

رابطه تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

آرزو کامرانی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد الکترونیکی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
Kamraniarezo1383@gmail.com

شماره ۱۱۵ / تابستان ۱۴۰۵ (جلد اول) / صص ۳۰۹-۳۲۸
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)

چکیده

هدف پژوهش حاضر رابطه تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی بوده و از آنجایی که در پژوهش حاضر وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی و از نوع پس رویدادی گنجانده می شود. در مسیر انجام این پژوهش، سه فرضیه تدوین و ۱۴۴ شرکت از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک برای دوره زمانی ۶ ساله بین ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۳ انتخاب شده و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش بعد از گردآوری در نرم افزار اکسل با استفاده از نرم افزار آماری Eviews با الگوی رگرسیون چندمتغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد اول: بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی رابطه مستقیم معناداری وجود دارد. و بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حاکمیت شرکتی رابطه معناداری وجود دارد.

کلمات کلیدی: تقلب در گزارشگری، ضعف کنترل داخلی، کلیدی حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی.

مقدمه

تقلب این پتانسیل را دارد که اهداف سازمانی را تضعیف کند، سیستم های حاکمیتی را به خطر بیاندازد، به جامعه گسترده تر آسیب برساند و ساختارهای حکومتی را مختل کند (کانگ و توسوانچوت، ۲۰۱۷). در بخش عمومی، فساد اغلب نشان دهنده شکست های حاکمیتی است (ناهر و همکاران، ۲۰۲۰) یا کیفیت نظارتی ناکافی و در بسیاری از کشورهای در حال توسعه رایج است (عبد راشد و همکاران، ۲۰۲۳). پیشگیری از فساد نشان دهنده تعهد سازمان به جلوگیری از تقلب است و فساد به عنوان یکی از مظاهر آن شناخته می شود. تحت شرایط خاص، شکست های حاکمیتی ضعیف می تواند خطر تقلب و فساد را افزایش دهد (ژو و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین رسیدگی به کمبودهای شکست های حاکمیتی برای کاهش خطر فساد و تقلب در ساختارهای سازمانی بسیار مهم است. دولت اندونزی سالانه بودجه قابل توجهی را برای پیشگیری و نظارت بر فساد اختصاص می دهد. با وجود این تلاش ها، کاهش قابل توجهی در بروز فساد وجود ندارد. بر

اساس داده‌های به دست آمده از شفافیت بین‌الملل (۲۰۲۳)، شاخص ادراک فساد کاهش یافته و به ۳۴ رسیده است که کمترین میزان در دو دهه گذشته است، در مقایسه با ۳۸ در سال ۲۰۲۱ و ۳۷ در سال ۲۰۲۰. این کاهش نشان‌دهنده ناکارآمدی فزاینده واکنش اندونزی به جنایت سازمان یافته در راستای این موضوع، دیده بان فساد اندونزی سوء استفاده از بودجه در سطح دولت را به عنوان اصلی ترین مورد تقلب در این کشور شناسایی کرده است. با وجود این چالش‌ها، دولت بر تعهد خود به طرح‌های مبارزه با فساد اصرار می‌ورزد و بر ضرورت اجرای آن در تمام نهادهای دولتی تأکید می‌کند. پدیده دشواری در جلوگیری از فساد به اندونزی محدود نمی‌شود. چندین کشور نیز در تلاش‌های خود برای جلوگیری از فساد شکست می‌خورند، مانند بالکان، هلند، بریتانیا و کشورهای آفریقایی مرکزی همانطور که در قانون شماره ۱۹ اندونزی در سال ۲۰۱۹ بیان شده است، کاهش فساد باید بر کشف اولویت داده شود، که تأکید می‌کند جلوگیری از فساد بسیار بهتر است و پیشگیری از تقلب باید به طور مداوم برای اثربخشی نظارت شود (مایکل و همکاران، ۲۰۱۵)، در نتیجه تضمین می‌شود که شکست‌های حاکمیتی می‌تواند حفظ شود (اویگور و ناپیر، ۲۰۲۳). مکانیسم رسمی اجرا شده توسط نهادها برای بهبود حکمرانی، ایجاد یک کنترل داخلی است (بونزات و اولریش، ۲۰۲۳). کنترل داخلی به سازمان‌ها کمک می‌کند تا خطر تقلب مالی را کاهش دهند، سوء مدیریت و سایر بی‌نظمی‌های مالی، و اطمینان حاصل شود که گزارش مالی دقیق و قابل اعتماد است. سیستم‌های کنترل داخلی موثر شامل ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، سیستم‌های ارتباطی و اطلاعاتی، ممیزی داخلی، نظارت و گزارش می‌شود. با اولویت‌بندی این عناصر، سازمان‌ها می‌توانند اطمینان حاصل کنند که عملیات آن‌ها به طور کارآمد، مؤثر و اخلاقی انجام می‌شود و به تعهدات خود در قبال همه ذینفعان عمل می‌کند (الزویی، ۲۰۲۳). کنترل داخلی فرآیندها، وظایف، رفتارها و سایر جنبه‌های نهادی را توصیف می‌کند که بر اجرای منشور اخلاقی سازمان تأثیر می‌گذارد (نگوئین و هوئی، ۲۰۲۳). در مدیریت بودجه محتاط باشید (پان و همکاران، ۲۰۲۳). مشکلاتی که اغلب در کنترل داخلی بوجود می‌آیند ناشی از این خطر است که پرسنل قابل اعتماد ممکن است عملکرد را با درگیر شدن در اقدامات نامطلوب یا شکست در انجام اقدامات مورد انتظار مختل کنند. با این حال، تحقیقات آفایح و آزواری (۲۰۱۵)، بیان می‌کند که پیاده‌سازی یک سیستم کنترل داخلی تأثیر قابل توجهی بر شکست‌های حاکمیتی ندارد. به گفته چانگ و همکاران (۲۰۱۹)، یک مطالعه انجام شده در بخش تجاری، کنترل داخلی را می‌توان از طریق عملکرد حسابرسی داخلی بهبود بخشید. مسئولیت اصلی حسابرسی داخلی ارزیابی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی کنترل داخلی است. برخی از یافته‌های تحقیقاتی با موفقیت نشان داده‌اند که عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند کنترل داخلی را تقویت کند (شیتی و المطری، ۲۰۲۰). با این حال، یک مطالعه انجام شده توسط اوپلریش و همکاران در سال ۲۰۱۹ بیان کرد که در تجارت، عملکرد عملکرد حسابرسی داخلی بر کنترل داخلی فقط برای مدیریت اجرایی تأثیر می‌گذارد، در حالی که بر کمیته حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. یافته‌های متفاوتی در مورد کنترل داخلی در تحقیقات چانگ و همکارانش (۲۰۱۹)، قابل مشاهده است. که ادعا می‌کند صلاحیت حسابرسان داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق تأثیر می‌گذارد اما تأثیری بر اثربخشی کنترل داخلی بر عملیات شرکت ندارد. کارآیی عملکرد حسابرسی داخلی نقش اساسی در خنثی کردن تقلب دارد. در حالی که حسابرسان داخلی نمی‌توانند تضمین مطلق در برابر فعالیت‌های متقلبانه ارائه دهند، مهارت آنها در شناسایی خطرات تقلب بالقوه و ارائه راهنمایی‌های ارزشمند به مدیریت برای پیشگیری ضروری است. فراتر از نقش خود در تضمین اثربخشی کنترل داخلی، عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک جزء حیاتی در حوزه پیشگیری از تقلب ظاهر شده است. همانطور که به طور گسترده پذیرفته شده است، تقلب یک عمل غیراخلاقی است که می‌تواند ثبات یک سازمان را مختل کند.

نظریه نمایندگی ارائه شده در جنسن و همکاران (۱۹۷۶)، به طور گسترده در تحقیقات در بخش عمومی مورد استفاده قرار گرفته است (کو و لی، ۲۰۲۴). به ویژه در بخش دولتی، رابطه بین مدیر و عامل تا حدودی پیچیده تر است. سه نوع رابطه

بین موکل و نماینده وجود دارد: ۱) رابطه بین عموم به عنوان اصلی و قوه مقننه به عنوان نماینده. ۲) رابطه قوه مقننه به عنوان اصلی و دولت به عنوان عامل. و ۳) رابطه بین دولت به عنوان اصلی و کارکنان آن به عنوان کارگزار. در میان این سه نوع روابط در بخش دولتی، یکی از مواردی که بیشترین توجه را به خود جلب می کند، رابطه بین دولت به عنوان مدیر اصلی و کارمندان آن به عنوان کارگزار است (هوانگ و همکاران، ۲۰۲۳). کاربرد تئوری نمایندگی، فرآیندهای نظارت و نظارت موسسات و نهادهای مختلف را از طریق نقش حسابرسی داخلی روشن می کند. همچنین پیش‌بینی می‌شود که ممیزی‌های داخلی به ایجاد یک سیستم شکست‌های حاکمیتی مؤثرتر و رسیدگی به تضاد منافع احتمالی که ممکن است در تئوری نمایندگی رخ دهد کمک کند. شکست‌های حاکمیتی یک کشور در کیفیت نهادهای آن منعکس می شود که متعاقباً بر رفتار و فرهنگ عناصر اجتماعی تأثیر می گذارد (آلبیتی و همکاران، ۲۰۲۱). حسابرسان داخلی به سازمان های دولتی در دستیابی به پاسخگویی و صداقت، بهبود عملکرد سازمانی، و تقویت اعتماد در میان شهروندان و ذینفعان برای رسیدگی به مشکلات آژانس که ممکن است در نهادها ایجاد شود، کمک می کنند. حسابرس داخلی برای افزایش شفافیت، کاهش فساد و اطمینان از ارزش پول در تدارکات دولتی کالاها و خدمات تلاش می کند. عملکرد حسابرسی داخلی جزء حیاتی سیستم مدیریت مخارج عمومی است تا اطمینان حاصل شود که هزینه های عمومی مطابق با مقررات بوده است، پرداخت ها مطابق با شرایط مشخص شده است، در دسترس بودن به موقع برای تطبیق حساب ها وجود دارد، و یک سیستم موثر وجود دارد. مکانی برای مدیریت و ارزیابی دارایی های فیزیکی و مالی حسابرسی داخلی برای کنترل اقدامات در بخش مالی و بهبود عملکرد دولت استفاده می شود (ابوتابر و تابار، ۲۰۱۶).

