

The Auditor's Judgment of the Disclosures in the Financial Statements and the Adoption of the Client Omission Strategy: Theory of Public Choice

Fatemeh Zholanezhad¹, Ehsan Kamali*², Arezoo Aghaie Chadegani²

1. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

2. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

3. Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

Received: 2022/02/17

Accepted: 2022/07/16

Abstract

Subject and Purpose of the Article: This study aims to investigate the factors affecting innovation and performance in public sector organizations.

Research Method: The present research is applied in terms of purpose and a descriptive survey in terms of method. The statistical population of this study was the employees and managers of the middle level of the National Tax Administration Organization of West Mazandaran Province in the year 2020. To achieve this purpose, 127 people were selected as the sample. The structural equations were used to test the hypothesis.

Research Findings: The results indicate that factors such as budget constraints and experience to achieve innovation in the public sector have a significant effect on achieving innovation in the public sector. Also, budget constraints, motivation to improve performance, reaction to poor performance and experience have a relationship with organizational performance.

Conclusion, Originality and its Contribution to Knowledge: The results showed that the implementation of a participatory approach in public sector organizations can be effective in innovation and better performance of these organizations. Investigating the role of factors affecting innovation and performance can expand their assessment models and improve the performance of the organization and as a result, the government.

Keywords: Innovation, Organizational Performance, Public Sector Accounting, Public Sector Organizations.

JEL Classification: N3, P46, P1.



قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار: تئوری انتخاب عمومی دولت^۱

فاطمه ژولانژاد^۱، احسان کمالی^{۲*}، آرزو آقایی چادگانی^۳

۱. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (jolanejad1022@gmail.com)

۲. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (ehsankamali_acc@yahoo.com)

۳. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (arezooghaie2001@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۵

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هم با تئوری انتخاب عمومی، یکی از راهبردهای مدیریت حسابرسان شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، انحراف توجه حسابرس از حساب‌های مدیریت‌شده به حساب‌های پاک (بدون تحریف) یا حساب‌هایی که حاوی تحریف غیر از حساب‌های مدیریت‌شده هستند، به منظور تأثیرگذاری بر توانایی حسابرس به منظور کشف تقلب است. بر این اساس در پژوهش حاضر اقدام به سناریوسازی برای شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، جهت بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار شد.

روش پژوهش: روش پژوهش حاضر از منظر داده‌ها، توصیفی-پیمایشی و از منظر هدف، از نوع کاربردی است که از ابزار سناریو استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در موسسات و سازمان حسابرسی و نمونه پژوهش ۱۰۶ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی در مقطع زمانی سال ۱۴۰۰ هستند که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل واریانس تک متغیره (ANOVA) و یک نمونه (T-test) استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان در مواجهه با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات و استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است و حسابرسان نسبت به یک معامله حذف‌شده در مقایسه با یک معامله ثبت‌شده اشتباه تردید کمتر و نسبت به تحریف ناشی از حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان در مقایسه با ارائه اطلاعات نادرست، کمتر تردید دارند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: نتایج این پژوهش نشان داد روشی از تقلب (از قلم افتادگی صاحبکار یا حذف) شناسایی می‌شود که در آن مدیران شاید از آن استفاده می‌کنند، از سوی دیگر، از نظر حسابرسان بعید به نظر می‌رسد که عمدی باشد و نتایج می‌تواند به حسابرسانی که شرکت‌هایی با مالکیت دولتی را حسابرسی می‌کنند، کمک کند تا قضاوتی که می‌کنند با منظور کردن اشتباه کشف شده و نگاه ویژه به انتخاب عمومی دولت و استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار باشد. بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند مفاهیم نظریه استراتژی‌های از قلم افتادگی صاحبکار و تئوری انتخاب عمومی دولت را وارد متون پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی دولتی کند.

واژه‌های کلیدی: مالکیت دولتی، استراتژی از قلم افتادگی، قضاوت حسابرس، تئوری انتخاب عمومی.

طبقه بندی موضوعی: N3, P46, P1.

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری حسابداری تحت عنوان «بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی: نقش استراتژی تقلب، ویژگی‌های شرکت و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان» است.

Email: ehsankamali_acc@yahoo.com

*. نویسنده مسئول: احسان کمالی

کد DOI مقاله: 10.30473/gaa.2022.63796.1561

مقدمه

حسابرسان مسئولیت واضح و صریحی در خصوص کشف و تشخیص سوءاستفاده‌ها و اشتباه‌های مهم، «چه ناشی از خطاء باشند یا چه ناشی از تقلب باشند» دارند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی^۱، ۲۰۰۲). با این حال، مهم است که حسابرسان بتوانند بین این دو (خطاء یا تقلب)، علت تحریف اشتباه شناسایی شده، تفاوت قائل شوند. زیرا این تفکیک پیامدهای گسترده‌ای برای عملکرد حسابرسی دارد. بر این اساس، استانداردهای حسابرسی از حسابرسان می‌خواهد که بررسی کنند که آیا صورت‌های مالی حاوی خطای شناسایی شده و اشتباهات کشف شده ممکن است ناشی از عملی عمدی باشد یا خیر و یا نشان‌دهنده کلاهبرداری و تقلب است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۱۰). اگر مدیران صاحبکار روش‌هایی را برای ارتکاب کلاهبرداری و تقلب انتخاب کنند که کمتر عمدی به نظر برسد، ممکن است توانایی حسابرسان در ارزیابی موثر عمدی بودن اظهارات نادرست شناسایی شده، به خطر بیفتد و حسابرسان چنین قضاوت کنند که در صورت وجود یک رویداد از قلم افتاده در مقایسه با یک رویداد اشتباه ثبت شده، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر باشد و یا اینکه نتایج حاصل از رویداد از قلم افتاده اطلاعات مربوط به یک سند پشتیبانی در مقایسه با ارائه نادرست اطلاعات مرتبط، قضاوت حسابرسان از احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر باشد. دو روش اصلی وجود دارد که با استفاده از آن‌ها می‌توان تحریف عمدی را تحقق بخشید: «ارائه نادرست در صورت‌های مالی^۲ یا حذف عمدی آن^۳» (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). از نظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (۲۰۰۲) این دو روش به این معنی است که، هنگام انجام کلاهبرداری و تقلب، مدیرعامل شرکت یا به‌عبارتی مدیر صاحبکار می‌تواند اطلاعات موجود در صورت‌های مالی و اسناد پشتیبان (به‌عنوان مثال، ثبت یک فروش ساختگی یا سرمایه‌گذاری در یک اعتبار معتبر) را به‌طور فعال به واحد مالی جهت ثبت سند حسابداری ارائه دهد، یا به‌دلیل‌هایی نظیر افزایش بازده سهام، شرایط تامین مالی بهتر، عدم تخلف از قراردادهای بدهی، انگیزهای سیاسی، اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران، پاداش مدیریت و از همه مهم‌تر سطح سود سال آتی، از ارائه اطلاعات خودداری یا آن را به صورت نادرست به واحد مالی ارائه دهد (همیلتون و اسمیت^۴، ۲۰۲۱).

در برخی مواقع ممکن است سود هر سهم واقعی با سود هر سهم پیش‌بینی شده شکاف عمیقی داشته باشد. شکاف منفی بین سود هر سهم واقعی با سود هر سهم پیش‌بینی شده یا به‌عبارتی برتری سود هر سهم پیش‌بینی شده نسبت به سود هر سهم واقعی حاکی از ناکارایی، ناکارآمدی،

-
1. Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB] 2002a, 02
 2. Intentional Omission from the Financial Statements
 3. Misrepresentation
 4. Hamilton & Smith

ناتوانی مدیریت (مدیریت ناکارآمد، نداشتن آموزش، تجربه، توانایی و ابتکار عمل به وسیله مدیریت) در بهبود عملکرد مالی شرکت در سال جاری نسبت به سال گذشته است. در چنین شرایطی مدیرعامل با داشتن انگیزه بهبود وضعیت سود هر سهم به دنبال راهکاری برای افزایش آن است. شواهد در پژوهش‌های پیشین نظیر دیچو و همکاران^۱ (۲۰۱۱) و بیزلی و همکاران^۲ (۲۰۱۰) حاکی از آن است که بیشتر کلاهبرداری‌ها و تقلب‌ها از طریق ارائه نادرست اطلاعات از جمله ثبت فروش‌های ساختگی و شناسایی زود هنگام درآمد انجام می‌شود. در حالی که با حذف معاملات ضروری (به‌عنوان مثال حذف هزینه‌ها و تعهدات) تعداد تقلب بسیار کمتری انجام می‌شود. با این حال، این ویژگی‌ها از تقلب با تئوری‌های روانشناسی متناقض و ناسازگار به‌نظر می‌رسد. تئوری‌های روانشناسی در این خصوص نشان می‌دهند که مدیران صاحبکار ترجیح می‌دهند نتایج غیرقابل اعتراض اخلاقی را (از سوی حسابرسان) از طریق استراتژی از قلم افتادگی ایجاد کنند (ریتو و بارون^۳، ۱۹۹۹؛ بارون و ریتو، ۲۰۰۴، ۱۹۹۴؛ دیسکیولی و همکاران^۴، ۲۰۱۱). نظریه روانشناسی نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است تمایل داشته باشند باور کنند که اشتباهات ناشی از قلم افتادگی غیرعمدی است و خطا به‌جای تقلب را قبول می‌کنند (اسپرانکا و همکاران^۵، ۱۹۹۱). نتایج غیرقابل اعتراض اخلاقی، نتیجه اقدامات حرفه‌ای مدیرعامل در امر گزارشگری مالی است.

