

فساد مالی و کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

کاوه قادری^۱

حسن زلفی^۲

عباس افلاطونی^۳

چکیده:

هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد توجیه اعمال و رفتارهای غیر اخلاقی نیز بیشتر خواهد بود. از این رو، شرکت‌هایی که در محیط‌های بسیار فاسد فعالیت می‌کنند با سیستم گزارشگری مالی ضعیف‌تری روبرو هستند. هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر فساد مالی بر کیفیت سیستم کنترل داخلی است. بدین منظور از شاخص‌های ادراک فساد و پاسخگویی جهت اندازه‌گیری فساد استفاده شده است. همچنین جهت اندازه‌گیری کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف‌های با اهمیت در گزارش حسابرسی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش ۱۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۹۱-۱۴۰۰ (۱۶۱۰ سال - شرکت) است. با توجه به دو ارزشی بودن متغیر وابسته، جهت آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون لاجیت استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از ارتباط مستقیم بین شاخص ادراک فساد و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که هر اندازه شاخص پاسخگویی بیشتر باشد ضعف در کنترل‌های داخلی کمتر خواهد بود. نتایج پژوهش می‌تواند توجه قانون‌گذاران و سهامداران را به اهمیت موضوع فساد جلب و انجام اقدامات لازم جهت شناسایی و پیشگیری از اقدامات فساد در سطح شرکت‌ها را در پی داشته باشد.

کلیدواژه‌ها: ادراک فساد، پاسخگویی، کنترل داخلی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: zalaghi@basu.ac.ir

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران

۱- مقدمه

استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش یکی از مهم‌ترین عوامل ایجاد اطمینان از حفظ منافع سرمایه‌گذاران و نیز هدایت کارا و اثر بخش شرکت‌ها و موسسات است (بذرافشان، حجازی و رحمانی، ۱۳۹۴). در واقع می‌توان استقرار کنترل‌های داخلی موثر را به عنوان ابزاری نظارتی در راستای ایجاد اطمینان سرمایه‌گذاران عنوان کرد، همچنین مدیران از طریق پیاده‌سازی آن بدنال افزایش کارایی و اثربخشی عملیاتی شرکت‌ها هستند (گوش، مارا و مون، ۲۰۱۰). حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه (۱۳۸۵) معتقدند که کنترل‌های داخلی موثر، اطمینان‌بخش نیل به اهداف شرکت‌ها بوده و هدف از گزارشگری کنترل‌های داخلی، ارائه هشدارهای لازم به استفاده‌کنندگان در رابطه با نامطلوب بودن صورت‌های مالی است. سازمان بورس اوراق بهادار تهران جهت حفظ منافع سرمایه‌گذاران، جلوگیری از ارتکاب تخلف، توسعه و ساماندهی بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، ارائه گزارش کنترل داخلی توسط شرکت‌ها را الزامی کرده است. بر اساس دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هیئت‌مدیره وظیفه دارد که برقراری و استفاده از کنترل‌های داخلی اثر بخش و مناسب را در دستور کار خود قرار داده، پس از استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مطابق با چارچوب کنترل‌های داخلی، گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی را به صورت سالانه بررسی و نتایج آن را افشا نماید. عوامل زیادی در ارتقا یا تضعیف کیفیت کنترل‌های داخلی وجود دارد و پژوهش‌های بیشماری به بررسی اثر عوامل مختلف بر کیفیت کنترل داخلی پرداخته‌اند، از جمله آن‌ها می‌توان به اندازه شرکت، درآمد، نرخ ارز، توانایی مدیران، پیچیدگی تجارت، ریسک مالی، کیفیت حسابرسی داخلی و نظارت شرکت‌ها اشاره کرد (جی، لو و کیو^۲، ۲۰۱۵؛ بالسام، جیانگ و لو^۳، ۲۰۱۴؛ ذبیح‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹؛ قادری، قادری و قادرزاده، ۱۳۹۸؛ ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷؛ حاجیها و محمد حسین‌نژاد، ۱۳۹۴). همانطور که مشخص است بیشتر عوامل در سطح خرد و عوامل شرکتی بوده و کمتر به بررسی تاثیر عوامل کلان اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی بر کیفیت کنترل داخلی پرداخته شده است. از جمله عواملی که می‌تواند ارتقا یا ضعف در کنترل‌های داخلی را به همراه داشته باشد، فساد مالی است. فساد پدیده‌ای است که میل مردم به درستکاری و رفتار خوب را کاهش داده و حتی آن را از بین می‌برد (جان و افیفو^۴، ۲۰۱۳). در اقتصاد شکننده امروزی، تقلب و فساد به راحتی می‌تواند زنجیره‌ای از رویدادها را رقم بزند که منجر به زیان قابل توجهی برای شرکت‌ها شود (بیشاپ و کیدوسکی^۵، ۲۰۰۹). همچنین اولسن^۶ (۲۰۱۰) از فساد به عنوان یک پدیده منفی یاد کرده و معتقد است که مانع از برخورداری از مزیت‌های سرمایه‌گذاری خارجی و توسعه تجاری خواهد شد. ارتباط بین فساد مالی و کیفیت کنترل داخلی دوطرفه است بدین منظور که قرار گرفتن در محیط‌های

1. Ghosh, Marra & Moon
2. Ji, Lu & Qu
3. Balsam, Jiang & Lu
4. John & Ofiafoh
5. Bishop & Kidosky
6. Olsen

فاسد انگیزه ارتکاب اعمال فاسد را در افراد به وجود خواهد آورد و از طرفی دیگر برقراری سیستم کنترل داخلی با کیفیت می‌تواند منجر به کاهش فعالیت‌های فاسد گردد. باتس^۱ (۲۰۲۲) معتقد است که کنترل‌هایی که اطلاعات را جمع‌آوری و انتقال می‌دهند می‌توانند به شناسایی فساد احتمالی کمک کنند. همچنین سیستم‌های افشاگری و گزارش‌دهی می‌توانند سرنخ‌هایی برای تحقیقات یا داده‌هایی ایجاد کنند که در غیر این صورت ممکن است مورد توجه مجریان قانون قرار نگیرد. از نظر وی انباشت اطلاعات به عنوان بخشی از یک سیستم کنترل، رویکردهای تحلیلی داده را امکان‌پذیر می‌کند. به طور کلی، کنترل‌های داخلی به سیستم‌هایی از سیاست‌ها، رویه‌ها و اقدامات برای پیشگیری، شناسایی و پاسخ به مسائل، خطاها و بی‌نظمی‌ها اشاره دارد. از این رو، سیستم‌های کنترل داخلی می‌توانند در رسیدگی به رفتارهای فاسد بسیار مؤثر باشند (باتس، ۲۰۲۲). همچنین شواهد مطالعه چن، چی، ژنگ و یو^۲ (۲۰۲۰) نشان داد که دستگیری مقامات فاسد، شرکت‌ها را مجاب به استفاده از حساب‌رسان با کیفیت بالاتر، بهبود کنترل داخلی و افزایش افشای پیش‌بینی‌های مدیریتی می‌نماید. از طرفی دیگر نباید از این واقعیت غافل شد که فساد محیطی غیراخلاقی ایجاد می‌کند که منجر به تصاحب درآمد دیگران خواهد شد. فساد ناشی از سطح پایین اخلاق در شرکت‌ها، به راحتی به سایر فعالیت‌های مربوط به جمع‌آوری و انتشار اطلاعات به طور کلی و اطلاعات حسابداری به طور خاص گسترش می‌یابد (ریاحی بلکویی^۳، ۲۰۰۴). همچنین ویژگی‌های ذاتی شرکت‌ها به محیط قانونی بستگی دارد. از این رو، شرکت‌هایی که در محیط‌های بسیار فاسد فعالیت می‌کنند با سیستم گزارشگری مالی ضعیف‌تری روبرو هستند (استاوریان، ماریا و سوسانا^۴، ۲۰۱۹). از طرفی دیگر آقایی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که کیفیت گزارشگری می‌تواند فساد را کاهش دهد. آن‌ها معتقدند که بهبود کیفیت گزارشگری مالی کاهش در شاخص ادراک فساد که نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد است را در پی خواهد داشت. همچنین بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخگویی را تقویت خواهد کرد. سیستم‌های گزارشگری و حسابداری مالی ضعیف می‌تواند انگیزه‌های نظارت را مهار کند و در نتیجه مزایای تمرکززدایی را در مقابله با فساد کاهش دهد. در واقع اثربخشی تمرکززدایی به عنوان یک مانع ضد فساد با کیفیت عملکرد حسابداری در یک کشور ارتباط مستقیم دارد. تمرکززدایی تأثیر مثبت و فزاینده‌ای بر کاهش فساد در میان کشورهایی با عملکرد حسابداری با کیفیت دارد. در مقابل، تمرکززدایی اثر منفی و کاهش فساد در میان کشورهایی با شیوه‌های حسابداری ضعیف دارد (چانگونی و پترسون^۵، ۲۰۱۹). لازم بذکر است که بیشتر تفاوت‌های شخصیتی و روانشناختی مدیران منجر به ایجاد درک متفاوت نسبت به شرایط و عملکردهای شرکت شده و این امر بستری جهت بروز سوگیری‌های ادراکی در مدیران

