

رابطه میان اثر بخشی فردی حسابرس و خطا در ارزیابی ریسک تقلب

زهرا صفری^۱ زهره موسوی کاشی^۲*

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۲۹

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۲۹

چکیده

از آنجایی که ارزیابی ریسک تقلب از مهم ترین بخش های فرآیند حسابرسی است، بررسی اثر بخشی فردی حسابرسان و تاثیر آن بر خطا در ارزیابی ریسک تقلب موضوعی مهم و حیاتی می باشد. اثر بخشی فردی بر عملکرد فرد در سازمان، نحوه انجام دادن وظایف فرد و میزان رسیدن به اهداف توسط فرد دلالت دارد و ارزیابی ریسک تقلب یعنی حسابرس باید به اطمینان معقولی مبنی بر عاری بودن صورت های مالی از تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب دست یابد. این پژوهش از نظر ماهیت، کاربردی و از نظر هدف، توصیفی-پیمایشی است. مبانی نظری تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه ای و داده های تحقیق از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. نمونه آماری شامل ۵۱۸ نفر از حسابرسان شاغل در بخش های خصوصی و دولتی در سال ۱۳۹۶ می باشد و روش نمونه گیری، خوشه ای تصادفی است. فرضیه های تحقیق بر اساس روش همبستگی و از طریق آزمون رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفته اند. یافته های این مطالعه نشان می دهد اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه معنی داری و مثبت دارد. خطا در ارزیابی ریسک تقلب در بخش دولتی بیش از بخش خصوصی و اثر بخشی فردی حسابرس در بخش خصوصی بیش از بخش دولتی است. جنسیت در هر دو بخش دولتی و خصوصی با اثر بخشی فردی حسابرس رابطه ای معنی دار دارد. تحصیلات در هیچ یک از بخش های دولتی و خصوصی با اثر بخشی فردی حسابرس رابطه معنی داری را نشان نمی دهد. در بخش خصوصی، تجربه کاری و رتبه شغلی حسابرسان با اثر بخشی فردی آنها رابطه ای معنی دار دارد ولی این یافته در بخشی دولتی حسابرسی معنی دار نیست.

واژگان کلیدی: ارزیابی ریسک تقلب، اثر بخشی فردی، ویژگی های رفتاری و حسابرس.

^۱ کارشناس ارشد حسابداری- واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران z.safary65@gmail.com

^۲ استادیار گروه مدیریت، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)
Zohreh_mousavi_k@yahoo.com

۱-مقدمه

امروزه بسیاری از کشورها در جهان صنعتی به این بلوغ رسیده اند که بی اعتنایی به بهره وری (اثر بخشی و کارایی) و فرار از مسئولیت ها و تعهدات اجتماعی، به از بین رفتن موسسات و سازمان ها می انجامد. این بدین معنی است که نهادها و موسسات غیر بهره ور، به سرعت از دور رقابت خارج و به نابودی گرایش پیدا می کنند (ایزدی یزدان آبادی، ۱۳۸۶). پیشینه پژوهش نشان می دهد در کشورهای در حال توسعه، سازمان ها و موسسات حسابرسی به ویژه در بخش عمومی دارای ضعف های زیادی از جمله کمبود کارکنان دارای صلاحیت حرفه ای و اثربخشی پایین سازمانی و فردی هستند. هم چنین تعداد کمی از حسابران، مهارت ها و آموزش های سطح بالا دارند. این مطالعات نشان می دهد شایستگی و عملکرد حسابران از حیث صلاحیت حرفه ای و آموزش های مناسب، نه تنها افزایش اثربخشی و کارایی آنها را به همراه دارد، بلکه می تواند اعتبار حرفه را نیز افزایش دهد (عبدالحمید و همکاران، ۲۰۱۷). حوزه ای که در متون نظری مورد کم توجهی واقع شده است، در نظر نگرفتن اثرات سودمند اثر بخشی فردی بر ارزیابی ریسک تقلب و قضاوت حسابرس است زیرا ارزیابی ریسک انجام شده در مرحله برنامه ریزی حسابرسی، نقش تعیین کننده ای برای کل حسابرسی دارد. چالش اصلی این مقاله پایین بودن میزان اثربخشی فردی در حرفه حسابرسی کشور است. این موضوع ارزیابی ریسک تقلب را تحت تاثیر قرار داده و در نهایت اعتبار این حرفه را نشانه رفته است. فارغ از مسائل سیاسی، بروز رسوایی ها و فسادهای مالی در کشور، گواه این ادعا است. بررسی اثر بخشی فردی حسابران و چگونگی تاثیر آن بر مهارت های کشف تقلب، یک مولفه حیاتی از محافظت در برابر قصور حسابرسی است. قصور حسابران در ارزیابی ریسک تقلب باعث می شود سرمایه گذاران بر اساس اطلاعات غیر قابل اتکا، تصمیم گیری کرده و در نتیجه سودمند بودن فرایند حسابرسی زیر سوال رود (مالتا^۱، ۱۹۹۳). مطابق با بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی ایران، هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت های مالی تهیه شده از تمام جنبه های با اهمیت اظهار نظر کند. حسابرسی به گونه ای طراحی می شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. اثر بخشی فردی عبارت است از میزان همخوانی نتایج به دست آمده از عملکرد فرد، با نتایج مورد نظر سازمان (بهرنگی و طباطبایی، ۱۳۸۸). مدیران در هر سازمانی با توجه به عملکرد کارمندان خود از طریق فرایندهای ارزیابی عملکرد، اثر بخشی کارمندان را می سنجند. درک این مسئله که اثر بخشی فردی حسابرس چگونه می تواند بر ارزیابی حسابرس از ریسک تقلب تاثیرگذار باشد، حائز اهمیت

^۱ . Malleta

است. تاکنون پژوهش های انجام شده در زمینه حرفه حسابرسی در کشور، به موضوع اثر بخشی فردی حسابرس در کشف تقلب نپرداخته است. این در حالی است که بر اساس پژوهش های علم مدیریت، اثر بخشی متغیری تاثیرگذار بر ارتقا و بهبود عملکرد کارکنان است. به نظر نویسندگان این مقاله، اثر بخشی فردی حسابرس می تواند بر عملکرد حسابرسان در بهبود خطای ارزیابی ریسک تقلب، عاملی تعیین کننده باشد. از این رو سوال اصلی این پژوهش آن است که آیا اثر بخشی فردی حسابرسان، بر خطای ارزیابی آن ها از ریسک تقلب تاثیر گذار است یا خیر؟

هدف نخست این مطالعه، سنجش و شناسایی میزان اثر بخشی فردی حسابرسان و خطای ارزیابی آنها از ریسک تقلب است. هدف دوم این پژوهش بررسی رابطه میان اثر بخشی فردی حسابرسان و خطا در ارزیابی ریسک تقلب می باشد. هدف سوم بررسی رابطه بین متغیرهای جمعیت شناختی (جنسیت، تحصیلات، تجربه کاری، محل اشتغال و رتبه شغلی) و اثر بخشی فردی حسابرسان است. هدف چهارم این تحقیق نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده کنندگان صورت های مالی در مورد تاثیر اثر بخشی فردی حسابرسان بر خطای آن ها در ارزیابی ریسک تقلب و ارائه پیشنهادات لازم می باشد. با توجه به این که تاکنون پژوهشی در این زمینه در کشور انجام نشده است، پژوهش حاضر می تواند آغازگر راهی برای توجه بیشتر به مقوله مهم اثر بخشی فردی در حرفه حسابرسی باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ اثر بخشی فردی

