

رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرِس و خطر تقلب در گزارشگری مالی با کنترل اثر شرایط نااطمینانی محیطی

سید محمد تقی میرفندرسکی^۱ - بهمن قادری^۲ - مجید آخوندی^۳

در این پژوهش، رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرِس و خطر تقلب در گزارشگری مالی با کنترل اثرات شرایط نااطمینانی محیطی مورد مطالعه قرار گرفت. خطر تقلب در گزارشگری مالی به عنوان متغیر وابسته مشابه با پژوهش دیچو و همکاران (۲۰۱۱) براساس امتیاز F اندازه‌گیری می‌شود. دوره‌ی تصدی حسابرِس بر اساس تعداد سال‌های رابطه‌ی بین صاحبکار-حسابرِس محاسبه گردید. همچنین به منظور قابل اتکا تر شدن نتایج پژوهش، اثر نااطمینانی محیطی بر رابطه‌ی بین متغیرهای مورد مطالعه کنترل گردیده است. نمونه‌ی پژوهش مشتمل بر ۸۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی زمانی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ جمع‌آوری گردید. برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش از الگوی لاجیت استفاده شد. نتایج بیانگر عدم وجود رابطه‌ی معنا در بین دوره‌ی تصدی حسابرِس و خطر تقلب در گزارشگری مالی است.

مقدمه

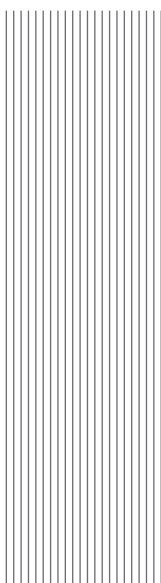
از نگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، به اطلاعاتی قابل اتکا گفته می‌شود که سازمان مستقلی بر فرایند گزارشگری مالی واحدهای تجاری و مرکز ثقل این فرایند، یعنی صورت‌های مالی، نظارت کند (حساس‌یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). کیفیت خدمات حسابرسی مستقل ارائه شده حسابرسان مستقل، می‌تواند بر کیفیت گزارشگری اثرگذار باشد. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره‌ی عرضه‌ی گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل که یکی از این حلقه‌های این زنجیر است، تأثیر عمده‌ای در حفظ و تقویت گزارشگری مالی دارد (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

در سال‌های اخیر، سرمایه‌گذاران و سهامداران خود را در حصار از خبرها و آگهی‌های مربوط به انجام موارد خلاف قاعده در حسابداری گرفتار می‌بینند. این بی‌نظمی‌ها و موارد خلاف عرف حسابداری، نام‌هایی چون حسابداری متهورانه، مدیریت سود و حسابداری

فریب‌آمیز به خود گرفته است. در این وضعیت، حسابرسی مستقل فرایند نظارتی‌ای است که به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و آزادی عمل مدیران در گزارشگری مالی استفاده می‌شود (احمدی و جمالی، ۱۳۹۲).

انتشار گزارش‌های مالی در راستای ادای وظیفه‌ی پاسخ‌گویی مدیران در برابر استفاده‌کنندگان و ذی‌نفعان شرکتی است و بالتبع شفافیت در گزارش‌های مالی، بر فرایند تصمیم‌گیری و کاهش مخاطرات مربوط اثرگذار است (وکیلی‌فرد و مران‌جوری، ۱۳۹۳). انتظار بر آن است مدیران واحدهای تجاری صورت‌های مالی را به صورت صحیح و منصفانه ارائه کنند، ولی باتوجه به جدایی مدیریت از مالکیت و شکل‌گیری رابطه‌ی نمایندگی، این احتمال وجود دارد که مدیریت واحد انتفاعی خواسته یا ناخواسته با دستکاری اقلام افشا شده در صورت‌های مالی، وضعیت شرکت را متفاوت با آنچه که هست، جلوه دهند (بهارمقدم و قائدی‌ها، ۱۳۹۴).

مدیریت سود و تقلب در صورت‌های مالی از مهم‌ترین اثرات تئوری نمایندگی





شود^۴ (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۵).

دوره‌ی تصدی حسابرس و خطر تقلب در گزارشگری مالی

چگونگی تأثیر طول دوره‌ی تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در ادبیات و پژوهش‌های حسابرسی مورد بحث و توجه قرار گرفته و با نتایج کاملاً متفاوت در قالب دو نظریه، (۱) فرضیه‌ی تخصص حسابرس و (۲) فرضیه‌ی استقلال حسابرس ارائه شده است. طرفداران فرضیه‌ی تخصص حسابرس بر این باورند با افزایش طول دوره‌ی تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. اما در فرضیه‌ی استقلال اعتقاد بر این است با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

بر اساس فرضیه‌ی تخصص حسابرس، توانایی حسابرس در کشف ارائه‌ی نادرست اقلام در صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت تحت تأثیر دانش خاص حسابرس از صاحبکار است که این دانش در طی سنوات اولیه‌ی حسابرسی و به تدریج برای حسابرس



اثرگذار بر احتمال تقلب در گزارشگری مالی تشریح شده است.

ادبیات نظری پژوهش دوره‌ی تصدی حسابرس

پدیده‌ی تغییر حسابرس به عنوان ابزاری در جهت تقویت استقلال حسابرس و بهبود کیفیت حسابرسی ابتدا از سوی دانشگاهیان مطرح شد و سپس در کانون توجه حرفه‌ی حسابداری و عموم جامعه قرار گرفت. صاحب‌نظران حرفه‌ی حسابداری چند دهه است که نیاز به چرخش یا تعویض حسابرس را مطرح کرده‌اند اما بعد از رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی نظیر انرون و وردکام این موضوع به یکی از مباحث مهم دولت‌ها و ارگان‌های ملی نظیر کارگروه اتحادیه‌ی اروپا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار نیز تبدیل شده است. افزایش توجه به موضوع استقلال حسابرسان و قدرت حرفه‌ای حسابرس مستقل باعث شده است تا در سال‌های اخیر پدیده‌ی تغییر حسابرس به زمینه‌ی مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای تبدیل

می‌باشند و می‌توانند زیان‌های زیادی را بر شرکت و سهامداران آن تحمیل نمایند. رسوایی‌های مالی اخیر شرکت‌های بزرگی همچون نظیر انرون، وردکام، توجه سهامداران و مجامع حرفه‌ای را به ایجاد و استقرار مجموعه‌ای از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی معطوف ساخته است (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶).

