**تجزیه و تحلیل مثلث تقلب مطابق با مدل ریسک حسابرسی**

لقمان پاکروان

**انتشار در بیست میشم**

[**www.20misham.ir**](http://www.20misham.ir)

**بزرگترین مرجع دانلود رایگان پروژه ها و مقالات دانشجویی**

مفهوم مثلث تقلب در ادبیات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در بیانیه شماره SAS-99 تحت عنوان بررسی تقلب در سطح صورت‌های مالی تعریف شده است. برهمین اساس مطابق با بیانیه مذکور مثلث تقلب دارای3 مفهوم در 3 ضلع یک مثلث بشرح زیر می‌باشد چرا که تقلب در سازمان زمانی رخ خواهد داد که عواملی همچون: 1- فشار/ تشویق، 2- فرصت، 3- نگرش، در سازمان مورد توجه قرار نگرفته باشد.

اگرچه امروزه انجام تحقیقات توسط کارشناسان حرفه‌ای، روانشناسان، انجمن‌های دانشگاهی درخصوص ارزیابی عوامل تقلب رو به گسترش بوده است و نتایج بدست آمده بیانگر این موضوع است که حسابرسان حسب مسئولیت خود در زمینه تعیین و ارزیابی ریسک های خود در زمان انجام عملیات حسابرسی این 3 شرط (عامل) را می‌بایست مورد توجه و بررسی قرار داده و آن‌ها را در مدل ارزیابی ریسک خود به تفسیر مورد توجه قرار دهند.

هدف اصلی ما در این پژوهش ارائه یک مدل خطی از ریسک‌های متحمله حسابرسی می‌باشد که با تقلب آمیخته هستند تا از این طریق به یک ترکیب منطقی از شواهد حسابرسی دست یابیم، در ارائه این مدل بدنبال آن هستیم که نتیجه برآورد ریسک‌ به منظور ارائه مدلی که ریسک حسابرسی (ریسک مورد پذیرش حسابرس) را تقریباً در سطح 05/0یا کمتر محاسبه (اطمینان گزارشگری در سطح 95 درصد) و برآورد ‌نماید و مهم‌تر اینکه بمنظور ارتقاء این مدل نیاز است که بوسیله ترکیب این عوامل با نیازمندی‌های اعلام شده در پیش‌نویس جدید (AICPA 2002) در نظر گرفته شده برای تعدیل و اصلاح بیانیه شماره 82-SAS می‌باشد را مد نظر قرار دهیم.

و در مرحله بعد بدنبال آن هستیم که مشخصات مدل ارتقاء یافته)ریسک حسابرسی) به طور کامل مورد ارزیابی و بررسی قرار گرفته و برای رسیدن به این اهداف شبکه‌ای از شواهد مورد نیاز را شناسایی و آن‌ها را به دو دسته زیر تقسیم‌بندی می‌کنیم:

**اول** کنترل ریسک و شواهد مرتبط با صورت‌های مالی منتشره شرکت و **دوم** کنترل ریسک و شواهد مرتبط با ارزیابی و تخمین ریسک تقلب.

لذا با توجه به اینکه تحقیقات قبلی انجام شده در مراجع حرفه‌ای این نوع چارچوب را مورد بررسی قرار داده‌اند، ما در این مقاله سعی داریم که تا به بررسی پیچیده‌تری درخصوص ارتباط بین فاکتورهای اصلی که به نظر می‌رسد تقلب و ریسک حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد اقدام نمائیم و در پایان سعی خواهیم کرد که برای سؤالات زیر پاسخ مناسبی داشته باشیم:

* چه رابطه‌ای میان انگیزه برای تقلب و درستکاری مدیریت و تأثیر آن بر روی ریسک حسابرسی وجود دارد؟
* چه رابطه‌ای میان انگیزه برای تقلب و درستکاری مدیریت و فرصت یافتن برای تقلب و درستکاری مدیریت وجود دارد؟
* اصلاح روش‌های حسابرسی چه تأثیری بر روی مدل ریسک حسابرسی دارند؟

**مقدمه‌ای بر مفهوم ریسک حسابرسی و تاریخچه آن:**

ریسک حسابرسی در بیانیه شماره- SAS-47 تحت عنوان مفهوم ریسک حسابرسی و نقش آن در راهبرد حسابرسی- تعریف شده است: "خطری که حسابرسان می‌توانند در قبال آن دچار شکست شوند اگر به طور مناسب نظر خود را درخصوص صحت صورت‌های مالی شرکت بصورت ناآگاهانه نه که به طور غلط بیان شده است." تغییر ندهد.

در این ارتباط مفهوم ریسک حسابرسی در قالب یک مدل در SAS بیان شده است و به صورت سه ریسک مشخص و منفک از هم وبصورت جداگانه تقسیم می‌شود: 1- ریسک ذاتی، 2- ریسک کنترل،3- ریسک عدم کشف (شناسایی). این مدل به نام مدل ریسک حسابرسی (ARM) نام‌گذاری شده است.

برای افزایش آگاهی از وقوع تقلب، بیانیه شماره SAS-82 رسیدگی به تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی- در فوریه 1997 بیان گردید. در حالی که در مدل ARM ریسک پایه هنوز اصلاح نشده بود و این مدل رهنمود عملی را برای رسیدگی حسابرسان صورت‌های مالی مهیا کرد. کارآیی حسابرسی صورت‌های مالی برای اواخر و یا بعد از 15 دسامبر 1997 آماده شده و بیانیه شماره  
 SAS-82 ریسک‌های متحمله حسابرس را روشن ‌ساخت اما مسئولیت حسابرسان را برای شناسایی تقلب افزایش نداد. مسئله مسئولیت هنوز بوسیله یا در قالب این تفکرات کلیدی در ارتباط با امور مالی و کسب اطمینان معقول نسبت به صورت‌های مالی منتشره شرکت‌ها می‌باشد (مانچیز-1997). و در شرایط حاضر مسئله مسئولیت حسابرسان هنوز با این تفکرات کلیدی و صرفاً در ارتباط با امورمالی و اطمینان‌بخشی معقول بمنظور صحت صورت‌های مالی مذکور چارچوب‌بندی می‌شود. (دراین چارچوب قرار می گیرد).

مطابق بیانیه شماره SAS-82 از حسابرسان خواسته می‌شود تا در هر حسابرسی به طور خاص ریسک وجود اطلاعات نادرست مالی در صورت های مالی تهیه شده توسط شرکت‌ها را براساس وجود تقلب، را تخمین بزنند و در طول حسابرسی به ارزیابی این ریسک‌ها ادامه دهد و آن را در رسیدگی‌های خود مورد توجه قرار دهد.

همچنین بیانیه شماره SAS-82 دو نوع ازانواع تقلب را که می‌تواند در اظهارات نظرغلط حسابرس نسبت به صورت‌های مالی که می‌توانست این موضوع بر اظهار نظر وی درخصوص صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد را عنوان می‌کند:1- صدور گزارشات مالی متقلبانه (صورت‌های مالی دستکاری شده)، 2- سوءاستفاده از دارایی‌ها و سرمایه شرکت.

درخصوص بخش اول بیانیه شماره SAS-82 سه دسته از فاکتورهای ریسک را تحت عناوین زیر شناسایی می‌نماید: 1-ویژگی‌های مدیریت،2- نفوذ و کنترل بر محیط وشرایط صنعت، 3- ویژگی‌های عملیات و ثبات مالی شرکت

و درخصوص قسمت دوم تحت عنوان سوءاستفاده از اموال و دارایی‌ها یا سرمایه را نیز به دو دسته تقسیم‌بندی می‌نماید و شامل: 1-قابلیت دارایی برای سوءاستفاده،2- وجود کنترل در سطح شرکت نسبت به دارایی‌ها و اموال و ... شرکت لذا برای هر یک از موارد مذکور) این 5 گروه ( نمونه‌هایی مهیا شده که احتمال وجود تقلب در آن وجود دارد.

چنانچه در این مدل‌ها و در زمان حسابرسی هرگونه فاکتور ریسکی شناسایی گردد، عملاً از حسابرس خواسته می‌‌شود تا برای تعیین ریسک مربوط و تحت پوشش قرار دادن آن روش‌های حسابرسی مناسبی را برنامه‌ریزی نماید و حسب مورد رسیدگی لازم را درخصوص آن انجام دهد. هنگامی که بیانیه شماره SAS-82صادر گردید بر استانداردهای حسابرسی (ASB) به این موضوع اشاره کرد که SAS استفاده از این بیانیه را در دو فصل پرکار در انجام حسابرسی را شروع و الزامی نمود. چرا که اتخاذ این روند می‌تواند کمک کند که تا میزان کارایی این بیانیه مشخص شود و برآورد شود و تعیین نماید چه میزان از این موضوع برای دستیابی به اهدافی که برای آن در نظر گرفته شده است مناسب می‌باشد و همچنین قدم‌های بعدی که مورد نیاز است و در مدل مذکور مورد توجه قرار نگرفته است نیز شناسایی و تبیین گردند. در پایان نتیجه این موضوع منجر به شناسایی و تدوین 5 پروژه تحقیقاتی شد که توسط AICPA به انجام رسید و همچنین تعدادی از مطالعات دیگر که بمنظور افزایش درک ما از ریسک‌های تقلب و تأثیرات آن بر روی ریسک‌های حسابرسی توسط انجمن‌های حرفه‌ای، صورت پذیرفت. نتایج بررسی‌های انجام شده کاملاً شفاف نشان می‌داد که این تحقیقات در زمینه گسترش ارائه بینش درباره اثرات بیانیه شماره 82 بر روی حسابرسان شامل شناسایی مسائل خاص در مورد بروز تقلب و تحقیقات بعدی درباره بازدارندگی و شناسایی تقلب بسیار مثمر ثمر بوده است.

