

رابطه بین مولفه های حسابرسی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب

احمد فیضی زاده

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۰۳

چکیده

در سالهای اخیر تقلب در شرکتها و در کشورهای مختلف هزینه های سنگینی را برعهده ذینفعان و سرمایه گذاران تحمیل نموده است . این موضوع در کشورهای پیشرفته صنعتی نظیر آمریکا ، کانادا ، انگلستان نیز کاملا مشهوده بوده و میزان تقلب در شرکتها بیش از چندین میلیارد دلار بوده و گزارشات کشف تقلب درصد بسیار ناچیزی از کل تقلبهای انجام شده را شامل می شود. موضوع تقلب در شرکتها در حال حاضر به مشکل بسیار بغرنج و جدی تبدیل شده است . در این راستا هدف تحقیق حاضر رابطه بین مولفه های حسابرسی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب بوده است . جامعه آماری کلیه مدیران ، روسا و کارشناسان سازمان حسابرسی می باشد و در حدود ۱۵۱ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند و روش گردآوری اطلاعات از طریق مصاحبه و پرسشنامه بوده است که روایی آن توسط نظرات خبرگان و پایایی محاسبه شده برابر با ۰/۸۱ بوده که نشان دهنده مناسب بودن ابزار گردآوری اطلاعات می باشد . همچنین وجود حاکمیت شرکتی (CORPORATE GOVERNANCE) در موسسات سبب نظارتی کنترلی ذینفعان نسبت به مدیران و اداره کنندگان شرکت گردیده است به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات از آزمون های پیرسون و رگرسیون چندگانه استفاده شد . نتایج نشان داد که ارتباط بین مولفه های حسابرسی صورتهای مالی (شفاف سازی ، کنترل های داخلی ، برنامه ریزی و سرپرستی و رفتار حرفه ای حسابرسی) با پیشگیری و کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد . همچنین بنا و به استناد شواهد مولفه های شفاف سازی مالی بیشترین قدرت پیش بینی را با ضریب (۰/۸۱۴) در پیشگیری و کشف تقلب دارد . وسایر مولفه ها به ترتیب کنترل های داخلی (۰/۸۴۲) رفتار حرفه ای حسابرس (۰/۶۶۲) و برنامه ریزی و سرپرستی (۰/۵۱۱) قدرت پیش بینی پیشگیری و کشف تقلب را دارا هستند. لازم به ذکر است این مقاله شامل فرضیات زیرمی باشد: وجود رابطه معنادار بین شفاف سازی صورتهای ، کنترلهای داخلی ، برنامه ریزی و سرپرستی ، رفتار حرفه ای و حسابرسی و پیشگیری و کشف تقلب وجود دارد.

واژه های کلیدی: حسابرسی، صورت های مالی ، پیشگیری و کشف تقلب.

۱- مقدمه

حسابرسی^۱ از ارکان فرایند پاسخگویی است زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و اتکاپذیر است و این اتکاپذیری اطلاعات لازمه بررسی آنها توسط اشخاص مستقل حسابرس مستقل از تهیه کننده اطلاعات می باشد در فرایند پاسخگویی حسابرسی از طریق اعتبار اطلاعات ارزش افزوده ایجاد می کند در واقع حسابرسان با بررسی های دقیق به اعتبار گزارشات مالی شرکت های مورد رسیدگی افزوده و استفاده کنندگان را در امر تصمیم گیری یاری می دهد. (نیک کارو همکاران، ۱۳۹۹). بعد از جنگ جهانی اول و رکود دهه ۱۹۳۰، طبقه جدیدی از سرمایه گذاران کوچک به وجود آمد. این طبقه، برعکس سهام داران سالهای گذشته که هر چند تعدادشان کم بود ولی ارتباط بسیار نزدیکی با شرکتهای تحت مالکیت خود داشتند، به آینده شرکت کمتر علاقه نشان داده و بیشتر به مقدار عایداتشان از سرمایه گذاری توجه داشتند. آنها اگر درمی یافتند که می توانند درجایی دیگر عایدات بیشتری از سرمایه خود به دست آورند به سرعت سرمایه خود را به آنجا منتقل می کردند. این تغییر رویه سرمایه گذاران باعث تغییر در توجه و تأکید بر صورت های مالی شد و به جای آنکه صورتهای مالی به عنوان مدارکی منعکس کننده مباشرت مدیران شرکت نسبت به منابع و سرمایه سهام داران شناخته شود، به مستندات جهت تصمیمات برای سرمایه گذاری تبدیل شد. در نتیجه، تمامی توجهات بر روی منصفانه بودن صورتهای مالی که وضعیت مالی و عملکرد شرکت را نشان می داد متمرکز شد. با انعکاس این تغییرات در شرایط محیطی اقتصادی-اجتماعی، اهداف حسابرسی از کشف تقلب و اشتباه، به سوی ارزیابی درست و منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی تغییر جهت داد. در پایان دهه ۱۹۶۰، کشف تقلب از مسئولیتهای مفروض حسابرسان تلقی نمی شد. (استیونس^۲، ۲۰۱۹). این موضوع به کمک نشریات حرفه ای آن زمان مطرح می شد. از جمله اظهار می شد که بررسیهای معمول حسابرسی عمدتاً "برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی طراحی شده و می توان به آن اتکا کرد. طی دوره ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰ به هر ترتیب، حرفه نقش حسابرسان را در کشف تقلب کاهش داد و تأکید کرد حسابرسان وظیفه جستجوی تقلب را ندارند و روش های حسابرسی برای این امر طراحی نشده است و به طور مشخص برای کشف خلافها قابل اتکا نیست (کرن^۳، ۲۰۱۹). با این حال، حرفه به حرکت در خط افزایش مسئولیت حسابرسان برای کشف

تقلب ادامه داد. از اوایل دهه ۱۹۹۰ در طرز تفکر صاحب نظران حسابرسی در مورد امر تقلب به تدریج تغییراتی به وجود آمد. این امر بیشتر تحت تأثیر افزایش حجم و تعداد تقلبات در شرکت ها و افزایش انتقادات از حسابرسان توسط سیاستمداران، دادگاه ها، روزنامه نگاران اقتصادی و عموم مردم به خاطر ناتوانی در آشکار کردن تقلبات عمده در شرکت ها و به طور کلی انکار مسئولیت کشف تقلب توسط حسابرسان بوده است. لازم به ذکر است این مقاله شامل فرضیات زیرمی باشد: وجود رابطه معنادار بین شفاف سازی صورتهای ، کنترل های داخلی، برنامه ریزی و سرپرستی ، رفتار حرفه ای و حسابرسی و پیشگیری و کشف تقلب وجود دارد

