

## The Role of Independent Auditors and Audit Committees in Mitigating the Fraud Risks

Javad Shekarkhah 

Associated Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Fereshteh Ahmadi Pak 

PhD Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

Isaac Behshour\* 

PhD Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran

### Abstract


This research aims to investigate the role of independent auditors and audit committees (AC) in mitigating the fraud risks. Prior studies have showed that all auditors or audit committees are not equally adept at identifying and reducing fraud risks by using non-financial measures (NFM). This study's research population covers the corporates listed on Tehran Security Exchange in 2014-2018. Hypotheses were tested using logistic regressions. Findings indicate some significantly negative relationships between auditor efforts, auditor tenure, AC chairs, auditor and AC chair expertise with fraud risks. Also, no significant relationship was found between expertise of AC chairs and fraud risk likelihood. The results indicate that audit processes can mitigate fraud risks, however, not all types of AC expertise can be helpful.


**Keywords:** Fraud Risks, Auditor Efforts, Auditor Expertise, Audit Committee (AC), Chair Expertise.


\* **Corresponding Author:** Isaac\_behshour97@atu.ac.ir

**How to Cite:** Shekarkhah, J (2021) The Role of Independent Auditors and Audit Committees in Mitigating the Fraud Risks, Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly, 69(18), 29-54

## نقش حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب با تأکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیر مالی

جواد شکرخواه  | دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران

فرشته احمدی پاک  | دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران

اسحاق بهشور \* | دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی تهران، ایران

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب می‌باشد. مطالعات پیشین نشان می‌دهند که تمام حسابرسان یا کمیته‌های حسابرسی به یک اندازه در تشخیص ریسک تقلب با استفاده از معیارهای غیرمالی و کاهش این ریسک مهارت ندارند. بر این اساس، این پژوهش به بررسی اثرات حسابرس مستقل و رئیس کمیته حسابرسی بر احتمال بروز تقلب در صورت‌های مالی می‌پردازد. در این راستا، اقدام به تدوین فرضیات جهت آزمون ارتباط بین تلاش حسابرس، دوره تصدی حسابرس، دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی، تخصص حسابرس و تخصص رئیس کمیته حسابرسی با احتمال کاهش ریسک تقلب شده است. قلمرو این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۹۷ می‌باشد. آزمون فرضیات با استفاده از رگرسیون لجستیک انجام پذیرفت. یافته‌ها حاکی از رابطه منفی معنادار بین تلاش حسابرس، دوره تصدی حسابرس و رئیس کمیته حسابرسی و تخصص حسابرس و رئیس کمیته حسابرسی با ریسک تقلب می‌باشد. همچنین، رابطه معناداری بین تخصص رئیس کمیته حسابرسی و احتمال ریسک تقلب یافت نشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که فرآیند حسابرسی می‌تواند ریسک تقلب را کاهش دهد اما هر نوع تخصصی در کمیته حسابرسی نمی‌تواند مفید باشد.

**کلیدواژه‌ها:** ریسک تقلب، تلاش حسابرس، تخصص حسابرس، تخصص رئیس کمیته حسابرسی

## مقدمه

خصوصی‌سازی بنگاه‌های اقتصادی تحت پوشش دولت و تأمین مالی شرکت‌ها از طریق مشارکت عمومی در سال‌های اخیر موجب شده است که تفکیک بین مالکیت و مدیریت در ایران با اهمیت‌تر شود. در این شرایط که نشان‌دهنده فاصله بین مالکیت و مدیریت است، بنگاه تجاری را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادهای مختلف بین طرفین ذینفع دانست. یکی از این قراردادها، قرارداد بین مدیریت و مالکیت است. بر اساس نظریه نمایندگی، بین مدیریت و مالکیت تضاد منافع وجود دارد و منافع مدیران لزوماً در جهت منافع مالکان نیست (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). عدم رعایت قراردادها در شیوه‌های مختلف قابلیت اعمال دارد و از آنجا که این عدم رعایت، ماهیتاً می‌بایستی به صورت عمدی صورت پذیرد، نوع اقدامات انجام شده در این زمینه تحت عنوان «سوء جریان‌ات یا تقلبات» نامیده می‌شود (شیخ، ۱۳۸۳).

اعتقاد بر این است که گستردگی و وسعت صورت‌های مالی متقلبانه، نگرانی‌هایی را در سطح عمومی پدید آورده است و اعتماد عمومی به فرآیند گزارشگری مالی و عملکرد حسابرسی را خدشه‌دار کرده است. این پدیده، کیفیت، یکپارچگی و قابلیت اتکا فرایند گزارشگری مالی را تهدید می‌کند و زیان‌های اقتصادی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به ارمغان می‌آورد (رضایی و رایلی، ۲۰۱۰). جوزف ولز (۲۰۱۰) مؤسس و رئیس انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (ACFE)<sup>۱</sup> نیز در مقدمه ویرایش دوم کتاب «صورت‌های مالی متقلبانه» تصریح می‌کند که صورت‌های مالی متقلبانه به طور فزاینده‌ای به مشکل جدی دولت‌ها، سرمایه‌گذاران و تجارت در قرن اخیر تبدیل شده است که به تدریج اعتماد عمومی به بازار سرمایه، رهبران شرکت‌ها و حرفه حسابرسی را تضعیف می‌کند.

انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا، تقلب را به این صورت تعریف می‌کند: «تقلب در برگیرنده تمام ابزار گوناگونی است که ساخته انسان است و یک فرد با استفاده از آن مزیتی را نسبت به دیگری از طریق توصیه‌های دروغین یا کتمان حقیقت کسب می‌کند و شامل تمام رویدادهای ناگهانی، ترفندها، حيله‌گری‌ها یا مخفی‌کاری‌ها و دیگر راه‌های غیر منصفانه برای فریب دیگری است». طبق استاندارد ۲۴۰ حسابرسی، تقلب؛ هرگونه اقدام

عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان، یا اشخاص ثالث می‌باشد که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیر قانونی است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴).

ادعا می‌شود که حسابرس، مسئول اطمینان بخشی منطقی مبنی بر عدم وجود گزارش نادرست ناشی از اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی است (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸). با این حال پژوهش‌های اخیر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب را زیر سؤال برده‌اند (دیک و همکاران، ۲۰۱۰). به علاوه شواهدی دال بر شکاف در انتظارات وجود دارد؛ یعنی انتظار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از حسابرسی خیلی بیشتر از آن چیزی است که حرفه حسابرسی باور دارد که در برابر تشخیص تقلب می‌تواند ارائه کند. از طرفی، اصل هشتم چارچوب کوزو (۲۰۱۳) بر اهمیت ارزیابی ریسک تقلب برای مسئولین شرکت تأکید کرده است. رئیس کمیته حسابرسی در مقام مسئول اجرایی ارشد کمیته حسابرسی، با نظارت بر فرایندهای حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی شرکت‌ها نقش حاکمیتی مهمی را در شرکت ایفا می‌کند. بنابراین، رئیس کمیته حسابرسی باید در کاهش ریسک تقلب نقش داشته باشد (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸). با این حال «بیسلی و همکاران» در سال ۲۰۰۹ نشان دادند که اعضای کمیته حسابرسی سعی دارند از مسئولیت خود برای ارزیابی ریسک تقلب فاصله بگیرند و این نشان می‌دهد رئیس کمیته حسابرسی نمی‌تواند ریسک تقلب را کاهش دهد.

بر اساس مطالب پیشگفته و از آنجا که مهارت حسابرسان یا رؤسای کمیته حسابرسی در تشخیص و کاهش ریسک تقلب یکسان نیست و همچنین پژوهشی با این موضوع در بورس اوراق بهادار تهران انجام نشده است؛ بنابراین، این مطالعه درصدد دستیابی به پاسخی برای این پرسش است که آیا حسابرسان و رؤسای کمیته حسابرسی می‌توانند ریسک تقلب را محدود کنند. به‌طور مشخص‌تر مسئله این است که آیا تلاش بیشتر، تصدی طولانی‌تر، و تخصص بیشتر حسابرسان و رؤسای کمیته حسابرسی، این احتمال را که صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت، ریسک تقلب بالایی را نشان دهد، کاهش می‌دهند. نتایج این پژوهش می‌تواند استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی و فعالان بازارهای مالی را در خصوص شناخت توانایی‌های حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در کاهش احتمال ریسک تقلب بهبود بخشد. بر این اساس، در ادامه، به ترتیب مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش

پژوهش، فرضیات پژوهش و نحوه آزمون آنها، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری پژوهش ارائه می‌گردد و در نهایت، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

### پیشینه پژوهش

با بررسی متون حسابرسی پیش از سال ۱۹۲۰، مشخص می‌گردد که در آن زمان کشف تقلب هدف اصلی حسابرسی بوده است. طی سال‌های ۱۹۲۰ الی ۱۹۶۰، این هدف به مرور کم اهمیت‌تر شده و نهایتاً هدف کشف و جلوگیری از تقلب بر عهده مدیریت قرار گرفت و هدف حرفه حسابرسی، اعتباردهی به صورت‌های مالی عنوان شد (نادریان و صفار، ۱۳۸۰). استانداردهای حسابرسی به دلیل اینکه ممکن است در بروز تقلب، مدیران تباری کنند و یا تقلب را پنهان کنند، انتظار کشف تمامی تقلب‌ها توسط حسابرسان را منطقی نمی‌داند؛ اما هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB<sup>۱</sup>) کشف تقلب توسط حسابرسان را یکی از انتظارات منطقی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌داند (پوریان‌سب، ۱۳۸۴).

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به‌ویژه سرمایه‌گذاران و بستانکاران، به‌طور متداول حسابرسان مستقل را مسئول کشف تقلب در صورت‌های مالی می‌دانند. با این وجود، حسابرسان مستقل، مطابق با استانداردهای حرفه‌ای، تنها اطمینان معقول می‌دهند که صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب هستند (رضایی و رایلی، ۲۰۱۰). در عصر پس از انرون، سرمایه‌گذاران از حسابرسان مستقل انتظار دارند تا همه تحریف‌های با اهمیت، شامل اشتباه و تقلب را کشف و گزارش کنند. با این حال، حسابرسان مستقل در رعایت استانداردهای حرفه‌ای تنها اطمینان معقول می‌دهند که صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های با اهمیت هستند. ماهیت و اندازه مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب در صورت‌های مالی یک مسئله اساسی برای کیفیت حسابرسی است. با این وجود، بین آنچه که حسابرسان باید انجام دهند و آنچه که حسابرسان جهت کشف تقلب، مطابق با استانداردهای حسابرسی و حق‌الزحمه وصول شده برای خدمات آنها، حاضر و قادر به انجام آن هستند شکاف انتظارات فزاینده‌ای وجود دارد (رضایی و رایلی، ۲۰۱۰).

در این پژوهش با پیروی از پژوهش انجام گرفته توسط برازل و اشمیت در سال ۲۰۱۸، تفاوت بین رشد درآمد و رشد معیارهای غیر مالی، به عنوان نشانه ریسک بالای تقلب (پرچم قرمز) در نظر گرفته شده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که معیارهای غیر مالی با عملکرد مالی رابطه دارند. به عنوان نمونه، «بن» و «رایلی» (۱۹۹۹) نشان دادند که معیارهای غیر مالی در صنعت هواپیمایی (مانند عملکرد به موقع و بار و مسافر) آمار فصلی درآمد، هزینه و سود خالص را پیش‌بینی می‌کنند. همچنین معیارهای غیر مالی علاوه بر پیش‌بینی عملکرد مالی آتی می‌توانند نتایج مالی جاری را نیز تأیید کنند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۷، به طور خاص به بحث در مورد توان بالقوه معیارهای غیر مالی برای ارائه یک الگوی قوی و مستقل برای ارزیابی اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی پرداخته و استفاده از معیارهای غیر مالی برای تشخیص تقلب را تأیید نموده است (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

«برازل» و همکاران (۲۰۰۹) رابطه بین عملکرد مالی و معیارهای غیر مالی را بررسی کردند و دریافتند که رشد درآمد شرکت‌هایی که مرتکب تقلب می‌شوند به طرز چشمگیری بیشتر از رشد متوسط معیارهای غیر مالی مربوطه می‌باشد. شرکت‌های متقلب مورد مطالعه ایشان رشد درآمدی را نشان دادند که تا ۲۰٪ بیشتر از رشد متوسط معیارهای غیر مالی بود.

«دیچو» و همکاران (۲۰۱۱) نیز به همین صورت نشان دادند که شرکت‌های متقلب، دارای رشد دارایی بیشتر از رشد یا افزایش تعداد کارکنان بوده‌اند. اما رشد مالی و رشد معیارهای غیر مالی برای شرکت‌های غیرمتقلب همسانی بیشتری دارد. بر اساس این پژوهش، حسابرسان اذعان داشتند که اختلاف زیاد بین رشد درآمد و رشد معیارهای غیر مالی نشانه ریسک بالای تقلب است. «برازل» و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که شرکای حسابرسی و مدیران چنین برداشتی دارند که اختلاف زیاد بین رشد درآمد و معیارهای غیر مالی مربوطه در مقایسه با چند پرچم قرمز تقلب مثل اقلام تعهدی زیاد یا تغییرات زیاد مدیران مالی در سال جاری، به مراتب گویای ریسک بالاتر تقلب هستند. بنابراین اختلاف زیاد بین رشد درآمد و رشد معیارهای غیر مالی، یک معیار مهم برای ریسک بالای تقلب است که به طور آزمایشی درستی آن مورد سنجش قرار گرفته است.

پژوهش‌های اخیر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب را زیر سؤال برده‌اند (دیک و همکاران، ۲۰۱۰). اگرچه حسابرسان معتقدند که اختلاف بین رشد درآمد و رشد معیارهای غیر مالی مربوطه، نشانه ریسک بالاتر تقلب هستند، اما این حسابرسان همیشه در تشخیص و محدود کردن این اختلاف، به روش‌های تحلیلی مهارت ندارند. به عنوان نمونه، «هرست» و «کونسه» (۱۹۹۶) به طور مستند نشان دادند که حسابرسان در گذشته از معیارهای غیر مالی در روش‌های تحلیلی استفاده نمی‌کردند.

«ترامپتیر» و «رایت» (۲۰۱۰)، پژوهش «هرست» و «کونسه» را بسط دادند و دریافتند که حسابرسان بر این باورند که به طور متوسط از معیارهای غیر مالی استفاده می‌کنند اما کماکان ترجیح می‌دهند از مانده حساب سال قبل برای پیش‌بینی انتظارات مانده حساب سال جاری استفاده کنند.

در ادامه، پژوهش‌های پیشین که به بررسی رابطه بین تلاش حسابرس و رئیس کمیته حسابرسی، دوره تصدی، و تخصص در صنعت و مراحل مختلف فرایند حسابرسی تقلب پرداخته است به طور خلاصه و با استفاده از دو مطالعه (هوگان و همکاران در سال ۲۰۰۸ و ترامپتیر و همکاران در سال ۲۰۱۳) که به درخواست هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام انجام پذیرفتند، بیان می‌شود.

برازل و اشمیت (۲۰۱۸) نشان دادند که ارزیابی ریسک بالای تقلب در ابتدای کار حسابرسی باید به تلاش بیشتر حسابرس منجر گردد زیرا حسابرسان آزمون ذهنی خود را برای پایین آوردن ریسک تقلب افزایش می‌دهند. پژوهش‌های پیشین (گلوور و همکاران، ۲۰۱۲) یافتند که حسابرسان تعداد ساعات حسابرسی بودجه‌بندی شده را در واکنش به ارزیابی اولیه‌شان از ریسک تقلب افزایش می‌دهند. بر این اساس، فرضیه اول به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه شماره یک: شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها تلاش بیشتری می‌کند با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

مدت زمان مناسب برای رابطه حسابرس - صاحبکار (شرکت تحت حسابرسی) موضوع بحث طولانی مدتی در میان استانداردارگذاران، ناظران قانونی، و متخصصین حسابرسی بوده است. (چو و همکاران، ۲۰۱۳) براساس این دیدگاه که رابطه طولانی حسابرس - صاحبکار به کیفیت حسابرسی خدشه وارد می‌کند، نشان دادند که دوره

طولانی‌تر تصدی حسابرِس با گزارشگری مالی جسورانه‌تر<sup>۱</sup> ارتباط دارد. «دیویس» و همکاران (۲۰۰۹)، رابطه مثبتی را بین دوره تصدی حسابرِس و صاحبکار که پیش‌بینی سود توسط تحلیل‌گران را برآورده یا نفی می‌کنند مستند کردند. اما پژوهش‌های دیگر (کنشل و وانسترالن، ۲۰۰۷) نشان دادند که هیچ رابطه‌ای بین دوره تصدی و کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی وجود ندارد.

اولین بیانیه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۱، درباره گردشی بودن حسابرسان، اذعان دارد که بیشتر مطالعات علمی به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت صاحبکار در دوره تصدی کوتاهتر حسابرِس، ریسک بیشتری دارد. به عنوان مثال «مایرز» و همکاران (۲۰۰۳)، شواهد پیش از قانون ساربنز آکسلی را ارائه کردند که نشان می‌دهند تصدی طولانی‌تر حسابرِس با کیفیت عالی‌تر سود رابطه دارد. «کارسلو» و «ناگی» (۲۰۰۴) یافتند که تقلب کشف نشده با احتمال بیشتری در سه سال اول رابطه حسابرِس - صاحبکار به چشم می‌خورد. با توجه به مطالب ارائه شده، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه شماره دو: شرکت‌هایی که در آن‌ها، دوره تصدی حسابرِس بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

پژوهش‌های پیشین نشان دادند که تخصص بیشتر حسابرِس در صنعت باید احتمال تشخیص گزارش نادرست عمدی در صورت‌های مالی را افزایش دهد. «همرسلی» (۲۰۰۶) در پژوهش خود نشان داد که حسابرسان متخصص در صنعت با احتمال بیشتر نسبت به غیرمتخصصین در صنعت، ارزیابی مناسبی از ریسک گزارشگری نادرست دارند و روش‌های حسابرسی را به نحو متناسب برای تشخیص گزارش نادرست انگیزه‌دار به کار می‌گیرند. «چن» و «چی» (۲۰۰۹) با استفاده از روش‌های آرشویی نشان دادند که تخصص حسابرِس در صنعت باعث کاهش احتمال ارائه مجدد صورت‌های مالی می‌شود. بنابراین انتظار می‌رود تخصص در صنعت این توانایی را به حسابرِس ببخشد تا آزمون حسابرسی را به طور کارآمد برای مجموعه صنعتی به صورت مشخص انجام داده و پرچم‌های قرمز تقلب را شناسایی و بررسی کند. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش ارائه می‌شود:



فرضیه شماره سه: شرکت‌هایی که تخصص حسابرس آن‌ها در صنعت بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

مطالعات پیشین ادعا می‌کنند که رؤسای کمیته حسابرسی با دوره تصدی طولانی‌تر باید اطلاعات بیشتری از پیشینه تاریخی کسب و کار شرکت و آگاهی لازم برای تشخیص این مسئله را داشته باشند که گزارش مالی شرکت چه موقع با وضعیت اقتصادی واقعی شرکت همخوانی ندارد (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸). «بیسلی» (۱۹۹۶) دریافت که با افزایش دوره تصدی سرپرست خارجی احتمال ارائه صورت‌های مالی متقلبانه به استفاده‌کنندگان خارجی آن کمتر می‌شود. علاوه بر این موارد، «مصطفی» و «مایر» (۲۰۰۶)، اگرچه گزارش‌دهی مالی متقلبانه را بررسی نکردند اما اعلام کردند که دوره طولانی تصدی اعضای کمیته حسابرسی با وقوع کمتر دارایی اختلاس شده رابطه دارد. بر این اساس، پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که تصدی طولانی‌تر رئیس کمیته حسابرسی دانش لازم برای محدود کردن ریسک تقلب در صورت‌های مالی حسابرسی شده را فراهم می‌کند. بنابراین، فرضیه چهارم به شرح زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه شماره چهار: شرکت‌هایی که در آن‌ها، دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

«اسپیرا» (۲۰۰۲) در رابطه با رئیس کمیته حسابرسی نشان داد که بیشتر افراد تصور می‌کنند کمیته حسابرسی قدرت و اختیاراتی برای پیشگیری از تقلب و تشخیص آن ندارد. یکی از روسای کمیته حسابرسی طی مصاحبه در پژوهش «بیسلی» و همکاران (۲۰۰۹) اظهار داشته است که اگر از کمیته حسابرسی بخواهید تقلب را کشف کند به مثابه درخواست شکستن شاخ گول از آنهاست و این کار به طور کلی، خارج از صلاحیت هر یک از اعضای کمیته حسابرسی است.

«کوهن» و همکاران (۲۰۱۴) بر اساس این استدلال نشان دادند که کمیته‌های حسابرسی متخصص در صنعت با شرکت‌هایی ارتباط داشتند که کیفیت بهتر گزارشگری مالی (که با تنظیم مجدد صورت‌های کمتر و اقلام تعهدی اختیاری کمتر سنجیده می‌شود) را نشان می‌دادند و رؤسا هم به نوبت خود می‌توانستند ریسک تقلب را محدود کنند. در مقابل، رؤسای کمیته حسابرسی متخصص در صنعت می‌توانستند با مدیریت هماهنگ‌تر باشند و تمایل کمتری را برای محدود کردن ریسک تقلب نشان دهند.

«بیسلی» و همکاران (۲۰۰۹) در رابطه با ریسک تقلب به طور کلی نشان دادند که اعضای کمیته حسابرسی سعی می‌کنند از مسئولیت خود برای ارزیابی ریسک تقلب فاصله بگیرند. با این حال، انتظار می‌رود رئیس کمیته حسابرسی به عنوان نقطه مرکزی روابط کمیته با هیئت مدیره، مدیر مالی، و حسابرسان داخلی و خارجی بیشترین دانش و اطلاعات درباره شرکت را داشته باشد و مناسب‌ترین فرد برای استفاده از معیارهای غیرمالی جهت کمک به کاهش ریسک تقلب باشد. با توجه به اینکه «کوهن» و همکاران (۲۰۱۴) دریافته‌اند که کمیته‌های حسابرسی متخصص در صنعت با شرکت‌هایی در ارتباط هستند که کیفیت گزارشگری مالی بهتری را نشان می‌دهند و نظر به اینکه «آبوت» و همکاران (۲۰۰۴) مشاهده کردند که رابطه تخصص مالی در کمیته حسابرسی با وقوع تقلب منفی است، انتظار می‌رود که رئیس کمیته حسابرسی که دارای تخصص در صنعت می‌باشد، مزیت مشابهی را داشته باشد. بنابراین فرض نامطمئن اما منطقی این است که تخصص بیشتر رئیس کمیته حسابرسی در صنعت احتمالاً ریسک تقلب را کاهش می‌دهد. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه شماره پنج: شرکت‌هایی که تخصص رئیس کمیته حسابرسی آن‌ها در صنعت بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

بهرامی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود با عنوان «پیش‌بینی کشف تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» به بررسی فشارها و فرصت‌های ارتکاب تقلب پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که فشار ثبات و پایداری مالی رابطه معناداری با تقلب در صورت‌های مالی متقلبانه دارند.

خراسانی (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان «بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات در گزارشگری مالی متقلبانه»، مدلی برای پیش‌بینی خطر تقلب ارائه نمود. نتایج پژوهش او حاکی از این بود که مدل طراحی شده قادر به اندازه‌گیری شاخص تقلب در دوره‌های زمانی قبل و بعد از تدوین استانداردهای حسابرسی تقلب می‌باشد. همچنین نتایج نشان داد که اعمال استانداردهای حسابرسی تقلب باعث افزایش دقت پیش‌بینی مدل تقلب مالی در بعد از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابرسی تقلب شده است؛ به این معنی که استانداردهای حسابرسی تقلب در ایران، کارایی لازم برای کشف تقلب‌های مالی احتمالی را دارد.

میرفندرسکی و همکاران (۱۳۹۷)، رابطه‌ی بین دوره تصدی حسابرس و خطر تقلب در گزارشگری مالی با کنترل اثر شرایط نااطمینانی محیطی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آنها پس از کنترل متغیر نااطمینانی محیطی، حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین دوره تصدی حسابرس و خطر تقلب در گزارشگری مالی بود.

صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸)، اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی، ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کند.

## روش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر رابطه بین متغیرها تحقیقی توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد که با استفاده از اطلاعات تاریخی انجام پذیرفته است. داده‌های واقعی شرکت‌ها به صورت داده‌های تریکی سال- شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. این کار با بهره‌گیری از الگوی رگرسیون لجستیک انجام شده است. داده‌های مزبور از نرم افزار داده پرداز نوین و نیز سامانه کدال استخراج و جمع‌آوری شده است. همچنین جهت آماده- سازی داده‌ها از نرم افزار اکسل و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار ای و یوز استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ تشکیل می‌دهند. روش انتخاب نمونه در این پژوهش، روش حذفی با توجه به معیارهای از پیش تعیین شده می‌باشد. شرکت‌هایی که دارای معیارهای زیر بودند به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند:

۱) سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد و در دوره مورد آزمون تغییر دوره مالی نداشته باشند.

۲) تا ابتدای سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

۳) در زمره شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و واسطه‌گری مالی نباشند و داده‌های مورد نیاز در دسترس باشند.

## فرضیات تحقیق

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده در این پژوهش و جهت دستیابی به پاسخی برای پرسش پژوهش، فرضیه‌های زیر مورد آزمون قرار می‌گیرند:

فرضیه شماره یک: شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها تلاش بیشتری می‌کند با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

فرضیه شماره دو: شرکت‌هایی که در آن‌ها، دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

فرضیه شماره سه: شرکت‌هایی که تخصص حسابرس آن‌ها در صنعت بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

فرضیه شماره چهار: شرکت‌هایی که در آن‌ها، دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

فرضیه شماره پنج: شرکت‌هایی که تخصص رئیس کمیته حسابرسی آن‌ها در صنعت بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

## آزمون فرضیات

به منظور انجام آزمون فرضیات از مدل رگرسیون زیر استفاده شده است (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸):

$$\begin{aligned} \text{LARGEDIFF (IND}_{\text{LARGEDIFF}}) &= \beta_0 + \beta_1 \text{ Auditor Effort} + \beta_2 \text{ Auditor Tenure} \\ &+ \beta_3 \text{ Auditor IndeExpert} + \beta_4 \text{ ACCTenure} \\ &+ \beta_5 \text{ ACCIndExpert} + \beta_6 \text{ Size} + \beta_7 \text{ OCF} + \beta_8 \text{ Lev} \\ &+ \beta_9 \text{ Loss} + \beta_{10} \text{ MTB} + \varepsilon \end{aligned}$$

متغیر وابسته: LARGEDIFF: متغیر وابسته، ریسک تقلب می‌باشد که با پیروی از پژوهش انجام شده توسط برازل و اشمیت (۲۰۱۸)، به وسیله تفاوت بین معیارهای غیر مالی و درآمد، اندازه‌گیری می‌شود. برای این منظور، تعداد کارکنان شرکت، به عنوان معیار غیر مالی در نظر گرفته می‌شود (برازل و همکاران، ۲۰۰۹؛ دیچو و همکاران، ۲۰۱۱ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸). بنابراین، ابتدا اختلاف تغییر درصد درآمد گزارش شده در صورت‌های

مالی و تغییر درصد معیار غیر مالی (تعداد کارکنان) در یک دوره، محاسبه شده و در صورتی که این اختلاف بیشتر از ۲۰٪ باشد، متغیر LARGEDIFF عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر را به خود اختصاص خواهد داد. لازم به ذکر است که آستانه ۲۰٪ برای شناسایی ریسک بالای تقلب (پرچم قرمز) بر اساس پژوهش‌های پیشین (برازل و همکاران، ۲۰۰۹؛ دیچو و همکاران، ۲۰۱۱ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸) در نظر گرفته شده است.

متغیرهای مستقل: تلاش حسابرس (Auditor Effort): برابر با لگاریتم طبیعی مجموع حق‌الزحمه‌های حسابرسی در صورت‌های مالی سال جاری است. از حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان معیار کار و تلاش حسابرس استفاده خواهد شد چون تلاش بالفعل حسابرس قابل مشاهده نیست و مطالعات متعددی نشان داده‌اند که وقتی حسابرسان تلاش بیشتری را صرف بررسی ریسک می‌کنند حق‌الزحمه‌شان بیشتر می‌شود (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).  
دوره تصدی حسابرس (Auditor Tenure): برابر است با تعداد سال‌هایی که شرکت تا پایان سال  $t$  یک حسابرس را نگه داشته است (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

تخصص حسابرس در صنعت (Auditor IndExpert): برای محاسبه آن، نسبت فروش کل مشتریانی که یک حسابرس در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص تقسیم می‌شود (کریشن، ۲۰۰۳؛ خداداده شاملو و نهندی، ۱۳۹۶؛ برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی (ACCTenure): برابر است با مجموع سنوات خدمت رئیس کمیته حسابرسی در هیئت مدیره تا پایان سال  $t$  (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

تخصص رئیس کمیته حسابرسی در صنعت (ACCIndExpert): یک متغیر شاخص است که اگر ریاست کمیته دارای سابقه کار جاری یا قبلی در صنعت شرکت باشد، برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

متغیرهای کنترل

در پژوهش حاضر، مطابق با پژوهش‌های انجام شده توسط «ریچلت» و «وانگ» (۲۰۱۰) و برازل و اشمیت در سال ۲۰۱۸، اثرات عواملی که با کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی رابطه دارند، کنترل می‌شود.

اندازه شرکت (Size): برابر با لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی خالص شرکت در سال  $t$  می‌باشد. بر اساس پژوهش‌های «ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸»، ارزیابی تداوم فعالیت در شرکت‌های بزرگ، نیازمند صرف تلاش بیشتری از طرف حسابرسان می‌باشد.

جریان نقدی عملیاتی شرکت (OCF): پژوهش‌های (پیشین ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸) نشان دادند که شرکت‌های با جریان نقدی عملیاتی، مستلزم صرف تلاش بیشتری از طرف حسابرسان می‌باشند. جریان نقدی عملیاتی بر کل دارایی در سال  $t$  تقسیم می‌شود.

اهرم مالی (Lev): برابر با کل بدهی‌های بلندمدت تقسیم بر کل دارایی‌ها می‌باشد. بر اساس یافته‌های «ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸»، نحوه تأمین مالی شرکت‌ها یکی از عوامل اثرگذار بر رابطه بین میزان تلاش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

زیان (Loss): از آنجا که وضعیت ضعیف مالی، مستلزم ارزیابی تداوم عملیات عادی شرکت در آینده توسط حسابرس و بحث و گفت‌وگو با رئیس کمیته حسابرسی است (یعنی کار و تلاش اضافی)، بنابراین، یک متغیر بدل (Loss یا ضرر و زیان) در مدل وارد می‌شود؛ که مقدار آن به این صورت است که در صورت وجود زیان خالص شرکت، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر به آن متغیر تعلق می‌گیرد (ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰ و برازل و اشمیت، ۲۰۱۸).

نسبت ارزش بازاری به دفتری (MTB): تحقیقات پیشین نشان دادند که شرکت‌های دارای رشد، سیستم کنترل داخلی ضعیف‌تری دارند که تأثیری منفی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و مستلزم کار و تلاش بیشتر حسابرس می‌باشد (آبوت و همکاران، ۲۰۰۴). رشد با نسبت ارزش بازاری به دفتری (MTB) کنترل می‌شود که به صورت ارزش بازاری دارایی خالص در پایان سال  $t$  تقسیم بر ارزش دفتری دارایی خالص در سال  $t$  محاسبه می‌شود.

یافته‌ها

بر اساس فیلترهای اعمال شده، داده‌های مربوطه به تعداد ۱۱۲ شرکت، طی سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۹۷ از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سامانه کدال به کمک صفحه گسترده اکسل محاسبه و جمع‌آوری گردید و در ادامه، تحلیل آماری و آزمون فرضیات با استفاده از نرم‌افزار ایویوز انجام گرفت.

در جدول یک، آمار توصیفی متغیرهای مستقل، وابسته و کنترل ارائه شده است. با توجه به جدول ملاحظه می‌گردد که میانگین متغیر ریسک تقلب، به میزان ۶۱ درصد است. که این امر نشان می‌دهد که توزیع شرکت‌های نمونه از نظر آماری، به سمت شرکت‌هایی متمایل است که احتمال ریسک تقلب در آن‌ها بالا می‌باشد. میانگین تلاش حسابرس در شرکت‌های نمونه برابر است با ۶,۲۲ که فاصله آن با بیشترین مقدار، کمتر از فاصله آن با کمترین مقدار بوده و با توجه به مقدار میانه این متغیر می‌توان گفت که متغیر تلاش حسابرس در شرکت‌های نمونه، مقادیر بالایی را به خود اختصاص داده است. میانگین متغیر زیان برابر با ۰,۱۸ می‌باشد که نشان می‌دهد شرکت‌های عضو نمونه به طور میانگین، از لحاظ سودآوری در وضعیت مطلوبی قرار ندارند. میانگین اندازه شرکت نیز برابر با ۶,۳۱ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. همچنین نزدیکی میانه و میانگین متغیرهای پژوهش حاکی از برخوردار بودن متغیرهای پژوهش از توزیع نرمال است. شاخص‌های پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها با یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است و یکی از مهمترین شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار می‌باشد. در شرکت‌های عضو نمونه، مقدار انحراف معیار متغیر دوره تصدی رییس کمیته حسابرسی برابر با ۱,۴۳ و متغیر جریان نقدی عملیاتی برابر با ۰,۰۳ است که نشان می‌دهد در میان متغیرهای پژوهش، دوره تصدی رییس کمیته حسابرسی بیشترین و جریان نقدی عملیاتی کمترین میزان پراکندگی را دارند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای مستقل، وابسته و کنترل

متغیر	میانگین	میان	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف معیار
ریسک تقلب	۰,۶۱	۱	۱	۰,۰۰	۰,۴۸
تلاش حسابرس	۶,۲۲	۶,۱۴	۸,۹۸	۴,۱۱	۰,۸۹
دوره تصدی حسابرس	۲,۷۰	۳	۷	۱	۱,۳۲
تخصص حسابرس در صنعت	۰,۰۴	۰,۰۳	۰,۸۲	۰,۰۱	۰,۷۷
دوره تصدی رییس کمیته حسابرسی	۳,۳۶	۳	۷	۱	۱,۴۳
تخصص رییس کمیته حسابرسی	۰,۱۴	۰	۱	۰	۰,۳۴
اندازه شرکت	۶,۳۱	۶,۲۴	۸,۳۸	۴,۸۸	۰,۶۲
جریان نقدی عملیاتی	۰,۰۳	۰,۰۱	۰,۳۲	۰,۰۰	۰,۰۳
اهرم مالی	۰,۰۸	۰,۰۴	۱,۷۵	۰,۰۰	۰,۱۳
نسبت ارزش بازار به دفتری	۰,۹۰	۰,۹۲	۱,۵۰	۰,۱۱	۰,۱۶
زیان	۰,۱۸	۰,۰۰	۱	۰,۰۰	۰,۳۹

### آمار استنباطی

این پژوهش شامل ۵ فرضیه می‌باشد که برای آزمون فرضیات از روش رگرسیون لججیت (لوجستیک) استفاده شده است. مدل‌های لججیت در مواردی استفاده می‌شوند که متغیر وابسته به صورت انتخاب دوگانه ظاهر می‌شود و چون متغیر ریسک تقلب به صورت صفر و یک در نظر گرفته شده است، بنابراین برای آزمون فرضیات تحقیق، از رگرسیون لججیت استفاده شده است. نتایج تخمین مدل پژوهش در جدول ۲ نشان داده شده



است. در تحلیل رگرسیون لجستیک برای ارزیابی نیکویی برازش کل مدل، از آزمون نسبت درست نمایی LR استفاده می‌شود که آماره آن کای اسکور می‌باشد. با توجه به جدول شماره ۲، سطح معنی داری آزمون مدل برابر صفر بوده و از خطای ۰,۰۵ کوچکتر می‌باشد لذا نیکویی برازش مدل قابل قبول بوده و مدل به طور کلی معنادار می‌باشد. ضریب تعیین مک فادان، نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی تا چه میزان تغییرات متغیر وابسته را تبیین کنند. مقدار ضریب تعیین مک فادان برابر ۰,۷۵۴ بوده بدین معنی که متغیرهای مستقل و کنترلی، تقریباً ۷۵ درصد از تغییرات در متغیر ریسک تقلب را توضیح می‌دهند.

### آماره‌های آزمون

$$LARGEDIFF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Auditor\ Effort_{i,t} + \beta_2 Auditor\ Tenure_{i,t} + \beta_3 Auditor\ IndeExpert_{i,t} + \beta_4 ACC\ Tenure_{i,t} + \beta_5 Acc\ IndeExpert_{i,t} + \beta_6 Size_{i,t} + \beta_7 Ocf_{i,t} + \beta_8 Lev_{i,t} + \beta_9 Mtb_{i,t} + \beta_{10} Loss_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال
مقدار ثابت (عرض از مبدأ)	۱۳,۷۵۲	۲,۶۴۳	۵,۲۰۱	۰,۰۰۰
تلاش حسابرس	-۰,۵۰۵	۰,۱۹۸	-۲,۵۴۷	۰,۰۱۰
دوره تصدی حسابرس	-۰,۴۲۳	۰,۱۵۹	-۲,۶۴۹	۰,۰۰۸
تخصص حسابرس در صنعت	-۶,۳۲۱	۲,۳۵۵	-۲,۵۵۳	۰,۰۱۰
دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی	-۰,۳۲۱	۰,۱۳۱	-۲,۴۵۴	۰,۰۱۴
تخصص رئیس کمیته حسابرسی	-۰,۶۸۱	۰,۵۲۶	-۱,۲۹۴	۰,۱۹۵
اندازه شرکت	-۰,۴۰۳	۰,۲۴۷	-۱,۶۳۴	۰,۱۰۲
جریان نقد عملیاتی	-۱۰,۰۰۴	۶,۵۷۸	-۱,۵۲۰	۰,۱۲۸
اهرم مالی	۱۱۸,۵۸۷	۱۸,۸۵۹	۶,۲۸۷	۰,۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	-۶,۴۲۷	۱,۴۹۱	-۴,۳۰۹	۰,۰۰۰

زیان	-۰,۴۴۱	۰,۵۶۵	-۰,۷۸۱	۰,۴۳۴
ضریب تعیین مک فادان	۰,۷۵۴			
آماره نسبت درستنمایی	۵۶۱,۵۴۰			
احتمال (آماره درستنمایی)	۰,۰۰۰			

فرضیه اول: شرکتهایی که حسابرس آنها تلاش بیشتری میکند با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۲، مقدار احتمال آماره Z مربوط متغیر تلاش حسابرس برابر ۰,۰۱۰ کوچکتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰,۵۰۵- منفی و معنی دار می باشد و فرضیه اول با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود. بنابراین می توان گفت شرکت هایی که حسابرس آنها تلاش بیشتری می کند با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد. نتایج آزمون این فرضیه، موافق با نتایج پژوهش گلوور و همکاران (۲۰۱۲) می باشد.

فرضیه دوم: شرکت هایی که در آن ها دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۲، مقدار احتمال آماره Z مربوط متغیر دوره تصدی حسابرس برابر ۰,۰۰۸ کوچکتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰,۴۲۳- منفی و معنی دار می باشد و فرضیه دوم با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود. بنابراین می توان گفت شرکت هایی که در آنها دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد. این نتیجه، موافق با پژوهش های «مایرز» و همکاران (۲۰۰۳) و برازل و اشمیت (۲۰۱۸) و مخالف با پژوهش میرفندرسکی و همکاران (۱۳۹۷) می باشد. یکی از دلایل اختلاف موجود می تواند نوع پژوهش انجام شده باشد؛ به نحوی که در پژوهش مذکور، شرایط نااطمینانی محیطی به کنترل درآمده است.

فرضیه سوم: شرکت هایی که تخصص حسابرس آنها در صنعت بیشتر باشد با احتمال

کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که، مقدار احتمال آماره  $Z$  مربوط متغیر تخصص حسابرس در صنعت برابر ۰,۰۱۰ کوچکتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۶,۰۱۴- منفی و معنی‌دار می‌باشد و فرضیه سوم با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. بنابراین می‌توان گفت شرکت‌هایی که تخصص حسابرس آنها در صنعت بیشتر باشد، با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان می‌دهند. نتیجه آزمون این فرضیه، موافق با پژوهش‌های «همرسلی» (۲۰۰۶)، «چین» و «چی» (۲۰۰۹) و برازل و اشمیت (۲۰۱۸) می‌باشد.

فرضیه چهارم: شرکت‌هایی که در آنها دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۲، مقدار احتمال آماره  $Z$  مربوط متغیر دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی برابر ۰,۰۱۴ کوچکتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب آن برابر ۰,۳۲۱- منفی و معنی‌دار می‌باشد و فرضیه چهارم با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. بنابراین می‌توان گفت شرکت‌هایی که در آنها دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی بیشتر است، با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد. نتیجه این آزمون این فرضیه، هم‌جهت با پژوهش‌های «بیسلی» (۱۹۹۶)، «مصطفی» و «مایر» (۲۰۰۶) و برازل و اشمیت (۲۰۱۸) می‌باشد.

فرضیه پنجم: شرکت‌هایی که در آنها تخصص رئیس کمیته حسابرسی در صنعت بیشتر باشد با احتمال کمتری ریسک بالای تقلب را نشان خواهند داد.

جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که، مقدار احتمال آماره  $Z$  مربوط به متغیر تخصص رئیس کمیته حسابرسی در صنعت برابر ۰,۱۹۵ بیشتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب آن معنی‌دار نمی‌باشد و فرضیه پنجم با اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. این نتیجه، موافق با پژوهش‌های «بیسلی» و همکاران (۲۰۰۹)، «کوهن» و همکاران (۲۰۱۴)، «آبوت» و همکاران (۲۰۰۴) و مخالف با پژوهش‌های «اسپیرا» (۲۰۰۲) و برازل و اشمیت (۲۰۱۸) می‌باشد.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین ویژگی‌های حساب‌برسان و رئیس کمیته حسابرسی (شامل: میزان تلاش حساب‌برسان، دوره تصدی حساب‌برسان و رئیس کمیته حسابرسی، تخصص حساب‌برسان و رئیس کمیته حسابرسی) با ریسک تقلب در گزارشگری مالی می‌باشد. نتیجه آزمون فرضیه اول حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار بین احتمال ریسک تقلب و میزان تلاش حساب‌برسان می‌باشد؛ که این امر می‌تواند به این دلیل باشد که حساب‌برسان تعداد ساعات حسابرسی بودجه‌بندی شده را در واکنش به ارزیابی اولیه‌شان از ریسک تقلب افزایش می‌دهند (گلوور و همکاران، ۲۰۱۲). در خصوص پذیرش فرضیه دوم و معنادار بودن رابطه منفی دوره تصدی حساب‌برسان با احتمال ریسک تقلب، این نتیجه، اولین بیانیه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۱، درباره گردشی بودن حساب‌برسان را تأیید می‌کند. بیانیه مذکور اذعان دارد که بیشتر مطالعات علمی به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت صاحبکار در دوره تصدی کوتاه‌تر حساب‌برسان، ریسک بیشتری دارد. این نتیجه‌گیری، همراه با پذیرش فرضیه چهارم مبنی بر وجود رابطه منفی معنادار بین دوره تصدی رئیس کمیته حسابرسی و احتمال ریسک تقلب، حاکی از این است که تصدی طولانی‌تر حساب‌برسان و رئیس کمیته حسابرسی، دانش لازم برای محدود کردن ریسک تقلب در صورت‌های مالی حسابرسی شده را فراهم می‌کند. پذیرش فرضیه سوم که حاکی از وجود رابطه معنادار منفی بین تخصص حساب‌برسان و احتمال ریسک تقلب می‌باشد، نشان می‌دهد که حساب‌برسان متخصص با احتمال بیشتر نسبت به غیرمتخصصین در صنعت، ارزیابی مناسبی از ریسک گزارشگری نادرست دارند و روش‌های حسابرسی را به نحو متناسب برای تشخیص گزارش نادرست انگیزه‌دار به کار می‌گیرند (همرسلی، ۲۰۰۶).




داشتن ویژگی تخصص در صنعت، باید صلاحیت و کاردانی لازم برای شناخت بهتر معیارهایی را به رئیس کمیته حسابرسی ببخشد که مانند نیرو محرکه‌ای برای عملکرد مالی و تشخیص ناهمخوانی بین عملکرد مالی گزارش شده شرکت و رویدادهای اقتصادی زیربنایی آن عمل می‌کند؛ بنابراین انتظار بر این است که رؤسای کمیته حسابرسی متخصص در صنعت گفت‌وگوی مفیدتری با حساب‌برسان درباره چگونگی کاهش دادن ریسک تقلب در هر گروه صنعت خاص از طریق ارزیابی کارآمد ریسک و آزمون ذهنی داشته باشند. اما از آنجا که رؤسای کمیته حسابرسی متخصص در صنعت احتمالاً ارزش بیشتری را به شرکت می‌بخشند امکان دارد با مشوق مالی یا جبران خدمت مبتنی بر سهام

بیشتری از آنها قدردانی شود و لذا انگیزه کمتری برای کاهش دادن ریسک تقلب داشته باشند (برازل و اشمیت، ۲۰۱۸). پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که وقتی جبران خدمت مبتنی بر سهام برای کمیته حسابرسی بیشتر باشد کیفیت گزارشگری مالی تنزل پیدا می‌کند (کمپیل و همکاران، ۲۰۱۵). به علاوه، رؤسای کمیته حسابرسی متخصص در صنعت احتمالاً به دلیل اشتغال همزمان به چند پست در هیئت مدیره‌ها، مشغله کاری زیادی دارند که توانایی آنها برای کاهش دادن ریسک تقلب را تحلیل می‌برد. «براون» و همکاران (۲۰۱۶)، کاهش در نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی با افزایش مشغله کاری رئیس را گزارش کرده‌اند. بر این اساس و با توجه به نتیجه آزمون فرضیه پنجم، می‌توان استنباط کرد که رؤسای متخصص کمیته حسابرسی در صنعت توان یا تمایل کمتری برای محدود کردن ریسک تقلب دارند. در نهایت، اینکه احتمال ریسک تقلب اندازه‌گیری شده، به وسیله اختلاف بین تغییرات معیارهای مالی و غیرمالی، با تلاش، تخصص و دوره تصدی حسابرسان رابطه معنادار دارد، می‌تواند حاکی از استفاده حسابرسان مستقل از معیارهای غیرمالی باشد.

### تعارض منافع

تعارض منافع ندارم

شناسه اراکید نویسندگان:

Javad Shekarkhah		<a href="http://orcid.org/0000-0001-7134-8950">http://orcid.org/0000-0001-7134-8950</a>	
Fereshteh Ahmadipak		<a href="http://orcid.org/0000-0001-5676-6097">http://orcid.org/0000-0001-5676-6097</a>	
Eshagh Behshoor		<a href="http://orcid.org/0000-0002-2143-118X">http://orcid.org/0000-0002-2143-118X</a>	

## منابع

- بهرامی، آسوه؛ نوروش، ایرج؛ راد، عباس و محمدی ملقرنی، عطالله (۱۳۹۹). پیش‌بینی کشف تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. ۱۶ (۶۵). ۳۵-۵۹.
- پوریانوسب، امیر (۱۳۸۴). *ساختار جامع برای کمک به تحلیل، کشف و پیشگیری تقلب*. حسابدار رسمی ۳ (۷). ۲۷-۳۶.
- خداداده شاملو، ناصر؛ بادآور نهندي، یونس (۱۳۹۶). تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت. *پژوهش‌های حسابداری مالی*. ۱۰۵-۱۲۷.
- خراسانی، ابوطالب (۱۳۹۷). *بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات در گزارشگری مالی مقلبانه*. رساله دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی.
- شیخ، محمد جواد (۱۳۸۳). *بررسی اهمیت شاخص‌های تقلب بالقوه مالی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی در شرکت‌های ایرانی*. رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران.
- صفرزاده، محمد حسین؛ محمدی، عرفان (۱۳۹۸). اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرس. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۶، شماره ۶۳، صص ۴۵-۶۷.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۴). *مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی*، (استاندارد حسابرسی ۲۴۰) تهران.
- میرفندرسکی، سید محمد تقی؛ قادری، بهمن؛ آخوندی، مجید (۱۳۹۷). رابطه‌ی بین دوره تصدی حسابرس و خطر تقلب در گزارشگری مالی با کنترل اثر شرایط ناطمینانی محیطی. *حسابدار رسمی*، ۴۳. ۵۶-۶۵.
- نادریان، محمد رضا؛ صفار، محمد جواد (۱۳۸۰). *مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب*. حسابرس ۳ (۱۳). ۴۶-۵۴.

## References

- Abbott, L., S. Parker, and G. Peters. 2004. Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (1): 69-88.
- Beasley, M. 1996. An empirical analysis of the relation between board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review* 71 (4): 443-465.

- Beasley, M., J. Carcello, D. Hermanson, and T. Neal. 2009. The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research* 26 (1): 65-122.
- Behn, B. K., and R. A. Riley, Jr. 1999. Using nonfinancial information to predict financial performance: the case of the U.S. airline industry. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 14 (1): 29-56.
- Brazel, J., and J. Schmidt. 2018. Do Auditors and Audit Committees Lower Fraud Risk by Constraining Inconsistencies between Financial and Nonfinancial Measures?: *American Accounting Association journal*. Accepted manuscript.
- Brazel, J., K. Jones, and D. Prawitt. 2014. Auditors' reactions to inconsistencies between financial and nonfinancial measures: the interactive effects of fraud risk assessment and a decision prompt. *Behavioral Research in Accounting* 26 (1): 131-156.
- Brazel, J., K. Jones, and M. Zimbelman. 2009. Using nonfinancial measures to assess fraud risk. *Journal of Accounting Research*. 47 (5): 1135-1166.
- Brown, A., J. Dai, and E. Zur. 2016. The effect of director busyness on monitoring and advising: *Evidence from a natural experiment*. Working paper, Utah State University.
- Campbell, J., J. Hansen, C. Simon, and J. Smith. 2015. Audit committee stock options and financial reporting quality after the Sarbanes-Oxley Act of 2002. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 34 (2): 91-120.
- Carcello, J., and A. Nagy. 2004. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 55-69.
- Chin, C-L. and H-Y Chi. 2009. Reducing restatements with increased industry expertise. *Contemporary Accounting Research* 26 (3): 729-765.
- Chu, L, B. Church, and P. Zhang. 2013. *Does long tenure erode auditor independence?* Working Paper, Wilfrid Laurier University.
- Cohen, J., U. Hoitash, G. Krishnamoorthy, and A. Wright. 2014. The effect of audit committee industry expertise on monitoring the financial reporting process. *The Accounting Review* 89 (1): 243-273.
- Davis, L. R., B. S. Soo, and G. Trompeter. 2009. Audit tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research* 26 (2): 517-548.

- Dechow, P., W. Ge, C. Larson, and R. Sloan. 2011. Predicting material accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 17-82.
- Dyck, A., A. Morse, and L. Zingales. 2010. Who blows the whistle on corporate fraud? *Journal of Finance* 65 (6): 2213-2253.
- Farber, D. 2005. Restoring trust after fraud: does corporate governance matter? *The Accounting Review* 80 (2): 539-561.
- Hammersley, J. 2006. Pattern identification and industry-specialist auditors. *The Accounting Review* 81 (2): 309-336.
- Hennes, K.M., Leone, A.J., and B.P. Miller. 2013. Determinants of and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. *The Accounting Research* 89(3): 10511082.
- Hirst, D., and L. Koonce. 1996. Audit analytical procedures: A field investigation. *Contemporary Accounting Research* 13 (2): 457-486.
- Hogan, C.E., Z. Rezaee, R.A. Riley, and U. Velury. 2008. Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 231-252.
- [http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executiv\\_Summary.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO%202013%20ICFR%20Executiv_Summary.pdf).
- Jensen, M., and W. Meckling. 1976. *Theory of the firm: Managerial behavior, agency*
- Johnstone, K.M. and J.C. Bedard. 2004. Audit firm portfolio management decisions. *Journal of Accounting Research* 42 (4): 659-690.
- Knechel, W. R., and A. Vanstraelen. 2007. The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (1): 113-131.
- Krishnan., G. V. (2003). Does Big-6 Auditor Industry Experience Constrain Earnings Management?. *Accounting Horizons* (Supplement), Vol. 17, No. 1, Pp. 1-16.
- Messier, W., S. Glover, and D. Prawitt. 2012. *Auditing and Assurance services: A Systematic Approach*, 7th ed. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and Warne, R. 2013. The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (Special Issue): 323-351.



- Mustafa, S., and H. Meier. 2006. Audit committees and misappropriation of assets: publicly held companies in the United States. *Canadian Accounting Perspectives* 5 (2): 307-333.
- Myers, J., L. Myers, and T. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78 (3): 779-799.
- Reichelt., K.J., and D. Wang. 2010. National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research* 48 (3): 647-686.
- Rezaee, Z., and Riley, R., (2010). "Financial Statement Fraud-Prevention and Detection." 2nd edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Spira, L. 2002. *The Audit Committee: Performing Corporate Governance*. London: Kluwer Academic Publishers.
- Trompeter, G., and A. Wright. 2010. The world has changed - have analytical procedure practices? *Contemporary Accounting Research* 27 (2): 669-700.
- Trompeter, G., T. Carpenter, N. Desai, K. Jones, and R. Riley. 2013. A synthesis of fraud related research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement): 287-321.
- Auditing standards development committee of the auditing organization(2015) *Auditor's Responsibility for fraud and error in the audit of financial statements*. Tehran. [In Persian].
- Bahrami, A., Noravesh, I., Raad, A., Molqarani, M.A. 2020. Forecasting the Financial Statements Fraud Detection of Companies Listed on the Stock Exchang. *Empirical Studies in Financial Accounting* 65 (16): 35-59. [In Persian].
- Kazemi, T. (2016). *Identify examples of fraud risk in financial statements in Iran and evaluate its detection methods*. Doctoral thesis, University of Shahid Chamran. [In Persian].
- Kodadadeh, Sh., Nahandi, U.(2017). The effect of auditor expertise in industry and auditor tenure on the comparability of financial statements with emphasis on the life cycle of the company. *Journal of Financial Accounting Research*. 205-127. [In Persian].
- Mirfendereski, S. M. T., Ghaderi, B., Akhondi, M. (2018) Relationship between auditor tenure and risk of financial reporting fraud with controlling the effect of environmental uncertainty. *Journal of Certified Public Accountants*. (43). 56-65. [In Persian].

- Naderian, M. N., Safar, M. J.(2001)Auditors' Responsibility for Fraud. *Journal of the Auditor*.3(13). 46-54. [In Persian].
- Puria Nasab, A. (2005). Comprehensive structure to help analyze, detect and prevent fraud. *Journal of Certified Public Accountants*. (3). 27-36. [In Persian].
- Safarzadeh, M. H., Mohammadi, E., 2019. The Effect of Audit Committee Characteristics on the Relationship between Audit Report Timeliness and Auditor Task Complexity. *Empirical Studies in Financial Accounting* 62 (16): 45-76. [In Persian].
- Shaikh, M. J. (2004). *Investigating the importance of indicators of potential financial fraud using factor analysis technique in Iranian companies*. Doctoral thesis, University Of Tehran. [In Persian].

استناد به این مقاله: شکرخواه، جواد (۱۴۰۰). نقش حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب با تأکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیر مالی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۶۹ (۱۸) ۲۹-۵۳

doi: 10.22054/qjma.2021.49296.2114



Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.