در فوریه سال 2002 پس از ارزیابی بیانیه شماره -SAS-82 انجمن ABS پیش‌نویسی را منتشر کرد که در آن بحث توسعه و گسترش روش‌های مورد نیاز حسابرسی در بحث مالی و تقلب در صورت‌های مالی مطرح و بر آن تأکید می‌کرد. این پیش‌نویس به حساسیت مشتریان در مقابل تقلب، بدون در نظر گرفتن سابقه کاری حسابرس یا مؤسسه و یا شرکت خاص و یا صرف نظر از اعتقادات قبلی درباره صداقت و درستکاری مدیریت تأکید می نمود.

و در این میان توجه به مفاهیم این استاندارد جدید، نیازمندی‌های زیر را برای جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایجاد کرد:

* حسابرسان باید طیف وسیعی از اطلاعاتی را که برای ارزیابی خطر در ریسک‌های مربوط به اظهار نظر نادرست در سطح صورت‌های مالی که ناشی از وجود تقلب و یا ناشی از سایر فاکتورهای مرتبط با ریسک تقلب که در بیانیه SAS-82 عنوان شده است را شناسایی، جمع‌آوری و ارزیابی کنند.
* حسابرسان می‌بایست با بررسی کنترل‌ها و برنامه‌های مدیریت جهت شناسایی و ارزیابی ریسک‌های تقلب را در جریان برنامه‌ریزی، رسیدگی/ و یا اظهار نظر خود ارزیابی کنند و بررسی کنند که آیا چنین برنامه‌ها و کنترل‌هایی منجر به کاهش و یا تشدید ریسک‌های تقلب و سوءجریان شناسایی شده می‌گردد یا خیر؟

مونته وگری و همکاران (2002) آنالیزی از ملزومات این پیش‌نویس را تهیه و ارائه کرد ند و مفهوم "مثلث تقلب" متشکل از سه شرط اصلی که به طور کلی در زمان وقوع تقلب می‌تواند وجود داشته باشند را بشرح زیر معرفی کردند: 1- انگیزه/ فشار، 2- فرصت،3- گرایش/ توجیه عقلی- اخذ شده از اطلاعات ارائه شده و ... گزارشات دریافتی از کارشناسان مالی، دانشگاهیان و سایرین حسب تحلیل و ارزیابی‌های مذکور نشان داد که اعتبارسنجی اطلاعات درباره تقلب در زمانی که حسابرسان سه شرط مذکور را در نظر گرفته بودند در حال افزایش بود. پیش‌نویس مذکور بر بدست آوردن محدوده وسیعی از اطلاعات بمنظور پایه و اساسی برای تخیمن زدن شرایط فراتر از محدوده فاکتورهای ریسک تقلب که در بیانیه SAS-82 بیان  
 شده‌اند، تأکید می‌نمود.

منابع گوناگونی از اطلاعات شامل- بحث‌های انجام شده توسط تیم حسابرسی- سؤالات مطروحه از مدیران و دیگر عناصر سیستم، در نظر گرفتن فاکتورهای ریسک تقلب - نتایج حاصل از برنامه‌ریزی و کاربرد روش‌های تحلیلی، اطلاعات دریافتی از مشتریان و تداوم رابطه و روند تعامل و مراوده با آن‌ها و بررسی صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای و ... همه این‌ها به حسابرس جهت ارزیابی خطر حسابرسی و ریسک تقلب کمک می‌کنند. پس از صدور بیانیه شماره SAS-47 چندین روش مختلف برای توسعه یک مدل از ریسک حسابرسی و از مدل ARM ارائه شدند. برای مثال سری واستاوا و همکاران (1996) از یک چارچوب تحت عنوان توابع باورها و اعتقادات برای تعریف مدل برنامه‌ریزی حسابرسی و پروسه ارزیابی برای حساب‌های دریافتنی یک مرکز بهداشتی استفاده نمودند. در انجام این کار، آن‌ها نشان دادند که وجود یک مشاور کمکی مناسب برای حسابرس و یک سیستم کارشناسی برای راه اندازی و خودکار کردن توابع باورها و آماده‌سازی آن در شبکه بسیار لازم است.

به علاوه آنالیز حساسیت نیز به منظور تعیین قدرت تأثیر شواهد به عنوان یک تابع از مجموع عوامل موجود در شبکه تأثیرگذار و گزارش اینکه تأثیر متفاوت بودن قدرت ورودی‌ها در باور کلی برای هر کدام از متغیرها در شبکه چقدر است؟! می‌تواند در فرآیند حسابرسی برای شناسایی تقلب و ... بسیار مؤثر باشد.

همچنین دوتا و همکاران (1998) در مدل ARM با استفاده از چارچوب تابع باورها، ریسک‌هایی را که حسابرس با آن‌ها برخورد می‌کند براساس خطاهای تصادفی- تقلب کارمند و تقلب مدیریت را بیان   
می‌کند و آن‌ها را مورد بررسی قرار داد. آن‌ها در مدل دو حالت متفاوت را در نظر گرفتند. در حالت اول، آن‌ها تنها موارد مثبت از شواهد را در نظر گرفته و یک فرمول را برای تحلیل ریسک حسابرسی استخراج کردند.

در حالت دوم آن‌ها شواهد (هم مثبت و هم منفی) را در نظر گرفتند که این وضعیت حالتی را نشان می‌دهد که اغلب حسابرسان با آن مواجه می‌شوند. آن‌ها نشان دادند که آسان‌‌گیری‌ها و سهل‌انگاری‌های جدی در ریسک حسابرسی می‌تواند اتفاق بیفتد اگر حسابرسان در مدل ARM بدون در نظر گرفتن ریسک‌های مرتبط با تقلب مدیریت استفاده نمایند.

ماک و همکاران (1998) امکان‌سنجی اعتقاد عملکرد کارکنان و مدیران در کمک به حسابرسان در توسعه یک برنامه حسابرسی که براساس ریسک تنظیم شده است را بررسی نمود. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که بعد از آموزش اولیه، ارزش خروجی‌ها از مدل اعتقاد عملکرد دقیقاً نظرات مؤسسه حسابرسی را با توجه به اطمینان بدست آمده طی قراردادهای قبلی و تعامل در بررسی بدست‌ آمده از حساب‌های دریافتنی منعکس می‌کند. علاوه بر این تجزیه و تحلیل حساسیت‌ها نشان داد که ارزش‌/ مقادیر تحصیل شده با استفاده از مقیاس‌های دامنه‌ای دارای تناسب کمتری از خروجی‌های تحصیل شده ناشی از تعیین مقادیر قطعی عددی می‌‌باشد به عنوان مثال استفاده از مقیاس‌های دامنه‌دار همانند (بالا، متوسط، پایین) با توجه به سادگی آن در تعیین احتمالات مورد پیشنهاد برای استفاده حسابرسان باشد.

در نهایت تجزیه و تحلیل حساسیت نشان می‌دهد که مدل ارائه شده می‌تواند در برنامه‌ریزی روش انجام حسابرسی و یا فازهای ارزیابی تدوین شده جهت تخمین و برآورد سطح اطمینان با انجام یک یا چند آزمون توسط حسابرس دارای نتایج بسیار مؤثر در نهایت مقرون به صرفه باشد.

ریاضی، بلکائو و پیکور (2000) یک چارچوب کلی را برای شناسایی شرایطی که بیشترین راهنمایی را در شناسایی تقلب‌های قابل انجام در محیط حسابداری را نشان می‌دهد ارائه نمودند، این چارچوب به مدل‌ها و تئوری‌هایی از رشته‌های همانند جرم‌شناسی که شامل جنگ و روش اجماع و همسوسازی تقلب، نظریه جرم‌شناسی و انتقال فرهنگ متکی می‌باشد.

چارچوب تدوین شده مذکور از شرکت‌ها می‌خواهد تا شرایطی را که بیشترین راه‌ها و زمینه‌هایی را که منجر به ایجاد تقلب می‌شوند شناسایی کنند و همچنین آن‌ها می‌بایست برنامه‌های رفتاری- اخلاقی خود را مجدداً ارزیابی کنند و کنترل‌های داخلی خود را در این زمینه تقویت نمایند.

در مطالعاتی تکمیلی انجام شده توسط ترنر و همکاران (2002) یک چارچوبی را برای شناسایی و ارزیابی ریسک تقلب در مدل ریسک حسابرسی بصورت صریح و روشن مورد توجه و مهیا کرده است این چارچوب براساس شبکه‌ای از شواهد می‌باشد که براساس دو زیرمجموعه بزرگ زیر بنا شده است: 1- برای دستیابی به ریسک و شواهد مربوط به ارتباط آن‌ها برای حسابرسی صورت‌های مالی ،2- برای دستیابی به ریسک و شواهد مرتبط مطابق با بیانیه شماره SAS-82 برای تخمین ریسک تقلب.

ترنز و همکاران (2002) این چارچوب را با در نظر گرفتن موارد فوق‌الذکر و با ارزیابی 4 مورد حسابرسی مورد آزمایش قرار دادند و در دو مورد از آن‌ها اطلاعات مورد توجه و بررسی اطلاعات واقعی بودند که بیانیه شماره SAS-82 مورد توجه قرار داده بود.

نتایج تحلیل انجام شده بیانگر این موضوع بود که در مواردی که تیم حسابرسی در ارتباط با روش حسابرسی انتخاب شده برای رسیدن به شناسایی فاکتورهای ریسک تقلب بصورت صحیح عمل نموده در یکی از دو مورد تغییر انجام شده در برنامه رسیدگی حسابرسی به نظر می‌رسد که بدرستی منعکس کننده ریسک‌های حسابرسی شناسایی شده می‌باشد و در دیگری تنظیمات مربوط به برنامه حسابرسی به نظر نمی‌رسد که کاملاً تأثیرگذار در رسیدن به ریسک‌های تقلب شناسایی شده باشد.

**نتیجه‌گیری براساس شواهد اعتقاد ي عملکرد:**

دومین محدوده از تحقیقات که مختصراً به آن اشاره می‌کنیم- بررسی و تحقیق بر روی استدلال مدرکی و مدل‌سازی مدرکی می‌باشد.

