

## بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی

محمد ایمانی برندقی\*<sup>۱</sup> مهدی کاظمی علوم<sup>۲</sup> مصطفی عبدی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۹/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۰۴

### چکیده

کنترل داخلی از مسئولیت‌های هیئت مدیره بوده که نوع مناسب و اثربخش آن، منجر به اطمینان نسبی از اجرای سیاست‌های شرکت شده و همچنین زمینه حسابرسی اثربخش را نیز فراهم می‌نماید. بنابراین باید تا حد ممکن زمینه ایجاد و اجرای کنترل داخلی مناسب را فراهم کرد، که بررسی تأثیر تنوع جنسیتی هیئت مدیره نیز در این راستا بوده و نشان دهنده تفاوت‌های موجود در رفتارهای مردان و زنان است. حضور نماینده زن در هیئت مدیره، باعث کاهش همگنی هیئت مدیره و به دنبال آن دقیق‌تر شدن فرآیند کنترل و نظارت می‌گردد. در این پژوهش برای توضیح تفاوت اخلاقی بین دو گروه زن و مرد به تئوری جامعه‌پذیری جنسیت داوسون رجوع شده است. برای بررسی تجربی این موضوع داده‌های ۱۵۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ با استفاده از تحلیل رگرسیون لاجیت مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌ها تأثیر منفی حضور حداقل یک نماینده زن در ترکیب هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را تایید می‌کند. بر این اساس انتظار می‌رود حضور نماینده زن در هیئت مدیره، محیطی را ایجاد کند که همگنی هیئت مدیره از بین رود و فرآیند کنترل و نظارت دقیق‌تر گردد.

**واژگان کلیدی:** تنوع جنسیتی، زن، ضعف کنترل‌های داخلی، نظام راهبری، هیئت مدیره.

<sup>۱</sup> دانشیار حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران (نویسنده مسئول)  
imani\_barandagh@znu.ac.ir

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.  
mkolum1361@gmail.com

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.  
abdi.accounting@yahoo.com

## ۱-مقدمه

استقرار نظام کنترل داخلی اثربخش از مسئولیت‌های هیئت مدیره شرکت‌هاست. در این راستا مطابق با مفاد ماده ۱۲ دستورالعمل کنترل‌های داخلی (مصوب مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار)، هیئت‌مدیره مکلف است نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به اهداف شرکت، اطمینان حاصل نماید (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱). کنترل بر گزارشگری مالی و گزارش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی و طراحی یک سیستم کنترل داخلی اثربخش جهت پیشبرد اهداف شرکت از اهمیت شایانی برخوردار است (حاجیها و محمدحسین نژاد، ۱۳۹۴). در بیشتر موارد بررسی کنترل داخلی نقطه آغازین حسابرسی است، حتی برخی مواقع، حسابرسان قبل از انعقاد قرارداد حسابرسی، کنترل‌های داخلی را تا حدی ملاحظه می‌نمایند. در نتیجه شناخت از کنترل‌های داخلی، حسابرس را در چگونگی برنامه‌ریزی های حسابرسی کمک فراوانی می‌نماید. در این مسیر، ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی، به دلیل اهمیت‌شان در متن گزارش حسابرسی افشا می‌شوند. به گفته پوریناسب و مهام (۱۳۷۷) در صورتی که حسابرسان تشخیص دهند، کنترل‌های داخلی صاحبکار ناکافی است، اظهارنظر مشروط، که اغلب تحت عنوان "ضعف با اهمیت" شناخته می‌شود، را صادر می‌نمایند.

پژوهش‌های پیشین، عوامل متعددی را شناسایی نموده‌اند که بر احتمال صدور "اظهارنظر ضعف با اهمیت" تاثیرگذار می‌باشد. این پژوهش‌ها اکثراً بر عواملی که بیشتر ناشی از وضعیت شرکت و نظام راهبری بوده است پرداخته و کمتر ویژگی‌های رفتاری و جنسیتی را به ویژه در سطح هیئت‌ها و کمیته‌های حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند، و خلا شواهد تجربی به‌ویژه در داخل کشور مشهود است. در این راستا اشبق و همکاران (۲۰۰۷) و دویل و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند شرکت‌های کوچک، شرکت‌های دارای درمادگی مالی و شرکت‌های پیچیده، بیشتر در معرض اظهارنظر ضعف بااهمیت هستند. همچنین مطالعه و کیلی فرد و همکاران (۱۳۹۲) نشان داد عوامل عمده چنین وضعی را باید در پیچیدگی عملیات شرکت، تغییرات سازمانی، برآوردها و شیوه‌های حسابداری و عواملی با منابع متضاد جستجو کرد. همچنین، جنبه‌های مختلف نظام راهبری نیز همچون انتخاب حسابرس و استقلال کمیته حسابرسی موثرند (اشبق و همکاران، ۲۰۰۷، کریشنان، ۲۰۰۵ و ژنگ و همکاران، ۲۰۰۷). البته برخی از مطالعات مانند چن و همکاران (۲۰۱۶) نیز تنوع جنسیتی را هم موثر می‌دانند.

بر اساس مطالعه فاما و جنسن (۱۹۸۳) هیئت مدیره شرکت به عنوان راس سیستم نظارتی و کنترلی یک سازمان است که برخی از ویژگی‌های قابل مشاهده اعضاء هیئت مدیره با کیفیت کنترل داخلی مرتبط است. چن و همکاران (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای، بر ویژگی تنوع جنسیتی اعضاء

هیئت مدیره تمرکز می‌نمایند، چرا که پیشینه مطالعاتی مربوط به تنوع جنسیتی نشان دهنده تفاوت‌های موجود در ویژگی‌های اخلاقی و شخصیتی مردان و زنان می‌باشد و عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آنهاست.

رحمانی و رجب‌دري (۱۳۹۵) بیان می‌کنند که اخلاق مورد نیاز تمام حرفه‌ها و سازمان‌ها است و در حسابداری نیز جایگاه ویژه‌ای داشته و به گفته عبدی و همکاران (۱۳۹۵) حسابداری عملی اخلاقی است. مطالعه الم و همکاران (۲۰۰۱) نشان داد جنسیت بر ادراک اخلاقی تاثیرگذار است. تانگ و همکاران (۲۰۰۵) نیز معتقدند مردان نگرانی بیشتری برای پول و پیشرفت‌های شغلی دارند، در حالی که نگرانی زنان برای پول کمتر است و معمولا استانداردها و اصول اخلاقی بالاتری نسبت به مردان دارند. در این راستا بیکر و الستاد (۲۰۰۷) نشان دادند زنان برای به دست آوردن نتایج مطلوب، با احتمال کمتری اخلاق را نادیده می‌گیرند و دلیل این امر را نیز ناشی از نیاز زنان به تایید دیگران می‌دانند، این در حالی است که مردان به دلیل روحیه ستیزه‌جویی رقابتی تعهدات اخلاقی را نادیده می‌گیرند تا نتایج مطلوب را به دست آورند. کلر و همکاران (۲۰۰۷) نیز نشان دادند زنان تمایل بیشتری به تصمیم‌گیری بر مبنای اصول اخلاقی دارند.