۲- مفهوم تقلب در صورت مالی

تقلب^۴ به اقدامات عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث اطلاق می شود که به ارائه نادرست صورت های مالی منجر شود. تقلب ممکن است دربرگیرنده موارد فوق باشد، دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک حسابداری یا سایر مدارک به منظور به دست آوردن مزایای مالی غیرحق و غیرقانونی، سوء استفاده از داراییها یا سرقت آنها (همکاران، ۱۳۹۹). ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک (روسون^۵، ۲۰۲۰). ثبت معاملات بدون مدارک مثبت (ولس^۶، ۲۰۱۹) به کارگیری نادرست رویه های حسابداری (کلس^۷، ۲۰۲۰) تعریفهای بسیاری برای تقلب وجود دارد، اما تعریف کلی و جامع آن چنین است: تقلب اصطلاحی عام و در برگیرنده همه توانایی های متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کارگیرد تا مزایایی را با ارائه نادرست اطلاعات به دیگران به دست آورد. به عبارت دیگر، تقلب اصطلاحی است که برای توصیف فرایند فریب دادن، اعتماد و نیرنگ برای به دست آوردن نوعی منفعت از شخص یا اشخاص دیگر که معمولاً نفع مالی است، به کار برده میشود. تقلب، با اشتباهات غیرعمدی بسیار تفاوت دارد. برای اینکه تقلب رخ دهد، شخص متقلب باید عمدتاً و از روی قصد برای به دست آوردن منفعت، دیگران را اغفال کند. (نادریان و همکاران، ۱۳۹۹). تحریف^۸ صورت های مالی می تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورتهای مالی می شود. اگر چه تقلب مفهوم گسترده ای دارد، اما برای مقاصد استانداردهای حسابرسی، حسابرس تقلب هایی را مد نظر

⁵ Rosen

⁶ Wells

⁷ Klass

⁸ Distortion

¹ Auditing

² Stevens

³ Crane

⁴ Fraud

عمدی تأکید بسیاری نمودند... گلین^۲ (۲۰۱۹) معتقد است اگر موسسات حسابرسی، کشف تقلب را به عنوان مرکز ثقل خدمات خود قرار ندهند، نه تنها با خطر از بین رفتن اعتبار خود روبرو خواهند بود بلکه بقای آنها، به خطر خواهد افتاد. ولکر و لی^۳ (۲۰۲۱) بیان میدارند که استفاده از روش پرس و جو در حسابرسی، نمیتواند توانایی حسابرسان را در کشف تقلب افزایش دهد؛ اما میتواند با ایجاد شک و تردید در حسابرسان، در فرایند کشف تقلب مفید باشد.

۳- وظیفه حسابرسان در کشف و گزارش تقلب

حسابرسی که کار حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد، مسئول کسب اطمینان معقول نسبت به عاری بودن صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است. حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد، به علت محدودیت های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی تحریفهای بااهمیت صورتهای مالی، کشف نشود. آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی، به طور خاص، در مورد تحریف ناشی از تقلب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از آنجا که تقلب ممکن است با انجام تمهیداتی چون جعل، ثبت نکردن عمده معاملات، یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرسان صورت گیرد که به طور ماهرانه و با دقت برای پنهان کردن آن طراحی شده است (جلالی و پیوندی، ۱۳۹۹)، خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب، بیشتر از خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از اشتباه است. هنگامی که چنین اقداماتی برای پنهان‌کاری با تبانی همراه باشد، کشف آن دشوارتر می‌شود. تبانی می‌تواند حسابرسان را به این نتیجه برساند که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. توانایی حسابرسان برای کشف تقلب به عواملی چون مهارت مرتکبین، دفعات و میزان دستکاری، گستردگی تبانی، اندازه نسبی هر یک از مبالغ دستکاری شده، و مراتب سازمانی افراد مشارکت کننده بستگی دارد. اگرچه حسابرسان ممکن است بتوانند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را مشخص کنند، اما به سختی می‌توانند مشخص کنند که آیا تحریف در حوزه‌های قضایای مثل برآوردهای حسابداری ناشی از تقلب بوده است یا ناشی از اشتباه. موضوع وظیفه حسابرسان راجع به تقلب در شرکتها، عامل عمده‌ای در فاصله انتظارات و عملکرد حسابرسان است. این تفاوت کلی بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و آنچه از

قرار می‌دهد که سبب تحریف بااهمیت صورتهای مالی می‌شود (شفایی و همکاران، ۱۴۰۰). دو نوع تحریف عمده به حسابرسان مربوط می‌شوند که یکی تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و دیگری تحریف های ناشی از سوء استفاده از داریی ها است. هر چند حسابرسان ممکن است مشکوک به وقوع تقلب شود و یا در موارد نادر، پی به وقوع تقلب ببرد، با این حال وی در مقامی نیست که به لحاظ قانونی حکم کند که آیا تقلبی واقعاً روی داده است یا خیر. داریی (۱۳۹۹) معتقد است که با کمی دقت در اخبار بخصوص در سالهای اخیر متوجه می‌شویم که تقلب و فساد مالی رشد چشمگیری پیدا کرده است. پرونده های موجود حاکی از این است که مدیران و کارکنانی که دچار این تخلفات شده و حتی به زندان هم رفته اند، متأسفانه این نگرش سنتی در جامعه و استفاده کنندگان صورتهای مالی هنوز هم وجود دارد که حسابرسان مسئول کشف و شناسایی تقلب و فساد می‌باشند و حتی برخی حسابرسان را بعنوان خط مقدم مبارزه با این موارد می‌دانند. در صورتیکه حرفه انتظارات دیگری را دارد و به آنها رهنمودهایی را ارائه می‌کند که بتوانند در رابطه با تحریف های با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان معقول دهند. زندگی و همکاران (۱۳۹۹) عنوان میدارند که نقش نوین حسابرسان و حسابداران رسمی نسبت به نقش سنتی آنان به شدت افزایش یافته و مسئولیت اجتماعی حسابداران رسمی در جوامع، رفاه اجتماعی همجان مورد تأکید می‌باشد. بنابراین حسابرسان باید حسابرسی را تا حد امکان (بیش از پیش) با نگرش تردید حرفه ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه ریزی و اجرا کنند که همواره شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شود. نیک کار و همکاران (۱۳۹۹) معتقدند که تدوین بیانیه شماره ۹۹ حسابرسی در سال ۲۰۱۹ توسط هیات معیار حسابرسی آمریکا و جایگزینی آن با بیانیه شماره ۸۲ آغازگر تجدید نظر اساسی در بیانیه ها و استانداردهای حسابرسی مربوط به تقلب در سراسر دنیا بود. حرفه حسابرسی به دلیل مسئولیت اجتماعی خویش همواره کانون توجهات ذینفعان بوده است. شفایی و همکاران (۱۳۹۹) عنوان میدارند که در صورت واکنش نادرست حسابرسان 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 می‌آورد. آسیتو و همکاران^۱ (۲۰۲۰) بر لزوم توجه به ماهیت کمی و کیفی اهمیت، جهت کشف و افشای تحریف های

³ Welker & Lee

¹ ASStive & et al

² Glynn

و فریب‌آمیز باشد (چه آگاهانه و چه از روی بیدقتی)، جرم تلقی می‌شود.

