

## بررسی تأثیر ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش میانجی کیفیت افشا در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۶/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۸/۲۲

فرشته فیض‌آبادی<sup>۱</sup>

### چکیده:

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش میانجی کیفیت افشا در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. متغیر وابسته تحقیق حق الزحمه حسابرسی، متغیر مستقل ریسک کنترل داخلی و از کیفیت افشا به عنوان متغیر میانجی استفاده گردیده است. نمونه آماری پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک از میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید. این نمونه شامل ۱۲۷ شرکت بود که اطلاعات این شرکت‌ها بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۹ جهت تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری گردید. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون پانل دیتا و رگرسیون ترکیبی در نرم‌افزار ایویوز تجزیه و تحلیل گردید. نتایج آزمون‌های آماری جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد و کیفیت افشا نیز بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد و کاهش کیفیت افشا در افزایش ریسک کنترل داخلی تأثیر بسزایی دارد که باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد. همچنین نتایج نشان می‌دهد علاوه بر اینکه ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مستقیم دارد، ریسک کنترل داخلی نیز به واسطه کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی نیز تأثیر غیر مستقیم دارد. بنابراین پیشنهاد می‌شود که مدیران، سیستم کنترل داخلی قوی در شرکت پایه ریزی نمایند تا علاوه بر افزایش کارایی و اثربخشی و تحقق رسالت اصلی شرکت، حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش یابد. همچنین برای کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی در شرکت و ایجاد اطمینان در سرمایه‌گذاری نسبت به اتخاذ تصمیمات کارا و بهینه توسط مدیریت، طرح‌های پاداشی مبتنی بر عملکرد و کنترل داخلی درست و بلندمدت برای مدیران در نظر گرفته شود.

**واژه‌های کلیدی:** ریسک کنترل داخلی، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت افشا، روش رگرسیون پانل دیتا و رگرسیون ترکیبی

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد پردیس، دانشگاه آزاد اسلامی، پردیس، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: feizabadi\_ff@yahoo.com

## مقدمه

توسعه و پیچیدگی واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فن‌آوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع، افزایش رقابت و وجود انواع ریسک‌های تهدیدکننده، اهداف و سیاست‌های سازمان، سبب شده تا ذهن مدیریت به مسائل بی‌شماری معطوف شده و کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها، غیرممکن شود. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش و کارا، مورد توجه جدی قرار گرفته است. سیستم کنترل داخلی، سیستمی پویا است که انواع ریسک‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد. ارزیابی و طراحی سیستم‌های کنترل داخلی برای مدیریت از اهمیت حیاتی، برخوردار است. از آنجا که مدیریت، مسئولیت صورت‌های مالی و کنترل سیستم‌های کنترل داخلی را به عهده دارد، به کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به‌گونه‌ای فزاینده رشد یافته است (تیان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). حسابرسی مستقل با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم، باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل داخلی، کسب کنند. در واقع سیستم‌های کنترل داخلی از درون و بیرون سازمان، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. کنترل‌های داخلی از مباحثی است که، در طول زمان، مورد بحث قرار گرفته است؛ مفهوم کنترل‌های داخلی به فرایند طراحی، اجرا و محافظت‌شده، توسط مسئولان تعیین شده از جانب مدیریت، به منظور فراهم آوردن اطمینانی معقول در مورد اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی، کارایی و سودمندی عملیات و سرانجام اجرای مناسب قوانین و مقررات اطلاق می‌شود (سورین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

کنترل داخلی فرایندی است که تحت تأثیر هیئت مدیره، مدیریت و دیگر افراد واحد تجاری قرار دارد، این فرایند باید اطمینان معقولی را در خصوص دستیابی به هدف‌هایی همچون اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و تطابق فعالیت سازمان و گروه‌های کاری با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانون‌گذار، را فراهم کند (اسمیت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰).

ساختار حق الزحمه‌های حسابرسی، موضوعی مناسب برای تحقیق در زمینه حسابرسی به شمار می‌رود. رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل، منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود. مدل کلاسیک سایمونی حق الزحمه‌ها را به متغیرهای توضیحی مرتبط با کار، از قبیل اندازه شرکت و تعداد بخش‌ها و متغیرهای توضیحی مرتبط با ریسک از قبیل اهرم و زیان‌های مالی ربط می‌دهد، پیچیدگی شرکت یکی از عوامل افزایش در حق الزحمه حسابرسی است، زمانی که عملیات شرکت یکی از عوامل افزایش در حق الزحمه حسابرسی است، زمانی که عملیات شرکت گسترده و پیچیده باشد، تقاضا برای نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. شرکت‌هایی با عملیات پیچیده نیازمند خدمات حسابرسی زیادی هستند، در نتیجه حق الزحمه

1. Tian &amp; et al

2. Sorin

3. Smith

بیشتری نیز به این مؤسسات پرداخت می‌کنند (خوندکار و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

از طرفی گزارش‌های مالی با کیفیت، ارزیابی رویدادهای گذشته و حال و پیش‌بینی آینده را ممکن می‌سازند و مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند، اطلاعات حسابداری و مالی باید مربوط، قابل اتکا و به موقع باشند تا منجر به تصمیمات صحیح شوند، اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط شرکت می‌تواند دیدگاه بازار در مورد شرکت و شرایط مالی شرکت را تحت تأثیر قرار دهد؛ در نتیجه باید در ارائه این اطلاعات بیشینه تلاش و دقت صورت گیرد، صورت‌های مالی باید اطلاعاتی در رابطه با مفروضات اساسی و برآوردهای حسابداری ارائه دهند و در ارائه کیفیت اطلاعات دقت لازم را داشته باشد، بنابراین کیفیت افشا در یک شرکت برای سرمایه‌گذاران بسیار مهم است (کنچل، ۲۰۰۷).

در این میان با افزایش اهمیت مدیریت، احتمال زیان و ضرر در شرکت‌های تجاری و نقش حسابرسان در آن افزایش یافت و به یک کانون توجه در تحقیقات حسابداری تبدیل شده است (کنچل، ۲۰۰۷). کنترل داخلی، به‌عنوان یکی از عناصر اصلی مدیریت ریسک، در سال‌های اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است، چراکه تصریح قانون ساربانس آکسلی (قانون اصلاح حسابداری شرکت) در ایالات متحده توجه زیادی را به خود جلب کرد. مطالعات بررسی تأثیر مقررات قانون ساربانس - آکسلی بر حق الزحمه حسابداری یکی از مکانیسم‌های تنظیم ریسک حسابداری و عمدتاً دیدگاه تأمین حسابداری را اتخاذ می‌کند و پیشنهاد می‌کند که ضعف‌های کنترل داخلی در گزارش مالی نشان‌دهنده ریسک‌های حسابداری است که می‌تواند اثرات منفی بر مشتریان داشته باشد (به‌عنوان مثال، خطا در صورت‌های مالی طی تحقیقات، بدارد و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸)، راگوناندان و رامان<sup>۳</sup> (۲۰۰۶)، چوی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) این مطلب را نشان می‌دهد و مطالعات قبلی شواهدی قطعی ارائه کردند، مبنی بر اینکه "ریسک کنترل داخلی مشتری منجر به تعدیل ریسک حسابرسان و ایجاد حق الزحمه حسابداری بالاتر می‌شود. یک نگرانی وجود دارد که ارزیابی مخاطرات کنترل اجرایی نیز می‌تواند، کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد و این مسئله تا حد زیادی توسط مطالعات قبلی نادیده گرفته شده است (حبیب و همکاران<sup>۵</sup> ۲۰۱۸؛ لورنس و همکاران<sup>۶</sup> ۲۰۱۸).

