



Fraud Hexagon and its Effect on the Timeliness of Accounting Financial Reporting

Seyed Hossein Ahmadi Langari¹, Ali Khozein^{2*}, Alireza Matoofi³, Mansour Garkaz⁴

1. PhD Student, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katul, Iran. *Corresponding Author

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran

4. Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran

Received: 2023/08/24

Accepted: 2024/01/08

Abstract

Timely and fraud-free financial reporting is one of the most important pillars of the quality of providing financial information of companies. The purpose of this research was to investigate the effect of fraud hexagon on the timeliness of financial reports in companies listed on the Tehran Stock Exchange. To reach this goal, two explanatory hypotheses and information related to 152 member companies of the stock exchange for the period of 2017 to 2021 were examined and analyzed. The regression model used in this research was the panel data method with an integrated approach. The findings showed that fraud hexagon had an inverse relationship with the time of starting and finishing the report preparation process, as well as its late filing. According to the findings of the research, it was observed that the investigated companies sent their annual reports on time to a significant extent. One of the important reasons why financial reports should be free from fraud is the effect of fraud components on the way and time of presentation of accounting reports of companies, attention to the quality of the content and the duration of its publication.

Keywords: Fraud, Hexagon, Financial reporting, Audit.



تقلب از شش گوش مختلف و تأثیر آن بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی حسابداری

سیدحسین احمدی لنگری^۱، علی خوزین^۲، علیرضا معطوفی^۳، منصور گرکز^۴

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران. (نویسنده مسئول)
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۱۸

چکیده

به‌موقع و عاری بودن گزارشگری مالی از تقلب، یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکت‌ها است. هدف این پژوهش تأثیر تقلب از شش گوش مختلف بر به‌موقع بودن گزارش‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده بورسی تهران است. جهت بررسی این هدف، دو فرضیه تبیین و اطلاعات مربوط به ۱۵۲ شرکت عضو بورس برای دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. الگوی رگرسیون استفاده شده در این پژوهش روش داده‌های تابلویی با رویکرد تلفیقی بوده است. نتایج یافته‌ها این چنین بوده است که تقلب از شش گوش مختلف بر زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش و همچنین بر بایگانی دیر هنگام آن ارتباط معکوس دارد. مطابق با یافته‌های پژوهش، نشان داده شد که شرکت‌های مورد بررسی گزارش‌های سالانه خود را به میزان قابل توجهی به‌موقع ارسال می‌نمایند. از دلایل مهم برای این که چرا گزارش‌های مالی باید عاری از تقلب باشند می‌توان به اثر مؤلفه‌های تقلب در نحوه و زمان ارائه گزارش‌های حسابداری شرکت‌ها، توجه به کیفیت محتوا و مدت زمان انتشار آن اشاره کرد.

کلمات کلیدی: تقلب، شش گوش، گزارشگری مالی، حسابرسی.

مقدمه

در بیانیه شماره (۱) هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و چارچوب مفهومی گزارشگری مالی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری؛ قابلیت مقایسه، قابلیت تأییدپذیری، به‌موقع بودن و قابل فهم بودن ویژگی‌های کیفی هستند که سودمندی اطلاعات را افزایش می‌دهند (بابایی و همکاران، ۱۳۹۹). کاهش هزینه و زمان دسترسی به اطلاعات و پردازش آن توسط سهامداران، اعتباردهندگان، تحلیلگران مالی و حساب‌برسان از دیگر مزیت‌های قابلیت مقایسه و به‌موقع بودن اطلاعات مالی هستند (انگلبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). افراد برای تصمیم‌گیری درباره خرید یا فروش سهام، نیازمند اطلاعات به‌موقع جهت تصمیم‌گیری هستند. در چنین وضعیتی، تأخیر در انتشار اطلاعات مالی می‌تواند منجر به مشکلات قیمت‌گذاری اوراق بهادار و بی‌عدالتی در میان سرمایه‌گذارانی شود که امکان دسترسی برابر به اطلاعات با اهمیت را ندارند. هر چه تأخیر در انتشار صورتهای مالی طولانی‌تر شود، اطلاعات بیشتری به نفع سهامداران عمده افشا می‌شود و شایعه‌های زیادی در بازار سرمایه مطرح می‌شود بنابراین انتشار به‌موقع اطلاعات مالی برای افراد برون‌سازمانی و به خصوص سرمایه‌گذاران جزء از اهمیت خاصی برخوردار است. در نتیجه، لازم است تدابیری اتخاذ شود که تأخیر طولانی در انتشار اطلاعات مالی رفع یا کاهش یابد (باغومیان و نقدی، ۱۳۹۳).

در زمینه حسابداری، به‌موقع بودن - به مدت زمانی که برای افشای اطلاعات مالی نیاز است - اشاره دارد. به‌موقع بودن یک معیار کیفی مهم با پیامدهایی برای سودمندی حسابداری مالی است. اگر اطلاعات مالی در صورتهای مالی از کیفیت بالایی برخوردار باشد اما به‌موقع نباشد، اطلاعات کمتری برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان مرتبط خواهد بود (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۸). ارائه اطلاعات مالی مفید از منظر اجتماعی مهم است؛ زیرا بر کارایی بازار سرمایه و تخصیص سرمایه تأثیر می‌گذارد که در جای خود چشم‌انداز رشد اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مؤلفه‌های به‌موقع بودن در تحقیقات قبلی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. هدف آنان عموماً بررسی ارتباط بین ویژگی‌های شرکت و یا نهادی و زمان لازم برای ارائه اطلاعات مالی در مورد شرکت‌های مورد تجزیه و تحلیل بوده است. اکثر مطالعات قبلی در این زمینه تحقیقاتی به‌موقع بودن شرکت‌های دولتی را بررسی کرده‌اند (افی، ۲۰۰۹). برخی از مطالعات اخیر نیز، به هنگام بودن ارائه اطلاعات گزارش‌های مالی شرکت‌ها را تحلیل کرده‌اند (سلسلاگ و همکاران، ۲۰۲۱). دلایل مختلفی برای مطالعه شرکت‌های خصوصی هم وجود دارد. زیرا آنها بیش از نیمی از تولید ناخالص داخلی اروپا و بیش از ۹۹٪ از کل شرکت‌های اروپایی را تشکیل می‌دهند (کمسیون اروپا، ۲۰۲۱). علاوه بر این، همانطور که بوزلینک و همکاران (۲۰۲۱) اشاره کردند مطالعه شرکت‌های خصوصی می‌تواند بینش‌های جدیدی از منافع عمومی را با توجه به ویژگی‌های خاص شرکت‌ها که شامل ویژگی‌های متمایز در مورد نظارت و مسائل نمایندگی است نشان دهد.

دلیل مطالعه شرکت‌های خصوصی این است که تقاضا برای اطلاعات مالی بین شرکت‌های خصوصی و دولتی متفاوت است. شرکت‌های خصوصی، سطح پایینی از عدم تقارن اطلاعات بین اعتباردهندگان و مدیران شرکت را در مقایسه با شرکت‌های دولتی نشان می‌دهند؛ به همین دلیل تقاضای سرمایه‌گذاران برای اطلاعات حسابداری در شرکت‌های خصوصی کمتر است. این بدان معناست که عوامل دیگری به غیر از تقاضای سرمایه‌گذاران (حداقل در تئوری) باید بر به‌موقع بودن در شرکت‌های خصوصی تأثیرگذارتر باشند. تفاوت دیگر بین شرکت‌های خصوصی و دولتی این است که گزارش سالانه حاوی اطلاعات جدید در شرکت‌های خصوصی است. گزارش‌های سالانه شرکت‌های دولتی، در بیشتر موارد، اطلاعات جدیدی را نشان نمی‌دهند (همه، یا حداقل اکثر اطلاعات، در گزارش سالانه، قبلاً در گزارش‌های میان‌دوره‌ای منتشر شده‌اند). در نتیجه، محتوای گزارش سالانه و زمان انتشار گزارش سالانه از اهمیت کمتری برای شرکت‌های دولتی برخوردار است؛ زیرا تمام یا تقریباً تمام اطلاعات قبلاً افشا شده است (الغانم و هگازی، ۲۰۱۱). پاسخگویی که خاستگاه آن احترام به حقوق انسان است، در سطوح مختلف ملی و بنگاه‌های تجاری مطرح است. مدیران در مقابل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص ذینفع موظف‌اند از طریق ارائه اطلاعات به‌موقع، شفاف و قابل اعتماد، آنان را در جریان نحوه به‌کارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار دهند و امکان تصمیم‌گیری و قضاوت منطقی را برای آنان فراهم کنند (بیات و احمدی، ۱۳۹۳). به‌موقع بودن، اهمیت حیاتی برای بازارهای سرمایه دارد و یکی از اجزای اصلی بازار سرمایه کارا محسوب می‌شود. انتشار به‌موقع اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعات، مبادلات نهانی، شایعه‌ها و درز اطلاعات در بازار می‌شود و به ارزشیابی و قیمت‌گذاری اوراق بهادار، جذب سرمایه و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران در بازارهای سرمایه کمک می‌کند. در مقابل، دسترسی نداشتن به اطلاعات دقیق و به‌موقع باعث ناکارایی بازار، افزایش ابهام در تصمیم‌گیری و کاهش مربوط بودن گزارش‌های مالی و محتوای اطلاعاتی آنها می‌شود (وایت ورس و همکاران، ۲۰۱۳). باتوجه به اهمیت انتشار به‌موقع گزارشگری مالی هدف ما در این مقاله بررسی تأثیر تقلب از شش زاویه مختلف بر انتشار به‌موقع گزارش‌های مالی حسابداری شرکت هاست.

مبانی نظری و پیشینه

مطالعه فرایند تصمیم‌گیری و ارزشیابی سهام توسط سرمایه‌گذاران، ما را در تحلیل واقعیت‌های بازارهای سرمایه و استثناهای تجربی موجود در نظریه‌های رایج مالی تولنا می‌سازد. پژوهش حاضر نیز که در حوزه مالی و اخلاقی قرار دارد در مباحث تقلب، نوع تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و عوامل مؤثر بر ارائه به‌موقع گزارش‌های مالی بسیار حائز اهمیت است. سرمایه‌گذاران نیاز قطعی به اطلاعات همه‌جانبه از گزارش‌های مالی عاری از تقلب دارند تا عقلانی‌ترین تصمیم را اتخاذ کنند (سعادت زاده حصار و همکاران، ۱۴۰۰). بورس اوراق بهادار به عنوان ابزار تخصیص منابع به شرکت‌ها، از منابع اطلاعاتی مختلفی برای انجام این مهم استفاده می‌کند و دسترسی به منابع اطلاعاتی قابل اعتماد، لازمه کارایی تخصیص منابع است. گزارشگری مالی متقلبانه منجر به ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار می‌شود و بر دارایی بازار در تخصیص منابع اثر می‌گذارد که پیامد آن سلب اعتماد سرمایه‌گذاران از بازار خواهد بود و باید شناخت و درک مناسبی از تقلب و راهکارهای مقابله با آن داشته و مدیران در این زمینه باید آگاه باشند (حسینی و جهانشاد، ۱۳۹۸). به سبب نقش انکارناپذیری که اطلاعات در بازار سرمایه دارند، برخی آن‌ها را گرانترین دارایی در بورس قلمداد می‌کنند که مبنای تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در بازار است. از این رو، به موقع، مربوط، کامل و فهم پذیر بودن اطلاعات برای بهره‌گیری مناسب از آن ضروری است (حسینی و شفیق زاده، ۱۳۹۸). همچنین، از آنجایی که بازار سرمایه به عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد، جریان درست اطلاعات در این بازار به اتخاذ تصمیم‌های درست و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان منجر می‌شود و سرانجام توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد (کاشانی پور، آقایی و محسنی نامقی، ۱۳۹۸). به‌موقع بودن ارائه اطلاعات مالی باعث تسهیل فرآیند جمع‌آوری و تأیید اطلاعات شده و از این رو، اقدامات موردنیاز توسط حسابرس را کاهش می‌دهد که نتیجه آن ارائه گزارش حسابرسی به‌موقع است (ژانگ، ۲۰۱۸).