نیاز به حفظ سطح بالایی از اعتماد دو جانبه و همکاری بین واحدهای مورد حسابرسی و حسابرسان، مسائل زیادی را در گزارش‌تقلب برای حسابرسان ایجاد می‌کند. در رابطه با سوءظن یا تقلب کشف‌شده یک فرد، گزارش حسابرس به مدیریت، هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی ممکن است حسابرسان را در ذهن کنارکنان شرکت به‌عنوان جاسوس جلوه دهد و باعث بی‌اعتمادی و قطع همکاری آنها شود. به‌همین ترتیب اگر حسابرسان موارد سوءظن یا تقلب کشف‌شده را بدون اطلاع شرکت به مراجع قانونی گزارش کنند، ممکن است شخصیت حرفه‌ای ایشان آسیب ببیند.

۳-۱- مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. این موضوع مهم است که مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری، بر پیشگیری از تقلب (که می‌تواند فرصتهای وقوع تقلب را کاهش دهد) و عوامل بازدارنده تقلب (که می‌تواند به دلیل احتمال کشف تقلب و تنبیه، انگیزه ارتکاب تقلب توسط افراد را کاهش دهد) تأکید زیادی کنند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۹). این تأکید متضمن پایبندی به ترویج فرهنگ درستکاری و رفتار اخلاقی است که می‌تواند از طریق نظارت فعالانه ارکان راهبری واحد تجاری تقویت شود. نظارت ارکان راهبری، شامل در نظر گرفتن احتمال زیر پاگذاری کنترلها یا اعمال نفوذ نامناسب به شیوه‌های دیگر در فرایند گزارشگری مالی، نظیر تلاشهای مدیران اجرایی در زمینه مدیریت سود به منظور تحت تأثیر قراردادن برداشت تحلیلگران از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، می‌باشد.

۳-۲- روشهای حسابرسی برای شناخت خطرات تقلب

بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی بیان می‌کند: "حسابرسان باید هنگام کسب اطلاعات درباره واحد مورد رسیدگی و محیط پیرامون آن، در مورد این که آیا اطلاعات کسب شده نمایانگر وجود یک یا چند عامل تقلب است یا خیر، بررسیهای لازم را به‌عمل آورند". در عمل، به‌کارگیری بیانیه شماره ۲۲ استانداردهای حسابرسی، «برنامه‌ریزی و سرپرستی» در ارتباط با برنامه‌ریزی حسابرسی و بیانیه شماره ۵۵ استانداردهای حسابرسی، «ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی صورتهای مالی» در ارتباط با کنترلهای داخلی و سایر بخشهای بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی، باید حسابرسان را قادر سازد تا انواع وسیعی از خطرات تقلب مربوط

حسابرسان دریافت می‌دارد آشکار است. این موضوع همواره و به‌صورت بحثهای پرشور در چرخه حسابرسی مطرح است. برخی اعضای حرفه بحث مسئولیتی را مطرح می‌کنند و برخی آن را محدودتر می‌دانند. سؤال مهم این است که چرا در مورد مسئولیت حسابرسان در کشف و گزارشدهی تقلب، نظرات و انتظارات متفاوت است؟ عوامل در دو گروه اصلی زیر قرار می‌گیرند:

- آنهایی که به حسابرسی مستقل گرایش بیشتری دارند، به طیف محدودی از مسئولیتهای حسابرسان در کشف و گزارشدهی تمایل نشان می‌دهند.
 - آنهایی که به انتظارات جامعه گرایش بیشتری دارند، به گسترش مسئولیتهای حسابرسان تمایل نشان می‌دهند.
- به‌هرحال طی سالهای اخیر اگر چه حرفه حسابرسی تلاش زیادی در جهت محدودیت ظرفیت قانونی حسابرس در کشف تقلب از خود نشان داده است، اما به‌طور همزمان، برخی از مؤسسات حسابرسی بین‌المللی توانایی خود را در جهت ارائه خدمات خاص در کشف تقلب افزون برانجام حسابرسی عادی، افزایش داده‌اند. به‌نظر می‌رسد تکنیک و تخصص کشف تقلب در مؤسسات حسابرسی موجود است اما به‌جای اینکه در جهت ارضای انتظارات جامعه در کشف تقلب و در جریان انجام یک حسابرسی عادی استفاده شود، حسابرسان این امر را به‌عنوان خدمتی اضافی به مدیران عرضه می‌کنند. وظیفه کشف تقلب در قالب خدمتی به مدیران، به‌جای بررسی خود مدیران، رو به افزایش است. این موضوع سئوالات زیادی را در رابطه با افرادی که حسابرسی برای آنها انجام می‌شود مطرح می‌کند (آقا خانی، ۱۴۰۰). در عمل، سهامداران وظیفه قانونی خود در انتخاب حسابرسان را به هیئت‌مدیره واگذار کرده‌اند که هیئت‌مدیره میزان حق‌الزحمه حسابرس را نیز تعیین می‌کند. با توجه به اینکه انتخاب و پرداخت حق‌الزحمه به حسابرسان در کنترل مدیران است، دور از انتظار نیست که حسابرسان بیشتر به مدیران توجه داشته باشند تا سهامداران. علاوه بر آن، ماهیت حسابرسی، اتکا به همکاری و درستی مدیران شرکت است. جدا از تأثیر مدیریت بر مواردی که کار دسترسی حسابرس به اسناد و مدارک حسابداری و تحقیقات از کارکنان را تسهیل می‌کند، اکثر شواهد حسابرسی، به تمایل مدیران جهت تامین اطلاعات و پاسخگویی کامل و صادقانه به تحقیقات حسابرسان بستگی دارد. بدون همکاری مدیریت و صحت عمل آن، دستیابی به حسابرسی اثربخش، اگر نگوئیم غیرممکن، کاملاً دشوار است. اهمیت اظهارات مدیران برای انجام موفقیت‌آمیز حسابرسی امری بدیهی است؛ مثلاً در قوانین انگلستان هرگونه اظهاریه مدیران (کتبی یا شفاهی) که حسابرسان شرکت را در حیطه‌های مشخص گمراه کند یا تقلبی

طراحی آزمونهای حسابرسی در کمک به حسابرسان برای شناخت خطرات تعجب آور نخواهد بود.

مرتبط ساختن روشهای حسابرسی با خطرات شناسایی شده ناشی از تقلب. بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی به منظور کمک به حسابرسان رهنمودهایی را در زمینه نحوه برخورد با خطرات شناسایی شده، ارائه کرده است. (گرایلی و همکاران، ۱۳۹۹). اگر سه جزء مثلث تقلب را به خاطر داشته باشیم هر جا که هر سه جزء با هم ظاهر شوند، معمولاً در آنجا خطر ارائه نادرست با اهمیت ناشی از تقلب بیشتر است. حسابرسان باید بصیرت، قضاوت و تجربه خود را برای یافتن الگوها و خصوصیت‌های مشترک در خطرات تقلب شناسایی شده، به کار گیرند. استاندارد جدید به حسابرسان یادآوری می‌کند که مشاهده نشدن یکی از اجزای مثلث تقلب، تضمین‌کننده نبود تقلب نیست. به عبارت دیگر، حسابرسانی که تنها به شناخت انگیزه‌ها و فرصت می‌پردازند، ممکن است به دلیل بی‌توجهی به گرایشها یا توجیهاتی که منجر به تقلب شده، در پیگیری موضوع باشکست مواجه شوند (چاهخویی نژاد، ۱۴۰۰). همچنین موارد فوق به فهم اینکه آیا خطر شناسایی شده با حسابها و یا معاملات خاص یا صورتهای مالی در کل مرتبط است یا خیر، کمک می‌کند. چنانچه حسابرس بتواند خطر شناسایی شده را با حساب خاص (یا صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه کلی) مرتبط سازد، خواهد توانست روشهای بسیار مؤثری را طراحی و اجرا کند. حسابرس هنگام ارزیابی اطلاعات مربوط به خطر بالقوه تقلب باید نوع، اهمیت، احتمال و فراگیر بودن خطر را مورد بررسی قرار دهد.

