

بررسی رابطه بین اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان با زمینه‌های فرهنگی مؤثر بر رخداد آن‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

رضا جامعی^{*}، محمدرضا عبدلی^۲

چکیده

در این پژوهش به بررسی تأثیر زمینه‌های فرهنگی رفتار حسابداران از طریق فردگرایی و فاصله قدرت، با میزان اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان، پرداخته شده است. برای این منظور تعداد ۱۱۰۴ سال - شرکت (۸ سال منتهی به دوره زمانی پایان اسفند ۱۳۹۱) مورد مشاهده و تحلیل قرار گرفته و از رگرسیون خطی چندمتغیره و روش گام به جلو، برای تجزیه و تحلیل استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که بیش‌ترین اشتباهات در سرفصل حساب‌های دریافتی، موجودی مواد و کالا، حساب‌های پرداختی و سودوزیان انباشته می‌باشد. بررسی رابطه مؤلفه فردگرایی با اشتباهات حسابداری، حاکی از تأیید تأثیر بااهمیت بین فردگرایی با میزان ارقام حسابداری تجدید ارائه شده، ناشی از اشتباهات در صورت‌های مالی می‌باشد؛ به علاوه بین تغییرات میزان فاصله قدرت در شرکت‌ها با میزان ارقام تجدید ارائه شده در هر یک از سرفصل‌های مذکور رابطه معناداری وجود دارد. انجام آزمون گام به جلو نیز مشخص نمود که بیش‌ترین تأثیر متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب مربوط به فردگرایی، فاصله قدرت، نوع مالکیت شرکت‌ها و اندازه شرکت‌ها می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: اشتباهات حسابداری، فردگرایی، فاصله قدرت.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه کردستان

۲. استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود

تاریخ دریافت مقاله: ۹۳/۷/۲۳

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۳/۱۱/۱۲

* نویسنده مسئول: رضا جامعی

r.jamei@uok.ac.ir

مقدمه

یکی از عواملی که می‌تواند بر رخداد این‌گونه اشتباهات جدای از ماهیت آن‌ها مؤثر باشد، رفتارهای فرهنگی و رفتاری سیستم مالی و بازرگانی شرکت‌ها است. بررسی تجربی این موضوع در شرکت‌های ایرانی می‌تواند، این دیدگاه را مورد تحلیل و نقد قرار دهد و به کنترل و کاهش این‌گونه اشتباهات کمک نماید. به منظور بررسی این موضوع از دو مؤلفه فرهنگ با توجه نظریه هافستد استفاده شده است. این دو مؤلفه فاصله قدرت و فردگرایی هستند.

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین میزان اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در صورت‌های مالی سالیانه شرکت‌ها، با زمینه‌های فرهنگی رخداد آن‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

مبانی نظری

منظور از اصلاح اشتباه، اصلاح اشتباهات بااهمیتی است که در صورت‌های مالی دوره‌های گذشته رخ داده و در دوره جاری کشف گردیده است. این اشتباهات ممکن است از مواردی مانند اشتباهات ریاضی، اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری، تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی و موارد تقلب ناشی شود.

این اشتباهات ممکن است تنها بر ترازنامه یا صورت سود و زیان تأثیر بگذارند. اینگونه اشتباهات معمولاً مربوط به طبقه‌بندی اقلام هستند و به عنوان تعدیلات سنواتی تلقی نمی‌شوند. و یا ممکن است بر ترازنامه و صورت سود و زیان همزمان تأثیر بگذارند. که اینگونه اشتباهات به عنوان تعدیلات سنواتی تلقی می‌شوند

نتایج تحقیق‌های انجام شده در ایران در خصوص تجدید ارائه ارقام مالی و دلایل و عوامل مؤثر بر آن حاکی از آن است که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند. این موضوع نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری شرکت‌ها از نظر ویژگی عاری از اشتباه بودن مورد تردید است. تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های قبل پیامدهای منفی متعددی را به همراه دارد زیرا رقم سود خالص مبنای محاسبات متعددی از قبیل پاداش هیأت مدیره، مالیات و سود تقسیمی بین سهامداران است. علاوه بر این رقم سود خالص مبنای تصمیم‌گیری اغلب سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری در مورد خرید یا فروش سهام شرکت‌ها می‌باشد که تجدید ارائه این رقم می‌تواند از جنبه حقوقی و قانونی مشکلاتی را برای شرکت‌ها و حسابرسان و بازرسان قانونی آن‌ها به همراه داشته باشد.

ایجاد فضای بی‌اعتمادی در بازار سرمایه، غیرقابل اتکا تصور شدن صورت‌های مالی، تلاش برای دسترسی به اطلاعات در بیرون از بورس از آثار نه چندان بلندمدت و زیان ناشی از تصمیم اشتباه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و تضييع منافع عمومی بخشی از پیامدهای این امر هستند.

بر اساس مبانی نظری انتظار می‌رود در محیط‌های فردگرا، مدیران و به‌طورکلی افراد در معرض نظارت کم‌تری باشند و دچار خطا و اشتباهات بیش‌تری شوند. در نظام‌های مبتنی بر مشارکت افراد، امکان رخداد خطا کم‌تر است. همچنین به دلیل ارتباط تنگاتنگ مدیران با کارکنان، کارکنان خود را در مدیریت شرکت سهیم می‌دانند و بی‌تفاوت نیستند، لذا امکان رخداد انواع اشتباهات و عدم کشف آن‌ها کم‌تر می‌شود. فاصله قدرت یکی دیگر از مؤلفه‌های فرهنگ مبتنی بر مدل هافستد است، که بر روابط نزدیک بین مدیران و کارکنان تأکید دارد، هر چه این نزدیکی بیش‌تر باشد، احتمال عدم رخداد اشتباهات بیش‌تر است و همچنین پاسخگویی و صحت عملکرد نیز بیش‌تر است (مشیرفاطمی، ۱۳۸۶).

سوابق تجربی

پیشینه داخلی

مطالعه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهد که صورت‌های مالی اغلب شرکت‌ها دارای تعدیلات سنواتی است. برخی از تحقیقات نشان می‌دهد که صورت‌های مالی ۸۵ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای تعدیلات سنواتی است (میچل و همکاران، ۲۰۱۰).

ثقفی و رضازاده (۱۳۸۲)، طی تحقیقی به بررسی زمینه‌های فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران پرداختند. طی این تحقیق، مدل و متغیرهای هافستد مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از تأیید اثرگذاری ارزش‌های اجتماعی بر رفتار حرفه‌ای حسابداران، در اندازه‌گیری و افشاء اطلاعات است.

نوروش و دیانتی‌دیلمی (۱۳۸۲)، طی پژوهشی به بررسی ابعاد پنج‌گانه نظریه هافستد در شرکت‌های ایرانی پرداختند. نتیجه تحقیق آن‌ها تأیید دو فرضیه از ۲۰ فرضیه بود، لذا آن‌ها نتیجه گرفتند، که مدل‌گری در ایران تأیید نشده است (رویایی و عبدلی، ۱۳۸۸).

کردستانی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهش خود به بررسی و آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی، در بازار سرمایه پرداختند. یافته‌های آنان حاکی از آن است، که رقم تعدیلات سنواتی بیش از سطح اهمیت تعیین شده در صورت‌های مالی دوره قبل است.

رویایی و عبدلی (۱۳۸۸)، طی تحقیقی به بررسی تأثیرات فرهنگی بر رفتار مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران پرداختند؛ مؤلفه‌های فرهنگی مورد مطالعه در پژوهش آنان دیدگاه هافستد بود و برای مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شد. آن‌ها در پژوهش خود رابطه‌ای معنادار و با اهمیت بین مؤلفه‌های فرهنگی و مدیریت سود پیدا نکردند. مشیرفاطمی (۱۳۸۶)، طی مطالعه صورت‌های مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران مشخص ساخت، که حدود ۸۵ درصد شرکت‌ها، که براساس استانداردهای حسابداری ایران صورت‌های مالی خود را تهیه می‌کنند، دارای تعدیلات سنواتی هستند؛ لیکن شرکت‌هایی که بر اساس استانداردهای بین‌المللی صورت‌های مالی خود را تهیه نموده‌اند، هیچ رقمی را به عنوان تعدیلات سنواتی گزارش نمودند.

پیشینه خارجی

ویلیام و همکاران (۲۰۰۴)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر کشف اشتباهات توسط حسابرسان پرداختند. آن‌ها دریافتند که دلیل عمده اشتباهات در شرکت‌هایی که دارای سیستم مکانیزه حسابداری می‌باشند در مقایسه با شرکت‌هایی که فاقد آن هستند، عبارتند از: عدم شناسایی رویدادها توسط شرکت‌ها، طراحی ضعیف سیستم‌ها، عدم اعمال صحیح کنترل‌ها و همچنین ضعف در آموزش کارکنان حسابداری و کار زیاد.

هانگ‌چان و همکاران (۲۰۰۳)، طی پژوهش خود در کشور چین به بررسی تأثیر فرهنگ بر اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان پرداختند، آن‌ها تأثیر دو مؤلفه فردگرایی و فاصله قدرت را مورد آزمون قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، که این دو مؤلفه فرهنگی به میزان زیادی تفاوت در میزان اشتباهات حسابداری در شرکت‌ها را توضیح می‌دهند.

واجد (۱۹۹۹)، در پژوهشی تأثیر مذهب بر افشای مالی مذاهب اسلامی، کاتولیک، پروتستان، یهودی و بودایی را در مدل خود مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد، که مذهب باعث می‌شود افراد اطلاعات را به نحو بهتری در اختیار یکدیگر قرار داده تا مشکل عدم تقارن اطلاعات تا حدود زیادی بهبود یابد.

شمس‌النهار و همکاران (۲۰۰۹)، در تحقیقی در کشور مالزی به بررسی ماهیت تجدید ارائه، در صورت‌های مالی شرکت‌های بورس کوالالامپور پرداختند و تأثیر مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی را بر آن‌ها مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها یک گروه از شرکت‌های مربوط به صنعت مورد مطالعه را که تجدید ارائه ارقام نداده بودند، به عنوان گروه کنترلی در نظر گرفتند و نتیجه گرفتند که بیش‌ترین دلیل دستکاری ارقام، دستیابی به سطح مشخصی از سود بوده است، به علاوه آنان

دریافتند که استقلال کمیته حسابرسی با میزان اشتباه ارقام صورت‌های مالی در ارتباط نبوده و بین تجدید ارائه ارقام مالی با استقلال هیأت مدیره و تمرکز مالکیت هیچ ارتباطی وجود ندارد. میشل و همکاران (۲۰۱۰)، در پژوهش خود به بررسی انجام مدیریت سود در شرکت‌هایی که مبادرت به تجدید ارائه ارقام مالی نموده‌اند، پرداختند. آن‌ها بررسی خود را در شرکت‌هایی که دارای ترازنامه متورم و سرمایه در گردش غیرمعمول و نیز تقلب گزارش شده بودند، انجام دادند و شرکت‌هایی که چنین مشخصاتی را نداشتند، به عنوان گواه در نظر گرفتند. نتیجه یافته‌های آنان حاکی از آن بود که تفاوت معناداری بین ارقام تعهدی اختیاری و مدیریت سود واقعی، در دو گروه شرکت وجود دارد.

زو و سوسن (۲۰۰۴)، به بررسی شرایط انجام تجدید ارائه و نیز تأثیرات حقوقی و قانونی عدم گزارشگری استانداردهای حسابداری در شرکت‌های آمریکایی پرداختند، تمرکز آنان بر روی سود و زیان شرکت‌ها بود. آن‌ها به بررسی قانونی بودن و تکراری بودن و نیز ماهیت تجدید ارائه‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، شرکت‌هایی که تجدید ارائه بیش‌تری داشته‌اند، به طور میانگین دارای ارقام تجدید ارائه بالاتر بوده‌اند و واکنش قیمت سهام به تجدید ارائه ارقام قبل و بعد از افشای تجدید ارائه‌ها زیاد و منفی است.

روش پژوهش

این پژوهش به بررسی تأثیر اشتباهات حسابداری با مؤلفه‌های فرهنگی می‌پردازد، بنابراین این مطالعه کاربردی است. روش پژوهش از نوع همبستگی است و از طرح پژوهش پس از واقعه استفاده می‌کند.

فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش دارای دو فرضیه اصلی و هر فرضیه اصلی دارای سه فرضیه فرعی، برای سه نوع اندازه‌گیری برای اشتباهات حسابداری می‌باشد. قدر مطلق اشتباهات، نسبت اشتباهات به سرفصل خود، نسبت اشتباهات به جمع کل دارایی‌ها (یا بدهی‌ها یا حقوق صاحبان سهام) - و هر فرضیه فرعی برای چهار سرفصل حسابداری دارای بیش‌ترین اشتباه، طرح شده است.

۱. مؤلفه فاصله قدرت تأثیر معناداری بر میزان اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در شرکت‌ها دارد.

۱.۱. مؤلفه فاصله قدرت تأثیر معناداری بر قدر مطلق اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در سرفصل حساب‌ها و اسناد دریافتی دارد.

- ۲.۱. مؤلفه فاصله قدرت تأثیر معناداری بر قدر مطلق اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در سرفصل موجودی‌های مواد و کالا دارد.
- ۳.۱. مؤلفه فاصله قدرت تأثیر معناداری بر قدر مطلق اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در سرفصل حساب‌ها و اسناد پرداختی دارد.
- ۴.۱. مؤلفه فاصله قدرت تأثیر معناداری بر قدر مطلق اشتباهات حسابداری کشف شده توسط حسابرسان در سرفصل سود و زیان انباشته دارد.
- علاوه بر قدر مطلق اشتباهات، نسبت اشتباهات حسابداری (به هر سرفصل و به جمع کل) نیز مورد آزمون قرار گرفته‌اند، علاوه بر این، متغیر اندازه شرکت‌ها و نوع مالکیت شرکت‌ها به‌عنوان متغیر کنترلی وارد مدل تحقیق شده‌اند.

متغیرهای پژوهش: تعریف عملیاتی و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

متغیر وابسته پژوهش، اشتباهات حسابداری می‌باشند که در پژوهش حاضر به دو صورت مختلف اندازه‌گیری شده‌اند: " قدر مطلق اشتباهات حسابداری" و "نسبت اشتباهات حسابداری" و متغیرهای مستقل پژوهش "فاصله قدرت" و "فردگرایی" هستند.

فردگرایی

فردگرایی عبارت است از وابستگی اندک در افراد یا اعضای یک گروه یا کارکنان یک سازمان و یا مردم یک جامعه. درجه فردگرایی و جمع‌گرایی با ثروت جامعه نیز در ارتباط است. جوامع ثروتمند بیش‌تر فردگرا و جوامع فقیر بیش‌تر جمع‌گرا هستند (زو و سوسن، ۲۰۰۴). در این پژوهش موضوع فردگرایی و جمع‌گرایی و درجه آن، از طریق ارائه پرسش‌هایی در خصوص شرایط یک شغل ایده‌آل ارزیابی شده است.

فاصله قدرت

این مفهوم ناظر به نحوه توسعه روابط و توزیع قدرت بین افراد جامعه می‌باشد و در جوامعی که برابری به عنوان یک هنجار شناخته شده است، همه افراد فرصت یکسانی برای مشارکت در امور مهم دارند (زو و سوسن، ۲۰۰۴). در این تحقیق این مفهوم به کمک بررسی سبک مدیریتی مورد اجرا در جامعه آماری از طریق ارسال پرسشنامه کتبی ارزیابی شده است. مؤلفه فاصله قدرت بر اساس مبانی نظری به کمک فرمول زیر محاسبه شده است:

میانگین نمره سؤال سوم + درصد مجموع گزینه ۱ و ۲ سؤال دوم - درصد گزینه ۳ سؤال اول = شاخص فاصله قدرت هر شرکت.

سوالات اشاره شده در پرسشنامه، همان موارد مطرح شده در پرسشنامه کتبی ارسالی به پرسنل امور مالی شرکت‌های جامعه آماری می‌باشد. این سوالات و پرسشنامه توسط محققین دیگر از جمله ثقفی و رضازاده (۱۳۸۲) و رویایی و عبدلی (۱۳۸۸) در پایان‌نامه‌های دکترای حسابداری مورد استفاده قرار گرفته و به دلیل روایی و پایایی بالا، از نتایج آن‌ها استفاده شده است.

اشتباهات حسابداری

اشتباهات صورت گرفته در حساب‌ها، می‌تواند به واسطه ارقام تجدید ارائه شده شرکت‌ها و سرفصل تعویلات سنواتی مندرج در سود (زیان) انباشته محاسبه گردد. مثبت یا منفی بودن این ارقام و نوع تأثیر این اشتباهات بر سرفصل‌های حسابداری مد نظر نیست (زو و سوسن، ۲۰۰۴). منظور از اشتباه، تفاوت ارقام قبلی ارائه شده توسط شرکت‌ها و ارقام اصلاحی مورد توافق با حسابرسان برای سال ۹۰ در سال ۹۱ می‌باشند. بعضی از این اشتباهات را می‌توان در گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی نیز پیدا کرد. با توجه به میزان تأثیر اشتباهات بر سایر سرفصل‌های مالی علاوه بر ارقام اشتباه کشف شده توسط حسابرسان نسبت اشتباه ارقام نیز محاسبه و مدنظر قرار می‌گیرد. بدین منظور برای سرفصل‌های سود و زیانی فروش و برای اقلام ترازنامه‌ای مانند حساب‌ها و اسناد دریافتی، موجودی‌های مواد و کالا، مجموع دارایی‌ها به عنوان ملاک عمل (مخرج کسر) مدنظر قرار می‌گیرند، و صورت اقلام واقعی سال ۱۳۹۰ و تجدید ارائه شده این اقلام در سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۹۱، به صورت اقلام مقایسه‌ای در صورت‌های مالی شرکت‌ها ارائه می‌شوند.

حساب‌های دریافتی سال ۹۰ تجدید ارائه شده در سال ۹۱ - حساب‌های دریافتی در سال ۹۰ = قدر مطلق اشتباهات حساب‌های دریافتی

جمع حساب‌های دریافتی ۹۰ / قدر مطلق اشتباهات حساب‌های دریافتی = نسبت اشتباهات حساب‌های دریافتی (به سرفصل)

جمع دارایی‌های ۹۰ شرکت / قدر مطلق اشتباهات حساب‌های دریافتی = نسبت اشتباهات حساب‌های دریافتی (به جمع دارایی‌ها)

این محاسبات برای سایر حساب‌ها از جمله حساب‌های پرداختی، موجودی کالا و سود و زیان انباشته (درآمدها و هزینه‌ها) تمامی شرکت‌ها به تفکیک محاسبه شده است.

سایر متغیرهای مؤثر بر رخداد اشتباهات حسابداری

نتایج تحقیقات انجام شده در داخل کشور، مؤید این مطلب است که در شرکت‌های دولتی به دلیل ماهیت دولتی بودن و شفاف نبودن قوانین و مقررات، امکان رخداد انواع اشتباهات بیش‌تر است و انواع تحریفات امکان بیش‌تری برای ایجاد شدن دارند؛ بدین ترتیب متغیر نوع مالکیت شرکت‌ها را وارد مدل پژوهش نموده‌ایم. نوع مالکیت به کمک اطلاعات مربوط به ترکیب و تعداد سهامداران مشخص می‌شود (زو و سوسن، ۲۰۰۴). علاوه بر این، نتایج تحقیقات مختلف که در داخل و خارج کشور انجام شده، مشخص نموده که اندازه شرکت‌ها عاملی مؤثر بر رخداد اشتباهات و بروز خطاها می‌تواند باشد.