در حسابرسی، استدلال مدارک و مستندات مربوط به انجام ارزیابی ما بر آن هستیم که نسبت به ارزیابی مواردی از جمله مدارک و مستندات، ارزیابی ریسک و فرمول اعتقاد و باور در سازمان است بپردازیم. بر این اساس دو مسئله مهم در ارتباط با ارزیابی ریسک و فرمول اعتقاد وجود دارد. که اولین موضوع آن در ارتباط با چارچوبی است که برای بیان و اندازه‌گیری ریسک و عدم اطمینان و ابهام در حسابرسی استفاده می‌شود که در این ارتباط شافرو توسکی (1985) این موضوع را به عنوان یک فرآیند انتخاب "زبان رسمی" یا "معناشناسی" برای بیان ابهامات، توصیف کردند.

بسیاری از چارچوب‌ها و زبان‌های رسمی در دنیای واقعی وجود دارند که می‌توانند همانند مواردی که براساس نظریه احتمال، منطق فازی یا اعتقاد عملکرد کار می‌کنند مورد استفاده قرار گیرند. همچنین این چارچوب‌ها داد و ستدها، بده- بستان مختلفی دارند. بطوریکه آن‌ها اعتقاد داشتند که استفاده از اعتقاد عملکرد برای بیان ابهامات موجود در شواهد در حسابرسی صورت‌های مالی مناسب می‌باشد.

**جدول شماره 1**

**مدل پایه شماره 47SAS-**

یکپارچگی مدیریتی

در صورتهای مالی تقلب و سوء‌استفاده‌ای از دارایی‌ها و شرکت وجود ندارد

صورتهای مالی ارائه شده منصفانه می‌باشد

بررسیهای تحلیلی نهایی

ارزیابی عوامل و فاکتورهای ذاتی محیط کنترلی و کنترل عدم کشف

آزمون تستهای کنترل

آزمون بررسیهای تحلیلی

تست آزمون جزئیات

هیچگونه اظهار نظر مالی غلطی بعلت اشتباه در سطح صورتهای مالی وجود ندارد

**خطوط مستقیم و غیرهاشوری کشیده شده فی‌مابین عوامل و فاکتورهای مطروحه وجود رابطه قوی را نشان  
 می‌دهند و خطوط مستقیم و بدون هاشور رابطه ضعیف‌تری را درخصوص عوامل مربوط نشان می‌دهد.**

برای ارزیابی چگونگی اینکه مدل ارزیابی‌های فوق‌الذکر (بیانیه شماره (SAS-82 جهت کشف تقلب وهمچنین پیش‌نویس ارائه شده درباره تأثیرات این عوامل بر حسابرسی و اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی می‌باشد، ما مطابق با مدل پایه ARM موارد زیر را مورد توجه و بررسی قرار می‌دهیم:

1. شناسایی متغیرهای مربوط به علاقه حسابرسی، در این ارتباط با متغیرهای موجود در مدل ناشی و منتج از حسابرسی‌های انجام شده بصورت کلی و جزیی هستند.
2. شناسایی روابط بین ادعاها و اظهارات کلی و اظهارات جزئی.
3. شناسایی مواردی از شواهد مربوط به اظهارات کلی و اظهارات جزئی.

در جدول 3 کادر با گوشه‌های گرد وجود دارند که آن‌ها، نشان دهنده :

1. صورت های مالی منصافانه ارائه شده.
2. هیچ اظهار نظر مالی غلطی به دلیل اشتباهات موجود نیست.
3. هیچ تقلب مالی یا سوءاستفاده از سرمایه و دارایی وجود ندارد.

و همچنین در جعبه‌هایی با گوشه‌های مربع نشان‌دهنده شواهد بدست آمده در طول فرآیند حسابرسی هستند این‌ شواهد متصل به ادعای صورت گرفته توسط مدیریت می‌باشد که ادعاهای مذکور با این شواهد به‌ هم وابسته هستند.

نتایج ناشی در تحلیل جدول مربوط نشان می‌دهد که در قدم اول ما مشخص کردیم که شکل شماره 1 مربوط به اظهارات صورت‌های مالی مربوط به خدمت درخواستی کارفرما حسب قرارداد حسابرسی منعقده با حسابرس می‌باشد- نتیجه مدل شامل یک اظهار نظر اصلی نسبت به "صورت‌های مالی منصفانه" و دو "اظهار نظر فرعی" دیگر: 1- عدم وجود اظهار غلط در صورت‌های مالی و 2-عدم وجود سوءاستفاده و تقلب در اظهارات و ادعاهای ارائه شده در قالب صورت‌های مالی می‌باشد. و قدم دوم در توسعه یک مدل مدرکی این است که برای برقرار کردن یک ارتباط منطقی در میان اظهارات گوناگون و اظهارات فرعی موجود در شکل شماره 1 یک رابطه که با علامت (AND- &) تعریف شده بین ادعاهای اصلی و فرعی مطروحه در ارتباط با صورت‌های مالی استفاده شده است بدین مفهوم که در نتیجه روابط مذکور صورت‌های مالی تهیه شده منصفانه می‌باشد.

در پل ارتباطی تعریف شده تحت عنوان رابطه (AND- &) به نظر می‌رسد که این رابطه در بسیاری از زمینه‌های حسابرسی و در طول فرآیند حسابرسی بصورت منطقی وجود دارد. به عنوان مثال می‌توان در این‌باره که اظهارات مالی از هرگونه اظهار غلط مالی بری هستند تنها زمانی توسط حسابرسان در گزارش عنوان می‌شود که او هیچگونه ادله‌ای از بابت وجود تقلب و اختلاس در سطح صورت‌های مالی ارائه شده کشف نکرده باشد و زمانی که هیچگونه اظهار مالی غلط به دلیل وجود یا رخداد تقلب و اظهارات غلط ناخواسته وجود نداشته باشد می‌توان موضوع را مورد بحث و چالش قرار داد.

و مرحله آخر، در توسعه این مدل اقدام به شناسایی منابع مرتبط از شواهد موجود و مورد نیاز برای تحلیل مدل، یعنی روش حسابرسی انجام شده در ارتباط با بررسی اظهارات گوناگون اصلی و فرعی انجام شده می‌نمائیم. بطوریکه جعبه‌هایی با گوشه مربع در شکل شماره 1 نشان‌دهنده منابع گوناگون شواهد و خط مرتبط می‌باشند و اتصال یک مورد از شواهد به یکی از ادعاهای اصلی یا ادعاهای فرعی این مطلب را  
می‌رساند که شواهد شناسایی شده با ادعاهای اصلی و ادعاهای فرعی مشخص در ارتباط هستند. همچنین لازم است در اینجا به این موضوع بصورت صریح اشاره کنیم که روش‌های سنتی انجام فرآیند حسابرسی برای اینکه مشخصاً تقلب‌ها را شناسایی کنند طراحی نشده‌ بودند. روش‌های اجرائی مذکور بیشتر به تعریف درجه‌بندی‌های انجام شده توسط مدیریت در پشتیبانی و در جهت جلوگیری از مواردی که منجر به ایجاد تقلب می‌شود صورت پذیرفته بودند و فرآیند ارزیابی مطابق با مدل سنتی حسابرسی، عملاً منتج به شناسایی و کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در مواردی نادر و ناخواسته می‌باشد.

درخصوص آزمون وجود یا عدم وجود تقلب یا اختلاس در مدل، و برای تأکید بر تفاوت بین این نتایج- شواهد/ مدارک لینک شده به ادعاهای بدون اختلاس به صورت خط‌های مستقیم فلش‌دار مشخص شده‌اند و نشان‌دهنده شواهد قوی‌تری مرتبط به این ادعاها می‌‌باشد وفلش‌های نقطه‌چین‌ نشان‌دهنده شواهد نسبتاً ضعیف‌تر نسبت به ادعاهای مطروحه می‌‌باشد. هنگامی که یک مورد از شواهد مربوط به یک ادعا و یا ادعای فرعی، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. باور ارزیابی شده می‌تواند مخالف هر دو و یا برابر با ادعاهای مربوطه باشد.

برای نمونه وجود مقادیر (6/0 و 1/0) در یک نقطه از آزمون بررسی مدارک حاکی از این است که پس از ارزیابی برخی از شواهد و مدارک، حسابرس قبول می‌کند که در بازه (1/0)، با 4/0درصد اطمینان به نفع این ادعا که صورت‌های مالی به طور صحیح و منصفانه ارائه شده‌اند، اظهار نظر نماید و همچنین مقدار 1/0 نشان‌دهنده احتمال نادرست بودن اظهارات مالی می‌باشد.

در عمل، حسابرس می‌تواند درخصوص عدم قطعیت در ارتباط با مقادیر عددی را بصورت مشخص بیان نکند و او می‌تواند برای بیان مذکور از مقیاس گسسته مانند سطوح بالا یا پائین در بیان مقدار ریسک استفاده کند. اگرچه ممکن است مقادیر پیوسته، می‌توانند کمیت/ کیفیت این باورها را مشخص کنند. مقادیر گسسته می‌توانند بصورت صحیح‌تر و دقیق‌تر محاسبه و مورد استفاده قرار بگیرند. (مثال: بالا، متوسط، کم خطر)

تحقیقات قبلی نشان داده‌اند که جمع‌آوری بوسیله مقیاس‌های گسسته می‌تواند منجر به مقبولیت بیشتر و راحتی استفاده در میان حسابرسان شود و پیشنهاد شده است از این میاس‌ها به جای استفاده از مقیاس‌های احتمالی پیوسته مورد استفاده قرار گیرند. (ماک و همکاران 1998)

**نمونه‌گیری و تجزیه و تحلیل از مدل پایه:**

برای آنالیز شکل مدل 1 نیاز داریم تا به گره‌های مدرکی مقادیری را اختصاص دهیم و سپس تأثیرات شواهد را بر اظهارات مختلف در مدل جمع‌آوری کنیم. در بخش زیر ما از برنامه آدیتور آستینت برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد استفاده کردیم. نقطه شروع در آنالیز مدل، برآورد شواهد بدست آمده از فعالیت‌های حسابرسی درباره ادعاهای مختلف می‌باشد. ارتباط موجود در شکل 1 نشان می‌دهد که کدام ادعا یا زیرادعا به کدام مشاهده رابطه مستقیم دارد و مستقیماً مرتبط با همدیگر هستند.

برای مثال شواهد بدست آمده از "آزمون و تست کنترل‌ها" مستقیماً به ادعای "عدم وجود اظهارات غلط" مرتبط می‌باشد اگر نتیجه آزمون و تست کنترل‌های حسابداری مؤثر بوده ‌باشند حسابرس می‌تواند به این نتیجه برسد که اظهارات غلط مالی کاهش قابل ملاحظه‌ای دارد و تعیین مقدار متوسط یعنی 5/0 به عنوان قدرت شواهد بدست آمده از نتیجه آزمون و تست کنترل‌ها خواهد بود. /جدول 1 نشان می‌دهد که قدرت فرضی برای هر مشاهده از هر از یک منابع که برای آنالیز در مدل پایه استفاده شده چقدر است /. به عنوان مثال برای شواهد بدست آمده از آزمون و تست کنترل مقدار 5/0 از سطح قابل اعتماد بودن فرض شده است. (در یک مقیاس 0 تا 1 که در سطح 1 اطمینان حاصل شود که عملاً هیچ اظهار غلط مالی در   
حساب‌ها با اطمینان 95/0 وجود ندارد و قابلیت اعتماد تحصیلی به میزان 95درصد بیان می‌دارد که   
حساب‌ها فاقد اظهارات غلط مالی هستند و در سطح صفر فرض شده است که تست‌های جزئیات حتی شواهد قوی‌تر و مثبت‌تری را مهیا می‌کنند (مقدار 85/0 در این مورد). در مدل پایه خطی، فرض شده است که تمام اطلاعات جمع‌آوری شده، به طور کلی، یکی از موارد مشاهده شده در این مدل (شبکه مدرکی)، به طور غیرمستقیم متغیرهای دیگر را در شبکه مدرکی از طریق روابط داخلی بین شواهد تحت تأثیر قرار خواهد داد. شواهد موجود این دو ادعا این موضوع را که حسابرسان مایل به کاهش ریسک کلی در فرآیند حسابرسی هستند را پشتیبانی می‌کنند و حداکثر این مقدار 5% می‌باشد.

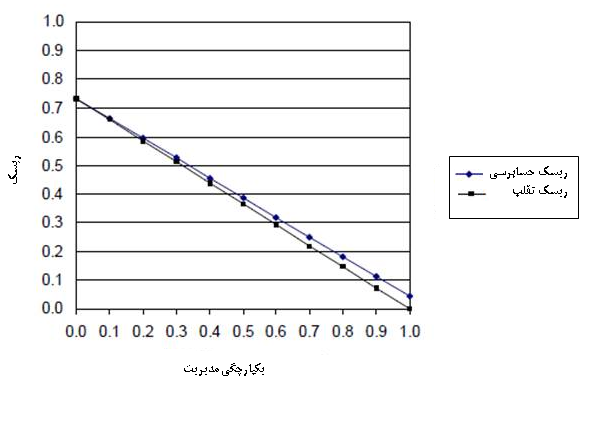
**جدول شماره 1**

**ارزش‌های اعتقادی/ باور بروی مدل پایه**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **ارزشهای اعتقادی برای عدم وجود تقلب و اشتباه در صورتهای مالی و سوء‌استفاده از ارزشها** | | **ارزشهای اعتقادی درخصوص عدم وجود اشتباه یا تقلب** | | **منابع شواهد/ محل ومنبع شواهد** |
| **در برابر/ درمقابل** | **درجهت/ برای** | **در برابر/ درمقابل** | **درجهت/ برای** |
| 0.0 | 0.05 | 0.0 | 0.2 | ارزیابی عوامل و فاکتورهای ذاتی شامل محیط کنترلی و کنترلهای عدم کشف |
| 0.0 | 0.05 | 0.0 | 0.5 | آزمون تست کنترلی |
| 0.0 | 0.05 | 0.0 | 0.2 | دستورالعملهای آزمونهای تحلیلی |
| 0.0 | 0.05 | 0.0 | 0.85 | تست و آزمون جزئیات معاملات |
| 0.0 | 0.05 | 0.0 | 0.1 | دستورالعملهای تحلیلی نهایی |
| Vary from 0.0 to 1.0 | | | | یکپارچگی مدیریت |

**جدول شماره 2**

**ریسک حسابرسی و ریسک تقلب براساس مدل پایه**



همان‌طور که در شکل شماره 2 نشان داده شد بروی این ترکیب از ارزش‌های باورها و مقدار ارزش باور درستکاری مدیریت تحت عنوان (یکپارچگی مدیریت) در سطح 1/0، این مدل با احتمال 659/0 بیان می‌دارد که این ادعا که اظهارات مالی به طور منصفانه ارائه شده‌اند را بیان می‌کند و در این حالت مقدار ریسک حسابرسی 43% می‌باشد. این مدل و مقدار فرض شد برای ارزش باورها نشان دهنده یک رویه سنتی پیش از SAS-82 می‌باشد وشرایطی را مهیا می‌کند که موقعیت‌های مختلف را با یکدیگر مقایسه کرده.

**اثر درستکاری مدیریت بر ریسک حسابرسی**

اگرچه قبل از SAS-82 مطابق روش سنتی موجود در مدلی مشخص جهت برآورد ریسک تقلب لازم نبود اما این بدین معنا نیست که ریسک تقلب در آن زمان وجود نداشت.

تجزیه و تحلیل مدل شماره 1 نشان می‌دهد که در سطح ریسک حسابرسی در واقع در سطح 5/0، حسابرس باید یک سطح تقریباً مطلق از اعتماد به درستکاری مدیریت مشتری داشته باشد چرا که سطح اطمینان وی معادل 95 درصد خواهد بود. (95/0=5%-1)

همانطور که مونتگمری و همکاران (2002)به آن اشاره نموده‌اند، بیشتر حسابرسان میزان صداقت مشتریان و درستکاری آن‌ها را از طریق شدت میزان پذیرش آن‌ها برای ادامه روند حسابرسی ارزیابی می‌کنند که ممکن است بدون هیچ سؤال دیگری فرض کنند که بدون شک مشتریان ما صادق هستند بر هیمن اساس، رابطه بین صداقت مدیریت و ریسک برای مدل‌های پایه خطی در شکل 2 ترسیم نمودیم که در آن ریسک حسابرسی و ریسک تقلب به عنوان ریسک‌های حسابرس در مقابل سطح‌های مختلفی از اعتماد به اینکه مدیریت درستکار است رسم شده است. همانطور که در شکل شماره 2 نشان داده است شده تنها هنگامی که درستکاری در سطح بالایی از باور مثبت در حد 99/0 و یا بالاتر از آن قرار می‌گیرد- ریسک حسابرسی در حد 5/0 یا کمتر قرار می‌گیرد و این موضوع ادعاها و نظریات مونتگمری و همکاران (2002) را تأیید می‌نماید که بعید به نظر می‌رسد که هرگروه مدیریتی بتواند احتمال ارتکاب تقلب را در حد صفر نگه دارد را تأیید می‌نماید. بدین ترتیب به نظر می‌رسد که شامل کردن اظهارات و شواهدی که به صداقت مدیریت مربوط به تقلب هستند، بهترین مدل‌های ارزیابی را برای حسابرس مهیا می کند. بر همین اساس اعمال کنترل کلی بر مفهوم ریسک حسابرسی منجر به صدور بیانیه شماره SAS-82 بوده است.

**مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک مطابق با بیانیه شماره SAS-82**

در شکل شماره 3، مدل پایه خطی تجدید نظر شده حسابرسی ریسک ارائه می‌گردد تا اینکه مطابق با این مدل نیازمندهای بیانیه شماره SAS-82 را با یکدیگر ترکیب کند چرا که بیانیه شماره SAS-82 این الزام را ایجاد می‌کند که علاوه بر روش‌های حسابرسی سنتی، حسابرس باید به طور صریح هم خطر حفظ ریسک وجود اظهارات جعلی مالی وهم ریسک سوءاستفاده از دارائی را مورد رسیدگی قرار دهد.

در بیانیه شماره SAS-82، سه دسته از تقلب‌های موجود در سطح صورت‌های مالی و دو دسته از ریسک‌های موجود درباره سوءاستفاده از دارائی ارائه شده است اما این گروه‌ها با یکدیگر مرتبط نیستند و به عنوان عوامل تأثیرگذار در ریسک تقلب به طور جداگانه مورد بررسی قرار می‌گیرند.

همانطور که در شکل شماره 3 نشان داده شده این گروه‌های تقلب مرتبط با ادعای اصلی "عدم وجود تقلب در سطح صورت‌های مالی یا سوءاستفاده از دارائی‌های شرکت " از طریق یک رابطه ANDبا همدیگر در تعامل هستند بدین مفهوم که هیچ نوع تقلبی در سطح صورت‌های مالی یا سوءاستفاده از دارائی‌های شرکت وجود ندارد و این رابطه تا زمانی پا برجاست که هیچ تقلب مالی که در این گروه‌ها قرار بگیرند معرفی نشود.

در حالی که صدور بیانیه شمارهSAS-82 ، آگاهی حسابرسان را از وجود تقلب در سطح سازمان افزایش داد. اما هیچ راهنمایی برای اینکه چگونه عوامل و فاکتورهای شخصی در انجام تقلب ارزش‌گذاری می‌شوند و اینکه چه پاسخ مناسبی در زمانی که عوامل خطر وجود دارند و شناسایی می‌گردند و یا اینکه چگونه ریسک حسابرسی با وجود شناسایی فاکتورهای ریسک تقلب مورد تأثیر قرار می گیرد، ارائه ننموده است. برای بررسی تأثیر بیانیه شمارهSAS-82 ، بر ریسک حسابرسی ترنر و همکاران (2002) مدلی را بعنوان مدل تکامل یافته قبلی بشرح زیر ارائه نمودند.