۴-نگاهی به وضعیت ایران

در ایران موضوع تقلب، اختلاس و اعمال غیرقانونی از دیرباز مطرح و مورد توجه قانونگذاران بوده است. در قانون تجارت ایران، مسئولیت درستی و به موقع بودن صورتهای مالی از مسئولیت‌های هیئت‌مدیره شرکت (ماده ۲۳۲)، و اظهارنظر نسبت به درستی صورتهای مالی و گزارش هر نوع تخلف، تقصیر یا جرم از وظایف بازرسی (ماده ۱۴۸) و توزیع سود موهوم (ماده ۲۵۸) و استفاده مستقیم یا غیرمستقیم اموال یا اعتبارات شرکت (ماده ۲۶۹) جرم تلقی شده است. استانداردهای حسابرسی نیز که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا شده، در بخشهای ۲۴ و ۲۵ به تقلب، اشتباه و عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی پرداخته است (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۸). طبق استانداردهای حسابرسی، موارد بالا، به دو گونه بر صورتهای مالی تأثیر

به فشارها، انگیزه‌ها و فرصتها را شناسایی کنند. در مورد عوامل خطر تقلب مرتبط با نگرش و توجیه، حسابرسان ممکن است نتوانند با قطعیت و یقین به عقاید و اصول اخلاقی افراد پی ببرند. با این حال، در طول کار حسابرسی، حسابرسان ممکن است نسبت به وضعیت‌هایی آگاهی یابند که حاکی از امکان وجود نگرش یا توانایی برای توجیه باشد و آنها را به عنوان خطر تقلب مدنظر قرار دهند. به عنوان مثال تلاشهای مکرر مدیریت برای توجیه اندک بودن سود، به کارگیری نامناسب رویه‌های حسابداری و روابط تیره با حسابرسان قبلی خطرات مرتبط با گزارشگری مالی متقلبانه شمرده می‌شوند. بیانیه جدید، حسابرسان را ملزم کرده سایر اطلاعاتی را که ممکن است آنها را در شناخت خطر ارائه نادرست ناشی از تقلب یاری نماید، مورد بررسی قرار دهند. این اطلاعات ممکن است در طول هر یک از مراحل زیر گردآوری شود: (باکستر^۱، ۲۰۲۱).

- جلسه طوفان مغزی اعضای گروه حسابرسی،
- پذیرش صاحبکار و ادامه همکاری با وی،
- بررسی اطلاعات مالی میان دوره‌ای،
- ارزیابی خطر ذاتی در سطح حسابها یا معاملات.

۳-۳- شناخت و ارزیابی خطرات تقلب

ترکیب مؤثر خطرات شناسایی شده، کلید طراحی آزمونهای اثربخش حسابرسی محسوب می‌شود. ترکیب عبارت است از تشکیل مجموعه‌ای کلی و مرتبط به هم از طریق کنارهم قراردادن اجزای جداگانه، این همان چیزی است که حسابرسان باید پس از شناخت خطرات انجام دهند. به عبارت دیگر، حسابرسان پس از شناخت خطرات، آنها را در کنار یکدیگر قرار داده و با هم ترکیب می‌کنند (سینگلتون، سینگلتون، ۲۰۱۷). هر چند که بیانیه شماره ۹۹ نیز همچون بیانیه قبلی حسابرسان را به ارزیابی خطر تقلب ملزم کرده است، اما یکی از مشکلات حسابرسان در زمینه تقلب با توجه به مندرجات استاندارد قبلی این بود که آنها اشتبهاً فکر می‌کردند که «ارزیابی» به معنی توصیف خطر در سطح بالا، متوسط یا پایین است. در بیانیه اخیر توضیحی در مورد اینکه «ارزیابی» چگونه باید تفسیر شود، وجود ندارد. ترکیب خطر، جزئی از این فرایند است که دو منتهی‌الیه این فرایند را به هم مرتبط می‌سازد. چنانچه ترکیب خطر از مراحل فرایند حذف شود و این زنجیره از هم بگسلد، دیگر هیچ رابطه‌ای با شناخت خطر برقرار نخواهد بود. هنگامی که ارتباط شناخت خطر و طراحی آزمونهای حسابرسی با یکدیگر قطع شود ناکارآمدی

² Singleton & Singleton

¹ Baxter

می‌گذارد: مستقیم (تأثیر آثار تقلب، اشتباه و اعمال غیرقانونی بر صورت‌های مالی) و غیرمستقیم (ارزیابی اثر اظهارات مدیریت در صورت کشف موارد تقلب، اعمال غیرقانونی و ...). از طرفی تقلبات و اعمال غیرقانونی را می‌توان به دو گروه دسته‌بندی کرد: مواردی که مدیران شرکت در آن مشارکت دارند و مواردی که در زیرمجموعه و بدنه هر سازمان ممکن است روی دهد. (تابلی، ۲۰۱۹). بدیهی است گروه اول از اهمیت بیشتری برخوردار است؛ از این رو حسابرس و بازرس قانونی باید تلاش بیشتری در جهت کشف آن به کار برد. بی‌شک موارد تقلب و اعمال غیرقانونی، مشخصاً با نیت پنهان‌ماندن انجام می‌شود، بنابراین انتظار نمی‌رود در جریان رسیدگی‌های معمولی کشف شود. بدین لحاظ، باید ابتدا واحدهایی را که ذاتاً ممکن است به دنبال این گونه شرایط باشند شناسایی کرد. گفته می‌شود، در شرایط زیر امکان برخورد با موارد تقلب و اعمال غیرقانونی بیشتر است:

- وجود مدیریت نادرست یا ناکارآمدان،
- وجود فشارهای غیرعادی درون و یا برون سازمانی،
- وجود معاملات غیرعادی،
- وجود دشواری درک شواهد توسط حسابرس.