مدل پژوهش

براساس مبانی نظری، روابط زیر بین متغیرهای پژوهش مفروض است:

$$\text{Accounting Error} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Indiv} + \beta_2 \text{Power Dis} + \beta_3 \text{Owner} + \beta_4 \text{Size} + \varepsilon$$

که در مدل فوق:

Accounting error: اشتباهات حسابداری

Indiv: فردگرایی

Power Dis: فاصله قدرت

Owner: نوع مالکیت شرکت‌ها

Size: اندازه شرکت‌ها

روش گردآوری و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و داده‌های پژوهش از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه، با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی انجام شد. جهت گردآوری دیدگاه نمونه آماری در رابطه با فردگرایی و فاصله قدرت از پرسش‌نامه کتبی استاندارد هافستدکه توسط سایر محققین بومی‌سازی شده مورد استفاده قرار گرفته است

به منظور آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون استفاده شده و مفروضات رگرسیون از جمله عدم خطی بودن و واریانس باقیمانده‌ها و عدم وجود خود همبستگی و آزمون‌های آمار توصیفی مورد استفاده شده است

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. این شرکت‌ها به واسطه چندین عامل تعدیل شده‌اند؛ شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها، پایان اسفند نیست، حذف شده‌اند؛ همچنین شرکت‌هایی که در دوره مورد رسیدگی نیز در بورس پذیرفته نشده‌اند، مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. برای بررسی فرضیه‌های پژوهش ۱۱۰۴ سال - شرکت (۸ سال منتهی به پایان اسفند ۱۳۹۱) مورد مشاهده قرار گرفته است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۱: ترکیب شرکت‌های مورد بررسی

تعداد شرکت‌های منتخب از هر صنعت	جمع کل تعداد شرکت‌های فعال در بورس در دوره مورد بررسی	نوع صنعت مورد فعالیت
۴	۱۱	مواد معدنی
۱۴	۲۷	خودرو و ساخت قطعات
۲۳	۵۴	سیمان و کاشی و کانی‌های غیرفلزی
۲۵	۴۷	فلزات اساسی و ماشین‌آلات
۱۵	۳۳	لاستیک و محصولات شیمیایی
۱۴	۲۴	مواد و محصولات دارویی
۱۲	۱۹	محصولات غذایی
۳۱	۵۲	سایر صنایع
۱۳۸	۲۶۷	جمع کل

جدول ۲: درصد رخداد اشتباهات در سرفصل‌های حسابداری

نسبت اشتباهات به جمع کل	نسبت اشتباهات در سرفصل حساب	میانگین قدر مطلق اشتباهات نسبت به کل اشتباهات شرکت‌ها	تعداد شرکت‌ها	حساب‌های دارای اشتباه حسابداری
۱۰/۵٪	۲۱٪	۲۶٪	۱۳۸	حساب‌های دریافتی
۸/۴٪	۱۹/۵٪	۱۸٪	۱۳۸	موجودی مواد و کالا
۵/۴٪	۱۵/۷٪	۱۲٪	۱۳۸	حساب‌های پرداختی
۱۲/۵٪	۲۹٪	۴۴٪	۱۳۸	سود (زیان) انباشته

در جدول ۳ هم‌خطی بودن متغیرها مورد بررسی آماری قرار گرفته است، بر این اساس هر چقدر درصد خطا کم‌تر (نزدیک به صفر) باشد، اطلاعات مربوط به متغیرها کم بوده و مشکلاتی در استفاده از رگرسیون ایجاد می‌شود. عامل تورم واریانس یا VIF نیز معکوس درصد خطا بوده و هر چقدر افزایش یابد، باعث می‌شود واریانس ضرایب رگرسیون افزایش یافته و رگرسیون برای پیش‌بینی، نامناسب باشد. همانطور که نتایج این آزمون در جدول زیر نشان می‌دهد، هیچکدام از این متغیرها دارای هم‌خطی نیستند.

جدول ۳: جدول هم‌خطی داده‌ها

Collinearity Statistics		متغیرها
واریانس	درصد خطا	
۱/۱۳۴	۰/۷۵۶	اشتباهات حسابداری
۱/۳۱۶	۰/۷۶۰	فردگرایی
۱/۱۱۱	۰/۹۰۰	فاصله قدرت

آزمون فرضیات پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، در ابتدا از رگرسیون یک متغیره استفاده شده و رابطه فاصله قدرت با قدر مطلق اشتباهات حسابداری و نسبت اشتباهات حسابداری به سرفصل مربوطه و به جمع کل دارایی‌ها (یا بدهی‌ها) را به دست آورده و در ادامه از رگرسیون چندمتغیره استفاده کرده و تأثیر نوع مالکیت و اندازه شرکت نیز وارد مدل پژوهش می‌شود.

فرضیه اول: بین میزان فاصله قدرت و میزان اشتباهات حسابداری کشف شده در شرکتها توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.
 نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش به طور خلاصه در جدول ۴ آمده است:

جدول ۴: خلاصه نتایج رابطه فاصله قدرت با اشتباهات حسابداری

شرح فرضیه	سطح معناداری	R ² تعدیل شده	میزان آماره t	تأیید/عدم تأیید فرضیه
اشتباهات حسابهای دریافتی، فاصله قدرت	۰/۰۲۸	۰/۵۷	۲/۹۴۲	تأیید فرضیه
اشتباهات حسابهای دریافتی، فاصله قدرت، نوع مالکیت و اندازه شرکتها	۰/۰۳۷	۰/۵۹	۲/۸۹	تأیید فرضیه
اشتباهات موجودی کالا، فاصله قدرت	۰/۰۱۹	۰/۴۳	۲/۴۳	تأیید فرضیه
اشتباهات موجودی کالا، فاصله قدرت و نوع مالکیت و اندازه شرکتها	۰/۰۴۴	۰/۵۷	۲/۳۲	تأیید فرضیه
اشتباهات حسابهای پرداختی، فاصله قدرت	۰/۰۱۶	۰/۴۹	۲/۵۴	تأیید فرضیه
اشتباهات حسابهای پرداختی، فاصله قدرت و نوع مالکیت و اندازه شرکتها	۰/۰۲۵	۰/۵۲	۲/۲۷	تأیید فرضیه
اشتباهات سودهای انباشته، فاصله قدرت	۰/۰۰۳	۰/۵۹	۳/۴۶	تأیید فرضیه
اشتباهات سودهای انباشته، فاصله قدرت و نوع مالکیت و اندازه شرکتها	۰/۰۱۲	۰/۶۱	۲/۷۸	تأیید فرضیه

بررسی رابطه نسبت اشتباهات حسابداری در هر حساب در مقایسه با کل سرفصل مربوطه و نسبت به جمع کل داراییها (یا بدهیها و حقوق صاحبان سهام) مشخص نمود، که بین فاصله قدرت با میزان اشتباهات حسابداری رابطه بااهمیتی وجود دارد، لیکن شدت رابطه بین آنها تا حدودی بیش تر شده است.

فرضیه دوم: بین میزان فردگرایی و میزان اشتباهات حسابداری کشف شده در شرکتها توسط حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی دوم به شرح جدول ۵ می‌باشند:

جدول ۵: خلاصه نتایج رابطه فردگرایی با اشتباهات حسابداری

شرح فرضیه	P-Value	R ² تعدیلی	آماره t	تأیید / عدم تأیید فرضیه
اشتباهات حساب‌های دریافتی، فردگرایی	۰/۰۳۶	۰/۶۲	۲/۲۳۴	تأیید فرضیه
اشتباهات حساب‌های دریافتی، فردگرایی و نوع مالکیت و اندازه شرکت‌ها	۰/۰۲۶	۰/۶۷	۲/۹۱۲	تأیید فرضیه
اشتباهات موجودی کالا، فردگرایی - رگرسیون تک متغیره	۰/۰۴۴	۰/۵۹	۲/۸۷	تأیید فرضیه
اشتباهات موجودی کالا، فردگرایی و نوع مالکیت و اندازه شرکت‌ها - رگرسیون چند متغیره	۰/۰۳۶	۰/۶۳	۲/۵۶۴	تأیید فرضیه
اشتباهات حساب‌های پرداختی، فردگرایی - رگرسیون تک متغیره	۰/۰۴۹	۰/۴۴	۲/۳۴۲	تأیید فرضیه
اشتباهات حساب‌های پرداختی، فردگرایی و نوع مالکیت و اندازه شرکت‌ها	۰/۰۴۱	۰/۵۸	۲/۱۲۳	تأیید فرضیه
اشتباهات سودهای انباشته، فردگرایی	۰/۰۳۳	۰/۶۱	۲/۰۶۷	تأیید فرضیه
اشتباهات سودهای انباشته، فردگرایی و نوع مالکیت و اندازه شرکت‌ها	۰/۰۲۸	۰/۶۴	۲/۰۳۲	تأیید فرضیه

بررسی رابطه نسبت اشتباهات حسابداری در هر حساب در مقایسه با کل سرفصل مربوطه و نسبت به جمع کل دارایی‌ها مشخص نمود، که بین فردگرایی با میزان اشتباهات حسابداری رابطه بااهمیتی وجود دارد. لیکن شدت رابطه بین آن‌ها تا حدودی کم‌تر شده است. با وارد کردن متغیرهای اندازه شرکت و نوع مالکیت آن‌ها در رگرسیون چند متغیره، نتایج کماکان تأیید رابطه مثبت و معناداری بین آن‌ها بود. لیکن شدت رابطه اندازه شرکت بیش‌تر از نوع مالکیت بود.

برای بررسی ترتیب و اولویت تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل و کنترل شامل فردگرایی و فاصله قدرت و اندازه شرکتها و نوع مالکیت شرکتها بر میزان رخدادهای اشتباهات حسابداری در شرکتها از روش آماری Forward استفاده شده است. که نتایج آن در جدول ۶ نشان داده شده است:

جدول ۶: ترتیب تأثیر و معناداری رابطه متغیرها در روش Forward

Model	Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistic
					Tolerance
فردگرایی	۰/۵۲	۲/۹۸۹	۰/۰۲۷	۰/۱۱۷	۰/۷۶۵
فاصله قدرت	۰/۴۹	۲/۵۸۷	۰/۰۳۷	۰/۱۹۰	۰/۸۴۵
مالکیت شرکتها	۰/۳۸	۲/۱۸۸	۰/۰۴۴	۰/۱۳۸	۰/۷۷۸
اندازه شرکتها	۰/۳۱	۲/۰۱۲	۰/۰۴۹	۰/۱۰۹	۰/۹۸۹

همانطور که جدول فوق نشان می‌دهد، به دلیل آنکه میزان t بالاتر از عدد ۲ است و همچنین میزان Sign کم‌تر از عدد آلفای ۵ درصد می‌باشد، لذا تمامی متغیرهای مستقل و کنترلی بر میزان رخدادهای اشتباهات حسابداری مؤثر هستند، متغیر فردگرایی بیش‌ترین تأثیر را بر میزان رخدادهای اشتباهات حسابداری دارد و میزان آن ۵۲ درصد است و به ترتیب فاصله قدرت و نوع مالکیت شرکتها و اندازه شرکتها در رتبه‌های بعدی هستند.

سایر نتایج آماری

بررسی‌ها نشان داد که درصد اشتباهات در سرفصل سود و زیان انباشته (حساب تعدیلات سنواتی) در مقایسه با سایر حسابها بیش‌تر بود، به طوری که بدون استثنا تمامی شرکتها در حسابهای درآمد و هزینه سالهای قبل خود تجدید نظر نموده‌اند، با این تغییرات میزان ذخیره مالیات شرکتها نیز دچار تغییر شده‌اند و در اغلب اشتباهات حسابداری رخ داده یک طرف حسابها سود و زیانی بوده‌اند؛ علاوه بر این، بررسی اشتباهات حسابداری رخ داده در شرکتها مشخص نمود که در شرکتهای خصوصی نسبت اشتباهات در کلیه حسابها و سرفصلها کم‌تر از شرکت‌های دولتی است.

بررسی‌ها همچنین آشکار ساخت که حسابرس اغلب شرکت‌های دولتی، سازمان حسابرسی و حسابرس شرکت‌های خصوصی مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بودند. مؤسسات عضو جامعه حسابدار رسمی کم‌تر توانسته‌اند شرکت‌های دولتی را حسابرسی نمایند. بررسی حساب تعدیلات سنواتی که تأثیر اشتباهات حسابداری سال‌های قبل حساب‌های درآمدی و هزینه‌ای در آن نشان داده می‌شود، در چهار سال اخیر منتهی به سال ۹۱ نشان داد که میانگین نسبت آن به جمع حقوق صاحبان سهام رشد ۱۲ درصدی داشته است. نتایج همچنین نشان داد که در شرکت‌هایی که نسبت تعدیلات سنواتی بالا است، میزان نسبت اشتباهات در سرفصل حساب‌های دریافتی آن‌ها نیز بالا است.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق وجود رابطه بااهمیت بین فردگرایی و فاصله قدرت را در ارقام حسابداری همچون حساب‌های دریافتی و موجودی کالا و حساب‌های پرداختی و سود و زیان انباشته و رابطه مستقیم و مثبت و معناداری بین آن‌ها تأیید شده است. این رابطه هم در سطح قدر مطلق اشتباهات تأیید شده و هم در سطح نسبت اشتباهات، مورد تأیید قرار گرفته است؛ علاوه بر دو متغیر فرهنگ، نوع مالکیت شرکت‌ها نیز به عنوان متغیر کنترلی وارد مدل شد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که شدت رابطه بین متغیرها افزایش یافته و رابطه آن‌ها نیز کماکان مثبت و مستقیم و معنادار است. علاوه بر این متغیرها، تأثیر اندازه شرکت‌ها نیز به همراه آن‌ها وارد مدل گردید. نتایج نشان داد که شدت معناداری روابط بیش‌تر شده و این مؤید تأثیر بااهمیت اندازه شرکت‌ها بر رخداد اشتباهات حسابداری است؛ به این معنی که هر چه شرکتی بزرگ‌تر باشد، می‌توان انتظار رخداد اشتباهات بیش‌تری را جدای از علامت، جهت و نوع آن داشت و بر عکس در شرکت‌های کوچک‌تر می‌توان انتظار داشت که میزان رخداد اشتباهات کم‌تر خواهد بود.

نتایج این تحقیق مشابه با نتایج آقای هانگ‌چان و همکاران (۲۰۰۳)، در کشور چین می‌باشد، آن‌ها نیز رابطه مؤلفه‌های فرهنگی بر رخداد اشتباهات حسابداری را تأیید کردند، همچنین یافته‌های یانگ (۲۰۰۸)، در خصوص تأثیر فاکتورهای غیرمالی از جمله حاکمیت شرکتی و فرهنگ و تکنولوژی اطلاعات (IT) بر کاهش امکان رخداد اشتباهات حسابداری تأیید شده است. نتایج این تحقیق تأییدکننده نتایج سایر محققین داخلی از جمله مشیرفاطمی (۱۳۸۶) و کردستانی و همکاران (۱۳۸۸)، در خصوص رخداد تعدیلات سنواتی زیاد در تمامی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

پیشنهادات

۱. با توجه به تأیید رابطه مستقیم بین فردگرایی و فاصله قدرت با اشتباهات حسابداری پیشنهاد می‌شود تأثیر این مؤلفه‌ها که در مبانی نظری نیز تأیید شده مورد اتکای مدیران در سطوح مختلف قرار گیرد، علی‌الخصوص در شرکت‌های خصوصی که مفاهیم رضایت و کارایی و رقابت در بازار از اهمیت بیش‌تری برخوردار است.
۲. در بررسی‌های صورت‌گرفته مشخص شد بیش‌ترین اشتباهات در دارایی‌های جاری در دو سرفصل موجودی کالا و حساب‌های دریافتی و در بدهی‌های جاری در حساب‌های پرداختی و در سود و زیان انباشته می‌باشد. لذا تأکید می‌گردد، نظارت‌های بیش‌تری در این خصوص و دلایل رخداد آن‌ها و همچنین کنترل و بازبینی رویه‌های مربوط به آن‌ها صورت پذیرد.
۳. بیش‌ترین تجدیدارائه انجام شده توسط شرکت‌های مورد بررسی در حساب سود (زیان) انباشته می‌باشد، به دلیل آنکه این حساب تحت تأثیر حساب‌های درآمد و هزینه می‌باشد. یکی از موارد اشتباه ممکن است، تأثیرات مالیاتی مترتب بر آن‌ها باشد؛ لذا تجدید نظر در قوانین مالیاتی پیشنهاد می‌گردد.
۴. به دلیل تأثیر سایر مؤلفه‌های مالی - عملکردی بر رخداد اشتباهات در شرکت‌ها می‌توان سایر مؤلفه‌های مالی شرکت‌ها از جمله نسبت بدهی و سودآوری و کیفیت حسابداری را نیز مد نظر قرار داد و به تحقیق پرداخت.

منابع و ماخذ

- ثقفی، ع. و رضازاده، ج. (بهار ۱۳۸۲)، "زمینه فرهنگی رفتار حرفه‌ای حسابداران". *مطالعات حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی*، ۱، ۳-۳۹.
- رویایی، ر. و عبدلی، م.ر. (بهار ۱۳۸۸). "ارتباط فرهنگ با تئوری نمایندگی (با رویکرد مدیریت سود)". *مجله مدیریت فرهنگی*، ۳، ۱-۳۰.
- کردستانی، غ.، آزاد، ع. و کاظمی، م. (۱۳۸۸). "آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه". *مجله مطالعات حسابداری*، شماره ۵.
- مشیرفاطمی، ش. (۱۳۸۶). "تعدیل سنواتی". *روزنامه سرمایه*، ۴۹۱، صفحه بازار سرمایه.
- نوروش، ا. و دیانتی‌دیلمی، ز. (پاییز ۱۳۸۲). "بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران". *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری ایران*، ۳۳، ۳-۴۰.

Hung Chan, K., Lin, K.Z. and Lan Mo, P.L. (2003). "A Empirical Study on the Impact of Culture on Audit-Detected Accounting Errors". *Auditing Journal*, 22 (2): 281-295.

Michael, E., Susan, S., Kevin, R.S. and Lili, S. (2010). "How do Restatements Begins? Evidence of Earnings Management Preceding Restated Financial Reports". *Journal of Business Finance and Accounting*, 37 (3): 332-355.

Shamsul Nahar, A., Kuala, Tu. and Mohamad, N. (2010). "Financial Restatements and Corporate Governance Among Malaysian Listed Companies". *Managerial Auditing Journal*, 25 (6): 526-552.

Waged, A. (1999). The Effect of Cultural and Religious Value on Accounting Systems and Practices of Developing Countries, Available at Panoptic, Sustain. Educe/ CPA99/ messages/121.Html-SK.

William, F.M., Eilifsen, J.R. and Lizabet, A.A. (2004). "Auditor Detected Misstatements and the Effect of Information Technology". *International Journal of Auditing*, 8: 223-235.

Yang, K.W. (2008). "Audit Opinion and Disclosure of Audit Fees". *Journal of Accounting & Finance*, 24: 91-114.

Zoe, V. and Susan, S. (2004). "The Circumstances and Legal Consequences of Non-GAAP Reporting: Evidence from Restatements". 21 (1): 80-139.