فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۳/ شماره ۳ (پیاپی ۵۱)/ پائیز ۱۴۰۳
صفحه ۱۳ تا ۲۲

ارائه الگوی ضعف کنترل های داخلی براساس معیارهای غیرکنترلی شاخص کیفی حسابداری

عباس غفاری قاضیانی
گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی،تنکابن،ایران،
abbasghaffari135811@gmail.com

سیناخردیار
گروه حسابداری، واحد رشت ، دانشگاه آزاد اسلامی،رشت،ایران . (نویسنده مسئول)
kheradyar@iaurasht.ac.ir

محمدرضا پورعلی
گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی،چالوس،ایران،
pourali2013@yahoo.com

محود صمدی لرگانی
گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی،تنکابن،ایران،
mslargani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۰۲

چکیده

کنترل های داخلی فرآیندی است که اطمینان قابل قبولی در مورد قابلیت اطمینان از گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی براساس سیاست ها و رویه ها مطابق با اصول حسابداری پذیرفته شده فراهم می کند. بنابراین عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهای منفی ناشی از ضعف کنترل های داخلی می باشد که احتمال می‌رود این پیامدها ناشی از معیارهای غیر کنترلی شاخص کیفی حسابداری باشد.

از این رو هدف پژوهش، ارائه الگوی ضعف کنترل های داخلی براساس معیارهای غیرکنترلی شاخص کیفی حسابداری است. برای دستیابی به هدف پژوهش، داده های ۸۷ شرکت نمونه، در بازه زمانی۷ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ جمع آوری شد و به شیوه تحلیل توصیفی – همبستگی با اجرای آزمون رگرسیون لاجیت تجزیه و تحلیل شدند. نتایج نشان داد که بین ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت) و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بین افشای اجباری و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: ضعف کنترل های داخلی ، ساختار مالکیت ، افشای اجباری.

۱- مقدمه

ضعف اساسی در کنترل داخلی به عنوان "یک ضعف یا ترکیبی از ضعف های قابل توجه ، تعریف شده است به نحوی که احتمال معقولی می رود ارائه ی نادرست بااهمیت صورت های مالی سالانه یا میان دوره ای به موقع پیشگیری یا کشف نشود(هیئت نظارت برحسابداری شرکت های سهامی عام، ۲۰۰۴).

مدت های طولانی است که کنترل های داخلی به عنوان ویژگی های مهم شرکت شناخته می شود و دغدغه خاطر مدیران و از سوی دیگر صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی نفع در واحدهای اقتصادی است. کنترل های داخلی به دلایل زیادی برای ذی‌نفعان شرکت مهم است. اشبوق وهمکاران (۲۰۰۷) اگر شرکت کنترل داخلی ضعیفی داشته باشد، مدیران قادر به برآورد تعهدی قابل اعتماد برای تولید سود با کیفیت بالا و سایر اطلاعات مالی نیستند. چرا که کنترل های داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی در پیشگیری و کشف تحریف های مالی شامل تقلب ، نقش حیاتی دارد؛ بنابراین انتظار می رود ضعف کنترل های داخلی ، کیفیت اطلاعات مالی را کاهش دهد و در نتیجه شرایط فرصت طلبی را برای مدیران فراهم کند(ساعدی و دستگیر ، ۱۳۹۶).

در واقع کنترل داخلی یک روش کنترلی مؤثر از نظارت و مدیریت و پیشگیری از ریسک است. کنترل داخلی تعریف شده در کوزو به صراحت خاطر نشان کرد که هدف از کنترل داخلی شرکت‌ها اطمینان از گزارشگری مالی ، کارایی و اثربخشی عملیاتی ، رعایت قوانین و مقررات مربوطه است.

اجرای سیستم کنترل داخلی در عمل با موانعی مواجه است که باید آنها شناسایی شده و راه کارهایی برای کاهش آن ارائه کرد چرا که بدون شناسایی و برطرف نمودن آنها ، نمی‌توان منافع زیادی از اجرای ضعیف کنترل داخلی برای سازمان انتظار داشت .به طور کلی شناسایی عواملی که می تواند موانعی در اجرای کنترل‌های داخلی با کیفیت باشد می‌تواند در قالب معیارهای غیرکنترلی شاخص کیفی حسابداری (ساختار مالکیت، بحران مالی و افشای اجباری اطلاعات) تعریف نمود.

در این راستا ساختار مالکیت یا ترکیب سهامداران از موضوعات مهم حاکمیت شرکتی به شما می رود که انگیزه مدیران را تحت تاثیر قرار می دهد و بدین ترتیب می تواند در کارایی هر شرکتی تاثیر قابل توجهی داشته باشد. بنابراین داشتن تمرکز در مالکیت شرکت که از کنترل مطلق سهامداران عمده بر اداره امور شرکت ناشی می شود ، می تواند کاهنده مسائل نمایندگی شود. زیرا سهامداران عمده به واسطه داشتن اطلاعات کافی می توانند بر عملکرد مدیریت کنترل بهتری داشته باشند. براساس نظریه نمایندگی ، سطح بالایی از تمرکز مالکیت ، نقش مهمی در کنترل و اداره شرکت دارند. بنابراین ساختار تمرکز مالکیت ضعیف با کیفیت گزارشگری مالی پایین و ضعف کنترل های داخلی در ارتباط است. اشبوق و همکاران (۲۰۰۷) تمرکز مالکیت به طور مثبت با افشای ضعف کنترل های داخلی قبل از قانون ساربنز آکسلی مرتبط است. میشلون و همکاران (۲۰۰۹) نقش نظارتی معمولاً متوجه سرمایه گذاران نهادی است که نقش آنها در مالکیت با افشای سیستم کنترل داخلی رابطه منفی دارد.

عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد نمایندگی بین مدیران و سرمایه گذاران خارجی دو نقص اولیه در بازار است که بر تصمیمات سرمایه گذاران تأثیر می گذارد (جنسن و مکلینگ ، ۱۹۷۶ ؛ مایرز و مجلوف ، ۱۹۸۴) . با توجه به اینکه افشای شرکت‌ها نقشی اساسی در کاهش عدم تقارن اطلاعات و مشکلات نمایندگی ایفا می کند ، بررسی این موضوع که مدیران چگونه عملکردهای مالی خود را تحت افشای اجباری تغییر می دهند باتوجه به اینکه در مورد جریان اطلاعات اختیار کمی دارند.در این بین قانون ساربنز آکسلی (۲۰۰۲) از شرکت‌ها خواسته است که ضعف‌های اساسی را در سیستم‌های کنترل داخلی خود افشا کنند. که این قانون شامل این است که آیا نقاط ضعفی وجود داشته است که ممکن است مانع ازکشف تحریف های مهم در صورت‌های مالی شود . در ایران نیز سازمان بورس واوراق بهادار به پیروی از این قانون و در راستای حقوق سرمایه گذاران ، دستورالعمل رعایت کنترل های داخلی را برای شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس در اردیبهشت ماه ۱۳۹۱ تصویب و ابلاغ کرد. بدیهی است که افشای اجباری، اختیار مدیران را در مورد تأثیرگذاری بر اطلاعات در دسترس سرمایه گذاران را محدود می کند. به این ترتیب ، افشای اجباری به احتمال زیاد بر قابلیت اطمینان از کیفیت کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد.

از طرفی سازمان‌ها به مثابه سیستم‌های اجتماعی، از یک سری عوامل درونی و بیرونی به صورتی مستمر تحت تأثیر قرار دارند. سازمان‌ها که برای تولید کالا و یا ارائه خدمات تأسیس شده‌اند با توجه به اندازه، اهداف و حیطه عملکرد آنها از میزان خاصی از ارتباط با جامعه برخوردار هستند. عوامل محیطی با توجه به کمیت و کیفیت تأثیرگذاری در جهت بالندگی یا رکود فعالیت‌های سازمان‌ها ایفاء نقش می‌کنند و در این میان معیارهای غیرکنترلی، حدود و ثغور تأثیرات را تعیین می‌کنند. لذا بررسی همه جانبه و جامع عوامل موثر بر ضعف کنترل داخلی از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

با توجه به مطالب بیان شده، این سؤال مطرح می شود که آیا بین ضعف کنترل های داخلی و معیارهای غیرکنترلی شاخص کیفی حسابداری رابطه ای وجود دارد؟

۲. مبانی نظری پژوهش

۱.۲. ساختارمالکیت و ضعف کنترل های داخلی

موضوع اصلی در مباحث ساختار مالکیت مسأله نمایندگی بین مدیران و سهامداران به ایجاد هزینه‌های نمایندگی منجر می-شود. از معیارهای مهم ساختار مالکیت شرکت‌ها که در بسیاری از پژوهش‌ها تأثیر آنها برعملکرد شرکت‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد، می توان به تمرکز مالکیت، اشاره کرد . سهامداران بزرگ ، انگیزه های بیشتری برای نظارت مدیریت دارند، زیرا هزینه های مرتبط با نظارت مدیریت کمتر از منافع مورد انتظار سهامداران بزرگ در شرکت است. در شرکت های با مالکیت متمرکز هیئت مدیره و سهامداران بزرگ یا سهامداران عمده می توانند به عنوان ناظرینی عمل کنند که قادر به افزایش کیفیت کنترل های داخلی و نیز ارتقای سطح کارایی شرکت باشند. در مقابل شرکت های با مالکیت پراکنده (غیر متمرکز) موجب بروز مسأله نمایندگی شده که توانایی و انگیزه‌های سهامداران را برای کنترل کردن مدیریت، ضعیف خواهد کرد.

اشبوق وهمکاران (۲۰۰۷) ساختار مالکیت عاملی است که در افشای نقاط ضعف کنترل داخلی تاثیر گذار است. دونگ وهمکاران (۲۰۱۵) بین ساختار مالکیت و آشکار سازی نقاط ضعف کنترل داخلی ارتباط زیادی وجود دارد.

بلک (۱۹۹۲) مدیران شرکت هایی که مالکان متعدد دارند و از سهامداران عمده برخوردار نیستند ، انگیزه ی بیشتری برای انجام اعمال فرصت طلبانه دارند ، زیرا هزینه ی پردازش اطلاعات برای سهامداران جزء توجیه اقتصادی ندارد. رامسی و بلیر(۱۹۹۳) نشان دادند که تمرکز مالکیت زیاد انگیزه های کافی را برای سهامداران بزرگ جهت نظارت مدیران فراهم می کند. بندسن ولفترون (۲۰۰۰) سهامداران بزرگ به عنوان نمادی از یک محیط نظارتی بهتر توسط سهامداران حداقلی شناخته شده اند. این بحث با این دیدگاه سازگار است که تمرکز مالکیت ، نگرش نظارتی از حاکمیت شرکتی می باشد(رهنمای رودپشتی و همکاران ،۱۳۹۱).

شلیفر و ویشنی (۱۹۸۶) تمرکز مالکیت تضمینی برای کنترل مدیریت است که اهداف آن مشابه اهداف کنترل داخلی است، سهامداران آن را را ابزاری برای محدود کردن وکنترل کردن هزینه های نمایندگی می دانند.بنابراین تمرکز مالکیت به دلیل لینکه درصد بالایی سهام در اختیار سهامداران قرار دارد، نظارت بیشتری بر کیفیت کنترل های داخلی و عملکرد شرکت خواهند داشت و توصیه ها و اظهارنظرهای بیشتری به مدیران خواهند کرد.

۲.۲. افشا اجباری اطلاعات و ضعف کنترل های داخلی

افشای ضعف‌های اساسی در گزارش‌های کنترل داخلی در حال حاضر یکی از جنبه‌های برجسته محیط افشای اطلاعات در بسیاری از کشورها است ، با این تفاوت که افشای ضعف کنترل های داخلی به شکل داوطلبانه بود و دراین زمان اجباری است. مطابق قانون (بخش ۳۰۲ و ۴۰۴) مدیران و همچنین حسابرسان مستقل ملزم به ارائه گزارشی در مورد کفایت کنترل‌های داخلی شرکت در گزارشگری مالی شده اند . یعنی لازم بود تا مدیران شرکت های تحت پوشش این قانون در گزارش‌های سالانه ، کنترل های داخلی و ضعف های عمده آن را افشاء نمایند. درخواست های مربوط به پاسخگویی ، شرکت ها را وادار می کند تا نشان دهند که کنترل کاملی بر کلیه فرآیندهای تجاری (عملیاتی و مالی) دارند که قابلیت اطمینان صورت های مالی را تعیین می کنند. یک سیستم کنترل داخلی موثر می تواند ابزاری برای مالکان باشد تا با کاهش هزینه‌های نمایندگی ریسک تجاری را مدیریت کنند. لینگ و دینگ (۲۰۱۱)، افشای کنترل-های داخلی در گزارش مالی شرکت با جبران خسارت مرتبط بوده است. نتیجه تجزیه و تحلیل آنها رابطه بین افشای اجباری مربوط به جبران خسارات را به شدت پشتیبانی می کند ، زیرا افشای اجباری منجر به ایجاد انگیزه در مدیران برای افزایش کنترل می شود. بنابراین انتظار داریم که افشای اجباری در ارزیابی های کنترل های داخلی تاثیر معناداری داشته باشد.

۳. پیشینه پژوهش

خلیف وسماها (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی استقلال هیات مدیره و کیفیت کنترل های داخلی در مصر پرداختند. نتایج نشان داد که استقلال هیات‌مدیره اثر مثبت قابل‌توجهی بر کیفیت کنترل داخلی ندارد. با این حال، هنگامی که اثر تعدیل دوگانگی مدیر عامل بر چنین رابطه‌ای تست می‌شود، نتایج ارتباط بین ساختار هیات مدیره مثبت و قابل‌توجه می‌شود، در حالی که دوگانگی وجود نداشته باشد نتایج ، منفی است.

لو و کائو (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ویژگی های فردی اعضای هیات مدیره و ضعف کنترل های داخلی پرداختند. نتایج نشان می دهد که خصوصیات فردی روسای هیئت مدیره با ضعف کنترل داخلی درارتباط است. نتایج کلی نشان می دهد که کیفیت کنترل داخلی بهتر و ضعف های کنترل داخلی کاهش می یابد و اصلاح ضعف در شرکت هایی که اعضای هیئت مدیره و روسای هیئت مدیره دارای صلاحیت های قوی تری هستند به احتمال زیاد اعمال می شود. علاوه بر این ، مالکیت تأثیر تعدیل کننده ای در رابطه بین خصوصیات فردی اعضای هیات مدیره و

کنترل داخلی دارد. با این حال ، رفتار هیئت مدیره واسطه ای بین اعضای هیئت مدیره و کنترل داخلی ندارد.

دیواینتو وهمکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی ساختار مالکیت ، کمیته حسابرسی و افشای کنترل های داخلی پرداختند. نتایج نشان داد بین ساختار مالکیت ،کمیته حسابرسی و افشای کنترل های داخلی تفاوت معناداری وجود دارد. بدین معنی که ساختار مالکیت و عضویت در کمیته های حسابرسی کیفیت افشای کنترل های داخلی را بهبود می‌بخشد .

خراز و فرانچیچی(۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده افشای داوطلبانه نقاط ضعف داخلی در تونس پرداختند. نتایج نشان داد که احتمال افشای نقاط ضعف کنترل های داخلی به طور قابل توجهی با حاکمیت شرکتی و ساختار مالکیت ارتباط ندارد. با این حال برخی ویژگی های دیگر شرکت به عنوان مثال اندازه شرکت به شدت با افشای ضعف کنترل های داخلی توسط شرکت ها مرتبط است.

کینیوا (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر سیستم های کنترل داخلی بر عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کنیا پرداخت. نتایج نشان داد که سیستم های کنترل داخلی رابطه معناداری با عملکرد مالی دارد و سیستم کنترل داخلی ، یک معیار پیش بین مثبت از عملکرد مالی است. براساس این پژوهش سیستم های کنترل داخلی مخصوصا مدیریت ریسک ، حاکمیت شرکتی ، فعالیت کنترلی، محیط کنترلی و واحد حسابرسی داخلی حوزه های مهمی هستند و به منظور بهبود عملکرد مالی شرکت ها باید به آنها توجه نمود.

دونگ وهمکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده و پیامدهای اقتصادی افشا دواطلبانه ضعف کنترل-های داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که شدت ضعف کنترل های داخلی افشا شده با ضریب پاسخگویی سود و گزارش کنترل‌های داخلی مرتبط است.

جیانگ وونگ وهمکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ضعف کنترل های داخلی و کیفیت اطلاعات پرداختند. نتایج نشان داد که گزارش کنترل های داخلی توانسته بر دقت اطلاعات عمومی ارائه شده توسط شرکت ها موثر باشد. اگرچه آنها در گزارش خود در مورد تاثیر این گزارش ها بر اطلاعات خصوصی شرکت هابه نتیجه ای نرسیدند.

دابر (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی پاسخ سرمایه گذاران به افشای نقاط ضعف با اهمیت در کنترل های داخلی پرداخت. نتایج نشان داد که الزامات گزارشگری اجباری گزارش های ضعف کنترل های داخلی موجب اعتبار صورت های مالی نمی‌شود.

خرم آبادی وهمکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تبیین و اولویت بندی عوامل موثر بر ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی پرداختند. یافته‌های حاصل از اولویت‌بندی عوامل بیانگر آن است که در بین معیارهای اصلی، ویژگی‌های حسابرس داخلی مهم‌ترین عامل در ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی است. سپس ساختار هیئت مدیران، ویژگی‌های حسابرس مستقل و عوامل فرآیندی در رتبه‌های بعدی اهمیت قرار گرفته‌اند. همچنین ساختار مالکیت، کم‌اهمیت‌ترین معیار و در اولویت هشتم قرار گرفت؛ بنابراین شناسایی، تبیین و درنظرگرفتن اهمیت اولویت عوامل مؤثر بر ارزیابی کنترل‌های داخلی، زمینه‌ای برای ارتقای ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی فراهم می‌کند.

فخاری وکبیری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده افشای ضعف کنترل های داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که بین بازده دارایی ها ، عمر شرکت ، سودوزیان ، اهرم مالی و ریسک شرکت ، تعداد اعضای غیر موظف هیئت مدیره ، تعداد اعضای متخصص در کمیته حسابرسی ، درصد سهامداران دولتی ، درصد سهامداران عمده و کیفیت حسابرسی با افشای ضعف کنترل های داخلی شرکت رابطه معنی داری وجود دارد. این یافته ها می تواند در تبیین چگونگی ارتقای شفافیت شرکت ها در بازار سرمایه ایران مفید باشد.

ابراهیمی کردلر ، حسن بیگی ، غواصی کناری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر نقاط ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت پرداختند. نتایج نشان داد که نقاط ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد . همچنین، نقاط ضعف کنترل های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد.

حاجیها و حسین نژاد (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی عوامل تاثیر گذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت ومعنی داری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره Z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه ای با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی ندارد. در نتیجه می توان گفت ضعف های بااهمیت موجود در گزارش حسابرس از بعضی معیارهای مالی تاثیر می پذیرد.

۴. فرضیه های پژوهش

باتوجه به آنچه بیان شد ، فرضیه های پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

۱) بین ساختار مالکیت و ضعف کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

۲) بین افشای اجباری و ضعف کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

۵. روش شناسی پژوهش

داده های این پژوهش از صورت های مالی حسابرسی شده و گزارش فعالیت های هیئت مدیره شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه های اینترنتی مانند تارنمای کدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت هایی بدین شرح اعمال شد :

۱) دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند هر سال باشد.
۲) سال مالی در طی دوره های مورد نظر تغییری نداشته باشد.
۳) سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد .
۴) جزء شرکت های سرمایه گذاری ، واسطه‌گری و مالی نباشد .
۵) اطلاعات مورد نیاز برای انجام این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس باشد .

در نهایت اطلاعات مالی مربوط به ۸۷ شرکت به طور نمونه در دوره زمانی ۷ ساله از سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ با اعمال محدودیت های فوق بعنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۶. مدل ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه های تحقیق ، پس از غربالگری و انتخاب نمونه از جامعه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و جمع آوری اطلاعات متغیرهای معرفی شده در تعریف عملیاتی متغیرها به شرح زیر اقدام شد:

مدل رگرسیونی فرضیه اول :

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 Con_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل رگرسیونی فرضیه دوم :

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 MDI_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آنها:

۱.۶. متغیرهای مستقل

۱.۱.۶. افشای اجباری

در این پژوهش جهت تعیین شاخص افشای اجباری از دستورالعمل اجرایی ماده ۱۱ کنترل های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار تهران سال ۱۳۹۱ استفاده شده است. برای اندازه گیری این متغیر در صورتی که شرکتی گزارش کنترل های داخلی خود را افشا کرده بود برای سال شرکت موردنظر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است.

۲.۱.۶. ساختار مالکیت

یکی از ابعاد ساختار مالکیت تمرکز مالکیت می باشد. تمرکز مالکیت عبارت از چگونگی توزیع سهام بین سهامداران شرکت های مختلف است. هرچه تعداد سهامداران کمتر باشد ، مالکیت متمرکزتر خواهد بود. در این پژوهش از شاخص هرفیندال – هیرشمن ؛ که از طریق مجموع مجذور درصد سهام متعلق به سهامداران شرکت ها به دست آمده است(عباسی و رستگارنیا،۱۳۹۱)(نمازی و ابراهیمی ، ۱۳۹۲)آرفور ورحمان خان(۲۰۱۱).

$$CON=\sum_{i=1}^{n}(INOWN)^2$$

۲.۶. متغیر وابسته- ضعف کنترل های داخلی

برای سنجش ضعف در کنترل داخلی به عنوان متغیر وابسته از نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی استفاده می گردد که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می آید. طبق چک لیست کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس واوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل های داخلی می باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بربندهای ذیل مسئولیت های قانونی گزارش حسابرسی شرکت ها می باشد. ازاین رو، مشابه با پژوهش مانسیف وهمکاران (۲۰۱۲)چن وهمکاران (۲۰۱۷) اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل های داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

۳.۶. متغیرهای کنترلی

اهرم مالی

کل بدهی ها تقسیم بر کل دارایی ها (بولو وهمکاران،۱۳۹۱).

اندازه شرکت

لگاریتم ارزش دفتری کل دارایی ها(بولو وهمکاران،۱۳۹۱).

جریان نقد عملیاتی

جریان خالص وجه نقد فعالیت عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی(بولو وهمکاران،۱۳۹۱).

۷. یافته های پژوهش

۱.۷.آمار توصیفی

جدول (۱) و (۲) ، آمار توصیفی شرکت های موجود در نمونه را ارائه می نماید.

متغیر ضعف کنترل های داخلی با میانگین ۰/۲۳۰ نشان دهنده مقدار افشاء نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی در گزارش حسابرسی است. متغیر افشای اجباری با میانگین ۰/۴۲۹ نشان دهنده مقدار گزارش کنترل های داخلی با توجه به دستورالعمل اجرایی سازمان بورس اوراق بهادار تهران ، توسط شرکت ها است.متغیر تمرکز مالکیت براساس شاخص هرفیندال محاسبه شده و مقدار آن بین صفر ویک است . هرچه قدر شاخص به یک نزدیک تر باشد ، بیانگر تمرکز و هرچه به صفر نزدیک باشد ، نشان دهنده عدم تمرکز است. مقدار میانگین این متغیر ۰/۴۲۵ بیانگر آن است که کمتر از نیمی از شرکت های نمونه عدم تمرکز در مالکیت دارند.

جدول (۱) : تحلیل توصیفی مقادیر مربوط به متغیرهای مجازی

متغیر	مقادیر مجازی	فراوانی	درصد فراوانی
ضعف کنترل های داخلی	۰	۴۶۹	۰/۷۷۰
	۱	۱۴۰	۰/۲۳۰
افشای اجباری کنترل های داخلی	۰	۳۴۸	۰/۵۷۱
	۱	۲۶۱	۰/۴۲۹
تعداد مشاهدات :۶۰۹			

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی	کمینه	بیشینه
تمرکز مالکیت	Con	۰/۴۲۵	۰/۱۸۶	۲/۸۴۱	۰/۵۷۶	۰/۰۷۱	۰/۹۰۱
اهرم مالی	LEV	۰/۵۸۸	۰/۲۲۰	۲/۸۵۲	۰/۰۱۴	۰/۰۹۶	۱/۳۲۳
اندازه شرکت	SIZE	۲۷/۹۲۱	۱/۵۸۷	۳/۸۷۴	۰/۶۰۹	۲۳/۶۱۶	۳۳/۴۲۷
جریان نقد عملیاتی	CF	۰/۷۲۲	۱/۱۵۴	۴/۴۲۰	-۰/۲۸۸	-۲/۹۹۲	۳/۹۶۱
تعداد مشاهدات : ۶۰۹							

۲.۷. نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول، جهت بررسی رابطه بین ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت)و ضعف کنترل های داخلی به شرح جدول ۳ قابل مشاهده است. از آنجا که متغیر وابسته پژوهش متغیری مجازی است و به صورت ۱و۰ اندازه‌گیری شده لذا از رگرسیون لجستیک استفاده شده است . با توجه به نتایج آزمون مشاهده می شود که مقدار آماره LR که بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون است ، برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان می دهد که مدل معنادار است.

بر اساس نتایج، تنها آماره Z و سطح معناداری متغیر ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت)، نشانگر معناداری ضریب است. این یافته نشان می دهد که بین ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت) با ضعف کنترل های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. جهت بررسی صحت پیش بینی مدل از آزمون درصد صحت پیش بینی استفاده شده است.که در مجموع مدل دارای ۷۷درصد پیش بینی صحیح بوده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش، جهت بررسی رابطه بین افشای اجباری و ضعف کنترل های داخلی به شرح جدول ۴ قابل مشاهده است . از آنجا که متغیر وابسته پژوهش متغیری مجازی است و به صورت ۱و۰ اندازه گیری شده لذا از رگرسیون لجستیک استفاده شده است . با توجه به نتایج آزمون مشاهده می شود که مقدار آماره LR که بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون است ، برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان می دهد که مدل معنادار است.

بر اساس نتایج ، آماره Z و سطح معناداری متغیر افشای اجباری نشانگر معناداری ضرایب است. این یافته نشان می دهد که بین افشای اجباری با ضعف کنترل های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. جهت بررسی صحت پیش بینی مدل از آزمون درصد صحت پیش بینی استفاده شده است.که در مجموع مدل دارای ۷۷ درصد پیش بینی صحیح بوده است.

جدول(۳): نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش

نماد	ضرایب	آماره Z	احتمال
C	-۱/۹۰۹	-۰/۸۴۵	۰/۳۹۸
CON	-۰/۴۶۵	-۰/۷۱۵	۰/۰۴۵
CF	-۰/۱۳۵	-۱/۲۸۸	۰/۱۹۸
LEV	-۰/۲۷۲	-۰/۴۹۹	۰/۶۱۸
SIZE	-۰/۰۰۴	-۰/۰۴۷	۰/۹۶۲
ضریب تعیین مک فادن	۰/۱۵۴	آماره LR	۸۳/۳۸۸
سطح معناداری	۰/۰۰۰	Log likelihood	-۲۲۹/۷۱۲
درصد صحت پیش بینی			۷۷/۰۱۰

جدول(۴): نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضرایب	آماره z	سطح معناداری
C	-۰/۷۵۳	-۰/۳۴۸	۰/۷۲۸
MDI	-۰/۴۰۴	-۱/۶۸۶	۰/۰۳۲
CF	-۰/۱۲۸	-۱/۲۱۸	۰/۲۲۳
LEV	-۰/۱۴۱	-۰/۲۵۹	۰/۷۹۶
SIZE	-۰/۰۳۴	-۰/۴۴۳	۰/۶۵۸
ضریب تعیین مک فادن	۰/۱۵۸	آماره LR	۸۵/۷۴۸
سطح معناداری	۰/۰۰۰	Log likelihood	-۲۲۸/۵۳۲
درصد صحت پیش بینی			۷۷/۰۱۰

۸. بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به ارائه الگوی ضعف کنترل های داخلی براساس معیارهای غیر کنترلی شاخص کیفی حسابداری بین ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ پرداخته است.

فرضیه پژوهش در خصوص تاثیر معناداری ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت) و ضعف کنترل های داخلی مودر پذیرش قرار نگرفت. با عنایت به تایید رابطه منفی و معنادار بین ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت) وضعف کنترل های داخلی ، نظریه نمایندگی در این پژوهش تایید می شود. بدین ترتیب سطح بالایی از تمرکز مالکیت ، نقش مهمی در کنترل و اداره شرکت ودر نتیجه کاهش ضعف کنترل های داخلی دارند. به نظر می رسد ، زمانی که مالکیت سهامداران عمده به بیش از سطح خاصی می رسد ، سهامداران عمده دیگر انگیزه ای برای رفتارهای به زیان شرکت ندارند. زیرا نگه داری میزان زیادی از سهام شرکت ، منجر می شود که عواقب ناشی از تصمیماتشان متوجه خودشان شود. از این رو در این شرایط تلاش می کنند که از طریق نظارت بهتر بر مدیریت و یا حضور در مدیریت شرکت ارزش آن را به حداکثر برسانند. در نتیجه به عنوان ناظرینی عمل می کنند که قادر به افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی و نیز ارتقای سطح کارایی شرکت باشند. نتایج این پژوهش به نوعی با نتایج پژوهش دیواینتو وهمکاران (۲۰۱۷) همسو و با نتایج پژوهش خرم آبادی و همکاران (۱۳۹۹) خراز و فرانچیچی(۲۰۱۷) مغایر است.

فرضیه پژوهش در خصوص تاثیر معنادار افشای اجباری و ضعف کنترل های داخلی ، مورد پذیرش قرار گرفت. براساس مبانی نظری مطرح شده ، یافته های پژوهش حاکی از وجود تاثیر معنادار افشای اجباری بر ضعف کنترل های داخلی است. باتوجه به اینکه بحث کنترل های داخلی از مباحث نسبتا جدید در حرفه حسابداری و حسابرسی در سطح کشور است با عنایت به الزامات سازمان بورس واوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس را ملزم به پیاده سازی کنترل های داخلی و افشای گزارش هیئت مدیره در خصوص کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نمود. به نظر می رسد وجود و رعایت دستورالعمل های کنترل داخلی و افشای اجباری گزارش های مربوط به آن منجر به افزایش کارآیی ، کاهش ریسک از دست دادن دارایی ها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتماد پذیری صورت های مالی و رعایت قوانین ومقررات می شود. بدیهی است که عدم وجود نظارت کافی، منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سوءاستفاده و هدررفت ایجاد می کند. براین اساس می توان گفت که الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار در خصوص پیاده سازی کنترل های داخلی و افشای گزارش مربوطه توسط مدیران موجب کاهش ضعف کنترل های داخلی و به عنوان یک سازوکار نظارتی نقش خود را ایفا می کند. نتایج این پژوهش به نوعی با پژوهش جیانگ وونگ وهمکاران (۲۰۱۵) همسو و با نتایج پژوهش دابر (۲۰۱۱) مغایر است.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر ، به نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس واوراق بهادار پیشنهاد می شود که در مورد پیاده سازی هرچه با کیفیت تر و موثر تر کنترل های داخلی و افشای گزارش کنترل های داخلی نظارت و سخت گیری بیشتری داشته باشند.به سهامداران پیشنهاد می شود که گزارش های کنترل های داخلی افشا شده توجه ویژه ای داشته باشند. با توجه به نتایج بدست آمده از این پژوهش می‌توان به مدیران، تحلیل‌گران وسرمایه‌گذاران پیشنهاد نمود که در هنگام بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها به مولفه‌های حاکمیتی مانند ترکیب سهامداران آن توجه نمایند. چرا که نوع مالکیت و درصد سهامداران بر چگونگی کیفیت کنترل های داخلی شرکت‌ها موثر است. به

مدیران سازمان بورس اوراق بهادار نیز پیشنهاد می‌شود از آنجا که حضور سهامداران عمده و نهادی منجر به افزایش کیفیت کنترل های داخلی شرکت‌ها می‌گردد، اطلاعات مربوط به ساختار مالکیت شرکت‌ها و این دسته از سهامداران را در اختیار تحلیل‌گران و استفاده کنندگان قرار دهند.

برای پژوهش های آتی ، موضوع های زیر پیشنهاد می شود:

۱) در این پژوهش جهت سنجش تمرکز مالکیت از شاخص هرفیندال – هیرشمن استفاده شده است پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی از سایر روش های سنجش تمرکز مالکیت (تبدیل لگاریتمی دمستز و ویلالونگا(۲۰۰۱)، درصدی از سرمایه تحت تملک سهامدار اصلی و دو تا پنج درصد سهامدار بزرگ، درصد مالکیت سهام شناور آزاد) استفاده نمایند.

۲) دراین پژوهش اثر شاخص اجباری اطلاعات استفاده شد پیشنهاد می شوند در پژوهش های آتی به صورت همزمان تاثیر افشای اجباری و اختیاری بر ضعف کنترل های داخلی در سطح صنعت بررسی شود.

۳) پیشنهاد می شود تاثیر انواع دیگر مالکیت نظیر مالکیت دولتی و مالکیت مدیریتی و.. بر ضعف کنترل های داخلی مورد بررسی قرار گیرد.

در نهایت در این پژوهش به این مساله باید توجه داشت که دستورالعمل کنترل های داخلی در سال ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط سازمان بورس واوراق بهادار تهران ابلاغ شد . واین موضوع باعث شد که بازه زمانی پژوهش حاضر کوتاه شود و از طرفی این دستورالعمل به طور کامل توسط شرکت ها پیاده نشده و زیر بنای سیستم کنترل داخلی شرکت ها کامل نبوده است. بنابراین مهمترین محدودیت پژوهش حاضر عدم افشای گزارش های مذکور در بازه زمانی پژوهش بوده است .

فهرست منابع

* ابراهیمی کردلر ، علی ؛ حسن بیگی ، وحید ؛ غواصی کناری ، محمد(۱۳۹۷). بررسی تاثیر ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت . مجله دانش حسابداری مالی ، دوره ۵ ، شماره ۳ ، شماره پیاپی ، ۱۸ ، صص۶۸-۴۵.
* حاجیها ، زهره وحسین نژاد ، محمد.(۱۳۹۴) .عوامل اثرگذار برنقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی.پژوهش های حسابداری مالی وحسابرسی.سال هفتم، شماره ۲۶،صص۱۱۹-۱۳۷.
* خرم آبادی ، مهدی ؛ حساس یگانه ، یحیی؛ برزیده ، فرخ ؛ صالحی صدقیانی ، جمشید(۱۳۹۹). تبیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شدهٔ بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی. پژوهش های حسابداری مالی ، دوره ۱۲، شماره ۱، شماره پیاپی ۴۳، صص۸۲-۵۷.
* رهنمای رودپشتی ، فریدون؛ هیبتی ، فرشاد ؛ طالب نیا ، قدرت اله؛ نبوی چاشمی ، سید علی (۱۳۹۱) .ارائه الگوی سنجش تاثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت ، سال پنجم ، شماره دوازدهم ، صص۷۹-۱۰۰.
* ساعدی ، رحمان ؛ دستگیر ، محسن.(۱۳۹۶). تاثیر ضعف کنترل های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اواق بهادار تهران. مجله پژوهش های حسابداری مالی. سال نهم ، شماره چهارم ، پیاپی ۳۴، صص ۳۸-۱۷.
* عباسی، ابراهیم ؛ رستگارنیا، فاطمه(۱۳۹۱). تاثیر ساختار مالکیت بر ارزش شرکت ها در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش های تجربی حسابداری ، سال دوم ، شماره ۵، صص۳۳-۵۰.
* فخاری ، حسین ؛ کبیری ، محمد تقی .(۱۳۹۷). بررسی عوامل تعیین کننده افشای ضعف کنترل های داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران..تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰ ، صص۲۵-۴۲.
* Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney Jr, W. R.(2007), The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. Journal of Accounting andEconomics. Journal of Accounting and Economics, 44 (1), 166-192.
* Arifur Rahman Khan, Dewan Mahboob Hossain, Javed Siddiqui, (2011), "Corporate ownership concentration and audit fees (The case of an emerging economy)". Journal of Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 27 p 125–131.
* Black, B., (1992) "Shareholder Activism and Corporate Governance in the U.S.", in Peter Newman, ed.: The New Palgrave Dictionary of Economics and the Law (Macmillan Reference limited, London and Basingstoke).
* Bennedsen, M., Wolfenzon, D., (2000) "The balance of power in closely held corporations", Journal of Financial Economics, Vol. 58, pp. 113-139.
* Ching Weng ,T, Hsin-Yi Chi and Guang-Zheng. (2015). Internal Control Weakness and Information Quality. Journal of Applied Finance & Banking, vol. 5, no. 5, pp, 135-169 ISSN: 1792-6580 (print version) , 1792-6599 (online) Scienpress Ltd.
* Dewayanto,T, Suhardjanto,D, Setiadi,I,(2017), Ownership Structure, Audit Committee, and Internal Control Disclosure: Indonesia and Philippines. Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 6, Issue 4.

* Dong Ji, Wei Lu, Wen Qu.(2015).”Determinants and economic consequences of voluntary disclosure of internal control weaknesses in China“.Journal ofContemporary Accounting & Economics ،12(1), 61-72.
* Dobre, M. , (2011). Stock investors’ response to disclosures of material weaknesses in internal control. Accounting and Management Information Systems, 10 (3) , 397-423.
* Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976), “Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and ownership structure”, Journal of Financial Economics, Vol. 3 No. 4, pp. 305-360.
* Kharraz, H., & Ferchichi, J. (2017). Determinants of voluntary disclosure of internal control weaknesses in Tunisia. *Corporate Ownership & Control, 14(2),* 59-68. http://doi.org/10.22495/cocv14i2art6.
* Kinyua, J. K. (2016). Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange, PH.D Thesis, JOMO KENYATTA UNIVERSITY OF AGRICULTURE AND TECHNOLOGY.
* Khlif, H. and Samaha, K. (2019), "Board independence and internal control quality in Egypt: does CEO duality matter?", International Journal of Law and Management, Vol. 61 No. 2, pp. 345-358. https://doi.org/10.1108/IJLMA-08-2017-0202 .
* Leng, J., & Ding, Y. (2011), Internal Control Disclosure and Corporate Governance: Empirical Research from Chinese Listed Companies. Technology & Investment, 2 (4).
* Lu Yu ,Yue Cao (2018). The individual characteristics of board members and internal control weakness: Evidence from China. Pacific-Basin Finance Journal,Volume 51, October 2018, Pages 75-94.
* Myers, S. and Majluf, N. (1984), “Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have”, Journal of Financial Economics, Vol. 13 No. 2, pp. 187-221.
* Michelon, G., S. Beretta, dan S. Bozzolan. 2009. Disclosure on internal control systems as a substitute of alternative governance mechanisms. Paper read at Working Papers: 1- 40
* Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2004. Auditing Standard No. 2—An Audit of InternalControl over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements.
* Ramsay,I.,Ban lair,M.(1993),Ownership Concentration,Institutional Investment and Corporate Governance:An Empirical Investigation of 100 Australian Companies,Melbourne University Law Review,Vol.19,Jun,pp.153-194.
* Shleifer, A., & Vishny, R. (1986). Large shareholders and corporate control. Journal of Political Economy, pp.461–479.

Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

Presentation internal control weakness template, Based on non-control criteria of accounting quality indicators

Abbas Ghafari Ghaziani
Department of Accounting, Tonekabin Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

Sina Kheradyar
Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran
(Corresponding Author)

Mohammadreza Pourali
Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.

Mahmoud Samadi Lorgani
Department of Accounting, Tonekabin Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

Abstract

Internal controls are a process that provides reasonable assurance about the reliability of financial reporting and the preparation of financial statements based on policies and procedures in accordance with generally accepted accounting principles. Therefore, operational inefficiency and quality of financial reporting are as negative consequences due to weak internal controls, which are likely to be due to uncontrolled criteria of accounting quality index.

Therefore, the purpose of this study is to provide a model of weak internal controls based on non-control criteria of accounting quality index. To achieve the research goal, data of 87 sample companies were collected over a period of 7 years from 2012 to 2018and were analyzed by descriptive-correlation analysis using logit regression test. The results showed that there is a negative and significant relationship between ownership structure (ownership concentration) and weakness of internal controls. There is a significant negative relationship between mandatory disclosure and the weakness of internal controls.

Key words: internal control weakness, Ownership structure,mandatory disclosure