



بررسی تأثیر فساد مالی بر تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

کاوه قادری^۱، دکتر حسن زلقی^{۲*}، دکتر عباس افلاطونی^۳

چکیده: فساد نهادینه شده در یک جامعه بستر و فرصت مناسب جهت تقلب در گزارشگری مالی را فراهم می‌کند. در واقع می‌توان عنوان کرد که هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد توجیه اعمال و رفتارهای غیر اخلاقی از جمله تقلب نیز بیشتر خواهد بود. هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر فساد مالی بر احتمال تقلب در گزارشگری مالی است. بدین منظور از شاخص‌های ادراک فساد و پاسخگویی جهت اندازه‌گیری فساد استفاده شده است. همچنین جهت اندازه‌گیری احتمال تقلب در شرکت‌ها از نوع اظهار نظر تعدیل شده و نشده طبق استانداردهای حسابرسی و پژوهش‌های پیشین استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش ۱۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۹۱-۱۴۰۰ (۱۶۱۰ سال - شرکت) است. با توجه به ماهیت متغیر وابسته، جهت آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون لاجیت بهره گرفته شده است. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از ارتباط مستقیم بین شاخص ادراک فساد با احتمال تقلب در گزارشگری مالی است. لذا می‌توان بیان کرد که در محیط‌های اقتصادی فاسد، مدیران تمایل به انجام اقدامات متقلبانه و بروز رفتارهای غیر اخلاقی و غیر قانونی دارند. همچنین نتایج پژوهش نشان از ارتباط منفی بین شاخص پاسخگویی و احتمال تقلب در گزارشگری مالی دارد. بر این اساس افزایش در شاخص پاسخگویی می‌تواند منجر به کاهش تقلب در شرکت‌ها شود و کاهش در این شاخص افزایش احتمال تقلب را در پی خواهد داشت.

واژه‌های کلیدی: ادراک فساد، پاسخگویی، تقلب، گزارشگری مالی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران

tekosh.gh@basu.ac.ir

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران، نویسنده مسئول

zalaghi@basu.ac.ir

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران

a.aflatooni@basu.ac.ir

دریافت: ۱۴۰۱/۹/۱۱ اصلاحات نهایی: ۱۴۰۱/۱۱/۲۷ پذیرش: ۱۴۰۲/۲/۱۳

۱. مقدمه

مسئلهٔ تقلب در گزارشگری مالی و مشکلات مالی متعدد پس از رسوایی‌های شرکت‌هایی همچون ورلدکام، باعث اعتمادزدایی نسبت به جامعهٔ حسابداری و حسابرسی، بروز هزینه‌هایی سیاسی، اجتماعی و اقتصادی و کاهش اعتماد به صورت‌های مالی شده است (پرولز و لوگه^۱، ۲۰۱۱). این موضوع، جامعه حسابداری را برآن داشته تا به بررسی دلایل ایجاد تقلب و تعیین راه کارهای عملی به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه در شرکت‌ها باشند. بر همین اساس تقاضا برای شفافیت بیشتر در صورت‌های مالی، مسئولیت حرفه حسابداری را سنگین‌تر کرده است. همچنین گزارش موارد تخلف و خصوصاً گزارش تقلب توسط کارکنان بیشتر از هر زمان دیگری مورد تایید عمومی است این امر موجب تدوین قانون‌هایی در حمایت از آن توسط قانونگذاران در سراسر جهان شده است (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵).

مدیران در برخی مواقع به منظور سامان دادن به وضعیت شرکت و تحت تاثیر قرار دادن دیدگاه استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت، سعی در تغییر رقم سود منعکس شده در صورت‌های مالی را دارند. به این اقدام از دو جنبه می‌توان نگریست. جنبه مثبت آن که مجموعه فعالیت‌هایی را در بر می‌گیرد که در چارچوب مقررات و اخلاق حرفه‌ای بوده و جنبه منفی آن که به قصد فریبکاری و گمراه‌نمودن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی صورت خواهد گرفت (شمسایی، ۱۳۹۲). این جنبه از تقلب را می‌توان دوری گرفتن از صداقت و اخلاق نامید و از آن به‌عنوان زیر مجموعه‌ای از اقدامات فساد یاد کرد. تقلب برنامه‌ای از پیش طراحی شده است که از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی در پی فریب دیگران است (والاس^۲، ۱۹۹۵). همچنین تقلب در تعریفی کلی، شامل تمام ابزارهایی است که ساختهٔ انسان بوده و افراد از طریق آن مزایایی را نسبت به سایرین به واسطه توصیه‌های دروغین یا پنهان نمودن حقایق بدست می‌آورند که دربرگیرنده تمام رخدادهای ناگهانی، ترفندها، پنهان‌کاری‌ها و سایر شیوه‌های غیرمترعارف جهت فریب دیگران است (رضایی و ربلی، ۲۰۰۹). در یک سیستم فاسد اقتصادی، مسائلی مانند رشوه و منفعت شخصی، محل مشترکی است که از آن با عنوان سرمایه‌داری دوستانه^۳ یاد می‌شود (نیلسن^۴، ۲۰۱۷). بنابراین، سود شخصی عبارت است از هرگونه سود، نه الزاماً مالی، که در نتیجه اقدامات وی یا گروه به شخص تعلق می‌گیرد (اسپنس^۵، ۲۰۱۷). استاوریانو و همکاران^۶ (۲۰۱۹) عنوان کردند که ویژگی‌های ذاتی شرکت‌ها به محیط قانونی بستگی دارد. از این رو، شرکت‌هایی که در محیط های بسیار فاسد فعالیت می‌کنند با سیستم گزارشگری مالی ضعیف‌تری روبرو هستند. از طرفی

ریاحی بلکویی^۷ (۲۰۰۴) معتقد است که فساد فضایی غیراخلاقی ایجاد می‌کند که منجر به تصاحب درآمد دیگران خواهد شد. فساد ناشی از سطح پایین اخلاق در شرکت‌ها، به راحتی به سایر فعالیت‌های مربوط به جمع‌آوری و انتشار اطلاعات به طور کلی و اطلاعات حسابداری به طور خاص گسترش می‌یابد. وی عنوان کرد از کشوری که فساد در آن نهادینه شده یا قادر به کاهش فساد نیست، نمی‌توان انتظار کیفیت مطلوب حسابداری را داشت. کیفیت پایین گزارشگری مالی منجر به عدم وجود پاسخگویی در شرکت‌ها شده و مدیران را نسبت به پنهان نمودن تحریف‌ها در شرکت یاری می‌دهد (جنسن و مک‌لینگ^۸، ۱۹۷۶). از طرفی کیم و همکارانش^۹ (۲۰۱۳) معتقدند که کاهش کیفیت حسابداری منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی خواهد شد، این امر می‌تواند افزایش تمایل مدیران به تقلب را در پی داشته باشد. کریسی^{۱۰} (۱۹۵۳) سه عامل تاثیرگذار در وقوع تقلب را ترسیم کرده است: انگیزه، فرصت و توجیه. بنظر می‌رسد که فساد نهادینه شده در یک جامعه بستر و فرصت مناسب جهت تقلب در گزارشگری مالی را فراهم می‌کند. در واقع می‌توان عنوان کرد که هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد توجیه اعمال و رفتارهای غیر اخلاقی از جمله تقلب نیز بیشتر خواهد بود.

با توجه به اهمیت تأثیر تقلب در گزارشگری مالی بر ارزش شرکت‌ها و عدم توجه به نقش فساد و رفتارهای غیر اخلاقی به عنوان عاملی جهت افزایش احتمال تقلب در پژوهش‌های پیشین، در این پژوهش به دنبال پاسخ به این مهم هستیم که آیا فساد مالی منجر به بروز رفتار متقلبانانه در شرکت‌ها خواهد شد؟ نتایج پژوهش می‌تواند توجه قانون‌گذاران و سهامداران را به اهمیت موضوع فساد جلب و انجام اقدامات لازم جهت شناسایی و پیشگیری از اقدامات فساد در سطح شرکت‌ها را در پی داشته باشد. در این رابطه، پژوهش حاضر ضمن بررسی فساد مالی و تأثیر آن بر گزارشگری مالی متقلبانانه، در پی توسعه ادبیات نظری است. سپس چارچوب نظری، پیشینه پژوهش و فرضیه‌های آن عنوان شده است؛ پس از آن روش پژوهش معرفی و در ادامه یافته‌های پژوهش بیان و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

۲. پیشینه نظری

اصطلاح فساد از ریشه لاتین (Rumpare) به معنی شکستن است، زیرا در فساد یک هنجار قانونی یا اخلاقی یا قوانین اداری و مالی نقض یا شکسته می‌شود (امانی و دوانی، ۱۳۸۹). تعاریف متعددی از فساد وجود دارد، اعم از کسانی که از آن به عنوان قدرت عمومی یا زوال اخلاقی یاد

می‌کنند، تا کسانی که به طور خاص آن را به عنوان رشوه خواری تعریف می‌کنند (رز^{۱۱}، ۲۰۱۸). در واقع فساد می‌تواند به عنوان فقدان صداقت و اخلاق تلقی شود و ممکن است از برخی ارزش‌ها یا ویژگی‌های شخصی نامناسب نشأت گیرد. (لاستین و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۱؛ کاون^{۱۳}، ۲۰۱۴؛ مونتدرو و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۶؛ گروسی و پیانزی، ۲۰۱۸). پیلوناتو^{۱۵} (۲۰۲۰) از فساد به عنوان یک چالش فراگیر در سراسر جهان که فعالیت‌های مختلفی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، یاد کرده است. از نظر آبلندر^{۱۶} (۲۰۱۷) فساد مالی سوء استفاده از قدرت و انحراف از وظایف عادی بازیگران فاسد است. فساد ممکن است اشکال مختلفی داشته باشد، از جمله رشوه‌خواری، سوء استفاده کردن، گم‌کردن بستگان به کار، تعارض منافع یا تغییرات مداوم در بخش‌های خصوصی و دولتی (کمیسوین اروپا^{۱۷}، ۲۰۱۴)، اخذ مجوز تقلبی جهت فعالیتی خاص، توافق پنهانی در پرداخت مالیات‌ها، دستکاری در اسناد و امور مالکیتی، ورود به مزایده‌ها، مناقصه‌ها و قراردادهای نامناسب در امر تهیه کالاها و توزیع خدمات، استخدام (صباحی و ملک‌الساداتی ۱۳۸۸). وبگاه شفاف‌سازی^{۱۸} در یک دسته‌بندی، انواع مختلف فساد را به شرح زیر بیان کرده است:

۱. فساد اداری
۲. رشوه^{۱۹}: جوهره‌ی اصلی فساد مالی عنوان شده و در شکل‌های گوناگون حق و حساب، پاداش، حق‌الزحمه دلالی، هزینه شیرینی، چای، ادای دین، حق‌السکوت و هدیه بروز می‌کند.
۳. اختلاس^{۲۰}: برداشت یا سوءاستفاده از منابع و دارایی‌های شرکت توسط افرادی که مدیریت این دارایی‌ها به آن‌ها واگذار شده است (خیانت در امانت)
۴. رانت جوئی یا رانت خواری^{۲۱}.
۵. حق کمیسیون: مزد و حق‌الزحمه‌ای است که از فساد در قراردادهای معاملاتی و خریدها کسب می‌شود.
۶. فساد سیاسی یا فساد مقامات عالی رتبه دولتی^{۲۲}
۷. تقلب^{۲۳}

گروسی و پیانزی^{۲۴} (۲۰۱۸) معتقدند که برخی ارزش‌ها یا ویژگی‌های شخصی نامناسب می‌تواند منجر به فقدان صداقت و اخلاق شده و عاملی جهت بروز فساد باشد. همچنین فانگ^{۲۵} (۲۰۱۵) بیان کرد که ارائه گزارش‌های مالی متقلبانه، به منظور فریب دادن و همراه ساختن سرمایه‌گذاران و بازار، یک عمل غیراخلاقی و مجرمانه است و هدف آن بهبود وضعیت مالی شرکت در کوتاه مدت است. فساد مالی از جمله مشکلات جدی سازمان‌های دولتی و خصوصی بوده که

منجر به عدم شفافیت در گزارشگری مالی می‌شود. همچنین فساد باعث ایجاد هزینه عملیاتی، افزایش عدم اطمینان و دلسرد شدن سرمایه‌گذاران خواهد شد (آسیدو و فریمن^{۲۶}، ۲۰۰۹). در توجیه دلایل ارتکاب به فساد پژوهش‌های بیشماری صورت گرفته است. چندین مطالعه نشان داده‌اند که عاملان فساد رفتار خود را قابل قبول می‌دانند (هوبرتز^{۲۷}، ۱۹۹۸؛ آناند و همکاران^{۲۸}، ۲۰۰۴ و دی‌گراف^{۲۹}، ۲۰۰۴). طبق این دیدگاه، یک فرایند توزین فردی، منطقی و عامدانه منجر به فساد برخی از مقامات می‌شود، بدون اینکه خود را مقصر بدانند (رز آکرمن^{۳۰}، ۱۹۹۹). نظریه دیگری که به طور سنتی برای تبیین رفتارهای فاسد اتخاذ می‌شود، حول مفهوم کارگزاری است که بر عدم تقارن اطلاعاتی متمرکز است. در این حالت افراد فاسد با توجه به آگاهی از اطلاعات بیشتر نسبت به سایر افراد، از این عدم تقارن جهت نیل به منابع شخصی بهره‌برداری می‌کنند (دلپورتا و وانوسی^{۳۱}، ۱۹۹۷ و آلت و لاسن^{۳۲}، ۲۰۰۸). بررسی‌ها نشان می‌دهد که عواملی همچون: عرف و سنت‌های اداری نادرست، میزان حقوق و مزایای کارمندان، ضعف در سیستم قضایی و نظارتی، ضعف نظارتی ارکان درون سازمانی، غیر شفاف بودن قوانین و مقررات، عدم وجود سیستم مناسب تامین اجتماعی و سطح پایین امنیت شغلی کارکنان در بروز فساد مالی نقش بسزایی دارند (امانی و دوانی، ۱۳۸۹). از طرفی تقلب نیز یک رفتار بزهکارانه جهت رسیدن به مزایای مالی و سایر منافع است که شامل نیرنگ‌بازی، مکاری و رفتار نامتعارف توسط شخصی فریبکار و متقلب است (جاویر و همکاران^{۳۳}، ۲۰۱۸).

استاندارد ۲۴۰ حسابرسی، به تقلب اشاره دارد. تقلب به هر نوع عمل عامدانه توسط مدیران اجرایی، اعضای هیئت مدیره، کارکنان و سایر افراد اشاره دارد که با هدف فریبکاری و کسب مزیت ناروا یا غیر قانونی انجام می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴). کریسی (۱۹۵۳) سه عامل تاثیر گذار در وقوع تقلب را ترسیم کرده است:

۱. انگیزه‌ها: مدیران و کارمندان انگیزه‌هایی برای ارتکاب به تقلب دارند. این فشارها ممکن است نیازهای مالی، خودبینی و ناسازگاری‌های رفتاری باشد.
۲. فرصت‌ها: شرایط موجود در یک سازمان، می‌تواند باعث ایجاد فرصت‌های فساد شود.
۳. توجیه‌ها: افرادی که رفتار متقلبانه انجام می‌دهند می‌توانند این رفتارها را توجیه کنند.

فساد نهادینه شده در یک جامعه می‌تواند بستر و فرصت مناسب جهت تقلب در گزارشگری مالی را فراهم کند. در واقع، فردان با ویژگی‌های شخصیتی و موقعیتی خود، و همچنین میزان ریسک‌پذیری، ممکن است به تقلب روی آورده و این مسئله برای مدیران سازمان‌ها بسیار حائز

اهمیت است. به طور کلی، ارتکاب تقلب از سوی مدیران اجرایی و اعضای هیئت مدیره، بیشتر به نظر می‌رسد. (پوریان‌سب و همکاران، ۱۳۹۰). بر همین اساس هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد توجیه اعمال و رفتارهای غیراخلاقی از جمله تقلب نیز بیشتر خواهد بود.

۳. پیشینه تجربی

قادری و قادری (۱۳۹۶) در پژوهش خود به تجزیه و تحلیل رفتارهای خوش بینانه مدیران در شرکت‌های مشکوک به تقلب پرداختند. آن‌ها بیان کردند که بیش‌اطمینانی زیاد ممکن است به صورت غیرمستقیم به دلیل انگیزه مدیران جهت تقلب بر تمایل به ارتکاب آن اثرگذار باشد. در صورتیکه عملکرد مدیران طی سال مطلوب نباشد، احتمالاً جهت حفظ انتظارات خوش‌بینانه‌ای که در مورد درآمد ایجاد کرده و به منظور سرپوش نهادن بر نقایص، یا با افزایش در درآمدها آن را مدیریت کرده یا اینکه ناچار به افشای عملکرد ضعیفشان خواهند شد. مدیر در صورتی که حاضر به افشای حقایق نباشد، احتمالاً اقدام به دستکاری سندهای مالی شرکت و ارائه گزارش‌های مالی متقلبانه به منظور مخفی کردن عملکرد ضعیف خود می‌نماید.

آقایی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند. آن‌ها با بررسی داده‌های مربوط به شرکت‌های ۸ کشور به این نتیجه رسیدند هنگامی که منافع شخصی بر منافع جمعی ارجحیت داشته باشد؛ سوء استفاده از دارایی‌ها و گزارشگری متقلبانه بیشتر خواهد بود، لذا لحاظ نمودن منافع شخصی افراد می‌تواند در حسابداری نیز تاثیر داشته و موجب افزایش تحریف‌ها در حسابداری گردد. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هر چقدر عدالت اجتماعی، صلح و امنیت افزایش می‌یابد تحریفات حسابداری کاهش پیدا خواهد کرد. از طرفی تخصیص بهینه منابع، امنیت اجتماعی و پایداری تولیدات بهینه را در پی خواهد داشت. همچنین ایشان در پژوهشی دیگر با عنوان بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد(شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد، کنترل فساد و پاسخگویی وجود دارد. به عبارتی با بهبود کیفیت گزارشگری مالی شاخص ادراک فساد که نقش تقویت کننده حسابداری در فساد است، کاهش می‌یابد. از سویی دیگر با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخگویی که شاخص‌های سنجش نقش تقویت کننده حسابداری در فساد(کنترل فساد و پاسخگویی) می‌باشند، افزایش می‌یابد.

سپاسی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه خود در پی یافتن پاسخی به این سوال بودند که چه عامل‌هایی بر خطا در گزارشگری مالی تاثیر گذار است؟ آن‌ها ضمن ارائه یک مدل، عوامل درون سازمانی و برون سازمانی گوناگونی جهت شناسایی خطاها در گزارشگری مالی شناسایی کردند. بر اساس نتایج مطالعه آن‌ها عوامل قانونی، فرهنگی، اقتصادی، محیطی و عوامل نظارتی خارج از سازمان از مهمترین عوامل برون سازمانی وقوع تقلب هستند.

فروغی و همکاران (۱۴۰۱) ضمن بیان اینکه تقلب شامل دستکاری زیرکانه صورت‌های مالی توسط مدیر جهت تحریف در صورت‌های مالی است، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی بالاتر بیشتر در پی رعایت ارزش‌های اخلاقی بوده و شفافیت مالی بهتری دارند در نتیجه انگیزه ارتکاب تقلب در آن‌ها به مراتب کمتر است.

باباجانی و همکاران (۱۴۰۱) عنوان کردند که پاسخگویی مالی و عملیاتی در مدیران بخش عمومی به سایر حوزه‌های سیاسی، قانونی و مدیریتی نیز تسری پیدا خواهد کرد. نتایج پژوهش آن‌ها با عنوان ارائه الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان شهرهای ایران نشان داد که ارائه برنامه راهبردی مقابله با فساد مالی و تقلب در شهرداری‌ها از جمله شاخص‌های اصلی زیرساخت‌های لازم جهت نظارت مالی است.

ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) در پژوهشی با عنوان تاثیر فساد بر عدم شفافیت سود در سطح بین‌المللی بیان کرد که افزایش فساد منجر به کاهش کیفیت حسابداری شده و کاهش کیفیت حسابداری بستری مناسب جهت افزایش فساد خواهد بود. این امر ناشی از وجود رفتار یا فضایی غیر اخلاقی است. بر اساس مجموعه داده‌های ۳۴ کشور، نتایج پژوهش وی نشان داد در جایی که فساد کمتر است، تقاضا برای عدم شفافیت درآمد کمتر است. در واقع فساد فضایی را ایجاد می‌کند که برای حسابداری با کیفیت پایین مناسب است.

وو خوان^{۳۴} (۲۰۰۵) در پژوهشی با عنوان رویه‌های عمل حسابداری، اصلاحات حسابداری و فساد عنوان کرد که بکارگیری رویه‌های مناسب حسابداری می‌تواند به کاهش فعالیت‌های مرتبط با رشوه کمک کند این امر منجر به کاهش رویه‌های فساد در شرکت خواهد شد. از نظر وی رویه‌های مناسب حسابداری می‌تواند منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعات در شرکت‌ها شود، همچنین بکارگیری رویه‌های مناسب حسابداری ریسک افشا شدن مقامات رشوه‌گیر را افزایش داده و فساد در قراردادهای، امتیازات و معاملات خصوصی سازی را نیز کاهش می‌دهد. وی بیان کرد که رویه‌های مناسب حسابداری می‌تواند از شرکت‌ها در برابر هزینه‌های ناشی از خسارت به شرکت بر

اثر گزارش‌دهی اطلاعات مالی مبهم محافظت کرده و چشم‌انداز رشد بهتری را برای شرکت‌ها فراهم کرده و هزینه‌های پرداخت رشوه را حذف نماید.

ریکاردو و همکاران^{۳۵} (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان حسابداری و فساد به بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و فساد پرداختند. آن‌ها با بررسی داده‌های مربوط به ۵۷ کشور شواهدی پیدا کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابداری و حسابرسی به طور قابل توجهی با سطح فساد ادراک شده در یک کشور مرتبط است. بر اساس نتایج پژوهش آن‌ها بین حضور چهار شرکت بزرگ حسابرسی و سطح فساد در کشورها رابطه منفی وجود دارد و بین کیفیت حسابداری در یک کشور و سطح ادراک فساد در کشورها رابطه منفی وجود دارد.

راشا و اندرو^{۳۶} (۲۰۱۶) به بررسی مسئولیت حسابرسان مستقل در قبال فساد شرکت‌ها و برجسته کردن پیامدهای آن برای تنظیم‌کنندگان استاندارد حسابرسی پرداختند. مطالعه آن‌ها با بررسی انتقادی ادبیات دانشگاهی و همچنین بررسی کامل استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و آمریکایی در ارتباط با تقلب و اعمال غیرقانونی صورت گرفت. نتایج آن‌ها نشان داد که حسابرسان مستقل مسئول کشف تحریف‌های بااهمیت ناشی از فساد هستند که تأثیر با اهمیتی بر صورت‌های مالی دارد. آن‌ها عنوان کردند که نادیده گرفتن فساد بر شهرت موسسات حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد و نگرانی‌هایی را در مورد ارزش حسابرسی مستقل ایجاد می‌کند.

ژانگ^{۳۷} (۲۰۱۷) در مطالعه خود در پی یافتن پاسخی به این سوال بود که چگونه فساد سیاسی بر انتخاب‌های حسابداری شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد؟ نتایج پژوهش وی نشان داد شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در مناطق فاسد است، درآمد را نسبت به شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در جاهای دیگر است، به سمت پایین دستکاری می‌کنند. وی نشان داد شرکت‌هایی که در مناطق با فساد بالا قرار دارند روش LIFO را به FIFO ترجیح می‌دهند، همچنین با کنارگذاشتن روش خط مستقیم از روش استهلاک نزولی استفاده می‌کنند، آن‌ها موجودی کالا را کمتر و استهلاک را بیشتر گزارش می‌کنند، و تمایل به گزارش سود پایین دارند. وی عنوان کرد که تأثیر فساد بر مدیریت سود برای شرکت‌های متمرکز جغرافیایی و برای شرکت‌های بدون ارتباطات سیاسی بارزتر است. در مجموع، یافته‌های وی نشان می‌دهد که شرکت‌ها با کاهش درآمدهای حسابداری خود به فساد پاسخ می‌دهند.

چپسن^{۳۸} (۲۰۱۹) در مقاله خود به تشریح پتانسیل حسابرسی در کشف فساد در شرکت‌ها پرداخت. وی ضمن دسته‌بندی فساد تحت دو عنوان فساد سیاسی و فساد تجاری بیان کرد که

فساد سیاسی موجب ایجاد مشکل در ابعاد حسابرسی عملکرد یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌شود در حالی که فساد تجاری منجر به تحریف در صورت‌های مالی خواهد شد. وی معتقد است که استفاده کنندگان از صورت‌های مالی بدون توجه به مبلغ آن‌ها این تحریف‌ها را با اهمیت تلقی می‌کنند. وی بیان کرد که حسابرسان مالی ملزم به یافتن تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی هستند و از آنجایی که فساد باعث ایجاد چنین تحریف‌هایی می‌شود، منصفانه است که از حسابرسان انتظار داشته باشیم که مسئولیت پیشگیری و کشف فساد را بپذیرند. از نظر وی حسابرسان باید در پی توسعه تکنیک‌های بهتری برای کشف فساد باشند. چنین تکنیک‌هایی ناگزیر مستلزم اتکالی بیشتر به شواهد خارجی برای ارزیابی خطر فساد است.

استاوربانا و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر فساد بر رویه‌های حسابداری در کشور انگلستان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که وضع قانون ضد فساد در انگلستان شوکی به شرکت‌های در معرض فساد وارد کرد تا رویه‌های حسابداری مورد استفاده را تغییر دهند. شواهد آن‌ها نشان داد که شرکت‌هایی که در معرض فساد بالاتری قرار دارند، به منظور اجتناب از دعاوی حقوقی و کاهش حسن شهرتشان از کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی بهتری بهره خواهند گرفت. همچنین آن‌ها نتیجه گرفتند زمانی که حسابرسان در معرض ریسک اعتبار و حسن شهرت قرار می‌گیرد، آن‌ها تلاش می‌کنند تا با ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت‌تر، زیان‌های احتمالی آتی را حذف کنند.

هودوری و موستیکاساری^{۳۹} (۲۰۲۰) با بررسی داده‌های ۱۳۲ کشور در طی سال‌های ۲۰۰۸ الی ۲۰۱۵ به بررسی تاثیر کیفیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی و فساد بر فرار مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ارتقای کیفیت حسابرسی و گزارش مالی باعث افزایش ریسک کشف فرار مالیاتی شرکت‌ها شده و تحریف در گزارش‌های مالی را دشوار می‌کند. همچنین آن‌ها ضمن تاکید بر نقش میانجی‌گری استانداردهای حسابداری و حسابرسی بر رابطه فساد و فرار مالیاتی نتیجه گرفتند که تدوین استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی منجر به کاهش سطح فساد در شرکت‌ها شده در نتیجه فرار مالیاتی نیز کاهش خواهد یافت. همچنین آن‌ها عنوان کردند که سیاست‌های اجرای قانون مانند سیاست‌های تقویت حسابرسی و استانداردهای حسابداری می‌تواند ابزاری برای کاهش فساد و افزایش شفافیت باشد، در نتیجه خطر شناسایی مقامات فاسد را در هنگام رشوه افزایش می‌دهد.

امرا و همکاران^{۴۰} (۲۰۲۰) با بررسی ارتباط بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، فساد و

پولشویی در کشور عربستان به این نتیجه رسیدند که بکارگیری استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی تاثیر منفی بر پدیده پولشویی دارد. در حالی که تاثیر فساد بر پولشویی ناچیز است. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که در صورت عدم استفاده از استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی، فساد تاثیر مثبتی بر پولشویی خواهد گذاشت.

پیلانتو (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «حسابداری می‌تواند از شبکه فساد پایدار حمایت کند» با بررسی چند پرونده دادگاهی در کشور ایتالیا به این نتیجه رسید که بازیگران فاسد می‌توانند از ابزارهای حسابداری برای هماهنگ کردن اقدامات و سازماندهی تخلفات خود استفاده کنند. در واقع بازیگران فاسد نه تنها می‌توانند از ابزارهای حسابداری ضد فساد جلوگیری کنند، بلکه می‌توانند از آن‌ها برای دستیابی به اهداف خود نیز استفاده کنند.

۳. فرضیه پژوهش

با توجه به احتمال وقوع بیشتر تقلب در محیط‌های فاسد، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

وجود فساد مالی منجر به افزایش تقلب در گزارشگری مالی خواهد شد.

۴. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و با توجه به همگن بودن داده‌ها و ماهیت متغیر وابسته، از رگرسیون لجستیک (لاجیت) جهت آزمون فرضیه استفاده شده است. فرضیه پژوهش بر اساس داده‌های ترکیبی آزمون می‌شود و از نرم‌افزار Stata14 جهت تجزیه و تحلیل - های آماری استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۱۰ ساله (از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا پایان سال ۱۴۰۰) تعیین شده است.

با تبعیت از بخش ۲۴۰ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی ایران، جهت شناسایی و تشخیص شرکت‌های مشکوک به تقلب، مصداق‌هایی همچون استفاده نادرست از رویه‌های حسابداری یا عدم رعایت آن‌ها، همچنین استفاده نامناسب از استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری و برآوردهای مرتبط با به روش‌های اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی و ارائه یا افشای اقلام با اهمیت صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است.

همچنین جهت انتخاب جامعه آماری شرایط زیر در نظر گرفته شده است:

۱. تا پایان سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند (استفاده از اطلاعات سال ۱۳۹۰ جهت اندازه‌گیری متغیرها)؛
 ۲. بدلیل جلوگیری از انحراف از نتایج آزمون، بیشتر از ۶ ماه توقف معاملاتی نداشته باشند (ثقفی و عالی فامیان، ۱۳۹۸)؛
 ۳. داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها در دسترس باشد؛
 ۴. جهت قابلیت مقایسه داده‌ها دوره مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- با در نظر گرفتن محدودیت‌های فوق، ۱۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (۱۶۱۰ سال - شرکت) انتخاب شدند. آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از مدل زیر تخمین زده شده است.

$$Fraud_{it} = \beta_0 + \beta_1 CI_{it} + \beta_2 AJR_{it} + \beta_3 R - CFO_{it} + \beta_4 R - EXP_{it} + \beta_5 AG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

که در مدل فوق، $Fraud_{it}$ نشان‌دهنده تقلب، CI شاخص فساد، $Abs - Jones - Resid_{it}$ مدیریت سود بر اساس اقلام تعهدی اختیاری، $R - CFO_{it}$ مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق دستکاری در فروش، $R - EXP_{it}$ مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق کاهش هزینه‌های اختیاری و AG_{it} رشد حساب‌های دریافتنی است. همچنین به منظور انجام آزمون حساسیت از مدل بنیش (۱۹۹۹) جهت سنجش تقلب به شرح زیر استفاده شده است.

$$M_SCORE_{it} = -4.84 + 0.92DSRI_{it} + 0.528GMI_{it} + 0.404AQI_{it} + 0.892SGI_{it} + 0.115DPEI_{it} - 0.172SGAI_{it} + 4.679TATA_{it} - 0.372LVGI_{it} \quad (2)$$

بر اساس مدل فوق در صورتی که حاصل بزرگتر از $1/78$ - باشد به عنوان شرکت متقلب در نظر گرفته می‌شود و عدد یک برای آن در نظر گرفته می‌شود، در غیر اینصورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد.

در این مدل $DSRI_{it}$: نسبت حساب‌های دریافتنی به فروش سال جاری بر همین نسبت در سال قبل. GMI_{it} : نسبت درصد سود ناخالص در سال قبل به نسبت به سود ناخالص در سال جاری. AQI : نسبت جمع دارایی‌های جاری و اموال و ماشین‌آلات به کل دارایی‌ها در سال جاری تقسیم بر همین نسبت در سال قبل. SGI : نسبت فروش در سال جاری به فروش سال قبل. $DPEI$: نسبت استهلاک به جمع استهلاک و دارایی‌های ثابت سال جاری تقسیم بر همین نسبت در سال قبل. $SGAI$: نسبت هزینه‌های اداری و فروش بر فروش در سال جاری تقسیم بر همین

نسبت در سال قبل. *TATA*: اقلام تعهدی سال جاری تقسیم بر دارایی‌های سال جاری. $LVGI_{it}$: نسبت کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌ها در سال جاری تقسیم بر همین نسبت در سال قبل.

۴-۱. متغیرهای پژوهش

۴-۱-۱. متغیر وابسته

نحوه اندازه‌گیری تقلب

با پیروی از مطالعه اسماعیلی‌کیا و همکاران (۱۳۹۸) و قادری و قادری (۱۳۹۶) جهت انتخاب شرکت‌های مشکوک به تقلب، نخست شرکت‌هایی که دارای گزارش حسابرسی مردود، عدم اظهار نظر یا مشروط است، مشخص شده؛ پس از آن شرکت‌هایی که گزارش آن‌ها حاوی یکی از مصداق‌های تقلب مطابق با استاندارد ۲۴۰ حسابرسی، به‌عنوان شرکت‌های مشکوک به تقلب شناسایی می‌شوند. با تبعیت از بخش ۲۴۰ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی ایران، جهت شناسایی و تشخیص شرکت‌های مشکوک به تقلب، مصداق‌هایی همچون استفاده نادرست از رویه‌های حسابداری یا عدم رعایت آن‌ها، همچنین استفاده نامناسب از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و برآوردهای مرتبط به روش‌های اندازه‌گیری، شناسایی، طبقه‌بندی و ارائه یا افشای اقلام با اهمیت صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است.

در مدل پژوهش جهت اندازه‌گیری تقلب، به شرکت‌هایی که یکی از مصادیق تقلب را داشته باشند، عدد ۱ و برای سایر شرکت‌ها عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

۴-۱-۲. متغیر مستقل

به منظور اندازه‌گیری فساد مالی از شاخص ادارک فساد برگرفته از سازمان بین‌المللی شفافیت و شاخص پاسخگویی برگرفته از بانک جهانی استفاده شده است.

شاخص ادراک فساد: با پیروی از مازی و همکاران^{۴۱} (۲۰۱۸) و مالاگینو و همکاران^{۴۲} (۲۰۱۰) از شاخص ادارک فساد استفاده شده است. این شاخص نشان دهنده میزان فساد اداری و سیاسی در بین دولت‌های گوناگون و دیدگاه تجاری کارشناسان و مردم نسبت به محیط پیرامونشان است (سپهردوست و برجیسیان، ۱۳۹۵). این شاخص میزان دریافت و پرداخت رشوه، اختلاس و جرایم مشابه مقامات سیاسی و اداری را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. جهت اندازه‌گیری فساد سازمان بین‌المللی شفافیت از ۱۲ منبع بهره می‌برد. در این شاخص بیشترین وزن جهت

سنجش فساد مربوط به دریافت رشوه است. همچنین موارد مرتبط با فساد کلان و فساد در دستگاه‌های قضائی، فساد در بانک مرکزی، مشارکت بخش خصوصی در تبلیغات سیاسی و دادن پست به خویشاوندان مورد بررسی قرار گرفته و برای هر مورد وزن مشخصی در نظر گرفته شده است. شاخص ادراک فساد مشتمل بر ۱۰ مرجع داده‌ای است که شامل ارزیابی کارشناسان و مدیران اجرایی بخش خصوصی در باره برخی از رفتارهای غیراخلاقی در بخش دولتی است. که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. رشوه خواری، ۲. انحراف در بودجه‌های دولتی، ۳. بهره گرفتن از جایگاه دولتی جهت رسیدن به منافع شخصی، ۴. استفاده از پارتی و روابط در خدمات شهری، ۵. فساد سیاسی سیستماتیک که در آن تصمیم‌گیری‌های دولتی متأثر از منافع شخصی است. (لابی‌گری بخش خصوصی جهت بهره‌گیری از تصمیمات دولتی به نفع خود). ۶. توانایی و تلاش دولت جهت تقویت مکانیسم‌های راستگویی و صداقت ۷. تخت تعقیب قرار دادن موثر مقامات دولتی فاسد، ۸. بروکراسی و فشار اداری زیاد، ۹. وجود مقررات کلی در رابطه با افشای رخدادهای مالی، جلوگیری از تضاد منافع و دسترسی آسان به اطلاعات، ۱۰. محافظت قانونی از روزنامه‌نگاران، بازرسان و افرادی که تخلفات را گزارش می‌دهند.

لازم بذکر است که جهت اندازه‌گیری فساد می‌توان از معیارهایی همچون معیار کنترل فساد اداری و معیار راهنمای ریسک بین‌المللی کشورها نیز استفاده کرد. اما شاخص ادراک فساد نسبت به سایر شاخص‌ها اطلاعات کامل و جامع‌تری در رابطه با موارد مختلف فساد همچون رشوه و اختلاس توسط کارکنان را ارائه می‌کند. آمار و داده‌های مورد استفاده جهت اندازه‌گیری شاخص ادراک فساد از سامانه آمار سازمان شفافیت بین‌المللی استخراج شده است. لازم بذکر است که در ۱۸۰ کشور جهان دفاتر سازمان بین‌المللی شفاف‌سازی مشغول به کار بوده و گزارش‌های سالانه خود را بر اساس شاخص‌هایی همچون بررسی مدیریت دولتی در کشورها، شیوه دسترسی افراد جامعه به خدمات عمومی، ساختار حقوقی و قضایی حاکم در کشورها و جایگاه بخش خصوصی از طریق پیمایش و تکمیل پرسشنامه‌های مشخص تهیه می‌کند (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۱۸). شاخص ادراک فساد در بین اعداد ۰ (فساد شدید) و ۱۰۰ (بدون فساد) امتیازبندی می‌شود.

شاخص پاسخگویی: این شاخص یکی از معیارهای حکمرانی خوب ارائه شده توسط بانک جهانی است. کافمن و همکاران (۲۰۱۰) از محققان بانک جهانی اقدام به ادغام یافته‌های مؤسسات گوناگون مانند ICRG^{۴۳}، EIU^{۴۴}، بنیاد هریتیج^{۴۵} و خانه آزادی^{۴۶} در مورد وضعیت اقتصادی،

سیاسی و اجتماعی کشورها نموده و شاخص‌های کلی و جدیدی با عنوان معیارهای حکمرانی معرفی کرده‌اند. داده‌هایی که در رابطه با کیفیت حکمرانی حاصل شده است، تابعی خطی از یک سری داده‌های ذهنی، به اضافه یک جزء خطای تصادفی می‌باشد. این شاخص انتزاعی بوده و ذهنیت کارآفرینان، سرمایه‌گذاران خارجی و مردم را نسبت به پدیده‌های عینی مانند مصداق‌های فساد یا موارد ناکارآمدی دولت‌ها در هر کشور را مورد سنجش قرار می‌دهد (صبحی و ملک‌الساداتی، ۱۳۸۸). به پیروی از شلیفر و ویشنی^{۴۷} (۱۹۹۳) از شاخص پاسخگویی جهت اندازه‌گیری فساد استفاده شده است. هر اندازه عدم پاسخگویی بیشتر باشد، رفتار فساد آمیز افزایش پیدا می‌کند.

۳-۱-۴. متغیرهای کنترلی

اقلام تعهدی اختیاری: هنگامی که مدیران از طریق ارقام تعهدی طی چند سال متوالی اقدام به مدیریت سود کرده سپس ناچار به برگشت‌دادن و مستهلک نمودن سودهای پیشین شوند، محدودیت در انعطاف‌پذیری مدیریت سود می‌تواند منجر به فعالیت‌های مشکوک به تقلب جهت حفظ اهداف مد نظر توسط مدیران شود (جونز و همکاران^{۴۸}، ۲۰۰۸). ارقام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیلی جونز (۱۹۹۱) اندازه‌گیری شده است. دجو و همکاران^{۴۹} (۱۹۹۵) با اضافه کردن یک متغیر به شرح زیر مدل جونز را تعدیل کردند.

$$TACC_{it} = \alpha_0 + a_1(1/A_{it-1}) + a_2(CHREV_{it} - CHREC_{it}) + a_3PPE_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل ۳}$$

$TACC_{it}$ نشان دهنده مجموع ارقام تعهدی در سال t است. $CHREV_{it}$ اختلاف فروش t و سال $t-1$ ، $CHREC_{it}$ اختلاف خالص حساب‌های دریافتی سال t و سال $t-1$ ، PPE_{it} اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص سال t ، DEP_{it} هزینه استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود در سال t ، در الگوی جونز، جزء خطای حاصل از برآورد مدل نشان دهنده ارقام تعهدی اختیاری، میزان اعمال مدیریت سود را نشان می‌دهد.

نحوه سنجش مدیریت سود بر اساس ارقام واقعی از طریق دستکاری در فروش:

همچون پژوهش‌های پیشین (ژانگ، ۲۰۱۲ و روی چوداری^{۵۰}، ۲۰۰۶)، در این مطالعه نیز مقصود از دستکاری در فعالیت‌های واقعی، دستکاری در فروش و کاهش مخارج اختیاری است. سطح غیرعادی هر نوع از دستکاری فعالیت‌های واقعی، به‌عنوان جزء خطای مدل برآورد

مربوط، اندازه‌گیری می‌شود.

روی چوداری (۲۰۰۶)، از دستکاری در فروش به عنوان کوشش‌های مدیر جهت افزایش موقتی فروش در طی سال یاد می‌کند. این امر به وسیله اعطای تخفیف‌های قیمتی یا در نظر گرفتن شرایط اعتباری سهل‌تر بدست آمده که منجر به کاهش در جریان‌های نقدی عملیاتی در دوره جاری شود. در این پژوهش از مدل روی چوداری (۲۰۰۶)، جهت برآورد سطح عادی CFO استفاده می‌شود:

$$CFO_{it}/A_{it-1} = a_0 + a_1(1/A_{it-1}) + \beta_1(S_{it}/A_{it-1}) + \beta_2(CHS_{it}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۴)}$$

CFO_{it} جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی، S_{it} فروش دوره جاری، A_{it-1} کل دارایی‌های اول دوره.

سطح عادی CFO تابعی خطی از فروش و تغییرات در فروش است. برای هر سال - شرکت، جریان‌های نقدی غیرعادی (ABCFO)، اختلاف بین جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی واقعی و جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی مورد انتظار است که از طریق مدل سال - صنعت متناظر اندازه‌گیری می‌شود.

نحوه سنجش مدیریت سود بر اساس ارقام واقعی از طریق کاهش مخارج اختیاری:

کاهش در هزینه‌های اختیاری گونه دیگری از دستکاری در فعالیت‌های واقعی است. به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر و افزایش سود، به‌صورت غیرعادی، مدیران اقدام به کاهش هزینه‌های اختیاری می‌کنند (برای نمونه هزینه‌های اداری، تشکیلاتی و فروش و هزینه‌های تحقیق و توسعه، هزینه تبلیغات). در این پژوهش به پیروی از روی چوداری (۲۰۰۶)، سطح عادی هزینه‌های اختیاری غیرعادی با استفاده از مدل زیر برآورد شده است:

$$EXP_{it}/A_{it-1} = a_0 + a_2(1/A_{it-1}) + \beta(S_{it-1}/A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad \text{مدل (۵)}$$

EXP_{it} هزینه‌های اختیاری است که به وسیله هزینه‌های فروش، عمومی و اداری و تشکیلاتی، مخارج تحقیق و توسعه و تبلیغات به‌دست می‌آید. S_{it-1} نشان دهنده فروش خالص $A_{i,t-1}$ کل دارایی‌های ابتدای دوره است.

رویچوداری این مدل را براساس فرضیه‌های مدل دچو و دچیو^{۵۱} (۲۰۰۲) بیان و فرض می‌کند که هزینه‌های اختیاری تابعی خطی از فروش است. برای هر سال - شرکت، مخارج غیرعادی اختیاری، اختلاف بین هزینه‌های اختیاری واقعی و هزینه‌های اختیاری مورد انتظار اندازه‌گیری شده

با به‌کارگیری مدل سال - صنعت متناظر است. با استفاده از مدل ژانگ (۲۰۱۲) هزینه‌های فروش، عمومی و اداری و تشکیلاتی، هزینه‌های غیرعادی تحقیق و توسعه و هزینه‌های غیرعادی تبلیغات، اندازه‌گیری شده است.

رشد حساب‌های دریافتنی (AG_{it-1}): تعیین ارزش حساب‌های دریافتنی و برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول مستلزم قضاوت ذهنی است، لذا مدیران ممکن است از آن به عنوان ابزاری جهت دستکاری صورت‌های مالی استفاده کنند (فروز و همکاران^{۵۲}، ۱۹۹۱). انتظار می‌رود با افزایش حساب دریافتنی، خطر بیش‌افزایی در آن زیاد و احتمال تقلب افزایش یابد (دالنیال و همکاران^{۵۳}، ۲۰۱۴). این متغیر مجازی است؛ در صورتیکه افزایش حساب‌های دریافتنی نسبت به سال قبل کمتر از ۱۰ درصد باشد، عدد صفر و در غیر این صورت عدد یک اختصاص داده می‌شود (پرولز و لوجیف^{۵۴}، ۲۰۱۱).

۵. یافته‌های پژوهش

در آمار توصیفی، سعی بر آن است تا با ارائه نگرها و بهره‌گیری از معیارهای توصیفی همچون شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، داده‌های پژوهش توصیف و به شفافیت داده‌ها کمک کند. نتایج آمار توصیفی پژوهش در نگاره شماره ۱ آورده شده است.

نگاره ۱. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشیدگی	ماکزیمم	مینیمم
تقلب	۰/۲۴۷	۰/۴۳۱	۱/۱۷۲	۲/۳۷۳	۱	۰
شاخص ادارک فساد	۲۷	۱/۶۷۳	۰/۲۵۶	۱/۸۸۷	۳۰	۲۵
شاخص پاسخگویی	۹/۱	۲/۸۰	۰/۰۰۵	۱/۴۶۷	۱۳	۸
مدیریت سود بر اساس ارقام تعهدی	۵/۳۷۸	۰/۸۳۳	۰/۲۰۲	۴/۲۳۷	۸/۴۳۷	۱/۴۲۷
مدیریت سود بر اساس ارقام واقعی از طریق دستکاری در فروش	۱/۴۹۰	۰/۱۷۱	۰/۱۵۸	۲۰/۱۸۶	۱/۵۶۳	-۱/۴۹۱
مدیریت سود بر اساس ارقام واقعی از طریق	-۸/۲۸۰	۰/۰۵۶	۳/۹۹۳	۹۱/۹۱۱	۰/۹۴۰	-۰/۷۳۷

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد	چولگی	کشدگی	ماکزیمم	مینیمم
کاهش مخارج اختیاری						
رشد حساب‌های دریافتی	۰/۵۹۸	۰/۴۹۰	-۰/۴۰۲	۱/۱۶۲	۱	۰

نگاره ۲. درصد فراوانی متغیرهای موهومی پژوهش

تعداد کل	درصد فراوانی		فراوانی		متغیر
	یک	صفر	یک	صفر	
۱۶۱۰	۲۵	۷۵	۳۹۸	۱۲۱۲	تقلب
۱۶۱۰	۶۰	۴۰	۹۶۴	۶۴۶	رشد حساب دریافتی

بر اساس نتایج مندرج در نگاره شماره ۱ و ۲، بیشینه و کمینه متغیرهای تقلب و رشد حساب‌های دریافتی یک و صفر است. لازم به ذکر است که این متغیرها مجازی هستند و هر کدام دارای ارزش صفر و یک هستند. درصد فراوانی متغیر تقلب نشان می‌دهد که حدود ۲۵ درصد (۳۹۸ سال - شرکت) از شرکت‌های جامعه آماری به عنوان شرکت‌های مشکوک به تقلب هستند. همچنین نتایج حاکی از رشد حساب‌های دریافتی در ۶۰ درصد جامعه آماری پژوهش است. همچنین میانگین شاخص ادارک در طی دوره ۱۰ ساله پژوهش ۲۷ است. حداقل مقدار شاخص ادارک فساد مربوط به سال‌های ۲۰۲۱، ۲۰۲۰ و ۲۰۱۳ با عدد ۲۵ و حداکثر مقدار شاخص ادارک فساد مربوط به سال ۲۰۱۷ با عدد ۳۰ است. جایگاه ایران در سال ۲۰۲۱ در بین ۱۸۰ کشور جهان از منظر سازمان شفافیت بین‌المللی ۱۵۰ است. میانگین شاخص پاسخگویی نیز ۹/۱ است. حداکثر میزان پاسخگویی گزارش شده توسط بانک جهانی عدد ۱۳ و مربوط به سال‌های ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳ و کمترین میزان پاسخگویی مربوط به سال ۲۰۲۱ با عدد ۸ است. آمار ارائه شده حاکی از سیر نزولی پاسخگویی طی دوره پژوهش است. میانگین متغیرهای مدیریت سود بر اساس ارقام تعهدی اختیاری، مدیریت سود بر اساس ارقام واقعی از طریق دستکاری در فروش، کاهش هزینه‌های اختیاری به ترتیب اعداد ۵/۳۷۸، ۱/۴۹۰ و ۸/۲۸۰- را نشان می‌دهد که بیانگر تمرکز این داده‌ها حول این نقاط است. همچنین اختلاف کوچک‌ترین و بزرگترین عدد ارقام مدیریت سود نشان‌دهنده این است که با بهره گرفتن از ارقام مدیریت سود دستکاری و هموارسازی سود ممکن خواهد بود. اعداد منفی مربوط به شاخص‌های مدیریت سود بر مبنای واقعی حاکی از کم‌نمایی و

اعداد مثبت حاکی از بیش‌نمایی سود است. در واقع اعداد منفی بیانگر مدیریت سود فزاینده و اعداد منفی نشان‌دهنده مدیریت سود کاهنده است.

نگاره ۳. نتایج برآورد مدل جهت آزمون فرضیه با استفاده از شاخص ادراک فساد

$Fraud_{it} = \beta_0 + \beta_1 CPI_{it} + \beta_2 AJR_{it} + \beta_3 R - CFO_{it} + \beta_4 R - EXP_{it} + \beta_5 AG_{it} + \varepsilon_{it}$			
نتایج آزمون			متغیر توضیحی
سطح معناداری	آماره Z	ضریب	
۰/۰۰۰	۳/۵	۰/۱۲۶	شاخص ادراک فساد
۰/۰۰۰	۵/۸۴	۰/۴۲۲	مدیریت سود بر اساس اقلام تعهدی
۰/۵۵۷	-۰/۵۹	-۰/۲۰۵	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق دستکاری در فروش
۰/۳۰۶	-۱/۰۲	-۱/۲۰۳	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق کاهش مخارج اختیاری
۰/۷۵۵	۰/۳۱	۰/۰۳۸	رشد حساب‌های دریافتنی
۴۴/۳۸			آماره RL
(۰/۰۰۰)			سطح معناداری
۰/۰۲			ضریب تعیین
۲۲/۹۳			آماره خی دو (هاسمر - لمشو)
۰/۱۹۳۳			سطح معناداری

جهت سنجش نیکوئی برازش مدل از آزمون هاسمر- لمشو استفاده شده است. عدم معناداری آماره هاسمر - لمشو (۲۲/۹۳) بیانگر برازش مطلوب مدل ارائه شده است، لذا استفاده از آزمون لجستیک جهت بررسی فرضیه مورد تایید است. همچنین نتایج حاصل از رگرسیون لاجیت نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره LR (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنادار است. همچنین ضریب تعیین ۰/۰۲ به‌دست آمده است. همان‌طور که نگاره ۳ نشان می‌دهد، ضریب معیار شاخص ادراک فساد مثبت و ضریب معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد تقریباً برابر با صفر است. از این رو ضمن تایید فرضیه پژوهش می‌توان مدعی

شد که بین سطح فساد ادراک شده و میزان تقلب ارتباط مستقیم وجود دارد. نتایج حاصل از برآورد مدل نشان از تاثیر مثبت و معنی‌دار متغیر کنترلی مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی بر احتمال تقلب در شرکت‌ها دارد. اما بین سایر متغیرهای کنترلی و احتمال تقلب در گزارشگری مالی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

نگاره ۴. نتایج برآورد مدل جهت آزمون فرضیه با استفاده از شاخص پاسخگویی

نتایج آزمون			متغیر توضیحی
سطح معناداری	آماره Z	ضریب	
۰/۰۹۹	-۱/۶۵	-۰/۰۳۴	شاخص پاسخگویی
۰/۰۰۰	۵/۳۸	۰/۳۷۹	مدیریت سود بر اساس اقلام تعهدی
۰/۳۶۳	-۰/۹۱	-۰/۳۱۱	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق دستکاری در فروش
۰/۱۸۷	-۱/۳۲	-۱/۵۳۳	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق کاهش مخارج اختیاری
۰/۶۹۷	-۰/۳۹	-۰/۰۴۷	رشد حساب‌های دریافتی
۳۴/۸۶			آماره RL
(۰/۰۰۰)			سطح معناداری
۰/۰۱۹			ضریب تعیین
۱۵/۶۰			آماره خی دو (هاسمر - لمشو)
۰/۶۱۹۷			سطح معناداری

نتایج حاصل از آزمون هاسمر- لمشو حاکی از عدم معناداری آماره آزمون (۱۵/۶۰) بوده و بیانگر برازش مطلوب مدل است. همچنین نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد سطح معناداری آماره LR (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنادار است. همچنین در این مدل ضریب تعیین ۰/۰۱۹ به‌دست آمده است. همان‌طور که نگاره ۴ نشان می‌دهد، ضریب معیار پاسخگویی در سطح اطمینان ۵ درصد معنی‌دار نبوده و لیکن در سطح ۱۰

درصد منفی و معنی‌دار است. از این رو ارتباط منفی بین شاخص پاسخگویی و تقلب در سطح ۱۰ درصد تأیید و می‌توان مدعی شد که هر اندازه پاسخگویی بیشتر باشد احتمال بروز تقلب کاهش پیدا خواهد کرد و بالعکس هر اندازه پاسخگویی کم باشد احتمال وقوع تقلب بیشتر خواهد بود. بر اساس نتایج، متغیر کنترلی مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی نیز ارتباط مثبت و مستقیمی با احتمال تقلب در شرکت‌ها دارد. اما ارتباط معنی‌داری بین سایر متغیرهای کنترلی و احتمال تقلب در گزارشگری مالی یافت نشد.

بمنظور آزمون حساسیت جهت تأیید نتایج فوق، از مدل بنیش (۱۹۹۹) جهت سنجش تقلب نیز استفاده شده است، که نتایج مربوط به آزمون فرضیه به شرح زیر است:

نگاره ۵. نتایج برآورد مدل برای آزمون فرضیه با استفاده از مدل بنیش جهت سنجش تقلب

$Fraud_{it} = \beta_0 + \beta_1 CI_{it} + \beta_2 AJR_{it} + \beta_3 R - CFO_{it} + \beta_4 R - EXP_{it} + \beta_5 AG_{it} + \varepsilon_{it}$			متغیر توضیحی
نتایج آزمون			
سطح معناداری	آماره Z	ضریب	
۰/۰۰۰	-۱۲/۴۶	-۰/۵۰۷	شاخص ادراک فساد
۰/۰۰۰	۶/۵۷	۰/۴۸۱	مدیریت سود بر اساس اقلام تعهدی
۰/۲۸۰	۱/۰۸	۰/۳۵۵	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق دستکاری در فروش
۰/۰۰۲	۳/۰۶	۳/۸۷۷	مدیریت سود بر اساس اقلام واقعی از طریق کاهش مخارج اختیاری
۰/۱۸۳	۱/۳۳	۰/۱۶۷	رشد حساب‌های دریافتی
۳۰۵/۹۱			آماره RL
(۰/۰۰۰)			سطح معناداری
۰/۱۵۱۵			ضریب تعیین
۷/۴۲			آماره خی دو (هاسمر - لمشو)
۰/۴۹۴۵			سطح معناداری

همانطور که از نتایج نگاره فوق نشان می‌دهد برآزش نکویی مدل تایید و فرضیه پژوهش با

بکارگیری مدل بنیش جهت اندازه‌گیری احتمال تقلب شرکت‌ها مورد تأیید واقع شد.

۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

گزارشگری مالی همراه با تخلف و رفتارهای غیر اخلاقی منجر به کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شده و یکی از موانع دستیابی به توسعه است. مطالعات بیشماری در باره عوامل مختلف تاثیرگذار بر تحریف در گزارشگری مالی و امکان بروز تقلب در صورت‌های مالی صورت گرفته است، اما کمتر به بررسی تاثیر فساد مالی و ابعاد آن بر بروز تقلب شده است. فساد نهادینه شده در یک جامعه بستر و فرصت مناسب جهت تقلب در گزارشگری مالی را فراهم می‌کند. در واقع می‌توان عنوان کرد که هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد توجیه اعمال و رفتارهای غیراخلاقی از جمله تقلب نیز بیشتر خواهد بود. لذا این پژوهش تاثیر فساد مالی بر تقلب در گزارشگری مالی را مورد آزمون قرار داده است. جهت اندازه‌گیری تقلب برگرفته از استاندارد ۲۴۰ حسابرسی، شرکت‌هایی که احتمال وقوع تقلب در آن‌ها وجود داشته، مشخص و با استفاده از آزمون لاجیت به بررسی اثر فساد مالی بر تقلب در گزارشگری مالی پرداخته شد. همچنین به منظور اندازه‌گیری فساد از دو شاخص ادراک فساد و پاسخگویی برگرفته از بانک جهانی استفاده شده است. نکویی برآزش مدل از طریق آزمون هاسمر - لمشو بررسی شد و نتایج آن حاکی از مناسب بودن مدل آزمون است. بر اساس نتایج پژوهش فساد مالی بر تقلب و ارائه گزارش گمراه‌کننده تاثیر مثبت دارد. لذا می‌توان ادعا کرد که در محیط‌های اقتصادی فاسد، مدیران تمایل به انجام اقدامات متقلبانه و بروز رفتارهای غیر اخلاقی و غیر قانونی دارند. همچنین بر اساس نتایج پژوهش ارتباط منفی بین پاسخگویی و تقلب تائید شد بر این اساس می‌توان عنوان کرد که افزایش در شاخص پاسخگویی می‌تواند منجر به کاهش تقلب در شرکت‌ها شود و کاهش در این شاخص افزایش در میل به تقلب را در پی خواهد داشت. جهت تایید نتایج پژوهش و به منظور اجرای آزمون حساسیت، از مدل بنیشت جهت اندازه‌گیری تقلب نیز استفاده شد. ضمن تایید نکویی برآزش مدل، نتایج حاصل از آزمون حساسیت نیز حاکی از تاثیر مثبت فساد مالی بر تقلب در گزارشگری مالی است. پژوهش حاضر نتایج حاصل از پژوهش ژانگ (۲۰۱۷) و ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) را تایید می‌کند. بر اساس نظر آن‌ها فساد می‌تواند رویه‌های حسابداری را دستخوش تغییر داده و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش دهد. ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) معتقد است که فساد فضایی را ایجاد می‌کند که برای حسابداری با کیفیت پایین مناسب است. کیفیت پایین گزارشگری مالی منجر به عدم وجود پاسخگویی در شرکت‌ها شده و مدیران را نسبت به پنهان نمودن تحریف‌ها در شرکت یاری می‌دهد. لذا بر اساس نتایج پژوهش می‌توان ادعا کرد فساد نهادینه شده در یک

جامعه، بستر مناسبی جهت سواستفاده از موقعیت شغلی مدیران و کارکنان فراهم می‌آورد که می‌تواند منجر به تحریف گزارش‌های مالی شرکت، هدر رفت منابع و زیان ذی‌نفعان شرکت شود.

۷. پیشنهادهای پژوهش

بر اساس نتایج پژوهش، به تدوین کنندگان قوانین و سهامداران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود جهت کاهش احتمال انحراف در گزارشگری مالی، به مقید بودن مدیران در رعایت و اجرای استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری توجه نمایند. در این راستا بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند مثر ثمر باشد. همچنین با توجه به اهمیت موضوع فساد مالی به شرکت‌ها و ارگان‌های قانون‌گذار مانند بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی پیشنهادهای زیر داده می‌شود:

۱. افزایش شفافیت در فعالیت‌های شرکت و ارائه اطلاعات دقیق و کامل به سهامداران
۲. ارتقای سطح آموزش و آگاهی کارکنان شرکت‌ها درباره فساد مالی و روش‌های مبارزه با آن
۳. تدوین سیاست‌های مناسب برای استخدام کارکنان شرکت‌ها و بررسی سوابق آن‌ها در زمینه فساد مالی
۴. تشکیل کمیته‌های مستقل برای ارزیابی عملکرد مدیران و کارکنان شرکت‌ها در زمینه پیشگیری و مبارزه با فساد
۵. تدوین استانداردهایی جهت شناسایی و جلوگیری از فساد در سطح شرکت‌ها
 - الزام به اجرایی سیاست‌های ضد پولشویی شرکت‌ها توسط مراجع قانون‌گذار
 - جرم‌انگاری دریافت و پرداخت رشوه در شرکت‌ها و تعیین مجازات متخلفین
 - تدوین قانون جهت تشویق افراد جهت گزارش تخلفات مربوط به رشوه و فساد
۶. افزایش مسئولیت‌های حسابرس مستقل در رابطه به کشف فساد.
۷. موارد عدم رعایت دستورالعمل حاکمیت شرکتی در گزارش‌های حسابرسان مستقل درج گردد.

۸. تاسیس انجمن حرفه‌ای به منظور مبارزه با فساد و تقلب مشابه با انجمن بازرسان رسمی
تقلب آمریکا

همچنین به نمایندگان مجلس پیشنهاد می‌شود که قوانین و مقرراتی جهت جلوگیری از سوء

استفاده از قدرت توسط مدیران دولتی و بخش‌های خصوصی تدوین و افزایش پاسخگویی مدیران را با اعمال نظارت‌های بیشتر مدنظر قرار دهند.

به سایر پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به منظور بررسی اثر فساد بر تقلب از سایر شاخص‌های فساد از جمله شاخص کنترل فساد، شاخص حاکمیت قانون، شاخص ثبات سیاسی و استفاده کرده و حاصل را با پژوهش حاضر مقایسه نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود نقش حسابرسان در پیشگیری از فساد مالی در شرکت‌ها بررسی گردد.

۸. محدودیت‌های پژوهش

هیچ پژوهشی عاری از محدودیت نیست. بر همین اساس پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود. لازم بذکر است استفاده از شاخص جهانی فساد و عدم وجود شاخصی بومی جهت شناسایی فساد در ایران مهمترین محدودیت پژوهش حاضر است.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------------------------------|---------------------------------|
| 1. Perols and Lougee | 2. Wallace |
| 3. Crony capitalism | 4. Nielsen |
| 5. Spence | 6. Stavriana et al. |
| 7. Riahi-Belkaoui | 8. Jensen & Mackling. |
| 9. Kim et al. | 10. Cressey |
| 11. Rose | 12. Lasthuizen et al. |
| 13. Kwon | 14. Monteduro et al. |
| 15. Pilonato | 16. Aßländer |
| 17. European Commission | 18. Transparency International |
| 19. Bribery | 20. Embezzlement |
| 21. Rent-Seeking | 22. Political corruption |
| 23. Fraud | 24. Grossi and Pianezzi |
| 25. Fung | 26. Asiedu and Freeman |
| 27. Huberts | 28. Anand et al. |
| 29. De Graaf | 30. Rose-Ackerman |
| 31. Della Porta and Vannucci | 32. Alt and Lassen |
| 33. Javier et al. | 34. Wu Xun. |
| 35. Ricardo et al. | 36. Rasha, K., & Andrew |
| 37. Zhang. | 38. Jeppesen. |
| 39. Hudori and Mustikasari. | 40. Amara et al |
| 41. Mazzi et al. | 42. Malagueno et al. |
| 43. International Country Risk Group | 44. Economist Intelligence Unit |

- | | |
|-------------------------|---------------------|
| 45. Haritage Foundation | 46. Freedom House |
| 47. Shleifer & Vishny. | 48. Jones et al. |
| 49. Dechow et al. | 50. Roychowdhury |
| 51. Dechow & Dichev | 52. Feroz et al. |
| 53. Dalniala et al. | 54. Perols & Lougee |

منابع

الف. فارسی

- آقای، محمدعلی، رضازاده، جواد و بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۲۹-۱.
- آقای، محمدعلی، رضازاده، جواد و بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۲)، ۹۸-۱۲۵.
- اسماعیلی کیا، غریبه، نجف نیا، سمیه و اوشنی، محمد. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین سازوکارهای راهبری شرکتی برون سازمانی و تقلب مالی با تمرکز بر ارزیابی شناختی از تجویز تئوری های نمایندگی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۱۶۹-۱۹۲.
- امانی، علی و دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۹). فساد، تقلب، پولشویی و وظیفه‌ی حسابرسان. *مجله حسابداری رسمی*، ۱۲، ۷۱-۵۶.
- باباجانی، جعفر، تقوی فرد، محمد تقی و قنبریان علویجه، رضا. (۱۴۰۱). الگویی برای نظارت مالی در شهرداری‌های کلان‌شهرهای ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۵۸-۲۶.
- پوریانسب، امیر، وادی‌زاده، کاظم و عیسایی خوش، احمد. (۱۳۹۰). تقلب و فساد مالی (پیشگیری و کشف)، چاپ اول، تهران، حساب‌افزار ایرانیان.
- ثقفی، علی، عالی فامیان، مجتبی. (۱۳۹۸). رابطه بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش درماندگی مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳)، ۲۴۴-۲۲۱.
- سپاسی، سحر، اعتمادی، حسین و پسندیده فرد، فائزه. (۱۴۰۰). مدل‌سازی خطاهای گزارشگری مالی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۱۸۹-۱۶۱.
- سپهردوست، حمید و برجیسیان، عادل. (۱۳۹۵). بررسی اثرات غیرمستقیم فساد بر رشد اقتصادی با تأکید بر شاخص ادراک فساد. *فصلنامه اقتصاد مقداری*، ۱۳(۱)، ۲۹-۱.

شمسایی، وحید. (۱۳۹۲). مدیریت سود و تقلب در گزارشگری مالی: تشخیص نقاط تمایز توسط حسابرسان. *نشریه حسابرس*، ۶۴، ۱۱۴-۱۰۶.

صباحی، احمد و ملک‌السادات، سعید. (۱۳۸۸). اثر کنترل فساد مالی بر رشد اقتصادی، *فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی*، ۱۴(۵۳)، ۱۵۸-۱۳۱.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۴). استانداردهای حسابرسی. تهران، سازمان حسابرسی، چاپ ششم.

فروغی، داریوش، حمیدیان، نرگس و بهرامی، فاطمه. (۱۴۰۱). تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبان. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۱)، ۲۷-۱.

قادری، کاوه و قادری، صلاح‌الدین. (۱۳۹۶). تحلیل بیش‌اطمینانی مدیران از عملکرد خود در شرکت‌های متقلب. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۲)، ۲۶۲-۲۴۳.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدلبندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصدگزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۴۹)، ۱-۲۸.

ب. انگلیسی

- Ableander, S. M. (2017). Corruption in the IT branch e the example of Siemens. In M. S. ABlfander, & S. Hudson (Eds.), *The handbook of business corruption :Cross-sectoral experiences* Croydon: Emerald Publishing Limited.
- Aghaei, M. A., Rezazadh, J., & Bayat, M. (2021). Investigating the impact of culture on accounting distortions. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 1-29. (In Persian)
- Aghaei, M. A., Rezazadh, J., & Bayat, M. (2021). Investigating the impact of financial reporting quality on corruption (corruption perceptions index, corruption control and accountability) in 8 middle eastern countries. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 6(12), 98-125. (In Persian)
- Alt, J. E., & Lassen, D. D. (2008), Political and judicial checks on corruption: evidence from American state governments. *Economics and Politics*, 20(1), 33-61.
- Amani, A., & Davani. G. (2010). Corruption, fraud, money laundering and the duty of auditors. *Public Accountanat*, 12, 56-71. (In Persian)

- Amara, I., Khelif, H., & El Ammari, A. (2020). Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1243-1259.
- Anand, V., Ashforth, B.E., & Joshi, M. (2004). Business as usual: the acceptance and perpetuation of corruption in organizations. *Academy of Management Perspectives*, 18(2): 39-53.
- Asiedu, E., & Freeman, J. (2009). The effect of corruption on investment growth: Evidence from firms in Latin America, Sub-Saharan Africa, and transition countries. *Review of Development Economics*, 13(2): 200-214.
- Auditing Organization, International Accounting Standards Committee. (2015). *Audit Standards*, Tehran. (in Persian)
- Babajani, J., Taghi Taghavifard, M., & Ghanbarian, R. (2022). A model for financial control in metropolitan municipalities of Iran. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 26-58. (in Persian)
- Beneish, M. D. (1999). The detection of earnings manipulation. *Financial Analysts Journal*, 55(5): 24-36.
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated framework. Executive Summary*, Committee of sponsoring organizations of the treadway commission.
- Cressey, D. R. (1953). *Other people's money: A study in the social psychology of embezzlement*, Glencoe, IL, Free Press.
- Dalniala, H., Kamaluddin, A., Sanusi, Z., & Khairuddin, K. (2014). Accountability in financial reporting: detecting fraudulent firms, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 61-69.
- Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors, *The Accounting Review*, 77(s-1), 35-59.
- Dechow, P., Sloan, R., & Sweeney, A. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, 70(2): 193-225.
- De Graaf, G. (2004), Portraits of corruption: towards a contextual theory of corruption. Proceedings of the EGPA 2004 Annual Conference, Four Months After: Administering the New Europe.
- Della Porta, D., & Vannucci, A. (1997). The resources of corruption: some reflections from the Italian case. *Crime, Law and Social Change*, 27(3-4): 231-254.

- Esmaili kia, G., Najafnia, S., & Oshani, M. (2019). Investigating the relationship between external Corporate governance mechanisms and financial fraud, focusing on cognitive evaluation theory insights on agency theory prescriptions. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 169-192. (In Persian)
- Feroz, E., Park, K. J., & Pastena, V. (1991). The financial and market effects of the SEC's accounting and auditing enforcement releases. *Journal of Accounting Research*, 29(Supplement), 107-142.
- Foroghi, D., Hamidian, N., & Bahrami, F. (2022). The effect of corporate social responsibility on fraudulent financial reporting. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 1-27. (In Persian)
- Fung, M.K. (2015). Cumulative prospect theory and managerial incentives for fraudulent financial reporting. *Contemporary Accounting Research*, 32 (1), 55–75.
- Ghaderi, K., & Ghaderi. S. (2017). The analysis of the executive overconfidence in fraudulent Companies. *Accounting and Auditing Review*, 24(1), 243-262. (In Persian)
- Grossi, G., & Pianezzi, D. (2018). The new public corruption: old questions for new challenges. *Accounting Forum*, 42(91), 86-101.
- Hudori, R., & Mustikasari, E. (2020). The strength of audits, reporting standards and corruption, on tax evasion: A cross-country study. *International Journal of Economics and Business Administration*, 8(2), 554-567
- Huberts, L.W.J.C. (1998). What can be done against corruption and fraud: expert view on strategies to protect public integrity. *Crime, Law and Social Change*, 29(2-3), 209-224.
- International Federation of Red Cross and Red Crescent Societies, Geneva. (2012). Fraud and corruption prevention and control policy. 1226100 06/2012 E.
- Javier, M., Francisco. G., & Alberto, D. (2018). Fraud detection –oriented operators in a data warehouse base on forensic accounting techniques. *Computer Fraud & Security*, 2018(10), 13-19.
- Jensen, M. C., & Mackling, w. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (12), 305-360.
- Jeppesen, K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The*

- British Accounting Review*, 51(5), 17-45.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- Jones, K. L., Krishnan, G. V., & Melendrez, K. D. (2008). Do models of discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earnings? An empirical analysis. *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 499-531.
- Kim, S., Kraft, P., & Ryam, S. G. (2013). Fainacial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studis*, 18(3), 783-823.
- Kwon, I. (2014). Motivation, discretion, and corruption. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24(3), 765-794, doi: 10.1093/jopart/mus062.
- Lasthuizen, K., Huberts, L., & Heres, L. (2011). How to measure integrity violations: towards a validated typology of unethical behavior. *Public Management Review*, 13(3), 383-408.
- Mazzi, F., Slack, R., & Tsalavoutas, I. (2018). The effect of corruption and culture on mandatory disclosure compliance levels: goodwill reporting in Europe. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 31, 52-73.
- Malaguen~ o, R., Albrecht, C., Ainge, C., & Stephens, N. (2010). Accounting and corruption: a crosscountry analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372-393.
- Monteduro, F., Hinna, A. and Moi, S. (2016). Governance and corruption in the public sector: an extended literature review. *Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations* (Studies in Public and Non-Profit Governance, Vol. 5), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, 31-51. <https://doi.org/10.1108/S2051-663020160000005002>
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and identifying effective factors affecting the intention of reporting financial fraudulent by accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(49), 1-28. (In Persain)
- Nielsen, P. R. (2017). Viable and non-viable methods for corruption reform. In M. S. Aßländer, & S. Hudson (Eds.), *The handbook of business corruption: Crosssectoral experiences*. Croydon: Emerald Publishing

- Limited.
- Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39 – 53.
- Pilonato, s. (2022). Accounting can support a “sustainable” corruption network: a case analysis. *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 34(1), 120-138. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2019-0172>.
- Pourianasab, A., Vadizade, K., & Esaii Khosh, A. (2011). *Fraud and Corruption (Prevention and Detection)*, Hesab Afzar Publishing, 1nd, Tehran. (In Persian)
- Rasha, K., & Andrew, W. H. (2016). External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Auditing*. 10(1), 1-10. DOI: 10.2308/ciia-51391 .
- Rezaee, Z., & Riley, R. (2009). *Financial statement fraud: prevention and detection*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc, 2nd.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Effects of corruption on earnings opacity internationally. *Advances in International Accounting*, 17, 73-84.
- Ricardo, M., Chad, A., Christopher, A., & Christopher, S. (2010). Accounting and corruption: a cross-country analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372-393.
- Rose, J. (2018). The meaning of corruption: testing the coherence and adequacy of corruption definitions. *Public Integrity*, 20(3), 220-233.
- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and government: causes, consequences and reform*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335-370.
- Sabahi, A., & Malekosadati, S. (2010). Effects of corruption control on economic growth. *Iraninan Journal of Trade Studies*, 14(53), 131-158. (In Persian)
- Saghafi, A., & alifamian, M. (2019). Managerial ability and audit fees: role of financial distress. *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 221-244. (In Persian)
- Sepasi, S., Etemadi, H., & Pasandidehfard, F. (2021). Modeling financial reporting bias. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 161-189. (In Persian)

- Sepehrdoost, H., & Berjisian, A. (2016). A study of indirect corruption's effect channels on economic growth; using corruption perception index. *Quarterly Journal of Quantitative Economics*, 13(1), 1-29. (In Persian)
- Shamsaie, V. (2013). Earnings management and fraudulent financial reporting by auditors recognize the distinction. *Hesabras*, 64, 106-114. (In Persian)
- Shleifer, A., & Vishny, R. (1993). Corruption. *The Quarterly Journal of Economics*, 108 (3), 599–617.
- Spence, H. E. (2017). Corruption in the media. In M. S. Ableander, & S. Hudson (Eds.). *The handbook of business corruption: Cross-sectoral experiences*, Croydon: Emerald Publishing Limited.
- Stavriana, H., Maria, G. U., & Susana, G. (2019). What is the effect of corruption on the accounting practice?, XV international research symposium for accounting academics, https://indem.uc3m.es/pdf/1561026015-B25_Stavriana.pdf.
- Transparency International. (2018). Corruption perceptions index. <http://www.transparency.org/cpi2014/results>
- Wallace, W. A. (1995). *Auditing*. Cincinnati, OH: South-Western College.
- Wu, X. (2005). Firm accounting practices, accounting reforms and corruption in asia. *Policy and Society*, 24(3), 53-78.
- Zhang, J. (2017). *Political corruption and corporate earnings management*. Doctoral thesis ,Nanyang Technological University, Singapore.
- Zhang, A. Y. (2012). Evidence on the Trade-Off between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management. *The Accounting Review*, 87(2),675-703.