

بررسی تأثیر تعدیل گری کیفیت گزارشگری مالی بر رابطه بین تخصص حسابرِس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی

نجمه السادات میرزادی گوهری^{۱*} | حدیث زینلی^۲

چکیده

این پژوهش، به بررسی تأثیر تعدیل گری کیفیت گزارشگری مالی بر رابطه بین تخصص حسابرِس در صنعت و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. شرکت‌های با احتمال وقوع تقلب مطابق با علائم خطر مورد اشاره در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ با عنوان «مسئولیت حسابرِس در ارتباط با تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی» مشخص شدند. تعداد شرکت‌های مورد بررسی در این تحقیق ۹۵ شرکت در دوره زمانی ۷ سال بوده است؛ بنابراین تعداد سال-شرکت در این مطالعه ۶۶۵ شرکت بوده است؛ و دوره زمانی مورد مطالعه، سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. با استفاده از الگوی رگرسیون چند متغیره و داده‌های ترکیبی، به تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها پرداخته شد. یافته‌های پژوهش حاضر، حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار بین تخصص حسابرِس در صنعت و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی می‌باشد. همچنین نتایج این پژوهش، نشان می‌دهد که کیفیت گزارشگری مالی سبب تقویت این رابطه می‌شود.

واژه‌های کلیدی: تخصص حسابرِس، احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی، کیفیت گزارشگری مالی.

^۱ نویسنده مسئول: کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی مهر کرمان، کرمان، ایران/

najmeh.mirzadi@gmail.com

^۲ استادیار مالی، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران.

مقدمه

واحدهای تجاری برای رشد و توسعه نیازمند تأمین مالی هستند. با این وجود، سرمایه گذاران بالقوه تنها در آن دسته از واحدهای تجاری سرمایه گذاری می کنند که از سلامت مالی و پتانسیل رشد و توسعه برخوردار باشند. گزارش ها و حساب های مالی سالیانه و سایر اطلاعات در دسترس عموم واحدهای تجاری درک سرمایه گذاران در رابطه با چگونگی اداره امور شرکت را بهبود می بخشد.

گزارش های مالی از مهم ترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری های اقتصادی است و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می کند. به هر میزان که اطلاعات حسابداری با کیفیت بالاتری تهیه شده باشند، تصمیم های اقتصادی به شکل بهینه تری اتخاذ خواهد شد. با جدایی مالکیت از مدیریت و تهیه صورت های مالی توسط مدیر این امکان به وجود می آید که مدیران تصمیماتی را اتخاذ نمایند که در راستای منافع خود و عکس منافع سهامداران باشد، از طرف دیگر عدم تقارن اطلاعاتی بین استفاده کنندگان و مدیران سبب شده تا شرکت ها هزینه های نمایندگی را متحمل شوند، هزینه های نمایندگی باعث تقاضا برای کنترل می شود.

همچنین رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما در پی این وقایع انگشت اتهام به سوی حسابداران و حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که عموماً از این وقایع به عنوان «رسوایی حسابداری» و «شکست حسابرسی» یاد می شود. افزایش شمار تقلب ها که با ورشکستگی شرکت های بزرگ درهم آمیخته بود، نگرانی هایی را درباره کیفیت گزارشگری مالی به همراه داشت.

مبانی نظری

تخصص حسابرس در صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود و در نتیجه، حسابرسان با کیفیت بالا، می توانند احتکار اخبار بد را به یکی از این دلایل کاهش دهند: اول، حسابرسان با کیفیت بالا، به دلیل توانمندی خود (به عنوان مثال کارکنان، آموزش، تجربه)، به احتمال زیاد برای کشف به موقع اخبار بد و بهبود کیفیت صورت های مالی بیشتر تلاش می کنند؛ دوم، حسابرسان با کیفیت بالا، به دلایلی مانند حفظ اعتبار خود و کاهش مسئولیت انگیزه های قوی تر برای اطمینان از افشای به موقع از اخبار بد به سرکوب کردن فعالیت های احتکار اخبار بد مدیران

دارند (روبین و زانگ^۳، ۲۰۱۵). متخصص شدن مؤسسه حسابرسی در صنعتی خاص، باعث ایجاد صرفه به مقیاس نیز می شود (ایکسیانگ و ژانگ^۴، ۲۰۱۸).

هدف گزارش حسابرس اطمینان دهی مجدد به استفاده کنندگان صورت های مالی شرکت دربارۀ قابل قبول بودن اطلاعات ارائه شده است. استفاده کنندگان اطلاعات خواهان اطمینان دهی مجدد نسبت به عدم وجود تقلب یا اشتباه در حساب ها هستند. حسابرسی مستقل یکی از مهم ترین عناصر حاکمیت شرکتی مدرن است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، حسابرسی مستقل یکی از ضروری ترین سازوکارهای کنترلی حاکمیت شرکتی است که به سهامداران در نظارت و کنترل مدیریت شرکت یاری می رساند. حسابرسی مستقل صورت های مالی به دلیل جدایی مالکیت از مدیریت و امکان وقوع تضاد منافع بالقوه، ضروری است (اکیک^۵، ۲۰۱۱).

پژوهش های پیشین نظیر آجینا، لائوتی و مسولی^۶ (۲۰۱۶) و حسن^۷ (۲۰۱۸) نشان می دهند مدیران از سبک های خاصی برای ارائه گزارش های مالی خود بهره می برند؛ به طوری که وقتی مدیران به دنبال ارائه گزارشی از عملکرد خوب خودند، تلاش می کنند صورت های مالی خواناتر و شفاف تری منتشر کنند. با وجود این، بیشتر مدیران برای پنهان کردن عملکرد ضعیف خود سعی در ارائه اطلاعات مبهم و غیرشفاف در گزارش های سالانه شرکت دارند، به طور کلی بر اساس ادبیات نظری موجود، زمانی که مدیران قصد تقلب در صورت های مالی را داشته باشند، گزارش های مالی غیرشفاف، پیچیده تر و با خوانایی کمتر منتشر می کنند تا بدین طریق، رفتار فرصت طلبانه خود را پنهان کنند و امکان شناسایی آن را از سوی سرمایه گذاران، تحلیل گران مالی و سایر نهادهای قانونی کاهش دهند (بلانکو و دول^۸، ۲۰۱۷).

