

## تأثیر نقش تعدیلگری ویژگیهای حسابرسی مستقل بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقدام تعهدی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سولماز فرزدقی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.  
Solmazfarazdaghi@yahoo.com

سینا خردیار

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نویسنده مسئول)  
Sina.Kheradyar@gmail.com

دکتر فاضل محمدی نوده

استادیار، گروه حسابداری، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران.  
Mnfazel2@gmail.com

محمود صمدی لرگانی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.  
Mstlargani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۰۸

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ویژگیهای حسابرسی مستقل بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقدام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. کیفیت اقدام تعهدی، متغیر وابسته و ضعف کنترل داخلی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. سه ویژگی مختلف حسابرسی مستقل، شامل تخصص در صنعت حسابرسی، تصدی حسابرسی و رتبه موسسه حسابرسی به عنوان متغیرهای تعدیلگر بکار گرفته شده است. به منظور محاسبه متغیرهای تحقیق از داده‌های ۱۵۹ شرکت در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ استفاده شد. پژوهش از نوع کاربردی، توصیفی و همبستگی است. آزمون فرضیه‌ها به کمک مدل‌های رگرسیونی نشان می‌دهد که بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقدام تعهدی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و همچنین در ادامه مشاهده می‌شود که با وارد شدن متغیرهای مربوط به ویژگی‌های حسابرسی مستقل در مدل، ارتباط بین دو متغیر در برخی موارد تعدیل شده است بطوری که تخصص در صنعت حسابرسی و تصدی حسابرسی به عنوان یکی از ابعاد تبیین‌کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقدام تعهدی اثرگذار است و موجب تایید این رابطه می‌گردد از طرفی رتبه موسسه حسابرسی بعنوان متغیر تأثیرگذار بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقدام تعهدی شرکت‌ها نمی‌باشند.

واژه‌های کلیدی: ضعف کنترل داخلی، کیفیت اقدام تعهدی، کیفیت حسابرسی.

## ۱- مقدمه

تقلب عمده در گزارشگری مالی شرکت‌هایی مانند تیگو، گواست، ادلبیا، وردکام و شرکت انرون در سال‌های اخیر، مجامع حرفه‌ای اغلب کشورها را ناچار به اتخاذ راهکارهایی برای جلوگیری از این تحریفات با اهمیت کرده است. در صورت وقوع چنین تحریفاتی، اولین سؤال برای استفاده‌کنندگان این است که «حسابرسان کجا بودند؟». در پی این تصور، استفاده‌کنندگان و تقاضای آنان برای پاسخگو بودن حسابرسان، مراجع حرفه‌ای و بورس‌های کشورهای مزبور قوانین متعددی را وضع کرده‌اند که در آن، تعیین حسابرسان از سوی مجامع عمومی شرکت‌ها، افزایش میزان مسئولیت کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، چرخش منظم مؤسسات حسابرسی، چرخش شرکای مؤسسات حسابرسی، نظارت و بررسی بر فعالیت شرکای مؤسسات حسابرسی در دوره‌های زمانی منظم و پیش‌بینی شده بود که اقدامات مذکور در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و به منظور بالا بردن استقلال و شایستگی حسابرسان مستقل اعمال گردید (طالب پور اصل و همکاران، ۱۳۹۷). قانون ساربینز - اکسلی، 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 چهار چوب کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند. افشای ضعف‌های کنترل داخلی اطلاعات سودمند و جدیدی را برای مشارکت کنندگان بازار فراهم می‌کند. برای مثال اطلاعات افشا شده در رابطه با ضعف کنترل داخلی سیگنال و علائم منفی به سرمایه‌گذاران مخابره می‌کند و باعث مطلع شدن از بی‌اعتمادی در کیفیت اطلاعات مالی و در صلاحیت و شایستگی مدیریت می‌گردد (همرسلی و همکاران، ۲۰۰۸). بر اساس نظریه عاملیت (کارگزاری) و نظریه عدم تقارن اطلاعات، افشای اطلاعات کنترل داخلی راهکاری مهم برای سهامداران جهت بررسی ایفای نقش پاسخگویی مدیریت است. شرکت‌های با کنترل داخلی ضعیف‌تر، ممکن است فاقد یک نظام سنجش کیفیت قوی و کارکنان ساعی و کارآمد باشند؛ بنابراین، هزینه

ها و منافع آن‌ها را نمی‌توان با اطمینان و قابلیت اتکا بالا اندازه‌گیری نمود. در نتیجه، در چنین شرایطی احتمال تقلب در اطلاعات مالی توسط مدیران و مدیریت سود افزایش خواهد یافت. پس چنین فرض می‌شود که کیفیت کنترل‌های داخلی به صورت معکوس با مدیریت سود در ارتباط است (بینگ، ۲۰۱۶). در همین راستا پژوهش حاضر به بررسی نقش تعدیلگر ویژگی‌های حسابرس مستقل بر اثر ضعف کنترل داخلی بر کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد.

## ۲- مبنای نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

طی چند دهه اخیر تقلبات کشف شده در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، بازار سرمایه‌ی کشورهای مختلف را دستخوش نوسانات شدید نموده است. 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. استاندارد حسابرسی ۳۳۰ نیز نشان می‌دهد، محیط کنترلی مؤثر می‌تواند اعتماد حسابرس را به کنترل‌های داخلی و قابل اتکا بودن شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد تجاری افزایش دهد. برای مثال، حسابرس می‌تواند برخی روش‌های حسابرسی را به جای پایان دوره، در طی دوره انجام دهد. این استاندارد نشان می‌دهد که حسابرس باید واکنشی مناسب در مقابل ضعف‌های متعدد سیستم کنترل داخلی داشته و زمانبندی اجرای عملیات حسابرسی را بر این اساس و با انجام آزمون‌های حسابرسی بعد از پایان دوره به جای یک دوره موقت تنظیم کند. حسابرس در صورت وجود ضعف‌های کنترل داخلی، با خطر تحریف بااهمیت بیشتر و در نتیجه خطر حسابرسی بالاتری روبرو می‌شود؛ بنابراین، باید با انجام آزمون‌های حسابرسی پایان دوره به جای طی دوره و همچنین افزایش دامنه حسابرسی از طریق انجام آزمون‌های محتوای اضافی با استفاده از نمونه‌های حسابرسی بزرگتر، برای کاهش خطر حسابرسی اقدام کند. در مقابل، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر موجب افزایش آزمون‌های انجام شده در طی دوره و کاهش آزمون‌های جزئیات در پایان دوره می‌شود (هایچم و خالد، ۲۰۱۳). در نتیجه کیفیت حسابرسی در شناخت محیط حسابرسی و کشف ضعف‌های کنترل داخلی شرکت نقش با اهمیتی دارد. آگنوا و همکاران (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 طرح‌ریزی 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 (آقایی و همکاران، ۱۳۹۴).

گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد، که استفاده از آن مانع استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی‌شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرف‌کننده‌ای نیست. این کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد. اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقش‌های متعدد مذکور را به عهده گیرد، پس با ثابت فرض کردن سایر شرایط، صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اتکاء و اعتماد بیشتری نزد مصرف‌کنندگان این کالا (خدمات) برخوردار خواهند بود. پژوهش‌های انجام شده و یافته‌های تجربی در ایران نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی عمدتاً تابع دو متغیر کلیدی مرتبط با عملکرد حسابرسی (مؤسسه حسابرسی) است:

۱) شایستگی، شامل دانش و تجربه

۲) استقلال و اجرای حرفه‌ای عملیات حسابرسی و مانند این‌ها.

یافته‌های میدانی و تجارب حرفه‌ای حکایت از این دارد که کیفیت حسابرسی شدیداً متأثر از دو عامل کلیدی مذکور است. یا به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی یعنی کشف تحریف‌های بااهمیت (شایستگی) و انعکاس آن‌ها در گزارش حسابرسی (استقلال) است (حساس یگانه، ۱۳۸۵). از کیفیت حسابرسی تعاریف گوناگونی به‌عمل آمده است؛ یکی از متداول‌ترین آن‌ها، تعریفی است که توسط دی‌آنجلو در سال ۱۹۸۱ ارائه شده است.

او کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار، از احتمال اینکه حسابرس (۱) موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار کشف کند (۲) و موارد تحریف کشف‌شده را گزارش دهد. احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس، و احتمال اینکه حسابرس این موارد کشف‌شده را افشاء کند به استقلال حسابرس بستگی دارد (حاجیه و سبحانی، ۱۳۹۲). پالمروس ۵ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتبار دهی حسابرسی تعریف می‌کند. از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می‌شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از تحریفات بااهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابلیت اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می‌کند. انجمن حسابداران آمریکا در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی منتشر شده در سال (۱۹۷۳) کیفیت حسابرسی را تحت عنوان توانایی حسابرس در اعمال کنترل بر کیفیت اطلاعات حاصل از فرآیند تطبیق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری تعریف نمود (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳). اندازه حسابرس از اولین شاخص‌هایی است که در این زمینه مطرح شده است. موسسات بزرگ حسابرسی دارای منابع مالی و انسانی بیشتری هستند که بر صلاحیت حسابرس موثر است. از طرفی به دلیل حجم بالای کار و شهرت خود، از استقلال بیشتری نسبت به سایر موسسه‌ها برخوردارند. بکر و همکاران نشان دادند که شرکت‌های حسابرسی شده توسط موسسات بزرگ حسابرسی، از کیفیت حسابرسی بهتری برخوردار بوده‌اند.

محققان بسیاری از جمله پالمرز (۱۹۸۱) و کریشنان (۲۰۰۳) از این معیار استفاده کرده‌اند. کراسل و همکاران<sup>۶</sup> (۱۹۹۵) نیز نشان دادند، تخصص بالاتر با اندازه حسابرس در ارتباط است نه تنها بخاطر اینکه آن‌ها منابع انسانی و امکانات بیشتری در اختیار دارند بلکه به این خاطر هم هست که آن‌ها تمایل دارند منابع بیشتری را به آموزش تخصصی کارکنان، بررسی رقبا و سرمایه‌گذاری در تکنولوژی اطلاعاتی جدید نسبت به حسابرسان کوچک‌تر، اختصاص دهند (مگنس و امانوئل<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷). «تخصص صنعت حسابرس شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه‌ها یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند، می‌شود» (کند، ۲۰۰۸). حسابرسی می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد

زیرا اعتقاد بر این است، شرکت‌هایی که صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه کنند دارای محتوای اطلاعاتی و سود با کیفیت بیشتری هستند. اقلام تعهدی وابسته به قضاوت‌های مدیران است و حسابرسی شرکت‌هایی که اقلام تعهدی بیشتری دارند، نیز دشوارتر است. حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتری عملکردهای حسابداری مورد تردید را کشف می‌کند. زیرا موسسه‌های حسابرسی با کیفیت دارای شهرت، تخصص، منابع و انگیزه‌های بیشتری برای کشف اشتباه و تقلب هستند (جنین و پیوت ۸، ۲۰۰۵).

فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) در مطالعات خود تحت عنوان اثرات قیمت‌گذاری کیفیت اقلام تعهدی، پایداری اقلام تعهدی، و قابلیت پیش‌بینی آن‌ها را دلیل کیفیت این اقلام می‌دانند. پایداری اقلام تعهدی به معنی استمرار و تکرار آن‌ها در سود سال‌های بعد می‌باشد و در جایی دیگر از همین تحقیق مربوط بودن ارزش اقلام تعهدی و به موقع بودن این اقلام را عوامل مؤثر بر کیفیت اقلام تعهدی عنوان می‌کنند. اقلام تعهدی به دو دسته تقسیم می‌شوند، آن دسته از اقلام تعهدی را که در مدل تجاری شرکت‌ها و محیط عملیاتی ۱۰ آن‌ها به وجود می‌آید و مدیریت واحد تجاری در پیدایش آن‌ها دخالتی نداشته است و در حین انجام فعالیت‌های تجاری شرکت ایجاد شده باشند، را اقلام تعهدی غیر اختیاری می‌نامیم. دسته‌ای دیگر از اقلام تعهدی به خاطر انتخاب روش‌های حسابداری، تخصیص‌های اختیاری، تصمیمات مدیریتی و قضاوت‌ها و برآوردها به وجود می‌آیند. به عبارت دیگر از هر شرکت به شرکت دیگر مقدار و نوع این اقلام می‌تواند متفاوت باشد چون تحت تأثیر رویه و خط‌مشی انتخابی شرکت قرار دارد و هر چقدر مدیر یک شرکت آزادی عمل بیشتری برای به وجود آوردن آن‌ها داشته باشد، احتمال بیشتر دارد که از این اقلام برای تأثیرگذاری روی سود استفاده کند که این عمل به پدیده مدیریت سود ۱۱ معروف است (شربت، ۱۳۸۹).

وانگ و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ارتباطات سیاسی، کنترل داخلی و ارزش شرکت پرداختند. نتایج نشان داد پایان ارتباطات سیاسی منجر به کاهش تقریباً ۲ درصدی ارزش سهام برای شرکت‌های خصوصی می‌شود و کنترل‌های داخلی تأثیر منفی واکنش قیمت به از دست دادن ارتباط را کاهش می‌دهد. جی و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۷)، نیز به بررسی رابطه بین افشای داوطلبانه ضعف کنترل داخلی و کیفیت سود در چین پرداختند. ۱۰۵۹ شرکت در دوره زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۱ مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کیفیت سود اندازه‌گیری شده به وسیله اقلام تعهدی اختیاری رابطه معنی داری با افشای داوطلبانه

ضعف کنترل‌های داخلی دارد. ماری جان و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۶)، 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.

یازوا<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۰)، در تحقیقی با عنوان «عوامل مؤثر بر نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی»، ارتباط بین نقاط ضعف مواد و کیفیت سود و واکنش بازار سهام به افشای نقاط ضعف بااهمیت را بررسی کردند آن‌ها دریافتند که شرکت‌های دارای ضعف‌های کنترل داخلی شرکت‌هایی هستند کوچک، پیچیده‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر و دارای کاهش رشد و همچنین دریافتند نقاط ضعف کنترل داخلی تأثیری بر قیمت سهام ندارند و از سوی دیگر دریافتند که شرکت‌ها ممکن است نقاط ضعف عمده را شناسایی نکنند.

