

## ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی: بررسی نقش تعدیل گر تخصص مالی کمیته حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۴/۱۶

سید محمد مشعشی<sup>۱</sup>

مهدی مران جوری<sup>۲</sup>

مونا غلامی<sup>۳</sup>

### چکیده:

هدف این پژوهش بررسی تأثیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی است. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ است. برای این منظور، ۱۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شدند. به منظور آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چندمتغیره بر مبنای داده‌های پانلی استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها با به کارگیری نرم‌افزار ایویوز انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط وجود ندارد؛ اما تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی مثبت دارد. با توجه به تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی لزوم توجه به اثربخشی کمیته‌های حسابرسی از اهمیت بسیار بالا برخوردار است.

**واژه‌های کلیدی:** تخصص مالی کمیته حسابرسی، ضعف کنترل داخلی، حق الزحمه حسابرسی، رگرسیون چندمتغیره.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه گیلان، رشت، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: mohammad.moshashae@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

۳. کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی شفق، تنکابن، ایران

## ۱- مقدمه

شواهد موجود در مبانی نظری نشان می‌دهد که ضعف کنترل داخلی باعث می‌شود که اقلام تعهدی حسابداری برآورد شده توسط مدیران، جانبدارانه و غیرقابل اتکا باشد؛ به گونه‌ای که وجود ضعف در سیستم کنترل داخلی نه تنها مانع ارائه یک برآورد صحیح و قابل اتکا از اقلام تعهدی حسابداری توسط مدیران می‌شود، بلکه برای آن‌ها فرصتی را فراهم می‌کند تا برآوردهای جانبدارانه‌تری ارائه نمایند. بنابراین، وجود ضعف کنترل داخلی موجب افزایش ریسک حسابرسی و تجاری ارزیابی شده توسط حسابرسان می‌شود. در چنین موقعیتی، به احتمال خیلی زیاد، حسابرسان تلاش خود را به منظور کم کردن ریسک حسابرسی، افزایش می‌دهند این کار، هزینه حسابرسی را افزایش می‌دهد و منجر به حق الزحمه حسابرسی بیشتری می‌شود (میترا و همکاران، ۲۰۱۶). پژوهش‌های قبلی مستند کردند که وجود ضعف با اهمیت در کنترل داخلی منجر به کاهش کیفیت اقلام تعهدی شده و احتمال گزارشگری نادرست را افزایش می‌دهد (آشیاغ اسکایف و همکاران، ۲۰۰۸؛ دوایل و همکاران، ۲۰۰۷). گزارشگری مالی نادرست در مواقعی که مسأله نمایندگی حادث بوده و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران شدیدتر باشد، بیشتر اتفاق می‌افتد. از این رو، یکی از مواردی که می‌تواند نقش مهمی داشته باشد، سازوکارهای راهبردی شرکتی مانند کمیته حسابرسی است.

کمیته حسابرسی از زمان پیدایش، نقش حیاتی در اداره شرکت‌ها داشته است و خصوصاً در دو دهه قبل، به دلیل رسوایی چند شرکت بزرگ، اهمیت آن به مراتب افزایش یافته است (ولتی، ۲۰۱۸). ادبیات نشان می‌دهد کمیته حسابرسی، در پردازش گزارشگری مالی به عنوان یک ناظر عمل می‌کند و به عنوان یک سیستم نظارتی بر سازوکارهای داخلی شرکت نظارت دارد. نتیجه این نظارت هم کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت و همچنین کاهش تحریف‌های (اشتباه و تقلب) عمدی یا سهوی در استفاده از رویه‌ها و اندازه‌گیری‌های حسابداری است. کمیته حسابرسی کیفیت اطلاعات را به طور مستقیم و به واسطه نظارت بر گزارشگری مالی افزایش می‌دهد و در پایان، ارتقای کیفیت اطلاعات و استقرار کنترل‌های قوی به احتمال زیاد منجر به افزایش اعتماد کل ذینفعان واحد تجاری به خصوص سرمایه‌گذاران نسبت به اینکه صورت‌های مالی از کیفیت لازم برخوردار است، سبب می‌گردد (علوی و همکاران، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه سال‌های زیادی از تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌های موجود در بازار سرمایه ایران سپری نشده است، انجام چنین پژوهش‌هایی می‌تواند ادبیات پژوهش‌های مربوط در ایران را غنی‌تر نماید. پژوهش‌هایی در بازار سرمایه ایران به عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند؛ اما با توجه به این که موضوع ضعف کنترل داخلی دارای نوآوری است به نظر می‌رسد پژوهشی که به ارتباط ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی و به طور خاص نقش تخصص مالی کمیته حسابرسی را به عنوان نقش تعدیل‌گر در رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار داده باشد، انجام نشده است که از این بابت این پژوهش دارای نوآوری است. بنابراین، هدف اصلی پژوهش حاضر، تبیین رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با در نظر گرفتن

نقش تعدیلی تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی است. در این راستا، مسأله اصلی پژوهش حاضر این است که آیا تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی در رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی نقش تعدیل‌کنندگی دارد؟ در ادامه این پژوهش، ابتدا به مبانی نظری، پیشینه و تبیین فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود، سپس روش پژوهش، یافته‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری حاصل از یافته‌ها تشریح می‌شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه‌ها

در محافل دانشگاهی و حرفه‌ای توجه به موضوع کنترل داخلی در حال افزایش است. اهمیت کنترل داخلی بعد از رسوایی‌های مالی سال ۲۰۰۲ میلادی و تصویب قانون ساربینز-اکسلی پررنگ‌تر شد؛ چرا که سیستم کنترل داخلی ضمن پوشش انواع ریسک‌ها، تهدیدها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها به مدیران و کلیه ذینفعان واحد تجاری در مورد قابلیت اتکاء به مدارک مالی، رعایت قوانین و مقررات و کارایی عملیات، اطمینان معقول می‌دهد (جی و همکاران، ۲۰۱۸). بخش ۴۰۴ و ۳۰۲ این قانون مدیریت شرکت را ملزم می‌کند، به سرمایه‌گذاران در مورد افشای نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی اطلاع‌رسانی کند (شن و همکاران، ۲۰۲۰). در ایران نیز، در راستای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلف و نیز ساماندهی و توسعه بازار سرمایه شفاف و منصفانه، دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار به تصویب هیأت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. در راستای اجرای این دستورالعمل، منشورهای کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسی داخلی مصوب شد و مدیران ملزم شدند در صورت وجود نقاط ضعف با اهمیت در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، این موارد و نحوه اصلاح آن‌ها در گزارش افشا نمایند. کنترل‌های داخلی به‌عنوان بخشی از سازمان باید نسبت به انواع ریسک‌هایی که سازمان با آن روبه‌رو است، واکنش نشان دهد و نسبت به این موضوع که هدف‌های سازمان با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد، اطمینان حاصل نماید (ولتی، ۲۰۱۸). ضعف کنترل داخلی می‌تواند به تحریف هزینه‌های عملیاتی نیز منجر شود و از این طریق عملکرد عملیاتی را تحت شعاع قرار دهد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۸). فانگ و همکاران (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که کنترل داخلی غیر اثربخش می‌تواند بر عملکرد عملیاتی شرکت تأثیر منفی داشته باشد؛ زیرا منجر به ارائه گزارش‌های مدیریت داخلی نادرست خواهد شد و این گزارش‌های نادرست برای تصمیم‌گیری‌های عملیاتی مورد استفاده قرار خواهند گرفت. رایس و همکاران (۲۰۱۴) و چن و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر حاکمیت شرکتی را بر مشکلات کنترل داخلی با تأکید بر بخش‌های ۴۰۴ و ۳۰۲ قانون ساربینز-اکسلی مورد مطالعه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی از جمله حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی با افشای ضعف کنترل داخلی رابطه دارد. همچنین بدارد و همکاران (۲۰۱۲) به نقش مؤثر گزارش حسابرس مستقل در شناسایی ضعف‌های با اهمیت در نظام کنترل‌های داخلی شرکت اشاره نمودند.

حسابرس به واسطه انجام فرایند حسابرسی، ارزش اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد و اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی را فزونی می‌بخشد، در مقابل منافع اقتصادی خود را از طریق دریافت حق الزحمه تامین می‌کند. حق الزحمه حسابرسی ارتباط تنگاتنگی با متغیرهای همچون اندازه، تعداد بخش‌ها و پیچیدگی عملیات حسابداری شرکت دارد (کوندکار و همکاران، ۲۰۱۵). ضعف صاحبکاران در گزارشگری مالی و غیر مالی، یک نوع سیگنال اطلاعاتی برای حسابرسان است تا توجه خاصی در فرایند ارزیابی ریسک حسابرسی داشته باشند (چی و همکاران، ۲۰۱۸). زمانی که حسابرسان، ریسک حسابرسی بالاتری را برای صاحبکاران تخمین بزنند، به نظارت و رسیدگی بیشتر و دقیق‌تری در فرایند حسابرسی نیاز دارند، لذا درخواست حق الزحمه بالاتری از صاحبکار خواهد داشت (چن و همکاران، ۲۰۱۶). تحقیقات در ارتباط با حق الزحمه حسابرسی نشان می‌دهد که ریسک‌های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی ارتباط نزدیکی دارند. به ویژه شرکت‌هایی که ریسک‌های ذاتی و کنترل آن‌ها در سطح بالاتری برآورد می‌شود؛ با حق الزحمه حسابرسی بالاتری مواجه می‌شوند. این جریان قابل قبول است؛ زیرا حسابرسان سعی دارند این ریسک‌ها را با کار حسابرسی بیشتر حذف کنند و این می‌تواند حق الزحمه حسابرسی را بیشتر کند (کینی و شیاردسون، ۲۰۱۰). مطالعات نشان می‌دهد حق الزحمه حسابرسی شرکت‌هایی که دارای نقاط ضعف کنترل داخلی هستند، بیشتر است (کریشنن، ۲۰۰۵). دلیل این امر آن است که سیستم کنترل داخلی ناکار، ریسک گزارشگری نادرست را افزایش می‌دهد و حسابرس به منظور کاهش این ریسک باید تلاش خود را در شرکت مورد رسیدگی افزایش دهد (سانتانو و همکاران، ۲۰۱۷).

مطالعات نشان می‌دهد کمیته حسابرسی با تخصیص مالی منجر به اثر بخشی کمیته می‌شود (لین و همکاران، ۲۰۱۴) چرا که حضور متخصصین مالی در کمیته حسابرسی می‌تواند توانایی کمیته حسابرسی را در اطمینان از کار حسابرس مستقل که آیا به شایستگی انجام شده است، درک قضاوت حسابرس و همچنین میانجی‌گری در طول حسابرسی میان حسابرس مستقل و مدیریت شرکت افزایش دهد (ولتی، ۲۰۱۸). بنابراین انتظار می‌رود وجود متخصصان مالی در تیم کمیته حسابرسی از حسابرسان مستقل، انجام رسیدگی بیشتری را طلب کنند، که این کار منجر به افزایش حجم عملیات حسابرسی و در نهایت افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

## ۲-۱- ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی

کنترل داخلی به عنوان یکی از عناصر ضروری در گزارشگری مالی از زمان تصویب قانون ساربینز آکسلی در امریکا که حسابرسان را به عرضه برآوردی از کیفیت کنترل داخلی صاحبکاران و گواهی دادن در زمینه گزارش‌های کنترل داخلی شان ملزم کرده، در سال‌های اخیر توجه بسیاری را به خود جلب کرده است (لین و همکاران، ۲۰۱۴). در قانون ساربینز آکسلی به کنترل داخلی بر گزارشگری مالی توجه ویژه‌ای شده است. در قوانین جدید ساربینز آکسلی، مدیران ملزم به ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی هستند و حسابرسان خارجی نیز ملزم هستند تا حسابرسی

از کنترل داخلی و مجوزی در خصوص سنجش کنترل داخلی مدیران بپردازند (ولتی، ۲۰۱۸). علیرغم آنکه کنترل داخلی اثربخش نمی‌تواند به صورت کامل کلیه خطاها و تهدیدات احتمالی عمدی و غیرعمدی حسابداری را حذف کند ولی می‌تواند توانایی مدیر را در مدیریت فرصت جویانه سود گزارش شده و یا ارقام تعهدی محدود کند و از احتمال تحریف صورت‌های مالی کم کند. تحقیقات پیشین دریافتند که حق‌الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی با ضعف کنترل داخلی بالاتر می‌باشد و حق‌الزحمه با شدت ضعف کنترل افزایش می‌یابد (سانتانو و همکاران، ۲۰۱۷: جی و همکاران، ۲۰۱۸). کنترل داخلی ناکارآمد منجر به ریسک بیشتر گزارش نادرست مالی می‌شود که برخاسته از خطاهای غیرعمدی و تعدیلات حسابداری عمدی است. بر اساس مدل ریسک حسابرسی (تلاش حسابرسی) این وضعیت احتمالاً ریسک خطای حسابرسی را افزایش داده و حساب‌رسان را به تلاش بیشتر برای کاهش ریسک حسابرسی و یا لحاظ کردن صرف ریسک برای پوشش هرگونه تعهد درقبال خسارت تحقق یافته تعقیبات قانونی خطای احتمالی حسابرسی علی‌رغم زمان و کار مازاد حسابرسی سوق می‌دهد. علاوه بر این، هم‌رسلی (۲۰۱۲) نشان داد شرکت‌هایی که نمی‌توانند ضعف کنترل پیشین با اهمیت افشا شده را اصلاح کنند، در حق‌الزحمه حسابرسی افزایش بیشتری را شاهد هستند. ضعف‌های کنترل داخلی حوزه‌های گزارشگری غیر مالی می‌توانند بر کیفیت صورتهای مالی اثری مستقیم و غیر مستقیم داشته باشند. بنابراین با فرض آنکه قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی استراتژی مهمی برای حساب‌رسان در مدیریت ریسک حسابرسی است، افشای ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری غیر مالی می‌تواند به حساب‌رسان در تعیین آستانه قابل قبولی از ریسک حسابرسی، ساعات حسابرسی و پاداش بدهی قانونی احتمالی و زیان‌های اعتباری کمک کند. بر اساس مطالب فوق فرضیه اول به شرح زیر بیان می‌شود.

