

The Role of CEO Succession Origin in Moderating the Relationship Between Internal Control Weaknesses and Perceived Audit Risk

Yusif Adil Zahid¹, Pari Chalaki² and Mehdi Heydari³

1. Department of Accounting, Faculty of Economic and Management, Urmia University, Urmia, Iran. **Email:** y.adil@urmia.ac.ir
2. **Corresponding Author**, Department in Accounting, Faculty of Economic and Management, Urmia University, Urmia, Iran. **Email:** p.chalaki@urmia.ac.ir
3. Department of Accounting, Faculty of Economic and Management, Urmia University, Urmia, Iran. **Email:** m.heydari@urmia.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 7 September 2025

Received in revised form: 5 January 2026

Accepted: 18 January 2026

Available online:

Keywords:

Internal Control Weaknesses,
Perceived Audit Risk,
CEO Succession,
Internal CEO,
External CEO.

JEL Classification:

M4.

A B S T R A C T

Objective: This study aims to examine the effect of internal control weaknesses on auditors' perceived risk and the moderating role of CEO succession origin. Internal control deficiencies increase the likelihood of material misstatements, making the audit process more time-consuming and costly. As a result, they raise the level of risk perceived by the auditor. Additionally, the origin of CEO succession may influence the magnitude of this effect by shaping the auditor's perception of risk.

Method: This is applied research conducted with a descriptive–correlational approach. The statistical population includes all companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2013–2023. After applying screening criteria, a final sample of 163 firms with 1,793 firm-year observations was selected for analysis.

Results: The statistical results indicate that internal control weaknesses have a positive and significant effect on auditors' perceived risk. Furthermore, internal CEO succession intensifies this relationship. However, external CEO succession shows no significant effect on the relationship.

Conclusion: Weak internal controls play a key role in increasing auditor perceived risk, and this effect becomes more pronounced when the CEO is appointed from within the board of directors. In contrast, external CEO succession does not meaningfully alter auditors' short-term risk perception, as any reduction in actual risk depends on structural reforms and substantive strengthening of the internal control system.

Cite this article: Adil Zahid, Y., Chalaki, P., & Heydari, M. (2026). The role of CEO succession origin in moderating the relationship between internal control weaknesses and perceived audit risk. *Journal of Accounting Knowledge*, *(*) , *-
*. <https://doi.org/10.22103/jak.2026.25883.4222>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.
©The Author(s).

Introduction

In recent years, growing attention has been devoted to the factors influencing auditors' perceived risk, particularly the role of internal control weaknesses and chief executive officer (CEO) characteristics. Focusing on firms listed on the Tehran Stock Exchange, this study examines the effect of internal control weaknesses on auditors' perceived risk and investigates how the origin of CEO succession, whether internal or external, moderates this relationship. Internal control weakness, as a fundamental determinant of audit risk, increases uncertainty regarding the reliability of financial statements and compels auditors to apply broader and more costly audit procedures. Meanwhile, the origin of CEO succession may amplify or mitigate this effect. Although internal succession may bring organizational knowledge and trust-based relationships, auditors often interpret it as a continuation of ineffective structures and past deficiencies. Conversely, external succession, particularly when reform-oriented, may signal a renewal of the control system, even if it does not immediately reduce perceived risk due to the new CEO's unfamiliarity with internal processes. From an auditing perspective, the assessment of perceived risk is inherently judgmental, relying on both formal risk models and informal evaluations of governance quality. When auditors observe persistent control deficiencies, they tend to question management's commitment to financial reporting quality, ethical standards, and effective oversight. Leadership transitions, therefore, become salient contextual signals that interact with existing control environments. An internally promoted CEO, while experienced in firm-specific routines, may be constrained by established norms and social ties, limiting the scope of corrective change. In contrast, an externally appointed CEO may possess greater autonomy to redesign processes, replace key personnel, and strengthen monitoring mechanisms. Nevertheless, auditors may still adopt a cautious stance, recognizing that learning curves and transition-related disruptions can temporarily elevate misstatement risk. Accordingly, auditors integrate information about control weaknesses and CEO succession origin into their overall risk assessments, influencing audit planning, resource allocation, and the intensity of substantive and control-based testing. This integrated evaluation underscores the dynamic nature of audit risk.

Method

This study adopts an applied research approach and is designed within a quasi-experimental analytical framework, aiming to examine causal relationships under real-world conditions using observational data. The applied nature of the research reflects its practical orientation toward auditing practice, corporate governance, and financial reporting quality. The quasi-experimental design is used because the main explanatory variables—internal control weaknesses and CEO succession origin—are not directly manipulated by the researcher but emerge naturally within firms over time. Therefore, statistical methods are employed to control for confounding factors and to isolate the relationships of interest as accurately as possible. The theoretical foundations and research hypotheses were developed through a comprehensive library-based review of academic books, peer-reviewed journal articles, and prior empirical studies related to audit risk, internal control quality, and executive succession. This review provided the conceptual basis for variable definition, model specification, and interpretation of findings. Empirical data were collected through systematic documentary analysis of publicly available sources, including databases of the Tehran Stock Exchange Organization, the Rahavard Novin software, audited annual financial statements, accompanying explanatory notes, and independent auditors' reports. Relevant financial, audit-related, and governance variables were extracted using structured data recording procedures to ensure consistency across firms and years. To test the research hypotheses, multiple regression models were employed, allowing simultaneous examination of the effects of internal control weaknesses and CEO succession origin on auditors' perceived risk while controlling for other firm-specific

characteristics. The statistical analyses were conducted using EViews (version 13) and Stata (version 17). Prior to hypothesis testing, standard diagnostic tests were performed to assess multicollinearity, heteroskedasticity, and autocorrelation, and appropriate corrections were applied when necessary to improve the robustness and reliability of the results. The statistical population comprises all firms listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2013 to 2023 (fiscal years 1392–1402). Sample selection was carried out using a systematic elimination procedure. Initially, 421 listed firms were identified, including those admitted at the beginning of fiscal year 1392. Firms whose fiscal year-end did not coincide with 29 Esfand, or that experienced changes in fiscal year or business activity during the study period, were excluded, resulting in the removal of 95 firms. Subsequently, firms that were delisted, had incomplete financial information, or experienced trading suspensions exceeding three months were excluded (71 firms). Finally, financial and quasi-financial firms—including investment companies, financial intermediaries, holding companies, leasing firms, banks, and other financial institutions—were excluded due to the distinct nature of their activities (85 firms). In total, 251 firms were removed, leaving a final sample of 163 firms. Given the eleven-year study period, this sample yielded 1,793 firm-year observations, which were used for the empirical analyses.

Results

Empirical findings reveal that internal control weaknesses exert a positive and statistically significant effect on auditors' perceived risk, indicating that deficiencies in control structures systematically heighten auditors' concerns about the reliability of financial reporting. These results suggest that auditors interpret weak internal controls as signals of elevated likelihood of material misstatement, prompting greater professional skepticism and more conservative risk assessments. Furthermore, this relationship intensifies when the CEO is promoted from within the organization, leading to a substantially higher level of perceived risk. In such cases, auditors appear to associate internal promotion with managerial continuity, which may reinforce expectations that existing control problems and ineffective oversight practices will persist rather than be fundamentally corrected. In contrast, CEO succession from outside the firm shows no statistically significant moderating effect on the relationship between internal control weaknesses and auditors' perceived risk. This outcome may reflect the limited number of external successions in the sample, which constrains statistical power, as well as the relatively short time window available for observing the long-term consequences of externally driven leadership changes. From auditors' perspective, the appointment of an internal CEO often implies the continuation of weak control systems, established routines, and prior managerial philosophies. Conversely, external CEOs, although potentially acting as catalysts for structural reform and control system improvement, are commonly perceived as facing short-term challenges due to their limited familiarity with internal processes, organizational culture, and information systems. As a result, auditors may initially maintain a cautious stance, balancing expectations of future improvement against transitional uncertainty when evaluating audit risk.

Conclusions

The findings of this study highlight that the quality of internal controls remains the cornerstone of auditors' perceived risk assessment. Weak control systems undermine auditors' confidence in the reliability of financial statements, compelling them to extend testing scope and apply more conservative audit judgments. The results further show that the effect of internal control weaknesses on perceived audit risk is significantly intensified when CEO succession occurs internally. This suggests that auditors perceive internal successors as part of the legacy management structure, potentially less capable of initiating the systemic reforms necessary to restore the integrity of control mechanisms. However, the study finds that external

4/ The role of CEO succession origin in moderating the relationship between internal control...

CEO succession does not significantly alter this relationship in the short term. This may be attributed to both the limited frequency of external appointments and the transitional challenges new CEOs face when adapting to firm-specific systems, regulatory frameworks, and internal governance norms. Over the long term, though, such external appointments may serve as catalysts for deeper institutional change and control improvements once organizational familiarity is established. From a broader perspective, these findings provide several implications for both practice and policy. Firms plagued by control deficiencies should treat CEO succession not merely as a leadership replacement but as a strategic opportunity to revitalize governance structures and strengthen internal control frameworks. Boards of directors are encouraged to align succession planning with risk management objectives to ensure that leadership transitions promote accountability, transparency, and control effectiveness. For auditors, the results underscore the importance of considering CEO succession origin as a qualitative risk indicator within audit planning and client evaluation processes. Nevertheless, final audit risk assessments should remain grounded in the actual design and operational effectiveness of internal control systems rather than managerial attributes alone. In summary, the evidence underscores the interconnected roles of internal control quality, board decision-making regarding executive appointments, and auditors' professional judgment. Strengthening institutional coordination among these three dimensions can substantially reduce audit risk and enhance the overall reliability and transparency of financial reporting. Given the results of the present study, it is suggested that future research examine the long-term effects of external CEO succession on auditor perceived risk, because although the current findings showed that such an appointment has no significant effect in the short term, it is likely that over time and as the new manager's learning curve is eliminated, there is a possibility that the opportunity will be provided to reduce risk and improve the control environment. Also, future research can examine the personal and professional characteristics of the CEO, including their financial background, industry experience, and educational background, to clarify whether these characteristics are able to moderate the severity of the effect of weak internal controls on the auditor's perceived risk. In addition, it is necessary to pay attention to the role of complementary corporate governance mechanisms, especially the quality of the audit committee's performance, the level of expertise and experience of its members, and the effectiveness of the board's internal oversight, because these factors can help reduce the negative effects of weak internal controls and gain greater trust in auditors.

Author Contributions

Pari Chalaki: Conceptualization, methodology, supervision, project administration, writing—review and editing. **Mehdi Heydari:** Validation, manuscript consultation. **Yusif Adil Zahid:** Resources, data curation, software, formal analysis, investigation, visualization, writing—original draft preparation, writing—review and editing.

Data Availability Statement

Due to confidentiality considerations, the raw data of this study cannot be made publicly available. However, all aggregated results and statistical analyses have been fully reported in the article and constitute the basis of the study's conclusions.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2024.500). The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

نقش منشأ جانشینی مدیرعامل در تعدیل رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حسابرس

یوسف عادل زاهد^۱، پری چالاکی^۲ و مهدی حیدری^۳

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. **ایماننامه:** y.adil@urmia.ac.ir

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. p.chalaki@urmia.ac.ir **ایمانامه:**

۳. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. **ایمیل:** m.heydari@urmia.ac.ir

چکیدہ

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

تاریخها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۶/۱۶

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۰/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۰/۲۸

تاریخ انتشار برخط:

واژه‌های کلیدی:

ضعف کنترل‌های داخلی،

ریسک درک شدہ حسابرس،

جانشینی مدیر عامل،

مدیرعامل داخلی،

مدیر عامل خارجی.

طبقه بندی JEL:

M4.

استاد: عادل زاهد، یوسف؛ چالاکی، پری و حیدری، مهدی (۱۴۰۵). نقش منشأ جانشینی مدیرعامل در تعدیل رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده

حسابداری، * (*), ** - <https://doi.org/10.22103/jak.2026.25883.4222>

ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده / نویسندگان.



۱- مقدمه

ریسک درک‌شده حسابر یکی از شاخص‌های بنیادی در محیط حسابرسی است که نشان‌دهنده میزان تلاشی است که حسابرسان برای اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی شرکت صرف می‌کنند. افزایش این ریسک نه تنها بار مالی و نظارتی بیشتری بر شرکت تحمیل می‌کند، بلکه می‌تواند به عنوان نشانه‌ای از ضعف شفافیت و آسیب‌پذیری در سلامت اطلاعات مالی تفسیر شود (هوگان و ویلکینز^۱، ۲۰۰۸ و میترا^۲ و همکاران، ۲۰۱۲). یکی از عوامل کلیدی در شکل‌گیری ریسک درک‌شده حسابر، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی است. ضعف در کنترل‌های داخلی به منزله وجود آسیب‌پذیری جدی در سیستم اطلاعاتی شرکت تلقی می‌شود و این پیام را به حسابرسان منتقل می‌کند که احتمال بروز اشتباهات یا حتی دستکاری‌های عمدی در گزارشگری مالی بالاست. چنین شرایطی موجب می‌شود تا حسابرسان برای ارزیابی شواهد و کاهش عدم اطمینان، زمان و منابع بیشتری صرف کنند که پیامد مستقیم آن افزایش ریسک درک‌شده حسابر و در نتیجه زمان و هزینه حسابرسی بیشتر است (بی^۳ و همکاران، ۲۰۲۱). باین حال، انتخاب منشأ مدیرعامل می‌تواند مسیر اثر ضعف کنترل‌های داخلی را بر ریسک درک‌شده حسابر تغییر دهد. در این زمینه دو دیدگاه نظری متفاوت وجود دارد:

دیدگاه داخلی بر این باور است که در شرایط ضعف کنترل‌های داخلی، انتخاب مدیرعامل از بین مدیران داخلی برای هیئت‌مدیره جذاب‌تر است. دلیل اصلی آن است که مدیران داخلی شناخت عمیقی از فرایندها، کارکنان و ساختارهای شرکت دارند و این آشنایی می‌تواند در کوتاه‌مدت به ثبات نسبی و کاهش احتمال سوءاستفاده از نواقص اطلاعاتی کمک کند (اورادی و همکاران، ۲۰۲۰؛ براکمن^۴ و همکاران، ۲۰۱۹ و کونیش^۵ و همکاران، ۲۰۱۹)؛ باین حال، این انتخاب نگرانی‌هایی را نیز ایجاد می‌کند؛ زیرا مدیران داخلی بخشی از همان ساختاری هستند که ضعف کنترل‌های داخلی در آن شکل گرفته است و این امر می‌تواند احتمال تداوم چشم‌پوشی از نواقص موجود و افزایش ریسک درک‌شده حسابر را بیشتر کند (بی و همکاران، ۲۰۲۱). در مقابل، دیدگاه خارجی استدلال می‌کند در شرایط ضعف‌های کنترل داخلی، هیئت‌مدیره بیشتر تمایل دارد تا مدیرعامل خارجی منصوب کند. دلیل آن این است که مدیران داخلی بخشی از همان ساختار ناکارآمد هستند و احتمال کمی وجود دارد که بتوانند محیط کنترلی را اصلاح کنند؛ بنابراین، انتخاب مدیرعامل خارجی می‌تواند به منزله تلاشی برای بازسازی فرهنگ سازمانی، افزایش پاسخ‌گویی و اصلاح ساختارهای ناکارآمد باشد (چاهیدی و وینکا^۶، ۲۰۱۹؛ فی^۷ و همکاران، ۲۰۱۳؛ کالدرون^۸ و همکاران، ۲۰۱۲ و بائر^۹ و همکاران، ۲۰۲۳). این دیدگاه همچنین بر مبنای نظریه «سبک انتخاب‌شده»^{۱۰} توضیح داده می‌شود. براساس این نظریه، هیئت‌مدیره نه تنها مدیرعامل را براساس شایستگی‌های فردی او انتخاب می‌کند، بلکه سبک و ارزش‌های مدیریتی مدنظر خود را نیز دنبال می‌کند؛ بنابراین، اگر هدف هیئت‌مدیره اصلاح ضعف‌های کنترلی و بازسازی محیط اطلاعاتی باشد، انتخاب مدیرعامل خارجی با سبک متفاوت بهترین ابزار برای تحقق این هدف است (فی و همکاران، ۲۰۱۳ و بائر و همکاران، ۲۰۲۳). براساس نظریه علامت‌دهی نیز چنین انتخابی می‌تواند علامتی به بازار و حسابرسان باشد، مبنی بر اینکه هیئت‌مدیره قصد بازسازی اعتماد و بهبود محیط اطلاعاتی دارد (کونیش و همکاران، ۲۰۱۹ و رضایی و صفارزاده، ۲۰۲۲). از نگاه حسابرسان، جانشینی مدیرعامل خارجی اغلب نشانه‌ای از تغییر و

¹ Hogan & Wilkins² Mitra³ Bae⁴ Brockman⁵ Kunisch⁶ Chahyadi & Wineka⁷ Fee⁸ Calderon⁹ Baer¹⁰ Selected Style Hypothesis

اصلاحات ساختاری تلقی می‌شود که می‌تواند بیانگر تلاش هیئت‌مدیره برای بازسازی محیط کنترلی و ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی باشد؛ بنابراین انتظار می‌رود در بلندمدت سطح ریسک درک‌شده کاهش یابد (چاهیدی و وینکا، ۲۰۱۹ و فی و همکاران، ۲۰۱۳)؛ با این حال، در کوتاه‌مدت این تصمیم ممکن است به افزایش عدم اطمینان منجر شود؛ زیرا مدیرعامل خارجی فاقد شناخت کافی از فرایندها و فرهنگ سازمانی شرکت است و ممکن است در مراحل ابتدایی مدیریت اثربخشی لازم در کنترل‌های داخلی را نداشته باشد؛ در نتیجه، حساب‌برسان احتمالاً رویکردی محتاطانه اتخاذ کرده و ریسک درک‌شده را بالاتر برآورد می‌کنند (وانگ و یانگ^۱، ۲۰۱۵؛ کالکار^۲، ۲۰۱۷ و براکمن و همکاران، ۲۰۱۹).

با این وجود، فرضیه‌ای جایگزین نیز وجود دارد که براساس آن منشأ مدیرعامل ممکن است اثر چشمگیری در این مسیر نداشته باشد. ادبیات پژوهشی نشان می‌دهد که ریسک درک‌شده حساب‌برس بیش از آنکه تنها به ویژگی‌های مدیرعامل وابسته باشد، متأثر از قضاوت حساب‌برس درباره کیفیت کنترل‌های داخلی و شرایط کلی ریسک شرکت قرار دارد (بی و همکاران، ۲۰۲۱؛ هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸ و میترا و همکاران، ۲۰۱۲). از این منظر، تصمیمات حساب‌برسان در برآورد سطح ریسک، بیشتر بازتاب‌دهنده ارزیابی آن‌ها از اثربخشی سازوکارهای کنترلی و محیط اطلاعاتی شرکت است تا فقط پیشینه یا منشأ جانشینی مدیرعامل؛ بر همین اساس، می‌توان استدلال کرد که جانشینی مدیرعامل چه از داخل و چه از خارج سازمان ممکن است برای حساب‌برس در اولویت قرار نداشته باشد و او به عوامل بنیادی‌تری مانند ضعف‌های کنترل داخلی یا نشانه‌های عدم شفافیت توجه کند (اورادی و همکاران، ۲۰۲۰ و براکمن و همکاران، ۲۰۱۹).

بر این اساس، پژوهش حاضر به دنبال بررسی اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حساب‌برس و تحلیل نقش منشأ جانشینی مدیرعامل (داخلی یا خارجی) در این رابطه است. پرسش اصلی آن است که در شرایط ضعف کنترل‌های داخلی، هیئت‌مدیره چه گرایشی در انتخاب مدیرعامل دارد و این انتخاب چگونه می‌تواند رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حساب‌برس را تغییر دهد؛ موضوعی که با توجه به جایگاه آن در ادبیات حساب‌برسی و حاکمیت شرکتی، همچنان یک خلأ پژوهشی برجسته محسوب می‌شود. در محیط اقتصادی ایران، برخلاف بازارهای توسعه‌یافته، جانشینی مدیرعامل عمدتاً از میان مدیران داخلی شرکت صورت می‌گیرد. این الگوی انتخاب در شرایط ضعف کنترل‌های، اهمیت ویژه‌ای می‌یابد؛ زیرا انتخاب مدیر از داخل یا خارج شرکت می‌تواند پیام‌های متفاوتی درباره رویکرد هیئت‌مدیره نسبت به اصلاح ساختارهای کنترلی و مدیریت ریسک به حساب‌برسان منتقل کند. از این رو، بررسی اینکه در چنین بستری منشأ جانشینی مدیرعامل چگونه رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حساب‌برس را تحت تأثیر قرار می‌دهد، از منظر تصمیم‌گیری مدیریتی و قضاوت حساب‌برس در ایران اهمیتی اساسی دارد.

اهمیت این پژوهش از چند منظر درخور توجه است: نخست، با شناسایی اثر مستقیم ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حساب‌برس، شواهد جدیدی برای مدیران و حساب‌برسان فراهم می‌شود تا بتوانند راهکارهای مؤثرتری برای تقویت نظام کنترل داخلی و کاهش هزینه‌های حساب‌برسی اتخاذ کنند؛ دوم، تحلیل نقش منشأ مدیرعامل می‌تواند به هیئت‌مدیره‌ها بینشی ارائه دهد که انتخاب مدیر داخلی یا خارجی در شرایط ضعف کنترل‌های داخلی چه تبعاتی برای اعتماد حساب‌برسان و سرمایه‌گذاران دارد؛ سوم، یافته‌های این مطالعه برای سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی نیز ارزشمند است؛ زیرا امکان ارزیابی دقیق‌تر ریسک‌های مرتبط با ترکیب مدیریت ارشد و کیفیت نظام کنترلی شرکت را فراهم می‌آورد و می‌تواند مبنایی برای تدوین مقررات و الزامات

¹ Wang & Yang² Kalelkar

جدید در حوزه حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی باشد؛ درنهایت، نتایج این پژوهش قادر است با ارائه شواهد علمی و کاربردی، زمینه لازم را برای بهبود شفافیت، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه فراهم آورد.

در ادامه، ساختار پژوهش به این صورت ارائه می‌شود: ابتدا به مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود. سپس روش‌شناسی تحقیق تشریح خواهد شد. در ادامه، یافته‌های به‌دست آمده گزارش می‌شود و در پایان، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- ضعف در کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حسابر

کنترل‌های داخلی به‌عنوان نخستین خط دفاعی در برابر تحریف‌های مالی و خطاهای گزارشگری نقش اساسی در ارتقای شفافیت و اعتمادپذیری اطلاعات دارند (مرتضوی و شکرخواه، ۱۴۰۱). زمانی که این کنترل‌ها به‌طور اثربخش عمل کنند، احتمال بروز خطاهای غیرعمدی و حتی تقلب‌های عمدی کاهش می‌یابد و فرایند گزارشگری مالی با اتکا و انسجام بیشتری پیش می‌رود (آتابارانی^۱ و همکاران، ۲۰۲۵ و اوکتاویانی و هاراپ^۲، ۲۰۲۲). هرچه کنترل‌های داخلی قوی‌تر و کارآمدتر باشند، احتمال بروز تحریف‌های بااهمیت در گزارش‌های مالی کاهش می‌یابد و در نتیجه، ریسک حسابرسی نیز کمتر می‌شود؛ زیرا کنترل‌های مؤثر با محدود کردن دامنه خطاها و تقلب‌ها، سطح اطمینان و قابلیت اتکای گزارشگری مالی را به‌طور چشمگیری افزایش می‌دهند (ملیحی شجاع و همکاران، ۱۴۰۰). در چنین شرایطی، ریسک ذاتی یعنی احتمال بروز تحریف قبل از هرگونه نظارت و نیز ریسک کنترلی یعنی احتمال شناسایی‌نشدن تحریف‌ها توسط سازوکارهای نظارتی، در سطح پایین‌تری قرار می‌گیرد (اسکورتسکو و اسکورتسکو^۳، ۲۰۲۰).

برعکس، زمانی که کنترل‌های داخلی ضعیف باشند یا به‌درستی طراحی نشوند، فرایند گزارشگری مالی آسیب‌پذیرتر خواهد بود و احتمال وقوع تحریف‌های بااهمیت افزایش می‌یابد (شیأ^۴ و همکاران، ۲۰۲۴). نارسایی‌های کنترلی می‌تواند به تحریف‌های بااهمیت در گزارشگری مالی منجر شود و همین امر ضرورت به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را دوجندان می‌سازد. چنین رویکردی به حسابرسان کمک می‌کند تا حوزه‌هایی را که احتمال و شدت تحریف در آن‌ها بیشتر است، به‌طور هدفمند شناسایی و بررسی کنند (فریدی^۵ و همکاران، ۲۰۲۲). وقتی ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی نمایان می‌شوند، ریسک کنترلی درک‌شده از سوی حسابرسان افزایش می‌یابد و در نتیجه، حسابرسان ناچار است دامنه آزمون‌های حسابرسی را گسترش دهد و با سطح بالاتری از احتیاط و دقت نظر فعالیت کند (لقموش و همکاران، ۲۰۲۴). چنین ضعف‌هایی نشان می‌دهد که کنترل‌های داخلی در پیشگیری یا کشف خطاها و تخلفات مالی کارآمد نبوده‌اند و این امر احتمال مواجهه حسابرسان با تحریف‌های بااهمیت را به‌طور محسوسی افزایش می‌دهد (حاجیه و همکاران، ۱۳۹۶).

از دیدگاه حسابرسی، ضعف کنترل‌های داخلی باعث می‌شود تا حسابرسان نتوانند اتکای کافی به سیستم کنترلی داشته باشند و برای جبران این کاستی ناچار به انجام آزمون‌های ماهوی گسترده‌تر شوند (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷). این امر زمان و نیز منابع بیشتری می‌طلبد و در نتیجه فرایند حسابرسی پرهزینه‌تر می‌شود. افزایش حجم آزمون‌ها و رویه‌های

¹ Athabarani

² Oktaviani & Harahap

³ Scortescu & Scortescu

⁴ Xia

⁵ Friday

جایگزین، سطح ریسک درک شده را نیز بالا می برد و حسابرسان را به اتخاذ رویکردی محتاطانه سوق می دهد (مون^۱ و همکاران، ۲۰۲۱؛ هوگان و ویلکینز، ۲۰۰۸؛ میترا و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع حسابرسان برای کاهش ریسک ذاتی به کنترل های داخلی کارآمد تکیه می کنند. اگر این کنترل ها ضعیف باشند، نمی توان به ارزیابی های مدیریت یا مدارک تأیید نشده تکیه کرد و حسابرس برای جبران این عدم اطمینان ناگزیر است رویه های بیشتری به کار گیرد (حسینی و یونس حمه، ۱۴۰۱). به تناسب ضعف کنترل ها، جزء ریسک کنترلی در مدل ارزیابی ریسک افزایش می یابد و رویه های هدفمندتر و جامع تری طراحی می شود تا تحریف های پنهان شده شناسایی گردد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹). در مقابل وجود سازوکارهای جامع کنترلی می تواند حجم کار حسابرسان را کاهش داده و هزینه های حسابرسی را کمتر سازد (تکالا^۲ و همکاران، ۲۰۱۷)؛ در همین راستا شرکت هایی که چارچوب های کامل کنترل داخلی را پیاده سازی کرده اند، گزارش های مالی با کیفیت تری ارائه می دهند و همین امر موجب کاهش ریسک درک شده حسابرسان و در نهایت کاهش حق الزحمه حسابرسی می شود (آتابارانی و همکاران، ۲۰۲۵). در عمل، وقتی شواهد کافی از طراحی و اثربخشی کنترل ها در دسترس باشد، حسابرس می تواند بخشی از اتکا را از آزمون های گسترده ماهوی به آزمون های کنترل منتقل کند، دامنه نمونه گیری را منطقی تنظیم نماید و تمرکز را بر نواحی واقعا پرخطر قرار دهد؛ پیامدی که هم کیفیت حسابرسی را به واسطه تخصیص بهینه منابع ارتقا می دهد و هم بر آورد ریسک باقیمانده حسابرس را به سطح معقول نزدیک می کند (حسینی و یونس حمه، ۱۴۰۱).

در مجموع، ضعف کنترل های داخلی با افزایش ریسک های ذاتی و کنترلی، سطح عدم اطمینان حسابرسان را بالا می برد و آنان را به گردآوری شواهد بیشتر وادار می سازد. این امر نه تنها فرایند حسابرسی را پیچیده تر و پرهزینه تر می کند، بلکه رابطه ای مثبت و معنادار میان ضعف کنترل های داخلی و ریسک درک شده حسابرس ایجاد می کند (بی و همکاران، ۲۰۲۱)؛ بنابراین، فرضیه اول پژوهش به شکل زیر تبیین شده است:

فرضیه اول: ضعف در کنترل های داخلی به افزایش ریسک درک شده حسابرس منجر می شود.

از جمله پژوهش های مرتبط با فرضیه اول پژوهش می توان به استین و کانها (۲۰۲۴) اشاره کرد که رابطه بین تردید حرفه ای حسابرسان داخلی و ادراک ریسک در سیستم های کنترل داخلی را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که سطوح بالاتر شک حرفه ای با درک دقیق تر و سریع تر نشانه های ضعف، تقلب یا ریسک در کنترل های داخلی ارتباط مثبت دارد. این یافته ها حاکی از آن است که تقویت نگرش شکاکنانه در میان حسابرسان داخلی می تواند نقش مؤثری در پیشگیری از وقوع تخلفات و کاهش ضعف های کنترل داخلی ایفا کند. لقמוש و همکاران (۲۰۲۴) نیز برداشت حسابرسان از ریسک ناشی از نواقص فرآیندی در کنترل های داخلی را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد نواقصی که در آن ها یک مرحله ضروری در فرآیند انجام نشده یا حذف شده است، همچنین مواردی که به فعالیت هایی منجر می شوند که موجب کاهش دارایی های شرکت می گردند، بالاترین سطح ریسک درک شده را ایجاد می کنند. همچنین مشخص نمودند که نوع فعالیت کنترلی مرتبط با نقص، حدود ۷۵ درصد از درک ریسک را توضیح می دهد. یافته ها بیانگر آن است که هم حسابرسان داخلی و هم حسابرسان مستقل، ارزیابی نسبتاً مشابهی از ریسک نواقص دارند. همچنین جی^۳ و همکاران (۲۰۱۸) بررسی کردند که ریسک کنترل های داخلی چگونه بر حق الزحمه حسابرسی در شرایط اجرای داوطلبانه استاندارد پایه کنترل داخلی در چین اثر می گذارد. نتایج آنان نشان داد میان ضعف های

¹ Moon

² Tekala

³ Ji

افشاشده در کنترل‌های داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد؛ بویژه، این رابطه در ضعف‌های مرتبط با گزارشگری غیرمالی معنادار بود، اما در ضعف‌های مربوط به گزارشگری مالی مشاهده نشد. **الدر^۱ و همکاران (۲۰۰۹)** نیز بررسی کردند که حسابرسان چگونه ریسک مشتریان ناشی از ضعف کنترل‌های داخلی را مدیریت می‌کنند. نتایج آنان نشان داد میان ضعف‌های کنترل داخلی و سه راهبرد حسابرسان شامل افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، صدور نظر تعدیل شده و استعفای حسابرسان ارتباط مثبت وجود دارد. شواهد توصیفی و تحلیل‌های لاجبت ترتیبی نشان دادند که حسابرسان برای مدیریت ریسک کنترل مشتریان از سلسله‌مراتب مشخصی پیروی می‌کنند؛ به این ترتیب که ابتدا حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌کنند. سپس در صورت لزوم نظر تعدیل شده صادر کرده و در نهایت در شرایط ریسک شدیدتر اقدام به استعفا می‌کنند. در پژوهش‌های داخلی نیز **ملیحی شجاع و همکاران (۱۴۰۰)** نشان دادند که ضعف کنترل‌های داخلی به تنهایی موجب افزایش خطر حسابرسی نمی‌شود؛ اما ویژگی‌های شخصیتی مدیران می‌تواند این رابطه را تغییر دهد. یافته‌های آنان بیانگر این است که اگر مدیران برون‌گرا یا وجدان‌گرا باشند، ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر به چشم حسابرسان می‌آید و خطر حسابرسی بالاتر ارزیابی می‌شود. در مقابل، سایر ویژگی‌های شخصیتی مدیران مانند روان‌رنجوری، سازگاری و پذیرا بودن تأثیر معناداری در این زمینه ندارند. همچنین **جامعی و همکاران (۱۳۹۹)** رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی را با تأکید بر ارتباطات سیاسی بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که ضعف کنترل داخلی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد؛ باین حال، وجود ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها این رابطه را تضعیف می‌کند؛ به این معنا که حسابرسان در شرکت‌های دارای نفوذ سیاسی، با وجود ضعف کنترل‌های داخلی، حق‌الزحمه کمتری مطالبه می‌کنند.