از نظر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی (۲۰۰۲) مدیرعامل با تبانی مدیران ارشد سازمانی (به‌جز مدیر مالی شرکت)، از دو روش «تقلب» و «دستکاری شواهد» برای بهبود وضعیت سود هر سهم استفاده می‌کند، این تبانی را تونلینگ^۶ می‌نامند. دیدگاه تونلینگ بیان می‌دارد، تبانی مدیرعامل با مدیران ارشد سازمانی با انگیزه‌های مالی گزارشگری متهورانه انجام می‌شود. همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) شواهدی ارائه می‌کنند که مدیرعامل با تبانی مدیر بازاریابی بدون اینکه مدیر مالی متوجه این تبانی شود با به تعویق انداختن هزینه‌ها یا با تبانی با مدیر فروش بدون اینکه مدیر مالی متوجه این تبانی شود با ثبت پیش از موعد درآمد، اقدام به گزارشگری متقلبانانه برای بهبود وضعیت سود هر سهم واقعی می‌کند. در چنین حالتی مدیر عامل از استراتژی از قلم افتادگی استفاده می‌کند و برخی از هزینه‌های تعهدی را با گرفتن سیاست‌هایی ثبت نمی‌کنند و ثبت آن‌ها را به دوره آتی موکول می‌کند و یا اینکه با ارائه نادرست اطلاعات هزینه از ثبت اقلام هزینه‌ای خودداری می‌کند. به‌عنوان مثال مدیر عامل با یک موسسه تبلیغاتی قرارداد تبلیغات منعقد و شرکت در بدنه قرارداد

1. Dechow et al
2. Beasley et al
3. Ritov and Baron
4. DeScioli et al
5. Spranca et al.
6. Tunneling

تحت عنوان متمم قرارداد به این مهم اشاره می‌کند که چنانچه شرکت در تعطیلات (به طور مثال پایان سال) به فروش هدف نرسد، موسسه تبلیغاتی مجاز است تبلیغات مازاد بر موارد مندرج در قرارداد را انجام دهد و شرکت، هزینه تبلیغات را پرداخت کند. مدیر عامل در چنین حالتی چنانچه قصد استفاده از استراتژی‌های تقلب را داشته باشد، با تبنانی مدیر بازاریابی دو اقدام انجام می‌دهد. نخست اینکه موسسه تبلیغاتی، تبلیغات را انجام دهد و مدیر عامل و مدیر بازاریابی در راستای تهیه اسناد پشتیبان و مستندات این رویداد و ثبت تعهدی هزینه اقدام نکنند و اعلام و ثبت آن را موکول به سال آتی کنند. اقدام مدیر عامل در این حالت، اذعان از استراتژی از قلم افتادگی دارد. در حالت دوم مدیر عامل با تبنانی مدیر بازاریابی پس از اینکه موسسه تبلیغاتی، تبلیغات را انجام داد، اسناد پشتیبان و مستندات این رویداد را به گونه‌ای دیگر به واحد مالی و مدیر مالی منعکس کنند. تبنانی در این صورت چنین است که مستندات ارائه شده این رویداد به واحد مالی به این صورت است که اعلام می‌کنند فروش واقعی بالاتر از فروش هدف است و هزینه‌ای از بابت تبلیغات انجام نشده است، در صورتی که موسسه تبلیغاتی خدمات را ارائه داده است. اقدام مدیر عامل در این حالت، اذعان از استراتژی ثبت اشتباه معامله دارد. نقطه معکوس هزینه‌ها یعنی درآمدها، هم به‌عنوان حربه‌ای برای پیاده‌سازی تونلینگ در شرکت است. مدیر فروش با تبنانی مدیر عامل، از ارائه تاییدیه مشتری برای دریافت محصول مطابق با سفارش مشتری خودداری کرده تا فروش ثبت شود و یا اینکه با ارائه اطلاعات نادرست، شرط رضایت مشتری در ذیل فرم و فاکتور فروش توسط مدیر فروش با هماهنگی مدیر عامل تکمیل می‌شود، تا فروش ثبت حسابداری شود. در استراتژی از قلم افتادگی با حذف شرط اعلامیه وصول و رضایت مشتری برای ثبت درآمد فروش، واحد مالی این رویداد را به‌عنوان درآمد فروش ثبت می‌نماید. در استراتژی ارائه اطلاعات نادرست، مدیر فروش با اعلامیه صوری رضایت مشتری، واحد مالی این رویداد را به‌عنوان درآمد فروش ثبت می‌کند. دیدگاه تونلینگ معتقد است که مدیران مسیر کوتاه‌تر را انتخاب می‌کنند و دستکاری سود شرکت با استفاده از روش تقلب، مدیران بیشتر از اینکه رویداد (سندهای حسابداری) را اشتباه ثبت سند کنند، ترجیح می‌دهند رویداد را حذف و از استراتژی قلم افتادگی در حسابداری استفاده کنند و یا هنگام دستکاری در یک سند، مدیران بیش از آنکه اطلاعات نادرست را ارائه دهند، ترجیح می‌دهد اطلاعات مربوط به سند را حذف و از استراتژی قلم افتادگی در حسابداری استفاده کنند. به دست آوردن نتایج مطابق با این انتظارات نشان می‌دهد که دفعات ارتکاب تقلب از طریق استراتژی از قلم افتادگی ممکن است بیش از حد تصور شده باشد، اما ممکن است به دلیل تمایل حسابرسان برای مشاهده موارد حذف شده به‌عنوان اشتباهات غیرعمد، تشخیص داده نشود و حسابرسان چنین قضاوت می‌کنند که در صورت وجود یک رویداد از قلم افتاده در مقایسه با یک رویداد اشتباه ثبت شده، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر است و یا چنین قضاوت می‌کنند که نتایج حاصل از

رویداد از قلم افتاده اطلاعات مربوط به یک سند پشتیبانی در مقایسه با ارائه نادرست اطلاعات مرتبط، احتمال اشتباه شناسایی شده به صورت عمدی کمتر است.

با توجه به کمبود پژوهش‌ها در زمینه بکارگیری استراتژی از قلم افتادگی توسط مدیر عامل و همچنین قضاوت نادرست حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی کشف شده حاوی تحریف از بابت وجود استراتژی از قلم افتادگی در بدنه صورت‌های مالی و این مهم که تاوان اجتماعی تقلبات در دهه‌های اخیر از جنبه‌های خسارات مالی و اعتماد عمومی بر سلامت نظام اقتصادی فوق‌العاده سنگین بوده است و این پیامدها، هزینه‌های زیادی را بر شرکت‌ها وارد کرده و موجب کاهش اعتماد عمومی و در نهایت کاهش سرمایه‌گذاری‌ها در بازار سرمایه شده است، پژوهش حاضر قصد بررسی این مهم را دارد که آیا مدیر عامل با استفاده از استراتژی از قلم افتادگی، مرتکب تقلب و کلاهبرداری می‌شود و درک و قضاوت حسابرسان از صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی از قلم افتادگی در ارزیابی اولیه مقدماتی، نسبت به عمدی بودن یا نبودن آن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. این وقایع نیاز به تغییر الگوی حسابداری و حسابرسی را به دنبال دارد و یک نظریه اخلاقی می‌تواند درک و بینش بیشتری درباره یک پدیده مهم حسابداری ایجاد کند (روی و آسرا، ۲۰۲۱). از طرفی مالکیت شرکت بر قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده پیرامون از قلم انداختن اطلاعات و یا آرایه اطلاعات به صورت نادرست در صورت‌های مالی نقش به‌سزایی داشته باشد. بر این اساس بررسی مالکیت دولتی می‌تواند اظهارنظر حسابرس را تعدیل کند. وابستگی‌های دولتی در هر شرکتی از نظر راهبری شرکت تأثیر بسزایی دارد، به‌طور معمول با تغییر شرایط سیاسی کشور مدیران مجموعه‌ها تغییر پیدا می‌کنند و این تغییر در کل مجموعه دولتی به‌صورت مستقیم و یا غیرمستقیم رخ می‌دهد (لاله‌ماژین و همکاران، ۱۳۹۶).

