

شناسایی و اولویت بندی روش های تقلب در صورتهای مالی از دیدگاه حسابرسان

احمد فیضی زاده

عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
ahmadf_iran@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۵/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۰/۰۳

چکیده

حسابرسی فرایندی منظم و با قایده سیستماتیک جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ی ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. هدف تحقیق حاضر شناسایی و اولویت بندی روش های تقلب در صورتهای مالی از دیدگاه حسابرسان بوده است که بدین منظور روش های تقلب در صورتهای مالی از ادبیات و پیشینه مرتبط با تحقیق شناسایی شده و یک پرسشنامه تدوین گردید که بر مبنای طیف لیکرت بوده، که روایی آن توسط خبرگان تأیید و پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ محاسبه گردید که برابر بود با ۰/۸۱ که نشاندهنده پایایی مناسب ابزار جمع آوری اطلاعات می باشد. جامعه آماری تحقیق ۳۰ نفر از خبرگان حسابرسی با ۲۰ سال سابقه کار به بالا بوده اند که به صورت هدفمند انتخاب شده و پرسشنامه بین آنها توزیع و نتایج تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که از بین روش های تقلب در صورتهای مالی دستکاری سوء، افشای ناکافی، حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها، بیش نمایی درآمد و دارایی ها و پنهان سازی معاملات به ترتیب با میانگین رتبه (۳/۹۵)، (۳/۸۳)، (۳/۲۱)، (۳/۱۱) و (۲/۹۸) در رتبه اول تا پنجم قرار گرفتند که از دید حسابرسان بیشترین کاربرد و استفاده را در صورتهای مالی کشور جهت تقلب دارند.

واژه‌های کلیدی: تقلب، صورت مالی، حسابرسی.

۱- مقدمه

این روزها حسابرسی^۱ در دنیای تبدیل به حرفه ای ضروری و بسیار مورد نیاز شده است چراکه شواهد متعددی از تلاش های بسیار در دستکاری فریبکارانه دفاتر حسابداری شرکت ها که گاه از آن به «پختن دفاتر^۲» تعبیر می شود، صورت می گیرد. آثار زیان باری که رسوایی های مالی در سال های اخیر به وجود آورده، توجه به بحث تقلب و به ویژه تقلب در صورتهای مالی را اجتناب ناپذیر کرده است. رسوایی های مالی نه تنها هزینه ها و زیان های اقتصادی مانند متضرر کردن اعتباردهندگان، سرمایه گذاران و سهامداران داشته، بلکه هزینه های سیاسی و قضایی و ... را نیز به بار آورده است (۳). در این زمینه، هر ساله انجمن بازرسان رسمی تقلب (بزرگترین انجمن بررسی و کشف تقلب در دنی^۳) گزارشی از میزان تقلبها و رسوایی های مالی را که کشف و گزارش شده، منتشر میکند. این گزارش اطلاعات جامعی را در این زمینه منتشر می کند. رویکرد گزارش تاکید بر تقلب ها و سوءاستفاده های حرفه ای است. تقلب عمده در صورت های مالی می تواند اثرسوء قابل توجه بر ارزش بازار واحد تجاری، اعتبار و توانایی آن در دستیابی به اهداف استراتژیک خود داشته باشد (۱). در سال ۱۹۹۷ هیات تدوین استانداردهای حسابرسی در ایالات متحده آمریکا بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ باعنوان «رسیدگی به تقلب در صورت های مالی» را منتشر کرد. این استاندارد حسابرسان راملزم به برآورد ریسک تقلب در هر حسابرسی کرده، آنها را ترغیب می کند در هر برآوردیکه از امکان تقلب انجام می دهند، هم سیستم کنترل داخلی صاحبکار و هم نگرش مدیریتصاحبکار به کنترل ها را مد نظر قرار دهد. طبق استاندارد شماره ۹۹، عوامل ریسک یا به عبارتی «پرچم های قرمز» مربوط به گزارشگری مالی فریبکارانه را می توان به سه دسته تقسیم کرد: ۱- ویژگی های مدیریت و تاثیری که وی بر محیط کنترلی دارد ۲- شرایط صنعت ۳- ویژگی های عملیاتی و ثبات مالی صاحبکار. با توجه به اهمیت تقلب در صورتهای مالی در مقاله حاضر عواملی که به عنوان روشهای تقلب شناسایی شده اند با توجه به میزان اهمیت شان از دیدگاه خبرگان رتبه بندی خواهند شد.

۲- مفهوم تقلب در صورتهای مالی

طبق تعریف گزارش انجمن بازرسان رسمی در مورد تقلب^۴ عبارت است از " تقلب عبارت از سوءاستفاده فرد از موقعیت و نفوذ خود برای به کارگیری غلط دارایی ها و منابع سازمان است. همچنین تقلب در صورتهای مالی به به اقدامات عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث

اطلاق می شود که به ارائه نادرست صورتهای مالی منجر می گردد گفته می شود (۴). فصل مشترک این تعریفها نشان میدهد که همه تقلب ها به نیت گول زدن و به منظور رسیدن به نفع شخصی است و به این دلیل با اشتباه تفاوت دارد. طبق بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی مربوط به تقلب (۹)، اشتباه^۵ عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورتهای مالی (شامل حذف یک مبلغ یا مورد افشا) مانند: اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات، برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا برداشت نادرست از حقایق موجود و اشتباه در به کارگیری استانداردهای حسابرسی مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشاء. بر اساس بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، تقلب فعلی عمدی است که به ارائه نادرست بااهمیت در صورتهای مالی مورد حسابرسی بیانجامد (۱۴). تقلب معمولاً در صورت بروز سه وضعیت زیر رخ میدهد: (۱۲).

- مدیریت یا سایر کارکنان در پی انگیزهای یا تحت فشار خاصی مرتکب تقلب میشوند.
- وضعیت موجود، مثال نبودن کنترل، نامناسب بودن کنترلهای موجود، یا توانایی مدیریت برای زیر پا گذاشتن کنترلها، فرصتی را برای ارتکاب تقلب فراهم میکند.
- افرادی که مرتکب اعمال متقلبانه میشوند، قادر به توجه عمل خود هستند و بعضی از این افراد دارای نگرش، ویژگی یا مجموعه ای از اصول اخلاقی هستند که به آنها اجازه میدهد تا آگاهانه و عمداً تخلفاتی را مرتکب شوند.

۲-۱- طبقه بندی انواع تقلب

به طور کلی، تقلب به سه شکل زیر انجام میشود:

- فساد مالی: به عنوان تقلبی تعریف میشود که در آن متقلبان از نفوذ خود در یک تراکنش مالی به منظور کاربردازی برای منافع شخصی خود یا شخصی دیگر، به غلط استفاده میکنند؛ مانند پذیرش پورسانت و درگیر شدن در تضاد منافع و...
- سوءاستفاده از داراییها: شامل دزدی یا استفاده نادرست از داراییهای یک سازمان است؛ مانند ترفندهای نقد دزدی، کالا دزدی، دزدی سایر داراییها و استفاده غیرقانونی از داراییها به عنوان دارایی شخصی.
- تقلب گزارشگری مالی: عبارت است از تحریف عمدی در نتایج صورتهای مالی برای ارائه تصویر

گیرند. تقریباً همه سازمان ها به نوعی با تقلب دست به گریبانند و انواعی از آن را، از یک سرعت ناچیز توسط کارکنان شان تا گزارشگری مالی فریبکارانه تجربه می کنند. تقلب عمده در صورت های مالی می تواند اثر سوء قابل توجهی بر ارزش بازار واحد تجاری، اعتبار و توانایی آن در دستیابی به اهداف استراتژیک خود داشته باشد.