۲-۲- دیدگاه جانشینی مدیرعامل داخلی و نقش آن در تقویت یا تضعیف شدت اثر وجود ضعف در کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان
در خصوص نقش جانشینی مدیرعامل از میان مدیران داخلی و تأثیر آن بر شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان، دو دیدگاه متفاوت در ادبیات مطرح است. دیدگاه نخست بر رویکردی مثبت و تقویت‌کننده کنترل‌های داخلی تأکید دارد، در حالی که دیدگاه دوم رویکردی انتقادی دارد و معتقد است انتخاب مدیرعامل از درون شرکت می‌تواند موجب تداوم ضعف‌ها و افزایش ریسک درک‌شده حسابرسان شود.

در دیدگاه نخست که ریشه در نظریه نمایندگی و اطلاعات نامتقارن دارد، چنین استدلال می‌شود ضعف کنترل‌های داخلی با افزایش ریسک‌های ذاتی و کنترلی، سطح عدم اطمینان حسابرسان را بالا می‌برد و آنان را وادار می‌سازد تا برای جبران این کاستی، رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری اجرا کنند (**ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۷**). این واکنش معمولاً به صورت افزایش حجم نمونه‌گیری، تعمیق آزمون‌های ماهوی، بازنگری در سطح اهمیت و گسترش رویه‌های تحلیلی پیشرفته بروز می‌کند. همچنین برنامه‌ریزی حسابرسی محتاطانه‌تر شده و احتمال اتکا بر کنترل‌ها کاهش می‌یابد (**میترا و همکاران، ۲۰۱۲**). از سوی دیگر، شرکت‌ها همواره تحت فشارهای محیطی از سوی ذی‌نفعان قرار دارند (**پورسلیمان و همکاران، ۲۰۲۵**) و در پاسخ به این فشارها، هیئت‌مدیره ممکن است اقدام به تغییر مدیرعامل نماید، بویژه اگر عملکرد فعلی مدیریت در ایجاد نظام کنترلی اثربخش ناکام بوده باشد (**اورادی و همکاران، ۲۰۲۴**). انتخاب مدیرعامل جدید می‌تواند به عنوان علامتی به بازار تلقی شود مبنی بر تعهد شرکت به اصلاحات ساختاری و پاسخگویی بیشتر. چنین تصمیمی بویژه زمانی اتخاذ می‌شود که ذی‌نفعان خواستار بازایی اعتماد از دست‌رفته باشند (**پوررضایی ناو و همکاران، ۱۴۰۳**). در این میان، هیئت‌مدیره ممکن است برای کاهش ریسک، بر

¹ Elder

مدیران داخلی که شناخت بیشتری از شرایط سازمان دارند، تکیه کند تا با اجرای سریع‌تر اصلاحات، اعتماد بازار را بازسازی کند. این انتخاب مبتنی بر فرضی است که مدیران داخلی، به دلیل سابقه طولانی و آشنایی عمیق با فرایندها، کارکنان و ساختارهای عملیاتی شرکت، توانایی بیشتری برای مدیریت ریسک‌های ناشی از ضعف کنترلی دارند (چایادی و وینکا، ۲۰۱۹؛ براکمن و همکاران، ۲۰۱۹ و کونیش و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، انتخاب مدیرعامل از درون شرکت می‌تواند سطح عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش داده و نظارت مؤثرتر و پاسخ‌گویی بیشتری را برای هیئت‌مدیره فراهم کند (چوی و همکاران، ۲۰۲۳ و ژو و همکاران، ۲۰۲۰). در این چارچوب، چون مدیران داخلی با فرایندها و ساختارهایی که بستر کنترل‌های داخلی را شکل می‌دهند آشنایی عمیقی دارند، می‌توانند سریع‌تر اجزای کلیدی کنترل داخلی را بازبینی و تقویت کنند. این اقدام خلأهای کنترلی را پر کرده و احتمال خطا، تقلب یا تفسیر سلیقه‌ای اطلاعات را پایین آورده و در نتیجه ثبات گزارشگری افزایش می‌یابد. بر این اساس، انتظار می‌رود انتخاب مدیرعامل از میان مدیران داخلی، با تقویت نظام کنترل‌های داخلی، ریسک درک‌شده حسابرس را کاهش دهد (اورادی و همکاران، ۲۰۲۰؛ براکمن و همکاران، ۲۰۱۹ و کونیش و همکاران، ۲۰۱۹).

افزون بر این، مدیران داخلی معمولاً با سطوح میانی و کارکنان اجرایی سازمان روابط کاری نزدیک و بلندمدتی دارند (اورادی و همکاران، ۲۰۲۴). این روابط کاری پایدار که در بستر تعاملات روزمره شکل گرفته، فضای مبتنی بر اعتماد و همکاری ایجاد می‌کند و زمینه را برای انتقال بی‌واسطه اطلاعات و اجرای مؤثر اصلاحات فراهم می‌سازد (نصیرص ولیک‌بنی، ۱۳۹۶). وجود چنین فضای اعتماد و ارتباطات غیررسمی باعث می‌شود اطلاعات مربوط به ضعف‌های کنترل داخلی بدون مانع و به موقع به مدیران منتقل شود و اصلاحات لازم با سرعت بیشتری انجام گیرد. در چنین شرایطی، مقاومت کارکنان در برابر تغییر کاهش می‌یابد و حسابرسان نیز فاصله زمانی کمتری را میان شناسایی نقص و اقدام اصلاحی مشاهده می‌کنند. همچنین، چون مدیران داخلی از دانش بومی و درک عمیق‌تری نسبت به سازوکارهای داخلی شرکت برخوردارند و انگیزه‌های شخصی آنان با موفقیت سازمان گره خورده است، معمولاً خود را به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از شرکت می‌دانند (مرسلند و همکاران، ۲۰۱۹). این احساس تعلق و همسویی با مأموریت سازمان، موجب هماهنگی بیشتر میان کنترل‌های عملیاتی و گزارشگری مالی می‌شود و در نتیجه ارزیابی حسابرس از ریسک کنترل کاهش یافته و نیاز به آزمون‌های گسترده و پرهزینه کمتر می‌شود (لین و همکاران، ۲۰۱۴).

در مقابل، دیدگاه دوم نگاهی انتقادی‌تر دارد و بر پیامدهای منفی جانشینی داخلی تأکید می‌کند. از منظر این رویکرد، مدیران داخلی بخشی از همان ساختار ناکارآمد گذشته‌اند و در نتیجه احتمال تداوم ضعف‌ها و چشم‌پوشی از اصلاحات واقعی بالاست (لانگان و دیوشل، ۲۰۲۵). این موضوع بویژه زمانی اهمیت می‌یابد که فرهنگ سازمانی در برابر تغییر مقاوم باشد و روابط غیررسمی میان مدیران و کارکنان مانع از ارزیابی بی‌طرفانه و تصمیم‌گیری‌های اصلاحی شود. در چنین حالتی، اصلاحات اساسی به تعویق می‌افتد و به کنترل‌های جبرانی موقت تکیه می‌شود که پایدار نیستند. در نتیجه، حسابرسان در مواجهه با چنین ساختاری ریسک بیشتری را احساس کرده و به شک حرفه‌ای و شواهد مستقل بیشتری نیاز دارند (استین و کانها، ۲۰۲۴). این روند می‌تواند دامنه آزمون‌های ماهوی را افزایش داده و فرآیند حسابرسی را پیچیده‌تر و پرهزینه‌تر کند (بلیز و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین، از دیدگاه منفی، به دلیل تداوم ضعف‌ها، اتکا به کنترل‌های موقتی و وابستگی به روابط پیشین، انتخاب مدیرعامل از میان مدیران داخلی نه تنها کمکی به کاهش ریسک درک‌شده حسابرس نمی‌کند، بلکه می‌تواند آن را تشدید نماید (بی و همکاران، ۲۰۲۱).

در جمع‌بندی، می‌توان گفت که تأثیر جانشینی داخلی مدیرعامل بر شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابر دوگانه است. از یک‌سو، آشنایی درونی، روابط کاری مؤثر و همسویی فرهنگی مدیران داخلی می‌تواند اصلاح کنترل‌ها را تسریع کرده و به بهبود ثبات گزارشگری بینجامد؛ اما از سوی دیگر، پیوستگی آنان با ساختار گذشته، احتمال تعلل در اصلاحات واقعی و تداوم رویه‌های ناکارآمد را افزایش می‌دهد. بنابراین، پیامد نهایی چنین انتصابی به زمینه‌سازمانی، کیفیت کنترل‌های پیشین و استقلال تصمیم‌گیری مدیران بستگی دارد. بنابراین، براساس مطالبی که بیان شد، فرضیه دوم پژوهش به شکل زیر تبیین شده است:

فرضیه دوم: انتخاب مدیرعامل از بین مدیران داخلی شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابر را تغییر می‌دهد.

از جمله پژوهش‌های مرتبط با فرضیه دوم پژوهش می‌توان به **مینانورحمان^۱ و همکاران (۲۰۲۵)** اشاره کرد که رابطه منشأ جانشینی مدیرعامل، اعتبار آموزشی^۲ و حق‌الزحمه حسابر را در شرکت‌های غیرمالی بورس اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۲۱ بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که جانشینی مدیرعامل از منبع داخلی ارتباط مثبت معناداری با حق‌الزحمه حسابر دارد. همچنین، اعتبار آموزشی مدیرعامل این رابطه را تعدیل می‌کند. یافته‌ها بیانگر آن است که این اثر در شرکت‌های بزرگ، شرکت‌های دارای مدیرعامل متخصص حسابداری و شرکت‌هایی قوی‌تر است که توسط مؤسسات کم‌کیفیت حسابر می‌شوند؛ در حالی که جنسیت مدیرعامل در این زمینه نقشی ندارد. **بائر و همکاران (۲۰۲۳)** نیز بررسی کردند که کیفیت کنترل‌های داخلی چگونه بر انتخاب مدیرعامل داخلی توسط هیئت‌مدیره اثر می‌گذارد. نتایج آنان نشان داد که پس از افشای ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی، احتمال انتخاب مدیرعامل داخلی کاهش می‌یابد. تحلیل‌های تکمیلی نشان داد که این اثر در شرکت‌هایی با هیئت‌مدیره مستقل‌تر قوی‌تر است و در صورت اصلاح اشتباهات گذشته تضعیف می‌شود. در پژوهش‌های داخلی نیز **غلامرضا پور و همکاران (۱۴۰۱)** با اتکا بر نظریه نمایندگی، رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و استخدام مدیرعامل را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد وجود ضعف در کنترل‌های داخلی با احتمال استخدام مدیرعامل جدید رابطه مثبت و معنادار دارد. این یافته بیانگر آن است که هیئت‌مدیره در واکنش به مشکلات نمایندگی و ناکارایی کنترل‌ها به تغییر مدیرعامل به‌عنوان راهکاری برای بهبود نظام کنترلی شرکت متوسل می‌شود. **صالحی و همکاران (۱۳۹۸)** رابطه بین تغییرات مدیران و حق‌الزحمه حسابر را بررسی کردند. آنان به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیرعامل تأثیری بر حق‌الزحمه حسابر ندارد؛ اما تغییر رئیس هیئت‌مدیره موجب کاهش و تغییرات در وظیفه مدیران موجب افزایش حق‌الزحمه حسابر می‌شود. **لاری دشت‌بیاض و اورادی (۱۳۹۶)** رابطه ویژگی‌های مدیرعامل با حق‌الزحمه حسابر را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که دوره تصدی مدیرعامل با حق‌الزحمه حسابر رابطه مثبت دارد؛ یعنی هرچه مدت حضور مدیرعامل بیشتر باشد، حسابسان حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند. در مقابل، دانش مالی مدیرعامل با حق‌الزحمه حسابر رابطه منفی دارد و حضور مدیران آشنا به مسائل مالی باعث کاهش هزینه حسابر می‌شود. همچنین، اثر هم‌زمان این دو ویژگی بیانگر آن است که دانش مالی مدیرعامل در ارزیابی ریسک توسط حسابسان نقش مهمی دارد و می‌تواند شدت اثر دوره تصدی را بر حق‌الزحمه کاهش دهد.

^۱ Minanurohman

^۲ اعتبار دانشکده محل تحصیل

۲-۳- دیدگاه جانشینی مدیرعامل خارجی و نقش آن در تقویت یا تضعیف شدت اثر وجود ضعف در کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان همان‌گونه که در فرضیه اول بیان شد، ضعف کنترل‌های داخلی با افزایش ریسک‌های ذاتی و کنترلی، ریسک درک‌شده حسابرسان را بالا می‌برد و این موضوع فرایند حسابرسانی را پرهزینه‌تر، زمان‌برتر و پیچیده‌تر می‌سازد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹). در چنین شرایطی، یکی از راهبردهایی که برخی هیئت‌مدیره‌ها اتخاذ می‌کنند، انتصاب مدیرعامل خارجی است؛ تصمیمی که اغلب در پاسخ به ناکارآمدی‌های درونی و بحران‌های کنترلی اتخاذ می‌شود (بائر و همکاران، ۲۰۲۳). این دیدگاه بر این فرض استوار است که ریشه بسیاری از کاستی‌های کنترل داخلی در الگوهای رفتاری و ساختارهای مدیریتی موجود نهفته است و در نتیجه، تنها رهبر بیرونی می‌تواند با دیدگاهی نو و بدون وابستگی به مناسبات قبلی، زمینه‌ساز تحول بنیادین در نظام کنترلی شود (اورادی و همکاران، ۲۰۲۴).

پایه‌های نظری این رویکرد عمدتاً در نظریه تغییر سازمانی و همچنین فرضیه سبک انتخاب‌شده قرار دارد. بر اساس این چارچوب‌ها، جانشینی خارجی نه تنها به معنای تغییر فردی در رأس مدیریت بلکه نمادی از تغییر سبک رهبری، اولویت‌ها، نگرش‌ها و ساختارهای اجرایی سازمان تلقی می‌شود؛ تغییری که می‌تواند به بازسازی فرهنگ سازمانی، ارتقای شفافیت و اصلاح رویه‌های معیوب کنترلی بینجامد (عبداللهی و همکاران، ۲۰۱۸؛ چاهادی و وینکا، ۲۰۱۹؛ بائر و همکاران، ۲۰۲۳). در این میان، حضور مدیرعامل خارجی، بویژه در شرایطی که ضعف کنترل داخلی به‌طور علنی شناسایی شده، می‌تواند نقش مهمی در تجدید ساختار کنترل‌ها ایفا کند و موجب اعمال بازبینی‌های گسترده، بازطراحی فرآیندها و بازآرایی نظام نظارت داخلی گردد (بیلز و همکاران، ۲۰۱۷).

از منظر نظریه علامت‌دهی نیز چنین انتصابی واجد اهمیت است. انتخاب یک مدیرعامل خارجی می‌تواند به منزله ارسال سیگنالی قوی به بازار، نهادهای ناظر و ذی‌نفعان تلقی شود که حاکی از عزم هیئت‌مدیره برای اجرای اصلاحات ساختاری و بازسازی اعتماد عمومی است (بی و همکاران، ۲۰۲۱). چنین علامتی ممکن است موجب بازنگری حسابرسان در برداشت‌شان از فضای اطلاعاتی شرکت شده و سطح انتظارات آن‌ها از تعهد مدیریت به بهبود کنترل‌های داخلی را ارتقا دهد (کونیش و همکاران، ۲۰۱۹؛ رضایی و صفارزاده، ۲۰۲۳). افزون بر آن، مدیران خارجی معمولاً از تجربیات چندسازمانی، تنوع محیط‌های کاری، و مواجهه با طیف متنوعی از مسائل کنترلی برخوردارند و همین ویژگی‌ها آنان را در طراحی و اجرای سازوکارهای نوآورانه برای رفع نواقص کنترلی توانمندتر می‌سازد. برخلاف مدیران داخلی که ممکن است به دلیل وابستگی به ساختار پیشین دچار سوگیری یا محافظه‌کاری در اصلاحات باشند، مدیران خارجی دیدی بیرونی و مستقل دارند و می‌توانند کاستی‌هایی را شناسایی و برطرف کنند که تا پیش از آن نادیده گرفته شده‌اند (وانگ و هوانگ، ۲۰۱۵ و کوبلسکی و همکاران، ۲۰۱۳).