شلیفرو ویشنی^۲ (۱۹۹۷) و جنسن^۳ (۱۹۹۳) استدلال می‌کنند از آنجا که سهامداران نهادی بخش بزرگی از سهام شرکت را دارا هستند، برای نظارت بر عملکرد شرکت انگیزه بیشتری پیدا می‌کنند، چرا که این نظارت برای آن‌ها مزایای زیادی ایجاد می‌کند و نیز از آنجا که آن‌ها حق رأی بیشتری دارا هستند، انجام اقدام‌های ضروری برای ایشان آسان‌تر است. اپلیبر و اسکوبین^۴ (۱۹۹۷) به این نتیجه رسیدند که بعد از تغییر مالکیت شرکت‌ها به صورت نهادی، عملکرد بهتری را تجربه می‌کنند. گئونوسپولوس^۵ (۲۰۰۴) نشان دادند که انتقال حق انتخاب از سرمایه‌گذاران خرد به سهامداران نهادی سبب می‌شود بازپرداخت دیون در شرایط اقتصادی خوب انجام گیرد و بزرگ‌نمایی زبان در شرایط

1. Verwey & Asare
 2. Shleifer & Vishny
 3. Jensen
 4. Opler & Sokobin
 5. Gounopoulos

اقتصادی بد کمتر و انحرافات مالی کمتر باشد. کوان لی^۱ (۲۰۱۲)، بیان می‌دارد شرکت‌هایی که دارای روابط سیاسی (وابستگی دولتی) هستند در انتخاب فرصت‌های سرمایه‌گذاری بهتر عمل می‌کنند و می‌توانند از وابستگی‌های دولتی برای انتخاب پروژه‌ها با ارزش فعلی مثبت بهره‌مند شوند و با این کار ریسک مربوط به شرایط سیاسی و اقتصادی خود را کم و ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند. ناوسی و نیکر^۲ (۲۰۰۶) نشان دادند که سرمایه‌گذاران نهادی مشابه با یکدیگر نیستند و انگیزه‌های کسانی برای نظارت بر رویه‌های اتخاذ شده از سوی شرکت‌ها ندارند. افزون بر این نظریه انتخاب عمومی با تمرکز بر نقش دولت برای تحلیل و درک پیامدهای حاصل از تعامل عناصر موجود در آن، موضعی روشنگرانه نسبت به این نهاد مهم تخصیص‌دهنده، اتخاذ کرده و بیان می‌کند مدیران شرکت‌هایی با مالکیت دولتی برای حفظ موقعیت شغلی خود، از خلاف کاری مالی کمتری استفاده می‌شود (رضائی و همکاران، ۱۳۹۶). این نظریه با وارد کردن ابزارهای علم اقتصاد در علوم سیاسی و تکیه بر برخی مشخصات نهادگرایانه بر بسیاری از مطالعات اقتصادی تأثیر به‌سزایی داشته و یکی از کارکردهای آن، قضاوت و اظهارنظرهای تعدیل نشده در گزارش حسابرس مستقل نسبت به تحریف‌های کشف شده استوار بر استراتژی تقلب مدیریت تحت عنوان از قلم افتادگی در حسابداری برای شرکت‌هایی با مالکیت دولتی است، که در پژوهش حاضر برای آن سناریوسازی شده است و نقش مالکیت دولتی برای بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و اتخاذ استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار با استفاده از تئوری انتخاب عمومی دولت به عنوان هدف اصلی پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. بر این اساس مساله اصلی پژوهش حاضر این مهم است که قضاوت حسابرس نسبت به تحریفات کشف شده استوار بر استراتژی تقلب مدیریت تحت عنوان از قلم افتادگی در حسابداری در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی، چگونه است.

مروری بر مبانی نظری و تبیین فرضیه‌ها

یکی از عوامل موثر در کاهش اعتمادپذیری صورت‌های مالی، پدیده تقلب است که از یک سو موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار گردیده و از سوی دیگر باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و زیر سوال رفتن حرفه حسابرسی می‌شود، بنابراین از مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسان و یک جزء حیاتی از عملیات حسابرسی، ارزیابی ریسک تقلب است (ترامپتر و همکاران^۳، ۲۰۱۳). ارزیابی ریسک تقلب، مستلزم تدوین و اجرای مهارت‌ها و روش‌های بی‌همتا است که بر اساس آن می‌توان شواهد و مدارک مبنی بر تقلب را کشف کرد (نعمتی کشتلی، ۱۴۰۰). در استاندارد

1. Quan
2. Navissi & Naiker
3. Trompeter et al

حسابرسی ۲۴۰ با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی»، تقلب هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث تعریف شده که با هدف فریبکاری و برخورداری از مزایای غیر قانونی و نامشروع انجام می‌شود. ارزیابی ریسک و کشف تقلب از طریق فرایندها و رویه‌های معمول حسابرسی، کار چندان ساده‌ای نیست، چرا که در ارتباط با ویژگی‌های تقلب، شناخت زیادی وجود ندارد. همچنین، برخی حسابرسان از تجربه لازم و توانایی‌های شناختی کافی برای کشف تقلب برخوردار نیستند و عواملان تقلب نیز همچنان در تلاش برای فریب حسابرسان هستند (حسن و جیورجیونی^۱، ۲۰۱۹). اگر سطح اخلاق فردی و مهارت حرفه‌ای حسابرس ضعیف باشد، رفتار غیراخلاقی و گرایش به تقلب حسابداری صاحبکار بر حسابرس غلبه خواهد کرد (شاور و شاور^۲، ۲۰۱۸). حسابرسان ممکن است تجربه واقعی کمی در زمینه تقلب داشته باشند. این عدم وجود تجربه در مورد تقلب ممکن است بر توانایی حسابرسان در ارزیابی مطلوب ریسک تقلب تأثیر بگذارد (کازلوسکی^۳، ۲۰۱۱).

تبلیغات پیرامون تقلب‌های پرمخاطب، مانند انرون و وردکام، ممکن است به نظر برسد که تقلب‌هایی که شامل اقدامات فاحش و توطئه‌های گسترده شرکت می‌شود، معمولی (غیرعمدی) یا اساسی (عمدی) هستند. با این حال، بسیاری از موارد شناسایی شده از تقلب شرکت‌های برجسته را شامل نمی‌شوند یا به اخبار صفحه اول تبدیل می‌شوند. برخی از این تقلب‌ها حتی ممکن است در ظاهر کمابیش بی‌ضرر به نظر برسند، مانند «تفسیر تهاجمی به جای غیرقابل دفاع از قوانین پیچیده حسابداری» یا «تحریف موقت صورت‌های مالی ... که انتظار می‌رود بعداً اصلاح شود...» (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). در واقع، استانداردهای حسابرسی تنها یک تفاوت کلیدی را بین یک خطای غیرعمدی و یک اقدام متقلبانه شناسایی می‌کنند و آن قصد و نیت مدیریت هنگام انجام اقدامی که منجر به تحریف می‌شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲). بر این اساس، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که مدیریت در نظر گرفته شده در صورت‌های مالی تحریف شده است، تحریف باید تقلبی تلقی شود. متأسفانه، ارزیابی اینکه آیا یک تحریف شناسایی شده عمداً ایجاد شده است یا خیر، می‌تواند چالش برانگیز باشد (همیلتون، ۲۰۱۶)، به‌ویژه زمانی که تقلب به‌گونه‌ای انجام شده باشد که در ظاهر غیرعمدی به نظر برسد. با این وجود، هرگونه تحریف عمدی نگران‌کننده است، زیرا ممکن است نشان‌دهنده یک موضوع فراگیرتر در مورد یکپارچگی مدیریت باشد، حتی اگر بزرگی تحریف کم باشد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت عمومی، ۲۰۰۲).

1. Hassan & Giorgioni
2. Shawver & Shawver
3. Kozloski

اگرچه تشخیص تقلب می‌تواند دشوار باشد، اما هنگامی که تقلب کشف می‌شود، بیشتر شامل اشکال فعال دستکاری (به‌عنوان مثال: ثبت نامناسب درآمدها) است. در حالی که به‌ندرت شامل عدم اقدام یا حذف (مثلاً حذف هزینه‌های انجام شده) است. در واقع، از پنج دسته اصلی تکنیک‌های تقلب رایج که در جدیدترین گزارش تقلب کوزو یا کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی شناسایی شده‌اند، چهار دسته شامل اقدام هستند: (۱) ثبت درآمدهای موهوم، (۲) ثبت درآمدهای پیش از موعد، (۳) ارزش‌گذاری بیش از حد دارایی‌های موجود یا سرمایه‌گذاری هزینه‌ها و (۴) ثبت دارایی‌های موهوم یا دارایی‌هایی که متعلق به آن‌ها نیست. در مقابل، تنها یک دسته شاید شامل عدم اقدام/غفلت (حذف یا از قلم افتادگی) می‌شود: کم‌بیانی هزینه‌ها/بدهی‌ها (هزینه‌ها و بدهی کمتر از واقع شناسائی و ثبت گردد) (بیزلی و همکاران، ۲۰۱۰). با این حال، پژوهش حاضر یک توضیح جایگزین ممکن را در نظر می‌گیرد: اینکه تحریف‌های عمدی زمانی که متضمن اقدام (دستکاری) به‌جای عدم اقدام (حذف یا از قلم افتادگی) باشد، به احتمال زیاد به‌عنوان تقلبی شناخته می‌شوند. به این معنا که وقتی تقلب از طریق یک فرم فعال از ارتکاب انجام می‌شود، تحریف‌های حاصل ممکن است در ظاهر عمدی‌تر به نظر برسند و احتمال کشف، در نهایت تقلب را افزایش می‌دهند. در مقابل، تقلب‌هایی که از طریق حذف انجام می‌شوند، ممکن است کمتر عمدی به نظر برسند و بدینی حسابرس و احتمال کشف تقلب را کاهش دهند.