تئوری نمایندگی فرض می کند که هر فردی که در یک دولت محلی دخیل است قراردادهای صریح و ضمنی دارد. طراحی سیستم کنترل مدیریت به منظور نظارت بر اجرای این قراردادها و حصول اطمینان از دستیابی سازمان دولتی محلی به اهداف خود با در نظر گرفتن اصول کارایی، اثربخشی و انطباق با سیاست های تعیین شده و در نهایت افزایش عملکرد انجام شده است. (فلیسیو و همکاران، ۲۰۲۱). اجرای سیستم کنترل مدیریت می تواند تأثیر مثبتی بر اثربخشی مؤسسات عمومی بگذارد و سیستم کنترل مدیریت یک انگیزه مستقل برای دستیابی به اهداف سازمانی در نظر گرفته می شود (فلیسیو و همکاران، ۲۰۲۱). طبق گفته لانگوین و مندوزا (۲۰۱۳)، چهار ویژگی می توانند عملکرد سیستم کنترل مدیریت را افزایش دهند: مشارکت در تنظیم هدف، استفاده از اصول کنترل، بازخورد کیفیت و استفاده از اندازه گیری های مختلف عملکرد. حسابرسی داخلی یک ویژگی مهم سیستم کنترل مدیریت است.

بیان مساله

عملکرد حسابرسی داخلی و کنترل داخلی دو جنبه متمایز هستند. یک عملکرد حسابرسی داخلی یک فعالیت را نشان می دهد، در حالی که یک کنترل داخلی یک سیستم را نشان می دهد (بار-پولیا و همکاران، ۲۰۲۴). به عنوان یک سیستم، کنترل داخلی شامل خطمشی ها و رویه هایی است که برای ارائه اطمینان معقول به مدیریت از دستیابی شرکت به اهداف و اهداف خود طراحی شده اند (ماشاریپوف و همکاران، ۲۰۲۳). این خطمشی ها و رویه ها، که اغلب به عنوان کنترل ها نامیده می شوند، در مجموع کنترل داخلی واحد تجاری را تشکیل می دهند. مدیریت معمولاً دارای سه هدف کلی در طراحی یک سیستم کنترل داخلی مؤثر است: قابلیت اطمینان گزارش، کارایی و اثربخشی عملیات، و انطباق با قوانین و مقررات (افرموا و همکاران، ۲۰۲۳). کنترل داخلی برای محافظت از دارایی ها و نگهداری سوابق با جزئیات کافی برای گزارش دقیق و منصفانه دارایی های شرکت استفاده می شود. یک جزء اساسی در تعیین میزان عملکرد سیستم های کنترل داخلی عملکرد حسابرسی داخلی است. حسابرسان داخلی ممیزی و بازبینی را انجام می دهند تا ارزیابی بی طرفانه ای از راه اندازی و عملکرد کنترل داخلی ارائه دهند. آنها به مکان یابی حفره ها یا نقاط ضعف در محیط کنترل کمک می

کنند و پیشنهاداتی برای تقویت پادمان ها و کاهش خطرات ارائه می دهند (برت و لیبی، ۲۰۲۱). عملکرد حسابرسی داخلی و کنترل داخلی یک رابطه همزیستی دارند که در آن حسابرسان داخلی اطمینان مستقلى در مورد اثربخشی کنترل داخلی ارائه می دهند. توصیه های عملکرد حسابرسی داخلی و یک نتیجه ارزش افزوده سطح کنترل داخلی را بهبود می بخشد (کریستنسن، ۲۰۲۲) و برای اطمینان از اینکه کنترل داخلی به طور موثر عمل می کند، به شدت به فعالیت های درون عملکرد حسابرسی داخلی متکی است. حسابرسی داخلی شامل کارکنانی است که به اندازه کافی مستقل و مسئول اثربخشی و کارایی سیستم هستند. چندین مطالعه با موفقیت نشان داده اند که حسابرسی داخلی بر کنترل داخلی تأثیر می گذارد (ماشاریپوف و همکاران، ۲۰۲۳).

تأثیر کنترل داخلی بر شکست های حاکمیتی قابل توجه و چندوجهی است. مکانیسم های کنترل داخلی اجزای حیاتی چارچوب های شکست های حاکمیتی در سازمان ها هستند (پورناماساری و همکاران، ۲۰۲۴)، زیرا به اطمینان از اینکه سیاست ها و رویه ها دنبال می شوند (خو، ۲۰۲۴)، ریسک ها به طور موثر مدیریت می شوند (کیم، ۲۰۲۲)، و اهداف سازمانی کمک می کنند. به دست می آیند. سیستم های کنترل داخلی به شناسایی، ارزیابی و کاهش خطراتی که می تواند مانع از ظرفیت سازمان برای دستیابی به اهدافش شود، کمک می کند. با اجرای کنترل داخلی موثر، ساختارهای شکست های حاکمیتی می توانند بهتر شوند (شونهاجی و مولیدی، ۲۰۲۲). کنترل داخلی نقش کلیدی در حصول اطمینان از انطباق با قوانین، مقررات و سیاست های داخلی ایفا می کند، بنابراین چارچوب های شکست های حاکمیتی می توانند تلاش های مربوط به انطباق را نظارت کنند و هر گونه مشکل عدم انطباق را به موقع بررسی کنند. (لیانگ و همکاران، ۲۰۲۳). مکانیسم های قوی کنترل داخلی شفافیت و مسئولیت پذیری را ترویج می کنند (پورناماساری و همکاران، ۲۰۲۴) در سازمان ها با ارائه دستورالعمل ها و رویه های روشن برای فرآیندهای تصمیم گیری. کنترل داخلی ها اطلاعات و داده های قابل اعتمادی را برای پشتیبانی از فرآیندهای تصمیم گیری در سطوح مختلف سازمان ارائه می دهند (مجتهدی و ژو، ۲۰۲۴). با اطمینان از صحت و یکپارچگی اطلاعات مالی و عملیاتی، چارچوب های شکست های حاکمیتی می توانند تصمیمات آگاهانه ای اتخاذ کنند که با اهداف استراتژیک سازمان هماهنگ باشد و از پایداری بلندمدت آن محافظت کند. با همسوسازی کنترل داخلی ها با اهداف و اصول شکست های حاکمیتی، سازمان ها می توانند ساختار شکست های حاکمیتی خود را تقویت کرده و توانایی خود را برای دستیابی به موفقیت بلندمدت بهبود بخشند. مطالعات قبلی بر رابطه متقابل بین کنترل داخلی و شکست های حاکمیتی تأکید کرده اند (دائو و همکاران، ۲۰۲۳).

شکست های حاکمیتی به عنوان یک چارچوب مفهومی برای اصلاح ایدئولوژی ها، پارادایم ها، فرهنگ و مدیریت در سازمان های دولتی با هدف دستیابی به عملکرد بالا عمل می کند. یکی از بازیگرانی که در ایجاد شکست های حاکمیتی موثر، همانطور که توسط روسی و همکاران (۲۰۲۰)، بیان شده است. حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی نقش مهمی در ارزیابی اثربخشی سیستم های کنترل داخلی ایفا می کند (سینگ و همکاران، ۲۰۲۳)، اطمینان حاصل می کند که عملیات دولتی به استانداردهای اخلاقی پایبند هستند، سیاست های سازمانی و مقررات مربوطه. با ارائه نظارت داخلی مستقل و عینی، عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی به تقویت شکست های حاکمیتی کمک می کند. این به نوبه خود شفافیت، مسئولیت پذیری و انطباق را در چارچوب های شکست های حاکمیتی شرکت افزایش می دهد. کنترل داخلی ها سنگ بنای فرآیند حسابرسی داخلی را تشکیل می دهند و چارچوب لازم را برای مدیریت ریسک و شکست های حاکمیتی فراهم می کنند (ناپیتوپولو، ۲۰۲۳).

به طور کلی، کلاهبرداری زمانی یک عمل مجرمانه تلقی می شود که قصد یا اقدام برای به دست آوردن غیر صادقانه شامل فعالیت های غیرقانونی و نقض مقررات باشد (زهاری و همکاران، ۲۰۲۲). علاوه بر این، کلاهبرداری به عنوان یک جرم کیفری تلقی می شود (رشید و همکاران، ۲۰۲۲). برای جلوگیری از تقلب، سازمان ها باید محیطی ایجاد کنند که

احتمال تقلب را کاهش دهد، ارتکاب آن را دشوارتر کند، روش‌های شناسایی را افزایش دهد و میزان دارایی‌های از دست رفته را در صورت وقوع تقلب کاهش دهد. موسسه حسابرسان داخلی یک رویکرد سه خطی را برای کنترل تقلب در ساختار سازمانی توصیه می‌کند. اولاً، مدیران ارشد و رؤسای واحدهای فردی مسئول تعیین نحوه عملکرد سازمان هستند. دوم شامل عملکردهای کنترل و بازرسی، از جمله بازرسی‌های ایمنی و بهداشت، کنترل‌های مالی، انطباق، و جنبه‌های قانونی است (اورت و همکاران، ۲۰۲۳). به طور جداگانه، خط سوم یک حسابرسی داخلی است (لانتو و همکاران، ۲۰۲۳). نقش حسابرسی داخلی این است که به ذینفعان کلیدی، از جمله عموم مردم و مدیران اجرایی درگیر در حاکمیت، اطمینان دهد که کنترل‌های سازمان به طور مؤثر طراحی شده و کارآمد هستند عملکرد حسابرسی داخلی همچنین تضمین می‌کند که یک سازمان عاری از تقلب است و با یافته‌های تحقیقاتی که رابطه بین حسابرسی داخلی و تقلب را نشان می‌دهد همسو می‌شود. مطابق با این، ریفایی و ماردیجیوونو (۲۰۲۰)، دریافتند که صداقت حسابرس تأثیر مثبتی بر پیشگیری از تقلب دارد.

پیشگیری از تقلب بخشی جدایی ناپذیر از شیوه‌های شکست‌های حاکمیتی در یک سازمان است. هدف آن حفاظت از دارایی‌های سازمانی (سیلالهی و همکاران، ۲۰۲۳)، اطمینان از انطباق با قوانین و مقررات و تقویت یکپارچگی و شفافیت در مدیریت سازمانی است (روسکوفسکا، ۲۰۲۱). برای سازمان‌ها، پیشگیری از تقلب به عنوان یک ابزار و سیاست تنظیم‌شده برای حمایت از شکست‌های حاکمیتی سازمانی و تلاش‌ها برای به دست آوردن نشانه‌های اولیه فعالیت‌های متقلبانه عمل می‌کند، در حالی که فرصت‌ها را برای مجرمان محدود می‌کند. به طور معمول، سازمان‌ها سیستم‌های کنترل داخلی خود را تقویت می‌کنند، مسئولیت‌پذیری رهبران و کارکنان را افزایش می‌دهند و بین سهامداران و عموم مردم اعتماد ایجاد می‌کنند. علاوه بر این، پیشگیری از تقلب همچنین می‌تواند به ایجاد یک محیط کاری اخلاقی و حرفه‌ای کمک کند (خیکمه و همکاران، ۲۰۲۳)، که در آن هر فرد در سازمان اهمیت پایبندی به سیاست‌های ضد تقلب و گزارش رفتار مشکوک را درک می‌کند. در زمینه شکست‌های حاکمیتی، پیشگیری از تقلب با حصول اطمینان از اینکه اقدامات انجام شده توسط رهبران و کارکنان با ارزش‌های سازمانی مطابقت دارد و به اصول شکست‌های حاکمیتی پایبند است، به دستیابی به اهداف سازمانی کمک می‌کند.

متغیر کنترل داخلی اغلب به عنوان یک متغیر میانجی در چندین مطالعه استفاده می‌شود (جراح و همکاران، ۲۰۲۳). زیرا کنترل داخلی یک سیستم شرطی است که برای دستیابی به اهداف سازمانی طراحی شده است (سومریاتی و همکاران، ۲۰۲۰). از سوی دیگر، عملکرد حسابرسی داخلی نقش مهمی در تقویت فرآیندهای حاکمیتی از طریق اثربخشی کنترل داخلی ایفا می‌کند. به عبارت دیگر، یک حسابرسی داخلی مؤثر با کمک به مدیریت در بهبود فرآیندهای حاکمیتی به ارزش سازمان می‌افزاید. پیشگیری از تقلب توسط سازمان‌ها به عنوان تلاشی برای دستیابی به شکست‌های حاکمیتی ایجاد می‌شود (عبدالرشید و همکاران، ۲۰۲۳)، بنابراین پیشگیری از تقلب می‌تواند رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و شکست‌های حاکمیتی را میانجی‌گری کند. عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند شکست‌های حاکمیتی را هنگامی که پیشگیری از تقلب در سازمان اجرا می‌شود، افزایش دهد. زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی در ارزیابی کنترل داخلی و شناسایی خطرات تقلب بالقوه مؤثر باشد، تلاش‌های پیشگیری از تقلب که توسط سازمان اجرا می‌شود قوی‌تر خواهد بود (پوترا و همکاران، ۲۰۲۲). این به نوبه خود، شکست‌های حاکمیتی را با کاهش خطرات تقلب، افزایش شفافیت، و تضمین انطباق با استانداردها و مقررات قابل اجرا تقویت می‌کند. برعکس، اگر عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر نباشد، تلاش‌های پیشگیری از تقلب و کیفیت شکست‌های حاکمیتی ممکن است به خطر بیفتد. بنابراین، پیشگیری از تقلب به عنوان یک پیوند مهم بین عملکرد حسابرسی داخلی و شکست‌های حاکمیتی در زمینه ارزیابی ریسک و کاهش تقلب عمل می‌کند (رحمان و هاشم، ۲۰۲۰).

در این راستا پژوهش حاضر درصدد پاسخگویی به این سوال است که آیا بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه وجود دارد؟

پیشینه ی پژوهش

نادرسیاه و همکاران (۲۰۲۴)، مقاله ای تحت عنوان « تقویت پیشگیری از تقلب و کنترل داخلی: نقش کلیدی حسابرسی داخلی در حاکمیت بخش عمومی» ارائه دادند. یافته های این تحقیق موارد زیر را نشان می دهد: (۱) عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر کنترل داخلی و حاکمیت دارد. (۲) پیشگیری از تقلب تأثیر مثبتی بر حاکمیت دارد. (۳) کنترل داخلی بر حاکمیت تأثیر نمی گذارد. (۴) کنترل داخلی قادر به میانجیگری رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و حاکمیت نیست، در حالی که پیشگیری از تقلب می تواند به طور موثر این رابطه را میانجیگری کند.

پورناماساری و همکاران (۲۰۲۴)، مقاله ای تحت عنوان « آیا سیستم های کنترل داخلی و اطلاعات باعث توسعه پایدار روستایی در اندونزی می شوند؟» ارائه دادند. این مطالعه بر اهمیت تقویت شیوه های کنترل داخلی، ترویج پذیرش فناوری اطلاعات و تقویت مسئولیت پذیری عملکرد روستا برای پیشبرد توسعه پایدار روستایی تأکید می کند. با این حال، محدودیت هایی مانند حجم نمونه کوچک و تمرکز جغرافیایی ممکن است بر تعمیم پذیری تأثیر بگذارد. تحقیقات آینده باید این محدودیت ها را با گسترش حجم نمونه و به کارگیری روش های متنوع جمع آوری داده ها برای افزایش درک این روابط برطرف کند.

ماشاریپوف و همکاران (۲۰۲۳)، جنبه های سازمانی سیستم کنترل داخلی در سازمان های بودجه و ارتباط با خدمات حسابرسی داخلی را بررسی کردند. ترویج عمومی مبارزه با فساد اداری در سطح کشور، اجرای اقدامات و رویه های مؤثر در این زمینه توسط سازمان های بودجه، انتشار اطلاعات گسترده در رسانه های گروهی و اعمال تدابیر علیه متخلفان. از طرفی کارکنان سازمان های بودجه ای نیز با شرایط فوق مواجه می شوند که منجر به مجازات آنها می شود. بنابراین محیط خارجی نیز بر محیط مدیریتی سازمان تأثیر می گذارد. از این رو این مقاله به بررسی راه های سازماندهی اثربخش کنترل های داخلی در سازمان بودجه، جنبه های خاص سازمان حسابرسی داخلی، دیدگاه های مختلف در مورد مفهوم حسابرسی داخلی، رابطه بین کنترل داخلی و حسابرسی داخلی در سازمان، رویکردها وضعیت فعلی خدمات حسابرسی داخلی در سازمان های بودجه.

هوسین و همکاران (۲۰۲۲)، تأثیر حاکمیت شرکتی و استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری در یک سیستم حسابداری قاره ای را بررسی کردند. یافته ها نشان می دهد که کیفیت گزارشگری مالی نقشی در کاهش سرمایه گذاری بیش از حد بازی می کند و بر سرمایه گذاری کم تأثیر نمی گذارد، نشان می دهد که در یک کشور قانون کد، روابط غیررسمی و شخصی تمایل به جایگزینی نقش گزارش های مالی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد. نتایج همچنین نشان می دهد که رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری با حاکمیت شرکتی بهتر و با اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی افزایش می یابد. با این حال، نتایج هیچ شواهدی بین انگیزه های حداقل سود برای اهداف مالیاتی و سرمایه گذاری کم شرکت ها ارائه نمی کند و همچنان برای شرکت هایی که بیش از حد سرمایه گذاری می کنند که انگیزه های بیشتری برای مدیریت سود خود برای اهداف مالیاتی دارند منفی است.

یو و یا (۲۰۲۲)، حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی در طول همه گیری کرونا را بررسی کردند. آنها دریافتند که هیئت مدیره بزرگتر به کاهش تأثیر منفی کرونا بر کیفیت گزارشگری مالی کمک می کند، اگرچه هیچ اثر کاهنده ای

برای استقلال هیئت مدیره و دوگانگی مدیریت پیدا نکردند. این مقاله شواهد بیشتری در مورد تأثیر کرونا بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از یک تنظیم قوی در سطح کشور ارائه می دهد. همچنین این اولین مطالعه ای است که اثر کاهنده حاکمیت شرکتی را بر کیفیت گزارشگری مالی در طول همه گیری کرونا تجزیه و تحلیل می کند. نتایج این مطالعه پیشنهادات مفیدی را برای تمرین ارائه می دهد.

یاری و همکاران (۱۴۰۳)، نقش حسابرس داخلی در تقویت حاکمیت سازمان های اقتصادی با استفاده از مدل سه خط دفاعی را بررسی کردند. در این راستا ۴۰۰ پرسشنامه به صورت الکترونیکی توزیع گردید که در نهایت ۲۳۰ پرسشنامه سالم و صحیح گردآوری شد. همچنین انجام شده است. بر اساس نتایج Smart-Pls آزمون فرضی همه با استفاده از نرمافزار ساختار معادلاتی ۳ پژوهش، فرضیات مورد بررسی که شامل انطباق مدیریت عملیاتی، مدیریت ریسک و کیفیت عملکرد، و نقش اطمینان حسابرسی داخلی بر رویه های حاکمیتی بودند، همگی به تأیید رسید هاند. این نتایج نشان م ی دهند که هرکدام از این عوامل به طور معناداری بر حاکمیت شرکتی تأثیرگذارند، که این امر می تواند برای سازمانها در بهبود عملکرد و مدیریت بهتر ریسکها و فرایندها مفید باشد.

احمدنژاد و یادگاری (۱۴۰۲)، به تحلیل دستکاری صورتهای مالی در بین شرکت های تولیدی و تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تجزیه و تحلیل داده ها توسط مدل های رگرسیونی لجستیک در نرم افزار ایویوز ۲۲ اجرا و فرضیات تجزیه و تحلیل شدند. نتایج آزمون فرضیه ها نشان داد که مدل بنیش توانایی پیش بینی کنندگی دستکاری صورتهای مالی در بین شرکت های تولیدی و تجاری را دارد و اینکه درصد صحت پیش بینی های مدل توسعه یافته بنیش بیشتر از مدل بنیش اولیه می باشد لذا می توان نتیجه گرفت که مدل توسعه یافته بنیش قدرت پیش بینی کنندگی بیشتری نسبت به مدل اصلی بنیش دارد.

ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۴۰۲)، نحوه نظارت کمیته های حسابرسی بر کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را بررسی کردند. تجزیه و تحلیل یافته های آماری این پژوهش نشان می دهد که کمیته های حسابرسی، بیشترین زمان را به ترتیب، برای فعالیتهای نظارتی، فعالیتهای کنترلی و ارزیابی ریسک و کمترین زمان را در حوزه محیط کنترلی صرف می کنند. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل مدل رگرسیونی این پژوهش نشان می دهد که فعالیت شرکت های ارائه دهنده خدمات مالی یا بیمه، ارتباط معناداری با میزان نظارت کمیته های حسابرسی بر کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی دارد و این رابطه نیز مثبت است؛ در حالی که گواهی نامه حسابدار رسمی عضو کمیته حسابرسی، با نظارت بر کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارتباط منفی دارد. سن اعضای کمیته حسابرسی و تجربه آنان در حرفه حسابرسی داخلی، تأثیری بر میزان این نظارت ندارد. نتیجه گیری: در این پژوهش مشخص شد که کمیته های حسابرسی، کجا و چقدر تلاش های نظارتی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را متمرکز می کنند و چه عواملی با تغییرات در نظارت کمیته حسابرسی مرتبط است. تجزیه و تحلیل یافته های حاصل از نظرسنجی نشان داد که اغلب، کمیته های حسابرسی شرکت های عضو بورس و اوراق بهادار تهران، فاقد رویه ها، فرایندها و اقدام های اختصاصی برای نظارت بر کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در کمیته های حسابرسی هستند. همچنین، اعضای کمیته های حسابرسی، کمترین زمان را برای مهم ترین جزء کنترل های داخلی، یعنی محیط کنترلی، اختصاص می دهند.

قهرمان ایزدی و مرادی (۱۴۰۱)، به بررسی الگوها و تأثیر اقتباس استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بر محتوای اطلاعاتی گزارش های مالی در ایران با رویکرد سیاسی پرداختند. آزمون فرضیه ها نشان داد که استانداردهای حسابداری بین المللی محتوای اطلاعاتی بیشتری نسبت به استانداردهای حسابداری ملی دارند. همچنین نتایج نشان داد که مدیران مالی مدیران مالی شرکت ها نسبت به میزان درآمد قابل شناسایی خود تحت استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی اطلاعات کافی دارند. آزمون فرضیه ها همینطور نشان داد که استفاده از استانداردهای حسابداری باعث جذاب شدن

سرمایه گذاری توسط سرمایه گذاران خارجی می شود ولی راهکار کافی برای جذب سرمایه گذاری خارجی نیست. در نهایت این پژوهش نشان داد که الگوی همگرایی بهترین الگو برای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در ایران است.

اسکافی اصل و جهانشاد (۱۴۰۱)، به طراحی چارچوب گزارشگری مالی صنعت بیمه براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پرداختند. بررسی ها نشان می دهد که موضوع گزارشگری مالی و ارایه چارچوب برای آن در صنعت بیمه از اهمیت بالایی برخوردار است. از طرفی با توجه به قوانین، ضوابط، دستورالعملها و سایر شرایط محیطی حاکم بر هر صنعت، چارچوب گزارشگری مالی اطلاعات در آن صنعت متفاوت است. در راستای رفع مشکلات شرکت های بیمه در حوزه گزارشگری مالی در سطوح مختلف می توان اقدامات اثرگذاری انجام داد.

شهسواری پور و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی رابطه بین گزارشگری پایداری شرکتی بر حاکمیت شرکتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برای بازه زمانی بین ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ بررسی شده که در آخر با لحاظ کردن محدودیت های ذکر شده ۱۴۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شده است. یافته های حاصل از پژوهش نشان داد که بین گزارشگری پایداری شرکتی بر حاکمیت شرکتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس و معنادار وجود دارد.

فرضیه های پژوهش

- ✓ فرضیه اول: بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ فرضیه دوم: بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ فرضیه سوم: بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حاکمیت شرکتی رابطه معناداری وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش کاربردی می باشد و در پی حل یک مشکل خاص است یعنی نتایج این پژوهش می تواند برای گروه های مختلفی همچون سرمایه گذاران در بازارهای مالی، مسئولان بورس اوراق بهادار، مدیران پرتفوی، کارگزاران، تحلیلگران مالی و پژوهشگران بازار سرمایه به منظور فراهم نمودن فضای شفاف اطلاعاتی، بهینه سازی طراحی سبد سهام، کمک به تصمیم گیری های بهینه سرمایه گذاری در بورس اوراق بهادار و فراهم نمودن افق های جدید مطالعاتی جهت تجزیه و تحلیل مطلوب تر دیگر متغیرهای مالی، مصداق عملی داشته باشد.

جهت انتخاب نمونه آماری مناسب، در این تحقیق از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک (غربالگر) استفاده شده است. کلیه شرکت های جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده اند (در طی بازه زمانی ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۲) به عنوان جامعه انتخاب می شود:

- ۱- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.
- ۲- در طی دوره مورد بررسی (۱۳۹۷-۱۴۰۲) تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۳- اطلاعات مالی آن قابل دسترس باشد.
- ۴- جزء شرکت های مالی (مانند بانک ها، موسسات مالی) و شرکت های سرمایه گذاری یا شرکت های واسطه گری مالی نباشد.

در نتیجه اعمال شرایط و ملاحظات در نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک ۱۴۴ شرکت از جامعه آماری جهت انجام آزمون‌ها انتخاب شدند.

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل رگرسیونی اول

$$\text{Fraud in reporting it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{ Weakness of internal controls it} + \beta_2 \text{ CASH it} + \beta_3 \text{ TANG it} + \beta_4 \text{ LEV it} + \beta_5 \text{ RET it} + \beta_6 \text{ Market Share it} + \beta_7 \text{ PM it} + \varepsilon \text{ it}$$

مدل رگرسیونی دوم

$$\text{Fraud in reporting it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{ Weakness of internal controls it} + \beta_2 \text{ internal controls it} + \beta_3 (\text{Weakness of internal controls} * \text{internal controls}) + \beta_4 \text{ CASH it} + \beta_5 \text{ TANG it} + \beta_6 \text{ LEV it} + \beta_7 \text{ RET it} + \beta_8 \text{ Market Share it} + \beta_9 \text{ PM it} + \varepsilon \text{ it}$$

مدل رگرسیونی سوم

$$\text{Fraud in reporting it} = \alpha_0 + \beta_1 \text{ Weakness of internal controls it} + \beta_2 \text{ Corporate governance it} + \beta_3 (\text{Weakness of internal controls} * \text{Corporate governance}) + \beta_4 \text{ CASH it} + \beta_5 \text{ TANG it} + \beta_6 \text{ LEV it} + \beta_7 \text{ RET it} + \beta_8 \text{ Market Share it} + \beta_9 \text{ PM it} + \varepsilon \text{ it}$$

متغیر وابسته

تقلب در گزارشگری (Fraud in reporting)

متغیر وابسته در این پژوهش، احتمال وقوع گزارشگری متقلبانه است که برای اندازه‌گیری آن به پیروی از خواجه‌وی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، و فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳)، و مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ با عنوان مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی از علائم نشان دهنده احتمال وجود تحریف‌های ناشی از تقلب در صورتهای مالی به شرح زیر استفاده می‌شود:

۱) بیش‌نمایی موجودی کالا (۲) بیش‌نمایی حساب‌ها و اسناد دریافتنی (۳) پیش‌نمایی دارایی‌های ثابت (۴) بیش‌نمایی سرمایه‌گذاری‌ها (۵) کسری ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، (۶) کسری استهلاک (۷) پیش‌نمایی درآمدها (۸) بیش‌نمایی سود (۹) بیش‌نمایی سود انباشته (۱۰) کم‌نمایی حساب‌ها و اسناد پرداختنی (۱۱) کسری ذخیره مالیات (۱۲) بدهی‌های احتمالی (۱۳) کسری ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان (۱۴) کم‌نمایی هزینه‌ها (۱۵) حساب‌ها و اسناد پرداختنی که مدت زیادی از سررسید آنها گذشته است (۱۶) موجودی راکد (۱۷) دارایی راکد (۱۸) مشکلات تداوم فعالیت و (۱۹) اشتباه در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه‌گیری شناسایی طبقه بندی ارائه یا افشا. چنانچه هر یک از این علائم در بندهای تعدیلی گزارشهای حسابرسی سالانه شرکت‌ها وجود داشته باشد، مقدار آن برابر با یک و نشان دهنده احتمال وقوع گزارشگری متقلبانه و در غیر این صورت، مقدار آن عدد صفر خواهد بود.

