



# Modeling Fraudulent Financial Reporting Affected by Fees and Audit Firm Size with a Meta-Composite Approach

Fatemeh Ahmadi<sup>1</sup>

Received: 2024/05/29

Approved: 2025/02/18

Research Paper

## Abstract:

Fraud in financial reporting has grown significantly in recent years and has become one of the concerns of organizations and their managers. Because fraudulent financial reporting has dire consequences. In this regard, this research was conducted with the aim of modeling fraudulent financial reporting affected by the fee and size of the audit firm. A mixed research method (qualitative-quantitative) has been used to conduct the present research. In the qualitative section with the help of metacombination method, 18 variables including; Risk of non-discovery, equity, financial goals, stability and financial stability, financial forecasting, financial performance, financial productivity, relevance of financial statements, level of reliance and trust in financial statements, level of quality of information and financial decisions, profit management, representation of financial statements, information symmetry, tax policies, income quality, operational characteristics, comparability of financial statements and asset management were identified and for their analysis in a quantitative part, interpretive structural modeling method was used. Its data was collected with the help of self-interaction matrix from 16 experts, and the result was a nine-level model, where reliability and trust were the most influential factors in the analysis of these works.

**Key Words:** audit fee, audit firm size, fraudulent financial reportin

 [10.22034/JPAR.2025.2030611.1323](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2030611.1323)

1. Department of Accounting, Il.C., Islamic Azad university, Ilam, Iran. (Corresponding Author)  
fatemehahmady60@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی با رویکرد فراترکیب

فاطمه احمدی<sup>✉</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

تقلب در گزارشگری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است و تبدیل به یکی از دغدغه‌های سازمان‌ها و مدیران آنها شده است. چرا که، گزارشگری مالی متقلبانه پیامدهای ناگواری دارد. در همین راستا این پژوهش با هدف مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی انجام شد. برای انجام پژوهش حاضر از روش پژوهش آمیخته (کیفی-کمی) استفاده شده است. در بخش کیفی با کمک روش فراترکیب ۱۸ متغیر شامل؛ ریسک عدم کشف، حقوق صاحبان سهام، اهداف مالی، پایداری و ثبات مالی، پیش بینی مالی، عملکرد مالی، بهره‌وری مالی، مربوط بودن صورت‌های مالی، سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی، سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی، مدیریت سود، ارائه مجدد صورت‌های مالی، تقارن اطلاعاتی، سیاست‌های مالیاتی، کیفیت درآمدها، ویژگی‌های عملیاتی، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مدیریت دارایی‌ها شناسایی شدند و برای تحلیل آنها در بخش کمی از روش مدلسازی ساختاری تفسیری استفاده گردید که داده‌های آن با کمک ماتریس خودتعاملی از ۱۶ خبره گردآوری شد و حاصل آن الگویی نه سطحی بود که قابلیت اتکا و اعتماد، تاثیر گذارترین مورد در تحلیل این آثار بود.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، گزارشگری مالی متقلبانه.

## ۱- مقدمه

رشد و دگرگونی سریع روابط اقتصادی، منجر به رقابت شدیدی در عرصه تجارت، صنعت و سرمایه‌گذاری شده است. لذا شرکت‌ها برای بقا و گسترش فعالیت‌های خود، نیاز به انجام سرمایه‌گذاری‌های مناسب و به موقع دارند. گزارش‌های مالی شرکت‌ها باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان در سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیمات مشابه سودمند باشد و این اطلاعات عاری از تحریف‌های با اهمیت و تقلب‌های احتمالی باشد تا سرمایه‌گذاران بتوانند نسبت به تأیید عملکرد و پیش‌بینی آینده اقدام نمایند و در نهایت با توجه به انتظارات خود بتوانند بازدهی و ریسک متناسب با آن را ارزیابی نمایند. بر همین اساس ارزیابی گزارشگری مالی متقلبانه بوسیله استفاده‌کنندگان از اطلاعات یکی از فاکتورهای مهم در تخمین آینده بنگاه‌ها می‌باشد تا بوسیله آن قدرت تأییدکنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات ارزیابی گردد (آنتل و همکاران، ۲۰۰۶). تقلب‌های صورت‌های مالی به شکل چشمگیری توجه عموم جامعه، رسانه‌ها، سرمایه‌گذاران، جامعه مالی و قانونگذاران را به خود جلب کرده و این به خاطر چندین تقلب مشهوری است که در شرکت‌های بزرگی از قبیل انرون، لوسنت و ورلدکام در طول سالیان گذشته روی داده است. گزارشگری متقلبانه در صورت‌های مالی بیشتر از طریق بیش از اظهاری‌داری‌ها، فروش‌ها و سود و کم اظهاری‌دهی‌ها، هزینه‌ها و زیان‌ها، انجام می‌شود (فایرچیلد، ۲۰۰۸). شفافیت در گزارشگری مالی از اولویت‌های ارائه صورت‌های مالی در هر سازمان به شمار می‌آید و در این راستا مطمئناً مسئله تقلب در صورت‌های مالی، اصلی‌ترین عاملی است که بر کیفیت گزارش‌های مالی می‌تواند تأثیرگذار باشد (صفرزاده، ۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها نقش مهمی در روند تصمیمات کاربران اطلاعات حسابداری دارد. باین حال، استدلال می‌شود که شرکت‌ها ممکن است از دستکاری سود و تقلب در ارقام صورت‌های مالی، برای پنهانکاری عملکرد ضعیف شرکت‌ها استفاده کنند (کای‌هان، ۲۰۲۱). اما برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار، با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسانتر نمود (گریفین و همکاران، ۲۰۱۱). از طرفی، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما، علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که بطور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه‌هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات

حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که موسسات حسابرسی حق الزحمه بیشتری را نسبت به هزینه‌های صرف کرده برای انجام خدمات حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه خواهد شد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸). کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تئیمین مالی می‌شود (علوی و همکاران، ۱۳۹۶). مساله دیگر اینکه، بعد از تفکیک مدیریت از مالکیت، نیاز به اطلاعات مالی قابل اتکاء و شفاف بشدت افزایش یافته است به همین خاطر دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه مؤسسه حسابرسی را به عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی مطرح می‌کند. وی معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ تر، انگیزه قوی تری برای ارائه حسابرسی باکیفیت بالاتر دارند زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریان زیاد است، نگران از دست دادن مشتری نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیش تر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه کنند. از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت برای مؤسسات بزرگ قابل ملاحظه است (دی آنجلو، ۱۹۸۱). به همین خاطر این پژوهش به دنبال تدوین مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متاثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی است.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### پیشینه پژوهش

فلیسا نازانیا (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان رونمایی از انگیزه صورت‌های مالی متقلبانه: نظریه مثلث تقلب به کشف انگیزه‌های پشت تولید صورت‌های مالی متقلبانه پرداختند. وی از یک رویکرد مطالعه موردی و نظریه مثلث تقلب برای روشن کردن این موضوع مهم استفاده می‌کند. یافته‌های اولیه این تحقیق نشان می‌دهد که سه عامل کلیدی نقش مهمی در تشویق صورت‌های مالی متقلبانه دارند. این عوامل عبارتند از فشار، فرصت و منطقی سازی. انگیزه چنین اقدامات متقلبانه‌ای به فشار اعمال شده بر حفظ قیمت‌های بالای سهام بازمی‌گردد. فرصت‌های دستکاری ناشی از کمبود مکانیسم‌های نظارت داخلی است که باعث سوءرفتار می‌شود. علاوه بر این، منطقی سازی‌ها برای توجیه انحراف وجوه به گونه‌ای که با اطلاعات افشا شده همسو باشد. این تحقیق درک دقیقی از عواملی که باعث تقلب در صورت‌های مالی در شرکت‌های عمومی آندونزی می‌شود، ارائه می‌دهد. این نشان می‌دهد که فعالیت‌های متقلبانه اغلب نتیجه ترکیبی از فشارها، فرصت‌ها و منطقی سازی هستند. شناخت این عوامل می‌تواند در اجرای اقدامات پیشگیرانه برای کاهش وقوع چنین تقلب‌هایی در آینده مؤثر باشد.

