

بررسی رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی با تاکید بر نوع حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

رسول عبدی^۱، فرشته قلندری^۲

^۱ استادیار حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، ایران

^۲ کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، ایران (نویسنده مسئول)

چکیده

این تحقیق با هدف بررسی رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی با تاکید بر نوع حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. متغیر مستقل تحقیق ضعف کنترل های داخلی، متغیر وابسته هزینه های حسابرسی و متغیر تعدیل گر نوع حسابرسی می باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که نمونه آماری با استفاده از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده و شامل ۸۹ شرکت می باشد، که اطلاعات این شرکت ها برای یک دوره ۶ ساله از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ جهت تحلیل فرضیه های پژوهش جمع آوری شده است. فرضیه های پژوهش با استفاده از روش رگرسیون در نرم افزار ایویوز و SPSS تجزیه و تحلیل گردید. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و همچنین نوع حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

واژه های کلیدی: ضعف کنترل های داخلی، هزینه های حسابرسی، نوع حسابرسی.

۱. مقدمه

بازار ارائه ی خدمات و تولیدات به سرعت در حال جهانی شدن است. هر شرکتی سعی دارد تا سهم خود را در بازار جهانی افزایش دهد. برای دستیابی به این مهم باید دو نکته را مد نظر داشت. اول، افزایش در کیفیت محصولات و خدمات و دوم، کاهش در قیمت این محصولات و خدمات. در این بین، بازار خدمات حسابرسی نیز رو به جهانی شدن دارد. موسسه های حسابرسی بین المللی، ملی و محلی برای بقا و حضور در عرصه ی حسابرسی، باید با هم رقابت کنند. دلیل شهرت موسسه های بزرگ حسابرسی را می توان در برخورداری از گروه های حسابرسی متخصص در صنایع مختلف، ارائه ی خدمات با کیفیت بالا، استفاده از مشاوران آگاه در علوم مختلف، رعایت استانداردهای استقلال، رعایت استانداردهای بالای کیفیت و در نهایت مطالبه ی حق الزحمه ی مناسب جستجو کرد. بنابراین، سایر موسسه های حسابرسی برای رقابت با این موسسه ها باید بتوانند خدمات با کیفیت بالا را با بهای تمام شده ی پایین تر و حق الزحمه ی حسابرسی مناسب تر ارائه دهند. زیرا، موسسه های حسابرسی بزرگ از شهرت بیشتری نیز برخوردارند که خود اعتباری برای گزارش حسابرسی آن ها تلقی می شود. در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت های حرفه ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد [۱].

کنترل یکی از وظایف حائز اهمیت مدیران و سیستم سازمانی است که ضمن ارتباط با سایر وظایف آن ها، عاملی مؤثر در تحقق اهداف و برنامه های سازمان تلقی می شود. مدیران در فراگرد کنترل، وضع موجود (عملکرد) را با وضع مطلوب (برنامه) مقایسه می کنند. در همین زمینه مفهوم کنترل داخلی از جمله مهم ترین ساز و کارهایی است که در جهت هدایت اثربخش و کارای سازمان ها مطرح شده است [۲]. در مباحث نوین، کنترل های داخلی، را می توان به عنوان فرایندی در نظر گرفت که از جانب هیئت مدیره، مدیران و دیگر کارکنان مؤسسه به منظور کسب اطمینان معقول از هدف هایی همچون: اثر بخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد صورت های مالی، پذیرش و رعایت قوانین برقرار می شود [۳]. یک سامانه کنترل داخلی که از طراحی خوب برخوردار باشد، اطمینان می دهد که هدف های سازمان با هزینه های معقولی انجام خواهد شد. منظور از سامانه کنترل داخلی کارا و با کیفیت، سامانه ای است که توانایی انجام برنامه های مورد نظر در مرحله طراحی را داشته باشد [۴]. کنترل های داخلی با کیفیت این امکان را فراهم می آورد تا بتوان نسبت به دستیابی به هدف ها و تصمیم های مدیران و همچنین پیروی از سیاست ها و رویه های مالی و عملیاتی مدیران سازمان اطمینان حاصل کرد. همچنین در نظر گرفتن ظرفیت کنترل های داخلی اثربخش، علاوه بر اینکه منجر به شناسایی عوامل موفقیت در موقعیت های مختلف می شود، می تواند اطلاعات به موقعی را برای تصمیم گیری مدیران در شرایط کسب و کار فراهم کند [۵].

۲. مبانی نظری تحقیق

حق الزحمه حسابرسی و تعیین نرخ خدمات حرفه ای قابل ارائه فرآیند حسابرسی، از جمله موضوع های مهم در زمینه حسابرسی است که تا حدودی به عنوان یکی از مناقشات و بحث های اصلی حرفه حسابرسی مطرح است. به طور کلی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع های مورد توجه در زمینه حسابرسی است و برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور و قابل توجه است. اگر چه ممکن است در شرکت های بزرگ، با حجم فروش و نقدینگی بالا یا در برخی شرکت های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه ها به راحتی میسر باشد، اما اکثر شرکت های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد؛ هزینه ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند [۶].

منافع اقتصادی موسسات حسابرسی از طریق حق الزحمه ای تامین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می شود حسابرسان برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند که از جمله عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات به آن اشاره می شود می توان ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی را نام برد. در تحقیق هی و همکاران عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی به صورت کلی در سه دسته تقسیم بندی شده است عواملی همچون اندازه شرکت، پیچیدگی، ریسک ذاتی، سودآوری، اهرم مالی، ساختار مالکیت، کنترل داخلی، حاکمیت شرکتی و نوع صنعت به عنوان ویژگی های کلان و منتسب به صاحب کار شناسایی شده است همچنین کیفیت حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان موقعیت مکانی حسابرسان به عنوان عوامل مختص حسابرسان مطرح شده است در ضمن تاخیر در صدور گزارش حسابرسی، فصل اوج کار حسابرسی، ارائه خدمات غیر حسابرسی نوع گزارشگری به عنوان عوامل شغلی موثر بر حق الزحمه حسابرسی بیان شده است [۷].

کنترل داخلی، فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول به دست آید. از این رو، کنترل های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای کسب و کار، طراحی و اجرا می شود که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می کند. شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی صاحبکار مبنایی را هم برای برنامه ریزی حسابرسی و هم برای برآورد احتمال خطر کنترل داخلی فراهم می آورد. در برنامه ریزی حسابرسی شناخت کافی از محیط کنترل سیستم حسابداری و روش های کنترل برای حسابرسان ضروری است این شناخت هم شامل طراحی رویه ها، روش ها و مدارک و هم آگاهی از اعمال شدن یا نشدن آن هاست. حسابرسان با داشتن این شناخت می توانند اولاً انواع بالقوه تحریف های صورت های مالی را شناسایی کنند و ثانیاً آزمون های محتوای مؤثر تری را برای رسیدگی به اقلام صورت های مالی طراحی کنند.

رابطه مستقیمی میان ریسک ناشی از گزارش ضعف کنترل های داخلی و میزان توجه حسابرسی که باید به آن اختصاص داده شود وجود دارد. ریسک بالای گزارش های مالی به علت ضعف کنترل های داخلی می تواند منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شود. علاوه بر این رسیدگی های حسابرسی نمی تواند تمامی تحریفات احتمالی را کشف نماید. بنابراین ممکن است حسابرسان رسیدگی های خود را جهت کاهش ریسک افزایش دهند. اگر یک کنترل داخلی مؤثر باشد، انتظار می رود که حسابرسان میزان رسیدگی شامل محدوده، اندازه نمونه و سایر عوامل مربوط به حساب ها را حین رسیدگی صورت های مالی کاهش دهند. بنابراین با کاهش ساعات حسابرسی انجام شده حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد [۸].

اسکافی و همکاران^۱ [۹] نشان می دهند بهبود ضعف کنترل های داخلی یک عامل مهمی برای ارزیابی ریسک سرمایه گذاران است، با کنترل داخلی مؤثر و یا فاکتورهای مقابله با نقص های کنترل داخلی قبلاً گزارش شده، حق الزحمه حسابرسی کاهش پیدا می کند. کنترل داخلی مؤثر ناشی از مکانیسم حاکمیت شرکتی است که می تواند باعث کاهش مشکلات رسیدگی در حسابرسی شود زیرا کنترل های داخلی طراحی شده اند تا اطمینان معقولی از اطلاعات مالی گزارش شده مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه دهند. ضعف در کنترل های داخلی احتمال خطا در افشای اطلاعات حسابداری را افزایش می دهد. علاوه بر این، هامرسل و همکاران^۲ [۱۰] دریافتند شرکت هایی که موفق به افشا نقاط ضعف کنترل داخلی شده اند افزایش قابل توجهی در حق الزحمه حسابرسی را تجربه می کنند.

^۱ Skaife et al

^۲ Hammersley et al

۳. پیشینه تحقیق

پژوهش های صورت گرفته براساس موضوع پژوهش شامل پژوهش های خارجی و پژوهش های داخلی می باشند. ابتدا پژوهش های خارجی و سپس پژوهش های داخلی ارائه شده است:

دویل و همکاران (۲۰۱۸) [۱۱]، در تحقیقی با عنوان تعیین نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی در طی گزارشگری مالی به بررسی عوامل موثر بر نقاط ضعف کنترل داخلی در شرکت هایی که این نقاط ضعف را افشا می کنند پرداختند. آن ها به دنبال این موضوع بودند که آیا نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی بیشتر در شرکت هایی وجود دارند که کوچک تر، تازه تاسیس و از نظر مالی ضعیف هستند و شرکت هایی که به سرعت در حال رشد می باشند، و این که آیا این عوامل در سطح حساب یا در سطح شرکت متفاوت هستند و نقاط ضعف در کدام مورد بیشتر است. آن ها به این نتیجه رسیدند که مشکلات کنترل داخلی در شرکت هایی جدی تر است که تازه تاسیس تر (جوان تر)، و از نظر مالی ضعیف تر هستند؛ در حالی که نقاط ضعف کنترل داخلی در سطح حساب در این شرکت ها کمتر است و از لحاظ عملیات مالی سالم تر هستند.

دای فی و همکاران (۲۰۱۸) [۱۲]، ارتباط حسابداری ارزش منصفانه برای دارایی های غیر جاری و هزینه های حسابرسی را در شرکت های استرالیا مورد بررسی قرار دادند. برای نمونه ۳۰۰ شرکت از سال ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۷ انتخاب شدند، نتایج پژوهش نشان می دهد که ارتباط معنی داری بین حق الزحمه حسابرسی و اندازه گیری دارایی های غیر جاری به ارزش منصفانه وجود دارد. علاوه بر این، ارتباط مثبت معنی داری بین ارزش گذاری مجدد دارایی ها و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

چنگ و همکاران (۲۰۱۸) [۱۳]، در پژوهشی با عنوان کنترل داخلی و کارایی عملیاتی، به بررسی میزان تاثیرگذاری کنترل های داخلی پیرامون گزارشگری مالی بر کارایی عملیاتی پرداخته اند. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۰۴-۲۰۱۳ و با استفاده از تعداد مشاهدات ۲۴۴۶۲ سال - شرکت انجام شده است. تحلیل ها با استفاده از مدل های رگرسیونی به روش حداقل مربعات معمولی انجام شده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که کارایی عملیاتی در میان شرکت های باضعف های با اهمیت کنترل داخلی در مقایسه در شرکت های بدون ضعف کنترل داخلی، بطور قابل توجهی پایین تر می باشد. علاوه بر این یافته های پژوهش نشان می دهد که کاهش ضعف کنترل داخلی موجب بهبود کارایی عملیاتی می شود. تحلیل های اضافی پژوهش نشان می دهد که در شرکت های با تقاضای بیشتر برای کیفیت بالای اطلاعات برای تصمیم گیری، تاثیر منفی ضعف های بااهمیت کنترل داخلی بر کارایی عملیاتی قوی تر می باشد.

زف (۲۰۱۸) [۱۴]، در پژوهشی با بررسی عوامل مرتبط با حق الزحمه حسابرسی، نشان داد در سال های اخیر، موسسات حسابرسی بیشتر بر قیمت توجه می کنند و با توجه به قیمت، سطح رسیدگی هاست که تعیین کننده کیفیت حسابرسی است. او بیان کرد فاصله جغرافیایی بیشتر بین حسابرس و شرکت، به نوعی افزایش دهنده ریسک حسابرسی بوده که در نهایت منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی خواهد شد.

هویتاش و جانستون^۳ (۲۰۱۷) [۱۵]، در پژوهشی در رابطه با نقاط ضعف کنترل های داخلی و پاداش مدیر ارشد امور مالی نشان دادند که معیارهای غیر مالی مانند نقاط ضعف کنترل داخلی در تعیین پاداش مدیران تاثیر گذار هستند. تحقیق آن ها بر ارتباط بین پاداش و نقاط ضعف کنترل داخلی تاکید دارد. فرضیه اول تحقیق آن ها به بررسی رابطه بین نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی و تغییرات در پاداش مدیران در شرکت هایی با تجربه قوی مدیریتی پرداخته است. آن ها با استناد به قانون ساربینز اکسلی و این که کنترل های داخلی تحت مسئولیت مستقیم مدیران است ثابت کردند، افشای نقاط ضعف کنترل داخلی نشان دهنده ضعف در عملکرد مدیر است و شرکت هایی با تجربه قوی مدیریتی بعد از افشای نقاط ضعف شاهد کاهش بیشتر در پاداش هستند نسبت به شرکت هایی که از لحاظ تجربه مدیریتی ضعیف تر هستند.

^۳Hoitash, & Johnstone

یازوا^۴ (۲۰۱۷) [۱۶]، در پژوهشی عوامل موثر بر نقاط ضعف بااهمیت در کنترل های داخلی، ارتباط بین نقاط ضعف مواد و کیفیت سود و واکنش بازار سهام به افشای نقاط ضعف بااهمیت را بررسی کرد. او دریافت که شرکت های دارای ضعف های کنترل داخلی شرکت هایی هستند کوچک، پیچیده تر، از نظر مالی ضعیف تر و دارای کاهش رشد و همچنین دریافت نقاط ضعف کنترل داخلی تأثیری بر قیمت سهام ندارند و از سوی دیگر دریافت که شرکت ها ممکن است نقاط ضعف عمده را شناسایی نکنند.

ژانگ و چن (۲۰۱۷) [۱۷]، در پژوهشی با عنوان رقابت در بازار محصول، مالکیت دولتی و کنترل های داخلی، براساس نمونه ای از داده های شرکت های بورس اوراق بهادار شنزن و شانگ های چین در دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ و با استفاده از مشاهدات ۹۴۷۵ سال- شرکت، به بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر کیفیت کنترل داخلی شرکت های چینی و تفاوت این اثر بین شرکت های با مالکیت دولتی و غیر دولتی پرداخته است. نتایج نشان داد رقابت بازار محصول تأثیر بااهمیتی بر کیفیت کنترل های داخلی شرکت های چینی دارد. به عبارت دیگر با افزایش رقابت بازار محصول کیفیت کنترل های داخلی شرکت نیز افزایش می یابد. به هر حال این تأثیر فقط برای شرکت های با مالکیت غیر دولتی است و نه برای شرکت های با مالکیت دولتی. علاوه بر این نتایج نشان داد کیفیت بالای کنترل های داخلی می تواند موجب بهبود مزیت رقابت بازار محصول و فراهم آوردن پشتیبانی از نتایج اصلی ما باشد.

کیم و کیم (۲۰۱۷) [۱۸]، در پژوهشی با عنوان رقابت بازار محصول و اثربخشی کنترل های داخلی، به بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر سامانه های کنترل های داخلی شرکت ها با در نظر گرفتن اهمیت مکانیسم های کنترلی شرکت پرداخته اند. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۰۴-۲۰۱۰ و با استفاده از مشاهدات ۶۳۳۹ سال- شرکت انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد رقابت بازار محصول بر کنترل های داخلی شرکت تأثیرگذار است. همچنین نتایج نشان داد رقابت بازار محصول موجب کاهش اثربخشی کنترل های داخلی در طول گزارشگری مالی و مانع از کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت می شود.

سوداینوه^۵ (۲۰۱۷) [۱۹]، در پژوهشی با عنوان رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرس و کیفیت حسابرسی در اندونزی به این نتیجه رسیدند که تا قبل از پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در کشور اندونزی، رابطه معناداری میان این متغیرها وجود نداشته است، اما بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی رابطه میان آن ها مثبت بوده است.

لی و همکاران (۲۰۱۶) [۲۰]، در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ضعف بااهمیت در کنترل های داخلی حسابداری رابطه منفی با بهره وری سرمایه گذاری در کره دارد. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۰۶-۲۰۱۰ در کشور کره انجام شده است. نتایج نشان داد که شرکت های با ضعف کنترل حسابداری داخلی تمایل به سرمایه گذاری بیش از حد و کمتر از حد دارند. همچنین نتایج نشان داد تعداد ضعف های کنترل داخلی حسابداری رابطه منفی و بازده سرمایه گذاری دارند.

زو و ژو (۲۰۱۶) [۲۱]، در پژوهشی به بررسی رابطه بین کنترل داخلی و سرمایه گذاری بیش از حد با ریسک اعتباری شرکت های چینی پرداخته اند. این پژوهش بر مبنای اطلاعات شرکت های بورس اوراق بهادار شانگ های و شنزن کشور چین در بازه زمانی ۲۰۰۹-۲۰۱۳ است. نتایج پژوهش نشان داد که کنترل داخلی و سرمایه گذاری بیش از حد بر ریسک اعتباری شرکت ها تأثیر گذار است.

عبدالرحیمیان و خانی (۱۳۹۹) [۲۲]، به بررسی رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد شرکت با تأکید بر مراحل چرخه عمر شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد شرکت با تأکید بر مراحل چرخه عمر شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. برای دستیابی به این هدف، اطلاعات مربوط به ۱۴۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق

^۴Yazawa

^۵Soedaryono

بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۶ مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت، توصیفی-همبستگی است. به منظور بررسی روابط بین متغیرها از رگرسیون چند متغیره و روش داده هایی تابلویی (پنل دیتا) استفاده شد. یافته های پژوهش نشان می دهد که بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد شرکت رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که تاثیر ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد شرکت در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت متفاوت است.

آقایی و محمد رجبی (۱۳۹۹) [۲۳]، به بررسی تاثیر ویژگی های شرکت و حاکمیت شرکتی بر ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این پژوهش به بررسی تاثیر ویژگی های شرکت و حاکمیت شرکتی بر ضعف سیستم کنترل داخلی می پردازد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات از نوع همبستگی می باشد و در میان پژوهش های همبستگی از نوع تحلیل رگرسیون است. از یک سو، متغیرها در میان شرکت های مختلف و از سوی دیگر در دوره زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۶ بررسی می گردد. متغیر وابسته در این پژوهش ضعف کنترل داخلی شرکت و متغیر مستقل حاکمیت شرکتی و متغیر تعدیل ویژگی های شرکت می باشد. داده ها از طریق رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفت و در نهایت مدل آزمون فرضیه ها جهت بررسی اعتبار مدل، آزمون های آماری برای بررسی خود همبستگی، واریانس ناهمسانی، شکست ساختاری و... مورد استفاده قرار میگیرد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می دهد که هر چه ساختار عملکرد شرکت قوی تر باشد ضعف سیستم کنترل داخلی کمتر می شود و همچنین ویژگی های شرکت (سن، اندازه، رشد مالی، اهرم مالی) و همچنین حاکمیت شرکتی بر ضعف کنترل داخلی تاثیر گذار است.

