

ارتباط کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی

سمیه خواجه نصیری

دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول)
s.khajehtnasiri8@gmail.com

دکتر محمدصادق جعفرزاده بی شک

دکترای حسابداری، گروه حسابداری، استادیار موسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس، تبریز، ایران.
university.acc.2017@gmail.com

شماره ۱۱ / تابستان ۱۳۹۸ (جلد چهارم) / صص ۷۶-۹۳
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

هدف از این تحقیق تعیین رابطه کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی است. برای اندازه‌گیری کمیته حسابرسی از سه ویژگی آن یعنی استقلال اعضای کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی و اندازه‌گیری کمیته حسابرسی استفاده شده است. برای این منظور ۲۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۷ ساله (۱۳۸۹-۱۳۹۵) مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق و بررسی وجود رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته از تحلیل رگرسیون با استفاده از نرم افزار *Eviews* استفاده شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معنادار وجود دارد، همچنین بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد، علاوه بر این اندازه کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسی، انحراف در گزارشگری مالی، تقلب.

مقدمه

کمیته حسابرسی^۱ کمیته‌ای متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای موظف هیئت مدیره که دارای تخصص‌های مالی و حسابداری هستند و به حفظ ارتباط بین هیئت مدیره شرکت و حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی آن کمک می‌کند و به عنوان عامل بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی، نقش موثری دارد. افزایش موارد استفاده و شمار کاربران اطلاعات مالی بنگاه‌های اقتصادی، به دنبال و در تداوم افزایش شمار شرکت‌های سهامی و توسعه و رونق بازارهای سرمایه و پول، موجب استفاده از خدمات افرادی شد تا با رسیدگی به مدارک، اسناد و حساب‌های یک بنگاه اقتصادی، هر گونه تقلب و سوء استفاده را کشف کرده و نسبت به صورتهای مالی تهیه شده توسط موسسه، بی طرفانه اظهار نظر کنند. از سوی دیگر، با توجه به اختیارات مدیریت، نیاز به افرادی احساس می‌شد تا قابلیت اعتماد روند گزارشگری مالی را نظارت کنند. بدین ترتیب کمیته‌های حسابرسی، متشکل از اعضای غیر موظف هیات مدیره ایجاد شدند و توانستند

¹ audit committee

نقش بسیار مهمی در نظارت بر مسئولیت گزارشگری مالی مدیریت و حسابرسی مستقل صورتهای مالی بر عهده گیرند. (کارسولو و نیل،^۲ ۲۰۰۰).

ایده‌ی ایجاد کمیته‌های حسابرسی، در گزارش مربوط به شرکتهای *Robbins* و *Mekesson* در سال ۱۹۴۰ توسط *SEC*^۳ مطرح شد. با این حال، اندیشه‌ی کلی و پذیرش آن در سال ۱۹۷۰ می باشد (حساس یگانه، ۱۳۷۸).

کمیته‌ی حسابرسی نقش فعالی در پیشگیری و کشف تقلب بر عهده دارد و به این منظور لازم است از وجود برنامه های ضد تقلب^۴ رعایت قوانین و مقررات و فرهنگ سازی موثر برای مقابله با تقلب در شرکت اطمینان حاصل کند. کمیته حسابرسی باید همواره مدیریت را به منظور اطمینان از وجود کنترل‌های مناسب برای شناسایی تقلب‌های بالقوه و انجام تحقیق و بررسی لازم در صورت بروز تقلب، به چالش کشیده و در نهایت از برخورد با مرتکبین تقلب اطمینان پیدا کنند (حاجیان، ۱۳۹۲).

با توجه به مطالب اشاره شده وجود کمیته‌ی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرس مستقل، عملکرد حسابرس داخلی و همچنین در جلوگیری از تقلب مدیریت موثر است.

براساس آنچه که گفته شد این پژوهش به دنبال بررسی ارتباط کمیته حسابرسی جهت جلوگیری و تشخیص تقلب می باشد و به دنبال پاسخ به سوال زیر است:

ارتباط کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی چه می باشد؟

برای پیش‌گیری و کشف تقلب موثر، وجود اقدامات نظارتی نقش اساسی دارد. این نظارت می‌تواند اشکال مختلف به خود بگیرد و به شکل درون یا برون سازمانی و تحت نظارت هیات مدیره انجام شود. یکی از این اقدامات نظارت کمیته حسابرسی می باشد. کمیته حسابرسی هیات مدیره در واقع چشم و گوش سرمایه گذاران و سایر سهامداران هستند که به صورت مستقل عمل می کنند. نقش کمیته حسابرسی، ارزیابی شناخت مدیریت از خطر تقلب و اجرای اقدامات ضد تقلب و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت در زمینه ی برقراری ارزشهای اخلاقی در سطح بالای سازمان برای پیشگیری از وقوع تقلب است.

جامعه خواستار کنترل و نظارت هر چه بیشتر نسبت به همه اشخاص درگیر در فرایند اداره سازمانها و شرکتهاست به همین دلیل نباید نسبت به عزم جدی در مبارزه با تقلب تردید کرد. در این مسیر این انتظار از کمیته های حسابرسی وجود دارد که نقش محوری در پیشگیری و مهار تقلب و اقدامهای در خور و مناسب جهت کشف آن ایفا کنند. حسابرسان مستقل به کار گمارده شده از سوی کمیته های حسابرسی و نیز حسابرسان داخلی، تداوم بخش فرآیندهای ضد تقلب هستند و حسابداران رسمی امور دادگاهی که متخصصین نو پدید در این عرصه هستند، می‌توانند کمکهای اساسی و شایانی به کمیته‌های حسابرسی در ایفای مسئولیتهای اطمینان بخشی در مبارزه علیه تقلب ارائه کنند (حاجیان، ۱۳۹۲).

مسئولیتهای کمیته حسابرسی، شامل افزایش کیفیت سیاستهای حسابداری، کنترل‌های داخلی و استقلال و اثربخشی نقش حسابرسان مستقل و کاهش تقلب و ریسک مالی و در نهایت افزایش کیفیت و به موقع بودن افشاهای مالی و سایر اطلاعات مهمی است که بازار سرمایه و سهامداران نیاز دارند (شمشیر محمد و سوری،^۵ ۲۰۰۱).

با توجه به مطالب گفته شده اهمیت و ضرورت پژوهش در رابطه با تاثیر کمیته حسابرسی بر جلوگیری و تشخیص تقلب به روشنی واضح و آشکار است.