«اثر بخشی فردی» عبارت است از برقراری درجه ای از کیفیت، به منظور رسیدن به اهداف از پیش تعریف شده (پلامی و همکاران ۲۰۱۲). هوی^۱ نیز از صاحب نظران این حوزه است. وی اعتقاد دارد اثر بخشی فردی عبارت است از: «میزان همخوانی نتایج بدست آمده از عملکرد افراد با نتایج مورد نظر سازمان». امروزه اثر بخشی به عنوان یکی از مهم ترین شاخص های سنجش و ارزیابی عملکرد افراد در سازمان ها و موسسات حسابرسی، مورد استفاده قرار می گیرد. بالا بودن اثر بخشی به منزله موفقیت و عملکرد صحیح فرد، سازمان و مدیریت در تحقق و دستیابی به اهداف مورد نظر است و پایین بودن آن حاکی از عدم موفقیت و عملکرد نامطلوب سازمان، فرد و مدیریت می باشد. ویژگی های شخصیتی به عنوان شاخصی مناسب، نقشی موثر در پیش بینی

^۱ . Hoy

مهارت های ارتباطی و اثر بخشی افراد دارد. مهم ترین مشکل سازمان و نهادهای کشور، سطح پایین نرخ بهره وری (کارایی و اثربخشی) است (نظری و همکاران، ۱۳۹۱).

مروری جامع بر متون مربوط به موانع کارایی و اثربخشی در بخش دولتی حاکی از موانعی مربوط به منابع داخلی، موانع مربوط به تجربه و دانش، موانع قانونی و موانع مدیریتی و سیاسی است. اثر بخشی بخش دولتی همانند بخش خصوصی برای عملکرد اقتصادی یک کشور از اهمیت بالایی برخوردار است. اگرچه عوامل مختلفی در میزان بهره وری سازمان ها نقش دارند، لیکن مهم ترین عامل، نیروی انسانی است (ایزدی یزدان آبادی، ۱۳۸۶). از سوی دیگر، حسابرسان اغلب در وضعیتی قرار دارند که آزمون و ارزیابی شواهد و مدارک حسابرسی توسط آنها، گروه حسابرسی را به سوی مسیر مشخصی سوق می دهد. حسابرسان باید ضمن حفظ کیفیت حسابرسی تلاش نمایند در مهلت زمانی مقرر شده توسط صاحبکار و دولت و در محدوده بودجه اختصاص داده شده، آن را به اتمام برسانند که این موارد می تواند اثر بخشی آنان را تحت تاثیر قرار دهد (پیچوا، ۲۰۰۸). در مشاغل مبتنی بر کار تیمی، تعامل بین اعضای تیم به تصمیم گیری بهتر و افزایش اثر بخشی می انجامد. تعامل بین افراد اختلاف نظرها را کاهش می دهد و موجب افزایش دقت و اجماع نظر می شود. متون پژوهش بیان می کند که تجربه و جنسیت حسابرسان بر قضاوت آن ها تاثیرگذار است. تفاوت های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی و ارزیابی حسابرس از ریسک تقلب بی تاثیر نیست. از این رو، جنسیت حسابرسان عاملی تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک تقلب است. حسابرسان زن، پیش بینی های دقیق تری از ریسک تقلب انجام می دهند. شرکای زن حسابرس، به طور اثر بخش تری مدیریت سود صاحبکاران را محدود می نمایند (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳). تمایلات محافظه کارانه و اخلاقی زنان می تواند به عنوان یک دفاع طبیعی در برابر صورت های مالی اشتباه و اظهارات جعلی به کار گرفته شود. این ویژگی ها می تواند پیامدهای مهم حسابداری و اقتصادی داشته باشد (فرانسیس و همکاران ۲۰۰۹). اندیشمندان علوم اجتماعی بر این باور هستند که ارتقای سطح دانش و مهارت باعث افزایش نوآوری، خلاقیت، کارایی و اثر بخشی می شود. اثر بخشی کارکنان و مدیرانی که تحصیلات عالی دارند از مدیرانی که سطح تحصیلات پایین تری دارند و هم چنین اثر بخشی کارکنان و مدیرانی که سابقه بیشتری در حرفه مورد نظر دارند، به طور قابل توجهی بیشتر است. برخی پژوهشگران بر این باور هستند که با کسب تجربه بیشتر، کارایی حسابرس در جمع آوری و ارزیابی شواهد افزایش می یابد. تجربه حسابرسان می تواند تاثیر بسیار زیادی در ارزیابی ریسک تقلب داشته باشد و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. بدیهی است که قابلیت اتکای اطلاعات مالی از طریق اجرای حسابرسی با کیفیت بالا، افزایش می یابد (رسلان و همکاران، ۲۰۱۷). رشد تجربیات، آگاهی، دانش، مهارت و توانمندی حسابرسان، آن ها را به افرادی متعهد و معتبر برای موسسه تبدیل می نماید. این امر می تواند یک سیستم

بهره ور را به وجود آورد؛ چرا که کارایی، اثربخشی و رشد حرفه ای بدون تحصیلات و مهارت امکان پذیر نیست.

■ ارزیابی ریسک تقلب

والاس (۱۹۹۵) تقلب را برنامه ای از پیش طراحی شده برای فریب دیگران تعریف می کند که از طریق ارائه اسناد و مدارک ساختگی صورت می گیرد. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظف هستند برنامه های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می شود، تدوین و اجرا نمایند (بنی مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). آلین و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به ارائه مدلی مفهومی از گزارش موارد تقلب در صورت های مالی توسط حسابرسان مستقل با استفاده از «تئوری عدالت سازمانی»^۱ پرداختند. بر اساس این مدل، متغیرهای نگرش در مورد گزارشگری صورت های مالی، کنترل رفتار ادراک شده، تعهد، استقلال، مسئولیت شخصی و هزینه شخصی گزارشگری از عوامل تأثیرگذار بر گزارش موارد تقلب توسط حسابرسان هستند. ارزیابی ریسک تقلب نیازمند تدوین و اجرای مهارت ها و روش های منحصر به فردی است که بر اساس آن ها بتوان مدارکی مبنی بر وجود تقلب را پیدا کرد. این مهارت ها شامل بررسی و ثبت تحلیل ثبت های حسابداری، جمع آوری و ارزیابی شواهد مربوط به صورت های مالی و مصاحبه با همه بخش های مرتبط با احتمال تقلب است (هاپ وود، ۲۰۰۸).

■ رابطه میان اثر بخشی فردی و خطا در ارزیابی ریسک تقلب

روابط میان فردی و تعاملات اجتماعی یکی از ابعاد رفتار سازمانی است. این عاملی مهم برای اجرای مناسب وظایف اصلی سازمان، پیشبرد اهداف استراتژیک آن و تحت تأثیر قرار گرفتن بهره وری (کارایی و اثر بخشی) فردی و سازمانی محسوب می شود. «مدل گزارشگری اختیاری»^۲ شولتز^۳ بیان می کند که احتمال گزارش موارد تقلب، با ادراک شخص از شدت تقلب و هم چنین ادراک وی از مسئولیت شخصی برای گزارشگری تغییر می یابد که این امر به سطح اثر بخشی حسابرس مربوط می شود. هم چنین بین هزینه شخصی گزارشگری و احتمال گزارش موارد تقلب رابطه منفی وجود دارد. در این مدل، شدت تقلب مرتبط با مفهوم «اهمیت» در حسابداری است. متون پژوهش نشان می دهد که نوع نظارت، تشویق و ارزیابی جنبه های توانایی حسابرسان توسط سرپرستان آن ها، بر اثر بخشی فردی اعضای تیم و بالا رفتن کیفیت حسابرسی تأثیرگذار

^۱ . Organizational Justice Theory

^۲ . Model of Discretionary Reporting

^۳ . Schultz

است (ریچ و همکاران، ۱۹۹۷). با توجه به الگو یا رویکرد هدف، اثر بخشی فردی میزان تحقق اهداف، بر اساس عملکرد فرد است. این اهداف، حالت های مطلوبی هستند که موسسات و حسابرسان سعی در دستیابی آن ها دارند. در این الگو، اهداف و موفقیت های مربوط به آن در تعریف اثر بخشی مهم هستند. اهداف جهت را مشخص می کنند و استانداردهایی برای ارزیابی فرد و سازمان ارائه می دهند. در الگوی هدف، حسابرس زمانی اثر بخش محسوب می شود که فعالیت هایش اهداف را برآورده سازند. موسسات حسابرسی با بهبود نحوه ارزیابی تقلب به گونه ای بهتر می توانند این وظیفه را ایفا کرده و از این بهبود بهره مند گردند. از آنجایی که تقلب بر اعتبار حرفه اثرات زیان آوری دارد، نقش حسابرسان این است که با بالا بردن اثر بخشی فردی، قابلیت اتکای اطلاعات مالی را افزایش دهند. مبانی نظری بیان می کند که حسابرسان سطح پایین (منظور کمک حسابرسان و حسابرسان) به پنهان کاری و تحریف شواهد بدست آمده به گونه ای که خود را در چشم سرپرستان خود بالا ببرند و سرپرستان از آنها یاد بگیرند، تمایل بیشتری دارند. از طرفی دیگر، خوش بینی حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب، اغلب باعث می شود که ریسک تقلب کمتر از واقع، ارزیابی گردد. برخی از این خوش بینی های غیر منطقی، ریشه در اطمینان بیش از اندازه فرد به توانایی های خود (به ویژه در حسابرسان خبره) دارد (ریچ و همکاران، ۱۹۹۷).

پیشینه پژوهش

حاجیه (۱۳۸۹) در مطالعه ای تحت عنوان «تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی، از ارزیابی ریسک های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران» دریافت تفاوت معنی داری بین درک حسابرسان ارشد دولتی و خصوصی از عوامل تأثیرگذار بر ارزیابی ریسک کنترل و ریسک عدم کشف وجود دارد. هم چنین، بین این دو گروه تفاوت معنی داری از نظر درک عوامل تأثیرگذار بر ریسک حسابرسی و ریسک ذاتی وجود ندارد.

ابراهیمی و طالب نیا (۱۳۹۳) در مقاله ای با عنوان «تأثیر مولفه های مدیریت دانش بر تقلب گزارش های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» دریافتند کاربرد دانش بر کاهش تقلب گزارش های مالی اثرگذار است. مجدی و محمدی (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه سرمایه اجتماعی و اثر بخشی فردی کارمندان بانک ها» به این نتیجه رسیدند که بین سرمایه اجتماعی و اثر بخشی کارمندان، رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

نتایج پژوهش بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) حاکی از آن است که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مولفه از سه مولفه آن تأثیرگذار است. دو مولفه ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان

از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می باشد. مولفه ای که تحت تاثیر جو اخلاقی قرار نمی گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب است. خواجهی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند صرف نظر از اهرم مالی، سودآوری، ترکیب دارایی ها، نقدپذیرگی، کارایی، اندازه، رشد و وضعیت کلی مالی، بین اندازه حسابرس و دوره تصدی حسابرس با احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی، رابطه معناداری وجود دارد. حجازی و مختاری نژاد (۱۳۹۶) به این نتیجه رسیدند که بین اثر بخشی کمیته حسابرسی و اثر بخشی اعضای غیر موظف مستقل هیات مدیره با احتمال گزارشگری مالی متقلبانه، رابطه معکوسی وجود دارد.

نپ و نپ^۱ (۲۰۰۱) در پژوهش خود بررسی کردند که آیا مدیران حسابرسی در استفاده از رویه های تحلیلی برای کشف عوامل ریسک تقلب، نسبت به حسابرسان ارشد موفق تر هستند یا خیر؟ آنان دریافتند که عملکرد مدیران نسبت به ارشد ها بهتر است و با افزایش تجربه، حسابرسان عوامل ریسک تقلب را بهتر افشا می کنند.

کارچلو و ناگی^۲ (۲۰۰۴) رابطه بین تجربه حسابرس و گزارشگری مالی متقلبانه را بررسی نمودند. آن ها دریافتند احتمال گزارشگری متقلبانه برای سه سال نخست رابطه حسابرس با صاحبکار بیشتر است. هم چنین شواهدی دال بر احتمال گزارشگری مالی متقلبانه برای دوره تصدی طولانی یافت نشد.

پاین و رامسای^۳ (۲۰۰۵) پی بردند علیرغم شواهد ضد و نقیض، حسابرسان ارشد ارزیابی ریسک کمتری برای احتمال وقوع تقلب انجام می دهند.

آگوگلیا و همکاران^۴ (۲۰۰۹) دریافتند افراد با تجربه که کار تجدید نظر و رسیدگی ها را انجام می دهند، بدون توجه به قالب مستند سازی کاربرگ هایشان، بهتر می توانند ریسک وقوع تقلب را ارزیابی نمایند.

هاردیس و همکاران^۵ (۲۰۰۹) بیان کردند حسابرسان زن به طور پیوسته علایم خطر را درک نموده و تاثیر آن را در کشف فعالیت های متقلبانه مدیریت، بیشتر از حسابرسان مرد شناسایی می کنند. در واقع اطلاعات فراهم شده به وسیله زنان و مردان حسابرس، به یک اندازه دارای اعتبار نیست.

^۱ . Knapp & Knapp

^۲ .Carcello & Nagy

^۳ . Payne & Ramsay

^۴ . Agoglia et al

^۵ . Hardies et al

آل‌زبان و دیوید (۲۰۱۴) در پژوهشی عوامل موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی را در عربستان سعودی ارزیابی کردند. داده‌ها از ۲۰۳ مدیر و ۲۳۹ حسابرس داخلی از ۷۹ سازمان دولتی عربستان سعودی جمع‌آوری شد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که استخدام کارکنان آموزش دیده و با تجربه، تامین منابع کافی، افزایش ارتباط با حسابرسان خارجی و داشتن یک واحد حسابرسی مستقل داخلی، اثر بخشی حسابرسی داخلی سازمان‌های دولتی را به طور چشم‌گیری افزایش می‌دهد.

الیویر و لارنس (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی نقش آموزش و سرمایه‌گذاری داخلی بر کارایی و اثر بخشی نیروی انسانی پرداختند. آن‌ها نتیجه گرفتند که تحصیلات و فرصت‌های یادگیری از عوامل مؤثر در کارایی و اثر بخشی نیروی انسانی است.

تاد و پال (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که ارزیابی ریسک تقلب با مسئولیت‌پذیری، ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و محل اشتغال وی رابطه معنی‌داری دارد.

حیرانی و همکاران (۲۰۱۶) سطح حرفه‌ای بودن حسابرسان را در دو سطح کلی بالا و پایین، مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش حاکی از وجود یک اثر معنادار و معکوس میان سطح حرفه‌ای بودن و قضاوت حرفه‌ای است. این بدین معنی است که با افزایش سطح حرفه‌ای بودن حسابرس، قضاوت حرفه‌ای وی کاهش می‌یابد. علاوه بر آن تجربه، ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای، تخصص، استقلال، فردیت‌گرایی در برابر جمع‌گرایی، محبوبیت، اعتبار و دین از عواملی هستند که می‌تواند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. نتیجه دیگر این پژوهش نشان می‌دهد سطح حرفه‌ای بودن حسابرسان، بر تعارضات و مناقشات بین حسابرس و مدیریت تأثیری ندارد.

نتایج تحقیقات هابسن و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد نادیده گرفتن تقلبات شرکت صاحبکار، در حسابرسان با تجربه پایین‌تر است. یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسان با تجربه با سال‌ها تجربه حسابرسی، در تشخیص ناهماهنگی‌های موجود و شناخت گفته‌های خلاف واقع مدیر عامل، حساسیت بیشتری از خود نشان می‌دهند.

۳- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این پژوهش بر اساس مبانی نظری و هدف تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شوند:

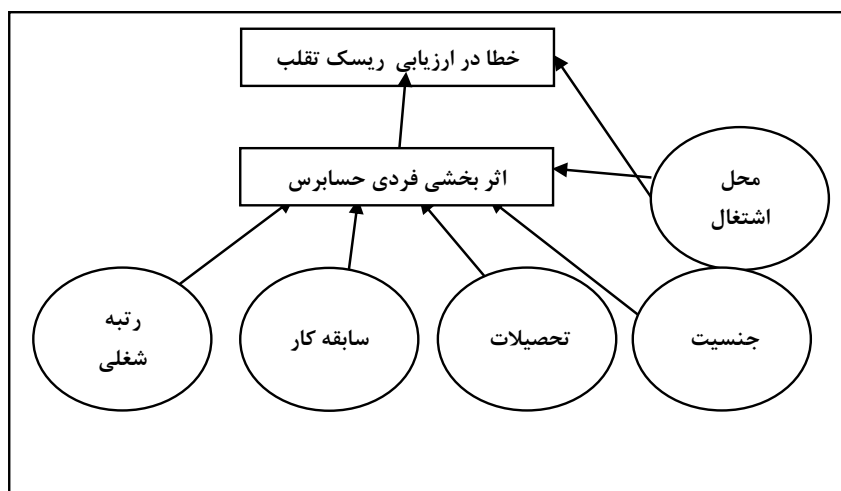
فرضیه اول: خطا در ارزیابی ریسک تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است.

فرضیه دوم: اثر بخشی فردی حسابرس در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است.

فرضیه سوم: اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش خصوصی رابطه معنی‌داری و مثبت دارد.

فرضیه چهارم: اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش دولتی رابطه معنی داری و مثبت دارد.

باتوجه به اهداف و فرضیه های در نظر گرفته شده در این پژوهش، مدل مفهومی در شکل (۱) ارائه شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

سایر متغیرهای تاثیرگذار بر اثر بخشی فردی حسابرس از جمله: هوش هیجانی، انگیزه، علاقه به شغل و ... در این پژوهش در نظر گرفته نشده است.

۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش، آگاهی در زمینه حسابداری، اخلاق و فرهنگ در حرفه حسابداری است. با توجه به هدف و موضوع پژوهش از روش توصیفی - پیمایشی استفاده شده است. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری انجام شده است، جزء تحقیقات میدانی محسوب می شود. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از طریق مطالعات کتابخانه ای گردآوری شده است. جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها، از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام شد. هم چنین برای آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. پس از مطالعات نظری و با استفاده از پرسش نامه های موجود در پیوست مقاله، داده های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش جمع

آوری شد. برای اندازه گیری متغیر خطا در ارزیابی ریسک تقلب، از پرسش نامه الیزابت و رابرت (۲۰۰۵) استفاده گردید. در این پرسش نامه، پاسخ دهنده پس از مطالعه متن مشخص شده، به دو سوال پاسخ داده است. مبنای پاسخ به هر سوال، علامت زدن یک عدد در دامنه اعداد ۱ تا ۱۰ بوده که بر اساس انتخاب پاسخ دهنده، بر مبنای طیف لیکرت امتیاز دهی شده است. در سوال اول که مربوط به ارزیابی صداقت کارمند است، انتخاب عدد کوچک تر نشان دهنده خطای کمتر حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و انتخاب عدد بزرگ تر نشان دهنده خطای بیشتر حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب است؛ به طوری که انتخاب عدد ۱ کمترین خطا و انتخاب عدد ۱۰ بیشترین سطح خطا را نشان می دهد. در سوال دوم، صراحتاً ارزیابی حسابرسان از سطح ریسک تقلب، مورد پرسش قرار گرفته است. هر چه عدد انتخاب شده بیشتر و نزدیک به عدد ۱۰ باشد نشان دهنده ریسک بالای تقلب و هر چه عدد انتخاب شده کمتر و نزدیک به عدد ۱ باشد نشان دهنده ریسک پایین تقلب است. برای اندازه گیری متغیر اثر بخشی فردی، از پرسش نامه های شرر و همکاران (۱۹۸۲) و گری و همکاران (۲۰۰۲) استفاده گردید. از آنجایی که مبنا و رویکرد دو پرسش نامه همراستا و سوالات هر دو پرسش نامه حول مفهوم اثر بخشی فردی بوده است، سوالات آن ها مبنای جمع آوری داده های مربوط به این متغیر می باشند. پرسش نامه شرر و همکاران (۱۹۸۲) حاوی ۱۸ سوال بوده است. از آنجایی که این پژوهش در محیط حسابرسانی ایران انجام شده است، بنا به صلاح دید اساتید متخصص در این حوزه، از پرسش نامه گری و همکاران (۲۰۰۲) نیز تعداد ۱۲ سوال انتخاب گردید. در نهایت مجموعاً ۳۰ سوال از نوع لیکرت پنج گزینه ای از «کاملاً مخالفم» (=۱) تا «کاملاً موافقم» (=۵) برای اندازه گیری متغیر اثر بخشی فردی در نظر گرفته شد؛ به طوری که انتخاب گزینه «کاملاً مخالفم» نشان دهنده پایین ترین سطح اثر بخشی و «کاملاً موافقم» نشان دهنده بالاترین سطح اثر بخشی است. با توجه به محتوا و مفهوم سوالات مطرح شده، برای سوالات ۱، ۲، ۴، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۵، ۱۷ و ۱۸ نمره معکوس لحاظ شده است. در این تحقیق، پرسش نامه ها توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید می باشد.

برای تعیین پایایی پرسش نامه ها، با بهره گیری از نرم افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. آلفای کرونباخ پرسش نامه خطا در ارزیابی ریسک تقلب مقدار ۰/۷۴ و پرسش نامه اثر بخشی فردی مقدار ۰/۸۲ را نشان می دهد. با عنایت به این که اعداد مذکور از مقدار ۰/۷ بزرگ تر می باشند، لذا پایایی پرسش نامه ها قابل قبول است. جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسانی و موسسات حسابرسانی بخش خصوصی است. قلمرو زمانی پژوهش نیز، سال ۱۳۹۶ است. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور، دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسانی و موسسات حسابرسانی بخش خصوصی هر کدام به عنوان

یک خوشه در نظر گرفته شدند. از آن جایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد. رابطه (۳-۱) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 Pq}{d^2}$$

تعداد نمونه = n
مقدار نرمال استاندارد یعنی $Z_{\alpha/2} = 1/96$
 $p = q = 0/5$
 $d = 0/1$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد، که در این تحقیق تعداد ۶۰۶ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۵۱۸ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آنها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

۵- یافته های پژوهش

جداول شماره یک و دو، آمار توصیفی متغیرهای کمی این پژوهش را نشان می دهد:

جدول شماره ۱- آمار توصیفی

بخش دولتی				بخش خصوصی				شرح
تجربه کاری	اثر بخشی فردی	خطا در ارزیابی ریسک تقلب	تعداد مشاهده	تجربه کاری	اثر بخشی فردی	خطا در ارزیابی ریسک تقلب	تعداد مشاهده	
۱۲/۳۰	۵۸/۴۴	۱۴/۷۳	۱۹۲	۹/۹۰	۷۱/۳۷	۱۱/۰۴	۳۲۶	میانگین
۱۰	۶۱	۱۶	۱۹۲	۷	۷۲	۱۱	۳۲۶	میانه
۸/۱۹۱	۱۶/۶۷۵	۴/۷۱۳	۱۹۲	۹/۱۱۲	۱۱/۵۳۹	۵/۰۱۲	۳۲۶	انحراف معیار
۱	۱۸	۲	۱۹۲	۱	۳۸	۲	۳۲۶	کمینه
۳۴	۸۸	۲۰	۱۹۲	۴۳	۹۰	۲۰	۳۲۶	بیشینه

جدول شماره ۲- آمار توصیفی برای کل نمونه آماری

شرح	اثر بخشی فردی	خطا در ارزیابی ریسک تقلب	تجربه کاری
میانگین	۴۴/۶۷۳	۱۲/۴۰۷	۱۰/۷۸
میانه	۴۷	۱۳	۸
انحراف معیار	۱۱/۰۲۳	۵/۲۱۳	۸/۸۵
کمینه	۱۲	۲	۱
بیشینه	۶۰	۲۰	۴۳

همان گونه که در جدول شماره ۱ مشاهده می شود، از مجموع نمونه آماری این مطالعه که ۵۱۸ نفر هستند، تعداد ۳۲۶ نفر در بخش خصوصی و ۱۹۲ نفر در بخش دولتی شاغل می باشند. از این تعداد ۱۷۸ نفر زن و بقیه مرد هستند. سطح تحصیلات پاسخ دهندگان پرسش نامه ها شامل ۴۲ درصد کارشناسی، ۳۲ درصد کارشناسی ارشد و مابقی دوره های کارشناسی ارشد و دکتری هستند. هم چنین رتبه شغلی پاسخ دهندگان پرسش نامه مشتمل بر ۴۷ درصد حسابرس، ۱۹ درصد حسابرس ارشد، ۱۸ درصد سرپرست حسابرس و مابقی در رده مدیر و شریک قرار دارند. جدول شماره ۱ نشان می دهد میانگین تجربه کاری در بخش خصوصی حسابرسی نزدیک به ۱۰ سال و در بخش دولتی ۱۲ سال است. هم چنین میانگین خطای ارزیابی ریسک تقلب در بخش دولتی بیش از بخش خصوصی است، چرا که در بخش دولتی ۱۴/۷۳ و در بخش خصوصی ۱۱/۰۴ می باشد. از سویی دیگر، میانگین اثر بخشی فردی در بخش خصوصی و دولتی به ترتیب ۷۱/۳۷ و ۵۸/۴۴ است. این بدین معنی است که میانگین اثر بخشی فردی بخش خصوصی، بیش از بخش دولتی می باشد.

نتایج آزمون فرضیه های اول و دوم در جدول شماره ۳ و ۴ آورده شده است. از آنجایی که متغیرهای خطا در ارزیابی ریسک تقلب و اثر بخشی فردی حسابرس از طریق طیف لیکرت و بر اساس مقیاس رتبه ای اندازه گیری شده است و این دو متغیر رتبه ای در دو جامعه دولتی و خصوصی یعنی یک متغیر اسمی مورد مقایسه قرار گرفته اند، از آزمون ناپارامتریک من ویتنی و ویلکاکسون استفاده می شود.

فرضیه اول :

H₀ : خطا در ارزیابی ریسک تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت نیست.

H₁ : خطا در ارزیابی ریسک تقلب در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است.

فرضیه دوم :

H₀ : اثر بخشی فردی حسابرس در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت نیست.

H₁ : اثر بخشی فردی حسابرس در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است.

جدول شماره ۳- آزمون فرضیه های اول و دوم

شرح	میانگین رتبه	مجموع رتبه ها
خطا در ارزیابی ریسک تقلب	۲۲۰/۱۱	۷۱۷۵۵
	۳۲۶/۳۹	۶۲۶۶۶
اثر بخشی فردی	۳۰۲/۸۴	۹۸۷۲۵/۵
	۱۸۵/۹۱	۳۵۶۹۵/۵

جدول شماره ۴- آزمون ناپارامتریک من ویتنی و ویلکاکسون فرضیه های اول و دوم

شرح	خطا در ارزیابی ریسک تقلب	اثر بخشی فردی
آماره من ویتنی	۱۸۴۵۴	۱۷۱۶۷/۵
آماره ویلکاکسون	۷۱۷۵۵	۳۵۶۹۵/۵
آماره Z	-۷/۸۲۳	-۸/۵۹۰
سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

نتایج جدول شماره ۳ و ۴ نشان می دهند که میانگین و مجموع رتبه های دو متغیر خطای ارزیابی ریسک تقلب و اثر بخشی فردی حسابرِس در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرِس، با هم متفاوت بوده و از آنجایی که سطح معنی داری آماره Z زیر ۵ درصد و برابر صفر است، می توان ادعا نمود که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، خطا در ارزیابی ریسک تقلب و اثر بخشی فردی در میان حسابرسان در دو بخش دولتی و خصوصی متفاوت است. از این رو فرض H_0 در هر دو فرضیه اول و دوم رد و فرض مقابل آن یعنی H_1 در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تایید قرار می گیرد. از این رو، در سطح اطمینان ۹۵ درصد هر دو فرضیه اول و دوم تایید می شوند. نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم نیز در جدول شماره ۵ گزارش شده است. این فرضیه ها به صورت زیر نوشته می شوند:

فرضیه سوم:

H_0 : اثر بخشی فردی حسابرِس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش خصوصی رابطه معنی داری و مثبت ندارد.

H_1 : اثر بخشی فردی حسابرِس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش خصوصی رابطه معنی داری و مثبت دارد.

فرضیه چهارم :

H_0 : اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش دولتی رابطه معنی داری و مثبت ندارد.

H_1 : اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش دولتی رابطه معنی داری و مثبت دارد.

جدول شماره ۵- آزمون فرضیه های سوم و چهارم

بخش خصوصی حرفه حسابرسی					بخش دولتی حرفه حسابرسی				
متغیرها	ضرایب B	آماره T	سطح معنی داری	آماره هم خطی VIF	متغیرها	ضرایب B	آماره T	سطح معنی داری	آماره هم خطی VIF
عرض از مبدا	۲۰/۶۵۱	۱/۲۸۲	۰/۰۰۰	-	عرض از مبدا	۲۴/۷۸۵	۲۰/۱۵۷	۰/۰۰۰	-
اثر بخشی فردی	۰/۱۱۴	۵/۲۶۸	۰/۰۰۰	۱/۲۳۵	اثر بخشی	۰/۱۴۰	۷/۸۹۲	۰/۰۰۰	۱/۰۹۹
جنسیت	۲/۷۸۷	۵/۸۶۲	۰/۰۰۰	۱/۰۸۵	جنسیت	۱/۳۲۴	۲/۰۸۴	۰/۰۳۹	۱/۰۲۵
تحصیلات	-۰/۱۶۰	-۱/۱۰۶	۰/۲۷۰	۱/۲۱۱	تحصیلات	-۰/۳۶۵	-۱/۸۳۵	۰/۰۶۸	۱/۱۴۷
تجربه کاری	-۰/۱۴۲	-۳/۶۱۵	۰/۰۰۰	۲/۵۲۵	تجربه کاری	-۰/۰۷۵	-۱/۷۷۸	۰/۰۷۷	۱/۵۱۶
رتبه شغلی	-۰/۵۳۶	-۱/۹۹۳	۰/۰۴۷	۲/۵۹۶	رتبه شغلی	-۰/۴۷۶	-۱/۳۴۶	۰/۱۸۰	۱/۵۵۹
آماره F	۳۹/۵۵۶		۰/۰۰۰		آماره F	۲۱/۰۶۲		۰/۰۰۰	
R^2 تعدیل شده	۰/۳۸۴				R^2 تعدیل شده		۰/۳۵۴		
دوربین واتسن	D.W = ۲/۰۴۱				دوربین واتسن		D.W = ۱/۵۶۶		

جدول شماره ۵ بر اساس رگرسیون چند متغیره نشان می دهد که متغیر مستقل اثر بخشی فردی با متغیر وابسته یعنی خطا در ارزیابی ریسک تقلب در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه ای معنی داری و مثبت دارد. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان فرض H_0 را در فرضیه های سوم و چهارم رد نمود و فرض مقابل آن یعنی H_1 تایید می شود. تحلیل بیشتر جدول شماره ۵ بیانگر آن است که متغیر جنسیت در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه ای معنی دار با اثر بخشی فردی حسابرس دارد. این در حالی است که متغیر تحصیلات در هیچ یک از بخش های دولتی و خصوصی، رابطه معنی داری را با متغیر مستقل اثر بخشی فردی نشان

نمی دهد. هم چنین در بخش خصوصی حسابرسی، دو متغیر تجربه کاری و رتبه شغلی حسابرس در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه ای معنی دار و مثبت با متغیر اثر بخشی فردی حسابرس دارد اما در بخش دولتی، دو متغیر تجربه کاری و رتبه شغلی حسابرس با متغیر اثر بخشی فردی حسابرس رابطه ای معنی دار در سطح اطمینان ۹۵ درصد را نشان نمی دهند.

۶- بحث و نتیجه گیری

یافته های این مطالعه بیان گر این است که اثر بخشی فردی حسابرس با خطا در ارزیابی حسابرس از ریسک تقلب، رابطه معنی داری و مثبت دارد و این نتیجه در هر دو بخش خصوصی و دولتی صدق می کند. این یافته بدین معنی است که با افزایش اثر بخشی فردی حسابرس، ریسک تقلب کاهش می یابد. این نتیجه با مبانی نظری پژوهش مطابقت دارد. بر پایه الگو یا رویکرد هدف، فردی اثر بخش محسوب می شود که فعالیت های وی، اهداف مورد نظر را برآورده سازند. در این راستا، توانایی ها و موفقیت حسابرس در کشف انحرافات و تقلبات مدیریت، سطح اثر بخشی وی را نشان می دهد. نتایج این پژوهش بیان می کند که خطای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب، در بخش دولتی بیش از بخش خصوصی است. این نتیجه با یافته های پژوهش تاد و پال (۲۰۱۶) مطابقت دارد. آن ها دریافتند خطا در ارزیابی ریسک تقلب با محل اشتغال حسابرس، رابطه معنی داری دارد. هم چنین شواهد این پژوهش نشان دهنده این است که اثر بخشی فردی حسابرس در بخش خصوصی بیش از بخش دولتی است. این شواهد با نتایج مطالعات عبدالحکیم و همکاران (۲۰۱۷) هم پوشانی دارد زیرا بر پایین بودن اثر بخشی در بخش های دولتی حسابرسی، اذعان دارند. نتیجه دیگر این تحقیق آن است که جنسیت با اثر بخشی فردی حسابرس در هر دو بخش دولتی و خصوصی رابطه ای معنی دار دارد ولی تحصیلات حسابرسان در هیچ یک از دو بخش خصوصی و دولتی، رابطه معنی داری را با اثر بخشی فردی حسابرس نشان نمی دهد. این نتایج پژوهش های ایتون و همکاران (۲۰۱۳) و هاردیس و همکاران (۲۰۰۹) را تایید می نماید. ایتون و همکاران (۲۰۱۳) بیان کردند حسابرسان زن، پیش بینی های دقیق تری از ریسک تقلب انجام می دهند. هاردیس و همکاران (۲۰۰۹) نیز دریافتند در کشف فعالیت های متقلبانه مدیریت، اطلاعات فراهم شده به وسیله زنان و مردان حسابرس، به یک اندازه دارای اعتبار نیست. از حیث عدم رابطه معنی داری تحصیلات با اثربخشی فردی حسابرس، این نتیجه یافته های الیویر و لارنس (۲۰۱۵) را تایید نمی نماید. این پژوهشگران دریافتند تحصیلات و فرصت های یادگیری از عوامل مؤثر در بهره وری نیروی انسانی است. با توجه به عدم رابطه معنی داری تحصیلات با اثربخشی فردی حسابرسان در هیچ یک از بخش های خصوصی و دولتی حسابرسی، این نتیجه ممکن است گواه ناکارآمدی سیستم آموزشی کشور باشد چرا که در راستای

ایجاد و ارتقای اثر بخشی دانشجویان حسابداری و حسابرسی چندان موفق نبوده است. بر اساس نتایج تحقیقات گذشته، فاصله میان سیستم آموزشی کشور و عمل در حرفه حسابداری، بسیار زیاد است. رشته علمی حسابداری همگام با پیشرفت های علوم دیگر، به روز نشده است. هم چنین، در شیوه آموزش و انتقال مناسب معلومات حسابداری به دانشجویان در دانشگاه ها نیز، خلاهای ملموسی وجود دارد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳). یافته های این مطالعه حاکی از آن است که در بخش خصوصی، تجربه کاری و رتبه شغلی حسابرسان با اثر بخشی فردی آنها رابطه ای مثبت و معنی دار دارد ولی این یافته در بخش دولتی حسابرسی معنی دار نیست. رابطه مثبت و معنی داری رتبه شغلی حسابرسان با اثر بخشی فردی آنان، با نتایج پژوهش نپ و نپ (۲۰۰۱) همپوشانی دارد. آن ها دریافتند عملکرد مدیران حسابرس نسبت به حسابرسان ارشد بهتر است. حسابرسان عوامل ریسک تقلب را با افزایش تجربه، بهتر افشا می کنند. هم چنین، با یافته های هابسن و همکاران (۲۰۱۷) و آگولیا و همکاران (۲۰۰۹) مطابقت دارد. هابسن و همکاران (۲۰۱۷) نادیده گرفتن تقلبات شرکت صاحبکار را در حسابرسان با تجربه پایین تر می دانند. آگولیا و همکاران (۲۰۰۹) نیز به این نتیجه رسیدند که افراد با تجربه بهتر می توانند ریسک وقوع تقلب را ارزیابی نمایند. عدم رابطه معنی داری تجربه کاری و رتبه شغلی حسابرسان با اثر بخشی فردی آن ها در بخش دولتی، نشان می دهد که در بخش دولتی چالش های اساسی درباره اثر بخشی حسابرسان وجود دارد. نتایج تحقیقات گذشته حاکی از آن است که اثر بخشی پایین در بخش دولتی کشور، ناشی از عوامل متعددی نظیر ویژگی های شخصیتی کارکنان، مشکلات محیطی، فقدان سیستم مناسب ارزیابی عملکرد و کم اهمیت بودن مقوله اثر بخشی و کارایی است (عالی و بافنده زنده، ۱۳۹۲). از آنجایی که در کشور در زمینه اثر بخشی فردی و سازمانی با چالش های مهم و اساسی روبرو هستیم، توجه هر چه بیشتر به این مسئله و فراهم نمودن بسترها و راهکارهای مناسب جهت افزایش اثر بخشی فردی در حرفه حسابداری و حسابرسی به ویژه در بخش دولتی، بیش از پیش احساس می شود؛ چرا که این امر شاخصه مهم کشورهای پیشرو و جهان اول است. با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش، با توجه به این که میزان اثر بخشی فردی در بخش دولتی حسابرسی از بخش خصوصی کمتر می باشد، پیشنهاد می شود به منظور بهبود اثر بخشی فردی و در نتیجه کاهش خطای ارزیابی ریسک تقلب در بخش دولتی، از طریق اختصاص طرح های تشویقی برای حسابرسان، آموزش و نظارت بر عملکرد حسابرسان و مدیران، رویکرد مدیریت منابع انسانی در این بخش اصلاح شود. از سویی دیگر، مشخص نمودن نقطه ضعف های حسابرسان در انجام وظایف و تدوین برنامه های آموزشی برای اصلاح آن ها در سطح سازمان، می تواند قدمی مهم در بهبود این مسئله باشد. هم چنین به کارگیری حسابرسان زن و مرد با توجه به توانایی ها و خصوصیات منحصر به فرد هر یک از آن ها و ایجاد سیاستی

مشخص از سوی دانشگاه ها و سازمان حسابرسی به منظور ایجاد و تاثیر برنامه های آموزش ضمن خدمت در راستای ارتقای کارکنان، می تواند قدمی مهم در افزایش اعتبار حرفه حسابرسی کشور باشد. بدیهی است که اهداف آموزشی باید به گونه ای تدوین شوند که هم با نیازهای سازمانی یادگیرندگان و هم با قوانین و استانداردهای جدید و بین المللی منطبق باشند.

۷- پیوست:

پیوست ۱: پرسش نامه ارزیابی ریسک تقلب

لطفا بعد از مطالعه متن زیر، به سوالات آن پاسخ دهید:

فرض کنید شما به عنوان حسابرِس ارشد، مسئولیت حسابرسی شرکتی را بر عهده دارید. بخشی از برنامه حسابرسی، درباره حساب های دریافتنی و مرتبط با تاییدیه حسابهای دریافتنی است. نمونه ای از حساب ها انتخاب و تاییدیه برای مشتریان ارسال گردید، که از آنها درباره تایید مقدار درست و برگشت تاییدیه سوال می کند. این رویه شواهدی فراهم می نماید مبنی بر این که حساب های دریافتنی موجود بوده و شرکت بر این حساب ها حقی دارد و مقادیر دریافتنی ها به درستی گزارش شده است.

شما به طور تصادفی برای ۳۵۰ مشتری تاییدیه ارسال نمودید. این ۳۵۰ مورد، مجموعاً ۴ میلیارد تومان را تشکیل می دهد که حدوداً ۲۰ درصد مجموع حسابها (۲۰ میلیارد تومان) است. از این ۳۵۰ تاییدیه ارسال شده، ۳۰۰ مورد بدون هیچ اعتراضی برگردانده شده است یعنی مشتری مبلغ بدهی خود را قبول دارد. ۵۰ مورد برگردانده نشده، بنابراین مجدداً برای مشتریان تاییدیه ارسال گردید. از این ۵۰ درخواست، ۲۰ درخواست بدون مشکل جواب داده شده و ۳۰ مشتری هنوز هم پاسخی نداده اند.

برنامه حسابرسی نشان می دهد شما باید برای تاییدیه هایی که بازگردانده نشده است جهت تایید مبلغ طلب، روش های دیگری به کار گیرید. یکی از این رویه ها، بررسی وصول مطالبات بعد از پایان سال مالی است. شما این کار را برای ۳۰ مشتری فوق _ که به تاییدیه ها پاسخ نداده اند _ انجام می دهید و در می یابید از این تعداد، مطالبات ۲۰ مشتری وصول شده است. اما ۱۰ مورد باقی مانده و به تعویق افتاده است. برای این ۱۰ حساب، شما رویه جایگزین دیگری انجام می دهید که شامل بررسی فاکتورهای فروش ارسال شده برای مشتری می باشد. شما قادر نیستید فاکتورهای فروش ۵ مورد از این مشتریان را پیدا کنید. بنابراین از صادر کننده فاکتور فروش در این باره استعلام می نمایید. کارمند صادر کننده فروش اظهار می نماید که مدیر فروش برای یک جلسه مهم با مشتریان، فاکتورهای فروش را با خود به جلسه برده و دیگر برگردانده است. ایشان در حال حاضر نیز برای انجام یک ماموریت اداری، کشور را ترک نموده است.

به نظر شما چقدر احتمال دارد که توضیحات ارائه شده این کارمند، از روی صداقت بوده و صحیح باشد؟ لطفا پاسخ خود را بر اساس یکی از اعداد زیر انتخاب و مشخص نمایید:

توضیح به هیچ وجه صحیح نیست توضیح کاملاً صحیح است

۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ ۸ ۹ ۱۰

بر اساس اطلاعات بالا، لطفا ارزیابی خود از سطح ریسک تقلب را، با انتخاب یک عدد نشان دهید:

ریسک تقلب بسیار پایین ریسک تقلب بسیار بالا

۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ ۸ ۹ ۱۰

پیوست ۲: پرسش نامه اثربخشی فردی

ردیف	شرح	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
۱	وقتی طرحی می ریزم، مطمئن نیستم که می توانم آن را انجام دهم.					
۲	یکی از مشکلات من این است که وقتی باید کاری را انجام دهم، نمی توانم از عهده آن برآیم.					
۳	اگر نتوانم کاری را بار اول انجام دهم، آن قدر تلاش و تکرار می کنم تا از عهده آن برآیم.					
۴	وقتی اهداف مهمی برای خود تعیین می کنم، به ندرت به آن ها دست می یابم.					
۵	همیشه قبل از انجام دادن کاری، در مورد آن فکر و تصویری می سازم.					
۶	قبل از تمام کردن کارهای خود، آنها را رها می کنم.					
۷	در هنگام انجام کار، از رو به رو شدن با مشکلات اجتناب می کنم.					
۸	در صورتی که کار خیلی پیچیده به نظر برسد، حتی زحمت امتحان آن را به خود نمی دهم.					
۹	هنگامی که کاری خوشایند نباشد، آن قدر تلاش می کنم تا سریع تر تمام شود.					
۱۰	وقتی تصمیم به انجام کار جدیدی می گیرم، به طور جدی و دقیق روی همان کار تمرکز می کنم.					

۱۱	هنگامی که می خواهم چیز جدیدی بیاموزم، اگر در ابتدا موفق نشوم سریعاً آن را رها می کنم.				
۱۲	وقتی در انجام کاری مشکلات پیش بینی نشده ای روی می دهد، به خوبی از پس آنها بر نمی آیم.				
۱۳	وقتی یادگیری مطالب جدید مشکل و پیچیده به نظر برسد، از آن اجتناب می کنم.				
۱۴	مشکلات و اشتباهات فقط باعث می شوند، من بیشتر و سخت تر کار کنم.				
۱۵	به توانایی های خود برای انجام کارها اعتماد ندارم.				
۱۶	من در انجام کارها به خود متکی هستم.				
۱۷	من در انجام کارها به سادگی تسلیم می شوم.				
۱۸	با اکثر مشکلاتی که در زندگی پیش می آید، توان رویارویی ندارم.				
۱۹	من در جهت خلق رویدادها، اقدامات لازم را انجام داده و انرژی صرف می کنم.				
۲۰	من از مشارکت کردن در موقعیت های تیمی، استقبال می کنم.				
۲۱	من دارای تفکر خلاق و تطبیق پذیری در فکر و ایده ها هستم.				
۲۲	من در راستای رسیدن به بهترین نتایج ممکن، تلاش می کنم.				
۲۳	من به توانایی خود برای کسب موفقیت، اعتماد و باور دارم.				
۲۴	من قادر به مدیریت موضوعات، و یافتن راه حل های مناسب در وضعیت دشوار هستم.				
۲۵	من شایستگی، توانایی برقراری ارتباط اثر بخش، و اقدام مناسب در وضعیت های اجتماعی را دارا هستم.				
۲۶	من توانایی کنترل خود و حفظ آرامش در شرایط استرس زا را ، دارم.				
۲۷	برنامه ریزی اثربخش و مدیریت زمان، از خصوصیات من است.				
۲۸	من توانایی سازگار شدن با تغییرات را دارم.				
۲۹	اثر بخشی در همه ی جنبه های زندگی من وجود دارد.				
۳۰	من این قابلیت را دارم که یک گروه را هدایت و رهبری نمایم.				

فهرست منابع

- ابراهیمی، مهدی و طالب نیا، قدرت الله (۱۳۹۳). تاثیر مولفه های مدیریت دانش بر تقلب گزارش های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، سال پنجم، شماره سیزدهم و چهاردهم، ص ص: ۶۱-۷۵.
- ایزدی یزدان آبادی، احمد (۱۳۸۶). تحلیل روانشناختی شخصیت کارآمد، مطالعات مدیریت بهبود و تحول، شماره پنجاه و سه، ص ص: ۷۷-۸۳.
- بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره سوم، ص ص: ۶۱-۸۶.
- بنی مهد، بهمن و نجاتی، امیر (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هشتم، شماره سی، ص ص: ۱۱۹-۱۳۷.
- بهرنگی، محمدرضا و طباطبایی، بهار (۱۳۸۸). بررسی رابطه کارآفرینی با اثربخشی مدیران دبیرستان های دخترانه شهر کرمان، فصلنامه رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، سال دوم، ص ص: ۶۷-۸۸.
- حاجیه، زهره (۱۳۸۹). تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی، از ارزیابی ریسک های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران، پژوهش نامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال دوم، شماره هفتم، ص ص: ۱۷۱-۲۰۱.
- حجازی، رضوان و مختاری نژاد، حمیدرضا (۱۳۹۶). رابطه ساختار حاکمیت شرکتی با احتمال گزارشگری متقلبانه، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره سوم، ص ص: ۶۰-۳۳.
- خواجوی، شکراله و ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی: شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره شصت و هشت، ص ص: ۲۶-۴۸.
- صالحی، مهدی و نصیرزاده، فرزانه و رستمی، وهاب (۱۳۹۳). چالش های آموزش حسابداری در ایران از دید شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره پنجاه و چهار، ص ص: ۶۷-۸۶.
- عالی، صمد و بافنده زنده، علیرضا (۱۳۹۲). بررسی موانع ارتقای بهره وری در بخش دولتی، مدیریت بهره وری، سال هفتم، شماره بیست و پنج، ص ص: ۵۳-۶۶.

مجدی، علی اکبر و محمدی، فردین (۱۳۹۵). بررسی رابطه سرمایه اجتماعی و اثر بخشی فردی کارمندان بانک ها (مورد مطالعه: کارمندان بانک های دولتی شهر سنندج)، دو فصلنامه علوم اجتماعی، سال سیزدهم، شماره دوم، ص ص: ۱۶۱-۱۸۶.

نظری، رسول و احسانی، محمد و اشرف گنجویی، فریده و قاسمی، حمید (۱۳۹۱). اثرات مهارت های ارتباطی و ارتباطات بین فردی بر اثربخشی سازمانی مدیران ورزشی ایران و ارائه الگو، مطالعات مدیریت ورزشی، شماره شانزدهم، ص ص: ۱۵۷-۱۷۴.

- Abdelhakeem, A. Haj Haron, K. H. Masron, T. A. (2017). Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness. *Humanomics*, Vol. 33 Iss 2 pp: 238-251.
- Agoglia, C. P. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. (2009). The effect of documentation structure and task specific experience on auditors' ability to identify control weaknesses, *Behavioral Research in Accounting* 21: 1-77.
- Alleyne, P., Hudaib, M. and R. Pike (2013), Towards a Conceptual Model of Whistle-Blowing Intentions among External Auditors, *The British Accounting Review*, Vol. 45, pp. 10-23.
- Alzeban, A. David, G. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector. *Journal of the Chinese Institute of Chemical Engineers* (2014),pp: 176-185.
- Carcello, J. V., and Nagy, A. L., (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, pp. 55-69.
- Elizabeth, A. P. & Robert J. R. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Issue: 3, pp. 321-330.
- Francis, W. Hasan, I. Park, J. C. & Qiang, W. (2009). Gender differences in financial reporting decision making: Evidence from accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, pp: 21-43.
- Garry, E. Richards, Louise, E, James T. N. (2002). The ROPELOC: Review of Personal Effectiveness and Locus of Control: A Comprehensive Instrument for Reviewing Life Effectiveness. *Self Concept Research: Driving International Research Agendas*, pp: 18-29.
- Hardies, K. Breesch, D. and Branson, J. (2009). Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All? *Accountancy & Bedrijfskunde*, Vol. 29, No. 7, 22-30.

- Heyrani F, Banimahd B, Rahnamayeh Roudposhti F. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on Their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance* 36 (2016) 177 – 188.
- Hobson J , L. Mayew W, J. Peecher, M. Venkatachalam, M . (2017). Improving Experienced Auditors' Detection of Deception in CEO Narratives. May 2017, Corresponding Author. 274 Wohlers Hall, 1206 South Sixth Street, Champaign, IL, 61820, (217) 333-4542.
- Hopwood W.S., J. Leiner, and G.R. Young,(2088). *Forensic Accounting*. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin, 2008, 3(2), 1991, 109-136.
- Ittonen, K., Vahamaa, E. & Vahamaa, S. (2013). Female Auditors and Accruals Quality. *Accounting Horizons*, 27(2): 205-228.
- Knapp, C.A. and M.C. Knapp. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations, and Society* (January): 25-37.
- Malleta, M, j. (1993). An examination of auditor's decision to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9. No2, pp. 508-525.
- Olivier, B. Laurence, C. (2015). Productivity enhancement at home via cross-border acquisitions: The roles of learning and contemporaneous domestic investments. *Strategic Management Journal*. 2015. 36 (5). Pp: 640–658.
- Payne, E.A., and R.J. Ramsay. (2005). Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal* 20 (3). pp. 321-330.
- Peytcheva, M. (2008). Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. *University of New jersey*. pp:222-248.
- Plumlee, D. Rixom, B. A and Rosman, A. J. (2012), Training auditors to think skeptically, working paper.No 18,pp:23-42.
- Raslan I, Hegazy M, Eldawla M, K. (2017). Quality Control Elements and Auditor Fraud Risk Assessment: An Experimental Study. *Journal of Accounting and Finance* Vol. 16(2) 2017.pp:157-178.

- Rich, J. S., I. Solomon, and K. T. Trotman. (1997). The audit review process: A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society* 22: 481–505.
- Sherer, M. Maddux, J E. Mercadante, B. Prentice-Dunn, S. Jacobs, B. & Rogers, R W. (1982). The Self-efficacy Scale: construction and validation. *Psychological Reports*, 1982, 51, 663-671.
- Todd, D. Paul, D. Harrison, (2016). Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organizations .Accepted: 28 January 2016. Springer Science+Business Media Dordrecht.No 96.
- Wallace, W. A. (1995). *Auditing*. Cincinnati, OH: South-Western College.p p:58-63.