۴- مروری بر تحقیقات انجام شده

خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر تقلب در صورتهای مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که نتایج حاصل از تخمین فرضیه های پژوهش حاکی از این است که صرف نظر از اهرم مالی، سودآوری، ترکیب دارایی ها، نقدینگی، کارایی، اندازه، رشد و وضعیت مالی کلی، بین ترکیب هیات مدیره، تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی با تقلب در صورتهای مالی رابطه معناداری وجود دارد (۵).

سجادی (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان شناسایی مصادیق خطر تقلب در صورت های مالی در ایران و ارزیابی روش های کشف آن بیان داشت که عامل فشار به عنوان شرط علی گزارشگری مالی متقلبانه شناخته شد و ۲۵ طرح تقلب در بستر فرهنگ عمومی، نظام قانونی و استاندارد حسابداری کشور به عنوان شرایط زمینه ای و نظام راهبری شرکتی، کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی به عنوان شرایط مداخله گر به همراه پیامدهای آن شناسایی شدند (۸).

شفایی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان تقلب در حسابداری و مسئولیت حسابرس در قبال تخلف بیان داشتند که در صورت واکنش نادرست حسابرس در بحث حسابداری تقلب باعث شکست ساختار شرکت ها در جامعه مالی شده و یک نیاز بزرگ برای مهارت در سه ناحیه کلیدی شناسایی و افشا و جلوگیری از تخلفات را در ساختارهای ضعیف به وجود می آورد (۷).

جعفری (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتها نشان داد نتایج تحقیق دلالت بر وجود رابطه مستقیم و معنی دار میان اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتها در زمانی که معیار سنجش اجتناب مالیاتی نرخ موثر مالیات نقدی و اختلاف دائمی مالیات باشد، دارد. همچنین در زمانی که اجتناب مالیاتی با نرخ موثر مالیات نقدی بلندمدت سنجیده می شود، رابطه معناداری میان اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتها مشاهده نشد (۶). پور حیدری و بذرافشان (۱۳۹۰) در مقاله ای با عنوان اهمیت بسترهای خطر تقلب از دیدگاه حسابرسان مستقل

نادرست از شرکت؛ مانند بیش نمایی داراییها و کم نمایی هزینه ها - بیش نمایی درآمدها و بیش نمایی داراییها - کم نمایی داراییهای دزدیده شده (۱۶)(۱۸).

طبق بخش ۲۴ استاندارد حسابرسی مربوط به تقلب و اشتباه، طبقه بندی انواع تقلب به دو صورت است:

- گزارشگری مالی متقلبانه؛ شامل فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورتهای مالی، ارائه نادرست رویدادها در صورتهای مالی یا حذف عمدی آنها و به کارگیری نادرست استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی و ارائه یا افشا به عمد.
- سوءاستفاده از داراییها؛ شامل اختلاس دریافتهای، سرقت داراییهای ثابت مشهود یا نامشهود یا پرداخت وجه نقد از بابت کالا و خدماتی که دریافت نشده است (۱۵).

۳- روشهای کشف و پیشگیری تقلب

به طور کلی، تقلب دو نارسایی بنیادی دارد که در نهایت ممکن است به کشف بینجامد؛ ساختار و پیش بینی پذیری.

ساختار؛ ماهیت چرخهای تقلب، ساختاری از عناصر و مسیری به هم چسبیده را نشان میدهد. بدین سان که یک نفر مجرب و متخصص حتی با نگاهی گذرا به برخی جنبه های این چرخه میتواند با ارزیابیهای خود از تمام ترفندهای متقلبانه و نیتها و محرکهای آن پرده بردارد (۱۱).

پیش بینی پذیری؛ تقلب به عنوان یک رویداد در هر دو چارچوب کلان و خرد، پیش بینی پذیر است، زیرا هر معلولی باید شرایطی داشته باشد تا ایجاد شود. در سطح کلان، یک همبستگی بین وضع عمومی اقتصاد و صنعت و میل به تقلب وجود دارد. در سطح خرد، پیش بینی پذیری تقلب از این بینش بر میآید که بیشتر تقلبها دارای ویژگیهای مشترک هستند و یک حسابرس مجرب میتواند از قواعد یادگیری سر انگشتی و مراقبت حرفهای و پیش بینی تقلب در زمانی که شرایط خاصی حاکم باشد، استفاده کند (۱۰).

به طور کلی جلوگیری، کشف و تجسس تقلب در صورت های مالی شرکت ها، امروز بیش از هر زمان دیگری بدل به دغدغه جدی حسابداران رسمی دنیا شده است و حسابداران رسمی را بیش از هر زمان دیگر برای ارائه خدمات پیشگیرانه یا واکنشی مربوط به تقلب، چه در شرکت های سهامی خاص و عام و چه در شرکت های دولتی یا شبه دولتی، به خدمت می

میوروبک و وربو^{۱۰} (۲۰۱۳) در مقاله ای با عنوان تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر تقلب مالی بیان داشتند که سهم پائین دستمزد خدمات حسابرسی موجب افزایش ریسک تقلب در صورتهای مالی می گردد(۱۷).

گوپتا و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۲) در مقاله ای با عنوان رتبه بندی عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی بیان داشتند که بندهای مربوط به بیش نمایی یا کم نمایی درآمد و دارایی-ها دارای بالاترین اولویت در عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورت های مالی می باشد(۱۵).

با توجه به مبانی و پیشنهادیه تحقیق روشهای تقلب در صورتهای مالی با منابع پشتیبانی کننده به شرح جدول زیر می باشد.

دریافتند که مهم ترین بستر خطر تقلب، "وابسته بودن بخش عمده ای از حقوق و مزایای مدیران به نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریان وجوه نقد" است(۲).

محمد و هندلی^۸ (۲۰۱۴) در مقاله ای با عنوان نقش تقلب در صورتهای مالی بیان داشت که پنهان سازی معاملات، ثبت دارایی های جعلی، دستکاری سود، عدم گزارش اقلام راکد و افشای ناکافی از مهمترین مصادیق تقلب در صورتهای مالی هستند(۱۸).

آقاله و همکاران^۹ (۲۰۱۴) در مقاله ای با عنوان ریسک تقلب در صورت های مالی بیان نمودند که حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها، عدم طبقه بندی صحیح حسابها، معاملات صوری، سرمایه ای محاسبه کردن مخارج هزینه شده موجب افزایش ریسک در صورتهای مالی شده و تقلب محسوب می گردد(۱۳).

جدول ۱- روشهای تقلب در صورتهای مالی در پیشنهادیه تحقیقات

ردیف	روش های تقلب	منبع
۱	تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی	خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۶)
۲	فشار سازمان بر حسابرس	سجادی (۱۳۹۵)
۳	واکنش نادرست حسابرس	شفایی و همکاران (۱۳۹۵)
۴	اجتناب مالیاتی	جعفری (۱۳۹۴)
۵	وابسته بودن بخش عمده ای از حقوق و مزایای مدیران به وضعیت مالی	پور حیدری و بذرافشان (۱۳۹۰)
۶	پنهان سازی معاملات، ثبت دارایی های جعلی، دستکاری سود، عدم گزارش اقلام راکد و افشای ناکافی	محمد و هندلی (۲۰۱۴)
۷	حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها، عدم طبقه بندی صحیح حسابها، معاملات صوری، سرمایه ای محاسبه کردن مخارج هزینه شده	آقاله و همکاران (۲۰۱۴)
۸	سهم پائین دستمزد خدمات حسابرسی	میوروبک و وربو (۲۰۱۳)
۹	بندهای مربوط به بیش نمایی یا کم نمایی درآمد و دارایی-ها	گوپتا و همکاران (۲۰۱۲)

۵- روش

با توجه به مبانی نظری و ادبیات تحقیق سئوالات تحقیق عبارتند از:

تحقیق حاضر از نوع تحقیقات کاربردی بوده و فرایند انجام توصیفی و پیمایشی می باشد. جهت گردآوری اطلاعات پرسشنامه ای تدوین گردید که شامل روشهای تقلب در صورتهای مالی بوده است و از طیف ۵ گزینه ای لیکرت جهت اهمیت هر کدام استفاده گردید روایی پرسشنامه توسط خبرگان سازمان حسابرسی تأیید و پایایی آن از طریق فرمول آلفای کرونباخ برابر بود با ۰/۸۱ که نشان از مناسب بودن ابزار

- ۱) روش های تقلب در صورتهای مالی کدامند؟
- ۲) رتبه بندی روش های تقلب در صورتهای مالی چگونه می باشد؟

همانطور که در جدول ۲ قابل مشاهده می باشد مقدار سطح معناداری $0/000 > 0/05$ و مقدار $t < 1/645$ مقداری بحرانی و میانگین تمامی مولفه ها بالاتر از سطح متوسط ۳ می باشد می توان گفت تمامی روشها بر تقلب در صورتهای مالی تاثیر گذار بوده و در ادامه به رتبه بندی آنها خواهیم پرداخت.

آزمون فریدمن یک آزمون ناپارامتری، معادل آنالیز واریانس با اندازه های تکراری (درون گروهی است) که از آن برای مقایسه میانگین رتبه ها در بین k متغیر (گروه) استفاده می کنیم. آزمون فریدمن برای تجزیه واریانس دو طرفه (برای داده های غیر پارامتری) از طریق رتبه بندی به کار می رود و نیز برای مقایسه میانگین رتبه بندی گروه های مختلف.

گردآوری تحقیق می باشد. جامعه آماری مورد نظر ۳۰ نفر از حسابرسان با ۲۰ سال سابقه به بالا در سازمان حسابرسی استان تهران بوده اند که به صورت هدفمند و در دسترس انتخاب شدند، پرسشنامه در اختیار آنها قرار داده شد و اطلاعات مورد نظر گردآوری شدند. جهت تجزیه و تحلیل داده از آزمونهای t و رتبه بندی فریدمن و نرم افزار spss استفاده گردید.

۶- یافته ها

ابتدا جهت بررسی تاثیر گذاری کلیه روشهای تقلب در صورتهای مالی از آزمون t استفاده می نمائیم.

جدول ۲- نتایج آزمون t

سطح معناداری	t	درجه آزادی	انحراف معیار	میانگین	مولفه ها
۰/۰۰۰	۱۰/۳۴	۳۰	۰/۶۵۳	۳/۴۳	تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی
۰/۰۰۰	۸/۲۵	۳۰	۰/۷۷۱	۳/۲۱	فشار سازمان بر حسابرس
۰/۰۰۰	۶/۱۷	۳۰	۰/۲۲۵	۳/۶۷	واکنش نادرست حسابرس
۰/۰۰۰	۵/۲۲	۳۰	۰/۷۷۹	۳/۱۰	اجتناب مالیاتی
۰/۰۰۰	۹/۶۶	۳۰	۰/۸۲۱	۳/۸۹	وابسته بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایای مدیران به وضعیت مالی
۰/۰۰۰	۷/۲۲	۳۰	۰/۴۳۱	۳/۲۲	پنهان سازی معاملات
۰/۰۰۰	۶/۴۵	۳۰	۰/۶۵۰	۳/۶۴	ثبت دارایی های جعلی
۰/۰۰۰	۵/۹۸	۳۰	۰/۷۶۰	۳/۱۲	دستکاری سود
۰/۰۰۰	۷/۱۱	۳۰	۰/۹۸۰	۳/۹۰	عدم گزارش اقلام راكد
۰/۰۰۰	۷/۱۲	۳۰	۰/۷۳۲	۳/۸۲	افشای ناکافی
۰/۰۰۰	۸/۳۲	۳۰	۰/۴۱۵	۳/۲۸	سهم پائین دستمزد خدمات حسابرسی
۰/۰۰۰	۹/۵۵	۳۰	۰/۷۶۰	۳/۴۳	حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها
۰/۰۰۰	۶/۲۱	۳۰	۰/۶۵۹	۳/۲۱	عدم طبقه بندی صحیح حسابها
۰/۰۰۰	۷/۳۵	۳۰	۰/۳۱۸	۳/۹۶	معاملات صوری
۰/۰۰۰	۹/۲۶	۳۰	۰/۷۲۱	۳/۳۲	سرمایه ای محاسبه کردن مخارج هزینه شده
۰/۰۰۰	۸/۲۳	۳۰	۰/۶۵۰	۳/۲۵	بیش نمایی درآمد و دارایی-ها

جدول ۳- رتبه بندی روشهای تقلب در صورتهای مالی با آزمون فریدمن در سطح معناداری ۰/۰۰۰

رتبه	میانگین رتبه	مولفه ها
سیزدهم	۱/۸۱	تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی
ششم	۲/۷۱	فشار سازمان بر حسابرس
دهم	۲/۱۸	واکنش نادرست حسابرس
هفتم	۲/۶۳	اجتناب مالیاتی
هشتم	۲/۳۴	وابسته بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایای مدیران به وضعیت مالی
پنجم	۲/۹۸	پنهان سازی معاملات
دوازدهم	۱/۹۲	ثبت دارایی های جعلی

رتبه	میانگین رتبه	مولفه ها
اول	۳/۹۵	دستکاری سود
یازدهم	۲	عدم گزارش اقلام راکد
دوم	۳/۸۳	افشای ناکافی
شانزدهم	۱/۲۳	سهم پائین دستمزد خدمات حسابرسی
سوم	۳/۲۱	حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها
چهاردهم	۱/۷۱	عدم طبقه بندی صحیح حسابها
نهم	۲/۲۱	معاملات صوری
پانزدهم	۱/۵۹	سرمایه ای محاسبه کردن مخارج هزینه شده
چهارم	۳/۱۱	بیش نمایی درآمد و دارایی-ها

و هزینه ها بوده که در این روش شرکتها به تحریف برآوردهای حسابداری پرداخته و سعی در کاهش بدهی ها و هزینه های خود دارند که این امر نیز جرم تلقی میگردد، این روش هم در کنار سایر روشها مورد استفاده شرکتها بوده و هر ساله نسبت به انجام آن اقدام می نمایند. در خصوص روش بیش نمایی درآمد و دارایی ها نیز می توان بیان داشت که شرکتها با زیاد نشان دادند درآمدها و دارایی خود در پی نشان دادن وضع مطلوب مالی در شرکت بوده که هدف آنها فریب افرادی است که قصد خرید سهام آنها را داشته اند که این مورد نیز در کشور ایران از روشهای پرکاربری تقلب بوده و به دلیل نبود نظارت کافی و مناسب همواره مورد استفاده شرکتها می باشد. همچنین پنهان سازی معاملات یکی از روشهای تقلب در صورتهای مالی بوده که هدف شرکت کم نشان دادن معاملات خود بوده که از این طریق می توانند کمتر مالیات داده و فرار مالیاتی داشته باشند. در خصوص تمایم روشهای تقلب می توان عنوان داشت که شرکتها دو گونه اهداف را دنبال می نمایند، هدف اول فروش سهام خود بوده و هدف دوم فرار مالیاتی و یا کاهش پرداخت مالیات را در نظر دارند که هر کدام از روش های مطرح شده می تواند به شرکتها در دستیابی به هر یک از اهداف فوق کمک نماید. نتایج بدست آمده از تحقیق نیز همسو و همراستا با تحقیقی است که در این تحقیق مورد توجه بوده اند و نتایج را تأیید می نمایند.

۷- نتیجه گیری

اظهار نظر مستقل درباره مطلوبیت صورتهای مالی و گزارش نتایج به افراد ذینفع هدف حرفه حسابرسی صورتهای مالی است که حسابرسی بتواند درباره این که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. حسابرسی

با توجه به نتایج بدست آمده از رتبه بندی آزمون فریدمن می توان بیان داشت که دستکاری سود با میانگین رتبه ۳/۹۵ بیشترین اهمیت را در روشهای تقلب در صورتهای مالی داشته و اکثر شرکتها از این روش جهت تقلب استفاده می نمایند همچنین با توجه به نظرات حسابرسان روشهای افشای ناکافی، حذف عمدی بدهی ها و هزینه ها، بیش نمایی یا کم نمایی درآمد و دارایی-ها و پنهان سازی معاملات هر کدام به ترتیب با میانگین رتبه (۳/۸۳)، (۳/۲۱)، (۳/۱۱) و (۲/۹۸) در میان روشهای شناخته شده تقلب در صورتهای مالی بیشتر مورد استفاده و توجه شرکتها می باشد. و سایر روشها نیز همانطور که در جدول ۳ مشخص می باشد در رتبه های بعدی قرار گرفته اند. در تبیین مهمترین روشهای تقلب در صورتهای مالی باید گفت که اگر سود دستکاری شود، بالاترین تخلف صورت گرفته است؛ زیرا معیار تصمیم گیری افراد برای خرید سهام، متکی بر سود شرکت مورد نظر است و بقیه عوامل، تعدیل کننده سود هستند؛ به عبارت دیگر هر اطلاعاتی که باعث گمراهی استفاده کننده از صورتهای مالی باشد، خواه مثبت و خواه منفی، تخلف محسوب می شود که نیازمند برخورد با اینگونه شرکتها بوده که ظاهراً به دلیل عدم برخورد قاطع شرکتها همچنان به این رویکرد توجه زیادی دارند. خیرگان معتقد بودند که این مساله در همه جای دنیا جرم مالی است و با مجازات زندان همراه است، اما در کشور ما خیر و اقدامی صورت نمی گیرد که باعث ایجاد انگیزه در تقلب خواهد شد. در خصوص افشای ناکافی اطلاعات مالی باید گفت که شرکتها موظف هستند که کلیه اطلاعاتی که مورد نیاز می باشد را افشا نمایند و در اختیار استفاده کنندگان قرار دهند. ولی شرکتها ایرانی به این امر توجه زیادی نداشته و سعی در گمراه نمودن افراد ثالث از طریق ارائه اطلاعات ناکافی یا ناقص را دارند. روش یبعدی که در رتبه سوم قرار گرفته است حذف عمدی بدهی ها

- * جعفری، روح اله (۱۳۹۴). رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکتها. فصلنامه پژوهشنامه مالیات. جلد ۲۳ شماره ۲۶. صص. ۱۰۹-۱۳۴
- * شفایی، ناصر؛ مجید رحیمیان و علیرضا فدایی (۱۳۹۵). تقلب در حسابداری و مسیولیت حسابرس در قبال تخلف، اولین کنفرانس بین المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران - سازمان مدیریت صنعتی، شرکت بین المللی کوشا.
- * سجادی، حسین (۱۳۹۵). شناسایی مصادیق خطر تقلب در صورت های مالی در ایران و ارزیابی روش های کشف آن. پایان نامه دکترای تخصصی. دانشگاه شهید چمران اهواز. دانشکده علوم اقتصادی
- * صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۹). توانایی نسبت های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجبیت. مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، ۱۶۳-۱۳۷.
- * فیل سرایی، مهدی؛ روح الله رحمانی زاده و حمیدرضا جغتایی (۱۳۹۵). تجزیه و تحلیل مثلث تقلب، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.
- * مهام، کیهان و ترابی، ابوالفضل. (۱۳۹۱). ارائه مدل رتبه بندی ریسک در تقلب گزارشگری مالی. همایش ملی جهاد اقتصادی (با تاکید بر تولید ملی، حمایت از کار و سرمایه ایرانی)، دانشگاه مازندران.
- * ناظمی، سلمان (۱۳۹۵). بررسی ابعاد گزارشگری مالی متقلبان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق.
- * Aghghaleh, S. F., Iskandar, T. M. and Mohamed, Z. M. (2014). Fraud Risk Factors of Fraud Triangle and the Likelihood of Fraud Occurrence: Evidence from Malaysia, *Information Management and Business Review*, Vol. 6, No. 1, pp. 1-7.
- * Dalnial, H., Kamaluddin, A., Mohd Sanusi, Z. and Syafiza Khairuddin K. (2014). Accountability in financial reporting: detecting fraudulent firms, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, No. 145, 61-69
- * Gupta, R. and Singh Gill, N. (2012). Prevention and Detection of Financial Statement Fraud – An Implementation of Data Mining Framework, *International Journal of Advanced Computer Science and Applications*, Vol. 3, No.8, PP.11-28.
- * Halbouni, S. S. (2015). The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The

باید الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی را رعایت کند، این الزامات اخلاقی مربوط به درستکاری بی طرفی، صلاحیت باید الزامات اخلاقی مرتبط با حسابرسی را رعایت کند، این الزامات اخلاقی مربوط به درستکاری بی طرفی صلاحیت و مراقبت حرفه ای رازداری، رفتار حرفه ای و اصول و ضوابط حرفه ای می باشند. در این تحقیق روشهای گوناگون تقلب در صورتهای مالی که شرکتهای مورد استفاده قرار می دهند شناسایی گردید و با توجه به نظرات حسابرسان مشخص شد که بیشتر شرکتهای ایرانی کدام یک از روشها را در صورتهای مالی خود بکار می برند. بعد بررسی اطلاعات جمع اوری شده حسابرسان معتقد بودند که دستکاری سوء، عدم افشای کافی، کاهش هزینه ها، بدهی ها، مخفی سازی معاملات و بیش نمایی درآمد ها بسیار مورد توجه می باشد و دلیل آن عدم برخورد با مسئولین شرکتهای یاد شده و اینکه تازمانی که قوانینی جهت برخورد با اینگونه تخلفات صورت نگیرد همواره این روشها مورد تاکید و استفاده شرکتهای بوده و نمی توان انتظار داشت که شرکتهای گزارشات مالی درست و شفافی جهت ذینفعان اعم از خریداران سهام، امور مالیاتی و ... ارائه دهد.

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین و زلّقی، حسن. (۱۳۹۲). کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشگری مالی متقلبان. مجله دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، ۱۴۵-۱۴۵.
- * پور حیدری، امید. بذرافشان، سعید (۱۳۹۰). اهمیت بسترهای خطر تقلب از دیدگاه حسابرسان مستقل. فصلنامه پژوهشهای حسابداری مالی. دوره ۳، شماره ۱۰. صص ۱-۲۶.
- * تابلی، مهدیه، ۱۳۹۵، تاثیر تقلب در صورتهای مالی بر ورشکستگی و زیان های اقتصادی، همایش بین المللی افق های نوین در علوم مدیریت و حسابداری، اقتصاد و کارآفرینی، تهران، انجمن افق نوین علم و فناوری،
- * جمالی، پیروز (۱۳۹۵). نگاهی بر اشتباهات با اهمیت صورتهای مالی کشف شده توسط حسابرسان، ششمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و سومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق
- * خواجهی، شکوفه، ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۶). بررسی تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر تقلب در صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مدیریت دارایی و تامین مالی. دوره ۶، شماره ۱. صص ۲۶-۳۸.

- Case of the United Arab Emirates (UAE), International Journal of Auditing, 117-130
- * Miorobok B., R. Verbo, R(2013). The Role of Auditor in the Prevention and Detection of Business Fraud, SAS No. 82, Western Criminology Review.
 - * Mohamed, N. and Handley, S. M. (2014). Financial statement fraud risk mechanisms and strategies: the case studies of Malaysian commercial companies, Procedia - Social and Behavioral Sciences, NO. 145, 321 – 329

یادداشت‌ها

- ¹ Auditing
- ² Cooking offices
- ³ The world's largest fraud investigation and detection community
- ⁴ Fraud
- ⁵ Mistake
- ⁶ Structure
- ⁷ Predictability
- ⁸ Mohammad & Handly
- ⁹ Aghghaleh & et al
- ¹⁰ Miorobok B., R. Verbo
- ¹¹ Gupta & et al