

## افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان

لاله جعفری افشار

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).

lalehafshar1370@gmail.com

دکتر فرزین خوشکار

گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران.

f.khoshkar@hnhk.ac.ir

شماره ۱۰۵ / تابستان ۱۴۰۴ (جلد سوم) / صص ۱۹۲-۲۱۳  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره هشتم)

### چکیده

هدف این پژوهش مطالعه‌ی بررسی افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان می‌باشد. قابل ذکر است بازده زمانی در این پژوهش محدود به سال‌های ۱۳۹۳-۱۴۰۲ می‌باشد، همچنین این پژوهش دارای یک فرضیه می‌باشد. پژوهش انجام شده از نظر نوع هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلالات قیاسی- استقرایی صورت گرفته است و برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از تحلیل پانلی کمک گرفته شده است. نتایج بدست آمده نشان داد بین افشا ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

**واژه های کلیدی:** افشای ضعف های کنترل داخلی، خطر دعوای حقوقی حسابرسان.

### مقدمه

کنترل داخلی گزارشگری مالی، فرایندی است که توسط مدیرعامل و هیئت مدیره شرکت طراحی شده است تا از گزارشگری مالی مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری برای مقاصد برون سازمانی، اطمینان حاصل شود. قابلیت اتکا گزارشگری مالی شرکت در میان سایر عوامل اثرگذار تابعی از اثربخشی کنترل‌های داخلی یک شرکت است (کردستانی و محمدی نسب، ۱۴۰۲). در بیشتر موارد ضعف‌های کنترل داخلی که توسط حسابرس گزارش میشود، در نامه مدیریت آورده میشود و به مدیریت ابلاغ میشود اما بین ضعف‌هایی که در نامه مدیریت وجود دارد با ضعف‌هایی که در گزارش حسابرس و بازرس قانونی افشا میشود تفاوتی وجود دارد. نوع دوم ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی هستند که بدلیل اهمیتشان در متن گزارش حسابرس افشا میشوند.

### بیان مساله

#### اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

بخش ۴۰۴ قانون ساینز آکسلی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲، مدیران شرکت‌ها را ملزم می‌کند که کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی<sup>۲</sup> را ارزیابی کنند و در پایان سال افشا کنند و نشان دهند که آیا این کنترل‌ها مؤثر هستند یا دارای ضعف‌های با اهمیت

<sup>۱</sup> Sarbanes-Oxley (SOX 404)

<sup>۲</sup> internal controls over financial reporting (ICFR)

هستند. حسابرسان خارجی شرکت‌های بزرگ، باید نظر مستقلى در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵ (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی) ارائه کنند. بنابراین، حسابرسان پس از بخش ۴۰۴ قانون ساینز آکسلی دو حسابرسی را برای صاحبکاران بزرگ شرکت‌های بزرگ می‌دهند: ۱- حسابرسی صورت مالی و ۲- حسابرسی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی، که با هم به عنوان حسابرسی یکپارچه انجام می‌شود. (چن و چن، ۲۰۲۲). خطر دعوای قضایی حسابرسان (ریسک دادرسی<sup>۱</sup>) به دلیل حسابرسی‌های صورت مالی شکست خورده به خوبی در ادبیات برجسته شده است و به عنوان یک محرک مهم برای حسابرسان برای ارائه حسابرسی صورت مالی با کیفیت بالا در نظر گرفته می‌شود (دیفوند و ژانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). دعوای حقوقی علیه شرکت حسابرسی، شامل خدمات حسابرسی (مانند حسابرسی صورت‌های مالی) و همچنین خدمات غیر حسابرسی (مانند تهیه گزارش مالیاتی، خدمات تضمینی، خدمات مشاوره و غیره) است. دعوای حسابرسی ممکن است از نقض قوانینی مانند قانون شرکت، قوانین اوراق بهادار، قانون قراردادهای و سایر مقررات ناشی شود. (ال عبدالله و ال آنی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱).

مطالعات موجود همچنین نشان می‌دهد که نظر منفی حسابرسان در مورد کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی، خطر دعوای حقوقی مشتریان حسابرسی را به دلیل تحریف افزایش می‌دهد با این حال، یک سوال مهم این است که آیا کیفیت حسابرسی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی بر ریسک دادرسی حسابرسان برای حسابرسی‌های شکست خورده صورت مالی تأثیر می‌گذارد یا خیر. (چن و همکاران، ۲۰۲۲).

مطابق با بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی، اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار می‌تواند از طریق تأثیر بر احتمال وقوع اشتباه در صورتهای مالی، بر ریسک دادخواهی حسابرسان موثر باشد. این تأثیرگذاری از این نظر است که هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، حسابرسان اغلب چرخه معاملات واحد تجاری را تجزیه و تحلیل می‌کنند. از رایج‌ترین این موارد چرخه درآمد و چرخه هزینه است. تغییرات قابل ملاحظه در هر یک از این چرخه‌ها از طریق تحت تأثیر قرار دادند قدرت سیستم کنترل داخلی صاحبکار، بر احتمال شکست حسابرسی تأثیر می‌گذارد. با افزایش میزان ضعف سیستم کنترل داخلی صاحبکار، احتمال ریسک دادخواهی حسابرسان، به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد. (قدیم پور و دستگیر، ۱۳۹۵)

از طرفی افشای ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهد که صاحبکار در حفظ حسابرسی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی موثر دچار کمبود بوده است. تحقیقات رایس و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، نشان می‌دهد که مشتریان حسابرسی برای افشای ضعف کنترل داخلی انگیزه‌ای ندارند، زیرا انجام این کار منجر به واکنش منفی بازار، هزینه بالاتر بدهی و شکایت‌های گروهی بیشتر می‌شود. این پیامدهای منفی صاحبکار حسابرسی را برمی‌انگیزد تا اقدام به خرید نظر کنترل داخلی شرکت کنند (کریستین سن<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱)، با این حال، در رابطه با حسابرس، چنین افشاهایی ممکن است نشان دهد که حسابرس، حسابرسی کاملی انجام داده است. بنابراین، حسابرسان و صاحبکاران آنها احتمالاً انگیزه‌های بسیار متفاوتی در تصمیم‌گیری برای افشای ضعف‌های بااهمیت دارند. مطالعات دیگری نشان می‌دهد که سهامداران هنگام تعیین اینکه آیا حسابرسان را متهم بدانند یا خیر، نظرات تداوم فعالیت حسابرسان را در نظر بگیرند (کاپلان و ویلیامز<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). این نتیجه حاکی از آن است که حسابرسی صورت مالی با کیفیت بالاتر، خطر دعوای قضایی حسابرسان را کاهش می‌دهد؛ تا جایی که اگر افشای ضعف کنترل داخلی حسابرس توسط سهامداران به عنوان یک حسابرسی کنترل‌های داخلی گزارشگری

<sup>1</sup> Litigation Risk

<sup>2</sup> DeFond, M., and J. Zhang

<sup>3</sup> AL Abdullah & AL Ani

<sup>4</sup> Rice

<sup>5</sup> Christensen

<sup>6</sup> Kaplan

مالی با کیفیت بالا درک شود و به کیفیت حسابرسی یکپارچه کمک کند، سهامداران کمتر احتمال دارد از حسابرسانی که ضعف کنترل داخلی را افشا کرده اند اما در کشف تحریفات همزمان در طول دوره تحریف ناکام بوده اند شکایت کنند. بنابراین، افشای ضعف کنترل داخلی حسابرسان ممکن است دعوی قضایی علیه آنها را کاهش دهد و تمایل به اجتناب از طرح دعوی به نوبه خود انگیزه ای برای حسابرسان برای افشای ضعف کنترل داخلی فراهم می کند. چن و چن (۲۰۲۲)، نشان دادند که دعوی حقوقی سهامداران تأثیر معکوس بر انگیزه حسابرسان برای افشای ضعف کنترل داخلی دارد،

بنابراین با توجه به اثرات افشا، در این پژوهش به بررسی این سوال پرداخته می شود که آیا بین افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حسابرسان رابطه معنی داری وجود دارد یا خیر؟

اهمیت انجام این تحقیق از منظر ضرورت توجه به کنترل های داخلی و همچنین تاثیرات ریسک دادرسی قابل بررسی است. در باره ضرورت اول می توان گفت که کنترل های داخلی، معیاری برای تعیین میزان بررسی های حسابرسان و نیز ارزیابی قابلیت اتکای گزارش های مالی در نظر گرفته می شوند. صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذینفع در واحدهای اقتصادی، کنترل های داخلی را ابزاری برای دستیابی به اهداف واحد اقتصادی در نظر می گیرند. فرض اصلی و پایه ای در بحث های عمومی و گزارشها این است که کنترل داخلی، سبب بهبود کیفیت و گزارشگری مالی می شود و مشکلات حاکمیتی را کاهش میدهد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹). در ایران نیز در سنوات اخیر مبحث کنترل داخلی و اجرای آن به صورت سیستماتیک و جدی در روند اجرایی سازمان ها و شرکت های دولتی قرار گرفته است و از مسائل بااهمیت در دستیابی به کنترل کیفی مدیریت اجرایی سازمان ها بشمار می آید و مدیران بخش های عمومی باید برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف ها پیش بینی شده، حسن اجرای فعالیت ها در کلیه زمینه ها جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی ها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حساب دهی نسبت به فعالیت های انجام شده، به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب بپردازند (روحانی و همکاران، ۱۴۰۰).

