

Auditor Characteristics and Financial Reporting Fraud Risk¹

Behzad Yazdani², Zahra Lashgari³, Fazel Mohammadi Node⁴

Received: 2022/01/19
Accepted: 2022/05/26

Research Paper

Abstract

Fraud risk assessment is an integral part of audit process, which is reviewed continuously until the end of the audit process because auditors are responsible for the type, manner, and extent of procedures used in the audit process to hedge fraud risk. Therefore, their own characteristics can influence the process of fraud risk assessment. The purpose of this study is to evaluate the characteristics of auditors to reduce the risk of fraud in corporate financial reporting. The sample consists of 87 firms listed in Tehran Stock Exchange during the years 2011-2018, being surveyed in a descriptive-correlational manner using Logit regression. The results show that, in firms with a longer audit tenure, as well as in firms with auditors specialized in industry, the risk of fraud is more likely; however, in firms audited by large companies, risk of fraud is less likely.

Keyword: Auditor Characteristics, Fraud of Risk Financial Reporting.

JEL Classification: M41, M42

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.29332.2598

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ghazvin Branch, Islamic Azad University, Ghazvin, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Corresponding Author, Iran. (Z_lashgari@iauctb.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Management, Lahijan Branch, Islamic Azad University, Lahijan, Iran.

نقش ویژگی‌های حسابرس در کاهش ریسک تقلب گزارشگری مالی^۱

بهزاد یزدانی^۲، زهرا لشگری^۳، فاضل محمدی نوده^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۰۵

مقاله پژوهشی

چکیده

ارزیابی ریسک تقلب توسط حسابرسان با فرآیند حسابرسی آمیخته است و این ارزیابی تا پایان عملیات حسابرسی به طور مستمر مورد بازنگری قرار می‌گیرد، زیرا حسابرسان نسبت به نوع، نحوه و میزان رویه‌هایی مسئولیت دارند که در فرآیند حسابرسی برای مقابله با ریسک تقلب به کار می‌گیرند. بنابراین ویژگی‌های خود آن‌ها می‌تواند بر فرآیند ارزیابی ریسک تقلب تأثیر بگذارد. از این رو هدف پژوهش، ارزیابی ویژگی‌های حسابرس در کاهش ریسک تقلب گزارشگری مالی شرکت‌ها است. برای انجام این پژوهش، ۸۷ شرکت پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۰ به شیوه توصیفی-همبستگی با اجرای رگرسیون لاجیت صورت پذیرفت. نتایج نشان داد که در شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس بیشتر است و نیز در شرکت‌هایی که حسابرس تخصص بیشتری در صنعت دارد، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر نیست؛ اما در شرکت‌هایی که مؤسسات بزرگ آن‌ها را حسابرسی می‌کنند، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است.

واژه های کلیدی: ویژگی‌های حسابرس، ریسک تقلب گزارشگری مالی.

طبقه بندی موضوعی: M41, M42

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.29332.2598

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین، قزوین، ایران. (Yazdan1344@yahoo.com).

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Z_lashgari@iauctb.ac.ir).

۴. استادیار گروه مدیریت، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران. (mnfazel2@gmail.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

در سال‌های اخیر، با توجه به رسوایی‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه، حرفه‌ی حسابداری یک چالش بزرگ برای اعتبار، سودمندی یا ارتباط ارزش نتایج حسابرسی ایجاد کرده است. بدین ترتیب توانایی حسابرسان برای کشف تحریف و تقلب در گزارشگری مالی به دلیل رسوایی‌های اخیر شرکتی بسیار سؤال برانگیز است (انوف^۱، ۲۰۱۰). این موضوع به دلیل تفاوت در کیفیت حسابرسی است که منجر به تفاوت در اعتبار حسابرسی و قابلیت اطمینان گزارش سود شرکت می‌شود (مخلصین^۲، ۲۰۱۸).

درک گسترده‌ای از کیفیت حسابرسی به عنوان مهم‌ترین سازوکار نظارتی شناخته می‌شود که می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برساند و تضاد منافع بین مدیران و مالکان را کاهش دهد. از طرفی بی‌اعتمادی به نتایج حسابرسی به دلیل تهدیدهایی است که متوجه بی‌طرفی و استقلال حسابرس مستقل می‌شود. این نگرانی از آنجا ناشی می‌شود که کیفیت نظارت به توانایی آن‌ها در کاهش احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت (زگاری، هلیویی و زهری^۳، ۲۰۱۶) و استقلال حسابرس برای تعیین گزارش یا عدم گزارش تحریف‌های بااهمیت بستگی دارد (جورجیانی و گرایلی^۴، ۲۰۱۸). از منظر عدم تقارن اطلاعاتی، حکمرانی خوب موردنیاز است تا با محدود شدن طول دوره تصدی (رابطه حسابرس - صاحب کار)، حسابرس مستقل باقی بماند. حسابرسی‌های بیش از حد طولانی مدت منجر به کاهش بدبینی حرفه‌ای حسابرسان می‌شود و در نتیجه توانایی شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه را کاهش می‌دهند. این موضوع نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرس می‌تواند سیگنالی برای کشف گزارشگری مالی متقلبانه باشد.

در این میان، حسابرسان متخصص در صنعت، حسابرسانی هستند که دارای تجربه، مهارت و شایستگی‌های عام و خاص در صنعت هستند تا بتوانند احتمال گزارشگری مالی متقلبانه را کشف کنند. این نشان می‌دهد که استفاده از حسابرسان متخصص در صنعت، نشانه‌ای از عدم وجود گزارشگری مالی متقلبانه است (مخلصین، ۲۰۱۸). از طرفی زمانی که یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی بزرگ و معتبر حسابرسی می‌شود، اطمینان و قابلیت اطمینان به حداکثر می‌رسد. الشماری،

1. Enofe
2. Mukhlasin
3. Zgarni, Hlioui and Zehri
4. Jorjani and Gerayeli

بروان و تارکا^۱ (۲۰۰۷)، جنسن و مک‌کلینگ^۲ (۱۹۷۶) و واتس و زیمرمن^۳ (۱۹۸۳) استدلال کردند که مؤسسات حسابداری بزرگ به‌عنوان سازوکاری در کاهش هزینه نمایندگی عمل می‌کنند و با محدود کردن رفتار فرصت‌طلبانه، نقش نظارتی بیشتری را ایفا می‌کنند.

بدیهی است که کشف تقلب از دیرباز مورد توجه حسابرسان مستقل بوده و بر همین اساس تأکید نهادهای حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری بر اصلاح ساختار سازمانی، بهبود سیستم کنترل داخلی و انجام حسابرسی‌های مداوم و منظم می‌باشد تا از این طریق، احتمال وقوع تقلب کاهش و اعتبار گزارش‌های مالی افزایش یابد. همچنین وضع قوانین و استانداردهای جدید در سطح جهانی برای افزایش توانایی حسابرسان در کشف تقلب نشان‌دهنده اهمیت این موضوع است. از جمله این استانداردها می‌توان به بیانیه شماره ۹۹ و در بخش ۲۴ استانداردهای حسابداری ایران با عنوان (تقلب و اشتباه) اشاره کرد. لذا کشف تقلب و ارائه گزارش با کیفیت حسابداری بالا بخش عمده‌ای از انتظارات جامعه از حرفه حسابداری می‌باشد و به ایجاد جامعه‌ای سالم و عاری از تقلب کمک می‌کند؛ بنابراین، تجزیه و تحلیل روش‌های مختلف کشف تقلب در صورت‌های مالی و در نتیجه کاهش آن ضروری است. لذا، پژوهش حاضر جهت کاهش نگرانی‌های اخیر نهادهای نظارتی در مورد بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای حسابرس نسبت به تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب انجام شد. در این پژوهش به عوامل مؤثر بر کاهش ریسک تقلب در قالب سه ویژگی حسابرس (اندازه، تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرس) مورد بررسی قرار گرفته است.

مبانی نظری پژوهش

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 مشکلات حاد می‌شوند. در این مواقع است که این سؤال مطرح می‌شود که حسابرسان کجا بوده‌اند؟ نقش حسابرسان مستقل در کشف و گزارش تقلب در شرکت‌ها موضوعی بحث‌انگیز است. استانداردهای جدید بین‌المللی (استاندارد حسابداری ۲۴۰) از حسابرسان انتظار دارد که تا حدی

1. Al-Shammari, Brown and Tarca
2. Jensen and Meckling
3. Watts and Zimmerman

مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی را بپذیرند. حسابرسی مستقل و همچنین کیفیت آن نقش مهمی در حفظ بازار و عملکرد خوب ایفا می‌کند و اعتماد به صحت و اعتبار گزارش‌های مالی موردنیاز برای یک بازار کارا را ایجاد می‌کند (یوکانتا، اوگوانی و نگوا، ۲۰۱۸). بازار سرمایه، مدیران و همچنین سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری در مورد کارایی تجاری شرکت‌ها به گزارش‌های مالی حسابرسی شده اتکا می‌کنند (تو^۲ و همکاران، ۲۰۲۰).

زو و گوان^۳ (۲۰۱۴) بیان نمودند که حسابرسی یکی از راه‌های کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های نمایندگی است. حسابرسان در طول فرآیند حسابرسی مستقل فرض می‌شوند. این امر برای اطمینان از حفاظت مناسب از منافع ذی‌نفعان اهمیت دارد (دخلله^۴ و همکاران، ۲۰۲۰). عینیت حسابرس، اعتماد به گزارش‌های مالی را تضمین می‌کند. از آنجایی که حسابرسی باکیفیت بالاتر نسبت به حسابرسی باکیفیت پایین، احتمال تشخیص و اجتناب از اشتباهات و تحریفات حسابداری را بیشتر می‌کند، حسابرسی باکیفیت بالاتر باید عدم تقارن اطلاعات را بیش از حسابرسی باکیفیت پایین کاهش دهد. از حسابرسان به‌عنوان طرف‌های مستقل انتظار می‌رود که عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهند تا هر چیزی که مربوط به حسابرس است بتواند سیگنالی برای سرمایه‌گذاران باشد. از این‌رو مواردی که می‌تواند بر ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت تأثیرگذار شود، ویژگی‌های حسابرس شامل، دوره تصدی، اندازه و تخصص در صنعت می‌باشد. بدیهی است که قانون‌گذاران در مورد دوره تصدی حسابرسی نگرانی‌هایی دارند، زیرا حسابرسان نسبت به حسابداری صاحب‌کار شک و تردید حرفه‌ای نداشته باشند، در این صورت صمیمیت زیاد بین صاحب‌کار و حسابرسان، می‌تواند استقلال را کاهش دهد (چن، لین و لین^۵، ۲۰۰۸). به اعتقاد کرمی، کریمیان و سالتی^۶ (۲۰۱۷) با تمدید دوره تصدی حسابرس، استقلال حسابرس سقوطی را تجربه کرده است که می‌تواند در درازمدت منجر شود حسابرسان انگیزه خود را از دست بدهند و اهداف خود را کم‌رنگ ببینند. تصدی طولانی‌مدت حسابرس پرچم قرمزی است که شک و تردید کم‌تر و ظهور مصالحه بر استقلال حسابرس را نشان می‌دهد، بنابراین به احتمال زیاد تقلب در حسابداری رخ خواهد داد.

1. Ugwunta, Ugwuanyi and Ngwa
2. Thu
3. Zuo and Guan
4. Dakhllalh
5. Chen, Lin and Lin
6. Karami, Karimiyan and Salati

تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که تجربه بالاتر حسابرسان منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر با درک بالاتر از کیفیت حسابرسی می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۰). بدیهی است که هرچه تجربه و تخصص حسابرسان افزایش می‌یابد، بیشتر قادر به کشف انحرافات بااهمیت موجود در فرآیند حسابرسی خواهد شد. نتایج مطالعات آیمان و سوکریسنو (۲۰۱۴) نشان داد که تخصص حسابرسان در صنعت و استقلال حسابرسان تأثیر قابل توجهی در اجرای روش‌های حسابرسی برای تشخیص تقلب و تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد به طوری که تجربه حسابرسان در صنعت باعث افزایش کیفیت حسابرسی به منظور کشف تقلب در صورت‌های مالی خواهد شد. پژوهش هگازی، صباغ و حمدی^۱ (۲۰۱۵) نشان داد که حسابرسان متخصص صنعت به طور قابل توجهی بهتر از افراد غیرمتخصص در کشف تقلب و تحریف عمل کردند. این موضوع نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به افراد غیرمتخصص در شناسایی و گزارش شیوه‌های حسابرسی صلاحیت بیشتری خواهند داشت. برخی از مطالعات نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی بزرگ با خطر قابل توجهی از دعوی قضایی مواجه هستند، بنابراین حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند (فرانسیس و کریشنان^۲، ۱۹۹۹؛ خورانا و رامان^۳، ۲۰۰۴؛ لنوکس و پیتمن^۴، ۲۰۱۰). در مقابل، سایر مطالعات هیچ تفاوتی در کیفیت حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک پیدا نمی‌کنند (هوپ و لنگی^۵، ۲۰۱۰). علاوه بر این، شرکت‌هایی که از حسابرسان کوچک به حسابرسان بزرگ تغییر می‌کنند، واکنش مثبت بازار سهام را تجربه می‌کنند (نچل، نایکر و پاچکو^۶، ۲۰۰۷)؛ بنابراین، پیامد کلیدی از نتایج این است که استخدام یک موسسه حسابرسی بزرگ، کیفیت حسابرسی بالاتری را تضمین می‌کند (نرخ تقلب پایین‌تر) که به منافع اقتصادی برای شرکت‌های صاحب کار در بازار سرمایه تبدیل می‌شود (لیسیک^۷ و همکاران، ۲۰۱۵).

پیشینه پژوهش

بولو و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی الگویی برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی پرداختند. نتایج نشان داد که مؤلفه‌های مؤثر بر ارزیابی خطر تقلب در

1. Hegazy, Sabagh and Hamdy
2. Francis and Krishnan
3. Khurana and Ramam
4. Lennox and Pittman
5. Hope & Langli
6. Knechel, Naiker and Pacheco
7. Lisic

حسابرسی صورت‌های مالی، به ترتیب اهمیت عبارت است از: ویژگی‌های صاحب‌کار، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های کار حسابرسی، ویژگی‌های محیطی و ویژگی‌های شخصی حسابرس که حسابرسان باید برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی به نحو مناسب این شاخص‌ها را مورد توجه قرار دهند.

رحیمیان و حاجی حیدری (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل‌شده بنیش و نسبت‌های مالی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد، نسبت فروش به مجموع دارایی‌ها و نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها دو نسبت مالی حساس به تقلب هستند. این مدل در طبقه‌بندی نمونه موردنظر در این پژوهش از نرخ دقت کلی ۶۹/۱ درصد برخوردار است. در نتیجه این مدل نقش اثربخشی در کشف تقلب صورت‌های مالی داشته است.

خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج حاکی از این است که صرف‌نظر از اهرم مالی، سودآوری، ترکیب دارایی‌ها، نقدینگی، کارایی، اندازه، رشد و وضعیت مالی کلی، بین اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس با احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد.

اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، مؤسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد. نتایج به‌طور کلی بیانگر این است که هر چه در شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی بالاتر باشد ارتکاب شرکت‌ها به تقلب کمتر است.

مخلصین (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان سیگنالی برای شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. نتایج آزمون نشان داد که در زمینه حاکمیت شرکتی، دوره تصدی حسابرسی طولانی‌مدت، استقلال و شک حرفه‌ای حسابرسان را در کشف گزارشگری مالی متقلبانه کاهش نمی‌دهد. در همین حال، حسابرس متخصص در صنعت قادر به شناسایی گزارشگری مالی متقلبانه هستند.

هابسن^۱ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی بهبود تشخیص حساب‌برسان باتجربه از تقلب مدیرعامل پرداختند. نتایج نشان داد نادیده گرفتن تقلب‌های شرکت صاحب‌کار در حساب‌برسان با تجربه پایین‌تر است. همچنین حساب‌برسان با تجربه با سال‌ها تجربه حسابرسی، در تشخیص ناهماهنگی‌های موجود و ناگفته‌های خلاف واقع مدیرعامل، حساسیت بیشتری از خود نشان می‌دهند. تاپر^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان مسئولیت حساب‌برسان برای کشف خطاها و تقلب در صورت‌های مالی، اقدام به بررسی عوامل ایجاد ریسک مرتبط با وقوع تقلب در فعالیت‌های حسابرسی نمود. این عوامل در ۵ طبقه اصلی شامل بدهی‌ها، مشتریان، صاحبان سهام، حساب‌های سود و زیانی و موجودی کالا مورد تحلیل قرار گرفتند. محقق در این پژوهش به وظایف گوناگون حساب‌برسان در پیشگیری و کشف تقلب در قالب ۵ طبقه اشاره نموده است.

فاضلی آق قلائی، محمدون و موهید^۳ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی کشف تقلب در صورت‌های مالی در مالزی: مقایسه توانایی مدل‌های بنیش و دیچو و همکاران پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که مدل نمره دیچو و همکاران از حساسیت پیش‌بینی در مورد تقلب با $73/17\%$ نسبت به مدل نمره بنیش با مقدار $69/51\%$ بهتر است. از لحاظ کارایی مدل دیچو و همکاران خطای نوع دوم با مقدار $26/83\%$ نسبت به مدل بنیش با مقدار $49/30\%$ دارد. این یافته نشان می‌دهد که مدل دیچو و همکاران الگوی بهتری برای تشخیص تقلب در شرکت‌های مالزی است.

کاسل^۴ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «آیا تصدی حساب‌برس بر اثربخشی پاسخ حساب‌برسان به ریسک تقلب تأثیر می‌گذارد؟» نشان دادند که احتمال کاهش ریسک تقلب در میان شرکت‌هایی که دارای دوره تصدی طولانی‌تر حساب‌برس هستند، بیشتر است. علاوه بر این ریسک تقلب در پایان سه‌ماهه مالی دوم پایین است، احتمال افزایش ریسک تقلب در طول بقیه دوره حسابرسی در بین شرکت‌هایی که دارای دوره تصدی طولانی‌تر حساب‌برس هستند، کمتر است؛ بنابراین اگرچه استدلال می‌شود که «چشمان جدید» می‌تواند استقلال حساب‌برس و شک و تردید را بهبود بخشد، ولی حساب‌برسان با «چشمان جدید» در پاسخ به ریسک تقلب کمتر مؤثر هستند و حساب‌برسان با تجربه و آشنا بیشتر نسبت به آن‌ها مؤثرتر هستند.

1. Hobson
2. Topor
3. Fazli Aghghaleh, Muhammaddun and Mohid
4. Cassell

کاناپیکین و گراندین^۱ (۲۰۱۵) اقدام به ارائه مدلی برای کشف تقلب بر اساس نسبت‌های مالی نمودند. پژوهشگران با استفاده از رگرسیون لجستیک و داده‌های مستخرج از صورت‌های مالی ۴۰ شرکت متقلب و ۱۲۵ شرکت سالم (که دارای گزارش حسابرسی مقبول نیز بودند)، مدلی را برای تعیین احتمال وقوع تقلب ارائه کردند. در این پژوهش ۵۱ نسبت مالی مورد بررسی قرار گرفت که در نهایت چهار نسبت موجودی کالا به دارایی، فروش به دارایی ثابت، بدهی به دارایی و وجه نقد به بدهی جاری، به دلیل وجود بیشترین تأثیر معنادار در مدل باقی ماندند تا از آن‌ها برای تعیین احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی استفاده شود. نتایج نشان داد که در بیشتر موارد تقلب به این دلیل انجام می‌شود که نشان دهند شرکت در حال رشد است.

لیسبیک و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای به بررسی تقلب در حسابداری، حسابرسی و نقش جرائم دولتی در چین پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ با احتمال کمتری مرتکب تقلب در صورت‌های مالی می‌شوند. این اثر در صنایع تحت کنترل و تقلب‌های مرتبط با سود قوی‌تر است؛ و همچنین نتایج نشان می‌دهد شدت تقلب، به‌استثنای شرکت‌های متقلب در سایر حوزه‌های قضایی، با استفاده از اقدامات جایگزین تقلب، انتخاب حسابسان توسط حسابداران و کنترل برای سایر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بیشتر هستند. نتایج نقش جرائم دولت در تضمین کیفیت حسابرسی و پیامدهای مهم عملی و کاربردی برای کمک به شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی و کسب و کار به‌طور کلی موفقیت رقابت در چین را تأیید می‌کند.

ویژگی‌های حائز اهمیت شامل اندازه حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی حسابرس، استقلال حسابرس، کمیته‌های حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی می‌باشد و تأثیر عوامل فوق در ریسک تقلب به این معنی است که در شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس بیشتر است و شرکت‌هایی که حسابرس تخصص بیشتری در صنعت دارد احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر نمی‌باشد. ولی در شرکت‌هایی که مؤسسات بزرگ آنها را حسابرسی می‌کنند و کمیته‌های حسابرسی اثربخش‌تری دارند احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر می‌باشد. به عبارتی بهتر انجام حسابرسی شرکتها توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی و وجود کمیته حسابرسی مستقل و متخصص تأثیر زیادی در کاهش ریسک تقلب دارند.

فرضیه‌های پژوهش

۱. ویژگی‌های حسابرسان در احتمال بالا بودن ریسک تقلب تأثیر دارد. «فرضیه اصلی»
- ۱,۱. در شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرسان بیشتر است، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است. «فرضیه فرعی»
- ۲,۱. در شرکت‌هایی که حسابرسان تخصص بیشتری در صنعت دارد، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است. «فرضیه فرعی»
- ۳,۱. در شرکت‌هایی که مؤسسات بزرگ آن‌ها را حسابرسی می‌کنند، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است. «فرضیه فرعی»

روش‌شناسی پژوهش

داده‌های این پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه‌های اینترنتی مانند تارنمای مدال و پایگاه رسمی بورس استخراج شده است. جهت تعیین نمونه آماری پژوهش محدودیت‌هایی بدین شرح اعمال شد: ۱- دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند هر سال می‌باشد. ۲- سال مالی در طی دوره‌های موردنظر تغییر نداشته باشد. ۳- سهام شرکت حداقل شش ماه در سال مورد معامله قرار گرفته باشد. ۴- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری و مالی نباشد. ۵- اطلاعات موردنیاز برای انجام این پژوهش در دوره زمانی موردبررسی در دسترس باشد. درنهایت اطلاعات مالی مربوط به ۸۷ شرکت به‌طور نمونه در دوره زمانی ۸ ساله از سال ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ با اعمال محدودیت‌های فوق به‌عنوان نمونه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

متغیرهای مستقل-ویژگی‌های حسابرسان

به‌منظور ارزیابی ویژگی‌های حسابرسان از شاخص‌های زیر استفاده شده است:
اندازه حسابرسان: نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت خود، تلاش بیشتری در جهت شناسایی تقلب و مدیریت سود می‌نمایند (دی آنجلو^۱، ۱۹۸۱ و راسمین، آستمی و هرتادی^۲، ۲۰۱۴)، لذا در پژوهش حاضر بر اساس اندازه موسسه با یک متغیر مجازی با ارزش صفر و یک تعیین می‌گردد. برای شرکت‌هایی که

1. DeAngelo

2. Rusmin, Astami and Hartadi

حسابرس آن‌ها سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر باشد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

تخصص حسابرس در صنعت: در این پژوهش از سهم بازار به عنوان شاخصی برای تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته می‌شود؛ زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می‌دهد. هر چه سهم بازار حسابرس در آن صنعت بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقیبان بیشتر است. داشتن سهم غالب بازار اشاره دارد به اینکه حسابرس به طور موفقیت آمیزی خود را از سایر رقیبان از لحاظ کیفیت حسابرسی متمایز کرده است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می‌شود (آقایی و ناظمی اردکانی، ۱۳۹۱):

$$ADTSpec = \frac{\text{مجموع دارایی های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص}}{\text{مجموع دارایی های تمام صاحبکاران در این صنعت}}$$

مؤسساتی در این پژوهش به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان (معادله فوق) بیش از مقدار $\{1/2 \times (\text{تعداد شرکت های موجود} / 1)\}$ باشد؛ متغیر مجازی یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود. (پالم رز، ۱۹۸۶).

دوره تصدی حسابرس: نحوه امتیازدهی دوره تصدی حسابرس به مدت زمان رابطه حسابرس با مشتری (صاحب کار) بستگی دارد. لذا در صورتی که موسسه حسابرسی، اقدام به بررسی واحد تجاری برای اولین سال داشته باشد، امتیاز یک و برای دوره‌های بعدی تصدی حسابرس برای همان واحد تجاری به ترتیب امتیاز ۴،۳،۲ و... داده شده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱).

متغیر وابسته-ریسک تقلب

در این پژوهش برای سنجش ریسک تقلب در صورت‌های مالی از ترکیب دو متغیر استفاده شده است: **معیار اول:** الگوی تعدیل شده‌ی آلتمن نماینده‌ای است از خطر بحران مالی یا خطر ورشکستگی که این خطرات می‌توانند علائم هشداردهنده‌ای باشند برای فروپاشی بالقوه که به تقلب یا دست کاری منجر خواهد شد (رزالی و ارشد، ۲۰۱۴). برای دستیابی به اهداف پژوهش، به پیروی از مدل آلتمن که توسط کردستانی و همکاران (۱۳۹۲)، در بورس اوراق بهادار تهران تعدیل شده است مطابق مدل زیر اندازه گیری و محاسبه شده است:

1. Palmrose
2. Razali and Arshad

$$Z\text{-score} = 0.291 x_1 + 2.458 x_2 - 0.301 x_3 - 0.079 x_4 - 0.05 x_5$$

که در آن: X_1 : سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها؛ X_2 : سود انباشته به کل دارایی‌ها؛ X_3 : سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها؛ X_4 : ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به کل بدهی‌ها؛ X_5 : فروش خالص به کل دارایی‌ها

و در این مدل اگر:

- گروه اول: $Z' \leq -0.14$ احتمال درماندگی مالی خیلی زیاد

- گروه دوم: $0.14 < Z' \leq 0.3$ ناحیه احتمال درماندگی ضعیف

- گروه سوم: $Z' > 0.3$ احتمال درماندگی مالی خیلی کم.

در این پژوهش حدود مقدار مدل Z-score، از لحاظ پیش‌بینی کنندگی ریسک تقلب در

گزارشگری مالی به دودسته تقسیم می‌شوند:

دسته اول؛ شرکت‌های درمانده مالی و در محدوده درماندگی و ورشکستگی یعنی شرکت‌هایی که به‌طور کلی مقدار آن‌ها کمتر یا مساوی 0.3 باشد فرض بر این است که ریسک تقلب در گزارشگری مالی دارند؛ مقدار یک و دسته دوم؛ شرکت‌های با احتمال درماندگی مالی خیلی کم یعنی شرکت‌هایی که مقدار آن‌ها از 0.3 بیشتر باشند فرض بر این است که ریسک تقلب در گزارشگری مالی ندارند؛ مقدار صفر منظور می‌شود (حجازی و مختاری، ۱۳۹۶).

معیار دوم: برای اندازه‌گیری ریسک تقلب از F-Score الگوی دیچو^۱ و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شده است:

$$\text{Predicted Value} = -7.893 + 0.790 \times \text{Rsst} + 2.518 \times \Delta \text{Rec} + 1.191 \times \Delta \text{In} + 1.979 \times \text{SoftAssets} + 0.171 \times \Delta \text{Cashsales} - 0.932 \times \Delta \text{Roa} + 1.029 \times \text{Issue}$$

که در آن:

$$\text{RSST} = \frac{(\Delta \text{fin} + \Delta \text{wc} + \Delta \text{nco})}{\text{Average Total Assets}}$$

Δwc : برابر با تغییرات [دارایی‌های جاری - وجه نقد - سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت] - [بدهی‌های جاری].

ΔNco : برابر با تغییرات [مجموع دارایی‌ها - دارایی جاری - سرمایه‌گذاری‌ها] - [مجموع بدهی‌ها - بدهی‌های جاری و بلندمدت].

Δfin : برابر با تغییرات [سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت + سرمایه‌گذاری بلندمدت] - [مجموع بدهی‌های بلندمدت] .

ΔRec : برابر با تغییر در حساب‌های دریافتی در طول دوره‌ی جاری تقسیم بر میانگین دارایی‌ها است.

ΔInv : برابر با تغییر در موجودی‌ها در طول دوره‌ی جاری تقسیم بر میانگین دارایی‌ها است.
Soft Assets: برابر با مجموع دارایی‌ها به کسر اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و وجه نقد و معادل آن تقسیم بر مجموع دارایی‌ها است.

$\Delta \text{Cashesales}$: برابر با درصد تغییر در فروش نقدی است، که از طریق فروش دوره‌ی جاری منهای تغییر در حساب‌های دریافتی محاسبه می‌شود.

ΔRoa : برابر با تغییر در بازده دارایی‌ها است، که از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین دارایی‌ها به دست می‌آید.

Issue: متغیری موهومی است، به این ترتیب که برای شرکتی که اوراق بدهی یا اوراق مالکیت منتشر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.

برای محاسبه‌ی F-score، احتمال پیش‌بینی شده از طریق تقسیم $(1 + e^{PV}) / e^{PV}$ بر احتمال غیرشرطی تقلب (۰/۰۰۳۷) به دست می‌آید که در آن PV ارزش پیش‌بینی به دست آمده از الگوی (۱) می‌باشد. بر اساس پژوهش دیچو و همکاران (۲۰۱۱)، نمرات F-score بالاتر از ۱ به عنوان شرکت‌های با ریسک بالای گزارشگری متقلبانه شناسایی شدند (کاسل و همکاران، ۲۰۱۶؛ هانگ 'و همکاران، ۲۰۱۷). در نهایت برای محاسبه‌ی ریسک تقلب، از متغیر موهومی استفاده شده است؛ به این صورت که اگر شرکتی به عنوان شرکت با احتمال گزارشگری متقلبانه شناسایی شده، عدد یک و در غیر این صورت صفر منظور می‌شود.

متغیرهای کنترلی

۱- اندازه شرکت: از طریق لگاریتم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان سال محاسبه می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۴).

۲- جریان نقد عملیاتی: جریان خالص وجه نقد فعالیت عملیاتی تقسیم بر سود عملیاتی (بولو و همکاران، ۱۳۹۱).

۳- اهرم مالی: کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها (بولو و همکاران، ۱۳۹۱).

یافته‌های پژوهش

نگاره (۱) و (۲)، آمار توصیفی شرکت‌های موجود در نمونه را ارائه می‌نماید. با توجه به مجازی بودن متغیر ریسک تقلب و میانگین آن یعنی عدد ۰/۵۹۱ می‌توان دریافت که در این پژوهش، تعداد سال-شرکت‌های متقلب تقریباً بیشتر از نیمی از سال - شرکت‌های غیر متقلب است. متغیر اندازه حسابرسان با مقدار میانگین ۰/۳۵۵ نشان می‌دهد که ۳۶ درصد شرکت‌های نمونه برای عملیات حسابرسی از موسسه‌های حسابرسی بزرگ (مفید راهبر و سازمان حسابرسی) استفاده کرده‌اند. متغیر تخصص حسابرسان در صنعت با میانگین ۰/۲۹۵ نشان می‌دهد که ۳۰ درصد مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت هستند.

نگاره (۱). تحلیل توصیفی مقادیر مربوط به متغیرهای مجازی

متغیر	مقادیر مجازی	فراوانی	درصد فراوانی	متغیر	مقادیر مجازی	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه	۰	۴۴۹	۰/۶۴۵	الگوی	۰	۲۵	۰/۰۳۶
حسابرس	۱	۲۴۷	۰/۳۵۵	دیچو (۲۰۱۱)	۱	۶۷۱	۰/۹۶۴
تخصص	۰	۴۹۱	۰/۷۰۵	ریسک تقلب	۰	۲۸۵	۰/۴۰۹
حسابرس	۱	۲۰۵	۰/۲۹۵		۱	۴۱۱	۰/۵۹۱
الگوی	۰	۲۶۹	۰/۳۸۶	تعداد مشاهدات: ۶۹۶			
تعدیل شده	۱	۴۲۷	۰/۶۱۴				

متغیر تداوم تصدی حسابرسان با میانگین ۳/۱۴۱ بیانگر آن است که به‌طور متوسط دوره حضور یک حسابرسان در شرکت‌های نمونه ۳ سال است. به نظر می‌رسد این روند مطابق با تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار می‌باشد که بیشتر از ۴ سال متوالی مجاز به پذیرش خدمات حسابرسی شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار نیستند. متغیر اهرم مالی مقدار ۰/۶۰۰ است؛ نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. یا به عبارت دیگر میزان بدهی‌های شرکت‌های مورد بررسی نسبت به دارایی‌هایشان به‌طور میانگین برابر با ۶۰ درصد است.

نگاره (۲). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	انحراف معیار	کشدگی	چولگی	کمینه	بیشینه
تداوم تصدی حسابرس	ADT TENURE	۳/۱۴۱	۱/۸۳۳	۲/۱۲۶	۰/۵۲۷	۱	۷
جریان نقد عملیاتی	CF	۰/۷۴۹	۱/۵۹۸	۸/۶۵۴	-۰/۴۰۸	-۶/۷۲۶	۶/۵۴۸
اهرم مالی	LEV	۰/۶۰۰	۰/۲۲۷	۳/۱۵۵	۰/۱۳۱	۰/۰۹۲	۱/۵۶۶
اندازه شرکت	SIZE	۲۷/۸۳۶	۱/۵۷۳	۳/۷۲۱	۰/۶۵۷	۲۷/۳۰۸	۳۲/۹۸۷
تعداد مشاهدات: ۶۹۶							

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

از آنجا که متغیر وابسته پژوهش متغیری مصنوعی است و به صورت ۱ و ۰ اندازه‌گیری شده لذا از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نگاره (۳) اطلاعات مربوط به فرضیه اول، متغیرهای وارد شده به مدل نشان داده شده است. با توجه به نتایج آزمون الگوی اول، مشاهده می‌شود که مقدار آماره LR که بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان می‌دهد که مدل معنادار است. بر اساس نتایج، آماره Z و سطح معناداری این متغیرها، نشانگر عدم معناداری ضرایب است. این یافته نشان می‌دهد که بین تداوم تصدی حسابرس و کاهش ریسک تقلب رابطه معناداری وجود ندارد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش رد می‌شود. جهت بررسی صحت پیش‌بینی مدل از آزمون درصد صحت پیش‌بینی استفاده شده است. که در مجموع مدل دارای ۷۰ درصد پیش‌بینی صحیح بوده است.

نگاره (۳). نتایج آزمون فرضیه فرعی (۱-۱) پژوهش

Fraud Risk _{it} = $\beta_0 + \beta_1 ADT Tenure_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 CF_{it} + \epsilon_{it}$			
متغیر	ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
C	-۴/۴۰۰	-۲/۳۳۵	۰/۰۲۰
ADTTENURE	۰/۰۲۱	۰/۳۵۸	۰/۷۲۰
CF	۰/۰۱۲	۰/۱۷۳	۰/۸۶۳
SIZE	۰/۰۶۷	۱/۰۰۸	۰/۳۱۳
LEV	۲/۸۹۲	۵/۶۳۵	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۲۸۰	آماره LR	۲۳۰/۹۶۲
سطح معناداری	۰/۰۰۰	Log likelihood	-۲۹۷/۱۹۷
درصد صحت پیش‌بینی		۶۸/۷۰۰	

نگاره (۴) نتایج آزمون فرضیه دوم مشاهده می‌شود که مقدار آماره LR که بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان می‌دهد که مدل معنادار است. بر اساس نتایج،

آماره Z و سطح معناداری ضرایب متغیرها معنادار نیستند. این یافته نشان می‌دهد که بین تخصص حسابرس و کاهش ریسک تقلب رابطه معناداری وجود ندارد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود. جهت بررسی صحت پیش‌بینی مدل از آزمون درصد صحت پیش‌بینی استفاده شده است. که در مجموع مدل دارای ۶۹ درصد پیش‌بینی صحیح بوده است.

نگاره (۴). نتایج آزمون فرضیه فرعی (۱-۲) پژوهش

Fraud Riskit = $\beta_0 + \beta_1 \text{ADTSpec it} + \beta_2 \text{SIZEit} + \beta_3 \text{LEVit} + \beta_4 \text{CFit} + \epsilon \text{it}$			
متغیر	ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
C	-۴/۹۶۹	-۲/۰۹۹	۰/۰۳۶
ADTSPEC	-۰/۱۱۴	-۰/۳۹۵	۰/۶۹۳
CF	۰/۰۱۱	۰/۱۶۴	۰/۸۷۰
SIZE	۰/۰۸۷	۱/۰۱۲	۰/۳۱۱
LEV	۲/۸۸۹	۵/۶۳۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۲۸۰	آماره LR	۲۳۰/۹۸۹
سطح معناداری	۰/۰۰۰	Log likelihood	-۲۹۷/۱۸۳
درصد صحت پیش‌بینی	۶۸/۷۱۰		

نگاره (۵) نتایج آزمون فرضیه سوم، مشاهده می‌شود که مقدار آماره LR که بیانگر معنادار بودن کل رگرسیون است، برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان می‌دهد که مدل معنادار است. بر اساس نتایج، آماره Z و سطح معناداری ضرایب متغیرها معنادار هستند. این یافته نشان می‌دهد که بین اندازه حسابرس و کاهش ریسک تقلب رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش پذیرش می‌شود. جهت بررسی صحت پیش‌بینی مدل از آزمون درصد صحت پیش‌بینی استفاده شده است. که در مجموع مدل دارای ۶۹ درصد پیش‌بینی صحیح بوده است.

نگاره (۵). نتایج آزمون فرضیه فرعی (۱-۳) پژوهش

Fraud Riskit = $\beta_0 + \beta_1 \text{ADTSizeit} + \beta_2 \text{SIZEit} + \beta_3 \text{LEVit} + \beta_4 \text{CFit} + \epsilon \text{it}$			
متغیر	ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
C	-۴/۷۳۴	-۲/۵۰۴	۰/۰۱۲
ADTSIZE	-۰/۳۶۶	-۱/۶۴۵	۰/۰۰۲
CF	۰/۰۱۲	۰/۱۷۸	۰/۸۵۹
SIZE	۰/۰۷۸	۱/۱۶۶	۰/۲۴۴
LEV	۳/۰۳۷	۵/۷۹۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن	۰/۲۸۳	آماره LR	۲۳۳/۵۷۳
سطح معناداری	۰/۰۰۰	Log likelihood	-۲۹۵/۸۹۲
درصد صحت پیش‌بینی	۶۸/۸۵۰		

نتیجه‌گیری و بحث

با وجود اهمیت فرآیند ارزیابی ریسک در کیفیت حسابرسی، این موضوع در ارزیابی و پاسخ به ریسک تقلب عملاً در ادبیات حسابرسی نادیده گرفته شده است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). حرفه حسابرسی، مسئولیت خطیری در این حوزه داشته و می‌تواند با اتکای قانونمند به استانداردهای موضوعه کمک شایسته‌ای در کشف، افشای تقلب احتمالی و بالقوه، در نتیجه کاهش آن داشته باشند. نظر به اهمیت این موضوع در این پژوهش به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر کاهش ریسک تقلب در بین ۸۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ پرداخته شد.

استانداردهای ارزیابی ریسک تقلب، (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام) نشان می‌دهد که دانش به‌دست‌آمده از حسابرسی‌های گذشته می‌تواند به حسابرسان در انجام ارزیابی‌های ریسک تقلب کمک کند. لذا انتظار می‌رود با دوره تصدی بیشتر حسابرس به کاهش ریسک تقلب دست پیدا شود.

با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات جمع‌آوری‌شده با استفاده از رگرسیون لاجیت نشان‌دهنده آن است که در شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس بیشتر است، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر نیست. بدین معنی که رابطه معناداری مشاهده نشد؛ اما ضریب مثبت به‌دست‌آمده از این متغیر، سازگاری این یافته را با مبانی نظری نشان می‌دهد. لذا این یافته با فرضیه‌ی استقلال حسابرس سازگاری دارد. مبنی بر اینکه با افزایش دوره تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت موارد مدنظر مدیریت صاحب‌کار می‌شود؛ بنابراین حسابرس به‌جای ارزیابی و بررسی ادعاهای مدیریت در سطح صورت‌های مالی، به پیش‌بینی نتایج ارزیابی پرداخته و از روش‌های رسیدگی عادی و تکراری ناکارآمد استفاده می‌نماید، در نتیجه ریسک تقلب به میزان کمتری شناسایی و گزارش می‌شود. این نتایج با نتایج پژوهش کاسل و همکاران (۲۰۱۶)؛ اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) مغایرت دارد.

در شرکت‌هایی که حسابرس تخصص بیشتری در صنعت دارد، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر نیست. اگرچه بین تخصص حسابرس در صنعت با کاهش ریسک تقلب رابطه معناداری مشاهده نشد، اما ضریب منفی به‌دست‌آمده از این متغیر، حاکی از توانایی حسابرسان متخصص در صنعت در کشف ارائه‌های نادرست و مهم در صورت‌های مالی است. در واقع

آگاهی در حوزه موردحسابرسی یا شناخت صنعت صاحب کار به دلیل که به سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت رسیدگی می‌کنند؛ دارای تجاربی هستند که سایر حساب‌برسان آن را ندارند؛ بنابراین، توانایی آن‌ها برای کشف تحریف‌ها و ریسک تقلب در اطلاعات افشاشده صاحب کار بیش از سایر حساب‌برسان است. این نتایج با نتایج پژوهش اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)؛ هابسن و همکاران (۲۰۱۷) مغایرت دارد.

در شرکت‌هایی که مؤسسات بزرگ آن‌ها را حسابرسی می‌کنند، احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتر است. بدین معنی که شرکت‌های حسابرسی شده با حساب‌برسان بزرگ‌تر، دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند و احتمال بالا بودن ریسک تقلب کمتری دارند. بنا بر استدلال دی آنجلو (۱۹۸۱) حساب‌برسان بزرگ انگیزه بیشتری برای ارائه گزارش باکیفیت دارند زیرا آن‌ها ارزش زیادی برای شهرت خود قائل هستند. این نتایج با نتایج پژوهش لیسیک و همکاران (۲۰۱۵)؛ خواجه‌وی و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

بنا بر یافته‌های پژوهش حاضر، به متقاضیان حسابرسی مستقل، در مقطع انتخاب حساب‌برس، پیشنهاد می‌شود از بین معیارهای کیفیت حسابرسی بیشتر بر اندازه موسسه حسابرسی و حساب‌برسان متخصص در صنعت طبق تعاریف مطرح شده در این پژوهش توجه داشته باشند؛ و این موضع می‌تواند برای استفاده کنندگان مفید واقع شود، از این بابت که صورت‌های مالی شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ (مفید راهبر و سازمان حسابرسی) مورد رسیدگی قرار گرفته‌اند از کیفیت بالاتری برخوردارند، چرا که بر اساس نتایج این پژوهش مؤسسات بزرگ حسابرسی در کاهش ریسک تقلب تأثیر معناداری دارد و استفاده کنندگان می‌توانند به نتایج گزارش‌های حسابرسی اتکا کنند. برای پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- در این پژوهش برای سنجش ریسک تقلب از دو معیار الگوی تعدیل‌شده آلتمن و الگوی دیچو همکاران (۲۰۱۱) استفاده شد، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی برای سنجش ریسک تقلب از فنون هوش مصنوعی مانند الگوریتم ژنتیک، الگوریتم پرندگان و... استفاده گردد.
- ۲- بررسی روابط متغیرهای دیگری شامل نوع صنعت و تداوم فعالیت صنعت و حاکمیت شرکتی و
- اعضاء هیئت‌مدیره از لحاظ موظف و غیرموظف بودن با ریسک تقلب.
- ۳- و انجام پژوهش حاضر در شرکت‌های SME

منابع

- آقایی، محمدعلی؛ ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۱). تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری، *دانش حسابرسان*. ۱۲(۴۶): ۴-۱۷.
- انصاری، عبدالمهدی؛ کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از «بزار کمکی تصمیم‌گیری» در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت. *تحقیقات حسابداری و حسابرسان*. ۱۶(۲۳): ۱۷-۲۷.
- اعتمادی، حسین؛ عبدلی، لیلا. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی. *دانش حسابداری مالی*. ۴(۱۵): ۲۳-۴۲.
- بولو، قاسم؛ برزیده، فرخ؛ اله یاری ابهری، حمید. (۱۳۹۹). الگویی برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسان صورت‌های مالی. *دانش حسابداری*. ۱۱(۴): ۲۵-۴۵.
- بولو، قاسم؛ باباجانی، جعفر؛ محسنی ملکی، بهرام. (۱۳۹۱). رابطه بین وجه نقد بیشتر و کمتر از حد بهینه، با عملکرد آینده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*. ۳(۱۱): ۷-۲۹.
- حجازی، رضوان؛ مختاری نژاد، حمیدرضا. (۱۳۹۶). رابطه ساختار حاکمیت شرکتی با احتمال گزارشگری مالی متقلبانه. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*. ۲(۳): ۳۳-۶۰.
- خواجوی، شکراله؛ ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسان بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسان*. ۱۷(۶۸): ۴۱-۶۲.
- داداشی، ایمان؛ کردمنجیری، سجاد؛ برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسان داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسان*. ۱۸(۷۰): ۱۵۹-۱۷۸.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ حاجی حیدری، راضیه. (۱۳۹۸). کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش و نسبت‌های مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*. ۸(۳۱): ۴۷-۶۹.
- سجادی، سیدحسین؛ فرازمنده، حسن؛ قربانی، صادق. (۱۳۹۱). تأثیر تداوم انتخاب حسابرسان بر کیفیت حسابرسان. *پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*. ۱(۱): ۸۱-۱۰۹.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسان و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*. ۹(۴۳): ۴-۲۱.

References

- Al-Shammari, B. Brown, P. Tarca, A. (2007). An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation council member states. *The International Journal of Accounting*, 43 (4), 425-447.
- Cassell, Cory A., Myers, J. N. & Myers, Li. A., Seidel, T. A. (2016) Does Auditor Tenure Impact the Effectiveness of Auditors' Response to Fraud Risk?, 68(2), 155-188.
- H. Chi, D.J. Zhu, J.Y. (2014). Application of random forest, rough set theory, decision tree and neural network to detect financial statement fraud-taking

- corporate governance into consideration. *Intelligent Computing Theory*, 85(88), 221-234.
- Chen, C. Lin, C. & Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, auditor tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 12(25), 415-445.
- Chen, F., Hope, O.K., Li, Q., Wang, X. (2010). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The Accounting Review*, 86(4), 1255-1288.
- Dechow, P. M., Ge, W., Larson, C. R., Sloan, R. G. (2011). Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research*, 28 (1), 17-82.
- Dakhlallah, M. M., Rashid, N., Wan Abdullah, W. A. & Al Shehab, H. J. (2020). Audit committee and Tobin's Q as a measure of firm performance among Jordanian companies. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, 12(1), 28-41.
- DeAngelo, L. E. (1981). Audit Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics* 15(3), 183-199.
- Dang Ngoc, H., Hoang Thi, V. H., Dang Thai, B. (2017). Application of F-Score in Predicting Fraud, Errors: Experimental Research in Vietnam. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(2), 123-148.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(3), 275-326.
- Enofe, A. (2010). Reaping the fruits of evils: How scandals help reshape the accounting profession. *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 4(2), 53-69.
- Francis, J.R. & Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16 (1), 135-165.
- Fazli Aghghaleh, S., Muhammaddun, M.Z. & Mohid, R. M. (2016). Detecting Financial Statement Frauds in Malaysia: Comparing the Abilities of Beneish and Dechow Models. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 14(7), 57-65.
- Hope, O.K. & Langli, J.C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting, *the Accounting Review*, 85 (2), 573-605.
- Huang, S. Y., Lin, C-C., Chiu, A., Yen, D. (2017). Fraud detection using fraud triangle risk factors. *Information Systems Frontiers*, 45(19), 435-486.
- Hegazy, M., Al Sabagh, A. & Hamdy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4), 143-165
- Hobson J. L., Mayew, W. J., Peecher, M., Venkatachalam, M. (2017). Improving Experienced Auditors' Detection of Deception in CEO Narratives. *Journal of Accounting Research*, 55(5), 1137-1166.
- Jorjani, M. & Gerayeli, M.S. (2018). Auditor tenure and stock price volatility: The moderating role of auditor industry specialization. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 12(1), 65-76.
- Jensen, M.C. and Meckling W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Karami, G., Karimiyan, T. & Salati, S. (2017). Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran. *Iranian Journal of Management Studies*, 10(3), 641-666.

- Knechel, W. R. Naiker, V. & Pacheco, G. (2007). Does auditor industry specialization matter? Evidence from market reaction to auditor switches. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(1), 19-45.
- Khurana, I.K. & Raman, K. K. (2004). Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), 473-495.
- Kanapickiene; R. Grundiene, Z. (2015). The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios. *International Scientific Conference Economics and Manangement*, 25(2), 321 – 327.
- 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(21), 1186-1195.
- Lennox, C. & Pittman, J.A. (2010). Big Five Audits and Accounting Fraud. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 209-247.
- Mukhlisin, M. J. (2018). Auditor tenure and auditor industry specialization as a signal to detect fraudulent financial reporting. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(5), 326-412.
- Palmrose, Z. (1986), "Audit fees and auditor size: further evidence", *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Razali, W.A. A. W. & Arshad, R. (2014). Disclosure of corporate governance structure and the likelihood of fraudulent financial reporting, *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, 12(145), 243-253.
- Topor, D. L. (2017). The Auditor's Responsibility for Finding Errors and Fraud from Financial Situations: Case Study, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 342-352.
- Thu, T. Phan, H. Lai, L. A. Le, T. T. Tran, D. M. & Tran, D. T. (2020). Management Science Letters. *Management Science Letters*, 10(12), 217-224.
- Ugwunta, D. O. Ugwuanyi, B. U. & Ngwa, C. U. (2018). Effect of audit quality on market price of firms listed on the Nigerian stock market. *Journal of Accounting and Taxation*, 10(6), 61-70.
- Watts, R. L. & Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law & Economics*, 26(3), 613-633.
- Zgarni, I.I, Hlioui, K. & Zehri, F. (2016). Effective audit committee, audit quality and earnings management: Evidence from Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(2), 138-155.
- Zuo, L. & Guan, X. (2014). The Association of Audit Firm Size and Industry Specialization on Earnings Management: Evidence in China. *The Macrotheme Review A Multidisciplinary Journal of Global Macro Trends*, 3(1), 1-21.

COPYRIGHTS



© 2022 by the authors. License Alzahra University, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)