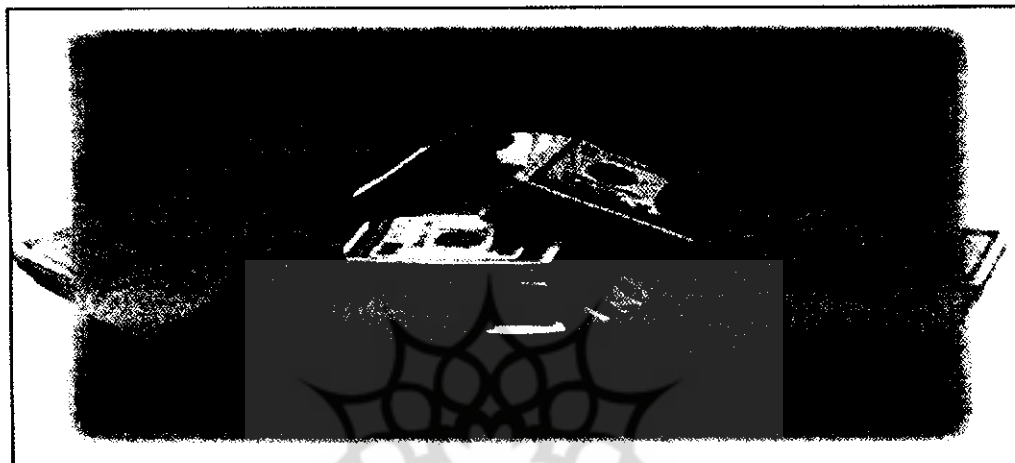


نظریه بازی و کشف تقلب



سیدحسین مرتضوی کیاسری
سرپرست ارشد حسابرسی
مؤگان رباط میلی
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

کلید واژه

نظریه بازی، حسابرسی قابل پیش بینی، استدلال راهبردی.

مقدمه

نقد صوفی نه همه صافی بی غش باشد،
ای بسا خرقه که مستوجب آتش باشد

نقد شناسی، بدل شناسی و کشف تقلب، از دیرباز، مورد توجه و نیاز بازارهای پولی و مالی بوده است. در عصر کنونی هم انتظارات استفاده کنندگان صورت های مالی از حسابرسان در خصوص شناسایی و کشف تقلب، آن را به عنوان یکی از مسائل مهم در حرفه حسابرسی مطرح کرده است. امروزه استفاده از فناوری در قالب ابزارها و پردازشگرهای رایانه ای و الکترونیکی، اشتباهات غیر عمدی بالقوه در صورت های مالی را کاهش داده و منطقی است که تقاضاهای آتی برای خدمات حسابرسی، به میزان زیادی به

چکیده

نظریه بازی به بررسی رفتارها و نوع تصمیم گیری در روابطی می پردازد که در آن طرفین رابطه به نوعی در تقابل با همدیگر هستند.

در حسابرسی کشف تقلب، به دلیل وجود تضاد منافع شدید (عمدتاً ناشی از وجود مسئولیت حسابرسی و از دست دادن منافع فعلی و آتی مدیر)، مبانی نظریه بازی کاربرد فراوانی دارد. به دلیل عمدی بودن فرآیند تقلب، معمولاً حسابرسی تقلب با مشکل بزرگی به نام پنهانکاری و تغییر در نشانه های تقلب مواجه است. در این نوشتار، با استفاده از مفاهیم نظریه که در سطح فراتر از حرفه و به صورت کلان آرایه شده و همچنین تحقیقات انجام شده در حرفه حسابرسی در این خصوص، سعی شده است مسائل رایج، تحلیل و آرایه راهکارهای کلی برای مشکلات، با توجه به قابلیت ها و ابزارهای در دسترس حرفه بررسی شود.

پیش‌بینی او از رفتار حریف در بازی حایز اهمیت است. از دیدگاه کاربردی، نظریه بازی به لحاظ تعداد بازیکنان از نظریه تصمیم‌گیری انفرادی و نظریه بازار برای حسابرسی مربوط‌تر و کارا تر است، زیرا تعداد بازیکنان نه آنقدر کم است که اتخاذ تصمیم یکی از آنان بر تصمیم دیگری اثری نداشته باشد و نه آن قدر زیاد است که هر بازیکنی نتواند تشخیص دهد که حریف یا حریفان او چه راهبردی را اتخاذ کرده‌اند.

