

## ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه

نوع مقاله: پژوهشی

سمانه سعیدآبادی<sup>۱</sup>

علی محمدی<sup>۲</sup>

علی بیات<sup>۳</sup>

مهدی محمدی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۸/۲۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۶/۳

### چکیده

تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر با توجه به بحران‌های مالی ایجاد شده در شرکت‌ها، رشد قابل توجهی داشته است، به طوری که تقلب، یک مسئله سیاسی و اقتصادی شده و امروزه مجامع قانون‌گذار، به حرفه حسابداری و علل ایجاد تقلب در آن و همچنین راه‌های مقابله با رفتار متقلبانه در گزارش‌های مالی توجه خاصی کرده‌اند. از این رو در تحقیق حاضر به ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه پرداخته شده است. گزارشگری مالی متقلبانه، تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی برای فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است که شامل بازی اعداد مالی می‌شود. این پژوهش از نوع تحقیقات داده بنیاد می‌باشد. همچنین این تحقیق از نوع کیفی و تحقیقات پدیدار شناسانه است و جامعه آماری خبرگان حسابداری می‌باشند که شامل حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد که از آنان برای تعیین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های کاهش گزارشگری مالی متقلبانه در سال ۱۳۹۹ نظرخواهی می‌شود. این پژوهش پس از آن که اطلاعات و داده‌های لازم گردآوری، استخراج و طبقه‌بندی شدند، به حل مدل و تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از روش دلفی فازی پرداخته

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.  
s.saedabadi@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران (نویسنده مسئول).  
Ali\_mohammadi93@yahoo.com

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.  
Ali.Bayat22@yahoo.com

<sup>۴</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.  
Mehdi-idamahom@yahoo.com

شده است که بر اساس نتایج این تحقیق مدل نهایی کاهش گزارشگری مالی متقلبانه تحقیق بر اساس مولفه‌های توانایی فنی حسابرسی، ویژگی‌های صنعت، وجود کمیته حسابرسی در سازمان، سیستم حسابرسی مستمر، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، افشای مناسب اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، شهرت و اعتبار حسابرسی، استقلال حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی، سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد و امنیت شغلی حسابرسی ارائه گردید. نهایتاً می‌توان بیان داشت که جلوگیری، کشف و تجسس تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها، امروز بیش از هر زمان دیگری بدل به دغدغه جدی حسابداران رسمی دنیا شده است و حسابداران رسمی را بیش از هر زمان دیگر برای ارائه خدمات پیشگیرانه یا واکنشی مربوط به تقلب، چه در شرکت‌های سهامی خاص و عام و چه در شرکت‌های دولتی یا شبه دولتی، به خدمت می‌گیرند.

**کلمات کلیدی:** الگوی بهینه، حسابرسی، گزارشگری مالی متقلبانه

**طبقه‌بندی JEL:** M41 - M42 - B41



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

در دنیای امروز، مدیران بنگاه‌های اقتصادی تلاش می‌کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان به دست آورند تا در برابر موضوعات پیش روی خود، نیرومند و مسلط باقی بمانند علاوه بر بنگاه‌های اقتصادی سازمان‌ها نیز برای دستیابی به هدف‌های سازمانی و رسیدن به بالاترین سطح کارایی در سازمان تلاش می‌کنند که برای رسیدن به این اهداف می‌توان از حسابرسی استفاده شود. طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود. حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهاد‌های سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت‌ها، روش‌ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه‌های ذی‌صلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند. مدیران نیز باید از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند. با این وجود که ضعف کنترل حسابداری داخلی در بخش عمومی و نیز در بخش خصوصی دست‌خوش دگرگونی‌هایی شده است و چون صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران به دنبال کسب اطلاعات به منظور ارزیابی و داوری در مورد کیفیت عملیات سازمان‌های تحت مدیریت‌شان می‌باشند (تنانی و همکاران، ۱۳۹۶).

تقلب را می‌توان در برگیرنده مفاهیم قانونی متعددی در نظر گرفت. اما به طور عمومی، فعلی است ارادی جهت به دست آوردن مزایای غیرمنصفانه و غیرقانونی. بر اساس بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، تقلب فعل یا عملی است که به ارایه نادرست و با اهمیت در صورت‌های مالی مورد حسابرسی منجر می‌شود، البته در انگلیس، متقلب، فردی محسوب می‌شود که دارای رفتار غیر صادقانه است. تقلب اصطلاحی عام و در برگیرنده همه توانایی‌های متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کار گیرد تا مزایایی با ارائه نادرست اطلاعات به دیگران بدست آورد. روش‌های متعددی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد، از آن جمله می‌توان به تقلب از طریق تغییر روش‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای مدیریت، شناسایی نادرست درآمدها و هزینه‌ها و کاربرد نادرست یا استفاده افراطی و تفریطی از استانداردهای حسابداری اشاره نمود. به طور کلی تقلب در شرکت‌ها به سه دسته فساد مالی، سوء استفاده از داری‌ها و تقلب در

گزارشگری مالی طبقه‌بندی می‌شود. تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر با توجه به بحران‌های مالی ایجاد شده در شرکت‌ها، رشد قابل توجهی داشته است، بطوری‌که تقلب، یک مسئله سیاسی و اقتصادی شده و امروزه مجامع قانون‌گذار، به حرفه حسابداری و علل ایجاد تقلب در آن و همچنین راه‌های مقابله با رفتار متقلبانه در گزارش‌های مالی توجه خاصی کرده‌اند. رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون، ورلدکام و... تنها نمونه‌هایی از رسوایی‌های بزرگی است که بازار سرمایه آمریکا را در آغاز هزاره سوم دچار نوسان کرد و حرفه حسابرسی را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی زیر سؤال برد که نهایتاً به سلب اعتماد جامعه از حسابداران و حسابرسان انجامید. رسوایی‌های اخیر علاوه بر آسیبی که به سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان منابع مالی، حسابرسان و... وارد آورد، موجب تحمیل هزینه‌های گزافی بر دوش اقتصاد، خصوصاً در جامعه آمریکا شد که می‌توان آنها را در رده‌های اول هزینه‌های یک کشور جست و جو نمود. علاوه بر آسیب افراد داخل و خارج از شرکت از ارتکاب تقلب، کاستن اعتبار صورت‌های مالی مستقل و بازارهای مالی اثر منفی گسترده‌تری است که تقلب بر روی کارکردهای بازار دارد و نهایتاً به افزایش ریسک و کاهش کارآمدی بازار منتج می‌گردد. ایران نیز از رشد و آسیب این پدیده اقتصادی مستثنی نبوده است؛ به گونه‌ای که در دو دهه اخیر، ارتکاب تقلب، بحث غالب مطرح بازارهای مالی و نهادهای اقتصادی-اجتماعی داخلی بوده است (اندون و همکاران، ۲۰۱۷).

حسابرسان داخلی به عنوان نماینده مدیران، ضمن شناسایی معضلات و نارسائی‌های روش‌های اجرایی و ارزیابی کنترل‌های داخلی، پیشنهادهای مناسب نیز جهت استفاده بهینه از منابع موجود ارائه می‌نمایند و حقیقتاً در حکم مشاور مدیریت ظاهر می‌شوند. یعنی حسابرسان داخلی نه تنها کوشش می‌کنند که تقلبات و سوء استفاده‌ها را کشف و از وقوع آنها جلوگیری نمایند، بلکه سعی دارند که موارد اتلاف و اسراف منابع در عملیات سازمانی را نیز بیابند و از وقوع آنها جلوگیری نمایند. حسابرسی داخلی به عنوان ارزیابی مستقلی از تمام سیستم کنترل داخلی واحد اقتصادی می‌تواند موجب گردد تا گزارشگری عملکرد مالی شرکت در قالب مجموعه صورت‌های مالی و به خصوص سود واحد تجاری به عنوان عاملی مؤثر بر قیمت بازار سهام، برآورد احتمال ورشکستگی، برآورد ریسک بالقوه مربوط به تحصیل سهام واحد تجاری که از محتوای اطلاعاتی بالایی برخوردار است به نحوی مطلوب صورت گیرد. از آنجا که سود اظهار شده توسط شرکت‌ها برای استفاده-کنندگان از اطلاعاتی مالی چون سهامداران، دولت، اعتباردهندگان (بخصوص بانک‌ها) و بازار سرمایه جهت اخذ تصمیمات مربوطه بسیار حائز اهمیت است؛ مدیریت بایستی بسیار موشکافانه رفتار نماید تا اطمینان حاصل کند که سیستم‌های مالی و کنترلی شرکت به گونه‌ای عمل می‌کنند که اقدامات آگاهانه و دستکاری در خصوص گزارش سود جهت رسیدن به اهدافی خاص صورت