درباره اشکالات موجود در مدیریتها می‌توان به مواردی چون تسلط یک مدیر یا گروهی کوچک از مدیران بر واحد مورد رسیدگی، وجود ساختار پیچیده و غیرضروری سازمان، کوتاهی در رفع نکات ضعف کنترل‌های داخلی، تغییرات زیاد در ترکیب اصلی مدیریت مالی و کمبود چشمگیر کارکنان امور مالی و تعویض مکرر مشاوران حقوقی و یا حسابرسان اشاره کرد. درباره شرایط غیرعادی درون یا برون سازمانی به مواردی چون صنعت رو به ضعف، کمبود سرمایه در گردش به دلیل کاهش سودآوری یا سرعت بیش از حد توسعه، کاهش شدید کیفیت سودآوری، نیاز واحد به روند فزاینده سودآوری برای پشتیبانی از قیمت سهام خود، سرمایه‌گذاری در صنایع یا محصولات که مشخصاً با تغییر فراوان روبه‌روست، اتکای بیش از حد واحد مورد رسیدگی بر یک یا تعداد اندکی محصول یا مشتری، فشارهای مالی وارد بر مدیران ارشد و فشار بر بخش مالی و حسابداری برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی در فرصتی بسیار کوتاه تأکید می‌شود. وجود معاملات غیرعادی، به‌ویژه در اواخر دوره مالی که اثر عمده‌ای بر سود دارد، وجود معاملات پیچیده یا نحوه عمل‌های پیچیده حسابداری، وجود معاملات با اشخاص وابسته و پرداخت‌های درخور توجه و بی‌تناسب بابت خدمات دریافتی، نمونه‌هایی از معاملات غیرعادی است. و بالاخره دشواری در کسب شواهد توسط حسابرس به موضوعاتی چون وجود مدارک ناکافی (برای مثال پرونده‌های ناقص، ثبت‌های تعدیلی فراوان، معاملات ثبت

شده خارج ازروال عادی و وجود مغایرات بین دفاتر کل و معین) (کدخدایی، ۱۳۹۹)، مستندسازی ناکافی معاملات (مانند نبود مجوز صحیح، در دسترس نبودن مدارک و ایجاد تغییرات یا جعل در تهیه اسناد، به‌ویژه در مورد معاملات عمده یا غیرعادی)، وجود اختلاف فراوان بین مدارک حسابداری و تأییدهای دریافتی از اشخاص ثالث، شواهد حسابرسی متناقض و تغییرات غیرقابل توجه در نسبت‌های عملیاتی و پاسخهای طفره‌آمیز یا غیرمنطقی مدیریت به پرس‌وجوهای جاری، می‌پردازد. افزون بر این در محیط‌های رایانه‌ای به مواردی چون ناتوانی در استخراج اطلاعات از پرونده‌های رایانه‌ای به دلیل نبود یا بهنگام نبود مستندات مربوط، وجود تغییرات زیاد در برنامه‌ها بدون مستندسازی، تصویب و آزمون و عدم توازن کلی عملیات رایانه‌ای و پایگاه‌های اطلاعاتی با حسابها، اشاره شده است. مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و سایر اعمال غیرمعمول با هیئت‌مدیره هر شرکت است و حسابرس و بازرس قانونی نیز خواه و ناخواه با آن درگیر می‌شود. برخوردی ریشه‌ای با تقلب مستلزم بررسی گسترده پیرامون انواع تقلب، متقلبان، آسیب‌دیدگان از تقلب، مسئولیت حسابرسان در تقلب‌های گذشته، لزوم حسابرسی‌های ویژه در کشف تقلبات و... و مشکلات سیستم‌های رایانه‌ای است که از حوصله این مقاله خارج است. به‌عنوان نقطه شروع به چند نکته در باره مقایسه حسابرسی مالی با حسابرسی ویژه برای کشف تقلب، اشاره می‌شود:

- حسابرسی ویژه برای کشف تقلب مشابه حسابرسی مالی نیست. اما تفاوت بیشتر در طرز تفکر است نه روش‌شناسی.
- حسابرسان درگیر در حسابرسی ویژه برای کشف تقلب مشابه حسابرسان درگیر در حسابرسی مالی نیستند. محور کار حسابرسان درگیر در کشف تقلب تأکید بر استثناها، موارد غیرمعمول، تخلفات حسابداری، و الگوهای رفتاری است نه اشتباهات و موارد حذف‌شده.
- مبنای آموزش در حسابرسی ویژه برای کشف تقلب تجربه است، نه کتابها و متون حسابرسی. آموزش در این زمینه مثل آن است که حسابرس مانند یک سارق فکر کند که ضعیف‌ترین حلقه در سیستم کنترل داخلی کدام است؟
- از دیدگاه حسابرسی مالی، تقلب، ارائه نادرست و عمدی رویدادهای مالی با اهمیت است. از دیدگاه حسابرسی تقلب، تقلب ارائه نادرست و عمدی رویدادهای مالی است.

که عملیات حسابرسی بایستی به گونه ای طراحی شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی "اطمینانی معقولی" بدست آید. با توجه به این که عامل اصلی در وقوع تقلب، انسا نها هستند، مطالعه ویژگی های شخصیتی و محیطی که زمینه ساز تقلب هستند، می تواند از راه حل های مفید برای پیشگیری از آن باشد. نیک کار و همکاران (۱۳۹۱) در مقاله ای با عنوان حسابرسی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب بیان داشتند که رفتاری های حرفه ای و شفاف سازی مالی از مهمترین ابزارهای جلوگیری از تقلبی در صورتهای مالی می باشد. زندگی و سید عزیزی (۱۳۹۱) در مقاله ای با عنوان حسابرسی صورتهای مالی و نقش آن در کشف، پیشگیری تقلب و فساد مالی بیان داشتند که نقش نوین حسابرسان و حسابداران رسمی نسبت به نقش سنتی آنان به شدت افزایش یافته و مسئولیت اجتماعی حسابداران رسمی در جوامع، رفاه اجتماعی همچنان مورد تأکید می باشد. بنابراین حسابرسان باید حسابرسی را تا حد امکان (بیش از پیش) با نگرش تردید حرفه ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه ریزی و اجرا کند که همواره شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شود. کرکوز و همکاران^۱ (۲۰۱۵) نمونه ای متشکل از ۳۸ شرکت متقلب و ۳۸ شرکت غیر متقلب و با استفاده از ۱۰ نسبت مالی به بررسی سودمندی درختهای تصمیم در کشف صورت های مالی متقلبانة پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از این بود که صورتهای مالی منتشره دربرگیرنده اطلاعات سودمندی برای کشف تقلب در گزارشگری مالی میباشند. همچنین، مدل شبکه باور بیزین عملکرد بهتری نسبت به مدل شبکه عصبی مصنوعی و درخت تصمیم داشت و خطای نوع اول در هر سه مدل کمینه بود. سپاتیس^۲ (۲۰۱۵) با نمونه ای متشکل از ۷۶ شرکت شامل ۳۸ شرکت متقلب و ۳۸ شرکت غیر متقلب، توانایی اطلاعات حسابداری در کشف گزارشگری مالی متقلبانة را مورد بررسی قرار داد. در مجموع، ده متغیر مالی به عنوان پیشبینی کننده های بالقوه تقلب در صورتهای مالی انتخاب شدند. نتایج حاصل از رگرسیون لجستیک گامبه گام حاکی از این بود که شرکت های با درصد بالایی موجودی کالا به فروش، نسبت بالا بدهی به کل داراییها، نسبت پایین سود خالص به کل داراییها، نسبت پایین سرمایه در گردش به کل داراییها و امتیاز پایین Z، با احتمال بیشتری صورتهای مالی خود را دستکاری میکنند. هوانگ و همکاران^۳ (۲۰۱۹) نمونه ای متشکل از ۱۴۴ شرکت شامل ۷۲

- تقلب با انگیزه های اقتصادی، خودخواهی، فکری (ایدئولوژیک)، ذهنی و روانی انجام می شود. از این موارد، انگیزه های اقتصادی از همه رایجتر است.
- تقلب، در برگیرنده نظریه های ساختار یافته انگیزش، فرصت و نفع مادی است.
- تقلب در محیط حسابداری رایانه ای می تواند در هر یک از مراحل پردازش- ورودی یا درونداد، میانداد و خروجی یا برونداد-انجام شود. تقلبهای مرحله ورودی (ورود اطلاعات نادرست یا متقلبانة) ازبقیه رایجتر است.
- رایجترین زمینه های تقلب در کارکنان سطح پایین، موارد پرداخت (بدهیها، حقوق و ادعاهای مربوط به هزینه ها و مزایا) است.
- رایجترین زمینه های تقلب در سطوح بالای مدیران، هموارسازی سود (به تعویق انداختن هزینه ها، ثبت زود هنگام فروش و ارزیابی بیش از واقع موجودیها) است.
- تقلبهای نوع حسابداری اغلب از نبود کنترلها، نه ضعف آن، سرچشمه می گیرد.
- رویدادهای متقلبانة به صورت تصاعدی رشد نمی یابند، اما زیان ناشی از آنها چنین است.
- تقلبهای حسابداری اغلب برحسب اتفاق کشف می شود نه بر پایه اهداف یا طراحی حسابرسی. بالغ بر ۹۰ درصد تقلبهای مالی برحسب اتفاق کشف می شوند.
- پیشگیری تقلب منوط به اعمال کنترلهای مناسب و محیط کاری است که در آن برای درستکاری کارکنان و روابط عادلانه میان آنها ارزش قائل می شود.

۵- پیشینه تحقیق انجام شده

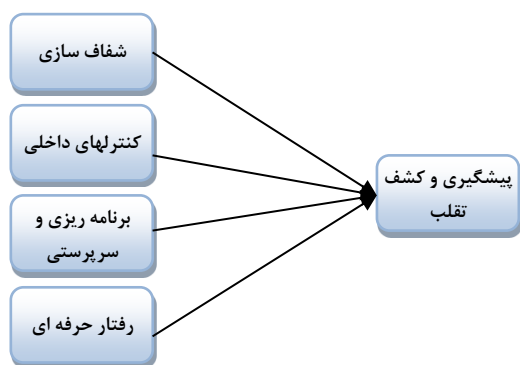
خواجهی و ابراهیمی (۱۳۹۹) در مقاله ای با عنوان مدلسازی متغیرهای اثرگذار برای کشف تقلب در صورتهای مالی بیان داشتند که نتایج حاصل از انتخاب ویژگی به روش مبتنی بر همبستگی حاکی از سودمندی متغیرهای نسبت پوشش بهره، نسبت حسابهای دریافتی به کل داراییها، نسبت موجودی کالا به فروش خالص، نسبت نقدی، لگاریتم طبیعی فروش، نسبت سود خالص به فروش و نسبت جمع داراییهای جاری به کل داراییها برای کشف تقلب بود. ظهیر و غفاری (۱۴۰۰) در مقاله ای با عنوان نقش حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب در صورتهای مالی بیان داشتند که گزارشگری تقلب طبق استانداردهای حسابرسی به عهده حسابرسی است بدین گونه

³ Huang & et al

¹ Kirkos & et al

² Spathis

کروناخ برابر بود با ۰/۷۹ که نشاندهنده پایایی مناسب است. جامعه آماری شامل کلیه مدیران و کارشناسان سازمان حسابرسی بوده است که تعداد آنها برابر بود با ۲۱۹ نفر، جهت تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد که برابر بود با ۱۴۰ نفر. کلیه تجزیه و تحلیل ها با آزمون پیروسون و رگرسیون چندگانه بوده است.



شکل ۱-مدل مفهومی رابطه بین متغیرها

۸- یافته‌ها

در این بخش به بررسی نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات خواهیم پرداخت که نتایج در جداول ۱ و ۲ قابل مشاهده می باشد. همانطور که دیده می شود (جدول ۱) کلیه ضرایب بدست آمده از آزمون پیروسون مثبت بوده و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین می توان بیان داشت که کلیه فرضیات پژوهش مورد تأیید واقع شده و بین کلیه مولفه های حسابرسی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب رابطه مثبت معناداری وجود دارد و فرضیات مورد تأیید قرار میگیرند. براساس نتایج ماتریس همبستگی میتوان از مدل رگرسیون برای به دست آوردن مدل و تعیین سهم هر یک از متغیرهای پیشبین در تبیین متغیر ملاک استفاده کرد. نتایج تحلیل واریانس رگرسیون چند متغیره خطی به روش گام به گام در جدول ۲ آمده است. با عنایت به آماره فیشر ۵۲/۶۵۷ و سطح معنیداری ۰/۰۰۰ میتوان گفت که مدل معنادار می باشد. همچنین با توجه به جدول ۳ می توان بیان داشت که شفاف سازی صورتهای مالی با ضریب ۰/۷۹۴ بیشترین قدرت پیش بینی در پیشگیری و کشف تقلب دارد. همچنین سایر متغیرها کنترل‌های داخلی با ضریب (۰/۷۳۲)، برنامه ریزی و سرپرستی (۰/۴۹۲) و رفتار حرفه ای حسابرس (۰/۵۶۱) به ترتیب دارای قدرت پیش بینی متغیر وابسته یعنی پیشگیری و کشف تقلب را دارند. بنابراین مدل رگرسیونی بدست آمده به شرح زیر می باشد:

شرکت متقلب و ۷۲ شرکت غیر متقلب، به ارائه مدلی مبتنی بر نگاشت خودسازمانده سلسله مراتبی در حال رشد رای کشف تقلب در گزارشگری مالی پرداختند. در مجموع ۲۴ متغیر مستقل برای انجام تحلیل ممیزی جهت تعیین ورودیهای مدل انتخاب شدند و نتایج حاصل از تحلیل ممیزی حاکی از این بود که اثرات ۲ متغیر از نظر آماری معنادار است. این متغیرها وضعیت یک شرکت را از جنبه های سودآوری، نقدینگی، ساختار مالی، دسترسی به وجه نقد، درماندگی مالی و حاکمیت شرکتی اندازه گیری میکنند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر عملکرد مناسب مدل پیشنهادی برای کشف گزارشگری مالی متقلبانه بود. دانیال و همکاران (۲۰۱۶) با نمونه ای متشکل از ۶۲ شرکت متقلب و ۶۲ شرکت غیر متقلب پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی به بررسی سودمندی متغیرهای مالی در کشف شرکتهای متقلب طی سال های ۲۰۱۱-۲۰۰۱ پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که تفاوت معناداری بین میانگین نسبتهای کل بدهی به کل حقوق صاحبان سهام و حسابهای دریافتی به فروش در شرکتهای متقلب و شرکتهای غیر متقلب وجود دارد. همچنین، امتیاز آلتمن که احتمال ورشکستگی را اندازه گیری میکند از اهمیت زیادی در کشف گزارشگری مالی متقلبانه برخوردار است.

۶- فرضیه های پژوهش

- با توجه به ادبیات تحقیق ۴ فرضیه تدوین شد که عبارتند از:
- ۱) بین شفاف سازی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.
 - ۲) بین کنترل‌های داخلی و پیشگیری و کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.
 - ۳) بین برنامه ریزی و سرپرستی و پیشگیری و کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.
 - ۴) بین رفتار حرفه ای حسابرس و پیشگیری کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.

۷- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نوع کاربردی و همبستگی می باشد. جهت گردآوری اطلاعات از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد که دارای ۲۴ گویه در ۴ بعد (شفاف سازی، کنترل‌های داخلی، برنامه ریزی و سرپرستی و رفتار حرفه ای حسابرس) می باشد. روایی پرسشنامه توسط خبرگان تأیید و پایایی آن با فرمول آلفای

¹ Danial & et al

تقلب = $41/0 + 414/0 + 794/0 + 732/0 + 492/561$ پیشگیری و کشف یافته های این پژوهش با یافته های پژوهش خواجهی و ابراهیمی (۱۳۹۶) سپاتیس (۲۰۱۹) که معتقدند شفاف سازی مالی بر پیشگیری تقلب موثر می باشد با یافته های فرضیه اول همسو بوده و همخوانی دارد. همچنین یافته های ظهیر و غفاری (۱۳۹۹) و زندی و سید عزیری (۱۳۹۹) که نشان دادند رفتار حسابرس بر کشف و پیشگیری از تقلب موثر بوده با یافته های فرضیه چهارم همسو است. بنابراین می توان بیان داشت که آنچه

که موجب تقلب می گردد ناشی از سند سازی و عدم افشای اطلاعات کامل در صورتهای مالی است چرا که سازمانها جهت همواره سازی سود و فرار مالیاتی سعی دارند سود خود را کم نشان داده و با سند سازی که همان تقلب می باشد به اهداف خود دست یابند از این رو می توان بیان نمود که کنترلهای داخلی، برنامه ریزی و سرپرستی نیز می تواند بر پیشگیری از تقلب موثر بوده و در صورت به وقوع پیوستن تقلب به کشف آن نیز دست یابد.

جدول ۱- نتایج آزمون پیرسون

فرضیه	متغیرها	ضریب پیرسون	سطح معناداری
اول	شفاف سازی صورتهای مالی و پیشگیری و کشف تقلب	۰.۴۸۹	۰/۰۰۰
دوم	کنترلهای داخلی و پیشگیری و کشف تقلب	۰.۵۸۱	۰/۰۰۰
سوم	برنامه ریزی و سرپرستی و پیشگیری و کشف تقلب	۰.۳۷۰	۰/۰۰۱
چهارم	رفتار حرفه ای حسابرس و پیشگیری کشف تقلب	۰.۵۴۴	۰/۰۰۲

جدول ۲- آنالیز واریانس رگرسیون مربوط به تعیین سهم متغیرهای پیشین

منابع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره فیشر	سطح معناداری
مدل رگرسیون	۱۱۷۳۰/۳۱	۵	۲۳۴۶/۰۶	۵۲/۶۵۷	۰/۰۰۰
باقی مانده	۱۰۴۲۵/۵۴	۱۳۴	۴۴/۵۵۴		
کل	۲۲۱۵۵/۸۵	۱۳۹		

جدول ۳- برآورد ضرایب رگرسیون

متغیرهای پیش بین	ضرایب استاندارد نشده	ضرایب استاندارد شده	سطح معناداری
مقدار ثابت	۴۱/۴۱۴	۰/۰۰۰
شفاف سازی صورتهای مالی	۰/۷۹۴	۰/۴۲۵	۰/۰۰۱
کنترلهای داخلی	۰/۷۳۲	۰/۳۸۲	۰/۰۰۰
برنامه ریزی و سرپرستی	۰/۴۹۲	۰/۳۴۴	۰/۰۰۰
رفتار حرفه ای حسابرس	۰/۵۶۱	۰/۲۴۹	۰/۰۰۰

۹- بحث و نتیجه گیری

هدف از حسابرسی کشف تقلب نیست ، بلکه تطابق دادن صورتهای مالی با اصول و درست بودن آنها میباشد حال در این بین امکان دارد، زمانی که حسابرس به صورت رندوم یا هر نوع از انواع رسیدگیها مسئول پیگیری صورتهای مالی شرکتی باشد، شاهد تقلباتی باشد که باید افشاء شود و یا تصحیح گردد. کشف نشدن تقلب در یک شرکت ممکن است به عنوان ارائه خدمات مناسب به مدیران تلقی شود. کشف تقلب توسط مدیران واحد حسابرسی شونده، هشدار برای حسابرسان در زمینه وجود خطر (ریسک) در عملیات شرکت تلقی می شود. بررسی ها نشان داد که مسئولیت حسابرسان در مورد

کشف و گزارشگری تقلب بحثی جدی است و به سادگی حل نمی شود. ضروری است روشن بینی بیشتری در مورد انتظاری که از حسابرسان می رود و تعهدات بیشتر حرفه در پاسخگویی به تعیین انتظارات واقع بینانه جامعه به کار رود. حسابرسان با مشکلات اساسی در مورد کشف و گزارشگری تقلب روبرویند. تقلب (بویژه از طرف مدیران) ممکن است به دقت پنهان شود. فرایند حسابرسی نیاز به اعتماد و همکاری متقابل بین حسابرس و مدیران دارد که ممکن است در صورت گزارش کردن در مورد تردید یا تقلبات کشف شده به وسیله حسابرسان، تنزل یابد. علاوه بر این، در جامعه توافقی همگانی در مورد حداقل میزان یا نوع تقلبی که معقول است حسابرس

کشف کند، وجود ندارد. با این حال حرفه حسابرسی تمایل دارد تا حد امکان و برای جلب رضایت و اعتبار جامعه از انتقادات جامعه و سیاستمداران پرهیز کند. بنابراین آنچه که نتایج این تحقیق نشان داد جهت کاهش تقلب و پیش گیری از آن باید به شفاف سازی صورتهای مالی، کنترل و نظارت، برنامه ریزی و سرپرستی و رفتار حرفه ای حسابرس توجه داشت چرا که هر یک به نوبه خود بر پدیده تقلب تاثیر داشته و می تواند اثرات مثبتی بر کاهش آن داشته باشد.

فهرست منابع

آقاخانی، المیرا (۱۳۹۴). مروری بر ادبیات کیفیت حسابرسی و تاثیر آن بر گذار شگرتی صورتهای مالی و کشف اشتباهات و تقلبات متداول، کنفرانس بین المللی پژوهشهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، استان بول، موسسه مدیران ایده پرداز پایتخت ایلینا، ابراهیمی، مجتبی؛ خراشادی؛ محمد. رضا پورمقدم فاطمه، قوی پنجه، اکرم (۱۳۹۹) واکاوی جامع عوامل موثر بر کشف تقلب در صورتهای مالی همراه با ارائه الگوی مفهومی، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان، امانی، علی، دوانی، غلامحسین (۱۳۹۸). فساد، تقلب، پولشویی و وظیفه حسابرسان. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۱۲. صص ۵۱-۷۶.

تابلی، مهدیه (۱۳۹۹). 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، دارایی، امید (۱۳۹۸). نقش حسابرسی در کشف تقلب، اشتباه و فساد مالی. اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت. دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور.

زندى، احمد، حاجى، سيدمحسن (۱۳۹۸). حسابرسی صورتهای مالی و نقش آن در کشف، پیشگیری تقلب و فساد مالی. اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت. دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور.

خواجوی، شکراله، ابراهیمی، مهرداد (۱۴۰۰). مدلسازی متغیرهای اثرگذار برای کشف تقلب در صورتهای مالی با استفاده از تکنیکهای داده کاوی. فصلنامه حسابداری مالی. سال نهم، شماره ۳۳. صص ۲۳-۵۰.

جلالی، فاطمه و پیوندی، سعیده (۱۳۹۹). رابطه بین تقلب در صورتهای مالی و معیارهای مالکیتی در حاکمیت

شرکتی، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد، بصورت الکترونیکی، موسسه بین المللی عالی علوم و فناوری حکیم عرفی شیراز، چاهخویی نژاد، ناهید (۱۳۹۸). بررسی اثرات چرخه ی عمر مدیریت تقلب حسابرسان بر کیفیت افشاء صورتهای مالی اساسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی، ساری، شرکت علمی پژوهشی و مشاوره ای آینده ساز، دانشگاه پیام نور نکا، شفایی، ناصر؛ رحیمیان، مجید و فدایی، علیرضا (۱۳۹۹). 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، گرایلی، مهدی؛ رشید آزاد، فاطمه؛ رحمانی نیا، زهره، امیری، فرزانه (۱۳۹۸) تکنیک های داده کاوی برای تشخیص و کشف تقلب صورتهای مالی، دومین همایش ملی حسابداری، مدیریت و اقتصاد ایران، بندر گز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر گز، کدخدایی، مژده (۱۴۰۰) تقلب در حسابرسی صورتهای مالی، چهارمین همایش سراسری سالانه دانشجویان حسابداری ایران، تهران، انجمن حسابداری ایران، مرکز آموزش عالی رجاء، ظهیر، مصطفی؛ غفاری؛ زهرا (۱۳۹۹). مروری اجمالی بر نقش حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب در صورتهای مالی، کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۴۰۰)، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، چاپ سوم، نادریان، محمدرضا، صفار، محمدجواد (۱۳۹۹)، مسیولیت حسابرسان در قبال تقلب. فصلنامه حسابرس، شماره ۱۳. صص ۴۰-۵۲.

نیک کار، بهزاد؛ برشد، عبدالحسین نظری، هیراد (۱۳۹۸) نقش حسابرسی صورت های مالی در پیشگیری، کشف تقلب و فساد مالی، همایش منطقه ای مباحث نوین در حسابداری، اهواز، آموزشکده فنی و حرفه ای سما واحد اهواز.

ASTive, M. P.Chen,N (2019), Technical Manager for the AICPA's Audit & Attest Standards, Basic Legal Concepts, <http://www.aicpa.org/pubs/jofa/Oct2014/index.htm>.

- Baxter W.T.(20۱9).A Milestone in Auditing, Accounting, Business, and Financial History, 9(2)Pp, 157-174.
- Crane A. (20۲۰) Questioning the Domain of the Business Ethics Curriculum, Journal of Business Ethics 54,No 4,Pp, 357- 369.
- Dalnial, H., A. Kamaluddin, Z.M. Sanusi, and K.S. Khairuddin, (201۹). Accountability in financial reporting: Detecting fraudulent firms. Procedia-Social and Behavioral Sciences, (145): Pp. 61-6
- Klass K.M.(201۹), Left in the Dark: Sarbanes-Oxley and Corporate Abuse of 401(k) Plan Blackout Periods, The Journal of Corporation Law, 29(4)Pp, 801-817.
- Glynn, M. P. (20۱۹), Technical Manager for the AICPA's Audit & Attest Standards, Basic Legal Concepts, <http://www.aicpa.Org/pubs/jofa/Oct20۲۰/index.htm>.
- Kirkos, E., C. Spathis, and Y. Manolopoulos. (2015). Data mining techniques for the detection of fraudulent financial statements. Expert Systems with Applications, (32): 995.Pp.–1003
- Huang, S.H., R.H. Tsaih, and F. Yu. (201۹). Topological pattern discovery and feature extraction for fraudulent financial Reporting. Expert Systems with Applications, (41): pp. 4360–4372
- Stevens, J.M(20۲۰). Symbolic or Substantive Document? The Influence of Ethics Codes on Financial Executives Decisions, Strategic Management, Journal 26,Pp 181-195.
- Singleton T.W., and A.J. Singleton, (20۱۹).Why Don't We Detect More Fraud? Journal of Corporate Accounting and Finance 18(4)Pp, 7-10.
- Spathis, C.T., (20۲۰). Detecting false financial statements using published data: Some evidence from Greece. Managerial Auditing Journal, (17).Pp 179–191
- Rosen L.S.,(20۲۰) CAP Forum on Forensic Accounting in the post-Enron World: Accounting and Auditing Education Reform, Canadian Accounting Perspectives 5(2):Pp, 275-279.
- Wells J.T.(20۱۹), New Approaches to Fraud Deterrence, Journal of Accountancy 197(2):Pp, 72- 76.
- Welker, R. B. & Lee, Chen. (20۱۹). the effect of audit inquiries on the ability to detect financial misrepresentations. Behavioral Research in Accounting (BRIA), 19, Pp161-178.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 59/ Autumn 2026

The Connection of the Components of Auditing Financial Statement and Fraud Prevention And detection

Ahmad Feizizadeh

Department of accounting, Faculty members, Azad Islamic University, North Branch, Tehran, Iran

Abstract

In recent years, fraud in companies and in different countries has imposed heavy costs on the beneficiaries and investors. This issue is evident in developed industrial countries such as the United States of America, Canada, and England. The amount of fraud in companies reaches above several billions of dollars. Fraud detection reports include a very small percentage of the total frauds. The issue of fraud in companies has now become a very complicated and serious problem. In this regard, the aim of the current research was the relationship between the components of auditing financial statements and fraud prevention and detection. The statistical population includes all the managers, heads and experts of the audit organization. Among them about 151 were selected as a statistical sample and the method of collecting information was through interviews and questionnaires. The validity was calculated by the opinions of experts and the reliability was equal to 0.81 that indicates appropriateness of the data collection tool. The existence of corporate governance in institutions has caused the stakeholders to monitor and control the managers and administrators of the company, as well. In order to analyze the information, Pearson and multiple regression tests were used. The results showed that the relationship between the components of the financial statement audit (clarification, internal controls, planning and supervision and auditor's professional behavior) has a significant relationship with fraud prevention and detection. Moreover, based on the evidence, financial transparency components have the highest predictive power with a coefficient of (0.814) in fraud prevention and detection. Other components, respectively; internal controls (0.842), auditor's professional behavior (0.662) and planning and supervision (0.511) have the power to predict fraud prevention and detection. It is worth mentioning that this article includes the following assumptions: there is a meaningful relationship between the clarification of statements, internal controls, planning, supervision, professional behavior, auditing, and fraud prevention and detection.

Keywords: audit, financial statements, fraud prevention and detection.