



پاسخ حسابرسان به تقلب شرکت: شواهدی از حق الزحمه حسابرسی و جایگزینی حسابرس

مقررات (استانداردهای حسابداری) در مدت زمان کوتاهی به منفعت بسیاری دست یابد. در این استاندارد به موضوع مسئولیت حسابرس در مورد تقلب و اشتباه اشاره شده است و از فرد متقلب به عنوان فردی که جهت رسیدن به مزیتی نا عادلانه و غیر قانونی یاد می‌کند. ریسک تقلب یکی از اجزاء اصلی ریسک حسابرسی است،

مقدمه:

استاندارد حسابرسی ۲۴۰ تقلب را به عنوان «اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث جهت برخورداری از یک مزیتی ناروا و غیر قانونی» تعریف می‌کند. در واقع، تقلب یک عمل خودخواسته انسانی است که فرد متقلب سعی دارد از طریق زیر پا قرار دادن قوانین و



احسان سعادتی



تجربه‌تر (مانند حسابرسان ارشد) برای کاهش ریسک عدم موفقیت تیم حسابرسی در کشف تحریفات مالی نیاز دارند. در برخی اوقات شاید دامنه افزایش تلاش حسابرسان جهت کاهش ریسک تقلب کافی نباشد. در این شرایط آنها (حسابرسان) می‌توانند به دلیل تحمل ریسک بیشتر، صرف هزینه حسابرسی را داشته باشند. به بیان ساده‌تر، حسابرسان از شرکت‌هایی که صاحبکاران آنها در فعالیت‌های متقلبانه مشارکت داشته باشند، حق الزحمه خدمات حسابرسی بیشتری دریافت خواهند کرد. البته نباید فراموش کرد، پاسخ (واکنش) حسابرسان به افزایش ریسک حسابرسی، عدم همکاری با صاحبکاران پُریسک (خطر) است. چنانچه، حسابرس صرف هزینه حسابرسی را برای جبران افزایش خطر (ریسک) حسابرسی ناکافی ارزیابی کند، تمایل خواهد داشت که از ارتباط با شرکت متقلب، انصراف دهد. به‌طور کلی، در ادبیات مربوط به پاسخ (واکنش) حسابرسان به ریسک تقلب به موضوعاتی همچون بیشتر شدن تلاش حسابرسان در هنگام حسابرسی به جای صرف هزینه‌های حسابرسی و عدم همکاری با صاحبکاران پس از افشای تقلب نشان می‌دهد که به‌طور خاص، هنگام عقد (شروع) قرارداد حسابرسی جدید با صاحبکاران پُریسک، حسابرسان به دلیل افزایش تلاش آنها هنگام کار و افزایش میزان ریسک به‌طور انعطاف‌پذیر می‌توانند حق الزحمه بالاتری دریافت کنند اما برخی از مدیران شرکت‌ها معتقدند حسابرسان قدرت چانه زنی بالایی دارند یعنی حسابرس می‌تواند حتی از صاحبکارانی که نیاز به تلاش بیشتر تیم حسابرسی نیست، هزینه‌های بیشتری را در صرف هزینه‌های حسابرسی مطالبه کند. شاید نتایج پژوهش‌های گذشته برای قانون‌گذاران

زمینه رفتار حسابرسان، فرض بر این است که پس از آشکار شدن مشارکت صاحبکار در تقلب، حسابرسان تمایل دارند، هزینه بیشتری به دلیل تلاش بیشتر در حین انجام حسابرسی (ساعت) یا افزایش هزینه هر ساعت خدمات حسابرسی را دریافت کنند، که به آن «صرف حسابرسی یا صرف هزینه حسابرسی» گفته می‌شود. درحالی که، آشکار شدن مشارکت صاحبکار در تقلب‌های صورت گرفته در شرکت علامتی برای افزایش ریسک حسابرسی است. در این شرایط، تیم حسابرسی به تلاش بیشتر و به‌کارگیری حسابرسان با

زیرا این ریسک (تقلب) احتمال تحریف صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان ملزم هستند در ارزیابی احتمال تقلب و واکنش (پاسخ) به ریسک ارزیابی شده دقت لازم را به عمل آورند. افشای تقلب شرکت احتمال اقامه دعوی حقوقی حسابرسان بعدی را افزایش می‌دهد. حسابرسان قبل از شناسایی وقوع تقلب و انتشار آن، به اندازه کافی ریسک ذاتی شرکت صاحبکار را برآورد می‌کنند. امکان دارد بعد از افشا شدن تقلب صاحبکار رفتار حسابرس تغییر نکند. بر مبنای بحث‌های مطرح شده در



بر این، در این شرایط حسابرسی مجدداً ارزیابی خود را از ریسک‌های ذاتی و کنترلی که مستقیماً در طراحی روش‌های حسابرسی اثر می‌گذارند، بازنگری می‌کنند. استدلال این است که بعد از افشا شدن فعالیت متقلبانه در شرکتی که صاحبکار نیز در آن مشارکت داشته است، حسابرسی تغییراتی در تصمیمات قرارداد خود با صاحبکار ایجاد می‌کنند. با این حال، این احتمال نیز وجود دارد که حسابرسی به دلایل مختلف، نسبت به آشکار شدن تقلب، هیچ واکنشی از خود نشان ندهند. استانداردهای حسابرسی به اهمیت ارزیابی ریسک تقلب در حین انجام کار حسابرسی، تأکید کرده است. به‌طور مستقیم حسابرسی می‌تواند از طریق مصاحبه با مدیران و تعامل با حسابرسی داخلی، به میزان ریسک تقلب رسیدگی کنند. بنابراین، حسابرسی ملزم به ارزیابی کفایت محیط صاحبکاران برای پیشگیری و کشف تقلب هستند. در این فرایند، حسابرسی به مقدار کافی از اطلاعات محرمانه صاحبکار دست می‌یابند و از همین طریق می‌توانند ریسک تقلب را از قبل ارزیابی کنند. افشا شدن تقلب ممکن است باعث تغییر رفتار حسابرسی نشود، زیرا وسعت کافی بودن ارزیابی ریسک تقلب به‌دست حسابرسی قبل از کشف تقلب صورت می‌پذیرد.

تقلب شرکت و حق الزحمه حسابرسی:

حق الزحمه حسابرسی براساس میزان ساعات برنامه‌ریزی شده برای حسابرسی شرکت و هزینه هر ساعت، تعیین می‌شود. امکان دارد، ریسک تقلب باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی شود (مانند: افزایش در ساعات حسابرسی یا افزایش هزینه‌های هر ساعت). زمانی که ریسک تقلب در هنگام ارزیابی و بررسی‌های اولیه

را ارائه نکند؛ به‌علاوه، تقلب، احتمال شکایت از حسابرس را از طریق ذینفعان شرکت افزایش می‌دهد. استانداردهای حسابرسی، حسابرسی را ملزم می‌کند تا در هنگام ارزیابی ریسک و پاسخ به آن، مراقبت‌های حرفه‌ای را به‌عمل آورند. با این وجود، به دلیل ریسک تقلب، حسابرسی با مشکلات زیادی در شناسایی ریسک تقلب از قبل روبه‌رو هستند زیرا یکی از موانع ارزیابی ریسک تقلب بر مبنای پرس‌وجوی (استعلام) حسابرسی از مدیرانی که به‌طور بالقوه در فعالیت‌های متقلبانه دخیل هستند، صورت می‌پذیرد. هنگامی که فعالیت متقلبانه یک شرکت آشکار شد، حسابرسی باید از میزان افزایش ریسک ذاتی شرکت صاحبکار خود آگاه شوند. رخداد تقلب، فرصتی برای حسابرسی فراهم می‌آورد تا آنها ارزیابی‌های خود را از مثلث تقلب به‌روز رسانی کنند. علاوه

جالب به‌نظر آید که چگونه تغییر حسابرسی و دخالت دولت (قانون‌گذاران) بر تصمیمات حسابرس جهت افزایش تلاش آنها (افزایش ساعات کار) یا تحمل میزان ریسک حسابرسی، اثرگذار است.

تقلب شرکت و حسابرسی:

براساس استاندارد حسابرسی، حسابرس مسئولیت برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی برای رسیدن به اطمینانی معقول در مورد اینکه «آیا صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر؟ (حال این اشتباه یا تحریف، ناشی از اشتباه است یا تقلب)» را بر عهده دارد. ریسک تقلب یکی از اجزای اصلی ریسک شرکت است؛ زیرا، گزارش مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی باعث می‌شود صورت‌های مالی، نمایش منصفانه‌ای از شرایط مالی و عملکرد شرکت

این صورت هزینه حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌باید. احتمال بیشتری وجود دارد، حساب‌رسان زمانی که مجاز به دریافت نرخ صورت‌حساب بیشتر هستند، حسابرسی شرکت‌های با سطح ریسک تقلب بالا را بپذیرند.

تقلب شرکت و جایگزینی (تعویض) حساب‌رسان

اگر حساب‌رسان نتوانند دامنه رسیدگی‌های خود و میزان رویه‌های حسابرسی را به مقدار کافی مشخص کنند، قراردادی با آن شرکت منعقد نمی‌کنند. برخی افراد معتقدند که حساب‌رسان برای اجتناب از ریسک حسابرسی به انتخاب صاحبکاران به جای تعدیل حق الزحمه حسابرسان، فکر می‌کنند. در برخی مواقع، افزایش در میزان ریسک شرکت صاحبکار (از جمله: ریسک

صرف حق الزحمه حسابرسی از صاحبکاران دریافت می‌کنند. برای کم کردن میزان تحریف‌های با اهمیت زیاد که ناشی از ریسک تقلب است، حساب‌رسان نیاز دارند تا از تیم (پرسنل) با تجربه‌تر استفاده کنند و وسعت نظارت خود را در شرکت صاحبکار افزایش دهند. به علاوه، تنها افزایش در وسعت تلاش حساب‌رسان برای کاهش ریسک تقلب کافی نیست؛ حساب‌رسان می‌توانند برای تحمل افزایش ریسک صرفی (صرف هزینه یا حق الزحمه حسابرسی) را طلب کنند. عوامل ریسک تقلب با صرف ریسک در پیشنهاد اولیه کار حسابرسی، ارتباط دارند. در صورتی که کل ساعات حسابرسی با توجه به افزایش ریسک تقلب در شرکت صاحبکار افزایش نیابد، ترکیب تیم حسابرسی باید طوری چینش شود که از افراد متخصص در زمینه ریسک بیشتر استفاده شود و در

تشخیص داده شود، نیاز به بیشتر شدن تلاش حساب‌رسان برای کشف تقلب از طریق ساعات کار بیشتر می‌شود. حساب‌رسان نیاز به اجرای روش‌های سختگیرانه‌تری برای کاهش ریسک و رسیدن به سطح بالایی از کیفیت حسابرسی دارند، این عمل خود نوعی پاسخ (واکنش) به ارزیابی ریسک تقلب است (استانداردهای حسابرسی، ۰.۶۷-۰.۵۲، ۲۴۰). برای مثال، نیاز به توجه بیشتر برای مرتبط کردن رویه‌های حساب‌داری با اندازه‌گیری‌های ذهنی، معاملات پیچیده و انجام روش‌های حسابرسی که توسط صاحبکار غیرقابل پیش‌بینی است. به علاوه، ماهیت روش حسابرسی باید شامل اطلاعات قابل اعتماد و مستقل باشد. همچنین، زمان‌بندی آزمون محتوا نیز باید نزدیک به تاریخ گزارشگری بوده و وسعت روش‌های حسابرسی باید در بردارنده اندازه نمونه‌های بزرگتر و بررسی‌های تحلیلی (روش‌های تحلیلی) باشد. براساس نتایج میدانی برخی پژوهشگران، حساب‌رسان ماهیت، وسعت یا زمان‌بندی روش‌های حسابرسی را در پاسخ به ارزیابی ریسک تقلب، تعدیل می‌کنند. هنگامی که ریسک تقلب در شرکت صاحبکار افزایشی ارزیابی شود، حساب‌رسان، تردید حرفه‌ای بیشتر را اعمال خواهند کرد. داده‌های خاص از یک مؤسسه حسابرسی بزرگ نشان داد، زمانی که سطح بالایی از ریسک دستکاری سود در شرکت‌های فعلی وجود داشته باشد، حساب‌رسان تلاش خود را افزایش خواهند داد. حساب‌رسان برای پاسخ (واکنش) به افزایش ریسک تقلب و افزایش در میزان آزمون محتوای معاملاتی که با انواع خاصی از عوامل ریسک تقلب همراه است، بررسی‌های گسترده و پرس‌وجوها (استعلام) را برنامه‌ریزی می‌کنند. هنگامی که ارزیابی ریسک تقلب افزایشی است، حساب‌رسان هزینه‌های بالاتری به‌عنوان



است که دستمزد حسابرسان براساس میزان ساعات صرف شده جهت رسیدن به این اطمینان، تعیین می‌شود. شاید بتوان واکنش (پاسخ) حسابرسان به ارزیابی خطر تقلب را به پیاده‌سازی روش‌های سختگیرانه جهت رسیدن به کیفیت بالای حسابرسی بسط داد. چنانچه، حسابرسان اطمینان دقیق از کفایت دامنه رسیدگی و رویه‌های حسابرسی در شرکتی نداشته باشند، هیچ قراردادی با صاحبکاران منعقد نمی‌کنند. ■

احسان سعادت: دانشجوی دکتری حسابداری، عضو انجمن حسابداری اروپا

تصویر می‌کشاند. هدف مدیران شرکت‌های سهامی از ایجاد گزارش‌های مالی متقلبانه انحراف در تصمیم‌گیری افرادی همچون مطالعه‌کنندگان و تصمیم‌گیرندگان است تا از این طریق بتوانند به منفعت شخصی یا گروهی خاص دست یابند. به همین منظور است که همه سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی حسابرسی نشده، نه تنها استناد نمی‌کنند، بلکه به هیچ وجه اهمیتی قائل نمی‌شوند. زیرا، حسابرسان به دنبال این موضوع هستند که آیا این صورت مالی شرکت X عاری از تحریف با اهمیت است یا خیر. برای چنین نتیجه‌گیری، حسابرس مسئولیت طراحی و انجام برنامه‌های حسابرسی برای رسیدن به اطمینانی معقول در شرکت را بر عهده دارد. به همین دلیل

قضایی یا ریسک دستکاری سود) تغییر حسابرس را به دنبال دارد. با توجه به اینکه افزایش تقلب در شرکت صاحبکار، ریسک قضایی را افزایش می‌دهند. در واقع پس از افزایش ریسک تقلب نیز تغییر (جایگزینی) حسابرس بیشتر می‌شود. حسابرسان برای قبول کار حسابرسی تمرکز بر ریسک تقلب دارند و آنها با صاحبکاران پُرسیک قرارداد منعقد نمی‌کنند (یا تمدید نمی‌کنند). در نتیجه، حسابرسان این صاحبکاران را از لیست قراردادهای خود حذف و تمایل به قرارداد با صاحبکاران جدید کم ریسک‌تر نسبت به صاحبکاران پُرسیک قدیمی دارند.

نتیجه‌گیری:

در واقع صورت‌های مالی برای شرکت‌ها نقش قلب یک انسان را که برای حیات او در زندگی بسیار ضروری است را ایفا می‌کنند. عوامل انسانی مهمی که باعث تقلب مدیران در شرکت‌ها می‌شود را می‌توان به مدل‌های تقلب که شامل مثلث، لوزی و پنتاگون تقلب نسبت داد. این مدل‌ها به مؤلفه‌هایی هم چون فرصت، فشار، توجیه به ظاهر عقلایی (دلیل تراشی)، توانایی و تکبر (غرور) اشاره دارند. به همین دلیل است که بیان می‌شود تقلبی که در شرکت رخ می‌دهد، علاوه بر مشکلات درون شرکتی غیر انسانی، به عوامل فردی نیز بستگی دارد. معمولاً تقلب‌های غیرشرکتی از راه‌های گوناگونی مانند رسانه‌ها، شبکه‌های مجازی، مطبوعات و... افشا می‌شوند اما در تمام دنیا افشاگری‌ها در حوزه کسب و کار توسط حسابرسان که نقش حیاتی در اعتبار بخشیدن صورت‌های مالی دارند، صورت می‌پذیرد. صورت‌های مالی، تصویر شفاف و روشنی از وضعیت سازمان ارائه می‌دهند که نشان از میزان موفقیت یا عدم موفقیت آن شرکت در امر کسب و کار است را به

