

بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران

مهدی مران جوری^a، فاطمه جلالی^b

^aوابستگی نویسنده اول (استادیار، گروه حسابداری دانشگاه آزاد واحد چالوس، ایران)

^bوابستگی نویسنده دوم (دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری دانشگاه غیرانتفاعی علامه حلی، چالوس)

نویسنده مسئول: مهدی مران جوری

چکیده: هدف این تحقیق بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی در شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، است. در پژوهش حاضر از متغیر اندازه حسابرس و گزارشات حسابرس، به عنوان ابعاد کیفیت حسابرسی استفاده شده است. همچنین با استفاده از روش حذف سیستماتیک از داده‌های ۱۴۴ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ برای نمونه آماری انتخاب شد. پس از اطمینان یافتن از برآزش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش رگرسیون پروبیت، بیانگر این است که احتمال این که هییک شرکت، ضعف در کنترل داخلی را گزارش کند با نوع گزارش حسابرس، رابطه مثبت دارد. همچنین احتمال این که هییک شرکت، ضعف در کنترل داخلی را گزارش کند با اندازه حسابرس، رابطه منفی دارد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی؛ کنترل داخلی؛ اندازه حسابرس؛ گزارشات حسابرس؛ رگرسیون پروبیت

۱. مقدمه

کنترل داخلی، فرآیندی است که برای کمک به مدیریت در راستای رسیدن به سه هدف سازمانی طراحی می‌شود: ۱- اثربخشی و کارآمدی عملیات ۲- قابلیت اطمینان گزارشگری و ۳- انطباق با قوانین و مقررات کاربردی ۲۰۱۹. تمرکز بر هدف گزارش‌دهی، منجر به اثربخشی کنترل داخلی می‌شود، زیرا فعالیت‌های کنترلی مربوط به سه هدف باید یکدیگر را حمایت کرده و هم‌پوشانی داشته باشند (۲). در این میان عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی (IAF)، می‌تواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل‌های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند. مسئولیت‌های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها، گزارشات و تطبیق‌هاست. در حالیکه بسیاری از تحقیقات کنترل داخلی را بالاتر از گزارش مالی می‌دانند اما محدودیت‌های اطلاعاتی تضمین کرده‌اند (۳). در واقع مفهوم کنترل داخلی نشانگر مجموعه عملیات و مراحل لازم برای رسیدن به یک هدف مشخص است که توسط مدیران و یا هیئت مدیره و بقیه کارکنان جهت بدست آوردن اطمینان قابل قبول برای دستیابی به اهداف سازمانی مرتبط طراحی شده است (COSO, ۲۰۱۳) (۴). وجود کنترل‌های داخلی با کاهش ریسک از دست دادن داراییها، افزایش کارایی و رعایت قوانین و مقررات و دستیابی به اطمینان قابل قبول از اعتمادپذیری صورت‌های مالی را منجر خواهد شد ۱۳۹۰. در این میان عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی (IAF)، می‌تواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل‌های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند (۳).

از جمله تشویش‌خاطرها و نگرانی‌های اصلی سرمایه‌گذاران در تضمین اینکه تفسیرهای گزارش‌ها مالی و تغییرات در تصمیم‌گیری‌ها و ارزیابی‌ها قابل اطمینان باشد، این است که گزارش‌های مالی دربرگیرنده اطلاعاتی قابل اتکا و شفاف باشد تا نقش بسزایی در قضاوت، تصمیم‌گیری آگاهانه و پیش‌بینی استفاده‌کنندگان داشته باشد. در این زمینه شواهد نشان می‌دهد حسابرسی سالیانه صورت‌های مالی به‌عنوان یک سازوکار نظارتی و یک مکانیزیم کشف‌کننده تحریفات بااهمیت ابزاری است که از طریق بهبود کیفیت اطلاعات مالی می‌تواند قدرت پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات مالی را افزایش و منجر به کاهش دغدغه‌ها و مخاطره‌های سرمایه‌گذاران در استفاده از گزارش‌های مالی شود. در حقیقت شواهد نشان می‌دهد حسابرسی باکیفیت به دلیل برخورداری از تخصص و مهارت کافی، ارزش‌افزوده‌ی مضاعف ایجاد می‌کند که موجب بهبود و انعکاس بیشتر اطلاعات خاص شرکت در تصمیمات سرمایه‌گذاران می‌شود (۶). در همین راستا یک تعریف مرسوم از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو (۱۹۸۱) بدین صورت ارائه شده است که کیفیت حسابرسی، استنباط و ارزیابی بازار از احتمال توانایی حسابرس در آشکار ساختن دگرگون‌سازی‌های با ارزش در سیستم حسابداری صاحبکار و یا صورت‌های مالی و گزارش دگرگون‌سازی‌های با اهمیت آشکار شده، است. احتمال این که حسابرس، دگرگون‌سازی‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابرس و احتمال اینکه حسابرس دگرگون‌سازی‌های با اهمیت را کشف کند، شایستگی و صلاحیت حسابرس تلقی شده است. تعریف دی آنجلو می‌تواند علاوه بر حسابرسی صورت‌های مالی برای سایر انواع حسابرسی‌ها نیز بکار رود. همچنین در حالی که گزارش وابسته به انگیزه‌های حسابرس برای افشاجری دارد، در این تعریف، کیفیت حسابرسی و کشف نارسایی و کاستی را در قالب توانایی و دانش حسابرس بیان می‌کند (۷).

از سویی دیگر توسعه معاملات تجاری و پیچیدگی سازمانی و در اغلب کشورها باعث شده است که مدیران بنگاه‌های غیرانتفاعی و انتفاعی واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند تا در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و با توجه به مسئولیت خود و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع،

¹ internal audit function

² internal audit function

اقدام کند (۸). به منظور ارزیابی اعتبار گزارشگری مالی، یک منبع اطلاعاتی بااهمیت برای سرمایه‌گذاران، صورت‌های مالی حسابرسی شده هستند. در راستای تخصیص منابع به بهترین شیوه، انتشار به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده، می‌تواند به سرمایه‌گذاران کمک شایان توجهی کند. هرگونه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی باعث افزایش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران شده و بر سیستم گزارشگری مالی شرکت اثر منفی می‌گذارد (۹). امروزه گستره اقدامات حسابرسی داخلی به مراتب بیش از گذشته توسعه پیدا یافته است. کنترل‌های داخلی و به پیروی آن حسابرسی داخلی، از مهمترین مکانیسم‌های اعمال مسئولیت پاسخگویی در سازمان است. حسابرسی داخلی در مدونسازی شیوه‌های کنترل داخلی اعم از مستقر کردن سیستم کنترل داخلی غیرمالی و مالی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارزیابی کارایی و اثربخشی کارایی استفاده از منابع بنگاه و ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم نقشی کلیدی و اساسی دارد و در این راستا، سیستم‌های عملیاتی، مالی و همچنین مدیریتی، در دامنه کار خود رسیدگی‌های ویژه را بکار می‌بندند. محدوده روش‌ها، وظایف و فعالیت‌ها حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به وضوح آشکار بوده و گروه‌های ذیصلاح و افراد مسئول عملکرد حسابرسی داخلی را به صورت دائمی مورد پایش قرار دهند. در این میان مدیران نیز میبایست در جهت اصلاح عملکردها و بهبود سازمان از نتایج اقدامات حسابرسی داخلی استفاده بهینه به عمل آورند (۸).

با توجه به آنچه بیان شد، یافته‌های این تحقیق، شامل مفاهیمی برای مدیران و سهام داران در ارتباط با به کارگیری کارکنان حسابرسی داخلی و دستیابی به کنترل داخلی مؤثر و کارآمد است. بر این اساس ضرورت بررسی این موضوع دو جنبه دارد؛ از بعد نظری، در ایران پژوهش‌های معدودی تأثیر کیفیت حسابرسی بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی مورد مطالعه قرار داده‌اند. بنابراین، پژوهش در این زمینه، گام مهمی برای گسترش دانش در این موضوع به شمار می‌رود. همچنین از بعد عملی یافته‌های این تحقیق در وهله اول، شامل مفاهیمی برای مدیران و سهام داران در ارتباط با به کارگیری کارکنان حسابرسی داخلی و دستیابی به کنترل داخلی مؤثر و کارآمد می‌باشد. دوم این که انجام چنین پژوهش‌هایی آگاه ساختن مسئولین استاندارد از کیفیت استانداردها حسابرسی، افزایش قابلیت اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به سرمایه‌گذاری‌های کارا و در سرانجام مشارکت بیشتر سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار به دنبال خواهد داشت. در آخر می‌توان بیان داشت که، این مطالعه این موضوع را مورد بحث قرار خواهد داد که آیا کیفیت حسابرسی بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی تأثیر خواهد داشت؟.

در ادامه مقاله، با ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش تدوین شده توضیح مسوطی از نحوه اندازه‌گیری متغیرها ارائه شده است. سپس مدل‌های پژوهش توضیح داده شده و نتایج و یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌ها بیان می‌گردد. در خاتمه نیز پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌گردد.

۲. پیشینه پژوهش

بررسی پیشینه تجربی، نشان می‌دهد که تحقیقات بسیاری در حوزه‌های مرتبط با مبحث پژوهش بصورت مجزا صورت گرفته است که در ادامه خلاصه و ذکر شده‌اند، اما در ایران پژوهشی که تأثیر کیفیت حسابرسی بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دهد، وجود ندارد.

لیسیک^۳ و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان آیا تخصص حسابداری کمیته حسابرسی به ارتقاء کیفیت حسابرسی کمک می‌کند؟ شواهدی از گزارش حسابرسی از ضعف‌های کنترل داخلی، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تخصص حسابداری کمیته حسابرسی با تحریک حسابرسان برای انجام حسابرسی‌های کنترل داخلی و انجام ارزیابی‌های مناسب کنترل داخلی، به ارتقاء کیفیت حسابرسی کمک می‌کند یا خیر، زیرا تخصص حسابداری کمیته حسابرسی، حسابرسان را از برکناری به دلیل اظهارنظرهای مغایر با کنترل داخلی حفظ می‌کند. در بین مشتریانی که احتمالاً دارای ضعف‌های عمده‌ای در کنترل داخلی هستند (که از طریق ارائه مجدد صورتهای مالی حسابرسی شده در آینده نشان داده می‌شود)، هنگامی که کمیته حسابرسی، تخصص حسابداری بیشتری داشته باشد (اندازه‌گیری شده توسط نسبت متخصصان حسابداری در کمیته حسابرسی). احتمالاً اظهار نظرهای مغایر بیشتری در مورد حسابرسی کنترل داخلی ارائه می‌دهند. ما دریافتیم که در بین تمامی مشتریان، هنگامی که کمیته حسابرسی از تخصص حسابداری بیشتری برخوردار است، احتمال عزل حسابرسان پس از ارائه ترازنامه به دلیل اظهار نظرهای مغایر با کنترل داخلی کمتر می‌باشد. ایشان شواهدی یافتند که تأثیر مدیر ارشد مالی (اما نه تأثیر مدیر ارشد اجرایی) بر کمیته حسابرسی، احتمال افزایش اظهارنظرهای مغایر با کنترل داخلی را در مواقعی که احتمالاً ضعف‌های عمده‌ای در کنترل داخلی وجود دارد و همچنین احتمال کاهش عزل حسابرسان به دلیل اظهارنظرهای مغایر با کنترل داخلی، را خنثی می‌کند. این یافته‌ها برای قانون‌گذاران و کمیته‌های منصوب شرکت که از ارتقاء اثربخشی کمیته حسابرسی ذینفع هستند، پیامدهای مهمی دارد (۱۰).

چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و انطباق (رعایت)، بیان داشتند که عملکرد حسابرسی داخلی به مدیریت در بهبود کنترل داخلی در مورد عملیات، گزارش دهی و تطابق کمک می‌کند. در حالی که مطالعات بسیاری ارتباط بین و کنترل داخلی گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند، در مورد کنترل داخلی عملیات و انطباق مطالعات کمی وجود دارد. این تحقیق با بکارگیری از یک مجموعه داده خاص از کشور تایوان، ارتباط بین نقص کنترل داخلی در عملیات و انطباق و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان می‌دهد که یک گروه حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود. در حالی که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه‌ی مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد اما با عملیات رابطه‌ای ندارد. این مطالعه با تبیین عوامل تعیین‌کننده دستیابی به

³Lisic

اهداف عملیات و انطباق، به ادبیات تحقیق کمک می‌کند. این امر مفاهیم مهمی برای ذینفعان و کارشناسان نیز ارائه می‌دهد، زیرا کنترل شرکت بر عملیات و انطباق می‌تواند به طور متقابل بر روی و در نهایت موفقیت کسب و کار تأثیر بگذارد (۱).

