

A Study of the Role of Social and Professional Ties of Audit Committee with the Assessment of Firm Fraudulent Reporting

Hossein Fakhari

*Corresponding author, Associate Prof. of Accounting, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. E-mail: h733hf@yahoo.com

Hossein Rajabdoory

Ph.D. Student in Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: hosrado@gmail.com

Amirreza Khani Zalan

Ph.D. Student in Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: a.khani1987@gmail.com

Abstract

Objective: This research study the role of social and professional ties of audit committee in assessment of the firm fraudulent reporting.

Methods: The study is an applied-type survey. A questionnaire and simple random sampling of 102 members of Audit Committee of the Tehran Stock Exchange in 2017 were carried out. To analyze the findings Structural Equation Method was used.

Results: The findings of the study show that there is a negative and significant relationship between social and professional relations of the members of the audit committee with senior executives and actions of members of audit committee to evaluate the fraudulent financial reporting risk. Also, there is a positive and significant relationship between the social and professional relations of the members of the audit committee with other managers and the audit committee's efforts to assess the fraudulent financial reporting risk.

Conclusion: These findings show how the level of social and professional ties between members of the Audit Committee and managers can be effective in an assessment of the firm fraudulent reporting.

Keywords: Assessment of the firm fraudulent reporting, Audit committee, Professional ties, Social ties.

Citation: Fakhari, H., Rajabdoory, H., Khani Zalan, A. (2018). A Study of the Role of Social and Professional Ties of Audit Committee with the Assessment of Firm Fraudulent Reporting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(2), 233-250. (in Persian)

Journal of Accounting and Auditing Review, 2018, Vol. 25, No.2, pp. 233-250

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.259834.1007911

Received: November 8, 2017; Accepted: April 20, 2018

© Faculty of Management, University of Tehran

مطالعه نقش ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت

حسین فخاری

* نویسنده مسئول، دانشیار حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. رایانامه: h.fakhari@umz.ac.ir

حسین رجب‌دُری

دانشجوی دکتری حسابداری واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. رایانامه: hosrado@gmail.com

امیررضا خانی‌ذلان

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. رایانامه: a.khani1987@gmail.com

چکیده

هدف: این پژوهش به مطالعه نقش و اثر ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی، در ارزیابی اعضای کمیته حسابرسی از ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت می‌پردازد.

روش: مطالعه پیش رو از نوع پیمایشی - کاربردی است. موضوع از طریق توزیع پرسشنامه بررسی شده و نمونه‌گیری تصادفی ساده از ۱۰۲ نفر از اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۶ صورت گرفت. برای تحلیل یافته‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که بین روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و اقدامات اعضای کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، بین روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نتیجه‌گیری: این یافته‌ها نشان می‌دهد که چگونه سطح روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران می‌تواند بر ارزیابی آنها از ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت مؤثر باشد.

کلیدواژه‌ها: ارتباط اجتماعی، ارتباط حرفه‌ای، ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت، کمیته حسابرسی.

استناد: فخاری، حسین؛ رجب‌دُری، حسین؛ خانی‌ذلان، امیررضا (۱۳۹۷). مطالعه نقش ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۲)، ۲۳۳-۲۵۰.

فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی؛ ۱۳۹۷، دوره ۲۵، شماره ۲، صص. ۲۳۳-۲۵۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2018.259834.1007911

دریافت: ۱۳۹۶/۰۸/۱۷، پذیرش: ۱۳۹۷/۱/۳۱

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

در سال‌های اخیر، تشخیص تقلب مالی به موضوع شایان توجهی برای عموم مردم تبدیل شده است (هاشمی و حریری، ۱۳۹۶). تقلب در گزارشگری مالی، به معنای تحریف عمده در صورت‌های مالی است که کاربران را گمراه می‌کند. این مسئله سبب به وجود آمدن زیان‌های عمده به سازمان‌ها می‌شود، اعتبار حرفه حسابداری را مخدوش می‌کند و بر اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد (آوانگ، سوهایزا و عبدالرحمن، ۲۰۱۷). این موضوع، مجامع حرفه‌ای حسابداری را ناچار کرده است که علل ایجاد تقلب و راه‌های موجود برای جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانانه در گزارشگری مالی را بررسی کنند (قادری و قادری، ۱۳۹۶). همچنین، تقلب در صورت‌های مالی موجب انحطاط اخلاقی کارمندان شده و به کیفیت رابطه‌های تجاری لطمه می‌زند (مونگ‌لینگ، سزه‌لینگ و چین‌هونگ، ۲۰۰۸). افزون بر آن، تقلب یک معضل اخلاقی مهم برای کسب‌وکار است و جدی‌ترین مسئله مشترک در محیط کسب‌وکار حاضر به‌شمار می‌رود (اسمیت، حاجی، ادريس و باهارودین، ۲۰۰۵). اخلاق حرفه‌ای، با افزایش بهره‌وری کارکنان و گروه‌های کاری، کار تیمی را تشویق کرده و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را حفظ می‌کند (صفرزاده، کاظمی و دهقانی‌سعدی، ۱۳۹۷). البته تقلب با اشتباه‌های غیرعمدی متفاوت است. برای اینکه تقلب رخ دهد، شخص متقلب باید به عمد و از روی قصد برای به‌دست آوردن منفعت، دیگران را اغفال کند (رؤیایی، مولایی و جبارزاده‌کنگرلویی، ۱۳۸۸).

با وجود تعریف‌های متعدد از تقلب، شیوع تقلب طی سال‌های اخیر در سایر کشورها و اهمیت کشف آن از طرف ذی‌نفعان، سبب شد که ایده ایجاد نظام حاکمیت شرکتی قوی برای جلوگیری از بروز تقلب مطرح شود. در سال‌های اخیر نیز نقش و اهمیت کمیته حسابرسی در نظام راهبری توسط نهادهای قانونگذار افزایش یافته است (ایمانی برندق، عبدی و کاظمی‌علوم، ۱۳۹۶). یکی از ابزارهای مهم حاکمیت شرکتی در این رابطه، استقرار کمیته حسابرسی است که می‌تواند در استقرار حاکمیت شرکتی از جمله جلوگیری از بروز تقلب، نقش مهمی ایفا کند. بر همین اساس، پس از وقوع بحران‌های مهم در آمریکا، ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، یکی از دستورالعمل‌های مهم و مؤثر بود که حتی در سایر کشورها نیز نمود پیدا کرد. در ایران نیز به تاسی از سایر کشورها، تأسیس کمیته حسابرسی از سال ۱۳۹۱ بر اساس منشور کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ضروری شد. بر اساس این منشور، یکی از اهداف تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن برای کسب اطمینان معقول نسبت به سلامت گزارشگری مالی است یا به بیان دیگر، تلاشی برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش تقلب یا هر موضوعی است که به سلامت مالی مؤسسه بینجامد. اینکه چگونه می‌توان کمیته حسابرسی اثربخش داشت و آیا روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران شرکت می‌تواند بر ارزیابی آنها از ریسک گزارشگری متقلبانانه شرکت اثرگذار باشد، پرسش‌هایی است که به‌دنبال وقوع بحران‌های اخیر و تشکیل کمیته حسابرسی در کشورها مطرح شده و پژوهش‌های زیادی را در نشست‌های دانشگاهی به‌دنبال داشته است.