**جدول شماره 3**

**مدل پایه جهت ارزیابی خطر مطابق با بیانیه شماره SAS-82**

بررسیهای تحلیلی نهایی

آزمون کنترلها

بررسی عوامل کنترل محیط زیست و درک از کنترل

اشتباه وجود ندارد

صورتهای مالی نسبتاً منصفانه و بدون خطا تهیه شده است

آزمون بررسی‌های تحلیلی

صورتهای مالی فاقد تقلب و سوء‌استفاده‌ از دارایی‌ می‌باشد

کنترل- آزمون جزئیات معاملات

تقلب با توجه به کنترل ریسک وجود ندارد

تقلب با توجه به مشخصات مدیریت وجود ندارد

تقلب با توجه به عوامل یا مشخصات و یا ثبات مالی وجود ندارد

تقلب با توجه به وضعیت صنعت و یا سایر عوامل مرتبط وجود ندارد

تقلب با توجه به اینکه داراییهای مستعد برای اشتباه و تقلب نیستند وجود ندارد

عوامل ریسک در کنترل تقلب

عوامل ریسک تقلب شرایط صنعت

عوامل ریسک تقلب مربوط به مشخصات مدیریت

عوامل ریسک تقلب مربوط به مشخصات صفت و یا ثبات مالی

عوامل ریسک تقلب مربوط به ویژگی‌های دارایی برای تقلب

**مطابق با جدول فوق‌الذکر خطوط متصل مستقیم و بدون هاشور (نقطه‌چین) وجود شواهد و مدارک قوی برای اثبات را نشان می‌دهد و خطوط نقطه‌چین وجود شواهد ضعیف‌تری را در ارتباطات بیان می دارد.**

آن‌ها در این مدل با استفاده از مدل ARM و با اضافه نمودن نیازمندهای جدید برای شناسایی و کنترل ریسک تقلب مدل را توسعه دادند. در بررسی موارد واقعی در ارزیابی مدل مذکور که توسط ماک و ترنر (2002)صورت پذیرفت نتایج آزمون این مدل نشان داد که در شرایطی که فاکتورهای ریسک، وجود دارند عملاً ریسک حسابرسی به طور قابل توجهی افزایش یافته است مگر زمانی که روش‌های حسابرسی قانونی و مناسبی در زمان ارزیابی ریسک‌های تعریف شده توسط حسابرس به اجرا درآمده باشد.

مدل همچنین آشکار کرد که تأثیر درستکاری مدیریت یا فقدان آن، بزرگ‌ترین فاکتور در کاهش ریسک تقلب حتی در یک محیط مشوق و پر از فرصت، (اثرگذار بودن 2 رأس دیگر مثلث تقلب) می‌باشد.

**مثلث تقلب:**

پس از بررسی‌ها و تحقیقات گسترده انجام شده توسط انجمن‌های حرفه‌ای پیش‌نویس جدیدی جهت نظرسنجی عمومی در فوریه 2002- منتشر گردید که در آن زمان سه دسته از فاکتورهایی که درخصوص ایجاد تقلب می‌توانند با یکدیگر مرتبط باشند را بشرح زیر معرفی نمود: 1- فشارها و مشوق‌ها، 2- فرصت‌ها، 3- نگرش و توجیه. این سه دسته توسط مونته‌گری و همکاران (2002) به عنوان "مثلث تقلب"، شناسایی شده‌اند و مدل مثلث تقلب بر رابطه این سه فاکتور دلالت دارد اما به آن صورت رسمی نمی‌بخشد. در شکل شماره 4 مشاهده می‌کنیم که ARM و اجزای مثلث تقلب مطابق با پیش‌نویس ارائه شده با جزئیات به اجزای آن اشاره می‌نماید. در این مدل اگرچه، این سه دسته به صورت رأس مثلث نشان داده شده‌اند- اما آن‌ها بوسیله دو رابطه بین 1- درستکاری مدیریت و بدون مشوق‌ها به عنوان R1 و2- دومی بین درستکاری مدیریت بدون وجود فرصت‌ها به عنوان R2 نشان داده می‌شود. رابطه R1 یک رابطه ممکن دو طرفه را بین درستکاری و مشوق‌ها ایجاد می‌کند.

**جدول شماره 4**

**مدل پایه با ارزیابی خطر تقلب در پیش‌نویس ارائه شده**

ارزیابی عوامل خطر ذاتی، کنترل محیط زیست و شناخت و درک از کنترل

بررسیهای تحلیلی نهایی

تقلب و اشتباه وجود ندارد

آزمون کنترلها

آزمون روشهای تحلیلی

صورتهای مالی منصفانه و صحیح تهیه شده است

در صورتهای مالی تقلب، اشتباه و سوءاستفاده از داراییها وجود ندارد

آزمون جزئیات معاملات

اصلاح روش حسابرسی

**RQ3**

عدم و جود فرصتی

یکپارچگی مدیریت

عدم وجود انگیزه‌ای

**RQ1**

**RQ2**

**RQ2**

انطباق با اصول عقلانی

انگیزه/ فشار عوامل خطر تقلب

عوامل خطر فرصت تقلب

**در جدول فوق خطوط اتصال در صورتیکه بصورت مستقیم و بدون نقطه‌چین باشد رابطه قوی را نمایش می‌دهد و خطوط نقطه‌چین جود رابطه ضعیف‌تر را به نمایش می‌گذارد.**

این رابطه مشخص می‌کند که چنانچه سطح مشوق‌ها در سطح پایین‌تری قرار گیرد سطح درستکاری در مدیریت را در سطح بالا نشان دهد و این رابطه نه تنها ممکن است برای پاسخ‌دهی به چنین مشوق‌هایی شکست بخورد، اما می‌تواند برای کاهش آن‌ها کار کند.

در صورت ایجاد مشوق‌های بیشتر در محیط سازمان برای کارکنان، این مشوق‌ها می‌توانند برای همان مدیر قانع‌کننده باشند و یا پاداش‌های ارائه شده در مقابل فعالیت‌های خوب انجام شده توسط کارکنان می‌تواند (با توجه به این موضوع که هر انسانی قیمت خاص خود را دارد) مؤثر باشد.

این رابطه همچنین مشخص می‌کند که یک مدیر با داشتن سطح پایین‌تر از درستکاری می‌تواند بدنبال ایجاد یا افزایش مشوق‌های موجود باشد. در این مدل ارزیابی رابطه R1 به صورت زیر تعریف شده است:

اول - اجرای حسابرسی توسط حسابرس و ارزیابی اطلاعات بدست آمده مرتبط با فاکتورهای ریسک تقلب-  
(برای دو مستطیل در پایین شکل شماره 4)، برای مثال با توجه به شواهد ارائه شده مرتبط با نگرش مدیریت یا گرایش به سمت توجیه عقلانی، حسابرس می‌تواند باور به درستکاری مدیریت را افزایش یا کاهش دهد. شواهد در مورد صداقت و انگیزه هر کدام می‌تواند ارزشی را به خود اختصاص دهد که این ارزش‌های می‌تواند هم به نفع و هم علیه این ادعا باشد- چهار ترکیب ممکن ازاین رابطه‌ها می‌تواند به صورت شکل زیر باشد.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **تأثیر رابطه R1 بر ادعاها** | **رابطه R1- در ارتباط با شواهد/ ادعاها** | **شواهد مرتبط با ادعاها** | **شواهد** |
| برای افزایش بازدارندگی | عدم وجود هیچ انگیزه | برای | تمامیت |
| در مقابل مشوقها را افزایش می‌دهد | عدم وجود هیچ انگیزه | در مقابل/ در برابر | تمامیت |
| برای صداقت | تمامیت | برای | عدم وجود هیچ انگیزه برای تمامیت |
| علیه (عدم صداقت) | تمامیت | در مقابل/ در برابر | عدم وجود هیچ انگیزه برای تمامیت |

برای مثال در جدول فوق چنانچه مشوق‌ها افزایش کمتری داشته باشند، باور به درستکاری افزایش می‌یابد و بالعکس.

در مدل رابطه R1 بیان می‌دارد که داشتن ارزش‌های اعتقادی و باورهای بالا می‌تواند در کاهش اثر تمامیت مشوق‌ها در ایجاد خطر تقلب مؤثر باشد در حالی که وجود ارزش‌های بالا در برابر تمامیت (یعنی وجود باور و اعتقاد بالا در برابر عدم وجود صداقت) تأثیر مشوق را زمانی که افزایش پیدا می‌کند نشان می دهد (یعنی باور بالا در مقابل عدم وجود درستکاری).

به طور مشابه رابطه R2 یک امکان و رابطه دو طرفه‌ای را بین درستکاری و فرصت‌ها ایجاد می‌کند این ارتباط مشخص می‌کند که در سطح پایین‌تر از فرصت‌ها یک مدیر می‌تواند سطح بالایی از درستکاری را نشان دهد و نه تنها می‌تواند در پاسخ‌دهی به فرصت‌های فراهم شده دچار لغزش نشود و حتی می‌تواند برای کاهش دادن آن‌ها وارد عمل شود.

در سطح بالاتر از فرصت‌ها هرچند که همان مدیر می‌تواند تصمیم بگیرد تا فرصت‌ها را کاهش دهد مضافاً او میتواند درستکاری مدیریت را مطابق با آنچه توافق شده باشد را اجباری و یا اینکه ریسک تقلب افزایش پیدا کند.

این ارتباط همچنین مشخص می‌کند که مدیریت با سطح پایین‌تر از درستکاری ممکن است در جستجوی روشی برای ایجاد و یا افزایش فرصت‌های موجود باشد.

مشابه R1، درستکاری و فرصت‌ها هر کدام می‌توانند هم به نفع و هم بر علیه این ادعا ارزش‌گذاری شوند بر همین اساس در تحلیل مدل مذکور چهار ترکیب ممکن است از این ارتباطات به صورت زیر حاصل شود.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **تأثیر رابطه R2 بر ادعاها** | **رابطه R2 با شواهد** | **رخدادهایی درباره شواهد** | **شواهد** |
| کاهش فصت‌ها | عدم وجود فرصت‌ها | برای | تمامیت |
| در مقابل (فرصت‌ها را افزایش می‌دهد) | عدم وجود فرصت‌ها | در مقابل | تمامیت |
| برای صداقت | تمامیت | برای | عدم وجود فرصت‌ها |
| علیه (عدم صداقت) | تمامیت | در مقابل | عدم وجود فرصت‌ها |

در نتیجه وجود ارزش بالا برای باور درستکاری، تأثیر فرصت‌های موجود بر روی ریسک تقلب را کاهش می‌دهد در حالی که اگر ارزش بالایی برای عدم درستکاری وجود داشته باشد ریسک تقلب افزایش خواهد یافت.

همچنین اگر فرصت‌های موجود کم باشند باور به درستکاری افزایش می‌یابد و زمانی که وجود فرصت‌ها افزایش می‌یابند عدم درستکاری نیز افزایش می‌یابد.

برای تکمیل فرمول مثلث، سه عنصر 1- صداقت، 2- عدم مشوق‌ها، 3- عدم وجود فرصت‌ها، به وسیله OR با هم در ارتباط هستند- این ارتباط نشان می‌دهد که ادعای عدم وجود تقلب در صورت‌های مالی و عدم سوءاستفاده از دارایی در صورتی که مدیریت درستکار باشد یا اگر هیچ مشوقی وجود نداشته باشد یا هیچ فرصتی برای ارتکاب به تقلب نباشد درست خواهد بود.

همانطور که قبلاً اشاره شد بعید است که بتوان فرض کرد که گروه مدیریت بتواند احتمال ارتکاب به تقلب را در سازمان در حد صفر نگه دارد و به نظر پرواضح می‌رسد که اظهارات و شواهدی که به تقلب مرتبط هستند، یک مدل ارزیابی بهتری را درخصوص ابعاد و عوامل ایجاد تقلب ارائه کرده و کلاً کنترل‌ بهتری را بر روی ریسک حسابرسی ارائه می‌نمایند. در شکل شماره 4، ما سه سؤال اولیه مطروحه در این پژوهش را بیان   
می‌کنیم که در این مقاله به موضوعات آن پرداخته‌ایم. این سؤالات پژوهشی به میزان صداقت، در سطح سازمان و نتایج اثرات متغیرهای در نظر گرفته شده در مدل را تحت عنوان تأثیر تقلب بر روی ریسک حسابرسی را بیان می‌کند.

سؤال1: تأثیر و رابطه بین مشوق‌ها و درستکاری مدیریت بر روی ریسک حسابرسی چیست؟

برای بررسی اثر R1 مطابق با مدل، از تمام فرضیات در مورد قدرت شواهد نشان داده شده برای مدل پایه خطی استفاده شده است. همانطور که قبلاً اشاره شد: این فرضیات به طور کلی در برآورد ریسک حسابرسی با مقدار 43/0 نتیجه دارند و مورد آزمون قرار گرفته‌اند. به علاوه ارزش‌های نشان داده شده در جدول شماره 2 نیز، به این مدل اضافه خواهد شد تا در نتیجه‌گیری نهایی آزمون تأثیر تقلب مورد استفاده قرار گیرند.

**جدول شماره 2**

**ارزش‌های اعتقادی برای تحقیق انجام شده و درخصوص سؤال شماره 1**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ارزشهای اعتقادی** | |  |
| **در برابر/ درتقابل** | **برای** | **منابع شواهد و ارتباطات بین آنها** |
| 1.0 | 0.0 | عوامل ریسک تقلب برای هیچ یک از مشوق‌ها |
| - | 0.6- 0.4- 0.2 | R1 |
| 0.2 | از 0.0 تا 0.8 | عوامل ریسک تقلب برای یکپارچگی مدیریت |
| - | 0.0 | R2 |
| 1.0 | 0.0 | عوامل ریسک تقلب برای هیچ یک از فرصت‌ها |
| 0.0 | 0.0 | تغییر و یا اصلاح کار حسابرسی (map) |

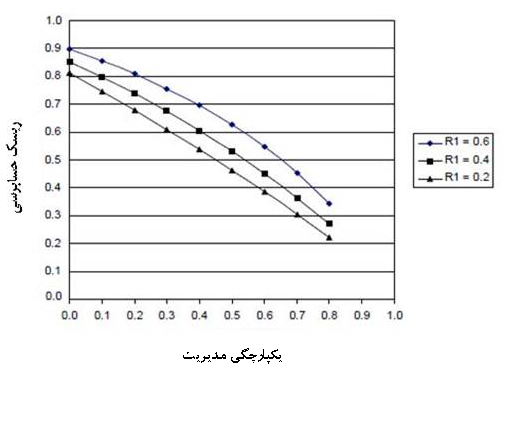
در جدول شماره 2، فرضیاتی وجود دارند که باور قوی درهر دو قسمت مشوق‌ها و فرصت‌ها وجود دارد و یک باور مناسب درباره عدم درستکاری در قسمت مدیریت وجود دارد.

این موضوع با یک باور بسیار قوی با مقدار 1 در مقابل هر دو مورد عدم وجود فرصت‌ها و باور مناسب یا مقدار 2/0 در مقابل درستکاری نشان داده شده است و همچنین مفروض است که حسابرس هیچ‌گونه روش‌های حسابرسی اصلاح شده‌ای را. (MAP) که به طور خاص برای پروسه‌های کارشناسی تخصصی خود (نه به منظور رسیدن به تقلب باشد) بکار نبرده است.

این موضوع به عنوان یک مورد که در آن حسابرسان پرچم‌های قرمز خود را که بیان می‌دارند که ریسک تقلب می‌تواند مقدار غیر صفر باشد شناسایی می‌نمایند و حسابرسان باور دارند که کنترل‌های موجود و روش حسابرسی طراحی شده و مورد عمل به اندازه کافی پاسخگوی چنین ریسک‌هایی می‌باشند .این مورد در شکل شماره 5 نشان داده شده است.

**جدول شماره 5**

**.RQ1 اثر خطر حسابرسی در تعامل بین مشوق‌ها و یکپارچگی مدیریت چیست؟**



همانطور که در شکل شماره 5 می‌توان دید در صورت عدم انجام هرگونه روش حسابرسی اضافی و اصلاح شده توسط حسابرس (MAP) در جریان حسابرسی او در حضور پرچم قرمزها به طور قابل ملاحظه‌ای ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد. در حالی که در نتایج مدل پایه خطی برای ریسک حسابرسی در حد 43%، با در نظر گرفتن متغیرهای مثلث تقلب و مقدارهای فرض شده، در R1=0/2 حداقل خطر ریسک حسابرسی را به مقدار 22/0- افزایش می‌دهد. با افزایش رابطه بین درستکاری و مشوق‌ها به 4/0=R1 و 6/0= R2در نتیجه حداقل ریسک حسابرسی قابل تحصیل به مقدار 27/0 و 34/0 افزایش می‌یابد.

**سؤال شماره 2:**

رابطه بین مشوق‌ها و درستکاری مدیریت و رابطه بین فرصت‌ها و درستکاری مدیریت چگونه بر ریسک‌ حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟

همانطور که رابطه‌های R1 و R2 به طور همزمان می‌توانند وجود داشته باشند RQ2 سؤال دوم پژوهش (تحقیق) تأثیر ارزش‌های اعتقاد در مقابل درستکاری مدیریت و مشوق‌ها و فرصت‌ها را در چنین شرایطی بررسی می‌کند. اگرچه به نظر می‌رسد R1 و R2 با توجه به ارزش‌ها و مقادیر تحصیلی مستقل هستند اما ساده کردن فرضیات مذکور باعث می‌شود که دو رابطه می‌تواند مقدار برابری داشته باشند. فرضیات باقی‌مانده همانطور که در جدول شماره 3 نشان داده شده است همان فرضیات برای سؤال تحقیق 1 (RQ1) می‌باشند.

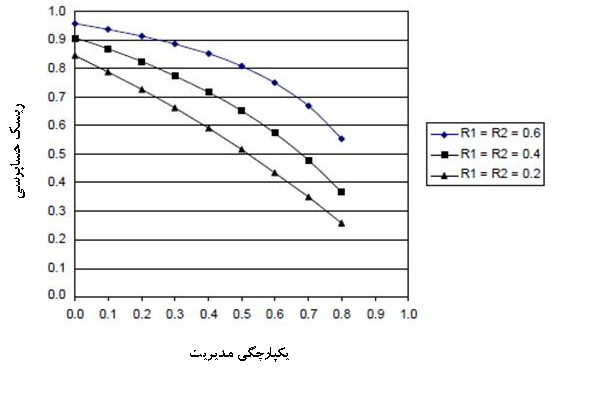
**جدول شماره 3**

**ارزش‌های اعتقادی برای بررسی تحقیق بر روی سؤال شماره 1**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ارزشهای اعتقادی و باورها** | | **منابع، شواهد و ارتباطات** |
| **در تقابل** | **برای** |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از مشوق‌ها |
| - | 0.6- 0.4- 0.2 | R1 |
| 0.2 | از 0.0 تا 0.8 | عامل ریسک تقلب برای یکپارچگی مدیریت |
| - | 0.0 | R2 |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از فرصت‌ها |
| 0.0 | 0.0 | تغییر و یا اصلاح کار حسابرسی (map) |

**جدول شماره 6**

**RQ2 اثر خطر حسابرسی در تعامل بین مشوق‌ها، مدیریت یکپارچه و فرصت‌ها و مدیریت یکپارچه چیست؟**



RQ3 - بیان می‌دارد که روش‌های اصلاح شده حسابرسی چه تأثیری بر روی ریسک حسابرسی دارند؟

همانطور که بوسیله سؤالات 1 و 2 نشان داده شد، در صورت وجود عوامل و فاکتورهای ریسک تقلب در سازمان، بدون اجرای روش‌های تخصصی و فنی متناسب با آن در جریان حسابرسی توسط حسابرس (تغییر در MAP)) حسابرسی، به نظر می‌رسد نتایج به طرز غیرقابل انتظار مقدار بالایی از ریسک حسابرسی را نشان می‌دهد. براین اساس ما مطابق با سؤال شماره 3، تأثیر چنین رویه‌های تخصصی را برای کاهش ریسک حسابرسی بررسی می‌کنیم. همانطور که در جدول شماره 4 نشان داده شده ارزش باورهای فرض شده برابر است با مواردی که در سؤال 1 فرض شده است و این مقدار برای رویه‌های حسابرسی اصلاح شده (MAP) درسطح 2/0 و 4/0 و 6/0 برای سطوح باورها بررسی شده است.

این مورد 2 موضوع را مشخصاً نشان می‌دهد که: 1- حسابرسان پرچم قرمزهای ممکن را که نشان‌دهنده ریسک تقلب می‌تواند مقدار غیر صفر باشد را شناسایی کرده‌اند و 2- اجرای رویه حسابرسی تخصصی و متناسب با رویداد که به طور خاص انتخاب شده برای این چنین ریسک‌هایی پاسخگومی باشد.

**جدول شماره 4**

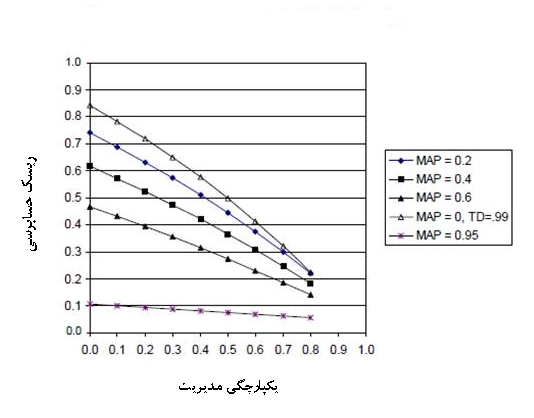
**مقادیر باورها و ارزش‌های اعتقادی برای بررسی سؤال شماره 3 تحقیق**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ارزشهای باورها** | | **منابع/ شواهد و ارتباطات** |
| **در برابر** | **برای** |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از مشوق‌ها |
| - | 0.2 | R1 |
| 0.2 | از 0.0 تا 0.8 | عامل ریسک تقلب برای مدیریت یکپارچه |
| - | 0.2 | R2 |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از فرصت‌ها |
| 0.0 | 0.6- 0.4- 0.2 | اصلاح روشهای حسابرسی (map) |

شکل شماره 7 نشان می‌دهد که اجرای تغییر در روش‌های حسابرسی (MAP) می‌تواند به طرز قابل ملاحظه‌ای ریسک حسابرسی را کاهش دهد. برای مثال، اگر مقدار باورها برای تفسیر روش‌های حسابرسی (MAP) بتواند تا سطح 6/0 برسد، ریسک حسابرسی می‌تواند به حداقل مقدار 24/0 برسد.

**جدول شماره 7**

**RQ3.**



در RQ1 حداقل مقدار ریسک حسابرسی تا مقدار 14/0 می‌رسد یعنی به اندازه 42 درصد کاهش پیدا کند.

همچنین مقدار قابل ملاحظه‌ای کاهش در یک حسابرسی خواهیم داشت.

مقدار دلخواه فرض شده 5%، قابل دستیابی نبود و قدرت شواهد مهیا شده بوسیله تغییر در روش‌ حسابرسی (MAP) درحد 2/0 و 4/0 و 6/0- بنابراین این تحلیل‌ها تنها با مقدار قابل ملاحظه‌ای برای تغییر در روش‌ حسابرسی (Map) در حد 95/0 می‌تواند که ریسک حسابرسی را تا یک سطح قابل قبولی کاهش دهد. این موضوع در شکل شماره 7 کاملاً نشان داده شده است.

:RQ2 اثرات رابطه متقابل بین مشوق‌ها و درستکاری مدیریت و فرصت‌ها و درستکاری مدیریت چیست؟

همانطور که R1 و R2 به طور همزمان ممکن است که وجود داشته باشند RQ2 نتایج و اثرات ارزش اعتقادات مرتبط با درستکاری مدیریت، مشوق‌ها، فرصت‌ها را در چنین شرایطی بررسی می‌کند. اگرچه R1 و R2 به نظر می‌رسد که در مقابل ارزش‌ها مستقل باشند، اما ساده سازی فرضیات باعث می‌شود که این دو رابطه دارای ارزش برابری باشند.

فرضیات باقی‌مانده همانطور که در جدول 3 نشان داده شده مشابه آن‌ها نیست که در RQ1 داشتیم.

**جدول شماره 3**

**ارزش‌های اعتقادی/ باورها برای بررسی سؤال شماره 2**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ارزشها و باورها** | | **منبع رخداد و شواهدو ارتباطات** |
| **در تقابل** | **برای** |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از مشوق‌ها |
| - | 0.6- 0.4- 0.2 | R1 |
| 0.2 | از 0.0 تا 0.8 | عامل ریسک تقلب برای مدیریت یکپارچه |
| - | 0.6- 0.4- 0.2 | R2 |
| 1.0 | 0.0 | عامل ریسک تقلب برای هیچ یک از فرصت‌ها |
| 0.0 | 0.0 | اصلاح روشهای حسابرسی (map) |

همانطور که در شکل شماره 6 نشان داده شده، علاوه بر ارزش اعتقاد برای رابطه R2، افزایش حداقل/ مینیموم ریسک حسابرسی قابل دسترس بین 22/0 تا 26/0 برای 2/0 R2=R1= بدست آمده است و در سطوح بالاتر از R1 و R2، اگرچه سطح قابل توجهی از افزایش در نتایج ریسک حسابرسی داشتیم برای  
 6/0 R2=R1= افزایش در ریسک حسابرسی از 34/0 تا 55/0 بود یعنی 62 درصد افزایش- همانطورکه شکل نشان می‌دهد این ریسک‌ها حتی برای ارزش‌های مفروض برای درستکاری مدیریت بالاتر هستند که مقدارشان کمتر از 8/0 می‌ باشد.

RQ3← تأثیرات اعمال روش‌های حسابرسی اصلاح شده بر روی ریسک حسابرسی چیست؟

همانطورکه توسط R1 و R2 وجود فاکتورهای ریسک تقلب بدون اجرای رویه‌های کارشناسی و تخصصی و اصلاح روش‌های حسابرسی (MAP) به احتمال بسیار زیاد منتج به کسب نتایج به طرز غیرقابل انتظاری در سطحی بالا از ریسک حسابرسی خواهد شد. براین اساس RQ3 تأثیرات چنین رویه‌های کارشناسی را در ارتباط با ریسک‌ حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد، مطابق با جدول شماره 4 ارزش اعتقاد مفروض مانند همان‌هایی است که در RQ1 بدان اشاره کردیم ولیکن درخصوص مقادیر ارزش باور برای اصلاحات روش‌های حسابرسی (MAP) آن را در سطح 2/0، 4/0 و 6/0 مورد بررسی قرار می‌دهیم.

نتایج این موضوع نیز 2 رابطه را بشرح زیر نشان می‌دهد که 1- در حالی که حسابرسان پرچم قرمزهای خود را که نشان‌دهنده وجود ریسک تقلب غیر صفر می‌باشد را شناسایی کرده‌اند و 2- اجرای یک رویه حسابرسی کارشناسانه و تخصصی را برای پاسخگویی به چنین ریسک‌هایی انتخاب نموده‌اند.

**جدول شماره 4**

**باورها/ ارزش‌های پرسش نسبت به سؤال شماره 3**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **ارزشهای باورها** | | **منبع و رخداد و ارتباطات** |
| **در برابر** | **برای** |
| 1.0 | 0.0 | عوامل ریسک تقلب برای هیچ یک از مشوق‌ها |
| - | 0.2 | R1 |
| 0.2 | از 0.0 تا 0.8 | عوامل ریسک تقلب برای یکپارچگی مدیریت |
| - | 0.2 | R2 |
| 1.0 | 0.0 | عوامل ریسک تقلب برای هیچ یک از فرصت‌ها |
| 0.0 | 0.6- 0.4- 0.2 | تغییر یا اصلاح روش کار حسابرسی (map) |

شکل شماره 7 نشان می‌دهد که اجرای روش‌های اصلاحی در حسابرسی (MAP) به طور قابل ملاحظه‌ای می‌تواند ریسک حسابرسی را کاهش دهد. برای مثال اگر ارزش اعتقاد/ باورها برای تغییر روش‌های اصلاحی برای حسابرسی (MAP) بتواند در سطح 6/0 دست یافتنی باشد ریسک حسابرسی می‌تواند از حداقل 24/0 روش‌های اصلاحی حسابرسی در RQ1 به پایین‌تر کاهش یابد تا ریسک حسابرسی نیز از 40/0 یعنی به میزان 42درصد کاهش یابد. همچنین در آنجا کاهش قابل ملاحظه‌ای در ریسک حسابرسی صورت خواهد پذیرفت در این حالت توجه به این نکته ضروری است که ارزش دلخواه فرضی ریسک حسابرسی معادل 5% (95% اطمینان حسابرسی) با توجه به قدرت شواهد آماده شده و تغییر در روش انجام کار حسابرسی (MAP) در سطح 2/0، 4/0 و 6/0 قابل دستیابی نیست.

تجزیه و تحلیل بیشتر جدول نشان می‌دهد که تنها با یک مقدار بیشتر ارزش اعتقاد/ باورها و اصلاح روش حسابرسی (MAP) در حدود 95% مقادیر ریسک حسابرسی را می‌تواند تا سطح قابل قبول کاهش داد و این موضوع در نمودار پایینی شکل شماره 7 نشان داده شده است.

همچنین نمودار بالایی نشان داده شده حسابرسی فاکتورهای ریسک تقلب را شناسایی می‌کند اما به جای اجرای اصلاح روش کار حسابرسی بصورت تخصصی (MAP) در مورد شناسایی رفتارهای تقلبی، اقدام به افزایش میزان رویه‌های سنتی حسابرسی می‌نماید.

چنین حیطه‌های شناخته نشده‌ای می‌توانند در نوع و میزان شکست‌های حسابرسی تأثیر بگذارند. همانند شواهد و مدارک ناکافی در ارزیابی در ارتباط با تقلب صورت‌های مالی و یا سوءاستفاده از دارایی‌ها.

**نتیجه‌گیری**

در این مقاله تأثیرات مثلث تقلب را بر روی ریسک حسابرسی که در پیش‌نویس جدیدی که در AICPA مورد بحث، قرار گرفته است را مورد بررسی و کنکاش قرار دادیم.

همچنین عناصر مثلث تقلب در مقاله جدیدی که توسط مونته‌گری و همکاران مورد بحث قرار گرفته است (2002)، را به طور خاص مورد تجزیه و تحلیل قرار دادیم و اثرات آن را بر روی ریسک حسابرسی، رابطه بین درستکاری مدیریت و بین فرصت‌ها و درستکاری مدیریت و مشوق‌ها و درستکاری مدیریت با رویه‌های حسابرسی را بصورت کامل مورد بررسی قرار دادیم.

برای تجزیه و تحلیل تأثیرات عوامل مذکور، یک سری از مدل‌هایی از رویه‌های حسابرسی تقویت شده با افزودن ترکیبات عناصر (مثلث تقلب. مدل اولیه نشان‌دهنده مدل پایه خطی قبل از SAS-82 بود که در آن ریسک تقلب به صداقت مدل‌بندی نمی‌شد در حالی که مدل کامل نیازمندی‌های SAS-82 و پیش نویس جدید در نظر گرفته شده برای تعدیل SAS-82 ، را شامل می‌شد) را توسعه و مورد استفاده قرار دادیم. این مدل‌ها برای بررسی 3 مورد و همچنین جهت اخذ جواب نسبت به 3 سؤال تحقیقاتی به کار گرفته شدند که این سؤالات بر روی رابطه داخلی سه عنصر مثلث تقلب تمرکز داشتند. این مدل‌ها مطالعات قبلی را بوسیله اضافه کردن اظهارات صریح و گره‌های مدرکی مرتبط با فرضیات مربوط به ریسک تقلب با بررسی رابطه میان فاکتورهایی که ممکن است بر ریسک تقلب تأثیر بگذارند توسعه دادند. برای تجزیه و تحلیل ما ابتدا مدل حسابرسی قبل از بیانیه شماره SAS-82 را با فرض اینکه هیچ ارزیابی برای ریسک تقلب اجرا نشده است را مورد بررسی قرار دادیم و با استفاده از این بحث به عنوان یک مدل پایه خطی سپس ترکیباتی از مثلث تقلب را که شامل مشوق‌ها، درستکاری مدیریت و فرصت‌ها می‌باشد در مدل تحت عنوان RQ1و همچنین اثر رابطه R1، بین درستکاری و مشوق‌ها، را مورد بررسی قرار دادیم. این رابطه فرض می‌کند که در سطوح پایین از مشوق‌ها یک مدیر می‌تواند سطح بالایی از درستکاری را نشان دهد و نه تنها می‌تواند در پاسخگویی به چنین مشوق‌هایی شکست بخورد و حتی می‌تواند برای کاهش آن‌ها تلاش کند.

در صورت وجود سطح بالایی از مشوق‌ها، اگرچه برای همان مدیر که مشوق‌ها می‌توانند بسیار قانع‌کننده باشند که صداقت مدیریت به خطر نیتفتد و پاداش‌های بالقوه این فعالیت‌ها را به دنبال خواهد داشت. این رابطه مشخص می‌کند که مدیر با درستکاری در سطح پایین‌تر می‌تواند تا راهی برای ساختن چنین مشوق‌هایی و یا افزایش مشو‌ق‌های موجود پیدا کند.

در حالی که درستکاری مدیریت مهم است و در کنترل ریسک حسابرسی در یک سطح پایین دارای اهمیت است همانطور که شواهد حاصله از شکل 2 نشان می‌دهد در حضور یک رابطه (R1) بین مشوق‌ها و درستکاری مدیریت ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد:

در واقع اگر شکی درباره درستکاری مدیریت وجود دارد، پس ریسک حسابرسی نمی‌تواند به یک مقدار قابل قبول کاهش یابد، مگر اینکه روش‌های مناسب حسابرسی اصلاح شده اجرا شوند مثل آنچه شکل شماره 5 نشان داده شده است.

اثرات موجود حتی در سطح بالایی از رابطه در –مطابق با متن بیان شده در سؤال شماره 2- بسیاری بیشتر   
می‌شود و ما در این خصوص رابطه R2 درستکاری/ فرصت‌ها را به چارچوب کاری خود اضافه کردیم.

رابطه R2 یک ارتباط ممکن دو طرفه بین درستکاری و فرصت‌ها ایجاد می‌کند برای مثال این رابطه مشخص می‌کند که در صورت وجود سطح بالایی از فرصت‌ها برای یک مدیریت فرصت‌ها می‌توانند بسیار قانع‌کننده باشد و درستکاری مدیریت به خطر بیفتد و ریسک تقلب بالا رود- این رابطه همچنین مشخص می‌کند که مدیر با سطح پایین از درستکاری می‌تواند راه‌هایی را برای ساختن و یا افزایش فرصت‌های موجود جستجو کند.

تجزیه و تحلیل‌ها نشان می‌دهند که زمانی که هر نوع از رابطه وجود دارند، ریسک حسابرسی درنتیجه بسیار بالا می‌رود.

همانطور که درشکل شماره 6 دیده شد با این نتایج کاهش ریسک حسابرسی را تا یک سطح قابل قبول و بدون اجرای رویه‌های خاص و اصلاح شده حسابرسی برای حسابرس بسیار سخت‌تر خواهد بود. این تأثیر در مقادیر بالای R1 و R2 بسیار برجسته‌تر می‌باشد.

این نتایج نشان می‌دهند که حتی اگر ذره‌ای شک درباره درستکاری مدیریت وجود داشته باشد، و اگر فرض کنیم که درستکاری مدیریت با توجه به مشوق‌ها و فرصت‌ها می‌تواند در خطر بیفتد، ریسک تقلب به مقدار قابل توجه افزایش می‌یابد.

و بدون اجرای روش‌های حسابرسی مناسب اصلاح‌شده ریسک حسابرسی هرگز نمی‌تواند تا یک سطح سنتی قابل قبول کاهش پیدا کند.

در :RQ3 چگونگی رویه‌های حسابرسی اصلاح شده جهت مؤثر بودن فرآیند حسابرسی و کشف تقلب برای کاهش ریسک حسابرسی تا یک سطح قابل قبول هنگامی که شواهد حسابرسی بر فاکتورهای ریسک تقلب بر حضور هر دوی مشوق‌ها و فرصت‌ها دلالت می‌کنند را بررسی کردیم.

شکل شماره 7 نشان می‌دهد نتیجه و اثر رویه های حسابرسی اصلاح شده را بر روی ریسک‌ حسابرسی تحت این فرض که هر نوع رابطه‌ای بین R1 و R2 پایین‌تر از (2/0) وجود داشته باشند را نشان می‌دهد.

واضح است که هنگامی که رویه‌های حسابرسی اصلاح شده شواهد بیشتری وجود داشته باشد که نتیجه مربوطه مبنی بر عدم وجود تقلب خواهد بود و بدین ترتیب زمان یک حسابرسی کاهش پیدا می‌کند.

همچنین وقتی که شواهد برای درستکاری مدیریت افزایش می‌یابد، ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد. اگرچه بدون اجرای رویه‌های حسابرسی اصلاح شده مناسب و دستیابی به شواهدی که عدم وجود تقلب را پشتیبای می‌کنند، ریسک حسابرسی تا یک سطح قابل قبول بطور معمول کاهش نخواهد یافت.

این شرایط مشابه نتایج بدست آمده در مطالعات قبلی می‌باشد. (ماک و ترنر (2002

در یکی از مطالعات موارد واقعی حسابرسی، حسابرس شناسایی کرد ریسک وجود تقلب را بوسیله (رویه‌ها حسابرسی اصلاح شده؟)

اگرچه این رویکرد سطح بالایی (99/0) از پشتیبانی برای این ادعا که هیچ اظهار غلط مالی در نتیجه خطاها وجود ندارد آماده می‌کند و به نظر می‌رسد چنین تست‌هایی که مقدار کمی از پشتیبانی برای این ادعا را که تقلبی وجود ندارد را پشتیبانی می‌کند.

در چنین مواردی اگر روابط R1 و R2 وجود داشته باشد، به نظر می‌رسد سطح ریسک حسابرسی به مقدار غیرقابل انتظاری بالا خواهد رفت و این نتیجه با این فرض است که شرایط مربوط به R1 و R2 وجود اشته باشند.

تجزیه و تحلیل انتظار ما نشان می‌دهد که رویه‌های اصلاح شده حسابرسی می‌بایست شواهد و مدارک بسیار قوی را آماه کنند یعنی (95/0) بدین ترتیب قبل از اینکه ریسک حسابرسی تا یک سطح منطقی و قابل قبول کاهش یابد با توجه به اینکه رویه های کارشناسانه در مراحل اولیه توسعه می‌باشند دستیابی به شواهد حسابرسی با چنین قدرتی می‌تواند یک کار چالش برانگیز باشد.

در نتیجه مدل‌های ما و تجزیه و تحلیل‌های مرتبط به آن، یک روش معینی برای ترکیب عناصر مثلث تقلب ارزیابی و اثر آن‌ها بر روی یک حسابرسی آماده می‌کند.

چنین روش‌ ارزیابی می‌بایست به نقشه حسابرسی یک تیم حسابرسی و رویه‌های مناسب اصلاح شده حسابرسی تا ریسک حسابرسی را کنترل کند کمک کند تا اینکه ریسک حسابرسی در سطح قابل قبول قرار بگیرد. نتیجه این تجزیه و تحلیل و پشتیبانی از مفهوم مثلث تقلب در ارتباط بین سه ترکیب که در پانل اثربخشی حسابرسی نشان داده شده است بیان می دارد و این نوع فعالیت تخصصی و به عنوان "فاز کاری تخصصی" عنوان می‌شود و به حسابرسی معرفی می‌گردد.

**انتشار در بیست میشم**

[**www.20misham.ir**](http://www.20misham.ir)

**بزرگترین مرجع دانلود رایگان پروژه ها و مقالات دانشجویی**