ایلود و جاربوی (۲۰۱۷)، پژوهشی را با عنوان تخصص حسابرِس، کیفیت اطلاعات حسابداری و بازده سرمایه‌گذاری، به انجام رساندند. نتایج نشان می‌دهند که کاهش مساله سرمایه‌گذاری بیش از حد، با کیفیت اطلاعات حسابرِس محقق می‌شود. همچنین، تخصص حسابرِس تا حد زیادی به بهبود بازده سرمایه‌گذاری کمک می‌کند و در عین حال مساله سرمایه‌گذاری نامکفی را کاهش می‌دهد. همچنین دریافتند که کیفیت اطلاعات حسابرِس و تخصص حسابرِس دو شیوه‌کار تا حدی جایگزین در تقویت بازده سرمایه‌گذاری محسوب می‌شوند. کیفیت اطلاعات حسابرِس به‌طور مثبت با بازده سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی رابطه دارد که حسابدار آنها یک ویژه‌گر صنعتی است (۱۱).

اسمجیلی^۵ و همکاران (۲۰۱۷)، پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر حسابرِس داخلی در تشخیص تخلف و تقلب در گزارش‌های مالی شرکت‌های دولتی در کوزوو انجام دادند. برای دستیابی به این هدف، ما یک پرسشنامه تهیه کرده و بین شرکت‌های دولتی در جمهوری کوزوو توزیع کردیم. پرسشنامه‌ها شامل سوالات باز و بسته در قالب مقیاس لیکرت بود که به پاسخگویان در تکمیل پرسشنامه کمک می‌کرد. پاسخ‌ها با استفاده از نرم افزار اس.پی.اس تجزیه و تحلیل شد و فرضیه‌ها با استفاده از تحلیل همبستگی بررسی شدند. بر اساس یافته‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرِس داخلی می‌تواند به عنوان نقطه شروع در پیدا کردن تقلب و اشتباه در گزارش‌های مالی مؤثر باشد (۱۲).

مهرآور و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط بین محتوای اطلاعاتی سود وضعف کنترل داخلی با تاکید بر اثر بخشی کیفیت گزارشگری مالی، انجام دادند. روش مورد استفاده جهت جمع آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای بوده و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندگانه با الگوی داده‌های تلفیقی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری بین محتوای اطلاعاتی سود وضعف کنترل داخلی وجود دارد و متغیر تعدیلگر بر آن تأثیر گذار می‌باشد و این رابطه را تعدیل می‌کند (۱۳).

منتی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرِس داخلی، بیان داشتند که حسابرِس داخلی نوین در ایران، به‌تازگی در کانون توجه قرار گرفته است لذا تاکنون بسیاری از جنبه‌های آن از جمله کیفیت حسابرِس داخلی و راهبردهای دستیابی و ارتقای آن، تبیین نگردیده است. منتی و همکاران به کمک روش کدگذاری که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، داده‌ها را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و مقوله‌هایم نظر را استخراج کردند. و در نهایت بر اساس رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها، مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرِس داخلی، که شامل عوامل زمینه‌ای و نتایج (پیامدها)، طراحی و ارائه شد (۱۴).

آزاد و کاظمی (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان ۲۸ شاخص کیفیت حسابرِس، بیان داشتند که شاخص‌های کیفیت حسابرِس در سه گروه، شاخص‌های مربوط به افراد حرفه‌ای حسابرِس، فرایند حسابرِس و نتایج حسابرِس طبقه بندی شده‌اند. متن نشریه ۶۱ صفحه است که این نوشتار، ترجمه بخش‌هایی از آن است. بنابراین، به اختصار مطالبی درباره نشریه‌یادشده، شاخص‌های کیفیت حسابرِس، استفاده کنندگان از شاخص‌ها و اطلاعات موردنیاز برای محاسبه شاخص‌ها ارائه شده است (۱۵).

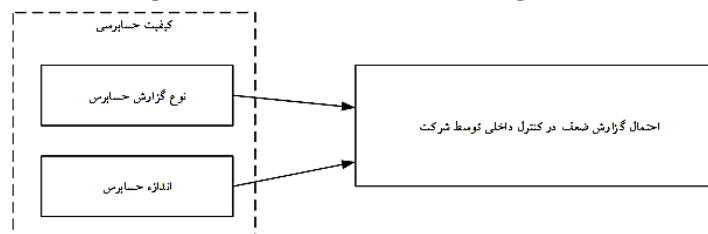
فروغی و میرشمس‌شهبهانی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرِس و معیارهای سنجش آن، بیان داشتند که کیفیت حسابرِس به صورت مستقیم قابل اندازه‌گیری و مشاهده نیست. به همین دلیل پژوهش‌گرهای مختلف از معیارهای مختلفی جهت سنجش آن استفاده کرده‌اند که در این مقاله سعی شده است تا اندازه‌ای به موضوع کیفیت حسابرِس و شاخص‌های مختلف سنجش آن پرداخته شود (۱۶).

۳. فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر در تناظر با اهداف و پاسخ به سؤالات پژوهش، با توجه به مدل مفهومی (شکل ۱)، فرضیه‌های ذیل را عنوان نموده است:

فرضیه ۱: احتمال این که یک شرکت، ضعف در کنترل داخلی را گزارش کند با نوع گزارش حسابرِس، رابطه مثبت دارد.

فرضیه ۲: احتمال این که یک شرکت، ضعف در کنترل داخلی را گزارش کند با اندازه حسابرِس، رابطه منفی دارد.



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

⁴Elaoud and Jarboui

⁵Ismajli

۴. روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی، به لحاظ روش استنتاج، توصیفی-تحلیلی و به لحاظ طرح کلی تحقیق، پس‌رویدادی/گذشته‌نگر است. مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به روش کتابخانه‌ای و داده‌های موردنظر آزمون فرضیه‌ها نیز از گزارش‌های مالی موجود در آرشیو بورس اوراق بهادار تهران پایگاه اطلاع‌رسانی کدال و همچنین نرم‌افزار ره‌آورد نوین به‌دست‌آمده است.

در این تحقیق، قلمرو مکانی، بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته‌شده و جامعه آماری تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب‌شده‌اند که دارای این ویژگی‌ها باشند:

- در قلمرو زمانی سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ در بورس اوراق بهادار فعال باشند.
 - اطلاعات موردنیاز جهت محاسبه نسبت‌های مالی شرکت‌ها به‌طور کامل در دسترس باشد.
 - همچنین معاملات این شرکت‌ها در طول سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ در بورس، دچار وقفه نشده باشد و در صورت وقفه، طول آن نباید بیشتر از سه ماه باشد. درج این محدودیت به خاطر وجود متغیرهای کنترلی انحراف معیار بازده سهام شرکت‌ها باشد.
- با اعمال شرایط فوق از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، ۱۴۴ شرکت حائز شرایط بودند که به‌عنوان نمونه انتخاب گردید. پس از جمع‌آوری داده‌ها، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار اکسل استفاده‌شده است. سپس تجزیه و تحلیل نهایی به‌وسیله الگوهای رگرسیون پویا و با استفاده از نرم‌افزار استاتا انجام‌شده است. در بخش تجزیه و تحلیل (آمار استنباطی/تحلیلی)، روابط علت و معلولی بین متغیرهای مستقل و وابسته موردبحث و بررسی قرار می‌گیرد و با به‌کارگیری آزمون‌های آماری و اقتصادسنجی، رد یا تأیید فرضیه‌های تحقیق آزمون می‌شود.