در خصوص اثربخشی کمیته حسابرسی و تئوری‌های مربوط به توجیه ایجاد کمیته حسابرسی، ادبیات گذشته حاکی

از پنج تئوری متفاوت است که به ترتیب عبارت‌اند از: تئوری نمایندگی^۱، مباشرت^۲، ذینفعان^۳، هژمونی^۴ مدیریت و تئوری نهادی^۵. بیزلی، کارسلو، هرمانسون و نثال (۲۰۰۹) برای توجیه این سؤال که چگونه نقش نظارتی کمیته حسابرسی می‌تواند تحت الشعاع مناسبات حرفه‌ای و رفتاری اعضای کمیته حسابرسی با مدیران قرار گیرد، دو رویکرد متفاوت که برگرفته از تئوری‌های پنج‌گانه بالاست را به بحث گذاشتند. آنان نشان دادند در اصل، وجود ارتباطات پیشین بین مدیران و اعضای کمیته حسابرسی در سطح شرکت‌ها، معمول و متداول است. یافته‌های دیگر آنان نشان داد که ۴۰ درصد اعضای کمیته حسابرسی دارای ارتباطات پیشین با مدیران شرکت‌های خود بوده‌اند. همچنین، این روابط می‌تواند از سطح بسیار قوی تا حالت منفعلانه و با نقش تشریفاتی تجلی یابد. البته آنان در تحقیق خود تأثیر روابط بین اعضای کمیته حسابرسی و ریسک گزارشگری مالی را به صورت تجربی آزمون نکردند. همچنین، سایر یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتباطات بیشتر اعضای کمیته حسابرسی و مدیران با مدیریت سود بیشتر در شرکت‌ها همراه بوده است (برونزلیز و کاردینلز، ۲۰۱۴). مطابق با رویکرد دوگانه مربوط به دلایل کاهش نقش نظارتی کمیته حسابرسی بر عملکرد مدیران، در صورت وجود روابط دوستانه بین اعضای کمیته حسابرسی و مدیران که شامل رویکرد «استقلال - هزینه»^۶ و رویکرد «راحت بودن و آسودگی خاطر»^۷ است، انتظار می‌رود که روابط دوستانه و حرفه‌ای مدیران و اعضای کمیته حسابرسی بتواند بر کاهش نقش نظارتی کمیته حسابرسی در ارزیابی آنها از ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت اثر داشته باشد.

از این رو، با توجه به مبانی نظری بیان شده و همچنین جدید بودن تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ایران، هدف این پژوهش، مطالعه اثر ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران شرکت‌ها و ارزیابی آنها از ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت است. در نتیجه، سؤال اصلی پژوهش به این صورت مطرح می‌شود که روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران شرکت، چه اثری بر ارزیابی اعضای کمیته حسابرسی برای ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت دارد؟ انتظار می‌رود، با توجه به اهمیت شناسایی موارد مؤثر بر تقلب در گزارشگری مالی و وجود خلأ پژوهشی در این حوزه، پژوهش حاضر از چند جنبه مفید باشد؛ ابتدا اینکه از لحاظ نظری، یافته‌های چنین پژوهشی با توجه به تبیین روابط بیان شده، می‌تواند به گسترش حوزه دانشی کمیته حسابرسی و درک بهتر آن کمک کند. افزون بر آن، یافته‌های ارزشمندی را به اعضای کمیته حسابرسی، مدیران، حساب‌رسان و حتی سرمایه‌گذاران ارائه دهد تا هر یک از افراد و گروه‌های نام برده بتوانند درک واضح‌تری از تأثیر ارتباطات اجتماعی و حرفه‌ای بین اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد شرکت‌ها برای ارزیابی و کشف گزارشگری متقلبانه داشته باشند.

با توجه به این هدف، ادامه مقاله به این صورت ساختار بندی شده است: ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان شده و در ادامه روش پژوهش معرفی می‌شود. در نهایت، یافته‌های پژوهش ارائه شده و به بحث و نتیجه‌گیری از پژوهش پرداخته خواهد شد.

1. Agency Theory
2. Stewardship Theory
3. Stakeholder Theory
4. Hegmony
5. Institution
6. Idependance-Cost
7. Comfort

پیشینه نظری پژوهش

نتیجه پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، نشان داده است که مدیران از جمله افرادی هستند که بیشترین احتمال تقلب از جانب آنها صورت می‌پذیرد (بیزلی و همکاران، ۱۹۹۹)، به گونه‌ای که حدود ۹۰ درصد از موارد ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، در مدیران مشاهده شده است (بیزلی، کارسلو، هرمانسون و نئال، ۲۰۱۰). در این زمینه، کمیته حسابرسی بر فرایند گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی مدیران نظارت دارد، اما نظارت کمیته حسابرسی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، می‌تواند با توسعه سطح روابط فردی و اجتماعی آنان دچار اختلال شده یا پیامدهای چشمگیری به دنبال داشته باشد (فیچ و شیوادسانی، ۲۰۰۷).

اگرچه کمیته حسابرسی بر نحوه گزارشگری و رعایت کنترل‌های داخلی مدیریت نقش دارد (گندرون و بدارد، ۲۰۰۶)، یافته پژوهش‌های پیشین نشان داده است که اعضای کمیته حسابرسی به ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه علاقه چندانی ندارند. بیزلی و همکارانش (۲۰۰۹) در پژوهشی، پس از مصاحبه با اعضای کمیته حسابرسی دریافتند که آنها به پذیرش مسئولیت نظارت بر تقلب تمایلی ندارند؛ زیرا از دید آنها، در این زمینه مسئولیت اصلی بر عهده مدیران است و برخی از اعضای کمیته حسابرسی حتی مهارت یا تجربه یافتن و ردیابی تقلب را ندارند. برخی نیز معتقد بودند در کل مسئولیت این وظیفه برعهده حسابرسان است. در واقع، از دید آنها عمده مسئولیت اعضای کمیته حسابرسی، ارزیابی صداقت مدیران و هیئت مدیره در گزارشگری است. با وجود واقعیت‌های بیان شده، هنوز این مسئله که وجود ارتباطات فردی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران، می‌تواند بر اثربخشی کار نظارتی آنها تأثیرگذار باشد، به بررسی‌های بیشتری نیاز دارد.

روابط اجتماعی و فردی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد

پژوهش‌های پیشین، دو توضیح احتمالی برای نظارت کمتر توسط کمیته حسابرسی، در صورت وجود روابط اجتماعی و فردی با مدیران و اعضای کمیته حسابرسی، ارائه داده‌اند. کوهن، کیشنامورتی و رایت (۲۰۰۸) معتقدند که استقلال مدیر کمیته ممکن است در اثر نفوذهای اجتماعی دچار اختلال شود. برای نمونه، نفوذ و تأثیر رئیس هیئت مدیره در انتخاب مدیر کمیته، می‌تواند موجب منفعل شدن نقش هیئت مدیره کمیته‌ها در اثر انتصاب افرادی شود که با آنها روابط اجتماعی مشترک دارند (وستفال، ۱۹۹۹)، از این رو، مطابق تئوری هژمونی مدیریت، هیئتی از کمیته‌ها شکل می‌گیرد که موجودیت آن به جای برآورده کردن نیازهای واقعی، تنها در راستای الزامات و مقررات قانونی است (کسنیک، ۱۹۸۷). همچنین مطابق تئوری نهادی، در چنین حالتی، اعضای کمیته حسابرسی با اجرای نقش‌های تشریفاتی، نظارت هوشمندانه‌ای نخواهند داشت (کوهن و همکاران، ۲۰۰۸). از این رو، با توجه به نظریه‌های ارائه شده، احتمال ناکارآمد بودن نظارت کمیته حسابرسی وجود دارد، زیرا در واقع مدیران قادر به تأثیرگذاری و اعمال نفوذ بر اعضای کمیته حسابرسی چه به صورت مستقیم و چه از طریق شبکه‌های روابط میان اعضای کمیته حسابرسی بوده‌اند که این مسئله در عمل، مقاصد قانونی و مقرراتی را از اهداف اصلی خود دور می‌کند (اسپیرا، ۱۹۹۹).