1. Baats
2. Chen, Che, Zheng & You
3. Riahi-Belkaoui
4. Stavriana, Maria, & Susana
5. Changwony & Paterson

ایجاد خواهد کرد (پرسونس^۱، ۱۹۹۵). بنابراین مدیران فاسد هر زمانی که بخواهند، قادر به نادیده گرفتن سیستم کنترل داخلی شرکت خواهند بود (هوگان و ویلکینس^۲، ۲۰۰۸). در اقع مدیریت می‌تواند با تبانی، سیستم کنترل داخلی را نادیده گیرد (کینی^۳، ۲۰۰۵). مطالعات زیادی به بررسی تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت کنترل داخلی پرداخته‌اند. بیشتر این عوامل تاثیر عوامل خرد و متغیرهایی در سطح شرکت را مورد بررسی قرار داده‌اند و کمتر به بررسی تاثیر عوامل کلان اقتصادی و عوامل فرهنگی بر کیفیت کنترل داخلی پرداخته شده است (جعفری و همکاران، ۱۴۰۱؛ علامی و همکاران، ۱۴۰۰؛ خراشادی و همکاران، ۱۴۰۰؛ فاطمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ خرم‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۹؛ فخاری و کبیری، ۱۳۹۷). بر این اساس هدف از این پژوهش حاضر یافتن پاسخی به این سوال است که آیا سیستم کنترل داخلی تحت تاثیر فساد مالی و رفتارهای غیر اخلاقی قرار خواهد گرفت؟ بنابراین پژوهش حاضر ضمن تبیین رابطه بین فساد و کیفیت کنترل داخلی، سعی در توسعه ادبیات نظری داشته و در ادامه به ارائه فرضیه‌ها، روش پژوهش، یافته‌ها و نتیجه‌گیری و پیشنهادات می‌پردازد.

۲- مبانی نظری

دستورالعمل کنترل‌های داخلی (۱۳۹۱) سازمان بورس و اوراق بهادار تهران از سیستم کنترل داخلی به عنوان فرآیندی یاد کرده که توسط مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود این امر جهت حصول اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف موسسه مورد رسیدگی در مورد قابل اعتماد بودن سیستم گزارشگری مالی، کارایی عملیات، اثربخشی و رعایت مقررات و قوانین مربوطه است. بنابراین برقراری سیستم کنترل داخلی مناسب در شرکت‌ها باعث افزایش شفافیت مالی و پاسخگویی شده و از وقوع تقلب و سوء استفاده‌های مالی جلوگیری خواهد کرد. بر همین اساس تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در رابطه با نحوه برقراری، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیران و حسابرسی کنترل‌های داخلی، مورد توجه قانون‌گذاران و سازمان‌های حرفه‌ای کشورهای مختلف است (قنبریان، ۱۳۹۰). براساس ماده ۳ دستورالعمل کنترل داخلی، طراحی و برقراری سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌ها به اندازه و نوع فعالیت آن‌ها بستگی دارد، اما لازم است که این سیستم در هر شرکت به نحوی طراحی، استقرار، اجرا و مستندسازی شود که اجزای محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت را شامل گردد. دلایل مختلفی جهت تشویق به استقرار سیستم کنترل داخلی وجود دارد. (دجو و دیچو^۴، ۲۰۰۲) معتقدند که خصوصیات صنعت و شرکت بر کیفیت ارقام تعهدی تاثیر دارد. از طرفی سیستم کنترل داخلی نیز یکی از اجزای مهم شرکت به حساب می‌آید، بنابراین کیفیت سیستم کنترل داخلی موجب افزایش کیفیت ارقام تعهدی خواهد شد.

1. Persons
2. Hogan & Wilkins
3. Kinney
4. Dechow & Dichev

(اشبوس، کولینز، کینی و لافوند^۱، ۲۰۰۸؛ دوپل، گی و مک ویل^۲، ۲۰۰۷). همچنین ضعف در سیستم کنترل داخلی باعث بروز هزینه برای شرکت‌ها خواهد شد (کیم، سونگ و زانگ^۳، ۲۰۱۱). افزایش در هزینه حسابرسی از جمله این هزینه‌ها است (لطفعلیان و ولی‌پور، ۱۳۹۴). بنابراین تقویت سیستم کنترل داخلی می‌تواند منجر به کاهش این هزینه‌ها شود. از طرفی نقص و ایرادهای سیستم کنترل داخلی می‌تواند عواقب اقتصادی منفی برای شرکت‌ها در پی داشته باشد. از جمله این اثرات می‌توان به اثرات منفی بر پاداش مدیران (هویتاش، هویتاش و جانستون^۴، ۲۰۱۲)، کاهش محافظه‌کاری مشروط (گاه و لی^۵، ۲۰۱۱)، افزایش ریسک حسابرسی (هویتاش و همکاران، ۲۰۱۲) و کاهش در نظارت و هدایت با دقت مدیران داخلی (فنگ^۶، ۲۰۰۹) اشاره کرد. با این تفاسیر، ارتقای کیفیت سیستم کنترل داخلی بایستی کاهش ریسک‌های عملیاتی، حسابرسی و مالی شده و افزایش ارزش سهامداران را در پی داشته باشد (لی^۷، ۲۰۱۵).

در چارچوب‌های رایج حاکمیت شرکتی، وظیفه مدیریت است که کنترل‌های داخلی را بر اساس سیاست‌های هیات مدیره ایجاد نماید، اما همواره این خطر وجود دارد که این کار انجام نشود. در نتیجه، برخی نظارت‌های مستقل بر کنترل‌های داخلی مورد نیاز است تا اطمینان حاصل شود کنترل‌های داخلی بر اساس خط‌مشی‌ها ایجاد و اجرا می‌شوند. بدون چنین نظارتی، هرگونه سیاستی برای جلوگیری از خطر فساد، تأثیر چندانی نخواهد داشت. بنابراین نظارت بر سیستم‌های کنترل داخلی به یکی از وظایف کلیدی حسابرسی داخلی تبدیل شده است (ردینگ و همکاران^۸، ۲۰۱۳؛ اسپیرا و پاگ^۹، ۲۰۰۳). لی (۲۰۱۵) معتقد است که افشای ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، کاهش اعتبار شغلی و شهرت مدیران برتر را در پی خواهد داشت. بنابراین همواره این امکان وجود دارد که مدیریت با تبنی سیستم کنترل داخلی را نادیده گیرد. در واقع با توجه به جایگاه و قدرتی که مدیر در شرکت دارد می‌تواند از کنترل‌های داخلی طراحی شده جهت جلوگیری از فساد و انواع دیگر تقلب چشم‌پوشی نماید. رودریگز، آلبورک و ادن^{۱۰} (۲۰۰۵) از فساد به عنوان یک ویژگی نفوذپذیر و غیررسمی یک کشور، در فعالیت‌ها و معاملات روزمره افراد و شرکت‌ها با پیامدهای منفی فراگیر یاد کرده‌اند. به نحوی که از آن به عنوان سرطان در جامعه یاد می‌شود (اورت، نیو و رحمان^{۱۱}، ۲۰۰۷). کیلتگارد^{۱۲} (۲۰۰۶) در تجزیه و تحلیل

1. Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney & LaFond

2. Doyle, Ge & McVay

3. Kim, Song & Zhang

4. Hoitash, Hoitash & Johnstone

5. Goh & Li

6. Feng

7. Li

8. Reding et al

9. Spira & Page

10. Rodriguez, Uhlenbruck & Eden

11. Everett, Neu & Rahaman

12. Klitgaard

گسترده‌ای از عناصر فساد، آن را محصول قدرت انحصاری به علاوه اختیار منهای پاسخگویی (قدرت انحصاری + اختیار - پاسخگویی) می‌نامد. جین^۱ (۲۰۰۱) نیز سه عنصر برای فساد در نظر گرفته است: اول اینکه آن شخص باید قدرت اختیاری داشته باشد، دوما رانت اقتصادی مرتبط با این قدرت وجود داشته باشد و سوم، سیستم قضایی باید احتمال کشف و مجازات تخلف را به اندازه کافی در نظر گرفته باشد. از نظر وی دو عنصر اول انگیزه وقوع فساد و عنصر سوم عامل بازدارنده فساد است. همچنین اسپنس^۲ (۲۰۱۷) پنج ویژگی برای فساد را در نظر گرفته است: داشتن قدرت، تمایل به اعمال آن قدرت، فرصتی برای اعمال آن قدرت، مخفی نگه‌داشتن آن قدرت و دستیابی به مزایای حاصل از آن قدرت. در پژوهش‌های پیشین دلایل بیشماری در توجیه ارتکاب به فساد بیان شده است. برخی معتقدند که عاملان فساد رفتار خود را قابل قبول می‌دانند (هابرتز^۳، ۱۹۹۸؛ آناند^۴، ۲۰۰۴ و دی‌گراف^۵، ۲۰۰۴). طبق این نوع نظریه، یک فرایند توزین فردی، منطقی و عمدانه باعث بروز رفتارهای فاسد برخی از مقامات می‌شود، بدون اینکه خود را مقصر بدانند (روزآکرم^۶، ۱۹۹۹). نظریه دیگری که به طور سنتی برای تبیین رفتارهای فاسد اتخاذ می‌شود، حول مفهوم کارگزاری است که بر عدم تقارن اطلاعاتی متمرکز است. در این حالت افراد فاسد با توجه به آگاهی از اطلاعات بیشتر نسبت به سایر افراد، از این عدم تقارن اطلاعاتی جهت نیل به منافع شخصی بهره‌برداری می‌کنند (آلت و لاسن^۷، ۲۰۰۸؛ دلاپروتا و وانوسی^۸، ۱۹۹۷). پاسینی و سوینگن و روگرز^۹ (۲۰۰۲) عنوان کردند که وجود کارکنان فاسد در شرکت‌ها موجب پرداخت هزینه‌های اضافی هنگام خرید کالا و دریافت خدمات خواهد شد. این امر از طریق وجود ارتباط پنهانی کارکنان شرکت با ارائه دهندگان کالا و خدمات میسر خواهد شد. از نظر آن‌ها این نوع فساد را تضاد منافع می‌نامند. این تضاد منافع می‌تواند منجر به کاهش فروش از طریق تخفیف‌های اعطایی شود. همچنین افشای نامناسب معاملات با اشخاص وابسته نیز می‌تواند بر صورت‌های مالی تأثیر داشته و سهامداران را گمراه کند (راشا و آندرو^{۱۰}، ۲۰۱۶). پیلوناتو^{۱۱} (۲۰۲۲) معتقد است که بازیگران فاسد می‌توانند از ابزارهای حسابداری برای هماهنگ کردن اقدامات و سازماندهی تخلفات خود استفاده کنند. در واقع بازیگران فاسد نه تنها می‌توانند از ابزارهای حسابداری ضدفساد جلوگیری کنند، بلکه می‌توانند از آن‌ها برای دستیابی به اهداف خود

1. Jain
2. Spence
3. Huberts
4. Anand
5. De Graaf
6. Rose-Ackerman
7. Alt & Lassen
8. Della Porta & Vannucci
9. Pacini, Swingen & Rogers
10. Rasha & Andrew
11. Pilonato

نیز استفاده کنند. همچنین هودوری و ماستیکایاری^۱ (۲۰۲۰) عنوان کردند که ارتقای کیفیت حسابرسی و گزارش‌های مالی باعث افزایش ریسک کشف فرار مالیاتی شرکت‌ها شده و تحریف در گزارش‌های مالی را دشوار می‌کند. بر اساس نظر آن‌ها تدوین استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی منجر به کاهش سطح فساد در شرکت‌ها خواهد شد. همچنین آن‌ها عنوان کردند که سیاست‌های اجرای قانون مانند سیاست‌های تقویت حسابرسی و استانداردهای حسابداری می‌تواند ابزاری برای کاهش فساد و افزایش شفافیت باشد، در نتیجه خطر شناسایی مسئولان فاسد را در هنگام رشوه افزایش می‌دهد. آمارا، خلیف و آماری^۲ (۲۰۲۰) نیز با بررسی ارتباط بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، فساد و پولشویی در کشور عربستان به این نتیجه رسیدند که استفاده از استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی تاثیر منفی بر پدیده پولشویی دارد. در حالی که تاثیر فساد بر پولشویی ناچیز است. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که در صورت عدم استفاده از استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی فساد تاثیر مثبتی بر پولشویی خواهد گذاشت. لازم بذکر است که شرکت‌هایی که در معرض فساد بالاتری قرار دارند، به منظور اجتناب از دعاوی حقوقی و کاهش حسن شهرتشان از کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی بهتری بهره خواهند گرفت. همچنین زمانی که حسابرس در معرض ریسک اعتبار و حسن شهرت قرار می‌گیرد، آن‌ها تلاش می‌کنند تا با ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت‌تر، زیان‌های احتمالی آتی را حذف کنند (استاوریانا و همکاران، ۲۰۱۹).

ژانگ^۳ (۲۰۱۷) عنوان کرد شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در مناطق فاسد است، درآمد را نسبت به شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در جاهای دیگر است، به سمت پایین دستکاری می‌کنند. وی نشان داد شرکت‌هایی که در مناطق با فساد بالا قرار دارند روش *LIFO* را به *FIFO* ترجیح می‌دهند، همچنین با کنار گذاردن روش خط مستقیم از روش استهلاک نزولی استفاده می‌کنند، آن‌ها ذخیره *LIFO* و استهلاک بالا را گزارش می‌کنند، و تمایل به گزارش سود پایین دارند. وی عنوان کرد که تاثیر فساد بر مدیریت سود برای شرکت‌های متمرکز جغرافیایی و برای شرکت‌های بدون ارتباطات سیاسی بارزتر است. در مجموع، یافته‌های وی نشان می‌دهد که شرکت‌ها با کاهش درآمدهای حسابداری خود به فساد پاسخ می‌دهند. همچنین کیفیت حسابداری و حسابرسی به طور قابل توجهی با سطح فساد ادراک شده در یک کشور مرتبط است. در واقع هر اندازه کیفیت گزارش حسابرسی بیشتر باشد سطح فساد ادراک شده در آن کشور کمتر خواهد بود. (ریکرادو و همکاران، ۲۰۱۰).