به‌هنگام بودن اطلاعات، ویژگی با اهمیتی برای مربوط بودن اطلاعات است (اسچرودر و همکاران، ۲۰۱۰). اطلاعاتی که شرکت‌ها در بازار سرمایه در دوره‌های زمانی مشخص شده منتشر می‌کنند مهمترین عامل مؤثر بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است؛ اما با توجه به اینکه این اطلاعات در صورتی مؤثرند که در زمان مناسب گزارش شوند، به زمان گزارش آنها توجه بسیاری شده است. زمان ارائه اطلاعات یک رابطه دو طرفه از مقررات و ضوابط انتشار اطلاعات از بازار سرمایه و استراتژی‌های شرکت است (کلتورسی و پیل، ۲۰۱۰). صورت‌های مالی حسابرسی شده، یکی از منابع اطلاعاتی برون سازمانی اتکالپذیر محسوب می‌شود که به ارائه آن برای استفاده‌کنندگان می‌پردازد. همچنین به‌موقع بودن گزارشگری مالی یکی از عناصر اساسی مفهوم افشا است که ارزش این گزارشها را افزایش می‌دهد. صرف نظر از اینکه آیا کسی به‌موقع بودن را به عنوان هدف حسابداری یا یکی از ویژگیهای مفید بودن اطلاعات حسابداری برمی‌گزیند یا خیر، واضح است هم مقررات افشا و هم بخش وسیعی از ادبیات حسابداری این قضیه را پذیرفته است که به‌موقع بودن، یک شرط ضروری برای متقاعد شدن در رابطه با مفید بودن صورت‌های مالی است (پورالی و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این، به‌موقع بودن گزارشهای مالی یکی از مهمترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکتها است؛ زیرا به‌هنگام بودن اطلاعات است که می‌تواند به استفاده بهتر و استفاده‌کنندگان اطلاعاتی منجر شود؛ در نتیجه، تهیه‌کنندگان گزارشهای مالی باید توجه ویژه‌ای به سرعت گزارشگری به معنای میزان تأخیر زمانی در ارائه گزارشهای مالی شرکتها داشته باشد. افزایش سرعت گزارشگری به دلیل استفاده به‌موقع تر اطلاعات در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران به شفافیت بیشتر اطلاعات مالی شرکت‌ها و به تبع آن، شفافیت بالاتر بازار سرمایه منجر می‌شود که این موضوع تأثیر بسزایی بر جذابیت بازارهای مالی و سرمایه می‌تواند داشته باشد (درمجبیان و مک وی، ۲۰۱۲).

در شرکت‌های خصوصی اطلاعات موجود در گزارش سالانه، معمولاً قبل از انتشار برای ذی‌نفعان خارجی ناشناخته است. بنابراین، به‌موقع بودن (یا عدم به‌موقع بودن) تأثیر بیشتری بر عدم تقارن اطلاعات بین شرکت (خصوصی) و ذی‌نفعان خارجی دارد. علاوه بر این، شرکت‌های خصوصی بر خلاف شرکت‌های دولتی (از قبل، در بیشتر موارد قبل از پایان سال مالی) تقویم عمومی انتشار گزارش‌های مالی ندارند که در چه تاریخی منتشر شود. شرکت‌های سهامی عام البته می‌توانند از تاریخ عرضه درج شده در تقویم عمومی عدول کنند، اما از انجام این کار خودداری می‌کنند؛ زیرا سیگنال‌های منفی به بازار سرمایه ارسال می‌کند. به همین دلیل، شرکت‌های خصوصی در انتخاب انتشار گزارش سالانه پس از پایان سال مالی، اختیار بسیار بیشتری دارند.

به طور کلی، از یک سو، تقاضا برای اطلاعات حسابداری در شرکت‌های خصوصی کمتر است، اما از سوی دیگر، عرضه اطلاعات حسابداری در گزارش‌های سالانه شرکت‌های خصوصی آموزنده‌تر (و با حاوی اطلاعات جدید ارزش‌تر) است. از آنجایی که گزارش‌های سالانه شرکت‌های خصوصی حاوی اطلاعات جدید همراه با این واقعیت است که انتخاب شرکت‌های خصوصی برای تاریخ انتشار گزارش سالانه بسیار انعطاف‌پذیرتر است، منطقی است که استدلال کنیم شرایط و منطقی که شرکت‌های خصوصی و دولتی تحت آن کار می‌کنند به قدری متفاوت است که مطالعات مبتنی بر شرکت‌های دولتی در مورد اینکه چه چیزی بر به‌هنگام بودن تأثیر می‌گذارد ممکن است برای شرکت‌های خصوصی ارتباط کمتری داشته باشد. حتی اگر به‌موقع بودن در شرکت‌های خصوصی = با توجه به تفاوت‌های بین

شرکت‌های خصوصی و دولتی که در بالا بررسی شد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، هنوز اطلاعات کم و اندکی در مورد به‌موقع بودن در شرکت‌های خصوصی (در مقایسه با شرکت‌های دولتی) وجود دارد (بعتوا و همکاران، ۲۰۱۹). هدف مقاله فعلی بر کردن این خلأ است. به طور خاص، این مقاله بر روی رابطه بین تقلب از شش گوش مختلف و به‌موقع بودن گزارشگری مالی تمرکز دارد.

مطالعات قبلی به‌موقع بودن را در شرکت‌های خصوصی تجزیه و تحلیل کرده‌اند (سویک و همکاران، ۲۰۱۶). چندین روش بالقوه برای اندازه‌گیری به‌موقع بودن حسابداری وجود دارد. یک جایگزین رایج برای به‌موقع بودن در مطالعات قبلی، تأخیر گزارش حسابرسی (غفران و یاسمین، ۲۰۱۸) بوده است، که زمان بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی است. در این مقاله، از زمان ارائه (مطابق با کلتورسی و پیل، ۲۰۱۶) و بایگانی دیرهنگام (مطابق با لویبیرت و همکاران، ۲۰۱۶) به عنوان دو اندازه‌گیری به‌موقع بودن استفاده می‌کنیم. زمان ارائه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و ارائه گزارش سالانه است. زمان کوتاه‌تر به‌موقع‌تر در نظر گرفته می‌شود. بنابراین زمان ارائه یک متغیر پیوسته است. بایگانی دیرهنگام زمانی اتفاق می‌افتد که ثبت گزارش سالانه از مهلت قانونی ارسال تجاوز کند (در ایران چهار ماه است). در نتیجه، ثبت بدون تأخیر گزارش‌ها زمانی اتفاق می‌افتد که ثبت گزارش سالانه در مهلت قانونی ارسال باشد. تشکیل پرونده دیرهنگام، نابه‌هنگام و عدم تأخیر به‌موقع تلقی می‌شود. از این رو، بایگانی دیرهنگام یک متغیر دوگانه است.

به بیان مهدوی و قهرمانی (۱۳۹۳) تقلب در صورت‌های مالی، شامل هرگونه اقدام عمدی توسط عوامل شرکت برای گمراه کردن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به خصوص اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران از راه تهیه و منتشر نمودن گزارش‌های مالی حاوی اشتباه با اهمیت اطلاق می‌شود. استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، تقلب را این‌گونه تعریف می‌کند: هرگونه اقدام به‌صورت عمد یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان شرکت یا اشخاص ثالث برای برخورداری از منفعت غیرقانونی یا ناروا. از آنجایی که تقلب یک مفهوم قانونی گسترده را در بر می‌گیرد، اما آنچه که به حسابرس ارتباط پیدا می‌کند، اقدامات متقلبانه‌ای می‌باشد که به تحریف با اهمیت در گزارش‌های مالی منجر می‌شود. بعضاً امکان دارد هدف برخی از تقلب‌ها تحریف گزارش‌های مالی نباشد. لازم به ذکر است حسابرسان درباره وقوع تقلب قضاوت حقوقی انجام نمی‌دهند. تقلب معضل بزرگی است که هیچ‌گونه مرز، صنعت، کشور و یا اندازه شرکتی را نمی‌شناسد. پژوهشگران از کشف ویژگی‌های مردم‌شناسی متقلبان درمانده‌اند. ویژگی‌های این‌گونه افراد تفاوت خاصی با سایر افراد عامه ندارد و به عبارت دیگر هر فردی می‌تواند مرتکب تقلب شود و با ایجاد شرایطی خاص، هر فرد می‌تواند تقلب را مرتکب شود.

محققان بر این اعتقادند که عنصر خاصی در ارتکاب تقلب از سوی افراد می‌تواند دخیل باشد؛ اولاً اینکه انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب باید وجود داشته باشد که غالباً به صورت نیاز نمایان می‌شود. ثانیاً فرصتی مغتنم برای بروز تقلب باید وجود داشته باشد. نبود یا ضعف کنترل‌های داخلی در به وجود آمدن این فرصت بی‌تأثیر نیست. ثالثاً وجود عنصر بهانه‌گیری یا توان افراد متقلب، معذوریت‌های قابل قبول برای توجیه عمل خودشان می‌باشد. مدیران شرکت می‌توانند با حذف حداقل هر یک از عوامل، خطر وقوع تقلب را تا میزان قابل توجهی کم کنند. اگر کارکنان از وجود کنترل‌های داخلی مطلع باشند، احتمال آنکه مرتکب تقلب شوند کم می‌شود. راه جلوگیری از وقوع و بروز تقلب تزییق این نکته مهم به کارمندان است که در صورت انجام تقلب، مطمئناً گرفتار می‌شوند. هدف مذکور از طریق زیر قابل دستیابی می‌باشد: حضور دائم حسابرسان داخلی، سیستم کنترل داخلی مستحکم و قوی، تحقیق پیرامون تقلب از کارمندان و آموزش وسیع در سطوح مختلف شرکت برای آگاهی از علائم هشدار دهنده تقلب. علاوه بر این مدیریت باید یافته‌های حاصل از موارد تقلب را در اختیار کارمندان قرار دهد و به آنها گوشزد نماید که فعالیت‌های خلاف عرف و قانون به هیچ وجه قابل تحمل نیست و چه بسا منجر به اخراج آنها می‌شود (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

نظریه شش ضلعی تقلب ارائه شده توسط ووسیناس (۲۰۱۹) از دانشگاه فنی ملی آتن، برگرفته از نظریه پنطیکاستی (امتیاز)، شامل محرک (فشار)، ظرفیت (قابلیت)، فرصت، عقلانیت و منیت است. بنابراین، ووسیناس (۲۰۱۹) با اضافه کردن تبانی، نظریه را بروز و اصلاح کرد و بعداً به امتیاز تبدیل شد. فشار یکی از دلایلی است که کسی مرتکب تقلب می‌شود؛ این روش شامل سبک زندگی، نیازهای اقتصادی و سایر مشکلات مالی و غیر مالی می‌باشد. شایستگی توانایی فرد برای استفاده از شرایط اطراف است که به او اجازه می‌دهد تا مرتکب تقلب شود. تبانی یک توافق محرمانه بین دو یا چند نفر برای فریب دادن کسی یا فریب شخص ثالث است. فرصت می‌تواند انگیزه‌ای برای کسی باشد که مرتکب تقلب شود. این فرصت به دلیل نظارت ضعیف و سوء استفاده از قدرت به وجود می‌آید. منطقی کردن تقلب کسی را تشویق می‌کند که مرتکب تقلب شود یا می‌تواند در افراد در حالت استرس ظاهر شود و باعث می‌شود طرف احساس کند که تقلب یک عمل طبیعی است. منیت نگرشی است که فرد نسبت به اختیارات و حقوقی که دارد برتر است و سیاست‌های شرکت در مورد فضایل آنها اعمال نمی‌شود (ووسیناس، ۲۰۱۹). تقلب شش ضلعی یک تئوری متحرک است که بیشتر به محرک‌های تقلب منجر می‌شود. مثلث تقلب پیشنهاد شده توسط کرسی (۱۹۵۳) اساس مدل تقلب شش ضلعی است. مثلث تقلب توضیح می‌دهد که چرا مردم مرتکب تقلب می‌شوند. در مثلث تقلب، تقلب به دلیل سه شرط یا شرایط آغاز می‌شود: فشار، شایستگی و عقلانیت.

تئوری کلاهبرداری مثلث بر اساس نظریه تقلب الماس پیشنهاد شده توسط ولف و هرمانسون (۲۰۰۴) سازماندهی شد و یک عامل دیگر که باعث تقلب می‌شود؛ یعنی فرصت اضافه شد. تکبر به عنوان یک عامل همچنان باعث ایجاد رفتارهای متقلبان می‌شود. بر اساس نظریه تقلب ذکر شده در بالا، که شامل مثلث تقلب، الماس تقلب و پنتاگرام تقلب است، نظریه تقلب شش ضلعی به عنوان یک نظریه تکرارپذیر در تقلب ظاهر می‌شود. فعال سازی تقلب شش ضلعی که توسط ووسیناس (۲۰۱۹) توسعه یافته است، تبانی را به عنوان یکی از محرک های کلاهبرداری اضافه می‌کند. اهداف مالی توصیف یا درجه ای از ثبات اقتصادی در یک شرکت است.

استفاده کنندگان صورت های مالی به شرکت هایی با نمودارهای مالی پایدار اعتماد بیشتری خواهند داشت. بنابراین، شرکت باید از ثبات مالی عالی برای داشتن این اعتماد برخوردار باشد. اگر وضعیت شرکت در مرحله رشد کمتر از میانگین صنعت باشد، مدیریت شرکت را تشویق می‌کند تا عملکرد شرکت را گزارش کند. به گفته هنری و همکاران (۲۰۱۱) لابی کردن یا تشویق مدیریت به ارتکاب گزارشگری مالی متقلبان از دارایی‌های شرکت زمانی اتفاق می‌افتد که ثبات مالی شرکت توسط شرایط اقتصادی، صنعت یا شرایط دیگر تهدید شود. این امر برای اطمینان از این است که عملکرد شرکت همیشه توسط استفاده کنندگان صورت های مالی خوب در نظر گرفته می‌شود. اعتقاد بر این است که ثبات مالی، پتانسیل ایجاد موارد گزارشگری مالی متقلبان در شرکت را دارد. این شرایط زمانی اتفاق می‌افتد که یک کسب‌وکار به دلیل عملکرد ضعیف کسب‌وکار با مشکلاتی در ثبات مالی مواجه می‌شود، که مدیریت را برای دستکاری در ترازنامه تحت فشار قرار می‌دهد.

اکبر (۲۰۱۷)؛ آپریلیانا و آگوستینا (۲۰۱۷) و ایرواندی و همکاران (۲۰۱۹) دریافته‌اند که گزارشگری مالی متقلبان شرکتها تحت تأثیر ثبات مالی است. ثبات مالی وضعیت مالی یک کسب و کار را در شرایط پایدار توصیف می‌کند که به معیاری برای ارزیابی عملکرد یک کسب و کار تبدیل می‌شود. اگر وضعیت اقتصادی ناپایدار باشد، مدیریت با فشار زیادی مواجه خواهد شد، زیرا مدیریت دارایی و مدیریت صندوق بهینه نیست. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ توضیح می‌دهد: زمانی که وضعیت مالی به دلیل عملکرد شرکت ناپایدار باشد، شرایط اقتصادی و صنعتی شرکت بر مدیریت فشار وارد می‌کند. فرصت را می‌توان با ماهیت صنعت اندازه‌گیری کرد که وضعیت ایده آل یک شرکت است که از طریق حساب دریافتی شرکت موجود در صورت های مالی اندازه‌گیری می‌شود. اعمال متقلبان ممکن است به طور تصادفی ناشی از نظارت ضعیف شرکت باشد (ناندا و همکاران ۲۰۱۹). مدیریت ارتباط نزدیکی با هیئت مدیره دارد، زیرا آنها می‌توانند بر عملکرد شرکت نظارت کنند. حسابرسان مستقل از طرف های خارجی جذب می‌شوند و اثربخشی نظارت را برای جلوگیری از گزارشگری مالی تقلبی افزایش می‌دهند (ساری و همکاران ۲۰۲۰).

حسمواتی و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که نظارت ناکارآمد بر گزارشگری مالی متقلبان تأثیر منفی می‌گذارد. با این حال، مدیران همیشه اختیارات خود را به درستی اعمال نمی‌کنند. مدیریت ناکارآمد فرصت هایی را برای مدیران ایجاد می‌نماید تا گزارش های مالی متقلبان انجام گردد. هر چه قدر سطح نظارت قوی و مؤثر باشد، پتانسیل گزارشگری صورت های مالی متقلبان کمتر می‌شود. نظارت ناکارآمد عبارت است از فقدان نظارت مؤثر در یک شرکت یا یک واحد نظارتی برای نظارت بر عملکرد شرکت. این می‌تواند فرصت هایی را برای مدیریت و کارکنان ایجاد کند تا به دلیل نظارت ضعیف، مرتکب اعمال متقلبان شوند.

طبق نظر رای و سوبرمنیام (۲۰۰۸)، کنترل های داخلی ضعیف، فقدان انضباط، دسترسی ضعیف به اطلاعات، فقدان مکانیسم های حسابرسی و بی تفاوتی فرصت هایی هستند که منجر به تقلب می‌شوند. سیتونگیر و تریانتو (۲۰۲۰) نشان دادند که هر چه نسبت حسابرسان مستقل در یک شرکت بیشتر باشد، احتمال تقلب مالی بیشتر است. مورد مرتکب کلاهبرداری ممکن است ناشی از عدم کنترل بر پیشگیری و کشف تقلب باشد. برای محدود کردن احتمال ارتکاب کلاهبرداری به یک سیستم نظارتی مؤثر نیاز است. وجود اختلاف منافع بین نماینده و اصیل، باعث ایجاد مشکلات نمایندگی و نیاز به نظارت نمایندگی می‌شود. سمت کمیته حسابرسی قانونی متشکل از کسانی است که اقوام یا دوستانی در شرکت تعیین شده ندارند تا شرکت ها بتوانند کنترل های داخلی را بهبود بخشند. تحقیقات سیتونگیر و تریانتو (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که هر چه درصد حسابرسان مستقل در یک شرکت بیشتر باشد، نظارت شرکت بیشتر است و کنترل بیشتر بر احتمال گزارش تقلب تأثیر منفی می‌گذارد. این تحقیقات که حسابرس تغییر می‌دهد به دلیل گزارش صورت های مالی دارای تقلب است. هر چه قدر درصد تغییر حسابرسان بیشتر باشد امکان ارائه صورت های مالی دارای تقلب بیشتر می‌گردد.

منطقی سازی تلاشی است برای یافتن توجیهی برای اعمال متقلبان انجام شده. یکی از نقاط قوت منطقی سازی تغییر حسابرسان است. تغییرات در حسابرسان یک شرکت می‌تواند تلاشی برای حذف ردپای روش های تقلب کشف شده توسط حسابرسان قبلی باشد. تغییرات شرکت ها در حسابرسان می‌تواند باعث افزایش تضاد منافع بین نمایندگان و مدیران شود و منجر به مشکلات انتخاب نامطلوب ناشی از اطلاعات نامتقارن شود (دلنگ و تان، ۲۰۱۹). کلاهبرداران می‌توانند از تعادل بین دو طرف برای ارتکاب کلاهبرداری استفاده کنند. منطقی سازی می‌تواند گزارش دهی مالی متقلبان را تشویق کند؛ زیرا کلاهبرداران اقدامات خود را منصفانه و معقول می‌دانند. ناندا و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهند که اختلاس بودجه ناشی از گردش حسابرسان است. این شرکت معتقد است که تغییر حسابرسان می‌تواند ردپای

یافته‌های حسابرس قبلی را از بین ببرد. این گرایش شرکت‌ها را تشویق می‌کند تا حساب‌برسان را برای سرپوش گذاشتن بر تقلب در شرکت تغییر دهند. ساری و همکاران (۲۰۲۰)، نشان می‌دهند که تقلب در گزارشگری مالی می‌تواند با تغییر در حساب‌برس مرتبط باشد. حساب‌برسان یکی از کنترل‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی متقلبان هستند. حساب‌برسان همچنین منبع اطلاعاتی هستند که شرکت‌ها مرتکب تقلب می‌شوند. اصلاحاتی که معمولاً توسط یک کسب و کار به حساب‌برسان انجام می‌شود، نشان می‌دهد که صنعت ممکن است در تقلب دخالت داشته باشد. شرکت این کار را برای به حداقل رساندن احتمال کشف گزارشگری مالی تقلبی انجام می‌دهد. یک شرکت می‌تواند حساب‌برسان را تغییر دهد تا توانایی حساب‌برسان برای مشاهده گزارشگری مالی متقلبان و دستکاری بودجه را کاهش دهد (لو و وانگ، ۲۰۱۱). با تغییر حساب‌برسان شرکت، درک می‌شود که حساب‌برسان جدید از فعالیت‌های متقلبان چشم‌پوشی می‌کنند. بنابراین، شرکت برای تسهیل در عملیات شرکت، سعی دارد هر از چندگاهی حساب‌برس را تغییر داده و اقدامات دستکاری را کنترل کند (اسکوسن و همکاران، ۲۰۰۹).

شایستگی نگرش‌ها و مهارت‌های فرد است که نقش اساسی در تقلب دارد. کلاهبرداران علاوه بر امکان کلاهبرداری از طریق متقاعد کردن یا فشار و منطقی کردن، باید تشخیص دهند که کدام درها به عنوان فرصت باز است و با عبور از آنها، نه یک بار بلکه چندین بار از آنها استفاده کنند. تفاوت در علایق و عدم تقارن اطلاعاتی بین نمایندگان و مدیران باعث ایجاد مشکلات نمایندگی می‌شود؛ با این حال، تغییر در رهبری می‌تواند علاقه خاصی به تغییر کانال‌های آفلاین قبلی را نیز مشخص کند، یا می‌تواند برای ارتکاب کلاهبرداری شرکتی شناسایی شود. علاوه بر این، تغییر مدیر یک دوره استرس نیز ایجاد می‌کند که درها را برای کلاهبرداران احتمالی باز می‌کند. ولف و هرمانسون (۲۰۰۴)؛ ساری و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهند که هر چه گردش مالی مدیران بیشتر باشد، شاخص تقلب در گزارشگری مالی بیشتر است. با مهارت‌ها و توانایی‌های موجود، مرتکبان به سرعت از فرصت‌ها برای ارتکاب کلاهبرداری استفاده می‌کنند. طبق نظر ولف و هرمانسون (۲۰۰۴)، موقعیت در یک شرکت امکان اقدامات متقلبان را فراهم می‌کند. بر اساس بیانیه، وظایف مدیر، مدیر عامل و رئیس بخش می‌تواند عامل تعیین‌کننده در وقوع اقدامات متقلبان باشد. تغییر مدیر نشان‌دهنده علاقه به چندین موضوع برای جایگزینی مدیر قبلی است. تغییر مدیر به عنوان پیشگیری از تقلب یا به عبارت دیگر پتانسیل گزارشگری مالی متقلبان تلقی می‌شود. هنگامی که یک مدیر جدید برای بهبود عملکرد مدیر قبلی، مدیر یک شرکت را جایگزین می‌کند، این نشان می‌دهد که عملکرد مدیر قبلی ضعیف بوده است و نشان‌دهنده گزارشگری مالی متقلبان مشکوک است. تغییر مدیر در صورتی موفق تلقی می‌شود که مدیر جدید موفق به جلوگیری و کاهش گزارشگری مالی متقلبان شود. با این حال، اگر کارگردان جدید شکست بخورد، به عنوان یک شکست یا بدتر در نظر گرفته می‌شود (ولف و هرمانسون، ۲۰۰۴). تحقیق سیتونگی و تریانتو (۲۰۲۰) گزارش داد که تغییری در مدیران برای پنهان کردن رفتار متقلبان توسط مدیران سابق یک شرکت انجام شده است. در واقع، مدیران جدید برای تطبیق با اطلاعات مالی شرکت به زمان نیاز دارند؛ بنابراین، در صورت تغییر در مدیر، تشخیص تقلب توسط دولت قبلی دشوار خواهد بود (ولف و هرمانسون، ۲۰۰۴). عامل تبانی در این مطالعه با متغیر حق الزحمه حسابرسی نشان داده شده است. هزینه حسابرسی بالا البته برای حساب‌برسان مستقل سودمند است. البته این مزیت می‌تواند حساب‌برس را تشویق کند تا با ارائه نظر غیرمجاز، رابطه خوبی با مشتری یا شرکت داشته باشد. این می‌تواند منجر به روابط متقابل و همکاری بین حساب‌برسان و مدیران شرکت در پنهان کردن صورت‌های مالی تقلبی انجام شده توسط مدیریت ارشد شرکت شود. نحوه اندازه‌گیری این متغیر با تحقیقات آویانتارا (۲۰۲۱) مطابقت دارد که بیان می‌کند تبانی انجام شده توسط حساب‌برس بر اساس حق الزحمه حسابرسی بر تقلب در صورت‌های مالی تأثیر دارد.

نیک کار و محمدی (۱۳۹۸) با هدف بررسی تأثیر استراتژی شرکت، هزینه‌های سیاسی و قدرت مدیریت بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی در شرکت‌های بورسی فرضیه‌هایی تدوین و داده‌های مربوط به ۱۰۵ شرکت عضو بورس را در دوره زمانی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. الگوی رگرسیون آنها داده‌های تابلویی با رویکرد داده‌های تلفیقی بوده و نتایج آنها نشان داد استراتژی شرکت، تنها استراتژی‌های رقابتی با توجه به اطلاعات آتی، افزایش به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی را سبب خواهد شد. همچنین ریسک سیستماتیک و اندازه شرکت به ترتیب کاهش و افزایش به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی را به دنبال خواهد داشت. با توجه به نتایج پژوهش توانایی مدیریت، یکی از شاخص‌های قدرت مدیریت، تأثیر معناداری بر به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی دارد و توانایی بالاتر، افزایش به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی را سبب می‌شود.

در ارتباط با توانایی‌های مدیریت یافته‌های رضازاده و محمدی (۱۳۹۹) نشان داد بین توانایی مدیریتی و گزارشگری صورت‌های مالی متقلبان رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، آنها دریافتند ارتباطات سیاسی شرکت‌ها با دولت، تأثیر توانایی مدیریتی را در کاهش تقلب در گزارشگری صورت‌های مالی را ضعیف نخواهد کرد.

فیضی زاده (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان شناسایی و اولویت‌بندی خوشه‌ای تقلب در صورت‌های مالی از دیدگاه حساب‌برسان به این نتیجه رسید که از بین روش‌های تقلب در صورت‌های مالی، دستکاری عامدانه، افشای قطره چکانی، حذف به عمد بدهی و هزینه، بزرگ‌نمایی

درآمد و دارایی و مخفی نمودن معاملات به ترتیب در رتبه یک تا پنج قرار گرفتند که از نگاه حساب‌برسان مستقل بیشترین کارایی و استفاده را در گزارشگری مالی جهت تقلب دارا هستند.

خلیل ثمرین و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای به بررسی تعیین اهمیت و رتبه بندی عوامل درون سازمانی و برون سازمانی مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بوده که با توجه به قیود در نظر گرفته شده تعداد ۳۰ نفر به عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند. نتایج پژوهش بیان داشت عوامل برون سازمانی در ایجاد گزارشگری متقلبانه با امتیاز ۰.۲۴۳ در اولویت اول و عوامل درون سازمانی با امتیاز ۰.۲۱۴ در اولویت بعد قرار گرفتند. همچنین از عوامل برون سازمانی به ترتیب عوامل مرتبط با ویژگی‌های ساختار مدیریتی، ویژگی‌های فرهنگی، عوامل قانونی و نظارتی خارج از سازمان و از عوامل درون سازمانی به ترتیب ویژگی‌های حرفه‌ای و ساختار مدیریتی، ویژگی‌های رفتاری مدیریت، ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی، ویژگی‌های خاص در ارتباط با خطاهای سیستمی و انسانی با اهمیت تلقی شده است.

بادآورنهندی و بابایی (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی اثر قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بر مبنای تئوری ارزش گذاری نسبی بر به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر ابهام اطلاعاتی قیمت سهام پرداختند. آنها نمونه‌ای مشتمل بر ۱۱۸ شرکت را طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ انتخاب و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره بهره‌گیری نمودند که نتایج زیر به دست آمد: قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بر به‌موقع بودن گزارشگری صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد و شدت این اثر مثبت در شرایط وجود ابهام اطلاعاتی قیمت سهام، تشدید شد. همچنین در شرایط ابهام اطلاعاتی قیمت سهام، نقش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در شفافیت اطلاعاتی محیط شرکت و گزارشگری صورت‌های مالی به‌موقع برای استفاده کنندگان بسیار دارای اهمیت است.

اکبری نژاد تقدیمی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوع راهبرد تجاری بر قابلیت اتکا و به‌موقع بودن به عنوان دو معیار با اهمیت گزارشگری مالی با کیفیت بر اساس پژوهش‌های پیشین پرداخت. نتایج تحقیقات نشان دهنده این موضوع است که راهبرد تهاجمی (اکتشافی) کاهش قابلیت اتکای گزارشگری مالی را به دنبال ندارد. ضمن اینکه نتایج تحقیقات در خصوص تأثیر استراتژی تهاجمی بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی در اکثر پژوهش‌ها نتایج معنی‌داری را نشان نداده است.

کردستانی و محمدی نسب (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی پرداختند. برای پاسخ به سوال پژوهش مبنی بر اینکه اثربخشی کنترل‌های داخلی چگونه بر افشای متنی ریسک تأثیر می‌گذارد داده‌های ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد: شرکت‌هایی با سیستم کنترل داخلی ضعیف نسبت به شرکت‌هایی با کنترل داخلی کارآمد، سطوح پایین تری از افشای ریسک متنی را گزارش می‌کنند. همچنین نتایج نشان می‌دهد تکرار ادواری ضعف کنترل‌های داخلی و انتشار عمومی آن منجر به افشای سطح بالاتری از ریسک توسط مدیران می‌شود. بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که توجه حساب‌برسان به ضعف کنترل‌های داخلی و تقویت ساختار کنترل‌های داخلی شرکت می‌تواند افشای ریسک بیشتر را بهبود بخشد. در مجموع نتایج پژوهش خلاء پژوهشی موجود در حوزه اهمیت افشای ضعف‌های کنترل داخلی و سودمندی توجه حساب‌برسان مستقل به کارآمدی کنترل‌های داخلی و مدیریت افشای متنی ریسک را پر می‌کند.

موسوی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی ارزیابی تأثیرپذیری قضاوت‌های سرمایه‌گذاران از خوانایی افشای گزارش‌های مالی شرکت پرداختند. این پژوهش از نظر هدف، جزو پژوهش‌های کاربردی محسوب گردیده و از نظر روش، پژوهش مبتنی بر تحلیل همبستگی می‌باشد. برای گردآوری داده‌های این پژوهش، ۱۲۰ نفر از سرمایه‌گذاران فعال در بورس اوراق بهادار انتخاب شدند و به کمک یک سناریو داده‌ها گردآوری شدند. نتایج نشان داد هنگامی که گزارش‌های مالی شرکت دارای خوانایی افشای پایین باشند میزان حساسیت قضاوت‌های ارزیابی سرمایه‌گذاران تحت تأثیر قرار گرفته و افزایش پیدا می‌کند اما هنگامی که خوانایی افشای پایین باشد روانی پردازش سرمایه‌گذاران تحت تأثیر قرار نخواهد گرفت. علاوه بر این مشخص گردید هنگامی که گزارش‌های مالی شرکت دارای خوانایی افشای پایین باشند شدت و کارایی جستجوی اطلاعات بیرونی توسط سرمایه‌گذاران افزایش پیدا کرده ولی میزان اتکای سرمایه‌گذاران بر اطلاعات بیرونی تغییری پیدا نمی‌کند.

خطیبی رابطی و خسروی پور (۱۴۰۲) طی هدف اصلی به بررسی اثرات وجود نظام کنترل‌های داخلی و پیچیدگی‌های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه آماری تحقیق شامل ۱۵۹ شرکت بوده و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق آزمون رگرسیون چندگانه انجام شده است. نتایج تحقیق نشان داد کنترل داخلی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارد و پیچیدگی سازمان بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معکوس و معناداری دارد. نتایج مربوط به متغیرهای کنترلی نیز نشان داد اندازه شرکت، اندازه هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره، مالکیت مدیریتی و نرخ بازده دارایی‌های

سال جاری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری دارند و تأثیر متغیرهای اهرم مالی و درصد سهامداران عمده بر کیفیت گزارشگری مالی معکوس و معنادار می باشد.