پژوهش‌های روانشناسی نشان می‌دهند که افراد ترجیح می‌دهند از طریق حذف (یعنی بی‌عملی) نتایج اخلاقی ناپسند را در مقایسه با انجام کاری (یعنی عمل) به دست آورند (ریتو و بارون، ۱۹۹۹؛ بارون و ریتو، ۲۰۰۴، ۱۹۹۴؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). به‌عنوان مثال، مسموم کردن یک نفر (عملی که انجام می‌شود) عموماً منفی‌تر از خودداری عمدی یک پادزهر از کسی که مسموم شده است (عمل حذف) تلقی می‌شود، حتی اگر عواقب مورد نظر یکسان باشد (کوچمن و همکاران، ۲۰۰۶).

بسیاری از توضیح‌های بالقوه وجود دارد که چرا افراد ترجیح می‌دهند از طریق حذف به جای ارتکاب آسیب وارد کنند. به‌عنوان مثال، انفعال بیشتر منجر به پشیمانی کمتری در هنگام وقوع یک پیامد منفی می‌شود (کاهنمن و تی‌ورسکی، ۱۹۸۲) و با توجه به اینکه نتیجه حاصل وضعیت موجود را حفظ می‌کند، ممکن است توجیه انتخاب انفعال آسان‌تر باشد (آندرسون، ۲۰۰۳). افزون بر این، ایجاد آسیب از طریق بی‌عملی اغلب کمتر غیراخلاقی است تا انجام آن از طریق یک اقدام صریح (ریتوف و بارون، ۱۹۹۹). بنابراین، پژوهشگران آشکار کرده‌اند که ترجیح ایجاد آسیب از

-
1. Cushman et al.
 2. Kahneman & Tversky
 3. Anderson

طریق حذف به جای ارتکاب، تلاشی استراتژیک توسط افراد خطاکار برای اجتناب از محکومیت شخص ثالث است که به آن «استراتژی حذف» می‌گویند (دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). ناظران شخص ثالث بیشتر هنگامی که آسیب ناشی از حذف در مقایسه با کمیسیون است، دیگران را با شدت کمتری محکوم می‌کنند (اسپرانکا و همکاران، ۱۹۹۱؛ کوردس دی وال، ۱۹۹۶؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱).

یکی از دلایلی که ممکن است حذف‌ها نسبت به کمیسیون‌ها با شدت کمتری نگریده شوند، این است که دانستن مقاصد واقعی یک فرد را برای ناظران خارجی دشوارتر می‌کند (کوردس دی وال، ۱۹۹۶؛ دیسکیولی و همکاران، ۲۰۱۱). حذف‌ها همواره در مقایسه با یک عمل فیزیکی، شواهد کمتری مبنی بر انجام اشتباه ایجاد می‌کنند و ممکن است «توضیح» آسان‌تر با ادعای عدم آگاهی از شرایط انجام شود (مثلاً «فراموش کردم»). به این دلایل، افرادی که می‌خواهند مقاصد واقعی خود را پنهان کنند، به احتمال زیاد حذف‌ها را بر خلاف اعمال ترجیح می‌دهند.

شواهد چشمگیری در ادبیات حسابرسی وجود دارد مبنی بر اینکه مدیران در ارتکاب و پنهان کردن تقلب در تلاش برای جلوگیری از شناسایی توسط حسابرسان به‌طور استراتژیک عمل می‌کنند (بلومفیلد ۱۹۹۵، ۱۹۹۷؛ زیمبلن و والر ۱۹۹۹؛ بولین ۲۰۱۱). برای مثال، در یک محیط آزمایشگاهی آزمایشی، بولین (۲۰۱۱) دریافت که مدیرانی که پیش‌بینی می‌کنند منابع حسابرسی بیشتری به حساب‌های پرخطر تخصیص می‌یابد، برای جلوگیری از شناسایی، تقلب را در حساب‌های با ریسک پایین‌تر انجام می‌دهند. در حالی که این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران تلاش می‌کنند تحریف‌های متقلبانه خود را از حسابرسان پنهان کنند، در مطالعه حاضر استدلال می‌شود که مدیران همچنین سعی می‌کنند با ارتکاب تقلب و کلاهبرداری اهداف متقلبانه خود را پنهان کنند، به روش‌هایی که اگر تحریف اساسی در نهایت کشف شود، کمتر عمدی به نظر می‌رسد. به‌طور خاص، انتظار می‌رود زمانی که مدیران بتوانند با حذف یک معامله از صورت‌های مالی یا با ثبت نامناسب یک معامله، به یک هدف سود دست یابند، مطابق با نظریه روانشناسی رفتار کرده و استراتژی حذف را انتخاب کنند. در این خصوص همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی «خطا یا تقلب؟ تأثیر حذفیات بر استراتژی‌های تقلب مدیریت و ارزیابی حسابرسان از تحریف‌های شناسایی شده» پرداخته‌اند و نشان دادند که مدیران ترجیح می‌دهند یک معامله را از صورت‌های مالی حذف کنند تا اینکه آن را به‌طور نامناسب ثبت کنند. آنها همچنین ترجیح می‌دهند به جای ارائه اطلاعات گمراه‌کننده، اطلاعات مهم را از اسناد پشتیبان حذف کنند. با این حال، حسابرسان بیشتر بر این باورند که تحریف‌های مربوط به حذف‌ها، غیرعمدی هستند.

به طور خاص حسابرسان نسبت به یک معامله حذف شده در مقایسه با یک معامله ثبت شده اشتباه کمتر شک دارند. آن‌ها همچنین نسبت به تحریف ناشی از حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان در مقایسه با ارائه اطلاعات نادرست، کمتر تردید دارند. به طور کلی، این مطالعه یک روش تقلب (حذف) را مشخص می‌کند که مدیران شاید از آن استفاده می‌کنند، اما بعید به نظر می‌رسد که این روش عمدی باشد. بر این اساس فرضیه اول به شرح زیر است.

فرضیه اول: حسابرسان در روبرویی با صورتهای مالی حاوی تحریف با استفاده از استراتژی حذف معاملات، چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است.

هنگام ارتکاب یک عمل متقلبانه، مدیران نه تنها باید نوع معامله(های) مورد دستکاری، بلکه چگونگی انجام و پنهان کردن دستکاری آن‌ها را نیز تعیین کنند. یکی از راه‌های اطمینان از اینکه یک تراکنش به درستی حساب نشده، دستکاری یک سند پشتیبان است که تراکنش بر اساس آن انجام شده است. به عنوان مثال، یک مدیر می‌تواند اطلاعات فرم سفارش فروش را دستکاری کند تا مطمئن شود که بخش حسابداری فروش را پیش از موعد ثبت می‌کند. چنین دستکاری می‌تواند با حذف اطلاعات پیوسته با مورد ماهیت معامله یا با ارائه اطلاعات نادرست که ماهیت واقعی معامله را نادرست نشان می‌دهد، انجام شود. مطابق با تئوری استراتژی حذف، پیش‌بینی می‌شود که مدیران ترجیح می‌دهند اطلاعات مهم را از یک سند پشتیبان حذف کنند تا اینکه اطلاعات را نادرست در سند ارائه دهند. بر این اساس فرضیه دوم به شرح زیر است.

فرضیه دوم: حسابرسان در روبرویی با صورتهای مالی حاوی تحریف با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است.

نظریه انتخاب عمومی از جمله نظریه‌های حوزه اقتصاد سیاسی است که بحث از دولت را نه در عرصه جست و جوی خاستگاه این نهاد و ریشه‌های آن، بلکه در میدان عملکردهای دولت و توان آن از دو نگاه واقعی و صوری، مورد کند و کاو قرار می‌دهد. نقطه تمرکز این بحث، انسان اقتصادی یعنی انسانی از منظر دانش اقتصادی است که موجودی منطقی و ناظر به منافع خویش بر پایه تحلیل هزینه-فایده است. نظریه انتخاب عمومی نگاهی به کارکردهای این انسان در چارچوبی دولتی-دیوانی دارد (محمدی، ۱۳۸۶). نظریه انتخاب عمومی بر محور این پرسش بنا نهاده شده است که آیا انتخاب فرد در گروه تابع منافع وی است یا آن‌که منافع جمع ملاک انتخاب و اقدام وی قرار می‌گیرد. این مساله تحت عناوین متفاوتی چون انتخاب داوطلبانه، انتخاب اجباری، انتخاب جمعی، انتخاب منطقی، انتخاب اجتماعی و پارادوکس رای دهنده مورد بحث واقع شده و در رشته‌های مختلف از آن تحلیل‌هایی به عمل آمده است. بر اساس تئوری انتخاب عمومی، سیاست‌مداران و کارگزاران دولتی زندگی خود را فدای منافع شهروندان نمی‌کنند و رفتار آنان کم و بیش شبیه به تاجران، بازرگانان و صنعت‌گران است. بدین معنی که اگر آنان کاری به‌نفع