نتیجه مطالعات صورت گرفته پیشین نشان داده است (برونزیلز و کاردینلز، ۲۰۱۴؛ دالیوال، نیکر و نویسی، ۲۰۱۰؛ کیشنان و ویسوناسان، ۲۰۰۸؛ هوآنگ و کیم، ۲۰۰۹) که روابط اجتماعی مدیران مالی و اعضای کمیته حسابرسی، با

کیفیت گزارش‌های مالی و افزایش احتمال تقلب رابطه دارد (چیدامبران، کدیا و پرابهالا، ۲۰۱۲). این یافته‌ها نشان می‌دهد مدیران ارشد بر انتصاب اعضای کمیته‌های هیئت مدیره، از جمله کمیته حسابرسی، تأثیر و نفوذ دارند. افزون بر آن، روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ممکن است موجب شود که اعضای کمیته حسابرسی در انتصاب هیئت مدیره با مدیران همسو شوند (جهن و شاه، ۱۹۹۷) یا به دنبال همراهی با هنجارهای جمعی هیئت مدیره بوده و از آنها پیروی کنند (سگال، ۱۹۷۹) و در واقع در مباحثی مشارکت کنند که موجب کنارگذاری اعضای کمیته حسابرسی نشود (استیونسون و رادین، ۲۰۰۹). به بیانی، سرمایه اجتماعی خود را از دست ندهند.

رویکرد دوم در ارتباط با راحتی یا آسودگی اعضای کمیته حسابرسی نسبت به مدیران در صورت وجود روابط اجتماعی است. کلون، هرمانسون، تامپکینز و یه (۲۰۱۴) دریافتند که مدیران همواره دارای نفوذ و تأثیر بر فرایند انتخاب مدیران کمیته حسابرسی هستند و به‌طور معمول توجه خود را به حفظ آسایش و راحتی اعضای هیئت مدیره در زمان انتخاب مدیران کمیته‌های خود، برای ارائه خدمات به هیئت مدیره معطوف می‌کنند. همچنین، آنان به شواهدی دست یافتند که کمیته‌های حاکمیتی نیز به دنبال کاهش این ریسک‌اند که مدیر جدید، موجب تخریب فعالیت‌ها و عملیات هیئت مدیره نشود. به بیان دیگر، مدیران افرادی را برای کمیته‌ها انتخاب می‌کنند که بتوانند با آنها راحت کار کنند و آسوده‌خاطر باشند. افزون بر آن، بیزلی، کارسلو، هرمانسون و نثال (۲۰۰۹) دریافتند که اعضای آینده‌نگر کمیته حسابرسی تلاش می‌کنند که پیش از توافق با هیئت مدیره، دقیق و هوشیارانه عمل کنند و حتی این دقت را در دوره تصدی و مسئولیت اعضای کمیته حسابرسی در شرکت ادامه دهند؛ زیرا اگر اعضای کمیته حسابرسی نسبت به اعتبار مدیران نگران بوده و شاهد مواردی مانند تقلب، اقدامات غیرقانونی یا رفتاری‌های غیراخلاقی باشند، هیئت مدیره را ترک خواهند کرد (بیزلی و همکاران، ۲۰۰۹). با این تفاسیر، بسیاری از اعضای کمیته حسابرسی نیز تلاش می‌کنند که با مدیرانی کار کنند که هم راحت و هم آسوده‌خاطر باشند؛ زیرا در آن صورت اعضای کمیته حسابرسی به مدیران اعتماد داشته و برای نظارت دقیق بر مدیرانی که صادق به نظر می‌رسند، دلیلی نمی‌بینند (ویلبانکز، دانا، هرمانسون و شارما، ۲۰۱۷)؛ بنابراین، به‌طور کلی می‌توان گفت که وجود روابط اجتماعی و فردی بین مدیریت و کمیته حسابرسی می‌تواند بر کارآمدی عملکرد نظارتی کمیته حسابرسی تأثیر داشته باشد.

روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد

روابط حرفه‌ای منعکس‌کننده رابطه ضعیف‌تر در قیاس با روابط اجتماعی و شخصی است (گیوبونز، ۲۰۰۴). بدین ترتیب، پیش‌بینی می‌شود تأثیر روابط حرفه‌ای بر تلاش‌های کمیته حسابرسی در قیاس با تأثیر روابط اجتماعی ضعیف‌تر باشد. به زبان دقیق‌تر، در مقایسه با آن دسته از اعضای کمیته حسابرسی که هیچ‌گونه روابطی با مدیران ندارند، پیش‌بینی می‌شود اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط حرفه‌ای هستند: الف) نسبت به مشارکت و حضور در نظارت دقیق به دلیل هزینه‌های مرتبط با آن، از جمله آسیب به روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران، تمایل کمتری داشته باشند. ب) نیاز به مشارکت در نظارت دقیق را کمتر احساس کنند، زیرا روابط حرفه‌ای اعضا برای کمیته حسابرسی، شواهدی را مبنی بر اینکه مدیران قابل اعتماد هستند، فراهم می‌آورد. همسو با این موارد، کلون و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که به باور سرمایه‌گذاران، اعضای کمیته حسابرسی که با مدیران روابط حرفه‌ای دارند، در مقایسه با اعضای که دارای روابط

اجتماعی هستند، استقلال بیشتری دارند، اما در قیاس با اعضای کمیته حسابرسی که هیچ‌گونه رابطه‌ای ندارند، از استقلال کمتری برخوردارند. افزون بر آن، نتایج به‌دست آمده از پژوهش‌های پیشین که بین روابط اجتماعی و حرفه‌ای تمایز قائل شده‌اند، نشان داد که روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی، با هیئت مدیره و مدیران، موجب تضعیف کیفیت گزارش‌های مالی نمی‌شود (برونزیلز و کاردینلز، ۲۰۱۴) و در واقع، با کاهش احتمال تقلب رابطه دارد (چیدامبران و همکاران، ۲۰۱۲).

در مجموع، اگرچه یافته‌های به‌دست آمده در پژوهش‌های گوناگون با هم متفاوت است، می‌توان گفت که میزان نظارت توسط کمیته حسابرسی با توجه به نوع روابط و سطح آن می‌تواند متفاوت باشد. با این تفاسیر، می‌توان دریافت اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط حرفه‌ای هستند، در قیاس با اعضای که این ارتباط را ندارند، تلاش و اقدامات کمتری برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه می‌کنند. همچنین، مطابق نتایج پژوهش‌های کوهن، جینور، کریشنامورتی و رایت (۲۰۱۶)، می‌توان گفت که تلاش اعضای کمیته حسابرسی برای ارزیابی گزارشگری متقلبانه زمانی که روابط اجتماعی و فردی مطرح باشد، کمتر از زمانی است که روابط حرفه‌ای مطرح باشد (ویلبانکز و همکاران، ۲۰۱۷).

روابط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با دیگر مدیران

با توجه به چشم‌انداز سرمایه اجتماعی، می‌توان دریافت اعضای کمیته حسابرسی که با سایر مدیران رابطه برقرار می‌کنند، نفوذ بیشتری در هیئت مدیره دارند (استیونسون و رادین، ۲۰۰۹). از این نفوذ و تأثیر می‌توان برای انگیزه‌بخشی به اعضای کمیته حسابرسی به‌منظور مشارکت و حضور پررنگ‌تر برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران بهره برد. از نظر چشم‌انداز پاسخگویی (لرنر و تتلوک، ۱۹۹۹)، دو استدلال متضاد مطرح است. از یکسو، اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط با سایر مدیران هستند، ممکن است نسبت به مدیرانی که با آنها روابط بیرونی دارند، احساس پاسخگویی بیشتری داشته باشند؛ از این رو، کمیته حسابرسی انگیزه بیشتری برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران خواهد داشت. به این ترتیب، ممکن است این مدیران انگیزه داشته باشند که برای علامت‌دهی ارزش خود به‌عنوان ناظران مؤثر و کارآمد تلاش کنند که با نظریه نمایندگی همسویی دارد (فاما و جنسن، ۱۹۸۳). از سوی دیگر، این روابط با سایر مدیران و سرپرستان می‌تواند به اعضای کمیته حسابرسی اجازه دهد که به‌طور کامل مجموعه مهارت‌های کمیته حسابرسی و هیئت مدیره را درک کنند و پاسخگویی کمتری برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران داشته باشند. از آنجا که دو استدلال رقیب در این زمینه وجود دارد، نمی‌توان هیچ پیش‌بینی مشخصی در خصوص رابطه بین روابط حرفه‌ای یا اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و همچنین، تلاش‌ها و اقدام‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه مطرح کرد. از این رو برای تبیین این مسئله، باید بررسی‌های تجربی بیشتری انجام داد (ویلبانکز و همکاران، ۲۰۱۷).

پیشینه تجربی

در زمینه کمیته حسابرسی به‌دلیل تازگی ماهیت آن، پژوهش‌های محدودی در سایر کشور وجود دارد و در ایران نیز تا کنون پژوهش گسترده‌ای انجام نشده است. از این رو در ادامه، به تحقیقات مرتبط در ایران و تحقیقات مشابه در سایر

کشورها اشاره می‌شود. از بین پژوهشگران داخلی، رؤیایی و همکارانش (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان «بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیط‌های دیجیتالی و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری»، به بررسی اهمیت حسابداری قانونی و اهمیت آموزش تقلب برای دانشجویان حسابداری و ارائه الگوی سرفصل درسی حسابداری قانونی و تقلب پرداختند. رهنمای رودپشتی (۱۳۹۱) نیز در پژوهشی دریافت که فن داده‌کاوی، در شناسایی صورت‌های مالی متقلبانه سودمند است. همچنین، می‌توان از داده‌کاوی به‌عنوان کانون هدایت فکر در مدیریت کسب‌وکارها، برای کشف تقلب استفاده کرد. مرادی، رستمی و زارع (۱۳۹۳) نیز دریافتند که بین ویژگی‌های مدیریت، حمایت مدیریت از کنترل‌های داخلی، عوامل خطر مرتبط با شرایط بازار و نوع صنعت، ویژگی‌های عملیاتی، نقدینگی و ثبات مالی با احتمال وقوع تقلب رابطه معناداری وجود دارد. افزون بر آن، فرقان‌دوست حقیقی، هاشمی و فروغی (۱۳۹۳) دریافتند که در شرکت‌هایی که دارای سابقه مدیریت سود هستند، احتمال تقلب وجود دارد. همچنین، در زمان وجود سابقه مدیریت سود در شرکت‌ها، عوامل انگیزشی سبب افزایش احتمال ارتکاب به تقلب می‌شود. در پژوهشی دیگر، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) دریافتند که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش درباره گزارشگری، ویژگی شخصیتی پویا، دین‌داری و شدت اخلاقی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب است. رحمانی، رجب‌دری و خرمن (۱۳۹۶) در پژوهشی بین نگرش، هنجارهای انتزاعی و تمایل به بروز تقلب گزارشگری مالی، رابطه مثبت و معناداری گزارش کردند. با اتکا به این یافته‌ها می‌توان دریافت که نظریه عمل منطقی در بررسی تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی مؤثر است. افزون بر آن، لازم است که موارد مؤثر در بروز تقلب در گزارشگری مالی، به‌ویژه عوامل فردی و روانی مؤثر در آن با دقت بیشتری بررسی شود. به تازگی نیز فخاری و رضایی (۱۳۹۷) دریافتند که بین وجود کمیته حسابرسی و محیط اطلاعاتی شرکت رابطه مثبت و معناداری برقرار است. به بیان دیگر، با استقرار کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، محیط اطلاعاتی آنها شفاف‌تر شده و مقدار شاخص محیط اطلاعاتی افزایش یافته است.

در میان پژوهشگران خارجی نیز برای نمونه، بیزلی و همکارانش (۲۰۰۹) دریافتند که روابط مدیران و اعضای کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، رابطه عادی و متداولی به‌شمار می‌رود. افزون بر آن، نظارت کمیته حسابرسی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، همواره ضعیف بوده و از نظر تجربی، روابط اجتماعی و حرفه‌ای با نظارت کمیته حسابرسی، تأثیری بر روند گزارشگری مالی از جمله ارزیابی ریسک تقلب ندارد. پرولز و لوگی (۲۰۱۱) نیز به بررسی مشخصه‌های شرکت‌های متقلب پرداخته و نشان دادند احتمال تقلب در شرکت‌هایی که در دوره‌های گذشته به مدیریت سود پرداخته‌اند، بیشتر است. لیزیک، سیلوری، سانگ و وانگ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسان بر تقلب حسابداری پرداختند. آنها دریافتند که شرکت‌های حسابرسی شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، تمایل کمتری به تقلب در صورت‌های مالی خود دارند که این اثر برای تقلب‌های وابسته به درآمد شدیدتر می‌شود. در پژوهشی دیگر، برونزلیز و کاردینلز (۲۰۱۴) با تجزیه و تحلیل روی پژوهش‌های صورت‌گرفته در زمینه رابطه بین مدیران و کمیته حسابرسی بر اساس استخدام، تحصیلات و فعالیت‌های غیرحرفه‌ای و همچنین بررسی چند نتیجه حسابرسی و گزارشگری مالی که به‌عنوان متغیرهای جانشین برای نظارت کمیته حسابرسی در نظر گرفته شده بود، دریافتند که روابط دوستانه مدیران و کمیته حسابرسی، با مدیریت سود، حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش احتمال تداوم فعالیت و کاهش احتمال

گزارشگری مربوط به ضعف کنترل داخلی، ارتباط قوی‌ای دارد؛ به این معنا که نظارت کمیته حسابرسی در صورت وجود روابط خاص، از اثربخشی و کارآمدی کمتری برخوردار است. سونی، مارون و پادیا (۲۰۱۵) دریافتند که در سطوح بالای عدالت‌های توزیعی، رویه‌ای و تعاملی، احتمال گزارش موارد تقلب افزایش می‌یابد. همچنین، تأثیر متغیرهای جنسیت، سن، ارشدیت در سازمان، اهمیت دین برای شخص و نمره عملکرد وی، تأثیر معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب ندارد. آوانگ و همکارانش (۲۰۱۶) نیز به بررسی عوامل رفتاری مؤثر 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. ویلبانکز و همکارانش (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی نظارت کمیته حسابرسی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران و همچنین، چگونگی تغییر و دگرگونی نظارت همراه با روابط اجتماعی کمیته حسابرسی، روابط حرفه‌ای و شیوه حاکمیتی آن پرداختند. یافته‌ها نشان داد اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط اجتماعی با مدیران هستند، با تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران رابطه منفی دارد. افزون بر آن، کمیته حسابرسی اقدامات قابل رصد ریسک گزارشگری مالی متقلبانه را در مواقعی که عضو کمیته حسابرسی دارای روابط اجتماعی با مدیران باشد، تقلیل می‌دهد. به‌تازگی نیز لیو، ژائو، لی، لولو و تیان (۲۰۱۸) دریافتند که بین هویت سازمانی و گزارش تقلب‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که این رابطه با نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک‌شده و شخصیت پویا به‌طور مثبت تعدیل می‌شود.

