



بررسی تأثیر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش میانجی گری ریسک های مرتبط و غیر مرتبط با حسابرس

محسن اژدر^۱

محسن دستگیر^۲

سعید علی احمدی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۰

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش میانجی گری ریسک های مرتبط و غیر مرتبط با حسابرس است. جامعه آماری این پژوهش را سرمایه گذاران و فعالان بازار سهام در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می دهند که از میان آنها ۲۶۰ نفر به صورت تصادفی در سال ۱۳۹۹ انتخاب شده اند. داده های مورد نیاز برای آزمون فرضیه های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است و با استفاده از تکنیک تحلیل مسیر و از طریق نرم افزار لیزرل مورد آزمون قرار گرفته اند. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان می دهد که ضعف های کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر ریسک گزارشگری مالی دارد. ضمن اینکه ریسک اطلاعات به عنوان ریسک مرتبط با حسابرس و ریسک های عملیاتی و شناخت (آشنایی) به عنوان ریسک های غیر مرتبط با حسابرس، تأثیر معناداری بر افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی ندارند. این در حالی است که ریسک تایید پذیری به عنوان ریسک مرتبط با حسابرس و ریسک اصلاح (تعدیل) به عنوان ریسک غیر مرتبط با حسابرس، منجر به افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شوند.

واژه های کلیدی: ضعف های کنترل داخلی، ریسک گزارشگری مالی، ریسک های مرتبط با حسابرس، ریسک های غیرمرتبط با حسابرس.

طبقه بندی JEL: M10، M11

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. m.azhdar@iau.ac.ir

^۲ استاد، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول) 1828885967@iau.ac.ir

^۳ دانشیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. saeidaliahmadi@iau.ac.ir



۱- مقدمه

وقایع و بحرانهای مالی که در طول سال های گذشته به وقوع پیوسته است منجر به افزایش تقاضای استفاده کنندگان برای اطلاعات در مورد شفافیت مالی و گزارشگری مطلوب تر شرکت ها گردیده است و به همین دلیل ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی شفاف، دقیق و قابل اعتماد، به وسیله گزارشگری مالی به ذینفعان، از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. (لانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۵). گزارشگری مالی، فرآیند شناسایی، طبقه بندی، اندازه گیری، شناخت و گزارشگری فعالیت ها در همه ابعاد (مؤلفه های) چهارگانه روابط کارکنان، عملکرد (مشارکت) اجتماعی، تولید محصول و محیط زیست می باشد (بروکت و رضایی^۲، ۲۰۱۳) که از طریق ارتقاء سطح قابلیت اطمینان اطلاعات مالی و غیرمالی، کاهش ریسک ها و دسترسی بهتر به منابع اطلاعاتی، می تواند برای شرکت دارای ارزش افزوده باشد (ارنست و یانگ^۳، ۲۰۱۶).

ولی با این وجود در طی چند دهه گذشته تقلبات کشف شده در گزارشگری مالی شرکت ها، بازارهای سرمایه کشورهای مختلف را دست خوش نوسانات شدید نموده است و ریسک گزارشگری مالی را افزایش داده است. در عرف موجود، ریسک عبارت است از خطری که به علت عدم اطمینان در مورد وقوع حادثه ای در آینده پیش می آید و هر چه میزان این عدم اطمینان بیشتر باشد، اصطلاحاً گفته می شود ریسک زیادت است. فرهنگ وبستر، ریسک را «در معرض خطر قرار گرفتن» تعریف کرده است. فرهنگ لغات سرمایه گذاری نیز ریسک را زیان بالقوه سرمایه گذاری که قابل محاسبه است، می داند. گالیتز^۴، ریسک را نوسانات در هرگونه عایدی میداند. تعریف مذکور این مطلب را روشن می کند که تغییرات احتمالی آینده برای یک شاخص خاص، چه مثبت و چه منفی ما را با ریسک مواجه می سازد.

حسابرسان در طی فرایند رسیدگی های خود اقدام به ارزیابی ریسک های مختلفی که شرکت با آن مواجه است، می نمایند تا در نهایت بتوانند ریسک گزارشگری مالی را برآورد کنند و به استفاده کنندگان از گزارشات مالی در تصمیم گیری ها کمک کنند. در یک طبقه بندی این ریسک ها به دو دسته اصلی تقسیم می شوند که به شرح زیر هستند:

- ریسک های مرتبط با حسابرسی: این ریسک ها تحت کنترل حسابرس هستند و حسابرس می تواند با انتخاب روشهای رسیدگی مناسب و اعمال مطلوب مراقبت های حرفه ای، آنها را کنترل نماید و تا حد مورد نظر کاهش دهد. نمونه ای از این ریسک ها عبارت است از ریسک اطلاعات^۵ و ریسک تایید پذیری^۶.
- ریسک های غیر مرتبط با حسابرسی: این گونه ریسک ها مرتبط با صاحبکار و محیط فعالیت او است و تحت کنترل حسابرس نیست و حسابرس نمی تواند از طریق اعمال تکنیک ها و روش های حسابرسی، این گونه ریسک ها را مدیریت نماید. نمونه ای از این ریسک ها عبارت است از ریسک تعدیل (اصلاح)^۷، ریسک عملیاتی^۸ و ریسک آشنایی^۹ (آسار و رایت^{۱۰}، ۲۰۱۷).

نقش اصلی گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه فراهم کردن زمینه های لازم برای تخصیص بهینه ی منابع است. در پی رسوایی های مالی اخیر، اطمینان و اعتماد سرمایه گذاران به سیستم گزارشگری مالی ضعیف شده و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان یک عامل مهم مورد استفاده تحلیل گران و سرمایه گذاران در تعیین اعتبار و قابلیت

اعتماد ارقام گزارش شده پدیدار گشت. در نتیجه، تعیین کیفیت اطلاعات حسابداری و نتایج حاصل از آن، مورد علاقه ی سرمایه گذاران، مدیران، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردها است (کرمی و عمرانی، ۱۳۹۲). شفافیت، هسته مرکزی گزارشگری مالی مدرن است. یکی از مهم ترین عواملی که موجب جذابیت شرکت از دیدگاه سرمایه گذاران می شود؛ شفافیت است. بر مبنای این تحقیقات، شفافیت در گزارشگری مالی می تواند اعتماد جامعه سرمایه گذاران را افزایش دهد. در طرف مقابل، عدم شفافیت می تواند موجب بدبینی و کژ اخلاقی شده و در نهایت به ارزش گذاری ضعیف شرکت و عدم اطمینان بینجامد. چنین عدم اطمینانی، ریسک اطلاعاتی برای بازیگران بازار به دنبال دارد؛ و تأمین سرمایه در این شرایط مستلزم نرخ بازده بالاتر و در نتیجه هزینه سرمایه بیشتر خواهد بود. شفافیت گزارشگری مالی در کل ریسک شرکت را کاهش می دهد (یوسفی اصل و همکاران، ۱۳۹۳). برای ایجاد شفافیت در گزارشگری مالی راهکارهای مختلفی وجود دارد که یکی از آنها ایجاد سیستم کنترل داخلی قوی و اثر بخش است. کنترل داخلی، بعد حیاتی سیستم راهبری یک سازمان و تعیین کننده میزان توانایی مدیریت مخاطرات بوده و وجود آن برای دستیابی به هدفهای سازمان و خلق، بهبود و حمایت از ارزش ذینفعان بسیار ضروری است. سیستم کنترل داخلی اثر بخش باعث ایجاد یک مزیت رقابتی نیز می شود، زیرا سازمانی که دارای کنترل داخلی اثربخش است، قادر به مقابله با مخاطرات بیشتری است. در مباحث نوین، مفهوم کنترل های داخلی به فرایند طراحی و اجرای اقدامات درخور اتکا به وسیله مسئولان تعیین شده از سوی مدیریت، برای فراهم آوردن اطمینانی معقول در مورد اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی، کارایی و سودمندی عملیات و سرانجام اجرای مناسب قوانین و مقررات اطلاق می شود (سورن و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۴).

از آنجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکاء بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می شود وجود سیستم کنترل داخلی قوی قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این گونه تصمیمات است به مدیریت ارائه می دهد هم چنین کنترل های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تاثیر گذار می باشد. هر اندازه کنترل های داخلی قوی باشند خطر تحریف با اهمیت کاهش یافته و نتیجتاً خطر حسابرسی نیز کاهش می یابد. بنا بر این ضعف های کنترل داخلی می تواند شرکت را متحمل ریسک های فراوانی کند. در جامعه امروز تقریباً تمام افراد به نحوی با مفهوم ریسک آشنایی دارند و اذعان می کنند که زندگی با ریسک همراه است. با عنایت به مطالب فوق هدف پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش میانجی گری ریسک های مرتبط و غیر مرتبط با حسابرس شامل: ریسک اطلاعات، ریسک تایید پذیری، ریسک تعدیل (اصلاح)، ریسک عملیاتی و ریسک آشنایی تاثیر گذار است و یا خیر؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری

در طول زمان، اظهار نظرهای گوناگونی در مورد کنترل های داخلی مطرح شده است. در مباحث نوین، مفهوم کنترل داخلی به فرآیند طراحی، اجرا و محافظت شده به دست مسئولانی که از جانب مدیریت تعیین شده اند، 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 می شود (سورن و همکاران، ۲۰۱۴). وجود گزارش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی به استفاده کنندگان، اطلاعاتی در مورد ضعف ها و نحوه ی عملکرد مدیریت می دهد. در ایران، بعد از تصویب ماده ی ۱۸ قانون بورس اوراق بهادار تهران، مدیران شرکت ها ملزم به تهیه ی گزارشی در مورد کنترل داخلی و همچنین، طراحی و استقرار گزارش کنترل داخلی هستند (حاجیها و محمدحسن نژاد، ۱۳۹۴). انتظار می رود وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری، ارزیابی جریان نقدی آتی سرمایه گذاران، تقاضا برای صرف ریسک و در نتیجه سرمایه گذاری شرکت تاثیر گذار باشد (سان^{۱۲}، ۲۰۱۶).

