

تأثیر عوامل سازمانی، حاکمیتی و مبتنی بر محتوای اطلاعاتی سود بر گزارشگری متقلبانة مدیران

مرتضی دلخوش

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

محسن حمیدیان

گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

نویسنده مسئول

hamidian_2002@yahoo.com

احسان کمالی

گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۷/۰۲

چکیده

پژوهش حاضر به تحلیل تأثیر عوامل سازمانی، حاکمیتی و مبتنی بر محتوای اطلاعاتی سود بر گزارشگری متقلبانة مدیران پرداخته است. این پژوهش، از نظر هدف، کاربردی بوده و به لحاظ آنکه وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است، از نظر شیوه اجرا، در ردیف مطالعات توصیفی- علی و از نظر شیوه گردآوری، در ردیف مطالعات کتابخانه‌ای قرار دارد. جامعه آماری این پژوهش کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی هستند که داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه‌های محقق ساخته در بین ۳۳۸ نفر که با استفاده از روش نمونه‌گیری کوکران به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شده بودند، جمع‌آوری گردید. پس از آن؛ برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار استنباطی نظیر آزمون t و مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد که عدم توجه به مدیریت استعداد کارکنان، عدم توجه به مدیریت بهره‌وری کارکنان، معاملات با اشخاص وابسته، ابهام در گردشگری مالی، پایداری مالی پایین، مدیریت سود بالا، عدم توجه به فعالیت‌های نوآورانه، استفاده کم از اعضای دارای دانش مالی، ثبات بیش از حد مدیرعامل، نوسان بالای سودآوری و عدم اطمینان محیطی بر گزارشگری متقلبانة مدیران تأثیر مثبت و معناداری دارند.

واژه‌های کلیدی: تقلب، گزارشگری مالی، گزارشگری مالی متقلبانة..

۱- مقدمه

امروزه با توجه به نیاز روز افزون مدیران به اطلاعات مالی صحیح برای اخذ تصمیمات مدیریتی در مورد افق بلندمدت شرکت و نیاز به جلب سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی برای تأمین سرمایه و رقابت بر سر این موضوع؛ گزارشات مالی از اهمیت خاصی برخوردار شده‌اند. گاهی اوقات ممکن است گزارشگری مالی، اطلاعات صحیحی در اختیار افراد قرار ندهد که می‌تواند ناشی از اشتباهات حسابداران یا ناشی از گزارشگری متقلبانه مدیران باشد (عادل، ۱۳۹۹). یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابداری این است که استفاده‌کنندگان بتوانند با اتکا بر صورت‌های مالی تصمیم‌های نسبتاً مربوط و صحیحی اتخاذ کنند؛ بنابراین نیاز حرفه حسابداری به آن نوع از شیوه گزارشگری می‌باشد که منافع تمام استفاده‌کنندگان به صورتی مطلوب رعایت شود؛ اما همان‌طور که از تعریف گزارشگری متقلبانه بر می‌آید، مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منطقاً منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند، سود را طوری گزارش می‌کنند که با هدف تأمین منافع عمومی استفاده‌کنندگان مغایرت دارد. مطالعات متعدد نشان می‌دهد که میزان پاداش، انگیزه بیشتری را برای اعضای هیئت مدیره جهت دست‌کاری درآمدها ایجاد می‌کند و مدل ارائه شده در چنین مطالعاتی، گزارشگری متقلبانه را به‌عنوان تابعی از میزان پاداش نشان می‌دهد. اما از طرف دیگر، برخی مطالعات دیگر نشان داده‌اند که مدیران از ابزارهای گزارشگری متقلبانه استفاده می‌کنند تا حداکثر میزان پاداش انگیزشی خود را که توسط سود گزارش شده تعیین می‌شود، به دست آورند. تفسیر این محققان بر اساس نتایج تحقیقات صورت گرفته، دال بر این ادعاست که مدیران از طریق آزادی عمل خود، بر روی سود گزارش شده، اعمال مدیریت می‌کنند و به این ترتیب، پاداش خود را افزایش می‌دهند (چن و همکاران، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر با توجه به بحران‌های مالی ایجاد شده در شرکت‌ها، تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی رشد چشمگیری داشته است؛ به طوری که تقلب مسئله‌ای سیاسی و اقتصادی شده است و امروزه مجامع قانونگذار، به حرفه حسابداری و مدیریت به‌علل ایجاد تقلب و راه‌های مقابله با رفتار متقلبانه در گزارش‌های مالی توجه خاصی کرده‌اند. تقلب مفاهیم قانونی وسیعی دارد؛ اما به‌طور عمومی اقدامی ارادی است برای به دست آوردن مزایای غیرمنصفانه و غیرقانونی. تخلف، نیز سوءرفتاری است که به نقض قوانین، مقررات، رویه‌های داخلی سازمان و بی‌توجهی به انتظارات بازار از اعمال رفتار اخلاقی در تجارت گفته می‌شود. تقلب مطابق آنچه در تعریف اخیر انجمن حسابداری آمریکا بیان شده است «فعل عمدی است که به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی

مورد حسابرسی منجر می‌شود». تحریف با اهمیت در ارتباط با تقلب، از طریق سوءاستفاده از دارایی‌ها و گزارشگری مالی متقلبانه رخ می‌دهد. گزارش‌های مالی متقلبانه (مانند تقلب مدیریت) نیز از طریق دست‌کاری یا تغییر در ثبت‌های حسابداری، کاربرد نادرست اصول حسابداری به‌طور عمدی (مانند افراط و تفریط در برآوردهای حسابداری) و حذف یا ارائه نادرست اطلاعات با اهمیت در صورت‌های مالی رخ می‌دهد. اگرچه مسئولیت کشف تقلب و اشتباه با مدیریت و افراد عهده‌دار راهبری شرکت است؛ اما استانداردهای جدید حسابرسی بین‌المللی (استاندارد حسابرسی ۲۴۰) از حسابرسان انتظار دارد تا حدی مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی را بپذیرند. با وجود این، حسابرسان مستقل مطابق با استانداردهای حرفه‌ای، تنها اطمینان معقول می‌دهند که صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های عمده ناشی از اشتباه یا تقلب‌اند (رضائی پسته نوئی و صفری گرایلی، ۱۳۹۷). از این منظر و بر اساس مبانی نظری طرح شده، اهمیت شناسایی عوامل موثر بر گزارشگری متقلبانه مدیران، آشکار می‌گردد.

موضوع پژوهش

گزارشگری متقلبانه مدیران در گزارش‌های مالی، تهدید بزرگی برای سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود. با این وجود، در عمل؛ روشی برای تشخیص فوری گزارشگری متقلبانه مدیران وجود ندارد. از این‌رو توجه به معیارهای مستقیم تأثیرگذار بر تقلب در گزارشگری مالی بسیار ضروری می‌باشد. به لحاظ نظری، در کنار معیارهای سنتی شناسایی احتمال تقلب که عموماً معیارهای کمی می‌باشند؛ معیارهای کیفی نیز می‌توانند در تشخیص احتمال تقلب سودمند باشند (غلامی مقدم، ۱۳۹۶). محققان و دست‌اندرکاران حرفه حسابداری؛ در جهت نشان دادن اهمیت سود به‌عنوان یکی از مهمترین معیارهای ارزیابی عملکرد و تعیین‌کننده ارزش شرکت؛ ناگزیر به ارزیابی سود گزارش شده توسط واحدهای اقتصادی می‌باشند. برای ارزیابی این سود از مفهومی بنام کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. در مقالات مختلف در تعریف مفهوم کیفیت گزارشگری مالی به دو ویژگی برای تعیین کیفیت گزارشگری مالی اشاره شده است: یکی از آن‌ها سودمندی تصمیم‌گیری و دیگری قابلیت اتکای گزارشگری می‌باشد. به عبارت دیگر کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از بیان صادقانه سود گزارش شده، از سود. یعنی کیفیت گزارشگری مالی بالا نشان‌دهنده مفید بودن اطلاعات سود برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و همچنین مطابقت بیشتر آن با سود اقتصادی هیکس می‌باشد. اما بدلیل آنکه افراد از اطلاعات در تصمیمات متفاوتی استفاده می‌کنند، امکان ارائه

دنبال جلب نظر سرمایه‌گذاران بودند (چن و همکاران، ۲۰۲۰). بر اساس طرح این مبانی نظری، این سوال بوجود می‌آید که عوامل سازمانی، حاکمیتی و مبتنی بر محتوای اطلاعاتی سود بر گزارشگری متقلبانه مدیران کدامند؟ در این مسیر؛ ابراهیمی و خواجوی (۱۳۹۶) به بررسی این مسئله پرداختند که آیا می‌توان از طریق شناسایی و انتخاب متغیرهای اثرگذار در کشف تقلب در صورتهای مالی و با به کارگیری تکنیک‌های داده کاوی مدلی برای کشف تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارائه کرد؟ یافته‌های این پژوهش بیانگر وجود شواهدی دال بر عملکرد مناسب مدل‌های پیشنهادی و برتری الگوریتم جنگل تصادفی و شبکه بیزین برای تقلب در صورتهای مالی بوده است. مهدوی و قهرمامی (۱۳۹۶) بیان داشتند که جرم اقتصادی در حال افزایش است و هیچ شرکتی از مکر تقلب و گزارشگری متقلبانه در امان نیست. نتایج پژوهش نشان داد که الگوی شبکه عصبی مصنوعی طراحی شده با ۹ نرون در لایه پنهان؛ دارای دقت ۸۶/۹ درصد توانایی شناسایی شرکت‌های متقلب و غیرمتقلب را دارا بوده است. نژادتولمی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی نقش عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی در تمایل به افشاگری تقلب در بین حسابداران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد؛ عدالت رویه‌ای، تعاملی و توزیعی، بر تمایل به افشاگری اثر مثبت داشته است و البته بین حسابداران شاغل در بخش‌های خصوصی و عمومی در تمایل به افشاگری، تفاوت معناداری وجود ندارد. نمازی و حسینی‌نیا (۱۳۹۸) سیر تطور نظریه‌های تقلب مالی و ارائه فرا الگوی متقلبانه را مورد بررسی قرار دادند که انگیزه‌های مالی و غیر مالی مربوط به ارتکاب تقلب را در قالب الگوهای مختلف تشریح نمایند. یافته‌های مطالعه نشان داد که الگوی تقلب در دهه ۱۹۵۰ از مثلث تقلب (که شامل سه بعد فشار، فرصت و توجیه است) شروع شده و مشکل مالی، سیسم ضعیف کنترل داخلی و وضعیت نامطلوب کاری به‌عنوان انگیزه‌های تقلب شناسایی شده‌اند. تشدید و همکاران (۱۳۹۸) بیان داشتند با توجه به اینکه مدیران برای کتمان تقلب در صورتهای مالی از طرح‌های پیچیده و سازمان‌یافته استفاده کرده‌اند؛ اما همچنان توسعه روش‌های کشف تقلب می‌تواند به‌عنوان راهکاری مورد توجه قرار گیرد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که روش زنبور عسل در مقایسه با دیگر روش‌های تکاملی، از دقت پیش‌بینی بالاتر، درصد خطای کمتر و سرعت نسبتاً خوبی برخوردار است. صلال (۱۳۹۹) به بررسی اثر و کاربرد انگیزه‌های مدیریت برای کشف تقلب در گزارشگری مالی توسط حسابرسان مستقل پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که تمام انگیزه‌های مدیریت جهت انجام تقلب در گزارشگری‌های مالی که در این پژوهش

یک تعریف جامع از سود وجود ندارد (نوروزی، ۱۳۹۴). برخی تحلیل‌گران مالی، کیفیت گزارشگری مالی را بعنوان سود عادی و مستمر، تکرارپذیر و ایجادکننده جریان نقدی حاصل از عملیات می‌دانند. آن‌ها معتقدند که کیفیت گزارشگری مالی رقمی بین سود خالص گزارش شده و جریان نقدی حاصل از عملیات منهای ارقام غیر تکراری می‌باشد. تاکنون متخصصان مالی نتوانسته‌اند به یک محاسبه مستقل از سود که از نظر آن‌ها کیفیت لازم را دارا باشد دست یابند. در این حالت، متخصصان مالی با انجام تعدیلات مناسب، می‌توانند به یک دامنه که به شکل صحیح‌تر نشانگر کیفیت گزارشگری مالی نسبت به سود خالص گزارش شده باشد، دست یابند. بنابراین مفهوم کیفیت گزارشگری مالی، یک امر تعریف شده ثابت نیست که بتوان به آن دست یافت. بلکه مفهومی است نسبی که به ارتباط آن با دیدگاه‌ها و نگرش‌ها بستگی دارد. بصورت عام‌تر کیفیت گزارشگری مالی مورد علاقه کسانی است که گزارشات مالی برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و انعقاد قراردادهای مختلف استفاده می‌کنند. علاوه بر این می‌توان گفت که از دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد؛ کیفیت گزارشات مالی به صورت غیر مستقیم نشان دهنده کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی می‌باشد (معمدی و همکاران، ۱۳۹۱). در این مسیر؛ گزارشگری مالی، منبع اطلاعاتی مهمی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود که هدف آن؛ بازنمایی اطلاعات خلاصه شده و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است (عزیزپور لینی، ۱۳۹۶). تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سالهای اخیر رشد قابل توجهی داشته است با بروز بحران مالی در شرکت‌هایی همچون انرون، گلوبال کراسینگ و ورلدکام، مسئله تقلب در گزارشگری مالی وارد عرصه سیاست نیز شده است امروزه مجامع قانونگذار، حرفه حسابداری و مدیریت به علل ایجاد تقلب و راه‌های جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه در گزارشگری مالی توجه خاصی کرده‌اند. تحریف صورتهای مالی، شامل دست‌کاری عناصر تشکیل دهنده آن‌ها از طریق ارائه بیش از واقع‌داری، فروش و سود یا ارائه کمتر از واقع‌دهی، هزینه و زیان است که کشف تقلب در صورتهای مالی کار ساده‌ای نیست؛ زیرا تقلب، معلول عوامل متعددی است و در ضمن به شیوه‌های متفاوتی نیز قابل اعمال است. باید دانست مجموعه‌ای از رسوایی‌های شرکتی در سراسر دنیا باعث شد تا اطمینان به صورت حساب‌های مالی خدشه دار شده و تردید را در ذهن سرمایه‌گذاران بر جای بگذارد که این باعث از دست رفتن اعتماد سرمایه‌گذاران در شرکت‌های مختلف شده است. برای مثال شرکت‌های انرون، ورلدکام و زروکس در کشورهای توسعه‌یافته که به خاطر نبود سرمایه به

بهادار تهران اثرگذار معنادار داشته است. رسا و زیویل (۲۰۱۵) به ارائه مدل کشف تقلب در صورتهای مالی با استفاده از نسبت‌های مالی پرداختند. این پژوهش ابزارهای بالقوه موجود در اختیار مدیران شرکت، حساب‌برسان و تنظیم‌کنندگان برای جلوگیری، کشف و واکنش به کلاهبرداری در صورتهای مالی را بررسی نموده و تحقیقات از طریق مصاحبه با مدیران شرکت، حساب‌برسان و تنظیم‌کنندگان انجام شد. یافته‌ها در حالی است که یکپارچگی مدیریت و توسعه سیستمهای داخلی برای جلوگیری از گزارش تقلب می‌تواند به کاهش احتمال وقوع کلاهبرداری در صورتهای مالی کمک کند. یوهنج و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی کشف تقلب برای صورتهای مالی گروه‌های تجاری پرداختند. آنان بیان داشتند سرمایه‌گذاران برای اطلاع از تصمیمات سرمایه‌گذاری خود به صورتهای مالی و داده‌های اقتصادی شرکتها اعتماد می‌کنند. با این حال، بسیاری از مشاغل برای تهیه سرمایه بیشتر، از سرمایه‌گذاران و موسسات مالی، صورتهای مالی را دست‌کاری می‌کنند، که این باعث کاهش عملی بودن صورتهای مالی می‌شود. فضای کسب و کار مدرن کاملاً اطلاعات محور است و سیستم‌های اطلاعاتی و فعالیت‌های شرکت‌ها پیچیده و پویاست. کراجا و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی و یادگیری عمیق برای کشف تقلب در صورتهای مالی پرداخت. وی بیان داشت تقلب در صورت‌های مالی نگرانی‌های عمده‌ای برای سرمایه‌گذاران بالقوه، شرکت‌های حسابرسی و نهادهای نظارتی ایالتی فراهم آورده است. جوناسن (۲۰۲۰) به بررسی آینده تقلب مالی پرداخت. وی بیان داشت چندین عامل؛ کلاهبرداری را می‌کاهد که مهمترین آن‌ها تأثیر تغییرات فناوری و ثروت در طول زمان است. از طرفی برخی از تغییرات، مانند افزایش معاملات با اشخاص وابسته در برخی معاملات مالی، نوآوری‌های جدید کلاهبرداری را تسهیل میکند و احتمال کلاهبرداری را افزایش می‌دهد. کیران و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی انتخاب مهمترین متغیرها برای کشف تقلب در صورتهای مالی پرداختند. در این مسیر؛ صورتهای مالی شرکت‌های هندی به‌عنوان مبنای گردآوری داده‌ها بوده است. در نهایت این نتیجه حاصل شد که از معیارهای تعیین شده؛ معیارهای دقت، حساسیت و صحت در پیش‌بینی تقلب موثر بودند. ریچارد (۲۰۲۰) به بررسی استفاده از پایگاه داده‌های گرافیکی برای کشف تقلب مالی پرداخت. وی بیان داشت طبق تحقیقات مجله Juniper، کلاهبرداری آنلاین بیش از ۲۰۰ میلیارد دلار برای کسب و کارها هزینه خواهد داشت. این میزان خیره‌کننده به دلیل پیچیدگی بیشتر تلاش برای کلاهبرداری است که این روشها میتوانند برای مبارزه با تقلب مالی با تجزیه و تحلیل ارتباط بین مردم، تلفن‌ها و حساب‌های بانکی برای آشکار کردن