شهروندان انجام می‌دهند، آن کار برای خود آنان نیز منافع مستقیمی را به ارمغان می‌آورد (الوانی، ۱۳۷۵). دیزورت و هاریسون^۱ (۲۰۱۸) معتقدند که مصداق بارز نظریه انتخاب عمومی، بررسی کشف تقلب در سازمان‌هایی با مالکیت دولتی است، به این دلیل که حمایت‌های سیاسی دولت منجر به کاهش تقلب می‌شود و به دلیل تقویت سازوکارهای نظارت داخلی در شرکت‌ها فرصت ارتکاب تقلب را از مدیریت سلب می‌کند. راسلان و همکاران (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که بین کشف تقلب و مالکیت دولتی یک رابطه معکوس وجود دارد. دیزورت و هاریسون (۲۰۱۸) از طریق درک احساس مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در سازمان‌های دولتی، به این نتیجه دست یافتند که به واسطه شرایط حاکم بر محل اشتغال حسابرسان و خصوصیات شخصیتی، ارتکاب تقلب در سازمان‌های دولتی نسبت به سازمان‌های خصوصی کمتر و حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب در شرکت‌هایی با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌هایی با مالکیت خصوصی، با احتمال بالاتر قضاوت آن‌ها مبنی بر اظهارنظرهای تعدیل نشده در گزارش حسابرسان مستقل است. سامائول و همکاران^۲ (۲۰۲۰) معتقدند که نظریه انتخاب عمومی در خصوص احتمال تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی نشان می‌دهد، شرکت‌های بخش دولتی تمایل کمتری به تقلب دارند. صاحب‌نظران دلیل این امر را تدوین مقررات اخلاقی توسط دولت و نظارت بیشتر دولت در راستای تامین منافع عمومی تفسیر می‌کنند (جوهانسون^۳، ۲۰۰۳). همچنین پیوسته با نظریه انتخاب عمومی، سازمان‌های دولتی بیشتر از موسسات خصوصی در کانون توجه قرار دارند (ری‌یورینک^۴، ۲۰۱۸). از این‌رو، با احتمال کمتری دست به تقلب در صورت‌های مالی می‌زنند (بوینه^۵، ۲۰۰۲). از طرفی به دلیل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی قوی در شرکت‌های بزرگ، با کاهش احتمال وقوع اشتباه و تحریف در صورت‌های مالی آن‌ها، احتمال دریافت گزارش حسابرسان تعدیل شده در این شرکت‌ها کاهش می‌یابد (آیرلند، ۲۰۰۳). بر این اساس فرضیه سوم و چهارم به شرح زیر است.

فرضیه سوم: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است.

فرضیه چهارم: حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است.

-
1. DeZoort & Harrison
 2. Samuel et al
 3. Johnson
 4. Reurink
 5. Boyne

روش‌شناسی

این پژوهش یک مطالعه توصیفی-همبستگی است که به منظور سناریوی مالکیت دولتی برای بررسی قضاوت حسابرس در خصوص تحریف‌های کشف شده در صورت‌های مالی و گرفتن استراتژی از قلم افتادگی صاحبکار با استفاده از تئوری انتخاب عمومی دولت، انجام شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل واریانس تک متغیره (ANOVA) و یک نمونه (T-test) استفاده شد. در تجزیه و تحلیل واریانس تک متغیره ANOVA برای ارزیابی همگنی واریانس گروه‌ها از آزمون لوین استفاده شد. اگر سطح معنی‌داری آزمون لوین بالاتر از ۰/۰۵ باشد، نشان‌دهنده همگنی واریانس است.

مدیران سعی می‌کنند دستکاری سود را پنهان کنند. زیرا اگر دستکاری‌های انجام شده برای تقلب کشف شود، دیگر هیچ منفعتی برای مدیریت نخواهد داشت. بنابراین مدیر در تلاش است تا از کشف حساب‌های دستکاری شده توسط حسابرسان جلوگیری کند. این جنبه از دستکاری سود، مدیریت حسابرس نامیده می‌شود. مدیریت حسابرس طیف گسترده‌ای از روش‌ها را پوشش می‌دهد و یکی از مهم‌ترین آن‌ها طعمه‌گذاری است. پرسش این است که آیا حسابرسان هنگام استفاده از تکنیک‌های دستکاری سود (طعمه‌گذاری و انحراف) توسط مدیریت صاحبکار، تحریف در حساب‌های مدیریت شده را تشخیص خواهند داد؟ جنبه مهم از دیدگاه حسابرس این است که منافع آن‌ها با اقدامات متقابلانه‌ای در هم تنیده می‌شود که باعث تحریف‌های چشمگیری در صورت‌های مالی می‌شود. مدیران ممکن است توجه حسابرس را به حساب‌هایی که عاری از تحریف و اشتباه هستند، منحرف کنند که به آن حساب‌های پاک می‌گویند، یا ممکن است توجه حسابرس را به حساب‌های مخدوش، (تحریف‌هایی که بر سود تأثیر نمی‌گذارد، تنها برای گمراه کردن یا منحرف کردن) منحرف کنند. توجه حسابرس از حساب‌های دستکاری سود ایجاد می‌شود. بررسی این مهم، با استفاده از سناریو انجام شده است و داده‌ها با استفاده از سناریو جمع‌آوری شد. سناریو بر اساس مقیاس لیکرت طراحی شده است. سناریوها برگرفته از پژوهش همپلتون و اسمیت (۲۰۲۱) است.

به منظور حصول اطمینان از روایی سناریو، قبل از توزیع نهایی بین اعضای نمونه، سناریوها توسط تعدادی از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بررسی و نظرات آن‌ها اعمال شد. سناریوی ۱، قضاوت حسابرس را در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با

استفاده از استراتژی از قلم افتادگی ارزیابی می‌کند. سناریوی ۲، قضاوت حسابرسان را در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد ارزیابی می‌کند (همیلتون و اسمیت، ۲۰۲۱). سناریوها در چهار حالت توزیع می‌شود.

در حالت اول از حسابرسان خواسته شده است که فرض کنید شما حسابرسان شرکت آلفا هستید و در جریان بررسی حساب‌های پرداختی، شما برای جمع‌آوری شواهد، برای بستنکاران شرکت، تاییدیه ارسال می‌کنید. پس از دریافت تاییدیه‌ها از بستنکاران، شما متوجه یک مغایرت در تاییدیه دریافتی از موسسه تبلیغاتی می‌شوید. این مبلغ را موسسه تبلیغاتی در زمان ارسال تاییدیه، به‌عنوان اختلاف حساب مشخص کرده است. موسسه تبلیغاتی مدعی است که مبلغ بیشتری را طلبکار است و یک نسخه از ضمیمه قرارداد که توسط مدیر بازاریابی شرکت نیز امضاء شده است، برای تایید مبلغ حساب پرداختی به شرکت ارسال می‌کند. این مساله به نسبت دیر هنگام (نزدیک به تاریخ گزارش حسابرسان) در فرآیند حسابرسان مشخص شد. در ضمیمه قراردادی که شرکت با موسسه تبلیغاتی منعقد کرده است، بیان شده در صورتی که فروش هدف محقق نشود (منظور از فروش هدف، رسیدن به فروش پیش بینی شده توسط مدیریت است) موسسه تبلیغاتی مجاز است که خدمات تبلیغاتی بیشتری نسبت به مبلغ نوشته شده در قرارداد به شرکت ارائه کند تا شرکت بتواند به فروش هدف خود دست یابد. چون شرکت در پایان سال به فروش هدف خود نرسیده است، پس در پیوند با مفاد ضمیمه قرارداد، خدمات تبلیغاتی اضافه انجام شده و در حساب مشتری نیز نوشته شده است. پس به همین مبلغ، هزینه‌ها کمتر نشان داده شده است، از نظر شما این رویداد تا چه میزان عمدی است؟

سپس در حالت دوم از حسابرسان خواسته شده است که فرض کنید شما حسابرسان شرکت آلفا هستید. در جریان بررسی حساب‌های دریافتی، به منظور جمع‌آوری شواهد، برای بدهکاران شرکت تاییدیه ارسال می‌کنید. پس از دریافت تاییدیه‌ها از بدهکاران، شما متوجه یک مغایرت در تاییدیه دریافتی از یکی از مشتریان شرکت می‌شوید. این مبلغ را مشتری پیشگفته در زمان ارسال تاییدیه، به‌عنوان اختلاف حساب مشخص کرده است. مشتری مدعی است که مبلغ کمتری را بدهکار است و یک نسخه از ضمیمه قرارداد که توسط مدیر فروش شرکت نیز امضاء شده است برای تایید مبلغ حساب دریافتی به شرکت ارسال می‌کند. این مساله به نسبت دیر هنگام (نزدیک به تاریخ گزارش حسابرسان) در فرآیند حسابرسان مشخص شد. در ضمیمه قرارداد داد بیان شده است فروش

محصولات شرکت، وابسته به ارسال تاییدیه از سوی مشتری به شرکت در جهت سالم بودن محصول و منطبق بودن با سفارش مشتری است (در غیر این صورت محصول برگشت داده می‌شود). به بیان دیگر تا قبل از تاییدیه مشتری درآمد فروش شناسایی نمی‌شود. در پایان سال جاری، محصولات به مشتری تحویل داده شده، اما ارزیابی و تایید آن تا سال آتی انجام نشده است. پس شناسایی درآمد تا سال آتی نباید انجام شود. در صورتی که واحد حسابداری درآمد فروش را در سال جاری ثبت کرده است. پس به همین مبلغ درآمدها بیشتر نشان داده شده است. از نظر شما، این رویداد تا چه میزان عمدی است؟

سپس در حالت سوم و چهارم از حساب‌برسان خواسته شده است که فرض کنید مالکیت شرکتی که بررسی کردید، متعلق به بخش عمومی است. اکنون با پیش فرض اینکه شرکت مورد بررسی دولتی بوده است، از نظر شما این رویداد تا چه میزان عمدی است؟ و دوباره به سناریوی ۱ و ۲ توسط حساب‌برسان پاسخ داده شد.