فرض اساسی در بحث های عمومی و ارائه گزارش ها این است که کنترل های داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می بخشد و مشکلات حاکمیتی را کاهش می دهد و در این بخش، تئوری نمایندگی، چارچوبی را برای این فرض ارائه می کند و آن افزایش هزینه های نمایندگی است (حساس یگانه و نتایج ملکشاه، ۱۳۹۴). مدیریت می تواند هزینه های نمایندگی را از طریق اقدامات نظارتی سطوح پایین، کاهش دهد. یک ساز و کار نظارتی ممکن، سیستم کنترل داخلی شرکت است. مک مولن و همکاران^{۱۳} (۱۹۹۶) دو دلیل برای این موضوع ارائه می دهند که چرا گزارش کنترل داخلی شرکت توسط مدیریت می تواند موجب ارتقاء کنترل های داخلی شود که هر دو دلیل با ساز و کار نظارت، قابل بررسی است و می تواند هزینه های نمایندگی را کاهش دهد. اولاً این گزارشگری کنترل داخلی می تواند آگاهی مدیریت عالی را نسبت به کنترل داخلی شرکت افزایش دهد که به نوبه خود موجب جلب توجه بیشتر مدیریت عالی به سیستم کنترل داخلی به صورت کلی است. ثانیاً این که گزارش کنترل داخلی موجب کنترل داخلی بهتر می شود.

از آنجا که سرمایه گذاران و مدیران به منظور پیگیری و نظارت تصمیمات سرمایه گذاری مدیریت، بر اطلاعات حسابداری اتکا می کنند، چنین اثرنظارتی از طریق ضعف کنترل داخلی که موجب تسهیل دستکاری ارقام حسابداری می شود و دقت و کیفیت اطلاعات مالی را کاهش می دهد، ممکن است باعث ابهام و تردید شود. ناکارآمدی گزارشگری مالی کنترل داخلی بر صحت گزارش داخلی مدیریت تاثیر می گذارد و موجب تاخیر در دسترسی اطلاعات داخلی می شود. از این رو، ضعف کنترل داخلی، منجر به تخصیص ناکارآمد منابع نقدی شرکت از سوی مدیران می شود (ساعدی و دستگیر، ۱۳۹۶). ضعف کنترل های داخلی، صحت اطلاعات مالی را کاهش می دهد و در نتیجه شرایط فرصت طلبی و ارائه نادرست جریان نقدی را برای مدیران فراهم می کند ضمن اینکه شرکت های دارای ضعف کنترل های داخلی احتمال سرمایه گذاری های کمتر از حد یا بیشتر از حد (ناکارایی سرمایه گذاری) را افزایش می دهند که این موضوع منجر به افزایش ریسک های مربوط به شرکت از جمله ریسک گزارشگری مالی می شود. (چنگ^{۱۴}، ۲۰۱۳).

در فرایند رسیدگی به صورت های مالی توسط حسابرسان، یکی از اولین اقداماتی که آنها انجام می دهند، ارزیابی سطح و کیفیت کنترل های داخلی صاحبکار است. حسابرسان بر اساس ارزیابی خود از قابلیت اتکای سیستم کنترل های داخلی اقدام به برنامه ریزی عملیات حسابرسی و تعیین نوع، ماهیت و زمانبندی روش های رسیدگی خود می نمایند. چنانچه سیستم کنترل های داخلی صاحبکار در سطح مطلوب و بهینه طراحی شده باشد، حسابرسان با اطمینان بیشتری اقدام به رسیدگی می نمایند. به این ترتیب می توان با پیاده سازی سیستم

کنترل های داخلی بهینه و رفع ضعف های آن، هم به کاهش اختلاف نظرهای مدیران و مالکان کمک نمود و هم میزان ریسکی که به شرکت و کلیه ذی نفعان تحمیل می شود را مدیریت نمود و آن را تا حد ممکن تقلیل داد و در نهایت ریسک گزارشگری مالی را در حد مطلوب و قابل تحمل کنترل نمود. حسابرسان در انجام رسیدگی های خود با ریسک های مختلفی مواجه هستند که برخی از این ریسک ها مرتبط با شخص حسابرس است و بر دیگر خیر. در واقع برخی از این ریسک ها به حسابرس و نحوه عملکرد او ارتباط دارد و برخی دیگر نیز به صاحبکار و محیط کاری شرکت مورد رسیدگی مرتبط است و به نظر می رسد که این دو دسته ریسک برای استفاده کنندگان از گزارش حسابرس شناخته شده هستند (آسر و رایت، ۲۰۱۷).

ریسک های مرتبط و غیر مرتبط با حسابرس:

ریسک های مرتبط با حسابرس شامل ریسک های اطلاعات و تایید پذیری است و ریسک های غیر مرتبط با حسابرس نیز شامل ریسک های اصلاح (تعدیل)، عملیاتی و آشنایی است که توضیحات آن ها به شرح زیر است:

ریسک اطلاعات^{۱۵}

هیلی و پالپو^{۱۶} (۲۰۰۱) بیان می کنند که تقاضا برای گزارشگری مالی و افشای اطلاعات، ناشی از عدم تقارن اطلاعات و تضادهای نمایندگی بین مدیران و سرمایه گذاران بیرونی است. اطلاعات و مسائل انگیزشی، مانع تخصیص کارای منابع در بازار سرمایه می شود. مدیران، نوعاً اطلاعات بیشتری در زمینه های مختلف، نسبت به سرمایه گذاران دارند و تمایل دارند که ارزش شرکت خود را به طرز دیگری نشان دهند. بنابراین سرمایه گذاران زمانی که در اوراق بهادار این شرکت ها سرمایه گذاری می کنند با مسئله اطلاعات روبرو می شوند. آنها برای قیمت گذاری اوراق بهادار بر اطلاعات قابل اتکا تکیه می کنند. این قیمت تاجایی تعدیل میشود که بازده های مورد انتظار برابر با صرف ریسک به علاوه نرخ بدون ریسک باشد. به این دلیل که اطلاعات برای سرمایه گذاران مهم است، آنها شرکت های با اطلاعات دارای کیفیت کم را با دید منفی می نگرند (میکو و سترهولم^{۱۷}، ۲۰۱۱). تحقیقات نظری زیادی (ایسلی و اوهر^{۱۸}، ۲۰۰۴، لئوز و ورچیا^{۱۹}، ۲۰۰۵) نشان می دهد که ریسک اطلاعات، عامل ریسک غیر قابل تنوع (غیر قابل حذف) است. سرمایه گذاران، اوراق بهادار را بر اساس ارزیابی خود از جریان های نقدی آتی ارزش گذاری می کنند.

ریسک تایید پذیری^{۲۰}:

ریسک تایید پذیری نشان دهنده میزان توانایی یک حسابرس در رسیدگی به ضعف های با اهمیت کنترل داخلی است (آسر و رایت، ۲۰۱۷: ۴). بنابراین ریسک تایید پذیری به پتانسیل حسابرس برای کشف تحریف های مالی اشاره دارد. حسابرس با در نظر گرفتن ضعف های کنترل داخلی که مرتبط با گزارشگری مالی است، اقدام به تعیین ماهیت، زمان بندی و میزان روش های حسابرسی می نماید.

ریسک اصلاح (تعدیل)^{۲۱}:

ریسک اصلاح (تعدیل) عبارت است از ارزیابی استفاده کنندگان از توانایی مدیریت برای از بین بردن ضعف های با اهمیت کنترل داخلی (آسر و رایت، ۲۰۱۷: ۶). دلایل متعددی وجود دارد مبنی بر اینکه استفاده کنندگان از

صورت‌های مالی ریسک اصلاح (تعدیل) را در رابطه با تاثیر یک ضعف با اهمیت بر ارزیابی ریسک گزارشگری مالی مورد توجه قرار می دهند:

اول آنکه : ضعف های با اهمیت به معنی آن نیستند که اصلاح نمی شوند بلکه این موضوع یک نقطه شروع در ارزیابی تاثیر آنها است و باید این نکته را در نظر داشت که تا چه حد ممکن است آن ضعف ها بهبود یابند (نیکولایسن^{۲۲}، ۲۰۰۴).

دوم آنکه: شرکت ها دارای علایق و سلیقه های مختلفی در رابطه با از بین بردن ضعف های با اهمیت کنترل داخلی هستند و لذا استفاده کنندگان از صورت های مالی نیز برداشت های متفاوتی راجع به هزینه ها و منافع بهبود ضعف های با اهمیت خواهند داشت (استون و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۱).

سوم آنکه : افشای داوطلبانه شرکت ها راجع به هزینه ها و منافع بهبود ضعف های با اهمیت ممکن است سرمایه گذاران را نسبت به ریسک و هزینه های بهبود آنها حساس کند (الیوت و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۸).

چهارم آنکه: تحقیقات گذشته نشان داده است که استفاده کنندگان بهبود ضعف های با اهمیت را مورد تشویق و توجه خود قرار می دهند و از شکست در بهبود ضعف های با اهمیت انتقاد می کنند.