بررسی پیشینه پژوهش نشان داد، در این زمینه پژوهش‌های مفیدی انجام‌شده و پژوهشگران به یافته‌های ارزشمندی نیز دست یافته‌اند، اما تا کنون در کشور هیچ پژوهشگری به مطالعه نقش ارتباط اجتماعی و حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی در ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت نپرداخته و لازم است که این مسئله به‌طور تجربی آزمون شود تا بتوان با استفاده از یافته‌های آن، شناخت بیشتری نسبت به کارکرد نظارتی مؤثر کمیته حسابرسی کسب کرد و با توجه به یافته‌ها، برنامه‌ریزی بهتری انجام داد.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، چهار فرضیه به شرح زیر مطرح شده است:

فرضیه اول: بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش (فرضیه‌های مربوط به بررسی ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته)، از تکنیک معادلات ساختاری در نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. الگویابی معادلات ساختاری، هم‌زمان به بررسی مجموعه‌ای از روابط وابستگی می‌پردازد. استفاده از این روش زمانی مفید است که متغیر وابسته در روابط وابستگی بعدی، به متغیر مستقلی تبدیل شود (امانی، خضری آذر و محمودی، ۱۳۹۱). جذابیت الگویابی معادلات ساختاری در حوزه‌های مختلف علمی به این دلیل است که این شیوه در مواجهه با روابط چندگانه هم‌زمان، روش مستقیمی ارائه می‌کند که کارایی آماری نیز دارد. همچنین، توانایی این شیوه در ارزیابی روابط چندجانبه سبب شده که پژوهش از تحلیل اکتشافی به تحلیل تأییدی انتقال یابد. این انتقال سبب می‌شود که نگرش منظم‌تر و کلی‌تری از مسائل پدیدار شود (هیر، سارستد، رینگل و منا، ۲۰۱۴).

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش، به‌منظور بررسی تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه، از پرسشنامه بیزلی و همکاران (۲۰۰۹) و ویلبانکز و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شد. «روابط اجتماعی و حرفه‌ای» نیز به پیروی از پژوهش‌های اخیر که روابط حرفه‌ای و اجتماعی را متمایز کرده بودند، عملیاتی شد (برونزیلز و کاردینلز، ۲۰۱۴؛ چیدامبران و همکاران، ۲۰۱۲؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۶). ترجمه، بومی‌سازی و استفاده از پرسشنامه‌ها نیز پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تأیید استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف بود، یعنی اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه‌ها به تأیید رسید. در پرسشنامه‌های یاد شده، از مقیاس لیکرت و گزینه‌های «خیلی زیاد» تا «خیلی کم» استفاده شد. شایان ذکر است که تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شامل ۲۰ سؤال، روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد شامل ۷ سؤال، روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد شامل ۴ سؤال، روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران شامل ۲ سؤال و روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران نیز شامل ۴ سؤال بود.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه پژوهش، کلیه اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد با پراکندگی‌های مختلف، سخت و تا حدی غیرممکن بود و آمار رسمی از تعداد آنها نیز وجود نداشت، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد که بر اساس آن، حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر به‌دست آمد. جمع‌آوری نظرها نیز به شیوه حضوری و مجازی صورت گرفت. در شیوه حضوری، با مراجعه به اعضای کمیته حسابرسی، ۷۴ پرسشنامه تکمیل شد. در شیوه مجازی نیز با ایجاد بانک اطلاعاتی از اعضای کمیته حسابرسی، پس از طراحی پرسشنامه در محیط فرم نگار گوگل، پرسشنامه و درخواست تکمیل، در یک مرحله در اختیار افراد یاد شده قرار گرفت و از آنان درخواست شد که در صورت امکان، پرسشنامه را به سایر فعالان حرفه‌ای نیز ارسال کنند. به علاوه، از گروه‌های مربوط به فعالان حرفه‌ای در فضای مجازی نیز استفاده شد. در این زمینه هم ۲۸ پرسشنامه جمع‌آوری گردید

که در مجموع، ۱۰۲ پرسشنامه (۶۰ درصد حجم نمونه) تکمیل شد. به منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش تأثیرگذار باشد، میانگین دو مرحله (مراحل حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون T مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی شرکت‌های دیگر نیز، نتایج به دست آمده تغییری نمی‌کرد.

یافته‌های پژوهش

بررسی یافته‌ها نشان داد که کل افراد پاسخ‌دهنده مرد بوده و میانگین سن آنها ۳۹/۵۴ با انحراف معیار ۱۰/۱۳ است. میانگین سابقه کار آنان نیز ۱۸/۶۵ با انحراف معیار ۹/۴۵ بود. از ۱۰۲ پاسخ‌دهنده، ۱۱ نفر مدرک دکتری، ۳۸ نفر مدرک کارشناسی ارشد و ۵۳ نفر نیز مدرک کارشناسی داشتند. این اطلاعات نشان می‌دهد که نمونه‌های آماری این مطالعه برای پاسخگویی از شرایط مناسبی برخوردار بوده‌اند. در نتیجه، تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، یافته‌ها دارای ویژگی کیفی لازم به‌ویژه در زمینه روایی داخلی تحقیق هستند. پاسخ‌دهندگان دارای مدارک و رشته‌های تحصیلی متفاوتی بودند. برای برآورد پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. جدول ۱، نتیجه بررسی ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌ها را در نسخه ۲۲ نرم‌افزار SPSS نشان می‌دهد. با توجه به اینکه کلیه ضریب‌های به دست آمده بیشتر از ۰/۷ است، پایایی پرسشنامه‌ها تأیید می‌شود.

جدول ۱. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه‌های پژوهش

ضریب آلفای کرونباخ	پرسشنامه
۰/۸۵۶	روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد
۰/۷۶۹	روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد
۰/۷۴۰	روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران
۰/۷۶۴	روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران
۰/۷۸۶	تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در ادامه، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی تجزیه و تحلیل شدند. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده، به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد، رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. همچنین، بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل قبول بوده و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد، بسیار مطلوب است. برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده شده نیز از روش‌های خودگردان‌سازی (بوت استراپ)^۱ استفاده شد که آماره t را ارائه می‌دهد. شایان ذکر است که در سطح خطای ۵ درصد، اگر مقدار آماره بوت استراپ t-value بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.

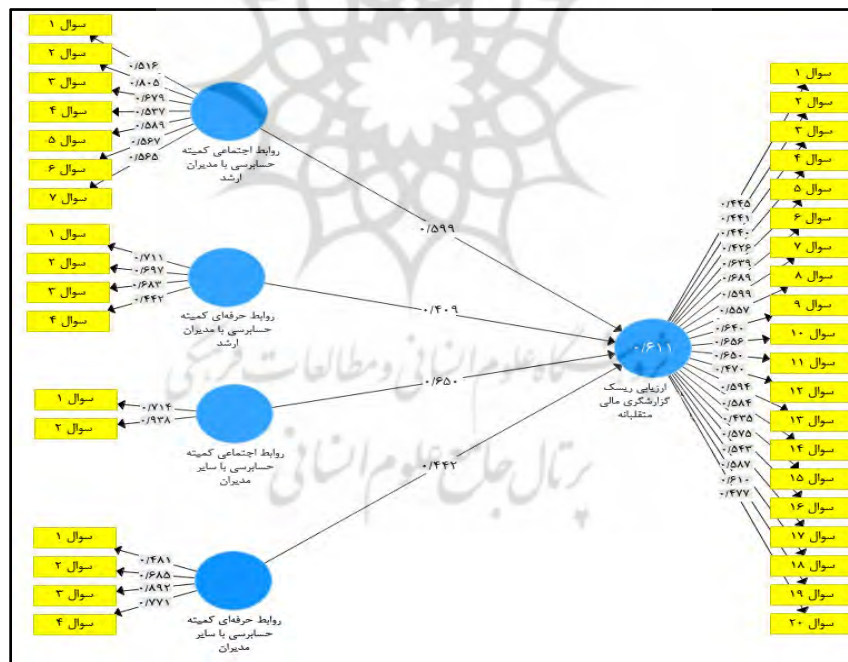
1. Bootstrap

همچنین، روایی همگرا^۱ نیز محاسبه شده است. برای روایی همگرا، میانگین واریانس استخراج^۲ باید بالاتر از ۰/۵ و روایی مرکب^۳ نیز بیشتر از ۰/۷ باشد. جدول ۲ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۲. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس استخراج	روایی مرکب
ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه	۰/۷۹۳	۰/۵۴۹	۰/۸۴۴
روابط اجتماعی کمیته حسابرسی با مدیران ارشد	۰/۸۲۶	۰/۶۳۱	۰/۸۹۷
روابط حرفه‌ای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد	۰/۷۴۸	۰/۷۰۶	۰/۸۳۶
روابط اجتماعی کمیته حسابرسی با سایر مدیران	۰/۸۴۷	۰/۵۹۸	۰/۸۷۷
روابط حرفه‌ای کمیته حسابرسی با سایر مدیران	۰/۸۰۶	۰/۶۳۱	۰/۸۴۹

از آنجا که آلفای کرونباخ تمام متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ است، از نظر پایایی تمام متغیرها تأیید می‌شوند. مقدار میانگین واریانس استخراج شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ به دست آمده که روایی همگرا را تأیید می‌کند. همچنین، مقدار روایی مرکب در حد مطلوب قرار دارد.

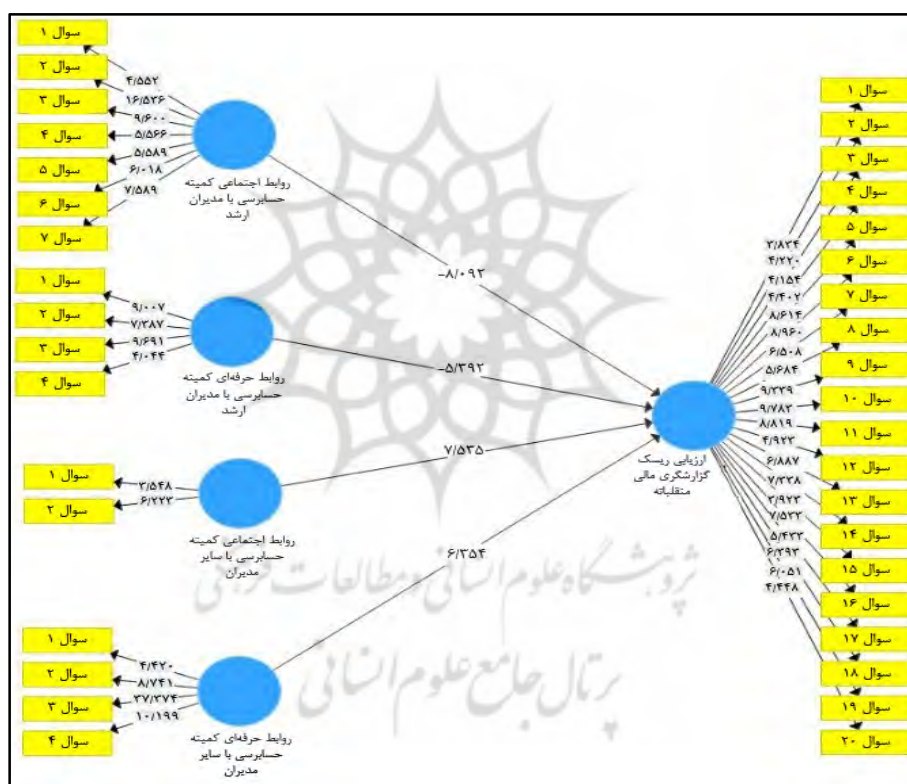


شکل ۱. روش حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش

رابطه متغیرهای بررسی شده در هر یک از فرضیه‌های پژوهش، بر اساس ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. شکل ۱ الگوی کلی پژوهش را نشان می‌دهد. در این شکل، الگوی اندازه‌گیری (رابطه

1. Convergent Validity
2. Average Variance Extracted (AVE)
3. Composite Reliability (CR)

هریک از متغیرهای قابل مشاهده با متغیر پنهان) و الگوی مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) مشاهده می‌شود. برای سنجش معناداری روابط، آماره t با روش بوت استرپ محاسبه شده است. این الگو خروجی نرم‌افزار Smart PLS بوده و خلاصه یافته‌های مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس روابط هر یک از متغیرها نیز به تفکیک ارائه شده و در شکل‌های ۱ و ۲ به نمایش گذاشته شده است. شکل ۱ نشان داد که R^2 پژوهش به میزان ۰/۶۱۱ است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری الگوسازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. نکته مهم این است که R^2 تنها برای سازه‌های درون‌زا (وابسته) الگو محاسبه می‌شود و برای سازه‌های برون‌زا، مقدار این معیار صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک الگو بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر الگوی پژوهش است.



شکل ۲. آماره t -value الگوی کلی پژوهش با روش بوت‌استرپ

در فرضیه نخست، قدرت رابطه میان متغیر روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبه ۰/۵۹۹ به دست آمد. آماره آزمون نیز ۸/۰۹۲ به دست آمده که بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی ۱/۹۶ است و معناداری همبستگی مشاهده شده را نشان می‌دهد؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد، بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در فرضیه دوم، میزان روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری ۰/۴۰۹

به‌دست آمد. آماره آزمون (۵/۳۹۲) نیز بزرگ‌تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد است. یافته‌های فرضیه سوم نیز نشان می‌دهد روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی ۰/۶۵۰ و آماره آزمون ۷/۵۵۳ است. در نهایت بر اساس نتایج فرضیه چهارم پژوهش، شدت رابطه میان متغیر روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی ۰/۴۴۲ و آماره آزمون آن ۶/۳۵۴ به‌دست آمده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تقلب سبب به‌وجود آمدن زیان‌های عمده به سازمان‌ها، مخدوش شدن اعتبار حرفه، از بین رفتن اعتماد عمومی به صورت‌های مالی، ایجاد مشکلات اخلاقی و ... می‌شود. مطالعات صورت گرفته در خصوص ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه نشان داده است که مدیران از جمله اعضای هستند که بیشترین احتمال تقلب از جانب آنها صورت می‌پذیرد. در این زمینه، کمیته حسابرسی در فرایند گزارشگری مالی و رعایت کنترل‌های داخلی، بر مدیران نظارت دارد؛ اما نظارت کمیته حسابرسی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه وظیفه دشواری است، به‌طوری که روابط مدیران با سرپرستان می‌تواند به‌طور بالقوه در نظارت هیئت‌مدیره اختلال ایجاد کرده و اعضای کمیته حسابرسی را با پیامدهای چشمگیری مواجه کند. از این رو، ضرورت دارد که این مسئله و عوامل مؤثر بر آن به‌صورت تجربی آزمون شود.

یافته‌های پژوهش در فرضیه نخست نشان داد که بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه، رابطه منفی و معناداری به میزان ۵۹/۹ درصد وجود دارد. در توجیه این یافته می‌توان گفت که به باور کوهن و همکارانش (۲۰۰۸)، استقلال مدیر کمیته ممکن است به‌دلیل نفوذهای اجتماعی مشکلاتی ایجاد کند؛ به‌طوری که تأثیر مدیران ارشد بر انتخاب مدیر کمیته، موجب منفعل شدن مدیر کمیته برای انتصاب افرادی شود که با آنها روابط اجتماعی مشترک دارند (وستفال، ۱۹۹۹) و به‌واسطه آن، کمیته‌ای تشکیل شود که موجودیت آن با مقررات قانونی و برآورده ساختن نیازهای واقعی هم‌راستا نباشد (کسنیک، ۱۹۸۷) و در نتیجه، ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانانه شرکت با مشکل مواجه شود. افزون بر این، ممکن است اعضای کمیته حسابرسی نقش‌های تشریفاتی اجرا کنند و نظارت هوشمندانه‌ای نداشته باشند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۸) که این مسئله نیز در شناسایی ریسک گزارشگری متقلبانانه اختلال ایجاد خواهد کرد. یافته‌های این بخش از پژوهش با یافته‌های چیدامبران و همکاران (۲۰۱۲)، برونزیلز و کاردینلز (۲۰۱۴) و ویلیانکز و همکاران (۲۰۱۷) همسو است.

یافته‌های فرضیه دوم پژوهش نیز نشان داد که بین روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانانه، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در این زمینه، اعضای کمیته حسابرسی که با مدیران ارشد روابط حرفه‌ای دارند، به سبب هزینه‌های مرتبط با آن، از جمله آسیب به روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با مدیران، نسبت به نظارت دقیق‌تر تمایل کمتری داشته و نیازی به این نظارت احساس نمی‌کنند؛ زیرا روابط حرفه‌ای برای اعضای کمیته حسابرسی تفکری ایجاد می‌کند مبنی بر اینکه مدیران قابل اعتمادند و این تفکر موجب کاهش ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانانه می‌شود. یافته‌های این بخش با یافته‌های

چیدامبران و همکاران (۲۰۱۲)، برونزیلز و کاردینلز (۲۰۱۴) و ویلبانکز و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی دارد. شدت این رابطه بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با مدیران ارشد و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه کمتر بوده و منطبق بر دیدگاه گیوبونز (۲۰۰۴) است.

فرضیه سوم پژوهش نشان داد که بین روابط اجتماعی اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، فرضیه چهارم نیز نشان داد که بین روابط حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی با سایر مدیران و تلاش‌های کمیته حسابرسی برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه مثبت و معناداری برقرار است. با توجه به این دو فرضیه، از آنجا که اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط با سایر مدیران هستند، در هیئت‌مدیره نفوذ بیشتری دارند، می‌توانند با استفاده از این نفوذ و تأثیر به اعضای کمیته حسابرسی برای مشارکت و حضور پررنگ‌تر به‌منظور ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه انگیزه دهند. این مسئله، همسو با چشم‌انداز سرمایه اجتماعی است. از دیدگاه پاسخگویی نیز اعضای کمیته حسابرسی که دارای روابط با سایر مدیران هستند، ممکن است نسبت به مدیران دیگری که با آنها روابط بیرونی دارند، احساس پاسخگویی بیشتری داشته باشند و به همین دلیل، کمیته حسابرسی با انگیزه بیشتری برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه تلاش کند. این مدیران برای علامت‌دهی ارزش خود به‌عنوان ناظران مؤثر و کارآمد، انگیزه کافی دارند که با نظریه نمایندگی نیز هماهنگ است. این نتیجه با یافته‌های ویلبانکز و همکاران (۲۰۱۷) همخوانی دارد. همچنین، با نظریه نمایندگی فاما و جنسن (۱۹۸۳) و سرمایه اجتماعی استیونسون و رادین (۲۰۰۹) هماهنگ است. از سوی دیگر، این بخش از یافته‌ها مخالف با این نظریه است که رابطه با سایر مدیران و سرپرستان می‌تواند به اعضای کمیته حسابرسی اجازه دهد که به‌طور کامل مجموعه مهارت‌های کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره را درک کرده و پاسخگویی کمتری برای ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه و صداقت مدیران داشته باشند؛ این تضاد می‌تواند از درک اهمیت مسئله توسط اعضای کمیته حسابرسی نشئت بگیرد.

اجرای این پژوهش نیز همانند پژوهش‌های دیگر با محدودیت‌هایی مواجه بود. محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه، محدودیت در دسترسی به پاسخگویان و عدم پوشش تعداد کل نمونه، احتمال محافظه‌کاری برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسشنامه و همچنین، احتمال نداشتن انگیزه کافی برخی پاسخ‌دهندگان و محدودیت‌های روش معادلات ساختاری، از جمله این محدودیت‌هاست.

با توجه به اینکه تا کنون پژوهش‌های اندکی در خصوص بررسی ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت صورت گرفته است، پیشنهاد می‌شود برنامه‌ریزان و مدیران، سازوکارهای لازم برای افزایش شفافیت در این زمینه را ایجاد کنند. برای نمونه، سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و جامعه حسابداران رسمی می‌توانند به این مسئله در چک‌لیست کنترل داخلی خود توجه کنند. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود به تهیه الگوی عوامل مؤثر بر ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه شرکت پرداخته و رابطه آن را با متغیرهایی مانند فرهنگ سازمانی، اخلاق حرفه‌ای، ویژگی‌های شخصیتی، خودکارآمدی، رهبری اخلاقی، شهروند شرکتی، احترام و تعامل بین مدیر و کارکنان، بررسی کنند.

منابع

- امانی، جواد؛ خضری‌آذر، هیمن؛ محمودی، حجت (۱۳۹۱). معرفی الگویابی معادلات ساختاری به روش حداقل مجذورات جزئی - PLS-PM و کاربرد آن در پژوهش‌های رفتاری. *دانش روان‌شناختی*، ۱ (۱)، ۴۱-۵۵.
- ایمانی برندق، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی‌علوم، مهدی (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴ (۳)، ۳۰۳-۳۲۲.
- رحمانی، حلیمه؛ رجب‌دري، حسین؛ خرمین، منوچهر (۱۳۹۶). بررسی تأثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶ (۲۴)، ۱۳۵-۱۴۳.
- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۱). داده‌کاوی و کشف تقلب‌های مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱ (۳)، ۱۷-۳۳.
- رؤیایی، رمضانعلی؛ مولایی، ایرج؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۸۸). بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیط‌های دیجیتال و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری. *دانش حسابرسی*، ۹ (۲۹)، ۵۰-۶۰.
- سازمان بورس و اوراق بهادار تهران. (۱۳۹۱). *منشور کمیته حسابرسی*. قابل مشاهده در:
https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiiseb8oOfbAhViEpoKHYUgBREQFghGMAM&url=http%3A%2F%2Ftse.ir%2Fcms%2FPortals%2F1%2FHesabresi%2520Dakheli%2Faudit_committe917.docx&usg=AOvVaw2qI25g7pCiaXFGis6Q07lk
- صفرزاده بندری، محمدحسن؛ کاظمی، کاظم؛ دهقانی سعدی، علی اصغر (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱)، ۷۱-۹۰.
- فخاری، حسین؛ رضایی، یاسر (۱۳۹۷). تأثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت. *حسابداری مدیریت*، ۱۱ (۳۶)، ۶۳-۷۹.
- فرقان دوست حقیقی، کامبیز؛ هاشمی، عباس؛ فروغی، امین (۱۳۹۳). مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۶)، ۴۷-۶۸.
- قادری، کاوه؛ قادری، صلاح‌الدین (۱۳۹۶). تحلیل بیش اطمینانی مدیران از عملکرد خود در شرکت‌های متقلب. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴ (۲)، ۲۴۳-۲۶۲.
- مرادی، جواد؛ رستمی، راحله؛ زارع، رضا (۱۳۹۳). شناسایی عوامل خطر مؤثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی از دید حسابرسان و بررسی تأثیر آن‌ها بر عملکرد مالی شرکت. *بیشرفت‌های حسابداری*، ۶ (۱)، ۱۴۱-۱۷۳.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). الگوبندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳ (۴۹)، ۱-۲۸.
- هاشمی، عباس؛ حریری، امیرسینا (۱۳۹۶). ارزیابی توانایی قانون بنفورد در شناسایی و پیش‌بینی کشف تقلب مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴ (۲)، ۲۸۳-۳۰۲.

References

- Amani, J., Khezri Azar, H., & Mahmoodi, H. (2012). Introducing structural equation modeling by minimum squares -PLS-PM- and its application in behavioral research. *Psychological Knowledge*, 1(1), 41-55. (in Persian)

- Awang, Y., Suhaiza, I., & Abdul Rahman, A. (2017). Measuring the potential for financial reporting fraud in a highly regulated industry. *The International Journal of Accounting and Business Society*, 24 (1), 81- 97.
- Beasley, M., Carcello, J., & Hermanson, D. (1999). *Fraudulent Financial Reporting 1987-1997: Trends in U.S. Public Companies*. New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO).
- Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26 (1), 65-122.
- Beasley, M., Carcello, J., Hermanson, D., & Neal, T. (2010). *Fraudulent Financial Reporting: 1998-2007*. Durham, NC: Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO).
- Bruynseels, L., & Cardinaels, E. (2014). The audit committee: Management watchdog or personal friend of the CEO? *The Accounting Review*, 89 (1), 113-145.
- Chidambaran, N., Kedia, S., & Prabhala, N. (2012). CEO-director connections and corporate fraud. *Working paper*, Fordham University.
- Clune, R., Hermanson, D., Tompkins, J., & Ye, Z. (2014). The nominating committee process: A qualitative examination of board independence and formalization. *Contemporary Accounting Research*, 31 (3), 748-786.
- Cohen, J., Gaynor, L., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2016). The effects of audit committee ties and industry expertise on investor judgments. *Working paper*, Boston College.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2008). Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2), 181-198.
- 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*, 27 (3), 787-827.
- Fakhari, H., & Rezaee, Y. (2018). Impact of audit committee on the companies information environment. *Management Accounting*, 11 (36), 63- 79. (in Persian)
- Fama, E. F., & Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, 26, 301-325.
- Fich, E. M., & Shivdasani, A. (2007). Financial fraud, director reputation, and shareholder wealth. *Journal of Financial Economics*, 86 (2), 306-336.
- Forghandoust Haghghi, K., Hashemi, A., & Forooghi, A. (2014). Study of the relationship between earnings management and the possibility of fraud in the financial statements of listed companies in Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 14 (56), 47- 68. (in Persian)
- Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). The constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations & Society*, 31 (3), 211-239.
- Ghaderi, K., & Ghaderi, S. (2017). The Analysis of the Executive Overconfidence in Fraudulent Companies. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 24(2), 262-243. (in Persian)

- Gibbons, D. E. (2004). Friendship and advice networks in the context of changing professional values. *Administrative Science Quarterly*, 49 (2), 238–262.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40 (3), 414-433.
- Hashemi, A., & Hariri, A. (2017). The Analysis of Benford's Law Ability to Identify and Predict Financial Fraud Detection. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 24(2), 283-302. (in Persian)
- Hwang, B.-H., & Kim, S. (2009). It pays to have friends. *Journal of Financial Economics*, 93 (1), 138-158.
- Imanibarandagh, M., Abdi, M., & Kazemiouloum, M. (2017). Investigating the impact of gender diversity in the audit committee on the audit fees of companies listed in Tehran Stock Exchange. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 24(3), 303-322. (in Persian)
- Jehn, K. A., & Shah. P. (1997). Interpersonal relationships and task performance: An examination of mediation processes in friendship and acquaintance groups. *Journal of Personality and Social Psychology*, 72 (4), 775-790.
- Kosnik, R. D. (1987). Greenmail: A study of board performance in corporate governance. *Administrative Science Quarterly*, 32(2), 163-185.
- Krishnan, G. V., & 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*, 25 (3), 827-858.
- Lerner, J. S., & Tetlock, P. (1999). Accounting for the effects of accountability. *Psychological Bulletin*, 125 (2), 255-275.
- Lisic, L., Silveri, S., Song, Y. & Wang, K. (2015). Accounting Fraud, Auditing and the Role of Government Sanctions in China. *Journal of Business Research*, 68 (6), 1186- 1195.
- Liu, Y., Zhao, S., Li, R., Lulu, Z., & Tian, F. (2018). The relationship between organizational identification and internal whistle-blowing: the joint moderating effects of perceived ethical climate and proactive personality. *Review of Managerial Science*, 12 (1), 113-134.
- Moradi, J., Rostami, R., & Zare, A. (2014). Identification of risk factors affecting the likelihood of fraud in financial reporting from the auditor's point of view and their impact on financial performance of the company. *Accounting Advances*, 6 (1), 141-173. (in Persian)
- Mung-Ling, V., Sze-Ling, V., & Chin-Hong, P. (2008). An empirical analysis of the determinants of corporate crime in Malaysia. *International Applied Economics and Management Letters*, 1(1), 13-17.
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and identifying effective factors affecting the intention of reporting financial fraudulent by accountant. *Empirical studies of financial accounting*, 13 (49): 1- 28. (in Persian)
- Palshikar, G. (2002). The Hidden Truth On the list of business-critical applications, fraud detection is moving ever higher. Will it become the next killer app for data analytics? *Intelligent Enterprise - San Mateo*, 5, 46-63.

- Perols, J.L. & Lougee, B.A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27, 39-53.
- Rahmani, H., Rajabdorri, H., & Khoranin, M. (2017). Investigating the effect of reasoned action theory on the incidence of fraud in financial reporting. *Accounting and Audit Management Knowledge*, 6 (24), 135- 143. (in Persian)
- Rahnamayerodposhti, F. (2012). Data mining & financial fraud. *Accounting and Audit Management Knowledge*, 1 (3), 17- 34. (in Persian)
- Royayi, R., Molayi, A., & Jabarzadeh Kangarlooyi, S. (2009). Investigating theoretical foundations of legal accounting and fraud in digital environments and the need for its training for students in the field of accounting. *Auditing Knowledge*, 9 (29): 50- 60. (in Persian)
- Safarzadeh, M.H., Kazemi, K., & Dehghani Saadi, A.A. (2018). The Role of Auditor's Psychological Empowerment in Observance of the Code of Professional Conduct: An Emphasis on Moderating Role of Organizational Status and Job Experience. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 25(1), 71-90. (in Persian)
- Segal, M. W. (1979). Varieties of interpersonal attraction and their interrelationships in natural groups. *Social Psychology Quarterly*, 42(3), 253-261.
- Smith, M., Haji, N., Idris, S., & Baharuddin, I. (2005). Auditors' perception of fraud risk indicators: Malaysian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 73-85.
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. (2015). Perceptions of justice as a catalyst for whistle-blowing by trainee auditors in south Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23 (1), 118-140.
- Spira, L. F. (1999). Ceremonies of governance: Perspectives on the role of the audit committee. *Journal of Management & Governance*, 3 (3), 231-231.
- Stevenson, W. B., & Radin, R. (2009). Social capital and social influence on the board of directors. *Journal of Management Studies*, 46 (1), 16-44.
- Tehran Stock Exchange (TSE). (2012). *Charter of the Audit Committee*. Visible on: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0ahUKEwiiseb8oOfbAhViEpoKHYUgBREQFghGMAM&url=http%3A%2F%2Ftse.ir%2Fcms%2FPortals%2F1%2FHesabresi%2520Dakheli%2Faudit_committe917.docx&usg=AOvVaw2qI25g7pCiaXFGis6Q07lk. (in Persian)
- Westphal, J. D. (1999). Collaboration in the boardroom: Behavioral and performance consequences of CEO-board social ties. *Academy of Management Journal*, 42 (1), 7-24.
- Wilbanks, R., Dana, R., Hermanson, T., & Vineeta, D. (2017). Audit committee oversight of fraud risk: The role of social ties, Professional ties, and governance characteristics. *Accounting Horizons*, 31 (3), 21-38.