



بررسی آرای حسابرسان در مورد نقش آنان در پیشگیری، کشف و گزارش تقلب

نظام‌الدین رحیمیان^۱
راضیه حاجی حیدری^۲
آتنا خازن^۳

چکیده

امروزه مبارزه با تقلب، پیشگیری، کشف و گزارش تقلب شرکت‌ها، بیش از هر زمان دیگری، بدل به دغدغه جدیدی در دنیا شده است. هدف اصلی این پژوهش، بررسی آرای حسابرسان درباره مسئولیت‌های مربوط به پیشگیری، کشف و گزارش تقلب است. برای رسیدن به این اهداف، ابتدا از دانسته‌های آنان درباره تقلب پرسیده شده و سپس برداشت‌های حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌های آنان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب، مقایسه و بررسی می‌شود. در این پژوهش، آرای حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در راستای پاسخگویی به دو فرضیه ارائه و با هم مقایسه می‌شود. نمونه آماری، شامل ۹۹ نفر حسابرس داخلی و ۱۱۰ نفر حسابرس مستقل است که نحوه محاسبه آن از طریق فرمول کوکران در متن مقاله، مطرح شده است و اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان شرکت‌کننده در تحقیق به میزان متوسط از دانسته‌های خود درباره تقلب رضایت دارند و بین برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌های آنان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب، تفاوت معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: پیشگیری از تقلب، حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل، کشف تقلب، گزارش تقلب

JEL: M41, M42

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. norahimian@yahoo.com

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) Hajiheydari2020@yahoo.com

^۳ کارشناس ارشد حسابداری مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. Atena.khazen@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۰/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۸/۲۸

مقدمه

در سال‌های اخیر، از دغدغه‌های اصلی حرفه حسابرسی، آمار فزاینده‌ای است که درباره ارائه صورت‌های مالی متقلبانه^۱ منتشر شده است. امروزه، صورت‌های مالی گمراه‌کننده ارائه شده توسط مدیران شرکت‌ها، همراه با تقلب مالی پنهان شده در آن‌ها و مخدوش کردن چهره واقعیت در افشای اطلاعات شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی، موجب آسیب زدن به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان شده است. بنابراین پیشگیری^۲، جستجو و کشف^۳ تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها، بیش از هر زمان دیگری برای حسابرسان اهمیت یافته و در نتیجه آنان بیش از هر زمان دیگری خدمات پیشگیرانه یا واکنشی به تقلب در شرکت‌ها (اعم از سهامی خاص و عام و یا شرکت‌های دولتی یا غیردولتی) ارائه می‌کنند. پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که تقریباً همه سازمان‌ها به نوعی با تقلب دست به گریبانند و انواعی از آن، از سرقت ناچیز توسط کارکنان تا گزارشگری مالی متقلبانه را تجربه می‌کنند (هالبونی^۴، ۲۰۱۵).

آنچه در دنیای امروز اهمیت دارد وجود یا عدم وجود تقلب نیست؛ بلکه میزان مبارزه‌ای است که در دولت‌ها و سازمان‌ها با تقلب صورت می‌گیرد. در سال‌های اخیر واکنش افراد جامعه و ذینفعان نسبت به رسوایی‌های شرکت‌ها، موجب ایجاد تفکری شده است که سازمان‌ها نباید هیچ تقلبی را تحمل کنند. اصول راهبری مطلوب^۵، این اقتضا را دارد که هیأت‌مدیره یا ارکان نظارتی مشابه آن اطمینان یابند که در سازمان اعم از خصوصی یا وابسته به دولت، دستگاه‌های دولتی، سازمان‌های غیرانتفاعی، در هر اندازه یا صنعتی که باشند، رفتارهای مطلوب حرفه‌ای کاملاً رعایت می‌شود. اعمال مراقبت‌های لازم درباره موضوعات تقلب در هر زمان، حاوی پیام‌های روشنی برای افراد جامعه، ذینفعان و قانون‌گذاران درباره تلقی مدیریت و هیأت‌مدیره از خطرهای تقلب و نحوه واکنش سازمان‌ها به این مخاطرات است. (هاپوود، لینر و یانگ^۶، ۲۰۰۸).

نقش حسابرسان مستقل در کشف و گزارش^۷ تقلب در شرکت‌ها، موضوعی بحث‌انگیز است زیرا اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان متفاوت است و به همین سبب برای کاهش فاصله انتظارات از عملکرد

¹ Fraudulent Financial Statement

² Preventing

³ Detecting

⁴ Halbouni

⁵ Principles of Good Governance

⁶ Hopwood Leiner, and G.R. Young

⁷ Reporting

حسابرسی، بیشترین میزان همکاری ضرورت پیدا می‌کند. بررسی‌های متعدد نشان داده است در حالی که سیاستمداران، دادگاه‌ها، نشریات مالی و بسیاری دیگر، از حسابرسان، انتظار کشف و گزارش تقلب را دارند، حرفه حسابرسی به‌طور عمومی، مسئولیت‌های خود را در این زمینه کاهش داده و براین نکته تأکید می‌کند که کشف تقلب از مسئولیت‌های مدیران است و حسابرسی برای این نقش، برنامه‌ریزی نشده و غیرقابل اتکاست (نادریان و صفار، ۱۳۸۰).

بسیاری از تحقیقات خارجی (پتراسکو و تیانونوب^۱، ۲۰۱۴، لی، آلی و گلوک^۲، ۲۰۰۸، الین و هووارد^۳، ۲۰۰۵، دیزورت و هریسون^۴، ۲۰۰۷، صدیقی، ناسرین و لهما^۵، ۲۰۰۹) و تحقیقات داخلی (فروغی و ارجنگی، ۱۳۹۶، روخنده و چاوشی، ۱۳۹۶، رشیدی باغی، ۱۳۹۲، همت‌فر و پورکریم، ۱۳۸۹، وحیدی البیزی و حامدیان، ۱۳۸۸، حیدری تازه‌کند، ۱۳۸۴) به بررسی موضوع تقلب و حسابرسان داخلی یا حسابرسان مستقل پرداخته است.

لازم به‌ذکر است تاکنون پژوهشی برای بررسی آرای هر دو گروه حسابرسان مستقل و داخلی و مقایسه آرای آنان، انجام نشده است. هدف اصلی پژوهش فعلی، بررسی و تجزیه و تحلیل آرای حسابرسان داخلی و مستقل در مورد مسئولیت‌های آنان در موضوعات اساسی مربوط به تقلب است. برای رسیدن به این اهداف، ابتدا از دانسته‌های آنان درباره تقلب پرسیده شده و سپس برداشت‌های حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌های آنان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب، مقایسه و بررسی می‌شود. نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان شرکت‌کننده در تحقیق به میزان متوسط از دانسته‌های خود درباره تقلب رضایت دارند و بین برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌های آنان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب، تفاوت معناداری وجود دارد. در ادامه این پژوهش متشکل از بخش‌هایی شامل پیشینه تحقیق، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، پیشنهادات و منابع می‌باشد.

¹ Petrascu Tieanu

² Lee, Md Ali & Gloeck

³ Alleyne & Howard

⁴ Dezoort & Herison

⁵ Siddiqui, Nasreen, Lema

پیشینه تحقیق

تحقیقات داخلی

- مشهورالحسینی، حسین پور و روانان (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان «اهداف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) از دو دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان» اظهار داشتند گزارش حسابرسی تنها محصول اصلی حسابرسی مستقل و اساسی‌ترین ابزار ارتباطی است که حسابرس به وسیله آن نتیجه خدمات حسابرسی را برای مخاطبین خود ارسال می‌کند. از آن‌جا که گزارش حسابرسی با جنبه‌های اقتصادی زندگی بشر و منابع کمیاب سروکار دارد، نارسایی پیام‌های آن یا درک نادرست پیام‌ها می‌تواند به اتلاف و هدر رفتن بی‌انجامد. تحقیق حاضر به بررسی هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) از دو دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی می‌پردازد. روش آماری مناسب جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه، آزمون یومن ویتنی می‌باشد و برای اطمینان از پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ و برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده می‌شود. متغیر مستقل تحقیق همان هدف حسابرسی و متغیر وابسته، دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی است. جهت آزمون این فرضیه که می‌گوید دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان راجع به هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) متفاوت از یکدیگر است، از آزمون یومن ویتنی استفاده شده است که میانگین رتبه‌های پاسخ حسابرسان برابر با ۱۱۱ و میانگین رتبه پاسخ استفاده‌کنندگان برابر با ۱۰۳ است ولی این اختلاف در آزمون یومن ویتنی در هیچ سطحی معنی دار نشده است بنابراین می‌توان گفت که دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان راجع به هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) با هم متفاوت نیست و به عبارتی دو گروه راجع به هدف حسابرسی (اعتبار یا کشف تقلب) دیدگاه و نظر مشترکی دارند.
- فروغی و ارجنگی (۱۳۹۶)، در پژوهش «بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، به بررسی شکاف انتظارات حسابرسان، مدیران مالی و رؤسای شعب بانک‌ها در مورد وظیفه حسابرس در زمینه پیشگیری و کشف تقلب، می‌پردازند. این پژوهش، کاربردی و به روش توصیفی انجام شده و برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز آن از پرسشنامه استفاده شده است. بازه زمانی این پژوهش سال ۱۳۹۴ و ۱۳۹۳ بوده است. پرسشنامه‌ها شامل ۲۱۰ نمونه که به سه گروه شکاف منطقی و معقول، شکاف استاندارد ناکارآمد و شکاف عملکرد ناکارآمد تفکیک شده‌اند. همچنین پرسشنامه‌ها بین سه گروه پاسخ‌دهنده شامل مدیران مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسان مستقل و

رؤسای شعب بانک‌ها توزیع شد و در نهایت ۱۵۷ پرسشنامه جمع‌آوری گردید. داده‌های آماری حاصله به روش t دو گروه مستقل و آماره F جهت برابری واریانس‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان‌دهنده وجود شکاف انتظارات بین هر سه گروه در مورد وظیفه حسابرسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب، است. شکاف انتظارات تأیید شده به سه گروه شکاف معقول بودن، شکاف عملکرد ناکارا و شکاف استاندارد ناکارا تفکیک شده است.

- روخنده و چاوشی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «تقلب و مسئولیت حسابرسان در قبال کشف تقلب» اظهار داشتند به‌طور مشخص، اعضای حرفه بر این باورند که حسابرسان باید به بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت در مورد تقلب ملزم شوند و اظهارنظر درباره کفایت کنترل‌های داخلی، نقشی مؤثر در جلوگیری و کشف تقلب دارد. نتایج بررسی‌ها نشان داد مدیران شرکت‌ها باید در گزارش سالانه شرکت، اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی خود را بیان و حسابرسان در مورد آن اظهارنظر کنند. به‌دلیل مخالفت‌های شدید مدیران و حسابرسان، پیشنهاد گزارش‌دهی مدیران روی اثربخشی کنترل‌های داخلی کنار گذاشته شد و سیستم کنترل‌های داخلی به کنترل‌های داخلی مالی محدود شد. در نتیجه مدیران شرکت‌ها اکنون موظفند گزارش کنند که اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی مالی توسط ایشان بررسی می‌شود، بدون آنکه حسابرسان نظری در مورد آن اظهار کنند.

- رشیدی باغی (۱۳۹۲) پژوهشی با عنوان «تغییر مسئولیت حسابرسان در ارتباط با کشف تقلب: تفکیک کشف تقلب از حسابرسی» انجام داده است. هدف از این تحقیق بررسی تغییرها در مسئولیت حسابرسان در ارتباط با کشف تقلب است. نتایج بررسی‌ها نشان داد حسابرسان نسبت به پذیرش مسئولیت اضافی در رابطه با تقلب، ناراضی هستند. به‌رغم تلاش‌های صورت گرفته از سوی حرفه، حسابرسان، به‌طور کلی، در کشف تقلب ضعیف هستند. در نتیجه برای بهبود توانایی کشف تقلب حسابرسان، لازم است که رویه‌های قانونی و متخصصان کشف تقلب در تمام فعالیت‌های حسابرسی با هم ادغام شوند. برای هر فعالیت حسابرسی باید در گروه حسابرسی دست کم یک فرد به‌عنوان متخصص کشف تقلب وجود داشته باشد و در تمام طول فرایند حسابرسی، نه فقط زمانی که تقلب کشف شود، حضور داشته باشند.

- همت‌فر و پورکریم (۱۳۸۹)، در پژوهشی با عنوان «بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان درباره ویژگی‌های حسابرسان مستقل» بین آنچه جامعه از حسابرسان مستقل انتظار دارد و آنچه حسابرسان مستقل در حال حاضر انجام می‌دهند، فاصله‌هایی وجود دارد که به

آن «شکاف انتظارات» گویند. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی (مدیران و سهامداران) بوده که اطلاعات مورد نیاز از طریق ارسال پرسشنامه جمع‌آوری گردیده است. برای آزمون فرضیه پژوهش، از آزمون‌های دانکن، کروسکال والیس و تحلیل واریانس استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داده که بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل، شکاف معنی‌داری وجود دارد.

- وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸)، در مقاله‌ای با عنوان «برداشت حسابرسان از کارایی علایم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبان»، به بررسی تفاوت برداشت حسابرسان داخلی و مستقل در خصوص کارایی ۳۶ علامت خطر استاندارد حسابرسی شماره ۹۹، برای کشف گزارشگری مالی متقلبان پرداخته‌اند. نتایج بررسی نشان داد که تفاوت عمده‌ای در برداشت حسابرسان داخلی و مستقل وجود ندارد و از دیدگاه آن‌ها، مؤثرترین علامت خطر «نظارت ناکافی بر کنترل‌های داخلی با اهمیت» می‌باشد. هر دو گروه حسابرسان علایم خطر ناشی از «فرصت» را، مؤثرتر از علایم خطر ناشی از «نگرش و انگیزه» در کشف گزارشگری مالی متقلبان طبقه‌بندی می‌کنند. میزان تجربه و رده شغلی در برداشت حسابرسان داخلی نسبت به کارایی علایم خطر مؤثر بوده در حالی که این دو متغیر در مورد حسابرسان مستقل، اثربخش نبوده است.
- حیدری تازه‌کند (۱۳۸۴)، در پژوهشی به بررسی شکاف انتظارات در حسابرسی در رابطه با حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل (تقلبات، اشتباهات، ارزیابی تداوم فعالیت و ارزیابی کنترل‌های داخلی) پرداخت. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهند که انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی حسابرسان مستقل در زمینه تقلب، اشتباهات، ارزیابی تداوم فعالیت و کنترل‌های داخلی فراهم نشده و وجود شکاف انتظارات در حسابرسی تأیید می‌شود.

تحقیقات خارجی

- سوله، یوسف و بهادر (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «برداشت استفاده‌کنندگان از مسئولیت حسابرسان در پیشگیری، کشف تقلب و شکاف مورد انتظار در حسابرسی در کشور نیجریه (AEG)» نشان دادند، نقش حسابرسان در محیط تجاری امروز دارای اهمیت زیادی می‌باشد و به‌عنوان نتیجه جدایی مالکیت از کنترل سهامداران متعدد در شرکت‌ها تلقی می‌گردد. یکی از این زمینه‌ها دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از نقش حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب می‌باشد. در این

مقاله، برداشت استفاده‌کنندگان از مسئولیت حسابرسان در پیشگیری، کشف تقلب و شکاف مورد انتظار در حسابرسی در کشور نیجریه (AEG) بررسی می‌گردد. این پژوهش براساس ۲۰۰ نسخه پرسشنامه و در میان دانشگاهیان، حسابداران، سرمایه‌گذاران، سهامداران و بانکداران در ایالت کانو و جیگاوا ایالات کشور نیجریه، انجام شده است. علاوه بر این، سه فرضیه با استفاده از تحلیل واریانس یک‌طرفه (ANOVA) مورد ارزیابی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شکاف مورد انتظار در حسابرسی در کشور نیجریه (AEG) در زمینه پیشگیری، کشف تقلب، وجود دارد. با توجه به این، مقاله پیشنهاد می‌دهد که فعالیت‌های روشنگرانه مناسبی باید توسط قانونگذاران، حسابداران حرفه‌ای و سایر سهامداران، برای عموم، سرمایه‌گذاران عادی و سرمایه‌گذاران بالقوه در مورد عملکرد حسابرسی و مسئولیت حسابرس در مورد پیشگیری و کشف تقلب به‌منظور کاهش شکاف مورد انتظار در حسابرسی در کشور نیجریه (AEG) مورد استفاده قرار گیرد.

- محمد (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «نقش فرآیند حسابرسی در کشف تقلب مالی، نظرسنجی از حسابرسان در کشور عراق» به بررسی نقش حسابرسان و ساز و کار فرآیند حسابرسی پرداختند و از فرضیه پژوهش مبنی بر به وجود یک همبستگی میان نقش حسابرسان و فعالیت‌های غیراخلاقی، حمایت نمودند. همان‌طور که تخمین معادله رگرسیون حاکی از این است که افزایش کارایی حسابرس منجر به کاهش تقلب‌های مالی به میزان ۰,۰۹۹ می‌گردد و در جایی دیگر افزایش کارایی حسابرس منجر به کاهش تقلب‌های مالی به میزان ۰,۶۳۸ می‌گردد. در نهایت، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون اثبات‌کننده این فرضیه می‌باشد که تأثیر اخلاقی اقدامات حسابرسان میزان کارایی حسابرس را اندازه‌گیری می‌کند.
- پتراسکو و تیانونوب (۲۰۱۴)، پژوهشی با عنوان «نقش حسابرس داخلی در کشف و پیشگیری تقلب» انجام دادند. هدف آن‌ها نه تنها تبیین نقش حسابرسی داخلی در کشف تقلب‌های احتمالی، بلکه برجسته‌سازی اهمیت حسابرسی داخلی در جلوگیری از تقلب در هر واحد اقتصادی بود. علاوه بر این، پژوهش نشان‌دهنده مزایایی است که حسابرسی داخلی می‌تواند برای مدیریت واحد اقتصادی و شرکای آن به جامعه ارائه دهد. با توجه به این فرض که حسابرسان دشمن یک واحد نیستند، قضاوت در مورد تمام تصمیمات گرفته شده توسط مدیریت و اثربخشی فعالیت‌های آن را تضمین می‌کند و هدف آن، ایجاد ارزش افزوده است.

- لی، آلی و گلوک (۲۰۰۸)، در مقاله‌ای با عنوان «بررسی مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب در مالزی»، وظایف حسابرسان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب و سایر اعمال و خطاهای غیرقانونی را به‌عنوان یکی از بحث برانگیزترین مسائل در حسابرسی مطرح کردند. مقاله آنان گزارشی از یافته‌های نظرسنجی است که به بررسی برداشت استفاده‌کنندگان گزارش مالی از میزان تقلب در مالزی و درک آنان از مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و روش‌های حسابرسی مربوط، می‌پردازد. طبق یافته‌های پژوهش به‌طور گسترده، تصور نادرستی از هدف حسابرسی وجود دارد، چون سطح انتظارات پاسخ‌دهندگان، از وظایف حسابرسان در کشف و گزارش تقلب بسیار بالاتر از آنچه است که در قانون یا استانداردهای حسابرسی مطرح شده است. نتایج همچنین نشان داد که بدون شک، با توجه به وظیفه حسابرسان در کشف تقلب، شکاف میان برداشت پاسخ‌دهندگان و الزامات قانونی فعلی وجود دارد.
- الین و هووارد (۲۰۰۵)، در تحقیق خود با عنوان «مطالعه توضیحی درباره مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در باربادوس»، بررسی می‌کنند که چگونه حسابرسان و استفاده‌کنندگان، مسئولیت حسابرسان را در رابطه با کشف تقلب، ماهیت و گستردگی تقلب در کشور باربادوس و رویه‌های حسابرسی به‌کار رفته در کشور باربادوس از زمان انرون درک می‌کنند. جامعه آماری شامل ۴۳ پاسخگو (۱۹ حسابرسان و ۲۴ استفاده‌کننده) می‌شود که درخصوص آگاهی‌ها و تجربه‌های مرتبط با تقلب، با استفاده از رویکرد کمی و کیفی، مورد پیمایش قرار گرفتند. یافته‌ها نشان می‌دهد که شکاف مورد انتظار بسیار گسترده است، به‌گونه‌ای که حسابرسان احساس کردند که کشف تقلب جزو مسئولیت‌های مدیریت است، در حالی که استفاده‌کنندگان و مدیریت مخالف این نظر بودند. همچنین مشخص شد که تقلب، مسئله عمده‌ای در باربادوس نیست و شرکت‌هایی که حسابرسان داخلی دارند، نحوه کنترل‌ها و کمیته‌های حسابرسی مؤثر، به‌شکلی بهتر سازماندهی شده‌اند تا با پیشگیری و کشف تقلب سروکار داشته باشند.
- دیزورت و هریسون (۲۰۰۷)، در مطالعه تجربی خود تحت عنوان «اثرات انواع تقلب و فشار پاسخگویی بر مسئولیت کشف تقلب حسابرسان و عملکرد تبادل اندیشه»، بررسی می‌کنند که آیا حسابرسان، مسئولیت متفاوت خود برای کشف سه نوع تقلب حرفه‌ای (گزارشگری مالی متقلبانه، سوءاستفاده از دارایی‌ها، فساد) را درک می‌کنند. جامعه آماری این تحقیق شامل ۲۳۰ حسابرسان از دو مؤسسه حسابرسی بزرگ می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان مسئولیت درک‌شده بالایی را برای کشف تقلب صورت مالی نسبت به دو نوع دیگر تقلب حرفه‌ای گزارش می‌کنند.

این موضوع نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است آگاهی کامل از الزامات استانداردهای حسابرسی نداشته باشند زیرا استانداردها، حسابرسان را به داشتن مسئولیت مشابه برای کشف هر سه نوع تقلب حرفه‌ای، ملزم می‌کنند.

- صدیقی، ناسرین و لما (۲۰۰۹)، در پژوهشی تحت عنوان «شکاف انتظارات حسابرس و نقش آموزش حسابرس: در اقتصاد نوظهور»، به بررسی اثر آموزش حسابرس در کاهش شکاف انتظارات حسابرس در اقتصادهای نوظهور (بنگلادش) پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل حسابرسان، بانکداران و دانشجویان می‌باشد. آنان با تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست آمده، بیان کردند که آموزش حسابرسی به‌طور معنی‌داری، شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد.

مبانی نظری

تقلب

برای تقلب، در استانداردها، کتب، مقالات و نشریات حرفه‌ای و تخصصی تعاریف متعددی ارائه شده است. طبق تعریف ارائه شده در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۴۰، تقلب «عمل عمدی توسط یک یا چند نفر، از میان مدیران، افراد مسئول نظارت، کارکنان و یا اشخاص ثالث می‌باشد و شامل کاربرد اعمال فریبکارانه برای کسب مزیتی ناعادلانه و غیرقانونی است.» چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای (IPPF)^۱، تقلب را چنین تعریف می‌کند، «هرگونه عمل خلاف قانون که از طریق فریب دادن و پنهان‌کاری یا سوءاستفاده از اعتماد انجام گیرد». این‌گونه اعمال با خشونت یا اجبار فیزیکی انجام نمی‌شود. تقلب به‌دست افراد و سازمان‌ها صورت می‌گیرد تا در قبال آن پول، دارایی یا خدماتی را بدون پرداخت بهای آن کسب یا مزیت‌های فردی یا تجاری تحصیل کنند. بیانیه استانداردهای حسابرسی^۳ شماره ۸۲، تقلب را به دو دسته گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی‌ها (اختلاس) طبقه‌بندی می‌کند. گزارشگری مالی متقلبانه (تقلب مدیریت)، جایی اتفاق می‌افتد که مدیریت در جستجوی متورم کردن سودهای گزارش شده یا سایر دارایی‌ها از طریق بیش از اندازه گزارش کردن دارایی‌ها و درآمدها یا کمتر گزارش کردن هزینه‌ها و بدهی‌ها به‌منظور تحکیم صورت‌های

¹ International Auditing Standards (IAS) No. 240

² International Professional Practices Framework (IPPF)

³ Statement on Auditing Standards (SAS)

مالی است. سوءاستفاده از دارایی‌ها (تقلب کارکنان) جایی اتفاق می‌افتد که وجه نقد یا سایر اموال کارفرما را به سرقت می‌برند (سلیم، ۲۰۱۲)^۱.

تقلب در صورت‌های مالی یک بازی راهبردی میان مدیران و حسابرسان است. هر چه حسابرسان در روش‌های شناسایی تقلب قوی‌تر شوند و به‌نحوی اثربخش پرده از تقلب‌های مالی بردارند، مدیران هم آرام نمی‌نشینند و شیوه‌های جدیدی را برای تقلب برمی‌گزینند. از همین‌رو، حسابرسی تقلب مورد توجه خاص واقع می‌شود (بولو، صادقی، ۱۳۸۸). در این راستا، آموزش تقلب، معمولاً عاملی مهم در بازدارندگی تقلب است. آموزش می‌تواند انتظارات واحد تجاری از کارکنان درخصوص اجرای رویه‌های صحیح، استانداردهای ضروری در اجرای کنترل‌های داخلی و نقش کارکنان و مسئولیت‌های ایشان در گزارش موارد خلاف را پوشش دهد. کارکنان باید با منشور اخلاقی سازمان و رفتار اخلاقی مورد انتظار از آن‌ها آشنا باشند. کارکنان جدید نیز باید با اهداف و مأموریت‌های سازمان، ارزش‌ها و معیارهای اخلاقی، گونه‌های تقلب، مسئولیت کارکنان در اطلاع‌رسانی فعالیت‌های خلاف و متقابلانه و اقدامات بازدارنده تقلب آشنا شوند (صدیقی، ناسرین و لما، ۲۰۰۹).

گزارشگری تقلب توسط حسابرسان داخلی و مستقل

مقدمه گزارشگری تقلب، انجام بررسی‌های لازم است تا براساس آن اقدامات اصلاحی لازم صورت گیرد. بررسی‌ها، عموماً شامل بسیاری از وظایف مانند مصاحبه، شامل اشخاص ثالث بی‌طرف به‌عنوان شاهد، شاهدان معتبر، همدستان احتمالی توطئه‌گران، متهمان، گردآوری شواهد، شامل مستندات داخلی، مانند پرونده‌های کارکنان، مکالمات تلفنی ضبط شده داخلی، پرونده‌های رایانه‌ای و سایر ابزار الکترونیکی، پست الکترونیکی، مستندات و حساب‌های مالی، نوارهای دوربین ویدئو برای ایمنی و حفاظت، مستندات دستیابی به سیستم‌های فیزیکی و فناوری اطلاعات، مستندات خارجی، مانند مستندات و بایگانی‌های عمومی، اطلاعات مشتریان/تأمین‌کنندگان، گزارش‌های وسایل ارتباط جمعی، اطلاعات نگهداری شده توسط اشخاص ثالث، گزارش‌های کارآگاهان خصوصی، بررسی‌های کارشناسان رایانه‌ای، تجزیه و تحلیل شواهد، شامل بررسی مجدد و طبقه‌بندی اطلاعات گردآوری شده، تجزیه و تحلیل رایانه‌ای اطلاعات تدوین و آزمون فرضیات می‌باشد.

گروه حسابرسی باید یافته‌های خود را به شخص نظارت‌کننده بر رسیدگی‌ها مانند مدیریت ارشد، هیأت‌مدیره یا مشاور حقوقی ارائه کند. در مواقعی که مشاور حقوقی ناظر بر رسیدگی‌هاست، مشاور مزبور

¹ Salem

شکل مناسب گزارش را تعیین می‌کند. ماهیت و نحوه توزیع گزارش ممکن است تحت تأثیر اهداف حفاظت از امتیازات قانونی و جلوگیری از اظهارات تخریبی واقع شود. به دلایل مشابه، نقطه نظرهای مشاور حقوقی باید اخذ گردد قبل از آنکه فرد ناظر بر رسیدگی‌ها هرگونه بیانیه‌ای صادر نماید و یا مرادوات و مکاتباتی درباره رسیدگی‌ها انجام دهد. (رحیمیان، ۱۳۸۹: ۳۰-۱۳)

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دسته پژوهش‌های پیمایشی به‌شمار می‌رود. پرسشنامه تحقیق از چارچوب کلی پرسشنامه تحقیق فارل و فرانکو^۱ (۱۹۹۹) و الین و هوارد (۲۰۰۵) الهام گرفته و در بخش‌هایی دچار تغییر و اصلاحات گشته است. پرسشنامه متشکل از ۳ بخش است. بخش اول شامل اطلاعات شخصی است. بخش دوم شامل مواردی مبنی بر میزان آگاهی پاسخ‌دهندگان از تقلب و بخش سوم پرسش‌هایی درباره برداشت از نقش حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب است و در قالب ۲۹ سؤال مطرح شده است. پرسشنامه این پژوهش براساس مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای (خیلی زیاد ۵، زیاد ۴، متوسط ۳، کم ۲، خیلی کم ۱) تهیه شده است.

در این پژوهش، برای بررسی روایی پرسشنامه از رویکرد محتوایی استفاده شده است. در این رویکرد، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که پرسش‌های آزمون تا چه میزان معرف کل مجموعه یا حیطه‌ای از درون مایه یا محتوای آن مجموعه می‌باشد (حافظ‌نیا، ۱۳۸۷). به‌منظور ارزیابی روایی پرسشنامه و اطمینان از نبود هرگونه ابهامی در سؤالات، پرسشنامه، با نظر اساتید صاحب‌نظر اصلاح شد و پرسشنامه نهایی آماده توزیع گردید. همچنین، برای سنجش پایایی و قابلیت اعتماد پرسشنامه استفاده از آزمون کرونباخ آلفا شد. مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS، ۰/۷۳۱ به‌دست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است.

لازم به‌ذکر است چون نمونه پژوهش به‌طور تصادفی انتخاب شده و تعداد آن‌ها بالای ۳۰ نفر می‌باشد نمونه از توزیع نرمال برخوردار است و نیازی به انجام آزمون نرمال بودن نمونه نمی‌باشد. به‌دلیل نامشخص بودن تعداد جامعه آماری، تعداد نمونه لازم برای بررسی میدانی از فرمول کوکران به‌شکل زیر به‌دست می‌آید: d : خطای مطلق است که تقریباً برابر ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود. p : برابر ۰/۵ در نظر گرفته می‌شود تا اندازه‌ی نمونه حداکثر به‌دست آید. $q=1-p$ در این‌جا برابر ۰/۵ است. Z : صدک توزیع نرمال استاندارد که در این‌جا برابر ۱/۹۶ است، یعنی صدک نودم از توزیع نرمال

^۱ Farrell & Franco

استاندارد. با توجه به اینکه دسترسی به حسابرسان تمام مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان‌پذیر نیست، جامعه آماری براساس سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، افراد شاغل در حرفه حسابرسی که در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی عضو هستند، اعضای حقیقی عادی در انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان داخلی خبره، هستند. با توجه به مشخص نبودن حجم نمونه از فرمول مذکور استفاده شده است که برای هر دو جامعه به کار گرفته شده است:

$$n = \left[\frac{(1/96)^2 \times .5 \times .5 \times 268}{(268 - 1) \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5} \right] = \frac{217/3872}{2/5883} \approx 99$$

$$n = \left[\frac{(1/96)^2 \times .5 \times 0.9 \times 310}{(310 - 1) \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5} \right] = \frac{297/724}{2/6933} \approx 110$$

حجم نمونه نیز براساس حجم جامعه و با استفاده از فرمول کوکران ۹۹ نفر حسابرس داخلی و ۱۱۰ نفر حسابرس مستقل محاسبه شد. با استفاده از اعداد به دست آمده از فرمول‌های فوق نسبت به توزیع پرسشنامه‌ها به صورت کاغذی و الکترونیکی اقدام صورت گرفته است.

آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

با استفاده از آمار توصیفی، اطلاعات به دست آمده از سؤال‌های جمعیت‌شناختی و سنجه‌های مختلف پرسشنامه‌ها و اجزای آن تجزیه و تحلیل شدند. آماره‌های توصیفی سؤال‌های جمعیت‌شناختی در نگاره شماره (۱) درج شده است.

نگاره شماره ۱: آمار توصیفی

درصد	تعداد (نفر)	شرح	
۹۵/۷	۲۰۰	مرد	جنسیت
۲/۹	۶	زن	
۱/۴	۳	بدون پاسخ	
۱۰۰	۲۰۹	مجموع	
۹۳/۸	۱۹۶	حسابداری	تحصیلات
۱/۹	۴	حسابرسی	
۳/۳	۷	مدیریت و گرایش‌های آن	
۱/۰	۲	سایر	
۱۰۰	۲۰۹	مجموع	
۱۸/۷	۳۹	کمتر از ۱۰ سال	تجربه کاری
۴۴	۹۲	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	
۳۶/۴	۷۶	بیشتر از ۲۰ سال	
۱	۲	بدون پاسخ	
۱۰۰	۲۰۹	مجموع	
۲۵/۴	۵۳	مدیر حسابرسی	سمت فعلی
۶/۲	۱۳	مدیر ارشد حسابرسی	
۲۱/۱	۴۴	شریک مؤسسه حسابرسی	
۴۲/۱	۸۸	مدیر حسابرسی داخلی	
۵/۳	۱۱	حسابرسی داخلی خبره	
۱۰۰	۲۰۹	مجموع	

- براساس دستورالعمل اجرایی موضوع مواد ۲ و ۶ آیین‌نامه ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای وسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوبه ۳/۱۰ و ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی حسابداران، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب: کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر، شریک است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۸). در این پژوهش، بررسی آرای چنین افراد با تجربه کاری بالا موجب نمایش نمونه‌ای مناسب شده است همچنین بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد

نمونه آماری انتخاب شده، تصویر جامعی از حساب‌برسان مستقل و داخلی ایران را نشان می‌دهد و برای انجام پژوهش، مناسب و مطلوب هستند. حجم نمونه نیز براساس حجم جامعه و با استفاده از فرمول کوکران ۹۹ نفر حساب‌برس داخلی و ۱۱۰ نفر حساب‌برس مستقل محاسبه شد و نسبت به توزیع پرسشنامه‌ها به صورت الکترونیکی اقدام صورت گرفته است. از محدودیت‌های اصلی این تحقیق؛ عدم وجود پایگاه داده‌های مرتبط با تقلب در گزارشگری مالی و نیز عدم انتشار موارد و تقلب توسط نهادهای ذیربط در سازمان‌هایی از قبیل سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان بازرسی کل کشور و سایر نهادهای نظارتی است که بر روایی درونی تحقیقات تأثیر می‌گذارد.

یافته‌های پژوهش

در این قسمت به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود: این مقاله مشتمل بر دو فرضیه اصلی است:

فرضیه اول: حساب‌برسان از دانسته‌های خود درباره تقلب رضایت دارند.

فرضیه دوم: تفاوت معنی‌داری بین برداشت حساب‌برسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌های آنان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب وجود دارد.

آزمون فرضیه اول پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر «حساب‌برسان از دانسته‌های خود درباره تقلب رضایت دارند» در نگاره شماره (۲) نشان داده شده است. برای مقایسه میانگین داده‌های مربوط به یک متغیر با یک عدد ثابت از t تک گروهی استفاده می‌شود.

نگاره شماره ۲: آزمون t تک گروهی

خطای میانگین		خطای انحراف استاندارد		میانگین		تعداد	
۰,۰۴		۰,۶۸		۳,۶۳		۲۰۹	
اعتبار آزمون							
فاصله اطمینان ۰,۹۹٪		اختلاف میانگین	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	T بدست آمده		
کمینه	بیشینه						
۰,۵۴	۰,۷۲	۰,۶۳	۰,۰۱	۲۰۸	۱۳,۳۹		

براساس اطلاعات به دست آمده از نگراره سطح معنی داری آزمون (P-value) $0,01$ می باشد و همچنین خطای آزمون نیز $0,01$ می باشد و به دلیل این که سطح معنی داری آزمون و خطای آزمون با هم برابر است، دلیلی برای رد کردن H_1 وجود ندارد، در نتیجه با رد فرض H_0 در سطح معناداری $0,01$ با 99 درصد اطمینان می توان گفت حسابرسان از دانسته های خود درباره تقلب رضایت دارند. در ادامه سؤالات مرتبط با فرضیه اول تحقیق مبنی بر رضایت حسابرسان دانسته های خود درباره تقلب، در نگراره شماره (۳) مطرح شده است:

نگاره شماره ۳: میزان آگاهی از مباحث مربوط به تقلب

سؤالات (مستقل)	درصد رتبه بندی (خیلی کم)		درصد رتبه بندی (کم)		درصد رتبه بندی (متوسط)		درصد رتبه بندی (زیاد)		درصد رتبه بندی (خیلی زیاد)	
	مستقل	داخلی	مستقل	داخلی	مستقل	داخلی	مستقل	داخلی	مستقل	داخلی
۱- استانداردهای حسابرسی (به ویژه استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰)	۱/۸	۰	۴/۵	۰	۲۶/۴	۴۵/۵	۵۵/۵	۵۴/۵	۱۱/۸	۰
۲- مطالعه کتب مربوط به تقلب	۱/۸	۴	۲۲/۷	۳۶/۴	۴۳/۶	۲۸/۳	۳۰/۰	۳۱/۳	۱/۸	۰
۳- مطالعه مقالات حرفه ای و تخصصی مربوط به تقلب	۳/۶	۰	۱۰/۹	۲۱/۲	۴۴/۵	۴۲/۴	۳۷/۳	۳۶/۴	۳/۶	۰
۴- مراجعه به سایت های حرفه ای به ویژه انجمن بررسی کنندگان رسمی تقلب	۱۹/۱	۲۵/۳	۴۵/۵	۴۵/۵	۲۴/۵	۱۶/۲	۱۰/۰	۱۳/۱	۰/۹	۰
۵- حضور در همایش های با موضوع تقلب	۵/۵	۳۲/۳	۳۴/۵	۳۱/۳	۳۸/۲	۳۶/۴	۱۹/۱	۰	۲/۷	۰
۶- تجربه شخصی در مورد تقلب	۷/۳	۱	۱۲/۷	۲۷/۳	۴۰/۹	۲۵/۳	۳۰/۰	۳۷/۴	۹/۱	۹/۱
۷- سایر منابع	۱۰/۹	۰	۳۵/۵	۱۹/۲	۴۲/۷	۶۶/۷	۷/۳	۱۴/۱	۳/۶	۰
۸- چه میزان از دانسته های خود درباره تقلب رضایت دارید؟	۰	۰	۱۱/۸	۱۱/۱	۶۲/۷	۵۷/۶	۲۱/۸	۳۱/۳	۳/۶	۰

به طور میانگین مطالعه استانداردهای حسابرسی (به ویژه استاندارد حسابرسی ۲۴۰) بیشترین منبع مورد استفاده و مراجعه به سایت های حرفه ای به ویژه انجمن بررسی کنندگان رسمی تقلب (ACFE) کمترین منبع مورد استفاده است.

آزمون فرضیه دوم پژوهش

خلاصه اطلاعات به دست آمده از آزمون فرضیه دوم در نگاره شماره (۴) نشان داده شده است. برای مقایسه میانگین داده‌های مربوط به یک متغیر در گروه نمونه مستقل از t دو گروه مستقل استفاده می‌شود. در این آزمون برای این که فرضیه صفر (برابری میانگین‌ها) رد نشود، باید سطح معنی‌داری آماره t یعنی sig بالاتر از ۵ درصد باشد.

نگاره شماره ۴: آزمون فرضیه دوم

خطای میانگین		انحراف استاندارد		میانگین		تعداد		
۰,۰۲		۰,۲۹		۳,۳۷		۱۱۰		حسابرسان مستقل
۰,۰۲		۰,۲۲		۳,۵۴		۹۹		حسابرسان داخلی
بیشینه	کمینه	خطای میانگین	سطح معنی‌داری ۲	درجه آزادی	T بدست آمده	سطح معنی‌داری ۱	F بدست آمده	
-۰,۰۱	-۰,۱۵	۰,۰۳	۰,۰۱	۲۰۷	-۲,۳۶	۰,۰۰۲	۹,۹۹	فرض یکسان بودن واریانس‌ها
۰,۰۱	-۰,۱۵	۰,۰۳	۰,۰۱	۲۰۳,۵۰	-۲,۴۰			فرض یکسان نبودن واریانس‌ها

با توجه به اطلاعات به دست آمده، به دلیل اینکه در سطح اول سطح معنی‌داری، $۰/۰۲$ کمتر از $۰/۰۵$ است، فرض یکسان بودن واریانس‌ها رد می‌شود. همچنین مقدار $t = -۲,۳۶$ و مقدار سطح معنی‌داری $۰,۰۱$ را نشان می‌دهد که چون مقدار سطح معنی‌داری از $۰,۰۵$ کوچکتر است، فرض H_0 تأیید نمی‌گردد. بنابراین بین برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌هایشان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب تفاوت معناداری وجود دارد. در ادامه سؤالات مرتبط با فرضیه دوم تحقیق مبنی بر برداشت حسابرسان از نقش خود در پیشگیری، کشف و گزارشگری تقلب، در نگاره شماره (۵) مطرح شده است.

نگاره شماره (۵): برداشت از نقش حسابرسان در پیشگیری، کشف و گزارش تقلب

درصدگزینه ۵		درصدگزینه ۴		درصدگزینه ۳		درصدگزینه ۲		درصدگزینه ۱		سؤالات مربوط به برداشت از نقش حسابرسان در پیشگیری تقلب
دامی	مستقل	دامی	مستقل	دامی	مستقل	دامی	مستقل	دامی	مستقل	
۲۰/۱	۷/۲	۴۲/۴	۳۷/۳	۸/۲	۲۰/۹	۱۱/۱	۲۷/۳	۱۸/۲	۷/۳	۱- حسابرس باید فعالانه دنبال اعمال غیرقانونی باشد
۱۸/۱	۰	۱۴/۱	۱۸/۲	۵/۷	۱۴/۵	۲۶/۱	۳۸/۲	۳۶	۲۹/۱	۲- نقش حسابرس، پیشگیری از کلیه تقلبها است
۷/۱	۵/۵	۵۰/۵	۶۱/۸	۲۳/۲	۱۴/۵	۱۹/۲	۱۸/۲	۰	۰	۳- بررسی روابط کارکنان برای تشخیص خطر ابتلا به سوءاستفاده از دارایی
۴۹/۵	۲۲/۷	۵۰/۵	۶۷/۳	۰	۸/۲	۰	۱/۸	۰	۰	۴- بررسی کنترل‌های مورد استفاده شرکت برای جلوگیری یا تشخیص سرقت داراییها
۷/۱	۱۳/۶	۴۶/۴	۶۰/۰	۳۶/۴	۱۶/۴	۹/۱	۵/۵	۱	۴/۵	۵- پرسش از مدیریت برای تعیین چگونگی رسیدگی به خطر تقلب
سؤالات مربوط به برداشت از نقش حسابرسان در کشف تقلب										
۱۰/۱	۱/۸	۱۵/۲	۴۰/۰	۲۵/۳	۱۹/۱	۴۹/۴	۳۱/۸	۰	۷/۳	۱- حسابرسان باید به‌عنوان «ناظر» هنگام اجرای حسابرسی عمل کنند
۰	۸/۲	۴	۷۵/۵	۷۶/۸	۱۲/۷	۱۹/۲	۳/۶	۰	۰	۲- تلاش برای کشف معاملات یا اشخاص وابسته
۱۷/۲	۲۹/۱	۶۸/۷	۶۱/۸	۱۴/۱	۴/۶	۰	۴/۵	۰	۰	۳- انجام مطالبات بیشتر برای بهبود توانایی کشف تقلب
۷/۱	۰	۶۲/۶	۵۱/۸	۳۰/۳	۳۰/۹	۰	۱۷/۳	۰	۰	۴- بررسی بیشتر محموله‌ها و فروش محصولات برای بهبود توانایی کشف تقلب
۱۵/۲	۸/۲	۵۹/۶	۵۹/۱	۲۵/۲	۲۳/۶	۰	۹/۱	۰	۰	۵- بازدید بیشتر از کارخانه‌ها برای بهبود توانایی کشف تقلب
۱۷/۲	۲۹/۱	۶۸/۷	۶۱/۸	۱۴/۱	۴/۵	۰	۴/۶	۰	۰	۶- انجام مطالبات بیشتر برای بهبود توانایی کشف تقلب
۷/۱	۰	۶۲/۶	۵۱/۸	۳۰/۳	۳۰/۹	۰	۱۷/۳	۰	۰	۷- بررسی بیشتر محموله‌ها و فروش محصولات برای بهبود توانایی کشف تقلب
۱۵/۲	۸/۲	۵۹/۶	۵۹/۱	۲۵/۲	۲۳/۶	۰	۹/۱	۰	۰	۸- بازدید بیشتر از کارخانه‌ها برای بهبود توانایی کشف تقلب

ادامه نگاره شماره (۵): برداشت از نقش حسابرسان در پیشگیری، کشف و گزارش تقلب

سوالات مربوط به برداشت از نقش حسابرسان در گزارش تقلب										
۱۲/۱	۸/۲	۶۱/۶	۴۳/۶	۱۲/۱	۲۰/۹	۱۳/۱	۱۷/۳	۱/۱	۱۰/۰	۱- حسابرسان مسئول آشکارسازی تقلب و گزارش یافته‌ها به مقامات مناسب هستند
.	.	۵۷/۶	۲۲/۷	۲۵/۲	۴۳/۶	۱۰/۱	۲۲/۸	۷/۱	۱۰/۹	۲- حتی در صورت اثبات نادرستی نتیجه‌گیری در مورد اعمال غیرقانونی، به علت حمایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، برای گزارش هرگونه فعالیت مشکوک، جای تردید وجود ندارد
۱۲/۱	۲۵/۵	۴۲/۱	۵۰/۰	۲۵/۲	۱۲/۷	۱۱/۵	۱۱/۸	۹/۱	.	۳- اگر الزامات گزارشگری تقلب برآورده نگردد، مقامات بازار سهام حق تحمیل مجازات، بر حسابداران رسمی را ندارند
۱۲/۱	۸/۲	۸۳/۸	۶۴/۵	۴/۱	۱۴/۵	.	۷/۳	.	۵/۵	۴- کسب اطمینان از انتقال یافته‌ها توسط مدیریت به کمیته حسابرسی شرکت
۱۹/۲	۱۲/۷	۶۲/۶	۶۵/۵	۱۸/۲	۱۰/۹	.	۵/۵	.	۵/۴	۵- تهیه نسخه‌ای از گزارش برای هیئت‌مدیره شرکت
۱۲/۱	۷/۳	۶۵/۷	۶۴/۵	۲۲/۲	۱۹/۱	.	۷/۳	.	۱/۸	۶- ارزیابی ویژگی‌های مدیرانی که دارای مسئولیت تهیه گزارشگری مالی متقلبانه می‌باشند
۳۱/۳	۱۳/۶	۴۶/۵	۷۱/۸	۲۲/۲	۹/۲	.	۳/۶	.	۱/۸	۷- تجزیه و تحلیل صنایع برای تعیین شرایطی که صنعت منجر به گزارشگری مالی متقلبانه می‌شود
۲۹/۳	۱۳/۶	۴۷/۵	۶۳/۶	۱۴/۱	۱۴/۵	۹/۱	۵/۵	.	۲/۸	۸- بررسی عواملی مانند فشار برای کسب سرمایه اضافی که بعضاً منجر به گزارشگری مالی متقلبانه می‌شود

بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این پژوهش، بررسی آرای حسابرسان در مورد نقش آنان در پیشگیری، کشف و گزارش تقلب می‌باشد. در این پژوهش از پرسشنامه مشابه پژوهش فارل و فرانکو (۱۹۹۹) و الین و هوارد (۲۰۰۵) استفاده شد. با توجه به ضریب به‌دست آمده آلفای کرونباخ، پرسشنامه از اعتبار کافی

برخوردار است. طبق آزمون‌های آماری انجام شده، فرضیه اول تحقیق رد نمی‌شود. به این مفهوم که حسابرسان از میزان دانسته‌های خود درباره تقلب رضایت دارند. با توجه به اینکه در ایران برخلاف کشورهای پیشرفته که سازمانی برای کشف تقلب مالی دارند، هیچ نهاد و سازمانی و اطلاعات مستندی درخصوص تقلب وجود ندارد؛ مؤسسه‌های حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و دانشگاه‌ها و مراکز علمی باید در آموزش‌های خود، تقلب را با توجه به عوامل مؤثر مطرح شده در این پژوهش پررنگ کنند. هر دو گروه پیش از هر موضوعی از استانداردهای حسابرسی به‌ویژه از استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ با عنوان «تقلب و اشتباه» برای افزایش دانش خود درباره تقلب بهره می‌گیرند که آموزش آن برای حسابرسان الزامی است و حسابرسان مستقل و داخلی درخصوص مطالعه مقالات مرتبط (متوسط)، مراجعه به سایت‌های حرفه‌ای و تخصصی تقلب مانند (AFCE) (کم)، شرکت در همایش‌های تقلب (متوسط)، اتفاق نظر دارند و حسابرسان داخلی بیش از حسابرسان مستقل از تجربه‌های شخصی خود در زمینه تقلب بهره می‌گیرند و بیشتر به مطالعه کتب مربوط به تقلب می‌پردازند. طبق تحلیل‌های آماری، فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود. مبنی بر اینکه بین برداشت حسابرسان داخلی و مستقل نسبت به مسئولیت‌هایشان برای پیشگیری، کشف و گزارش تقلب تفاوت معناداری وجود دارد که با نتایج حاصل از پژوهش‌های فروغی و ارجنگی (۱۳۹۶)، رشیدی باغی (۱۳۹۲)، همت‌فر و پورکریم (۱۳۸۹)، حیدری تازه‌کند (۱۳۸۴)، لی، آلی و گلوک (۲۰۰۸)، البین و هووارد (۲۰۰۵) همسو بوده و با نتایج حاصل از پژوهش‌های روخنده و چاووشی (۱۳۹۶)، وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸)، دیزورت و هریسون (۲۰۰۷)، غیرهمسو است.

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- ارزیابی عملکرد آموزشی جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابرسان داخلی ایران در رابطه با موضوعات تقلب
- بررسی زمینه‌های تحقق آموزش حرفه‌ای مستمر در جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابرسان داخلی ایران و مؤسسات حسابرسی و شناسایی زمینه‌های موانع آن
- بررسی کیفیت و اثربخشی کتب و مقالات و همایش‌های برگزار شده در زمینه تقلب در ایران
- بررسی و شناسایی معیارهای تعیین‌کننده عوامل مؤثر بر تقلب
- مطالعه دیدگاه ذینفعان واحدهای اقتصادی مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و مقایسه آن با سطح اهمیت مورد توجه حسابرسان داخلی و مستقل

- انجام پژوهش‌های رفتاری، در رابطه با شناسایی و ارزیابی عوامل مؤثر بر انگیزه و روحیه کشف‌کنندگی در حسابرسان، نظیر افزایش مسؤلیت حسابرسان در قبال کشف تقلب مدیران

منابع و مأخذ

- 1- Alleyne, P., & Howard, M. (2005). An explanatory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados, *Managerial Auditing Journal*, (20)3, 284–303.
- 2- Bulu, Q., & Sadeghi, P. (2010). The Impact of Auditors' Individual Ethical Characteristics on the Use of the Decision Guidance on the Detection of Management Fraud. *Journal of Ethics in Science and Technology*, (1)6, 73-74. *(In Persian)*
- 3- Dezoort, T., & Harrison, P. (2007). “The effects of fraud type and accountability pressure on auditor fraud detection responsibility and brainstorming performance”. Retrieved from www.ssrn.com
- 4- Farrell, B. R., & Franco, J. R. (1999). The role of the auditor in prevention and detection of business fraud: SAS No. 82, *Western Criminology Review*, (2)1, 1–12.
- 5- Foroughi, D., & Asgari Organgi, M. (2017). A Study on the Audit Expectations Gaps in the Case of Fraud Detection in Accepted Companies in Tehran Securities Exchange, *Audit Knowledge*, (68), 63-82. *(In Persian)*
- 6- Halbouni, S. (2015). the Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE), *International Journal of Auditing*.
- 7- Hafez Nia, M. (2009). Introduction to Research Method in Human sciences, *SAMT publication*, 300-200. *(In Persian)*
- 8- Hemmatfar, M., & Pour Karim, Y. (2010). An examination of the gap between expectations between auditors and users about the characteristics of independent auditors, *Audit Knowledge*, (10)3, 71-84. *(In Persian)*
- 9- Hopwood, W.S., Leiner, J., & Young, G. (2008). *Forensic Accounting*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin.

- 10- Lee, T. H., Md Ali, A., & Gloeck, J. D. (2008). 'A study of auditors' responsibility for fraud detection in Malaysia', *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, (8), 27-34.
- 11- Murshid Sami Mohammed, L, (2016), *Tikrit Journal of Administration & Economic Sciences*, (12)34.
- 12- Mashhur Al Husseini, Seyyed Mohammad Reza., Hosseinpour, Mojtaba & Ravanan, Samira. (2019). Audit Objectives (Credit or Fraud Detection) from Auditor and User's options, *Journal of Management and Accounting*, 4 (11).
- 13- "Mofid Rahbar" Audit Institution. (2010). Practical Guide, Managing the Risk of Fraud and Work, Translator, Nezamoddin Rahimian, Tehran, Information Publication, 13-30. (*In Persian*)
- 14- Naderian, M.R., & Saffar, M, J. (2001). Audit Responsibility for Fraud; Audit Organization. *Auditor's Journal*, (13), 46-54. (*In Persian*)
- 15- Petraşcua, d., & Tieanub, a. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. 21st International Economic Conference 2014, Available online at www.sciencedirect.com.
- 16- Rashidi Baghi, M. (2013). Changing the Auditor's Responsibility in Relation to Fraud Detection: Separation of Fraud Detection from Audit, Audit Organization, *Auditor's Journal*, (67), 118-128. (*In Persian*)
- 17- Rukhandeh, H., & Chavooshi, O. (2017). Auditors' Fraud and Responsibility for the Fraud Detection, *The First International Conference on Accounting and Management*. (*In Persian*)
- 18- Safiyanu, Sule., Nor Zalina, Mohamad Yusof., & Ku Maisurah, Ku Bahador. (2019). *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 10(1), 1-10.
- 19- Salem, S. (2012). An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements. *The Journal of Global Business Management*.

- 20- Siddiqui, J., Nasreen, T., & Choudhury-Lema, A. (2009). the audit expectations gap & the role of audit education: the case of an emerging economy. *Managerial auditing journal*.
- 21- Tazehkond Heydari, Q. (2005). An examination of the expectations gaps in auditing in relation to the areas of responsibility of independent auditors (fraud, mistakes, assessment of the continuity of activities and assessment of internal controls), *Master's thesis*, Tehran Central Azad University. (*In Persian*)
- 22- Vahidi Elisei, E., & Hamedian, H. (2009). Iran's Auditors Concerned on the Effectiveness of the Signs of Risk of Discovery of False Financial Reporting, *Accounting and Audit Research*, (3)3. (*In Persian*)