۵. مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، به پیروی از مطالعه چانگ و همکاران (۲۰۱۹)؛ رابیو و رابیو، ۲۰۱۵؛ (۱۷)؛ ایزدی نیا و میرزایی، ۱۳۹۴، (۱۸)، مدل‌های زیر برآورد می‌شود:

الگوی (۱):

$$\text{Pr(ICD)}_X = \Phi(\alpha_0 + \alpha_1 \text{DU} + \alpha_2 \text{BOARDSIZE} + \alpha_3 \text{DUAL} + \alpha_4 \text{BIGN} + \alpha_5 \text{AGE} + \alpha_6 \text{SIZE} + \alpha_7 \text{ARINVENTORY} + \alpha_8 \text{LEV} + \alpha_9 \text{ROA} + \alpha_{10} \text{LOSS} + \alpha_{11} \text{CFO} + \alpha_{12} \text{SALESGROWTH})$$

الگوی (۲):

$$\text{Pr(ICD)}_X = \Phi(\alpha_0 + \alpha_1 \text{DB} + \alpha_2 \text{BOARDSIZE} + \alpha_3 \text{DUAL} + \alpha_4 \text{BIGN} + \alpha_5 \text{AGE} + \alpha_6 \text{SIZE} + \alpha_7 \text{ARINVENTORY} + \alpha_8 \text{LEV} + \alpha_9 \text{ROA} + \alpha_{10} \text{LOSS} + \alpha_{11} \text{CFO} + \alpha_{12} \text{SALESGROWTH})$$

۶. متغیرهای پژوهش

الف) متغیر وابسته:

ضعف کنترل داخلی (ICD):

عبارت است از یک متغیر دوجوهی که برابر با یک است وقتی که یک شرکت، حداقل یک نقص کنترل داخلی را افشا و گزارش کند و صفر در غیر این صورت.

ب) متغیر مستقل:

کیفیت حسابرسی (QA):

اغلب به عنوان سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات بااهمیت و گزارشگری تحریفات کشف شده تعریف می‌شود (۱۹). اما برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی یک مشکل مشهود وجود دارد و آن غیرقابل مشاهده و ادراکی بودن کیفیت حسابرسی است. به عبارتی دیگر، عوامل انتخابی محقق به عنوان نمادهایی از کیفیت حسابرسی ادراکی هستند؛ اما برای عملیاتی کردن و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی لازم است مقیاسی برای کیفیت حسابرسی انتخاب شود (۲۰). در مورد انتخاب مقیاس‌های مناسب برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی این چنین بیان می‌کنند که کیفیت حسابرسی از دو بعد شهرت و نظارت تشکیل شده است که بعد شهرت به صلاحیت و استقلال ادراک شده از حسابرسی و بعد نظارت به صلاحیت و استقلال واقعی از حسابرسی توسط ذینفعان اشاره می‌کند؛ از اینرو در این پژوهش برای در نظر گرفتن هر دو بعد حسابرسی و به پیروی از پژوهش‌های پیشین (۱۷)؛ (۱۸) از اندازه حسابرسی به

عنوان بعد صلاحیت و استقلال ادراک شده از حسابرسی و گزارشات حسابرس به عنوان بعد صلاحیت و استقلال واقعی حسابرسی، به عنوان ابعاد کیفیت حسابرسی استفاده شده است. این دو متغیر مجازی هستند و مقادیر آنها ۰ و ۱ است. نحوه اندازه گیری این دو متغیر به شرح زیر است:

نوع گزارش حسابرسی (DU): گزارش حسابرسی ابزاری است که حسابرس از طریق آن نظرات خود راجع به قابل اتکا بودن اطلاعات مندرج در صورت های مالی را به استفاده کنندگان از گزارش های مالی منتقل می کند (۲۱). گزارشات حسابرس به دو نوع گزارش مقبول و غیرمقبول تقسیم می شود. برای محاسبه این متغیر اگر گزارش حسابرسی مقبول باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ تعلق می گیرد.

اندازه حسابرسی (DB): پژوهشگران برای متمایز ساختن مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالا از مؤسسات حسابرسی با کیفیت پایین از معیارهای مختلفی استفاده می کنند. درآمد مؤسسات حسابرسی کننده، قدمت و نام تجاری مؤسسات حسابرسی کننده نمونه هایی از معیارهای عمومی متمایز کننده کیفیت مؤسسات حسابرسی از یکدیگر هستند (۲۲). در این پژوهش به دلیل کارکنان زیاد، قدمت و درآمد بیشتر و همچنین این تصور عموم که سازمان حسابرسی، خدمات حسابرسی را با تضمین و دقت بیشتری ارائه می کند و احتمال اینکه صورت های مالی ممکن است، نتیجه تقلب یا سهل انگاری مدیریت باشد را کاهش می دهد، تمرکز بر روی سازمان حسابرسی است؛ از اینرو به منظور اندازه گیری اندازه حسابرس اگر سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس شرکت انتخاب شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ تعلق می گیرد.

(ت) متغیرهای کنترلی:

در پژوهش حاضر، علاوه بر متغیرهای وابسته و مستقل ویژگی های شرکت را همراه با چندین عامل دیگر که در ادبیات مربوط به کنترل داخلی مورد بررسی قرار محققان قرار گرفته است، کنترل خواهیم کرد:

- اهرم مالی (LEV): از بدهی های کل تقسیم بر دارایی های کل به دست می آید (۲۳).
- بازده دارایی (ROA): درآمد خالص تقسیم بر دارایی های کل (۲۴).
- رشد فروش (SALESGROWTH): تغییر در فروش تقسیم بر فروش سال قبل (۳).
- اندازه هیئت مدیره (BOARDSIZE): تعداد اعضاء هیئت مدیره است (۲۵).
- دوگانگی وظایف مدیرعامل (DUAL): یک متغیر ظاهری برای نشان دادن رئیس هیئت مدیره ای که مدیرعامل نیز است (۱).
- شرکت حسابرسی مهم و بزرگ ((Big): یک متغیر ظاهری برای نشان دادن این که آیا شرکت، یکی از شرکت های حسابرسی مهم و بزرگ باشد (۱).
- عمر فعالیتهای شرکت (AGE): تعداد سالهایی که یک شرکت در لیست بورس قرار گرفته است (۲۴).
- اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم دارایی های شرکت در پایان هر سال مالی است (۳).
- شاخص سود و زیان (LOSS): یک شاخص ظاهری که نشان می دهد آیا شرکت ضرر و زیان داشته است یا خیر (۱).
- جریان نقدی عملیاتی (CFO): وجوه در گردش عملیاتی تقسیم بر دارایی های کل (۲۶).
- نسبت موجودی (ARINVENTOR): نسبت حسابهای قابل وصول و موجودی کالاها به دارایی های کل (۱).

۷. یافته های پژوهش

۷.۱. آمار توصیفی

جدول شماره (۱)، مقادیر آماره های مربوط به شاخص های مرکزی و پراکندگی را شامل می شود. آگاهی از آماره های توصیفی گامی در جهت درک میانگین روند داده ها، ارتباط بین آن ها و نیز بررسی تقریبی وضعیت توزیع متغیرهاست که مهم ترین آن ها در زیر ارائه شده است:

جدول ۱. آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	ماکزیمم	مینیمم	میانه	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
AGE	۵۱	۴	۱۷	۱۸/۶۳۴	۸/۸۸۸	۱/۴۳۳	۵
ARINVENTOR	۰/۹۳۱	۰/۰۰۰	۰/۴۷۶	۰/۴۹۳	۰/۱۹۸	۰/۰۴۴	۲/۲۹۵
BOARDSIZE	۷	۳	۵	۵/۰۳۹	۰/۲۸۸	۵/۹۵۸	۴۵/۳۷۰
CIA	۱۸/۳۳۳۳۳	۰	۶	۵/۲۲۴	۴/۵۶۲	۰/۴۶۶	۲/۴۸۶
LEV	۰/۹۴۹	۰/۰۱۳	۰/۵۶۱	۰/۵۴۹	۰/۱۸۷	-۰/۳۵۳	۲/۶۷۸
ROA	۰/۶۳۱	-۰/۲۹۸	۰/۱۰۷	۰/۱۲۸	۰/۱۳۴	۰/۷۷۶	۴/۳۱۸
SALESGROWTH	۷/۸۱۶	-۰/۹۳۱	۰/۱۶۴	۰/۲۴۲	۰/۵۳۳	۵/۹۶۶	۶۹/۴۰۵
SIZE	۱۹/۷۷۴	۱۰/۴۹۲	۱۴/۱۴۷	۱۴/۳۰۷	۱/۵۰۶	۰/۷۲۹	۴/۱۴۴

مطابق با آنچه در تعریف متغیرها بیان شد، ضعف کنترل داخلی (ICD) عبارت است از یک متغیر دوجبهی و زمانی که یک شرکت، حداقل یک نقص کنترل داخلی را افشا برابر یک و در غیر این صورت به آن عدد صفر را اختصاص داده می‌شود. با توجه به جدول زیر تقریباً ۸۶ درصد از شرکت‌های موجود در نمونه تحقیق، هیچ موردی از ضعف کنترل داخلی را گزارش نکردند. جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهایی که دارای مقادیر صفر و یک هستند را نشان می‌دهد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهایی که دارای مقادیر صفر و یک

متغیر	مقدار	فراوانی	درصد فراوانی
ICD	۰	۸۷۴	۸۶/۷۱
	۱	۱۳۴	۱۳/۲۹
DU	۰	۷۹۸	۷۹/۲
	۱	۲۱۰	۲۰/۸
DB	۰	۳۶۴	۳۶/۱
	۱	۶۴۴	۶۳/۹
Bign	۰	۷۸۳	۷۷/۶۸
	۱	۲۲۵	۲۲/۳۲
DUAL	۰	۸۸۵	۸۷/۸۰
	۱	۱۲۳	۱۲/۲۰
LOSS	۰	۹۲۰	۹۱/۲۷
	۱	۸۸	۸/۷۳

۲.۷.۲. آزمون ریشه واحد (بررسی مانایی)

مانایی یک یا ز پیش شرط‌های رآورد یک مدل رگرسیون مناسب است. لذا آزمون مانایی آزمون ریشه واحد بهتر است برای متغیرهای مدل انجام می‌گردد. نتایج استفاده از نرم‌افزار STATA و آزمون ریشه واحد لوین، لین و چاو به قرار زیر است:

جدول ۳. نتایج آزمون ریشه واحد (لوین، لین و چاو) برای متغیرهای تحقیق

متغیر	مقدار آماره	مقدار احتمال	نتیجه
ICD	-۵/۲۸۷۴۱	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
DU	-۲۰/۰۳۱۸	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
DB	-۲۶/۵۹۲۶	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
AGE	-۵/۷۴۰۷۴	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
ARINVENTOR	-۳۲/۷۴۳۳	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
Big4	-۲/۰۸۶۰۴	۰/۰۱۸۵	تایید مانایی
BOARDSIZE	-۳/۸۱۹۶۱	۰/۰۰۰۱	تایید مانایی
CFO	-۳۳/۲۹۰۵	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
CIA	-۲/۲۷۹۶۴	۰/۰۱۱۳	تایید مانایی
DUAL	-۳/۸۶۴۱۹	۰/۰۰۰۱	تایید مانایی
LEV	-۱۰۲/۷۳۷	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
LOSS	-۲/۷۰۰۶۶	۰/۰۰۳۵	تایید مانایی
ROA	-۴۲/۱۹۰۵	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی
SALESGROWTH	-۲۳/۶۹۷۱	۰/۰۰۰۰	تایید مانایی

باتوجه به اینکه مقدار احتمال آزمون‌های ریشه واحد، در همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، نتیجه گرفته می‌شود که فرض آماری داشتن ریشه واحد در تمام متغیرهای فوق‌ترد می‌شود. علاوه بر این برای عدم رخ دادن رگرسیون کاذب، آزمون هم‌انباشتگی یا هم‌جمعی برای متغیرهای پژوهش، آزمون می‌گردد.

۷.۳. آزمون هم‌انباشتگی (هم‌جمعی)

آزمون هم‌انباشتگی یا هم‌جمعی، وجود رابطه بلند مدت بین متغیرهای مدل را بررسی می‌کند و این آزمون نیز برای اطمینان از عدم رخ دادن رگرسیون کاذب مورد استفاده قرار می‌گیرد. چنانچه برخی متغیرها پایا نبودند، این آزمون الزامی است. نتایج اجرای آزمون هم‌انباشتگی باقیمانده‌های کائو بر روی متغیرهای مدل فوق به‌قرار زیر است:

جدول ۴. نتایج آزمون هم‌انباشتگی (کائو)

مقدار احتمال	مقدار آماره t	آزمون هم‌انباشتگی باقیمانده‌های کائو
۰/۰۰۰۱	-۳/۶۸۱۷	۱
۰/۰۰۰۰	-۴/۸۰۸۷	۲

از آنجایی که مقدار احتمال برای آماره آزمون هم‌انباشتگی کائو (Kao) کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض عدم وجود رابطه بلند مدت میان متغیرهای مدل رد می‌شود و نتیجه گرفته می‌شود متغیرهای مدل، در هر یک از مدل‌های پژوهش، هم‌انباشته هستند.