متغیر مستقل

ضعف کنترل‌های داخلی (Weakness of internal controls)

بر اساس چک لیست منتشر شده سازمان اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد، حساب‌رسان بورس می‌باید کنترل داخلی شرکتها را بررسی کنند و مواردی را گزارش کنند که نشان دهنده اجرا نشدن مطلوب کنترل داخلی است؛ بنابراین در این پژوهش بندهای ذیل مسئولیت قانونی گزارش حسابرس بررسی می‌شوند. اگر شرکت دست کم یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد، عدد ۱، در غیر این صورت، مقدار صفر می‌گیرد.

متغیر تعدیل‌گر

نقش کلیدی حسابرسی داخلی (internal Audit)

در این پژوهش از ویژگیهای حسابرسان داخلی شامل مدت زمان ایجاد واحد حسابرسی داخلی اندازه حسابرسی داخلی، تحصیلات عالی مدیر حسابرسی داخلی تخصص مالی مدیر حسابرسی داخلی و دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی برای ساخت یک شاخص ترکیبی گسسته استفاده میشود. هر یک از این ویژگی های حسابرسان داخلی بر حسب شرکت سال اندازه گیری می شود. سپس هر یک از این ویژگی ها بر - حسب صفر و یک سنجیده شده اند و با یکدیگر جمع میشوند. اجزای فوق عبارتند از:

مدت زمان ایجاد واحد حسابرسی داخلی یا IAAGE عبارت است از مدت زمان سپری شده از ایجاد واحد حسابرسی؛ بدین ترتیب که اگر مدت سپری شده از ایجاد واحد حسابرسی داخلی بیش از میانه مشاهدات باشد عدد یک و در غیر این صورت، مقدار آن صفر در نظر گرفته خواهد شد. اندازه حسابرسی داخلی یا IASIZE، عبارت است از تعداد اعضای حسابرسان داخلی شرکت؛ بدین ترتیب که اگر تعداد اعضای حسابرسان داخلی شرکت بیش از میانه مشاهدات باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته خواهد شد. تحصیلات عالی مدیر حسابرسی داخلی یا IA-HEM: عبارت است از اعداد اعضای داری مدرک ارشد به بالاتر عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته خواهد شد. تخصص مالی مدیر حسابرسی داخلی یا LA-FEM: اگر مدیر حسابرسی داخلی دارای مدرک حسابرسی حسابداری یا مالی باشد عدد یک و در غیر این صورت، صفر در نظر گرفته خواهد شد دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی: اگر دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی بیشتر از میانه باشد برابر با یک و در غیر این صورت، صفر در نظر گرفته خواهد شد.

حاکمیت شرکتی (Corporate governance)

ابعاد حاکمیت شرکتی (CG) (ژو و هونگ، ۲۰۱۵):

CG1: اگر درصد سهام تحت تملک سهامداران نهادی شرکت بزرگتر از مقدار میانگین در نمونه مورد بررسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

CG2: اگر درصد سهام تحت تملک سهامداران عمده شرکت (مالکان بیش از ۵ درصد سهام شرکت) بزرگتر از مقدار میانگین در نمونه مورد بررسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

CG3: اگر تعداد اعضای هیأت مدیره شرکت بیشتر یا مساوی هفت نفر باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

CG4: اگر نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره به کل اعضای هیأت مدیره شرکت بزرگتر از مقدار میانگین در نمونه مورد بررسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر قرار داده خواهد شد.

CG5: اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، سازمان حسابرسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود. حاصل جمع مقادیر فوق - بین صفر تا پنج - برای هر شرکت در هر سال، نشانگر کیفیت حاکمیت شرکتی آن خواهد بود.

متغیرهای کنترلی

منابع نقدی (CASH): بیانگر میزان نگهداری وجه نقد در شرکت است که از طریق تقسیم مجموع وجه نقد و سرمایه گذاری های کوتاه مدت بر کل دارایی ها محاسبه میشود.

دارایی های مشهود (TANG): نسبت دارایی های ثابت بر کل دارایی ها؛

اهرم مالی (LEV): نسبت ارزش دفتری بدهی های بلند مدت به ارزش دفتری کل دارایی های شرکت.

بازده سهام (RET): تغییرات قیمتی سهم در طی دوره است و از نرم افزار رهاورد نوین استخراج می شود.

سهم بازار شرکت (Market Share): نسبت فروش شرکت به فروش صنعت خاص شرکت.

عملکرد مالی (PM): از طریق تقسیم درآمدهای عملیاتی بر حقوق صاحبان سهام.

یافته های پژوهش

یافته های توصیفی

به منظور شناخت بهتر جامعه مورد پژوهش و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده های آماری، لازم است این داده ها توصیف شوند. بنابراین پیش از آزمون فرضیه های تحقیق، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق مورد بررسی قرار گرفت. میانگین به عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان دهنده ی مرکز ثقل جامعه بوده و به عبارتی مبین این امر است که اگر به جای تمامی مشاهدات جامعه میانگین آن قرار داده شود هیچ تغییری در جمع کل داده های جامعه ایجاد نمی گردد. همچنین بیشینه، بیشترین عدد متغیر در جامعه آماری و کمینه کمترین عدد متغیر در جامعه ی آماری را نشان می دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تقلب در گزارشگری	ضعف کنترلهای داخلی	حسابرسی داخلی	حاکمیت شرکتی	منابع نقدی	دارایی های مشهود	اهرم مالی	بازده سهام	سهام بازار شرکت	عملکرد مالی
میانگین	۰.۱۳۹	۲.۸۰۶	۰.۱۳۰	۳.۰۷۰	۰.۰۷۳	۰.۲۴۳	۰.۵۴۱	۱.۰۴۷	۰.۱۳۳	۰.۳۳۸
میانه	۰.۰۵۶	۳	۰.۱۲۱	۲.۰۶۵	۰.۰۳۸	۰.۱۹۲	۰.۵۴۸	۰.۲۹۳	۰.۰۴۵	۰.۲۹۸
انحراف معیار	۰.۱۲۹	۰.۷۹۷	۰.۳۶۸	۳.۳۲۲	۰.۰۹۵	۰.۱۸۱	۰.۲۱۸	۲.۲۱۴	۰.۱۲۸	۰.۳۴۸
بیشترین	۱	۱	۱	۴	۰.۸۲۱	۰.۹۳۲	۱.۳۲۶	۲۴.۲۴۷	۰.۴۳۰	۱.۶۹۲
کمترین	۰	۰	۰	۱	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۱۲	-۰.۶۵۸	۰.۰۱۳	-۱.۷۰۴
چولگی	۰.۵۸۸	-۰.۲۳۰	۰.۰۷۳	۵.۲۲۱	۲.۷۴۰	۰.۹۴۳	-۰.۰۰۸	۳.۹۲۴	۰.۷۰۰	-۰.۰۵۸
کشیدگی	۱.۸۰۱	۲.۵۶۸	۲.۳۴۵	۴۱.۷۶۳	۱۲.۶۸۲	۳.۲۹۲	۲.۹۶۸	۲۶.۷۴	۱.۹۷۶	۶.۷۵۶

اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است.

آزمون مانایی متغیرها

آزمون مانایی عمدتاً به منظور جلوگیری از رگرسیون های کاذب انجام می گیرد. برای جلوگیری از رگرسیون کاذب بایستی متغیرها مانا باشند. در غیر این صورت بایستی از تفاضل متغیرها که معمولاً مانا هستند، استفاده نمود. مانایی یا نامانایی یک سری زمانی می تواند تأثیر جدی بر رفتار و خواص آن داشته باشد. اگر متغیرهای مورد استفاده در برآورد مدل، ناپایا باشد عین حالی که ممکن است هیچ رابطه منطقی بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود نداشته باشد ضریب تعیین به دست آمده آن می تواند بسیار بالا باشد و باعث شود تا محقق استنباط های نادرستی در مورد میزان ارتباط بین متغیرها انجام دهد بنابراین استفاده از داده های نامانا می تواند منجر به رگرسیون های کاذب شود.

جدول (۲): آزمون مانایی (هادری) برای متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تقلب در گزارشگری	-۴.۵۱۱	۰.۰۰۰	مانا است

ضعف کنترل‌های داخلی	-۲۱.۲۳۰	۰.۰۰۰	مانا است
نقش کلیدی حسابرسی داخلی	-۱۳.۱۶۱	۰.۰۰۰	مانا است
حاکمیت شرکتی	-۱۱.۲۲۲	۰.۰۰۰	مانا است
ارزش شرکت	-۱۳.۷۳۲	۰.۰۰۰	مانا است
منابع نقدی	-۵.۵۷۳	۰.۰۰۰	مانا است
دارایی‌های مشهود	-۴.۱۴۰	۰.۰۰۰	مانا است
اهرم مالی	-۷.۴۱۴	۰.۰۰۰	مانا است
بازده سهام	۱۱.۷۸۳	۱	مانا نیست
سهام بازار شرکت	-۴.۲۱۰	۰.۰۰۰	مانا است
عملکرد مالی	-۱۴.۱۹۴	۰.۰۰۰	مانا است
آزمون هم جمعی			
سطح معناداری	آماره		
مدل اول	-۴.۲۴۸	۰.۰۰۰	
مدل دوم	-۸.۶۴۵	۰.۰۰۰	
مدل سوم	-۴.۲۴۷	۰.۰۰۰	

مشاهده می‌شود سطح معناداری همه متغیرها (به جز بازده سهام) کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرهاست. همچنین در بررسی مدل خطاها مشاهده میشود سطح معناداری هر دو مدل کمتر از ۵ درصد است و بیانگر مانا بودن آزمون‌ها میباشد.

آزمون تشخیص توزیع نرمال

یکی از آزمون‌هایی که نرمال بودن متغیرهای مورد استفاده را مورد آزمون قرار می‌دهد آزمون جاک-برا است. اگر مقادیر محاسباتی آماره جاک-برا (J-B) از مقدار بحرانی جدول کای-دو بزرگتر نباشد، نرمال بودن توزیع جملات پسماند رد نمی‌شود. اما زمانی که اندازه نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فروض کلاسیک نیز برقرار باشند، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است.

جدول شماره (۳): نتایج آزمون توزیع نرمال

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تقلب در گزارشگری	۱۱.۲۰۷	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
ضعف کنترل‌های داخلی	-۰.۴۵۹	۰.۶۷۷	توزیع نرمال دارد
نقش کلیدی حسابرسی داخلی	۱۳.۶۳۹	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
حاکمیت شرکتی	۱۳.۶۳۹	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
ارزش شرکت	۴.۳۸۶	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
منابع نقدی	۱۲.۷۳۴	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
دارایی‌های مشهود	۹.۲۸۵	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اهرم مالی	۳.۰۱۱	۰.۰۰۱	توزیع نرمال ندارد
بازده سهام	۱۳.۳۳۰	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
سهام بازار شرکت	۱۱.۳۴۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
عملکرد مالی	۸.۴۲۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
آزمون نرمالیت خطا			
	آماره	سطح معناداری	

مدل اول	۱۱.۳۱۱	۰.۲۵۵
مدل دوم	۱۰.۳۶۱	۰.۱۹۵
مدل سوم	۱۱.۳۱۱	۰.۴۲۰

نرمال بودن متغیرها: طبق نتایج آزمون مشاهده می شود که سطح معناداری متغیرها (به جز ضعف کنترل های داخلی) کمتر از ۵ درصد می باشد لذا دارای توزیع نرمال نمی باشند. همچنین در بررسی مدل های خطا مشاهده میشود که سطح همه ی آزمون ها بیشتر از ۵ درصد بوده و دارای توزیع نرمال می باشند.

آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

گاهی اوقات داده هایی که ما با آن ها روبرو هستیم هم دربرگیرنده داده های سری زمانی و هم مقطعی می باشد. به چنین مجموعه ای از داده ها عموماً پانلی از داده ها یا پانل دیتا شناخته شده است. در برآورد مدل پانل دیتا با دو حالت کلی روبرو هستیم. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل پول دیتا (pool data) مواجه هستیم. حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که به این حالت پانل دیتا (panel data) گفته می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمونی به نام اف-لیمر استفاده می شود. بنابراین آزمون اف-لیمر برای انتخاب بین روشهای رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می شود. در صورتی که میزان معناداری آماره ی چاو (prob) کمتر از سطح ۰.۰۵ باشد، داده های تابلویی (پانل دیتا) انتخاب می شود. در این حالت برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی باید آزمون هاسمن نیز انجام شود.

جدول (۴): نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۶.۲۸	۰.۰۰۰	داده های تابلویی
مدل دوم	۰.۲۴	۱	داده های تلفیقی
مدل سوم	۶.۲۸	۰.۰۰۰	داده های تابلویی

چون سطح معناداری آزمون اف لیمر در مدل هاس اول و سوم مدل کمتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد داده های تابلویی (پانل دیتا) در مقابل رویکرد داده های تلفیقی (پول) مورد پذیرش قرار می گیرند. این قضیه در مدل های دوم برعکس میباشد.

جدول (۵): نتایج آزمون هاسمن

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۱۳.۵۰	۰.۰۳۵	اثرات تصادفی
مدل دوم	نیاز به انجام آزمون هاسمن نمیشد		
مدل سوم	۳۷.۶۷	۰.۰۰۰	اثرات تصادفی

چون سطح معناداری در دو مدل اول و سوم کمتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد اثرات تصادفی عرض از مبدأ در مقابل رویکرد اثرات ثابت مورد پذیرش قرار می گیرند.

ناهمسانی واریانس در مقادیر خطا

در ترکیب داده های مقطعی و سری زمانی، تا حد زیادی مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی را رفع می کند. به هر حال، زمانی که داده های پژوهش از نوع ترکیبی است و قصد بررسی فروض کلاسیک وجود داشته باشد، از بین فروض مذکور صرفاً فرض های ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی مورد تایید قرار می گیرد.

جدول (۶): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس (بریوش - پاگان - گودفری)

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۱۶۰۸	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل دوم	۸۳.۱۵	۱	عدم وجود ناهمسانی واریانس
مدل سوم	۱.۷۰۸	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

سطح معنی داری آزمون در مدل های اول و سوم کمتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می باشد. لازم به توضیح است که این مشکل در تخمین نهایی مدل ها رفع گردیده (با روش وزن دهی به داده ها از طریق دستور gls) است.

خود همبستگی مقادیر خطا

در مطالعات اقتصادسنجی که بر مبنای سری های زمانی قرار دارند، فرض عدم خود همبستگی سریالی بین جملات پسماند که از فروض مهم مدل کلاسیک است، اغلب نقض می شوند، بنابراین لازم می باشد که قبل از تفسیر نتایج حاصل، به بررسی پدیده خود همبستگی سریالی بین جملات پسماند پرداخته شود؛ زیرا در صورت وجود خودهمبستگی سریالی بین اجزاء اخلاقی، تخمین زن های OLS دیگر در بین تمام تخمین زن ها بدون تورش، کارا نیستند یعنی دارای حداقل واریانس نمی باشند و در نتیجه استنباط آماری، قابل اعتماد نخواهد بود این مشکل بیشتر در داده های سری زمانی دیده می شود.

جدول (۷): نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی (بریوش - گودفری)

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۴۲.۸۹۱	۰.۰۰۰	وجود خودهمبستگی سریالی
مدل دوم	۱۸.۸۹۸	۰.۰۰۰	وجود خودهمبستگی سریالی
مدل سوم	۴۳.۰۷۸	۰.۰۰۰	وجود خودهمبستگی سریالی

مشاهده می شود که سطح معناداری آزمون در هر سه مدل کمتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی است. که با استفاده از دستور AR(1) که همان خودرگرسیون مرتبه اول می باشد که در نرم افزار، این مشکل رفع شده است.

فرضیه اول

بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۸): تخمین نهایی مدل رگرسیونی اول

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضعف کنترل های داخلی	۰.۰۹۵	۰.۰۱۰	۸۹.۰۹	۰.۰۰۰
منابع نقدی	-۰.۰۹۵	۰.۰۰۶	-۱۴.۷۰	۰.۰۰۰
دارایی های مشهود	۰.۱۲۰	۰.۰۰۳	۳۶.۱۶	۰.۰۰۰
اهرم مالی	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۲.۳۸	۰.۰۱۷
بازده سهام	۰.۰۲۲	۰.۰۰۰	۸۵.۰۶	۰.۰۰۰
سهام بازار شرکت	۰.۰۴۲	۰.۰۰۴	۹.۱۳	۰.۰۰۰
عملکرد مالی	۰.۰۷۴	۰.۰۰۱	۴۲.۶۸	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۰.۰۲۳	۰.۰۰۵	۴.۴۵	۰.۰۰۰
سایر آماره های اطلاعاتی				

۲.۱۶	دوربین واتسون	۹۲ درصد	ضریب تعیین تعدیل شده
۰.۰۰۰	سطح معناداری آماره فیشر	۱۱۶۱۶۱	آماره فیشر

مشاهده می شود که متغیر ضعف کنترل های داخلی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. متغیرهای کنترلی منابع نقدی، دارایی های مشهود، اهرم مالی، بازده سهام، سهم بازار شرکت، عملکرد مالی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند لذا با متغیر وابسته ارتباط دارند. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که متغیرهای مستقل توانسته اند ۹۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه دوم

بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۹): تخمین نهایی مدل رگرسیونی دوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضعف کنترل های داخلی	۰.۱۲۰	۰.۰۰۳	۳۶.۱۶	۰.۰۰۰
حسابرسی داخلی * حسابرسی داخلی	۰.۴۹۹	۰.۰۳۱	۱۵.۸۸	۰.۰۰۰
ضعف کنترل های داخلی	۰.۰۰۹	۰.۰۰۲	۳.۴۷	۰.۰۰۱
منابع نقدی	-۰.۰۹۵	۰.۰۰۶	-۱۴.۷۰	۰.۰۰۰
دارایی های مشهود	۲.۷۳۴	۰.۱۰۶	۲۵.۷۰	۰.۰۰۰
اهرم مالی	۰.۰۰۶	۰.۰۰۲	۲.۳۸	۰.۰۱۷
بازده سهام	۰.۰۲۲	۰.۰۰۰	۸۵.۰۶	۰.۰۰۰
سهم بازار شرکت	۰.۰۴۲	۰.۰۰۴	۹.۱۳	۰.۰۰۰
عملکرد مالی	۰.۰۷۴	۰.۰۱۰	۴۲.۶۸	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۲.۷۲۶	۰.۰۰۲	۱۱۸۶.۱۴	۰.۰۰۰
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۹۲ درصد	دوربین واتسون	۲.۱۷	
آماره فیشر	۰.۷۳	سطح معناداری آماره فیشر	۰.۰۰۰	

مشاهده می شود که متغیر حسابرسی داخلی * حسابرسی داخلی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیرهای کنترلی منابع نقدی، دارایی های مشهود، اهرم مالی، بازده سهام، سهم بازار شرکت، عملکرد مالی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند لذا با متغیر وابسته ارتباط دارند.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد که متغیرهای مستقل توانسته اند ۹۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

فرضیه سوم

بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حاکمیت شرکتی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۱۰): تخمین نهایی مدل رگرسیونی سوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد ضرایب	آماره t	سطح معناداری
ضعف کنترل‌های داخلی	-۰.۶۴۴	۰.۰۹۸	-۶.۵۲	۰.۰۰۰
حاکمیت شرکتی	-۰.۰۰۷	۰.۰۰۲	-۳.۲۰	۰.۰۰۱
ضعف کنترل‌های داخلی* حاکمیت شرکتی	۰.۰۷۵	۰.۰۱۸	۴.۰۶	۰.۰۰۰
منابع نقدی	۰.۰۲۳	۰.۰۰۵	۴.۴۲	۰.۰۰۰
دارایی‌های مشهود	-۰.۰۹۴	۰.۰۰۴	-۲۱.۲۸	۰.۰۰۰
اهرم مالی	۰.۱۲۱	۰.۰۰۲	۵۳.۰۴	۰.۰۰۰
بازده سهام	۰.۰۰۶	۰.۰۰۱	۳.۵۰	۰.۰۰۰
سهام بازار شرکت	۰.۰۲۲	۰.۰۰۰	۱۲۳.۷۲	۰.۰۰۰
عملکرد مالی	۰.۰۴۲	۰.۰۰۳	۱۳.۳۷	۰.۰۰۰
ضعف کنترل‌های داخلی	۰.۰۷۴	۰.۰۰۱	۶۲.۶۴	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۲.۷۲۵	۰.۰۰۱	۱۷۱۱.۸۴	۰.۰۰۰
سایر آماره‌های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۹۰ درصد	دوربین واتسون		۲.۱۱
آماره فیشر	۱۱۶۱.۶۱	سطح معناداری آماره فیشر		۰.۰۰۰

مشاهده می‌شود که متغیر ضعف کنترل‌های داخلی* حاکمیت شرکتی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که بین تقلب در گزارشگری و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حاکمیت شرکتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیرهای کنترلی منابع نقدی، دارایی‌های مشهود، اهرم مالی، بازده سهام، سهم بازار شرکت، عملکرد مالی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند لذا با متغیر وابسته ارتباط دارند.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل توانسته‌اند ۹۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. دوربین واتسون در بازه ۱.۵ الی ۲.۵ قرار دارد و نشان از نبود خودهمبستگی مرتبه اول در مدل دارد. سطح معناداری فیشر نیز کمتر از ۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد مدل از اعتبار کافی برخوردار است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این پژوهش، رابطه تقلب در گزارشگری مالی و ضعف کنترل‌های داخلی با تأکید بر نقش کلیدی حسابداری داخلی و حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۳ بررسی شد. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که بین ضعف کنترل‌های داخلی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود دارد؛ به این معنا که با افزایش ضعف در کنترل‌های داخلی، احتمال بروز تقلب در گزارشگری مالی نیز افزایش می‌یابد. این یافته از منظر نظریه نمایندگی قابل تبیین است؛ زیرا در شرایط جدایی مالکیت از مدیریت، ضعف سازوکارهای کنترلی، فرصت رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران را افزایش می‌دهد. همچنین این نتیجه با نظریه عدم تقارن اطلاعاتی و مثلث تقلب نیز سازگار است؛ زیرا ضعف کنترل داخلی، فرصت لازم برای تحریف اطلاعات مالی را فراهم می‌کند. این یافته با نتایج پژوهش داداشی، کردمنجیری و برادران (۱۳۹۷)، نیز همسو است؛ آنان نشان دادند برخی ویژگی‌های ساختار حسابداری داخلی می‌تواند بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی اثرگذار باشد و از این رو، ضعف در ساختارهای نظارتی و کنترلی می‌تواند زمینه‌ساز افزایش تقلب در گزارشگری مالی شود.

در ارتباط با فرضیه دوم، نتایج پژوهش نشان داد که بین تقلب در گزارشگری مالی و ضعف کنترل داخلی با در نظر گرفتن نقش کلیدی حسابرسی داخلی، رابطه‌ای معنادار وجود دارد. این نتیجه بیانگر آن است که حسابرسی داخلی یکی از سازوکارهای مهم نظارتی در شرکت‌هاست که می‌تواند بر نحوه اثرگذاری ضعف کنترل‌های داخلی بر تقلب در گزارشگری مالی اثر بگذارد. این یافته با نظریه نمایندگی سازگار است؛ زیرا حسابرسی داخلی به‌عنوان ابزار کاهش هزینه‌های نمایندگی، از طریق ارزیابی کنترل‌ها، شناسایی ضعف‌ها و افزایش نظارت، رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت را محدود می‌سازد. همچنین از منظر نظریه اطمینان‌بخشی نیز می‌توان گفت که حسابرسی داخلی از طریق ارتقای قابلیت اتکای اطلاعات مالی و کاهش ریسک تحریف بااهمیت، نقش مؤثری در کاهش بسترهای تقلب دارد. این نتیجه با یافته‌های سایمون و همکاران (۲۰۲۰)، همخوان است؛ آنان نشان دادند تجربه و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب نقش مهمی دارد. همچنین نتایج این بخش با پژوهش‌های ایزاکرانی و همکاران (۲۰۱۹)، عمر و همکاران (۲۰۱۹)، و رازاک و همکاران (۲۰۱۸)، نیز همسو است؛ زیرا این مطالعات نیز بر اهمیت کیفیت حسابرسی، تشخیص ریسک تقلب و نقش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان در کشف یا کاهش تقلب در صورت‌های مالی تأکید کرده‌اند.

نتایج آزمون فرضیه سوم نیز نشان داد که بین تقلب در گزارشگری مالی و ضعف کنترل داخلی با نقش کلیدی حاکمیت شرکتی رابطه‌ای معنادار وجود دارد. این یافته نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی، به‌عنوان مجموعه‌ای از سازوکارهای راهبری، نظارت و پاسخگویی، می‌تواند در شدت و نحوه اثرگذاری ضعف کنترل‌های داخلی بر تقلب در گزارشگری مالی مؤثر باشد. این نتیجه با نظریه نمایندگی کاملاً همخوان است؛ زیرا حاکمیت شرکتی، از طریق سازوکارهایی مانند هیئت‌مدیره مستقل، کمیته حسابرسی، ساختار مالکیت مناسب و نظارت سهامداران نهادی، به کاهش تضاد منافع میان مدیران و مالکان کمک می‌کند. همچنین از منظر نظریه پاسخگویی و نظریه نهادی نیز، تقویت حاکمیت شرکتی موجب افزایش شفافیت، مسئولیت‌پذیری و انضباط گزارشگری مالی می‌شود. این یافته با نتایج پژوهش یوزان و همکاران (۲۰۰۴)، مبنی بر کاهش کارکردهای نادرست شرکت با افزایش اعضای مستقل هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی، و نیز با پژوهش آگروال و چادا (۲۰۰۵)، در خصوص اهمیت حضور اعضای مستقل دارای تخصص مالی همسو است. همچنین نتایج این فرضیه با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۰۶)، صالح و عثمان (۲۰۱۶)، و جلالی جلال‌آبادی و همکاران (۱۳۹۵)، نیز مطابقت دارد؛ زیرا این پژوهش‌ها نیز اهمیت ویژگی‌های هیئت‌مدیره، دفعات جلسات هیئت‌مدیره و نقش سهامداران نهادی را در کاهش تقلب و افزایش نظارت بر گزارشگری مالی تأیید کرده‌اند.

به طور کلی، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که ضعف کنترل‌های داخلی به‌تنهایی می‌تواند احتمال تقلب در گزارشگری مالی را افزایش دهد، اما حضور سازوکارهای نظارتی مؤثر مانند حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی می‌تواند در تبیین، کنترل و کاهش این رابطه نقشی اساسی ایفا کند. در واقع، نتایج پژوهش حاضر بر این نکته تأکید دارد که برای کاهش تقلب در گزارشگری مالی، صرف وجود کنترل‌های داخلی کافی نیست، بلکه این کنترل‌ها باید در بستر یک نظام نظارتی منسجم شامل حسابرسی داخلی اثربخش و حاکمیت شرکتی کارآمد عمل کنند. این جمع‌بندی با مبانی نظری حسابداری، به‌ویژه نظریه نمایندگی، عدم تقارن اطلاعاتی، پاسخگویی و مثلث تقلب، هم‌راستا بوده و نشان می‌دهد هرچه نظارت، شفافیت و پاسخگویی در شرکت‌ها تقویت شود، احتمال بروز گزارشگری مالی متقلبانه کاهش خواهد یافت.

بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که ارتقای کیفیت کنترل‌های داخلی، تقویت جایگاه حسابرسی داخلی و توسعه سازوکارهای حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، می‌تواند به افزایش شفافیت گزارشگری مالی، کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت و بهبود اعتماد سرمایه‌گذاران منجر شود. از این رو، به نهادهای ناظر، به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار، پیشنهاد می‌شود با تدوین و اجرای مقررات سخت‌گیرانه‌تر در زمینه کنترل‌های داخلی، افشای اطلاعات، ساختار حاکمیت شرکتی و استقلال و اثربخشی حسابرسی داخلی، زمینه کاهش تقلب در

گزارشگری مالی را فراهم آورند. همچنین سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و سهامداران نیز باید در ارزیابی شرکت‌ها، علاوه بر شاخص‌های مالی، به کیفیت کنترل‌های داخلی، وضعیت حسابرسی داخلی و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی توجه ویژه داشته باشند؛ زیرا این عوامل می‌توانند نقش تعیین‌کننده‌ای در قابلیت اتکای اطلاعات مالی و کیفیت تصمیم‌گیری اقتصادی ایفا کنند.

منابع

- ✓ ابراهیمی کردلر، علی، خازن، آتنا، محمودی، علی، (۱۴۰۲)، نحوه نظارت کمیته‌های حسابرسی بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۰، شماره ۴، صص ۵۹۰-۶۱۳
- ✓ احمدنژاد، سیدعبدالرحیم، یادگاری، خالد، (۱۴۰۲)، تحلیل دستکاری صورتهای مالی در بین شرکتهای تولیدی و تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۹۰، صص ۱۰۸۳-۱۱۰۰.
- ✓ یاری، پری، رضائی پور، فضل اله، شعبان، رضوان، (۱۴۰۳)، نقش حسابرس داخلی در تقویت حاکمیت سازمان های اقتصادی

- ✓ Abd Rashid, S., Masron, T. A., & Malim, N. A. K. (2023). The effect of corruption on entrepreneurship in the presence of weak regulatory quality: Evidence from developing countries. *Socio-Economic Planning Sciences*, 86, 101476.
- ✓ Abutaber, T., & Tabar, T. A. A. (2016). The role of internal audit function in the public sector. *Basic Research Journal of Business Management and Accounts*, 5(1).
- ✓ Afiah, N. N., & Azwari, P. C. (2015). The effect of the implementation of government internal control system (GICS) on the quality of financial reporting of the local government and its impact on the principles of good governance: A research in district, city, and provincial government in South Sumatera. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 811-818.
- ✓ Barr-Pulliam, D., Eulerich, M., & Ratzinger-Sakel, N. (2024). The effect of the internal audit function's perceived assurance versus advisory purpose on the external auditor's reliance decision. *Managerial Auditing Journal*, 39(2), 138-165.
- ✓ Bonrath, A., & Eulerich, M. (2023). Internal auditing's role in preventing and detecting fraud: An empirical analysis.
- ✓ Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 1-19.
- ✓ Christensen, L. (2022). Internal audit: A case study of impact and quality of an internal control audit. *International Journal of Auditing*, 26(3), 339-353.
- ✓ Dao, M., Pham, T., & Xu, H. (2023). Internal governance and internal control material weaknesses. *Corporate Governance: An International Review*, 32(3), 474-499.
- ✓ Felício, T., Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2021). Adoption of management control systems and performance in public sector organizations. *Journal of Business Research*, 124, 593-602.
- ✓ Houcine, A., Zitouni, M. and Srairi, S. (2022), "The impact of corporate governance and IFRS on the relationship between financial reporting quality and investment efficiency in a continental accounting system", *EuroMed Journal of Business*, Vol. 17 No. 2, pp. 246-269.
- ✓ Huong, G. N. T., Thai, H. M., & Binh, D. T. (2023). Agency theory in university governance and the role of internal audit: From the private sector perspectives to the case of Vietnamese public higher education institutions (pp. 594-607).

- ✓ Khikmah, S. N., Rohman, A., & Januarti, I. (2023). The role of internal audit and leadership style in increase of fraud prevention: A stewardship theory perspective. *Corporate and Business Strategy Review*, 4(4 Special Issue), 271
- ✓ Kim, Q. T. N. (2022). The effect of agency problem and internal control on credit risk at commercial banks in Vietnam. *International Journal of Asian Business and Information Management*, 13(1), 1–22.
- ✓ Kuo, N. T., & Lee, C. F. (2024). Public governance and the demand for corporate governance: The role of political institutions. *Research in International Business and Finance*, 67, 102088.
- ✓ Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal*, 31(3), 209–222.
- ✓ Liang, S.-H., Lin, H.-C., & Hsiao, H.-Y. (2023). Compliance and governance: Evidence from financial institutions in Taiwan. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 31(3), 298–315.
- ✓ Lonto, M. P., Ganis Sukoharsono, E., Baridwan, Z., Yeney., & Prihatiningtias, W. (2023). Lonto, Sukarharsono, Baridwan & Prihatiningtias: Internal Audit for Fraud Prevention. *AABFJ*, 17(3), 171–190.
- ✓ Masharipov, O., Khamidova, Z., Tursunkulova, G., & Azizov, O. (2023). Organizational aspects of internal control system in budget organizations and relationship with internal audit service. *BIO Web of Conferences*, 65, 08010.
- ✓ Michael, A., Crain, W. S., Hopwood, C., & Pacini, G. R. Y. (2015). Specialized forensic knowledge essentials of forensic accounting, first edition fraud prevention, detection, and response learning objectives.
- ✓ Mojtahedi, A., & Zhou, L. (2024). Information technology internal control material weaknesses in financial reporting: Categories, trends, associations, and industry effects. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53, 100679.
- ✓ Nadirsyah, Mirna Indriani & Ratna Mulyany (2024). Enhancing fraud prevention and internal control: the key role of internal audit in public sector governance. Volume 11, 2024 - Issue 1 .
- ✓ Naher, N., Hoque, R., Hassan, M. S., Balabanova, D., Adams, A. M., & Ahmed, S. M. (2020). The influence of corruption and governance in the delivery of frontline health care services in the public sector: A scoping review of current and future prospects in low and middle-income countries of south and south-east Asia. *BMC Public Health*, 20(1), 1082.
- ✓ Napitupulu, I. H. (2023). Internal control, manager's competency, management accounting information systems and good corporate governance: Evidence from Rural Banks in Indonesia. *Global Business Review*, 24(3), 563–585.
- ✓ Nguyen, N. P., & Hoai, T. T. (2023). Internal controls driven by mindfulness toward enhanced ethical behaviors: Empirical evidence from Vietnam. *Heliyon*, 9(7), e18002.
- ✓ Nurunnabi, M. (2021), "The Economic Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) Implementation", *International Financial Reporting Standards Implementation: A Global Experience (Contributions to International Accounting)*, Emerald Publishing Limited, Leeds, pp. 127-197.
- ✓ Orth, C. d O., Marrone, D. D., & Macagnan, C. B. (2023). Accounting fraud in light of organismic integration theory. *Journal of Financial Crime*, 30(5), 1323–1341.
- ✓ Purnamasari, R., Hasanudin, A. I., Zulfikar, R., & Yazid, H. (2024). Do internal control and information systems drive sustainable rural development in Indonesia? *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 10(1), 100242.
- ✓ Putra, I., Sulistiyo, U., Diah, E., Rahayu, S., & Hidayat, S. (2022). The influence of internal audit, risk management, whistleblowing system and big data analytics on the financial crime behavior prevention. *Cogent Economics & Finance*, 10(1)

- ✓ Rashid, M., Al-Mamun, A., Roudaki, H., & Yasser, Q. R. (2022). An overview of corporate fraud and its prevention approach. *Australasian Business, Accounting and Finance Journal*, 16(1), 101–118.
- ✓ Rehman, A., & Hashim, F. (2020). Impact of fraud preventive measures on good corporate governance. *Journal of Corporate Governance Research*, 4(1), 35.
- ✓ Rifai, M. H., & Mardijuwono, A. W. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315–325.
- ✓ Roszkowska, P. (2021). Fintech in financial reporting and audit for fraud prevention and safeguarding equity investments. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2), 164–196.
- ✓ Roussy, M., Barbe, O., & Raimbault, S. (2020). Internal audit: From effectiveness to organizational significance. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322–342.
- ✓ Shaiti, H., & Al-Matari, Y. (2020). Internal audit function characteristics and the quality of internal control systems: Moderating the effect of enterprise resource planning system maturity. *Asian Economic and Financial Review*, 10(9), 1012–1027.
- ✓ Shonhadji, N., & Maulidi, A. (2021). The roles of whistleblowing system and fraud awareness as financial statement fraud deterrent. *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3), 370–389.
- ✓ Sumaryati, A., Novitasari, E., & Machmuddah, Z. (2020). Accounting information system, internal control system, human resource competency and quality of local government financial statements in Indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(10), 795–802.
- ✓ Uygur, S. A., & Napier, C. J. (2023). Governance and the prevention of fraud in charities in England and Wales. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 17(5), 495–524.
- ✓ Xu, H. (2024). Regulatory fragmentation and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy*, 44, 107191.
- ✓ Zeng, H., Yang, L., & Shi, J. (2021). Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 1–26.
- ✓ Zhou, S., Mazhambe, Z., & Njaya, T. (2022). An evaluation on the use of forensic accounting in curbing fraud in the public sector: A case study of local authorities in masvingo province. *Research Journal of Economic and Management Studies (RJEMS)*, 2(2), 1–12.