متغیرها	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
استقلال حسابرس	۶/۹۱۸	۶/۸۱۷	۸/۴۷۱	۵/۵۸۰	۰/۷۹۲
رشد شرکت	۰/۱۶۷	۰/۱۳۸	۰/۸۷۱	-۰/۴۲۶	۰/۳۴۱
نسبت موجودی کالا	۰/۲۴۳	۰/۲۳۰	۰/۵۰۹	۰/۰۵۳	۰/۱۲۸
اندازه شرکت	۱۳/۸۳۴	۱۳/۷۹۲	۱۶/۰۷۴	۱۱/۷۷۸	۱/۰۷۱
سن شرکت	۳/۶۳۵	۳/۷۸۴	۴/۰۷۷	۲/۸۳۳	۰/۳۷۶
اهرم مالی	۰/۶۶۴	۰/۶۵۶	۱/۲۵۳	۰/۲۳۰	۰/۲۶۴

ماخذ: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق با استفاده از نرم افزار ایویوز

همانطور که در نگاره ۲ مشاهده می‌شود، از تعداد ۵۷۰ مشاهده، تعداد ۱۶۲ سال-شرکت، شرکت‌هایی می‌باشند که حساب‌رسان ضعف کنترل داخلی آنها را در گزارش خود افشا کرده‌اند. تعداد ۱۲۳ مشاهده به عنوان شرکت‌هایی کیفیت حسابرسی بالاتری داشته‌اند، شناسایی شدند. همچنین تعداد ۳۹۶ سال-شرکت به عنوان شرکت‌هایی هستند که در طی دوره مورد بررسی حسابرس خود را تغییر داده‌اند. تعداد ۹۶ سال-شرکت در طی دوره مورد بررسی زیان‌ده بوده‌اند. تعداد ۱۲۱ سال-شرکت، شرکت‌هایی هستند که طبق مدل ارائه شده، بحران مالی داشته‌اند.

نگاره (۲): فراوانی متغیر مجازی

متغیر مجازی	تعداد مشاهدات	مقادیر یک	مقادیر صفر
ضعف کنترل‌های داخلی	۵۷۰	۱۶۲	۴۰۸
کیفیت حسابرسی	۵۷۰	۱۲۳	۴۴۷
تغییر حسابرس	۵۷۰	۳۹۶	۱۷۴
زیان شرکت	۵۷۰	۹۶	۴۷۴
شاخص بحران مالی	۵۷۰	۱۲۱	۴۴۹

ماخذ: فراوانی متغیرهای موهومی بر اساس یافته‌های محققین

۳-۴. نتایج آزمون فرضیه پژوهش

تحلیل تک متغیره

برای آزمون وجود تفاوت معنادار بین میانه شرکت‌های دارای ضعف با اهمیت در کنترل داخلی و شرکت‌های فاقد ضعف کنترل داخلی با اهمیت از آزمون من-ویتنی (ویلکاکسون^{۴۵}) استفاده شده

است. در این آزمون فرضیه صفر مبنی بر برابری میانه در بین دو گروه است. نتایج در نگاره ۳ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود بر اساس آزمون تک متغیره، فرضیه تحقیق پذیرفته نمی‌شود یعنی استقلال حسابرسان بین شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی با اهمیت و شرکت‌های فاقد این ضعف تفاوت معناداری وجود ندارد. بین متغیرهای کیفیت حسابرسانی، تغییر حسابرسان، اندازه شرکت، اهرم مالی و زیان شرکت در دو گروه مورد بررسی تفاوت معنادار وجود دارد.

نگاره (۳): تحلیل تک متغیره

متغیر	آماره	احتمال آماره
استقلال حسابرسان	۰/۸۱۳۵	۰/۸۹۳
کیفیت حسابرسان	۴/۷۷۵	۰/۰۰۰***
تغییر حسابرسان	۱/۸۸۲	۰/۰۶۰۳*
اندازه شرکت	۲/۸۹۷	۰/۰۱۳۶**
اهرم مالی	۵/۲۷۹	۰/۰۰۵***
زیان شرکت	-۲/۱۸۹	۰/۰۲۹**
شاخص بحران مالی	-۰/۶۳۲	۰/۹۴۹
سن شرکت	۱/۰۵۶	۰/۳۶۸
رشد شرکت	۰/۰۵۰	۰/۹۵۰
نسبت موجودی کالا	۰/۰۴۴	۰/۸۱۹

***، ** و * به ترتیب معناداری در سطح ۱۰ درصد، ۵ درصد و ۱ درصد

ماخذ: نتایج آزمون تک متغیره با استفاده از نرم افزار استاتا

□ تحلیل چندمتغیره

برای تحلیل چندمتغیره، به دلیل دو ارزشی بودن متغیر وابسته از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. قبل از انجام آزمون فرضیه تحقیق ابتدا همخطی بررسی شد و سپس رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه پژوهش برآورد گردید.

در مدل‌های با متغیر وابسته محدود فرض نرمال بودن جزء خطا رد می‌شود. هنگامی که جزء خطا به طور سیستماتیک با متغیرهای توضیحی (مستقل) تغییر می‌کند توزیع‌ها نیز ناهمسانی خواهند بود. بنابراین ضرورتاً در مدل‌های با متغیر وابسته محدود برآورد رگرسیون تحقیق باید با قدرتمندسازی^{۴۶} برای رفع ناهمسانی واریانس انجام شود (بروکس، ۲۰۱۴).

نتایج مربوط به برآورد رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه پژوهش در نگاره ۴ ارائه شده است.

نگاره ۴: برآورد مدل آزمون فرضیه پژوهش

متغیرها	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	احتمال (prob)	VIF
استقلال حسابرسان	۰,۰۰۹	۰,۱۹۴	۰,۰۴۶	۰,۹۶۳	۱,۸۸۶
کیفیت حسابرسان	-۱,۵۲۵***	۰,۴۰۳	-۳,۷۸۷	۰,۰۰۰	۱,۲۷۲
تغییر حسابرسان	-۰,۱۶۲	۰,۲۴۲	-۰,۶۶۷	۰,۵۰۵	۱,۰۹۲
اندازه شرکت	-۰,۳۵۰**	۰,۱۴۵	-۲,۴۲۲	۰,۰۱۵	۱,۹۰۸
زیان شرکت	-۰,۰۵۴	۰,۳۵۱	-۰,۱۵۵	۰,۸۷۷	۱,۶۱۲
شاخص بحران مالی	-۰,۸۲۳**	۰,۳۶۷	-۲,۲۴۱	۰,۰۲۵	۱,۹۴۲
سن شرکت	۰,۶۸۰**	۰,۳۱۵	۲,۱۵۸	۰,۰۳۱	۱,۰۸۸
اهرم مالی	۱,۵۶۷***	۰,۵۱۵	۳,۰۴۵	۰,۰۰۲	۱,۶۶۷
رشد شرکت	-۰,۲۱۰	۰,۳۵۰	-۰,۶۰۰	۰,۵۴۹	۱,۲۲۰
نسبت موجودی کالا	-۱,۰۷۷	۰,۹۵۲	-۱,۱۳۲	۰,۲۵۸	۱,۲۲۷
مقدار ثابت	۰,۶۶۹۸۳۵	۲,۱۴۴۵۵۳	۰,۳۱۲۳۴۳	۰,۷۵۴۸	NA
ضریب تعیین مک فادن ۰/۱۶		آماره LR ۹۳/۱۶۱		احتمال آماره LR *** ۰/۰۰۰	

متغیر وابسته: ضعف کنترل‌های داخلی

***, **, * به ترتیب معناداری در سطح ۱۰ درصد، ۵ درصد و ۱ درصد
 ماخذ: نتایج برآورد مدل تحقیق با استفاده از نرم افزار ایویوز

