

## بررسی تأثیر استقرار کمیته حسابرسی و دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر گزارشگری مالی متقلبانه

رویا رجبی دماوندی<sup>۱</sup>

فرزین خوشکار<sup>۲\*</sup>

داود گرگی زاده<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۲۳ تاریخ چاپ: ۱۳۹۹/۰۹/۰۳

### چکیده

هدف این پژوهش مطالعه بررسی تأثیر استقرار کمیته حسابرسی و دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر گزارشگری مالی متقلبانه می باشد. قابل ذکر است بازده زمانی در این پژوهش محدود به سالهای ۱۳۹۰-۱۳۹۷ می باشد، همچنین این پژوهش دارای دو فرضیه می باشد. پژوهش انجام شده از نظر نوع هدف جزء پژوهش های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی - استقرایی صورت گرفته است و برای تجزیه و تحلیل فرضیه ها از تحلیل پانلی کمک گرفته شده است. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که استقرار کمیته حسابرسی و دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر گزارشگری مالی متقلبانه یعنی تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از انگیزه های متقلبانه مدیریت تأثیر معنادار و معکوسی دارد؛ اما تأثیر استقرار کمیته حسابرسی و دوگانگی وظیفه مدیر عامل (جدایی نقش) بر گزارشگری مالی متقلبانه بدون انگیزه های مدیریت معنی دار نیست.

### واژگان کلیدی

کمیته حسابرسی، دوگانگی وظیفه مدیرعامل و گزارشگری مالی متقلبانه.

<sup>۱</sup> دانشجو کارشناسی ارشد حسابداری، گرایش حسابرسی، گروه حسابداری موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

<sup>۲</sup> مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (\* نویسنده مسئول، استاد راهنما

[fkhoshkar83@hnhk.ac.ir](mailto:fkhoshkar83@hnhk.ac.ir)

<sup>۳</sup> مدرس، گروه حسابداری و مدیریت موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

## مقدمه

برای سالیان متمادی در گذشته، اقتصاددانان فرض می کردند که تمامی گروه های مربوط به یک شرکت سهامی برای یک هدف مشترک فعالیت میکنند؛ اما در سی سال گذشته، اقتصاددانان موارد بسیاری از تضاد منافع بین گروه ها و چگونگی مواجهه شرکت ها با این گونه تضادها را مطرح کرده اند. به طور کلی این موارد، تحت حاکمیت شرکتی در حسابداری بیان میشود. عنوان حاکمیت شرکتی، قوانین و مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ ها و سیستم هایی است که موجب دستیابی به هدف های پاسخ گویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می شود. تأکید مبانی اولیه حاکمیت شرکتی، بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت ها و حقوق سهامداران قرارداد داشت و بعدها با طرح دیدگاه های جدیدتر، به سمت توجه جدی به حقوق کلیه ذینفعان و اجتماع گرایش یافت. فروپاشی شرکت های بزرگی مانند انرون و ورلد کام در آمریکا توجه همگان را به نقش برجسته حاکمیت شرکتی و توجه جدی به اصول نامبرده درمورد پیشگیری از وقوع چنین فروپاشی هایی جلب کرده است (یانگ و همکاران، ۲۰۱۷)

از دیدگاه نظریه نمایندگی، مشکلات نمایندگی بین مالک و نماینده، مبنایی برای حاکمیت شرکتی است. سرمایه گذاران، (مالکان) شرکت هستند که با ارائه منابع (بدهی یا سرمایه) شرکت را راه اندازی و مدیریت روزانه آن را به مدیران حرفه ای به عنوان "نماینده" واگذار می کنند. جدایی مالکیت از کنترل، مزایایی مانند مدیریت تصمیم های تأمین مالی و سرمایه گذاری افراد حرفه ای و متخصص دارد؛ اما ظرفیت ایجاد مسائل نمایندگی را نیز دارد. تقلب در صورت های مالی، یکی از موارد مسأله نمایندگی است که مدیران با ارائه اطلاعات گمراه کننده به مالکان، درصدد پیشینه کردن منافع شخصی خود هستند؛ از این رو، فعالیت های مدیران ارشد با عواملی محدودی می شود که حاکمیت شرکت های تحت مدیریت آنها را تشکیل و تحت تأثیر قرار می دهد (بهادری، ۲۰۱۶)

## بیان مسئله

در دو دهه اخیر، پس از رسوایی های شدید مالی در سطح شرکت های بزرگ، کمیته حسابرسی از اهمیت ویژه ای برخوردار شده است و امروزه با پررنگ شدن نقش حاکمیت شرکتی، نیاز به کمیته حسابرسی بیش از پیش احساس می شود. در ایران نیز با افزایش خصوصی سازی و واگذاری شرکت های دولتی و نیز توسعه بازار سرمایه، کمیته حسابرسی به عنوان جزئی از ارکان راهبری، عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی است و اعتبار صورت های مالی حسابرسی شده را افزایش می دهد. از طرف دیگر، شرکت ها و سهامداران برای نظارت دقیق تر بر زمینه هایی هم چون ریسک، جلوگیری از اتلاف منابع شرکت، صحت گزارشگری مالی و رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، بر قضاوت اعضای کمیته حسابرسی اتکا می کنند. هر عضو کمیته حسابرسی، برای انجام وظایف خود به شناخت درست و آشکار وظایف خود با توجه به منشور فعالیت کمیته و سایر الزامات قانونی نیاز دارد. برای نمونه، منشور کمیته حسابرسی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، بندهایی درباره استقلال و تخصص اعضای کمیته دارد (نصیرزاده و همکاران، ۱۳۹۷).

از طرفی دیگر دوگانگی نقش مدیرعامل به وضعیتی که مدیر عامل رئیس هیئت مدیره نیز باشد اطلاق می گردد. دو تئوری

نمایندگی و مباشرت پیش‌بینی‌هایی مخالف یکدیگر در رابطه با وظیفه دوگانگی مدیرعامل بعنوان ساز و کارهای حاکمیت شرکتی دارند؛ به عبارت دیگر، تئوری نمایندگی عنوان می‌کند که تفکیک وظایف مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره نظارت مؤثر توسط هیئت‌مدیره را بهبود می‌بخشد؛ اما در مقابل تئوری مباشرت عدم تفکیک وظایف مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره را موجب بهبود عملکرد سازمان می‌داند (یعقوبی و همکاران ۱۳۹۲). دوگانگی وظیفه مدیرعامل می‌تواند به طور بالقوه ریسک تصمیم‌گیرنده نهایی بودن مدیرعامل در زمینه گزارشگری مالی را افزایش داده، در نتیجه ممکن است هزینه نظارت بر رفتار مدیریت (ارزش شرکت) را افزایش دهد.

همچنین تقلب در گزارشگری مالی، یک تحریف عمد از صورتهای مالی است که کاربران را گمراه می‌کند. این مساله موجب ایجاد زیانهای عمده به سازمان‌ها میشود، اعتبار حرفه حسابداری را مخدوش میکند و بر اعتماد عمومی به نشر صورتهای مالی تاثیرگذار است (آوانگ و همکاران، ۲۰۱۶). تقلب در صورتهای مالی، انحطاط اخلاقی کارمندان را سبب می‌شود و به کیفیت رابطه‌های تجاری لطمه می‌زند (مونگلینگ و همکاران، ۲۰۰۸). تقلب، یک معضل اخلاقی مهم برای کسب و کار است و جدیدترین مساله مشترک در محیط کسب و کار حاضر محسوب می‌شود (اسمیت و همکاران، ۲۰۰۵).

تقلب اصطلاحی عام و دربرگیرنده همه توانایی‌های متعددی که یک فرد قادر است با مهارت به کارگیرد تا مزایایی را با ارایه نادرست اطلاعات به دیگران به دست آورد، است. به عبارت دیگر، تقلب اصطلاحی است که برای توصیف فرایند فریب دادن، اعتماد و نیرنگ برای به دست آوردن نوعی منفعت از شخص یا اشخاص دیگر که به گونه معمول نفع مالی است، به کار برده می‌شود. تقلب، با اشتباههای غیرعمدی بسیار تفاوت دارد. برای اینکه تقلب رخ دهد، شخص متقلب باید به گونه عمدی و از روی قصد برای به دست آوردن منفعت، دیگران را اغفال کند (دارابی و همکاران، ۱۳۸۸)؛ بنابراین در این پژوهش بر آن شدیم که این مسئله را بررسی کنیم، آیا استقرار کمیته حسابرسی و دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر گزارشگری مالی متقلبانه تاثیر دارد یا خیر؟

### پیشینه داخلی

کارشناسان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر توانایی مدیریت در کنترل بحران مالی درون سازمانی و احتمال گزارشگری متقلبانه پرداختند. نتایج نشان داد که مدیران برای برون رفت از وضعیت بحران مالی اقدام به گزارشگری خدعه‌آمیز نکرده‌اند و فقط به مدیریت سود آن هم در چارچوب اصول حسابداری دست زده‌اند.

فخاری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت پرداختند. نتایج نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین وجود کمیته حسابرسی و محیط اطلاعاتی شرکت وجود دارد. عبارتی دیگر با استقرار کمیته

حسابرسی در شرکت‌ها محیط اطلاعاتی آن‌ها شفاف تر شده و مقدار شاخص افزایش یافته است. رحمانی و همکاران (۱۳۹۶، ۱۷) به بررسی تاثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین نگرش، هنجارهای انتزاعی و تمایل به بروز تقلب گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با

اتکا به یافته‌ها می‌توان دریافت که نظریه عمل منطقی در بررسی تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی موثر است. افزون بر آن، لازم است که موارد موثر در بروز تقلب در گزارشگری مالی و به ویژه عوامل فردی و روانی موثر در آن با دقت بیشتری بررسی شود.

لاری دشت بیاض (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی ارتباط میان ویژگیهای کمیته حسابرسی با ارائه به موقع گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است؛ ولیکن استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد

### پیشینه خارجی

آنوار کاماردین و همکاران (۲۰۱۹، ۴۲۸) به بررسی تاثیر تنوع هیئت مدیره (جنسیت و تنوع نقش)، بر احتمال تقلب صورت وضعیت مالی مرتبط پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تقلب بیانیه مالی به طور مثبت با تنوع نقش جنسیتی ارتباط دارد. علاوه بر این، بین ویژگی‌های حاکمیتی (اندازه هیئت مدیره، جلسه هیئت مدیره و نقش رئیس دوگانه) بر تقلب صورت وضعیت مالی تاثیر دارد.

شاتناوی و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر مدیریت ریسک بر رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و مدیریت ریسک تاثیر معکوسی بر رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت دارد.

ویویان و همکاران (۲۰۱۸) نقش هیئت مدیره و کمیته حسابرسی در مدیریت ریسک در شرکت‌ها را بررسی کردند.

نتایج آنها نشان می‌دهد هیئت مدیره و به ویژه کمیته حسابرسی با مدیریت ریسک رابطه مثبت و معناداری دارد.

یانگ و همکاران (۲۰۱۷) بررسی تاثیر کمیته حسابرسی و دوگانگی وظایف مدیر عامل بر تقلب در گزارشگری مالی

پرداخته و دریافتند که دوگانگی وظایف مدیر عامل بر تقلب مالی تاثیر دارد؛ اما حضور کمیته حسابرسی بر تقلب در

گزارشگری مالی تاثیری ندارد. صالح و عثمان (۲۰۱۷) به بررسی بین تعداد جلسات هیأت مدیره و تقلب شرکتی پرداختند.

نتایج نشان داد رابطه معناداری بین تعداد جلسات هیأت مدیره و تقلب شرکت وجود دارد.

### فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: استقرار کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد.

فرضیه دوم: دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد.

## روش تحقیق

روش تحقیق به صورت استقرایی است که در آن مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه کتابخانه، مقاله و اینترنت جمع آوری شده و در رد یا اثبات فرضیه های پژوهش با بکارگیری روش های آماری مناسب، از استدلال استقرایی در تعمیم نتایج استفاده شده است. پژوهش حاضر از حیث هدف، از نوع پژوهش ها کاربردی محسوب می شود. پژوهش ها کاربردی توسعه دانش کاربردی در زمینه خاصی است و همچنین از لحاظ ماهیت، پس رویدادی است.

جامعه تحقیق شامل شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران (به جزء شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها، موسسات بیمه و لیزینگ) برای بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ می باشد و با توجه به جامعه آماری، تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان نمونه سیستماتیک تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۹۶۰ سال- شرکت، جهت آزمون فرضیه های آماری محاسبه شده است، در این پژوهش پس از جمع آوری داده ها و محاسبه متغیرها، تجزیه و تحلیل آماری از طریق نرم افزار spss22 انجام شده است.

## متغیرهای تحقیق

### ۱. متغیر وابسته و شیوه محاسبه آن

در این پژوهش متغیر وابسته گزارشگری متقلبانه است. بر اساس مدل دستیابی به پیش بینی ها، در صورتی شرکت مرتکب گزارشگری مالی متقلبانه شده است که صورتهای مالی خود را در دوره بعد تجدید ارائه کرده باشد و این تجدید ارائه ناشی از انگیزه های متقلبانه مدیریت باشد. در این صورت متغیر Fraud مقدار یک را اختیار خواهد کرد. بر اساس مدل دستیابی به پیش بینی ها در صورتی تجدید ارائه صورتهای مالی متقلبانه است که سود گزارش شده اولیه (یعنی، سود مدیریت شده) از سود تجدید ارائه شده (سود واقعی) بزرگتر باشد (تجدید ارائه افزایشی) و همچنین، سود اولیه بزرگتر یا مساوی با سود پیش بینی شده مدیران باشد، درحالیکه سود تجدید ارائه شده کمتر از سود پیش بینی شده است.

$$OI_{jt} \geq MF_{jt} > RI_{jt}$$

در این مدل،  $OI$  سود اولیه،  $RI$  سود تجدید ارائه شده و  $MF$  نیز آخرین پیش بینی توسط مدیران برای سال  $t$  منشر شده است. در سایر موارد، تجدید ارائه غیر متقلبانه در نظر گرفته می شود. برای مثال در صورتیکه تجدید ارائه منجر به تغییر سود نشود یا سود تجدید ارائه

دیتاهای مربوط به کلیه شاخص های بازار بورس از طریق نرم افزار ارائه شده توسط شرکت مبنا با نام تجاری ره آورد نوین تهیه خواهد گردید و سپس این اطلاعات در صفحه گسترده پیاده و از طریق نرم افزارهای آماری SPSS و EVIEWS پردازش و تحلیل شده است.

### ۲. متغیرهای مستقل

#### ۲-۱) دوگانگی وظیفه مدیرعامل

در صورتی که در شرکتی مدیرعامل، رئیس یا نایب رئیس هیات مدیره نیز باشد از شاخص عکس استفاده میکنیم بدین معنا که شخص واحدی باشند.

#### ۲-۲) کمیته حسابرسی

اگر در شرکت کمیته حسابرس وجود دارد.



19/96	11/0 2	4/13	0/74	1/54	14/34	14/81	۹۶۰	SIZE
0/98	0/04	3/65	-0/37	0/44	0/65	0/63	۹۶۰	LEV
0/81	-0/54	3/71	0/80	0/14	0/17	0/19	۹۶۰	ROA

### تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق: تمام متغیرهای پژوهش به استثنای اهرم مالی که میانه آن بزرگتر از میانگین

است دارای چولگی مثبت هستند. با توجه به مثبت بودن ضریب چولگی می توان گفت که توزیع متغیرهای یاد شده دارای چوله به راست هستند. همچنین ضریب کشیدگی تمامی متغیرها مثبت است که با توجه به اینکه کشیدگی توزیع نرمال برابر با ۳ است وضعیت آنها را نسبت به توزیع نرمال نشان می دهد. دور بودن انحراف میانگین از میانگین در بعضی متغیرها نیز بیانگر این است که داده ها پراکنده اند و حول میانگین متمرکز نیستند. آمار نشان می دهد که متغیر اندازه شرکت با انحراف معیار (۱/۵۴) دارای بیشترین پراکنندگی بوده است.

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مستقل نشان می دهد از شرکتها مورد مطالعه ۸۶۶ سال- شرکت یعنی در حدود ۹۱ درصد از شرکتها دارای کمیته حسابرسی بوده اند

شاخص دوگانگی مدیرعامل به صورت معکوس و به معنای جدایی نقش در نظر گرفته شده است

یعنی در ۸۱ درصد از شرکت های بررسی شده یعنی ۷۷۹ سال- شرکت مدیرعامل با رئیس هیئت مدیره نقشی متفاوت داشته است به عبارتی مدیرعامل به عنوان رئیس یا نایب رئیس هیئت مدیره فعالیت نداشته است. توزیع فراوانی متغیر وابسته نشان می دهد که از ۹۶۰ شرکت مورد مطالعه، ۶۱۳ شرکت معادل (۶۳/۸۵) درصد شرکتها صورتهای مالی آنها تجدید ارائه نشده و ۳۴۷ شرکت معادل (۳۶/۱۶) درصد شرکتها صورتهای مالی (ناشی از انگیزه های متقلبانه مدیریت) آنها تجدید ارائه شده است.

### بررسی مانایی متغیرهای تحقیق

بر اساس آزمون «لوین، لین و چو» چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ بوده است، همه متغیرهای مستقل و وابسته در دوره پژوهش در سطح پایا بوده اند پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال های مختلف ثابت بوده است. بر اساس نتایج به دست آمده همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم جمعی وجود ندارد. بنابراین مشکل رگرسیون کاذب وجود نخواهد داشت.

### جدول ۲- آزمون همسانی واریانس فرضیه اول

فرضیه	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
۱	بروش - پاگان	۰,۱۸۹	۰,۱۸۷	تایید فرض صفر

در این پژوهش برای بررسی ناهمسانی واریانس ها از آزمون پرورش-پاگان استفاده می شود. در صورتی که مقدار احتمال برای آماره وایت معنی دار باشد، یعنی واریانس ها ناهمسان هستند و باید تصحیحی بابت این موضوع در مدل انجام شود تا پیش فرض رگرسیونی برقرار شود و در غیر این صورت پیش فرض رگرسیونی برقرار است و نیاز به تصحیح نیست. با توجه به نتایج حاصل از آزمون پرورش - پاگان در سطح خطای پنج درصد فرضیه صفر این آزمون رد نشده است و در نتیجه در رگرسیون ها مشکل ناهمسانی واریانس وجود ندارد.

### جدول ۳- بررسی هم خطی فرضیه اول:

متغیر	ATC	SIZE	LEV	ROA
۱	۱.۵۷	۱.۱۰۶	۱.۰۸	۱.۱۱

با مشاهده مقادیر VIF می بینیم تمام مقادیر کوچک تر از ۵ و بین ۱ و ۳ هستند، به همین دلیل هم خطی بین متغیرها در مدل وجود ندارد.

### جدول ۴- آزمون نسبت درستنمایی مدل فرضیه اول:

آزمون	آماره	سطح معنی داری	نتیجه
۱	۱۴۴.۱۹	۰.۰۰۰	تأیید

این آزمون به عنوان آزمون معناداری مدل است و به عبارتی بیان میکند که آیا نتایج برازش مدل معنادار بوده یا نه. در واقع فرضیه صفر این آزمون، صفر بودن ضرایب تمامی متغیرها است. در بررسی معناداری کل مدل، در صورتی که سطح معنی داری (P-Value) آماره نسبت درستنمایی کمتر از ۰/۰۵ باشد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می شود. نتایج این آزمون در جدول ارائه شده است. با توجه به این که سطح معنی داری این آماره معادل ۰۰۰/۰ می باشد می توان گفت کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد.



## جدول ۵- نتایج آزمون تحلیل رگرسیون مدل اول تحقیق

متغیر وابسته: گزارشگری مالی متقلبانه: تجدید ارائه صورتهای مالی

متغیر	مقدار ضرایب	آماره Z	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
ATC	-۰,۱۱	-۲,۰۹	۰,۰۳۸	معنی دار و منفی	
SIZE	-۰,۱۳	-۱,۵۷	۰,۱۰۸	بی معنی	
LEV	۱,۸۹	۸,۲۳	۰,۰۰۰	معنی دار و مثبت	
ROA	-۱,۲۷	-۴,۱۲	۰,۰۳۱	معنی دار و منفی	
عرض از مبدا (C)	۱,۲۶	۶,۳۲	۰/۰۰۰	معنی دار و مثبت	
آماره درست نمایی	۱۴۴/۱۹		مقدار احتمال آماره درست نمایی		۰/۰۰۰
مک فادان (R2)			۰,۳۷		

هرچقدر مقدار مک فادن بزرگتر باشد، توان تبیین مدل بالاتر است از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر ۳۴۰/ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد

در جدول بالا مدل با رگرسیون لاجیت برآورد شده است که آماره ی نسبت درست نمایی برابر ۱۴۴/۱۹ و در سطح معنی داری ۰/۰۰۰ به دست آمد. از آنجایی که این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی داری وجود دارد؛ و از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر ۳۷/۰ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد.

## آزمون فرضیه اول پژوهش

استقرار کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد.

## نتیجه آزمون:

از آنجایی که مقدار احتمال آماره ی Z برای متغیر ATC برابر ۰/۰۳۸ (معنی دار)، ضریب آن (۰/۱۱) و آماره Z آن برابر با (۰/۰۹) می باشد بنابراین می توان نتیجه گیری کرد که وجود کمیته حسابرسی بر گزارشگری متقلبانه تجدید ارائه

صورت‌های مالی ناشی از انگیزه‌های متقلبانه مدیریت) تاثیر معنادار و معکوسی دارد و همسو با پژوهش پيانگ و همکاران (۲۰۱۷) نمی باشد.

### جدول ۶- آزمون همسانی واریانس فرضیه دوم

نتیجه	احتمال	آماره	آزمون	فرضیه
تایید فرض صفر	۰,۱۰۹	۰,۱۴۰	بروش - پاگان	۲

در این پژوهش برای بررسی ناهمسانی واریانس‌ها از آزمون پرورش-پاگان استفاده می‌شود. در صورتی که مقدار احتمال برای آماره وایت معنی‌دار باشد، یعنی واریانس‌ها ناهمسان هستند و باید تصحیحی بابت این موضوع در مدل انجام شود تا پیش فرض رگرسیونی برقرار شود و در غیر این صورت پیش فرض رگرسیونی برقرار است و نیاز به تصحیح نیست. با توجه به نتایج حاصل از آزمون پرورش - پاگان در سطح خطای پنج درصد فرضیه صفر این آزمون رد نشده است و در نتیجه در رگرسیون‌ها مشکل ناهمسانی واریانس وجود ندارد.

### جدول ۷- بررسی همخطی متغیرهای تحقیق (فرضیه دوم)

متغیر	DRD	SIZE	LEV	ROA
2	۱,۷۳	۱,۳۲	۱,۳۵	۱,۳۷

با مشاهده مقادیر VIF تمام مقادیر کوچک‌تر از ۵ و بین ۱ و ۲ هستند، به همین دلیل هم‌خطی بین متغیرها در مدل وجود ندارد.

### جدول ۸- آزمون نسبت درست‌نمایی مدل تحقیق (فرضیه دوم)

آزمون	آماره	سطح معنی داری	نتیجه
۲	139/65	۰,۰۰۰	تأیید

این آزمون به عنوان آزمون معناداری مدل است و به عبارتی بیان می‌کند که آیا نتایج برازش مدل معنادار بوده یا نه. در واقع فرضیه صفر این آزمون، صفر بودن ضرایب تمامی متغیرها است. در بررسی معناداری کل مدل، در صورتی که سطح معنی داری (P-Value) آماره نسبت درست‌نمایی کمتر از 0/05 باشد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. نتایج این آزمون در جدول ارائه شده است. با توجه به این که سطح معنی داری این آماره معادل ۰/۰۰۰ می‌باشد می‌توان گفت کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار می‌باشد.

## جدول ۹ - نتایج آزمون تحلیل رگرسیون مدل دوم تحقیق

متغیر وابسته: گزارشگری مالی متقلبانه: تجدید ارائه صورتهای مالی				
متغیر	مقدار ضرایب	آماره Z	مقدار احتمال	نتیجه <i>VIF</i>
<i>DRD</i>	-۰,۰۹۲	-۲,۱۷	۰,۰۲۷	معنی دار و منفی
<i>SIZE</i>	-۰,۰۰۵	-۱,۰۵	۰,۳۱۲	بی معنی
<i>LEV</i>	۰,۰۷۶	۱,۲۳	۰,۱۸۰	بی معنی
<i>ROA</i>	-۰,۵۸	-۳,۴۳	۰,۰۱۸	معنی دار و منفی
عرض از مبدا (C)	۰,۸۹	۸,۳۲	۰,۰۰۰	معنی دار و مثبت
آماره درست نمایی	۱۳۹/۶۵	مقدار احتمال آماره درست نمایی	۰/۰۰۰	
( <i>R</i> <sup>2</sup> مک فادان)	0/۲۸			

هرچقدر مقدار مک فادن بزرگتر باشد، توان تبیین مدل بالاتر است از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر ۰,۳۴ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۲۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد

در جدول بالا مدل با رگرسیون لاجیت برآورد شده است که آماره ی نسبت درست نمایی برابر ۱۳۹/۶۵ و در سطح معنی داری ۰/۰۰۰ به دست آمد. از آنجایی که این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی داری وجود دارد؛ و از آنجایی که مقدار آماره مک فادن برای مدل برازش شده برابر ۰,۳۷ می باشد، می توان نتیجه گرفت در حدود ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد.

## بحث و نتیجه گیری:

## آزمون فرضیه دوم پژوهش

دوگانگی وظیفه مدیرعامل (جدایی نقش مدیرعامل از رئیس یا نائب رئیس هیئت مدیره) بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر دارد.

## نتیجه آزمون:

از آنجایی که مقدار احتمال آماره Z برای متغیر DRD برابر ۰/۰۲۷ (معنی دار)، ضریب آن (-۰,۰۹) و آماره Z آن برابر با (-۲,۱۷) می باشد بنابراین می توان نتیجه گیری کرد که دوگانگی وظیفه مدیرعامل (جدایی نقش مدیرعامل از رئیس یا نائب رئیس هیئت مدیره) بر گزارشگری متقلبانه (تجدید ارائه صورتهای مالی ناشی از انگیزه های متقلبانه مدیریت) تاثیر معنادار و معکوسی دارد و همسو با پژوهش یانگ و همکاران (۲۰۱۷) می باشد.

## پیشنادهایی برای پژوهش های آتی

با انجام هر پژوهش، راه به سوی مسیری جدید باز می شود و ادامه راه مستلزم انجام پژوهشهای دیگری است؛ بنابراین، انجام پژوهشهایی به شرح زیر پیشنهاد میشود:

- ۱- پیشنهاد می شود تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی و قصد گزارشگری تقلب مورد بررسی قرار گیرد.
- ۲- پیشنهاد می شود تاثیر سبک حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و حسابرس مستقل و حق الزحمه حسابرس بر گزارشگری مالی متقلبانه مورد بررسی قرار گیرد.
- ۳- پیشنهاد می شود تاثیر دیگر ویژگی های کمیته حسابرسی مانند مدت تصدی، چرخش حسابرس و تعداد جلسات بر گزارشگری مالی متقلبانه مورد بررسی قرار گیرد.

## منابع

۱. رویایی، رضوانعلی، مولایی قولنجی، ایرج و جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۸۸) "بررسی مبانی نظری حسابداری قانونی و تقلب در محیطهای دیجیتالی و ضرورت آموزش آن برای دانشجویان رشته حسابداری"، نشریه دانش حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۱۰۰.
۲. رحمانی، حلیمه، رجب ڈری، حسین (۱۳۹۶) "بررسی تاثیر نظریه عمل منطقی بر تمایل به بروز تقلب در گزارشگری مالی"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۴۲.
۳. فروغی، داریوش، امین، ساکیانی (۱۳۹۵)، "تاثیر دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام" پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۲، پیاپی، ۹، صفحه های ۵۱-۳۱.
۴. فخاری، حسین، محمدی، جواد و حسن نتاج کردی، محسن. (۱۳۹۷)، "تاثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت"، حسابداری مدیریت، مقاله ۵، دوره ۱۱، شماره ۳۶.
۵. فرج زاده دهکردی، حسن، آقایی، لیلیا (۱۳۹۵) "سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه"، مطالعات تجربی حسابداری، مقاله ۵، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صفحه ۹۷-۱۱۴.
۶. کارشناسان، علی، ممثلی، رضا (۱۳۹۸) "تأثیر توانایی مدیریت در کنترل بحران مالی درون سازمانی و احتمال گزارشگری متقلبانه"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، مقاله ۷، دوره ۷، شماره ۲۷، صفحه ۹۵-۱۰۸.
۷. لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، فکور، حسین (۱۳۹۶) "ارتباط میان ویژگی های کمیته حسابرسی با ارائه به موقع گزارش حسابرسی"، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱۰.

۸. نصیرزاده، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی (۱۳۹۷) بررسی تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، ش ۳، ۳۰۳-۳۲۲.
9. Airul (2019). Board Members Diversity and Financial Statements Fraud: Malaysian Evidence Springer Nature Singapore Pte Ltd. Said et al. (eds.), State-of-the-Art Theories and Empirical Evidence, [https://doi.org/10.1007/978-981-10-6926-0\\_10](https://doi.org/10.1007/978-981-10-6926-0_10)
10. Arslan.,M, Zaman., R, Malik., R,K, Mehmood, A, (2014). Impact of CEO Duality and Audit Committee on Firm Performance: A Study of Oil & Gas Listed Firms of Pakistan, Research Journal of Finance and Accounting,47:151-156.
11. Awang, Yunitam Suhaiza Ismail, Abdul Rahim Abdul Rahman. (2016). MEASURING THE POTENTIAL FOR FINANCIAL REPORTING FRAUD IN A HIGHLY REGULATED INDUSTRY. The International Journal of Accounting and Business Society. Vol. 24, No. 1. Pp. 81- 97.
12. Bhaduri, S. N., & Selarka, E. (2016). Corporate Governance: An Overview, In Corporate Governance and Corporate Social Responsibility of Indian Companies. Springer.
13. Chen,x.,Zhanf.,F,Zhang.,s. (2015).CEO Duality and stock price crash risk. Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
14. Mung-Ling, V., Sze-Ling, V., & Chin-Hong, P. (2008). An Empirical Analysis of the Determinants of Corporate Crime in Malaysia. International Applied Economics and Management Letters, 1(1), 13-17.
15. Smith, M., Normah Haji Omar, Syed Iskandar Zulkarnain Sayd Idris, & Ithnahaini\Baharuddin. (2005). Auditors' perception of fraud risk indicators: Malaysian evidence. Managerial Auditing Journal, 20(1), 73-85
16. Yang, D; Jiao, H; Buckland, R (2017). The determinants of financial fraud in chinese frims: Does corporate governance as an institutional innovation matter?. Technological Forecasting & Social Change. 12 (4). 1-12.

# The Impact of Audit Committee Establishment and the Duality of CEO Duty on Fraudulent Financial Reporting

Roya rajabi Damavandi<sup>1</sup>

Farzin Khoshkar<sup>\*2</sup>

Davood Gorjizade<sup>3</sup>

Date of Receipt: 2020/11/13 Date of Issue: 2020/11/23

## Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the establishment of the audit committee and the duality of the CEO's duty on fraudulent financial reporting. It is noteworthy that the time efficiency in this study is limited to the years 1390-1397; also this research has two hypotheses. The research done in terms of the type of purpose is part of applied research and the research method is correlational in terms of nature and content.

The research was conducted in the framework of deductive-inductive reasoning and panel analysis was used to analyze the hypotheses. The results of data analysis showed that the establishment of the Audit Committee and the duality of the CEO's duty have a significant and inverse effect on fraudulent financial reporting, ie the re-presentation of financial statements due to fraudulent management incentives; However, the impact of the establishment of an audit committee and the duality of the CEO's role (role separation) on fraudulent financial reporting without management incentives is not significant.

## Keyword

Audit Committee, CEO Duplicity and Fraudulent Financial Reporting

1. Master of Accounting Student, Auditing major, Accounting Department, Nasser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran
2. Teacher, Department of Accounting and Management, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran (\* Corresponding Author)
3. Teacher, Accounting and Management Department, Nasser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran.