

دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان مستقل

جلال جعفری^۱

آرزو آقایی چادگانی^{۲*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۰۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۹

چکیده

طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه به عهده مدیریت واحد مورد سیدگی می باشد. اما آیا مدیری که خود انگیزه و تمایل به تقلب و دستکاری سود را دارد می تواند مسئولیت اصلی کشف تقلب را بر عهده بگیرد؟ در طول تاریخ تقلب های بزرگ مدیران سبب بحران های عظیم اقتصادی و مالی در جامعه شده است و هزاران ذینفع را دچار زیان نموده است. هدف اصلی این پژوهش بررسی دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان مستقل می باشد. جامعه آماری کلیه اساتید رشته حسابداری که در زمینه حسابرسی تخصص داشته و استفاده کنندگان اطلاعات بوده و نمونه ها شامل ۱۵۰ نفر بودند. داده های پژوهش با استفاده از پرسشنامه گردآوری شده و با استفاده از نرم افزار SPSS و روش مقایسه میانگین جامعه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته های پژوهش نشان می دهد که عواملی مانند وجود تردید حرفه ای حسابرسان در انجام وظایف خود و لزوم رعایت استانداردهای حسابرسی، مراقبت و دانش حرفه ای، استقلال حسابرسان و همچنین انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی و صلاحیت بیشتر حسابرسان نسبت به مدیران دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان می باشند.

واژگان کلیدی

مسئولیت کشف تقلب، تردید حرفه ای حسابرسان، انتظارات جامعه، صلاحیت حسابرسان

۱. گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. arezooghaie2001@yahoo.com

مقدمه

طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی می باشد. با توجه به اینکه اکثر تقلب های بسیار بزرگ در طول صد سال گذشته توسط مدیران انجام شده است، آیا مدیران می توانند مسئولیت کشف تقلب را بر عهده بگیرند؟ تمامی تقلب های بزرگ از لحاظ تاثیر در تصمیم گیری سرمایه گذاران بسیار بااهمیت می باشند. اما طبق استاندارد ۲۴۰ بند ۱۳ حسابرسان به دلیل محدودیت های ذاتی حسابرسی زیر بار مسئولیت کشف تقلب نمی روند، اما این دلیل زمانی قابل پذیرش می باشد که تقلب کم اهمیت باشد. در صورتی که تقلب بسیار بااهمیت باشد، طبق استانداردهای حسابرسی قابل کشف می باشد. چون حسابرسان طبق گزارش حسابرسی از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول می دهند، در صورت وجود تحریف بسیار بااهمیت اطمینان معقول زیر سوال می رود (گل ایری و همکاران، ۱۳۹۹).

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 نیز به خطر خواهد افتاد. انکار مطلق مسئولیت حسابرسان نسبت به کشف تقلب به کمک نشریات حرفه ای در سال ۱۹۶۰ به صراحت مطرح شد. در سالهای بعد، انکار مسئولیت کشف تقلب توسط حرفه حسابرسی، بروز تقلب های عمده ای را به دنبال داشت که حسابرسان موفق به کشف آنها نشده بودند. بعد از وقوع این تقلب ها اولین انتقادات نسبت به این تغییر هدف حسابرسی بوجود آمد. نظریه پردازان معتقد بودند که حسابرسان تنها به دنبال حمایت از منافع حرفه حسابرسی هستند تا این که تعهدات عمومی خود را نسبت به جامعه دنبال کنند. آن ها معتقد بودند در طول سالیان متمادی، کشف تقلب، هدف حسابرسی بوده است و این تغییر هدف به دلیل تغییر در تقاضای جامعه نیست، بلکه حرفه فقط به دنبال کاهش مسئولیت حسابرسان است. در سایه نقدهای فراوان که بیش تر تحت تاثیر افزایش حجم و تعداد تقلب ها در شرکتها بود، روشن شد که بر عهده نگرفتن مسئولیت کشف تقلب توسط حسابرسان دوام یافتنی نیست. بدین ترتیب در طرز تفکر صاحب نظران حرفه حسابرسی در مورد امر تقلب به تدریج تغییراتی به وجود آمد و ادبیات حرفه بدین شکل تعدیل شد که حسابرسی باید به گونه ای انجام شود که از نبود تقلب بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینانی معقول به دست آید (خانی، ۱۳۹۰).

حسابرسان و بازرسان روش ها و متدهای خاصی در جریان عملیات حسابرسی به این منظور که تعیین کنند آیا صورتهای مالی ارائه شده دارای اشتباهات مالی هستند یا خیر، را بر روی صورتهای مالی اجرا می کنند. بدین منظور که اظهارات نادرست مالی اساسا اعداد و ارقام غلطی هستند که بنا به اشتباهات عددی تقلب ها و یا خطا در تفسیر قوانین حسابداری رخ می دهند. اظهارات غلط عواملی هستند که اگر به اندازه کافی بزرگ (زیاد) باشند می توانند منجر به اشتباه در تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی مثل بانکها یا سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان شوند. مبحث تقلب و ارائه گزارشات مالی متقابلانه مورد توجه حسابرسان و استفاده کنندگان اطلاعات بوده و به خصوص بعد از رسوایی های مالی در داخل کشور و تخلفات مالی مهم در خارج از کشور مانند انرون، ورلد کام و گلوبال کروسینگ

که موجب سلب اعتماد عمومی و ایجاد زیان های هنگفت برای سرمایه گذاران شد، ضرورت رسیدگی به صورتها و گزارشات مالی توسط حسابرسان را بسیار با اهمیت ساخت (فرقاندوست حقیقی و برواری، ۱۳۸۸). نتایج پژوهش های مختلف نشان داده که تقلب امری است همیشگی و زمانی وقوع آن کاهش می یابد که تمام ارکان یک سازمان به خصوص مدیریت در برابر آن بایستند. رسوایی های مالی در سراسر دنیا علاوه بر آسیب رساندن به سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان باعث تحمیل هزینه های زیادی در اقتصاد شد. از دیدگاه جامعه، حسابرسان مسئول اصلی کشف تقلب و فسادهای مالی در شرکتها هستند در صورتی که طبق استاندارد ۲۴۰، مسئولیت اصلی کشف تقلب با مدیران واحد تجاری است. سؤال بی پاسخی برای آحاد جامعه در ارتباط با مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب تا به امروز همچنان مطرح است که اگر رهنمودهای حسابرسی درباره تقلب از دیدگاه حسابرسان واضح و روشن است پس چرا به نظر می رسد که یک فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و مشتریان آنها وجود دارد؟ صرف نظر از اینکه چه رهنمودهایی وجود دارد مشتریان دارای انتظارات اشتباهی هستند که حسابرسان می توانند و باید تقلب هایی را که در شرکت وجود دارد پیدا کنند. پرسش اصلی این پژوهش این است که دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان کدامند؟ در ادامه مقاله، به مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته و در بخش بعدی روش پژوهش شرح داده می شود و سپس نتایج آماری و در نهایت نتیجه گیری توضیح داده می شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنای صورتهای مالی است. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده داراییها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روشهای رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این که صورتهای مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیتهای آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می کند یا خیر، گردآوری می کنند (حسن پور، ۱۴۰۲). طبق نظریه شبه قضائی، نقش حسابرسان را قانون تعیین می کند و قانون از طریق اعطای اختیاراتی به حسابرسان برای آنها نقشی شبیه قاضی قائل است. بدین ترتیب در نظریه فوق نقش حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی صاحبکاران، مشابه نقش قاضی است در ارتباط با دعاوی قانونی. اما برخی استدلال می کنند که نقش حسابرس را نمی توان در چارچوب مسئولیتهای صرفاً قانونی محدود کرد. انتظارات جامعه مسئولیتهای دیگری را در مقابل حسابرس قرار می دهد، این مسئولیتهای شامل: کشف تقلب و کارهای غیرقانونی مدیران، گزارش در مورد کارائی و شایستگی مدیران، گزارش در مورد کنترلهای داخلی شرکتها و حفظ منابع سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی می باشد (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

براساس نظریه مباشرت و نظارت مدیران مباشران سهامداران تلقی می شوند. مدیران در واقع متخصصینی هستند که سهامداران کار اداره و مدیریت وجوه خود را به آنها محول نموده اند. در این نظریه فرض بر این است که تمامی افراد رفتار منطقی و معقول دارند، همچنین فرض می شود که سرمایه گذاران از خطرات فریبکاری مدیران آگاهند و مدیران

