

## کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی

حسین اعتمادی

دانشیار دانشگاه تربیت مدرس

لیلا عبدلی\*

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

### چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی در بروز تقلب حسابداری انجام شده است. در این پژوهش اینکه آیا احتمال بروز تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌هایی با کیفیت حسابرسی بالاتر، کاهش می‌یابد بررسی شده است. به طور کلی، اثر کیفیت حسابرسی بالاتر در کاهش بروز تقلب در صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران (۴۸ شرکت متقلب و ۴۸ شرکت غیرمتقلب) طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ بررسی شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. نتایج به طور کلی بیانگر این است که هر چه در شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی بالاتر باشد ارتکاب شرکت‌ها به تقلب کمتر است.

**واژگان کلیدی:** کیفیت حسابرسی، تقلب، صورت‌های مالی.

## ۱- مقدمه

این پژوهش تأثیر کیفیت حسابرسی بر احتمال بروز تقلب در صورت‌های مالی را بررسی می‌نماید. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، بند ۱۰) و حسابرس مسئول برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی برای کسب اطمینان معقول درباره عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه‌های مهمی است که موجب اشتباه یا تقلب می‌شوند. وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورت‌های مالی منجر می‌شود. تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصت‌های بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کند، اما تشخیص نیت مرتکب، اگر غیرممکن نباشد، برای وی بسیار دشوار است، به ویژه در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی‌گردد (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، بند ۹). حسابرسی بنابراین در نتیجه حصول اطمینان از عملکرد صحیح سیستم گزارش دهی مالی ضروری است.

رسوایی‌های مالی شرکت‌های مانند انرون و وردکام تنها نمونه‌هایی از رسوایی‌های بزرگی است که بازار بزرگ سرمایه آمریکا را در آغاز هزاره سوم دچار نوسان کرد و حرفه حسابرسی را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی زیر سؤال برد که نهایتاً به سلب اعتماد جامعه از حسابداران و حسابرسان انجامید. رسوایی‌های اخیر علاوه بر آسیبی که بر سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان منابع مالی، حسابرسان و... وارد آورد، موجب تحمیل هزینه‌های گزافی بر دوش اقتصاد، خصوصاً در جامعه آمریکا شد که می‌توان آن‌ها را در رده‌های اول هزینه‌های یک کشور جستجو نمود. علاوه بر آسیب افراد داخل و خارج از شرکت از ارتکاب تقلب، کاست اعتبار صورت‌های مالی مستقل و بازارهای مالی اثر منفی گسترده‌تری است که بر روی کارکردهای بازار دارد و نهایتاً به افزایش ریسک و کاهش کارآمدی بازار منتج می‌گردد (پرولز و لوجی، ۲۰۱۱: ۵۳). ایران نیز از رشد و آسیب این پدیده اقتصادی مستثنی نبوده است، به گونه‌ای که در دو دهه اخیر ارتکاب تقلب، بحث غالب مطرح بازارهای مالی و نهادهای اقتصادی-اجتماعی داخلی بوده است. همچنین مشابه سایر کشورها، در ایران نیز مسئله تحریف و به ویژه صورت‌های مالی در حرفه حسابرسی مطرح بوده است. با توجه به مطالب فوق و با توجه به اینکه هیچ پژوهشی در خصوص تأثیر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های متقلب و غیرمتقلب که شرکت‌ها از لحاظ قابلیت مقایسه در صنایع مشابه و از نظر اندازه (لگاریتم طبیعی فروش) هم‌سان انتخاب شده با شند، بر ارتکاب تقلب مورد بحث و بررسی قرار نگرفته است، در این پژوهش به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی بر احتمال بروز تقلب در صورت‌های مالی پرداخته شده است. در این پژوهش سعی شده است به این پرسش پاسخ داده شود که: آیا احتمال بروز تقلب در

صورت‌های مالی شرکت‌هایی با کیفیت حسابرسی بالاتر، کاهش می‌یابد؟ در ادامه مقاله به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش پژوهش و نتیجه‌گیری و پیشنهادات پرداخته شده است.

## ۲- مبانی نظری، مرور پیشینه و فرضیه‌ها

تعریف‌های زیادی از تقلب در مفهوم کلی خود از طرف حرفه و مجامع بین‌المللی و افراد شاغل در حرفه وجود دارد که هر کدام از آن‌ها به نوع خاصی به خصوصیات تقلب اشاره می‌کنند؛ اما به طور عمومی، فعلی است ارادی جهت به دست آوردن مزایای غیرمنصفانه و غیرقانونی. تخلف، نیز سوء رفتاری است که به نقض قوانین، مقررات، رویه‌های داخلی سازمان و عدم توجه به انتظارات بازار از اعمال رفتار اخلاقی در تجارت اطلاق می‌شود. با توجه به تعریف تقلب و تخلف، کلیه عملیاتی که منجر به تحلیل رفتن اعتماد شهروندی به طور عام (و خدشه وارد شدن بر اعتبار بنگاه) به طور خاص می‌شود از جمله مفاهیم ریسک عملیاتی است. بر اساس بیانی شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، تقلب فعل یا عملی است که به ارایه نادرست و با اهمیت در صورت‌های مالی مورد حسابرسی منجر می‌شود و همچنین استاندارد شماره ۹۹، کشف تقلب را برای مؤسسات حسابرسی الزامی نموده است. وجود این استانداردها پیامدهای ناشی از ارتکاب به تقلب باعث افزایش نیاز به کشف اثربخش تقلب می‌شود (مانسینو<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷؛ ۷). (حساس یگانه و اسکو، ۱۳۹۰؛ ۳۵) تقلب اصطلاحی عام و در برگیرنده همه توانایی‌های متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کار گیرد تا مزایایی با ارائه نادرست اطلاعات به دیگران به دست آورد (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۸۸؛ ۳۷). طبق بخش ۲۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران، تقلب عبارت است از: هر گونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزایای ناروا یا غیرقانونی. هر چند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرسان مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد. هدف برخی از تقلبات ممکن است تحریف صورت‌های مالی نباشد (کمیته استانداردهای حسابرسی ۱۳۹۱). در این استاندارد، حسابرسان در بررسی تقلب دو مورد را مدنظر دارد که عبارت‌اند از «تحریف ناشی از گزارش‌های مالی متقلبانه (تقلب در صورت‌های مالی)» و «تحریف‌های ناشی از سوء استفاده دارایی‌ها». حال آنکه انجمن حرفه‌ای بازرسان رسمی کشف تقلب (ACFE) «فساد مالی» را به عنوان نوع دیگری از تقلب نام می‌برد.

کشف تقلب با استفاده از روش‌های معمولی حسابرسان؛ کار بسیار مشکلی است (کودی<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹). دلیل آن این است که نخست دانش کمی در ارتباط با ویژگی‌های تقلب مدیریت وجود دارد. دوم اینکه بخشی از حسابرسان فاقد تجربه مورد نیاز در کشف تحریف‌ها به‌ویژه موارد تقلب هستند. نهایت اینکه برخی مدیران عمداً سعی می‌کنند حسابرسان را فریب دهند (الیوت و

ویلینگهام<sup>۴</sup>، ۱۹۸۰). برای چنین مدیرانی که به محدودیت‌های حسابرسی آگاه هستند؛ روش‌های مرسوم حسابرسی ممکن است کافی نباشد. این محدودیت‌ها نیاز به روش‌های تحلیلی اضافی برای کشف مؤثر تقلب را تداعی می‌سازند.

استاندارد حسابرسی SAS شماره ۸۲ که جایگزین بیانیه شماره ۵۳ گردید؛ روشنگری بیشتری داشت اما مأموریت‌های حسابرسان را در کشف تقلب افزایش نداد (هافمن<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷؛ ۱۰۰). روش‌های متعددی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود روش‌های متعددی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد، از آن جمله می‌توان به تقلب از طریق تغییر روش‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای مدیریت، شناسایی نادرست درآمدها و هزینه‌ها و کاربرد نادرست یا استفاده افراطی و تفریطی از استانداردهای حسابداری اشاره نمود (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۸؛ ۳۹). تقلب می‌تواند از طریق دارندگان اطلاعات محرمانه نیز رخ دهد. مدیران ارشد شرکت‌ها، قادر به ارتکاب به تقلب صورت‌های مالی جهت فریب دادن سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان و یا متورم نمودن سود شده و به دنبال آن حقوق بالاتر و پاداش بالاتر دریافت نمایند.

خدمات حسابرسی نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران، سهامداران و اعتباردهندگان دارند (ویلنبرگ<sup>۶</sup>، ۱۹۹۹؛ ۲۲۶) برای ایفای این نقش کیفیت حسابرسی مهم است. در حالی که کیفیت حسابرسی مفهومی است که تعریف‌های متفاوتی برای آن ارائه شده است. دی آنجلو<sup>۷</sup> (۱۹۸۱؛ ۱۸۴) تعریفی دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد: ۱- تحریف با اهمیت باید کشف شود و ۲- تحریف با اهمیت باید گزارش شود. به این ترتیب کیفیت حسابرسی تابعی از توان حسابرسی در کشف تحریف و درجه استقلال حسابرسی است. پالمروز<sup>۸</sup> (۱۹۹۸؛ ۵۶) کیفیت حسابرسی را با احتمال این که صورت‌های مالی فاقد تحریف با اهمیت باشد باید تعریف کرد. با توجه به مطالب تقلب و کیفیت حسابرسی فرضیه اصلی به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه اصلی: شرکت‌های دارای کیفیت حسابرسی بالاتر احتمال کمتری جهت ارتکاب به تقلب در صورت‌های مالی دارند.

برای سنجش معیار کیفیت حسابرسی از پنج شاخص که عبارت‌اند از اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت، مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه استفاده شده است و اثرات آن‌ها بر کاهش ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی بررسی شده است. در ادامه به تشریح هر یک از معیارهای کیفیت حسابرسی مورد استفاده در پژوهش و تدوین فرضیه‌های فرعی پرداخته شده است.

یکی از شاخص‌های جایگزین برای سنجش کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی است و انتظار می‌رود با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. از نظر

لینوکس<sup>۹</sup> (۱۹۹۹؛ ۸۰۰)، دو توضیح برای همبستگی مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر اساس پژوهش‌های نظری فراهم شده است که یکی مرتبط با شهرت حسابرسان و دیگری مرتبط با میزان ثروت و منابع مالی حسابرسان است. دی آنجلو (۱۹۸۱؛ ۱۸۴) استدلال می‌کند که حسابرسان بزرگ انگیزه بیشتری برای ارائه گزارش با کیفیت دارند زیرا، آنان ارزش زیادی برای شهرت خود قائل هستند. بنابراین با توجه به مطالب فوق فرضیه فرعی اول به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه فرعی (۱) اندازه مؤسسه حسابرسی با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

یکی از عوامل مهم مؤثر بر استقلال حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان است که میررز<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳؛ ۷۷۹) آن را تعداد سال‌های متوالی می‌داند که یک حسابرسان مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد. کمران<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۵؛ ۸۳۵) معتقد است که پیچیدگی‌های زیاد در محیط کاری شرکت‌ها موجب شده است تا حسابرسان نتوانند در مدت زمان کوتاهی با فعالیت‌های شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کنند. تداوم انتخاب حسابرسان (دوره تصدی طولانی مدت) موجب می‌شود تا حسابرسان به مرور دانش خاص بیشتری را کسب کنند و این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. تداوم بلندمدت انتخاب حسابرسان به دلیل این که موجب آشنایی و شناخت حسابرسان از محیط صاحبکار می‌شود، نقش نظراتی و اطلاعاتی حسابرسانی را پررنگ‌تر می‌کند و هزینه‌های نمایندگی و همچنین، ریسک اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و این به نوبه خود باعث کاهش هزینه سرمایه می‌شود. بنابراین با توجه به مطالب فوق فرضیه فرعی دوم به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه فرعی (۲) دوره تصدی حسابرسان با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

هر قدر مؤسسه حسابرسان تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دان و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۰؛ ۱۹۸). تخصص حسابرسان در صنعت، خلق ایده‌های سازنده برای کمک به صاحبکاران و ایجاد ارزش افزوده برای آنان و همچنین فراهم کردن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی از مسائلی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند (کند<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸؛ ۵۹). به دلیل این که حالت‌های مختلف تخصص حسابرسان در صنعت، به طور مستقیم مشاهده پذیر نیست، شاخص‌های مختلفی برای اندازه‌گیری آن استفاده می‌شود که از جمله آن شاخص‌ها، رویکرد سهم بازار (سهم نسبی از بازار حسابرسان یک صنعت) و رویکرد سهم پرتفوی (وزن شرکت‌های یک صنعت در پرتفوی مؤسسه حسابرسان) است. مؤسسه‌های حسابرسانی متخصص صنعت، با شناختی که از پیچیدگی‌ها و مسائل خاص یک صنعت دارند،

نقش نظارتی و اطلاعاتی بارزتری نسبت به دیگر مؤسسه‌های حسابرسی در آن صنعت خاص دارند و می‌توانند اطلاعات قابل اتکایی را برای سرمایه‌گذاران فراهم کنند و به این ترتیب ریسک اطلاعاتی بازار را کاهش دهند و موجب کاهش هزینه سرمایه شوند. بنابراین با توجه به مطالب فوق فرضیه فرعی سوم و چهارم به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه فرعی (۳) تخصص حسابرس در صنعت با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

فرضیه فرعی (۴) مؤسسه حسابرس متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

در این پژوهش نیز از متغیر مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی که نشان دهنده این است که مؤسسه حسابرس متخصص در صنعت و هم دارای طول دوره تصدی طولانی است نیز به عنوان شاخص دیگری از کیفیت حسابرسی نیز استفاده شده است (هامز و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۳؛ ۶۶)؛ و همچنین شاخص امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه این رتبه‌بندی از سوی جامعه حسابداران رسمی منتشر می‌شود و مؤسسه‌ها در ۴ گروه (الف تا دال) قرار می‌گیرند (لنسهون و رک<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۴؛ ۲۲۳). بنابراین با توجه به مطالب فوق فرضیه فرعی پنجم به صورت ذیل تدوین شده است:

فرضیه فرعی (۵) امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

## ۲-۱- پیشنهاد تجربی

خواجهی و ابراهیمی میمند (۱۳۹۴)، به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با هدف دستیابی به آستانه‌های سود پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بین احتمال مدیریت سود با هدف دستیابی یا پیش‌گیری از سود سال قبل و اندازه مؤسسه حسابرسی و امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ اما رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی و آستانه‌های اجتناب از زیان و اجتناب از سود غیرمنتظره منفی یافتند.

ایزدی نیا و میرزائی (۱۳۹۴)، تأثیر ارزش‌گذاری بالای سهام بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی ارزش‌گذاری بالای سهام و معیارهای کیفیت حسابرسی مثبت و معنی‌دار است. این بدین معنی است که میزان اثر منفی کیفیت حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری در بین شرکت‌های با ارزش‌گذاری بالای سهام کاهش می‌یابد و حسابرسان با کیفیت حسابرسی بالا میزان اقلام تعهدی اختیاری در شرکت‌های با ارزش‌گذاری بالا را کاهش نمی‌دهند.

فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳)، به مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در شرکت‌های با سابقه مدیریت سود، احتمال ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. به علاوه، نتایج بیانگر این مطلب است که در زمان وجود مدیریت سود در شرکت‌ها، عوامل انگیزشی، سبب افزایش ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی می‌گردند.

اعتمادی و زلفی (۱۳۹۲)، به بررسی کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. نتایج نشان می‌دهند که این مدل نقش اثربخشی در کشف تقلب صورت‌های مالی داشته و می‌تواند به سرمایه‌گذاران، حسابداران رسمی و حسابرسان داخلی و مقامات مالیاتی و نهادهای دولتی و سیستم بانکی کمک زیادی نماید.

لیسیک و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۵)، در مطالعه‌ای به بررسی تقلب در حسابداری، حسابرسی و نقش جرائم دولتی در چین پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ با احتمال کمتری مرتکب تقلب در صورت‌های مالی می‌شوند. این اثر در صنایع تحت کنترل و تقلب‌های مرتبط با سود قوی‌تر است؛ و همچنین نتایج نشان می‌دهد شدت تقلب، به استثنای شرکت‌های متقابل در سایر حوزه‌های قضایی، با استفاده از اقدامات جایگزین تقلب، انتخاب حسابرسان توسط حسابداران و کنترل برای سایر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بیشتر هستند. نتایج نقش جرائم دولت در تضمین کیفیت حسابرسی و پیامدهای مهم عملی و کاربردی برای کمک به شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی و کسب‌وکار به طور کلی موفقیت رقابت در چین را تأیید می‌کند.

پرولز و لوجی (۲۰۱۱)، ارتباط مدیریت سود و تقلب در صورت‌های مالی را بررسی کردند. نتایج بیانگر این است که رابطه معناداری بین مدیریت سود و تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. همچنین عوامل انگیزشی در صورت وجود سابق مدیریت سود سبب افزایش این احتمال می‌شود.

چی و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۱)، در بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی دریافتند که گردش طولانی مدت حسابرس با افزایش مدیریت سود واقعی مرتبط است.

چردن و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۰)، در بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود برای دستیابی به سود مورد نظر، به این نتیجه دست یافتند که صاحبکاران ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی کمتر اقدام به جهت‌دهی سود به سمت دستیابی به سود مینا می‌کنند.

### ۳- روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف جز پژوهش‌های کاربردی است. از سوی دیگر، بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی است. با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف پژوهش‌های توصیفی، پژوهش حاضر از نوع همبستگی خواهد بود. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار اکسل تلخیص و سپس متغیرهای مورد نظر محاسبه شده‌اند. محاسبات آماری و برآوردها با استفاده از نرم‌افزار Eviews نسخه ۸ انجام گردیده است.

جامعه، نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و بازه زمانی این پژوهش از سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۳ است. ملاحظات مرتبط با انتخاب نمونه به شرح زیر است:

(۱) جزء بانک‌ها، مؤسسات مالی، سرمایه‌گذاری، هلدینگ و لیزینگ نباشد زیرا به دلیل ماهیت فعالیت خاص آن‌ها، رابطه مؤلفه‌های مورد بررسی در این پژوهش برای چنین مؤسسه‌ای متفاوت بوده و قابل تعمیم به سایرین نیست.

(۲) برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد و تغییر دوره مالی نداشته باشند.

### اندازه‌گیری تقلب

برای انتخاب شرکت‌های متقلب در پژوهش‌ها مختلف شاخص‌های متفاوتی در نظر گرفته‌اند. در این پژوهش به منظور گزینش شرکت‌های متقلب در صورت‌های مالی، روش فرکاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۵۳) مورد استفاده قرار گرفته است. در این روش فرض گردیده است که شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی آن‌ها مردود، عدم اظهارنظر و یا مشروط بوده‌اند دارای احتمال بیشتری به ارتکاب تقلب نسبت به شرکت‌های که گزارش حسابرسی مقبول دارند؛ بنابراین در ابتدا شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی مردود، عدم اظهارنظر یا مشروط بوده شناسایی می‌شوند. سپس از بین موارد شناسایی شده، شرکت‌هایی که یکی از مصادیق تقلب ذیل عنوان علت نوع اظهارنظرشان ذکر گردیدند، با احراز یکی از مصادیق، به عنوان شرکت‌های متقلب شناسایی می‌شوند؛ که مصادیق بر مبنای پژوهش‌های ماهر و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۷)، فرکاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۵۳) و وکیلی فرد و همکاران (۱۳۸۸؛ ۳۹) انتخاب گردیدند که عبارت‌اند از:

(۱) شناسایی نادرست درآمدها و اندازه‌گیری درآمدها تحقق یافته. (۲) بیش‌نمایی در دارایی‌ها و موجودی‌های پایان دوره. (۳) شناسایی نادرست هزینه‌ها و عدم اندازه‌گیری هزینه‌های تحقق یافته. (۴) کم‌نمایی در بدهی‌ها و استفاده نادرست و متقلبانانه از حساب‌های ذخیره. (۵) عدم



تهیه صورت‌های مالی با فرض توقف فعالیت‌های شرکت‌هایی که فرض تداوم فعالیت آن‌ها به شکل اساسی زیر سؤال رفته و در گزارش‌های حسابرسی بازیافت یافته است.

نگاره (۱) نمونه نهایی انتخاب شده

| شرکت‌های متقلب |   |
|----------------|---|
| ۱۱             | شناسایی نادرست درآمدها و اندازه‌گیری درآمدها<br>تحقق یافته  |
| ۸              | بیش نمایی در دارایی‌ها و موجودی‌های پایان دوره  |
| ۱۵             | شناسایی نادرست هزینه‌ها و عدم اندازه‌گیری هزینه‌های<br>تحقق یافته   |
| ۸              | کم نمایی در بدهی‌ها و استفاده نادرست و متقلبانه از<br>حساب‌های ذخیره  |
| ۶              | عدم تهیه صورت‌های مالی با فرض توقف فعالیت‌های<br>شرکت‌هایی که فرض تداوم فعالیت آن‌ها به شکل اساسی<br>زیر سؤال رفته و در گزارش‌های حسابرسی بازیافت<br>یافته است. |
| ۴۸             | تعداد کل شرکت‌های متقلب   |

و همچنین نمونه‌ای به تعداد مساوی از شرکت‌های غیر متقلب که فاقد مصادیق فوق بوده شناسایی شده است و برای تطابق با شرکت‌های متقلب، در انتخاب شرکت‌های غیر متقلب، سعی شد تا به تعداد شرکت‌های متقلب از شرکت‌های موجود در صنایع مشابه و از نظر اندازه (لگاریتم طبیعی فروش) همسان انتخاب شده است. پس در مجموع نمونه مورد استفاده در پژوهش شامل ۹۶ شرکت (۴۸ شرکت متقلب و ۴۸ شرکت غیر متقلب) است.

### مدل و متغیرهای پژوهش

با استفاده از مدل (۱) تا (۵) زیر به بررسی فرضیه‌ها پرداخته شده است:

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Audit Quality}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل اصلی})$$

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Auditor Size}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل ۱})$$

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Auditor Tenure}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل ۲})$$

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPEC}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل ۳})$$

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPECTEN}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل ۴})$$

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Quality control point}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (\text{مدل ۵})$$

## اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از پنج شاخص به شرح زیر استفاده شده است: اندازه مؤسسه حسابرسی Auditor Size: برای اندازه‌گیری یک اندازه مؤسسه حسابرسی از متغیر مجازی استفاده شده است. بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته در ایران (مانند حساس یگانه و آذینفر، ۱۳۸۹؛ ۹۱) در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار کرده است. طول دوره تصدی Auditor Tenure: از یک متغیر مجازی برای اندازه‌گیری طول دوره تصدی استفاده شده است. در صورتی که طول دوره تصدی مؤسسه حسابرسی چهار سال یا بیشتر باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار کرده است. برخی پژوهش‌ها یک رابطه مثبت بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود یافتند (کارسلو و ناجی، ۲۰۰۴؛ گُش و مون، ۲۰۰۵)، نشان می‌دهد رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرس و بروز تقلب وجود دارد. تخصص حسابرس در صنعت Auditor SPEC: تخصص حسابرس در صنعت یک متغیر مجازی است. بر اساس پژوهش آقایی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۱؛ ۷) از رویکرد سهم بازار برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت استفاده شده است. ابتدا بر اساس رابطه زیر سهم بازار مؤسسه حسابرسی محاسبه شده است:

$$\text{سهم بازار مؤسسه حسابرسی} = \frac{\text{مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص}}{\text{مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در این صنعت}}$$

سپس مؤسساتی که سهم بازار آن‌ها بیش از  $\{1/2\} * \{ \text{شرکت‌های موجود در یک صنعت} / 1 \}$  باشد، به عنوان حسابرس متخصص در صنعت در نظر گرفته شده‌اند. در صورتی که مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار کرده است. مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی: یک متغیر مجازی است. بر اساس هامز و همکاران (۲۰۱۳) در صورتی که مؤسسه حسابرس متخصص در صنعت و هم دارای طول دوره تصدی طولانی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار کرده است. امتیاز کنترل و وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه Quality control point: این رتبه‌بندی از سوی جامعه حسابداران رسمی منتشر می‌شود و مؤسسه‌ها در ۴ گروه (الف تا دال) قرار می‌گیرند. از این نوع شاخص در پژوهش‌های مختلفی استفاده شده است (لنسون و رک، ۲۰۰۴).

### متغیر وابسته

Fraud: یک متغیر مجازی است اگر شرکت مرتکب تقلب در صورت‌های مالی شده است معادل یک و در غیر این صورت صفر است.

### متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترل مهم مطابق پژوهش‌های قبلی در صورت‌های مالی متقلب یافته شده‌اند، شامل شده است. سن شرکت: لگاریتم طبیعی تعداد سال است که این شرکت جز شرکت‌های پذیرفته

شده در بورس می‌باشد. اندازه شرکت: اندازه شرکت؛ از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه شده است؛ زیرا دارندگان بدهی انگیزه برای نظارت بر مدیریت و به دست آوردن کیفیت بالای اطلاعات حسابداری دارند، آن که برای شرکت به مدیریت درآمد اگر آن‌ها اهرم بالا داشته باشند، سخت (مشکل) است (فرانکل و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۲؛ ۷۶). از سوی دیگر، شرکت‌های بسیار اهرمی هزینه‌های مورد انتظار بیشتر آشفستگی مالی روبرو هستند. در نتیجه آن‌ها ممکن است به احتمال زیاد به اشتباه گزارش بدهند (برنز و کدیا<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۶؛ ۳۵) و یا حتی تقلب بنمایند (اریکسون و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۶؛ ۱۴۳). این ترتیب مدل شامل اهرم مالی: از نسبت مجموع بدهی‌های کوتاه و بلندمدت بر کل دارایی‌ها محاسبه شده است. بازده دارایی‌ها: برای کنترل عملکرد شرکت، بازده دارایی استفاده شده است که از نسبت سود خالص پس از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها محاسبه شده است. برخی از پژوهش‌ها یافتند که شرکت‌های با رشد سریع به احتمال زیاد به تقلب مرتکب می‌شوند (به عنوان مثال لُیک و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۱۹۸۹؛ ۲۸) هر چند پژوهش‌های دیگر موفق به پیدا کردن ارتباط معنی‌داری بین رشد و گزارش دهی نادرست / تقلب نشدند (برنز و کدیا، ۲۰۰۶؛ ۶۷؛ اریکسون و همکاران، ۲۰۰۶؛ ۱۲۳). رشد شرکت: که از نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری آن محاسبه شده است که به عنوان شاخص برای فرصت‌های رشد است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در نگاره (۲)، خلاصه‌ای از آمار توصیفی متغیرهای مدل برای شرکت‌های متقلب و در نگاره (۳)، خلاصه‌ای از آمار توصیفی متغیرهای مدل برای شرکت‌های غیرمتقلب آورده شده است.

نگاره (۲) آمار توصیفی متغیرهای مدل برای شرکت‌های متقلب

| متغیرها               | میانگین | میانه  | حداکثر | حداقل   | انحراف معیار |
|-----------------------|---------|--------|--------|---------|--------------|
| Auditor Size          | ۰/۰۷۲۹  | ۰      | ۱      | ۰       | ۰/۲۶۰۴       |
| Auditor Tenure        | ۰/۴۸۹۵  | ۰      | ۱      | ۰       | ۰/۵۰۰۷       |
| SPEC                  | ۰/۵۲۸۰  | ۱      | ۱      | ۰       | ۰/۴۹۹۶       |
| SPECTEN               | ۰/۴۲۰۱  | ۰      | ۱      | ۰       | ۰/۴۹۴۴       |
| Quality control point | ۰/۵۶۵۹  | ۱      | ۱      | ۰       | ۰/۴۹۶۴       |
| Company Age           | ۱/۵۳۷۴  | ۱/۵۹۶۵ | ۱/۷۸۵۳ | ۱       | ۰/۱۶۸۱       |
| Company Size          | ۶/۰۰۷۹  | ۵/۸۸۱۷ | ۸/۰۱۶۹ | ۴/۸۱۸۰  | ۰/۷۰۵۳       |
| Leverage              | ۰/۶۰۸۷  | ۰/۶۴۵۲ | ۰/۹۹۶۷ | ۰/۱۰۵۳  | ۰/۲۰۴۶       |
| ROA                   | ۰/۱۰۱۹  | ۰/۸۰۱۰ | ۰/۶۲۱۶ | -۰/۲۴۸۵ | ۰/۱۳۳۶       |
| MB                    | ۱/۷۵۷۵  | ۱/۲۰۷۶ | ۱/۸۱۲۸ | ۰/۲۲۹۹  | ۱/۴۳۴۷       |

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۰۰۷۹/۶ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. همچنین پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. در بین متغیرهای پژوهش بازده دارایی دارای کمترین و رشد شرکت بیشترین میزان پراکندگی را دارا می‌باشند.

نگاره (۳) آمار توصیفی متغیرهای مدل برای شرکت‌های غیرمتقلب

| متغیرها               | میانگین | میانه  | حداکثر | حداقل   | انحراف معیار |
|-----------------------|---------|--------|--------|---------|--------------|
| Auditor Size          | ۰/۳۷۸۹  | ۰      | ۱      | ۰       | ۰/۴۸۵۵       |
| Auditor Tenure        | -/۴۴۲۱  | ۰      | ۱      | ۰       | ۰/۴۹۷۰       |
| SPEC                  | -/۵۴۲۱  | ۱      | ۱      | ۰       | ۰/۴۹۸۶       |
| SPECTEN               | -/۹۰۲۶  | ۱      | ۱      | ۰       | ۰/۲۹۱۹       |
| Quality control point | -/۸۷۵۴  | ۱      | ۱      | ۰       | ۰/۳۳۰۵       |
| Company Age           | ۱/۴۹۷۳  | ۱/۵۴۴۰ | ۱/۷۸۵۳ | ۰/۸۴۵۰  | ۰/۱۸۳۷       |
| Company Size          | ۵/۷۵۳۵  | ۵/۷۰۱۵ | ۷/۸۶۷۵ | ۴/۲۹۰۶  | ۰/۶۰۷۳       |
| Leverage              | -/۶۰۵۶  | -/۶۲۳۴ | -/۹۷۶۵ | -/۰۶۶۹  | ۰/۱۸۷۱       |
| ROA                   | -/۱۰۲۸  | -/۰۷۷۴ | -/۶۳۹۴ | -/۰۲۴۷۸ | ۰/۱۲۰۹       |
| MB                    | ۱/۶۵۰۴  | ۱/۲۹۹۲ | ۹/۲۹۶۹ | ۰/۰۸۲۰  | ۱/۲۱۶۶       |

### آزمون مانایی لوین، لین و چاو

نتایج حاصل از آزمون مانایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش نیز در نگاره (۴) ارائه شده است. نگاره (۴) نتایج آزمون مانایی متغیرها

| متغیرها               | Statistic | Prob   |
|-----------------------|-----------|--------|
| Fraud                 | -۲/۵۰۲۵   | ۰/۰۰۶۲ |
| Auditor Size          | -۳/۷۹۵۵   | ۰/۰۰۰۱ |
| Auditor Tenure        | -۳/۳۵۰۸   | ۰/۰۰۰۴ |
| SPEC                  | -۳/۲۹۹۹   | ۰/۰۰۰۵ |
| SPECTEN               | -۲/۷۷۰۷   | ۰/۰۰۲۸ |
| Quality control point | -۳/۳۵۹۹   | ۰/۰۰۰۴ |
| Company Age           | -۷۴/۸۸۷۶  | ۰/۰۰۰۰ |
| Company Size          | -۷/۹۴۲۵   | ۰/۰۰۰۰ |
| Leverage              | -۶/۶۸۰۴   | ۰/۰۰۰۰ |
| ROA                   | -۱۰/۷۸۶۹  | ۰/۰۰۰۰ |
| MB                    | -۷/۴۱۵۰   | ۰/۰۰۰۰ |

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، برای کلیه متغیرهای پژوهش، سطح معناداری (p-value) در آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو کوچک‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین فرض صفر رد می‌شود و نشان‌دهنده این است که متغیرها مانا هستند.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نحوه‌ی اندازه‌گیری متغیر وابسته که یک متغیر دو وجهی است، برای آزمون فرضیه‌های فرعی از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شده است.

نگاره (۵) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی اول

اندازه مؤسسه حسابرسی با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

| متغیر وابسته تقلب (Fraud)   |         |                  |         |                    |
|---|---------|------------------|---------|--------------------|
| $\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Auditor Size}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ |         |                  |         |                    |
| p-value   | Z       | انحراف استاندارد | ضریب    | متغیر              |
| ۰/۰۰۰۳  | -۳/۶۷۷۱ | ۰/۶۴۰۴           | -۰/۰۰۰۷ | Auditor Size       |
| ۰/۰۰۰۰  | -۵/۴۶۲۸ | ۰/۰۱۴۸           | -۰/۰۷۷۲ | Company Age        |
| ۰/۰۰۰۰  | ۵/۴۳۱۵  | ۰/۲۷۱۰           | ۰/۰۹۸۱  | Company Size       |
| ۰/۰۰۸۹  | -۲/۶۲۶۹ | ۱/۵۱۲۳           | -۰/۱۴۴۴ | Lverage            |
| ۰/۰۰۰۰  | -۶/۵۰۵۱ | ۲/۱۷۲۹           | -۰/۰۰۱۵ | ROA                |
| ۰/۰۰۰۱  | ۴/۰۷۸۴  | ۰/۱۵۱۷           | ۰/۰۰۲۹  | MB                 |
| ۰/۵۱۵۶  | ۰/۶۵۰۰  | ۱/۴۶۹۵           | ۰/۹۵۵۳  | مقدار ثابت         |
|   | ۰/۷۵۶۱  |                  |         | McFadden R-squared |
|   | ۱۷/۳۹۱۴ |                  |         | LR-statistic       |
|   | ۰/۰۰۰۰  |                  |         | Prob(LR-statistic) |

همان‌گونه که در نگاره (۵) ملاحظه می‌شود، ضریب Auditor Size، برابر با -۰/۰۰۰۷ و عدد معناداری (Prob) آن ۰/۰۰۰۳ می‌باشد توجه به آماره t و P-Value این متغیر، نتایج نشانگر معنی‌داری این ضریب در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. نتایج به دست آمده این است که استخدام شرکت حسابرسی بزرگ، تضمین حسابرسی با کیفیت بالاتر است در نتیجه میزان تقلب در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد که به منافع اقتصادی برای شرکت‌های مشتری در بازارهای سرمایه تبدیل می‌شود.

نگاره (۶) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی دوم

دوره تصدی حسابرسی با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

| متغیر وابسته تقلب (Fraud)   |         |                  |          |                    |
|---|---------|------------------|----------|--------------------|
| $Fraud_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Auditor\ Tenure_{i,t} + \beta_2 Company\ Age_{i,t} + \beta_3 Company\ Size_{i,t} + \beta_4 Lverage_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 MB_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ |         |                  |          |                    |
| p-value   | Z آماره | انحراف استاندارد | ضریب     | متغیر              |
| ./.....   | -۵/۳۴۶۱ | ./۱۵۴۷           | -./۸۲۷۴  | Auditor Tenure     |
| ./...۹۸   | -۲/۱۷۹۰ | ./۰۴۳۶           | -./۰۹۵۱  | Company Age        |
| ./...۴۰   | ۲/۸۹۱۰  | ./۲۸۴۹           | ./۸۲۳۷   | Company Size       |
| ./.....   | -۶/۵۸۰۰ | ./۱۴۱۰           | -./۹۲۸۰  | Lverage            |
| ./...۰۵   | -۳/۵۳۴۱ | ./...۳۱          | -./۰۱۱۲  | ROA                |
| ./.....   | ۷/۴۹۹۸  | ./...۰۶          | ./...۴۹  | MB                 |
| ./.....   | ۳۰/۸۱۵۶ | ./...۱۵          | ./...۴۷۰ | مقدار ثابت         |
|   | ./۷۶۰۵  |                  |          | Mcfadden R-squared |
|   | ۱۶/۶۵۵۰ |                  |          | LR-statistic       |
|   | ./..... |                  |          | Prob(LR-statistic) |

با توجه به نتایج مندرج در نگاره (۶)، یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب شاخص کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی) با تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد. این بدین معنی است که دوره تصدی طولانی مدت موجب می‌شود تا حسابرسان به مرور دانش خاص بیشتری را کسب کنند و این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسان می‌شود در نتیجه ارتکاب شرکت‌ها به تقلب در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد.

نگاره (۷) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی سوم

تخصص حسابرسان در صنعت با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

| متغیر وابسته تقلب (Fraud)  |         |                  |          |                    |
|--|---------|------------------|----------|--------------------|
| $Fraud_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{i,t} + \beta_2 Company\ Age_{i,t} + \beta_3 Company\ Size_{i,t} + \beta_4 Lverage_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 MB_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ |         |                  |          |                    |
| p-value  | Z آماره | انحراف استاندارد | ضریب     | متغیر              |
| ./.....  | -۶/۴۴۷۰ | ./۰۴۷۶           | -./۳۰۷۱  | SPEC               |
| ./.....  | -۴/۸۸۱۰ | ./...۴۸          | -./۰۲۳۸  | Company Age        |
| ./...۰۲  | ۳/۵۳۵۸  | ./...۱۷۱         | ./...۰۵  | Company Size       |
| ./...۴۶  | -۲/۱۸۱۵ | ./...۱۵۱         | -./...۲۹ | Lverage            |
| ./...۳۹  | ۲/۵۷۲۴  | ./...۹۰۷         | ./...۳۳۴ | ROA                |
| ./.....  | ۴/۰۱۲۰  | ./...۸۷۸         | ./۳۵۲۴   | MB                 |
| ./.....  | ۴/۲۰۱۲  | ./...۰۸۵         | ./...۳۵۹ | مقدار ثابت         |
|  | ./۷۴۹۳  |                  |          | Mcfadden R-squared |
|  | ۱۶/۴۸۷۲ |                  |          | LR-statistic       |
|  | ./..... |                  |          | Prob(LR-statistic) |

با توجه به نتایج مندرج در نگاره (۷)، ضریب شاخص کیفیت حسابرسی (تخصص حسابرسان در صنعت) رابطه منفی و معناداری با تقلب در صورت‌های مالی دارد. این نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی متخصص صنعت، با شناختی که از پیچیدگی‌ها و مسائل خاص یک صنعت دارند، نقش نظارتی و اطلاعاتی بارزتری نسبت به دیگر مؤسسه‌های حسابرسی در آن صنعت خاص دارند که منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شده و تأثیر محدودکننده بر ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد.

نگاره (۸) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی چهارم

مؤسسه حسابرسان متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

| متغیر وابسته تقلب (Fraud)  |         |                  |           |                    |
|--|---------|------------------|-----------|--------------------|
| $\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPECTEN}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ |         |                  |           |                    |
| p-value  | Z       | انحراف استاندارد | ضریب      | متغیر              |
| ./.....  | -۶/۳۵۶۸ | ./۰.۹۹۹          | -./۰.۶۳۵۲ | SPECTEN            |
| ./.....  | -۴/۸۸۱۳ | ./۰.۰۴۴          | -./۰.۲۱۸  | Company Age        |
| ./.....  | ۳/۵۳۸۸  | ./۰.۱۱۴          | ./۰.۴۰۵   | Company Size       |
| ./.....  | -۲/۱۲۱۶ | ./۰.۱۷۴          | -./۰.۳۶۹  | Lverage            |
| ./.....  | ۲/۵۲۲۴  | ./۰.۱۳۳۲         | ./۰.۳۳۳   | ROA                |
| ./.....  | ۴/۰۱۲۰  | ./۰.۷۷۶          | ./۰.۳۱۱۴  | MB                 |
| ./.....  | ۶/۶۳۵۸  | ./۰.۸۴۸          | ./۰.۵۶۳۱  | مقدار ثابت         |
|  | ./۷۸۷۳  |                  |           | Mcfadden R-squared |
|  | ۱۱/۴۹۰۳ |                  |           | LR-statistic       |
|  | ./..... |                  |           | Prob(LR-statistic) |

با توجه به نتایج مندرج در نگاره (۸)، ضریب شاخص کیفیت حسابرسی (تخصص حسابرسان در صنعت با طول دوره تصدی طولانی) رابطه منفی و معناداری با تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. این نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی متخصص صنعت با طول دوره تصدی طولانی، با شناختی که از پیچیدگی‌ها و مسائل خاص یک صنعت با دوره تصدی طولانی دارند، نقش نظارتی و دانش خاص بیشتری را کسب کنند این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود در نتیجه ارتکاب شرکت‌ها به تقلب در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد.

نگاره (۹) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه فرعی پنجم

امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه با ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

متغیر وابسته تقلب (Fraud)

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Quality control point}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

| p-value | Z آماره | انحراف استاندارد | ضریب    | متغیر                 |
|---------|---------|------------------|---------|-----------------------|
| ./..... | -۶/۰۶۶۲ | ./۰۰۵۱           | -./۰۳۱۱ | Quality control point |
| ./..... | -۴/۲۹۲۸ | ./۰۱۷۰           | -./۰۷۳۲ | Company Age           |
| ./..... | ۷/۴۵۶۶  | ./۰۰۱۷           | ./۰۱۳۰  | Company Size          |
| ./۰۰۹۱  | -۲/۱۶۳۵ | ./۰۲۷۱           | -./۰۵۸۷ | Lverage               |
| ./..... | -۵/۷۴۳۴ | ./۰۱۵۲           | -./۰۸۷۷ | ROA                   |
| ./..... | -۶/۸۷۸۴ | ./۰۱۴۸           | -./۱۰۱۹ | MB                    |
| ./..... | ۶/۶۸۴۶  | ./۰۰۳۳           | ./۰۲۲۴  | مقدار ثابت            |
|         | ./۷۶۱۷  |                  |         | McFadden R-squared    |
|         | ۱۸/۱۳۲۹ |                  |         | LR-statistic          |
|         | ./..... |                  |         | Prob(LR-statistic)    |

با توجه به نتایج مندرج در نگاره (۹)، ضریب شاخص کیفیت حسابرسی (امتیاز کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی مؤسسه) رابطه منفی و معناداری با تقلب در صورت‌های مالی دارد. این نشان می‌دهد که مؤسسه‌ها حسابرسی در گروه الف قرار گرفته‌اند نسبت به سه گروه (ب، جیم و دال) که از سوی جامعه حسابداران رسمی طبقه‌بندی شده‌اند، کیفیت حسابرسی بالاتری دارند و تأثیر محدودکننده بر ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌گذارند.

نگاره (۱۰) نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت آزمون فرضیه اصلی

شرکت‌های دارای کیفیت حسابرسی بالاتر احتمال کمتری جهت ارتکاب به تقلب در صورت‌های مالی دارند.

متغیر وابسته تقلب (Fraud)

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Audit Quality}_{i,t} + \beta_2 \text{Company Age}_{i,t} + \beta_3 \text{Company Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lverage}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{MB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

| p-value | Z آماره | انحراف استاندارد | ضریب    | متغیر                 |
|---------|---------|------------------|---------|-----------------------|
| ./..... | -۴/۰۸۰۷ | ./۱۶۰۰           | -./۶۵۲۹ | Auditor Size          |
| ./..... | -۶/۹۸۳۲ | ./۰۵۴۶           | -./۳۸۱۶ | Auditor Tenure        |
| ./..... | -۵/۷۱۹۶ | ./۱۰۹۱           | -./۶۲۴۰ | SPEC                  |
| ./..... | -۶/۱۸۳۷ | ./۱۳۵۱           | -./۸۳۵۴ | SPECTEN               |
| ./..... | -۶/۱۴۵۵ | ./۱۵۱۶           | -./۹۳۱۹ | Quality control point |
| ./..... | -۶/۵۱۵۴ | ./۱۲۳۳           | -./۸۰۳۵ | Company Age           |
| ./۰۱۰۸  | ۲/۵۶۰۲  | ./۰۳۶۰           | ./۰۹۲۲  | Company Size          |
| ./..... | -۶/۵۰۵۱ | ./۰۰۱۵           | -./۰۱۰۰ | Lverage               |
| ./..... | -۳/۵۲۶۲ | ./۰۰۸۵           | -./۰۳۰۱ | ROA                   |
| ./..... | ۵/۴۳۱۵  | ./۰۹۸۱           | ./۵۳۳۱  | MB                    |
| ./..... | ۹/۶۵۵۶  | ./۰۰۲۵           | ./۰۲۴۵  | مقدار ثابت            |
|         | ./۷۳۱۳  |                  |         | McFadden R-squared    |
|         | ۱۷/۲۷۹۱ |                  |         | LR-statistic          |
|         | ./..... |                  |         | Prob(LR-statistic)    |



همان‌گونه که در نگاره (۱۰) ملاحظه می‌شود، به طور کلی بین پنج شاخص کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی، تخصص حسابرسی در صنعت، تخصص حسابرسی در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز و وضعیت کنترل و کیفیت مؤسسه حسابرسی) با تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

## ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی پرداخته شده است. با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از رگرسیون لجستیک نشان دهنده آن است که بین اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، بین تخصص حسابرسی در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ که بیانگر این است که شرکت‌های حسابرسی شده با حسابرسان بزرگ‌تر، دوره تصدی بیشتری، متخصص در صنعت و هر چه تخصص حسابرسی در صنعت با طول دوره تصدی طولانی‌تر و در رتبه‌بندی از سوی جامعه حسابداران رسمی در مؤسسه‌ها ۱ (گروه الف) قرار گرفته باشند شرکت‌های حسابرسی شده دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند و احتمال کمتری دارد که مرتکب تقلب در صورت‌های مالی شوند. نتایج به دست آمده به طور کلی نشان می‌دهد بین کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد زیرا، در شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان باکیفیت حسابرسی بالا (اندازه‌گیری شده توسط شاخص‌های اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، بین تخصص حسابرسی در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و کنترل وضعیت و کیفیت حسابرسی) نسبت به سایر شرکت‌ها ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. این پژوهش دارای پیامدهای مهمی برای شرکت به دنبال رقابت در بازار سرمایه هستند، دارد. اول، این پژوهش همان‌گونه که در ادبیات حسابداری به طور کلی نشان می‌دهد که هر چه حسابرسان بزرگ‌تر، دوره تصدی طولانی‌تر، متخصص‌تر در صنعت و دارای امتیاز و وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی بالاتری باشند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند و منافع اقتصادی برای شرکت‌های مشتری در بازار سرمایه به ارمغان می‌آورند. به عنوان مثال، به مشتریان مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر کیفیت سود بهتر را نشان می‌دهد (تو و وونگ<sup>۲۶</sup>، ۱۹۹۳؛ ۳۶۶). دوم، در دنیای پرقابیت امروز که در همه جا، کاهش هزینه و افزایش بازدهی مطرح است، رقابت در حرفه حسابرسی نیز در پهنه جهان و به خصوص در کشورهای پیشرفته صنعتی به طور محسوس تشدید شده است. این موضوع موجب شده است که حسابرسان کوشش کنند تا بر کارآیی روش‌های خود بیافزایند دولت باید نقش نظارتی بر فعالیت‌های حسابرسان به ویژه در

حصول اطمینان از کیفیت حسابرسی بالا داشته باشد. در نهایت، به قانون‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌شود که قوانینی را به‌طور بالقوه نظم و انضباط به عنوان یک سازوکار برای دادخواهی برای اطمینان از کیفیت حسابرسی بالا به کار گیرد.

اگرچه در انتخاب نمونه پژوهش از شرکت‌های متقلب، روش فرکاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۵۳) مورد استفاده قرار گرفته است، اما در پژوهش‌ها مختلف شاخص‌های متفاوتی در نظر گرفته شده است که نیز ممکن است با در نظر گرفتن آن شاخص‌ها یک شرکت را در شمار شرکت‌های متقلب قرار گیرد در حالی که در این پژوهش ممکن است به عنوان شرکت غیرمتقلب طبقه‌بندی شده باشد.

و همچنین در انتخاب شرکت‌های غیرمتقلب برای تطابق با شرکت‌های متقلب سعی شد تا به تعداد شرکت‌های متقلب از شرکت‌های موجود در صنایع مشابه و از نظر اندازه همسان انتخاب شده است. پس در مجموع نمونه مورد استفاده در پژوهش شامل ۹۶ شرکت (۴۸ شرکت متقلب و ۴۸ شرکت غیرمتقلب) است. حال چنانچه در صنایع مشابه و از نظر اندازه همسان انتخاب نمی‌شدند تعداد نمونه‌ها بیشتر می‌شدند.

## یادداشت‌ها

- |                        |                        |
|------------------------|------------------------|
| 1- Perols & Lougee     | 14- Houmes & et al.    |
| 2- Mancino             | 15- Lowensohn & Reck   |
| 3- Coderre             | 16- Lisic & et al.     |
| 4- Elliot & Willingham | 17- Chi & et al.       |
| 5- Hoffman             | 18- Jordan & et al.    |
| 6- Willenborg          | 19- Maher & et al.     |
| 7- DeAngelo            | 20- Carcello & Nagy    |
| 8- Palmrose            | 21- Ghosh & Moon       |
| 9- Lennox              | 22- Frankel & et al.   |
| 10- Myers              | 23- Burns & Kedia      |
| 11- Cameran            | 24- Erickson & et al.  |
| 12- Dunn & et al.      | 25- Loebbecke & et al. |
| 13- Kend               | 26- Teoh & Wong        |

## کتابنامه

۱. آقای، محمدعلی و مهدی ناظمی اردکانی. (۱۳۹۱)، تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری، فصلنامه دانش حسابداری: ۱۲، (۴۶): ۴-۱۷.
۲. اعتمادی، حسین و حسن زلفی. (۱۳۹۲)، کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشات متقلبان. فصلنامه دانش حسابداری: ۱۳، (۵۱): ۸۹-۱۰۶.
۳. ایزدی‌نیا، ناصر و مهدی میرزائی. (۱۳۹۴). تأثیر ارزش‌گذاری بالای سهام بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری: ۱۲، (۴۵): ۳۱-۸۰.

۴. حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی: (۶۱): ۸۵-۹۸.
  ۵. حساس یگانه، یحیی و وحید اسکو. (۱۳۹۰). تقلب در شرکت‌ها. چه کسانی هشدار می‌دهند، حسابداری رسمی: (۳۵).
  ۶. خواجه‌وی، شکرالله و مهدی ابراهیمی میمند. (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با هدف دستیابی به آستانه‌های سود، فصلنامه دانش حسابداری: ۶، (۲۲): ۲۹-۵۶.
  ۷. صفرزاده محمدحسین. (۱۳۸۹). توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری: ۱، (۱): ۱۳۷-۱۶۳.
  ۸. فرقاندوست حقیقی، کامبیز، برواری، فرید و امین فروغی دهکردی. (۱۳۹۳). مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس، فصلنامه دانش حسابرسی: ۱۴، (۵۶): ۴۷-۶۸.
  ۹. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۱). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران.
  ۱۰. وکیلی فرد، حمیدرضا، جبارزاده کنگرلویی، سعید و اکبر پوررضا سلطان احمدی. (۱۳۸۸). بررسی ویژگی‌های تقلب در صورت‌های مالی، حسابدار: ۲۴، (۳): ۳۶-۴۱.
11. Burns, J. & Kedia, S. (2006). The impact of performance-based compensation on misreporting. *Journal of Financial Economics*:79,(1): 35-67.
  12. Carcello, J.V. & Nagy, A.L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*: 23,(2): 55- 69.
  13. Coderre, G.D. (1999). *Fraud Detection. Using Data Analysis Techniques to Detect Fraud*, Global Audit Publications, Vancouver.
  14. Cameran, M., Di Vincenzo, D., and Merlotti, E. (2005). The audit firm rotation rule: A review of the literature. Working paper, Bocconi University, Milan, Italy. <http://ssrn.com/abstract=825404>.
  15. Chi, W.; Lei Lisic, L. and Pevzner, M. (2011). Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management? *Accounting Horizons*: 25,(2):315-335.
  16. DeAngelo, L. E. (1981). Audit Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*:(3): 183-199.
  17. Dunn, K. A., Mayhew, B. W., and Morsfield, S. G. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality. *Contemporary Accounting Research*. (17): 183-198.

18. Elliot, R. and Willingham, J. (1980). *Management Fraud: Detection and Deterrence*, Petrocelli, New York, NY.
19. Erickson, M., Hanlon, M., & Maydew, E.L. (2006). Is there a link between executive equity incentives and accounting fraud? *Journal of Accounting Research*: 44,(1):113-143.
20. Frankel, R., Johnson, M., & Nelson, K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*. 71-105 (Supplement).
21. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*: 80, (2): 585-612.
22. Hoffman, V.B. (1997), Discussion of the effects of SAS No. 82 on auditors attention to fraud risk factors and audit planning decisions, *Journal of Accounting Research*: 35, (5):99-104.
23. Houmes, R, Foley, M and Cebula, R, J. (2013). Audit Quality and Overvalued Equity. *Accounting Research Journal*: 26, (1): 56-74.
24. Kend, M. (2008). Client industry audit expertise: Towards a better understanding. *Pacific Accounting Review*: 20:49-62.
25. Jordan, C.E. Clark, J.S. and Hames, C.C. (2010). The impact of audit quality on earnings management to achieve user reference points in EPS. *The Journal of Applied Business Research*: 26, 19-30.
26. Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pocket hypotheses. *Journal of Business Finance and Accounting*: 26, (7) & (8): 779-805.
27. Lisic, L., Silveri, S., Song Y., and Wang., K.(2015). Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China. *Journal of Business Research* : 68,1186-1195.
28. Loebbecke, J.K., Eining, M.M., & Willingham, J.J. (1989). Auditors' experience with material irregularities: Frequency, nature, and detectability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*: 9,(1): 1-28.
29. Lowensohn, S., and Reck, J., (2004). Longitudinal analysis of local government audit quality. *Research in Governmental and NonProfit Accounting*: 11, 213-228.
30. Mancino, J. (1997). The auditor and fraud , *Journal of Accountancy*, April, 6-32.
31. Palmrose, Z.V. (1988). An Analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*: 63, 55-73.
32. Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). "The relation between earnings management and financial statement fraud". *Advances in Accounting*: 27.(1):39-53.
33. Teoh, S.H., & Wong, T.J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*, 68(2), 346-366.
34. Maher, W Michael. Stickney, P Clyde. Weil, L Roman. (2007). *Managerial accounting: an introduction to concepts, methods, and uses*, 10th ed. Mason, OH.

35. Myers, J., Myers, L., and T. Omer. (2003). Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*: 78, (3): 779-800.

36. Willenborg, M. (1999). Empirical analysis of the economic demand for auditing in the initial public offering market. *Journal of Accounting Research*: 37, 225-238.