رکسانا و محسنیا (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان ارتباط بین احتمال گزارشگری مالی متقلبانه و حاکمیت شرکتی: شواهدی از بنگلادش رابطه بین امکان گزارشگری مالی متقلبانه و حاکمیت شرکتی در بنگلادش را آزمایش کردند. تجزیه و تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه برای ۱۲۵ شرکت تولیدی فهرست شده بنگلادشی انجام شد. آنها بیش از یک مدل شاخص تقلب مانند مدل‌های Altman Z-score و Beneish M-score را برای تعیین دقیق‌تر شانس گزارشگری مالی متقلبانه به کار بردند. شانس گزارشگری مالی متقلبانه بر اساس اینکه یکی یا هر دو مدل Beneish M-score و Altman Z-score نشانه‌های تقلب احتمالی را نشان دهند تعیین شد. این مطالعه نشان داد که اعضای هیئت‌مدیره با سوابق مالی یا حسابداری کمتر، احتمال دارد گزارشگری مالی متقلبانه را ارائه دهند. زیرا ممکن است دانش لازم برای درک استراتژی‌های گزارشگری مالی متقلبانه را داشته باشند. این نتیجه حاکی از آن است که مدیران واجد شرایط ممکن است عملکردهای گزارشگری مالی را بهتر نظارت کنند و در نتیجه کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود بخشند. از سوی دیگر، برخی دیگر از مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، مانند اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت مدیر، تنوع جنسیتی و استقلال حسابرسان، تأثیرات ناچیزی بر شیوه‌های گزارشگری مالی متقلبانه دارند.

بی و کینوتها (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان اثرات کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در میان شرکت‌های فهرست شده در کنیا به بررسی تاثیر کمیته؛ جنسیت، تخصص مالی، اندازه و استقلال کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در کنیا پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند تنوع جنسیتی، اندازه کمیته حسابرسی، تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی بر گزارش‌های مالی متقلبانه در بین شرکت‌های فهرست‌شده تأثیر می‌گذارد. بر اساس یافته‌ها، این مطالعه افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی در پیشگیری از تقلب را توصیه می‌کند. گزارش مالی شرکت‌ها باید برای تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی تلاش کنند. و تعیین نامزدهای زن واجد شرایط برای کمیته حسابرسی، ترویج تنوع طیفی از دیدگاه‌ها و تجارب، منجر به بحث‌های قوی‌تر، افزایش نظارت بر رویه‌های گزارشگری مالی و بهبود تصمیم‌گیری می‌شود. همچنین، شرکت‌ها باید استقلال کمیته حسابرسی را با اطمینان از وجود اعضای کمیته در اولویت قرار دهند. که عاری از هرگونه تضاد منافع هستند و هیچ ارتباط مستقیمی با مدیریت ندارند. علاوه بر این، شرکت‌ها باید به دقت اندازه کمیته حسابرسی برای بهینه‌سازی اثربخشی آن در رسیدگی به گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی کنند. در نهایت، شرکت‌ها باید مکانیسم‌هایی برای نظارت و ارزیابی مستمر عملکرد کمیته حسابرسی ایجاد کنند.

ماهارانتسی و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان تعیین شش ضلعی تقلب در گرایش گزارشگری مالی متقلبانه در استان‌های اندونزی بیان می‌کنند که گزارشگری مالی متقلبانه زمانی اتفاق می‌افتد که مقامات دولتی و سایرین عمداً دست به اقدامات غیرصادقانه و غیرقانونی برای تغییر یا پنهان کردن اطلاعات مالی می‌زنند و در نتیجه تصویری نادرست از سلامت و عملکرد مالی ایجاد می‌کنند. در نتیجه، صورت‌های مالی در هنگام تصمیم‌گیری‌های مهم برای ذینفعان

غیر قابل اعتماد و گمراه کننده می‌شوند. مطالعه آنها شش ضلع تقلب را اتخاذ می‌کند که شش عنصر (فشار، قابلیت، تبانی، فرصت، منطقی سازی و تکبر) را برای تجزیه و تحلیل و به دست آوردن شواهد تجربی در رابطه با عواملی که بر گرایش گزارشگری مالی متقالبانه تأثیر می‌گذارد، شناسایی می‌کند. در مجموع ۳۴ دولت استانی در اندونزی در سال ۲۰۱۹-۲۰۲۲ جامعه و نمونه مورد استفاده در این مطالعه را تشکیل دادند. در این تحقیق از تکنیک‌های تحلیل داده‌های رگرسیون خطی چندگانه برای ارزیابی فرضیه‌ها با استفاده از داده‌های ثانویه استفاده شد. نتایج نشان داد که تمایل به گزارشگری مالی متقالبانه به طور همزمان تحت تأثیر عناصر شش ضلعی تقلب بوده است. گرایش گزارشگری مالی متقالبانه تا حدی تحت تأثیر فشار، فرصت و غرور است. با این حال، تمایل به گزارشگری مالی متقالبانه تا حدی تحت تأثیر قابلیت، تبانی و منطقی نیست. بر اساس نتایج این مطالعه، توصیه می‌شود که دولت، جامعه و سایر ذینفعان بر عناصر کلیدی که بر یکپارچگی گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند، تمرکز کنند.

کای توکو و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان ساختار هیئت‌مدیره و احتمال تقلب در صورت‌های مالی. آیا حق‌الزحمه حسابرسی مهم است؟ شواهدی از شرکت‌های تولیدی در جامعه آفریقای شرقی به بررسی اثر تعدیل‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی بر رابطه بین ساختار هیئت‌مدیره و احتمال تقلب در صورت‌های مالی (LFSF) پرداختند. این مطالعه از رگرسیون لجستیک و نمونه‌ای از ۱۵ شرکت تولیدی فهرست شده در کشورهای شریک جامعه آفریقای شرقی از سال ۲۰۰۷ تا ۲۰۲۱ استفاده کرد. از امتیاز Beneish M به عنوان معیاری برای سنجش احتمال تقلب در صورت‌های مالی استفاده شد. یافته‌های این مقاله نشان داد که تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره، تخصص مالی هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، دفعات جلسات هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی متغیرهای مهمی در کاهش احتمال تقلب در صورت‌های مالی هستند. نتایج همچنین نشان داد که تأثیر ساختار هیئت‌مدیره بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی به طور قابل توجهی تحت تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی است. یافته‌های این مطالعه اطلاعات ارزشمندی را برای سرمایه‌گذاران و سایر مناطق با محیط قانونی و نهادی مشابه در رابطه بین ساختار هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال تقلب در صورت‌های مالی فراهم می‌کند. این مطالعه با ارزیابی اینکه آیا حق‌الزحمه حسابرسی رابطه بین شرکت‌های تولیدی را تعدیل می‌کند به ساختار هیئت‌مدیره و ادبیات احتمال تقلب در صورت‌های مالی کمک می‌کند.

اسپهدی و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیق خود تحت عنوان تأثیر گزارش موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از هنگ کنگ بیان کردند که در سال ۲۰۱۵، مؤسسه حسابداران رسمی هنگ کنگ استاندارد را صادر کرد که در آن حساب‌رسان را ملزم می‌کرد موضوعات کلیدی حسابرسی را در گزارش حسابرسی اعلام کنند. این استاندارد فرصتی را برای بررسی اثر موضوعات کلیدی حسابرسی‌ها بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی فراهم می‌کند. با استفاده از شرکت‌های سهامی عام فهرست شده در هیئت‌مدیره اصلی بورس هنگ کنگ به عنوان گروه مورد بررسی و شرکت‌های پذیرفته شده

در بورس اوراق بهادار شانگهای و شنژن به عنوان گروه کنترل، تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهد که اگرچه افزایش حق‌الزحمه حسابرسی با خطر اظهارات نادرست صورت‌های مالی با اهمیت و ریسک تجاری مؤسسه حسابرسی مرتبط بود، بهبود گزارش‌گری مالی که برای شرکت‌هایی با کیفیت گزارش‌گری مالی پایین رخ داده، ناشی از «تهدید» به مدیریت افشا در موضوعات کلیدی حسابرسی بود.

سبیل پور و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای با عنوان ارائه‌ی الگوی شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابرسی بر مبنای رویکرد گراند تئوری ۳۰ مقوله شناسایی کردند که منجر به الگویی پارادایمی جهت شناسایی علل وقوع پنهان کاری در گزارشات مالی و حسابرسی شد که دربردارنده شرایط علی، عوامل مداخله گر، بستر و همچنین راهبردهای مربوط به شناسایی علل وقوع پنهان کاری و پیامدهای آنها می‌باشد.

خاکساری (۱۴۰۳) در مقاله خود تحت عنوان پیش بینی تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری به بررسی توانایی مدل بنیاد در کشف گزارشگری مالی متقلبانانه پرداخت. برای شناسایی شرکت‌های احتمالا متقلب، از اقلام تعهدی اختیاری استفاده شد. در این راستا، داده‌های ۱۰۰ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۵۰۰ مشاهده) طی سالهای ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۶ بررسی شد. نتایج نشان داد که مدل بنیاد، در پیش بینی گزارشگری مالی متقلبانانه قدرت خوبی ندارد و امکان پیش بینی و کشف گزارشگری مالی متقلبانانه توسط این مدل وجود ندارد.

یزدی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی پرداختند. در این تحقیق گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه مدنظر است. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که فشار اخلاقی درک شده، تأثیر منفی و معنی‌داری بر اعتقادات اخلاقی دارد. همچنین اعتقادات اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا، فرصت‌طلبانه، گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت دارد؛ بنابراین فشار درک شده توسط حسابداران می‌تواند باعث ایجاد استرس در آنها شود و زمینه‌هایی را فراهم کند که عمل به روش‌های اخلاقی نادیده گرفته‌شده، نگرش و عملکرد حسابداران تحت تأثیر قرار گیرد و منجر به تغییر اعتقادات در افراد و درنهایت رفتارهای سؤال‌برانگیز در گزارشگری مالی شود.

مهدوی و صادقی (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر تعدیل‌کنندگی راهبرد تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانانه و پایداری پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که متغیر تعدیلی راهبردهای تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانانه و پایداری اثر گذاشته و رابطه بین این دو را تشدید می‌کند. به این صورت که گزارشگری مالی متقلبانانه و پایداری در شرکت‌های پیرو راهبردهای تجاری رهبری هزینه و تدافعی از شرکت‌های پیرو راهبردهای تمایز و تهاجمی ضعیف‌تر است. باید توجه شود که شرکت‌های پیرو راهبرد تجاری تدافعی گزارشگری مالی متقلبانانه و پایداری

کمتری نسبت به شرکت‌های پیرو راهبرد تجاری تهاجمی دارند.

فروغی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد گزارش مسیولیت اجتماعی بر گزارشگری مالی متقلبانه تاثیر منفی دارد و با افزایش امتیاز مسیولیت اجتماعی شرکت‌ها، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه کاهش می‌یابد. و می‌توان گفت شرکت‌های با مسیولیت اجتماعی، بیشتر تمایل دارند که فعالیت‌های اخلاقی را برای رسیدن به رفاه اجتماعی دنبال کنند. بنابراین انگیزه کمتری برای انجام فعالیت متقلبانه دارند. همچنین مسیولیت اجتماعی، سودآوری شرکت را افزایش می‌دهد. در نتیجه سودآوری خوب و نداشتن مشکلات مالی موجب کاهش احتمال فعالیت متقلبانه می‌شود. دانش افزایی: فراهم کردن شواهدی در رابطه با کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه با افزایش امتیاز مسیولیت اجتماعی شرکت‌ها منجر به آگاهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نهادهای قانون گذار از این موضوع شده و موجب بهبود تصمیم‌گیری‌های آتی اقتصادی می‌شود.

یاری و باغومیان (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بدین معنا که دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالا (پایین) توسط حسابرسان، بروز تحریف‌های حسابداری را کاهش (افزایش) می‌دهد و این یافته در رابطه با موسسات حسابرسی که از شهرت بالایی برخوردار هستند، قوی‌تر است. به عبارت دیگر، شهرت بالای حسابرس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند.

سلیمانی و شکریمان (۱۴۰۰) در مقاله‌ای تحت عنوان تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی با داده‌های به کار گرفته شده، شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ نتایج نشان‌دهنده رابطه بین بکارگیری موسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار و نیز تایید تاثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان داد الزام جامعه حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق‌الزحمه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند.

فلاح حمیدی و همکاران (۱۴۰۰) قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانه را مورد پژوهش قرار دادند. در این پژوهش قدرت مدیر با استفاده از معیارهای استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی وظیفه مدیرعامل و دوره تصدی و بیش اطمینانی با استفاده از دو معیار مخارج سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری بیش از حد شناسایی شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره بهره گرفته شده است. نمونه مورد مطالعه ۱۲۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار تهران برای دوره‌های زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ می‌باشد که با استفاده از روش داده‌های تلفیقی مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن بود که بین قدرت مدیران و گزارشگری متقربانه رابطه معناداری وجود ندارد. با این حال بین بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقربانه رابطه معناداری مشاهده شد.

### نوآوری پژوهش

همانطور که در بخش پیشینه پژوهش و با بررسی جدیدترین تحقیقات در حوزه گزارشگری مالی متقربانه مشاهده می‌شود. بیشتر تحقیقات قبلی به بررسی تاثیر مولفه‌های دیگر بر گزارشگری مالی متقربانه پرداختند و هیچکدام به تدوین یک مدل جامع از گزارشگری مالی متقربانه که متاثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی باشد نپرداختند. لذا این تحقیق با بررسی ابعاد تازه‌ای از گزارشگری مالی متقربانه تحت تاثیر دو متغیر اساسی و مهم با نام‌های حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی می‌پردازد. قطعا نتایج این تحقیق می‌تواند هم مورد استفاده شرکت‌ها باشد و هم موسسات حسابرسی. و نگاه تازه و ویژه‌ای به موسسات حسابرسی خواهد داد که حق‌الزحمه آنها چقدر می‌تواند در تدوین گزارش‌های مالی متقربانه تاثیر گذار باشد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش به دنبال مدل‌سازی گزارشگری مالی متقربانه متاثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی با استفاده از یک روش پژوهش آمیخته (کیفی- کمی) است. در بخش کیفی به منظور درک، شناخت و استخراج متغیرها از روش فراترکیب تا رسیدن به متغیر استفاده شده است. برای انجام روش فراترکیب از روش سندلوسکی و باروسو استفاده می‌شود. روش سندلوسکی و باروسو یک روش کاربردی برای پژوهش فراترکیب است. روش فراترکیب یکی از انواع روش‌های فرامطالعه است و یک روش تحقیق کیفی محسوب می‌شود. در واقع فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات یافته‌های مستخرج از مطالعات دیگر در زمینه موضوع مرتبط، استفاده می‌کند. پژوهشگر در روش فراترکیب، داده‌های ثانویه نتایج حاصل از سایر مطالعه‌ها را برای پاسخگویی به نتایج مطالعه خود باهم ترکیب نموده و نتایج جدیدی بدست می‌آورد. در بخش کیفی این پژوهش جامعه آماری شامل همه مقالات و پژوهش‌های معتبر داخلی و خارجی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ است. در بخش کمی برای تدوین الگوی پژوهش روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) بکار گرفته شده که داده‌های مورد نیاز برای تکمیل ماتریس خودتعاملی برگرفته از نظرات خبرگانی است که با روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری و ماتریس خودتعاملی آشنایی دارند. مدل‌سازی ساختار تفسیری قادر است ارتباط بین شاخص که به صورت تکی یا گروهی به یکدیگر وابسته‌اند، را تعیین نماید. جامعه آماری این پژوهش در بخش تکمیل ماتریس خودتعاملی به صورت هدفمند از خبرگانی انتخاب می‌شوند که خبرگان آشنا با گزارشگری مالی و حسابرسی هستند و همچنین دارای مدرک دکتری در یکی از رشته‌های مرتبط بوده و دارای درجه علمی دانشجویی به بالا و سابقه کاری بالای ده سال هستند و در دسترس قرار دارند. تعداد آنها نیز ۱۶ نفر بود. برای تحلیل

داده‌ها در بخش مدلسازی با روش ISM، از نرم افزار ISM متلب استفاده شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

روش‌های متعددی برای انجام فراترکیب پیشنهاد شده است که الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو بیشترین کاربرد را دارد.

#### گام نخست: تنظیم سوال‌های پژوهش

نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش‌های پژوهش است. به همین خاطر برای پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش از جدول یک در زیر استفاده شده است.

#### جدول (۱) مشخصه‌ها و پرسش‌های پژوهش

مشخصه‌ها	پرسش‌های پژوهش
چیستی کار (What)	مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی
جامعه مورد مطالعه (Who)	منابع مختلف اعم از مقاله و پایان‌نامه در مورد گزارشگری متقلبانه
محدودیت زمانی (When)	کلیه منابع موجود بین سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ میلادی
چگونگی روش (how)	بررسی موضوعی منابع، استخراج کدها، بررسی و تحلیل مفاهیم، دسته‌بندی مفاهیم و ایجاد مقوله‌ها

#### گام دو: بررسی نظام‌مند متون

در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مقاله‌های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین اسناد معتبر، موثق و مرتبط در بازه زمانی مناسب پرداخت. پس از گزینش کلمات کلیدی مرتبط و متفاوت، واژگان کلیدی زیر که در جدول دو مشاهده می‌شوند مورد جستجو قرار گرفت.

#### جدول (۲) واژگان کلیدی جستجوی سیستماتیک مقالات

ردیف	کلید واژه	انگلیسی / فارسی
۱	حق الزحمه حسابرسی	فارسی
۲	اندازه موسسه حسابرسی	فارسی
۳	گزارشگری مالی متقلبانه	فارسی
۵	Audit fees	انگلیسی
۶	The size of the audit firm	انگلیسی
۷	Fraudulent financial reporting	انگلیسی

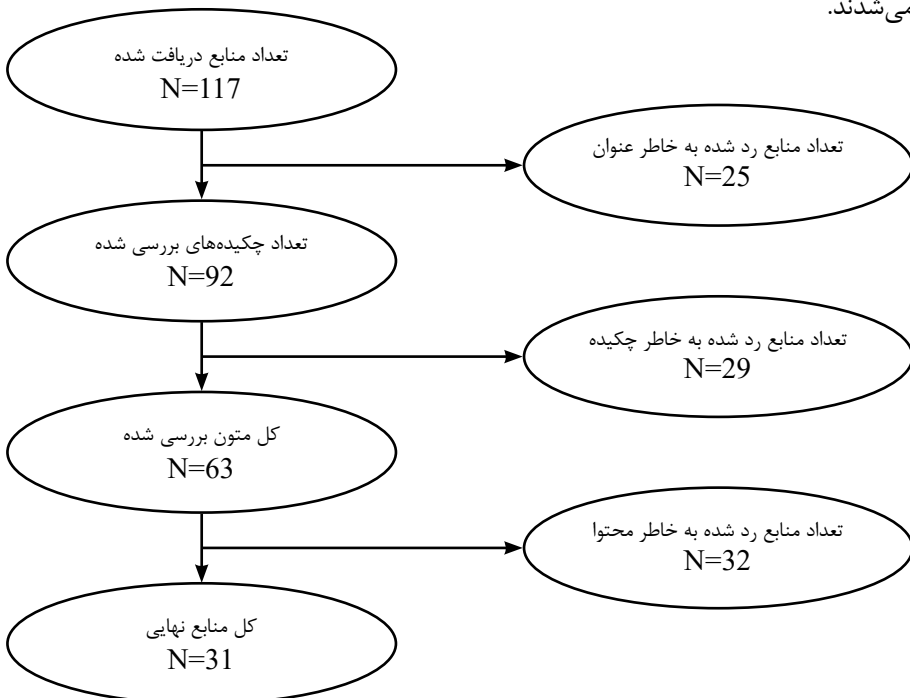
برای جستجوی سیستماتیک متون مرتبط جدول ۳ مورد استفاده قرار گرفت. همانطور که ملاحظه می‌شود این کلید واژه‌ها در پایگاه‌های اطلاعاتی برای بازیاب مقالات مورد استفاده قرار گرفت.

جدول ۳) مقالات بازیابی شده به تفکیک پایگاه‌های مورد استفاده

تعداد مقاله	نام پایگاه
۲۶	Scopus (اسکوپوس)
۲۹	Science Direct (ساینس دایرکت)
۱۲	Emerald (امerald)
۱۵	Springer (اشپرینگر)
۱۶	SID
۱۱	Noor mags
۸	Magiran
۱۱۷	مجموع

گام سه: جستجو و بررسی مقاله‌های مرتبط

پس از شناسایی واژگان کلیدی تحقیق، مجموعه مقاله‌های حاوی واژگان کلیدی شناسایی شدند. این مقالات براساس مواردی چون عنوان، چکیده، محتوا و روش تحقیق در پایگاه داده‌های مذکور مانند شکل (۱) در زیر غربال می‌شوند و مقاله‌های نهایی به تعداد ۳۱ مورد استخراج می‌شدند.



شکل ۱- مراحل و تعداد منابع بررسی شده در فراترکیب

روند بررسی گام سوم با استفاده از برنامه CASP انجام گرفت. برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP ابزاری برای ارزیابی کیفیت مطالعات اولیه در روش تحقیق کیفی است. این ابزار یکی از روش‌های سنجش روایی و پایایی تحقیق کیفی است و به‌ویژه برای سنجش روایی و اعتبار در روش تحقیق فراترکیب مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این مرحله، کلیه مقالات جسجتو شده از نظر عنوان، چکیده، ساختار مقاله، محتوا و سایر بخش‌های مقالات مورد بررسی قرار گرفت. در مطالعات کیفی، به طور معمول از ابزار برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP که شامل معیارهای ۱۰ گانه روبریک استفاده شده که عبارتند از: ۱. تناسب اهداف ۲. روش ۳. طرح پژوهش ۴. روش نمونه‌گیری ۵. کیفیت جمع‌آوری داده‌ها ۶. انعکاس‌پذیری ۷. اخلاق پژوهش ۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها ۹. وضوح بیان یافته‌ها ۱۰. ارزش کلی پژوهش. در این ابزار هر مقاله بر اساس نمره یا درجه کسب شده، به مرحله بعد راه می‌یابد. امتیازدهی و درجه بندی CASP بر اساس ضعیف (کسب نمره ۰ تا ۱۰)، متوسط (کسب نمره ۱۱ تا ۲۰)، خوب (کسب نمره تا ۳۰)، خیلی خوب (کسب نمره ۳۱ تا ۴۰)، عالی (کسب نمره ۴۱ تا ۵۰) انجام می‌شود. جدول زیر بر اساس معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات استفاده شد.

جدول ۴) معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات پذیرفته شده

ردیف	مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش	طرح تحقیق	روش نمونه‌برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل یافته‌ها	بیان واضح روش یافته‌ها	ارزش تحقیق	امتیاز کسب شده	نتیجه نهایی
۱	Fraudulent Financial Reporting: Consideration of Industry Traits and Corporate Governance Mechanisms.	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۲	Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting.	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۳	Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۴	Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴۸	پذیرش
۵	Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification: a Behavioral Game-Theoretic Approach.	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۴۸	پذیرش
۶	Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۴۸	پذیرش
۷	A Fuzzy Neural Network for Assessing the Risk of Fraudulent Financial Reporting.	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۸	Quantitative Measures of the Quality of Fraudulent Financial Reporting	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۷	پذیرش
۹	Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse	۴	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۰	Fraud Auditing and Forensic Accounting	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۱	Forensic accounting methods and instruments for detecting fraud in financial statements.	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۲	Application of Forensic Tools to Detect Fraud: The Case of Toshiba	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۴۷	پذیرش
۱۳	according to the findings of this study that has focused on fraud detection in financial reporting, can rely on the presented model in future studies and development of scientific theories	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۴۶	پذیرش

پذیرش ۴۶	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴	An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud	۱۴
پذیرش ۴۶	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting.	۱۵
پذیرش ۴۶	۴	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۵	۴	Using Logistic Regression to Identify Fraudulent Financial Reporting.	۱۶
پذیرش ۴۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	Neural network detection of management fraud using published financial data	۱۷
پذیرش ۴۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	A computational model for financial reporting fraud detection	۱۸
پذیرش ۴۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۵	Beyond the numbers: Mining the annual reports for hidden cues indicative of financial statement fraud	۱۹
پذیرش ۴۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	Assessing the risk of management fraud through neural network technology, Auditing	۲۰
پذیرش ۴۵	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	A solution for preventing fraudulent financial reporting using financial reporting	۲۱
پذیرش ۴۴	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	Providing Financial Reporting Fraud Risk Rating Model	۲۲
پذیرش ۴۴	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	The relationship between real earnings management and accrual earnings management in companies suspected of fraud listed in tehran stock exchange.	۲۳
پذیرش ۴۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۵	۴	۵	۵	The relation between earnings management and financial statement fraud	۲۴
پذیرش ۴۳	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	Fraudulently misstated financial statements and insider trading: An empirical analysis	۲۵
پذیرش ۴۳	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory: Understanding The Convergent and Divergent for Future Resarch	۲۶
پذیرش ۴۳	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	The Analysis of The Effect of Fraud Pentagon on Financial Statement Fraud Using Beneish Model in Companies.	۲۷
پذیرش ۴۳	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۵	The Effectiveness of Fraud Early Warning System in Fraudulent Financial Reporting.	۲۸
پذیرش ۴۳	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۴	۴	۴	Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness od The Fraud Triangel and SAS No.99	۲۹
پذیرش ۴۲	۵	۴	۵	۴	۵	۳	۴	۵	۴	۴	Fraudulent Financial Reporting: Pengujian Teori Fraud Pentagon Pada Sektor Keuangan dan Perbankan di Indonesia Approach	۳۰
پذیرش ۴۲	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۵	An Analysis of the Fraud Triangle	۳۱

### گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله محتوای مقالات به دقت مطالعه شده و شاخص‌های اساسی استخراج می‌شود. در واقع در این بخش پس از مشخص شدن سؤالات پژوهشی، از طریق انتخاب کلیدواژه‌ها و جستجوی این عبارات، منابع شناسایی و پس از تایید مستندات بر اساس معیارهای ورودی مشخص شده، استخراج داده‌ها از روش کدگذاری انجام می‌شود. سوال روش فراترکیب در این پژوهش این است که: مدل‌سازی گزارش‌گری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی چگونه است؟ برای پاسخ به این سوال مطابق کلیدواژه‌های انتخاب شده در مراحل قبل جستجو انجام شد و نهایتاً ۳۱ منبع از میان ۱۷ منبع شناسایی شده جهت استخراج آثار مورد پژوهش شدند.

### گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

مهمترین بخش یک تحقیق کیفی به روش فراترکیب این مرحله است که در این بخش انجام می‌شود. در این گام آثار حاصل از ۳۱ مقاله انتخاب شدند. این موارد را در جدول زیر قرار گرفته

اند. همه موارد استخراج شده که به صورت عبارت بوده اند در جدول زیر نشان داده شده است و امتیاز دریافتی آنها نیز که برگرفته از جدول CASP است هم آورده شده است.

**جدول ۵) متغیرهای شناسایی شده**

ردیف	صفحه	اثر شناسایی شده	نوع پژوهش	امتیاز دریافتی	رتبه
۱	۲	ریسک عدم کشف	کیفی	۴۹	۱
۲	۱	حقوق صاحبان سهام	کیفی	۴۹	۱
۳	۳	اهداف مالی	آمیخته	۴۹	۱
۴	۵	پایداری و ثبات مالی	آمیخته	۴۸	۲
۵	۲	پیش بینی مالی	کیفی	۴۸	۲
۶	۶	عملکرد مالی	کمی	۴۸	۲
۷	۸	بهره وری مالی	کیفی	۴۷	۳
۸	۱۱	مربوط بودن صورت‌های مالی	کمی	۴۷	۳
۹	۲	سطح اتکاء و اعتماد به صورت های مالی	کمی	۴۷	۳
۱۰	۶	سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی	کمی	۴۷	۳
۱۱	۱۶	مدیریت سود	کمی	۴۷	۳
۱۲	۱۵	ارائه مجدد صورت‌های مالی	کیفی	۴۶	۴
۱۳	۳	تقارن اطلاعاتی	آمیخته	۴۶	۴
۱۴	۵	سیاست های مالیاتی	کمی	۴۶	۴
۱۵	۱۶	کیفیت درآمدها	کمی	۴۶	۴
۱۶	۷	ویژگی‌های عملیاتی	کمی	۴۵	۵
۱۷	۳	قابلیت مقایسه صورت‌های مالی	کیفی	۴۵	۵
۱۸	۹	مدیریت دارایی‌ها	کمی	۴۵	۵

### گام شش: پایایی و اعتبار مدل (کنترل کیفیت)

در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی شامل دفاع‌پذیری، باور‌پذیری، تصدیق‌پذیری و حتی بازتاب‌پذیری نتایج تحقق است. یکی از شاخص‌های پایایی تحقیق کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. با محاسبه شاخص کاپا می‌توان پایایی را ارزیابی کرد. چرا که منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای سؤالات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد پژوهش را اندازه‌گیری کند. کاپا مناسب‌ترین و قابل اعتمادترین روش بررسی و تخمین توافق میان مشاهدات است. برای سنجش و ارزیابی پرسشنامه و یا هر ابزار سنجشی، از ملاک روایی استفاده می‌شود، اگر دارای این معیار باشد، بدان معناست که میزان یا درصد اشتباه پژوهشگر در اندازه‌گیری ملاکها و عوامل موردنظر به حداقل رسیده است. پایایی بخش فراترکیب پژوهش با ۴ نفر از اساتید حوزه حسابرسی و صورت‌های مالی نیز آثار شناسایی شده مجدد مورد بررسی

قرار گرفت و با کمک کاپای کوهن انجام شده است. ضریب کاپای کوهن محاسبه و برابر ۰/۸۹ شد که نشان از روایی مناسب روش فراترکیب دارد.

$$K = \frac{PO - Pe}{1 - Pe}$$

که در آن PO نشان دهنده واحدهای مورد توافق و Pe واحدهایی که احتمال توافق تصادفی وجود دارد.

### گام هفت: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله از فراترکیب یافته‌های حاصل از مراحل قبل ارائه می‌شود. متغیرهای استخراج شده برای مدل‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابداری از روش فراترکیب تعداد ۱۸ مورد است که در جدول ۶ در زیر نشان داده شده است.

جدول ۶) متغیرهای نهایی استخراج شده

کد	اثر شناسایی شده
C1	مدیریت دارایی‌ها
C2	پایداری و ثبات مالی
C3	ارائه مجدد صورت‌های مالی
C4	تقارن اطلاعاتی
C5	مربوط بودن صورت‌های مالی
C6	مدیریت سود
C7	قابلیت مقایسه صورت‌های مالی
C8	کیفیت درآمدها
C9	سیاست‌های مالیاتی
C10	اهداف مالی
C11	سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی
C12	بهره‌وری مالی
C13	عملکرد مالی
C14	ویژگی‌های عملیاتی
C15	ریسک عدم کشف
C16	حقوق صاحبان سهام
C17	پیش‌بینی مالی
C18	سطح کیفیت اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های مالی

اکنون در بخش کمی پژوهش، با استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) و با کمک نرم افزار ISM متلب سطوح و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری عوامل ارزیابی می‌شوند. در

گام اول ماتریس خودتعاملی ساختاری پژوهش را با استفاده از نظر پاسخ‌دهندگان که خبرگان بخش کمی پژوهش هستند تشکیل می‌شود. برای تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری خبرگان معیارها را به صورت زوجی با یکدیگر در نظر گرفته و بر اساس طیف V: عامل سطر i باعث محقق شدن عامل ستون j می‌شود. A: عامل ستون j باعث محقق شدن عامل سطر i می‌شود. X: هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می‌شوند (عامل i و j رابطه دوطرفه دارند) و O: بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد به مقایسات زوجی پاسخ می‌دهند. ماتریس خودتعاملی در جدول ۱۱ آورده شده است.

### ویژگی‌های جمعیت شناختی خبرگان

در این بخش، جهت آشنایی با تعداد ۱۸ نفر از خبرگان پاسخ‌دهنده به پرسش‌نامه مقایسات زوجی از جنبه: جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه کار و رشته تحصیلی به توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان پرداخته شد.

جدول ۷) توزیع فراوانی مربوط به جنسیت خبرگان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۱	٪۶۱
زن	۷	٪۳۹
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۸) توزیع فراوانی مربوط به سن خبرگان

سن	فراوانی	درصد فراوانی
۲۰ تا ۳۰ سال	۰	۰
۳۱-۳۵ سال	۰	۰
۳۵-۴۱ سال	۴	٪۲۲
۴۱ سال به بالا	۱۴	٪۷۸
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۹) توزیع فراوانی مربوط به سابقه کار خبرگان

سابقه خدمت	فراوانی	درصد فراوانی
۵-۹ سال	۱	٪۵
۱۰-۱۴ سال	۷	٪۳۸
۱۵-۲۰ سال	۱۰	٪۵۵
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۱۰) توزیع فراوانی مربوط به رشته تحصیلی خبرگان

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۸	٪۴۴
مدیریت مالی	۵	٪۲۸
حسابرسی	۵	٪۲۸
جمع	۱۸	٪۱۰۰

جدول ۱۱) ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM)

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18
C1		V	V	V	O	O	V	O	A	X	A	V	O	A	O	O	A	A
C2			V	A	A	A	A	A	A	V	O	A	O	O	O	A	A	O
C3				A	V	O	A	A	O	V	A	A	O	O	O	A	O	O
C4					V	V	V	V	V	V	O	A	A	A	A	A	A	A
C5						V	V	V	V	V	O	O	O	O	O	X	V	O
C6							A	A	A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C7								V	A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C8									A	V	A	A	A	A	O	A	A	A
C9										V	A	A	A	A	O	A	A	A
C10											A	A	A	A	O	O	A	A
C11												V	V	V	V	V	V	O
C12													V	A	A	X	X	A
C13															X	A	A	A
C14															O	V	A	A
C15																V	V	O
C16																	V	O
C17																		A
C18																		

سپس جدول ماتریس دستیابی اولیه بر اساس اعداد صفر و یک تشکیل و سپس روابط ایجاد شده و ماتریس دستیابی نهایی تشکیل می‌شود. تمام درایه‌هایی که در این جدول \* ۱ هستند در ماتریس اولیه مقدار صفر داشته‌اند. در ادامه برای تعیین قدرت نفوذ و میزان وابستگی که نقش مهمی در سطح بندی شاخص‌ها دارد از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده استفاده می‌شود این ماتریس در جدول ۱۲ در زیر نشان داده شده است.

جدول ۱۲) ماتریس دستابی نهایی

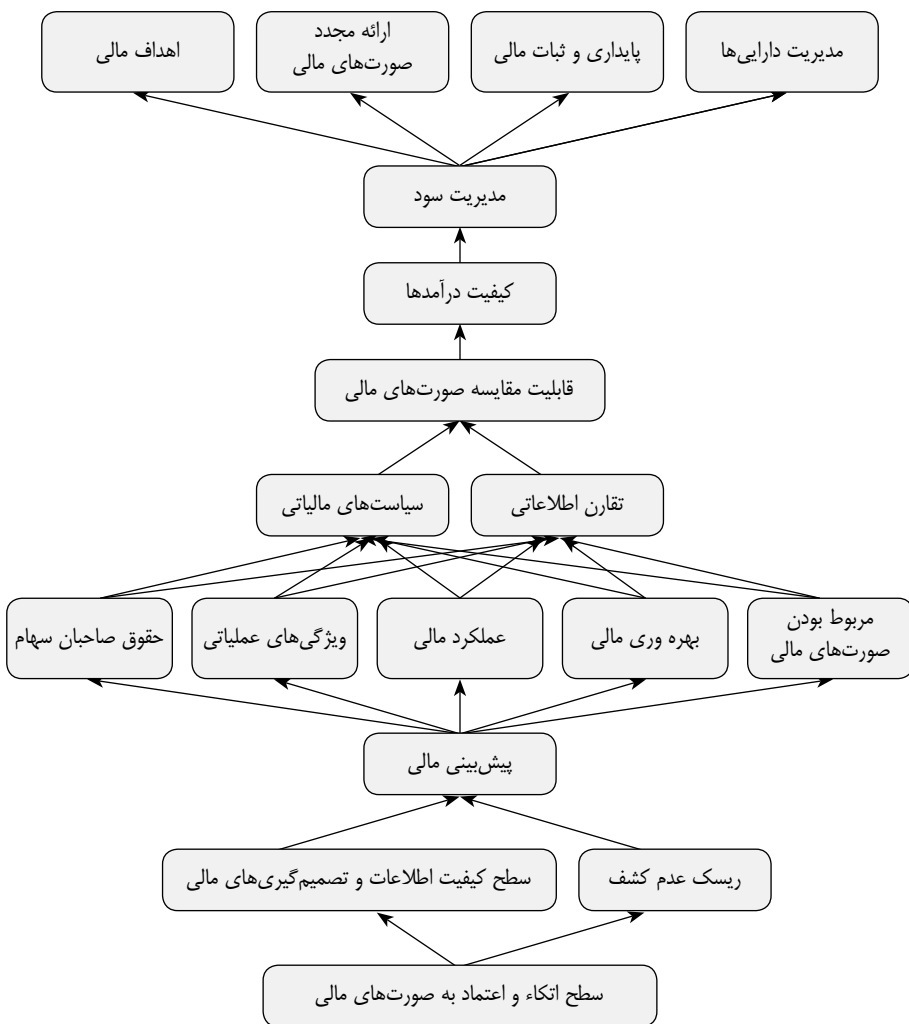
	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C11	C12	C13	C14	C15	C16	C17	C18	قدرت نفوذ
C1	1	1	1	1	1*	1*	1	1*	1*	1	0	1	1*	0	0	1*	1*	0	۱۴
C2	1*	1	1	0	1*	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۵
C3	1*	1*	1	0	1	1*	1*	1*	1*	1	0	0	0	0	0	1*	1*	0	۱۱
C4	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0	0	0	1*	1*	0	۱۲
C5	1*	1	1*	1*	1	1	1	1	1	1	0	1*	1*	1*	0	1	1	0	۱۵
C6	1*	1	1*	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۵
C7	1*	1	1	0	1*	1	1	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۸
C8	1*	1	1	0	1*	1	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۷
C9	1	1	1*	1*	0	1	1	1	1	1	0	1*	0	0	0	0	0	0	۱۰
C10	1	1*	1*	1*	0	0	1*	0	0	1	0	1*	0	0	0	0	0	0	۷
C11	1	1*	1	1*	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	۱۷
C12	1*	1	1	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1*	0	1	1	0	۱۵
C13	1*	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1*	1	1	0	1*	0	0	۱۴
C14	1	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1	1*	0	۱۵
C15	1*	1*	1*	1	1*	1*	1*	1*	1*	1*	0	1	1	1*	1	1	1	0	۱۶
C16	1*	1	1	1	1	1	1	1	1	1*	0	1	1	1*	0	1	1	0	۱۵
C17	1	1	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1*	1	0	۱۵
C18	1	1*	1*	1	1*	1	1	1	1	1	0	1	1	1	0	1*	1	1	۱۶
میزان وابستگی	18	18	18	13	15	16	15	15	13	18	1	12	10	9	2	12	11	1	

در این گام مجموعه معیارهای ورودی (پیش‌نیاز) و خروجی (دستیابی) برای هر اثر محاسبه و سپس آثار مشترک نیز مشخص می‌شود در این گام آثاری دارای بالاترین سطح است که مجموعه خروجی (دستیابی) با مجموعه مشترک برابر باشد. پس از شناسایی این متغیر یا متغیرها، سطر و ستون آن‌ها از جدول حذف و عملیات دوباره بر روی دیگر آثار تکرار می‌گردد. خروجی‌ها و ورودی‌ها از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده استخراج می‌شود برای این کار، تعداد ۱۸ها در هر سطر بیانگر خروجی، و تعداد ۱۸ها در ستون برابر ورودی هستند که برای تعیین سطح اول، نتایج در جدول ۱۳ آورده شده است.

### جدول (۱۳) تعیین سطوح شاخص‌ها

سطح	مجموعه اشتراک	مجموعه پیشنهاد	مجموعه دستیابی
1	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C16-C17-
1	C1-C2-C3-C5-C10-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C10-
1	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-
5	C1-C4-C5-C9-C10-C16-C17-	C1-C4-C5-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C16-C17-
6	C1-C2-C3-C4-C5-C7-C8-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C2-C3-C4-C5-C7-C8-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
2	C1-C3-C6-	C1-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C6-C10-
4	C1-C3-C5-C7-C10-	C1-C3-C4-C5-C7-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C7-C8-C10-
3	C1-C3-C5-C8-	C1-C3-C4-C5-C7-C8-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C5-C6-C8-C10-
5	C1-C3-C4-C9-C12-	C1-C3-C4-C5-C9-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C6-C7-C8-C9-C10-C12-
1	C1-C2-C3-C4-C7-C10-C12-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C7-C10-C12-
9	C11-	C11-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-
6	C1-C5-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C5-C9-C10-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
6	C1-C5-C12-C13-C14-C16-	C1-C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-
6	C5-C12-C13-C14-C16-C17-	C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
8	C15-	C11-C15-	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C15-C16-C17-
6	C1-C3-C4-C5-C12-C13-C14-C16-C17-	C1-C3-C4-C5-C11-C12-C13-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
7	C1-C3-C4-C5-C12-C14-C16-C17-	C1-C3-C4-C5-C11-C12-C14-C15-C16-C17-C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-
8	C18	C18	C1-C2-C3-C4-C5-C6-C7-C8-C9-C10-C12-C13-C14-C16-C17-C18

پس از مشخص شدن سطوح هریک از آثار و با در نظر گرفتن ماتریس دست یابی نهایی، مدل ساختاری تفسیری پژوهش ترسیم می‌شود. مدل نهایی در شکل دو مشاهده می‌شود. این مدل از نه سطح تشکیل شده است. که سطح اول آن تاثیرپذیرترین سطح و سطح پنجم آن تاثیرگذارترین سطح می‌باشد.



شکل ۲) مدل گزارشگری مالی متقالبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه حسابرسی

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف مدل‌سازی گزارشگری مالی متقالبانه متأثر از حق‌الزحمه و اندازه موسسه

حسابرسی انجام شد. حاصل این پژوهش مدلی متشکل از ۱۸ شاخص در نه سطر بود. سطح نهم، اثر بر سطح اتکاء و اعتماد به صورت‌های مالی قرار دارد که در واقع تاثیرگذارترین مورد در این تحلیل است. برای اینکه اطلاعات سودمند باشد باید قابل‌اتکا و اعتماد نیز باشد. اطلاعاتی قابل‌اتکا (اتکاپذیر) و اعتماد است که عاری از اشتباه، تمایلات جانبدارانه و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. به همین خاطر ممکن است سطح حق‌الزحمه حسابرسان و همچنین موسسات بزرگ و یا کوچک بر اتکاپذیری و اعتماد اطلاعات اثرگذار باشد. زیرا، هنگامی که نمی‌توان مبالغ را به‌طور قابل‌اتکاپذیری برآورد کرد، به افشای آثار احتمالی آن برای کاربران صورت‌های مالی بسنده می‌شود یعنی استانداردهای حسابداری اجازه نمی‌دهد قابل‌اتکا بودن اطلاعات فدای مربوط بودن اطلاعات شود چراکه موجب گمراه‌کنندگی اطلاعات می‌شود. از این رو اطلاعات باید دارای ویژگی بیان صادقانه باشد. تا قابلیت اتکاپذیری و اعتماد به صورت‌های مالی افزایش یافته و جنبه متقلبانانه بودن آنها تضعیف می‌شود. موارد مدیریت دارایی‌ها، پایداری و ثبات مالی، ارائه مجدد صورت‌های مالی و اهداف مالی نیز آثاری هستند که به موجب سایر آثار تاثیر می‌پذیرند. هدف‌گذاری مالی به معنای برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری برای رسیدن به درآمد مشخص یا سطح دلخواهی از وضعیت اقتصادی است. این برنامه‌ریزی برای زمان‌بندی خاصی در نظر گرفته شده و در پایان باید به هدف خود و میزان درآمد و سرمایه موردنظر رسیده باشید. این اهداف مالی و برنامه‌ریزی می‌تواند شامل موارد مختلفی از جمله یافتن روش‌هایی برای کسب درآمد بیشتر، حذف هزینه‌های غیر ضروری و روش‌هایی برای پس انداز کردن باشد تا در نهایت به آنچه در ذهن مدیران است، دست یابند. حق‌الزحمه حسابرسان با توجه به آثار آن بر عملکرد حسابرس می‌تواند در صورت‌های مالی اثرگذار باشد و نهایتاً منجر به اثرگذاری بر اهداف مالی باشد. همچنین باید توجه داشت که معمولاً موسسات بزرگ در راستای کسب اعتبار برآن هستند تا با افزایش کیفیت حسابرسی بر افزایش اعتبار صورت‌های مالی موسسات و نهادهای حسابرسی شده اثر بگذارند و منجر به بهبود دستیابی به اهداف مالی سازمان شوند. سایر آثار بیان شده نیز نقش رابط بین سطح اول و سطح هشتم تحلیل را دارند. آنچه که پژوهش حاضر را از سایر پژوهش‌ها متمایز می‌کند اینکه اکثریت پژوهش‌های انجام گرفته پیشین به صورت کمی انجام شده و به سنجش و ارزیابی اثر و رابطه حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر سایر متغیرهای دیگر در حسابرسی، حسابداری و یا مدیریت مالی پرداخته شده است. در حالیکه این پژوهش با رویکرد آمیخته که اعتبار آن از پژوهش‌های صرفاً کیفی یا کمی بسیار بیشتر است، در بخش کیفی آثار حق‌الزحمه حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی بر صورت‌های مالی متقلبانانه شناسایی شد و سپس از در بخش کمی به تحلیل سلسله‌مراتبی این آثار در قالب یک مدل پرداخته شد. بنابراین، پژوهش حاضر از اعتبار مناسب و مطلوبی برخوردار است چرا که در بخش کیفی بر مطالعات کتابخانه‌ای استوار است و در بخش کمی از نظر خبرگان حوزه حسابرسی و مالی در ایران بهره می‌برد و جنبه بومی بودن تحلیل این آثار هم بسیار مهم است.

### مقایسه با پژوهش‌های پیشین

این پژوهش از روش تحقیق کیفی برخوردار بود و با استفاده از روش فراترکیب به شناسایی ۱۸ بعد گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی پرداخت لذا در مقایسه با تحقیقاتی مانند فلیسا نازانیا (۲۰۲۴) که فقط سه بعد فشار، فرصت و منطقی سازی را بررسی نمود می‌توان گفت ابعاد این تحقیق بیشتر و کاملتر بود. همچنین رکسانا و محسنیا (۲۰۲۴) در تحقیق خود بیان کردند که مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی، مانند اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، مالکیت مدیر، تنوع جنسیتی و استقلال حسابرسان، تأثیرات ناچیزی بر شیوه‌های گزارشگری مالی متقلبانه دارند. در صورتی که مقاله آنها بعد کمی و چند نوع مولفه در برداشت. بی و کینوتها (۲۰۲۴) نیز به بررسی تأثیر کمیته؛ جنسیت، تخصص مالی، اندازه و استقلال کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه در کنیا پرداختند که این مقاله در مقایسه با نتایج آنها نگاه کلی و جامع تری به گزارشگری مالی متقلبانه دارد. کای توکو و همکاران (۲۰۲۳) نیز نشان دادند که تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره، تخصص مالی هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، دفعات جلسات هیئت‌مدیره، حق‌الزحمه حسابرسی متغیرهای مهمی در کاهش احتمال تقلب در صورت‌های مالی هستند. که همانطور مشخص است در این تحقیقات تعداد ابعاد محدودی شناسایی و تأثیر آنها بر گزارشگری مالی متقلبانه بررسی شده است. و همچنین هیچکدام از روش تحقیق کیفی برخوردار نبوده و خروجی تحقیق‌های قبلی ارائه مدل نبوده است. که در این مقاله مدلی نه سطحی از گزارشگری مالی متقلبانه متأثر از حق‌الزحمه حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی براساس معادلات ساختاری تفسیری به دست آمده است.

### پیشنهاد‌های کاربردی و آتی پژوهشی

با توجه به نتایج به دست آمده از این تحقیق می‌توان پیشنهاد نمود که مقررات حرفه‌ای و چارچوب قانونی بیشتر جهت جلوگیری از تقلب‌های مالی وضع و اعمال شود و در این راستا همه دستگاه‌ها و سازمان‌ها متناسب با شرایط خود پیشنهادهایی به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی و حسابداری بدهند. همچنین شرکت‌ها می‌توانند منشور حاکمیت شرکتی خود را در این راستا تقویت و ارتقا دهند. موضوع قابل بحث دیگری که می‌توان به آن اشاره نمود تدوین و تهیه قانون دستمزد حسابرسان است. تا مانع از گرفتن دستمزدهای کلان توسط حسابرسان و چشم پوشی از تقلب‌های مالی اینگونه شرکت‌ها شود. از موارد دیگری که شرکت‌ها می‌توانند جهت جلوگیری از تقلب‌های مالی اعمال کنند ارتقای کیفیت کنترل داخلی شرکت هاست. وقتی قوانین، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های یک شرکت قوی و عاری از عیب و ایراد باشند، معمولاً تقلب کمتری در فعالیت‌های شرکت رخ می‌دهد. مورد بعدی بحث آموزش حسابداران جهت آشنایی با هرگونه تقلب و جلوگیری از آن است. زیرا محیط‌های کاری امروزی بسیار پویا با چالش‌های زیادی روبرو هستند. جهت جلوگیری از تقلب همچنین می‌توان جرائم اقتصادی بیشتر

برای گزارشگری متقالبانه توسط قانون گذار وضع شود تا میزان تقلب کاهش یابد. با توجه به تجربیات کسب شده در طی مراحل اجرایی این مطالعه، پیشنهادهای برای فعالیت‌های پژوهشی آتی ارایه می شود.

از الگوهای ریاضی در رابطه با پیش بینی تقلب‌های صورت‌های مالی استفاده شود. برای تایید مدل بدست آمده از این تحقیق می توان از تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل آماری ارتباطات استفاده نمود. با توجه به اینکه در بعضی مشاغل فرصت و شرایط ایجاد تقلب بیشتر است پیشنهاد می شود تحقیقی در راستای ارائه مدل تقلب‌های بیمه‌ای با استفاده از روش‌هایی مانند فراترکیب و فراتحلیل انجام شود. با توجه به اینکه تحقیقات قبلی در راستای گزارشگری متقالبانه سنتی شده‌اند پیشنهاد می شود از روش‌های تحلیل عاملی اکتشافی برای ارائه مدل‌های جدید گزارشگری مالی متقالبانه استفاده گردد. در بسیاری از موارد جرایم مالی، حسابداران دادگاهی با بازرسان، وکلا و مقامات قضایی همکاری می کنند تا داده‌ها و تحلیل‌های مرتبطی را ارائه دهند که از دادرسی کیفری پشتیبانی می کند. مشارکت آنها می تواند برای ارائه قضاوت‌های منصفانه بسیار مهم باشد. علاوه بر این، در نظر گرفتن و ارزیابی دقیق صلاحیت‌های کارشناسان در مورد فناوری‌های جدید بسیار مهم است، و بنابراین پیشنهاد می شود به بررسی نقش حسابداران دادگاهی در عدالت کیفری و دعاوی مدنی پرداخته شود.

## منابع

- خاکساری، ایمان، (۱۴۰۳)، پیش‌بینی تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری، دهمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران. <https://civilica.com/doc/2026474>
- سبیل پور، مهرناز، وکیلی فرد، حمیدرضا، عامریان، علیرضا. (۱۴۰۳). ارائه ی الگوی شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابداری بر مبنای رویکرد گراند تئوری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۶)، ۱۲۴-۱۴۹. doi: 10.22034/jpar.2024.2018230.1259
- سلیمانی، ابوالفضل، شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه حسابداری، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابداری، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵. doi: 10.22034/jpar.2022.248813
- صفرزاده، محمدحسین، بیگ پناه، بهزاد. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابرس مستقل و به موقع بودن گزارش‌های مالی سالانه، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۵(۱)، ۹۳-۱۱۴.
- علوی، سیدمصطفی، قائمی، محمدحسین، رضازاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر فعالیت‌های کمیته‌های حسابداری بر گزارشگری مالی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۳۵-۶۶. [https://www.arfr.ir/article\\_53108.html](https://www.arfr.ir/article_53108.html)
- فروغی، داریوش، حمیدیان، نرگس، بهرامی، فاطمه. (۱۴۰۱). تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقالبانه، دانش حسابداری مالی، ۹(۱). doi: 10.30479/

jfak.2022.16357.2933

فلاح حمیدی، حامی، فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی، (۱۴۰۰)، قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانه، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۵۴. <https://dorl.net/dor/20.10.01.1.25383833.1400.15.54.15.6>

مهدوی، غلامحسین، صادقی، مینا. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر تعدیل‌کنندگی راهبرد تجاری بر رابطه بین گزارشگری مالی متقلبانه و پایداری، دانش حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۶۷-۹۶. doi: 10.30479/jfak.2023.18754.3091

نیکبخت، محمد رضا، شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین، (۱۳۹۵)، رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱. <http://uctjournals.com/farsi/archive/accounting/2016/spring/15.pdf>. یاری، حسن، باغومیان، رافیک. (۱۴۰۱). اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۵) 145-162. doi: 10.30495/faar.2022.697090

یزدی، زینب، بنی مهد، بهمن، نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۲). بررسی نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۶(۶۱). ۱۸۵-۱۵۱. <https://doi.org/10.30495/faar.2023.1967411.3548>

Alavi, S. M., Ghaemi, M.H., Rezazadeh, J. (2017). Investigating the impact of audit committee activities on financial reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 6(10), 35-66. [https://www.arfr.ir/article\\_53108.html](https://www.arfr.ir/article_53108.html) (in Persian)

Antle, R., E. Gordon, G. Narayanamoorthy, and L. Zhou. (2006). The Joint Determination of Audit Fees, Non-Audit Fees, and Abnormal Accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting* 2(3), 235-266. DOI 10.1007/s11156-006-9430-y

Bii. P. K. & Kinuthia, P.M., (2024). Effects of Audit Committee on Fraudulent Financial Reporting Among Listed Firms in Kenya. *JEFMS JOURNAL*, Volume 07 Issue 04 April 2024, <https://doi.org/10.47191/jefms/v7-i4-03>

DeAngelo .L. (1981). "Author size and audit quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No.3, pp. 183-99. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

Espahbodi, R., Jiarong, L., Nan, L., Theodore, J. Song, M.M., (2023), The Effect of Reporting Key Audit Matters on Audit Fees and Financial Reporting Quality: Evidence from Hong Kong, *Journal of International Accounting Research*, June 2023, DOI: 10.2308/JIAR-2021-045

Fairchild, R. (2008). Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification: a Behavioral Game-Theoretic Approach. *International Journal of Behavioral Accounting and Finance* 1(1), 27-37. <https://doi.org/10.1504/IJBAF.2008.021023>

Fallah Hamidi, H., Faghani Makrani, Kh., Zabihi, A., (2021), Managerial Power and Overconfidence and Fraudulent Reporting, *Quarterly Journal of Financial Economics*, No. 54. <https://dorl.net/dor/20.1001.1.25383833.1400.15.54.15.6> (in Persian)

Felicia N., (2024). "Unveiling the Motivation of Fraudulent Financial Statement in ENVY: Fraud Triangle Theory", *January 2024 Owner* 8(1):284-288. DOI:10.33395/owner.v8i1.1923

Foroughi, D., Hamidian, N., Bahrami, F. (2022). 'The Effect of Corporate Social Responsibility on Fraudulent Financial Reporting', *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), pp. 1-27. doi: 10.30479/jfak.2022.16357.2933 (in Persian)

Griffin, P.A. & Lont, D.H., (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7 PP. 65–81. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jcae.2011.10.001>

Kaituko, L. E., Githaiga, P. N., & Chelogoi, S. K. (2023). Board structure and the likelihood of financial statement fraud. Does audit fee matter? Evidence from manufacturing firms in the East Africa community. *Cogent Business & Management*, 10(2), 2218175.

Kayhan, N. (2021). Financial Frauds and Governments' Role, *Journal of Financial Accounting Research*, 3(4), 112-124. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.33312.92166>

Khaksari, I., (2024), Predicting fraud in financial statements of companies listed on the Tehran Stock Exchange using discretionary accruals, 10th International Conference on Management and Accounting Sciences, Tehran, <https://civilica.com/doc/2026474> (in Persian)

Maharanti, P., Friyani, Y.Y.R., (2024), Determination of the Fraud Hexagon on the Tendency of Fraudulent Financial Reporting in the Provinces of Indonesia, *Journal/International-Journal of Multidisciplinary Approach Research and Science*, Vol. 2 No. 03 (2024).

Mahdavi, Gh., Sadeghi, M. (2023). 'Investigating the moderating effect of business strategy on the relationship between fraudulent financial reporting and sustainability', *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), pp. 67-96. doi: 10.30479/jfak.2023.18754.3091 (in Persian)

Nikbakht, M.R., Shabanzadeh, M., Konarkar, A., (2016), The relationship between audit fees and auditor experience with audit quality, *Quarterly Journal of Management and Accounting Studies*, Volume 2, Number 1. <http://uctjournals.com/farsi/archive/accounting/2016/spring/15.pdf> (in Persian)

Ruksana P., Mohsina A., (2024), Nexus Between Possibility of Fraudulent Financial Reporting and Corporate Governance: Evidence from Bangladesh, January 2024, *International Journal of Accounting and Business Finance*, DOI: 10.4038/ijabf.v9i2.145

Sabilpour, M., Vakilifard, H., Amerian, A. (2024). 'Presenting a model for identifying factors of information concealment with a focus on the audit field based on the grounded theory approach', *Professional Auditing Research*, 4(16), pp. 124-149. doi: 10.22034/jpar.2024.2018230.1259 (in Persian)

Safarzadeh, M.H., & Beigpanah, B. (2016). 'Improvement in Independent Auditor's Opinion and Timeliness of Annual Financial Reports', *Applied Research in Financial Reporting*, 5(1), pp. 93-114. (in Persian)


Soleimani, A., & Shokrian Berenjestanaki, M. (2021). 'Audit Fee Discount, Fraud Probability, and Disclosure of Material Misstatement: Exploring the Moderating Role of Audit Quality', *Professional Auditing Research*, 1(4), pp. 70-95. doi: 10.22034/jpar.2022.248813 (in Persian)

Yari, H., Baghomian, R. (2022). 'The moderating effect of auditor reputation on the relationship between audit fees and the incidence of accounting distortions', *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(55), (pp. 145-162. doi: 10.30495/faar.2022.697090 (in Persian)

Yazdi, Z., Bani Mahd, B., Nikomaram, H. (2023). 'Investigating the role of perceived pressure on accountants' ethical beliefs in financial reporting', *Financial Accounting and Auditing Research*, 16 (61), 151-185. doi: 10.30495/faar.2023.1967411.3548 (in Persian)

پی‌نویس:

1. Antle et al,2006
2. Fairchild,2008
3. Kayhan,2021
4. Griffin et al,2011
5. DeAngelo,1981
6. Critical Appraisal Skills Program

	<b>COPYRIGHTS</b> This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.
---	--