نیز از نگرانی سهامداران از این بابت اطلاع دارند. به همین علت مدیریت شرکت، خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است. یکی از راههای آسوده خاطر کردن سرمایه گذاران ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده است. این بدان معناست که مدیریت شرکت خود علاقمند به حسابرسی صورتهای مالی شرکت است و اعتقاد دارد که اگر کیفیت حسابرسی مطلوب نباشد، سرمایه گذاران به مدیریت شرکت و صحت عمل او شک می کنند و در نتیجه ریسک سرمایه گذاری خود را بالاتر ارزیابی می کنند و لذا حاضرند سهام شرکت را به بهای کمتر خریداری کنند. این امر موجب می شود که هزینه های تامین مالی شرکت افزایش یابد و رشد شرکت با کندی مواجه شود، بنابراین نظریه، مدیریت خود دارای انگیزه های قوی جهت تاکید بر ارتقای کیفیت نظارت است و خواهان حسابرسی مستقل می باشد. این مدلها همزمان با تاکید متقابل بر یکدیگر در تعیین نقش کنونی حسابرس و نحوه گزارشگری دخالت داشته اند، در عین حال، مدل مسئولیت اجتماعی حسابرس بیش از مدل‌های دیگر پاسخگویی تحولات اخیر گزارشگری است. هدف اصلی از حسابرسی در سالهای قبل از ابتدای قرن بیستم کشف تقلب بود. در نیمه اول این قرن هدف حسابرسی از کشف تقلب فاصله گرفت و به سوی هدف جدید یعنی تعیین اینکه آیا صورتهای مالی تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را ارائه می دهد، تغییر کرد. اما کشف تقلب هنوز به عنوان هدفهای فرعی جزئی حسابرسی مطرح است چرا که وجود تقلب یا اشتباه در اظهار نظر حسابرس نسبت به صورتهای مالی تاثیر می گذارد. از هدفهای فرعی حسابرسی می توان از تعیین دقت سوابق حسابداری و جلوگیری از تقلب نام برد (براون^۱، ۱۹۶۰). افزایش مسئولیت کشف تقلب و بیانیه شماره ۹۹ در استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران خبره آمریکا^۲ از پیشنهاد هیئت نظارت عمومی^۳ حمایت کرد و به این نتیجه رسید که مهم و اساسی است که یک استاندارد حسابرسی که صرفاً بر تقلب در صورتهای مالی تمرکز داشته باشد ارائه گردد (پاکروان، ۱۳۹۰). پژوهش های انجام شده در این زمینه شامل موارد بسیاری بوده که در ادامه به چند پژوهش داخلی و خارجی اشاره شده است.

مهدوی و قهرمانی (۱۳۹۶) الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از روش شبکه های عصبی ارائه کردند. جامعه آماری شامل سرپرستان، مدیران و سرپرستان ارشد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند و نمونه ها شامل ۹۸ پرسشنامه بودند. اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع آوری و به وسیله نرم افزار اس پی اس اس و متلب مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که الگوی شبکه عصبی طراحی شده با ۹ نرون در لایه پنهان خود دارای دقت حدود ۸۷ درصد بود و توانایی شناسایی تقلب را داشت. معصومی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل موثر بر کشف تقلب صورتهای مالی توسط حسابرسان با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل سرپرستان، حسابرسان ارشد، سرپرستان ارشد، شریک مؤسسه حسابرسی و مدیران حسابرسی شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. ابزار

¹ Brown

² AICPA

³ POB

پژوهش جهت گردآوری داده‌ها پرسشنامه بر اساس نظر خبرگان بود. نتایج پژوهش نشان داد که از زیرمعیارهای شناسایی شده، معیار فشار و اظهارنظر در رابطه با تداوم فعالیت و داشتن حداقل دو سال متوالی جریان نقد منفی عملیاتی به ترتیب عوامل تاثیرگذار بر کشف تقلب بودند. نویدی عباس پور و واعظی (۱۴۰۱) به بررسی عوامل تعیین کننده توانایی حسابرسی برای کشف تقلب در بین حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. جامعه آماری کلیه حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و نمونه‌ها شامل ۱۱۳ نفر بودند. این پژوهش از نظر داده‌ها پیمایشی بوده و داده‌ها با ابزار پرسشنامه گردآوری شدند. نتایج نشان داد که عوامل داخلی شامل تجربه و تردید حرفه‌ای حسابرسان و عوامل خارجی شامل افشاگری بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تاثیر مثبت دارد. با اینحال، طبق نتایج فشار بودجه زمانی تاثیری بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب ندارد. علی زاده گان و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده پرداختند. آنها همچنین، تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای را بررسی کردند. جامعه آماری آنها اعضای جامعه حسابداران رسمی و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود. در مجموع ۳۰۲ پرسشنامه به عنوان نمونه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. به منظور آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری و رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تجربه حسابرس، تردید حرفه‌ای و انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب صورت‌های مالی تاثیر مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و تجربه حسابرس به طور غیرمستقیم باتوجه به نقش میانجی گری تردید حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب در صورت‌های مالی تاثیر مثبت دارند.