پنجم آنکه : استاندارد های فعلی به این موضوع توجه ویژه دارند که به سختی می توان موضوع بهبود ضعف های کنترل داخلی را به عنوان موضوع یک استاندارد جدید مد نظر قرار داد. (آسار و رایت، ۲۰۱۷)

ریسک عملیاتی^{۲۵}:

ریسک عملیاتی عبارت است از ارزیابی استفاده کنندگان از احتمال از دست دادن بهره وری عملیاتی در اثر وجود یک ضعف با اهمیت در ساختار کنترل داخلی شرکت (آسار و رایت، ۲۰۱۷: ۷). ریسک های عملیاتی، عمدتاً به ریسک های ناشی از وجود گستره وسیعی از احتمالات بروز خطا و نقصان در عملیات جاری واحد تجاری گفته می شود. به بیانی دیگر ضرر مستقیم و غیر مستقیم ناشی از نامناسب بودن و ناکارآمد بودن فرایندهای داخلی افراد و سیستم ها و همچنین حوادث خارجی را ریسک عملیاتی می گویند (لامبرت^{۲۶}، ۲۰۰۷).

ریسک آشنایی^{۲۷}:

منظور از ریسک آشنایی، میزان شناخت سرمایه گذاران از وضعیت شرکت به خصوص شناخت آنها از ضعف های کنترل داخلی می باشد (آسر و رایت، ۲۰۱۷: ۳). در واقع سرمایه گذاران ضعف های با اهمیت کنترل داخلی را به عنوان آشنایی کمتر مدنظر قرار می دهند. به این ترتیب انتظار می رود با افزایش آشنایی سرمایه گذاران از ضعف های با اهمیت کنترل داخلی، ارزیابی آنها از ریسک گزارشگری مالی کاهش یابد (کونس و همکاران^{۲۸}، ۲۰۰۵).

۳- پیشینه پژوهش

نجیب و قسان^{۲۹} (۲۰۲۲) به بررسی رابطه بین افشای ریسک امنیت سایبری و کمبودهای گزارشگری مالی در ایالات متحده امریکا پرداختند. یافته‌های تجربی آنها نشان داد که شرکت‌هایی که قبلاً خطرات امنیت سایبری را افشا کرده‌اند، احتمال بیشتری دارد که نقص‌های گزارشگری مالی را تجربه کنند.

بنی احمد (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان نقش تعدیل کننده کنترل های داخلی بر ارتباط بین سیستم اطلاعات حسابداری و کشف تقلب: مطالعه موردی بانکهای جوردن؛ به بررسی اثر سیستم اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب پرداخته است. نتایج پژوهش نشان دهنده نقش ضروری کنترل بر ارتباط بین سیستم اطلاعات حسابداری و کشف تقلب در میان بانک های مورد آزمون بود و همچنین نتایج نشان داد که سیستم اطلاعات حسابداری و کشف تقلب به طور قابل توجهی به یکدیگر همبسته هستند.

آسر و رایت (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر افشای ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک عملیاتی پرداختند. آنها با در نظر گرفتن اثر واسطه ای ریسک عملیاتی و تعدیل ریسک، به بررسی تاثیر ضعف های با اهمیت کنترل های داخلی بر ریسک گزارشگری مالی پرداختند و نتایج آنها حاکی از این بود که ریسک عملیاتی و ریسک تعدیل به صورت تدریجی تاثیر ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی را تبیین می کنند. ژانگ، جیان ژو و نان ژو^{۳۰} (۲۰۰۶) در پژوهشی رابطه بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و افشای نقاط ضعف کنترل های داخلی را بعد از تصویب قانون ساربینز - اوکسلی بررسی کردند. آن ها نمونه هایی شامل شرکت های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی را براساس نوع صنعت، اندازه و عملکرد شرکت طبقه بندی کرده و این شرکت ها را با نمونه هایی از شرکت های بدون نقاط ضعف کنترل داخلی مقایسه کردند و هر یک از عوامل کیفیت کمیته حسابرسی استقلال حسابرس را برای هر یک از این شرکت ها مورد بررسی قرار دادند. تحلیل های انجام شده نشان داد که میان کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و نقاط ضعف کنترل های داخلی رابطه وجود دارد. اغلب شرکت های طبقه بندی شده به عنوان شرکت های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی، اعضای کمیته حسابرسی با دانش مالی کمتری داشتند. همچنین اکثر شرکتهای طبقه بندی شده دارای نقاط ضعف کنترل داخلی دارای حسابرسان مستقل تری بودند. به علاوه بیشتر شرکت هایی که به تازگی حسابرس خود را تغییر داده بودند، دارای نقاط ضعف کنترل داخلی بودند.

خلیلی ثمرین و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به رتبه بندی عوامل درون سازمانی و برون سازمانی موثر بر گزارشگری مالی متقلبان در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل آنها نشان داد که عوامل برون سازمانی در ایجاد گزارشگری متقلبان به امتیاز ۰/۲۴۳ در اولویت اول بوده و عوامل درون سازمانی با امتیاز ۰/۲۱۴ در اولویت بعد قرار دارد. همچنین از عوامل برون سازمانی به ترتیب عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرسی مستقل، عوامل فرهنگی، عوامل قانونی و نظارتی خارج از سازمان و از عوامل درون سازمانی به ترتیب ویژگی های حرفه ای و ساختار مدیریت، ویژگی های رفتاری مدیریت، ویژگی های رفتاری و اخلاقی، ویژگی های مرتبط با خطاهای سیستمی و انسانی دارای بیشترین اهمیت بوده است.

خواجوی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی آثار ضعف کنترل های داخلی بر اجتناب مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل های داخلی و اجتناب مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج به دست آمده از پژوهش بیانگر پایین بودن میزان نرخ مؤثر مالیاتی در شرکت های دارای ضعف بالا در کنترل های داخلی است اما این مورد در خصوص تفاوت دفتری مالیات مصداق پیدا نمیکند.

کشتکار و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به مطالعه نقش واسطه‌ای ضعف‌های کنترل‌های داخلی در رابطه بین شاخص‌های محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. در این خصوص، محتوای اطلاعاتی سود و معیارهای آن به عنوان متغیر وابسته، کیفیت حسابرسی و معیارهای آن به عنوان متغیر مستقل و ضعف‌های کنترل‌های داخلی و معیارهای آن به عنوان متغیر واسطه‌ای ایفای نقش می‌کنند. نتایج پژوهش نشان داد که ضعف‌های کنترل‌های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی دارای نقش واسطه‌ای در رابطه بین شاخص‌های محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. اما، ضعف‌های کنترل‌های داخلی مرتبط با عملیات و قوانین و مقررات به گونه کلی دارای چنین نقشی نیست. این یافته‌ها می‌تواند به بهبود محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها از طریق کیفیت حسابرسی کمک کند.

ساعدی و دستگیر (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین شکاف سهامداران کنترلی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، هر چه شکاف سهامداران کنترلی افزایش یابد، نا کارایی سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد. همچنین، نتایج نشان داد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معناداری وجود دارد؛ به این مفهوم که در صورت وجود ضعف‌های کنترل داخلی و با افزایش تعداد آن، ناکارایی سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد.

فرجی و ریس زاده (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر ریسک گزارشگری مالی بر حق الزحمه حسابرس در شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه مثبت و معناداری میان ریسک گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. به بیانی، هر چه گزارشگری مالی شرکت از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود. همچنین نتایج پژوهش، برقراری رابطه مثبت و معنادار میان اندازه شرکت و گزارش زیان را تایید کرد و نشان داد که میان اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل شده با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

حاجیه و هدایتی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه فرهنگ شرکت و رفتار (خوشبینی) مدیریت با ریسک گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر داده‌های پانل با اثرات ثابت نشان داد بین فرهنگ شرکت و رفتار مدیریت با ریسک گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد. همچنین این نتایج حاکی از ارتباط معکوس بعد فرهنگی اجتناب از عدم اطمینان و نیز ارتباط مستقیم بعد فرهنگی فردگرایی با ریسک گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

لشکری و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تاثیر ضعف‌های عمده کنترل‌های داخلی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام پرداخته‌اند. در این تحقیق تعداد ۱۳۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ بررسی شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شده، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در مدل اول عواملی چون عملیات جذب (ادغام) یا تحصیل و همچنین تجدید

سازمان بر ضعف های عمده کنترل های داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد. در مدل دوم تاثیر عوامل موثر بر ضعف های عمده کنترل های داخلی را بر احتمال وقوع سقوط آتی قیمت سهام سنجیده اند که نتیجه آن بدین صورت بود که تجدید سازمان تاثیر مثبت و معناداری بر احتمال وقوع سقوط آتی قیمت سهام دارد و در نهایت یافته های ناشی از هدف اصلی پژوهش یعنی مدل سوم حاکی از آن بود که ضعف های عمده کنترل های داخلی بر احتمال وقوع سقوط آتی قیمت سهام تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

فرضیه های پژوهش

بر اساس مبانی نظری موجود، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

- فرضیه اول: ضعف های کنترل داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر ریسک گزارشگری مالی دارد.
- فرضیه دوم: ریسک اطلاعات منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.
- فرضیه سوم: ریسک تایید پذیری منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.
- فرضیه چهارم: ریسک اصلاح (تعدیل) منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.
- فرضیه پنجم: ریسک عملیاتی منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.
- فرضیه ششم: ریسک آشنایی منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و روش مورد استفاده آن نیز پیمایشی-توصیفی است. برای جمع آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا، برای تبیین مبانی نظری پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه ای مبانی نظری جمع آوری و پس از مطالعه مبانی نظری، با استفاده از پرسش نامه داده های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش جمع آوری شد. این پرسش نامه متشکل از دو بخش سؤال های عمومی و تخصصی بود. بخش سؤال های عمومی در برگیرنده سن، جنس، میزان سابقه کار و میزان تحصیلات است. بخش سؤال های تخصصی نیز مشتمل بر پنج بخش است که بر اساس مبانی نظری پژوهش تهیه شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل سرمایه گذارانی است که در بازار بورس اوراق بهادار تهران مشغول فعالیت هستند. نمونه آماری پژوهش نیز با استفاده از فرمول کوکران تعیین گردید که بر اساس آن، شامل ۲۶۰ پرسش شونده است که به صورت تصادفی از میان سرمایه گذاران و فعالان بازار سهام انتخاب شده اند.