با این حال، انتخاب مدیرعامل خارجی با چالش‌هایی نیز همراه است که می‌تواند در کوتاه‌مدت آثار معکوسی بر ریسک درک‌شده حسابرسان داشته باشد. نخست آنکه مدیر جدید به دلیل ناآشنایی با محیط داخلی، سازوکارهای خاص شرکت، و روابط غیررسمی شکل گرفته در درون سازمان، با منحنی یادگیری مواجه می‌شود (اودوکیموف و یوسف، ۲۰۲۴). این موضوع ممکن است باعث شود تا در ماه‌های ابتدایی حضور وی، اقدامات اصلاحی مؤثر به تأخیر افتد یا درک نادرستی از اولویت‌های کنترلی شکل گیرد. در چنین شرایطی، حسابرسان به دلیل سطح بالاتر عدم اطمینان، ریسک بالاتری برای شرکت در نظر می‌گیرند و بر حجم آزمون‌های ماهوی و شواهد مستقل تکیه بیشتری خواهند داشت (وانگ و یانگ، ۲۰۱۵).

و **کالکار، ۲۰۱۷**). از این رو، اگرچه در افق بلندمدت جانشینی خارجی می‌تواند به بهبود کنترل‌ها و کاهش ریسک منجر شود، اما در کوتاه‌مدت احتمال تشدید ریسک درک‌شده و افزایش حساسیت حسابرسان وجود دارد.

بنابراین، برآیند دو سویه این موضوع نشان می‌دهد که تأثیر جانشینی مدیرعامل خارجی بر شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی، وابسته به افق زمانی ارزیابی و همچنین کیفیت تعامل مدیر جدید با ساختار سازمانی است. در بلندمدت، رویکرد اصلاح طلبانه و نگاه بیرونی می‌تواند بستر مناسبی برای تحول کنترلی فراهم آورد، اما در کوتاه‌مدت، نبود شناخت کافی از بافت سازمانی ممکن است بر سطح اطمینان حسابرسان اثر منفی گذارد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود: **فرضیه سوم: انتخاب مدیرعامل خارجی شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان را تغییر می‌دهد.**

از جمله پژوهش‌های مرتبط با فرضیه سوم پژوهش می‌توان به **اودوکیموف و یوسف (۲۰۲۴)** اشاره کرد که نشان دادند جانشینی مدیرعامل از خارج شرکت، بویژه با مهارت‌های عمومی بالا، احتمال صدور اظهار نظر تداوم فعالیت از سوی حسابرسان را در شرکت‌های دچار بحران کاهش می‌دهد. این انتصاب همچنین به بهبود عملکرد مالی آتی کمک می‌کند، زیرا مدیران جدید با کاهش هزینه‌ها، افزایش انتشار سهام و تنوع محصولات، سازوکارهای مؤثری را به کار می‌گیرند. **ملوشوا^۱ (۲۰۱۹)** نیز بررسی کرد که پس از وقوع رسوایی اخلاقی یا عملیاتی در شرکت‌ها، نحوه جانشینی مدیرعامل و منبع انتخاب او (داخلی یا خارجی) چگونه بر قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد که در رسوایی‌های اخلاقی، حسابرسان ریسک تحریف بااهمیت را برای مدیران عامل داخلی، بالاتر از مدیران خارجی ارزیابی می‌کنند و احتمال کمتری برای ادامه همکاری با چنین مشتریانی قائل می‌شوند؛ در حالی که در رسوایی‌های عملیاتی تفاوت معناداری مشاهده نشد. همچنین، یافته‌ها نشان داد که منشأ مدیرعامل جدید اثری بر میزان تلاش حسابرسان پس از رسوایی ندارد. **بیلز^۲ و همکاران (۲۰۱۷)** نیز بررسی کردند جانشینی مدیرعامل و برنامه‌ریزی جانشینی چگونه بر برداشت ذی‌نفعان از ریسک گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد. نتایج ایشان نشان داد که حضور مدیرعامل جدید موجب افزایش عدم اطمینان در عملیات و سیاست‌های مالی شرکت می‌شود و این موضوع در قالب افزایش حق الزحمه حسابرسان انعکاس می‌یابد؛ با این حال، اگر فرایند جانشینی با برنامه‌ریزی مناسب و معرفی جانشین مشخص صورت گیرد، این اثر کاهش می‌یابد و تغییری در حق الزحمه حسابرسان مشاهده نمی‌شود. همچنین یافته‌ها نشان داد افزایش حق الزحمه حسابرسان با گذشت زمان و ماندگاری مدیرعامل غیرجانشین کاهش می‌یابد و کیفیت حسابرسان نیز متأثر از تغییر مدیرعامل قرار نمی‌گیرد. در بین پژوهش‌های داخلی نیز **پوریوسف و ثقفی (۱۴۰۴)** نشان دادند لحن غیرعادی مدیران در گزارش‌های هیئت‌مدیره با عوامل مختلفی از جمله انگیزه‌های مالی، ضعف کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های فردی مدیرعامل مرتبط است. نتایج بیان می‌کند اظهار نظر حسابرسان و ضعف کنترل داخلی از مهم‌ترین محرک‌های لحن غیرعادی مدیران هستند؛ به عبارت دیگر، هرچه حسابرسان نظر منفی‌تری ارائه کند یا کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر باشد، احتمال استفاده مدیران از لحن غیرعادی برای مدیریت انتظارات بازار افزایش می‌یابد. **حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)** نیز اثر ضعف کنترل‌های داخلی را بر تأخیر گزارش حسابرسان در شرکت‌های بورسی تهران بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معناداری دارد؛ به بیان دیگر، وجود کنترل‌های داخلی قوی موجب به موقع بودن گزارش حسابرسان می‌شود.

^۱ Mlotshwa^۲ Bills

در یک جمع‌بندی کلی، مرور پژوهش‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد موضوع پژوهش حاضر تاکنون از منظر تجربی بررسی و آزمون نشده است. همین خلأ برجسته موجب می‌شود مطالعه کنونی، از حیث ورود به عرصه سنجش تجربی و ارزیابی آثار آن، جایگاهی نوآورانه یابد و سهمی درخور توجه در پرکردن شکاف موجود در ادبیات علمی ایفا کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق با رویکردی کاربردی و در قالب تحلیل شبه‌تجربی طراحی و اجرا شده است. در بخش مبانی نظری و مرور پیشینه، منابع علمی و پژوهشی موجود از طریق روش کتابخانه‌ای بررسی و مبانی لازم گردآوری شده است. داده‌های اولیه نیز از طریق فیش‌برداری و با اتکا بر پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار ره‌آورد نوین، صورت‌های مالی شرکت‌ها، یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و گزارش حسابرس مستقل استخراج شده است. برای بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیون چندگانه بهره گرفته شده و تحلیل‌ها به کمک نرم‌افزارهای تخصصی ایویوز (نسخه ۱۳) و استاتا (نسخه ۱۷) انجام پذیرفته است.

در فرآیند تعیین جامعه آماری به روش حذف سیستماتیک طبق جدول (۱)، ابتدا کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ شناسایی شدند که در مجموع ۴۲۱ شرکت (با احتساب شرکت‌هایی که از ابتدای سال مالی ۱۳۹۲ پذیرفته شده‌اند) را دربر می‌گرفت. در گام نخست، شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند نبود یا در طول دوره دچار تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت شده بودند، حذف شدند (۹۵ شرکت). سپس شرکت‌هایی که در بازه پژوهش از بورس خارج شده، با نقص اطلاعات مالی مواجه بوده یا بیش از سه ماه توقف معاملاتی داشته‌اند، کنار گذاشته شدند (۷۱ شرکت). همچنین به دلیل تفاوت ماهیت و فعالیت، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، لیزینگ، بانکی و سایر مؤسسات مالی حذف شدند (۸۵ شرکت). در نتیجه، در مجموع ۲۵۱ شرکت از جامعه کنار گذاشته شد و ۱۶۳ شرکت به‌عنوان جامعه آماری واجد شرایط باقی ماند. با توجه به افق زمانی یازده‌ساله پژوهش، داده‌های مربوط به این شرکت‌ها (مجموعاً ۱۷۹۳ سال- شرکت) برای انجام تحلیل‌های آماری مورد استفاده قرار گرفتند.

جدول ۱. فرآیند تعیین جامعه آماری

تعداد شرکت	شرح
۴۲۱	تعداد شرکت‌ها با احتساب شرکت‌هایی که از ابتدای سال مالی ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده‌اند.
۹۵	تعداد شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نیست و در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت داشته‌اند.
۷۱	تعداد شرکت‌هایی که در بازه زمانی پژوهش از بورس خارج شده، نقص اطلاعات مالی داشته و شرکت‌هایی که توقف معاملاتی بیش از سه ماه داشته‌اند.
۸۵	تعداد شرکت‌هایی که جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، لیزینگ، بانکی، و سایر مؤسسات مالی به دلیل تفاوت بودن ماهیت و فعالیت این شرکت‌ها باشند.
(۲۵۱)	تعداد کل شرکت‌های حذف شده از نمونه
۱۶۳	تعداد شرکت‌های باقی‌مانده

به پیروی از پژوهش‌های **بائر و همکاران (۲۰۲۳)**، از مدل‌های رگرسونی زیر برای بررسی فرضیه‌های این پژوهش استفاده خواهد شد. این مدل‌ها به صورت زیر است:

$$AUDIT_PR_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 ICMW_{it} + \beta_2 AQ_{it} + \beta_3 SALE_{it} + \beta_4 MTB_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7$$

$$LEV_{it} + \beta_8 IO_{it} + \beta_9 B_IND_{it} + Industry\ fe + Years\ fe + \epsilon_{it+1}$$

فرضیه اول

$$\text{AUDIT_PR}_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 \text{ICMW}_{it} + \beta_2 \text{CEOs_CHI}_{it+1} + \beta_3 \text{ICMW}_{it} * \text{CEOs_CHI}_{it+1} + \beta_4 \text{AQ}_{it} + \beta_5 \text{SALE}_{it} + \beta_6 \text{MTB}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{SIZE}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \beta_{10} \text{IO}_{it} + \beta_{11} \text{B_IND}_{it} + \text{Industry fe} + \text{Years fe} + \epsilon_{it+1}$$

فرضیه دوم

$$\text{AUDIT_PR}_{it+1} = \beta_0 + \beta_1 \text{ICMW}_{it} + \beta_2 \text{CEOs_CHO}_{it+1} + \beta_3 \text{ICMW}_{it} * \text{CEOs_CHO}_{it+1} + \beta_4 \text{AQ}_{it} + \beta_5 \text{SALE}_{it} + \beta_6 \text{MTB}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{SIZE}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \beta_{10} \text{IO}_{it} + \beta_{11} \text{B_IND}_{it} + \text{Industry fe} + \text{Years fe} + \epsilon_{it+1}$$

فرضیه سوم

در مدل‌های ۱ تا ۳، متغیر وابسته AUDIT_PR شاخص ریسک درک‌شده حسابر است و متغیر مستقل ICMW شاخص ضعف کنترل‌های داخلی محسوب می‌شود. متغیرهای CEOs_CHI (جانشینی مدیرعامل داخلی) و CEOs_CHO (جانشینی مدیرعامل خارجی) به عنوان متغیرهای تعدیلگر در نظر گرفته شده‌اند. این متغیرها به طور مستقیم به منشأ تغییر و نحوه جانشینی مدیرعامل در شرکت اشاره دارند. مجموعه متغیرهای کنترلی در تمامی مدل‌ها شامل B_IND استقلال هیئت مدیره، AQ کیفیت حسابرسی، MTB نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، ROA بازده دارایی‌ها، SIZE اندازه شرکت، LEV اهرم مالی، SALE رشد فروش شرکت و IO مالکیت نهادی است؛ افزون بر این، اثرات ثابت صنعت و سال (INDUSTRY FE و YEAR FE) برای کنترل تفاوت‌های ساختاری و تغییرات زمانی در معادلات وارد شده‌اند.

۳-۱- متغیرهای وابسته

در مدل‌های ۱ تا ۳ متغیر وابسته، ریسک درک‌شده حسابر (AUDIT_PR) است که به پیروی از بائر و همکاران (۲۰۲۳) از طریق دو معیار لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی (AFee) و مدت زمان کار حسابرسی (ATime) اندازه‌گیری شده است. دلیل انتخاب این دو معیار آن است که هرچه حسابر ریسک بیشتری در شرکت مشاهده کند، برای کاهش این ریسک ناگزیر است تلاش و زمان بیشتری صرف کرده و در نتیجه حق الزحمه بیشتری مطالبه کند؛ بنابراین، این دو معیار بازتاب مستقیمی از میزان ریسک درک‌شده توسط حسابر هستند (بائر و همکاران، ۲۰۲۳). مدت زمان کار حسابرسی نیز به پیروی از ایمانی و سعیدیان (۱۴۰۲) به فاصله زمانی میان تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده در بورس اوراق بهادار اشاره دارد.

متغیر مستقل: در روابط ۱ تا ۳ متغیر مستقل ضعف در کنترل‌های داخلی (ICMW) است. مطابق با پژوهش‌های پیشین (جاوید و همکاران، ۱۳۹۴ و حاجیها و محمدحسین‌نژاد، ۱۳۹۴)، این متغیر به صورت یک متغیر شاخص تعریف می‌شود که داده‌های آن از گزارش حسابر مستقل استخراج شده است؛ براین اساس، اگر در گزارش حسابر وجود نقص بااهمیت در کنترل‌های داخلی شرکت افشا شده باشد، مقدار این متغیر برابر با ۱ در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت (یعنی عدم وجود نقص بااهمیت در گزارش حسابر) برابر با ۰ خواهد بود.

۳-۲- متغیرهای تعدیلگر

جانشینی مدیرعامل داخلی (CEOs_CHI): این متغیر یک شاخص دوجبهی است که مقدار آن برابر با ۱ است، اگر در سال آتی تغییر مدیرعامل رخ دهد و فرد منصوب شده از اعضای هیئت مدیره باشد؛ در غیر این صورت مقدار این متغیر برابر با ۰ خواهد بود. شرط اصلی برای شناسایی مدیرعامل داخلی، عضویت فرد در هیئت مدیره است؛ به گونه‌ای که حداقل دو سال به عنوان عضو هیئت مدیره موظف در همان شرکت سابقه فعالیت داشته باشد (بائر و همکاران، ۲۰۲۳).

جانشینی مدیرعامل خارجی (CEOs_CHO): این متغیر یک شاخص دوجبهی است که مقدار آن برابر با ۱ است، اگر در سال آتی تغییر مدیرعامل رخ دهد و فرد منصوب شده از اعضای خارج از هیئت مدیره باشد؛ در غیر این صورت مقدار این

متغیر برابر با ۰ خواهد بود. ملاک شناسایی مدیرعامل خارجی آن است که فرد منصوب شده در دو سال مالی بلافاصله پیش از انتصاب، سابقه عضویت به عنوان عضو موظف هیئت مدیره در همان شرکت نداشته باشد (بائر و همکاران، ۲۰۲۳).

۲-۳- متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی نیز به شرح زیر در مدل‌ها لحاظ شده‌اند:

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها.

رشد فروش (SALE): نسبت تفاوت فروش سال جاری و سال قبل بر فروش سال قبل.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق مالکانه (MTB).

بازده دارایی‌ها (ROA): نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها.

مالکیت نهادی (IO): مجموع درصد سهام‌داران نهادی که حداقل ۵ درصد از سهام شرکت را در اختیار دارند (عبدلهی و مشایخ، ۱۳۹۰).

اهرم مالی (LEV): نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها.

کیفیت حسابرسی (AQ): یک متغیر دومی است که در صورت حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی دارای رتبه الف براساس امتیاز کنترل کیفی انجمن حسابداران رسمی برابر با ۱ است و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می‌شود.

استقلال هیئت مدیره (B_IND): یک متغیر دوتایی است که در صورت بیش‌بودن تعداد اعضای غیر موظف هیئت مدیره از اعضای موظف آن، برابر با ۱ است و در غیر این صورت مقدار آن ۰ خواهد بود.