کیفیت گزارشگری مالی را می توان میزان دقت گزارشگری مالی در انعکاس اطلاعات مربوط به عملیات و جریانهای نقدی واحد انتفاعی تعریف نمود (لی^۹، ۲۰۱۰؛ ۵۳). در اکثر پژوهش ها فرض شده که شرکت هایی که درصدد انتشار عمومی سهام خود برای اولین بار هستند، تمایل زیادی به بیش نمایی کیفیت گزارشگری مالی، دستکاری سود و افزایش آن حتی با مدیریت سود دارن، تا از این طریق، بر قیمت گذاری عرضه های اولیه عمومی سهام شان، تأثیر مثبتی بگذارند (یو و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۹). بنابراین، انتظار بر این است که با افزایش کیفیت گزارشگری مالی (کاهش اقلام تعهدی) قیمت گذاری عرضه های اولیه عمومی سهام، کاهش کمتری داشته باشد.

3. Robin and Zhang

4. Xiang and zhang

5. Okike

6. Ajina, Laouiti and Msolli

7. Hasan

8. Blanco and Dhole

9. Lee

10. Yu et al

پیشینه پژوهش

رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) پژوهشی را جهت بررسی ارتباط بین تخصص حسابرسان در صنعت و ساختار بازار حسابرسی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. آن ها دریافتند که تخصص حسابرسان در صنعت که مرتبط با اجرا و رفتار حسابرسی است، عاملی مهم در نحوه توزیع بازار بین مؤسسه های حسابرسی و در نتیجه، تمرکز بازار حسابرسی است.

عرب زاده و پرویزلو (۱۳۹۹)، در مطالعه ای به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تخصص حسابرسان در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

دیانتی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان " الگوی شناسایی اسناد و مدارک فیزیکی مشکوک به تقلب بر اساس مشخصات ظاهریشان " پرداختند. در این پژوهش تعداد ۹۸ خصوصیت اسناد و مدارک مشکوک به تقلب شناسایی و در قالب سه مقوله با نام های ۱- اسناد و مدارک تقریباً بی نقص اما ناسازگار نسبت به سایر اسناد و مدارک مشابه در همان محدوده تاریخی، ۲- اسناد و مدارک ناقص، مخدوش و مبهم، ۳- اسناد و مدارک متناقض با سایر اطلاعات دسته بندی نمودند.

حبیب و بهیویان^{۱۱} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تخصص حسابرسان در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکت هایی کم تر است که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شود. همچنین، پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را افزایش داده است، به جز شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شود.

اروین و همکاران^{۱۲} (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان عوامل تعیین کننده تقلب در صورت های مالی: بر اساس نظریه الماس تقلب (مطالعه تجربی در مورد شرکت های تولیدی بورس) در کشور اندونزی پرداختند. نتایج نشان داد عامل فشار با متغیرهای با اهداف مالی و ثبات مالی و عامل فرصت با متغیر ماهیت صنعت در تشخیص صورت های مالی متقلبانه تأثیرگذار هستند.

ساباتو و همکاران^{۱۳} (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان " مدل آماری ریسک تقلب در صورت های مالی برای شرکت های رومانی " با هدف شناسایی تأثیرگذارترین متغیرهای بنیادین در تشخیص شرکت های متقلب انجام دادند نتایج پژوهش نشان داد که شاخص های حاشیه سود ناخالص،

¹¹. Habib and Bhuiyan

¹². Erwin et al

¹³. Sabau et al

کیفیت دارایی ها، استهلاک و مجموع اقلام تعهدی به دارایی ها، دارای تأثیر قابل توجهی بر امتیاز نهایی بنیاد در شرکت های متقلب را دارند.

فرضیه های پژوهش

فرضیه های اصلی:

۱. تخصص حسابرس بر احتمال وقوع تقلب صورت های مالی تأثیر منفی معنادار دارد.
۲. کیفیت گزارشگری مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.

فرضیه های فرعی:

۱. کیفیت اقلام تعهدی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.
۲. پایداری سود رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.
۳. کیفیت افشا رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.
۴. دقت اطلاعات مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش که در مدل ها مورد بررسی قرار گرفته اند به صورت زیر می باشند:

متغیر مستقل و اندازه گیری متغیر مستقل

تخصص حسابرس در صنعت (ISPEC)، متغیر مستقل پژوهش است. در این تحقیق سازگار با تحقیقات (ناظمی اردکانی و همکاران، ۱۳۸۸)، (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹) و (می هو و ویلکینز، ۲۰۰۳) از سهم بازار به عنوان شاخصی برای تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته می شود، زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هر چه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبیان بیشتر است. داشتن سهم غالب بازار اشاره دارد به اینکه حسابرس به طور موفقیت آمیزی خود را از سایر رقبیان از لحاظ کیفیت

حسابرسی متمایز کرده است (می هو و ویلکینز^{۱۵}، ۲۰۰۳). سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می شود:

$$SPEC = \frac{\text{مجموع دارایی های تمام صاحب کاران هر موسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص}}{\text{مجموع دارایی های تمام صاحب کاران در این صنعت}}$$

مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم شرکت های موجود در یک صنعت بازارشان (معادله فوق) بیش از $\left\{ \frac{1}{\text{شرکت های موجود در یک صنعت}} \times 1/2 \right\}$ باشد (پالمرز^{۱۶}، ۱۹۸۶)، (نیل و ریلی^{۱۷}، ۲۰۰۴). پس از محاسبه سهم بازار یک موسسه حسابرسی، اگر مقدار به دست آمده از مقدار معادله فوق بیشتر باشد، مؤسسه حسابرسی در آن صنعت متخصص است. در این پژوهش اگر حسابرس شرکت متخصص در صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به این متغیر اختصاص می یابد.

متغیر وابسته و اندازه گیری متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش، احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی است که برای اندازه گیری آن مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در صورت های مالی» از علائم نشان دهنده احتمال وجود تحریف های ناشی از تقلب در صورت های مالی به شرح زیر استفاده می گردد: ۱. بیش نمایی موجودی کالا، ۲. بیش نمایی حساب ها و اسناد دریافتی، ۳. بیش نمایی دارایی های ثابت، ۴. بیش نمایی سرمایه گذاری ها، ۵. کسری ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ۶. کسری استهلاک، ۷. بیش نمایی درآمدها، ۸. بیش - نمایی سود، ۹. بیش نمایی سود انباشته، ۱۰. کم نمایی حساب ها و اسناد پرداختی، ۱۱. کسری ذخیره مالیات، ۱۲. بدهی های احتمالی، ۱۳. کسری ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، ۱۴. کم نمایی هزینه ها، ۱۵. حساب ها و اسناد دریافتی که مدت زیادی از سررسید آن ها گذشته است، ۱۶. موجودی راکد، ۱۷. دارایی راکد، ۱۸. مشکلات تداوم فعالیت و ۱۹. اشتباه در به کارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا. چنانچه هر یک از این علائم در بندهای تعدیلی گزارش های حسابرسی سالانه شرکت ها وجود داشته باشد، مقدار آن برابر با یک و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود.

¹⁵ Mayhew and Wilkins

¹⁶ Palmrose

¹⁷ Neal and Riley

متغیر تعدیل‌گر و اندازه‌گیری متغیر تعدیل‌گر

کیفیت ارقام تعهدی

ACC_{it} : از اندازه‌گیری کیفیت ارقام تعهدی به‌عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود زیرا ارقام تعهدی عامل اصلی پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی هستند و در صورتی که در برآورد آن‌ها میزان خطا کمتر باشد، سودها نشانه بهتری از جریان‌های نقدی آتی خواهند بود. از طرف دیگر ارقام تعهدی، ارزش اطلاعاتی سود را با کاهش اثر نوسانات ناپایدار در جریان‌های نقدی بهبود می‌بخشد و هنگامی که کیفیت ارقام تعهدی بالا باشد، این امر باعث قابل‌اتکاتر شدن برآوردها و در نتیجه بالا رفتن کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (بیدل و همکاران^{۱۸}، ۲۰۰۹).

برای اندازه‌گیری کیفیت ارقام تعهدی از مدل (مک‌نیکولز^{۱۹}، ۲۰۰۲) استفاده می‌شود:

$$\Delta WC_t = \alpha + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 CFO_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \beta_4 \Delta REV_t + \beta_5 PPE_t + \varepsilon_t$$

در این رابطه داریم:

ΔWC_t : تغییرات سرمایه در گردش عبارت است از تغییرات حساب‌های دریافتی (ΔAR) بعلاوه تغییرات موجودی کالا ($\Delta Inventory$) و سایر دارایی‌های جاری (other Assets)، منهای تغییرات حساب‌های پرداختی (ΔAP).

$$\Delta WC_t = \Delta AR + \Delta Inventory - \Delta AP + \text{other Assets (net)}$$

CFO : وجه نقد حاصل از عملیات که از صورت‌های مالی قابل استخراج است.

ΔREV_t : تغییرات در فروش سال جاری.

PPE_t : میزان تجهیزات، اموال و ماشین‌آلات دوره جاری.

همه متغیرهای بالا با استفاده از متوسط جمع دارایی‌ها استاندارد می‌شوند. انحراف معیار خطای باقی‌مانده مدل مذکور نشان‌دهنده کیفیت ارقام تعهدی بوده و کمتر بودن این عدد، بیانگر کیفیت بیشتر گزارشگری مالی است.

پایداری سود

$Earnings_{it}$: برای اندازه‌گیری تداوم و پایداری سود، محققان معمولاً یک مدل رگرسیون برای ارزش‌های آتی سودها نسبت به ارزش‌های جاری سودها تخمین می‌زنند که به‌صورت زیر بیان می‌شود.

¹⁸ Biddle et al

¹⁹ McNichols

(۶)

$$\text{Earnings}_{t+1} = \alpha + \beta \text{Earnings}_t + \varepsilon_t$$

از ضریب β در این معادله برای اندازه گیری پایداری سود استفاده می شود که در پژوهش حاضر جهت به دست آوردن آن برای هر سال - شرکت، بر اساس (فرانسیس و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۵)، از برازش رگرسیون فوق به صورت سری زمانی ۵ ساله استفاده شده است.

کیفیت افشا

Sit it: در پژوهش حاضر این متغیر با استفاده از امتیاز شرکت های پذیرفته شده در بورس از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی مناسب اندازه گیری می شود.

دقت اطلاعات مالی

Accuracy it: دقت اطلاعات مالی به عنوان معیار اندازه گیری کیفیت آن در نظر گرفته می شود. برای اندازه گیری میزان دقت اطلاعات مالی به صورت تجربی، از پس مانده های معادله رگرسیون پیش بینی جریان های نقدی آینده با استفاده از اجزای تشکیل دهنده سود عملیاتی حسابداری یک دوره قبل استفاده می گردد. (بارث و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۱)

(۷)

$$\text{CFO}_{i,t+1} = \alpha_0 + \beta_1 \text{CFO}_{i,t} + \beta_2 \Delta \text{AR}_{i,t} + \beta_3 \Delta \text{INV}_{i,t} + \beta_4 \Delta \text{AP}_{i,t} + \beta_5 \text{DEPR}_{i,t} + \beta_6 \text{OTHER}_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

که در آن:

CFO = جریان نقد حاصل از عملیات

 ΔAR = تغییر در حساب های دریافتی ΔINV = تغییر در موجودی ها ΔAP = تغییر در حساب های پرداختی و بدهی های معوق

DEPR = هزینه استهلاک دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

OTHER = خالص سایر اقلام تعهدی که به صورت زیر محاسبه می شود:

$$\text{OTHER} = \text{OP} - (\text{CFO} + \Delta \text{AR} + \Delta \text{INV} - \Delta \text{AP} - \text{DEPR})$$

OP = سود عملیاتی

 ε : مقدار خطا که فرض می شود دارای میانگین صفر و واریانس ثابت باشد.²⁰ Francis²¹ Barth et al

معیار تجربی اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی، قدر مطلق پس مانده ها می باشد. هر قدر پس مانده ها کوچک تر باشد بیانگر دقت اطلاعات مالی و کیفیت بالای گزارشگری مالی می باشد. میانه پس مانده ها به عنوان مرز تفکیک کیفیت اطلاعات در نظر گرفته می شود. به این مفهوم که اگر پس مانده های معادله مساوی یا کمتر از میانه قدر مطلق پس مانده ها باشد، گزارشگری مالی با کیفیت و در غیر این صورت بی کیفیت فرض می شود.

متغیر کنترلی و اندازه گیری متغیرهای کنترلی

۱. **اهرم مالی (LEV):** که از طریق نسبت کل بدهی ها به ارزش دفتری کل دارایی ها اندازه گیری می شود.
۲. **اندازه شرکت (SIZE):** عبارت اند از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی های شرکت در پایان سال مالی.
۳. **نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت (کیوتوبین (Q-Tobin):** نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت در پایان سال مالی.

مدل رگرسیون پژوهش

$$\text{Fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPEC}_{i,t} + \beta_2 \text{FRQ}_{i,t} + \beta_3 (\text{SPEC}_{i,t} \times \text{FRQ}_{i,t}) + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_5 \text{LEV}_{i,t} + \beta_6 \text{QT}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این فرمول:

احتمال وقوع تقلب صورت های مالی $\text{Fraud}_{i,t}$:

β_0 : عرض از مبدأ

β_s الی β_1 : ضرایب متغیر

$\text{SPEC}_{i,t}$: تخصص حسابرس شرکت i در پایان سال مالی t

$\text{FRQ}_{i,t}$: کیفیت گزارشگری مالی

$\text{Size}_{i,t}$: اندازه شرکت i در پایان سال مالی t

$\text{lev}_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در پایان سال مالی t

$\text{QT}_{i,t}$: (کیوتوبین) نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری مجموع دارایی ها در شرکت i در پایان

سال مالی t

$\varepsilon_{i,t}$: جز خطا

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش کلیه ی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ در بورس فعال بوده اند که باید حائز شرایط زیر باشند:

۱. به منظور همگن شدن در سال های مورد بررسی، قبل از سال ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و طی سال های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ به طور متمادی در بورس اوراق بهادار تهران حاضر باشند.
۲. به منظور افزایش توان هم سنجی و همسان سازی شرایط شرکت های انتخابی، سال مالی شرکت ها باید به پایان اسفندماه هر سال منتهی شود.
۳. به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت های عملیاتی و تأمین مالی شرکت های مالی (شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی و ...) این شرکت ها از نمونه حذف شدند.
۴. شرکت ها نباید توقف فعالیت داشته و دوره مالی خود را در طی این مدت تغییر داده باشند.
۵. داده های مورد نظر آنها در دسترس باشد.

روش گردآوری داده

روش جمع آوری اطلاعات در این پژوهش را به طور کلی به میدانی می توان تقسیم نمود. داده های مورد نیاز در پژوهش از بانک داده ای شامل نرم افزار ره آورد نوین و سایت اینترنتی مرکز مدیریت پژوهش و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار و صورت های مالی گردآوری شده و به منظور مرتب کردن داده ها و انجام محاسبات اولیه و آزمون فرضیه ها از نرم افزار Eviews 10 استفاده شده است.

آمار توصیفی

پس از حذف مشاهدات پرت توصیفی از مشاهدات ارائه شد، نتایج در جدول ۴-۱ نشان داده شده است. تعداد شرکت های مورد بررسی در این تحقیق ۹۵ شرکت در دوره زمانی ۷ سال بوده است؛ بنابراین تعداد سال-شرکت در این مطالعه ۶۶۵ شرکت بوده است.

جدول ۱: آمار توصیفی برای متغیرهای مدل

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
احتمال وقوع تقلب	Fraud	۰/۳۹۷	۰/۳۶۸	۰/۸۹۴	۰/۱۰۵	۰/۱۴۹
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۰/۷۱۱	۱	۱	۰	۰/۴۵۳
کیفیت اقلام تعهدی	ACC	۰/۱۳۱	۰/۰۲۸	۵/۰۴۲	۰/۰۰۰۱	۰/۳۹۸

۰/۱۰۹	۰/۰۰۲	۰/۶۴۴	۰/۱۴۶	۰/۱۶۴	Earing	پایداری سود
۰/۲۰۴	۰/۰۱۰	۱	۰/۸۴۰	۰/۷۷۷	SIT	کیفیت افشاء
۰/۱۶۹	۰/۰۱۸	۰/۸۳۸	۰/۱۷۸	۰/۲۲۸	Accuracy	دقت اطلاعات مالی
۱/۴۷۵	۱۰/۰۳۱	۱۹/۰۶۶	۱۳/۹۰۴	۱۴/۰۵۳	SIZE	اندازه شرکت
۰/۲۷۳	۰/۰۱۲	۲/۳۱۵	۰/۶۴۹	۰/۶۴۴	LEV	اهرم مالی
						نسبت ارزش بازار
۰/۵۷۴	۰/۶۷۲	۴/۶۵۲	۱/۳۳۱	۱/۴۸۶	QTobin	سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت

بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

به کارگیری روش های معمول اقتصادسنجی در برآورد مدل بر این فرض استوار است که متغیرهای الگو پایا هستند. یک متغیر، وقتی مانا است که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین، واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیر، نامانا خواهد بود. اگر متغیرهای الگو ناپایا یا دارای ریشه واحد باشند، در این صورت آزمون فرضیه های پژوهش از اعتبار لازم برخوردار نخواهد بود. برای بررسی مانایی متغیرها، از آزمون ریشه واحد از نوع لوین لین و چاو استفاده گردید.

در آزمون ریشه واحد لوین-لین چنانچه سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد، حاکی از مانا بودن متغیرها می باشد. نتایج حاصل از آزمون مانایی لوین-لین در جدول ۲-۴ نشان داده شده است که حاکی از مانا بودن تمام متغیرها در سطح معناداری ۰/۰۵ می باشد.

جدول ۲: نتایج حاصل از آزمون مانایی لوین-لین

متغیر	علامت اختصاری	آماره آزمون	مقدار احتمال
احتمال وقوع تقلب	Fraud	-۱۸/۸۱۹	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۱۲/۵۶۲	۰/۰۰۰
کیفیت اقلام تعهدی	ACC	-۳۶/۲۷۵	۰/۰۰۰
پایداری سود	Earing	-۱۴/۰۷۱	۰/۰۰۰
کیفیت افشاء	SIT	-۴۸/۲۵۴	۰/۰۰۰
دقت اطلاعات مالی	Accuracy	-۸/۹۲۶	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	-۲۳/۶۸۶	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	-۲۶/۷۸۱	۰/۰۰۰

نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت	QTobin	-۱۴/۴۹۲	۰/۰۰۰
--	--------	---------	-------

مأخذ: یافته های پژوهش

آزمون فرضیه های پژوهش

پیش فرض ها

در این بخش با استفاده از رویکرد تحلیل رگرسیون چندگانه^{۲۲} به بررسی الگوی پیشنهادی پژوهش پرداخته شده است که نتایج آن در ادامه آمده است. قبل از بررسی الگوی پیشنهادی پژوهش و بررسی فرضیه های پژوهش، پیش فرض ها به طور کامل مورد بررسی قرار گرفته است که به صورت زیر است:

الف) نوع داده ها: در برآورد یک مدل که داده های آن از نوع ترکیبی هست ابتدا باید نوع الگوی برآورد مشخص شود؛ به عبارت دیگر ابتدا باید بررسی شود که مدل مورد بررسی در کدام طبقه داده های تلفیقی^{۲۳} یا تابلویی^{۲۴} قرار می گیرد. در مورد داده های ترکیبی ابتدا آزمون F لیمر به منظور انتخاب شیوه تخمین مدل انجام می شود. فرضیه این آزمون عبارت است از:

عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر هستند (داده های تلفیقی): H_0

عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر نیستند (داده های تابلویی): H_1

نتایج حاصل از آزمون لیمر در جدول ۴-۳ نشان می دهد هر دو مدل مورد بررسی در فرضیه های پژوهش از نوع داده های تابلویی هستند ($p < 0/05$ -مقدار)؛ بنابراین مدل پژوهش به روش داده های تابلویی تخمین زده می شوند.

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون لیمر

مدل	آماره F	p-مقدار	نتیجه
مدل (۱)	۴/۵۱۴	۰/۰۰۰	رد فرض H_0

ب) نوع اثرات: با توجه به اینکه برای تخمین مدل های پژوهش از داده های تابلویی استفاده می شود در این مرحله به منظور انتخاب از بین روش اثرات ثابت^{۲۵} و اثرات تصادفی^{۲۶} از آزمون هاسمن^{۲۷} استفاده شده است. فرضیه این آزمون عبارت است از:

22. Multiple Regression

23. Pooled data

24. Panel data

25. Fixed Effect

26. Random Effect

27. Hausman test

اثر تصادفی است. H_0 :

اثر ثابت است. H_1 :

نتایج حاصل از آزمون هاسمن در جدول ۴-۴ مشخص کرد که روش مناسب برای تخمین الگوها، روش اثرات تصادفی است. ($p > 0.05$ - مقدار)؛

جدول ۴: نتایج حاصل از آزمون هاسمن

مدل	آماره کای دو	p-مقدار	نتیجه
مدل (۱)	۱۴/۳۶۰	۰/۲۷۸	تأیید فرض H_0

ج) عدم هم خطی چندگانه^{۲۸}: در تجزیه و تحلیل داده‌ها، هنگامی که متغیرهای پیش‌بین بین خودشان همبسته هستند، گویند بین آن‌ها هم خطی چندگانه وجود دارد. هم خطی چندگانه زمانی اتفاق می‌افتد که دو یا بیش از دو متغیر پیش‌بین نسبت به یکدیگر از همبستگی بالایی برخوردار باشند.

منظور از همبستگی در اینجا وجود یک ارتباط خطی بین متغیرهای پیش‌بین است. در آمار، عامل تورم واریانس شدت هم خطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. اگر متغیرهای پژوهش دارای عامل تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشند، مفروضه عدم هم خطی بین متغیرها رعایت شده است. در الگوی ارائه شده با توجه به مقادیر به دست آمده در جدول ۴-۵ می‌توان گفت بین متغیرهای پیش‌بین هم خطی چندگانه برقرار نیست، بنابراین این پیش‌فرض در الگوی ارائه شده برقرار است.

جدول ۵: بررسی هم خطی چندگانه

متغیر	علامت اختصاری	عامل تورم واریانس
احتمال وقوع تقلب	Fraud	-
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۸/۶۷۱
کیفیت اقلام تعهدی	ACC	۷/۶۶۵
پایداری سود	Earing	۸/۰۱۲
کیفیت افشاء	SIT	۳/۱۹۳
دقت اطلاعات مالی	Accuracy	۳/۹۳۷
اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت اقلام تعهدی	SPEC*ACC	۵/۳۳۷

²⁸. Variance Inflation Factor

۶/۹۰۷	SPEC*Earing	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و پایداری سود
۷/۷۷۹	SPEC*SIT	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت افشا
۴/۶۰۱	SPEC*Accuracy	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و دقت اطلاعات مالی
۲/۲۱۹	SIZE	اندازه شرکت
۲/۹۸۲	LEV	اهرم مالی
۲/۰۰۸	QTobin	نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت

د) بررسی ناهمسانی واریانس: یکی از پیش فرض هایی که در تخمین مدل های رگرسیونی مورد توجه می باشد همسانی واریانس است. این فرض کلاسیک بیان می کند که واریانس خطا مقدار ثابتی است برای تشخیص همسانی و یا ناهمسانی واریانس چندین آزمون آماری ارائه شده است که معروف ترین و عمومی ترین این آزمون ها آزمون بروش پاگان می باشد.

جدول شماره ۶: نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

ناهمسانی	مقدار احتمال	آماره آزمون
دارد	۰/۰۰۰	۶۵۲۱/۹۹۴

نتایج حاصل از آزمون بروش-پاگان در سطح معناداری ۰/۰۵. حاکی از آن است که مدل پژوهش دارای مشکل ناهمسانی واریانس می باشند که برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس در این مدل ها از روش GLS استفاده خواهیم نمود.

ه) آزمون خودهمبستگی

بر اساس مباحث اقتصادسنجی، وجود خودهمبستگی در پسماندهای هر مدل منجر به تخمین های غلطی از خطاهای معیار و در نتیجه استنباط های نادرست آماری برای ضرایب معادله می گردد. برای اجتناب از چنین خطایی در این پژوهش با استفاده از آزمون خودهمبستگی دوربین واتسون به بررسی این مسئله می پردازیم.

جدول ۷: نتایج آزمون خودهمبستگی

خودهمبستگی	آماره دوربین واتسون
ندارد	۱/۷۲۴

نتایج حاصل از آزمون دوربین واتسون از آنجا که بین مقادیر بحرانی ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد نشان می‌دهد، بین باقیمانده مدل‌های پژوهش مشکل خودهمبستگی وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیات پژوهش

فرضیات پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه‌های اصلی

۱. تخصص حسابرس بر احتمال وقوع تقلب صورت‌های تأثیر منفی معنادار دارد.
۲. کیفیت گزارشگری مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی را تقویت می‌کند

فرضیه‌های فرعی

- ۱-۲. کیفیت افلام تعهدی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.
- ۲-۲. پایداری سود رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.
- ۳-۲. کیفیت افشا رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.
- ۴-۲. دقت اطلاعات مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.

مدل رگرسیونی مورد استفاده برای آزمون فرضیات بالا به شرح زیر است:

$$\text{fraud}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPEC}_{i,t} + \beta_2 \text{FRQ}_{i,t} + \beta_3 (\text{SPEC}_{i,t} \times \text{FRQ}_{i,t}) + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_5 \text{LEV}_{i,t} + \beta_6 \text{QT}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول ۸: نتایج آزمون فرضیات پژوهش

متغیر	علامت اختصاری	ضریب	آماره t	مقدار احتمال
احتمال وقوع تقلب	Fraud	۰/۳۷۲	۱۱/۸۶۲	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۴۷	-۲/۰۷۱	۰/۰۴۳
کیفیت افلام تعهدی	ACC	-۰/۰۸۳	-۵/۹۲۲	۰/۰۰۰
پایداری سود	Earing	-۰/۰۶۷	-۱/۲۹۱	۰/۱۹۸
کیفیت افشاء	SIT	-۰/۰۸۴	-۸/۵۵۲	۰/۰۰۰

۰/۷۱۵	۰/۳۶۵	۰/۰۱۱	Accuracy	دقت اطلاعات مالی
۰/۰۱۶	۲/۴۵۲	۰/۱۲۰	SPEC*ACC	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت ارقام تعهدی
۰/۰۰۰	۴/۶۶۹	۰/۱۰۹	SPEC*Earing	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و پایداری سود
۰/۰۱۱	۲/۵۴۳	۰/۰۶۷	SPEC*SIT	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت افشا
۰/۲۹۱	-۱/۰۵۷	-۰/۰۳۸	SPEC*Accuracy	اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و دقت اطلاعات مالی
۰/۷۶۳	۰/۳۰۰	۰/۰۰۰۴	SIZE	اندازه شرکت
۰/۰۱۲	۴/۳۷۹	۰/۰۰۶	LEV	اهرم مالی
۰/۶۶۵	۰/۴۳۳	۰/۰۰۲	QTobin	نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری مجموع دارایی های شرکت
آماره دوربین واتسون	مقدار احتمال (آماره F)	ضریب تعیین تعدیل شده		ضریب تعیین
۱/۷۲۴	(۷/۳۳۸)/۰/۰۰۰	۰/۲۷۵		۰/۳۱۸

در بررسی معناداری مدل پژوهش با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴-۸ احتمال آماره F در سطح معناداری از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد که با اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن هر سه مدل پژوهش تائید می شود. مقدار آماره دوربین واتسون برای مدل برابر با ۱/۷۲۴ است که این مقدار بین مقادیر بحرانی ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد؛ بنابراین بین باقیمانده های مدل های پژوهش خودهمبستگی وجود ندارد.

همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل برابر ۰/۲۷۵ است که نشان می دهد، متغیرهای مستقل و کنترلی مدل حدود ۲۷/۵ درصد از تغییرات متغیر احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی را توضیح می دهد.

در ارتباط با فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه " تخصص حسابرس بر احتمال وقوع تقلب صورت های تأثیر منفی معنادار دارد " می توان گفت ضریب متغیر تخصص حسابرس برابر ۰/۰۴۷- می باشد که با توجه به سطح معناداری متغیر تخصص حسابرس که برابر با ۰/۰۴۳ می باشد

می توان اذعان داشت که "تخصص حسابرس بر احتمال وقوع تقلب صورت های تأثیر منفی معنادار دارد" و فرضیه اول پژوهش تأیید می شود.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش نشان می دهد که سطح معناداری متغیر اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت ارقام تعهدی، کمتر از ۰/۰۵ یعنی برابر با ۰/۰۱۶ و آماره آن بیشتر از $1/96 \pm$ است (برابر ۲/۴۵۲) است که ارتباط آن با احتمال وقوع تقلب صورت های مالی، مثبت و معنادار می باشد. بر همین اساس نیز فرضیه فرعی اول پژوهش مبنی بر اینکه "کیفیت ارقام تعهدی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند." تأیید می شود.