معرفی و نحوه اندازه گیری متغیرها

متغیر مستقل: در این پژوهش، متغیر مستقل عبارت است از ضعف های کنترلهای داخلی که از طریق پرسشنامه و امتیاز دهی، ارزشیابی شده است. حداقل امتیاز برابر با صفر و حداکثر امتیاز برابر با یکصد می باشد.

متغیر وابسته: در این پژوهش، متغیر وابسته عبارت است از ریسک گزارشگری مالی که به پیروی از پژوهش آسر و رایت (۲۰۱۷) از طریق پرسشنامه اندازه گیری شده است. به این صورت که بر اساس ارزیابی پاسخ دهندگان به پرسشنامه، اگر هیچ ریسک گزارشگری مالی وجود نداشته باشد عدد صفر و چنانچه حداکثر ریسک گزارشگری مالی وجود داشته باشد عدد صد به آن اختصاص داده می شود. ضمن اینکه پاسخ دهندگان می توانند بر اساس ارزیابی خود از ریسک گزارشگری مالی، عددی بین صفر تا صد را انتخاب نمایند.

متغیرهای میانجی گر: در این پژوهش، متغیرهای میانجی گر عبارتند از ریسک های مرتبط با حسابرس (شامل: ریسک اطلاعات و ریسک تایید پذیری) و ریسک های غیر مرتبط با حسابرس (شامل: ریسک تعدیل (اصلاح)، ریسک عملیاتی و ریسک آشنایی). این متغیرها نیز به پیروی از پژوهش آسر و رایت (۲۰۱۷) از طریق پرسشنامه اندازه گیری شده است. به این صورت که بر اساس ارزیابی پاسخ دهندگان به پرسشنامه، هر یک از ریسک های مذکور می تواند عددی بین صفر تا صد را به خود اختصاص دهد.

۵- یافته های پژوهش

همان گونه که در جدول ۱ ملاحظه می شود بالاترین میانگین مربوط به متغیر ریسک تایید پذیری است که مبین میزان توانایی حسابرس در رسیدگی به ضعف های کنترل داخلی است. بر اساس این یافته، به اعتقاد سرمایه گذاران حسابرس نقش بسیار موثری را در شناسایی و بهبود ضعف های کنترل داخلی در شرکت ها می تواند داشته باشد. ضمن اینکه بالاترین انحراف معیار مربوط به متغیر ریسک آشنایی است که نشان دهنده آن است که نظرات سرمایه گذاران در رابطه با شناخت آنها از وضعیت شرکت به خصوص شناخت آنها از ضعف های کنترل داخلی دارای بیشترین پراکندگی بوده است.

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
ضعف های کنترل داخلی	۰/۴۳	۱۹/۳۱	۰/۲	۰/۹
ریسک اطلاعات	۰/۳۸	۱۴/۹۳	۰	۰/۸
ریسک تایید پذیری	۰/۶۳	۱۵/۸۲	۰/۳	۰/۹
ریسک اصلاح	۰/۵۲	۱۵/۷۱	۰/۱	۰/۸
ریسک عملیاتی	۰/۵۱	۱۴/۲	۰/۱	۰/۷
ریسک آشنایی	۰/۵۷	۳۶/۹۸	۰	۱
ریسک گزاری مالی	۰/۴۵	۱۴/۳۷	۰/۲	۰/۹

منبع: یافته پژوهشگر

نتایج بررسی برازش مدل به روش حداقل مربعات جزئی

در روش حداقل مربعات جزئی^{۳۱} (PLS)، برای برازش مدل های معادلات ساختاری سه بخش اصلی مورد بررسی قرار می گیرد که عبارتند از:

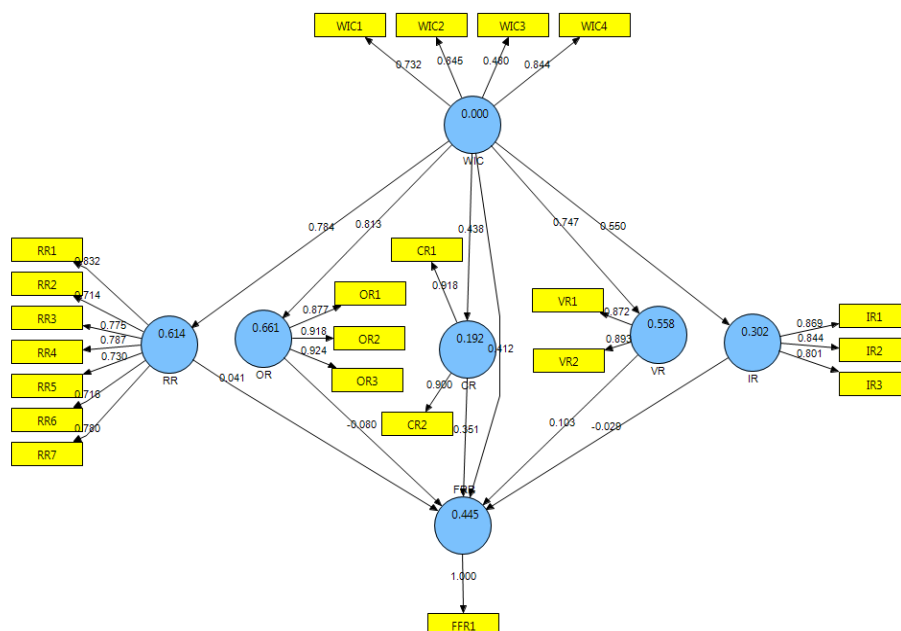
الف) بخش مربوط به مدل اندازه گیری (ب) بخش مربوط به مدل ساختاری (پ) بخش مربوط به مدل کلی در هریک از این بخش ها، آزمون هایی جهت بررسی برازش مدل صورت می گیرد که در ادامه به آن ها پرداخته می شود.

بررسی برازش مدل اندازه گیری

به منظور انجام بخش اول یعنی بررسی برازش مدل اندازه گیری در روش PLS، سه معیار مورد استفاده قرار گرفته است که عبارتند از: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا (هولان^{۳۲}، ۱۹۹۹). پایایی شاخص نیز با استفاده از سه معیار مورد سنجش قرار گرفته است که عبارتند از: ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR). بالاتر شدن معیار دوم و سوم از ۰/۷ و معیار اول از ۰/۴ بیانگر پایایی شاخص مناسب است.

ضرایب بارهای عاملی مدل پژوهش

برای محاسبه معیارهای برازش پایایی شاخص، مدل کلی حاوی تمامی سازه ها، ابعاد و سؤالات پژوهش با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس اجرا شد که نتیجه حاوی ضرایب استاندارد شده در شکل ۱ آمده است. همان گونه که در این شکل مشخص است، ضرایب بارهای عاملی سؤالات بالاتر از ۰/۴ می باشد. لذا می توان اولین معیار مدل های اندازه گیری را تأیید کرد. در جدول ۲ نیز مقدار بار عاملی مربوط به هر گویه آورده شده است.



شکل ۱: ضرایب اصلاح شده بار عاملی برای سنجش برازش بخش مدل اندازه گیری
منبع: یافته پژوهشگر

جدول ۲: ضرایب اصلاح شده بار عاملی برای هر گویه

متغیر	نماد گویه	بار عاملی	متغیر	نماد گویه	بار عاملی
ضعف کنترل داخلی	WIC1	۰/۷۳۶	ریسک شناخت	RR1	۰/۸۳۲
	WIC2	۰/۸۴۳		RR2	۰/۷۱۴
	WIC3	۰/۴۷۳		RR3	۰/۷۷۵
	WIC4	۰/۸۴۶		RR4	۰/۷۸۷
ریسک اطلاعات	IR1	۰/۸۶۹	ریسک گزارشگری مالی	RR5	۰/۷۳۰
	IR2	۰/۸۴۴		RR6	۰/۷۱۶
	IR3	۰/۸۰۱		RR7	۰/۷۸۰
ریسک تاییدپذیری	VR1	۰/۸۷۲		FFR1	۱/۰۰۰
	VR2	۰/۸۹۳			
ریسک اصلاح	CR1	۰/۹۱۸			
	CR2	۰/۹۰۰			

منبع: یافته پژوهشگر

همان طور که نتایج مدل های اندازه گیری در شکل ۱ و جدول ۲، نشان می دهد در بین گویه های ضعف کنترل داخلی، (WIC2)، دارای بالاترین بار عاملی بوده است. بطوری که بار عاملی آن ۰/۸۷۵ است. کمترین بار عاملی نیز برای (WIC3)، با بار عاملی ۰/۴۷۳ است. به همین ترتیب بار عاملی مربوط به تمامی گویه ها در جدول قابل ملاحظه است. بطوری که بالاترین بارهای عاملی مربوط به گویه های ریسک عملیاتی و ریسک اصلاح بوده است.

نتایج آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی مدل پژوهش

برای بررسی معیار دوم و سوم (آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی) نتایج مربوطه، در مورد سازه های اصلی مدل در جدول ۳ آورده شده است.

جدول ۳: بررسی پایایی شاخص مدل پژوهش

ابعاد مدل پژوهش	نماد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
ضعف کنترل داخلی	WIC	۰/۷۰۹	۰/۸۲۳
ریسک اطلاعات	IR	۰/۷۹۰	۰/۸۷۶
ریسک تاییدپذیری	VR	۰/۷۱۶	۰/۸۷۶
ریسک اصلاح	CR	۰/۷۹۰	۰/۹۰۵
ریسک عملیاتی	OR	۰/۸۹۱	۰/۹۳۲
ریسک شناخت	RR	۰/۸۸۰	۰/۹۰۷
ریسک گزارشگری مالی	FRR	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

منبع: یافته پژوهشگر

بر اساس نتایج آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی شاخص های اصلی پژوهش مشاهده می شود که مقادیر مورد نظر برای تمامی شاخص ها بالاتر از ۰/۷ (حداقل سطح قابل قبول) می باشد. بالاتر شدن آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی از ۰/۷ در مورد سازه های پژوهش، تأییدکننده پایایی شاخص مناسب مدل است.

نتایج روایی همگرای مدل پژوهش

برای سنجش روایی همگرا معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) استفاده شده است. اگر مقدار AVE بالای ۰/۴ شود، روایی همگرای مدل اندازه گیری در حد قابل قبول است. مقادیر مربوط به AVE هر سازه در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴: بررسی روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

AVE	نماد	ابعاد مدل پژوهش
۰/۵۴۸	WIC	ضعف کنترل داخلی
۰/۷۰۳	IR	ریسک اطلاعات
۰/۷۷۹	VR	ریسک تاییدپذیری
۰/۸۲۶	CR	ریسک اصلاح
۰/۸۲۱	OR	ریسک عملیاتی
۰/۵۸۲	RR	ریسک شناخت
۱/۰۰۰	FRR	ریسک گزارشگری مالی

منبع: یافته پژوهشگر

بر اساس نتایج جدول ۴، مشاهده می شود که تمامی مقادیر AVE از ۰/۴ بیشترند. لذا در مجموع روایی همگرایی مناسب برای تمامی متغیرهای پنهان مدل وجود دارد.

نتایج روایی واگرایی مدل پژوهش

روایی واگرا میزان تفاوت بین شاخص های یک سازه را با شاخص های سازه های دیگر در مدل مقایسه می کند. علاوه بر این میزان رابطه یک سازه با شاخص های خود در مقایسه رابطه آن با سایر سازه ها را نشان می دهد. روایی واگرایی قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل، با شاخص های خود، نسبت به سازه های دیگر تعامل بیشتری دارد. زمانی که میزان جذر AVE برای هر سازه مرتبه اول بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه های دیگر در مدل باشد، آنگاه می توان روایی واگرا را تأیید کرد. در PLS بررسی این امر به وسیله یک ماتریس صورت می پذیرد که خانه های قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر AVE هر سازه است و خانه های زیرقطر اصلی با مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه ها پر می شود. ماتریس بررسی روایی واگرا در مورد سازه های پژوهش حاضر در جدول ۵ و بر اساس روش فورنل و لارکر آورده شده است.

جدول ۵: مقایسه جذر AVE هر سازه با مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه ها (روایی واگرا)

متغیرهای پژوهش	نماد	CR	FRR	IR	OR	RR	VR	WIC
ریسک اصلاح	CR	۰/۹۰۹						
ریسک گزارشگری مالی	FRR	۰/۵۲۵	۱/۰۰۰					
ریسک اطلاعات	IR	۰/۶۵۹	۰/۴۵۶	۰/۸۳۸				
ریسک عملیاتی	OR	۰/۳۲۳	۰/۴۶۲	۰/۵۰۰	۰/۹۰۶			
ریسک شناخت	RR	۰/۳۲۶	۰/۴۸۳	۰/۵۰۹	۰/۸۰۴	۰/۷۶۳		
ریسک تاییدپذیری	VR	۰/۲۴۸	۰/۴۵۹	۰/۴۵۴	۰/۷۳۱	۰/۷۱۶	۰/۸۸۳	
ضعف کنترل داخلی	WIC	۰/۴۳۴	۰/۵۹۱	۰/۵۴۶	۰/۸۱۳	۰/۶۸۴	۰/۷۴۸	۰/۷۴۱

منبع: یافته پژوهشگر

بر اساس آنچه در جدول ۵ مشاهده می شود، مقادیر قطر اصلی از مقادیر موجود در سطر و ستون همان سازه بیشتر است. لذا می توان روایی واگرایی مدل را نیز تأیید کرد

بررسی ضریب تعیین مدل ساختاری

برای بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش، اولین معیار، ضریب تعیین است. ضریب تعیین نشانگر میزان تأثیری است که یک متغیر برونزا بر یک متغیر درونزا می گذارد. افزایش ضریب تعیین نشان از برازش بهتر مدل است. چن^{۳۳} (۱۹۹۸) سه مقدار ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای توضیح دهنده گی ضعیف، متوسط و قوی R² معرفی می کند. در جدول ۶، ضریب تعیین گزارش شده است. همانطور که ملاحظه می شود برای سه مدل ساختاری ریسک تاییدپذیری، ریسک عملیاتی و ریسک شناخت ضریب تعیین به ترتیب ۵۵/۸ درصد و ۶۶/۱ درصد و ۶۱/۴ درصد است که بیانگر توضیح دهنده گی نسبتاً قوی در مدل های مورد نظر است. اما برای دو مدل ساختاری ریسک اطلاعات و ریسک گزارشگری مالی ضریب تعیین بیانگر آن است که به ترتیب متغیرهای درونزا ۳۰/۲ درصد و ۴۴/۵ درصد از تغییرات ریسک اطلاعات و ریسک گزارشگری مالی را توضیح داده اند که بیانگر توضیح دهنده گی توسط است. برای ریسک اصلاح نیز توضیح دهنده گی ضعیف وجود دارد. لازم به ذکر است کوچک و بزرگ بودن ضریب تعیین دلیلی بر رد و تأیید مدل ساختاری نخواهد بود.

جدول ۶: مقادیر ضریب تعیین (R²) برای برازش مدل ساختاری

ضریب تعیین	نماد	ابعاد مدل پژوهش
۰/۳۰۲	IR	ریسک اطلاعات
۰/۵۵۸	VR	ریسک تاییدپذیری
۰/۱۹۲	CR	ریسک اصلاح
۰/۶۶۱	OR	ریسک عملیاتی
۰/۶۱۴	RR	ریسک شناخت
۰/۴۴۵	FRR	ریسک گزارشگری مالی

منبع: یافته پژوهشگر

بررسی برازش مدل ساختاری

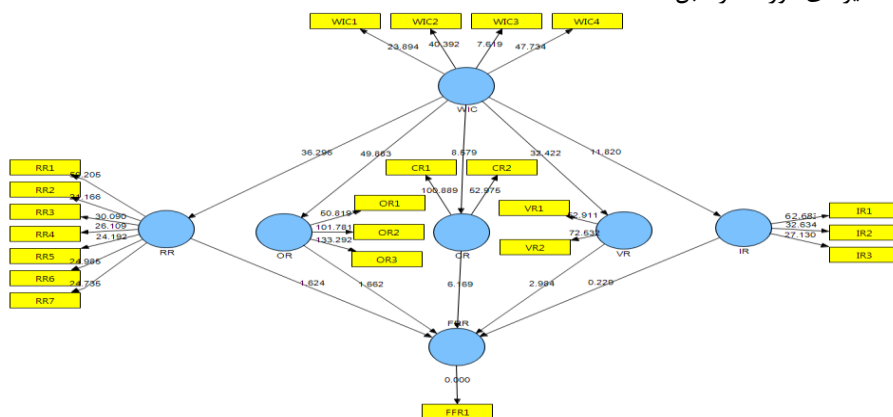
دومین معیار برای سنجش رابطه ی بین سازه ها در مدل (بخش ساختاری)، اعداد معناداری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه ی بین سازه ها در سطح احتمال ۹۵ درصد است. در جدول ۷، ضرایب معناداری و آماره t در رابطه میان سازه های پژوهش را نشان می دهد. همچنین در شکل ۲، نیز آماره t قابل ملاحظه است.