ضریب و احتمال متغیر استقلال حسابرسان به ترتیب برابر ۰/۰۰۹ و ۰/۹۶۳ می‌باشد. این نتایج نشان‌دهنده عدم وجود رابطه معنادار بین استقلال حسابرسان و افشای ضعف کنترل داخلی است؛ بنابراین فرضیه پژوهش رد می‌شود یعنی بین استقلال حسابرسان و افشای ضعف کنترل داخلی رابطه معنادار وجود ندارد. این نتایج با یافته‌های ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) و لئوگریا و همکاران (۲۰۱۷) مغایرت دارد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد افشای ضعف در کنترل داخلی شرکت‌ها به استقلال حسابرسان ارتباط نداشته و حسابرسان با هر درجه‌ای از استقلال در گزارش خود به این ضعف‌ها اشاره می‌کنند. ممکن است اشاره به ضعف کنترل‌های داخلی، به عنوان یک روش مستندسازی، منجر به کاهش ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و عدم اتهام به قصور در انجام رسیدگی مطلوب برای حسابرسان باشد (نوروش و همکاران، ۱۳۹۲).

ضریب و احتمال متغیر کیفیت حسابرسانی به ترتیب برابر ۱-۱/۵۲۵ و ۰/۰۰۰ می‌باشد. این نتایج نشان‌دهنده وجود رابطه منفی و معنادار در سطح یک درصد، بین کیفیت حسابرسانی و ضعف کنترل‌های داخلی است. یعنی با افزایش کیفیت حسابرسانی، احتمال وجود ضعف در کنترل داخلی

کاهش می‌یابد. این نتیجه، یافته‌های تحقیق دایل و همکاران (۲۰۰۷) را تأیید می‌کند. نتایج بیانگر رابطه منفی و معنادار بین اندازه شرکت و ضعف کنترل داخلی است. ضریب و احتمال متغیر اهرم مالی به ترتیب برابر ۱/۵۶۷ و ۰/۰۰۲ می‌باشد که بیانگر رابطه مثبت و معنادار این متغیر و ضعف کنترل داخلی است. این رابطه در سطح پنج درصد معنادار است. ضریب شاخص بحران مالی برابر ۰/۸۳۲- و احتمال آن برابر ۰/۰۲۵ است. این نتایج حاکی از رابطه منفی و معنادار این متغیر و ضعف کنترل‌های داخلی است. همچنین ضریب و احتمال متغیر سن شرکت در بورس اوراق بهادار بیانگر رابطه مثبت و معنادار این متغیر و ضعف کنترل‌های داخلی است. این رابطه در سطح پنج درصد معنادار است. میان سایر متغیرهای کنترلی و متغیر وابسته رابطه معناداری مشاهده نشده است.

با توجه به اینکه عامل تورم واریانس (VIF) برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۵ درصد است لذا میان متغیرهای مستقل همخطی شدیدی وجود ندارد. علاوه بر این با توجه به اینکه احتمال آماره LR این مدل (۰/۰۰۰) می‌باشد، می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد این مدل معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است.

آزمون هاسمر لمشو

در مدل‌های دارای متغیر وابسته مجازی میزان R^2 به عنوان اندازه گیرنده خوبی برازش، چندان قابل اعتماد نیست. در این رابطه معیارهای دیگری در ادبیات مطروحه وجود دارد. یکی از معیارها، آماره هاسمر-لمشو است. در ارتباط با مدل رگرسیونی نتایج آزمون هاسمر-لمشو در نگاره ۵، نشان دهنده نیکویی مدل برازش شده است.

نگاره ۵- آزمون هاسمر- لمشو

آزمون هاسمر- لمشو برای بررسی نیکویی مدل لاجیت برازش شده				
مدل	نوع آزمون	اماره کای دو	احتمال اماره	نتیجه
-	هاسمر-لمشو	۶/۳۷۹	۰/۶۰۴۹	نیکویی مدل برازش شده

ماخذ: نتایج آزمون هاسمر-لمشو با استفاده از نرم افزار ایویوز

۵- نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر استقلال حسابرس بر گزارش ضعف کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان است. فرضیه پژوهش در خصوص تأثیر معنادار استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی بود که مورد پذیرش قرار نگرفت. براساس مبانی نظری مطرح شده، یافته‌های پژوهش حاکی از عدم وجود تأثیر معنادار استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل داخلی است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حسابرسان با هر درجه‌ای از استقلال برای کاهش ریسک دعاوی حقوقی مرتبط با

تحریف‌های ناشی از ضعف کنترل داخلی، انگیزه لازم برای افشای ضعف کنترل‌های داخلی گزارش حسابرسی را داشته باشند.

نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) و لگوربا و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی ندارد؛ آن‌ها بیان کردند بین استقلال حسابرس و ضعف در کنترل‌های داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد و استقلال حسابرس می‌تواند با افشای مشکلات کنترل‌های داخلی شرکت مرتبط باشد.

تئوری نسبت یک تئوری مربوط به تئوری روانشناسی اجتماعی است و به این موضوع اشاره دارد که افراد چگونه رویدادها و رفتار را تفسیر می‌کنند و چطور دلایل رفتارها و رویدادها را نسبت می‌دهد. تحقیقات با استفاده تئوری نسبت، استفاده از اطلاعات در محیط اجتماعی برای تشریح رویدادها و رفتارها بررسی می‌کنند (رفت ۲۰۰۷). مطابق با تحقیق رفت (۲۰۰۷) افراد تمایل دارند رفتار دیگران را به خود آن‌ها نسبت دهند و رفتار خود را به شرایط مورد نظر نسبت دهند. این مورد هنگامی که رفتاری منفی (مانند تحریف) رخ می‌دهد اغلب درست است. بنابراین ارزیابی کنندگان ناکامی در کشف تقلب توسط کنترل‌های داخلی را به حسابرسان نسبت می‌دهند، به عبارت دیگر حسابرسان متهم به غفلت می‌شوند (ویک و زیملمان^{۴۷} ۲۰۰۴؛ اسکروت و شاه^{۴۸} ۲۰۰۰) و حسابرسان برای جلوگیری از این اتهام، ضعف کنترل‌های داخلی را افشا خواهند کرد. بنابراین می‌توان رفتار حسابرسان را با استفاده از تئوری نسبت توصیف کرد. بنابراین افشای ضعف کنترل‌های داخلی، به عنوان یک روش مستندسازی، می‌تواند منجر به کاهش ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و عدم اتهام به قصور در انجام رسیدگی در رابطه با تحریف‌ها و سایر زیان‌های مرتبط با ضعف کنترل‌های داخلی برای حسابرسان شود (نوروش و همکاران، ۱۳۹۲).

نتایج تحقیق می‌تواند برای سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر ذی‌نفعان واحد اقتصادی سودمند باشد زیرا افشای ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسان می‌تواند علامتی^{۴۹} در رابطه با احتیاط در اتکا به صورتهای مالی باشد؛ صورتهای مالی که زیربنای تهیه آن‌ها سیستم کنترل داخلی می‌باشد. به عبارت دیگر تصمیم‌گیرندگان می‌توانند بر افشای ضعف در کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسان بدون نگرانی در مورد استقلال آنان، اتکا کنند. یافته‌های این پژوهش ادبیات مرتبط با ضعف در کنترل‌های داخلی را گسترش می‌دهد. از آنجا که پژوهش در زمینه کنترل‌های داخلی در ایران بسیار اندک است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد تا به بررسی موارد زیر بپردازند:

- ۱- ارتباط ضعف در کنترل‌های داخلی با استقلال حسابرس در صنایع مختلف به صورت مقایسه‌ای
- ۲- ارتباط افشای ضعف در کنترل‌های داخلی و دوره تصدی حسابرس
- ۳- ارائه مدلی برای اندازه‌گیری ضعف در کنترل‌های داخلی به صورت کمی
- ۴- تأثیر رقابت بازار حسابرسان بر افشای ضعف در کنترل‌های داخلی

در نهایت باید به این مسئله نیز توجه داشت که دستورالعمل کنترل‌های داخلی در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ابلاغ شد و این باعث می‌شود بازه زمانی

پژوهش حاضر کوتاه شود و تنها سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ را در بگیرد و از طرفی در اولین سال از دوره مورد بررسی این پژوهش، این دستور العمل به طور کامل توسط شرکت‌ها پیاده نشده و زیربنای سیستم کنترل داخلی شرکتها کامل نبوده است.

□ پی‌نوشت‌ها

1. Ogneva
2. Liou and Yang
3. Bedrad et al
4. Clinton et al
5. COSO
6. Zhang
7. Mautz and Sharaf
8. DeAngelo
9. Carey
10. Knapp
11. Lee & Gu
12. Reiter and Williamse
13. Litigation risk
14. Udeh
15. Denise Dickins
16. Attribution Theory
17. Public watch dogs
18. McEnroe and Martens
19. Bonner et al
20. Reffet
21. Person-related
22. Environmental
23. Task-related
24. Attribution of responsibility and blame
25. Shaver
26. Justification



27. Excuses
28. Weiner
29. Schlenker et al
30. Karlovac and Darely
31. Ge and Mcvay
32. Ashbaugh
33. Gordon and smith
34. Jarry
35. Lashgari
36. Mary Jane
37. Yu
38. Leogeria et al
39. Ji et al
40. Augustine
41. Craswel et al
42. Wooten
43. Asbaugh et al
44. Doyle et al
45. Wilcoxon
46. Robust
47. Wilks and Zimbelman
48. Schroth and Shah
49. signal

□ منابع:

منابع داخلی:

- ۱- آقای، محمد، گلجاریان، محمد علی، نظری، کیانوش، اسدالهی، امین. (۱۳۹۴) «کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حساب‌رسان مستقل». پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵ (۱)، ۱-۱۲.
- ۲- جاوید، داریوش؛ محسن دستگیر و مهدی عرب صالحی (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه کاری مشروط در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». فصلنامه حسابداری مالی ۷ (۲۶): ۱۲۵-۱۵۱.
- ۳- حاجی‌ها، زهره و سهیلا محمدحسین نژاد (۱۳۹۴). «عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۶): ۱۱۹-۱۳۷.
- ۴- حاجی‌ها، زهره. اورادی، جواد. صالح‌آبادی، مه‌ری (۱۳۹۶) «ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر در گزارش حسابرسی». فصلنامه حسابداری مالی. شماره ۳۳. صص ۷۸-۹۶.
- ۵- خشویی، محمد و رجبی، روح اله (۱۳۸۷) «هزینه نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل» مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، دانشگاه تهران.
- ۶- سیدی (۱۳۹۰) بررسی رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال.
- ۷- عبدلی، محمدرضا. نادعلی، علی اکبر (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکتهای». دانش حسابرسی. سال پانزدهم، شماره ۶۱، ۱۷۷-۱۹۳.
- ۸- نوروش، ایرج؛ مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و شهبازی، مجید (۱۳۹۲). «مروری جامع بر حسابرسی». تهران. انتشارات نگاه دانش.
- ۹- ساعدی، رحمان؛ دستگیر، محسن (۱۳۹۶). «تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». پژوهش‌های حسابداری مالی. سال نهم، شماره ۱۰- چهارم، صص ۱۷-۳۸.
- ۱۱- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ اوحدی، فریدون؛ کریمی حصارى، فرشاد (۱۳۹۲). «رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک». مطالعات کمی در مدیریت. دوره ۴ شماره ۱ صص ۱۱۷-۱۳۴.

منابع خارجی:

- 1- Agaser, G.M., and T.S. Douppnik, (1991), "Perceptions of Auditor Independence: A cross-cultural Study", International Journal of Accounting. 6:220-237.
- 2- Augustine O. Okolie. (2014). "Auditor tenure, Auditor independence and accrual-Based earnings management of quoted companies in Nigeria. European Journal of Accounting Auditing and Finance Research Vol.2.No2, pp.6390.
- 3- Ashbaugh, Skaife(2006); The effects of corporate governance on firms credit

ratings, *Journal of Accounting & Economics*, 42, 203-243.

4- Ashbaugh, Skaife, H., Collins, D., & Kinney, W., Jr. (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 166–192.

5- Bedard, J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Westermann, K. (2012). Material weakness remediation and earnings quality: A detailed examination by type of control deficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 57–78.

6- Bonner, S, E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting*. University of Southern California.

7- Brooks. Chris. (2014). «Introductory Econometrics for Finance». The ICMA Centre, Henley Business School, University of Reading.

8- Carey, J. (1970). “The Rise of the Accounting profession: To Responsibility and Authority”, 1937-1969, (New York).

