

## بررسی کشف تخلف و کشف تحریف اطلاعات توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۸/۴/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۸/۶/۳۱

کد مقاله: ۴۹۵۹۲

علی بابا کفیلی و یجویه<sup>۱</sup>

### چکیده

تحقیق در مورد ارتباط کارایی مؤسسات حسابرسی با کشف تخلفات و تحریف‌های احتمالی همواره برای حسابرسان و مدیران شرکت‌ها دارای اهمیت بوده است. جامعه آماری مورد مطالعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه مورد نظر تعداد ۵۲ شرکت در صنایع متفاوت است که با استفاده از روش حذفی سیستماتیک انتخاب شده‌اند. این پژوهش از جمله پژوهش‌های گذشته‌نگر بوده و مبتنی بر اطلاعات گذشته می‌باشد و برای آزمون فرضیه‌ها از اطلاعات تاریخی شرکت‌ها استفاده شده است. در این تحقیق از دو گروه نمونه (کنترل و آزمون) برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده شد. گروه آزمون شامل شرکت‌هایی است که مؤسسه حسابرسی آن‌ها در طول دوره تحقیق، تغییر کرده و گروه کنترل شامل شرکت‌هایی است که در طول دوره تحقیق، مؤسسه حسابرسی آن‌ها ثابت بوده و تغییر نکرده است. جامعه آماری برای انتخاب نمونه، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که در طی چهار سال متوالی ۹۲ تا ۹۵ توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرسی شده باشند. از میان ۴۷۱ شرکت در بورس اوراق بهادار تهران، ۱۷۲ شرکت بر اساس مفروضات، شرایط و محدودیت‌هایی که برای گروه آزمون و کنترل در نظر گرفته شد وجود داشتند که از این میان بر طبق ۵ مورد محدودیت که برای نمونه‌ها در نظر گرفته شد تعداد ۵۲ شرکت برای گروه آزمون و ۵۲ شرکت برای گروه کنترل انتخاب شدند. دو فرضیه تحقیق عبارت بودند «بین کشف تخلف توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.» و «بین کشف تحریف اطلاعات توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.» به‌طور کلی نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کشف تخلف‌ها، کشف تحریف‌ها و کشف تحریف ناشی از اشتباه با کارایی مؤسسات حسابرسی رابطه معناداری دارد.

واژگان کلیدی: موسسه حسابرسی، تخلف، تحریف، کارایی، کیفیت حسابرسی

## ۱- مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیتهای خود و همچنین تصمیم‌گیری در مورد دادوستد اوراق بهادار آن شرکت می‌باشد. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها نظارت و اظهارنظر شده باشد. نمونه بارز گروه‌های حرفه‌ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهارنظر می‌نمایند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، وجود و بروز استقلال حسابرس و ارتقا کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به‌عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می‌شود. حسابرسان تنها مسئولیت ارزیابی تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباهی را که در صورت‌های مالی واقع شده بر عهده داشته و این مورد در بند دامنه رسیدگی گزارش‌های آنان نیز تصریح شده است. در این معنی لفظ و بیان تقلب و اشتباه دربرگیرنده تخلفات مالی نبوده و حسابرسان بر اساس استانداردهای مصوب حسابداری و حسابرسی در مورد صورت‌های مالی اظهارنظر کرده و تخطی از این استانداردها نیز تخلف حرفه‌ای محسوب و موجب تنبیهات انضباطی آنان می‌شود. شواهد گویای آن است که موضوع تقلب در شرکت‌ها مشکلی جدی است. این تقلب‌ها، به‌ویژه هنگامی که مدیران و کارکنان ارشد شرکت‌ها مرتکب آن می‌شوند، معمولاً زمانی از پرده بیرون می‌افتد که شرکت‌ها به‌طور غیرمنتظره دچار مشکل حاد می‌شوند. در این مواقع است که این سؤال مطرح می‌شود که حسابرسان کجا بوده‌اند؟ (حسین مقدم، ۱۳۸۷)

## ۲- بیان مسئله

از زمان پیدایش حرفه‌ی حسابرسی تا به امروز، مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب نوسانات زیادی پیدا کرده است. چیزی که هم‌اکنون شاهد آن هستیم افزایش مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب است که علت این امر به علت افزایش و گستردگی روزافزون تقلبات و طرح دعاوی جدی علیه حسابرسان است. درواقع حرفه حسابرسی سعی می‌کند با این شیوه و عملکرد، اعتماد خود را نزد جامعه حفظ کند. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیتهای خود و همچنین تصمیم‌گیری در مورد دادوستد اوراق بهادار آن شرکت می‌باشد. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها نظارت و اظهارنظر شده باشد. نمونه بارز گروه‌های حرفه‌ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهارنظر می‌نمایند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، وجود و بروز استقلال حسابرس و ارتقا کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به‌عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می‌شود.

نقش حسابرسان مستقل در کشف و گزارش تقلب در شرکت‌ها موضوعی بحث‌انگیز است. اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان متفاوت است و به همین سبب برای کاهش فاصله انتظارات از عملکرد حسابرسی، بیشترین میزان همکاری ضرورت پیدا می‌کند. بررسی‌های متعدد نشان داده است درحالی‌که سیاستمداران، دادگاه‌ها، نشریات مالی و بسیاری دیگر، از حسابرسان انتظار کشف و گزارش کردن تقلبات را دارند، حرفه حسابرسی به‌طور عمومی مسئولیت‌های خود را در این زمینه کاهش داده و بر این نکته تأکید می‌کند که کشف تقلبات از مسئولیت‌های مدیران است و حسابرسی برای این نقش برنامه‌ریزی نشده و غیر قابل اتکاست.

با توجه به مطالب ذکرشده در این تحقیق به دنبال پاسخگویی به سؤالات اساسی زیر هستیم:

- آیا بین کشف تخلف توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟
- آیا بین کشف تحریف اطلاعات توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟

## ۳- ضرورت انجام تحقیق

بررسی تخلف و تحریف اطلاعات توسط حسابرسان در مؤسسات حسابرسی با کارایی موسسه حسابرسی اولین بار انجام می‌شود و می‌تواند به مدیران در انتخاب یک موسسه حسابرسی مطمئن و قابل اطمینان کمک نماید.

## ۴ - ادبیات موضوع

حسابرسان و بازرسان روش‌ها و متدهای خاصی را در جریان عملیات حسابرسی به این منظور که تعیین کنند که آیا صورت‌های مالی ارائه شده دارای اشتباهات نادرست مالی هست یا خیر؟ را بر روی صورت‌های مالی اجرا می‌کنند. بدین منظور که اظهارات نادرست (مالی) اساساً اعداد و ارقام غلطی هستند که بنا به اشتباهات عددی تقلب‌ها و یا خطا در تفسیر قوانین حسابداری رخ می‌دهند. اظهارات غلط عواملی هستند که اگر به اندازه کافی بزرگ (زیاد) باشند می‌توانند منجر به اشتباه در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مثل بانک‌ها یا سرمایه‌گذاران ایجاد کنند.

جهت انجام این ارزیابی و اطمینان بخشی حسابرسان از روش‌های نمونه‌گیری برای بررسی برخی از معاملات در طول جریان حسابرسی و یا بازبینی استفاده می‌کنند از این رو تقریباً غیرممکن و بسیار پرهزینه است که تک‌به‌تک معاملات توسط حسابرس مورد بررسی و بازبینی قرار بگیرند زیرا که نمونه‌گیری با این هدف انجام می‌شود که بخش اعظم صورت‌های مالی و یا بخش‌هایی که در صورت‌های مالی که انتظار می‌رود بیشترین ریسک را در اظهارنظر نادرست به همراه داشته باشند مورد شناسایی و ارزیابی قرار گیرند. مضافاً اینکه مطابق استانداردهای حسابرسی اگر خطاهای مالی در سطح صورت‌های مالی توسط حسابرسان شناسایی شوند حسابرسان از مدیران خواهند خواست تا آن‌ها را اصلاح کنند (مهدی ابراهیمی مند، و حسین سیدسجادی، ۱۳۸۴).

بنابراین جای این سؤال باقی می‌ماند که چگونه است که تقلب‌ها قابل گنجاندن در میان اظهارات نادرست صورت‌های مالی می‌باشند؟

زیرا که اظهارات نادرست می‌توانند به دلیل خطاها و یا تقلب‌ها ایجاد شوند و با توجه به اینکه حسابرسان دارای مسئولیت‌هایی در رابطه با کشف این خطاهای مالی هستند همواره دارای مسئولیت نسبت به شناسایی آن‌ها نیز می‌باشد اما نباید این موضوع را از نظر دور داشت که این مسئولیت مطابق با استانداردهای حسابرسی کاملاً مطلق نیست. زیرا که حسابرسان مسئول این هستند که اطمینان دهند که اظهارات نادرست کشف شده، اما این اطمینان بخشی با اطمینان مطلق نیست. در طول جریان حسابرسی احتمال اینکه خطاهایی شناسایی شوند بسیار بیشتر از آن است که تقلب‌ها شناسایی شوند زیرا که همواره نقشه‌های انجام تقلب، نیرنگ‌هایی هستند که به این منظور طراحی شده‌اند تا از سیستم حسابداری و واپایش‌ها سوء استفاده کنند و آن‌ها را دور بزنند و در نتیجه بسیار مشکل‌تر است که یک حسابرس بتواند آن‌ها را کشف کند. از این رو چون حسابرسان افرادی نیستند که همه چیز را بدانند (عقل کل نیستند) بیان اینکه صورت‌های مالی صحیح هستند تنها می‌تواند یک بیان معقول (منصفانه - منطقی) باشد تا یک اطمینان کامل و صددرصد.

تقلب به اقدامات عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث اطلاق می‌شود که به ارائه نادرست صورت‌های مالی منجر می‌شود. تقلب ممکن است در برگیرنده موارد زیر باشد:

- الف - دست‌کاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک حسابداری یا سایر مدارک به منظور به دست آوردن مزایای مالی غیر حق و غیرقانونی، سوء استفاده از دارایی‌ها یا سرقت آن‌ها
- ب - ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آن‌ها از اسناد و مدارک
- ج - ثبت معاملات بدون مدارک مثبت (معاملات صوری)
- د - به‌کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری

شکست در کشف تقلب توسط حسابرسان، بیانگر این موضوع است که در مجموعه مهارت‌ها و اهداف کاری بین حسابرسی صورت‌های مالی و کشف تقلب تفاوت بسیاری وجود دارد. (خانقاه، ج. موسوی، ف. ۱۳۹۴).

اگر چه تدوین‌کنندگان استانداردها، به تدریج به این نتیجه رسیدند حضور یک بازرس قانونی (کشف تقلب) در جریان حسابرسی صورت‌های مالی پس از شناسایی یکی از فاکتورهای وجود احتمالی تقلب، ضروری است، با توجه به اینکه حسابرسان در شناسایی تقلب‌ها پیشرفت زیادی نکردند؛ اما در این شرایط توأم کردن وجود متخصص و بازرس قانونی در کنار قراردادهای حسابرسی برای کاهش ریسک وجود تقلب شناسایی نشده می‌تواند مثمر ثمر باشد.

علاوه بر این بسیار مهم است که حسابرسان صورت‌های مالی در حوزه‌های بازرس قانونی و حسابرسی تقلب، تعلیم و آموزش ببینند. بدون آموزش مناسب و کافی در بخش و حوزه قانونی، انتظار اینکه حسابرسان صورت‌های مالی قادر به شناسایی و کشف تقلب باشد بسیار بی‌معنی است و به منظور حراست و مراقبت بیشتر از عامه مردم جامعه در مقابل تقلب و برای حفظ اعتبار حرفه حسابرسی، لازم است تا پژوهشگران حسابداری به دنبال راه‌ها و روش‌هایی جدید به منظور بهبود توانایی حسابرسان در کشف و محدود کردن تقلب‌ها باشند. (علوی طبری، سیدحسین، ۱۳۸۲).

#### ۴-۱- حسابرسی به عنوان معیاری برای بیان واقعیت‌های اقتصادی

ایده یک واقعیت اقتصادی قابل آزمون و قابل مشاهده به عنوان موضوع فعالیت حسابرسی بخشی از یک موضوع است که نویسندگان مختلف در دهه اخیر پیرامون آن اظهار نظرهای متعددی داشته‌اند. به ویژه اینکه برای حسابداران چند استدلال مستقیم و غیرمستقیم برای گزارش‌گری پیرامون پدیده‌ها و رویدادهای دنیای واقعی و برای اثبات آن‌ها با رجوع به شواهد دنیای واقعی وجود دارد. برای مثال کمیته مفاهیم انجمن حسابداری آمریکا، حسابرسی را یک واقعیت پیش فرض از رویدادها و اقدامات اقتصادی تعریف کرده است بطوریکه حسابرسی را به شرح زیر تعریف می‌نماید:

حسابرسی عبارت است از فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع. مطابق با تعریف مذکور کمیته مفاهیم بین‌المللی بین تدوین این واقعیت آزمون‌پذیر و ادعاهای حسابداری (و مرتبط ساختن زبان با تجربه) و اعتبار بخشیدن به این ادعاها (با تطبیق رعایت آن‌ها با قواعد تدوین شده) در حسابرسی، تفاوت قائل می‌شوند و در واقع کمیته مذکور واقف است که به دلیل ماهیت حسابداری، خیلی از جنبه‌های حسابرسی با گواهی (شهادت‌دهی) سروکار دارند نه با واقعیت‌های تجربی. (همتی، حسن، ۱۳۸۶).

از طرف دیگر «استرلینگ» (۱۹۷۹) در رابطه با موضوع حسابرسی هنجاری‌تر مفهوم حسابرسی را بیان می‌دارد. او عقیده خود را در زمینه حسابداری که در حل مشکلات حسابداری ناتوان بوده توضیح می‌دهد بیان می‌دارد که:

صورت‌های مالی باید پدیده‌های تجربی را تشریح نمایند. از این رو لازم است در جستجوی قوانین و تئوری‌هایی باشیم که اجازه می‌دهند (از نظر علمی) آن پدیده‌ها را پیش‌بینی کنیم. به طور خلاصه، همانطور که به نظر می‌رسد که حسابداری هم بر آن دلالت داشته باشد، هدف اصلی باید حسابداری کردن موضوعات و پدیده‌های تجربی باشد.

و او در ارتباط با حسابرسی می‌گوید: ما باید از خود بپرسیم که چگونه پدیده‌های تجربی را حسابرسی کنیم؟ و این سؤال بسیار اساسی در زمینه واقعیت‌نگری در فرآیند حسابرسی تلقی می‌شود. به ویژه اینکه حسابداری اطلاعات تاریخی و گذشته‌نگر باید شرحی از پدیده‌های تجربی باشند که صحت آن‌ها ممکن است با مراجعه به شواهدی که خارج از حوزه کنترل آن است ایجاد اطمینان بخشی را مهیا سازد. (محمد رضا نیکبخت، حسین مهربانی، ۱۳۸۵)؛ و همچنین راد می‌گوید: گزارش‌گری مالی باید دارای یک هدف برای تشریح واقعیت اقتصادی باشد و او حسابرسی را به عنوان فرآیند رسیدگی برای حصول اطمینان از شباهت اطلاعات به واقعیت اقتصادی تعریف می‌نماید.

#### ۴-۲- ارتباط بین مدیریت درآمدها و تقلب در حسابهای مالی

تحقیق در مورد سوابق تقلب و تشخیص آن مهم است چرا که باعث درک بهتر تقلب‌های نهفته در نهانی شده و توانایی قانونگذار و بازرسان را برای تشخیص تقلب بالا می‌برد و از آن می‌توان به عنوان اساسی در تحقیقات آینده مورد استفاده قرار داد. تشخیص تقلب به صورت وسیعی می‌تواند مانع تقلب سازمانها، کارمندان و سهامداران و بستانکاران شود و از هزینه‌های مربوط به تقلب می‌توان برای کارایی بازار استفاده کرد و این کار همچنین برای بازرسان مفید بود. و اینکه اطمینان حاصل کنند که شرکتهای دارای صورت حسابهای باز مالی ملی انتخاب مشتری و قضاوت‌های متعاقب دچار تقلب نمی‌شوند. (محمدی، م. صالحی‌راد، م. حاجی‌زاده، م. ۱۳۹۵).

این تحقیق به تهیه مدرکی که از طریق امتحان رابطه بین مدیریت درآمدها و تقلب می‌آید مشارکت دارد. شرکت‌ها می‌توانند صورت حسابهای مالی خود را بوسیله مدیریت درآمدها از طریق خرید و فروش دلخواه و یا با استفاده از تقلب دستکاری کنند باوجود این شرکت‌های که در کل زمان مورد نظر ذخایر مالی آن‌ها دچار تضاد شده یا درآمدهای خود را دیرتر مدیریت کرده اند برای جبران نواقصشان به تقلب روی می‌آورند. استفاده از افزایش درآمدها در ملی چند سال می‌تواند باعث شود که مدیران راه‌هایی را برای مدیریت درآمدها پیدا کنند بنابراین در نتیجه شرکت‌ها در طی چندسال صورت حسابهای خود را دستکاری می‌کنند. برای مثال در مواجهه با پیش بینی‌های کارشناسان برای ازدیاد درآمدها به احتمال استفاده از تقلب در مدیریت درآمدها و دستکاری صورت حسابهای مالی بالا می‌رود.

براساس ارتباط بین مدیریت درآمدها و تقلب ما در پنج پرسش تحقیقی نشان می‌دهیم که چگونه مدیریت درآمدها در سالهای قبل با تقلب در تماس بوده‌اند. در این ارتباط به ویژه ما روابط بین مدیریت درآمدها قبلی را مورد امتحان قرار می‌دهیم:

- (۱) احتمال اینکه شرکت‌ها بی‌که به پیش بینی‌های کارشناسان مواجهه هستند احتمال تقلب دارند.
- (۲) احتمال اینکه شرکت‌هایی که در آمدی از طریق تقلب داشته دچار دوباره می‌شوند.
- (۳) ارتباط بین مدیریت درآمدهای قبلی و احتمال تقلب با فرض اینکه هیچگونه مدرکی در مورد ازدیاد درآمدها و هیچگونه مدرکی در مورد صورت حسابهای دستکاری شده در هنگام پیش بینی کارشناس وجود نداشته باشد.

(۴) ارتباط بین مواجهه بایبش بینی کارشناسان و احتمال تقلب زمانیکه هیچگونه مدرکی از مدیریت در آمد های قبلی وجود نداشته باشد.

(۵) ارتباط بین ازیاد در آمدها و احتمال کلاهبرداری زمانیکه هیچگونه مدرکی در مورد مدیریت در آمدهای قبلی نباشد. نتایج ماندها می دهد که احتمال تقلب بیشتر مربوط به شرکت های است که دارایی قبلی خود را مدیریت کرد باشد و در زمانیکه کارشناسان پیش بینی می کردند هیچگونه سندی در مورد افزایش در آمدها وجود نداشته است مابیشتر احتمال دریافتیم که کارشناسان پیش بینی می کند که گزارش در آمدها زیاد شده است بیشتر احتمال تقلب وجود دارد. حتی زمانیکه هیچگونه مدرکی در مورد در آمدهای مدیریت شده وجود نداشته باشد. نتایج همچنین نشان میدهند که در مدیریت در آمدهای قبلی بیشتر احتمال دارد که شرکت های که توسط بازرسان پیش بینی شده اند دچار تقلب شوند و احتمال تقلب بیشتر در مورد شرکت های با در آمد بالا می باشد که دچار تقلب شوند این یافته در متون تشخیص تقلب و متون مدیریت در آمدهای نیز وجود دارند و این توانایی بازرسان و قانونگذاران را برای تشخیص تقلب بالا می برد. به علاوه در مشارکت با تحقیق قبلی بوسیله امتحان رابطه بین مدیریت در آمد و تقلب ماسه مقدار تازه تهیه می کنیم جمع در آمدهای دلخواه قبلی به مواجهه بایبش بینی کارشناسان در آمد غیر منتظره برای هر کارمند که می توان از آن ها برای تشخیص تقلب استفاده کرد این مقادیر جدید ارزیابی از تحقیق قبلی بود و سهم کمی را در مقایسه با امتحان ارتباط بین مدیریت در آمدها و تقلب دارند بیشتر به ویژه میزان مدیریت در آمدهای قبلی و مجموع در آمدهای دلخواه قبلی که اساس آن ها تخمین زده شده بود مورد استفاده قرار گرفت اما فقط قسمتی از آن مورد آزمایش قرار گرفته است. به علاوه ماتحقیق می کنیم که آیا فشاری که در مورد مواجهه بایبش بینی کارشناس وجود دارد باعث ایجاد تقلب می شود. تحقیق قبلی نشان داد که این مشارکت محرک مدیریت در آمدها می شود اما تشخیص نیست که باعث تقلب نیز می شود یا نه آیا اینکه می تواند در تشخیص تقلب مورد استفاده قرار گیرد یا نه ما همچنین مقادیر جدید را توسعه دادیم در آمد می باشد این سه مقدار جدید مهم هستند چرا که آن ها همچنین توانایی حقوقدانان را برای تشخیص تقلب افزایش می دهند. (رستمی، م. جعفری درگیری، ۱۳۹۵).

#### ۴-۳- تعاریف مربوط به دستکاری صورت حسابهای مالی و تقلب و مدیریت در آمدها

ما از تعاریف و اهلهن و هئالی در مورد مدیریت در آمدها استفاده می کنیم؛ مدیریت در آمد زمانی اتفاق می افتد که مدیران از قضاوت خود در مورد گزارشهای مالی و ساختار معاملات و تفسیر گزارشهای مالی استفاده می کنند که برای سهامداران در مورد کارهای اقتصادی شرکت بوده و اینکه اطمینان یابند که به در آمد مورد قرار دارد و انتقادات دست پیدا کرده اند. (مهدی ابراهیمی مند، وحسین سیدسجادی، ۱۳۸۴). تقلب موضوعی مشابه مدیریت در آمدهای می باشد اما تفاوت مدیریت در آمدهای و تقلب در آنست که تقلب خارج از اصول حسابداری مورد پذیرش عموم می باشد. استفاده از تعریف و اهلهن و هئالی در مورد مدیریت در آمدها ما می توانیم تقلب در صورت حسابهای مالی به صورت زیر تعریف کنیم تقلب در حسابهای مالی زمانی اتفاق می افتد که از کارهای حسابداری استفاده کنند، برای تفسیر گزارشهای مالی شرکت با گمراه کردن سهامداران در مورد عملیات اقتصادی انجام گرفته توسط شرکت و تأثیری در آمدهای قرار دادی که مورد اطمینان حسابداری گزارش می کنند سرانجام اینکه شرکت های می توانند صورت حسابهای مالی خود را استفاده از عملیتهای حسابداری درون محدود یا خارج از دستکاری کنند ما دستکاری صورت حساب مالی را از اینچنین تعریف می کنیم، آن زمانی اتفاق می افتد که مدیران دچار تقلب در صورت حساب مالی یا مدیریت در آمدها یا هر دو شوند. (مهدی ابراهیمی مند، وحسین سیدسجادی، ۱۳۸۴)

#### ۴-۴- تجزیه و تحلیل مثلث تقلب

مثلث تقلب، مجموعه ای از عوامل مشترک بین متقلبان درون سازمانی در همه رده های سازمان است. نظریه پشتیبان مثلث تقلب در دهه ۱۹۴۰ میلادی از سوی جرم شناس پیشگام، دونالد کریسی، مطرح شد. او پژوهش گسترده ای را درباره اختلاس کنندگان محکوم انجام داد تا تعیین کند چه چیزی افراد به ظاهر درست کار را تحریک به ارتکاب تقلب می کند. پژوهش او موجب شد تا وی اصطلاح خیانت کنندگان در امانت را برای توصیف افرادی که اختلاس میکنند ابداع کند. مطابق پژوهش کریسی افراد امین هنگامی تبدیل به خیانت کنندگان در امانت می شوند که خود را در برابر یک مساله مالی اشتراک ناپذیر (مسائلی که نمی توانند آن را با دیگران در میان بگذارند) ببینند و آگاه شوند این مساله می تواند به طور محرمانه با خیانت در جایگاه امین مالی حل شود و بتوانند توجهی را برای کار خودشان در آن شرایط به کار ببرند که آنان را قادر سازد تا تصورشان را از خودشان به عنوان افراد امین اصلاح کنند و خود را به عنوان استفاده کنندگان وجوه و دارایی هیا به امانت گذاشته شده فرض کنند. این بیان نسبتا پیچیده به این معنی است: افرادی که مسائل مالی شدیدی دارند و از این بابت شرم سار و دستپاچه می شوند (یا به دلایل دیگری نمی توانند درباره آن ها با دیگران صحبت کنند) راه های ارتکاب تقلب را پیدا می کنند. آنان فکر می کنند گرفتار نمی شوند زیرا خود را قانع می کنند هیچ کار اشتباهی انجام نمی دهند. سرانجام یافته های کریسی مفهومی را پدید آورد که امروزه به آن مثلث تقلب

می گویند. اضلاع سه گانه مثلث تقلب عبارتند از: فشار، فرصت و منطق تراشی. درست همان چیزی که کریسی با واژگانی پیچیده تر گفته بود. در مفهوم مثلث تقلب نتیجه مستقیم بدهی بیش از اندازه کارت اعتباری، انبوهی از صورت حساب های پرداخت نشده درمانی، بیکاری دراز مدت، یا دیگر مسائل مالی نمونه هایی از این فشارها می باشند. هنگامی که یک کارمند نقطه ضعفی را در کنترل های ضد تقلب سازمان کشف می کند، فرصت پدیدار می شود. برای مثال هنگامی که کارمند دارای اختیار صدور سفارش خرید، مدارک تحویل کالا را نیز بررسی و تایید می کند. آن کارمند می تواند همه یا بخشی از کالاهای تحویلی را به هر جا که می خواهد یا نزد هر کسی که پول نقد برای آن کالا می دهد ارسال کند. در این شرایط فرد متقلب می تواند مدارک حمل را چنان دست کاری کند که به نظر رسد شرکت سفارش را برابر مشخصات خرید دریافت کرده است. در این تقلب احتمالاً باید اسناد موجودی نیز دست کاری شود تا از مغایرت بین اسناد حمل و مقدار موجودی پیش گیری شود. این کار اغلب با دست بردن در نسخه مدارک حمل ارسالی به اداره موجودی انجام می شود تا چنین به نظر رسد که سفارش پذیرفته نشده یا اینکه کمتر بوده است. (علوی طبری، سیدحسین، ۱۳۸۲)،

منطق تراشی-سومین ضلع مثلث تقلب- یک فرایند روان شناختی است که طی آن فرد متقلب خود را متقاعد می کند یا آن کار نادرست نبوده یا حتی اگر نادرست بوده است در آینده آن را جبران خواهد کرد زیرا سرانجام پول را پس خواهد داد. ولی اغلب، خسارت بیشتری که از منطق تراشی حاصل می شود، هنگامی است که نگرش کارمند در توجیه تقلب این باشد که سزاوار پول دزدی شده است؛ زیرا شرکت ناعادلانه جلوی ترفیع یا پیشرفت او را گرفته یا با سو برخورد موجب قربانی شدن وی شده است. نظریه کریسی به ما می آموزد هنگامی که هر سه ضلع این مثلث در زندگی یک فرد وجود داشته باشند، بسیار محتمل است که او مرتکب تقلب شود (یا هم اکنون در حال انجام تقلب باشد)

مفهوم مثلث تقلب در ادبیات حرفه ای حسابداری و حسابرسی در بیانیه شماره-۹۹ SAS تحت عنوان بررسی تقلب در سطح صورت های مالی تعریف شده است. بر همین اساس مطابق با بیانیه مذکور مثلث تقلب دارای ۳ مفهوم در ۳ ضلع یک مثلث بشرح زیر می باشد چرا که تقلب در سازمان زمانی رخ خواهد داد که عواملی همچون: "فشار/ تشویق"، "فرصت" و "نگرش"، در سازمان مورد توجه قرار نگرفته باشد.



شکل ۱- مدل مثلث تقلب (ماخذ: نگارندگان)

اگرچه امروزه انجام تحقیقات توسط کارشناسان حرفه ای، روانشناسان، انجمن های دانشگاهی درخصوص ارزیابی عوامل تقلب رو به گسترش بوده است و نتایج بدست آمده بیانگر این موضوع است که حسابرسان حسب مسئولیت خود در زمینه تعیین و ارزیابی ریسک های خود در زمان انجام عملیات حسابرسی این ۳ شرط (عامل) را می بایست مورد توجه و بررسی قرار داده و آن ها را در مدل ارزیابی ریسک خود به تفسیر مورد توجه قرار دهند. هدف اصلی ما در این پژوهش ارائه یک مدل خطی از ریسک های متحمله حسابرسی می باشد که با تقلب آمیخته هستند تا از این طریق به یک ترکیب منطقی از شواهد حسابرسی دست یابیم، در ارائه این مدل بدنبال آن هستیم که نتیجه برآورد ریسک به منظور ارائه مدلی که ریسک حسابرسی (ریسک مورد پذیرش حسابرس) را تقریباً در سطح ۰/۵ یا کمتر محاسبه (اطمینان گزارشگری در سطح ۹۵ درصد) و برآورد نماید. در مرحله بعد بدنبال آن هستیم که مشخصات مدل ارتقاء یافته (ریسک حسابرسی) به طور کامل مورد ارزیابی و بررسی قرار گرفته و برای رسیدن به این اهداف شبکه ای از شواهد مورد نیاز را شناسایی و آن ها را به دو دسته زیر تقسیم بندی می کنیم:

اول کنترل ریسک و شواهد مرتبط با صورت های مالی منتشره شرکت و دوم کنترل ریسک و شواهد مرتبط با ارزیابی و تخمین ریسک تقلب.

لذا با توجه به اینکه تحقیقات قبلی انجام شده در مراجع حرفه ای این نوع چارچوب را مورد بررسی قرار داده اند، ما در این بخش سعی داریم که تا به بررسی پیچیده تری درخصوص ارتباط بین فاکتورهای اصلی که به نظر می رسد تقلب و ریسک حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد. (سجادی سید حسین و ناصح، لادن، ۱۳۸۲)

برای آنالیز شکل ۱ نیاز داریم تا به گره های مدرکی مقادیری را اختصاص دهیم و سپس تأثیرات شواهد را بر اظهارات مختلف در مدل جمع آوری کنیم. در بخش زیر ما از برنامه ادیتور آستینت برای جمع آوری و تجزیه و تحلیل شواهد استفاده کردیم. نقطه شروع در آنالیز مدل، برآورد شواهد بدست آمده از فعالیت های حسابرسی درباره ادعاهای مختلف می باشد. ارتباط موجود در شکل ۱ نشان می دهد که کدام ادعا یا زیرادعا به کدام مشاهده رابطه مستقیم دارد و مستقیماً مرتبط با همدیگر هستند. برای مثال شواهد

بدست آمده از «آزمون و تست کنترل‌ها» مستقیماً به ادعای «عدم وجود اظهارات غلط» مرتبط می‌باشد اگر نتیجه آزمون و تست کنترل‌های حسابداری مؤثر بوده باشند حسابرس می‌تواند به این نتیجه برسد که اظهارات غلط مالی کاهش قابل ملاحظه‌ای دارد و تعیین مقدار متوسط یعنی ۰/۵ به‌عنوان قدرت شواهد بدست آمده از نتیجه آزمون و تست کنترل‌ها خواهد بود. جدول زیر نشان می‌دهد که قدرت فرضی برای هر مشاهده از هر از یک منابع که برای آنالیز در مدل پایه استفاده شده چقدر است. به‌عنوان مثال برای شواهد بدست آمده از آزمون و تست کنترل مقدار ۰/۵ از سطح قابل اعتماد بودن فرض شده است. در یک مقیاس ۰ تا ۱ که در سطح ۱ اطمینان حاصل شود که عملاً هیچ اظهار غلط مالی در حساب‌ها با اطمینان ۰/۹۵ وجود ندارد و قابلیت اعتماد تحصیلی به میزان ۹۵ درصد بیان می‌دارد که حساب‌ها فاقد اظهارات غلط مالی هستند و در سطح صفر فرض شده است که تست‌های جزئیات حتی شواهد قوی‌تر و مثبت‌تری را مهیا می‌کنند (مقدار ۰/۸۵ در این مورد). در مدل پایه خطی، فرض شده است که تمام اطلاعات جمع‌آوری شده، به طور کلی، یکی از موارد مشاهده شده در این مدل (شبکه مدرکی)، به طور غیرمستقیم متغیرهای دیگر را در شبکه مدرکی از طریق روابط داخلی بین شواهد تحت تأثیر قرار خواهد داد. شواهد موجود این دو ادعا این موضوع را که حسابرسان مایل به کاهش ریسک کلی در فرآیند حسابرسی هستند را پشتیبانی می‌کنند و حداکثر این مقدار ۵٪ می‌باشد.

#### ۴-۵- اثر درستکاری مدیریت بر ریسک حسابرسی

تجزیه و تحلیل مدل نشان می‌دهد که در سطح ریسک حسابرسی در واقع در سطح ۰/۵، حسابرس باید یک سطح تقریباً مطلق از اعتماد به درستکاری مدیریت مشتری داشته باشد چرا که سطح اطمینان وی معادل ۹۵ درصد خواهد بود. همانطور که مونتگمری و همکاران (۲۰۰۲) به آن اشاره نموده‌اند، بیشتر حسابرسان میزان صداقت مشتریان و درستکاری آن‌ها را از طریق شدت میزان پذیرش آن‌ها برای ادامه روند حسابرسی ارزیابی می‌کنند که ممکن است بدون هیچ سؤال دیگری فرض کنند که بدون شک مشتریان ما صادق هستند بر همین اساس، رابطه بین صداقت مدیریت و ریسک برای مدل‌های پایه خطی در شکل ۲-۲ - ترسیم نمودیم که در آن ریسک حسابرسی و ریسک تقلب به‌عنوان ریسک‌های حسابرس در مقابل سطح‌های مختلفی از اعتماد به اینکه مدیریت درستکار است رسم شده است. همانطور که در شکل نشان داده است شده تنها هنگامی که درستکاری در سطح بالایی از باور مثبت در حد ۰/۹۹ و یا بالاتر از آن قرار می‌گیرد - ریسک حسابرسی در حد ۰/۵ یا کمتر قرار می‌گیرد و این موضوع ادعاها و نظریات مونتگمری و همکاران (۲۰۰۲) را تأیید می‌نماید که بعید به نظر می‌رسد که هر گروه مدیریتی بتواند احتمال ارتکاب تقلب را در حد صفر نگه دارد را تأیید می‌نماید. بدین ترتیب به نظر می‌رسد که شامل کردن اظهارات و شواهدی که به صداقت مدیریت مربوط به تقلب هستند، بهترین مدل‌های ارزیابی را برای حسابرس مهیا می‌کند. (نوروش ایرج، فرشته امین، محمود پیوندی، ۱۳۸۸)

#### ۵ - تعریف عملیاتی متغیرها

##### ۵-۱- تعریف و هدف حسابرسی

حسابرسی یعنی بازرسی جستجو گرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنای صورتهای مالی. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده داراییها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روشهای رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند. یا اینکه حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع. (عباس ارباب سلیمانی و محمود نفری، ۱۳۸۴)

##### ۵-۲- کشف تقلب

هدف اصلی از حسابرسی در سال‌های قبل از ابتدای قرن بیستم کشف تقلب بود. در نیمه اول این قرن، هدف حسابرسی از کشف تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید یعنی این که آیا صورتهای مالی را منصفانه ارائه می‌دهد یا خیر تغییر کرد. به عبارت صحیح تر: «هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که صورتهای مزبور از تمام جنبه های با اهمیت طبق اصول متداول حسابداری تهیه شده است اظهار نظر کند». کشف تقلب هنوز به‌عنوان یکی از هدف های جزئی حسابرسی مطرح است، چرا که وجود تقلب یا اشتباه به طور مؤثری بر اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی تأثیر می‌گذارد. (همتی، حسن، ۱۳۸۶)

### ۵-۳- نقش روانشناسی رسیدگی و حسابرسی

- فرایند رسیدگی و تأیید به طور کلی و حبارسی به طور خاص دارای سه نقش متفاوت و تا اندازه‌ای مرتبط به هم می‌باشند:
- اولین نقش مربوط به ایجاد ثبات لازم در روابط اجتماعی با دادن اطمینان و آرامش به افراد و سازمان‌هایی که با شک، تردید و عدم اطمینان مواجه‌اند.
  - نقش دوم، بهینه نمودن تصمیم‌گیری عقلایی فردی و سازمانی با پیامد اقتصادی است.
  - نقش سوم، در جهت منافع شخصی و اجتماعی و اقتصادی افراد و سازمان‌ها است. یک نقش با اهمیت نقش مربوط به ماهیت روانی رسیدگی، تأیید و حسابرسی است؛ یعنی قابلیت تأثیر فرایند رسیدگی، تأیید و حسابرسی در آرامش روان افراد تشکیل دهنده ساختار سازمانی. این استدلال را می‌توان در رابطه با کاربرد خاص واژه کیفی تعریف نشده‌ای چون «ارائه منصفانه» در گزارش‌های حسابرسی توسعه داد. (رستمی، م. جعفری درگیری، ۱۳۹۵).

### ۵-۴- تعریفات مالی

منظور از تعریفات حسابداری، موارد عدم رعایت استانداردهای حسابداری ایران می‌باشد. برای سنجش میزان تعریفات مالی انجام شده در شرکت، از گزارشات حسابرس مستقل استفاده می‌شود.

قصور: عبارت است از نبود کمترین دقت، نشانه‌ای از بی توجهی کامل فرد به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود و بی توجهی عمده یک حسابرس نسبت به استانداردهای حسابرسی

تقلب: عبارت است از تحریف حقایق با اهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد یا ارائه حقایق با کمال بی توجهی نسبت به صحت آن به قصد فریب دیگران و زیان آنان

معادل تقلب: یعنی تحریفی که به قصد فریب دادن نباشد (تحریف سهوی) قصور حسابرسان در دادگاه می‌تواند معادل تقلب محسوب شود.

سهل انگاری متقابل: عبارت است از سهل انگاری که شاکي مرتکب شده است و به زیان وی تمام شده است. موقعی که حسابرسان به سهل انگاری متهم می‌شوند با اثبات اینکه در رسیدگی‌های خود مرتکب سهل انگاری نشده‌اند یا سهل انگاری آنان عامل زیان صاحبکار نبوده است اتهام خود را رد می‌کنند و اثبات می‌کنند که علت زیان صاحبکار سهل انگاری خود صاحبکار بوده است نه حسابرس. این نوع سهل انگاری را سهل انگاری متقابل گویند

سهل انگاری نسبی: اگر سهل انگاری هم از طرف حسابرس و هم از رف صاحبکار صورت گرفته باشد، سهل انگاری را سهل انگاری نسبی گویند (صفرزاده، ۱۳۸۱).

### ۵-۵- مسئولیت مدیریت در مقابل تقلب و اشتباه

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است.

### ۵-۶- مسئولیت حسابرس در مقابل تقلب و اشتباه:

مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست اما حسابرسی سالانه عاملی بازدارنده برای وقوع تقلب و اشتباه محسوب می‌شود. هنگامیکه حسابرسان رسیدگی خود را طبق استانداردهای حسابرسی انجام داده باشند، نباید حسابرس را مسئول کشف نکردن اشتباهات و تخلفات موجود دانست. حسابرسان تنها در صورتی مسئول هستند که رسیدگی خود را با سهل انگاری انجام داده باشند. (عباس ارباب سلیمانی و محمود نفی، ۱۳۸۴)

### ۵-۷- مسئولیت حسابرسان در مقابل انجمنهای حرفه‌ای

مسئولیت حسابرسان در مقابل انجمنهای حرفه‌ای برطبق اساسنامه انجمنهای حرفه‌ای است.

### ۶- فرضیه های پژوهش

- فرضیه اول: بین کشف تخلف توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین کشف تحریف اطلاعات توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد.



## ۷- روش تحقیق

این تحقیق از حیث هدف تحقیق، از جمله تحقیقات کاربردی است. تحقیقات کاربردی تحقیقاتی هستند که نظرها، قانون‌مندی‌ها، اصول و فوونی که در تحقیقات پایه تدوین می‌شوند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی بکار می‌گیرد (خاکی، ۱۳۸۷، ۲۰۲). این پژوهش بر حسب طبقه‌بندی بر مبنای روش از نوع تحقیقات همبستگی است. در تحقیق همبستگی هدف اصلی آن است که مشخص می‌شود آیا رابطه‌ای بین دو یا چند متغیر کمی (قابل سنجش) وجود دارد یا نه؟ و اگر وجود دارد اندازه و حد آن چقدر است؟ هدف از مطالعه همبستگی ممکن است که برقراری یک رابطه یا نبود آن و بکارگیری روابط در انجام پیش‌بینی‌ها است. مطالعه همبستگی تعدادی از متغیرهایی را که تصور می‌رود با یک متغیر پیچیده عمده مرتبط هستند ارزیابی می‌کند (خاکی، ۱۳۸۷، ص ۲۱۸). ابزارهای گردآوری داده‌ها در تحقیق حاضر، بانک‌های اطلاعاتی و نرم‌افزارهای اطلاعاتی موجود مانند ره‌آورد نوین و صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین سایت‌های اینترنتی مانند [www.tsetmc.ir](http://www.tsetmc.ir) می‌باشد که اطلاعات حسابرسی شده و داده‌های موردنیاز در این تحقیق را عیناً در اختیار محقق قرار می‌دهد.

## ۸- تجزیه و تحلیل نتایج بررسی فرضیه‌ها

جداول ۱ و ۲ آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد. در این جداول اطلاعات مربوط به تعداد، میانگین، واریانس و انحراف معیار داده‌ها نشان داده شده است:

جدول ۱- توصیف آماری داده‌های گروه آزمون

نوع تحریف	محدوده زمانی	نسبت موفقیت	میانگین	واریانس	انحراف معیار
تحریف مالیاتی	قبل از تغییر	۳۳,۱	۰,۵۹۰۷	۰,۱۶۱	۰,۴۰۱۱
	بعد از تغییر	۴۶,۶۱	۰,۸۳۱۸	۰,۰۷۵	۰,۲۷۴۵
تحریف در برآوردهای حسابداری	قبل از تغییر	۵۰,۶۶	۰,۹۰۴۷	۰,۰۶۶	۰,۲۵۵۹
	بعد از تغییر	۵۲,۱	۰,۹۳	۰,۰۳۲	۰,۱۷۷۵
تخلف از قوانین	قبل از تغییر	۴۸,۵۱	۰,۸۶۶	۰,۰۸۴	۰,۲۹۰۲
	بعد از تغییر	۴۹,۸۴	۰,۸۹۸	۰,۰۷۹	۰,۲۸۱۱
تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری	قبل از تغییر	۵۱,۰۶	۰,۹۱۱۷	۰,۰۶۲	۰,۲۴۹۹
	بعد از تغییر	۵۵,۱۶	۰,۹۸۵۱	۰,۰۰۵	۰,۰۷۳
سایر تحریف‌ها	قبل از تغییر	۴۳,۶۶۶۸	۰,۷۷۹۷	۰,۱۰۲	۰,۳۱۹۱
	بعد از تغییر	۴۶,۷۵	۰,۸۳۴۸	۰,۰۸۳	۰,۲۸۸۸

جدول ۲- توصیف آماری داده‌های گروه کنترل

نوع تحریف	محدوده زمانی	نسبت موفقیت	میانگین	واریانس	انحراف معیار
تحریف مالیاتی	قبل از تغییر	۴۴,۵۱	۰,۷۹۴۶	۰,۱۰۸	۰,۳۲۹۱
	بعد از تغییر	۴۷,۱	۰,۸۴۰۷	۰,۱۰۸	۰,۳۲۸۸
تحریف در برآوردهای حسابداری	قبل از تغییر	۵۴,۵	۰,۹۷۳۳	۰,۰۲۲	۰,۱۴۸۳
	بعد از تغییر	۵۳,۴۳	۰,۹۵۳۸	۰,۰۲۵	۰,۱۵۸۸
تخلف از قوانین	قبل از تغییر	۵۲,۹۲	۰,۹۴۴۹	۰,۰۴۱	۰,۲۰۲۴
	بعد از تغییر	۵۱,۵۱	۰,۹۱۹۶	۰,۰۴۲	۰,۲۰۵۹
تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری	قبل از تغییر	۴۸,۶۳	۰,۸۶۸۳	۰,۰۶۴	۰,۲۵۲۳
	بعد از تغییر	۵۱,۳۷	۰,۹۱۷۱	۰,۰۵۰	۰,۲۲۳۸
سایر تحریف‌ها	قبل از تغییر	۵۱,۵۵	۰,۹۲۰۴	۰,۰۴۷	۰,۲۱۷۶
	بعد از تغییر	۴۹,۸۷	۰,۸۹۰۳	۰,۰۵۳	۰,۲۲۹۴

فرضیات تحقیق از نظر آماری به صورت زیر بیان می‌شوند:

$$H_0: \mu_d = 0$$

$$H_1: \mu_d \neq 0$$

که  $d$  برابر است با تفاوت میانگین تحریف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی برای هر شرکت:

$$\mu \text{ (before)} - [d = \mu \text{ (after)}]$$

دقت شود که میانگین‌های مورد مقایسه در رابطه با فرضیه های ۱، ۲، به ترتیب میانگین تحریف مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف‌ها می‌باشد. باید توجه شود که در نتایج حاصل از آزمون مقایسه زوجی، یک فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای  $d$  تعیین می‌گردد؛ در صورتی که این فاصله اطمینان در یک بازه‌ی مثبت قرار گیرد، بدین معنی است که میانگین بعد از تغییر متغیر مستقل بیش تر از میانگین قبل از تغییر متغیر مستقل بوده است؛ یعنی تغییر مؤسسات حسابرسی باعث افزایش در کشف تحریف شده است و بالعکس؛ اما اگر فاصله اطمینان به دست آمده در یک بازه منفی و مثبت قرار گیرد، به این دلیل که احتمال دارد که تفاوت دو میانگین (میانگین قبل و بعد از تغییر) صفر شود و عدد صفر در بازه منفی و مثبت وجود دارد، لذا نشان می‌دهد که تغییر متغیر مستقل، تاثیری بر متغیرهای وابسته نداشته و به عبارت دیگر تغییر مؤسسات حسابرسی، تاثیری بر کشف تحریف نداشته است. با توجه به سطح معنی داری به دست آمده از نتایج آزمون مقایسه زوجی نیز می‌توان در مورد تأثیر متغیر مستقل بر متغیرهای وابسته پژوهش، نتیجه گیری نمود.

**آزمون فرضیه اول:** «بین کشف تخلف توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معنا داری وجود دارد»؛ بنابراین

داریم:

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.  
فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

**جدول ۳: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه اول برای گروه آزمون و کنترل**

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد شرکت‌ها	آماره $t$	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد بالا	حد پایین
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از تغییر	۵۲	۳,۷۵۴	۵۵	۰,۰۰۰	۰,۱۱۲۳	۰,۳۶۹۷
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۲	۱,۰۷۳	۵۵	۰,۲۸۸	-۰,۱۰۱۳	۰,۱۳۲۲

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون، کم تر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه رد می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه با هم برابر نمی باشند و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تخلف توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به این که هم حد بالا (۰,۳۶۹۷) و هم حد پایین (۰,۱۱۲۳) مثبت می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیش تر از میانگین نسبت های موفقیت قبل از آن بوده است پس می‌توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تخلف گردیده است؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه کنترل بیش تر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه رد نمی‌شود؛ بنابراین مطابق انتظار می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای آن‌ها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگین‌ها در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز موید این ادعا می‌باشد. این نتیجه اثر تغییر مؤسسات حسابرسی بر نسبت موفقیت کشف تخلف را با قوت بیش تری به اثبات می‌رساند چراکه گروه کنترل از نظر نوع صنعت، اندازه و سال مالی مشابه با گروه آزمون انتخاب شده بود با این تفاوت که مؤسسات حسابرسی گروه کنترل در طول دوره پژوهش، بدون تغییر بوده‌اند.

**آزمون فرضیه دوم:** «بین کشف تحریف اطلاعات توسط حسابرسان و کارایی موسسه حسابرسی رابطه معنا داری وجود

دارد».

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف اطلاعات قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.  
فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف اطلاعات قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۴- نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه چهارم برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد شرکت‌ها	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	
					حد پایین	حد بالا
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات قبل و بعد از تغییر	۵۲	۲,۱۱۵	۵۵	۰,۰۳۹	۰,۰۳۸
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۲	۱,۴۶۵	۵۵	۰,۱۴۹	-۰,۰۱۷۹

با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی رد می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت کشف شده دو جامعه با هم برابر نمی‌باشد و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به اینکه هم حد بالا (۰,۱۴۲۹) و هم حد پایین (۰,۰۳۸) مثبت می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیشتر از میانگین نسبت‌های موفقیت قبل از آن بوده است پس می‌توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تحریف ناشی از به کارگیری رویه‌های حسابداری گردیده است؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می‌شود. بیشتر بودن سطح معناداری گروه کنترل از ۰,۰۵ مطابق انتظار موید عدم تغییر معنی دار در نسبت موفقیت در دوره های زمانی مشابه برای گروه کنترل می‌باشد.

## ۹ - نتیجه گیری

**در بررسی فرضیه اول:** با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون، کم تر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه رد می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه با هم برابر نمی‌باشند و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تخلف توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به این که هم حد بالا (۰,۳۶۹۷) و هم حد پایین (۰,۱۱۳۳) مثبت می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیش تر از میانگین نسبت های موفقیت قبل از آن بوده است پس می‌توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تخلف گردیده است؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه کنترل بیش تر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف دو جامعه رد نمی‌شود؛ بنابراین مطابق انتظار می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تخلف قبل و بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای آن‌ها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگین ها در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز موید این ادعا می‌باشد. این نتیجه اثر تغییر مؤسسات حسابرسی بر نسبت موفقیت کشف تخلف را با قوت بیش تری به اثبات می‌رساند چراکه گروه کنترل از نظر نوع صنعت، اندازه و سال مالی مشابه با گروه آزمون انتخاب شده بود با این تفاوت که مؤسسات حسابرسی گروه کنترل در طول دوره پژوهش، بدون تغییر بوده‌اند.

**در بررسی فرضیه دوم:** با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی رد می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف شده دو جامعه با هم برابر نمی‌باشد و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به اینکه هم حد بالا (۰,۱۴۲۹) و هم حد پایین (۰,۰۳۸) مثبت می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیشتر از میانگین نسبت‌های موفقیت قبل از آن بوده است پس می‌توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تحریف ناشی از به کارگیری رویه‌های حسابداری گردیده است؛ بنابراین فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می‌شود.

بیشتر بودن سطح معناداری گروه کنترل از ۰.۰۵ مطابق انتظار موید عدم تغییر معنی دار در نسبت موفقیت در دوره های زمانی مشابه برای گروه کنترل می باشد.

## ۱۰- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات حسابداری به شمار می آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه گیری این اطلاعات دارد. گسترش روز افزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آن ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است.

- الف - بررسی و تعیین مناسب ترین دوره تصدی حسابرس به منظور بهبود کیفیت حسابرسی.
- ب - بررسی انواع تخلفات در حسابرسی و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی، کارایی مؤسسات حسابرسی
- ج - بررسی انواع تحریفات در حسابرسی و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی، کارایی مؤسسات حسابرسی

## منابع

- عباس ارباب سلیمانی و محمود نفی (۱۳۸۴) اصول حسابرسی، نشریه ۸۷ سازمان حسابرسی
- نورش ایرج، فرشته امین، محمود پیوندی (۱۳۸۸) شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر بهره‌وری، نیروی انسانی شاغل در بنگاههای حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران
- حسین مقدم، (۱۳۸۷) مجموعه دستور العمل های منتشره جامعه حسابداران رسمی ایران، مدرس و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحدقم،
- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۷۸) اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: آیین رفتار حرفه‌ای، سازمان حسابرسی (لازم الاجرا ۱/۱/۱۳۷۸)
- همتی، حسن (۱۳۸۶)، حسابداری مالی پیشرفته - جلد اول، انتشارات ترمه تهران
- سجادی سید حسین و ناصح، لادن (۱۳۸۲) سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳، ص ۶۵ دانشگاه تهران
- علوی طبری، سیدحسین (۱۳۸۲)، رابطه بین مخارج صرف شده برای حسابرسی داخلی با حق الزحمه حسابرسی مستقل، رساله دکتری حسابداری، تهران دانشگاه علامه طباطبایی
- محمد رضا نیکبخت، حسین مهربانی (۱۳۸۶) «بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرس» تاریخ ۱۳۸۵/۳/۶
- مهدی ابراهیمی مند، وحسین سیدسجادی، (۱۳۸۴) «عوامل افزایشنده استقلال حسابرس»، بررسی های مجله مستقل حسابداری، تهران، شماره ۱۲، صص ۴۰-۶۱
- خانقاه، ج. موسوی، ف. (۱۳۹۴). مروری بر مطالعات و مفاهیم تقلب در حسابداری و حسابرسی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، (۴)۱۶، ۷۳-۵۸.
- رستمی، م. جعفری درگیری، ا. (۱۳۹۵). بررسی قانون بنفورد در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت در ایران، (۱)۱۷، ۹۵-۱۱۰.
- کردستانی، ق. تاتلی، ر. (۱۳۹۵). مروری بر مطالعات و مفاهیم تقلب در حسابداری و حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۱)۲۳، ۷۳-۹۶.
- محمدی، م. صالحی‌راد، م. حاجی‌زاده، م. (۱۳۹۵). شناسایی مدیریت آرایشی سود با استفاده از قانون بنفورد. دانش حسابرسی، (۴)۴۵، ۵۱-۶۷.
- موسوی شیری، م. پیشوایی، ف. خلعتبری، ج. (۱۳۹۵). ارزیابی مدیریت سود در سطوح محافظه کاری و سرمایه‌گذاران نهادی با استفاده از قانون بنفورد. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۲)۲۳، ۲۳۴-۲۱۳.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards No. 99.
- Amiram, D. Bozanic, Z. & E. Roen. (2014). Financial Statement Irregularities: Evidence from the Distribution Properties of Financial Statement Numbers. Working paper, Colombia University.

- Amiram, D. Bozanic, Z. & E. Roen. (2015). Financial Statement Errors: Evidence from the Distributional Properties of Financial Statement Numbers. *Review of Accounting Studies*, 20(4), 1540-1593.
- Association of Certified Fraud Examiner (ACFE). (2012). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, Austin, TX: Association of Certified Fraud Examiners.
- Cohen, D.A. Dey, A. & Lys, T.Z. (2008). Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes Oxley Periods. *The Accounting Review*, 83(3), 757-787.
- Dalnial, H. Kamaluddin, A. Sanusi, Z. M. & Khairuddin, K. S. (2014). Accountability in financial reporting: Detecting fraudulent firms. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 61-69.
- Davani, Gh. & Rezaee, Z. (2013). Does Financial Statement Reporting Fraud Recognize Borders? Evidence from Bank Fraud in Iran. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 5(2), 224-238.
- Dechow, P. & Ge, W. Larson, C. & Sloan, R. (2011). Predicting Material Accounting Misstatements. *Contemporary Accounting Research*, 28 (1), 17-82.
- Dechow, P. & You, H. (2012). Analysts' Motives for Rounding EPS Forecasts. *Accounting Review*, 87(6), 1939-1966.
- Dechow, P. & Dichev, I. (2002). The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*, 77(2002), 35-59.
- Hill, T. (1995). A Statistical Derivation of the Significant Digit Law. *Statistical Science*, 10(4), 354-363.
- Indrabudiman, A. & Hidayat, T. (2016). Analysis Benford Law for Company Evidence from Indonesia. *International Journal of Engineering Sciences & Research Technology*, 5(11), 1187-1207.
- Iranian Committee on Accounting Standards (ICAS) (2011). Accounting and auditing principles and standards: Standards on Auditing. (in Persian)
- Khanghah, J. & Mosavi, F. (2015). A review of studies and concepts of accounting and auditing fraud. *Studies of Accounting and Auditing*, 16 (4), 58-73. (in Persian)
- Kordestani, Gh. & Tatli, R. (2016). The review of earnings management in different level of conservatism and institutional investors base Benford law. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23 (1), 73-96. (in Persian)
- Lalit, W. & Virender, P. (2012). Forensic accounting and fraud examination in India. *International Journal of Applied Engineering Research*, 7(11), 1-4.
- Mohammadi, M. Salehirad, M. & Hajizade, S. (2011). Identifying the Cosmetic Earning Management by Using Benford's Law. *Journal of Auditing Science*, 45(2), 51-67. (in Persian)
- Musavi Shiri, M. Pishva, F. & Khalatbari, H. (2016). The Prediction of Earnings Manipulation: Development of a Model. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 23 (2), 213-234. (in Persian)
- Nia, S.H. (2015). Financial ratios between fraudulent and non-fraudulent firms: Evidence from Tehran stock exchange. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(3), 38-44.
- Nigrini, M. (2012). Benford's Low: Application for Accounting. *Auditing and Fraud Detection*, 6, 109-129.
- Owens, E. Wu, J. & Zimmerman, J. (2013). Business Model Shocks and Abnormal Accrual Models. Working paper.
- Papanikolaou, N. I. & Grammatikos, T. (2013). Using BenFord's Low to Detect Fraudlent Practicies in Banking. Workingpaper, Sussex University, Luxemborg University.
- Pazarçeviren, S.Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-19.
- Pimbley, J.M. (2014). Benford's Law and the Risk of Financial Fraud. *Risk Professional*, 1- 7.
- Rostami, M. & Jafaridargiri, A. (2013). A Survey on Benford Law in Tehran Stock Exchange. *Management Research in Iran*, 17(1), 96-109. (in Persian)
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings Management through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42, 335-370.