جدول ۷: ضرایب معناداری مدل برای سنجش برازش بخش مدل ساختاری

آماره t	انحراف معیار	ضریب شاخص	نماد	ابعاد مدل پژوهش
۵/۹۳۲	۰/۰۶۹	۰/۴۱۲	WIC -> FRR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک گزارشگری مالی
۱۴/۵۲۷	۰/۰۳۸	۰/۵۵۰	WIC -> IR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک اطلاعات
۳۷/۴۶۷	۰/۰۲۰	۰/۷۴۷	WIC -> VR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک تاییدپذیری
۱۱/۹۱۵	۰/۰۳۷	۰/۴۳۸	WIC -> CR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک اصلاح
۵۵/۳۴۵	۰/۰۱۵	۰/۸۱۳	WIC -> OR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک عملیاتی
۴۴/۳۱۹	۰/۰۱۸	۰/۷۸۴	WIC -> RR	ضعف کنترل داخلی -> ریسک شناخت
۰/۴۸۵	۰/۰۶۰	-۰/۰۲۹	IR -> FRR	ریسک اطلاعات -> ریسک گزارشگری مالی
۱/۹۶۹	۰/۰۵۲	۰/۱۰۳	VR -> FRR	ریسک تاییدپذیری -> ریسک گزارشگری مالی
۵/۶۹۵	۰/۰۶۲	۰/۳۵۱	CR -> FRR	ریسک اصلاح -> ریسک گزارشگری مالی
۱/۴۱۶	۰/۰۵۷	-۰/۰۸۰	OR -> FRR	ریسک عملیاتی -> ریسک گزارشگری مالی
۰/۶۵۴	۰/۰۶۳	۰/۰۴۱	RR -> FRR	ریسک شناخت -> ریسک گزارشگری مالی

منبع: یافته پژوهشگر

بر اساس نتایج مربوط به آزمون t در جدول ۷، مشاهده می شود که ضریب تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی ۰/۴۱۲ بوده است. این ضریب بر اساس آماره t در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. چراکه آماره t بزرگتر از سطح بحرانی ۱/۹۶ می باشد. لذا می توان گفت که افزایش ضعف های کنترل داخلی منجر به افزایش ریسک گزارشگری مالی خواهد شد. بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "ضعف های کنترل داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر ریسک گزارشگری مالی دارد"، تأیید می شود. در شکل ۲، نیز نتایج آزمون t، برای هر یک از مسیرهای مورد نظر قابل مشاهده است.



شکل ۲: آماره معناداری مدل برای سنجش برازش بخش مدل ساختاری

منبع: یافته پژوهشگر

نتایج آزمون سوبل برای بررسی روابط میانجی

در جدول ۷، روابط مستقیم بین هر یک از سازه‌ها بررسی شد. حال برای آنکه بتوان در رابطه با تأثیرات غیرمستقیم ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی تصمیم‌گیری نمود باید از آزمون سوبل بهره جست. آزمون سوبل یکی از آزمون‌های پرکاربرد برای سنجش معناداری تأثیر میانجی‌گری یک متغیر در رابطه میان دو متغیر دیگر است. در آزمون سوبل، یک مقدار **z-value** از طریق رابطه ۱، به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪، معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید کرد. افزون بر این، جهت تعیین شدت تأثیر متغیر میانجی، از آماره‌ای به نام **VAF** (رابطه ۲) استفاده می‌شود. **VAF** مقادیر بین صفر و یک را به خود اختصاص می‌دهد و هر اندازه این مقدار به یک نزدیکتر باشد، نشان از قوی‌تر بودن تأثیر متغیر میانجی است. نتایج آزمون سوبل در جدول ۸، آورده شده است.

رابطه ۱:

$$z - value = \frac{a * b}{\sqrt{(b^2 * sa^2) + (a^2 * sb^2) + (sa^2 * sb^2)}}$$

رابطه ۲:

$$VAF = \frac{a * b}{(a * b) + c}$$

که در این دو رابطه:

a: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛

b: مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته؛

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته؛

sa: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛

sb: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر میانجی و وابسته.

بر اساس نتایج جدول ۸، مشاهده می‌شود که ضریب تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی بر اساس نقش میانجی ریسک اطلاعات ۰/۱۶- است. بر اساس نتایج آزمون سوبل مشاهده می‌شود که آماره **z** برابر با ۰/۴۸۴- است. با توجه به اینکه قدر مطلق این آماره کمتر از سطح بحرانی ۱/۹۶ است می‌توان بیان کرد که ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی بر اساس نقش میانجی ریسک اطلاعات، تأثیر معنادار ندارد. در این رابطه شدت مسیر ۰/۰۴- است و این بدان معناست که اثر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی بصورت غیرمستقیم و از طریق ریسک اطلاعات ۴ درصد کمتر است. لذا فرضیه دوم مبنی بر اینکه "ریسک اطلاعات منجر به افزایش تأثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود"، رد می‌شود.

جدول ۸: مقادیر حاصل از آزمون سو بل برای تأیید و رد فرضیات پژوهش

شدت مسیر	اماره z	ضریب مسیر	نماد	ابعاد
-۰/۰۴۰	-۰/۴۸۴	-۰/۰۱۶	WIC -> IR-> FRR	ضعف کنترل داخلی-ریسک اطلاعات-ریسک گزارشگری مالی
۰/۱۵۷	۱/۹۶۶	۰/۰۷۷	WIC -> VR-> FRR	ضعف کنترل داخلی-ریسک تاییدپذیری-ریسک گزارشگری مالی
۰/۲۷۲	۵/۱۲۴	۰/۱۵۴	WIC -> CR-> FRR	ضعف کنترل داخلی-ریسک اصلاح-ریسک گزارشگری مالی
-۰/۱۸۸	-۱/۴۱۵	-۰/۰۶۵	WIC -> OR-> FRR	ضعف کنترل داخلی-ریسک عملیاتی-ریسک گزارشگری مالی
۰/۰۷۳	۰/۶۵۴	۰/۰۳۲	WIC -> RR-> FRR	ضعف کنترل داخلی-ریسک شناخت-ریسک گزارشگری مالی

منبع: یافته پژوهشگر

در همین راستا مشاهده می شود که تنها اثرات میانجی ریسک تاییدپذیری و ریسک اصلاح معنادار است. چراکه آماره z بیشتر از سطح بحرانی ۱/۹۶ است. در همین راستا شدت مسیر برای ریسک تاییدپذیری و ریسک اصلاح به ترتیب ۰/۱۵۷ و ۰/۲۷۲ است و این بدان معناست که ۱۵/۷ درصد و ۲۷/۲ درصد از تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی به ترتیب از طریق ریسک تاییدپذیری و ریسک اصلاح است. لذا فرضیات سوم و چهارم پژوهش تأیید می شود.

ضمن اینکه به دلیل آنکه قدر مطلق آماره Z برای اثرات میانجی گری ریسک عملیاتی و ریسک شناخت کمتر از سطح بحرانی ۱/۹۶ است میتوان نتیجه گرفت که ریسک عملیاتی و ریسک شناخت منجر به افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی نمی شوند و لذا فرضیه های پنجم و ششم پژوهش رد می شوند.

بررسی آزمون های کیفیت مدل (آزمون کل مدل)

به منظور بررسی برازش کلی مدل سه آزمون کیفیت مدل ساختاری، کیفیت مدل اندازه گیری و کیفیت کل مدل انجام می شود.

بررسی آزمون های کیفیت مدل ساختاری

آزمون کیفیت مدل ساختاری (CV.Red) یا Q2 قدرت پیش بینی مدل را مشخص می سازد و در صورتی که مقدار Q2 در مورد یک سازه درون زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه های برون زای مربوط به آن را دارد. همان گونه که در جدول ۹ مشخص است، مقدار Q2 مربوط به سازه های ریسک تاییدپذیری، ریسک عملیاتی، ریسک شناخت و ریسک گزارشگری مالی حکایت از برازش قوی مدل های ساختاری مورد نظر دارد. همچنین مدل ساختاری ریسک اطلاعات و ریسک اصلاح حکایت از برازش متوسط دو مدل ساختاری مورد نظر دارد.

جدول ۹: مقادیر حاصل از آزمون کیفیت مدل ساختاری

ابعاد	نماد	SSO	SSE	Q2=1-SSE/SSO
ریسک اطلاعات	IR	۷۸۰	۶۳۲/۳۵۲	۰/۱۸۹
ریسک تاییدپذیری	VR	۵۲۰	۲۹۶/۶۹۵	۰/۴۲۹
ریسک اصلاح	CR	۵۲۰	۴۳۹/۷۹۶	۰/۱۵۴
ریسک عملیاتی	OR	۷۸۰	۳۸۴/۱۱۸	۰/۵۰۸
ریسک شناخت	RR	۱۸۲۰	۱۲۱۱/۰۳۸	۰/۳۳۵
ریسک گزارشگری مالی	FRR	۲۶۰	۱۵۲/۱۶۷	۰/۴۱۵

منبع: یافته پژوهشگر

بررسی آزمون های کیفیت مدل های اندازه گیری

آزمون دوم جهت بررسی برازش کلی مدل، آزمون کیفیت مدل اندازه گیری است. مقادیر آزمون کیفیت مدل اندازه گیری (CV.Com) می بایست به ازای تمام سازه های مدل مثبت باشد تا مدل اندازه گیری از برازش مناسب برخوردار باشد. همان گونه که در جدول ۱۰، نیز مشخص است، بجز مدل اندازه گیری ضعف کنترل داخلی و ریسک تأثیرپذیری که برازش نسبتاً قوی وجود دارد، برای سایر مدل های اندازه گیری برازش قوی وجود دارد. چرا که شاخص کیفیت بالاتر از ۰/۳۵ است.

جدول ۱۰: مقادیر حاصل از آزمون کیفیت مدل اندازه گیری

ابعاد	نماد	SSO	SSE	Q2=1-SSE/SSO
ضعف کنترل داخلی	WIC	۱۰۴۰	۷۴۷/۹۰۸	۰/۲۸۱
ریسک اطلاعات	IR	۷۸۰	۴۷۱/۱۱۰	۰/۳۹۶
ریسک تاییدپذیری	VR	۵۲۰	۳۵۸/۰۰۱	۰/۳۱۲
ریسک اصلاح	CR	۵۲۰	۳۰۵/۶۴۶	۰/۴۱۲
ریسک عملیاتی	OR	۷۸۰	۳۰۶/۱۴۹	۰/۶۰۸
ریسک شناخت	RR	۱۸۲۰	۱۰۱۷/۹۳۲	۰/۴۴۱
ریسک گزارشگری مالی	FRR	۲۶۰	۱۲۸/۲۳۷	۰/۵۰۷

منبع: یافته پژوهشگر

بررسی آزمون برازش کلی مدل (GOF)

آخرین و سومین آزمون جهت بررسی برازش کل مدل، آزمون کیفیت کل یا GOF نام دارد. با بررسی این معیار، محقق می تواند برازش کلی مدل (شامل برازش بخش اندازه گیری و بخش ساختاری به طور هم زمان) را بررسی کند.