جیانگ و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۹)، نیز به بررسی و آزمون این موضوع پرداختند که آیا ارتباطی بین کیفیت کنترل‌های داخلی و ارزیابی‌های حساب‌برسان و اظهارنظر آن‌ها در خصوص تداوم فعالیت شرکت با توجه به الزامات مربوط به ساربینز اکسلی (۲۰۰۲) وجود دارد؟. نتایج حاصل از تحقیق گویای این مطلب است که شرکت‌هایی که دارای ساختار کنترل‌های داخلی ضعیف و نقاط ضعف با اهمیت، نیاز بیشتری به دریافت اظهارنظر حساب‌برسان و ارزیابی‌های آن‌ها در خصوص تداوم فعالیت شرکت داشته‌اند (ولی پور و همکاران، ۱۳۹۱).

ژانگ و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۷)، در تحقیقی رابطه بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را بعد از تصویب قانون ساربینز - اوکسلی بررسی کردند. آن‌ها نمونه‌هایی شامل شرکت‌های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی را براساس نوع صنعت، اندازه و عملکرد شرکت طبقه‌بندی کرده و این شرکت‌ها را با نمونه‌هایی از شرکت‌های بدون نقاط ضعف کنترل داخلی مقایسه کردند و هر یک از عوامل کیفیت کمیته حسابرسی استقلال حسابرس را برای هر یک از این شرکت‌ها مورد بررسی قرار دادند. تحلیل‌های انجام شده نشان داد که میان کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی رابطه وجود دارد. اغلب شرکت‌های طبقه‌بندی شده به عنوان شرکت‌های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی، اعضای کمیته حسابرسی با دانش مالی کمتری داشتند. همچنین اکثر شرکت‌های طبقه‌بندی شده دارای نقاط ضعف کنترل داخلی دارای حساب‌برسان مستقلتری بودند. به علاوه

بیشتر شرکت‌هایی که به تازگی حسابرسان خود را تغییر داده بودند، دارای نقاط ضعف کنترل داخلی بودند.

در ایران نیز تاکنون پژوهش‌های اندکی در زمینه ضعف در کنترل‌های داخلی انجام شده که در زیر به برخی از آن‌ها اشاره شده است.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، نیز پژوهشی با عنوان تأثیر استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی انجام دادند. تجزیه و تحلیل داده‌های ۱۱۴ شرکت، در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ حاکی از عدم وجود تأثیر معنادار استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. و 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.

طالب پور اصل و همکاران (۱۳۹۷) نیز به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسان بر کیفیت حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها ۱۶۶ شرکت را در دوره زمانی ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۳ را به عنوان نمونه انتخاب نمودند. نتایج پژوهش نشان داد که نه تنها کیفیت حسابرسان در هنگام تعویض حسابرسان افزایش پیدا نکرده بلکه طولانی شدن دوره هاس تصدی حسابرسان منجر به بهبود کیفیت حسابرسان می‌گردد.

فخاری و کبیری (۱۳۹۷)، به مطالعه اثر تعدیل کنندگی گزارش حسابرسان بر ارتباط افشای ضعف کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی پرداخته‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از این است که بازده دارایی‌ها، سودآوری، اهرم مالی، ریسک، عمر شرکت، اعضای غیر موظف هیئت‌مدیره و تعداد اعضای متخصص در کمیته حسابرسان، مالکیت سهامداران دولتی و سهامداران عمده و کیفیت حسابرسان بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت اثر دارند. همچنین نتایج نشان داد تأثیر افشای ضعف کنترل داخلی بر عدم تقارن اطلاعاتی در سطح ۱۰٪ معنی‌دار می‌باشد و زمانی که این گزارش همراه با اظهار نظر حسابرسان باشد اثر تعدیل کننده بر ارتباط بین افشای ضعف کنترل داخلی و عدم تقارن دارد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. برای این منظور، داده‌های پژوهش در بازه زمانی بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی، طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش آنها بیانگر آن است نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به موقع بودن گزارش

حسابرسی همراه است.

بنابراین با توجه به مطالب ذکر شده، حسابرسان مستقل می‌توانند نقش مثبتی در ارتقای کیفیت گزارشگری صاحبکارانشان ایفا کنند و در نتیجه ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهند.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

۳-۱- **فرضیه اصلی:** ویژگی‌های حسابرسان مستقل به عنوان یکی از ابعاد تبیین کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین افشای ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی اثرگذار است.

به منظور بررسی دقیق‌تر نقش حسابرسان مستقل در رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی، از سه معیار مختلف استفاده شده است و فرضیه‌های فرعی پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند: میهو و ویکنز (۲۰۰۲)<sup>۱۸</sup> بیان می‌کنند که تخصص صنعت حسابرسان به دلایل زیر می‌تواند باعث بهبود کیفیت حسابرسان گردد:

- دانش خاص یک صنعت که توسط یک مؤسسه حسابرسان در جهت کمک به فهم بهتر از آنچه که صاحبکاران در آن صنعت انجام می‌دهند و همچنین ریسک‌های حسابرسان که آن‌ها با آن مواجه‌اند، به کار گرفته می‌شود.
- مهارت‌های خاص حسابرسان که یک مؤسسه حسابرسان در جهت کمک به صاحبکارانش از طریق فراهم نمودن راه کارهایی (حسابداری و انواع دیگر) برای مواجهه با موضوع‌های صنعت مورد نظر و همچنین ریسک‌های حسابرسان (مثل قوانین، انواع مالیات و غیره) آرایه می‌نماید.
- مهارت‌های خاص غیر حسابرسان که از طریق درگیری مؤسسه حسابرسان به کار گرفته و تحصیل می‌شود و می‌تواند ارزش افزوده‌ای برای کسب و کار صاحبکارانش داشته باشد.

موارد فوق را می‌توان به طور خلاصه این گونه بیان نمود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸):

"تخصص صنعت حسابرسان شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه‌ها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوع‌هایی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند".

در همین راستا فرضیه فرعی اول تدوین شده است:

**فرضیه ۳-۱-۱-** تخصص در صنعت حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی اثرگذار است.

یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و توانایی نظارت آن، دوره تصدی حسابرسی است. هر چه دوره تصدی حسابرسی بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بیشتر شده و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. اما، در خصوص این منافع تصدی حسابرسی، در سطح مؤسسه یا شریک حسابرسی، بین محققان اتفاق نظر وجود ندارد و تحقیقات انجام شده نتایج متناقضی را نشان می‌دهد و در حالی که اشکال مختلف چرخش حسابرسی، به عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده، شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد. در مورد رابطه چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی دو دیدگاه وجود دارد: دیدگاه اول، دیدگاه قانون‌گذاران و افکار عمومی در ارتباط با مسئله چرخش حسابرسی است که اعتقاد دارند رابطه بلندمدت میان شرکت‌ها و حسابرسانشان باعث نزدیکی بیش از حد آن دو شده، و این نزدیکی موجب آسیب دیدن استقلال حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی میشود (آزل و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۵).