۴- یافته‌ها

جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش را نشان می‌دهد که پس از حذف داده‌های پرت ارائه شده است. بررسی متغیر حق الزحمه حسابرسی که بر اساس لگاریتم طبیعی مبلغ حق الزحمه محاسبه شده است، نشان می‌دهد این متغیر دارای میانگین ۷/۳۳۴ و میانه ۷/۳۲۹ است. نزدیکی این دو مقدار بیانگر تمرکز نسبی داده‌ها در اطراف میانگین و نبود پراکندگی شدید در مقادیر مربوط به این متغیر است. همچنین، دامنه تغییرات (از ۳/۸۰۶ تا ۱۰/۶۲۶)، کشیدگی (۳/۲۶۶) و چولگی (۰/۱۲۱) بیانگر آن است که در برخی شرکت‌ها میزان حق الزحمه حسابرسی نسبتاً بالاتر یا پایین‌تر از میانگین معمول است. لذا با توجه به تبدیل لگاریتمی داده‌های حق الزحمه حسابرسی، می‌توان نتیجه گرفت این متغیر دارای توزیعی نزدیک به نرمال است و در عین حال اختلاف‌های معناداری نیز میان شرکت‌ها از نظر سطح حق الزحمه حسابرسی وجود دارد که می‌تواند منعکس‌کننده تفاوت در ویژگی‌ها و ریسک‌های حسابرسی هر شرکت باشد. همچنین بیشترین حق الزحمه حسابرسی با مقدار لگاریتمی ۱۰/۶۲۶ مربوط به شرکت سایپا در سال ۱۴۰۲ است. متغیر مدت زمان کار حسابرسی با میانگین ۷۷/۵۵۷ و میانه ۸۰ نشان می‌دهد که در اغلب شرکت‌ها، حسابرسی در بازه‌ای نزدیک به میانگین انجام می‌شود؛ هرچند مقدار بالای انحراف معیار بیانگر وجود تفاوت‌هایی میان شرکت‌ها در طول فرآیند حسابرسی است. چولگی مثبت این متغیر نشان می‌دهد که در برخی موارد، مدت انجام حسابرسی طولانی‌تر از حد معمول بوده که می‌تواند ناشی از پیچیدگی فعالیت‌ها یا مشکلات مربوط به حسابرسی باشد. لازم به ذکر است که بیشترین مدت زمان کار حسابرسی با مقدار ۲۹۱ روز مربوط به شرکت صنایع آذرآب در سال ۱۴۰۰ است. مالکیت نهادی با میانگین ۶۹/۵ درصد و میانه ۷۳/۹ درصد نشان می‌دهد که بخش زیادی از سهام شرکت‌ها در اختیار مالکان نهادی قرار دارد. این

امر می‌تواند نشانه‌ای از نظارت فعال‌تر و نقش پررنگ‌تر سهام‌داران نهادی در شرکت‌ها باشد. اهرم مالی با میانگین ۰/۵۱۳ و میانۀ ۰/۵۲۷ نشان می‌دهد بیشتر شرکت‌های نمونه از نسبت بدهی مشابهی در ساختار سرمایه خود استفاده می‌کنند و الگوی تأمین مالی آن‌ها تفاوت چشمگیری با یکدیگر ندارد. نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق مالکانه با میانگین ۵/۸۸ و میانۀ ۳/۸۵ نشان می‌دهد که بازار سرمایه در بسیاری از موارد ارزش بیشتری برای شرکت‌ها قائل است؛ موضوعی که می‌تواند بازتاب انتظارات مثبت سرمایه‌گذاران از آینده شرکت‌ها باشد. بازده دارایی‌ها با میانگین ۰/۱۷ و میانۀ ۰/۱۳ گویای این است که بیشتر شرکت‌ها از دارایی‌های خود بازدهی مثبتی کسب کرده‌اند، هرچند تفاوت میان شرکت‌ها وجود دارد و برخی عملکرد بهتری از بقیه داشته‌اند. در بررسی رشد فروش، میانگین ۰/۴۰۸ و میانۀ ۰/۳۰۴ نشان می‌دهد که بیشتر شرکت‌ها با رشد مثبت فروش مواجه بوده‌اند؛ درنهایت، اندازه شرکت با میانگین ۱۴/۳ و میانۀ ۱۴/۱ بیانگر آن است که عمده شرکت‌های نمونه در گروه شرکت‌های بزرگ قرار می‌گیرند و از نظر حجم دارایی‌ها تفاوت فاحشی میان آن‌ها مشاهده نمی‌شود.

همچنین در جدول ۲ به متغیرهای دوجویی پژوهش پرداخته شده است. حدود ۴۵ درصد از شرکت‌ها با ضعف در کنترل‌های داخلی مواجه بوده‌اند؛ موضوعی که نشان می‌دهد مسئله کیفیت کنترل‌های داخلی همچنان چالشی جدی است. جانشینی مدیرعامل داخلی در ۳۱ درصد موارد رخ داده، درحالی که جانشینی مدیرعامل خارجی تنها در حدود ۵ درصد از مشاهدات مشاهده شده است؛ این اختلاف بزرگ نشان می‌دهد که هیئت‌مدیره‌ها عموماً ترجیح می‌دهند تا از مدیران آشنا با محیط داخلی سازمان استفاده کنند. درباره کیفیت حسابرسی، ۳۸ درصد از شرکت‌ها از خدمات سازمان حسابرسی یا مؤسسات دارای رتبه الف بهره‌مند بوده‌اند که نشان‌دهنده توجه بخشی از شرکت‌ها به انتخاب حسابرسان با کیفیت عالی‌تر است؛ درنهایت، استقلال هیئت‌مدیره با سهم چشمگیر ۷۹ درصدی نشان می‌دهد بیشتر شرکت‌ها ترکیب هیئت‌مدیره‌ای متشکل از اعضای غیرموظف دارند؛ ساختاری که می‌تواند نقش مهمی در افزایش شفافیت و نظارت بر عملکرد مدیریتی ایفا کند.

جدول ۲. تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانۀ	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حق الزحمه حسابرسی	۷/۳۴۴	۷/۳۲۹	۱۰/۶۲۶	۳/۸۰۶	۰/۸۷۷	۰/۱۲۱	۳/۲۶۶
مدت زمان کار حسابرسی	۷۷/۵۵۷	۸۰	۲۹۱	۲۳	۲۷/۶۳۲	۰/۲۷۵	۴/۱۸۲
مالکیت نهادی	۶۹/۵۵۳	۷۳/۸۹۷	۹۸/۹۸۷	۵/۰۰۶	۲۰/۴۱۸	-۱/۱۰۳	۴/۰۸۷
اهرم مالی	۰/۵۱۳	۰/۵۲۷	۰/۹۹۶	۰/۰۵۳	۰/۲۵۱	-۰/۰۴۲	۱/۹۶۱
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۵/۸۸۳	۳/۸۵۳	۱۹/۳۶۳	-۰/۸۵۱	۵/۴۱۶	۰/۸۷۵	۲/۵۰۹
بازده دارایی‌ها	۰/۱۷۲	۰/۱۳۴	۰/۵۵۶	-۰/۰۹۵	۰/۱۵۱	۰/۶۳۱	۲/۶۸۱
رشد فروش	۰/۴۰۸	۰/۳۰۴	۱/۸۴۷	-۰/۱۳۷	۰/۴۳۷	۱/۰۵۹	۳/۶۰۳
اندازه شرکت	۱۴/۳۳۳	۱۴/۱۷۵	۱۸/۷۸۲	۱۱/۰۶۴	۱/۵۵۱	۰/۴۱۸	۲/۸۴۶

جدول ۳. فراوانی متغیرهای دوجویی

متغیر	تعداد کل مشاهدات	فراوانی مشاهده ۱	فراوانی مشاهده ۰	درصد فراوانی مشاهده ۱
ضعف در کنترل‌های داخلی	۱۷۹۳	۸۰۹	۹۸۴	۰/۴۵۱
جانشینی مدیر داخلی	۱۷۹۳	۵۶۰	۱۲۳۳	۰/۳۱۲
جانشینی مدیر خارجی	۱۷۹۳	۹۲	۱۷۹۱	۰/۰۵۱
کیفیت حسابرسی	۱۷۹۳	۶۸۷	۱۱۰۶	۰/۳۸۳
استقلال هیئت‌مدیره	۱۷۹۳	۱۴۱۵	۳۷۸	۰/۷۸۹

جدول ۴ مانایی یا ایستایی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد با استفاده از آزمون لوین، لین و چو مورد بررسی قرار گرفته است. خروجی این آزمون نشان می‌دهد تمامی متغیرها در سطح مانا هستند. لذا با اطمینان از گمراه کننده نبودن نتایج خروجی مدل‌های آماری، فرضیه‌های پژوهش آزمون شده است.

جدول ۴. آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	مقدار آماره	احتمال آماره	لوین، لین و چو
حق‌الزحمه حسابرسی	-۶۸/۱۰۲	۰/۰۰۰۱	
مدت زمان کار حسابرسی	-۹/۹۰۲	۰/۰۰۰۱	
مالکیت نهادی	-۱۶/۵۹	۰/۰۰۰۱	
اهرم مالی	-۲۲/۱۴۹	۰/۰۰۰۱	
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	-۳۳/۸۶	۰/۰۰۰۱	
بازده دارایی‌ها	-۱۵/۹۵	۰/۰۰۰۱	
رشد فروش	-۱۵/۱۹۳	۰/۰۰۰۱	
اندازه شرکت	-۱۸/۸۲۲	۰/۰۰۰۱	

جدول ۵ همبستگی چندگانه بین متغیرهای مدل‌ها را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، بیشترین مقدار وی آی اف گزارش شده مربوط به متغیر تعاملی ضعف کنترل داخلی و جانشینی مدیر داخلی به میزان ۳/۴۱ بوده که کمتر از آستانه‌های مشکل ساز پیشنهاد شده در ادبیات (۵) است. لذا، مشکلی از بابت همبستگی چندگانه به چشم نمی‌خورد. شایان ذکر است که از آنجا که متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل‌های مربوط به آزمون شاخص‌های مختلف ریسک درک شده حسابرس یکسان‌اند، مقادیر تورم واریانس نیز در تمامی این آزمون‌ها یکسان خواهد بود.

جدول ۵. آزمون وی آی اف

نام متغیر	تورم واریانس مدل (۱)	تورم واریانس مدل (۲)	تورم واریانس مدل (۳)
ضعف در کنترل‌های داخلی	۱/۱۱	۱/۴۹	۱/۱۴
جانشینی مدیر داخلی	---	۲/۶۲	---
جانشینی مدیر خارجی	---	---	۲/۴۱
ضعف کنترل داخلی X جانشینی مدیر داخلی	---	۳/۴۱	---
ضعف کنترل داخلی X جانشینی مدیر خارجی	---	---	۲/۴۵
کیفیت حسابرسی	۱/۰۶	۱/۰۷	۱/۰۷
استقلال هیئت مدیره	۱/۱۲	۱/۱۲	۱/۱۲
مالکیت نهادی	۱/۶۱	۱/۶۱	۱/۶۱
اهرم مالی	۱/۴۰	۱/۴۱	۱/۴۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۱/۴۸	۱/۵۵	۱/۴۸
بازده دارایی‌ها	۱/۱۶	۱/۱۶	۱/۱۶
رشد فروش	۱/۳۰	۱/۳۰	۱/۳۰
اندازه شرکت	۱/۶۳	۱/۶۴	۱/۶۳

جدول ۶ نتایج مربوط به تعیین نوع الگوی داده‌های پانلی در تحلیل رگرسیون‌های پژوهش را ارائه می‌دهد. در این پژوهش، ریسک درک شده حسابرس با استفاده از دو شاخص متفاوت سنجش شده است و برای هر شاخص، سه مدل مجزا برآورد شده؛ بنابراین، آزمون‌ها در مجموع برای شش مدل انجام شده‌اند. در این جدول، نتایج آزمون بروش - پاگان و هاسمن به منظور تشخیص ساختار مناسب برای داده‌ها گزارش شده است. نتایج آزمون بروش - پاگان، که برای تمایز میان مدل‌های تلفیقی و پانلی با اثرات تصادفی استفاده می‌شود، نشان می‌دهد که فرض صفر مبنی بر جمعیتی بودن داده‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد در تمامی مدل‌ها

رد شده و بنابراین داده‌ها ماهیت پانلی دارند. در ادامه، برای تعیین نوع اثرات در الگوی پانلی، از آزمون هاسمن استفاده شده است. این آزمون که برای تشخیص بین اثرات تصادفی و ثابت به کار می‌رود، در تمامی مدل‌ها فرض صفر (تصادفی بودن اثرات) را رد می‌کند. در نتیجه، ساختار مناسب برای برآورد مدل‌ها، پانل با اثرات ثابت تشخیص داده شده است.

جدول ۶. آزمون انتخاب الگوی تحلیل داده‌ها

مدل	آزمون بروش-پاگان		آزمون هاسمن		آزمون بروش-پاگان		آزمون هاسمن	
	متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی		متغیر وابسته: مدت زمان کار حسابرسی		متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی		متغیر وابسته: مدت زمان کار حسابرسی	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۶۴۴۳/۷۵	۰/۰۰۰۱	۸۸/۹۱۱	۰/۰۰۰۱	۴۲۲۳/۹۸	۰/۰۰۰۱	۴۱/۰۹۳	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۴۲۶۹/۹۰	۰/۰۰۰۱	۱۵۳/۷۷	۰/۰۰۰۱	۴۲۵۰/۶۲	۰/۰۰۰۱	۵۲/۲۲۳	۰/۰۰۰۱
مدل (۳)	۶۴۲۵/۰۱	۰/۰۰۰۱	۹۵/۴۱۱	۰/۰۰۰۱	۴۲۳۰/۶۸	۰/۰۰۰۱	۴۲/۶۱۳	۰/۰۰۰۱

برای ارزیابی ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در مدل‌های آماری پژوهش، مطابق جدول ۷، به ترتیب از آزمون والد تعدیل شده و آزمون وولدریج استفاده شده است. لازم به توضیح است که متغیر وابسته ریسک درک‌شده حسابرس در این پژوهش با دو شاخص متفاوت سنجیده شده و برای هر شاخص نیز سه مدل مجزا تخمین زده شده است. نتایج آزمون والد تعدیل شده نشان می‌دهد که در تمامی مدل‌ها فرض صفر مبنی بر نبود ناهمسانی واریانس در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد شده و بنابراین مشکل ناهمسانی واریانس در تمامی مدل‌ها وجود دارد. همچنین، نتایج آزمون وولدریج نیز حاکی از رد فرض صفر مربوط به نبود خودهمبستگی در سطح اطمینان ۹۹ درصد است که وجود خودهمبستگی سریالی میان جملات اخلاص را تأیید می‌کند. در نتیجه، برای کنترل این مشکلات و دستیابی به برآوردهای قابل‌اتکاتر، از روش تصحیح خوشه‌ای^۱ در تخمین نهایی مدل‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است (افلاطونی، ۱۴۰۰).

جدول ۷. آزمون‌های ناهمسانی و خودهمبستگی

مدل	والد تعدیل شده برای ناهمسانی		وولدریج برای خودهمبستگی		والد تعدیل شده برای ناهمسانی		وولدریج برای خودهمبستگی	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۱۴۲۲۱/۲۲	۰/۰۰۰۱	۱۶/۴۸	۰/۰۰۰۱	۳۴۲۶۰/۸۵	۰/۰۰۰۱	۱۵/۸۸	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۸۵۹۵/۷۵	۰/۰۰۰۱	۱۶/۴۴	۰/۰۰۰۱	۲۰۱۷۶/۴۱	۰/۰۰۰۱	۱۵/۶۵	۰/۰۰۰۱
مدل (۳)	۸۸۲۵/۹۷	۰/۰۰۰۱	۱۶/۸۸	۰/۰۰۰۱	۱۹۲۳۴/۰۹	۰/۰۰۰۱	۱۶/۰۹	۰/۰۰۰۱

جدول ۸ نتایج برآورد مدل‌های رگرسیونی مربوط به سه فرضیه اصلی پژوهش را نشان می‌دهد. متغیر وابسته در این مدل‌ها حق الزحمه حسابرسی است که به عنوان نخستین شاخص از ریسک درک‌شده حسابرس آزمون شده است.