از بازی‌ها (روابط) که مشمول این نظریه، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- «بازی‌های مشارکتی»^۶ مانند رابطه مدیر و مالک واحد تجاری یا حسابرس و صاحبکار،
- «بازی‌های غیرمشارکتی»^۷، که عموماً در صنایع و شرکت‌های انحصاری رخ می‌دهد،
- «بازی‌های بی‌ماتریکس»^۸ و
- «بازی‌های به شکل جامع»^۹.

نظریه بازی و تقلب

از آنجا که تقلب فرآیندی عمدی و مرتبط با تضاد منافع است، بنابراین تقابل حسابرس و صاحبکار در فرآیند کشف تقلب، ارتباط تنگاتنگی با نظریه بازی دارد.

وجود دانش مشترک^{۱۰} بین طرفین، مهم‌ترین عاملی است که تقابل حسابرس و صاحبکار را مشمول نظریه بازی می‌کند. تحصیلات مشترک، تجربه‌های همسان و استفاده از بسیاری از قوانین و استانداردهای مشترک بین حسابرسان و مدیران مالی در پیش‌بینی رفتارهای متقابل تاثیر فراوانی دارد. بنابراین فرآیند حسابرسی کشف تقلب به دلیل ویژگی پیش‌بینی‌پذیری، همواره باید متفاوت از آن باشد که صاحبکار پیش‌بینی می‌کند و خط مشی‌های اتخاذ شده در همه سطوح به گونه‌ای باشد که همواره حسابرسان رویکردها و راهبردهای جدیدتر ارائه کنند و در این راستا نظریه بازی به حسابرسی در اتخاذ رفتارهای پیش‌بینی‌ناپذیر کمک می‌کند.

عوامل موثر در تقلب

وقوع تقلب برآیند تأثیر سه عامل است که از آنها با عنوان

مثلث تقلب یاد می‌شود:

۱- انگیزه: معمولاً ناشی از انتظار برخورداری از مزیت‌هایی

توانایی موسسات در شناسایی و کشف تحریفات عمدی و تقلب، بستگی داشته باشد، لذا توانایی حسابرسان در برآورده کردن انتظارات جامعه در این خصوص، می‌تواند از معیارهای کارآمدی حرفه بوده و پیشرفت آن را به همراه داشته باشد.

نوشتار حاضر با استفاده از مفاهیم نظریه بازی^۱، نحوه کاربرد مفاهیم استدلال راهبردی، نقش استانداردهای حسابرسی و ویژگی‌های حرفه، مبانی رفتاری حسابرس و صاحبکار را در فرآیند کشف تقلب مورد بحث قرار می‌دهد و بر آن است تا به اتخاذ رفتارهای کارآ توسط حسابرس کمک کند.

نظریه بازی

نظریه اقتصادی بازی‌ها یا نظریه بازی، مفهوم گسترده و جامعی است که در سال ۱۹۴۴ توسط دو نظریه‌پرداز اقتصادی با نام‌های جان ون نیومن^۲ و اسکار مورگنسترن^۳ ارائه شده است. اهمیت این نظریه در اقتصاد، به اندازه‌ای است که دو اقتصاددان به نام‌های رابرت جی. اومن^۴ و توماس اس. اسچلینگ^۵ توانستند در سال ۲۰۰۵ جایزه نوبل اقتصاد را برای ارائه مباحثی از اقتصاد و بازرگانی با استفاده از مبانی نظریه بازی از آن خود کنند. از نظر سیستماتیک، نظریه مذکور مبتنی بر ریاضیات و منطق است و به مساله تصمیم‌گیری به این صورت می‌نگرد که کارایی، بازده و نتایج رفتار فرد یا موسسه نه فقط به انتخاب و تصمیم خود، بلکه همانند یک بازی به انتخاب و تصمیم دیگران هم وابسته است. گستره این نظریه بسیاری از مسائل اجتماعی و اقتصادی از جمله پیش‌بینی رفتار مصرف‌کنندگان در بازار، تدوین قیمت‌ها، پیش‌بینی رفتار رقبا، مسائل جاری حسابداری مالی و حسابرسی (مثل کشف تقلب یا تدوین استانداردها) را هم در برمی‌گیرد.

اصولاً با استفاده از این نظریه، رفتار متقابل دو یا چند بازیکن نسبت به یکدیگر مدل‌سازی شده و می‌توان گفت کلیه روابطی که به نوعی تضاد منافع، همراه با کنش‌های متقابل در آنها تعریف شده، می‌توانند مشمول این نظریه باشند.

در نظریه بازی، هر بازیکن راهبرد خود را با توجه به تصویری اتخاذ می‌کند که از انتخاب راهبرد توسط حریف دارد. بنابراین نه تنها توانایی‌های رفتاری بازیکن بلکه توانایی

مانند پاداش مبتنی بر سود یا ابقای مدیریت است.

۲- طرز تفکر: عامل دوم موجبات توجیه تقلب را فراهم می‌کند. برای نمونه، ممکن است مدیر فکر کند از حق الزحمه کمی برخوردار است یا از تلاش او قدردانی نمی‌شود، لذا انجام تقلب را برای خود جایز می‌داند. طرز تفکر و نگرش مدیریت، انگیزه تقلب را به سوی تصمیم به تقلب سوق می‌دهد.

۳- فرصت طلبی: شرایط حاکم بر محیط موجب می‌شود مدیر بتواند تصمیم خود را عملی کند. عدم کارایی سیستم کنترل داخلی، بی‌توجهی ارکان بالاتر که به نوعی مجوز انجام تقلب است، نیز زمینه را برای انجام تقلب آماده می‌کند.

استدلال راهبردی^{۱۱} در نظریه بازی

ارزیابی کنش‌ها و واکنش‌های صاحبکار برای اتخاذ رفتار مناسب، نکته محوری در حسابرسی تقلب است که منطق و توانایی‌های حسابرس در این خصوص در قالب «استدلال راهبردی» مورد بحث قرار می‌گیرد. بهترین نمونه، برای استدلال راهبردی، کاربرد آن در تعقیب و گریز است که در نوع زیرکانه آن هریک از طرفین سعی دارد رفتار اغفال‌آمیز طرف مقابل را تفسیر و براساس آن تصمیم‌گیری کند.

براساس تقسیم‌بندی زیملمن و والر^{۱۲} (۱۹۹۹) درجات استدلال راهبردی در سه سطح طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- استدلال درجه صفر: در این سطح بازیکن فقط به شرایط شخصی خود توجه دارد. اساس عمده حسابرسی مبتنی بر ریسک و مبنای نظریه تصمیم‌گیری انفرادی، استدلال درجه صفر است. در این استدلال، حسابرس به مواردی توجه دارد که تنها به خود او ارتباط دارد. مانند تعیین حق الزحمه حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی، پاسخ‌گویی به جرایم مطروحه و...

۲- استدلال درجه یک: در این سطح، حسابرس به شرایطی که واحد حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد هم توجه می‌کند و به عبارتی صاحبکار را در موقعیت استدلال درجه صفر در نظر می‌گیرد. در این استدلال حسابرس به انگیزه‌ها و سایر عوامل تقلب توجه می‌کند و در چارچوب استانداردها و روش‌هایی عمل می‌کند که صاحبکار با آن آشناست.

۳- استدلال پیشرفته: در این استدلال حسابرس رفتارها و واکنش‌های صاحبکار را هم پیش‌بینی می‌کند و در برابر

واکنش‌های او، برنامه‌های خود را تعدیل می‌کند.

در این سطح وقتی حسابرس به این نکته توجه کند که ممکن است صاحبکار هم رفتارهای حسابرس را پیش‌بینی و با آن مقابله کند، استدلال شدیداً دچار چالش می‌شود. این چالش زمانی به اوج می‌رسد که علاوه بر پیش‌بینی دوطرفه، رفتار گمراه‌کننده هم در بین بوده و طرفین در پی تشخیص و تفسیر این رفتارها باشند.

بلو مفیلد (۱۹۹۵) این چالش را ناشی از وابستگی‌های بین استدلال‌های طرفین می‌داند و بر این باور است زمانی که هر یک از طرفین، بهترین واکنش‌ها را در برابر کنش‌ها و واکنش‌های بهینه حریف ارایه می‌کند، شرایط تصمیم‌گیری بسیار دشوار و حساس خواهد بود. بررسی‌های زیملمن و والر (۱۹۹۹) هم نشان داده است در بازی حسابرسی قابل پیش‌بینی^{۱۳} عملاً واحد مورد حسابرسی تحت تاثیر شرایطی قرار می‌گیرد که رفتارهای حسابرس به وجود آورده است. بنابراین در حسابرسی کشف تقلب هیچگاه حسابرس با صاحبکاری روبه‌رو نمی‌شود که در موقعیت استدلال درجه صفر و حتی درجه یک باشد. حسابرس در این بازی باید خود را برای یک نبرد پیشرفته استدلالی آماده کند.

به کارگیری نظریه بازی در فرآیند حسابرسی کشف تقلب راهبردهای حسابرس به عنوان یکی از طرفین بازی در سه مرحله کلی، ارزیابی ریسک تقلب، برنامه‌ریزی و اجرای برنامه حسابرسی قابل بررسی است.

در این مراحل هر یک از بازیکنان (حسابرس - مدیر واحد مورد رسیدگی) قبل از تعیین راهبردهای خود، بهترین حالت راهبرد حریف را پیش‌بینی و بعد راهبرد خود را اتخاذ می‌کند. لذا در سراسر فرایند حسابرسی، شناخت حدود نظریه‌بازی برای شناسایی راهبردهای مربوط و پیش‌بینی واکنش‌های واحد مورد رسیدگی ضروری است.

برای نمونه در چارچوب یک کنترل داخلی فراگیر، تبانی با عوامل کنترل از اولین راهبردهای مدیر خواهد بود. لذا بررسی علائم ظاهری مانند نوع روابط بین عوامل کنترل و بررسی‌های عملیاتی مانند بررسی یکنواختی اعمال کنترل‌ها می‌تواند از راهبردهای تقابلی حسابرس باشد.

مرحله اول - ارزیابی ریسک تقلب

برای سال‌های زیادی استانداردهای حسابرسی، از

وقتی علایم انگیزه و فرصت طلبی، ریسک تقلب پابینی را نشان می‌دهد، حسابرس مستقیماً به علایم طرز تفکر مدیریت توجه می‌کند.

همچنین استانداردهای حسابرسی نیز در این مورد باید صراحتاً به توانایی صاحبکار در دستکاری نشانه‌های تقلب پردازد که بر درک و ارزیابی ریسک تقلب اثرگذار است.

قابلیت اتکای علایم تقلب

نشانه‌های طرز تفکر و به دنبال آن علایم فرصت طلبی بسیار آسان توسط مدیریت، پنهان می‌شوند. بنابراین علایم نشان‌دهنده ریسک پایین که به آسانی قابل دستکاری باشند، در ارزیابی ریسک تقلب قابل اتکا نیستند. برای نمونه، با تهیه مدارک صوری می‌توان نشانه «ثبت معاملات بدون مدارک مثبت» را از بین برد، یا در سیستم کنترل داخلی ضعیف، معاملات عمده و غیر عادی پایان سال را می‌توان از نظر زمانی به ماه‌های قبل‌تر منتقل کرد. در اینجا، استانداردهای حسابرسی می‌تواند به همراه استدلال راهبردی درجه یک و پیشرفته با شناسایی کلیه علایمی که حسابرس کمک کند که موجب ارزیابی پایین ریسک تقلب می‌شود و کلیه روش‌هایی که امکان دستکاری علایم تقلب را فراهم می‌کند.

مرحله ۲- برنامه‌ریزی

زمانی که برنامه حسابرسی دارای قابلیت پیش‌بینی بالایی باشد، ممکن است تقلب کشف نشود، اما پیش‌بینی‌پذیری آزمون‌های حسابرسی با تغییر در ماهیت، زمان‌بندی و دامنه شواهد جمع‌آوری شده، می‌تواند تغییر کند.

مثلاً زمانی که حسابرس پاسخ‌تاییدیه‌ای را دریافت نمی‌کند، از روش‌های غیرمنتظره در کسب شواهد استفاده می‌کند و آن را برای اثبات منبع تقلب به کار می‌برد. به این ترتیب در ماهیت آزمون‌ها تغییر ایجاد می‌کند.

زمان‌بندی شواهد، زمانی بیشتر قابل پیش‌بینی است که شواهد در مقاطع خاصی از سال گردآوری می‌شود. در مقابل حسابرس می‌تواند مثلاً از طریق شمارش بی‌خبر اقلامی از موجودی در مقاطع میانی، صاحبکار را غافلگیر کند و زمان‌بندی آزمون‌ها را تغییر دهد.

بر همین منوال، به خاطر رویکرد حسابرسان در انتخاب اقلام با اهمیت برای آزمون، ممکن است پنهان‌کاری در

جمله بسیاریه استاندارد حسابرسی شماره ۵۳، توجه حسابرسان را در سطح جهان، تنها به نشانه‌هایی از تقلب محدود کرده است.

این استانداردها شامل فهرستی جامع از علایم تقلب، موجب شده حسابرسان فهرست کنترلی تهیه کنند تا بر مبنای آن مطمئن شوند همه نشانه‌های تقلب، مورد توجه قرار گرفته است، اما این فهرست‌ها با استدلال درجه یک تهیه شده و بر مبنای آگاهی حسابرس از عوامل تقلب (انگیزه، طرز تفکر، فرصت طلبی) است. لذا در بررسی این نکته کارایی ندارد که مدیر چگونه می‌تواند علایم اشاره شده در فهرست کنترلی را پنهان یا دستکاری کند.

نتیجه تحقیقات انجام شده در این باره حاکی است حسابرسان استفاده‌کننده که از فهرست کنترلی تقلب، در مقایسه با حسابرسانی که از این فهرست استفاده نمی‌کنند از توانایی شناخت کمتری نسبت به تقلب برخوردارند. در اینجا لازم است به اثرات کاهنده^{۱۴} استفاده از فهرست کنترلی هم اشاره کرد. اثر کاهنده زمانی روی می‌دهد که فهرست کنترلی شامل نشانه‌های نامربوط نیز باشد. لذا توانایی حسابرس در برابر نشانه‌های مربوط، کاهش یافته و صحت قضاوت‌های مربوط به ارزیابی ریسک، کاهش می‌یابد. با این وجود، استفاده از فهرست کنترلی پویا و تجدید نظر شده می‌تواند در تسهیل استدلال راهبردی و صحت ارزیابی ریسک موثر باشد.

تجزیه و ارزیابی جداگانه عوامل ریسک

برای بهبود صحت قضاوت می‌توان تصمیم را به عوامل یا عناصر آن تجزیه و هر عنصر یا عامل را جداگانه ارزیابی و برای قضاوت نهایی نتایج این ارزیابی را با هم ترکیب کرد.

در حسابرسی کشف تقلب، تجزیه تصمیمات، به عوامل تحریف یعنی، اشتباه و تقلب، تعدیل در جستجوی اطلاعات را به همراه دارد. طبق بررسی‌های زیملمن (۱۹۹۷) حسابرسان در زمان نیاز به ارزیابی ریسک عوامل به صورت جداگانه، زمان بیشتری را صرف پردازش اطلاعات می‌کنند. هر چند ممکن است ارزیابی جداگانه ریسک بر کارایی حسابرسی تاثیر نداشته باشد، اما به حسابرس در اثربخشی و شناخت بیشتر کمک می‌کند. در اینجا، استدلال راهبردی به ارزیابی ریسک تقلب کمک بیشتری می‌کند. برای نمونه،

دارندگان گواهینامه تقلب (CFEs)^{۱۵} برای اجرای بازرسی قانونی و خدمات مربوط به تقلب استفاده می‌کنند. این افراد آموزش دیده، در زمینه استدلال راهبردی و ایجاد روش‌های شناسایی طرح‌های تقلب، علایم تقلب و فریب‌کاری، با به کارگیری ابزارهای کارا می‌توانند به حساب‌برسان صورت‌های مالی کمک کنند.

مرحله ۳- اجرای برنامه حسابرسی

بررسی الگوهای رفتاری مدیریت در نمونه‌های واقعی تقلب، حاکی از این است که مدیران تلاش می‌کنند تا یافته‌های حسابرسی را غیرواقعی کنند. در این شرایط، حساب‌برسان باید به بازبینی برنامه حسابرسی با به کارگیری استدلال راهبردی بپردازند. در این بازبینی باید شیوه‌های ممکن مدیریت برای اختفای تقلب مورد بررسی قرار گیرد تا موجب شود روش‌های حساب‌برسان در این مرحله هم غیرقابل پیش‌بینی باشد.

آموزش ضمن حسابرسی

تکرار بازخورد بر مبنای شناخت از راهبرد رقیب، یکی از شیوه‌های موجود در نظریه بازی است. شرکای حسابرسی از طریق تکرار آزمون‌ها در بازی حسابرسی، فرصت‌هایی را برای آموزش و تعدیل استدلال‌ها فراهم می‌کنند و به دلیل انجام بازخورهای به موقع، راه حل‌های بهتری را پیش‌رو قرار می‌دهد. اما فرصت‌های با اهمیت آموزش هنگامی فراهم می‌شود که حساب‌برسان و کارکنان صاحبکار با هم کنش‌های متقابل داشته باشند.

هنگامی که مدیر جسورانه در تفسیر رویه‌های حسابداری اعمال نفوذ می‌کند یا گزارش‌های مالی خلاف واقع ارائه می‌کند، می‌توان گفت به گونه‌ای با موسسه حسابرسی وارد درگیری می‌شود. در این شرایط است که فرصت‌های بیشتری برای آموزش فراهم می‌شود و در نتیجه کارایی حسابرسی افزایش می‌یابد. مثلاً ممکن است مدیر با سوء استفاده از مدیریت سود، در پی دستیابی به اهداف مورد نظر باشد. بنابراین حساب‌برسان نیز برای اهداف خود باید به کارگیری رویه‌های حسابداری را مورد بررسی قرار دهد. به دلیل امکان پراکندگی این اقدامات در سراسر سازمان

خصوصاً مبالغ کوچکی صورت‌گیرد که در مجموع، مبالغ با اهمیتی را در صورت‌های مالی تشکیل دهند. در این صورت، ایجاد تنوع در اندازه‌های آزمون و استفاده از روش‌های تحلیلی برای اثبات کل جامعه موجب کارایی و اثربخشی می‌شود.

تغییر ماهیت شواهد

مطالعات انجام شده گویای این مطلب است که تعیین ریسک تقلب، به تغییر در اندازه یا میزان شواهد منجر می‌شود، اما تغییری در ماهیت شواهد برنامه‌ریزی شده ایجاد نمی‌کند.

برای این که معمولاً حساب‌برسان مجموعه متنوعی از شواهد با ویژگی‌های متفاوت را پیش‌رو ندارند. زمانی که ریسک تقلب وجود داشته باشد، استانداردهای حسابرسی می‌تواند حساب‌برسان را ملزم کند تا راهبردهایی را انتخاب کنند که متفاوت از رویه‌های تکراری سابق باشد تا از طریق انحراف اثربخش، در ماهیت شواهد با پنهان‌کاری در مورد نشانه‌های تقلب مقابله کند.

برنامه‌های استاندارد می‌تواند برای توسعه روش‌های کلیدی به حساب‌برسان کمک کند، اما باید برنامه‌هایی را حذف کرد که توانایی حساب‌برسان را در کشف تقلب کاهش می‌دهد.

آموزش و تخصص

هر چه شناخت حساب‌برسان از محیط و نوع فعالیت صاحبکار بیشتر باشد، توانایی او در به کارگیری استدلال راهبردی افزایش می‌یابد. بنابراین حساب‌برسان باید از طریق کسب اطلاعات پیرامون رقبا، محیط اقتصادی، قوانین و فشارهای حاکم بتواند توانایی بیشتری در کشف تقلب کسب کند. برای نمونه، آگاهی از وقوع استهلاک بیش از اندازه در برخی صنایع که دچار خوردگی می‌شوند، اطلاع از شاخص‌های صنعت و سایر اطلاعات، می‌تواند به رفتارهای حساب‌برسان جهت اثربخش بدهد.

برخی تحقیقات، حاکی از این است که حساب‌برسان دارای تخصص‌های بیشتر، در اجرای روش‌های تحلیلی موفق‌ترند. اما آموزش و تخصص در زمینه تقلب، سطحی از تخصص است که هنوز متداول و کلاسیک نشده است و بسیاری از موسسات حسابرسی در کشورهای دیگر، از

موفقیت حسابرسان در این باره، به ایجاد جامعه‌ای سالم‌تر و عساری از کذب نمایی کمک می‌کند، لذا جا دارد برای برداشتن گام‌های علمی بیشتر و محکم‌تر، تحقیقات بیشتری در این خصوص صورت گیرد و همپیشگان، یافته‌های خود را چه در بعد تحقیقاتی و چه در بعد تجربی در اختیار هم قرار دهند تا به سلامت جامعه و ارتقای هر چه بیشتر حرفه کمک شود.

ما بدان مقصد عالی نتوانیم رسید
هم مگر پیش نهد لطف شما گامی چند

پی‌نوشت‌ها

- 1- Game Theory
- 2- John Von Neuman
- 3- Oskar Morgenstern
- 4- Robert G. aumenn
- 5- Tomas S. Schelling
- 6- Cooperative games
- 7- Non cooperative games
- 8- Bimatrix games
- 9- Extensive form games
- 10- Common knowledge
- 11- Strategic reasoning
- 12- Zimbelman and Waller(1999)
- 13- Bloomfield (1995)
- 14- preictable auditing
- 15- Dilution effects
- 16- Certified Fraud Examiner(CEF)

منابع و مآخذ

- ۱- حافظ، دیوان اشعار
- ۲- فرجی یوسف؛ نظریه اقتصاد خرد، تهران، بازرگانی ۱۳۸۴.
- ۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۴.
- 4- "Game Theory"- 2004 ,www.Quick MBA , Archive
- 5- James Delong, "The uses of Game Theory"- 2005, on line central.info www.Ip central.info
- 6- T.Jeffrey wilks and mark F.zimbelman, "using Game Theory and stategic Reasoning concepts to Prevent and Detect Fraud "Accountiing Horizons , vol 18 No.3,september 2004 .pp173-184
- 7- Villiyam scott - "Accounting Theory" - 1997 - chapter.pp233

یا سیستم حسابداری، بررسی رفتارهای متقابل مدیریت و کارکنان با تیم حسابرسی در حسابرسی قبلی و کنونی کمک می‌کند تا رفتارهای راهبردی مدیریت بهتر شناخته شود.

برداشت

وضع قوانین و استانداردهای جدید در سطح جهانی برای افزایش توانایی حسابرسان در کشف تقلب نشان‌دهنده اهمیت این موضوع و جایگاه استانداردهاست که از جمله این قوانین و استانداردها می‌توان به بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ اشاره کرد. در بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران هم، استاندارد مربوط با عنوان «تقلب و اشتباه» ارائه شده و هدف آن صرفاً آرایه استانداردها و راهنمایی‌های لازم درباره مسئولیت حسابرس نسبت به موارد تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی ذکر شده و نمونه‌هایی هم از شرایط یا رویدادهایی درج شده است که خطر وجود تقلب یا اشتباه را افزایش می‌دهد.

اما نیازها و انتظارات حرفه این است که این استانداردها به گونه‌ای باشد که از یک سو نارسایی‌ها و محدودیت‌های ناشی از بعد قضاوتی حسابرسی را جبران کند و از سوی دیگر، با بیان صریح اهداف و راهبردهای مربوط، به اثربخشی آن در کشف انحرافات عمدی و تقلب کمک کند. در اینجا است که نیاز تدوین استانداردهای حسابرسی برای اجرای فرآیندهای مبتنی بر استدلال راهبردی بیشتر احساس می‌شود.

از آنجا که وجود استاندارد و دستورالعمل، خود باعث افزایش در قابلیت پیش‌بینی حسابرسی تقلب می‌شود، لذا تدوین آن باید به گونه‌ای باشد که فراهم‌کننده بستری مناسب برای پیش‌بینی و مقابله با راهکارهای اتخاذ شده صاحبکار، توسط حسابرسان باشد.

هرچند این انتظار نمی‌رود که استانداردهای مذکور دقیقاً منطبق بر مبانی نظریه بازی باشد، اما توجه به مبانی این نظریه در تدوین استانداردها می‌تواند در تقویت توانایی حسابرس در کشف تقلب، موثر باشد.

سخن پایانی

همان طور که گفته شد، کشف تقلب بخشی عمده‌ای از انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی است و از طرفی