در ارتباط با فرضیه فرعی دوم با توجه به سطح معناداری متغیر اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و پایداری سود که کمتر از سطح خطای ۵ درصد می باشد می توان بیان داشت که اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و پایداری سود با احتمال وقوع تقلب صورت های مالی تأثیر معناداری دارد و با توجه به مثبت بودن ضریب زاویه متغیر اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و پایداری سود نتیجه می شود که "پایداری سود رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند" و فرضیه فرعی دوم پژوهش نیز تأیید می شود. در ارتباط با فرضیه فرعی سوم با توجه به جدول ۴-۸ می توان گفت که کیفیت افشا رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند. به این ترتیب که مقدار احتمال آماره t محاسبه شده برای متغیر مستقل اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت افشا برابر ۰/۰۱۱ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه ی معناداری وجود دارد و موجب تأیید فرضیه فرعی سوم پژوهش می شود.

در ارتباط با فرضیه فرعی چهارم پژوهش می توان با توجه به سطح خطای بیشتر از ۵ درصد برای متغیر اثر تعاملی تخصص حسابرس در صنعت و دقت اطلاعات مالی چنین نتیجه گرفت که با احتمال وقوع تقلب صورت های مالی رابطه ی معناداری یافت نمی شود و فرضیه ی فرعی چهارم پژوهش رد می شود.

همچنین با توجه به ضرایب متغیرهای کنترلی نیز می توان گفت:

مقدار ضریب اهرم مالی مثبت می باشد و با توجه به سطح معنی داری ضریب این متغیر که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، نتیجه می شود که بین اهرم مالی با احتمال وقوع تقلب صورت های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

خلاصه نتایج فرضیات

جدول ۹: خلاصه نتایج فرضیات پژوهش

ردیف	فرضیه	نتیجه آزمون
۱	تخصص حسابرس بر احتمال وقوع تقلب صورت های تأثیر منفی معنادار دارد	تأیید
۲	کیفیت اقلام تعهدی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند	تأیید
۳	پایداری سود رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.	تأیید
۴	کیفیت افشا رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند.	تأیید
۵	دقت اطلاعات مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند	رد

نتیجه گیری

با توجه به اهمیت تقلب صورت های مالی در اقتصاد و ضررهای هنگفتی که برای سهامداران و جامعه به دنبال دارد بنابراین، حسابرسان متخصص در صنعت، نقش مهمی در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی دارند؛ زیرا از طریق حسابرسی صورت های مالی می توانند باعث محدود شدن تقلب شوند. ناکامی در کشف گزارشگری متقلبانه در انجام کار حسابرسی می تواند حسابرسان را در معرض پیامدهای حقوقی و قانونی نامساعدی قرار دهد. این امر به هزینه های دعاوی حقوقی قابل توجه برای حسابرسان و صدمات جبرانناپذیر به شهرت آنها منجر می شود. تخصص حسابرس در یک صنعت تأثیر بااهمیتی بر کیفیت افشای صاحب کار می گذارد (کمبرلی^{۲۹}، ۲۰۰۴).

از آن جایی که گزارش های مالی برای سرمایه گذاران اهمیت فراوانی دارد باید به آن توجه زیادی شود.

کیفیت گزارشگری مالی ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات تفکیک می کند و سودمندی اطلاعات مالی را ارتقا می دهد (نوروش، ۱۳۷۷). در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی دو رویکرد کلی وجود دارد: رویکرد نیازهای استفاده کنندگان و رویکرد حمایت از سرمایه گذاران و سهامداران. در رویکرد نیازهای استفاده کنندگان کیفیت گزارشگری

²⁹ . Kimberly

مالی بر مبنای سودمندی اطلاعات مالی (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) تعیین و تعریف می شود؛ اما در رویکرد حمایت از سرمایه گذاران و سهامداران کیفیت گزارشگری مالی به طور عمده برحسب «افشای کامل و منصفانه» برای سهامداران تعریف می شود. در این زمینه کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از اطلاعات مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده کنندگان می شود (رحمانی، ۱۳۸۱: ۵۷).

فرضیه اول: در مورد تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی مطرح گردید که با توجه به نتایج حاصل از مقایسه بین آن ها فرضیه فوق تأیید می شود. نتایج آزمون فرضیه نشان داد که تخصص حسابرس با احتمال وقوع تقلب صورت های مالی رابطه منفی معنا دارد.

فرضیه دوم: کیفیت ارقام تعهدی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند که با توجه به نتایج حاصل از مقایسه بین آن ها نشان می دهد که فرضیه فوق تأیید می شود.

فرضیه سوم: پایداری سود رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند. این فرضیه مورد تأیید واقع شد.

فرضیه چهارم: کیفیت افشا رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند. نتایج حاصل از این فرضیه مورد تأیید واقع شد.

فرضیه پنجم: دقت اطلاعات مالی رابطه بین تخصص حسابرس و احتمال وقوع تقلب صورت های مالی را تقویت می کند. نتایج حاصل از این فرضیه مورد تأیید واقع نشد.

به سرمایه گذاران پیشنهاد می شود هنگام خرید سهام شرکت ها به معیارهای کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت) توجه شود، زیرا یکی از عوامل مؤثر در مطلوبیت ارائه گزارش های مالی شرکت هاست و به منظور اجتناب از ریسک بالاتر، در سهام شرکت هایی سرمایه گذاری نمایند که کیفیت گزارشگری مالی آن بالاتر باشد.

محدودیت تحقیق که احتمالاً می توانند تعمیم پذیری نتایج حاصل را تحت تأثیر قرار دهند مربوط به عدم کنترل برخی از عوامل مؤثر بر نتایج تحقیق از جمله تأثیر متغیرهایی چون شرایط اقتصادی و سیاسی، نوع فعالیت شرکت، عمر شرکت، وضعیت اقتصاد جهانی کارا نبودن بازار سرمایه، تورم و ... اشاره نمود که کنترل آن ها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیر گذاری آن ها بر نتایج تحقیق دور از ذهن نیست.

منابع

- اعتمادی، حسین، آذر، عادل، ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی. دانش حسابداری. دوره ۱، ش ۱، صص ۹-۲۸.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ باقری، ناهید؛ منطقی، خسرو. (۱۴۰۰)، الگوی شناسایی اسناد و مدارک فیزیکی مشکوک به تقلب بر اساس مشخصات ظاهریشان، مجله دانش حسابداری، دوره دوازدهم، ش ۳، پیاپی ۴۶، صص ۱۲۹-۱۴۶.
- رحمانی، علی، (۱۳۸۱)، «ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی»، فصل نامه حسابرس، سال چهارم، شماره ۱۷، صص ۵۷-۵۲.
- رستگاری، نجمه، مهدوی، غلامحسین، (۱۳۹۹). تخصص حسابرس در صنعت و ساختار بازار حسابرسی. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۱، ش ۴ صص ۹۷-۱۲۸.
- رضایی پینه نویی، یاسر، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه. پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۰، ش ۴، صص ۴۳-۵۸.
- عربزاده، سیامک، پرویزلو، ناصر. (۱۳۹۹). تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصل نامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، ش ۲۳، صص ۴۷-۵۸.
- ناظمی اردکانی، مهدی، اعتمادی، حسین و محمدی، امیر. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱، ش ۲، صص ۱۷-۳۲.
- نوروش، ایرج، (۱۳۷۷)، " بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش دیده در واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال ششم، شماره (۲۶ و ۲۵)، صص ۸-۳۳.
- Ajina, A., M. Laouiti B. Msolli. (2016). Guiding through the Fog: Does Annual Report Readability Reveal Earnings. Management?, Research in International Business and Finance 38: 509-516.
- Barth, M., Beaver, W., & Landsman, W. (2001). The relevance of value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. Journal of Accounting and Economics. Online <http://www.ssrn.com>.
- Biddle, G. Gilles, H. & Verdi, R. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? Journal of Accounting and Economics, Volume 48.
- Blanco, B., & S. Dhole. (2017). Financial Statement Comparability, Readability and Accountings Fraud. AFAANZ Conference, Working Paper.
- Erwin, I., G. H. Giyanti, H. Kartini, W. Syamsuddin, M. Arifuddin. (2021). Determinants of Financial Statement Fraud: Research Fraud Diamond Theory (Empirical Study on Manufacturing Company listed on the Stock Exchange). Psychology and Education, 58(1), 302-308.

Francis, J., Lafond, R., Olsson, P. & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality *Journal of Accounting and pricing of accruals quality. Journal of Accounting and Economics*. Vol. 39, pp. 295-327.

Habib, A. and Bhuiyan, M.B.U, (2015), "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), PP. 32-44.

Hasan, M.M. (2018), Readability of Narrative Disclosures in 10-K Reports: Does Managerial Ability Matter?, *Journal European Accounting Review* Forthcoming 1-39.

Kimberly A., and W. Mayhew. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*, Vol. 9, No.1, Pp.35-58.

Lee, Ch., Hsieh, T., Cheng, Li, (2010). "Financial Reporting Quality and Speed of Price Adjustment". *International Research Journal of Finance and Economics*, 53, 134-143.

Mayhew, B.W., Wilkins, M.S. (2003). Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 22, No.2, pp.33-52.

McNichols, M. (2002). Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public POLICY*. 19(4-5): 313-345.

Neal, T.L., Riley, R. R. (2004). Auditor Industry Specialist Research Design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol.23, PP:169-177.

Okike, E., (2011). "Theory and Practice of Corporate Social Responsibility." 1st edition, Springer Berlin Heidelberg.

Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, Vol.24, No.1, PP .97-110.

Robin. A., and H. Zhang. (2015). Do Industry-Specialist Auditor Influence Stock Price Crash Risk? *AUDITING: Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 3, Pp.47-79.

Sabau, A. I., and C. Mare, I. L. Safta. (2021). A Statistical Model of Fraud Risk in Financial statements. Case for Romania Companies. At <https://doi.org/10.3390/risks9060116>.

Xiang, Y., Zhang, Y. (2018). Auditor industry specialization, industry homogeneity and audit costs: Evidence from the Chinese capital markets. *Transformations in Business & Economics*, 17(1), 269-288.

Yu, J., Tuo, L., & Wu, D. (2019). Industry peer firms earnings quality and IPO underpricing. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(1), 36-62.

Investigating the effect of moderating the quality of financial reporting on the relationship between the auditor's expertise and the possibility of fraud in financial statements

Najmeh Al-Sadat Mirzadi Gohri^{1*} | Hadis Zainli²

Abstract

This study examines the effect of the moderation of financial reporting quality on the relationship between the auditor's expertise in the industry and the possibility of financial statement fraud in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Companies with the possibility of fraud were identified according to the risk signs mentioned in Auditing Standard No. 240 entitled "Auditor's responsibility in relation to fraud and error in financial statements". The number of companies examined in this research was 95 companies in the period of 7 years; Therefore, the number of participants in this study was 665; And the studied time period is 1394 to 1400. By using multivariate regression model and combined data, data analysis and hypothesis testing were done. The findings of the present research indicate the existence of a negative and significant relationship between the auditor's expertise in the industry and the possibility of fraud in financial statements. Also, the results of this research show that the quality of financial reporting strengthens this relationship.

Keywords: auditor's expertise, probability of financial statement fraud, quality of financial reporting.

¹ Corresponding author: Senior accounting expert, Mehr Kerman Institute of Higher Education, Kerman, Iran / najmeh.mirzadi@gmail.com

² Assistant Professor of Finance, Accounting Department, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran.