

## مطالعه تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های مدیریتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱/۳۱

■ مسعود طاهری نیا<sup>۱</sup>

■ آذر مسلمی<sup>۲</sup>

■ طیبه واشقانی فراهانی<sup>۳</sup>

### چکیده:

کنترل‌های داخلی نقش مهمی در جلوگیری از افزایش ریسک گزارشگری مالی متقلبانه دارند؛ زیرا فرصت‌های انجام رفتار متقلبانه را کاهش می‌دهند. براساس نظریه تقارن اطلاعاتی، افشا ضعف کنترل داخلی راهکاری جهت بررسی ایفای نقش پاسخگویی مدیریت است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، مطالعه تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های مدیریتی است. برای آزمون فرضیه‌ها، بر مبنای الگوی رگرسیون پروبیت، داده‌های ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ جمع‌آوری و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. نتایج نشان داد ضعف کنترل‌های داخلی، بر گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری دارد. همچنین، تداوم ضعف کنترل‌های داخلی، تأثیر مثبت و معناداری بر تشدید رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه دارد. با این حال، رابطه معناداری مبنی بر تأثیر ویژگی‌های مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه در آینده دیده نشد. بنابراین، افشا ضعف کنترل داخلی، تلاشی از سوی حسابرس برای برطرف کردن شکاف اطلاعاتی نشأت گرفته از تئوری نمایندگی بین مدیران و مالکان واحدهای تجاری است. ضعف کنترل داخلی و تداوم در آن سبب سلب اعتماد کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به وضعیت مالی شرکت و عملکرد مدیریت می‌شود؛ زیرا این ضعف را فرصتی برای اعمال رفتار متقلبانه مدیر محسوب می‌کنند.

**واژگان کلیدی:** ضعف کنترل داخلی، کشف تقلب، ویژگی‌های مدیریتی و گزارش حسابرس.

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران (نویسنده مسئول)، ایمیل: [taherinia.m@lu.ac.ir](mailto:taherinia.m@lu.ac.ir)

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

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد خمین، خمین، ایران.

## ۱- مقدمه

با پیشرفت و پیچیدگی کسب و کار، افزایش نسبت سهامداران خرد و مطابق با تئوری نمایندگی، نیاز بیشتری به تقویت سازوکارهای کنترلی و نظارتی احساس می‌شود. قانون‌گذاران با درک درخواست ذی‌نفعان این کسب و کارها، به بحث و مذاکره درباره روش‌هایی که سبب افشاء و شفافیت اطلاعات گزارش شده‌اند، پرداختند. نتیجه اقدامات آن‌ها منجر به تصویب قوانینی شد که از آن با عنوان کنترل‌های داخلی یاد می‌شود (چالمرز و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). با افزایش تلاش‌های جهانی برای ارتقا کنترل داخلی، به‌روزرسانی این موضوع با یک دیدگاه بین‌المللی امری مهم به شمار می‌آید. همان‌گونه که در قانون ساربنز اکسلی، نقش کنترل داخلی به رسمیت شناخته شده و اهمیت آن بر حصول اطمینان نسبت به کیفیت گزارشگری مالی تأیید شده است (لای و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). در ایران نیز در سال‌های اخیر سیاست‌گذاران کشور به کارگیری کنترل‌های داخلی را در قالب دستورالعمل کنترل داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس برای شرکت‌ها ملزم کردند (ابراهیمی کردلر، بیگی و غواصی کناری، ۱۳۹۷).

پژوهش‌های انجام شده در این زمینه نشان می‌دهد که توجه به ایجاد بستری مناسب برای استقرار و اجراء کنترل داخلی دارای مزیت‌های زیادی برای شرکت و ذینفعان آن هست. در این راستا لی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) بیان کردند کنترل داخلی از طریق ارتقاء همگرایی اطلاعات، ریسک ارزیابی صورت‌های مالی شرکت را برای سرمایه‌گذاران کاهش و ارزش شرکت را توسط کاهش هزینه سرمایه افزایش می‌دهد. این ابزار نظارتی می‌تواند ریسک رفتار متقلبانه مدیر را کاهش دهد (دانلسون، ایگ و مکینیس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷) که نتیجه آن حفاظت از دارایی‌ها، افزایش اطمینان نسبت به صورت‌های مالی و کاهش هزینه مربوط به خدمات حسابرسی صورت‌های مالی شرکت است (هوگان و ویلکینز<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). چن و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۶) بیان کردند که پیشگیری از کاهش ناگهانی قیمت سهام به دلیل انباشت اخبار بد توسط مدیریت را برآیندی از کنترل داخلی است. این شواهد نشان می‌دهد کنترل داخلی طیف وسیعی از موضوعات مهم مالی و اقتصادی مورد نیاز شرکت و ذینفعان آن را شامل می‌شود که به عقیده رایس و وبر (۲۰۱۲) حیات شرکت را وابسته به افشاء اطلاعات مربوط به آن می‌کند.

بنابراین، در صورت نبود کنترل داخلی یا عدم گزارش نقص و نقاط ضعف آن در شرکت فرصت مناسبی برای سوء استفاده مدیران شرکت از قدرت و اختیاراتشان در دستیابی به منافع شخصی فراهم می‌شود و افزایش احتمال تقلب با دستکاری اطلاعات تهیه شده برای گزارشگری مالی را به کاهش کیفیت آن و تجدید ارائه صورت‌های مالی منتهی می‌کند (چان، فارل و لی<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸).

1. Chalmers & et al
2. Lai & et al
3. Li & et al
4. Donelson, Ege & McInnis
5. Hogan & Wilkins
6. Chen & et al
7. Chan, Farrell & Lee

دستکاری اطلاعات حسابداری توسط مدیریت همراه با کاهش شفافیت و تصمیم‌گیری نادرست سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت، همگام با متضرر شدن آن‌ها از سرمایه‌گذاری‌شان سبب بی‌اعتمادی سرمایه‌گذاران به وضعیت مالی شرکت و عملکرد مدیریت می‌شود. لین و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) معتقداند آن چیزی که باعث به وجود آمدن وسوسه سوء استفاده مدیران از ضعف سیستم کنترل داخلی می‌شود، انگیزه و ویژگی‌هایی است که مدیران به واسطه آن‌ها به دنبال دستیابی به منافع شخصی خود هستند. مدیران با داشتن ویژگی‌هایی که باعث افزایش قدرت آن‌ها شود، انگیزه بالایی برای درگیر شدن در مدیریت سود و نشان دادن عملکرد بهتر خود دارند. انتظار می‌رود در چنین شرایطی نادیده گرفتن سیستم کنترل داخلی توسط مدیران بیشتر نمایان شود و ریسک بروز تقلب تشدید گردد.

پژوهش‌های زیادی اثرات و پیامدهای ضعف در کنترل‌های داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند. اما تاکنون در محیط اقتصادی ایران هیچ پژوهشی تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را مورد بررسی قرار نداده است. همچنین، از آنجاییکه نقش تداوم ضعف کنترل داخلی و ویژگی‌های مدیریت عوامل تأثیرگذاری بر کنترل‌های داخلی و گزارش‌های مالی محسوب می‌شوند، لذا بررسی تأثیر این متغیرها بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و ریسک گزارشگری مالی متقلبانه از اهمیت زیادی برخوردار است. با این حال، این مهم تاکنون در پژوهشی مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا پژوهش حاضر در نظر دارد برای رفع خلأ پژوهشی، تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را مورد بررسی قرار دهد و همچنین، با توجه به مبانی نظری و ادبیات موجود، نقش تداوم ضعف کنترل داخلی و ویژگی‌های مدیریت بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی کند. پر کردن خلأ پژوهشی یکی از جنبه‌های نوآوری پژوهش حاضر است. جنبه دیگر نوآوری پژوهش حاضر، این است که طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هیأت مدیره مسئول استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل داخلی اثربخش است و این موضوع بخشی از سازوکار راهبری شرکتی محسوب می‌شود. گزارش ضعف کنترل داخلی و برطرف کردن آن توسط ارکان اجرایی شرکت یک عامل مهم برای افزایش اعتماد به سازوکارهای راهبری شرکتی در جهت کاهش تضاد منافع بین مدیران و سهامداران آن لحظ می‌گردد و زمینه‌ای برای افزایش آگاهی پژوهشگران در جهت نقش ویژگی‌های مدیریت در تعدیل یا تشدید ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار توسط شرکت در فقدان سیستم کنترل داخلی است. بر این اساس، یافته‌های این پژوهش می‌تواند در جهت غنا بخشیدن به ادبیات حوزه ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و کنترل داخلی اهمیت داشته باشد.

ادامه پژوهش به شرح زیر سازماندهی شده است: در بخش دوم، ادبیات پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. بخش سوم انتخاب نمونه را توضیح می‌دهد و روش اصلی بکار رفته برای اندازه‌گیری متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی را توضیح می‌دهد و

ارتباط بین آن‌ها را بررسی می‌کند. بخش چهارم، یافته‌های تجربی را ارائه می‌کند و بخش پنجم نتایج پژوهش را تشریح می‌کند.

## ۲- پیشینه پژوهش

### ۱-۲- پیشینه نظری

سیستم کنترل داخلی سال‌ها به‌عنوان یک سازو کار برای ایجاد کیفیت گزارشگری مالی مورد حمایت قرار گرفته و شرکت‌ها به‌صورت داوطلبانه برای دستیابی به این هدف اقدام می‌کردند (آلتامور و بیٹی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). در پی وقوع چندین تخلف و تقلب بزرگ مالی، کارگروه سازمان‌های پشتیبانی مالی کمیسیون ترویدی موسوم به کوزو<sup>۲</sup>، چارچوب جامع کنترل داخلی را در سال ۱۹۹۲ به تصویب رساند. در گزارش کوزو، کنترل‌های داخلی به‌عنوان فرآیندهایی که تحت تأثیر هیأت مدیره و کارکنان سازمان قرار می‌گیرند تا اطمینان منطقی برای رسیدن به اهداف در زمینه اثربخشی و کارایی عملیات و همچنین، قابلیت اتکای گزارشگری مالی با قوانین موجود ایجاد کنند، تعریف شده است (جانورین و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). با وجود گزارش کوزو، چندین رسوایی حسابداری در ایالات متحده آمریکا منجر به تصویب قانون ساربنز اکسلی<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۲ شد. مهم‌ترین جنبه این قانون نیاز آن به مدیریت و حسابرسان برای ارزیابی کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴). مدیر شرکت، کیفیت کنترل داخلی را گزارش می‌کند و حسابرسان این گزارش را تأیید یا نقاط ضعف آن را شناسایی و اعلام می‌کنند (ونگ و همکاران، ۲۰۱۵). در ایران سازمان بورس و اوراق بهادار به‌منظور افزایش شفاف‌سازی و حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، دستورالعمل کنترل‌های داخلی را در سال ۱۳۹۱ تدوین و رعایت آن را برای ناشران لازم دانست. طبق ماده ۱۱ این دستورالعمل هیأت مدیره شرکت مکلف است علاوه بر کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایتی، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را به‌منظور دستیابی به اعتماد در خصوص به‌موقع بودن و قابلیت اتکای گزارشگری مالی طراحی و به‌کار گیرد. همچنین، بخشی از اقدامات و رویه‌های کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌منظور بررسی و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی توسط کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد، که موجب می‌شود اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه‌گیری‌های حسابداری و افشای موارد بااهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیرقانونی مدیریت کاهش یابد (بذرافشان و همکاران، ۱۳۹۴). مهم‌ترین وظایف کمیته حسابرسی نسبت به گزارشگری مالی، طبق منشور کمیته حسابرسی شامل نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، قضاوت‌ها و برآوردهای عمده، رویه‌های حسابداری عمده، نحوه افشا، کسب اطمینان نسبت

1. Altamuro & Beatty

2. coso

3. Janvrin & et al

4. Sarbanes – Oxley Act (SOX)

5. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

به ارائه به موقع گزارش‌های مالی و رعایت استانداردهای حسابداری در آن گزارش‌ها است. بنابراین ضعف در کنترل داخلی به عنوان یک نقص یا ترکیبی از قصورات مهم و قابل توجه تعریف می‌شود که می‌تواند به بیش از یک احتمال جزئی اشاره کند که صورت‌های مالی سالانه دارای تحریف بااهمیت است (دویل، آزام و یوسف<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). تحریف اطلاعات می‌تواند منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی شود که به باور سزرنی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) می‌تواند شکست سیستم کنترل داخلی تلقی گردد. براساس استانداردهای حسابداری سه نوع ضعف کنترل داخلی بر حسب میزان شدت تعریف شده است: کمبود کنترل، نقص قابل توجه کنترل و ضعف اساسی کنترل (کلم و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲).

ضعف کنترل بسیار شدید نشان دهنده نقص اساسی کنترل داخلی است که به احتمال زیاد به تحریف صورت مالی منجر می‌شود (پالمروس، ریچاردسون و شولز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴). مدیران شرکت‌هایی که دارای ضعف در کنترل داخلی هستند، آزادی عمل بیشتری برای دستکاری اطلاعات مالی و عملیاتی و ایجاد اختلال‌های اطلاعاتی دارند (لی، ژانگ و وانگ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). یعنی وجود ضعف کنترل داخلی، هزینه نمایندگی و تضاد منافع را افزایش می‌دهد و کیفیت اطلاعات حسابداری را به شدت کاهش خواهد داد.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان کرده است که نمی‌توان برای شناسایی، کشف و جلوگیری از تقلب به گزارش‌های کنترل داخلی تهیه شده توسط مدیریت اعتماد کرد. بلکه حسابسان باید با ایجاد رویه‌های مؤثر، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را شناسایی و با افشا آن‌ها مانع گزارشگری مالی متقلبانه مدیران ارشد شوند (اسمیت و کرومیلی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹). در حالی که دانلسون بیان کرد تمام ضعف‌های کنترل داخلی قابل مشاهده نیستند. برخی از آن‌ها قبل از ارائه گزارش مالی سالانه، تصحیح می‌شوند تا نیاز به افشا آن‌ها وجود نداشته باشد. این رفتار از سوی مدیرانی که انگیزه رفتار متقلبانه دارند، بیشتر آشکار می‌شود. تأثیر تقلب بر وضعیت شرکت و عملکرد آن به اندازه‌ای است که انجمن بازرسان خبره بیان می‌کند که سالانه نهصد و نود و چهار (۹۹۴) میلیارد دلار هزینه به اقتصاد ایالات متحده وارد می‌کند (پرلوس و لوگی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱). همچنین این انجمن پیش‌بینی کرده است که دلیل افزایش تضاد منافع بین مدیران و ذینفعان شرکت، وقوع تقلب در سال‌های اخیر به شدت افزایش یافته و احتمالاً در آینده نیز رشد چشمگیری خواهد یافت. سازمان حسابداری کشور نیز اهمیت تحریف ناشی از تقلب در صورت‌های مالی را درک کرده است و تلاش می‌کند با تدوین و لازم‌الاجرا کردن استانداردهای حسابداری، آسیب‌های ناشی از تقلب که سبب متضرر شدن شرکت و ذینفعان آن می‌شود را به حداقل برساند.

1. Dewi, Azam & Yusoff

2. Czerney & et al

3. Klamm & et al

4. Palmrose, Richardson & Scholz

5. Li, Zhang & Wang

6. Smith & Crumbley

7. Perols & Lougee

انجمن حسابداران خبره ثقلب را یک رفتار و عملکرد عمدی تعريف می‌کند که منجر به بدرفتاری در گزارشگری مالی می‌گردد. آسر (۲۰۰۶) بیان می‌کند که ثقلب وضعیتی است که در آن یک فرد با اختصاص دادن دارایی‌های متعلق به دیگران به خود از طریق فریب، آن‌ها را از آن محروم می‌کند. سازمان حسابرسی ایران، ثقلب را هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران، ارکان راهبردی، کارکنان یا اشخاص ثالث که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا و غیرقانونی است، تعريف می‌کند.

آلبرچ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) بیان کردند ثقلب از سه جزء فشار، فرصت و راه‌های مستدل کردن آن تشکیل شده است. فشار وارد شده، بسیاری از مشکلات و اقدامات غیراخلاقی در اقتصادهای در حال توسعه را در دو دهه گذشته تشکیل داده است. در این دوره اکثر شرکت‌ها سود قابل ملاحظه‌ای به دست می‌آوردند و سرمایه‌گذاران بدون ارزیابی دقیق سرمایه‌گذاری‌های نادرستی انجام دادند. ذینفعان معتقد بودند که موفقیت شرکت در درجه نخست نتیجه مدیریت خوب است. فشار درک شده برای موفقیت، سبب کاهش انگیزه شرکت برای درک علل موفقیت می‌شود و احتمال وقوع ثقلب را افزایش می‌دهد.

