

مسئولیت حسابرسان در قبال کشف تقلب

احمد مطوری^۱

علی اصغر شاکری^۲

راحله مطوری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۲/۲۸

چکیده

همواره در طول تاریخ تخطی از قانون به نحوی وجود داشته است. نمونه‌ای از این نقض قانون، تقلب است. تقلب نوعی از دروغ، کلاهبرداری و حيله‌گری است که باعث ایجاد برتری ناعادلانه متقلب بر دیگران می‌شود. جلوگیری و ایمن سازی سازمان از تقلب همواره یکی از دغدغه‌های اصلی مدیران است که باعث صرف زمان و هزینه زیادی در سازمان می‌شود. این پژوهش مروری به بررسی ماهیت تقلب، فرآیند شکل‌گیری آن و مسئولیت‌های حسابرسان در مواجهه با آن به روش مرور منابع کتابخانه‌ای پرداخته است. نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که اگرچه حسابرسان در بررسی‌های خود به موارد مشکوک به تقلب برخورد می‌کنند اما "مدیر" مسئول نهایی هر گونه اقدامی از جمله تقلب در سازمان است و حسابرسان تنها در برابر بررسی‌های منطقی خود پاسخگو است.

واژگان کلیدی

واژگان کلیدی حسابرسان، تقلب، مسئولیت حسابرسان، مدیر

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. نویسنده مسئول:

ahmadmatouripgu95@gmail.com

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. alishakeri87@yahoo.com

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

rahelehmatouri99@gmail.com

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مقدمه

با توجه به اینکه امروزه افراد بسیاری از اطلاعات صورت های مالی جهت تصمیم گیری خود استفاده می کنند، باید از قابلیت اتکای این اطلاعات اطمینان حاصل کنند. برای کسب اطمینان، سهامداران و سرمایه گذاران به صورت گسترده ای به گزارش های حسابرسان اتکا می کنند چرا که حسابرسان در راستای حفاظت از منافع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی عمل می کنند (مک انرو^۱؛ عبدالخالق^۲؛ پینگ^۳؛ آرل^۴؛ ۲۰۱۲).

استفاده کنندگان ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت شفافیت و اعتماد پذیری صورت های مالی قائل هستند. چنانچه این صورت ها صحیح و با کیفیت باشند، تصمیم گیری های سرمایه گذاری بهبود می یابد و در نتیجه فرآیند تخصیص منابع در اقتصاد بهینه می شود. از سوی دیگر اطلاعات گمراه کننده به تصمیم گیری های نادرست و اتلاف منابع منجر خواهد شد. یکی از عوامل مؤثر در کاهش اعتمادپذیری گزارش ها و صورت های مالی پدیده تقلب است که موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار شده، اعتماد سرمایه گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابداری و حسابرسی را زیر سؤال می برد. ریسک تقلب بخش مهم فرآیند حسابرسی بوده و از بزرگترین چالش هایی است که حسابرسان با آن مواجه هستند. (ویلکس^۵؛ کارپنتر^۶؛ کارکالو^۷؛ هوگان^۸؛ هممرسلی^۹؛ جوهنسون^{۱۰}؛ ترومپتر^{۱۱}؛ ۲۰۱۳).

تقلب پدیده ای است که همه کشورهای جهان کم و بیش با آن دست به گریبانند. هر سال انجمن بازرسان رسمی تقلب گزارشی از میزان تقلب ها و رسوایی های مالی را که کشف و گزارش شده است، منتشر می کند. طبق گزارش این انجمن در سال ۲۰۱۲، سازمان ها در هر سال ۵ درصد درآمد خود را در اثر تقلب از دست می دهند که این مبلغ نزدیک به ۳٫۵ تریلیون دلار اعلام شده است. این رقم چنان بااهمیت است که سازمان ها همواره در تلاشند تا با صرف زمان و هزینه، از وقوع آن جلوگیری و یا آن را به حداقل برسانند. یکی از موضوعات مطرح در حال حاضر، "حسابرسی تقلب" است که در آن سعی حسابرس بر آن است تا با بررسی های موشکافانه ی خود، اطمینان معقولی نسبت به عاری بودن صورت های مالی از تقلب ارائه داده و برای سازمان ارزش افزوده ایجاد کند. (موسوی بیوکی و برزگری خانقاه، ۱۳۹۳)

رسوایی های مالی شرکت های مانند انرون و وردکام تنها نمونه هایی از رسوایی های بزرگی است که بازار بزرگ سرمایه آمریکا را در آغاز هزاره سوم دچار نوسان کرد و حرفه حسابرسی را در اعتباربخشی به صورت های مالی زیر سؤال برد که نهایتاً به سلب اعتماد جامعه از حسابداران و حسابرسان انجامید. رسوایی های اخیر علاوه بر آسیبی که به سرمایه گذاران، تأمین کنندگان منابع مالی و حسابرسان وارد آورد، موجب تحمیل هزینه های گزافی بر دوش اقتصاد، خصوصاً در جامعه آمریکا شد که می توان آن را در رده ی اول هزینه های یک کشور جستجو نمود. ارتکاب تقلب علاوه بر آسیب افراد

¹ McEnroe

² Abdel-Khalik

³ Ping

⁴ Arel

⁵ Wilkes

⁶ Carpenter

⁷ Carcalo

⁸ Hogan

⁹ Hammersley

¹⁰ Johansson

¹¹ Trumpeter

داخل و خارج از شرکت و کاهش اعتبار صورت های مالی، اثر منفی بر بازارهای مالی داشته و نهایتاً به افزایش ریسک و کاهش کارآمدی بازار منتج می گردد (پرولز^{۱۲}، لوجی^{۱۳} ۲۰۱۱).

سازمان ها باید روش موثر و پیشگیری از تقلب را ایجاد کنند زیرا با این کار می توانند فرصت های کلاهبرداری را از بدو وقوع کاهش دهند. این روش ها می توانند شامل ارتباطات مدیریتی در مورد عدم تحمل فعالیتهای متقلبانه، اجرای عملکرد شفاف و طرح های پاداش قبل از استخدام و غربالگری مداوم باشند. (بیرستاکر^{۱۴}، برودی^{۱۵} و پکنی^{۱۶}، ۲۰۰۶)

گزارش های کلاهبرداری در سازمان هایی در سطح جهان نشان می دهند که تعداد جرایم اقتصادی افزایش یافته و تهدیدی برای مشاغل و فرایندهای تجاری محسوب می شوند. فعالیت های متقلبانه، مانند گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از دارایی ها، یک مشکل گسترده هستند؛ طبق مطالعات انجام شده، سوء استفاده از دارایی بیشترین میزانی است که شرکت هایی در سراسر جهان با آن روبرو شده اند. شکل متداول کلاهبرداری، گزارشگری مالی متقلبانه است و مطابق با تحقیقات نظری و تجربی رایج ترین تکنیک مورد استفاده برای کلاهبرداری است. ایجاد سیستم های کنترل داخلی قوی ضرورت دارند چرا که گزارشگری مالی شامل بیش از حد نشان دادن دارایی ها نیز می باشد. علاوه بر تعیین نقش ها و مسئولیت های همه طرفین در گزارشگری مالی در پیشگیری و کشف تقلب با این حال، مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب به مدیریت بستگی دارد. در خصوص نقش و مسئولیت اطمینان از صورتهای مالی قابل اعتماد، مدیریت، هیئت مدیره، کمیته های حسابرسی، حسابرسان خارجی و حسابرسان داخلی، همه دارای اهمیت هستند. (لاجوس زاگر^{۱۷} ۲۰۱۶)

مبانی نظری و ادبیات پژوهش

مبانی نظری پژوهش

تعریف تقلب

تقلب را می توان در طیفی گسترده به معنای "به دست آوردن چیزی با ارزش یا گریز از انجام تعهدات با رفتاری فریبکارانه" تعریف کرد. تقلب همه توانایی فردی در به کارگیری برخی منابع را به منظور کسب سودهای ناشی از آن برای کسب انگیزه های شخصی در برمی گیرد (مشایخی، ۱۳۹۰).

تقلب فریب عمدی به قصد محروم کردن شخص دیگری از اموال و حقوق اش و نیز برنامه ریزی و اجرای آن به طور مستقیم و غیر مستقیم است (ادریجی و دادا^{۱۸}، ۲۰۰۷).

بر اساس استاندارد شماره ۲۴۰ حسابرسی ایران، تقلب را می توان به عنوان "هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه برای یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای بر خورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی" تعریف نمود. از نظر والاس^{۱۹} (۱۹۹۵)، تقلب، "برنامه ای از پیش طراحی شده به منظور فریب دیگران است که می تواند از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت بگیرد". الیوت^{۲۰} و ویلینگهام^{۲۱} (۱۹۸۰)، عنوان می کنند که تقلب، "همان دستکاری هوشیارانه

¹² Prolez

¹³ Looji

¹⁴ Birstaker

¹⁵ Brody

¹⁶ Beijing

¹⁷ Lajos Zager

¹⁸ Dada

¹⁹ Wallace

²⁰ Elliot

²¹ Willingham

صورت های مالی توسط مدیریت است که باعث گمراهی سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان می شود". (موسوی بیوکی و برزگری خانقاه، ۱۳۹۳).

طبق تعریف انجمن بازرسان رسمی تقلب، تقلب عبارت است از "هر عمل غیرقانونی که دارای ویژگی های نیرنگ، پنهان کاری و خیانت در امانت باشد. این اعمال، نیاز به کاربرد خشونت و اجبار فیزیکی ندارد. تقلب از سوی افراد و سازمان ها برای به دست آوردن پول، دارایی، یا خدمت انجام می شود تا از پرداخت وجوه یا از دست دادن خدمات خودداری کنند؛ یا نفع تجاری یا فردی به دست آورند" (مهدوی، قهرمانی، ۱۳۹۳).

انجمن حسابداران رسمی آمریکا تقلب را "تحریف عمدی حقیقت به منظور اجبار فردی دیگر در اتکا بر آن، جهت دادن چیز باارزشی که به وی تعلق دارد، یا واگذاری حق قانونی بازنمایی کذب حقیقت امر، خواه با واژگان یا با رفتارها یا ادعایی کذب یا گمراه کننده، یا با پنهان سازی آن چه باید افشا می شده است که گمراه می کند و با این انگیزه صورت می گیرد که فرد دیگری را به نحوی گمراه کند که از نظر حقوقی به ضرر خود عمل کند" تعریف کرده است (مهدوی، قهرمانی، ۱۳۹۳).

در یک تعریف کاربردی تر، تقلب به "نمایش نادرست حقایق مهم توسط یک فرد یا گروه به فرد یا گروه دیگر گفته می شود به گونه ای که طرف مقابل استنباط می کند اتکا به این حقایق موجب خسارت و زیان او شده است" (هال، ۱۳۹۷، ص ۱۷۳).

نظریه های تقلب

نظریه های تقلب را می توان از دو منظر و دیدگاه بررسی کرد:

نظریه های پیش گیری و اصلاح (جرم شناسی)

✓ نظریه جرم شناسی کلاسیک جرم شناسی کلاسیک که مبتنی بر اصول فلسفی سودمندگرایی است، ریشه در این باور دارد که نوع بشر موجوداتی منطقی و حساب گر هستند. در نتیجه، اقداماتی را انجام می دهند تا از درد دوری جویند و خوشنودی را در خود ایجاد کنند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

✓ نظریه زیست شناختی جرم برخی از نخستین کوشش ها برای تبیین جرم و شکل های دیگر کج روی، اساساً خصلتی زیست شناختی داشتند. یکی از نخستین انسان شناسان فرانسوی به نام بروکا مدعی کشف ویژگی هایی در مجموعه جنایت کاران شد که آن ها را از افراد پیرو قانون متمایز می ساخت. این نظریه، جنبه های تشریحی، فیزیولوژی، تشخیص بیماری و بیوشیمی شخص بزهکار را مطالعه می کند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

✓ نظریه روان شناختی نظریه های روان شناختی جرم، مانند تبیین های زیست شناختی، تبهکاری را با انواع خاص شخصیت مربوط می دانند. بنا بر نظر فروید تا اندازه زیادی حس اخلاقی ما ناشی از خودداری هایی است که در کودکی در طی مرحله رشد یاد می گیریم. گفته می شود که روان رنجوران افرادی کناره گیر و بی احساس هستند که از خشونت به خاطر خود آن لذت می برند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

✓ نظریه جامعه شناختی ماهیت جرم به نهادهای اجتماعی جامعه بستگی دارد. یکی از مهم ترین جنبه های تفکر جامعه شناختی درباره جرم، تأکید بر ارتباطات متقابل میان هم نوایی و کج روی در زمینه های اجتماعی مختلف است. از متفکرین این سبک دورکیم است که عوامل اجتماعی و تأثیر محیط بر زندگی انسان ها و سوق دادن آن ها به سوی بزهکاری را دارای اهمیت فراوانی می دانست (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

نظریه‌های کشف تقلب

✓ نظریه قله کوه یخی در این نظریه، تقلب مانند کوه یخی است که روی آب قرار گرفته، وجوه ساختاری بالای سطح آب و در دید همگان قرار دارد اما جنبه‌های رفتاری زیر سطح آب پنهان است و برای حسابرس آسوده خیال خطر دارد و مانند یخ نهفته در آب در کمین کشتی نشینان است. عوامل ساختاری شامل: سلسله مراتب، منابع مالی، هدف‌های سازمان، مهارت‌ها و توانایی‌های کارکنان، وضعیت فن‌آوری، استانداردهای عملکرد و اندازه‌گیری کارایی. عوامل رفتاری (جنبه‌های نهفته) شامل: نگرش‌ها، احساسات مانند ترس و خشم و...، ارزش‌ها، هنجارها، هم‌کنش، پشتیبانی و خرسندی (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

✓ نظریه سوسک حمام این نظریه توسط بلکلی مطرح شد. این نظریه بر تکرارپذیری تقلب تأکید دارد و به عبارتی وجود یک سوسک نشانه وجود سوسک‌های دیگر است. از این روش در داده کاوی استفاده می‌شود و آماره‌های سوسک‌ها را بر اساس ۱۰۰ درصد داده‌ها رسیدگی می‌کنند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

انواع تقلب

≠ فساد مالی: تقلبی است که در آن کارکنان یک واحد از موقعیت و نفوذ خود به منظور دستیابی به منافع مستقیم و غیرمستقیم سؤاستفاده می‌کنند؛ مثل رشوه خواری.

≠ سواستفاده از دارایی‌ها شامل دزدی یا استفاده نادرست کارکنان از موجودی‌ها و یا سایر دارایی‌های یک سازمان است؛ مانند سرقت و خرید و فروش غیر قانونی دارایی.

≠ تقلب در گزارشگری مالی شامل ارائه نادرست، حذف اقلام و افشا نکردن کافی اطلاعات به منظور فریب استفاده کنندگان صورت‌های مالی، به خصوص سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان است (موسوی بیوکی و برزگری خانقاه، ۱۳۹۳).

