

The Effect of Transactions with Dependents on the Auditor's Inability to Detect Corporate Fraud Using Auditor Level Analysis¹

Saeed Vaseli², Babak Jamshidinavid³, Mehrdad Ghanbari⁴

Received: 2020/12/25

Accepted: 2021/05/10

Research Paper

Abstract

The main purpose of this study was to investigate the effect of transactions with individuals related to the auditor's inability to detect corporate fraud using the analysis of auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In order to collect research literature, library method and taking notes were used. The method of this research was descriptive and based on composite data and regression statistical method was used to examine the relationship between independent and dependent variables. The statistical population of this study was the companies listed on the Tehran Stock Exchange in the period from 2009 to 2018. Using elimination screening sampling method, 97 companies were studied, as a statistical sample size. Data were analyzed and processed using Eviews9 software and statistical tests (logistic regression). The findings of this study showed that in companies with high transactions with affiliates, the probability of fines (inability) of the auditor is high. In other words, transactions with related parties increase the likelihood of the auditor's inability (audit failure due to fraud in the company)

Key Words: Information Complexity, Auditor Inability, Fraud Detection, Transactions with Related Parties

JEL Classification: M41, M42

1. DOI: 10.22034/JSE.2021.11470.1619

2. Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University of Kermanshah Branch Department of Accounting, Faculty of Humanities, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University of Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. (Corresponding Author) jamshidinavid@gmail.com

4. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University of Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.



سازمان بورس و اوراق بهادار، مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

فصلنامه بورس و اوراق بهادار، سال چهاردهم، شماره ۵۴، تابستان ۱۴۰۰، صص ۲۲۲-۱۹۷

تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر ناتوانی حسابرس در کشف تقلب شرکت‌ها با استفاده از تجزیه و تحلیل سطح حسابرسان^۱

سعید واصلی^۲، بابک جمشیدی نوید^۳، مهرداد قنبری^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف اصلی از این پژوهش بررسی تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر ناتوانی حسابرس در کشف تقلب شرکت‌ها با استفاده از تجزیه و تحلیل سطح حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. به منظور گردآوری ادبیات تحقیق از روش کتابخانه‌ای و فیش برداری استفاده شد. روش این تحقیق از نوع توصیفی و مبتنی بر داده‌های ترکیبی بود و برای بررسی میان متغیرهای مستقل و وابسته آن از روش آماری رگرسیون استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال ۱۳۸۷ تا سال ۱۳۹۷ بود. با استفاده از روش نمونه‌گیری غربالگری حذفی تعداد ۹۷ شرکت به عنوان حجم نمونه آماری مورد مطالعه قرار گرفت. تجزیه و تحلیل و پردازش داده‌ها با بهره‌گیری از نرم‌افزار Eviews9 و آزمون‌های آماری (رگرسیون لجستیک) صورت گرفت. یافته‌های این پژوهش نشان داد که در شرکت‌هایی که معاملات با اشخاص وابسته زیاد صورت گرفته است، احتمال جریمه (ناتوانی) حسابرس بالا است. به عبارت دیگر معاملات با اشخاص وابسته باعث افزایش احتمال ناتوانی حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) می‌شود.

واژه‌های کلیدی: پیچیدگی اطلاعاتی، ناتوانی حسابرس، کشف تقلب، معاملات با اشخاص وابسته

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

DOI: 10.22034/JSE.2021.11470.1619

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۳. استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده

مسئول) jamshidinavid@gmail.com

۴. استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

مقدمه

هدف اصلی تمام مؤسسات حسابرسی افزایش کارایی و اثربخشی است. حسابرسان ممکن است با صورت‌های مالی حاوی موارد و تحریفات کشف نشده‌ای مواجه گردند که پس از ارائه گزارش حسابرسی، منتشر شده باشد. چنین افشایی ممکن است به از دست رفتن شهرت حسابرسان، از دست دادن مشتری و در بدترین حالت به دعاوی حقوقی پرهزینه بیانجامد (آذین فرد و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسان می‌توانند با زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی، تعهد حرفه‌ای خود را تضعیف نمایند. رسوایی و تقلب در این حرفه، به علت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان اتفاق می‌افتد (مرادی و افشار ایمانی، ۱۳۹۶). در گستره اقتصاد جهانی، تقلب تأثیر به سزا و قابل تأکیدی بر گزارش حسابرسان دارد. بنابراین، همواره یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های پیش روی پژوهشگران فعال در حوزه تقلب این بوده است، که چگونه می‌توانند یک گام از معرمان یقه‌سفید پیشی بگیرند. با توجه به زیان‌های قابل توجه و خسارت‌های شدیدی که به دلیل تقلب بر پیکره اقتصاد کشورها و جهان وارد شده و می‌شود و هم‌چنین با توجه به تأثیر فزاینده گزارش حسابرسی شرکت‌ها بر ثبات بازارهای مالی، در سال‌های اخیر تلاش‌های گسترده‌ای برای ارتقای عملیات حسابرسی انجام شده که در نتیجه آن ابزارها و فوونی طراحی شده است که حسابرسان بتوانند عملیات حسابرسی خود را با اطلاعات مناسب و درستی انجام دهند. ولی با این حال، پیچیدگی اطلاعات یکی از مشکلات اساسی این حسابرسان در فرایند حسابرسی است که احتمالاً باعث کاهش کشف تقلب شرکت‌ها می‌گردد. از این رو هدف از این پژوهش تدوین مدل تأثیر پیچیدگی اطلاعاتی بر ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب شرکت‌ها با استفاده از تجزیه و تحلیل سطح حسابرسان می‌باشد.

به‌طور کلی، رسوایی‌های شرکت، به سادگی به پیچیدگی‌های اطلاعاتی مانند معاملات با اشخاص وابسته مرتبط می‌شوند که در این مواقع، یک حسابدار رسمی نقش حیاتی را بازی می‌کند، بنابراین، این پژوهش بر شناسایی روابط بین پیچیدگی معاملات با اشخاص وابسته و جرائم حسابداران رسمی ناشی از تقلب شرکت (جریمه حسابرسان)، تمرکز دارد. علاوه بر این، ادبیات قبلی در مورد مشکلات و نقایص در حسابرسی عمدتاً بر تأثیر محافظه‌کاری در حسابرسی و یا بر ارزش سهام مشتریان با تمرکز بر محیط قضایی تمرکز داشتند. این مطالعات از شرکت‌های حسابداری، عمدتاً به دلیل سیستم‌های خاص حسابداری و اقدامات قانونی مربوطه که جرائمی را بر حسابدار رسمی برای تقلب در حسابرسی تحمیل می‌کردند، استفاده کرده‌اند. مطالعات قبلی

بر تقلب و نارسایی در حسابرسی توسط شرکت به دلیل پیچیدگی‌های اطلاعاتی تمرکز نکردند. حسابداران رسمی در کشورهای مختلف با محیط‌های ریسک و طرح ادعای قضایی مختلف و الزامات مختلف برای تأییدیه‌های خاص مواجه هستند. علاوه بر آن در استانداردهای حسابرسی (استاندارد شماره ۲۴۰) به روشنی در خصوص عوامل و آثار پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تقلب توضیحی وجود ندارد در نتیجه در این پژوهش تلاش می‌گردد آثار پیچیدگی اطلاعات بر ناتوانی حسابرس در کشف تقلب را مشخص کند که آیا این عوامل پیچیدگی، ریسک حسابرسی را که منجر به ناتوانی حسابرس در ارتباط با کشف تقلب شرکت می‌شود، افزایش می‌دهند یا خیر؟.

ضرورت انجام این پژوهش را می‌توان از چندین بعد به شرح زیر حائز اهمیت دانست: اول پیچیدگی‌های اطلاعات حسابداری موضوعی نسبتاً جدیدی است که کمتر در مطالعات خارجی و داخلی به آن پرداخته شده است و این پژوهش قصد دارد این موضوع را به اشکال مختلف موردبررسی قرار دهد و تأثیر آن را بر نقص در حسابرسی بسنجد. دوم اینکه بحث اطلاعات حسابداری و موضوعات حسابرسی همانند پیچیدگی‌های اطلاعات و نقص در حسابرسی برای کلیه ذی‌نفعان شرکت‌ها به خصوص سهامداران بالفعل و بالقوه همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده است که از این‌رو نتایج این پژوهش می‌تواند به‌عنوان عاملی موثر در انتخاب سرمایه‌گذاری مطلوب مورد استفاده قرار گیرد.

سوم، نتایج این پژوهش به‌عنوان یک پژوهش جدید می‌تواند اطلاعات سودمندتری در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها قرار دهد، چراکه سرمایه‌گذاران همواره نگران منافع خود در شرکت هستند و کیفیت بهتر حسابرسی موجب بالا رفتن اطمینان بخشی به گزارش‌های مالی می‌شود و تا حدود زیادی عدم تقارن اطلاعاتی، نگرانی و ریسک سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، برآوردن نیازهای اطلاعاتی شرکت‌ها، مدیران و ارائه نتایج کاربری در خصوص تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر نقص در حسابرسی ناشی از تقلب شرکت به سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و همچنین، به مدیران شرکت‌ها به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های مالی صحیح و معقول کمک می‌کند. انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با اهمیت و محتوای پیچیدگی‌های اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی گردد. دوم نتایج پژوهش

به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و مدیران جهت رسیدن به اهداف خود قرار دهد. سوم اینکه نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های بعدی در خصوص موضوع پژوهش پیشنهاد نماید.

چارچوب نظری پژوهش

استفاده از معاملات با اشخاص وابسته برای پنهان کردن بدهی های بزرگ، پس از انرون^۱ در سال ۲۰۰۱، رسوایی های بیشتری شامل محاسبات غلط شرکت ها را افشا کرد. از آن به بعد، سرمایه گذاران در سراسر جهان، شروع به مطرح کردن سؤالاتی در مورد اطلاعات مالی منتشر شده توسط شرکت ها و این موضوع که ممکن است حاوی بسیاری از مشکلات ضمنی مانند مبادلات مربوط به طرفین و عملکرد مدیریت شرکت و استانداردهای حسابداری ضعیف باشد، کردند. اطلاعات مندرج در صورت های مالی یکی از پایه های مهم اتخاذ تصمیمات منطقی به شمار می رود، لذا استفاده کنندگان باید در فرآیند تصمیم گیری، پیش از به کارگیری گزارش ها مالی، کیفیت آن را ارزیابی کنند (نادری و همکاران، ۱۳۹۷). همان طور که اقتصاد جهانی رشد می کند، تنوع در سرمایه گذاری جدید و کسب و کار، منجر به سرمایه گذاری بیش از حد می شود و این باعث پیچیده شدن منابع اطلاعاتی می شود

در نتیجه، درگیری در سرمایه گذاری ها و تأمین مالی و دیگر فعالیت های اقتصادی به اعتبار یا سندیت گزارش های مالی شرکت متکی است. با این وجود، حسابداری های رسمی نقشی اصلی در این عملیات جدید بازی می کند و آن ها مسئولیت قانونی برای گزارش صورت های مالی را می پذیرند. بلازنکو و اسکوت (Blazenko and Scott, 1986)، استدلال کردند که حسابداری رسمی به عنوان نظارت کننده ای عمل می کند که می تواند عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرسی شرکت و سرمایه گذاران را کاهش دهد و به ترویج، به اعتبار گزارش های مالی شرکت برای ذینفعان کمک کنند. مطالعات دانشگاهی قبلی در مورد پیچیدگی معاملات با اشخاص وابسته و تنوع کسب و کار، عمدتاً بر استراتژی های کسب و کار و ارزش شرکت متکی بودند و مطالعات محدودی بر نقش حسابرسان تمرکز کردند.

1. Enron

پیچیدگی سیستم ناشی از قواعد پیچیده نیست، بلکه ناشی از رفتار پیچیده‌ای است که از روابط درون‌سازمانی، تعاملات متقابل و ارتباطات دوجانبه عوامل در داخل و بین سیستم و محیط به وجود می‌آید. پیچیدگی را می‌توان برحسب پیچیدگی ساختاری و پیچیدگی عملیاتی طبقه‌بندی نمود. پیچیدگی ساختاری در رابطه با قابلیت پیش‌بینی بهای تمام‌شده محصولات، بهای تمام‌شده فرایند تولید و بهای تمام‌شده مواد اولیه و نیروی کار می‌باشد. پیچیدگی عملیاتی به بهای تمام‌شده غیر منتظره تنوع در محصولات ناشی از عدم اطمینان در تقاضای مشتریان مربوط است. همچنین، ممکن است ناشی از زیان تداوم فعالیت سازمان به دلیل کمبودها و کاستی‌ها باشد (Alamodi and Komar, 2017).

پیچیدگی یکی از مهم‌ترین موضوعات گزارشگری مالی است و در میان آن‌ها ابزارهای مالی از همه پیچیده‌تر است. بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸)، پیچیدگی گزارشگری مالی را این‌گونه تعریف می‌کند: «مشکل استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌منظور درک و تجزیه و تحلیل جزئیات فعالیت‌های اقتصادی و عملکرد شرکت از طریق پر کردن افشای اطلاعات حسابداری در فرم 10-k». (Asyfr, 2008). پترسون (Peterson, 2012) نیز پیچیدگی اطلاعات حسابداری را چنین بیان کرد «پیچیدگی ناشی از مشکلات ذاتی در استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و ترسیم فعالیت‌ها اقتصادی یک شرکت برای شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی با استفاده از قواعد حسابداری است». وی نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری به شناخت درآمد و همچنین ناتوانی در تکمیل فرم ارائه گزارش سالیانه به کمیسیون بورس اوراق بهادار مرتبط است. ایشان به سه دلیل بر شناخت درآمد تمرکز می‌کند (۱) شناخت درآمد در همه شرکت‌ها وجود دارد (۲) اشتباه در گزارشگری درآمد به‌طور معمول منجر به ارائه مجدد صورت‌های مالی می‌گردد (۳) شواهد غیررسمی نشان می‌دهد که شناخت درآمد می‌تواند پیچیده باشد.

به‌طور کلی پیچیدگی‌های اطلاعات دارای مشکلات می‌باشد که از نظر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری این مشکلات ناشی از موارد زیر است: الف) تعداد و ابزارهای مالی اندازه‌گیری ب) حسابداری پوشش ریسک، ج) دامنه استانداردهای حسابداری در خصوص ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی، د) عدم شناخت ابزارهای مالی ه) ارائه و افشا و) سایر موضوعات (از قبیل واحد حسابداری). برای مثال به کار بستن رویه صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری نسبتاً پیچیده و مهمی را ایجاد می‌کند و یا

افزایش تعداد محصولات شرکت می تواند منجر به افزایش فرایند مدت زمان تهیه بهای تمام شده محصولات گردد (IASB, 2008).^۱

استانداردهای حسابداری بین المللی (۲۰۰۹)، طرف وابسته را به عنوان شخص یا هویتی تعریف کردند که به ماهیتی وابسته است و در حال آماده سازی صورت های مالی است. علاوه بر این، یک معامله وابسته به طرفین به عنوان انتقال منابع و خدمات و یا تعهدات بین طرفین وابسته صرف نظر از این که آیا یک ارزش مورد تعهد است یا خیر، تعریف می شود. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های عام^۲ در سال ۲۰۱۴ استاندارد حسابرسی NO-18 را تصویب کرد که در آن طرفین مربوطه به حسابرسان نیاز دارند تا مبادلات و روابط بین یک شرکت و شرکای مربوطه اش را بخصوص برای در نظر گرفتن هر حذف به عنوان یک ریسک تقلب عمده ارزیابی کنند. همچنین ادبیات قبلی نظیر هیتون (Hinton, 1989)، معیاری برای شناسایی طرفین وابسته مانند داشتن قدرت برای کنترل یا تأثیر قابل توجه بر تصمیم گیری ها در استانداردهای حسابداری بریتانیا در مورد افشای مبادلات مربوط به طرفین، مشخص کردند.

مطالعات مرتبط قبلی، بر تأثیر بازار سهام بر معاملات با اشخاص وابسته نظیر روزف و زامان (Rozeff and Zaman, 1988) نشان دادند که معاملات با اشخاص وابسته، هم منجر به کسب سود توسط افراد در داخل شرکت می شود و هم سرمایه گذاران خارجی از اطلاعات عمومی برای چنین مبادلاتی جهت به دست آوردن بازده بیشتر استفاده می کنند. مطالعات فعلی در مورد معاملات با اشخاص وابسته اغلب بر همبستگی معاملات با ارزش شرکت یا عملکرد عملیاتی شرکت متمرکز هستند. به طور مشخص، اغلب یافته ها نشان می دهد که چنین مبادلاتی، ارزش شرکتی کمتری دارند (Atanasov et al, 2010; Dahya et al, 2008; Kohlbeck & Mayhew, 2010)، و عملکرد ضعیف تر شرکت و افزایش در احتمال تنش های مالی را ایجاد می کنند (Ryngaert & Thomas, 2012). علاوه بر این، برخی مطالعات نشان می دهد که معاملات با اشخاص وابسته، ابزاری برای مدیریت سود هستند (Chen et al, 2011; Jian & Wong, 2010). گوردن و همکاران (Gordon et al, 2008)، بازبینی در مورد ادبیات در رابطه با حسابرسی معاملات با اشخاص وابسته انجام دادند و نتیجه گرفتند که یک دلیل مهم برای ناتوانی حسابرس در رسیدگی به معاملات با اشخاص وابسته مربوط می شود.

1. International Accounting Standards Board

2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

ادبیات موجود نشان می‌دهد که معاملات با اشخاص و یا بخش‌های وابسته می‌تواند پیچیدگی اطلاعاتی در شرکت را افزایش دهد (Lakonishok & Lee, 2001)، و شفافیت اطلاعاتی را کاهش دهد، بنابراین ریسک سرمایه‌گذار در تکیه بر اطلاعات شرکت، برای سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد. همچنین، بسیاری از مطالعات تجربی از این نظریه حمایت می‌کنند که یک شرکت می‌تواند این معاملات را برای مبالغه کردن در درآمدها انجام دهد (Jian & Wong, 2010)، اما این مبادلات به عملکرد در بلندمدت آسیب وارد می‌کند (Choi et al, 2012; Ryngaert & Thomas, 2012).

به شکل معکوسی تئوری بهبود کارایی استدلال می‌کند که معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند برای کاهش هزینه مبادلات بین شرکت‌ها و افراد خارج از آن و برای بهینه‌سازی تخصیص منابع به کار گرفته شود (Habib et al, 2015; Khanna & Palepu, 2000). حسابرسان نیاز دارند تا کوشش‌های بیشتری را برای انجام روش‌های حسابرسی مشخص شده انجام دهند. معاملات با اشخاص وابسته، ممکن است ریسک بیان نادرست موارد یا تقلب را افزایش دهد و این خود، ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد (Habib et al, 2015)، در نتیجه می‌توان استدلال کرد که با افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و کمیته حسابرسی، احتمال نقص در حسابرسی را به دلیل تقلب شرکت افزایش می‌یابد. به شکل معکوسی، حسابرسان در زمانی که این نوع مبادلات در شرکت وجود دارند نیاز به تلاش و بررسی بیشتر در حسابرسی دارند، زیرا ریسک حسابرسی بالاتر است و این ممکن است هزینه حسابرسی بالایی را ایجاد کند. علاوه بر این، ادبیات در مورد تطابق حسابرس-مشتری نشان می‌دهد که حسابرسان ریسک کسب و کار یک مشتری را در تصمیم خود در مورد طرح یا طراحی حسابرسی ارزیابی می‌کنند (Hung & Cheng, 2018).

همچنین لیوورز و همکاران (Louwers et al, 2008)، اقدام اجباری را برای حسابرسان دسته‌بندی کردند و نتیجه گرفتند که عدم تردید حرفه‌ای و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان، دلایل مهمی برای نقص‌ها در حسابرسی مربوط به نقص در حسابداری هستند که در معاملات با اشخاص وابسته وجود دارند. اخیراً بننویوری و همکاران (Bennouri et al, 2015)، ۸۵ شرکت نمونه فرانسوی را در طول سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ بررسی کردند و دریافتند که مشتریان حسابرسی شده توسط حسابرسان شرکت‌های بزرگ، معاملات با اشخاص وابسته کمتری را افشا می‌کنند و رابطه منفی بین حسابرسان شرکت‌های بزرگ و معاملات با اشخاص وابسته وجود

دارد اما این رابطه منفی در طول یک دوره با گزارش دهی توأم با شفافیت بیشتر، پس از ۲۰۰۵ با تصویب استانداردهای IFRS تضعیف شده است. حبیب و همکاران (Habib et al, 2015)، رابطه مثبتی بین این مبادلات و دستمزد حسابرسی در چین یافتند که از این استنباط که مبادلات مربوط به طرف یا شخص یا هویت حقیقی یا حقوقی، ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد، حمایت می‌کرد.

ادبیات قبلی در مورد ناتوانی حسابرسان عمدتاً بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و خصوصیات مشتریان که تحت حسابرسی قرار گرفتند متمرکز بود. پالمروس (Palmrose, 1988)، کیفیت تایید یا تصدیق حسابرسی را بر اساس ادعاهای قضایی و نقص‌های حسابرسی بررسی کرد و نتیجه گرفت که شرکت‌های فاقد حسابداران مؤسسات بزرگ حسابرسی، تفاوت‌هایی در کیفیت حسابرسی دارند. شرکت‌های حسابرسی بزرگ عرضه‌کننده خدمات حسابرسی با کیفیت بالا، بر اساس این فرض هستند که کیفیت حسابرسی بالاتر، مشمول ادعای قضایی حسابرسی پایین‌تر است. کناپ (Knapp, 1991) نشان داد که ارزیابی‌های کیفیت حسابرسی توسط اعضای کمیته حسابرسی می‌تواند به وسیله اندازه شرکت حسابداری و تخصص حسابرسان تحت تأثیر قرار بگیرد. در رابطه با خصوصیات مشتریان حسابرسی، استیک (Stice, 1991) یک روش با نمونه‌های زوجی را برای مطالعه همبستگی خصوصیات مشتری و حسابدار رسمی که با ادعاهای قضایی حسابرسی در ارتباط هستند به کار برد، و این‌ها را به‌عنوان صورت وضعیت‌های مالی شرکت و ساختار دارایی‌ها و ارزش بازار شناسایی کرد. علاوه بر این، مشتریان حسابرسی شده مشمول ادعای قضایی، نسبت‌های بالاتری از حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها و موجودی به کل دارایی‌ها دارند. لیز و واتز (Lys and Watts, 1994)، این روش را برای بررسی خصوصیات مشتری تحت حسابرسی و حسابرسان استفاده و استنباط کردند که صورت‌های مالی نامعتبر و نقص در حسابرسی به شکل قوی با قوانین طرح دعوا یا عوامل ادعای قانونی همبستگی دارند.

همچنین کارکلو و پابمروز (Carcello and Palmrose, 1994)، دریافتند که ورشکستگی و ادعای قضایی به شکل قابل‌توجهی بهم وابسته هستند و این گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده می‌تواند احتمال طرح ادعای قضایی یا قانونی را کاهش دهد. علاوه بر این، آن‌ها دریافتند که گزارش‌های حسابرسی تعدیل یافته و موضوعیت یافته پیش از ورشکستگی، باید میزان و سطح طرح دعوی مطرح شده پس از ورشکستگی را کاهش دهد.

مورلاند (Moreland, 1995)، نشان دادند که سرمایه‌گذاران تأثیر منفی بر مشتریان حسابرسی شده، توسط شرکت حسابداری دارند. این شرکت‌ها به دلیل صورت درآمدهای تایید شده توسط آنان و کاهش کارایی یا اثربخشی واکنش به درآمد شرکت‌ها مورد سوال بودند. این ثابت می‌کند که مسئولیت قانونی حسابرسان رسمی می‌تواند حسابرسان رسمی را برای اعمال تلاش و کوشش بیشتر تحریک کند و این به نوبه خود کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و سرمایه‌گذاران را برای سطح سرمایه‌گذاری بهینه تحریک کند.

پیشینه پژوهش

با بررسی‌های صورت گرفته در خصوص پیچیدگی‌های اطلاعات حسابداری و همچنین نقص حسابرسی از تقلب در شرکت‌ها تاکنون مطالعات محدودی در این زمینه صورت گرفته است. از این‌رو محقق در بیان پیشینه تجربی پژوهش با محدودیت روبه‌رو گردید و تنها در این بخش چندین مورد از مرتبط‌ترین مطالعات صورت گرفته در این زمینه به‌صورت زیر بیان گردیده است:

صالحی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. افته‌های این پژوهش نشان داده که پیچیدگی اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر مدت‌زمان تهیه صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها ندارد ولی منجر به افزایش تأخیر در مدت‌زمان فرایند حسابرسی می‌گردد. از سوی دیگر تأخیر در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده سبب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد. همچنین اثر تعاملی تخصص حسابرس و پیچیدگی‌های اطلاعات حسابداری با تأخیر مدت‌زمان فرایند گزارش حسابرسی رابطه منفی معناداری دارد.

حیدرپور و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی پیچیدگی حسابداری، شفافیت گزارشگری مالی و تأثیر آن در ارایه گزارش حسابرس پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس پرداختند. در این پژوهش معیار

مورد استفاده برای پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی به ترتیب، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی و قدر مطلق پسماند مدل اقلام تعهدی کاسنیک بود. نتایج پژوهش نشان داد که بین تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

جبار زاده و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این پژوهش با استفاده از داده‌های زمانی ۱۳۸۱-۱۳۸۹ انجام گرفته است. از مدل کریشان و ژانگ (۲۰۰۵) برای اندازه‌گیری اقامه دعوا علیه حسابرس و مدل تعدیل شده جونز برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده شده است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که با توجه به اینکه تمایزی بین کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک نسبت به مشتریان با ریسک اقامه دعوی بیشتر نسبت به مشتریان با اقامه دعوی کمتر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود ندارد از این‌رو موسسات حسابرسی (کوچک و بزرگ) به مشتریان خود (مشتریان با ریسک اقامه دعوی بالا یا مشتریان با ریسک اقامه دعوی پایین) به یک دید می‌نگرند و صرف نظر از اینکه در آینده مشتری علیه آنها در آینده مشکلاتی از نظر حقوق به وجود می‌آورد یا نه، سعی در ارائه حسابرسی با کیفیت دارند.

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس پرداختند. در این پژوهش با استفاده از مدل تصمیم‌گیری سیمون، به بررسی وظایف ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته پرداخته و افراد تحت مطالعه را به دو گروه "باتجربه" (حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی) و "کم تجربه" (سطوح سازمانی پایینی تر و حسابرسان کم تجربه شاغل در سازمان حسابرسی) تقسیم کرده است. برای تعیین پیچیدگی و تعیین وظایف ساختار یافته، نیمه ساختار یافته و ساختار نیافته و تجربه مورد نیاز جهت قضاوت برای ارزیابی این وظایف، یک مطالعه جداگانه که با شرکت ۴۶ شریک و مدیر حسابرسی انجام شده است، مبنای قرار گرفته است. نتایج، نشانگر این واقعیت است که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود دارد و حسابرسان کم تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختار نیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان با تجربه محسوب نمی‌شوند.

هانگ و چنگ (Hung & Cheng, 2018)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعاتی بر نقص‌ها در حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت پرداختند. این پژوهش رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و سطح تنوع و مخفی‌کاری حسابرس ناشی از تقلب در شرکت را

بررسی کرده است. شرکت‌های نمونه به صورت دستی از طریق فهرستی از شرکای حسابرسی متقلب که به دلیل تقلب شرکت مطابق با قوانین مبادله و امنیتی و قوانین حسابداری عمومی در تابوان بین ۱۹۹۲ تا ۲۰۱۰ منتشر شده بودند، جمع‌آوری شدند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که افزایش پیچیدگی در اطلاعات شرکت با افزایش مقادیر پولی جمع‌آوری شده از معاملات با اشخاص وابسته، بخصوص مبادلات مربوط به شخص یا بخش مبتنی بر درآمد (RPTs)، احتمال مخفی‌کاری در حسابرسی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، هر چه تنوع محصول پیچیده، افزایش می‌یابد، احتمال مخفی‌کاری یا تقلب در حسابرسی هم بیشتر می‌شود.

هیتاش و همکاران (Hoitash et al, 2017)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین پیچیدگی‌های گزارشگری حسابداری و رفتار تحلیل‌گر پرداختند. آن‌ها در این پژوهش از زبان گزارشگری مالی گسترش‌پذیر به عنوان معیار پیچیدگی حسابداری استفاده کردند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که تحلیل‌گران مالی، پیچیدگی گزارشگری حسابداری را کمتر پوشش می‌دهند.

میکائل و همکاران (Micheal et al, 2017)، در پژوهشی به بررسی تاثیر اطلاعات حسابداری در حسابرسی مالی بخش‌های عمومی و بر عملکرد حسابرسان پرداختند. یافته‌های این پژوهش بر اساس مصاحبه‌های نیم ساختار یافته با ۵۵ حسابرس ارشد و حسابرسان استاندارد بین‌المللی به دست آمده است. این حسابرسان از کشورهای استرالیا، کانادا، نیوزلند و ایالات متحده بوده‌اند.

لمن و نورمن (Lehmann and Norman, 2006)، تحقیقی با عنوان "اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت در حسابرسی: یک بررسی تجربی" انجام دادند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که حسابرسان باتجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند.

کارلی (Charlie, 2004)، در پژوهشی به بررسی موضوعی تحت عنوان "انرون به عنوان نشانه‌ای از نقص فرآیند حسابرسی" و پرسش به این سوال که آیا قانون ساربنز-آکسلی می‌تواند این بیماری را درمان کند پرداخت. می‌توان از تجزیه و تحلیل، این مقاله نتیجه گرفت که بیشتر مقررات مربوط به ممیزی قانون ساربنز-آکسلی مربوط به تقویت استقلال حسابرس است.

فرضیه پژوهش

معاملات با اشخاص وابسته بر احتمال ناتوانی حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) تأثیر معناداری دارد.

روش پژوهش

با توجه به اهمیت و کاربرد نتایج این پژوهش که می‌تواند زمینه مناسب تری را برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی صحیح فراهم آورد و همچنین از آنجایی که نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی است و از نظر نوع داده‌ها ترکیبی (کیفی و کمی) و از نظر نحوه اجراء از نوع شبه تجربی و از نظر ارتباط بین متغیرها علی است.

در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز به روش‌های روش کتابخانه‌ای: از این روش برای گردآوری اطلاعات در زمینه ادبیات و پیشینه پژوهش استفاده گردید. لذا با مطالعه کتب و مقالات و جستجو در سایت‌های اینترنتی، اطلاعات مورد نیاز گردآوری شد و روش اسنادکاوی: جهت انجام پژوهش و گردآوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از این روش استفاده گردید. جمع‌آوری اطلاعات با استفاده از نرم افزارهای ره‌آورد نوین و سایت‌های اینترنتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار^۱، سازمان بورس اوراق بهادار^۲، شبکه کدال^۳ و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران^۴ صورت پذیرفته است. برای تخمین مدل رگرسیون این پژوهش از تحلیل رگرسیون لجستیک با رویکرد پانل دیتا استفاده شده است. در این پژوهش جهت انجام تحلیل‌های نهایی از نسخه ۹ نرم افزار Eviews استفاده شده است. با توجه به اینکه مطالعه، مجازات حسابداران رسمی را به عنوان هدف پژوهش برگزیده است. داده‌های مجازات کردن مؤسسات حسابرسی متقلب از طریق اسامی که توسط دایره اطلاعاتی و اوراق بهادار برای مجازات و برای تخطی از این قوانین مبادله و قوانین حسابداران رسمی در ایران لیست شده‌اند، منبع یابی می‌شوند. اسامی یک به یک در مقابل با مجازات‌ها مقایسه می‌گردند و اخبار برای بررسی این که آیا آن‌ها شرکت‌های تایید شده با تقلب‌های هستند یا خیر، منتشر می‌شود و داده‌های مالی تکمیل می‌گردند. داده‌های آماری در این پژوهش، در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۷ گردآوری شد.

با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری و ناهمسانی میان اعضای جامعه، در تحقیق حاضر برای انجام نمونه‌گیری از روش حذف سیستماتیک^۵ (غربالگری شرکت‌ها^۶) استفاده شده است.

1. www.rdis.ir

2. www.seo.ir

3. www.codal.ir

4. www.fipiran.com

5. Systematic Elimination Method

6. Filtering Technique

بداین صورت که شرکت‌هایی که دارای شرایط و ویژگی‌های مورد نظر تحقیق باشند، انتخاب و مابقی نمونه‌ها براساس شرایط و محدودیت‌های اعمال شده برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر و افزایش قدرت مقایسه و تعمیم نتایج نمونه به جامعه، براساس معیارهای زیرکنار گذاشته می‌شوند. معیارهای مورد استفاده به منظور انتخاب نمونه از جامعه آماری به شرح زیر می‌باشد:

۱. شرکت‌ها باید قبل از سال ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۷ خارج نشده باشند.

۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد.

۳. شرکت جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد.

۴. کلیه اطلاعات مورد نیاز آنها قابل دسترس و در اختیار باشد.

به این ترتیب و با اعمال معیارهای فوق تعداد ۹۷ شرکت به عنوان نمونه گزینش شدند.

مدل رگرسیونی پژوهش

در این پژوهش برای بررسی فرضیات پژوهش با بهره‌گیری از مدل رگرسیونی لجستیک زیر استفاده می‌گردد:

$$P(\text{Sanction}_t | X) = G(\text{RPT}_{i,t}, \text{size}_{i,t-1}, \text{Inv}_{i,t-1}, \text{AR}_{i,t-1}, \text{ZFC}_{i,t-1}, \text{Growth}_{i,t-1}, \text{Big4}_{i,t}, \text{Independent}_{i,t}, \text{Tenure}_{i,t}, \text{specialist}_{i,t}, \text{yearfixed-effect}, \text{industryFixed-effect}, \varepsilon_{i,t})$$

مدل (۱)

در مدل فوق قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت (Sanction)، معاملات با اشخاص وابسته (RPT)، اندازه شرکت (Size)، موجودی دارایی‌ها (Inv)، حساب‌های دریافتی (RA)، وضعیت مالی شرکت (ZFC)، رشد فروش (Growth)، اندازه حسابرِس (Big4)، دوره تصدی حسابرِس (Tenure) و تخصص حسابرِس (Specialist) می‌باشند.

شیوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت (Sanction): برای اندازه‌گیری نقص‌های حسابرِس ناشی از تقلب در شرکت از جریمه مؤسسات حسابرسی استفاده می‌گردد. جریمه یک متغیر مجازی می‌باشد و به این صورت اندازه‌گیری می‌گردد که در صورتی که شرکت یک

جریمه در سال به خاطر تقلب دریافت کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می‌گیرد (Hung & Cheng, 2018).

متغیر مستقل

معاملات با اشخاص وابسته (RPT): برای سنجش معاملات با اشخاص وابسته از جمع کل مبالغ معاملات با اشخاص وابسته افشا شده در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تقسیم بر مجموع دارایی‌های ابتدای دوره شرکت، استفاده خواهد شد (Hung & Cheng, 2018).

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (Size): استیس (Stice, 1991)، لاس و واتر (Lys & Watts, 1994)، بونر و همکاران (Bonner et al, 1998)، نشان دادند که فروش شرکت مشتری حسابرس، بر ریسک طرح دعوی قضایی و نهایتاً بر نگرش‌های حسابدار رسمی نسبت به حسابرسی مشتری تأثیرگذار است؛ بنابراین یکی از متغیرهای کنترلی این پژوهش اندازه شرکت است. اندازه شرکت به وسیله لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت به دست خواهد آمد.

موجودی دارایی‌ها (Inv): استیس (Stice, 1991)، دریافت که میزان یا نسبت‌های حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها، به شکل مثبتی با ریسک مجازات حسابرس سمی همبستگی دارد؛ بنابراین در این پژوهش نسبت‌های موجودی کالا و حساب‌های دریافتی را به عنوان متغیر کنترل به کار می‌برد و انتظار دارد که این دو همبستگی مثبتی با ریسک مجازات حسابرس رسمی داشته باشند. در این پژوهش موجودی دارایی‌ها با استفاده از نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها محاسبه می‌گردد.

حساب‌های دریافتی (RA): در این پژوهش حساب‌های دریافتی به وسیله نسبت‌های حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌های شرکت به دست خواهد آمد (Hung & Cheng, 2018).

وضعیت مالی شرکت (ZFC): استیس (Stice, 1991)، دریافت که یک مشتری در مسائل مالی یا تأمین مالی ناشی از حسابرس رسمی، با طرح ریسک یا ادعای قانونی بالاتری مواجه می‌شود. لاس و واتر (Lys & Watts, 1994) و بونر و همکاران (Bonner, 1998)، هم به نتایج مشابهی رسیدند. به هر حال کارکللو و پالمروز (Carcello and Palmrose, 1994)،

نتیجه گرفتند که یک مشتری با شرایط مالی بهتر قبل از ورشکستگی، با احتمال بیشتری از دعوی قضایی مواجه است و بنابراین رابطه منفی بین شرایط مالی و ادعای قضایی حسابرس وجود دارد. بر این اساس، این مطالعه شرایط مالی مشتری ZFC را به عنوان متغیر کنترل اضافه می کند اما جهتی برای آن در نظر نمی گیرد. وضعیت مالی شرکت در این پژوهش از طریق تقسیم بدهی های کل بر دارایی های کل شرکت به دست خواهد آمد.

رشد فروش (Growth): استیس (Stice, 1991)، نشان داد که رشد فروش و ریسک مرافعه حسابرس رسمی، به شکل مثبتی باهم همبستگی دارند که از این رو رشد فروش در این پژوهش به عنوان یکی از متغیرهای کنترلی در نظر گرفته خواهد شد. در این پژوهش رشد فروش از تفاضل فروش سال t منهای سال $t-1$ بر فروش سال $t-1$ به صورت زیر به دست خواهد آمد:

$$\text{Growth}_t = \frac{S_t - S_{t-1}}{S_{t-1}}$$

اندازه حسابرس (Big4): پالمروز (Palmrose, 1988)، مشاهده کرد که شرکت های حسابداری بزرگ تر، با ریسک ادعای قانونی بالاتری مواجه هستند. این به شکل غیرمستقیم نشان می دهد که شرکت های حسابرسی بزرگ، خدمات با بالاترین کیفیت را ارائه می کنند. از این رو اندازه موسسه حسابرسی به عنوان یکی دیگر از متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شد. برای اندازه گیری اندازه حسابرس از یک متغیر مجازی کمک گرفته می شود. بدین صورت که اگر شرکت به وسیله یک شرکت حسابرسی بزرگ مورد حسابرسی قرار گیرد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ به آن تعلق می گیرد.

دوره تصدی حسابرس (Tenure): مطالعات قبلی نشان داد که یک حسابرس رسمی مستقل تر، احتمال کمتری برای دریافت مجازات را دارد و انتظار می رود که همبستگی منفی با ریسک مجازات حسابرس رسمی داشته باشد. علاوه بر این مطالعات نشان داده که یک حسابرس رسمی، با ریسک دعوای قضایی بالاتری در سه سال اول با یک مشتری به دلیل آشنا نبودن با آن مواجه است (Stice, 1991). همچنین لاس و واتر (Lys & Watts, 1994)، استدلال کردند که رابطه قوی تر با یک مشتری، اتکای حسابرس روی مشتری را افزایش که این به نوبه خود باعث افزایش ریسک مرافعه قضایی می شود. استیس (Stice, 1991)، دریافت که تصدی یا نگهداری حسابرس با یک مشتری خاص، در کمتر از سه سال، به شکل مثبتی با ریسک ادعای

قضای حسابر س همبستگی دارد. از این رو دوره تصدی حسابر س، دیگر متغیر کنترلی این پژوهش خواهد بود. دوره تصدی حسابر س نیز بر اساس یک متغیر مجازی در نظر گرفته می شود. به این صورت که اگر حسابر س بیش از ۳ سال حسابر سی یک شرکت را انجام می دهد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ در نظر گرفته می شود.

تخصص حسابر س (Specialist): در این پژوهش، تخصص حسابر س به صورت مجموع دارایی های تمام صاحب کاران یک موسسه حسابر سی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های صاحب کاران در این صنعت تعریف و اندازه گیری می شود (Hung & Cheng, 2018).

شاخص های توصیفی متغیرها

خلاصه ویژگی های آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورداستفاده در این تحقیق برای شرکت های مورد مطالعه در پژوهش حاضر در جدول (۲) بیان شده اند. آماره های گزارش شده دربرگیرنده شاخص ها و معیارهای مرکزی شامل میانگین، میانه و شاخص های پراکندگی شامل، انحراف معیار و چولگی و کمینه و بیشینه متغیرهای مورداستفاده در این تحقیق می باشد.

جدول (۲): شاخص های توصیف کننده متغیرهای تحقیق

ردیف	متغیر	علامت اختصاری	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه
۱	قصور حسابر سی ناشی از تقلب در شرکت	Sanction	۱۰۶۷	۰/۳۱۳	۰	۰	۱
۲	معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۱۰۶۷	۰/۳۹۱	۰/۳۵۳	۰/۰۰۵	۰/۷۶۰
۳	اندازه شرکت	Size	۱۰۶۷	۰۶/۳۶۵	۶/۲۶۰	۰/۰۵۷	۸/۳۵۳
۴	موجودی دارایی ها	Inv	۱۰۶۷	۰/۵۳۹	۰/۵۴۹	۰/۰۰۳	۰/۹۸۶
۵	حساب های دریافتی	RA	۱۰۶۷	۰/۲۳۱	۰/۱۴۷	۰/۰۰۷	۰/۷۱۹
۶	وضعیت مالی شرکت	ZFC	۱۰۶۷	۰/۵۵۸	۰/۶۱۹	۰/۰۰۶	۰/۹۸۰
۷	رشد فروش	Growth	۱۰۶۷	۰/۱۸۸	۰/۱۳۴	۰/۰۰۱	۰/۹۶۶
۸	اندازه حسابر س	Big4	۱۰۶۷	۰/۵۹۷	۱	۰	۱
۹	دوره تصدی حسابر س	Tenure	۱۰۶۷	۰/۳۸۸	۰	۰	۱
۱۰	تخصص حسابر س	Specialist	۱۰۶۷	۰/۲۴۹	۰/۲۱۱	۰/۰۰۳	۰/۶۱۰

منابع: یافته های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه پژوهش

با توجه به اینکه برای اندازه گیری قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت از یک متغیر دامی (مجازی به صورت ۰ و ۱) استفاده شده است، در نتیجه در تجزیه و تحلیل این مدل از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. رگرسیون لجستیک شبیه رگرسیون خطی است با این تفاوت که نحوه محاسبه ضرایب در این دو روش یکسان نیست. همچنین در تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی، برای آزمون برازش الگو و معنی دار بودن هر متغیر در مدل، به ترتیب از آمارهای F و t استفاده می شود، در حالی که در رگرسیون لجستیک برای تعیین معنی دار بودن رگرسیون از آماره آل آر (LR) و معنی داری ضریب متغیر مستقل در مدل از آماره Z در سطح اطمینان ۹۵ درصد و از آماره های ضریب تعیین مک فادن استفاده می شود. لازم به ذکر است که در تجزیه و تحلیل به وسیله رگرسیون لجستیک، پیش شرط های انجام رگرسیون خطی مانند وجود رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و وابسته، همسانی واریانس متغیر وابسته و متغیرهای مستقل، توزیع نرمال متغیر وابسته و باقیمانده ها یا خطای اندازه گیری مدل نیاز نیست.

بررسی تکویی برازش مدل

برای بررسی معنادار بودن رگرسیون لجستیک، ابتدا فرضیه تحقیق از طریق آزمون تکویی تناسب رگرسیون لجستیک اندوز و هاسمر-لمشو مورد بررسی قرار می گیرد. نتایج این دو آزمون در جداول زیر نشان داده شده است:

جدول (۳): نتایج آزمون تکویی برازش مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون اندروز و هاسمر

ردیف	نام آزمون	آمار آزمون	احتمال آماره
۱	اندروز	۱۱۳/۹۳۸	۰/۰۰۰۰

منابع: یافته های پژوهش

با توجه به احتمال آماره اندروز در جدول (۳)، مربوط به آزمون تکویی برازش مدل که کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه می توان نتیجه گرفت که مدل فرضیه اول پژوهش با استفاده از آزمون اندروز دارای برازش مناسبی است.

جدول (۴): نتایج آزمون تکویی برازش مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون هاسمر-لمشو

ردیف	نام آزمون	آمار آزمون	احتمال آماره
۱	هاسمر-لمشو	۲۹/۱۵۴	۰/۰۰۰۰

منابع: یافته های پژوهش

از سوی دیگر، نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول (۴)، که نیز مربوط به آزمون نیکویی برازش مدل رگرسیونی پژوهش بوده است، کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه می توان نتیجه گرفت که مدل فرضیه اول پژوهش با استفاده از آزمون هاسمر-لمشو نیز دارای برازش مناسبی است.

بررسی مانایی متغیر وابسته در مقادیر لجستیک

به منظور بررسی مانایی متغیر وابسته در مقادیر لجستیک، از آزمون خودهمبستگی نگاشت با مقادیر جزئی استفاده می شود. نتایج این آزمون در جدول زیر نشان داده شده است:

جدول (۵): نتایج آزمون خودهمبستگی نگاشت با مقادیر جزئی لجستیک

مراحل	AC	PAC	آماره q	احتمال آماره q
۱	-۰/۰۸۹	-۰/۰۸۹	۸/۵۱۰۵	۰/۰۰۴
۲	۰/۰۱۴	۰/۰۰۶	۸/۷۱۶۵	۰/۰۱۳
۳	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۳	۸/۷۴۱۰	۰/۰۳۳
۴	۰/۰۴۲	۰/۰۴۲	۱۰/۶۷۴	۰/۰۳۰

منابع: یافته های پژوهش

همان طوری که در نتایج آزمون q و احتمال آماره q خودهمبستگی نگاشت در جدول (۵) مشخص شده است، در تمام مراحل آزمون متغیر وابسته کمتر از ۰/۰۵ است، لذا از مانایی لازم برخوردار است.

تخمین نهایی مدل پژوهش

با توجه به این مطالب به بررسی و تخمین نهایی مدل پژوهش پرداخته شده است: جهت تجزیه و تحلیل داده های مدل رگرسیونی (۱) از مدل رگرسیون لجستیک لجیت استفاده گردید. این رگرسیون یک مدل آماری رگرسیون برای متغیرهای وابسته دودویی (۰ و ۱) است. در این روش، یک متغیر وابسته وجود دارد که نمی تواند دو حالت بیشتر داشته باشد. در حقیقت، این مدل تعمیم یافته مدل خطی از تابع لجیت است. این مدل به صورت زیر است.

$$\text{Logit}(p) = \ln\left(\frac{p}{1-p}\right) = \alpha + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}$$

$$i = 1, \dots, n$$

$$p = \text{pr}(Y_i = 1)$$

$$p = \text{Pr}(Y_i = 1 | X) = \frac{e^{\alpha + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}}}{1 + e^{\alpha + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}}}$$

رابطه (۱)

در این پژوهش، قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت به عنوان یک متغیر دودویی در نظر گرفته شده است. بر این اساس، نتایج تخمین مدل رگرسیون لجیت در جدول (۶) آورده شده است.

جدول (۶): نتایج تجزیه و تحلیل مدل رگرسیون

متغیر مستقل	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	مقدار احتمال آماره Z	نوع رابطه
عرض از مبدأ	-۶/۱۹۷	۰/۹۵۶	-۶/۴۷۸	۰/۰۰۰۰	معنادار
معاملات با اشخاص وابسته	۵/۱۶۵	۰/۷۴۳	۶/۹۴۴	۰/۰۰۰۰	مثبت و معنادار
اندازه شرکت	۰/۰۹۱	۰/۰۹۶	۰/۹۴۸	۰/۳۴۲۹	غیر معنادار
موجودی دارایی‌ها	۱/۵۰۹	۰/۴۵۳	۳/۳۲۴	۰/۰۰۰۹	مثبت و معنادار
حساب‌های دریافتی	۱/۷۲۳	۰/۶۲۶	۲/۷۵۰	۰/۰۰۵۹	مثبت و معنادار
وضعیت مالی شرکت	۴/۱۹۴	۰/۷۳۱	۵/۷۳۵	۰/۰۰۰۰	مثبت و معنادار
رشد فروش	-۰/۴۳۲	۰/۴۴۸	-۰/۹۶۳	۰/۳۳۵۳	غیر معنادار
اندازه حسابرس	-۰/۴۹۷	۰/۱۶۰	-۳/۱۰۶	۰/۰۰۱۹	منفی و معنادار
دوره تصدی حسابرس	-۰/۰۷۳۰	۰/۱۶۵	-۰/۴۴۴	۰/۶۵۶۸	غیر معنادار
تخصص حسابرس	-۳/۴۹۳	۰/۸۰۳	-۴/۳۴۷	۰/۰۰۰۰	منفی و معنادار
		ضریب تعیین مک فادن (McFadden)	آماره ال آر (LR)	احتمال آماره ال آر (LR)	
آماره		۰/۴۴۴	۳۲۴/۰۵۷	۰/۰۰۰۰	

منابع: یافته‌های پژوهش

همان‌طوری که از نتایج جدول (۶) در تخمین مدل رگرسیونی (۱) مشاهده می‌شود، ضریب تعیین مک فادن این مدل تقریباً ۰/۴۴۴ است. این عدد نشان می‌دهد که ۴۴/۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مذکور قابل تبیین است. از سوی دیگر نتایج مندرج در جدول (۶) نشان می‌دهد که سطح معناداری آماره LR کوچک‌تر از ۰/۰۵ است و از آنجایی که آماره LR اعتبار کلی مدل را نشان می‌دهد در نتیجه می‌توان گفت این مدل با

احتمال ۹۵ درصد معنی دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. از این رو در بررسی آزمون فرضیه اول این پژوهش همان گونه که نتایج تجزیه و تحلیل داده ها در جدول (۶) نشان داد مشخص گردید که ضریب متغیر مستقل معاملات با اشخاص وابسته که نشان دهنده تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) است برابر با ۵/۱۶۵ بوده و سطح معناداری این متغیر نیز ۰/۰۰۰۰ است که کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه این یافته ها نشان می دهد که معاملات با اشخاص وابسته بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه اول این پژوهش مورد تأیید قرار می گیرد.

در خصوص تأثیرات متغیرهای کنترلی بر متغیر وابسته در مدل رگرسیونی (۱) مشخص گردید که موجودی دارایی ها با ضریب ۱/۵۰۹ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۹ تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) دارد. از سوی دیگر مشخص گردید که حساب های دریافتی نیز با ضریب ۱/۷۲۳ و سطح معناداری ۰/۰۰۵۹ تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) دارد. نتایج نشان داد که وضعیت مالی شرکت با ضریب ۴/۱۹۴ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ نیز بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) تأثیر مثبت و معناداری دارد. در خصوص اندازه حسابرس مشخص گردید که اندازه حسابرس با ضریب ۰/۴۹۷- و سطح معناداری ۰/۰۰۱۹ تأثیر منفی و معناداری بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) دارد. دیگر نتایج این مدل نشان داد که تخصص حسابرس با ضریب ۳/۴۹۳- و سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ نیز تأثیر منفی و معناداری بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) دارد. و در نهایت نتایج نشان داد که از بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، رشد فروش و دوره تصدی حسابرس بر احتمال جریمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) تأثیر معناداری نداشتند.

با توجه به نتایج کلی آزمون فرضیه اول این پژوهش، مدل نهایی استخراج شده بر اساس مدل (۱) این پژوهش را می توان به صورت مدل زیر نشان داد:

$$P(\text{Sanction}_{it} | X) = -6.197 + 5.165 \text{PRT}_{i,t-1} + 0.091 \text{size}_{i,t-1} + 1.509 \text{Inv}_{i,t-1} + 1.723 \text{AR}_{i,t-1} + 4.194 \text{ZFC}_{i,t-1} - 0.423 \text{Growth}_{i,t-1} - 0.497 \text{Big } 4_{i,t} - 0.073 \text{Tenure}_{i,t} - 3.493 \text{specialist}_{i,t} \quad (۳)$$

بحث و نتیجه گیری

به طور کلی معاملات با اشخاص و یا بخش های وابسته می تواند پیچیدگی اطلاعاتی در شرکت را افزایش دهد و شفافیت اطلاعاتی را کاهش دهد، بنابراین ریسک سرمایه گذار در تکیه بر اطلاعات شرکت، برای سرمایه گذاری افزایش می یابد. علاوه بر این، بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران به راحتی می توانند تصمیمات رفتاری غیرمعمول را اتخاذ کنند که خودشان از آن سود می برند و ممکن است به شکل آشکاری به شرکت آسیب بزنند. همچنین، بسیاری از مطالعات تجربی از این نظریه حمایت می کنند که یک شرکت می تواند این معاملات را برای مبالغه کردن در درآمدها انجام دهد، اما این مبادلات به عملکرد در بلندمدت آسیب وارد می کند (Choi et al, 2012; Ryngaert & Thomas, 2012). با توجه به این مطالب به ارزیابی نتایج این پژوهش به صورت زیر پرداخته شده است:

نتایج تجزیه و تحلیل داده ها در این پژوهش نشان داد که معاملات با اشخاص وابسته بر احتمال ناتوانی حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه این پژوهش مورد تأیید قرار می گیرد. از نتایج این فرضیه می توان نتیجه گرفت که در شرکت هایی که معاملات با اشخاص وابسته زیاد صورت گرفته است احتمال جریمه (ناتوانی) حسابرس بالا است. به عبارت دیگر معاملات با اشخاص وابسته باعث افزایش احتمال ناتوانی حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) می شود. به طور کلی یافته های این فرضیه با بخشی از نتایج تحقیقات هانگ و چنگ (Hung & Cheng, 2018) همسو است. در تبیین و توجیه این نتایج می توان بیان کرد که به شکل معکوسی تئوری بهبود کارایی استدلال می کند که معاملات با اشخاص وابسته می تواند برای کاهش هزینه مبادلات بین شرکت ها و افراد خارج از آن و برای بهینه سازی تخصیص منابع به کار گرفته شود (Habib et al, 2015; Khanna & Palepu, 2000). حسابرسان نیاز دارند تا کوشش های بیشتری را برای انجام روش های حسابرسی مشخص شده انجام دهند. معاملات با اشخاص وابسته، ممکن است ریسک بیان نادرست موارد یا تقلب را افزایش دهد و این خود، ریسک حسابرسی را افزایش می دهد (Habib et al, 2015)، در نتیجه می توان استدلال کرد که صورت های مالی یک شرکت، با مبادلات پیچیده با اشخاص وابسته به سادگی می تواند نامعتبر و ناموثق شود و این

عدم تقارن اطلاعاتی را بین شرکت و کمیته حسابرسی افزایش می‌دهد و این امر به نوبه خود احتمال نقص در حسابرسی را به دلیل تقلب شرکت افزایش می‌دهد. به شکل معکوسی، حسابرسان در زمانی که این نوع مبادلات در شرکت وجود دارند نیاز به تلاش و بررسی بیشتر در حسابرسی دارند، زیرا ریسک حسابرسی بالاتر است و این ممکن است هزینه حسابرسی بالایی را ایجاد کند. علاوه بر این، ادبیات در مورد تطابق حسابرس-مشتري نشان می‌دهد که حسابرسان ریسک کسب‌وکار یک مشتري را در تصمیم خود در مورد طرح یا طراحی حسابرسی ارزیابی می‌کنند (Hung & Cheng, 2018).

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه این پژوهش مبنی بر معاملات با اشخاص وابسته بر احتمال جرمه حسابرس (قصور حسابرسی ناشی از تقلب در شرکت) پیشنهاد می‌گردد که نهاد های تدوین کننده استانداردها و قانون گذاران در راستای حمایت از سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان برای سنجش شاخص ریسک و همچنین برای حمایت از حسابرسان برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی و اعتباردهی به گزارش های مالی، استانداردها و قوانینی برای الزام شرکت ها به افشای بیشتر محتوای اقتصادی معاملات با اشخاص وابسته وضع کنند. همچنین به کارگیری مکانیزم هایی از قبیل نظارت مناسب هئیت مدیره بر عملکرد مدیران یا سیستم انگیزشی مناسب که بتواند تضاد منافع را به حداقل برساند، به عنوان راه حل مناسبی جهت رفع تضاد منافع و رفتارهای فرصت طلبانه مدیران در انجام معاملات با اشخاص وابسته پیشنهاد می‌گردد. پیشنهاد می‌گردد که سازمان بورس اوراق بهادار تهران و دیگر مسئولین از نتایج این پژوهش استفاده نمایند زیرا که نتایج این پژوهش افراد مسئول را به اطلاعات مناسبی برای کمک به آنها جهت تمرکز بر معاملات با اشخاص وابسته و تنوع کسب‌وکار مجهز می‌کند. بنابراین آنها می‌توانند استانداردهای مورد نیاز جامعه حسابداران رسمی را برای روش های حسابرسی موثق و معتبرتر جهت کاهش خطا یا نقص در حسابرسی، تقویت کنند. پیشنهاد می‌گردد که حسابداران رسمی در ایران از نتایج این پژوهش استفاده نمایند و همواره با بررسی های دقیق و ریزبینانه معاملات با اشخاص وابسته و همچنین تنوع و پیچیدگی های کسب‌وکار در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران زمینه لازم جهت کاهش احتمال نقص در حسابرسی در زمانی که با صورت های مالی پیچیده و نامعتبر مواجه می‌شوند، فراهم نمایند.

با توجه به تجربیاتی که پژوهشگر در روند اجرای این پژوهش به دست آورده است پیشنهاد می‌گردد که با انجام تحقیقات مشابه در بازه‌های زمانی مختلف در ایران، این موضوع بهتر و بیشتر تبیین گردد. همچنین نمونه‌ی آماری این پژوهش شامل تمام صنایع بوده است، در پژوهش بعدی می‌توان بر صنایع خاصی تأکید نمود که اثر تفاوت در صنعت بر نتایج کنترل شود. پیشنهاد می‌گردد در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حساب‌رسان بر احتمال ناتوانی حساب‌رس (قصور حساب‌رسی ناشی از تقلب در شرکت) صورت گیرد. و در نهایت باید بیان کرد با توجه به اینکه این پژوهش در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گرفته است، در نتیجه در تعمیم نتایج این پژوهش به سایر جوامع آماری باید جانب احتیاط صورت گیرد.

منابع

- آذین فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس، نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت گذاری حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۴)، ۱۵۵-۱۷۴.
- ایزدی نیا، ناصر، فدوی، محمد حسن، امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، دانش حسابرسی سال چهاردهم بهار ۱۳۹۳ شماره ۵۴.
- جبارزاده، سعید، سبزواری، سعید، متوسل، مرتضی (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقامه دعوا علیه حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۶، صص ۸۶-۶۹.
- حیدرپور، فرزانه؛ محمدی، سعید، جمشیدی نوید، بابک (۱۳۹۵). پیچیدگی حسابداری، شفافیت گزارشگری مالی و تأثیر آن در ارائه گزارش حسابرسی، همایش ملی نقش مدیریت استراتژیک و سیستم های اطلاعاتی حسابداری در اقتصاد مقاومتی، کرج، دانشگاه پیام نور استان البرز.
- سیرانی، محمد، خواجهی، شکراله، میقیم، نوشادی، (۱۳۸۸)، تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، بهار ۱۳۸۸، از صفحه ۳۵ تا ۵۰.
- صالحی، اله کرم، بزرگمهریان، شاهرخ، جنت مکانف حسین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۴ (۳)، ۸۷-۱۱۶.
- مرادی، مهدی، افشار ایمانی، یگانه السادات. (۱۳۹۶). رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۵)، ۴۱-۶۴.
- نادری، سعید، حیدر پور، فرزانه، یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۷). رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و همبستگی نرخ رشد شرکت با صنعت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۳۹)، ۱۹۱-۲۱۸.
- Alamoudi D, Kumar A (2017) Information System Complexity and Business Value, International Journal of Economics & Management Sciences, DOI:10.4172/2162-6359.1000400.
- Atanasov, V., Black, B., Ciccotello, C., & Gyoshev, S. (2010). How does law affect finance? An examination of equity tunneling in Bulgaria. Journal of Financial Economics, 96 (1), 155-173.
- Bennouri, M., Nekhili, M., & Tournon, P. (2015). Does auditor reputation "discourage" related-party transactions? The French case. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 34 (4), 1-32.

- Blazenko, G., & Scott, W. (1986). A model of standard setting in auditing. *Contemporary Accounting Research*, 3 (1), 68-92.
- Bonner, S. E., Palmrose, Z. V., & Young, S. M. (1998). Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *The Accounting Review*, 73 (4), 503-532.
- Carcello, J. V., & Palmrose, Z. V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research*, 32 (3), 1e30 (Supplement).
- Charlie Cullinan (2004), Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease, *Critical Perspectives on Accounting* 15 (2004) 853–864.
- Chen, J. J., Cheng, P., & Xiao, X. (2011). Related party transactions as a source of earnings management. *Applied Financial Economics*, 21 (3), 165-181.
- Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A., & Zang, Y. (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2), 43-72.
- Dahya, J., Dimitrov, O., & McConnell, J. (2008). Dominant shareholders, corporate boards, and corporate value: A cross-country analysis. *Journal of Financial Economics*, 87, 73-100.
- Gordon, E. A., Henry, E., Louwers, T. J., & Reed, B. J. (2007). Auditing related party transactions: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 21 (1), 81-102.
- Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2015). Related-party transactions and audit fees: Evidence from China. *Journal of International Accounting Research*, 14 (1), 59-83.
- Hinton, R. (1989). Relating party transactions: The UK way. *Accountancy*, 103 (1150), 26-27.
- Hoitash, R., and U. Hoitash. (2017). Measuring accounting reporting complexity with XBRL. *The Accounting Review* (forthcoming).
- Hung, Yu-Shun , Yu-Chen Cheng (2018), The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis, *Asia Pacific Management Review*. Volume 23, Issue 2, June 2018, Pages 72-85.
- IASB. 2008. 'Business Combinations Phase II – Project summary, feedback and effects analysis'.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2009). Related party disclosures. *International Accounting Standard*, 24. available at: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24>.
- Jian, M., & Wong, T. J. (2010). Propping through related party transactions. *Review of Accounting Studies*, 15, 70-105.
- Khanna, T., & Palepu, K. (2000). Is group affiliation profitable in emerging markets? An analysis of diversified Indian business groups. *The Journal of Finance*, 55 (2), 867-891.
- Knapp, M. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10 (1), 35-52.
- Kohlbeck, M., & Mayhew, B.W. (2010). Valuation of firms that disclose related-party transactions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (2), 115-137.

- Lakonishok, J., & Lee, I. (2001). Are insider trades informative? Review of Financial Studies, 14 (1), 79-111.
- Lehmann C. M, Norman C. S. The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation. Behavioral Research In Accounting 2006; 18: 65-83.
- Lys, T., & Watts, R. L. (1994). Law suits against auditors. Journal of Accounting Research, 32 (3), 65e89 (Supplement).
- Micheal Axelsen, Peter, Green, Gail, Ridley (2017), Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit, International Journal of Accounting Information Systems 24 (2017) 15-31.
- Moreland, K. (1995). Criticisms of auditors and the association between earnings and returns of client firms. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 14 (1), 94-104.
- Palmrose, Z. V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. The Accounting Review, 63 (1), 55-73.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). Concept release No. 2011-007 on improving the transparency of Audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and form 2. available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB_Release_2011-007.pdf.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (June 10, 2014). Rel. No. 2014- 002 on auditing standard No. 18drelated parties. Paragraph 14, available at: <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket038.aspx>.
- Rozeff, M. G., & Zaman, M. A. (1988). Market efficiency and insider trading: New evidence. Journal of Business, 61 (1), 25-44.
- Ryngaert, M., & Thomas, S. (2012). Not all related party transactions (RPTs) are the same: Ex ante versus ex post RPTs. Journal of Accounting Research, 50 (3), 845-882.
- Stice, J. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. The Accounting Review, 66 (3), 516-533.

COPYRIGHTS



© © 2021 by the authors. License Securities and Exchange Organization, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)