**فرضیه اول:** بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد.

یکی از راهکارهای نظارتی مصوب سازمان بورس در رابطه با فعالیت‌های واحد تجاری، استقرار و فعالیت کمیته حسابرسی در درون این شرکتها می‌باشد. محققانی همچون کارسلو و نیل (۲۰۰۰) و بیسلی و سالتربو (۲۰۰۱) معتقدند چنانچه کمیته حسابرسی بخواهد در زمینه گزارشگری مالی موثر باشد، باید به تخصص و مهارتهای اعضای خود توجه کند. تخصص مالی از اهمیت بالایی برای کمیته حسابرسی برخوردار است؛ چرا که اعضای کمیته حسابرسی مسئولیت وظایفی را به عهده دارند که به درجه بالایی از مهارتهای حسابداری نیاز دارند (سلطان و همکاران، ۲۰۱۵). کمیته اسمیت (۲۰۰۳) توصیه می‌کند که هر یک از اعضای کمیته حسابرسی از سواد مالی برخوردار باشد و "حداقل یک عضو کمیته حسابرسی دارای تخصص حسابداری یا مرتبط با مدیریت مالی داشته باشد (سیتینی و همکاران، ۲۰۱۷). احتمالاً وجود متخصصین مالی در بین کمیته حسابرسی به نفع شرکت خواهد بود چراکه در بالاترین سطح نظارت وجود خواهد داشت (وان محمد و همکاران، ۲۰۱۸). تخصص مالی اعضای کمیته بدین دلیل مهم است که آنها

با پیچیدگی گزارشگری مالی سروکار دارند و می‌توانند تجدید ارائه صورت‌های مالی را کاهش دهند (آبوت و همکاران، ۲۰۰۳). اعضای کمیته حسابرسی که دانش مالی دارند بهتر می‌توانند قضاوت‌های حسابرس را درک کنند و از حسابرسان زمانی که با مدیریت اختلاف نظر دارند، حمایت کنند (دی زورت و سالتریو، ۲۰۰۱). نایکر و شارما (۲۰۰۹) یافتند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی به کنترل داخلی موثر منجر می‌شود. هونیش و همکاران (۲۰۰۹) نیز نشان دادند تعداد اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی با ضعف کنترل داخلی رابطه معنی دار دارد. اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی، سرمایه انسانی ارزشمندی تلقی می‌شوند که این موضوع آن‌ها را ترغیب می‌کند تا در رسیدگیها دقیق تر باشند. انگیزه دقیق بودن نیز خودبه‌خود موجب بهبود کیفیت خدمات ارائه‌شده می‌شود (ایتون و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین تخصص مالی کمیته حسابرسی می‌تواند توانایی شناسایی موارد اشتباه، تقلب و تحریف در صورت‌های مالی و احساس استقلال را در حسابرسان تقویت نموده و رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. بر اساس مطالب فوق فرضیه دوم به شرح زیر بیان می‌شود:

**فرضیه دوم:** تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارد.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

گیل و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت پایین کنترل داخلی شرکت‌ها پرداختند. آنها با استفاده از مدل ریسک حسابرسی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان مستقل به دلیل کیفیت پایین در ساختار کنترل داخلی شرکت‌ها، حق الزحمه قابل توجهی را از صاحبکاران مطالبه می‌کنند.

جی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی در چین پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی با اهمیت و حق الزحمه حسابرس مستقل ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد. همچنین، استفاده داوطلبانه از خدمات اطمینان بخشی واحد حسابرسی داخلی می‌تواند این رابطه را تضعیف کند.

بلالا و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی به مطالعه تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت سود پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کمیته حسابرسی دارای تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت سود است و متخصصان مالی که رشته آن‌ها حسابداری است دارای تأثیر قوی‌تر بر کیفیت سود هستند نسبت به کارشناسان مالی غیر حسابداری.

سانتانو و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی تأثیر مالکیت سهام مدیریتی بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسان پرداختند. این پژوهش نشان می‌دهد که تأثیر مالکیت سهام مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی هنگامی مثبت و قوی‌تر است که مالکیت مدیریتی در سطح بالاتری قرار دارد.

الموتاری و همکاران (۲۰۱۷) به مطالعه رابطه بین اثربخشی عملکرد کمیته حسابرسی و ضعف

سیستم کنترل داخلی در بانک‌های یمنی پرداختند. برای انجام این کار، آنان تعداد پرسشنامه پژوهش را در بین ۱۷ بانک یمن توزیع و داده‌های مستخرج را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این موضوع بود که بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و ضعف سیستم کنترل داخلی رابطه منفی و معناداری وجود داشت.

خلیف و سماها (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی دارای رابطه مثبت با بهبود کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی است. با توجه به اینکه در این پژوهش از متغیر وجود ضعف کنترل داخلی برای ارزیابی کیفیت کنترل داخلی استفاده شد، ارتباط منفی بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی نشان دهنده این موضوع است که افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی منجر به کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی می‌شود.

زمان و همکاران (۲۰۱۱)، در پژوهشی به مطالعه تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

پروایت و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین میزان استفاده از خدمات حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج پژوهش، نشان داد که استفاده بیشتر از خدمات حسابرسان داخلی شرکت‌ها باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود. مرجانی و علی نژاد (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر مالکیت مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط وجود ندارد. اما مالکیت مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر معکوس و معنی داری دارد.

عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) سابقه تشکیل کمیته حسابرسی بر حق الزحمه خدمات حسابرسی مستقل را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که سابقه تشکیل کمیته حسابرسی دارای تأثیر مثبت و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی است.

حاجیه‌ها و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها بیانگر آن است که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به سخن دیگر، نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است.

لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی اعضای کمیته دارای ارتباط مثبت و معنادار با حق الزحمه حسابرسی هستند؛ اما ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشده است.

#### ۴- روش‌شناسی تحقیق

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از دیدگاه روش، جزو پژوهش‌های توصیفی-همبستگی است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون چند متغیره بر مبنای روش تحلیل ترکیبی داده‌ها استفاده شده است. اطلاعات مربوط به مبنای نظری و پیشینه پژوهش به شیوه کتابخانه‌ای مانند مراجعه به مقالات گردآوری شده است؛ همچنین، داده‌های لازم به منظور آزمون فرضیه‌ها از طریق بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین، سایت سازمان بورس اوراق بهادار و مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌ها جمع‌آوری شده است. به منظور خلاصه کردن و مرتب‌سازی داده‌ها از نرم افزار Excel و برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Eviews استفاده شده است. جامعه آماری مورد بررسی در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی بین سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. به منظور همگون بودن جامعه آماری پژوهش، شرایطی به شرح ذیل برای جامعه آماری اعمال خواهد شد.

الف) صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های همراه در طی دوره مورد بررسی در دسترس باشد؛ ب) دوره مالی آن‌ها به پایان اسفندماه منتهی شود و طی دوره پژوهش، سال مالی خود را تغییر نداده باشد؛ پ) معاملات سهام آن‌ها طی دوره پژوهش، بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار تهران متوقف نشده باشد؛ ج) جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی (بانک‌ها، لیزینگ‌ها و...) نباشد. با توجه به معیارهای فوق، ۱۶۳ شرکت جهت بررسی در این پژوهش انتخاب گردید.

#### ۴-۱- مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

بر اساس پژوهش میترا و همکاران (۲۰۱۷) جهت آزمون فرضیه اول از مدل (۱) و برای آزمون فرضیه دوم از مدل (۲) استفاده می‌گردد.

مدل (۱)

$$LAFEE_i = \beta_0 + \beta_1 ICW_i + \beta_2 FSIZE_i + \beta_3 \mathbf{R} CINV_i + \beta_4 MB_i + \beta_5 LE_i + \beta_6 ROA_i + \beta_7 BG_i + \beta_8 GC_i + \beta_9 Modified + \beta_{10} \mathbf{K} - DOPS + \beta_{11} INITIAL + \beta_{12} ARL + \varepsilon_i$$

مدل (۲)

$$LAFEE_i = \beta_0 + \beta_1 ICW_i + \beta_2 \mathbf{A} - EXP_i + \beta_3 ICV * \mathbf{A} - EXP + \beta_4 FSIZE + \beta_5 \mathbf{R} CINV_i + \beta_6 MB_i + \beta_7 LE_i + \beta_8 ROA_i + \beta_9 BG_i + \beta_{10} GC_i + \beta_{11} Modified + \beta_{12} \mathbf{K} - DOPS + \beta_{13} INITIAL + \beta_{14} ARL + \varepsilon_i$$

#### ۴-۲- متغیر وابسته:

حق‌الزحمه حسابرسی (LAFEE): حق‌الزحمه حسابرسی است که از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی در سال t برای شرکت i محاسبه می‌شود.



#### ۳-۴- متغیر مستقل:

ضعف کنترل داخلی (ICW): ضعف کنترل داخلی است که مطابق پژوهش حاجیها و همکاران (۱۳۹۸) به منظور اندازه‌گیری متغیر ضعف کنترل داخلی از نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی افشا شده در گزارش حسابرسان مستقل استفاده می‌شود. بر اساس فهرست کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، از سال ۱۳۹۱ حسابرسان مستقل شرکت مکلف شده‌اند کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را مورد ارزیابی قرار داده و نمونه‌های عدم رعایت یا عدم اجرای مناسب کنترل‌های داخلی را در گزارش درج نمایند. از این رو، اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر داده می‌شود.

#### ۴-۴- متغیر تعدیل‌گر:

تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی (AC-EXPT): تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی است، در صورتی که بیش از ۵۰ درصد اعضای کمیته حسابرسی طبق منشور کمیته حسابرسی بورس متخصص مالی باشند عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود (لاری دشت بیاز و همکاران، ۱۳۹۵).

#### ۵-۴- متغیرهای کنترلی:

FSIZE: اندازه شرکت است که از لگاریتم طبیعی جمع فروش شرکت در سال  $t$  محاسبه می‌شود.

RECINV: نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا به کل دارایی‌ها.

MB: از تقسیم ارزش بازار حقوق مالکانه به ارزش دفتری آن بدست می‌آید.

LEV: اهرم مالی است که از تقسیم کل بدهی بر کل دارایی محاسبه می‌شود.

ROA: بازده دارایی‌های شرکت که از تقسیم سود عملیاتی به کل دارایی شرکت محاسبه می‌شود.

BIG: در صورتی که شرکت توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی با رتبه الف جامعه حسابداران رسمی کشور حسابرسی شده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود.

GC: اگر شرکت اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت دریافت کرده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود.

Modified: اگر شرکت اظهار نظر تعدیل شده (غیر از اظهار نظر در خصوص تداوم فعالیت) دریافت کرده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود.

EX\_DOPS: اگر شرکت عملیات متوقف شده گزارش کرده باشد عدد ۱ در غیر اینصورت عدد صفر خواهد بود.

INITIAL: اگر حسابرسان شرکت در سال  $t$  حسابرسی نخستین باشد عدد ۱ در غیر اینصورت

عدد صفر خواهد بود.

ARL: تاخیر گزارش حسابرسی است که از تعداد روزهای بین تاریخ گزارش حسابرسی و تاریخ پایان سال مالی محاسبه می‌شود.