فرضیه اول بیان می‌کند ضعف در کنترل‌های داخلی به افزایش ریسک درک‌شده حسابرس منجر می‌شود. شاخص‌های برازش مدل نشان می‌دهد که مدل مربوط به این فرضیه از اعتبار آماری زیادی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۶۰۱ و معناداری آماره F بیانگر آن است که متغیرهای کنترلی و مستقل معنادار توانسته‌اند بخش چشمگیری از تغییرات حق الزحمه حسابرسی را توضیح دهند. همچنین، رفع مشکل ناهمسانی و خودهمبستگی سریالی اعتبار نتایج را تقویت می‌کند. براساس برآوردها، ضریب متغیر ضعف کنترل داخلی برابر با ۰/۰۸۴ و در سطح اطمینان بیشتر از ۹۵ درصد معنادار است؛ این بدان معناست که وجود ضعف بااهمیت در سیستم‌های کنترل داخلی به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر شده است و از آنجا که حق الزحمه حسابرسی بازتابی از ریسک درک‌شده حسابرس است، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان در چنین شرایطی ریسک بیشتری را درک کرده‌اند؛ بنابراین، فرضیه اول تأیید می‌شود.

^۱ Clustered Robust Standard Errors

فرضیه دوم بیان می‌کند که انتخاب مدیرعامل داخلی می‌تواند شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس را تغییر دهد. شاخص‌های برازش مدل فرضیه دوم نشان می‌دهد که این مدل از اعتبار آماری مناسبی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با $0/607$ و معناداری آماره F نشان می‌دهد که متغیرهای کنترلی و مستقل معنادار توانسته‌اند بخش چشمگیری از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی را توضیح دهند. همچنین، نبود مشکل ناهمسانی و خودهمبستگی سریالی اعتبار نتایج را تقویت می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد ضریب متغیر تعاملی ضعف کنترل داخلی $\times$ جانشینی مدیرعامل داخلی برابر با $0/081$ و در سطح اطمینان بیشتر از 95 درصد معنادار است. این نتیجه بیان می‌کند در شرایط وجود ضعف کنترل‌های داخلی، جانشینی مدیرعامل داخلی به افزایش بیشتر حق‌الزحمه حسابرسی منجر می‌شود. از دید اقتصادی، این مقدار تقریباً معادل افزایش 8 درصدی در هزینه حسابرسی است که نشان‌دهنده صرف تلاش بیشتر و رویکرد محتاطانه‌تر حسابرسان است. این نتیجه با دیدگاه انتقادی از جانشینی داخلی هم‌راستا است، زیرا حسابرسان مدیران داخلی را بخشی از ساختار پیشین و در نتیجه تداوم‌دهنده ضعف‌های گذشته تلقی می‌کنند. از آنجا که افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بازتابی از صرف تلاش بیشتر و رویکرد محتاطانه‌تر حسابرسان است و در نتیجه به معنای درک ریسک بیشتر از سوی آنان تلقی می‌شود، می‌توان نتیجه گرفت که تغییر و جانشینی مدیرعامل داخلی، شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس را تقویت می‌کند؛ بنابراین، فرضیه دوم تأیید می‌شود.

فرضیه سوم بیان می‌کند که انتخاب مدیرعامل خارجی می‌تواند شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس را تغییر دهد. شاخص‌های برازش مدل فرضیه سوم نشان می‌دهد که این مدل نیز از اعتبار آماری مناسبی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با $0/602$ و معناداری آماره F نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی و مستقل معنادار توانسته‌اند بخش چشمگیری از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی را توضیح دهند. همچنین، نبود مشکل ناهمسانی و خودهمبستگی سریالی، اعتبار نتایج را تقویت می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب متغیر تعاملی ضعف کنترل داخلی $\times$ جانشینی مدیرعامل خارجی برابر با $0/083$ - است، اما از نظر آماری معنادار نیست (سطح معناداری $0/425$). این نتیجه بیان می‌کند که در شرایط وجود ضعف کنترل‌های داخلی، جانشینی مدیرعامل خارجی به تغییر معناداری در حق‌الزحمه حسابرسی منجر نشده است. از آنجا که تغییر در حق‌الزحمه حسابرسی بازتابی از میزان تلاش و احتیاط حسابرسان در ارزیابی ریسک تلقی می‌شود، می‌توان نتیجه گرفت که حضور مدیرعامل خارجی، شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس را تغییر نداده است. به عبارت بهتر، حسابرسان تا زمانی که شواهدی از بهبود کنترل‌ها مشاهده نکنند، برداشت خود از ریسک را تعدیل نمی‌کنند. بنابراین، فرضیه سوم رد می‌شود.

در مجموع، مقایسه ضرایب سه مدل نشان می‌دهد کیفیت کنترل‌های داخلی مهم‌ترین عامل در شکل‌گیری ریسک درک‌شده حسابرس است و منشأ جانشینی مدیرعامل تنها زمانی اثرگذار خواهد بود که تغییر واقعی در ساختار کنترلی ایجاد شود.

جدول ۹ نتایج برآورد مدل‌های رگرسیونی سه فرضیه اصلی پژوهش را نشان می‌دهد در آن، ریسک درک‌شده حسابرس با استفاده از دومین شاخص یعنی مدت‌زمان حسابرسی آزمون شده است. فرضیه اول بیان می‌کند ضعف در کنترل‌های داخلی به افزایش ریسک درک‌شده حسابرس منجر می‌شود. شاخص‌های برازش مدل نشان می‌دهد که مدل فرضیه اول از اعتبار آماری زیادی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با $0/395$ و معناداری آماره F بیانگر آن است که متغیرهای کنترلی و مستقل معنادار توانسته‌اند بخش چشمگیری از تغییرات مدت‌زمان حسابرسی را توضیح

دهند. براساس برآوردها، ضریب متغیر ضعف کنترل داخلی برابر با ۰/۰۰۹۹ و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. این نتیجه نشان می‌دهد که وجود ضعف بااهمیت در سیستم‌های کنترل داخلی به افزایش مدت‌زمان حسابرسی منجر می‌شود. از آنجا که طولانی‌تر شدن زمان حسابرسی بازتابی از تلاش و احتیاط بیشتر حسابرسان است، می‌توان نتیجه گرفت که ریسک درک‌شده حسابر س افزایش می‌یابد؛ بنابراین، فرضیه اول پژوهش با استفاده از شاخص مدت‌زمان کار حسابرسی نیز تأیید می‌شود. در چارچوب نظریه حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش مدت‌زمان کار حسابرسی بیانگر افزایش بار کاری و احتیاط حرفه‌ای حسابرس در پاسخ به ریسک بالاتر تحریف است. از منظر اقتصادی، این نتیجه با یافته‌های مدل مبتنی بر حق‌الزحمه سازگار است، زیرا زمانی که کنترل‌های داخلی ناکارآمد باشند، حسابرس برای دستیابی به سطح اطمینان معقول، ناگزیر از گسترش دامنه آزمون‌ها و صرف زمان بیشتر خواهد بود.

جدول ۸. نتایج برآورد مدل‌های رگرسیونی (۱) تا (۳): شاخص اول از ریسک درک‌شده حسابر س

متغیر وابسته: ریسک درک‌شده حسابر س (شاخص اندازه‌گیری: حق‌الزحمه حسابرسی)												
متغیر	فرضیه اول			فرضیه دوم			فرضیه سوم					
	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال
ضعف در کنترل‌های داخلی	۰/۰۸۴	۰/۰۲۲	۳/۷۸	۰/۰۰۱	۰/۰۸۱	۰/۰۲۳	۳/۴۱	۰/۰۰۱	۰/۰۸۸	۰/۰۲۱	۴/۰۳	۰/۰۰۱
جانشینی مدیر داخلی	---	---	---	---	۰/۰۹۲	۰/۰۳۱	۳/۰۹	۰/۰۰۲	---	---	---	---
جانشینی مدیر خارجی	---	---	---	---	---	---	---	---	۰/۰۷۲	۰/۰۸۷	۰/۰۸۳	۰/۴۰۷
ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیر داخلی	---	---	---	---	۰/۰۸۷	۰/۰۴۲	۲/۰۷	۰/۰۳۹	---	---	---	---
ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیر خارجی	---	---	---	---	---	---	---	---	۰/۰۸۳	۰/۱۰۵	۰/۰۸۱	۰/۴۲۵
کیفیت حسابرسی	۰/۰۴۲	۰/۰۱۸	۲/۳۱	۰/۰۲۱	۰/۰۴۳	۰/۰۱۸	۲/۳۴	۰/۰۱۹	۰/۰۴۱	۰/۰۱۸	۲/۳۱	۰/۰۲۱
استقلال هیئت‌مدیره	-۰/۰۹۶	۰/۰۳۱	-۳/۰۳	۰/۰۰۲	-۰/۰۹۳	۰/۰۳۱	-۲/۹۷	۰/۰۰۳	-۰/۰۹۶۴	۰/۰۳۱۸	-۳/۰۳	۰/۰۰۲
مالکیت نهادی	-۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۰۹	-۰/۸۹	۰/۳۷۲	-۰/۰۰۱۱	۰/۰۰۰۹	-۱/۲۶	۰/۲۰۹	-۰/۰۰۰۸۲	-۰/۰۰۰۹۲	-۰/۹۱	۰/۳۶۸
اهرم مالی	۰/۸۶	۰/۰۴۰۷	۲/۱۴	۰/۰۳۳	۰/۹۲	۰/۰۴۱	۲/۲۹	۰/۰۲۲	۰/۰۸۸	۰/۰۴۰۷	۲/۱۶	۰/۰۳۱
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۸	۰/۰۰۲	۴/۱۰	۰/۰۰۱	۰/۰۰۷	۰/۰۰۲	۳/۷۸	۰/۰۰۱	۰/۰۸۶	۰/۰۰۲۱	۴/۰۹	۰/۰۰۱
بازده دارایی‌ها	۰/۱۱۶	۰/۰۶۲	۱/۸۶	۰/۰۶۳	۰/۱۲۴	۰/۰۶۱	۲/۰۳	۰/۰۴۲	۰/۱۱۶	۰/۰۶۲	۲/۸۵	۰/۰۶۵
رشد فروش	۰/۰۲۵	۰/۰۲۱	۱/۱۸	۰/۲۳۶	۰/۰۲۹	۰/۰۲۱	۱/۳۴	۰/۱۸۲	۰/۰۲۵	۰/۰۲۱	۱/۱۷	۰/۲۴۲
اندازه شرکت	۰/۰۶۴	۰/۰۲۱	۲/۹۳	۰/۰۰۳	۰/۰۵۸	۰/۰۲۲	۲/۶۷	۰/۰۰۸	۰/۰۶۳۷	۰/۰۲۱۸	۲/۹۲	۰/۰۰۴
عرض از مبدأ	۶/۱۷۱	۰/۳۳۴	۱۸/۴۶	۰/۰۰۱	۶/۲۵۷	۰/۳۳۲	۱۸/۸۲	۰/۰۰۱	۶/۱۷۶	۰/۳۳۴	۱۸/۵۱	۰/۰۰۱
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۶۰۱				۰/۶۰۷				۰/۶۰۲			
مقدار آماره F	۱۱۶۲/۱۹				۱۳۰۶/۸۷				۱۲۱۸/۹۲			
احتمال آماره F	۰/۰۰۰۱				۰/۰۰۰۱				۰/۰۰۰۱			
اثرات صنعت و سال	کنترل شد				کنترل شد				کنترل شد			
خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس	برطرف شد				برطرف شد				برطرف شد			

فرضیه دوم بیان می‌کند انتخاب مدیرعامل داخلی می‌تواند شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابر س را تغییر دهد. شاخص‌های برازش مدل دوم نشان می‌دهد که این مدل از اعتبار آماری مناسبی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با ۰/۳۹۸ و معناداری آماره F نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی و مستقل معنادار توانسته‌اند تغییرات مدت‌زمان حسابرسی را توضیح دهند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب متغیر تعاملی ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیرعامل داخلی برابر با ۰/۰۲۴ و در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. این نتیجه بیانگر آن است که در شرایط وجود ضعف کنترل‌های داخلی، جانشینی مدیرعامل داخلی به افزایش بیشتر مدت‌زمان حسابرسی منجر می‌شود. به بیان دیگر، حسابرسان چنین شرکت‌هایی تمایل دارند به دلیل تصور تداوم ساختارهای ناکارآمد، آزمون‌ها را با دقت و عمق بیشتری انجام دهند. از منظر عملی، این یافته می‌تواند به معنای افزایش میانگین چندروزه در زمان انجام حسابرسی باشد که نشان‌دهنده افزایش تلاش و ریسک درک‌شده از سوی

حسابرس است. از آنجا که طولانی تر شدن زمان حسابرسی نشانه‌ای از درک ریسک بیشتر توسط حسابرسان است، می‌توان گفت شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس تقویت شده است؛ بنابراین، فرضیه دوم پژوهش با استفاده از شاخص مدت‌زمان کار حسابرسی نیز تأیید می‌شود.

فرضیه سوم بیان می‌کند انتخاب مدیرعامل خارجی می‌تواند شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرس را تغییر دهد. شاخص‌های برازش مدل سوم نشان می‌دهد این مدل نیز از اعتبار آماری مناسبی برخوردار است. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده برابر با ۰/۳۹۵ و معناداری آماره F بیانگر کفایت مدل است. یافته‌ها نشان می‌دهد ضریب متغیر تعاملی ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیرعامل خارجی برابر با ۰/۰۰۶۷ است، اما این ضریب از نظر آماری معنادار نیست (سطح معناداری ۰/۷۴۱). این نتیجه نشان می‌دهد در شرایط وجود ضعف کنترل‌های داخلی، جانشینی مدیرعامل خارجی تأثیر معناداری بر مدت‌زمان حسابرسی نداشته است. از آنجا که تغییر در مدت‌زمان حسابرسی بازتابی از درک ریسک حسابرسان است، می‌توان نتیجه گرفت که جانشینی مدیرعامل خارجی تغییر معناداری در ریسک درک‌شده حسابرس ایجاد نکرده است. این نتیجه نشان می‌دهد که حضور مدیرعامل خارجی در کوتاه‌مدت تغییری در سطح ریسک درک‌شده حسابرس ایجاد نکرده است. به نظر می‌رسد که مدیران جدیدی که از خارج از سازمان منصوب می‌شوند، برای تأثیرگذاری بر سازوکارهای داخلی و جلب اعتماد حسابرسان نیاز به زمان بیشتری دارند. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش با استفاده از شاخص مدت‌زمان کار حسابرسی نیز رد می‌شود.

جدول ۹. نتایج برآورد مدل‌های رگرسیونی (۱) تا (۳). شاخص دوم از ریسک درک‌شده حسابرس

متغیر وابسته: ریسک درک‌شده حسابرس (شاخص اندازه‌گیری: مدت زمان حسابرسی)											
متغیر	فرضیه اول			فرضیه دوم			فرضیه سوم				
	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	احتمال	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t
ضعف در کنترل‌های داخلی	۰/۰۰۹۹	۰/۰۰۴۷	۲/۰۸	۰/۰۳۷	۰/۰۱۴۱	۰/۰۰۴۸	۳/۱۱	۰/۰۰۲	۰/۰۱۰۳	۰/۰۰۴۸	۲/۱۲
جانشینی مدیر داخلی	---	---	---	---	۰/۰۱۱۳	۰/۰۰۵۴	۲/۱۱	۰/۰۳۶	---	---	---
جانشینی مدیر خارجی	---	---	---	---	---	---	---	---	۰/۰۱۱۵	۰/۰۱۴۳	۰/۱۱
ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیر داخلی	---	---	---	---	۰/۰۲۴	۰/۰۰۷۱	۳/۴۱	۰/۰۰۱	---	---	---
ضعف کنترل داخلی × جانشینی مدیر خارجی	---	---	---	---	---	---	---	---	۰/۰۰۶۷	۰/۰۲۱	۰/۳۳
کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۸	۰/۰۰۳	۲/۲۵	۰/۰۲۴	۰/۰۰۸۱	۰/۰۰۳۶	۲/۲۵	۰/۰۲۵	۰/۰۰۸۳	۰/۰۰۳۶	۲/۲۷
استقلال هیئت‌مدیره	-۰/۰۲۱۵	۰/۰۰۶۵	-۳/۳۱	۰/۰۰۱	-۰/۰۲۱۵	۰/۰۰۶۴	-۳/۳۵	۰/۰۰۱	-۰/۰۲۱۵	۰/۰۰۶۵	-۳/۳۱
مالکیت نهادی	-۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۰۲	-۰/۲۶	۰/۷۹۶	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۱۹	-۰/۳۱	۰/۷۶۷	-۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۰۲	-۰/۲۵
اهرم مالی	۰/۰۲۱۵	۰/۰۰۷۵	۲/۸۵	۰/۰۰۴	۰/۰۲۲	۰/۰۰۷۴	۲/۹۵	۰/۰۰۳	۰/۰۲۱۵	۰/۰۰۷۵	۲/۸۶
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰۰۰۷۲	۰/۰۰۰۴	۱/۶۵	۰/۰۹۸	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۴۳	۱/۳۷	۰/۱۷۱	۰/۰۰۰۷۳	۰/۰۰۰۴۳	۱/۶۸
بازده دارایی‌ها	۰/۰۱۲۴	۰/۰۱۴۱	۰/۸۸	۰/۳۷۸	۰/۰۱۴۳	۰/۰۱۳۹	۱/۰۲	۰/۳۰۶	۰/۰۱۲۶	۰/۰۱۴۱	۰/۹۱
رشد فروش	۰/۰۱۰۳	۰/۰۰۴۶	۲/۲۱	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰۲	۰/۰۰۴۷	۲/۱۵	۰/۰۳۱	۰/۰۱۰۳	۰/۰۰۴۶	۲/۲۲
اندازه شرکت	۰/۰۱۲۶	۰/۰۰۴۳	۲/۸۷	۰/۰۰۴	۰/۰۱۲۵	۰/۰۰۴۲	۲/۹۲	۰/۰۰۳	۰/۰۱۲۶	۰/۰۰۴۴	۲/۸۸
عرض از مبدأ	۰/۹۷۱	۰/۰۶۶	۱۴/۷۵	۰/۰۰۱	۰/۹۷۴	۰/۰۶۴	۱۵/۱۶	۰/۰۰۱	۰/۹۷۱	۰/۰۶۵۶	۱۴/۷۸
ضریب تعیین تعدیل ده	۰/۳۹۵				۰/۳۹۸						
مقدار آماره F	۵۴۶/۹۷				۵۹۱/۱۳						۵۶۲/۷۱
احتمال آماره F	۰/۰۰۰۱				۰/۰۰۰۱						۰/۰۰۰۱
اثرات صنعت و سال	کنترل شد				کنترل شد						کنترل شد
خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس	برطرف شد				برطرف شد						برطرف شد

۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابر و تحلیل نقش منشأ جانشینی مدیرعامل (داخلی یا خارجی) به عنوان متغیرهای تعدیلگر در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ انجام شد؛ به عبارت دیگر، مسئله اصلی پژوهش بر این فرض استوار بود که وجود ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی، احتمال خطا و تحریف در گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و بدین ترتیب سطح ریسک درک‌شده حسابرسان را بالا می‌برد. در چنین شرایطی، تصمیم هیئت‌مدیره در انتخاب منشأ مدیرعامل می‌تواند شدت این اثر را تغییر دهد. از یک سو، دیدگاه جانشینی مدیرعامل داخلی مطرح است. این دیدگاه با تکیه بر نظریه نمایندگی توضیح می‌دهد که مدیران داخلی به دلیل سابقه طولانی، آشنایی با فرایندها و شناخت از کارکنان می‌توانند در کوتاه‌مدت موجب ثبات نسبی شوند؛ با این حال، از آنجاکه خود، بخشی از همان ساختار ناکارآمد گذشته هستند، احتمال تداوم ضعف‌های کنترلی و چشم‌پوشی از اصلاحات اساسی در زمان مدیریت آنان زیاد است (براکمن و همکاران، ۲۰۱۹ و بی و همکاران، ۲۰۲۱). از سوی دیگر، دیدگاه جانشینی مدیرعامل خارجی قرار دارد. بر مبنای نظریه علامت‌دهی و تغییر سازمانی، انتخاب مدیرعامل خارجی نشانه‌ای از تمایل هیئت‌مدیره به اصلاحات ساختاری، بازسازی فرهنگ سازمانی و افزایش پاسخ‌گویی است. این انتخاب می‌تواند در بلندمدت به بهبود شفافیت و کاهش ریسک درک‌شده منجر شود؛ هرچند در کوتاه‌مدت به دلیل ناآشنایی مدیر خارجی با ساختار داخلی شرکت، سطحی از عدم اطمینان و ریسک بیشتر برای حسابرسان ایجاد می‌شود (فی و همکاران، ۲۰۱۳ و وانگ و یانگ، ۲۰۱۵)؛ براین اساس، سه فرضیه اصلی در پژوهش حاضر تدوین شد و داده‌های ۱۷۹۳ سال-شرکت مشاهده مربوط به ۱۶۳ شرکت طی دوره مطالعه‌شده جمع‌آوری شد. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیون چندگانه استفاده شد و تحلیل‌ها به کمک نرم‌افزارهای ایویوز (نسخه ۱۳) و استاتا (نسخه ۱۷) انجام گرفت.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد ضعف کنترل‌های داخلی اثر مثبت و معناداری بر ریسک درک‌شده حسابرسان دارد. این یافته بیانگر آن است که در شرایط وجود ضعف‌های بااهمیت در سیستم‌های کنترلی، حسابرسان سطح بیشتری از ریسک را ادراک می‌کنند و برای کاهش آن ناچار به صرف زمان و اجرای آزمون‌های بیشتر می‌شوند؛ در نتیجه، هم مدت‌زمان کار حسابرسی افزایش می‌یابد و هم حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود. این نتیجه با شواهد پژوهش‌های پیشین همسو است؛ برای مثال، بی و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند وجود ضعف در کنترل‌های داخلی موجب افزایش چشمگیر حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود؛ زیرا حسابرسان برای جبران ضعف‌ها، آزمون‌های ماهوی بیشتری انجام می‌دهند. همچنین، الدر و همکاران (۲۰۰۹) گزارش کردند که ضعف‌های کنترلی با افزایش مدت‌زمان حسابرسی و حتی صدور نظر تعدیل‌شده همراه است؛ علاوه بر این، جی و همکاران (۲۰۱۸) در بستر چین نشان دادند که میان ضعف‌های افشاشده در کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد؛ بنابراین، یافته پژوهش حاضر با این مطالعات هم‌راستا است و تأکید می‌کند که ضعف کنترل داخلی به‌طور مستقیم ریسک درک‌شده حسابرسان را افزایش می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که جانشینی مدیرعامل داخلی شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان را افزایش می‌دهد؛ به بیان دیگر، اگرچه مدیران داخلی به دلیل سابقه طولانی و آشنایی با فرایندها و کارکنان سازمان ممکن است در نگاه اول گزینه‌ای کم‌هزینه‌تر برای هیئت‌مدیره باشند، حسابرسان چنین انتصابات را نشانه‌ای از تداوم ساختار ناکارآمد گذشته تلقی می‌کنند. این برداشت باعث می‌شود در شرایط ضعف کنترل‌های داخلی،

حق‌الزحمه حسابرسی و مدت‌زمان رسیدگی‌ها بیشتر افزایش یابد. این یافته با نتایج **ملوشوا (۲۰۱۹)** همسو است که نشان داد حسابرسان در رسوایی‌های اخلاقی، ریسک بیشتری برای مدیران داخلی قائل می‌شوند. همچنین با نظریه نمایندگی سازگار است که تأکید می‌کند وابستگی مدیران داخلی می‌تواند تضاد منافع و چشم‌پوشی از اصلاحات واقعی را تشدید کند (**چاهیدی و وینکا، ۲۰۱۹** و **براکمن و همکاران، ۲۰۱۹**).

در نهایت نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد که جانشینی مدیرعامل خارجی تأثیر معناداری در تعدیل رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حسابرسان ندارد؛ به عبارت دیگر، اگرچه از منظر نظریه علامت‌دهی چنین انتصابی می‌تواند پیامی مبنی بر اصلاحات ساختاری و بازسازی اعتماد بازار داشته باشد، حسابرسان در کوتاه‌مدت این تغییر را کافی نمی‌دانند و سطح ریسک درک‌شده را همچنان براساس مسائل دیگری به غیر از تغییرات مدیرعاملی، بالا برآورد می‌کنند؛ به عبارت بهتر، اگرچه در کوتاه‌مدت جانشینی مدیرعامل خارجی می‌تواند با ایجاد منحی یادگیری، ناآشنایی با فرایندها و پیچیدگی‌های داخلی، سطحی از عدم اطمینان و در نتیجه ریسک بیشتر را برای حسابرسان به همراه داشته باشد (**وانگ و یانگ، ۲۰۱۵**؛ **کالیکار، ۲۰۱۷** و **بائر و همکاران، ۲۰۲۳**)، یافته‌های این پژوهش نشان داد که این افزایش ریسک از نظر آماری معنادار نبوده است؛ بنابراین، حسابرسان در عمل ریسک خود را عمدتاً براساس ضعف‌های کنترلی و شرایط بنیادی شرکت تعیین می‌کنند و تغییر مدیرعامل خارجی به تنهایی نقش چشمگیری در تعدیل این رابطه نداشته است.

علاوه بر این، یکی از دلایل احتمالی عدم معناداری جانشینی مدیرعامل خارجی در فرضیه سوم می‌تواند به ساختار داده‌ها بازگردد. در نمونه بررسی شده، تغییرات مدیرعامل که به جانشینی مدیرعامل خارجی منجر شده‌اند، تنها حدود ۵ درصد از کل مشاهدات را شامل می‌شوند. این حجم اندک داده ممکن است توان آماری لازم برای شناسایی اثر تعدیلی معنادار را کاهش داده باشد؛ بنابراین، نمی‌توان به طور قطعی نتیجه گرفت که جانشینی مدیرعامل خارجی هیچ نقشی در تعدیل رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک درک‌شده حسابرسان ندارد، بلکه احتمال می‌رود محدودیت داده‌ها در کاهش قدرت آزمون نقش مهمی داشته باشد.

در مجموع، نتایج پژوهش حاضر تأیید می‌کند که ضعف کنترل‌های داخلی یکی از عوامل اصلی افزایش ریسک درک‌شده حسابرسان است. افزون بر این، زمانی که منشأ جانشینی مدیرعامل از داخل هیئت‌مدیره باشد، این اثر تشدید می‌شود؛ زیرا از دید حسابرسان، مدیران داخلی بخشی از ساختار کنترلی پیشین‌اند و احتمال تداوم ضعف‌ها یا مقاومت در برابر اصلاحات ساختاری وجود دارد. در مقابل، نتایج نشان داد که حضور مدیرعامل خارجی برخلاف پیش‌بینی نظریه علامت‌دهی، در کوتاه‌مدت تغییری معنادار در برداشت حسابرسان از ریسک ایجاد نمی‌کند. این امر می‌تواند ناشی از ناآشنایی مدیران خارجی با رویه‌های داخلی شرکت و ماهیت محدود و کوتاه‌مدت اثر این انتصابات در بازار ایران باشد. در مجموع، یافته‌ها بیانگر آن است که حسابرسان ریسک خود را بیش از هر چیز بر مبنای کیفیت کنترل‌های داخلی ارزیابی می‌کنند و تغییر منشأ مدیرعامل تنها زمانی می‌تواند مؤثر باشد که با اصلاحات واقعی در نظام کنترل داخلی همراه شود.

براساس نتایج به دست آمده، چند پیشنهاد کاربردی ارائه می‌شود: به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود، تقویت نظام کنترل داخلی را در اولویت قرار دهند تا علاوه بر کاهش ریسک درک‌شده حسابرسان، هزینه‌های حسابرسی نیز کاهش یابد؛ هیئت‌مدیره‌ها باید آگاه باشند که جانشینی مدیرعامل داخلی در شرایط ضعف کنترل‌های داخلی می‌تواند نگرانی حسابرسان را افزایش دهد. در چنین شرایطی، اگر انتخاب مدیر داخلی اجتناب‌ناپذیر است، باید با برنامه‌های شفاف

اصلاحی و اقدامات کنترلی تکمیل شود تا اعتماد حسابرسان جلب گردد. در مقابل، در صورت جانشینی مدیرعامل خارجی، ارائه گزارش‌های شفاف و سریع درباره برنامه‌های اصلاحی می‌تواند نقش مهمی در کاهش عدم اطمینان و جلب اعتماد حسابرسان و سرمایه‌گذاران ایفا کند. حسابرسان نیز می‌توانند منشأ مدیرعامل را به عنوان شاخص تکمیلی در ارزیابی ریسک لحاظ کرده و براساس آن، رویه‌های حسابرسی متناسب‌تری طراحی کنند.

باتوجه به نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود تحقیقات آتی، آثار بلندمدت جانشینی مدیرعامل خارجی را بر ریسک درک‌شده حسابرسان بررسی کنند؛ زیرا هرچند یافته‌های کنونی نشان دادند که در کوتاه‌مدت چنین انتصابی اثر معناداری ندارد، این احتمال وجود دارد که با گذشت زمان و رفع منحنی یادگیری مدیر جدید، زمینه برای کاهش ریسک و بهبود محیط کنترلی فراهم شود. همچنین، پژوهش‌های آینده می‌توانند ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای مدیرعامل، از جمله سابقه مالی، تجربه صنعتی و تحصیلات تخصصی او را بررسی کنند تا روشن شود آیا این ویژگی‌ها قادرند شدت اثر ضعف کنترل‌های داخلی بر ریسک درک‌شده حسابرسان را تعدیل کنند یا خیر؛ افزون بر این، لازم است به نقش سازوکارهای تکمیلی راهبری شرکتی، بویژه به کیفیت عملکرد کمیته حسابرسی، میزان تخصص و تجربه اعضای آن و همچنین اثربخشی نظارت‌های داخلی هیئت‌مدیره توجه شود؛ زیرا این عوامل می‌توانند به کاهش آثار منفی ضعف کنترل‌های داخلی و جلب اعتماد بیشتر حسابرسان کمک کنند.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: یوسف عادل زاهد؛ تهیه گزارش پژوهش: یوسف عادل زاهد؛ دکتر پری چالاکی و دکتر مهدی حیدری **تحلیل داده‌ها:** یوسف عادل زاهد؛ دکتر پری چالاکی و دکتر مهدی حیدری.

این مقاله برگرفته از رساله **یوسف عادل زاهد** در رشته حسابداری به راهنمایی **دکتر پری چالاکی** در دانشگاه ارومیه است. **نویسنده اول:** تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله، طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم: استاد مشاور رساله، مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

از کلیه افرادی که در انجام پژوهش حاضر و انتشار آن مشارکت داشتند، تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ حسن بیگی، وحید و غواصی کناری، محمد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. دانش حسابداری مالی، ۵(۳)، ۴۵-۶۸. <https://doi.org/10.30479/jfak.2018.1511>
- افلاطونی، عباس (۱۴۰۰). تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار استتا. چاپ سوم. انتشارات ترمه. www.gisoom.com/11704231
- ایمانی، کریم و سعیدیان، عاطفه (۱۴۰۲). تأثیر سازمان‌دهی حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی. کاوش‌های نوین در علوم محاسباتی و مدیریت رفتاری، ۱(۲)، ۱۷-۲۵. <https://doi.org/10.22034/necsbm.2023.414357.1025>
- پوررضایی ناو، امین؛ دیدار، حمزه و غیور، فرزاد (۱۴۰۳). بررسی اثر میانجی رتبه‌بندی اعتباری در رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و نقدشوندگی سهام بر اساس رویکرد نقدشوندگی مرکب. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۶(۱)، ۲۷-۵۰. <https://doi.org/10.22108/far.2024.141603.2048>
- پوریوسف، اعظم و ثقفی، مهدی (۱۴۰۴). مکعب تقلب و لحن غیرعادی مدیران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۳)، ۵۰۸-۵۳۴. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_102910.html
- جامعی، رضا؛ کولی‌وند، زهره و محمدی کلاره، نیلوفر. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۲)، ۹۹-۱۱۴. 10.22108/far.2020.119476.1529
- جاوید، داریوش؛ جاوید، محسن و عرب‌صالحی، مهدی (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مالی، ۷(۲۶)، ۱۲۵-۱۵۱. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-508-fa.html>
- حاجیه، زهره و محمدحسین نژاد، سهیلا (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقایص بااهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲(۲۹)، ۱۳۷-۱۱۹. <https://www.sid.ir/paper/198072/fa>
- حاجیه، زهره؛ اورادی، جواد و صالح‌آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. حسابداری مالی، ۹(۳۳)، ۷۸-۹۶. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-992-fa.html>
- حسینی، محمد و یونس همه، بیستون (۱۴۰۱). تحلیل روابط حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفته‌گی مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۸۲-۱۱۱. <https://www.sid.ir/paper/999076/fa>
- زلفی، حسن؛ سیفی‌الله، سالار و مینایی تبریزی، فاطمه‌سادات. (۱۳۹۹). تأثیر توانایی مدیریت و سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین بیش‌اعتمادی مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۷(۳۷)، ۸۵-۱۱۰. <https://doi.org/10.30479/jfak.2020.12593.2625>
- صالحی، مهدی؛ لاری‌دشت‌بیاض، محمود و وظیفه‌دان، نجمه (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴)، ۵۳-۷۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2159-fa.html>
- عبداللهی، مهین و مشایخ، شهناز (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت، عملکرد شرکت و سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۳(۴)، ۷۱-۸۶. <https://dor.isc.ac/dor/20.1001.1.23223405.1390.3.4.6.1>
- غلامرضا پور، محمد؛ عرب، روح‌اله؛ پلنگی مزرعه، محمدعلی و حسینی، نرجس (۱۴۰۱). واکاوی نظریه نمایندگی در تبیین رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و استخدام مدیرعامل. تحلیل بازار سرمایه، ۲(۲)، ۱۰۰-۱۱۹. https://journals.iau.ir/article_695457.html
- لاری‌دشت‌بیاض، محمود و اورادی، جواد (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیرعامل با حق‌الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۸۱-۱۰۲. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2017.61845>
- مرتضوی، سید مرتضی و شکرخواه، جواد (۱۴۰۱). شناسایی ضعف‌های نظام کنترل‌های داخلی بانک‌های ایران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۸۱-۱۰۸. <https://doi.org/10.22108/far.2022.133084.1870>
- ملیحی شجاع، رادمان؛ لشگری، زهرا و خسروی‌پور، نگار (۱۴۰۰). ارائه الگوی تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی بر خطر حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی تیپ‌های شخصیتی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۴۲۷-۴۳۸. https://www.jmaak.ir/article_18255.html
- نصیرص و لیک بنی، فخرالسادات (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین منابع قدرت مدیران با اعتماد سازمانی و اثربخشی ارتباطات سازمانی. چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۸(۲)، ۷۵-۵۸. https://jpap.sbu.ac.ir/article_96050.html

References

- Abdullahi, Y., Ishak, R., & Sawandi, N. (2018). Firm performance, ownership structure, and CEO selection. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance*, 2(1), 49-60. <https://doi.org/10.52962/ipjaf.2018.2.1.41>
- Aflaton, A. (2021). *Statistical Analysis in Financial and Accounting Research with Stata Software* (3rd ed.). Termeh Publications. <https://www.gisoom.com/book/11704231> [In Persian].
- Athabarani, I., Febriyanti, N., & Marina, A. (2025). Analisis implementasi sistem pengendalian internal terhadap kualitas laporan keuangan pt unilever Indonesia Tbk. *Account*, 12(1), 2617-2626. [10.32722/account.v12i1.7545](https://doi.org/10.32722/account.v12i1.7545)
- Bae, G., Choi, S., Lamoreaux, P., & Lee, J. (2021). Auditors' fee premiums and low-quality internal controls. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 586-620. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12602>
- Baer, L. M., Khurana, I. K., & Kyung, H. (2023). Internal control and the insider versus outsider CEO choice. *Journal of Management Accounting Research*, 35(2), 43-68. [10.2308/JMAR-2021-022](https://doi.org/10.2308/JMAR-2021-022)
- Bills, K. L., Lisic, L. L., & Seidel, T. A. (2017). Do CEO succession and succession plan affect stakeholders' perceptions of financial reporting risk? Evidence from audit fees. *The Accounting Review*, 92(4), 27-52. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2611798>
- Brockman, P., Campbell, J., Lee, H., & Salas, J. (2019). Ceo internal experience and voluntary disclosure quality: evidence from management forecasts. *Journal of Business Finance & Accounting*, 46(3-4), 420-456. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12361>
- Calderon, T., Wang, L., & Klenotic, T. (2012). Past control risk and current audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 27(7), 693-708. <https://doi.org/10.1108/02686901211246813>
- Chahyadi, C., & Wineka, P. (2019). How does CEO career origin influence firm's risk-taking? *Journal of Accounting and Finance*, 19(4), 77-96. <https://doi.org/10.33423/jaf.v19i4.2174>
- Chao, C. L. (2022). CEO turnover and audit pricing: The role of media tone. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 721-741. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2021-3061>
- Choi, H., Khondkar, K., & Tao, A. (2023). Ceo origin and stock price crash risk: Insider versus outsider CEOs. *Corporate Governance an International Review*, 31(1), 105-126. <https://doi.org/10.1111/corg.12442>
- Ebrahimi Kordlar, A., Hasanbeigy, V., & Ghavasi Kenari, M. (2018). The review of the effect of internal control weaknesses on the firm performance and firm value. *Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 45-68. <https://doi.org/10.30479/jfak.2018.1511> [In Persian].
- Ebrahimi, S. K., Bahraminasab, A., & Ahmadimoghadam, M. (2016). The relationship between financing decisions and types of earnings management. *Financial Accounting and Auditing Research*, 8(30), 83-102. <https://sid.ir/paper/198256/fa> [In Persian].
- Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2009). Internal control weaknesses and client risk management. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(4), 543-579. [10.1177/0148558X0902400403](https://doi.org/10.1177/0148558X0902400403)
- Evdokimov, E., & Yusoff, I. (2024). CEO succession and auditor going concern decisions: An analysis of outsider CEOs and generalist skills. *Journal of Accounting and Public Policy*, 43, 107159. [10.1016/j.jaccpubpol.107159](https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.107159)
- Fee, C. E., Hadlock, C. J., & Pierce, J. R. (2013). Managers with and without style: Evidence using exogenous variation. *The Review of Financial Studies*, 26(3), 567-601. <https://doi.org/10.1093/rfs/hhs131>
- Friday, S. C., Ameyaw, M. N., & Jejenywa, T. O. (2022). Developing a robust risk-based audit model for detecting financial misstatements in banks. *International Journal of Social Science Exceptional Research*, 1(1), 210-220. <https://doi.org/10.54660/ijsser.2022.1.1.210-220>
- Gholamrezapour, M., Arab, R., Palangi-Mazraeh, M. A., & Hosseini, N. (2022). Agency theory and the relationship between internal control weakness and CEO hiring. *Capital Market Analysis*, 2(2), 100-119. https://journals.iau.ir/article_695457.html [In Persian].
- Giordano, J. A., & Victoravich, L. (2025). Not just the facts: the effect of irrelevant information on internal auditor judgment. *Managerial Auditing Journal*, 40(1), 66-89. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2024-4240>
- Hajiha, Z., & Mohammad Hosseinnejad, S. (2015). Factors affecting the internal control material weaknesses. *Financial Accounting and Auditing Research*, 7(26), 1-119. <https://www.sid.ir/paper/198072/fa> [In Persian].
- Hajihah, Z., Oradi, J., & Salehabadi, M. (2017). Internal control weaknesses and audit report lag. *Financial Accounting*, 9(33), 78-96. <http://qfaj.mobarakheh.iau.ir/article-1-992-fa.html> [In Persian].
- Hassani, M., & Yunes Hama, B. (2022). Analysis the relationship between audit fees & audit risk considering restatement and financial distress. *Professional Auditing Research*, 2(6), 82-111. sid.ir/paper/999076 [In Persian].

- Hogan, C., & Wilkins, M. (2008). Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242. [10.1506/car.25.1.9](https://doi.org/10.1506/car.25.1.9)
- Imani, K., & Saeedian, A. (2024). The effect of internal audit arrangement on the audit report delay. *Novel Explorations in Computational Science and Behavioral Management*, 1(2), 17-25. [10.22034/necsbm.1025](https://doi.org/10.22034/necsbm.1025) [In Persian].
- Jamei, R., Kolivand, Z., & Mohammadi-Kolareh, N. (2020). The relationship between internal control weakness and audit fees with an emphasis on political connections in firms listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, 12(2), 99-114. <https://doi.org/10.22108/far.2020.119476.1529> [In Persian].
- Javid, D., Dastgir, M., & Arabsalahi, M. (2015). Investigating the effect of internal control quality on conditional conservatism in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting*, 7(26), 125-151. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-508-fa.html> [In Persian].
- Ji, X. D., Lu, W., & Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3), 266-287. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.07.002>
- Kalelkar, R. (2017). Effect of audit and compensation committee membership overlap on audit fees. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 34-57. <https://doi.org/10.1108/ara-12-2014-0128>
- Khodadadi, V., Rashidi Baghi, M., & Taherinia, M. (2019). The interactive effect of financial constraints and managerial overconfidence on audit fees. *Asset Management and Financing*, 7(4), 63-80. [20.1001.1.23831170.1398.7.4.6.0](https://doi.org/10.1001/1.23831170.1398.7.4.6.0) [In Persian].
- Khurana, I., & Kyung, H. (2021). Internal control weakness and CEO recruitment. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 48(9-10), 1940-1987. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12560>
- Kobelsky, K., Lim, J., & Jha, R. (2013). The impact of performance-based CEO and CFO compensation on internal control quality. *Journal of Applied Business Research (Jabr)*, 29(3), 913. [10.19030/jabr.v29i3.7791](https://doi.org/10.19030/jabr.v29i3.7791)
- Kunisch, S., Menz, M., & Cannella, A. (2019). The CEO as a key microfoundation of global strategy: Task demands, CEO origin, and the CEO's international background. *Global Strategy Journal*, 9(1), 19-41. <https://doi.org/10.1002/gsj.1184>
- Laghmouch, M., Lizin, S., Mendling, J., Depaire, B., & Jans, M. (2024). Auditors' risk perception of process control deficiencies: A discrete choice experiment. *Journal of Information Systems*, 38(2), 79-97. [10.2308/ISYS-2021-039](https://doi.org/10.2308/ISYS-2021-039)
- Langan, R., & Deuschel, N. (2025). Internal disruption: Examining the relationship between interim CEO successions and executive turnover. *Corporate Governance*. <https://doi.org/10.1111/corg.12634>
- Laridashte-Bayaz, M., & Oradi, J. (2017). The relationship between CEO tenure and financial knowledge with audit fees. *Accounting and Auditing Review*, 24(1), 81-102. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2017.61845> [In Persian].
- Li, J., & Zhang, X. (2024). Role of middle managers in dealing with hierarchy and network logics: exploration in the context of Sino-Foreign cooperative university. *Frontiers in Psychology*, 15, 1328675. [10.3389/fpsyg.1328675](https://doi.org/10.3389/fpsyg.1328675)
- Lin, Y., Wang, Y., Chiou, J., & Huang, H. (2014). CEO characteristics and internal control quality. *Corporate Governance an International Review*, 22(1), 24-42. <https://doi.org/10.1111/corg.12042>
- Malihi Shoja, R.; Lashgari, Z.; & Khosravipour, N. (2021). Presenting the pattern of impact of the weakness of internal controls on audit risk with emphasis on the moderating role of personality types. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 427-438. https://www.jmaak.ir/article_18255.html [In Persian].
- Mersland, R., Beisland, L., & Pascal, D. (2019). The origin of chief executive officers and performance in hybrid businesses: The case of microfinance. *Journal of Small Business Management*, 57(4), 1578-1594. <https://doi.org/10.1111/jsbm.12381>
- Minanurohman, A., Harymawan, I., & Haider, I. (2025). Unravelling the relationship between CEO succession origin and audit fees: the moderating role of educational reputation. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 15(3), 695-717. <https://doi.org/10.1108/JAEE-05-2024-0217>
- Mitra, S., Hossain, M., & Marks, B. (2012). Corporate ownership characteristics and timeliness of remediation of internal control weaknesses. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 846-877. [10.1108/02686901211263076](https://doi.org/10.1108/02686901211263076)
- Mlotshwa, N. D. (2019). *The Effects of Successor CEO's Origin on Auditors' Client Risk Assessment and Continuance Decisions Following a Corporate Scandal*. Ph.D. Dissertation, Kennesaw State University. https://digitalcommons.kennesaw.edu/phdba_etd/10

- Moon, J., Shipman, J., Swanquist, Q., & Whited, R. (2021). On controlling for misstatement risk. *Journal of Practice & Theory*, 41(2), 191-210. <https://doi.org/10.2308/ajpt-2021-004>
- Nasirs Walikbani, F. (2017). Investigating the relationship between managers' power sources, organizational trust and the effectiveness of organizational communication. *Public Administration Perspectives*, 8(2), 58-75. https://jppap.sbu.ac.ir/article_96050.html [In Persian].
- Oktaviani, D., & Harahap, L. (2022). Analisis pengendalian internal terhadap piutang lease: studi kasus pada perusahaan pembiayaan pt. fif. *Relevan Jurnal Riset Akuntansi*, 3(1), 28-40. [10.35814/relevan.v3i1.4200](https://doi.org/10.35814/relevan.v3i1.4200)
- Oradi, J., Asiaei, K., & Rezaee, Z. (2020). Ceo financial background and internal control weaknesses. *Corporate Governance an International Review*, 28(2), 119-140. <https://doi.org/10.1111/corg.12305>
- Oradi, J., Hesarzadeh, R., Sahar, E., & Nadeem, M. (2024). CEO succession origin and annual reports readability. *The British Accounting Review*, 56(6), 101384. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101384>
- Pourrezaei Nav, A., Didar, H. and Ghayour, F. (2024). Investigating the Mediating Effect of Credit Rating on the Relationship between Corporate Governance Quality and Stock Liquidity based on the Composite Liquidity Approach. *Financial Accounting Research*, 16(1), 27-50. [10.22108/far.2024.141603.2048](https://doi.org/10.22108/far.2024.141603.2048) [In Persian].
- Poursoleyman, E., Pourrezaei Nav, A., Mansourfar, G., & Didar, H. (2025). How Does Corporate Information Environment Influence CSR? *International Journal of Financial Studies*, 13(3), 131. [10.3390/ijfs13030131](https://doi.org/10.3390/ijfs13030131)
- Pouryousof, A., & Saghafi, M. (2025). The fraud diamond and abnormal managerial tone. *Accounting and Auditing Review*, 32(3), 508-534. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_102910.html [In Persian].
- Rezaee, Z., & Safarzadeh, M. (2023). Corporate governance and earnings quality: The behavioral theory of corporate governance (evidence from Iran). *Corporate Governance*, 23(1), 189-218. [10.1108/cg-08-2021-0289](https://doi.org/10.1108/cg-08-2021-0289)
- Salehi, M., Laridasht-Bayaz, M., & Vazvaddan, N. (2019). Investigating the relationship between managerial turnover and audit fees. *Auditing Science*, 19(74), 53-75. <https://danesh.dmk.ir/article-2159.html> [In Persian].
- Scortescu, F., & Scortescu, G. (2020). The inherent general risk issues. *Anuarul Universitatii Petre Andrei Din Iasi Fascicula Drept Stiinte Economice Stiinte Politice*, 24, 182-189. <https://doi.org/10.18662/upalaw/39>
- Stein, E., & Cunha, P. R. D. (2024). Professional skepticism of internal auditors and perception of risks in internal controls. *Revista Contabilidade & Finanças*, 35(96), e1922. <https://doi.org/10.1590/1808-057x20241922.en>
- Tekala, O., Iriantoand, G., & Widya, Y. (2017). The internal control practice of jumhouria and sahara banks in libya. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 24(1), 10-20. [10.21776/ub.ijabs.1.02](https://doi.org/10.21776/ub.ijabs.1.02)
- Wang, Y., & Yang, K. (2015). The impact of executive job demands on dismissals of newly appointed CEOs. *Journal of Management & Organization*, 21(6), 705-724. <https://doi.org/10.1017/jmo.2014.91>
- Xia, Y., Zhang, H., & Guo, S. (2024). Mandatory internal control audits and management earnings forecast. *Pacific-Basin Finance Journal*, 85, 102362. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2024.102362>
- Zalaghi, H., Saifilaleh, S., & Minaei Tabrizi, F. S. (2020). Effect of management ability and corporate governance mechanisms on the relationship between managerial overconfidence and audit fees. *Financial Accounting Knowledge*, 7(3), 85-110. <https://doi.org/10.30479/jfak.2020.12593.2625> [In Persian].
- Zhu, Q., Hu, S., & Shen, W. (2020). Why do some insider CEOs make more strategic changes than others? The impact of prior board experience on new ceo insiderness. *Strategic Management Journal*, 41(10), 1933-1951. <https://doi.org/10.1002/smj.3183>