در مقابل، دیدگاه دوم که مربوط به اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی است به مشکلات حسابرسی در سال‌های اولیه رابطه حسابرسی - صاحبکار اشاره می‌کند. نداشتن آشنایی دقیق با مواردی مانند نوع عملیات، سیستم حسابداری و ساختار کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی، افزون بر این که موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود، ممکن است باعث افزایش احتمال عدم کشف اشتباهات و تخلفات اساسی توسط حسابرسی شود. یکی از راه‌حل‌های پیشنهاد شده برای رفع مشکلات بالقوه ناشی از دوره تصدی حسابرسی، الزامی کردن تعویض ادواری موسسه‌های حسابرسی است. دیوان محاسبات آمریکا<sup>۲۰</sup> تعویض ادواری موسسه‌های حسابرسی<sup>۲۱</sup> را اعمال محدودیت بر تعداد سال‌های متوالی که یک موسسه حسابرسی مستقل می‌تواند صورت‌های مالی یک شرکت خاص را حسابرسی کند، تعریف کرده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶). در سال‌های اخیر این موضوع همیشه یکی از راهکارهای مورد بحث برای بهبود استقلال حسابرسی و افزایش اعتماد کاربران صورت‌های مالی و از طرفی کیفیت حسابرسی، بوده است. در همین راستا فرضیه فرعی دوم تدوین شده است:

**فرضیه ۳-۱-۲-** تصدی حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی اثرگذار است.

اثربخشی حسابرسی به توانایی حسابرسان در محدود

کردن رفتارهای فرصت طلبانه در جهت دستکاری سود بستگی دارد. زیرا کشف روش‌های حسابداری نادرست توسط حسابرسان با کیفیت بالاتر، محتمل‌تر است. فرانسویس و همکاران<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۹) بیان کردند که شرکت‌هایی که دارای اقلام تعهدی بیشتری هستند، تمایل بیشتری به استخدام حسابرسان با کیفیت‌تر دارند تا بتوانند سیگنال‌های معتبرتری را به افراد برون سازمانی ارسال نمایند. همچنین آن‌ها بیان کردند که کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند موجب ایجاد محدودیت برای رفتارهای فرصت طلبانه در خصوص اقلام تعهدی گردد. در همین راستا فرضیه فرعی سوم تدوین شده است:

**فرضیه فرعی ۳-۱-۳-** رتبه مؤسسات حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی اثرگذار است.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از لحاظ روش انجام پژوهش توصیفی-همبستگی است. همچنین، به دلیل اینکه داده‌های مورد استفاده، اطلاعات واقعی و تاریخی است، می‌توان آن را از نوع پس‌رویدادی (گذشته‌نگر) طبقه‌بندی کرد.

#### ۴-۱- نحوه گردآوری اطلاعات

برای فراهم کردن اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آوردنویس استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزار ایویوز نسخه ۸ استفاده گردید.

#### ۴-۲- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش برای این‌که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری موردنظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۵ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و مابقی حذف شده است:

(۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده و تا

پایان سال ۱۳۹۶ در بورس فعال باشد.

(۲) شرکت نباید از گروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری،

هلدینگ‌ها و واسطه‌گری مالی باشد.

(۳) سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی بازه

زمانی تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد.

۴) حقوق صاحبان سهام شرکت منفی نباشد

۵) اطلاعات مالی شرکتها در دسترس باشد.

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۵۹ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است.

### ۳-۴- نتایج آمار توصیفی

برای ارائه یک شمای کلی از ویژگیهای مهم متغیرهای پژوهش، برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها شامل تعداد مشاهدات، میانگین، میانه، انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی، در جدول شماره ۱ ارائه شده است. لازم به ذکر است متغیرهای تعدیلگر پژوهش (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص در صنعت حسابرسان، کیفیت حسابرسی و چرخش حسابرسان و شریک حسابرسی) متغیر مجازی (۱ و ۰) هستند.

از آنجایی که تحقیق حاضر روابط بین متغیرها را بررسی می کند در زمره تحقیقات توصیفی- همبستگی گنجانده می شود، و به نتایج آن می تواند مورد استفاده مدیران، سرمایه گذاران و تحلیل گران قرار گیرد، پس از نظر هدف نوعی تحقیق کاربردی است.

نحوه محاسبه هر یک از متغیرهای مستقل، وابسته، کنترلی و تعدیلگر در ادامه تشریح شده است. داده های مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق از نرم افزار ره آورد نوین و صورت های مالی شرکتها استخراج شده است. پس از جمع آوری داده ها، متغیرهای تحقیق توسط نرم افزار اکسل بر اساس داده های گردآوری شده محاسبه و در نهایت فرضیه های تحقیق با استفاده از مدل های رگرسیونی ارائه شده در محیط نرم افزار ایوبوز آزمون می شوند.

جدول (۱): نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش

مشاهدات	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	آماره متغیر
۹۵۴	۶/۴۰۰	۱/۷۱۰	۰/۰۶۸	۰/۰۰۱	۰/۳۵۵	۰/۰۵۵	۰/۰۷۵	BSDA
۹۵۴	۳/۳۳۰	۱/۱۵۷	۱/۶۵۴	۰/۰۰۰	۶	۱	۱/۳۰۴	DISWEAK
۹۵۴	-	-	-	۰	۱	-	-	AUDIT- SIZE
۹۵۴	-	-	-	۰	۱	-	-	AUDIT- QUALITY
۹۵۴	-	-	-	۰	۱	-	-	AUDIT- CHANGE
۹۵۴	-	-	-	۰	۱	-	-	SPAU

### ۵- متغیرها و مدل پژوهش

با استناد به ادبیات و پیشینه تحقیق حاضر و با توجه به متغیرها و فرضیه های بیان شده در این پژوهش مدل های تحقیق بر گرفته از مقاله ارایه شده توسط لو و همکاران (۲۰۱۷)، تدوین شده است. بنابراین به منظور آزمون فرضیه های تحقیق مدل های رگرسیونی در قالب مدل زیر ارائه می گردد:

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 DISWEAK_{it} + \beta_2 AUDIT RANK_{it} + \beta_3 DISWEAK * AUDIT RANK_{it} + \beta_4 AUDIT- Spau_{it} + \beta_5 DISWEAK * AUDIT- Spau_{it} + \beta_6 AUDIT TENURE_{it} + \beta_7 DISWEAK * AUDIT TENURE_{it} + \beta_{10} Size_{it} + \beta_{11} Lev_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LOSS_{it} + \beta_{14} GROWTH_{it} + \epsilon_{it}$$

#### ۵-۱- متغیر مستقل: ضعف کنترل داخلی (DISWEAK)

وجود ضعف کنترل داخلی (DISWEAK): نشان دهنده ضعف کنترل داخلی شرکت است. برای سنجش ضعف در کنترل داخلی به عنوان متغیر مستقل از نقاط ضعف بااهمیت