سرانجام پس از جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز، داده‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در نتیجه برای سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد. در این پژوهش از روایی محتوایی استفاده شد. برای سنجش روایی پرسشنامه از نظرهای کارشناسان و استادان مجرب استفاده شد. برای سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد که $0/88$ بود. در نتیجه از آنجایی که مقدار آلفای کرونباخ بیشتر از $0/70$ بود، پرسش‌های پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار بودند. جامعه آماری این پژوهش کلیه حساب‌برسان (حساب‌برسان ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد) شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری ایران در سال ۱۴۰۰ است. با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری، با فرض در نظر گرفتن جامعه بی‌نهایت، سناریوها بین اعضای جامعه آماری موجود توزیع می‌شود. برای نمونه‌گیری از آزمون نمونه‌گیری تصادفی بدون قرارگیری جامعه نامحدود استفاده می‌شود. جامعه آماری موجود شامل ۱۰۶ حساب‌برس است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سابقه کاری و عضویت جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۰۱. آمار توصیفی

عضویت جامعه حسابداران رسمی	
٪۱۳,۳	عضویت دارد
٪۸۶,۷	عضویت ندارد
٪۱۰۰	جمع
سابقه کاری	
٪۵۰	بین ۱ تا ۱۰ سال
٪۲۶,۷	بین ۱۱ تا ۲۰ سال
٪۱۵	بین ۲۱ تا ۳۰ سال
٪۸,۳	بالای ۳۰ سال
٪۱۰۰	جمع
جنسیت	
٪۸۵	مرد
٪۱۵	زن
٪۱۰۰	جمع
رشته تحصیلی	
٪۷۸,۳	حسابداری
٪۱۱,۷	حسابرسی
٪۱۰	مدیریت
٪۱۰۰	جمع
سن	
٪۲۰	بین ۲۰ تا ۳۰ سال
٪۳۵	بین ۳۱ تا ۴۰ سال
٪۳۰	بین ۴۱ تا ۵۰ سال
٪۱۱,۷	بین ۵۱ تا ۶۰ سال
٪۴,۳	بالای ۶۰ سال
٪۱۰۰	جمع
مدرک تحصیلی	
٪۱۳,۳	لیسانس
٪۷۰	فوق لیسانس
٪۱۶,۷	دکتری
٪۱۰۰	جمع
سمت	
٪۱۶,۷	شریک
٪۲۰	مدیر حسابرسان
٪۱۶,۷	سرپرست حسابرسان
٪۲۵	حسابرس ارشد
٪۲۱,۷	حسابرس
٪۱۰۰	جمع

نتایج آمار توصیفی شرکت کنندگان در پژوهش از نظر جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه و موقعیت آن‌ها نشان داد که ۸۵ درصد از حسابرسان مرد و ۱۵ درصد از حسابرسان زن، از منظر رشته تحصیلی ۷۸,۳ درصد حسابداری، ۱۱,۷ درصد حسابرسی و ۱۰ درصد مدیریت (اقتصاد = ۰)، سن ۲۰٪ حسابرسان بین ۲۰-۳۰ سال و ۳۵٪ بین ۳۱-۴۰ سال، ۳۰٪ بین ۴۱-۵۰ سال و ۱۱,۷٪ بین ۵۱-۶۰ سال و ۳,۳٪ بالای ۶۰ سال است. سابقه حسابرسی ۵۰٪ بین ۶۰ سال است. ۱۰-۱ سال، ۲۶,۷٪ بین ۱۱-۲۰ سال، ۱۵٪ بین ۲۱-۳۰ سال و ۸,۳٪ بالای ۳۰. ۱۳,۳٪ دارای مدرک لیسانس، ۷۰٪ فوق لیسانس و ۱۶,۷٪ دکترا هستند. ۱۶,۷ درصد شرکا، ۲۰ درصد مدیران حسابرسی، ۱۶,۷ درصد سرپرست، ۲۵ درصد حسابرسان ارشد و ۲۱,۷ درصد حسابرسان هستند. ۸۶,۷ درصد در مؤسسات حسابرسی و ۱۳,۳ درصد در مؤسسات حسابرسی شاغل هستند.

در این مطالعه، بررسی می‌شود که آیا حسابرسان نسبت به تحریف‌های ناشی از استراتژی از قلم افتادگی در دستکاری شواهد، کمتر بدبین هستند یا خیر؟ از طریق مجموعه‌ای از آزمایش‌ها، دو روش بررسی شد که از طریق آن‌ها می‌توان از استراتژی از قلم افتادگی برای پنهان کردن تقلب استفاده کرد: ۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و ۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان. جداول ۱ تا ۸ میانگین هر یک از قضاوت‌های حسابرسان را نشان می‌دهد. قضاوت حسابرسان در روبرویی با استراتژی‌های صاحبکار (۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و ۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان، در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی تک نمونه‌ای برای استراتژی از قلم افتادگی

سناریو اول	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطا
۱۰۶	۲,۷	۱,۵۶۵۵۲	۰,۲۰۲۱۱	

میانگین شرکت کنندگان در سناریوی اول ۲/۷ است و شواهد نشان می‌دهد که ۳۳ درصد کاملاً غیرعمدی، ۲۲ درصد تا حدودی غیرعمدی، ۲۲ درصد تا حدودی عمدی، ۱۸ درصد کاملاً عمدی و ۵ درصد بدون نظر بوده‌اند.

جدول ۳. آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی از قلم افتادگی

Test Value = 0					
سناریو اول	t	df	Sig. (2-tailed)	میانگین	
				پایین	بالا
۱۳,۳۵۹	۱۰۵	۰,۰۰۰	۲,۷	۲,۲۹۵۶	۳,۱۰۴۴

سطح معناداری برای سناریوی اول برابر با ۰/۰۰۰ است که نتایج نشان داد، حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی از قلم افتادگی، حسابرسان تحریف شناسایی شده را غیرعمدی می‌دانند، در نتیجه، فرضیه اول رد نمی‌شود.

جدول ۴. آمار توصیفی آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی دستکاری شواهد

سناریو دوم	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطا
	۱۰۶	۳,۹۶۶۶۷	۱,۲۶۱۷۸	۰,۱۶۲۹۰

میانگین شرکت‌کنندگان در سناریوی دوم ۳/۹۶ است و شواهد نشان می‌دهد که ۴۸ درصد کاملاً غیرعمدی، ۲۳ درصد تا حدودی عمدی، ۱۳ درصد تا حدودی غیرعمدی، ۱۰ درصد بدون نظر و ۵ درصد کاملاً غیرعمدی بوده‌اند.

جدول ۵. آزمون تک نمونه‌ای برای استراتژی دستکاری شواهد

Test Value = 0						
سناریو دوم	t	df	Sig. (2-tailed)	میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪	
					پایین	بالا
	۲۴,۳۵۱	۱۰۵	۰,۰۰۰	۳,۹۶۶۶۷	۳,۶۴۰۰۷	۴,۲۹۲۶

سطح معناداری سناریوی دوم برابر ۰/۰۰۰ است که نتایج نشان داد حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی تحریف شده با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، حسابرسان تحریف شناسایی شده را عمدی می‌دانند. پس مدیران تقلب را با حذف یک معامله هزینه به جای ثبت اشتباه معامله درآمد انتخاب می‌کنند. مدیران همچنین با حذف اطلاعات در پیوند، از یک سند پشتیبان به جای ارائه نادرست ماهیت معامله، تقلب را انتخاب می‌کنند. افزون بر این، حسابرس یک تحریف را زمانی که شامل حذف (مثلاً یک معامله هزینه حذف شده یا اطلاعات حذف شده از یک سند پشتیبان) در مقایسه با شکل فعال‌تر دستکاری است، کمتر عمدی ارزیابی می‌کند. در مجموع، این نتایج نشان می‌دهد که روش‌های تقلب شاید توسط مدیران انتخاب می‌شود، روش‌هایی که حسابرسان بعید به نظر می‌رسند که متقلبانه باشند، در نتیجه، فرضیه دوم رد نمی‌شود.

قضاوت حسابرس در روبرویی با استراتژی‌های صاحبکار: (۱) با حذف یک معامله از صورت‌های مالی و (۲) با حذف اطلاعات از یک سند پشتیبان، در بین شرکت‌های دولتی و شرکت‌های خصوصی ارائه می‌شود. جدول ۶ نتایج را برای شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که از استراتژی حذف استفاده کرده‌اند.

جدول ۶. ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی از قلم افتادگی

ضریب تاثیر	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
۰,۰۰۱	۵,۳۵۳	۸,۵۹۸	۴	۳۴,۳۹۳	بین گروه‌ها
		۱,۶۰۶	۵۵	۸۸,۳۴۰	بدون گروه‌ها
			۵۹	۱۲۲,۷۳۳	مجموع

جدول ۷ نتایج را برای شرکت‌های خصوصی که از استراتژی حذف استفاده کرده‌اند، نشان

می‌دهد.

جدول ۷. ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی از قلم افتادگی

ضریب تاثیر	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
۰,۱۹۹	۱,۵۴۳	۴,۳۷۰	۴	۲۵,۴۸۰	بین گروه‌ها
		۲,۳۳۲	۵۵	۱۱۳,۲۵۳	بدون گروه‌ها
			۵۹	۱۵۰,۷۳۳	مجموع

سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی حذف برابر با ۰/۰۰۱ است، اما سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های خصوصی برابر با ۰,۱۹۹ است که نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های خصوصی در مقابل شرکت‌های دولتی بیشتر از استراتژی از قلم افتادگی استفاده می‌کنند و حساب‌برسان در روبرویی با صورت‌های مالی، حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است، در نتیجه، فرضیه سوم رد نمی‌شود.

جدول ۸ نتایج را برای شرکت‌های دولتی نشان می‌دهد که از استراتژی دستکاری شواهد استفاده کرده‌اند.

جدول ۸. ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی دستکاری شواهد

ضریب تاثیر	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
۰,۰۰۰	۶,۷۰۱	۸,۴۹۸	۴	۳۳,۹۹۱	بین گروه‌ها
		۱,۲۶۸	۵۵	۶۹,۷۴۳	بدون گروه‌ها
			۵۹	۱۰۳,۷۳۳	مجموع

جدول ۹ نتایج را برای شرکت‌های خصوصی که از استراتژی دستکاری شواهد استفاده کرده‌اند، نشان می‌دهد.

جدول ۹. ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی دستکاری شواهد

ضریب تاثیر	F	میانگین مربعات	df	مجموع مربعات	
۰,۳۰۰	۲,۳۳۸	۴,۱۱۶	۴	۲۴,۴۶۴	بین گروه‌ها
		۱,۳۸۱	۵۵	۷۰,۹۳۶	بدون گروه‌ها
			۵۹	۹۵,۴۰۰	مجموع

سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های دولتی در استراتژی دستکاری شواهد برابر با ۰/۰۰۰ است، اما سطح معناداری در آزمون ANOVA برای شرکت‌های خصوصی در استراتژی دستکاری شواهد برابر با ۰,۳۰۰ است که نتایج نشان می‌دهد شرکت‌های خصوصی در مقابل شرکت‌های دولتی بیشتر از استراتژی حذف استفاده می‌نمایند و حسابرسان در مواجهه با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده عمدی است، در نتیجه، فرضیه چهارم رد نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

برای کشف گزارشگری مالی متقلبانه، حسابرسان نه تنها باید تحریف را شناسایی کنند، بلکه باید به درستی (در ابتدا یا بعد از پژوهش‌های تکمیلی) نتیجه بگیرند که تحریف ناشی از یک اقدام عمدی است. بنابراین، ضروری است که حسابرسان بتوانند به‌طور مؤثر در مورد این احتمال که تحریف شناسایی شده عمدی ایجاد شده است، قضاوت کنند. متأسفانه، اگر مدیران به‌طور استراتژیک روش‌هایی را برای ارتکاب تقلب انتخاب کنند که در ظاهر کمتر عمدی به نظر می‌رسد، این توانایی ممکن است به خطر بیفتد. موضوع سردرگمی یا منحرف کردن حسابرسان باعث کاهش اثربخشی حسابرسان می‌شود. بنابراین برای حسابرسان مهم است که مراقب باشند که صاحبکار آن‌ها را منحرف نکند. پژوهش‌های روانشناختی زیادی در مورد تأثیر کمبود توجه، پیگیری اطلاعات، ظرفیت ذهنی افراد و تأثیر ارزش‌های شخصی بر قضاوت افراد انجام شده است. اما پژوهش‌های کمی در مورد رابطه بین انحراف و توجه حسابرس به‌عنوان یک استراتژی طعمه‌گذاری برای پنهان کردن حساب‌های مدیریت شده انجام شده است.

از آنجایی که معامله حذف شده همیشه یک هزینه است و معامله ثبت شده اشتباه همیشه درآمد محسوب می‌شود، در این پژوهش شرکت‌کنندگان حسابرسان هستند. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان در پاسخ به معاملات حذف شده در مقایسه با معاملات اشتباه ثبت شده، تردید کمتری از خود نشان می‌دهند. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود و حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی دستکاری شده با استفاده از استراتژی حذف، تحریف‌های شناسایی شده را غیرعمدی می‌دانند. نتیجه فرضیه اول با پژوهش همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) مطابقت دارد. در حالی که ماهیت این کاهش تردید بر اساس حساب مربوط (درآمد یا هزینه) متفاوت است، در همه موارد، حسابرسان به شیوه‌ای کمتر شکاکانه به تحریف‌های ناشی از حذف، پاسخ می‌دهند. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود و حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی مخدوش با استفاده از استراتژی دستکاری شواهد، تحریف‌های شناسایی شده را عمدی می‌دانند. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش همیلتون و اسمیت (۲۰۲۱) همپوشی دارد.

این پژوهش به ادبیات مربوط به گزارشگری مالی متقلبانه و شناسایی آن توسط حسابرسان کمک می‌کند. در حالی که پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که مدیران تلاش می‌کنند تحریف‌های متقلبانه خود را پنهان کنند، این پژوهش نشان می‌دهد که مدیران همچنین سعی می‌کنند با انجام تقلب، اهداف متقلبانه خود را به روش‌هایی پنهان کنند که در صورت شناسایی تحریف حاصل، کمتر عمدی به نظر می‌رسد. به‌طور مشابه، ادبیات حسابرسی مربوط به کشف تقلب در درجه اول بر توانایی حسابرسان برای شناسایی تحریفات متقلبانه (به‌عنوان مثال، از طریق ارزیابی ریسک تقلب و روش‌های برنامه‌ریزی) متمرکز شده است. با این حال، نمی‌توان فرض کرد که به محض شناسایی یک تحریف، به‌طور دقیق به‌عنوان تقلب ارزیابی می‌شود. بنابراین، ادبیات حسابرسی با بررسی عواملی که بر ارزیابی حسابرسان از تحریف‌های شناسایی شده تأثیر می‌گذارند، توسعه می‌یابد، به‌ویژه عواملی که باعث می‌شوند تحریف به‌عنوان کم و بیش عمدی درک شود.

نتایج پژوهش باید مورد توجه متخصصان حسابرسی و قانون‌گذاران نیز باشد. در حالی که استانداردهای حسابرسی از حسابرسان می‌خواهد که در نظر بگیرند که آیا تحریف‌های شناسایی شده ممکن است آگاهانه ایجاد شده باشد یا خیر؟ شواهد کمی در مورد اثربخشی این ارزیابی‌ها وجود دارد. پژوهش حاضر نشان می‌دهد که وقتی مدیران از استراتژی حذف، استفاده می‌کنند، حسابرسان تمایل دارند تحریف‌های حاصل را به‌عنوان غیرعمدی تلقی کنند. به این ترتیب، حسابرسان از آموزشی بهره‌مند می‌شوند که آگاهی آنها را از این استراتژی تقلب افزایش می‌دهد و آنها را تشویق می‌کند که نسبت به تحریف‌هایی که با حذف مشخص می‌شود، شک داشته باشند.

بنابراین، نتایج پژوهش استوار بر اینکه مدیران با حذف معامله‌های هزینه‌ای، تقلب را انتخاب می‌کنند، ممکن است با داده‌های تقلب که نشان می‌دهند بیشتر تقلب‌ها شامل ثبت نامناسب درآمدها است، ناسازگار به نظر برسد. با این حال، نتایج حاصل از مطالعات حسابرسی می‌تواند به توضیح این تناقض آشکار کمک کند. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که افزون بر ثبت نادرست درآمدها، مدیران ممکن است با حذف هزینه‌ها نیز مرتکب تقلب شوند، اما تعداد کمتری از این حذفیات به‌عنوان گزارشگری متقلبانه شناسایی می‌شوند، زیرا حسابرسان به احتمال زیاد حذف‌ها را به‌عنوان خطاهای غیرعمدی تلقی می‌کنند. همچنین شایان یادآوری است که نتایج نشان می‌دهد حسابرسان نسبت به تحریف‌های درآمدی نسبت به تحریف هزینه‌ها تردید کمتری دارند. این ممکن است بیشتر به توضیح اینکه چرا بیشتر تقلب‌های شناسایی‌شده شامل درآمدهایی است که به‌طور نامناسب ثبت شده‌اند کمک می‌کند، در حالی که تعداد بسیار کمتری شامل هزینه‌های حذف‌شده است، یعنی حسابرسان ممکن است بر این باور باشند که انواع خاصی از تحریف‌ها (مانند مواردی که شامل حذف و یا هزینه‌ها می‌شوند) بعید است که تقلبی باشند. پژوهش‌های بیشتری برای درک میزان تقلب توسط مدیران و پنهان کردن موفقیت آمیز آن (مثلاً از حسابرسان، هیئت مدیره و مجمع صاحبان سهام) از طریق روش‌هایی که در ظاهر غیرعمدی به نظر می‌رسند، مورد نیاز است.

فرضیه سوم و چهارم به این موضوع می‌پردازد که حسابرسان در روبرویی با صورت‌های مالی حاوی تحریف ناشی از استراتژی حذف معاملات و استراتژی دستکاری شواهد، در خصوص شرکت‌های با مالکیت دولتی در مقایسه با شرکت‌های با مالکیت خصوصی، به احتمال بیشتری چنین قضاوت می‌کنند که اشتباه شناسایی شده غیر عمدی است. نتایج برای فرضیه سوم و چهارم نشان داد که حسابرسان با فرض اینکه مالکیت شرکتی که بررسی کرده‌اند، متعلق به بخش عمومی است، در واکنش به استراتژی حذف معاملات در مقایسه با معاملات اشتباه ثبت شده، تردید کمتری از خود نشان می‌دهند و وجود مالکان دولتی، به دلیل افزایش نظارت مؤثر منطبق بر تئوری انتخاب عمومی، اثر مثبت بر نگرش حسابرس نسبت به از قلم افتادگی‌ها دارد.

پژوهش حاضر در معرض محدودیت‌های ذاتی است که باید هنگام ارزیابی این یافته‌ها در نظر گرفته شود. در حالی که شواهد نشان می‌دهد که مدیران تقلب را با حذف هزینه‌ها به جای ثبت نادرست درآمدها انتخاب می‌کنند، نمی‌توان تعیین کرد که آیا این انتخاب بیشتر ناشی از حساب

درگیر (هزینه در مقابل درآمد) است یا (عدم) اقدام مورد نیاز (عدم ثبت در مقابل ثبت اشتباه معامله). پژوهش‌های آتی برای تفکیک این اثرات و درک بهتر روش‌هایی که مدیران در تلاش برای اینکه تحریف‌های ناشی از آن کمتر عمدی به نظر برسد، مرتکب تقلب می‌شوند، مورد نیاز است. افزون بر این، فرض می‌شود که تحریف پیشتر توسط حساب‌برسان شناسایی شده است. بنابراین، مطالعه انجام شده نمی‌تواند تعیین کند که آیا تحریفی که با حذف یا اشتباه مشخص می‌شود، در وهله اول احتمال بیشتری دارد که شناسایی شود. شواهد نشان می‌دهد که مدیران معتقدند حذف‌ها احتمال کمتری دارد شناسایی شوند، اما پژوهش‌های بیشتری برای آزمایش اینکه آیا به راستی چنین است یا خیر، مورد نیاز است. اگر حذفیات هم: ۱) کمتر احتمال دارد که شناسایی شوند و ۲) هم احتمال کمتری دارد که در صورت تشخیص عمدی قضاوت شوند، پیامدهای استراتژی حذف ممکن است بیشتر از آنچه پژوهش حاضر نشان می‌دهد، برجسته باشد.



منابع

- رضائی، محمدجواد؛ موحدی بک‌نظر، مهدی. (۱۳۹۶). تبیین و ارزیابی نظریه انتخاب عمومی. *بررسی مسائل اقتصاد ایران*، ۴(۱)، ۸۹-۱۱۴.
- زرین، قربان (۱۳۹۶). مسیولیت حسابرسان در حسابرسی برای کشف تقلب در ادارات دولتی و شرکت‌های دولتی و موسسات خصوصی، پنجمین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی، شیراز.
- لاله ماژین، مریم؛ زلفی، حسن؛ بیات، مرتضی؛ سبحانی، علی. (۱۳۹۶). تأثیر مالکیت دولتی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۶)، ۱۵۱-۱۷۰.
- محمدی، حمیدرضا ملک. (۱۳۸۶). تخت بی‌بخت؛ بازاندیشی مفهومی نظریه انتخاب عمومی. *فصلنامه سیاست*، ۳۷(۱)، ۱-۱۳.
- نعمتی کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). تأثیر استراتژی‌های یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر تقلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۲)، ۷۹-۹۴.
- الوانی، سیدمهدی. (۱۳۷۵). نظریه انتخاب عمومی و ضرورت تحول در ساختار اداری. *مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)*، ۶(۲۳، ۲۴)، ۵-۱۹.

References

- Anderson, C. J. 2003. The psychology of doing nothing: Forms of decision avoidance result from reason and emotion. *Psychological Bulletin* 129: 139-167.
- Baron, J., and I. Ritov. (1994). Reference points and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 59: 475-498.
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and T. L. Neal. (2010). *Fraudulent financial reporting 1998 – 2007, an analysis of U.S. public companies*. New York, NY: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Bloomfield, R. 1995. Strategic dependence and inherent risk assessments. *The Accounting Review* 70 (1): 71-90.
- Bloomfield, R. 1997. Dependence and the assessment of fraud risk: A laboratory study. *The Accounting Review* 72 (4): 517-538.
- Bowlin, K. 2011. Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *The Accounting Review* 86 (4): 1231-1253.

- Cushman, F. A., L. Young, and M.D. Hauser. 2006. The role of conscious reasoning and intuition in moral judgment: Testing three principles of harm. *Psychological Science* 17: 1082-1089.
- Dechow, P. M., W. Ge, C. R. Larson, and R. G. Sloan. (2011). Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 17-82.
- DeScioli, P., J. Christner, and R. Kurzban. (2011a). the omission strategy. *Psychological Science* 22 (4): 442-446.
- DeScioli, P., R. Bruening, and R. Kurzban. (2011b). the omission effect in moral cognition: Toward a functional explanation. *Evolution and Human Behavior* 32: 204-215.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- Gounopoulos, D. (2004), "Accuracy of Management Earnings Forecasts in IPO Prospectuses: Evidence From Athens Stock Exchange", Working Paper, University of Surrey: United Kingdom.
- Gounopoulos, D. (2004), "Accuracy of Management Earnings Forecasts in IPO Prospectuses: Evidence From Athens Stock Exchange", Working Paper, University of Surrey: United Kingdom.
- Hamilton, E. L. 2016. Evaluating the intentionality of identified misstatements: How perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 35 (4): 57-78.
- Hamilton, E. L., & Smith, J. L. (2021). Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements. *The Accounting Review*, 96(1), 225-249.
- Hassan, O. and Giorgioni, G. (2019), "The impact of corruption on analyst coverage", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 34 No. 3, pp. 305-323. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1783>
- Jensen, M. (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems", *Journal of Finance*. 48, PP. 831-880.
- Jensen, M. (1993), "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems", *Journal of Finance*. 48, PP. 831-880.
- Kahneman, Daniel, Slovic, Paul and Tversky, Amos (1982), *Judgment under uncertainty: heuristic and biases*, Cambridge University Press
- Kordes-de Vaal, J. 1996. Intention and the omission bias: Omissions perceived as nondecisions. *Acta Psychologica* 93: 161-172.
- Navissi, F., & Naiker, V. (2006), "Institutional Ownership and Corporate Valu", *Managerial Finance*, 32(3), PP. 247-256.

- Navissi, F., & Naiker, V, (2006), "Institutional Ownership and Corporate Valu", *Managerial Finance*, 32(3), PP. 247-256.
- Opler, T. and J. Sokobin, (1997), "Does Coordinated Institutional Activism Work? An analysis of the Activities of the Council of Institutional Investors", working paper, Ohio State University.
- Opler, T. and J. Sokobin, (1997), "Does Coordinated Institutional Activism Work? An analysis of the Activities of the Council of Institutional Investors", working paper, Ohio State University.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2002b). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. *PCAOB Interim Auditing Standard 2401*. Washington DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Evaluating Audit Results. Auditing Standard 2810. Washington DC: PCAOB.
- Quan Li, (2012), "Political Relations and Chinese Outbound Direct Investment: Evidence from Firm-and Dyadic-Level Tests", Working Paper Series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=32543>.
- Quan Li, (2012), "Political Relations and Chinese Outbound Direct Investment: Evidence from Firm-and Dyadic-Level Tests", Working Paper Series. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=32543>.
- Raslan, I., Hegazy, M., and M, K. Eldawla. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance*, 16 (2): 157-178.
- Raslan, I., Hegazy, M., and M, K. Eldawla. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance*, 16 (2): 157-178.
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: A literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32 (5): 1292-1325.
- Reurink, A. (2018). Financial fraud: A literature review. *Journal of Economic Surveys*, 32 (5): 1292-1325.
- Ritov, I., and J. Baron. (1999). Protected values and omission bias. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 79: 79-94.
- Samuel, N. N., Samuel, N. K., and W. K. Peter. (2020). Risk Assessment and Fraud Prevention in Banking Sector. *The Journal of Social Sciences Research*, 6 (1): 13-20.
- Samuel, N. N., Samuel, N. K., and W. K. Peter. (2020). Risk Assessment and Fraud Prevention in Banking Sector. *The Journal of Social Sciences Research*, 6 (1): 13-20.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W, (1997), "A Survey of Corporate Governance", *Journal of Finance*, 52(2), PP. 737-783.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W, (1997), "A Survey of Corporate Governance", *Journal of Finance*, 52(2), PP. 737-783.
- Spranca, M. D., E. Minsk, and J. Baron. 1991. Omission and commission in judgment and choice. *Journal of Experimental Social Psychology* 27: 76-105.

- Trompeter, G. M., Carpenter, T. D., Desai, N., Jones, K. L., & Riley Jr, R. A. (2013). A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1): 287-321.
- Verwey, I. G., & Asare, S. K. (2021). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*, 1-15.
- Zimelman, M. F., and W. S. Waller. 1999. An experimental investigation of auditor-audited interaction under ambiguity. *Journal of Accounting Research* 37 (Supplement): 135-155.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