² carllo & Neal

³ securities and exchange commission (SEC)

⁴ Anti-fraud programs

⁵ Shamsheer & Son

پیشینه نظری پژوهش

استقرار کمیته حسابرسی از مهم‌ترین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود. اهمیت نقش این کمیته تا آنجاست که قوانین حاکمیت شرکتی نیز بر این موضوع صحنه گذاشته‌اند. به عنوان نمونه، بر اساس بخش ۳۰۱ قانون ساربینز آکسلی^۶ (۲۰۰۲)، شرکت‌های سهامی عام ملزم به داشتن کمیته حسابرسی شده‌اند. در گزارش کدبری نیز لزوم وجود کمیته حسابرسی تایید شده است (گرین^۷، ۲۰۱۳). این کمیته وظیفه نظارت بر فرایند تهیه گزارش‌های مالی را بر عهده دارد. بررسی گزارش‌های دوره‌ای، بررسی کفایت نظارت‌های داخلی مربوط به گزارش‌های مالی، ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل، نظارت بر انطباق فعالیت‌های واحد تجاری با الزامات قانونی و شناسایی ریسک‌های موجود در برنامه‌های مورد نظر مدیریت از سایر وظایف این کمیته است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، تشکیل کمیته حسابرسی ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود کنترل داخلی و وسیله اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). همچنین، وجود کمیته حسابرسی علاوه بر ارتقای سطح کیفی مکانیزم حاکمیت شرکتی می‌تواند باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شود (سان، لن و لئو^۸، ۲۰۱۴). در ضمن، وجود این کمیته می‌تواند به افشای صورت‌های مالی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و بهبود سلامت مالی شرکت‌ها کمک شایانی بنماید (آمر، ایمان و شاهاتا^۹، ۲۰۱۴؛ بنسال و شارما، ۲۰۱۶). در صورتی که شرکتی کمیته حسابرسی ندارد، باید دلایل عدم وجود این کمیته را در گزارش‌های سالانه خود توضیح دهد و نیاز وجود چنین کمیته‌ای را برای دوره مالی بعد تبیین نماید (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

مک دانیل، مارتین و مینس^{۱۰} (۲۰۰۲) برای بررسی اختلاف قضاوت درباره کیفیت گزارشگری مالی میان کارشناسان مالی و تحصیل کرده‌های مالی آزمایشی انجام دادند، نتایج حاصل از مطالعه مشمول کارشناسان مالی را در کمیته‌ی حسابرسی در برداشت که احتمال می‌رود یکنواختی ارزیابی‌های کلی کیفیت گزارشگری را بهبود بخشد.

مطالعات قبلی نشان داده‌اند مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته در زمینه‌ی گزارشگری مالی یک عامل کاملاً آشنا مرتبط با اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی است (کانسوللو و دفیونتس، ۲۰۰۷).

کمیته حسابرسی یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده کننده از اطلاعات حسابداری موثر واقع شود. ایجاد و بکارگیری این کمیته در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیرقانونی، بهبود فرآیند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا موثر است (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹).

پیشینه تجربی پژوهش

کالبر^{۱۱} و فوگارتی^{۱۲} (۱۹۹۳) بیان می‌کنند که اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی و حسابداری، اثربخشی - کمیته حسابرسی را افزایش می‌دهند. علاوه بر آن مشخص است که تخصص کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. تخصص کمیته حسابرسی نقش تعیین کننده اصلی در اثربخشی کمیته حسابرسی دارد.

⁶ The Sarbanes-Oxley Act of (2002)

⁷ Green

⁸ Sun, Lan & Liu

⁹ Amer, Aiman & Shehata

¹⁰ Mc Daniel, Martin & XU

¹¹ Kalber

¹² fogarty

گودوین (۲۰۰۳) نیز از این موضوع که اعضا کمیته حسابرسی باید علاوه بر استقلال از مدیریت، دارای تخصص مالی باشند حمایت می‌کند. استقلال و دانش حسابرسی نقش مهمی در ارتباط کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی دارند. علاوه بر آن، اعضا هیئت مدیره نیز تأثیر مثبتی بر ارزش شرکت خواهند داشت (کلین ۲۰۰۴). اعضا غیرموظف هیئت مدیره و هیئت مدیره با تخصص مالی به احتمال بیشتری یکی از اعضا کمیته حسابرسی خواهند بود (رینبری^{۱۳}، ۲۰۰۴). لذا استقلال کمیته حسابرسی نقش کلیدی در کیفیت گزارشگری مالی دارد به همین دلیلی که استقلال اعضا هیئت مدیره می‌تواند مؤثر باشد زیرا آنها عاری از نفوذ مدیریت هستند و در اینصورت شانس دستکاری مدیریت کاهش می‌یابد (مک مولین و روهاندن^{۱۴}، ۱۹۹۶). یک کمیته حسابرسی مستقل در کنترل و نظارت بر مدیریت، مؤثر است و این سبب افزایش قابلیت اتکا صورتهای مالی و افزایش ارزش شرکت می‌شود. در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری بهبود یافته و ارتباط ارزشی اطلاعات افزایش می‌یابد. اگر اعضا کمیته حسابرسی واقعاً مستقل عمل کنند، اثربخشی آن افزایش یافته و احتمال کشف گزارشها نادرست مدیریت افزایش می‌یابد. بنابراین میان استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت صحیح رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (کوهن، کریشنا مورتی و رایت^{۱۵}، ۲۰۰۴). علاوه بر آن استقلال بالای کمیته حسابرسی کیفیت حسابرسی مستقل را بهبود می‌بخشد اگرچه منجر به هزینه بالاتر حسابرسی می‌شود (مونا رونی، ۲۰۱۱).

ولکر و چن لی^{۱۳} (۲۰۰۷) در پژوهش خود با عنوان تأثیر رسیدگیهای ناکارآمد حسابرسی در کشف گزارشهای مالی نادرست بیان می‌کنند؛ استفاده از روش پرس و جو در حسابرسی، نمی‌تواند توانایی حسابرسان را در کشف تقلب افزایش دهد؛ اما می‌تواند با ایجاد شک و تردید در حسابرسان، در فرایند کشف تقلب مفید باشد.

اسیتو و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۹) در پژوهشی با عنوان تصمیمات مربوط به اهمیت و اصلاح اشتباهات حسابداری تحریفهای کشف شده در گزارشهای مالی ۲۵۰ شرکت آمریکایی طی سالهای ۲۰۰۴-۲۰۰۶ را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد، علیرغم اینکه در بیانیه‌ی شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی، بر لزوم توجه به ماهیت کمی و کیفی اهمیت، جهت کشف و افشای تحریفهای عمدی تأکید بسیاری شده؛ اما بسیاری از تحریفهای موجود، مربوط به تصمیمات شرکتها نسبت به اصلاح اشتباهات حسابداری است.

اشمیت و ویلکنز^{۱۵} (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی با به موقع بودن گزارشگری مالی در یک فاصله زمانی ارائه مجدد صورتهای مالی، پرداختند. نتایج بیانگر این مطلب بود که شرکتهای دارای کمیته حسابرسی متخصص دارای افشای به موقع تری هستند و عدم تخصص اعضای کمیته حسابرسی منجر به ۳۸ درصد کاهش در به موقع بودن صورتهای مالی می‌گردد.

روحانا و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۴) در تحقیقی به بررسی تأثیر ویژگیهای کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاق در ۹۴ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که تخصص کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاق تأثیر می‌گذارد.

فلو و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۳) ارتباط میان تخصص، استقلال و اندازه‌ی کمیته‌ی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد، هنگامی که اعضای کمیته‌ی حسابرسی، تخصص حسابداری یا مدیریت مالی

¹³ Welker & Chen Lee

¹⁴ Acito et al.

¹⁵ Schmidt and Wilkins

¹⁶ Rohana

¹⁷ Felo et.al

داشته باشند، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. همچنین، میان اندازه‌ی کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، ارتباط مثبتی یافتند. بر اساس نتایج به دست آمده، استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، با هم ارتباطی ندارند. تختایی و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی به بررسی نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که به منظور اطمینان از ارائه صادقانه فرایند گزارشگری مالی تاکید بیش تری در زمینه بهبود آثار کمیته‌ی حسابرسی بر فرآیند گزارشگری مالی انجام گیرد.

آزادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی نقش استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات مالی را بررسی نمودند. آنها بیان کردند که نقش کمیته حسابرسی مستقل و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات، موجب اعتبار گزارش‌دهی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و شفافیت اطلاعاتی مالی می‌شود.

کثیری و حساس یگانه (۱۳۸۲) در پژوهشی با عنوان مفهوم اهمیت، در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرس، دریافتند که حسابرسان به جنبه‌هایی از استاندارد حسابرسی اهمیت، به شرح زیر کمتر توجه می‌کنند:

الف) حسابرسان به رابطه‌ی معکوس اهمیت و احتمال خطر حسابرسی در حسابرسی‌های انجام شده، به ویژه تعدیل آزمونهای محتوی و آزمون کنترل، هنگامی که مبلغ اهمیت در مرحله‌ی ارزیابی نهایی پایین تر از برآورد اولیه‌ی اهمیت است، توجه نمی‌کنند.

ب) حسابرسان در مرحله‌ی ارزیابی نهایی، تنها اشتباهات و تحریف‌های کشف شده را مد نظر قرار می‌دهند و به آثار اشتباهات تعمیم یافته و بالقوه (برآوردی) جهت تعیین آثار مجموع اشتباهات توجه نمی‌کنند.

پ) در قضاوت‌های اهمیت، می‌بایست به ماهیت اقلام و عوامل کیفی توجه شود و آثار اشتباهات و تحریف‌ها، ابتدا به صورت جداگانه و سپس در مجموع، نسبت به صورتهای مالی مدنظر قرار گیرد.

مداحی و حساس یگانه (۱۳۸۸) در نتیجه‌ی پژوهش خود با عنوان اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی بیان می‌نماید، فرآیند حسابرسی، در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در برآوردهای حسابداری و عدم رعایت قوانین و مقررات، توسط واحد مورد رسیدگی اثربخش است.

علوی طبری و عصابخش (۱۳۸۹) در بررسی‌های خود پیرامون کمیته حسابرسی به این نتیجه رسیدند که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیرقانونی، بهبود فرایند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات شفاف و قابل اتکا موثر است.

جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان تاثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش بینی شده یافتند که وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد.

بهشتیان (۱۳۸۰) پژوهشی تحت عنوان تاثیر وجود کمیته‌ی حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی انجام داد. او برای انجام این پژوهش، نمونه‌ای تصادفی متشکل از ۴۳ شرکت را انتخاب کرد. هدف او از این پژوهش، بررسی تاثیر احتمالی کمیته‌ی حسابرسی بر حسابرسی مستقل، کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی بود.

طی بررسی به عمل آمده، مشخص شد واحدهای اقتصادی در ایران فاقد کمیته‌ی حسابرسی هستند. طبق نتایج این پژوهش، وجود کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند به طور قابل ملاحظه‌ای بر مدت زمان انجام فرایند حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسان مستقل درباره مطلوبیت ارائه‌ی صورتهای مالی تاثیرگذار باشد. همچنین امکان استقرار و اعمال کنترل‌های داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی که دارای کمیته‌ی حسابرسی هستند، بیشتر شده و اعتبار گزارش‌های مالی واحدهای یاد شده، افزایش می‌یابد.

سیفی (۱۳۸۴) پژوهشی تحت عنوان، بررسی رابطه‌ی بین کمیته‌ی حسابرسی و استفاده از کار حسابرسی داخلی به عنوان یک زمینه‌ی آموزشی مدیریت و تاثیر این دو بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی انجام داد.

صفرزاده (۱۳۸۹) در مقاله‌ای با عنوان توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت، به بررسی نقش داده‌های حسابداری در ایجاد یک الگو برای کشف عوامل مرتبط با تقلب در گزارشگری مالی پرداختند. پس از تحلیل، ده نسبت مالی به عنوان پیش‌بینی کننده‌های بالقوه گزارشگری مالی متقلبانه معرفی شد. نتایج نشان داد که الگو تحقیق، توانایی کشف تقلب در گزارشگری مالی را دارد و الگوی پیشنهادی می‌تواند به گروه‌های مختلف استفاده کننده همچون حسابرسان، مقامات مجاز مالیاتی، سیستم بانکی و ... در تمایز شرکتهای متقلب از غیر متقلب کمک کنند.

ابراهیمی و طالب نیا (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان تاثیر مولفه‌های مدیریت دانش بر تقلب گزارش‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یافتند که کاربرد دانش بر کاهش تقلب گزارش‌های مالی اثرگذار هستند.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است. همچنین این پژوهش از نوع تحقیقات همبستگی - علی است، زیرا این پژوهش به دنبال یافتن ارتباط بین چندین متغیر است. روش شناسی پژوهش حاضر از نوع پس رویدادی می‌باشد، بدین معنی که انجام پژوهش براساس اطلاعات گذشته انجام می‌شود. ماهیت موضوع محض حسابداری می‌باشد و شبه تجربی می‌باشد و در نهایت این پژوهش از بعد نحوه انجام، تحقیق توصیفی است.

جامعه آماری تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در پژوهش حاضر برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. شرکتهای نمونه جهت آزمون فرضیه‌ها شرکتهایی هستند که دارای ویژگیهای زیر می‌باشند.

۱- جزء صنایع واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، بانکی، بیمه و لیزینگ به سبب ماهیت خاص آنها نباشد.

۲- پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند هر سال باشد.

۳- در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشد. این امر به دلیل کنترل اثرات سایر متغیرهای اقتصادی در مقاطع زمانی مختلف در طی سال و یکسان بودن آن بر نمونه‌ها می‌باشد.

۴- شرکتهایی که سهام آنها در طی سال حداقل یکبار مورد معامله قرار گرفته باشد.

با اعمال محدودیت‌های فوق ۲۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۵ به عنوان نمونه انتخاب شده است.

مدلهای آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش به ترتیب از رابطه‌های ۱ تا ۴ طبق مدل‌های زیر استفاده شده است:

$$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AC + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta \quad (\text{رابطه ۱})$$

$$Fraud = \beta_0 + \beta_1 INDEP + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta \quad (\text{رابطه ۲})$$

$$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AUDACC + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta \quad (\text{رابطه ۳})$$

$$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AUDSIZE + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta \quad (\text{رابطه ۴})$$

که در این روابط؛

AC کمیته حسابرسی، INDEP استقلال اعضای کمیته حسابرسی، AUDACC تخصص اعضای کمیته حسابرسی، AUDSIZE اندازه کمیته حسابرسی، Size اندازه شرکت، INB استقلال هیئت مدیره، LEV اهرم مالی می باشد.

نحوه اندازه گیری متغیرها

متغیر مستقل

در این پژوهش برای اندازه گیری کمیته حسابرسی (متغیر مستقل) از سه ویژگی آن استقلال اعضای کمیته حسابرسی، تخصص اعضای کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی استفاده می شود.

طریقه محاسبه سه ویژگی کمیته حسابرسی که در این تحقیق برای اندازه گیری کمیته حسابرسی از آن استفاده شده است عبارت است از:

استقلال اعضای کمیته حسابرسی (INDEP): برابر است با تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی

تخصص اعضای کمیته حسابرسی^{۱۸} (AUDACC): مطابق با تحقیق عثمان و همکاران (۲۰۱۴)، رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) و جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) برابر است با درصدی از اعضای مستقل کمیته حسابرسی که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه ای ملی یا معتبر بین المللی در امور مالی (حسابداری حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) دارند. بر اساس منشور سازمان بورس اوراق بهادار تهران، اعضای کمیته حسابرسی برای انجام موثر وظایف ذکر شده در منشور باید تخصص مالی داشته باشند. و این تخصص فراتر از آشنایی صرف با صورتهای مالی است (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵). این اطلاعات از طریق سایت کدال استخراج گردیده است.

اندازه کمیته حسابرسی^{۱۹} (AUDSIZE): برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی و این داده ها از طریق سایت کدال استخراج گردیده است (رویایی و ابراهیمی، ۱۳۹۴).

متغیر وابسته

در این پژوهش برای سنجش احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی از مدل برنامه ریزی ژنتیک زارع (۱۳۹۵) استفاده شده است. برنامه ریزی ژنتیک، تعمیم یافته الگوریتم ژنتیک می باشد که برای اولین بار بر اساس تئوری داروین ارائه شد. برنامه ریزی ژنتیک برخلاف الگوریتم ژنتیک، روی ساختار درختی فرمول ها به جای سلسله ارقام دودوئی عمل می کند.

لازم به ذکر است که مدل ژنتیک زارع (۱۳۹۵) یک مدل بومی بوده و نیازی به تعدیل براساس شرایط محیطی بورس و اوراق بهار تهران در آن وجود ندارد. رابطه بین تقلب و متغیرهای ورودی بر مبنای مدل ژنتیک زارع (۱۳۹۵) به صورت زیر می باشد:

$$\begin{aligned} \text{Fraud} = & (WC/TA - TD/TE)^2 - (8.0378 * TD/TE * \Delta cur) - \Delta cur^5 - \\ & TD/TE + (GI/TA + \exp(\Delta cur))^8 / ((GI/TA + CASH/CL)^8 * (REC/S - \\ & 4.5021)^8) + WC/TA^3 * \cos(\Delta cur)^3 * (2 * REC/S + INV/CA - \\ & 9.0575)^3 * (2 * WC/TA + REC/S + \Delta cur. \Delta cur)^{39.0210} \end{aligned} \quad \text{رابطه (۵)}$$

که در رابطه فوق:

$$WC/TA = \text{سرمایه در گردش به کل دارایی} \quad TD/TE = \text{بدهی به حقوق صاحبان سهام}$$

¹⁸ Expertise of Audit Committee

¹⁹ Audit Committee Size

G/TA = سود ناخالص به کل دارایی
 REC/S = حساب های دریافتی به فروش

$CASH/CL$ = وجه نقد به بدهی جاری
 INV/CA = موجودی کالا به دارایی جاری
 Δcur = قدر مطلق تغییرات در نسبت جاری

بعد از محاسبه احتمال وقوع تقلب (*Fraud*) بر اساس مدل فوق، اگر عدد حاصلی بیشتر از ۰/۵ شود، عدد یک (وجود تقلب) و در غیر اینصورت عدد صفر (عدم وجود تقلب) اختصاص داده می شود.
متغیرهای کنترلی

همچنین از متغیرهای کنترلی می توان به موارد زیر اشاره کرد:

اندازه شرکت (*SIZE*): برای محاسبه اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت استفاده می شود.
استقلال هیئت مدیره (*INB*): برای اندازه گیری استقلال هیئت مدیره از نسبت اعضای مستقل هیئت مدیره بر کل اعضای هیئت مدیره استفاده می شود.
اهرم مالی (*LEV*): این متغیر از طریق نسبت کل بدهی به دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

یافته های پژوهش

آماره های توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق به شرح جدول ۱ است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

ردیف	نام متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار
۱	<i>Fraud</i>	۱۶۸۰	۰/۳۰۶۹	۱	۰	۰/۰۱۰۶
۲	<i>WC/TA</i>	۱۶۸۰	۰/۰۴۲۳	۰/۰۹۸۴	۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۱۱
۳	<i>TD/TE</i>	۱۶۸۰	۰/۰۲۷۵	۰/۰۸۱۱	۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۲۱۱
۴	<i>CASH/CL</i>	۱۶۸۰	۰/۰۱۰۶	۰/۰۵۶۷	۰/۰۰۱۱	۰/۰۰۰۶
۵	<i>G/TA</i>	۱۶۸۰	۰/۸۶۵۱	۳/۵۶۱۸	۱/۱۸۰۵	۰/۱۹۵۵
۶	<i>INV/CA</i>	۱۶۸۰	۰/۰۱۳۲	۰/۰۲۴۵	۰/۰۰۱۴	۰/۰۱۰۷
۷	<i>REC/S</i>	۱۶۸۰	۰/۲۳۴۰	۰/۳۴۵۲	۰/۰۰۹۰	۰/۰۰۱۸
۸	Δcur	۱۶۸۰	۰/۰۵۴۳	۰/۰۹۷۶	۰/۰۰۸۱	۰/۰۰۳۱
۹	<i>INDEP</i>	۱۶۸۰	۰/۱۰۸۰	۰/۱۶۵۰	۰/۰۵۴۱	۰/۰۰۱۰
۱۰	<i>AUDACC</i>	۱۶۸۰	۰/۱۳۶۰	۰/۱۷۸۱	۰/۰۸۶۱	۰/۰۱۲۱
۱۱	<i>AUDSIZE</i>	۱۶۸۰	۰/۱۳۲۱	۰/۱۴۵۸	۰/۰۶۴۳	۰/۰۰۴۶
۱۲	<i>LEV</i>	۱۶۸۰	۰/۱۱۳۴	۰/۱۷۸۰	۰/۰۵۱۸	۰/۰۱۲۵
۱۳	<i>SIZE</i>	۱۶۸۰	۵/۸۴۰۹	۸/۹۱۰۷	۴/۱۲۳۰	۰/۰۶۷۴
۱۴	<i>INB</i>	۱۶۸۰	۰/۰۹۱۶	۰/۱۵۶۷	۰/۰۱۲۳	۰/۰۱۱۶

تعداد شرکت‌ها در کل ۲۴۰ بوده و بیشترین مقدار میانگین برای متغیر *SIZE* (اندازه شرکت) با اندازه ۵/۸۴۰۹ و کمترین مقدار میانگین برای متغیر *CASH/CL* (موجودی کالا به دارایی جاری) با اندازه ۰/۰۱۰۶ می‌باشد. با توجه به نزدیک بودن مقادیر انحراف معیار به میانگین در تمامی متغیرها می‌توان بیان کرد که داده‌های موجود برای ۲۴۰ شرکت در طی سال‌های مد نظر در محدوده میانگین بدست آمده قرار داشته و اختلاف زیادی در طول مدت زمان مورد نظر وجود نداشته است.

آزمون تشخیص الگو

ابتدا برای تشخیص الگوی مناسب جهت تخمین مدل رگرسیون نیاز به انجام آزمون‌هایی وجود دارد برای این منظور از آزمون‌های *F* لیمر (چاو) و آزمون هاسمن استفاده شده است. با توجه به نتایج بدست آمده در جدول ۲ سطح معنی‌داری آزمون *F* لیمر (چاو) از سطح خطای مورد پذیرش یعنی ۰/۰۵ کمتر است در نتیجه مدل داده‌های تابلویی (*Panel*) برای برازش مدل رگرسیون‌های مربوط به آزمون فرضیه انتخاب می‌شود. همچنین برای انتخاب نوع اجرای مدل (اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده شده است که با توجه به پایین بودن سطح معنی‌داری آزمون هاسمن از سطح خطای ۰/۰۵ طبق جدول ۳، مدل اثرات ثابت برای برازش رگرسیون‌های مربوط به آزمون فرضیه استفاده می‌شود.

جدول (۲): نتیجه آزمون اف لیمر

نوع آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال	نتیجه
آزمون اف لیمر برای مدل ۱	۳/۲۵۰	۰/۰۰۴۳	مدل پانل (دارای اثرات ثابت یا تصادفی) است
آزمون اف لیمر برای مدل ۲	۲/۹۱۰	۰/۰۰۰۱	مدل پانل (دارای اثرات ثابت یا تصادفی) است
آزمون اف لیمر برای مدل ۳	۳/۸۶۵	۰/۰۰۱۳	مدل پانل (دارای اثرات ثابت یا تصادفی) است
آزمون اف لیمر برای مدل ۴	۱/۷۹۲	۰/۰۰۵۵	مدل پانل (دارای اثرات ثابت یا تصادفی) است

جدول (۳): نتیجه آزمون هاسمن

نوع آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال	نتیجه
آزمون هاسمن برای مدل ۱	۱۸/۵۹۹	۰/۰۰۳۱	مدل دارای اثرات تصادفی نیست (اثرات ثابت دارد)
آزمون هاسمن برای مدل ۲	۱۴/۲۱۳	۰/۰۰۳۸	مدل دارای اثرات تصادفی نیست (اثرات ثابت دارد)
آزمون هاسمن برای مدل ۳	۸/۴۳۶	۰/۰۰۵۱	مدل دارای اثرات تصادفی نیست (اثرات ثابت دارد)
آزمون هاسمن برای مدل ۴	۱۰/۹۱۰	۰/۰۰۳۷	مدل دارای اثرات تصادفی نیست (اثرات ثابت دارد)

نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول و اصلی این تحقیق بیان می‌دارد که: بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد. با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۴ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی برای مدل شماره ۱ نشان می‌دهد که مقدار آماره اف و مقدار احتمال برای مدل ۱ به ترتیب برابر ۳/۸۱۲۳ و ۰/۰۰۰۱ می‌باشد، که این نشان دهنده معنی دار بودن مدل در حالت کلی می‌باشد (زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد). مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۴۸۷۶ است که نشان

می دهد مدل برازش قابل قبولی ارائه داده است. ضمناً مقدار ضریب تعیین تعدیل شده^{۲۰} برابر ۰/۳۹۸۱ می باشد، که بر اساس آن می توان گفت این مدل بیش از ۳۹ درصد تغییرات در متغیر وابسته یعنی *Fraud* را تبیین نموده است. آماره دوربین واتسون که خود همبستگی بین باقیمانده های مدل را نشان می دهد، در محدوده مجاز ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. همچنین با توجه به پایین بودن سطح معنی داری آماره *t* از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) برای ضریب متغیر *AC* و علامت منفی ضریب نتایج آزمون نشان می دهد که بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معنادار وجود دارد بنابراین نمی توان این فرضیه را رد کرد.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه اول

$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AC + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta$				مدل های تحقیق
مقدار احتمال	آماره <i>t</i>	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۲۰۱	-۲/۱۲۳۰	۰/۵۰۱۲	-۱/۱۱۹۸	<i>AC</i>
۰/۰۰۳۰	۱/۵۰۹۱	۰/۰۰۰۹	۰/۰۱۶۲	<i>Size</i>
۰/۵۴۷۸	۰/۳۰۶۲	۰/۰۱۸۴	۰/۰۰۷۶	<i>INB</i>
۰/۷۵۳۱	-۰/۱۸۱۲	۰/۱۰۹۱	-۰/۰۲۹۰	<i>LEV</i>
۰/۵۹۶۶	۰/۵۳۳۱	۰/۰۱۱۰	۰/۰۰۵۹	<i>C</i>
۰/۴۸۷۶				ضریب تعیین
۰/۳۹۸۱				ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۶۰۰۱				آماره دوربین - واتسون
۳/۸۱۲۳				مقدار آماره <i>F</i>
۰/۰۰۰۱				معنی داری کل مدل

نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

فرضیه فرعی اول این تحقیق بیان می دارد که: بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۵ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی برای مدل شماره ۲ نشان می دهد که مقدار آماره اف و مقدار احتمال به ترتیب برابر ۳/۷۸۰۱ و ۰/۰۰۱۲ می باشد، که این نشان دهنده معنی دار بودن مدل در حالت کلی می باشد (زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰/۰۵ می باشد). مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۵۸۱۹ است که نشان می دهد مدل برازش قابل قبولی ارائه داده است. ضمناً مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۵۰۹ می باشد، که بر اساس آن می توان گفت این مدل بیش از ۴۵ درصد تغییرات در متغیر وابسته یعنی *Fraud* را تبیین نموده است. آماره دوربین واتسون که خود همبستگی بین باقیمانده های مدل را نشان می دهد، در محدوده مجاز ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد.

همچنین با توجه به پایین بودن سطح معنی داری آماره *t* از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) برای ضریب متغیر *INDEP* و علامت مثبت ضریب نتایج آزمون نشان می دهد که بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. بنابراین نمی توان این فرضیه را رد کرد.

²⁰ Adjusted R-squared

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

$Fraud = \beta_0 + \beta_1 INDEP + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta$				مدل های تحقیق
مقدار احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۰۱۰	۰/۴۸۱۳	۰/۰۰۸۰	۰/۰۸۶۸	<i>INDEP</i>
۰/۰۲۶۱	۰/۳۰۳۴	۰/۰۰۶۵	۰/۰۹۹۹	<i>Size</i>
۰/۶۰۹۱	۰/۳۱۲۵	۰/۰۰۷۶	۰/۰۸۴۱	<i>INB</i>
۰/۵۴۰۸	-۰/۱۷۸۹	۰/۰۰۸۱	-۰/۱۰۱۵	<i>LEV</i>
۰/۴۵۳۲	۰/۴۵۸۰	۰/۰۰۸۷	۰/۰۰۶۵	<i>C</i>
۰/۵۸۱۹				ضریب تعیین
۰/۴۵۰۹				ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۱۲۰۹				آماره دوربین - واتسون
۳/۷۸۰۱				مقدار آماره F
۰/۰۰۱۲				معنی داری کل مدل

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه فرعی دوم این تحقیق بیان می‌دارد که: بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۶ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی برای مدل شماره ۳ نشان می‌دهد که مقدار آماره اف و مقدار احتمال به ترتیب برابر ۳/۵۴۲۹ و ۰/۰۰۵۱ می‌باشد، که این نشان دهنده معنی دار بودن مدل در حالت کلی می‌باشد (زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد). مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۴۹۷۱ است که نشان می‌دهد مدل برازش قابل قبولی ارائه داده است. ضمناً مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۵۶۰ می‌باشد، که بر اساس آن می‌توان گفت این مدل بیش از ۴۵ درصد تغییرات در متغیر وابسته یعنی *Fraud* را تبیین نموده است. آماره دوربین واتسون که خود همبستگی بین باقیمانده‌های مدل را نشان می‌دهد، در محدوده مجاز ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد.

همچنین با توجه به پایین بودن سطح معنی داری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) برای ضریب متغیر *AUDACC* و علامت مثبت ضریب نتایج آزمون نشان می‌دهد که بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. بنابراین نمی‌توان این فرضیه را رد کرد.

جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AUDACC + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta$				مدل های تحقیق
مقدار احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۰۳۰	۲/۱۷۶۰	۰/۰۱۲۳	۱/۳۱۰۸	<i>AUDACC</i>
۰/۰۰۲۳	۰/۴۴۶۹	۰/۰۰۹۱	۰/۱۰۳۲	<i>Size</i>
۰/۵۵۱۰	۰/۳۶۶۶	۰/۰۰۸۷	۰/۰۸۷۱	<i>INB</i>
۰/۶۶۱۳	-۰/۱۶۰۰	۰/۰۱۴۵	-۰/۰۰۹۸	<i>LEV</i>
۰/۵۷۸۹	۰/۶۷۸۱	۰/۰۰۳۴	۰/۰۰۴۳	<i>C</i>
۰/۴۹۷۱				ضریب تعیین
۰/۴۵۶۰				ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۳۶۹۰				آماره دوربین - واتسون
۳/۵۴۲۹				مقدار آماره F
۰/۰۰۵۱				معنی داری کل مدل

نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

فرضیه فرعی سوم این تحقیق بیان می‌دارد که: بین اندازه کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد. با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۷ نتایج حاصل از برآورد مدل رگرسیونی برای مدل شماره ۴ نشان می‌دهد که مقدار آماره اف و مقدار احتمال به ترتیب برابر ۲/۵۹۰۸ و ۰/۰۰۱۵ می‌باشد، که این نشان دهنده معنی دار بودن مدل در حالت کلی می‌باشد (زیرا مقدار احتمال این آماره کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد). مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۴۱۲۳ است که نشان می‌دهد مدل برازش قابل قبولی ارائه داده است. ضمناً مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۳۸۷۶ می‌باشد، که بر اساس آن می‌توان گفت این مدل بیش از ۳۸ درصد تغییرات در متغیر وابسته یعنی *Fraud* را تبیین نموده است. آماره دوربین واتسون که خود همبستگی بین باقیمانده‌های مدل را نشان می‌دهد، در محدوده مجاز ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. همچنین با توجه به پایین بودن سطح معنی داری آماره t از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) برای ضریب متغیر *AUDSIZE* و علامت منفی ضریب نتایج آزمون نشان می‌دهد که بین اندازه کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. بنابراین نمی‌توان این فرضیه را رد کرد.

جدول (۷): نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

$Fraud = \beta_0 + \beta_1 AUDSIZE + \beta_2 size + \beta_3 INB + \beta_4 LEV + \delta$				مدل های تحقیق
مقدار احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیون	نام متغیر
۰/۰۴۰۱	-۱/۹۲۵۳	۰/۰۹۷۳	-۰/۶۱۰۸	$AUDSIZE$
۰/۰۰۳۲	۰/۴۴۶۹	۰/۰۰۲۲	۰/۰۱۴۴	$Size$
۰/۷۸۵۷	۰/۴۱۲۳	۰/۰۰۵۶	۰/۰۱۵۷	INB
۰/۸۰۱۶	-۰/۱۸۰۹	۰/۰۰۴۷	-۰/۰۲۳۱	LEV
۰/۳۴۲۱	۰/۴۰۹۱	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۰۹	C
۰/۴۱۲۳				ضریب تعیین
۰/۳۸۷۶				ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۳۲۰۰				آماره دوربین - واتسون
۲/۵۹۰۸				مقدار آماره F
۰/۰۰۱۵				معنی داری کل مدل

خلاصه نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه ها طبق جدول ۸ می باشد:

جدول (۸): خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

نتیجه آزمون رگرسیون		عنوان	فرضیه
رد	پذیرش		
	*	بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.	اول
	*	بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.	دوم
	*	بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.	سوم
	*	بین اندازه کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد.	چهارم

نتیجه گیری و پیشنهادات

رشد اقتصادی در هر کشوری به سرمایه گذاری داخلی و خارجی وابسته است. وقوع تقلب های مالی، موجب کاهش سرمایه گذاری داخلی و خارجی شده و مانع رشد اقتصادی جامعه می شود. از طرفی، پایه و اساس اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری، ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکاء است. اما برخی از شرکتها به ظاهرسازی یا دستکاری داده های اطلاعاتی که تصویر مطلوبی از وضعیت مالی شرکت گزارش نمی کند، می پردازند.

کمیته حسابرسی یکی از مهمترین کمیته های تخصصی هیئت مدیره محسوب می شود که موجب تقویت، سلامت و کیفیت گزارشگری مالی می شود. از دیدگاه تئوری نمایندگی، کمیته حسابرسی مهمترین نقش را در کاهش مشکلات نمایندگی بازی می کند. ویژگی های کمیته حسابرسی از قبیل اندازه، استقلال، تخصص مالی اعضای کمیته و تعداد جلسات برای اثر بخشی کمیته حسابرسی اهمیت زیادی دارد. مطالعات پیشین اظهار داشتند که ویژگی های واقعی کمیته حسابرسی برای اثر بخش

بودن کمیته در انجام وظایفش حیاتی می‌باشد (سماها، خلیف و حسینی، ۲۰۱۸؛ الزبان و سوان، ۲۰۱۵؛ عثمان، اسحاق، عارف و عبدل، ۲۰۱۴).

فرضیه اول این تحقیق بدین صورت بود که بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. نتایج حاصله در تحقیق تایید کننده این فرضیه بود.

کمیته حسابرسی یکی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی جهت افزایش کیفیت اطلاعات مالی ارایه شده توسط شرکت‌ها می‌باشد که به سرمایه‌گذاران در اخذ تصمیمات سرمایه‌گذاری کمک می‌کند. به عنوان نمونه، بر اساس بخش ۳۰۱ قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲)، شرکت‌های سهامی عام ملزم به داشتن کمیته حسابرسی شده‌اند. در گزارش کدبری وجود کمیته حسابرسی تایید شده است (گرین، ۲۰۱۳). این کمیته وظیفه نظارت بر فرآیند تهیه گزارش‌های مالی را بر عهده دارد. بررسی گزارش‌های دوره‌ای، بررسی کیفیت نظارت‌های داخلی مربوط به گزارش‌های مالی، ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل، نظارت بر انطباق فعالیت‌های واحد تجاری با الزامات قانونی و شناسایی ریسک‌های موجود در برنامه‌های مورد نظر مدیریت از سایر وظایف این کمیته است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، تشکیل کمیته حسابرسی ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود کنترل داخلی و وسیله اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). همچنین وجود کمیته حسابرسی علاوه بر ارتقای سطح کیفی مکانیزم حاکمیت شرکتی می‌تواند باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی شود (سان، لن و لئو، ۲۰۱۴). در ضمن وجود این کمیته می‌تواند به افشای صورتهای مالی طبق استانداردهای پذیرفته حسابداری و بهبود سلامت مالی شرکتها کمک شایانی بنماید (آمر، ایمان و شاهاتا، ۲۰۱۴؛ بنسال و شارما، ۲۰۱۶). در صورتیکه شرکتی کمیته حسابرسی ندارد، باید دلایل عدم وجود این کمیته را در گزارشهای سالانه خود توضیح دهد و نیاز وجود چنین کمیته‌ای را برای دوره مالی بعد تبیین نماید (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳).

فرضیه دوم این تحقیق بیان می‌کرد که بین استقلال کمیته حسابرسی مالی و گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. نتایج تحقیق این فرضیه را تایید کرد.

کمیته حسابرسی برای این که بتواند اثربخش عمل کند، باید مستقل از واحد اقتصادی باشد. برای حفظ استقلال، اعضای کمیته حسابرسی باید از بین مدیران غیر موظف یا خارج از سازمان انتخاب شوند. مدیرانی که ارتباط آنها با واحد اقتصادی به گونه ای نیست که به استقلال آنها خدشه ای وارد شود (لاری دشت‌بیاض و اورادی، ۱۳۹۵). طرفداران تئوری نمایندگی استدلال می‌کنند که کمیته حسابرسی با دارا بودن درصد بالاتری از مدیران خارجی (غیرموظف)، در انجام نقشها و مسئولیتهای خود، کمتر با خطر مواجه می‌شود (صالحی، اورادی و سالاری فورگ، ۱۳۹۵). از طرفی، منافع استقلال کمیته تنها زمانی حاصل می‌شود که تمام اعضای کمیته مستقل باشند (برانسون، کارسلو، هالینورث و نل، ۲۰۰۹). همچنین استقلال کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های ضروری و تأثیرگذار بر اثر بخشی کمیته حسابرسی به کاهش تقلبهای مالی و افزایش عملکرد مالی در یک شرکت کمک می‌کند (امیر، رملی و زکریا، ۲۰۱۰؛ بنسال و شارما، ۲۰۱۶). ابوت، پارکر و پترز (۲۰۰۸)، معتقدند که استقلال کمیته حسابرسی با تقلب رابطه معناداری دارد. همچنین، نورمن، موحد و تاکیا (۲۰۰۶) دریافتند که وجود یک کمیته کاملاً مستقل، رویه‌های تقلب را کاهش می‌دهد. ولی گوش، مارا و موون (۲۰۱۰) و چن و ژانگ (۲۰۱۲) رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و معیارهای مدیریت سود و تقلب مشاهده نمودند.

فرضیه سوم این تحقیق بیان می‌دارد که بین تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه وجود دارد. نتایج این پژوهش این فرضیه را تایید کرد.

منظور از تخصص مالی کمیته حسابرسی طبق تعریف سازمان بورس و اوراق بهادار تهران عبارتست از مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای ملی یا معتبر بین‌المللی در امور مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد و سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورتها و گزارشهای مالی و کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵). نبود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی باعث افزایش احتمال رخداد اشتباه و تقلب مالی می‌شود (ابوت، پارکر و پترز، ۲۰۰۲). کمیته حسابرسی با حداقل یک کارشناس مالی می‌تواند مدیریت سود تعهدی و تقلب را به طور موثرتر، نسبت به کمیته‌های حسابرسی که فاقد تخصص مالی‌اند، کنترل نماید (دلایوال، نایکر و نوویس، ۲۰۱۰).

فرضیه چهارم تحقیق نیز مبنی بر این بود که بین اندازه کمیته حسابرسی و گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. نتایج این تحقیق نیز این فرضیه را تایید کرد.

اگر چه هیچ اندازه دقیقی برای کمیته حسابرسی در نظر گرفته نشده است، ولی بیشتر مطالعات قبلی و الزامات قانونی نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی باید دارای سه تا پنج عضو، و ترجیحاً از اکثریت مدیران مستقل تشکیل شده باشد (ابوت، پارکر و پترز، ۲۰۰۴). طرفداران تئوری نمایندگی استدلال می‌کنند که افزایش اندازه کمیته حسابرسی باعث از بین رفتن توابع کنترل و نظارت می‌شود (سولتان، هارجیندر و واندر، ۲۰۱۴). همچنین، کمیته حسابرسی با تعداد اعضای بیشتر منجر به ایجاد بحث-های غیرضروری و تأخیر در تصمیم‌گیری و شکل‌گیری ارتباطات ضعیف تر می‌گردد (لین، شیائو و تانگ، ۲۰۰۸). در مقابل، نتایج برخی تحقیقات حکایت از رابطه مستقیم و معنادار بین اندازه کمیته حسابرسی و وظیفه نظارتی این کمیته و به دنبال آن، افزایش عملکرد شرکت دارد (وافیس، ۲۰۰۵؛ عثمان، اسحاق، عارف و عبدل، ۲۰۱۴). اندازه کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته می‌شود (پراویت، اسمیت و وود، ۲۰۰۹). چوی، جن و پارک (۲۰۱۴) و یانگ و کریشنان (۲۰۰۵) دریافتند که کمیته حسابرسی بزرگتر با تقلب مالی ارتباط دارد.

با توجه به نتایج تحقیق حاضر، پیشنهاد می‌شود که با تأکید بر متغیرهایی نظیر اندازه کمیته حسابرسی که متشکل از اعضای هیأت مدیره هستند، و ارزش دفتری شرکت به ارزش بازار شرکت، میزان انحرافات مالی صورت گرفته توسط شرکت را پیش بینی کرد.

همچنین پیشنهاد می‌شود در خصوص انتخاب کمیته حسابرسی برای جلوگیری از ایجاد انحراف در گزارشگری مالی، تخصص مالی هیأت مدیره در کمیته، استقلال و اندازه آنها را در نظر گرفت.

منابع

- ✓ آزادی، کیهان، مشکی، مهدی، سمیع‌پور، مجتبی، (۱۳۹۴)، نقش استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر افشای اطلاعات مالی، اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، فارس.
- ✓ تختائی، نصراله، تمیمی، محمد، موسوی، زهرا، (۱۳۹۰)، نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، مجله حسابداری رسمی، شماره ۱۵، صص ۴۵-۵۵.
- ✓ جامعی، رضا، رستمیان، آزاده، (۱۳۹۵)، تاثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگیهای سود پیش‌بینی شده، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۲۹، صص ۱-۱۷.
- ✓ حاجیان، حسن، (۱۳۹۲)، تقلب و مسئولیتهای کمیته حسابرسی، مجله حسابرسی، شماره ۶۴، صص ۵۴-۵۸.

- ✓ حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۸)، تاثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ✓ سلیمانی امیری، غلامرضا، مقدسی، مینا، (۱۳۹۳)، نقش کنترل های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت شرکتی)، مجله پژوهش حسابداری، دوره ۴، شماره ۳، صص ۶۳-۷۷.
- ✓ صالحی، مهدی، اورادی، جواد، سالاری فورگ، زینب، (۱۳۹۵)، تاثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی های آن بر تاخیر گزارش حسابرسی، مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۵۹-۸۳.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، عصابخش، راضیه، (۱۳۸۹)، نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و به کارگیری آن در ایران، مجله پیشرفت های حسابداری، دوره دوم، شماره ۱، ۱۷۷-۱۵۵.
- ✓ لاری دشت بیاض، محمود، اورادی، جواد، (۱۳۹۵)، ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۶۹-۹۴.
- ✓ Abbott, L. J., Paker, S. & Peters, G. (2004). *Audit Committee characteristics and restatements.*, 23(1), 69-88.
- ✓ Ameer, R, Ramli, F, & Zakaria. (2010). *A new perspective on board Composition and firm Performance in an emerging market. Corporate Governance: The international journal of business in society*, 10(5), 647-661.
- ✓ Amer, M, Aiman A. R., & Shehata E, SH. (2014). *Audit Committee Characteristics and Firm Performance: Evidence From Egyptian Listed Companies. Proceedings of 6th Annual American Business Research conference*, ISBN: 9788-52922069-1-.
- ✓ Bonsal. N, A, K. Sharma. (2016). *Audit Committee, corporate governance and firm performance. International Journal of Economics and Finance*, 8(3), 103-116.
- ✓ Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W., & Neal, T. L. (2009). *Are Fully Independent Audit Committees Really Necessary Account. Public Policy*, 28, 265-280.
- ✓ Carcello, J., & Neal, T. (2000) *Audit committee characteristics and auditor reporting. The Accounting Rrview, Volume 75, Issue 4, pp.453-467.*
- ✓ Consuelo Pucheta, M. & De Fuentes, M. C. (2007). *“The Impact of Audit Committee of the Quality of Financial Reporting”*. *Corporate Governance: An International Review*, 15(6): 1394-1412.
- ✓ Felo, A., Krishnamurthy, S., & Solieri, S. (2003). *Audit committee Characteristics and the perceived quality of financial reporting: an empirical analysis. Social Science Research Network. http://ssrn.com/absrtact=401240*
- ✓ Glynn, mp. (2004) *Technical manager for the AICPA’s Audit & Attest standards, Basic legal concepts, http://www.aicpa org/pubs/jofa/oct 2004/ index.htm.*
- ✓ Green, S. (2013). *Sarbanes Oxley and the Board of Directors, John Wiley & Edition, John Wiley & Sons, Ltd, England, ISBN: 9780-73608-471-0-*.
- ✓ Kallers, I. p., & Fogarty, T. J. (1993). *“Audit committee effectigeness: An empirical investigation of the contribution of power, auditing”*. *Journal of practice & Theory. Volume 12, Issue 1, pp. 24-49.*
- ✓ Lin, Z, J., Xiao, J. Z. & Tang, Q. (2008). *The roles responsibilities and characteristics on intellectual capital disclosure.*, 44, 98-110.
- ✓ Othman, R. , Ishak, I.F. , Arif, S. M. M. and Abdol, N. (2014). *Influence of audit Committee |Characteristics on Voluntary ethics disclosure, 145,330-342.*

- ✓ Prawitt, D., Smith, J., & Wood, D. (2009). *Internal audit quality and earnings management*. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.
- ✓ Rani, M. (2011). *The Effects of Audit committee Characteristics on the value Relevance of Accounting Information – Evidence from New Zealand*.
- ✓ Shamsheer Mohanad, Z., & Muhamad sori, M. (2001). *The role of audit committees in supporting a disclosure-based corporate environment*. *Akauntan Nasional Malausian Institute of Accountants*. Mau, pp. 8-11.
- ✓ Soltana, N., Hajinder, S., Vander, Z. (2014). *Audit Committee characteristics and audit report lag*. *International Journal of Auditing*, 19, 57-130.
- ✓ Sun, J., Lan, J. and Liu, G. (2014). *Independ Audit Committee Characteristics and Real Earnings Management*. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 153-172.
- ✓ *The Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Pub. L. 107-204, 116stat. 745, enared july 30, 2002.
- ✓ Vafeas, N. (2005). *Audit Committees, boards, and the quality of reported earnings.*, *contemporary Accounting Research*, 22(4), 1093-1122.
- ✓ Welker, R. B. & Lee, Chen. (2004). *The effect of audit inquiries on the ability to detect financial misrepresentation*. *Behavioral Research in Accounting (BRIA)*, 19, 161-178.
- ✓ Yang, J. S. , & Krishnan, J. (2005). *Audit committees and quarterly earnings management*, 9, pp. 201-219.