کنترل های داخلی استفاده می گردد که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می آید. طبق چک لیست کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرسان شرکت مکلف شده است کنترل های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل های داخلی می باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت های قانونی گزارش حسابرسی شرکت ها می باشد. از این رو، مشابه با پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲)، اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل های داخلی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

#### ۵-۲- متغیر وابسته: کیفیت اقلام تعهدی (ABSDA)

محاسبه کیفیت اقلام تعهدی بر مبنای الگوی دیچو و دچو

(۲۰۰۲) است. نحوه اندازه گیری این مدل به شرح ذیل است:

$$\Delta WC_{it} / At-1 = \beta_0 + \beta_1 1/At-1 + \beta_2 CFO_{it-1} / At-1 + \beta_3 CFO_{it} / At-1 + \beta_4 CFO_{it+1} / At-1 + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$\Delta WC_{i,t}$ : تغییرات خالص سرمایه در گردش غیر نقدی در سال جاری نسبت به سال قبل (اقلام تعهدی کل در رویکرد ترازنامه ای) برابراست با:

$$\Delta WC_{it} = (\Delta CA_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta CASH_{it} + \Delta STD_{it})$$

$\Delta WC_{it}$ : تغییرات خالص سرمایه در گردش غیر نقدی در سال جاری نسبت به سال قبل.

$\Delta CA_{it}$ : تغییرات دارایی های جاری در سال جاری نسبت به سال قبل.

$\Delta CL_{it}$ : تغییرات در بدهی های جاری در سال جاری نسبت به سال قبل.

$\Delta CASH_{it}$ : تغییرات مانده ی وجوه نقد در سال جاری نسبت به سال قبل.

$\Delta STD_{it}$ : تغییرات در حصة (بخش) جاری بدهی بلند مدت در سال جاری نسبت به سال قبل.

$CFO_{it-1}$ : جریان نقد عملیاتی در سال قبل

$CFO_{it}$ : جریان نقد عملیاتی در سال جاری

$CFO_{it+1}$ : جریان نقد عملیاتی در سال آتی

$At-1$ : کل دارایی های ابتدای دوره که در مدل جایا، کلا به متغیرها بر کل دارایی های ابتدای دوره تقسیم می شوند.

$\varepsilon_{it}$ : نشان دهنده مقادیر خطای مدل است.

از انحراف معیار قدر مطلق مقادیر خطا (در طول سه دوره

یعنی برای سال ۹۱ از مقادیر خطا سال ۸۹، ۹۰ و ۹۱ انحراف

معیار می گیریم) به عنوان کیفیت اقلام تعهدی استفاده

خواهیم نمود. انحراف معیار مقادیر خطا نشان دهنده ی نوسان

اقلام تعهدی غیر عادی است که به جریان نقد تبدیل نشده

است. در نتیجه هر چه انحراف معیار خطای مدل بیشتر باشد،

کیفیت اقلام تعهدی و در پی آن کیفیت سود کمتر خواهد بود.

از این رو برای تفسیر بهتر ارقام نهایی، می بایست مقادیر

انحراف معیار در عدد ۱- ضرب شود.

### ۵-۳-۳- متغیرهای تعدیلگر

#### ۵-۳-۱- رتبه موسسه حسابرسی (AUDIT RANK):

رتبه موسسه حسابرسی، از نظر رتبه بندی جامعه حسابداران

رسمی ایران بین ۱ تا ۴ می باشد. کلیه اشخاص حقوقی

مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد

سازمان بورس و اوراق بهادار، بر اساس معیارهای اعلام شده در این دستورالعمل، به چهار گروه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" طبقه بندی می شوند. اطلاعات این طبقه بندی از سال ۱۳۹۱ در سازمان بورس اوراق بهادار موجود می باشد. بنابراین در این پژوهش به جای نسبت دادن یک متغیر گسسته (صفر و یک) به موسسات حسابرسی از طریق رتبه موسسه حسابرسی از نظر رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی ایران که بین ۱ تا ۴ می باشد، استفاده شده است. بنابراین از طبقه بندی صورت گرفته توسط جامعه حسابداران رسمی بر اساس امتیاز کنترل کیفی اکتسابی موسسات حسابرسی، استفاده می شود. بدین منظور با توجه به شرکت های نمونه، ابتدا حسابرسان این شرکت ها تعیین شده و سپس بر اساس امتیاز کنترل کیفیت، امتیاز دهی شده است.

#### ۵-۳-۲- تخصص در صنعت حسابرسی (AUDIT- Spau):

از تخصص حسابرسی در صنعت به عنوان شاخص ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می شود. برای اندازه گیری تخصص حسابرسی در صنعت از رویکرد سهم بازار و با توجه به رویکرد پالمرز بهره گرفته می شود. هرچه سهم بازار بیشتر باشد، تخصص حسابرسی در آن صنعت و تجربه او نسبت به سایر رقبا بالاتر است. هم چنین داشتن سهم بالای بازار (سهم غالب بازار به این نکته اشاره دارد که حسابرسی به طور موفقیت آمیزی خود را از سایر رقبا از نظر کیفیت حسابرسی متمایز کرده است). در این پژوهش سهم بازار حسابرسان به گونه ای است که تخصص حسابرسی در سطح مؤسسه حسابرسی به صورت مجموع دارایی های تمام صاحب کاران یک مؤسسه خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های صاحبکاران در این صنعت، تعریف می شود. (واعظ و درسه، ۱۳۹۵).

#### ۵-۳-۳- تصدی حسابرسی (AUDIT TENURE):

به اعتقاد میرز و همکاران (۲۰۰۳) تداوم انتخاب حسابرسی، تعداد سال های متوالی است که یک حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می گیرد. برای گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرسی، از گزارش های حسابرسی شرکت ها استفاده می شود.

#### ۵-۴- متغیرهای کنترلی

متغیرهای زیر در مدل آزمون فرضیه اول به عنوان متغیرهای تعدیلگر (ویژگی های شرکت) بکار گرفته است و در مدل آزمون فرضیه های دوم، سوم و چهارم متغیر کنترلی هستند.



## ۶- یافته های پژوهش

ویژگیهای حسابرسان مستقل به عنوان یکی از ابعاد تبیین کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی اثرگذار است. این فرضیه با استفاده از مدل زیر آزمون شده است:

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 DISWEAK_{it} + \beta_2 AUDIT RANK_{it} + \beta_3 DISWEAK * AUDIT RANK_{it} + \beta_4 AUDIT- Spau_{it} + \beta_5 DISWEAK * AUDIT- Spau_{it} + \beta_6 AUDIT TENURE_{it} + \beta_7 DISWEAK * AUDIT TENURE_{it} + \beta_{10} Size_{it} + \beta_{11} Lev_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LOSS_{it} + \beta_{14} GROWTH_{it} + \epsilon_{it}$$

در جدول زیر نتایج برازش مدل آزمون فرضیه به روش پانل- اثرات ثابت ارائه شده است:

۴-۵- عملکرد مالی (ROA): بازده داراییها معیار ارزیابی عملکرد شرکت است. و از تقسیم سود قبل از کسر بهره مالیات بر کل داراییهای شرکت محاسبه خواهد شد.

۴-۵- اندازه شرکت (SIZE): با استفاده از لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام محاسبه خواهد شد.

۴-۵- اهرم مالی (LEV): با استفاده از نسبت کل بدهی به کل داراییهای شرکت محاسبه خواهد شد.

۴-۵- زیان ده بودن (LOSS): یک متغیر دو حالتی است. بدین صورت که شرکت در سال t زیان ده باشد (۱) و در غیراینصورت (۰) می باشد.

۴-۵- رشد شرکت (GROWTH): با استفاده از تغییر در فروش شرکت نسبت به سال t-1 محاسبه خواهد شد.

جدول (۲): نتایج آزمون فرضیه

P-VALUE	Std. Error	آماره t	ضریب	نماد متغیر
۰/۴۵۳	۰/۷۵۱	۰/۱۵۶	۰/۱۱۷۲	DISWEAK
۰/۴۰۶	۰/۸۳۱	۰/۰۶۸	۰/۰۵۷	AUDITRANK
۰/۳۲۳	-۰/۹۹۰	۰/۰۷۹	-۰/۰۷۹	AUDITRANKDISWEAK
۰/۲۱۳	۱/۲۴۷	۰/۲۶۶	۰/۳۳۱	AUDITSPAU
۰/۰۱۷	-۲/۳۹۴	۰/۲۴۲	-۰/۵۸۰	AUDITSPAUDISWEAK
۰/۰۰۱	-۳/۴۲۵	۰/۰۱۶	-۰/۰۵۴	AUDITTENURE
۰/۰۰۲	۳/۱۴۱	۰/۰۱۷	۰/۰۵۵	AUDITTENUREDISWEAK
۰/۰۱۱	-۲/۵۳۹	۰/۰۳۹	-۰/۰۹۹	SIZE
۰/۷۵۶	-۰/۳۱۱	۰/۲۵۸	-۰/۰۸۰	LEV
۰/۶۷۱	-۰/۴۲۵	۰/۳۲۱	-۰/۱۳۶	ROA
۰/۲۱۱	۱/۲۵۳	۰/۰۷۷	۰/۰۹۶	LOSS
۰/۹۰۹	۰/۱۱۴	۰/۰۶۱	۰/۰۰۷	GROWTH
۰/۰۱۴	۲/۴۷۰	۰/۶۰۲	۱/۴۸۶	C
۱/۶۶۱	آماره دوربین واتسون	۶/۰۱۱		آماره F
۰/۴۷۱	ضریب تعیین تعدیل شده	(۰/۰۰۰)		سطح معنی داری
۳۶/۴۰۸	آزمون جارکیو-برا	۱۴/۰۷		آزمون ناهمسانی واریانس (بارتلت)
۰/۰۰۰	سطح معنی داری	(۰/۰۰۲)		سطح معنی داری

طبق جدول شماره ۲ سطح معنی داری جارکیو-برا مدل پایین تر از ۰/۰۵ است و نرمال بودن باقیماندهها تأیید نمی شود. ولی از آنجایی که مشاهدات زیاد است، با استفاده از قضیه حد مرکزی می توان از نرمال نبودن چشم پوشی کرد. همچنین سطح معنی داری آماره F آزمون بارتلت در ارتباط با باقیمانده مدل تقریباً برابر با صفر می باشد (۰/۰۰۲۸)، و پیش فرض همسان بودن واریانس جملات باقیمانده قابل تأیید نمی باشد و مدل رگرسیونی به شیوه حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS)

در بررسی معنی دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کلی مدل تأیید می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۴۷/۱۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می شود. علاوه بر این از آنجایی که مقدار آماره دوربین واتسون مابین عدد ۱/۵ و ۲/۵ می باشد (۱/۶۶) لذا استقلال باقیماندههای مدل نیز مورد پذیرش قرار می گیرد.

برازش شده است.

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 DISWEAK_{it} + \beta_2 AUDIT RANK_{it} + \beta_3 DISWEAK * AUDIT RANK_{it} + \beta_4 AUDIT- Spau_{it} + \beta_5 DISWEAK * AUDIT- Spau_{it} + \beta_6 AUDIT TENURE_{it} + \beta_7 DISWEAK * AUDIT TENURE_{it} + \beta_{10} Size_{it} + \epsilon_{it}$$

### ۶-۱- آزمون فرضیه با استفاده از بهترین برازش مدل

با توجه به اینکه برخی از متغیرهای کنترلی دارای احتمال بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد لذا آزمون حذف متغیر اضافی را انجام می دهیم و سپس در ارتباط با پذیرش و یا عدم پذیرش فرضیه های تحقیق اظهار نظر خواهیم نمود.

همانطور که در جدول مشاهده می شود پس از حذف متغیر کنترلی اضافی تغییری در نتیجه فرضیه چهارم ایجاد نشده است.

جدول (۳): نتایج بهترین برازش فرضیه

Probability	df	Value	F-statistic	
P-VALUE	Std. Error	آماره t	ضریب	نماد متغیر
۰/۶۵۶۵	(۴,۷۸۳)	۰/۶۰۸		
۰/۳۷۹	۰/۸۸۰	۰/۱۵۳	۰/۱۳۴۹	DISWEAK
۰/۵۵۲	۰/۵۹۵	۰/۰۶۷	۰/۰۴۰	AUDITRANK
۰/۲۶۳	-۱/۱۲۱	۰/۰۷۷	-۰/۰۸۷	AUDITRANKDISWEAK
۰/۲۰۶	۱/۲۶۷	۰/۲۶۳	۰/۳۳۴	AUDITSPAU
۰/۰۱۸	-۲/۳۷۳	۰/۲۴۲	-۰/۵۷۴	AUDITSPAUDISWEAK
۰/۰۰۱	-۳/۴۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۰۵۴	AUDITTENURE
۰/۰۰۲	۳/۱۴۶	۰/۰۱۷	۰/۰۵۵	AUDITTENUREDISWEAK
۰/۰۰۴	-۲/۸۹۳	۰/۰۳۷	-۰/۱۰۶	SIZE
۰/۰۰۵	۲/۸۴۸	۰/۰۵۴۳	۱/۵۴۸	C
۱.۶۵۲	آماره دوربین واتسون	۶.۱۵۳ (۰.۰۰۰)	F آماره	
۰.۴۷۳	ضریب تعیین تعدیل شده		سطح معنی داری	

### ۶-۲- بیان آماری نتایج فرضیه

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول (۳)، سطح معنی داری (P-Value) آماره t مربوط به متغیر «ضعف کنترل داخلی» (DISWEAK) بزرگتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۳۷)، بنابراین می توان گفت بین ضعف کنترل داخلی و سطح ارقام تعهدی ارتباط معناداری وجود ندارد. در ادامه مشاهده می شود که با وارد شدن متغیرهای مربوط به ویژگی های حسابرسان مستقل در مدل، ارتباط بین دو متغیر در برخی موارد تعدیل شده است. سطح معنی داری متغیرهای مستقل رتبه موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسان بزرگتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین رابطه ی بین متغیر رتبه موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسان با سطح ارقام تعهدی شرکت معنادار نیست. سطح معنی داری متغیر مستقل تصدی حسابرسان کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین رابطه ی معناداری بین تصدی حسابرسان با سطح ارقام تعهدی شرکت وجود دارد. از طرفی طبق نتایج سطح معنی داری (P-Value) آماره t مربوط به متغیرهای (DISWEAK \* AUDITRANK)، بیشتر از ۰/۰۵

است. و نشان می دهد رتبه موسسه حسابرسی متغیر تاثیرگذار بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی شرکت ها نمی باشند. طبق نتایج متغیر (DISWEAK \* AUDITTENURE) و متغیر (DISWEAK \* AUDITSPAU)، دارای رابطه معناداری با کیفیت ارقام تعهدی هستند. همانطور که در جدول مشاهده می شود p-value متغیر تعاملی تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان در ضعف کنترل داخلی کوچکتر از ۵ درصد است. بنابراین بین تخصص صنعت حسابرسان در ضعف کنترل داخلی و تصدی حسابرسان در ضعف کنترل داخلی و تصدی حسابرسان در ضعف کنترل داخلی با سطح ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. این نتیجه نشان می دهد تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی شرکت ها می باشند. تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان به عنوان یکی از ابعاد تبیین کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی اثرگذار است و موجب تایید رابطه بین

ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی می‌گردد. در کل فرضیه تحقیق را در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان پذیرفت.

#### ۷- نتایج پژوهش

بر اساس نتایج ارائه شده در این آزمون، بین ضعف کنترل داخلی و سطح ارقام تعهدی ارتباط معناداری وجود ندارد. همچنین نشان داده ایم که رتبه موسسه حسابرسی به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی متغیر تاثیرگذار بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها نمی‌باشند. دیگر معیارهای کیفیت حسابرسی بکار گرفته شده در این تحقیق (تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان) مکانیسم‌های مناسبی بوده و موجب تایید تأثیر ضعف کنترل داخلی بر کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها می‌شوند. این نتیجه نشان می‌دهد تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان به عنوان یکی از ابعاد تبیین‌کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی اثرگذار است و موجب تایید رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی می‌گردد. در کل این فرضیه را در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان پذیرفت.

این نتایج تا حدودی با مبانی نظری تحقیق هم راستا بوده و تکمیل‌کننده برخی نتایج تحقیقاتی از جمله ژانگ و همکاران (۲۰۰۷)، ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) و فخاری و کبیری (۱۳۹۷) می‌باشد. یافته‌های پژوهش فخاری و کبیری (۱۳۹۷) نیز حاکی از این است که کیفیت حسابرسی بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت اثر دارند.

تحلیل‌های انجام شده توسط ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) نشان داد که میان کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرسان و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی رابطه وجود دارد. اغلب شرکت‌های طبقه‌بندی شده به عنوان شرکت‌های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی، اعضای کمیته حسابرسی با دانش مالی کمتری داشتند. همچنین اکثر شرکت‌های طبقه‌بندی شده دارای نقاط ضعف کنترل داخلی دارای حسابرسان مستقلتری بودند. به علاوه بیشتر شرکت‌هایی که به تازگی حسابرسان خود را تغییر داده بودند، دارای نقاط ضعف کنترل داخلی بودند.

نتایج تحقیق ملکیان و همکاران (۱۳۹۷) حاکی از عدم وجود تأثیر معنادار استقلال حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی می‌باشد. و 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.

رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴)، در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ مورد حسابرسی قرار می‌گیرند تمایل دارند تا گزارش‌های ضعف کنترل‌های داخلی خود را به موقع تهیه کرده و از این ضعف بازار را مطلع کنند، چرا که با این کار ریسک دادخواهی را نسبت به شرکت‌شان کمتر کرده و اعتماد بیشتری نسبت به عملکرد خودشان در بازار ایجاد می‌کنند بر همین اساس تنوع و تعداد گزارش‌های ضعف کنترل‌های داخلی در این گونه شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

#### ۷-۱- نتیجه گیری کلی

تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها می‌باشند. تخصص در صنعت حسابرسان و تصدی حسابرسان به عنوان یکی از ابعاد تبیین‌کننده ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی اثرگذار است و موجب تایید رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی می‌گردد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری مدل‌های رگرسیونی چندگانه نشان داد که تخصص حسابرسان در صنعت باعث شده که مدیران کمتر از ارقام تعهدی اختیاری برای دستکاری سود استفاده نمایند و تا از مشکلات نمایندگی ایجاد شده بر اثر ضعف کنترل‌های داخلی کاسته شود. طبق نتایج می‌توان گفت تخصص حسابرسان مکانیسم موثری برای کاهش مشکلات نمایندگی و افزایش کیفیت ارقام تعهدی شرکت‌ها می‌باشد.

تحقق بخشی از اهداف حاکمیت شرکتی، مستلزم برخورداری از یک هیئت مدیره مؤثر و کارا است، لذا دستیابی به این هدف، مستلزم ارزیابی ویژگی‌های هیئت مدیره است. بنابراین انتظار می‌رود، هیئت مدیره که مهم‌ترین و قدرتمندترین عنصر حاکمیت شرکتی است؛ منجر به اعمال نظارت بهتر عملکرد مدیر و از جمله الزام وی به اعمال روشهایی در جهت حفظ منافع سهامداران و اعتبار دهندگان شود. نهایتاً می‌توان ادعا نمود، حاکمیت شرکتی مناسب برای شرکت‌ها امتیازات مهمی را فراهم می‌کند. از دیدگاه شرکت‌ها حاکمیت شرکتی با کیفیت بالا به معنای هزینه پایین برای سرمایه، افزایش نقدینگی و تامین مالی و افزایش تامین اعتبار از بازارهای سرمایه اعتباری و مقابله با بحران‌ها می‌باشد. از طرفی یکی از دلایل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی در درون هر سازمانی ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری می‌باشد، زیرا کنترل‌های داخلی یکی از مکانیزم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل مسأله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند.

در سطح شریک و موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، ۵۹-۸۰.

\* شربتی، سراله. (۱۳۸۹). بررسی نقش کیفیت اقلام تعهدی بر وجه نقد نگهداری شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در صنایع خودروسازی و صنایع مواد غذایی بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.

\* طالبپور اصل، زرگار؛ هرمزی، شیرکو؛ قهرمانی، محمدامین و وارسته، هاشم. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، جلد ۱۸، شماره ۷۳، ۱۲۰-۱۸۷.

\* عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها. دانش حسابرسی. سال پانزدهم، شماره ۶۱، ۱۷۷-۱۹۳.

\* فخاری، حسین و کبیری، محمدتقی. (۱۳۹۷). بررسی اثر تعدیل کنندگی گزارش حسابرسی بر ارتباط افشای ضعف کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی. پژوهش های تجربی حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۷، ۱۴۷-۱۷۱.

\* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران. (۱۳۹۴). مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰)، تهران.

\* ملکیان، اسفندیار؛ قربانی، هادی و صالح آبادی، مهری. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی. دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۳، ۵۵-۷۷.

\* واعظ، علی و درسه، صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین محافظه کاری حسابداری و خطر سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۱، پیایی ۲۷، ۱۱۳-۱۴۰.

\* ولی پور، هاشم؛ مرادی، جواد و احمدی، جمشید. (۱۳۹۱). مطالعه مقایسه ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با تأثیر گزارشگری کنترل های داخلی بر بهبود گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره سوم، ۱-۱۶.

\* Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany. 2005. Audit firm rotation and audit quality. The CPA Journal 75(1): 36-39

\* Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., Kinney, W.R.,

شرکت‌ها برای گزارشگری کنترل داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده‌اند که کنترل داخلی هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد. در این راستا، حسابرسان با نقش اعتباردهی صورت‌های مالی، کیفیت صورت‌های مالی را از منظر گزارشگری اطمینان بخش تر می‌کنند. در همین راستا استدلال بر این است که زمانی که اطلاعات حسابداری از کیفیت بالایی برخوردار هستند، ذینفعان قادر به نظارت بر تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران به صورت دقیقتری هستند، مدیران توانایی کمتری در ارتکاب به مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری دارند و از تأثیر ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود شرکت‌ها کاسته می‌شود.

### فهرست منابع

\* اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، ۳۲-۱۷.

\* آقایی، محمد؛ گلجاریان، محمد علی؛ نظری، کیانوش و اسدالهی، امین. (۱۳۹۴). کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل. پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱۵(۱)، ۱-۱۲.

\* حاجیه، زهره. (۱۳۹۸). راهبرد تجاری، ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۳، پیایی ۳۱، ۱۸۰-۱۵۴.

\* حاجیه، زهره؛ اورادی، جواد و صالح آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف کنترل داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، سال ۹، شماره ۳۳، ۷۸-۹۶.

\* حاجیه، زهره و ندا سبحانی. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال ۴، شماره ۱۴، ۱۲۹-۱۴۶.

\* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). حاکمیت شرکتی در ایران. فصلنامه حسابرسی، شماره ۳۲، ۳۹-۳۲.

\* رحیمیان، نظام الدین و رضا جان فدا. (۱۳۹۳). نظام راهبری شرکتی و محدودیت‌های مالی (حساسیت سرمایه گذاری به جریان نقد). دانش سرمایه گذاری، دوره ۳، شماره ۱۰، ۲۵-۴۶.

\* سجادی، سید حسین؛ کاویانی، مریم؛ رشیدی باغی، محسن و صرجو، جلال. (۱۳۹۶). تأثیر چرخش حسابرس

- \* Krishnan, J., (2005). Audit committee quality and internal control: an empirical analysis. *Account. Rev.* 80 (2), 649–675
- \* 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.
- \* Mary Jane, L. Karin A, P. Pervaiz, A. Bing, Y., (2016). Internal control weaknesses and evidence of real activities manipulation. *Advances in Accounting*. 33, 47–58.
- \* Mayhew, B., and M.S. Wilkins., (2002). Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged for firms going public. Working Paper, University of Wisconsin – Madison and Texas A&M University.
- \* Ogneva, M., (2007). Internal Control Weakness and Cost of Equity. Evidence from SOX Section 404 Disclosures, 82, 1255-1297.
- \* Wang, F., Xu, L., Zhang, J. and Shu, W., (2018). Political connections, internal control and firm value: Evidence from China's anti-corruption campaign. *Journal of Business Research*, Vol 86, 53-67.
- \* Yazawa, K., (2010). Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? : Evidence from J-SOX Mandated Audits. *Aoyama Gakuin University*, NO 32, .2-11.
- \* Ying, Y., (2016). Internal control information disclosure quality, agency cost and earnings management—based on the empirical data from 2011 to 2013. *Modern Economy*, 7(1), 64.
- \* Zhang, Y., Zhou, J., Zhou, N., (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *J. Account. Public Policy* 26 (3), 300–327.
- (2007). The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *J. Account. Econ.* 44, 166–192
- \* Bédard. Jean., (2006). Sarbanes Oxley Internal Control Requirements and Earnings Quality. Working paper. Laval University, 1-41.
- \* Center for Audit Quality. (2010). Detering and Detecting Financial Reporting Fraud: A Platform for Action, The USA,
- \* Chan. K, Barbara R. Farrell, Picheng Lee, (2005). Earnings Management and Return-Earnings, Association of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. June 15, 1-35.
- \* Chris Magnis, George Emmanuel Iatridis., (2017). The relation between auditor reputation, earnings and capital management in the banking sector: An international investigation, *Research in International Business and Finance*, 39 (2017) 338–357.
- \* De Angelo, L.E. (1981). Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation, *Journal of Accounting and Economics*. No.3, P.P.113-127
- \* Doyle J., W. Ge, and S. McVay, (2007). Accrual Quality and Internal Control Over Financial Reporting. Working paper, University of Utah.
- \* Francis, J. R., Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16, 135–165.
- \* Francis, J., R. LaFond, P. Olsson, and K. Schipper. (2004). Cost of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79 (4): 967-1010.
- \* Ge, W., McVay, S., (2007). The disclosure of material weaknesses in internal control after Sarbanes-Oxley Act. *Account. Horiz.* 19 (3), 137–158.
- \* Hammersley. Jacqueline S, Linda A. Myers, Catherine Shakespeare., (2008). Market Reactions to the Disclosure of Internal Control Weaknesses and to the Characteristics of those Weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, *Review of Accounting Studies*, 1-42.
- \* Hichem, Kh., & S. Khaled., (2013). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange, *International Journal of Auditing*, doi:10.1111/ijau.12018.
- \* Ji, X. D, Lu, W, Qu, W., (2017). Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, Vol 52, issue 1, 27-44.
- \* Jones, J., (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2): 193–228
- \* Kothari, S.P., Leone, A.J. & Wasley, C.E., (2005). Performance matched discretionary accruals measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1): 163–197.
- \* Kend M., (2008), CLIENT INDUSTRY AUDIT EXPERTISE: TOWARDS A BETTER UNDERSTANDING, *Pacific Accounting Review*, Vol 20, pp. 49-62.

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Hammersley et al

<sup>2</sup> Ying

<sup>3</sup> Hichem and Khaled

<sup>4</sup> Ogneva

<sup>5</sup> Palmrose

<sup>6</sup> Craswell et al

<sup>7</sup> Magnis and Emmanuel

<sup>8</sup> Janin and Piot

<sup>9</sup> Feransis et al

<sup>10</sup> Operation environment

<sup>11</sup> Earning management

<sup>12</sup> Wang et al

<sup>13</sup> Ji et al

<sup>14</sup> Mary Jane et al

<sup>15</sup> Yazawa

<sup>16</sup> Jiang et al

<sup>17</sup> Zhang et al

<sup>18</sup> Mayhew and Wilkins

<sup>19</sup> Arel et al

<sup>20</sup> U.S. General Accounting Office (GAO)

<sup>21</sup> Mandatory audit firms rotation

<sup>22</sup> Francis et al