هامبریک و همکاران (۱۹۹۶) بیان می‌نمایند که زنان سبک تصمیم‌گیری آهسته‌تر، مبتنی بر فرآیند و با تشریح مساعی بیشتری دارند که در نهایت ممکن است منجر به اخذ تصمیم‌های دقیق‌تر گردد. ندرلی و وسترلاد (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که مردان در مقایسه با زنان، علاقه بیشتری به رقابت دارند و همچنین مردان در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری بیش اطمینانی بیشتری دارند (باربر و اودن، ۲۰۰۱) و زنان تمایل کمتری به ریسک‌پذیری دارند (بلوسی و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین آدامز و فریرا (۲۰۰۹) شواهدی را ارائه نمودند که زنان علاقه بیشتری به حضور در کمیته‌های نظارتی، مانند کمیته حسابرسی دارند و اعضاء هیئت مدیره زن، توانایی نظارتی بهتری دارند. ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۶) نیز معتقدند تنوع جنسیتی به افزایش ارتباطات، به‌کارگیری دیدگاه‌های متنوع و اثربخشی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی منجر می‌شود. شواهد کلارک (۲۰۰۵)، هیوز و سولبرگ (۲۰۰۶) و استیفنسن (۲۰۰۴) در زمینه هیئت مدیره نشان می‌دهد که موضوعات مهم و حساس در هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی، در مقایسه با هیئت مدیره متشکل از مردان، بیشتر مورد بحث قرار می‌گیرد. همچنین چن و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌نمایند، با توجه به این‌که زنان علاقه به بحث در خصوص موضوعات دشوار دارند و از هر لحاظ در مسائل مالی محافظه‌کارانه‌تر هستند و دارای نظارت بهتر بوده و در مقابل رفتارهای فرصت‌طلبانه تحمل کمتری دارند، لذا انتظار می‌رود که شرکت‌های دارای عضو هیئت مدیره زن، ضعف‌های با اهمیت کمتری در کنترل‌های داخلی داشته باشند.

براین اساس و با توجه به این که حرفه حسابداری طی دهه‌های اخیر به‌طور فزاینده‌ای پذیرای حضور زنان شده است و نیز در نظر گرفتن این موضوع که تاکنون پژوهشی در این زمینه در داخل کشور صورت نگرفته است و نتایج این پژوهش می‌تواند به گسترش ادبیات تنوع جنسیتی، اخلاق و رفتار زنان در امور حسابداری و حسابرسی کمک نماید و همچنین شواهد این پژوهش می‌تواند به وسیله نهادهای تنظیم کننده قوانین مربوط به "ترکیب اعضای هیئت مدیره"، در راستای افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی بکار رود، پرسش اصلی پژوهش این است که آیا حضور نماینده زن در هیئت مدیره می‌تواند بر کاهش ضعف در کنترل‌های داخلی تاثیرگذار باشد؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی

کنترل داخلی فرآیندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشدهی مالی و رعایت قوانین و مقررات توسط هیئت مدیره برقرار می‌شود (پوریانسب و مهام، ۱۳۷۷). هدف از گزارش کنترل‌های داخلی این است که هشدار لازم را در خصوص صحیح نبودن صورت‌های مالی ارائه شده، به استفاده‌کنندگان اعلام نماید. کنترل‌های داخلی موثر این اطمینان را می‌دهد که واحد تجاری می‌تواند به اهدافش برسد (حساس‌یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵) و آن ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است (بالتاسی و یلماز، ۲۰۰۶). اهمیت کنترل داخلی بر گزارشگری مالی بدین دلیل است که شرکت‌ها از گزارشگری مالی به عنوان ابزار افشاء اطلاعات به ذی‌نفعانی از قبیل سرمایه‌گذاران و بستانکاران، جهت کمک به ارزیابی ریسک سرمایه‌گذاری و تصمیمات تخصیص منابع و همچنین ارزیابی عملکرد مدیران ارشد استفاده می‌نمایند (بیر و همکاران، ۲۰۱۰).

از سال ۱۹۴۱ تاکنون، کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup> حساب‌رسان را ملزم به بررسی کنترل‌های داخلی شرکت، همزمان با حسابرسی نموده و نیز بخش ۴۰۴ قانون ساربینز آکسلی<sup>۲</sup> نیز حساب‌رسان را ملزم به تایید اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکاران نموده است (چن و همکاران، ۲۰۱۶). به گفته لامبرت و لارکر (۱۹۸۷) هدف بخش ۴۰۴، اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران در مورد افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است که ممکن است اشتباه‌های مالی و توانایی مدیران برای مدیریت سود را افزایش دهد.

<sup>۱</sup> SEC

<sup>۲</sup> SOX

در زمینه ضعف کنترل‌های داخلی، به صورت مستمر پژوهش‌های بسیاری انجام شده است. شواهد موجود نشان می‌دهد چنین وضعی منجر به کیفیت پایین گزارشگری مالی (اشبِق و همکاران، ۲۰۰۷ و دوایل و همکاران، ۲۰۰۷) و سرمایه‌گذاری ناکارا (چنگ و همکاران، ۲۰۱۳) شده است. بر اساس مطالعات مذکور عواملی چون اندازه، پیچیدگی، تجدید ساختار و سلامت مالی شرکت با ضعف کنترل داخلی در ارتباط است. همچنین شرکت‌های دارای حساب‌برسان باکیفیت و شرکت‌های دارای مالکیت نهادی بالا، بیشتر در معرض وجود ضعف کنترل داخلی هستند. حاجیها و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تاخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادری وجود دارد. به بیان دیگر، نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. همچنین حاجیها و محمدحسین نژاد (۱۳۹۴) نشان دادند، زیان‌ده بودن شرکت و نسبت موجودی کالا بر کل دارایی‌ها بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی تاثیرگذار هستند. جاوید و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند کیفیت کنترل‌های داخلی بر محافظه‌کاری مشروط تاثیر مثبت و مستقیم دارد. مطالعات هویتش و همکاران (۲۰۰۹)، کریشنان (۲۰۰۵) و ژنگ و همکاران (۲۰۰۷) نشان داد که کمیته‌های حسابرسی مستقل، کمیته‌های حسابرسی دارای تخصص مالی و کمیته‌های حسابرسی بزرگ، کمتر گزارش ضعف کنترل داخلی را ارائه می‌نمایند.

در زمینه گزارشگری مالی نیز، شواهد موجود نشان می‌دهد که حضور هیئت مدیره زن باعث افزایش کیفیت اقلام تعهدی (سرنندی و همکاران، ۲۰۱۱) و کاهش تجدید ارائه حسابداری (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲) می‌گردد. این امر با یافته‌های گل و همکاران (۲۰۱۱) سازگار است. به گفته آنها اعضاء هیئت مدیره زن، از کیفیت بالا افساء به عنوان سازوکار نظارت برای بازبینی رفتار مدیران ارشد استفاده می‌نمایند. شواهد بیشتری را نیز می‌توان در پژوهش گل و همکاران (۲۰۱۳) مشاهده نمود که نشان دادند، هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی بالا، دارای صحت پیش‌بینی تحلیلی بالا و پراکندگی کمتری است.

چن و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند حضور بیشتر زنان در هیئت مدیره شرکت، باعث کاهش ضعف در کنترل داخلی می‌شود. با این حال، پژوهش‌های پیشین، کمتر به بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره بر احتمال ضعف در کنترل‌های داخلی پرداخته‌اند، بنابراین در این پژوهش به پیروی از چن و همکاران (۲۰۱۶) این موضوع بررسی شده است.

### ■ اهمیت و تفاوت اخلاقی و رفتاری نماینده زن در هیئت مدیره و ضعف کنترلهای داخلی

در سال‌های اخیر عضویت زنان در هیئت مدیره‌ها روندی افزایشی داشته است. چن و همکاران (۲۰۱۶) بر اساس گزارش کاتالیست<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) بیان می‌نمایند، از ۵۰۰ عضو هیئت مدیره در سال ۱۹۹۵، تنها ۹/۶٪ در اختیار زنان بود که این رقم در سال‌های ۲۰۰۳، ۲۰۰۵، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱ به ترتیب به ۱۳/۶٪، ۱۴/۷٪، ۱۵/۷٪ و ۱۶/۱٪ رسیده است و ممکن است این شرکت‌ها تنها جهت فرار از انتقاد، اقدام به جذب هیئت مدیره زن نمایند. همچنین، با توجه به نظریه توده حساس<sup>۲</sup>، هیئت مدیره زن تنها زمانی قادر به ایجاد تغییر خواهند بود که دارای تعداد حداقل اعضا (۳ نفر) باشند.

اخلاق بین زن و مرد متفاوت است. در توضیح تفاوت اخلاقی بین دو گروه زن و مرد می‌توان به تئوری جامعه‌پذیری جنسیت<sup>۲</sup> (داوسون، ۱۹۹۷) اشاره کرد. این تئوری این چنین استدلال می‌نماید که زنان و مردان در معرض توسعه‌های اخلاقی متفاوت، تمایل به بروز یک سری ارزش‌های متفاوت دارند. این ارزش‌های متفاوت منتج به نگرش‌ها و رفتارهای متفاوت در زنان و مردان می‌شود. بر این اساس، مردان ارزش را به پول، پیشرفت و قدرت نسبت می‌دهند و موقعیت‌های رقابتی را بیشتر دنبال می‌کنند، در حالی که زنان بیشتر به روابط اجتماعی توجه دارند و علاقه‌مندند تا وظایف محوله را موثرتر انجام دهند و با احتمال بیشتری قوانین را پیروی می‌کنند (گیگر و کانل، ۱۹۹۹ و ریچدان، ۲۰۰۱).

پیشینه مطالعاتی مربوط به تنوع جنسیتی، نشان‌دهنده ویژگی‌های رفتاری متفاوت بین زنان و مردان است. در پژوهش‌های گذشته، شواهد فراوانی ارائه شده است که نشان می‌دهد زنان در تصمیم‌گیری‌های مالی ریسک‌پذیری و بیش‌اطمینانی کمتری دارند (بکمن و منخوف ۲۰۰۸ و ساندن و سارت، ۱۹۹۸).

پژوهش‌های دیگری نیز ارتباط مستقیمی را بین جنسیت و قضاوت‌های اخلاقی نشان می‌دهند، به طوری که کریشنان و پارسونز (۲۰۰۸) در بررسی خود جامعه مدیران را مورد مطالعه قرار داده و به این نتیجه رسیده‌اند که کیفیت سودها برای گروهی که در سطوح بالای مدیریت، تنوع جنسیتی دارند بالا است. به عبارت دیگر، در این بررسی رفتارهای اخلاقی در بین زن‌ها بیشتر از مردها دیده می‌شود. عباس‌زاده و معینی‌زاده (۱۳۹۳) نشان دادند درک اخلاقی زنان نسبت به مردان بیشتر است. هاسی (۲۰۱۱) در بررسی رابطه بین اخلاق، سود و جنسیت به این نتیجه رسید که شاخص‌های اخلاقی به صورت منفی با حقوق مردان مرتبط است، اما در مورد زنان این رابطه برقرار نیست. صالحی و همکاران (۱۳۹۵) بیان می‌نمایند که پژوهش‌های گذشته در مورد

<sup>1</sup> Catalyst

<sup>2</sup> Gender Socialization

تنوع جنسیت، نشان می‌دهد که زنان از لحاظ مالی محافظه‌کارتر، از لحاظ اخلاقی موظف‌تر و ریسک‌گریزتر از مردان می‌باشند. با این حال فروغی و همکاران (۱۳۹۳) بین جنسیت و قضاوت‌های اخلاقی رابطه معناداری نیافتند.

آدامز و فریرا (۲۰۰۹) نشان دادند حضور یک زن در هیئت مدیره می‌تواند موجب غیرهمگنی گردد. ابوت و همکاران (۲۰۱۲) استدلال می‌نمایند، حضور نماینده زن در هیئت مدیره (تنوع جنسیتی) می‌تواند این گروه‌های به شدت همگن (اعضای هیئت مدیره که تماما از مردان تشکیل شده‌اند) را از بین ببرد، آنها همچنین بیان می‌کنند، ناهمگونی گروه، فضایی ایجاد می‌کند که در آن موجب افزایش تعامل‌ها و در نظر گرفتن دیدگاه‌های متنوع می‌شود. این فضا موجب به وجود آمدن بحث‌های بیشتر و در نتیجه ایجاد راه‌حل‌های متنوع درباره موضوعات و در نهایت منجر به اخذ تصمیمات با کیفیت می‌شود.

#### ■ نظارت و تصمیم‌گیری نماینده زن در هیئت مدیره

شواهد فراوانی وجود دارد که نشان می‌دهد، زنان نظارت بهتری را دارند. تنوع جنسیتی هیئت مدیره منجر به بهبود نظارت می‌گردد (سپاسی و عبدلی، ۱، ۱۳۹۵). چن و همکاران (۲۰۱۶) با اشاره به پژوهش کریشنان و پارسونز (۲۰۰۸) بیان می‌نمایند که زنان تحمل کمتری در ارتباط با رفتارهای فرصت‌طلبانه دارند. همچنین آدامز و فریرا (۲۰۰۹) در زمینه هیئت مدیره شرکت، شواهدی را در ارتباط با نظارت بهتر مدیران ارشد زن ارائه نمودند. به‌ویژه، آنان نشان دادند که اعضاء هیئت مدیره زن حضور بهتری در مقایسه با هیئت مدیره مرد داشته‌اند و عضو هیئت مدیره زن تمایل بیشتری به فعالیت در کمیته‌های نظارت مانند کمیته حسابرسی و یا کمیته حقوق و مزایا دارند. آنها در نهایت دریافتند، در شرکت‌هایی که اکثریت اعضای هیئت مدیره آنها، زن است، چرخش و تغییر مدیر عامل‌ها، وابستگی زیادی به عملکرد سهام خواهد داشت. بر اساس شواهدی که گذشت، زنان ناظران بهتری هستند. چنین تفاوتی بین زنان و مردان نشان می‌دهد که گرایش به جذب هیئت مدیره زن در سازمان‌ها تاثیر مهمی بر فرایندهای کنترلی و تصمیم‌گیری شرکت دارد.

پژوهش‌های پیشین در خصوص نحوه مدیریت نشان می‌دهد، هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی، بحث‌های مفید بیشتری انجام می‌دهند (دیلی و همکاران، ۲۰۰۰). در هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی بیشتر، مدیران تمایل بیشتری به (۱) بررسی بهتر دیدگاه‌های یکدیگر به علت وجود دیدگاه‌های متفاوت (۲) بررسی و رفع تفاوت‌ها از طریق بحث دارند. همچنین آنها نشان دادند که هیئت مدیره با تنوع جنسیتی، بیش اطمینانی و دیدگاه‌های افراطی کمتری دارند (ری، ۲۰۰۵). به گفته پترسون و فیلپات (۲۰۰۷) مدیران زن از لحاظ سبک‌های تصمیم‌گیری

متفاوت هستند، که این موضوع باعث می‌شود نیازهای اطلاعاتی متفاوتی از مدیران ارشد داشته باشند.

در کل بر اساس پژوهش‌های بیان شده، حضور هیئت مدیره زن باعث بهبود کیفیت حسابداری و افشاء می‌گردد. به‌طور خاص برخی پژوهش‌ها، به دلیل این که کمیته حسابرسی نقش مهمی در فرآیند نظارت، کنترل داخلی و گزارشگری مالی دارد، به بررسی تاثیر حضور زن در کمیته حسابرسی نیز پرداخته‌اند. در این راستا آتونین و همکاران (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های دارای عضو زن در کمیته حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی کمتری دارند. آنها نشان دادند شرکت‌های دارای عضو زن در کمیته حسابرسی، دارای تاخیر کمتر در حسابرسی بوده و اقلام تعهدی غیرعادی کمتر و در نتیجه کیفیت سود بالاتری دارند. ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۶) نیز نشان دادند حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی می‌تواند حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش دهد. برخلاف آتونین و همکاران (۲۰۱۰) و ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۶)، سان و همکاران (۲۰۱۰) هیچ رابطه‌ای بین حضور نماینده زن در کمیته حسابرسی و میزان مدیریت سود نیافتند. چاپل و همکاران (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که حضور مدیر زن با کاهش اظهارنظر مردود در ارتباط است. با این حال شواهدی در خصوص تعداد اعضای کمیته حسابرسی نشان ندادند.

چندین سازوکار احتمالی وجود دارد که تنوع جنسیت هیئت مدیره بر کنترل داخلی تاثیر می‌گذارد. اولاً پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که زنان در مقابل رفتارهای فرصت‌طلبانه، تحمل کمتری دارند. بر اساس مطالعه کاپلان و همکاران (۲۰۰۹) زنان در مقایسه با مردان، اطلاع‌رسانی بیشتری در خصوص تقلب دارند. با توجه به این که کنترل‌های داخلی ضعیف به مدیران ارشد امکان استفاده بیشتر از رفتارهای فرصت‌طلبانه و مدیریت سود را می‌دهد (اپس و گاسری، ۲۰۱۰)، انتظار می‌رود که هیئت مدیره‌های دارای تنوع جنسیتی، کمتر اجازه کنترل داخلی ضعیف را برای کیفیت گزارشگری مالی دهند. ثانیاً زنان در مقایسه با مردان ریسک‌گریزی بیشتری دارند (باربر و اودن، ۲۰۰۱). همچنین کنترل‌های داخلی ضعیف با واکنش‌های بازاری منفی در ارتباط است (بنیش و همکاران، ۲۰۰۸ و همرسلی و همکاران، ۲۰۰۸) و امکان کارآیی سرمایه‌گذاری و اعتباری را به شرکت و مدیران می‌دهد (چنگ و همکارانش، ۲۰۱۳).

بر اساس آنچه که گذشت، با توجه به پابندی بیشتر زنان به اخلاق انتظار می‌رود که مدیران زن بیشتر به کیفیت کنترل‌های داخلی و امر نظارت در گزارشگری مالی، برای جلوگیری از تاثیر منفی بر اعتبار شرکت توجه نمایند. آدامز و فرییرا (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که مدیران زن تمایل بیشتری برای جذب در کمیته‌های نظارتی مانند کمیته حسابرسی داشته و حضور فعال‌تری

دارند. زنان از سوال پرسیدن واهمه‌ای ندارند، در حالی که مردان اغلب تصور می‌نمایند که همه چیز را می‌دانند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

### ۳- فرضیه پژوهش

بر اساس مطالعه چن و همکاران (۲۰۱۶) رابطه غیرمستقیمی بین حضور هیئت مدیره زن و احتمال دریافت اظهارنظر ضعف با اهمیت (کنترل داخلی) وجود دارد. نتایج آنها نشان داد که مدیران زن موجب افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی می‌شوند. بر اساس آن چه که گذشت، هیئت مدیره دارای عضو زن تمایل بیشتری به بحث در خصوص نتایج بالقوه تصمیمات داشته و بحث‌ها و اقداماتی انجام می‌دهند که باعث کاهش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. این استدلال منجر به تدوین فرضیه پژوهش به شرح زیر می‌شود:

**فرضیه پژوهش:** حضور نماینده زن در هیئت مدیره، احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی را کاهش می‌دهد

### ۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش کاربردی برای آزمون فرضیه، به دلیل این که متغیر وابسته پژوهش، احتمال وجود ضعف در سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها (که یک متغیر دو وجهی<sup>۱</sup> می‌باشد) است، بنابراین از الگوی لاجیت<sup>۲</sup> (رگرسیون لجستیک<sup>۳</sup>) برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۵) بیان می‌دارند که رگرسیون لجستیک شبیه به رگرسیون معمولی است، با این تفاوت که در روش رگرسیون لجستیک به جای حداقل کردن مجذور خطاها (که در رگرسیون معمولی انجام می‌گیرد)، احتمال رخداد یک واقعه (متغیر وابسته) را حداکثر می‌کند. این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت خطی داشته باشند. وجود پیش‌فرض‌های مدل رگرسیون نیز ضروری نمی‌باشد. همچنین کردستانی و خاتمی (۱۳۹۵) بیان می‌کنند که نتایج حاصل از برآورد الگوی لاجیت به طور تقریبی شبیه برآورد الگوهای رگرسیون خطی است، با این تفاوت که در الگوی لاجیت به جای آماره  $t$  محاسبه شده، از آماره  $Z$  محاسبه شده استفاده می‌شود. به علاوه در این الگو، لگاریتم درست‌نمایی نامقید<sup>۴</sup> و لگاریتم درست‌نمایی مقید<sup>۵</sup> گزارش می‌شود. از این دو آماره به منظور محاسبه آماره نسبت درست‌نمایی<sup>۶</sup> و ضریب

<sup>1</sup> Dummy Variable

<sup>2</sup> Logit Model

<sup>3</sup> Logistic Regression

<sup>4</sup> Loglikelihood

<sup>5</sup> Restricted.Loglikelihood

<sup>6</sup> Loglikelihood Ratio Statistic (LR)

تشخیص مک فادن<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. این دو شاخص، به ترتیب برای بررسی اعتبار کل رگرسیون و قدرت توجیه رگرسیون به کار می‌روند. در واقع این دو آماره همانند  $F$  و  $R^2$  در رگرسیون‌های خطی عمل می‌کنند.

در ایران نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای ماده ۳۵ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران اقدام به انتشار پیش‌نویس دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است (حاجیها و محمدحسین نژاد، ۱۳۹۴). به این منظور، اطلاعات مورد نیاز از شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس شرایط خاص (۱۳۹۵-۱۳۹۰) جمع‌آوری شد:

- قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرش شده باشند؛
- سال مالی شرکت‌ها طی دوره زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد؛
- از شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و لیزینگ نباشد.

بر این اساس، ۱۵۲ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شد.

برای آزمون فرضیه پژوهش، مدل (۱) که مشابه مدل استفاده شده در پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد، برآورد شده است.

مدل (۱)

$$\begin{aligned} \text{WEAK}_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 \text{FEM}_{i,t} + \beta_2 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_3 \text{RESTATE}_{i,t} + \beta_4 \text{BIG}_{i,t} \\ & + \beta_5 \text{AGE}_{i,t} + \beta_6 \text{LnSIZE}_{i,t} + \beta_7 \text{S\_G}_{i,t} + \beta_8 \text{INVT}_{i,t} \\ & + \beta_9 \text{BRD\_SIZE}_{i,t} + \beta_{10} \text{AC\_SIZE}_{i,t} \\ & + \beta_{11} \text{AUDITOR\_CHANGE}_{i,t} \\ & + \beta_{12} \text{OPMAO}_{i,t} + \beta_{13} \text{OWNERSHIP\_TYPE}_{i,t} + \beta_{14} \text{SEASON}_{i,t} \\ & + \sum_{k=15}^{16} \beta_k \text{year}_{i,t} + \sum_{j=17}^{44} \beta_j \text{Industry}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

#### متغیرهای پژوهش

**متغیر وابسته:** متغیر وابسته این تحقیق ضعف در کنترل داخلی (WEAK) است. برای سنجش متغیر احتمال وجود ضعف در کنترل داخلی از نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌گردد که از گزارش حسابرس مستقل به دست می‌آید. طبق چک لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶). بنابراین در این پژوهش به پیروی از حاجیها و همکاران (۱۳۹۶) و

<sup>1</sup> Mac Fadden R-Square

مانسیف و همکاران (۲۰۱۲) اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد و به این ضعف در گزارش حسابرس اشاره شده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

متغیر مستقل این تحقیق، تنوع جنسیتی (FEM) است. مطالعه چن و همکاران (۲۰۱۶) نشان داد حضور بیشتر زنان در هیئت مدیره شرکت، باعث کاهش ضعف در کنترل داخلی می‌شود. در این پژوهش اگر حداقل یک نماینده زن در هیئت مدیره حضور داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ سپاسی و عبدلی، ۱۳۹۵؛ سپاسی و عبدلی، ۲، ۱۳۹۵). ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۶) نیز تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی را با استفاده از متغیر دو وجهی مورد سنجش قرار داده‌اند.

### متغیرهای کنترلی

زیان شرکت (LOSS): انتظار می‌رود شرکت‌هایی که زیان گزارش می‌کنند، کمتر کنترل‌های داخلی را رعایت کرده باشند. دوپل و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند شرکت‌های با وضعیت مالی ضعیف، منابع کافی جهت استقرار مناسب و اثربخش سیستم کنترل داخلی ندارند. در این راستا یافته‌های حاجیها و محمدحسین نژاد (۱۳۹۴) نشان داد بین زیان شرکت‌ها و نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اگر شرکت زیان خالص داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE): انتظار می‌رود کاهش ضعف در کنترل‌های داخلی موجب کاهش تجدید ارائه شود. اگر شرکت تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ وکیلی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۲).

نوع موسسه حسابرسی (BIG): انتظار می‌رود موسسات حسابرسی بزرگ به دلیل داشتن سهم از بازار بالای حسابرسی و عدم ریسک از دست دادن صاحبکار و نیز حفظ شهرت خویش، توجه و دقت بیشتری به ضعف‌های کنترل داخلی شرکت و ارائه پیشنهاد در این رابطه به مدیریت داشته باشند. اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (ایمانی‌برندق و همکاران، ۱۳۹۶).

سن شرکت (AGE): برابر با لگاریتم طبیعی سال‌های پذیرش شرکت در بورس اوراق بهادار تهران است. با توجه به این که طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی از الزامات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار است، بنابراین شرکت‌هایی که سال‌های زیادی است به عضویت بورس اوراق بهادار درآمده‌اند، احتمال بیشتری دارد که سیستم کنترل داخلی اثربخش‌تری داشته باشند.

اندازه شرکت (Ln SIZE): انتظار می‌رود شرکت‌های بزرگ با نظام راهبری کارتر، ضعف‌های کمتری در کنترل‌های داخلی داشته باشند. بر این اساس جهت سنجش این متغیر از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال استفاده شده است (چن و همکاران، ۲۰۱۶).  
 رشد فروش (S\_G): با توجه به اهمیت استقرار کنترل‌های داخلی در ارتباط با فروش و به‌ویژه فروش‌های نسبه انتظار می‌رود متناسب با افزایش فروش‌های شرکت، سازوکارهای کنترل داخلی در این راستا نیز افزایش یابد. فروش در سال جاری منهای فروش در سال قبل تقسیم بر فروش در سال قبل (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

موجودی کالا (INVT): به گفته اشیق و همکاران (۲۰۰۷) شرکت‌های با سطح موجودی بالا احتمال بیشتری دارند که با مشکلاتی از قبیل اندازه‌گیری موجودی کالا، سرقت موجودی کالا توسط دیگران و کاهش ارزش به موقع روبرو شوند، در نتیجه در این حوزه نیز باید کنترل‌های داخلی مناسب و کافی ایجاد گردد. در این پژوهش این متغیر با استفاده از نسبت موجودی کالا بر جمع دارایی‌ها در پایان سال محاسبه شده است (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

اندازه هیئت مدیره (BRD\_SIZE): کنترل داخلی از مسئولیت‌های هیئت مدیره بوده و انتظار می‌رود که هیئت مدیره از استراتژی‌هایی استفاده نمایند که احتمال ضعف در آنها به حداقل برسد. یافته‌های جانستون و همکاران (۲۰۱۱) نشان از آن دارد که کنترل‌های داخلی با ارتقا مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های مختلف مدیریت تقویت می‌شود. در این پژوهش تعداد اعضای هیئت مدیره بیانگر اندازه هیئت مدیره است (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲).

اندازه کمیته حسابرسی (AC\_SIZE): مطالعات هویتش و همکاران (۲۰۰۹) و کریشنان (۲۰۰۵) نشان داده است که کمیته‌های حسابرسی بزرگ، کمتر گزارش ضعف کنترل داخلی را ارائه می‌نمایند. این متغیر برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲).  
 تغییر حسابرس (AUDITOR\_CHANGE): متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر حسابرس شرکت تغییر کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. انتظار می‌رود حسابرس جدید در طراحی برنامه حسابرسی نخستین توجه بیشتری به سازوکارهای کنترل داخلی داشته باشد.

نوع اظهار نظر حسابرس (OPMAO): اگر اظهار نظر حسابرس مقبول باشد عدد ۱ در غیر این صورت (سایر انواع اظهار نظر) عدد صفر (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵). صدور گزارش حسابرسی با نظر غیرمقبول و به ویژه اظهار نظر مشروط منجر به توجه بیشتر مدیریت صاحبکار بر طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی می‌گردد.

نوع مالکیت (OWNERSHIP\_TYPE): متغیر دو وجهی است. اگر نوع مالکیت دولتی باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. انتظار می‌رود در شرکت‌های با مالکیت غیر دولتی، کنترل‌های داخلی با اثربخشی بالاتری طراحی و عملیاتی گردد.

پایان سال مالی (SEASON): متغیر دو وجهی می‌باشد. اگر پایان سال مالی شرکت، منتهی به پایان اسفند ماه باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (لاری دشت‌بیاض و اورادی، ۱۳۹۶).

همچنین منظور از متغیرهای *Industry* و *year* کنترل اثرات سال و صنعت به تعداد ۵ سال و ۲۵ صنعت می‌باشد.

### ۵- یافته‌های پژوهش

جدول (۱) و (۲) به ترتیب آمار توصیفی داده‌های متغیرهای کمی و کیفی پژوهش را نشان می‌دهد. در جدول (۱) ویژگی‌های کلی متغیرهای کمی پژوهش به نمایش درآمده است. میانگین متغیر سن شرکت برابر با ۲/۸۱۱ می‌باشد. این متغیر بوسیله لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های پذیرش شرکت در بورس اوراق بهادار تهران سنجش شده بود. میانگین و میانه متغیر اندازه شرکت به ترتیب برابر با ۱۴/۰۸۸ و ۱۳/۸۶۷ است. کمترین مقدار برای متغیر رشد فروش برابر با ۰/۸۴۵- می‌باشد. این بدین معنی است که در بین شرکت‌های نمونه، شرکت‌هایی نیز وجود داشته‌اند که فروش آنها در دوره جاری نسبت به دوره گذشته کاهش یافته باشد. میانگین و میانه متغیر موجودی کالا به ترتیب برابر با ۰/۲۴۳ و ۰/۲۲۲ است که نشان دهنده توزیع تقریباً نرمال این متغیر است. مقدار انحراف معیار برای این متغیر برابر با ۰/۱۴۱ است که موید این موضوع است. بیشترین و کمترین مقادیر برای متغیر اعضای هیئت مدیره به ترتیب برابر با ۷ و ۵ نفر می‌باشد. بیشترین و کمترین مقدار برای متغیر اندازه کمیته حسابرسی به ترتیب برابر با ۵/۰۰۰ و ۰/۰۰۰ است و این مقدار برای شرکت‌هایی می‌باشد که قبل از الزام سازمان بورس (۱۳۹۱) اقدام به ایجاد و توسعه کمیته حسابرسی نکرده بودند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
سن شرکت	AGE	۲/۸۱۱	۲/۷۷۳	۴/۵۵۴	۱/۳۸۶	۰/۴۷۶	۹۱۲
اندازه شرکت	LnSIZE	۱۴/۰۸۸	۱۳/۸۶۷	۱۹/۱۵۰	۱۰/۱۶۷	۱/۵۱۵	۹۱۲
رشد فروش	S_G	۰/۱۹۴	۰/۱۵۵	۴/۶۵۱	-۰/۸۴۵	۰/۴۰۲	۹۱۲
موجودی کالا	INVT	۰/۲۴۳	۰/۲۲۲	۰/۸۷۱	۰/۰۰۰	۰/۱۴۱	۹۱۲
اندازه هیئت مدیره	BRD_SIZE	۵/۰۲۱	۵/۰۰۰	۷/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۲۱۱	۹۱۲
اندازه کمیته حسابرسی	AC_SIZE	۱/۹۱۴	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۵۶۷	۹۱۲

جدول (۲) آمار توصیفی را برای متغیرهایی که کیفی (متغیرهایی که دارای دو ارزش صفر و یک) می‌باشند را نشان می‌دهد. در ۳۸۶ مشاهده این پژوهش، حداقل یک ضعف در سیستم کنترل داخلی وجود داشته و به این ضعف در گزارش بازرسی و حسابرس اشاره شده است. اما در حدود ۵۷/۶۸ درصد مشاهده‌ها، حسابرسان شرکت‌ها در گزارش‌های خود، اشاره‌ای به وجود ضعف در سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها نکرده‌اند. بطور کلی در ۲۱۸ مشاهده این پژوهش، نماینده زن در هیئت مدیره شرکت‌ها حضور داشته است. این تعداد برابر با ۹۰/۲۳ درصد کل مشاهدات می‌باشد. در طی دوره پژوهش، شرکت‌های نمونه در ۱۴۱ مشاهده دچار زیان شده‌اند و در ۷۷۱ مشاهده که برابر با ۸۴/۳۵ درصد مشاهدات است شرکت‌ها زیان نداشته‌اند. در ۶۵۳ مشاهده در طی دوره پژوهش، شرکت‌های موجود در نمونه صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه کرده‌اند. تقریباً صورت‌های مالی ۵۸ درصد از مشاهده‌های پژوهش (۵۲۸ سال-شرکت) توسط سازمان حسابرسی که سازمانی دولتی می‌باشد، انجام شده است. در ۲۳۲ مشاهده حسابرس شرکت‌ها تغییر کرده و در ۴۴۲ مشاهده، شرکت‌ها از حسابرس خود اظهار نظر مقبول را دریافت نموده‌اند. تقریباً ۵۳ درصد شرکت‌ها دارای مالکیت از نوع دولتی بوده‌اند. همچنین تقریباً پایان سال مالی ۷۰ درصد شرکت‌ها، پایان اسفند ماه بوده و ۳۰ درصد شرکت‌ها پایان سال مالی غیر از اسفند ماه را داشته‌اند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	نام متغیر	وجود		عدم وجود		جمع
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	
ضعف کنترل داخلی	WEAK	۳۸۶	۴۲/۳۲	۵۲۶	۵۷/۶۸	۹۱۲
متغیر تنوع جنسیتی	FEM	۲۱۸	۲۳/۹۰	۹۶۴	۷۶/۱۰	۹۱۲
زیان شرکت	LOSS	۱۴۱	۱۵/۴۶	۷۷۱	۸۴/۳۵	۹۱۲
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	۶۵۳	۷۱/۶۰	۲۵۹	۲۸/۴۰	۹۱۲
نوع موسسه حسابرسی	BIG	۵۲۸	۵۷/۸۹	۳۸۴	۴۲/۱۱	۹۱۲
تغییر حسابرس	AUDITOR_CHANGE	۲۳۲	۲۵/۴۴	۶۸۰	۷۴/۵۶	۹۱۲
نوع گزارش حسابرس	OPMAO	۴۴۲	۴۸/۴۶	۴۷۰	۵۱/۵۴	۹۱۲
نوع مالکیت	OWNERSHIP_TYPE	۴۷۸	۵۲/۴۲	۴۳۴	۴۷/۵۹	۹۱۲
پایان سال مالی	SEASON	۶۳۷	۶۹/۸۵	۲۷۵	۳۰/۱۵	۹۱۲

برای آزمون فرضیه پژوهش مدل (۱) برآورد شد. نتایج این آزمون در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. فرضیه پژوهش: تاثیر حضور زن در هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی

مدل (۱)					
$WEAK_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FEM_{i,t} + \beta_2 LOSS_{i,t} + \beta_3 RESTATE_{i,t} + \beta_4 BIG_{i,t} + \beta_5 AGE_{i,t} + \beta_6 LnSIZE_{i,t} + \beta_7 S\_G_{i,t} + \beta_8 INVT_{i,t} + \beta_9 BRD\_SIZE_{i,t} + \beta_{10} AUDITOR\_CHANGE_{i,t} + \beta_{11} OPMAO_{i,t} + \beta_{12} OWNERSHIP\_TYPE_{i,t} + \beta_{13} SEASON_{i,t} + \sum_{k=14}^{18} \beta_k year_{i,t} + \sum_{j=19}^{43} \beta_j Industry_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر توضیحی	نماد متغیر	علامت پیش بینی شده	ضریب برآورده شده	آماره Z	معناداری
تنوع جنسیتی	FEM	-	-۰/۳۲۶۳	-۳/۰۸۰۷	۰/۰۰۲۱
زبان شرکت	LOSS	+	۰/۳۶۰۱	۴/۴۶۱۰	۰/۰۰۰۰
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RESTATE	+	۰/۱۵۹۱	۱/۶۳۱۴	۰/۱۰۲۸
اندازه موسسه حسابرسی	BIG	-	-۰/۱۴۰۵	-۱/۵۰۵۰	۰/۱۳۲۳
سن شرکت	AGE	-	-۰/۱۰۲۲	-۱/۱۱۹۳	۰/۲۶۳۰
اندازه شرکت	LnSIZE	-	-۰/۰۷۹۸	-۲/۳۱۱۶	۰/۰۲۰۸
رشد فروش	S_G	-	-۰/۱۸۹۵۹	-۶/۸۰۹۰	۰/۰۰۰۰
موجودی کالا	INVT	+	۰/۸۴۲۶	۲/۵۳۵۳	۰/۰۱۱۲
اندازه هیئت مدیره	BRD_SIZE	-	-۰/۲۰۷۹	-۰/۹۶۹۶	۰/۳۳۲۳
اندازه کمیته حسابرسی	AC_SIZE	-	-۰/۱۲۶۵	-۴/۲۲۹۳	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	AUDITOR_CHANGE	-	-۰/۱۴۱۲	-۱/۳۸۰۹	۰/۱۶۷۳
نوع اظهار نظر حسابرس	OPMAO	-	-۰/۳۴۹۲	-۳/۸۱۱۵	۰/۰۰۰۱
نوع مالکیت	OWNERSHIP_TYPE	-	-۰/۱۸۲۶	-۲/۰۴۷۱	۰/۰۴۰۶
پایان سال مالی	SEASON	+	۰/۰۳۶۹	۰/۳۶۶۳	۰/۷۱۴۲
مقدار ثابت	C	؟	۰/۶۳۵۱	۰/۵۲۸۹	۰/۵۹۶۹
ضریب مک فادن	۰/۴۲۱۱	آماره LR	۱۳۹/۸۵۷۸	احتمال آماره LR	۰/۰۰۰۰
اثر سال	کنترل شده است.	اثرات صنعت	کنترل شده است.	اثرات پایان سال مالی	کنترل شده است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل (۱) برآورد شد. نتایج این آزمون در جدول (۳) ارائه شده است. احتمال آماره LR (۰/۰۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است و نشان‌دهنده این موضوع است که تمام ضرایب رگرسیون به طور هم‌زمان صفر نمی‌باشند و مدل برازش شده مناسب و معنادار است. مقدار آماره ضریب مک فادن برابر با ۰/۴۲۱۱ می‌باشد و به این معنی است که متغیرهای توضیحی مدل، حدود ۴۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تشریح می‌کنند. هدف این پژوهش، بررسی تاثیر حضور نماینده زن در هیئت مدیره و احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی می‌باشد، بنابراین به ضریب برآورد شده و احتمال آماره Z مربوط به متغیر تنوع جنسیتی (متغیر مستقل پژوهش) توجه می‌شود.

مقدار ضریب برآورد شده متغیر حضور نماینده زن در هیئت مدیره (FEM) در مدل (۱) برابر با ۰/۳۲۶۳- است. علامت منفی این ضریب بدین معنی است که رابطه این متغیر (حضور نماینده زن در هیئت مدیره) و متغیر وابسته (احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی) معکوس می‌باشد. همچنین مقدار این ضریب، بیانگر شدت تاثیر این متغیر بر ضعف کنترل‌های داخلی است. مقدار معنی داری به دست آمده برای متغیر تنوع جنسیتی برابر با ۰/۰۰۰۰ می‌باشد. از آنجا که این مقدار کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین نشان دهنده معنادار بودن این رابطه معکوس است و حضور نماینده زن در هیئت مدیره شرکت‌ها، احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد.

همچنین در ارتباط با تاثیر متغیرهای کنترلی بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی نتایج برآورد مدل (۱) نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری بین زیان شرکت با احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی وجود دارد. یعنی با وجود زیان در شرکت، احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی نیز افزایش می‌یابد. همچنین رابطه معکوس و معناداری بین متغیرهای اندازه شرکت، رشد فروش، اندازه کمیته حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرس (اظهار نظر مقبول) و نوع مالکیت (دولتی) با احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی وجود دارد. همچنین نتایج برآورد مدل (۱) نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین سطح موجودی کالای شرکت و احتمال وجود ضعف در کنترل داخلی شرکت وجود دارد.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش تاثیر حضور حداقل یک نماینده زن در هیئت مدیره بر ضعف کنترل‌های داخلی بررسی شد. برای انجام این پژوهش در ابتدا با اشاره به تئوری جامعه‌پذیری جنسیت دوسون به تفاوت‌های موجود در اخلاق و رفتار زنان در مقایسه با مردان اشاره شد و بیان شد که این تفاوت‌ها نشان دهنده آن است که زنان پایبندی بیشتری به اصول اخلاقی دارند. نتایج آزمون فرضیه

پژوهش نشان داد تنوع جنسیتی در هیئت مدیره شرکت بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تاثیر منفی دارد، که این نتایج همسو با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۱۶) است. تنوع جنسیتی نشان دهنده تفاوت‌های موجود در ویژگی‌های اخلاقی و شخصیتی مردان و زنان می‌باشد و عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آنهاست. شواهد پیشین نشان داده است، زنان در مسائل مالی محافظه‌کارانه‌تر از مردان هستند و ریسک‌پذیری کمتری دارند و در نتیجه دارای نظارت بهتر بوده و در مقابل رفتارهای فرصت‌طلبانه تحمل کمتری دارند. بر این اساس انتظار می‌رود حضور نماینده زن در هیئت مدیره، محیطی را ایجاد کند که همگنی هیئت مدیره از بین رود و فرآیند کنترل و نظارت دقیق‌تر گردد. خلاصه این‌که بر اساس یافته‌های این پژوهش، حضور زن در هیئت مدیره می‌تواند کیفیت کنترل‌های داخلی را بهتر نموده و نظارت را بهبود بخشد.

اگرچه یافته‌های این پژوهش نشان داد که حضور نماینده زن در هیئت مدیره با احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی در ارتباط منفی می‌باشد، ولی می‌توان نقاط قوت هیئت مدیره مرد و همچنین بهترین حالت تعادل در تعداد اعضاء مرد و زن را نیز بررسی نمود. همچنین می‌توان انواع مختلف تنوع، شامل تنوع قومی، نژادی، سنی و دانش مالی اعضا هیئت مدیره را نیز در پژوهش‌های آتی بررسی نمود. با توجه به افزایش حضور زنان در سال‌های اخیر در کشور در حرفه حسابداری و نیز دانشگاه‌های کشور، در پژوهش‌های آتی می‌توان تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و نقش زنان در بهبود کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی و همچنین تنوع جنسیتی در بین حسابرسان مستقل را نیز بررسی کرد.

شواهد این پژوهش حاکی از این موضوع است که حضور نماینده زن در هیئت مدیره می‌تواند موجب بهبود سازوکار نظام راهبری شرکت‌ها و در نهایت موجب کاهش احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی گردد و می‌توان انتظار داشت که سهامداران در انتخاب اعضای هیئت مدیره به این مهم توجه نمایند. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند ادبیات مرتبط با موضوعات تنوع جنسیتی در هیئت مدیره و ضعف در کنترل‌های داخلی را گسترش دهد. بعلاوه، شواهد این پژوهش می‌تواند به وسیله نهادهای تنظیم‌کننده قوانین مربوط به "ترکیب اعضای هیئت مدیره"، بکار رود.

#### فهرست منابع:

ایمانی‌برندق، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی‌علوم، مهدی. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و چهارم، شماره ۳، صص ۳۰۳-۳۲۲.

- برادران حسن زاده، رسول؛ پاک مرام، عسگر؛ حسین بابایی، قادر؛ فریادی بناب، علی. (۱۳۹۵)، تاثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر محتوی گزارش حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و سوم، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۷۲.
- بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری (چاپ اول). تهران: انتشارات ترمه.
- پوریانسنب، امیر؛ مهام، کیهان. (۱۳۷۷). کنترل داخلی چارچوب یکپارچه (چاپ سوم). تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- جاوید، داریوش؛ دستگیر، محسن؛ عرب‌صالحی، مهدی. (۱۳۹۴)؛ بررسی تاثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصل‌نامه حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۱۲۵-۱۵۱.
- حاجیه‌ها، زهره؛ محمدحسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- حاجیه‌ها، زهره؛ اورادی، جواد؛ صالح‌آبادی، مهری. (۱۳۹۶)، ضعف در کنترل‌های داخلی و تاخیر گزارش حسابرسی، فصل‌نامه حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۷۸-۹۶.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین. (۱۳۸۵). رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، فصل‌نامه مطالعات حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۱-۴۴.
- رحمانی، حلیمه؛ رجب‌دري، حسین. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۱، صص ۵۳-۷۶.
- سپاسی، سحر؛ عبدلی، لیلا. (۱۳۹۵)، تاثیر جنسیت مدیران ارشد شرکت بر محافظه‌کاری شرطی. مطالعات اجتماعی روان‌شناختی زنان، سال چهاردهم، شماره ۱، صص ۱۲۹-۱۵۴.
- سپاسی، سحر؛ عبدلی، لیلا. (۱۳۹۵)، تاثیرات حضور زنان در هیئت مدیره بر ارزش شرکت و عملکرد مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۳۹-۵۸.
- صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵)، تاثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تاخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۵۹-۸۳.

عباس زاده، محمدرضا؛ معینی زاده، محسن. (۱۳۹۳)، تاثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری: بررسی تطبیقی در ایران و انگلستان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۳، صص ۵۵-۷۳.

عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی؛ علیرضا اکبری امامی. (۱۳۹۵)، تطبیق گزاره‌های اخلاق در متون اسلامی و متون حسابداری، پژوهش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۷-۳۴.

فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا؛ نادری‌بنی، رحمت‌اله. (۱۳۹۳)، عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. فصل‌نامه حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۱۴-۱۳۳.

کردستانی، غلامرضا؛ خاتمی، زینت. (۱۳۹۵)، بررسی ارتباط بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابداری محافظه‌کارانه با ریسک سقوط قیمت سهام، دانش حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۲، صص ۱۰۹-۱۲۲.

لاری‌دشت‌بیاض، محمود؛ اورادی، جواد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیر عامل با حق‌الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و چهارم، شماره ۱، صص ۸۱-۱۰۲.

مدیریت نظارت بر ناشران اوراق بهادار. (۱۳۹۱). رعایت الزامات مربوط به دستورالعمل کنترل‌های داخلی - منشورهای کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسی داخلی، تهران: سازمان بورس و اوراق بهادار.

وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ اوحدی، فریدون؛ کریمی حصارى، فرشاد. (۱۳۹۲)، رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک، مطالعات کمی مدیریت، سال چهارم، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۴.

Abbott, L., S. Parker, and T. Presley . 2012. Female Board Presence and the Likelihood of Financial Restatement. *Accounting Horizons* 26 (4): 607–629.

Adams, R. B., and D. Ferreira. 2009. Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics* 94(2): 291–309.

Ashbaugh-Skaife, H., D.W. Collins., and W.R. Kinney. 2007. The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics* 44(1–2): 166–192.

- Baltaci, M., and S Yilmaz. 2006. Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, world Bank Institute, Washington.D.C, 1-35.
- Barber, B. M., and T. Odean. 2001. Boys will be boys: Gender, overconfidence, and common stock investment. *The Quarterly Journal of Economics* 116(1): 261–292.
- Becker, A., and I. Ulstad. 2007. Gender Differences in Student Ethics: Are Females Really More Ethical .*Plagiary: Cross-Disciplinary Studies in Iagiarism ,Fabrication, and Falsification* 2(3): 1-15.
- Beckmann, D., and L Menkhoff. 2008. Willwomen bewomen? Analyzing the gender difference among financial experts. *Kyklos* 61(3): 364–384.
- Bellucci, A., A. Borisov., and A Zazzaro. 2010. Does gender matter in bank–firm relationships? Evidence from small business lending. *Journal of Banking & Finance* 34(12): 2968–2984.
- Beneish, M. D., M.B Billings., and L.D Hodder. 2008. Internal Control Weaknesses and Information Uncertainty. *The Accounting Review* 83(3): 665–703.
- Catalyst. 2011. No news is bad news: Women's leadership still stalled in corporate America. Available at: <http://www.catalyst.org/media/no-news-bad-news-womensleadership-still-stalled-corporate-america>.
- Chapple, L. L., P. Kent., and J. Routledge. 2012. Board gender diversity and going concern audit opinions. SSRN.2-27. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1979040>.
- Chen, Y., J. Eshleman., and J. Soileau. 2016. Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting*, 32(1),65-90.
- Cheng, M., D. Dhaliwal., and Y Zhang. 2013. Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting? *Journal of Accounting and Economics* 56(1): 1–18.
- Dawson, L. 1997. Ethical Difference between Men and Women in sales profession. *journal of business ethics* 16(1): 1143-1152.
- Doyle, J., W. Ge., and S McVay. 2007. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics* 44(1–2): 193–223.

- Elm, D.R., E.J. Kennedy., and L. Lawton. 2001. Determinants of Moral Reasoning :Sex Role Orientation, Gender, and Academic Factors. *Business and Society* 40 (3): 241-265.
- Epps, R.W., and C.P. Guthrie. 2010. Sarbanes–Oxley 404 material weaknesses and discretionary accruals. *Accounting Forum* 34(2): 67–75.
- Fama, E. F., and M.C. Jensen.1983. Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics* 26(2): 301–326.
- Geiger, M., and B. Connell. 1999. governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 331–383.
- Gul, F. A., M. Hutchinson., and K.M.Y Lai. 2013. Gender-diverse boards and properties of analyst earnings forecasts. *Accounting Horizons* 27(3): 511–538
- Gul, F. A., B. Srinidhi., and A.C. Ng. 2011. Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics* 51(3): 314–338.
- Hambrick, D., T. Cho, and M. Chen. 1996. The influence of top management team heterogeneity on firms’ competitive moves. *Administrative Science Quarterly* 41: 659–684.
- Hammersley, J., L. Myers., and C. Shakespeare. 2008. Market reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses undersection 302 of the Sarbanes Oxley act of 2002. *Review of Accounting Studies* 13(1):141–165.
- Hoitash, U., R. Hoitash., and J.C. Bedard. 2009. Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review* 84(3): 839–867.
- Huang, J., and D.J. Kisgen. 2013. Gender and corporate finance: Are male executives overconfident relative to female executives? *Journal of Financial Economics* 108(3): 822–839.
- Hussey, A. 2011. The effect of ethics on labor market success: Evidence from MBAs. *Journal of economic behavior and organization* 80: 168-180.
- Ittonen, K., J. Miettinen. and S. Vahamaa. 2010. Does female representation on audit committees affect audit fees. *Quarterly Journal of Finance and Accounting* 49(3–4): 113–139.

- Johnstone, K., C. Li, and K. H. Rupley. 2011. Changes in corporate . *Journal of Practice & Theory* 31(3): 203–18.
- Kaplan, S., K. Pany., J. Samuels., and J. Zhang. 2009. An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics* 87(1): 15–30.
- Keller, A.C., K.T. Smith., and L.M. Smith. 2007. Do Gender, Educational Level ,Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-making of U.S. Accountants?. *Critical Perspectives on Accounting* 18, 299-314.
- Krishnan, G. V., and L.M. Parsons. 2008. Getting to the bottom Line: An exploration of gender and earnings quality .*Journal of Business Ethics* 78: 65-76.
- Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review* 80(2): 649–675.
- Lambert, R., & D. Larcker. 1987. An analysis of the use of accounting and market measures of performance in executive compensation contracts. *Journal of Accounting Research* 25: 85–125.
- Munsif, V., K. Raghunandan., & D.V. Rama. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. *Auditing: A*
- Niederle, M., and L. Vesterlund. 2007. Do women shy away from competition? Do men compete too much? *The Quarterly Journal of Economics* 122(3): 1067–1101.
- Peterson, C. A., and J. Philpot. 2007. Women's roles on U.S. Fortune 500 boards: Director expertise and committee memberships. *Journal of Business Ethics* 72(2): 177–196.
- Ray, D. M. 2005. Corporate boards and corporate democracy. *Journal of Corporate Citizenship* 11(20): 93–105
- Richdmon, K. 2001. Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior ,and Gender: The impact on Accounting Students. *Ethical Decision Making*.
- SEC. 1941. Amendment of rules 2–02 and 3–07 of regulation S-X. (Accounting Series Release No. 21). Washington, DC: Government Printing Office.
- Srinidhi, B., F. Gul., and J Tsui. 2011. Female directors and earnings quality. *Contemporary Accounting Research* 28(5): 1610–1644.

- Sun, J., G. Liu., and G. Lan. 2010. Does female directorship on independent audit committees constrain earnings management? *Journal of Business Ethics* 99(3): 369–382.
- Sundén, A. E., and B.J. Surette. 1998. Gender differences in the allocation of assets in retirement savings plans. *The American Economic Review* 88(2): 207–211.
- Tang, T.L.P., D. Tang., and R. Luna-Arocas. 2005. Money profiles: the love of money, attitudes, and needs. *Personnel Review* 34 (5): 603-624.
- Zhang, Y., J. Zhou., and N. Zhou. 2007. Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of Accounting and Public Policy* 26(3): 300–327.