

رابطه کیفیت حسابداری و تقلب شرکت با حق الزحمه حسابداری و گردش حسابرس

عادل عباسی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

abbasiadel85@gmail.com

دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).

f.khoshkar@hnhk.ac.ir

دکتر داود گرجی زاده

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی رابطه کیفیت حسابداری و تقلب شرکت با حق الزحمه حسابداری و گردش حسابرس می پردازد. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی بوده و از آنجایی که در پژوهش حاضر وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی و از نوع پس رویدادی گنجانده می شود. در مسیر انجام این پژوهش، سه فرضیه تدوین و ۱۴۰۰ شرکت از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک برای دوره زمانی ۷ ساله بین ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ به عنوان سال آتی انتخاب شده و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش بعد از گردآوری در نرم افزار اکسل با استفاده از نرم افزار آماری ایویوز نسخه ۱۰ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین کیفیت حسابداری و تقلب شرکت رابطه معکوس معناداری وجود دارد. و بین کیفیت حسابداری و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد. همچنین بین کیفیت حسابداری و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابداری، تقلب شرکت، حق الزحمه حسابداری، گردش حسابرس.

مقدمه

این مطالعه چگونگی واکنش حسابداری به افشای تقلب شرکتی را بررسی می کند. تقلب عبارت است از "اقدامات عمدی که توسط مدیریت در هر سطحی برای فریب، کلاهبرداری، کلاهبرداری یا فریب سرمایه گذاران یا سایر سهامداران کلیدی انجام می شود." وقوع تقلب نشان دهنده انگیزه های مدیریت و کارکنان برای ارتکاب تقلب و ناکارآمدی مکانیسم های حاکمیتی با هدف جلوگیری از تقلب است. بنابراین، افشای تقلب به ذینفعان فرصتی برای ارزیابی مجدد ریسک شرکت و تعدیل رفتار خود می دهد. علیرغم اهمیت و شیوع تقلب شرکتی، تنها چند مطالعه نحوه واکنش ذینفعان به تقلب شرکتی را بررسی کرده اند. این مطالعه سعی دارد با بررسی نحوه واکنش حسابداری به افشای تقلب شرکتی در تصمیمات قرارداد حسابداری خود، خلاء را پر کند (گانام و همکاران، ۲۰۱۹).

ریسک تقلب یکی از اجزای اساسی ریسک حسابداری است زیرا احتمال تحریف بااهمیت صورتهای مالی را افزایش می دهد. بر این اساس، استانداردهای حسابداری، حسابداری را ملزم می کند که در ارزیابی احتمال تقلب و واکنش به ریسک ارزیابی شده دقت لازم را به خرج دهند. افشای تقلب شرکتی احتمال دعوی قضایی بعدی حسابرس را افزایش می دهد و

به حسابرسی انگیزه و فرصتی برای ارزیابی مجدد خطر تقلب مشتری می دهد. بنابراین، حسابرسی نسبت به مشتری بدبین تر می شوند و تصمیمات قراردادی خود را در پاسخ به افشای تقلب شرکتی تغییر می دهند. با این حال، تا جایی که حسابرسی به اندازه کافی خطرات تقلب ذاتی مشتریان حسابرسی را قبل از کشف و انتشار رویدادهای تقلب ارزیابی کنند، افشای تقلب ممکن است رفتار حسابرسی را تغییر ندهد (پایینی و رامسی، ۲۰۰۵).

با تکیه بر بحث‌های مربوط به رفتار حسابرسی، ابتدا فرض می‌کنیم که پس از افشای دخالت صاحبکار در تقلب، حسابرس به دلیل افزایش تلاش حسابرسی (ساعت‌ها) و/یا حق‌الزحمه حسابرسی در ساعت، هزینه‌های حسابرسی بالاتری را از صاحبکار دریافت می‌کند. از این پس حق بیمه حسابرسی. از آنجایی که افشای دخالت مشتری در تقلب شرکتی، خطر بالای حسابرسی را نشان می‌دهد، حسابرس باید تلاش حسابرسی بیشتری انجام دهد و اعضای ارشد حسابرسی بیشتری را برای کاهش خطر شکست در کشف تحریف‌های مالی به کار گمارد. علاوه بر این، تا جایی که افزایش تلاش حسابرسی برای حذف خطر تقلب کافی نباشد، حسابرس می‌تواند برای تحمل ریسک حسابرسی افزایش یافته نیز به حق بیمه نیاز داشته باشد. در مجموع، حسابرس تلاش حسابرسی و/یا حق بیمه حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه از شرکت‌هایی که در فعالیت‌های متقلبانانه دخیل هستند، هزینه‌های حسابرسی بالاتری دریافت می‌کند (جانستون و بیدار، ۲۰۰۴؛ ماک و تورنر، ۲۰۰۵).

فرضیه بعدی این است که احتمال گردش حسابرس پس از افشای تقلب مشتری افزایش می‌یابد. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که حسابرسی همچنین با کنار گذاشتن مشتریان پرخطر به افزایش ریسک حسابرسی پاسخ می‌دهند (جانستون، ۲۰۰۰؛ کریشانان و همکاران، ۲۰۱۳). اگر حسابرس حق بیمه اضافی حسابرسی را برای جبران خطر افزایش یافته حسابرسی ناکافی ارزیابی کند، حسابرس انتخاب می‌کند که از تعامل حسابرسی با شرکت کلاهبردار انصراف دهد و احتمال گردش حسابرس را افزایش دهد (جانستون و بیدار، ۲۰۰۴).

بیان مساله

شرکت‌ها متحمل عواقب نامطلوب قابل توجهی پس از افشای تقلب شرکتی می‌شوند. به عنوان مثال، پس از انتشار مطبوعاتی در مورد تقلب ادعایی، شرکت‌ها در طول دو روز پس از انتشار اخبار، به طور متوسط ۱۶.۷٪ کاهش قیمت سهام را تجربه کردند. عواقب شدیدتر شامل ورشکستگی، حذف از بورس اوراق بهادار یا فروش دارایی‌های مادی است. علاوه بر این، مدیران و مدیران انواع مختلفی از هزینه‌های شخصی از نظر فرصت‌های شغلی، جریمه‌ها و جرایم کیفی را متحمل می‌شوند. کلاهبرداری شرکتی نیز هزینه‌های قابل توجهی برای جامعه و جامعه محلی دارد (باسلی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بروچت و سیرنیواسان، ۲۰۱۴).

با کمال تعجب، با وجود ادبیات گسترده در مورد نقش حسابرسی در نظارت و کشف تقلب مشتریان، شواهد کمی در مورد نحوه واکنش حسابرسی به خطر تقلب، به ویژه در مورد افشای تقلب شرکتی وجود دارد. حسابرس «مسئولیت دارد حسابرسی را برای کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورتهای مالی، اعم از اشتباه یا تقلب، برنامه ریزی و اجرا کند». ریسک تقلب یکی از اجزای اساسی ریسک حسابرسی است زیرا هم گزارشگری مالی متقلبانانه و هم سوء استفاده از دارایی‌ها باعث می‌شود صورت‌های مالی نمایش منصفانه‌ای از شرایط و عملکرد مالی شرکت نباشد. علاوه بر این، تقلب احتمال شکایت حسابرس توسط ذینفعان شرکت را افزایش می‌دهد. بر این اساس، استانداردهای حسابرسی، حسابرسی را ملزم می‌کند که در ارزیابی خطر تقلب و واکنش به آن دقت لازم را به خرج دهند (بونر و همکاران، ۱۹۹۸).

علیرغم اهمیت خطر تقلب، حسابرسی در شناسایی خطر تقلب از قبل با مشکلاتی روبرو هستند زیرا ارزیابی خطر تقلب بر اساس پرس و جوهای آنها از مدیرانی است که به طور بالقوه در فعالیت های متقلبانه دخیل هستند (کرناچر و استرن، ۲۰۰۴) و به دلیل اینکه سیگنال های تقلب شامل موارد زیر است. مدیریت سود نزولی که دغدغه اصلی حسابرسی نیست (سانگ و همکاران، ۲۰۱۳). با این حال، هنگامی که فعالیت های متقلبانه فاش شد، حسابرسی باید از افزایش خطر تقلب ذاتی مشتریان خود آگاه شوند. وقوع تقلب فرصتی را برای حسابرسی فراهم می کند تا ارزیابی های خود را از مثلث تقلب (یعنی انگیزه، نگرش و فرصت) به روزرسانی کنند و ریسک های ذاتی و کنترلی را که مستقیماً به طراحی روش های حسابرسی وارد می شوند، دوباره ارزیابی کنند (تروپتر و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین، ما استدلال می کنیم که حسابرسی تصمیمات قراردادی خود را پس از افشای دخالت مشتریان در فعالیت های متقلبانه تغییر می دهند. با این وجود، ممکن است حسابرسی به دلایل زیر به افشای تقلب پاسخ ندهند. استانداردهای حسابرسی بر اهمیت ارزیابی خطرات تقلب در انجام حسابرسی تأکید دارند. برای رسیدگی به خطرات تقلب، حسابرسی می توانند مستقیماً با مدیریت مصاحبه کرده و با حسابرسی داخلی تعامل داشته باشند. حسابرسی همچنین ملزم به ارزیابی کفایت محیط کنترلی مشتریان خود در پیشگیری و کشف تقلب هستند. در این فرآیند، حسابرسی مقادیر کافی از اطلاعات خصوصی را به دست می آورند و می توانند خطرات تقلب را از قبل ارزیابی کنند. تا جایی که حسابرسی به اندازه کافی خطرات تقلب را قبل از کشف رویدادهای تقلب ارزیابی کنند، افشای تقلب ممکن است رفتار آنها را تغییر ندهد.

