

## Provide a Measurement Model for Error Management and its Effect on Fraudulent Financial Reporting with Emphasis on the Role of the Audit Quality

Maryam Naderi<sup>ID\*</sup>

Mohammad Mahmoodi<sup>ID\*\*</sup>

Shohre Yazdani<sup>ID\*\*\*</sup>

### Abstract

**Objective:** Error management is a process that by identifying errors in a timely manner, in preventing the occurrence of errors and dealing with errors as a key to understanding the production of quality in many areas, including accounting and auditing has found a prominent role. The concept of error management is a general term that reflects the joint efforts and activities of managers and employees of organizations for three general principles of error management, namely: 1- Identification and detection of errors, 2- Prevention of errors and 3- Fixing and resolving errors. In the present study, in order to achieve the first principle of error management, ie identification and detection of errors, go to the strategic document of COSO (2013) and by examining and focusing on the document and in accordance with the proposed research model, which is surveyed by accounting elites, it is clear. That error management in business units originates from the internal controls of those units and can be identified and measured in the presence of these controls. According to the principles of the Kosovo Document, the objectives of the internal controls contained in the document are three categories, which are: Has endangered the business unit is considered as an error and is classified as: 1- operational error 2- compliance error and 3- reporting (accountability) error. In order to identify and detect the mentioned errors, the report of the independent auditor has been used and by means of content analysis, the errors have been studied and extracted manually from the mentioned report. Also, because error management in companies is not measurable, the hypotheses have been tested by the inverse criterion, ie the number of errors. Therefore, companies that have managed these errors correctly will have fewer errors in their portfolio. After identifying, measuring and collecting errors, their impact on fraudulent financial reporting has been investigated and the quality of auditing, which is an important and fundamental tool in error disclosure and has played a significant role in this regard, has been included in the models as a moderating variable.

On the other hand, financial reporting is an important tool for fulfilling the responsibility of responding to the needs of respondents in society and the usefulness of financial statements and other financial reports is affected by the quality of financial reporting. The quality of financial reporting has important economic consequences such as increasing liquidity, reducing the cost of capital, increasing the growth

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 2, pp. 53-82.

\* Ph.D Candidate, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.

**Email:** naderi5815@yahoo.com

\*\* **Corresponding Author**, Assistant Professor, Department of Accounting, Firozkooh Branch, Islamic Azad University, Firozkooh, Iran. **Email:** mahmoodi\_1978@yahoo.com

\*\*\* Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.

**Email:** yazdani\_82@yahoo.com

**Submitted:** 13 Jun 2021 **Revised:** 25 September 2021 **Accepted:** 27 October 2021 **Published:** 14 May 2022

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2021.17733.3507

©The Authors.



## Abstract

---

of the company and adequate accountability for respondents. Quality financial reporting occurs when the activities and operations underlying financial reporting are managed in terms of possible errors and are free of errors and mistakes. Therefore, to achieve this, error management must be done. Error management is also critical to the quality of business outcome in the business environment, especially in financial environments, because, first, errors are in direct conflict with the quality of financial reporting and lead financial users to erroneous conclusions. Second, errors cause learning within the organization because they provide clear indications that something is wrong and needs to be changed, and third, research has shown that errors are common in environments with high workload, high time pressure, and rapid changes between Things happen, the need to learn new things, sophisticated technology, diverse customers and high demand for order. All of these characteristics are very common in business environments, which means that error management, in other words, prevention and resolution of recurring errors, plays an important role in the daily work of managers, which ultimately manifests itself in accounting and especially in financial reporting. It becomes. Therefore, due to the important position of error management in various fields, including the accounting profession, it is expected that by identifying, modeling and testing it, we can see better quality information in the form of financial reporting.

**Method:** The present study is a combination of qualitative and quantitative methods. First, the research model was developed through interviews with 15 experts in the field. The financial statements, which are the most objective criteria for measuring the inaccuracy of the financial statements and the obvious manifestation of fraud and distortion in the financial statements, have been evaluated. The years 2013-2020 have been studied. In order to achieve the research results, hypotheses have been designed that logistic regression has been used to test them.

**Results:** The results show that among the three types of identified errors, which are compliance, operational and accountability errors, operational error management has a negative and significant effect on fraudulent financial reporting and audit quality has strengthened the relationship. Also, the role of observational errors and reporting (accountability) has been carefully accepted. Regarding the quality of auditing, due to the high independence of the "audit organization" and impartiality in detecting, reporting and disclosing errors in detail in the Annual audit report, business units that have manipulated their actual activities have been forced to record adjustments and resubmit financial statements. They themselves have recorded that this alone has shown the high independence of the organization as a formal institution with a high executive guarantee in detecting and exposing errors.

**Conclusion:** Error management in business units, especially in the operational sector, in addition to increasing the efficiency and effectiveness of business unit operations, also reduces the possibility of fraudulent financial reporting and improves the quality of financial reporting.

**Keywords:** *Error Management, Internal Control, Fraudulent Financial Reporting, Restatement of Financial Statement, Audit Quality.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Naderi, M., Mahmoodi, M., & Yazdani, Sh. (2022). Provide a measurement model for error management and its effect on fraudulent financial reporting with emphasis on the role of the audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(2), 53-82 [In Persian].

## ارائه مدل اندازه‌گیری مدیریت خطا و اثر آن بر گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی

مریم نادری \*  
محمد محمودی \*\*  
شهره یزدانی \*\*\*

### چکیده

هدف: مدیریت خطا فرایندی است که با شناسایی بموقع خطاها، در پیشگیری از رویداد خطاها و برخورد با خطاها به‌عنوان کلید درک تولید کیفیت در حوزه حسابداری نقشی برجسته پیدا کرده است. مدیریت خطا برای کیفیت پیامدهای کار در محیط واحدهای تجاری به‌خصوص محیط‌های مالی حیاتی است زیرا، خطاها در تعارض مستقیم با کیفیت گزارشگری مالی هستند و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی را به نتیجه‌گیری‌های غلط می‌رسانند؛ لذا با توجه به جایگاه ویژه مدیریت خطا در حسابداری و به‌طور خاص در گزارشگری مالی، انتظار می‌رود با شناسایی، مدلسازی و آزمون مدیریت خطا بتوان شاهد اطلاعات باکیفیت‌تری در قالب گزارشگری مالی بود.

روش: پژوهش حاضر پژوهشی آمیخته است بدین صورت که ابتدا از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان رشته، مدل پژوهش تدوین و در ادامه برای بررسی آثار پیامدهای شناسایی شده عدم مدیریت خطا بر گزارشگری مالی متقلبانه، نمونه ۱۵۰ تایی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌روش حذف سیستماتیک انتخاب و در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۸-۱۳۹۱ مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. برای آزمون داده‌های کمی از رگرسیون لجستیک استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج بدست آمده نشان می‌دهد از بین سه نوع خطای شناسایی شده که خطاهای رعایتی، عملیاتی و گزارشگری‌اند، مدیریت خطاهای عملیاتی اثر منفی و معناداری بر گزارشگری مالی متقلبانه داشته و کیفیت حسابرسی موجب تقویت ارتباط مذکور گردیده است.

نتیجه‌گیری: مدیریت خطا در واحدهای تجاری به‌خصوص در بخش عملیاتی علاوه بر بالابردن کارایی و اثربخشی عملیات واحدهای تجاری، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه را کاهش می‌دهد و موجب ارتقا سطح کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** مدیریت خطا، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی متقلبانه، تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: نادری، مریم؛ محمودی، محمد و یزدانی، شهره (۱۴۰۱). ارائه مدل اندازه‌گیری مدیریت خطا و اثر آن بر گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۲)، ۸۲-۵۳.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۲، صص. ۵۳-۸۲.

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. [naderi5815@yahoo.com](mailto:naderi5815@yahoo.com)؛ **رایانامه:**

\*\* نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. [mahmoodi\\_1978@yahoo.com](mailto:mahmoodi_1978@yahoo.com)؛ **رایانامه:**

\*\*\* استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. [yazdani\\_82@yahoo.com](mailto:yazdani_82@yahoo.com)؛ **رایانامه:**

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۳/۲۳ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۷/۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۸/۵ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۲/۲۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

DOI: 10.22103/jak.2021.17733.3507

©The Authors.



## مقدمه

گزارش‌های مالی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی با هدف فراهم آوردن اطلاعات جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در بازار سرمایه به شمار می‌آیند و اعتماد سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تأمین‌کنندگان و سایر ذی‌نفعان بالقوه و بالفعل به گزارشگری مالی موجب افزایش تأمین نقدینگی شرکت‌ها، کاهش هزینه سرمایه و افزایش رشد شرکت می‌شود (خدائی و له‌زاقرد و یحیایی، ۱۳۸۹). از همین رو، هرچقدر که اطلاعات حسابداری با کیفیت بالاتری به استفاده‌کنندگان ارائه شود موجب اتخاذ تصمیم‌های مناسب‌تر توسط ایشان شده و از هدر رفت سرمایه فردی و ملی جلوگیری می‌کند و بهبود توسعه و رفاه اجتماعی را به همراه خواهد داشت. از طرفی از دیدگاه سرمایه‌گذاران، تجدید ارائه صورت‌های مالی<sup>۱</sup> نمایانگر کاهش کیفیت گزارشگری مالی واحدهای تجاری بوده و عدم رخداد آن معیار متمایزی در خصوص اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی به حساب می‌آید تا جایی که کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا<sup>۲</sup>، تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان «عینی‌ترین معیار برای سنجش نادرستی ارائه صورت‌های مالی و نماد بارز گزارشگری مالی متقلبانه<sup>۳</sup>» می‌داند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷).

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود با عنوان احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرسان نشان داده‌اند که افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه آن‌ها، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل را به ترتیب افزایش و کاهش می‌دهد، همچنین تأثیر مثبت دوره تصدی حسابرسان به عنوان سنججه کیفیت حسابرسی با احتیاط پذیرفته شده است. علاوه بر تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، برای دستیابی به گزارشگری مالی باکیفیت، قابل اتکا و مناسب و عاری از تقلب و اشتباه می‌بایست فعالیت‌ها و عملیات زیربنای گزارشگری مالی به لحاظ خطاهای احتمالی مدیریت شود تا از تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از خطاهای ایجاد شده جلوگیری گردد. مفهوم مدیریت خطا<sup>۴</sup> و کارکرد آن بتازگی در بسیاری از حرفه حسابداری و حسابرسی در کانون توجه پژوهشگران قرار گرفته است، مدیریت خطا یک اصطلاح عام است که نشان‌دهنده تلاش‌ها و فعالیت‌های مشترک مدیران و کارکنان سازمان‌هاست جهت دستیابی به سه اصل کلی مدیریت خطا که عبارتند از: ۱- شناسایی و تشخیص خطاها، ۲- پیشگیری از رخداد خطاها و ۳- برطرف نمودن و حل خطاها (گرد و میری پوده، ۱۳۹۶ به نقل از گودمن و همکاران، ۲۰۱۱).

برای دستیابی به اصل اول مدیریت خطا یعنی شناسایی و تشخیص خطاها، به سراغ سند راهبردی کوزو<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) رفته و با بررسی و تمرکز بر سند مذکور و مطابق با مدل ارائه شده پژوهش که مورد نظر سنجی نخبگان رشته حسابداری قرار گرفته، پرواضح است که مدیریت خطا در واحدهای تجاری نشأت گرفته از کنترل‌های داخلی<sup>۶</sup> آن واحدهاست و تحت حضور و وجود این کنترل‌ها قابل شناسایی و اندازه‌گیری خواهد بود. کنترل داخلی سیستمی پویاست که انواع خطاها و انحراف از اهداف و رویه‌های سازمان را پوشش می‌دهد و انتظار می‌رود شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی مناسبی طراحی و پیاده‌سازی نموده باشند مدیریت خطای بالاتری داشته و موفق به ایجاد کارایی، اثربخشی و بهره‌وری لازم گردند، لذا، چنین واحدهایی اقدام به پنهان‌کاری یا دستکاری فعالیت‌های واقعی نمی‌نمایند و به تبع صورت‌های مالی آنان تجدید ارائه

<sup>1</sup> Restatement of Financial Statements

<sup>2</sup> Securities and Exchange Commission SEC

<sup>3</sup> Fraudulent Financial Reporting

<sup>4</sup> Error Management

<sup>5</sup> COSO

<sup>6</sup> Internal Controls

نمی‌گردد، بنابراین، این شرکت‌ها از کیفیت گزارشگری مالی بالایی برخوردار خواهند شد. **سکلر<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۷)** در پژوهش خود نشان داده‌اند که ساختارهای سازمانی، رویه‌ها و اقدامات مدیریتی که در پرتو کنترل‌های داخلی طراحی و اجرا می‌شوند، ارتباط بسیار بالایی با مدیریت خطاها دارند. همچنین، پیشگیری از خطا<sup>۸</sup> و انعطاف‌پذیری<sup>۹</sup> به خطا دو مقوله مهم در بحث مدیریت خطا بوده که عملاً در شرکت‌ها همراه هم پدیدار می‌شوند و دو رویکرد کلی از ادبیات گسترده مدیریت خطا را بیان می‌دارد همچنین، بیان داشته‌اند چطور می‌توان پس از شناسایی خطاها توسط ناظرین درون و برون‌سازمانی، آنها را براحتی برطرف نمود. از آنجا که خطاهای مدیران و کارکنان علاوه بر نهادهای نظارتی درون‌سازمانی مانند کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی کشف و اصلاح می‌گردد توسط ناظران مستقل برون‌سازمانی نیز مورد بررسی و نظارت قرار می‌گیرد، انتظار بر این است که حسابرس مستقل نقش بسزایی در کشف خطاها و علامت‌دهی بموقع آنها داشته باشد. یکی از پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه پژوهش میدانی است که **گودمن<sup>۱۰</sup> و همکاران (۲۰۱۱)** انجام داده‌اند، آنها در پژوهش خود با عنوان دیدگاه مدیریت خطا نسبت به کیفیت حسابرسی، «حرکت به سمت مدل چند سطحی»، نشان داده‌اند فرض بنیادین این است که خطاهای انسانی، همیشه وجود دارند و از هر خطایی نمی‌توان پیشگیری کرد در نتیجه، تمام ارکان درون و برون‌سازمانی باید انعطاف‌پذیری فردی و گروهی را ارتقا دهند و برای حل خطاهای در حال وقوع، تقسیم فعالیت کنند تا با تشخیص بموقع خطاها و برطرف نمودن آنها اقدام مقتضی صورت پذیرد.