۷.۴. برآورد مدل‌های رگرسیونی و آزمون فرضیه

همان‌گونه که در روش‌شناسی تحقیق بیان شد، در این پژوهش برای آزمون فرضیات، از روش تحلیل رگرسیون پروبیت پانل، با استفاده از نرم‌افزار STATA استفاده شده است. لذا از ماستابند مدل رگرسیون‌یونی‌ضرایب رگرسیون برآورد و آن‌گاه تفسیر خروجی‌ها حاصله، فرضیات تحقیق آزمون‌گردد. مدل مربوط به فرضیات به‌قرار زیر است:

۷.۴.۱. تحلیل و تفسیر ضرایب مدل

با توجه به توضیحات قبل، هر دو مدل پژوهش برآورد خواهد شد. ابتدا به برآورد مدل (۱) پژوهش پرداخته که نتایج در جدول زیر قابل مشاهده است:

جدول ۵. مدل رگرسیونی (فرضیه ۱)

مقدار احتمال	Z آماره	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۰۰	۶/۸۵۰	۰/۶۹۹	۴/۷۸۸	DU
۰/۱۰۰	-۱/۶۵۰	۰/۰۳۶	-۰/۰۵۹	AGE
۰/۸۵۳	-۰/۱۹۰	۱/۱۲۶	-۰/۲۰۹	ARINVENTOR
۰/۹۴۸	-۰/۰۷۰	۰/۶۳۵	-۰/۰۴۲	BIGN
۰/۳۳۳	۰/۹۷۰	۰/۷۱۹	۰/۶۹۶	BOARDSIZE
۰/۱۱۸	۱/۵۶۰	۱/۳۷۸	۲/۱۵۷	CFO
۰/۴۳۷	۰/۷۸۰	۰/۶۲۶	۰/۴۸۷	DUAL
۰/۲۲۴	-۱/۲۱۰	۱/۵۳۷	-۱/۸۶۷	LEV
۰/۰۳۰	-۲/۱۸۰	۰/۸۰۰	-۱/۷۴۱	LOSS

۴/۴۹۶	DU	نوع گزارش حسابرسان
-۱/۷۳۳	LOSS	شاخص سود زیان
-۰/۴۰۳	SIZE	اندازه شرکت

بر اساس اعداد مندرج در جدول (۷)، اگر نوع گزارش حسابرسان یک واحد افزایش یابد، احتمال افشای ضعف کنترل داخلی ۴/۴۹۶ برابر افزایش می یابد. همچنین یک واحد افزایش در متغیر شاخص سود و زیان، منجر به کاهش ۱/۷۳۳ برابری در احتمال افشای ضعف کنترل داخلی می گردد. همچنین با افزایش یک واحدی در اندازه شرکت ۰/۴۰۳ برابر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی کاهش می یابد.

در ادامه به برآورد مدل (۲) پژوهش پرداخته می شود که نتایج در جدول زیر قابل مشاهده است:

جدول ۸. مدل رگرسیونی (فرضیه ۲)

مقدار احتمال	Z آماره	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۰۰	-۸/۰۲۰	۰/۴۷۳	-۳/۷۹۰	DB
۰/۰۸۰	-۱/۷۵۰	۰/۰۳۲	-۰/۰۵۶	AGE
۰/۵۲۷	-۰/۶۳۰	۱/۰۱۶	-۰/۶۴۴	ARINVENTOR
۰/۹۳۴	-۰/۰۸۰	۰/۵۸۱	-۰/۰۴۸	BIGN
۰/۳۸۰	۱/۰۸۰	۰/۶۴۶	۰/۶۹۸	BOARDSIZE
۰/۲۳۶	۱/۱۸۰	۱/۱۵۸	۱/۳۷۲	CFO
۰/۵۹۷	۰/۵۳۰	۰/۵۰۴	۰/۲۶۶	DUAL
۰/۵۰۶	-۰/۶۶۰	۱/۲۴۵	-۰/۸۲۸	LEV
۰/۰۴۸	-۱/۹۷۰	۰/۶۵۵	-۱/۳۹۳	LOSS
۰/۷۲۶	-۰/۳۵۰	۱/۶۹۱	۰/۵۹۳	ROA
۰/۰۶۱	-۱/۸۷۰	۰/۳۹۹	-۰/۷۴۷	SALESGROWTH
۰/۰۰۲	-۳/۰۳۰	۰/۱۸۱	-۰/۵۴۸	SIZE
۰/۳۰۵	۱/۰۳۰	۴/۲۳۳	۴/۳۴۲	_cons
		۰/۰۰۰		Prob > chi2
		۱۵۲/۰۷۰		نسبت احتمال (LR)
		۰/۰۰۰		احتمال (LR)
		-۱۶۲/۷۶۴		Log likelihood

با توجه به جدول (۸)، مقدار احتمال برای مدل کلی برابر با ۰/۰۰۰ است، که این نشان دهنده معنی دار بودن مدل در حالت کلی است (زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰,۰۵ است). بنابراین فرض عدم معناداری مدل رد می شود و مدل معنادار و قابل تکیه است. مقدار کای اسکوئر (χ^2) مربوط به این آماره برابر با ۱۵۲/۰۷۰ بوده، احتمال مربوط به آن صفر است. بنابراین، فرض عدم معناداری مدل رد می شود و مدل معنادار و قابل اعتماد است. معیار دیگری که برای ارزیابی به کار می رود، Log likelihood است. هر چه قدر مطلق آن بزرگتر باشد، حاکی از مناسب بودن مدل است. که بر اساس نتایج، مدل معنادار و قابل تکیه است.

با توجه به جدول (۸)، تعدادی از متغیرها مقدار Z، کمتری دارند. لذا متغیرها به ترتیب عدم معناداری از مدل حذف شده در هر مرحله، بهبود مدل مورد ارزیابی قرار می گیرد. شایان ذکر است در هر مرحله کاهش متغیرها، نوع داده ها نیز تعیین می گردد. نتایج نهایی تخمین در جدول شماره (۹) ذکر شده است. این مدل در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد، مورد پذیرش است و نیز نسبت به مدل های مراحل پیشین دارای مقدار LR و Loglikelihood، بیشتری دارد. همچنین همه متغیرها در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد، معنی دار هستند، بنابراین مدل حاضر به عنوان مدل نهایی جهت بررسی فرضیه (۲) تحقیق در نظر گرفته می شود.

جدول ۹. مدل نهایی (فرضیه ۱)

مقدار احتمال	Z آماره	خطای استاندارد	ضریب گرسبون	نام متغیر
۰/۰۰۰	-۸/۱۴۰	۰/۴۶۵	-۳/۷۸۴	DB
۰/۰۳۹	-۲/۰۶۰	۰/۰۳۱	-۰/۰۶۴	AGE
۰/۰۱۳	-۲/۴۹۰	۰/۶۱۴	-۱/۵۲۸	LOSS
۰/۰۰۱	-۳/۱۸۰	۰/۱۷۵	-۰/۵۵۵	SIZE
۰/۰۰۳	۲/۹۹۰	۲/۵۰۲	۷/۴۷۴	_cons
		۰/۰۰۰		Prob > chi2
		۱۶۷/۹۲۰		(LR) نسبت احتمال
		۰/۰۰۰		(LR) احتمال
		-۱۶۶/۵۶۴		Log likelihood

در ادامه با توجه به معنی داری متغیر مستقل (اندازه حسابرِس) تحقیق، اثر حاشیه ای متغیرها بر آورد گردید:

جدول ۱۰. اثر حاشیه ای متغیرها (فرضیه ۱)

اثر حاشیه ای	نماد	نام متغیر
-۳/۷۸۴	DB	اندازه حسابرِس
-۰/۰۶۴	AGE	عمر فعالیت های شرکت
-۱/۵۲۸	LOSS	شاخص سود زیان
-۰/۵۵۵	SIZE	اندازه شرکت

بر اساس اعداد مندرج در جدول (۱۰)، اگر اندازه حسابرِس یک واحد افزایش یابد، احتمال افشای ضعف کنترل داخلی ۳/۷۸۴ برابر کاهش می یابد. همچنین یک واحد افزایش در متغیر شاخص عمر فعالیت های شرکت، منجر به کاهش ۰/۰۶۴ برابری در احتمال افشای ضعف کنترل داخلی می گردد. همچنین با افزایش یک واحدی در شاخص سود و زیان ۱/۵۲۸ برابر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی کاهش می یابد. همچنین با افزایش یک واحدی در اندازه شرکت ۰/۵۵۵ برابر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی کاهش می یابد.

۸. نتیجه گیری و ارائه پیشنهاد

در این پژوهش به بررسی تأثیر کیفیت حسابرِس بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پرداخته شد. از این رو، در خصوص ابعاد کیفی حسابرِس داخلی (نوع گزارش حسابرِس و اندازه حسابرِس)، انتظار می رفت که بهبود این عامل به شناخت بهتر فعالیت های شرکت، بررسی مطلوب تر کیفیت سیستم کنترل داخلی و نظارت موثر تر بر رعایت آن منجر گردد.

بر این اساس و با توجه به نتایج حاصل از آزمون های آماری فرضیه اول، نوع گزارش حسابرِس، ارتباط معنی داری با احتمال افشای ضعف کنترل داخلی دارد و به طور خاص، نتایج حاکی از این است که احتمال بیشتری وجود دارد که یک شرکت با عملکرد حسابرِس داخلی مطلوب تر، سیستم کنترل داخلی بهتری داشته باشد. در همین رابطه میتوان بیان داشت که گزارش حسابرِس ابزاری است که حسابرِس از طریق آن نظرات خود را به قابل اتکا بودن اطلاعات مندرج در صورت های مالی را به استفاده کنندگان از گزارش های مالی منتقل می کند.

همچنین با توجه به نتایج حاصل از آزمون های آماری فرضیه دوم، اندازه حسابرِس، ارتباط معنی داری با احتمال افشای ضعف کنترل داخلی دارد. در همین رابطه پژوهشگران برای متمایز ساختن مؤسسات حسابرِس با کیفیت بالا از مؤسسات حسابرِس با کیفیت پایین از معیارهای مختلفی استفاده می کنند. درآمد مؤسسات حسابرِس کننده، قدمت و نام تجاری مؤسسات حسابرِس کننده نمونه هایی از معیارهای عمومی متمایز کننده کیفیت مؤسسات حسابرِس از یکدیگر هستند.

با توجه به جدید بودن موضوع تحقیق، پژوهشی که مستقیماً مرتبط با موضوع تحقیق حاضر باشد، به تأثیر کیفیت حسابرِس بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی مورد بررسی قرار دهد، وجود ندارد و مقایسه بصورت غیر مستقیم انجام شده است. از این رو، مطابق با مبانی نظری و پیشینه های مرتبط، نتایج آزمون

- فرضیه های این بخش از پژوهش به طور غیرمستقیم همسو با نتایج پژوهش های ابراهیمی رومنجان و مخمل باف (۱۳۹۴) (۲۷)، نادری و حاجیها (۱۳۹۷) (۲۸)، افضل نیا (۱۳۹۸) (۲۹)، توایجری و دیگران (۲۰۰۳) (۳۰)؛ پراویت و دیگران (۲۰۰۹) (۳۱) و الزبان و گویلیام (۲۰۱۴) (۳۲)، است.
- با توجه به نتایج تحقیق و به طور کلی انتظار می رود یافته های پژوهش حاضر بتواند تأکید مجددی بر نقش اعتباردهی حسابداری بر گزارش های تعیین شده توسط شرکت ها باشد، همچنین موجب غنا بخشی به ادبیات تحقیقات حسابداری گردد. با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهای زیر مطرح می گردد:
- متناسب با نتایج فرضیات تحقیق که نشانگر تأثیر ابعاد کیفیت حسابداری نوع گزارش حسابرس و اندازه حسابرس) بر احتمال افشای ضعف کنترل داخلی می باشد، به نهادهای قانون گذار از جمله سازمان حسابداری و سازمان بورس پیشنهاد می گردد که تأثیر کیفیت حسابداری و نیز وجود سیستم کنترل داخلی کارا که در این تحقیق بدان اشاره شد، توجه ویژه داشته باشند، چراکه شفافیت محیط تصمیم گیری و نتایج حاصله را نیز دوچندان می نماید.
 - به سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان حقیقی و حقوقی پیشنهاد می شود که هنگام تصمیم گیری در رابطه با شرکت های مورد نظرشان، با توجه به نوع دیدگاه خود (ریسک پذیر یا ریسک گریز)، معیارهای گوناگون مرتبط با کیفیت حسابرس داخلی (نوع گزارش حسابرس و اندازه حسابرس) را در ارتباط با احتمال افشای ضعف کنترل داخلی شرکت ها مدنظر قرار دهند تا بتوانند تصمیم گیری مناسب و مطابق با نوع دیدگاه خود اتخاذ نمایند.
 - با توجه به نتایج تحقیق، متغیرهای کنترلی سود و زیان، اندازه شرکت و عمر فعالیت های شرکت، بر احتمال گزارش ضعف در کنترل داخلی شرکت، اثر گذارند، لذا پیشنهاد می شود در رابطه با طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی، توصیه های حسابرسان داخلی در این رابطه در نظر گرفته شود و با توجه سود و زیان، اندازه و عمر فعالیت شرکت بر مبنای اولویت آنان اقدامات لازم به عمل بیاید.
 - پیشنهاد می شود جهت تطبیق گزارش حسابرس داخلی با استانداردهای حسابداری و مدیریت عامل و هیات مدیره، ساز و کار مناسب جهت تقویت گزارش های حسابرس داخلی پیش بینی کرده و اهتمام و اعتقاد جدی به مبحث کنترل داخلی جهت اثرگذاری بیشتر داشته باشند.

منابع

- [۵] عباس زاده محمدرضا، محمدی جمال، محمدی کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترلهای داخلی در بخش عمومی. حسابرس، ۵۶(۱۳): ۱۳۷-۱۳۷.
- [۶] ابراهیم کردلر علی، جوانی قلندری موسی. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابرس بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۸۴(۲۳): ۵۴-۱۳۷.
- [۷] حساسیگانهی، آذینفرک. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۱۷(۶۱): ۹۶-۸۳.
- [۸] سبحانی زاده، مهسا؛ قدیم پور، جواد؛ و شاه ولیزاده، عادل. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین احتمال ضعف کنترل داخلی و گزینش اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (ج ۳، ص ۶). مقاله ارائه شده در سومین کنفرانس بین المللی مدیریت و مهندسی صنایع.
- [۱۳] امهر آو مهدی، ایزدبخش مصطفی، باغان نگار، کارگر حامد. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین محتوای اطلاعاتی سود و ضعف کنترل داخلی با تأکید بر اثر بخشی کیفیت گزارشگری مالی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۸(۲): ۴۰-۲۶.
- [۱۴] منتی وحید، نیکبخت محمدرضا، رضایی ذبیح الله. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵۵(۱۴): ۷۰-۳۱.
- [۱۵] آزاد عبدالله، کاظمی محبوبه. (۱۳۹۴). ۲۸ شاخص کیفیت حسابداری. حسابدار رسمی، ۳۲(۱۲): ۷۲-۶۵.
- [۱۶] فروغی داریوش، میرشمس شهنشاهی امیر. (۱۳۹۰). کیفیت حسابداری و معیارهای سنجش آن. حسابداری و مدیریت مالی، ۷(۲): ۷۸-۶۹.
- [۱۸] ایزدی نیاناصر، میرزائی مهدی. (۱۳۹۴). تأثیر ارزش گذاری بالای سهام بر رابطه بین کیفیت حسابداری و اقلام تعهدی اختیاری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴۵(۱۱): ۹۶-۷۳.
- [۲۳] حاجیهزاد، محمدحسین نژاد. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶): ۳۷-۱۱۹.
- [۲۷] ابراهیمی رومنجان، مخمل باف. (۱۳۹۴). کنترل های داخلی؛ تقلب و کیفیت حسابداری، ۲(۱۲): ۱۳.
- [۲۸] نادریم، حاجیهزاد. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعفهای با اهمیت کنترل داخلی. حسابداری مالی، ۱۰(۳۷): ۱۱۸-۹۵.
- [۲۹] افضلنیا، حسن. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرس بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲ (جلد ۱).

- [1] Chang, Yu-Tzu; Chen, Hanchung; Cheng, Rainbow K.; & Chi, Wuchun. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
- [2] Dellai, Hella; & Omri, Mohamed Ali Brahim. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.
- [3] Lin, Shu; Pizzini, Mina; Vargus, Mark; & Bardhan, Indranil R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- [4] COSO. (2013). *Internal Control Guidance and Thought Papers*. Retrieved January 08, 2020, from <https://www.coso.org:443/Pages/ic.aspx>

⁷Al-Twajiry

⁸Prawitt

⁹Alzeban and Gwilliam

- [9]Dahawy, Khaled; & Samaha, Khaled. (2010). An investigation of the views and perceptions of external users of corporate annual reports in emerging economies: the case of Egypt. *International Journal of Accounting and Finance*, 2(3-4), 331-367.
- [10]Lisic, Ling Lei; Myers, Linda A; Seidel, Timothy A; & Zhou, Jian. (2019). Does Audit Committee Accounting Expertise Help to Promote Audit Quality? Evidence from Auditor Reporting of Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, (4), 36.
- [11]Elaoud, Assawer; & Jarboui, Anis. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, 42, 616-629. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.006>
- [12]Ismajli, Hysen; Aliu, Muhamet; Sahiti, Arben; & Lutolli, Lumbardha. (2017). The Role of Internal Audit as a Starting Point for the Discovery of Irregularities in the Financial Statements of Public Companies in Kosovo. *Social Science Research Network*.
- [17]Robu, Mihaela Alina; & Robu, Ioan Bogdan. (2015). The Influence of the Audit Report on the Relevance of Accounting Information Reported by Listed Romanian Companies. *Procedia Economics and Finance*, 20, 562-570.
- [19]DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- [20]Watkins, Ann L; Hillison, William; & Morecroft, Susan E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of accounting literature*, 23, 153.
- [21]Al-Thuneibat, Ali A.; Khamees, Basheer Ahmad; & Al-Fayoumi, Nedal A. (2008). The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 23(1), 84-101.
- [22]Boone, Jeff P.; Khurana, Inder K.; & Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 330-352.
- [24]Ashbaugh-Skaife, Hollis; Collins, Daniel W; Kinney Jr, William R; & LaFond, Ryan. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The accounting review*, 83(1), 217-250.
- [25]Bardhan, Indranil; Lin, Shu; & Wu, Shu-Ling. (2014). The quality of internal control over financial reporting in family firms. *Accounting Horizons*, 29(1), 41-60.
- [26]Doyle, Jeffrey; Ge, Weili; & McVay, Sarah. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1), 193-223.
- [30]Al-Twajjry, Abdulrahman A. M; Brierley, John A; & Gwilliam, David R. (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- [31]Prawitt, Douglas F.; Smith, Jason L.; & Wood, David A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.
- [32]Alzeban, Abdulaziz; & Gwilliam, David. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.