الدهوبایی^۴ (۲۰۲۰) به بررسی مسئولیت حسابرسان در برابر کشف تقلب و بررسی رویکرد حسابرسان، تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان صورتهای مالی در این زمینه پرداخت. برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شد و تعداد ۲۶۱ پرسشنامه به عنوان نمونه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان دهنده شکاف انتظارات حسابرسی قابل توجهی در عربستان سعودی با توجه به مسئولیت‌های حسابرسان برای کشف تقلب می باشد. تهیه کنندگان صورتهای مالی و استفاده کنندگان نیز فرض می کنند که حسابرسان اطمینان کاملی در زمینه درستی صورتهای مالی حسابرسی شده و عاری بودن از تحریف‌های بااهمیت از جمله تقلب ارائه می کنند. برخلاف تصور حسابرسان، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی بر این باورند که در صورت عدم افشای تقلب احتمالی در گزارش حسابرسی یا کشف بعدی صورتهای مالی حسابرسی شده تحریف شده، حسابرسان باید در قبال زیان‌های ذینفعان پاسخگو باشند. محمد و واهیب^۵ (۲۰۲۲) به بررسی ارتباط بین مسئولیت حسابرس در رابطه با تقلب و ارزیابی خطر خطاهای بااهمیت پرداختند. جهت آزمون فرضیه‌ها و گردآوری داده‌ها در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شد و

⁴ Al-Dhubaibi

⁵ Mohammed and waheeb

نمونه‌ها شامل حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی در عراق بودند. نتایج نشان داد که حسابرسان مستقل در عراق مسئولیت‌های خود در قبال کشف تقلب را درک می‌کنند و به آزمون‌ها و روش‌های لازم برای شناسایی و ارزیابی خطرات خطاهای بااهمیت در هنگام حسابرسی مالی پایبند هستند. این پژوهش پیشنهاد می‌کند به الزام شورای حسابرسی و حرفه نظارت در عراق به دلیل مشارکت حسابرسان مستقل به پیروی از روش‌های حسابرسی به دلیل کمک به تقویت گزارش‌های حسابرسان، نیاز سازمان‌های حرفه‌ای به تعریف مسئولیت‌های حسابرسان مستقل. سامپه پولان و همکاران^۶ (۲۰۲۳) به بررسی تاثیر عوامل فردی حسابرسان بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با نقش تعدیل‌گری افشاگری پرداختند. جامعه آماری حسابرسان در سطح سرپرست و مدیر در موسسات حسابرسی و تعداد نمونه شامل ۱۵۷ حسابرس بودند و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود. نتایج این پژوهش نشان داد که تردید حرفه‌ای تاثیر معناداری بر توانایی کشف تقلب ندارد اما استقلال حسابرسان تاثیر مثبت بر توانایی کشف تقلب دارد. صلاحیت حسابرسان تاثیر معناداری بر توانایی کشف تقلب نداشت و همچنین افشاگری تاثیر تعدیل‌کننده بر ارتباط ویژگی‌های فردی حسابرسان و توانایی کشف تقلب نداشت.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش شامل موارد زیر است:

فرضیه اول: عدم رعایت استانداردهای حسابرسی از سوی حسابرسان مستقل دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

فرضیه دوم: سهل‌انگاری و اعمال نکردن مراقبت‌های حرفه‌ای از سوی حسابرسان مستقل دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

فرضیه سوم: اعمال نکردن تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان مستقل دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

فرضیه چهارم: اشتباه در برآورد خطر کنترل‌های داخلی از سوی حسابرسان مستقل دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

فرضیه پنجم: انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

فرضیه ششم: صلاحیت بیشتر حسابرسان نسبت به مدیران دلیل انتظار تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان است.

⁶ Sampepolan et al.

روش پژوهش

این پژوهش از بعد هدف یک پژوهش کاربردی و از نظر زمانی از نوع پژوهش های مقطعی است، چرا که در یک محدوده زمانی صورت گرفته و واقعیت را در یک برهه زمانی کنکاش می کند. از نظر شیوه گردآوری داده ها یک پژوهش پیمایشی و از نظر تحلیل ها یک پژوهش توصیفی-همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه اساتید رشته حسابداری که در حسابرسی تجربه داشتند، بودند و نمونه ها با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامشخص تعیین شد و تعداد ۱۵۰ پرسشنامه به عنوان نمونه پژوهش گردآوری و تحلیل شد. قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۴۰۲ و قلمرو موضوعی حوزه مطالعات حسابرسی و قلمرو مکانی دانشگاه های آزاد می باشد. در این پژوهش از روش کتابخانه ای برای مطالعه ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش استفاده شده و جهت گردآوری داده های پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است. پرسشنامه پژوهش شامل ۸ بخش بوده و در بخش اول اطلاعات فردی پاسخ دهندگان مانند سن، جنسیت، تحصیلات و سابقه کاری و در بخش دوم تا هشتم متغیرهای مستقل و وابسته اندازه گیری شده است. روایی و پایایی پرسشنامه مورد آزمون و بررسی قرار گرفت و از نظر روایی و پایایی با توجه به نتایج آزمون کرونباخ آلفا که بالای ۷۰ درصد بوده، پرسشنامه مورد تایید واقع شد.

نتایج پژوهش

جهت تجزیه و تحلیل داده ها، ابتدا آمار توصیفی متغیرها مورد بررسی قرار گرفته و سپس آزمون مقایسه میانگین جهت بررسی فرضیه ها انجام شده است. جدول ۱ نشان دهنده نتایج آمار توصیفی می باشد.

جدول ۱: شاخص های توصیف کننده متغیرهای پژوهش

شاخص ها	فاکتورها	وجود تردید حرفه ای عامل ۱	رعایت استانداردهای حسابرسی عامل ۲	مراقبت و دانش حرفه ای عامل ۳	استقلال حسابرسان مستقل عامل ۴	انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی عامل ۵	نسبت به مدیران صلاحیت بیشتر حسابرسان عامل ۶
تعداد	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
میانگین	۳/۶۷	۴/۱۸	۳/۸۴	۳/۹۳	۳/۷۲	۲/۶۹	۳/۶۹
میانه	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
مد	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴
انحراف معیار	۱,۰۳۹	۰,۸۴۴	۱,۱۰۶	۱,۰۳۷	۱,۰۰۴	۱,۰۰۳	۱,۰۰۳
واریانس	۱,۰۸۰	۰,۷۱۲	۱,۲۲۳	۱,۰۷۵	۱,۰۰۸	۱,۰۰۶	۱,۰۰۶

شاخص ها	فکتورها	عامل ۱ وجود تردید حرفه ای	عامل ۲ رعایت استانداردهای حسابرسی	عامل ۳ مراقبت و دانش حرفه ای	عامل ۴ استقلال حسابرسان مستقل	عامل ۵ انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی	عامل ۶ صلاحیت بیشتر حسابرسان نسبت به مدیران
چولگی	-۰,۴۹۵	-۱,۳۷۱	-۰,۸۸۵	-۰,۹۱۳	-۰,۷۰۲	-۰,۷۶۷	
خطای ضریب چولگی	۰,۱۹۸	۰,۱۹۸	۰,۱۹۸	۰,۱۹۸	۰,۱۹۸	۰,۱۹۸	
کشیدگی	۰,۳۸۸	۲,۸۵۲	۰,۱۸۰	۰,۲۹۹	-۰,۱۱۱	۰,۲۴۳	
خطای ضریب کشیدگی	۰,۳۹۴	۰,۳۹۴	۰,۳۹۴	۰,۳۹۴	۰,۳۹۴	۰,۳۹۴	
دامنه تغییرات	۴	۴	۴	۴	۴	۴	
پایین ترین	۱	۱	۱	۱	۱	۱	
بالاترین	۵	۵	۵	۵	۵	۵	

برای آزمون فرضیه های پژوهش از آزمون میانگین و مقایسه میانگین استفاده شد. جدول ۲ نشان دهنده نتایج آزمون بررسی میانگین متغیرها می باشد.

جدول ۲: آزمون t تک نمونه ای						
Value = 3 T						عوامل تاثیر گذار: فکتورها
۹۵ درصد اطمینان		درجه آزادی	اختلاف میانگین ها	سطح معناداری	t	
پایین ترین	بالا ترین					
.84	.51	149	.673	۰/۰۰	۷/۹۳۴	عامل اول: وجود تردید حرفه ای حسابرسان مستقل
1.32	1.04	149	1.180	.000	17.123	عامل دوم: رعایت استانداردهای حسابرسی توسط حسابرسان
1.02	.66	149	.840	.000	9.304	عامل سوم: مراقبت و دانش حرفه ای حسابرسان مستقل
1.09	.76	149	.927	.000	10.946	عامل چهارم: استقلال حسابرسان مستقل
.88	.56	149	.720	.000	8.782	عامل پنجم: انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی
.86	.53	149	.693	.000	8.466	عامل ششم: صلاحیت بیشتر حسابرسان نسبت به مدیران

با استفاده از نتایج آزمون t که در جدول ۲ نشان داده شده، نتیجه می‌گیریم تمام فرضیه‌های پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. زیرا میزان آماره t از عدد ۱,۹۶ برای تمام فرضیه‌ها بیشتر بوده و هم‌چنین سطح معناداری متناظر آن کمتر از میزان خطا ۵ درصد می‌باشد. بنابراین با توجه به این نتایج فرضیه‌های پژوهش تایید می‌شوند.

نتیجه‌گیری

طبق استانداردهای حسابرسی، مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است که می‌تواند با ایجاد جو مناسب، ایجاد و حفظ فرهنگ درستکاری و ارزش‌های والای اخلاقی و برقراری کنترل‌های مناسب این کار را انجام دهد. هدف اصلی این پژوهش بررسی دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان مستقل می‌باشد. یافته‌های پژوهش نشان داد که عواملی مانند وجود تردید حرفه‌ای حسابرسان در انجام وظایف خود و لزوم رعایت استانداردهای حسابرسی، مراقبت و دانش حرفه‌ای، استقلال حسابرسان و هم‌چنین انتظارات جامعه از حرفه حسابرسی و صلاحیت بیشتر حسابرسان نسبت به مدیران دلایل انتظار جامعه برای تغییر مسئولیت کشف تقلب بسیار بااهمیت از مدیران به حسابرسان می‌باشند. زمانی انتظار جامعه در مورد مسئولیت کشف تقلب و اشتباه بااهمیت متوجه حسابرسان نخواهد بود که آنها به وظایف خود به صورت کامل عمل نموده و در واقع قصور و کوتاهی در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی نداشته باشند. ممکن است محکوم شدن به پرداخت جریمه و از بین رفتن شرکتهای بزرگ و اختلاس‌های هنگفت مدیران و ورشکستگی کسب و کارها به دلیل عدم کشف تقلب‌های موجود در صورتهای مالی طی سالهای گذشته باعث ایجاد انتظار جامعه در مورد تغییر مسئولیت کشف تقلب موجود در صورتهای مالی از مدیران به حسابرسان شده باشد.

اغلب پژوهش‌ها با یک سری از محدودیت‌ها مواجه هستند و پژوهش حاضر نیز از این واقعیت مستثنی نیست. یکی از محدودیت‌ها و مشکلاتی که در اجرای این پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج و قابلیت تعمیم آن باید مورد ملاحظه قرار گیرد، این است که نظرات حسابرسان مستقل و مدیران مورد بررسی قرار نگرفته و در واقع نظر آنها در مورد تغییر مسئولیت کشف تقلب در صورتهای مالی و دلایل آنها در پژوهش، لحاظ نشده است. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادهای کاربردی شامل موارد زیر است:

۱. با توجه به نتایج پژوهش به حسابرسان پیشنهاد می‌شود تلاش بیشتری در بکارگیری استانداردهای حسابرسی بکنند و در هر شرایطی خود را ملزم به رعایت این استانداردها بدانند. هم‌چنین، در انجام فرآیند حسابرسی سهل‌انگاری نکرده و مراقبت‌های حرفه‌ای را به صورت کامل اعمال کنند.
۲. با توجه به نتایج پژوهش به حسابرسان پیشنهاد می‌شود حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه‌ریزی و اجرا کنند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود. هم‌چنین، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود هنگام ارزیابی کنترل‌های داخلی دقت کافی داشته باشند تا در برآورد خطر کنترل‌های داخلی اشتباه نکنند.

۳. با توجه به نتایج پژوهش به حسابرسان پیشنهاد می شود هنگام بررسی صورتهای مالی یک شرکت منافع احتمالی اقشار مختلف جامعه را نیز در نظر بگیرند چون این اقشار به طرق گوناگون می توانند در این صورتهای مالی ذینفع باشند و از حسابرسان انتظار دارند منافع آنان را در نظر بگیرند و در صورت متضرر شدن به واسطه اظهار نظر اشتباه حسابرس می توانند از طریق مراجع قانونی علیه حسابرسان اقدام کنند.

جهت انجام پژوهش های آتی در این زمینه پیشنهاد می شود دلایل نسبت دادن تقلب موجود در صورتهای مالی به مدیریت بررسی شود. همچنین، پیشنهاد می شود نیاز به استاندارد مکمل در مورد تعیین سطح بسیار بااهمیت و اطمینان دهی مطلق در سطح بااهمیت در گزارش حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. علاوه بر این، پیشنهاد می شود آثار تغییر مسئولیت کشف تقلب در اعتبار حرفه حسابرسی و یکسان شدن حق الزحمه حسابرسان بررسی شود.

منابع و مآخذ

پاکروان، لقمان. (۱۳۹۰). برری میزان تقلب کشف شده توسط حسابرسان مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی، (۸۷)، ۱۱۸-۱۰۴.

حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). حاکمیت شرکتی در ایران. حسابرس، (۳۲)، ۳۹-۳۲.

حسن پور، مهری. (۱۴۰۲). ضرورت تحقق استانداردهای حسابرسی مالی در سازمانها، ششمین کنگره ملی آنالیز داده ها در علوم انسانی، تهران.

خانی، عبدالله. (۱۳۸۶). فعالیت های تقلب آمیز و آینده حرفه حسابداری رسمی. حسابرس، (۳۸).

گل ایری، تحفه، صفوره، کرد و خاری، رضا. (۱۳۹۹). مسئولیت حسابرس و کشف تقلب. شباک، (۶)، ۱۴۲-۱۳۵.

فرقان دوست حقیقی، کامبیز و برواری، فرید. (۱۳۸۸). بررسی کاربردی روش های تحلیلی در ارزیابی ریسک تحریف صورتهای مالی. دانش و پژوهش های حسابداری، (۱۶).

علیزادگان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود و ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، (۱)۱۵، ۱-۱۴۹.

مهدوی، غلامحسین و قهرمانی، علیرضا. (۱۳۹۶). ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی. دانش حسابرسی، (۶۷)۱۷، ۴۵-۷۰.

معصومی، جواد، نیکومرام، هاشم و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر کشف تقلب صورت های مالی با استفاده از فرآیند سلسله مراتبی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۳۵)۹، ۲۰-۱.

نویدی عباس پور، ابراهیم و واعظی، جمیله. (۱۴۰۱). عوامل تعیین کننده توانایی حسابرس برای کشف تقلب: عوامل داخلی و خارجی مطالعه موردی حسابرسان موسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دوازدهمین

کنفرانس بین المللی نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری، ۸-۱.

- Al-Dhubaibi, A. (2020). Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia. *Accounting*, 6(3), 279-290.
- Brown, L. N. (1960). Fraud on the Widow's Share.
- Mohammed, I. S., & Waheeb, N. M. (2022). Auditor Responsibility related to Fraud and Assessment of the Risks of Material Misstatement. *World Economics and Finance Bulletin*, 12, 47-54.
- Sampepolan, F. L., Herawaty, V., & Caeshara, M. (2023). The Influence of Individual Auditor Factors on the Auditor's Ability to Detect Fraud with Whistleblowing as a Moderating Variable. *Journal of World Science*, 2(7), 1130-1143.