



The Impact of State Ownership and Audit Quality on the Relationship between Disclosure of Internal Control Weaknesses and Accruals Quality

HamidReza Ganji* 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: h.ganji@alzahra.ac.ir

Mozhgan Kazemi 

MSc., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. E-mail: mkazemii6767@gmail.com

Abstract

Objective

In the wake of high-profile financial scandals and increasing scrutiny over corporate governance, the reliability of financial reporting has become a cornerstone of investor confidence and market efficiency. Central to this reliability is the effectiveness of internal control systems, which serve as a safeguard against both intentional manipulation and unintentional errors in financial statements. Robust internal control systems play a pivotal role in safeguarding the integrity of financial reporting, particularly by constraining discretionary accounting practices that distort earnings. However, when these systems exhibit deficiencies—termed Internal Control Weaknesses (ICWs)—they may provide a pathway for opportunistic managerial behavior, ultimately undermining accrual reliability. This study investigates the empirical link between ICW disclosures and accrual quality among firms listed on the Tehran Stock Exchange (TSE), with additional attention to whether external oversight mechanisms, such as audit quality and public ownership, mitigate this effect.

Citation: Ganji, Hamid Reza & Kazemi, Mozhgan (2025). The Impact of State Ownership and Audit Quality on the Relationship between Disclosure of Internal Control Weaknesses and Accruals Quality. *Accounting and Auditing Review*, 32(4), 757-786. (in Persian)



Methods

The analysis is based on panel data from 277 Tehran Stock Exchange-listed firms spanning the period 2013–2022. Employing Generalized Least Squares (GLS) regression, the study accounts for heteroskedasticity and ensures statistical robustness. All classical assumptions of linear regression - linearity, normality, homoscedasticity, and absence of multicollinearity - were validated before model estimation. The study accounts for firm-specific factors such as size, performance, leverage, and industry sector to accurately assess the impact of internal controls and governance mechanisms on accrual behavior.

Results

The findings reveal a statistically significant inverse relationship between ICW disclosures and accrual quality, suggesting that firms with reported weaknesses are more prone to earnings management via accrual manipulation. This outcome supports existing theoretical frameworks that link inadequate internal controls to lower financial reporting quality. The study finds that audit quality—measured by auditor reputation, tenure, and independence—does not significantly mitigate the adverse effect of internal control weaknesses on accrual quality. Likewise, public ownership fails to function as an effective governance lever in the Iranian context, potentially due to limited managerial accountability or political entrenchment within state-influenced entities.

Conclusion

These findings offer critical insights into the dynamics of financial reporting risk in emerging markets. ICW disclosures serve as valuable signals of potential distortions in financial statements and highlight systemic vulnerabilities in internal governance structures. The observed inefficacy of both audit quality and public ownership in counterbalancing ICWs points to broader institutional limitations within Iran's corporate oversight ecosystem. From a policy standpoint, this underscores the urgency for regulatory reforms that not only reinforce internal control protocols but also reevaluate the roles of external auditors and governmental stakeholders in promoting transparent and reliable financial reporting. Enhanced enforcement mechanisms, improved audit independence, and greater accountability in state-owned enterprises may be necessary steps to address these deficiencies. The study seeks to contribute to the growing body of literature on corporate governance and financial transparency, particularly in transitional economies where conventional oversight tools may require contextual adaptation.

Keywords: Internal control weaknesses, Accrual quality, Audit quality, Public ownership, Corporate governance, Financial reporting.

تأثیر مالکیت دولتی و کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی

حمیدرضا گنجی*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: h.ganji@alzahra.ac.ir

مژگان کاظمی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. رایانامه: mkazemii6767@gmail.com

چکیده

هدف: افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، یکی از شاخص‌های کلیدی کیفیت حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی در سال‌های اخیر است. کنترل‌های داخلی اثربخش در پیشگیری و کشف تحریف‌های مالی نقش حیاتی دارد و کیفیت اطلاعات مالی و اقلام تعهدی را تقویت می‌کند. در صورت وجود ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی، شرایط فرصت‌طلبی مدیران افزایش می‌یابد. همچنین، هرچه انجام حسابرسی‌های مستقل باکیفیت‌تر باشد، کیفیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و از مدیریت سود و دست‌کاری اقلام تعهدی جلوگیری می‌کند. از طرفی، مالکان دولتی، به دلیل نقش قدرتمندی که در تعیین سیاست‌های شرکت دارند، می‌توانند بر ساختار کنترل داخلی شرکت مؤثر و بر کیفیت اقلام تعهدی اثرگذار باشند. با توجه به آنچه بیان شد، هدف اصلی این پژوهش پاسخ به این سؤال است: رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی چگونه است؟

روش: برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش رگرسیون خطی چندگانه براساس داده‌های تابلویی استفاده شده است. جامعه آماری شامل ۲۷۷ شرکت، در طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ بوده است. داده‌های واقعی شرکت‌های در دست بررسی، به صورت داده‌های سال - شرکت (ترکیبی) بررسی شد و این عمل با استفاده از بررسی پیش فرض‌های کلاسیک رگرسیون چندگانه و الگوی رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته انجام گرفت.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که با توجه به فاصله میانگین از انحراف معیار، مقدار کیفیت اقلام تعهدی در جامعه در دست بررسی تفاوت زیادی با هم دارند. نتایج به دست آمده از آزمون‌ها بیانگر این بود که بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، رابطه معناداری وجود دارد؛ ولی کیفیت حسابرسی، رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی

استناد: گنجی، حمیدرضا و کاظمی، مژگان (۱۴۰۴). تأثیر مالکیت دولتی و کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲ (۴)، ۷۵۷-۷۸۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۲۳

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۱۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۷/۲۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.386683.1009055>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۴، صص. ۷۵۷-۷۸۶

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

و کیفیت اقلام تعهدی را تعدیل نکرده است. به عبارت دیگر، شرکت‌ها به کیفیت اقلام تعهدی بی‌تفاوت بوده‌اند. همچنین، مالکیت دولتی، اثر معناداری بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی نداشته است و نقش واسطه‌ای مالکیت دولتی نیز رد می‌شود. مالکیت دولتی نتوانسته است که به شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت اقلام تعهدی کمکی کند.

نتیجه‌گیری: سود حسابداری، یک عنصر حیاتی در گزارشگری مالی است و افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، نشان‌دهنده این است که کنترل‌های داخلی ضعیف، می‌تواند از طریق اقلام تعهدی، به دست‌کاری درآمدها کمک کند. نتایج این مطالعه نشان داد که بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارتی، افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی توسط حساب‌رسان، با دست‌کاری در اقلام تعهدی در شرکت‌ها و کاهش کیفیت اقلام تعهدی همراه خواهد بود و نوع مالکیت دولتی عمده شرکت‌های ایران نیز تأثیری بر این پدیده ندارد.

کلیدواژه‌ها: افشای اطلاعات، ضعف‌های سیستم، کنترل‌های داخلی، کیفیت حسابرسی، کیفیت اقلام تعهدی، مالکیت دولتی.



مقدمه

افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، به‌عنوان یکی از شاخص‌های کلیدی کیفیت حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی، در سال‌های اخیر، توجه بسیاری از پژوهشگران و نهادهای ناظر را به خود جلب کرده است. استانداردهای حسابداری و حسابرسی از سازوکارهای کلیدی برای کاهش شکاف اطلاعاتی بین مدیران و ذی‌نفعان هستند؛ اما به‌تنهایی نمی‌توانند این شکاف را به‌طور کامل برطرف کنند (بوشمن و لندزمن^۱، ۲۰۱۰). افزایش شفافیت اطلاعات مالی می‌تواند در بهبود اعتبار گزارشگری مالی، تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و تخصیص بهینه منابع نقش اساسی ایفا کند (دوفوند و ژانگ^۲، ۲۰۱۴). با این حال، وقوع تقلب‌های گسترده مالی در شرکت‌هایی مانند انرون و ورلداکام طی دهه‌های گذشته، ضرورت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و نظارت بر کنترل‌های داخلی را بیش از پیش برجسته کرده است (هیلی و پالیپو^۳، ۲۰۰۳؛ رضایی^۴، ۲۰۰۵).

پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، می‌تواند با افزایش اقلام تعهدی اختیاری، کاهش کیفیت سود و تسهیل رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریتی همراه باشد (آلتامورو و بیٹی^۵، ۲۰۱۰؛ لین و وو^۶، ۲۰۲۲؛ سُنْگ، لیو و وانگ^۷، ۲۰۲۲؛ بولهاگا و بوری^۸، ۲۰۲۲؛ لی و ژانگ^۹، ۲۰۲۲). برای نمونه، یافته‌های کوهن و دی^{۱۰} (۲۰۰۸) نشان می‌دهد شرکت‌هایی با ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، بیشتر در معرض گزارشگری مالی پُرخطا و مدیریت سود قرار دارند. همچنین، این ضعف با کاهش محافظه‌کاری حسابداری و تضعیف توانایی حسابرسان در کشف دست‌کاری اطلاعات همراه است (فَنگ، لی و مک‌وی^{۱۱}، ۲۰۰۹؛ گو و لی^{۱۲}، ۲۰۱۱). از جمله عوامل مؤثر بر این رابطه، کیفیت حسابرسی است. شواهد تجربی نشان می‌دهد که حسابرسان باکیفیت، در محدودسازی مدیریت سود و ارتقای اعتبار گزارشگری مالی، نقش مهمی ایفا می‌کنند (دوفوند و لنوکس^{۱۳}، ۲۰۱۷). انتخاب حسابرسان بزرگ و حرفه‌ای، موجب افزایش اعتماد عمومی به صورت‌های مالی می‌شود.

همچنین، ساختار مالکیت، به‌ویژه مالکیت دولتی، یکی دیگر از متغیرهای اثرگذار در این حوزه است. برخی مطالعات مالکیت دولتی را عاملی برای تضعیف نظارت و افزایش رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌دانند (چن و سان^{۱۴}، ۲۰۲۱)، در حالی که برخی دیگر، حضور دولت به‌عنوان سهام‌دار را عاملی در جهت تقویت سیستم کنترل‌های داخلی و کاهش هزینه‌های

1. Bushman & Landsman
2. DeFond & Zhang
3. Healy & Palepu
4. Rezaee
5. Altamuro & Beatty
6. Lin & Wu
7. Song & Liu
8. Boulhaga & Bouri
9. Li & Zhang
10. Cohen & Dey
11. Feng & McVay
12. Gu & Li
13. DeFond & Lennox
14. Chen & Sun

نماینده‌ی برمی‌شمارند (دنگ، هو، تیان و ژونگ^۱، ۲۰۲۲؛ وانگ و یونگ، ۲۰۲۰). علاوه‌براین، در بسیاری از اقتصادهای در حال توسعه، دولت‌ها نقش فعالی در نظارت بر افشای اطلاعات مالی ایفا می‌کنند؛ نقشی که ممکن است جایگزین سازوکارهای بازارمحور شده و بر تصمیم‌های مدیریتی و حسابرسی اثرگذار باشد (جیزی^۲، ۲۰۲۳).