9- Clinton, S., Pinello, A., & Skaife, H. (2014). The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33, 303–327.

10- Craswel, A., Stokes, D. J. and Laughton, J. (2002). “Auditor independence and fee independence, *Journal of Accounting and Economics*”, 33, 253 – 275.

11- De Angelo, L.E. (1981).”Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation “, *Journal of Accounting and Economics*. No.3, P.P.113-127.

12- Denise Dickins (2006) “An analysis of the impact of non-audit services on financial reporting quality: A test of two competing theories of auditor independence”. DAI-A 67/02, p. 620.

13- Doyle J., W. Ge, and S. McVay, (2007) “Accrual Quality and Internal Control Over Financial Reporting”, Working paper, University of Utah.

14- Karlovac, M., and J. Darley. (1988) “Attribution of Responsibility for Accident: A Negligence Law Analogy.” *Social Cognition*. No.6. pp 287-318.

15- Knapp, M.c(1985).”Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure “, *the Accounting Review*. Vol 60(2).

16- Lashgari,Z. Abdulrahman,G. Elham,B (2015).” Internal Control Weakness and Accruals Quality in Companies Listed on Tehran Stock Exchange”. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 207.454 – 461.

17- Lee,c.j.,and Gu. (1998).”Low Balling, Legal Liability and Auditor

- Independence “,The Accounting Review,73(4):533-556.
- 18- Legoria,j, Rosa. G, Soileau. J.S (2017). “Audit quality across non-audit service fee benchmarks: Evidence from material weakness opinions”, Research in Accounting Regulation. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.001>
- 19- Liou, F. M., & Yang, C. H. (2008). Predicting business failure under the existence of fraudulent financial reporting. *International Journal of Accounting and Information Management*, 16 (1), 74-86.
- 20- Lisemen, S., J. Weil, and M. Schroeder, 2002, “Accounting Debacles Spark calls for change, Here the Rundown”, *The wall street Journal*, February 6,2001. p.1.
- 21- Mary Jane,L. KarinA,P.Pervaiz,A. Bing,Y (2016).”Internal control weaknesses and evidence of real activities manipulation”. *Advances in Accounting*. 33 (2016) 47–58.
- 22- Mautz R.and H. Sharaf, (1961).”The Philosophy of Auditing”, (American Accounting Association,).
- 23- Ogneva, M (2007); “Internal Control Weakness and Cost of Equity”, Evidence from SOX Section 404 Disclosures, 82, 1255-1297.
- 24- Reiter, S.A., P. Williamse, (1995) “the independence Wars and Systems of professions” School of Management, Binghamton University, New York, B, 902-6015.
- 25-Schlenker, B. B. Pontari. And A. Christopher. (2001) “Excuses and Character: Personal and Social Implications of Excuses.” *Personality and Social psychology review*. No, 5. Pp 15-3
- 26- Shaver, K. (1985). *The Attribution of Blame: causality, Responsibility and Blameworthiness*. New York: Springer-Verlag.
- 27- Udeh, I. (2012) “an investigation of internal control related frauds and auditor litigation: pre- and post Sarbanes -Oxley, section 404”. *Virginia Commonwealth University VCU Scholars Compass*. vol 10. pp 63-97.
- 28-Webster New World Dictionary, Second College Edition, 1986. Prentice- Hall Press.
- 29- Weiner, B. (1995). *Judgment of Responsibility: A Foundation for a Theory of Social Conduct*. New York: The Guilford Press.
- 30- Wilks, T. J., & Zimbelman, M. F. (2004). «Decomposition of fraud-risk assessments and auditors’ sensitivity to fraud cues». *Contemporary Accounting*

Research, 21(3), 719.

31- Wooten, T. C. (2003). Research about audit quality, The CPA Journal (January), 2003, <http://www.nysscpa.org>. Retrieved: April 21, 2012.

32- Yu, C, John Daniel, E. Jared S (2016) "Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.04.005>.

33- Zhang, yan. Zhou, jian.zhou, nan (2007) " Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses " *Journal of Accounting and Public Policy* 26. 300–327.

34- Xu-dong Ji, WeiLu, WenQu (2018) Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence From China, *The International Journal of Accounting*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.007>.