سادگالی و بنابو (۲۰۱۹) در مطالعه ای با عنوان عملکرد تکنیک های یادگیری ماشینی در کشف تقلب، به بررسی کامل روش های کشف تقلب مالی با استفاده از روش داده کاوی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد روش های هوش مصنوعی در مقایسه با رگرسیون لجستیک از عملکرد دقیق تر و بهتری در پیش بینی تقلب برخوردار می باشد. لوکاسون و کامانکو مینانو (۲۰۱۹) دریافته اند که در میان شرکت های خصوصی استونیایی (عمدتاً سودآوری کمتر، نقدینگی کمتر و ریسک بالاتر ورشکستگی با ارسال دیر هنگام گزارش سالانه مرتبط است. رمنا (۲۰۲۰) با استفاده از نمونه ای از شرکت های خصوصی استونیایی، بر چگونگی ارتباط ویژگی های حاکمیت شرکتی (اگرچه بدون حسابرسی) با پرونده های دیر هنگام مرتبط بودند تمرکز کردند؛ نتایج نشان داد که زنان در هیئت مدیره، مدیریت مسن تر، مدت تصدی اعضای هیئت مدیره طولانی تر، نسبت بیشتری از مالکیت سهام در بین اعضای هیئت مدیره، روابط تجاری کمتر و عدم حضور مالک اکثریت با احتمال کمتری برای تأخیر تشکیل پرونده مرتبط است. هرواس (۲۰۲۱) یک ارتباط منفی بین سلامت مالی و ارائه دیر هنگام صورت های مالی در شرکت های بلژیکی پیدا کرد (یعنی شرکت هایی که از نظر مالی سالم بودند تا حد کمتری دیر ارائه کردند). با این حال، نتایج برای شرکت هایی که به طور مداوم دیر ثبت نام می کردند، برعکس بود. ارتباط مثبتی بین سلامت مالی شرکت ها و ثبت نام با تأخیر برای گروهی از شرکت هایی که در گذشته به طور مداوم با تأخیر تشکیل پرونده می دادند، وجود داشت (یعنی در این گروه، شرکت هایی که از نظر مالی سالم بودند تا حد زیادی با تأخیر ثبت نام کردند). این نتایج نشان می دهد که تشکیل صورت های مالی پس از مهلت قانونی لزوماً ناشی از تمایل به تأخیر در انتشار اطلاعات منفی نیست.

پری و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه ای دیگر شرکت های کوچک و متوسط خصوصی های استونیایی را تحلیل کردند. آنان رابطه بین رفتار بایگانی دیر هنگام قبلی (یعنی ثبت گزارش سالانه پس از مهلت قانونی) و ناراحتی مالی با تشکیل پرونده دیر هنگام را مستند کردند. در تجزیه و تحلیل های جداگانه، اندازه شرکت و سن نیز نقش داشتند.

اسکالونی و مارکیو (۲۰۲۱) تأخیر گزارش حسابرسی را در میان نمونه ای از شرکت های اسپانیایی حسابرسی نشده و همچنین غیر شرکت های بزرگ بررسی کردند. تأخیر گزارش حسابرسی زمان بین پایان سال مالی شرکت و امضای گزارش حسابرسی است. نتایج نشان داد که تنها دو عاملی که با تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت های کوچک و متوسط و غیر کوچک و متوسط مرتبط بودند، سال های بحران یا بازیابی و نظر حسابرسی بودند. تأخیر گزارش حسابرسی پس از بحران مالی ۲۰۰۸ (یعنی سال های بهبودی بیشتر) نسبت به دوران بحران مالی و همچنین تأخیر گزارش حسابرسی طولانی تری برای شرکت هایی که نظر حسابرسی تعدیل شده را دریافت می کنند، وجود داشت.

سانیتا و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان قانون کارما فالو در مورد تقلب بالقوه مدیریت مالی، آزمایش عنصر تقلب شش ضلعی، با هدف تجزیه و تحلیل تأثیر شش ضلعی تقلب (فشار، فرصت، منطقی سازی، شایستگی، تکبر و تبنی) بر تقلب بالقوه، با نمونه گیری از کلیه دستگاه های روستایی در ناحیه بادونگ از طریق پرسشنامه با استفاده از SEM-PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند که نتیجه آن، این شد که اعتقاد به قانون کارما فالو تنها تأثیر مثبت تکبر را بر امکان مدیریت مالی متقلبانه روستا تضعیف می کند، اما تأثیر مثبت فشار، فرصت، منطقی سازی، شایستگی و تبنی را بر تقلب احتمالی تضعیف نمی کند.

هاندیانی و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان تقلب شش ضلعی: تشخیص صورتهای مالی تقلبی در اندونزی با هدف تعیین تجربی تأثیر ثبات مالی، گردش مالی چند مدیر، تدارکات الکترونیکی، سیستم افشاگر، مالکیت دولت و تعداد مکرر تصاویر مدیر عامل بر صورتهای مالی تقلبی پرداختند. در این مطالعه از رویکرد کمی استفاده شد و با جامعه آماری شرکت های دولتی در سال های ۲۰۱۷-۲۰۲۱، فهرست شده در IDX، یعنی ۱۰۵ شرکت مورد بررسی قرار گرفت. روش تحلیلی در این پژوهش، تحلیل رگرسیون خطی چندگانه است که با استفاده از نرم افزار SPSS پردازش شد. نتایج نشان داد که ثبات مالی، تغییر مدیر، تدارکات الکترونیکی، سیستم های افشاگر و مالکیت دولت به طور مثبت بر صورتهای مالی تقلبی تأثیر می گذارند. در مقابل، تعداد متغیر مکرر تصاویر مدیر عامل تأثیر منفی بر تقلب در صورتهای مالی دارد.

روش شناسی پژوهش

جمع آوری نمونه و داده ها

جمعیت مورد بررسی در پژوهش حاضر، شرکت های بورسی تهران هستند. این پژوهش از لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی و از نظر نوع روش پژوهش، پژوهشی توصیفی - همبستگی می باشد. به منظور جمع آوری داده ها، از روش کتابخانه ای بهره گیری و طی یک دوره زمانی ۵ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۶ لغایت پایان سال ۱۴۰۰ بوده، به طوری که تعداد نمونه آماری با توجه به روش حذف سیستماتیک و پس از اعمال محدودیت های لازم، در نهایت نمونه شامل ۱۵۲ شرکت در نظر گرفته شد. در این مطالعه، مدل رگرسیونی برای رابطه بین اثر

تقلب از شش گوش مختلف و تأثیر آن بر به موقع بودن ...

تقلب شش گوش بر به موقع بودن گزارش های مالی حسابداری شرکت ها بیان شده است. بدین ترتیب با استفاده از روش آماری رگرسیون خطی و لاجیت در نرم افزار ایویوز، فرضیات پژوهش مورد بررسی و کلیه متغیرها طی نگاره ۱ مشخص و اندازه گیری شده اند.

نگاره ۱. متغیرها و نحوه اندازه گیری

نام متغیر	نحوه اندازه گیری متغیر	نماد متغیر
متغیرهای وابسته	به موقع بودن گزارش های مالی حسابداری	
زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش	تعداد روزهای بین پایان سال مالی و ارائه گزارش سالانه توسط شرکت	LEAD TIME
بایگانی دیر هنگام	متغیر ساختگی که در صورت تجاوز از مهلت قانونی ارائه گزارش سالانه حسابرسی شده (بیش از چهار ماه پس از پایان سال مالی) با کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ می گیرد.	LATE FILING
متغیر مستقل	تقلب شش گوش	HF
ثبات اقتصادی	بازده دارایی حاصل سود خالص بر مجموع دارایی ها (آمین، ۲۰۱۸)	
توجیه منطقی	مجموع ارقام تعهدی به مجموع دارایی (اسکوسن و همکاران، ۲۰۰۸)	
نظارت ناکارآمد	حاصل تقسیم اعضای هیئت مدیره غیرموظف به کل اعضای هیئت مدیره (اسکوسن و همکاران، ۲۰۰۹)	
تغییر در حسابرس	متغیر ساختگی، در صورت تغییر حسابرس برای دوره ۱۳۹۶-۱۴۰۰، متغیر ساختگی با کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ می شود (اسکوسن و همکاران، ۲۰۰۹)	
تغییر در مدیریت	متغیر ساختگی، در صورت تغییر در مدیریت برای دوره ۱۳۹۶-۱۴۰۰ با کد ۱ و در غیر این صورت کد ۰ می شود (ولف و هرمانسون، ۲۰۰۴)	
تبانی	لگاریتم حق الزحمه گزارش حسابرسی (آویانتارا، ۲۰۲۱)	
متغیرهای کنترل		
صنعت	متغیر ساختگی، در صورتی که شرکت سازنده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ می گیرد	MANU
ماه	متغیر ساختگی، در صورتی که شرکت گزارش در آخرین ماه (تیر ماه) ارائه نماید ۱ و در غیر این صورت ۰ می گیرد.	MONTH
صفحات	تعداد صفحات گزارش سالانه	PAGES
سن شرکت	لگاریتم سال های پذیرفته شده در بورس	AGE
اندازه شرکت	لگاریتم طبیعی کل دارایی ها	SIZE
جریان وجه نقد	جریان وجوه عملیاتی به مجموع دارایی ها	CF
نقدینگی	دارایی های جاری به بدهی های جاری	LIQ

تعریف عملیاتی متغیرهای وابسته

ما از دو معیار برای اندازه گیری متغیر وابسته (به موقع بودن گزارش های مالی حسابداری) استفاده می کنیم: LEAD TIME (زمان بین شروع و اتمام فرآیند تولید) و LATE FILING (بایگانی دیر هنگام). LEAD TIME زمانی است که بر حسب روز اندازه گیری می شود، بین پایان سال مالی و ارائه گزارش سالانه، در واقع معرف فاصله زمانی بین سال مالی و تاریخ گزارشگری است. این متغیر از یادداشت صورت های مالی، گزارش هیأت مدیره و سایت کدال استخراج شده است. LEAD TIME کوتاه تر یعنی اطلاعات به موقع است. تأخیر در بایگانی زمانی اتفاق می افتد که ثبت گزارش سالانه از مهلت قانونی ارسال تجاوز کند که این زمان چهار ماه در نظر گرفته شده است. در صورتی که گزارش سالانه دیرتر از چهار ماه پس از پایان سال مالی ارائه شود، در این صورت شرکت به عنوان متأخر پرونده تلقی می شود.

مدل های آزمون فرضیه ها

فرضیه اول: تقلب شش گوش بر زمان تهیه گزارشگری صورت های مالی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: تقلب شش گوش بر بایگانی دیر هنگام گزارشگری صورت های مالی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

برای بررسی رابطه بین عوامل مرتبط با تقلب شش گوش و به موقع بودن گزارش های مالی حسابداری شرکت ها، با توجه به نمونه که در فرضیه های تحقیق رسمیت یافته اند می توان بر اساس مدل های رگرسیون خطی برای فرضیه اول و رگرسیون لاجیت برای فرضیه دوم برآورد نمود:

$$LEAD TIME = \alpha_0 + \beta_1 HF + \beta_2 MONTH + \beta_3 MANU + \beta_4 PAGES + \beta_5 AGE + \beta_6 SIZE + \beta_7 CF + \beta_8 LIQ + \varepsilon$$

$$LATE FILING = \alpha_0 + \beta_1 HF + \beta_2 MONTH + \beta_3 MANU + \beta_4 PAGES + \beta_5 AGE + \beta_6 SIZE + \beta_7 CF + \beta_8 LIQ + \varepsilon$$

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

ابتدا مشاهده‌های پرت و ویرایش یا حذف و داده‌ها استانداردسازی شد، سپس یک تصویر کلی از وضعیت توزیع مشاهدات هر متغیر به صورت ذیل نمایش داده شد. در نگاره آماره متغیرهای پژوهش نتایج حاصل از میانگین، میانه، حداکثر، حداقل، انحراف معیار، ضریب چولگی، ضریب کشیدگی، آزمون جارکیو-برا و سطح معناداری را می‌توان مشاهده نمود. نگاره ۲ آماره توصیفی هر متغیر را نشان می‌دهد.