دومین جزء ثقلب، سبب فروپاشی اخلاقی در ایالات متحده آمریکا و دیگر کشورهای جهان شد. مالکان شرکت، دستیابی به هدف سودآوری را در استفاده از تخصص مدیران کارآمد می‌دیدند، اما برخی مدیران ارشد شرکت دارای انگیزه‌هایی مخالف با منافع مالکان بودند و همین موضوع سبب سوء استفاده مدیران از اختیارات حسابداری در تهیه گزارشگری مالی و به تبع آن، بروز ثقلب شد (چن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

سومین جزء ثقلب مربوط به قوانین حسابداری است. استفاده مدیران از اختیاراتی که توسط اصول پذیرفته شده حسابداری ممنوع نشده است، نیازمند ارزیابی دقیق حسابرسان برای شناسایی فرصت ثقلب است تا نقاط ضعف اصول پذیرفته شده حسابداری تعیین و برطرف شود. ولف و هرمانسون<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) در پژوهش خود، توانایی مدیریت را هم‌سطح با سه جزء دیگر ثقلب معرفی کردند که باعث می‌شود انگیزه و عقلانیت فرد به سوی رفتار متقلبانه سوق پیدا کند. این بخش به معنای داشتن توانایی شخصی و ویژگی‌های لازم برای انجام ثقلب است. در حالی که ثقلب در اطلاعات گزارش شده که منشاء آن ضعف کنترل‌های داخلی است، حسابرس مستقل را به تلاش مضاعف برای شناسایی تحریفات عمدی صورت‌های مالی وادار می‌کند و احتمال افزایش کشف ثقلب در آینده را به دنبال خواهد داشت (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰).

براساس تئوری نمایندگی، جایگاه مدیریت ارشد شرکت در عملیات منتسب به اجزاء سیستم کنترل داخلی و جلوگیری از بروز ثقلب، بسیار حائز اهمیت است و اثرات آن تحت ویژگی‌های

1. Albrecht & et al
2. Chen & et al
3. Wolfe & Hermanson
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

مختلف مدیریت، متفاوت است (دمرجیان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳ و ارادی و همکاران، ۲۰۲۰). در مبانی مدیریت استراتژیک اشاره شده است که انگیزه مدیر برای تقویت کردن تمایلات خود باعث وسوسه شدن او به نادیده گرفتن سیستم کنترل داخلی منتهی می‌شود. لین (۲۰۱۳) سطح در اختیار داشتن سهام شرکت توسط مدیر را عامل افزایش قدرت معرفی کرد که می‌تواند تصمیم‌ها و انتخاب‌های مدیر را در هنگام مواجهه با تضاد منافع درون شرکت شکل دهد. ارادی و همکاران (۲۰۲۰) استدلال کردند مدیرانی با دانش مالی، استراتژی محافظه‌کارانه در انجام وظایف خود دنبال می‌کنند و به منظور حفظ حسن شهرت، رفتار نادرست از خود در تهیه گزارش مالی نشان نمی‌دهد. علاوه بر این، سن مدیر یکی دیگر از ویژگی‌های مدیریتی است که می‌تواند بر نحوه اجرا کنترل داخلی مؤثر باشد. چن، هو و سون<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) معتقدند سن در تصمیم‌گیری مدیران ممکن است بر اولویت‌های ریسک تأثیر بگذارد، زیرا مدیران مسن ریسک‌پذیرتر هستند و معمولاً تصمیمات محافظه‌کارانه‌تری نسبت به هم‌تایان جوان خود اتخاذ می‌کنند.

بنابراین، فرصت تقلب مدیران در نبود کنترل داخلی اثربخش و در اختیار داشتن ویژگی‌های مدیریتی، هم‌راستا با فشارهای تجاری که شرایط رقابت به شرکت وارد می‌کند، تشدید می‌شود که تحقق مأموریت‌ها و چشم‌انداز شرکت را به خطر می‌اندازد. همچنین احتمال شناسایی و کشف فرصت‌های تقلب را به همراه دارد.

## ۲-۲- پیشینه تجربی

دوی، آرم و یوسف<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با هدف تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی و صلاحیت منابع انسانی بر کیفیت صورت‌های مالی دولتی و میزان پاسخگویی، نشان دادند که سیستم کنترل داخلی تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی دارد و سطح پاسخگویی مالی را افزایش می‌دهد.

ژانگ (۲۰۱۹) در بررسی ارتباط میان ویژگی‌های مدیران ارشد و کیفیت گزارشگری مالی نشان داد در شرکت‌هایی که مدیران با سابقه و تجربه حضور داشته باشند، احتمال بیشتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. همچنین، ارتباط مثبت میان تجربه مدیر و دستکاری اطلاعات از طریق اقلام تعهدی از نتایج دیگر پژوهش وی بود.

شفچیچک و سلز<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) با هدف ادغام کنترل‌های داخلی و حسابرسی صورت‌های مالی نمونه‌ای از شرکت‌های با اندازه کوچک کشور آمریکا را انتخاب کردند. با استفاده از آزمون‌های پارامتریک ادغام کنترل‌های داخلی و حسابرسی صورت‌های مالی احتمال اظهارنظر صورت‌های مالی تحریف‌شده را افزایش می‌دهد.

چن و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان سن مدیرعامل و تداوم ضعف کنترل‌های داخلی

1. Demerjian & et al
2. Chen, Hua & Sun
3. Dewi, Azam & Yusoff
4. Safiq & Seles

در شرکت‌های کشور چین، نشان دادند شرکت‌هایی با مدیرعامل مسن‌تر، ضعف‌های کنترل داخلی کمتری در آینده دارند.

گی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در پاسخ به این پرسش که آیا کیفیت کنترل داخلی در گزارشگری مالی مانع سلب مالکیت منابع شرکت توسط مدیران و سهامداران عمده می‌شود یا خیر؟ یافتند که کنترل‌های داخلی بر جلوگیری از سلب منابع در شرکت‌های دولتی تأثیر ناچیزی دارد. اما در شرکت‌های غیردولتی شدت تأثیر کنترل‌های داخلی بر جلوگیری از سلب منابع بیشتر است. بیونگچرل و هوشیک<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) تأثیر ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین مدیریت واقعی سود و حق‌الزحمه حسابرسی را در بین شرکت‌های آمریکایی بررسی کردند. نتیجه آزمون روابط میان متغیرها نشان داد که ضعف کنترل داخلی رابطه بین مدیریت واقعی سود و حق‌الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند.

وایسو و همکاران (۲۰۱۸) نقش سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر تقلب گزارشگری مالی اقتصادهای در حال گذار را مطالعه کردند که نتیجه پژوهش آن‌ها با به‌کارگیری رگرسیون لجستیک، تأثیر منفی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رفتار متقلبانانه را نشان داد.

ژو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) در پژوهش خود، این فرض که افزایش سن اعضا هیئت‌مدیره سبب کاهش فعالیت متقلبانانه مدیرعامل شرکت می‌شود را بررسی کردند. شواهد تجربی حاصل از آزمون‌های آماری همبستگی روابط میان متغیرها را تأیید کرد و این یعنی افزایش سن اعضا هیأت مدیره مانع ابراز رفتار متقلبانانه مدیر در گزارشگری مالی می‌شود.

یو و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) معیارهای مدیریتی ضعف کنترل داخلی و تقلب شرکت را در شرکت‌های چین بررسی کردند. مطابق با نظریه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت، یافته‌ها نشان داد شرکت‌هایی که رفتار متقلبانانه مدیران آن‌ها شناسایی و کشف نمی‌شود، مدیریت از سود به‌عنوان اولین معیار برای دست‌کاری استفاده می‌کند. بنابراین، یافتند که ارتباط مثبتی بین ضعف کنترل داخلی و رفتار متقلبانانه آتی مدیر وجود دارد.

پسندیده‌فرد و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانانه و نادرست با استفاده از روش فراترکیب نشان دادند که ویژگی‌های حرفه‌ای و رفتاری مدیریت همراه با ویژگی‌های مرتبط با خطای سیستمی که ضعف کنترل داخلی را شامل می‌شود، به عنوان عوامل درون‌سازمانی بر گزارشگری مالی متقلبانانه تأثیر دارند.

خواجه‌وی و ابراهیمی (۱۳۹۷) تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر تقلب صورت‌های مالی را بررسی کردند. نتایج نشان‌دهنده رابطه معناداری بین ترکیب هیأت مدیره، تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی با تقلب در صورت‌های مالی است.

ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش

1. Ge & et al

2. Byungcherl & Hoshik

3. Xu-dong Ji, WeiLu, WenQu

4. Yu & et al



شرکت‌ها را بررسی کردند. نتایج به‌دست‌آمده بر اساس مدل رگرسیون مقطعی نشان داد نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد.

رضوی عراقی و همکاران (۱۳۹۷) در پاسخ به این پرسش که آیا ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ناکارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد یا خیر؟ یافتند که بین ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی و ناکارایی سرمایه‌گذاری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۶) بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی، پژوهشی را با عنوان تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که ضعف کنترل‌های داخلی باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شوند.

جاوید و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود نشان دادند که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بین کیفیت کنترل‌های داخلی بر محافظه‌کاری مشروط تأثیری مثبت و مستقیمی دارد.

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل بیان می‌شوند:  
**فرضیه اول:** ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه دوم:** تداوم ضعف کنترل‌های مالی، تأثیر مثبت ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را تشدید می‌کند.

**فرضیه سوم:** ویژگی‌های مدیریتی، تأثیر مثبت ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را تشدید می‌کند.

### ۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است. با توجه به اینکه این پژوهش می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد، نوع پژوهش کاربردی محسوب می‌شود. در این پژوهش از روش کتابخانه‌ای برای گردآوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش شامل کتب و مجلات تخصصی فارسی و انگلیسی استفاده شد. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ است. برای انتخاب نمونه، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و در نهایت شرکت‌های باقی‌مانده برای انجام آزمون انتخاب شده‌اند:

- دوره مالی آنها، منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد؛
- در طول دوره پژوهش، سهام آنان دچار وقفه معاملاتی طولانی‌تر از ۶ ماه نشده باشد؛

- اطلاعات آنها در دسترس باشد؛
- تغییر سال مالی نداشته باشند؛ و
- جزء شرکت‌های صنعت سرمایه‌گذاری، بانکداری و بیمه نباشند.

دلیل اعمال شرط عدم تغییر سال مالی و عدم وقفه معاملاتی طولانی‌تر از ۶ ماه طی دوره مورد بررسی این است که اگر نماد معاملاتی شرکتی برای مدت طولانی بسته شده و سهام آن مورد معامله قرار نگرفته باشد و همچنین، تغییر سال مالی داشته باشد، قابلیت مقایسه اطلاعات بین شرکت‌ها از بین خواهد رفت. از طرف دیگر، مدت کمتر از ۶ ماه ممکن است منجر به حذف تعداد زیادی از شرکت‌های عضو نمونه آماری گردیده و شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بیمه نیز به دلیل ماهیت خاص فعالیت آن‌ها، از جامعه مورد بررسی در این پژوهش کنار گذاشته می‌شوند. بعد از اعمال محدودیت‌ها تعداد ۱۰۸ شرکت به عنوان نمونه این پژوهش انتخاب شدند.

#### ۴- مدل پژوهش

این پژوهش به دنبال شناسایی و ارزیابی نقش گزارش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی بر کشف تقلب در آینده با توجه به مدل‌های ارائه شده توسط دانلسون، ایچ و مکینیس (۲۰۱۷) است. بدین ترتیب برای بررسی سه فرضیه پژوهش از سه مدل زیر به ترتیب استفاده می‌شود.

مدل (۱)

$$FRAUD_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 MW_{it} + \sum \beta_j Control_{it} + \varepsilon$$

مدل (۲)

$$FRAUD_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 MW_{it} + \beta_2 MW * ICWC_{it} + \sum \beta_j Control_{it} + \varepsilon$$

مدل (۳)

$$FRAUD_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 MW_{it} + \beta_2 MW * MF_{it} + \sum \beta_j Control_{it} + \varepsilon$$

در این الگوها وقوع تقلب در صورت‌های مالی سال  $t$ ؛ ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی؛ تداوم ضعف کنترل‌های داخلی تا سال  $t+1$ ؛ ویژگی‌های مدیریتی در سال و متغیرهای کنترلی پژوهش شامل ادغام شرکت، ریسک ورشکستگی، اندازه حسابرس، اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، اهرم مالی و زیان شرکت می‌باشند.

#### متغیر وابسته

ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه یا وقوع تقلب (FRAUD): برای محاسبه احتمال وقوع تقلب و گزارشگری متقلبانانه به پیروی از مطالعه خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۷) مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ وجود هریک از موارد ذیل در گزارش حسابرس نشانه‌ای از احتمال وجود تحریف و تقلب در گزارشگری مالی است: (۱) بیش‌نمایی موجودی کالا؛ (۲) بیش‌نمایی حساب‌ها و اسناد دریافتی؛ (۳) بیش‌نمایی سرمایه‌گذاری؛ (۴) بیش‌نمایی درآمدها؛ (۵) بیش‌نمایی سود؛ (۶)

بیش‌نمایی دارایی‌ای ثابت؛ ۷) بیش‌نمایی سود انباشته؛ ۸) کسری استهلاک؛ ۹) کسری ذخیره مطالبات مشکوک الوصول؛ ۱۰) کسری ذخیره مالیات؛ ۱۱) کسری ذخیره مزایایی پایان خدمت کارکنان؛ ۱۲) کم‌نمایی بدهی‌های احتمالی؛ ۱۳) کم‌نمایی حساب‌ها و اسناد پرداختنی؛ ۱۴) کم‌نمایی هزینه‌ها؛ ۱۵) موجودی و دارایی راکد و ۱۶) اشتباه در استفاده از روش‌های حسابداری به منظور اندازه‌گیری، طبقه‌بندی و افشاء. در صورت وجود موارد ذکر شده در بند گزارش حسابرسی، متغیر وقوع تقلب ارزش یک می‌گیرد و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت (دانلسون و همکاران، ۲۰۱۷).

### متغیر مستقل

ضعف کنترل داخلی (MW): براساس چک لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار سال ۱۳۹۱ که حسابرس شرکت مکلف به بررسی کنترل‌های داخلی بوده و در صورت مشاهده عدم رعایت و اجرای مطلوب، بخشی از آن‌ها را در نامه مدیریت گزارش و ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی را در گزارش حسابرسی بند مسئولیت قانونی افشا می‌کند (حسن‌پور و صفرگرایی، ۱۳۹۸). این پژوهش به پیروی از مطالعه چن و کانگ (۲۰۱۸) در صورتی که شرکت یک ضعف در سیستم کنترل داخلی خود داشته باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت. مطالعات داخلی و خارجی متعددی در خصوص ضعف کنترل داخلی انجام شده که به پیروی از محققان گذشته این تعریف عملیاتی استفاده و داده‌های متغیر مورد نظر، دقیقاً با مراجعه به گزارش‌های حسابرسی بند مسئولیت قانونی استخراج شده است. حسابرسان موظف و مکلف هستند که ضعف با اهمیت کنترل داخلی را در گزارش خود ارایه کنند و از سال ۹۱ مصوب شده است.

### متغیر تعدیل‌کننده

تداوم ضعف کنترل‌های داخلی (ICWC): در صورتی که در دو سال متوالی حسابرس، ضعف کنترل‌های داخلی را در گزارش حسابرسی (بند مسئولیت قانونی) ارئه کند، این متغیر عدد یک می‌گیرد و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت. به عبارتی تکرار ضعف کنترل داخلی در سال  $t+1$  برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر.

ویژگی‌های مدیریت (MF): برای اندازه‌گیری ویژگی‌های مدیریت به پیروی از مطالعه لی و همکاران (۲۰۱۳) و اردای و همکاران (۲۰۲۰) از سه شاخص مالکیت مدیریتی، سن مدیرعامل و دانش مالی مدیرعامل استفاده می‌شود. در اندازه‌گیری مالکیت مدیریتی، اگر بخشی از سهام شرکت در تملک مدیرعامل باشد، عدد یک می‌گیرد و در غیر این صورت صفر خواهد گرفت. اگر سن مدیرعامل بالاتر از میانه مدیران منظور شده در پژوهش باشد یک (مدیر مسن) و در غیر این صورت صفر (مدیر جوان) لحاظ می‌شود. در اندازه‌گیری دانش مالی، چنانچه مدیرعامل دارای مدرک مالی یا حسابداری باشد، به‌عنوان مدیر دارای دانش مالی طبقه‌بندی می‌شوند و عدد یک

می‌گیرد، در غیر این صورت صفر خواهد گرفت.

در پایان برای محاسبه ویژگی‌های مدیریت، از روش کدگذاری و انباشت کدها (مجموع سه شاخص مالکیت مدیریتی، سن، دانش مالی تقسیم بر تعداد کل) به منظور عملیاتی کردن متغیر مذکور استفاده می‌شود. دلیل استفاده از روش کدگذاری و انباشت کدها در پژوهش حاضر این است که ویژگی‌های مدیریت بر طبق تئوری‌های رفتاری طیف وسیعی از متغیرها را شامل می‌شود و در پژوهش‌های معتبر برای جامع نمودن شاخص‌های مورد بررسی از جمله ویژگی‌های مدیریت از روش انباشت کدها استفاده می‌شود تا ویژگی‌های مدیریت را از جنبه‌های (پراکسی‌های) مختلفی بررسی نموده و در نهایت با انباشت کردن این کدها، به جای یک متغیر، سه متغیر در نظر گرفته شود و سبب قوی‌تر شدن مفهوم عملیاتی متغیر ویژگی مدیریت گردد.

### متغیر کنترلی

متغیرهای کنترلی لحاظ شده در این پژوهش، بر اساس پژوهش‌های پیشین دوئل و همکاران (۲۰۰۷)، کرمی و همکاران (۱۳۹۷)، لین و همکاران (۲۰۱۳) و دانلسون و همکاران (۲۰۱۷) در الگوهای پژوهش لحاظ شده‌اند و عبارت‌اند از:

ادغام شرکت (MERGER): پژوهش‌ها نشان داده‌اند که انگیزه‌های مدیریتی و ایجاد امپراطوری مهمترین دلایل ادغام است (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۷) و می‌تواند سطح تقلب در صورت‌های مالی را کاهش دهد. برای اندازه‌گیری این متغیر در صورتی که شرکت در سه سال قبل درگیر فرآیند ادغام و اکتساب شده باشد عدد یک لحاظ می‌شود، در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

ریسک ورشکستگی (RISK): شرکتی که در معرض ریسک ادامه کار خود باشد، صورت‌های مالی را دستکاری یا تحریف می‌کند؛ زیرا شرکت‌ها تمایل دارند با دستکاری وضعیت شرکت را به نظر خوب نشان دهند (سفیق و سلس، ۲۰۱۹). برای شناسایی شرکت‌های سالم و درمانده و اندازه‌گیری ریسک ورشکستگی از مدل بومی شده کردستانی و تاتلی (۱۳۹۳) که براساس تحلیل ممیزی بدست آمده است استفاده می‌گردد:

مدل (۴)

$$Z = .626X_1 + .137X_2 + .679X_3 + .583X_4$$

$X_1$  سود (زیان) انباشته به کل دارایی‌ها؛  $X_2$  سود (زیان) عملیاتی به کل دارایی‌ها؛  $X_3$  سود (زیان) خالص به کل دارایی‌ها؛  $X_4$  نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها.

اندازه حسابرس (ASIZE): مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل داشتن حساسیت نسبت به حفظ شهرت و آموزش مستمر پرسنل خود کیفیت حسابرسی بالایی دارند (محمدرضایی و یعقوب‌نژاد، ۱۳۹۶) و موارد تقلب در گزارشگری شرکت توسط آنها بیشتر شناسایی و ارائه می‌شود. برای اندازه‌گیری این متغیر اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد یک و در غیر

این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. اندازه شرکت (FSIZE): از طریق لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی محاسبه می‌شود. نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MB): از طریق نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود. اهرم مالی (LEV): براساس نظر لفویچ و همکاران (۱۹۸۱) شرکت‌هایی که اهرم مالی بالایی دارند، به دلیل افزایش هزینه نمایندگی، تقاضا برای نظارت بر آن‌ها بیشتر است و می‌تواند وقوع تقلب در گزارشگری مالی را کاهش دهد. این متغیر از طریق نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها شرکت سنجیده می‌شود. زیان شرکت (LOSS): متغیر مجازی است و اگر شرکت در سال جاری یا سال قبل زیان داشته باشد ارزش یک می‌گیرد در غیر این صورت این متغیر صفر برای آن لحاظ می‌شود.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۱.۴ آمار توصیفی

ویژگی‌های آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش، برای شرکت‌های مورد مطالعه در پژوهش حاضر در جدول ۱ بیان شده‌اند. آماره‌های گزارش شده در برگیرنده شاخص‌ها و معیارهای مرکزی شامل میانگین، میانه و کمینه و بیشینه متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش می‌باشد.

جدول ۱: شاخص‌های توصیف‌کننده متغیرها پژوهش

بخش متغیرهای ساختگی (۱ و ۰) یا کمی گسسته					
مشاهدات	درصد بیشینه	درصد کمینه	کمینه	بیشینه	متغیر
۳۸۶	٪۴۲			۱/۰۰۰	وقوع تقلب
۵۱۹		٪۵۸	۰/۰۰۰		
۴۰۲	٪۵۱			۱/۰۰۰	ضعف کنترل داخلی
۳۸۹		٪۴۹	۰/۰۰۰		
۲۷۹	٪۳۷			۱/۰۰۰	تداوم ضعف کنترل داخلی
۴۷۴		٪۶۳	۰/۰۰۰		
۱۱۳	٪۱۳			۱/۰۰۰	دانش مالی مدیریت
۷۹۱		۸۷٪	۰/۰۰۰		

سن مدیر عامل	۱/۰۰۰				۱۰٪	۹۴
مالکیت مدیریتی	۱/۰۰۰			۰/۰۰۰	۹۰٪	۸۱۰
ادغام	۱/۰۰۰			۰/۰۰۰	۹٪	۸۰
اندازه حسابرس	۱/۰۰۰			۰/۰۰۰	۹۱٪	۸۲۴
زیان شرکت	۱/۰۰۰			۰/۰۰۰	۲۱٪	۱۹۰
				۰/۰۰۰	۷۹٪	۷۱۴
				۰/۰۰۰	۳۳٪	۲۹۹
				۰/۰۰۰	۶۷٪	۶۰۵
				۰/۰۰۰	۲۱٪	۱۸۸
				۰/۰۰۰	۷۹٪	۷۱۶
<b>بخش متغیرهای کمی پیوسته</b>						
<b>متغیر</b>	<b>میانگین</b>	<b>میانه</b>	<b>بیشینه</b>	<b>کمینه</b>	<b>انحراف معیار</b>	
ریسک ورشکستگی	۰/۲۹۵	۰/۳۵۶	۱/۲۴۴	-۰/۶۵۱	۰/۴۹۷	
اندازه شرکت	۶/۵۳۹	۶/۲۳۵	۸/۴۱۴	۵/۰۵۵	۰/۵۷۴	
ارزش بازار به ارزش دفتری	۲/۳۵۲	۱/۹۸۹	۲/۹۸۶	۰/۱۰۸	۰/۶۵۵	
اهرم مالی	۰/۵۸۳	۰/۵۷۶	۰/۹۴۲	۰/۱۰۸	۰/۳۱۱	

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول ۱ درصد فراوانی وقوع تقلب ۰/۴۲ به دست آمده است یعنی در ۴۲ درصد مشاهدات بروز تقلب وجود دارد. میانگین اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی توسط حسابرس ۰/۵۱ است این مؤید این مطلب است که بیشتر از نیمی از مشاهدات (شرکت‌سال) مورد بررسی دارای ضعف بااهمیت در ساختار کنترل داخلی بوده‌اند. ضعف‌هایی که آنقدر بااهمیت هستند تا حسابرس در گزارش حسابرسی خود یا نامه به مدیریت به آن اشاره کند. میانگین متغیر تداوم ضعف کنترل‌های داخلی نشان می‌دهد تقریباً ۳۷ درصد شرکت‌های مورد بررسی ضعف کنترل‌های داخلی را خود را پس از افشا توسط حسابرس برطرف نکردند. اطلاعات مربوط به توانایی مدیر، نشان می‌دهد که ۱۳ درصد از مدیران نمونه مورد بررسی، دارای تخصص مالی بوده‌اند. همچنین، ۱۰ درصد از مدیران، سن آن‌ها بالای میانه سن سایر مدیران بوده است. علاوه بر این، اطلاعات مالکیت مدیریتی نشان می‌دهد که ۹ درصد از سهام شرکت‌های عضو نمونه در دوره مورد بررسی در اختیار مدیران بوده است. اطلاعات مربوط به ادغام شرکت‌ها، نشان می‌دهد که ۲۱ درصد شرکت‌های مورد بررسی در دوره پژوهش، دارای هزینه ادغام و اکتساب بوده‌اند.

همچنین، می‌توان مشاهده کرد که ۳۳ درصد شرکت‌های نمونه، از سازمان حسابرسی برای بررسی و حسابرسی صورت‌های مالی خود بهره برده‌اند. زیانده بوده شرکت نیز نشان می‌دهد که ۲۱ درصد شرکت‌های عضو نمونه، زیانده بوده‌اند.

میانگین ریسک ورشکستگی ۰/۲۹۵ است و چون مقدار این متغیر بیشتر از ۰/۳- (احتمال ورشکستگی ضعیف) است. بنابراین، احتمال ورشکستگی شرکت‌های نمونه پژوهش ضعیف است. متغیر اندازه شرکت با میانگین ۶/۵۳۹ میزان لگاریتم دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی است. میانگین ارزش بازار به ارزش دفتری ۲/۳۵۲ است و این نشان‌دهنده فرصت‌های رشد برای شرکت است. میانگین اهرم مالی نشان می‌دهد که تقریباً ۵۸ درصد از منابع شرکت‌های نمونه پژوهش از محل بدهی‌ها تأمین مالی شده‌اند.

#### ۲.۴ آمار استنباطی و آزمون نهایی فرضیه

در این پژوهش فرضیه‌ها به کمک الگوهای رگرسیون لجستیک به دلیل دووجهی بودن متغیر وابسته آزمون شده‌اند. اما به‌منظور جلوگیری از رگرسیون کاذب، متغیرها باید مانا باشند. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر رد می‌شود و نشان‌دهنده این است که متغیرها مانا هستند.

جدول ۲: نتایج آزمون مانایی متغیرها

متغیر	آماره لوین، لین و چو	سطح معناداری
وقوع تقلب	-۱۵/۷۳۶	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	-۹/۴۸۷	۰/۰۰۰۰
تداوم ضعف کنترل داخلی	-۱۶/۵۰۲	۰/۰۰۰۰
ویژگی‌های مدیریت	-۱۱/۷۶۱	۰/۰۰۰۰
ادغام	-۹/۲۱۲	۰/۰۰۰۰
ریسک ورشکستگی	-۲۴/۱۸۹	۰/۰۰۰۰
اندازه حسابرس	-۸/۶۸۵	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	-۶/۵۵۲	۰/۰۰۰۰
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۹/۴۱۴	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	-۱۱/۴۵۷	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

در یک الگوی رگرسیون چنانچه همبستگی میان متغیرهای مستقل و متغیرهای کنترلی

زیاد شود ممکن است منجر به مخدوش شدن نتایج گردد. منظور از همبستگی بالا، همبستگی شدید یعنی بیش از ۰/۵۰ هست. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود مشکل هم‌خطی در الگوهای رگرسیونی مربوط به فرضیه‌های پژوهش وجود ندارد.

جدول ۳: نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون

نام متغیر	MW	ICWC	MF	MERGER	RISK	ASIZE	FSIZE	MB	LEV	LOSS
MW	۱									
ICWC	۰/۴۷۲	۱								
MF	۰/۱۵۹	۰/۰۹۹	۱							
MERGER	۰/۰۰۷	-۰/۰۳۶	۰/۰۸۸	۱						
RISK	۰/۰۸۹	۰/۰۰۹	-۰/۱۰۹	۰/۰۰۲	۱					
ASIZE	۰/۰۳۶	۰/۰۶۶	-۰/۲۴۲	-۰/۰۱۲	۰/۱۳۴	۱				
FSIZE	-۰/۰۲۵	-۰/۰۵۰	-۰/۰۵۴	-۰/۰۷۸	۰/۰۷۸	۰/۱۹۹	۱			
MB	-۰/۰۴۲	-۰/۰۸۱	۰/۰۵۲	۰/۰۲۹	-۰/۱۴۱	-۰/۱۴۸	-۰/۳۹۸	۱		
LEV	۰/۱۶۶	۰/۰۹۶	-۰/۰۲۷	-۰/۱۴۸	۰/۰۷۲	۰/۰۶۵	۰/۰۴۹	-۰/۱۲۳	۱	
LOSS	۰/۰۱۳	۰/۰۲۰	-۰/۰۸۴	۰/۰۱۱	-۰/۱۵۳	۰/۱۵۱	۰/۰۰۲	-۰/۰۹۹	۰/۱۵۴	۱

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۴ نتایج برازش الگوی مربوط به فرضیه اول پژوهش را نشان داده است. در این الگو رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و احتمال شناسایی تقلب در صورت‌های مالی بررسی شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود ضریب متغیر ضعف کنترل داخلی مثبت و برابر ۱/۶۵۶ و سطح معناداری آماره Z (۰/۰۰۰) کمتر از ۵ درصد است. بنابراین، می‌توان وجود رابطه مثبت بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را پذیرفت. در نتیجه فرضیه اول پژوهش با این معیار پذیرفته می‌شود. از میان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده در الگو ۱ اندازه شرکت و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری به ترتیب با ضریب ۰/۳۵۷ و ۰/۴۲۵ ارتباط مثبت و معناداری با متغیر کشف تقلب در آینده دارند. یعنی شرکت‌هایی بزرگ با ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بیشتر به دلیل گستردگی فعالیت‌ها، نظارت بیشتری بر آنها وجود دارد و می‌تواند در شناسایی تقلب تأثیر مثبت داشته باشد. با توجه به احتمال آماره LR در جدول ۴، مربوط به آزمون نیکویی برازش مدل که کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش دارای برازش مناسبی است.



جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
جزء ثابت	-۳/۱۴۸	۰/۵۲۹	-۴/۶۰۲	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	۱/۶۵۶	۰/۱۵۲	۹/۳۵۲	۰/۰۰۰۰
ادغام	۰/۰۶۳	۰/۱۹۸	۰/۳۴۶	۰/۶۸۲۲
ریسک ورشکستگی	-۰/۰۰۲	۰/۱۶۶	-۰/۰۱۳	۰/۹۸۸۹
اندازه حسابرس	-۰/۱۲۹	۰/۱۷۲	-۰/۷۴۹	۰/۴۵۳۳
اندازه شرکت	۰/۳۵۷	۰/۱۴۹	۲/۵۲۹	۰/۰۱۲۸
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۴۲۵	۰/۱۵۳	۲/۱۰۶	۰/۰۳۹۲
اهرم مالی	۰/۵۸۹	۰/۴۲۶	۰/۸۸۲	۰/۲۳۶۶
زبان	۰/۰۷۴	۰/۳۳۱	۰/۲۵۷	۰/۸۳۵۳
ضریب تعیین مک فادن		۰/۳۱۲۶		
آماره LR		۲۰۲/۷۵۴		
احتمال آماره LR		۰/۰۰۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهش

در فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی شد که تداوم ضعف کنترل‌های داخلی سبب تشدید تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه تأثیر معناداری دارد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش که در جدول ۵ نشان داده شده است، نشان‌دهنده تأثیر مثبت تداوم ضعف کنترل‌های داخلی بر ارتباط متغیر ضعف کنترل‌های داخلی و شناسایی بروز تقلب است. به این مفهوم که عدم برطرف کردن ضعف‌های کنترل داخلی شرکت با ضریب ۰/۶۳۸ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۹ سبب تشدید رابطه میان ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه می‌گردد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش را نمی‌توان رد کرد.

جدول ۵: آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
جزء ثابت	-۲/۵۰۸	۰/۹۳۶	-۴/۷۹۷	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	۱/۳۳۲	۰/۲۱۶	۵/۸۲۶	۰/۰۰۰۰
تداوم ضعف×ضعف کنترل داخلی	۰/۶۳۸	۰/۱۹۴	۳/۴۵۲	۰/۰۰۰۹
ادغام	۰/۱۱۵	۰/۱۸۱	۰/۶۳۴	۰/۵۲۵۷
ریسک ورشکستگی	۰/۰۴۵	۰/۱۷۰	۰/۲۶۴	۰/۷۹۱۲
اندازه حسابرس	-۰/۲۰۹	۰/۱۷۷	-۱/۱۷۵	۰/۲۳۹۷
اندازه شرکت	۰/۳۱۸	۰/۱۱۵	۲/۷۵۶	۰/۰۰۵۹
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۲۷۵	۰/۱۱۷	۲/۳۴۶	۰/۰۱۸۹
اهرم مالی	۰/۶۷۵	۰/۴۰۲	۱/۶۷۷	۰/۰۹۳۵
زیان	۰/۰۶۳	۰/۴۱۱	۰/۳۵۵	۰/۸۲۱۲
ضریب تعیین مک فادن		۰/۳۴۲		
آماره LR		۲۲۰/۳۰۱		
احتمال آماره LR		۰/۰۰۰۰		

منابع: یافته‌های پژوهش

در فرضیه سوم پژوهش پیش‌بینی شد که ویژگی‌های مدیریت سبب تشدید تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر معناداری دارد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از برازش الگو شماره ۳، مقدار احتمال آماره Z مربوط به متغیر مضروب ویژگی‌های مدیریت در ضعف کنترل‌های داخلی (۰/۴۸۰۴) بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین نمی‌توان ضریب به‌دست‌آمده برای این متغیر که برابر با ۰/۳۵۷ است را از نظر معناداری پذیرفت. بنابراین فرضیه سوم پژوهش را نمی‌توان تأیید کرد.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
جزء ثابت	-۳/۵۶۷	۰/۸۴۵	-۴/۲۱۸	۰/۰۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	۱/۷۱۲	۰/۲۴۹	۶/۸۶۳	۰/۰۰۰۰
تداوم ضعف×ضعف کنترل داخلی	۰/۳۵۷	۰/۵۰۷	۰/۷۰۵	۰/۴۸۰۴
ادغام	۰/۰۵۷	۰/۱۸۲	۰/۳۰۰	۰/۷۶۳۵
ریسک ورشکستگی	۰/۰۰۳	۰/۱۶۶	۰/۰۲۰	۰/۹۸۴۰
اندازه حسابرس	-۰/۱۰۸	۰/۱۷۴	-۰/۶۲۴	۰/۵۳۲۱

متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
اندازه شرکت	۰/۲۷۶	۰/۱۱۲	۲/۴۵۵	۰/۰۱۴۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۲۲۱	۰/۱۱۴	۱/۹۲۷	۰/۰۵۳۹
اهرم مالی	۰/۶۴۲	۰/۳۹۷	۱/۶۱۸	۰/۱۰۵۶
زیان	۰/۰۵۷	۰/۲۷۷	۰/۲۰۵	۰/۸۳۷۲
ضریب تعیین مک فادن		۰/۳۲۲		
آماره LR		۲۰۷/۳۷۰		
احتمال آماره LR		۰/۰۰۰۰		

منابع: یافته‌های پژوهش

### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش نقش ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه مطالعه شد. آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و کشف تقلب در آینده، نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و کشف تقلب در آینده وجود دارد. اعتقاد بر این است که گزارش ضعف کنترل داخلی که توسط حسابرس تهیه شده است، سبب ترویج رویه‌هایی در شرکت می‌شود که مدیران را از انجام تقلب بازدارد. افشا ضعف کنترل داخلی در گزارش حسابرس، انگیزه مدیران را برای انجام تقلب در نبود کنترل داخلی اثربخش به شدت تضعیف می‌کند و منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال‌های بعد می‌شود. نتیجه این فرضیه مشابه با نتیجه پژوهش رایس و وبر (۲۰۱۲) است. آن‌ها مدیریت را در دستکاری سوابق حسابداری و تهیه صورت‌های مالی متقلبانه در نبود کنترل‌های داخلی مؤثر، توانا دیدند و معتقداند که کشف آثار تقلب آن‌ها توسط تلاش حسابرس، منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود.

فرضیه دوم پژوهش (تداوم ضعف کنترل‌های داخلی بر ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و کشف تقلب در آینده تأثیر معناداری دارد)، رد نشد. بر اساس این نتایج، می‌توان گفت که تداوم ضعف کنترل‌های داخلی شرکت سبب افزایش نقش ضعف کنترل داخلی بر کشف تقلب آینده می‌شود. از آنجا که گزارش حسابرس می‌تواند به‌عنوان تصدیق‌کننده اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت محسوب شود، افشا ضعف کنترل داخلی تلاشی از سوی حسابرس برای برطرف نمودن شکاف اطلاعاتی نشأت گرفته از تئوری نمایندگی است. تداوم افشا ضعف کنترل‌های داخلی هزینه سوءاستفاده از اختیارات و قدرت را برای مدیر افزایش می‌دهد. زیرا عدم رعایت کامل سیستم کنترل داخلی توسط مدیریت، سلب اعتماد هیأت مدیره را که نماینده مالکان شرکت هستند، به دنبال خواهد داشت. چنین مدیری تلاش می‌کند که پس از افشا گزارش حسابرس مبنی بر تداوم ضعف در کنترل‌های داخلی، اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های

مالی را اصلاح کند که نتیجه چنین اقدامی افزایش احتمال کشف تقلب در آینده است. این نتایج با یافته‌های هالبونی (۲۰۱۵) و کولیکو و ستداروا (۲۰۱۶) تطابق دارد. تداوم افشا ضعف کنترل داخلی در گزارش حسابرس نوعی علامت‌دهی به بازار از تضعیف منافع سهامداران توسط مدیریت شرکت است. فشار سازوکارهای نظارتی موجود در شرکت بر مدیر انگیزه منفعت‌طلبی آن‌ها را تعدیل می‌کند. چنین مدیری برای از دست ندادن اعتبار و اطمینان به عملکردش نزد مالکان شرکت، اطلاعات درست و شفاف را ارائه می‌کند.

فرضیه سوم پژوهش که پیش‌بینی کرد ویژگی‌های مدیریت بر ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و کشف تقلب در آینده تأثیر معناداری دارد، تأیید نشد. روزنر (۲۰۰۳) نشان داد مدیران صرف نظر از اینکه دارای توانایی‌های تخصصی یا ویژگی‌های مدیریتی باشند یا نه، هنگامی که تحت فشار مالی یا تجاری قرار می‌گیرند، برای رهایی از آن فشار دست به تقلب در شرکت و صورت‌های مالی می‌زنند.

بنابراین، یافته‌های پژوهش برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نشان می‌دهد که ارائه بندهای شرط مربوط به ضعف کنترل‌های داخلی که در گزارش حسابرس ارائه و منتشر می‌شود، می‌تواند به‌مثابه علامت هشداردهنده تلقی شود که نشان‌دهنده احتمال تقلب در صورت‌های مالی باشد. این نتایج نشان می‌دهد که به‌منظور مدل‌سازی تقلب و تعهدات قانونی، تأثیر ضعف‌های کنترل داخلی می‌بایست کنترل شود. همچنین، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران می‌توانند به راه‌های بهبود افشاء ضعف کنترل داخلی توجه نمایند. سرمایه‌گذاران پیش از اخذ تصمیم، نسبت به تشدید احتمال بروز تقلب در گزارشگری مالی و افزایش ریسک متقلبانانه شرکت در صورت تداوم ضعف کنترل‌های داخلی توجه نمایند.

برای تکمیل نتایج این پژوهش، پژوهش‌های آتی می‌توانند به بررسی عوامل فردی و شرکتی مؤثر بر تداوم ضعف کنترل‌های داخلی بپردازند. همچنین، تأثیر تداوم ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیمی، علی؛ حسن بیگی، وحید؛ غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵ (۳) ۱۸، ۴۵-۶۸.
۲. بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۴). رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۶)، ۴۵-۵۶.
۳. جاوید، داریوش؛ دستگیر، محسن و عرب صالحی، مهدی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، ۷ (۲۶)، ۱۲۵-۱۵۱.
۴. حاجیه‌ها، زهره؛ اورادی، جواد و صالح آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، ۹ (۳۳) ۷۸-۹۶.
۵. حاجیه‌ها، زهره و حسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی،

۶. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.  
حسن‌پور، داود و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۸). نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و ارزش‌گذاری بازار از نگاهداشت وجه نقد، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۳)، ۱۶۷-۱۷۸.
۷. خدای‌پور، احمد؛ صدیقی طبایبی‌زواره، محمد علی و بهار مقدم، مهدی (۱۳۹۷). شناسایی و ارزیابی چالش‌ها و موانع فرآیند ادغام و تملیک شرکت‌ها در ایران و ارائه استراتژی‌های موثر در موفقیت آن، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۹): ۳۱-۵۸.
۸. خواجوی، شکراله و ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی در تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۲(۲)، ۷۱-۸۴.
۹. رضوی عراقی، محمدرضا؛ جهان‌شاد، آریتا و مستوفی، امیر. (۱۳۹۷). تأثیر ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ناکارایی سرمایه‌گذاری، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۱۴۳-۱۶۷.
۱۰. فغانی، مهدی و پهلوان، هادی. (۱۳۹۷). تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر رابطه بین کیفیت کنترل‌های داخلی و مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، ۹(۳)، ۶۵-۸۷.
۱۱. کردستانی، غلامرضا و تاتلی، رشید. (۱۳۹۳). ارزیابی توان پیش‌بینی مدل‌های ورشکستگی (مقایسه مدل‌های اولیه و تعدیل شده)، دانش حسابرسی، ۱۴(۵۵)، ۵۱-۷۰.
۱۲. کرمی، غلامرضا؛ داداشی، ایمان؛ فیروزنیا، امیر و کلهرنیا، حمید. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه دانش حسابرسی، ۱۸(۷۲)، ۲۳-۵۵.
۱۳. محمدرضایی، فخرالدین و یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۳۹۶). اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۴)، ۳۱-۶۰.

### ب- منابع انگلیسی:

- ACFE. (2014). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Austin, Texas: Association of Certified Fraud Examiners Austin, TX.
- Albrecht, W. S., Hill, N. C., & Albrecht, C. C. (2006). The ethics development model applied to declining ethics in accounting. *Australian Accounting Review*, 16(38), 30-40.
- Altamuro, J and A. Beatty (2010). How does internal control regulation affect financial reporting? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1), 58-74.
- Asare, T. (2006). Beating Occupational Fraud through Awareness and Prevention, African Foundation Building Capacity.
- Byungherl Charlie, S. and Sh. Hoshik (2018). The Effects of SOX and Internal Control Weaknesses on the Relation between the Real Earnings Management and Audit Fees. *Asia Pacific Journal of Business Review*, 2(2), 17-44.
- Chalmers, K and D. Hay & H. Khelif (2019). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42, June 2019, 80-103.
- Chan, K., & B. Farrell, and P. Lee (2008). Earnings management of firms reporting material internal control weaknesses under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27, 161-179.
- Chen, H., Hua, Sh. and Sun, X. Ch. (2018). CEO Age and the Persistence of Internal Control Deficiencies. *Journal of Accounting and Finance*, 18(7), 24-49
- Chen, J and D. Cumming & W. Hou and E. Lee (2016). CEO Accountability for Corporate Fraud: Evidence from the Split Share Structure Reform in China. *Journal of Business Ethics*, 138(4), 787-806.
- Committee on Organization of the Tread way Commission (COSO), Internal Control Integrated Framework, COSO Report, 1994, Pp: 1-163.
- Czerney, K and J. J. Schmidt, and A. M. Thompson (2014). Does Auditor Explanatory

- Language in Unqualified Audit Reports Indicate Increased Financial Misstatement Risk? *The Accounting Review*, 89(6), 2115-2149.
12. Demerjian, P. R., Lev, B., Lewis, M. F., and McVay, S. E. (2013). Managerial ability and earnings quality. *The Accounting Review*, 88(2), 463-498.
  13. Dewi, N., Azam, S and Yusoff, S. (2019). Factors influencing the information quality of local government financial statement and financial accountability. *Management Science Letters*, 9(9), 1373-1384.
  14. Donelson, D. C. and M. S. Ege, & J. M. McInnis (2017) Internal Control Weaknesses and Financial Reporting Fraud. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: 36(3), 45-69.
  15. Doyle, J and W. Ge & S. McVay (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1), 193-223.
  16. Faghani, M., & Pahlavan, H. (2018). Impact of Agency Costs on the Relationship between Internal Control Quality and Earnings Management. *Accounting knowledge*, 9 (3), 65-87.
  17. Ge, W and L, Zining and L, Qiliang and McVay, S. E. (2018). When Does Internal Control Over Financial Reporting Curb Resource Extraction? Evidence from China. Available at SSRN.
  18. Halbouni, S. S, (2015). The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE). *International Journal of Auditing*, 19(2), 117-130.
  19. Hogan, Ch. E. and M. S. Wilkins (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.
  20. Janvrin, D. J. and E. A. Payne & P. Byrnes and G. P. Schneider and M. B. Curtis (2012). The Updated COSO Internal Control—Integrated Framework: Recommendations and Opportunities for Future Research. *Journal of Information Systems*, 26(2), 189-213.
  21. Kawanishi, H and F. Takeda (2010). Market Reactions to the Disclosure of Internal Control Weaknesses Under the Japanese Sarbanes-Oxley Act of 2006. A. S. Wetherby ed., *the Stock Market: Crisis, Recovery, and Emerging Economies*. Nova Science Publishers: NY, 2011. Available at SSRN.
  22. Klammer, B. K., Kobelsky, K. W. and Watson, M. W. (2012). Determinants of the Persistence of Internal Control Weaknesses. *Accounting Horizons*, 26(2), 307-333.
  23. Kulikova, L. I. and D. R. Satdarova (2016). Internal control and compliance-control as effective methods of management, detection and prevention of financial statement fraud. *Electronic Business Journal*, 15(5).
  24. Lai, S.-C., Li, H., Lin, H., & Wu, F. (2017). The Influence of Internal Control Weaknesses on Firm Performance. *Journal of Accounting and Finance*, 17(6).
  25. Leftwich, R.W., Watts, R.L. and Zimmerman, J.L. (1981). Voluntary Corporate Disclosure: The Case of Interim Reporting. *Journal of Accounting Research*, 18, 50-77.
  26. Li, Y & Zhang, D & Wang, X. (2014). The Influence of Corporation Governance Structure on Internal Control Audit Report Lag: Evidence from China. *Accounting & Taxation, the Institute for Business and Finance Research*, 6(2), 101-115.
  27. Li, Y. and J. Yu and Z. Zhang & S. X Zheng (2016). The effect of internal control weakness on firm valuation: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *Finance Research Letters*, 17, 17-24.
  28. 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, 24-42.
  29. Oradi, J, Asiaei, K, Rezaee, Z. (2020). CEO financial background and internal control weaknesses. *Corp Govern Int Rev*. 28, 119- 140.
  30. Palmrose, Z.-V., Richardson, V. J., & Scholz, S. (2004). Determinants of market reactions to restatement announcements. *Journal of Accounting and Economics*, 37, 59-89.
  31. Perols, Johan L. and Barbara A. Lougee (2011). The relation between earnings management

- and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39-53.
32. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2004). Auditing standard no. 2, an audit of internal control over financial reporting performed in conjunction with an audit of financial statements. Retrieved from <https://pcaobus.org/Standards/Auditing>.
  33. Safiq, M., & Seles, W. (2019, February). The effects of external pressures, financial targets and financial distress on financial statement fraud. In 5th Annual International Conference on Accounting Research (AICAR 2018). Atlantis Press.
  34. Smith, S. G. & Crumbley, L. D., (2009). Defining a Forensic Audit. *The Journal of Digital Forensics, Security and Law*, 4(1): 61-79.
  35. Wolfe, D., Hermanson, D.R. (2004). The Fraud Diamond: Considering Four Elements of Fraud. *CPA Journal*, 38-42.
  36. Xu-dong Ji, WeiLu, WenQu (2018) Voluntary Disclosure of Internal Control Weakness and Earnings Quality: Evidence from China, *The International Journal of Accounting*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.007>.
  37. Yu, C, John Daniel, E. Jared S (2018). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.04.005>.

