

بررسی تاثیر ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین تخصص و تجربه اعضای هیئت مدیره با ضعف کنترل داخلی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

روح الله جوادی ۱، محمود باغبان طرقداری ۲، نفیسه شاهرضایی ۳

۱. گروه حسابداری - دانشگاه پیام نور - تهران - ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد ورامین - پیشوا، ورامین، تهران، ایران

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد ورامین - پیشوا، ورامین، تهران، ایران

چکیده

کنترل داخلی فرآیندی است که با مشارکت هیأت مدیره، مدیریت و دیگر پرسنل واحد تجاری به منظور کسب اطمینان معقول در خصوص دستیابی به اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایت طراحی شده است. براین اساس ترکیب اثربخش هیئت مدیره می تواند بر بهبود استقرار و نظارت بر سیستم کنترل داخلی موثر باشد. در این پژوهش به بررسی تأثیر ماهیت سهامداران عمده بر رابطه بین ضعفهای کنترل داخلی شرکت و تخصص و تجربه اعضای هیئت مدیره پرداختیم. بدین منظور اطلاعات مربوط به ۹۷ شرکت غیرمالی از مجموعه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۷ ساله بین ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که تجربه و مدرک تحصیلی اعضای هیئت مدیره، تحصیلات و تجربه رئیس هیئت مدیره ارتباط منفی و معناداری با ضعف کنترل داخلی دارند. همچنین نوع مالکیت عمده بر ارتباط بین خصوصیات فردی هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی، تاثیر دارد.

واژه های کلیدی: ماهیت سهامداران عمده، تخصص اعضای هیئت مدیره، تجربه اعضای هیئت مدیره، ضعف کنترل داخلی

مقدمه

کنترل های داخلی را می توان به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت در جهت رسیدن به اهداف سازمان یعنی افزایش ثروت سهامداران دانست. همچنین کنترل های داخلی همیشه زیربنای بررسی های حسابرسان و نیز ارزیابی قابلیت اتکای گزارشات مالی را تشکیل داده اند. ارزیابی کنترل های داخلی توسط محققان در سال های اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته است، به طوری که بعد از تصویب قانون ساربینز_اکسلی این توجهات بیشتر نیز شده است، لذا تأثیر کنترل های داخلی بر صحت اجرای سیاست ها و روش های مدیریتی و در نتیجه بهبود عملکرد شرکت ها و کاهش ریسک سرمایه گذاری صاحبان سرمایه بر هیچ کس پوشیده نبوده و گویای اهمیت بررسی هر چه بیشتر عوامل مؤثر بر ضعف های کنترل داخلی می باشد. پژوهش حاضر نیز تأثیر ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین تخصص و تجربه اعضای هیئت مدیره با ضعف کنترل داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار می دهند. در این راستا در این فصل اطلاعات کلی در خصوص موضوع پژوهش و مراحل اجرای پژوهش جهت آشنایی کلی ارائه می شود.

بیان مسئله

هنگامی که در یک سازمان مالکیت از مدیریت جدا می شود، «مشکل نمایندگی» به وجود می آید (جنسن و مکلینگ^۱، ۱۹۷۶). به این مفهوم که اهداف و خواسته مالکان و مدیران در تعارض هستند و سهامداران نمی توانند به اندازه کافی بر کار مدیریت نظارت داشته باشند. در این راستا، نقش هیئت مدیره این است که به نمایندگی از صاحبان سهام، از منافع سهامداران محافظت نمایند. در نتیجه هیئت مدیره نقش کلیدی در کاهش مشکلات نمایندگی ایفا می نماید (دالتون و همکاران^۲، ۲۰۰۷)؛ بنابراین، بررسی تأثیر ویژگی های هیئت مدیره در حوزه های حاکمیت شرکتی و حسابرسی، یک مسئله حیاتی به شمار می آید (کو و لو^۳، ۲۰۱۸).

هیئت مدیره متشکل از افرادی است که گرایش طبیعی به خوش بینی دارند. خوش بینی باعث نادیده گرفتن دیدگاه های محافظه کارانه و استدلال های انتقادی می شود. اعضای هیئت مدیره با ابعاد شخصیتی، روان سازه ها و احساسات متفاوتی در جلسات و مباحثات هیئت مدیره حاضر می شوند و ترکیب این ویژگی های روانی در نهایت خصوصیات رفتاری و شخصیتی ترکیب هیئت مدیره را شکل می بخشد. به طور مشخص شخصیت هیئت مدیره از شخصیت جمعی و الگوهای مشترک شخصیتی بین اعضای هیئت مدیره شکل می گیرد که بسیار متفاوت از ویژگی های شخصیتی فرد فرد اعضای هیئت مدیره خواهد بود (لیپی و دی باتیستا، ۲۰۱۷).

با توجه به اینکه در ایران مالکیت شرکت های سهامی عام غالباً به شکلی است که در آن یک سهامدار عمده و یک مجموعه سهامدار خرد ترکیب مالکیت را تشکیل می دهند و سهامداران عمده می توانند بر هیئت مدیره و کنترل داخلی مؤثر باشند، از این رو در این پژوهش بررسی خواهیم کرد که آیا سهامداران عمده بر ارتباط بین تخصص و تجربه اعضای هیئت مدیره با مشکلات کنترل داخلی نیز تأثیر دارند یا خیر.

کنترل داخلی "یک فرآیند است که توسط هیئت مدیره، مدیران و دیگر پرسنل، باهدف تحقق اهداف کنترل انجام می شود" (کو و لو، ۲۰۱۸).

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت و تحقق مأموریت ها و چشم اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و پاسخ گویی در برابر استفاده کنندگان (صاحبان سرمایه، دولت و...) باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند. کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می دهد. آن ها در مسیری که مدیریت سازمان را اداره می کند و پیش می برد، به صورتی فراگیر

¹ Jensen & Meckling

² Dalton et al

³ Cao & Lu

جدایی ناپذیر از آن وجود دارند (شعری، ۱۳۸۶). کنترل‌های داخلی مؤثر این اطمینان را می‌دهد که واحد تجاری می‌تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش‌های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست‌ها و تعهدات شرکت است (حساس یگانه وتقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵). بعد از رسوایی‌های مالی تصویب قانون ساربینز - اکسلی توجه مدیریت را بیش از پیش به کنترل‌های داخلی جلب کرد با تصویب قانون ساربینز - اکسلی الزامات متعددی برای شرکت‌های سهامی عام وضع گردید که به لحاظ تنوع الزامات و دامنه تأثیرگذاری‌اش، قانون معتبر و نافذی محسوب می‌شود. اهمیت قانون ساربینز - اکسلی توجیه‌کننده مؤثر بودن ضعف‌های کنترل داخلی است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

در کشور ما نیز به تازگی سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای ماده ۳۵ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران اقدام به انتشار پیش‌نویس دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است بر طبق این ماده مدیریت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل داخلی گزارش تهیه کند (دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱).

تحقیقات بسیار به بررسی عوامل تعیین‌کننده و آثار و نتایج ضعف کنترل داخلی پرداخته‌اند. تحقیقات اولیه (اسکافی، کولینز و کینی، ۲۰۰۷) ارتباطی بین این نقاط ضعف و ویژگی‌های شرکت همچون پیچیدگی شرکت، تغییرات سازمانی، اندازه شرکت، سودآوری شرکت و سرمایه‌گذاری منابع روی کنترل‌های داخلی نشان داده‌اند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). بر اساس آنچه گفته شد نکته کلیدی در ترکیب اثربخش هیئت‌مدیره، حصول اطمینان از این امر است که افرادی صندلی‌های تصدی عضویت در هیئت‌مدیره را تصاحب کنند که از مهارت، تجربه و دانش کافی به‌منظور تحلیل مسائل سازمان و چاره‌جویی برای پاسخگویی آن‌ها برخوردار باشند. از این‌رو، پژوهش حاضر با توجه به نمونه‌ای از شرکت‌های بورسی ایرانی به بررسی تأثیر ماهیت سهامداران عمده بر رابطه بین ضعف‌های کنترل داخلی شرکت و تخصص و تجربه اعضای هیئت‌مدیره می‌پردازد.

اهداف تحقیق

اهداف اصلی:

- ۱،۱ بررسی ارتباط بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی.
- ۱،۲ بررسی ارتباط بین تجربه حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی.
- ۱،۳ بررسی ارتباط بین مدرک حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی.
- ۲ بررسی ارتباط بین خصوصیات فردی رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی.
- ۳ بررسی تأثیر ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین خصوصیات هیئت‌مدیره و ضعف‌های کنترل داخلی.

فرضیه‌های تحقیق

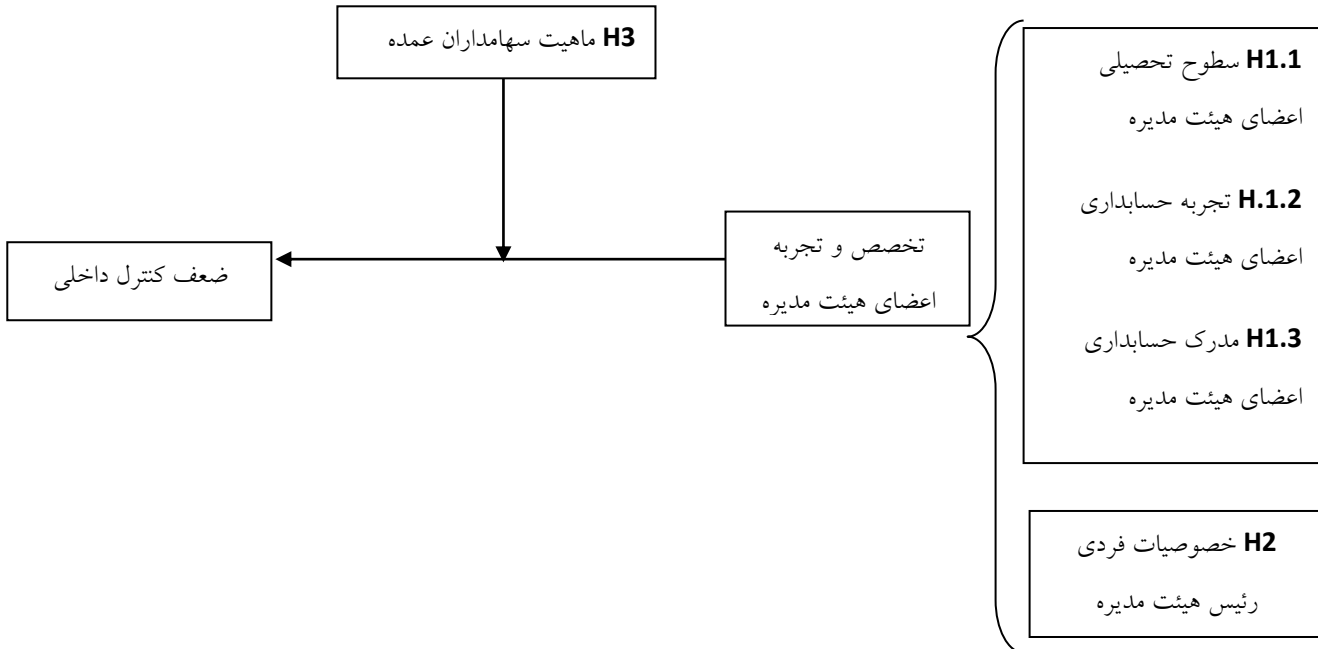
- ۱،۱ بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
- ۱،۲ بین تجربه حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
- ۱،۳ بین مدرک حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
- ۲ بین خصوصیات فردی رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۳ ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین خصوصیات هیئت‌مدیره و ضعف‌های کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد.

جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۹۱ لغایت ۹۷ می‌باشد. با استفاده از روش حذف سیستماتیک حجم نمونه تعیین می‌شود

⁴ Skaife, Collins & Kinney

مدل مفهومی پژوهش:



پیشینه تحقیق

ایمانی برندقی و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیقی با عنوان " بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی " داده‌های ۱۵۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ با استفاده از تحلیل رگرسیون لاجیت مورد آزمون قرار دادند. یافته‌ها تأثیر منفی حضور حداقل یک نماینده زن در ترکیب هیئت‌مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را تأیید می‌کند. بر این اساس انتظار می‌رود حضور نماینده زن در هیئت‌مدیره، محیطی را ایجاد کند که همگنی هیئت‌مدیره از بین رود و فرآیند کنترل و نظارت دقیق‌تر گردد. کردلر و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیقی با عنوان " بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت " به این نتیجه رسیدند که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد. همچنین، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد.

ساعدی و دستگیر (۱۳۹۶)، در تحقیقی با عنوان " تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " به این نتیجه رسیدند که بین شکاف سهامداران کنترلی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معناداری وجود دارد؛ به عبارت دیگر، هر چه شکاف سهامداران کنترلی افزایش یابد، نا کارایی سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد بین ضعف کنترل‌های داخلی و کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معناداری وجود دارد؛ به این مفهوم که در صورت وجود ضعف کنترل‌های داخلی و یا افزایش تعداد آن، نا کارایی سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد.

بذرافشان (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان " بررسی اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی " به این نتیجه رسید که در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی، کیفیت کمیته حسابرسی منجر به کاهش نابرابری اطلاعاتی می‌شود.

مهربانی و همکاران (۱۳۹۴)، در تحقیقی با عنوان " بررسی ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر محافظه‌کاری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " تعداد ۱۱۵ شرکت به روش غربالگری برای سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۱ به‌عنوان نمونه آماری جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق ملاک عمل قرار دادند. یافته‌های تحقیق حاکی از وجود رابطه مستقیم و معنادار بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره و غیرموظف بودن رئیس هیئت‌مدیره و در صد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره و عدم وجود رابطه مستقیم و معنادار بین اندازه هیئت‌مدیره و تخصص مالی اعضای هیئت‌مدیره و مدت تصدی مدیرعامل با محافظه‌کاری حسابداری می‌باشد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۴)، در تحقیقی با عنوان " بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران " به این نتیجه رسیدند که بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین بین اندازه هیئت‌مدیره و شدت تجدید ارائه رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین درصد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره و جدایی نقش مدیرعامل از رئیس هیئت‌مدیره با شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه منفی معناداری برقرار است. به‌بیان دیگر، استقلال هیئت‌مدیره باعث کاهش شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود.

کو و لو (۲۰۱۸)، در تحقیقی با عنوان " ارتباط بین ویژگی‌های فردی اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی " شرکت‌های بورسی چینی را طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۵، موردبررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی اعضای هیئت‌مدیره شامل آموزش، تجربه، مدرک و یکپارچگی با ضعف کنترل داخلی مرتبط می‌باشد. نتایج همچنین نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی اعضای هیئت‌مدیره مربوط به ضعف کنترل داخلی است. نتایج کلی نشان می‌دهد که کیفیت کنترل داخلی بالاتر و کاهش ضعف‌های کنترل داخلی و احتمال اصلاح ضعف در شرکت‌هایی که اعضای هیئت‌مدیره قوی‌تری دارند، افزایش می‌یابد. علاوه بر این، مالکیت تأثیر مؤثری بر رابطه بین ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کنترل داخلی دارد.

چن و همکاران^۵ (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان " استقلال هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی: شواهد از افشای SOX ۴۰۴ " تعداد ۱۱۲۲۶ سال شرکت را طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲ موردبررسی قرار دادند. نتایج یک رابطه منفی بین استقلال هیئت‌مدیره و افشای ضعف‌های کنترل داخلی را نشان داد. همچنین این رابطه منفی برای شرکت‌های دارای رهبری واحد (یکی بودن مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره) قوی‌تر از شرکت‌هایی با رهبری دوگانه است. درنهایت نشان دادند که استقلال هیئت‌مدیره با اصلاح به‌موقع نقاط ضعف کنترل داخلی مرتبط است و اجرای استانداردهای حسابرسی شماره ۵ در سال ۲۰۰۷ تأثیر استقلال هیئت‌مدیره بر افشای نقاط ضعف کنترل داخلی را تضعیف می‌کند.

لیسیچ و همکاران^۶ (۲۰۱۶)، در تحقیقی با عنوان " ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی، قدرت مدیرعامل و کیفیت کنترل داخلی " به این نتیجه رسیدند که زمانی که میزان قدرت مدیر پایین است، ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی شامل استقلال و تخصص مالی رابطه معکوسی با ضعف‌های سیستم کنترل داخلی دارد. در مقابل زمانی که قدرت مدیرعامل افزایش می‌یابد، رابطه منفی بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ضعف در سیستم کنترل داخلی طولانی‌تر می‌شود.

میچلون و همکاران^۷ (۲۰۱۵)، در تحقیقی با عنوان " نظارت بر سیستم کنترل داخلی در محیط‌های قانونی مختلف " تعداد ۱۴۹ شرکت را طی سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ موردبررسی قرار دادند. یافته‌ها یک رابطه معکوس بین میزان افشای کنترل داخلی و نظارت هیئت‌مدیره را پشتیبانی می‌کند. همچنین یک رابطه منفی بین هیئت‌مدیره و افشای کنترل داخلی قابل توجهی پیدا می‌کنند. شواهد نیز نشان می‌دهد که قوانین نظارتی بر ارتباط بین هیئت‌مدیره و افشای کنترل داخلی اثر تعدیل‌کننده دارند.

⁵ Chen et al.

⁶ LEI LISIC

⁷ Michelon et al.

روش تحقیق

روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی است که با استفاده از داده‌های ثانویه مستخرج از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به تحلیل رابطه همبستگی می‌پردازد. انجام این پژوهش در چهارچوب استدلال قیاسی-استقرایی صورت خواهد گرفت. در پژوهش حاضر ابتدا همبستگی بین متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داده و در صورت وجود همبستگی بین متغیرهای پژوهش اقدام به برآورد مدل‌های رگرسیونی خواهیم نمود. همچنین این پژوهش از نوع مطالعه‌ای کتابخانه‌ای و تحلیلی - علی بوده و مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی (پانل دیتا) نیز می‌باشد. پژوهش از حیث هدف کاربردی و از حیث روش توصیفی و همبستگی قلمداد می‌شود.

روش‌های گردآوری اطلاعات

گردآوری داده‌های موردنیاز تحقیق، یکی از مراحل اساسی آن است و به لحاظ اهمیت آن، باید به‌طور دقیق تعریف و مشخص شود. مرحله گردآوری داده‌ها، آغاز فرایندی است که طی آن پژوهش‌گر یافته‌های میدانی و کتابخانه‌ای را گردآوری می‌کند و سپس به خلاصه‌سازی یافته‌ها از طریق طبقه‌بندی و سپس تجزیه و تحلیل آن‌ها می‌پردازد و فرضیه‌های تدوین شده خود را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و در نهایت نتیجه‌گیری می‌کند و پاسخ مسئله پژوهش را به اتکای آن‌ها می‌یابد. به‌منظور جمع‌آوری داده‌های موردنیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک‌های اطلاعاتی «ره‌آورد نوین» استفاده خواهد شد. در مواردی که داده‌های موجود در این بانک‌های اطلاعاتی ناقص باشد، به آرشیوهای دستی موجود در کتابخانه سازمان بورس اوراق بهادار و سایت اینترنتی کدال مراجعه خواهد شد.

آزمون فرضیات تحقیق

آزمون فرضیه اول

- ۱،۱ بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
 - ۱،۲ بین تجربه حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
 - ۱،۳ بین مدرک حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
- جهت آزمون این فرضیه از الگوی رگرسیونی زیر بهره گرفته شد:

$$ICW_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Education_{i,t} + \beta_2 Experience_{i,t} + \beta_3 Certification_{i,t} + \beta_4 nonduality_{i,t} + \beta_5 Independence_{i,t} + \beta_6 Meeting_{i,t} + \beta_7 Firm\ age_{i,t} + \beta_8 Size_{i,t} + \beta_9 Ownership_{i,t} + \beta_{10} Leverage_{i,t} + \beta_{11} Growth_{i,t} + \beta_{12} Financial\ health_{i,t} + \beta_{13} Audit\ fee_{i,t} + \beta_{14} Big4_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

از آنجا که متغیر وابسته، متغیر مجازی است که تنها دو مقدار ۰ و ۱ می‌گیرد و با توجه به مطالب ارائه شده در فصل سوم، از روش رگرسیون لجستیک جهت برآورد مدل فوق استفاده می‌شود. نتیجه برآورد مدل فوق به روش رگرسیون لجستیک در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱: آزمون مدل اول					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال
تحصیلات اعضای هیئت مدیره	EDUCATION	-۰.۰۲۲۳	۰.۰۳۳۶	-۰.۶۶۳۰	۰.۵۰۷۴
تجربه اعضای هیئت مدیره	EXPERIENCE	-۰.۰۶۳۶	۰.۰۰۵۰	-	۰.۰۰۰۰
مدرک تحصیلی اعضا هیئت مدیره	CERTIFICATION	-۰.۰۲۵۲	۰.۰۱۰۷	-۲.۳۵۰۳	۰.۰۱۹۱
دوگانگی مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره	NONDUALITY	۰.۰۲۰۶	۰.۳۶۷۹	۰.۰۵۵۹	۰.۹۵۵۴
نسبت اعضای غیرموظف	INDEPENDENCE	۰.۲۷۶۲	۰.۵۱۶۸	۰.۵۳۴۴	۰.۵۹۳۱

جدول ۱: آزمون مدل اول					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال
تعداد جلسات	MEETING	-۰.۴۵۱۵	۰.۳۰۰۹	-۱.۵۰۰۵	۰.۱۳۳۵
سن شرکت	FIRMAGE	-۰.۰۱۶۸	۰.۰۰۷۰	-۲.۴۰۴۵	۰.۰۱۶۲
اندازه شرکت	SIZE	-۰.۳۷۸۰	۰.۰۷۴۴	-۵.۰۷۹۷	۰.۰۰۰۰
مالکیت دولتی	OWNERSHIP	-۰.۱۲۰۸	۰.۲۰۷۰	-۰.۵۸۳۷	۰.۵۵۹۴
اهرم مالی	LEVERAGE	۱.۰۵۵۶	۰.۴۱۶۵	۲.۵۳۴۳	۰.۰۱۱۳
رشد سود عملیاتی	GROWTH	-۰.۰۱۳۲	۰.۰۳۳۱	-۰.۳۹۷۵	۰.۶۹۱۰
گزارش سود خالص	FINANCIAL HEALTH	-۰.۱۰۷۴	۰.۲۸۳۹	-۰.۳۷۸۴	۰.۷۰۵۱
حق الزحمه حسابرسی	AUDITFEE	۰.۰۰۴۳	۰.۱۳۳۳	۰.۰۳۲۱	۰.۹۷۴۴
اندازه حسابرس	BIG۴	۰.۹۰۲۱	۰.۲۴۸۷	۳.۶۲۷۵	۰.۰۰۰۳
عرض از مبدا	C	۶.۲۰۰۷	۱.۲۷۹۴	۴.۸۴۶۶	۰.۰۰۰۰
آماره LR		۷۹.۹۸۶۸۷	ضریب تعیین		۰.۵۸۸۳
احتمال آماره LR		۰.۰۰۰۰	مک فادن		

آماره LR: برای پذیرش برقراری فرض معناداری کل مدل از آزمون LR استفاده می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل به شرح جدول فوق مشاهده می‌شود که مقدار سطح معناداری مربوط به آماره LR که بیانگر معنی‌دار بودن کل رگرسیون می‌باشد، برابر ۰/۰۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ است و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نمی‌باشند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. **ضریب تعیین مک فادن:** مقدار آماره ضریب مک فادن برابر با ۰,۵۸۸۳ می‌باشد و به این معنی است که متغیرهای توضیحی مدل، حدود ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تشریح می‌کنند.

نتیجه فرضیه: بر اساس نتایج گزارش شده در جدول فوق، سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تحصیلات اعضای هیئت مدیره برابر ۰,۵۰۷۴ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، لذا بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تجربه اعضای هیئت مدیره برابر ۰,۰۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر -۰,۰۶۳۶ به‌دست‌آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر تجربه اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر مدرک اعضای هیئت مدیره برابر ۰,۰۱۹۱ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۰,۰۲۵۲ به‌دست‌آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر مدرک اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد.

۴-۱-۴-۱ آزمون هاسمر لمشو

در مدل‌های دارای متغیر وابسته مجازی میزان R^2 به عنوان اندازه گیرنده خوبی برازش، چندان قابل اعتماد نیست. در این رابطه معیارهای دیگری در ادبیات مطرح شده وجود دارد. یکی از معیارها، آماره هاسمر -لمشو است. در این آماره فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته و فرضیه مقابل بیانگر توان تبیین ضعیف مدل است، که همانطور که در جدول زیر دیده می‌شود در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه صفر تأیید نمی‌شود و نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول زیر، نشان دهنده نیکویی مدل برازش شده است.

جدول ۲: آزمون هاسمر-لمشو			
۰.۰۵۰۵	احتمال	۱۵.۴۷۶۶	آماره هاسمر-لمشو
۰.۱۳۴۰	احتمال	۱۴.۹۴۸۳	آماره اندروز

آزمون فرضیه دوم

بین خصوصیات فردی رئیس هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی رابطه معنی داری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه مدل رگرسیونی زیر برازش خواهد شد:

$$ICW_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Education_{i,t} + \beta_2 Experience_{i,t} + \beta_3 Certification_{i,t} + \beta_4 nonduality_{i,t} + \beta_5 Independence_{i,t} + \beta_6 Meeting_{i,t} + \beta_7 Gender_{i,t} + \beta_8 Stockholdings_{i,t} + \beta_9 Firm\ age_{i,t} + \beta_{10} Size_{i,t} + \beta_{11} Leverage_{i,t} + \beta_{12} Growth_{i,t} + \beta_{13} Financial\ health_{i,t} + \beta_{14} Audit\ fee_{i,t} + \beta_{15} Big4_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

از آنجا که متغیر وابسته، متغیر مجازی است که تنها دو مقدار ۰ و ۱ می گیرد و با توجه به مطالب ارائه شده در فصل سوم، از روش رگرسیون لجستیک جهت برآورد مدل فوق استفاده می شود. نتیجه برآورد مدل فوق به روش رگرسیون لجستیک در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۳: آزمون مدل دوم					
احتمال	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب	نماد	متغیرها
۰.۰۱۸۱	-۲.۳۶۳۹	۰.۱۱۲۹	-۰.۲۶۶۸	EDUCATION	تحصیلات رئیس هیئت مدیره
۰.۰۴۹۹	-۱.۹۶۰۶	۰.۶۶۱۲	-۱.۲۹۶۳	EXPERIENCE	تجربه رئیس هیئت مدیره
۰.۳۶۲۵	۰.۹۱۰۷	۰.۶۷۷۸	۰.۶۱۷۳	CERTIFICATION	مدرک تحصیلی رئیس هیئت مدیره
۰.۹۲۰۲	-۰.۱۰۰۱	۰.۳۷۴۰	-۰.۰۳۷۴	NONDUALITY	دوگانگی مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره
۰.۴۲۶۳	۰.۷۹۵۵	۰.۴۹۳۰	۰.۳۹۲۲	INDEPENDENCE	نسبت اعضای غیرموظف
۰.۰۲۹۴	-۲.۱۷۸۳	۰.۲۹۹۵	-۰.۶۵۲۴	MEETING	تعداد جلسات
۰.۰۹۲۹	۱.۶۸۰۱	۰.۱۸۲۳	۰.۳۰۶۳	STOCKHOLDINGS	سهامداری رئیس هیئت مدیره
۰.۰۴۵۷	-۱.۹۹۸۳	۰.۰۰۶۹	-۰.۰۱۳۹	FIRMAGE	سن شرکت
۰.۰۰۱۵	-۳.۱۸۰۴	۰.۰۶۶۴	-۰.۲۱۱۲	SIZE	اندازه شرکت
۰.۸۹۵۷	-۰.۱۳۱۱	۰.۲۱۱۹	-۰.۰۲۷۸	OWNERSHIP	مالکیت دولتی
۰.۰۱۸۵	۲.۳۵۶۲	۰.۴۱۸۵	۰.۹۸۶۰	LEVERAGE	اهرم مالی
۰.۷۵۸۷	-۰.۳۰۷۱	۰.۰۳۳۹	-۰.۰۱۰۴	GROWTH	رشد سود عملیاتی
۰.۷۵۸۰	-۰.۳۰۸۱	۰.۲۸۷۴	-۰.۰۸۸۶	FINANCIALHEALTH	گزارش سود خالص
۰.۵۸۴۲	-۰.۵۴۷۳	۰.۱۳۱۰	-۰.۰۷۱۷	AUDITFEE	حق الزحمه حسابرسی
۰.۰۰۱۹	۳.۱۱۲۱	۰.۲۵۴۲	۰.۷۹۱۱	BIG4	اندازه حسابرس
۰.۰۰۰۰	۴.۲۹۵۵	۱.۲۷۰۳	۵.۴۵۶۶	C	عرض از مبدا
			۸۴.۸۳۳۸	آماره LR	
۰.۵۹۳۷	ضریب تعیین مک فادن		۰.۰۰۰۰	احتمال آماره LR	

آماره LR: برای پذیرش برقراری فرض معناداری کل مدل از آزمون LR استفاده می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل به شرح جدول فوق مشاهده می‌شود که مقدار سطح معناداری مربوط به آماره LR که بیانگر معنی‌دار بودن کل رگرسیون می‌باشد، برابر ۰/۰۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ است و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نمی‌باشند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. **ضریب تعیین مک فادن:** مقدار آماره ضریب مک فادن برابر با ۰,۵۹۳۷ می‌باشد و به این معنی است که متغیرهای توضیحی مدل، حدود ۵۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تشریح می‌کنند.

نتیجه فرضیه: بر اساس نتایج گزارش شده در جدول فوق، سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تحصیلات رئیس هیئت مدیره برابر ۰,۰۱۸۱ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۰,۲۶۶۸- به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر تحصیلات رئیس هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تجربه رئیس هیئت مدیره برابر ۰,۰۴۹۹ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۱,۲۹۶۳- به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر تجربه رئیس هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر مدرک رئیس هیئت مدیره برابر ۰,۳۶۲۵ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، لذا بین مدرک رئیس هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

آزمون هاسمر لمشو

در مدل های دارای متغیر وابسته مجازی میزان R^2 به عنوان اندازه گیرنده خوبی برازش، چندان قابل اعتماد نیست. در این رابطه معیارهای دیگری در ادبیات مطروحه وجود دارد. یکی از معیارها، آماره هاسمر-لمشو است. در این آماره فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته و فرضیه مقابل بیانگر توان تبیین ضعیف مدل است، که همانطور که در جدول زیر دیده می‌شود در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه صفر تأیید نمی‌شود و نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول زیر، نشان دهنده نیکویی مدل برازش شده است.

جدول ۴: آزمون هاسمر-لمشو			
آماره هاسمر-لمشو	۱۵.۱۳۳۳	احتمال	۰.۰۵۶۶
آماره اندروز	۱۷.۶۵۹۱	احتمال	۰.۰۶۱۰

آزمون فرضیه سوم

ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین خصوصیات هیئت مدیره و ضعف های کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد. برای آزمون فرضیه مدل رگرسیونی زیر برازش خواهد شد:

$$ICW_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Characteristics_{i,t} + \beta_2 Characteristics*owner_{i,t} + \beta_3 Ownership_{i,t} + \beta_4 Firm\ age_{i,t} + \beta_5 Size_{i,t} + \beta_6 Leverage_{i,t} + \beta_7 Growth_{i,t} + \beta_8 Financial\ health_{i,t} + \beta_9 Audit\ fee_{i,t} + \beta_{10} Big4_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

از آنجا که متغیر وابسته، متغیر مجازی است که تنها دو مقدار ۰ و ۱ می‌گیرد و با توجه به مطالب ارائه شده در فصل سوم، از روش رگرسیون لجستیک جهت برآورد مدل فوق استفاده می‌شود. نتیجه برآورد مدل فوق به روش رگرسیون لجستیک در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۵: آزمون مدل سوم					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال
خصوصیات فردی هیئت مدیره	CHARACTERISTICS	-۰.۰۵۴۹	-۰.۱۱۶۲	۰.۰۰۰۷	۰.۰۲۱۰
خصوصیات فردی هیئت مدیره*نوع مالکیت	CHARACTERISTICS OWNER	-۰.۰۳۲۸	۰.۰۰۹۰	-۳.۶۴۴۷	۰.۰۰۰۳
مالکیت دولتی	OWNERSHIP	-۰.۰۰۲۲	۰.۰۰۵۷	۰.۰۰۰۰	۰.۰۷۴۰
سن شرکت	FIRMAGE	-۰.۰۰۱۴۷	۰.۰۰۶۸	-۲.۱۵۸۳	۰.۰۳۰۹
اندازه شرکت	SIZE	-۰.۰۳۰۸۵	۰.۰۶۲۴	-۴.۹۴۳۹	۰.۰۰۰۰
اهرم مالی	LEVERAGE	۱.۱۰۲۸	۰.۴۱۲۸	۲.۶۷۱۲	۰.۰۰۷۶
رشد سود عملیاتی	GROWTH	-۰.۰۱۳۸	۰.۰۳۲۵	-۰.۴۲۴۰	۰.۶۷۱۵
گزارش سود خالص	FINANCIALHEALTH	-۰.۰۳۸۲	۰.۲۷۵۱	-۰.۱۳۸۹	۰.۸۸۹۵
حق الزحمه حسابرسی	AUDITFEE	-۰.۰۳۵۸	۰.۱۱۳۲	-۰.۳۱۶۵	۰.۷۵۱۶
اندازه حسابرس	BIG۴	۰.۸۷۵۵	۰.۲۳۵۸	۳.۷۱۳۰	۰.۰۰۰۲
عرض از مبدا	C	۳.۵۱۳۶	۱.۲۷۳۴	۲.۷۵۹۲	۰.۰۰۵۸
آماره LR	۶۶.۱۵۷۳	ضریب تعیین	مک فادن	۰.۵۷۳۱	
احتمال آماره LR	۰.۰۰۰۰				

آماره LR: برای پذیرش برقراری فرض معناداری کل مدل از آزمون LR استفاده می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل به شرح جدول فوق مشاهده می‌شود که مقدار سطح معناداری مربوط به آماره LR که بیانگر معنی‌دار بودن کل رگرسیون می‌باشد، برابر ۰/۰۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ است و حاکی از آن است که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و تمام ضرایب رگرسیون به طور همزمان صفر نمی‌باشند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. **ضریب تعیین مک فادن:** مقدار آماره ضریب مک فادن برابر با ۰,۵۷۳۱ می‌باشد و به این معنی است که متغیرهای توضیحی مدل، حدود ۵۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تشریح می‌کنند.

نتیجه فرضیه: بر اساس نتایج گزارش شده در جدول فوق، سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره*نوع مالکیت برابر ۰,۰۰۰۳ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۰,۲۶۶۸- به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره*نوع مالکیت و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر نوع مالکیت برابر ۰,۰۷۴۰ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵ می‌باشد، لذا بین نوع مالکیت و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت نوع مالکیت دولتی به تنهایی بر ضعف کنترل داخلی در سطح ۰,۰۵ خطای قابل قبول و شرکتهای مورد بررسی طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷، تاثیر ندارد اما می‌تواند بر ارتباط خصوصیات فردی هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی تاثیر داشته باشد. همچنین با مقایسه قدر مطلق ضریب بدست آمده برای متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره که برابر ۰,۰۵۴۹- بدست آمده و قدر مطلق ضریب متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره*نوع مالکیت، میتوان چنین برداشت کرد که مالکیت دولتی باعث کاهش ارتباط خصوصیات فردی هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی میشود.

آزمون هاسمر لمشو

در مدل های دارای متغیر وابسته مجازی میزان R^2 به عنوان اندازه گیرنده خوبی برازش، چندان قابل اعتماد نیست. در این رابطه معیارهای دیگری در ادبیات مطروحه وجود دارد. یکی از معیارها، آماره هاسمر-لمشو است. در این آماره فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته و فرضیه مقابل بیانگر توان تبیین ضعیف مدل است، که همانطور که در جدول زیر دیده می شود در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه صفر تأیید نمی شود و نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول زیر، نشان دهنده نیکویی مدل برازش شده است.

جدول ۶: آزمون هاسمر-لمشو			
۰.۳۷۹۲	احتمال	۸.۵۷۷۰	آماره هاسمر-لمشو
۰.۱۷۲۵	احتمال	۱۴.۰۱۱۵	آماره اندروز

نتیجه گیری و بحث

فرضیه اول

- ۱،۱ بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی داری وجود دارد.
 ۱،۲ بین تجربه حسابداری اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی داری وجود دارد.
 ۱،۳ بین مدرک حسابداری اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی داری وجود دارد.
 -۵
 -۲-۵
 -۳-۵

نتیجه فرضیه: سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تحصیلات اعضای هیئت مدیره برابر ۰،۵۰۷۴ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰،۰۵ می باشد، لذا بین سطوح تحصیلی اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی داری وجود ندارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تجربه اعضای هیئت مدیره برابر ۰،۰۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰،۰۵ می باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۰،۰۶۳۶- به دست آمده، رابطه منفی معنی داری میان متغیر تجربه اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر مدرک اعضای هیئت مدیره برابر ۰،۰۱۹۱ بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش ۰،۰۵ می باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر ۰،۰۲۵۲- به دست آمده، رابطه منفی معنی داری میان متغیر مدرک اعضای هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد.

براین اساس به نظر می رسد سطوح تحصیلی (دیپلم، فوق دیپلم، لیسانس، فوق لیسانس و دکتری)، اعضای هیئت مدیره صرف نظر از رشته ای که در آن تحصیل کرده اند، تاثیری بر نقاط ضعف کنترل داخلی ندارد و تجربه اعضا و مدرک تحصیلی مرتبط با حسابداری می تواند به کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی منجر شود. مدیرانی که تجربه و تخصص مالی دارند، می توانند بر عملیات مرتبط با حسابداری و مالی شرکت شامل استقرار و بکارگیری کنترل های داخلی نظارت داشته و در برنامه ریزی های استراتژیک سازمان نقش عمده ای را ایفا کرده و درعین حال با تجزیه و تحلیل مالی در تصمیم گیری ها و نیز جواب گویی به سهامداران (مجمع) توانمند باشند. از آنجایی که مدیران با سطح دانش مالی با استانداردها و تصمیم گیری های مالی و تکنیک های مختلف مالی و همچنین کیفیت افشا بیشتر آشنا هستند، لذا توانایی بیشتری برای نظارت بر نحوه عملکرد کنترل داخلی دارند.

مشابه با نتایج پژوهش ما، تحقیقات بسیاری شواهدی ارائه داده اند که تخصص مالی برای کنترل داخلی مفید است. به عنوان مثال، جانستون و همکاران (۲۰۱۱) بررسی کردند که آیا تخصص مالی در هیئت مدیره باعث بهبود ضعف کنترل داخلی خواهد شد. نتایج نشان داد که تخصص حسابداری هیئت مدیره منجر به بهبود ضعف می شود. همچنین اگر اعضای هیئت مدیره

نیز گواهینامه‌هایی مانند حسابدار رسمی داشته باشند، کیفیت کنترل داخلی در این شرکت‌ها بهبود می‌یابد. همچنین نتایج پژوهش کو و لو (۲۰۱۸)، نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی اعضای هیئت‌مدیره شامل آموزش، تجربه، مدرک و یکپارچگی با ضعف کنترل داخلی مرتبط می‌باشد. نتایج کلی نشان می‌دهد که کیفیت کنترل داخلی بالاتر و کاهش ضعف‌های کنترل داخلی و احتمال اصلاح ضعف در شرکت‌هایی که اعضای هیئت‌مدیره قوی‌تری دارند، افزایش می‌یابد.

نتیجه گیری از فرضیه دوم

بین خصوصیات فردی رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتیجه فرضیه: سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تحصیلات رئیس هیئت‌مدیره برابر 0.181 بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش 0.05 می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر 0.2668 - به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر تحصیلات رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان 95% وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر تجربه رئیس هیئت‌مدیره برابر 0.499 بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش 0.05 می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر 1.2963 - به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر تجربه رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان 95% وجود دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر مدرک رئیس هیئت‌مدیره برابر 0.325 بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش 0.05 می‌باشد، لذا بین مدرک رئیس هیئت‌مدیره و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

براین اساس به نظر می‌رسد سطوح تحصیلی (دیپلم، فوق دیپلم، لیسانس، فوق لیسانس و دکتری)، رئیس هیئت‌مدیره و تجربه وی در امور مالی به کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی منجر شود. به طور کلی خصوصیات جمعیت شناختی رئیس‌ان بر رفتار آنان و عملکرد مکانیسم‌های کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد؛ لذا خصوصیات آن‌ها برای دستیابی به اهداف کنترل داخلی ضروری است. به عقیده ساندرگ و هوفر (۱۹۸۸) ویژگی‌های رئیس هیئت‌مدیره مستقیماً با موفقیت کسب‌وکار مرتبط است. چن و وانگ (۲۰۱۴) نیز معتقدند مدیران هیئت‌مدیره مسن‌تر، با درآمد بالا و با تحصیلات بالا با کیفیت خوب کنترل داخلی ارتباط دارند. رؤسای هیئت‌مدیره باید از نقش مهم حفظ ثبات کنترل داخلی و حفظ توسعه آن آگاه باشند. تنها زمانی رئیس هیئت‌مدیره اهمیت کنترل داخلی را می‌داند که توجه خود را به کنترل داخلی متمرکز کرده و برای بهبود کارایی کنترل داخلی ابتکار عمل به خرج دهد. کنترل داخلی یکی از توانایی‌های مدرنی است که رؤسای هیئت‌مدیره باید در اختیار داشته باشند. مقایسه نتایج فرضیه اول و دوم نشان می‌دهد تجربه مرتبط با امور مالی و حسابداری از اهمیت بسیاری جهت کاهش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی برخوردار است در حالیکه تحصیلات مرتبط با حسابداری برای اعضا و مدرک تحصیلی برای رئیس نیز بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی وثر هستند. علت این موضوع را می‌توان با توجه به مقادیر بدست آمده از آمار توصیفی نیز تفسیر نمود. میانگین متغیر تجربه اعضای هیئت‌مدیره و مدرک تحصیلی نشان می‌دهد که حدود 61% درصد اعضای هیئت‌مدیره شرکتها، تجربه مرتبط با حسابداری و حدود 60% درصد اعضا مدرک حسابداری داشته‌اند. در حالیکه این مقادیر برای رئیس هیئت‌مدیره نشان می‌دهد که تنها 16% درصد رؤسای هیئت‌مدیره تجربه مرتبط با حسابداری و حدود 15% درصد آنها مدرک مرتبط با حسابداری دارند. به عبارت دیگر رشته‌های حسابداری و مرتبط، درصد کمتری از صندلی ریاست هیئت‌مدیره را اشغال می‌کنند. براین اساس احتمالاً داشتن مدرک تحصیلی بالاتر برای رئیس هیئت‌مدیره و درکنار آن داشتن تجربه کافی مرتبط با امور مالی، می‌تواند با افزایش توانایی مدیریتی، بر کاهش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی موثر باشد. نتایج بدست آمده با نتایج حاصل از پژوهش پژوهش کو و لو (۲۰۱۸)، مطابقت دارد.

نتیجه گیری از فرضیه سوم

ماهیت سهامداران عمده بر ارتباط بین خصوصیات هیئت‌مدیره و ضعف‌های کنترل داخلی تأثیر می‌گذارد.

نتیجه فرضیه: سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر خصوصیات فردی هیئت‌مدیره*نوع مالکیت برابر 0.003 بوده و کمتر از سطح خطای مورد پذیرش 0.05 می‌باشد، همچنین با توجه به ضریب این متغیر که برابر 0.2668 - به دست آمده، رابطه منفی معنی‌داری میان متغیر خصوصیات فردی هیئت‌مدیره*نوع مالکیت و ضعف کنترل داخلی در سطح اطمینان 95% وجود

دارد. سطح معناداری آماره Z مربوط به متغیر نوع مالکیت برابر $0,0740$ بوده و بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش $0,05$ می‌باشد، لذا بین نوع مالکیت و ضعف کنترل داخلی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت نوع مالکیت دولتی به تنهایی بر ضعف کنترل داخلی در سطح $0,05$ خطای قابل قبول و شرکتهای مورد بررسی طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷، تاثیر ندارد اما می‌تواند بر ارتباط خصوصیات فردی هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی تاثیر داشته باشد. همچنین با مقایسه قدر مطلق ضریب بدست آمده برای متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره که برابر $0,0549$ - بدست آمده و قدر مطلق ضریب متغیر خصوصیات فردی هیئت مدیره*نوع مالکیت، میتوان چنین برداشت کرد که مالکیت دولتی باعث کاهش ارتباط خصوصیات فردی هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی میشود.

در ایران مالکیت شرکت‌های سهامی عام غالباً به شکلی است که در آن یک سهامدار عمده و یک مجموعه سهامدار خرد ترکیب مالکیت را تشکیل می‌دهند، نتایج حاصل از آمار توصیفی نیز نشان داد بیشتر شرکتهای مورد بررسی دارای مالکیت دولتی هستند و سهامداران عمده به دلیل تملک حجم بالایی از سهام شرکت می‌توانند از انگیزه‌هایی برای کنترل رفتار مدیران برخوردار بوده و نقش مهمی را در هم‌راستاکردن منافع مدیران با سهامداران ایفا کنند. نتایج نشان می‌دهد مالکان دولتی می‌توانند بر ارتباط هیئت‌مدیره و کاهش نقاط ضعف کنترل داخلی مؤثر باشند. اما این تاثیر به گونه‌ای است که منجر به تضعیف رابطه مذکور می‌شود. در خصوص چگونگی تأثیر مالکیت عمده بر عملکرد شرکتهای مختلف وجود دارد، بر اساس فرضیه نظارت فعال سرمایه‌گذاران بزرگ معمولاً مدیریت بهتری در امور شرکت دارند. در مقابل فرضیه منافع شخصی مطرح می‌گردد که عنوان می‌دارد سهامداران عمده به اطلاعات دسترسی دارند و ممکن است باعث کاهش تشویق کارکنان جهت بهبود عملکرد شوند. همچنین شرکتهای دولتی به اجبار چندین هدف را دنبال می‌کنند که با سودآوری فاصله دارد و بدین ترتیب شرکتهای دولتی در نتیجه پیروی نکردن از سیاست‌های یکنواخت و منظم، نظام راهبری ضعیف و ناکارآمدی دارند و این سیاست‌ها به درستی اجرا نمی‌شوند. نتایج بدست آمده با نتایج حاصل از پژوهش پژوهش کو و لو (۲۰۱۸)، مطابقت دارد.

منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی و حسن بیگی، وحید و غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. دانش حسابداری مالی. ۴۵-۶۸.
۲. اسعدی، عیدالرضا. (۱۳۹۵). حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت های هلدینگ و تابعه در بورس اوراق بهادار تهران. راهبرد مدیریت مالی. ۱۲۹-۱۵۱.
۳. امیدوارجدی، لیلا. بررسی رابطه بین شایستگیهای مالی و فنی اعضای هیئت مدیره، وابستگی خط مشی و شکل سازمانی با عملکرد مالی.
۴. امیرآزاد، میر حافظ و زینالی، مهدی و شاهی، رضا. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر مکانیزمهای حاکمیت شرکتی برگزینش اظهار نظر حسابرسان. دانش حسابرسان. ۱۹. ۶۵-۸۸.
۵. ایمانی برندقی محمد، کاظمی علوم مهدی، عبدی مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۷؛ ۳ (۵): ۲۶۳-۲۸۵
۶. تسلیمی، محمدسعید و راعی، رضا و فرزین وش، اسدالله و برقی، میکائیل. (۱۳۹۲). طراحی و تبیین مدل شایستگیهای مدیران پروژه های ملی کشور با تمرکز بر ریسک. نشریه دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۵، شماره ۴، زمستان، صص ۷۸-۵۷.
۷. تسلیمی، محمد سعید و راعی، رضا و فرزین وش، اسدالله و برقی، میکائیل. (۱۳۹۲). طراحی و تبیین مدل شایستگی های مدیران پروژه های ملی کشور با تمرکز بر ریسک. مدیریت دولتی ۱۶. ۵۷-۷۸.

۸. توانگر حمزه کلایی، افسانه و اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷). ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۸۷-۲۰۷.
۹. جلالی مجیدی، محسن، مصدق، وحید، و رسولی سنگانی، هدا. (۱۳۹۶). اثر شاخصهای کنترل داخلی و شاخص افشای اطلاعات بر عملکردهای شرکت بازار بورس و اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری، ۲۱، ۱۰۳-۱۱۶.
۱۰. حاج کریمی، عباسعلی و رضائیان، علی و هادیزاده، اکرم و بنیادی نائینی، علی. (۱۳۸۹). طراحی مدل شایستگی های مدیران منابع انسانی بخش دولتی در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران دوره ۷، شماره ۳۸ - ۲۳ صص، ۶۱.
۱۱. حاجیها، زهره و نادری، مریم. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری با ضعف های بااهمیت کنترل داخلی. حسابداری مالی. ۹۵-۱۱۸.
۱۲. حاجیها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۷. شماره ۲۶.
۱۳. حاجیها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۱۹-۱۳۷.
۱۴. حساس یگانه، یحیی و تقی نتایج ملکشا، غلامحسین (۱۳۸۵) رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴، صص ۴۴-۱.
۱۵. خواجهوی، شکراله و قدیریان آرانی، محمد حسین و فتاحی نافچی، حسن. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر ویژگی های هیات مدیره بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی ۱. ۵۵-۷۰.
۱۶. خواجهوی، شکراله و نجفی، زهرا. (۱۳۹۴). آزمون محدودیت های حاکم بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی ۸۲. ۴۲۱-۴۴۰.
۱۷. سیدی، (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال.
۱۸. شعری، صابر و آذین فر، کاوه (۱۳۸۶) سیستم های اطلاعاتی حسابداری و کنترل های داخلی، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۴، صص ۹-۱.
۱۹. طاهری عابد، رضا و علی نژاد ساروکلای، مهدی و فغانی ماکرانی، خسرو. (۱۳۹۷). توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری مالی. ۸۵-۱۱۰.
۲۰. عباسزاده، محمدرضا و محمدی جمال و محمدی، کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترل های داخلی در بخش عمومی. حسابرس ۵۶. ۱۳۷.
۲۱. عرب حسینی، سعید. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین برخی مکانیزم های حاکمیت شرکتی و مدیریت واقعی سود. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران
۲۲. غنی زاده، بهرام. بارانی، زینب. (۱۳۹۳). روشهای تامین مالی در بنگاههای اقتصادی. جامعه حسابداران رسمی ایران، مجله حسابداری رسمی، صص ۵۹-۶۹.
۲۳. فخاری، حسین و کاشانی پور، محمد و رجب بیگی، محمد علی. (۱۳۹۳). بررسی نقش نظارتی ساختار مالکیت و خط مشی بدهی بر کنترل مشکلات نمایندگی ناشی از جریان های نقدی آزاد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت های حسابداری ۱. ۶۳-۹۰.

۲۴. قدرتی، حسن و فیضی، سعید. (۱۳۹۴). تاثیر حاکمیت شرکتی بر میزان مدیریت سود در بازار بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری ۲۰. ۲۰۵-۲۳۲.
۲۵. کاشف بهرامی، فرهنگ. (۱۳۹۲). راهبری شرکتی نقش رییس هیئت مدیره و ارتباط آن با عدم تقارن اطلاعاتی و حسابداری داخلی. حسابداری رسمی ۲۴. ۵۸.
۲۶. کاشانی پور، محمد و احمدپور، احمد و باقرآبادی، سید محمد. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین سهامداران نهادی کوتاه مدت و بلند مدت و مدیریت سود فزاینده درآمد شرکت. وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - دانشگاه مازندران
۲۷. مهربانی، مهدی؛ زلّقی، حسن؛ ملیحی، سیدعلی؛ (۱۳۹۴)، بررسی ویژگی‌های هیات مدیره بر محافظه کاری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری. شماره ۵۸.
۲۸. نیک بخت، محمدرضا و سیدی، سعیدعزیز و هاشم الحسینی، روزبه. (۱۳۸۹). بررسی تاثیر ویژگی های هیات مدیره بر عملکرد شرکت. پیشرفت های حسابداری ۱. ۲۵۱.
۲۹. وکیلی فرد، حمیدرضا و اوحدی، فریدون و کریمی حصار، فرشاد. (۱۳۹۲). رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت آزاد ابهر . ۱۱۹-۱۳۶.

منابع لاتین

1. Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu ,(2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.
2. Channar, Z. A., Khan, M., & Shakri, I. H. (2015). Internal Control Effectiveness & Its Relationship with Financial Performance. IBT JOURNAL OF BUSINESS STUDIES (JBS), 11(2).
3. Channar, Z. A., Khan, M., Shakri, I. H., (2015). internal control effectiveness & its relationship with financial performance, IBT Journal of Business Studies (Formerly Journal of Management & Social Sciences), 11(2), 92-107.
4. Chen, Y., Knechel, W. R., Marisetty, V. B., Truong, C., & Veeraraghavan, M. (2016). Board independence and internal control weakness: evidence from sox 404 disclosures. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 36(2), 45-62.
5. Cox C.,(2007) Testimony Concerning Reporting on the Internal Controls of Small Businesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, Washington DC., www.sec.gov, 2007
6. Dalton, D., Hitt, M., Certo, S. T., & Dalton, C. (2007). The fundamental agency problem and its mitigation: Independence, equity, and the market for corporate control. The Academy of Management Annals, 1(1), 1-64.
7. Eija Vinnari a , Salme Na □ si b (2013).Financial and technical competence of municipal board members: Empirical evidence from the water sector. Available online 21 August 2013.
8. Gillan, S., Hartzell, J. C., & Starks, L. T. (2003). Explaining corporate governance: Boards, bylaws, and charter provisions. Weinberg center for corporate governance working paper, (2003-03).
9. Gillan, Stuart L., Jay C. Hartzell, and Laura T. Starks. (2003). Explaining Corporate Governance: Boards, Bylaws, and Charter Provisions, Working paper.
10. Hoitash,U.,Hoitash,R.,& Johnstone. K ,(2011), Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation, Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57,PP.1-31.

11. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
12. K. W. Kendall and Robert J. (2005). Harrington Strategic Management Education Incorporating Written . or Simulation Cases: An Empirical Test. *Journal of Knowledge Management*.
13. Kinyua, J. K. (2016). Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange, PH.D Thesis, JOMO KENYATTA UNIVERSITY OF AGRICULTURE AND TECHNOLOGY.
14. LEI LISIC, L. L., NEAL, T. L., ZHANG, I. X, (2016), CEO Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form, *Contemporary Accounting Research*. PP. 1-39.
15. Lippi , A., Di Battista ,M . (2017) . Which Demographic Characteristics of Directors Affected the Company Risk Level? . *International Journal of Economics and Finance*; Vol. 9, No. 4.
16. Lu, Y., & Cao, Y. (2018). The individual characteristics of board members and internal control weakness: Evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 51, 75-94.
17. Michelon, G., Bozzolan, S., & Beretta, S. (2015). Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments. *Journal of Applied Accounting Research*, 16(1), 138-164.
18. Ogneva M., K. R. Subramanya, K. Raghunandan,(2007). Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence From Sox Section 404 Disclosures, *Accounting Review*, Vol. 82, 2007, pp.1255-1297
19. peterl.swany. (2014).Does Board Independence Destroy Corporate Value? August 15, 2014 University of New South Wales (UNSW Australia); Financial Research Network (FIRN),
20. Robbins, S.P., Judge, T.A., & Sanghi, S. (2010). *Organizational behaviour* (13th ed). New.
21. Saedi, R., & Dastgir, M. (2018). The Effect of Internal Control Weakness and Controlling Shareholders' Wedge on Investment Efficiency of Companies Listed on Tehran Stock Exchange.
22. Swan, P. L. (2014). Does Board “Independence” Destroy Corporate Value? Outcome of a Quasi-Natural Experiment.