

تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت

احمد ممنون^۱

مریم صفرپور^{۲*}

داوود گرچی زاده^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۵/۲۰

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت می باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تاکید بر روابط همبستگی است. داده‌های مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی «ره آورد نوین» استخراج شده است. به منظور نیل به این هدف ۹۶۰ سال-شرکت (۱۲۰ شرکت برای هشت سال) مشاهده جمع آوری شده از گزارشات مالی سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفته اند. به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجیت استفاده می شود. یافته های پژوهش نشان می دهد که پیچیدگی اطلاعات بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر معکوس و معناداری دارند.

واژگان کلیدی

پیچیدگی اطلاعات، کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت

۱- دانشجو کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (mamnoon@hnh.ac.ir)

۲- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (m.safarpour@hnh.ac.ir*)

۳- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (d.gorjizadeh@hnh.ac.ir)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. مقدمه

ورشکستگی شرکت های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت های مالی، مورد توجه افکار عمومی واقع شود. با این که مسئولیت اصلی تهیه ی صورت های مالی دقیق و عاری از خطا و اشتباه به عهده ی هیات مدیره ی شرکت ها است؛ اما این ورشکستگی ها سوال های زیادی درباره کیفیت حسابرسی به وجود آورد. قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تلاش هستند تا از طریق وضع قوانین (برای مثال قانون ساربنز-اکسلی ۱، ۲۰۰۰) موثر، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. حسابرسان مستقل، به دلیل ارائه ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می کنند. گزارش های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه گذاران، در هنگام تصمیم گیری استفاده می شود و کیفیت پایین این گزارش ها، می تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش، به عنوان حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس بتواند تحریف، اشتباهات و تقلب صاحبکار را کشف کند. حسابرسان باید اعمال مراقبت های حرفه ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند زیرا وقوع اشتباه درحسابداری امری اجتناب ناپذیراست و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی اطلاعی، بی دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم گیری استفاده کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می دهد. (ایزدی نیا، ۱۳۹۳)

تقلب، عبارتست از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می شود، اقدامات متقلبانه ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می انجامد. گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورتهای مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورتهای مالی، سر و کار دارد. بند ۱۹ استاندارد ۲۰۰ بیان می دارد که "خطر حسابرسی" یعنی خطر این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر حرفه ای نامناسب اظهار کند. چنین تحریفی می تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. (رحمانی، ۱۳۹۴)

اندازه، پیچیدگی و ویژگیهای مالکیتی در هر واحد مورد رسیدگی اثر عمده ای بر بررسی عوامل خطر تقلب مربوط به آن واحد دارد. برای مثال، دریک واحد مورد رسیدگی بزرگ، حسابرس معمولاً عواملی را بررسی می کند که عموماً از عملکرد نامناسب مدیریت جلوگیری می کند. حسابرس، اقدامات به عمل آمده برای تقویت ارزشهای اخلاقی و اثر بخشی سیستم بودجه ای را نیز بررسی می کند. دریک واحد کوچک، تمام یا برخی از این بررسیها ممکن است نامناسب یا کم اهمیت باشد. برای مثال، یک واحد کوچک ممکن است آیین نامه رفتاری مکتوبی نداشته باشد، اما بجای آن، ممکن است

از طریق ارتباطات شفاهی و الگوهای رفتاری مدیریتی، فرهنگی را ایجاد کرده باشد که بر اهمیت درستکاری و ارزشهای اخلاقی تاکید شده است. تسلط یک نفر بر مدیریت یک واحد کوچک معمولاً و به خودی خود، نشانه قصور مدیریت در نمایش و برقراری جوی مناسب درباره کنترل داخلی و فرایند گزارشگری مالی نیست. علاوه بر این، بررسی عوامل خطر تقلب در سطح یک قسمت عملیاتی واحد مورد رسیدگی ممکن است دیدگاهی متفاوت از بررسی کل آن واحد فراهم نماید؛ بنابراین با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، وقوع اشتباه در حسابداری افزایش می‌یابد. عواملی چون تنوع، پیچیدگی و حجم زیاد اطلاعات، احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد. این امر کار حساب‌برسان را جهت شناخت و آگاهی کامل صورت‌های مالی، اطلاعات و گزارشات صاحبکار، دشوارتر می‌کند. سهامداران به حساب‌برسی نیاز دارند که در انجام حساب‌برسی مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حساب‌برسی کارا باشد، اشتباهات با اهمیت را کشف کند و در مورد امور مالی شرکت پیشنهادهای خردمندانه‌ای به نمایندگان ارائه کند. (کازم، ۲۰۱۲). هرچه پیچیدگی اطلاعات افزایش یابد، احتمال کشف اشتباهات با اهمیت، کلاهبرداری و تقلب کمتر می‌شود. با توجه به مطالب بیان شده، پژوهش حاضر در پی پاسخی به سؤال زیر است که پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران چه تأثیری دارد؟

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

تقلب پدیده‌ای پیچیده، چند بعدی و با آثار و علل متفاوت است که پیامدهای مخربی برای واحدهای تجاری و جامعه به دنبال دارد. افزایش میزان تقلب به ورشکستگی شرکت‌های بزرگ منجر می‌شود و نگرانی‌هایی را در خصوص کیفیت صورت‌های مالی ایجاد می‌کند. به همین دلیل، شناسایی احتمال تقلب‌ها در صورت‌های مالی کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانونگذاران، مدیران و حساب‌برسان بوده است. گزارشگری مالی متقلبانه در ایران نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که برای جذب منابع مالی به انتشار اوراق بهادار اقدام می‌کنند، تلاش برای کاهش مالیات و ... از جمله دلایل اهمیت موضوع است. تاکنون پژوهشگران مختلفی آزمون‌های تحلیلی و تجربی اطلاعات مالی را برای شناسایی احتمال تقلب به کار گرفته‌اند. به بیان دیگر، بسیاری از پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه تقلب، از اطلاعات کمی صورت‌های مالی استفاده کرده‌اند. علاوه بر اطلاعات کمی، پژوهش‌های اخیر نشان داد سبک ارائه و خوانایی گزارشگری مالی نیز یکی از معیارهای مهم شناسایی احتمال تقلب است. اهمیت نقش سبک ارائه صورت‌های مالی در این است که این صورت‌ها، اطلاعات ارزشمندی درباره عملکرد مالی شرکت ارائه می‌کند؛ بنابراین، خوانایی آنها از اهمیت زیادی برخوردار است. در این راستا، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در سال ۱۹۶۷ گروهی مطالعاتی برای ارائه رهنمودهایی به منظور بهبود خوانایی و قابلیت فهم رویه‌های افشای شرکت‌ها تشکیل داد. نتایج این گزارش‌ها که در سال ۱۹۶۹ با عنوان گزارش ویت منتشر شد، توصیه می‌کرد از آنجا که همه سرمایه‌گذاران قادر به فهم سریع گزارش‌های پیچیده شرکت‌ها نیستند؛

شرکت‌ها باید از انتشار گزارش‌های پیچیده، طولانی و یا زاید خودداری کنند. افزایش میزان تقلب منجر به ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و نگرانی‌هایی در خصوص کیفیت صورت‌های مالی شده است. از این‌رو، شناسایی احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران و حساب‌برسان بوده است. نتایج پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای صورت‌های مالی با خوانایی کمتر، احتمالاً بیشتر از سایر شرکت‌ها اقدام به ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی می‌نمایند. تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است با بروز بحران مالی در شرکت‌هایی همچون انرون، ورلد کام، پارملد.

مسئله تقلب در گزارشگری مالی به یک چالش بزرگ تبدیل شده است. امروزه مجامع قانون‌گذار، حرفه حسابداری و مدیریت به علل ایجاد تقلب و راه‌های موجود به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه توجه خاصی داشته‌اند. به رغم تحقیقات متعدد خارجی در کشف تقلب در گزارش‌های مالی، در کشور ما به این موضوع توجه نشده است. مسئله گزارشگری مالی متقلبانه در ایران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. افزایش تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس که به منظور جذب منابع مالی به انتشار اوراق اقدام می‌کنند (یانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

آیا راهی وجود دارد که از طریق آن بتوان تقلب‌های گزارش‌های مالی را کشف کرد؟ واتر و زیمرمن (۱۹۸۶) عنوان می‌کنند که حسابرسی صورت‌های مالی ساختاری کنترلی است که از طریق فراهم کردن اطمینان معقول از اینکه صورت‌های مالی فاقد تحریف‌های با اهمیت است به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حمایت از منافع سرمایه‌گذاران کمک می‌کند؛ اما کشف تقلب‌های مدیریت از طریق فرایندهای معمول حسابرسی، کار چندان ساده‌ای نیست؛ زیرا در ارتباط با ویژگی‌های تقلب مدیریت شناخت زیادی وجود ندارد. از سوی دیگر بسیاری از حساب‌برسان از تجربه لازم برای کشف تقلب برخوردار نیستند و مدیران نیز همچنان در تلاش به منظور فریب حساب‌برسان هستند. تقلب در گزارشگری مالی هنگامی کشف می‌شود که حساب‌برس در خصوص توضیحات مدیریت در مورد مبادلات و مانده حسابها مظنون شود. همچنین تقلب ممکن است به علت وضعیت مالی نامناسب شرکت کشف شود. سامرز و سوینی (۱۹۹۸) دریافتند که حساب‌برسان می‌توانند از طریق توجه بیشتر به مبادلات داخلی، احتمال موفقیت را در کشف تقلب در گزارشگری مالی افزایش دهند. (صفرزاده، ۱۳۸۹)

از دیدگاه هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی، مشکلات پیچیدگی ناشی از موارد زیر است: ۱- تعدد ابزارهای مالی اندازه‌گیری حسابداری ۲- حسابداری پوشش ریسک ۳- دامنه استانداردهای حسابداری در خصوص ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی ۴- عدم شناخت ابزارهای مالی ۵- افشا و سایر موضوعات از قبیل واحد حسابداری. برای مثال به کار بردن رویه صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری پیچیده و مهمی را ایجاد می‌کند و یا افزایش تعداد محصول شرکت می‌تواند منجر به افزایش فرآیند مدت زمان تهیه بهای تمام‌شده محصولات گردد. حساب‌برسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند زیرا وقوع اشتباه

در حسابداری امری اجتناب ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تعریف توسط حسابرس کشف نشود ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد. (فرج زاده، ۱۳۸۹)

پیچیدگی یکی از مهم‌ترین موضوعات گزارشگری مالی است و در میان آن‌ها ابزارهای مالی از همه پیچیده‌تر است. بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸) پیچیدگی گزارشگری مالی را این‌گونه تعریف می‌کند: «مشکل استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به منظور درک و تجزیه و تحلیل جزییات فعالیت‌های اقتصادی و عملکرد شرکت از طریق پر کردن افشای اطلاعات حسابداری در فرم 10-K». پترسون^۲ (۲۰۱۲) نیز پیچیدگی اطلاعات حسابداری را چنین بیان کرد: «پیچیدگی ناشی از مشکلات ذاتی در استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و ترسیم فعالیت‌های اقتصادی یک شرکت برای شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی با استفاده از قواعد حسابداری است». وی نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری به شناخت درآمد و همچنین ناتوانی در تکمیل فرم ارائه گزارش سالیانه به کمیسیون بورس اوراق بهادار (10-K) مرتبط است. ایشان به سه دلیل بر شناخت درآمد تمرکز می‌کند.

۱) شناخت درآمد در همه شرکت‌ها وجود دارد.

۲) اشتباه در گزارشگری درآمد بطور معمول منجر به ارائه مجدد صورت‌های مالی می‌گردد.

۳) شواهد غیر رسمی نشان می‌دهد که شناخت درآمد می‌تواند پیچیده باشد.

هیتاش^۳ (۲۰۱۷) دریافتند که افشای اطلاعات بیشتر در حسابداری، کار تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان را بیشتر می‌کند. چن و همکاران^۴ (۲۰۱۵) دریافتند که کیفیت افشا با دقت پیش‌بینی بالاتر و انحراف کمتر رابطه دارد این در حالی است که هیتاش و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که پیچیدگی بیشتر (افشای بیشتر) با دقت پیش‌بینی کمتر، پراکندگی پیش‌بینی بیشتر و آگاهی بخش کمتر به توصیه‌های تحلیل‌گران سهام و حساسیت کمتر به اعلان سود در ارتباط است. برخی تحقیقات گذشته مانند فیرفیلد و همکاران^۵ (۱۹۹۶) دریافتند که افشای جزییات بیشتر می‌تواند اشتباه در قیمت‌گذاری بیشتر را کاهش دهد و قابلیت اعتبار دهی گزارشات مالی را افزایش دهد زیرا پرداختن به افشای جزییات، توانایی مدیران را برای مدیریت سود کاهش می‌دهد. پلام لی و یان^۶ (۲۰۱۲) دریافتند که پیچیدگی استانداردهای حسابداری منجر به افزایش ارائه مجدد

^۲ Petersen. (2012).

^۳ Hoitash, R., and U. Hoitash. (2017).

^۴ Chen, S., Miao, B. and Shevlin, T., (2015).

^۵ Fairfield, P.M., Sweeney, R.J. and Yohn, T.L., (1996).

^۶ Plumlee and Yohn, (2012).

صورت‌های مالی می‌گردد. در تحقیقی دیگر بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) نشان داد که نمایه‌ای از پیچیدگی سازمانی و عملیاتی با حاکمیت شرکتی و به موقع بودن سود مرتبط است. در ایران نیز ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیق خود از وجود صورت‌های مالی تلفیقی به عنوان معیاری برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری استفاده کرد.

پیچیدگی اطلاعات در ترکیب واحدهای تجاری از دیدگاه شباهنگ (۱۳۹۳) ناشی از چندین مشکل است: اولین مساله در گزارشگری بر مبنای قسمت‌های مختلف تصمیم‌گیری منطقی درباره یکایک قسمت‌های گزارشگر است. در برخی موارد می‌توان خطوط تولید را برای گزارشگری مالی انتخاب کرد، در حالی که در سایر موارد این نحوه تفکیک ممکن است مناسب نباشد. دومین مساله در گزارشگری سود برای قسمت‌های جداگانه واحد انتفاعی، تخصیص هزینه‌های مشترک است. چنانچه این بخش‌ها، در اجرای عملیات خود مستقل و مختار باشند، ممکن است هزینه‌های مشترک نسبتاً اندک باشد، اما در ارتباط با سود خالص آن بخش می‌تواند با اهمیت تلقی شود. مساله دیگر، قیمت‌های انتقالی بکار رفته در مبادلات بین قسمت‌های مختلف واحد انتفاعی است. محصول نهایی یک قسمت ممکن است مواد اولیه برای قسمت دیگر محسوب شود؛ یعنی، شناسایی آن به زمان فروش نهایی به مشتریان خارج از واحد انتفاعی موکول نمی‌گردد. برخی از صاحب‌نظران حسابداری پیشنهاد کرده‌اند که در این گونه موارد، قیمت‌های انتقالی قسمت‌های مختلف مدنظر قرار نگیرد.

لذا با توجه به اهمیت کشف تقلب در گزارشگری مالی در جهت حمایت از منافع سرمایه‌گذاران و وجود سوالات مطرح شده در رابطه پیچیدگی اطلاعات با گزارشگری مالی متقلبان و اهمیت این موضوع در زمینه منافع اجتماعی بر آن شدیم تا این پژوهش را انجام دهیم.

پیشینه داخلی

کارشناسان و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر توانایی مدیریت در کنترل بحران مالی درون سازمانی و احتمال گزارشگری متقلبان پرداختند. نتایج نشان داد که مدیران برای برون رفت از وضعیت بحران مالی اقدام به گزارشگری خدعه‌آمیز نکرده‌اند و فقط به مدیریت سود آن هم در چارچوب اصول حسابداری دست زده‌اند.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی پرداختند. و مثبت رابطه مالی گزارشگری تقلب بروز به تمایل و هنجارهای انتزاعی نگرش، بین که یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد گزارشگری در تقلب بروز به تمایل بررسی در عمل منطقی نظریه که دریافت می‌توان یافته‌ها به اتکا با دارد. وجود معناداری روانی و فردی عوامل ویژه به و مالی در گزارشگری تقلب بروز در موثر موارد که است لازم آن، بر افزون است. موثر مالی شود. بررسی بیشتری دقت با آن در موثر

⁷ Bushman and N. Basoglu, (2004).

صالحی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته های پژوهش آنها نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر مدت زمان تهیه صورتهای مالی توسط شرکت ندارد ولی منجر به افزایش تأخیر در مدت زمان فرایند حسابرسی می گردد.

فرج زاده دهکردی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه ی بین سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج به دست آمده نشان داد، شرکت هایی که سود تقسیم می کنند با احتمال کمتری مرتکب گزارشگری مالی متقلبانه می شوند. همچنین، سطح سود تقسیمی نیز رابطه ای منفی با گزارشگری مالی متقلبانه دارد. براساس یافته های تحقیق می توان نتیجه گرفت سود تقسیمی حاوی اطلاعاتی در خصوص کیفیت گزارشگری مالی شرکت، به ویژه انگیزه های منجر به تجدید ارائه صورت های مالی است.

ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به عبارت دیگر، نتایج نشان داد که تهیه صورت- های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی شرکتها موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد.

صفرزاده (۱۳۸۹) در تحقیق با عنوان توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی به این نتیجه رسید که شرکتهای دارای بدهی بیشتر و نسبتهای جاری، گردش دارایی، بازده دارایی، بازده فروش، سود انباشته به دارایی، سرمایه در گردش به دارایی و حاشیه سود عملیاتی کمتر از وضعیت مالی و نتیجه عملیات نامناسبتری برخوردارند؛ لذه تمایل بیشتری به تقلب در گزارشگری مالی دارند.

پیشینه خارجی

آنوار کاماردین و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب صورت وضعیت مالی مرتبط پرداختند. نتایج نشان می دهد که هرچه پیچیدگی اطلاعات افزایش یابد، احتمال کشف اشتباهات با اهمیت، کلاهبرداری و تقلب کمتر می شود.

یانگ و همکاران (۲۰۱۷) بررسی تأثیر کمیته حسابرسی و دوگانگی وظایف مدیر عامل بر تقلب در گزارشگری مالی پرداخته و دریافتند که دوگانگی وظایف مدیر عامل بر تقلب مالی تأثیر دارد؛ اما حضور کمیته حسابرسی بر تقلب در گزارشگری مالی تأثیری ندارد.

صالح و عثمان (۲۰۱۷) به بررسی بین تعداد جلسات هیأت مدیره و تقلب شرکتی پرداختند. نتایج نشان داد رابطه معناداری بین

تعداد جلسات هیأت مدیره و تقلب شرکت وجود دارد.

هویتاش و همکاران ۸ (۲۰۱۷) رابطه بین پیچیدگی گزارشگری حسابداری و رفتار تحلیل گر را بررسی کردند. آنها در این پژوهش از XBRL به عنوان معیار پیچیدگی حسابداری استفاده کردند و دریافتند که تحلیلگران مالی، پیچیدگی حسابداری را کمتر پوشش می دهند.

آوانگ و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی عوامل رفتاری موثر بر تمایل به تقلب در گزارشگری مالی با استفاده از نظریه عمل منطقی پرداخته و دریافتند که نگرش و هنجارهای انتزاعی در افراد، با تمایل به تقلب در گزارشگری مالی رابطه مثبتی دارد.

فرضیه:

فرضیه اصلی: پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی ۱: وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.

فرضیه فرعی ۲: وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.

۳. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می کند و از طرف دیگر، رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون، تعیین می نماید. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که طی یک دوره زمانی ۸ ساله از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفت و برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شد و شرکت های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف شدند.

۱. سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد و شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.

۲. شرکتهای تحت بررسی جزء شرکتهای سرمایه گذاری، هلدینگ و واسطه گری مالی نباشند.

۳. اطلاعات و داده های آنها در دسترس باشد.

۴. معاملات سهام، مداوم در بورس صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام، اتفاق نیفتاده باشد.

بنابراین تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که ۹۶۰ سال شرکت را شامل می شود. در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعه کتابخانه ای، نرم افزار ((ره آورد نوین)) و سایت اینترنتی ((مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار)) گردآوری شده است. جمع آوری اطلاعات از تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می شود. در بخش آمار توصیفی از شاخص های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکنندگی انحراف معیار استفاده شده است و در بخش آمار استنباطی، به منظور تخمین مدل از تکنیک رگرسیون لججیت بهره گرفته می شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن های بدون

تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم افزارهای Excel و Eviews#10 استفاده می‌گردد. به پیروی از پژوهش انجام شده آنوار کاماردین و همکاران (۲۰۱۹) به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از مدل رگرسیونی زیر بهره گرفته می‌شود:

$$D.FRUE = \beta_0 + \beta_1 EXOMP + \beta_2 EXOCFS_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \epsilon_i$$

که در مدل فوق:

D.FRUE: کشف تقلب

EXOMP: وجود بیش از یک نوع محصول

EXOCFS: وجود صورت های مالی تلفیقی

SIZE: اندازه شرکت

ROA: بازده دارایی ها

LEV: اهرم مالی

متغیر وابسته:

متغیر وابسته در این پژوهش، کشف تقلب در صورتهای مالی است که مقدار آن برای شرکتهای متقلب عدد یک و برای شرکتهای غیر متقلب عدد صفر است. شرکتهای متقلب با مراجعه به نشریات ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار که در وسایت سازمان بورس و اوراق بهادارنمایه شده اند انتخاب گردیدند. از این روبررسی کامل نشریات ویژه نشان می‌دهد نشریات شماره ۱،۳ و ۶ دربرگیرنده چهارده رأی قطعی صادره در محاکم دادگستری می‌باشند. هر یک از این چهارده رأی در راستای اجرای ماده ۲۸ قانون بازار اوراق بهادار، به دلایل مختلفی از قبیل ایجاد ظاهری گمراه کننده از روند معاملات اوراق بهادار، مبادرت به معاملات اوراق بهادار با استفاده از اطلاعات نهانی، خودداری از ارائه اطلاعات، اسناد و مدارک مهم به سازمان بورس و اوراق بهادار، تخلف از مقررات قانون بازار در تهیه اسناد و مدارک، تقسیم منافع موهوم به استناد صورت دارایی و ترازنامه مزبور و موارد دیگر صادر شده اند. با توجه به اینکه موضوع پژوهش حاضر به طور مشخص کشف تقلب در صورتهای مالی است، شرکتهایی که فقط به دلایل مرتبط با تقلب در صورت های مالی علیه مدیران آنها در محاکم دادگستری آرای قطعی صادر شده است و با بررسی اطلاعات ارائه شده در نشریات ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار قابل تشخیص بودند، به عنوان شرکتهای متقلب در نظر گرفته شدند. مقدار آن برای شرکتهای متقلب عدد یک و برای شرکت های غیر متقلب عدد صفر است.

متغیرهای مستقل:

یک متغیر ساختگی است که برای اندازه گیری آن از دو فاکتور وجود صورت های مالی تلفیقی و وجود بیش از یک نوع محصول، استفاده می‌شود. در صورتی که شرکت ها دارای صورت های مالی تلفیقی باشند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود. اگر در شرکت ها بیش از یک نوع محصول وجود داشته باشند عدد

یک و در غیر این صورت عدد صفر را در نظر می گیریم.

متغیرهای کنترلی:

اندازه شرکت (SIZE): از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

بازده دارایی ها (ROA): از طریق تقسیم سود خالص بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

اهرم مالی (LEV): از طریق تقسیم کل بدهی های شرکت بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

۴. یافته های پژوهش

آمار توصیفی

در یک جمع بندی با استفاده مناسب از آمار توصیفی می توان ویژگی های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. پارامترهای مرکزی و پراکندگی به همین منظور به کار می روند. کارکردهای این معیارها این است که می توان خصوصیات اصلی مجموعه ای از داده ها را به صورت یک عدد بیان کنند و بدین ترتیب افزون بر آن که به فهم بهتر نتایج یک آزمون کمک می کنند، مقایسه نتایج آن آزمون را با آزمون ها و مشاهدات دیگر نیز تسهیل می نماید. در جدول (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. تمام متغیرهای پژوهش به استثنای اهرم مالی که میانه آن بزرگتر از میانگین است دارای چولگی مثبت هستند. با توجه به مثبت بودن ضریب چولگی می توان گفت که توزیع متغیرهای یاد شده دارای چوله به راست هستند. همچنین ضریب کشیدگی تمامی متغیرها مثبت است که با توجه به اینکه کشیدگی توزیع نرمال برابر با ۳ است وضعیت آنها را نسبت به توزیع نرمال نشان می دهد. دور بودن انحراف میانگین از میانگین در بعضی متغیرها نیز بیانگر این است که داده ها پراکنده اند و حول میانگین متمرکز نیستند. آمار نشان می دهد که متغیر اندازه شرکت با انحراف معیار (۱/۵۴) دارای بیشترین پراکندگی بوده است.

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر وابسته						نام متغیر	علامت اختصاری
شرکت هایی که بابت تقلب در صورت های مالی علیه آنها در محاکم دادگستری آرای قطعی صادر شده است.		شرکت هایی که بابت تقلب در صورت های مالی علیه آنها در محاکم دادگستری آرای قطعی صادر شده است.		تعداد درصد			
تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	Fraud	کشف تقلب
۹۶۰	۳۶/۱۵	۳۴۷	۶۳/۸۵	۶۱۳	۱۰۰		

متغیرهای مستقل									
نام متغیر		علامت اختصاری		وجود		عدم وجود		جمع	
				درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد
وجود صورت های مالی تلفیقی		EXOCFS		۶۷,۷	۶۵۰	۳۱,۰	۳۲,۲۹	۹۶,۰	۱۰۰
وجود بیش از یک نوع محصول		EXOMP		۸۱,۱۵	۷۷۹	۱۸۱	۱۸,۸۵	۹۶,۰	۱۰۰
متغیرهای کنترلی									
نام و تعداد متغیرها			شاخص های مرکزی			شاخص های کشیدگی			
علامت اختصاری	تعداد	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه	
SIZE	۹۶۰	۱۴,۸۱	۱۴,۳۴	۱,۵۴	۰,۷۴	۴,۱۳	۱۱,۰۲	۱۹,۹۶	
LEV	۹۶۰	۰,۶۳	۰,۶۵	۰,۴۴	-۰,۳۷	۳,۶۵	۰,۰۴	۰,۹۸	
ROA	۹۶۰	۰,۱۹	۰,۱۷	۰,۱۴	۰,۸۰	۳,۷۱	-۰,۵۴	۰,۸۱	

بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیر ماناست و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. مانایی متغیرها در سه حالت "در سطح"، "روی تفاضل اول" و "روی تفاضل دوم" می تواند بررسی شود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آنها "در سطح" کمتر از ۵٪ می باشد فرضیه صفر در مورد آن رد شده و آن متغیر در سطح ماناست در صورتیکه بیشتر از ۵٪ باشد، نامانا است. نتایج آزمون مانایی در جدول (۲) درج گردیده است. بر اساس آزمون «دیکی-فولر تعمیم یافته ۹» (فیلیس-پرون ۱۰) چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۵٪ بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا ۱۱ بوده اند. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کواریانس متغیرها بین سالهای مختلف ثابت بوده است. همانگونه که در جدول (۴-۲) ملاحظه می شود همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم جمعی ۱۲ وجود ندارد؛ بنابراین مشکل رگرسیون کاذب در ضرایب برآوردی وجود نخواهد داشت در رگرسیون کاذب معنی دار ضرایب به صورت کاذب است.

⁹ - Augmented Dickey-Fuller

¹⁰ - Phillips-Perron

¹¹ - Stationarity

¹² - Cointegration test

جدول (۲): نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره محاسبه شده	سطح معنی داری	نتیجه
SIZE	-۱۲/۵۶	۰/۰۰۰	متغیر ماناست
LEV	-۹/۱۲	۰/۰۰۰	متغیر ماناست
ROA	-۱۰/۲۱	۰/۰۰۰	متغیر ماناست
EXOMP	-۱۶/۴۳	۰/۰۰۰	متغیر ماناست
EXOCFS	-۱۲۳۲۲۱	۰/۰۰۰	متغیر ماناست
D.Fraud	-۲۳/۶۵	۰/۰۰۰	متغیر ماناست

تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

با توجه به باینری (صفر و یک) بودن متغیر وابسته پژوهش در مدل پژوهش، به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجوجیت بهره گرفته می شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد.

۱- آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا (باقیمانده ها)

یکی از فرض رگرسیون خطی این است که تمامی جملات باقیمانده دارای واریانس برابر باشند. در عمل ممکن است این فرض چندان صادق نبوده و به دلایل مختلفی از قبیل شکل نادرست تابع مدل، وجود نقاط پرت، شکست ساختاری در جامعه آماری و ... شاهد پدیده ناهمسانی واریانس باشیم. در این مطالعه همانطور که ذکر شد به منظور تخمین مدل پژوهش از رگرسیون لجوجیت بهره گرفته شده است بنابراین هنگام تخمین مدل، گزینه وایت^{۱۳} نیز انتخاب شده است تا در صورت وجود ناهمسانی واریانس، این مشکل برطرف شود.

۲- آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی

هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می شود که تعداد متغیرهای معنی دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس^{۱۴} (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می باشد.

¹³ - White

¹⁴ - Variance Inflation Factor (VIF)

جدول (۳): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی مدل پژوهش

متغیر	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس
وجود بیش از یک نوع محصول	۰.۴۲۰۱۴۹	۱.۰۱۳۱۲۴
وجود صورت های مالی تلفیقی	۰.۰۰۱۸۸۵	۱.۰۱۲۸۹۴
اندازه شرکت	۰.۰۰۰۸۷۷	۱.۱۳۳۵۳۷
بازده دارایی ها	۰.۰۲۶۸۳۵	۲.۱۸۶۴۶۸
اهرم مالی	۰.۰۰۵۴۲۱	۱.۶۱۰۷۹۳

با توجه به جدول (۳) نتایج حاصل از این آزمون نشان می دهد؛ که میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی: پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.
فرضیه فرعی ۱: وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.
فرضیه فرعی ۲: وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است.

جدول (۴) نتایج آزمون فرضیات

متغیر وابسته: کشف تقلب				
روش تخمین: رگرسیون لجیت				
متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰.۰۳۱۶۵۶	۰.۸۵۸۶۵۶	۰.۰۳۶۸۶۷	۰.۹۷۰۶
وجود صورت های مالی تلفیقی	-۰.۵۹۵۸۰۵	۰.۱۸۸۰۸۷	۳.۱۶۷۷۱۰	۰.۰۰۱۶
وجود بیش از یک نوع محصول	-۰.۳۹۶۹۲۷	۰.۱۰۳۰۵۸	۳.۸۵۱۴۸۳	۰.۰۰۰۱
اندازه شرکت	-۰.۱۷۶۰۱۵	۰.۰۸۳۴۲۳	-۲.۱۰۹۹۲۳	۰.۰۳۵۴
بازده دارایی ها	-۰.۵۶۳۷۰۷	۰.۲۰۳۳۹۶	-۲.۷۷۱۴۷۳	۰.۰۰۵۸
اهرم مالی	-۰.۲۷۶۴۷۲	۰.۲۲۸۷۰۲	-۱.۲۰۸۸۷۴	۰.۲۲۷۴
ضریب تعیین مک فادن	۰.۳۳۲			
آماره LR	۱۴۶.۶۴۸			
سطح معناداری (آماره LR)	۰.۰۰۰۰			

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۴) بهره گرفته شده است. مقدار آماره نسبت راستنمایی (LR) در سطح اطمینان ۹۵٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. نتایج مربوط به ضریب تعیین مک فادن نشان می دهد

که تقریباً ۳۳٫۲٪ تغییرات متغیر وابسته (کشف تقلب) به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می دهد که با توجه به آماره Z در سطح اطمینان ۹۵٪، اندازه شرکت و بازده دارایی ها بر کشف تقلب تأثیر منفی و معناداری دارند.

فرضیه فرعی ۱: وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر، وجود صورت های مالی تلفیقی -۵۹۵۸۰۵ بوده که نشان دهنده تأثیر منفی وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه فرعی ۱ را تأیید کرد. این امر به این معنی است وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب، تأثیر معکوس و معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۲: وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت تأثیر گذار است. به منظور آزمون این فرضیه نیز از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۴) بهره گرفته شده است. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر وجود بیش از یک نوع محصول، -۳۹۶۹۲۷ بوده که نشان دهنده تأثیر منفی آن بر کشف تقلب می باشد که در سطح اطمینان ۹۵٪، با توجه به آماره Z ضریب متغیر وجود بیش از یک نوع محصول، در مدل معنادار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه فرعی ۲ را تأیید کرد. این امر به این معنی است وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب، تأثیر معکوس و معناداری دارد.

با توجه به تأیید فرضیه های فرعی پژوهش، می توان با اطمینان گفت که پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر کشف تقلب تأثیر معکوس و معنادار دارد. به عبارتی هرچه پیچیدگی اطلاعات حسابداری بیشتر باشد، به دلیل عدم شناخت کافی، احتمال کشف تقلب کاهش می یابد.

۵. بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج آمار توصیفی می توان گفت که درصد بالایی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در حدود (68 درصد) صورت های مالی تلفیقی دارند که درصد بالایی است.

نتیجه فرضیه فرعی اول نشان داد که وجود صورت های مالی تلفیقی بر کشف تقلب تأثیر دارد و این تأثیر نیز معکوس است که در واقع باعث کاهش کشف تقلب در گزارشگری مالی می شود.

این نتیجه نشان می دهد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری در شرکت هایی که صورت های مالی تلفیقی ارایه می کنند سبب شناخت کمتر از سیستم اطلاعاتی خواهد شد و این می تواند حسابرس را به سمت عدم کشف تقلب در گزارشگری مالی سوق دهد.

در فرضیه فرعی دوم اثر وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت، اندازه گیری شد. نتیجه فرضیه دوم نیز نشان داد که وجود بیش از یک نوع محصول بر کشف تقلب در گزارشگری مالی شرکت، تأثیر گذار است. این تأثیر به این دلیل است که در واقع در شرکتی که محصولات متنوع تری تولید می شود، به دلیل پیچیدگی اطلاعات

شرکت، احتمال کشف تقلب کمتر می شود؛ بنابراین در مجموع می توان گفت هرچه پیچیدگی اطلاعات حسابداری بیشتر باشد، به دلیل عدم شناخت کافی، احتمال کشف تقلب کاهش می یابد.

نتایج فرضیه فرعی اول مطابق با یافته های ابوت و همکاران (۲۰۱۴)، الزویی و سلامت (۲۰۱۲)، آگروال و چاد (۲۰۰۵) و فخاری و همکاران (۱۳۹۷) می باشد. آنوار کاماردین و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر پیچیدگی های اطلاعات بر تقلب در گزارشگری مالی پرداخته است. آنها دریافتند که پیچیدگی های اطلاعات بر تقلب در گزارشگری مالی تاثیر معکوس دارد. نتیجه فرضیه فرعی دوم مطابق با یافته های آنوار کاماردین و همکاران (۲۰۱۹) می باشد آنها در تحقیق خود نشان دادند، وجود تنوع در محصولات بر کشف تقلب گزارشگری تاثیر معکوس دارد.

گزارشگری مالی متقلبانانه منجر به ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار می شود و بر کارایی بازار در تخصیص منابع اثر میگذارد که پیامد آن سلب اعتماد سرمایه گذاران از بازار خواهد بود. در این راستا، با هدف حفظ منافع سرمایه گذاران و بهبود کارایی تخصیص بازار، حسابرسان وظیفه ی بررسی و تأیید صحت و سقم اطلاعات گزارشگری مالی و مطلوب بودن ارائه آنها را بر عهده دارند و برای این کار باید شناخت و درک مناسبی از تقلب و راهکارهای مقابله با آن داشته و بر مسئولیتهای خود در این زمینه آگاه باشند.

۱- با توجه به نتیجه فرضیه اول پیشنهاد می شود که حسابرسان در زمان بررسی گزارشات مالی به وجود صورت های مالی تلفیقی توجه بیشتری داشته باشند و اطلاعات مالی مربوطه را دقیق تر بررسی کنند. همچنین سازمان بورس به عنوان متولی بازار سرمایه و نهاد حامی حقوق سرمایه گذاران، به تدوین مقررات و الزامات کافی برای ارتقای سطح شفافیت اطلاعاتی شرکتها، نظم و دقت در افشای اطلاعات و ارتقای محتوای گزارشهای شرکتها پردازد تا احتمال تقلب کاهش یابد. به سازمان بورس ایجاد مؤسسات تخصصی رتبه بندی برای بررسی و رتبه بندی شرکتها از نظر سطح و کیفیت افشای اطلاعات و شفافیت اطلاعاتی و نیز رتبه بندی اعتباری، پیشنهاد می شود.

۲- با توجه به نتیجه فرضیه دوم با توجه به وجود بیش از یک نوع محصول پیشنهاد می شود جهت طیف بندی محصولات و اطلاعات مربوط به هر محصول برنامه ریزی شود تا از تهاوت یا ایجاد تقلب در ارایه اطلاعات حسابداری جلوگیری شود. رشد فزاینده تقلب در شرکت های بزرگ نشان می دهد که مکانیزم های پیشگیری و بازدارندگی از وقوع تقلب باید توسط سازمانها و شرکتها مورد توجه قرار گیرد. کشف تقلب از دیرباز مورد توجه حسابرسان مستقل، داخلی و نهادهای حرفه ای بوده و بر همین اساس تاکید این نهادهای حرفه ای و استانداردهای حسابرسی بر اصلاح ساختار سازمانی، بهبود سیستم کنترل داخلی و انجام حسابرسی های مداوم و منظم می باشد تا از این طریق، احتمال وقوع تقلب کاهش و اعتبار گزارشات مالی افزایش یابد تقلب مشتمل بر اشتباه منعکس کردن اقلام صورتهای مالی است که اغلب از طریق بیش نمایی داراییها و درآمدها و یا کم نمایی بدهیها و هزینه ها صورت می پذیرد.

پیچیدگی یکی از مهمترین موضوعات گزارشگری مالی است و در میان آنها ابزارهای مالی از همه پیچیده تر است. بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸) پیچیدگی گزارشگری مالی را اینگونه تعریف می کند: مشکل استفاده کنندگان صورت های مالی به منظور درک و تجزیه و تحلیل جزئیات فعالیت های اقتصادی و عملکرد شرکت از طریق پر کردن افشای اطلاعات

حسابداری در فرم (k-10) (ACIFR2008) پترسون (۲۰۱۲ ۷۶ ۷۴) نیز پیچیدگی اطلاعات حسابداری را چنین بیان کرد: پیچیدگی ناشی از مشکلات ذاتی در استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و ترسیم فعالیت های اقتصادی یک شرکت برای شناخت و اندازه گیری عناصر صورت های مالی با استفاده از قواعد حسابداری است. وی نشان داده که پیچیدگی اطلاعات حسابداری به شناخت درآمد و همچنین ناتوانی در تکمیل فرم ارائه گزارش سالیانه به کمیسیون بورس اوراق بهادار (K-10) مرتبط است. ایشان به سه دلیل بر شناخت درآمد تمرکز می کند. (۱) شناخت درآمد در همه شرکت ها به وجود دارد (۲) اشتباه در گزارشگری درآمد بطور معمول منجر به ارائه مجدد صورت های مالی می گردد (۳) شواهد غیر رسمی نشان می دهد که شناخت درآمد می تواند پیچیده باشد. هیتاش و هیتاش (۲۰۱۷) دریافتند که افشای اطلاعات بیشتر در حسابداری کار تهیه کنندگان صورت های مالی و حسابرسان رایبشتری کند. چن و همکاران (۲۰۱۵ ۲۰۱۷) دریافتند که کیفیت افشا با دقت پیش بینی بالاتر و انحراف کمتر رابطه دارد این در حالی است هیتاش و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که پیچیدگی بیشتر (فشای بیشتر) با دقت پیش بینی کمتر پراکندگی پیش بینی بیشتر و گاهی بخشی کمتری به توصیه های تحلیلگران سهام و حساسیت کمتر به اعلان سود در ارتباط است. برخی تحقیقات گذشته مانند فیرفیلد و همکاران (۱۹۹۶ ۳۳۷) دریافتند که افشای جزئیات بیشتر می تواند اشتباه در قیمت گذاری بیشتر را کاهش دهد.

به منظور انجام پژوهش های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می شود:

الف: تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کشف تقلب گزارشگری مالی

ب: تاثیر پیچیدگی اطلاعات مالی بر کیفیت افشا

ج: تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی (مدت تصدی، چرخش حسابرس، تعداد جلسات) بر کشف تقلب گزارشگری مالی

۶. منابع

- ۱) ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمد حسین؛ امینی نیا، میثم (۱۳۹۳) بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس، دانش حسابرسی، ش ۵۴، ۸۷-۱۰۱
- ۲) خواجوی، شکراله، قدیران آرانی، محمد حسین، فتاحی نافچی، حسن (۱۳۹۴) بررسی تأثیر ویژگی های هیأت مدیره بر تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی شماره اول، پیاپی ۲۳.
- ۳) رحمانی، حلیمه، رجب ذری، حسین (۱۳۹۶) " بررسی تاثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی "، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۴۲.
- ۴) رویایی، رمضانعلی، مولایی قولنجی، ایرج و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۸۸) " بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیطهای دیجیتالی و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری "، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۱۰۰.
- ۵) صالحی، اله کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ؛ جنت مکان، حسین (۱۳۹۶) بررسی تاثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تاخیر ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تاکید بر نقش کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۴، ش ۳، ۸۷-۱۱۶
- ۶) صفرزاده، محمدحسین (۱۳۸۹) توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در نسبتهای مالی، مجله دانش حسابرسی، سال اول، ۱۳۷-۱۶۳.

۷) صفرزاده، محمدحسین (۱۳۸۹). توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت. دانش حسابداری، ۱۶۳-۱۳۷.

۸) فرج زاده دهکردی، حسن، آقایی، لیلا (۱۳۹۵) "سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه"، مطالعات تجربی حسابداری، مقاله ۵، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صفحه ۹۷-۱۱۴.

۹) فروغی، داریوش، امین، ساکیانی (۱۳۹۵)، "تأثیر دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام" پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۲، پیاپی، ۹، صفحه‌های ۵۱-۳۱.

۱۰) کارشناسان، علی، ممشلی، رضا (۱۳۹۸) "تأثیر توانایی مدیریت در کنترل بحران مالی درون سازمانی و احتمال گزارشگری متقلبانه"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، مقاله ۷، دوره ۷، شماره ۲۷، صفحه ۹۵-۱۰۸.

11) Albrecht, W. S., C. C. Albrecht and C. O. Albrecht. (2004). Fraud and Corporate Executives: Agency, Stewardship and Broken Trust. *Journal of Forensic Accounting*, Vol. 5, pp. 109-130

12) Alamoudi D, Kumar A (2017) Information System Complexity and Business Value, *International Journal of Economics & Management Sciences*: 400. doi: 10.4172/2162-6359.1000400.

13) Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson and P. D. Lapedes. (2000). Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms. *Accounting Horizons*, Vol. 14 (4), pp.441- 454.

14) Bedard et al., (1992), "find that board of directors characteristics such as board size, board independence and CEO duality are not significantly related to the credibility of management earnings forecasts", *Corporate Governance: An International Review*, Vol.16 No. 6, pp. 519-35

15) Eugster, F; and A. F Wanger. (2013). Voluntary Disclosure Quality, Operating Performance, and Stock Market Valuations, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1879804

16) Kassem, R., Higson, A. (2012). The New Fraud Triangle Model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 3(3): 191-195.

17) Yang, D; Jiao, H; Buckland, R (2017). The determinants of financial fraud in chinese firms: Does corporate governance as an institutional innovation matter?. *Technological Forecasting & Social Change*. 12 (4). 1-12.

18) Uyar, A., and M. Kiliç (2012). "Value relevance of voluntary disclosure: evidence from Turkish firms." *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 13, Iss: 3, pp. 363 - 376

The Impact of Information Company Financial Reporting Complexity on Fraud Detection in

Ahmad Mamnoon 1
Maryam Safarpour*2
Davood Gorjy zade 3

Date of Receipt: 2021/07/23 Date of Issue: 2021/08/11

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of complexity of accounting information on the detection of fraud in financial reporting. This research is a descriptive research in terms of applied purpose and in terms of nature with emphasis on correlation relations. The data required to calculate the research variables have been extracted from the "Rahavard Novin" database. In order to achieve this goal, 960 years-companies (120 companies for eight years) observations collected from the annual financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2012 to 2020 have been tested. In order to estimate this model, the logit regression technique is used. In order for the linear regression coefficient estimators to be the best estimators without linear bias in the linear regression model, it is necessary that the variance is part of the fixed model error and there is no alignment between the explanatory variables. Findings show that the complexity of accounting information has a significant inverse effect on the detection of financial reporting fraud

Keywords

Information Complexity, Fraud Detection in Company Financial Reporting

1. Master of Auditing student, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (mamnoon@hnhk.ac.ir)
2. Teacher of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (M.safarpour@hnhk.ac.ir)
3. Teacher of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (d.gorgizadeh@hnhk.ac.ir)