

## **Examining the Effect of Auditor's thinking styles on Ability of the detection of Assets Misappropriation, Considering mediating Effect of Professional Skepticism**

**Nahid Rezaei Student <sup>۱</sup>**,

*PhD Student in Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran ([nhrezaei.59@gmail.com](mailto:nhrezaei.59@gmail.com))*

**Zahra Dianati Deilami**

*Associate Professor of accounting, Faculty of financial sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran ([dianati@khu.ac.ir](mailto:dianati@khu.ac.ir))*

**Reza Gholami Jamkarani \***

*Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran (Corresponding author), [gholami@qom-iau.ac.ir](mailto:gholami@qom-iau.ac.ir)  
- <sup>۲</sup>Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran ([roodposhti.rahnama@gmail.com](mailto:roodposhti.rahnama@gmail.com))*

**Fraydoon Rahnamay Roodposhty**

*Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. (Email: [Najmeh.Rouzbakhsh@gmail.com](mailto:Najmeh.Rouzbakhsh@gmail.com))*

### **Abstract:**

Assets misappropriation is one of the types of fraud that has the potential anxiety for managers, auditors, and firm's stakeholders. In spite of strict rules, this phenomenon is increasing how assets misappropriation has the most frequencies in different societies. But based on studies results in the accounting field, there is low paying attention on it. Therefore, the aim of the present study was to investigate the effect of auditors' functional thinking styles on the ability to detect assets misappropriation by emphasizing the mediating role of auditors' professional skepticism. This research is of applied and survey type. The statistical population of the study includes auditors working as members of the Iranian society of certified public accountants in ۱۴۰۰, of which ۳۸۴ people were selected as the sample size. Research data were collected through a questionnaire and analyzed using structural equation modeling by partial least squares (PLS) approach. Findings show that functional thinking styles (including legal, judicial, and executive styles) have a direct positive effect on the ability to detect asset misappropriation; but the intensity of the effect of executive thinking style (simple information processing) is weaker than the two styles of judicial and legal thinking (complex information processing). also, the positive effect of judgmental and

executive thinking styles on the ability to detect the misappropriation of assets with the mediating variable of professional skepticism is significant; But the positive effect of legal thinking style on the ability but the positive effect of legal thinking style on the ability to detect the misappropriation of assets with the mediating variable of professional skepticism is not significant. The study shows that auditors' professional skepticism increases their ability to detect misappropriation of assets. The findings can help auditors to better train auditors at the university and to develop better auditing standards and better performance of audit work and detect fraud.

**Keywords:** Thinking Styles, Detection of Assets Misappropriation, Professional Skepticism, Assets Misappropriation

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال هفتم، شماره چهاردهم، پاییز و زمستان ۱۴۰۱، صفحه ۲۲۰-۱۷۱

## بررسی تأثیر سبک‌های تفکر حساب‌رسان بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با تبیین نقش میانجی تردید حرفه‌ای

ناهید رضائی<sup>۱</sup>      زهرا دیان‌تی دیلمی<sup>۲</sup>      رضا غلامی جمکرانی<sup>۳\*</sup>  
فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۴

### چکیده

سوء استفاده از دارایی‌ها که یکی از گونه‌های تقلب به شمار می‌رود، همواره یک نگرانی بالقوه‌ای برای مدیران، حساب‌رسان و ذینفعان شرکت‌ها تلقی می‌شود. علیرغم وجود قوانین سخت‌گیرانه، این پدیده همچنان در حال رشد است به طوری که "سوءاستفاده از دارایی‌ها" بیشترین فراوانی تقلب را در جوامع مختلف دارد. ولی در مطالعات انجام‌شده در حوزه حسابداری، کمتر به آن توجه شده است. از این رو هدف مطالعه حاضر، بررسی تأثیر سبک‌های تفکر کارکردی حساب‌رسان بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با تأکید بر نقش میانجی‌گری تردید حرفه‌ای حساب‌رسان است. این تحقیق از نوع کاربردی و پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ می‌باشد که تعداد ۳۸۴ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب گردید. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که سبک‌های تفکر کارکردی (شامل سبک قانونی، قضاوتی و اجرایی)، به‌طور مستقیم بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی تأثیر مثبت دارد؛ ولی شدت تأثیر سبک تفکر اجرایی (پردازش اطلاعات ساده) ضعیف‌تر از دو سبک تفکر قضائی و قانونی (پردازش اطلاعات

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. nhrezaei.09@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). dianati@khu.ac.ir

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. gholami@qom-iau.ac.ir

<sup>۴</sup> استاد دانشگاه، عضو مؤسس و دبیرکل انجمن مهندسی مالی، رئیس انجمن حسابداری مدیریت ایران، عضو مؤسس

و نایب رئیس انجمن مالی اسلامی ایران. roodposhti.rahnama@gmail.com

پیچیده) است. همچنین تأثیر مثبت سبک های تفکر قضاوتی و اجرایی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با متغیر میانجی تردید حرفه‌ای معنادار است؛ ولی تأثیر مثبت سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با متغیر میانجی تردید حرفه‌ای معنادار نیست. مطالعه نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای حسابرسان، توانایی کشف را افزایش می‌دهد. یافته‌های حاصل از این مطالعه می‌تواند در امر آموزش بهتر حسابرسان در دانشگاه و تدوین استانداردهای بهتر حسابرسی و اجرای بهتر کار حسابرسی و کشف تقلب به حسابرسان کمک کند.

**کلیدواژه‌ها:** سبک‌های تفکر، کشف سوء استفاده از دارایی‌ها، تردید حرفه‌ای، سو استفاده از دارایی

## ۱- مقدمه

امروزه تقلب به‌عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه به‌شمار می‌رود؛ به‌گونه‌ای که طی چند دهه گذشته بالغ بر چهار برابر شده و اثرات مخرب آن کماکان ادامه دارد (بایواندیکا و میانوکی، ۲۰۲۰). در نتیجه، تقلب (سوء استفاده از دارایی‌ها<sup>۱</sup>، فساد مالی<sup>۲</sup> و تقلب در صورت‌های مالی<sup>۳</sup>) همواره از جمله دغدغه‌های اصلی برای مدیران و ذینفعان شرکت‌ها بوده و علیرغم وجود قوانین سخت‌گیرانه در این بخش، همچنان این پدیده در حال رشد است. متقلبین امروزه بسیار نوآورانه، هوشمندانه و سریع عمل می‌نمایند (سادگالی و همکاران، ۲۰۱۹).

با پیشرفت فناوری، طرح‌های تقلب نیز پیچیده‌تر و کشف آن‌ها به مراتب دشوارتر شده است. در نتیجه نیاز به روش‌های جدیدی که بتواند احتمال خطا در کشف تقلب را کاهش داد، بارزتر شده است. گزارش دو سالانه انجمن بازرسان رسمی تقلب<sup>۴</sup>، اذعان می‌دارد که "سوء استفاده از دارایی‌ها"<sup>۵</sup> بالاترین فراوانی تقلب را در جوامع مختلف دارد. بر اساس برآوردهای انجام شده، هزینه جهانی تقلب سالانه بیش از ۴/۵ تریلیون دلار می‌باشد که بی‌تردید از بودجه سالانه چندین کشور بیشتر است. به استناد گزارش سازمان شفافیت بین‌الملل<sup>۶</sup> که در سال ۲۰۲۰ منتشر شده، تأیید گردید که کشور ایران از لحاظ فساد مالی و گسترش آن در میان ۱۸۰ کشور جهان، رتبه ۱۴۶ را کسب کرده است. رتبه ایران در مقایسه با آمار این سازمان نسبت به سال گذشته ۸ پله سقوط کرده است. این بدترین رتبه کشور ایران طی سال‌های اخیر است. طبق گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۲۰)، سوء استفاده از دارایی‌ها به‌تنهایی در ۸۹٪ موارد تقلب در بین سال ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۰ گزارش شده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۲۰). در حالی که موارد سوء استفاده از دارایی‌ها همچنان در حال افزایش است، تمرکز اکثر محققان دانشگاهی بر تقلب صورت‌های مالی معطوف شده است.

پیرو نظریه‌های روانشناسی، رفتار افراد بر عملکرد آن‌ها مؤثر است (نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده<sup>۷</sup>) و همچنین رفتار و عملکرد، عوامل درونی و بیرونی دارد (نظریه اسناد<sup>۸</sup>) و افراد نمی‌توانند

<sup>۱</sup> Asset Misappropriation

<sup>۲</sup> Corruption

<sup>۳</sup> Financial Statement Fraud

<sup>۴</sup> Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

<sup>۵</sup> Assets Misappropriation

<sup>۶</sup> Transparency International

<sup>۷</sup> Theory of Planned Behavior

<sup>۸</sup> Attribution Theory

در تضاد با نگرش‌های خود رفتار کنند (نظریه ناهماهنگی شناختی<sup>۱</sup>) و همچنین نگرش‌ها، ویژگی‌ها، مهارت‌ها، توانایی‌ها و رفتارهای افراد منجر به عملکرد مؤثر و موفقیت سازمانی می‌شود (مدل شایستگی<sup>۲</sup>) (گاوردونسکی، ۲۰۰۷).

در حوزه روانشناسی شناخت نیز، اشخاص از تفاوت‌های فردی برخوردار هستند و با اتکا به آن در پاسخ به مسائل و تصمیم‌گیری‌های مناسب اقدام می‌کنند (نعمتی کشتلی و همکاران، ۱۳۹۹). در این میان، موضوع سبک تفکر افراد از اهمیت زیادی برخوردار است. به طوری که چارچوب فکری افراد به واسطه سبک تفکر آنان تعیین می‌شود. در واقع سبک تفکر افراد نقش یک عنصر واسط بین اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری را ایفا می‌کند (داف، ۲۰۰۴). همچنین کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۳</sup> (SEC) در طی ۱۱ دوره (ژانویه ۱۹۸۷ - دسامبر ۱۹۹۷) یکی از علل شکست حسابرسان در کشف تقلب را سطح پایین شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان دانست (چوپرونیسا، ۲۰۱۸).

مورتیادی و همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌کنند که کشف تقلب بخش اصلی وظایف حسابرسان است و در این راستا بدون در نظر گرفتن سایر موارد، حسابرسانی که توانایی تشخیص و کشف تقلب را دارند، نسبت به سایر حسابرسان برترند. لذا باید با استفاده از عوامل مؤثر بر توانایی تشخیص تقلب، حسابرسان برتر شناسایی شوند و در جای مناسب از آنها بهره جسته، در غیر این صورت همان مصداق ساعت آفتابی در سایه اتفاق می‌افتد. با توجه به موارد ذکر شده و ضرورت بررسی عوامل مؤثر بر کشف سوء استفاده از دارایی‌ها، پژوهش حاضر "بر تأثیر سبک‌های تفکر حسابرسان بر شناسایی تقلب سوء استفاده از دارایی‌ها و نقش میانجی‌گری تردید حرفه‌ای در این بین تمرکز دارد". پرداختن به این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران، دانشجویان، استادان و پژوهشگران حرفه حسابرسان و حسابداری فراهم آورده و موجب بسط نتایج تحقیقات رفتاری در حوزه حسابرسان شود. همچنین پیامدهای قابل توجهی را در تقویت نظام کنترل داخلی شرکت‌ها، تقویت توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها و ارتقاء موقعیت حرفه حسابرسان در جامعه در برداشته باشد. در ادامه، نخست به بررسی مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود؛ سپس، روش‌شناسی پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و در پایان نیز یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

<sup>۱</sup> Cognitive Dissonance Theory

<sup>۲</sup> Competency Theory

<sup>۳</sup> Securities and Exchange Commission

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

استاندارد حسابرسی بین‌المللی<sup>۱</sup> (ISA) ۲۴۰، سوءاستفاده از داریی‌ها را چنین تعریف می‌کند: "یک اقدام برنامه‌ریزی شده که از سوی فرد یا اشخاصی در سمت مدیریت، اعضای ارگان‌های حاکمیتی، کارمندان و یا شخص ثالثی به منظور به دست آوردن یک مزیت غیرمنصفانه و ناعادلانه و غیرقانونی صورت می‌گیرد." تأکید روی کلمه سوءاستفاده از داریی‌ها را می‌توان در کلمه "اقدام برنامه‌ریزی شده"<sup>۲</sup> مشاهده کرد که به معنی سوءاستفاده از داریی‌ها با قصد قبلی و عمدی می‌باشد. انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا سه نوع کلاهبرداری را معرفی کرده که به ترتیب عبارتند از الف) فساد مالی؛ ب) سوءاستفاده در داریی‌ها و ج) تقلب در صورت‌های مالی. در پژوهش حاضر، هدف توانایی کشف سوءاستفاده از داریی‌ها بوده که نقش متغیر وابسته اصلی را ایفا می‌کند. همچنین انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا اشاره می‌کند که سوءاستفاده از داریی‌ها یکی از گونه‌های متداول تقلب‌های شغلی در ۸۳ مورد از نمونه‌های شناسایی شده بوده که بالغ بر ۱۲۵,۰۰۰ دلار هزینه را منتج می‌شود. در نقطه مقابل، تقلب‌های صورتحساب‌های مالی کمتر از ۱۰ درصد از موارد شناسایی شده را به خود اختصاص داده که منجر به هزینه‌های بسیار سنگینی نسبت به میزان درصد برآورد شده به خود اختصاص داده طوری که مقدار ۹۷۵,۰۰۰ دلار برآورد شده است. این درحالی‌که است که برای فسادهای مالی به‌طور متوسط ۳۵,۴ درصد موارد شناسایی شده مرتبط با پدیده تقلب در صورتحساب‌های مالی بوده که هزینه ۲۰۰,۰۰۰ دلار را به سازمان‌ها متحمل می‌کند (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۲۰).

بر اساس دیدگاه والر (۲۰۱۱)، توانایی کشف سوء استفاده از داریی‌ها عبارت است از توانایی و شایستگی کشف نشانه‌های معنادار اولیه از اعمالی همچون گول زدن و فریب کاری بوده و شامل اقداماتی است که فضا برای مانور اشخاص متقلب را محدود می‌سازد. در شناسایی اعمال سوءاستفاده از داریی‌ها، حسابرس باید ابتدا نشانه‌ها، علائم، و خصیصه‌ها و راه‌های شناسایی تقلب را به خوبی درک نمایند. تأخیر در شناسایی کشف سوءاستفاده از داریی‌ها ممکن است منجر به تحریف زیادی در منابع گردآوری شده در خلال دوره تقلب گردد (یو و یو، ۲۰۱۱). بنابراین، حسابرس باید قادر به شناسایی زود هنگام نشانه‌هایی باشد که به رخداد پدیده تقلب در سازمان‌ها دلالت دارند (سیمانجونتک و هاسن، ۲۰۱۵). راستی‌یابی و نویتاسری (۲۰۱۴)، بیان کردند که پرچم‌های قرمز<sup>۳</sup> که همان علائم بالقوه تقلب به شمار می‌روند مستلزم بررسی دقیق هستند که

<sup>۱</sup> International Standards on Auditing (ISA)

<sup>۲</sup> Action Planned

<sup>۳</sup> Red flags

می‌توانند به نوبه خود خطر سوءاستفاده از دارایی‌ها را افزایش دهند. رسیدن به درک فراتر و تحلیل نشانه‌های پرچم قرمز می‌تواند به حسابرسان در به‌دست آوردن شواهد اولیه یا شناسایی تقلب در گام‌های بعدی کمک چشم‌گیری کنند (ویدیاستوتی و پامودیچی، ۲۰۰۹). پلامی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که تردید حرفه‌ای زیاد باعث می‌شود که حسابرسان هم تقلب‌های اتفاق افتاده در شرکت صاحبکار را کشف و هم دلیل ارتکاب آن را پیدا نمایند و در نهایت منجر به تقویت توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌های شرکت می‌شود. آپیلز (۲۰۰۶) معتقد است که اخلاق حرفه‌ای و صفات شخصیتی، بطور قابل توجهی بر کشف تقلب دارایی‌ها تأثیر می‌گذارد و منجر به افزایش احتمال کشف تقلب دارایی‌ها می‌شود. بنابراین یکی از مؤلفه‌های تأثیرگذار روی متغیر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها، متغیر تردید حرفه‌ای است. در پژوهش‌های متعددی که انجام شده تأیید گردید که تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک متغیر مستقل نقش مثبت و معناداری روی افزایش و ارتقاء توانایی کشف تقلب حسابرسان دارد که در ادامه به آن پرداخته شده است.

#### ■ تردید حرفه‌ای

واژه «تردیدگرا»<sup>۱</sup> در ادبیات مربوط به تردید حرفه‌ای<sup>۲</sup>، به فردی اطلاق می‌شود که «شک» را سرلوحه کار خود قرار دهد و قضاوت خود را به تعویق بی‌اندازد (کورتز، ۱۹۹۲). انجمن حسابرسان رسمی انگلستان<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، گلاور و پراویت، (۲۰۱۴) و گریفیتس و همکاران، (۲۰۱۶)، تردید حرفه‌ای را حالتی از ذهن حسابرس و یک نگرش ذهنی و روان‌شناختی می‌دانند که تحت تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی است. به عقیده آن‌ها تردید حرفه‌ای ریشه در نوع تفکر، حالات روحی و شخصیت حسابرس دارد. سبک تفکر فرایند پردازش اطلاعات، تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار می‌دهد (حیدر و نیکو مرام، ۱۳۹۷).

هیئت استانداردهای حسابداری و اطمینان‌دهی<sup>۴</sup> (IAASB)، فدراسیون بین‌المللی حسابداری<sup>۵</sup> (IFAC) و استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۶</sup> (ISA)، تردید حرفه‌ای را به‌عنوان "نگرشی که شامل یک ذهن پرسشگر و هوشیار نسبت به شرایطی که ممکن است نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه بوده و از ارزیابی نقادانه از شواهد حسابداری باشد" تعریف می‌کنند (ملکی

<sup>۱</sup> Skeptic

<sup>۲</sup> Professional Skepticism

<sup>۳</sup> ACCA

<sup>۴</sup> International Auditing & Assurance Standards Board

<sup>۵</sup> International Federation of Accountants

<sup>۶</sup> International Standard on Auditing

و همکاران، ۱۳۹۹). نگرش تردید حرفه‌ای به این معناست که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید. در واقع ذهن پرسشگر هشجاری نسبت به شرایطی است که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد؛ لذا حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند (گلوور و پراویت، ۲۰۱۴).

همچنین بر اساس استاندارد حسابرسی ایران (استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، بند ۱۵)، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید. حسابرسان باید تمام گنجایش، دانش و توانایی تخصصی خود را در جهت جمع‌آوری و ارزیابی آن‌ها بدون انحراف به‌کارگیرند (نازی و همکاران، ۱۳۹۴).

هارت (۲۰۱۰)، بر این باور است که دو نوع تردید حرفه‌ای به نام "تردید شخصیت یا ذاتی"<sup>۱</sup> و "تردید حالت"<sup>۲</sup> وجود دارد. وی تردید شخصیتی را تحت عنوان هویت ذاتی شکاکانه فرد تفسیر می‌کند که در طول زمان یک پارامتر ثابت بوده که شامل ۶ مؤلفه "ذهن پرسشگر"<sup>۳</sup>، "وقفه در قضاوت"<sup>۴</sup>، "جستجوی دانش"<sup>۵</sup>، "درک میان فردی"<sup>۶</sup>، "اعتماد به نفس"<sup>۷</sup> و "استقلال رأی"<sup>۸</sup> است؛ این در حالی است که به باور او تردید حالت، تردیدی موقعیتی است که می‌تواند بسته به میزان درک از یک موقعیت مشخص، افزایش یا کاهش یابد. سه مؤلفه نخست شخصیتی مرتبط با تردید حرفه‌ای (ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و جستجوی دانش) به شیوه بررسی شواهد توسط حسابرسان مربوط می‌شوند و میزان تمایل آنان به جستجو و بررسی کامل شواهد پیش از تصمیم‌گیری را نشان می‌دهند. پونمون (۱۹۹۳) معتقد است که ویژگی‌های شخصیتی چون تردید حرفه‌ای روی کشف تقلب و انحراف و بهبود قضاوت حرفه‌ای توسط حسابرسان مؤثر است (هارت، ۲۰۱۰). ووگل (۲۰۱۰) بیان می‌دارد که تردیدگرایی باعث افزایش تجربه می‌گردد و تجربه حاصل می‌تواند توانایی افراد را در کشف تقلب تقویت کرده و مفید واقع گردد (ووگل، ۲۰۱۰).

<sup>۱</sup> Trait Skepticism

<sup>۲</sup> State Skepticism

<sup>۳</sup> Questioning Mind

<sup>۴</sup> Suspension of Judgment

<sup>۵</sup> Knowledge Searching

<sup>۶</sup> Interpersonal Understanding

<sup>۷</sup> Self-esteem

<sup>۸</sup> Autonomy

بر اساس تحقیقات پیشین مؤلفه‌های متعددی وجود دارد که روی تردید حرفه‌ای تاثیر دارند؛ نظیر سبک‌های قضاوتی و تصمیم‌گیری (هارت، ۲۰۱۰)، سبک‌های تفکر (حیدر و نیکو مرام، ۱۳۹۷)، طرز تفکر «تعمقی» و «اجرایی» حسابرسان (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴)، سبک‌های تفکر خلافتانه و انتقادی (چینگ و چان، ۲۰۱۲)، ویژگی‌های رفتاری و عواطف حسابرسان (نولدر و کادوس، ۲۰۱۸)، اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی (پاشائی فشتالی و همکاران، ۱۳۹۹)، عواطف فردی (امانی و همکاران، ۱۳۹۹)، که از مهمترین آنها، سبک‌های تفکر است که تأثیر مثبت آن بر تردید حرفه‌ای در مطالعات گذشته تأیید شده است. در ادامه به بررسی سبک‌های تفکر و ارتباط متغیرهای پژوهش با یکدیگر می‌پردازیم.

#### ■ سبک‌های تفکر

استرنبرگ (۱۹۹۴) شیوه‌های متفاوت افراد در پردازش اطلاعات را به عنوان "سبک‌های تفکر" نام‌گذاری کرده است. از نظر وی، سبک تفکر، روش رجحان یافته تفکر است. البته سبک تفکر یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده فرد از توانایی‌هایش اشاره دارد. تفاوت در شیوه و نحوه اندیشیدن افراد مختلف این آگاهی را می‌دهد که فکر کردن یک ویژگی فردی است و در هر فردی به نحو خاصی نمایان می‌شود، به طوری که آن‌را به شکل یک توانایی ظاهر می‌سازد که برای پردازش آن، کارهای زیادی می‌توان کرد (حیدر و همکاران، ۱۳۹۷). توانایی به این اشاره دارد که یک فرد چقدر می‌تواند کاری را خوب انجام دهد، اما سبک به چگونگی انجام کار اشاره دارد. از این رو، افراد ممکن است در توانایی‌ها، مشابه، ولی در سبک‌ها متفاوت باشند (ژانگ، ۲۰۱۴). نظریه، سبک تفکر استرنبرگ (۱۹۹۷) متأثر از نظریه «خود حکومتی ذهنی» وی است. استرنبرگ حکومت‌ها را آیین‌های از ذهن افراد می‌داند و بر این عقیده است که آن‌ها به صورت تصادفی به وجود نیامده‌اند، بلکه انعکاسی هستند از آنچه در ذهن ایجادکنندگان آن‌ها می‌گذرد. فرض استرنبرگ در این نظریه بر این استوار است که همانند شهرها، ایالت‌ها و یا کشورها، افراد برای کنترل خود از ابعاد فکری متفاوتی بهره می‌برند که از آن با عنوان سبک‌های تفکر نام برده می‌شود (حیدر و نیکومرام، ۱۳۹۷). استرنبرگ، سیزده سبک تفکر را در پنج بعد: کارکردها (قانونی، اجرائی و قضاوتی)، شکل‌ها (سلسله مراتبی، سلطنتی، الیگارش، آنارشی)، سطوح (کلی، جزئی)، حوزه‌ها (درونی و بیرونی)، گرایش‌ها (آزاداندیش، محافظه‌کار) از یکدیگر متمایز می‌کند (مهدویان راد، ۱۴۰۰).

از نظر استرنبرگ سه نوع کنش برای خود مدیریتی ذهنی فرد وجود دارد که عبارتند از قانونی، اجرایی و قضایی. فردی که به سبک قضایی گرایش دارد توجه خود را بر ارزیابی بازده فعالیت‌های دیگران متمرکز می‌کند. گرایش افراد با سبک اجرایی، بیشتر به سمت تکالیف یا فعالیت‌های روشن می‌باشد. فردی با سبک تفکر قانونی از انجام کارهایی که نیاز به خلاقیت دارند لذت می‌

برد. سبک‌های تفکر قانونی و قضایی مولد خلاقیت هستند و به پردازش اطلاعات پیچیده علاقه دارند. افرادی که این سبک تفکر را به کار می‌گیرند متمایل به چالش طلبیدن هنجارها و پذیرش خطر هستند. افراد با سبک تفکر اجرایی بیشتر به پردازش اطلاعات ساده علاقه دارند. افرادی که این سبک تفکر را به کار می‌گیرند، تمایل به حفظ هنجارها داشته و اقتدار محورند (ژانگ و پاستی گلیون، ۲۰۰۱). در ادامه ما فقط به کنش‌ها یا کارکردهای سبک‌های تفکر اشاره می‌کنیم. در واقع دو نوع کارکرد ذهنی و یا دو شیوه پردازش اطلاعات، یعنی پردازش پیچیده (سبک تفکر قانونی و قضایی) در برابر پردازش ساده (سبک تفکر اجرایی) مورد مطالعه و اثر آن بر کشف تقلب با تبیین نقش میانجی تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرند.

#### ■ سبک تفکر، تردید حرفه‌ای و کشف تقلب

تدوین و تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی<sup>۱</sup> و ادبیات دانشگاهی (نلسون، ۲۰۰۹؛ هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ گلاور و پراویت، ۲۰۱۴؛ نولدز و کادوس، ۲۰۱۸) نقش اساسی تردید حرفه‌ای را به عنوان یک ورودی برای کیفیت حسابرسی تأیید کردند؛ همین‌طور استانداردهای حسابرسی تأکید می‌کنند که کشف تقلب یکی از اهداف مهم حسابرسی است و برای پیشگیری و تشخیص تقلب نیاز به اعمال شک و تردید حرفه‌ای است. لذا هنگامی که حسابرسان نسبت به قضاوت و اقدامات خود شک و تردید حرفه‌ای بیشتری را اعمال کنند، سطح کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت (جانسین، ۲۰۲۰).

طبق "استاندارد حسابرسی ایران" حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی شود" (بند ۱۵ استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰) (ملکی و همکاران، ۱۳۹۹).

برخی از پژوهشگران همچون کوهن و همکاران (۲۰۱۷)، هارت (۲۰۱۰) و کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴) تردید حرفه‌ای را به عنوان یک ویژگی فرد یا یک ویژگی شخصیتی می‌دانند و معتقدند قضاوت‌ها نیز مرهون خصیصه‌های فردی حسابرسان است. گلویتزر (۱۹۹۰) بیان می‌کند که مفهوم تردید حرفه‌ای بر اساس دو بعد ذهنیت و نگرش استوار است. ذهنیت یک حالتی از ذهن یا یک روش فکری است که عملکرد یک وظیفه خاص را تسهیل می‌بخشد. نگرش نیز عبارت است از واکنش‌های ارزیابی‌کننده در ارتباط با یک هدف یا منظور. این واکنش‌های ارزیابی‌کننده عبارتند از باورها و احساساتی که از نیت و رفتار فردی نشأت می‌گیرد (ولیان و همکاران، ۱۴۰۰). در ادبیات روانشناسی الگوهای ذهنی را عموماً به صورت مجموعه‌ای از روش

<sup>۱</sup> AFM ۲۰۱۴; IFIAR ۲۰۱۵; IAASB ۲۰۱۵, ۲۰۱۷; PCAOB ۲۰۱۵

های فکری متضاد می شناسند. (گریفیتس و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به مبانی نظری مذکور، در این پژوهش سبک تفکر به عنوان ذهنیت تردیدگرایی و رفتار بر اساس آن (کشف تقلب) به عنوان نگرش تردید حرفه‌ای در نظر گرفته شده است که به بررسی رابطه آنها خواهیم پرداخت.

#### ■ سبک‌های تفکر و کشف تقلب

سبک های تفکر با خلاقیت رابطه دارند و افراد خلاق به سبک های تفکر قانونی و قضایی گرایش دارند. خلاقیت مفهومی تک وجهی نیست و توانایی‌های چندبعدی شناختی و هیجانی عامل پیدایش خلاقیت‌اند. استرنبرگ خلاقیت را اندیشیدن درباره امور به شیوه‌ای نامعلوم و رسیدن به راه‌های منحصر به فرد معرفی می‌کند. (گریگورنکو و استرنبرگ، ۲۰۱۰). سبک‌های تفکر بیانگر مجموعه‌ای از توانایی‌ها نیستند بلکه می‌توانند تا حدی بیانگر اولویت‌ها باشند. سبک های تفکر عامل مهم و تأثیرگذار در قضاوت، تصمیم گیری و اظهار نظر حسابرس بوده و نشان از تأثیر اهمیت تفاوت‌های فردی و سبک‌های تفکر متفاوت حسابرسان به کیفیت خروجی حسابرسی می‌باشد (استرنبرگ، ۱۹۹۷). همچنین پژوهشگران سبک تفکر تلاش می‌کنند تا تفاوت‌های فردی را بر حسب ترجیحات در فکر کردن و مطابقت ترجیحات با عملکرد درک نماید تا استعداد و توانایی‌های افراد را به حداکثر برسانند (کیم، ۲۰۱۱).

گریگورنکو و استرنبرگ (۲۰۱۰) سبک‌های تفکر را شیوه‌های ترجیحی افراد در استفاده از توانایی‌های فردی بیان می‌کنند. آنها معتقدند که انتخاب‌های زندگی مستلزم تناسب بین سبک‌های تفکر و توانایی‌ها است. سبک تفکر مناسب برای یک موضوع، مهارت و توانایی محسوب می‌شود. سبک‌های تفکر به ما کمک می‌کنند تا بهتر بفهمیم چرا بعضی افراد در شغل‌هایشان موفق هستند و بعضی ناموفق. افراد در انتخاب مشاغل خود نه تنها باید به توانایی‌هایشان توجه کنند، بلکه لازم است سازگاری سبک تفکر خود را با شغل مورد نظر نیز بسنجند. بین تفاوت‌های فردی که برگرفته از سبک‌های متفاوت افراد در تفکر می‌باشد و تردید و رفتار تردید آمیز ارتباط وجود دارد و تردید حرفه‌ای یک خصوصیت فردی و ناشی از تفاوت‌های فردی است که بر رفتار و عملکرد و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (نلسون، ۲۰۱۰).

بنابراین شناخت و به‌کارگیری سبک‌های تفکر و بررسی تأثیر سبک‌های تفکر بر توانایی کشف تقلب در حرفه حسابرسی امری ضروری است؛ زیرا عدم توجه به آن منجر به نادیده گرفتن توانایی‌های حسابرس در کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها به‌عنوان یکی از انواع تقلب می‌شود. با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیقات انجام شده، مطالعه حاضر به بررسی این مسأله می‌پردازد که آیا سبک تفکر کارکردی می‌تواند بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها اثرگذار باشد، و این تأثیر در حضور متغیر میانجی تردید حرفه‌ای تقویت می‌شود یا خیر.

لازم به ذکر است در پیشینه پژوهش‌های انجام‌شده، مطالعات در خصوص تأثیر مؤلفه‌های تفکر کارکردی بر تردیدگرایی (هارت، ۲۰۱۰؛ گلاور و پراویت، ۲۰۱۴؛ نولدز و کادوس؛ ۲۰۱۴؛ چینگ و چان، ۲۰۱۲؛ آلیبک و همکاران، ۲۰۲۱؛ هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵؛ حیدر و نیکو مرام، ۱۳۹۷؛ نعمتی کشتلی و همکاران، ۱۳۹۹) و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها (آچلیز، ۲۰۰۶) و تأثیر تردیدگرایی روی توانایی کشف تقلب (پلامی و همکاران، ۲۰۱۲؛ رز و همکاران، ۲۰۱۶؛ نیکانسا، ۲۰۱۶؛ پرامانا و آریانتو، ۲۰۱۶؛ ساید و موناندر، ۲۰۱۸؛ ساری و همکاران، ۲۰۱۸؛ هالی و ترن، ۲۰۱۸؛ آوالودین و همکاران، ۲۰۱۹؛ برازل و همکاران، ۲۰۱۹؛ آیندراستی و کارلینا، ۲۰۱۹؛ آریفودین و ایندریجاواتی، ۲۰۲۰؛ سولیس‌تیان‌تی و یاکوب، ۲۰۲۰؛ واروی و آسار، ۲۰۲۱؛ هامشاری و همکاران، ۲۰۲۱) مشهود است. در تمامی این مطالعات نقش تردید حرفه‌ای در قالب متغیر مستقل و وابسته مورد مطالعه قرار گرفته است؛ ولی در هیچ‌یک از آن‌ها تأثیر، مؤلفه‌های تفکر کارکردی بر حسب سه سبک قانونی، قضاوتی و اجرایی روی متغیر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با تبیین نقش میانجی‌گری تردید حرفه‌ای مورد تحلیل قرار نگرفته است. لذا بررسی تأثیر میانجی‌گری تردید حرفه‌ای در بهبود توانایی‌های کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها موجب می‌شود تا درک مناسب‌تری از نحوه ارتباط متغیرها بسته به سطح سبک تفکر افراد ایجاد شود که این امر از نوآوری‌های مقاله حاضر است.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

تحقیقات پیشین خارجی انجام شده در حوزه موضوعی این تحقیق را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد که عبارتند از: الف) پژوهش‌هایی که به بررسی تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند. ب) پژوهش‌هایی که تأثیر تردید حرفه‌ای روی توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب را بررسی کرده‌اند.

#### الف- پژوهش‌های انجام شده در خصوص تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای

اولین فردی که به موضوع تردید حرفه‌ای پرداخته است هارت (۲۰۱۰) می‌باشد. او در پژوهشی با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه‌گیری شک و تردید حرفه‌ای بیان می‌کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه‌ای فردی چندبعدی است و نتیجه می‌گیرد که سبک‌های قضاوتی و تصمیم‌گیری حساب‌رسان تحت تأثیر شک و تردید حرفه‌ای قرار دارد.

گلاور و پراویت (۲۰۱۴) طی پژوهشی تأثیر طرز تفکر حساب‌رسان بر تردید حرفه‌ای را بررسی کردند. آن‌ها دو طرز تفکر «تعمقی» و «اجرایی» را در جامعه‌ای متشکل از حساب‌رسان شاغل عضو مؤسسات حسابرسی محلی و بین‌المللی بررسی نمودند و با استناد به معیارهای تردید حرفه‌ای

به این نتیجه رسیدند که میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در تفکر تعمقی بیشتر از تفکر اجرایی است.

نتایج پژوهش نولدز و کادوس (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان ناشی از اندیشه و نگرش فردی آن‌ها است که تفکر انتقادی عنصر اصلی تردید حرفه‌ای در حساب‌رسان است و ویژگی‌های رفتاری و عواطف حساب‌رسان می‌تواند قدرت پیش‌بینی آن‌ها در جمع‌آوری مدارک را بهبود ببخشد.

چینگ و چان (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین سبک‌های تفکر خلاقانه و انتقادی به منظور حل مسائل و تصمیم‌گیری و قضاوت پرداختند و دریافتند که عناصر شناختی هریک از سبک‌های تفکر خلاقانه و انتقادی به‌طور مستقیم از هم عمل کرده و ارتقاء مهارت برای توسعه هر یک از آن‌ها منجر به افزایش توانایی در حل مسائل، تصمیم‌گیری، تردید حرفه‌ای و قضاوت بهتر می‌باشد. آلابیک و همکاران (۲۰۲۱)، با استفاده از روش‌های فرا تحلیل اشمیت و هانتز (۲۰۱۵)، به بررسی رابطه بین سبک‌های تفکر و هوش پرداختند و به این نتیجه رسیدند که یک رابطه مثبت و معنادار بین سبک‌های تفکر انعکاسی و هوش برقرار است.

ایکسین یی و همکاران (۲۰۲۲) طی پژوهشی به بررسی رابطه سبک‌های تفکر و حل مسأله با میانجی‌گری عواطف فردی پرداختند و دریافتند که افراد کل‌نگر با عاطفه منفی و افراد دارای سبک تفکر تحلیلی با عاطفه مثبت، بیشتر قادر به رها کردن مجموعه‌های ذهنی و بازنمایی‌های ذهنی جدید هستند و این آنها را قادر می‌سازد که در حل مسائل پیچیده موفق‌تر عمل نمایند.

ب) پژوهش‌های انجام شده در خصوص تأثیر تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حساب‌رسان اولین تحقیق انجام شده در این حوزه مربوط به سال ۲۰۰۶ است؛ که توسط (آچیلز، ۲۰۰۶) با عنوان "بررسی تأثیر جهت‌گیری هدف، دیدگاه اخلاقی و ویژگی‌های شخصیتی مدیران و حسابداران بر توانایی تشخیص سوء استفاده از دارایی‌ها" انجام شد و به این نتیجه رسید که جهت‌گیری هدف، اخلاق حرفه‌ای و صفات شخصیتی، بطور مثبت و قابل توجهی بر کشف تقلب دارایی‌ها تأثیر می‌گذارد و منجر به افزایش احتمال کشف تقلب دارایی‌ها می‌شود. پلامی و همکاران (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که تردید حرفه‌ای زیاد باعث می‌شود که حساب‌رسان هم تقلب‌های اتفاق افتاده در شرکت صاحبکار را کشف و هم دلیل ارتکاب آن را پیدا نمایند و در نهایت منجر به تقویت توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌های شرکت می‌شود. رز و همکاران (۲۰۱۶) با بررسی ۹۳ حساب‌رس ارشد، به این نتیجه رسیدند که با افزایش گرایش حساب‌رسان به قبول توضیحات ارائه‌شده از سوی صاحب‌کار، این امر مانع شک و تردید حرفه‌ای

در حسابرسان شده و در نهایت منجر به افزایش توانایی کشف تقلب و کاهش ارزیابی ریسک تقلب می‌گردد.

نیکانسا (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای روی توانایی کشف تقلب پرداختند. یافته‌ها نشان داد که حسابرسی داخلی وقتی که ریسک تقلب در سطح بالایی وجود دارد، حسابرسی برنامه‌ریزی شده را تقویت می‌کند که این امر به نوبه خود توانایی کشف تقلب را بهبود می‌بخشد.

پرامانا و آریانتو (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس بر توانایی کشف تقلب توسط آنان پرداختند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که تردید حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس تا حدودی بر توانایی کشف تقلب وی تأثیر دارد.

هالی و ترن (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر سیستم کنترل داخلی بر جلوگیری و کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها در شرکت‌های ویتنامی پرداختند. بر اساس پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از حسابرسان داخلی، حسابداران و مدیران بخش‌ها در شرکت‌های ویتنامی، این مطالعه تأثیر پنج مؤلفه کنترل داخلی را بر سوءاستفاده از دارایی‌ها در شرکت‌ها ارزیابی کردند. نتایج نشان می‌دهد که از پنج مؤلفه، محیط کنترل بیشترین تأثیر را دارد و به دنبال آن فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات به ترتیب مربوطه انجام می‌شود. عوامل تعیین‌کننده با کمترین تأثیر ارزیابی خطر و نظارت بر کنترل است. بر اساس یافته‌ها، مهم است که مدیریت شرکت‌ها کنترل‌های داخلی را بهبود بخشند تا به طور مؤثر شانس تقلب در شرکت‌های خود را کاهش دهند.

سولیسستیانتی و یاکوب (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای، تجربه و آموزش بر توانایی حسابرسان دولتی در کشف تقلب پرداختند، نتایج تحقیق نشان داد که تردید حرفه‌ای و تجربه به طور قابل توجهی بر توانایی کشف تقلب تأثیر می‌گذارد اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تأثیر نمی‌گذارد.

جانسین و همکاران (۲۰۲۰)، طی مطالعه‌ای با عنوان "صفات تردید حرفه‌ای و کیفیت طوفان فکری تقلب"<sup>۱</sup> به بررسی این مورد پرداختند تا به این سؤال پاسخ دهند که آیا شک و تردید حرفه‌ای محرک کیفیت طوفان فکری تقلب در میان حسابرسان شاغل است؟ لذا با استفاده از معیار برازل و همکاران (۲۰۱۰) رابطه بین تردید حرفه‌ای و کیفیت طوفان فکری تقلب را با استفاده از داده‌های اختصاصی ۱۲۵ شرکت‌کننده از شرکت‌های حسابرسی هلندی، بررسی کردند. ایشان دریافتند که تردید حرفه‌ای صفتی خنثی بوده و برای شرکت‌کنندگانی که دارای ویژگی شک و تردید بالایی هستند، هیچ نتیجه قابل توجهی پیدا نشد؛ ولی شهادت اخلاقی حرفه‌ای تأثیر

<sup>۱</sup> Fraud Brainstorming Quality (FBQ)

مهمی بر کیفیت طوفان فکری تقلب دارد. تجزیه و تحلیل‌های اضافی نشان داد که تأثیر شک و تردید حرفه‌ای در کیفیت طوفان فکری تقلب به شرایط موقعیتی و سازمانی بستگی دارد. هامشاری و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین تردید حرفه‌ای روی خطرات حسابرسی و کنترل داخلی و تبیین نقش توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها در صورتحساب‌های مالی در کشور اردن پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که رابطه مثبت و معنی‌داری بین تردید حرفه‌ای و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها در بین حسابداران وجود دارد. ویروی و آسار (۲۰۲۱)، طی پژوهشی تأثیر آرمان‌گرایی اخلاقی و تردید حرفه‌ای را با تشخیص تقلب حسابرسان مورد بررسی قرار دادند؛ نتایج نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین تردید حرفه‌ای و تشخیص تقلب فقط برای حسابرسانی که آرمان‌گرایی اخلاقی بالایی دارند، برقرار است.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

تحقیقات پیشین داخلی انجام شده در حوزه موضوعی این تحقیق را نیز می‌توان به ۳ دسته تقسیم کرد: الف) پژوهش‌هایی که به بررسی تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند. ب) پژوهش‌هایی که تأثیر تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حسابرس را بررسی کرده‌اند. ج) تحقیقاتی که نقش میانجی تردید حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب حسابرس را بررسی کرده‌اند. الف) پژوهش‌هایی که به بررسی تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند:

در بین تحقیقات داخلی اولین تحقیق مرتبط با موضوع حاضر مربوط به حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷) است؛ که در تحقیقی با عنوان "سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی" تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. سبک‌های تفکر شامل سبک‌های قانون‌گذار، اجرایی، قضاوت‌گر، کلی‌نگر، جزئی‌نگر، درون‌نگر، برون‌نگر، آزاداندیش و محافظه‌کار است. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی و همچنین سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوت‌گر، درون‌نگر، برون‌نگر و آزاداندیش با تردید حرفه‌ای رابطه مثبت دارد. همچنین ۳ سبک تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای رابطه‌ای ندارند.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان به روش گریگورگ بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. سبک‌های شناختی به روش گریگورگ شامل سبک‌های عینی - متوالی، انتزاعی - متوالی، عینی - تصادفی و انتزاعی - تصادفی می‌باشد. آن‌ها معتقد بودند که ارزیابی ریسک تقلب مستلزم تدوین و اجرای مهارت‌ها و روش‌های خاص و منحصر به فرد می‌باشد که بر اساس آن بتوان شواهد و مدارکی مبنی بر وجود تقلب را کشف

نمود. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که سبک‌های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

### ب) پژوهش‌هایی که تأثیر تردید حرفه‌ای روی توانایی کشف تقلب حسابرس را بررسی کرده‌اند:

در خصوص تأثیر تردید حرفه‌ای روی ریسک تقلب، می‌توان به مطالعه نازی و همکاران (۱۳۹۴) اشاره کرد. آنان بررسی کردند که آیا سطح بالای تردید حرفه‌ای منجر به کشف خطوط قرمز می‌شود یا خیر و اینکه آیا سال‌های تجربه بیشتر منجر به تردید حرفه‌ای بالاتر برای حسابرسان داخلی می‌شود یا خیر. نتایج حاکی از آن بود که تردید حرفه‌ای حسابرس داخلی موضوع بسیار مهمی در تبیین قضاوت حرفه‌ای در کشف تقلب است. حسابرسان با تأکید بیشتر مدیر حسابرسی بر تردید حرفه‌ای ارزیابی ریسک بهتری را نسبت به حسابرسان با تأکید کمتر از مدیر حسابرسی بر تردید حرفه‌ای ارائه می‌دهند بخصوص وقتی اثرات تقلب در صورت‌های مالی مشخص است. همچنین این رابطه در خصوص تشخیص عوامل تقلب نیز صادق است.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه خود به بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه حسابرسی بر ارزیابی ریسک تقلب را با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهد که از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای تنها عامل "ذهن پرسشگر" و "وقفه در قضاوت" و "ارزیابی ریسک تقلب" معنادار هستند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک قلب یعنی "جستجوی دانش"، "وقفه در قضاوت" و "اعتماد به نفس" اثر مداخله‌گری مثبت و معنی‌دار دارد. تضعیف اجتماعی بر اساس شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب یعنی "ذهن پرسشگر" و "وقفه در قضاوت" و "اعتماد به نفس" اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد.

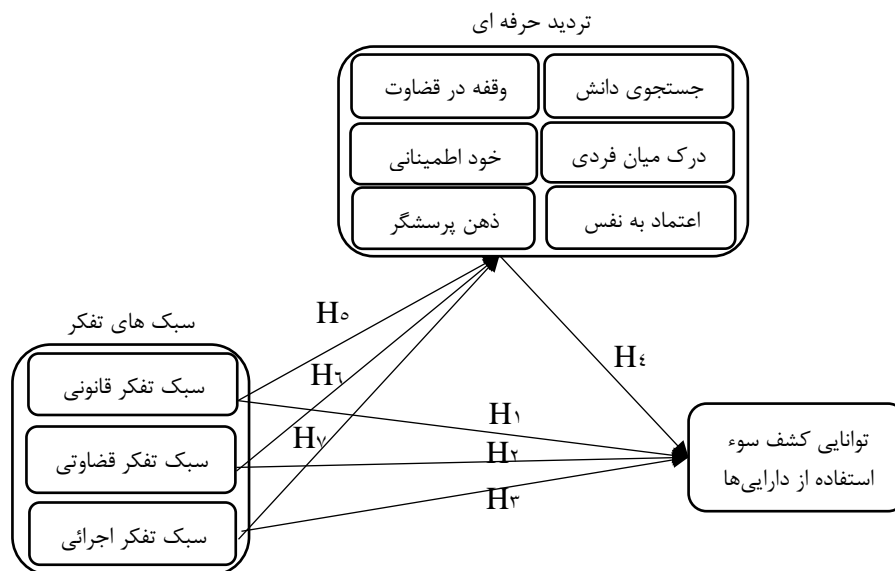
### ج- تحقیقاتی که نقش میانجی تردید حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب حسابرس را بررسی کرده‌اند:

در ارتباط با نقش میانجی‌گری تردید حرفه‌ای، می‌توان به پژوهش پاشائی فشتالی و همکاران (۱۳۹۹) اشاره کرد که به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای اشاره کرد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی، به‌طور مستقیم و همچنین به‌طور غیرمستقیم (از طریق میانجی‌گری تردید حرفه‌ای)، بر توانایی کشف تقلب اثر دارند. اما متغیر

جهت گیری اخلاقی نسبی گرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیرمستقیم (از طریق میانجی تردید حرفه‌ای) بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد.

ابطحی (۱۳۹۹) نیز به مطالعه تاثیر اخلاق، تجربه و شایستگی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش میانجی شک و تردید حسابرس پرداخت. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که تردید حرفه‌ای حسابرس در تأثیر رابطه بین اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس و شایستگی حسابرس با کیفیت حسابرسی، نقش میانجی دارد.

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات پیشین فوق الذکر، مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ ترسیم شده که حاکی از رابطه میانجی‌گری تردید حرفه‌ای است.



### ۳- فرضیه های پژوهش

تفاوت در شیوه پردازش اطلاعات، تحت تاثیر احساسات و ویژگی‌های شخصیتی افراد می‌باشد؛ چرا که درک هر فرد از واقعیت به طرز تفکر و تعبیر وی نسبت به آن بستگی دارد مطالعات اخیر (سالمن و تومن، ۲۰۰۳؛ کلایتون و کیمبرل، ۲۰۰۷)، بر این نکته تاکید دارند که اختلافات فردی می‌تواند منجر به انتخاب‌ها و تصمیمات مختلف شود. بنابراین ویژگی‌های فردی تعیین کننده‌های مهمی در عملکرد، قضاوت و داوری حسابرس محسوب می‌شوند. کورتیس (۲۰۱۷) طی تحقیقات خود نشان دادند رویکرد افراد در پردازش و ارزیابی اطلاعات، قضاوت، تصمیم‌گیری و اظهارنظر تحت تاثیر سبک‌های تفکر آنان قرار دارد و توسعه سبک‌های تفکر میان افراد موجب

ارتقاء قضاوت و تصمیم‌گیری و مدیریت بهتر می‌شود. کلایتون و کیمبرل (۲۰۰۷) معتقدند که ویژگی‌های فردی از جمله سبک تفکر، بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار است (مهدویان، ۱۴۰۰). الدوساری (۲۰۲۱) طی مطالعه‌ای به این نتیجه رسید که دانش آموزان با پیشرفت تحصیلی قابل قبول، بیشتر از سبک‌های تفکر قانونی و اجرایی و دانش آموزان با پیشرفت‌های عالی از سبک تفکر قضایی استفاده می‌کنند. آلایک و همکاران (۲۰۲۱) نیز تأکید دارند که سبک تفکر عامل بسیار مهمی در عملکرد افراد در محیط کار، می‌باشد و نکته حائز اهمیت این است که این رابطه در محیط‌هایی که با پیچیدگی بیشتر کار، اهمیت بیشتر خلاقیت و نوآوری همراه است، قوی‌تر است. در واقع سبک تفکر یک پیش‌زمینه مهم برای انجام عملکرد افراد است. از آنجا که کشف تقلب سوءاستفاده از دارایی‌ها، عملکردی با پیچیدگی‌های شغلی خاص و نیازمند خلاقیت و نوآوری است، لذا در این پژوهش به بررسی تأثیر رابطه سبک‌های تفکر کارکردی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها می‌پردازیم. در واقع دو نوع کارکرد ذهنی و یا دو شیوه پردازش اطلاعات، یعنی پردازش پیچیده (سبک‌های تفکر قانونی و قضایی که مولد خلاقیت‌اند) در برابر پردازش ساده (سبک تفکر اجرایی) مورد مطالعه و اثر آن بر کشف تقلب مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به موارد فوق، فرضیه‌های اول تا سوم به شرح زیر بیان می‌شود:

**فرضیه اول:** سبک تفکر قانونی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد.

**فرضیه دوم:** سبک تفکر قضاوتی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد.

**فرضیه سوم:** سبک تفکر اجرائی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد.

از دیدگاه هارتان (۲۰۱۶) تردید حرفه‌ای، نگرشی از حسابرس است که همیشه با تحقیق و ارزیابی انتقادی از شواهد حسابرسی موجود همراه می‌باشد. حسابرسی که دارای شک و تردید- حرفه‌ای باشد؛ به‌سادگی به توضیح مشتری در مورد شواهد حسابرسی اعتماد نخواهد کرد. وجود شک و تردید حرفه‌ای بهتر می‌تواند وجود اقدامات متقلبانانه را تجزیه و تحلیل کند تا حسابرس در مراحل بعدی حسابرسی، میزان تشخیص و کشف را افزایش دهد (آوالودین و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، نتایج تحقیق کارتی‌کارینی و سوگیارتو (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که هرچه حسابرس شک و تردید حرفه‌ای بیشتری داشته باشد، تمایل بیشتری برای اطلاع از پرچم‌های قرمز اطراف خود دارد. همچنین نتایج تحقیق مورتیادی و همکاران (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که شک و تردید

حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در تشخیص تقلب تأثیر می‌گذارد. با توجه به این موارد فرضیه چهارم به شرح زیر تدوین می‌شود:

**فرضیه چهارم:** تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد.

قضاوت و تصمیم‌گیری افراد در کار و زندگی به چگونگی تفکر افراد وابسته است. افراد در پردازش اطلاعات سبک‌های متفاوت تفکر خود را دارند و توانایی افراد در پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم‌گیری ناشی از تفاوت در سبک‌های تفکر است. همچنین نحوه اندیشیدن متفاوت افراد در حرفه حسابرسان، تردید حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد (حیدر و نیکومرام، ۱۳۹۷). نلسون (۲۰۱۰)، طی تحقیقی عنوان داشت که حل مسائل (که با سبک تفکر افراد در ارتباط است)، جهت تصمیم‌گیری و قضاوت درست با تردید حرفه‌ای ارتباط معناداری دارد. نلسون (۲۰۰۹) به پیچیدگی و دشواری فرایند حل مسائل اشاره کرده و آن را نیازمند شناخت فردی و تفاوت‌های فردی دانسته است. تفاوت‌های فردی که برگرفته از سبک‌های متفاوت افراد در تفکر می‌باشد با تردید و رفتار تردیدآمیز نیز ارتباط دارد و تردید حرفه‌ای یک خصوصیت فردی و ناشی از تفاوت‌های فردی است که بر رفتار و عملکرد و کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد.

به نظر می‌رسد با توجه به درجه اهمیت بالای تردید حرفه‌ای و جای خالی رابطه بین سبک‌های تفکر و کشف تقلب و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص نیاز مبرم به انجام پژوهش‌هایی در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای را با عمق بیشتری تشریح و ارتباط آن با سبک‌های تفکر به‌عنوان جنبه روان‌شناختی موضوع، موجبات عملکرد بهتر در حرفه حسابرسان را فراهم نماید. با توجه به مطالب ذکر شده می‌توانیم فرض کنیم که تردید حرفه‌ای می‌تواند رابطه بین سه سبک تفکر قانونی، قضاوتی و اجرایی با توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری نماید. لذا فرضیه‌های پنجم تا هفتم به شرح زیر تدوین می‌شود:

**فرضیه پنجم:** تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان را میانجی‌گری می‌کند.

**فرضیه ششم:** تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر قضاوتی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان را میانجی‌گری می‌کند.

**فرضیه هفتم:** تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر اجرایی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان را میانجی‌گری می‌کند.

## روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر سبک‌های تفکر کارکردی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای است. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش، توصیفی-پیمایشی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. تعداد کل اعضای جامعه حسابداران رسمی بالغ بر ۲۸۳۴ نفر بودند که تعداد ۱۰۸۴ نفر آنها غیر شاغل و تعداد ۳۰ نفر در حالت تعلیق و تعداد ۱۷۲۰ نفر آنها شاغل شناسایی گردید. از آنجا که جامعه آماری در این مطالعه محدود است، برای تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری معلوم استفاده شده است؛ به همین منظور تعداد حساب‌رسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس جدول مورگان<sup>۱</sup> (که برگرفته از فرمول کوکران است) حجم نمونه، ۳۱۴ نفر تعیین گردید که با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده‌اند. بر اساس احتمال عدم پاسخ صحیح به برخی از پرسشنامه‌ها، تعداد ۵۶۰ پرسشنامه به صورت آنلاین در بین گروه‌های اجتماعی و ایمیل‌های شناسایی شده، از طریق شماره تماس آنها از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، توزیع گردید. از این تعداد ۳۹۰ پرسشنامه گردآوری شد و ۶ پرسشنامه به دلیل مقادیر گمشده قابل تجزیه و تحلیل نبوده و حذف شدند. در نتیجه، تحلیل‌ها بر اساس ۳۸۴ نفر انجام شد. همچنین، به منظور آماده‌سازی داده‌ها از نرم‌افزار Excel نسخه ۲۰۱۶ و از نرم‌افزار smart pls نسخه ۳ به عنوان ابزار تجزیه و تحلیل و برای آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری<sup>۲</sup> (SEM) به روش کمترین مربعات جزئی استفاده شد. مسلم است که SEM به ویژه در ارزیابی روابط پیچیده مدل به طور همزمان، بسیار مفید است و برای مطالعاتی که از متغیرهای نهفته یا مشاهده نشده استفاده می‌کنند، مناسب تر است (کومسون و همکاران، ۲۰۲۰). این روش توانایی شناسایی و کنترل خطاهای آماری و آزمون روابط پیچیده با توجه به وجود چندین متغیر مستقل و متغیر وابسته را دارد که در دو مرحله شامل آزمون الگوی اندازه‌گیری و ساختاری به آزمون الگو می‌پردازد که الگوی اندازه‌گیری اعتبار و روایی ابزارهای اندازه‌گیری را بررسی می‌کند و الگوی ساختاری نیز فرضیه‌ها را آزمون می‌نماید. محققین از این روش برای آزمودن روابط

<sup>۱</sup> جدول مورگان روشی ساده برای محاسبه حجم نمونه زمانی است که حجم جامعه مشخص باشد. این جدول به ازای مقادیر مختلف از اندازه‌های جامعه با استفاده از فرمول کوکران نمونه را برآورد کرده است؛ به طوری که هر یک از اعداد این جدول در فرمول کوکران قرار گیرد، همین حجم نمونه قابل مشاهده است.

<sup>۲</sup> structural equation modelling

پیچیده میان متغیرهای پنهان و مشاهده شده و همچنین میان چند متغیر پنهان استفاده می کنند. این رویکرد، ساختار روابط درونی را در مجموعه ای از معادلات می آزماید. این معادلات همه روابط میان سازه های (متغیرهای پنهان، مستقل و وابسته) را که در تحلیل وجود دارند، ترسیم می کند. سازه ها همان عناصر غیر قابل بررسی یا مکنون (پنهان) هستند که با یک یا چند متغیر مشاهده شده (شاخص یا سؤال) می توان آنها را تعریف نمود (آذر و غلامزاده، ۱۳۹۵).

در این مطالعه متغیر «توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی ها» به عنوان متغیر وابسته است. در واقع متغیر وابسته این تحقیق ارزیابی توانایی شرکت کنندگان در کشف تقلب سوء استفاده از دارایی ها در طی فرایند کاری است. در این تحقیق ۳ عامل به عنوان عوامل ریسک در نظر گرفته شده است. سه عامل خطر در دو سطح دستکاری شدند که هشت سناریو مجزا را به وجود آوردند. هر یک از سناریوها شامل سطوح و ترکیبات مختلفی از عوامل خطر هستند که در دو سطح عمل می کنند (یعنی ممکن است در محیط کاری شرکت کنندگان وجود داشته باشند و یا وجود نداشته باشند) که این سه مورد از عوامل ریسک عبارتند از: ۱- فقدان تفکیک مناسب وظایف و یا عدم بررسی های مستقل؛ ۲- فقدان مستندات مناسب و به موقع برای معاملات؛ ۳- نبودن تعطیلات الزامی (اجباری) برای کارکنان اجرایی و کارکنان کنترل های داخلی.

برای اندازه گیری توانایی شرکت کنندگان در کشف تقلب سوء استفاده از دارایی ها، از پرسشنامه دارای مقیاس صفر تا صد درصد مربوط به ۸ عدد سناریو متفاوت که دارای سطوح و ترکیبات متفاوتی از عوامل ریسک می باشند، استفاده می شود. به طوری که سناریوی اول دارای سه مورد از عوامل ریسک، سناریوی دوم دارای موارد اول و دوم از عوامل ریسک، سناریوی سوم دارای موارد اول و سوم از عوامل ریسک، سناریوی چهارم فقط دارای مورد اول از عوامل ریسک، سناریوی پنجم دارای موارد دوم و سوم از عوامل ریسک، سناریوی ششم فقط دارای مورد دوم از عوامل ریسک و سناریوی هفتم فقط دارای مورد سوم از عوامل ریسک می باشد و سناریوی هشتم دارای هیچ کدام از عوامل ریسک نمی باشد. این سناریوها برگرفته از تحقیق آچیلز (۲۰۰۶) هستند. جدول ۱، هریک از ۳ عامل موجود در این ۸ سناریو را نشان می دهد.

لازم به ذکر است که این هشت سناریو بصورت تصادفی (رندمی) بین افراد نمونه توزیع می شود و توانایی آنها در تشخیص عوامل ریسک موجود در سناریو مربوطه سنجیده می شود. بدین صورت که آنها بعد از مطالعه اطلاعات اولیه و شرح وقایع رخ داده در سناریو باید به ۷ سوال پاسخ دهند. این سوالات بیشتر حالت انحرافی دارند و فقط سوال ششم مربوط به متغیر وابسته تحقیق است که درخصوص احتمال رخ دادن تقلب (اختلاس) دارایی توسط کارکنان این بخش، سؤال می پرسد. اگر پاسخ دهنده، معتقد باشد که سرقتی توسط کارمند شرکت صورت گرفته است، سپس باید پاسخ دهد که کدام کارمند این سرقت را انجام داده است (آچیلز، ۲۰۰۶).

جدول ۱- عوامل ریسک موجود در سناریوها

عوامل ریسک			
عامل ۳	عامل ۲	عامل ۱	
دارد	دارد	دارد	سناریوی اول
ندارد	دارد	دارد	سناریوی دوم
دارد	ندارد	دارد	سناریوی سوم
ندارد	ندارد	دارد	سناریوی چهارم
دارد	دارد	ندارد	سناریوی پنجم
ندارد	دارد	ندارد	سناریوی ششم
دارد	ندارد	ندارد	سناریوی هفتم
ندارد	ندارد	ندارد	سناریوی هشتم
۱. ریسک عدم تفکیک وظایف			
۲. ریسک فقدان مستندات مناسب و به موقع برای معاملات			
۳. ریسک فقدان مرخصی اجباری برای کارکنانی که کارهای کلیدی را انجام می دهند			

برای اندازه‌گیری متغیر میانجی «تردید حرفه‌ای» از مقیاس تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) استفاده شده است. این مقیاس شامل ۳۰ گویه است که دربرگیرنده شش شاخص ذهن پرسشگر (گویه‌های ۲۰ تا ۲۲)، اعتماد به نفس (گویه‌های ۲۳ تا ۲۷)، درک میان فردی (گویه‌های ۲۸ تا ۳۲)، خود اطمینانی (گویه‌های ۳۳ تا ۳۸)، جستجوی دانش (گویه‌های ۳۹ تا ۴۴) و وقفه در قضاوت (گویه‌های ۴۵ تا ۴۹) می‌باشد که در مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم) نمره گذاری شده‌اند. نمره کل بالاتر، نشان‌دهنده سطح تردید حرفه‌ای بالاتر است. متغیر مستقل سبک‌های تفکر شامل؛ سبک تفکر قانونی، سبک تفکر قضاوتی و سبک تفکر اجرائی است و برای ارزیابی این متغیر و ابعاد آن، از پرسشنامه «سبک‌های تفکر» طراحی شده از سوی استرنبرگ و واگنر (۲۰۰۷) استفاده شد. گویه‌های ۱ تا ۴ سبک تفکر قانونی، گویه‌های ۵ تا ۸ سبک تفکر قضاوتی و گویه‌های ۹ تا ۱۲ سبک تفکر اجرائی را می‌سنجند. پاسخ‌ها بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشند که با نمره‌های (۱، ۲، ۳، ۴، ۵) از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم) برای هر گزینه نمره‌گذاری می‌شوند. روش نمره‌گذاری نیز بدین صورت است که پاسخ‌دهنده، هر یک از ۵ گزینه را انتخاب کند، یک نمره بدست می‌آورد. سپس نمرات در هر خرده آزمون با یکدیگر جمع می‌شوند. بدین ترتیب پاسخ‌دهنده امتیازی را که در هر خرده آزمون به دست می‌آورد، سبک تفکر او را نشان می‌دهد. نمرات بیشتر نشان دهنده آن است که فرد از آن سبک تفکر بیشتر استفاده می‌کند و نمرات کمتر نشان می‌دهد که فرد کمتر از آن نوع سبک تفکر بهره می‌برد.

به منظور حصول اطمینان از پایایی پرسشنامه از بار عاملی گویه ها، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. برای بررسی پایایی ابزار پژوهش از مقیاس آلفای کرونباخ، استفاده شد. روش آلفای کرونباخ برای سنجش میزان سازگاری درونی گویه‌های یک شاخص به کار می‌رود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). همچنین به منظور حصول اطمینان از روایی پرسشنامه از میانگین واریانس استخراج شده<sup>۱</sup>، ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده، معیارهای فورنل و لارکر (۱۹۸۱) و به منظور روایی محتوا از نظر کارشناسان، صاحب نظران و خبرگان حوزه استفاده شده است. در پژوهش‌های دارای فرضیه‌های میانجی متغیر مستقل  $X$  از طریق متغیر  $M$  روی متغیر وابسته تاثیر می‌گذارد. این پژوهش نیز مدل میانجی ساده می‌باشد که متغیر تردید حرفه‌ای نقش متغیر میانجی را ایفا می‌کند. نقش میانجی متغیر  $M$  از طریق ضریب اثر غیر مستقیم  $ab$  اندازه‌گیری می‌شود. هر چند می‌توان از راه بررسی معناداری ضرایب  $a$  و  $b$  به آزمون فرضیه میانجی پرداخت، اما این روش توان آماری پایینی دارد. روش مناسب تر این است که به صورت مستقیم معناداری ضریب  $ab$  آزمون شود. یکی از پر کاربردترین روش‌ها برای این منظور آزمون سوبل<sup>۲</sup> است. در این روش آماره  $Z$  برابر است با نسبت  $ab$  به خطای استاندارد آن. نتایج ارزیابی آزمون سوبل در جدول ۹ و پایایی پرسشنامه‌های تحقیق در جدول ۲ ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای همه متغیرهای پژوهش بالاتر از مقدار شاخص ۰/۷ بوده که بیانگر پایایی بسیار مطلوب ابزار پژوهش است.

جدول ۲- نتایج آزمون آلفای کرونباخ

متغیرهای پژوهش	تعداد گویه‌ها	آلفای کرونباخ
سبک تفکر قانونی	۴	۰/۸۱۱
سبک تفکر قضاوتی	۴	۰/۸۰۳
سبک تفکر اجرائی	۴	۰/۷۸۹
توانایی کشف سوءاستفاده از دارائی‌ها	۷	۰/۷۰۲
ذهن پرسشگر	۳	۰/۷۶۹
اعتماد به نفس	۵	۰/۸۰۸
درک میان فردی	۵	۰/۸۰۶
خود اطمینانی	۶	۰/۷۹۸
جستجوی دانش	۶	۰/۷۵۸
وقفه در قضاوت	۵	۰/۸۶۶
کل پرسشنامه	۴۹	۰/۹۰۱

<sup>۱</sup> Average Variance Extracted(AVE)

<sup>۲</sup> Sobel's test

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار Smart PLS نسخه سوم استفاده شد و جهت بررسی فرضیه های ۱-۴ از آزمون بوت استرپینگ<sup>۱</sup> با ۲۰۰۰ زیرنمونه و همچنین برای بررسی فرضیه ۵-۷ از آزمون مقادیر اثرات غیر مستقیم ویژه<sup>۲</sup> و آزمون سوبل استفاده گردید.

### ۵- یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، نتایج آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش همانطور که در جدول ۳ ارائه شده است؛ نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان مرد هستند و اکثریت بین ۴۶ تا ۵۰ سال، سن دارند و اکثراً دانشجوی دکتری و کارشناسی ارشد هستند. سمت شغلی بیشتر آزمودنی‌ها سرپرست ارشد می‌باشد و اکثراً بین ۱۱ تا ۱۵ سال سنوات خدمت دارند.

جدول ۳- ویژگی جمعیت شناختی پژوهش

درصد فراوانی		فراوانی	شاخص جنسیت		
۵۰/۸		۱۹۵	مرد		
۴۹/۲		۱۸۹	زن		
تحصیلات			سن		
درصد فراوانی	فراوانی	شاخص	درصد فراوانی	فراوانی	شاخص
۷	۲۷	دانشجو کارشناسی	۱۵/۹	۶۱	۳۰ سال و کمتر
۱۹	۷۳	فارغ‌التحصیل کارشناسی	۱۴/۱	۵۴	۳۱ تا ۳۵ سال
۲۲/۱	۸۵	دانشجو کارشناسی ارشد	۱۲/۸	۴۹	۳۶ تا ۴۰ سال
۱۵/۹	۶۱	فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد	۱۷/۴	۶۷	۴۱ تا ۴۵ سال
۲۲/۱	۸۵	دانشجو دکتری	۱۸/۲	۷۰	۴۶ تا ۵۰ سال
۱۳/۸	۵۳	فارغ‌التحصیل دکتری	۱۳	۵۰	۵۱ تا ۵۵ سال
-	-	-	۶/۳	۲۴	۵۶ تا ۶۰ سال
-	-	-	۲/۳	۹	بیش از ۶۰ سال
سمت شغلی			سنوات خدمت		
درصد فراوانی	فراوانی	شاخص	درصد فراوانی	فراوانی	شاخص
۱۱/۷	۴۵	کمک حسابرس/حسابرس	۷/۳	۲۸	۵ سال و کمتر
۱۴/۱	۵۴	حسابرس ارشد	۱۴/۳	۵۵	۶ تا ۱۰ سال
۱۴/۱	۵۴	سرپرست حسابرسی	۲۴/۵	۹۴	۱۱ تا ۱۵ سال
۲۵/۸	۹۹	سرپرست ارشد	۱۷/۷	۶۸	۱۶ تا ۲۰ سال
۱۶/۷	۶۴	سرپرست ارشد حسابرسی	۱۹/۳	۷۴	۲۱ تا ۲۵ سال
۱۷/۷	۶۸	شریک حسابرسی	۱۰/۲	۳۹	۲۶ تا ۳۰ سال
-	-	-	۶/۸	۲۶	بیش از ۳۰ سال

<sup>۱</sup> Bootstrapping

<sup>۲</sup> Specific Indirect Effect

### بررسی نرمال بودن متغیرها

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> و شاپیرو-ویلک<sup>۲</sup> برای آزمون نرمال بودن به وسیله مقایسه داده‌ها با یک توزیع نرمال با همان میانگین و انحراف معیار طراحی شده‌اند (مویی و سارستد، ۲۰۱۱ به نقل از آذر و غلامزاده، ۱۳۹۵). به هر حال هر دو آزمون نشان می‌دهند که آیا فرض صفر، توزیع داده‌ها به صورت نرمال، تأیید می‌شود یا خیر. از آنجایی که روش بوت استراپ وقتی داده‌ها غیر نرمال هستند، تاندازه‌ای قوی عمل می‌کند، این آزمون‌ها فقط راهنمای محدودی هنگام تصمیم‌گیری در این مورد اینکه آیا داده‌ها خیلی از توزیع نرمال دور هستند را ارائه می‌دهند. آماره کولموگروف-اسمیرنوف (جدول ۴) فرض نرمال بودن داده‌ها را بررسی می‌نماید. سطح معنی‌داری کوچک (عموماً کمتر از ۰,۰۵) مشخص می‌کند که توزیع داده‌ها به طور معنی‌داری از توزیع نرمال فاصله دارد (آذر و غلامزاده، ۱۳۹۵).

جدول ۴- نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف نرمال بودن متغیرها

متغیرهای پژوهش	آماره SIG	مقدار قابل قبول کمتر از مقدار ۰,۰۵
تردید حرفه‌ای	۰,۲۳	غیر نرمال
توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	۰,۱۵	غیر نرمال
سبک تفکر اجرائی	۰,۲۹	غیر نرمال
سبک تفکر قانونی	۰,۱۵۳	غیر نرمال
سبک تفکر قضاوتی	۰,۱۱	غیر نرمال

از آنجاکه فرض صفر نشان‌دهنده نرمال بودن داده‌ها می‌باشد، در صورتی که مقدار sig بالای ۵ درصد (۰,۰۵) باشد، فرض نرمال بودن پذیرفته نمی‌شود. در خروجی فوق چون این مقدار برای متغیرهای پژوهش بالاتر از مقدار ۵ درصد بوده، پس فرض صفر برای این سازه‌ها تأیید نمی‌شود و به عبارتی نمی‌توان نرمال بودن داده‌های متغیرهای انتخاب شده را پذیرفت. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که برای بررسی فرضیه‌های پژوهش باید از روش ناپارامتریک استفاده کنیم. شایان‌ذکر است وقتی هدف داریم در پژوهش خویش از نرم‌افزار حداقل مربعات جزئی که یک نرم افزار ناپارامتریک بوده، استفاده نماییم موضوع نرمالیتی منتفی بوده و نیازی به گزارش و بررسی بیشتر آن نیست.

### برآزش مدل‌های اندازه‌گیری

در این پژوهش برای ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و حصول اطمینان از پایایی ابزار اندازه‌گیری از سه معیار سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و به منظور حصول

<sup>۱</sup> Kolmogorov-Smirnov

<sup>۲</sup> Shapiro-Wilkes

اطمینان از روایی ابزار اندازه‌گیری، از سه معیار روایی محتوا<sup>۱</sup>، روایی همگرا<sup>۲</sup> و روایی واگرا (معیار فورنل و لارکر) استفاده شده است. بار عاملی حداقل ۰/۴ برای هر گویه نشان‌دهنده ساختار مناسب است (هولاند، ۱۹۹۹). همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود تمامی متغیرها دارای مقدار مناسب بار عاملی هستند. همچنین مطابق جدول شماره ۵، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ است و حاکی از پایایی مدل می‌باشد. روایی محتوا به وسیله اطمینان از سازگاری بین شاخص‌های اندازه‌گیری و ادبیات موجود ایجاد می‌شود. این روایی از طریق نظرسنجی از ۸ تن از اساتید، صاحب نظران و خبرگان حوزه حاصل گردید. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با شاخص‌های خود می‌پردازد و میانگین واریانس استخراج‌شده حداقل ۰/۵ بیانگر روایی همگرا است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). همان‌طور که در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌شود، ابزار اندازه‌گیری از روایی همگرا برخوردار است.

جدول ۵- روایی همگرا و پایایی ابزار اندازه‌گیری

متغیر	میانگین واریانس استخراج‌شده	بارهای عاملی	آماره t	معناداری	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
<b>سبک تفکر قانونی</b>	۰/۵۴۱				۰/۸۲۵	۰/۷۱۶
گویه ۱		۰/۷۷	۲۰/۱۳۲	۰/۰۰۰		
گویه ۲		۰/۷۵۴	۱۸/۲۰۸	۰/۰۰۰		
گویه ۳		۰/۷۰۸	۱۴/۲۶۸	۰/۰۰۰		
گویه ۴		۰/۷۰۸	۱۲/۵۵۳	۰/۰۰۰		
<b>سبک تفکر قضاوتی</b>	۰/۵۹۸				۰/۸۵۶	۰/۷۷۶
گویه ۵		۰/۷۶۳	۲۶/۵۰۶	۰/۰۰۰		
گویه ۶		۰/۷۴۲	۲۴/۴۳۴	۰/۰۰۰		
گویه ۷		۰/۷۸۲	۳۵/۰۷۱	۰/۰۰۰		
گویه ۸		۰/۸۰۵	۴۲/۵۵	۰/۰۰۰		
<b>سبک تفکر اجرائی</b>	۰/۶۳۷				۰/۸۷۵	۰/۸۱
گویه ۹		۰/۷۸۵	۳۲/۴۴۷	۰/۰۰۰		
گویه ۱۰		۰/۸۰۸	۳۲/۸۵۹	۰/۰۰۰		
گویه ۱۱		۰/۷۶۶	۲۷/۰۸۱	۰/۰۰۰		
گویه ۱۲		۰/۸۳۳	۳۹/۵۸۸	۰/۰۰۰		

<sup>۱</sup> Content validity<sup>۲</sup> AVE

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای عاملی	آماره t	معناداری	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
توانایی کشف سوء استفاده از دارائی‌ها	۰/۵۸۲				۰/۹۰۷	۰/۸۸
گویه ۱۳		۰/۷۷۱	۳۱/۹۷۹	۰/۰۰۰		
گویه ۱۴		۰/۷۵۸	۳۱/۵۶۴	۰/۰۰۰		
گویه ۱۵		۰/۷۸	۳۴/۳۱۹	۰/۰۰۰		
گویه ۱۶		۰/۷۵۴	۳۴/۶۵۷	۰/۰۰۰		
گویه ۱۷		۰/۷۳	۲۵/۰۴۳	۰/۰۰۰		
گویه ۱۸		۰/۷۲۸	۲۶/۶۴۶	۰/۰۰۰		
گویه ۱۹		۰/۸۱۶	۴۶/۳۲۵	۰/۰۰۰		
ذهن پرسشگر	۰/۷۲۳				۰/۸۸۷	۰/۸۰۹
گویه ۲۰		۰/۸۵۷	۵۰/۳۳۸	۰/۰۰۰		
گویه ۲۱		۰/۸۴۷	۴۸/۳۶۲	۰/۰۰۰		
گویه ۲۲		۰/۸۴۷	۵۱/۸۳۶	۰/۰۰۰		
اعتمادبه نفس	۰/۶۷				۰/۹۱	۰/۸۷۷
گویه ۲۳		۰/۸۰۸	۳۸/۱۹۳	۰/۰۰۰		
گویه ۲۴		۰/۸۴	۴۸/۲۲۱	۰/۰۰۰		
گویه ۲۵		۰/۸۰۸	۴۱/۵۷	۰/۰۰۰		
گویه ۲۶		۰/۸۱۲	۴۲/۱۰۹	۰/۰۰۰		
گویه ۲۷		۰/۸۲۳	۴۸/۰۴۴	۰/۰۰۰		
درک میان فردی	۰/۶۷۷				۰/۹۱۳	۰/۸۸۱
گویه ۲۸		۰/۸۳۱	۴۵/۱۰۱	۰/۰۰۰		
گویه ۲۹		۰/۸۱۹	۴۵/۰۴۵	۰/۰۰۰		
گویه ۳۰		۰/۸۱	۴۱/۴۸۴	۰/۰۰۰		
گویه ۳۱		۰/۸۱۱	۴۱/۳۹۹	۰/۰۰۰		
گویه ۳۲		۰/۸۴۲	۵۱/۱۸۹	۰/۰۰۰		
خود اطمینانی	۰/۶۶۶				۰/۹۲۳	۰/۹
گویه ۳۳		۰/۸۰۲	۴۱/۰۸۹	۰/۰۰۰		
گویه ۳۴		۰/۸۲۵	۳۹/۳۱۹	۰/۰۰۰		
گویه ۳۵		۰/۸۳۲	۴۹/۹۷۳	۰/۰۰۰		

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای عاملی	t آماره	معناداری	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
گویه ۳۶		۰/۸۲	۴۲/۵۲۳	۰/۰۰۰		
گویه ۳۷		۰/۸۱	۳۸/۷۷۵	۰/۰۰۰		
گویه ۳۸		۰/۸۰۷	۴۵/۲۵۸	۰/۰۰۰		
<b>جستجوی دانش</b>	۰/۶۷۴				۰/۹۲۵	۰/۹۰۳
گویه ۳۹		۰/۸۰۲	۳۷/۶۹۹	۰/۰۰۰		
گویه ۴۰		۰/۸۴	۵۰/۳۴۲	۰/۰۰۰		
گویه ۴۱		۰/۸۱۴	۴۵/۷۸۷	۰/۰۰۰		
گویه ۴۲		۰/۸۲۸	۴۶/۴۸۹	۰/۰۰۰		
گویه ۴۳		۰/۸۳۱	۴۸/۰۹۸	۰/۰۰۰		
گویه ۴۴		۰/۸۰۹	۴۴/۲۹۵	۰/۰۰۰		
<b>وقفه در قضاوت</b>	۰/۶۹۶				۰/۹۲	۰/۸۹۱
گویه ۴۵		۰/۸۳۴	۵۱/۰۶۶	۰/۰۰۰		
گویه ۴۶		۰/۸۳۹	۵۵/۰۲۴	۰/۰۰۰		
گویه ۴۷		۰/۸۰۱	۳۵/۰۹۳	۰/۰۰۰		
گویه ۴۸		۰/۸۶۶	۶۳/۱۷۹	۰/۰۰۰		
گویه ۴۹		۰/۸۳	۴۹/۸۴۹	۰/۰۰۰		

معیار دیگر بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی واگرا است که از طریق معیار فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، محاسبه می‌شود و میزان همبستگی یک متغیر پنهان با متغیرهای آشکارش در مقابل همبستگی آن با سایر متغیرهای پنهان را بررسی می‌کند. معیار فورنل و لارکر از طریق مقایسه جذر میانگین واریانس استخراج شده<sup>۱</sup> با همبستگی بین سازه‌ها سنجیده شده و برای هر کدام از سازه‌های انعکاسی، جذر میانگین واریانس استخراج شده باید بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های مدل باشد. در واقع باید ریشه دوم AVE برای همه سازه‌ها، باید بالاتر از همبستگی آن سازه با سایر متغیرهای مکنون در مدل مسیری باشد (سارستد و همکاران، ۲۰۲۰).

<sup>۱</sup> Average Variance Extracted(AVE)

جدول ۶- ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

اعتماد به نفس	تردید حرفه‌ای	توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها	جستجوی دانش	خود اطمینانی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	سبک تفکر اجرایی	سبک تفکر قانونی	سبک تفکر قضاوتی	وقفه در قضاوت
اعتماد به نفس	۰/۸۹۸									
تردید حرفه‌ای	۰/۷۵۵	۰/۷۸۳								
توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها	۰/۳۴۸	۰/۳۸۱	۰/۷۶۳							
جستجوی دانش	۰/۸۹۹	۰/۷۵۹	۰/۳۹۸	۰/۸۲۱						
خود اطمینانی	۰/۸۰۸	۰/۷۵۹	۰/۳۶۳	۰/۷۹۵	۰/۸۱۶					
درک میان فردی	۰/۸۰۲	۰/۶۵۴	۰/۳۶۴	۰/۷۹۲	۰/۷۹۹	۰/۸۲۳				
ذهن پرسشگر	۰/۷۲۵	۰/۵۶۲	۰/۶۴۲	۰/۳۸۳	۰/۵۶۲	۰/۸۵				
سبک تفکر اجرایی	۰/۳۲۱	۰/۳۲۹	۰/۴۸۰	۰/۲۰۳	۰/۵۴۲	۰/۲۳۵	۰/۷۹۸			
سبک تفکر قانونی	۰/۲۶۳	۰/۴۲۳	۰/۲۶۴	۰/۱۲۹	۰/۴۳۶	۰/۱۶۳	۰/۱۱۸	۰/۷۳۵		
سبک تفکر قضاوتی	۰/۱۴۲	۰/۴۱۱	۰/۲۹۰	۰/۱۴۸	۰/۱۶۹	۰/۱۶۲	۰/۲۴۷	۰/۰۹۸	۰/۷۷۴	
وقفه در قضاوت	۰/۲۱۳	۰/۲۳۹	۰/۲۶۳	۰/۱۲۹	۰/۳۶۵	۰/۶۷۵	۰/۲۷۸	۰/۱۷۹	۰/۱۴۸	۰/۸۳۴

بر اساس یافته‌های جدول ۶، از آنجایی که قطر اصلی بیشترین مقدار (جذر AVE) را در هر ستون به خود اختصاص داده است، بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای پنهان تعامل بیشتری با متغیرهای آشکار خود دارند تا با متغیرهای پنهان دیگر. در نتیجه روایی واگرایی مناسب و مطلوبی است.

### برازش مدل ساختاری

برای بررسی برازش مدل ساختاری در این پژوهش، از شاخص‌های مقدار معنی‌داری ضرایب  $Z$  بارهای عاملی، مقدار ضریب تعیین، اندازه تأثیر و معیار پیش‌بینی  $Q^2$  است. بر اساس نتایج جدول ۵ تمامی ضرایب معناداری  $Z$  از ۱/۹۶ بیشتر هستند که این امر معنادار بودن تمامی سؤالات یا گویه‌ها و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد. رایج‌ترین سنجه مورد استفاده برای ارزیابی مدل ساختاری ضریب تعیین (مقدار  $R^2$ ) است. مقدار  $R^2$  برابر با ۰/۷۵، ۰/۵۰، ۰/۲۵ برای متغیرهای مکنون درون‌زا به ترتیب به عنوان قابل توجه، متوسط و ضعیف می‌تواند توصیف شود (هیر و همکاران، ۲۰۱۳). بر اساس یافته‌های جدول ۷ مقدار ضرایب تعیین برای سازه‌ها بالاتر از مقدار ۰/۵۰ بوده که حاکی از برازش بسیار مطلوب مدل ساختاری بر اساس ضریب تعیین است.

یکی دیگر از شاخص‌های برازش مدل ساختاری، شاخص  $Q^2$  (جدول ۷) استون-گیسر است (گیسر، ۱۹۷۴؛ استون، ۱۹۷۴ به نقل از سارستد و همکاران، ۲۰۲۰). این سنجه یک معرف تناسب پیش‌بین مدل است. در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درون‌زا سه میزان ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه با سازه‌های برون‌زای مربوط به آن را دارد. مقادیر  $Q^2$  صفر و پایین‌تر فقدان تناسب پیش‌بین را نشان می‌دهند. مقدار  $Q^2$  مربوط به سازه‌های پژوهش بیشتر از مقدار قابل قبول ۰/۳۵ بوده که حکایت از برازش خوب و قوی مدل ساختاری دارد. نتایج جدول ۷ نشان از قدرت پیش‌بینی مناسب مدل در خصوص سازه‌های برون‌زای پژوهش دارد و برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

### برازش مدل کلی

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری، به بررسی برازش مدل کلی پژوهش می‌پردازیم. در تکنیک PLS به طور معمول از شاخص اندازه اثر، ضریب تعیین، شاخص  $Q^2$  و آمار GOF استفاده می‌شود. در پژوهش حاضر بررسی برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین و قدرت پیش‌بینی یا  $Q^2$  که جز متداول‌ترین معیارهای برازش مدل ساختاری هستند استفاده شده است؛ زیرا سودمندی و اعتبار شاخص GOF بر اساس کتاب مدلسازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی (جوزف و همکاران ترجمه دکتر آذر و غلامزاده، ۱۳۹۳ و هنسler و سارستد، ۲۰۱۲) از نظر مفهومی و تجربی به چالش کشیده شده و استفاده از این سنجش پیشنهاد نشده است (دیباکیا و همکاران، ۱۴۰۰). در بخش برازش مدل کلی سارستد و همکاران (۲۰۲۰) دو شاخص SRMR و NFI را معرفی کردند که به ترتیب باید مقادیر کمتر از ۰/۰۸ و بالای ۰/۹ برای دو شاخص ذکر شده حاصل گردد. بر اساس جدول برای دو شاخص

SRMR و NFI به ترتیب مقادیر ۰/۰۷۹ و ۰/۹۶ حاصل شده که نشان دهنده برازش بسیار مطلوب کلی مدل پژوهش است.

جدول ۷- شاخص‌های برازش مدل ساختاری و مدل کلی پژوهش

NFI	SRMR	Q <sup>۲</sup>			ضریب تعیین (R <sup>۲</sup> )	متغیرهای پژوهش
		Q <sup>2</sup> (=1-SSE/SSO)	SSE	SSO		
۰/۹۶	۰/۰۷۹	۰/۶۰۷	۷۵۵/۴۷۹	۱۹۲۰	۰/۹۱۲	اعتمادبه‌نفس
		۰/۴۷۵	۶۰۴۵/۷۷۵	۱۱۵۲۰	۰/۶۱۱	تردید حرفه‌ای
		۰/۴۶۴	۱۴۴۰/۱۵	۲۶۸۸	۰/۷۳۶	توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها
		۰/۶۱۶	۸۸۴/۴۶۵	۲۳۰۴	۰/۹۲۱	جستجوی دانش
		۰/۶۰۸	۹۰۳/۶۰۲	۲۳۰۴	۰/۹۱۹	خود اطمینانی
		۰/۶۱۲	۷۴۴/۸۵۴	۱۹۲۰	۰/۹۱۱	درک میان فردی
		۰/۶	۴۶۰/۶۱۲	۱۱۵۲	۰/۸۳۵	ذهن پرسشگر
		۰/۶۷۶	۱۷۳۶/۶۳۶	۱۰۳۶	۰/۵۹۲	سبک تفکر اجرائی
		۰/۳۷۲	۱۱۷۱/۹۶۹	۱۵۳۶	۰/۵۷۹	سبک تفکر قانونی
		۰/۳۹۸	۱۰۵۵/۶۱۳	۱۵۳۶	۰/۵۴۷	سبک تفکر قضاوتی
		۰/۶۰۹	۷۵۰/۳۳۵	۴۶۰۸	۰/۸۸	وقفه در قضاوت

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول اثر سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها، از آنجا که ضریب مسیر ( $\beta=0/236$ )، مقدار آماره  $t$  ( $t=2/879$ ) و سطح معناداری ( $p\text{-value}=0/004$ ) است، در نتیجه فرضیه اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. لذا بیانگر این است که سبک تفکر قانونی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها دارد.

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم اثر سبک تفکر قضاوتی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها، از آنجا که ضریب مسیر ( $\beta=0/272$ )، مقدار آماره  $t$  ( $t=3/265$ ) و سطح معناداری ( $p\text{-value}=0/000$ ) است، در نتیجه فرضیه دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. لذا بیانگر این است که سبک تفکر قضاوتی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها دارد.

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم اثر سبک تفکر اجرائی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها، از آنجا که ضریب مسیر ( $\beta=0/209$ )، مقدار آماره  $t$  ( $t=2/031$ ) و سطح معناداری ( $p\text{-value}=0/02$ ) است، در نتیجه فرضیه سوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. لذا بیانگر این است که سبک تفکر اجرائی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی

کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها دارد. ولی تأثیر سبک تفکر اجرائی ضعیف‌تر از دو سبک تفکر قانونی و قضائی است.

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، در خصوص فرضیه چهارم اثر تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها، از آنجا که ضریب مسیر ( $\beta=0/532$ )، مقدار آماره  $t$  ( $t=11/472$ ) و سطح معناداری ( $p\text{-value}=0/000$ ) است، در نتیجه فرضیه چهارم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. لذا بیانگر این است که تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها دارد.

فرضیه‌های پنجم تا هفتم پژوهش حاضر، به بررسی رابطه میانجی‌گری متغیر تردید حرفه‌ای بین سه متغیر سبک تفکر قانونی، سبک تفکر قضاوتی و سبک تفکر اجرائی روی توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها می‌پردازد.

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم، اثر سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای، با توجه به ضریب مسیر ( $0/081$ )  $\beta=$  و مقدار آماره  $t$  ( $t=1/835$ ) و سطح معناداری ( $p\text{value}=0/068$ ) بیانگر این است که متغیر میانجی تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری نمی‌کند. همچنین آزمون سوبل (جدول ۹) نشان داد که اثر میانجی تردید حرفه‌ای ما بین سبک تفکر قانونی و توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با کسب آماره  $t$  ( $t=1/79$ ) معنی دار نیست ( $a=0/252$ ,  $b=0/532$ ,  $SE_A=0/123$ ,  $SE_B=0/144$ ). بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود.

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم، اثر سبک تفکر قضاوتی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای، با توجه به ضریب مسیر ( $\beta=0/241$ ) و مقدار آماره  $t$  ( $t=2/99$ ) و سطح معناداری ( $p\text{value}=0/004$ ) بیانگر این است که متغیر میانجی تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر قضاوتی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری می‌کند. بنابراین، فرضیه ششم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. همچنین آزمون سوبل (جدول ۹) نشان داد که اثر میانجی تردید حرفه‌ای مابین سبک تفکر قضاوتی و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با کسب آماره  $t$  ( $t=3/37$ ) معنادار است ( $a=0/275$ ,  $b=0/532$ ,  $SE_A=0/021$ ,  $SE_B=0/144$ ).

مطابق شکل ۲ و جدول ۸، نتایج حاصل از آزمون فرضیه هفتم، اثر سبک تفکر اجرائی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای، با توجه به ضریب مسیر ( $\beta=0/232$ ) و مقدار آماره  $t$  ( $t=3/162$ ) و سطح معناداری ( $p\text{-value}=0/002$ ) بیانگر این است که متغیر میانجی تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر اجرائی بر توانایی کشف سوءاستفاده

از دارایی‌ها را میانجی‌گری می‌کند. بنابراین، فرضیه هفتم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. همچنین آزمون سو بل (جدول ۹) نشان داد که اثر میانجی تردید حرفه‌ای مابین سبک تفکر اجرائی و توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با کسب آماره  $t$  ( $t=۲/۴۴۶$ ) معنادار است ( $a=۰/۲۴۸$ ,  $b=۰/۵۳۲$ ,  $SE_A=۰/۰۷۶$ ,  $SE_B=۰/۱۴۴$ ).

جدول ۸- خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

نتیجه	معناداری	آماره t	ضریب مسیر	مسیر	H <sub>۰</sub>
عدم رد	۰/۰۰۴	۲/۸۷۹	۰/۲۳۶	سبک تفکر قانونی ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۱</sub>
عدم رد	۰/۰۰۰	۳/۲۶۵	۰/۲۷۲	سبک تفکر قضاوتی ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۲</sub>
عدم رد	۰/۰۰۲	۲/۰۳۱	۰/۲۰۹	سبک تفکر اجرائی ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۳</sub>
عدم رد	۰/۰۰۰	۱۱/۴۷۲	۰/۵۳۲	تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۴</sub>
رد	۰/۰۶۸	۱/۸۳۵	۰/۰۸۱	سبک تفکر قانونی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۵</sub>
عدم رد	۰/۰۰۴	۲/۹۹	۰/۲۴۱	سبک تفکر قضاوتی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۶</sub>
عدم رد	۰/۰۰۲	۳/۱۶۲	۰/۲۳۲	سبک تفکر اجرائی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها	H <sub>۷</sub>

\* $p < /۰.۰۵$  (۹۵٪)

جدول ۹- خروجی آزمون سو بل

نتیجه	t-value	مسیر b		مسیر a		مسیر فرضیه
		SEb	$\beta_b$	SEa	$\beta_a$	
عدم وجود میانجی‌گری	۱/۷۹nf	۰/۱۴۴	۰/۵۳۲	۰/۱۲۳	۰/۲۵۲	سبک تفکر قانونی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها
وجود میانجی‌گری	۳/۳۷*	۰/۱۴۴	۰/۵۳۲	۰/۰۲۱	۰/۲۷۵	سبک تفکر قضاوتی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها
وجود میانجی‌گری	۲/۴۴۶*	۰/۱۴۴	۰/۵۳۲	۰/۰۷۶	۰/۲۴۸	سبک تفکر اجرائی ← تردید حرفه‌ای ← توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها

$\beta_a$  = ضریب مسیر a,  $\beta_b$  = ضریب مسیر b, SEa = انحراف استاندارد مسیر a, SEb = انحراف استاندارد مسیر b, nf =

\* $p < /۰.۰۵$  (۹۵٪)

معنی دار نیست.



### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر سبک‌های تفکر کارکردی بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای و ارائه مدلی یکپارچه به‌منظور تبیین سبک‌های تفکر کارکردی در توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان بود. به‌منظور دستیابی به این هدف هفت فرضیه مطرح شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول، حاکی از آن است که سبک تفکر قانونی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد. از این‌رو فرضیه اول پژوهش پذیرفته شد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های آلایک و همکاران (۲۰۲۱)، نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) و حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷) است. با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان بیان نمود که با تقویت متناسب خلاقیت که لازمه سبک تفکر قانونی است، می‌توانیم توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان را ارتقاء دهیم. از این طریق می‌توانیم در بین افراد، خلاقیت و نوآوری را پرورش داده و تقویت کرد که این خود مستلزم پردازش اطلاعات پیچیده است. بر اساس این پیشنهاد می‌شود حسابرسانی برای سازمان انتخاب شوند که به ریسک‌پذیری تمایل بالایی دارند.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که سبک تفکر قضاوتی نیز تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد. از این‌رو فرضیه دوم پژوهش نیز پذیرفته شد. این نتیجه مطابق یافته‌های مطالعات کومسون و همکاران (۲۰۲۰) و حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷) بوده که تأثیر مثبت و معنادار سبک‌های تفکر کارکردی و ابعاد آن روی توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را تأیید کردند. می‌دانیم با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان بیان نمود که تفکر، فرآیندی است که از طریق آن یک بازنمایی ذهنی جدید به وسیله تبدیل اطلاعات و تعامل بین خصوصیات ذهنی، قضاوت، انتزاع، استدلال و حل مسئله ایجاد می‌گردد. بنابراین پردازش اطلاعات در حسابرسی امری ضروری و حیاتی است. حسابرسان باید بر اساس پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم‌گیری کنند. هرچه سطح ارزیابی و پردازش اطلاعات بیشتر و باکیفیت‌تر باشد، تصمیمات و قضاوت حسابرس نیز کیفیت بیشتری خواهند داشت. به عبارتی با افزایش جهت‌گیری قضاوتی، توانایی کشف تقلب و سوءاستفاده از دارایی‌ها نیز افزایش می‌یابد.

یافته‌های حاصل از فرضیه سوم حاکی از آن است که سبک تفکر اجرائی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان دارد. از این‌رو فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می‌شود که با نتایج پژوهش‌های کومسون و همکاران (۲۰۲۰)، آوالودین و همکاران (۲۰۱۹) و حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷) مطابقت دارد که تأثیر مثبت و معناداری سبک تفکر اجرائی روی توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را تأیید کردند. همچنین با توجه به نتیجه این فرضیه،

می‌توان بیان نمود که افراد با سبک تفکر اجرایی علاقه خود را بیشتر در تکالیف یا فعالیت‌هایی سوق می‌دهند که خود منجر به تقویت توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط آنان می‌شود. ولی باید توجه داشت که شدت تأثیر سبک تفکر اجرایی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها ضعیف‌تر از دو سبک تفکر قانونی و قضائی است. مطابق مبانی نظری در واقع دو نوع کارکرد ذهنی و یا دو شیوه پردازش اطلاعات، یعنی پردازش پیچیده (سبک تفکر قانونی و قضائی) در برابر پردازش ساده (سبک تفکر اجرائی) مورد مطالعه و اثر آن بر کشف تقلب بیان شد. یافته‌ها نشان داد که برای کشف تقلب یا دیگر انحرافات، افراد مستعد پردازش اطلاعات پیچیده موفق‌تر هستند.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری روی توانایی کشف سوءاستفاده از دارائی‌ها دارد. از این‌رو فرضیه چهارم پژوهش نیز پذیرفته می‌شود. این نتیجه مطابق نتایج پژوهش ویروی و آسار (۲۰۲۱) و آریفودین و ایندریجاواتی (۲۰۲۰)، سولیس‌تیان‌تی و یاکوب (۲۰۲۰)، آوالودین و همکاران (۲۰۱۹)، ساری و همکاران (۲۰۱۸)، حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، نازی و همکاران (۱۳۹۴) می‌باشد. این یافته‌ها تأیید می‌کند که رفتار ناشی از نگرش نسبت به رفتار (تردید حرفه‌ای) است، هرچه حساب‌رسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آن‌ها برای گسترش جستجو اطلاعات در مورد علائم تقلب بیشتر و از این‌رو توانایی کشف سوءاستفاده از دارائی آنها بالاتر است. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پنجم حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای رابطه بین سبک تفکر قانونی و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری نمی‌کند. از این‌رو فرضیه پنجم پژوهش رد شد. نتایج پژوهش حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷)، حاکی از آن است که بین سبک تفکر قانونی و تردید حرفه‌ای رابطه منفی وجود دارد، بنابراین شاید به همین دلیل است که رابطه سبک تفکر قانونی و توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای تأیید نگردد. از طرفی افراد با سبک تفکر قانونی به ایجاد، اختراع و طراحی تمایل دارند و کارها را به روش خود انجام می‌دهند؛ شاید پیروی از قوانین و الزامات دستوری با این نوع سبک تفکر منافات دارد. ممکن است علت رد این فرضیه این موارد باشد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه ششم نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای رابطه مثبت و معنادار بین سبک تفکر قضاوتی و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری می‌کند. از این‌رو فرضیه ششم پژوهش پذیرفته شد؛ که با نتایج پژوهش‌های ایندراستی و کارلینا (۲۰۱۹)، برازل و همکاران (۲۰۱۹) همخوانی و مطابقت دارد. از سوی دیگر، یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه هفتم حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای رابطه مثبت و معنادار سبک تفکر اجرایی و توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها را میانجی‌گری می‌کند. از این‌رو فرضیه هفتم پژوهش پذیرفته شد

که با نتایج پژوهش هامشاری و همکاران (۲۰۲۱) و ایندراستی و کارلینا (۲۰۱۹) مطابقت دارد. این نشان می‌دهد که مهم است حسابرسان در حین حسابرسی به منظور انجام رفتار کشف تقلب و سوءاستفاده از دارایی‌ها، تردید حرفه‌ای از خود نشان دهند.

با توجه به نتایج گزارش شده می‌توان استدلال نمود که سه سبک تفکر قانونی، قضایی و اجرایی در قالب مؤلفه‌های سبک‌های تفکر کارکردی باعث تقویت توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها توسط حسابرسان خواهند شد. درنهایت می‌توان نتیجه گرفت که طرز تفکر و ابعاد آن از مهم‌ترین متغیرهای اثرگذار بر معیارهای توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها هستند. در مورد تأثیر سبک‌های تفکر قضایی و اجرایی با توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها، وجود نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر شدت این تأثیر می‌افزاید در حالیکه در مورد تأثیر سبک تفکر قانونی بر توانایی کشف سوء استفاده از دارایی‌ها، نقش میانجی تردید حرفه‌ای منجر به رد این فرضیه شد. هر عملی به دنبال تفکری پدید می‌آید. سبک‌های تفکر مولد که به آفرینش و خلق ایده‌های نو کمک می‌کنند، می‌توانند بر قابلیت‌ها و توانایی‌های افراد تأثیر بسزایی داشته باشند. هنگامی که سبک‌های تفکر خلاق ناشناخته باشند و در جای مناسب به کار نیایند، نمی‌توان از افراد عملکرد موفقیت آمیزی انتظار داشت. در حقیقت همخوانی بین سبک‌های تفکر و توانایی‌ها، نیروی افزایش ایجاد می‌کند. تصور می‌شود افرادی که از انجام دادن کاری ناتوان هستند، شاید به دلیل نداشتن توانایی نباشد؛ بلکه به سبک‌های تفکر آنها یا کسانی که آنها را ارزیابی می‌کنند، برای به فعلیت رساندن استعدادهایشان مناسب نیست. ارتباط بین سبک‌های تفکر و قابلیت‌ها بسیار منطقی و معقول است؛ لذا صاحب‌نظران حوزه حسابرسی را بیش از پیش به اهمیت شناخت و پرورش سبک‌های تفکری که بهبود عملکرد را در پی دارد متوجه می‌سازد. فیلیپس و بارن (۲۰۰۹) معتقدند که افراد کارا افرادی هستند که از تفکر انعطاف‌پذیر جامع استفاده می‌کنند. افرادی که به صورت سازگار و تطبیقی تفکر می‌کنند، منجر به تولید گزینه‌های خوب، طراحی موارد جدید و برنامه ریزی و پیاده سازی موفقیت آمیز می‌شود؛ به‌علاوه این افراد قادر به ایجاد راه حل‌های متعدد برای حل مسئله و تصمیم‌گیری موثر و شناسایی حضور سوگیری‌ها، فرضیات نادرست، اسطوره‌ها و پارادایم‌های معیوب خواهند بود. لذا پژوهش حاضر توجه بیشتر به سبک‌های تفکر نسل جدید حسابرسان (زن و مرد) که دارای پتانسیل خلاق هستند؛ و به کارگیری آنان در جایی متناسب با ویژگی‌های شخصیتی‌شان، جهت رفع نیازها و بازگشایی گره‌ها را توصیه می‌کند. بنابراین می‌توان اذعان داشت که رشد و پیشرفت در زمینه شناخت سبک‌های تفکر حسابرسان و به کارگیری درجه مناسبی از تردید حرفه‌ای به عنوان توانمندی و قابلیت‌های اثرگذار در کشف سوء استفاده از دارایی‌ها می‌باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود شرکای مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای آزمون‌های تردید حرفه‌ای را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا

حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا انتخاب و بین گروه‌های حسابرسی به‌طور مناسب توزیع شوند تا هر گروه حسابرسی از وجود حسابرسان تردید‌گرا بهره‌مند شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابرسی، تأکید بیشتری بر سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای شود و اساتید رشته حسابرسی، دانشجویان این رشته را به شاخص‌های مکتب سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای به‌عنوان ویژگی‌های شخصیتی لازم جهت کشف تقلب‌ها آشنا کنند. در آخر پیشنهاد می‌گردد آموزش‌های مربوط به شک و تردید حرفه‌ای و شناسایی سبک‌های تفکر برای حسابرسان در تمام سطوح موقعیتی در دستور کار شرکا مؤسسات و سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی قرار گیرد تا موفقیت‌های شغلی آن‌ها افزایش یابد.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده است؛ که البته فراتر از محدودیت‌های ذاتی همگانی روش‌شناسی پرسشنامه‌ای که اجتناب‌ناپذیر هستند، محدودیت خاصی نبوده است. برای تحقیقات آینده نیز پیشنهاد می‌شود عواملی مانند تیپ شخصیتی، ریسک‌پذیری حسابرس، حجم کار، تجربه حسابرس، عواطف فردی و سبک‌های شناختی به‌منظور شناسایی عوامل تأثیرگذار بر توانایی حسابرس در کشف انواع تقلب (سوء استفاده از داریی‌ها، فساد مالی و تقلب در صورت‌های مالی) مورد بررسی قرار گیرند.

### تقدیر و تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

پژوهشگران از استادان عزیزی که با دقت پرسشنامه‌ها و سناریوهای این پژوهش را مورد توجه قرار داده و با ارائه نکات اصلاحی، سبب انجام بهتر پژوهش شدند و نیز از مشارکت‌کنندگانی که با شکیبایی و تکمیل پرسشنامه انجام پژوهش را امکان‌پذیر ساختند تشکر و قدردانی می‌نمایند.

### پیوست‌ها

#### الف/ سؤالات عمومی

جنسیت: مرد <input type="checkbox"/> زن <input type="checkbox"/>
سمت شغلی: <input type="checkbox"/> کمک حسابرس/حسابرس، <input type="checkbox"/> حسابرس ارشد، <input type="checkbox"/> سرپرست ارشد، <input type="checkbox"/> سرپرست ارشد حسابرسی، <input type="checkbox"/> شریک حسابرسی
مدرک تحصیلی: <input type="checkbox"/> دانشجوی کارشناسی، <input type="checkbox"/> فارغ‌التحصیل کارشناسی، <input type="checkbox"/> دانشجوی کارشناسی ارشد، <input type="checkbox"/> فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد، <input type="checkbox"/> دانشجوی دکتری، <input type="checkbox"/> فارغ‌التحصیل دکتری
سن: <input type="checkbox"/> ۳۰ سال و کمتر، <input type="checkbox"/> ۳۱ تا ۳۵ سال، <input type="checkbox"/> ۳۶ تا ۴۰ سال، <input type="checkbox"/> ۴۱ تا ۴۵ سال، <input type="checkbox"/> ۴۶ تا ۵۰ سال، <input type="checkbox"/> ۵۱ تا ۵۵ سال، <input type="checkbox"/> ۵۶ تا ۶۰ سال، <input type="checkbox"/> بیش از ۶۰ سال
سنوات خدمت: <input type="checkbox"/> ۵ سال و کمتر، <input type="checkbox"/> ۶ تا ۱۰ سال، <input type="checkbox"/> ۱۱ تا ۱۵ سال، <input type="checkbox"/> ۱۶ تا ۲۰ سال، <input type="checkbox"/> ۲۱ تا ۲۵ سال، <input type="checkbox"/> ۲۶ تا ۳۰ سال، <input type="checkbox"/> بیش از ۳۰ سال

ب) کارکرد سبک‌های تفکر لطفاً به سؤالات موردنظر پاسخ دهید/نظر خود را ارائه دهید:

ردیف	سؤالات	کاملاً مخالفم	مخالقم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
<b>قانونی</b>						
۱	دوست دارم ایده‌ها و روش‌های خودم را به کارگیرم تا ببینم مرا تا کجا به پیش می‌برند.					
۲	مسائل را دوست دارم که بتوانم برای حل آن‌ها از روش خودم استفاده کنم.					
۳	اگر قرار باشد وظیفه‌ای را به عهده بگیرم دوست دارم با ایده‌ها و روش‌های خودم آن را شروع نمایم.					
۴	وقتی خوشحال‌ترم که بتوانم خود تصمیم بگیرم که چه کاری را و چگونه انجام بدهم.					
<b>قضاوتی</b>						
۵	من مایلم نقطه‌نظرها یا ایده‌های مخالف را بررسی و ارزیابی کنم.					
۶	من طرح‌هایی را دوست دارم که بتوانم نقطه‌نظرها و ایده‌های مختلف آن‌ها را مطالعه و ارزیابی نمایم.					
۷	من وضعیت‌هایی را دوست دارم که بتوانم شیوه‌های مختلف انجام کارها را مقایسه و ارزیابی کنم.					
۸	من از کاری که تحلیل، رتبه‌بندی و یا مقایسه کارهای دیگر را در برگیرد لذت می‌برم.					
<b>اجرایی</b>						
۹	دقت می‌کنم هر مسئله را به روش خاص خودش حل کنم.					
۱۰	من طرح‌هایی را دوست دارم که ساختاری روشن، برنامه و هدفی معین داشته باشد.					
۱۱	من وضعیت‌هایی را دوست دارم که در آن‌ها نقش و روش مشارکت به‌طور واضح تعریف شده باشد.					
۱۲	من دوست دارم برآوردی از چگونگی حل یک مسئله داشته باشم و یا از قواعد معینی پیروی کنم.					

### ج) توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها

تحقیق حاضر در رابطه با نحوه قضاوت شما در خصوص یک مبحث مالی است. لطفاً ابتدا مقدمه ذیل که اطلاعاتی در خصوص شهرداری یکی از شهرهای کشور است را مطالعه فرمایید، سپس سناریو را مطالعه نموده و بعد به ۷ سؤال مطرح‌شده در خصوص سناریو پاسخ دهید. در هر سؤال از شما خواسته شده تا یک ارزیابی انجام دهید. لازم به ذکر است پاسخ‌ها، جنبه درست و نادرست ندارند و فقط نظر شما را با توجه به اطلاعات داده‌شده، دریافت می‌کنند.

**مقدمه:** آقای ناصری خوشحال است، او اخیراً به سمت مدیر مالی شهرداری در یکی از شهرهای با جمعیت بالغ بر ۶۰،۰۰۰ نفر منسوب شده است. این شهرداری در طی چند دهه گذشته رشد خوبی داشته و ۸۰ میلیون ریال سود در طی سال مالی گذشته بدست آورده است.

عکس آقای ناصری اخیراً روی صفحه اول روزنامه محلی این شهر چاپ شده است. در مصاحبه ای که این روزنامه با آقای ناصری انجام داده او از چشم‌انداز خود در خصوص آینده بخش مالی شهرداری سخن به میان آورده و اهداف بلندمدتی که امیدوار است به آن‌ها دست یابد را برشمرده است. او اشاره کرده که در ابتدا برنامه دارد که تمرکزش را روی نگرانی‌های متنوع روزانه‌ای که در بخش مالی دارد، معطوف سازد. اول اینکه، او برنامه دارد تا از طریق حذف برخی حسابها که به ندرت مورد استفاده قرار می‌گیرند، رویه‌های واحد مالی را ساده و موثرتر نماید. او می‌خواهد کارایی واحد مالی را افزایش دهد تا اطلاعات سریع‌اً در موقع نیاز سرمایه‌گذاران یا سایر نهادهای شهری تهیه شوند که این امر می‌تواند باعث افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان بیرونی اطلاعات، در خصوص این شهرداری شود. او مخصوصاً در مورد مشکل چرخش کارکنان توجه بخرج داده است. ۵ نفر از ۷ نفر کارمند بخش مالی این شهرداری، کمتر از یکسال در این واحد مانده‌اند. به او گفته شده است که مدیر مالی قبلی همه امور را تحت کنترل شدید داشته و در انجام وظیفه بسیار دقیق (وظیفه مدار) بوده است. این امر باعث شده که کارکنان این بخش به دنبال کار در جاهای دیگر باشند. او اشاره کرده است که این شهرداری، کارمند حسابرس داخلی ندارد. اما یک مؤسسه حسابرسی، حسابرس مستقل آن سال است. علاوه بر آقای ناصری، بخش مالی این شهرداری دارای کارمندان ذیل است

۱- خانم مهری، رئیس حسابداری است. او امور مربوط به دفتر کل را انجام و از این دفتر نگهداری می‌کند. او مسئول مدیریت اداره و عملیات روزانه بخش است. مدت ۱۵ سال است که به استخدام بخش در آمده و ۳۷ سالش است. همسر او کفش فروشی و خدمات کفافی دارد و خانم مهری دفتردار کفش فروشی همسرش نیز هست.

۲- خانم ستایش، حسابدار ارشد است. او داراییهای ثابت را کنترل می‌کند. او تمام سوابق مربوط به دارایی‌های ثابت را نگهداری می‌کند و ناظر و نگهدار قراردادهای مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌های ثابت است. وی ۸ ماه است که به استخدام این بخش در آمده و ۳۹ سال دارد. همسر او کارمند اداره پست است.

۳- آقای مقصودی، کارمند حسابداری است. او مدیر نقدینگی است و سوابق و مدارک بانکی را نگهداری می‌کند و بر سرمایه‌گذاری‌ها و الزامات مربوط به خدمات نسبی نظارت دارد و مجری تمام نقل و انتقالات مالی شهرداری است. وی هفت ماه است که به استخدام بخش مالی در آمده و ۳۲ سال دارد. همسر او معلم است و در یک مدرسه راهنمایی تدریس می‌کند.

۴- خانم مشفق، کارمند حسابداری است. او تمام سوابق مربوط به حسابداری دریافتی، صورتحسابهای وجوه، کنترل وجوه تنخواه، حسابهای سپرده گذاریهای روزانه از بخشها و قسمت‌های شهرداری را برعهده

دارد و کارمند دوم حقوق و دستمزد است. او ۹ ماه است که به استخدام این بخش درآمده و ۳۸ سال دارد. همسر او مدیر یکی از مدارس ابتدایی است.

۵- آقای تیموری، کارمند حسابهای پرداختی است. او کلیه پرداختهای شهرداری به گیرندگان را براساس نام فامیل از الف تا لام پردازش می‌کند. مدت ۲۰ ماه است که به استخدام بخش درآمده و ۳۶ سال دارد و مجرد است و تمام عمرش را در شهرک زندگی می‌کرده به استثنای ۴ سال که در نیروی دریایی خدمت کرده است.

۶- خانم نیرانی، کارمند حسابهای پرداختی است. او کلیه پرداختهای شهرداری را براساس نام فامیل از لام تا ی را پردازش می‌کند. او هفت ماه است که به استخدام این بخش درآمده و ۲۶ سال دارد و مجرد است و در حومه شهر زندگی می‌کند.

۷- آقای چکاوند، کارمند حقوق و دستمزد است و حقوق و دستمزدهای هفتگی و ماهانه را پردازش و سوابق مربوط به آنها را نگهداری می‌کند. او ۳۱ سال دارد و به تازگی ازدواج کرده و مدت ۷ ماه است که به استخدام این بخش درآمده است. او در بخش قدیمی شهر ساکن است.

سناریو اول:

در طی چهار ماه گذشته، آقای ناصری چندین بار از خانم مهری درخواست کرده تا کنترل روی حسابهای پرداختی را بیشتر کند. مدیر مالی قبلی، این کنترلها را منسوخ کرده بود، زیرا فکر می‌کرد غیرضروری اند. با این حال، آقای ناصری می‌داند که این کنترلها مهم هستند به همین خاطر درخواست کرده که دو مورد بررسی شود:

۱- هر یک از کارمندان مربوط به حسابهای پرداختی (یعنی خانم نیرانی و آقای تیموری) کار یکدیگر را چک کنند

۲- حسابدار ارشد (خانم ستایش) کار هر دو کارمند حسابهای پرداختی را چک کند.

این کنترلها هم اکنون اجرا شده اند و خانم مهری از اینکه خانم ستایش کارهایش را خیلی کند انجام می‌دهد، مکرر گله کرده است. خانم مهری می‌گوید که خانم ستایش به آهستگی حسابهای پرداختی را بررسی و کنترل می‌کند به همین خاطر خانم مهری خواسته بود تا کار خانم نیرانی و آقای تیموری را این هفته بررسی کند تا ببیند چقدر باید به او (خانم ستایش) وقت بدهد تا این کار را انجام بدهد. غروب سه شنبه گذشته، حسابرس مستقل شهرداری، تصمیم به حسابرسی و کنترل چکهای مربوط به صورت حسابهایی که در آن هفته سررسید می‌شوند را گرفت. لذا در صبح چهارشنبه کارمندان حسابهای پرداختی، می‌بایست صحت و سقم مبلغ هر چک را با ثبت و تأیید اینکه کلیه مدارک مثبت به آن الصاق شده‌اند، بررسی می‌کردند. بعد از این که خانم ستایش اسناد مثبت و مستند سازی را بررسی می‌کند، چکها برای فروشنده پست می‌شوند. خانم ستایش نگران شده است، او کار خانم نیرانی و آقای تیموری را بررسی کرده و لی نتوانسته اسناد مثبت مربوط به چک ۱۰,۰۰۰ میلیونی ریالی که آقای تیموری ثبت کرده را بیابد. به نظر می‌رسد چک مفقود شده است.

خانم مهری و آقای تیموری تنها کارکنانی هستند که به مدت طولانی در هربار تعطیلی، در بخش می‌مانند و مشغول به کار هستند. آقای تیموری فقط از یک گردش تعطیلات چهار روزه در کیش بازگشت و خانم مهری در طول دو سال گذشته هیچ مرخصی نگرفته است. او معتقد است که رویه‌ی فعلی ضروری است. به خاطر اینکه کارکنان جدید زیادی وجود دارند. به نظر می‌رسد که سر خانم مهری بسیار شلوغ است. او هر روز همیشه زودتر از همه (اول وقت) سر کار می‌رود و شب، آخر از همه افراد، محل کار را ترک می‌کند. به هر حال خانم مهری اگر به همین شیوه پیش برود امکان استفاده از تعطیلات زیادی را از دست خواهد داد. به همین خاطر آقای ناصری اصرار دارد که او مرخصی بگیرد. خانم مهری با نظر او موافقت کرد ولی تنها یک روز مرخصی گرفت.

دیگر سناریوها:

در سناریوی دوم، فقط به جای جمله " خانم مهری در طول دو سال گذشته هیچ مرخصی نگرفته است " جمله " خانم مهری و همسرش در اوایل سال جاری یک هفته را در سواحل خزر گذراندند " به کار رفته است. در سناریوی سوم، به جای جمله " چک مفقود شده است " از جمله " همه چک‌ها و اسناد مثبت به مربوط به آنها برای این هفته به حساب برده شده اند " استفاده شده است. در سناریوی چهارم، به جای جمله " چک مفقود شده است " از جمله " همه چک‌ها و اسناد مثبت به مربوط به آنها برای این هفته به حساب برده شده اند " استفاده شده است و همچنین به جای جمله " خانم مهری در طول دو سال گذشته هیچ مرخصی نگرفته است " جمله " خانم مهری و همسرش در اوایل سال جاری یک هفته را در سواحل خزر گذراندند " به کار رفته است. در سناریوی پنجم جمله " خانم مهری کنترل‌هایی را طراحی کرد که انتظارات آقای ناصری را برآورده می‌ساخت " آمده که در سناریوی اول نیامده است. در سناریوی ششم، نیز جمله " خانم مهری کنترل‌هایی را طراحی کرد که انتظارات آقای ناصری را برآورده می‌ساخت " آمده و همچنین به جای جمله " خانم مهری در طول دو سال گذشته هیچ مرخصی نگرفته است " جمله " خانم مهری و همسرش در اوایل سال جاری یک هفته را در سواحل خزر گذراندند " به کار رفته است. در سناریوی هفتم، جمله " خانم مهری کنترل‌هایی را طراحی کرد که انتظارات آقای ناصری را برآورده می‌ساخت " آمده و همچنین به جای جمله " چک مفقود شده است " از جمله " همه چک‌ها و اسناد مثبت به مربوط به آنها برای این هفته به حساب برده شده اند " استفاده شده است و همچنین به جای جمله " خانم مهری در طول دو سال گذشته هیچ مرخصی نگرفته است " جمله " خانم مهری و همسرش در اوایل سال جاری یک هفته را در سواحل خزر گذراندند " به کار رفته است.

ردیف	سؤالات	پاسخ
۱۳	چند درصد احتمال می دهید که خطای غیرعمدی در بخش مالی شهرداری رخ داده باشد؟	امتیاز از ۰ تا ۱۰۰
۱۴	اگر فکر می کنید خطایی در بخش مالی رخ داده، توضیح دهید چه خطا (اشتباهی) بوده است؟	محل درج پاسخ
۱۵	آقای ناصری چندین بار از خانم مهری خواسته است که کنترل حسابهای پرداختی را توسعه دهد. آیا کنترل های حسابهای پرداختی طراحی شده خانم مهری انتظارات آقای ناصری را برآورده می‌ساخت؟	محل درج پاسخ
۱۶	آیا اسناد مثبت مربوط به چک ۱۰,۰۰۰ میلیون ریالی مفقود شده است؟	محل درج پاسخ
۱۷	آیا خانم مهری تعطیلات یک هفته ای را به سواحل خزر رفته است؟	محل درج پاسخ
۱۸	چند درصد احتمال می دهید که ممکن است سرقت دارایی توسط کارکنان این بخش صورت گرفته باشد؟	امتیاز از ۰ تا ۱۰۰
۱۹	اگر فکر می کنید سرقت دارایی در بخش مالی رخ داده، به نظر شما چه کسی این سرقت را انجام داده است؟	محل درج پاسخ

د) تردید حرفه‌ای لطفاً به سؤالات موردنظر پاسخ دهید و نظر خود را ارائه دهید:

ردیف	سؤالات	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
<b>ذهن پرسشگر</b>						
۲۰	دوستانم به من می‌گویند که من معمولاً در خصوص چیزهایی که می‌بینم یا می‌شنوم تحقیق می‌کنم.					
۲۱	من به دفعات در خصوص چیزهایی که می‌بینم و می‌شنوم سؤال می‌کنم.					
۲۲	نتایج حاصل از یادگیری من را خوشحال می‌کند.					
<b>اعتماد به نفس</b>						
۲۳	من نسبت به خودم بیش از حد اطمینان دارم.					
۲۴	من به توانایی‌های خود باور دارم.					
۲۵	من نسبت به خودم احساس خوبی دارم.					
۲۶	من نسبت به خودم احساس اطمینان خاطر دارم.					
۲۷	من نسبت به خودم احساس اطمینان خاطر ندارم.					
<b>درک میان فردی</b>						
۲۸	علاقتمند بدانم مردم اعمالی که از آن‌ها سر می‌زند را به چه دلایلی انجام می‌دهند.					
۲۹	دوست دارم که دلیل رفتار دیگران را بفهمم.					
۳۰	کارهایی که دیگران انجام می‌دهند و دلایل آن اعمال برای من جذابیت دارد.					

					توجه به نحوه رفتار دیگران جذابیتی برای من ندارد.	۳۱
					من به ندرت به این موضوع فکر می‌کنم که چرا رفتار دیگران از پیش مشخص و قاعده‌مند است.	۳۲
<b>خود اطمینانی</b>						
					تمایل دارم که بلافاصله چیزی را که دیگران به من می‌گویند، قبول کنم.	۳۳
					اغلب نظرات دیگران را بدون دانستن استدلال آن‌ها قبول می‌کنم.	۳۴
					دیگران به راحتی می‌توانند من را متقاعد کنند.	۳۵
					اغلب اوقات با تفکر افراد دیگر، در گروه خود موافقم.	۳۶
					معمولاً ناهماهنگی‌های احتمالی در توضیح مسائل توجه ام را به خود جلب می‌کند.	۳۷
					معمولاً چیزهایی را که می‌بینم، می‌خوانم یا می‌شنوم را به همان صورتی که وجود دارند، می‌پذیرم.	۳۸
<b>جستجوی دانش</b>						
					معتقدم که یادگیری، یک چیز مهیج است.	۳۹
					من از یادگیری لذت می‌برم.	۴۰
					کشف اطلاعات جدید یک نوع سرگرمی است.	۴۱
					من تحقیق کردن برای کسب دانش را دوست دارم.	۴۲
					من اغلب بدون آنکه صحت یک گفته را آزمون نکنم، آن را نمی‌پذیرم.	۴۳
					از تلاش برای تعیین اینکه بدانم چیزی که می‌شنوم یا می‌خوانم درست است یا خیر، لذت می‌برم.	۴۴
<b>وقفه در قضاوت</b>						
					من برای اینکه بتوانم تصمیم‌گیری کنم زمان کافی صرف می‌کنم.	۴۵
					دوست دارم بدون توجه به تمامی اطلاعات موجود و در دسترس، تصمیمی بگیرم.	۴۶
					علاقه‌ای به تصمیم‌گیری عجولانه ندارم.	۴۷
					دوست دارم مطمئن شوم اکثر اطلاعات موجود را قبل از اتخاذ تصمیم بررسی کرده‌ام.	۴۸
					قبل از این که نتوانم اطلاعات بیشتری در خصوص موضوعی کسب کنم، راجع به آن موضوع تصمیمی نمی‌گیرم.	۴۹

## فهرست منابع

- آذر، عادل و غلامزاده، رسول. (۱۳۹۵). مدلسازی معادلات ساختاری کمترین مربعات جزئی (PLS-SEM)، چاپ اول، انتشارات نگاه دانش.
- ابطحی، سیده نرجس. (۱۳۹۹)، تاثیر اخلاق، تجربه و شایستگی بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش میانجی شک و تردید حسابرس، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ششم، شماره ۲، صص ۱۱۹-۱۳۵
- امانی، کوروش؛ نیکو مرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹)، عواطف فردی و تردید حرفه‌ای حسابرس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۹، صص ۳۵-۵۳.
- محسنین، شهریار؛ اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۳)، معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS. (چاپ اول). تهران: موسسه کتاب مهربان نشر.
- پاشائی فشتالی، محمد؛ آزادی هیر، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۵، شماره ۱۰، صص ۳۱۹-۳۴۹.
- حسینی، سید حسین؛ بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا. (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر دیدگاه های تردید حرفه‌ای حسابرس در ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، دانش حسابداری، شماره ۲، صص ۷۱-۱۰۵.
- حیدر، مجتبی و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷)، سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۵، صص ۱۸۵-۱۵۱.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۶)، کتاب مدل سازی معادلات ساختاری به نرم افزار PLS. چاپ چهارم. تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- دیباکیا پریا، شگری چشمه سبزی اعظم، مرادزاده فرد مهدی. (۱۴۰۰)، تاثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تاکید بر نقش تعدیل گر شدت اخلاقی درک شده □□ دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری؛ سال ۶، شماره ۱۲، صص ۲۱۲-۱۶۸.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی. (۱۳۹۱)، استانداردهای حسابرسی، (تجدید نظر شده، ۱۳۹۱). تهران: سازمان حسابرسی.

ملکی، علیرضا؛ عبدلی، محمد رضا؛ عبدلهی، احمد؛ عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۹) تدوین مدل کیفی تردید حرفه ای حسابرسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۵، شماره ۹، صص ۵۵-۷۹

مهدویان راد، خداداد؛ ذبیحی، علی؛ فغانی، خسرو. (۱۴۰۰)، سبک تفکر و سبک اسنادی حسابرسان مستقل و رابطه آن با سبک تصمیم‌گیری، مطالعات رفتاری در مدیریت، شماره ۲۶، صص ۸۸-۱۰۳.

نازی، سیده فریبا؛ سلیمانی، غلامرضا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد. (۱۳۹۴)، اثر تردید حرفه‌ای حسابرس داخلی بر قضاوت حرفه‌ای در کشف تقلب، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد.

نعمتی کشتلی، علیرضا. (۱۴۰۰)، تأثیر استراتژی‌های یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر تقلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)، دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، شماره ۲، صص ۷۹-۹۴.

نعمتی کشتلی، علیرضا؛ حمیدیان، محسن؛ جعفری، سیده محبوبه؛ صراف، مریم. (۱۳۹۹)، تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۹، صص ۱-۳۳.

ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ استادهاشمی، علی؛ صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۰)، طراحی مدل تردید حرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان: با استفاده از تحلیل داده بنیاد، دانش حسابداری، دوره ۲۱، شماره ۸۴، صص ۱۸۰-۱۵۰.

هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۲۲، صص ۱۱۷-۱۴۲.

Achilles.W. ۲۰۰۶. An Experimental Analysis of the Impact of Goal Orientation, Ethical Orientation, and Personality Traits on Managers' and Accountants' Abilities to Recognize Misappropriation of Assets," the degree of Doctor of Philosophy at Virginia Commonwealth University.

Alaybek, B., Y. Wang, R. S. Dalal, S. Dubrow, and L. S. Boemerman. ۲۰۲۱. Meta-analytic relations between thinking styles and intelligence. Personality and Individual Differences, ۱۶۸: ۱۱۰-۳۲۲.

Aldossari, T. ۲۰۲۱. The Common Thinking Styles Based on the Mental Self-Government Theory Among Saudi University Students According to

- Gender, Academic Achievement and Extracurricular Activities, *International Journal of Learning, Teaching and Educational Research*, ۲۰(۶): ۲۵۸-۲۷۶
- Arifuddin, R. H., and A. Indrijawati. ۲۰۲۰. Auditor Experience, Work Load, Personality Type, and Professional Auditor Skeptisism against Auditors' Ability in Detecting Fraud. *Journal of Talent Development and Excellence*, ۱۲(۲s): ۱۸۷۸-۱۸۹۰.
- Association of Certified Fraud Exam iners (ACFE). ۲۰۲۰. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Global Fraud Study.
- Awaluddin, M., N. Nirgahayu, R. S. Wardhani, and A. Sylvana. ۲۰۱۹. The Effect of Expert Management, Professional Skepticism And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables. *International Journal of Islamic Business and Economics (IJIBEC)*, ۳(۱): ۴۹-۶۷.
- Bayuandika, M., and R. Mappanyukki. ۲۰۲۰. The Effect of Spiritual Intelligence and Professional Skepticism of Internal Auditors on Detection of Fraud. *International Journal of Asian Social Science*, ۱۱(۱): ۲۲-۲۹.
- Brasel, K. R., R. C. Hatfield, E. B. Nickell, and L. M. Parsons. ۲۰۱۹. The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions. *Accounting Horizons*, ۳۳(۱): ۱-۱۵.
- Ching, Y.S., & Chann, L. ۲۰۱۲. The relationship among creative, critical thinking and thinking style in Taiwan ltinght School Students. *Journal of Instructional Psychology*, ۳۱: ۳۳-۴۵.
- Choirunnis, N. ۲۰۱۸. The influence of auditor's experience, ethic of profession and personality toward auditor's professional skepticism and auditor's capability on fraud detection, ۷ (۳): ۱۸۶-۲۰۲.
- Cohen, J., D. Dalton., and N. Harp. ۲۰۱۷. Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society* ۶۲: ۱-۲۰.
- Coram, P., C. Ferguson, and R. Moroney. ۲۰۰۸. Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, ۴۸(۴): ۵۴۳-۵۵۹.
- Curtis, j. ۲۰۱۷. Reexamining the Relationship Between Thinking Styles and Transformational Leadership: What Is the Contribution of Imagination and Emotionality? *journal of leadership studies*: ۱۱(۲): ۸-۲۱.
- Duff, A. ۲۰۰۴. The Role of Cognitive Learning Styles in Accounting Education: Developing Learning Competencies. *Journal of Accounting Education*, ۲۲ (۱): ۲۹-۵۲.

- Fornell, C. and Larcker, D. ۱۹۸۱. Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, ۱۸(۱): ۳۹-۵۰.
- Gawronski, B. ۲۰۰۷. Associative and propositional processes in evaluation: An integrative review of implicit and explicit attitude change. *Psychological Bulletin*, ۱۳۲: ۶۹۲-۷۳۱.
- Glover, S. M., and D. F. Prawitt. ۲۰۱۴. Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, ۸(۲), P۱-P۱۰.
- Gollwitzer, P. M. ۱۹۹۰. Action phases and mind-sets. *Handbook of motivation and cognition: Foundations of social behavior*, ۲: ۵۳-۹۲.
- Grigorenko, E. L., & Sternberg, R. J. ۲۰۱۰. Styles of Thinking. Abilities and Academic Performance. *Exceptional Children*, ۶۳: ۲۹۵-۳۱۲.
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. ۲۰۱۶. Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, ۵۳(۱), ۴۹-۷۷.
- Ha Le, T. T., and M. D. Tran. ۲۰۱۸. The effect of internal control on asset misappropriation: The case of Vietnam. *Business and Economic Horizons (BEH)*, ۱۴(۴): ۹۴۱-۹۵۳.
- Hurt, R. K. ۲۰۱۰. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۹(۱): ۱۴۹-۱۷۱.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarteedt, M. ۲۰۱۳. *A Primer on Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. SAGE Publications, Incorporated.
- Hulland, J. ۱۹۹۹. Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic management journal*, ۲۰(۲): ۱۹۵-۲۰۴.
- Hurt, R. K., H. Brown-Liburd, C. E. Earley, and, G. Krishnamoorthy. ۲۰۱۳. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۲(۱): ۴۵-۹۷.
- Hamshari, Y. M., H. Y. Ali, and M. A. Alqam. ۲۰۲۱. The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, ۱۰(۲): ۱۰۵-۱۰۵.
- Indrasti, A. W., and B. Karlina. ۲۰۲۰. Determinants Affecting the Auditor's Ability of Fraud Detection: Internal and External Factors. *Adv. Econ. Bus. Manag. Res.*, ۱۲۷: ۱۹-۲۲.
- Janssen, S., K. Hardies, A. Vanstraelen, and K. M. Zehms. ۲۰۲۰. Professional Skepticism Traits and Fraud Brainstorming Quality. Available at SSRN.

- Juliana, L., R. J. Johari, J. Said, and L. S. Wondabio. ۲۰۲۱. The effects of tone at the top and professional skepticism on fraud risk judgment among internal auditors in Indonesia. *Management & Accounting Review (MAR)*, ۲۰(۱): ۱۳۹-۱۵۴.
- Kim, M. ۲۰۱۱. The relationship between thinking style differences and career choices for high-achieving students. *Roeper Review*, ۳۳(۴): ۲۵۲-۲۶۲.
- Koomson, T. A. A., G. M. Y. Owusu, R. A. Bekoe, and M. Oquaye. ۲۰۲۰. Determinants of asset misappropriation at the workplace: the moderating role of perceived strength of internal controls. *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-04-2020-0067>
- Kartikarini, N. and Sugiarto. ۲۰۱۶. Pengaruh Gender , Keahlian , dan Skeptisisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan ( Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia )', *Simposium Nasional Akuntansi XIX*, Lampung: ۱-۳۱.
- Murtiadi, A. Nirgahayu, & Rulyanti, S. ۲۰۱۹. The Effect Of Expert Management, Professional Skepticism And Professional Ethics On Auditors Detecting Ability With Emotional Intelligence As Modeling Variables (Study At The Makassar City Inspectorate) *International Journal of Islamic Business and Economics*, ۳(۱): ۴۹-۶۷.
- Nelson, Mark W. ۲۰۰۹. Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. ۲۸(۲): ۱-۳۴.
- Nelson, M. ۲۰۱۰. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, *Johnson School Research Paper Series*, ۱۵(۳): ۹۷-۱۱۱.
- Nekansa, P. C. ۲۰۱۶. Professional Skepticism and Fraud Risk Assessment: An Internal Auditing Perspective.
- Nolder, C. J. and K. Kadous, ۲۰۱۸. Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, ۶۷: ۱-۱۴.
- Phillips, E., & Burrell, D. ۲۰۰۹. "Decision-making skills that encompassa critical thinking orientation for law enforcement professionals". *International Journal of Police Science & Management*, ۱۱(۲), ۱۴۱-۱۴۹.
- Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. ۲۰۱۲. Training auditors to think skeptically. Working paper, The University of Utah and University of Connecticut.
- Rose, A. M., J. M. Rose, I. Suh, and J. C. Thibodeau. ۲۰۱۶. When fraud brainstorming becomes dysfunctional: can the generation of many

- fraud risks increase anchoring on client-provided explanations? Working Paper.
- Pramana, A. C., and G. Irianto. ۲۰۱۶. The influence of professional skepticism, experience and auditors independence on the ability to detect fraud. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, ۲(۱۱): ۱۴۳۸-۱۴۴۷.
- Rustiarini, N., and N. Novitasari. ۲۰۱۴. Persepsi auditor atas tingkat efektivitas red flags untuk mendeteksi kecurangan. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, ۵(۳): ۳۴۵-۳۵۴.
- Sadgali, I., N. Sael, and F. Benabbou. ۲۰۱۹. Performance of machine learning techniques in the detection of financial frauds. *Procedia computer science*: ۱۴۸: ۴۵-۵۴.
- Said, L. L., and A. Munandar. ۲۰۱۸. The Influence of Auditor's Professional Skepticism and Competence on Fraud Detection: The Role of Time Budget Pressure. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, ۱۵(۱): ۱۰۴-۱۲۰.
- Sari, K. G. A., M. G. Wirakusuma, and N. M. D. Ratnadi. ۲۰۱۸. Pengaruh skeptisisme profesional, etika, tipe kepribadian, kompensasi, dan pengalaman pada pendeteksian kecurangan. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, ۷(۱۸): ۲۹-۵۶.
- Sarstedt, M., J. F. Hair Jr, C. Nitzl, C. M. Ringle, and M. C. Howard. ۲۰۲۰. Beyond a tandem analysis of SEM and PROCESS: Use of PLS-SEM for mediation analyses!. *International Journal of Market Research*, ۶۲(۳): ۲۸۸-۲۹۹.
- Simanjuntak, S., and A. Hasan. ۲۰۱۵. Pengaruh Independensi, Kompetensi, Skeptisme Profesional dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Mendeteksi Kecurangan (Fraud) pada Auditor di BPK RI Perwakilan Provinsi Sumatera Utara (Doctoral dissertation, Riau University).
- Sternberg, R. ۱۹۹۷. Styles of thinking and learning. *Canadian Journal of School*, ۱۳(۲): ۱۵-۴۰.
- Sulistiyanti, R., and Y. Yakub. ۲۰۲۰. Can professional skepticism, experience, and training support the ability of internal government supervisors to detect fraud?. *Point of View Research Accounting and Auditing*, ۱(۴): ۱۹۰-۱۹۶.
- Verwey, G., and Asare, S. ۲۰۲۱. The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *J Bus Ethics, Accounting Horizons*, ۳۲(۱): ۵۳-۶۳.
- Vogel, J. ۲۰۱۰. BonJour on explanation and skepticism. *Studies in History and Philosophy of Science Part A*, ۴۱(۴): ۴۱۳-۴۲۱.

- Verwey, I. G., and S. K. Asare. ۲۰۲۱. The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *Journal of Business Ethics*: ۱-۱۵.
- Widiyastuti, M., and S. Pamudji. ۲۰۰۹. Pengaruh kompetensi, independensi, dan profesionalisme terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (FRAUD). *Value Added| Majalah Ekonomi Dan Bisnis*, ۵(۲): ۵۲-۷۳
- Xinyi. L, Yadan. L, Xuwei .W, Huizhi .B, Weiping .H. ۲۰۲۲. Affective valence moderates the influence of thinking style on insight problem solving, *Biological Psychology*, ۱۷۰: ۱۳۵-۲۶۷.
- Yu, F., & X. Yu. ۲۰۱۱. Corporate lobbying and fraud detection. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, ۴۶(۶): ۱۸۶۵-۱۸۹۱.
- Zhang ,J. ۲۰۱۴. Revisiting the predictive power of thinking styles for Academic performance . *The Journal of psychology Interdisciplinary and Applied*: ۱۳۸(۴): ۳۵۱-۳۷۰.
- Zhang, L. F., Postiglione, G. A. ۲۰۰۱. Thinking styles, self-esteem, and social-economic status. *Personality and Individual differences*, ۳۳: ۱۳۳۳-۱۳۴۶.