### ۵- یافته‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۱ ارائه و سپس فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفت.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار
LAFEE	۷/۴۶۴	۷/۱۰۰	۱۳/۴۹	۲/۳۷	۱/۴۹۰
FSIZE	۱۳/۵۹۲	۱۳/۷۰۰	۲۰/۵۱	۸/۷۰	۲/۸۴۲
RECIN	۰/۱۸۸	۰/۱۸۹	۰/۵۷۶	۰/۰۰۳	۰/۵۳۵
MB	۲/۲۰۷	۱/۹۹۵	۹/۸۲	۰/۲۳	۲/۲۲۳
ROA	۰/۱۷۵	۰/۰۸۸	۰/۶۳	-۰/۱۳۲	۱/۵۱۸
LEV	۰/۶۰۵	۰/۵۶۸	۳/۰۶	۰/۵۰۶	۰/۶۵۵
ARL	۷۶/۵۰	۶۹/۰۰	۱۳۹	۳۲	۸/۰۲۲

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

مهم‌ترین و شاید جذاب‌ترین شاخص مرکزی در آماره‌های توصیفی، میانگین است و شاخص خوبی به منظور تفسیر متوسط داده‌هاست. برای مثال، طبق نگاره یک، میانگین اندازه شرکت ۱۳/۵۹۲ است. که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به اندازه شرکت اطراف این عدد تمرکز دارند. همچنین، میانه متغیر اندازه شرکت برابر است با ۱۳/۵۹۲، یعنی نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و مابقی بیشتر از آن مقدار هستند. پارامترهای پراکندگی، به‌طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر تاخیر گزارش حسابرسی برابر ۸/۰۲۲ است که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش دارای بیشترین میزان پراکندگی می‌باشند. بیشترین اهرم مالی ۳/۰۶ مربوط به شرکت تامین ماسه سال ۱۳۹۶ می‌باشد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای گسسته (مجازی) پژوهش

متغیر	نماد	وجود (۱)		عدم وجود (۰)		جمع
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	
ضعف کنترل داخلی	Icw	۵۲۸	۵۳	۴۵۰	۴۷	۹۷۸
تخصص مالی کمیته حسابرسی	AC-EXPT	۶۸۸	۷۰	۲۹۰	۳۰	۹۷۸
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۸۱۴	۸۳	۱۶۴	۱۷	۹۷۸
اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت	GC	۲۰۶	۲۱	۷۷۲	۷۹	۹۷۸
اظهار نظر تعدیل شده	MODIFIED	۳۵۲	۳۶	۸۱۸	۶۴	۹۷۸
گزارش ارقام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده	EX-DOPS	۴۳۰	۴۳	۵۴۸	۵۷	۹۷۸
حسابرسی نخستین	INITIAL	۲۸۱	۲۸	۶۹۷	۷۲	۹۷۸

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

جدول ۲ نشان می‌دهد که حدوداً ۸۳ درصد از شرکت‌های مورد مطالعه، طبق گزارش حسابرس، توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات رتبه الف جامعه حسابداران رسمی کشور حسابرسی شده‌اند. طبق جدول شماره ۲ حدوداً ۵۳ درصد از شرکت‌های مورد بررسی دارای ضعف با اهمیت در کنترل داخلی طبق گزارش حسابرس مستقل بوده‌اند؛ به عبارت دیگر حداقل نیمی از شرکت‌های مورد بررسی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بر اساس گزارش حسابرس مستقل حداقل دارای یک ضعف با اهمیت در کنترل داخلی بوده‌اند.

جدول ۳: نتایج آزمون F (لیمر) برای مدل‌های پژوهش

شماره مدل	آماره F	ارزش احتمال	نتیجه آزمون
مدل ۱	۷/۵۸۹	۰/۰۰۰	رد فرض صفر - داده‌های پانل
مدل ۲	۷/۳۵۳	۰/۰۰۰	رد فرض صفر - داده‌های پانل

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

همان‌گونه که در جدول ۳ دیده می‌شود مقدار احتمال بدست آمده از آزمون F لیمر در هر دو مدل پژوهش کوچکتر از ۵ درصد است، لذا برای برآورد مدل از روش داده‌های پانلی استفاده می‌شود.

جدول ۴: نتایج آزمون هاسمن برای مدل‌های پژوهش

شماره مدل	آماره F	ارزش احتمال	نتیجه آزمون
مدل ۱	۲۴۷/۳۱۲۶	۰/۰۰۰۰	رد فرض صفر-مدل با اثرات ثابت
مدل ۲	۲۲۶/۱۵۳۸	۰/۰۰۰۰	رد فرض صفر-مدل با اثرات ثابت

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

نتایج جدول ۴، بیانگر آن است که در مدل‌های پژوهش باید از روش اثرات ثابت استفاده نمود. با توجه به اینکه برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون چند متغیره استفاده شده است، بنابراین بررسی فروض کلاسیک رگرسیون حائز اهمیت اساسی است. برای بررسی ناهمسانی واریانس خطاها از آزمون والد تعدیل شده استفاده شده است، فرض صفر در این آزمون بیانگر همسانی واریانس خطاها بوده و در صورت که سطح معناداری آماره آزمون کمتر از ۵ درصد باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت واریانس خطاهای مدل همسان نیستند. نتیجه این آزمون در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵: نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

شماره مدل	ارزش	احتمال	نتیجه آزمون
اول	۱۱/۱۱۰۳	۰/۰۰۰	تایید فرض صفر-ناهمسانی واریانس
دوم	۲۳/۰۰۳۴	۰/۰۰۰	تایید فرض صفر-ناهمسانی واریانس

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

با توجه به جدول ۵، مشکل ناهمسانی واریانس میان اجزای اخلال وجود دارد، بنابراین برای تخمین مدل‌ها از روش GLS استفاده می‌شود. یکی دیگر از پیش فرض‌های استفاده از رگرسیون، آزمون هم خطی است که برای سنجش آن از عامل تورم واریانس استفاده می‌شود. نتایج آزمون عامل تورم واریانس (VIF) در جدول ۶ نمایش داده شده است.

جدول ۶: نتایج آزمون عامل تورم واریانس

آماره VIF	متغیرها	
۳/۱۱۰۹	ضعف کنترل داخلی	ICW
۲/۱۲۷۸	تخصص مالی کمیته حسابرسی	AC-EXPT
۶/۳۸۲۱	اندازه شرکت	FSIZE

متغیرها	آماره VIF
RECINV	نسبت حسابهای دریافتی و موجودی کالا به کل دارایی‌ها ۶/۲۷۶۵
MB	رشد شرکت ۳/۰۱۰۹
LEV	اهرم مالی ۳/۷۱۸۳
ROA	بازده دارایی‌ها ۸/۳۳۸۹
BIG	وضعیت حسابرسی ۸/۱۱۰۰
GC	اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت ۴/۲۳۰۲
MODIFIED	اظهار نظر تعدیل شده شرکت ۶/۴۴۰۰
EX-DOPS	اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده گزارش شرکت ۵/۹۷۳۲
INITIAL	حسابرسی نخستین شرکت ۵/۰۱۶۷
ARL	تاخیر گزارش حسابرسی ۴/۱۸۵۴

\* منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews

با توجه به جدول فوق و از آنجاییکه آماره تورم واریانس از ۱۰ کوچکتر هستند، بنابراین مشکل هم خطی میان متغیرهای مستقل و کنترلی وجود ندارد. بعد از انجام فروض کلاسیک و اطمینان از اینکه برازش مدل‌های تحقیق به وسیله رگرسیون دارای اعتبار لازم است، مدل اول پژوهش به روش اثرات ثابت برازش گردید و نتایج در جدول ۷ ارائه گردیده است.

جدول ۷: نتایج حاصل از تخمین مدل اول به روش اثرات ثابت

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
عرض از مبدا	C	۶/۹۸۳۵	۰/۰۸۴۵	۸۲/۶۰۷۱	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	ICW	۰/۰۰۶۹	۰/۰۰۷۹	۰/۸۷۵۸	۰/۳۸۱۴
اندازه شرکت	FSIZE	۰/۴۴۸۵	۰/۰۰۶۲	۷۱/۳۱۶۲	۰/۰۰۰۰
نسبت حسابهای دریافتی و موجودی کالا به کل دارایی‌ها	RCINV	-۳/۰۰۹۵	۰/۰۱۸۷	-۱۶۰/۱۳۲	۰/۰۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۲	۲/۲۳۵	۰/۰۲۵۶
اهرم مالی	LEV	۰/۰۰۶۳	۰/۰۰۷۸	۰/۸۰۸	۰/۴۱۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۰۱۶۵	۰/۰۰۸۳	-۱/۹۷۱	۰/۰۴۹۱
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۰/۰۱۵۹	۰/۰۰۷۹	۱/۹۹۹	۰/۰۴۵۹
اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت	GC	-۰/۰۰۵۰	۰/۰۰۹۱	۰/۸۷۷	۰/۳۸۰۳

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
اظهارنظر تعدیل شده	MODIFIED	-۰/۰۱۶۸	۰/۰۱۱۲	-۱/۴۹۶	۰/۱۳۴۹
گزارش اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده	EXDOPS	-۰/۰۰۹۹	۰/۰۰۵۷	۱/۷۲۲	۰/۰۸۵۴
حسابرسی نخستین	INITIAL	۰/۰۰۵۶	۰/۰۰۵۲	۱/۰۷۳	۰/۰۸۳۲
تاخیر گزارش حسابرسی	ARL	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۰۲	۲/۹۹۷	۰/۰۰۲۸
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۶۸۹۵			
آماره دوربین- واتسون		۱/۶۸۲۱			
آماره F		۵۳۱/۱۱۰۳			
سطح معنی داری		۰/۰۰۰۰			

\* منبع: خروجی نرم افزار Eviews

با توجه به آماره F مدل (۵۳۱/۱۱۰۳) و مقدار احتمال آن که کمتر از ۵ درصد است، مدل رگرسیون معنادار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل حدود ۶۸ درصد است، می توان بیان کرد که متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، ۶۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند. آماره دوربین واتسون نشان می دهد مشکل خود همبستگی بین باقیمانده های مدل وجود ندارد. ضریب متغیر ضعف کنترل داخلی (۰/۰۰۶۹) و سطح معناداری آن که بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است، لذا می توان نتیجه گرفت ضعف کنترل داخلی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ندارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش رد می شود.

فرضیه دوم پژوهش بیان می کند که «تخصص مالی کمیته حسابرسی بر ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارد». به منظور آزمون این فرضیه از رابطه رگرسیونی دوم استفاده شده است. نتایج برازش مدل دوم به شرح جدول ۸ است:

جدول ۸. نتایج حاصل از تخمین مدل دوم به روش اثرات ثابت

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
عرض از مبدا	C	۶/۹۶۷۲	۰/۰۸۵۶	۸۱/۳۴۲۵	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	ICW	-۰/۰۲۹۱	۰/۰۱۷۵	-۱/۶۶۱۷	۰/۰۹۷۰
تخصص مالی کمیته حسابرسی	ACEXPT	۰/۰۴۱۵	۰/۰۲۱۱۵	۱/۹۶۴۲	۰/۰۴۹۹
ضرب ضعف کنترل داخلی و تخصص مالی کمیته حسابرسی	ICW*ACEXP	۰/۰۴۰۹	۰/۰۱۸۴	۲/۲۱۳۵	۰/۰۲۷۱
اندازه شرکت	FSIZE	۰/۴۴۷۷	۰/۰۰۶۳	۷۰/۸۴۱۳	۰/۰۰۰۰

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	ارزش احتمال
نسبت حسابهای دریافتی و موجودی کالا به کل دارایی ها	RCINV	-۲/۹۹۸۳	۰/۰۱۸۳	-۱۶۳/۳۳۷۳	۰/۰۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۲	۲/۲۶۴۰	۰/۰۲۳۸
اهرم مالی	LEV	۰/۰۰۷۳	۰/۰۰۷۷	۰/۹۴۱۵	۰/۳۴۶۷
بازده دارایی ها	ROA	-۰/۰۱۶۷	۰/۰۰۸۴	-۱/۹۹۲۰	۰/۰۴۶۷
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۰/۰۱۷۶	۰/۰۰۷۷	۲/۲۵۹۰	۰/۰۲۴۱
اظهار نظر ابهام در تداوم فعالیت	GC	۰/۰۰۹۱	۰/۰۰۹۴	۰/۹۷۴۶	۰/۳۳۰۰
اظهار نظر تعدیل شده	MODIFIED	-۰/۰۱۵۴	۰/۰۱۱۴	-۱/۳۵۲۷	۰/۱۷۶۵
گزارش اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده	EXDOPS	-۰/۰۰۹۹	۰/۰۰۵۷	-۱/۷۱۳۴	۰/۰۸۷۰
حسابرسی نخستین	INITIAL	۰/۰۰۴۵	۰/۰۰۵۱	۰/۸۹۳۵	۰/۳۷۱۸
تاخیر گزارش حسابرسی	ARL	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۰۲	۳/۱۲۴۲	۰/۰۰۱۸
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۶۸۹۸			
آماره دورین- واتسون		۱/۷۰۶۰			
آماره F		۵۴۱/۲۶۷۴			
سطح معنی داری		۰/۰۰۰۰			

\* منبع: خروجی نرم افزار Eviews

با توجه به آماره F مدل (۵۴۱/۲۷) و مقدار احتمال آن که کمتر از ۵ درصد است، می توان ادعا کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مدل بر آوردی معنادار است. با توجه به معنادار و مثبت بودن ضریب متغیر حاصل ضرب ضعف کنترل داخلی و تخصص مالی کمیته حسابرسی و سطح معنی داری این متغیر (۰/۰۲۷۱) که کوچکتر از (۰/۰۵) است، می توان بیان کرد که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی اثر تعدیل کنندگی مثبت دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تایید می شود.

## ۷- نتیجه گیری و پیشنهادها

در مطالعه حاضر به بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با نقش تعدیل کنندگی تخصص مالی کمیته حسابرسی پرداخته شد. فرضیه اول پژوهش بیان می کند "بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد". نتیجه این فرضیه نشان داد که ضعف کنترل داخلی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ندارد. با توجه به مبانی نظری پژوهش و مطالعات پیشین، عدم استقرار کنترل های داخلی اثربخش، بر تعداد قابل ملاحظه ای

از شرکت‌ها تأثیر سوء داشته است. آن دسته از واحدهای اقتصادی که با به‌کارگیری تجربه‌های موفق در استقرار کنترل‌های داخلی و مطالعه و عقلانیت نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی اقدام می‌نمایند، توانایی و امکان مقابله با مشکلاتی که در صورت فقدان این کنترل‌ها رخ می‌دهد را خواهند داشت. عدم استقرار یک ساختار کنترل داخلی اثربخش بر عملیات واحد اقتصادی، و همچنین بر کیفیت فرآیند حسابرسی مستقل نیز تأثیر منفی خواهد گذاشت. در دنیای امروز عموماً بهبود کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی از طریق اتکای بیشتر به سیستم کنترل‌های داخلی میسر و مقدور است. بر اساس تحقیقات تجربی صورت گرفته هرچه کنترل‌های داخلی با کیفیت تر (ضعف کمتر) باشد، میزان حق‌الزحمه نیز کمتر خواهد بود. از اینرو پیرو مطالب فوق، نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه نشان می‌دهد، بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه ایران ارتباطی مشاهده نگردید؛ این نتیجه بیانگر این است که عوامل قوی‌تر دیگری بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل مؤثر هستند، همچنین عدم توجه کافی (و صرفاً در حد گزارش) به کنترل‌های داخلی توسط شرکت‌ها و البته نهادهای نظارتی می‌تواند علت دیگری از این نتیجه باشد که عامل مهمی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مستقل تا کنون نبوده است. نتیجه این فرضیه همسو با سانتائو و همکاران (۲۰۱۷) و مغایر با پژوهش گیل و همکاران (۲۰۲۰)، جی و همکاران (۲۰۱۸)، الموتاری و همکاران (۲۰۱۷) و علوی و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد. فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند "تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد". نتیجه این فرضیه نشان داد که تخصص مالی کمیته حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد. بنابراین، فرضیه دوم تایید شد. به عبارت دیگر، رابطه ضعف کنترل داخلی با حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها دارای متخصص مالی بیشتری هستند یا اعضای متخصص مالی بیشتری دارند، نسبت به شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها متخصص مالی نیستند تفاوت دارد. در نتیجه می‌توان به اهمیت وجود تخصص مالی در کمیته حسابرسی شرکت‌ها پی برد. نتایج همسو با سانتائو و همکاران (۲۰۱۷) و مغایر با پژوهش الموتاری و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد. با توجه به نتیجه پژوهش، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقای فرهنگ توجه به کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها و بر اساس مدل ریسک حسابرسی (تلاش حسابرسی) در مذاکرات خود با صاحبکاران، میزان کیفیت کنترل داخلی را نیز به عنوان یک عامل مهم در نظر بگیرند. به سرمایه‌گذاران توصیه می‌شود در انتخاب شرکت به جهت سرمایه‌گذاری به ساختار و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی و خصوصاً تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی توجه خاص داشته باشند. همچنین، به اعضای هیأت مدیره شرکت‌ها نیز توصیه می‌شود از وجود متخصصان مالی بیشتری در ساختار کمیته حسابرسی خود استفاده نمایند تا با افزایش اثربخشی کمیته بتوانند نقش نظارتی خود را به نحو مطلوب‌تری ایفا کنند. به مدیران سازمان بورس پیشنهاد می‌شود تا دستورالعمل حاکمیت شرکتی را با جدیت تمام اجرا نمایند. همچنین، در خصوص منشور کمیته حسابرسی، جدیت بیشتری به خرج دهند تا ویژگی‌های



کمیته حسابداری طبق منشور در خصوص اعضا (با تاکید بر تخصص آنها) به نحو مناسب اجرا گردد. از محدودیت‌های این پژوهش می‌توان اشاره کرد که با توجه به اینکه دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در سال ۱۳۹۱ ابلاغ و در ماده ۱۰ این دستورالعمل، شرکت‌ها ملزم به تشکیل کمیته حسابداری شدند؛ بنابراین در سال‌های ابتدایی دوره زمانی پژوهش به دلیل فقدان اطلاعات مربوط به ویژگی‌های کمیته حسابداری، بسیاری از شرکت‌ها از شرکت‌ها از نمونه مورد بررسی حذف شدند.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. حاجیه‌ها، زهره، آزاد زاده، عادل. (۱۳۹۸). ویژگی‌های کمیته حسابداری و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تاکید بر اندازه موسسه حسابداری و حاکمیت شرکتی، دانش حسابداری مالی: (۲۲)۶: ۹۵-۱۱۷.
۲. حاجیه‌ها زهره، اورادی جواد، صالح آبادی مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابداری. فصلنامه حسابداری مالی، ۹ (۳۳): ۷۸-۹۶.
۳. صفری گرایمی، مهدی. رضایی پسته نوئی، یاسر. نوروزی، محمد. (۱۳۹۶). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابداری و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت: (۲۴)۶: ۱۱-۱.
۴. عباس زاده، محمدرضا، فکور، حسین، قناد، مصطفی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابداری و حق‌الزحمه خدمات حسابداری، دانش حسابداری مالی، ۳ (۴): ۴۷-۶۴.
۵. علوی، سید مصطفی. قائمی، محمد حسین. رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). تأثیر فعالیت کمیته حسابداری و گزارشگری مالی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی: (۳)۱۰: ۳۵-۶۶.
۶. علوی، سید مصطفی. قائمی، محمد حسین. (۱۳۹۶). آسیب شناسی کمیته‌های حسابداری، دانش حسابداری: (۶۸)۱۷: ۱۲۷-۱۴۷.
۷. لاری دشت بیاض، محمود. اورادی، جواد. (۱۳۹۵). ویژگی‌های کمیته‌های حسابداری و حق‌الزحمه‌های حسابداری، پژوهش‌های تجربی حسابداری: (۲۲)۶: ۶۹-۹۴.
۸. مرجانی، زهرا و علی نژادساروکلانی، مهدی. (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و حق‌الزحمه حسابداری، سومین کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی.

### ب- منابع خارجی:

1. Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. and Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees, *Auditing: Journal of Practice and Theory*: 22 (2): 17-32.
2. Al-Matari I.Y., Sulaiman.A.S.M and Al-Matari.E.M. (2017). Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks Operating in Yemen. *International Review of Management and Marketing*: 7(1): 191-196.
3. Alzeban, A. and Sawan, N. (2016). The relationship between adherence of internal audit with standards and audit fees, *Journal of Financial Reporting and Accounting*: 14(1): 72-85.
4. Beasley, M., and Salterio, S. (2001). The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. *Contemporary Accounting Research*, 18: 539-70.
5. Bedard, J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Westermann, K. (2012). Material weakness reme-

- diation and earnings quality: A detailed examination by type of control deficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 31(1): 57–78.
6. Carcello, J., and Neal, T., (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75 (4): 453–467.
  7. Chen L, Feldmann A, Tang O. (2015). The relationship between disclosures of corporate social performance and financial performance: Evidences from GRI reports in manufacturing industry. *International Journal of Production Economics*, 170: 445-456.
  8. Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., Yu, W., (2016). Audited financial reporting and voluntary disclosure of corporate social responsibility (CSR) reports. *J. Man. Account. Res*, 28(2): 53–76.
  9. Cheng, Qiang and Goh, Beng Wee and Kim, Jae B., (2018). Internal Control and Operational Efficiency. *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming, 35 (2): 1102–1139.
  10. DeZoort, F. T. (1997). An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities. *Abacus*, 33(2): pp. 208–227.
  11. Doyle, J., Ge, W. and McVay, S. (2007b). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting, *Journal of Accounting and Economics*: 44: 193-223.
  12. Doyle, Jeffrey, Weili Ge, Sarah McVay. (2006). Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. Utah State University, University of Washington, New York University: 49: 10-49.
  13. Faudziah, F., Haron, H., and Jantan, M. (2005). Internal Auditing Practices and Internal Control System. *Managerial Auditing Journal*: 2(3): 24-39.
  14. Feng, M., C. Li, and S. McVay. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2-3): 190–209
  15. Gao, J. , Merkley, K. J. , Pacelli, J. and Schroeder, J. H. (2020), Internal Control Weaknesses and the Demand for Financial Skills: Evidence from U.S. Job Postings Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3542331>
  16. Gil, B. & Choi, S. & Lamoreaux, P. & Lee, J. (2020). Auditors' Fee Premiums and Low Quality Internal Controls. *Contemporary Accounting Research*. 10.1111/1911-3846.12602.
  17. Hammersley, Jacqueline S, Linda A. Myers, Catherine Shakespeare. (2012). 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.
  18. Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel J and Barragato, Charles A. (2007). Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No.8, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1025904>.
  19. Hoitash, U., Hoitash, R., and Bedard, J.C. (2009). Corporate Governance and Internal Control Over Financial Reporting: A Comparison of Regulatory Regimes, *the Accounting Review*: 84(3): 839-867.
  20. Ittonen, K., Johnstone, K., and Myllymäki, E.R., (2015). Audit partner public-client Specialisation and client abnormal accruals. *Eur. Account. Rev*, 24 (3): 607–633.
  21. Ji, X., Lu, W., and Qu, W., (2018). Internal Control Risk and Audit Fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14 (3): 266–287.
  22. Khlif, H. and Samaha, K. (2016). Audit committee activity and internal control quality in Egypt: does external auditor's size matter?, *Managerial Auditing Journal*: 31(3): 269-289
  23. Khondkar, K, Ashok, R, and SangHyun, S. (2015). Board Structure and Audit Committee Monitoring: Effects of Audit Committee Monitoring Incentives and Board Entrenchment on Audit Fees.
  24. Kinney, W. R., and Shepardson, M.L. (2011). Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small U.S. Public Companies: 49 (2): 413–448.
  25. Klein, A. (2002). Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Man-

- agement, *Journal of Accounting and Economics*, 33: 375–400.
26. Krishnan, J. (2005). Audit committee and internal control: An empirical analysis, *The Accounting Review*: 80 (2): 649-675.
  27. Lin, Y.-C., Wang, Y.-C., Chiou, J.-R. And Huang, H.-W. (2014). CEO characteristics and internal control quality, *Corporate Governance: An International Review*: 22 (1): 24–42.
  28. Mitra, S., Jaggi, B. and Al-Hayale, T. (2017). The effect of managerial stock ownership on the relationship between material internal control weaknesses and audit fees. *Review of Accounting and Finance*. 16 (2), 239-259.
  29. Mohan, N.J., and Chen, C. R. (2007). The impact of the Sarbanes–Oxley Act on firm’s go private. *Research in Accounting Regulation*: 19: 119–134.
  30. Munsif, V., K. Raghunandan., & D.V. Rama. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3):203–18.
  31. Naiker, V., and Sharma, D. S. (2009). Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *The Accounting Review*, 84(2): 559-587.
  32. Nondorf, M. E., Singer, Z., & You, H. (2012). A study of firms surrounding the threshold of Sarbanes–Oxley Section 404 compliance. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*: 28(1): 96–110.
  33. Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. & Wood, D. A. (2010). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? Working.
  34. Rice, S. C., Weber, D. P., & Wu, B. (2014). Does SOX 404 have teeth? Consequences of the failure to report existing internal control weaknesses. *The Accounting Review*, 90(3):1169-1200.
  35. Setiany, E., Hartoko, S., Suhardjanto, D., and Honggowati, S. (2017). Audit Committee Characteristics and Voluntary Financial Disclosure. *Review of Integrative Business and Economics Research*: 6(3): 239-253.
  36. Shen, H., Xiong, H., Zheng, Sh., and Hou, F., (2020). Chief Executive officer (CEO)’s Rural Origin and Internal Control Quality. *Economic Modelling*, <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2020.03.011>.
  37. Sultana, N., Singh, H., and Van der Zahn, J. W, (2015). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. *International Journal of Auditing*: 19(2): 72-87.
  38. Velte P. (2018). Is auditing Committee Expertise Connected with Increased Readability of Integrated Reports: Evidence from EU companies. *Problems and Perspectives in Management*, 16(2), 23-41.
  39. Wan Mohammad, W. M., Wasiuzzaman, SH., Morsali, S. SH. & Mohd Zaini, R. (2018). The Effect of Audit Committee Characteristics on Financial Restatements in Malaysia. *Journal of Asia-Pacific Business*, 19(1): 4-22.
  40. Zaman, M., M. Hudaib, and R. Haniffa. (2011). Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non-Audit Services Fees, *Journal of Business Finance & Accounting*: 38(2): 165-197.
  41. Zhang Y., Zhou, J. and Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*: 26 (3): 300-327.