همان‌گونه که پیش‌تر نیز اشاره گردید، حسابرسی یک جزء مهم از حاکمیت شرکتی قوی است که می‌تواند به عنوان ابزار کنترل‌کننده‌ای محسوب شود که انگیزه‌های مدیریت را برای دستکاری و تحریف نمودن صورت‌های مالی را محدود می‌کند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶). از میان سازوکارهای مختلف نظام راهبری شرکتی، در این پژوهش اثر کیفیت حسابرسی بر اساس معیار دوره‌ی تصدی حسابرس به عنوان معیاری از نظام راهبری شرکتی بر احتمال تقلب در گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار گرفته است. در ادامه مقاله و در بخش ادبیات نظری و تجربی پژوهش دلایل انتخاب این متغیر به عنوان عاملی

وابستگی روحی شده و در عمل منجر به تعارض منافع برای حسابرس گردد و نهایتاً استقلال حرفه‌ای حسابرس را مخدوش کند (آرل و همکاران، ۲۰۰۵). تبعات کاهش استقلال حسابرس در دوره‌ی تصدی حسابرسی بلندمدت شامل احتمال کنار آمدن حسابرسان با تمایل مدیریت برای پذیرفته‌شدن شیوه‌های خاص گزارشگری آن‌ها و یا احتمال تبانی بین حسابرس و مدیریت است.

حامیان تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت تغییر اجباری حسابرس، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که خواهند توانست در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت و قضاوت بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند. حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت موارد مدنظر مدیریت صاحبکار می‌شود (رجبی، ۱۳۸۵). همچنین آن‌ها تمایل حسابرسان را به حفظ صاحبکار از طریق حمایت از او را دلیل دیگری برای تصویب قوانین محدود کننده مطرح می‌کنند، چرا که حسابرس در سال‌های اولیه‌ی فعالیت برای صاحبکار جدید متحمل هزینه‌های اولیه‌ای می‌گردد که به‌منظور جبران آن‌ها، به حفظ صاحبکار خود تمایل دارد (دیویس و همکاران، ۲۰۰۰). در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرس عقیده دارند عوامل دیگری هست که حسابرسان را به حفظ استقلال وادار می‌کند. به عنوان مثال، تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می‌گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آن‌ها ساختارهایی است که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. آن‌ها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از فعالیت صاحبکار به دست آورده و تجربه‌ی بیش‌تری کسب می‌کنند. به این ترتیب، توانایی آن‌ها در



کیفیت حسابرسی به دلیل افزایش طول دوره‌ی تصدی حسابرسی می‌باشند:

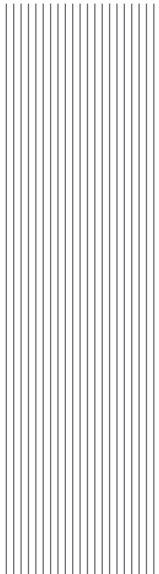
(الف) در طی زمان، انگیزه‌ی حسابرسان به سمت حفظ صاحبکار و کسب سود از محل حسابرسی آن گرایش پیدا می‌کند. موضوع مزایای خاص صاحبکار که فقط در طی زمان برای حسابرس ایجاد می‌شود، ممکن است باعث ایجاد وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار شده، این موضوع باعث کاهش استقلال حسابرس می‌شود (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۵).

(ب) افزایش طول دوره‌ی تصدی حسابرس ممکن است ایجاد حس خودباوری شناختی در حسابرس نسبت به صاحبکار شده و این مسئله باعث می‌شود که حسابرس به جای ارزیابی و بررسی ادعاهای مدیریت در سطح صورت‌های مالی، به پیش‌بینی نتایج ارزیابی پرداخته، از روش‌های رسیدگی عادی و تکراری ناکارآمد استفاده نماید (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۵).

(ج) دوره‌ی بلندمدت تصدی حسابرسی ممکن است به ایجاد روابط نزدیک و دوستانه بین حسابرس و صاحبکار منجر شود. به نحوی که باعث

به‌وجود می‌آید. این فرضیه که بر اساس عدم تقارن اطلاعاتی که بین حسابرس و صاحبکار در سال‌های اولیه دوره‌ی تصدی استوار است، طی زمان و با کسب شناخت حسابرس از محیط تجاری برطرف می‌شود. این فرایند تدریجی شناخت از واحد مورد رسیدگی در طی زمان باعث ایجاد یک مزیت رقابتی برای حسابرس در کشف موارد ایراد مندرج در صورت‌های مالی می‌شود. فقدان چنین شناختی برای حسابرس در سال‌های اولیه‌ی تصدی حسابرسی صاحبکار ممکن است باعث تأثیر منفی روی کیفیت حسابرسی شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵). در نتیجه، با گذشت زمان و با افزایش شناخت حسابرسان از محیط واحد تجاری و خطرهای مرتبط آن - از جمله خطر تقلب در گزارشگری مالی - حسابرسان به میزان کم‌تری بر رویه‌های بکاررفته و برآوردهای مدیریت در سطح صورت‌های مالی اتکا کرده و قادر خواهند موارد با انحراف بااهمیت را به نحوه‌ی اثربخش‌تری شناسایی و گزارش نمایند.

طرفداران فرضیه‌ی استقلال حسابرس بر اساس دلایل زیر معتقد به کاهش در



مورد مناسب بودن یا نبودن روش‌های حسابداری و گزارشگری مالی افزایش می‌یابد (چن و همکاران، ۲۰۰۴).

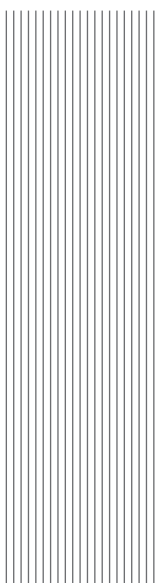
نااطمینانی محیطی و احتمال گزارشگری متقلبانانه

نااطمینانی محیطی یکی از عوامل مؤثر بر رابطه‌ی بین تعارض‌های نمایندگی و خطر تقلب در گزارشگری مالی است. عدم اطمینان محیطی، محدودیت‌های جدی برای شرکت ایجاد می‌کند و بر راهبردها و تصمیم‌های مدیریتی مؤثر است. در یک محیط با عدم اطمینان بالا، گزارشگری مالی و سنجش عملکرد به خصوص در شرکت‌هایی که عملیات تجاری پرنوسانی دارند، پیچیده‌تر است. (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۴). به‌طور طبیعی، عدم اطمینان بیش‌تر در محیط عملیاتی به خطاهای چشمگیر بیش‌تری در برآوردهای مدیریت از چشم‌انداز تجاری شرکت منجر می‌شود. این امر بدین معنی است که دانش مدیریت نسبت به محیط تجاری شرکت، کامل نیست. همچنین، عدم اطمینان بیش‌تر باعث جانب‌داری‌های روانی بیش‌تر، می‌شود. بنابراین، هر چه نااطمینانی محیطی بیش‌تر باشد، خطا و پراکندگی در پیش‌بینی و برآورد اقلام صورت‌های مالی، افزایش پیدا می‌کند. همچنین، خود مدیران نیز از وجود عدم اطمینان‌های محیطی متضرر می‌شوند. زیرا، قراردادهای مدیران به نحوی تنظیم می‌شود که قسمتی از حقوق و مزایای آن‌ها به شکل ثابت و قسمتی دیگر به سود حسابداری گزارش شده بستگی خواهد داشت (لطفی و حاجی‌پور، ۱۳۸۹؛ آرمات و دستگیر، ۱۳۹۲). در این شرایط، می‌توان انتظار داشت عدم اطمینان در محیط عملیاتی جانب‌داری‌های آگاهانه‌ی مدیریت را در پردازش اطلاعات تشدید نماید که منجر به خطاهایی در برآوردهای آینده تجاری می‌شود. به این معنی که

مدیریت به منظور دستیابی به پاداش و مزایا، دستیابی به اهداف و بودجه‌های از پیش تعیین شده و نیز حفظ جایگاه خود، اقدام به تحریف و دستکاری اقلام صورت‌های مالی نماید.

پیشینه‌ی تجربی پژوهش

اعتمادی و عبدلی (۱۳۹۶) رابطه‌ی کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی را در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۳ بررسی نمودند. نمونه‌ی پژوهش به دو گروه شرکت‌های متقلب و غیرمتقلب (هر گروه ۴۸ شرکت) تقسیم گردید. یافته‌ها حاکی از وجود رابطه‌ی منفی و معنادار بین متغیرهای اندازه‌ی حسابرِس، دوره‌ی تصدی حسابرِس، تخصص حسابرِس در صنعت، مؤسسه‌ی حسابرسی متخصص با طول دوره‌ی تصدی طولانی و امتیاز وضعیت کنترل کیفیت حسابرسی با تقلب در صورت‌های مالی است. خواجه‌ی و ابراهیمی (۱۳۹۶) رابطه‌ی بین متغیرهای حسابرسی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانانه را مورد بررسی قرار دادند. نمونه‌ی پژوهش شامل ۱۸۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۳ بود. نتایج حاکی از وجود رابطه‌ی معنادار بین اندازه‌ی و دوره‌ی تصدی حسابرِس با احتمال وقوع تقلب بود. ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانانه را مطالعه نمودند. در این پژوهش اطلاعات مربوط به ۱۰۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ جمع‌آوری و مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد، با افزایش کیفیت حسابرسی، احتمال تقلب در گزارشگری مالی و میزان مدیریت سود کاهش می‌یابد. علی‌پور و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر شاخص‌های کیفیت



حسابرسی بر ارتباط بین دستکاری سود و سرمایه‌گذاری بیش از حد را مورد مطالعه قرار دادند. برای این منظور اطلاعات مربوط به ۱۲۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ جمع‌آوری گردید. بخشی از نتایج نشان داد، افزایش دوره‌ی تصدی حسابرسی، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری بیش از حد مدیریت ناشی از مدیریت سود را افزایش می‌دهد. زلفی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه‌ی پژوهش مشتمل بر ۹۷ شرکت در بین سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۲ بود. بخشی از نتایج حاکی از آن است که با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرِس دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی کاهش پیدا خواهد کرد. قیطاسی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه‌ی دوره‌ی تصدی حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی پرداختند. نمونه‌ی این پژوهش شامل ۸۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۱ بود. نتایج نشان داد، شرکت‌هایی که به دلیل شدت تضاد منافع دارای هزینه‌های نمایندگی بیش‌تری هستند، دارای روابط پایدارتری با حسابرِس بوده و در نتیجه، دوره‌ی تصدی حسابرِس در آن‌ها بیش‌تر است. پیری و برزگری‌صدقیانی (۱۳۹۵) اثر دوره‌ی تصدی و تغییر حسابرِس بر کیفیت سود را بررسی نمودند. در این پژوهش، اطلاعات مربوط به ۸۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی زمانی ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۴ جمع‌آوری گردید. نتایج نشان داد با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرِس بر میزان اقلام تعهدی افزوده می‌شود و کیفیت سود کاهش پیدا می‌کند در حالی که با افزایش تغییر در حسابرِس، میزان اقلام تعهدی کاهش و کیفیت سود

افزایش می‌یابد. رحیمیان و همکاران (۱۳۹۵) رابطه‌ی کیفیت حسابرسی و ارزش‌گذاری بالای حقوق صاحبان سهام را بررسی نمودند. به این منظور نمونه‌ای متشکل از ۱۴۸ شرکت در طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ انتخاب گردید. بخشی از نتایج نشان داد، بین دوره‌ی تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های با ارزش‌گذاری بالای حقوق صاحبان سهام، رابطه‌ی معناداری وجود دارد و انگیزه‌های مربوط به تغییر اقلام تعهدی در شرکت‌های با ارزش‌گذاری بالای حقوق صاحبان سهام در مدیران شرکت‌ها کاهش پیدا می‌کند. پایدارمنش و همکاران (۱۳۹۵) اتکای سرمایه‌گذاران بر کیفیت حسابرسی مستقل و تأثیرپذیری کیفیت گزارش‌گری مالی و افشای اطلاعات صورت‌های مالی را بررسی نمودند. وکیلی‌فرد و مران‌جوری (۱۳۹۳) به بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرس و محافظه‌کاری پرداختند. نمونه‌ی پژوهش مشتمل بر ۴۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۹ بود. نتایج نشان داد، با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرس، سطح محافظه‌کاری افزایش پیدا می‌کند. شیرین‌بخش و همکاران (۱۳۹۲) تأثیر دوره‌ی تصدی و تخصص حسابرس بر نابرابری اطلاعاتی را در بورس اوراق بهادار برای ۵۸ شرکت بورسی در دوره‌ی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹ بررسی نمودند. نتایج حاکی از آن است که با افزایش دوره‌ی تصدی و تخصص حسابرس، نابرابری اطلاعاتی کاهش می‌یابد. همچنین نتایج نشان داد، با تفکیک دوره‌ی تصدی حسابرس به سه دوره کوتاه، متوسط و بلندمدت، نتایج پیش‌گفته مجدداً صادق است. کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۱) رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری را مورد مطالعه قرار دادند. نمونه‌ی پژوهش شامل ۵۲ شرکت

پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۹ بود. یافته‌ها حاکی از آن است، با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرس، اقلام تعهدی اختیاری افزایش پیدا می‌کند. دیدار و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی نقش میانجی کیفیت حسابرسی بر رابطه‌ی بین مشکلات نمایندگی و کیفیت گزارش‌گری مالی پرداختند. نمونه‌ی پژوهش شامل ۱۲۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی زمانی سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۹ بود. بخشی از نتایج حاکی از آن است که دوره‌ی تصدی حسابرس یکی از عوامل مرثر بر رابطه‌ی بین مسئله‌ی نمایندگی و کیفیت گزارش‌گری مالی است. کرمی و همکاران (۱۳۹۰) رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حسابرس و مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. نمونه‌ی پژوهش متشکل از ۱۳۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۷۹ الی ۱۳۸۵ بود. یافته‌ها حاکی از آن است که با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرس، انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. همچنین، در بررسی روابط میان دوره‌ی تصدی حسابرس و سطح اقلام تعهدی اختیاری، نتایج به رابطه‌ی منفی و معنادار رسیده که بیانگر این ادعا است که مدیریت از انعطاف‌پذیری به‌وجود آمده در جهت منفی استفاده کرده است.

فرضیه‌ی پژوهش

با عنایت به مطالب مطرح‌شده در بخش مقدمه و ادبیات پژوهش، فرضیه‌ی پژوهش به صورت زیر تدوین شده است: فرضیه‌ی پژوهش: دوره‌ی تصدی حسابرس، اثر معناداری بر خطر تقلب در گزارش‌گری مالی دارد.

روش پژوهش

این پژوهش، توصیفی از نوع پژوهش‌های پس‌رویدادی و در حوزه‌ی

پژوهش‌های همبستگی است، که مبتنی بر اطلاعات واقعی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با روش استقرایی به کل جامعه‌ی آماری قابل تعمیم است. داده‌های مورد نیاز برای محاسبه‌ی هر یک از متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی ره‌آوردنویس، صورت‌های مالی حسابرسی شده (غیرتلفیقی) و تارنمای شرکت مدیریت فناوری بورس تهران^۵ استخراج شده است.

مرتب کردن و طبقه‌بندی اولیه‌ی داده‌ها به وسیله‌ی صفحه گسترده‌ی اکسل (نسخه‌ی ۲۰۱۰) و تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از نرم‌افزارهای Stata (نسخه‌ی ۱۴) و Eviews (نسخه‌ی ۹) انجام شده است. با توجه به اینکه متغیر وابسته‌ی پژوهش موهومی است، به منظور آزمون فرضیه‌ی پژوهش از الگوی لاجیت (لجستیک) استفاده شده است. در رگرسیون لجستیک نیز فروض کلاسیک رگرسیون از جمله همخطی، ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی باید بررسی شود تا نتایج بدست آمده معتبر باشد (کلیه‌ی آزمون‌های آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد صورت پذیرفته است).



جامعه‌ی آماری و نمونه‌ی پژوهش
جامعه‌ی آماری پژوهش، شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی زمانی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ است. برای تعیین حجم نمونه‌ی مناسب، هیچ‌گونه نمونه‌گیری آماری انجام نشده است. ولی برای ایجاد یکنواختی بین نمونه‌ها یک سری معیارهای عمومی برای انتخاب نمونه به شرح زیر اعمال شد:

۱- جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ و بانک‌ها نباشند؛

۲- پایان سالی مالی آن‌ها منتهی به آخر اسفند ماه هر سال باشد،



دریافتنی محاسبه می‌شود.

ch_roa: برابر با تغییر در بازده دارایی‌ها است، که از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین دارایی‌ها بدست می‌آید.

Issue: متغیری موهومی است، به این ترتیب که برای شرکتی که اوراق بدهی یا اوراق مالکیت منتشر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.

برای محاسبه‌ی F-score، احتمال پیش بینی شده از طریق تقسیم $e^{PV} / (e^{PV} + 1)$ بر احتمال غیرشرطی تقلب (۰,۰۰۳۷) بدست می‌آید که در آن PV ارزش پیش‌بینی بدست آمده از الگوی (۱) می‌باشد. بر اساس پژوهش دیچو و همکاران (۲۰۱۱)، در این پژوهش، مشاهدات دارای F-score بالاتر از ۱/۸۵ به عنوان شرکت‌های با ریسک بالای گزارشگری متقلبانه شناسایی شدند. در نهایت برای محاسبه‌ی متغیر وابسته، از متغیر موهومی استفاده شده است؛ به این صورت که اگر شرکتی در دوره‌ی قبل به عنوان شرکت با احتمال گزارشگری متقلبانه شناسایی شده، در دوره‌ی جاری خطر گزارشگری متقلبانه‌ی آن کاهش یافته باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر منظور می‌شود.

متغیر مستقل: دوره‌ی تصدی حسابرسی

دوره‌ی تصدی حسابرسی برابر با تعداد سال‌های متوالی رابطه‌ی حسابرسی- صاحبکار است.

متغیرهای مربوط به کنترل تأثیر شرایط نااطمینانی محیطی

مطابق با پژوهش ثقفی و همکاران (۱۳۹۳) و کردستانی و لطفی (۱۳۹۰)، نااطمینانی محیطی بر اساس شاخص نوسان جریان نقد عملیاتی، نوسان فروش و نوسان بازده دارایی‌ها مورد مطالعه قرار می‌گیرد. انتظار بر این است، متغیرهای ذکر شده ابعاد چندگانه‌ی

که در آن:

rsst_acc: برابر $(\Delta wc + \Delta nco)$

Δfin است. wc برابر دارایی‌های جاری

منهای وجه نقد و سرمایه‌گذاری‌های

کوتاه‌مدت منهای بدهی‌های جاری

است. nco برابر مجموع دارایی‌ها منهای

دارایی جاری منهای سرمایه‌گذاری‌ها

منهای مجموع بدهی‌ها به کسر

بدهی‌های جاری و بلندمدت است. fin

برابر سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت به علاوه‌ی

سرمایه‌گذاری بلندمدت منهای مجموع

بدهی‌های بلندمدت، بدهی موجود در

بدهی‌های جاری و سهام ممتاز است.

ch_rec: برابر با تغییر در حساب‌های

دریافتنی در طول دوره‌ی جاری تقسیم

بر میانگین دارایی‌ها است.

ch_inv: برابر با تغییر در موجودی‌ها

در طول دوره‌ی جاری تقسیم بر میانگین

دارایی‌ها است.

soft_assets: برابر با مجموع

دارایی‌ها به کسر اموال، ماشین‌آلات و

تجهیزات و وجه نقد و معادل آن تقسیم

بر مجموع دارایی‌ها است.

ch_cs: برابر با درصد تغییر در فروش

نقدی است، که از طریق فروش دوره‌ی

جاری منهای تغییر در حساب‌های

۳- طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده باشند،

۴- طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ تغییر فعالیت نداده باشند و

۵- طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ تغییر سال مالی نداده باشند.

با در نظر گرفتن محدودیت‌های پیش‌گفته، ۸۶ شرکت به عنوان نمونه‌ی پژوهش انتخاب گردید.

متغیرهای پژوهش و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن‌ها

متغیر وابسته: خطر تقلب در گزارش‌گری مالی

برای اندازه‌گیری خطر تقلب از F-Score الگوی دیچو و همکاران (۲۰۱۱) که به صورت زیر محاسبه می‌شود، استفاده شده است:

الگوی (۱)

$$\begin{aligned} \text{Predicted Value} = & + 7.893 - \\ & 0.790 * \text{rsst_acc} + 2.518 * \text{ch_rec} \\ & + 1.191 * \text{ch_inv} + 1.979 * \text{soft_} \\ & \text{assets} + 0.171 * \text{ch_cs} - \\ & 0.932 * \text{ch_roa} + 1.029 * \text{issue} \end{aligned}$$

عدم اطمینان در محیط عملیاتی را اندازه‌گیری نماید. به عنوان مثال، نوسان در جریان نقد عملیاتی از شرایط بازار که توانایی ایجاد جریان نقدی توسط شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نشأت می‌گیرد. نوسان رشد فروش، منعکس‌کننده نوسان در تقاضای مشتری است و نوسان بازده دارایی‌ها نیز تابعی از شیوهی کسب‌وکار و عملیات تولید شرکت است.

انحراف معیار درآمدها: برابر با انحراف معیار درآمدهای پنج دوره قبل تقسیم بر مجموع دارایی‌های اول دوره است.

انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی: برابر با انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی پنج دوره قبل تقسیم بر مجموع دارایی‌های اول دوره است.

انحراف معیار بازده دارایی‌ها: برابر با انحراف معیار بازده دارایی‌های پنج دوره قبل تقسیم بر مجموع دارایی‌های اول دوره است.

سایر متغیرهای کنترلی

اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی: سال‌هایی که شرکت توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه‌ی حسابرسی مفید

راهر حسابرسی شده‌اند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر انتخاب شده است.

اندازه‌ی شرکت: برابر با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها است (بکر و همکاران، ۱۹۹۸).

فرصت‌های رشد شرکت: برابر با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری است (مک نیکولس، ۲۰۰۲).

اهرم مالی: برابر با مجموع بدهی‌ها تقسیم بر مجموع دارایی‌ها است (کاسل و همکاران، ۲۰۱۶).

رشد فروش: برابر با تغییر فروش دوره‌ی جاری نسبت به دوره‌ی قبل تقسیم بر فروش دوره‌ی قبل است (کاسل و همکاران، ۲۰۱۶).

جریان وجه نقد آزاد: برابر با مجموع جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منهای میانگین مخارج سرمایه‌ای تقسیم بر مجموع دارایی‌های اول دوره است. (دیچو و همکاران، ۲۰۱۱).

یافته‌های پژوهش

نتایج مربوط به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	میانگین	میانه	بیش‌ترین	کم‌ترین	انحراف استاندارد
دوره‌ی تصدی حسابررس	۲,۸۲۶۲	۳,۰۰۰۰	۷,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۱,۵۷۲۷
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرری	۰,۲۶۵۷	۰	۱	۰	۰,۴۴۲۴
اندازه‌ی شرکت	۱۳,۷۰۹۱	۱۳,۶۶۲۵	۱۷,۸۳۴۴	۱۰,۸۱۰۷	۱,۲۳۳۱
فرصت‌های رشد شرکت	۱,۹۹۱۳	۱,۸۱۱۳	۸,۳۰۹۹	-۷,۹۶۵۸	۲,۰۴۷۷
انحراف معیار درآمدها	۰,۱۸۷۵	۰,۱۵۰۲	۰,۹۰۶۶	۰,۰۱۶۷	۰,۱۵۶۲
انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی	۰,۰۶۸۱	۰,۰۵۶۷	۰,۲۲۲۹	۰,۰۰۹۱	۰,۰۴۵۹
انحراف معیار بازده دارایی‌ها	۰,۰۵۳۹	۰,۰۴۲۷	۰,۲۳۳۷	۰,۰۰۴۴	۰,۰۴۴۲
اهرم مالی	۰,۶۱۸۳	۰,۶۲۹۷	۱,۳۴۱۷	۰,۱۲۸۴	۰,۲۳۴۳
رشد فروش	۰,۱۹۸۳	۰,۱۴۶۱	۲,۴۵۹۷	-۰,۸۵۸۰	۰,۴۴۷۷
جریان وجه نقد آزاد	۰,۰۸۴۴	۰,۰۸۰۲	۰,۴۶۲۶	-۰,۴۵۴۰	۰,۱۵۸۲

میانگین دوره‌ی تصدی حسابررس برابر (۲/۸۲۶۲) است. به معنی که رابطه‌ی حسابررس- صاحبکار به طور متوسط نزدیک به ۳ سال است. بیشترین و کمترین مقدار به ترتیب (۷) و (۱) می‌باشد. با توجه به دستورالعمل مؤسسات حسابرری معتمد سازمان بورس اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸) مبنی بر منع پذیرش حسابرری و بازرسی قانونی یک شرکت به مدت بیش از چهار سال، دوره‌ی تصدی بیش از چهار سال عموماً مربوط به سازمان حسابرری و مؤسسه‌ی مفید راهبر می‌باشد که شرکای مسئول حسابرری و بازرس قانونی بعد از چهار سال در این مؤسسات تغییر کرده‌اند. میانگین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرری نشان می‌دهد به طور متوسط ۲۶ درصد (۰/۲۶۵۷) شرکت‌ها توسط سازمان حسابرری و مؤسسه‌ی مفید راهبر حسابرری شده‌اند. میانگین متغیر اندازه‌ی شرکت برابر (۱۳/۷۰۹) است. کمترین و بیشترین مقدار به ترتیب (۱۰/۷۱۰) و (۱۷/۸۳۴) می‌باشد. کم‌ترین و بیشترین مقدار این متغیر بیانگر تنوع شرکت‌های مورد بررسی از لحاظ اندازه می‌باشد. بیشترین و کمترین مقدار میانگین در بین سایر متغیرهای مورد مطالعه نیز به ترتیب مربوط به فرصت‌های رشد (۱/۹۹۱) و انحراف معیار بازده دارایی (۰/۰۵۳) است. همچنین، بیش از یک شدن مقدار اهرم مالی به علت وجود زیان انباشته در بخش حقوق صاحبان سهام برخی شرکت‌ها و در نتیجه منفی شدن آن است. همچنین در جدول (۲) فراوانی متغیر موهومی مربوط به خطر تقلب در گزارشگری مالی ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، از تعداد ۴۳۰ سال- شرکت مشاهده، تعداد ۲۷ سال- شرکت به عنوان شرکت‌هایی که احتمال گزارشگری متقلبانه آن‌ها نسبت به سال قبل کاهش

داشته است، شناسایی شدند.

آزمون فرضیه‌ی پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش، ابتدا آزمون تک متغیره دو نمونه‌ای ویلکاکسون انجام شد که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است. در این آزمون، فرضیه‌ی صفر برابری میانه‌ی متغیر مورد نظر در واحدهای با کاهش احتمال

گزارشگری متقلبانه و واحدهای با عدم کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه است. همان‌طور که در جدول نشان داده شده، آماره‌ی آزمون ویلکاکسون مقدار ۰/۰۹۲ و احتمال آن ۰/۹۲۶۶ است. با توجه به نتایج این آزمون، فرضیه‌ی صفر رد نشده و تفاوت میانه‌ی دوره‌ی تصدی حسابرس در واحدهای با کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه و واحدهای

جدول ۲. مقادیر مربوط به خطر تقلب در گزارشگری مالی

متغیر موهومی	تعداد مشاهدات	مقادیر صفر	مقادیر یک
کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه	۴۳۰	۴۰۳	۲۷

جدول ۳

گروه بندی بر اساس F-score		متغیرها
احتمال	آماره‌ی آزمون ویلکاکسون	
۰/۹۲۶۶	۰/۰۹۲	دوره‌ی تصدی حسابرس
۰/۱۲۱۹	۱/۵۴۷	اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی
۰/۰۰۳۶	۲/۹۱۰	اندازه‌ی شرکت
۰/۶۲۴۷	۰/۴۸۹	فرصت‌های رشد شرکت
۰/۶۸۰۲	-۰/۴۱۲	انحراف معیار درآمدها
۰/۲۹۴۶	۱/۰۴۸	انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی
۰/۰۰۲۸	-۲/۹۸۵	انحراف معیار بازده دارایی‌ها
۰/۰۰۰۳	-۳/۵۸۹	اهرم مالی
۰/۵۲۳۲	۰/۶۳۸	رشد فروش
۰/۰۹۲۵	۱/۶۸۲	جریان وجه نقد آزاد

جدول ۴. آزمون تشخیص الگوی مناسب و آزمون فروض کلاسیک

نوع آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
آزمون چاو	۲۲/۶۱	۰/۹۹۵	تأیید داده‌های تلفیقی در برابر الگوی اثر ثابت
آزمون بروش پاگان	۰/۰۰۰۰۲	۰/۴۹۸	تأیید الگوی داده‌های تلفیقی در برابر الگوی اثر تصادفی
آزمون خود همبستگی سریالی	۰/۸۵۳	۰/۳۵۸	عدم وجود خودهمبستگی سریالی میان باقی‌مانده‌ها
آزمون ناهمسانی واریانس	۲۷۶/۱۳۶	۰,۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

با عدم کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه معنی‌دار نمی‌باشد. تفاوت میانه‌ی متغیرهای اندازه شرکت، انحراف معیار بازده دارایی‌ها، جریان وجه نقد فعالیت‌های تامین مالی، اهرم مالی و جریان وجه نقد آزاد در بین دو گروه معنادار است.

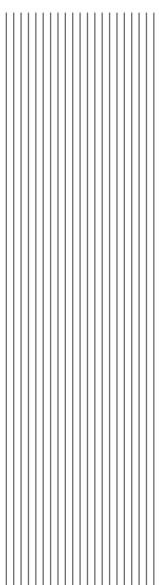
برای آزمون چند متغیره‌ی فرضیه‌ی پژوهش، از الگوی رگرسیونی زیر استفاده شده است:

الگوی (۲)

$$\begin{aligned} \text{Pr(HighFRSK_reduced}=1) &= \beta_0 + \beta_1 \text{TENURE}_{it} + \beta_2 \text{BIG}_{it} + \\ &\beta_3 \text{LNASSET}_{it} + \beta_4 \text{MTB}_{it} + \\ &\beta_5 \text{STDREV}_{it} + \beta_6 \text{STDCFO}_{it} \\ &+ \beta_7 \text{STDROA}_{it} + \beta_8 \text{LEV}_{it} + \\ &\beta_9 \text{GROWTH}_{it} + \beta_{10} \text{FCF}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

در داده‌های ترکیبی ابتدا باید با استفاده از آزمون‌های مربوط به تشخیص الگوی مناسب برای برآورد الگو انجام شود. در جدول (۴) نتایج مربوط ارائه شده است. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود، آزمون‌های انتخاب الگو بیانگر تأیید الگوی داده‌های تلفیقی است. نتایج مربوط به آزمون خودهمبستگی سریالی بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی میان باقی‌مانده‌ها می‌باشد. آزمون ناهمسانی واریانس حاکی از وجود ناهمسانی واریانس است.

پس از تشخیص الگوی مناسب، رگرسیون به صورت الگوی داده‌های تلفیقی و قدرتمندسازی برای رفع ناهمسانی واریانس تخمین زده شد. نتایج مربوط به برآورد الگو در جدول (۵) ارائه شده است. همان‌طور که در جدول مزبور مشاهده می‌شود، مقدار ضریب متغیر دوره‌ی تصدی حسابرس برابر (۰/۱۹۸۰) بیانگر رابطه‌ی مثبت میان این متغیر و شاخص کاهش احتمال گزارشگری متقلبانه است. با توجه به این‌که احتمال متغیر دوره‌ی



تصدی حسابرس (۰/۱۵۱۹) است، بنابراین فرضیه صفر رد نمی‌شود؛ یعنی میان دوره‌ی تصدی حسابرس و کاهش احتمال گزارشگری متقلبانانه رابطه معنادار وجود ندارد. همچنین، میان اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، انحراف معیار درآمدها و بازده دارایی‌ها، رشد فروش و جریان وجه نقد آزاد و خطر تقلب در گزارشگری مالی، رابطه‌ی معناداری مشاهده نگردید. سایر نتایج بیانگر وجود رابطه‌ی معنادار بین متغیرهای اندازه‌ی شرکت، فرصت‌های رشد، انحراف معیار جریان‌های نقد عملیاتی و اهرم مالی با احتمال تقلب در گزارشگری مالی است. آماره‌ی $Pseudo-R^2$ (۰/۲۷) است. باتوجه به این که احتمال آماره‌ی LR این الگو (۰/۰۰۰) است، می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۹ درصد این الگو معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین عامل تورم واریانس (VIF) نشان می‌دهد شدت هم‌خطی میان متغیرهای مستقل در آستانه‌ی قابل قبول قرار دارد.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر دوره‌ی تصدی حسابرسان بر اثربخشی پاسخ حسابرسان به ریسک تقلب شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. برای این منظور شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه‌ی آماری و بازه‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ به عنوان قلمرو زمانی پژوهش در نظر گرفته شد. به منظور دستیابی به اهداف پژوهش، تعداد ۴۳۰ سال-شرکت مورد تحلیل قرار گرفت. علاوه‌براین، متغیرهای مستقل پژوهش شامل ریسک تقلب بود. ضمن این که، دوره‌ی تصدی حسابرس به عنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شد. متغیرهای کنترلی مدل نیز شامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی شرکت، فرصت رشد شرکت، نوسان فروش شرکت، اهرم مالی، رشد فروش و جریان وجه نقد آزاد می‌باشد. نتایج به دست آمده در این پژوهش

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌ی پژوهش

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	PROB	VIF
دوره‌ی تصدی حسابرس	۰,۱۹۸۰	۰,۱۳۸۲	۱,۴۳۲۸	۰,۱۵۱۹	۱,۴۴۶۲
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۱,۳۲۲۹	۰,۷۳۹۹	-۱,۷۸۸۰	۰,۰۷۳۸	۱,۶۵۱۱
اندازه‌ی شرکت	-۰,۵۹۵۰	۰,۱۸۱۹	-۳,۲۷۰۷	۰,۰۰۱۱	۱,۹۰۹۹
فرصت‌های رشد شرکت	۰,۲۰۶۶	۰,۰۸۵۹	۲,۴۰۵۱	۰,۰۱۶۲	۱,۴۷۷۱
انحراف معیار درآمدها	۰,۰۶۲۶	۱,۰۶۰۳	۰,۰۵۹۱	۰,۹۵۲۹	۱,۱۳۵۸
انحراف معیار جریان وجه نقد عملیاتی	-۱۲,۸۷۲۲	۴,۵۷۹۷	-۲,۸۱۰۷	۰,۰۰۴۹	۱,۵۷۶۱
انحراف معیار بازده دارایی‌ها	۵,۷۴۵۱	۳,۸۰۳۶	۱,۵۱۰۴	۰,۱۳۰۹	۱,۳۳۶۸
اهرم مالی	۲,۷۲۲۰	۰,۷۸۹۲	۳,۴۴۹۰	۰,۰۰۰۶	۱,۴۴۹۴
رشد فروش	۰,۲۶۲۰	۰,۳۳۵۱	۰,۷۸۲۱	۰,۴۳۴۲	۱,۲۲۰۷
جریان وجه نقد آزاد	-۱,۹۳۴۹	۱,۲۱۹۵	-۱,۵۸۶۶	۰,۱۱۲۶	۱,۲۴۸۹
مقدار ثابت	۲,۶۴۰۰	۲,۵۱۹۰	۱,۰۴۸۰	۰,۲۹۴۶	NA
	Pseudo-R2	آماره LR	احتمال آماره LR		
آماره ها	۰/۲۷۵	۵۵/۱۲۰	۰/۰۰۰		

متغیر وابسته: کاهش احتمال گزارشگری متقلبانانه

نشان می‌دهد میان دوره‌ی تصدی حسابرس و کاهش احتمال گزارشگری متقلبانانه رابطه معنادار وجود ندارد.

نتایج این تحقیق قابل استفاده برای سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان و تمام افراد و سازمان‌هایی است که به نوعی با فعالیت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار درگیر هستند مفید باشد. بنابراین پیشنهادت زیر ارائه می‌شود.

بر اساس ادبیات نظری پژوهش، رابطه‌ی طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار (تصدی بیش‌تر) باعث آگاهی و شناخت بیش‌تر حسابرس از فعالیت‌های سازمان می‌شود. به عبارتی دیگر دانش حسابرس نسبت به صاحبکار افزایش می‌یابد که این دانش بیش‌تر عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار را کاهش می‌دهد. در نتیجه حسابرس درخواست استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری را از مدیریت خواهد داشت. با توجه به نتایج حاصل از فرضیه تحقیق مبنی بر نبود رابطه معنادار بین تقلب و دوره تصدی حسابرس، به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پیشنهاد می‌شود به رابطه مثبت بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری توجه داشته باشند چرا که دوره تصدی بالاتر باعث استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری از سوی مدیریت می‌شود. با توجه به این که محافظه کاری به واسطه‌ی الزام قابلیت اثبات و تایید خود، رفتار فرصت طلبانه و جانبدارانه مدیران را محدود می‌کند، لذا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌توانند برای کنترل کردن رفتار فرصت طلبانه مدیریت به دوره‌ی تصدی حسابرس توجه داشته باشند. نتایج این پژوهش، با پژوهش‌های جنکینز و لوری (۲۰۰۸)، دان لی (۲۰۱۰) و کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) که تاییدکننده‌ی رابطه‌ی مثبت بین دوره‌ی تصدی حسابرس و محافظه کاری است. ■

منابع:

- ابراهیمی، سید کاظم، بهرامی نسب، علی، و باغیان، جواد. (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۹)، ۱۴۹-۱۲۹.
- اعتمادی، حسین، و عبدلی، لیلا. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و تقلب در صورت‌های مالی. *مجله دانش حسابداری مالی*، ۴(۴)، ۴۳-۲۳.
- آرمات، بهاره، و دستگیر، محسن. (۱۳۹۲). رابطه‌ی بین عدم اطمینان محیطی و بازدهی جاری سهام. *مجله پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۲۵-۱۰۳.
- بهارمقدم، مهدی، و قائدی‌ها، حمیدرضا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه‌ی بین ارقام تعهدی اختیاری و تغییر حسابرسی. *مجله دانش حسابرسی*، ۲۰(۲)، ۱۰۵-۱۲۱.
- پایدارمنش، نوید، صالحی، مهدی، و مردای، مهدی. (۱۳۹۵). اتکای سرمایه‌گذاران بر کیفیت حسابرسی مستقل و تأثیرپذیری کیفیت گزارشگری مالی و افشای اطلاعات صورت‌های مالی. *مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۵۱)، ۱۵۱-۱۳۷.
- پیری، پرویز، وبرزگری صدقیانی، سمانه. (۱۳۹۵). بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی و تغییر حسابرسی با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس مدل کاسنیک. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۸(۲)، ۹۱-۶۵.
- ثقفی، علی، مرادی‌جز، محسن، و سهرابی، حسینعلی. (۱۳۹۳). رابطه‌ی بین مدیریت سود و عدم تقارن اطلاعاتی در شرایط نااطمینانی محیطی. *مجله دانش حسابداری*، ۵(۱۷)، ۲۷-۷.
- حساس‌یگانه، یحیی، و جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله بورس اوراق بهادار*، ۳(۹)، ۴۲-۲۵.
- خواجوی، شکراله، و ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۸)، ۴۱-۶۲.
- دیدار، حمزه، منصورفر، غلامرضا، و پرویزی‌راحت، محمدرضا. (۱۳۹۱). بررسی اثر میانجی کیفیت حسابرسی در رابطه‌ی بین مشکلات

پی‌نوئیس‌ها:

- ۱- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی
 - ۲- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه ارومیه
 - ۳- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی
 - ۴- مطابق با تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس، مؤسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی شرکت واحدی را بپذیرند (قانون بازار سرمایه).
- ۵- www.tsetmc.com
- ۶- به دلیل وجود تفاوت در ماهیت فعالیت شرکت‌ها، نهادها و مؤسسه‌های مالی، تفاوت در ساختار اصول راهبری شرکتی، تفاوت در قوانین، مقررات و ضوابط محیط عملیاتی، تمایز در افشای اطلاعات و گزارش‌های مالی (تفاوت در شکل و نحوه طبقه‌بندی اقلام)، تفاوت در معیارهای ارزیابی عملکرد، تفاوت در اقلام دارایی‌ها و بدهی‌های تجاری و سیاست‌های سرمایه‌ی در گردش و عوامل مؤثر بر آن و این‌که مؤسسه‌ها و نهادهای مالی ضوابط خاصی دارند که موارد مشابه به آن برای شرکت‌های غیر مالی لازم‌الاجرا نیست، این گروه از شرکت‌ها از نمونه‌ی نهایی پژوهش حذف گردیدند.