

اثرگذاری گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب در صورتهای مالی شرکتها

دکتر صالح شهابی

استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد لامرد، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران. (نویسنده مسئول).

s.shahabi@yahoo.com

زهرا جوانمردی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد لامرد، دانشگاه آزاد اسلامی، لامرد، ایران.

z.javanmardi409@yahoo.com

چکیده

در سالهای اخیر، افزایش چشمگیر توجهات جهانی به الزامات نظارتی که شرکتها را ملزم به افشاء اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی خود می‌کند، وجود داشته است. این تاکید روزافزون بر افشاء مسئولیت اجتماعی ناشی از شناخت روزافزون نهادهای نظارتی در مورد این موضوع که اطلاعات افشاء مسئولیت اجتماعی هم برای ذینفعان و هم برای سهامداران حائز اهمیت است، می‌باشد. بنابراین این مطالعه با هدف تعیین تأثیر گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد انجام شده است. روش پژوهش به صورت توصیفی-تحلیلی و از نوع کاربردی بوده و از متغیرهای کمی استفاده شده‌اند. داده‌های پانلی پژوهش به صورت سری زمانی بین سالهای ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۱، از طریق نرم افزار ره آورد نوین از سایت بورس جمع‌آوری گردید. جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل ۲۲۷ شرکت به روش حذفی می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری وجود دارد به طوری که سه ضلع اول آن مانند انگیزه، ظرفیت، تبنانی اثری مثبت ولی فرصت، توجیه و تکبری هیچ اثری بر تقلب صورتهای مالی ایجاد نمی‌کند.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری مالی متقلبانه، نظریه شش ضلعی، تقلب صورتهای مالی.

مقدمه

صورتهای مالی ابزاری هستند که برای گزارش عملکرد، وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت در یک دوره معین به ذینفعان اعم از طرفهای داخلی و خارجی استفاده میشود و به عنوان مبنایی برای تصمیمگیری منطقی در مورد آینده شرکت استفاده میشوند (راتنساری و سولیکخواه^۱، ۲۰۱۹). عملکرد مالی، معیاری برای درک چگونگی استفاده از منابع مالی یک شرکت میباشد. به دلیل اهمیت اطلاعات مندرج در صورتهای مالی برای ذینفعان، گزارش باید به درستی و مسئولانه ارائه شود. این شرایط مدیریت را تحریک میکند تا در صورت عدم دستیابی به اهداف شرکت برای محافظت از عملکرد ضعیف شرکت و جذب سرمایه گذاران، صورتهای مالی شرکت را دستکاری کند. تقلب زمانی رخ می‌دهد که شخصی برای رسیدن به هدف خود قانون یا دستورالعملها را نقض کند (ماریانی و همکاران^۲، ۲۰۲۲). این رفتار نادرست در بین

¹ Ratnasari, E., & Solikhah, B

² Maryani and etal

عموم مردم کاملاً شناخته شده است و در دنیای تجارت رایج است. نظرسنجی جهانی جرایم اقتصادی و تقلب بیان می‌کند که تقریباً ۷۰ درصد از سازمان‌هایی که تقلب را تجربه می‌کنند گزارش می‌دهند که تقلب توسط طرف‌های خارجی و داخلی یا از طریق تبانی بین طرف‌های خارجی و داخلی انجام شده است. هدف از مطالعه نشان دادن اثرات عوامل محرک شامل اهداف مالی، ظرفیت (تغییر مدیر)، تبانی، فرصت (ماهیت صنعت)، توجیه (تغییر در حساب‌برسان) و تکبر (تعدد تصاویر مدیر عامل)، برگزارشگری مالی متقلبان در شرکتهای بخش مالی بورس اوراق بهادار اندونزی می‌باشد. روندهای مالی تأثیر مثبتی بر گزارشگری مالی متقلبان دارند. هر چه اهداف مالی تعیین شده بالاتر باشد، احتمال تقلب مدیر در صورت‌های مالی واحد تجاری بیشتر می‌شود (پراستیکا و ساسونگا کو^۱، ۲۰۲۳). با توجه به توضیحات مطالب بالا این احتمال وجود دارد که وجود متغیرهایی نظیر اهداف مالی، ظرفیت (تغییر مدیر)، تبانی، فرصت (ماهیت صنعت)، توجیه (تغییر در حساب‌برسان)، و تکبر (تعدد تصاویر مدیر عامل)، بر تقلب اثر داشته باشد؛ بنابراین ابتدا میبایست با تقلب و انواع آن یا عوامل اثرگذار بر تقلب که توسط پژوهشگران پیشین به ثبت رسیده است، مطالعاتی صورت پذیرد تا بتوان از نتایج آن برای انجام این مطالعه کمک گرفت. عواملی که میتوانند بر تقلب توسط مدیران و کارکنان اثردهی داشته باشند شناسایی شده اند، به عنوان مثال در شرکتهای بزرگ و یا حتی کوچک مدیران سعی میکنند که برای منفعت دست به تقلب در صورتهای مالی بزنند که این اتفاقات در شرکتهایی که از نظر نظارت و حسابرسی در سطح پایین تری قرار دارند، بیشتر صورت میگیرد. دستکاری صورتهای مالی میتواند یکی از موضوعاتی باشد که اثر منفی بر عملکرد شرکت داشته باشد و باعث شود دچار خسارتی شود که جبران آن غیرممکن باشد و شرکت را به سمت زوال بکشاند که البته امروزه رسیدگی ها و حسابرسیها باعث شده است نظارت بر شرکتهای قرار گیرد و شرکتهای را از تقلب باز دارد. با این وجود بازهم در شرکتهای تقلب در صورتهای مالی شکل میگیرد که در این مطالعه نیاز شده است به ابعاد شش گانه آن پرداخته شود. به عبارت ساده تر، مدیرعاملان شرکت ممکن است دچار وسوسه شوند و تقلباتی با توجه به موضوعاتی مانند اهداف مالی، تغییرات مدیریتی، تبانی های صورت گرفته، نوع فعالیت صنعت، ایجاد تغییرات در حساب‌برسان یا ناظران، تکبر و غرور مدیریتی یا علاقه زیاد به مدیرعامل بودن داشته باشند که به نوبه خود هر یک ممکن است اثر کمتر و یا اثر بیشتری بر صورتهای مالی داشته باشد که به نحوه تقلب آنها بستگی دارد. به عنوان مثال تقلب در نوع صنعت ممکن است برای مدیران ساده تر باشد و یا تقلب در تغییرات حساب‌برسان، با توجه به موضوع که بررسی تأثیر گزارشگری مالی متقلبان بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب بر تقلب صورتهای مالی شرکتهاست، این شاخصها مورد سنجش قرار گرفته میشود تا به صورت دقیق تر بیان کند که گزارشگری مالی متقلبان تحت تأثیر کدامیک از آنها بیشتر قرار میگیرد. از این رو، به دنبال پاسخ به سوال مطرح شده که آیا گزارشگری مالی متقلبان بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب میتواند بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای یا خیر.

گزارشگری مالی متقلبان بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب: منظور از گزارشگری مالی متقلبان یعنی اینکه مدیران و یا مدیرعاملان شرکتهای بتوانند بر صورتهای مالی دستکاری نمایند و گزارشی که تهیه نموده اند یک گزارش واقعی نباشد. به عبارتی دیگر زمانی که مدیران یا مدیران عاملان برای حفظ منفعت خود به دستکاری صورتهای مالی میپردازند و اطلاعات آن را تغییر میدهند و بیشتر یا کمتر از واقع گزارش میکنند، درواقع گزارشگری مالی متقلبان انجام داده اند که در این پژوهش شش مورد در نظر گرفته شده است که شامل اهداف مالی، تغییر مدیریتی، تبانی، ماهیت صنعت، تغییر در حساب‌برسان، علاقه زیاد به مدیرعامل بودن میباشد. در ادامه به توضیح مختصری از نظریه شش گانه تقلب پرداخته میشود (پراستیکا و ساسونگا کو، ۲۰۲۳):

¹ Prastika. A. N, Sasongko. N

اهداف مالی: گاهی اوقات مدیران سعی دارند که به منظور منفعت و یا افزایش سود خود به تقلب و یا دستکاری صورتهای مالی بپردازند که اهداف مالی مدیران را دربردارد.

تغییر مدیر: ممکن است مدیران سعی میکنند زمانی که تغییرات مدیریتی صورت میگیرد از این فرصت استفاده نمایند که به تقلب و دستکاری صورتهای مالی در زمینه تغییر مدیر منجر میشود.

تبانی: گاهی اوقات مدیران یا مدیرعاملان سعی میکنند با تبانی و هماهنگی با دیگر اعضا به تقلب و دستکاری صورتهای مالی بپردازند که باعث میشود تقلب در زمینه تبانی صورت پذیرد.

ماهیت صنعت: بسیاری از مدیران و یا مدیرعاملان نیز سعی دارند با توجه به ماهیت و ویژگیهای صنعت و نوع فعالیت آن بتوانند در صورتهای مالی تقلب یا دستکاری ایجاد نمایند که به تقلب با توجه به ماهیت صنعت معروف است.

تغییر در حسابرس: بیشتر اوقات مدیران و مدیرعاملان زمانی که حسابرسان شرکت تغییر میکند و یا نظارت شرکت بر عهده شخص دیگری قرار میگیرد سعی مینمایند به تقلب و دستکاری در صورتهای مالی بپردازند که تقلب در زمان تغییر حسابرس را شامل میشود.

علاقه زیاد به مدیرعامل بودن: گاهی اوقات مدیران به دلیل اینکه بتوانند مدیرعامل باقی بمانند سعی میکنند با تقلب و دستکاری صورتهای مالی و تغییر در میزان اعداد واقعی، خود را به عنوان مدیری در نظر گیرند که دارای کمترین خطا و بیشترین سود برای شرکت میباشد و این مسئله باعث میشود تقلب از نوع علاقه زیاد به مدیرعامل بودن به دست آید.

تقلب صورتهای مالی: تقلب یعنی دستکاری و یا تغییر دادن بعضی از داده های صورت مالی که به صورت عمدی انجام گیرد و در این صورت شخصی که مرتکب تقلب میشود درواقع به دلیل منفعت خود و یا منفعت موقعیت آتی خود انجام میدهد. در این صورت گزارشی که از حسابداری تهیه میشود نیز به گزارش متقابلانه معروف میباشد. با توجه به اینکه در شرکتها مهمترین عامل تهیه صورتهای مالی و گزارشات مربوط به آن میباشد، مدیران و مدیرعاملان یا سایر افراد سودجو سعی مینمایند که اجزای صورتهای مالی دستکاری نمایند که این مسئله اگرچه آنها در کوتاه مدت میتوانند به منفعت خود برسند و به اهداف خود برسند اما در بلندمدت و با شناسایی تقلب قطعاً به ضرر آنها تمام خواهد شد. در این مطالعه برای شناسایی تقلب شش عامل در نظر گرفته شده است که مدیران سعی مینمایند بر مبنای هر یک از آنها و در زمان موقعیت مناسب به دستکاری صورتهای مالی بپردازند که این عوامل شامل اهداف مالی، تغییر مدیریتی، تبانی، ماهیت صنعت، تغییر در حسابرس، علاقه زیاد به مدیرعامل بودن میباشد (پراستیکا و ساسونگاکو، ۲۰۲۳).

پیشینه نظری و تجربی پژوهش

تقلب از گذشته تا کنون در شرکتها وجود داشته و یکی از موضوعاتی است که توجه حسابرسان و ناظران را به خود جلب میکند. شرکتهای بزرگ و کوچک با مشکل تقلب رو برو میشوند و باعث میشود گزارشهای خود را به صورت غیرواقعی بیان نمایند. بنابراین مدیران یا مدیرعاملان شرکتها و حتی کارکنان میتوانند در شرکت تقلب ایجاد نمایند و باعث شوند داده های غیرواقعی گزارش شود که برای رسیدگی به این مسئله و یا جهت کاهش آن سعی مینمایند از حسابرسان داخلی و خارجی یا مستقل استفاده نمایند. معمولاً تقلب در شرکتهای کوچک که دارای نظارت کمتری هستند بیشتر شکل میگیرد؛ اما به طور کلی ممکن است عوامل وجود داشته باشد که مدیر و مدیرعاملان را به رغبت از تقلب وادار نماید. از جمله عوامل اثرگذار که ممکن است مدیران تحت تأثیر آن قرار گرفته شوند. شش مورد انتخاب شده است که شامل اهداف مالی، تغییر مدیریتی، تبانی، ماهیت صنعت، تغییر در حسابرس، علاقه زیاد به مدیرعامل بودن میباشد. براین اساس ممکن است تحت تأثیر یکی از آنها قرار گیرند و به دستکاری صورتهای مالی به صورت عمدی بپردازند و برای حفظ منفعت خود گزارشات متقابلانه ای ارائه دهند. بنابراین برای جلوگیری از کاهش تقلب در شرکتها ضروری است

عوامل اثرگذار بر آن را شناسایی نمایند و مواردی که باعث میشود مدیران یا مدیرعاملان دست به تقلب بزنند مشخص گردند تا حسابرسان و یا ناظران برای شناسایی تقلب مسیر راحتی در اختیار داشته باشند. صورت های مالی و گزارش تهیه شده اجزای آن از مهمترین گزارشاتی است که از شرکتها در بخش مالی استخراج میشود و جهت تصمیم گیریهای مدیریتی آتی شرکت توسط سرمایه گذاران و سهامداران یا ذینفعان مورد استفاده قرار میگیرد؛ بنابراین تلاش برای کاهش تقلب و یا شناسایی آن نیز یکی از مهمترین مواردی است که باید به آن پرداخته شود تا تمامی اطلاعات شرکت به صورت واقعی و دقیق ثبت و ضبط شود و از طرفی گزارشات ارائه شده نیز دقیق و واقعی باشد (پراستیکا و ساسونگاگو، ۲۰۲۳). با توجه به اینکه صورتهای مالی یک شرکت مهمترین بخش مالی آن محسوب میشود، از حسابرسان و ناظران داخلی و خارجی دارای تخصص و مهارت یا تجربه بیشتری استفاده میشود که شرکتهای بزرگ از این قاعده مستثنی نیستند اما در شرکتهای کوچک تر ممکن است چنین هزینه های را متقبل نشوند و احتمال تقلب بیشتر میباشد بنابراین شرکتهای بزرگ و کوچک پذیرفته شده در بورس مورد بررسی قرار گرفت؛ در این پژوهش به بررسی تأثیر گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد؛ از آنجا که احتمال دارد گزارشگری مالی متقلبانه بر تقلب صورتهای مالی باعث ایجاد تغییر در عملکرد نهایی و میزان سودآوری شرکتها شود، باعث کاهش ارزش و اعتبار شرکت گردد.

خوشکار و همکاران (۱۴۰۲)، رابطه نظارت کارآمد با گزارشگری مالی متقلبانه در شرکتهای با مالکیت خانوادگی را بررسی نمودند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد بین نظارت کارآمد (کیفیت کنترل داخلی و مالکیت نهادی) و گزارشگری مالی متقلبانه رابطه منفی و معنیداری وجود دارد. بین مالکیت خانوادگی و گزارشگری مالی متقلبانه رابطه معنیدار و مثبتی وجود دارد؛ اما مالکیت خانوادگی بر رابطه بین نظارت کارآمد و گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر معنیداری ندارد.

کولیوند و همکاران (۱۴۰۲)، به ارائه مدل توسعه یافته پیشبینی تقلب با تمرکز بر مؤلفه های کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در شرکتهای تولیدی پرداختند. یافته ها نشان داد مدل اولیه بنیاد از مدل توسعه یافته بنیاد و مدل کردستانی و تاتالی بالاتر است. با اضافه نمودن متغیرهایی مانند کیفیت حسابرسی، افشای گزارشگری مالی، مثلث تقلب و حسابرسی داخلی مؤثر، میتوان به الگویی قابل قبول و متناسب با محیط اقتصادی حاکم بر کشور دست یافت و دقت مدل بنیاد را در احتمال وقوع تقلب به میزان محسوسی بالاتر برد.

صفی خانی و همکاران (۱۴۰۲)، پیشایندهای گزارشگری مالی متقلبانه در شرکتهای دارای بحران مالی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد: (۱) فراوانی شرکتهای دارای بحران مالی که به گزارشگری مالی متقلبانه روی می آورند، به طور معناداری بیشتر از شرکتهای دارای بحران مالی که به گزارشگری مالی متقلبانه روی نمی آورند، است. (۲) در شرکتهای دارای بحران مالی و دارای گزارشگری مالی متقلبانه در دوره مالی قبل و دوره مالی جاری، میزان عدمتقارن اطلاعاتی میان مدیران و ذینفعان، به طور معناداری بیشتر از شرکتهای دارای بحران مالی و فاقد گزارشگری مالی متقلبانه است. (۳) در شرکتهای دارای بحران مالی و دارای گزارشگری مالی متقلبانه در دوره مالی قبل و دوره مالی جاری، فراوانی شرکتهای دارای بیش سرمایه گذاری، به طور معناداری بیشتر از شرکتهای دارای بحران مالی و فاقد گزارشگری مالی متقلبانه است. (۴) بین شرکتهای دارای بحران مالی و دارای گزارشگری مالی متقلبانه و شرکتهای دارای بحران مالی و فاقد گزارشگری مالی متقلبانه در دوره مالی بعد، در زمینه آسیب به حسن شهرت شرکت، تفاوت معناداری وجود ندارد.

پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، بررسی تأثیر گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب بر تقلب صورتهای مالی پرداختند. آنها نشان دادند اثرات عوامل محرک شامل اهداف مالی، ظرفیت (تغییر مدیر)، تباری، فرصت (ماهیت صنعت)، توجیه (تغییر در حسابرسان)، و تکبر (تعدد تصاویر مدیر عامل)، برگزارشگری مالی متقلبانه در شرکتهای

بخش مالی بورس اوراق بهادار اندونزی میباشد. روندهای مالی تأثیر مثبتی بر گزارشگری مالی متقلبانه دارند. هر چه اهداف مالی تعیین شده بالاتر باشد، احتمال تقلب مدیر در صورتهای مالی واحد تجاری بیشتر می شود. مارایس و همکاران^۱ (۲۰۲۳)، توانایی شاخص مدل بنیش و شاخص مدل دیچاو و همکاران در شناسایی تقلب را بررسی کردند. یافته ها بیانگر آن است که هر دو شاخص حساسیت و دقت پایینی را نشان میدهند. برآوردها ضرایب حساسیت امتیازهای شاخص مدل بنیش را به طور متوسط ۶/۵۲ درصد کاهش داد، اما دقت را به طور متوسط ۴/۲۱ درصد بهبود بخشید. برعکس، حساسیت امتیازهای شاخص مدل دیچاو و همکاران را به طور متوسط ۵۸/۷۰ درصد افزایش داد، اما خطای نوع دوم را به طور متوسط ۴۸/۰۹ درصد افزایش داد.

مانان و همکاران^۲ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان تأثیر نظارت ناکارآمد در تشخیص گزارشگری مالی متقلبانه با نقش تعدیلگر مالکیت خانوادگی، نشان دادند نظارت غیرموثر بر کمیسیونهای مستقل تأثیری بر گزارشگری مالی متقلبانه نداشته و نظارت غیرموثر بر مالکیت نهادی تأثیر منفی معنیداری بر گزارشگری مالی متقلبانه داشته است. متغیر شرکت خانوادگی، قادر به تعدیل اثر نظارت ناکارآمد هم بر هیئت مدیره مستقل کمیسیونها و هم مالکیت نهادی بر گزارشگری مالی متقلبانه نیست. در همین حال، شرکتهای خانوادگی که توسط اعضای خانواده در ترکیب هیئتمدیره حضور دارند، تأثیر نظارت ناکارآمد بر مالکیت نهادی را بر گزارشگری مالی متقلبانه تقویت میکنند.

روش پژوهش

تحقق حاضر که جزء تحقیقات توصیفی - تحلیلی به شمار میرود و از نظر هدف، کاربردی و جزء تحقیقات تاریخی یا علی پس رویدادی می باشد. هدف از مطالعه همبستگی برقراری یک رابطه با نبود آن و به کارگیری روابط در انجام پیش-بینی هاست. این نوع تحقیقات با استفاده از دادههای پانلی استخراج شده از صورتهای مالی شرکتها در بازه زمانی مشخص مانند ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۱ انجام میشود که در یک مدل آماری یا مدل لجستیک تنظیم میگردد و با توجه به روش اندازه گیری متغیرها، میتوان تجزیه و تحلیلهای مورد نیاز را انجام داد و به نتایج مورد نظر دست یافت.

جامعه آماری مربوط به شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار میباشد و برای تعیین نمونه آماری نیز از روش حذفی سیستماتیک استفاده شده است که شروط آن در ذیل آمده است:

- ✓ در بازه زمانی مورد بررسی اطلاعات شرکتها در دسترس باشد و دارای نقص نباشد.
- ✓ سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد، تا قابلیت مقایسه داشته باشد.
- ✓ در سالهای مورد بررسی تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ✓ در طول زمان تحقیق، شرکتها عضو بورس باشند و از عضویت آنها ۲ سال گذشته باشد.
- ✓ حقوق صاحبان سهام شرکتها منفی نباشد؛ در شرکتها وقفه معاملاتی بیشتر از ۶ ماه اتفاق نیفتاده باشد.

جدول (۱): تعیین نمونه آماری

۶۴۰	کلید مشاهدات نمونه آماری از سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱
(۱۰۲)	اطلاعات مالی شرکتها در دسترس نبوده و یا ناقص بوده است.
(۸۸)	پایان سال مالی شرکتها اسفندماه نباشد و یا تغییر سال مالی داشته باشند.
(۹۶)	شرکتها زیان انباشته داشته باشند و حقوق صاحبان سهام آنها منفی باشد.
(۷۷)	شرکتها در طول دوره تحقیق عضو بورس نباشند یا از زمان عضویت آنها ۲ سال گذشته باشد.
(۵۰)	شرکتها دارای وقفه مالیاتی بیش از ۴ ماه باشند.

¹ Marais and etal

² Manan and etal

۲۲۷	نمونه انتخابی
-----	---------------

فرضیه‌های پژوهش

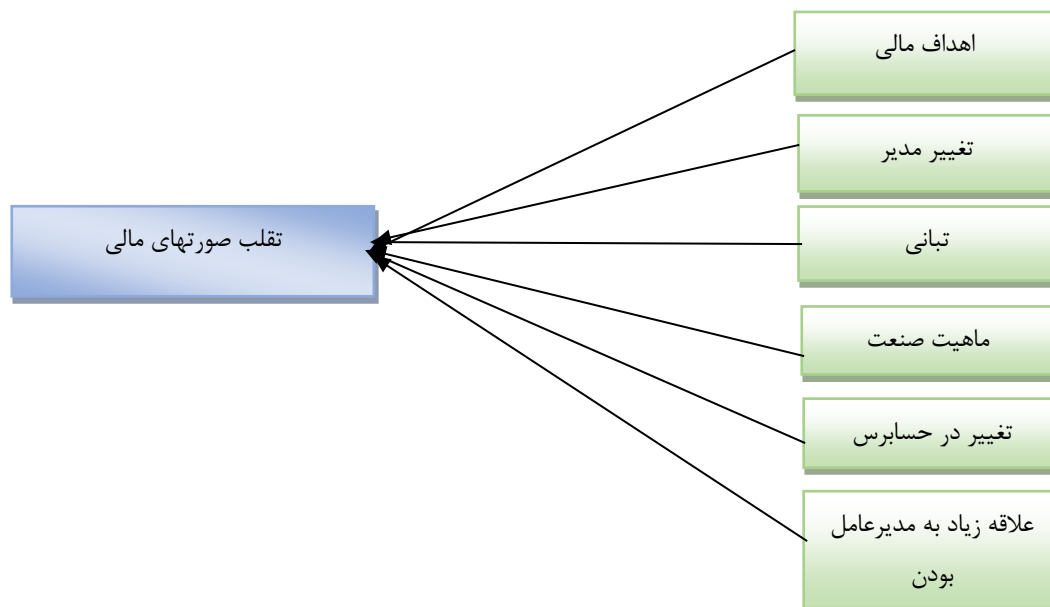
فرضیه اصلی: گزارشگری مالی متقالبانه (بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب) بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.

فرضیه‌های فرعی

- ✓ اهداف مالی بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.
- ✓ تغییر مدیر بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.
- ✓ تباری بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.
- ✓ ماهیت صنعت بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.
- ✓ تغییر در حسابرس بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.
- ✓ علاقه زیاد به مدیرعامل بودن بر تقلب صورتهای مالی شرکتها تأثیر معناداری دارد.

مدل مفهومی پژوهش

شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش (پراستیکا و ساسونگاکو، ۲۰۲۳)



مدل‌های آماری به صورت زیر است

$$FFR = \beta_0 + \beta_1 ROA + \beta_2 DCHANGE + \beta_3 COL + \beta_4 NI + \beta_5 CIA + \beta_6 CEOPIC + e$$

که در آن:

FFR: تقلب در صورتهای مالی (گزارشگری مالی متقالبانه) شرکت i در زمان t .

$\beta_1 ROA$: ضریب رگرسیونی اهداف مالی (انگیزه) شرکت i در زمان t .

$\beta_2 DCHANGE$: ضریب رگرسیونی تغییر مدیر (ظرفیت) شرکت i در زمان t .

$\beta_3 COL$: ضریب رگرسیونی تباری شرکت i در زمان t .

β_4 NI: ضریب رگرسیونی ماهیت صنعت(فرصت) i در زمان t.
 β_5 CIA: ضریب رگرسیونی تغییر حسابرس(توجیه) شرکت i در زمان t.
 β_6 CEOPIC: ضریب رگرسیونی علاقه زیاد به مدیرعامل بودن(تکبر) شرکت i در زمان t.

روش اندازه گیری متغیرها

متغیر وابسته؛ تقلب در صورتهای مالی یا گزارشگری مالی متقلبانه: تقلب در صورتهای مالی یا گزارشگری مالی متقلبانه یک متغیر ساختگی است و برای اندازه گیری آن در صورتیکه گزارشی رد شود و به صورت مجدد ارائه شود عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته میشود.

متغیرهای مستقل؛ (۱) اهداف مالی (انگیزه): منظور از اهداف مالی، عملکرد مالی شرکت است که از طریق بازده داراییها محاسبه میشود. هرچه بازده داراییها بیشتر باشد، تمایل برای دستکاری سود نیز بیشتر است. بازده داراییها از طریق تقسیم سود خالص گزارش شده به کل داراییها به دست می آید.

(۲) تغییر مدیر (ظرفیت): منظور تغییر در ترکیب هیئت مدیره در طول سال میباشد. یعنی در طی سال تعداد اعضای جدید به کل اعضای هیئت مدیره. جهت اندازه گیری این شاخص که یک متغیر ساختگی است و در صورتی که تغییر مدیریتی وجود داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته میشود.

(۳) تبانی: منظور یک عمل انحرافی است که بین دو یا چند نفر جهت رسیدن به اهدافی صورت می پذیرد. این شاخص یک متغیر ساختگی است در صورتی که پس از بررسی و کنترل در شرکت تبانی وجود داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته میشود. به صورت کلی، برای اندازه گیری آن از صورتهای مالی حسابرسی شده و بازرسی قانونی بودن توسط حسابرسان که در سایت کدال موجود میباشد و طبق ماده ۱۲۹ و ۲۳۲ قانون تجارت تحت بررسی قرار گرفته اند، استفاده میشود (ماده ۱۲۹ مربوط به معاملات اشخاص وابسته و ماده ۲۳۲ مربوط به قانون بودجه میباشد)؛ چنانچه طبق گزارشات حسابرسان و بازرسان قانونی، شرکت دارای تخطی از این ماده میباشد، یعنی تبانی صورت گرفته و عدد یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته میشود.

(۴) ماهیت صنعت (فرصت): منظور از ماهیت صنعت فرصت ایجاد شده برای تقلب میباشد که یکی از آنها حسابهای دریافتنی میباشد و میتواند با توجه به صنعت دستکاری سود را انجام دهد و به روش زیر محاسبه میشود: از تقسیم حسابهای دریافتنی به ذخایر حسابهای دریافتنی غیرقابل وصول.

(۵) تغییر حسابرس (توجیه): معمولاً شرکتهایی که حسابرسان خود را تغییر میدهند، به تقلب در صورتهای مالی روی می آورند؛ این شاخص نیز یک متغیر ساختگی است و جهت اندازه گیری آن اگر تغییرات حسابرس در طول دوره مالی صورت گرفته شده باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته میشود.

(۶) علاقه زیاد به مدیرعامل بودن (تکبر): منظور این است که چنین مدیرانی به دلیل اینکه نمیخواهند موقعیت خود را از دست بدهند و یا ارزش و اعتبار خود را حفظ نمایند دست به تقلب میزنند. این شاخص نیز یک متغیر ساختگی است و جهت اندازه گیری آن در صورتیکه در گزارشگری مالی نام یک مدیر مرتب تکرار شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته میشود.

یافته‌های پژوهش

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرها

کشیده	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	
۱/۲۹	۰/۲۴	۰/۶۵	۰	۱	۰/۳۸	۰/۴۰	تقلب در صورتهای مالی (گزارشگری مالی متقلبانه)
۱/۹۳	۱/۸۶	۰/۷۴	۰/۰۹	۰/۷۳	۰/۵۲	۰/۵۶	اهداف مالی (انگیزه)
۱/۲۵	۱/۶۵	۰/۴۱	۰	۱	۰/۵۹	۰/۶۳	تغییر مدیر شرکت (ظرفیت)
۱/۱۲	۱/۵۰	۰/۲۳	۰	۱	۰/۵۱	۰/۵۵	تبانی شرکت
۱/۴۱	۱/۲۴	۱/۶۱	۰/۲۳	۰/۷۳	۰/۶۹	۰/۷۲	ماهیت صنعت (فرصت)
۱/۳۹	۰/۵۲	۰/۶۵	۰	۱	۰/۳۹	۰/۴۱	تغییر حسابر س شرکت (توجیه)
۱/۳۵	۰/۴۴	۰/۳۹	۰	۱	۰/۳۱	۰/۳۳	علاقه زیاد به مدیرعامل بودن شرکت (تکبر)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق نتایج جدول ۲ با توجه به مقادیر میانه و میانگین توزیع مناسب داده‌ها ثابت شد. با توجه به چولگی نیز توزیع نامتقارن داده‌ها با کشیده‌گی به سمت مقادیر بالاتر و یا چولگی مثبت اثبات گردید.

ریشه واحد فیلیس و پرون

جدول (۳): نتیجه آزمون فیلیس و پرون

نتیجه	معنی داری	آماره	متغیر
مانا	۰/۰۰۰	-۶/۰۵	تقلب در صورتهای مالی (گزارشگری مالی متقلبانه)
مانا	۰/۰۰۰	-۱۰/۶۲	اهداف مالی (انگیزه)
مانا	۰/۰۰۰	-۵/۷۷	تغییر مدیر شرکت (ظرفیت)
مانا	۰/۰۰۰	-۱۲/۵۹	تبانی شرکت
مانا	۰/۰۰۰	-۳/۴۷	ماهیت صنعت (فرصت)
مانا	۰/۰۰۷	-۸/۴۷	تغییر حسابر س شرکت (توجیه)
مانا	۰/۰۰۰	-۴/۲۳	علاقه زیاد به مدیرعامل بودن شرکت (تکبر)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سطح معنی داری در تمام موارد کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، مانا بودن کلیه متغیرهای مورد بررسی، مورد تایید است. با توجه به مانا بودن تمام متغیر مورد بررسی میتوان تخمین مدل رگرسیونی را انجام داد.

آزمون همبستگی پیرسون

جدول (۴): نتیجه آزمون همبستگی پیرسون

Y	X6	X5	X4	X3	X2	X1	
						۱,۰۰۰	X1
						۰,۰۰۰	
					۱,۰۰۰	۰,۰۰۱	X2

					۰,۰۰۰	۰,۰۹۴	
				۱,۰۰۰	۰,۰۲۰	۰,۰۳۶	X3
				۰,۰۰۰	۰,۰۳۶	۰,۱۱۱	
			۱,۰۰۰	۰,۱۳۵	۰,۰۲۲	۰,۰۱۷	X4
			۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۳۱	۰,۰۴۳	
		۱,۰۰۰	۰,۹۱۴	۰,۱۷۰	۰,۰۲۱	۰,۰۰۶	X5
		۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۳۴	۰,۰۷۷	
	۱,۰۰۰	۰,۶۵۶	۰,۶۰۲	۰,۰۳۵	۰,۰۱۹	۰,۰۰۳	X6
	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۱۲۱	۰,۰۳۸	۰,۰۸۹	
۱,۰۰۰	۰,۴۱۱	۰,۳۳۸	۰,۴۰۱	۰,۰۳۳	۰,۰۰۴	۰,۰۲۴	Y
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۱۳	۰,۰۰۰	۰,۰۱۳	۰,۰۸۴	۰,۰۲۸	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در برخی موارد همبستگی‌ها معنی‌دار می‌باشند اما شدت همبستگی‌ها بین متغیرهای مستقل کمتر از مقداری است که احتمال وجود همخطی در مدل وجود داشته باشد.

بررسی مدل‌های پژوهش

جدول (۵): نتایج آزمون چاو

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی
استفاده از مدل پانل دیتا	۰/۰۰۰	(۲۲۶، ۱۱۳۴)	۵/۷۳	

ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون چاو بیش از $\alpha = 0/05$ محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ امکان برآورد مدل با استفاده از روش پانل تأیید می‌شود. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون چاو مبنی بر برابری عرض از مبدأها رد شد، در ادامه به منظور تشخیص وجود اثرات ثابت یا وجود اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

آزمون فرضیه‌ها

جدول (۶): نتایج آزمون هاسمن

نتیجه	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	مدل رگرسیونی
اثرات ثابت	۱/۰۰۰	۶	۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق جدول ۶ ملاحظه شد سطح معناداری آزمون هاسمن $\text{prob} = 1/000$ محاسبه شده لذا در تخمین اثرات ثابت استفاده می‌شود.

برازش مدل‌های رگرسیونی

جدول (۷): نتایج برازش مدل رگرسیونی اول با استفاده اثرات ثابت

متغیر پاسخ = تقلب در صورتهای مالی (گزارشگری مالی متقلبانه)			
سطح معناداری	آماره آزمون t	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای مستقل

۰/۰۰۰	۱/۴۷	۰/۰۳۸	ثابت معادله (α)
۰/۰۰۲	۱/۱۹	۰/۰۳۳	اهداف مالی (انگیزه)
۰/۰۰۱	۱/۲۲	۰/۰۳۵	تغییر مدیر شرکت (ظرفیت)
۰/۰۰۳	۱/۶۵	۰/۰۳۲	تبانی شرکت
۰/۰۶۲	۱/۵۱	۰/۰۳۳	ماهیت صنعت (فرصت)
۰/۰۶۶	۱/۹	۰/۰۳۳	تغییر حسابرس شرکت (توجیه)
۰/۰۷۲	۱/۲۳۵	۰/۰۲۹	علاقه زیاد به مدیرعامل بودن شرکت (تکبر)
سطح معناداری = ۰/۰۰۰			آماره آزمون $F = 7819/6$
ضریب تعیین = ۰/۹۵			آماره دوربین واتسون: ۲/۱۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

چنانچه در جدول ۷ مشاهده می‌شود تأثیر گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب در صورتهای مالی مورد سنجش قرار گرفته است. طبق نتایج حاصله سطح معناداری صفر و آماره دوربین واتسون نیز ۲/۱۸ گزارش شده و جهت تأیید فرضیه این عدد می‌بایست بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار گرفته باشد. بنابراین دو شرط لازم برای تأیید فرضیه فوق برقرار است و همچنین آماره F و ضریب تعیین نیز در تأیید فرضیه فوق نقش دارند. در این مطالعه با توجه به سطح معناداری نتایج نشان داده است که انگیزه، ظرفیت و تبانی بر تقلب صورت های مالی اثرگذار است اما فرصت، توجیه و تکبر بر تقلب صورتهای مالی اثری ندارد.

جدول (۸): نتایج آزمون جارکیو و برا

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	پسماند مدل رگرسیونی
نرمال بودن توزیع پسماند مدل	۰/۰۵۳	۵/۸۴	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سطح معناداری آزمون جارک برا بیش از $\alpha = 0/05$ محاسبه شده لذا با اطمینان ۹۵٪ توزیع پسماندها نرمال میباشد.

بحث و نتیجه گیری

به صورت کلی نتایج نشان داد که گزارشگری مالی متقلبانه (بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر داشته و باعث میشود تحت تأثیر سه مولفه از شش مولفه مطرح‌شده در این پژوهش قرار بگیرد و باعث ایجاد تقلب در صورتهای مالی شود. چنانچه پیش تر نیز گفته شد مولفه‌ها شامل انگیزه، ظرفیت، تبانی، فرصت، توجیه و تکبر بودند که با توجه به نتایج تحلیل فرضیه‌ها نشان داد سه مولفه اول یعنی انگیزه، ظرفیت و تبانی مدیران اجرایی و دیگر مدیران را تحت تأثیر قرار میدهد و باعث میشود تقلب در صورتهای مالی را مرتکب شوند و یا گزارش مالی متقلبانه ارائه نمایند ولی فرصت، توجیه و تکبر به عنوان سه مولفه دیگر اثری بر ارتکاب تقلب در صورتهای مدالی توسط مدیران ایجاد نمیکند و نمیتواند آنها را تحت تأثیر قرار دهد. با این وجود گزارشگری مالی متقلبانه تحت تأثیر نظریه شش ضلعی قرار میگیرد به طوری که سه ضلع آن اثری مثبت دارد و سه ضلع دیگر هیچ اثری بر تقلب در صورتهای مالی یا ارائه گزارشگری مالی متقلبانه ایجاد نمیکند.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه اصلی حاکی از آن است که گزارشگری مالی متقلبانه (بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب)، بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؛ به طوریکه هر شش مولفه مورد بررسی قرار داده شد و نشان داد که سه مولفه اول نظیر انگیزه، ظرفیت و تبانی بر تقلب صورتهای مالی

تأثیر مثبت دارد اما فرصت، توجیه و تکبر بر تقلب اثری ندارد. بنابراین در حالت کلی میتوان گفت گزارشگری مالی متقلبانه تحت تأثیر انگیزه، ظرفیت و تبنی قرار میگیرد و منجر به تقلب در صورتهای مالی توسط مدیران اجرایی و دیگر اشخاص میشود. همچنین نتایج نشان داده است که وجود انگیزه بیشتر، یا ظرفیت و ایجاد تغییرات مدیریتی و تبنی بیشتر باعث ایجاد تقلب در صورت های مالی میشود و گزارشگری مالی را متقلبانه تر میکند اما فرصت، توجیه و تکبر در ایجاد تقلب نقش قابل ملاحظه ای ندارند. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، مارایس و همکاران (۲۰۲۳)، خوشکار و همکاران (۱۴۰۲)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که اهداف مالی (انگیزه) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا که اهداف مالی یا انگیزه بر تقلب صورتهای مالی تأثیر مثبت دارد؛ یعنی هرچه اهداف مالی بیشتر باشد یا میزان انگیزه افزایش یابد، میزان تقلب در صورتهای مالی نیز بیشتر میشود و مدیران اجرایی سعی میکنند تقلب را در صورتهای مالی به انجام برسانند و صورتهای مالی را از حالت واقعی خود خارج سازند. هرچه اهداف مالی یا انگیزه بیشتر باشد، سعی بر ایجاد تقلب و دستکاری در صورتهای مالی بیشتر است؛ چراکه یکی از مواردی که بیشتر به آن توجه میشود و آنها را به سمت تقلب هدایت میکند، نقش اهداف مالی یا وجود انگیزه در آنان است. این نتایج با پژوهش مارایس و همکاران (۲۰۲۳)، آگوستینا و همکاران (۲۰۲۲)، کولیوند و همکاران (۱۴۰۲)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی دوم حاکی از آن است که تغییر مدیر (ظرفیت) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا تغییر مدیریت یا ظرفیت نیز اثری مثبت بر تقلب صورتهای مالی ایجاد میکند و باعث میشود گزارشگری مالی متقلبانه در شرکتها رخ دهد. مدیران اجرایی در این زمینه نیز میتوانند با راه و روشهای خود منجر به تقلب در صورتهای مالی شوند و نتایج صورتهای مالی و گزارش مربوط به آن را از حالت واقعی دور نمایند. از طرفی تغییر مدیریت این فرصت را ایجاد میکند تا بتوانند به دستکاری صورتهای مالی روی آورند و باعث شوند اطلاعاتی را برای مدیران جدید به جایی بگذارند که دستکاری شده باشد یعنی از آخرین مرحله وجود خود به عنوان مدیر استفاده نمایند و با تقلب به خواسته های خود دست یابند. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، مانان و همکاران (۲۰۲۲)، صفی خانی و همکاران (۱۴۰۲)، همراستا و همسو می باشد. نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی سوم حاکی از آن است که تبنی بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا که تبنی نیز به عنوان سومین شاخص اثرگذار بر تقلب در صورتهای مالی نقش مثبت دارد و باعث میشود گزارشهای مالی متقلبانه ارائه شود. مدیران اجرایی و دیگر اشخاص تحت تأثیر تبنی با دیگر افراد قرار میگیرند و باعث میشود به تقلب و دستکاری اعداد و ارقام در صورتهای مالی روی آورند. افرادی که سعی میکنند تبنی داشته باشند، در تقلب و دستکاری نیز نقش قابل ملاحظه ای تری ایجاد مینمایند و از طرفی منجر میشوند دستکاری و تقلب را بهتر و بیشتر انجام دهند چراکه برای انجام فعالیت خود در زمینه تقلب تمام اهداف خود را دریافت کرده است. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، ستیوان و همکاران (۲۰۲۲)، بیگلر و همکاران (۱۴۰۱)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی چهارم حاکی از آن است که ماهیت صنعت (فرصت) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارد؛ بدین معنا که فرصت یا ماهیت صنعت نمیتواند بر تقلب در صورتهای مالی اثر قابل ملاحظه ای داشته باشد و ماهیت صنعت هیچ اثری بر مدیران اجرایی یا دیگر مدیران ایجاد نمیکند که بخواهند در صورتهای مالی تقلب ایجاد نمایند و از مولفه هایی نیستند که اثر مستقیم داشته باشند به عبارتی ماهیت صنعت هیچ نقشی در عملکرد مدیران اجرایی ایجاد نمیکند که منجر به تقلب در صورتهای مالی شود و یا

گزارشگری مالی متقلبانه ارائه نمایند. به بیانی دیگر اینکه نشان دهند در کدام صنعت هستند برای ایجاد تقلب اثری ندارد و ممکن است در هر صنعتی باشند و به نفع خود دست به تقلب یا دستکاری بزنند. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، آنان (۲۰۲۲)، فروغی و همکاران (۱۴۰۱)، همراستا و همسو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی پنجم حاکی از آن است که تغییر در حسابرس (توجیه) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارد؛ بدین معنا تغییر در حسابرس یا توجیه نیز نمیتواند مدیران اجرایی یا دیگر مدیران را تحت تأثیر قرار دهد و باعث تقلب در صورتهای مالی شوند یعنی مدیران اجرایی به تغییر حسابرس واکنشی نشان نمیدهند و در هر صورت میتوانند به تقلب خود ادامه دهند و تغییر حسابرس یا توجیه نمیتواند آنها را به ترغیب به تقلب در صورتهای مالی نمایند. تغییر حسابرس نمیتواند به عنوان موضوعی مهم برای دستکاری و تقلب به شمار رود چراکه هر حسابرسی وظایف خود را انجام میدهد و مدیران باید برای مقابله با آن راه های تقلب مربوط به خود را وارد میشوند و از تغییر حسابرس واهمه ای ندارند. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، اوهدوا و همکاران (۲۰۲۱)، لعل بار و حسنی (۱۴۰۰)، همراستا و همسو می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص فرضیه فرعی ششم حاکی از آن است که علاقه زیاد به مدیرعامل بودن (تکبر) بر تقلب صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارد؛ بدین معنا علاقه زیاد به مدیرعامل بودن یا تکبر نیز نمیتواند بر مدیران اجرایی اثر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد که منجر به تقلب در صورتهای مالی شود. به بیانی دیگر تکبر نمیتواند میل مدیران اجرایی را به تقلب در صورتهای مالی افزایش دهد و آنها را تحت تأثیر قرار نمیدهد که برای علاقه مند بودن به مدیرعامل شدن گزارش مالی متقلبانه ارائه نمایند. در این زمینه که تکبر در ایجاد تقلب نقش داشته باشد نیز میتوان گفت مدیران برای بهتر جلوه دادن فعالیت‌های خود سعی مینمایند از تقلب دوری کنند و تا زمانی که موقعیت مناسبی ایجاد شود دست به تقلب یا دستکاری نزنند که هر چه مدیران دارای غرور و تکبر بیشتری باشند و موقعیت شغلی خود را اهمیت جلوه دهند، ایجاد تقلب در آنها کمتر میباشد. این نتایج با پژوهش پراستیکا و ساسونگاگو (۲۰۲۳)، شکوری و همکاران (۲۰۲۱)، برزگر و همکاران (۱۴۰۰)، همراستا و همسو می‌باشد.

پیشنهادات کاربردی و مواردی برای محققان آتی

با توجه به نتایج فرضیه اصلی پیشنهاد میشود جهت کاهش تقلب در صورتهای مالی به مولفه های شش ضلعی در این مطالعه توجه نمایند. چنانچه بیان شد سه مولفه اول مانند انگیزه، ظرفیت، تباری بر تقلب اثرگذار هستند پس میتوان راهکارهایی در این راستا تهیه نمود ویا اینکه از حسابرسان داخلی و مستقل خواست به این موارد توجه ویژه‌ای نشان دهند و از طرفی با عدم اثرگذاری مولفه‌هایی مانند فرصت، توجیه و تکبر؛ وقت خود را صرف این موارد نکنند و یا اینکه راحت‌تر از آن عبور کنند تا نکته اصلی را شناسایی نمایند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی اول پیشنهاد میشود جهت کاهش تقلب در صورتهای مالی به اهداف مالی یا انگیزه ایجاد شده در مدیران توجه نمود و با توجه به این شاخص و بررسی آن مشخص نمود که گزارشگری مالی متقلبانه صورت گرفته یا نه. در این راستا میتوان استراتژی‌ها و راهکارهای مربوط به این شاخص را طراحی نمود و یا اینکه حسابرسان بیشتر در این زمینه دقت نشان دهند و از بازرسان و یا گروه نظارتی خواست که این مسئله را بیشتر کنترل نمایند تا میزان تقلب در صورتهای مالی کاهش یابد.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی دوم پیشنهاد میشود برای کاهش تقلب به تغییر مدیریت و یا ظرفیت توجه نشان دهند چراکه مدیرانی که قرار است تغییر کنند سعی دارند تقلب را در صورتهای مالی اجرایی نمایند و با دستکاری میزان سود خود را بیشتر گزارش نمایند. در این راستا نیز میتوان نظارت و یا کنترل دقیق تری نشان داد تا مدیرانی که تغییر میکنند و

عملکرد خود را به شخص دیگری واگذار میکنند مورد کنترل و بازرسی قرار گیرند و میتوان برای این مورد نیز خط مشی هایی طراحی نمود تا سریع تر به نتیجه رسید.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی سوم پیشنهاد میشود برای کاهش تقلب به تباری بین مدیران و دیگر افراد توجه نمایند و برای این منظور میبایست از رابطه بین مدیران با دیگر افراد مطلع شد که نصب دوربین و یا میکروفن در محیط کار الزامی میباشد و از طرفی زمانی که به مدیران مشکوک میشوند آنها را مورد کنترل بیشتر قرار دهند تا بتوانند از تباری میان آنها در دستکاری صورتهای مالی مطلع شوند که در این راستا نیز میتوان راهکارهایی ارائه نمود و یا حسابرسان به این موضوع دقت ویژه ای داشته باشند.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی چهارم پیشنهاد میشود برای کاهش تقلب به فرصت یا ماهیت صنعت توجه نشان دهند اما وقت خود را صرف این موضوع نکنند؛ چراکه مدیرانی که قصد تقلب در صورتهای مالی داشته باشند به ماهیت صنعت توجهی نشان نمیدهند و به جای این موضوع میتوانند به سه شاخص قبل یا دیگر مولفه هایی که در این مطالعه مورد سنجش قرار نگرفته ولی میتواند بر مدیران اثرگذار باشند توجه نشان داد. در این راستا نیز میتوان راهکارهایی ارائه نمود که بتوان از طریق ماهیت صنعت دیگر مولفه ها را شناخت و یا مسیری برای شناسایی دیگر مولفه ها باشد.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی پنجم پیشنهاد میشود جهت کاهش تقلب در صورتهای مالی به توجیه یا تغییر حسابرس چندان واکنش نشان ندهند و این مسئله نمیتواند بر مدیران اثر داشته باشد و باعث گردد دست به تقلب در صورتهای مالی بزنند؛ اما میتوان بر مبنای تغییر حسابرس راهکارهایی ارائه نمود تا بتوان نتایج بررسی و کنترل در شرکت را تقویت نمود و مسیر راحت تری را برای کشف تقلب مشخص نمود و از گزارشگری مالی متقلبانانه جلوگیری شود.

با توجه به نتایج فرضیه فرعی ششم پیشنهاد میشود جهت کاهش تقلب در صورتهای مالی به تکبر و غرور مدیران یا علاقه مندی آنها نسبت به مدیرعامل شدن واکنش چندان نشان ندهند؛ اگرچه ممکن است در موارد خاص و یا بسیار محدود مدیران براساس تکبر دست به تقلب بزنند که این مسئله نیز بیشتر جنبه مالی آنها را در پی دارد بنابراین میتوان جهت شناسایی تقلب از این مولفه نیز استفاده نمود اما نه به طوری که بیشتر وقت خود را صرف چنین موردی کرد بلکه میتوان با کمک آن میزان مولفه های دیگر را شناسایی نمود پس در این راستا نیز میتوان استراتژیهای طراحی نمود.

در این مطالعه به بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه (بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب) بر تقلب صورتهای مالی پرداخته شده است؛ پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی دیگر شاخصها نیز در نظر گرفته شود:

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب با توجه به بحران اقتصادی، عوامل محیطی و شرایط عدم اطمینان بازار با استفاده از منطق فازی

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب با توجه به نقش مالکیت دولتی و مالکیت حقیقی؛ تهیه کنندگان صورتهای مالی

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب با توجه به نقش سیستم اطلاعاتی حسابداری؛ عوامل فرهنگی و کاربرد آن

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب با توجه به نقش سازمان حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، دانش سرمایه گذاری و مدیریت دانش

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب با توجه به مدیریت سود، خطای مدیریتی؛ اعتبار تجاری و ارزش شرکت

✓ بررسی گزارشگری مالی متقلبانانه بر تقلب براساس عدم تقارن اطلاعاتی، کارایی سرمایه گذاری و احتمال وقوع ورشکستگی.

منابع

- ✓ خوشکار، فرزین، عقابی، شیما، هاشم نژاد خانقاه، شیما، (۱۴۰۲)، رابطه نظارت کارآمد با گزارشگری مالی متقلبانه در شرکتهای با مالکیت خانوادگی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۷، شماره ۸۸، صص ۱۱۸۲-۱۱۹۲.
- ✓ صفی خانی، فرهاد، یعقوب نژاد، احمد، جهانشاد، آزیتا، (۱۴۰۲)، پیشایندهای گزارشگری مالی متقلبانه در شرکتهای دارای بحران مالی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۲۵۱-۲۷۰.
- ✓ کولیوند، عباس، حسنی، محمد، متین فرد، مهران، (۱۴۰۲)، ارائه مدل توسعه یافته پیشبینی تقلب با تمرکز بر مؤلفه های کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در شرکتهای تولیدی؛ مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۱-۲۹.
- ✓ Manan, Abdul, Imam Ghozali, Tri Jatmiko Wahyu (2022) The Effect Of Ineffective Monitoring In Detecting Fraudulent Financial Reporting With Family Firm As Moderator, International Conference on Sustainable Competitive Advantage 2022
- ✓ Marais, A., Vermaak, C., & Shewell, P., (2023), Predicting financial statement manipulation in South Africa: A comparison of the Beneish and Dechow models, Cogent Economics & Finance, 11(1), 1-33.
- ✓ Maryani, N., Kusuma Natita, R., & Herawati, T. (2022). Fraud Hexagon Elements as a Determination of Fraudulent Financial Reporting in Financial Sector Services. Budapest International Research and Critics Institute Journal, 5(1), 4300-4314.
- ✓ Prastika. A. N, Sasongko. N. (2023). Analysis of Fraudulent Financial Reporting With Fraud Hexagon Theory in Financial Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) In 2017-2021. The International Journal of Business Management and Technology, Volume 7 Issue 1 January-February 2023 ISSN: 2581-3889
- ✓ Ratnasari, E., & Solikhah, B. (2019). Analysis of Fraudulent Financial Statement: The Fraud Pentagon Theory Approach Analisis Kecurangan Laporan Keuangan: Pendekatan Fraud Pentagon Theory. Gorontalo Accounting Journal, 2(2), 98-112.