فراوانی انواع تقلب

مطابق با گزارش ملی انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۰۸، فراوانی انواع تقلب به شرح زیر است: (سمانه طاوسی، محمدرضا طاوسی و حسنی القار، ۱۳۹۳)

✓ فساد مالی ۲۷,۴ درصد فراوانی در نمونه‌ها، معادل ۳۷۵ هزار دلار میانگین زیان

✓ سواستفاده از دارایی‌ها ۸۸,۷ درصد فراوانی در نمونه‌ها، ۱۵۰ هزار دلار میانگین زیان

✓ تقلب در گزارشگری مالی ۱۰,۴ درصد فراوانی در نمونه‌ها، ۲ میلیون دلار میانگین زیان

عوامل مؤثر در شکل‌گیری تقلب

انجام عمل متقلبانه ناگهانی و یکباره انجام نمی‌شود. بلکه، طراحی و اجرای آن زمان می‌برد. در کل فساد و تقلب از دو منشأ درونی و بیرونی سرچشمه می‌گیرند. منشأ درونی نیز به دو بخش مدیران و کارکنان تقسیم می‌شود. منشأ بیرونی شامل افرادی است که در خارج سازمان می‌باشند و با آن سر و کار دارند؛ مانند فروشندگان، مشتریان و پیمانکاران (عرب مازار، صمدی لرگانی و ایمنی، ۱۳۹۳).

فارغ از منشأ تقلب، چندین الگو برای زمینه بروز تقلب مطرح شده است:

مثلث تقلب

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در بیانیه حسابرسی شماره ۹۹ در اکتبر ۲۰۰۲ سه ویژگی برای تقلب در نظر گرفته است که به مثلث تقلب مشهور است:

- ✓ مشوق‌ها یا فشارها مرتکبان برای ارتکاب به تقلب، مشوق یا فشارهایی دارند.
 - ✓ فرصت‌ها: معمولاً برای ارتکاب تقلب خواسته یا ناخواسته فرصت‌هایی ایجاد می‌شود.
 - ✓ نگرش‌ها یا توجه‌ها مجموعه‌ای از ارزش‌های اخلاقی در محیطی که در آن فعالیت می‌کنند به آن‌ها فشار می‌آورد یا آن‌ها را مجبور می‌کند ارتکاب تقلب را توجیه کنند (ولف^{۲۲} و هرمانسون^{۲۳}، ۲۰۰۴).
- فشارها چند دسته هستند:

الف) فشار مالی که از طرف خانواده و به دلیل وضعیت اقتصادی نامطلوب به فرد وارد می‌شود.
 ب) فشار کاری که زمانی که کارها به درستی تقسیم نشوند، افراد ممکن است احساس کنند مطابق با کاری که انجام می‌دهند حقوق دریافت نمی‌کنند. در واقع احساس می‌کنند فشار بیشتری نسبت به بقیه تحمل می‌کنند و دست به تقلب می‌زنند.

ج) سایر فشارها که از طرف دوستان و ... وارد می‌شود، به دلیل توانایی‌های که فرد دارد (مانند هک کردن) او را به تقلب تشویق می‌کنند.

فرصت در واقع خلاءهای قانونی است که ایجاد شده است. انجام تقلب باید سخت باشد که فرصت تقلب کمتر شود. اگر کنترل‌های داخلی شرکت ضعیف باشد، امکان ورود به آن و تقلب راحت‌تر است. باید کنترل‌های قوی و کارآمد در شرکت مستقر شود و نیز افراد شایسته استخدام شوند تا فرصت تقلب در اختیار افراد ناسالم قرار نگیرد. توجه یعنی اینکه هیچ فردی با فرض اینکه کار نادرستی انجام می‌دهد دست به تقلب نمی‌زند. همه‌ی افراد متقلب برای برای انجام تقلب خود توجه ایجاد می‌کنند و آن را یک امر مثبت تلقی می‌کنند.

الماس تقلب

ولف و هرمانسون (۲۰۰۴) بیان داشتند که به مثلث تقلب می‌بایست ویژگی دیگری افزوده شود. آن‌ها پس از افزودن "خصیصه قابلیت یا توانایی" آن را "الماس تقلب" نامیدند. آن‌ها معتقدند بیشتر تقلب‌ها زمانی رخ می‌دهد که شخص بدون اینکه محق باشد خود را قادر و قابل به اجرای تقلب با جزئیات لازم می‌داند.

این انگیزه، بیش‌تر خود را در رکودها یا بحران‌های اقتصادی به صورت با اهمیت‌تری آشکار می‌کند. دلیل آن، چرخه‌های منفی اقتصادی حاصل از اخراج کارکنان، کاهش حقوق و دستمزد، از دست دادن منافع و دیگر اثرات نامطلوب است. این انگیزه در کارکنانی به وجود می‌آید که هنوز شغل خود را دارند ولی درباره آینده شغلی خود در سازمان دلواپس هستند و در همان هنگام نیز به خاطر اخراج دوستان و همکاران خود از مدیریت رنجیده خاطر شده‌اند (مهدوی و قهرمانی، ۱۳۹۳).

²² Wolfe

²³ Hermanson

همچنین ولف و هرمانسون چهار ویژگی را برای ارتکاب تقلب برمی‌شمرند:

- ✓ موقعیت مناسب که تابعی از درون سازمان می‌باشد.
- ✓ درک و بهره برداری از نقاط ضعف سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی.
- ✓ اعتماد به نفس از اینکه او را به راحتی گرفتار نمی‌شود.
- ✓ توانایی مقابله با استرس ایجاد شده در شخص زمانی که او مرتکب این اعمال (بد) می‌شوند (ولف و هرمانسون، ۲۰۰۴).

مدل مایس

مدل دیگری در این رابطه توسط کارانچر و همکاران (۲۰۱۰) در سال که به مدل مایس معروف است، مطرح گردید. سر واژه مایس^{۲۴} مخفف چهار کلمه است:

۱- پول^{۲۵}

۲- ایدئولوژی^{۲۶}

۳- اجبار^{۲۷}

۴- حس خود بزرگ‌بینی یا غرور^{۲۸}

محرک‌های ایدئولوژیک انگیزه اشخاص را توجیه می‌کنند. بدین معنا که آن‌ها می‌توانند وجه یا پول را سرقت، یا در تقلب مشارکت کنند؛ برای رسیدن به برخی اهدافشان که مطابق با ایدئولوژی یا اعتقاد آن‌هاست. اجبار زمانی اتفاق می‌افتد که افراد ممکن است بی‌میل و بی‌علاقه باشند و به اجبار در طرح تقلب کشیده شده باشند، اما این دسته از افراد نیز می‌توانند به خبرچین تبدیل شوند. حس خود بزرگ‌بینی (غرور) همچنین می‌تواند یک انگیزه برای تقلب باشد تا جایی که گاهی اوقات مردم دوست ندارند اعتبار و یا موضع قدرت خود را در مقابل جامعه و یا خانواده‌شان از دست بدهند (عرب مازار، صمدی لرگانی و ایمنی، ۱۳۹۳).

دیدگاه‌های موجود درباره مسئولیت حسابرس در کشف تقلب

مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب، در طول سال‌های متمادی تغییر پیدا کرده است؛ زیرا پیش از این هدف اصلی حسابرسی کشف تقلب بود، ولی در حال حاضر قابلیت اعتماد صورت‌های مالی مد نظر است. دیکسی عنوان می‌کند که کشف تقلب بخش اصلی وظایف حسابرسان است و در این راستا بدون در نظر گرفتن سایر موارد، حسابرسانی که توانایی کشف تقلب را داشته باشند، نسبت به سایر حسابرسان برتری دارند و این بخشی است که مورد توجه صاحبکاران است. حسابرسان برای بهبود عملکرد حرفه‌ای و از طرفی محدود کردن تعهدهای بالقوه خودشان، اظهار داشتند که حسابرسان نباید نگران کشف تقلب باشند. آن‌ها ابراز داشتند که انجام حسابرسی به صورت تفصیلی برای کشف تمامی موارد خلاف قاعده و بااهمیت، هزینه بر و زمان بر است. تغییر در تمرکز حرفه حسابرسی در رابطه با کشف تقلب، در بیانیه رویه‌های حسابرسی شماره یک منعکس شده است. این بیانیه حسابرسی ابراز می‌دارد که گزارش حسابرسان بیان‌کننده کشف تمامی موارد خلاف قاعده و تقلب‌ها نیست؛ زیرا هدف اولیه حسابرسی کشف تقلب نیست؛ هر چند با انجام حسابرسی،

²⁴ MICE

²⁵ MONEY

²⁶ IDEOLOGY

²⁷ COERCION

²⁸ EGO

برخی از این تقلب‌ها کشف می‌شوند. برای کشف تمامی موارد خلاف قاعده باید حسابرسی به صورت تفصیلی انجام پذیرد که با توجه به فزونی مخارج بر منافع آن، به صرفه نیست (رشیدی باغی، ۱۳۹۲).