معیار GOF توسط تنن هاوس و همکاران^{۳۴} (۲۰۰۴) ابداع گردید. نتایج برازش کلی مدل در جدول ۱۱، آورده شده است. این آماره از طریق رابطه ۳، اندازه گیری می شود. رابطه ۳:

$$GOF = \sqrt{Q^2 \times R^2}$$

جدول ۱۱: مقادیر حاصل از آزمون برازش کلی مدل

ابعاد	نماد	برازش کلی مدل
ریسک اطلاعات	IR	۰/۲۷۴
ریسک تاییدپذیری	VR	۰/۳۶۶
ریسک اصلاح	CR	۰/۲۵۲
ریسک عملیاتی	OR	۰/۵۵۵
ریسک شناخت	RR	۰/۳۸۴
ریسک گزارشگری مالی	FRR	۰/۴۵۸

منبع: یافته پژوهشگر

وتزلس و همکاران^{۳۵} (۲۰۰۹) سه مقدار ۰،۰۰۱، ۰،۲۵ و ۰،۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده اند. در پژوهش حاضر، برای ریسک اطلاعات و ریسک اصلاح، مقادیر کیفیت کلی مدل های ساختاری به ترتیب ۰/۲۷۴ و ۰/۲۵۲ است که نشان دهنده برازش نسبتاً قوی، مدل های مورد نظر است. برای سایر مدل های ساختاری پژوهش نیز برازش قوی وجود دارد.

۶- نتیجه گیری و بحث

در واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت و تحقق رسالت ها و آرمان ها و همچنین حفظ توانمندی مالی و قدرت سودآوری، مقابله با رویدادهای غیر منتظره و پاسخ گویی در برابر پاسخ خواهان باید از یک سیستم کنترل های داخلی مناسب و اثربخش برخوردار بود. ضمن اینکه لازم است ضعف های کنترل داخلی نیز به گونه ای مناسب شناسایی شود و تصمیمات لازم برای بهبود آنها اتخاذ گردد. با توجه به تحلیل ها و بررسی های انجام شده، خلاصه نتایج آزمون فرضیات در جدول ۱۲، ارائه شده است.

جدول ۱۲: خلاصه نتایج آزمون فرضیات پژوهش

فرضیه	عنوان	نوع تأثیر	معنادار بودن/ نبودن	تأیید / عدم تأیید
اول	ضعف های کنترل داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر ریسک گزارشگری مالی دارد.	مثبت	معنادار	تأیید
دوم	ریسک اطلاعات منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.	منفی	غیرمعنادار	عدم تأیید
سوم	ریسک تایید پذیری منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.	مثبت	معنادار	تأیید
چهارم	ریسک اصلاح(تعدیل) منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.	مثبت	معنادار	تأیید
پنجم	ریسک عملیاتی منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.	منفی	غیرمعنادار	عدم تأیید
ششم	ریسک آشنایی منجر به افزایش تاثیر گذاری ضعف های با اهمیت کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود.	مثبت	غیرمعنادار	عدم تأیید

منبع: یافته پژوهشگر

بر اساس نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش، ضعف های کنترل داخلی تاثیر مثبت و معناداری بر ریسک گزارشگری مالی دارند. لذا با افزایش ضعف های کنترل داخلی انتظار می رود که ریسک گزارشگری مالی نیز افزایش یابد. بنابر این می توان چنین نتیجه گرفت که یکی از راهکارهای مناسب برای کاهش ریسک گزارشگری مالی و افزایش سطح افشاء و به تبع آن کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و نیز ارتقای کیفیت نظام راهبری در شرکت ها آن است که ضعف های کنترل داخلی به گونه ای مناسب شناسایی و بهبود یابند و آنها را به حداقل ممکن کاهش داد. ضمن اینکه یافته های پژوهش نشان می دهد که ریسک اطلاعات منجر به افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی نمی شود و فرضیه دوم پژوهش تایید نگردیده است. این در حالی است که نتایج آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که ریسک تایید پذیری منجر به افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می شود و فرضیه سوم تایید شده است. بنابر این یکی از راهکارهای مناسب برای کاهش دادن ریسک گزارشگری مالی آن است که اولاً ضعف های کنترل داخلی کاهش یابد و ثانیاً ریسک تایید پذیری که مرتبط با حسابر س است و به میزان توانایی های یک حسابر س در رسیدگی به ضعف های کنترل داخلی اشاره دارد، کاهش یابد.

بر اساس بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی که انجمن حسابداران امریکا منتشر کرده است، ویژگی های لازم برای حسابر س، به طور مستقیم تابع شرایطی است که نیاز به حسابرسی را به وجود آورده و فرایندی است که این نیاز

را برآورده می سازد. حسابرسان همواره دارای دو گروه ویژگی های فردی و ساختاری هستند. ویژگی های فردی حسابرسان شامل داشتن ویژگی های با اهمیتی چون استقلال، صلاحیت حرفه ای و صلاحیت اخلاقی است و ویژگی های ساختاری حسابرسان نیز مربوط به مفاهیم اختیار و پذیرش است که به طور غیرمستقیم از طرف استفاده کنندگان برون سازمانی به آنان تفویض می شود. اندرسون اعتقاد دارد کسب صلاحیت های حسابرس موفق منوط به داشتن ویژگی ها و توانایی های مختلف در زمینه های موضوعات اولیه و بنیادی حرفه حسابرسی (صلاحیت های حرفه ای و اخلاقی)، داشتن چشم انداز و گزینه، داشتن توانایی دید کلی و تصویر جامع، ارتقای مهارت های اجتماعی، قدرت تصمیم گیری، رهبری و مهارت های ارتباطی توسط حسابرسان است. ویژگی ها و توانایی های یک حسابرس خوب به موارد بیان شده محدود نمی شود و حسابرسان با توجه به ذات و ماهیت حرفه، برای کسب و حفظ سایر ویژگی ها از قبیل ویژگی های فردی، ساختاری و اخلاقی (استقلال، راز داری، بیطرفی، فن بیان قوی، توانایی اداره جلسات، مهارت های شنیداری و غیره) و ویژگی های حرفه ای (شامل آشنایی با استانداردها، قوانین، گزارش نویسی، مباحث نوین مدیریت، مدیریت راهبردی، بازاریابی، فناوری اطلاعات، فرایندهای مختلف تولید و ارائه خدمات) بکوشند. حسابرس به عنوان یک شخص با صلاحیت، باید از یک رشته دانش های عمومی برخوردار باشد و همچنین درکی عمیق از فرایند حسابرسی و موضوع مورد رسیدگی داشته باشد که اطلاعات از آن استخراج شده است. علاوه بر آن، حسابرس باید دارای سطح مناسبی از تجربه حرفه ای باشد. حسابرسان برای کسب و حفظ این ویژگی ها و تبدیل شدن به حسابرس خوب به تعهدی درونی و شخصی نیاز دارند که در صورت تحقق آن به موفقیت بلند مدت آنان منجر خواهد شد و این موضوع باعث می شود که رسیدگی به ضعف های کنترل داخلی به گونه ای اثر بخش تر انجام شود و در نهایت منجر به کاهش ریسک گزارشگری مالی گردد.

از سوی دیگر نتایج پژوهش نشان داد که از میان ریسک های غیر مرتبط با حسابرس، ریسک اصلاح که به مدیریت شرکت ها و توانایی آنها در از بین بردن ضعف های کنترل داخلی مربوط می شود، منجر به افزایش شدت اثر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی می گردد. در حالی که سایر ریسک های غیر مرتبط با حسابرس شامل ریسک عملیاتی و ریسک شناخت دارای اثر فزاینده در شدت تاثیر ضعف های کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی نیستند. بنابر این بر اساس یافته های پژوهش جذب و به کارگیری مدیران توانمند و استفاده از توانایی ها و مهارت های آنها در شناسایی، کشف، اصلاح و پیش گیری از ضعف های کنترل داخلی یکی از مهمترین و اثر بخش ترین اقدامات به منظور بهبود فرایند گزارشگری مالی و به تبع آن کاهش ریسک گزارشگری مالی است.

توانایی مدیران در واقع میزان کارایی مدیران نسبت به رقبا در تبدیل نمودن منابع شرکت به منافع است. نمونه هایی از این منابع عبارتند از موجودی های کالا، دارایی های ثابت، امکانات عملیاتی و دارایی های نامشهود. توانایی مدیریتی بالاتر می تواند منجر به مدیریت کارتر عملیات روزانه شرکت شود، به ویژه در دوره های بحرانی عملیات که تصمیم گیری های مدیریتی تأثیر زیادی بر عملکرد شرکت دارد. مدیران تواناتر به گونه ای مجموعه تحت مدیریت خود را اداره می کنند که از طریق بهبود ساختارهای کنترل داخلی، از منابع و امکانات شرکت

محافظت شود و به صورت بهینه مورد استفاده قرار گیرند و در عین حال ابهام و عدم شفافیت در گزارشگری مالی نیز کاهش یابد و از این طریق با تقلیل ریسک گزارشگری مالی، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را به گونه ای مطلوب تامین نمایند.

با عنایت به یافته های پژوهش به حسابرسان پیشنهاد می شود برنامه ریزی های حسابرسی را به گونه ای تنظیم نمایند که ریسک اطلاعات و ریسک تایید پذیری را به حداقل ممکن کاهش دهند. همچنین به مدیران شرکت ها پیشنهاد می شود که به سیستم کنترل داخلی توجه ویژه ای داشته باشند و با شناسایی و بررسی نقاط ضعف کنترل های داخلی و انجام برنامه ریزی های مناسب برای بهبود آنها، علاوه بر اینکه دست یابی شرکت به اهداف مورد نظر را تسهیل می کند، ریسک های مرتبط و غیر مرتبط با حسابرس را نیز کاهش دهند و از این طریق موجبات کاهش ریسک گزارشگری مالی را فراهم نمایند.

فهرست منابع

- ساعدی، رحمن و دستگیر، محسن (۱۳۹۶)، «تأثیر ضعف کنترل های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال نهم، شماره چهارم، صص ۳۸-۱۷.
- جان نثاری، سید امیر (۱۳۹۹)، «ویژگی های حسابرس موفق»، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۵۰، صفحه ۹۴-۸۹.
- حاجی ها، زهره و محمدحسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴)، «عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی»، مجله پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۶، صفحه ۴۶-۳۹.
- حاجی ها، زهره و هدایتی، قدرت اله (۱۳۹۵)، «ارتباط بین فرهنگ شرکت و رفتار (خوش بینی) مدیریت با ریسک گزارشگری مالی»، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، صفحه ۴۵-۶۷.
- حساس یگانه، یحیی و تقی نتایج ملک شاه، غلامحسین (۱۳۹۴)، «رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۱، صفحه ۱۱.
- خلیلی ثمرین، فاطمه و خلیل پور، مهدی و رضایی، جواد (۱۴۰۰)، «رتبه بندی عوامل درون سازمانی و برون سازمانی موثر بر گزارشگری مالی متقلبان به استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی»، فصلنامه اقتصاد مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۵، صفحه ۲۴۶-۲۳۱.
- خواجوی، شکراله و رضایی، غلامرضا و فانی، لیلا (۱۴۰۱)، «رابطه بین اجتناب مالیاتی و ضعف کنترل های داخلی»، فصلنامه قضاوت و تصمیمگیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، صفحه ۶۶-۴۷.
- فلاح حمیدی، حامی و فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی (۱۳۹۹)، «قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبان»، فصلنامه اقتصاد مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صفحه ۴۰۰-۳۷۹.

- کرمی، غلامرضا و عمرانی، حامد (۱۳۹۲)، «تاثیر چرخه عمر شرکت و محافظه کاری بر ارزش شرکت»، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۷، صفحه ۷۴-۷۲.
- کشتکار، رسول و خواجهی، شکراله و دستگیر، محسن (۱۳۹۸)، «مطالعه نقش واسطه ای ضعف های کنترل های داخلی در رابطه بین شاخص های محتوای اطلاعاتی سود شرکت ها و کیفیت حسابرسی»، مجله پیشرفت های حسابداری، دوره ۱۲، صفحه ۶۳-۶۰.
- لشکری، زهرا و روحی، علی و رضوی عراقی، محمدرضا (۱۳۹۳)، «تاثیر ضعف های عمده کنترل های داخلی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، صفحه ۷۴-۷۱.
- Asare K Stephen , Wright. M. Arnold(2017) " Inferring Remediation and Operational Risk from Material Weakness Disclosures ", BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING, Vol. 29, No. 1, Pp.124-145.
- Bani Ahmad. A., (2019), The Moderating role of Internal Control on the Relationship between Accounting Information System and Detection of Fraud: The Case of the Jordanian Banks, International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences, 8(1): 27-42.
- Cheng, M., Dhaliwal, D., and Y. Zhang. (2013). Does Investment Efficiency Improve after the Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting? Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, Pp. 1-18.
- Kravet, T. and Shevlin, T. (2010) "Accounting restatements and information risk". Review of Accounting Studies 15 (2), Pp.264-294.
- Yan Zhang, Jian Zhou, and Nan Zhou, (2006), Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses. NO 39, PP.2-29.
- Koonce, L., M. L. McAnally, and M. Mercer. 2005. How do investors judge the risk of financial items? The Accounting Review 80 (1): Pp. 221-241.
- McMullen,D.A.,K.Raghunandan.and D.V.Rama ,(1996), "Internal Control Reports and Financial Reporting Problems", Accounting Horizons , 10, PP.67-75.
- Mikko Westerholm(۲۰۱۱), " On the pricing effect of earning quality, Department of Accounting", Accounting Masters thesis, Alto Univercity, School of Economics, Pp.12-15.
- Nicolaisen, D. T. 2004. Keynote Speech at 11th Annual Midwestern Financial Reporting Symposium. Available at: <http://www.sec.gov/news/speech/spch100704dtn.htm>.
- Najeb, M , Ghassan, A (2022), "The determinants of cybersecurity risk disclosure in firms' financial reporting: Empirical evidence", Research in Economics, Volume 76, Issue 2, , Pp 131-140
- Lambert, R., C. Leuz, and R. Verrecchia. 2007. Accounting information, disclosure, and cost of capital. Journal of Accounting Research 45: Pp. 385-420.
- Leuz, C. and Verrecchia, R.E. (۲۰۰۵)" Firms' capital allocation choices, information quality and the cost of capital". Working paper, University of Pennsylvania.
- Elliott, W., F. Hodge, and K. Jackson. 2008. The association between nonprofessional investors' information choices and their portfolio returns: The importance of investing experience. Contemporary Accounting Research 25 (2): Pp.473-498.
- Easley, D., & O'Hara, M. (۲۰۰۴)." Information and the cost of capital". Journal of Finance, ۵۹, Pp.۱۵۵۳-۱۵۸۳.

- Sorin B., Danescu, A., Danescu, T., and M. Prozan. (2014). A Comparative Study of Well-established Internal Control Models. *Procedia Economics and Finance*, Vol. 15, No. 4, Pp. 1015 – 1020.
- Sun, Y. (2016). Internal Control Weakness Disclosure and Firm Investment, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Vol. 11, No. 2, Pp. 277–307.
- Healy, P., and K. Palepu. (2001). Information Asymmetry, Corporate Disclosure, and the Capital markets: A Review of the Empirical Disclosure Literature. *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 31, Pp. 405-440.

یادداشت ها

- ¹ Lang et al
- ² Brockett and Rezaee
- ³ Ernst and Young
- ⁴ Galitz
- ⁵ Information Risk
- ⁶ Verification Risk
- ⁷ Remediation Risk
- ⁸ Operational Risk
- ⁹ Familiarity Risk
- ¹⁰ Asare and Wright
- ¹¹ Sorin et al
- ¹² Sun
- ¹³ McMullen et al
- ¹⁴ Cheng
- ¹⁵ Information Risk
- ¹⁶ Healy and Palepu
- ¹⁷ Mikko Westerholm
- ¹⁸ Easley and O'Hara
- ¹⁹ Leuz and Verrecchia
- ²⁰ Verification Risk
- ²¹ Remediation Risk
- ²² Nicolaisen
- ²³ stone et al
- ²⁴ Elliott, Hodge and jakson
- ²⁵ Operational Risk
- ²⁶ Lambert
- ²⁷ Familiarity Risk
- ²⁸ Koonce et al
- ²⁹ Zhang, Jian Zhou, and Nan Zhou
- ³⁰ Najeb and Ghassan
- ³¹ Partial Least Squares
- ³² Hulland
- ³³ Chin
- ³⁴ Tenenhaus et al
- ³⁵ Wetzels et al

the Impact of Internal Control Weaknesses on Financial Reporting Risk Considering The role of mediator of auditor related and unrelated risks

Mohsen Azhdar¹
Mohsen Dastgir²
Saeed Ali Ahmadi³

Received: 11/ July /2025

Accepted: 11/ September /2025

Abstract

The purpose of this research is to investigate the impact of internal control weaknesses on financial reporting risk by considering the mediating role of auditor related and unrelated risks. The statistical population of this research consists of investors and stock market activists in Tehran Stock Exchange, among whom 260 people were randomly selected in 2020. The data required to test the research hypotheses have been collected through a questionnaire and have been tested using the path analysis technique and through Lisrel software. The results of the research hypotheses test show that internal control weaknesses have a positive and significant effect on financial reporting risk. In addition, information risk as a risk related to the auditor and operational risks and recognition (familiarity) as risks not related to the auditor do not have a significant effect on increasing the severity of the effect of internal control weaknesses on financial reporting risk. This is while the verifiability risk as a risk related to the auditor and the risk of modification (adjustment) as a risk not related to the auditor lead to an increase in the severity of the effect of internal control weaknesses on financial reporting risk.

Keywords: Internal control weaknesses, financial reporting risk, auditor-related risks, auditor-unrelated risks.

Gel classification: M10, M11

¹ PhD Student, Department of Accounting, Isfahan Branch (Khorasgan), Islamic Azad University, Isfahan, Iran..m.azhdar@iau.ac.ir

² Professor, Department of Accounting, Isfahan Branch (Khorasgan), Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (Corresponding author) 1828885967@iau.ac.ir

³ Associate Professor, Department of Accounting, Isfahan Branch (Khorasgan), Islamic Azad University, Isfahan, Iran.saeidaliahmadi@iau.ac.ir