ذکر شده‌اند، بر تقلب اثر می‌گذارد. اما؛ مهم‌ترین و موثرترین عامل در هر کشور «انگیزه‌های مالیاتی» و کمترین عامل موثر «انتقام گرفتن» می‌باشد؛ همچنین، نتایج حاکی از آن بود که از نظر حساب‌برسان مستقل، مهم‌ترین عامل در ارزیابی ریسک تقلب در گزارشگری مالی «انگیزه‌های مدیریت» و کم‌اهمیت‌ترین عامل «توجه» می‌باشد. به‌طور کلی، انگیزه‌های مدیریت بر صورتهای مالی تأثیرگذار بوده و حساب‌برسان مستقل آن تأثیرات را در نظر می‌گیرند. محمدزاده (۱۳۹۹) به پیش‌بینی طرح‌های تقلب مورد استفاده در گزارشگری مالی متقلبانه با استفاده از روش‌های داده‌کاوی پرداخت. نتیجه بدست آمده از آزمون طرح‌های تقلب بدین ترتیب می‌باشد: طرح تقلب شماره یک با سطح دقت ۷۲/۷٪، طرح تقلب شماره دو با سطح دقت ۱۰۰٪، طرح تقلب شماره سه با سطح دقت ۷۰/۳٪، طرح تقلب شماره چهار با سطح دقت ۱۰۰٪، طرح تقلب شماره پنج با سطح دقت ۱۰۰٪، طرح تقلب شماره شش با سطح دقت ۷۸/۳٪، طرح‌های شماره دو، چهار و پنج که سطح دقت ۱۰۰٪ را نشان داده‌اند. داداشی و عتیقی (۱۴۰۰) به بررسی توانایی مدیران و گزارشگری مالی متقلبانه؛ با تأکید بر نقش چرخش نزولی حساب‌برسان مستقل پرداختند. یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها نشان داد که توانایی مدیران اثر منفی بر احتمال گزارشگری متقلبانه شرکت‌ها دارد. پور قدیمی و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه الگوی توسعه یافته مدل بنیاد بر ویژگی‌های خاص شرکت با استفاده از شبکه عصبی، ماشین بردار و جنگل تصادفی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده دقت ضرایب بدست آمده از مدل جنگل تصادفی ۹۹ درصد و بیشتر از دو مدل شبکه عصبی و ماشین‌برداری ۹۴ درصد است. همچنین مدل بسط یافته نسبت به مدل پایه دقت بیشتری دارد. شمس (۱۴۰۱) به بررسی نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای حساب‌برسان پرداخت. نتایج نشان داد بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، رابطه وجود دارد. همچنین، با توجه به اینکه ضریب این متغیر ۰/۲۶۹ برآورد شده که مقداری مثبت است، نتیجه می‌شود که با تقویت ریسک کشف تقلب، شک و تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد. برزگر عباسپور و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر ویژگی‌های حساب‌برسان و ساختار هیئت‌مدیره بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های تجاری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل درون‌سازمانی مورد بررسی در این پژوهش بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثرگذار بوده است. همچنین، مشاهده می‌شود که عوامل برون‌سازمانی موردنظر پژوهش نیز بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق

برخوردار شده‌اند. گاهی اوقات ممکن است گزارشگری مالی، اطلاعات صحیحی در اختیار افراد قرار ندهد که می‌تواند ناشی از اشتباهات حسابداران یا ناشی از گزارشگری متقلبانه مدیران باشد. گزارشگری متقلبانه مدیران در گزارش‌های مالی، تهدید بزرگی برای سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود. با این وجود، در عمل؛ روشی برای تشخیص فوری گزارشگری متقلبانه مدیران وجود ندارد. از این رو توجه به معیارهای مستقیم تأثیرگذار بر احتمال تقلب در گزارشگری مالی بسیار ضروری می‌باشد. بر این اساس نظرات خبرگان؛ عوامل اصلی محتمل بر احتمال بروز گزارشگری متقلبانه بشرح زیر در قالب فرضیه تدوین میشوند.

فرضیه اصلی ۱: عوامل سازمانی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱: نبود توجه به مدیریت استعداد کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲: کم توجهی به مدیریت بهره‌وری کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۳: بی توجهی به کارایی کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۴: نادیده گرفتن اهمیت مدیریت منابع انسانی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۲: حاکمیت شرکتی ضعیف بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۵: توان اتکای پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۶: وجود تعدیلات سنواتی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۷: معاملات با اشخاص وابسته بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۳: افشای نامناسب اطلاعات بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۸: ابهام در گردشگری مالی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۹: عدم تقارن اطلاعاتی بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۰: افزایش هزینه سرمایه بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۱: نقدشوندگی پایین سهام بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۴: محتوای اطلاعاتی ضعیف سود بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۲: پایداری مالی پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

شاخصهای رفتار تقلب، به بانکها کمک کنند تا فعالیت مشکوک را در دریایی از داده‌ها مشخص کنند. آشا و سورش (۲۰۲۱) به بررسی شناسایی تقلب با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی پرداختند. آنان بیان داشتند امروزه کلاهبرداری در معاملات کارت اعتباری معمول است؛ زیرا از روشهای پرداخت کارت اعتباری بیشتر استفاده می‌شود. این امر به دلیل پیشرفت فناوری و افزایش معاملات آنلاین است که منجر به تقلب در نتیجه خسارات مالی زیادی می‌شود. بنابراین، نیاز به روشهای موثر برای کاهش زیان‌های احتمالی وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. از دیدگاه هدف، کاربردی، از نظر ماهیت، توصیفی - پیمایشی و از نوع همبستگی، از لحاظ روش، میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش، از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌گردد.

در پژوهش حاضر؛ ابزار گردآوری داده‌ها؛ اطلاعات کیفی پرسشنامه می‌باشد. در بخش میدانی، رایج‌ترین شیوه گردآوری داده‌ها، استفاده از پرسشنامه است که در پژوهش فعلی با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نظر، گردآوری و پس از وارد کردن داده‌های آن در نرم‌افزار Excel متغیرهای پژوهش محاسبه شدند. سوالات پرسشنامه در دو بخش سوالات عمومی شامل ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سمت، تحصیلات، تجربه کاری و نوع فعالیت بود. مراحل روش تجزیه و تحلیل اطلاعات نیز بشرح زیر است:

- جمع‌آوری اطلاعات لازم بر اساس پاسخ پاسخ‌دهندگان به سوالات پرسشنامه؛
- کمی‌سازی پاسخ‌های سوالات پرسشنامه به کمک نرم‌افزار Excel،
- انجام آمار توصیفی،
- انجام آزمون استنباطی،
- انجام آزمون K-S
- تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش به کمک نرم‌افزار smart PLS و Spss.

فرضیه‌های پژوهش

امروزه با توجه به نیاز روز افزون مدیران به اطلاعات مالی صحیح برای اخذ تصمیمات مدیریتی در مورد افق بلندمدت شرکت و نیاز به جلب سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی برای تأمین سرمایه و رقابت بر سر این موضوع؛ گزارشات مالی از اهمیت خاصی

که در این فرمول:

$$n = \frac{z^2 + pq}{d^2} \left(1 + \frac{z^2 + pq}{N d^2} \right)$$

N: حجم جامعه،

آماره p: درصد توزیع صفت در جامعه یعنی نسبت افرادی است که دارای صفت مورد مطالعه هستند، و آماره q: درصد افرادی که فاقد صفت مورد مطالعه هستند. اگر میزان p و q مشخص نباشد می‌بایست از حداکثر مقدار آن‌ها یعنی ۰/۵ استفاده شود. آماره z=t است و اگر به جای z از t استفاده شود نیز ایرادی ندارد. در سطح خطای ۰/۵ مقدار z برابر ۱/۹۶ و Z² برابر ۳/۸۴۱۶ است. مقدار d نیز تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در جامعه است. دقت نمونه‌گیری به این عامل بستگی دارد و اگر قصد محقق؛ نمونه‌گیری دارای بیشترین دقت باشد از حداکثر مقدار d برابر ۰/۵ استفاده می‌شود. بر این اساس تعداد ۳۳۸ نفر بعنوان نمونه آماری انتخاب شدند.

یافته‌ها

اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی در جدول ۱ نشان داده شده است.

نرخ بازگشت پرسشنامه بر اساس اطلاعات جدول ۲؛ ۹۵ درصد پرسشنامه‌های توزیعی، پاسخ داده شده‌اند.

پس از گردآوری اطلاعات حاصل از مطالعه پرسشنامه‌های توزیعی، داده‌های حاصل با تحلیل عاملی و روش تحلیل مسیر و با استفاده از نرم‌افزار Excel و SmartPLS مورد تحلیل قرار گرفتند.

نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها در جدول ۳ نشان داده شده است.

بر اساس نتایج حاصله، چون ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۷ و مقدار روایی همگرا، بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۵ می‌باشد، پایایی و روایی پرسشنامه‌های توزیعی تأیید می‌گردد.

فرضیه فرعی ۱۳: کیفیت سود پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۴: هموارسازی سود بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۵: مدیریت سود بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۵: عملکرد مالی ضعیف بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۶: نداشتن توجه به فعالیت‌های نوآورانه بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۷: استفاده نکردن از معیارهای نوین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۸: نسبت‌های مالی پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۶: هیأت مدیره ناکارا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱۹: استفاده کم از اعضای دارای دانش مالی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۰: استفاده کم از اعضای غیرموظف بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۱: تفکیک نمودن نقش مدیرعامل از نقش ریاست هیأت مدیره بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه اصلی ۷: ریسک‌پذیری بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۲: عدم استمرار تداوم فعالیت بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۳: ساختار سرمایه بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۴: نوسان بالای سودآوری بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲۵: عدم اطمینان محیطی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر دارد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد بررسی، کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی به تعداد ۲۸۱۹ نفر می‌باشند. در ادامه در جهت سنجش نمونه آماری مطلوب از روش کوکران استفاده است. فرمول کوکران یکی از روش‌های آماری است که معمولاً در ارتباط با مطالعه متغیرهای کیفی برای تعیین حجم نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد. حجم نمونه در این روش به صورت زیر محاسبه می‌شود:

جدول ۱. اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

عضویت جامعه حسابداران رسمی			جنسیت		
درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
٪۴۴	۱۷۵	افراد عضو شاغل	٪۷۶	۳۰۲	مرد
٪۵۶	۲۲۳	افراد عضو غیر شاغل	٪۲۴	۹۶	زن
٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل	٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل
تجربه کاری			سمت		
درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
٪۱۶	۶۴	کمتر از ۶ سال	٪۱۷	۶۸	حسابرسی ارشد
٪۳۵	۱۳۹	۶ تا ۱۰ سال	٪۳۰	۱۱۹	سرپرست حسابرسی
٪۳۲	۱۲۷	۱۱ تا ۱۵ سال	٪۳۱	۱۲۳	مدیر حسابرسی
٪۱۷	۶۸	بالای ۱۵ سال	٪۲۲	۸۸	شریک حسابرسی
٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل	٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل
نوع فعالیت حسابرسی			تحصیلات		
درصد	تعداد	شرح	درصد	تعداد	شرح
٪۲۵	۱۰۰	حسابرسی مستقل	٪۳۰	۱۱۹	کارشناسی
٪۴۷	۱۸۷	حسابرسی داخلی	٪۵۱	۲۰۳	کارشناسی ارشد
٪۲۸	۱۱۱	حسابرسی واحدهای دولتی	٪۱۹	۷۶	دکتری
٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل	٪۱۰۰	۳۹۸	تعداد کل

جدول ۳. اطلاعات نرخ بازگشت پرسشنامه

نرخ بازگشت پرسشنامه	تعداد پرسشنامه‌های پاسخ داده شده	تعداد کل پرسشنامه‌های توزیعی
٪۹۵	۳۹۸	۴۱۸

جدول ۳. نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها

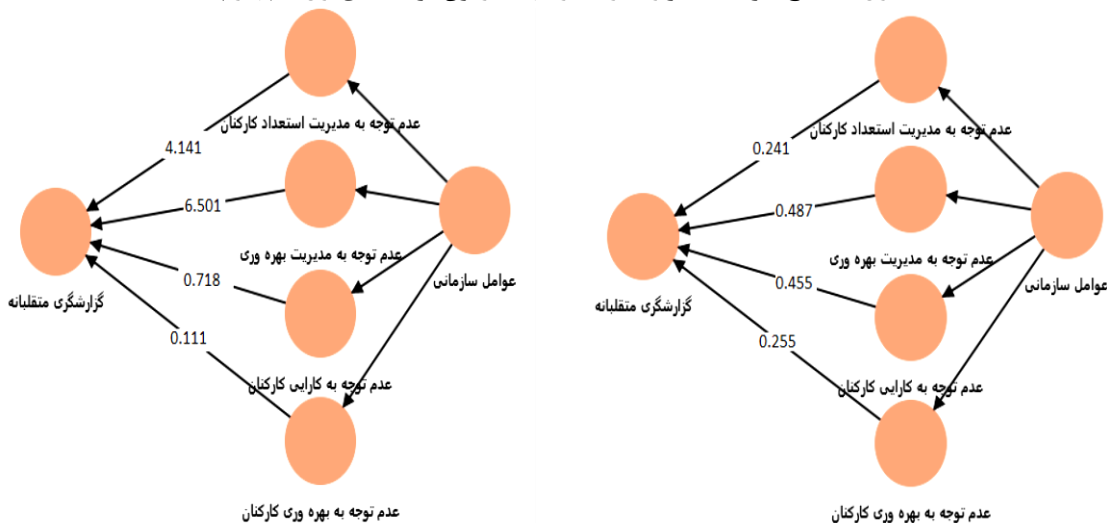
روایی (AVE > 0.5)	پایایی		متغیر
	پایایی ترکیبی (CR > 0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0.7)	
۰/۱۶۵۶	۰/۸۷۸	۰/۸۲۶	عدم توجه به مدیریت استعداد کارکنان
۰/۱۶۸۵	۰/۷۱۵	۰/۸۷۸	عدم توجه به مدیریت بهره‌وری کارکنان
۰/۱۶۹۹	۰/۷۷۷	۰/۸۹۶	عدم توجه به کارایی کارکنان
۰/۱۶۴۹	۰/۷۶۹	۰/۸۱۲	عدم توجه به بهره‌وری کارکنان
۰/۵۱۲	۰/۸۶۶	۰/۸۳۳	توان اتکای پایین
۰/۵۹۳	۰/۸۱۳	۰/۸۰۲	وجود تعدیلات سنواتی
۰/۵۹۹	۰/۷۹۹	۰/۷۸۸	معاملات با اشخاص وابسته
۰/۱۶۱۲	۰/۷۲۰	۰/۸۵۶	ابهام در گردشگری مالی
۰/۱۶۰۳	۰/۷۱۹	۰/۸۰۲	عدم تقارن اطلاعاتی بالا
۰/۵۵۹	۰/۸۰۲	۰/۸۶۴	افزایش هزینه سرمایه
۰/۱۶۲۲	۰/۸۳۰	۰/۸۵۸	نقدشوندگی پایین سهام
۰/۱۶۰۵	۰/۸۱۱	۰/۸۹۸	پایداری مالی پایین
۰/۱۶۳۳	۰/۸۲۵	۰/۸۵۵	کیفیت سود پایین
۰/۱۶۱۴	۰/۷۸۵	۰/۸۱۲	هموارسازی سود بالا
۰/۱۶۹۰	۰/۷۵۵	۰/۸۶۳	مدیریت سود بالا

روایی (AVE > 0.5)	پایایی		متغیر
	پایایی ترکیبی (CR > 0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0.7)	
۰/۶۵۵	۰/۷۱۷	۰/۸۲۶	عدم توجه به فعالیت‌های نوآورانه
۰/۵۸۷	۰/۷۲۸	۰/۸۴۶	عدم استفاده از معیارهای نوین
۰/۵۶۸	۰/۷۶۸	۰/۷۹۹	نسبتهای مالی پایین
۰/۵۶۱	۰/۷۹۹	۰/۷۵۰	استفاده کم از اعضای دارای دانش مالی
۰/۵۴۴	۰/۷۲۴	۰/۷۲۶	استفاده کم از اعضای غیرموظف
۰/۸۴۴	۰/۸۰۳	۰/۷۸۵	عدم تقویت نقش مدیرعامل از نقش ریاست هیأت مدیره
۰/۸۰۶	۰/۸۸۸	۰/۸۷۷	ثبات بیش از حد مدیرعامل
۰/۸۴۵	۰/۷۴۵	۰/۸۵۸	عدم استمرار تداوم فعالیت
۰/۸۶۶	۰/۷۴۸	۰/۶۵۸	ساختار سرمایه بالا
۰/۷۲۶	۰/۷۶۶	۰/۶۲۵	نوسان بالای سودآوری
۰/۷۱۵	۰/۷۲۶	۰/۶۷۲	عدم اطمینان محیطی

آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم

نتایج بررسی فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش در جدول ۴ و ۵ نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم



جدول ۵. نتایج بررسی فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش

شرح	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R ²)
عوامل سازمانی	۰/۲۴۱	۴/۱۴۱	٪۷۳
	۰/۴۸۷	۶/۵۰۱	٪۶۸
	۰/۴۵۵	۰/۷۱۸	٪۱۰
	۰/۲۵۵	۰/۱۱۱	٪۶

آزمون فرضیه‌های پنجم تا هفتم

نتایج بررسی فرضیه‌های پنجم تا هفتم پژوهش در جدول ۶ و ۷ نشان داده شده است.

در آزمون فرضیه اول ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۴۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۴/۱۴۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نبود توجه به مدیریت استعداد کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه اول دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۷۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دوم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۴۸۷ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۶/۵۰۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که کم توجهی به به مدیریت بهره‌وری کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه دوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۶۸٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه سوم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۴۵۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۷۱۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که بی توجهی به کارایی کارکنان بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه سوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۰٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های رسا و زیویل (۲۰۱۵) می‌باشد.

در آزمون فرضیه چهارم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۵۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۱۱۱ بوده و

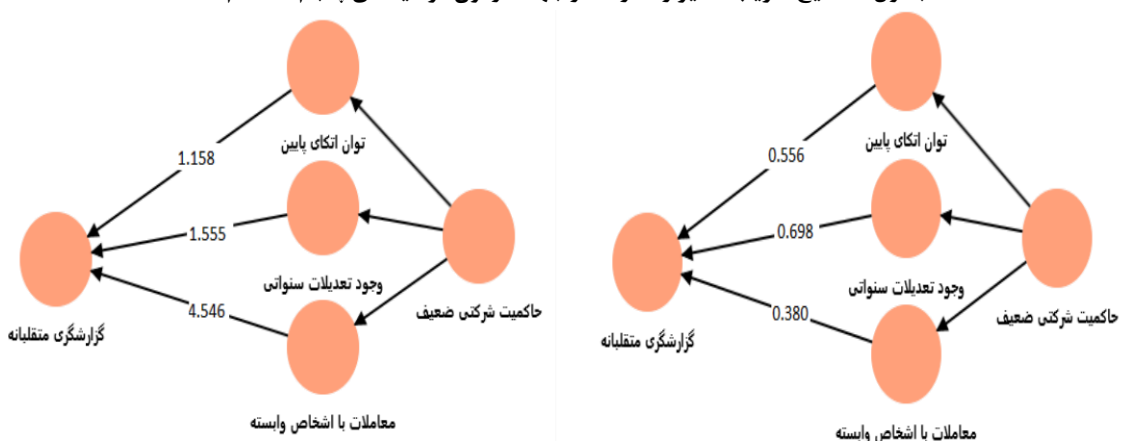
چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نادیده گرفتن اهمیت بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه چهارم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۶٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه پنجم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۵۶ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۶۵۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که عدم توان اتکای پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه پنجم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه ششم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۹۸ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۵۵۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که وجود تعدیلات سنواتی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه ششم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های ناتسیسی (۲۰۱۹) می‌باشد.

در آزمون فرضیه هفتم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۳۸۰ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۴/۵۴۶ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که معاملات با اشخاص وابسته بر گزارشگری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه هفتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸۰٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

جدول ۶. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های پنجم تا هفتم



جدول ۷. نتایج بررسی فرضیه‌های پنجم تا هفتم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R ²)
توان اتکای پایین	۰/۵۵۶	۱/۶۵۸	٪۱۳
وجود تعدیلات سنوایی	۰/۶۹۸	۱/۵۵۵	٪۱۴
معاملات با اشخاص وابسته	۰/۳۸۰	۴/۵۴۶	٪۸۰

حدود ٪۱۰ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های اکبری (۱۳۹۸) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۱۳ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۵۴۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که افزایش هزینه سرمایه بر گزارشگری متقالبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه دهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۱۱ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های زینل ملحم (۱۴۰۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه یازدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۴۸ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۶۹۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نقدشوندگی پایین سهام بر گزارشگری متقالبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه یازدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۸ تغییرات قضاوت حسابرسان توسط تغییرات روش‌ها توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های رضانی (۱۳۹۵) می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های هشتم تا یازدهم

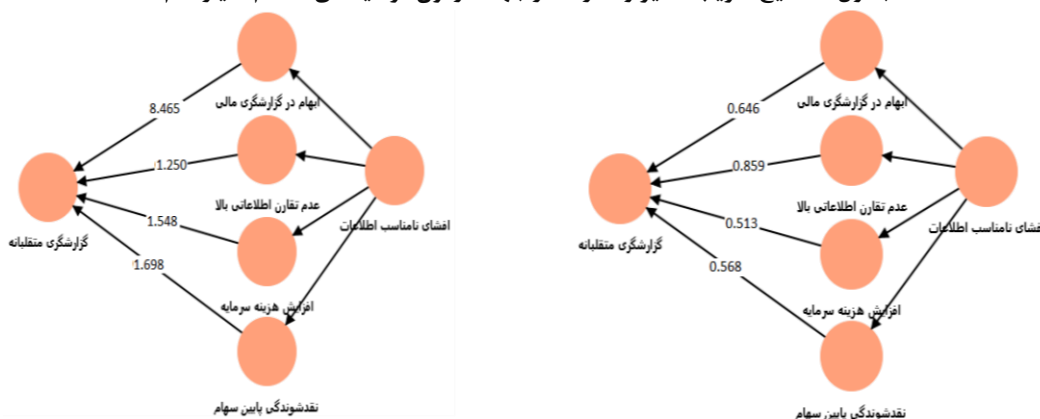
نتایج بررسی فرضیه‌های هشتم تا یازدهم پژوهش در جدول ۸ و ۹ نشان داده شده است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیرهای موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه هشتم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۴۴۶ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۸/۴۶۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ابهام در گردشگری مالی بر گزارشگری متقالبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه هشتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۹۳ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سولیوان و ژو (۲۰۲۳) می‌باشد.

در آزمون فرضیه نهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۸۵۹ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۲۵۰ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که عدم تقارن اطلاعاتی بالا بر گزارشگری متقالبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه نهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل،

جدول ۸. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های هشتم تا یازدهم



جدول ۹. نتایج بررسی فرضیه‌های هشتم تا یازدهم

ضریب تعیین (R ²)	اعداد معناداری t	ضریب مسیر (β)	متغیر
۹۳٪	۸/۴۶۵	۰/۶۴۶	ابهام در گردشگری مالی
۱۰٪	۱/۲۵۰	۰/۸۵۹	عدم تقارن اطلاعاتی بالا
۱۱٪	۱/۵۴۸	۰/۵۱۳	افزایش هزینه سرمایه
۸٪	۱/۶۹۸	۰/۵۶۸	نقدشوندگی پایین سهام

۱۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های یاتریدیس و دیمیتراس (۲۰۱۳) می‌باشد.

در آزمون فرضیه چهاردهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۱۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۱۴۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که هموارسازی سود بالای گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه چهاردهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جیا و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه پانزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۹۸۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۸/۶۳۶ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که مدیریت سود بالا بر گزارشگری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه شانزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۵۹٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های محمد (۲۰۲۲) می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های دوازدهم تا پانزدهم

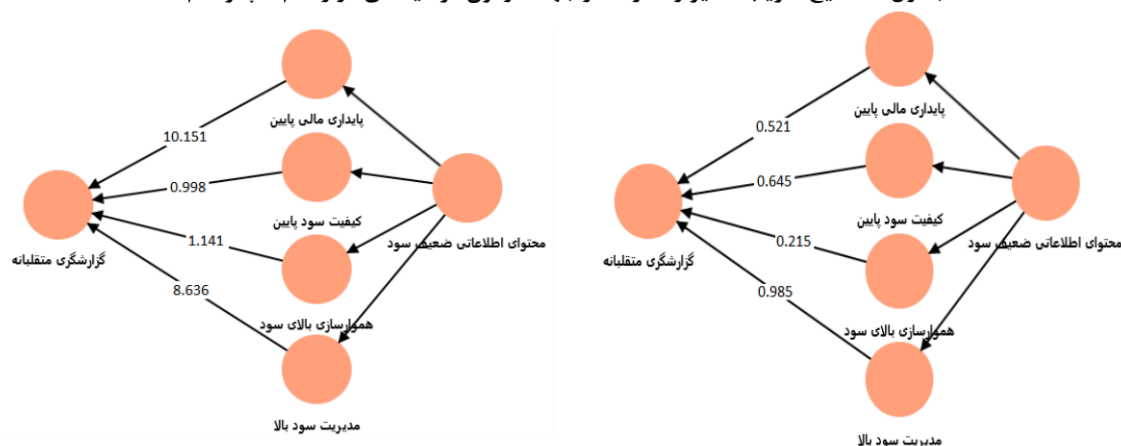
نتایج بررسی فرضیه‌های دوازدهم تا پانزدهم پژوهش در جدول ۱۰ و ۱۱ نشان داده شده است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیره‌های موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه دوازدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۲۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱۰/۱۵۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که پایداری مالی پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه دوازدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸۵٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های مالیک و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه سیزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۴۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۹۹۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که کیفیت سود پایین بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه سیزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود

جدول ۱۰. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های دوازدهم تا پانزدهم



جدول ۱۱. نتایج بررسی فرضیه‌های دوازدهم تا پانزدهم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R^2)
پایداری مالی پایین	۰/۵۲۱	۱۰/۱۵۱	٪۸۵
کیفیت سود پایین	۰/۶۴۵	۰/۹۹۸	٪۱۴
هموارسازی سود بالا	۰/۲۱۵	۱/۱۴۱	٪۱۴
مدیریت سود بالا	۰/۹۸۵	۸/۶۳۶	٪۵۹

مدل، حدود ۱۶٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سلیم و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد.

در آزمون فرضیه هجدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۳۰۲ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۱۱۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نسبت‌های مالی پایین بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه هجدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های سالاروند مجد (۱۳۹۴) می‌باشد.

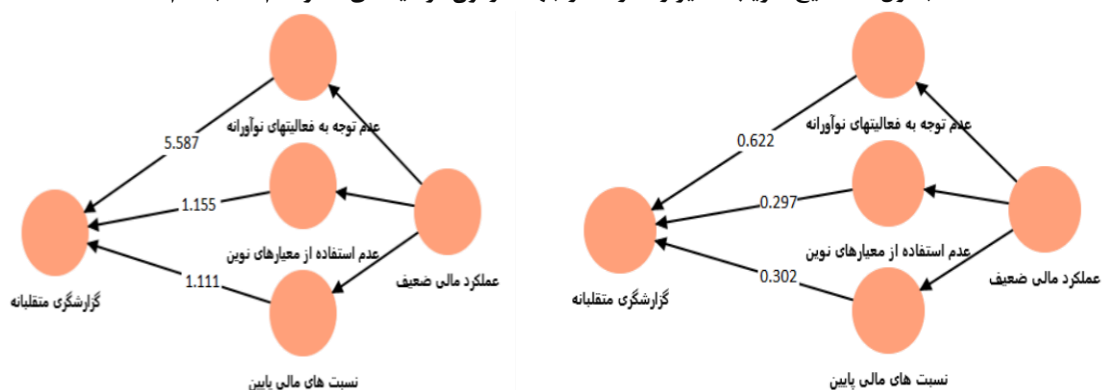
آزمون فرضیه‌های شانزدهم تا هجدهم

نتایج بررسی فرضیه‌های شانزدهم تا هجدهم پژوهش در جدول ۱۲ و ۱۳ نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیره‌های موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه شانزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۲۲ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۵/۵۸۷ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نداشتن توجه به فعالیت‌های نوآورانه بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه شانزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۶۱٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های دنیز و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

در آزمون فرضیه هفدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۹۷ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۱۵۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که استفاده نکردن از معیارهای نوین بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه هفدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین

جدول ۱۲. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های شانزدهم تا هجدهم



جدول ۱۳. نتایج بررسی فرضیه‌های شانزدهم تا هجدهم

ضریب تعیین (R ²)	اعداد معناداری t	ضریب مسیر (β)	متغیر
٪۶۱	۵/۵۸۷	۰/۶۲۲	عدم توجه به فعالیت‌های نوآورانه
٪۱۶	۱/۱۵۵	۰/۲۹۷	عدم استفاده از معیارهای نوین
٪۱۳	۱/۱۱۱	۰/۳۰۲	نسبتهای مالی پایین

مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های امیرلو (۱۳۹۹) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیست‌ویکم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۰۰ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۸۷۷ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که تفکیک نمودن نقش مدیرعامل از نقش ریاست هیأت مدیره بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه بیست‌ویکم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۲۰ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جان و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیست‌ودوم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۴۴۷ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۸/۲۵۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ثبات بیش از حد مدیرعامل بر گزارشگری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه بیست‌ودوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۷۳ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جوان (۱۳۹۵) می‌باشد.

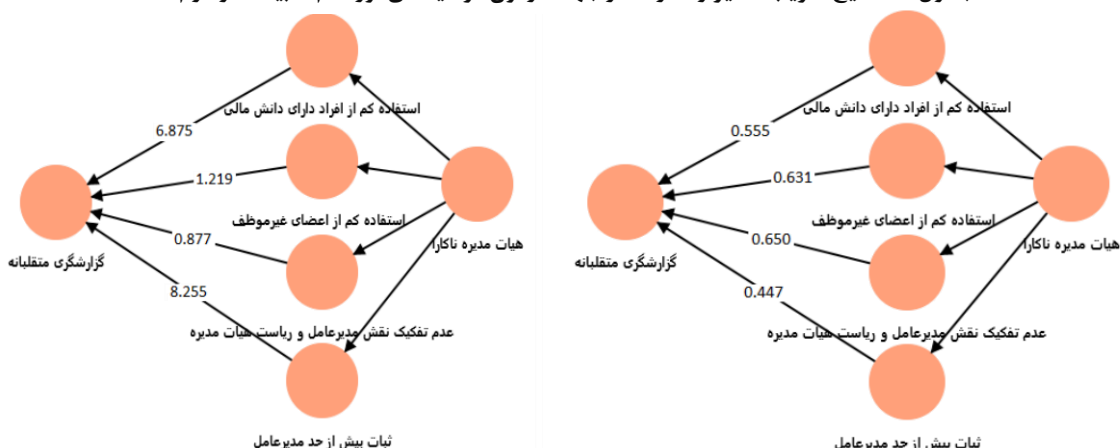
آزمون فرضیه‌های نوزدهم تا بیست و دوم

نتایج بررسی فرضیه‌های نوزدهم تا بیست و دوم پژوهش در جدول ۱۴ و ۱۵ نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیره‌های موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه نوزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۵۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۶/۸۷۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که استفاده کم از اعضای دارای دانش مالی بر گزارشگری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه نوزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۷۱ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های کاردیالو (۲۰۱۷) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیستم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۳۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۲۱۹ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که استفاده کم از اعضای غیرموظف بر گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه بیستم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ٪۶ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر

جدول ۱۴. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های نوزدهم تا بیست و دوم



جدول ۱۵. نتایج بررسی فرضیه‌های نوزدهم تا بیست و دوم پژوهش

ضریب تعیین (R ²)	اعداد معناداری t	ضریب مسیر (β)	متغیر
۰/۷۱	۶/۸۷۵	۰/۵۵۵	استفاده کم از اعضای دارای دانش مالی
۰/۰۶	۱/۲۱۹	۰/۶۳۱	استفاده کم از اعضای غیرموظف
۰/۲۰	۰/۸۷۷	۰/۶۰۰	عدم تفکیک نقش مدیرعامل از نقش ریاست هیأت مدیره
۰/۷۳	۸/۲۵۵	۰/۴۴۷	ثبات بیش از حد مدیرعامل

متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سعدی (۱۳۹۵) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیست و پنجم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۷۴ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۶/۷۵۴ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که نوسان بالای سودآوری بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه بیست و پنجم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۰/۶۶ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های رشیدی (۱۳۹۸) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیست و ششم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۱۲ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۶/۳۴۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که عدم اطمینان محیطی بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه بیست و ششم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۰/۵۲ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سعدی (۱۳۹۵) می‌باشد.

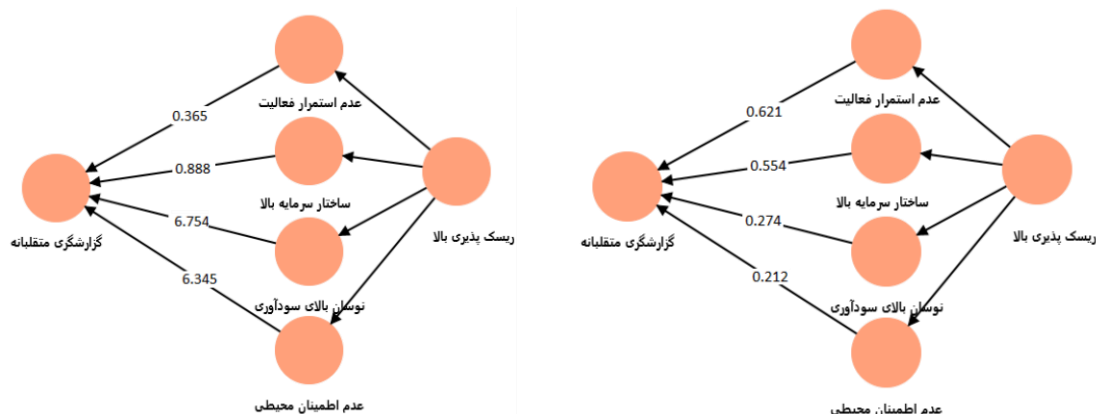
آزمون فرضیه‌های بیست و سوم تا بیست و پنجم

نتایج بررسی فرضیه‌های بیست و سوم تا بیست و پنجم پژوهش در جدول ۱۶ و ۱۷ نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیره‌های موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه بیست و سوم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۲۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۳۶۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که عدم استمرار تداوم فعالیت بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه بیست و سوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۰/۷ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های شنان حسین (۱۴۰۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه بیست و چهارم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۵۴ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۸۸۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ساختار سرمایه بالا بر گزارشگری متقلبانانه تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه بیست و چهارم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۰/۷ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات

جدول ۱۶. نتایج ضریب مسیر و آماره t در جهت آزمون فرضیه‌های بیست و دوم تا بیست و پنجم



جدول ۱۷. نتایج بررسی فرضیه‌های بیست و سوم تا بیست و پنجم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R ²)
ریسک‌پذیری بالا	عدم استمران تداوم فعالیت	۰/۶۲۱	۰/۳۶۵
	ساختار سرمایه بالا	۰/۵۵۴	۰/۸۸۸
	نوسان بالای سودآوری	۰/۲۷۴	۶/۷۵۴
	عدم اطمینان محیطی	۰/۲۱۲	۶/۳۴۵

نتیجه‌گیری و بحث

گزارش‌های مالی مستخرج از صورتهای مالی؛ اطلاعات مفید و مربوطی را در جهت ارزیابی عملکرد فعلی و آتی شرکت در اختیار استفاده‌کنندگان برون سازمانی و سایر ذینفعان قرار می‌دهد. این گزارش‌ها باید بصورتی باشند که در گام نخست استانداردهای لازم را رعایت نموده و ساختار مناسبی داشته باشند و در گام بعد اطلاعات جامع و کاملی را برای سایر اقشار استفاده‌کننده فراهم آورند. بدیهی است هر چه این گزارش‌ها کامل‌تر و شفاف‌تر باشند، زمینه‌های اتخاذ تصمیم‌های صحیح و آگاهانه را فراهم خواهند آورد و از این مسیر می‌توانند موجبات کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان استفاده‌کنندگان برون سازمانی و سطوح مختلف مدیریت فراهم نمایند. از آنجاکه صورتهای مالی انعکاس‌دهنده عملکرد مدیریت می‌باشند مدیران همواره در تلاش هستند تا با بهتر نشان دادن وضعیت عمومی شرکت؛ کارنامه عمل خود را درخشان‌تر نشان داده و موجبات ابقای بیشتر خود را فراهم نمایند. از این‌رو ممکن است از طریق برخی اقدامات غیر قانونی در صدد حصول به این هدف باشند. یکی از این اقدامات دست‌کاری در فعالیت‌های شرکت و انعکاس اثرات آن‌ها بر شفافیت در گزارشگری مالی است. این امر باعث خدشه دار شدن گزارشگری مالی شده و کیفیت آن را دستخوش تغییر می‌نماید. نتیجه این امر؛ ابهام در گزارشگری مالی بوده و این امر فراهم‌کننده زمینه‌های تقلب در

گزارشگری مالی است. از آنجا که گزارشگری مبتنی بر تقلب یک فعالیت عمدی و عامدانه است، مدیران می‌توانند با شناسایی نقاطی که می‌تواند گزارشگری مالی را تحت تأثیر خود قرار دهد، به دنبال راهکاری غیرقانونی برای بهتر جلوه دادن وضعیت مالی شرکت باشند.

باید دانست تقلب در گزارشگری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است. تقلب انحرافات و دستکاری‌های صورت گرفته در صورتهای مالی را شامل می‌شود که توسط طرف‌های یک امر مالی انجام شده است. همچنین گزارشگری مالی متقلبانه با مواردی همچون تحریف یا تقلب در صورتهای مالی سروکار دارد. افزایش شمار و تنوع تقلب در سیستم گزارشگری مالی، تهدیدی بر کیفیت این سیستم می‌باشد. امروزه نیز بسیاری از تقلب‌ها سوی مدیران صورت می‌گیرد که ناشی از انگیزه‌های مالی و غیر مالی در سازمان‌ها می‌باشد. تقلب در صورتهای مالی بسیار مورد توجه سرمایه‌داران و همچنین خود حسابداران قرار گرفته است. زیرا از یک سوء میزان ریسک سرمایه‌داران را با توجه به تقلب‌هایی که در صورتهای مالی رخ می‌دهد را کاهش می‌دهد و از یک سوء اعتبار حسابداران را زیرسوال می‌برد. گزارشگری مالی متقلبانه منجر به ارائه اطلاعات نا صحیح به بازار می‌شود و بر کارایی بازار در تخصیص منابع اثر می‌گذارد که پیامد آن سلب اعتماد سرمایه‌گذاران از بازار خواهد بود. در گزارشگری مالی متقلبانه، مدیران اجرایی اغلب کنترل‌هایی را

زیر پا می گذارند که در شرایط معمول، دارای اثربخشی کارکرد هستند. جلوگیری از بروز چنین شرایطی مستلزم اعمال راهبری صحیح سهامداران از طریق نظارت دقیق بر مدیریت اجرایی و حسابرسی منظم شرکت‌ها است.

بدیهی است گزارشگری مالی غیر شفاف همه منافع گروه‌های مختلف استفاده کننده از اطلاعات صورتهای مالی را به‌نحای مختلف تحت تأثیر می دهد. بدین ترتیب بقای شرکت و پایداری عملکرد آن دستخوش تغییر شده و کیفیت گزارشگری مالی آن؛ تنزل می یابد. ذکر این نکته ضروری است که ممکن است برخی قوانین و مقرراتی وجود داشته باشد که به گونه ای توانایی کاهش گزارشگری مالی متقلبانه را داشته باشد، اما هیچکدام از آن‌ها نمی‌تواند بصورت کامل از ارائه گزارش‌های مالی مبتنی بر تقلب جلوگیری نماید. نظر به اهمیت این موضوع؛ ضرورت تهیه یک مدل مفهومی برای شناسایی و کشف عوامل موثر بر گزارشگری مالی متقلبانه مدیران، به چشم می خورد. بدیهی است شناسایی این عوامل می‌تواند از طریق کاهش گزارشگری متقلبانه باعث کاهش ریسک حسابرسی شده و بازتاب این امر، خود را در بهبود پایداری عملکرد نشان میدهد.

در ادامه به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده که طی این مسیر بر اساس آزمون فرضیه اصلی اول دریافتیم که عدم توجه به مدیریت استعداد و بهره‌وری کارکنان باعث بروز گزارشگری مالی مقلبانه می‌شود. از این‌می‌بایست از طریق ایجاد یک محیط کاری سالم، اشتراک تجربیات کارمندان، برنامه‌ریزی هوشمندانه، واگذاری وظایف غیر ضرور و توجه به فعالیت‌های نوآورانه، زمینه‌های بهبود مدیریت استعداد و بهره‌وری کارکنان را فراهم نمود تا از این کانال، بتوان گزارشگری متقلبانه را کنترل نمود.

بر اساس آزمون فرضیه اصلی دوم دریافتیم که افزایش معاملات با اشخاص وابسته باعث بروز گزارشگری متقلبانه میشود. لذا بر این اساس می‌بایست در جهت کاهش اثرات سوء این معاملات، زمینه‌های بهبود افشای بیشتر جزئیات اینگونه معاملات فراهم شود تا در این مسیر، یکی از ابعاد حاکمیت شرکتی تقویت شده و مانع بروز گزارشگری متقلبانه شود.

بر اساس آزمون فرضیه اصلی سوم دریافتیم که هرچه ابهام در گزارشگری مالی بیشتر باشد، امکان بروز گزارشگری مالی متقلبانه بیشتر است. از این‌رو می‌بایست از طریق بهبود شفافیت اطلاعاتی و افشای بیشتر اطلاعات غیر مالی، زمینه‌های جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را فراهم نموده و از این کانال، تلاش شود گزارشگری مبتنی بر تقلب کاهش یابد.

بر اساس آزمون فرضیه اصلی چهارم، این نتیجه حاصل شد که پایداری مالی پایین می‌تواند زمینه‌ساز گزارشگری مبتنی بر تقلب باشد. از این‌رو می‌توان به مدیران پیشنهاد داد تا از طریق عدم دست‌کاری درآمدها و هزینه‌ها و همچنین کاهش محافظه‌کاری حسابداری، در ابتدا مدیریت سود را کاهش داده و در گام بعد شفافیت و کیفیت سود را تقویت نمایند تا از این طریق بتوانند کاهنده گزارشگری متقلبانه باشند.

بر اساس آزمون فرضیه اصلی پنجم این نتیجه بدست آمد که توجه به فعالیت‌های نوآورانه می‌تواند باعث تنزل گزارشگری مبنی بر تقلب باشد. از این منظر می‌توان از طریق برنامه‌ریزی در جهت حصول به اهداف بلندمدت، ارائه راهکاری لازم برای استفاده بیشتر از ظرفیت‌های شرکت و ... زمینه‌ساز بهبود نوآوری بوده و در گام بعد گزارشگری متقلبانه را کاهش داد.

بر اساس یافته‌ها می‌توان بیان داشت درحالی‌که برای هیچ شرکتی و سازمانی وقوع تقلب باورپذیر نیست، اما متأسفانه این امر ممکن بوده و اتفاق می‌افتد. به‌طورمعمول، تقلب جرمی است که بر اساس فرصت‌ها رخ می‌دهد، به این معنی که اجرای اقدامات پیشگیرانه در این زمینه می‌تواند تا پیش از شروع تقلب به کاهش آن کمک شود. در این مسیر چند مرحله وجود دارد که می‌توان بدون توجه به اندازه سازمان برای کاهش خطر تقلب از آن‌ها استفاده نمود. باید توجه داشت، یکی از راه‌های کاهش تقلب زمانی است که مکانیسم‌های تنظیم‌شده‌ای برای گزارش دهی رسمی تقلب در دست باشد.

تعریف یک خط‌مشی شفاف افشاگری تقلب برای سازمان و کارکنان از اولویت‌هاست؛ می‌بایست اطمینان حاصل شود که این خط‌مشی جلوگیری از تقلب به‌عنوان بخشی از شرایط پذیرش کارکنان و بخشی از راهنمای کارمندان باشد.

در این مسیر می‌توان کارکنان را تشویق نموده تا در زمان مواجهه با هر نکته یا نگرانی در رابطه با تقلب، آن را ارائه کنند و از توانایی آن‌ها نسبت به انجام این کار از طریق ایمیل، تلفن یا صندوق پیشنهادها اطمینان لازم حاصل شود. همچنین می‌توان کارمندان را یاری نمود تا به این واقعیت آگاه باشند که آن‌ها نیز بخشی از گروه حفاظت از تقلب در سازمان به‌حساب می‌آیند. همچنین می‌توان از کنترل داخلی امنیت داده‌ها، دارایی‌ها و هرگونه اطلاعات اختصاصی خود اطمینان حاصل نموده و آن‌ها را طبق یک برنامه منظم به‌روز نمود.

یکی از مهم‌ترین کنترل‌هایی که می‌توان در جهت کاهش تقلب، پیاده‌سازی کرد، تفکیک معاملات است. بدین‌صورت اگر قصد بر این باشد که چند نفر درگیر یک فرآیند شوند، تقلب دشوارتر خواهد شد. زیرا به‌طورمعمول، تقلب فقط توسط یک نفر

یادشده قرار داشته باشند، زیرا به تبع این امر، در این گونه واحدها احتمال مواجهه با گزارشگری متقلبانه در سطح نازلی بوده و احتمال انجام سرمایه‌گذاری‌های موفق، بالاتر خواهد بود. به مراجع استاندار گذاری پیشنهاد می‌گردد استاندارهای مدون و لازم‌الاجرائی را برای کاهش ثبات بیش‌ازحد مدیرعامل، کاهش عدم اطمینان محیطی، استفاده بیشتر از اعضای دارای دانش مالی در ترکیب هیأت مدیره، استفاده بیشتر از اعضای غیرموظف در ترکیب هیأت مدیره را در جهت کاهش گزارشگری متقلبانه مدیران؛ تدوین نمایند.

فهرست منابع

- Asha, RB, Suresh, Kumar KR. Credit card fraud detection using artificial neural network.(2021). Global Transitions Proceedings23 January 2021.
- Barzegar Abbaspour, K, Islami Mofidabadi, H, Ebrahimi Shaghghi, M. The effect of auditor characteristics and board structure on the probability of fraud in the financial statements of commercial companies.(2023). Judgment and decision making in accounting, number 7, period 2, autumn 2023 (in persian).
- Dadashi, I, Atighi, A. Managers' ability and fraudulent financial reporting; Emphasizing the role of downward rotation of independent auditors.(2021).Financial Accounting Knowledge, Volume 8, Number 3 - Serial Number 30.
- Ezani, E, Etemadi, H, Azar, A. Presenting a new approach in predicting and detecting fraud in financial statements using the bee algorithm.(2018). Scientific-research number 38 (Ministry of Science) ISC (in persian).
- Jonathan, M.Karpoff. The future of financial fraud.(2020).Journal of Corporate Finance, Available online 16 July 2020, 101694.
- Jones, S. The Impact of Free Cash Flow, Financial Leverage and Accounting Regulation on Earnings Management in Australia's.(1991).Old and New Economics, Managerial Finance. Vol.27. No.12 .pp. 19-38
- Khajovi, Sh, Ebrahimi, M. Modeling of influencing variables to detect fraud in financial statements using data mining techniques.(2016). Scientific-Research Number 33 (Ministry of Science) (in persian).
- Kiran, Maka, Pazhanirajan, Sujat, Mallapur. Selection of most significant variables to detect fraud in financial statements.(2020).Materials Today: Proceedings, Available online 6 November 2020.
- Mahdavi, Gh, Ghahrmani, Aa. Presenting a model to detect fraud by auditors using artificial neural network.(2016). Scientific-Research Number 67 (Ministry of Science) (in persian).
- Mohammadzadeh, E. Prediction of fraud schemes used in fraudulent financial reporting using data mining methods.(2019). Master's domestic thesis, Al-Zahra University (S), Faculty of Social and Economic Sciences (in Persian).

به‌تنهایی انجام می‌شود، بنابراین اگر افراد بیشتری درگیر فرآیند باشند، امکان جلوگیری از تقلب بیشتر است.

از طرف دیگر پیشنهاد می‌شود هیچ‌گاه از یک کارمند به‌تنهایی برای مدیریت چرخه پردازش وجه نقد استفاده نشود. در این مسیر؛ سازمان‌ها با اختصاص دادن بیش از یک کارمند برای رسیدگی به پردازش و حسابداری وجه نقد از ابتدا تا انتها، می‌توانند فرصت تقلب را کاهش دهند. زیرا سیستم‌های پردازش پرسنل متعدد، نه‌تنها در کاهش تقلب بلکه در تأمین امنیت وجه نقد دریافتی و تطبیق مناسب کمک‌های مالی نیز سودمند هستند.

همچنین پیشنهاد می‌شود هنگام پردازش پول نقد و چک یا تطبیق وجه نقد، چک و پرداخت، اطمینان حاصل شود که وظایف مالی سازمان خود تفکیک شده است. زیرا در صورتی که شخصی که مرتکب تقلب شده تنها شخصی باشد که به‌تمامی سیستم حسابداری دسترسی دارد، پنهان کردن فعالیت‌های متقلبانه بسیار آسان‌تر است.

به مدیران واحدهای تجاری پیشنهاد می‌گردد زمینه‌های بهبود توجه به مدیریت استعداد کارکنان، توجه به مدیریت بهره‌وری کارکنان، کاهش معاملات با اشخاص وابسته، کاهش ابهام در گزارشگری مالی، بهبود پایداری مالی، کاهش مدیریت سود، توجه به فعالیت‌های نوآورانه، استفاده بیشتر از اعضای دارای دانش مالی، کاهش ثبات بیش‌ازحد مدیرعامل، کاهش نوسان بالای سودآوری و کاهش عدم اطمینان محیطی، زمینه‌های کاهش گزارشگری متقلبانه را فراهم آورند. همچنین به مدیران پیشنهاد می‌شود ارزیابی داخلی تقلب را در تقویم سازمانی سالانه خود بگنجانند و مطمئن شوند که مدیران و کارمندان از این امر که شرکت به‌طور مرتب ارزیابی‌های تقلب را انجام می‌دهد، آگاه‌اند. همچنین مدیران می‌توانند، برگزاری آموزش سالانه آگاهی از تقلب را نیز در برنامه سازمان خود قرار دهند. زیرا تجربه نشان داده که بیشترین راهنمایی‌ها در زمینه تقلب از طریق سازمان‌هایی ارائه می‌شود که علاوه بر رویه تقلب، به آموزش استاندارد آگاهی از تقلب نیز پرداخته‌اند.

به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌گردد که شرکت‌های هدف سرمایه‌گذاری را بر اساس فاکتورهایی نظیر میزان توجه به مدیریت استعداد کارکنان، توجه به مدیریت بهره‌وری کارکنان، کاهش معاملات با اشخاص وابسته، کاهش ابهام در گزارشگری مالی، بهبود پایداری مالی، کاهش مدیریت سود، توجه به فعالیت‌های نوآورانه، استفاده بیشتر از اعضای دارای دانش مالی، کاهش ثبات بیش‌ازحد مدیرعامل، کاهش نوسان بالای سودآوری و کاهش عدم اطمینان محیطی رتبه‌بندی نموده و در واحدهایی اقدام به سرمایه‌گذاری نمایند که در سطح مطلوبی از فاکتورهای

- Motamedi, Sh, Abzari, M, Fathi, S. Analysis of internal and external factors affecting profit forecast deviation in companies listed on the Tehran Stock Exchange.(2018). Master's thesis, Ministry of Science, Research, and Technology , Isfahan University, Faculty of Administrative Sciences and Economics (in persian).
- Namazi, Mohammad, Hosseininia, Samieh. Content analysis of financial fraud theories and presentation of a multidimensional meta-model of essay fraud.(2018).Scientific-research number 31 (Ministry of Science (in persian.))
- Nejadtolmi, Babak, Niko Maram, Hashem, Vakilifard, Hamid Reza. Investigation of willingness to disclose accounting fraud among private and public sector accountants based on procedural, interactive and distributive justice.(2018).Scientific-Research Number 34 (Ministry of Science((in persian).
- Nowrozi, Mona. Payment of dividends and quality of financial reporting.(2021).Master's thesis, Khatam Institute of Higher Education - Faculty of Accounting and Management (in persian).
- Old Pour, K, Jabarzadeh Kangar Loui, S, Bahri Tahal, J. Presentation of the developed model of the Benish model with an emphasis on the specific characteristics of the company using neural network, vector machine and random forest.(2022). Judgment and decision making in accounting, number 4, period 1, winter 1401(in persian).
- Rasa, Kanapickienė, Živilė,Grundienė. The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios.(2015).Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 213, 1 December 2015, Pages 321-327.
- Richard, Henderson. Using graph databases to detect financial fraud.(2020).Computer Fraud & Security, Volume 2020, Issue 7, July 2020, Pages 6-10.
- Salal, F. Effect and application of management incentives to detect fraud in financial reporting by independent auditors.(2021).Doctoral dissertation in the country, Ferdowsi University of Mashhad, Faculty of Administrative and Economic Sciences (in persian).
- Shams, A.The role of organizational skepticism in relation to the risk of fraud detection and the skepticism of the auditor's profession.(2022).Judgment and decision making in accounting, number 2, period 1, summer 1401 (in persian).
- Yuh-Jen, Chen, Wan-ChingLiou, Yuh-MinChen, Jyun-HanWu. Fraud detection for financial statements of business groups.(2019).International Journal of Accounting Information Systems, Volume 32, March 2019, Pages 1-23



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 59/ Autumn 2026

The Effect of Organizational, Governance and Earnings Information Content-based Factors on Managers' Fraudulent Reporting

Morteza Delkhosh

Ph.D Student of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

Mohsen Hamidian

Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
(Corresponding Author)
hamidian_2002@yahoo.com

Ehsan Kamali

Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

Abstract

The present research has analyzed the effect of organizational, governance and profit information content-based factors on the of managers' fraudulent reporting. This research is practical in terms of its purpose, and in terms of the fact that the current state of the variables has been analyzed and examined through the use of information collection, through past information, in terms of the method of implementation, in the line of descriptive-causal studies and in terms of the method Compilation is in the line of library studies. The statistical population of this research is all the members of the public accountants community, and the required data was collected through researcher-made questionnaires among 338 people who were selected as a statistical sample using the Cochrane sampling method. after that; To analyze the data, inferential statistics methods such as t-test and structural equation modeling by PLS method were used. The results of this research showed that not paying attention to employee management, not paying attention to employee productivity management, transactions with related parties, ambiguity in financial orientation, low financial stability, high profit management, not paying attention to innovative activities, low use of knowledgeable members. Financial, excessive stability of the CEO, high volatility of profitability and environmental uncertainty have a positive and significant effect on the of fraudulent reporting by managers.

Keywords: fraud, financial reporting, fraudulent financial reporting.