از آنجاکه اعضای یک نهاد کسب و کار به صورت یکپارچه عمل می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۶)<sup>۷</sup> نقاط ضعف در گزارش‌های غیرمالی می‌توانند بر کیفیت و اثربخشی کنترل داخلی و بر روی کیفیت گزارش مالی تأثیر بگذارند. بنابراین، با توجه به اینکه قیمت‌گذاری هزینه حسابداری یک استراتژی مهم در حسابرسان برای مدیریت ریسک حسابداری است، افشای اطلاعات غیرمالی

1. Khondkar & et al

2. Bedard & et al

3. Raghunandan & Rama

4. Choi & et al

5. Habib & et al

6. Lawrence & et al

7. Chen & et al

مرتبط با حسابداری می‌تواند حسابرسان را در تعیین آستانه قابل قبول ریسک حسابداری، ساعت حسابداری و جبران خسارت مالی بالقوه کمک کند (دچو و شراند، ۲۰۱۰)<sup>۱</sup>، کنترل داخلی که مستقیماً مربوط به تهیه گزارش مالی است تنها یکی از اجزای سیستم کنترل داخلی کلی می‌باشد، بلکه برای شرکت بسیار مهم است و مطالعه پیرامون آن بسیار مهم‌تر است. راگوناندان و راماس (۲۰۲۰) رابطه معناداری را بین حق الزحمه حسابداری و ریسک کنترل داخلی را گزارش کردند. هیتاش و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) ضعف‌های مالی کنترل داخلی را در تشخیص درآمد، تخمین هزینه، ارزش‌گذاری موجودی و غیره دسته‌بندی کردند و ضعف‌های کنترل داخلی مربوط به منابع انسانی، مسائل مدیریت ارشد، تکنولوژی و غیره به‌عنوان مشکلات کلی شناسایی کردند. لذا به این نتیجه رسیدند که حق الزحمه حسابداری با توجه به ضعف بیشتر کنترل داخلی بیشتر خواهد شد. با توجه به اینکه حسابرسان در تعیین حق الزحمه حسابداری، مشخصه‌های ریسک کنترل داخلی شرکت را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوطه را از طریق حق الزحمه‌های حسابداری جبران می‌کنند. کنترل‌های داخلی غیر موثر و دارای ضعف منجر به افزایش ریسک گزارش‌های مالی می‌شوند این وضعیت به طور بالقوه ریسک حسابداری را افزایش می‌دهد و حسابرسان در واکنش به ضعف کنترل‌های داخلی تشویق می‌شوند تا تلاش‌های خود را برای به حداقل رساندن ریسک حسابداری افزایش دهند که این امر با افزایش حق الزحمه حسابداری همراه است. اگرچه ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابداری تأثیر دارد، کیفیت افشا نیز به عنوان عاملی است که بر این ارتباط می‌افزاید که بررسی همزمان این متغیرها در ایران انجام نشده است. از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می‌شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این‌گونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می‌دهد، همچنین کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تأثیرگذار می‌باشد. هر اندازه کنترل‌های داخلی قوی باشند، ریسک تحریف با اهمیت کاهش یافته و نتیجتاً ریسک حسابداری نیز کاهش می‌یابد. برخی از استانداردها نشان می‌دهند که ارزیابی حسابرسان از ریسک ذاتی ممکن است درک حسابرسان از ساختار کنترل یک صاحب‌کار و در نتیجه ارزیابی حسابرسان از ریسک کنترل را تحت تأثیر قرار دهند (لین، ۲۰۰۹)<sup>۳</sup> و نبود کنترل داخلی و ضعف در آن باعث رسیدگی نکردن درست حسابرسان می‌شود و ممکن است، هزینه‌هایی را بر شرکت وارد کند و هزینه‌های حق الزحمه حسابداری را زیاد یا کم کند. بنابراین این پژوهش درصدد بررسی این موضوع است و با توجه به مطالب ذکر شده و نتایج جستجوها ملاحظه می‌شود که پژوهشی در زمینه بررسی ریسک کنترل داخلی و تأثیر آن بر حق الزحمه حسابداری با توجه به نقش واسطه‌ای کیفیت افشا در ایران انجام نشده است. گرچه حق الزحمه حسابداری در ادبیات حسابداری بررسی شده، به‌طور ویژه نقش کیفیت افشا بر رابطه بین ریسک کنترل داخلی و حق الزحمه حسابداری در ایران بررسی نشده است.

1. Dechow &amp; Schrand

2. Hoitash et al.

3. Lin

بنابراین، پژوهش حاضر سعی بر آن دارد تا به بررسی این روابط پرداخته شود. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش میانجی کیفیت افشا است و بررسی این که، آیا ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی با توجه به نقش میانجی کیفیت افشا تأثیر دارد؟

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ریسک کنترل داخلی در گزارش مالی و غیرمالی و تأثیر آن‌ها بر حق الزحمه حسابرسی

هوگان و ویلکینز<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) شواهد بیشتری را ارائه می‌دهند و نشان می‌دهند که حق الزحمه حسابرسی با ضعف فراگیر بیشتری همراه است، در حالی که هزینه‌ها به‌طور قابل توجهی بالاتر نیستند. محدودیت مطالعات قبلی با توجه به تأثیر هزینه‌های حسابرسی ضعف‌های کنترل داخلی فراتر از گزارش مالی این است که این مطالعات به‌شدت بحث خود را بر روی سه جنبه از مؤسسات تجاری متمرکز می‌کنند، مدیریت ارشد، منابع انسانی و محیط کنترل داخلی. ضعف‌های مالی کنترل داخلی موجود در این حوزه‌ها بسیار مهم هستند، اما لزوماً کمبود کنترل داخلی را در نواحی گزارش غیرمالی کلی یک شرکت به‌صورت جامع یا با دیدگاهی گسترده‌تر از مدیریت ریسک ثبت نمی‌کنند. ضعف‌های کنترل داخلی در بخش‌های غیرمالی و گزارش دهی غیرمالی، شامل برخی از مسائل اساسی هستند که برای عملکرد شرکت حیاتی می‌باشند. از این رو، آن‌ها احتمالاً با حق الزحمه حسابرسی بالاتر در ارتباط هستند. از دیدگاه تأمین خدمات حسابرسی، حسابرسان باید به‌طور منظم در طول سال با مدیریت شرکت ملاقات کرده و اطلاعات مربوطه لازم برای آن‌ها برای ارزیابی ریسک‌های قانونی مشتریان را جمع‌آوری کنند. حسابرسان پس از تعیین آستانه قابل قبول ریسک حسابرسی باید این اطلاعات را ارزیابی کنند. هرچه ریسک و احتمال ضرر و زیان در انجام حسابرسی بالاتر باشد، آستانه قابل قبول و کارهای حسابرسی بیشتری در فرآیند حسابرسی موردنیاز است، ضعف‌های مشتری در مناطق گزارش غیرمالی از نوع اطلاعاتی است که حسابرسان در فرآیند ارزیابی ریسک حسابرسی به سه دلیل خاص به آن توجه خواهند داشت. اول، خطرات مرتبط با ضعف‌های کنترل داخلی شناسایی شده در نواحی گزارش غیرمالی ممکن است بر ریسک کسب‌وکار مشتری در کوتاه‌مدت یا بلندمدت تأثیر بگذارند. به‌عنوان مثال، شرکت جدید هونان جیا روی با مسئولیت محدود به دلیل فقدان کنترل داخلی بر روند امضای قرارداد تضمین، از ضرر مالی قابل توجهی رنج می‌برد. به‌عنوان مثال، وو کوآنگ تیدو ال تی دی، نشان می‌دهد که اعضای هیئت‌مدیره، در طی یک دوره اشتراک‌گذاری محدود، سهام شرکت را باهم معامله می‌کنند. این رویداد به‌عنوان یک ضعف در ساختار سازمانی یک بخش کنترل داخلی غیرمالی دیگر گزارش شد. این شرکت نه تنها قانون اساسی شرکت را نقض کرد، بلکه قانون فهرست کردن را نیز در نظر نگرفت و بنابراین توسط تنظیم‌کنندگان بازار سهام چین، گروه مقررات امنیتی چین، جریمه شد. این موارد شواهدی را فراهم می‌کنند که ضعف‌های کنترل

داخلی غیرمالی می‌توانند منجر به ضرر مالی، دعوی قضایی یا تحریم‌های قانونی و افزایش خطرات مربوط به مشتری برای حساب‌برسان شود. دوم، این بررسی استدلال می‌کند که یک نهاد کسب‌وکار به‌عنوان یک عضو یکپارچه عمل می‌کند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).<sup>۱</sup>

بنابراین، تعهد مدیریت و یا نگرش مدیریت نسبت به کنترل داخلی باید درجه خاصی از ثبات را در تمام جنبه‌های یک‌نهاد تجاری نشان دهد (لورنس و همکاران ۲۰۱۸). برای مثال، چن و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که یک شرکت اطلاعات مالی باکیفیت بالا می‌تواند نشان‌دهنده اعتبار بالاتر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و بالعکس باشد. از آنجاکه سیستم کنترل داخلی برای گزارش مالی و گزارش غیرمالی در یک شرکت طراحی و تحت نظارت گروه مدیریت مشابه قرار می‌گیرد، نقاط ضعف در مدیریت کسب‌وکار و منطقه عملیاتی به‌طور اجتناب‌ناپذیری منجر به این می‌شود که حساب‌برسان در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی خود بر سطح گزارشگری مالی تأثیر بگذارند.

سوم اینکه، ریسک کنترل داخلی در بخش‌های گزارش غیرمالی می‌تواند اثر مستقیم یا غیرمستقیمی بر کیفیت اظهارنامه‌های مالی داشته باشد. به‌عنوان مثال، حوزه ساختار سازمانی به ترکیب و عملکرد هیئت‌مدیره، هیئت نظارتی و کمیته حسابرسی می‌پردازد که عناصر اصلی حاکمیت شرکتی هستند. مطالعات، شواهدی را برای ارتباط نزدیک بین حاکمیت شرکتی ضعیف و کیفیت بیانیه مالی کم‌تر ارائه کرده‌اند (دنگ، ۲۰۱۲)<sup>۲</sup>؛ که به‌نوبه خود منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. چنین دیدگاهی توسط آژانس‌های رتبه‌بندی بدهی پشتیبانی می‌شود. فیچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) ضعف‌های کنترل داخلی خاصی را در نظر می‌گیرد که "مشکلاتی باکیفیت عملکرد کارکنان مسئول ارائه‌ی گزارش مالی" به‌عنوان ضعف‌های کنترل فراگیر سیستمی است که باید توسط حساب‌برسان با دقت بررسی شود.

### – حق الزحمه حسابرسی و ریسک کنترل داخلی و کیفیت افشا صورتهای مالی

ازجمله عوامل تأثیرگذار بر ارزیابی حساب‌برسان مستقل از ریسک، محیط کنترلی قوی، مدیران با قدرت، اندازه شرکت، تعداد شرکت‌های فرعی هستند. بر اساس این، حساب‌برسان، عوامل مؤثر بر ریسک را برآورد می‌کند و به دنبال آن، میزان تلاش و فعالیت حساب‌برسان در شرکت، بررسی و با توجه به آن میزان حق الزحمه پرداختی تعیین می‌شود (علی و همکاران، ۲۰۱۸).<sup>۴</sup> در کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی بیان شده است محیط کنترلی تأثیرگذار سبب افزایش اعتماد حساب‌برسانی به کنترل داخلی و قابل اتکا شواهد حساب‌برسانی ایجادشده در واحد تجاری می‌شود. حساب‌برسان باید نسبت به ضعف‌های متعدد سیستم‌های کنترل داخلی واکنش مناسبی داشته باشد و زمان‌بندی درستی را در اجرای عملیات حساب‌برسانی بر اساس آن و با انجام آزمون‌های حساب‌برسانی

1. Chen et al

2. Deng

3. Fitch

4. Ali & Lesage



بعد از پایان دوره به جای یک دوره موقت تعیین کند. حسابرسان در صورت وجود ضعف کنترل داخلی، با خطر تحریف بااهمیت و در نتیجه، خطر حسابداری بالاتری روبه‌رو می‌شوند؛ بنابراین، آنها باید با انجام آزمون‌های حسابداری، پس از پایان دوره به جای طی دوره و نیز افزایش دامنه آزمون‌های حسابداری از طریق انجام آزمون‌های محتوای اضافی با استفاده از نمونه‌های حسابداری بزرگ‌تر برای کاهش خطر حسابداری اقدام کنند. در مقابل، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر موجب افزایش آزمون‌های انجام‌شده در طی دوره و کاهش آزمون‌های جزئیات در پایان دوره می‌شود (خلیف و ساماها، ۲۰۱۴)<sup>۱</sup>. وجود ضعف کنترل داخلی، خطر تحریفات مالی را افزایش می‌دهد؛ در نتیجه، حسابرسان ریسک بالاتری را برای این شرکت‌ها در نظر می‌گیرند. افشای کامل ایجاب می‌کند که صورتهای مالی به‌گونه‌ای طرح ریزی و تهیه شوند که تصویری دقیق‌تر از رویدادهای اقتصادی که برای یک دوره بر واحد اقتصادی اثر گذاشته‌اند، ارائه شود و نیز در برگیرنده اطلاعاتی باشند که برای یک سرمایه‌گذاری معمولی مفید واقع شوند و موجب گمراهی خواننده نگردند. به طور آشکارتر اصل افشای کامل بدین معنی است که هیچ اطلاعات مهمی که مورد علاقه و توجه یک سرمایه‌گذار عادی باشد، نباید حذف یا پنهان گردد (بلکوئی، ۱۳۸۱). تأثیر اطلاعات مالی مختلف و کیفیت این اطلاعات بر رضایت یا عدم رضایت، رفتار و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران با خرید و فروش سهام و گسترش و توسعه بازار رابطه‌ای متقابل و تنگاتنگ دارد. از این رو نهادهای ناظر بر بازارهای اوراق بهادار به منظور شفاف کردن بازار، فراهم آوردن امکان دسترسی یکسان فعالان بازار به اطلاعات و به طور کلی ایجاد بازاری شفاف و منصفانه برای دادوستد اوراق بهادار قوانین مقررات آیین‌نامه و دستورالعمل‌های متعددی تدوین کرده‌اند. هر چه کیفیت افشا افزایش یابد، ریسک کنترل داخلی کاهش می‌یابد و کاهش ریسک کنترل داخلی باعث کاهش حق الزحمه حسابداری می‌گردد.

طبق دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان، در راستای اجرای بندهای ۱۱ و ۱۸ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، که به تصویب هیات مدیره ی سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است، فصل اول به تعاریف و اصطلاحات، فصل دوم به کلیات و فصل سوم به موارد افشا، اختصاص دارد. لذا شرکت‌ها ملزم به افشا اطلاعات هستند. از آنجا که اعضای یک نهاد کسب‌وکار به صورت یکپارچه عمل می‌کنند، نقاط ضعف در گزارش‌های غیرمالی می‌توانند بر کیفیت و اثربخشی کنترل داخلی تأثیر بگذارند (چن و همکاران، ۲۰۱۶). ریسک کنترل داخلی در قسمت‌های گزارشگری مالی می‌تواند اثر مستقیم یا غیرمستقیمی بر کیفیت ببنایه مالی داشته باشد. بنابراین، قیمت‌گذاری هزینه حسابداری یک استراتژی مهم برای حسابرسان برای مدیریت ریسک حسابداری است (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴)<sup>۲</sup>. افشای اطلاعات غیرمالی مرتبط با حسابداری می‌تواند حسابرسان را در تعیین آستانه قابل قبول ریسک حسابداری، ساعت حسابداری و جبران خسارت مالی بالقوه کمک کند. راگوناندان و راما

1. Khlif & samaha  
2. Defond & Zhang

(۲۰۰۶)، هویتاش و همکاران (۲۰۰۸)<sup>۱</sup> تلاش بر تفکیک مدیریت برتر، منابع انسانی و کنترل مرتبط با ضعف‌های کنترل داخلی محیط اطراف از گزارش‌های مالی مرتبط با گزارشگری مالی و شناسایی خطرات موجود در این حوزه‌ها بر برداشت حسابرسان از مشتریان خود تأثیر می‌گذارد. با این حال، تعاریف و طبقه‌بندی‌های غیر مرتبط از گزارش‌های غیرمالی در میان مطالعات قبلی حاکی از آن است که هنوز شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه آیا ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی مشتریان در حوزه‌های حسابداری غیرمالی وجود دارد که در مدیریت کسب‌وکار و حوزه‌های مرتبط با عملیات می‌تواند به آن‌ها در اجرای مؤثرتر حسابرسی کمک کند یا خیر. به عبارت دیگر، این‌که چگونه ریسک کنترل داخلی مربوط به مدیریت کسب‌وکار بر فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارند، مشخص نیست.

تنظیم دستمزد حسابداری از مدت‌ها پیش یک استراتژی مهم مدیریت ریسک مربوط به مشتری در مقاله‌های حسابداری در نظر گرفته شده است (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). ضرر و زیان‌های مرتبط با مشتری شامل ریسک حسابداری است. ضرر و زیان حسابداری در واقع این است که حسابرس با توجه به کمبود امکانات، سو استفاده و یا سایر موضوعات غیرقابل پذیرش در حسابداری، مورد توجه قرار نمی‌گیرد، در حالی که ضرر و زیان مربوط به کسب‌وکار ریسکی است که شرایط اقتصادی مشتری در کوتاه‌مدت و یا بلندمدت در آن بدتر خواهد شد (الدر و همکاران، ۲۰۰۹)<sup>۲</sup>. ریسک کنترل داخلی توسط سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ضرر و زیان، مانند موجودی و مطالبات، نظرات حسابداری مشروط، احتمال شکست کسب‌وکار، همان‌طور که توسط موقعیت مالی شرکت، تصمیمات سرمایه‌گذاری و عملکرد حسابرسان مشخص شده است، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. ریسک کنترل داخلی ممکن است منجر به مسائل قانونی بیشتری شود. مطالعات نشان داده‌اند که با بالاتر بودن ریسک کنترل داخلی، هزینه حسابداری بالاتر است (بل و همکاران، ۲۰۰۱)<sup>۳</sup>، سیتارامان و همکاران (۲۰۰۲)<sup>۴</sup>. محققان ریسک حسابداری را با کمی کردن ریسک کنترل یکی از سه معیار ریسک حسابداری اندازه‌گیری می‌کنند و تأثیر چنین ریسکی را بر حق الزحمه حسابداری مورد بررسی قرار دادند. ریسک کنترل، سطحی درک شده از ریسک است که یک بی‌نظمی مادی در بیانیه مالی مشتری توسط فرآیندهای کنترل داخلی مدیریت (موسسه حسابداران عمومی رسمی) شناسایی و اصلاح نخواهد شد. بنابراین اطلاعاتی که توسط مشتریان فاش شد، حسابرسان را با فرصت‌هایی برای ارزیابی سطح ریسک کنترل مشتریان خود روبرو می‌کند. همان‌طور که الدر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) اشاره کردند، چون ریسک کنترل برابر با احتمال وقوع خطا در حساب‌های مشتریان قبل از آزمایش حسابرسان است، بیشتر تصمیمات مربوط به تصمیمات مدیریت ریسک مشتریان حسابرسان باید مورد بررسی قرار گیرد. ریسک کنترل داخلی

1. Hoitash & et al
2. Elder & et al
3. Bell & et al
4. Seetharaman & et al
5. Elder & et al



پتانسیل تأثیرگذاری بر کیفیت گزارش مالی را دارند (فoster و همکاران، ۲۰۰۷)<sup>۱</sup>. ریسک کنترل می‌تواند منجر به شکست در کاربرد قوانین حسابداری و گزارش‌های مالی متقلبانه شود. جان استون<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) و الدر و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند که ساعات پرسنل حسابرسی برنامه‌ریزی شده و نرخ صدور صورت حساب ساعتی برای آن‌ها اتخاذ شده است. برای شرکت‌های دارای قابلیت اطمینان بالاتر، شناسایی و اصلاح دقیق‌تر در فرآیند حسابرسی امری ضروری است. علاوه بر این، وانگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) اشاره کردند که شرکت‌هایی با کمبود کنترل داخلی آن‌هایی هستند که ضرر و زیان‌های ویژه بیشتری دارند که احتمالاً می‌تواند مشتریان را در معرض خطرات قانونی قرار دهد و در نتیجه منجر به عدم اعتبار حسابرسان شود. با توجه به اینکه پیشینه تحقیقات نشان می‌دهد که ریسک کنترل داخلی در فرآیند گزارش مالی می‌تواند ریسک کنترلی نسبت به گزارش مالی را کنترل کنند، پس تعدیل هزینه حسابرسی یکی از راهکارهای عملی است که توسط حسابرسان برای مدیریت این ریسک اتخاذ شده است (برایان و میسون ۲۰۱۶).

### پیشینه پژوهش

رضا جامعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی "رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران" در دوره زمانی ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۷ پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از این است که بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و ارتباطات سیاسی شرکت، رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف میکند.

عبادی و حسن‌زاده (۱۳۹۸) در پژوهشی به "بررسی تأثیر افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی بر هزینه سرمایه سهام عادی: با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی" پرداختند. در این پژوهش تعداد ۱۵۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون فرضیات با استفاده از رگرسیون چندگانه خطی یافته انجام یافته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد افشاء ضعف در کنترل‌های داخلی، معیاری با اهمیت در هزینه سرمایه شرکت است و کیفیت حسابرسی، تقویت کننده نقش فوق‌الذکر است.

عظیمی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به "بررسی تأثیر ضعف کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران" پرداختند. جهت آزمون فرضیه نمونه‌ای متشکل از ۱۲۵ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸ انتخاب گردید. داده‌های مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای تحقیق، از بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین استخراج شده است. یافته‌های فرضیه نشان می‌دهد که ضعف کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مستقیم دارد.

1. Foster & et al

2. Johnston

3. Wang & et al

میترا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی و مالکیت مدیران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و مالکیت بنیادی مدیران، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و ضعف کنترل داخلی را تضعیف میکند.

نیکسی ن و سالستروم<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی رابطه ریسک با حق الزحمه حسابرسی شرکت "با عنوان به بررسی تاثیر ابعاد مختلف ریسک، یعنی ریسک مالی، اهرم عملیاتی و ریسک تجاری حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند. یافته‌های پژوهش با انتخاب نمونه ای متشکل از شرکتهای حاضر در بورس سهام لندن طی سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۹ نشان داد که حق الزحمه حسابرسی با اهرم مالی، اهرم عملیاتی و ریسک تجاری دارای رابطه مثبت معناداری دار می‌باشد. جی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی به " بررسی تأثیر ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی " تحت اصول پذیرش اختیاری استاندارد اصلی کنترل داخلی در چین پرداختند. نتایج نشان داد که حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیمی با نقاط ضعف کنترل داخلی دارد و در زمان داوطلبانه بودن این گزارش‌های نیز با حق الزحمه حسابرسی مرتبط هستند، همچنین نشان می‌دهد که تضمین داوطلبانه در گزارش‌های کنترل داخلی می‌تواند هزینه‌های حسابرسی بالاتر مرتبط با ریسک کنترل داخلی را کاهش دهد.

جی (۲۰۱۹) به‌صورت کلی تأثیر کیفیت کنترل داخلی و تغییرات آن را بر حق الزحمه حسابرسی بررسی کرد. نتیج نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای کنترل داخلی ضعیف، حق الزحمه بالاتری را پرداخت می‌کنند. به عبارتی با ضعیف‌شدن کنترل داخلی، حق الزحمه حسابرسی به مقدار چشمگیری افزایش می‌یابد. همچنین، هزینه نمایندگی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی را تقویت می‌کند.

ماری و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) بیان کردند قانون‌گذاران نگران اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسان هستند و به‌طور گسترده‌تر آنها نگران کیفیت حسابرسی هستند. در این تحقیق آن‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک و کنترل اثرات سال و صنعت به بررسی تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد صاحب‌کارانی که خدمات غیرحسابرسی از حسابرسان خود دریافت نکرده‌اند و همچنین صاحب‌کارانی که خدمات غیرحسابرسی کمتر از ۵ درصد حق الزحمه خدمات حسابرسی دریافت کرده‌اند، احتمال بیشتری وجود دارد که اظهارنظر وجود ضعف در کنترل داخلی دریافت کنند.

1. Mitra & et al
2. Nikkinen & Sahlstrom
3. Dong
4. Mary

## فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر مطرح شده است:
- فرضیه اصلی ۱:** ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر دارد.
- فرضیه اصلی ۲:** کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر دارد.
- فرضیه اصلی ۳:** ریسک کنترل داخلی بواسطه کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر غیر مستقیم دارد.

## روش پژوهش

این پژوهش یک پژوهش توصیفی همبستگی بوده و در حوزه مطالعه پس رویدادی قرار دارد، لذا در این پژوهش از رگرسیون با داده‌های پانلی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق و آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش‌های آماری به دو شکل توصیفی و استنباطی استفاده شده است، که در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی به تبیین متغیرهای اصلی پرداخته می‌شود و سپس برای برآورد پارامترها و بررسی آزمون فرضیه‌های تحقیق، فروض مورد نیاز، مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین از نرم افزار ایویوز ۱۰ برای تحلیل توصیفی داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها و استخراج مدل رگرسیون استفاده می‌شود.

## جامعه و نمونه آماری

- جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش برای نمونه‌گیری از روش حذفی استفاده شده است، بدین منظور کلیه شرکت‌های جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده‌اند به‌عنوان نمونه انتخاب و بقیه حذف شده‌اند:
- سال مالی منطبق با سال شمسی باشد (پایان سال مالی ۲۹ اسفند باشد).
  - جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند.
  - در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا آخر سال ۱۳۹۹ صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده خود را ارائه کرده باشند.
  - گزارش هزینه‌های حسابرسی آورده شود.
- به این ترتیب تعداد شرکت‌هایی که ویژگی‌های فوق‌الذکر را داشتند به ۱۲۷ رسید.

## متغیرهای پژوهش

### متغیر وابسته

### حق الزحمه حسابرسی (AUDITFEE)

حق الزحمه حسابرسی، منعکس‌کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد می‌باشد. از

منظر حسابرسان به دنبال حداقل کردن کل هزینه‌ها از طریق تراز کردن هزینه‌های منابع خود (هزینه‌های انجام کار حسابداری بیشتر) و زیان‌های آتی ناشی از بدهی قانونی می‌باشند. بیشتر، احتمال اینکه حسابرسان متحمل زیان‌های بدهی شوند را کاهش می‌دهد و حسابرسان جمعی از کار حسابداری را که کل هزینه‌ها را حداقل می‌کند، ارائه می‌نماید (آلالی، ۲۰۱۱).<sup>۱</sup> در این پژوهش هزینه غیر حسابداری شرکت تقسیم بر هزینه حسابداری پرداخته‌شده به حسابرسان به عنوان حق الزحمه حسابداری استفاده می‌شود (جی و ون، ۲۰۱۸).<sup>۲</sup>

### متغیر مستقل

#### ریسک کنترل داخلی (ISR)

ریسک کنترل، سطحی از ریسک است که یک بی‌نظمی مادی در بیانیه مالی شرکت توسط فرآیندهای کنترل داخلی مدیریت شناسایی و اصلاح خواهد شد. در این پژوهش اگر شرکت ضعف کنترل داخلی خود را اعلام کند، در واقع دچار ریسک می‌شود، که به آن ریسک کنترل داخلی گفته می‌شود (جی و همکاران، ۲۰۱۸).

### متغیر میانجی

#### کیفیت افشا<sup>۱</sup>

کیفیت افشا عبارت است از میزان درستی باور سرمایه‌گذاران درباره ارزش اوراق بهادار پس از دریافت اطلاعات افشا شده در چارچوب قضیه ی‌بیز. به عبارت دیگر افزایشی که توزیع پیوسته‌تری برای یک مجموعه احتمال‌های پیشین ایجاد نماید، از کیفیت بالاتری برخوردار است (تاهیر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). در این پژوهش کیفیت افشا را به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$DisQ_{i,t}$ : کیفیت افشا حسابداری شرکت  $i$  در سال  $t$  است که بر اساس میانگین موزون امتیاز به‌موقع بودن و قابل‌اتکا بودن با وزن‌های دوسوم و یک‌سوم است.

$$DisQ_{i,t} = \left(\frac{2}{3} * TIMEL_{i,t}\right) + \left(\frac{1}{3} * RELIE_{i,t}\right)$$

$TIMEL_{i,t}$ : به‌موقع بودن افشای شرکت  $i$  در سال  $t$

$RELIE_{i,t}$ : قابلیت اتکا افشای شرکت  $i$  در سال  $t$

### متغیرهای کنترلی

$LOSS_{i,t}$ : متغیر مجازی اگر تغییرات درآمد خالص سال  $t$  نسبت به سال  $t-1$  منفی باشد، صفر و در غیر اینصورت یک.

$Size_{i,t}$ : اندازه، لگاریتم کل دارایی‌ها شرکت  $i$  در زمان  $t$

1. Alali

2. Ji & Wen

$LEV_{i,t}$ : کل بدهی تقسیم‌بر کل دارایی‌ها شرکت  $i$  در زمان  $t$

$GROWTH_{i,t}$ : تغییر فروش سال  $t$  نسبت به سال  $t-1$  تقسیم‌بر فروش در سال  $t$

$RETURN\_DEV_{i,t}$ : انحراف معیار بازده ماهانه در طی ۱۲ ماه سال شرکت  $i$  در زمان  $t$

$TURNOVER\_A_{i,t}$ : نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد شرکت  $i$  در زمان  $t$

$TURNOVER\_I_{i,t}$ : نسبت کل موجودی تقسیم‌بر کل هزینه‌ها شرکت  $i$  در زمان  $t$

### روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

از مدل‌های رگرسیون زیر در خصوص آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. (مدل‌ها و متغیرهای پژوهش بر گرفته از مقاله جی و ون (۲۰۱۸) است).

مدل (۱)

$$AUDITFEE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ISR_{i,t} + \alpha_3 LOSS_{i,t} + \alpha_4 Size_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_5 GROWTH_{i,t} + \alpha_6 RETURN\_DEV_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER\_A_{i,t} + \alpha_8 TURNOVER\_I_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$AUDITFEE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DisQ_{i,t} + \alpha_3 LOSS_{i,t} + \alpha_4 Size_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_5 GROWTH_{i,t} + \alpha_6 RETURN\_DEV_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER\_A_{i,t} + \alpha_8 TURNOVER\_I_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۳)

$$AUDITFEE_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ISR_{i,t} + \alpha_2 DisQ_{i,t} + \alpha_3 LOSS_{i,t} + \alpha_4 Size_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_5 GROWTH_{i,t} + \alpha_6 RETURN\_DEV_{i,t} + \alpha_7 TURNOVER\_A_{i,t} + \alpha_8 TURNOVER\_I_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای اصلی تحقیق ارائه شده است، متغیر سود یا درآمد خالص دارای میانگین ۱۱۵۲۵۶۸ و کشیدگی بسیار زیاد است. متوسط حق الزحمه حسابرسی ۸/۶۰ با انحراف معیار نسبتاً کوچک است و از توزیع کشیدگی و چولگی مثبت برخوردار است. متوسط کیفیت افشا ۶۸/۶۷ با انحراف معیار کوچک است و از توزیع کشیدگی و چولگی مثبت برخوردار است. گفتمنی است، امتیاز کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها حداکثر صد است و این شرکت‌ها کیفیت افشا در حد متوسط است. متغیر اندازه شرکت با میانگین ۵/۴۹ با انحراف معیار نسبتاً کوچک ۰/۸۰ و چولگی کم است. میانگین نرخ رشد شرکت نیز معادل ۰/۲۰ است که با انحراف معیار نسبتاً کوچک ۰/۳۷ و چولگی کم است، متوسط اهرم مالی ۰/۶۴ و انحراف معیار کم و چولگی منفی است و انحراف معیار بازده با متوسط ۱۵/۰۴ و دارای چولگی مثبت و

کشیدگی مثبت است و متوسط اهرم مالی ۰/۶۴ و انحراف معیار کم و چولگی منفی است و نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد شرکت با متوسط ۰/۱۱ و دارای چولگی مثبت و کشیدگی مثبت است، متوسط نسبت کل موجودی تقسیم بر کل هزینه‌ها شرکت ۳/۵۱ و انحراف معیار متوسط و چولگی مثبت است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها در حالت کلی

متغیرها	میانگین	ماکزیمم	مینیمم	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی
حق‌الزحمه حسابداری	۸/۶۰	۹/۵۲	۶/۰۶	۰/۳۱	۰/۲۹	۹/۱۵
کیفیت افشا	۶۸/۶۷	۹۷/۷۱	۱/۷۴	۳/۱۲	۰/۴۱	۱/۹۲
نرخ رشد شرکت	۰/۲۰	۰/۶۷	-۰/۸۶	۰/۳۷	۱/۷۹	۳/۰۳
اهرم مالی	۰/۶۴	۰/۹۹	۰/۰۰۶	۰/۲۲	-۰/۵۱	۲/۶۰
انحراف معیار بازده	۱۵/۰۴	۲۳/۴۱	۰/۲۳	۵/۰۵	۵/۶۷	۵/۷۴
اندازه شرکت	۵/۴۹	۸/۱۲	۳/۱۰	۰/۸۰	۰/۵۳	۳/۷۵
نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد شرکت	۰/۱۱	۱/۶۲	۰/۰۰۰۶	۰/۱۹	۳/۶۲	۹/۴۰
نسبت کل موجودی بر کل هزینه‌ها شرکت	۳/۵۱	۲۸/۵۲	۰/۰۲۹	۵/۹۸	۵/۹۹	۵/۰۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### پایایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش

پیش از برآورد مدل لازم است مانایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین مدل پژوهش مورد آزمون قرار بگیرد؛ زیرا نامانایی متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. یکی از آزمون‌های ایستایی رایج در مطالعات کاربردی آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو (LLC) می‌باشد که فرض اساسی آن مستقل بودن واحدهای مقطعی از همدیگر می‌باشد. آزمون ریشه واحد سری‌های زمانی به گونه‌ای است که ایستایی یا نایستایی متغیرها را با استفاده از یک معادله بررسی می‌کند. لوین، لین و چو استدلال می‌کنند که در داده‌های پانلی، استفاده از آزمون ریشه واحد برای ترکیب داده‌ها دارای قدرت بیشتری نسبت به استفاده از آزمون ریشه واحد برای هر مقطع بصورت جداگانه است. فرضیه صفر در این آزمون بیانگر این است که سری زمانی دارای ریشه واحد بوده و فرضیه مخالف ایستایی سری زمانی را نشان می‌دهد.

در آزمون لوین چو فرض  $H_0$  بیان می‌کند که متغیر مورد بررسی ناماناست و در مقابل فرض  $H_1$  از مانایی داده‌ها بحث می‌کند. با توجه به سطح معناداری نتایج ماناست. نتایج حاصل از آزمون لوین، لین و چو در جدول (۲) نشان داده شده است.



جدول (۲): آزمون مانایی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	نماد	مقدار آماره لوین، لین و چو	سطح معنی‌داری
حق الزحمه حسابرسی	AUDITFEE	-۱۵/۰۶	۰۰/۰
کیفیت افشا	DisQ	-۲۷/۲۶	۰۰/۰
اندازه شرکت	Size	-۹/۴۷	۰۰/۰
اهرم مالی	Lev	-۱۵/۶۳	۰۰/۰
نرخ رشد شرکت	GROWTH	-۱۵/۲۸	۰۰/۰
انحراف معیار بازده ماهانه	RETURN_DEV	-۱۵/۳۷	۰۰/۰
نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد شرکت	TURNOVER_A	-۱۹/۷۱	۰۰/۰
نسبت کل موجودی تقسیم‌بر کل هزینه‌ها شرکت	TURNOVER_I	-۱۹/۱۲	۰۰/۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### بررسی فرضیه‌ها

#### آزمون‌های تحلیل رگرسیون مدل اول

نتایج آزمون مدل اول در جدول (۳)، ارائه شده است. طبق آزمون هاسمن و اف لیمر، مدل پانلی با اثرات تصادفی است. ضریب تأثیر ریسک کنترل داخلی به مقدار (۰/۰۶۷) و آماره آزمون به مقدار (۲/۰۶) و احتمال آماره آن (۰/۰۳) است. با توجه به اینکه آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶ و به بیان دیگر احتمال آماره کوچکتر از (۰/۰۵) است، در نتیجه شواهد از تأثیر مستقیم و معنادار آن حکایت کرده است. نتایج بیانگر این است که افزایش ریسک کنترل داخلی منجر به افزایش در حق الزحمه حسابرسی شده است. به عبارتی وجود اثر مثبت ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت، مؤید ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی است، هر چه عامل ریسک کنترل داخلی بیشتر شود، حق الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود.

جدول (۳): نتایج برآورد مدل (۱)

$$AUDITFEE(i,t) = \alpha_0 + \alpha_1 ISR + \alpha_3 LOSS(i,t) + \alpha_4 Size(i,t) + \alpha_5 LEV(i,t) + \alpha_5 GROWTH(i,t) + \alpha_6 RETURN\_DEV(i,t) + \alpha_7 TURNOVER\_A(i,t) + \alpha_8 TURNOVER\_I(i,t) + \varepsilon(i,t)$$

متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	t-آماره	سطح معناداری
ریسک کنترل داخلی	ISR	۰/۰۶۷	۰/۰۲۲	۲/۴۷	۰/۰۱۳
متغیر مجازی	LOSS	-۰/۰۲۳	۰/۰۲۵	-۰/۸۸	۰/۳۷
اندازه شرکت	Size	۰/۱۱	۰/۰۱۲	۹/۳۰	۰۰/۰
اهرم مالی	LEV	۰/۰۲۷	۰/۰۰۲۶	۱۰/۳۷	۰۰/۰
نرخ رشد	GROWTH	۰/۰۳۱	۰/۰۰۲	۱۰/۹۱	۰۰/۰
انحراف معیار بازده	RETURN_DEV	۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۰۶	۰/۹۵	۰/۳۳
نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد شرکت	TURNOVER_A	-۰/۰۴	۰/۰۰۵	-۸/۶۳	۰۰/۰
نسبت کل موجودی تقسیم‌بر کل هزینه‌ها شرکت	TURNOVER_I	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۴۲	۰/۶۶
ثابت		۷/۹۳	۷/۹۳	۱۱/۴۹	۰۰/۰
آزمون اف لیمر			آزمون هاسمن		
آماره F	سطح معناداری آماره F	نتایج آزمون کای دو	سطح معنی‌داری		
۹/۵۸		۱/۶۳		۰/۷۹	
ضریب تعیین		۰/۴۰			
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۳۹			
آماره دوربین واتسون		۱/۷۰			
F-آماره		۱۰/۲۵			
F-سطح معناداری		۰۰/۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### آزمون‌های تحلیل رگرسیون مدل دوم

نتایج آزمون مدل دوم در جدول (۴)، ارائه شده است. طبق آزمون هاسمن و اف لیمر، مدل پانلی با اثرات ثابت است. ضریب تأثیر کیفیت افشا به مقدار (۰/۱۷) و آماره آزمون به مقدار (۳/۵۱) و احتمال آماره آن (۰/۰۰) است. با توجه به اینکه آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶ و به بیان دیگر احتمال آماره کوچکتر از (۰/۰۵) است، در نتیجه شواهد از تأثیر معکوس و معنادار آن حکایت کرده است. نتایج بیانگر این است که افزایش کیفیت افشا منجر به کاهش

در حق الزحمه حسابرسی شده است. به عبارتی وجود اثر معکوس کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی شرکت، مؤید کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی است، هر چه عامل کیفیت افشا بیشتر شود، حق الزحمه حسابرسی کمتر می‌شود.

جدول (۴): نتایج برآورد مدل (۲)

$AUDITFEE(i,t) = \alpha 0 + \alpha 1 DisQ(i,t) + \alpha 3 LOSS(i,t) + \alpha 4 Size(i,t) + \alpha 5 LEV(i,t) + \alpha 5 GROWTH(i,t) + \alpha 6 RETURN\_DEV(i,t) + \alpha 7 TURNOVER\_A(i,t) + \alpha 8 TURNOVER\_I(i,t) + \varepsilon(i,t)$					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	t-آماره	سطح معناداری
کیفیت افشا	<i>DisQ</i>	-۰/۰۱۷	۰/۰۰۴	-۳/۵۱	۰/۰
متغیر مجازی	<i>LOSS</i>	-۰/۰۳۶	۰/۰۴۰	-۰/۹۰	۰/۳۶
اندازه شرکت	<i>Size</i>	۰/۰۴۵	۰/۰۵۵	۰/۸۲	۰/۴۰
اهرم مالی	<i>LEV</i>	۰/۰۵۵	۰/۰۰۳	۱۵/۱۵	۰/۰
نرخ رشد	<i>GROWTH</i>	۰/۰۰۶	۰/۰۰۳	۲/۰۰۱	۰/۰
انحراف معیار بازده	<i>RETURN_DEV</i>	۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۵	۰/۴۰	۰/۶۸
نسبت حساب‌های دریافتی بر کل درآمد	<i>TURNOVER_A</i>	۰/۰۰۸	۰/۰۰۷	۱۱/۶۷	۰/۰
نسبت کل موجودی تقسیم‌بر کل هزینه‌ها	<i>TURNOVER_I</i>	۰/۰۰۱۵	۰/۰۰۱۸	۰/۸۴	۰/۳۹
ثابت		۸/۳۱	۰/۳۱	۲۶/۲۶	۰/۰
ضریب تعیین		۰/۷۰			
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۶۳			
آماره دوربین و اتسون		۱/۷۲			
F-آماره		۹/۹۲			
F-سطح معناداری		۰/۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای اینکه متغیری در معادلات رگرسیونی نقش واسطه‌ای داشته باشد، باید دارای شرایط زیر باشد.

۱. رگرسیون متغیر واسطه‌ای بر روی متغیر وابسته معنی‌دار باشد.

۲. رگرسیون متغیر واسطه‌ای و مستقل بر روی متغیر وابسته معنی‌دار باشد (سرمد، ۱۳۸۷). همچنین، از روش بوت استرپ در برنامه‌های ماکرو پریچر و هایز (۲۰۰۴) نیز برای تعیین معناداری مسیرهای غیرمستقیم متغیر مستقل بر متغیر وابسته از طریق متغیر میانجی استفاده شد. در فن مطرح‌شده پریچر و هایز از روش بوت استرپ و فاصله اطمینان حاصل از آن استفاده می‌شود که نقش میانجی را به صورت مستقیم ارزیابی می‌کند. اگر در فاصله اطمینان موردنظر، کران بالا و پایین اندازه اثر غیرمستقیم، صفر نباشد، فرضیه پژوهشگر، مبنی بر اثر غیرمستقیم متغیر مستقل، از طریق متغیر میانجی بر متغیر وابسته تأیید می‌شود. بنابراین در این فرضیه باید دو شرط نقش واسطه‌ای بررسی شود و همزمان مدل (۳) و (۲) بررسی شود.

### آزمون‌های تحلیل رگرسیون مدل سوم

نتایج آزمون مدل سوم در جدول (۵)، ارائه شده است. طبق آزمون هاسمن و اف لیمر، مدل پانلی با اثرات ثابت است. در جدول (۵)، سطح معنی‌داری متغیر کیفیت افشا داخلی در دو مدل مقدار (۰/۰۰) ارائه شده است، بنابراین چون که سطح معنی‌داری از سطح خطای ۰/۰۵ (سطح اطمینان ۹۵٪) کمتر است، پس تأثیر معنی‌دار خطی است لذا نتیجه گیری می‌شود ضمن اینکه ریسک کنترل داخلی افشا اثر مستقیم بر حق الزحمه حسابداری دارد، ریسک کنترل داخلی نیز به واسطه کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابداری تأثیر غیرمستقیم دارد.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل (۳ و ۲)

$AUDITFEE(i,t) = \alpha_0 + \alpha_1 ISR(i,t) + \alpha_2 DisQ(i,t) + \alpha_3 LOSS(i,t) + \alpha_4 Size(i,t) + \alpha_5 LEV(i,t) + \alpha_6 GROWTH(i,t) + \alpha_7 RETURN\_DEV(i,t) + \alpha_8 TURNOVER\_A(i,t) + \alpha_9 TURNOVER\_I(i,t) + \varepsilon(i,t)$					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	t-آماره	سطح معناداری
ریسک کنترل داخلی	ISR	۰/۰۵	۰/۰۲	۲/۶۳	۰/۰۰۸
کیفیت افشا	DisQ	۰/۰۱۸	۰/۰۰۳	۵/۶۶	۰/۰۰
متغیر مجازی	LOSS	-۰/۰۳۵	۰/۰۰۳	-۹/۵۴	۰/۰۰
اندازه شرکت	Size	۰/۰۶	۰/۰۰۵	۲۷/۱۱	۰/۰۰
اهم مالی	LEV	۰/۰۶۱	۰/۰۳۵	۱/۷۱	۰/۰۰۸
نرخ رشد	GROWTH	۰/۰۵۷	۰/۰۲۷	۲/۰۶	۰/۰۰۳
انحراف معیار بازده	RETUN_DEV	۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۰۵	۶/۶۲	۰/۰۰
نسبت حساب‌های دریافتی	TURNOVER_A	۰/۰۹۱	۰/۰۰۷	۱۲/۲۱	۰/۰۰
نسبت کل موجودی	TURNOVER_I	۰/۰۰۱۹	۰/۰۰۰۱۹	۹/۸۸	۰/۰۰
ثابت		۸/۲۰	۰/۳۰	۱۸/۷۳	۰/۰۰
ضریب تعیین		۰/۶۹			

ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۶۳
آماره دوربین واتسون	۱/۷۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### بررسی از طریق روش غیر مستقیم

آزمون سوبل رویکرد حاصل ضرب ضرایب، روش دلتا یا رویکرد نظریه نرمال هم نامیده شده است. آزمون سوبل برای انجام استنباط در مورد ضریب اثر غیرمستقیم  $ab$  بر همان نظریه استنباط مورد استفاده برای اثر مستقیم مبتنی است. اثر غیرمستقیم  $ab$  یک برآورد خاص نمونه از اثر غیرمستقیم در جامعه  $(TaTb)$  است که در معرض واریانس نمونه‌گیری قرار دارد. با داشتن برآوردی از خطای استاندارد  $ab$  و با فرض نرمال بودن داده‌ها و توزیع نمونه‌گیری  $ab$  می‌توان یک  $p$ -value برای  $ab$  به دست آورد. بطور کلی در آزمون سوبل می‌توان از تخمین نرمال برای بررسی معنی‌داری رابطه استفاده کرد. با داشتن برآورد خطای استاندارد اثر غیرمستقیم می‌توان فرضیه صفر را در مقابل فرض مخالف آزمون کرد. آماره  $Z$  برابر است با نسبت  $ab$  به خطای استاندارد آن. به عبارت دیگر مقدار  $Z$ -Value را از رابطه زیر بدست می‌آوریم:

$$Z - \text{Value} = \frac{a * b}{\sqrt{(b^2 * s_a^2) + (a^2 * s_b^2) + (s_a^2 * s_b^2)}}$$

در این رابطه:

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته

Sa: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی

Sb: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته

جدول شماره (۶) - آزمون سوبل

معنای آماری	خطای استاندارد	آماره t	
۰۰۱۳	۰۰۰۰	۲۰۴۷۵	نتیجه آزمون سوبل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق مدل اول ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مثبت و معنادار است و طبق مدل دوم کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابرسی اثر معناداری دارد. در آزمون سوبل نتیجه دو آزمون در هم ضرب و چون مقدار آماره آزمون بزرگتر از ۱.۹۶ بیشتر است لذا بر اساس آزمون

سویل نشان میدهد که فرض صفر رد شده و فرض متقابل یعنی تأثیر متغیر میانجی بر این رابطه معنادار است (اثر غیر مستقیم کیفیت افشا بر حق الزحمه تایید شده است). بنابراین نتایج نشان می‌دهد علاوه بر اینکه ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابداری تأثیرگذار است، ریسک کنترل داخلی نیز به واسطه کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابداری تأثیر غیر مستقیم دارد.

### بحث و نتیجه گیری

استانداردهای حسابداری، حساب‌رسان را ملزم به ارزیابی و برآورد ریسک حسابداری بر اساس قضاوت حرفه‌ای می‌نماید. و ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حساب‌رسان تأثیرگذار است. همچنین کیفیت افشا نیز بر حق الزحمه تأثیر می‌گذارد.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان دهنده این موضوع است که ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابداری تأثیر مستقیم دارد و با افزایش ریسک کنترل داخلی، حق الزحمه حسابداری بیشتر می‌شود، راگوناندان و راما (۲۰۰۶) رابطه معناداری بین حق الزحمه حسابداری و ضعف‌های مالی کنترل داخلی را گزارش کردند. هیتاش و همکاران (۲۰۰۸) ضعف‌های مالی کنترل داخلی را باعث افزایش هزینه‌های حسابداری معرفی کردند. هوگان و ویلکینز (۲۰۰۸) شواهد بیشتری را ارائه می‌دهند و نشان می‌دهند که حق الزحمه حسابداری با ضعف فراگیر بیشتری همراه است، در حالی که هزینه‌ها به‌طور قابل توجهی بالاتر نیستند، جانستون (۲۰۱۱) در پژوهشی نشان دادند که افشای نقاط ضعف شاهد کاهش بیشتر در پاداش و حقوق مدیران هستند. در پژوهشی که توسط جی و همکاران (۲۰۱۸) صورت گرفت، مشخص شد، که ریسک کنترل داخلی باعث بالا رفتن حق الزحمه حسابداری می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از این است که کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابداری تأثیر مستقیم دارد و با افزایش کیفیت افشا حق الزحمه حسابداری کمتر می‌شود. چن و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که یک شرکت که درای اطلاعات مالی با کیفیت تری است می‌تواند حق الزحمه حسابداری کمتری پرداخت کند. در پژوهشی که توسط جی و همکاران (۲۰۱۸) صورت گرفت، مشخص شد، که کیفیت افشا باعث پایین رفتن حق الزحمه حسابداری می‌شود. در نتیجه شرکت‌ها بایستی نسبت به رفع ضعف‌های بااهمیت که در دوره‌های قبل افشا شده است اهتمام بیشتری ورزند.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد علاوه بر اینکه ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابداری تأثیر مستقیم دارد، ریسک کنترل داخلی نیز به واسطه کیفیت افشا بر حق الزحمه حسابداری تأثیر غیر مستقیم دارد. فلذا با افزایش کیفیت افشا ریسک کنترل داخلی کاهش می‌یابد و در نتیجه حق الزحمه حسابداری کاهش می‌یابد چون که هم ریسک کنترل داخلی و کیفیت افشای بر حق الزحمه حسابداری تأثیر دارد و تأثیر کیفیت افشا در مدل سوم نسبت به مدل دوم افزایش یافته پس نقش واسطه‌ای دارد، در پژوهشی که توسط جی و همکاران (۲۰۱۸) صورت گرفت، مشخص شد، که ریسک کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابداری با توجه به نقش



میانجی کیفیت افشا تأثیر دارد. دنگ (۲۰۱۲) در پژوهشی دریافت که، ضعف‌های کنترل داخلی می‌توانند اثر مستقیم بر کیفیت اظهارنامه‌های مالی داشته باشد و کیفیت اظهارنامه‌های مالی می‌تواند باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی شود.

با توجه به این که کنترل داخلی ضعیف بر حق الزحمه حسابرسی شرکت تأثیر مثبت دارد به مدیران ارشد شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا با تقویت سیستم کنترل داخلی به‌ویژه در بخش گزارشگری مالی، علاوه بر کاهش حق الزحمه حسابرسی به بهبود و کیفیت گزارش‌های مالی از منظر به‌موقع بودن، کمک نمایند. سرمایه‌گذاران باید نسبت به فعالیت افشای اطلاعات شناخت بیشتری کسب کرده و اطلاعات گزارش‌شده توسط مدیران را با احتیاط بیشتری تعبیر و تفسیر نمایند. در نهایت حسابرسان به افشای اطلاعات شرکت‌های مورد حسابرسی توجه داشته باشند و آگاهی و بینش خود را نسبت به ویژگی‌های شرکتی از جمله مدیریت سود و ترکیب هیئت-مدیره افزایش دهند تا بتوانند حق الزحمه خود را به‌طور مناسب قیمت‌گذاری کنند.

همچنین شرکت‌ها بایستی یک سیستم جامع کنترل داخلی برای بهبود کنترل‌های داخلی سازمان طراحی کنند و در شرکت‌هایی هم که این سیستم وجود دارند به‌صورت بهینه و کارآتری از آن استفاده نمایند به‌طوری که کاملاً دربرگیرنده محیط داخلی شرکت و نگرش مدیریت و کارکنان نسبت به کنترل‌های داخلی، ریسک‌های مرتبط به اهداف شرکت، مسیرهای ارتباطی کارکنان و مدیریت، فعالیت‌های نظارتی مستمر باشد به‌گونه‌ای که با کاهش ریسک حسابرسی و ارزیابی حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان کاهش یابد. همچنین نهادهای مسئول نیز در تدوین استانداردهای حسابداری و قوانین مالی، مقوله کیفیت افشا را مورد توجه قرار دهند و با ارائه رهنمودهای لازم در جهت محدود کردن مدیران در اعمال افشای اطلاعات، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه یاری نمایند. زیرا هرچه شرکت‌ها به کیفیت افشا توجه بیشتری نمایند ریسک کنترل داخلی کاهش یافته و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. شرکت‌ها بایستی گزارش‌های مالی خود را با صحت و دقت بیشتر ارائه دهند، ضعف‌های ارائه‌شده در افشاهای قبلی را رفع نمایند تا بدین‌صورت با کاهش ریسک داخلی و کاهش ارزیابی‌های حسابرسان، حق الزحمه‌های حسابرسی نیز کاهش یابد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. عبادی، ر.، حسن‌زاده، س. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر افشاء نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر هزینه سرمایه سهام عادی: با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. کنگره ملی تازه یافته‌ها در علوم انسانی.
۲. عظیمی، ز.، شیخی، م.، لطفی، س. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ضعف کنترل داخلی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا.
۳. ملکیان، ا.، قربانی، ه.، صالح‌آبادی، م. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی. مجله دانش حسابرسی. سال هجدهم شماره ۷۳.
- ۴.

۵. جامعی، رضا، کولیوند، زهره و نیلوفر محمدی (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تاکید بر ارتباطات سیاسی در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشهای حسابداری مالی، سال دوازدهم، شماره دوم، پیاپی ۴۴.

### ب- منابع خارجی:

- Alali, F. (2011). Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect. *Managerial Auditing Journal*, Vol 26, No 2, pp. 90-113.
- Ali, C. B., & Lesage, C. (2018). Les auditeurs financiers face aux conflits d'agence: Une étude des déterminants des honoraires d'auditeurs en France. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(1), 59-89
- 
- Bedard, J., Hoitash, R., Hoitash, U., (2008). Audit pricing and internal control disclosures among nonaccelerated filers. *Res. Account. Reg.* 20, 103-126.
- Bell, T., Landsman, W., Shackelford, D., 2001. Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *J. Account. Res.* 39 (June), 35-44
- Bryan, D., Mason, T. (2016). Extreme CEO pay cuts and audit fees. *Adv. Account.* 33, 1-10.
- 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.
- Chen, X.X., Chen, M.J., (2015). Discussion on the problems existed in risk-oriented auditing—Case study on Sanxia New Material Ltd, *Financ. Account. Financ.* (in Chinese), August edition, 187-188.
- 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.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Kwon, S.Y., Zang, Y. (2010). The effect of internal control weakness under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act on Audit Fees. *Seoul J. Bus.* 16 (1), 1-44.
- Cho, M., Ki, E., & Kwon, S. Y. (2015). The effects of accruals quality on audit hours and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 129-133.
- Dechow, P., Ge, W., Schrand, C., (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *J. Account. Econ.* 50 (2), 344-401
- Defond, M., Zhang, J.Y., 2014. A review of archival auditing research. *J. Account. Econ.* 58, 275-326.
- Deng, S. (2012). The origination and development of China's audit firms: 'Translation' meets self-determination. 13th World Congress of Accounting Historians, 17-19.
- Dong V (2018). "Investigating the prospect of mandatory reporting of financial ratios". *Journal of Business Research*, 61 (6), 609.
- Doyle, J., Ge, W., McVay, S., (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting *Account. Rev.* 82 (5), 1141-1170.
- Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J. (2009). Internal control weaknesses and client risk management. *J. Account. Audit. Financ.* 24 (4), 543-579.
- Fitch R, (2005). Sarbanes-Oxley Section 404: Fitch's approach to evaluating management and auditor assessments of internal controls. New York, NY. Fitch (Special Report, 19 January
- Foster, B.P., Ornstein, W., Shastri, T. (2007). Audit costs, material weaknesses under SOX section 404. *Manage. Audit. J.* 22 (7), 661-673
- Habib, A., Hasan, M., Al-Hadi, A., (2018). Money laundering and audit fees. *Account. Bus. Res.* 48 (4), 427-459.

21. Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, J., (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes–Oxley Act. *Auditing* 27 (1), 105–126.
22. Hoitash,U.,Hoitash,R.,& Johnstone. K ,(2011), Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation", Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57,PP.1-31.
23. Hogan, C., Wilkins, M., (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemp. Account. Res.* 25 (1), 219–42.
24. Ji, H. J. (2019). The Effects of Internal Control Quality and Its Changes on Audit Fees. *DEStech Transactions on Economics, Business and Management*, (imed).
25. Ji., Wei Lu, Wen Qu.(2018).Internal Control Risk and Audit Fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*
26. Johnston (2018) Weaknesses in Internal Controls and Chief Financial Officer Bonuses. *Pacific Economic Review* 4 (3), 337–348
27. Johnstone, K.M., 2004. Audit firm portfolio management decisions. *J. Account. Res.* 42(4), 659–690
28. Khondkar,K, AshokT.R, Sang.S.(2015).Board Structure and Audit Committee Monitoring: Effects of Audit Committee Monitoring Incentives and Board Entrenchment on Audit Fees.
29. Knechel, R., (2007), The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Account. Organ. Soc.*32, 383–408
30. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., Vyas, D., (2018). Is operational control risk informative of financial reporting deficiencies? *Auditing* 37 (1), 139–165
31. Legoria,j, Rosa. G, Soileau. J.S (2020). “Audit quality across non-audit service fee benchmarks: Evidence from material weakness opinions”, *Research in Accounting Regulation*. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.001>
32. Lin, Z., (2009). The impact of corporate governance on auditor choice: Evidence from China. *J. Int. Account. Audit. Tax.* 18 (1), 44–59.
33. Mary Jane,L. Karin A,P. Pervaiz,A. Bing,Y (2016).”Internal control weaknesses and evidence of real activities manipulation”. *Advances in Accounting*. 33 (2016) 47–58.
34. Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2020). The effect of managerial stock ownership on the relationship between material internal control weaknesses and audit fees. *Review of Accounting and Finance*.
35. Nikkinen, Jussi & Petri Sahlstrom, (2015), “Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk”, *Advances in International Accounting*, Vol. 19, PP. 141-151
- 36.
37. Raghunandan, K., Rama, D., (2006). SOX section 404 material weakness disclosures and audit fees. *Auditing* 25 (1), 99–114.
38. Seetharaman, A., Gul, F., Lynn, S., (2002). Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *J. Account. Econ.* 33 (1), 91–115.
39. Sorin B., A. Danescu,(2014), A Comparative Study of Well-established Internal Control Models, *-Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, 1015 – 1020
40. Smith, C. (2010). The investment opportunity set and corporate financing,dividend, and compensation policies. *Journal of Financial Economics*, 32(3),263–292
41. Sorin B., A. Danescu,(2014), A Comparative Study of Well-established Internal Control Models, *-Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, 1015 – 1020
- 42.
43. Tahir, M. I. (2010). "The Association Between Firm Characteristics and Corporate Financial Disclosures: Evidence from UAE Companies".*The International Journal of Business and Finance Research*, 8(2), 101–123
44. Tian, Y., Wiedman, C., & Wier, H. (2012). Compensation committees'treatment of earnings

- components in CEOs' terminal years. *The Accounting Review*, 87(1), 231–259.
45. Wang, K., Sewon, O., Claiborne, M., (2008). Determinants and consequences of voluntary disclosure in an emerging market: Evidence from China. *J. Int. Account. Audit. Tax.* 17 (1), 14–30

