

## بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر کاهش تحریفات مالی با تاکید بر تخصص حسابرس در صنعت

سید اقبال قدس مفیدی

کارشناسی ارشد مدیریت مالی، واحد آذرشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، آذرشهر، ایران، (نویسنده مسئول)  
egmofidi@yahoo.com

### چکیده

امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمانها ایفا نموده، در مجموعه محیط اقتصادی کشورها وظیفه‌ای با اهمیت برعهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی براساس اطلاعات حاصل از این سیستمها اتخاذ شده، سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار به خرید و فروش سهام شرکتها اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد. هرگونه تحقیق در زمینه اثرگذاری اطلاعات حسابداری بر طیف وسیع تصمیم گیرندگان ذینفع در شرکتها، به درک بهتر از چگونگی نقش این اطلاعات و ضرورت افشای بیشتر و بهتر آنها کمک می‌کند. در این راستا به بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر کاهش تحریفات مالی با تاکید بر تخصص حسابرس در صنعت پرداختیم. این تحقیق در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ برای شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. تعداد ۱۰۱ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب و با استفاده از آزمون رگرسیون لجستیک در نرم افزار آماری *EVIIEWS* نسخه ۹ تجزیه و تحلیل شده‌اند. نتایج نشان دادند که برخلاف تصور جامعه، بین کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تجربه کمیته حسابرسی) و تحریفات مالی ارتباط معنی‌داری به لحاظ آماری وجود ندارد، همچنین تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تجربه کمیته حسابرسی) و تحریفات مالی تاثیر معنی‌داری به لحاظ آماری ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** تحریفات مالی، کمیته حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت.

### مقدمه

اعتباردهی به صورتهای مالی، به مفهوم ایجاد اطمینان از منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و قابلیت اعتماد به آنهاست. با توجه به نقش مذکور، چنانچه حسابرسان در کشف و گزارش اطلاعات مالی گمراه کننده و تحریفات با اهمیت قصور نمایند، این موضوع در درازمدت ارزش اقتصادی حسابرسی را کاهش داده و با سلب اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری مالی و کیفیت و اثر بخشی حسابرسی، به ثبات و استحکام بازار سرمایه آسیب جدی وارد خواهد نمود. افزایش شمار تقلب، تحریفها و ارایه‌های مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکتهای بزرگ در هم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت صورتهای مالی به همراه داشته است. به همین جهت پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران و حسابرسان بوده است و بر همین اساس استانداردها و دستورالعمل-

های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریفات در صورتهای مالی وضع گردیده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). در این تحقیق تلاش می‌شود ارتباط کمیته حسابرسی در کاهش تحریفات مالی بررسی و اثر تخصص حسابرسان در صنعت بر این رابطه مشخص گردد.

### مبانی نظری پژوهش

امروزه، مسئله تقلب به یکی از مباحث اساسی در اقتصاد کشور تبدیل شده است. با توجه به عضویت سازمان بورس اوراق بهادار در جمع اعضای سازمان بین المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، الزام به ارتقا کیفیت اطلاعات مالی، توجه ویژه به جذب سرمایه‌گذاران خارجی در شرایط پسابرجام، افزایش تعداد شرکتهای پذیرفته شده و استمرار روند خصوصی‌سازی در کشور، توجه به گزارشگری مالی متقبلانه اهمیت ویژه‌ای دارد. علی‌رغم اهمیت رسیدگی به مصادیق گزارشگری متقبلانه و اطلاع‌رسانی آن، فهرست شرکتهای متقلب و مصادیق تقلب در صورتهای مالی توسط هیچ ارگان یا نهادی در کشور ارایه نمی‌شود (سجادی و کاظمی، ۱۳۹۵). تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است. با بروز بحران مالی در شرکتهای همچون انرون، گلوبال کراسینگ و ورلدکام، مسئله تقلب در گزارشگری مالی وارد عرصه سیاست نیز شده است. امروزه مجامع قانونگذار، حرفه حسابداری و مدیریت به علل ایجاد تقلب و راه‌های موجود به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقبلانه در گزارشگری مالی توجه خاصی کرده‌اند. تحریف صورتهای مالی، شامل دستکاری عناصر تشکیل دهنده آنها از طریق ارائه بیش از واقع‌داری، فروش و سود یا ارائه کمتر از واقع‌دهی، هزینه و زیان است. در مواقعی که صورتهای مالی حاوی تحریفی با اهمیت است به گونه‌ای که عناصر تشکیل دهنده آن صورت مالی بیانگر واقعیت نباشد، گفته می‌شود که تقلب صورت گرفته است (اسپاتیس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). ایوت و ویلینگهام<sup>۲</sup> (۱۹۸۰) عنوان می‌کنند که تقلب، همان دستکاری هوشیارانه صورتهای مالی توسط مدیریت است که باعث گمراهی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌شود. از نظر والاس<sup>۳</sup> (۱۹۹۵) تقلب، برنامه‌ای از پیش طراحی شده به منظور فریب دیگران است که می‌تواند از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت گیرد. فدراسیون بین المللی حسابداران (۱۹۸۲) در بیانیه شماره ۱۱ خود تقلب و اشتباه را از هم جدا و عنوان می‌کند که تنها ویژگی متمایزکننده تقلب از اشتباه، قصد و نیت می‌باشد و اینکه اشتباهات، ناشی از اعمال غیرعمدی (سهوی) است. انجمن حسابداران رسمی امریکا نیز در بیانیه شماره ۸۲ خود، که در سال ۱۹۹۷ منتشر، تقلب را ناشی از عمد معرفی نمود. با توجه به این مطالب ملاحظه می‌شود که کشف تقلب در صورتهای مالی کار ساده‌ای نیست؛ زیرا تقلب، معلول عوامل متعددی است و در ضمن به شیوه‌های متفاوتی نیز قابل اعمال است (صفرزاده، ۱۳۸۹).

امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمانها ایفا نموده، در مجموعه محیط اقتصادی کشورها وظیفه‌ای با اهمیت برعهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی براساس اطلاعات حاصل از این سیستمها اتخاذ شده، سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار به خرید و فروش سهام شرکتهای اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد. هرگونه تحقیق در زمینه اثرگذاری اطلاعات حسابداری برطیف وسیع تصمیم‌گیرندگان ذینفع در شرکتهای، به درک بهتر از چگونگی نقش این اطلاعات و ضرورت افشای بیشتر و بهتر آنها کمک می‌کند. دراین راستا محققان و اهل حرفه حسابداری به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت

<sup>1</sup> Spathis

<sup>2</sup> Elliot, R. and Willingham

<sup>3</sup> Wallace

پاسخگویی به نیازهای جامعه خود بوده‌اند. مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی اطمینان یافتن درباره درستی سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی واحد مورد رسیدگی و برقرار بودن کنترلهای داخلی مناسب، شامل کنترلهای مالی، کنترلهای مربوط به رعایت قوانین و کنترلهای هشدار دهنده خطر است. مدیریت همچنین مسئول ایجاد محیط کنترلی و اتخاذ سیاست و روشهای لازم برای اطمینان یافتن، تا حد ممکن، از اداره منظم و مؤثر فعالیت واحد مورد رسیدگی است این مسئولیت شامل برقراری و اطمینان یافتن از کارکرد مستمر سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه است. این سیستمها، خطر تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه را از بین نمی برد، اما آن را کاهش می دهد. از اینرو، مسئولیت هر نوع خطر باقیمانده به عهده مدیریت است (فرجی و داودی نصر، ۱۳۹۶).

کمیته حسابرسی، کمیته‌ای متشکل از اعضای هیئت مدیره است که به طور معمول در ایران از سه تا پنج نفر مدیر غیر موظف (یعنی نه مدیر اجرایی شرکت و نه در استخدام شرکت) در جهت ضمانت و افزایش منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران عمل کرده و همچنین به عنوان یک ساز و کار کنترلی با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعات بین سهامداران و سایر ذینفعان تشکیل می شود (تختایی و همکاران، ۱۳۹۰؛ محمدیان، ۱۳۹۰). از جمله وظایف کمیته حسابرسی، کمک به انتخاب حسابرس، مدیریت فرایند کار حسابرسی، کمک به اعضای هیئت مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرس مستقل در حل مشکلات کنترلی یا نقاط ضعف مشخص شده طی عملیات حسابرسی است. کمیته‌های حسابرسی باید به طرز صحیح سازماندهی شوند و مورد استفاده قرار گیرند، در اینصورت، این کمیته‌ها می‌توانند برای کلیه گروه‌های علاقه‌مند منافع چشم‌گیری داشته باشند. کمیته‌های حسابرسی می‌توانند وظیفه‌ی مباشرت گزارشگری هیئت مدیره را تقویت کنند، همچنین می‌توانند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود ببخشند و میزان استقلال حسابرس را از طریق خدمت کردن بعنوان سپر بین حسابرس و مدیریت افزایش دهند. همچنین کمیته‌های حسابرسی به مودیان مالیاتی و اعتبار دهندگان کمک می‌کنند تا مطمئن شوند منافع آنها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می‌رسد (اعتمادی و شفاخیبری، ۱۳۹۰؛ ویلسون<sup>۴</sup> و همکاران، ۱۹۹۹).

از سوی دیگر ویژگی‌های مختلف کمیته حسابرسی شامل: تخصص مالی، استقلال، تجربه و ... می‌توانند بر اثر بخشی کمیته حسابرسی اثر بگذارند. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی به آنها کمک می‌کند که بطور موثرتر بر فرایند گزارشگری مالی نظارت کنند (بدارد و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴؛ کریشنان و ویسواناتان<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). دالیوال و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌دارند که کمیته‌های حسابرسی با حداقل یک کارشناس مالی می‌توانند مدیریت سود تعهدی را بطور موثرتر، نسبت به کمیته‌های حسابرسی که فاقد تخصص مالی‌اند، کنترل کنند (فخاری و همکاران، ۱۳۹۴). برای متخصص صنعت شدن باید سرمایه‌گذاری هنگفتی انجام شود و در نتیجه بسیار پرهزینه است. از دیدگاه تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت، این سرمایه‌گذاری قابل توجیه است زیرا موسسه حسابرسی به انتظار بهبود کیفیت حسابرسی، جذب مشتریان بیشتر و در نتیجه کسب سود از آن، این سرمایه‌گذاری را انجام می‌دهد. ارتباط تخصص صنعت حسابرس و کیفیت حسابرسی تا قبل از پژوهش گراملینگ و استون<sup>۸</sup> (۲۰۰۱) مورد علاقه محققان نبود. اما اکنون حجم زیادی از مقالات تاثیر تخصص صنعت حسابرس را بر کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار داده‌اند. از آنجایی که کیفیت حسابرسی چند بعدی است و ذاتاً غیر قابل مشاهده می‌باشد؛

<sup>4</sup> Wilson

<sup>5</sup> Bedard et al

<sup>6</sup> Krishnan, G. & Visvanathan

<sup>7</sup> Dhaliwal et al

<sup>8</sup> Gramling, A. , & Stone

معیار واحدی برای اندازه گیری آن وجود ندارد. افزون بر این، مطالعه تحقیقات پیشین داخلی، یک شکاف اساسی تحقیقاتی را در این زمینه ارتباط کمیته حسابرسی (تخصص مالی، تجربه کمیته حسابرسی و استقلال اعضای کمیته حسابرسی) و تحریفات مالی را نشان می دهد تحقیق حاضر تلاش می کند به این سوال پاسخ دهد که کمیته حسابرسی چه رابطه ای با تحریفات مالی دارد؟ و تخصص حسابرس در صنعت چه تاثیری در رابطه بین کمیته حسابرسی و تحریفات مالی می تواند داشته باشد؟

### پیشینه پژوهش

فرجی و داودی نصر (۱۳۹۶) به بررسی ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی در شرکتها با تحریفات مالی پرداختند. جامعه آماری این تحقیق ۱۳۰ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران و دوره تحقیق از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ بوده و برای انجام این تحقیق از روشهای علی-مقایسه ای و همبستگی استفاده شده و برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از آزمون تفاوت میانگینها، آزمون  $t$  با دو نمونه مستقل و رگرسیون ساده و چندگانه استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد تمامی متغیر تحریفات مالی بر کیفیت گزارشگری تاثیر مثبت دارند نتایج آزمون ضرایب رگرسیونی متغیرهای مدل نشان داد متغیر تحریفات مالی منفی بر کیفیت گزارشگری مالی دارند یعنی با افزایش تحریفات مالی، کیفیت گزارشگری کاهش پیدا می کند. اما با توجه به اینکه سطح معنی داری هیچکدام از ضرایب آنها معنی دار نشده است بنابراین تاثیر بسزایی (معنی داری) نمی توانند بر کیفیت گزارشگری داشته باشند. بررسی دیگر متغیر مدل نشان می دهد که ضریب رگرسیونی متغیر ساینتر تحریفات نیز در سطح خطای ۵ درصد معنی دار نیست ولی جهت آن با تحریفات بالا متفاوت است (مثبت است) بطوری که تاثیر مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین وجود حسابرس داخلی با تحریف های مالیاتی، قانونی و حسابداری پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل ۱۲۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سالهای ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۲ بود. برای آزمون فرضیه ها از آزمون مقایسه میانگینها استفاده گردید. یافته های تحقیق نشان می دهند که شرکت هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکتها دارند. علاوه بر این در شرکت هایی که نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره بیشتر است میزان انحراف های کمتر است و عمده تحریف های مربوط به عدم رعایت قانون می باشد و اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیر مقبول می باشد. فرضیه های تحقیق در خصوص وجود تفاوت معناداری بین شرکتها از حیث تحریف های قانونی و حسابداری تایید شدند ولی فرضیه وجود تفاوت معناداری بین شرکتها از جنبه تحریف های مالیاتی تایید نگردید.

فخاری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی اثر ویژگیهای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی پرداختند. برای این منظور داده های مربوط به ۱۱۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲ به روش مقطعی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معنی داری بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و مدیریت سود از طریق اقلام واقعی وجود دارد. این یافته ها می تواند برای خط مشی گذاران بورس از جهت تدوین و الزام به رعایت منشور کمیته حسابرسی مفید بوده و ضرورت بکارگیری اصول حاکمیت شرکتی و تهیه داوطلبانه گزارش حاکمیت شرکتی را به همراه داشته باشد.

کیائی (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین تحریفات مالی و قانونی با سیاستهای مالیاتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تعداد ۱۲۰ شرکت از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک

دوره ۶ ساله از سال ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج فرضیات این تحقیق بیان می‌کند که شرکتهایی که تحریفات مالی، قانونی، مالیاتی و سایر تحریفات بالاتری دارند، تفاوت بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی بیشتر است. به عبارت دیگر نتایج فرضیات نقش تحریفات در فرار مالیاتی را بارز نشان می‌دهد.

آلبرچت و همکاران (۲۰۱۵) در مقاله‌ای اثر قدرت بر گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی کردند. آنان برای نمایش چگونگی استفاده از قدرت در جلب مشارکت افراد دیگر در فرایند گزارشگری مالی متقلبانه از مدل رده بندی قدرت فرنیچ و راوان استفاده کردند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که فرد الف با استفاده از تطمیع، تهدید، قدرت قانونی مهارت حرفه ای و توجیه فردی را به مشارکت در تقلب فرا می‌خواند.

حجازی و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر تخصص موسسه حسابرسی بر مدیریت سود و کیفیت حسابرسی پرداختند. با استفاده از اطلاعات یک شرکت حسابرسی با وابستگی بین المللی در مصر به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداختند. نتایج نشان دادند که تفاوت معنی داری بین حسابرسان متخصص و غیر متخصص صنعت در محدوده مدیریت سود وجود ندارد. علاوه بر این، یافته‌های حاکی از آن است که حسابرسان متخصص اثر قابل توجهی کیفیت گزارشگری مالی دارند.

محمد و اسپاچلر (۲۰۱۴) در تحقیقی موردی در کشور مالزی، از طریق مصاحبه با مدیران، حسابرسان و قانون گذاران روشهای بالقوه مبارزه، کشف و تعامل با تقلب در صورتهای مالی را بررسی کرده اندو نتایج تحقیق آنان بر اهمیت توسعه سیستم های (کنترل) داخلی در پیشگیری و کشف گزارشگری مالی متقلبانه تاکید می‌کنند.

لیزوسسکی و پیت من (۲۰۱۲)، به بررسی ارتباط بین تقلب در گزارش دهی مالیاتی و تقلب در حسابداری با اتکا به چند معیار برای اجتناب مالیاتی شامل نرخ های موثر مالیاتی و اختلافهای دائمی مالیات و گزارش کمیسیون امنیت بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکتهای متقلب پرداختند. نتایج آنها نشان می‌دهد که شرکتهای متقلب به احتمال کمتری اجتناب مالیاتی دارند. به بیان دیگر، شرکتهایی که اجتناب مالیاتی دارند به احتمال کمتری مرتکب تقلب حسابداری می‌شوند. استنتاج آنها وقتی مورد تاکید قرار گرفت که دوره ۱۹۹۵-۲۰۰۱ را جدا کردند که در آن عدم صلاحیت حسابداری به سرعت افزایش پیدا کرد و مالیات قابل قبول شرکت ها نیز به سرعت دچار افت شد. توجیه آنها این بود که شرکتهایی که در گزارشهای مالی خود تقلب دارند سعی می‌کنند اجتناب مالیاتی کمتری داشته باشند، تا نظارت بیرونی بر آنها کمتر شود و احتمال کشف تقلب نیز کاهش یابد.

## روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد و از این جهت که از اطلاعات تاریخی برای این تحقیق استفاده می‌شود لذا از تحقیقات پس رویدادی به شمار می‌رود همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) و با توجه به آن که قضاوت های ارزشی در این تحقیق کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می‌رود. از جهت نوع طرح تحقیق، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات پس رویدادی است. در این نوع تحقیق‌ها، هدف بررسی روابط موجود بین متغیرها است و داده‌ها از محیطی که به گونه‌ای طبیعی وجود داشته‌اند و یا از وقایع گذشته که بدون دخالت مستقیم پژوهش‌گر رخ داده است، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شود. روش بررسی داده‌ها به صورت مقطعی و سال به سال (دیتا پانل) است. در این تحقیق برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون لوجستیک استفاده شده است. به منظور تحلیل داده‌های بدست آمده از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور تحلیل داده‌های بدست آمده از روشهای آمار توصیفی (میانگین، میانه، مد،



انحراف معیار و...) و استنباطی (آماره درست نمایی و مک فادن) استفاده می‌گردد. بدین ترتیب که برای توصیف داده‌ها از جدول توزیع فراوانی و در سطح استنباطی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون رگرسیون لجستیک استفاده می‌شود. به این منظور پس از جمع آوری داده و مرتب کردن آنها در Excel جهت آزمون فرضیه‌ها و برای داده‌های پنل و برای رفع ناهمسانی داده‌های پنل از نرم افزار *Eveiws9* استفاده شده است.

## جامعه آماری

جامعه آماری مورد بررسی در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره مورد بررسی نیز سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد. در این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای ویژگی‌های زیر بوده، به عنوان نمونه انتخاب خواهند شد:

- به دلیل افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- شرکت‌های مورد نظر جزو بانکها و واسطه‌گری مالی، لیزینگ، هلدینگ و سرمایه گذاری به علت ماهیت و نوع فعالیت این گروه از شرکتها متفاوت است، نباشند.
- معاملات سهام شرکتها به طور مداوم در بورس اوراق بهادار صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از ۳ ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد.
- شرکتها نایستی سال مالی خود را در طی دوره های مورد نظر تغییر داده باشد.
- اطلاعات مالی شرکت‌های مورد بررسی به منظور استخراج داده های مورد نیاز در دسترس باشد.
- شرکت‌های مورد بررسی در بازه زمانی پژوهش از بورس خارج نشده باشد.

در این پژوهش از روش حذف سیستماتیک برای رسیدن به نمونه استفاده شده است و با اعمال محدودیت‌های فوق در نهایت ۱۰۱ طبق جدول زیر به عنوان نمونه انتخاب شده اند.

## پرسش و فرضیه‌های تحقیق

پرسش آغازین و اصلی که تحقیق حاضر به دنبال پاسخگویی به آن می‌باشد این است که آیا تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد؟ با توجه به اینکه کمیته حسابرسی با سه بعد (تخصص مالی، تجربه و استقلال) در این تحقیق بعنوان متغیر مستقل بوده و تخصص حسابر در صنعت بعنوان متغیر تعدیلگر و تحریفات مالی بعنوان متغیر وابسته می‌باشند. لذا فرضیات این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

- فرضیه ۱: تخصص مالی کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.
- فرضیه ۲: تجربه کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.
- فرضیه ۳: استقلال کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.
- فرضیه ۴: تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.
- فرضیه ۵: تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین تجربه کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.
- فرضیه ۶: تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.

### مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیات تحقیق از مدل‌های ریاضی رگرسیون زیر استفاده خواهد شد که در ادامه آمده است:

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Expertise_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 (M/B)_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Experince_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 (M/B)_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Independence_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 (M/B)_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Expertise_{i,t} + \beta_2 SPECL_{i,t} + \beta_3 (Expertise * SPECL)_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 (M/B)_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Experince_{i,t} + \beta_2 SPECL_{i,t} + \beta_3 (Experince * SPECL)_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 (M/B)_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

$$FD_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Independence_{i,t} + \beta_2 SPECL_{i,t} + \beta_3 (Independence * SPECL)_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 (M/B)_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \varepsilon$$

### نحوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق

**متغیر مستقل:** ابعاد کمیته حسابرسی ( $AC$ ) در این پژوهش به شرح زیر می باشند:

تخصص مالی کمیته حسابرسی ( $Expertise$ ): برابر است با درصد اعضای دارای تخصص مالی کمیته حسابرسی که از تقسیم اعضای دارای تخصص مالی در کمیته (طبق تعریف تخصص و دانش مالی در مبانی نظری) بر تعداد اعضای آن محاسبه می شود.

تجربه کمیته حسابرسی ( $Experince$ ): مقدار یک را اتخاذ می کند، اگر حداقل یک نفر از کمیته حسابرسی تجربه قبلی را به عنوان عضو کمیته حسابرسی داشته باشد، در غیر این صورت صفر خواهد بود. (بدیهی است شرکت های سال ۱۳۹۱ تماماً مقدار صفر را اتخاذ می کند).

استقلال کمیته حسابرسی ( $Independence$ ): برابر است با درصد اعضای مستقل کمیته حسابرسی که از تقسیم اعضای مستقل در کمیته بر تعداد اعضای آن محاسبه می شود (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵).

**متغیر وابسته:** در این تحقیق منظور از تحریفات مالی ( $FD$ )، انحراف شرکتها از استانداردهای حسابداری و مالی می باشد. برای سنجش میزان تحریفات مالی انجام شده در شرکت، از گزارشات حسابرس مستقل استفاده می شود. چنانچه در گزارش حسابرس به انحراف از استانداردهای حسابداری اشاره و با توجه به اهمیت آن اظهار نظر مشروط و یا مردود صادره شده باشد، برای این متغیر مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر لحاظ می گردد (فرجی و داودنصر، ۱۳۹۶).

**متغیر تعدیلگر:** تخصص حسابرس در صنعت ( $SPECL$ )، در این پژوهش متغیر تعدیلگر می باشد. پژوهش‌های انجام شده در این زمینه بیانگر آن است که بین نوع صنعتی که حسابرسان در حسابرسی آن تبحر دارند و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در یک صنعت کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه ی بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می کند (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۴).

میانگین فروش شرکت در صنعت ( $MS$ ) از رابطه زیر بدست می‌آید.

$$m - \text{firm sales ratio} = S_{ij} / \Sigma S_j$$

که در آن فروش شرکت  $i$  در سال  $j$  و مجموع فروش صنعت در سال  $j$ .

## متغیرهای کنترلی

*SIZE* (اندازه شرکت): لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

*M/B* (نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری): نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

*LEV* (اهرم): تغییرات نسبت کل بدهیها به کل داراییها

*ROA* (بازده داراییها): سود خالص تقسیم بر کل داراییها

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی داده‌ها

نتایج آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول ۱ آورده شده است که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا است. جدول شماره ۱ نشان دهنده تحلیل توصیفی کلیه داده‌های تلفیقی و متغیرهای اصلی استفاده شده در این پژوهش در سطح کلیه شرکت‌ها می‌باشد. جدول زیر فراهم کننده میانگین، انحراف معیار، میانه، مد، واریانس، چولگی، ماکسیمم و مینیمم متغیرهای مستقل، کنترل و وابسته تحقیق به شکل سالانه از دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ است. اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر اندازه شرکت (*SIZE*) برابر با (۶,۲۸۶) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهمترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. به عنوان مثال، مقدار این پارامتر برای متغیر سودآوری برابر با (۰,۱۱۷) و برای متغیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری برابر با (۸,۶۸۰) می‌باشد که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش، این دو متغیر به ترتیب دارای کمترین و بیشترین میزان پراکندگی می‌باشند.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

<i>SIZE</i>	<i>ROA</i>	<i>MB</i>	<i>LEV</i>	<i>INDEPENDENCE</i>	<i>EXPER TISE</i>	<i>SPECL</i>	متغیرهای پژوهش
۴۰۴	۴۰۴	۴۰۴	۴۰۴	۴۰۴	۴۰۴	۴۰۴	تعداد سال-شرکت
۱۰۱	۱۰۱	۱۰۱	۱۰۱	۱۰۱	۱۰۱	۱۰۱	شرکت
۶,۲۸۶	۰,۱۳۳	۵,۵۵۷	۰,۵۷۳	۰,۳۵۳	۰,۷۴۶	۰,۰۲۸۴	میانگین
۶,۱۸۵	۰,۱۰۹	۲,۰۷۲	۰,۵۸۲	۰,۳۳۳	۰,۶۶۶	۰,۱۱۹	میانه
۸,۳۳۵	۰,۶۲۶	۵۴,۳۵۴	۰,۹۳۵	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	ماکزیمم
۵,۰۵۵	۰,۰۰۰	۰,۰۱۲	۰,۱۲۲	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	مینیمم
۰,۶۳۱	۰,۱۱۷	۸,۶۸۰	۰,۱۹۰	۰,۱۵۴	۰,۲۵۷	۰,۳۱۴	انحراف معیار
۱,۰۲۴	۱,۱۱۸	۲,۶۲۶	-۰,۲۵۹	۲,۵۲۲	-۰,۷۴۲	۱,۰۲۴	چولگی
۲,۸۱۶	۴,۱۰۷	۴,۱۰۷	۲,۳۰۶	۱۳,۰۲۳	۲,۹۳۷	۲,۸۱۶	کشیدگی



## تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش

**فرضیه ۱:** تخصص مالی کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.

متغیر تخصص مالی کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۵۹۶) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص مالی کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی دار و مثبتی دارند.

**جدول (۲): تخمین نهایی رابطه تخصص مالی کمیته حسابرسی با تحریفات مالی**

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
EXPERTISE	-۰,۱۳۰	۰,۳۴۶	-۰,۵۲۹	۰,۵۹۶
LEV	۱,۳۴۹	۰,۴۱۰	۳,۲۸۷	۰,۰۰۱
MB	-۰,۰۰۸	۰,۰۰۷	-۱,۱۴۴	۰,۲۵۲
ROA	۱,۹۷۸	۰,۶۶۳	۲,۹۸۴	۰,۰۰۲
SIZE	۰,۱۰۱	۰,۱۰۰	۱,۰۰۸	۰,۳۱۳
C	-۰,۱۶۲۸	۰,۷۳۶	-۲,۲۱۰	۰,۰۲۷
آماره نسبت درست نمایی		۱۵,۵۷۸		
سطح معناداری مدل		۰,۰۰۸		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۲۷		

معنی دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست نمایی انجام شد. آماره  $LR$  در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می دهد. در آنالیز رگرسیون لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۲۷ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

**فرضیه ۲:** تجربه کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.

متغیر تجربه کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۸۹۰) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تجربه کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی دار و مثبتی دارند.

جدول (۳): تخمین نهایی رابطه تجربه کمیته حسابرسی با تحریفات مالی

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
EXPERINCE	-۰,۰۲۲	۰,۱۶۶	-۰,۱۳۷	۰,۸۹۰
LEV	۱,۳۴۸	۰,۴۱۰	۳,۲۸۱	۰,۰۰۱
MB	-۰,۰۰۸	۰,۰۰۷	-۱,۱۴۶	۰,۲۵۱
ROA	۱,۹۸۱	۰,۶۶۲	۲,۹۸۹	۰,۰۰۲
SIZE	۰,۱۰۲	۰,۱۰۰	۱,۰۱۶	۰,۳۰۹
C	-۱,۷۳۹	۰,۷۱۱	-۲,۴۳۱	۰,۰۱۵
آماره نسبت درست نمایی		۱۵,۳۱۶		
سطح معناداری مدل		۰,۰۰۹		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۲۷		

معنی دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست نمایی انجام شد. آماره  $LR$  در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می دهد. در آنالیز رگرسیون لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۲۷ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

### فرضیه ۳: استقلال کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه دارد.

متغیر استقلال کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۱۰۴) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی استقلال کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی دار و مثبتی دارند.

جدول (۴): تخمین نهایی رابطه استقلال کمیته حسابرسی با تحریفات مالی

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
INDEPENDENCE	-۰,۷۰۹	۰,۴۳۶	-۱,۶۲۵	۰,۱۰۴
LEV	۱,۲۶۰	۰,۴۱۴	۳,۰۴۱	۰,۰۰۲
MB	-۰,۰۰۹	۰,۰۰۷	-۱,۲۲۲	۰,۲۲۱
ROA	۱,۹۲۳	۰,۶۶۶	۲,۸۸۸	۰,۰۰۳
SIZE	۰,۱۱۰	۰,۱۰۱	۱,۰۹۰	۰,۲۷۵
C	-۱,۴۷۱	۰,۷۳۹	-۲,۰۱۷	۰,۰۴۳
آماره نسبت درست نمایی		۱۸,۰۲۲		
سطح معناداری مدل		۰,۰۰۲		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۳۲		

معنی‌دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست‌نمایی انجام شد. آماره  $LR$  در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان‌دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می‌کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می‌دهد. در آنالیز رگرسیون لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می‌کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می‌توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۳۲ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

#### فرضیه ۴: تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.

تخصص مالی کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۱۹۸) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص مالی کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی‌داری به لحاظ آماری ندارد. تخصص حسابرس در صنعت دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۱۶۸) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابرس در صنعت با تحریفات مالی رابطه معنی‌داری به لحاظ آماری ندارد. حاصل ضرب تخصص حسابرس در صنعت در تخصص مالی کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۱۸۹) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر معنی‌داری به لحاظ آماری ندارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی‌دار و مثبتی دارند. معنی‌دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست‌نمایی انجام شد.

#### جدول (۵): تخمین تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تحریفات مالی

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
EXPERTISE	-۰,۴۲۰	۰,۳۳۶	-۱,۲۸۵	۰,۱۹۸
SPECL	-۰,۸۳۳	۰,۶۰۴	-۱,۳۷۷	۰,۱۶۸
EXPERTISE*SPECL	۱,۰۵۶	۰,۸۰۵	۱,۳۱۰	۰,۱۸۹
LEV	۱,۳۴۸	۰,۴۱۷	۳,۲۳۰	۰,۰۰۱
MB	-۰,۰۰۹	۰,۰۰۷	-۱,۶۱۹۰	۰,۲۳۳
ROA	۱,۹۷۹	۰,۶۶۶	۲,۹۶۹	۰,۰۰۳
SIZE	۰,۱۱۶	۰,۱۰۱	۱,۱۴۱	۰,۲۵۳
C	-۱,۴۸۲	۰,۷۴۹	-۱,۹۷۸	۰,۰۴۷
آماره نسبت درست‌نمایی		۱۷,۵۰۹		
سطح معناداری مدل		۰,۰۱۴		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۳۱		

آماره  $LR$  در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان‌دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می‌کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می‌دهد. در آنالیز رگرسیون

لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۳۱ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

**فرضیه ۵:** تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین تجربه کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.

تجربه کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۴۱۶) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تجربه کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. تخصص حسابر در صنعت دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۴۴۸) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابر در صنعت با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. حاصل ضرب تخصص حسابر در صنعت در تجربه کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۳۴۹) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین تجربه کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر تاثیر معنی داری به لحاظ آماری ندارد. همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی دار و مثبتی دارند. معنی دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست نمایی انجام شد. آماره  $LR$  در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می دهد. در آنالیز رگرسیون لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۲۹ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

جدول (۶): تخمین تاثیر تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین تجربه کمیته حسابرسی و تحریفات مالی

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
<i>Experince</i>	-۰,۱۸۱	۰,۲۴۶	-۰,۷۳۶	۰,۴۱۶
<i>SPECL</i>	-۰,۱۷۷	۰,۲۳۴	-۰,۷۵۷	۰,۴۴۸
<i>Experince* SPECL</i>	۰,۴۷۸	۰,۵۱۱	۰,۹۳۵	۰,۳۴۹
<i>LEV</i>	۱,۳۶۲	۰,۴۱۵	۳,۲۷۶	۰,۰۰۱
<i>MB</i>	-۰,۰۰۹	۰,۰۰۷	-۱,۲۳۸	۰,۲۱۵
<i>ROA</i>	۱,۹۷۴	۰,۶۶۵	۲,۹۶۶	۰,۰۰۳
<i>SIZE</i>	۰,۱۱۲	۰,۱۰۱	۱,۱۰۹	۰,۲۶۷
<i>C</i>	-۱,۷۵۰	۰,۷۱۳	-۲,۴۵۲	۰,۰۱۴
آماره نسبت درست نمایی		۱۶,۳۳۱		
سطح معناداری مدل		۰,۰۲۲		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۲۹		

**فرضیه ۶:** تخصص حسابر در صنعت بر رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر دارد.

استقلال کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۱۹۳) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی استقلال کمیته حسابرسی با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری

ندارد. تخصص حسابرس در صنعت دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۹۸۲) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابرس در صنعت با تحریفات مالی رابطه معنی داری به لحاظ آماری ندارد. حاصل ضرب تخصص حسابرس در صنعت در استقلال کمیته حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد (۰,۸۳۹) است، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر این متغیر می توان اظهار نظر کرد یعنی تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و تحریفات مالی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری ندارد.

جدول (۷): تخمین تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین استقلال کمیته حسابرسی و تحریفات مالی

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری
INDEPENDENCE	-۰,۶۷۰	۰,۵۱۵	-۱,۳۰۱	۰,۱۹۳
SPECL	-۰,۰۱۱	۰,۵۱۴	-۰,۰۲۲	۰,۹۸۲
INDEPENDENCE* SPECL	-۰,۲۸۸	۱,۴۲۴	-۰,۲۰۲	۰,۸۳۹
LEV	۱,۲۸۶	۰,۴۱۹	۳,۰۶۷	۰,۰۰۲
MB	-۰,۰۰۹	۰,۰۰۷	-۱,۲۶۷	۰,۲۰۵
ROA	۱,۹۴۳	۰,۶۶۹	۲,۹۰۴	۰,۰۰۳
SIZE	۰,۱۱۵	۰,۱۰۱	۱,۱۳۸	۰,۲۵۴
C	-۱,۵۰۴	۰,۷۳۷	-۲,۰۴۰	۰,۰۴۱
آماره نسبت درست نمایی		۱۸,۳۳۰		
سطح معناداری مدل		۰,۰۱۰		
ضریب تعیین مک فادن		۰,۰۳۲		

همچنین از بین متغیرهای کنترلی متغیرهای اهرم مالی و سودآوری با تحریفات مالی رابطه معنی دار و مثبتی دارند. معنی دار بودن معادله رگرسیون با استفاده از آماره نسبت درست نمایی انجام شد. همانطور که در جدول فوق مشاهده می شود، آماره LR در سطح کمتر از ۱٪ معنادار است. این نشان دهنده معناداری کلی مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ است. ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می کند؛ در واقع، مقدار این ضرایب مشخص کننده آن است که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیر مستقل توضیح می دهد. در آنالیز رگرسیون لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین را ایفا می کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می توان ادعا کرد که حدود ۰,۰۳۲ از تغییرات در متغیر وابسته توسط متغیرهای مدل توضیح داده شده است.

## نتیجه گیری

بر اساس مبانی نظری پژوهش تایید تاثیر کمیته حسابرسی بر کاهش تحریف های مالی و حسابداری نیز دارای اهمیت می باشد از آنجا که حسابرسان داخلی و نیز ریاست کمیته حسابرسی بر اساس اعلام و تصویب سازمان بورس می بایست دارای تخصص مالی باشند لذا آنها می توانند با پیگیری موارد مندرج در نامه مدیریت حسابرس مستقل و نیز کسب شواهد مستقل از نقاط ضعف کنترل های مالی و نیز عدم رعایت دقیق استانداردهای حسابداری مانع از رخداد تحریف ها و اشتباه های عمده در گزارشگری مالی برون سازمانی و نیز سایر گزارش های درون سازمانی شوند از آنجا که ریاست کمیته حسابرسی عضو



غیرموظف و مستقل هیات مدیره می باشد لذا نتایج رسیدگی های حسابرسی می تواند مستقلاً و از طریق بالاترین مرجع تصمیم گیری به مدیران اجرائی اعلام شود و این جایگاه به نقش کاهندگی ریسک عدم رعایت ضوابط و استانداردهای حسابداری توسط شرکت ها به کمک حسابرس مساعدت نموده است. نتایج بدست آمده در این پژوهش بر خلاف مبانی نظری پژوهش بوده و به دلیل عدم وجود تحقیق مشابه در این زمینه امکان مقایسه با تحقیقات پیشین فراهم نگردید.

### پیشنهاد های حاصل از پژوهش

پیشنهاد های ارائه شده در این قسمت شامل دو بخش است. اول پیشنهاد هایی که در راستای موضوع مورد مطالعه بیان می شود. دوم پیشنهاد هایی که در ایجاد زمینه برای پژوهش های آتی و محققان دیگر می تواند مفید واقع شود، مطرح خواهند شد.

### پیشنهادات کاربردی حاصل از نتایج تحقیق

با توجه به یافته های پژوهش و مبانی نظری مورد مطالعه و با عنایت به اهداف، پیشنهاد های زیر قابل ارائه است:

- ✚ براساس نتایج تحقیق، مشاهده می شود. اهرم مالی بر تحریفات مالی تاثیر مثبت دارد. بنابراین، پیشنهاد می شود به هنگام اخذ تصمیمات مالی شرکت توجه بیشتری نیز به این متغیر شود.
- ✚ براساس نتایج تحقیق، مشاهده می شود. سودآوری بر تحریفات مالی تاثیر مثبت دارد. بنابراین، پیشنهاد می شود به هنگام اخذ تصمیمات مالی شرکت توجه بیشتری به شرکتهای سودآور شود زیرا اینگونه شرکت ها مستعد اعمال تحریفات مالی می باشند.
- ✚ به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود که تمامی شرکت ها را ملزم به ارائه اطلاعات در مورد اظهار نظر در گزارش حسابرسی در صورت های مالی کنند. ارائه دلایل کافی برای گزارش های مروط و مردود موجب اطمینان بخشی نسبت به نبود تحریفات مالی در صورتهای مالی می شود.
- ✚ با توجه به اهمیت کمیته حسابرسی به مدیران واحدهای تجاری پیشنهاد می گردد نسبت به افشای کامل تعداد و سمت، موظف و غیرموظف بودن اعضا، سطح تحصیلات و ... به تفکیک هر سال مالی، توجه و حساسیت بیشتری نشان دهند.

### پیشنهادها برای تحقیقات آتی

انجام این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش ها با مشکلاتی مواجه بوده که در تعمیم نتیجه باید مورد توجه قرار گیرد. نخست آن که با توجه به شرایط محیطی و قوانین و مقررات مربوطه، امکان استفاده از برخی الگوهای تحریفات مالی میسر نبود. همچنین، عدم ارائه برخی اطلاعات مورد نیاز از قبیل ویژگی های کمیته حسابرسی که باعث حذف شرکت ها و کاهش نمونه مورد بررسی گردید. با توجه به نتیجه حاصل از این پژوهش، می توان برای پژوهش های آینده، پیشنهاد هایی به شرح ذیل ارائه نمود:

✚ پیشنهاد می شود که پژوهشی تحت عنوان مشابه و برای شرکت های عضو بورس تهران را به تفکیک صنایع و اندازه شرکتها انجام پذیرد.

پیشنهاد می‌شود که با توجه به تنوع مدل‌های اندازه‌گیری تحریفات مالی، پژوهشی به بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تحریفات مالی با کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با سایر مدل‌ها انجام پذیرد.

پژوهشی در خصوص اینکه آیا عواملی از قبیل نوع صنعت، اندازه شرکت، رشد شرکت و ... می‌تواند بر ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تحریفات مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر بگذارد، انجام گیرد.

### محدودیت‌های انجام پژوهش

در فرآیند پژوهش علمی، مجموعه شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل محقق می‌باشد، ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهد. برخی از این محدودیت‌ها ذاتی و برخی ناشی از شرایط محیطی و محدودیت‌های زمانی پژوهش می‌باشد.

از آنجایی که برای محاسبه متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای بهای تمام شده تاریخی استفاده شده است؛ در صورت تعدیل اطلاعات صورت‌های مالی برای تورم ممکن است نتایج پژوهش متفاوت از نتایج فعلی باشد.

داده‌های استخراج شده از صورت‌های مالی مربوط به سال‌های متعدد ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ بوده است که در این بازه زمانی استانداردهای حسابداری دچار تغییرات زیادی شده است؛ در نتیجه ممکن است اعداد استخراج شده همگون نباشند.

نبود یک پایگاه اطلاعاتی منظم و سازمان یافته و با اطلاعات قابل اتکا جهت دستیابی محقق به اطلاعات مورد نیاز شرکتها در یک حیطه زمانی مناسب.

تهیه و استخراج داده‌های آماری (تعداد و سمت، موظف و غیرموظف بودن اعضا، سطح تحصیلات و .... کمیته حسابرسی) از یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی براحتی امکان پذیر نمی‌باشد و دارای محدودیت اساسی برای این پژوهش بوده است.

### منابع

- ✓ اعتمادی، حسین، شفاخیری، نصیبه، (۱۳۹۰)، تاثیر جریان های نقد آزاد بر مدیریت سود و نقش کمیته‌ی حسابرسی در آن، حسابداری مالی، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۸-۴۲.
- ✓ تختائی، نصراله، تمیمی، محمد، موسوی، زهرا، (۱۳۹۰)، نقش کمیته حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی، حسابداری رسمی، شماره ۱۵، صص ۴۵-۵۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، مداحی، آزاده، (۱۳۸۸)، اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفهای با اهمیت در صورت‌های مالی، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۴، صص ۴۹-۷۶.
- ✓ سجادی، سیدحسین، دستگیر، محسن، جهانشاهی، مجتبی افشار، (۱۳۸۵)، ضرورت ایجاد کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار، فصلنامه مطالعات حسابداری، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۶۵-۸۶.

- ✓ سجادی، سیدحسین، ابراهیمی‌مند، مهدی، (۱۳۸۴)، عوامل فزاینده استقلال حسابرس، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۲، شماره ۴۰، صص ۶۱-۸۰.
- ✓ سجادی، سیدحسین، کاظمی، توحید، (۱۳۹۵)، الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازي زمینه بنیان، مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۱۸۵-۲۰۴.
- ✓ صالحی، مهدی، اورادی، جواد، سالاری فورگ، زینب، (۱۳۹۵)، تاثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تاخیر در گزارش حسابرسی، مجله دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۵۹-۸۹.
- ✓ صفرزاده، محمدحسین، (۱۳۸۹)، توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت، مجله دانش حسابداری، شماره ۱، صص ۱۳۷-۱۶۳.
- ✓ عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین وجود حسابرس داخلی با تحریف‌های مالیاتی، قانونی و حسابداری شرکتها، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۳.
- ✓ فخاری، حسین، محمدی، جواد، حسن‌نتاج‌کردی، محسن، (۱۳۹۴)، بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۶، صص ۱۲۳-۱۴۶.
- ✓ فرجی، امیر، داودی نصر، مجید، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تحریفات مالی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۲، صص ۲۱۶-۲۲۹.
- ✓ کیانی، داریوش، (۱۳۹۳)، بررسی ارتباط بین تحریفات مالی و قانونی با سیاست‌های مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- ✓ محمدیان، محمد، (۱۳۹۰)، نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره در پاسخگویی به سهامداران، حسابرس، شماره ۵۶، صص ۱۳۶.
- ✓ *Albrechet, ch and et al, (2015). The role of power in financial statement fraud schemes, journal of business ethics, 131,4,803-813.*
- ✓ *Bedard, J., Chtourou, S.M. & Courteau, L (2004), The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 23*
- ✓ *Dhaliwal, D., Naiker, V. & Navissi, F (2010), The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees, Contemporary Accounting Research, Vol. 27.*
- ✓ *Elliot, R. and Willingham, J. (1980). Management Fraud: Detection and Deterrence. Petrocelli, New York. NY.*
- ✓ *Gramling, A. , & Stone, D. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. Journal of Accounting Literature, 20, 1- 27.*
- ✓ *Hegazy, M. Al Sabagh, A. and Handy, R. (2015). "The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work". Journal of Accounting and Finance, Vol. 15 (4), pp.143-164*
- ✓ *Krishnan, G. & Visvanathan, G (2008), Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism , Contemporary Accounting Research, Vol. 25*

- ✓ *Lisowsky, P., L. Robinson, and A. Schmidt (2012). Do publicly disclosed tax reserves tell us about privately disclosed tax shelter activity? Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.*
- ✓ *Mohamed, N, Schachelor, M, (2014), financial statement fraud risk mechanisms and strategies: the case studies of Malaysian commercial companies, procedia-social and behavioral science, 145,321-329.*
- ✓ *Spathis, C. (2002). Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence from Greece. Managerial Auditing Journal, Vol. 17(4),pp. 179-191.*
- ✓ *Wallace, W. A. (1995). Auditing. South-Western College Publishing. Cincinnati. OH.*
- ✓ *Wilson, Earl R., Hay, Leon E. & Kattelus, Susan C (1999), Accounting for governmental and nonprofit entities, Irwin: McGraw-Hill*