نگاره ۲. آماره توصیفی

آمار توصیفی	زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش	بایگانی دیر هنگام	تقلب شش گوش	جریان وجه نقد	نقدینگی	سن	صفحات گزارش	اندازه	صنعت	ماه
میانگین	۷۷/۵۱	-/۱۷	۱/۸۴	-/۴۹	۲/۲۳	۱/۵۳	۱/۶۹	۶/۷۲	-/۲۸	-/۰۰
میانه	۷۸	-/۰۰	-/۹۳	-/۲۲	۱/۴۶	۱/۵۶	۱/۶۸	۶/۶۲	-/۳۶	-/۰۰
حداکثر	۲۳۵	۱	۲۹/۸۷	۴۳/۲۱	۱۵۸/۸۶	۱/۸۵	۲/۱۲	۸/۹۰	-/۳۶	۱/۴۹
حداقل	۲۰	-/۰۰	-۲/۹۲	-۲/۶۰	-/۱۱	۰/۷۰	۱/۳۶	۴/۹۳	-/۲۲	-/۰۰
انحراف معیار	۲۹/۵۹	-/۲۸	۳/۱۳	۱/۷۴	۶/۲۵	۰/۲۱	۰/۱۱	۰/۶۹	-/۲۰	۱/۰۷
ضریب چولگی	-/۵۱	۱/۷۲	۱/۶۸	۱۹/۶۹	۲۱/۲۴	-/۹۴	-/۴۱	۰/۶۶	-۲/۰۸	۰/۶۷
ضریب کشیدگی	۳/۹۳	۳/۹۷	۱۱/۰۱	۴۷۵/۶۴	۵۲۳/۳۰	۳/۶۰	۳/۳۸	۳/۴۲	۵/۳۳	۱/۴۴
جارکیو-برا	۶۰/۳۱	۴۰۵/۵۸	۲۳۹/۱۲۹	۷۱۲۳/۱۴۲	۸۶۲۷/۴۲	۱۲۲/۴۰	۲۵/۵۳	۶۰/۶۶	۷۲۰/۹۰	۱۲۲/۸۸
سطح معناداری	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰	-/۰۰

نتایج بیان می‌دارند که میانگین زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش ۷۷.۵۱۴۵، حداکثر زمان بین شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش ۲۳۵ و حداقل آن ۲۰ روز، در خصوص میانگین بایگانی دیر هنگام نیز ۰.۱۷۳۷، حداکثر زمان بایگانی دیر هنگام گزارش‌ها ۱ در فاصله ۴ ماه می‌باشد. برای بررسی نرمال بودن توزیع مشاهدات از آزمون جارکیو-برا که در نگاره ۲ آماره توصیفی گزارش شد، استفاده گردید. بر این اساس با توجه به اینکه احتمال سطح معناداری تمامی بیشتر از ۵٪ نمی‌باشد بنابراین نرمال بودن توزیع آماری تأیید نشد و توزیع مشاهدات غیرنرمال است.

آزمون همبستگی

از آنجایی که می‌توان شدت وابستگی دو متغیر نسبت به یکدیگر را همبستگی تعریف نمود بنابراین ضرایب همبستگی بین ۱ تا -۱ تغییر پیدا می‌نماید و رابطه بین دو متغیر مثبت و یا منفی می‌گردد. هر چه ضریب همبستگی به عدد یک نزدیک باشد میزان وابستگی دو متغیر زیاد می‌شود. با توجه به نتایج، بین متغیرها ارتباط وجود داشته و باید به بررسی دقیق این رابطه‌ها پرداخت. نگاره ۳ ضرایب همبستگی متغیرها را بررسی می‌کند.

نگاره ۳. ضرایب همبستگی

ضرایب همبستگی	زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش	بایگانی دیر هنگام	تقلب شش گوش	اندازه	ماه	صنعت	صفحات گزارش	سن	نقدینگی	جریان وجه نقد
زمان بین شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش	۱									
آماره T	-									
سطح معناداری	-									
بایگانی دیر هنگام	۰/۵۴	۱								
آماره T	۱۷/۶۶	-								
سطح معناداری	۰/۰۰	-								
تقلب شش گوش	۰/۰۲۸	۰/۰۱	۱							
آماره T	۰/۷۸	۰/۲۱	-							
سطح معناداری	۰/۴۳	۰/۸۳	-							
اندازه شرکت	۰/۱۶	-۰/۰۳	-۰/۰۲	۱						
آماره T	۴/۵۴	-۰/۹۰	-۰/۶۳	-						
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۳۷	۰/۵۳	-						
ماه	۰/۷۹	۰/۶۰	۰/۰۶	۰/۱۲	۱					
آماره T	۳۶/۰۱	۲۰/۶۰	۱/۶۷	۳/۳۲	-					
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۹	۰/۰۰	-					
صنعت	۰/۰۶	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۱۰	۱					
آماره T	۱/۷۹	۱/۲۲	۰/۷۲	-۲/۶۵	۲/۷۲					
سطح معناداری	۰/۰۷	۰/۲۲	۰/۴۷	۰/۰۱	-					
صفحات	۰/۱۴	۰/۱۰	-۰/۰۴	۰/۱۱	۱					
آماره T	۳/۸۸	۲/۷۶	-۱/۰۷	۱۳/۴۲	-۰/۶۴					
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۱	۰/۲۹	۰/۰۰	-					
سن شرکت	۰/۱۰	۰/۰۷	-۰/۰۰۴	۰/۰۷	۱					
آماره T	۲/۷۰	۱/۸۵	-۰/۱۳	۱/۸۳	۹/۰۹					
سطح معناداری	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۹۰	۰/۰۰	-					
نقدینگی	۰/۰۲	۰/۰۶	۰/۰۳	۰/۰۱	۱					
آماره T	۰/۶۷	۱/۵۷	۰/۸۴	-۰/۲۱	-۲/۵۱					
سطح معناداری	۰/۵۷	۰/۱۲	۰/۴۲	۰/۸۳	۰/۰۱					
جریان وجه نقد	-۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۳	۰/۰۷	۱					
آماره T	-۰/۸۶	۰/۷۵	۰/۸۹	-۰/۴۹	۶۶/۵۴					
سطح معناداری	۰/۳۹	۰/۴۶	۰/۳۷	۰/۰۵	-					

آزمون مانایی

قبل از تخمین مدل، مانایی متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد. متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند. اگر مبدأ زمانی متغیر، تغییر کند اما میانگین و واریانس و کواریانس تغییری پیدا نکند، متغیر مانا خواهد بود. نگاره ۴ مانایی یا عدم مانایی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

نگاره ۴. مانایی متغیرها

نام متغیر	روش	آماره	احتمال	نتایج
زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش	لوین، لین و چو	-۳۶/۹۴	۰/۰۰	مانا
بایگانی دیر هنگام	لوین، لین و چو	-۲/۹۹	۰/۰۰	مانا
تقلب شش گوش	لوین، لین و چو	-۳۱/۳۸	۰/۰۰	مانا
جریان وجه نقد	لوین، لین و چو	-۴۲/۴۵	۰/۰۰	مانا
نقدینگی	لوین، لین و چو	-۱۷/۶۱	۰/۰۰	مانا
سن	لوین، لین و چو	-۱۰۸/۹۸	۰/۰۰	مانا
صفحات گزارش	لوین، لین و چو	-۱۵/۲۴	۰/۰۰	مانا
اندازه	لوین، لین و چو	-۲۱/۷۰	۰/۰۰	مانا
صنعت	لوین، لین و چو	-۲/۴۱	۰/۰۱	مانا
ماه	لوین، لین و چو	-۴/۸۳	۰/۰۰	مانا

آزمون چاو و هاسمن

از آنجایی که داده‌های مطالعه حاضر از نوع ترکیبی است باید روش تخمین آن نیز مشخص شود. برای رسیدن به این امر از آزمون چاو بهره برده گردید. برای مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها بیش از پنج درصد باشد از روش تلفیقی و برای مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از پنج درصد باشد، از روش تابلویی استفاده شده است. روش تابلویی هم با استفاده از دو مدل "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" تحلیل می‌شود و برای آن از آزمون هاسمن استفاده گردید. مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها کمتر از پنج درصد باشد از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آن‌ها بیش از پنج درصد باشد از مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل استفاده خواهد شد. نگاره ۵ نتایج آزمون چاو و هاسمن را نشان می‌دهد.

نگاره ۵. آزمون چاو و هاسمن

مدل	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
اول	چاو	۲/۶۱	۰/۰۰	روش تابلویی
اول	هاسمن	۵۲/۸۱	۰/۰۰	اثرات ثابت
دوم	چاو	۶/۶۲	۰/۰۰	روش تابلویی
دوم	هاسمن	۱۰/۴۵	۰/۰۰	اثرات ثابت

آزمون فرضیه‌ها

جهت آزمودن فرضیه اول از نتایج تخمین مدل در نگاره ۶ استفاده شد. سطح معناداری برابر ۰/۰۰ بوده یعنی مدل معنادار است. مقدار آماره دوربین واتسون ۱.۵۹ می‌باشد که این مقدار، عدم وجود خود همبستگی خطاها را نشان می‌دهد. نتیجه ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد، تقریباً ۶۴٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند.

نگاره ۶. آزمون فرضیه اول

آزمون فرضیه اول	ضریب برابردی	خطای استاندارد	آماره T	احتمال
تقلب شش گوش	-۰/۱۴	۰/۲۱	-۰/۶۸	۰/۵۰
جریان وجه نقد	-۳/۶۹	۱	-۳/۷۰	۰/۰۰
نقدینگی	۱/۰۳	۰/۲۸	۳/۷۳	۰/۰۰
سن	۷/۱۰	۳/۴۸	۲/۰۴	۰/۰۴
صفحات گزارش	۴/۴۰	۶/۶۸	-۰/۶۶	۰/۶۱
اندازه	۳/۶۰	۱/۰۹	۳/۳۱	۰/۰۰
صنعت	-۲/۰۱	۳/۴۲	-۰/۵۹	۰/۵۶
ماه	۲۱/۳۴	۰/۶۱	۳۴/۸۴	۰/۰۰
مقدار ثابت (عرض از مبدا)	۳۵/۳۶	۱۰/۶۳	۳/۳۳	۰/۰۰
ضریب تعیین	۰/۶۵			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۴			
دوربین واتسون	۱/۵۹			
آماره F	۱۷۱/۵۷			
احتمال (آماره F)	۰/۰۰			

نتایج بیان می‌کنند که ضریب متغیر تقلب شش گوش، ۰.۱۳۹- بوده که نشان دهنده تأثیر معکوس تقلب شش گوش بر زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش شرکت می‌باشد که با توجه به آماره t ضریب متغیر تقلب شش گوش در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نمی‌باشد و فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار نگرفت. این موضوع نشان می‌دهد که تقلب شش گوش بر زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش شرکت‌ها تأثیر معکوس دارد اما معنادار نیست؛ بدین معنی که اگر شرکت‌ها تقلب شش گوش بالاتری داشته باشند این موضوع بر زمان شروع و اتمام فرآیند تهیه گزارش تأثیر کمتری دارد.