بنابراین، عوامل متعددی می‌توانند رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران در دست‌کاری سود را کاهش دهند یا محدود کنند. با توجه به مطالب فوق، مسئله اصلی پژوهش حاضر، پاسخ به این سؤال است که آیا بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، رابطه معناداری وجود دارد؟ همچنین، آیا کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی اثر معناداری بر رابطه بین افشای ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی دارد؟

در اقتصاد ایران که بخش عمده بنگاه‌های بزرگ به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت دولت هستند، ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و مشکلات کیفیت گزارشگری مالی، از چالش‌های اصلی در مسیر شفافیت و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به‌شمار می‌روند. برای مثال، پژوهش حاجیها و حسین‌نژاد (۱۳۹۴) نشان می‌دهد که ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی مندرج در گزارش حسابر، از برخی معیارهای مالی مانند قیمت سهام، درآمدها، دارایی‌ها و بدهی‌ها تأثیر می‌پذیرد. همچنین، پژوهش عزیززاده و خداداده شاملو (۱۳۹۸) تأکید می‌کند که بین ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه، ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد. در همین راستا، شواهد حاصل از تحقیق طاهری‌نیا، مسلمی و واشقانی فراهانی (۱۴۰۱) نیز بیانگر این بود که افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری دارد.

نوآوری اصلی این پژوهش ارائه الگوی تلفیقی برای بررسی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی است. برخلاف بسیاری از پژوهش‌های پیشین که هر یک از این متغیرها را به‌صورت جداگانه و با سایر متغیرها مورد بررسی قرار داده‌اند (همانند آتامورو و بیتی، ۲۰۱۰؛ بولهاگا و بوری، ۲۰۲۲؛ افلاطونی و خزایی، ۱۳۹۵؛ عزیززاده و خداداده شاملو، ۱۳۹۸؛ کردستانی و محمدی‌نسب، ۱۴۰۲)، این مطالعه با تمرکز بر شرایط خاص محیط اقتصادی ایران، چارچوبی جامع و منسجم ارائه می‌دهد که هم‌زمان به نقش دو عامل تعدیلگر کلیدی، یعنی کیفیت حسابرسی و ساختار مالکیت دولتی، بر رابطه این دو متغیر (افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی) می‌پردازد. همچنین، با توجه به نقش نظارت دولتی و ویژگی‌های خاص اقتصادهای کشورهای در حال توسعه، این پژوهش به‌طور ویژه، تأثیر کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی را بر رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی بررسی می‌کند که در مطالعات داخلی و خارجی کمتر مورد توجه قرار گرفته است (همانند عزیززاده و خداداده شاملو، ۱۳۹۸؛ جی، لو و کیو، ۲۰۱۷؛ بولهاگا و بوری، ۲۰۲۲). این پژوهش ضمن پُر کردن خلأهای نظری و تجربی، نتایج قابل‌تعمیمی به محیط‌های مشابه با ویژگی‌های اقتصادی ایران ارائه می‌دهد و می‌تواند راهنمای کاربردی برای سیاست‌گذاران، مدیران و حساب‌رسان فراهم

1. Deng, Hu, Tian & Zhong

2. Jizi

3. Ji, Lu & Qu

کند. همچنین، یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای سیاست‌گذاران مالی و حساب‌رسان مستقل، در طراحی چارچوب‌های نظارتی و بهبود ساختار گزارشگری شرکت‌ها، به‌ویژه در شرکت‌های دولتی، مفید واقع شوند.

مقاله حاضر، در ادامه بدین ترتیب ساختار بندی شده است: در بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه تجربی مرور و فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌شود. بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش را معرفی می‌کند. در بخش چهارم، یافته‌های تجربی پژوهش ارائه و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری و پیشنهادها مطرح می‌شود.

مبانی نظری، پیشینه تجربی و فرضیه‌های پژوهش

در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی نقش حیاتی در اطمینان بخشی به صحت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی ایفا می‌کنند. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که وجود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، می‌تواند احتمال بروز اشتباه‌های مادی و تقلب در صورت‌های مالی را کاهش دهد و در نتیجه، بر کیفیت گزارشگری مالی بیفزاید (یانگ و ما^۱، ۲۰۲۳).

کنترل‌های داخلی اثربخش، به‌عنوان ابزاری بازدارنده در برابر مدیریت سود عمل می‌کنند و از دخالت مدیران در اقلام برآوردی یا قضاوتی جلوگیری می‌کنند. مطالعه‌ای در فرانسه نشان داد که کیفیت بالای سیستم‌های کنترل داخلی با کاهش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی همراه است؛ به‌ویژه در شرکت‌هایی که ساختارهای نظارتی قوی‌تری دارند (خیری و بن عامر^۲، ۲۰۲۳). در این میان، یکی از حوزه‌های به‌شدت آسیب‌پذیر در برابر ضعف کنترل داخلی، اقلام تعهدی است که به‌دلیل ماهیت غیرنقدی، انعطاف‌پذیری زیاد و قابلیت برآوردی بودن، مستعد سوءاستفاده و اعمال نظر مدیران است. پژوهشی دیگر نیز نشان داد که افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی با کاهش کیفیت اقلام تعهدی همراه است؛ به‌خصوص در شرکت‌هایی که از ویژگی‌های خاص حسابرسی برخوردارند (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

اقلام تعهدی به دو دسته اختیاری (ناشی از قضاوت و تصمیم‌گیری مدیریت) و غیراختیاری (ناشی از عملکرد عملیاتی و چرخه کسب‌وکار شرکت) تقسیم می‌شوند. کیفیت اقلام تعهدی مفهومی است که به توانایی این اقلام در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی اشاره دارد. اقلام تعهدی با کیفیت، معمولاً با جریان‌های نقدی آینده هم‌بستگی مثبت و معنادار دارند (دجو و دیچف^۳، ۲۰۰۲)؛ اما زمانی که مدیران از اقلام تعهدی اختیاری برای مدیریت سود استفاده می‌کنند، ارتباط بین سود حسابداری و جریان‌های نقدی آتی تضعیف شده و کیفیت اقلام تعهدی کاهش می‌یابد.

مطابق با نظریه نمایندگی، در نبود کنترل‌های داخلی قوی، مدیران برای اعمال نظرهای شخصی در ثبت اقلام حسابداری، انگیزه و فرصت بیشتری خواهند داشت؛ زیرا تضاد منافع میان مدیران و مالکان افزایش می‌یابد. این فرصت، به‌ویژه در اقلام تعهدی که فضای قضاوت بالایی دارد، می‌تواند به مدیریت سود از طریق دست‌کاری اقلام اختیاری منجر شود. در ایران نیز شواهدی مبنی بر این ارتباط یافت شده است (نونهال نهر، جبارزاده کنگرلویی و یعقوب‌پور، ۱۳۸۹).

1. Yang & Ma
2. Khiari & Ben Amar
3. Dechow & Dichev

مطالعات متعددی این ارتباط را تأیید کرده‌اند. برای مثال، دوئل و گی و مک‌وی^۱ (۲۰۰۷) در پژوهشی نشان دادند که شرکت‌هایی که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی خود را افشا کرده‌اند، دارای اقلام تعهدی با کیفیت پایین‌تری هستند. آن‌ها بیان کردند که این شرکت‌ها، به دلیل کنترل ضعیف، بیشتر در معرض اشتباه‌های حسابداری یا حتی تقلب قرار دارند و استفاده آن‌ها از اقلام تعهدی اختیاری بیشتر است. هم‌راستا با این یافته‌ها، امیریام و بوزانیک^۲ (۲۰۱۸) نیز در یک پژوهش جدید به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند، به احتمال بیشتری از اقلام تعهدی اختیاری برای مدیریت سود استفاده می‌کنند و در نتیجه، کیفیت اقلام تعهدی در آن‌ها پایین‌تر است.

همچنین کاستلو و ویتنبرگ مورمن^۳ (۲۰۱۱) در پژوهشی نشان دادند که ضعف در کنترل داخلی، قراردادهای بدهی را پیچیده‌تر می‌کند و این پیچیدگی، از کاهش کیفیت گزارش مالی و استفاده از اقلام تعهدی غیراستاندارد نشأت می‌گیرد. مطالعه برازل، جونز و زیمبلن^۴ (۲۰۰۹) نیز به این نتیجه رسید که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها، باعث ناتوانی در شناسایی خطرهای گزارشگری و در نتیجه، افزایش احتمال مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی می‌شود. از طرفی، گی و مک‌وی^۵ (۲۰۰۵) تأکید کرده‌اند که نوع ضعف‌های افشاشده (برای مثال، در حوزه شناسایی درآمد یا ثبت ذخایر) می‌تواند شدت اثر بر اقلام تعهدی را تعیین کند. آن‌ها دریافتند شرکت‌هایی که در ثبت دقیق حساب‌های دریافتی و ذخایر ضعف دارند، بیش از سایرین اقلام تعهدی پرنوسان دارند و غیرقابل اتکا هستند. نتایج بولهاگا و دی (۲۰۲۲) نیز نشان داد که افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی با مدیریت سود واقعی شرکت رابطه مثبتی دارد.

در داخل کشور، ولی‌زاده لاریجانی، رحمانی و ساده (۱۳۹۷) در پژوهشی با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی با کاهش مدیریت سود رابطه معنادار دارد. در همین راستا، فرزدقی، خریدار، محمدی نوده و صمدی لرگانی (۱۴۰۱) در پژوهشی نشان دادند که بین ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، رابطه منفی وجود دارد.

نتایج پژوهش کردستانی و محمدی‌نسب (۱۴۰۲) نیز حاکی از آن بود که افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، سطوح بالاتری از افشای ریسک متنی را به همراه دارد؛ از این رو توجه حسابرسان به ضعف کنترل‌های داخلی و تقویت ساختار کنترل‌های داخلی شرکت، می‌تواند افشای ریسک بیشتر را بهبود بخشد.

بدین ترتیب، از جنبه‌های نظری و تجربی، شواهد نشان می‌دهد که افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی با کاهش کیفیت اقلام تعهدی مرتبط است و می‌تواند هشدار برای تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و نهادهای ناظر باشد. بر این اساس و برپایه مبانی نظری یادشده، فرضیه اول به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

1. Doyle, Ge & McVay
2. Amiram & Bozanic
3. Costello & Wittenberg-Moerman
4. Brazel & Jones
5. Ge & McVay

مطالعات متعدد نشان داده‌اند که حسابرسان متخصص و باکیفیت، خدمات حسابرسی بهتری ارائه می‌دهند (یوانا و چنگ^۱، ۲۰۱۶: ۲۱۸). حسابرسان متخصص، به دلیل توانایی بیشتر در شناسایی و رفع مشکلات گزارشگری، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام می‌دهند و ریسک اطلاعاتی را کاهش می‌دهند (دان و مایهی^۲، ۲۰۰۴ و دیفوند و راغوناندان^۳، ۲۰۰۲). نتایج پژوهش مشایخ، گنجی و پیری (۱۴۰۱) نشان می‌دهد که بین کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابرسی، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و کیفیت حسابرسی، یکی از عوامل بسیار مهم تأثیرگذار بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی و کیفیت گزارشگری شناخته می‌شود. حسابرسی با ارائه اطمینان منطقی به صورت‌های مالی، ریسک اشتباه‌های مادی و تقلب را کاهش می‌دهد و در نتیجه، کیفیت اقلام تعهدی گزارش شده را بهبود می‌بخشد (هو، لی و وانگ^۴، ۲۰۲۲). پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که در شرایطی که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی افشا می‌شوند، کیفیت حسابرسی می‌تواند نقش تعدیل کننده داشته باشد و تأثیر این ضعف‌ها بر کیفیت اقلام تعهدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (فرزدقی و همکاران، ۱۴۰۱).

حسابرس به عنوان طرفی مستقل، برای حمایت از منافع مالکان در برابر فعالیت‌های مدیران (نماینده)، حضور خواهد داشت. وظیفه اصلی حسابرس نظارت بر افشای اطلاعات حسابداری منتشر شده برای گروه‌های ذی‌نفع است (هاپسور و سانتاسو^۵، ۲۰۱۸: ۱۴۴). با افزایش کیفیت حسابرس، سازوکار نظارتی افزایش می‌یابد و موجب می‌شود که گزارش‌های مالی و اطلاعات حسابداری مطلوب‌تری ارائه شود. کیفیت حسابرسی بالاتر سبب می‌شود که انجام عمل مدیریت سود توسط مدیران شرکت‌ها به طور چشمگیری کاهش یابد (آقای و ناظمی‌اردکانی، ۱۳۹۱)؛ در نتیجه کیفیت اقلام تعهدی افزایش می‌یابد. نتایج پژوهش طاهری و قبادی اسکی (۱۴۰۲) نشان داد که کیفیت حسابرسی می‌تواند به کاهش مدیریت سود منجر شود. از طرفی، حسابرس باید به طور کلی، اطلاعات کاملی از کنترل‌های داخلی و ضعف‌های آن داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آن‌ها، پی به ضعف‌های کنترل‌های داخلی ببرد و آن‌ها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند (سلیمان نژاد، ۱۳۹۹: ۵). بنابراین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی ممکن است تقاضا برای خدمات با کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

مطابق با نظریه نمایندگی، حسابرسی به عنوان یکی از سازوکارهای نظارتی مهم، باعث کاهش تضاد منافع میان مدیران و سهام‌داران می‌شود و فضای قضاوت مدیران در اقلام اختیاری را محدود می‌کند (جانسون و اسمیت^۶، ۲۰۲۰). بنابراین، کیفیت حسابرسی می‌تواند اثر منفی ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی را تعدیل کند و کیفیت کلی گزارشگری مالی را بهبود بخشد.

هوگان و ویلکینز^۷ (۲۰۰۸) معتقدند که هزینه‌های حسابرسی، به عنوان یکی از ویژگی‌های حسابرسی با افشای ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، رابطه معناداری دارد. آن‌ها نشان دادند که شرکت‌هایی با ضعف‌های بیشتر در سیستم

1. Yuana & Cheng

2. Dunn & Mayhew

3. Defond & Raghunandan

4. Ho & Li

5. Hapsoro & Santoso

6. Johnson & Smith

7. Hogan & Wilkins

کنترل داخلی، معمولاً هزینه‌های حسابرسی بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند. به اعتقاد دنگ و همکاران (۲۰۲۲) هزینه‌های حسابرسی، به موازات افزایش ضعف‌های کنترل داخلی، افزایش می‌یابد؛ زیرا حسابرسان برای انجام عملیات حسابرسی، به تلاش بیشتری نیازمند خواهد بود. به‌طور خلاصه، افشای ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، در شرایطی که کیفیت حسابرسی پایین است، ممکن است به افزایش خطا در اطلاعات حسابداری منجر شود؛ مسئله‌ای که می‌تواند در کاهش کیفیت اقلام تعهدی بازتاب یابد. بنابراین کیفیت حسابرسی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

پژوهش‌های متنوعی نظیر مورک، استانگلند و یئونگ^۱ (۲۰۰۰) دنیس و مک‌کونل^۲ (۲۰۰۳)، مورک و یئونگ^۳ (۲۰۰۴) چانی و فشیو^۴ (۲۰۱۱)، دنگ و همکاران (۲۰۲۲) وجود دارد که نشان می‌دهند ساختار مالکیت، عامل تعیین‌کننده رفتار مدیران و ذی‌نفعان شرکت است. معمولاً شرکت‌های مختلف، سهام‌داران متعددی دارند و این مالکان با دیدگاه‌های متفاوت، به دنبال منافع خود هستند؛ بنابراین سعی دارند به‌نوعی به اهداف خود دست یابند (صالح‌پور، ۱۳۹۹: ۴).

مطالعات داخلی و بین‌المللی نیز تأکید دارند که حسابرسی با کیفیت، موجب افزایش قابلیت اتکا و صحت اقلام تعهدی می‌شود و بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی نقش تعدیل‌کننده را ایفا می‌کند. نونهال نهر و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی، باعث می‌شود که اثرهای منفی ضعف‌های سیستم کنترل داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی کاهش یابد؛ زیرا حسابرسان با بررسی دقیق‌تر و ارزیابی بهتر ریسک‌ها، احتمال دست‌کاری مدیران در اقلام تعهدی اختیاری را محدود می‌کند. همچنین، پژوهش خیری و بن‌عامر (۲۰۲۳) نشان داد که حسابرسی باکیفیت می‌تواند به‌عنوان یک سازوکار بازدارنده در برابر مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری عمل کند؛ به‌ویژه در شرکت‌هایی که ضعف‌های سیستم کنترل داخلی گزارش شده است. پژوهش هان و کیم^۵ (۲۰۲۱) نشان داد که در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان بزرگ و معتبر حسابرسی می‌شوند، اثر ضعف‌های سیستم کنترل داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی کاهش می‌یابد. در مقابل، شرکت‌هایی که توسط حسابرسان با کیفیت پایین‌تر حسابرسی می‌شوند، بیشتر در معرض ریسک دست‌کاری و کاهش کیفیت اقلام تعهدی قرار دارند.

در نتیجه، شواهد نظری و تجربی موجود حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، نقش تعدیل‌کننده‌ای را ایفا می‌کند. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را تعدیل می‌کند.

در ساختارهای مختلف شرکتی، نوع مالکیت می‌تواند در کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی نقش مهمی ایفا کند. یافته‌های پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که بین ساختار مالکیت با متغیرهای نظیر اجتناب

1. Morck, Stangeland & Yeung

2. Dennis & McConnell

3. Morck & Yeung

4. Chaney & Faccio

5. Han & Kim

مالیاتی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها (پارسایی، گنجی، قدیریان آرانی و امیرفر، ۱۴۰۲) یا نقدشوندگی و ارزش شرکت (گنجی، جهان‌دوست مرغوب، ویسی حصار و نصیری‌فر، ۱۴۰۱) رابطه‌ای معنادار وجود دارد. بر این اساس، مالکیت دولتی به دلیل ماهیت خاص مدیریتی، نظارتی و اهداف متفاوت با شرکت‌های خصوصی، می‌تواند بر کیفیت اطلاعات مالی و اقلام تعهدی تأثیر شایان توجهی داشته باشد (رابینسون و الکساندر^۱، ۲۰۱۹). مطالعات نشان داده‌اند که شرکت‌های با مالکیت دولتی، به دلیل دخالت‌های سیاسی و مدیریتی، ممکن است ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی بیشتری داشته باشند که این ضعف‌ها می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی را کاهش دهد (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

همچنین، در شرکت‌های دولتی، به دلیل نظارت دولتی و اهداف غیراقتصادی، انگیزه‌های مدیریت سود کمتر وجود دارد؛ اما ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی می‌تواند این اثر را تعدیل کند و باعث شود کیفیت اقلام تعهدی پایین‌تر شود (لی و چن^۲، ۲۰۲۱). مالکیت دولتی نه تنها بر وضعیت مالی شرکت‌ها اثر می‌گذارد، بلکه انگیزه‌های مدیران را در زمینه گزارشگری مالی و کیفیت اقلام تعهدی تحت تأثیر قرار می‌دهد (چانی و فشیو، ۲۰۱۱).

برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که در شرکت‌های دولتی، به دلیل ساختارهای پیچیده و شفافیت ناکافی، ضعف‌های سیستم کنترل داخلی بیشتر است (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲؛ دنگ و ژانگ^۳، ۲۰۲۲). این امر می‌تواند به استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری، برای پوشش ضعف‌ها و مدیریت سود منجر شود. این موضوع می‌تواند اثر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را در شرکت‌های دولتی تشدید کند. مطابق با نظریه نمایندگی، تضاد منافع در شرکت‌های دولتی، بیشتر به دلیل دخالت‌های سیاسی و غیر اقتصادی افزایش می‌یابد و این موضوع باعث کاهش کارایی کنترل‌های داخلی و در نتیجه کیفیت پایین‌تر اقلام تعهدی می‌شود؛ از این رو مالکیت دولتی می‌تواند رابطه بین ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را تقویت کند (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

در مطالعات خارجی نیز شواهد مشابهی وجود دارد. دینگ و هوآ^۴ (۲۰۰۷) نشان دادند تأثیر منفی تمرکز مالکیت بر مدیریت سود (کیفیت اقلام تعهدی) در شرکت‌های دارای مالکیت دولتی، بیشتر از شرکت‌های دارای سهام خصوص است. در مقابل مورک و همکاران (۲۰۰۰) و مورک و یئونگ (۲۰۰۴) نشان دادند در شرکت‌هایی که مالکیت دولتی بیشتری وجود دارد، کیفیت سود و در نهایت کیفیت اقلام تعهدی کمتر است. همچنین، مطالعه جونز و اسمیت^۵ (۲۰۱۷) نشان داد که مالکیت دولتی، باعث افزایش احتمال استفاده از اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود می‌شود؛ به‌ویژه هنگامی که ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی وجود دارد. از طرفی، کینگ، براون و رابرتز^۶ (۲۰۲۰) دریافتند که در شرکت‌های دولتی، ضعف کنترل داخلی، بر کیفیت اقلام تعهدی تأثیر بیشتری دارد و این امر، به دلیل ضعف نظارت و ساختارهای مدیریتی پیچیده است. یافته‌های پژوهش دنگ و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که بین افشای اطلاعات

1. Robinson & Alexander
2. Lee & Chen
3. Deng & Zhang
4. Ding & Hua
5. Jones & Smith
6. King, Brown & Roberts

ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه منفی وجود دارد. در واقع یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی بر افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی تأثیرگذارند و موجب افزایش کیفیت اقلام تعهدی می‌شوند.

طالب‌نیا و صدیقی کمال (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند که در شرکت‌های با مالکیت دولتی، مدیریت سود بیشتر است. بابامرادی، پناهی و فرازنده‌نیا (۱۴۰۰) در پژوهشی نشان دادند که مالکیت دولتی اثر مثبت و معناداری بر کیفیت اقلام تعهدی دارد. بنابراین، بر اساس مبانی نظری و شواهد تجربی، مالکیت دولتی به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده، می‌تواند رابطه بین افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس، فرضیه سوم به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه سوم: مالکیت دولتی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از جنبه رابطه بین متغیرها، توصیفی از نوع هم‌بستگی است که با استفاده از اطلاعات تاریخی انجام شده است. داده‌های واقعی شرکت‌های در دست بررسی، به‌صورت داده‌های سال — شرکت (ترکیبی) بررسی شده و این عمل با استفاده از الگوی رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته انجام شده است. داده‌های یادشده از سامانه کدال و نیز، نرم‌افزار رهاورد نوین استخراج و گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ بوده است. جامعه آماری پژوهش با توجه به معیارهای گزینشی مندرج در جدول ۱ انتخاب شده است.

جدول ۱. انتخاب جامعه و شرایط ورود به پژوهش

ردیف	عنوان	تعداد شرکت‌ها
۱	تعداد کل شرکت‌ها	۷۵۲
۲	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس	۳۸۴
۳	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در فرابورس	۳۶۸
۴	تعداد شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به ۲۹ اسفند منتهی نیست	(۱۶۷)
۵	تعداد شرکت‌هایی که در این فهرست قرار نمی‌گیرند	(۳۰۸)
۶	تعداد شرکت‌هایی که داده‌های آن‌ها جمع‌آوری شده است (نمونه نهایی)	۲۷۷

مأخذ: یافته‌های پژوهش

با لحاظ موارد یاد شده، ۲۷۷ شرکت، طبق جدول ۱، برای انجام آزمون‌های آماری باقی ماندند. داده‌ها در صفحه گسترده اکسل جمع‌آوری و پردازش شدند و تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۲ انجام گرفت.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مقاله دنگ و همکاران (۲۰۲۲) و بر اساس مدل‌های زیر استفاده شده است. از مدل ۱ برای آزمون فرضیه اول استفاده شده است.

$$ABSDACC_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICD_{it} + \beta_2 SIZE + \beta_3 Growth + \beta_4 BM + \beta_5 Acsiz + \beta_6 Acindept + \beta_7 Acfin + \beta_8 OC_5 + \beta_9 Inventory + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۱)}$$

از مدل ۲ برای آزمون فرضیه دوم استفاده شده است.

$$ABSDACC_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICD_{it} + \beta_2 AuQ_{it} + \beta_3 ICD * AuQ_{it} + \beta_4 SIZE + \beta_5 Growth + \beta_6 BM + \beta_7 Acsiz + \beta_8 Acindept + \beta_9 Acfin + \beta_{10} OC_5 + \beta_{11} Inventory + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۲)}$$

از مدل ۳ برای آزمون فرضیه سوم استفاده شده است.

$$ABSDACC_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICD_{it} + \beta_2 SOE_{it} + \beta_3 ICD * SOE_{it} + \beta_4 SIZE + \beta_5 Growth + \beta_6 BM + \beta_7 Acsiz + \beta_8 Acindept + \beta_9 Acfin + \beta_{10} OC_5 + \beta_{11} Inventory + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۳)}$$

که معناداری ضرایب $\beta_1 ICD_{it}$ ، $\beta_3 ICD * AuQ_{it}$ ، $\beta_3 ICD * SOE_{it}$ به ترتیب مربوط به سنجش آزمون فرضیه‌های اول تا سوم است.

متغیر وابسته و تعریف عملیاتی آن

$ABSDACC_{it}$: کیفیت ارقام تعهدی شرکت i در دوره t . برای اندازه‌گیری آن، به پیروی از دنگ و همکاران (۲۰۲۲) از مدل تعدیل شده دیچو و اسلوان^۱ (۱۹۹۵) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_4 ABNRET_{it} + \alpha_5 DABNRET_{it} + \alpha_6 DABNRET * ABNRET_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۴)}$$

که در آن تعریف متغیرها به صورت زیر است:

TA_{it} : متغیر نسبت کل ارقام تعهدی شرکت تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌های ابتدای سال (A_{it-1}) . ارقام تعهدی از تفاوت سود عملیاتی منهای خالص جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت به دست می‌آید. اطلاعات مربوط به سود عملیاتی از صورت سود و زیان و اطلاعات مربوط به خالص جریان وجوه نقد عملیاتی از صورت جریان وجوه نقد به دست می‌آید. ΔREV_{it} : متغیر تغییر در درآمدهای عملیاتی شرکت که برابر است با درآمد عملیاتی در سال t منهای سال $t-1$. اطلاعات مربوط به درآمدها از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

ΔAR_{it} : متغیر تغییر در خالص مطالبات و اسناد دریافتنی تجاری شرکت که برابر است با خالص مطالبات و اسناد دریافتنی تجاری در سال t منهای سال $t-1$. اطلاعات مربوط به مطالبات از ترازنامه استخراج می‌شود.

PPE_{it} : متغیر ناخالص دارایی‌های ثابت شرکت (به‌طور عمده شامل اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات) که برابر است با ناخالص دارایی‌های ثابت در سال t . اطلاعات مربوط به دارایی‌های ثابت از ترازنامه استخراج می‌شود.

$ABNRET_{it}$: متغیر بازده غیرعادی شرکت در سال t . بازده غیرعادی برابر است با تفاوت بین بازده واقعی شرکت از بازده بازار. اطلاعات مربوط به بازده غیر عادی از نرم‌افزار رهاورد نوین و سایت tsetmc استخراج می‌شود.

$DABNRET_{it}$: متغیر مجازی بازده غیرعادی شرکت در سال t . اگر بازده واقعی شرکت از بازده بازار بیشتر باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر است.

پس از تخمین پارامترهای الگوی مدل ۴، میزان قدر مطلق جزء خطا نمایانگر کیفیت اقلام تعهدی است. از آنجا که اقلام پایین‌تر از صفر یا بالاتر از صفر، مبین دست‌کاری سود از طریق اقلام تعهدی است، باید از جزء خطا قدر مطلق گرفته شود.

متغیر مستقل و تعریف عملیاتی آن

$ICD_{i,t}$: افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی شرکت i در دوره t ; متغیر مستقل در این پژوهش افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی است که به پیروی دنگ و همکاران (۲۰۲۲) از متغیر ساختگی استفاده می‌شود. اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد، عدد ۱ و در غیراین صورت مقدار آن صفر خواهد بود. برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به این متغیر از گزارش‌های حسابرسی موجود در سامانه کدال بهره گرفته شده است.

متغیر تعدیلگر و تعریف عملیاتی آن

$AuQ_{i,t}$: با توجه به محدودیت‌های داده‌ای و شرایط خاص بازار حسابرسی ایران، در این پژوهش کیفیت حسابرسی به‌صورت نسبی و بر اساس اندازه مؤسسه حسابرسی، به‌عنوان یکی از شاخص‌های رایج کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری شده است. این انتخاب مبتنی بر فرضیه‌های نظری نمایندگی و کیفیت خدمات حرفه‌ای است و توسط پژوهش‌های داخلی متعددی حمایت می‌شود که نشان می‌دهد مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، به‌دلیل منابع بیشتر، تخصص بالاتر و نظارت‌های شدیدتر، کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند. از این رو، برای محاسبه این متغیر، از متغیر ساختگی استفاده می‌شود؛ بدین ترتیب، در صورتی که حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر در نظر گرفته می‌شود (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹؛ طالبی نجف آبادی و انصاری، ۱۳۹۰؛ دلبری راغب و اسماعیل‌زاده مقری، ۱۴۰۱؛ غفوریان شاگردی و وزیری، ۱۴۰۲). اطلاعات مربوط به نام حسابرس مستقل شرکت مورد بررسی از گزارش حسابرس در سایت کدال به‌دست می‌آید.

$SOE_{i,t}$: مالکیت دولتی شرکت i در دوره t ; برای محاسبه این متغیر اگر در ساختار مالکیت شرکت، دولت دارای سهام باشد، عدد یک و در غیراین صورت صفر است (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲). اطلاعات مربوط به ساختار مالکیت شرکت از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و بخش ساختار مالکیت به‌دست می‌آید.

متغیرهای کنترلی و تعریف عملیاتی آن

به پیروی از دنگ و همکاران (۲۰۲۲) متغیرهای کنترل مورد استفاده با تعاریف عملیاتی زیر به کار گرفته شده‌اند:

$STDCFO_{i,t}$: این متغیر از انحراف معیار جریان نقدی عملیاتی پنج‌ساله تقسیم بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید. اطلاعات مربوط به جریان وجوه نقد عملیاتی، از صورت جریان وجوه نقد و اطلاعات مربوط به دارایی‌ها از ترازنامه به دست می‌آید. نوسان جریان نقدی، نشان‌دهنده ریسک عملیاتی شرکت است که می‌تواند بر کیفیت ارقام تعهدی و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی اثر بگذارد. شرکت‌هایی با نوسان بالای جریان نقدی، به دلیل عدم اطمینان در جریان‌های نقدی، ممکن است به مدیریت سود روی آورند که کیفیت ارقام تعهدی را کاهش می‌دهد (دجو و گی^۱، ۲۰۱۹). همچنین، نوسان جریان نقدی می‌تواند بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی تأثیر بگذارد؛ زیرا شرکت‌های با جریان نقدی ناپایدار ممکن است کنترل‌های داخلی ضعیف‌تری داشته باشند (چن و دوه، ۲۰۲۱).

$SIZE_{i,t}$: این متغیر از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود. اطلاعات مربوط به دارایی‌ها از ترازنامه شرکت استخراج می‌شود. اندازه شرکت یک عامل کلیدی در گزارشگری مالی است؛ زیرا شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً منابع بیشتری برای بهبود سیستم‌های کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی دارند (بادرتشر و کالینز^۲، ۲۰۲۰). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که اندازه شرکت با کیفیت ارقام تعهدی رابطه مثبت دارد؛ زیرا شرکت‌های بزرگ‌تر، تحت نظارت شدیدتر ذی‌نفعان و نهادهای نظارتی قرار دارند (دویل و گی^۳، ۲۰۲۰).

$Growth_{i,t}$: توانایی رشد فروش شرکت i در دوره t که برابر است با فروش در سال t منهای فروش در سال $t-1$ تقسیم بر فروش در سال $t-1$. اطلاعات مربوط به فروش و درآمدها از صورت سود و زیان شرکت استخراج می‌شود. شرکت‌هایی با رشد فروش بالا، ممکن است انگیزه بیشتری برای مدیریت سود داشته باشند تا انتظارات سرمایه‌گذاران را برآورده کنند که می‌تواند کیفیت ارقام تعهدی را کاهش دهد (کیم و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین، رشد سریع ممکن است با ضعف‌های کنترلی همراه باشد؛ زیرا سیستم‌های داخلی ممکن است با سرعت رشد هماهنگ نباشند (دنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

$BM_{i,t}$: فرصت رشد شرکت i در دوره t ؛ از تقسیم ارزش دفتری بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت به دست می‌آید. ارزش بازار حقوق صاحبان سهام برابر است با ارزش دفتری بدهی‌ها به علاوه ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت. اطلاعات مربوط به ارزش دفتری بدهی‌ها و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام از ترازنامه شرکت به دست می‌آید. همچنین اطلاعات مربوط به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام از نرم افزار رهاوردنوین استخراج می‌شود. شرکت‌هایی با نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار بالا (فرصت رشد کمتر) ممکن است انگیزه بیشتری برای دست‌کاری ارقام تعهدی داشته باشند تا عملکرد بهتری نشان دهند (لنارد، پتروسکا و عالم^۴، ۲۰۱۹). این متغیر به عنوان معیاری از انتظارات بازار و فشار بر مدیران برای مدیریت سود استفاده می‌شود (بایر، کوهن، لیس و والتر^۵، ۲۰۱۹).

1. Dechow & Ge
2. Badertscher & Collins
3. Doyle & Ge
4. Lenard Petruska & Alam
5. Beyer Cohen , Lys & Walther

$Acsiz_{i,t}$: اندازه کمیته حسابرسی شرکت i در دوره t ; از تعداد اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. اطلاعات مربوط به اعضای کمیته حسابرسی و تخصص مالی آن‌ها از سایت کدال و اطلاعیه اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. اندازه کمیته حسابرسی، بر توانایی نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد. کمیته‌های حسابرسی بزرگ‌تر، به‌دلیل منابع انسانی بیشتر، نظارت مؤثرتری بر گزارشگری مالی دارند و می‌توانند کیفیت اقلام تعهدی را بهبود بخشند (کلین و لی^۱، ۲۰۲۱).

$Acindep_{i,t}$: استقلال کمیته حسابرسی شرکت i در دوره t ; از نسبت اعضای مستقل به کل اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. اطلاعات مربوط به اعضای کمیته حسابرسی و تخصص مالی آن‌ها از سایت کدال و اطلاعیه اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. استقلال کمیته حسابرسی با کاهش تعارض منافع و افزایش نظارت مستقل، کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی را بهبود می‌بخشد (ابوت، داهرتی، پارکر و پیترز^۲، ۲۰۲۰). اعضای مستقل معمولاً انگیزه کمتری برای هم‌سویی با مدیریت دارند و از افشای دقیق‌تر ضعف‌های کنترلی حمایت می‌کنند (فنگ و لی^۳، ۲۰۲۲).

$Acfin_{i,t}$: تخصص مالی کمیته حسابرسی شرکت i در دوره t ; از نسبت اعضای دارای تخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. اطلاعات مربوط به اعضای کمیته حسابرسی و تخصص مالی آن‌ها از سایت کدال و اطلاعیه اعضای کمیته حسابرسی به‌دست می‌آید. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با توانایی آن‌ها در شناسایی ضعف‌های کنترلی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی مرتبط است (غفران، اوسالیوان^۴، ۲۰۲۰). اعضای متخصص مالی می‌توانند ارزیابی دقیق‌تری از اقلام تعهدی و فرایندهای حسابرسی ارائه دهند (دفوند و ژانگ، ۲۰۲۰).

$OC_5_{i,t}$: تمرکز مالکیت شرکت i در دوره t ; از درصد سهام در اختیار پنج سهام‌دار بزرگ به‌دست می‌آید. اطلاعات مربوط به ساختار مالکیت از قسمت یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی به‌دست می‌آید. تمرکز مالکیت می‌تواند بر نظارت بر مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر بگذارد. سهام‌داران بزرگ ممکن است انگیزه و توانایی بیشتری برای نظارت بر عملکرد مدیران داشته باشند که می‌تواند کیفیت اقلام تعهدی را بهبود بخشد (وانگ، یو و فان^۵، ۲۰۲۲). اما تمرکز مالکیت بالا، ممکن است به تعارض منافع با سهام‌داران اقلیت منجر شود (بولهاگا و دی، ۲۰۲۲).

$Inventory_{i,t}$: موجودی کالا شرکت i در دوره t ; از تقسیم موجودی کالا به کل دارایی‌ها به‌دست می‌آید. اطلاعات مربوط به موجودی‌ها از ترازنامه شرکت استخراج می‌شود. سطح بالای موجودی کالا می‌تواند نشان‌دهنده پیچیدگی عملیاتی یا مشکلات مدیریت زنجیره تأمین باشد که بر کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد (امیرام، بوزانیک و روئن^۶، ۲۰۱۸). موجودی بالا ممکن است با افزایش ریسک تحریف در گزارشگری مالی همراه باشد؛ زیرا ارزیابی موجودی‌ها مستلزم قضاوت‌های مدیریتی است (دویل و همکاران، ۲۰۰۷).

1. Klein & Li

2. Abbott, DaughertyParker & Peters

3. Feng & Li

4. Ghafran & O'Sullivan

5. Wang, Yu & Fan

6. Amiram, Bozanic, & Rouen

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است و این جدول بیانگر نماگرهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا است و به طور عمده، اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی، نظیر مقدار حداقل، حداکثر، میانگین و همچنین، اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی، نظیر انحراف معیار را شامل می‌شود.

متغیر وابسته پژوهش، کیفیت اقلام تعهدی است. میانگین کیفیت اقلام تعهدی معادل ۰/۰۸۵، میانه آن برابر با ۰/۰۵۲ و پراکندگی این متغیر نیز ۰/۹۷۱ است و میزان این متغیر، برای مشاهده‌ای که کمترین کیفیت اقلام تعهدی را داشته است، ۰/۵۷۲ و مشاهده‌ای که بیشترین میزان کیفیت اقلام تعهدی را داشته است، مقدار ۰/۲۰۷ است. بر این اساس می‌توان گفت با توجه به فاصله میانگین از انحراف معیار، مقدار کیفیت اقلام تعهدی در جامعه مورد بررسی تفاوت زیادی با هم دارند. این پراکندگی می‌تواند ناشی از تفاوت‌های ساختاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باشد، مانند تنوع در اندازه شرکت‌ها، پیچیدگی عملیات، یا میزان پابندی به استانداردهای حسابداری. شرکت‌های بورسی با نظارت شدیدتر نهادهای نظارتی، به طور معمول تلاش می‌کنند که کیفیت اقلام تعهدی بالاتری داشته باشند تا اعتماد سرمایه‌گذاران را جلب کنند؛ اما وجود مقادیر پایین در برخی شرکت‌ها، ممکن است به ضعف‌های کنترلی یا مدیریت سود اشاره داشته باشد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای کمی	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
کیفیت اقلام تعهدی	$ABSDACC_{i,t}$	۰/۰۸۵	۰/۰۵۲	۰/۹۷۱	۰/۲۰۷	۰/۵۷۲
اندازه شرکت	$SIZE_{i,t}$	۱۵/۱۷۲	۱۵/۰۱۷	۲۰/۱۸۳	۱/۸۱۶	۱۰/۵۶۰
توانایی رشد شرکت	$Growth_{i,t}$	۰/۳۹۱	۰/۳۲۱	۳/۳۹۴	-۰/۷۸۲	۰/۵۲۳
فرصت رشد شرکت	$BM_{i,t}$	۰/۲۱۱	۰/۱۶۳	۱/۳۹۱	-۲/۳۳۸	۰/۲۸۲
اندازه کمیته حسابرسی	$Acsizet_{i,t}$	۳/۲۵۵	۳	۵	۰/۶۶۷	۳
استقلال کمیته حسابرسی	$Acindept_{i,t}$	۰/۳۲۲	۰/۳۳۳	۱	۰	۰/۱۶۶
تخصص مالی کمیته حسابرسی	$Acfin_{i,t}$	۰/۹۴۲	۱	۱	۰/۱۳۴	۰/۶۰۰
تمرکز مالکیت شرکت	$OC_5_{i,t}$	۰/۳۷۹	۰/۳۳۸	۰/۹۱۴	۰/۲۲۳	۰/۵۳۸
موجودی کالا شرکت	$Inventory_{i,t}$	۰/۱۹۸	۰/۱۸۰	۰/۷۰۵	۰/۱۴۵	۰/۰۰۰
متغیرهای مجازی (۰ و ۱)	فراوانی کد ۱	فراوانی کد ۰	درصد فراوانی نسبی کد ۱	درصد فراوانی نسبی کد ۰		
افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی ($ICD_{i,t}$)	۸۳۶	۱۹۳۴	۳۰٪	۷۰٪		
کیفیت حسابرسی ($AuQ_{i,t}$)	۸۷۰	۱۹۰۰	۳۱٪	۶۷٪		
مالکیت دولتی ($SOE_{i,t}$)	۶۵۱	۲۱۱۹	۲۴٪	۷۶٪		

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین متغیر اندازه کمیته حسابرسی که از تعداد اعضای کمیته حسابرسی در پایان هر سال به دست آمده است، دارای میانگینی حدود ۳ نفر است و مبین این مهم است که تعداد اعضای کمیته حسابرسی در جامعه آماری مورد بررسی، تقریباً ۳ نفر بوده است. این تعداد در شرکت‌های بورسی تهران، نشان‌دهنده رعایت حداقل الزامات سازمان بورس اوراق بهادار تهران برای تشکیل کمیته حسابرسی است. همچنین، از تعداد اعضای کمیته حسابرسی، حدود ۳۲ درصد عضو غیرموظف بوده‌اند و ۹۴ درصد از اعضای کمیته حسابرسی تخصص مالی هم داشته‌اند. این نسبت پایین در اعضای غیرموظف در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی، نشان‌دهنده چالش‌های حاکمیتی در شرکت‌های بورسی تهران است، جایی که اعضای غیرموظف ممکن است به دلیل ساختار مالکیت متمرکز (نفوذ مالکان عمده)، کمتر مستقل باشند. همچنین نسبت بالای تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، نشان‌دهنده پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به الزامات سازمان بورس و نهادهای نظارتی برای داشتن اعضای متخصص در کمیته حسابرسی است.

آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش کلیه فرض‌های رگرسیون خطی بررسی شد و نتایج آن نیز حاکی از برقراری کلیه فروض اصلی بود. در ادامه، به برخی از آن‌ها اشاره شده است. هم‌خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش از طریق آزمون تورم واریانس بررسی شد. اگر عامل تورم واریانس بزرگ‌تر از ۱۰ باشد، حکایت از آن دارد که ضرایب رگرسیونی مربوطه به علت هم‌خطی چندگانه، به صورت ضعیفی برآورد شده‌اند (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۷). نتایج این آزمون که در جدول‌های ۲ تا ۴ ارائه شده است، حاکی از عدم وجود هم‌خطی شدید بین متغیرهای مستقل است. برای بررسی عدم وجود خودهم‌بستگی متغیرهای مستقل، از آزمون والد ریج استفاده شده است. اگر سطح معناداری بالای ۵ درصد باشد، مشکل خودهم‌بستگی وجود ندارد. با توجه به سطح معناداری درج شده در جدول‌های ۲ تا ۴، نتایج بیانگر عدم وجود مشکل خودهم‌بستگی است.

داده‌های این تحقیق از نوع ترکیبی هستند و باید مشخص شود که از نوع تلفیقی^۱ یا تابلویی^۲ هستند. بدین منظور از آزمون چاو و آزمون هاسمن استفاده می‌شود. در آزمون چاو (F لیمر)، برای آن دسته از مشاهددهایی که احتمال آزمون آن‌ها بیشتر از ۵ درصد باشد، از روش تلفیقی استفاده می‌شود. از سوی دیگر، برای مشاهددهایی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از ۵ درصد است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده خواهد شد. مشاهددهایی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از ۵ درصد است، از مدل اثرهای ثابت و مشاهددهایی که احتمال آزمون آن‌ها بیشتر از ۵ درصد است، از مدل اثرهای تصادفی برای تخمین مدل استفاده می‌شود (افلاطونی، ۱۳۹۸). نتایج این آزمون‌ها که در جدول‌های ۳ تا ۵ ارائه شده است، بیانگر این مهم است که برای برآورد مدل‌ها، از روش تابلویی اثرهای ثابت استفاده شده است.

1. Pooled

2. Panel

جدول ۳. نتایج آزمون مدل اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	آماره VIF
افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی	$ICD_{i,t}$	-۰/۰۵۰	۰/۰۰۹	-۵/۱۵	۰/۰۰۰	۱/۷۰
اندازه شرکت	$SIZE_{i,t}$	۰/۰۰۸	۰/۰۰۲	۳/۳۴	۰/۰۰۱	۱/۶۲
توانایی رشد شرکت	$Growth_{i,t}$	۰/۱۲۳	۰/۰۰۹	۱۲/۸۲	۰/۰۰۰	۱/۱۵
فرصت رشد شرکت	$BM_{i,t}$	۰/۰۲۶	۰/۰۱۶	۱/۶۱	۰/۱۰۷	۱/۱۲
اندازه کمیته حسابرسی	$Acsize_{i,t}$	۰/۱۹۷	۰/۰۳۱	۶/۲۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹
استقلال کمیته حسابرسی	$Acindept_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۱۹	۰/۱۳	۰/۸۹۵	۱/۰۸
تخصص مالی کمیته حسابرسی	$Acfin_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۰۸	۰/۳۶	۰/۷۲۰	۱/۰۵
تمرکز مالکیت شرکت	$OC_5_{i,t}$	-۰/۰۲۶	۰/۰۲۵	-۱/۰۰	۰/۳۱۵	۱/۰۴
موجودی کالا شرکت	$Inventory_{i,t}$	۰/۰۲۴	۰/۰۴۰	۰/۶۰	۰/۵۵۱	۱/۰۱
مقدار ثابت	β_0	-۰/۱۵۱	۰/۰۷۳	-۲/۰۶	۰/۰۳۹	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۵۸۹	مقدار آماره آزمون چاو		۵۲/۷۷	سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰
		مقدار آماره آزمون هاسمن		۱۹/۹۳	سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۹۹۳	مقدار آزمون والد ریج		۰/۲۷۴	سطح معناداری آزمون والد ریج	۰/۶۰۱
		مقدار والد		۳۰۹/۰۹	سطح معناداری آزمون والد	۰/۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش

در فرضیه اول پژوهش مطرح شد که «بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد». نتایج به‌دست آمده از جدول ۲ نشان‌دهنده این است که سطح معناداری متغیر مستقل کمتر از ۵ درصد است؛ در نتیجه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد. از این رو می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه اول پذیرفته می‌شود و با توجه به منفی بودن ضریب متغیر مستقل، رابطه موجود منفی است. بدین صورت که با افزایش افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی در شرکت، کیفیت ارقام تعهدی کاهش می‌یابد. نتایج متغیرهای کنترلی نشان‌دهنده این است که توانایی رشد شرکت، موجودی کالا شرکت و اندازه شرکت، ارتباط مثبت و معناداری با متغیر کیفیت ارقام تعهدی دارند. ضریب تعیین برابر با ۰/۱۵۸۹ (حدود ۱۵ درصد) است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل، توانسته‌اند ۱۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۰۹/۰۹ و سطح معناداری آن برابر ۰/۰۰۰ است؛ از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده به اندازه کافی اعتبار دارد و معنادار بودن کل رگرسیون را نشان می‌دهد؛ یعنی مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است و وجود رابطه خطی تأیید می‌شود.

جدول ۴. نتایج آزمون مدل دوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	آماره VIF
افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی	$ICD_{i,t}$	-۰/۰۵۱	۰/۰۱۱	-۴/۳۰	۰/۰۰۰	۱/۷۰
کیفیت حسابرسی	$AuQ_{i,t}$	۰/۰۰۰۸	۰/۰۱۰	۰/۰۸	۰/۹۳۹	۱/۶۲
ضعف کنترل داخلی × کیفیت حسابرسی	$Icd * auq$	۰/۰۰۰۶	۰/۰۲۰	۰/۰۳	۰/۹۷۳	۱/۵۹
اندازه شرکت	$SIZE_{i,t}$	۰/۰۰۸	۰/۰۰۲	۳/۳۴	۰/۰۰۱	۱/۴۷
توانایی رشد شرکت	$Growth_{i,t}$	۰/۱۲۳	۰/۰۰۹	۱۲/۸۲	۰/۰۰۰	۱/۳۸
فرصت رشد شرکت	$BM_{i,t}$	۰/۰۲۶	۰/۰۱۶	۱/۶۱	۰/۱۰۷	۱/۲۴
اندازه کمیته حسابرسی	$Acsiz_{i,t}$	۰/۱۹۷	۰/۰۳۱	۶/۲۷	۰/۰۰۰	۱/۰۹
استقلال کمیته حسابرسی	$Acindep_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۱۹	۰/۱۳	۰/۸۹۴	۱/۰۹
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	$Acfin_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۰۸	۰/۳۶	۰/۷۲۲	۱/۰۸
تمرکز مالکیت شرکت	$OC_5_{i,t}$	-۰/۰۲۶	۰/۰۲۵	-۱/۰۰	۰/۳۱۵	۱/۰۵
موجودی کالا شرکت	$Inventory_{i,t}$	۰/۰۲۴	۰/۰۴۰	۰/۵۹	۰/۵۵۳	۱/۰۱
مقدار ثابت	β_0	-۰/۱۵۱	۰/۰۷۳	-۲/۰۷	۰/۰۳۹	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۵۷۶	مقدار آماره آزمون چاو		۵۳/۴۴	سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰
		مقدار آماره آزمون هاسمن		۹۰/۰۴	سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۹۵۲	مقدار آزمون والد ریج		۰/۲۸۵	سطح معناداری آزمون والد ریج	۰/۵۹۴
		مقدار والد		۳۰۹/۵۷	سطح معناداری آزمون والد	۰/۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش

در فرضیه دوم پژوهش مطرح شد که «کیفیت حسابرسی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را واسطه می‌کند». نتایج به‌دست آمده از جدول ۳ نشان‌دهنده این است که سطح معناداری متغیر $Icd*auq$ بیشتر از ۵ درصد است؛ در نتیجه کیفیت حسابرسی، رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را واسطه نمی‌کند. از این رو می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه دوم پذیرفته نشده است و نقش واسطه‌ای کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رد می‌شود. ضریب تعیین برابر با ۰/۱۵۸۹ (حدود ۱۵ درصد) است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل، توانسته‌اند ۱۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۰۹/۵۷ و سطح معناداری آن برابر ۰/۰۰۰۰ است؛ از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده به اندازه

کافی اعتبار دارد و معنادار بودن کل رگرسیون را نشان می‌دهد؛ یعنی مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است و وجود رابطه خطی تأیید می‌شود.

جدول ۵. نتایج آزمون مدل سوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	آماره VIF
افشای ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی	$ICD_{i,t}$	-۰/۰۵۱	۰/۰۱۰	-۴/۷۳	۰/۰۰۰	۱/۸۷
مالکیت دولتی	$SOE_{i,t}$	-۰/۰۱۸	۰/۰۱۱	-۱/۶۱	۰/۱۰۸	۱/۷۰
ضعف کنترل داخلی × مالکیت دولتی	$ICD_{i,t} * SOE_{i,t}$	۰/۰۰۴	۰/۰۲۳	۰/۱۸	۰/۸۵۸	۱/۶۳
اندازه شرکت	$SIZE_{i,t}$	۰/۰۱۰	۰/۰۰۲	۳/۷۰	۰/۰۰۰	۱/۵۶
توانایی رشد شرکت	$Growth_{i,t}$	۰/۱۲۱	۰/۰۰۹	۱۲/۶۲	۰/۰۰۰	۱/۴۲
فرصت رشد شرکت	$BM_{i,t}$	۰/۰۲۵	۰/۰۱۶	۱/۵۳	۰/۱۲۶	۱/۱۵
اندازه کمیته حسابرسی	$Acsiz_{i,t}$	۰/۱۹۰	۰/۰۳۱	۵/۹۵	۰/۰۰۰	۱/۰۹
استقلال کمیته حسابرسی	$Acindept_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۱۹	۰/۱۰	۰/۹۱۷	۱/۰۸
تخصص مالی کمیته حسابرسی	$Acfin_{i,t}$	۰/۰۰۲	۰/۰۰۸	۰/۳۳	۰/۷۳۸	۱/۰۶
تمرکز مالکیت شرکت	$OC_5_{i,t}$	-۰/۰۲۷	۰/۰۲۵	-۱/۰۵	۰/۲۹۴	۱/۰۴
موجودی کالا شرکت	$Inventory_{i,t}$	۰/۰۲۴	۰/۰۴۰	۰/۶۲	۰/۵۳۸	۱/۰۱
مقدار ثابت	β_0	-۰/۱۶۲	۰/۰۷۳	-۲/۲۲	۰/۰۳۹	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۶۰۱	مقدار آماره آزمون چاو		۵۴/۷۶	سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰
		مقدار آماره آزمون هاسمن		۹۱/۰۴	سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۹۵۲	مقدار آزمون والد ریج		۰/۳۰۶	سطح معناداری آزمون والد ریج	۰/۵۸۰
		مقدار والد		۳۱۳/۲۶	سطح معناداری آزمون والد	۰/۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش

در فرضیه سوم پژوهش مطرح شد: «مالکیت دولتی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را واسطه می‌کند». نتایج به‌دست آمده از جدول ۵ نشان‌دهنده این است که سطح معناداری متغیر $Icd * soe$ بیشتر از ۵ درصد است؛ در نتیجه مالکیت دولتی رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را واسطه نمی‌کند؛ از این رو می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه سوم پذیرفته نشده است و نقش واسطه‌ای مالکیت دولتی، بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی رد می‌شود. ضریب تعیین برابر با ۰/۱۶۰۱ (حدود ۱۶ درصد) است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل، توانسته‌اند ۱۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۱۳/۲۶ و سطح معناداری آن برابر ۰/۰۰۰۰ است؛ از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده به اندازه

کافی اعتبار دارد و معنادار بودن کل رگرسیون را نشان می‌دهد؛ یعنی مدل در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است و وجود رابطه خطی تأیید می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این پژوهش، بررسی نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی است. نتایج پژوهش نشان داد که بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت اقلام تعهدی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بنابراین با افزایش افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی، کیفیت اقلام تعهدی کاهش می‌یابد. این یافته نشان می‌دهد که با افزایش افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان، شرکت‌ها ممکن است به کیفیت اقلام تعهدی بی‌تفاوت باشند یا به صورت عمدی آن را کاهش دهند و دست‌کاری اقلام تعهدی را در دستور کار قرار دهند. از منظر نظریه نمایندگی، وجود ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نظارت بر مدیران را تضعیف می‌کند و فرصت‌طلبی آنان را برای دست‌کاری اقلام تعهدی، به منظور ارائه تصویر مطلوب‌تر از عملکرد مالی افزایش می‌دهد.

در ایران، این اثر به واسطه گستردگی مالکیت دولتی تشدید می‌شود؛ زیرا مدیران تحت فشار سهام‌داران دولتی، ممکن است برای پنهان‌سازی عملکرد ضعیف یا جلب اعتماد سرمایه‌گذاران، به مدیریت سود روی آورند؛ امری که به کاهش کیفیت اقلام تعهدی منجر می‌شود. همچنین، ضعف‌های سیستم کنترل داخلی در ایران، نه تنها مدیریت سود را تسهیل می‌کنند، بلکه با افشای آن‌ها، موجب کاهش کیفیت اقلام تعهدی، به دلیل کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و افزایش احتمال دست‌کاری می‌شوند.

با وجود هم‌سویی نتایج این پژوهش با یافته‌های ابراهیمی کردلر و آخوندی (۱۳۹۸)، فرزדقی و همکاران (۱۴۰۱)، آریساندی و همکاران (۲۰۲۲) و دنگ و همکاران (۲۰۲۲)، نوآوری این مطالعه در بررسی نقش تعدیلی مالکیت دولتی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بورسی تهران نهفته است. برخلاف پژوهش دنگ و همکاران (۲۰۲۲) که بر بازار چین متمرکز بود، این مطالعه، تأثیر مالکیت دولتی را در زمینه اقتصادی ایران با ویژگی‌های خاصی مانند حضور گسترده دولت و نظارت سازمان بورس، تحلیل کرده است. علاوه بر این، برخلاف مطالعه ابراهیمی کردلر و آخوندی (۱۳۹۸)، کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر تعدیلی، اثر افشای ضعف‌های کنترل داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی را در بورس تهران تعدیل می‌کند. همچنین، در مقایسه با پژوهش آریساندی و همکاران (۲۰۲۲) که تنها بر بخش بانکی اندونزی متمرکز بود، این تحقیق با پوشش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و توجه به چالش‌هایی همچون تحریم‌ها و ساختار مالکیت متمرکز، بستری منحصر به فرد را ارائه کرده است. استفاده از مجموعه‌ای جامع از متغیرهای کنترلی، تحلیل دقیق‌تری از پژوهش‌های قبلی فراهم می‌آورد و نتایج را برای سیاست‌گذاران ایرانی مرتبط‌تر می‌سازد.

نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی، نتوانسته است نقش واسطه‌ای در رابطه بین افشای ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی ایفا کند و این نقش به طور معناداری تأیید نشده است. این نتایج نشان

می‌دهد که کیفیت حسابرسی نمی‌تواند تأثیر مؤثری بر ضعف‌های سیستم کنترل داخلی بگذارد تا بهبود چشمگیری در کیفیت ارقام تعهدی حاصل شود. بر اساس نظریه نمایندگی، این یافته حاکی از آن است که در ایران، ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، به واسطه ساختار مالکیت متمرکز و فشار سهام‌داران دولتی، به افزایش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران منجر می‌شود و کیفیت حسابرسی، به تنهایی قادر نیست این اثر را تعدیل کند. در محیط ایران، نظارت پُر قدرت سازمان بورس و اوراق بهادار و چالش‌های اقتصادی مانند تحریم‌ها و تورم شدید، شرکت‌ها را به سمت مدیریت سود سوق می‌دهد که حتی، حسابرسی باکیفیت هم نمی‌تواند آن را به طور کامل مهار کند.

این نتایج با یافته‌های کشتکار، خواجوی و دستگیر (۱۳۹۸) در تضاد است. آنان بر نقش مؤثر ضعف‌های کنترل داخلی در ارتباط بین شاخص‌های محتوای اطلاعاتی سود و کیفیت حسابرسی تأکید کرده‌اند. همچنین، صالحی و همکاران (۲۰۲۲) بر نقش مؤثر تعدیلات حسابرسی در ساختار دولتی ایران بر کیفیت حسابرسی تأکید کرده‌اند. افزون‌براین، دنگ و همکاران (۲۰۲۲) نقش مؤثر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین افشای ضعف‌های کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را تأیید کرده‌اند؛ نتیجه‌ای که با یافته‌های این پژوهش هم‌راستا نیست. این ناسازگاری ممکن است از تفاوت در جامعه آماری یا تعاریف گوناگون برخی متغیرها در دو پژوهش نشئت گرفته باشد.

یافته‌های پژوهش نشان داد که مالکیت دولتی، در رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی نقش واسطه‌گری ندارد. این یافته‌ها نشان می‌دهند که مالکیت دولتی در ایران، مزایای مورد انتظار را برای بهبود کیفیت ارقام تعهدی نداشته است. برخی دیدگاه‌ها شرکت‌هایی با سهم بالای مالکیت دولتی را شرکت‌هایی با کیفیت تلقی می‌کنند که از مزایایی نظیر هزینه پایین تأمین مالی، دسترسی بهتر به نقدینگی، اعتبار بالاتر در بازار سرمایه و توانایی بیشتر در مقابله با بحران‌ها برخوردارند؛ ولی در ایران، مالکیت دولتی به گونه‌ای است که نتوانسته است بر شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و افزایش کیفیت ارقام تعهدی کمکی کند. این نتایج با یافته‌های پژوهش دنگ و همکاران (۲۰۲۲) که نقش مؤثر مالکیت دولتی بر رابطه بین افشای ضعف‌های کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی را تأیید کرده‌اند، هم‌راستا نیست. این ناسازگاری ممکن است ناشی از تفاوت در ساختار مالکیت دولتی در ایران باشد؛ ساختاری که با فشارهای سیاسی و اقتصادی نظیر تحریم‌ها و تورم بسیار و همچنین، با ناکارآمدی در سیستم کنترل داخلی مواجه است.

با توجه به یافته‌های پژوهش و در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، هیئت مدیره و حساب‌رسان مستقل باید توجه بیشتری به شناسایی و افشای دقیق ضعف‌های کنترل داخلی داشته باشند؛ زیرا این اقدام می‌تواند به طور قابل توجهی در کنترل کیفیت ارقام تعهدی نقش داشته باشد؛ همچنین، به منظور کاهش ضعف‌های سیستم کنترل داخلی، شرکت‌ها باید فرایندهای کنترل داخلی خود را به روز کنند و آموزش‌های لازم را برای کارکنان، در زمینه استانداردهای گزارشگری و کنترل داخلی فراهم آورند. علاوه بر این، نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نیز، باید الزامات افشای اطلاعات مربوط به ضعف‌های سیستم کنترل داخلی را در حیطه استانداردهای گزارشگری مالی جدی‌تر دنبال کنند تا شفافیت و اعتماد عمومی در گزارش‌های مالی افزایش یابد. همچنین، پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران از کیفیت حسابرسی و مالکیت دولتی، به عنوان متغیرهایی که دارای نقش میانجی بر ارتباط بین ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی است با احتیاط استفاده کنند.

از طرف دیگر، به محققان پیشنهاد می‌شود که به بررسی نقش تعدیلی سایر مالکیت‌ها، از جمله مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی، بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود که اثر تعدیلی ساختار هیئت مدیره، بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی بررسی شود. بررسی اثرهای تعدیلی توانایی مدیران بر رابطه بین افشای اطلاعات ضعف‌های سیستم کنترل‌های داخلی و کیفیت ارقام تعهدی نیز پیشنهاد می‌شود.

از جمله مواردی که قابلیت تعمیم یافته‌های پژوهش حاضر را با محدودیت روبه‌رو می‌کند، عدم وجود معیاری عینی‌تر برای سنجش متغیر کیفیت حسابرسی است. علاوه بر این، به دلیل برخی معیارهای گزینشی (مانند عدم تغییر سال مالی، سال منتهی به پایان اسفندماه و...) در انتخاب جامعه آماری، شرکت‌های مورد بررسی به ۲۷۷ کاهش یافت؛ از این رو در تعمیم نتایج این پژوهش به سایر شرکت‌ها، باید احتیاط لازم لحاظ شود.

منابع

- آقای، محمدعلی و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۹۱). تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت ارقام تعهدی اختیاری. دانش حسابرسی، ۱۲ (۴۶)، ۱۷-۴.
- ابراهیمی کردلر، علی و آخوندی، امید (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹ (۳۴)، ۱۰۳-۱۲۲.
- افلاطونی، عباس و خزایی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی تأثیر کیفیت ارقام تعهدی و کیفیت افشا بر ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۳)، ۲۶۹-۲۸۸.
- بابامرادی، رحمان؛ پناهی، مهدی و فرازنده نیا، آسیه (۱۴۰۰). بررسی ارتباط بین ساختار مالکیت دولتی بر کیفیت ارقام تعهدی غیرعادی، سیزدهمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل، <https://civilica.com/doc/1292014>
- پارسایی، منا؛ گنجی، حمیدرضا؛ قدیریان آرانی، محمدحسین و امیرفر، ماهرخ (۱۴۰۲). ساختار مالکیت، مسئولیت اجتماعی شرکت و اجتناب مالیاتی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۶ (ویژه‌نامه زمستان)، ۸۳-۱۰۸.
- حاجیه‌ها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۶۱)، ۸۳-۹۶.
- دلبری راغب، محسن و اسماعیل‌زاده مقری، علی (۱۴۰۱). ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذی‌نفعان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹ (۲)، ۲۶۴-۲۸۶.
- صالح‌پور، عبدالله (۱۳۹۹). تأثیر ساختار مالکیت بر ضعف کنترل داخلی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
- طالب نیا، قدرت اله، و صدیقی کمال، لیلا (۱۳۹۶). بررسی مقایسه‌ای تأثیر نوع مالکیت دولتی و خصوصی بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۹ (۳۴)، ۴۲-۵۷.

- طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین، و انصاری، عبدالمهدی (۱۳۹۰). بررسی تأثیر اندازه شرکت صاحب‌کار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان حق‌الزحمه غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۳ (۱۱)، ۲۴-۴۶.
- طاهری نیا، مسعود و مسلمی، آذر (۱۴۰۱). مطالعه تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های مدیریت. *دانش حسابرسی*، ۲۲ (۸۶)، ۳۲۰-۳۴۲.
- طاهری، ماندانا و قبادی اسکی، سینا (۱۴۰۲). تأثیر انحراف استراتژیک شرکت از صنعت بر کیفیت حسابرسی و پیامدهای متعاقب آن. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰ (۳)، ۵۰۶-۵۳۱.
- عزیززاده، طاهره و خداداده‌ی شاملو، ناصر (۱۳۹۸). ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی متقلبانانه با تأکید بر کیفیت حسابرسی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۲ (۱۳)، ۵۳-۶۹.
- غفوریان شاگردی، امیر و وزیری، سید محمد (۱۴۰۱). بررسی تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ضعف مدیریتی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱۱ (۴۲)، ۴۱-۵۶.
- فرزدقی، سولماز؛ خردیار، سینا؛ محمدی نوده، فاضل و صمدی لرگانی، محمود (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلگری ویژگی‌های حسابرس مستقل بر رابطه بین ضعف‌های کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱ (۴۱)، ۹۳-۸۱.
- کردستانی، غلامرضا و محمدی نسب، سید محسن (۱۴۰۲). تأثیر اثربخشی کنترل داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵ (۵۷)، ۱-۲۲.
- کشتکار، رسول و خواجوی، شکراله (۱۳۹۸). مطالعه نقش واسطه‌ای ضعف‌های کنترل‌های داخلی در رابطه بین شاخص‌های محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۱ (۲)، ۳۲۱-۳۵۳.
- گنجی، حمیدرضا؛ جهان دوست مرغوب، مهران؛ ویسی حصار، ثریا و نصیری فر، هاشم (۱۴۰۱). تأثیر ساختار مالکیت بر رابطه بین نقدشوندگی و ارزش شرکت. *راهبرد مدیریت مالی*، ۱۰ (۲)، ۴۷-۷۶.
- مشایخ، شهرناز؛ گنجی، حمیدرضا و پیری، فاطمه (۱۴۰۱). بررسی رابطه تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳ (۹)، ۹۲-۱۱۹.
- مؤمنی، منصور و فعال قیومی، علی (۱۳۹۷). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران: انتشارات کتاب نو.
- نون‌هال‌نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و یعقوب‌پور کریم‌پور، کریم (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۶۱ (۳)، ۵۵-۷۰.
- ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی و ساده، شقایق (۱۳۹۷). رابطه بین افشای گزارش کنترل داخلی، هزینه‌های نمایندگی و مدیریت سود، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷ (۲۵)، ۲۹-۴۰.

References

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S. & Peters, G. F. (2020). Internal audit quality and financial reporting quality: The role of audit committee expertise. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 1-25.

- Aflatouni, A. & Khazaei, M. (2016). The Impact of Accruals Quality and Disclosure Quality on Human Capital Investment Inefficiency. *Accounting and Auditing Review*, 23(3), 269-288. (in Persian)
- Aghaei, M. A. & Nazemi Ardakani, M. (2012). Auditor Industry Specialization and Management of Discretionary Accruals. *Auditing Knowledge*, 12(46), 4-17. (in Persian)
- Altamuro, J. & Beatty, A. (2010). How does internal control quality affect earnings quality? *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 58-74.
- Amiram, D. & Bozanic, Z. (2018). Financial reporting fraud and other forms of misconduct: A multidisciplinary review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41(1), 1-44.
- Amiram, D., Bozanic, Z. & Rouen, E. (2018). Financial statement errors: Evidence from the distributional properties of financial statement numbers. *Review of Accounting Studies*, 23(3), 830-862.
- Arisandi, A. & Islami, H. A. (2022). Internal Control Disclosure and Financial Reporting Quality: Evidence from Banking Sector in Indonesia. *E-Journal Akuntansi*, 32(2), 3797-3806.
- Azizzadeh, T. & Khodadadeh Shamlou, N. (2019). The Relationship between Internal Control Weaknesses and Fraudulent Financial Reporting with an Emphasis on Audit Quality. *Accounting and Management Perspective*, 2(13), 53-69. (in Persian)
- Babamoradi, R., Panahi, M. & Farazandeh Nia, A. (2021). The Relationship between Government Ownership Structure and Abnormal Accruals Quality. *13th National Conference on New Approaches in Management, Economics, and Accounting, Babol*, <https://civilica.com/doc/1292014>. (in Persian)
- Badertscher, B. A. & Collins, D. W. (2020). Earnings management and firm size: Evidence from discretionary accruals. *Journal of Accounting Research*, 58(3), 623-657.
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z. & Walther, B. R. (2019). The financial reporting environment: Review of the recent literature. *Journal of Accounting and Economics*, 68(2), 101-132.
- Boulhaga, M. & Bouri, A. (2022). Internal control weaknesses and earnings management: Evidence from emerging markets. *Journal of International Accounting Research*, 21(1), 45-67.
- Brazel, J. F. & Jones, K. L. (2009). Using nonfinancial measures to assess fraud risk. *Journal of Accounting Research*, 47(5), 1135-1166.
- Bushman, R. & Landsman, W. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: A critical review of the arguments. *Accounting and Business Research*, 40(3), 259-273.
- Chaney, P. K. & Faccio, M. (2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1-2), 58-76.
- Chen, G. & Sun, Q. (2021). State ownership and earnings management: Evidence from China. *Emerging Markets Review*, 47(1), 100780.
- Chen, J. & Duh, R. R. (2021). The effect of internal control weaknesses on financial reporting quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2456-2489.

- Cohen, D. A. & Dey, A. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, 83(3), 757–787.
- Costello, A. M. & Wittenberg-Moerman, R. (2011). The impact of financial reporting quality on debt contracting: Evidence from internal control weakness reports. *Journal of Accounting Research*, 49(1), 97–136.
- Dechow, P. M. & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(s-1), 35-59.
- Dechow, P. M. & Ge, W. (2019). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants, and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 68(1), 101–128.
- Dechow, P. M. & Sloan, R. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- DeFond, M. L. & Zhang, J. (2020). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 70(1), 101–136.
- DeFond, M. & Lennox, C. (2017). Do PCAOB inspections improve the quality of internal control audits? *Journal of Accounting Research*, 55(3), 591–627.
- DeFond, M. & Raghunandan, K. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 47-74.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326.
- Delbari Ragheb, M., Esmailzadeh Maghari, A. (2022). Providing Components of Independent Audit Quality with an Emphasis on Meeting Stakeholders' Needs. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 264-286. (in Persian)
- Deng, X. & Zhang, Y. (2022). The impact of government ownership on audit quality in emerging markets. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 33(1), 65–88.
- Dennis, S. A. & McConnell, J. J. (2021). Governance and financial reporting: The role of state ownership. *Journal of Corporate Finance*, 69(1), 102–124.
- Ding, Y. & Hua, Y. (2007). Private vs State Ownership and Earnings Management: Evidence from Chinese Listed Companies. *Corporate Governance: An International Review*, 15(2), 223-238.
- Doyle, J. T. & Ge, W. (2020). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 95(5), 167–195.
- Doyle, J.T., Ge, W., McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*. 82 (5), 1141–1170.
- Ebrahimi Kordlar, A., Akhondi, O. (2019). The Relationship between the Level of Internal Control Information Disclosure and Earnings Quality. *Empirical Research in Accounting*, 9(34), 103-122. (in Persian)

- Farzadghi, S., Khordyar, S., Mohammadi Nodeh, F. & Samadi Largani, M. (2022). The Moderating Role of Independent Auditor Characteristics on the Relationship between Internal Control Weaknesses and Accruals Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(41), 93-81. (in Persian)
- Feng, M. & Li, C. (2022). Internal control and audit quality: Evidence from SOX 404 assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41(2), 45–68.
- Feng, M., Li, C. & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2/3), 190–209.
- Ganji, H., Jahandoust Marghoub, M., Weysihasar, S. & Nasirifar, H. (2022). The Effect of Ownership Structure on The Relationship Between Liquidity and Company Value. *Financial Management Strategy*, 10(2), 47-76. (in Persian)
- Ge, W. & McVay, S. (2005). The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137–158.
- Ghafourian Shagerdi, A., Vaziri, S. M. (2022). The Impact of Institutional Ownership on the Relationship between Audit Firm Size and Managerial Weaknesses in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Studies*, 11(42), 41-56. (in Persian)
- Ghafran, C. & O'Sullivan, N. (2020). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 52(5), 100–123.
- Gu, Z. & Li, Z. (2011). Performance feedback, managerial ownership, and earnings management. *Journal of Accounting Research*, 49(3), 647–686.
- Hajiha, Z., Mohammad Hosseinnajad, S. (2015). Factors Affecting Significant Internal Control Weaknesses. *Financial Accounting and Auditing Research*, 7(26), 119-137. (in Persian)
- Han, Y. & Kim, S. (2021). Audit quality as a moderator between internal control weaknesses and accruals quality. *International Journal of Auditing*, 25(3), 211–230.
- Hapsoro, D. & Santoso, T. R. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion? *International Journal of Economics and Financial*, 8(1), 143-152.
- Hassas Yeganeh, Y., Azinfar, K. (2010). The Relationship between Audit Quality and Audit Firm Size. *Accounting and Auditing Review*, 17(61), 83-96. (in Persian)
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2003). The fall of Enron. *Journal of Economic Perspectives*, 17(2), 3–26.
- Ho, P. & Li, R. (2022). The moderating effect of audit quality on the relationship between internal control weaknesses and accrual quality. *Journal of Accounting and Finance*, 12(1), 34–49.
- Hogan, C. E. & Wilkins, M. S. (2008). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 200-219.
- Ji, X. & Lu, W. (2017). Voluntary disclosure of internal control weakness and earnings quality: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 52(1), 27-44.

- Jizi, M. (2023). Government ownership and financial reporting quality: Evidence from developing economies. *International Journal of Accounting*, 58(1), 85–106.
- Johnson, T. & Smith, M. (2020). Agency theory and audit quality: The moderating role of audit in internal control deficiencies. *Accounting Review*, 95(4), 147–172.
- Jones, D. & Smith, A. (2017). State ownership and discretionary accruals: Evidence from weak internal controls. *Accounting Review*, 92(4), 213-239.
- Keshtkar, R., Khajavi, S. (2019). The Mediating Role of Internal Control Weaknesses in the Relationship between Companies' Earnings Information Content Indicators and Audit Quality. *Accounting Progress*, 11(2), 321-353. (in Persian)
- Khiari, W. & Ben Amar, A. (2023). Internal control quality and earnings management: Evidence from France. *Journal of Business Economics*, 1(1), 1-20.
- Kim, J. B., Lee, J. J. & Park, J. C. (2022). Growth opportunities and earnings management: Evidence from discretionary accruals. *Journal of Corporate Finance*, 73, 102–134.
- King, J., Brown, L. & Roberts, S. (2020). Government ownership, internal control quality, and earnings management: An international perspective. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 34-58.
- Klein, A. & Li, T. (2021). Audit committee characteristics and financial reporting quality: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research*, 38(3), 1789–1816.
- Kordestani, G. & Mohammadi Nasab, S. M. (2023). The Impact of Internal Control Effectiveness on Risk Disclosure in Financial Reports. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 1-22. (in Persian)
- Lee, C. & Chen, Y. (2021). Political influence and internal control weaknesses in state-owned enterprises. *Corporate Governance: An International Review*, 29(2), 140-156.
- Lenard, M. J., Petruska, K. A. & Alam, P. (2019). Internal control weaknesses and real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(4), 106–124.
- Li, J. & Zhang, Y. (2022). Internal control weaknesses and discretionary accruals: New evidence from Asia-Pacific markets. *Pacific-Basin Finance Journal*, 72(1), 101738.
- Lin, Y. & Wu, L. (2022). Internal control weaknesses and financial misreporting: Evidence from emerging markets. *Emerging Markets Finance and Trade*, 58(9), 2651–2672.
- Mashayekh, S., Ganji, H. & Piri, F. (2022). Investigating the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and managerial ownership with the audit fee. *Professional Auditing Research*, 3(9), 92-119. (in Persian)
- Momeni, M. & Faal Qayoumi, A. (2018). *Statistical Analysis Using SPSS*. Tehran: Ketab-e No Publications. (in Persian)
- Morck, R K., Stangeland, D. A. & Yeung, B. (2000). *Inherited wealth, corporate control, and economic growth: The Canadian disease*. In: Morck, R. (Ed.), *Concentrated Corporate Ownership*. University of Chicago Press, Chicago.
- Morck, R.K. & Yeung, B. (2004). Family control and the rent-seeking society. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 28(4), 391-409.

- Noonahal Nahr, A. A., Jabbarzadeh Kangarlouei, S. & Yaghoobpour Karimpour, K. (2010). The Relationship between Audit Quality and Reliability of Accruals. *Accounting and Auditing Review*, 61(3), 55-70. (in Persian)
- Parsaei, M., Ganji, H., Ghadirian, M. H. & Amirfar, M. (2024). Ownership structure, corporate social responsibility, and tax avoidance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Journal of Social and Economic Studies*, 16(Winter Special Issue), 83-108. (in Persian)
- Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298.
- Robinson, T. & Alexander, M. (2019). Ownership structure and internal control effectiveness: The role of government ownership. *International Journal of Accounting*, 54(1), 87-104.
- Salehi, M. & Ibrahim Jebur, M. (2022). The relationship between audit adjustments and audit quality in Iraq. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8), 330.
- Salehpour, A. (2020). The Impact of Ownership Structure on Internal Control Weaknesses. *Master's Thesis*, Shahid Beheshti University, Tehran. (in Persian)
- Song, J. & Liu, X. (2022). Do internal control deficiencies affect accounting conservatism? *Accounting Research Journal*, 35(3), 345-364.
- Taheri, M. & Ghobadi Eski, S. (2023). The Impact of a Company's Strategic Deviation from Industry on Audit Quality and Its Subsequent Consequences. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 506-531. (in Persian)
- Taherinia, M. & Moslemi, A. (2022). The Impact of Internal Control Weaknesses on Fraudulent Financial Reporting Risk with an Emphasis on the Moderating Role of Management Characteristics. *Auditing Knowledge*, 22(86), 320-342. (in Persian)
- Talebi Najafabadi, A. & Ansari, A. (2011). The Impact of Client Company Size, Audit Firm Size, and Non-Audit Fees on Auditor Independence. *Accounting and Auditing Research*, 3(11), 24-46. (in Persian)
- Talebnia, G. & Sedighi Kamal, L. (2017). A Comparative Study of the Impact of Public and Private Ownership on Earnings Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 9(34), 42-57. (in Persian)
- Valizadeh Larijani, A., Rahmani, A. & Sadeh, S. (2018). The Relationship between Internal Control Report Disclosure, Agency Costs, and Earnings Management. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), 29-40. (in Persian)
- Wang, K. & Young, D. (2020). State ownership, agency costs, and audit quality: Evidence from privatized firms. *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 134-159.
- Wang, X., Yu, J. & Fan, Y. (2022). State ownership, internal control, and financial reporting quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(3), 107-132.
- Yang, S. & Ma, Y. (2023). Internal Audit, Internal Control Effectiveness, Corporate Governance Structure, and Financial Reporting Quality: Investigating the Internal Line of Defense of Manufacturing Firms in China. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 13(1), 1-20.
- Yuana, R. & Cheng, Y. (2016). Auditor Industry Specialization and Discretionary Accruals: The Role of Client Strategy. *The International Journal of Accounting*, 51(2), 217-239.