دیدگاه‌های موجود در ارتباط با این موضوع را می‌توان به پنج مرحله تقسیم کرد:

۱) قبل از ۱۹۲۰

کشف تقلب در این مرحله به عنوان هدف اولیه و اصلی حسابرسی شناخته می‌شد. به طور مثال لورنس آردیکس (۱۸۹۲) در کتاب خود بیان می‌دارد: "اهداف حسابرسی عبارتند از: کشف تقلب، کشف اطلاعات فنی و کشف اشتباهات در نتیجه‌ی به کارگیری نادرست روش‌ها" (اطهمی و خواجوی، ۱۳۹۰).

۲) بین سال‌های ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰

رشد اقتصادی آمریکا در این سال‌ها، امکان انتقال حسابرسی از انگلستان به آمریکا را فراهم ساخت. در سال‌های احیای مجدد بعد از سقوط بورس وال استریت در سال ۱۹۲۹، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری به سرعت گسترش یافت. وجود بازارهای اوراق بهادار توسعه یافته و مؤسسات تضمین‌کننده اعتباری نیز این رشد را تضمین کرد. با بزرگ‌تر شدن ابعاد شرکت‌ها، جدایی مدیریت از مالکیت در این دوره سرعت یافت. بدین ترتیب حسابرسی رفته رفته اهمیت کم‌تری برای کشف تقلب قائل شد و اجماعی عمومی نسبت به تغییر رویکرد حسابرسی از کشف تقلب به اعتبار بخشی صورت‌های مالی به وجود آمد (اطهمی و خواجوی، ۱۳۹۰).

۳) بین سال‌های ۱۹۶۰ تا ۱۹۸۰

در پایان دهه ۱۹۶۰، حسابرسی وظیفه کشف تقلب را به طور کامل انکار کرد. این تغییر هدف به دلیل پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران جدیدی بود که دیدگاهشان نسبت به صورت‌های مالی تغییر کرده بود و به جای آن که صورت‌های مالی را به عنوان مدارکی منعکس‌کننده‌ی مباشرت مدیران نسبت به منابع و سرمایه خود به حساب آورند، آن را مستنداتی جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود می‌شناختند. در نتیجه، تمام توجهات بر روی منصفانه بودن صورت‌های مالی که وضعیت مالی و عملکرد شرکت را بازنمایی می‌کردند متمرکز شد. در واقع در پایان دهه ۱۹۶۰، کشف تقلب از مسئولیت‌های مفروض حسابرسان تلقی نمی‌شد و بیان می‌شد حسابرسان وظیفه‌ی جستجوی تقلب را ندارند و روش‌های حسابرسی به طور مشخص برای کشف تقلب قابل اتکا نیست. انکار مطلق مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف تقلب به کمک نشریات حرفه‌ای آن زمان صریحاً مطرح می‌شد (اطهمی و خواجوی، ۱۳۹۰).

۴) بین سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۰

انکار مسئولیت کشف تقلب توسط حرفه‌ی حسابرسی، بروز تقلب‌های عمده‌ای را در سال‌های بعد از ۱۹۸۰ به دنبال داشت که حسابرسان موفق به کشف آن‌ها نشده بودند. بعد از ۱۹۸۰، اولین انتقادات نسبت به این تغییر هدف حسابرسی به وجود آمد. نظریه پردازان معتقد بودند که حسابرسان فقط به دنبال حفاظت از منافع خودشان هستند تا این که تعهدات خود را نسبت به عموم جامعه دنبال کنند. آنان معتقد بودند در طول ۴۰۰ سال، کشف تقلب، به عنوان هدف حسابرسی بوده است و این تغییر هدف، به دلیل تغییر در تقاضای مشتریان مؤسسات حسابرسی نیست، بلکه حرفه فقط به دنبال کاهش مسئولیت حسابرسان است. در سایه‌ی نقدهای فراوان که بیشتر تحت تأثیر افزایش حجم و تعداد تقلبات در شرکت‌های سهامی غول‌آسا بود، روشن شد که به عهده نگرفتن مسئولیت کشف تقلب توسط حسابرسان دوام یافتنی نیست. بدین ترتیب در

طرز تفکر استانداردگذاران و صاحب نظران حسابرسی در مورد تقلب به تدریج تغییراتی به وجود آمد و ادبیات حرفه‌ای تعدیل شد. بدین صورت که حسابرسی باید به گونه‌ای انجام شود که از نبود تقلب با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست دهد. گرچه، دیگر کشف تقلب همانند دهه‌های پیش از ۱۹۲۰ به عنوان هدف اصلی حسابرسی مطرح نبود (اطهمی و خواجوی، ۱۳۹۰).

۵) از سال ۲۰۰۰ تا کنون

با وجود افزایش نسبی مسئولیت حسابرسان نسبت به دوره‌های قبل، شرایط بحرانی‌تر شد. یکی از مهم‌ترین تحولاتی که پایه‌های آن از سال‌های قبل شروع شده بود و در ابتدای این دوران رسمیت یافت؛ پیدایش نوعی از حسابرسی به نام "حسابرسی تقلب" بود. با دعاوی پرشماری که علیه حسابرسان مطرح شد، حسابرسی تقلب در کانون توجه استانداردگذاران حسابرسی و حسابرسان قرار گرفت. به طور کلی از این دوران به بعد دیدگاه و عملکرد حرفه تغییر کرد و با شدت بیشتری به سمت افزایش مسئولیت حسابرسان نسبت به تقلب در حرکت است (اطهمی و خواجوی، ۱۳۹۰).

مسئولیت حسابرس در قبال پیشگیری و کشف تقلب

حسابرسی سه نقش مهم نظارت بر اقدامات مدیریت (فرضیه نظارت)، ایجاد محیط اطلاعاتی بهتر (فرضیه اطلاعات) و ایجاد امنیت برای شرکت‌ها در برابر خطرات (فرضیه بیمه) را ایفا می‌کند. از آنجا که تضاد منافع بین مدیران و مالکین با فرضیه نمایندگی همسو است، لذا در فرضیه نمایندگی، مالکین برای تخفیف ریسک مخاطرات، قراردادهایی با نماینده تنظیم می‌کنند، با وجود اینکه قراردادهای بین مالک و نماینده منعقد است اما این امکان هنوز وجود دارد که نماینده دست به اعمالی برای بیشتر شدن منافع‌اش بزند. در این رابطه ساز و کارهای متعددی بیان گردیده که یکی از آن‌ها حسابرسی صورت‌های مالی است که به وسیله آن می‌توان بر اعمال نماینده نظارت نمود (چن^{۲۹} و فرث^{۳۰}، ۲۰۰۶).

حسابرسان داخلی و مستقل با رسیدگی خود در طول دوره این توان را دارند که در صورت مشاهده هرگونه مورد مشکوک به تقلب آن را به مراجع بالاتر گزارش نمایند. حسابرسان مستقل با حسابرسی صورت‌های مالی چه بصورت ضمنی (در طول دوره مالی و قبل از بستن حساب‌ها) و چه حسابرسی سالانه (نهایی) امکان انجام تقلب را در واحد مورد رسیدگی به حد زیادی کاهش و تقلیل می‌دهد (اینوف^{۳۱}، اکپاکو^{۳۲} و اتوب^{۳۳}، ۲۰۰۹).

در سال ۱۹۸۸ AICPA بیانیه استانداردهای حسابرسی SAS شماره ۵۹ تحت عنوان "نظر حسابرس در توانایی واحد مورد رسیدگی برای ادامه فعالیت (تداوم فعالیت) صادر نمود. هدف اصلی از این بیانیه زدن پلی بر فاصله انتظار بین استفاده کنندگان صورت‌های مالی که بر این باورند حسابرسان مسئول‌اند و باور حسابرسان از آنچه که مسئول آن هستند، بود. البته باید خاطر نشان نمود مدیریت نیز، باید سیستم مناسب کنترل‌های داخلی را برای جلوگیری از تقلب در شرکت‌ها اجرا نمایند.

حسابرس به تنهایی نمی‌تواند مسئول کشف تقلب باشد و این وظیفه بین مدیریت و او مشترک است. بویتن در سال ۲۰۰۵ استدلال می‌کند که از زمان سقوط انرون، استانداردهای حسابرسی دوباره تأکید بر مسئولیت حسابرسان برای تشخیص تقلب دوباره راه اندازی شده است. ادعای آنها مبتنی بر ISA ۳۱۵ شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و ارزیابی

²⁹ Chen

³⁰ Firth

³¹ Enofe

³² Okpako

³³ Atube

خطرات ناشی از اظهار نادرست و ISA ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در حسابرسی تقلب می‌باشد. مسئولیت پیش‌گیری، تشخیص، گزارش تقلب و دیگر اقدامات غیرقانونی و اشتباهات یکی از بحث‌برانگیزترین مسائل در حسابرسی است و یکی از بحث‌هایی است که غالباً در میان حسابرسان، سیاست‌مداران، رسانه‌ها، قانون‌گذاران و اذهان عمومی رخ می‌دهد. در حال حاضر مسئولیت تهیه، تأیید و ثبت صورت‌های مالی بر دوش مدیریت نهاده شده است. آنچه که حسابرس باید در هر یک از کارهای حسابرسی به آن توجه کند، برنامه‌ریزی مناسب و جمع‌آوری شواهد و مستندات کافی، شناخت کافی از واحد تجاری و... می‌باشد. به دلیل آنکه حسابرس نمی‌تواند تمام اسناد را مورد رسیدگی قرار دهد، باعث می‌شود که وی نتواند بصورت قطعی تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی را کشف نماید. دلیل آن را می‌توان محدودیت ذاتی حسابرسی (زیاد بودن تعداد اسناد، نداشتن فزونی منافع بر مخارج در رسیدگی تمام مستندات و استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، به کارگیری قضاوت، محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی و اینکه بیشتر شواهد ماهیت متقاعدکنندگی دارند نه قطعی) دانست. حتی اگر حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی، رسیدگی را برنامه‌ریزی و اجرا کند. به علت محدودیت ذاتی، حسابرس از کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی، تنها اطمینان معقول به‌دست می‌آورد (اولومبمگا^{۳۴}، ۲۰۱۰) (رین‌استین^{۳۵} و بایو، ۱۹۹۸) (استیربو^{۳۶}، ۲۰۰۹).

بعضی مواقع تقلب با تبانی همراه می‌شود که این امر موجب می‌گردد که کشف تقلب به مراتب برای حسابرس دشوارتر شود. تبانی می‌تواند باعث شود حسابرس به این نتیجه برسد که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. در چنین وضعی خطر عدم کشف، ناشی از تقلب مدیران بیش از تقلب کارکنان برای حسابرس است چون مدیران با توجه به موقعیت خود ممکن است روش‌های کنترل داخلی را زیر پا بگذارند و نیز همواره این فرض که مدیران درست‌کار هستند وجود دارد. با این اوصاف نقش حسابرس در کشف تقلب می‌تواند بااهمیت باشد. البته حسابرس می‌تواند با تردید حرفه‌ای در مرحله برنامه‌ریزی، اسناد و مدارک مثبت بیشتری را با دقت رسیدگی کند تا از این طریق خطر حسابرسی موجود را کاهش و نیز در صورت وجود تقلب، آن را کشف کند. نهایتاً با توجه به این مسائل مسئول اصلی در کشف تقلب مدیریت بوده و نقش حسابرس و حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند به عنوان عامل کنترلی مناسب و مؤثر در جلوگیری از تقلب پرننگ باشد (دلایپورتس^{۳۷}، ۲۰۱۳).

ویژگی‌های حسابرسی تقلب

در مورد حسابرسی تقلب سیزده ویژگی مطرح است که به نوعی تفاوت‌های آن را با حسابرسی مالی آشکار می‌کند. این ویژگی‌ها عبارتند از:

- ۱) تفاوت اصلی حسابرسی تقلب با حسابرسی صورت‌های مالی بیشتر در طرز تفکر و دیدگاه است تا روش کار.
- ۲) محور کار حسابرسان تقلب، تأکید بر استثناها، موارد غیرعادی، تخلفات حسابداری و الگوهای رفتاری است تا اینکه به اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها توجه کنند.

³⁴ Oluwagbemiga

³⁵ Reinstein

³⁶ Stirbu

³⁷ Dellaportas

- ۳) مبنای اصلی آموزش در حسابرسی کشف تقلب، "تجربه" است نه کتاب‌ها و متون حسابرسی. آموزش در این زمینه مثل آن است که حسابرس مانند یک مجرم فکر کند که ضعیف‌ترین حلقه در سامانه‌ی کنترل داخلی صاحبکار چیست.
- ۴) از چشم‌انداز حسابرسی صورت‌های مالی، تقلب، نادرست‌نمایی عمدی رویدادهای مالی "بااهمیت" است؛ اما از دیدگاه حسابرسی تقلب، تقلب نادرست‌نمایی و عمدی همه‌ی رویدادهای مالی حتی بی‌اهمیت است.
- ۵) تقلب باانگیزه‌های اقتصادی، خودبینی، ایده باوری ذهنی و روانی انجام می‌شود.
- ۶) نظریه‌های ساختارمند تقلب در برگیرنده‌ی انگیزش، فرصت و منافع هستند.
- ۷) تقلب در محیط حسابداری رایانه‌ای می‌تواند در هر یک از مراحل ورودی یا درون داد، میان‌داد، پردازش و خروجی یا برون‌داد انجام شود.
- ۸) رایج‌ترین زمینه‌های تقلب در کارکنان رده‌ی پایین مربوط به موارد پرداخت (بدهی‌ها، حقوق و ادعاهای مربوط به هزینه‌ها و مزایا) است.
- ۹) رایج‌ترین زمینه‌های تقلب در سطوح مدیران رده بالا، به هموارسازی سود مربوط است.
- ۱۰) تقلب‌های حسابداری اغلب از نبود کنترل‌های داخلی سرچشمه می‌گیرد.
- ۱۱) زیان‌های ناشی از تقلبات با سرعت بیشتری نسبت به رشد "تعداد" تقلبات حرکت می‌کند.
- ۱۲) کشف تصادفی تقلبات، فروان‌تر از کشف تقلبات با فنون حسابرسی است.
- ۱۳) برای پیش‌گیری از تقلب همان‌قدر که کنترل‌های داخلی مناسب ضروری است، در عین حال نیاز به محیط کاری است که در آن به درست‌کاری کارکنان و اعتماد متقابل میان آن‌ها بها داده شود (کوژپرز^{۳۸} و بویژینک^{۳۹}، ۲۰۰۸).

روش‌های پیش‌گیری و کشف تقلب توسط حسابرسان

سورنسن^{۴۰} (۱۹۸۲) اعتقاد دارد به طور کلی تقلب دو نارسایی بنیادی (یکی ساختار و دیگری پیش‌بینی پذیری) دارد که سرانجام می‌تواند منجر به کشف آن شود:

کشف از طریق ساختار

ماهیت چرخه‌ای تقلب ساختاری از عناصر و راهکارهای به هم پیوسته را نشان می‌دهد. بدین گونه که یک شخص مجرب و منتقد حتی با نگاه گذرا به برخی جنبه‌های این چرخه می‌تواند با ارزیابی‌های خود از تمام ترفندهای متقلبانه و نیت‌ها و محرک‌های آن پرده بردارد (سورنسن، گراو و سلتنو^{۴۱}، ۱۹۸۲).

کشف از طریق پیش‌بینی پذیری

تقلب به عنوان یک رویداد در هر دو چارچوب کلان و خرد پیش‌بینی پذیر است، زیرا هر پدیده باید شرایطی داشته باشد تا هستی پیدا کند. در سطح کلان میان وضع عمومی اقتصاد، صنعت موکل حسابرسی و میل به تقلب همبستگی وجود دارد و در سطح خرد، پیش‌بینی پذیری از این بینش ریشه می‌گیرد که بیشتر تقلب‌ها دارای ویژگی‌های مشترک هستند و یک

³⁸ Cuijpers

³⁹ Buijink

⁴⁰ Sorensen

⁴¹ Grove and Celto

حسابرس مجرب می‌تواند از قواعد یادگیری سرانگشتی و درک مشترک برای شک‌آوری و پیش‌بینی تقلب در هنگامی که شرایط خاصی حاکم باشد استفاده کند (سورنسن، گراو و سلنو، ۱۹۸۲).

پیشینه پژوهش

در اوایل دهه ۱۹۸۰ در آمریکا آمار تحریفات صورت‌های مالی افزایش یافت. از طرفی نقش حسابرس در کشف تحریفات صورت‌های مالی پررنگ‌تر از گذشته گردیده و این مشکل به موضوع چالش برانگیزی تبدیل شده بود در پاسخ به بررسی علل تحریف صورت‌های مالی و تقلب و نقش حسابرس در این خصوص کمیسیون خاصی تحت عنوان "کمیسیون ملی رسیدگی به تقلب در گزارشات مالی" تشکیل شد که جیمز تردوی رییس کارگزاران بورس اوراق بهادار ریاست آن را بر عهده داشت و از همین رو به کمیسیون تردوی نیز معروف شد (تردوی، ۱۹۸۷^{۴۲}).

مطالعات صورت گرفته در مورد تقلب را در حالت کلی می‌توان در سه طبقه جای داد؛ در طبقه اول که به طبقه "کشف تقلب" مشهور است، شامل نمونه‌هایی از چندین شرکت متقلب و غیر متقلب است که پژوهشگر با تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، گزارشات حسابرسی، وضعیت کنترل‌های داخلی، عوامل حاکمیت شرکتی و... به شناسایی عوامل مالی و غیر مالی می‌پردازد که بین شرکت‌های متقلب و غیر متقلب متفاوت است و در نتیجه به طراحی مدلی می‌پردازد که می‌توان از آن برای تشخیص شرکت متقلب استفاده نمود. جدول زیر نمونه‌هایی از پژوهش‌های انجام شده در این زمینه را نشان می‌دهد (موسوی بیوکی و برزگری خانقاه، ۱۳۹۳).

بل^{۴۳} و کارسلو^{۴۴} در سال ۲۰۱۳ در پژوهشی که داشتند به این یافته‌ها رسیدند که دروغ‌گویی مدیر به حسابرس، سیستم کنترل‌های داخلی ضعیف، رفتار پرخاشگرانه مدیریت، تأکید بی‌جهت مدیریت در دستیابی به سود پیش‌بینی شده و وجود مشکلات زیاد در حسابرسی معاملات از جمله مواردی است که بین مدیران متقلب و غیر متقلب، متفاوت است. شرکت‌های دارای نسبت بدهی بیشتر و نسبت جاری، گردش دارایی، بازده دارایی، بازده فروش، سود انباشته به دارایی، سرمایه در گردش به دارایی و حاشیه سود عملیاتی کمتر، تمایل بیشتری به تقلب در گزارشگری مالی دارند. (صفرزاده، ۱۳۸۹)

احمد و همکاران در پژوهشی که در سال ۱۳۸۸ داشتند به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت و کیفیت حسابرسی دارای رابطه معنادار منفی با تقلب در گزارشگری مالی است.

دو متغیر فروش سال جاری به فروش سال قبل و مجموع کل بدهی‌های سال جاری به مجموع کل بدهی‌های سال قبل، قادر به پیش‌بینی خطر تحریف عمدی در صورت‌های مالی هستند. (فرقاندوست، حقیقی و برواری، ۱۳۸۸)

دومین طبقه، "پرچم قرمز" نامیده می‌شود. تحقیقات انجام شده در این حوزه نشان می‌دهد که اکثر آن‌ها در جهت تهیه فهرستی از مهم‌ترین عوامل خطر تقلب و رتبه‌بندی آن‌ها صورت گرفته است. در این مطالعات، ابتدا فهرستی از عوامل خطر تقلب تهیه می‌گردد که پایه اصلی این فهرست از متن استانداردهای حسابرسی (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران و شماره ۹۹ آمریکا) استخراج شده است. سپس این فهرست توسط کارشناسان و بر اساس شرایط و محیط بررسی و همچنین نتایج تحقیقات قبلی، تعدیل می‌شود. (مروری بر مطالعات) برای مثال، سورنسون، گراو و سلنو در سال ۱۹۸۲

⁴² Treadway

⁴³ Bell

⁴⁴ Carcelo

قدرت توانایی ۵۷ شاخص تقلب مدیریت را در خصوص پیش‌بینی تقلب در ۲۰ نمونه مورد بررسی و آزمون قرار دادند (سورنسن^{۴۵}، گراو^{۴۶} و سلتو^{۴۷}، ۱۹۸۲).

آلبرچ^{۴۸} و رومنی^{۴۹} (۱۹۸۶) اولین مطالعه تجربی در زمینه سودمندی پرچم‌های قرمز در کشف تقلب را انجام دادند. آنان، حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند که شناخت کافی از علائم خطر تقلب داشتند. با این حال، آنان دریافتند که تنها یک سوم از پرچم‌های قرمز ذکر شده در استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ که بیشتر بیان‌کننده ویژگی‌های فردی مدیریت است تا عوامل سازمانی، پیش‌بینی‌کننده‌های مهم تقلب مدیریت محسوب می‌شوند (برزگری خانقاه، موسوی بیوکی و زنجیرچی، ۱۳۹۴).

و در نهایت دیدگاه سوم که به "چک لیست راهنمای کشف تقلب" مشهور است، از عوامل خطر تقلب ذکر شده در استانداردهای حسابرسی و نتایج حاصل از تحقیقاتی که به تهیه فهرست عوامل خطر تقلب اقدام کرده‌اند، استفاده می‌شود. اکثر مطالعات صورت گرفته در این حوزه، استفاده حسابرس از چک لیست را در ارزیابی خطر تقلب مفید دانسته و آن را سبب بهبود کیفیت و چگونگی تصمیم‌گیری حسابرس عنوان می‌کنند که می‌توان به پژوهش صورت گرفته توسط آلن و دیر (۲۰۱۰) اشاره کرد؛ اما مطالعاتی نیز وجود دارند که استفاده از چک لیست را ناکارآمد دانسته و متغیرهای دیگری همچون تجربه و میزان اعتماد به نفس حسابرس، معایب و محاسن قضاوت ذهنی، اندازه شرکت مورد حسابرسی و... را در تصمیم‌گیری دخالت می‌دهند. وایت کاتن^{۵۰} (۱۹۹۶)، در پژوهش خود بیان داشت که هر چقدر اعتماد به نفس حسابرس بالاتر باشد، احتمال اینکه او از چک لیست راهنمای کشف تقلب استفاده کند، کمتر است (موسوی بیوکی و برزگری خانقاه، ۱۳۹۳).

در مطالعه یوشان ۲۰۱۸ ارتباط بین معاملات مربوط به اشخاص وابسته، سطح متنوع سازی و درک حسابرس از تقلب شرکت‌ها بررسی شد. شرکت‌های نمونه از لیست شرکای حسابرسی که به دلیل تقلب شرکتی، طبق قانون بورس اوراق بهادار و قانون حسابداران رسمی در تایوان بین سال‌های ۱۹۹۲ و ۲۰۱۰ مجازات شدند، جمع‌آوری شدند. نتایج تجربی نشان می‌دهد که افزایش پیچیدگی اطلاعات شرکت‌ها با افزایش مجموع ارزش‌های پولی معاملات مربوط به اشخاص وابسته، به ویژه معاملات وابسته مبتنی بر درآمد (RPT) و تنوع محصول احتمال عدم کشف حسابرس را افزایش می‌دهد. این نتایج از فرضیه عدم تقارن اطلاعات پشتیبانی می‌کنند، یعنی افزایش پیچیدگی اطلاعات شرکت‌ها شفافیت اطلاعات را کاهش می‌دهد و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و حسابرسان را افزایش می‌دهد، در نتیجه خطر حسابرسی بالاتر است. این تحقیق حاکی از آن است که حسابرسان باید در ارائه معاملات حسابرسی حرفه‌ای، هنگامی که شرکتی دارای معاملات پیچیده مربوط به اشخاص وابسته و متنوع سازی محصولات و با شک به تقلب، توجه کافی داشته باشند. (یوچونگ هانگ^{۵۱}، ۲۰۱۸)

⁴⁵ Sorensen

⁴⁶ Grove

⁴⁷ Selto

⁴⁸ Albrrecht

⁴⁹ Romney

⁵⁰ White cotton

⁵¹ Yu-Shun Hung

روhana در سال ۲۰۱۵ مطالعه ای با هدف شناسایی روش های کشف و جلوگیری از تقلب و فساد در بخش دولتی در مالزی و اثربخشی متناظر آنها از نظر حسابداران انجام داد. این مطالعه از پرسشنامه های ساختاریافته (Cates, 1985) بر روی یک نمونه جمعیت متشکل از حسابداران و حسابرسان داخلی از بخش دولتی مالزی استفاده می کند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد که با افزایش ممیزی های عملیاتی و کمیته های حسابرسی، کنترل های داخلی بهبود می یابند و اجرای سیاست گزارش تقلب، چرخش کارکنان، خطوط تلفنی تقلب مؤثرترین مکانیسم های کشف و پیشگیری از تقلب در بخش دولتی هستند. این مطالعه به افزایش دامنه و اثربخشی کشف و پیشگیری از کلاهبرداری، تقلب و فساد در دستگاه های دولتی در مالزی کمک می کند. (روحانا عثمان^{۵۲}، ۲۰۱۵)

بحث و نتیجه گیری

سیستم گزارشگری مالی همواره در جلب اعتماد عمومی با بحران هایی مواجه بوده است. افزایش شمار تقلب ها و تجدید ارائه صورت های مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت های بزرگ همراه است، نگرانی هایی را در مورد صورت های مالی به وجود آورده است. به همین جهت پیشگیری یا کشف تقلب های با اهمیت در صورت های مالی همواره کانون توجه سرمایه گذاران، مدیران و حسابرسان بوده است. تقلب را می توان در طیفی گسترده به معنای به دست آوردن چیزی با ارزش یا گریز از انجام تعهدات با رفتاری فریبکارانه تعریف کرد. تقلب همه توانایی فردی در به کارگیری برخی منابع را به منظور کسب سودهای ناشی از آن برای کسب انگیزه های شخصی در برمی گیرد. کشف تقلب بخش اصلی وظایف حسابرسان است و در این راستا بدون در نظر گرفتن سایر موارد، حسابرسانی که توانایی کشف تقلب را داشته باشند، نسبت به سایر حسابرسان برتری دارند و این بخشی است که مورد توجه صاحبکاران است. حسابرسان برای بهبود عملکرد حرفه ای و از طرفی محدود کردن تعهدهای بالقوه خود، اظهار به عدم نگرانی در خصوص کشف تقلب دارند. به نظر حسابرسان، انجام حسابرسی به صورت تفصیلی برای کشف تمامی موارد خلاف قاعده و بااهمیت، هزینه بر و زمان بر است. تغییر در تمرکز حرفه حسابرسی در رابطه با کشف تقلب، در بیانیه رویه های حسابرسی منعکس شده است. این بیانیه ابراز می دارد که گزارش حسابرسان بیان کننده کشف تمامی موارد خلاف قاعده و تقلب ها نیست؛ زیرا هدف اولیه حسابرسی کشف تقلب نیست؛ هر چند با انجام حسابرسی، برخی از این تقلب ها کشف می شوند. برای کشف تمامی موارد خلاف قاعده باید حسابرسی به صورت تفصیلی انجام پذیرد که با توجه به فزونی مخارج بر منافع آن، به صرفه نیست. نقش حسابرس در کشف تقلب بسیار بااهمیت می باشد. حسابرس می تواند با تردید حرفه ای در مرحله برنامه ریزی، اسناد و مدارک بیشتری را با دقت رسیدگی کند تا از این طریق خطر حسابرسی را کاهش و نیز در صورت وجود تقلب، آن را کشف کند. نهایتاً با توجه به این مسائل مسئول اصلی در کشف تقلب مدیریت بوده و نقش حسابرس و حسابرسی صورت های مالی می تواند به عنوان عامل کنترلی مناسب و مؤثر در جلوگیری از تقلب پررنگ باشد. تقلب موضوعی است که در تمام جوامع بشری وجود داشته است و همواره افراد با صرف هزینه و زمان، سعی در کنترل و کاهش آن داشته اند. مطابق با آنچه در پیشینه پژوهش عنوان شد، مسئولیت نهایی تمامی رویدادها از جمله تقلب در سازمان، با هیأت مدیره است و حسابرسان مستقل تنها در قبال یافته های خود که برآمده از نمونه گیری ها و بررسی های صحیح است مسئول هستند. حسابرسان مستقل باید در هنگام مواجهه با نمونه های مشکوک به تقلب، به کمیته و کیفیت بررسی های خود بیفزایند و به کمک گردآوری شواهد بیشتر، بررسی های خود را مستند نمایند.

۶. منابع و مأخذ

- ۱- اطهمی، کریم؛ خواجوی، حسین (۱۳۹۰). پیدایش و پیشرفت حسابرسی تقلب. ماهنامه حسابدار، ۲۶ (۴)، ۷۱-۶۸.
- ۲- پورحیدری، امید، بذرافشان، سعید، (۱۳۹۰). "اهمیت بسترهای خطر تقلب از دیدگاه حسابرسان مستقل"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم شماره ۱۰
- ۳- صفرزاده، محمدحسین. (۱۳۸۹). "توانایی نسبت های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت"، مجله دانش حسابداری سال اول شماره ۱
- ۴- فرقاندوست حقیقی، کامبیز، برواری، فرید. (۱۳۸۸). "بررسی کاربرد روش های تحلیلی در ارزیابی خطر تحریف صورت های مالی (تقلب مدیریت)"، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۶
- ۵- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، "مسئولیت حسابرس در قبال تقلب و اشتباه"، سایت سازمان حسابرسی
- ۶- رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۲). تغییر مسئولیت حسابرسان در ارتباط با کشف تقلب: تفکیک کشف تقلب از حسابرسی. ماهنامه حسابرس، (۶۷)، ۱۲۵-۱۱۸.
- ۷- عرب مازار، علی اکبر؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن (۱۳۹۳). الماس تقلب و مسئولیت مدیران و حسابرسان در قبال پیشگیری از تقلب. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳ (۱۲).
- ۸- طاوسی، سمانه؛ طاوسی، محمدرضا؛ حسنی القار، مسعود (۱۳۹۳). اهمیت حسابرسی تقلب و مسئولیت حسابرسان. اولین همایش حسابداری، حسابرسی و مدیریت، مؤسسه آموزش عالی جامی، اردیبهشت ۱۳۹۳.
- ۹- مشایخی، بیتا (۱۳۹۰). روانشناسی تقلب. ماهنامه حسابدار، ۲۶ (۵)، ۷۳-۷۰.
- ۱۰- موسوی بیوکی، فاطمه السادات؛ بزرگی خانقاه، جمال (۱۳۹۳). مروری بر مطالعات و مفاهیم تقلب در حسابداری و حسابرسی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴ (۱۶).
- ۱۱- مهدوی، غلامحسین؛ قهرمانی، علی رضا (۱۳۹۳). ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، ۷۰-۴۵.
- ۱۲- هال، جیمز ای. (۲۰۱۶). سیستم های اطلاعاتی حسابداری. ترجمه: حمیده اثنی عشری و غلامحسین اسدی (۱۳۹۵). تهران: انتشارات ترمه.

- 13-Ahmed, N., Mohd-Nor, J. and Mohd-Saleh, N. 2009. "Fraudulent Financial Reporting and Company's characteristics", Accounting Perspectives, Vol.7 (3), pp. 189-226
- 14-Arel, B., Jennings, M., Pany, K., and Reckers, P. 2012. Auditor Liability: A Comparison of Judge and Juror Verdicts. Journal of Accounting and Public Policy, 31 (5): 516-532
- 15-Abdel-Khalik, A. 2002. Reforming Corporate Governance Post Enron: Shareholder's Board of Trustees and the Auditor. Journal of Accounting and Public Policy
- 16-Arel, B., Jennings, M., Pany, K., and Reckers, P. 2012. Auditor Liability: A Comparison of Judge and Juror Verdicts. Journal of Accounting and Public Policy
- 17-Carcello, J.V., and Hermanson, D.R. 2008. Fraudulent Financial Reporting: How Do We Close the Knowledge Gap? Institute for Fraud Prevention, Morgantown, WV
- 18-Carpenter, T. 2007. Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99. Accounting Review
- 19-Hammersley, J. S. 2011. A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-Related Planning Tasks. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30 (4): 101-128

- 20-Hogan, C.E., Rezaee, Z., Riley Jr., R., and Velury, U.K. 2008. Financial Statement Fraud: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2): 231-252
- 21-Johnson, E., Kuhn Jr., J., Apostolou, B., and Hassell, J. (2013). Auditor Perceptions of Client Narcissism as a Fraud Attitude Risk Factor. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1): 203-219
- 22-McEnroe, J E., and Martens, S.C.2001. Auditors' and Investoes' Perceptions of the "Expectation Gap". *Accounting Horizons*, 15(4): 345-358
- 23-Bierstaker, James, Brody, Richard, Pacini, Carl 2006, Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods *Managerial Auditing Journal*
- 24-Ping, Z. 2007. The Impact of the Public's Expectations of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance. *Contemporary Accounting Research*, 24 (2): 631-654
- 25-Trompeter, G., Carpenter, T., Desai, N., Jones, K., and Riley Jr., R. 2013. A Synthesis of Fraud Related Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1): 287-321
- 26-Wilks, J., Zimbelman, M. 2004. Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues. *Contemporary Accounting Research*, 21 (3): 719-745.
- 27-Lajos Zager et al; The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting; *Procedia Economics and Finance* 39 (2016) 693 – 700
- 28-Yu-Shun Hung, Yu-Chen Cheng, The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis, *Asia Pacific Management Review*, Volume 23, Issue 2, (2018) Pages 72-85
- 29-Rohana Othman, Nooraslinda Abdul Aris, Ainun Mardiyah, Norhasliza Zainan, Noralina Md Amin, Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants' and Internal Auditors' Perceptions, *Procedia Economics and Finance*, Volume 28, 2015, Pages 59-67,
- 30-Albrcht, W.S & M. B. Romney (1986) Red flagging management Fraud: A validation advances in Accounting pp 323 - 333 *Auditing standards Board. 1988, Statement of Auditing standards*
- 31-Chen, Gongmeng, Firth, Michael, GAO, Daniel N & Rui, Oliver M., (2006), Ownership structure, corporate governance, and fraud: Evidence from China, *Journal of Corporate Finance*, Vol. 12, PP. 424– 448.
- 32-Cuijpers, R. & Buijink, W. Fraudulent Financial Reporting: A Study of Determinants and Consequences, *European Accounting Review*, vol. 14, no. 3, pp. 487-524.2008.
- 33-Dada A, Giwa SO, Yinusa M, et al (2007) Complications of treatment of musculoskeletal injuries by bonesetters. *West Afr J Med.* (28) 333–337
- 34-Dellaportas, Steven, (2013), Conversations with inmate accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle, *Accounting Forum*, Vol. 37, PP. 29– 39. From www.elsevier.com/locate/jfec.
- 35-Elliot, R. & Willingham, J. (1980). Management Fraud: Detection and Deterrence. *Petrocelli, New York. NY.*
- 36-Enofe, A. O., Okpako, P. O., & Atube, E. N. (2009) 3119. The Impact Of Forensic Accounting On Fraud.
- 37-Fraud Prevention & SAS No. 99. From <http://www.aicpa.org>.
- 38-National commission on fraudulent financial reporting:(1987)•report of National commission on fraudulent financial reporting
- 39-Oluwagbemiga, Ayobami, (2010), The Role of Auditors' in Fraud Detection, Prevention and Reporting in Nigeria, from <http://digitalcommons.unl.edu/libphilprac/517/>
- 40-Reinstein, Alan & Bayou, Mohamed E., (1998), A Comprehensive Structure to Help Analyze, Detect and Prevent Fraud, from <http://ssrn.com/abstract=172055>

- 41-Sorensen, J., H. Grove & F. Selto, (1982). Detecting management fraud: Combining an empirical and probabilistic approach. *Symposium on Auditing Research V, University of Illinois*.
- 42-Stirbu, Dan, et al, (2009), Fraud and Error Auditors' Responsibility Levels, *Annals Universities Apulensis Series Economical*, PP. 54-64.
- 43-The Auditors responsibility for the detection of errors and irregularitis. *New york. AICPk.* (53)
- 44-Wallace, W. A. (1995). *Auditing. South-Western College Publishing. Cincinnati. OH.*
- 45-White cotton S. (1996).The effects of experience and confidence on decision aid reliance: A causal model. *Behavioral Research in Accounting*; 8:194- 216.



Auditor's liability for detecting fraud

Ahmad Matouri ^{*1}
Asghar Shakeri ²
Raheleh Matouri ³

Date of Receipt: 2022/04/07 Date of Issue: 2022/05/18

Abstract

There has always been some violation of the law throughout history. An example of this violation of the law is fraud. Fraud is a form of lying, deception, and cunning that causes the cheater to gain unjust superiority over others. Preventing and securing the organization from fraud is always one of the main concerns of managers that causes a lot of time and money in the organization. This review study examines the nature of fraud, its formation process, and the responsibilities of auditors in dealing with it through the review of library resources. The results of this study indicate that although auditors encounter suspected cases of fraud in their audits, the "manager" is ultimately responsible for any action, including fraud in the organization, and the auditor is accountable only for his or her reasonable investigations.

Keyword

Auditor, fraud, auditor responsibility, manager

1. Master student of accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (*Corresponding Author: ahmadmatouripgu95@gmail.com).
2. Master student of accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (alishakeri87@yahoo.com).
3. Master students of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Al-Zahra University, Tehran, Iran (rahelehmatouri99@gmail.com)