۳-۱. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به به تاثیر محیط‌های فاسد بر بروز رفتارهای غیر قانونی توسط افراد سازمان، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

1. Hudori & Mustikasari
2. Amara, Khelif & El Ammari
3. Zhang

فرضیه ۱: شاخص ادراک فساد مالی بر کیفیت کنترل داخلی تاثیرگذار است.
فرضیه ۲: شاخص پاسخگویی بر کیفیت کنترل داخلی تاثیرگذار است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و با توجه به همگن بودن داده‌ها و ماهیت متغیر وابسته، از رگرسیون لجستیک (لاجیت) جهت آزمون فرضیه استفاده شده است. فرضیه پژوهش بر اساس داده‌های ترکیبی آزمون می‌شود و از نرم‌افزار Stata ۱۴ جهت تجزیه و تحلیل‌های آماری استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۱۰ ساله (از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا پایان سال ۱۴۰۰) تعیین شده است.

همچنین جهت انتخاب جامعه آماری شرایط زیر در نظر گرفته شده است:

۱. تا پایان سال ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛
۲. بیشتر از ۶ ماه توقف معاملاتی نداشته باشند؛
۳. داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها در دسترس باشد؛
۴. دوره مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

با در نظر گرفتن محدودیت‌های فوق، ۱۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۱۶۱۰ سال - شرکت) انتخاب شدند. آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از مدل زیر تخمین زده شده است.

مدل (۱)

$$ICQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 PI_{i,t} + \alpha_2 Mktval_{i,t} + \alpha_3 Ft_{i,t} + \alpha_4 SalesGrow_{i,t} + \alpha_5 Inv_{i,t} + \alpha_6 Loss_{i,t} + \alpha_7 Lev_{i,t} + \text{مدل (۱)}$$

که در آن:

$ICQ_{i,t}$ نشان‌دهنده ضعف در کنترل داخلی، PI بیانگر فساد مالی، $Mktval$ ارزش بازار سهام، $SalesGrow$ رشد درآمد، $Loss$ زیان شرکت، Inv نسبت کل موجودی کالا به دارایی‌ها و Lev نشان‌دهنده اهرم است.

۴-۱. متغیرهای پژوهش

۱-۱-۴. متغیر وابسته

مطابق با پژوهش گاه و لی (۲۰۱۱)، ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰)، ساعدی و دستگیر (۱۳۹۹) و قادری و همکاران (۱۳۹۸) در این پژوهش جهت اندازه‌گیری کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف در سیستم کنترل داخلی افشا شده در گزارش حسابرسی استفاده شده است. بر این اساس تمامی بندهای شرط مرتبط به ضعف‌های کنترل‌های داخلی تحت عنوان نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی در نظر گرفته می‌شود. منظور از ضعف‌های بااهمیت ضعف‌هایی است

که در بندهای مشروط گزارش حسابرس مستقل درج شده است. برای نمونه می‌توان به ضعف در موجودی کالا، حساب‌های دریافتی، دارایی‌ها، مالیات و ... اشاره کرد. بنابراین در صورت وجود حداقل یک ضعف در سیستم کنترل داخلی عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد.

۴-۱-۲. متغیر مستقل

مطالعات بیشماری از شاخص‌های ارائه شده توسط بانک جهانی و سازمان بین‌المللی شفافیت جهت اندازه‌گیری فساد مالی استفاده کرده‌اند (بیات و همکاران، ۱۴۰۱؛ قادری و همکاران، ۱۴۰۱؛ آقایی و همکاران، ۱۴۰۰؛ فقیه و مؤتمن، ۱۴۰۰؛ شکوهی فرد و همکاران، ۱۴۰۰؛ حسینی دوست و همکاران، ۱۳۹۸؛ سپهر دوست و برجیسیان، ۱۳۹۵). بر همین اساس جهت اندازه‌گیری فساد مالی در این پژوهش از شاخص ادراک فساد برگرفته از سازمان بین‌المللی شفافیت، شاخص پاسخگویی برگرفته از بانک جهانی استفاده شده است.

شاخص ادراک فساد: با پیروی مازی، سلاک و تسلاواتاس^۱ (۲۰۱۸)، ماولگن، آلبرت، آینگ و استپنس^۲ (۲۰۱۰)، قادری و همکاران (۱۴۰۱) و آقایی و همکاران (۱۴۰۰) از شاخص ادراک فساد شده است. این شاخص نشان دهنده میزان فساد اداری و سیاسی در بین دولت‌های گوناگون و دیدگاه تجاری کارشناسان و مردم نسبت به محیط پیرامونی است (سپهر دوست و برجیسیان، ۱۳۹۵). جهت اندازه‌گیری فساد سازمان بین‌المللی شفافیت از ۱۲ منبع بهره می‌برد. در این شاخص بیشترین وزن جهت سنجش فساد مربوط به دریافت رشوه است. همچنین موارد مرتبط با فساد کلان و فساد در دستگاه‌های قضائی، فساد در بانک مرکزی، مشارکت بخش خصوصی در تبلیغات سیاسی و دادن پست به خویشاوندان مورد بررسی قرار گرفته و برای هر مورد وزن مشخصی در نظر گرفته شده است. شاخص ادراک فساد مشتمل بر ۱۰ مرجع داده‌ای است که شامل ارزیابی کارشناسان و مدیران اجرایی بخش خصوصی در باره برخی از رفتارهای غیراخلاقی در بخش دولتی است.

لازم بذکر است که سازمان بین‌المللی شفاف‌سازی در ۱۸۰ کشور جهان دفتر داشته و گزارش‌های سالانه خود را بر پایه معیارهایی از جمله بررسی مدیریت دولتی در کشورها، شرایط دسترسی شهروندان به خدمات عمومی، ساختار حقوقی و قضایی حاکم در کشورها و موقعیت بخش خصوصی از طریق پیمایش و تکمیل پرسشنامه‌های مشخص تهیه می‌کند (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۱۸). شاخص ادراک فساد در بین اعداد ۰ (فساد شدید) و ۱۰۰ (بدون فساد) امتیازبندی می‌شود.

شاخص پاسخگویی: این شاخص یکی از معیارهای حکمرانی خوب ارائه شده توسط بانک جهانی است. کافمن، کرای و ماسیمو^۳ (۲۰۱۰) از محققان بانک جهانی اقدام به ادغام یافته‌های

1. Mazzi, Slack & Tsalavoutas
2. Malaguen, Albrecht, Ainge & Stephens
3. Kaufmann, Kraay & Massimo

مؤسسات گوناگون مانند ^۳ EIU، ^۱ ICRG، بنیاد هریتی^۲ و خانه آزادی^۴ در مورد وضعیت اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورها نموده و ۶ شاخص کلی و جدیدی تحت عنوان شاخص‌های حکمرانی معرفی کردند. داده‌هایی که در مورد کیفیت حکمرانی بدست آمده است، تابعی خطی از یک سری داده‌های ذهنی، به علاوه یک جزء خطای تصادفی می‌باشد. این شاخص انتزاعی بوده و ذهنیت کارآفرینان، سرمایه‌گذاران خارجی و مردم را نسبت به پدیده‌های عینی مانند مصداق‌های فساد یا موارد ناکارآمدی دولت‌ها در هر کشور را مورد سنجش قرار می‌دهد (صباحی و ملک‌الساداتی، ۱۳۸۸). منابع داده‌های این شاخص شامل نظرسنجی از شرکت‌ها، خانوارها و ارزیابی داده‌های انواع اراده دهندگان این اطلاعات از جمله سازمان‌های غیر دولتی و سازمان‌های بخش عمومی است (کافمن، کرای و ماسیمو، ۲۰۱۰). آن‌ها تابعی رگرسیونی به شرح زیر جهت اندازه‌گیری شاخص‌های حکمرانی خوب در نظر گرفتند:

مدل (۲)

$$yjk = ak + \beta k(gj + \epsilon jk)$$

که در آن

yjk : شاخص‌های حکمرانی خوب

ak و $k\beta$: پارامترهای حکمرانی مشاهده نشده

gj : متغیر تصادفی توزیع شده معمولی با میانگین صفر و واریانس یک.

بر اساس نظر آن‌ها واحدهای شاخص‌های حاکمیت کل واحدهای یک متغیر تصادفی نرمال استاندارد، یعنی با میانگین صفر، انحراف استاندارد واحد، و محدوده تقریباً بین ۲/۵- تا ۲/۵ خواهند بود.

به پیروی از شلیفر و ویشنی^۵ (۱۳۹۳) و آقای و همکاران (۱۴۰۰) از شاخص پاسخگویی جهت اندازه‌گیری فساد استفاده شده است. هر اندازه عدم پاسخگویی بیشتر باشد، رفتار فسادآمیز افزایش پیدا می‌کند.

۳-۱-۴. متغیرهای کنترلی

ارزش شرکت: بر اساس نظر یازاوا^۶ (۲۰۱۰) شرکت‌های تازه تاسیس و کوچک‌تر که وضعیت مالی ضعیف‌تری دارند و درآمد آن‌ها در حال رشد است دارای نقاط ضعف بااهمیت بیشتری در کنترل داخلی نسبت به سایر شرکت‌ها هستند. این متغیر از لگاریتم طبیعی تعداد سهام شرکت زربدر قیمت پایان سال سهام به دست می‌آید.

وجود مبادلات ارزی: گسترش و توسعه عملیات شرکت‌ها منجر به آشکار شدن نقاط ضعف

1. International Country Risk Group
2. Economist Intelligence Unit
3. Heritage Foundation
4. Freedom House
5. Shleifer & Vishny
6. Yazawa

بیشتری در کنترل داخلی خواهد شد. بر این اساس پیاده سازی سیستم کنترل داخلی قوی در شرکت‌هایی که دارای مبادلات خارجی بوده و اقدام به صدور محصولات خود می‌نمایند، ضروری است (یازاوا، ۲۰۱۰). در صورتی که شرکت دارای حساب‌های ارزی باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد.

رشد درآمد عملیاتی: دوپیل و همکاران (۲۰۱۰) بیان کردند که شرکت‌های با رشد درآمد بیشتر، از سیستم کنترل داخلی مطلوبی استفاده می‌کنند. جهت سنجش رشد درآمد از معادله زیر استفاده شده است:

$$\text{درآمد سال قبل} / (\text{درآمد سال قبل} - \text{درآمد سال جاری})$$

زیان شرکت: شرکت‌های حاوی زیان به احتمال زیاد دارای سیستم کنترل داخلی ضعیف‌تری دارند (یازاوا، ۲۰۱۰). در صورتیکه شرکت دارای زیان باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد.

نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها: به دلیل احتمال سرقت یا از بین رفتن موجودی کالا، شرکت‌هایی که موجودی کالای بیشتری دارند به سیستم کنترل داخلی بهتری نیاز دارند (یازاوا، ۲۰۱۰).

اهرم مالی: اهرم مالی باعث افزایش ریسک شرکت خواهد شد (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۲)، بنابراین جهت کاهش ریسک ناشی از افزایش اهرم، بکارگیری سیستم کنترل داخلی ضروری است. جهت محاسبه اهرم از تقسیم مجموع بدهی‌های شرکت بر مجموع دارایی‌ها استفاده شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

روش‌های توصیفی با ارائه جداول و استفاده از معیارهای توصیفی مانند شاخص‌های مرکزی و پراکندگی به توصیف داده‌های پژوهش می‌پردازد. این امر منجر به شفافیت موضوع خواهد شد. لازم بذکر است که تعداد مشاهدات پس از حذف داده‌های پرت ۱۶۰۸ سال شرکت است. نتایج آمار توصیفی در جدول (۱) آورده شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

متغیرها	نماد	میانگین	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
شاخص ادراک فساد	CPI	۲۶/۹۹	۱/۶۷۲	۳۰	۲۵
شاخص پاسخگویی	REPON	۰/۱۲۵	۰/۰۰۶	۰/۱۱۱	۰/۱۳۱
ارزش شرکت	Mktval	۱۲/۶۴۲	۰/۸۲۲	۱۵/۵۴۴	۱۰/۸۵۱
رشد درآمد عملیاتی	SalesGrow	۰/۳۹۱	۰/۷۵۰	۱۸/۰۷۳	-۰/۹۳۱
نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها	Inv	۰/۲۴۹	۰/۲۱۶	۴/۲۵۸	۰
اهرم	Lev	۰/۵۵۳	۰/۲۳۱	۲/۵۱۴	-۱/۴۸۲

جدول ۲. درصد فراوانی متغیرهای موهومی پژوهش

تعداد کل	درصد فراوانی		فراوانی		نماد	متغیر
	یک	صفر	یک	صفر		
۱۶۰۸	۲۹	۷۱	۴۷۴	۱۱۳۴	ICQ	کیفیت کنترل داخلی
۱۶۰۸	۷۸	۲۲	۱۲۵۸	۳۵۰	Ft	وجود مبادلات ارزی
۱۶۰۸	۱۰	۱۵۹	۱۶۰	۱۴۴۹	LOSS	زیان شرکت

بر اساس نتایج جدول ۱ و ۲، بیشینه و کمینه متغیرهای کیفیت کنترل داخلی، وجود مبادلات ارزی و زیان شرکت یک و صفر است. لازم به ذکر است که این متغیرها مجازی هستند و هر کدام دارای ارزش صفر و یک هستند. میانگین متغیرهای ادراک فساد، پاسخگویی، ارزش شرکت، رشد درآمد عملیاتی، نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها و اهرم مالی به ترتیب اعداد ۲۶/۹۹، ۰/۱۲۵، ۱۲/۶۴۲، ۰/۳۹۱، ۰/۲۴۹ و ۰/۵۵۳ است که نشان از تمرکز این داده‌ها حول این نقاط است. همچنین انحراف معیار این متغیرها به ترتیب ۱/۶۷۲، ۰/۰۰۶، ۰/۸۲۲، ۰/۷۵۰، ۰/۲۱۶ و ۰/۲۳۱ است که بیانگر پراکندگی داده‌ها از میانگین آن‌ها است. همچنین مقدار بیشینه و کمینه متغیرها میزان پراکندگی آن‌ها را نشان می‌دهد. حداقل مقدار شاخص ادراک فساد مربوط به سال‌های ۲۰۲۱، ۲۰۲۰ و ۲۰۱۳ با عدد ۲۵ و حداکثر مقدار شاخص ادراک فساد مربوط به سال ۲۰۱۷ با عدد ۳۰ است. جایگاه ایران در سال ۲۰۲۱ در بین ۱۸۰ کشور جهان از منظر سازمان شفافیت بین‌المللی ۱۵۰ است. میانگین شاخص پاسخگویی نیز ۹/۱ است. حداکثر میزان پاسخگویی گزارش شده توسط بانک جهانی مربوط به سال‌های ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳ و کمترین میزان پاسخگویی مربوط به سال ۲۰۲۱ است. آمار ارائه شده حاکی از سیر نزولی پاسخگویی طی دوره

پژوهش است.

۵-۱. نحوه آزمون فرضیه‌ها

با توجه به دو ارزشی بودن متغیر وابسته پژوهش، جهت برآورد مدل و آزمون فرضیه از رگرسیون لجستیک با تابع لاجیت بهره گرفته شده است. یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های رگرسیون لجستیک عدم نیاز به آزمون فروض کلاسیک در مدل‌های با متغیر دو ارزشی است (افلاطونی، ۱۳۹۵). جهت آزمون نیکویی برازش مدل از آزمون هاسمر - لمشو بهره گرفته شده است. نتایج آزمون هاسمر - لمشو به شرح زیر است:

جدول ۳. نتایج آزمون نیکویی برازش مدل

مدل پژوهش	آماره کای دو	احتمال آماره کای دو	نتیجه
مدل آزمون ۱	۲/۸۸	۰/۴۱۰۴	نیکویی برازش
مدل آزمون ۲	۱/۸۸	۰/۵۹۷۶	نیکویی برازش

همانطور که نتایج جدول فوق نشان می‌دهد معناداری آماره کای دو در هر دو مدل بیشتر از سطح ۵ درصد است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد نیکویی برازش مدل‌ها تایید می‌گردد.

۵-۲. نتایج آزمون فرضیه‌ها

جدول ۴. نتایج برآورد مدل برای آزمون فرضیه با استفاده از معیار شاخص ادراک فساد

متغیر توضیحی	نماد	نتایج آزمون	
		ضریب	آماره z
شاخص ادراک فساد	<i>CPI</i>	۰/۱۲۸	۳/۵۲
ارزش شرکت	<i>Mktval</i>	۰/۱۹۸	۲/۵۴
وجود مبادلات ارزی	<i>Fl</i>	-۰/۲۸۸	-۲/۰۶
رشد درآمد عملیاتی	<i>SalesGrow</i>	-۰/۰۷۵	-۰/۷۷
زیان شرکت	<i>LOSS</i>	۱/۲۰۲	۶/۳۸
نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها	<i>Inv</i>	-۱/۷۴۵	-۴/۵۵
اهرم	<i>Lev</i>	۰/۸۰۸	۲/۹۴
آماره LR		۱۲۸/۱۸	
سطح معنی‌داری (Prob.)		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین (R^2) مک فادن		۰/۰۶۵	

جهت اندازه‌گیری فساد مالی از دو معیار شاخص ادارک فساد و شاخص پاسخگویی استفاده شده است. بنابراین ابتدا تاثیر شاخص ادارک فساد بر کیفیت کنترل داخلی مورد آزمون قرار گرفت. با توجه به نتایج حاصل از رگرسیون لجستیک سطح معنی‌داری آماره LR با استفاده از شاخص ادارک فساد (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی‌دار است. همچنین در این مدل ضریب تعیین ۰/۰۶ به دست آمده است. همان‌طور که جدول ۴ نشان می‌دهد، ضریب شاخص ادارک فساد مثبت و ضریب معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با صفر است. از این رو ضمن تایید فرضیه پژوهش می‌توان ادعا کرد بین فساد نهادینه شده در جامعه و کیفیت کنترل داخلی ارتباط مستقیم وجود دارد به این معنا که هر اندازه فساد در جامعه بیشتر باشد ضعف در کنترل‌های داخلی نیز بیشتر خواهد بود. همچنین در بین متغیرهای کنترلی ارتباط بین نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها، زیان شرکت، وجود مبادلات ارزی، ارزش شرکت و اهرم مالی با کیفیت کنترل داخلی مورد تایید قرار گرفت.

جدول ۵. نتایج برآورد مدل برای آزمون فرضیه با استفاده از شاخص پاسخگویی

نتایج آزمون			نماد	متغیر توضیحی
سطح معناداری	آماره Z	ضریب		
۰/۰۲۴	-۲/۲۶	-۱۹/۸۵	<i>CPI</i>	شاخص پاسخگویی
۰/۰۲۷	۲/۲۱	۰/۱۷۲	<i>Mktval</i>	ارزش شرکت
۰/۰۲۷	-۲/۲۱	-۰/۳۰۸	<i>Ft</i>	وجود مبادلات ارزی
۰/۱۵۴	۱-۱/۴۲	-۰/۱۵۰	<i>SalesGrow</i>	رشد درآمد عملیاتی
۰/۰۰۰	۶/۶۶	۱/۲۵۶	<i>LOSS</i>	زیان شرکت
۰/۰۰۰	-۴/۹۰	-۱/۸۸۴	<i>Inv</i>	نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها
۰/۰۰۳	۲/۹۳	۰/۸۰۴	<i>Lev</i>	اهرم
۱۲۰/۸۳ ۰/۰۰۰۰				آماره LR سطح معنی‌داری (Prob.)
۰/۰۶۲				ضریب تعیین (R^2) مک فادن

شاخص پاسخگویی از جمله شاخص‌های اندازه‌گیری فساد مالی است. با توجه به نتایج حاصل از رگرسیون لجستیک سطح معنی‌داری آماره LR با استفاده از شاخص پاسخگویی (۰/۰۰۰)

کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی‌دار است. همچنین در این مدل ضریب تعیین ۰/۰۶ به دست آمده است. همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد، ضریب شاخص پاسخگویی منفی و آماره آزمون در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به این جهت اندازه‌گیری کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف در کنترل داخلی استفاده شده است بنابراین می‌توان مدعی شد هر اندازه پاسخگویی کمتر باشد ضعف در سیستم کنترل داخلی بیشتر خواهد بود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

وجود مکانیزم‌های سیستم کنترل داخلی مطلوب افزایش کارایی واحد اقتصادی را در پی داشته و منجر به کاهش خطر از دست دادن دارایی‌ها خواهد شد. همچنین وجود سیستم کنترل داخلی مناسب، قابلیت اعتماد صورت‌های مالی را افزایش داده و باعث ایجاد اطمینان معقولی نسبت به رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. از جمله عواملی که می‌تواند منجر به ایجاد ضعف در سیستم کنترل داخلی گردد رفتارهای غیر اخلاقی افراد مرتبط با سیستم کنترل داخلی است. فساد ناشی از سطح ادراک فساد و پاسخگویی، به راحتی به سایر فعالیت‌های مربوط به جمع‌آوری و انتشار اطلاعات به طور کلی و اطلاعات حسابداری به طور خاص گسترش می‌یابد. بر همین اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر رفتارهای غیر اخلاقی و فساد مالی افراد بر کیفیت کنترل‌های داخلی است. جهت اندازه‌گیری فساد مالی از دو شاخص ادراک فساد برگرفته از سازمان بین‌المللی شفافیت و شاخص پاسخگویی برگرفته از بانک جهانی استفاده شده است. همچنین از شاخص ضعف سیستم کنترل داخلی در گزارش حسابرسی جهت اندازه‌گیری کنترل کیفیت داخلی استفاده شده است. با توجه به دو ارزشی بودن متغیر وابسته از رگرسیون لجستیک با تابع لاجیت جهت آزمون فرضیه پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون تأثیر شاخص ادراک فساد بر کیفیت کنترل داخلی حاکی از ارتباط مستقیم بین این شاخص با ضعف‌های کنترل داخلی است. در واقع هر اندازه شاخص ادراک فساد بیشتر باشد ضعف در کنترل‌های داخلی نیز بیشتر خواهد بود. همچنین نتایج حاصل از آزمون تأثیر شاخص پاسخگویی بر کیفیت کنترل داخلی حاکی از ارتباط منفی بین این دو متغیر است. بدین صورت که هر اندازه پاسخگویی کمتر باشد ضعف‌های سیستم کنترل داخلی بیشتر خواهد بود. نتایج پژوهش حاضر با مطالعه ژانگ (۲۰۱۷) و ریکاردو و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد. بر اساس نتایج پژوهش آن‌ها کیفیت حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر شاخص ادراک فساد قرار می‌گیرد و می‌تواند انتخاب‌های حسابداری را تحت‌الشعاع قرار دهد.

بر اساس نتایج پژوهش، به سازمان‌های قانون‌گذار مانند بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود استانداردهایی جهت شناسایی و جلوگیری از فساد در سطح شرکت‌ها تدوین کنند. همچنین مسئولیت‌های حسابرس قانونی، جهت جلوگیری از فساد در سطح شرکت‌ها را افزایش داده و موارد عدم رعایت دستورالعمل‌های حاکمیت شرکتی در گزارش‌های حسابرسان

مستقل درج گردد. همچنین به جامعه حرفه‌ای حسابداران پیشنهاد می‌شود که انجمنی حرفه‌ای جهت مبارزه با فساد تاسیس گردد.

همچنین با توجه به تاثیر مبادلات ارزی بر افزایش سطح ارتباط با دنیای رقابتی آزاد و بر اساس نتایج پژوهش و تاثیر منفی مبادلات ارزی بر شاخص ادراک فساد پیشنهاد می‌شود که قوانین و مقررات در امر صادرات و واردات محصولات شرکت‌ها تسهیل گردد.

به سایر پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به منظور بررسی اثر فساد بر تقلب از سایر شاخص‌های فساد از جمله شاخص کنترل فساد، شاخص حاکمیت قانون، شاخص ثبات سیاسی و ... استفاده کرده و نتایج حاصل را با پژوهش حاضر مقایسه نمایند. همچنین با توجه به نقش ویژه حسابرسی داخلی در کنترل فساد پیشنهاد می‌شود اثر حسابرسی داخلی بر فساد مالی مورد آزمون قرار گیرد. آسیدو و دفور (۲۰۱۷) معتقدند که حسابرسی داخلی با کیفیت باعث کاهش فساد می‌شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. آقایی، محمدعلی؛ رضازاده، جواد؛ بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶ (۱۲)، ۹۸-۱۲۵.
۲. افلاطونی، عباس. (۱۳۹۵). تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار stata. انتشارات ترمه، تهران.
۳. بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۴). رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۶)، ۴۵-۵۶.
۴. بیات، مرتضی؛ آقایی، محمدعلی و رضازاده، جواد. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شاخص‌های حکمرانی (کنترل فساد و پاسخگویی): مطالعه بین کشوری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲ (۳)، ۲۲-۱.
۵. حاجیه، زهره؛ محمدحسین‌نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
۶. حساس‌یگانه، یحیی؛ تقی‌نجاج ملک‌شاه، غلامحسین. (۱۳۸۵). رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴ (۱۴)، ۱۷۶-۱۳۳.
۷. حسینی دوست، سیداحسان؛ سپهردوست، حمید و کیانی، اسما. (۱۳۹۸). بررسی اثر شاخص‌های جهانی شدن و فساد بر اندازه دولت. مطالعات اقتصادی کاربردی ایران (مطالعات اقتصادی کاربردی)، ۸ (۳۲)، ۱۲۹-۱۵۹.
۸. خرم‌آبادی، مهدی؛ حساس‌یگانه، یحیی؛ برزیده، فرخ و صالحی صدقیانی، جمشید. (۱۳۹۹). تبیین و اولویت بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲ (۴۳)، ۵۷-۸۲.
۹. خراشادی، محمد؛ مردی، محمدعلی و پایان، علی. (۱۳۹۹). اثربخشی کمیته حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی: آیا جنسیت اعضای کمیته حسابرسی اهمیت دارد؟. دانش حسابرسی، ۲۰ (۷۹)، ۲۱۹-۲۴۰.
۱۰. جعفری، بنفشه؛ علی‌خانی، رضیه؛ مران‌جوری، مهدی و پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران در تبیین رابطه بین ویژگی‌های حسابرس و اثربخشی کنترل داخلی. دانش حسابرسی، ۲۲ (۸۶)، ۱۶۵-۱۸۶.
۱۱. ذبیح‌زاده عبدالله؛ پورآقاچان عباسعلی، رضانی جواد؛ عباسیان فریدونی، محمد مهدی (۱۳۹۹). طراحی مدل رتبه بندی عوامل موثر بر سیستم کنترل داخلی با رویکرد مدل هوشمند ترکیبی. فصلنامه دانش حسابرسی،

۲۰ (۸۰)، ۳۸۳-۴۰۰.

۱۲. رحیمیان، نظام‌الدین؛ توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۲). اهرم مالی و ارتباط آن با درماندگی مالی و فرصت‌های رشد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (روابط خطی و انحنایی). حسابداری مالی، ۵ (۲۰)، ۱۰۸-۱۲۹.
۱۳. ساعدی، رحمان؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۹). تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۱)، ۵۱-۲۳.
۱۴. سپهردوست، حمید؛ برجسیان، عادل. (۱۳۹۵). بررسی اثرات غیرمستقیم فساد بر رشد اقتصادی با تأکید بر شاخص ادراک فساد. فصلنامه اقتصاد مقداری، ۱۳ (۱)، ۱-۲۹.
۱۵. شکوهی فرد، سیامک؛ ابوالحسنی، اصغر و فرهنگ، امیرعلی. (۱۴۰۰). اثرات فساد بر شکنندگی مالی در ایران: رهیافت رگرسیون کوانتایل. توسعه و سرمایه، ۱۶(۱)، ۹۳-۱۱۰.
۱۶. صباحی، احمد و ملک‌السادات، سعید. (۱۳۸۸). اثر کنترل فساد مالی بر رشد اقتصادی، فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، ۱۴(۵۳)، ۱۵۸-۱۳۱.
۱۷. فخاری، حسین و کبیری، محمد تقی. (۱۳۹۷). بررسی عوامل تعیین کننده افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۴۰)، ۲۵-۴۲.
۱۸. فقیه، محسن و مؤتمنی، مانی. (۱۴۰۱). حاکمیت قانون و مدیریت سود. دانش حسابداری مالی، ۳ (۲۳)، ۶۸-۳۱.
۱۹. قائمی، فاطمه؛ مرادی، زهرا و علوی، غلام حسین. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۵۹-۲۸۰.
۲۰. قادری، کاوه؛ زلفی، حسن و افلاطونی، عباس. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فساد مالی بر تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، ۲۲۰-۱۹۱.
۲۱. قادری، کاوه؛ قادری، صلاح‌الدین؛ قارزاده، سیدکریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۳)، ۷۱-۹۲.
۲۲. قنبریان، رضا. (۱۳۹۰). کنترل‌های داخلی از گذشته تا امروز. ماهنامه حسابدار، ۲۳۷، ۵۳-۴۹.
۲۳. غلامی، یعقوب؛ منصوری، فردین و یزدیفر، حسن. (۱۴۰۰). هویت اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۲۹۳-۳۰۸.
۲۴. لطفعلیان، مهدی؛ ولی‌پور، هاشم. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی طراحی شده در شرکت نیرو ترانس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، ۱-۱۴.
۲۵. ملکیان اسفندیار؛ قربانی هادی، صالح آبادی مهتری (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۳)، ۷۷-۵۵.
۲۶. ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ مداحی، آزاده؛ شیبانی، نسرين. (۱۴۰۰). رابطه‌ی دوره تصدی و چرخش حساب‌برسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۴)، ۱۲۵-۱۵۰.

ب- منابع خارجی:

1. Alt, J., & Lassen, D. (2008). Political and judicial checks on corruption: evidence from American state governments. *Economics and Politics*, 20(1), 33-61. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0343.2007.00319.x>
2. Amara, I., Khelif, H., & El Ammari, A. (2020). Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1243-1259. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2026>
3. Anand, V., Ashforth, B.E., & Joshi, M. (2004). Business as usual: the acceptance and perpetuation of corruption in organizations. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 39-53. DOI:10.5465/AME.2004.13837437

4. Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., Kinney, W., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83, 217-250. <http://www.jstor.org/stable/30243517>
5. Asiedu, K., & Deffor, E. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *International Journal of Auditing*, 21, 82-99. <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>
6. Baats, R. (2022). Internal controls and anticorruption, Basel Institute Governance. Quick Guide Series 24. Published on 24 February.
7. Balsam, S., Jiang, W., & Lu, B. (2014). Equity Incentives and Internal Control Weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 31, 178-201. <doi.org/10.1111/1911-3846.12018>
8. Bishop, T., & Kidosky, F. (2009). Corporate Resiliency, Managing the Growing Risk of Fraud and Corruption. John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, p. 3.
9. Changwony, F., & Paterson, A. (2019). Accounting practice, fiscal decentralization and corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100834. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.04.003>
10. Chen, Y., Che, L., Zheng, D., & You, H. (2020). Corruption culture and accounting quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(2), 15-68. <doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2019.106698>
11. Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77, 35-59. <https://www.jstor.org/stable/3203324>
12. De Graaf, G. (2004). Portraits of corruption: towards a contextual theory of corruption. Proceedings of the EGPA 2004 Annual Conference, Four Months After: Administering the New Europe.
13. Della Porta, D., & Vannucci, A. (1997). The resources of corruption: some reflections from the Italian case. *Crime, Law and Social Change*, 27(3-4): 231-254. <doi.org/10.1023/A:1008215600420>
14. Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82, 1141-1170. <https://www.jstor.org/stable/30243495>
15. Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Account. Organ. Soc.* 32(6), 513-542. <doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>
16. Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 190-209. <doi.org/10.1016/j.jacceco.2009.09.004>
17. Ghosh, A., Marra, A., & Moon, D. (2010). Corporate boards, audit committees, and earnings management: pre and post-SOX evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 37, 1145-1176. <doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02218.x>
18. Goh, B.W., & D. Li. (2011). Internal controls and conditional conservatism. *The Accounting Review*, 86, 975-1005. <https://www.jstor.org/stable/23045565>
19. Hudori, R., & Muštikasari, E. (2020). The Strength of Audits, Reporting Standards and Corruption, on Tax Evasion: A Cross-Country Study. *International Journal of Economics and Business Administration*, 8(2), 554-567. DOI: 10.35808/ijeba/481
20. Hogan, C., & Wilkins, M. (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*. 25(1): 219-242. <doi.org/10.1506/car.25.1.9>
21. Hoitash, R., Hoitash, U., & Johnstone, M. (2012). Internal control material weaknesses and CFO compensation. *Contemporary Accounting Research*, 29, 768-803. <doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01122.x>
22. Huberts, L. (1998). What can be done against corruption and fraud: expert view on strategies to protect public integrity. *Crime, Law and Social Change*, 29, 209-224. DOI:10.1023/A:1008348803253
23. International Federation of Red Cross and Red Crescent Societies, Geneva. (2012). *Fraud*

- and corruption prevention and control policy. 1226100 06/2012 E.
24. Jain, A. (2001). Corruption: areview. *Journal of Economic Surveys*, 15(1), 71-121. doi.org/10.1111/1467-6419.00133
 25. Ji, X., Lu, W., & Qu. W. (2015). Determinants and economic consequences of voluntary disclosure of internal control weaknesses in China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), 1-17. doi.org/10.1016/j.jcae.2014.12.001
 26. John, I., & Ofiafoh, E. (2013). Combating corruption in Nigeria: The role of the public sector auditors. *Research. Journal of Finance and Accounting*, 4(4), 122-131.
 27. Kim, J., Song, B., & Zhang, L. (2011). Internal control Weakness and Bank Loan Contracting: Evidence from SOX Section 404 Disclosures. *The Accounting Review*, 86, 1157-1188. doi.org/10.2308/accr-10036
 28. Kinney, W. (2005). Twenty-five years of audit deregulation and reregulation: What does it mean for 2005 and beyond? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24: 89-109. DOI:10.2308/aud.2005.24.Supplement.89
 29. Klitgaard, R. (2006). Introduction: subvertng corruption. *Global Crime*, 7(3-4), 299-307. doi.org/10.1080/17440570601063724
 30. Kaufmann, D., Kraay, A., & Massimo, M. (2010). *The Worldwide Governance Indicators, Methodology and Analytical Issues*, The World Bank, Development Research Group, Macroeconomics and Growth Team, September 2010.
 31. Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China. *International Journal of Financial Research*, 6 (2), 54-66. doi.org/10.5430/ijfr.v6n2p54
 32. Lotfalian, M., & Valipour, H. (2015). The effectiveness of the system of internal controls in the Niroo-Trans company. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4 (16), 1-14. (in Persian)
 33. Mazzi, F., Slack, R., & Tsalavoutas, I. (2018). The effect of corruption and culture on mandatory disclosure compliance levels: goodwill reporting in Europe. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 31, 52-73. doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2018.06.001
 34. Malaguenˆ o, R., Albrecht, C., Ainge, C., & Stephens, N. (2010). Accounting and corruption: a crosscountry analysis, *Journal of Money Laundering Control*, 13 (4), 372-393. doi.org/10.1108/13685201011083885
 35. Olsen, W. P. (2010). *The Anti-Corruption Handbook. How to Protect Your Business in the Global Market Place*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, p. 26.
 36. Pacini, C., Swingen, J., & Rogers, H. (2002). The OECD convention and bribery in international business transactions: implications for auditors. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 205-215. doi.org/10.1108/02686900210424376
 37. Persons, O. (1995). Using financial statement data to identify factors associated with fraudulent financial reporting. *Journal of Applied Business Research*. 11(3), 38-46. doi.org/10.19030/jabr.v11i3.5858
 38. Pilonato, S. (2022). Accounting can support a “sustainable” corruption network: a case analysis. *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 34 (1), 120-138. doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2019-0172.
 39. Rasha, K., & Andrew, W. (2016). External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Auditing*. 10(1), 1-10. DOI:10.2308/ciia-51391
 40. Reding, K., Sobel, P., Anderson, U., Head, M.J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*, 3rd ed., Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
 41. Riahi-Belkaoui, A. (2004). Effects of corruption on earnings opacity internationally. *Advances in International Accounting*, 17, 73-84. doi.org/10.1016/S0897-3660(04)17004-9
 42. Ricardo, M., Chad, A., Christopher, A., & Christopher, S. (2010). Accounting and

- Corruption: A Cross-Country Analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372-393. doi.org/10.1108/13685201011083885
43. Rodriguez, P., Uhlenbruck, K., & Eden, L. (2005). Government corruption and the entry strategies of multinationals. *Academy of Management Review*, 30(2), 383-396. https://www.jstor.org/stable/20159125
 44. Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and Government. Causes, Consequences and Reform*, Cambridge University Press, Cambridge.
 45. Shleifer, A., & Vishny, R. (1993). Corruption. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(3), 599-617.
 46. Spence, H. (2017). Corruption in the media. In M. S. Abflander, & S. Hudson (Eds.). *The handbook of business corruption: Cross-sectoral experiences* (pp. 453e480). Croydon: Emerald Publishing Limited.
 47. Spira, L., & Page, M. (2003). Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661. doi.org/10.1108/09513570310492335
 48. Stavriana, H., Maria, G. U., & Susana, G. (2019). What is the Effect of Corruption on the Accounting Practice?, XV International Research Symposium for Accounting Academics, https://indem.uc3m.es/pdf/1561026015-B25_Stavriana.pdf.
 49. Transparency International. (2018). *Corruption perceptions Index*. http://www.transparency.org/cpi2014/results
 50. Valizadeh Larijani, A., Maddahi, A., & Sheybani, N. (2021). Audit Tenure and Audit Turnover relation with the report of weaknesses of internal control on financial reporting. *Empirical Research in Accounting*, 11(4), 125-150. doi: 10.22051/jera.2021.36429.2881
 51. Yazawa, K. (2010). Why don't japanese companies disclose internal control weakness? : Evidence from J-SOX mandated audits. *Aoyama Gakuin University*, 32, 2-11. DOI:10.2139/ssrn.1607709
 52. Zhang, J. (2017). *Political corruption and corporate earnings management*. Doctoral thesis, Nanyang Technological University, Singapore.