



## **The effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements**

Abdolrasoul Rahmanian Koushkaki<sup>1</sup>, Gholamabbas Ghafari Shooshtari<sup>2</sup>

Received: 2023/04/26

Approved: 2023/06/07

Research Paper

### **Abstract:**

The purpose of this study is to investigate the effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements. The current research is applied and from the methodological point of view, the correlation is causal type (post-event). The statistical population of the research is all the companies admitted to the Tehran Stock Exchange and using the systematic elimination sampling method, 90 companies were selected as the research sample and were examined in the 10-year period between 2012 and 2021. Finally, the final research hypotheses were tested using Logistic Regression and Eviuse software. The results of the research hypothesis test showed that there is a direct relationship between the auditor's unusual fees and fraud in the financial statements, and also the reduction of the supervisory mechanism (weakness of internal control) aggravates this relationship.

**Key words:** Fraud in financial statements, unusual auditor's fee, reduction of supervisory mechanism, weak internal control.

10.22034/JPAR.2023.2000901.1162

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.  
(Corresponding Author) [abr.rahmanian@pnu.ac.ir](mailto:abr.rahmanian@pnu.ac.ir)

2. MSc.Student of Accounting, Department of Accounting, Payame Noor University.Tehran, Iran.  
[ghafariabbas67@gmail.com](mailto:ghafariabbas67@gmail.com)

<http://article.iacpa.ir>

# تاثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی

عبدالرسول رحمانیان کوشکی<sup>۱</sup>، غلامعباس غفاری شوشتری<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

## چکیده

هدف مطالعه حاضر بررسی تاثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی است. پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش‌شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۹۰ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و در دوره زمانی ۱۰ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفتند. نهایتاً با استفاده از امکانات رگرسیون لجستیک و نرم‌افزار ایویوز آزمون فرضیه‌های نهایی پژوهش انجام پذیرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که میان حق الزحمه غیر عادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی رابطه مستقیم وجود دارد و همچنین کاهش مکانیزم نظارتی (ضعف کنترل داخلی) این رابطه را تشدید می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** تقلب در صورت‌های مالی، حق الزحمه غیر عادی حسابرس، کاهش مکانیزم نظارتی، ضعف کنترل داخلی

## ۱- مقدمه

مسئله دست‌کاری ارقام صورت‌های مالی مدت‌هاست که دغدغه اصلی سهامداران و ذینفعان شرکت‌ها در کل دنیا می‌باشد (رحیمیان و حاجی‌حیدری، ۱۳۹۸). تقلب یکی از مهم‌ترین موضوعاتی است که در حسابداری و حسابرسی صورت‌های مالی مورد توجه می‌باشد. افزایش شمار تقلب در گزارشگری مالی و موارد تجدید ارائه صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی و بحران مالی شرکت‌های بزرگ درآمیخته، نگرانی ذینفعان را درباره صحت ارقام صورت‌های مالی برانگیخته است (یزدانی و همکاران، ۱۴۰۰). صورت‌های مالی برای ارائه اطلاعات منصفانه و واقعی در مورد وضعیت مالی، جریان‌های نقدی و عملکرد عملیاتی شرکت تهیه می‌شود و دلیل این امر این است که صاحبان شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، بستانکاران و نهادهای دولتی بر اساس همین اطلاعات ارائه شده توسط شرکت در مورد توسعه سرمایه‌گذاری و برنامه‌ریزی برای آینده سهام خود در شرکت تصمیم می‌گیرند (عمادالدینی و سعیدی، ۱۳۹۸). اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی با این حال که طبق استانداردهای بین‌المللی داخلی حسابداری و حسابرسی تهیه، تنظیم و ارائه می‌شود، ولی ناخودآگاه یا آگاهانه توسط مدیریت و عوامل شرکتی، در یک موقعیت منحصر به فرد برای ارتکاب تقلب به دلیل اختیارات و منافع و مزایایی که برای آن‌ها می‌تواند داشته باشد، ممکن است تقلب یا دست‌کاری در صورت‌ها با شیوه‌های مختلف انجام گیرد (وفادار و دادبه، ۱۳۹۵). مبنای کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان همان کیفیت حسابرسی تعریف کرد و این عمل حساب‌رسان اگر با کیفیت لازم صورت گیرد، مطمئناً صورت‌های مالی از تقلبات و تحریفات با اهمیت مبرا خواهد بود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). دهدار و شاکری (۱۴۰۰) در پژوهشی بیان نمودند که چرخش حساب‌رسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار دارند. منافع اقتصادی حساب‌رس از طریق حق الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران عاید می‌شود. مبنای تعیین حق الزحمه حساب‌رسی، مدت کارکرد حساب‌رسان مأمور انجام کار است که متناسب با پیشرفت کار، صورت حساب می‌شود. حق الزحمه حساب‌رسی شامل حق الزحمه ساعت کار مستقیم، سایر هزینه‌های مستقیم (از قبیل هزینه‌های فوق‌العاده مأموریت خارج از مرکز و ایاب و ذهاب) و سربار قابل تخصیص، برآورد می‌شود (استانداردهای حساب‌رسی، ۱۳۹۴). الهادب آ (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای نشان دادند که بین حق الزحمه غیرعادی حساب‌رسی و مدیریت سود تعهدی رابطه مثبت و معنادار و بین حق الزحمه غیرعادی حساب‌رسی و مدیریت سود واقعی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در واقع حساب‌رسان نقش حیاتی در ارائه صورت‌های مالی بدون تقلب به بازار را دارند و حق الزحمه ایشان می‌تواند نشان‌دهنده وقایعی در این زمینه باشد. در پژوهش‌های پیشین بیان شده که با افزایش حق الزحمه غیرعادی حساب‌رس، کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته است. بنابراین این سوال در ذهن نقش می‌بندد که آیا حق الزحمه غیرعادی حساب‌رس تأثیری بر افزایش تقلب در صورت‌های مالی دارد؟ مکانیزم‌های نظارتی و بررسی‌های موشکافانه و قوانین و مقررات می‌تواند نوع گزارشگری مالی و اعمال مدیران بر آن را تحت تأثیر قرار دهد (کائو، ۲۰۲۳). در ادبیات پیشین نشان داده شده

است که شرکت‌هایی که از کیفیت کنترل داخلی بالاتری برخوردار می‌باشند، رفتار فرصت طلبانه گزارشگری مالی در مهار تقلب معنادارتر است (طاهری‌نیا و همکاران، ۱۴۰۱). سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه با تکیه بر صورت‌های مالی ارایه شده از شرکت‌ها به بازار تصمیم به سرمایه‌گذاری می‌کنند. حال اگر اطلاعات صادره خالی از تقلب و انحراف باشد مطمئناً نتیجه تصمیم‌گیری بر اساس این گونه اطلاعات پربرازده‌تر خواهد بود. مرجعی که جهت اطمینان بخشیدن به این صورت‌های مالی مورد اعتماد سرمایه‌گذار و عوامل بازار سرمایه خواهد بود، حسابرسان هستند که مراجعی ذیصلاح بوده و جهت انجام امور حسابرسی مبلغی به عنوان حق الزحمه از صاحبکار یا مراجع دیگر دریافت خواهند نمود که به طور کلی زمانی که حق الزحمه به صورت غیرعادی نسبت به حق الزحمه‌های مرسوم باشد می‌تواند حرفه را زیر سوال ببرد (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱). در این بین کنترل‌ها و نظارت‌های صاحبکار نیز قادر است رابطه بین حق الزحمه و تقلب در صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار دهد. بنابراین سوال دیگری که در ذهن نقش می‌بندد این مورد است که آیا کاهش مکانیزم کنترلی تاثیری بر رابطه میان حق الزحمه غیرعادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی دارد؟ که با توجه به نبود یافته‌های قطعی راجع به تاثیرات حق الزحمه غیرعادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی با توجه به نقش نظارت‌های داخلی و ایجاد شکاف پژوهشی در این حیطه پژوهش حاضر برای پاسخ به سوالات فوق طراحی شده است. مبحث حق الزحمه غیرعادی حسابرسان از این منظر که تایید کننده نهایی صورت‌های مالی جامعه حسابرسی است و از طرفی مورد اعتماد ذینفعان می‌باشند و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار بر اساس اعتماد به صورت‌های مالی مورد تایید این جامعه می‌باشد، از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا استقلال حسابرس را ممکن است زیر سوال برده و بحث تقلب را در صورت‌های مالی ممکن است افزایشی نماید و از طرفی ترکیب این بحث با تقلب نوعی نوآوری را در جهت کمک به رفع مشکلات حاصل شده از حق الزحمه غیرعادی حسابرسان خواهد داشت و جامعه حسابرسان با حساسیت بیشتری در مواجهه با حق الزحمه غیرعادی حسابرس برخورد خواهند نمود. بنابراین در ادامه ساختار پژوهش با ارائه مبانی نظری و تجربی به بسط فرضیه پژوهش پرداخته شده و در ادامه روش شناسی پژوهش و نهایتاً یافته‌ها و نتایج آن ارایه شده است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

یکی از مهم‌ترین موضوعات در حسابرسی صورت‌های مالی، مسئله تقلب می‌باشد (رحیمیان و حاجی حیدری، ۱۳۹۸). کاپهان<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان حاکمیت شرکتی و تقلب در صورت‌های مالی در نتایج خود این‌گونه بیان کرد که راه‌های ارتکاب تقلب و قانون‌شکنی گسترده‌تر شده ولی در ازای آن نیز قوانین و استانداردهایی در مقابله با این امر تعیین و در استانداردهای گوناگون ارائه شده است. بالا رفتن سطح تقلب در میان شرکت‌ها و موارد تجدید ارائه صورت‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌ها نگرانی‌هایی را درباره کیفیت گزارشگری مالی برانگیخته است. آویانتارا<sup>۵</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی بیان نمودند که می‌توان از ارائه مجدد به عنوان سیگنال تقلب در صورت‌های مالی استفاده کرد. تقلب در صورت‌های مالی از راه‌های گوناگون امکان‌پذیر است،

مانند دست‌کاری دارایی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها و غیره. تقلب را می‌توان این‌گونه بیان کرد که هرگونه فریبکاری است در جهت اینکه به دیگران آسیب و از منفعت دور کنیم و یا اینکه منافع زیادی را برای خود به دست آوریم. رحیمیان و حاجی حیدری (۱۳۹۸) در پژوهشی اذعان داشتند که نسبت فروش به مجموع دارایی‌ها و نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها دو نسبت مالی حساس و مهم در گزارشات به شمار می‌آیند. جیانتهی و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی بیان کردند که هدف از تحقیق ارزیابی تقلب احتمالی در صورت‌های مالی موجود در نظریه الماس می‌باشد که برخی از مؤلفه‌های اصلی در این نظریه را که منجر به کلاهبرداری در شخص می‌شوند، فرصت ارتکاب تقلب، قابلیت انجام تقلب، منطقی و عادی جلوه دادن تقلب و فشار می‌باشد. درنهایت عوامل فوق نقش مؤثری در ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی در شرکت‌ها را دارد. حسابرسان از عوامل اصلی اعتبار بخشی به صورت‌های مالی هستند. جاناتان هوک<sup>۷</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی بیان کردند که شرکت‌های حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد جهان دارند زیرا شرکت‌ها برای انجام کارآمد فعالیت‌های تجاری خود به کار خود اعتماد می‌کنند، علاوه بر این، شکست شرکت‌های حسابرسی می‌تواند اثرات مخربی برای خود و مشتریان و سهامداران داشته باشد.

برای استفاده از خدمات حسابرسی عرف است که مبلغی به‌عنوان حق‌الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود. این مبلغ توسط حسابرس با توجه به حجم و ریسک حسابرسی تعیین می‌گردد (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱). ایبونیکا و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان باقیمانده حق‌الزحمه حسابرسی و هموارسازی واقعی درآمد این‌گونه بیان نمودند که نتایج حاکی از تأثیر معنادار باقیمانده حق‌الزحمه حسابرسی بر هموارسازی جریان نقد عملیاتی (واقعی) و هموارسازی مخارج تولید شرکت‌های غیرمالی است. هاپسورو و سانتوسو<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) بیان کردند که تصدی حسابرس و شهرت حسابرس اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند. درحالی‌که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس دارای اثر منفی بر کیفیت حسابرسی است. در عوض ممکن است، حق‌الزحمه بالای حسابرسان، آن‌ها را از لحاظ اقتصادی به صاحب‌کاران وابسته سازد (ژائو<sup>۹</sup>، ۲۰۲۱). تنگ و هان<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان هزینه‌های حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی و لحن غیرعادی: شواهدی از چین این‌گونه بیان کردند که لحن مثبت غیرعادی بر فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. لحن مثبت غیرعادی در گزارش‌های سالانه با تلاش بیشتر حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی بالاتر همراه است. دهدار و شاکری (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تحقق حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی این‌گونه بیان نمودند که یافته‌های پژوهش حاکی از این است که چرخش حسابرسان و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران تأثیر معناداری دارد. چنین وابستگی موجب عدم استقلال حسابرس می‌شود و این سبب می‌شود صاحب‌کاران به اطلاعات شرکت اتکاء نکنند و نتیجه چنین عملی، عکس‌العمل منفی بازار نسبت به کیفیت پایین اطلاعات است. مومنی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابداری این‌گونه بیان نمودند که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی در کوتاه مدت اثر منفی و معناداری بر

کیفیت حسابداری دارد. حق الزحمه استاندارد، منعکس کننده هزینه‌های تلاش و کوشش و ریسک دعاوی قضایی حساب‌رسان است (پایدار و رحمانی، ۱۳۹۵). چوی و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۰)، بیان داشتند حق الزحمه‌های غیرعادی حساب‌رسی مطالبه شده توسط شرکت‌های حساب‌رسی را به دو سطح عادی و غیرعادی تقسیم کرده‌اند. سطح عادی حق الزحمه‌های حساب‌رسی اساساً به عوامل رایج در بین مشتریان مانند اندازه شرکت، پیچیدگی، ساختار ریسک و تنوع نسبت داده شده است. در حالی که سطح غیرعادی حق الزحمه‌های حساب‌رسی که همان وجه اضافی پرداخت شده توسط مشتریان، جدا از حق الزحمه عادی است و بستگی به ارتباط بین شرکت‌های حساب‌رسی و مشتریان‌شان دارد (ژائو<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۱). کراب و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۵) ارتباط بین حق الزحمه‌های غیرعادی حساب‌رسی و کیفیت حساب‌رسی را بررسی و عنوان داشتند که بین حق الزحمه غیرعادی حساب‌رسی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد. واعظ و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر حق الزحمه غیر عادی حساب‌رسی بر رابطه بین آنتروپی صورت‌های مالی و بازده سهام این گونه بیان نمودند که یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد آنتروپی صورت‌های مالی (عمومی، پیوسته‌شده و پیوسته رنی) ارتباط منفی و معناداری با بازده سهام دارد.

در این راستا جهت حفظ بی‌طرفی فکری حساب‌رسان حین رسیدگی‌های خود، آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسی تاکید ویژه‌ای بر حفظ استقلال حساب‌رسی حین رسیدگی‌های حساب‌رسی و صدور بعدی گزارش حساب‌رسی دارد و کنترل‌های فراوانی بر عدم وابستگی حساب‌رسی به صاحبکاران حین انجام خدمات اعتباردهی مقرر کرده است (واعظ و همکاران، ۱۴۰۱). عمادالدینی و سعیدی (۱۳۹۸) در پژوهشی بیان کردند که رابطه مثبت و معناداری بین حق الزحمه غیرعادی حساب‌رسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی وجود دارد. هریبار و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۴) عنوان کردند که حق الزحمه غیرمنتظره حساب‌رسی در کیفیت حساب‌رسی تأثیرگذار است. آن‌ها بیان داشتند که افزایش حق الزحمه غیرمنتظره حساب‌رسی موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. بنابراین با توجه به مطالب بیان شده فرضیه اول به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه اول: میان حق الزحمه غیر عادی حساب‌رسی و تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

مکانیزم‌های نظارتی و کنترل‌های داخلی در واقع به عنوان یک عامل نظارتی می‌تواند کلیه امورات شرکت را تحت کنترل داشته باشد و از تقلب مدیران در صورت‌های مالی ممانعت به عمل آورد که در صورت کاهش این امر نمی‌توان به طور کامل به صورت‌های مالی اعتماد کرد (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶). طاهری‌نیا و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با محوریت ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه این گونه بیان کردند که کنترل‌های داخلی نقش مهمی در جلوگیری از افزایش ریسک گزارشگری مالی متقلبانه دارند؛ زیرا فرصت‌های انجام رفتار متقلبانه را کاهش خواهند داد. براساس نظریه تقارن اطلاعاتی، افشا ضعف کنترل داخلی راهکاری جهت بررسی ایفای نقش پاسخگویی مدیریت است. نتایج نشان داد ضعف کنترل‌های داخلی، بر گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری دارد. همچنین، تداوم ضعف کنترل‌های داخلی،

تأثیر مثبت و معناداری بر تشدید رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه دارد. با این حال، رابطه معناداری مبنی بر تأثیر ویژگی‌های مدیریت بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه در آینده دیده نشد. کنترل‌های داخلی را نمی‌توان به صورت یک گویه یا قانون مصوب تعیین و تعریف کرد و بایستی بگوییم که همه اقدامات کنترلی که در راستای بالا بردن کیفیت امور در شرکت‌ها در حال اجرا می‌باشد نوعی کنترل داخلی در فضای شرکت‌ها می‌باشد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹).

جامعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش با محوریت ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی این گونه بیان کردند که حسابرسی سبب اعتباربخشیدن به گزارشگری مالی می‌شود و در مقابل، به حساب‌برسان حق‌الزحمه‌ای پرداخت می‌شود. زیربنای بررسی‌های حساب‌برسان و ارزیابی قابلیت اتکای گزارش‌های مالی از طریق کنترل داخلی صورت می‌گیرد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و ارتباطات سیاسی شرکت، رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند. به دنبال چندین رسوایی قابل توجه مالی و حسابداری (به عنوان مثال، سقوط شرکت انرون و شرکت حسابداری آرتور اندرسو، دولت ایالات متحده قانون ساربینز و اوکسلی<sup>۱۵</sup> را در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد تا اعتماد سرمایه‌گذاران را به صورت‌های مالی شرکت‌ها برگرداند و هدف آن، این موضوع است که مدیران و حساب‌برسان، به ترتیب در مورد تأثیر سیستم‌های کنترل داخلی برای بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها و بالا بردن کیفیت گزارش‌های مالی اطمینان معقول حاصل می‌کنند که به اهداف خود دست یابند (نامی بسط و رزمی، ۱۳۹۹). ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت این گونه بیان نمودند که در این تحقیق به منظور سنجش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی از گزارش حساب‌برسان مستقل در خصوص کنترل‌های داخلی شرکت‌ها بر مبنای دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ و چک لیست رعایت الزامات کنترل‌های داخلی استفاده شده است. همچنین، اندازه‌گیری عملکرد شرکت از طریق بازده دارایی‌ها انجام شده و ارزش شرکت بر مبنای ارزش بازار سهام شرکت اندازه‌گیری شده است. بر اساس فرضیات تحقیق، انتظار می‌رود نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی داشته باشد و نتیجه آزمون این فرضیات از طریق برآورد مدل‌های رگرسیون مقطعی نیز حاکی از آن است که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد. همچنین، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد. مطالعات نشان می‌دهد که ضعف در کنترل‌های داخلی و کاهش مکانیزم نظارتی، کیفیت گزارش‌های مالی را کاهش و نهایتاً تقلب در صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت و تعامل این عامل با حق‌الزحمه غیرعادی حساب‌برسان که استقلال حساب‌برس را خدشه دار خواهد نمود احتمالاً می‌تواند عامل تقلب مالی را تشدید نماید. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه دوم: کاهش مکانیزم نظارتی رابطه مثبت میان حق‌الزحمه غیر عادی حساب‌برس و تقلب

در صورت‌های مالی را تشدید می‌کند.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش‌شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) است. جامعه آماری موردبررسی در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره موردبررسی نیز سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای شرایط زیر هستند به‌عنوان نمونه انتخاب شده است، به‌منظور قابل‌مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها پایان اسفندماه باشد. در دوره (۱۰ ساله) موردبررسی تغییر دوره مالی ن داده باشند. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این پژوهش در دسترس باشد. جزو بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند. نهایتاً ۹۰ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی پژوهش انتخاب شده است. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش داده‌های ترکیبی و با رویکرد پنل دیتا و با استفاده از نرم‌افزار ایویوز<sup>۱۶</sup> و با استفاده از ابزار نیرومند استاندارد در آزمون فرضیه‌ها صورت پذیرفته است.

### تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته پژوهش: تقلب در صورت‌های مالی (M-SCORE)

بیشتر مدل‌های کشف تقلب مالی نشان داده‌اند که نسبت‌های مالی سودمندترین و ساده‌ترین ابزار برای پیش‌بینی تقلب در گزارش‌گری مالی هستند. ضرایب این مدل‌ها به‌راحتی در محیط اقتصادی آمریکا طراحی شده است و به‌کارگیری همان مدل در محیط ایران، به علت متفاوت بودن معیار انتخاب شرکت‌های نمونه و قوانین و مقررات آمریکا، می‌تواند به پیش‌بینی‌های دقیقی منجر نشود (کردستانی و تاتلی، ۱۳۹۵). از این‌رو در پژوهش حاضر از مدل تعدیل شده بنیش<sup>۱۷</sup> طبق پژوهش‌های پیشین مانند کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵)، کارشناسان و همکاران (۱۳۹۸) و رضازاده و محمدی (۱۳۹۸) استفاده شده است که برای محیط ایران طراحی شده است که به پیروی از رزالی و راشد<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۳) و با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش که توسط کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵) بومی‌سازی شده است و مطابق رابطه زیر اندازه‌گیری و محاسبه می‌شود. مدل بنیش تعدیل شده بهترین مدل برای سنجش میزان تقلب در صورت‌های مالی است و توسط ۸ متغیر اندازه‌گیری و محاسبه می‌شود که برای کشف تقلب در شرکت‌ها استفاده می‌شود. در این مدل نقطه انقطاع عدد (۰,۵) نیم می‌باشد و اگر مقدار Score-M بیشتر از ۰,۵ باشد، شرکت تمایل به دست‌کاری در سود شرکت دارد یا این کار را انجام داده است و در نهایت شرکت‌هایی که از نقطه انقطاع مدل نمره بیشتری را کسب کنند مشکوک به تقلب و عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ را می‌گیرند (رضازاده و محمدی، ۱۳۹۸).

$$M\text{-Score} = 0.002 + 0.665TATA + 0.257LVGI + 0.024SGAI - 0.641DEPI + 0.190SGI + 0.004AQI - 0.032GMI + 0.061DSRI$$



TATA (شاخص کل ارقام تعهدی به کل دارایی‌ها)

$$TATA = \frac{ACC_t}{ASSETS}$$

در بالا: ACC ارقام تعهدی (تفاوت بین سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی) و ASSETS مجموع دارایی‌های سال جاری است.

$$LVGI = \frac{\frac{LTD_t + CL_t}{ASSETS_t}}{\frac{LTD_{t-1} + CL_{t-1}}{ASSETS_{t-1}}}$$

در بالا: LTD جمع بدهی‌های بلندمدت، CL جمع بدهی‌های جاری و ASSETS مجموع دارایی‌ها می‌باشد.

SGAI (شاخص هزینه‌های عمومی، اداری و فروش)

$$SGAI = \frac{\frac{SGA, EXP_t}{SALES_t}}{\frac{SGA, EXP_{t-1}}{SALES_{t-1}}}$$

در بالا: SGA, EXP هزینه‌های عمومی، اداری و فروش و SALES فروش سالانه شرکت است. DEPI (شاخص هزینه استهلاک)

$$DEPI = \frac{\frac{DEP_{t-1}}{PPE_{t-1}}}{\frac{DEP_t}{PPE_t}}$$

در بالا: PPE ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است و DEP هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود است.

SGI (شاخص رشد فروش)

$$SGI = \frac{SALES_t}{SALES_{t-1}}$$

در بالا: SALES: کل فروش شرکت می‌باشد.

AQI (شاخص کیفیت دارایی)

$$AQI = \frac{1 - (CA_t + PPE_t) / ASSETS_t}{1 - (CA_{t-1} + PPE_{t-1}) / ASSETS_{t-1}}$$

در بالا: CA جمع دارایی‌های جاری، PPE، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و ASSETS

مجموع دارایی‌هاست.

GMI (شاخص حاشیه سود ناخالص)

$$GMI = \frac{SALESt - 1 - COGt - 1}{\frac{SALESt - 1}{SALESt - COGt}}$$

در بالا: SALES فروش سالانه شرکت و COG بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌باشد.  
DSRI (نسبت مطالبات (حساب‌های دریافتی) به فروش)  
که به صورت زیر هر یک از شاخص‌ها قابل محاسبه می‌باشند:  
DSRI (نسبت مطالبات (حساب‌های دریافتی) به فروش شرکت):

$$DSRI = \frac{RECT/SALESt}{\frac{RECT - 1}{SALESt - 1}}$$

RECT: حساب‌های دریافتی (مطالبات شرکت)

RECT-1: حساب‌های دریافتی (مطالبات شرکت) سال قبل

SALESt: کل فروش شرکت

SALESt-1: کل فروش شرکت سال قبل

متغیر مستقل پژوهش: حق الزحمه غیرعادی حسابرس (Abnormal Audit fee)

برای سنجش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی نیز به عنوان متغیر مستقل تحقیق به استناد کار قبلی (چوی و همکاران، ۲۰۱۰، رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و خطیری و همکاران، ۱۴۰۱). از طریق باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرس ارائه شده توسط سیمونیک استفاده می‌شود. که از طریق رابطه زیر حاصل خواهد شد:

$$Infee_{it} = \beta_0 + \beta_1 LnTA_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 TEN_{it} + \beta_5 AUDSIZE_{it} + \beta_6 INVERC + \beta_7 ISSUE + \beta_8 LOSS + \beta_9 LIQUID + \beta_{10} CHGSALE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در این رابطه داریم:

$Infee_{it}$  = لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده به حسابرس شرکت،  $LnTA_{it}$  = لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها شرکت،  $ROA_{it}$  = بازده دارایی‌ها (نسبت کل سود عملیاتی به کل دارایی شرکت)،  $LEV_{it}$  = اهرم مالی (نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی)،  $TEN_{it}$  = تداوم انتخاب حسابرس (لگاریتم طبیعی تعداد سنواتی که مؤسسه حسابرسی به طور متوالی شرکت را حسابرسی نموده اندازه‌گیری می‌شود) شرکت،  $AUDSIZE_{it}$  = اندازه مؤسسه حسابرسی (یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد)،  $INVERC_{it}$  = نسبت موجودی‌ها و حساب‌ها و اسناد دریافتی به مجموع دارایی‌ها،

$ISSUE_{i,t}$  = متغیر مجازی است که در صورت صدور سهام در سال جاری به آن ارزش یک و در غیر این صورت به آن ارزش صفر می‌دهیم،  $LOSS_{i,t}$  = زیان عملیاتی شرکت،  $LIQID_{i,t}$  = نسبت جاری (نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری) شرکت،  $CHG\ SALES_{i,t}$  = تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل شرکت،  $\epsilon_{i,t}$  = باقیمانده مدل رگرسیون (نشان دهنده حق الزحمه غیرمنتظره است).

### متغیر تعدیل‌گر: مکانیزم نظارتی (ضعف کنترل داخلی) (SOX)

متغیری دو ارزشی (۰ و ۱) است که برای سنجش آن از ضعف در کنترل داخلی استفاده می‌شود. ضعف در کنترل داخلی به تبعیت از پژوهش حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶) و عابدینی و همکاران (۱۳۹۸) از نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود که از گزارش حساب‌رسان مستقل به دست می‌آید. کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حساب‌رسان شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حساب‌رسی افشا کند؛ بنابراین تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حساب‌رسی شرکت‌ها می‌باشد. از این رو اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تعلق خواهد گرفت (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶).

### متغیرهای کنترلی پژوهش

استقلال مدیران (Boardind): نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به کل اعضا (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).  
 زیان ده بودن شرکت (LOSS): متغیر کیفی دو ارزشی که اگر شرکت زیان‌ده باشد کد (۱) و گرنه (۰) است (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).  
 رشد شرکت (BTMratio): برای محاسبه این متغیر از تقسیم ارزش بازار سرمایه بر ارزش دفتری سرمایه در پایان سال مالی استفاده شده است (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).  
 نقدینگی (Cash): نسبت وجه نقد عملیاتی به کل دارایی‌ها (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).  
 عمر شرکت (AGE): لگاریتم طبیعی سال تاسیس شرکت از سال مورد نظر (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).  
 اهرم مالی (LEV): کل بدهی تقسیم بر کل دارایی‌ها (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).

### مدل‌های رگرسیونی پژوهش

با توجه به پژوهش‌های پیشین در زمینه تقلبات مالی و حق الزحمه غیر عادی حساب‌رسان و به

تبعیت از پژوهش‌های کردستانی و ناتلی (۱۳۹۵)، رحمانیان کوشکی و نویدی (۱۳۹۹) و رستمی و همکاران (۱۴۰۱) مدل زیر طراحی شده است.

#### مدل آزمون فرضیه اول پژوهش

$$M\text{-SCORE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Abnormal Auditfee}_{it} + \beta_4 \text{Board Ind}_{it} + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{BTMratio}_{it} + \beta_7 \text{Cash}_{it} + \beta_8 \text{Age}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### مدل آزمون فرضیه دوم پژوهش

$$M\text{-SCORE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Abnormal Auditfee}_{it} + \beta_2 \text{SOX}_{it} + \beta_3 (\text{SOX}_{it} \times \text{Abnormal Auditfee}_{it}) + \beta_4 \text{Board Ind}_{it} + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{BTMratio}_{it} + \beta_7 \text{Cash}_{it} + \beta_8 \text{Age}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### ۴- یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جداول ۱ و ۲ ارائه شده است.

جدول (۱). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حق الزحمه غیرعادی حسابرس	Abnormal Auditfee	-۰/۰۰۰۴	۱/۵۶	-۱/۵۱	۰/۵۴	۰/۱۱	۳/۱۱
استقلال مدیران	Board ind	۰/۶۷	۱/۰۰	۰/۲۰	۰/۱۷	-۰/۲۵	۲/۹۶
رشد شرکت	BTMratio	۴/۵۵	۱۵/۱۳	۱/۰۱	۳/۹۹	۱/۵۴	۳/۴۳
نقدینگی شرکت	Cash	۰/۱۲	۰/۵۴	-۰/۲۹	۰/۱۴	۰/۴۲	۳/۶۲
عمر شرکت	Age	۳/۵۹	۴/۲۴	۲/۳۰	۰/۳۵	-۰/۵۵	۲/۷۸
اهرم مالی	LEV	۰/۵۳	۱/۱۹	۰/۱۰	۰/۲۰	۰/۱۸	۳/۰۰
تقلب در صورت‌های مالی	M-SCORE	۰/۰۷۵	۱/۸۸	-۲/۹۰	۰/۵۹	-۰/۱۵	۹/۵۶
زیانده بودن	LOSS	۰/۰۹	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۹	۲/۷۵	۸/۵۷
کاهش مکانیزم نظارتی	SOX	۰/۴۲	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۲۹	۱/۰۸

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال طبق جدول ۱ مقدار میانگین برای متغیر اهرم مالی برابر با (۰/۵۳) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. به‌طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر رشد شرکت برابر با ۳/۹۹ و متغیر نقدینگی شرکت برابر با ۰/۱۴ صدم می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف

معیار هستند. کمینه و بیشینه نیز کمترین و بیشترین را در هر متغیر نشان می‌دهد.

### جدول (۲): توزیع فراوانی متغیر تقلب در صورتهای مالی

شرح	کد	فراوانی	درصد فراوانی
ریسک تقلب دارد	۱	۸۰	۸/۸۹
ریسک تقلب ندارد	۰	۸۲۰	۹۱/۱۱
جمع کل	-	۹۰۰	۱۰۰

همان‌طور که در جدول (۲) قابل مشاهده است، جمع کل سال - شرکت‌های مورد بررسی برابر با ۹۰۰ می‌باشد که تعداد ۸۰ سال - شرکت معادل ۸/۸۹ درصد از سال - شرکت‌ها، دارای ریسک تقلب بالا و تعداد ۸۲۰ سال - شرکت یعنی ۹۱/۱۱ درصد از سال - شرکت‌ها فاقد ریسک تقلب می‌باشند.

### جدول (۳): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه اول پژوهش	۲/۰۰۵	۰/۱۳	عدم وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه دوم پژوهش	۲/۳۵	۰/۰۹۵	عدم وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه اول پژوهش	۱/۵۳	۰/۴۶	عدم وجود خود همبستگی
فرضیه دوم پژوهش	۱/۷۱	۰/۳۵	عدم وجود خود همبستگی

نتایج حاصل در جدول (۳) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس در آزمون فرضیه‌های پژوهش بیشتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر عدم وجود ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی در جملات اخلاقی می‌باشد.

### جدول (۴): آزمون هم‌خطی (فرضیه مدل) پژوهش

فرضیه	نام متغیر	مدل اول پژوهش	مدل دوم پژوهش
		VIF	VIF
Abnormal Auditfee		۱/۰۲	۱/۸۹
SOX		-	۱/۰۷
SOX *AbAuditfee		-	۱/۸۷
Board ind		۱/۰۴	۱/۰۴
LOSS		۱/۱۴	۱/۱۶
BTMratio		۱/۰۳	۱/۰۴
Cash		۱/۰۹	۱/۱۲
Age		۱/۰۶	۱/۰۶
LEV		۱/۱۸	۱/۲۰

نتایج حاصل از آزمون هم خطی طبق جدول (۴)، نشان می‌دهد که هم خطی بین متغیرهای پژوهش در مدل پژوهش وجود ندارد چون عامل تورم در هر یک از متغیرها واریانس کمتر از عدد ۵ است.

### نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش جدول (۵): نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه دوم		فرضیه اول		نماد	متغیر
سطح معناداری	ضرایب	معناداری	ضرایب		
۰/۴۸	۰/۱۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۸	Abnormal Auditfee	حقالزحمه غیرعادی حسابرس
۰/۹۸	۰/۰۰۲	-	-	SOX	کاهش مکانیزم نظارتی
۰/۰۰۰۸	۰/۷۸	-	-	*AbAuditfee SOX	تعامل حق الزحمه غیرعادی حسابرس* کاهش مکانیزم نظارتی
۰/۵۲	۰/۲۳	۰/۵۴	۰/۲۲	Board ind	استقلال مدیران
۰/۵۴	۰/۱۳	۰/۳۰	۰/۲۲	LOSS	زیانده بودن شرکت
۰/۱۷	۰/۰۲۰	۰/۲۰	۰/۰۱۸	BTMratio	رشد شرکت
۰/۰۰۰۷	-۱/۵۳	۰/۰۰۰۱	-۱/۶۸	Cash	نقدینگی شرکت
۰/۴۴	۰/۱۴	۰/۵۱	۰/۱۲	Age	عمر شرکت
۰/۰۰۱	-۱/۰۸	۰/۰۰۰۶	-۱/۱۰	LEV	اهرم مالی
۰/۰۶۲	-۱/۵۰	۰/۷۸	-۱/۳۶	عرض از مبدا	
۶۶/۱۶		۵۳/۲۶۰		آماره LR	
۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰		سطح معنی داری (Prob.) LR	
۰/۱۲		۰/۰۹۸		ضریب مک فادن	

نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که حق الزحمه غیر عادی حسابرس با ضریب مثبت (۰/۱۱) و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۰) تاثیر مستقیم بر تقلب در صورت‌های مالی شرکت دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. متغیرهای کنترلی نقدینگی و عمر شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تاثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند. ضریب مک فادن برابر با ۹/۸ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد که ۹/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۵۳/۲۶۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. همچنین تعامل حق الزحمه غیر عادی حسابرس و کاهش مکانیزم نظارتی با ضریب مثبت (۰/۷۸) و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۸) بر تقلب در صورت‌های مالی شرکت تاثیر گذار

است و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. متغیرهای کنترلی نقدینگی و عمر شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تاثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند. ضریب مک فادن برابر با ۹/۸ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد که ۹/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۵۳/۲۶۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

### تشخیص درصد صحت پیش‌بینی مدل و برازش مطلوب مدل رگرسیونی

جدول (۶): درصدهای صحت پیش‌بینی مدل‌های و برازش مطلوب مدل پژوهش

نام مدل	نام متغیر وابسته	پیش‌بینی کل
درصد صحت پیش‌بینی مدل اول پژوهش	تقلب در صورت‌های مالی	۹۱/۱۱ درصد
درصد صحت پیش‌بینی مدل دوم پژوهش	تقلب در صورت‌های مالی	۹۱/۲۲ درصد
برازش مطلوبیت مدل اول پژوهش	۱۱/۳۱	۰/۱۸
برازش مطلوبیت مدل دوم پژوهش	۸/۲۸	۰/۴۰

با توجه به نتایج جدول (۶) مشاهده می‌شود که درصد صحت پیش‌بینی مدل در مدل پژوهش بیش از ۵۰ درصد می‌باشد که بیانگر مطلوبیت و صحت مدل است. همچنین سطح معناداری آزمون هاسمر - لمشو برای مدل پژوهش بیش از ۵ درصد می‌باشند و بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی می‌باشد.

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

تقلب در صورت‌های مالی و بحث عدم کیفیت گزارش‌های صادره از شرکت‌ها به بازار که مبنای تصمیم‌گیری ذینفعان جهت سرمایه‌گذاری و ادامه همکاری و شناسایی عملکرد کلی شرکت است از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا هر چه کیفیت اطلاعات در سطح نازل‌تری قرار گیرد مطمئناً تصمیم‌گیری بر پایه اطلاعات بی‌کیفیت و ناصحیح نتیجه‌ای جز اتلاف سرمایه را در پی نخواهد داشت. هزینه تقلب و پیامدهای آن بسیار برای شرکت‌ها و ذینفعان شرکت‌ها ناگوار و دشوار است و این افراد دچار ضرر و زیان‌های هنگفتی می‌شوند، زیرا بسیاری از کلاه‌برداری‌ها و سوءاستفاده‌ها کشف نشده و همه موارد فاش نمی‌شوند و تاثیر مالی اعمال مجرمانه در کلیه موارد قابل اندازه‌گیری نیست. مسئولیت اصلی جلوگیری و تشخیص تقلب و خطا بر عهده مدیریت شرکت‌ها، بنگاه‌ها و سازمان‌ها می‌باشد، اما مسئولیت حسابرسان در تشخیص تقلب، رفتار نامناسب، فساد، تحریف و هرگونه مغایرت بین مقدار و روش طبقه‌بندی که ممکن است به دلیل خطا یا تقلب باشد است. در واقع فرد نهایی که صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار می‌دهد حسابرسان معتمد هستند که ذینفعان با تکیه بر تایید این حسابرسان و گزارش‌های آن‌ها به این صورت‌های مالی اتکا نموده و از آن استفاده می‌نمایند. بنابراین در اینجا بحث استقلال حسابرس

از صاحبکار مطرح می‌شود که اگر این استقلال مورد بحث قرار گیرد می‌تواند از اعتبار صورت‌های مالی کاسته و کیفیت کار حسابرسی را زیر سوال ببرد. همان گونه که در بازار عرف است برای انجام هر خدمتی یک مبلغ در نظر گرفته می‌شود و حرفه حسابرس و حسابرسان مستقل از این امر مستثنی نیستند. زمانی که حق الزحمه معین می‌گردد نرخ قانونی و عرفی در جامعه حسابرسان وجود دارد که مدیران نیز از آن آگاهند و اگر این نرخ به ناگاه زیاد از سطح متوسط فاصله بگیرد در متون اشاره شده است که این امر استقلال حسابرسان را خدجه دار و وابسته به صاحبکار کرده است. همان گونه که در آزمون فرضیه‌ها هم مشاهده شد با افزایش حق الزحمه غیرعادی حسابرسان در واقع تقلب در صورت‌های مالی افزایش یافته است در واقع نوعی رابطه همسو بین دو متغیر وجود دارد که انگار با افزایش حق الزحمه به نوعی از کیفیت کار حسابرسی کاسته شده است و گزارش‌ها قابلیت اتکای خود را از دست داده‌اند.

نظارت رکن جدایی ناپذیر اصول کسب‌وکار در بازار است. در واقع کاری که بدون نظارت مداوم و برنامه‌ریزی شده باشد با شکست مواجه خواهد بود. در پی شکست‌های بین‌المللی در واقع نوعی قوانین را مطرح نمودند که شرکت‌ها تحت عنوان کنترل‌های داخلی می‌بایست رویه‌هایی را ناظر بر اجرای دستورالعمل‌ها و رویه‌های جاری کار داشته باشند و نهایتاً حسابرس نیز از مواردی که زمان حسابرسی به آن به صورت مشروح می‌بایست اشاره کند همین امر کنترل‌های داخلی صاحبکار است که آیا ضعفی مشاهده شده یا خیر؟ بنابراین وجود ضعف در کنترل داخلی می‌تواند دست مدیران و سایر عوامل را برای ارتکاب تقلب و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی ما بین مدیر و ذینفعان را افزایش دهد. با مشاهده نتایج آزمون فرضیه دوم نیز این موضوع قابل درک است که با تعامل بین حق الزحمه غیرعادی که خود افزایش دهنده سطح تقلب است و کاهش مکانیزم نظارتی در واقع می‌توان گفت که کلیه راه‌های ورودی تقلب در صورت‌ها بر مدیران باز است و با خیال راحت به این امر خواهند پرداخت. نتایج حاصل شده با نتایج پژوهش‌های دهدار و شاکری (۱۴۰۰)، رستمی و همکاران (۱۴۰۱) و الهادب (۲۰۱۸) همخوانی دارد. با توجه به موارد گفته شده پیشنهاد می‌گردد جامعه حسابرسان و ناظران بر این امر نظارت کافی را بر میزان نرخ حق الزحمه حسابرسان به صورت جدی‌تر دنبال نمایند که همین امر باعث کاهش تقلبات مالی خواهد شد. ضمن اینکه مالکان عمده شرکتی و سرمایه‌گذاران بزرگ نیز با بررسی حق الزحمه حسابرس می‌توانند پی به شفافیت کار آن‌ها برده و نظارت نمایند. جامعه حسابرسی با تشکیل سازوکارهایی به جهت ارتقای جایگاه حسابرسان و کار فرهنگی و حمایت حقوقی، معنوی و مادی و تامین حسابرسان می‌تواند از زد و بندهای حسابرس با صاحبکار جلوگیری به عمل آورد. همچنین، جامعه حسابرسان با حساسیت بیشتری در مواجهه با حق الزحمه غیرعادی حسابرس برخورد نمایند. پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران آتی به بررسی موضوع پژوهش به طور جداگانه در شرکت‌های دولتی و خانوادگی بپردازند و نتایج را با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند. از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به عدم افشای حق الزحمه حسابرس توسط برخی شرکت‌های بورسی اشاره کرد که باعث محدود شدن نمونه پژوهش شده است.



## منابع

- ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. دانش حسابداری مالی، ۵(۳)، ۴۵-۶۸.
- پایدار، غلامعباس، رحمانی، محبوبه. (۱۳۹۵). رابطه ساختار مالکیت، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی، کنفرانس بین‌المللی نخبگان مدیریت، همایش بین‌المللی دانشگاه شهید بهشتی، خردادماه.
- جامعی، رضا، کولی وند، زهره، محمدی کلاره، نیلوفر. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۲)، ۹۹-۱۱۴.
- دهدار، فرهاد، شاکری، غلامرضا. (۱۴۰۰). بررسی تحقق حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، ۳(۹)، ۱۷۴-۱۸۷.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول، نویدی، انسیه. (۱۳۹۹). تأثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه صورت‌های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری. ۱(۱)، ۱۰۱-۱۱۸.
- رحیمیان، نظام‌الدین، حاجی حیدری، رضیه. (۱۳۹۸). کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بینش و نسبت‌های مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲۱)، ۴۷-۶۱.
- رستمی، وهاب، کارگر، حامد، رضایی، لیلا. (۱۴۰۱). تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۲(۸)، ۱۴۶-۱۶۲.
- طاهری نیا، مسعود، مسلمی، آذر، واشقانی فراهانی، طیبه. (۱۴۰۱). مطالعه تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی مدیریت. دانش حسابرسی، ۲۲(۸۶)، ۳۲۰-۳۴۲.
- عمادالدینی، امیر، سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هزینه‌های غیرعادی حسابرسان با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۲(۹)، ۷۸-۹۷.
- مومنی، علیرضا، گرد، عزیز، روانخواه، طاهره. (۱۳۹۹). حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. شماره (۴۷)، ۸۷-۱۰۰.
- نامی بسیط، مهدیه، رزمی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای اجباری ضعف کنترل‌های داخلی بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری شرکت. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۸)، ۱۱۷-۱۳۲.
- واعظ، سیدعلی، مظاهری، اسماعیل، منتظر حجت، امیرحسین، بنافی، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی بر رابطه بین آنتروپی صورت‌های مالی و بازده سهام. دانش حسابداری. ۳(۵۰)، ۱۳۷-۱۶۰.

وفادار، عباس، دادبه، فاطمه. (۱۳۹۵). کتاب جلد حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، انتشارات کیومرث.

یزدانی، بهزاد، لشگری، زهرا، محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). بررسی اهمیت اثربخشی کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷). ۵۹-۶۷.

Alhadab, M. (2018). "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 16 Issue: 3, pp.395-416.

Aviantara, R. (2023), "Scoring the financial distress and the financial statement fraud of Garuda Indonesia with «DDCC» as the financial solutions", *Journal of Modelling in Management*, Vol. 18 No. 1, pp. 1-16. <https://doi.org/10.1108/JM2-01-2020-0017>

Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.

DeAngelo, L. (1981). Auditor Independence, 'Low Balling,» and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting & Economics*; 3:113-127.

Dehdar, Farhad and Shakeri, Gholamreza (2021) Investigating the realization of auditors' extraordinary fees, auditor rotation and audit quality. *Contemporary researches in management and accounting sciences*, number (9), pp. 174-187(In persian).

Ebrahimi Kordeler, Ali, Hasan Beigi, Vahid, Ghavasi Kenari, Mohammad (2017) Investigating the effect of internal control weaknesses on company performance and value. *Knowledge of financial accounting*. 5(3), 45-68(In persian).

Egbunike, C.F., Igbिनovia, I.M., Okafor, K.J. and Mmadubuobi, L.C. (2023), "Residual audit fee and real income smoothing: evidence from quoted non-financial firms in Nigeria", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 8 No. 1, pp. 66-79. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0006>

Emadaldini, Amir; Saeedi, Parviz (2018) Investigating the relationship between auditor's abnormal expenses with accrual profit management and real profit management. *Accounting and Management Perspective Quarterly*. Volume 2, Number 9, pp. 78-97(In persian).

Giyanti, Kartini, Syamsuddin, Arifuddin(2021) Determinants of Financial Statement Fraud: Research Fraud Diamond Theory (Empirical Study on Manufacturing Company listed on the StockExchange) . *PSYCHOLOGY AND EDUCATION* (2021) 58(1): 302-308

H Zeng, L Yang, J Shi (2020) Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China... of *Accounting & Information Management*, 2020 - emerald.com

Hapsoro, D., Rani Santoso, T. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, ISSN: 2146-4138, Vol 8, page 143-152.

Jamei, Reza, Kolivand, Zohreh, Mohammadi Kelareh, Niloufer. (2019). Investigating the relationship between weak internal control and audit fees with an emphasis on political connections in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research* 12(2), 114-99(In persian).

Kraub, P., P. Pronobis & Zulch, H. (2015). Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Journal of Business Economics*, Volume 85, Issue 1, pp 45-84.

Momeni, Alireza; Gord, Aziz; Ravankhah, Tahereh (2019) unusual audit fees and accounting quality. Accounting and auditing research. No. (47), pp. 87-100(In persian).

Nami Basit, Mahdieh; Razmi, Hamid (2019) The effect of forced disclosure of internal control weaknesses on the company's investment decisions. Accounting and management perspective, period (3), f, number (28). pp. 117-132(In persian).

Paydar, Gholam Abbas, Rahmani, Mahboubeh, (2015) Relationship between ownership structure, abnormal audit fee and audit quality, International Conference of Management Elites, International Conference of Shahid Beheshti University, Khordad(In persian).

Rahimian, Nezamaldin and Haji Heydari, Razieh (2018) Fraud detection using the adjusted model of insight and financial ratios, Accounting Empirical Research, Year 8, Number 21, pp. 47-61(In persian).

Rahmanian Koushkaki, Abdolrasoul; Navidi, Ensieh (2019) The effect of managers' experience and influence on the relationship between fraudulent financial statements and the quality of financial reporting of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. Financial developments and investment. Volume (1), number (1), pp. 101-118(In persian).

Roštami, vahab; Kargar, Hamed; Rezaei, Leila (1401) The impact of unexpected audit fees on the quality of financial reporting. Professional audit research. Volume (2), number (8), pp. 146-162(In persian).

Taherinia, Massoud; Moslemi, Azar; Vasheghani Farahani, Tayyebeh (1401) Studying the effect of weak internal control on the risk of fraudulent financial reporting with emphasis on the moderating role of management characteristics. Audit knowledge, number (86), pp. 320-342(In persian).

Teng, Z.-L. and Han, J. (2023), "Audit fees, audit report lag and abnormal tone: evidence from China", Managerial Auditing Journal, Vol. 38 No. 2, pp. 186-205. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2021-3086>

Vaez, Seyyed Ali; Mazaheri, Esmail; Montazerhojat, Amir Hossein; Banafi, Mohammad (2022) Investigating the impact of abnormal audit fees on the relationship between entropy of financial statements and stock returns. Accounting knowledge. No. (50), pp. 137-160(In persian).

Vafadar, Abbas; Dadbeh, Fatemeh (2015) Auditing based on Iran's accounting standards, Kyomarth Publications. Yazdani, Behzad; Lashgari, Zahra; Mohammadi Nodeh, Fazel (1400) Investigating the importance of the effectiveness of the audit committee in reducing the risk of fraud, Journal of Accounting and Management Auditing Knowledge, Year 10, Number 37. pp. 59-67(In persian).

Wanchen Zhao(2021) Researchonthe Relationshipbetween Abnormal Audit Feesof Listed Companiesandthe Risk of Stock Price Crash.<https://doi.org/10.1051/e3sconf/202123503022>

Zhangfan Cao, William Rees, Tatiana Rodionova(2023) Corporate Social Responsibility and Earnings Quality in the Context of Changing Regulatory Regimes and the Financial Crisis. Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review 26 (1) (2023) 124-137

پی‌نویس:

1. D-Anjelo.
2. Alhadab
3. Cao.
4. Kayhan
5. Aviantara.
6. Giyanti et all
7. Jonathan Hucke
8. Hapsoro, Santoso
9. Zhao
10. Tung, Han.
11. Choi et al.
12. Zhao
13. Kraub et al.
14. herbier, Kraver & Wilson
15. Sarbanes-Oxley (SOX)
16. Eviews.
17. Benish
18. Rezali and Rashed