با توجه به اینکه در ادبیات رو به رشد کنونی، مدیریت خطا در شرکت‌ها سهم مهمی ایفا می‌کند و جایگاه ویژه‌ای در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی دارد انجام پژوهش در این خصوص ضروری خواهد بود و با توجه به اینکه پژوهش‌های باارزشی در این حوزه صورت گرفته است که به برخی از آنها نیز اشاره گردیده است، اما، اولاً، بدلیل اندک بودن این پژوهش‌ها با توجه به جایگاه ویژه و پراهمیت مدیریت خطا در تمام ارکان حسابداری از جمله گزارشگری مالی و دوماً، بدلیل عدم انجام پژوهش در خصوص ارتباط مدیریت خطا و گزارشگری مالی بطور خاص و سوماً، عدم دستیابی به مدلی جامع و یکپارچه از مدیریت خطا تاکنون، در پژوهش حاضر بر اصل اول مدیریت خطا یعنی شناسایی و تشخیص خطاها متمرکز شده تا با شکل دادن به سطوحی از مؤلفه‌های مدیریت خطا یعنی شناسایی علل مؤثر بر مدیریت خطا و پیامدهای ناشی از عدم مدیریت خطا، بتوان به مدلی جامع و یکپارچه از مدیریت خطا دست یافته تا به کمک آن از رخداد خطاها پیشگیری و آنها را بموقع برطرف و حل نمود و در نهایت آثار مؤلفه‌های مربوط به پیامدهای مدیریت خطا را بر گزارشگری مالی مورد آزمون قرار داد. لذا، سؤال اصلی پژوهش حاضر این است که مؤلفه‌های مدیریت خطا کدامند؟ آیا مدیریت خطا تأثیر بسزایی بر گزارشگری مالی متقلبانه خواهد داشت؟ و آیا تعامل کیفیت حسابرسی با مدیریت خطاهای سازمانی بر تقویت رابطه مذکور نقشی خواهد داشت؟ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند بسط مبانی نظری مفهوم مدیریت خطا در رشته حسابداری گردد تا بتوان به کمک آن در کنار سایر عوامل دیگر کیفیت گزارشگری مالی را بهتر و بیشتر مورد مطالعه قرار داده تا استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار سرمایه آگاهی بیشتری از محتوی گزارشگری مالی در جهت شناخت اقلام حسابداری بدست آورند. همچنین پژوهش حاضر می‌تواند ایده‌های نوین جهت انجام پژوهش‌های آتی مرتبط با موضوع پژوهش به پژوهشگران آتی ارائه نماید.

7 Seckler

8 Error Prevention

9 Flexibility to Error

10 Goodman



در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، تجزیه و تحلیل نتایج حاصله و پیشنهادهای مرتبط با موضوع ارائه می‌گردد.

## مبانی نظری پژوهش

### گزارشگری مالی متقلبانه و تجدید ارائه صورت‌های مالی

گزارشگری مالی ابزاری مهم برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای پاسخ‌خواهان در جامعه است. سودمندی صورت‌های مالی یا سایر گزارشهای مالی، از کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌پذیرد. اطلاعات باکیفیت بالاتر به قضاوت‌ها و تصمیمات باکیفیت‌تری منجر می‌شود. همچنین، انتظار می‌رود اطلاعات صحیح و بموقع نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی بازارهای سرمایه ایفا کند. محتوی گزارشگری مالی اگر مخدوش باشد سبب سلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مذکور می‌گردد، عدم شفافیت شرکتی، ارزش و رفتار شرکتی، پول‌محوری و قانون‌محوری محدود سبب مخدوش شدن اطلاعات مالی می‌گردد (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از مهمترین ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی، اتکاپذیری است، طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکاپذیر است که عاری از اشتباهات و تمایلات جانبدارانه باشد. تحقیقات پیشین در کشور نشان می‌دهد که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند، بنابراین، در سال‌های اخیر، تجدید ارائه صورت‌های مالی بین شرکت‌های ایرانی بسیار رایج شده است بطوریکه، از تعدیلات سنواتی به عنوان یکی از عناصر نسبتاً پایدار در گردش حساب سود (زیان) انباشته یاد می‌شود. این تعدیلات عمدتاً به دلیل اصلاح اشتباهات دوره گذشته است و موارد مربوط به تغییر روشهای حسابداری کمتر مشاهده می‌شود، این موضوع بر اتکاپذیری و توان اعتماد به ارقام ارائه شده در صورت‌های مالی بویژه رقم سود که مهم‌ترین رقم صورت‌های مالی است، تأثیر دارد (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۷).

با توجه به اینکه کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان عینی‌ترین معیار برای سنجش نادرستی ارائه صورت‌های مالی و نمود واضح تقلب و تحریف در صورت‌های مذکور اعلام نموده است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، وقوع تقلب به عنوان رفتار غیراخلاقی، به بی‌اعتمادی به گزارش‌های مالی منجر شده و باعث شک کردن به سودمندی تصمیم‌گیری براساس چنین اطلاعاتی می‌شود و در نهایت موجب سست شدن اطمینان سرمایه‌گذاران به شرکت‌ها می‌شود (شاه‌مرادی، ۱۳۹۹). عواملی همچون گزارش تعدیل شده حسابرس، وجود اختلافات مالیاتی با حوزه مالیاتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی نیز از مصادیق بارز تقلب در صورت‌های مالی بشمار می‌روند (تشدیدی و همکاران، ۱۳۹۸)، کاملاً پرواضح است که تجدید ارائه صورت‌های مالی تا چه میزان بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مخرب می‌گذارد و بنابراین، معیار مناسبی جهت سنجش گزارشگری مالی متقلبانه خواهد بود. لذا، با توجه به مطالب فوق و اعلام صریح کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا درخصوص تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌عنوان نماد بارز تقلب و جایگاه پراهمیت مدیریت خطا در گزارشگری مالی، پژوهش حاضر بدنبال بررسی تأثیر مدیریت خطا بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌عنوان سنجه تقلب است که مهم‌ترین عامل کاهش کیفیت گزارشگری مالی بیان شده است. همچنین از آنجا که ناظرین مستقل نقش بسزایی در تشخیص و افشای خطاها دارند انتظار بر آن است که اگر شرکت‌ها

کتمان درآمد یا دستکاری هزینه داشته باشند توسط ناظرین (حسابرسان مستقل) کشف و در سال بعد ملزم به تجدید ارائه صورت‌های مالی گردند. بنابراین، شرکت‌هایی که تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند مشخص و کد او در غیر اینصورت کد صفر به خود می‌گیرند (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۷).

### کنترل‌های داخلی و مدیریت خطا

کنترل‌های داخلی از ارکان اساسی و سنگ زیربنای هر واحد اقتصادی است که به معنای فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده است که تحت تأثیر رفتار مدیران و کارکنان یک سازمان است که در جهت کسب اطمینان معقول از دستیابی سازمان به اهدافش طراحی شده است (منطبق با تعریف مندرج در سند کوزو، ۲۰۱۳). سیستم کنترل داخلی سیستمی پویاست که انواع خطرها و انحراف از اهداف و رویه‌های سازمان را پوشش می‌دهد. ارزیابی و طراحی سیستم‌های کنترل داخلی برای مدیریت از اهمیت حیاتی برخوردار است و عدم توجه کافی و مناسب به آن مشکلات اساسی برای سازمان و ذی‌نفعان آن ایجاد می‌کند. کنترل داخلی ضعیف کیفیت پائین ارقام حسابداری را در پی خواهد داشت و موجب کاهش نقدشوندگی ارقام عملیاتی و سرمایه‌گذاری خواهد شد و بالتبع کیفیت گزارشگری را کاهش خواهد داد (حاجیها و نادری، ۱۳۹۷)، این بدان معناست که واحدهای تجاری بایستی رویه‌ها و روشهای کنترلی مناسبی جهت جلوگیری از خطاهای احتمالی تعبیه نموده باشند، لذا، با توجه به نوع حاکمیت شرکتی و نوع کنترل‌ها، انتظار می‌رود شرکت‌های دارای کنترل‌های داخلی قوی مدیریت خطای بهتری داشته و بنابراین، گزارشگری مالی با کیفیت بالاتری ارائه دهند. سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا مورد توجه جدی قرار دارد که عدم طراحی و اجرای مناسب آن موجب ایجاد ضعف‌های بااهمیت در سیستم کنترل داخلی می‌گردد و قابلیت اتکا به گزارشگری مالی را پایین می‌آورد (دستگیر و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین، هدف طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی کارآمد و مؤثر، کسب اطمینان معقول از گزارشگری مالی عاری از خطاهایی است که واحد تجاری را از دستیابی به اهداف خود بازمی‌دارد.

مدیریت خطا موجب می‌شود واحد تجاری بتواند به اهداف خود نائل آید. مدیریت خطا به‌عنوان کلید درک تولید کیفیت در حوزه‌های بسیاری از جمله روانشناسی، مدیریت، و جامعه‌شناسی و اخیراً در حوزه حسابداری و حسابرسی برجسته شده است (فرس و کیت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۵؛ گودمن و همکاران، ۲۰۱۱). کاتن و ادموندسون<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۵) در پژوهش خود با عنوان شکست در یادگیری و یادگیری از شکست (یادگیری هوشمندانه): چگونه سازمان‌های بزرگ شکست را برای نوآوری و بهبود به کار می‌گیرند، بیان داشته‌اند سازمان‌ها به طور گسترده تشویق می‌شوند که از شکست‌ها و خطاهای خود درس بگیرند و آنها را مدیریت کنند زیرا مدیریت خطا برای کیفیت پیامدهای کار در محیط واحدهای تجاری بالاخص محیط‌های مالی حیاتی هستند، بدلیل اینکه اولاً، خطاها در تعارض مستقیم با کیفیت گزارشگری مالی هستند و استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی را به نتیجه‌گیری‌های غلط می‌رسانند. بنابراین، پیشگیری و حل خطاها قبل از اینکه زیاد شوند ضروری است. دوماً، خطاها باعث یادگیری درون سازمان می‌شوند، چون علائم روشنی ارائه می‌دهند درباره اینکه چیزی اشتباه است و باید تغییر کند و سوماً، تحقیقات نشان داده است که خطاها معمولاً در محیط‌هایی با فشار کاری

<sup>11</sup> Frese and Keith

<sup>12</sup> Cannon & Edmondson,

زیاد، فشار زمانی زیاد، تغییرات سریع بین کارها، نیاز به یادگیری چیزهای تازه، فناوری پیچیده، مشتریان متنوع و تقاضای بالای نظم و ترتیب اتفاق می‌افتد. تمام این مشخصه‌ها در محیط‌های تجاری کسب و کار بسیار عادی هستند و این بدین معناست که مدیریت خطا و به عبارتی پیشگیری و حل خطاهای تکرار شونده نقش مهمی را در کار روزمره مدیران ایفا می‌کند که در نهایت نمود آن در گزارشگری مالی پدیدار می‌شود.

در بحث سنجش و اندازه‌گیری کیفیت مدیریت خطا دو روش کار جهت انجام پژوهش می‌توان استفاده نمود: ۱- تحقیقات آرشیوی و ۲- تحقیقات رفتاری و اجتماعی. در خصوص تحقیقات رفتاری و اجتماعی پژوهشی که در خصوص مدیریت خطا در بطن محیط حسابرسی توسط محققان پیشین انجام گردیده مصداق این نوع تحقیقات میدانی است که پژوهشگر از نزدیک رفتارها را مشاهده نماید تا مشخص گردد خطاها کدامند و نحوه برخورد با خطاها چیست، پژوهشگران نشان دادند خطاها نقش تعیین‌کننده‌ای بر کیفیت حسابرسی داشته است (گودمن و همکاران، ۲۰۱۱). اما در تحقیقات آرشیوی، بافت درون‌شرکتی، نقش سرنوشت‌سازی را در تعیین کیفیت عملیات واحدهای تجاری بازی می‌کند. در پژوهش حاضر مدیریت خطا توسط تحقیقات آرشیوی شناسایی، کشف و مدلسازی گردیده است. همانطور که قبل‌تر بیان شد **گودمن و همکاران (۲۰۱۱)** بیان داشته‌اند که خطاهای انسانی همیشه وجود دارند و از هر خطایی نمی‌توان پیشگیری کرد در نتیجه، سازمان‌ها باید برای حل خطاهای در حال وقوع، تقسیم‌فعالیت نمایند که بطور واضح اشاره به مبحث فرآیندچینی صحیح و بحث تفکیک وظایف در کنترل‌های داخلی دارد.

کنترل‌های داخلی بر اساس آخرین سند بروزشده **کوزو (۲۰۱۳)** سه هدف مشخص و مهم را دنبال می‌کند که عبارتند از: ۱- اهداف عملیاتی (اثربخشی و کارایی)، ۲- اهداف رعایتی (رعایت قوانین و مقررات) و ۳- اهداف گزارشگری (پاسخگویی)، و هر اقدامی که واحد تجاری را از دستیابی به اهداف فوق‌الذکر بازدارد فارغ از عمدی یا سهوی بودن، خطا محسوب می‌شود و به سه دسته خطاهای عملیاتی، رعایتی و پاسخگویی تقسیم‌بندی می‌شوند. آن دسته از واحدهای تجاری موفق‌تر عمل می‌کنند که بتوانند مدیریت خطای بیشتر و بهتری انجام دهند. از طرف دیگر از آنجا که خطاها علائم روشنی ارائه می‌دهند درباره اینکه چیزی اشتباه است و نیاز به تغییر و اصلاح دارد، لذا، حسابرس مستقل با تکیه بر دانش و مهارت حسابرسی خویش در جریان حسابرسی سالیانه از وجود آنها مطلع می‌شود و در گزارش حسابرسی خود آنها را لحاظ می‌نماید همچنین، فضاها متفاوت مدیریت خطا در شرکت‌ها بر تمایل حسابرسان برای گزارش خطاهای خوداکتشافی در موقعیت‌هایی که گزارش خطا برای جبران آن خطاها ضروری است، تأثیر می‌گذارند، این تمایل تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابداری، کیفیت حسابرسی و بالطبع کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت (**گولد<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۹**). بنابراین، با توجه به مطلب فوق‌الذکر و با تکیه بر دانش و مهارت حسابرس مستقل، معیار شناسایی و جمع‌آوری بخشی از مؤلفه‌های پژوهش در خصوص مدیریت خطا (پیامدهای عدم مدیریت خطا)، اطلاعات مندرج در گزارش حسابرس مستقل خواهد بود. بدین‌صورت که در پژوهش حاضر پس از نظرسنجی از نخبگان رشته حسابداری و تعدیل و اصلاح مدل پیشنهادی اولیه مدیریت خطا، خطاهای درج شده در گزارش حسابرس مستقل مطالعه گردیده و به روش تحلیل محتوی و منطبق با دسته‌بندی فوق، خطاها شناسایی و گردآوری شده است تا به میزان مدیریت خطا در شرکت‌ها



دست یافته و در آخر مؤلفه‌های کشف و شناسایی شده (پیامدها) در مدل ساختاری پژوهش و مدل‌های رگرسیونی وارد شده و آثار آن بر گزارشگری مالی متقلبانه آزمون گردیده است.