حق الزحمه حسابرسی بر اساس ساعات حسابرسی برنامه ریزی شده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در ساعت تعیین می شود. خطرات تقلب ممکن است با افزایش ساعات حسابرسی و/یا هزینه های حسابرسی در ساعت، هزینه های حسابرسی را افزایش دهد. اول، زمانی که ریسک تقلب بالاتر ارزیابی شود، تلاش حسابرسی بیشتری مورد نیاز است. در پاسخ به خطر تقلب ارزیابی شده، حسابرسی باید روش های حسابرسی سخت گیرانه تری را برای کاهش خطر کشف و حفظ سطح بالایی از کیفیت حسابرسی انجام دهند. برای مثال، حسابرسی باید توجه بیشتری به اصول حسابداری مربوط به اندازه گیری های ذهنی و معاملات پیچیده داشته باشند و رویه های حسابرسی را انجام دهند که توسط مشتری غیرقابل پیش بینی است. علاوه بر این، ماهیت روش های حسابرسی باید شامل اطلاعات قابل اعتمادتر و مستقل تر باشد، زمان بندی آزمون های اساسی باید به تاریخ گزارش دهی نزدیک تر باشد، و وسعت روش ها باید شامل حجم نمونه بزرگ تر یا روش های تحلیلی دقیق تر باشد.

موک و ترنر (۲۰۰۵) شواهد میدانی ارائه می دهند که حسابرسی در واقع ماهیت، میزان و/یا زمان بندی روش های حسابرسی را در پاسخ به خطر تقلب ارزیابی شده اصلاح می کنند. در تحقیقی، پین و رمزی (۲۰۰۵) نشان دادند که حسابرسی در زمانی که ریسک تقلب مشتری بالاتر ارزیابی می شود، شک و تردید حرفه ای بیشتری را اعمال می کنند. بدارد و جانستون (۲۰۰۴) با استفاده از داده های اختصاصی در یک شرکت حسابرسی بزرگ نشان دادند که شرکای حسابرسی قصد دارند تلاش حسابرسی را برای مشتریان فعلی خود با سطح بالایی از ریسک دستکاری سود افزایش دهند. چنین یافته هایی با شواهد تجربی گراهام و بیدار (۲۰۰۳) که حسابرسی برای بررسی ها و پرس و جوهای گسترده در پاسخ به افزایش خطر تقلب و آزمون های اساسی تر در برخورد با انواع خاصی از عوامل خطر تقلب برنامه ریزی می کنند، سازگار است.

ثانیاً، زمانی که ریسک تقلب ارزیابی شده بیشتر باشد، حسابرسی ممکن است حق بیمه حسابرسی بالاتری را از مشتریان حسابرسی دریافت کنند. برای کاهش خطر افزایش تحریف با اهمیت ناشی از خطر تقلب، حسابرسی باید پرسنل مجرب تری را به کار گمارده و میزان نظارت را افزایش دهند. علاوه بر این، تا جایی که افزایش تلاش برای حذف خطر تقلب کافی نباشد، حسابرسی می تواند برای تحمل ریسک افزایش یافته، حق بیمه را نیز طلب کند. جانستون و بدارد (۲۰۰۱)، با

استفاده از داده‌های یک شرکت حسابرسی بزرگ، نشان می‌دهند که عوامل خطر تقلب با حق بیمه‌های ریسک در پیشنهادها کار اولیه مرتبط است. علاوه بر این، در حالی که کل ساعات حسابرسی برای شرکت‌های مشتری با ریسک تقلب بالا افزایش نمی‌یابد، ترکیب پرسنل حسابرسی به گونه‌ای تنظیم شد که متخصصان ریسک بیشتری را شامل شود، که باعث افزایش هزینه‌های دریافتی در هر ساعت می‌شود. در یک مطالعه مرتبط، جانستون و بیدار (۲۰۰۳) نشان دادند که حسابرسی به احتمال زیاد شرکت‌هایی را با سطح بالایی از خطر تقلب می‌پذیرند که اجازه دریافت نرخ صورت حساب بالاتر را داشته باشند.

حسابرسی در صورتی که نتوانند به اندازه کافی دامنه و وسعت روشهای حسابرسی خود را برای کاهش خطر افزایش یافته حسابرسی تنظیم کنند یا اگر به اندازه کافی برای خطر جبران نشده باشند، قرارداد حسابرسی را رد می‌کنند (کریشان و همکاران، ۲۰۱۳). به طور مشابه، جانستون (۲۰۰۰) گزارش می‌دهد که حسابرسی به احتمال زیاد از ریسک حسابرسی از طریق غربالگری مشتری به جای تعدیل حق الزحمه حسابرسی در انطباق با خطرات اجتناب می‌کنند. چنین نتیجه‌ای با شواهد گسترده‌ای مطابقت دارد مبنی بر اینکه گردش مالی حسابرسی به دنبال افزایش ریسک‌های مشتری، از جمله ریسک دعوی قضایی یا ریسک دستکاری سود است (کیم و پارک، ۲۰۱۴؛ کریشان و کریشان، ۱۹۹۷؛ لندزمن و همکاران، ۲۰۰۹؛ راغوناندان و راما، ۱۹۹۹؛ شو، ۲۰۰۰). با توجه به اینکه تقلب مشتری خطر دعوی قضایی حسابرسی را افزایش می‌دهد، انتظار می‌رود گردش مالی حسابرسی پس از افزایش خطر تقلب افزایش یابد. جانستون و بدارد (۲۰۰۴) با تمرکز بر خطر تقلب، گزارش می‌دهند که حسابرسی مشتریان پرخطر را از مجموعه خود حذف می‌کنند و مشتریان جدیدی را می‌پذیرند که نسبت به مشتریان مستمر آنها ریسک کمتری دارند.

توجه داریم که از آنجایی که حسابرسی خارجی اجباری است حتی اگر یک حسابرسی مشتری پرخطر را رد کند، حسابرسی دیگری در نهایت مشتری پرخطر را فرض می‌کند. اگر حسابرسی خاصی نسبت به دیگران احتمال بیشتری برای مدیریت ریسک پرتفوی داشته باشند، تغییر حسابرسی می‌تواند از حسابرسی حساس تر به ریسک به حسابرسی کمتر حساس در پاسخ به خطر تقلب رخ دهد. کاپلان و ویلیامز (۲۰۱۲) شواهدی ارائه می‌کنند که نشان می‌دهد حسابرسی ۴ بزرگ در طول زمان در تصمیم‌گیری‌های پذیرش مشتری محافظه کارانه‌تر شده‌اند و به احتمال زیاد مشتریانی را که توانایی ادامه فعالیت‌شان مورد تردید است، رد می‌کنند. در نتیجه، حسابرسی غیر بزرگ ۴ در نهایت مشتریان پرخطرتری را فرض می‌کنند. شو (۲۰۰۰) همچنین دریافته است که مشتریان به احتمال زیاد حسابرسی کوچک را زمانی که حسابرسی فعلی آنها در پاسخ به افزایش ریسک دادرسی استعفا می‌دهند، انتخاب می‌کنند.

با تکیه بر مطالب فوق پژوهش حاضر درصدد پاسخگویی به این سوال می‌باشد که بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابرسی و گردش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چه رابطه‌ای وجود دارد؟

اهمیت موضوع تحقیق و انگیزه انتخاب آن انگیزه انتخاب موضوع:

با توجه به رشد روزافزون استانداردهای حسابداری در کشوره‌های توسعه یافته و بین‌المللی شدن گزارشگری مالی عدم انجام تحقیق‌های کاربردی می‌تواند دیدگاه حسابداران و قانون‌گذاران را بسته نگه دارد و بدان توجهی نشود و این امر باعث عدم توسعه در گزارشگری شرکت‌ها و در نتیجه ضعف بورس اوراق بهادار خواهد که به دنبال آن تبعاتی منفی همچون عدم تمایل سرمایه‌گذاران خارجی با شرکت‌های ایرانی در پی خواهد داشت زیرا گزارشگری مالی حاضر برای

آنها شفاف نخواهد بود و همچنین موجب عدم شفافیت در بازار سرمایه و در نتیجه تصمیم گیری نادرست سرمایه گذاران را پی خواهد داشت. همچنین عدم توجه به پژوهش های خارجی می تواند منجر به دلسردی پژوهشگران داخلی به ارائه مقالات در مجامع بین المللی کند که این امر بر میزان تولید علم کشور منجر شده و کاهش سواد مالی می گردد و همچنین با کاهش سواد مالی امکان ارائه پیشنهادها به مجامع بین المللی برای استانداردهای حسابداری نخواهد بود.

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

انجام پژوهش حاضر از چند بعد حائز اهمیت می باشد:

- ۱) نتایج حاصل شده می تواند منجر به توسعه تئوری موضوع و بهره مندی مراکز آموزشی و پژوهشی می شود.
- ۲) مدیران شرکت ها می توانند از نتایج حاصل شده در تصمیمات اتخاذی خود جهت حفظ حقوق سرمایه گذاران بهره مند شوند.
- ۳) سازمان بورس اوراق بهادار می تواند از نتایج حاصل شده در جهت اعمال قوانین و آیین نامه ها بهره مند شوند.
- ۴) سرمایه گذاران می تواند با تکیه بر نتایج حاصل شده بینش جدیدی نسبت به شرکت ها پیدا کنند.
- ۵) منجر به تشویق پژوهشگران داخلی به ارائه مقالات در مجلات خارجی می شود که باعث تولید علم به اسم کشورمان می شود.
- ۶) باعث می شود محققین به ارائه پژوهش های کاربردی برای حل مشکلاتی که در شرکت ها هست تمایل نشان دهد.
- ۷) همچنین منجر به فراهم ساختن زیرساخت ها برای حمایت دولت و ارگان های دولتی از تحقیقات انجام شده می شود و از آنها برای پیاده سازی تحقیق ها بهره مند می شوند.

پیشینه پژوهش

زارع و جمالی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تعداد نمونه که از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک از جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تعداد ۱۱۰ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۰ - ۱۳۹۸ انتخاب شده است. روش گردآوری اطلاعات از صورت های مالی حسابرسی شده شرکت های موجود در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین از سایت کدال و نرم افزار رهاورد نوین می باشد. نتایج پژوهش نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری مشاهده شده است و همچنین کیفیت حسابرسی* تاخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معکوس و معناداری را نشان داده شده است.

زمانی و تالانه (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. هدف از انجام این تحقیق بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می باشد. بدین منظور اطلاعات مربوط به ۱۲۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳ - ۱۳۹۷ جمع آوری گردید. مدل با استفاده از تکنیک داده های تابلویی و با استفاده از روش اثرات ثابت برآورد گردید و مشخص گردید که حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد.

خانی زاده و حیدریور (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر پیچیدگی سازمانی، تغییر شرکای موسسه حسابرسی و چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. در همین راستا تعداد ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفت. به منظور آزمون فرضیه های پژوهش، از مدل رگرسیون چند متغیره و روش

حداقل مربعات معمولی در مجموعه داده های ترکیبی استفاده گردید. برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از مدل دیچو و دچو (۲۰۰۲) استفاده شده است. بر اساس شواهد حاصل، نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها حاکی از آن است که اهرم مالی و اندازه شرکت به عنوان معیارهای پیچیدگی سازمانی، تاثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارند، همچنین تغییر شرکای موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیرگذار است، در نهایت چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیری ندارد.

طاهری و رخشان (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین بیش اطمینان مدیران و احتمال وقوع تقلب پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در طی سالهای ۱۳۸۹-۱۳۹۷ استفاده شده است. روش مورد استفاده تجزیه و تحلیل داده ها، روش رگرسیون چند متغیره است. نتایج تحقیق نشان داد که بیش اطمینان مدیران اثر معناداری بر احتمال وقوع تقلب ندارد و همچنین کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین بیش اطمینان مدیران و احتمال وقوع تقلب تاثیری ندارد.

طاهری و زابلی (۱۳۹۹) به بررسی اثر کیفیت حسابرسی بر عدم اطمینان محیطی در احتمال وقوع تقلب پرداختند. در این پژوهش، از اطلاعات ۱۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۹-۱۳۹۷ استفاده شده است. روش مورد استفاده تجزیه تحلیل داده ها، روش رگرسیون چند متغیره است. نتیجه تحقیق نشان داد که عدم اطمینان محیطی بر احتمال وقوع تقلب تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین عدم اطمینان محیطی و احتمال وقوع تقلب تأثیر معناداری ندارد.

احمدپور و ایمان زاده (۱۳۹۸) به بررسی ارزیابی میزان تاثیر چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت پرداختند. جامعه آماری در این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ بوده، که با توجه به انتخاب نمونه ها از روش حذف سیستماتیک تعداد ۶۸ شرکت به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد. این تحقیق از نوع شبه تجربی است و از نظر هدف کاربردی می باشد، همچنین به منظور جمع آوری داده ها و اطلاعات از روش میدانی (بانک های اطلاعاتی و نرم افزار ره آورد نوین) استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که یک رابطه مثبت و معنی دار بین چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت در شرکت ها وجود دارد.

اکبری و گودرزی (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت حسابرسی ناشی از تقلب شرکت ها پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفته است. برای اجرای این پژوهش یک فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی تدوین شد. به منظور گردآوری اطلاعات از روش کتابخانه ای و گزارش های مالی شرکت های بورسی استفاده شد. در این پژوهش به منظور تعیین نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جاک براه، به منظور تعیین مانا بودن متغیرهای پژوهش از آزمون ریشه واحد فیشر تعمیم یافته و به منظور آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیونی لجستیک استفاده شد. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش نشان داد که بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. اما، نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان داد که تقلب بر رابطه بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی تاثیری ندارد. افزون بر این آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش نیز نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و تقلب در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود ندارد.

رسولی (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر حساسی داخلی بر ارتباط بین کیفیت سود و احتمال وقوع تقلب پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۵-۱۳۹۱ استفاده شده است. برای سنجش احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی از مدل برنامه ریزی ژنتیک زارع (۱۳۹۵) و برای اندازه گیری کیفیت سود از قرینه قدر مطلق باقی مانده مدل جونز (۱۹۹۵)، بهره گرفته شده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که کیفیت سود بر احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی اثر معناداری ندارد و همچنین وجود حساسی داخلی اثر معناداری بر ارتباط بین کیفیت سود و احتمال وقوع تقلب ندارد.

دهقانی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین کیفیت حساسی و احتمال رخداد تقلب در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه آماری متشکل از ۲۱۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران و بازه زمانی پژوهش بین سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ می باشد. الگوی آماری به کار رفته شده رگرسیون لجستیک (گام به گام) می باشد. برای این پژوهش سه فرضیه در نظر گرفته شده است. مقایسه میانگین متغیرهای وابسته نشان دهنده این است که میزان تجدید ارائه در ارقامترازنامه نسبت به دیگر متغیرهای وابسته از مقدار بیشتری برخوردار است. این بدان معناست تجدید ارائه ارقام ترازنامه بیشتر از باقی متغیرهای وابسته (احتمال رخداد تقلب) کیفیت حساسی را تحت تاثیر خود قرار می دهد و رابطه منفی و معناداری باهم دارند. یعنی هر چه مقدار این اقلام کمتر باشد کیفیت حساسی بالاتر می باشد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که کیفیت حساسی به تنهایی نمی تواند احتمال رخداد تقلب را تبیین نماید به صورتی که بعد از ورود متغیرهای کنترلی میتوان رابطه معناداری را بین تقلب و کیفیت حساسی مشاهده نمود.

پیشینه ی خارجی

حسین و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی ریسک سیستماتیک نزولی در بازار سهام پاکستان: نقش حاکمیت شرکتی، آزادسازی مالی و تمایل سرمایه گذاران پرداختند. این شواهد بر اساس نمونه ای از ۲۳۰ شرکت غیرمالی در بورس اوراق بهادار پاکستان در دوره ۲۰۰۸-۲۰۱۸ است. علاوه بر این، این مطالعه داده ها را از طریق تکنیک بلوندل و باند (۱۹۹۸) در نمونه کامل و همچنین زیر نمونه ها (شرکت های بزرگ و کوچک) تجزیه و تحلیل می کند. نویسندگان مستند می کنند که مکانیسم حاکمیت شرکتی ریسک نزولی را کاهش می دهد، در حالی که احساسات سرمایه گذار و آزادسازی مالی، قرار گرفتن سرمایه گذاران در معرض ریسک نزولی را افزایش می دهد. به ویژه، نتایج برخی از بینش های جدید را ارائه می کند که آشفتگی سیاسی- اجتماعی به عنوان تعدیل کننده، تأثیر حاکمیت شرکتی را تضعیف می کند و تأثیر احساسات سرمایه گذار و آزادسازی مالی را بر ریسک نزولی تقویت می کند. مطابق با مطالعات قبلی، تجزیه و تحلیل زیر نمونه ها برخی از تغییرات آماری را در شرکت های نمونه بزرگ و کوچک نشان می دهد. از لحاظ نظری، یافته ها عمدتاً از نظریه نمایندگی، نظریه معامله گر نوین و فرضیه کینزی حمایت می کنند.

چنگ و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی کیفیت افشای شرکت و هلدینگ سرمایه گذاران نهادی در زمان رکود بازار پرداختند. در این تحقیق، واکنش سرمایه گذاران نهادی به کیفیت افشای شرکت در شرایط بازار مورد بررسی قرار گرفته است. نهادهای گذرا واکنش بسیار مثبتی به کیفیت افشای شرکت طی رکود بازار در مقایسه با دوره های عادی بازار دارند، زیرا در صورتی که شرکت عملکرد خوبی در افشا داشته باشد، نامتقارنی اطلاعات کاهش می یابد که با کاهش نااطمینانی، افزایش نقدینگی و کاهش اثرات بحران های مالی که مطلوب ترین ویژگی های دارایی طی رکود بازار هستند، رابطه دارند. نهادهای ویژه نسبت به کیفیت افشای شرکت در هردو شرایط عادی و رکود بازار، حساس نیستند، زیرا به اطلاعات داخلی دسترسی دارند و بر افشای عمومی اعتماد کمی دارند. این نوع شرکت ها بیشتر بر افشای شرکت در زمان رکود اعتماد می کنند، که

بلافاصله پس از پیاده‌سازی قانون افشای عادلانه که مزیت اطلاعاتی درون شرکت را حذف می‌کند. نتایج تحقیق نشان داده است که افشای شرکت می‌تواند نامتقارنی اطلاعات را تا حدود زیادی در شرایط رکود بازار نسبت به شرایط عادی بازار کاهش دهد و اینکه مالکیت گذرا در شرایط رکود بازار می‌تواند قیمت‌های بازار را تثبیت کرده و نوسان بازار را کاهش دهد، در حالی که مالکیت اختصاصی این کارکردها را ندارد. سرانجام، نتایج پژوهش نشان داد که بازده تحت تاثیر متغیرهای درونزایی قرار ندارد و نتایج با وجود استفاده از ابزارهای دیگر اندازه‌گیری کیفیت افشای اطلاعات و کنترل سایر تعیین‌کننده‌های هلدینگ نهادی منسجم است.

کیم و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی کیفیت اقلام تعهدی، ریسک اطلاعات و رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران نهادی: مطالعه موردی بازار سهام کشور کره پرداختند. هدف تحقیق حاضر، تحلیل تاثیر ریسک اطلاعات ویژه شرکت که با استفاده از کیفیت اقلام تعهدی اندازه‌گیری شده است، بر هزینه سرمایه با استفاده از رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران نهادی می‌باشد. سرمایه‌گذاران نهادی در شرکت‌هایی که کیفیت اقلام تعهدی آنها پایین است، می‌تواند فروش خالص را در سال‌های آتی افزایش دهد. علاوه بر آن، فروش خالص این سرمایه‌گذاران به فاکتورهای ذاتی و اختیاری کیفیت اقلام تعهدی مربوط است. این رابطه برای نهادهای خارجی نسبت به نهادهای داخلی قوی‌تر است، و غالباً در اثر شرایط مطلوب اقتصاد کلان می‌باشد. این رابطه برای گروه‌های کسب و کار بزرگ مشاهده نشده است.

بوش و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی کیفیت گزارشگری مالی، افق سرمایه‌گذاری و استراتژی‌های معاملاتی سرمایه‌گذار نهادی پرداختند. مقاله اگرچه پژوهش‌های پیشین به بررسی مزیت‌های استراتژی‌های سرمایه‌گذاری مبتنی بر بازدهی بیشتر به اطلاعات خصوصی پرداخته‌اند، اما در پژوهش حاضر به بررسی این مساله پرداخته است که آیا بازده پایین می‌تواند هزینه‌های هلدینگ بیشتر بر استراتژی‌های معاملاتی خاص تحمیل کند. نتایج نشان داد که بازده کمتر به سرمایه‌گذاران متخصص با افق سرمایه‌گذاری کوتاه مدت انگیزه پورتفولیو خود را از سهام‌های ارزشی که بازده آنها مشروط به تجدید نظر سرمایه‌گذار نسبت به باورهای خود در مورد رازش بنیادی و سوق به سمت سهام‌های برنده گذشته است، دور نگه دارند، که بازده آتی آنها در کوتاه مدت محقق می‌شود. بازده کمتر همچنین می‌تواند طول زمانی که نهادها در سهام‌های ارزشی باقی می‌مانند، را افزایش دهد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که در صورتی که از دیدگاه آریترایزکارها هزینه‌های هلدینگ بیشتر از کیفیت کیفیت گزارشگری مالی ضعیف و با وجود شفاف‌سازی مالی باشد، ارزش‌گذاری نادرست می‌تواند همچنان ادامه یابد.

نیچیتا (۲۰۱۸) به بررسی تقویت کیفیت اطلاعات از طریق گزارش ریسک در صورت‌های مالی پرداخت. در حسابداری و در امور مالی، مفهوم ریسک به دامنه زیادی از واژه‌ها مانند تحلیل حجم-هزینه، درخت تصمیم‌گیری، جریان‌های نقدی دیسکونت شده، مدل‌های قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، ارزیابی ریسک، رفع ریسک، و گزارش ریسک مربوط می‌شود. هدف از مدیریت ریسک، پیشگیری یا حذف ریسک‌پذیری نیست، بلکه هدف آن اطمینان از آن است که ریسک با دانش کامل و شناخت روشن انجام شود، به طوری که می‌توان آن را اندازه‌گیری کرد و به کاهش آن کمک کرد. مقاله حاضر بر تکامل کوتاه مدت ویژگی‌های کیفی حسابداری چگونگی استفاده از آنها در گزارشگری شفاف مالی و متعادل سازی فرآیندهای مدیریت ریسک تمرکز کرده است. اصل کلیدی مدیریت جامع ریسک، شفاف‌سازی ریسک در گزارشگری ریسک داخلی و نیز در افشای خارجی برای کاربران اطلاعات در فرآیندهای تصمیم‌گیری می‌باشد.

فرضیات پژوهش

با توجه به مطالب مذکور در بخش مساله اصلی تحقیق و پاسخ به سوالات پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌شود:

- فرضیه اول: بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. علت انتخاب جامعه آماری امکان دسترسی به داده‌های موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار است. در این پژوهش نمونه مورد مطالعه از طریق روش حذفی سیستماتیک از جامعه آماری انتخاب خواهد شد، به این ترتیب که نمونه آماری متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

- سال مالی آن‌ها به ۱۲/۲۹ هر سال ختم شود، تا بتوان داده‌ها را در کنار یکدیگر قرار داد و حسب نتایج آزمون‌های پیش‌فرض، آن‌ها را در قالب‌های تابلویی ۱ یا تلفیقی ۲ به کار برد.
 - در طول دوره پژوهش، تغییر در دوره (سال) مالی نداشته باشند، تا نتایج عملکرد مالی آنان، با یکدیگر قابل مقایسه باشند.
 - داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای پژوهش در طول دوره زمانی مورد بررسی موجود باشند، تا در حد امکان بتوان محاسبات را بدون نقص انجام داد.
 - نماد معاملاتی آنها در بورس، بیش از سه ماه بسته نشده باشد، زیرا در این تحقیق از قیمت سهام شرکت‌ها استفاده می‌شود.
 - جزء موسسات مالی، سرمایه‌گذاری، بانک و لیزینگ نباشد.
- در نتیجه اعمال شرایط و ملاحظات در نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک ۱۴۴ شرکت از جامعه آماری جهت انجام آزمون‌ها انتخاب شدند. دوره تحقیق ۷ سال متوالی می‌باشد بنابراین حجم نهایی نمونه ۱۰۰۸ سال-شرکت می‌باشد.

روش شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی است، هدف از تحقیق کاربردی به دست آوردن درک یا دانش لازم برای تعیین ابزاری است که به‌وسیله آن نیازی مشخص و شناخته‌شده برطرف گردد؛ لذا تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی است. مدل رگرسیونی به ترتیب آزمون فرضیه به شرح زیر می‌باشد: (لی و ها، ۲۰۲۱)

مدل اول

$$\text{corporate fraud}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{auditor quality}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{TobinQ}_{it} + \beta_4 \text{Lev}_{it} + \beta_5 \text{ROA}_{it} + \beta_6 \text{EPS}_{it} + \beta_7 \text{Cf}_{it} + \beta_8 \text{TOP}_{it} + \beta_9 \text{Industry}_{it} + \beta_{10} \text{Year}_{it} + \varepsilon_{it}$$

¹ Panel Data

² Pool Data

مدل دوم

$$\text{corporate fraud}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{auditor quality}_{it} + \beta_2 \text{audit fees}_{it} + \beta_3 (\text{auditor quality}_{it} * \text{audit fees}_{it}) + \beta_{11} \text{Industry}_{it} + \beta_{10} \text{TOP}_{it} + \beta_9 \text{Cf}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{EPS}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{TobinQ}_{it} + \beta_6 \text{Lev}_{it} + \varepsilon_{it} + \beta_{12} \text{Year}_{it}$$

مدل سوم

$$\text{corporate fraud}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{auditor quality}_{it} + \beta_2 \text{auditor turnover}_{it} + \beta_3 (\text{auditor quality}_{it} * \text{auditor turnover}_{it}) + \beta_{10} + \beta_9 \text{Cf}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{EPS}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{TobinQ}_{it} + \beta_6 \text{Lev}_{it} + \varepsilon_{it} + \beta_{12} \text{Year}_{it} + \beta_{11} \text{Industry}_{it} \text{TOP}_{it}$$

متغیر وابسته

تقلب شرکت (corporate fraud):

گزارشگری مالی متقلبانه است که طبق مدل‌های ۱ و ۲، با استفاده از مدل دستکاری سود بنیث برای دوره t+1 اندازه‌گیری شده است. بیشتر پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی کشف تقلب در گزارشگری مالی نشان داده‌اند که نسبت‌های مالی سودمندترین و ساده‌ترین ابزار برای پیش‌بینی تقلب در گزارشگری مالی هستند (کاناپیکین و گراندین، ۲۰۱۵). ضرایب این مدل در محیط اقتصادی آمریکا طراحی شده است و به کارگیری همان مدل در محیط ایران، به علت متفاوت بودن معیار انتخاب شرکت‌های نمونه و قوانین و مقررات با آمریکا، می‌تواند به پیش‌بینی‌های دقیقی منجر نشود (کردستانی و تاتلی، ۱۳۹۵). از این رو، در پژوهش حاضر از مدل تعدیل شده‌ی بنیث استفاده شده که مناسب محیط ایران است. گزارشگری مالی متقلبانه به پیروی از رزالی و راشد (۲۰۱۴) و با استفاده از مدل تعدیل شده‌ی بنیث که توسط کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵) بومی‌سازی شده است، مطابق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری و محاسبه شده است:

$$\text{Adj} - \text{Mscore} = 0.002 + 0.665(\text{TATA}) + 0.257(\text{LVGI}) + 0.024(\text{SGAI}) - 0.641(\text{DEPI}) + 0.19(\text{SGI}) + 0.004(\text{AQI}) - 0.032(\text{GMI}) + 0.061(\text{DSRI})$$

تعریف متغیرها به شرح زیر است:

DSRI: شاخص فروش‌هایی که در حساب‌های دریافتی هستند که به کمک رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه، REC حساب‌های دریافتی و SALES فروش است.

$$\text{DSRI}_{it} = \frac{\text{REC}_t / \text{SALES}_t}{\text{REC}_{t-1} / \text{SALES}_{t-1}}$$

GMI: شاخص حاشیه‌ی سود ناخالص که از طریق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه SALES فروش سالانه و COG بهای تمام شده کالای فروش رفته است.

$$\text{GMI}_{it} = \frac{[\text{SALES}_{t-1} - \text{COG}_{t-1}] / [\text{SALES}_{t-1}]}{[\text{SALES}_t - \text{COG}_t] / \text{SALES}_t}$$

AQI: شاخص کیفیت دارایی که از طریق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه CA جمع دارایی‌های جاری، PPE اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و ASSETS جمع دارایی‌هاست.

$$\text{AQI}_{it} = \frac{1 - [(CA_t + \text{PPE}_t) / \text{ASSETS}_t]}{1 - [(CA_{t-1} + \text{PPE}_{t-1}) / \text{ASSETS}_{t-1}]}$$

SGI: شاخص رشد فروش که از طریق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود.

$$SGI_{it} = \frac{SALES_t}{SALES_{t-1}}$$

DEPI: شاخص هزینه‌های استهلاک که به کمک رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه، DEP هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و PPE خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات است.

$$DEPI_{it} = \frac{DEP_{t-1}/PPE_{t-1}}{DEP_t/PPE_t}$$

SGAI: شاخص هزینه‌های عمومی، اداری و فروش که از طریق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه SGA و EXP هزینه‌های اداری، عمومی و فروش است و SALES فروش سالانه است.

$$SGAI_{it} = \frac{SGA \cdot EXP_t/SALES_t}{SGA \cdot EXP_{t-1}/SALES_{t-1}}$$

TATA: شاخص مجموع ارقام تعهدی به مجموع دارایی‌ها که با استفاده از رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه ACC ارقام تعهدی (تفاوت بین سود عملیاتی و جریان نقدی عملیاتی) و ASSETS مجموع دارایی‌هاست.

$$TATA_{it} = \frac{ACC_t}{ASSETS_t}$$

LVGI: شاخص اهرم مالی که از طریق رابطه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود. در این رابطه LTD جمع بدهی‌های بلند مدت CL جمع بدهی‌های جاری و ASSETS مجموع دارایی‌هاست.

$$LVGI_{it} = \frac{LTD_t + CL_t/ASSETS_t}{LTD_{t-1} + CL_{t-1}/ASSETS_{t-1}}$$

مطابق با پژوهش رزالی و راشد (۲۰۱۴) برای تعیین وضعیت شرکت‌های جامعه‌ی آماری پژوهش از لحاظ گزارشگری مالی متقلبان، شرکت‌ها به دو گروه زیر دسته‌بندی شده‌اند:

- شرکت‌هایی که مقدار Adj-M-score آن‌ها کمتر یا مساوی ۰/۵ باشد، گواه این خواهد بود که صورت‌های مالی شرکت دستکاری نشده است و فرض بر این است که گزارشگری مالی متقلبان ندارند و به آن‌ها صفر اختصاص داده می‌شود.
- شرکت‌هایی که مقدار Adj-M-score آن‌ها بیشتر از ۰/۵ باشد، گواه این خواهد بود که صورت‌های مالی شرکت دستکاری شده است و فرض بر این است که گزارشگری مالی متقلبان دارند و به آن‌ها ۱ اختصاص داده می‌شود.

متغیر مستقل

کیفیت حسابرسی (auditor quality):

با پیروی از پژوهش رضایی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) کیفیت حسابرسی با سازمان حسابرسی که موسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا در ایران است، درجه یک در نظر گرفته و سایر مؤسسات حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی که اندازه آنها نسبت به سازمان حسابرسی کوچکتر است، مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین درجه دو در نظر گرفته شده‌اند. اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد، اندازه حسابرس، برابر یک و در غیر اینصورت، برابر صفر است.

متغیر تعدیل گر

حق الزحمه حسابرسی (audit fees):

لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی که شرکت به حسابرس مستقل پرداخت کرده است.

گردش حسابرس (auditor turnover):

با بررسی گزارش حسابرس، در صورت تغییر حسابرس مستقل شرکت طی دوره پژوهش، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده شده است.

متغیرهای کنترلی

- اندازه شرکت (Size): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها.
- فرصت رشد شرکت (TobinQ): نسبت کیو توین.
- اهرم مالی (Lev): نسبت مجموع بدهی ها به مجموع دارایی ها.
- بازده دارایی ها (ROA): نسبت سود خالص به مجموع دارایی ها.
- سود هر سهم (EPS): نسبت سود بعد از کسر مالیات به مجموع حقوق صاحبان سهام.
- نسبت جریان وجوه نقد (CF): نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی به مجموع دارایی ها.
- تمرکز مالکیت (TOP): مجموع درصد ده سهامدار عمده.
- اثر صنعت (Industry): به منظور کنترل مدل می باشد.
- اثر سال (Year): به منظور کنترل مدل می باشد.

یافته های پژوهش

یافته های توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. نگاره (۱)، آمار توصیفی داده های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیگی	کمترین	بیشترین
تقلب شرکت	۱۰۰۸	۰.۴۳۵	۰.۴۹۶	۰.۲۴۶	۰.۲۶۰	۱.۰۶۷	۰	۱
کیفیت حسابرسی	۱۰۰۸	۰.۲۴۰	۰.۴۲۷	۰.۱۸۲	۱.۲۱۷	۲.۴۸۱	۰	۱
حق الزحمه حسابرسی	۱۰۰۸	۸.۳۴۲	۰.۹۰۵	۰.۸۱۹	۰.۳۹۰	۲.۷۴۱	۶.۰۱۱	۱۰.۹۱۰
گردش حسابرس	۱۰۰۸	۰.۸۰۶	۰.۳۹۵	۰.۱۵۶	-۱.۵۵۲	۳.۴۰۹	۰	۱
اندازه شرکت	۱۰۰۸	۱۴.۶۶۲	۱.۵۶۱	۲.۴۳۷	۰.۸۶۴	۳.۹۲۵	۱۱.۱۶۱	۲۰.۱۸۳
فرصت رشد شرکت	۱۰۰۸	۲.۲۲۵	۱.۸۴۸	۳.۴۱۷	۴.۲۶۲	۲۹.۳۵۰	۰.۶۹۱	۲۰.۵۶۰
اهرم مالی	۱۰۰۸	۰.۵۴۲	۰.۲۱۹	۰.۰۴۸	-۰.۰۲۷	۲.۸۸۰	۰.۰۱۲	۱.۳۳۶
بازده دارایی ها	۱۰۰۸	۰.۱۳۳	۰.۱۴۸	۰.۰۲۲	۰.۶۲۵	۴.۰۵۶	-۰.۴۰۴	۰.۷۰۹
سود هر سهم	۱۰۰۸	۰.۲۷۱	۰.۳۵۷	۰.۱۲۷	-۰.۱۵۲	۱۸.۶۱۱	-۲.۱۱۴	۳.۱۸۶
نسبت جریان وجوه نقد	۱۰۰۸	۰.۱۲۱	۰.۱۳۳	۰.۰۱۷	۰.۷۰۴	۴.۶۵۱	-۰.۴۶۰	۰.۷۲۶
تمرکز مالکیت	۱۰۰۸	۰.۲۵۴	۰.۱۲۷	۰.۰۱۶	۱.۸۲۳	۷.۰۹۲	۰.۱۱۰	۰.۹۱۱

اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر اندازه شرکت برابر با (۱۴.۶۶۲) می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان

پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای فرصت رشد شرکت برابر با ۱.۸۴۸ و برای تمرکز مالکیت ۰.۱۲۷ می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. اگر واریانس صفر باشد تمامی نمونه‌ها دارای مقدار یکسانی هستند. هر چه واریانس بزرگتر باشد مقدار پراکندگی مشاهدات بیشتر است. مشاهده می‌شود متغیر فرصت رشد شرکت دارای بیشترین مقدار واریانس است، بنابراین بیشترین پراکندگی را نسبت به سایر متغیرها دارد.

آزمون مانایی متغیرها

مطابق ادبیات اقتصاد سنجی لازم است قبل از برآورد مدل، مانایی متغیرها بررسی گردد. استفاده از آزمون‌هایی نظیر دیکی-فولر^۱ و فیلیپس-پرون^۲ برای داده‌های پانل توصیه نمی‌شود زیرا قدرت اندکی در تشخیص مانایی دارند. برای حصول اطمینان به آزمون‌های مانایی قوی‌تر در مدل‌های پانل، پیشنهاد می‌شود که داده‌ها را تجمیع^۳ نموده و سپس مانایی بررسی گردد (اندرس، ۱۳۸۶).

برای بررسی وجود ریشه واحد در داده‌های پانل، می‌توان از آزمون لیون، لین و چو، آزمون هاریس و... استفاده کرد که نتایج آن به صورت جدول شماره ۲ خلاصه عرضه می‌گردد.

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

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تقلب شرکت	-۹.۹۶۴	۰.۰۰۰	مانا است
کیفیت حسابرسی	-۲۷.۹۵۷	۰.۰۰۰	مانا است
حق الزحمه حسابرسی	-۱۳.۳۷۴	۰.۰۰۰	مانا است
گردش حسابرس	-۲۵.۵۶۳	۰.۰۰۰	مانا است
اندازه شرکت	۱۱.۶۹۶	۱	مانا نیست
فرصت رشد شرکت	۱۰.۹۴۴	۱	مانا نیست
اهرم مالی	-۱۰.۰۸۵	۰.۰۰۰	مانا است
بازده دارایی‌ها	-۱۰.۳۶۱	۰.۰۰۰	مانا است
سود هر سهم	-۱۹.۳۶۲	۰.۰۰۰	مانا است
نسبت جریان وجوه نقد	-۲۳.۰۴۹	۰.۰۰۰	مانا است
تمرکز مالکیت	-۱۰.۴۷۲	۰.۰۰۰	مانا است

با توجه به جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود سطح معناداری همه متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرهاست به جز متغیرهای اندازه شرکت و فرصت رشد شرکت که دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده و مانا نیست.

جدول (۳): نتایج آزمون هم‌جمعی

مدل‌های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
مدل اول	-۱۰.۶۳۵	۰.۰۰۰	جملات خطا مانا هستند
مدل دوم	-۹.۳۷۶	۰.۰۰۰	جملات خطا مانا هستند
مدل سوم	-۱۵.۳۴۶	۰.۰۰۰	جملات خطا مانا هستند

¹ Dicky Fuller

² Philips Pron

³ pool

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون کمتر از ۵ درصد است از این رو می توان گفت که مدل های رگرسیونی به صورت هم جمعی، مانا هستند.

آزمون تشخیص توزیع نرمال

به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون شاپیرو فرنسیا استفاده شده است. در این آزمونها هرگاه سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد ($Sig < 5\%$)، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود. مفروضات آزمون به قرار زیر می باشد:

H0: توزیع داده ها نرمال است.

H1: توزیع داده ها نرمال نیست.

نتایج آزمون تشخیص توزیع نرمال در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول (۴): نتایج آزمون شاپیرو ویلک

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تقلب شرکت	-۳.۲۵۶	۰.۹۹۹	توزیع نرمال دارد
کیفیت حسابداری	۲.۵۸۹	۰.۰۰۴	توزیع نرمال ندارد
حق الزحمه حسابداری	۵.۶۴۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
گردش حسابرس	۲.۹۴۴	۰.۰۰۱	توزیع نرمال ندارد
اندازه شرکت	۸.۴۴۴	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
فرصت رشد شرکت	۱۳.۸۳۲	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اهرم مالی	۳.۲۶۹	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
بازده دارایی ها	۷.۸۱۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
سود هر سهم	۱۱.۷۳۳	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
نسبت جریان وجوه نقد	۸.۰۸۱	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
تمرکز مالکیت	۱۱.۵۸۴	۰.۰۰۰	توزیع نرمال ندارد

طبق نتایج آزمون شاپیرو ویلک مشاهده می شود که سطح معناداری متغیرها کمتر از ۵ درصد می باشد لذا از توزیع نرمال برخوردار نیستند به جز متغیر تقلب شرکت که دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده لذا از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول (۵): نتایج آزمون شاپیرو ویلک (برای جملات خطا)

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
مدل اول	۴.۰۱۲	۰.۳۸۳	نرمال بودن
مدل دوم	۴.۴۱۱	۰.۴۰۴	نرمال بودن
مدل سوم	۴.۴۱۱	۰.۵۰۶	نرمال بودن

طبق نتایج آزمون شاپیرو ویلک، سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر نرمال بودن توزیع خطاهای باقی مانده در مدل های رگرسیونی فوق می باشد.

آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

به منظور تخمین مدل های پژوهش از تکنیک داده های تلفیقی استفاده شده است. ضرورت استفاده از این تکنیک که داده های سری زمانی و مقطعی را با هم ترکیب می کند، بیشتر به خاطر افزایش تعداد مشاهدات، بالا بردن درجه آزادی، کاهش ناهمسانی واریانس و کاهش هم خطی بین متغیرها است.

تحت فرضیه H_0 ، اثرات ثابت و اثرات تصادفی هر دوسازگار هستند ولی روش اثرات ثابت ناکارا است. فرضیه آزمون هاسمن به صورت زیر خواهد بود:

H_0 : اثرات تصادفی

H_1 : اثرات ثابت

نتایج آزمون F لیمر (چاو) برای فرضیه ی پژوهش در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول (۶): نتایج آزمون اف لیمر (چاو) برای مدل های رگرسیونی پژوهش

نام مدل	مقدار آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۱۹.۹۵	۰.۰۰۰	داده های تابلویی (پانل دیتا)
مدل دوم	۱۹.۸۷	۰.۰۰۰	داده های تابلویی (پانل دیتا)
مدل سوم	۱۹.۷۵	۰.۰۰۰	داده های تابلویی (پانل دیتا)

با توجه به جدول ۶ چون سطح معناداری آزمون اف لیمر در هر دو مدل کمتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد داده های تابلویی (پانل دیتا) در مقابل داده های تلفیقی (پول) مورد پذیرش است.

جدول (۷): نتایج آزمون هاسمن

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۱۰.۹۶	۰.۲۰۳	اثرات تصادفی
مدل دوم	۲۲.۸۹	۰.۰۱۱	اثرات ثابت عرض از مبدا
مدل سوم	۲۰.۶۳	۰.۰۲۳	اثرات ثابت عرض از مبدا

با توجه به جدول ۷، چون سطح معناداری در مدل دوم و سوم کمتر از ۵ درصد است، از این رو اثرات ثابت عرض از مبدا در مقابل اثرات تصادفی مورد پذیرش قرار می گیرند ولی در مدل اول سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد است، از این رو رویکرد اثرات تصادفی در مقابل اثرات ثابت عرض از مبدا مورد پذیرش قرار می گیرند.

همسانی واریانس در مقادیر خطا

اگر خطاهای رگرسیون ناهمسان باشند اما محقق بدون در نظر گرفتن این موضوع به فرایند برآورد و استنباط ادامه دهد، چه اتفاقی خواهد افتاد؟ در این حالت، هر چند برآورد گره های OLS هنوز هم ضرایب برآوردی را بدون تورش ارائه می کنند ولی آن ضرایب دیگر حداقل واریانس را نخواهند داشت.

فرض های آماری این آزمون به شرح ذیل است.

فرضیه ی صفر (H_0): واریانس مقادیر خطا همسان است.

فرضیه ی مقابل (H_1): واریانس مقادیر خطا همسان نیست.

جدول (۸): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
مدل اول	۱.۳۰۹	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل دوم	۱.۲۰۹	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

مدل سوم	۱.۵۰۹	۰.۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
---------	-------	-------	-----------------------

نتایج حاصل در جدول ۸ نشان می دهد که سطح معنی داری آزمون والد تعدیل شده در هر سه مدل کمتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می باشد. لازم به توضیح است که این مشکل در تخمین نهایی مدل ها رفع گردیده (با روش وزن دهی به داده ها از طریق دستور gls) است.

خود همبستگی مقادیر خطا

یکی از فرض های اساسی در تخمین مدل رگرسیون به روش OLS عدم خود همبستگی بین جملات خطا یا همبستگی سریالی است.

فرضیه های آماری و پژوهش در آزمون به روش والد ریج به شرح زیر است:

فرضیه صفر (H0): عدم وجود خود همبستگی

فرضیه مقابل (H1): وجود خود همبستگی

جدول (۹): نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

نتیجه	سطح معنی داری	آماره آزمون	مدل های پژوهش
عدم وجود خودهمبستگی سریالی	۰.۰۰۰	۲۶.۶۵۹	مدل اول
عدم وجود خودهمبستگی سریالی	۰.۰۰۰	۲۶.۹۳۷	مدل دوم
عدم وجود خودهمبستگی سریالی	۰.۰۰۰	۲۶.۴۱۲	مدل سوم

با توجه به نتایج جدول شماره ۹، مشاهده می شود که سطح معناداری آزمون والد ریج در هر سه مدل کمتر از ۵ درصد می باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی است که با استفاده از دستور Auto Correlation در نرم افزار ایویوز، این مشکل رفع شده است.

فرضیه اول

بین کیفیت حسابداری و تقلب شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۱۰): تخمین نهایی مدل رگرسیونی اول

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری
کیفیت حسابداری	-۰.۳۷۷	۰.۱۲۸	۲.۹۴	۰.۰۰۳
اندازه شرکت	۰.۰۱۷	۰.۰۰۴	۴.۰۵	۰.۰۰۰
فرصت رشد شرکت	۰.۵۶۷	۰.۱۷۱	۳.۳۵	۰.۰۰۱
اهرم مالی	-۱.۶۴۷	۰.۲۸۶	۵.۷۵	۰.۰۰۰
بازده دارایی ها	-۰.۱۱۷	۰.۰۵۳	-۲.۱۸	۰.۰۳۹
سود هر سهم	-۲.۱۸۵	۰.۲۰۳	-۱۰.۷۳	۰.۰۰۰
نسبت جریان وجوه نقد	۱۴.۴۷۱	۰.۱۴۱	۱۰۲.۰۳	۰.۰۰۰
تمرکز مالکیت	۰.۱۸۶	۰.۰۴۵	۴.۰۷	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۰.۰۶۵	۰.۰۷۴	۰.۸۸	۰.۳۸۱
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده		۴۱ درصد		
آماره والد و سطح معناداری آن		۳۲.۱۳ (۰.۰۰۰)		

دوربین واتسون	۲.۲۵
---------------	------

طبق نتایج جدول ۱۰، مشاهده می شود که متغیر کیفیت حسابرسی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ضریب منفی است از این رو می توان گفت که بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت رابطه معکوس وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد.

متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، فرصت رشد شرکت، اهرم مالی، بازده دارایی ها، سود هر سهم، نسبت جریان وجوه نقد، تمرکز مالکیت دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند لذا با متغیر وابسته (تقلب شرکت) ارتباط دارند. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۴۱ درصد می باشد که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۴۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۲.۱۳ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. همچنین آماره دوربین واتسون ۲.۲۵ می باشد که مابین ۱.۵ و ۲.۵ می باشد و نشان از برازش مطلوب مدل می باشد.

فرضیه دوم

بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۱۱): تخمین نهایی مدل رگرسیونی دوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
کیفیت حسابرسی	۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	۲.۴۳	۰.۰۱۵
حق الزحمه حسابرسی	-۰.۳۶۷	۰.۰۱۵	-۲۳.۵۵	۰.۰۰۰
کیفیت حسابرسی*حق الزحمه حسابرسی	۰.۱۱۲	۰.۰۱۲	۸.۷۹	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	۰.۰۱۸	۰.۰۰۴	۴.۱۲	۰.۰۰۰
فرصت رشد شرکت	-۱.۰۴۷	۰.۰۴۷	-۲۲.۱۷	۰.۰۰۰
اهرم مالی	۰.۱۰۲	۰.۰۱۶	۶.۳۴	۰.۰۰۰
بازده دارایی ها	۰.۰۵۹	۰.۰۳۱	۱.۸۵	۰.۰۶۴
سود هر سهم	۰.۱۳۶	۰.۰۳۷	۳.۶۷	۰.۰۰۰
نسبت جریان وجوه نقد	۰.۱۹۷	۰.۰۶۹	۲.۸۴	۰.۰۰۴
تمرکز مالکیت	۰.۱۸۵	۰.۰۴۵	۴.۰۵	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۰.۱۶۵	۰.۰۹۳	۱.۷۶	۰.۰۷۸
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۴۱ درصد			
آماره والد و سطح معناداری آن	۳۶.۶۶ (۰.۰۰۰)			
دوربین واتسون	۲.۲۸			

طبق نتایج جدول ۱۱، مشاهده می شود که متغیر کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل گری حق الزحمه حسابرسی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ضریب مثبت است از این رو می توان گفت که بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد و فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، فرصت رشد شرکت، اهرم مالی، سود هر سهم، نسبت جریان وجوه نقد، تمرکز مالکیت دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند لذا با متغیر وابسته (تقلب شرکت) ارتباط دارند.

ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۴۱ درصد می باشد که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۴۱ درصد از تغییرات متغیروابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۶.۶۶ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. همچنین آماره دوربین واتسون ۲.۲۸ می باشد که مابین ۱.۵ و ۲.۵ می باشد و نشان از برازش مطلوب مدل می باشد.

فرضیه سوم

بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

جدول (۱۲): تخمین نهایی مدل رگرسیونی سوم

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری
کیفیت حسابرسی	۰.۰۶۸	۰.۰۸۶	۷.۰۳	۰.۰۰۰
گردش حسابرس	۱.۷۸۴	۰.۱۴۴	۱۲.۳۲	۰.۰۰۰
کیفیت حسابرسی*گردش حسابرس	۰.۱۳۴	۰.۰۳۸	۳.۴۶	۰.۰۰۱
اندازه شرکت	۰.۱۷۷	۰.۰۰۴	۴۰.۳	۰.۰۰۰
فرصت رشد شرکت	۰.۳۱۴	۰.۰۶۰	۵.۲۱	۰.۰۰۰
اهرم مالی	-۰.۰۲۰	۰.۰۰۲	-۱۰.۸۱	۰.۰۰۰
بازده دارایی ها	۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	۳.۱۷	۰.۰۰۲
سود هر سهم	۰.۰۷۳	۰.۰۱۹	۳.۸۹	۰.۰۰۰
نسبت جریان وجوه نقد	۰.۰۶۱	۰.۰۲۸	۲.۱۴	۰.۰۳۳
تمرکز مالکیت	۰.۱۸۷	۰.۰۴۵	۴.۰۹	۰.۰۰۰
عرض از مبدا	۰.۰۸۰	۰.۰۷۴	۱.۰۸	۰.۲۸۱
سایر آماره های اطلاعاتی				
ضریب تعیین تعدیل شده	۴۱ درصد			
آماره والد و سطح معناداری آن	۳۵.۸۹ (۰.۰۰۰)			
دوربین واتسون	۲.۱۰			

طبق نتایج جدول ۱۲، مشاهده می شود که متغیر کیفیت حسابرسی با نقش تعدیل گری گردش حسابرس دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ضریب مثبت است از این رو می توان گفت که بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه مستقیم وجود دارد و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، فرصت رشد شرکت، اهرم مالی، بازده دارایی ها، سود هر سهم، نسبت جریان وجوه نقد، تمرکز مالکیت دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند لذا با متغیر وابسته (تقلب شرکت) ارتباط دارند. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۴۱ درصد می باشد که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته اند ۴۱ درصد از تغییرات متغیروابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۵.۸۹ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می باشد از این رو می توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. همچنین آماره دوربین واتسون ۲.۱۰ می باشد که مابین ۱.۵ و ۲.۵ می باشد و نشان از برازش مطلوب مدل می باشد.

نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج حاصل از تحقیق حاضر نشان داد بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت رابطه معکوس معناداری وجود دارد. و بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

در این راستا لیسیک و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی تقلب در حسابداری حسابرسی و نقش تحریم های دولت در کشور چین پرداختند دوره زمانی تحقیق آنها سالهای بین ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۵ بود و تعداد ۵۳۷ شرکت را مورد بررسی قرار دادند نتایج تحقیق آنها نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه موسسه حسابرسی و تقلب در صورتهای مالی وجود دارد. پرولز و لوگی (۲۰۱۱) به بررسی مشخصه‌ای شرکت‌های متقلب پرداختند و این موضوع که آیا انجام مدیریت سود توسط شرکت بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی آن تاثیر دارد یا خیر را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنها نشان داد که احتمال تقلب در شرکت‌های که دوره‌های پیشین اقدام به مدیریت سود کرده‌اند، بیشتر است. کارسلو و ناجی (۲۰۰۴) رابطه بین دوره تصدی حسابرس و گزارشگری مالی متقلبان را با یک نمونه تطبیقی متشکل از ۱۰۴ شرکت متقلب و ۱۰۴ شرکت غیر متقلب و همچنین نمونه‌ای متشکل از ۶۸۳۴۲ مشاهده شامل همه شرکت‌های متقلب و غیر متقلب طی سال های ۱۹۹۰-۲۰۰۱ مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که احتمال گزارشگری مالی متقلبان برای سه سال نخست رابطه حسابرس با صاحبکار بیشتر است و شواهدی دال بر احتمال گزارشگری مالی متقلبان برای دوره تصدی طولانی یافت نشد. این نتایج بیانگر این است که چرخش اجباری حسابرس می‌تواند اثرات نامساعدی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد.

رستم‌زاده و پاک‌مرام (۱۳۹۷) به بررسی ارزیابی حساسیت حسابرسان نسبت به تغییر طبقه‌بندی با تاکید بر ریسک تقلب پرداختند. نقش اصلی حسابرس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتباربخشی به صورتهای مالی است. صورتهای مالی، مرکز ثقل و محور گزارش‌ها و اطلاعات مالی است و ابزار پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری شناخته می‌شود و زمانی در تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی مفید واقع می‌شوند که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. هدف اصلی پژوهش حاضر ارزیابی حساسیت حسابرسان نسبت به تغییر طبقه‌بندی با تاکید بر ریسک تقلب بوده و درصدد آن است تا با پیروی از پژوهش دسایی و نگار (۲۰۱۶)، تغییر در طبقه‌بندی بر انگیزه حسابرس را تبیین نماید. پژوهش حاضر از نظر گرایش، کاربردی و رویکرد آن استقرایی و هدف روش‌شناسی آن کشف نظم است. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۰۲ نفر از حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی بوده و ابزار جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه استاندارد شده می‌باشد. مرادی و همکاران (۱۳۹۳) شناسایی عوامل خطر مؤثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی از دید حسابرسان و بررسی تأثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت. هدف این پژوهش، شناسایی عوامل مؤثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری صورتهای مالی از دید حسابرسان و مدیران است. تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و روش تحقیق مورد استفاده، توصیفی-پیمایشی است. جامعه‌ی آماری پژوهش، حسابرسان مستقل مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده و ارزیابی عملکرد شرکت‌ها نیز برای سال های ۱۳۸۷-۱۳۸۹ با استفاده از مدل‌های رگرسیونی و به کمک تحلیل همبستگی صورت گرفته است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین ویژگی‌های مدیریت، تبعیت مدیریت از کنترل‌های داخلی و استانداردهای لازم‌الاجرا، عوامل خطر مرتبط با شرایط بازار و صنعت، ویژگی‌های عملیاتی، نقدینگی و ثبات مالی با احتمال وقوع تقلب رابطه‌ی معناداری وجود دارد. هم چنین نتایج حاکی از وجود

رابطه‌ی معنادار بین عملکرد شرکت (متغیرهای نرخ بازده دارایی‌ها، جریان‌های نقدی عملیاتی، بازده سهام و بازده شرکت) با ریسک تقلب است.

به سرمایه گذاران توصیه می‌گردد تا در هنگام خرید سهام به نوع موسسه حسابرسی و شاخصهای مهم مرتبط با حقوق سهامداران از جمله تمرکز مالکیت میزان مالکیت دولت پاداش هیات مدیره و معامله با اشخاص وابسته را مورد توجه قرار دهند، زیرا رعایت این فاکتورها اثر منفی بر میزان تقلب و مدیریت سود دارد، به عبارت دیگر افزایش کیفیت حسابرسی و حقوق سهامداران موجب کاهش تقلب و مدیریت سود می‌گردد و در بلندمدت می‌تواند باعث بهبود کیفیت گزارشات مالی و افزایش ارزش شرکت شود.

به سازمان بورس اوراق بهادار تهران نیز پیشنهاد می‌گردد تا شرکتها را ملزم به ارائه گزارش معیارهای پنج گانه حقوق سهامداران در متن گزارش فعالیت‌های هیات مدیره و یا به شکل مجزا نماید تا تحلیل گران مالی و سهامداران با اتکا بر این گزارشات اقدام به خرید سهام شرکت‌هایی نمایند که سطح بالاتری از رعایت حقوق سهامداران در آنها وجود دارد.

براساس نتایج پژوهش به قانون گذاران و صاحبان سهام شرکتها پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش احتمال انحراف در گزارشگری مالی، به ویژگی‌های مدیران و میزان پای‌بندی آنها به رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای و قوانین و مقررات توجه کنند. در این راستا بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند تاثیر گذار باشد.

به سهامداران توصیه می‌شود بمنظور تبدیل منابع شرکت به بیشترین درآمد ممکن و دریافت گزارشگری مالی با کیفیت عالی و عاری از تقلب، در زمان انتخاب هیئت مدیره با بررسی سوابق و توان‌مندی آنها در بکارگیری منبع و متعهد بودن به تحقق اهداف شرکت، مدیران مناسبی برای اداره شرکت انتخاب کنند.

مسئولان بورس اوراق بهادار قوانین بازدارنده و تنبیهی سخت‌گیرانه‌ای برای مدیران شرکت‌های متقلب توصیه نماید تا انگیزه‌های مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار برای ارائه صورت‌های مالی متقلبانه کاهش یابد.

منابع

- ✓ احدپور جولندان، امید، ایمان زاده، پیمان، (۱۳۹۸)، ارزیابی میزان تاثیر چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت، کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری در هزاره سوم، تهران.
- ✓ اکبری، شهلا، گودرزی، کاظم، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کیفیت حسابرسی ناشی از تقلب شرکت‌ها، دومین کنفرانس بین المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها.
- ✓ خانی زاده، فرهاد، حیدرپور، فرزانه، (۱۳۹۹)، تاثیر پیچیدگی سازمانی، تغییر شرکای موسسه حسابرسی و چرخش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، دومین کنفرانس بین المللی نوآوری در مدیریت کسب و کار و اقتصاد، تهران.
- ✓ دهقانی، مهرسا، بهادری، مریم، اسماعیلی، زهرا (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و احتمال رخداد تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین همایش حسابداری، اقتصاد و نوآوری در مدیریت، بندرعباس.
- ✓ رسولی، رضا، (۱۳۹۷)، تاثیر حسابرسی داخلی بر ارتباط بین کیفیت سود و احتمال وقوع تقلب، هفتمین کنفرانس ملی کاربردهای حسابداری و مدیریت، تهران.

- ✓ زارع، مزده، جمالی، امیرحسین، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر تاخیر در گزارش حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یازدهمین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه.
- ✓ زمانی، الهه، تالانه، عبدالرضا، (۱۴۰۰)، بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، دامغان.
- ✓ طاهری عابد، رضا، رخشان، محمد، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین بیش اطمینان مدیران و احتمال وقوع تقلب، نخستین همایش ملی تحقیقات کاربردی در اقتصاد پویا، مدیریت و حسابداری نوین، بابل.
- ✓ طاهری عابد، رضا، زابلی، تامارا، (۱۳۹۹)، اثر کیفیت حسابرسی بر عدم اطمینان محیطی در احتمال وقوع تقلب، نخستین همایش ملی تحقیقات کاربردی در اقتصاد پویا، مدیریت و حسابداری نوین، بابل.
- ✓ محمدرضایی، فخرالدین، یعقوب نژاد، احمد، (۱۳۹۶)، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات، مجله پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۴، صص ۳۱-۶.

- ✓ Ali Al-Matari1.Y., Sulaiman.A.S.M and AlMatari.E.M. (2017). Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks Operating in Yemen. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 191-196.
- ✓ Bansal.N and & Sharma.A.K. (2017), Audit Committee, Corporate Governance and Firm Performance: Empirical Evidence from India, *International Journal of Economics and Finance*, 8, (1), 103-116.
- ✓ Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Neal, T.L. (2010), *Fraudulent Financial Reporting: (1998-2007), An Analysis of U.S. Public Companies*, available at: www.coso.org/Documents/COSO-Fraud-Study-2010-001.pdf.
- ✓ Bilal, .Chen, Songsheng & Komal, Bushra. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. *Journal of Business Research*: 84, 253-270.
- ✓ Bonner, S.E., Palmrose, Z.V. and Young, S.M. (1998), "Fraud type and auditor litigation: an analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases", *The Accounting Review*, Vol. 73 No. 4, pp. 503-532.
- ✓ Brochet, F. and Srinivasan, S. (2014), "Accountability of independent directors: evidence from firms subject to securities litigation", *Journal of Financial Economics*, Vol. 111 No. 2, pp. 430-449.
- ✓ Gabriela. Z. (2017), *The Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence from the UK*, 201400130@fep.up.pt / gabriela.zabojnikova@gmail.com.
- ✓ Ghannam, S., Bugeja, M., Matolcsy, Z.P. and Spiropoulos, H. (2019), "Are qualified and experienced outside directors willing to join fraudulent firms and if so, why?", *The Accounting Review*, Vol. 94 No. 2, pp. 205-227.
- ✓ Graham, L. and Bedard, J.C. (2003), "Fraud risk and audit planning", *International Journal of Auditing*, Vol. 7 No. 1, pp. 55-70.
- ✓ Johnstone, K.M. (2000), "Client-acceptance decisions: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No. 1, pp. 1-25.
- ✓ Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2001), "Engagement planning, bid pricing, and client response in the market for initial attest engagements", *The Accounting Review*, Vol. 76 No. 2, pp. 199-220.

- ✓ Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2001), "Engagement planning, bid pricing, and client response in the market for initial attest engagements", *The Accounting Review*, Vol. 76 No. 2, pp. 199-220.
- ✓ Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2003), "Risk management in client acceptance decisions", *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 4, pp. 1003-1025.
- ✓ Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2003), "Risk management in client acceptance decisions", *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 4, pp. 1003-1025.
- ✓ Johnstone, K.M. and Bedard, J.C. (2004), "Audit firm portfolio management decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42 No. 4, pp. 659-690.
- ✓ Kaplan, S.E. and Williams, D.D. (2012), "The changing relationship between audit firm size and going concern reporting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 37 No. 5, pp. 322-341.
- ✓ Kim, Y. and Park, M.S. (2014), "Real activities manipulation and auditors' client-retention decisions", *The Accounting Review*, Vol. 89 No. 1, pp. 367-401.
- ✓ Kranacher, M. and Stern, L. (2004), "Enhancing fraud detection through education", *The CPA Journal*, Vol. 74 No. 11, pp. 66-68.
- ✓ Krishnan, G.V., Sun, L., Wang, Q. and Yang, R. (2013), "Client risk management: a pecking order analysis of auditor response to upward earnings management risk", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32 No. 2, pp. 147-169.
- ✓ Krishnan, J. and Krishnan, J. (1997), "Litigation risk and auditor resignations", *The Accounting Review*, Vol. 72 No. 4, pp. 539-560.
- ✓ Krishnan, J. and Krishnan, J. (1997), "Litigation risk and auditor resignations", *The Accounting Review*, Vol. 72 No. 4, pp. 539-560.
- ✓ Landsman, W.R., Nelson, K.K. and Rountree, B.R. (2009), "Auditor switches in the pre- and post-Enron eras: risk or realignment?", *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 2, pp. 531-558.
- ✓ Lee, E.Y. and Ha, W. (2021), "Auditors' response to corporate fraud: evidence from audit fees and auditor turnover", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36 No. 3, pp. 405-436. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2019-2515>.
- ✓ Mock, T.J. and Turner, J.L. (2005), "Auditor identification of fraud risk factors and their impact on audit programs", *International Journal of Auditing*, Vol. 9 No. 1, pp. 59-77.
- ✓ Mock, T.J. and Turner, J.L. (2005), "Auditor identification of fraud risk factors and their impact on audit programs", *International Journal of Auditing*, Vol. 9 No. 1, pp. 59-77.
- ✓ Payne, E.A. and Ramsay, R.J. (2005), "Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 3, pp. 321-330.
- ✓ Pevzner, M., Xie, F., & Xin, X. (2015). When firms talk, do investors listen? The role of trust in stock market reactions to corporate earnings announcements. *Journal of Financial Economics*, 117(1), 190–223.
- ✓ Raghunandan, K. and Rama, D.V. (1999), "Auditor resignations and the market for audit services", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 18 No. 1, pp. 124-134.
- ✓ Shu, S.Z. (2000), "Auditor resignations: clientele effects and legal liability", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29 No. 2, pp. 173-205.
- ✓ Song, D.B., Lee, H.Y. and Cho, E.J. (2013), "The association between earnings management and asset misappropriation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 6, pp. 542-567.
- ✓ Trompeter, G.M., Carpenter, T.D., Desai, N., Jones, K.L. and Riley, R.A. (2013), "A synthesis of fraudrelated research", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32 Supplement, pp. 287-321.