قادری و همکاران (۱۳۹۸) [۲۴]، در پژوهشی با عنوان نقش توانایی مدیریتی در ارتقای کیفیت کنترل داخلی، به بررسی تاثیر توانایی مدیران بر کیفیت کنترل داخلی پرداختند. در این راستا، از دو معیار پاداش مدیران و کارایی مدیران به عنوان شاخص های شناسایی توانایی مدیران استفاده شده است. همچنین برای شناسایی کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف سیستم کنترل داخلی در گزارش حسابرسی استفاده شده است. پژوهش از نوع پژوهش های کاربردی بوده و روش آن از نوع علی- پس رویدادی است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و نمونه پژوهش با اعمال شرایط متغیرهای پژوهش به تعداد ۸۷ شرکت طی سال های ۱۳۹۴-۱۳۸۵ انتخاب شده است. با توجه به ماهیت متغیر وابسته از روش رگرسیون لاجیت برای آزمون فرضیه ها بهره گرفته شده است. نتایج پژوهش، حاکی از وجود عدم ارتباط معنی داری بین پاداش مدیران و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین ارتباط منفی بین متغیر کارایی مدیران و ضعف در سیستم کنترل داخلی نشان از ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران دارد.

عبادی نقرلو و حسین زاده (۱۳۹۸) [۲۵]، به بررسی تاثیر افشاء نقاط ضعف کنترل های داخلی بر هزینه سرمایه سهام عادی: با تاکید بر نقش کیفیت حسابرسی پرداختند. در این پژوهش تاثیر افشاء نقاط ضعف کنترل های داخلی بر هزینه سرمایه شرکت بررسی می شود و همچنین نقش کیفیت حسابرسی در تقویت رابطه فوق، آزمون می گردد. تعداد ۱۵۶ شرکت طی سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون فرضیات با استفاده از رگرسیون چندگانه خطی یافته انجام یافته است. یافته های پژوهش نشان می دهد افشاء ضعف در کنترل های داخلی، معیاری با اهمیت در هزینه سرمایه شرکت است و کیفیت حسابرسی، تقویت کننده نقش فوق الذکر است.

حیدرپور (۱۳۹۸) [۲۶]، در تحقیقی که با عنوان تاثیر شدت ضعف در کنترل های داخلی بر کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داد به این نتیجه دست یافت که کنترل های داخلی با کیفیت، ابزاری برای دستیابی به عملکرد بهتر و عاملی برای شناسایی ریسک، پیشگیری از تقلب و دستکاری در صورت های مالی می باشد. هدف اصلی پژوهش بررسی تاثیر شدت ضعف در کنترل های داخلی بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. در این راستا، داده های پژوهش در بازه ی زمانی بعد از تصویب دستورالعمل کنترل های داخلی، طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ جمع آوری گردید. برای آزمون فرضیه های پژوهش، ۱۴۰ شرکت (۷۰۰ مشاهده سال - شرکت) با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج فرضیه ی اول پژوهش نشان داد که ضعف

در کنترل های داخلی تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت سود دارد. به بیان دیگر، وجود ضعف در کنترل های داخلی کیفیت سود شرکت ها را کاهش می دهد. در ادامه، نتایج فرضیه ی دوم پژوهش نشان داد که شدت ضعف در کنترل های داخلی مرتبط با قسمت حسابداری شرکت اثر منفی و معناداری بر کیفیت سود دارد و بین شدت ضعف در کنترل های داخلی مرتبط با قسمت غیرحسابداری شرکت و کیفیت سود رابطه ی معناداری وجود ندارد.

حاجیه (۱۳۹۸) [۲۷]، در تحقیقی که با عنوان راهبرد تجاری، ضعف بااهمیت کنترل های داخلی و تأخیر انتشار گزارش حسابرسی انجام داد به این نتیجه دست یافت که شرکت ها از راهبرد های تجاری متفاوتی تبعیت می کنند، تحقیقات اخیر دو نوع از راهبردها بنام راهبرد تجاری اکتشافی و تدافعی را معرفی می کنند. نظریه سازمانی بیان می دارد که شرکت های اکتشافی احتمالاً کنترل های داخلی ضعیف تری نسبت به شرکت های تدافعی داشته و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی در شرکت های اکتشافی بیشتر است. لذا هدف اصلی این تحقیق آزمون تجربی این نظریه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای سنجش نوع راهبرد تجاری از مدل رضایی و همکاران (۱۳۹۲) و برای شناسایی ضعف بااهمیت در کنترل داخلی از گزارش حسابرسان مستقل مشابه پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲)، استفاده شده است. نمونه مورد مطالعه ۱۲۷ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۴ - ۱۳۹۱ است. نتایج حاصل از پژوهش بیان گر این است که شرکت های دارای راهبرد تجاری اکتشافی ضعف بااهمیت کنترل های داخلی در گزارش حسابرسی دارند، اما شرکت های با راهبرد تدافعی کمتر ضعف بااهمیت کنترل های داخلی دارند. با این حال در شرکت های اکتشافی تأخیر در گزارش حسابرسی کمتر از شرکت های تدافعی است. نتایج فرضیه اول و دوم حاکی از تأیید نظریه سازمانی است که بیان می دارد راهبرد تجاری شرکت یک نشانه خوب برای ارزیابی قوت سیستم کنترل های داخلی است، اما در مورد فرضیه سوم این نظریه تأیید نشد.

احمدی فر و همکاران (۱۳۹۷) [۲۸]، در پژوهش خود به بررسی تأثیر مالکیت سهام مدیریتی بر رابطه بین نقاط ضعف کنترل داخلی و هزینه های حسابرسی پرداختند. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. حجم نمونه برابر ۹۶ شرکت بوده که از روش حذفی سیستماتیک برای دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ انتخاب شده اند. نتایج حاکی از آن است که بین کیفیت کنترل های داخلی و مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی بر روابط بین کیفیت کنترل های داخلی و مدیریت سود تأثیرگذار می باشد.

عبادی خورده بلاغ و نظری (۱۳۹۷) [۲۹]، در تحقیق خود با مطالعه رابطه میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان در بخش خصوصی و غیر خصوصی در یک دوره ۷ ساله از سال ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ در ۹۰ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که تعدیل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی داری با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده که در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرسان رابطه داشته است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، تعداد بند های حسابرسان در سال قبل و گزارش زیان در هر دو بخش تعداد بند های حسابرسان قبل از بند اظهار نظر تأثیر گذار است. مضافاً اینکه میان تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر و متغیرهای بازده دارایی ها، نسبت اهرمی، درصد مالکیت سهامدار عمده، نسبت حساب ها و اسناد دریافتی تجاری و موجودی مواد و کالا به جمع دارایی ها در پایان دوره رابطه ای اثبات نگردید.

جهانشاد (۱۳۹۷) [۳۰]، تحقیقی با عنوان تأثیر مدت تصدی حسابرسان و نوع حسابرسان بر گزارشگری محافظه کارانه سود انجام داد. در این پژوهش برای محاسبه شاخص محافظه کاری از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش شامل یک بازه هشت ساله از سال ۱۳۸۲ تا سال ۱۳۸۹ می باشد و قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نتایج پژوهش حاکی از ارتباطی مثبت و معنی دار بین مدت تصدی حسابرسان و شاخص محافظه کاری است، به همین جهت از نظر پژوهشگر، تعویض اجباری حسابرسان کمکی به افزایش شاخص محافظه کاری نمی نماید و شاید ضرورت بازنگری در دستورالعمل احساس می شود. به عنوان نتیجه دیگر پژوهش، ارتباط

معنی داری بین نوع حسابرِس و شاخص محافظه کاری مشاهده نگردید. به این معنی که تفاوت معنی داری در شاخص محافظه کاری در شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده اند و شرکت هایی که توسط سایر موسسات، حسابرسی شده اند وجود ندارد.

جوادیان و مسلک (۱۳۹۶) [۳۱]، به بررسی و تبیین رابطه حاکمیت شرکتی با نوع حسابرِس و هزینه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تعداد فرضیات مورد آزمون در این پژوهش ۴ فرضیه می باشد. این پژوهش از نظر هدف پژوهش کاربردی می باشد. این پژوهش از نظر منطق اجرای پژوهش از نوع قیاسی، از نظر زمان انجام پژوهش مقطعی و از نظر نحوه اجرای پژوهش توصیفی پیمایشی و پس رویدادی می باشد. جامعه آماری پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند. روش نمونه گیری روش حذف سیستماتیک (جدول فیلترینگ) می باشد. داده ها از طریق نرم افزار ره آورد نوین جمع آوری شدند و برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای Eviews و Excel استفاده شده است. با توجه به نتایج پژوهش بین مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی با نوع حسابرِس و با هزینه های حسابرسی رابطه مثبت معنادار وجود دارد.

۴. فرضیه های تحقیق

۱. بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی رابطه وجود دارد.
۲. نوع حسابرسی بر رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی تاثیر دارد.

۵. روش تحقیق

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی می باشد و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات و داده ها از نوع گردآوری داده ها و اطلاعات از نوع توصیفی و همبستگی است و از نظر بعد زمانی نیز از نوع تحقیقات پس رویدادی است. برای تحلیل داده های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. جهت تشریح و تلخیص داده های جمع آوری شده از آمار توصیفی (میانگین، انحراف معیار، همبستگی و ...) و برای تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش از آمار استنباطی بهره گرفته شده است. برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مستقل با متغیرهای وابسته از آزمون های کولموگروف- اسمیرنوف، دوربین واتسون و رگرسیون خطی گام به گام استفاده شده است. همچنین برای تحلیل داده ها و استخراج نتایج پژوهش از نرم افزارهای Excel، Spss ۲۲ و ایویوز استفاده می شود.

۶. جامعه و نمونه آماری

در پژوهش حاضر به منظور آزمون فرضیه پژوهش از داده های مالی طبقه بندی شده و حسابرسی شده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است. دلایل انتخاب جامعه آماری مذکور این است که سازمان بورس اوراق بهادار تهران اطلاعات نسبتاً جامعی در خصوص وضعیت شرکت ها و روند عملکردهای مالی و اقتصادی آن ها دارد و می توان گفت تنها منبع اطلاعاتی است که با استفاده از آن می توان به منابع اطلاعاتی مالی شرکت ها دسترسی یافته و مدل های پژوهش را مورد آزمون قرار داد. بنابراین، جامعه آماری این

پژوهش شامل تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. قلمرو زمانی تحقیق به صورت یک دوره ۶ ساله از سال ۱۳۹۲ تا سال ۱۳۹۷ تعریف شده است. همچنین، نمونه آماری به روش سیستماتیک و با تعدیل و با قید محدودیت های زیر از جامعه آماری مشخص می گردد:

- شرکت های منتخب از ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشند.
 - صورت های مالی و سایر داده های مورد نیاز پژوهشی از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ در دسترس باشند.
 - وقفه معاملاتی بیش از سه ماه در محدوده تعیین شده وجود نداشته باشد.
 - شرکت برگزیده متعلق به صنایع بورسی «بانک ها، مؤسسات اعتباری و سایر نهادهای پولی»، «سایر واسطه گری های مالی»، «سرمایه گذاری های مالی» و «شرکت های چندرشته ای صنعتی» نباشد.
- در نتیجه از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۸۹ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده اند.

۷. تجزیه و تحلیل داده ها

تحلیل توصیفی

در تحلیل توصیفی، پژوهشگر با استفاده از جداول و شاخص های آمار توصیفی نظیر شاخص های مرکزی و پراکندگی به توصیف داده های جمع آوری شده تحقیق می پردازد. این امر به شفافیت و توضیح داده های تحقیق کمک بسیاری می کند. نتایج حاصل از تحلیل توصیفی داده ها در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول شماره (۱): نتایج تحلیل توصیفی داده های تحقیق

تحلیل توصیفی متغیرهای کمی تحقیق					
نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم
حق الزحمه حسابرس	LN AUDIT FEE	۱۹/۷۲۸۳۵۹	۷۵۲۵۳۵۱۲	۱۶/۸۱۱۲۴	۲۲/۶۰۵۷۸
اندازه شرکت	SIZE _{it}	۳۳۳۹۵۸۷	۴۷۲۰۶۸۲۱	۲/۲۴۴۶۴	۱۸/۱۱۵۵۹
اهرم مالی	Leverage _{it}	۱۹۳۰۴۷۱۸	۲۱۱۲۶۵۳۱۲	۳۲۶۵۸۲	۱۰/۴۵۲۱
بازده دارایی	ROA _{it}	۱۵۹۱۷۶۰۳	۳۶۶۱۸۳۱۸۷	۳۶۲۹۲	۱۲۳۶۹
دوره تصدی حسابرسی	AUDITT _{it}	۵/۲۶۴۰۴۴۹	۱/۶۷۹۱۶۴۵۹۴	۲/۱۳۶۵	۱۰/۱۳۵
تحلیل فراوانی متغیرهای کیفی تحقیق					
متغیر	علامت	اندازه گیری	تعداد	فراوانی	درصد

		مشاهده			
ضعف کنترل داخلی	ICW _{it}	۵۳۴	داشتن حداقل یک ضعف (۱)	۲۶۵	۴۹٪
			غیر از داشتن حداقل یک ضعف (۰)	۲۶۹	۵۱٪
نوع حسابرس	AUDPVT _{it}	۵۳۴	حسابرس دولتی باشد (۱)	۲۶۶	۴۹٪
			حسابرس غیردولتی باشد (۰)	۲۶۸	۵۱٪
نوع اظهار نظر حسابرس	OPINION _{it}	۵۳۴	گزارش حسابرسی برای صورت های مالی از نوع تعدیل شده باشد (۱)	۲۶۱	۴۶٪
			در غیر این صورت (۰)	۲۷۳	۵۴٪

مجموع مشاهدات در این تحقیق برابر با ۵۳۴ سال-شرکت (۸۹ شرکت در طی ۶ دوره مالی شامل سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷) می باشد. نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای کمی نشان می دهد میانگین حق الزحمه حسابرس و دوره تصدی حسابرس شرکت های قرار گرفته در نمونه تحقیق به ترتیب برابر با ۱۹/۷۲ و ۵/۲۶ می باشد. متوسط نرخ بازده دارایی های شرکت های قرار گرفته در نمونه معادل ۱/۵۹ می باشد. کمترین و بیشترین سطح این متغیر نیز برابر با ۳۶/ و ۱۲/ می باشد. متوسط اهرم مالی (کل بدهی ها به کل دارایی ها) بکار گرفته شده توسط شرکت ها نیز در طول دوره مورد مطالعه برابر با ۱۹۳/ درصد می باشد. این موضوع نشان می دهد شرکت های قرار گرفته در نمونه بیشتر به استفاده از بدهی در ترکیب تامین مالی خود تمایل دارند. کمترین سطح و بیشترین سطح این متغیر نیز برابر با ۳۲/ درصد و ۱۰/۴۵ درصد می باشد. نتایج در حوزه متغیر کیفی تحقیق نیز نشان می دهد از ۵۳۴ سال-شرکت بررسی شده در ۲۶۵ سال-شرکت معادل ۴۹ درصد از کل مشاهدات، حسابرس دولتی شناخته شده و در مابقی موارد حسابرس شرکت غیردولتی شناخته شده است. سایر نتایج در جدول (۱) ارائه شده است.

بررسی نحوه توزیع داده ها

اولین مرحله جهت آغاز فرآیند آزمون فرضیه ها، بررسی نرمال بودن داده ها است. برای بررسی نرمال بودن داده ها فرضیاتی به شکل زیر صورت بندی شده است:

$$H_0: \text{توزیع داده ها نرمال است}$$

H_1 : توزیع داده ها نرمال نیست

برای آزمون فرضیه فوق از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج در جدول شماره (۲) ارائه شده است.

جدول شماره (۲): نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

شرح	علامت	مقدار آماره Z	Sig
حق الزحمه حسابرس	LNAUDIT FEE	۱/۴۵۱	/۰۸۱
ضعف کنترل داخلی	ICW	۱/۵۴۲	/۰۶۲
نوع حسابرس	AUDPVT	۱/۶۶۱	/۰۹۱
اهرم مالی	LEV	۱/۲۳۲	/۱۱۸
اندازه شرکت	SIZE	۲/۳۴۲	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	AUDITT	۲/۲۴۵	۰/۰۰۰
بازده دارایی ها	ROA	۳/۳۹۹	۰/۰۰۰
نوع اظهار نظر حسابرس	OPINION	۴/۳۵۰	۰/۰۰۰

توجه به اینکه سطح معنی داری آماره Z، برای متغیرهای حق الزحمه، اهرم مالی، ضعف کنترل داخلی، نوع حسابرس بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش می باشد، نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف نشان می دهد توزیع متغیرهای ذکر شده از توزیع نرمال پیروی می کنند. نتایج آزمون همچنین نشان می دهد توزیع سایر متغیرهای تحقیق از توزیع نرمال برخوردار نمی باشند.

آمار استنباطی

با توجه به چارچوب نظری و پیشینه پژوهش، الگوی پژوهش از نوع رگرسیون چند متغیره است. بنابراین برای آزمون فرضیه های پژوهش از مدل های زیر استفاده شده است.

برای آزمون فرضیه ۱ از مدل (۱) استفاده می شود.

مدل (۱)

$$\text{LN AUDIT FEE}_{i,t} = \beta_1(\text{ICW}_{i,t}) + \beta_2(\text{Leverage}_{i,t}) + \beta_3(\text{ROA}_{i,t}) + \beta_4(\text{AUDITT}_{i,t}) + \beta_5(\text{OPINION}_{i,t}) + \beta_6(\text{size}_{i,t}) + e_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه ۲ از مدل (۲) استفاده می شود.

مدل (۲)

$$\text{LN AUDIT FEE}_{i,t} = \beta_1 \text{AUDPVT}_{it} + \text{ICW}_{it} + \beta_2 (\text{Leverage}_{i,t}) + \beta_3 (\text{ROA}_{i,t}) + \beta_4 (\text{AUDITT}_{i,t}) + \beta_5 (\text{OPINION}_{i,t}) + \beta_6 (\text{size}_{i,t}) + e_{i,t}$$

قبل از برآزش الگوها لازم است تا آزمون F لیمر به منظور بررسی استفاده از روش داده‌های ترکیبی (panel) در مقابل روش داده‌های تلفیقی (pooled) برای الگوهای مزبور انجام شود. نتایج حاصل آزمون F لیمر برای الگوهای مزبور در جدول (۳) نشان داده شده است.

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

الگوی مورد بررسی	آماره	سطح خطا	روش پذیرفته شده
الگوی (۱)	۳/۸۲۲	۰/۰۰۴۵	الگوی ترکیبی
الگوی (۲)	۴/۰۴۴	۰/۰۰۳۱	الگوی ترکیبی

* منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به آماره و سطح خطای آزمون F لیمر برای تمامی الگوها، لازم است برای انتخاب از بین الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت یا داده‌های تابلویی با اثرات تصادفی، آزمون هاسمن نیز انجام شود. نتایج مربوط به آزمون هاسمن نیز در جدول شماره (۴) نشان داده شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون هاسمن برای الگوهای پژوهش

الگوی مورد بررسی	آماره	سطح خطا	روش پذیرفته شده
الگوی (۱)	۱۵/۲۸۹	۰/۰۰۴۱	روش اثرات ثابت
الگوی (۲)	۱۶/۱۷۷	۰/۰۰۲۱	روش اثرات ثابت

همانطور که در جدول (۴) قابل مشاهده است، نتایج حاکی از آن است الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت برای الگوی (۱)، روش ارجح است؛ بنابراین، در ادامه به تخمین الگوهای تحقیق با توجه به روش ارجح پرداخته شد. حال در ادامه نتایج تخمین الگوی تحقیق در جدول شماره (۵ و ۶) با روش ارجح نشان داده شده است.

جدول (۵): نتایج حاصل از برآورد الگوی (۱) پژوهش برای آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب متغیر	آماره تی	سطح خطا
α_0		۵۹/۰۵۴	/۰۰۰
ضعف کنترل داخلی	/۵۷۱	۶/۵۷۴	/۰۰۰
اهرم مالی	/۰۹۳	/۳۹۶	/۶۹۲
دوره تصدی حسابرس	/۰۰۴	۱/۱۸۳	/۲۳۷
نوع اظهارنظر حسابرس	-/۱۲۸	-۱/۶۹۵	/۰۹۱
بازده دارائی	-/۱۰۹	-/۶۰۰	/۵۴۹
اندازه شرکت	-/۰۲۱	-/۳۹۷	/۶۹۲
ضریب تعیین	/۰۸۶		
ضریب تعیین تعدیل شده	/۰۷۵		
آماره‌ی دوربین-واتسون	۱/۹۶۱		
آماره‌ی F	۸/۲۱۸		
احتمال آماره‌ی F	/۰۰۰		

*منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج قابل مشاهده در جدول (۵) و با توجه آماره‌ی F بدست آمده (۸/۲۱۸) و سطح خطای آن (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا کرد که در مجموع الگوی تحقیق از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین، با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده بدست آمده برای الگو که برابر ۰/۸ درصد است، می‌توان بیان کرد که در مجموع متغیرهای مستقل و کنترل تحقیق بیش از ۰/۸ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. افزون بر این، با توجه به مقدار آماره‌ی دوربین واتسون که برابر ۱/۹۶۱ است، می‌توان ادعا کرد که خود همبستگی مرتبه‌ی اول میان باقی‌مانده‌های الگو وجود ندارد. و باتوجه به سطح معنی داری آماره t که کوچکتر از سطح خطای معناداری می‌باشد پس فرضیه تحقیق مورد تایید قرار می‌گیرد.

جدول (۶): نتایج حاصل از برآورد الگوی (۲) پژوهش برای آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب متغیر	آماره تی	سطح خطا
α_0	۱۹/۷۸۳	۵۸/۲۲	/۰۰۰

ضعف کنترل داخلی * نوع حسابرس	/۷۹۶	۶/۳۶۷	/۰۰۰
اندازه شرکت	-/۸	-/۳۳۹	/۷۳۵
بازده دارائی	/۱۷۵	/۷۴۳	/۴۵۸
دوره تصدی حسابرس	/۰۰۶	۱/۵۴۷	/۱۲۳
نوع اظهارنظر حسابرس	-/۱۲۱	-۱/۶۰۴	/۱۰۹
اهرم مالی	-/۱۳۶	-/۷۵۴	/۴۵
ضریب تعیین	۰/۰۸۱		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۷۱		
آماره‌ی دوربین-واتسون	۱/۸۳۱		
آماره‌ی F	۷/۷۶۷		
احتمال آماره‌ی F	۰/۰۰۰		

*منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج قابل مشاهده در جدول (۶) و با توجه آماره‌ی F بدست آمده (۷/۷۶۷) و سطح خطای آن (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا کرد که در مجموع الگوی تحقیق از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین، با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده بدست آمده برای الگو که برابر ۰/۸ درصد است، می‌توان بیان کرد که در مجموع متغیرهای مستقل و کنترل تحقیق بیش از ۰/۸ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. افزون بر این، با توجه به مقدار آماره‌ی دوربین واتسون که برابر ۱/۸۳۱ است، می‌توان ادعا کرد که خود همبستگی مرتبه‌ی اول میان باقی‌مانده‌های الگو وجود ندارد. و با توجه به سطح معنی داری آماره تی می‌توان فرضیه فوق را تایید نمود.

۸. بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول: یافته‌های این تحقیق را می‌توان این چنین استدلال کرد که ارتباط مثبتی بین ضعف کنترل های داخلی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد بنابراین، حسابرسان در تعیین حق الزحمه حسابرسی، مشخصه های ضعف کنترل داخلی شرکت را در نظر گرفته و ریسک های مربوطه را از طریق حق الزحمه های حسابرسی بالاتر جبران می کنند. کنترل های داخلی غیر موثر و دارای ضعف منجر به افزایش ریسک گزارش های مالی می شوند این وضعیت به طور بالقوه ریسک حسابرسی را افزایش می دهد و حسابرسان در واکنش به ضعف کنترل های داخلی تشویق می شوند تا تلاش های خود را برای به حداقل رساندن ریسک حسابرسی افزایش دهند که این امر با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است.

فرضیه دوم: نتایج تحقیق نشان می دهند که نوع حسابرس و کنترل داخلی در صنعت هر دو تاثیر مثبت بر حق الزحمه حسابرسی دارند. با توجه به بازار حسابرسی و نوع رفتار حسابرس در مواجهه با صاحبکاران در هنگام عقد قرارداد انجام خدمات همواره این ایده مطرح بوده است که حسابرسان بر اساس چه اقدامی و اصولی حق الزحمه حسابرسی خود را تعیین می کنند. همواره حسابرسانی که در صنعت حسابرسی تخصص دارند و از ویژگی ها و وضعیت یک صنعت خاص اطلاع و آگاهی دارند همواره این صنایع را در بهترین وضعیت قرار داده اند زیرا شناخت آن ها از خطرات پیرامون فعالیت صنعت و راهکارهای آن ها موجب برون رفتار بحران های مالی شده است پس تخصص صنعت به عنوان معیاری که کیفیت و کارایی حسابرسی را افزایش می دهد باید همواره مورد توجه قانون گذاران و سرمایه گذاران و سهامداران باشد. بنابراین تخصص و نوع حسابرس در صنعت به عنوان یکی از عوامل افزایش کیفیت خدمات حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه خدمات حسابرسی می شود. و نتایج پژوهش نشان می دهد که شرکت های با جریان نقد آزاد بالا، دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتر هستند، نتایج پژوهش بیانگر این است که حق الزحمه با نوع حسابرس رابطه معنی دار دارد ضعف کنترل های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگی حسابرسان است تحقیقات محققان قبلی انجام شده، این نظریه را تایید می کنند که ارتباط مثبتی بین بعضی از مفاهیم کنترل های داخلی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد بنابراین، حسابرسان در تعیین حق الزحمه حسابرسی، مشخصه های ضعف های کنترل داخلی و نوع حسابرس را در نظر گرفته و ریسک های مربوط را از طریق حق الزحمه های بالاتر جبران می کنند. همچنین، نتایج آن ها این موضوع را تایید می کند که حسابرسان نباید تنها روی ریسک مربوط به صورت های مالی تاکید کنند، بلکه باید دید وسیع تری نسبت به رفتار تجاری صاحب کار داشته باشند.

۹. پیشنهادات

۱. پیشنهاد می شود برای کاهش حق الزحمه های حسابرسی در شرکت و ایجاد اطمینان در سرمایه گذاری نسبت به اتخاذ تصمیمات کارا و بهینه توسط مدیریت، طرح های پاداشی مبتنی بر عملکرد و کنترل داخلی درست و بلندمدت برای مدیران در نظر گرفته شود.
۲. سرمایه گذاران و سهامداران در ارزیابی شرکت ها و فرایند تصمیم گیری به وضعیت حق الزحمه حسابرس و نوع حسابرس به ویژه زمانی که به طور مداوم توسط شرکت ها تکرار می شود توجه نمایند سازمان حسابرسی به عنوان یک نهاد قانون گذار و دولتی می بایست ارائه دهنده الگویی جهت افزایش کیفیت حسابرسی باشد تا باعث کاهش ارائه اطلاعات غلط توسط شرکت ها به استفاده کنندگان و در نتیجه کاهش تجدید ارائه صورت های مالی شود.
۳. با توجه به این که در ایران هنوز حق الزحمه خدمات حسابرسی به صورت نظام مند تعیین نمی شود به قانون گذاران و استاندارد گذاران پیشنهاد می شود در تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی به اندازه حسابرس و نوع حسابرس در صنعت به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی توجه نمایند تا سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی بر اساس این دستورالعمل ها حق الزحمه خود را دریافت کنند و از خرید اظهار نظر حسابرس در برخی مواقع با توجه به حق الزحمه بالا جلوگیری شود.

منابع

۱. نیکبخت، محمدرضا؛ تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی. سال دوم، شماره ۲.
۲. ارجمند نژاد، فاطمه. (۱۳۸۵). چارچوبی برای نظام های کنترل داخلی در واحدهای بانکی. انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
۳. Sorin, B., Danescu, A., Danescu, T., Prozan, A. (2014). Comparative Study of Well-established Internal Control Models, *Procedia Economics and Finance*, 15. pp: 1015-1020.
۴. پیوندی، محمود؛ خرم، فاطمه. (۱۳۹۲). اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی. حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل در بهبود کیفیت گزارشگری مالی، دو ماهنامه تحلیلی، اطلاع رسانی، پژوهشی سازمان حسابرسی دوره ۶۹، ۱۲۵-۱۱۸.
۵. رستمی، شعیب؛ کهنسال، ثمین. (۱۳۹۴). مباحثی نوین از کنترل های داخلی تاثیر گزارش اثربخشی کنترل های داخلی در محیط کسب و کار بر بهبود گزارشگری مالی، نشریه حسابرس دوره ۷۸، ۱۰۰-۹۲.
۶. ساعدی، رحمان. (۱۳۹۸). بررسی مبانی نظری تاثیر فاصله جغرافیایی بین موسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس. پژوهش حسابداری و حسابرسی. دوره ۹، شماره ۴، زمستان ۹۸.
۷. واعظ، سید علی؛ آرمن، سید عزیز؛ شیبه، سکینه. (۱۳۹۷). کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه غیر عادی حسابرسی. دانش حسابرسی، سال ۱۸، شماره ۷۳، ۵۳-۲۹.
۸. 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): pp: 219-242.
۹. Skaife, H., Collins, D., & Kinney, W. (2007). The Discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 192-166.
۱۰. Hammersley, J.S., Myers L.A., Zhou, J., (2012). The failure to remediate previously disclosed material weaknesses in internal controls. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 31(2). pp:73-111.
۱۱. Doyle, J., Ge, W., McVay, S., (2018). Accrual Quality and Internal Control Over Financial Reporting. Working paper, University of Utah.
۱۲. Dai Fei, Y., Majella, P., Fang, H., (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence From Australian companies original Research Article, *journal of contemporary Accounting & Economics*, 11(1), pp: 31-45.
۱۳. Cheng, Q., Goh, B.W., Kim, J.B., (2018). Internal Control and Operational Efficiency, *Contemporary Accounting Research* 35(1), pp:1-49.
۱۴. Zeff, L., (2018). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*. 86 (1), pp:25-39.
۱۵. Hoitash, R., Bedard, J.C., (2017). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 27 (1), pp: 105-126.
۱۶. Yazawa, K., (2017). Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? Evidence From J-J-SOX Mandated Audits. *Aoyama Gakuin University*, 32, pp: 2-11.
۱۷. Zhang, C., Chen, H., (2017). Product market competition, state ownership and internal control quality, *China Journal of Accounting Studies*, 4(4), pp:406-432.
۱۸. Kim, S.M., Kim, Y., (2017). Product market competition on the effectiveness of internal control, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(1-2), pp:163-182.

۱۹. Soedaryono, B., (2017). Relationship between abnormal audit fees and audit quality before and after the adoption of ifrs in automotive.
۲۰. Lee, G., Cho, E., Cho, H., (2016). The effect of internal control weakness on investment efficiency, The Journal of Applied Business Research, 32(3), pp:649-661.
۲۱. Xu, C., Zhou, Z., (2016). The study of internal control and over investment on corporate credit risk, Procedia Computer Science. 91, pp:109-113.
۲۲. عبدالرحیمیان، محمد حسین؛ خانی، امید. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد شرکت با تاکید بر مراحل چرخه عمر شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها، تهران شرکت همایش آروین البرز.
۲۳. آقایی، آرزو؛ محمد رجبی، سحر. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ویژگی های شرکت بر ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ششمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزشی عالی مهر اروند و مرکز راهکارهای دستیابی به توسعه پایدار.
۲۴. قادری، کاوه؛ قادری، صلاح الدین؛ قادر زاده، سید کریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی. فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۳.
۲۵. عبادی نقرلو، رویا؛ حسین زاده، سهراب. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر افشاء نقاط ضعف کنترل های داخلی بر هزینه سرمایه سهام عادی: با تاکید بر نقش کیفیت حسابرسی، کنگره ملی تازه یافته ها در علوم انسانی، تهران-دانشگاه علامه طباطبائی، موسسه غیرانتفاعی میرداماد گرگان.
۲۶. حیدرپور، فرزانه. (۱۳۹۸). تاثیر شدت ضعف در کنترل های داخلی بر کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه مرکز اصلاحات علمی جهاد دانشگاهی، شماره ۱۲.
۲۷. حاجیه، زهره. (۱۳۹۸). راهبرد تجاری، ضعف با اهمیت کنترل های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۱۷.
۲۸. احمدی فر، محمد علی؛ سیدمومنی، علی اکبر؛ حدادی، حسین. (۱۳۹۷). تاثیر مالکیت سهام مدیریتی بر رابطه بین نقاط ضعف کنترل داخلی و هزینه های حسابرسی، نخستین همایش تدبیر مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار، مشهد، شرکت به اندیش آوران تدبیر قهستان.
۲۹. عبادی خورده بلاغ؛ نظری، بهروز. (۱۳۹۷). رابطه میان تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان در بخش خصوصی و غیر خصوصی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۶.
۳۰. جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۷). تاثیر مدت تصدی حسابرسان و نوع حسابرسان بر گزارشگری محافظه کارانه سود، جایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، شماره ۱۸.
- فیض جوادیان، حامد؛ الوندی مسلک، الهه. (۱۳۹۶). بررسی و تبیین رابطه حاکمیت شرکتی با نوع حسابرسان و هزینه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی اندیشه ها