در مورد خطر دعوی حقوقی حسابرسان نیز اهمیت موضوع این است که اقامه دعوی حقوقی از سوی استفاده کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها سبب تحمیل هزینه بر حسابرسان می شود، بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه وارد می کند. این پیامدهای ناگوار، مسئله ریسک دادخواهی حسابرسان را تبدیل به یکی دغدغه های حسابرسی کرده است و حسابرسان تلاش می کنند به طور مداوم ریسک دادخواهی را ارزیابی کرده و تدابیر لازم در اظهار نظر حسابرسی را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند. (ال عبدالله و ال آنی، ۲۰۲۱). از این لحاظ این موضوع برای مؤسسات حسابرسی نیز دارای اهمیت است. مؤسسات حسابرسی نیز بابت کاهش شهرت خود در جامعه و حرفه نگران هستند؛ چراکه با سهل انگاری در انجام وظایف قانونی و آئین رفتار حرفه ای، استقلال آنها خدشه دار شده و با کاهش کیفیت کار حسابرسی اعتبار آنها در جامعه کم خواهد شد و آسیب شدیدی به کیفیت صورت های مالی شرکت وارد می شود (امیری و فخاری، ۱۴۰۰). در ایران هرچند آمار رسمی در خصوص شکایت علیه حسابرسان در دسترس نیست، اما شواهد نشان میدهد در سال های اخیر میزان شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته است. شکایت علیه حسابرسان علاوه بر تحمیل هزینه های هنگفت دادرسی، هزینه های غیر مستقیمی را نیز بر حسابرسان و حرفه ی حسابرسی تحمیل میکند. شکایت علیه حسابرسان میتواند به شهرت و اعتبار آنها آسیب برساند و بدین طریق باعث میشود حسابرسان درآمدهای بسیاری را از دست دهند (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱).

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

**ضعف های کنترل داخلی**

برخلاف تصور عمومی که کنترل‌های داخلی را اقدامات واحد اقتصادی برای پیشگیری از تقلب کارکنان می‌دانند، سیستم کنترل داخلی مسائلی فراتر از این‌ها را در بر می‌گیرد و شامل طرح سازمانی، کلیه سیاست‌ها و روش‌های مالی و غیر مالی است که برای حصول اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های واحد اقتصادی توسط مدیریت برقرار می‌شود. علت استقرار سیستم کنترل داخلی، کمک به مدیریت واحد اقتصادی در دستیابی به هدف‌های مورد نظر است. مدیریت واحد اقتصادی، سیاست‌ها و روش‌های مشخصی را طراحی و برقرار می‌کند تا از برآورده شدن هدف‌هایی که به اعتقاد مدیریت، دستیابی به آن‌ها مهم است، اطمینانی معقول به دست آورد. هر یک از این سیاست‌ها و روش‌ها را کنترل داخلی و مجموعه آن را سیستم کنترل داخلی می‌نامند (ملکیان، ۱۳۹۹).

به طور کلی می‌توان گفت، ساختار کنترل داخلی یک سازمان (سیستم کنترل داخلی) شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید (ملکیان، ۱۳۹۹).  
کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی ۱ وابسته به کمیسیون ملی گزارش‌دهی مالی فریبکارانه ۲ که اصطلاحاً به COSO ۳ معروف است، در گزارش خود تحت عنوان «کنترل داخلی - چارچوب یکپارچه» تعریف جامعی از کنترل داخلی ارائه می‌دهد:

کنترل داخلی فرایندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهدافی که در سه گروه اصلی زیر دسته‌بندی می‌شوند، توسط هیات‌مدیره، مدیریت و سایر کارکنان یک واحد اقتصادی برقرار می‌شود.

### اثر بخشی و کارایی عملیات

قابلیت اعتماد گزارش‌دهی مالی و رعایت قوانین و مقررات مربوطه.  
با توجه به اینکه معمولاً حسابرسان به دنبال کسب اطلاعات از کنترل‌های داخلی حاکم بر صورت‌های مالی می‌باشند، می‌توان از تعریف فوق تعریفی را بر گرفت که صرفاً بر کنترل‌های داخلی حاکم بر تهیه صورت‌های مالی متمرکز باشد:  
کنترل‌های داخلی حاکم بر تهیه صورت‌های مالی فرایندی است که به منظور حصول اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، توسط هیات‌مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان واحد اقتصادی، برقرار می‌شود (کمیته سازمان مسئول کمیسیون تردوی، ۱۹۹۴).

### خطر دعوای حقوقی حسابرسان

شواهد حاکی از آن است که یکی از فرآیندهای مهم در حسابرسی تعیین سطح پذیرش ریسک حسابرسی است. ریسک حسابرسی یعنی آن ریسکی که تحریف با اهمیتی در صورتهای مالی وجود داشته باشد و حسابرس ندانسته نظر خود را از بابت آن تعدیل نکند. یا عبارتی احتمال خطر اینکه حسابرس ناآگاهانه نتواند نظر خود را نسبت به صورتهای مالی که دارای اشتباه با اهمیت است اصلاح نماید (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱).

زمانی که حسابرسان خدمات حسابرسی را برای شرکت‌ها ارائه می‌کنند، با ریسک‌های زیادی مرتبط با تعهد خود مواجه می‌شوند، از جمله ریسک حسابرسی و ریسک تجاری مشتریان (کاسل و همکاران، ۲۰۱۸). ریسک حسابرسی عمدتاً مربوط به میزان کوشا بودن و مسئولیت پذیری حسابرسان در حفظ استقلال خود در حین ارائه خدمات حسابرسی است و

<sup>1</sup> Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission.

<sup>2</sup> National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

<sup>3</sup> Committee of Sponsoring Organization.

<sup>4</sup> Cassell

همچنین خطاها و تقلب های عمده احتمالی سیستم مالی حسابرسی شده در گزارش حسابرسی افشا شده است. مهمترین ریسک های حسابرسی عبارت اند از:

**ریسک ذاتی:** به علت ثبات مالی شرکت، امکان دسترسی به منابع درآمد شرکت، به وجود آمدن رقبای سرسخت جدید، تلاش کارکنان برای رسیدن در جایگاه بهتر یک حساب داخلی شرکت دچار ریسک ذاتی می شود. ریسک ذاتی احتمال تحریف بااهمیت در صورتهای مالی قبل از بررسی اثربخشی کنترلهای داخلی مرتبط مشتری است. تغییرات در صنعت یا معاملات پیچیده ممکن است بر ریسک ذاتی یک شرکت تأثیر بگذارد. بنابراین، زمانی که حسابرس ریسک ذاتی را ارزیابی می کند، وضعیت سازمانی، وضعیت مالی، ماهیت خدمات، نوع معاملات، داراییها و بدهیهای مرتبط با تقلب، و محیط اقتصادی - اجتماعی شرکت اغلب به دقت مورد توجه قرار می گیرد.

**ریسک کنترل:** ریسک کنترلی این احتمال است که صورت های مالی دارای تحریف های بااهمیتی باشد که توسط کنترل های داخلی صاحبکار قابل پیشگیری یا کشف نباشد. چنانچه ثبت های داخل سیستم حسابداری سازمان مربوطه دچار ایراد باشد و گروه حسابداری این مشکل رو رفع نکند به آن ریسک کنترل می گویند. در برخی از مواقع ریسک ذاتی و کنترل با هم انجام می گیرد که نوعی ریسک حسابرسی محسوب می شود که حوزه ی وظایف حسابرس قرار نمی گیرد.

**ریسک عدم کشف:** ریسکی است که شواهد حسابرسی گردآوری شده قادر به تشخیص تحریف اهمیت نباشد. این خطر با کیفیت و ویژگی های حسابرسی حسابرس یا مؤسسه حسابرسی مرتبط است. برخی از ایرادات و اشتباهاتی که در صورت های مالی وجود دارد به اندازه ای کم است که نیازی به کشف آن ها وجود ندارد معمولاً حسابرس مبلغ پایه ای را برای این اشتباهات در نظر میگیرد (لو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲).

ریسک تجاری عمدتاً به این خطر مربوط می شود که مشتری حسابرسی شده ممکن است با زیان های عملیاتی یا ورشکستگی مواجه شود در برخی از پرونده های دعاوی حسابرسی، حسابرسان بررسی های خود را مطابق با استانداردهای حسابرسی پذیرفته شده انجام می دهند و به طور مناسب در مورد آن صورت های مالی گزارش می دهند، با این حال آنها همچنان در معرض زیان یا آسیب به عملکرد حرفه ای خود ناشی از دعوی قضایی هستند (ژو و ژنگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

بر اساس استدلال ریسک حسابرسی، حسابرسان برای تعیین آستانه قابل قبول ریسک حسابرسی، باید کلیه اطلاعات لازم را جهت ارزیابی خطرات نظارتی، دادخواهی و سابقه ای مشتریان خود جمع آوری کنند. هر چه این ریسک بیشتر باشد، آستانه قابل قبول پایین تر خواهد بود، و حسابرسان بیشتر تلاش می کنند تا وارد روند حسابرسی شوند (فریدی میوان و همکاران، ۱۴۰۱).

از طرفی هدف از حسابرسی اطمینان از صحت سوابق و اعتبار بخشیدن به اطلاعات حسابداری است. با توجه به پیچیدگی فزاینده معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری و تقاضاهای فزاینده از طرف کاربران خارجی و صاحبکاران در بازار رقابتی، مانند بانک ها و موسسات مالی، حسابرسان باید مواردی مانند فناوریها و پیچیدگیهای تجاری و مقررات را ارزیابی کنند تا از ریسکهای موجود آگاه شوند. از این نظر، خطرات دعوی قضایی یکی از نگرانی های دائمی حسابرسان است. زیرا آنها مسئول اظهار نظر در مورد صورت های مالی بر اساس شواهد و قضاوت آنها هستند. در این فرآیند، حسابرسان به ناچار با انواع مختلفی از خطرات مانند خطرات دعوی قضایی و لکه دار کردن شهرت خود مواجه می شوند. یک خطر دعوی قضایی حسابرسان را در معرض تحریم های مالی قرار می دهد، در حالی که خطر شهرت

<sup>1</sup> Lu

<sup>2</sup> Zhu, L., Zheng

حسابرسان را در معرض مشکلات در حفظ و جذب مشتریان جدید قرار می دهد. همچنین خطرات دادرسی یک بدهی ایجاد می کند، خطر شهرت بر دارایی، شهرت حسابرس تأثیر می گذارد. این موارد ریسک های مستقلى نیستند زیرا دعاوى حقوقى و تحریم های مالی نیز به اعتبار حسابرس آسیب می زند. بنابراین می توان گفت که سه نوع ریسک بر انگیزه حسابرسان برای ارائه کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد: الف) ریسک دادرسی. ب) ریسک شهرت؛ ۳) ریسک مربوط به مقررات (گیوردانی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

اگر بخواهیم تعریف کامل و جامعی را از احتمال اینکه ممکن است از حسابرس به سبب شغل و حساسیت بالای این منصب در آینده شکایتی صورت گیرد و در اصطلاح اقامه دعوا علیه این شخص یا مؤسسات حسابرسی صورت گیرد ارائه نماییم بایستی به تعریف ارائه شده توسط بینز و همکاران (۲۰۱۲)، استناد شود که در مطالعه خود میگویند یک سری موارد وجود دارد که به سبب حساسیت شغل حسابرسی میتواند موجب اقامه دعوا در آینده علیه آنان شود و همانطور که دی آنجلو (۱۹۸۱)، تعریف میکند، مبنای کیفیت گزارشگری مالی را میتوان همان کیفیت حسابرسی تعریف کرد و این عمل حسابرسان اگر با کیفیت الزم صورت گیرد، مطمئناً صورتهای مالی از تقلبات و تحریفات با اهمیت مبرا خواهد بود. (علی اکبری و وقفی، ۱۴۰۱). بنابراین دعوی حقوقی علیه شرکت حسابرسی، شامل خدمات حسابرسی (مانند حسابرسی صورت های مالی) و همچنین خدمات غیر حسابرسی (مانند تهیه گزارش مالیاتی، خدمات تضمینی، خدمات مشاوره و غیره) است. دعوی حسابرسی ممکن است از نقض قوانینی مانند قانون شرکت، قوانین اوراق بهادار، قانون قراردادهای و سایر مقررات ناشی شود. (ال عبدالله و ال آنی، ۲۰۲۱).

## اهمیت دعاوی قضایی علیه حسابرسان

اهمیت پرداختن به موضوع دعاوی قضایی علیه حسابرسان از چند جهت قابل اهمیت است: شکایتهای متوالی علیه حسابرس میتواند منجر به اخراج وی از حرفه حسابرسی گردد. اقامه دعوی از سوی استفاده کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها منجر به تحمیل هزینه بر شخص حسابرس میشود، بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد میکند. این پیامدهای ناگوار، مسأله ریسک دادخواهی حسابرسان را تبدیل به یکی از اساسی ترین دغدغه های جامعه حسابرسی کرده است. به گونه ای که حسابرسان همواره تلاش می کنند به طور مداوم ریسک دادخواهی خود را ارزیابی کنند و تدابیر الزم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱). مطابق با آمار در سالهای گذشته شکایت علیه حسابرسان، به یکی از اساسی ترین مشکلات حسابرسان تبدیل شده است. برای نمونه، در آمریکا شش موسسه بزرگ حسابرسی در سال ۱۹۸۳ با سه شکایت مواجه بوده اند، درحالیکه این مسئله در سال ۱۹۹۳ به ۲۱۰ مورد رسیده است. بنا به گزارش این شش موسسه، مبلغ هایی که آنها بابت خسارت، کاهش شکایتهای احتمالی و حفظ اعتبار خود پرداخت کرده اند، از ۶/۲ درصد کل درآمد در سال ۱۹۸۳ به ۱۲ درصد در سال ۱۹۹۳ افزایش یافته است. همچنین، ۱۴۷ مورد ادعای خسارت علیه حسابرسان وجود داشته و هرکدام حداقل ۱۰۰ میلیون دلار ادعای خسارت کرده اند که در مجموع نزدیک به ۲۱۰ میلیارد دلار است. در دیگر کشورهای توسعه یافته نیز این روند حالت صعودی داشته است. برای نمونه، بر اساس گزارش مجله ICAEW، اقامه دعوا علیه حسابرسان در انگلیس نیز در حال افزایش است (رجب دری و قربانی، ۱۴۰۲). بنابراین می توان گفت کلیه آمار و ارقام و پژوهشهای انجام شده در کل دنیا این امر را تصدیق میکند که شاید مهمترین مشکل جامعه حسابرسان در سه دهه اخیر میزان دادخواهی و شکایات مطرح شده علیه این جامعه بزرگ در سرتاسر دنیا میباشد در سال ۲۰۱۲ با درستچر و همکاران در پژوهشی اینگونه بیان

<sup>1</sup> Giordani

میکنند که حدود ۵/۶۶ میلیارد دلار خسارت بابت شکایات علیه حسابرسان پرداخت شده است که رقم بسیار مورد توجه می باشد. (علی اکبری و وقفی، ۱۴۰۱).

در ایران هرچند آمار رسمی در خصوص شکایت علیه حسابرسان در دسترس نیست، اما شواهد نشان میدهد در سالهای اخیر میزان شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته است. شکایت علیه حسابرسان علاوه بر تحمیل هزینه های هنگفت دادرسی، هزینه های غیر مستقیمی را نیز بر حسابرسان و حرفه ی حسابرسی تحمیل میکند. شکایت علیه حسابرسان میتواند به شهرت و اعتبار آنها آسیب برساند و بدین طریق باعث میشود حسابرسان درآمدهای بسیاری را از دست دهند (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱).

### عوامل موثر بر دعاوی قضایی علیه حسابرسان

خطر دعوی حقوقی حسابرس با تعهد مرتبط است. بنابراین، با ویژگی های صاحبکار مرتبط است یعنی نگرانی حسابرسان در مورد دعاوی حقوقی مربوط به ویژگی های صاحبکار حسابرسی شده است. شو<sup>۱</sup> (۲۰۰۰)، خطر دعاوی حقوقی حسابرس را با در نظر گرفتن ویژگی های صاحبکار بررسی کرده است، ریسک دعوی قضایی حسابرس با خطر دعوی قضایی مشتری مرتبط است. شو (۲۰۰۰)، بر اساس مطالعات مربوط به دعاوی حقوقی، مدلی را برای تعیین ریسک دعوی قضایی حسابرس با استفاده از ویژگی های مشتریان ایجاد کرد. متغیرهایی که مدل ایجاد شده توسط شو (۲۰۰۰)، را برای اندازه گیری ریسک دعوی قضایی حسابرس تشکیل می دهند، با عواملی مرتبط هستند که انگیزه های مشتریان را در دعاوی افزایش می دهند. اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار به دفتری، نسبت سهام معامله شده، نقدینگی و مشکلات مالی در طول سال، ویژگی های صاحبکارانی هستند که ممکن است خطر دعاوی حقوقی حسابرس را افزایش دهند. در این مدل، بازده دارایی ها به طور مثبتی با ریسک دعوی قضایی حسابرس مرتبط است. توضیح این است که بازده حسابداری بالا، همراه با بازده سهام پایین، با شواهد مدیریت سود مطابقت دارد که ممکن است منجر به دعوی قضایی علیه حسابرسان شود. سطح حساب های دریافتنی و سهام مشتری، ریسک دعوی قضایی حسابرس را افزایش می دهد. علاوه بر این، اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده، مشارکت در بخش فناوری پیشرفته و رشد فروش نیز میزان مواجهه قانونی حسابرس را افزایش می دهد. البته راههایی وجود دارد که حسابرسان می توانند با دقت بیشتر در انتخاب مشتریان و توجه بیشتر به و بهبود کیفیت حسابرسی، ریسک دادرسی را کنترل کنند و از موقعیت هایی با ریسک دادرسی بالا فاصله بگیرند. به عنوان مثال، وضعیت مالی صاحبکار به طور مستقیم با خطر دعوی حقوقی حسابرس مرتبط است، در حالی که صورت های مالی و نظرات حسابرسان راه هایی هستند که می توان از طریق آنها بر قراردادها نظارت کرد. (گیوردانی، ۲۰۲۰).

به طور کلی عوامل بالقوه مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان را به عوامل مرتبط با ویژگی های صاحبکار، عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرس و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارتهای احتمالی تقسیم کرده اند. عوامل مرتبط با ویژگی های صاحبکار مربوط به کیفیت اطلاعات مالی، مدیریت سود، ساختار دارایی ها، پیچیدگی عملیات، ساختار مالی، وضعیت مالی و وضعیت کنترل های داخلی صاحبکار هستند. عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرس مربوط به کیفیت عملیات رسیدگی توسط حسابرس است و شامل توانایی فنی، توانایی در اجرای روشهای رسیدگی و کشف اشتباهات در گزارشهای مالی، توانایی در اعمال مقاومت در برابر خواسته های فرصت طلبانه صاحبکار، تجربه حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس، تعدیلات حسابرسی سنواتی، حسابرسی نخستین، چرخش و استقلال حسابرس است (حسنی، ۱۴۰۱).

### پیشینه داخلی پژوهش

<sup>1</sup> Shu

رجب دری و قربانی (۱۴۰۳)، در پژوهشی با عنوان رابطه رتبه اعتباری، خطر اقامه دعوا علیه حسابرس و تعدیل اظهارنظر حسابرس نشان دادند که با افزایش رتبه اعتباری، خطر اقامه دعوا علیه حسابرس کاهش می‌یابد. همچنین، بین رتبه اعتباری و تعدیل اظهارنظر حسابرس نیز رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ذبیح زاده و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی چگونگی تاثیر سطح هورمون تستوسترون بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقابلانه پرداختند. پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقابلانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. و بین سطح هورمون تستوسترون مدیرعامل و گزارشگری مالی متقابلانه رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین سطح هورمون تستوسترون مدیرعامل تاثیر معناداری بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقابلانه دارد.

علی اکبری و و قفی (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان تحلیل سطح فناوری اطلاعات بر میزان احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس نشان دادند رابطه مستقیم و معناداری بین سطح فناوری اطلاعات و خطر اقامه دعوا علیه حسابرس وجود دارد و همچنین متغیر کیفیت حسابرسی با ضریب مثبت نقش تعدیلکنندگی مستقیم و معناداری بر رابطه بین سطح فناوری اطلاعات و احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس دارد. به علاوه تخصص حسابرس بر رابطه بین سطح فناوری اطلاعات و احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس اثر معناداری ندارد.

حسینی (۱۴۰۱)، در تحقیقی با عنوان تأثیر محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحب‌کاران بر تعدیل اظهارنظر حسابرسی، نشان داد به‌موازات افزایش مدیریت سود ناشی از تحریف در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش یافته است.

حاجیها (۱۴۰۰)، به بررسی راهبرد تجاری، ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که شرکت‌های دارای راهبرد تجاری اکتشافی ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی در گزارش حسابرسی دارند، اما شرکت‌های با راهبرد تدافعی کمتر ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی دارند.

غلامی (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده مدیریت سود نشان دادند که کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری با ریسک حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش در کیفیت حسابرسی، ریسک حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. در این پژوهش از مدیریت سود که معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت در صورت‌های مالی است، به‌عنوان متغیر تعدیلی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که مدیریت سود رابطه بین اظهارنظر حسابرس به‌عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی را تعدیل می‌کند. با این حال، یافته‌های بعدی نشان داد که مدیریت سود رابطه بین اندازه حسابرس به‌عنوان معیار دیگر کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

نامی بسیط و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تاثیر افشای اجباری ضعف کنترل‌های داخلی بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری شرکت پرداختند. نتایج آزمون فرضیه حاکی از آن است افشای اجباری ضعف کنترل‌های داخلی بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معنی دار و مثبتی دارد.

کرمی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که کنترل‌های داخلی با کیفیت تر با حداقل سازی مالیاتی بالاتری همراه بوده اند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌های با کنترل‌های داخلی با کیفیت تر با ریسک مالیاتی کمتری مواجه بوده اند.

منتشری و فرید (۱۳۹۹)، در بررسی نقش پویای تعدیل کنندگی ریسک دادرسی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی: رویکرد خودرگرسیون برداری بیزی نشان دادند رابطه معناداری بین اندازه حسابرسی و ریسک دادرسی با کیفیت حسابرسی موجود می باشد. همچنین ریسک دادرسی رابطه بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را تعدیل و باعث بهبود کیفیت حسابرسی شرکت ها خواهد شد.

حبیب زاده و جویایی (۱۳۹۹)، در تحقیقی با عنوان درماندگی مالی، کنترل داخلی و مدیریت سود نشان دادند که درماندگی مالی بر مدیریت سود تأثیر معناداری دارد و همچنین در دیگر نتایج تحقیق مشاهده شد که کنترل داخلی رابطه بین درماندگی مالی و مدیریت سود را تعدیل می کند

دولابی (۱۳۹۸)، در تحقیقی با عنوان نقش ریسک دادرسی بر رابطه‌ی بین اندازه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند زمانی که ریسک دادرسی در میان شرکت‌ها وجود دارد، بزرگ‌تر شدن اندازه‌ی حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

### پیشینه خارجی پژوهش

کویین و همکاران (۲۰۲۳)، در تحقیقی با عنوان رابطه افشای ضعف کنترل داخلی و به موقع بودن آن با ریسک دادرسی حسابرسی نشان دادند حسابرسان می‌توانند با افزایش کیفیت حسابرسی کنترل‌های داخلی، مسئولیت قانونی ناشی از حسابرسی‌های ناموفق صورت‌های مالی را کاهش دهند. مطابق با این انتظار، نشان دادند که حسابرسان احتمال بیشتری دارد که چنین نظراتی را به‌موقع برای مشتریانی که ریسک دادرسی قبلی بالاتری دارند، صادر کنند.

روسماواتی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی درماندگی مالی و تنوع هیئت مدیره بر مدیریت سود با توجه به نقش تعدیلگر ریسک دادرسی نشان دادند ریسک دادرسی تأثیر عدم تقارن اطلاعات حسابداری را بر مدیریت سود تقویت می کند، ریسک دادرسی تأثیر درماندگی مالی را بر مدیریت سود تضعیف می کند، ریسک دادرسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی را بر مدیریت سود تقویت می کند.

واتی و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی، ویژگی‌های فرهنگی و درماندگی مالی بر مدیریت سود با توجه به نقش تعدیلگر ریسک دادرسی پرداختند. نتایج نشان داد که عدم تقارن اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر مدیریت سود، درماندگی مالی بر مدیریت سود، ویژگی‌های فرهنگی تأثیر مثبت و معناداری بر مدیریت سود ندارد. ریسک دادرسی تأثیر عدم تقارن اطلاعات حسابداری را بر مدیریت سود تقویت می کند، ریسک دادرسی تأثیر درماندگی مالی را بر مدیریت سود تضعیف می کند، ریسک دادرسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی را بر مدیریت سود تقویت می کند.

ژانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۲)، در تحقیقی با عنوان تأثیر ریسک دادرسی بر تلاش حسابرسی نشان دادند مؤسسات حسابرسی با افزایش تلاش حسابرسی خود به افزایش مسئولیت قانونی در مواجهه با ریسک دادخواهی پاسخ می‌دهند و افزایش تلاش حسابرسی برای صاحب‌کاران پریسک، بارزتر است. به‌این‌ترتیب، افزایش تلاش حسابرسی در شرایط ریسک دادخواهی برای مشتریانی که در وضعیت آشفتگی مالی هستند و اقلام تعهدی اختیاری بالاتری دارند، بیشتر است.

کریستینسن و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، در بررسی تأثیر مشوق‌های حسابرسان بر ارزیابی اهمیت تحریف‌های دوره قبل، دریافتند وقتی حسابرسان با ریسک بیشتر شامل ریسک دادخواهی ناشی از دعوی حقوقی و ریسک از دادن شهرت مواجه هستند یا انگیزه‌های بیشتری برای جلب رضایت مشتریان مهم دارند، آنها تحریف‌های دوره قبل را کمتر بااهمیت

<sup>1</sup> Rosmawati & Murtanto

<sup>2</sup> Zhang

<sup>3</sup> Christensen

ارزیابی میکنند؛ این اثرات تنها زمانی رخ میدهند که انگیزه های حسابرسان برای جلوگیری از دعاوی حقوقی بیشتر یا زیان صاحبکاران برجسته تر باشد و زمانی که میزان تحریف ها در محدودهای باشد که منوط به قضاوت حرفه ای بیشتر حسابرسان است.

گونتارا (۲۰۲۲)، در تحقیقی با عنوان ارتباط بین کیفیت کنترل داخلی و سیاست تقسیم سود در بر اساس نمونه‌ای از مشاهدات ۷۶۰ سال-شرکت در طول دوره ۲۰۱۱-۲۰۱۴، نشان دادند که کیفیت کنترل داخلی به‌طور مثبت و معناداری با سیاست سود سهام ارتباط دارد به این معنا که کنترل‌های بهتر نسبت پرداخت سود را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، تمرکز مالکیت مدیریتی ارتباط بین کیفیت کنترل داخلی و سیاست سود سهام را تعدیل می‌کند.

زیمون و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی رابطه مدیریت سود و معاملات با اشخاص وابسته با عملکرد شرکت با توجه به نقش تعدیلگر ضعف کنترل داخلی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که ارتباط منفی بین مدیریت سود واقعی REM و عملکرد مالی شرکت وجود دارد، در حالی که مدیریت سود مبتنی بر تعهدی AEM و ارزش شرکت همبستگی وجود دارد و ضعف کنترل داخلی تأثیر تعدیل‌کننده مثبتی بر ارتباط بین مدیریت سود و عملکرد شرکت دارد.

چن و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی رابطه بین محدودیت‌های تأمین مالی و چسبندگی هزینه با توجه به نقش تعدیلگر کیفیت کنترل داخلی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که محدودیت‌های تأمین مالی دارای اثر بازدارنده قابل توجهی بر چسبندگی هزینه دارد و کیفیت کنترل داخلی رابطه بین محدودیت‌های تأمین مالی و چسبندگی هزینه را تعدیل می‌کند.

چی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان تأثیر ریسک دعوی قضایی حسابرس بر دسترسی مشتریان به بدهی بانک در ایالات متحده نشان دادند که افزایش برون‌زا در ریسک دعوی قضایی حسابرس منجر به افزایش احتمال دریافت وام‌های بانکی توسط مشتریان و افزایش میانگین مبلغ وام‌های بانکی مشتریان می‌شود.

ال عبدالله و ال آنی (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان تأثیر تعامل دعوی قضایی حسابرسی و ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسی، نشان دادند دعوی حقوقی حسابرسی تأثیر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی برای مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ (۴ بزرگ) دارد، اما بر مؤسسه‌های حسابرسی غیر بزرگ تأثیرگذار نیست. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که هیچ تفاوتی بین شرکت‌های حسابرسی بزرگ و غیر بزرگ از لحاظ ریسک دعوی قضایی وجود ندارد.

عمران و همکاران (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان تأثیر مالکیت خانوادگی بر کیفیت و افشای کنترل داخلی در پاکستان نشان دادند که مالکیت خانوادگی و مدیر عامل منتصب شده از خانواده تأثیر منفی بر کیفیت کنترل داخلی و افشا دارند، نتایج مطالعه حاضر حاکی از آن است که سیاستگذاران باید ابتکارات سیاستی سختگیرانه‌ای را در رابطه با اثربخشی کنترل‌های داخلی و گزارش دهی آن‌ها ترویج کنند تا شرکت‌ها مجبور شوند برای حمایت از سهامداران اقلیت مشارکت بهتری در شیوه‌های کنترل داخلی داشته باشند.

سولکاج<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، در تحقیقی با عنوان ریسک دعوی قضایی، کیفیت گزارشگری مالی و مسائل کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی نشان داد رابطه مثبتی بین ریسک دادخواهی حسابرسان و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس وجود دارد. همچنین زمانی که کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد، تعداد افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس با افزایش همراه است.

چن و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی رابطه بین محدودیت‌های تأمین مالی و چسبندگی هزینه با توجه به نقش تعدیلگر کیفیت کنترل داخلی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که محدودیت‌های تأمین مالی دارای اثر بازدارنده قابل

<sup>1</sup> Chy

<sup>2</sup> Sulcaj

توجهی بر چسبندگی هزینه دارد و کیفیت کنترل داخلی رابطه بین محدودیت های تأمین مالی و چسبندگی هزینه را تعدیل می کند.

هیلا و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی رابطه کیفیت کنترل داخلی با سیاست تقسیم سود با توجه به تمرکز مالکیت مدیریتی پرداختند. نتایج آنها نشان می دهد که کیفیت کنترل داخلی با سیاست تقسیم سود رابطه مثبت و معناداری دارد. و تمرکز مالکیت مدیریتی ارتباط بین کیفیت کنترل داخلی و سیاست سود سهام را تعدیل می کند.

اتومو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹)، در بررسی تأثیر ریسک دادرسی و کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود دریافتند رابطه مثبتی بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود وجود دارد؛ همچنین کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت تأثیر منفی بر رابطه بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود داشته است.

زرنی و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان حسابرسان ۴ موسسه بزرگ، ریسک دادرسی و لحن افشای گزارش حسابرسی نشان دادند لحن افشای کیفی، نشان دهنده وضعیت نامطلوب اقتصادی در گزارش حسابرسان بزرگ است و این تأثیرگذاری در شرکتی با ریسک دادرسی بالاتر قوی تر است همچنین آنها نشان دادند که سطح بالاتر دعوی قضایی کیفیت گزارش های مالی را بهبود می بخشد زیرا حسابرسان تلاش های حسابرسی را برای بهبود کیفیت حسابرسی افزایش می دهد.

### روش شناسی پژوهش

حوزه این پژوهش در بازار سرمایه است و از لحاظ روش شناسی با توجه به عنوان پژوهش، از نوع علی پس رویدادی میباشد این نوع تحقیقات برای کسب اطلاع از رابطه بین متغیرها انجام می پذیرد. در این نوع پژوهشها پژوهشگر میخواهد بداند که آیا بین دو گروه از اطلاعات رابطه و همبستگی وجود دارد یا خیر و در صورت وجود ارتباط به دنبال بررسی میزان و چگونگی (مثبت یا منفی) تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. لذا پژوهش حاضر از نظر روش توصیفی و از نوع همبستگی است. گردآوری ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش به صورت کتابخانه ای با مراجعه به کتب و مجموعه مقالات صورت پذیرفت و به منظور جمع آوری داده های لازم جهت محاسبه متغیرها از صورتهای مالی و یادداشت های مندرج در سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران و لوح فشرده ره آورد نوین استفاده گردید. بعد از جمع آوری داده های لازم محاسبات متغیرها در نرم افزار اکسل صورت گرفت و سپس جهت آزمون فرضیه های پژوهش و تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای EVIEWS استفاده شد.

### جامعه آماری و روش انتخاب نمونه

نمونه بخشی از جامعه تحت بررسی است که با روشی که از پیش تعیین شده است انتخاب می شود. به قسمی که می توان از این بخش، استنباطهایی درباره کل جامعه به دست آورد. در این تحقیق برای این که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۵ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده و مابقی حذف می شوند.

شرکت تا قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۴۰۲ در بورس فعال باشند. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد و شرکت طی بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ سال مالی و نوع فعالیت خود را تغییر نداده باشند.

<sup>1</sup> Utomo

به لحاظ ساختار گزارشگری جداگانه ای که شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه گری مالی (لیزینگ ها و بیمه ها و هلدینگها و بانکها و موسسات مالی) دارند از نمونه حذف می شوند. شرکتها وقفه معاملاتی بیش از ۳ ماه نداشته باشند. اطلاعات مالی آنها در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ در دسترس باشد. بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، از کل شرکتهای (۵۳۶) شرکت در پایان سال ۱۴۰۲، تعداد ۱۶۴ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است؛ که همه آنها به عنوان نمونه انتخاب شده اند. از این رو مشاهدات ما طی بازه زمانی ۱۳۹۳ لغایت ۱۴۰۲ به ۱۶۴۰ سال - شرکت (۱۰ سال × ۱۶۴ شرکت) می رسد.

### فرضیه پژوهش

فرضیه: بین افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. مدل های آماری و رگرسیونی جهت آزمون فرضیه بصورت زیر می باشد: در این پژوهش برای بررسی فرضیه، همانند مقاله کوین و همکاران (۲۰۲۳)، مدل آماری ذیل جهت تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار می گیرد:

مدل آماری فرضیه پژوهش

$$\text{LITSCORE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{ICW}_{it} + \beta_2 \text{SIZE}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{ROE}_{it} + \epsilon_{it}$$

اجزای مدل فوق عبارتند از:

LITSCORE: خطر دعوی حقوقی حسابرسان در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

ICW: افشای ضعف های کنترل داخلی در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

SIZE: اندازه شرکت در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

LEV: اهرم مالی در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

ROA: نسبت بازده مجموع دارایی ها در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

ROE: نسبت بازده مجموع حقوق صاحبان سهام در شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛

$\epsilon_{it}$ : خطای معادله رگرسیون؛ و

$\beta$ : ارزش ارتباطی متغیرها

### متغیرها

#### متغیرهای وابسته

خطر دعوی حقوقی حسابرسان (LITSCORE)

خطر دعوی حقوقی حسابرسان عبارت است از احتمال اینکه حسابرس به دلیل قصور واقعی یا ادعایی در اجرای وظایف حرفه ای خود، مانند عدم کشف تحریف های با اهمیت یا صدور گزارش حسابرسی گمراه کننده، در معرض پیگرد قانونی از سوی ذی نفعان (سرمایه گذاران، اعتباردهندگان یا نهادهای نظارتی) قرار گیرد. این ریسک یکی از مهم ترین مولفه های ریسک تجاری حسابرسان به شمار می آید، زیرا می توان منجر به هزینه های مستقیم حقوقی (خسارت و جریمه ها)، هزینه های غیرمستقیم (آسیب به اعتبار و شهرت)، و تغییر در رفتار حسابرس (افزایش تلاش، درخواست حق الزحمه

بیشتر یا اجتناب از مشتریان پر ریسک) شود. از دیدگاه نظری، خطر دعوای حقوقی نقش کلیدی در توضیح رفتار اقتصادی حسابرس دارد، به ویژه در زمینه ی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، و تصمیمات پذیرش یا خروج از حسابرسان مشتری دارد (کوپن و همکاران، ۲۰۲۳).

چون اقامه دعوا علیه حسابرس با عوامل زیادی مرتبط است. لذا الزم است از یک الگوی جامع برای بررسی آن استفاده شود بر مبنای یافته های صورت گرفته (شو، ۱۹۹۹) و به پیروی از پژوهشهای (کریشنا و ژانگ، ۲۰۰۵، جبارزاده و همکاران، ۱۳۹۳، رجب دری و باغومیان، ۱۳۹۸)، خطر اقامه دعوا علیه حسابرس به صورت رابطه زیر بررسی می شود:

$$LITSCORE=0/276 \times SIZE + 1/153 \times INV + 2/075 \times REC + 1/251 \times ROA + 1/501 \times LEV + 5/301 \times GROWTH - 0/371 \times RET + 0/235 - 10/049$$

که:

LITSCORE: نمره خطر دعوای حقوقی حسابرسان

SIZE: اندازه شرکت (لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت)

INV: سرمایه گذاری نقدی (وجوه نقد موجود تقسیم بر کل دارایی ها در پایان سال)

REC: حساب های دریافتنی (حساب های دریافتنی تقسیم بر کل دارایی ها در پایان سال)

ROA: بازده دارایی ها (سود خالص بر کل داراییها)

LEV: اهرم مالی (کل بدهی ها به کل دارایی ها)

GROWTH: رشد شرکت (تغییر در فروش از سال قبل نسبت به سال جاری تقسیم بر فروش سال قبل)

RET: بازده سهام (بازده سهام مرکب تا پایان سال و آخرین روز سال مالی)

از معادله فوق برای محاسبه نمره خطر دعوای حقوقی حسابرس استفاده می شود و سپس شرکت های نمونه هر سال را به گروهی با ریسک بالای دعوا و ریسک پایین اقامه دعوا طبقه بندی می کنیم، که در آن، شرکت هایی با خطر بالا (کم) اقامه دعوا، شرکت هایی هستند که نمره اقامه دعوا آن ها، بیشتر از نمره میانگین اقامه دعوا برای شرکت های نمونه هست (نیست) (جبارزاده کنگرلویی و همکاران، ۱۳۹۳).

### متغیرهای مستقل

افشای ضعف های کنترل داخلی (ICW)

افشای ضعف کنترل داخلی به فرآیندی است که طی آن شرکت با حسابرس مستقل وجود نقایص یا کاستی هایی در طراحی یا اجرای سیستم کنترل داخلی را گزارش می کنند؛ و این کاستی ها می توانند توانایی سازمان را تضعیف نمایند. هدف اصلی از افشای این ضعف ها، ارتقاء شفافیت، افزایش پاسخگویی مدیران و فراهم کردن اطلاعات معتبرتر برای تصمیم گیری ذی نفعان و استفاده کنندگان صورت های مالی است. (کوین و همکاران، ۲۰۲۳). برای اندازه گیری نقاط ضعف از متغیر مجازی استفاده می کنیم بدین شکل اگر شرکت در گزارش حسابرس حداقل یک ضعف کنترل داخلی گزارش شود به آن عدد یک در غیر اینصورت به آن عدد صفر اختصاص می دهیم.

### متغیرهای کنترلی

اهرم مالی (LEV): از طریق تقسیم نسبت ارزش دفتری بدهی ها به ارزش دفتری دارایی ها محاسبه می شود.

اندازه شرکت (SIZE): از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی ها بدست می آید.

اندازه حسابرس (BIG): اگر حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر انجام شده باشد، یک و در غیر اینصورت برابر با صفر.

بازده دارایی ها (ROA): برای اندازه گیری بازده دارایی ها که یک شاخص سودآوری شرکت می باشد، از طریق تقسیم سود سالیانه به کل دارایی شرکت محاسبه می شود.

## آمار توصیفی

خلاصه کردن و توضیح خصوصیات مهم مجموعه‌ی داده‌ها را معمولاً آمار توصیفی می‌نامند. این مبحث مشتمل است بر فشرده کردن داده‌ها در قالب جداول، نمایش آن‌ها به وسیله‌ی نمودار و محاسبه‌ی شاخص‌های عددی گرایش به مرکز و تفرق یا پراکندگی. هدف از این زیر بخش محاسبه‌ی پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش و تحلیل آن‌ها است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌های کشیدگی				شاخص‌های مرکزی			نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانگین	میانگین	علامت اختصاری	متغیرها
۱	۰	۱.۱۵	۰.۳۷	۰.۴۹	۰	۰.۴۰	LITSCORE	خطر دعوی حقوقی حسابرسان
۱	۰	۱۰.۴۸	۱.۹۹	۲.۲۷	۱	۱.۷۵	ICW	افشای ضعف های کنترل داخلی
۱۸.۱۱	۱۴.۷۴	۲.۷۳	۰.۶۲	۱.۵۱	۱۴.۴۷	۱۴.۷۲	Size	اندازه شرکت
۰.۴۳	-۰.۰۵	۲.۵۳	۰.۶۴	۰.۱۳	۰.۱۱	۰.۱۴	ROA	بازده مجموع دارایی ها
۲.۰۷	۰.۰۳	۵.۲۲	۰.۴۸	۰.۲۱	۰.۵۵۴	۰.۵۵۸	LEV	اهرم مالی
۱	۰	۲.۵۳	۱.۲۳	۰.۴۲	۰	۰.۲۳	BIG	اندازه حسابرس

## تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق

در این مطالعه جهت حذف داده‌های دورافتاده، تمامی متغیرها در سطح ۱ درصد و ۹۹ درصد winsorize گردیده‌اند (به کف و سقف نزدیک شده‌اند). خطر دعوی حقوقی حسابرسان دارای میانگین (۰.۴۰) است که نشان می‌دهد در حدود ۴۰ درصد از شرکتها دارای دعوی حقوقی قضایی یا ریسک دادرسی بوده اند. افشای ضعف های کنترل داخلی دارای میانگین (۱.۷۵) است و بیشترین افشای صورت گرفته ۲۲ مورد بوده است.

اندازه شرکتها بر اساس لگاریتم طبیعی دارایی ها دارای میانگین (۱۴.۷۲) و بیشینه (۱۸.۱۱) است. بازده دارایی ها دارای میانگین (۰.۱۴) و میانگین (۰.۱۱) است و بیشینه آن برابر با (۰.۴۳) است میانگین اهرم مالی بیان می کند که در حدود ۵۵ درصد از سرمایه شرکتها از بدهی تشکیل شده است. این امر نشان دهنده ادعای سایر گروههای تامین کننده سرمایه به غیر از سهامداران نسبت به دارایی های شرکت می باشد. میانگین اندازه حسابرس نشان می دهد که در حدود ۲۳ درصد از شرکتها توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر به عنوان موسسات بزرگ حسابرسی شده اند. به علاوه نظر به به دامی بودن (مجازی بودن) برخی متغیرها جهت ارائه تصویری بهتر از آمار توصیفی آنها، در جدول زیر نیز تعداد و درصد مربوط به این متغیرها ارائه شده است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

عدم وجود		وجود		خطر دعوی حقوقی حسابرسان
تعداد	درصد	تعداد	درصد	
۹۷۱	۵۹.۲	۶۶۹	۴۰.۸	خطر دعوی حقوقی حسابرسان
۱۲۵۲	۷۶.۳	۳۸۸	۲۳.۶	اندازه حسابرس

۶۶۹ سال - شرکت یعنی در حدود ۴۱ درصد از شرکتها دارای خطر دعوی حقوقی حسابرسان هستند و ۹۷۱ سال - شرکت یعنی در حدود ۵۹ درصد فاقد خطر دعوی حقوقی حسابرسان بر اساس شاخص مورد نظر هستند. در حدود ۴۲

درصد از شرکتها یعنی ۶۹۸ سال - شرکت ضعف های کنترل داخلی را به موقع افشا کرده اند. همچنین ۳۸۸ سال - شرکت یعنی در حدود ۲۳ درصد از شرکتها به وسیله سازمان حسابرسی و مفید راهبر به عنوان موسسات بزرگ حسابرسی شده اند و ۱۲۵۲ سال - شرکت یعنی در حدود ۷۶ درصد توسط دیگر موسسات حسابرسی شده اند.

### برازش مدل مربوط به فرضیه پژوهش

#### بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

نرمال بودن باقیمانده های مدل رگرسیونی یکی از فرض های رگرسیونی است که نشان دهنده اعتبار آزمون های رگرسیونی است در ادامه با استفاده از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته بررسی شده است. زیرا نرمال بودن متغیرهای وابسته به نرمال بودن باقیمانده های مدل (تفاوت مقادیر برآوردی از مقادیر واقعی) می انجامد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود:

$H_0$ : داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می کند.

$H_1$ : داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی کند.

#### جدول (۳): آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

مقدار احتمال	مقدار Z کولموگوروف - اسمیرنوف	بیشترین تفاوت			پارامترهای نرمال		تعداد مشاهدات	متغیر
		منفی	مثبت	قدر مطلق	انحراف معیار	میانگین		
۰/۰۸۳	۳/۵۲	-۰/۲۱۷	۰/۱۲۴	۰/۲۸۱	۰/۱۸۴۹	۰/۲۴۱	۱۶۴۰	Performance

همان طور که در جدول ۲ ملاحظه می شود: سطح معناداری متغیر عملکرد شرکت بزرگتر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین مفروضه نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق رعایت شده است.

#### بررسی خودهمبستگی سریالی

هرگاه دو مقدار متفاوت برای متغیرهای مستقل را در نظر بگیریم، فرض بر این است که جمله های اخلاص متناظر با آنها از یکدیگر مستقل اند. در چنین حالتی می گوئیم که جمله های اخلاص خودهمبستگی ندارند. اگر یک متغیر به متغیرهای دوره یا دوره های قبل خودش وابسته باشد خودهمبستگی می گویند که اگر به یک دوره قبل وابسته باشد خودهمبستگی مرتبه اول و اگر به دوره های قبل تر وابسته باشد همبستگی آن دوره یا سریالی گویند.

#### جدول (۴): نتایج آزمون دوربین واتسون فرضیه پژوهش

نتیجه گیری	نتیجه ی آزمون	آماره ی آزمون	فرضیه
همبستگی بین خطاها وجود ندارد	پذیرش فرض صفر	۱.۸۳	اول

با نگاهی به مقدار آماره ی دوربین - واتسون برای مدل های پژوهش می بینیم که فرض صفر در مدل پذیرفته می شود، زیرا مقدار آماره ی دوربین واتسون برای آنها بین ۱/۵ و ۲/۵ می باشد. پس بین خطاهای این مدل همبستگی وجود ندارد.

#### انتخاب مدل بر اساس آزمون های اف لیمر و هاسمن

در انتخاب مدل داده‌های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت‌ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت‌ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می‌شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می‌کنیم.

در هر دو روش پولیتگ و پانل ضریب شیب مقداری ثابت است ولی عرض از مبدأ در مدل پول ثابت و در مدل پانل متغیر است. مدل پانل را می‌توان به دو طبقه‌ی جدید رده‌بندی نمود. اگر عرض از مبدأهای متفاوت مدل‌های پانلی با متغیرهای توضیحی مدل رگرسیون، همبستگی معناداری داشته باشند (و به صورت تصادفی تعیین نشوند) می‌گوییم الگو از نوع اثرات ثابت است. چنانچه عرض از مبدأهای متفاوت الگوهای پانلی با متغیر توضیحی مدل رگرسیون، همبستگی معناداری نداشته باشند (و به صورت تصادفی تعیین شوند) گفته می‌شود الگو از نوع اثرات تصادفی است. هر دو الگوی اثرات ثابت و تصادفی در طبقه برآورد پانلی قرار می‌گیرند. در برآورد یک مدل که داده‌های آن از نوع ترکیبی است، ابتدا باید نوع الگوی برآورد مشخص شود.

در صورتی که فرض صفر رد نشود، از الگوی پول برای برازش داده‌ها استفاده می‌کنیم. ولی در صورت رد فرض صفر، باید با استفاده از آزمون هاسمن، الگوی اثرات ثابت را در مقابل الگوی اثرات تصادفی آزمون کرده و الگوی برتر را جهت برآورد مدل انتخاب کنیم.

#### جدول (۵): نتایج آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	آزمون اثرات	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value	نتیجه آزمون
اول	آزمون F لیمر	۱۰۷/۴۲	۷.۲۳	۰.۰۰۰	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
	آزمون هاسمن	۸۱۳/۲۱	۴.۹۹	۰.۰۰۰	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به نتایج حاصل از آزمون F لیمر، از آنجایی که مقدار P-Value این آزمونها کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۰۰۰۰)، همسانی عرض از مبدأها رد شده و لازم است در برآورد مدلها از روش داده‌های پانل استفاده شود. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. همچنین با توجه به نتایج حاصل از آزمون هاسمن، از آنجایی که مقدار P-Value این آزمونها نیز کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۰۰۰)، بنابراین در برآورد می‌بایست روش اثرات ثابت بکار برده شود.

#### برآورد رگرسیونی برازش مدل فرضیه پژوهش

در این بخش با توجه به نتایج به دست آمده در بخش ناهمسانی واریانس، خودهمبستگی و همخطی برآورد رگرسیونی انجام می‌شود. با توجه به این که در مدل پژوهش مشکل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی بین خطاها و همخطی در مدل وجود نداشت، بنابراین، تمام پیش فرض‌های رگرسیونی برقرار هستند.

#### نتایج برآورد مدل فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش: بین افشای ضعف‌های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

#### جدول (۶): نتایج برآورد مدل پژوهش

متغیر	مقدار ضرایب	Z آماره	مقدار احتمال
ICW	۰.۱۸	۲.۵۸	۰.۰۱۲
Size	۰.۵۲	۱۰.۲۱	۰.۰۰۰

ROA	۵.۵۱	۸.۶۹	۰.۰۰۰
LEV	۱.۸۱	۴.۷۴	۰.۰۰۰
BIG	-۰.۴۴	-۲.۱۶	۰.۰۳۰
عرض از مبدأ (C)	-۹.۹۱	-۱۲.۰۹	۰.۰۰۰
آماره درست نمایی	۲۶۶.۸۸	مقدار احتمال آماره درست نمایی	۰/۰۰۰
مک فادن (R2)	۰.۱۵۸		
log likelihood	-۰.۵۶۹		

### تحلیل نتایج حاصل از مدل برای فرضیه پژوهش

مطابق جدول فوق آماره‌ی نسبت درست‌نمایی برابر  $266/88$  و سطح معنی‌داری آن برابر با  $0/000$  است. با این سطح معنی‌داری از  $0/05$  کمتر است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی‌داری وجود دارد. سطح معنی‌داری آماره Z مربوط به متغیر "افشای ضعف کنترل داخلی" کمتر از  $0/05$  بوده ( $0/012$ ) و ضریب آن ( $0/18$ ) است و مقدار آماره Z برای آن ( $2/58$ ) است؛ در نتیجه فرضیه  $H_0$  رد شده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه تحقیق پذیرفته می‌شود؛ در نتیجه می‌توان گفت بین افشای ضعف کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نخستین آزمون انجام شده برای بررسی قابل اتکا بودن نیکویی برآزش درصد پیش‌بینی صحیح است. هر اندازه این مقدار بزرگ‌تر باشد، بیانگر ایجاد برآزش بهتری است و هر اندازه درصد دقت پیش‌بینی بیشتر باشد، بیانگر افزایش قدرت تبیین مدل است. بر اساس یافته‌های این آزمون، برای مدل حدود ۸۴ درصد از مشاهدات به‌صورت صحیح پیش‌بینی شده‌اند و حدود ۱۶ درصد از مشاهدات به‌صورت غلط پیش‌بینی شده‌اند. این مقدار پیش‌بینی صحیح نسبتاً خوب است و بیانگر ایجاد مدلی قابل اتکاست.

بالا‌تر بودن مقدار مک فادن، بیانگر توان تبیین بالاتر مدل است. به این دلیل که مقدار آماره مک فادن برای مدل برآزش شده برابر با ( $0/158$ ) می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت در حدود ۱۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می‌گردد. احتمال معناداری آماره هاسمر لمشو  $0.394$  است، از آنجایی که این مقدار بزرگ‌تر از ۵ درصد است، بیانگر نیکویی برآزش مدل پژوهش است.

### آزمون فرضیه اول پژوهش

**فرضیه پژوهش:** بین افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حساب‌برسان رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۷): چکیده فرضیه اصلی پژوهش

شماره فرضیه	شرح فرضیه	تایید یا رد	آماره Z
۱	بین افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حساب‌برسان رابطه معناداری وجود دارد..	تایید	$2/58$

### تفسیر نتیجه آزمون و مقایسه نتایج

نتیجه فرضیه این پژوهش نشان داد افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوی حقوقی حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در این زمینه در ادبیات نظری دو دیدگاه مطرح شده بود. مطابق با دیدگاه اول افشای ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهد که صاحبکار در حفظ حسابرسی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی موثر دچار کمبود بوده است. در

نتیجه مشتریان بالقوه دعوی قضایی علیه مؤسسات حسابداری را به عنوان شاخص کیفیت حسابداری پایین تر درک می کنند. همچنین هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، حسابرسان اغلب چرخه معاملات واحد تجاری را تجزیه و تحلیل می کنند. از رایج ترین این موارد چرخه درآمد و چرخه هزینه است. تغییرات قابل ملاحظه در هر یک از این چرخه ها از طریق تحت تاثیر قرار دادند قدرت سیستم کنترل داخلی صاحبکار، بر احتمال شکست حسابداری تاثیر می گذارد. در نتیجه با افزایش میزان ضعف سیستم کنترل داخلی صاحبکار، احتمال خطر دعوای حقوقی حسابرسان، به طور قابل ملاحظه ای افزایش می یابد. اما مطابق با دیدگاه دوم افشای ضعف های کنترل داخلی حسابرسان ممکن است دعوای قضایی علیه آنها را کاهش دهد و تمایل به اجتناب از طرح دعوی به نوبه خود انگیزه ای برای حسابرسان برای افشای ضعف کنترل داخلی فراهم می کند.

یافته های این فرضیه مطابق با دیدگاه اول است که نشان دهنده رابطه مثبت میان این دو متغیر است به این معنی که با افزایش تعداد نقاط ضعف؛ احتمالاً از سوی ذینفعان به عنوان وضعیت نامناسبی از ریسک و مخاطرات شرکت و عدم شفافیت آن در نظر گرفته شده است که شرکت را در آینده با دعوای حقوقی مواجه می کند. این یافته ها مطابق با یافته های کوین و همکاران (۲۰۲۳)، و قدیم پور و دستگیر (۱۳۹۵)، و در تضاد با نتایج چن و چن (۲۰۲۲)، است که نشان دادند دعوای حقوقی تأثیر معکوس بر انگیزه حسابرسان برای افشای ضعف کنترل داخلی دارد.

### پیشنهاد های کاربردی برگرفته از نتایج پژوهش حاضر

با توجه به نتیجه فرضیه پژوهش و رابطه مثبت میان افشای ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان، پیشنهاد می شود، سهامداران و ذینفعان تعداد موارد افشای ضعف کنترل داخلی شرکتها را که متن گزارش حسابرس افشا می شوند در نظر داشته باشند؛ چرا که می تواند نشانه ای از آن دسته از خطر های تجاری طراحی باشد که در هر دو بخش هدفهای مالی و هدفهای غیر مالی دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید می کند. نظر به سطح بالای خطر دعوای حقوقی حسابرسان مطابق با آمار توصیفی پیشنهاد می شود که شرکتها و همچنین حسابرسان در این زمینه تلاش بیشتری برای بررسی گزارش های مالی شرکتها از تمام جنبه های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری و انجام رویه های حسابداری و همچنین بررسی مواردی مانند نقض قانون شرکت، قوانین بورس اوراق بهادار، قانون قراردادها برای پایین آوردن احتمال اقامه دعوا و تحمل هزینه های بالای آن و اجتماعاً اخراج از کار انجام دهند.

### پیشنهاد های برای پژوهش های آتی

با توجه به تاثیر کمیته های حسابداری پیشنهاد می شود که اثرات ویژگیهای این کمیته مانند تخصص، تجربه و جنسیت بر رابطه افشا ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان، بررسی شود. پیشنهاد می شود که نقش تصدی و چرخش حسابرس به عنوان معیاری از وابستگی کمتر به صاحبکار بر رابطه افشا و به موقع بودن ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان، بررسی شود. با توجه به اینکه با پیچیده شدن فناوری شرکت صاحبکار، عملیات حسابداری آن پیچیده تر می شود و در نهایت احتمال شکست حسابداری افزایش می یابد، تاثیر این عامل بر رابطه افشا و به موقع بودن ضعف های کنترل داخلی و خطر دعوای حقوقی حسابرسان، بررسی شود.

## منابع

- ✓ امیری، اسماعیل، حسین، فخاری، (۱۴۰۰)، خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی: الگوی معادلات همزمان"، حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۱۱۰-۱۳۸.
- ✓ ابراهیمی کردلر، علی، آخوندی، امید، (۱۳۹۸)، بررسی ارتباط بین سطح افشای اطلاعات کنترل داخلی و کیفیت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۲۴، صص ۱۰۲-۱۳۳.
- ✓ جامعی، رضا، کولیوند، زهره، محمدی، نیلوفر، (۱۳۹۹)، بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران، ۱۲ دوره ۱۲، شماره ۲، صص ۹۹-۱۱۴.
- ✓ حسنی، محمد، (۱۴۰۱)، تأثیر محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران بر تعدیل اظهارنظر حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۲۵-۱۶۵.
- ✓ دولابی، نجمه، (۱۳۹۸)، نقش ریسک دادرسی بر رابطه‌ی بین اندازه‌ی حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۴، صص ۳۲-۵۰.
- ✓ ذبیح زاده، عبدالله، پور آقا جان، عباسعلی، (۱۴۰۲)، چگونگی تاثیر سطح هورمون تستوسترون بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقربانه، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۱، (پیاپی ۴۵)، صص ۴۳۶-۴۰۷.
- ✓ روحانی، محسن، حمیدیان، محسن، دارابی، رؤیا، (۱۴۰۰)، ارائه الگو بهینه کنترل داخلی با تأکید بر نقش معیارهای نظام راهبری: رویکرد هوش مصنوعی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۴۰، صص ۳۹۱-۴۰۵.
- ✓ عزیزی، یوسف، سپهری، پطرو، ایمان زاده، پیمان، (۱۴۰۱)، تأثیر تواناییهای شناختی-رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی، اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره ۴۰، صص ۳۳۷-۳۵۳.
- ✓ قدیم پور، جواد، دستگیر، محسن، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی، پژوهش‌های مالی حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، صص ۳۷-۵۴.
- ✓ کردستانی، غلامرضا، محمدی نسب، محسن، (۱۴۰۱)، تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی.
- ✓ ملکیان، اسفندیار، توکل نیا، اسماعیل، پاکدلان، سعید، (۱۳۹۹)، ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی توسط مدیران و حسابرسان مستقل و آثار افشای اطلاعات آن، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری.
- ✓ کرمی، غلامرضا، داداشی، ایمان، فیروزنیا، امیر، کلهرنیا، حمید، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر حداقل سازی مالیات در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۸۸-۱۳۹۴. دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۲، صص ۲۳-۵۵.
- ✓ صابری، محمد، (۱۳۹۸)، رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی، انتشارات دیوان محاسبات، چاپ اول.
- ✓ حاجیپها، زهره، محمد، حسین نژاد، سهیلا، (۱۳۹۶)، عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.

- ✓ قادری، کاوه، قادری، صلاح‌الدین، قادرزاده، کریم، (۱۳۹۸)، نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۷۱-۹۰.
- ✓ قائمی، فاطمه، مرادی، زهرا، علوی، غلامحسین، (۱۳۹۹)، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۶، صص ۲۵۹-۲۸۰.
- ✓ قنبریان، رضا، (۱۳۹۰)، کنترل‌های داخلی از گذشته تا امروز، دانشنامه حسابداری، شماره ۵، صص ۱-۹.
- ✓ قدیم پور، جواد و دستگیر، محسن (۱۳۹۵) بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی، پژوهش‌های مالی حسابداری، دوره ۸، ش ۴، ۳۷-۵۴.
- ✓ حسنی، محمد، (۱۴۰۱)، تأثیر محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران بر تعدیل اظهارنظر حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۲۵-۱۶۵.
- ✓ عزیزی، یوسف، سپهری، پطرو، ایمان زاده، پیمان، (۱۴۰۱)، تأثیر تواناییهای شناختی-رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی، اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره ۴۰، صص ۳۳۷-۳۵۳.
- ✓ علی اکبری، علی، و قفی، سید حسام، (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان تحلیل سطح فناوری اطلاعات بر میزان احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۹۱-۱۱۱.
- ✓ رجب دری، حسین، قربانی، راضیه، (۱۴۰۲)، رابطه رتبه اعتباری، خطر اقامه دعوا علیه حسابرس و تعدیل اظهارنظر حسابرس، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، انتشار آنلاین.
- ✓ فریدی میوان، مریم، مومنی، علیرضا، مقدم، عبدالکریم، (۱۴۰۱)، آزمون ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۳۰۹-۳۲۱.
- ✓ عزیزی، یوسف، سپهری، پطرو، ایمان زاده، پیمان، (۱۴۰۱)، تأثیر تواناییهای شناختی-رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی، اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره ۴۰، صص ۳۳۷-۳۵۳.
- ✓ جبارزاده کنگرلویی، سعید، سبزواری، سعید، متوسل، مرتضی، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۶، صص ۶۹-۸۶.
- ✓ رحیمیان، نظام‌الدین، تقوی فرد، محمد تقی، میرعباسی، سید جواد، (۱۳۹۷)، افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی، دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۰، صص ۴۵-۷۱.
- ✓ منتشری، مجید، فرید، داریوش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش پویای تعدیل‌کنندگی ریسک دادرسی بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس: رویکرد خودرگرسیون برداری بی‌زی، دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۸۱، صص ۱۰۸-۱۲۷.
- ✓ غلامی، حسین، (۱۴۰۰)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده مدیریت سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان.
- ✓ رجب دری، حسین، قربانی، راضیه، (۱۴۰۲)، رابطه رتبه اعتباری، خطر اقامه دعوا علیه حسابرس و تعدیل اظهارنظر حسابرس، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، انتشار آنلاین.
- ✓ عبادی نقرلو، رویا، حسین زاده، سهراب، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر افشاء نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر هزینه سرمایه سهام عادی: با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی، کنگره ملی تازه یافته‌ها در علوم انسانی، تهران.

- ✓ نامی بسیط، مهدیه، رزمی، حمید، (۱۳۹۹)، تاثیر افشای اجباری ضعف کنترل های داخلی بر تصمیم گیری های سرمایه گذاری شرکت، چشم انداز حسابداری و مدیریت دوره ۳، شماره ۲۸.
- ✓ AL Abdullah, Riyadh Jassim and Mawih Kareem AL Ani (2021) The impacts of interaction of audit litigation and ownership structure on audit quality, *Futur Bus J* 2021, 7(1):19 <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00067-8>
- ✓ Chen , Kevin C. W., Szu-fan Chen (2022) Disclosure of Internal Control Weaknesses and Auditors' Litigation Risk, *American Accounting Association* ,DOI: 10.2308/AJPT-2021-057
- Christensen, B. E., N. G. Lundstrom, and N. J. Newton. 2021. Does the disclosure of PCAOB inspection findings increase audit firms' litigation exposure? *The Accounting Review* 96 (3): 191–219. <https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0151>
- Chy , Mahfuz,. GusDe Francob,. Barbara, Su (2021) The effect of auditor litigation risk on clients' access to bank debt: Evidence from a quasi-experiment, *Journal of Accounting and Economics* Volume 71, Issue 1, February 2021, 101354
- ✓ DeFond, M., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2–3): 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- ✓ Kaplan, S. E., and D. D. Williams. 2013. Do going concern audit reports protect auditors from litigation? A simultaneous equations approach. *The Accounting Review* 88 (1): 199–232. <https://doi.org/10.2308/accr-50279>
- ✓ Rice, S. C., D. P. Weber, and B. Wu. 2015. Does SOX 404 have teeth? Consequences of the failure to report existing internal control weaknesses. *The Accounting Review* 90 (3): 1169–1200. <https://doi.org/10.2308/accr-50974>
- ✓ Sulcaj, V., (2020), “Litigation Risk, Financial Reporting Quality, and Critical Audit Matters in the Audit Report: Early U.S. Evidence”, Von Allmen School of Accountancy, Gatton College of Business & Economics, University of Kentucky, 2020 Conference on Auditing and Capital Markets Academic Presenters
- ✓ Zimon, Grzegorz, Andrea Appolloni, Hossein Tarighi, Seyedmohammadali Shahmohammadi, and Ebrahim Daneshpou. 2021. Earnings Management, Related Party Transactions and Corporate Performance: The Moderating Role of Internal Control. *Risks* 9: 146. <https://doi.org/10.3390/risks9080146>
- ✓ Zhang, X., Cao, L., Li, W., Zhao, Q., & Li, L., (2022), “Does Litigation Risk Increase Audit Effort?”, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Published online
- ✓ Kim, Jeong-Bon., Jay Junghun Lee., Jong Chool Park (2019) Internal Control Weakness and the Asymmetrical Behavior of Selling, General, and Administrative Costs, at: <https://www.researchgate.net/publication/255967991>
- ✓ Zhu, L., Zheng., Q (2020) The impact of the Social Security Fund on auditor litigation risk, *China Journal of Accounting Research* Volume 13, Issue 2, June 2020, Pages 201-221
- ✓ Cassell, C.A., Drake, M.S., Dyer, T.A., 2018. Auditor litigation risk and the number of institutional investors. *Audit.: J. Pract. Theory* 37 (3), 71–90.
- ✓ Lys, T., and R. L. Watts. (2012). *Lawsuits Against Auditors*. *Journal of Accounting Research*. Vol. 32, Pp. 65-93
- ✓ Pierre, K., and J. Anderson. (1984). *An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants*. *The Accounting Review*. Vol. 59, Pp. 242-263
- ✓ Giordani, Mikaéli da Silva (2020) The influence of auditors' litigation risk on audit and non-audit fees, *Journal of Education and Research in Accounting, REPeC, Brasília*, v. 14, n. 4, art. 2, p. 427-442

- ✓ AL Abdullah, Riyadh Jassim and Mawih Kareem AL Ani (2021) The impacts of interaction of audit litigation and ownership structure on audit quality, *Futur Bus J* 2021, 7(1):19 <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00067-8>
- ✓ Lu, Y.-H., Lin, Y.-C., & Gu, F.-C. (2022). Decision information for auditors to assess litigation risk: Application of machine learning techniques. *Corporate Ownership & Control*, 19(3), 133–146. <https://doi.org/10.22495/cocv19i3art10>
- ✓ Fan, Y., Li, C., Nagarajan, N., & Smith, J., (2015), “Auditor Litigation, Audit Office Pricing and Client Acceptance”, Texas A&M University, Mid-year Auditing Conference
- ✓ Furchtgott, M., Partnoy, F. (2016). “Disclosure Strategies and Shareholder Litigation Risk”. Ph.D. Dissertation at University of San Diego Law School. San Diego Legal Studies Paper No. 15-186. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=258526>
- ✓ Rosmawati , Murtanto (2023) The Effect of Information Asymetry Financial Distress and Cultural Characteristics on Profit Management with Litigation Risk as a Moderating Variables, *Formosa Journal of Multidisciplinary Research (FJMR)* Vol.1, No.2, 2022: 303-320
- ✓ Héla Gontara(2020), Internal Control Quality and Dividend Policy in French Setting: Does Managerial Ownership Concentration Matter?, *International Journal of Accounting and Financial Reporting* ISSN 2162-3082 2020, Vol. 10, No. 2
- ✓ Gontara, Héla (2020) Internal Control Quality and Dividend Policy in French Setting: Does Managerial Ownership Concentration Matter?, *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 10(2):81