به منظور آزمون فرضیه دوم از نتایج تخمین مدل ارائه شده در نگاره ۷ استفاده شد. سطح معناداری برابر ۰.۰۰۰ بوده این یعنی مدل معنادار است. نتیجه ضریب تعیین تعدیل شده و ش مک فادن نشان داد: تقریباً ۴۵٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند.

نگاره ۷. آزمون فرضیه دوم

آزمون فرضیه دوم	ضریب برابردی	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال
تقلب شش گوش	-۰/۰۴	۰/۰۴	-۰/۸۹	۰/۳۷
جریان وجه نقد	-۰/۰۴	۰/۲۸	-۰/۱۶	۰/۸۷
نقدینگی	-۰/۰۶	۰/۰۸	۰/۷۵	۰/۴۶
سن	-۰/۴۵	۰/۶۸	-۰/۶۴	۰/۵۱
صفحات گزارش	۴/۶۷	۱/۳۶	۳/۴۳	۰/۰۰
اندازه	-۰/۹۱	۰/۲۲	-۴/۰۹	۰/۰۰
صنعت	-۰/۴۸	۰/۷۶	-۰/۶۳	۰/۵۳
ماه	۲/۱۲	۰/۲۱	۹/۹۷	۰/۰۰
مقدار ثابت (عرض از مبدا)	-۴/۱۹	۱/۹۸	۲/۱۱	۰/۰۳
ضریب تعیین مک فادن	۰/۴۴			
آماره LR	۳۱۱/۳۳			
احتمال (آماره-LR)	۰/۰۰			
تعداد مشاهدات با کد = ۰	۶۲۸			
تعداد مشاهدات با کد = ۱	۱۳۲			
تعداد مشاهدات	۷۶۰			

نتایج بیان می‌کنند که ضریب متغیر تقلب شش گوش، ۰.۰۰۴- بوده که نشان دهنده تأثیر معکوس تقلب شش گوش بر مهلت قانونی ارائه گزارش سالانه شرکت می‌باشد که با توجه به آماره Z ضریب متغیر تقلب شش گوش در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نمی‌باشد و فرضیه دوم پژوهش تأیید نشد. این موضوع نشان می‌دهد که تقلب شش گوش بر مهلت قانونی ارائه گزارش سالانه شرکت‌ها و بایگانی آن تأثیر معکوس دارد اما معنادار نیست؛ بدین معنی که اگر شرکت‌ها تقلب شش گوش بالاتری داشته باشند این موضوع بر مهلت قانونی ارائه گزارش سالانه شرکت‌ها و بایگانی آن تأثیر کمتری دارد.

نتیجه گیری

گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری اقتصادی توسط مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان است. از آنجایی که این اطلاعات ممکن به صورت صحیح و درست در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، بین مدیران و سایر استفاده‌کنندگان عدم تقارن اطلاعاتی ایجاد می‌شود که به تهیه‌کنندگان اطلاعات اجازه می‌دهد تا در تهیه و گزارش اطلاعات، از اختیار خود در جهت منافع شخصی استفاده نمایند. از آنجایی که گزارشگری مالی یکی از فرآورده‌های سیستم حسابداری است که از اهداف عمده آن فراهم آوردن اطلاعات لازم و به‌موقع برای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان در خصوص فاقد تقلب و ارزیابی عملکرد به سود بنگاه اقتصادی است و به نفع آن عمل می‌کند شرط لازم برای دستیابی به این هدف، شناسایی عوامل تأثیرگذار در باب تقلب و ارائه به‌موقع اطلاعات است؛ به نحوی که سنجش توان تصمیم‌گیری، ارائه و پیش‌بینی فعالیت‌های آتی بنگاه اقتصادی مؤثر افتد. لذا با توجه به

تأثیر منفی پیچیدگی تقلب در محیط فعالیت شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی، صحت عاری و به‌موقع بودن توسط مدیریت را- که در راستای اهداف گزارشگری مالی می‌باشد- تحت تأثیر قرار می‌دهد و در این راستا به مدیران این شرکت‌ها توصیه می‌شود که حسابرسی صورت‌های مالی شرکت را به مؤسسات مشهور حسابرسی واگذار نموده و سطح نظارت را بر صورت‌های مالی افزایش دهند. شرکت‌هایی که دارای سیستم کنترل داخلی ناکارآمد هستند نسبت به شرکت‌های با سیستم کنترل داخلی اثربخش‌تر، میزان افشای روابط غیرعادی در ارتباط با تقلب بالاتری دارند. چنانچه اظهارنظر حسابرس مستقل برای دو یا چند دوره متوالی برای شرکتی حاوی وجود ضعف‌های مهم گزارشگری مالی باشد، مدیران شرکت را بر آن می‌دارد تا با ارائه سطوح بالاتری از افشای تقلب تغییر دهند.

بسیاری از موارد گزارشگری مالی متقلبانه تا به امروز، محققان را بر آن داشته است تا عواملی را که افراد را به سمت ارتکاب تقلب سوق می‌دهد، بررسی کنند. به نظر می‌رسد اطلاعات کمی در مورد تقلب شش گوش و اثر آن بر به‌موقع بودن ارائه گزارش‌های سالانه در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. این مطالعه به بررسی عوامل مؤثر تقلب بر گزارشگری مالی با استفاده از اجزای شش ضلعی تقلب (ثبات اقتصادی، توجیه منطقی، نظارت ناکارآمد، تغییرات حسابر، تغییر مدیریت و تکبر) پرداخته است. هدف مقاله حاضر بر کردن این خلأ با مطالعه رابطه بین تقلب شش گوش و به‌موقع بودن گزارش‌های مالی حسابداری در نمونه‌ای از ۱۵۲ شرکت بورس اوراق بهادار تهران بود. تقلب در اطلاعات و گزارش‌های مالی از یک سو باعث نگرانی در تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی و به نوعی اطلاعات افشا نشده یا دستکاری شده توسط نفرات اثرگذار در تهیه و تدوین، شده و از سویی دیگر مخفی نمودن اطلاعات انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد، در مقابل به‌موقع ارائه شدن آن موجب بروز موجی از اعتماد در آنان می‌گردد. مدیریت باید دقت بیشتری در ارائه به‌موقع گزارش‌های مالی- به عنوان ابزاری که انتظار می‌رود اطلاعاتی را به سرمایه‌گذاران در ارزیابی و تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری‌های خود در یک شرکت را دهد- داشته باشند و احتمال تقلب در گزارشگری مالی شرکت را کشف کنند. به طوری که ریسک تقلب را کاهش داده تا سرمایه‌گذار بتواند تصمیم مناسب را اتخاذ نماید. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد اثر معکوس تقلب شش گوش بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی در شرایط عاری از ابهام اطلاعاتی وجود دارد. در شرایط وجود ابهام اطلاعاتی در مؤلفه‌های گزارش مالی موجب تشدید نگاه بدبینانه به آن می‌گردد در نتیجه می‌توان استدلال نمود هرچه گزارش‌های مالی بروز و در بازه زمانی قانونی ارائه گردد از وقوع تقلب هدفمند جلوگیری خواهد شد. مطابق با یافته‌های پژوهش، نشان داده شد که شرکت‌های مورد بررسی گزارش‌های سالانه خود را به میزان قابل توجهی به‌موقع ارسال می‌نمایند. از دلایل مهم برای این که چرا گزارش‌های مالی باید عاری از تقلب باشند می‌توان به اثر مؤلفه‌های تقلب در نحوه و زمان ارائه گزارش‌های حسابداری شرکت‌ها، توجه به کیفیت محتوا و مدت زمان انتشار آن اشاره کرد.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده جهت کنترل بهتر اثرات تقلب، از داده‌های دقیق‌تر شرکت‌های بورس اوراق بهادار استفاده گردد. در مقاله فعلی، به دلیل حجم نمونه نسبتاً کم ($N=152$)، ما اثرات بایگانی دیر هنگام (مهلت قانونی ارائه گزارش سالانه) را تنها با استفاده از یک متغیر باینری (صفر/یک) کنترل در نظر گرفتیم. که پیشنهاد می‌گردد از نمونه‌های بیشتری در راستای بررسی این متغیر اعمال شود. همچنین برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود از متغیرهای جایگزین دیگری غیر از مقاله فعلی استفاده گردد. برای مثال می‌توان از متغیری استفاده نمود که اثر انتشار اخبار خوب یا بد بر تقلب یا ارائه به‌هنگام گزارشگری مالی را تحلیل کند یا در مقاله بعدی، از بازه کل دارایی‌ها به عنوان نماینده اخبار خوب یا بد می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

منابع

- اکبری نژاد تقدیمی، شادی، ۱۴۰۲، استراتژیهای تجاری، قابلیت اتکا و به‌موقع بودن گزارشگری مالی، اولین کنفرانس بین‌المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد، بابل، <https://civilica.com/doc/1690936>
- بابایی، قادر، پاک مرام، عسگر، بادآور نهندی، یونس و رضایی، نادر. (۱۳۹۹). الگوی سنجش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر اساس تئوری ارزش‌گذاری نسبی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۵۴۶-۵۸۰.
- بادآور نهندی، یونس، و بابایی، قادر (۱۴۰۱). اثر قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بر به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر ابهام اطلاعاتی قیمت سهام. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۴)، ۲۰۹-۲۳۷.
- باغومیان رافیک و نقدی، (۱۳۹۳). سجاد تأثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر میزان افشای اختیاری در گزارشگری سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ش ۱۶، ص ۱۳۶-۱۱۹، (۱۳۹۳).
- بیات، علی و علی احمدی. (۱۳۹۳)، تأخیر حسابرسی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲، ۹۷-۱۲۱.

- حسینی، محسن و آریتا جهانشاد، (۱۳۹۸)، "ضرورت گسترش سطح افشا و توسعه گزارشگری مالی در بستر حسابداری اسلامی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۲۱۷-۲۴۹.
- حسینی، سیدعلی؛ شفیق زاده، بهاره (۱۳۹۸). تبیین مدلی برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران با تأکید بر سازه‌های حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲(۱۶)، ۱۹۳-۲۶۲.
- خلیلی ثمرین، فاطمه، خلیل پور، مهدی، و رمضانی، جواد (۱۴۰۰). رتبه‌بندی عوامل درون سازمانی و برون سازمانی مؤثر بر گزارشگری مالی متقابلانه با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی. اقتصاد مالی (اقتصاد مالی و توسعه)، ۱۵(۵۵)، ۲۳۱-۲۴۶.
- دریایی، مجید، هاشم نیکو مرام و محمدحامد خان محمدی، (۱۳۹۹)، "تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمانی در حرفه حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۷-۵۰.
- رابطی خطیبی، محمدابراهیم، و خسروی پور، نگار (۱۴۰۲). بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگی‌های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۵(۵۷)، ۹۹-۱۲۰.
- رضازاده، جواد و عبدالله محمدی، (۱۳۹۹)، "توانایی مدیریتی، ارتباط سیاسی و گزارشگری"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۲)، ۲۱۷-۲۳۸.
- سعادت زاده حصار، بهزاد؛ عبدی، رسول؛ محمدزاده سالطه، ح یدر و نریمان، محمد. (۱۴۰۰). بررسی ارتباط سوگیری شناختی در رفتار سرمایه‌گذاران با واسطه نوسانات قیمت سهام، اقتصاد مالی، ۱۵(۵۶)، ۳۲۰-۳۰۳.
- فیضی زاده، احمد، (۱۳۹۹)، شناسایی و اولویت‌بندی روش‌های تقلب در صورتهای مالی از دیدگاه حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۹، شماره ۳۳، صفحه ۱-۸.
- کردستانی، غلامرضا، و محمدی نسب، سیدمحسن (۱۴۰۲). تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۵(۵۷)، ۱-۲۲.
- کاشانی پور، محمد؛ آقائی، محمد علی و محسنی نامقی، داود (۱۳۹۸). لحن افشای اطلاعات و عملکرد آتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۴)، ۵۹۴-۵۷۰.
- موسوی، سیده زهرا، کعب عمیر، احمد، و نصیری، سعید (۱۴۰۲). ارزیابی تأثیرپذیری قضاوت‌های سرمایه‌گذاران از خوانایی افشای گزارش‌های مالی شرکت. اقتصاد مالی (اقتصاد مالی و توسعه)، ۱۷(۲) (پیاپی ۶۳)، ۱۷۳-۱۹۲.
- مهدوی، غلامحسین و علیرضا قهرمانی، (۱۳۹۳)، "ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی" دانش حسابداری، ۱۷(۶۷)، ۴۵-۷۰.
- نیک کار، جواد و محمدی اسلام، (۱۳۹۶)، "تأثیر استراتژی شرکت، هزینه‌های سیاسی و قدرت مدیریت بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی، زمستان ۱۳۹۸، دوره ۱۱، شماره ۴ (پیاپی ۴۲)، ۸۷-۱۱۰.

- Afify, H.A.E. (2009), "Determinants of audit report lag: does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt HAE Afify, Journal of Applied Accounting Research, 2009.
- Afonso, A., Baxa, J., & Slavík, M. (2018). Fiscal developments and financial stress: A threshold VAR analysis. *Empirical Economics*, 54(2), 395–423.
- Akbar, Taufiq. 2017. The Determination of Fraudulent Financial Reporting Causes By Using Pentagon Theory on Manufacturing Companies in Indonesia. *International Journal of Business, Economics and Law* 14: 106–13.
- Al-Ghanem, W. and Hegazy, M. (2011), "An empirical analysis of audit delays and timeliness of corporate financial reporting in Kuwait", *Eurasian Business Review*, Vol. 1 No. 1, 73-90.
- Amin, S. N. (2018). Fraud Detection of Financial Statement by Using Fraud Diamond Perspective. *International Journal of Development and Sustainability*, 7(3), 878–891. www.isdsnet.com/ijds
- Apriliana, Siska, and Linda Agustina. 2017. The Analysis of Fraudulent Financial Reporting Determinant through Fraud Pentagon Approach. *Jurnal Dinamika Akuntansi* 9: 154–65.
- Baatwah, S.R., Salleh, Z. and Stewart, J. (2019), "Audit committee chair accounting expertise and audit.
- Beuselinck, C., Elfers, F., Gassen, J. and Pierk, J. (2021), "Private firm accounting: the European
- Borio, C. (2017). Macroeconomics and the financial cycle: Hamlet without the Prince? *Executive Board*, 73.
- Cevik, E. I., Dibooglu, S., & Kenc, T. (2016). Financial stress and economic activity in some emerging Asian economies. *Research in International Business and Finance*, 36, 127–139.

- Clatworthy, M., & Peel, M. (2010). "Does Corporate Governance Influence the Timeliness of Financial Reporting? Evidence from UK Private Companies, Accounting and management control department research seminar.
- Conover, C.M., Miller, R.E. and Szakmary, A. (2008), "The timeliness of accounting disclosures in control affect audit reporting lag?", *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24 Nos 1/2, 195-215.
- Cressey, Donald R. 1953. *Other People's Money; a Study of the Social Psychology of Embezzlement*. 1–300. Available online: <https://psycnet.apa.org/record/1954-06293-000> (accessed on 7 June 2021).
- Demerjian, P., B. Lev., & S. MacVay. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity test. *Management Science*, 58(7): 1229-1248.
- Dung, Nguyen Ngoc Khanh, and Dang Anh Tuan. 2019. The Study of Audit Expectation Gap: The Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review* 9: 1227–54.
- Engelberg, F., A. Ozoguz., & Wang. S. (2018). Know thy neighbor: Industry clusters, information spillovers and market efficiency. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 53(5), 1937–1961.
- Escaloni, Susana and Mareque, Mercedes (2021). Audit Report Lag. Differential Analysis between Spanish SMEs and Non-SMEs, *Sustainability* 2021, 13(22), 12830; <https://doi.org/10.3390/su132212830>.
- European Commission (2021), "Annual report on European SMEs 2020/2021 (July 2021)", available at: www.ggb.gr/sites/default/files/basic-page-files/SME%20Annual%20Report%20-%202021.pdf
- Ghafran, C. and Yasmin, S. (2018), "Audit committee chair and financial reporting timeliness: a focus on financial, experiential and monitoring expertise", *International Journal of Auditing*, Vol. 22 No. 1, 13-24.
- Henry, Elaine, Elizabeth A. Gordon, Brad J. Reed, and Timothy J. Louwers. 2011. The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting. *SSRN Electronic Journal* 4: 186–213.
- Horwath, Crowe. 2021. The Mind Behind The Fraudsters Crime: Key Behavioral and Environmental Element. Crowe Horwath LLP.1–62. Available online: https://www.fraudconference.com/uploadedFiles/Fraud_Conference/Content/Course-Materials/presentations/23rd/ppt/10C-Jonathan-Marks.pdf (accessed on 7 June 2021).
- Husmawati, Pera, Yossi Septriani, Irda Rosita, and Desi Handayani. 2017. Fraud Pentagon Analysis in Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Statement (Study on Manufacturing Firms Listed in Bursa Efek Indonesia Period 2013–2016). *International Conference of Applied Science on Engineering, Business, Linguistics and Information Technology (ICT-ASCNITech)* 7: 45–51.
- IASB (2018), "Conceptual framework for financial reporting 2018", www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-forfinancial-reporting.pdf (accessed 3 January 2021).
- Irwandi, Soni Agus, Imam Ghozali, and Imang Dapit Pamungkas. 2019. Detection Fraudulent Financial Statement: Beneish m-Score Model. *WSEAS Transactions on Business and Economics* 16: 271–81.
- Julia Rachma Handayani, Nurcahyono Nurcahyono, Nailis Saadah and Winarsih(2023). C. Wen-Hai and A. Mursid (Eds.): *ICBABA 2022, AEBMR* 240, 263–276, 2023. https://doi.org/10.2991/978-94-6463-154-8_24
- Lou, Yung-I, and Ming-Long Wang. 2011. Fraud Risk Factor Of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research (JBER)* 7: 61–78.
- Lukason, O. and Camacho-Miñano, M.D.M. (2019), "Bankruptcy Risk, Its Financial Determinants and Reporting Delays: Do Managers Have Anything to Hide?", *Journals Risks* Volume 7 Issue 3.
- Mathuva, D.M., Tauringana, V. and Owino, F.J.O. (2019), "Corporate governance and the timeliness of audited financial statements: the case of Kenyan listed firms", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 9 No. 4, 473-501.
- Meckfessel, M.D. and Sellers, D. (2017), "The impact of big 4 consulting on audit reporting lag and restatements", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 No. 1, 19-49.
- Nanda, Satria tri, Neneng Salmiah, and Dina Mulyana. 2019. Fraudulent Financial Reporting: A Pentagon Fraud Analysis. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Dan Bisnis* 16: 122–34.
- Newton, J.D. and Ashton, R.H. (1989), "The association between audit technology and audit delay", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 8, 22-37.

- Ni Made Mira Sanita, Ni Ketut Rasmini, I Putu Sudana, I Gusti Ngurah Agung Suaryana(2023). *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online), Vol.14, No.14, 2023.
- Perry, L. M., Michael, M.S., Seibert, K. (2021). Financial Strain and Physical and Emotional Quality of Life in Breast Cancer. *Journal of Pain and Symptom Management*. ;30 (3): 1-22.
- Pourali, M., & Jozi, M, Heydari R. (2013). "Investigation of Effective Factors in Audit Delay: Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE)". *Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology*. 38(4), 405- 410.
- Rae, Kirsty, and Nava Subramaniam. 2008. Quality of Internal Control Procedures: Antecedents and Moderating Effect on Organisational Justice and Employee Fraud. *Managerial Auditing Journal* 23: 104–24.
- Ramantha, I. Wayan. 2020. Fraud Pentagon Theory in Detecting Financial Perception of Financial Reporting with Good Corporate Governance as Moderator Variable. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 84–94.
- Sadgali. I, Sael. N & Benabbou. F, (2019), "Performance of Machine Learning Techniques in the Detection of Financial Frauds", *Procedia Computer Science*, 148(2019), 45-54.
- Sari, Maylia Pramono, Nindya Pramasheilla, Trisni Suryarini, and Imang Dapit Pamungkas. 2020b. Analysis of Fraudulent Financial Reporting With the Role of KAP Big Four as a Moderation Variable: Crowe's Fraud's Pentagon Theory. *International Journal of Financial Research* 11: 180.
- Schroeder, R. G.; Clark Myrtle W. & Jack M. Cathey (2008). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*, 9th Edition, John Wiley & Sons.
- Selleslagh, T., Ceustermans, S. and Stas, L. (2021), "Not all late filers are the same: distinguishing between differences in filing behaviour", *Sustainability*, Vol. 13 No. 19, p. 10862.
- Shin, I.H., Lee, H.Y., Lee, H.A. and Son, M. (2017), "How does human resource investment in internal Situngkir, Naomi Clara, and Dedik Nur Triyanto. 2020. Detecting Fraudulent Financial Reporting Using Fraud Score Model and Fraud Pentagon Theory: Empirical Study of Companies Listed in the LQ 45 Index. *The Indonesian Journal of Accounting Research*23: 373–410.
- Skousen, C. J., Smith, K. R., Wright, C. J., & Chasteen Chair, L. G. (2008). Detecting And Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness Of The Fraud Traingle And Sas No. 99. [https://doi.org/10.1108/S1569-3732\(2009\)0000013005](https://doi.org/10.1108/S1569-3732(2009)0000013005).
- Skousen, Christopher J., Kevin R. Smith, and Charlotte J. Wright. 2009. Detecting and Predicting Financial Statement Fraud: The Effectiveness of the Fraud Triangle and SAS No. 99. In *Corporate Governance and Firm Performance. Advances in Financial Economics*. Bingley: Emerald Group Publishing Limited, vol. 13, 53–81.
- Vousinas, Georgios L. 2019. Advancing Theory of Fraud: The SCORE Model. *Journal of Financial Crime* 26: 372–81.
- Wang, J. and Song, L. (2006), "Timeliness of annual reports of Chinese listed companies", *Journal of Chinese Economic and Business Studies*, Vol. 4 No. 3, 241-257.
- Whitworth, J., & Tamara A. Lambert. (2013). Office -Level Characteristics of the Big 4 and Audit Report Timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2267983>.
- Wolfe, David T., and Dana R. Hermanson. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. Available online: <https://digitalcommons.kennesaw.edu/facpubs/1537/> (accessed on 5 June 2021).
- Zhang, J. H. (2018). Accounting Comparability, Audit Effort, and Audit Outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 245–276.