### کیفیت حسابرسی

حسابرسان نقش بسزایی در اعتباردهی به صورت‌های مالی شرکت‌ها جهت استفاده سرمایه‌گذاران، تصمیم‌گیرندگان اقتصادی، اعتباردهندگان و کلیه ذی‌نفعان از این صورت‌ها ایفا می‌کنند. حسابرسی یکی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است و پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل‌اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است. جامعه همواره خواستار دریافت خدمات باکیفیت حسابرسی است زیرا انتظار می‌رود بهبود کیفیت حسابرسی، بهبود کیفیت افشا و بهبود گزارشگری مالی و نیز غنی‌تر شدن محیط اطلاعاتی پیرامون یک شرکت را به دنبال داشته باشد و در نهایت زمینه مناسب‌تری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم آورد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱). همچنان که گولد و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود بیان داشته‌اند که فضاهای متفاوت مدیریت خطا در شرکت‌ها بر تمایل حسابرسان برای گزارش خطاهای خوداکتشافی در موقعیت‌هایی که گزارش خطا برای جبران آن خطاها ضروری است، تأثیر می‌گذارد، این تمایل تأثیر مستقیمی بر کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت، لذا، نقش حسابرس مستقل در این زمینه بسیار تعیین‌کننده است. همچنین، خطاها علائم روشنی ارائه می‌دهند درباره اینکه چه چیزی اشتباه است و نیاز به تغییر و اصلاح دارد، لذا، حسابرس مستقل با تکیه بر دانش و مهارت حسابرسی خویش در جریان حسابرسی سالیانه از وجود خطاها مطلع می‌شود و آنها را در گزارش حسابرسی لحاظ می‌نماید، لذا، بررسی نقش حسابرس بر ارتباط بین کشف و افشا خطاها و بدنبال آن گردآوری خطاها و محاسبه مدیریت خطا و گزارشگری مالی متقلبانه از اهمیت بالایی برخوردار است. از آنجا که کیفیت حسابرسی با متغیرهای متفاوتی مورد سنجش قرار می‌گیرد در پژوهش حاضر از بزرگ بودن حسابرس یا نوع حسابرس به لحاظ دولتی یا خصوصی بودن به‌عنوان معیار باکیفیت بودن حسابرسی استفاده شده است و «سازمان حسابرسی» به‌عنوان یک سازمان دولتی و بزرگ در نظر گرفته شده است زیرا انتظار بر آن است که هر چه حسابرس بزرگ‌تر باشد باکیفیت‌تر عمل نموده و در نتیجه شرکت‌ها شاهد کیفیت حسابرسی بالاتری باشند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). لذا، شرکت‌هایی که حسابرسشان «سازمان حسابرسی» بوده کد ۱ به خود گرفته و سایرین کد ۰ دریافت نموده‌اند.

### پیشینه پژوهش

حسین‌زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود با عنوان قابلیت‌های رقابتی پویا و کیفیت گزارشگری مالی که به روش تحلیل پوششی داده‌ها انجام شده نشان دادند که توسعه ظرفیت‌های رقابتی باعث می‌شود قابلیت‌های خلق منابع پایدار به عنوان یک مزیت رقابتی منجر به افشای باکیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها گردند. شاه‌مرادی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان مبانی و زمینه‌های ارزیابی اخلاقی حسابداران از تقلب: دیدگاه دین، فلسفه و محیط که با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام شده، بیان نمودند که عوامل اثرگذار بر فردیت حسابداران مانند دین‌مداری اخلاقی و فلسفه اخلاقی برای کاهش تقلب و جلوگیری از آن بسیار بااهمیت است.

**کلباسی و خسروی (۱۳۹۹)** در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در زمان عرضه اولیه که با استفاده از رگرسیون چندمتغیره انجام گردیده، نشان دادند ارقام تعهدی و جریان‌های نقدی به‌عنوان سنجه کیفیت گزارشگری مالی و اندازه موسسه حسابرسی به‌عنوان سنجه کیفیت حسابرسی، در ارتباط است بطوریکه تغییر در کیفیت حسابرسی منجر به تغییر در کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و در هنگام افزایش کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی نیز افزایش می‌یابد.

**دلاوری و مهدوی (۱۳۹۸)** در پژوهش خود با عنوان نیازهای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک: دیدگاه استادان حسابداری، که از طریق پرسش‌نامه انجام گردیده نشان داده‌اند ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک ضرورت داشته و تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای این شرکت‌ها الزامی است. **تشدیددی و همکاران (۱۳۹۸)** در پژوهش خود با عنوان ارائه رویکردی نوین در پیش‌بینی و کشف تقلب صورت‌های مالی که با استفاده از الگوریتم زنبور عسل انجام شده عواملی همچون گزارش تعدیل شده حسابرس، وجود اختلافات مالیاتی با حوزه مالیاتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی را به‌عنوان مصادیق بارز تقلب در صورت‌های مالی برشمرده‌اند و بیان داشته‌اند سازمانها هرگز نمی‌توانند خطر تقلب را بطور کامل از میان بردارند زیرا همیشه افرادی وجود دارند که کنترل‌های داخلی را نادیده گرفته و از طریق تبانی با سایرین از آن عدول می‌نمایند، آن‌ها نشان دادند روش الگوریتم زنبور عسل نسبت به سایر روشها از عملکرد بهتری جهت شناسایی شرکت‌های مشکوک به تقلب در صورت‌های مالی برخوردار است.

**حاجیها و نادری (۱۳۹۷)** در پژوهش خود با عنوان ارتباط بین کیفیت حسابداری و ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی که به روش رگرسیون چندمتغیره انجام پذیرفته، دریافته‌اند بین کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، بدین معنا شرکت‌هایی که ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی کمتری دارند ارقام نقد عملیاتی و ارقام نقد سرمایه‌گذاری‌شان نسبت به ارقام تعهدی بالاتر و همچنین کیفیت ارقام تعهدی‌شان نیز نسبت به سایرین بیشتر بوده است. **پژوهش امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۷)** با عنوان الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران که به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان انجام شده نشان داده‌اند که هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه، اجتناب مالیاتی، معاملات با اشخاص وابسته، عدم تقارن اطلاعاتی، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران، و رقابت در بازار محصول بر کیفیت گزارشگری مالی موثرند. **دستگیر و همکاران (۱۳۹۴)** در پژوهش خود با عنوان بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دریافته‌اند که شرکت‌های دارای ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی سطح کمتری از محافظه‌کاری را اعمال می‌کنند، همچنین شرکت‌هایی که در سال‌های بعد اقدام به رفع ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی خود می‌نمایند، نسبت به شرکت‌هایی که همچنان همان ضعف‌ها را دارند تمایل بیشتری بر بکاربردن محافظه‌کاری دارند. **پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴)** در پژوهش خود با عنوان بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان سنجه‌های کیفیت حسابرسی با به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط معناداری دارد.

**آفرویتی<sup>۱۴</sup> و همکاران (۲۰۲۱)** در پژوهش خود با عنوان منابع تأمین مالی شرکت و عملکرد عملیاتی با تأکید بر اثرات مالکیت استراتژیک و تجدید ارائه صورت‌های مالی در بورس اوراق بهادار اروپا که به روش رگرسیون چند متغیره انجام شده، نشان داده‌اند که تغییرات در تأمین مالی خارجی، چه به صورت سهام چه به صورت بدهی، می‌تواند عملکرد عملیاتی آینده (سودآوری و جریان‌های نقدی) را پیش‌بینی کند، همچنین، بیان داشته‌اند که کیفیت پایین اطلاعات موجب تشدید تجدید ارائه صورت‌های مالی شده و ارتباط بین تأمین مالی خارجی و عملکرد عملیاتی را تشدید می‌کند بعلاوه، به دلیل افزایش نظارت دقیق، سرمایه‌گذاران یا وام‌دهندگان از شرکت‌هایی استقبال می‌کنند که اخیراً ارقام مالی خود را تجدید ارائه ننموده باشند. **حاشدی و مگالینگام<sup>۱۵</sup> (۲۰۲۱)** در پژوهش خود با عنوان کشف تقلب در گزارشگری مالی که با استفاده از تکنیک‌های داده کاوی انجام شده، بیان داشته‌اند که انواع تقلب‌های شناسایی شده به روش‌های داده کاوی: تقلب از طریق صورت‌های مالی، تقلب بانکی، تقلب بیمه‌ای، و تقلب ارزش‌های رمزیاه بوده‌اند، همچنین دریافته‌اند که تقلب در گزارشگری مالی و بانکی بیشترین سهم را در بین سایرین به خود اختصاص داده است. **اقبال<sup>۱۶</sup> و همکاران (۲۰۲۱)** در پژوهش خود با عنوان رقابت بازار محصول و کیفیت پیش‌بینی تحلیلگران مالی با تأکید بر نقش واسطه‌ای کیفیت گزارشگری مالی که به روش رگرسیون چندمتغیره انجام شده بیان داشته‌اند که افزایش کیفیت رقابت بازار محصول کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و به نوبه خود باعث افزایش کیفیت پیش‌بینی تحلیلگران مالی می‌شود.

**چن<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۲۰)** در پژوهش خود با عنوان تقلب در گزارشگری مالی و مشوق‌های عملکرد مدیر عامل که به روش معادلات ساختاری انجام شده، نشان داده‌اند که افزایش مشوق‌های اختیاری مدیران اجرایی، احتمال تقلب در گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد همچنین، تأثیر انگیزه‌های اختیاری مدیران در تقلب در گزارشگری مالی با تلاش حسابرس تعدیل می‌شود بطوریکه، احتمال کشف تقلب توسط یک حسابرس مستقل متخصص بسیار بالا می‌رود، علاوه براین، میزان سهام‌داری مدیر عامل در احتمال وقوع تقلب نقش بسزایی دارد. **کازمیدو<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۲۰)** در پژوهش خود با عنوان تنظیم جریان سرمایه: تأثیرات بر نقدینگی و نقش کیفیت گزارشگری مالی که به روش رگرسیون خطی انجام شده دو عامل تعیین کننده عدم تقارن اطلاعاتی یعنی محافظه‌کاری مشروط و سطح مدیریت سود را بررسی نموده و نشان داده‌اند کیفیت گزارشگری مالی که با محافظه‌کاری مشروط بالاتر و مدیریت سود پایین‌تر اندازه‌گیری می‌شود، برای نقدینگی مفید است، با این حال، در طول دوره کنترل سرمایه، رابطه بین محافظه‌کاری مشروط و نقدینگی منفی می‌شود که احتمالاً رابطه منفی بین محافظه‌کاری مشروط و نقدینگی به دلیل این است که سرمایه‌گذاران شرکت‌های محافظه‌کارتر را به عنوان ابزار مقابله با بحران، در پرتفوی خود نگه می‌دارند. **پیرولی<sup>۱۹</sup> (۲۰۲۰)** در پژوهش خود با عنوان پایداری سود و پیش‌بینی درآمد در اقتصادهای نوظهور که به روش رگرسیون چند متغیره انجام گردیده نشان داده که مدیریت سود واقعی بر پایداری سود تأثیر منفی و معناداری دارد، همچنین، ناپایداری سود کاهش کیفیت گزارشگری مالی را بدنبال خواهد داشت و سرمایه‌گذاران کمتر علاقه‌مند به سرمایه‌گذاری در چنین شرکت‌هایی خواهند بود.

14 Aphrodit

55 Hashedi &amp; Magalingam

66 Iqbal

77 Chen

88 Kosmidou

99 Pirvali

لی<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر مدیریت سود به‌عنوان معیار تقلب در گزارشگری مالی بر کیفیت سود که با سنجه پایداری سود آزمون شده و به روش رگرسیون چندمتغیره انجام گردیده، نشان داده مدیریت سود واقعی بر پایداری سود تأثیر منفی و معناداری داشته و این مهم نشان‌دهنده این است که دستکاری فعالیت‌های واقعی موجب ارائه گزارشگری مالی متقلبانه شده و پایداری سود را مخدوش نموده است. **یونگ مین و یی نی<sup>۲۱</sup>** (۲۰۱۷) در پژوهشی در رابطه با تأثیر متقابل تعامل کنترل داخلی و عملکرد شرکت بر مبنای دیدگاه سهامداران که به روش رگرسیون خطی انجام شده، نشان دادند تعامل بین سهامداران، دولت و کنترل داخلی مثبت بوده و اثر مثبت بر عملکرد شرکت دارد. **دونگ جی<sup>۲۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷)** در پژوهش خود با عنوان تأثیر افشای داوطلبانه ضعف‌های کنترل داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی که با سنجه کیفیت سود آزمون شده و به روش رگرسیون خطی انجام پذیرفته، دریافته‌اند که کنترل داخلی یک ابزار مؤثر برای کنترل خطرات سازمانی است و کیفیت سود با افشای ضعف‌ها رابطه مثبت دارد.

**بولتون<sup>۲۳</sup> و همکاران (۲۰۱۶)** در پژوهش خود با عنوان تأثیر همگرایی صنعت بر افشای ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی که به روش رگرسیون خطی انجام شده پرداخته و دریافته‌اند که وقتی شرکت‌ها ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی را گزارش می‌کنند و کاهش قیمت سهام را تجربه می‌کنند شرکت‌های مشابه آن صنعت نیز کاهش قیمت سهام را تجربه خواهند کرد و این نشان بارز همگرایی در صنایع مشابه است. **لنارد<sup>۲۴</sup> و همکاران (۲۰۱۶)** در مطالعه‌ای با عنوان کنترل‌های داخلی و احتمال تقلب و دستکاری سود که به روش رگرسیوه چندمتغیره انجام گردیده، دریافته‌اند که شرکت‌های با ضعف‌های بااهمیت در کنترل داخلی دارای سطح بالاتری از دستکاری فعالیت‌های واقعی (تقلب) بوده که توسط تغییر عملیات واحد تجاری برای دریافت درآمد بالاتر در کوتاه مدت اتفاق افتاده است. **هاب<sup>۲۵</sup> و همکاران (۲۰۱۵)** در پژوهش خود با عنوان مشوق‌های رقابتی و تقلب در شرکت‌ها که به روش رگرسیون چندمتغیره انجام شده بیان داشتند که ارزیابی عملکرد نسبی مدیران اجرایی جهت رقابت در ترفیع برای دستکاری فعالیت‌های واقعی توسط ایشان ایجاد حساسیت می‌کند.

### فرضیه‌های پژوهش

هدف پژوهش حاضر ارائه مدل مفهومی جهت شناسایی، کشف و اندازه‌گیری مؤلفه‌های مدیریت خطا و در نهایت بررسی تأثیر پیامدهای عدم مدیریت خطا بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش تعاملی حسابرسان است. مدل پژوهش مدلی مفهومی و محقق ساخته است که پس از نظرسنجی از نخبگان رشته حسابداری تدوین گردیده است. بدین منظور، پس از تدوین مدل نهایی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش منطبق با پیامدهای شناسایی شده ناشی از عدم مدیریت خطا و بررسی آثار آنها بر گزارشگری مالی متقلبانه که با سنجه تجدید ارائه صورت‌های مالی آزمون گردیده، طراحی گردیده است و تعامل کیفیت حسابرسان با مدیریت خطاها نیز مورد بررسی قرار گرفته است.

فرضیه اول: مدیریت خطای عملیاتی بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسان تأثیر مدیریت خطای عملیاتی بر گزارشگری مالی متقلبانه را تقویت می‌نماید.

فرضیه سوم: مدیریت خطای رعایتی بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر منفی و معناداری دارد.

<sup>20</sup> Li

<sup>21</sup> Yongmin & Yeni

<sup>22</sup> Donge

<sup>23</sup> Bolton

<sup>24</sup> Lenard

<sup>25</sup> Hab

فرضیه چهارم: کیفیت حسابرسی تأثیر مدیریت خطای رعایتی بر گزارشگری مالی متقلبانه را تقویت می‌نماید.  
فرضیه پنجم: مدیریت خطای گزارشگری (پاسخگویی) بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر منفی و معناداری دارد.  
فرضیه ششم: کیفیت حسابرسی تأثیر مدیریت خطای گزارشگری (پاسخگویی) بر گزارشگری مالی متقلبانه را تقویت می‌نماید.

## روش پژوهش

پژوهش حاضر از منظر فرایند اجرا ترکیبی بوده بدین صورت که در بحث تدوین مدل از نخبگان رشته حسابداری نظرسنجی صورت گرفته و در بحث گردآوری سایر مؤلفه‌های پژوهش بخشی از داده‌ها از کتابخانه بورس و برخی دیگری مانند گزارش حسابرسی از سایت کدال استخراج گردیده است. همچنین از منظر هدف، پژوهشی توصیفی و تحلیلی است، از منظر نتیجه اجرا نیز پژوهشی بنیادی و کاربردی است زیرا بدلیل ارائه مدل نوین شناسایی علل و مؤلفه‌های مدیریت خطا، پژوهشی بنیادی محسوب شده و به لحاظ امکان استفاده از نتایج حاصله از آزمون مؤلفه‌ها، پژوهشی کاربردی نیز تلقی می‌گردد. از منظر منطق اجرا ترکیبی از قیاس و استقرا و از منظر بعد زمانی، ترکیبی از طولی و مقطعی است.

## نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

### گزارشگری مالی متقلبانه / تجدید ارائه صورت‌های مالی

بر طبق اعلام کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید ارائه صورت‌های مالی عینی‌ترین معیار برای سنجش نادرستی ارائه صورت‌های مالی و گزارشگری مالی متقلبانه و نمود واضح تقلب و تحریف در صورت‌های مالی مذکور است. همچنین طبق مطالعات انجام شده که در متن به آن اشاره شده تعدیلات سنواتی عمدتاً به دلیل اصلاح اشتباهات دوره گذشته است و موارد مربوط به تغییر روشهای حسابداری کمتر مشاهده می‌شود. از آنجا که حسابرسی و ممیزی مالیاتی شرکت‌ها در سال بعد انجام می‌شود، لذا، اگر شرکت‌ها کتمان درآمد یا دستکاری هزینه داشته باشند در سال بعد توسط حسابرس مستقل یا ممیز مالیاتی شناسایی و اعلام می‌گردد، لذا، واحدهای تجاری ملزم به ثبت تعدیلات و نهایتاً تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شوند. بنابراین، در پژوهش حاضر برای سنجش متغیر مذکور شرکت‌هایی که در سال بعد (t+1) تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند به عنوان گزارشگری مالی متقلبانه فرض شده و کد ۱ و در غیر اینصورت کد صفر به خود گرفته‌اند (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۷).

### مدیریت خطا

مدیریت خطا نشأت گرفته از کنترل‌های داخلی واحدهای تجاری است و بر طبق مبانی سند کوزو (۲۰۱۳) بیان داشته اهداف اساسی کنترل‌های داخلی سه هدف عملیاتی، رعایتی و گزارشگری هستند، هر اقدامی فارغ از عمدی یا سهوی بودن، که مانع دستیابی واحد تجاری به اهداف فوق گردد خطا محسوب می‌شود. بنابراین، از آنجا که مدیریت خطا بصورت مستقیم قابل اندازه‌گیری نبوده از معیار معکوس آن یعنی خطاها استفاده گردیده است بدین صورت که، برای آزمون مدل‌های رگرسیونی جهت اندازه‌گیری مدیریت خطا، خطاها به سه دسته عملیاتی، رعایتی و گزارشگری تقسیم شده است و شرکت‌هایی که خطاهای کمتری داشته بدان معناست که مدیریت خطا در آنها در سطح بالاتری قرار دارد و مدیران و کارکنان این شرکت‌ها نسبت به سایرین در خصوص مدیریت خطا موفق‌تر عمل نموده‌اند. جهت استخراج خطاهای مذکور، تعداد ۱۲۰۰ گزارش حسابرسی از سال ۹۱ تا سال ۹۸ مطالعه و کلیه خطاهای گزارش شده در گزارش مذکور به



تفکیک نوع خطا و به روش تحلیل محتوی (روش دستی) استخراج و جمع‌آوری گردیده است. تعداد ۳۵ نوع خطای سال‌های مذکور شناسایی و در مدل قرار داده شده است که پنج نوع از این خطاها دوجویی بوده به این معنی که در دو دسته متفاوت قابل شناسایی و جایگذاری بوده و ناگزیر در هر دو دسته قرار گرفته‌اند. سطوح مختلف خطاها و برخی از انواع خطاها بشرح ذیل تشریح می‌گردد:

- **خطاهای عملیاتی<sup>۲۶</sup>:** آن دسته از خطاها هستند که بطور مستقیم یا غیرمستقیم دستیابی به اهداف عملیاتی واحد تجاری (هدف اول کنترل‌های داخلی) را بر طبق چارچوب پذیرفته شده **کوزو (۲۰۱۳)**، تهدید خواهند کرد. برخی از این خطاها عبارتند از: عدم استفاده بهینه از ظرفیت تولید، عدم میزان فروش مکفی، عدم وصول بموقع مطالبات یا همان اعتبارسنجی مشتریان (خطای دوجویی / خطای عملیاتی و خطای رعایتی) و به تبع آن عدم وصول وجوه نقد ناشی از فروش که موجب از دست رفتن منابع مالی شده و شرکت را با بحران کمبود وجه نقد جهت ایفای تعهدات، اخذ تسهیلات و بدنبال آن تحمل هزینه‌های گزاف مالی و در نهایت زیاندهی (دوجویی) نموده است، از آنجا که زیان‌ده بودن واحد تجاری هم مربوط به عملیات واحد تجاریست (خطای عملیاتی) و هم مربوط به شمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت که مربوط به انحلال است (خطای رعایتی)، یک خطای دوجویی قلمداد می‌شود.

- **خطاهای رعایتی<sup>۲۷</sup> (رعایت قوانین و مقررات):** آن دسته از خطاها هستند که بطور مستقیم یا غیرمستقیم دستیابی به اهداف رعایتی واحد تجاری (هدف دوم کنترل‌های داخلی) را بر طبق چارچوب پذیرفته شده **کوزو (۲۰۱۳)**، تهدید خواهند کرد. عدم رعایت مفاد استانداردهای حسابداری که هم خطای رعایتی و هم خطای گزارشگری است (دوجویی)، عدم رعایت مفاد آئین‌نامه‌ها (آئین‌نامه معاملات یکی از این آئین‌نامه‌هاست که اعتبارسنجی مشتریان یا همان عدم وصول بموقع مطالبات نیز در آن تعبیه شده است که هم خطای عملیاتی محسوب شده و هم خطای رعایتی (خطای دوجویی)، و قوانین درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی که از جمله خطاهای رعایتی یا همان عدم رعایت قوانین و مقررات است که به نوبه خود می‌توانند ادامه حیات واحد تجاری را با تردید اساسی روبرو نمایند.

- **خطاهای گزارشگری<sup>۲۸</sup> (پاسخگویی):** Reporting Errors (REPORT\_ERROR) آن دسته از خطاها هستند که بطور مستقیم یا غیرمستقیم دستیابی به اهداف گزارشگری یا پاسخگویی واحد تجاری (هدف سوم کنترل‌های داخلی) را بر طبق چارچوب پذیرفته شده **کوزو (۲۰۱۳)**، تهدید خواهند کرد. خطاهایی از قبیل عدم پاسخگویی به موقع، عدم ارائه گزارش‌های بوری در وقت مقرر، عدم تهیه و ارائه سایر گزارش‌های لازم‌الاجرا (گزارش کنترل‌های داخلی) و عدم ارائه محتویات ارقام مالی مطابق با استانداردهای لازم‌الاجرای حسابداری و ... که موجب گزارشگری منحرفانه می‌شود و هرگونه گزارشگری به نیت گمراه نمودن استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نیز از این دسته‌اند.

### کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی نشان‌دهنده میزان کیفیت انجام کار حسابرسی است و عواملی از جمله استقلال حسابرس به‌عنوان مهم‌ترین مشخصه فردی حسابرس، بزرگ‌بودن حسابرس و دولتی بودن حسابرس و ... معیار سنجش کیفیت حسابرسی است. هرچه حسابرس بزرگ‌تر باشد با کیفیت‌تر عمل نموده و در نتیجه شرکت‌ها شاهد کیفیت حسابرسی بالاتری خواهند

<sup>26</sup> Operational Errors

<sup>27</sup> Observational Errors

<sup>28</sup> Reporting Errors

بود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). انتظار می‌رود کیفیت حسابداری بر رابطه بین مدیریت خطا و گزارشگری مالی متقابلانه تأثیرگذار باشد بدین معنا که اگر «سازمان حسابداری»، حسابرس واحدهای تجاری باشد؛ بدلیل اینکه یک نهاد رسمی و با ضمانت اجرایی بالاست و به تبع دارای نظارت بالاتر، استقلال بیشتر و در نهایت قدرت افشاگری بهتر است، خطاهای سازمانی را طی رسیدگی‌های دوره مالی کشف و اعلام نموده لذا خطاها توسط مدیران و کارکنان به موقع اصلاح می‌گردد تا واحد تجاری مجبور به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود نگردد. در مقابل واحدهای تجاری که اقدام به اصلاح به موقع خطای کشف شده توسط حسابرس خود (سازمان حسابداری) ننموده‌اند بدلیل افشای بی قید و شرط و مبسوط خطاها توسط «سازمان حسابداری» در گزارش حسابداری سالیانه، نهایتاً مجبور به اصلاح خطاها و ثبت تعدیلات شده و تجدید ارائه صورت‌های مالی را تجربه نموده‌اند که در نتایج پژوهش نیز این دو وجه بارز گردیده است. بنابراین، اگر حسابرس واحد تجاری «سازمان حسابداری» باشد به عنوان حسابرس دولتی و یک موسسه حسابداری بزرگ (Big 1) در نظر گرفته شده و مقدارش برابر است با ۱ و در غیر اینصورت برابر صفر خواهد بود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴).

### مدل جامع و یکپارچه پژوهش

پژوهش حاضر، از رویکردی الهام گرفته که بر تعامل بین داده‌ها، چارچوب‌های نظری موجود در ادبیات پژوهش و موضوعات نظری نوظهور در مصاحبه‌ها تکیه می‌کند که این کار مستلزم فرایند استخراج متوالی داده‌های خام از طریق کدگذاری، طبقه‌بندی و وصل کردن طبقات به موضوعات نوظهور و بازتاب دادن آنها با استفاده از چارچوب‌های موجود در ساخت نظریه جدید است، لذا، مدل تدوین شده مدیریت خطا که در نمایه ۱ در ادامه آمده است با استفاده از منابع مختلف ذیل تدوین گردیده است:

- برخی از مؤلفه‌های مدل برگرفته از چارچوب‌های نظری موجود در ادبیات پژوهش و استانداردهای حسابداری است (برخی از عوامل علی و ابعاد متغیر وابسته).
- برخی از مؤلفه‌های مدل برگرفته و اقتباس شده از سند کوزو (۲۰۱۳) است (طبقه‌بندی خطاها).
- برخی از طریق نظرسنجی از نخبگان رشته و حرفه حسابداری جمع‌آوری گردیده است (عوامل علی و صحت‌سنجی پیامدها).
- برخی از مؤلفه‌ها پس از اخذ نظرسنجی نسبت به اصالت و صحت کلیت مدل، از بطن گزارش حسابرس مستقل استخراج گردیده است (پیامدهای ناشی از عدم مدیریت خطا در سه سطح عملیاتی، رعایتی و گزارشگری).

**عوامل علی مؤثر بر مدیریت خطای مبتنی بر کنترل‌های داخلی:**

- |                |                 |   |
|----------------|-----------------|---|
| - تفکر مالکانه | - تعهد کارکنان  | - تعهد اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی     |
| - نگرش مدیران  | - دانش مدیران   | - تخصص اعضای کمیته حسابرسی و تیم حسابرسی داخلی  |
| - تعهد مدیران  | - تخصص، کارکنان | - کیفیت حسابرسان، مستقلا، کیفیت حسابرسان، داخلی |

**ارکان مدیریت خطا منطبق‌شده با اهداف مندرج در چارچوب سند کوزو (۲۰۱۳)**

**خطای گزارشگری**

**پیامدهای ناشی از خطای گزارشگری (پاسخگویی):**

- عدم اجرا و بکارگیری صحیح استانداردهای حسابداری
- عدم ارائه گزارش کنترل‌های داخلی جهت انجام وظیفه پاسخ‌گویی
- عدم تحویل بموقع گزارش‌های قانونی
- عدم افشای کافی و مناسب در سطح حساب و شرکت مصداق عدم رعایت استانداردهای حسابداری:
- عدم ثبت صحیح و کامل حسابها نظیر عدم ثبت ذخیره‌گیری‌های کافی بدلیل حفظ سود واحد تجاری در سطح بالاتر
- عدم برآوردهای مناسب بدلائل نامعتبر
- عدم ثبت و طبقه‌بندی صحیح هزینه‌های جذب نشده در تولید
- عدم ثبت صحیح استهلاک دارائنها بدلائل متنوع
- عدم ثبت کاهش ارزش حسابهای دریافتی بدلیل کاهش ندادن سود
- عدم ثبت کاهش ارزش موجودیها بدلیل کاهش ندادن دارائنها شرکت

**خطای رعایتی**

**پیامدهای ناشی از خطای رعایت قوانین و مقررات:**

- عدم رعایت قوانین بوریسی
- عدم رعایت قوانین بیمه‌ای
- عدم رعایت قوانین مالیات‌های مستقیم
- عدم رعایت آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های داخلی
- عدم رعایت قوانین تجارت
- عدم رعایت مفاد اساسنامه واحد تجاری
- مصداق‌ها:
- عدم رعایت قوانین تجارت:
- عدم رعایت مفاد ماده ۲۴۰ ق ت (عدم پرداخت سود سهام مصوب در موعد مقرر)
- عدم رعایت مفاد ماده ۱۴۱ ق ت (تصمیم به انحلال شرکت بدلیل زیاندهی)
- معاملات با اشخاص وابسته بدون در نظر داشتن منافع واحد تجاری (م ۱۲۹ ق ت)
- قوانین بیمه‌ای:
- عدم احتساب بیمه قراردادهای و ...

**خطای اثربخشی و کارآئی**

**پیامدهای ناشی از خطای اثربخشی و کارآئی عملیات واحد تجاری:**

- عدم استفاده بهینه از ظرفیت عملی خطوط تولید
- عدم استفاده مناسب از موجودیها و راکد ماندن آنها
- عدم پیگیری و وصول بموقع مطالبات (راکد و سنواتی شدن)
- انجام سرمایه‌گذاریهای راکد و ناکارآمد
- عدم استفاده از دارائنها ثابت و راکد نگهداشتن آنها
- عدم پوشش بیمه‌ای مناسب دارائنها جهت پوشش ریسک احتمالی
- انجام کمک‌های بلاعوض بدون مجوزهای لازم
- عدم استخدام نیروی انسانی متخصص
- عدم پیگیری و اخذ اسناد مالکیت دارائنها و بلا تکلیف گذاشتن آنها
- زیاندهی
- عدم ایفای بموقع تعهدات مانند:
- عدم پرداخت دیون دولتی
- تحمل تعهدات مالی ( اخذ تسهیلات مالی با بهره بالا)
- تحمل هزینه‌های مالی اضافی بدلیل عدم اثربخشی و کارایی
- عدم توان بازپرداخت اصل و سود تسهیلات دریافتی

**گزارشگری مالی متقلبانه**

**تجدید ارائه صورت‌های مالی**

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC): تجدید ارائه صورت‌های مالی، عینی‌ترین معیار تقلب و تحریف در صورت‌های مالی است.

## مدل‌های رگرسیون

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of OPER\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Size } i, t + \beta_3 \text{ Age } i, t + \beta_4 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (1)$$

Restat<sub>t+1</sub>: تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال آتی.

number of Oper\_Error: تعداد خطاهای عملیاتی مستخرج از گزارش حسابرس مستقل در سال جاری (برای محاسبه مدیریت خطا از معیار معکوس آن یعنی تعداد خطاها استفاده گردیده است).

Size<sub>i,t</sub>: اندازه شرکت است که از لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بدست می‌آید (بولتون و همکاران، ۲۰۱۶).

Age (FIRM AGE): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های عمر شرکت است (بولتون و همکاران، ۲۰۱۶).

Ftc (FOREIGN TRANSACTIONS): برابر با ۱ است اگر شرکت مبادلات جاری خارجی داشته باشد (بولتون و همکاران، ۲۰۱۶).

ε<sub>i,t</sub>: مقادیر پسماند مدل

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of OPER\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Audit Quality } i, t + \beta_3 \text{ Audit Quality * number of OPER\_EROR } i, t + \beta_4 \text{ Size } i, t + \beta_5 \text{ Age } i, t + \beta_6 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (2)$$

Audit Quality: اگر حسابرس «سازمان حسابرسی» باشد کد ۱ در غیر این صورت کد ۰

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of OBSERVE\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Size } i, t + \beta_3 \text{ Age } i, t + \beta_4 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (3)$$

number of Observe\_Error: تعداد خطاهای رعایتی مستخرج از گزارش حسابرس مستقل

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of OBSERVE\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Audit Quality } i, t + \beta_3 \text{ Audit Quality * number of OBSERVE\_EROR } i, t + \beta_4 \text{ Size } i, t + \beta_5 \text{ Age } i, t + \beta_6 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (4)$$

توضیح مابقی متغیرها در مدل، قبلاً آورده شده است.

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of Report\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Size } i, t + \beta_3 \text{ Age } i, t + \beta_4 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (5)$$

number of Report\_Error<sub>i,t</sub>: تعداد خطاهای گزارشگری مستخرج از گزارش حسابرس مستقل

$$\text{Restat } t + 1 = \beta_0 + \beta_1 \text{number of Report\_EROR } i, t + \beta_2 \text{ Audit Quality } i, t + \beta_3 \text{ Audit Quality * number of Report\_EROR } i, t + \beta_4 \text{ Size } i, t + \beta_5 \text{ Age } i, t + \beta_6 \text{ Ftc } i, t + \varepsilon i, t \quad (6)$$

## نحوه جمع‌آوری داده‌ها و دوره زمانی پژوهش

## نحوه جمع‌آوری داده‌ها

جامعه مورد نظر در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌هایی است که تا پایان اسفندماه ۱۳۹۰ در سازمان بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند. دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۱ تا پایان سال ۱۳۹۸ در نظر گرفته شده است. نمونه‌گیری پژوهش نیز به صورت هدفمند بوده بدین صورت که در هر مرحله، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نبوده‌اند، حذف سیستماتیک شده و در نهایت کل شرکت‌های باقیمانده برای انجام آزمون انتخاب شده‌اند.

## جدول ۱. نحوه انتخاب نمونه

تعداد شرکت‌ها	عنوان شرکت
۴۰۳	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۰
۱۱۹	تعداد شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، لیزینگ، بانک‌ها و ...
۴۹	تعداد شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن پایان اسفند نیست
۱۶	تعداد شرکت‌هایی که در دوره پژوهش دارای اطلاعات ناقص بودند
۴۷	تعداد شرکت‌هایی که طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ از بورس خارج شده‌اند
۲۲	تعداد شرکت‌هایی که دارای وقفه معاملاتی بیش از سه ماه بوده‌اند
۱۵۰	تعداد شرکت‌های باقیمانده به عنوان نمونه

با توجه به مجموعه شرایط مندرج در جدول فوق، تعداد ۱۵۰ شرکت در یک دوره زمانی ۸ ساله شامل ۱۲۰۰ سال-شرکت به عنوان نمونه برای پژوهش حاضر انتخاب شده‌اند.

## یافته‌های پژوهش

جهت تجزیه و تحلیل شواهد گردآوری شده از پژوهش از شاخص‌های توصیفی و استنباطی آمار استفاده شده است. برای معرفی شاخص‌های نمونه آماری و متغیرهای مدل پژوهش از تحلیل توصیفی و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل استنباطی استفاده شده است. در ادامه نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌های پژوهش در دو بخش ارائه شده است.

## آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در پژوهش حاضر شواهد مورد نیاز با استفاده از اسناد سازمانی تعداد ۱۵۰ شرکت بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است. این شواهد مرتبط با دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ است. در تحلیل توصیفی با استفاده از آمار توصیفی ویژگی‌های شواهد بیان شده است. متغیرهای پژوهش شامل هشت متغیر با مقیاس اسمی و مقیاس فاصله‌ای یا نسبتی سنجش شده است. متغیرهای: خطای عملیاتی، خطای رعایتی، خطای گزارشگری، لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و لگاریتم طبیعی عمر شرکت دارای مقادیر کمی و با مقیاس فاصله‌ای یا نسبتی مشخص شده است که برای توصیف این متغیرها از شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی استفاده شده است. متغیرهای: تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی و معاملات خارجی با مقیاس اسمی دو وجهی مشخص و با شاخص‌های فراوانی و درصد فراوانی و نما مورد تحلیل قرار گرفته است.

**توصیف متغیرهای کمی پژوهش:** خطای عملیاتی یکی از متغیرهای مستقل پژوهش است که بر اساس تعداد خطای موجود در زمینه فعالیت‌های عملیاتی واحد تجاری از گزارش حسابرسان مستقل استخراج شده است. میانگین ۱/۸۹۳ نشان دهنده متوسط خطای عملیاتی شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره مورد مطالعه است و حدود نیمی از مشاهده‌ها دارای بیش از دو خطا هستند. دامنه خطاها بین صفر تا ده است و توزیع آن دارای چولگی و کشیدگی مثبت است. خطای رعایتی دیگر متغیر مستقل پژوهش است که بر اساس تعداد خطای موجود در زمینه رعایت قوانین و مقررات استخراج شده است. میانگین ۴/۰۴۴ نشان دهنده متوسط خطای رعایت قوانین و مقررات شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره مورد مطالعه است و حدود نیمی از مشاهده‌ها دارای بیش از سه خطا هستند. دامنه خطاها بین صفر تا هیجده است و توزیع آن دارای



چولگی و کشیدگی مثبت است. خطای گزارشگری نیز متغیر مستقل پژوهش است که بر اساس تعداد خطای موجود در زمینه گزارشگری یا پاسخگویی استخراج شده است. میانگین ۲/۵۲۶ نشان دهنده متوسط خطای پاسخگویی شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره مورد مطالعه است و حدود نیمی از مشاهده‌ها دارای بیش از دو خطا هستند. دامنه خطاها بین صفر تا یازده و توزیع آن دارای چولگی و کشیدگی مثبت است. اندازه شرکت یکی از متغیرهای کنترلی پژوهش است که بر اساس لگاریتم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام استخراج شده است. میانگین ۱۱/۸۸۳ نشان دهنده متوسط اندازه شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره مورد مطالعه بر مبنای لگاریتم است و حدود نیمی از مشاهده‌ها دارای اندازه بیش از ۱۲/۱۱ هستند. دامنه خطاها بین ۷/۴۰ تا ۱۴/۹۸ است و توزیع آن دارای چولگی منفی و کشیدگی مثبت است. عمر شرکت دیگر متغیر کنترلی پژوهش است که بر اساس لگاریتم عمر شرکت استخراج شده است. میانگین ۱/۵۵۷ نشان دهنده متوسط عمر شرکت‌های نمونه آماری در طول دوره مورد مطالعه بر مبنای لگاریتم است و حدود نیمی از مشاهده‌ها دارای عمر بیش از ۱/۶۰ هستند. دامنه خطاها بین یک تا ۱/۸۳ است و توزیع آن دارای چولگی منفی و کشیدگی مثبت است.

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه پژوهش به تفکیک مقیاس سنجش

شاخص‌ها و متغیرها	خطای عملیاتی	خطای رعایتی	خطای گزارشگری	اندازه شرکت	عمر شرکت
	Operat Error	Obzer Error	Report Error	SIZE	AGE
میانگین	۱/۸۹۳۳۳۳	۴/۰۴۴۱۶۷	۲/۵۲۶۶۶۷	۱۱/۸۸۳۰۶	۱/۵۵۷۸۴۲
میانه	۲/۰۰۰۰۰۰	۳/۰۰۰۰۰۰	۲/۰۰۰۰۰۰	۱۲/۱۱۰۰۰	۱/۶۰۰۰۰۰
بیشترین	۱۰/۰۰۰۰۰۰	۱۸/۰۰۰۰۰۰	۱۱/۰۰۰۰۰۰	۱۴/۹۸۰۰۰	۱/۸۳۰۰۰۰
کمترین	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۷/۴۰۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰۰
انحراف معیار	۱/۵۲۷۷۱۱	۲/۶۱۹۰۸۴	۱/۸۴۶۲۹۳	۱/۴۱۷۵۴۸	۰/۱۶۶۲۱۹
چولگی	۰/۹۹۹۹۱۷	۱/۵۰۲۲۷۵	۰/۵۷۶۵۶۸	-۱/۱۱۰۱۵۲	-۰/۶۷۱۶۶۰
کشیدگی	۴/۳۹۹۲۶۴	۶/۶۴۳۷۱۹	۳/۴۹۰۶۲۰	۳/۹۸۰۵۳۰	۲/۵۶۱۸۹۳
آماره جارکو-برا	۲۹۷/۸۶۳۷	۱۱۱۵/۲۰۱	۷۸/۵۲۱۴۵	۲۹۴/۵۵۹۳	۹۹/۸۲۲۳۵
سطح معناداری آماره	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰
تعداد مشاهده‌ها	۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۲۰۰

فراوانی و درصد فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

تجدید ارائه صورت‌های مالی		کیفیت حسابرسی		معاملات خارجی	
مقدار صفر	مقدار یک	مقدار صفر	مقدار یک	مقدار صفر	مقدار یک
۴۲۳	۷۷۷	۹۲۹	۲۷۱	۲۸۶	۹۱۴
۳۵/۳	۶۴/۸	۷۷/۴	۲۲/۶	۲۳/۸	۷۶/۲

**توصیف متغیرهای گسسته یا مجازی پژوهش:** تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی و معاملات خارجی متغیرهای مجازی پژوهش هستند که با مقادیر صفر و یک مشخص شده است. تجدید ارائه صورت‌های مالی متغیر وابسته پژوهش است که در صورت وجود آن کد یک و در صورت نبود آن کد صفر اختصاص یافته است. طبق این دسته‌بندی تعداد ۴۲۳ مشاهده یعنی حدود ۰/۳۵ فاقد تجدید ارائه صورت‌های مالی و تعداد ۷۷۷ مشاهده یعنی حدود ۰/۶۵ دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی است. کیفیت حسابرسی متغیر تعدیل‌گر پژوهش است که انجام حسابرسی توسط سازمان

حسابرسی با کد یک و در صورت انجام حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی خصوصی با کد صفر مشخص شده است. طبق این دسته‌بندی تعداد ۹۲۹ مشاهده یعنی حدود ۰/۷۷ توسط مؤسسات خصوصی و تعداد ۲۷۱ مشاهده یعنی حدود ۰/۲۳ توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده است. معاملات خارجی یکی از متغیرهای کنترل است که نمایانگر پیچیدگی در فعالیت واحدهای تجاری است. داشتن معاملات خارجی با کد یک و در صورت نداشتن معاملات خارجی با کد صفر مشخص شده است. طبق این دسته‌بندی تعداد ۲۸۶ مشاهده یعنی حدود ۰/۲۴ فاقد معاملات خارجی و تعداد ۹۱۴ مشاهده یعنی حدود ۰/۷۶ دارای معاملات خارجی است.

### آمار استنباطی متغیرهای پژوهش و نتایج فرضیه‌ها

با توجه به اهداف پژوهش و ماهیت مطالعه، جهت تجزیه و تحلیل آماری از تحلیل‌های چند متغیری و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. در ادامه به نتایج و تحلیل یافته‌های پژوهش در دو عنوان تحلیل‌ها و آزمون‌های مقدماتی و نتایج تحلیل رگرسیون پرداخته شده است.

(۱) **تحلیل‌ها و آزمون‌های مقدماتی و تشخیصی:** از جمله مفروضه‌های کاربرد تحلیل رگرسیون تعداد مشاهده‌ها است که باید کافی باشد. در این پژوهش حجم نمونه با تعداد ۱۲۰۰ مشاهده یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود. از دیگر مفروضه‌های مدل پژوهش توزیع متغیرها است و یکی از این روش‌ها استناد به معیار چولگی و کشیدگی است. **چو و بنتلر (۱۹۹۵)** معتقدند مقادیر پایین‌تر از قدرمطلق ۳ برای چولگی و ۱۰ برای کشیدگی شاخصی برای نرمال بودن توزیع است. بر اساس این ملاک، مقادیر چولگی و کشیدگی هیچ‌یک از متغیرهای کمی مدل خارج از دامنه مطرح شده (قدرمطلق ۳) و (قدرمطلق ۱۰) قرار ندارد، در نتیجه توزیع نمرات متغیرها نرمال ارزیابی شده است، هر چند بر اساس آزمون جارکوبرا نرمال مشاهده نشده است.

**بررسی ضرایب همبستگی متغیرهای کمی پژوهش:** ضریب همبستگی دوجانبه متغیرهای کمی پژوهش در ک مناسبی از نوع و درجه ارتباط خطی متغیرها بدست می‌دهد. طبق نتایج مندرج در جدول (۳)، ضرایب همبستگی میان متغیر خطای عملیاتی با متغیرهای خطای رعایتی، خطای گزارشگری، لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و لگاریتم طبیعی عمر شرکت به صورت مثبت و معنادار است. ضرایب همبستگی میان متغیر خطای رعایتی با متغیرهای خطای گزارشگری و لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به صورت مثبت و معنادار است، اما با لگاریتم طبیعی عمر شرکت معنادار نیست (سطح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵). ضرایب همبستگی میان متغیر خطای گزارشگری با متغیرهای لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و لگاریتم طبیعی عمر شرکت و ضریب همبستگی میان متغیر لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و لگاریتم طبیعی عمر شرکت به صورت مثبت و معنادار است (سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵). این شواهد نشان می‌دهد این ضرایب ضمن معرفی روابط بین متغیرهای توضیحی، بیانگر این است که ورود همزمان این متغیرها در مدل رابطه همخطی ایجاد نمی‌کنند.

**بررسی مانایی متغیرهای پژوهش:** ثابت ماندن میانگین، واریانس و کواریانس متغیر در طول زمان نشان دهنده مانایی است. بنابراین، اگر با تغییر مبدأ زمانی یک متغیر، میانگین و واریانس و کواریانس آن تغییری نکند، در آن صورت متغیر نامانا است. در صورت مانا نبودن متغیرهای سری زمانی، ممکن است مشکلی به نام رگرسیون کاذب یا رگرسیون ساختگی

به وجود آید. چندین آزمون برای بررسی مانایی وجود دارد. در این پژوهش برای آزمون مانایی متغیرهای کمی تحقیق از آزمون‌های «لوین لین و چئو» استفاده شده است. آزمون مانایی همه متغیرهای تحقیق در سطح مورد بررسی قرار گرفته و با توجه به اینکه سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ است از مانا بودن متغیرهای کمی توضیحی پژوهش در سطح مورد نظر حمایت شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای کمی و آزمون مانایی

آزمون مانایی	ماتریس همبستگی و آزمون ضرایب					متغیرهای کمی پژوهش
	AGE	SIZE	REEROR	OBEROR	OPEROR	
آماره ۸/۰۵۳۰۴					۱/۰۰۰۰۰۰	خطای عملیاتی
سطح معناداری ۰/۰۰۰۰					---	
آماره ۹/۹۲۶۲۱				۱/۰۰۰۰۰۰	۰/۶۱۷۹۶۵	خطای رعایتی
سطح معناداری ۰/۰۰۰۰				---	۰/۰۰۰۰	
آماره ۱۲/۳۴۶۸			۱/۰۰۰۰۰۰	۰/۴۷۲۴۲۹	۰/۴۵۵۴۸۷	خطای گزارشگری
سطح معناداری ۰/۰۰۰۰			---	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	
آماره ۱۳/۷۹۰۶		۱/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۹۶۹۹۶	۰/۱۷۶۶۹۷	۰/۱۳۹۰۸۸	اندازه شرکت
سطح معناداری ۰/۰۰۰۰		---	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	
آماره ۱۰/۷۵۶۰	۱/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۸۹۷۸۵	۰/۰۶۲۷۳۵	۰/۰۴۲۴۸۲	۰/۰۸۸۵۲۸	عمر شرکت
سطح معناداری ۰/۰۰۰۰	---	۰/۰۰۱۹	۰/۰۲۹۸	۰/۱۴۱۴	۰/۰۰۲۱	

**بررسی هم خطی بین متغیرهای توضیحی:** وجود هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای توضیحی در مدل است که در این شرایط ضرایب برآوردی الگو از خطای معیار بالایی برخوردار شده و در نتیجه باعث کاهش تعداد متغیرهای معنادار در معادله می‌شود. برای بررسی رابطه هم خطی متغیرهای توضیحی سه مدل رگرسیون از معیار عامل تورم واریانس استفاده شده است. این معیار برای متغیرهای مستقل، تعدیل گر و کنترلی هر سه مدل رگرسیون محاسبه شده و مورد قضاوت قرار گرفته است. با توجه به پایین بودن عامل تورم واریانس مدل از مقدار ۵ احتمال وقوع رابطه همخطی در مدل‌ها وجود ندارد.

**بررسی ثابت بودن واریانس جزء خطا:** ثابت بودن واریانس جزء خطا یکی از فروض رگرسیون است که باید تمامی جملات پسماند دارای واریانس برابر باشند. ممکن است در عمل این فرض چندان صادق نباشد. در مطالعه حاضر به منظور تخمین مدل‌های پژوهش از رگرسیون لجیت استفاده شده است که در هنگام برآورد مدل‌ها، گزینه وایت که مرتبط با همسانی واریانس است، انتخاب شده است تا در صورت وجود ناهمسانی واریانس آن را رفع نماید. بنابراین، با توجه به اینکه مدل‌ها با رفع ناهمسانی واریانس برآزش شده است، در نتیجه وجود ناهمسانی واریانس جزء خطا در مدل‌های مورد برآزش وجود ندارد.

**(۲) بررسی و برآورد مدل‌های پژوهش:** برای بررسی رابطه علی بین سه متغیر پژوهش با متغیر وابسته در کنار متغیرهای تعدیل گر و کنترلی از سه رگرسیون استفاده شده است. در این پژوهش متغیرهای مستقل شامل سه دسته از خطاهای مدیریتی: خطای عملیاتی، خطای رعایتی و خطای گزارشگری، متغیر تعدیل گر کیفیت حسابداری و متغیرهای کنترل ارزش

بازار حقوق صاحبان سهام، عمر شرکت و معاملات خارجی است. در هر مدل رگرسیون یکی از متغیرهای مستقل یعنی خطاهای مدیریتی شامل: خطای عملیاتی، خطای رعایتی و خطای گزارشگری وارد مدل شده است. از آنجای که متغیر وابسته پژوهش یعنی تجدید ارائه صورت‌های مالی دارای دو وضعیت صفر و یک است، از روش رگرسیون لجیت دو وجهی و برای برازش الگوهای لجیت از روش بیشینه درست‌نمایی استفاده شده است. در حالت کلی این روش در مورد یک مجموعه مشخص از داده‌ها عبارت از نسبت دادن مقادیری به پارامترهای مدل است که در نتیجه آن توزیعی تولید شود که بیشترین احتمال را به داده‌های مشاهده شده نسبت دهد.

**نتایج مدل اول و مرتبط با خطای عملیاتی:** در این مدل معناداری کلی مدل بر اساس مقدار آماره نسبت درست‌نمایی پشتیبانی شده است که معادل آماره فیشر در تحلیل رگرسیون خطی است و بیانگر وجود رابطه بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته است. آماره نسبت درست‌نمایی و احتمال آن در این مدل (آماره به مقدار  $133/448$  و سطح معناداری کمتر از  $5$  درصد)، نشان‌دهنده اعتبار کلی مدل برازش شده است. در رگرسیون لجیت ضرایب مختلفی برای ضریب تشخیص وجود دارد که علت تعدد آنها عدم دقت بالای این ضریب در رگرسیون لجیت است. ضریب تشخیص مدل بر اساس معیار مک فادن به مقدار  $0/09$  است که حاکی از تبیین تغییرات متغیر وابسته تجدید ارائه صورت‌های مالی به وسیله متغیرهای مستقل، تعدیل گر و کنترلی مدل است.

آزمون هاسمر-لمشو و آندروز از آزمون‌های ارزیابی برازش مدل دو وجهی است که معناداری کلی ضرایب رگرسیون از طریق مقایسه مقدار پیش‌بینی شده و واقعی متغیر وابسته بررسی شده است. آماره هر دو آزمون هاسمر-لمشو ( $6/681$ ) و آندروز ( $16/904$ ) کوچک‌تر از مقدار بحرانی و سطح معناداری آنها به ترتیب با مقدار  $0/571$  و  $0/076$  بزرگ‌تر از  $0/05$  است که حاکی از وجود میزان برابری مقادیر پیش‌بینی شده و واقعی در دو رده‌بندی است و نشان‌دهنده توان تبیین بالای مدل است. شاخص‌های درصد پیش‌بینی صحیح مدل نشان داده است که مجموع درصد پیش‌بینی صحیح در مدل به مقدار  $67/42$  درصد است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $86/74$  درصد و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $13/26$  است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $31/91$  درصد و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $68/09$  است. آزمون‌های مرتبط با ضرایب تأثیر متغیرهای توضیحی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی با ضرایب جزئی مدل مشخص شده است. ضریب تأثیر خطای عملیاتی با مقدار  $0/423$  از آماره آزمون به مقدار  $7/171$  برخوردار است و با توجه به اینکه آماره آزمون بزرگتر از  $1/96$  و سطح معناداری آن کوچکتر از  $0/05$  است، در نتیجه تأثیر این متغیر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت مثبت و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با افزایش خطای عملیاتی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد؛ عبارتی، با مدیریت خطای عملیاتی پائین در بخش اثربخشی و کارآئی عملیات واحد تجاری که نتیجه آن افزایش خطاهای عملیاتی بوده، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در واحد تجاری بیشتر شده است با استناد به این بخش از معادله فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است. ضریب تأثیر کیفیت حسابرسی با مقدار  $0/995$  - از آماره آزمون به مقدار  $3/383$  - برخوردار است و با توجه به اینکه آماره آزمون کوچکتر از  $1/96$  - و سطح معناداری آن کوچکتر

از ۰/۰۵ است، در نتیجه تأثیر این متغیر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معکوس و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با حسابرسی توسط سازمان حسابرسی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. ضریب تأثیر تعاملی خطای عملیاتی و کیفیت حسابرسی با مقدار ۰/۳۴۳ از آماره آزمون به مقدار ۲/۶۸۵ برخوردار است و با توجه به اینکه آماره آزمون بزرگتر از ۱/۹۶ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه تأثیر تعاملی دو متغیر (خطای عملیاتی × کیفیت حسابرسی) بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت مثبت و معنادار حمایت شده است. یعنی با افزایش خطای عملیاتی که نتیجه مدیریت خطای عملیاتی نامناسب در بخش کارآئی و اثربخشی عملیات واحد تجاری بوده و در عین حال وجود سازمان حسابرسی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد که این نشان‌دهنده قدرت استقلال بالای سازمان به‌عنوان یک نهاد رسمی و با ضمانت اجرایی بالا در کشف و افشای خطاهاست که نهایتاً واحدهای تجاری را ملزم به ثبت تعديلات لازم و نتیجتاً تجدید ارائه صورت‌های مالی نموده است. با استناد به این بخش از معادله فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است.

جدول ۴. نتایج مدل لجوجیت و تأثیر خطای عملیاتی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در کنار متغیرهای تعدیل‌گر و کنترلی

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت‌های مالی، دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸، تعداد مشاهده: ۱۲۰۰

متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲/۳۷۳۹۷۹	۰/۸۰۶۱۰۳	۲/۹۴۵۰۰۷	۰/۰۰۳۲	
OPer-Error	۰/۴۲۳۷۰۹	۰/۰۵۹۰۸۵	۷/۱۷۱۱۹۲	۰/۰۰۰۰	۱/۳۳۷۳۷۸
AQ	-۰/۹۹۵۴۵۳	۰/۲۹۴۱۸۷	-۳/۳۸۳۷۴۰	۰/۰۰۰۷	۳/۳۶۶۱۷۵
OP_AQ	۰/۳۴۳۱۴۷	۰/۱۲۷۷۸۸	۲/۶۸۵۲۸۸	۰/۰۰۷۲	۳/۹۱۰۹۰۵
SIZE	-۰/۲۳۳۰۳۲	۰/۰۴۹۰۰۰	-۴/۷۵۵۷۷۷	۰/۰۰۰۰	۱/۰۷۱۲۶۹
AGE	۰/۱۸۹۱۰۹	۰/۳۸۷۰۶۹	۰/۴۸۸۵۶۶	۰/۶۲۵۱	۱/۰۱۵۶۰۰
FTC	۰/۰۴۵۱۷۹	۰/۱۵۱۷۲۷	۰/۲۹۷۷۶۶	۰/۷۶۵۹	۱/۰۳۲۸۰۶
آماره ضریب تشخیص مک فادن	۰/۰۸۵۶۷۸		آزمون	آماره	احتمال خطا
آماره نسبت درست‌نمایی	۱۳۳/۴۴۸۲		هاسمر-لمشو	۶/۶۸۱۱	۰/۵۷۱۴
احتمال آماره نسبت درست‌نمایی	۰/۰۰۰۰۰۰		آندروز	۱۶/۹۰۴۰	۰/۰۷۶۵

ضریب تأثیر اندازه شرکت با مقدار ۰/۲۳۳- از آماره آزمون به مقدار ۴/۷۵۵- برخوردار است که با توجه به کوچکتر بودن آماره آزمون از ۱/۹۶- و سطح معناداری ۰/۰۵ از تأثیر معکوس این متغیر بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معنادار حمایت شده است. یعنی با افزایش اندازه شرکت، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. ضریب تأثیر عمر شرکت با مقدار ۰/۱۸۹ از آماره آزمون به مقدار ۰/۴۸۸ و ضریب تأثیر معاملات خارجی با مقدار ۰/۰۴۵ از آماره آزمون به مقدار ۰/۲۹۷ برخوردار است که با توجه به کوچکتر بودن آماره آزمون از قدرمطلق ۱/۹۶ و بزرگتر بودن سطح معناداری از مقدار ۰/۰۵ از تأثیر معنادار آنها بر تجدید ارائه صورت‌های مالی حمایت نشده است. یعنی افزایش عمر شرکت و وجود معاملات خارجی موجب افزایش یا کاهش شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی نمی‌شود.



**نتایج مدل دوم و مرتبط با خطای رعایتی:** در این مدل معناداری کلی مدل بر اساس مقدار آماره نسبت درست‌نمایی به مقدار  $33/160$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد حمایت شده است. معیار مک فادن به مقدار  $0/021$  حاکی از تبیین تغییرات تجدید ارائه صورت‌های مالی به وسیله متغیرهای مستقل، تعدیل گر و کنترلی مدل است. آماره هر دو آزمون هاسمر-لمشو ( $7/585$ ) و آندروز ( $10/102$ ) کوچک‌تر از مقدار بحرانی و سطح معناداری آنها به ترتیب با مقدار  $0/475$  و  $0/431$  بزرگ‌تر از  $0/05$  است که از معناداری کلی ضرایب رگرسیون از طریق مقایسه مقدار پیش‌بینی شده و واقعی متغیر وابسته حمایت شده است. مجموع درصد پیش‌بینی صحیح در مدل به مقدار  $64/83$  درصد است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $99/49$  درصد و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $0/51$  است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $1/18$  درصد و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $98/82$  است. ضریب تأثیر خطای رعایتی با مقدار  $0/120$  از آماره آزمون به مقدار  $4/293$  برخوردار است و با توجه به آماره آزمون بزرگتر از  $1/96$  و سطح معناداری کوچکتر از  $0/05$  است، از تأثیر خطای رعایتی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت مثبت و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با افزایش خطای رعایتی یا به عبارت دیگر با کاهش مدیریت خطا در رعایت قوانین و مقررات حاکم بر واحد تجاری، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. با استناد به این بخش از معادله فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است.

ضریب تأثیر کیفیت حسابرسی با مقدار  $0/021$  از آماره آزمون به مقدار  $0/071$  برخوردار است و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از قدرمطلق  $1/96$  و سطح معناداری بزرگتر از  $0/05$  از تأثیر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معنادار پشتیبانی نشده؛ یعنی با حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی در خصوص خطاهای رعایتی افزایش یا کاهش نمی‌یابد. ضریب تأثیر تعاملی خطای رعایتی و کیفیت حسابرسی با مقدار  $0/009$  - از آماره آزمون به مقدار  $0/160$  - برخوردار و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از قدرمطلق  $1/96$  و سطح معناداری بزرگتر از  $0/05$  از تأثیر تعاملی دو متغیر (خطای رعایتی  $\times$  کیفیت حسابرسی) بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معنادار پشتیبانی نشده است. با استناد به این بخش از معادله فرضیه چهارم پژوهش تأیید نشده است.

**جدول ۵. نتایج مدل لوجیت و تأثیر خطای رعایتی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی در کنار متغیرهای تعدیل گر و کنترلی**

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت‌های مالی، دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸، تعداد مشاهده: ۱۲۰۰

متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
C	۱/۶۵۲۶۶۲	۰/۸۱۷۷۱۰	۲/۰۲۱۰۸۷	۰/۰۴۳۳	
OBserv-Error	۰/۱۲۰۵۵۲	۰/۰۲۸۰۸۱	۴/۲۹۳۰۵۵	۰/۰۰۰۰	۱/۳۵۴۶۳۳
AQ	۰/۰۲۱۳۵۶	۰/۲۹۹۰۷۱	۰/۰۷۱۴۰۹	۰/۹۴۳۱	۴/۰۴۳۸۵۹
OB_AQ	-۰/۰۰۹۴۰۲	۰/۰۵۸۶۷۰	-۰/۱۶۰۲۵۴	۰/۸۷۲۷	۴/۶۳۸۹۷۴
SIZE	-۰/۱۸۰۰۱۳	۰/۰۵۰۲۲۸	-۳/۵۸۳۹۵۶	۰/۰۰۰۳	۱/۰۸۷۴۴۶
AGE	۰/۳۶۶۹۰۸	۰/۳۵۸۷۵۴	۱/۰۲۲۷۲۷	۰/۳۰۶۴	۱/۰۰۴۷۶۳
FTC	۰/۰۸۲۰۰۳	۰/۱۴۴۳۸۲	۰/۵۶۷۹۶۰	۰/۵۷۰۱	۱/۰۴۶۰۱۹
آماره ضریب تشخیص مک فادن	۰/۰۲۱۲۹۰		آزمون	آماره	احتمال خطا
آماره نسبت درست‌نمایی	۳۳/۱۶۰۱۵		هاسمر-لمشو	۷/۵۸۵۴	۰/۴۷۵۰
احتمال آماره نسبت درست‌نمایی	۰/۰۰۰۰۱۰		آندروز	۱۰/۱۰۲۷	۰/۴۳۱۵

ضریب تأثیر اندازه شرکت با مقدار  $0/180$  - از آماره آزمون به مقدار  $3/583$  - برخوردار است و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از  $1/96$  - و سطح معناداری کوچکتر از  $0/05$  است، از تأثیر اندازه شرکت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معکوس و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با افزایش اندازه شرکت، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. ضریب تأثیر عمر شرکت با مقدار  $0/366$  از آماره آزمون به مقدار  $1/022$  و ضریب تأثیر معاملات خارجی با مقدار  $0/082$  از آماره آزمون به مقدار  $0/567$  برخوردار است که با توجه به کوچکتر بودن آماره آزمون از قدرمطلق  $1/96$  و بزرگتر بودن سطح معناداری از مقدار  $0/05$  از تأثیر معنادار آنها بر تجدید ارائه صورت‌های مالی حمایت نشده است. یعنی افزایش عمر شرکت و وجود معاملات خارجی موجب افزایش یا کاهش شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی نمی‌شود.

**نتایج مدل سوم و مرتبط با خطای گزارشگری:** در این مدل معناداری کلی مدل بر اساس مقدار آماره نسبت درست‌نمایی به مقدار  $36/786$  و سطح معناداری کمتر از  $5$  درصد حمایت شده است. معیار مک فادن به مقدار  $0/023$  حاکی از تبیین تغییرات تجدید ارائه صورت‌های مالی به وسیله متغیرهای مستقل، تعدیل‌گر و کنترلی مدل است. آماره هر دو آزمون هاسمر - لمشو ( $11/239$ ) و آندروز ( $11/842$ ) کوچکتر از مقدار بحرانی و سطح معناداری آنها به ترتیب با مقدار  $0/081$  و  $0/158$  بزرگتر از  $0/05$  است که از معناداری کلی ضرایب رگرسیون از طریق مقایسه مقدار پیش‌بینی شده و واقعی متغیر وابسته حمایت شده است. مجموع درصد پیش‌بینی صحیح در مدل به مقدار  $65/42$  درصد است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $98/46$  درصد و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $1/54$  است. سهم درصد پیش‌بینی صحیح برای شرکت‌های عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی به مقدار  $4/73$  و سهم درصد پیش‌بینی نادرست به مقدار  $95/27$  است. ضریب تأثیر خطای گزارشگری با مقدار  $0/170$  از آماره آزمون به مقدار  $4/223$  برخوردار است و با توجه به آماره آزمون بزرگتر از  $1/96$  و سطح معناداری کوچکتر از  $0/05$  است، از تأثیر خطای گزارشگری بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت مثبت و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با افزایش خطای گزارشگری یا همان کاهش مدیریت خطا در بخش گزارشگری و پاسخگویی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. با استناد به این بخش از معادله فرضیه پنجم پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است.

ضریب تأثیر کیفیت حسابرسی با مقدار  $0/030$  از آماره آزمون به مقدار  $0/110$  - برخوردار است و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از قدرمطلق  $1/96$  و سطح معناداری بزرگتر از  $0/05$  از تأثیر کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معنادار پشتیبانی نشده یعنی با حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت‌های مالی افزایش یا کاهش نمی‌یابد. ضریب تأثیر تعاملی خطای گزارشگری و کیفیت حسابرسی با مقدار  $0/013$  از آماره آزمون به مقدار  $0/155$  برخوردار است و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از قدرمطلق  $1/96$  و سطح معناداری بزرگتر از  $0/05$  از تأثیر تعاملی دو متغیر (خطای گزارشگری  $\times$  کیفیت حسابرسی) بر تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت معنادار پشتیبانی نشده است. با استناد به این بخش از معادله فرضیه ششم پژوهش تأیید نشده است.

جدول ۶. نتایج مدل لوجیت و تأثیر خطای گزارشگری بر تجدید ارائه صورت های مالی در کنار متغیرهای تعدیل گر و کنترلی

متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت های مالی، دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸، تعداد مشاهده: ۱۲۰۰

متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
C	۱/۵۵۷۵۲۵	۰/۸۱۴۶۰۶	۱/۹۱۱۹۹۷	۰/۰۵۵۹	
REport-Error	۰/۱۷۰۰۱۸	۰/۰۴۰۲۵۷	۴/۲۲۳۳۰۶	۰/۰۰۰۰	۱/۳۰۶۴۴۵
AQ	-۰/۰۳۰۰۶۶	۰/۲۷۰۸۸۷	-۰/۱۱۰۹۸۹	۰/۹۱۱۶	۳/۳۱۳۴۶۵
RE_AQ	۰/۰۱۳۴۲۴	۰/۰۸۶۱۳۵	۰/۱۵۵۸۴۳	۰/۸۷۶۲	۳/۸۱۵۳۳۲
SIZE	-۰/۱۶۴۳۳۰	۰/۰۴۸۴۶۶	-۳/۳۹۰۶۲۶	۰/۰۰۰۷	۱/۰۴۶۹۰۳
AGE	۰/۳۲۹۷۴۳	۰/۳۶۳۱۷۷	۰/۹۰۷۹۴۰	۰/۳۶۳۹	۱/۰۰۷۳۶۵
FTC	۰/۱۰۴۶۲۵	۰/۱۴۵۱۷۵	۰/۷۲۰۶۸۱	۰/۴۷۱۱	۱/۰۵۰۱۵۸
آماره ضریب تشخیص مک فادن	۰/۰۲۳۶۱۸		آزمون	آماره	احتمال خطا
آماره نسبت درست نمایی	۳۶/۷۸۶۹۶		هاسمر-لمشو	۱۱/۲۳۹۶	۰/۰۸۱۲
احتمال آماره نسبت درست نمایی	۰/۰۰۰۰۰۲		آندروز	۱۱/۸۴۲۹	۰/۱۵۸۴

ضریب تأثیر اندازه شرکت با مقدار ۰/۱۶۴- از آماره آزمون به مقدار ۳/۳۹۰- برخوردار است و با توجه به آماره آزمون کوچکتر از ۱/۹۶- و سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ است، از تأثیر اندازه شرکت بر تجدید ارائه صورت های مالی به صورت معکوس و معنادار پشتیبانی شده است. یعنی با افزایش اندازه شرکت، شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. ضریب تأثیر عمر شرکت با مقدار ۰/۳۲۹ از آماره آزمون به مقدار ۰/۹۰۷ و ضریب تأثیر معاملات خارجی با مقدار ۰/۱۰۴ از آماره آزمون به مقدار ۰/۷۲۰ برخوردار است که با توجه به کوچکتر بودن آماره آزمون از قدرمطلق ۱/۹۶ و بزرگتر بودن سطح معناداری از مقدار ۰/۰۵ از تأثیر معنادار آنها بر تجدید ارائه صورت های مالی حمایت نشده است. یعنی افزایش عمر شرکت و وجود معاملات خارجی موجب افزایش یا کاهش شانس و احتمال وقوع تجدید ارائه صورت های مالی نمی شود.

جدول ۷. جدول فرضیه ها و نتایج فرضیه های صفر و مخالف و نتیجه نهایی آزمون فرضیه

نتیجه آزمون	فرضیه های صفر و مخالف		متغیرهای مدل پژوهش		فرضیه
	$\beta \neq 0$	$\beta = 0$	متغیر وابسته	متغیر مستقل	
تأثیر مثبت و معنادار است	✓	✗	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای عملیاتی	فرضیه اول
تأثیر مثبت و معنادار است	✓	✗	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای عملیاتی × کیفیت حسابرسی	فرضیه دوم
تأثیر مثبت و معنادار است.	✓	✗	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای رعایتی	فرضیه سوم
تأثیر مثبت و معنادار نیست	✗	✓	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای رعایتی × کیفیت حسابرسی	فرضیه چهارم
تأثیر مثبت و معنادار است	✓	✗	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای گزارشگری	فرضیه پنجم
تأثیر مثبت و معنادار نیست	✗	✓	تجدید ارائه صورت های مالی	خطای گزارشگری × کیفیت حسابرسی	فرضیه ششم

بحث و نتیجه گیری

گزارش های مالی از مهم ترین منابع اطلاعاتی قابل اتکا جهت ایفای مسئولیت پاسخ گویی به نیاز پاسخ خواهان در جامعه به شمار می آیند و سودمندی صورت های مالی و سایر گزارش های مالی متأثر از کیفیت گزارشگری مالی است. از طرف

دیگر از دیدگاه سرمایه‌گذاران، تجدید ارائه صورت‌های مالی نماد بارز کیفیت پائین گزارشگری مالی واحدهای تجاری است همچنان که کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان «عینی‌ترین معیار برای سنجش نادرستی ارائه صورت‌های مالی و نماد واضح تقلب در گزارشگری مالی» برشمرده است. گزارشگری مالی با کیفیت زمانی اتفاق می‌افتد که فعالیت‌ها و عملیات زیربنای گزارشگری مالی به لحاظ خطاهای احتمالی مدیریت شده و عاری از خطا و اشتباه باشند، لذا، برای دستیابی به این مهم بایستی مدیریت خطا انجام شود. مدیریت خطا با شناسایی بموقع خطاها، در پیشگیری از رویداد خطاها و برخورد با خطاها به عنوان کلید درک تولید کیفیت در حوزه‌های بسیاری از جمله در حوزه حسابداری و حسابرسی نقشی برجسته پیدا کرده است. مدیریت خطا برای کیفیت پیامدهای کار در محیط واحدهای تجاری بالاخص محیط‌های مالی حیاتی است، بدلیل اینکه خطاها در تعارض مستقیم با کیفیت گزارشگری مالی هستند و استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی را به نتیجه‌گیری‌های غلط می‌رسانند. مفهوم مدیریت خطا یک اصطلاح عام است که نشان دهنده تلاش‌ها و فعالیت‌های مشترک مدیران و کارکنان سازمان‌ها جهت سه اصل کلی مدیریت خطا یعنی ۱- شناسایی و تشخیص خطاها، ۲- پیشگیری از رخداد خطاها و ۳- برطرف نمودن و حل خطاها، است.

در پژوهش حاضر برای دستیابی به اصل اول مدیریت خطا یعنی شناسایی و تشخیص خطاها، به سراغ سند راهبردی کوزو (۲۰۱۳) رفته و با بررسی و تمرکز بر سند مذکور و مطابق با مدل ارائه شده پژوهش که مورد نظرسنجی نخبگان رشته حسابداری قرار گرفته، پرواضح است که مدیریت خطا در واحدهای تجاری نشأت گرفته از کنترل‌های داخلی آن واحدهاست و تحت حضور این کنترل‌ها قابل شناسایی و اندازه‌گیری خواهد بود. بر طبق مبانی سند کوزو، اهداف کنترل‌های داخلی مندرج در سند مذکور سه دسته بوده که عبارتست از: ۱- اهداف عملیاتی ۲- اهداف رعایتی ۳- اهداف گزارشگری (پاسخگویی)، و هر اقدامی که مانع دستیابی واحد تجاری به اهداف فوق‌الذکر باشد و عملیات واحد تجاری را به مخاطره انداخته باشد به عنوان خطا قلمداد شده و تحت عنوان: ۱- خطای عملیاتی ۲- خطای رعایتی و ۳- خطای گزارشگری (پاسخگویی) طبقه‌بندی شده است. جهت شناسایی و تشخیص خطاهای مذکور از گزارش حسابرس مستقل استفاده گردیده و به روش تحلیل محتوی اقدام به مطالعه و استخراج خطاها بصورت دستی از گزارش مذکور گردیده است. همچنین بدلیل اینکه در شرکت‌ها مدیریت خطا قابل اندازه‌گیری نیست به ناچار از معیار معکوس آن یعنی تعداد خطاها اقدام به آزمون فرضیه‌ها گردیده است، لذا، شرکت‌هایی که خطاهای مذکور را بدرستی مدیریت نموده باشند تعداد خطای کمتری در کارنامه کاری خود خواهند داشت. پس از شناسایی، اندازه‌گیری و گردآوری خطاها به بررسی تأثیر آنها بر گزارشگری مالی متقربانه پرداخته شده است و کیفیت حسابرسی که ابزار مهم و اساسی در افشا خطاها بوده و نقش بسزایی در این خصوص داشته به عنوان متغیر تعدیل‌گر وارد مدل‌ها گردیده است.

برای انجام پژوهش حاضر از نمونه ۱۵۰ تایی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۸ استفاده شده است و پس از مدلسازی اقدام به آزمون و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش گردیده است. نتایج آزمون نشان می‌دهد شرکت‌هایی که خطای عملیاتی کمتری داشته یا به عبارتی مدیریت خطای عملیاتی آنها در بخش اثربخشی و کارایی عملیات واحد تجاری بالاتر بوده است، اقدام به دستکاری فعالیت‌های واقعی خویش ننموده و لذا، تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان معیاری از تقلب در کارنامه گزارشگری مالی خود نداشته‌اند.

نتایج آزمون در خصوص کیفیت حسابرسی و تعامل آن با مدیریت خطا دو بعد متفاوت را نشان داده است بدین صورت که زمانی که «سازمان حسابرسی» به عنوان حسابرس واحدهای تجاری بوده در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی، فارغ از بحث مدیریت خطا، شرکت‌ها تجدید ارائه ارقام صورت‌های مالی خویش را کمتر شاهد بوده‌اند. از طرف دیگر حضور سازمان در کنار بحث مدیریت خطا و تعامل آن با مدیریت خطا خصوصاً در شرکت‌هایی که تمایل به مدیریت خطا داشته‌اند بدین گونه بوده که خطاها با ممیزی حسابرس در طی سال بموقع کشف و توسط مدیران و کارکنان بموقع اصلاح گردیده است و لذا واحدهای تجاری مذکور شاهد تجدید ارائه صورت‌های مالی نبوده‌اند. اما در خصوص تعامل سازمان با مدیریت خطا در شرکت‌های با افزایش خطای عملیاتی یا عبارتی با مدیریت خطای ضعیف در بخش کارائی و اثربخشی عملیات واحد تجاری و بی‌علاقگی به مبحث مدیریت خطا توسط آن شرکت‌ها، تجدید ارائه صورت‌های مالی اتفاق افتاده است زیرا علی‌الرغم اینکه شرکت‌های مذکور طی دوره مالی خویش به هشدارهای حسابرس اهمیت نداده‌اند و اقدام به اصلاح خطاها ننموده، بدلیل استقلال بالای «سازمان حسابرسی» و بی‌طرفی در کشف و گزارشگری و افشاکگری خطاها بطور مبسوط در گزارش سالیانه خویش بدلیل عدم اصلاح بموقع خطاها توسط مسئولین ذی‌ربط، واحدهای تجاری مذکور مجبور به ثبت تعدیلات و در نتیجه تجدید ارائه صورت‌های مالی خویش شده‌اند که این خود به تنهایی نشان‌دهنده قدرت استقلال بالای سازمان به عنوان یک نهاد رسمی و با ضمانت اجرایی بالا در کشف و افشای خطاها بوده است که موجب شده شرکت‌هایی که اقدام به دستکاری فعالیت‌های واقعی خود کرده‌اند مجبور به ثبت تعدیلات گردیده و تجدید ارائه صورت‌های مالی را در کارنامه خود ثبت نمایند. در خصوص خطاهای رعایتی و گزارشگری نیز چنین بوده اما تعامل سازمان با مدیریت خطای مذکور به اثبات نرسیده است. بطور کلی نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش **گولد و همکاران (۲۰۱۹)** بیان داشته‌اند مدیریت خطا می‌تواند با تشخیص بموقع خطاها و انعطاف‌پذیری مناسب نسبت به خطاها و حل و فصل آنها موجب کاهش تقلب و در نتیجه افزایش کیفیت گزارشگری مالی گردد، مطابقت دارد.

با توجه به نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر مشخص گردیده است که مدیریت خطاها در هر سه سطح عملیاتی، رعایتی و پاسخگویی خصوصاً در سطح خطاهای عملیاتی تأثیر بسزایی در بالابردن کیفیت گزارشگری مالی دارد و احتمال دستکاری و تقلب در گزارشگری مالی را به حداقل می‌رساند زیرا شرکت‌هایی که خطای کمتری داشته‌اند به معنای این است که این شرکت‌ها از مدیریت خطای بالاتری بهره‌مند بوده‌اند. به عنوان مثال، شرکت‌هایی که توان استفاده از ظرفیت‌های عملی خویش را نداشته یا با وجود تولید بهینه و فروش محصولات، کارایی لازم را داشته اما اثربخشی پائینی در بهره‌وری یا وصول مبالغ مذکور داشته‌اند و همچنین شرکت‌هایی که قوانین و مقررات حاکم بر واحد تجاری اعم از قوانین و مقررات برون سازمانی یا درون سازمانی را از جمله قوانین و دستورالعمل‌های مربوط به استانداردهای حسابداری یا آئین‌نامه و دستورالعمل‌های مربوطه را بطور کامل رعایت نکرده باشند از مدیریت خطای پائینی برخوردار بوده‌اند و متضرر گردیده‌اند. با ذکر یک مثال ساده نحوه مدیریت خطای این گونه واحدهای تجاری بررسی می‌گردد تا جایگاه ویژه مدیریت خطا در واحدهای تجاری و در سطح فعالیت‌های عملیاتی، رعایتی و پاسخگویی مشخص گردد. واحد تجاری را در نظر بگیرید که آئین‌نامه معاملات (خرید و فروش) را بدرستی رعایت کرده باشد، این واحد شاهد ورود جریان‌های نقدی کافی به درون واحد تجاری خود بوده است و بالعکس، شرکت‌هایی که مفاد آئین‌نامه‌ها (مانند کنترل اعتبارسنجی

مشتری و پیگیری بموقع مطالبات) و استانداردها و غیره را بدرستی رعایت نکرده‌اند نتوانسته‌اند به درستی جریان ورود وجه نقد به درون واحد تجاری خود را کنترل نمایند. این شرکت‌ها بدلیل کمبود وجه نقد در دسترس، مجبور به تأمین وجه مورد نیاز از محل تسهیلات بانکی و غیره شده و سالانه مبلغ گزافی را به‌عنوان هزینه مالی پرداخت نموده که موجب خروج بخش قابل توجهی وجه نقد از واحد تجاری می‌گردد و این در حالی است که واحد تجاری منابع مالی بسیاری دارد که توان بازیافت آنها را از دست داده و آنهم صرفاً بدلیل عدم رعایت بخشی از قوانین و مقررات درون سازمانی بوده است. این موضوع همچنین می‌تواند موجب عدم پرداخت سایر تعهدات به سهامداران و اعتباردهندگان و سایرین شود و حتی هزینه‌های مطالبات مشکوک الوصول و هزینه‌های تأمین مالی و سایر هزینه‌های منتج شده از مورد مذکور، شرکت را دچار زیاندهی و حتی پیش‌بردن به سمت شمولیت ماده ۱۴۱ قانون تجارت کرده که بحث انحلال شرکت به میان می‌آید. بنابراین، حتی یک مورد خطای به‌ظاهر کم‌اهمیت نشان می‌دهد که چگونه شرکت تا مرحله ورشکستگی و انحلال پیش می‌رود در حالی که با یک اعتبارسنجی صحیح و کنترل مناسب می‌توان از تمام این وقایع جلوگیری نمود. لذا، پرا واضح است که در چنین شرایطی احتمال اینکه شرکت‌ها اقدام به دستکاری فعالیت‌های واقعی نمایند، زیاد است که در نهایت امر ناظرین سازمانی اعم از حسابرسان یا بازرسان قانونی و ممیزین مالیاتی، دستکاری‌های مذکور را برملا نموده و شرکت‌ها مجبور به تجدید ارائه صورت‌های مالی خود می‌گردند که نتایج پژوهش حاضر نیز این ادعا را اثبات نموده است.

با توجه به یافته‌های پژوهش به سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل بازار سرمایه پیشنهاد می‌گردد برای آگاهی از کیفیت گزارشگری مالی توجه ویژه به گزارش حسابرس مستقل نموده و جهت تحلیل مناسب گزارش مذکور از افراد خبره این حرفه استفاده نمایند تا با تجزیه و تحلیل مناسب بتوانند خطاهای سازمانی موجود در واحدهای تجاری را تشخیص داده و با اطمینان کافی اقدام به سرمایه‌گذاری نمایند. به شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد که بر خطاهای عملیاتی که همان خطاهای اثربخشی و کارایی است تمرکز خاص نموده زیرا مدیریت خطای مناسب در این بخش موجب می‌شود واحد تجاری شاهد کیفیت سود بالاتر شده و ورود وجه نقد بیشتری به درون واحد تجاری را تجربه نماید تا مجبور به تأمین وجه مورد نیاز از طریق تأمین مالی با هزینه‌های مالی بالا و هدر رفت سرمایه خویش نشوند. به پژوهشگران آینده نیز توصیه می‌گردد با توجه به اینکه مدیریت خطا مفهومی نوین در رشته حسابداری است و برای اولین بار در رشته حسابداری در کشور مورد مدل‌سازی و آزمون قرار گرفته است با روش‌های متفاوت دیگری بدنبال آزمون آن برآیند تا بتوان قدرت تبیین‌کنندگی روش‌ها و مدل‌های مختلف را با هم مقایسه کرد و آثار عدم مدیریت خطا را بر متغیرهای دیگری مانند مدیریت سود و غیره مورد مطالعه قرار داد.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند به خاطر همکاری در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید.

### منابع

اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی و جوانی قلندری، موسی (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۸۵-۱۰۶.



- امیر آزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد و تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه‌بنیان. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۴(۳۸)، ۲۱-۴۲.
- پورحیدری، امید؛ برهانی‌نژاد، سعیده و محمدرضاخانی، وحید (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴(۵۸)، ۸۵-۱۰۴.
- تشدید، الهه؛ سپاسی، سحر؛ اعتمادی حسین و آذر عادل (۱۳۹۸). ارائه رویکردی نوین در پیش‌بینی و کشف تقلب صورت‌های مالی با استفاده از الگوریتم زنبور عسل. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۳)، ۱۳۹-۱۶۷.
- حاجیه، زهره و نادری، مریم (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری و ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی. *حسابداری مالی*، ۳۷، ۱۱۸-۹۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و محمدی، امیر (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۵(۱۹)، ۴۳-۶۴.
- حسین‌زاده، محمد؛ ولیان، حسن و عبدلی، محمدرضا (۱۴۰۰). قابلیت‌های رقابتی پویا و کیفیت گزارشگری مالی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۴۴)، ۱۳۳-۱۵۷.
- خدائی‌وله‌زاد، محمد و یحیایی، منیره (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۲)، ۱-۱۵.
- دستگیر، محسن و ساعدی، رحمان (۱۳۹۹). تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۳۵)، ۲۳-۵۱.
- دستگیر، محسن؛ عرب‌صالحی، مهدی و جاوید، داریوش (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مالی*، ۷(۲۶)، ۱۲۵-۱۵۱.
- دلوری، سیدجواد و مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۸). نیازهای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک: دیدگاه استادان حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۳)، ۱-۳۲.
- رضازاده، جواد؛ عبدی، مصطفی و کاظمی‌علوم، مهدی (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تجدیدارائه صورت‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۳(۳۲)، ۱-۱۶.
- شاه‌مرادی، نسیم (۱۳۹۹). مبانی و زمینه‌های ارزیابی اخلاقی حسابداران از تقبل: دیدگاه دین، فلسفه و محیط. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۶۲۳-۶۰۴.
- کلباسی، ناصر و خسروی پور، نگار (۱۳۹۹). بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای ویژگی‌های حسابرسی در زمان عرضه اولیه. *مجله دانش حسابداری مالی*، ۷(۴)، ۱۵۵-۱۷۷.
- گرد، عزیز و میری‌پوده، میترا (۱۳۹۶). دیدگاه مدیریت خطا نسبت به کیفیت حسابرسی: حرکت به سمت مدل چند سطحی. *پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۴(۳۰)، ۵۵-۱۰۲.

## References

- Amir Azad, A., Hasanzadeh, R., Mohamadi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Conceptual model of factors affecting the quality of financial reporting in Iran by background theorizing method. *Financial Accounting Research*, 4(38), 21-42 [In Persian].
- Aphrodit J., Papadaki, O.C., & Pavlopoulou, L. (2021). Sources of corporate financing and operating performance: The effects of strategic ownership and financial restatements. *Advances in International Accounting*, 76(3), 28-60.
- Bolton, B., Lian, Q., Rupley, K., & Zhao, J. (2016). Industry contagion effects of internal control material weakness disclosures. *Incorporating Advances in International Accounting*, 34(4), 27-40.
- Cannon, M.D., & Edmondson, A.C. (2005). Failing to learn and learning to fail (intelligently): How great organizations put failure to work to innovate and improve. *Long Range Planning*, 38(3), 299-319.
- Chen, D., Wang, F., & Xing, C. (2020). Financial reporting fraud and CEO pay-performance Incentives. *Journal of Management Science and Engineering*, 6(2), 197-210.

- Chou, C.P., & Bentler, P.M. (1995). Estimates and tests in structural equation modeling. In R. H. Hoyle, Structural equation modeling: Concepts, issues and applications. California, Sage.
- COSO (2013). Internal control—integrated framework. Framework and appendices. Jersey City (NJ): Committee of sponsoring organizations of the Tread way Commission.
- Dastgir, M., & Saedi, R. (2020). The effect of delay in audit report and weakness of internal controls on the investment efficiency of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Experimental Accounting Research*, 10(35), 23-51 [In Persian].
- Dastgir, M., Arabsalehi, M., & Javid, D. (2014). Investigating the effect of internal control quality on conditional conservatism in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting*, 7(26), 125-151 [In Persian].
- Delavari, S.J. & Mahdavi, Gh. (2019). Small business financial reporting needs: The view of accounting professors. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(3), 1-32 [In Persian].
- Dong, J., Wei, L., & Wen, Q. (2017). Voluntary Disclosure of internal control weakness and earnings quality: Evidence from China: *The International Journal of Accounting*, 52(1), 27-44.
- Etemadi, H., Sari, M.A., & Javani Ghalandari, M. (2018). Possibility of restatement of financial statements with emphasis on the role of the auditor. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(37), 85-106 [In Persian].
- Frese, M., & Keith, N. (2015). Action errors, error management, and learning in organizations. *Annual Review of Psychology*, 66(1), 661-687.
- Hashedi, G.Kh., & Magalingam, P. (2021). Financial fraud detection applying data mining techniques: A comprehensive review from 2009 to 2019. *Computer Science Review*, 40, 28-55.
- Gold, A., Gronewold, U., & Salterio, S.E. (2019). Error management in audit firms: Error climate, type, and originator. *The Accounting Review*, 89(1), 303-330.
- Goodman, P.S., Ramanujam, R., Carroll, J.S., Edmondson, A.C., Hofmann, D.A., & Sutcliffe, K.M. (2011). Organizational errors: Directions for future research. *Research in Organizational Behavior*, 31, 151-176.
- Gord, A., & Miripoodeh, M. (2019). An error management perspective on audit quality: Towards a multilevel model. *Management and Accounting Research*, 4(30), 55-102 [In Persian].
- Hab, L.H., Müller, M.A., & Vergauwe, S. (2015). Tournament incentives and corporate fraud. *Journal of Corporate Finance*, 34, 251-267.
- Hasas Yeghane, Y., Valizadeh Larijani, A., & Mohammadi, A. (2012) Investigating the impact of auditor industry expertise on financial reporting and capital market response. *Journal of the Stock Exchange*, 5(19), 43-64 [In Persian].
- Hoseinzadeh, M., Valian, H., & Abdoli, M.R. (2021). Dynamic competitiveness and financial reporting quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(44), 133-157 [In Persian].
- Iqbal, A., Ali, F., Umar, M., Ullah, I., & Jebran, Kh. (2021). Product market competition and financial analysts' forecast quality: The mediating role of financial reporting quality. *Borsa Istanbul Review*, 22(2), 248-256.
- Kalbasi, N., & Khosravipoor, N. (2020). Investigating the quality of financial reporting based on audit characteristics at the time of initial public offering. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 7(4), 155-177 [In Persian].
- Khodae Valezaghard, M., & Yahyae, M. (2010). Investigating the relationship between financial reporting quality and investment efficiency in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting*, 3(2), 1-15 [In Persian].
- Kosmidou, K., Kousenidis, D., Ladas, A., & Negkakis, C. (2020). Regulation of capital flows: Effects on liquidity and the role of financial reporting quality. *Journal of Economic Behavior & Organization*, (175), 86-97.
- Lenard, M.J., Petrusk, K., Alam, P., & Yu, B. (2016). Internal control weaknesses and evidence of real activities manipulation. *Advances in Accounting. Incorporating Advances in International Accounting*, 33, 47-58.
- Hajiha, Z., & Naderi, M. (2019). Investigating the relationship between accounting quality and significant weaknesses in internal control. *Financial Accounting Quarterly*, 37, 95-118 [In Persian].
- Li, V. (2019). The effect of real earnings management on the persistence and informativeness of earnings. *British Accounting Review*, 51(4), 402-423.

- Pourheidari, O., Borhaninaghad, S., Mohammadrezakhani, V. (2016). Investigating the effect of audit quality on the timeliness of audit reports in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Auditing Knowledge*, 15(20), 85-104 [In Persian].
- Pirveli, E. (2020). Earnings persistence and predictability within the emerging economy of Georgia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(3), 563-589.
- Rezazadeh, J., Abdi, M., & Kazemi Oloom, M. (2019). Features of audit committee and restatements of financial statements. *Financial Accounting Research*, 3(32), 1-16 [In Persian].
- Seckler, Ch., Gronewold, U., & Reihlen, M. (2017). An error management perspective on audit quality: Toward a multilevel Model. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 1-22.
- Shaahmoradi, N. (2020). Fundamentals and contexts of accountants ethical evaluation of fraud: Religion, philosophy and environment. *Accounting and Auditing Reviews*, 27(4), 604-623 [In Persian].
- Yongming, Z., & Yini, S. (2017). The impact of coupling interaction of internal control and CSR on corporate performance. Based on the perspective of stakeholder. *Procedia Engineering*, 174, 449-455.
- Tashdidi, E., Sepasi, S., Etemadi, H., & Azar, A. (2019). Presenting a new approach in predicting and detecting financial statement fraud using the bee algorithm. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(3), 139-167 [In Persian].