نگیرد. به عبارتی مدیریت بایستی با کمک عملکرد بهینه حسابرسان داخلی مانع از هرگونه مدیریت سود در واحد تجاری گردد. در مبانی نظری و مدل‌های تحلیل مربوط گفته می‌شود که مدیریت سود فرآیندی است که از سوی گروه مدیریت شرکت به قصد دست‌یابی به اهداف یا منافع انجام می‌گیرد. از این رو، مدیریت برای تأثیرگذاری بر مخاطبان گزارش‌های حسابداری و برای رسیدن به اهداف و منافع مورد نظر، سودهای گزارش شده را مدیریت می‌کنند (آمارا و همکاران، ۲۰۱۷). حسابرسان به طور کلی کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت تحت رسیدگی را به جهت تعیین و برنامه‌ریزی میزان و روند کارحسابرسی بررسی و ارزیابی می‌کنند. براین اساس، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی دراستاندارد شماره ۳۱۵، به ضرورت ارزیابی کیفیت سیستم کنترل داخلی به وسیله حسابرس مستقل و بدست آوردن یک شناخت مناسب از واحد اقتصادی و محیط کنترل داخلی قبل از شروع فرایند حسابرسی را تأکید می‌کنند. هدف اصلی در این تحقیق ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه با استفاده از روش تحلیلی دلفی فازی می‌باشد و به دنبال رسیدن به پاسخ این پرسش بوده که ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه کدامند؟

## ۱. ادبیات و پیشینه تحقیق

حسابداری را می‌توان فرایند شناسایی اندازه‌گیری طبقه‌بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف کرد. عملکرد و رویه‌های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه‌ای داشته است و از ثبت نسبتاً ساده در دوران باستان، تا سیستم‌های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است. اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری یعنی تأمین اطلاعات استفاده کنندگان بدون تغییر باقی مانده است. در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهم‌ترین زیر مجموعه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع‌آوری، طبقه‌بندی، تلخیص و ارائه گزارش‌های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. اگر چه بیشتر استفاده کنندگان این اطلاعات سهامداران و مدیران یک بنگاه اقتصادی هستند ولی مدیریت بنابر وظایف و مسئولیت‌هایی که در قبال گروه‌های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد و همچنین بنابر الزامات قانونی یا درخواست طرف‌های تجاری یا تأمین کنندگان مالی بنگاه، اطلاعات مختلفی را در اختیار استفاده کنندگان خارج از بنگاه قرار می‌دهد. این گزارش‌ها جهت استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخص ارائه می‌شود و صحت این اطلاعات و گزارش‌ها توسط حسابرسان مستقل تایید می‌گردد. از سوی دیگر، تجدید ارائه صورت‌های مالی،

اثرات و نتایج منفی به همراه دارد که شامل مواردی مانند تغییر حسابرِس، افزایش هزینه سرمایه، سلب اطمینان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به این گزارشات، کاهش بازده سهام و نظایر آن می‌باشد. مدیران برای کاهش این اثرات منفی، احتمالاً اقدام به تغییر برخی از سیاست‌های گزارشگری مالی خود می‌نمایند. تغییرات در رفتار گزارشگری مالی<sup>۱</sup> مدیران، ممکن است به صورت‌هایی از جمله تغییر در سطح محافظه‌کاری آن‌ها در گزارشگری مالی باشد.

### ۱-۱. تقلب در گزارشگری مالی

گزارشگری مالی متقلبان، تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی برای فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است که شامل بازی اعداد مالی می‌شود. بازی اعداد مالی، به‌کارگیری روش‌های حسابداری ساختگی برای دگرگون سازی برداشت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملکرد تجاری شرکت است.

روش‌های حسابداری ساختگی یعنی به‌کارگیری یک یا چند روش برای بازی با اعداد مالی شامل انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری به‌گونه‌ای متهورانه و هرگونه اقدامی برای مدیریت یا هموارسازی سود. روش‌های بازی با اعداد مالی به‌شرح زیر است:

حسابداری متهورانه: انتخاب و به‌کارگیری آگاهانه رویه‌های حسابداری به‌گونه‌ای که منجر به دستیابی به نتایج مورد نظر، به‌ویژه سود بیشتر شود. ممکن است به‌کارگیری رویه انتخاب شده، مطابق با استانداردهای حسابداری باشد یا نباشد. مدیریت سود: دستکاری سود به‌گونه‌ای پویا که منجر به دستیابی به هدف از پیش تعیین شده، شود. سود هدف ممکن است توسط مدیریت، پیش‌بینی تحلیلگران یا برای حفظ روند سود، تعیین شده باشد. هموارسازی سود: گونه‌ای از مدیریت سود که برای از بین بردن افت و خیزهای سود نسبت به روند عادی آن طراحی شده است. هموارسازی سود شامل مراحل برای نگهداشت (انبار کردن) سود در سال‌های خوب برای استفاده از آن در سال‌هایی است که سود، چندان خوب نیست. همواره این ریسک وجود دارد که صورت‌های مالی دچار گزارشگری مالی متقلبان شده باشد. ریسک گزارشگری مالی متقلبان عبارت است از اینکه بنگاه اقتصادی به عمد نتایج مالی خود را تغییر دهد که این اغلب حساب‌سازی نامیده می‌شود. روش‌های عمومی حساب‌سازی به‌شرح زیر است: «دستکاری سود و زیان»: هرگاه بنگاهی بخواهد سودش (برای مثال سود خالص) را بزرگ کند؛ می‌تواند هر یک از این فنون را به‌کار برد: ۱. بیش‌نمایی دارایی‌ها، ۲. کم‌نمایی بدهی‌ها، ۳. بیش‌نمایی درآمدها و ۴. کم‌نمایی هزینه‌ها. گرچه بیشتر تقلب‌های مشهور برای بالا بردن سود رخ داده است؛ برخی از بنگاه‌ها می‌خواهند نتایج را بدتر

<sup>1</sup> Financial Reporting Behavior

از واقع گزارش کنند. روش‌های دستیابی به این هدف دقیقاً عکس روش‌های بزرگ‌نمایی سود و شامل:

کم‌نمایی دارایی‌ها، ۲. بیش‌نمایی بدهی‌ها، ۳. کم‌نمایی درآمدها و ۴. بیش‌نمایی هزینه‌ها، است. «طبقه‌بندی نادرست معاملات»: یک بنگاه اقتصادی می‌تواند بدون تغییر سود یا زیان خالص نیز نتایج مالی را تحریف کند. چنین تحریفی با کم‌نمایی و بیش‌نمایی حساب‌های گوناگون مرتبط به یک مبلغ رخ می‌دهد ولی سود بدون تغییر باقی می‌ماند. «تغییر یادداشت‌ها»: بنگاه‌ها می‌توانند با دستکاری افشای انجام‌شده در یادداشت‌های توضیحی، خوانندگان صورت‌های مالی را گمراه کنند. مدیریت ممکن است موارد مهمی را افشا نکند یا ارقام مندرج در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی را تغییر دهد؛ این را روشی ساده (گرچه تا اندازه‌ای پیچیده) برای فریب دادن خوانندگان صورت‌های مالی می‌دانند. برای نمونه، ممکن است برای بهتر نشان دادن سود عملیاتی، برخی از درآمدهای غیرعملیاتی به‌عنوان عملیاتی طبقه‌بندی شود. بازی اعداد مالی و گزارشگری مالی متقلبانه، نبود تقارن اطلاعاتی میان استفاده‌کنندگان را می‌افزاید و تصمیم‌گیری مبتنی بر ارقام دستکاری شده در صورت‌های مالی، موجب زیان استفاده‌کنندگان ناآگاه خواهد شد. یکی از پیامدهای این گونه تقلب، توزیع متقارن ثروت و انتقال ثروت از افراد ناآگاه از تقلب به افراد آگاه از آن است. در گزارش سال ۲۰۱۲ ACFE آمده است که تقلب صورت‌های مالی گران‌ترین گونه تقلب است؛ یعنی بیشترین زیان را تحمیل می‌کند. با وجود این، سوءاستفاده از دارایی‌ها بیشترین فراوانی را داشته و سوء استفاده از موقعیت شغلی نیز بین این دو قرار گرفته است. در نتیجه، حسابرسان و همچنین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید همواره به ریسک گزارشگری مالی متقلبانه توجه داشته باشند؛ به ویژه هنگامی که انگیزه و شواهد گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد. در گزارش سال ۱۹۹۹ کمیته بلو ریبون<sup>۱</sup> درخصوص بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی شرکت‌ها، پیشنهاد شماره ۸ به شرح زیر آمده است:

«کمیته پیشنهاد می‌کند استانداردهای حسابرسی، حسابرسان مستقل را ملزم سازد که قضاوت خود درباره کیفیت (و نه صرفاً قابلیت قبول) اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی شرکت را با کمیته حسابرسی به بحث بگذارند. مباحثه باید شامل مسائلی نظیر شفافیت افشای مالی و درجه تهاجمی (خوشبینی) یا محافظه‌کاری (بدبینی) اصول و برآوردهای حسابداری و سایر تصمیم‌های مهم مدیریتی باشد که در تهیه صورت‌های مالی به کار رفته و توسط حسابرسان مستقل بررسی شده است. این الزام باید به گونه‌ای نوشته شود که بحث و مذاکره آزاد و صریح را تشویق کند و از زبان استاندارد شده و غیرمنعطف بپرهیزد.»

<sup>1</sup> Blue Ribbon

در پاسخ به این پیشنهاد، هیئت استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ را اصلاح کرد و پیشنهاد فوق را الزامی نمود.

در پرتو الزام‌های جدید، حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت می‌کوشند «کیفیت گزارشگری مالی» را تعریف کنند. در آوریل ۲۰۰۰، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) رهنمودی در مورد روش و زمان ارتباط با کمیته حسابرسی منتشر کرد و ده گروه از موضوع‌هایی را که مدیریت و حسابرسان می‌توانند مورد بحث قرار دهند فهرست نمود. به هرحال، درباره کیفیت فقط گفته شده است که: «معیاری عینی برای کمک به ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی یک واحد تهیه نشده است. استاندارد شماره ۶۱ سمت و سوی بحث و مذاکره با کمیته حسابرسی را به مواردی که اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، شامل بیان صادقانه، قابلیت رسیدگی، بی طرفی و ثبات رویه سوق داد. این خصوصیات می‌تواند مبنایی برای بحث کیفیت به مفهوم عام کلمه قرار گیرد، زیرا این ویژگی‌ها در بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به‌عنوان خصوصیات مطلوب اطلاعات مالی ارائه شده است».

طبق اطلاعات موجود، مدل جامعی فراتر از بیانیه مفهومی شماره ۲، برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی طراحی نشده است.

#### ۲-۱. مروری بر پیشینه تحقیق

آندون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) تحقیقی را تحت عنوان «راه‌های تقلب حسابداری؛ گردآوری اطلاعات از استرالیا و تجزیه و تحلیل آنها» انجام داده‌اند. این پژوهش در نظر داشته تا راه‌های تقلب در حسابداری را کشف کند و بر نگرش‌های مبتنی بر موقعیت و عناصر موقعیتی تأکید کرده است. در این تحقیق نوعی تحلیل محتوایی- کیفی بر روی اطلاعات انجام شده است. این اطلاعات از طریق پایگاه داده‌های مربوط به ۱۹۲ تقلب حسابداری در استرالیا در طول سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۷ گزارش شده بود. تجزیه و تحلیل انجام شده چهار مسیر مختلف برای تقلب حسابداری نشان داد که عبارت هستند از: پاسخ دهندگان بحران، سوء استفاده گران، فرصت طلبان و انحراف جویان. نتایج حاصل بر اهمیت نگرش موقعیتی در تعدیل ویژگی ذاتی تأکید داشته است.

لیسیک و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) تحقیقی را تحت عنوان «تقلب حسابداری، حسابرسی و نقش تحریم‌های دولت در چین» انجام داده‌اند. در این پژوهش از چشم‌انداز اقتصادی، حقوقی، سیاسی

<sup>1</sup> Andon, et al

<sup>2</sup> Lisic, et al



و منحصر به فرد چین استفاده شده است تا تأثیر حسابرسان بر انجام تقلب‌های حسابداری، بررسی شود. هم چنین، بررسی شده است که آیا شرکت‌های حسابرسی بزرگ، احتمال بروز تقلب صورت‌های مالی در چین را کاهش می‌دهند یا خیر؟ این کشور، بازار نوظهوری است که در آن حسابرسان با تحریم‌های دولتی شدیدی روبرو هستند، اما قوانین و مقررات کمی برای عدم موفقیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. نتایج تحقیق نشان داده است که احتمال کمتری وجود دارد که شرکت‌ها با استفاده از شرکت‌هایی که با استفاده از شرکت‌های بزرگ حسابرسی می‌شوند، مرتکب تقلب‌های صورت‌های مالی شوند. این تأثیر برای صنایع تحت کنترل و برای تقلب‌های مربوط به درآمد شدیدتر است. نتایج حاصل بر نقش تحریم‌های دولت در اطمینان حاصل کردن از کیفیت حسابرسی تأکید دارد و مفاهیم عملی مهمی را در بردارد که به شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی کمک کرده است تا به صورت موفقیت آمیزی در چین رقابت کنند.

عبدالخلیق، اسنوبال وراگ (۲۰۱۷)<sup>۱</sup> در مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر متغیرهای تقلب صورت‌های مالی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل، روش پردازش الکترونیکی داده‌ها و هم چنین دومتغیر سازمانی و برنامه‌ریزی کار حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی‌های ایشان نشان می‌دهد سطح سازمانی که حسابرسان داخلی نسبت به آن گزارش می‌دهند مهم ترین عامل تأثیر گذار بر برنامه حسابرسی است به عبارتی با افزایش بی طرفی حسابرسان داخلی می‌توان میزان اتکا به ایشان را افزایش داد.

داداشی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. ایشان بیان داشتند که وجود حسابرسی داخلی برای تقویت حاکمیت شرکتی، ارتقاء سامانه کنترل داخلی، کمک به مدیریت ریسک راهبردی و اطمینان یابی از شفافیت در گزارشگری در سطح داخلی و برون سازمانی، ضرورتی انکارناپذیر است. هدف این تحقیق بررسی تأثیر ویژگی‌های ساختاری واحد حسابرسی داخلی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی می‌باشد. بدین منظور از داده‌های ۱۲۵ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۴ استفاده شده است. تعداد کارکنان، تخصص، دوره تصدی، تجربه، مدرک تحصیلی و قدمت، از ویژگی‌های حسابرسی داخلی بوده‌اند که در این پژوهش، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. احتمال تقلب نیز بر اساس مقادیر هفت نسبت مالی شرکت‌ها و با استفاده از مدل برنامه ریزی ژنتیک ارائه شده توسط زارع (۱۳۹۴) مورد سنجش قرار گرفته است. داده‌های گردآوری شده از طریق رگرسیون لاجیت و نرم‌افزار استاتا مورد تحلیل قرار گرفته‌اند. یافته‌ها بیانگر آن بود که تجربه حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب، تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین دوره

<sup>1</sup> Abdel-khalik, Snowball & Wragge

تصدی حسابرسان داخلی بر احتمال تقلب، اثر مثبت و معناداری دارد. اما اثر معناداری از سوی سایر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر احتمال رخداد تقلب در صورت‌های مالی مشاهده نشد.

بی مهد و گل محمدی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران پرداختند. ایشان بیان داشتند که هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری سازمانی می‌تواند موجب کاهش رسوایی‌های مالی شود. تحقیق حاضر تأثیر جو اخلاقی بر هشداردهی در مورد تقلب را میان ۳۳۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی را در سال ۱۳۹۶ بررسی می‌نماید. تحقیق پیش رو از حیث هدف کاربردی و از حیث روش توصیفی-همبستگی قلمداد می‌گردد. این تحقیق به آزمون فرضیه‌ها برحسب روابط مبتنی بر مدل پیش‌بینی می‌پردازد و به دنبال تعیین تأثیرگذاری متغیرها از روش آمار استنباطی است. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس، مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تأثیرگذار است. دو مولفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مولفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص جو اخلاقی موسسات حسابرسی و تأثیر آن بر هشداردهی حسابرسان در اختیار استفاده‌کنندگان آن قرار داده و می‌تواند در برنامه‌ریزی برای تدوین اصول اخلاقی حرفه مورد استفاده قرار بگیرد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان «مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران» انجام داده‌اند. بدین منظور، تأثیر عوامل عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، هزینه شخصی گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و جامعه آماری پژوهش را کارکنان حسابداری (شامل مدیران مالی، مدیران میانی و کلیه کارکنان زیر مجموعه آنها در نمودار سازمانی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۵ تشکیل داده‌اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی بیانگر این است که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی، دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب هستند، در حالی که تأثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معنادار نیست. مدل برآوردی پژوهش نیز حاکی از آن است که عدالت سازمانی، شدت اخلاقی و پس از آن نگرش در

مورد گزارشگری دارای بیشترین تأثیر بر قصد گزارش موارد تقلب در اقلام مالی است. نتایج حاصل از این پژوهش نیز بیانگر این است که تئوری عدالت سازمانی دارای این پتانسیل است که در پیاده سازی مکانیزم های اثربخش گزارش موارد تقلب مشارکت داشته باشد. همچنین به منظور افزایش اثربخشی مکانیزم هایی که با هدف ترویج گزارش موارد تقلب اجرا می شوند، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه های آموزشی اخلاق و برنامه های فرهنگی و دینی که می توانند تأثیر مثبتی بر دینداری و نگرش بگذارند، حائز اهمیت بوده است.

اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت های مالی پرداختند. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر کیفیت حسابرس بر بروز تقلب حسابداری انجام شده است. در این پژوهش به بررسی اینکه آیا احتمال بروز تقلب در صورت های مالی شرکت هایی با کیفیت حسابرس بالاتر کاهش می یابد، پرداخته شده است. به طور کلی، اثر کیفیت حسابرسی بالاتر در کاهش بروز تقلب در صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران (۴۸ شرکت متقلب و ۴۸ شرکت غیرمتقلب) طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ بررسی شده است. برای آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که رابطه منفی و معناداری بین اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، موسسه حسابرسی متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل و کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت های مالی وجود دارد. نتایج به طور کلی بیانگر این است که هر چه در شرکت ها، کیفیت حسابرسی بالاتر باشد ارتکاب شرکت ها به تقلب کمتر است.

## ۲. روش شناسی تحقیق

این پژوهش از نوع تحقیقات داده بنیاد می باشد. روش داده بنیاد، یک رویکرد استقرائی برای کشف مفاهیم است و سازوکاری ارائه می دهد تا مفاهیم مهم موضوع پژوهش بر اساس داده ها شناسایی شوند. همچنین این تحقیق از نوع کیفی و تحقیقات پدیدار شناسانه می باشد. این تحقیقات به دسته روش های کیفی گفته می شود که محقق درصدد بررسی تجربیات نمونه مورد بررسی پیرامون متغیرهای مورد بررسی است. با توجه به نوع این پژوهش که توصیفی است، جمع آوری داده ها با استفاده از ابزار پرسشنامه به شکل میدانی به اجرا در خواهد آمد. که پرسشنامه نیز بر اساس ادبیات تحقیق و بازخورد نظرات خبرگان و اساتید دانشگاهی تدوین خواهد شد. روایی صوری و محتوایی، از طریق ارائه پرسشنامه به برخی از استادان و خبرگان و اینکه آیا سوالات برای سنجش متغیرها مناسب هستند، سنجیده شده و نیز با استفاده از تحلیل روایی سازه پرسشنامه اصلاح گردید خواهد

شد و در پایان به منظور سنجش پایایی آزمون‌های این تحقیق از طریق آلفای کرونباخ مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

### ۳. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری خبرگان حسابداری می‌باشند که شامل حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی است که از آنان برای تعیین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های کاهش گزارشگری مالی متقلبانه در سال ۱۳۹۹ نظرخواهی می‌شود. خبره: خبره به معنای آگاه، زبردست، متخصص و مطلع بوده و به فردی گفته می‌شود که در حوزه مورد بررسی دارای تجربه، تخصص و آگاهی کامل باشد. در این تحقیق خبرگان شامل حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی که دارای تجربه طولانی در این حوزه باشند. همچنین در این تحقیق از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است و در ابتدا داده‌های مورد نیاز به روش تحلیل اسنادی جمع‌آوری خواهد شد، سپس به منظور بررسی دیدگاه متخصصان، صاحب نظران حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته و تجزیه و تحلیل دلفی فازی استفاده می‌شود.

### ۴. نتایج آماری

#### ۴-۱. آمار توصیفی

به طور کلی، روش‌هایی را که به وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. این نوع آمار صرفاً به توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف از آن محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه تحقیق است.

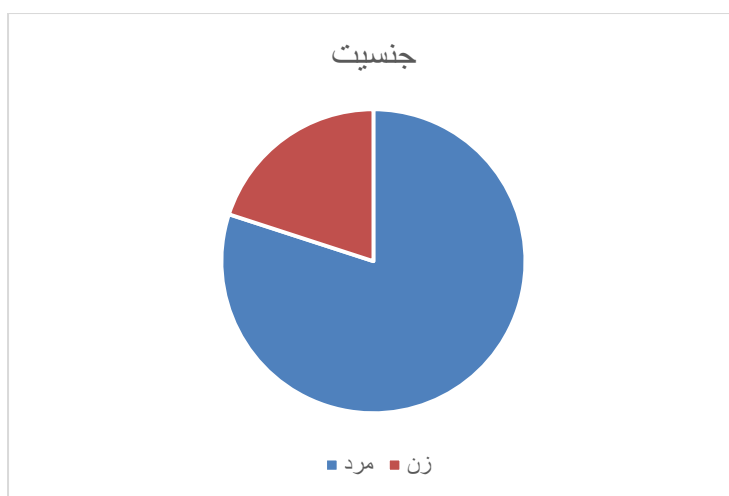
#### ۴-۱-۱. جنسیت

جدول ۱ توزیع پاسخ‌گویان برحسب جنسیت افراد نمونه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در این جدول نمایان است، ۸۰ درصد از افراد نمونه مرد و ۲۰ درصد از افراد نمونه زن می‌باشند.

جدول ۱. توزیع پاسخ‌گویان برحسب جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
زن	۴	۲۰
مرد	۱۶	۸۰
جمع	۲۰	۱۰۰

منبع: نتایج کسب شده پژوهش



نمودار ۱. توزیع پاسخگویان بر حسب جنسیت

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

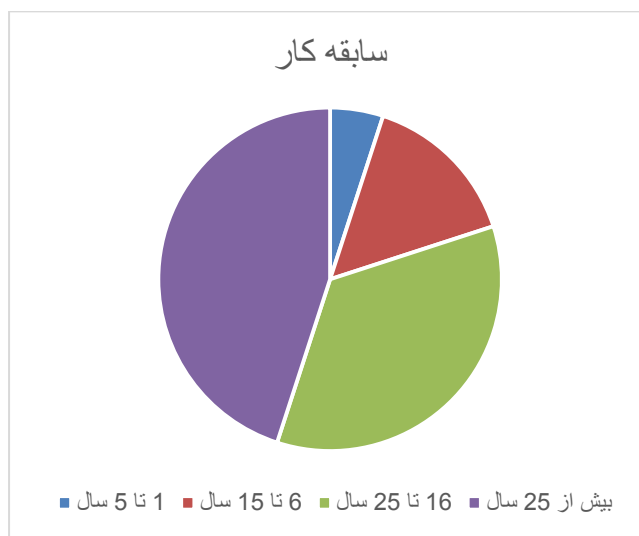
#### ۴-۱-۲. سابقه خدمت

جدول ۲ سابقه کاری افراد نمونه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در این جدول نمایان است، افراد با سابقه کاری بیش از ۲۵ سال بیشترین و افراد با سابقه کاری ۱ تا ۵ کمترین درصد را در جامعه دارند.

جدول ۲. توزیع پاسخگویان بر حسب سابقه کار

سابقه کار	فراوانی	درصد
۱ تا ۵ سال	۱	۵
۶ تا ۱۵ سال	۳	۱۵
۱۶ تا ۲۵ سال	۷	۳۵
بیش از ۲۵ سال	۹	۴۵
جمع	۲۰	۱۰۰

منبع: نتایج کسب شده پژوهش



نمودار ۲. توزیع پاسخگویان بر حسب سابقه کاری

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

#### ۳-۱-۴. میزان تحصیلات

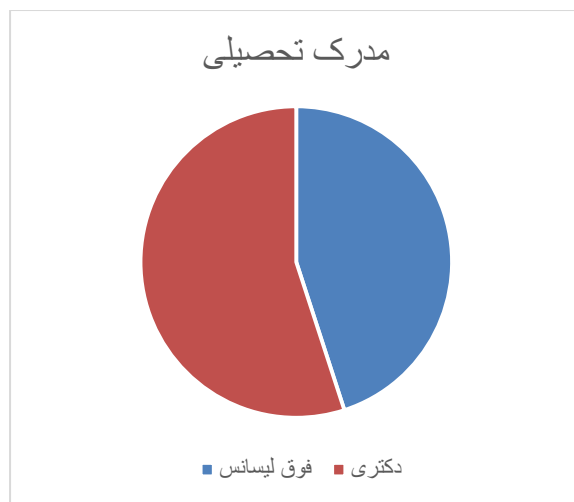
همان گونه که در جدول ۳ قابل مشاهده است، بیشترین تعداد مشاهدات مربوط به افراد دارای مدرک تحصیلی دکتری بوده و کمترین تعداد مشاهدات مربوط به افراد دارای مدرک لیسانس است.

جدول ۳. توزیع پاسخگویان بر حسب تحصیلات

مدرک تحصیلی	فراوانی	درصد
فوق لیسانس	۹	۴۵
دکتری	۱۱	۵۵
جمع	۲۰	۱۰۰

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی



نمودار ۳. توزیع پاسخگویان بر حسب تحصیلات

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

#### ۲-۴. شناسایی عوامل بهینه

پس از آن که اطلاعات و داده‌های لازم گردآوری، استخراج و طبقه‌بندی شدند، به حل مدل و تجزیه و تحلیل اطلاعات می‌پردازیم. داده‌های جمع‌آوری شده اعداد و ارقامی بدون معنی می‌باشند که از روش‌های کمی برای معنی‌دار کردن آن‌ها به منظور تحقق اهداف پژوهش کمک گرفته می‌شود. تجزیه و تحلیل اطلاعات به‌عنوان بخشی از فرایند روش تحقیق علمی، یکی از پایه‌های اصلی هر مطالعه و پژوهش به شمار می‌رود که به وسیله آن کلیه فعالیت‌های تحقیقی تا رسیدن به یک نتیجه کنترل و هدایت می‌شوند. به عبارتی در این بخش پژوهشگر برای پاسخگویی به مساله یا سوالات تدوین شده، از روش‌های مختلف تجزیه و تحلیل استفاده می‌کند؛ لذا ذکر این نکته ضروری است که تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده به‌تنهایی برای یافتن پاسخ پرسش‌های پژوهش کافی نیست، تعبیر و تفسیر این داده‌ها نیز لازم است. در ادامه عوامل شناسایی شده از منابع تحقیق که به تایید صاحب‌نظران و متخصصان با استفاده از روش دلفی فازی رسیده‌اند، معرفی می‌شوند. سپس داده‌های پرسشنامه روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری جمع‌آوری می‌گردد. سپس ماتریس اولیه و ماتریس دسترسی نهایی تشکیل می‌گردد و در نهایت سطوح مدل تعیین می‌شود. پس‌از آن نمودار قدرت نفوذ و وابستگی عوامل شناسایی شده، ترسیم می‌گردد.

## ۴-۲-۱. عوامل بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه

با استفاده از مطالعات صورت گرفته و ارزیابی صورت گرفته در مقالات، ۲۶ معیار بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه گردید که به شرح زیر ارائه می‌گردند:

## جدول ۴. معیار بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
۱	شهرت و اعتبار حسابرس	۱۴	خودبینی و بیش اعتمادی مدیران
۲	ویژگی‌های صنعت	۱۵	استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی
۳	استقلال حسابرس	۱۶	امنیت شغلی حسابرس
۴	نوع موسسه حسابرسی (دولتی یا خصوصی)	۱۷	درستکاری و حسن شهرت مدیریت
۵	آموزش کارکنان بخش حسابرسی	۱۸	ایجاد محدودیت در دسترسی به اطلاعات توسط کارفرما
۶	نفوذ مدیریت	۱۹	سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری
۷	استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی	۲۰	وجود کمیته حسابرسی در سازمان
۸	عدم رعایت طبقه‌بندی صحیح حساب‌ها	۲۱	اثر بخشی سیستم حسابداری
۹	کفایت ثبت‌های حسابداری	۲۲	سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد
۱۰	ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات	۲۳	ساختار مالکیت شرکت
۱۱	تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۲۴	حق الزحمه حسابرس
۱۲	توانایی فنی حسابرس	۲۵	نبود سیستم بهای تمام شده
۱۳	سیستم حسابرسی مستمر	۲۶	افشای مناسب اطلاعات

منبع: نتایج کسب شده پژوهش



پس از آنکه ۲۶ معیار بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه شناسایی گردید، با استفاده از روش دلفی فازی، یک اجماع نظر بر سر ۱۴ شاخص در سه مرحله بین اساتید و متخصصان حوزه‌های مرتبط صورت گرفت که نتایج آن در ادامه ارائه می‌گردد:

#### جدول ۵. شاخص‌های کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه

ردیف	شاخص‌ها
۱	توانایی فنی حسابرس
۲	ویژگی‌های صنعت
۳	وجود کمیته حسابرسی در سازمان
۴	سیستم حسابرسی مستمر
۵	تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی
۶	افشای مناسب اطلاعات
۷	سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری
۸	شهرت و اعتبار حسابرس
۹	استقلال حسابرس
۱۰	حق الزحمه حسابرس
۱۱	استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی
۱۲	استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی
۱۳	سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد
۱۴	امنیت شغلی حسابرس

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

#### ۴-۲-۲. برآیند نظرخواهی از متخصصان در مورد ارتباط متغیرها

در این مرحله، براساس تکنیک مدل تفسیری ساختاری مراحل زیر انجام پذیرفته است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، نظرات متخصصان تجمیع شد. تجمیع نظرات بر اساس فراوانی نظرات صورت گرفت. بدین منظور به هر یک از ۴ نوع رابطه بین ۱ تا ۴ عدد دهی شد. عدد ۱ مربوط به بدون رابطه (O)، عدد ۲ مربوط به هم‌نیاز و رابطه مشترک (X)، عدد ۳ مربوط به رابطه ستون به سطر (A) و عدد ۴ مربوط به رابطه سطر و ستون (V). سپس میانگین‌گیری صورت گرفت. در صورتی که عدد به‌دست‌آمده بین ۱ تا ۲، باشد بدون رابطه، بین ۲ تا ۳ باشد هم‌نیاز، بین ۳ تا ۴ باشد رابطه ستون به سطر و زمانی که بین ۴ تا ۵ باشد رابطه سطر به ستون در نظر گرفته شد. در

نهایت برآیند نظرات مورد محاسبه قرار گرفت که در جدول زیر این برآیند محاسبه شده ارائه می‌گردد.

جدول ۶. برآیند نظرخواهی در مورد ارتباط شاخص‌ها

۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	
	V	O	V	X	O	O	V	V	V	X	O	V	V	۱
		X	V	X	A	A	A	X	A	A	A	A	V	۲
			X	V	A	V	A	X	A	A	O	O	V	۳
				A	X	X	A	A	A	A	O	A	X	۴
					O	A	X	V	X	A	A	A	A	۵
						V	A	X	X	X	O	A	O	۶
							X	V	O	A	X	X	V	۷
								A	V	A	O	A	V	۸
									A	V	O	A	V	۹
										A	O	A	X	۱۰
											O	X	V	۱۱
												V	O	۱۲
													V	۱۳
														۱۴

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

#### ۴-۲-۳. تشکیل ماتریس دستیابی

با تبدیل نمادهای روابط ماتریس SSIM به اعداد صفر و یک بر حسب قواعد زیر می‌توان به ماتریس دستیابی رسید. این قواعد بدین صورت می‌باشند: الف) اگر خانه (i,j) در ماتریس SSIM نماد V گرفته است، خانه مربوطه در ماتریس دستیابی عدد ۱ می‌گیرد و خانه قرینه آن یعنی خانه

$(j, i)$  عدد صفر می‌گیرد. ب) اگر خانه  $(i, j)$  در ماتریس SSIM نماد A گرفته است، خانه مربوطه در ماتریس دستیابی عدد صفر می‌گیرد و خانه قرینه آن یعنی خانه  $(j, i)$  عدد ۱ می‌گیرد. ج) اگر خانه  $(i, j)$  در ماتریس SSIM نماد X گرفته است، خانه مربوطه در ماتریس دستیابی عدد ۱ می‌گیرد و خانه قرینه آن یعنی خانه  $(j, i)$  عدد ۱ می‌گیرد. د) اگر خانه  $(i, j)$  در ماتریس SSIM نماد O گرفته است، خانه مربوطه در ماتریس دستیابی عدد صفر می‌گیرد و خانه قرینه آن یعنی خانه  $(j, i)$  هم عدد صفر می‌گیرد.

جدول ۷. تشکیل ماتریس دستیابی

	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱
۲	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۲
۳	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۳
۴	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۴
۵	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۵
۶	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۶
۷	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۷
۸	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۸
۹	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۹
۱۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱۰
۱۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۱
۱۲	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱۲
۱۳	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱۳
۱۴	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱۴

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

#### ۴-۲-۴. تشکیل ماتریس دسترسی نهایی

پس از اینکه ماتریس اولیه دستیابی به دست آمد، می‌بایست سازگاری درونی آن برقرار شود. به عنوان نمونه اگر متغیر ۱ منجر به متغیر ۲ شود و متغیر ۲ هم منجر به متغیر ۳ شود می‌بایست متغیر ۱ نیز منجر به متغیر ۳ شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نبود باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم افتاده جایگزین شوند. در ماتریس نهایی اصلاحات با \* نشان داده

شده است. به عنوان مثال ۱ پیش‌نیاز ۳ می‌باشد و ۳ نیز پیش‌نیاز ۷ می‌باشد، پس حتماً باید ۱ هم پیش‌نیاز ۷ باشد؛ اما در جدول قبلی در خانه هفتم سطر اول عدد ۰ درج شده بود. در جدول بعدی این رابطه اصلاح شده است؛ یعنی به جای صفر عدد ۱\* درج گردید. بدین ترتیب ماتریس دسترسی نهایی به شکل زیر ترسیم می‌گردد.

جدول ۸. تشکیل ماتریس دسترسی نهایی

نفوذ	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۱۳	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱
۱۱	۱	۰	۰	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۲
۱۴	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۳
۱۳	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۰	۴
۱۳	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۵
۱۴	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۶
۱۴	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۷
۱۴	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۸
۱۲	۱	۰	۰	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۹
۱۲	۱	۰	۰	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱۰
۱۴	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۱
۱۴	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱۲
۱۴	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱۳
۱۲	۱	۰	۰	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱۴
	۱۴	۱۰	۸	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۳	وابستگی

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

پروژه گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

#### ۴-۲-۵. تعیین سطوح مدل

پس از محاسبه ماتریس دسترسی نهایی، باید سطوح مدل مشخص گردد. بدین ترتیب مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌های هر یک از عوامل مشخص می‌گردد و چنانچه خروجی‌ها و مجموعه مشترک محاسبه شده یکسان باشد، آن عامل مربوط به همان سطح می‌باشد. در غیر این صورت باید به سطح بعدی منتقل گردد. در ادامه نتایج حاصل از سطح‌بندی عوامل ارائه می‌گردد:

جدول ۹. تعیین عوامل سطح ۱

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	عوامل
	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۳,۱۴	توانایی فنی حسابرس
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	ویژگی‌های صنعت
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	وجود کمیته حسابرسی در سازمان
	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	سیستم حسابرسی مستمر
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۳,۱۴	تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	افشای مناسب اطلاعات
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	شهرت و اعتبار حسابرس
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	استقلال حسابرس
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۴	حق الزحمه حسابرس
۱	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴	استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

	۳،۴،۶،۷،۸ ۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۶،۷،۸ ۱۱،۱۲،۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰ ۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی
	۱،۳،۴،۶،۷،۸ ۱۱،۱۲،۱۳	۱،۳،۴،۶،۷،۸ ۱۱،۱۲،۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰ ۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	سیستم های کنترل داخلی کارآمد
۱	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰ ۱۱،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰ ۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰ ۱۱،۱۴	امنیت شغلی حسابرس

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده مشخص می‌شود که ۱۰ عامل مربوط به سطح اول (آخرین سطح اثرگذاری) می‌باشند. بدین ترتیب این ۱۰ عامل از محاسبات حذف می‌گردند و ادامه محاسبات بدون این عوامل انجام می‌پذیرد. اعداد مربوط به این ۱۰ عامل عبارتند از: ویژگی‌های صنعت (۲)، وجود کمیته حسابرسی در سازمان (۳)، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (۵)، افشای مناسب اطلاعات (۶)، سیستم های اطلاعاتی حسابداری (۷)، شهرت و اعتبار حسابرس (۸)، استقلال حسابرس (۹)، حق الزحمه حسابرس (۱۰)، استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (۱۱) و امنیت شغلی حسابرس (۱۴). بدین ترتیب با حذف عوامل مربوط به سطح اول، ماتریس نهایی به شکل زیر در خواهد آمد:

جدول ۱۰. ماتریس دسترسی نهایی پس از حذف عوامل سطح اول

۱۳	۱۲	۴	۱	
۱	۰	۱	۱	۱
۱*	۱*	۱	۰	۴
۱	۱*	۱*	۱*	۱۲
۱	۱*	۱	۱*	۱۳

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

حال با توجه به ماتریس نهایی در دست، تعیین سطح عوامل باقیمانده را محاسبه می‌شود.

جدول ۱۱. تعیین عوامل سطح ۲

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	عوامل
	۱،۱۳	۱،۱۲،۱۳	۱،۴،۱۳	توانایی فنی حسابرس
۲	۴،۱۲،۱۳	۱،۴،۱۲،۱۳	۴،۱۲،۱۳	استقلال حسابرس
	۴،۱۲،۱۳	۴،۱۲،۱۳	۱،۴،۱۲،۱۳	استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی
۲	۱،۴،۱۲،۱۳	۱،۴،۱۲،۱۳	۱،۴،۱۲،۱۳	سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده مشخص می‌شود که دو عامل در سطح دوم قرار دارند. این دو عامل عبارتند از استقلال حسابرس (۴) و سیستم های کنترل داخلی کارآمد (۱۳). این عوامل از مدل حذف گردیده و مجدداً ماتریس نهایی بازنویسی می‌شود:

جدول ۱۲. ماتریس دسترسی نهایی پس از حذف عوامل سطح دوم

۱۲	۱	
۰	۱	۱
۱*	۱*	۱۲

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

یک ماتریس دو در دو حاصل محاسبات تا این قسمت می‌باشد. در ادامه عوامل سطح سوم با استفاده از همین ماتریس مشخص می‌گردد:

جدول ۱۳. تعیین عوامل سطح ۳

عوامل	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	مجموعه مشترک	سطح
توانایی فنی حسابرس	۱	۱،۱۲	۱	۳
سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد	۱،۱۲	۱	۱	

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

تنها عامل مربوط به سطح سوم، توانایی فنی حسابرس می‌باشد. عدد مربوط به این عامل ۱ می‌باشد. چنانچه مشاهده می‌شود یک عامل در مدل باقی‌مانده است که آن‌هم مربوط به سطح چهارم مدل می‌باشد. بدین ترتیب با مشخص شدن کلیه سطوح، مدل بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه ترسیم می‌گردد.

#### ۴-۲-۶. ترسیم مدل نهایی سطوح عوامل بهینه مؤثر بر کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه

با توجه به محاسبات صورت گرفته، مشخص شد که چهار سطح اثرگذاری در بررسی عوامل بهینه مؤثر بر کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه وجود دارد. چهار سطح شناسایی شده و عوامل مربوط به هر سطح عبارتند از:

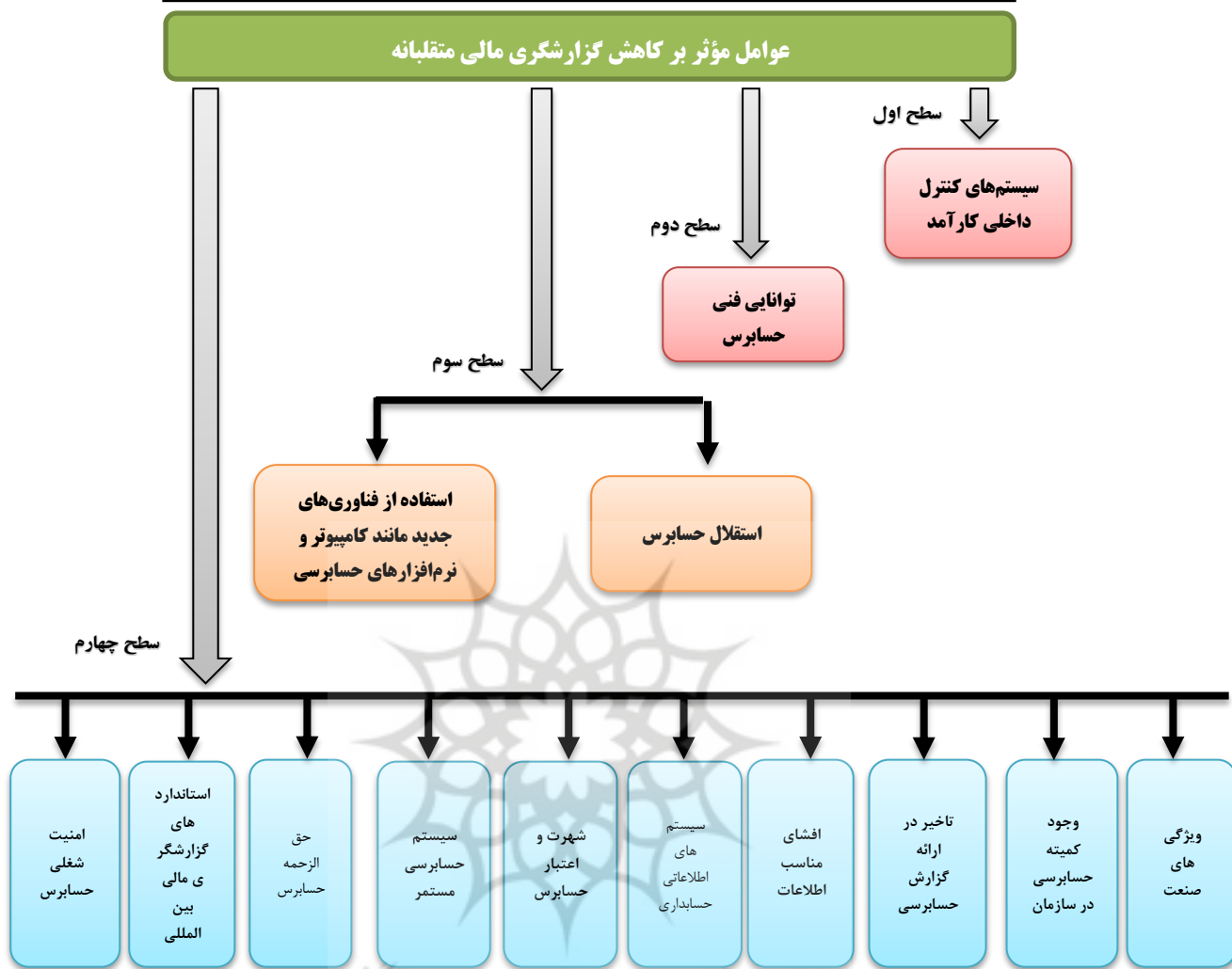
**سطح اول:** ویژگی‌های صنعت (۲)، وجود کمیته حسابرسی در سازمان (۳)، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی (۵)، افشای مناسب اطلاعات (۶)، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (۷)، شهرت و اعتبار حسابرس (۸)، سیستم حسابرسی مستمر (۹)، حق الزحمه حسابرس (۱۰)، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (۱۱) و امنیت شغلی حسابرس (۱۴)،

**سطح دوم:** استقلال حسابرس (۴) و استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی (۱۳)،

**سطح سوم:** توانایی فنی حسابرس،

**سطح چهارم:** سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد.





نمودار ۴. عوامل مؤثر بر کاهش گزارشگری مالی متقلبانه

منبع: نتایج کسب شده پژوهش

پرتال جامع علوم انسانی

### ۵. نتیجه‌گیری

نبود تقلب و شفافیت یکی از عوامل مهم اثرگذار بر جذابیت شرکت برای سرمایه‌گذاران و به عنوان یکی از عناصر اصلی در چارچوب نظام‌های راهبری شرکتی است. میزان شفافیت بسته به تمایل و توان مدیریت برای تصحیح هرگونه تمایزهای آگاهی دهنده برای مشارکت کنندگان بازار است. در دراز مدت، بازارهای سرمایه تنها از طریق استقرار یک محیط اطلاعاتی شفاف پیشرفت خواهند کرد. در این محیط، شفافیت اطلاعات مالی نقشی انتقادی دارد. به واقع شرکت‌هایی که در تحقق استانداردهای شفافیت ناتوانند ریسک زیادی دارند که اعتبار مدیران آنها را تحت الشعاع قرار می‌دهد. در این حالت، این شرکت‌ها با کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و سهامداران مواجه خواهند بود که منجر به زیان بازار سرمایه و کاهش جایگاه اعتباری شرکت و کاهش نقدشوندگی در بازار خواهد شد. از طرفی دیگر مدهانی معتقد است که مزایایی با اهمیت در افشای داوطلبانه برای ایجاد یک سیستم شفاف وجود دارد.

به طور کلی جلوگیری، کشف و تجسس تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها، امروز بیش از هر زمان دیگری بدل به دغدغه جدی حسابداران رسمی دنیا شده است و حسابداران رسمی را بیش از هر زمان دیگر برای ارائه خدمات پیشگیرانه یا واکنشی مربوط به تقلب، چه در شرکت‌های سهامی خاص و عام و چه در شرکت‌های دولتی یا شبه دولتی، به خدمت می‌گیرند. تقریباً همه سازمان‌ها به نوعی با تقلب دست به گریبانند و انواعی از آن راه، از یک سرقت ناچیز توسط کارکنان شان تا گزارشگری مالی فریبکارانه تجربه می‌کنند. تقلب عمده در صورت‌های مالی می‌تواند اثر سوء قابل توجهی بر ارزش بازار واحد تجاری، اعتبار و توانایی آن در دستیابی به اهداف استراتژیک خود داشته باشد. این پژوهش پس از آن که اطلاعات و داده‌های لازم گردآوری، استخراج و طبقه‌بندی شدند، به حل مدل و تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از روش دلفی فازی پرداخته شده است که بر اساس نتایج این تحقیق مدل نهایی کاهش گزارشگری مالی متقلبانه تحقیق بر اساس مولفه‌های توانایی فنی حسابرس، ویژگی‌های صنعت، وجود کمیته حسابرسی در سازمان، سیستم حسابرسی مستمر، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، افشای مناسب اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، شهرت و اعتبار حسابرس، استقلال حسابرس، حق الزحمه حسابرس، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، استفاده از فناوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزارهای حسابرسی، سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد و امنیت شغلی حسابرس ارائه گردید.

افشای داوطلبانه اطلاعات و گزارشگری مالی در دراز مدت به شرکت‌ها کمک می‌کند تا مزایای رقابتی ایجاد کنند. بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی (حسابداری) عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و

انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. در واقع، هدف اصلی حسابداری، فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری را بیان کند و از این طریق سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان را در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی یاری دهد. سیستم حسابداری به واسطه گزارش فعالیت‌های مالی واحد تجاری از این قابلیت برخوردار است تا اطلاعاتی را در مورد آنچه که دیگران از آن آگاه نیستند، به آنان منتقل کند. برای مفید واقع شدن اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ایجاب می‌کند که اطلاعات مربوط به گونه‌ای مناسب و کامل گزارش شود. اطلاعات مالی فراهم شده توسط سیستم حسابداری تنها هنگامی می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان مفید واقع شده و مورد استفاده قرار گیرد که از حداقل استانداردهایی برخوردار باشد. شرکت‌هایی که صورتهای مالی حسابرسی شده ارائه کنند دارای محتوای اطلاعاتی و سود با کیفیت بیشتری هستند. اقلام تعهدی وابسته به قضاوت‌های مدیران است و حسابرسی شرکت‌هایی که اقلام تعهدی بیشتری دارند، نیز دشوارتر است. حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتری عملکردهای حسابداری مورد تردید را کشف می‌کند. زیرا موسسه‌های حسابرسی باکیفیت دارای تخصص، منابع و انگیزه‌های بیشتری برای کشف اشتباه و تقلب هستند.

نتایج کسب شده در تحقیق حاضر با تحقیقات آندون و همکاران (۲۰۱۸)، عبدالخلیق، اسنوبال وراگ (۲۰۱۷)، شارما و پنیگرایی (۲۰۱۴)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) و فرقاندوست و همکاران (۱۳۹۳) که در حوزه شناسایی فرآیندهای حسابرسی جلوگیری از تقلب صورت گرفته‌اند هم راستا می‌باشد. نتایج تحقیقات نام برده در بخش‌های مختلف اسن تحقیق هم‌پوشانی داشته و دارای اشتراک است. بر اساس نتایج کسب شده به مدیران پیشنهاد می‌گردد که از استقرار، توسعه و انجام نظارت و پایش پیرامون سیستم به ویژه، از وجود یک سیستم تطبیق هماهنگ اطمینان حاصل کنند. وجود استانداردهای لازم در خصوص امنیت اطلاعات شرکت به مدیریت حسابرسی عملیاتی کمک می‌کند تا پروژه‌های حسابرسی داخلی را با توجه به درخواست‌های پروژه‌های حسابرسی مربوط مدیریت نماید. همچنین برای کاهش میزان تقلب و افزایش شفافیت گزارشات مالی، تقسیم کار صحیح، گزینش مناسب افراد، توجه به جنبه‌های روانی کار و کارکنان، ایجاد زمینه‌های خلاقیت فکری و تقویت روحیه کارکنان، توجه به نظم و انضباط در کار، توجه کافی به محیط کار و... الزامی است. در این میان نقش مدیران و سرپرستان در بهره‌جستن از «هنر مدیریت» در کنار «علم حسابداری» خودنمایی می‌کند. بدین‌معنا که مدیران و سرپرستان با استفاده از سیاست اقتضایی

کنترل و رهبری، می‌توانند از عوامل فوق متناسب با شرایط مختلف، گام اصلی را در افزایش کارایی افراد بردارند. گامی که در نهایت موجب ارتقای بهره‌وری سازمان‌ها و کمک موثر در نیل به اهداف خواهد شد.

### منابع

۱. باقرآبادی، محمد (۱۳۹۱). "ریسک تقلب و تردید حرفه ای حسابرسی"، دنیای اقتصاد، صص ۱۰.
۲. تحریری آرش و پیری سقرلو مهدی (۱۳۹۵). "درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مقاله ۷، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱-۱۳۵.
۳. ترکان، وحید و پاک مرام، عسگر (۱۳۹۶). رابطه ریسک عدم کشف با حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، گیلان، موسسه پویندگان اندیشه‌های نو و شهرداری صومعه سرا، مجتمع فرهنگی و هنری فارابی اداره فرهنگ و ارشاد.
۴. تنانی، محسن و نیکبخت، محمدرضا (۱۳۹۶). "آزمون بررسی رابطه میان تقلب و حسابرسی صورت‌های مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). صص ۱۳۲ تا ۱۱۱.
۵. حساس یگانه یحیی، جعفری ولی اله (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر صحت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۹، سال سوم، صص ۴۲-۲۵.
۶. جعفری، علی؛ جعفری، همت؛ حسینی، محمد و رسائیان، محمد (۱۳۹۳). بررسی تأثیر تغییر حسابرسی بر تقلب حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد قائم شهر.
۷. جعفری، ولی اله (۱۳۹۷). چرخش موسسات حسابرسی و تأثیر آن بر تقلب حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.
۸. جعفری، ولی‌الله و رضوانی فرد، سعید (۱۳۹۵). چرخش موسسات و شرکای حسابرسی (تاریخچه، قوانین و تجربه بورس‌ها)، دنیای اقتصاد، ۴ دی، کدخبر ۱۶۲۶.
۹. حسینی علی (۱۳۹۰). مهمترین تقلب در شرکت‌های بورسی، مجموعه مقالات دومین کنفرانس سالانه پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی، تهران.

۱۰. دهقان حمید (۱۳۹۲). وظایف حسابرسان در برابر پول شویی و فساد اقتصادی، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز، مؤسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی.
۱۱. داروغه حضرتی و پهلوان، فاطمه زهرا (۱۳۹۱). "تأثیر سطوح مدیریت سود بر هزینه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال پنجم، شماره ۱۵، صص ۶۷-۵۵.
۱۲. دیلمی‌پور، مصطفی (۱۳۹۱). چرخش اجباری موسسات حسابداری، دنیای اقتصاد، ۲۴ تیر، ۹۹۷ کد
۱۳. رحیمیان، نظام الدین و آخوندزاده، میثم (۱۳۹۴). "بررسی کیفیت برگزاری جلسات توفان فکری میان حسابرسان مستقل"، فصلنامه دانش حسابداری، صص ۱۳۰-۱۱۳.
۱۴. رحیمیان، نظام الدین و جان فدا، رضا (۱۳۹۶). "تأثیر چرخش‌های اجباری و داوطلبانه موسسات حسابداری بر دقت گزارش حسابداری، مجله حسابداری، سال اول، شماره ۱، سال اول، شماره ۱، صص ۸۹-۶۷.
۱۵. رحیمیان نظام‌الدین و شگری مینا (۱۳۹۲). "نقش چرخش حسابرسان در کاهش تقلب موسسه‌های حسابداری"، مروری بر تحقیق‌های انجام شده، مجله حسابرس، شماره ۶۴ صص ۱۳۸-۱۳۰.
۱۶. رجبی، روح‌اله و محمدی خشوئی، حمزه (۱۳۹۷). "هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری"، مجله بررسی‌های و حسابداری و حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۳ صص ۵۲-۳۵.
۱۷. رشیدی باغی، محسن؛ واعظ، سیدعلی و رمضان احمدی، محمد (۱۳۹۵). "تأثیر کیفیت حسابداری بر تقلب حسابداری شرکت‌ها"، حسابداری مالی، دوره ۱، صص ۱۰۷-۸۷.
۱۸. رهنمای رودپشتی فریدون (۱۳۹۱). "داده کاوی و کشف تقلب‌های مالی". دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۱، شماره ۳، صص ۳۳-۱۷.
۱۹. عزیزخانی، مسعود؛ داغانی، رضا و احمدیان، مژگان (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق الزحمه حسابداری، سال شانزدهم، شماره ۶۴، دانش حسابداری.
۲۰. سازمان حسابداری (۱۳۸۸). اصول حسابداری، جلد اول. ترجمه ارباب سلیمانی و نفری. چاپ بیست و ششم.
۲۱. فرقاندوست حقیقی، برواری، فرید (۱۳۹۴). "بررسی کاربرد روش‌های تحلیلی در ارزیابی ریسک تحریف صورت‌های مالی (تقلب مدیریت)". فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره شانزدهم.

۲۲. فرقاندوست، کامبیز؛ هاشمی، عباس و فروغی امین (۱۳۹۳). "مطالعه رابطه مدیریت سود و امکان تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابرسی، شماره ۵۶، صص ۴۶-۴۷.
۲۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸). "استانداردهای حسابرسی". چاپ دهم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۲۴. کریمی، مهان؛ تسخیری، علیرضا و نوروزی، بهزاد (۱۳۹۴). "بررسی راه‌های اخلاقی برون رفت از تقلبات حسابداری و حسابرسی". کنفرانس بین‌المللی اقتصاد مدیریت و علوم اجتماعی، اسپانیا
۲۵. مجتهد زاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۹۳). "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دید حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان"، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
۲۶. نمازی، محمد؛ انور بایزیدی و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۹، صص ۲۱-۴.
۲۷. نوروش، ایرج؛ مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و شهبازی، مجید (۱۳۹۱). مروری جامع بر حسابرسی، تهران: انتشارات نگاه دانش
۲۸. نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). "مدل بندی و اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران". فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۹، صص ۲۸-۱.

29. Andon P, Free C, Scard B. (2017). "Pathways to accountant fraud: Australian evidence and analysis". *Accounting Research Journal*, Vol. 28, Iss: 1, pp.10-44.
30. Amara I & Jarboui A. (2017). "Detection of Fraud in Financial Statements: French Companies as a Case Study". *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 3(5): 456-472.
31. Arel, Barbara Richard G. Brody and Kurt pany (2016), «Audit Firm Rotation and Audit quality», *journal of CPA*.
32. Arrunada B. and Paz-Ares C (2017), "Mandatory rotation Of Company Auditors: A critical examination". *International Review of Law and Economics*, pp. 55-69.
33. Benston, G., 1969. The Value of the SEC's Accounting Disclosure Requirements, *The Accounting Review* 44, 515-532.
34. Behn, B., J.-H. Choi, and T. Kang. 2018. Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts. *The Accounting Review* 83 (2):327-349.

35. Bryan David B , Mason Terry W(2017) Extreme CEO pay cuts and audit fees, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Volume 33, Pages 1–10.
36. Brazel J.F, Jones K.L & Zimbelman M.F. (2018). "Using nonfinancial measures to assess fraud risk". *Journal of Accounting Research*, 47(5), 1135-1166.
37. Chen, L & Krishnan, G &Pevzner, M.(2012). "Pro Forma Disclosures, Audit Fees, and Auditor Resignations." *Journal of Accounting & Public Policy*; Vol. 31 Issue 3, pp.237-257.
38. Cassell, Cory A. Myers, James N. Myers Linda A(2016). Does Auditor Tenure Impact the Effectiveness of Auditors' Response to Fraud Risk? Brigham Young University Provo, UT.
39. Casterella Jeffrey R, Johnston Derek (2013) Can the academic literature contribute to the debate over mandatory audit firm rotation?, *Research in Accounting Regulation*, vol(25)p108-116.
40. Cameran, M., J. R. Francis, A. Marra, and A. K. Pettinicchio(2018)Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 34 (1):1-24.
41. Corbella Silvano, Florio Cristina, Gotti Giorgio, Mastrolia Stacy A (2017) "Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies" *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 25, Pages 46–66.
42. Committee on Basic Auditing Concepts(2018) A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota, Fla.: American Accounting Association, p. 2.
43. Geiger, M. A., and K. Raghunandan (2002) Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing* 21 (1):67-78.
44. Daniels, B. W., and Q. Booker (2017)Loan Officers' Reactions to Audit Rotation. *Journal of Behavioral Studies in Business* 1:1-13.
45. De Angelo, L. E. (2017). Auditor independence, 'low balling,' and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2): 113-127.
46. Davis J & Pesch H. (2018). "Fraud dynamics and controls in organizations". *Accounting, Organizations and Society*, Volume 38, Issues 6–7, PP. 469–483
47. Ferguson, A., Lennox, C. & Taylor, S. (2015). Audit Fee Rigidities in the Presence of Market Frictions: Evidence and Explanations. Working paper, University of New South Wales.
48. Leventis S. and P. E. Dimitropoulos( 2018)."Audit Pricing, quality of earning and board independence: The Cose of the Athens stock exchange", *International Journal of Cardiology* 26, pp. 325-332.

49. Lisic L, Silveri S, Song Y, Wang K. (2015). "Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China". *Journal of Business Research*, 68, 1186–1195.
50. Mironiuc M & Robu I. (2017). "Empirical Study on the Analysis of the Influence of the Audit Fees and Non Audit Fees Ratio to the Fraud Risk". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 62, PP. 179-183
51. Efstathios.kirkos,Charalambos Spathis,Yannis Manolopoulos.(2017),Data Mining for the detection of fraudulent financial statements,Expert Systems With Applications.32 ,pp.995-1003.
52. Firth, M. and Smith, A. 1992. Selection of auditor firms by companies in new issue market. *Applied Economics*, 24: 247-255.
53. McFadden, D. (1974). Conditional logit analysis of qualitative choice behavior. In: *Frontiers in Economics*, P. Zarembka , eds. NY: Academic Press.
54. Nagy A. (2005), "Mandatory Audit Firm turnover, financial reporting quality and client bargaining power: the case of Arthur Andersen ".*Accounting Horizons*, Vol.19, Issue2, pp51-68.
55. Kwon Y., Youngdeok Lim and Roger Simnett. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol.33,no.4; 167-196.
56. Kend Michael. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding, *Pacific Accounting Review*, Vol. 20, PP. 49-62.
57. Kim, J. B. , and Yi, C. H.. (2006). "Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence. " Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.
58. Ruiz-Barbadillo E. and Gomez-Aguilar N. (2012). "Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Mandatory auditor Rotation Versus Long Term Auditing. An empirical nalysis". Working paper. University of Cadiz Spain.
59. Ruiz-Barbadillo, E., N. Gómez-Aguilar, and N. Carrera. 2009. Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain. *Auditing* 28 (1):113-135.
60. Palmrose, Z. (2017). "Audit fees and auditor size: further evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, pp. 97-110.
61. Vaez, S., Ramazan Ahmadi, M. & Rashidi Baqhi, M. (2013). Impact of audit quality on audit fee in listed companies, *financial accounting science*, 3(1): 92-114. (in Persian).
62. Sharma A & Panigrahi P. (2012). "Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data". *Mining Techniques International Journal of Computer Applications*, Volume 39, No.1, PP. 37-47.



63. Spathis C. , Efstathios K. , Nanopoulos A., and A. Manolopoulos (2007) Predicting Qualified Auditor's Opinions: A Data Mining Approach, Department of Accounting Technological Educational Institution of Thessaloniki , Greece , working Paper.
64. Special Committee on Operational and Management Auditing, 1982, Operational Auditing, New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), p. 2.
65. Xinhua, W.2009. Do abnormal audit fees/non-audit fees communicate firm specific information to the stock market? A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy.
66. Watkins, A. L., Hillison, W., Morecroft, S. E., 2004, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. Journal of Accounting Literature 23: 153-193.
67. Zain, M. M. 2013. Audit fees during initial engagement in Malaysia. Managerial Auditing Journal 28 (8):735-754.





پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی