

## **Investigating the effect of Professional Ethics and Personal Moral Philosophy on Auditors' Fraud Detection Capability according to moderating role of Professional Skepticism**

**Mohammad Pashaei Fashtali**

Ph.D. Student of accounting, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran  
([Mohamadpashei67@gmail.com](mailto:Mohamadpashei67@gmail.com))

Keihan Azadi Hir \*

Assistant Professor, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran (Corresponding Author),  
[ka.cpa2012@yahoo.com](mailto:ka.cpa2012@yahoo.com)

Mohamadreza Vatanparast

Assistant Professor, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, [Iran\(Vatanparast@iaurasht.ac.ir\)](mailto:Iran(Vatanparast@iaurasht.ac.ir))

### **Abstract:**

Recent years studies show that external auditing occupies a low position (eighth place) among the methods of detecting fraud; as a result, it is important to examine which factors can improve external auditors' performance in detecting fraud. Therefore, the goal of this research is to study the effect of professional ethics and personal moral philosophy (subjective norm) and professional skepticism (attitude towards behavior) on external auditors' performance fraud detecting based on theory of planned behavior. This research is categorized as an applied one. Studying literature review, research data have been collected by a questionnaire. The statistical sample using cluster sampling method includes 159 private and public sector auditors and research period is dated during 2020. Data analyzing utilized by partial least squares (PLS) through Smart-PLS2 software. The results show that professional ethics and the ethical orientation of idealism have positive direct and indirect effect on the Fraud Detection Capability through mediator variable of professional skepticism. Moreover, ethical orientation of relativism has direct negative effect on fraud detecting

capability; besides ethical orientation of relativism has indirect effect on fraud detecting capability through mediator variable of professional skepticism.

**Keywords:** Fraud Detection Capability, Professional Ethics, Personal Moral Philosophy, Professional Skepticism, Theory of Planned Behavior

#### 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.

## بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای

محمد پاشائی فشتالی<sup>۱</sup> کیهان آزادی هیر\*<sup>۲</sup> محمدرضا وطن پرست<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۱۵

تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۱/۱۶

### چکیده

مطالعات انجام شده در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که در بین روش‌های کشف تقلب، حسابرسی خارجی جایگاه پایینی (رتبه هشتم) را به خود اختصاص داده است؛ در نتیجه بررسی اینکه چه عواملی می‌توانند عملکرد حسابرسان خارجی را به منظور کشف تقلب بهبود بخشند، بسیار مهم است. از این رو، هدف این مقاله مطالعه اثر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی (هنجار ذهنی) و همچنین تردید حرفه‌ای (نوعی نگرش) بر توانایی کشف تقلب حسابرسان خارجی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع کاربردی است. مبانی نظری پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین داده‌های پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. نمونه آماری شامل ۱۵۹ نفر از حسابرسان بخش خصوصی و عمومی، روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی و زمان انجام تحقیق سال ۱۳۹۹ می‌باشد. برای تحلیل داده‌ها، از الگویابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار پی‌ال‌اس استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، بر توانایی کشف تقلب اثر مثبت دارند. اما متغیر جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای) بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد.

**واژگان کلیدی:** توانایی کشف تقلب، اخلاق حرفه‌ای، فلسفه اخلاقی شخصی، تردید حرفه‌ای، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران  
Mohamadpashei67@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، رشت، ایران (نویسنده مسئول)،  
kacpa2012@yahoo.com

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران Vatanparast@iaurasht.ac.ir

## ۱-مقدمه

نگرانی در خصوص تقلب روبه افزایش است. گزارش اخیر انجمن بازرسان رسمی تقلب<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۸ نشان می‌دهد که به طور معمول سازمان پنج درصد از درآمد سالانه خود را به دلیل تقلب از دست می‌دهد. ۲۶۹۰ مورد تقلب شغلی در سراسر جهان رخ داده است که منجر به بیش از هفت میلیارد دلار زیان شده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸). زیان بازار سرمایه ناشی از تقلب در صورتهای مالی شرکت‌هایی مانند انرون، وردکام، کویست، تیکوو گلوبال کروزینگ، حدود ۴۶۰ میلیارد دلار در ایالات متحده تخمین زده می‌شود (پرامیتاساری، ۲۰۱۷). مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۲</sup> شماره ۲۴۰ راجع به مسئولیت‌های حسابرس در خصوص تقلب در حسابرسی صورتهای مالی، اهداف حسابرسان عبارتند از: شناسایی و تعیین ریسک‌های مالی ناشی از اظهار نظر غلط نسبت به صورتهای مالی به دلیل وجود تقلب، کسب مدارک حسابرسی کافی و مناسب راجع به تعیین ریسک‌های مالی ناشی از اظهار نظر غلط به دلیل وجود تقلب، و پاسخ مناسب به تقلب یا موارد مشکوک به تقلب شناسایی شده در طی حسابرسی. این اهداف با طراحی و اجرای پاسخهای مناسب در برابر خطرات تقلب قابل دستیابی است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳).

مطالعه انجام شده توسط کی‌پی‌ام‌جی<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۳ و انجمن بازرسان تقلب در سال ۲۰۰۸ نشان داد که حسابرسان خارجی به ندرت تقلب را کشف می‌کنند. پینکوس (۱۹۸۹) نظرسنجی را درباره چند صد حسابرس انجام داد و دریافت که ۳۹.۵ درصد از حسابرسان نوعی تجربه کشف تقلب را دارند و از این درصد، تنها ۱۰ درصد شخصا هنگام کار در یک حسابرسی معمولی، تقلب را کشف کرده‌اند. علاوه بر این، بررسی تقلب در سال ۲۰۱۸ توسط انجمن بازرسان رسمی تقلب نشان داد که به ترتیب تنها ۳.۸ درصد و ۴ درصد از تقلب‌های مرتکب شده، توسط حسابرسان خارجی کشف شده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸).

بر اساس شکل ۱، نتایج بررسی انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۱۸ نشان داد که از بین روش‌های کشف تقلب، خبررسانی<sup>۵</sup> (اشاره دارد به راه‌های کشف تقلب از طریق تماس‌ها و خطوط داغ<sup>۶</sup> بوسیله خبرچین‌ها<sup>۷</sup>) در جایگاه اول (۴۰ درصد) قرار گرفت، در حالی که حسابرسی

<sup>1</sup> Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

<sup>2</sup> International Standards of Auditing (ISA) 240

<sup>3</sup> The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>4</sup> KPMG

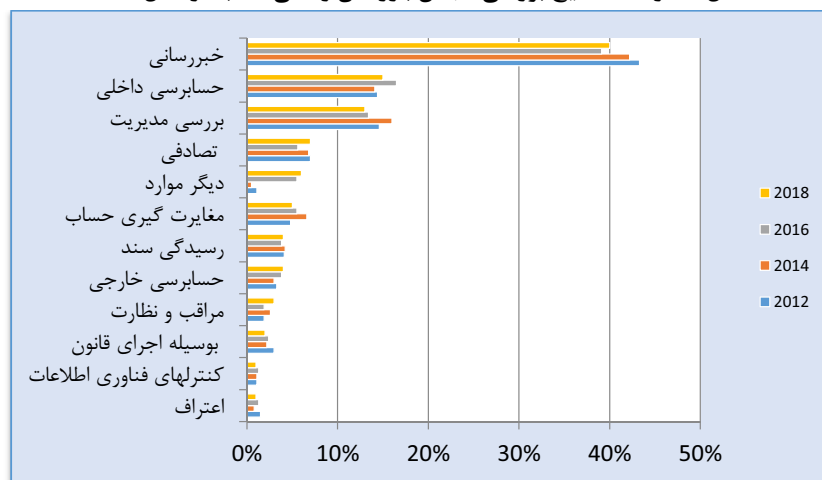
<sup>5</sup> Tip

<sup>6</sup> Hotlines

<sup>7</sup> Whistle-blowers

خارجی جایگاه هشتم را به خود اختصاص داد. درجه پایین تشخیص تقلب توسط حسابرسان خارجی ممکن است ناشی از درک حسابرسان نسبت به مسئولیت کشف تقلب باشد (پرامیتاساری، ۲۰۱۷). دیزورت و هریسون (۲۰۰۸) دریافتند که درک بزرگترین مسئولیت تشخیص تقلب بر عهده مدیریت است، در حالی که حسابرسان خارجی تنها با ۱۰.۳۶ درصد از کل جمعیت در جایگاه چهارم قرار داشتند.

شکل شماره (۱): نتایج بررسی انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۱۸



آمارهای کشورهای توسعه یافته حاکی است که به طور میانگین در حدود ۷ درصد درآمد ناخالص داخلی آنها را متقلبان به یغما می‌برند. همچنین آمارهای تقلب در کشورهای همتای ایران حاکی است که در حدود ۱۵ درصد درآمد ناخالص داخلی آنها به جیب متقلبان می‌رود (پوریانسب، ۱۳۹۰). اگر این دو ضریب را در ۶/۱۳۷/۰۰۰ میلیارد تومان درآمد ناخالص داخلی مبتنی بر قدرت خرید سال ۱۳۹۸ کشور ضرب کنیم به ترتیب دو عدد برآوردی ۴۲۹/۰۰۰ میلیارد تومان و ۹۲۰/۰۰۰ میلیارد تومان را برای تقلب ۱۳۹۸ به دست می‌آوریم. ما این دو عدد را به ترتیب حد پایین و حد بالا می‌نامیم که اولی برآوردی خوشبینانه و دومی برآوردی بدبینانه را نمایندگی می‌کنند. این دو حد به ما اجازه می‌دهند دست‌کم یک دامنه از اندازه‌های ممکن تقلب را بر اساس تولید ناخالص داخلی سال ۱۳۹۸ به دست آوریم. آنچه که این نگرانی‌ها در مورد پدیده تقلب را افزایش می‌دهد این است که در ایران کشف تصادفی مرسوم‌ترین روش کشف تقلب است و این امر بیانگر ناکارایی سایر روش‌های کشف و پیشگیری تقلب است (پوریانسب، ۱۳۹۰). در نتیجه بررسی اینکه دقیقاً چه عواملی می‌توانند عملکرد حسابرسان خارجی را بهبود ببخشند، مهم است.

هدف این مقاله توضیح تفاوت‌های رفتاری حساب‌برسان طبق تئوری رفتاربرنامه‌ریزی شده<sup>۱</sup> می‌باشد، بر اساس این تئوری نحوه انجام یک رفتار معین توسط افراد، از قصد آنها ناشی می‌شود (آیزن، ۱۹۹۱). قصد، توسط سه عامل پیش‌بینی می‌شود، نگرش نسبت به رفتار<sup>۲</sup>، هنجارهای ذهنی<sup>۳</sup> و کنترل رفتاری درک شده<sup>۴</sup>. کشف تقلب در این مطالعه، رفتاری است که احتمالاً با درجه مطلوب از نگرش نسبت به کشف تقلب انجام می‌شود، که در این مطالعه به عنوان تردیدگرایی- حرفه‌ای<sup>۵</sup> تعریف شده است. هنجار ذهنی تحت عنوان درک اخلاقی حساب‌برس<sup>۶</sup> تعریف می‌شود، و به چگونگی درک حساب‌برس از قوانین اخلاقی حرفه‌ای و استانداردهای حساب‌برسی اشاره دارد. کنترل رفتاری درک شده تحت عنوان درک آسانی و دشواری‌های حساب‌برس در کشف تقلب در حین حساب‌برسی تعریف شده است، که از تجربه حساب‌برسی حاصل می‌شود.

اهمیت پژوهش حاضر بررسی نقش ابعاد اخلاقی بر توانایی کشف تقلب حساب‌برسان خارجی می‌باشد که در زمره پژوهش‌های رفتاری در حوزه حساب‌برسی به‌شمار می‌رود. علاوه بر این بررسی-ها نشان داده است تاکنون تحقیقی در زمینه توانایی کشف تقلب حساب‌برسان خارجی در ایران انجام نشده است. یافته‌های پژوهش به توسعه ادبیات حوزه رفتاری حساب‌برسی و نظریه‌های مربوط به آن کمک می‌کند و همچنین می‌تواند اطلاعات سودمندی در جهت ارتقای کیفیت عملکرد در اختیار جامعه حسابداران رسمی و موسسات حساب‌برسی قرار دهد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ حساب‌برسی تقلب

از زمان پیدایش حساب‌برسی تا به امروز، اهداف و شیوه اجرای حساب‌برسی نسبت به کشف تقلب تغییرات زیادی کرده است. سقوط پی‌درپی شرکت‌های بزرگ از جمله انرون (۲۰۰۱)، وردکام (۲۰۰۲)، سان‌بیم (۲۰۰۳)، آدلفیا (۲۰۰۵)، برادران لمن (۲۰۰۸) در ابتدای قرن ۲۱ کیفیت حساب‌برسی‌ها را زیر سؤال برد و بحران عدم اعتماد را برای حساب‌برسی به‌وجود آورد. بدین ترتیب بعد از سال ۲۰۰۰ حساب‌برسان با تهدید و چالش جدی مواجه شدند و نیاز بود که مجدداً مسئولیت حساب‌برسان نسبت به کشف تقلب تغییرات جدی کند. قانون ساربینز-آکسلی (آمریکا) در ژوئیه ۲۰۰۲، گزارش رامسی (استرالیا) در مارس ۲۰۰۳، گزارش‌های هیگس و اسمیت (بریتانیا) در ژانویه ۲۰۰۳ اولین اقدامات حرفه‌ای لازم برای کاهش این

<sup>1</sup> Theory of Planned Behavior

<sup>2</sup> attitude towards behavior

<sup>3</sup> subjective norms

<sup>4</sup> perceived behavioral control

<sup>5</sup> professional skepticism

<sup>6</sup> auditor's ethical perception

انتقادهای تند و آتشین بود. اما یکی از مهمترین تحولاتی که پایه‌های آن از سالهای قبل شروع شده بود و در ابتدای این دوران رسمیت یافت؛ پیدایش نوعی از حسابرسی به نام "حسابرسی تقلب"<sup>۱</sup> بود (خواجوی و اطهمی، ۱۳۹۰).

اگرچه مسئولیت کشف تقلب و اشتباه با مدیریت و افراد عهده‌دار راهبری شرکت است اما استانداردهای جدید حسابداری بین‌المللی (استاندارد حسابرسی ۲۴۰) از حسابرسان انتظار دارد که تا حدی مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی را بپذیرند (خواجوی، ابراهیمی؛ ۱۳۹۶). بنظر می‌رسد که الگوی کنونی حسابداری و حسابرسی دیگر نمی‌تواند تضمینی برای پیش‌گیری و شناسایی تقلب‌های صورت‌های مالی در عصر انقلاب اطلاعاتی باشد. تکرار مکرر تقلب‌های صورت‌های مالی و شکست‌های حسابرسی باعث شده یکی از صاحب‌نظران خطاب به دانشجویان ارشد حسابداری در دانشگاه تگزاس گفت: "مردم متعجب هستند، سرمایه‌گذاران متعجب هستند، قانون‌گذاران متعجب هستند آنها همه متعجب‌اند از اینکه حسابرسان واقعاً چه کاری انجام می‌دهند. آنها متعجب‌اند از اینکه حسابرسان چه کار ارزشمندی انجام می‌دهند. نگرانی من این است که حرفه‌ی حسابرسی (هم داخلی و هم خارجی) ممکن است روزی دیگر هیچ ربطی به بازار سرمایه نداشته باشد" (فخاری، اسکو؛ ۱۳۹۷).

کشف تقلب به طراحی، برنامه‌ریزی یا روشهایی به منظور یافتن بی‌نظمی‌ها یا علائم تقلب احتمالی اشاره دارد (برناردی، ۱۹۹۴). موضع این حرفه این است که، کشف تقلب مسئولیت مدیریت به منظور اجرای سیستم‌های کنترل داخلی مناسب به منظور پیشگیری، برحذر داشتن و کشف تقلب در سازمان‌هایشان است (کیوریا و میوتیوری، ۲۰۱۵). با این حال، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ در سال ۲۰۰۲، با ارائه دستورالعمل‌های بیشتر در مورد تقلب شامل اهمیت تردیدگرایی حرفه‌ای و مشخصات تقلب، بر مسئولیت حسابرسان در بررسی احتمال تقلب در هنگام حسابرسی صورت‌های مالی تأکید کرده است (سیوا و همکاران، ۲۰۱۸).

#### ■ توانایی کشف تقلب

شکاف انتظارات بوجود آمده در رابطه با وظیفه حسابرسان در قبال کشف تقلب و پیشگیری از وقوع آن تحت تأثیر دو متغیر است: توانایی حسابرس برای کشف تقلب؛ و تلاش‌های حسابرس برای کشف تقلب. ممکن است حسابرس واجد مهارت‌های لازم برای کشف تقلب باشد اما تمایلی به این کار نداشته باشد و علائم وجود تقلب در شرکت را نادیده بگیرد. از طرف دیگر ممکن است حسابرس از تکنیک‌های متفاوتی استفاده کند اما تجربه کافی برای کشف خطوط قرمز را نداشته باشد. هر دو مورد گفته شده باعث افزایش این شکاف می‌شود (فروغی، عسکری؛ ۱۳۹۶). ادبیات

<sup>1</sup> Fraud Auditing

موجود کشف تقلب نشان می‌دهد که علائم تقلب را می‌توان در سه دسته گسترده قرار داد: الف- علائم مربوط به محیط سازمانی شرکت ب- علائم مربوط به مجرم، از جمله فشارهای مالی یا کاری، فرصت برای ارتکاب تقلب، و توجیه تقلب و ج- علائم مربوط به سوابق مالی و شیوه‌های حسابداری.

بولوگنا و لیندکویست (۱۹۹۵)، و همچنین استاندارد حسابرسی شماره ۹۹<sup>۱</sup> (انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲) توجه دارند که برخی از محیط‌ها یا فرهنگ‌های سازمانی باعث می‌شوند که برخی از شرکتها در برابر تقلب آسیب پذیرتر باشند. شرکت‌های دارای پتانسیل تقلب بالا، شرکت‌هایی هستند که دارای سبک مدیریت استبدادی، قدرت و برنامه‌ریزی متمرکز، و اهداف کوتاه مدت و سود محور هستند. قوانین آنها سفت‌وسخت هستند، سیستم‌های پاداش؛ سیاسی، مجازاتی و پولی هستند و روابط داخلی؛ بسیار رقابتی و خصمانه است. علاوه بر این، شرکت‌هایی که در آن تقلب انجام می‌شود، غالباً با بخش‌های خارج رابطه سخت و دشواری دارند. این موارد ممکن است شامل تغییرات مکرر در مشاور حقوقی، دعوی‌های قضایی قابل توجه، تغییرات مکرر در حسابرسان خارجی، عدم تمایل به دادن داده‌های مورد نیاز به حسابرسان خارجی و استعفا‌های غیرقابل توضیح یا مکرر اعضای هیئت مدیره باشد.

تقلب‌ها اغلب بوسیله شناسایی مجرمان احتمالی قابل کشف هستند. علاوه بر این، از آنجایی که تقلب‌ها اغلب در یک دوره طولانی رخ داده و تکرار می‌شوند، افرادی که مرتکب تقلب می‌شوند اغلب تغییرات رفتاری مربوط به استرس را نشان می‌دهند. احتمالاً چنانچه مجرمان برخی از الگوهای زیر را داشته باشند قابل شناسایی هستند: ۱- موقعیتی که ممکن است منجر به تقلب شود، ۲- تغییرات رفتاری غیر قابل توضیح و ۳- مشخصات دموگرافیک خاص. آلبرشت و همکاران (۱۹۹۵) گزارش کردند که مجرمان تقلب از موقعیت‌های مشترک سه‌گانه زیر سهم می‌برند: فشار (انگیزه)، فرصت و منطق تراشی. افرادی که به ارتکاب تقلب ترغیب می‌شوند، اغلب تحت فشار شدید قرار دارند. این فشار می‌تواند مالی، مربوط به کار یا فسادمحور باشد. فرصت برای ارتکاب تقلب زمانی ایجاد می‌شود که کارمندان در یک موقعیت اطمینان قرار بگیرند که به آنها امکان می‌دهد بدون تردید، کنترل‌ها را دور بزنند یا نادیده بگیرند (آلبرشت، ۲۰۰۲). سرانجام، افرادی که مرتکب تقلب می‌شوند، اغلب اقداماتشان را که براساس احساس خشم نسبت به شرکت به دلیل دستمزد، پاداش، و یا قدردانی ناکافی از تلاش‌هایشان منطقی می‌کنند. از آنجایی که مجرمان یقه‌سفید<sup>۳</sup> عموماً خود را مجرم نمی‌دانند، و جرم‌های یقه سفیدان می‌تواند ماهها یا سالها

<sup>1</sup> SAS ۹۹

<sup>2</sup> AICPA

<sup>3</sup> white-collar criminals

ادامه یابد، مجرمین معمولاً شروع علائم استرس شدید را نشان می دهند. به عنوان مثال، آلبرشت و همکاران (۱۹۹۵) تغییرات رفتاری قابل توجهی مانند بی خوابی، استعمال دخانیات، تحریک-پذیری، پارانوئیا و سوءظن را گزارش دادند. مجرمان غالباً تدافعی، متخاصم، عصبی و خودرایی می شوند. سایر تغییرات بدیهی شامل پیشرفت‌های قابل توجه در سبک زندگی که اغلب به وسیله پول دریافت شده از میراث اخیر توضیح داده می شوند. مجرمان یقه سفید غالباً مسن، دارای تحصیلات عالی، دارای مسئولیت در شرکت و عاری از هرگونه سابقه جنایی هستند. آنها احتمالاً متاهل هستند و از نظر اجتماعی مطابقت دارند (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۰۲). به عبارت دیگر، یک جنایتکار یقه سفید کسی است که صادقانه به نظر می رسد، و معمولاً در محیط شرکت به آن اعتماد شده است. از آنجایی که عاملان تقلب اغلب از کارمندان مورد اعتماد هستند، فقط یک حسابرس تردیدگرا، کسی که بررسی های خود را در زمینه اطلاعات بین فردی توسعه می دهد، احتمالاً فراتر از ظاهر مورد اعتماد فرد می نگرد و یک عامل احتمالی را کشف می کند. بعلاوه، یک حسابرس تردیدگرا احتمالاً متوجه تغییر یا تضاد در شرایط، رفتار یا سبک زندگی یک کارمند می شود.

برخی از علائم تقلب در نحوه برخورد شرکت با مدارک مالی منعکس می شود. به عنوان مثال، آیا مدارک مفقود شده، معاملات به روش غیرعادی ثبت شده، موارد قدیمی در صورت مغایرت های بانکی، پرداخت های تکراری و کنترل های داخلی ضعیف وجود دارد؟ به طور مشابه، ممکن است تغییراتی غیرقابل توضیح در ارقام و روندهای صورت های مالی، مانند حذف های بزرگ، افزایش غیرمعمول هزینه ها یا نسبت های مالی متغیر وجود داشته باشد (آلبرشت و همکاران، ۱۹۹۵). حسابرسی که جستجوی اطلاعات خود را افزایش می دهند، بیشتر احتمال دارد که در پرونده های مالی، ناهنجاری پیدا کنند. به طور خلاصه، حسابرسان که تردیدگرا هستند و رفتارهایی را که توسط هارت، اینینگ، و پلوملی به آنها اشاره شده است را از خود نشان می دهند، در مقایسه با حسابرسی که تردیدگرایی کمتری دارند، احتمالاً از طریق جستجوی بیشتر اطلاعات، توانایی-شان در تشخیص تضادها، در توسعه توضیحات جایگزین و درک دیگران، به منظور کشف تقلب بیشتر است.

#### ■ اخلاق حرفه ای و توانایی کشف تقلب

لازم است حسابرسان در انجام حسابرسی از جنبه های اخلاقی خودشان آگاه باشند. رسوایی حسابداری، به ویژه مانند آنچه که برای انرون اتفاق افتاد، حرفه حسابداری را در خصوص نادیده-گرفتن چنین عمل حسابداری ننگینی و در نتیجه بزرگترین ورشکستگی در تاریخ ایالات متحده زیر سؤال می برد (فسارو و میلر، ۲۰۰۲). سریواهجوینی (۲۰۰۰) کدهای اصول اخلاق حرفه ای حسابداری را به عنوان هنجارهای رفتاری تعریف می کند که ارتباط بین حسابداران عمومی و

مشتریان‌شان را تنظیم می‌کند. کدهای اصول اخلاقی مملو از محتواهای اخلاقی هستند که اساساً هدفشان حفاظت از منافع اعضا و منافع افرادی است که از خدمات حرفه‌ای استفاده می‌کنند. کد اصول اخلاقی راهنمایی کاربردی را برای عضو حرفه در حفظ نگرش حرفه‌ای فراهم می‌کند. علاوه بر این، این کد به مشتریان و عموم اطمینان می‌دهد که این حرفه قصد دارد استانداردهای بالا را برقرار کند و هر یک از اعضا را به پذیرش آن مجبور کند (ویتینگتون و پانی، ۲۰۰۱). با این حال، به عنوان یک قاعده کلی موثر بودن کد اصول اخلاقی برای حساب‌برسان، به درجه اساسی در پذیرش گسترده کد، یا سطح اجماع برای چنین استانداردهای اخلاقی بستگی دارد (کارتی، ۱۹۹۷). ادراک شامل دریافت محرک‌ها، سازماندهی آنها و ترجمه یا تفسیر محرک‌های سازمان یافته شده برای تأثیرگذاری بر رفتار و شکل‌گیری نگرش‌ها است. از آنجا که هر شخص معنی خود را به محرک‌ها می‌دهد، افراد مختلف چیزهای مشابهی را به روش‌های مختلف مشاهده می‌کنند (گیبسون و همکاران، ۲۰۱۲). برای حساب‌برسان اهمیت دارد که درک اخلاقی مطابق با کدهای اخلاقی حرفه‌ای داشته باشند. در این تحقیق، اصول اخلاق (اخلاق حرفه‌ای) توسط درک حساب‌برسان نسبت به قوانین و استانداردها مانند هنجار ذهنی تعریف می‌شود که به نوبه خود توانایی آنها را در کشف تقلب در طی فرایند حسابداری مشخص می‌کند.

#### ■ فلسفه اخلاقی شخصی و توانایی کشف تقلب

عوامل گوناگونی بر ادراک اخلاقی (رفتار اخلاقی یا تصمیم‌گیری اخلاقی) حرفه‌ای‌ها تأثیرگذار است و پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای (اخلاق حرفه‌ای) تنها عامل مؤثر بر این تصمیم‌گیری نیست. مطابق با چارچوب نظری اخلاقی ارائه شده به وسیله پژوهشگران و صاحب‌نظران، چهار عامل محیط فرهنگی، محیط صنعتی، محیط سازمانی و ویژگی‌های شخصی، به عنوان عوامل مؤثر بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی معرفی شده‌اند (هانت و ویتل، ۱۹۸۶). نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر این است که تفاوت‌های فردی باید به هنگام بررسی قضاوت‌های اخلاقی مورد توجه قرار گیرد. اگرچه نگرش‌های متفاوتی برای تشریح تفاوت‌های فردی در متون اخلاقی ارائه شده است اما پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی را می‌توان به وسیله دو فلسفه اخلاقی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تشریح کرد (اسچلنکر و فورسیث، ۱۹۷۷).

جهت‌گیری اخلاقی<sup>۱</sup> دارای دو بعد آرمان‌گرایی<sup>۲</sup> و نسبی‌گرایی<sup>۳</sup> است. بر طبق این نظریه، کسانی که آرمانگرا هستند بر این باورند عمل اخلاقی عملی است که هیچ آسیبی به دیگران نمی‌رساند (سینگهاپاکدی و همکاران، ۱۹۹۹). در حالیکه نسبی‌گراها ادعا می‌کنند قضاوت‌های اخلاقی

<sup>1</sup> ethical orientation

<sup>2</sup> idealism

<sup>3</sup> relativism

وابسته به شرایط هستند مانند فرهنگ، مکان و زمان. در حقیقت نسبی گرایی به میزانی که فرد روابط اخلاقی را نادیده می گیرد، اشاره دارد (رهنمای رودپشتی و دیگران، ۲۰۱۲). انتظار می رود افراد آرمانگرا در مقایسه با نسبی گراها در مواجهه با دوره‌های اخلاقی قضاوت اخلاقی بهتری از خود نشان دهند. همچنان که برخی مطالعات (فرناندو و همکاران، ۲۰۱۰؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۳) این موضوع را تایید کرده‌اند. افراد آرمانگرا به دلیل اینکه نمی‌خواهند آسیبی به دیگران برسانند خود را کمتر درگیر قضاوت‌های غیر اخلاقی می‌کنند (گرینفیلد و همکاران، ۲۰۰۸؛ ودبین و همکاران، ۲۰۱۳). از سوی دیگر، نسبی گراها موضوعات اخلاقی را به طور کلی کم اهمیت‌تر از آرمانگراها می‌دانند.

### ■ تردید حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب

مفهوم "تردید حرفه‌ای" به عنوان یکی از عوامل مهم قضاوتی تأثیرگذار بر کیفیت کار حسابرسی و تصمیم‌گیری حسابرسان و نقشی که این مفهوم در اطمینان‌بخشی به مشارکت-کنندگان بازار سرمایه و ارائه اطلاعات مالی ایفا می‌کند، بیش از پیش اهمیت یافت؛ به نحوی که این مفهوم هم‌اکنون از اصول اساسی استانداردهای حسابرسی به شمار می‌رود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). با توجه به پتانسیل مدیریت در غلبه بر کنترل‌ها و تصدیق این واقعیت که روش‌های حسابرسی موثر برای تشخیص خطا ممکن است در تشخیص تقلب مؤثر نباشند، حسابرس در هنگام دستیابی به اطمینان معقول، مسئولیت حفظ تردیدگرایی حرفه‌ای در طی تمام مراحل عملیات حسابرسی را بر عهده دارد (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲، ۲۰۰۲، تردید حرفه‌ای عبارت است از نگرشی که متضمن وجود یک ذهن پرسشگر است (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب باشد) و نیز به مفهوم ارزیابی نقادانه و دقیق شواهد حسابرسی است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۳).

حفظ تردید حرفه‌ای در طی تمام مراحل فرایند حسابرسی برای حسابرس به منظور کاهش خطرات مربوط به نادیده گرفتن موقعیت‌های غیر معمول، تصمیم بیش از حد هنگام نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی، و استفاده از فرضیات نامناسب در تعیین ماهیت، زمان، و میزان روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن ضروری است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۳). هارت (۲۰۱۰) طبق یافته‌های خود بر این باور است که دو نوع تردید

<sup>1</sup> Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>2</sup> The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>3</sup> International Standards of Auditing (ISA) 200

حرفه‌ای به نام "تردید شخصیتی یا ذاتی"<sup>۱</sup> و "تردید حالت"<sup>۲</sup> وجود دارد. وی تردید شخصیتی را ماهیت ذاتا شکاکانه یک فرد معرفی می‌کند که در طول زمان ثابت است و شش مولفه "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 رای"<sup>۸</sup> را برای آن در نظر می‌گیرد؛ این در حالی است که به باور او تردید حالت، تردیدی موقعیتی است که می‌تواند بسته به میزان درک فرد از یک موقعیت مشخص، افزایش یا کاهش یابد. سه مولفه 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 (هارت، ۲۰۱۰). طبق بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابداری آمریکا، مولفه شخصیتی چهارم (درک میان فردی) نیاز به جنبه‌های انسانی حسابداری در هنگام ارزیابی شواهد را تبیین می‌نمایند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۷). در این بیانیه آمده است: "حسابرس ممکن است رویدادها و شرایطی را شناسایی کند که حاکی از ارائه مشوق یا اعمال فشار بر افراد در جهت ارتکاب تقلب یا ایجاد فرصت برای ارتکاب تقلب، یا ایجاد نگرش و برهان‌سازی در جهت توجیه اعمال متقلبانانه باشد". دو مولفه آخر (اعتماد به نفس و استقلال رای) نیز به بحث در مورد توانایی افراد برای عمل در برابر اطلاعاتی که کسب می‌شود می‌پردازند (هارت، ۲۰۱۰).

تردید حرفه‌ای هم برای حسابرسان داخلی و هم برای حسابرسان مستقل مهم است. بررسی رفتار حسابرسان و چگونگی تاثیر تردیدگرایی بر مهارت‌های کشف تقلب یک مولفه حیاتی از محافظت در برابر قصور حسابداری آتی است. اگر حسابرسان تردیدگرایی بیشتری اعمال نمایند به شناسایی انحراف در فرآیند حسابداری کمک قابل توجهی می‌شود. بنابراین تردیدگرایی در حسابداری حیاتی است (پونمون، ۱۹۹۳).

#### ■ تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و توانایی کشف تقلب

تئوری رفتار مورد استفاده در این تحقیق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده است. نخستین بار مفهوم نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده توسط اجزن (۱۹۹۱) مطرح شد. نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان یکی از بهترین نظریه‌های علوم رفتاری، در پژوهش‌های مختلف در تبیین رفتار و

<sup>1</sup> Trait Skepticism

<sup>2</sup> State Skepticism

<sup>3</sup> Questioning Mind

<sup>4</sup> Suspension of Judgment

<sup>5</sup> Search for Knowledge

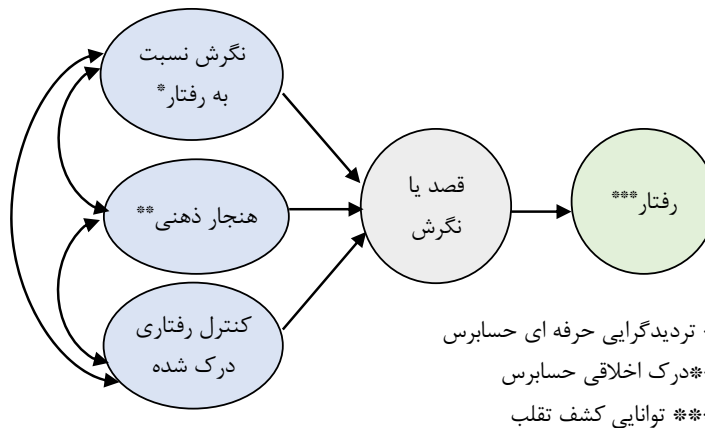
<sup>6</sup> Interpersonal Understanding

<sup>7</sup> Self-esteem

<sup>8</sup> Autonomy

تعیین مهمترین عوامل تاثیرگذار بر آن بسیار مورد استفاده قرار گرفته است (جوادزاده و دیگران، ۱۳۹۴). این نظریه بر این فرض استوار است که افراد منطقی بوده و پیش از درگیری در عملی خاص پیامدهای آن را ارزیابی می کنند (ساریخانی، ۱۳۹۷). بر اساس این نظریه قصد، پیش گویی کننده رفتار بوده و این سازه خود تحت تاثیر سه سازه مستقل نگرش، هنجار انتزاعی و کنترل رفتاری درک شده قرار می گیرد (شکل شماره ۲). مولفه های این تئوری به صورت زیر است: ۱- کنترل رفتاری ادراک شده: به عنوان ادراک شخص از سادگی یا مشکل بودن انجام رفتار تعریف می شود. ۲- هنجارهای ذهنی: ادراک شخص از نظر افرادی که برای او مهم هستند و فکر می کند که او باید یا نباید رفتار مورد بحث را انجام دهد. ۳- نگرش نسبت به رفتار: اشاره به درجه ای از ارزیابی یا برآورد شخص از مساعد یا نامساعد بودن رفتار دارد و منعکس کننده اعتقاد شخص نسبت به رفتار و پیامدهای آن می باشد. نگرش از تجربیات گذشته افراد و ارزیابی آنها از تاثیر مثبت و یا منفی بالقوه رفتار ناشی می شود (براون و همکاران، ۲۰۱۶). به عنوان یک قانون کلی، هرچه قدر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی مطلوبتر، و کنترل رفتاری ادراک شده بزرگتر باشد، قصد شخص به منظور انجام رفتار مورد بررسی قوی تر خواهد بود (اجزن، ۱۹۹۱). توانایی کشف تقلب در این مطالعه، رفتاری است که احتمالاً با درجه مطلوب از نگرش نسبت به کشف تقلب انجام می شود، که در این مطالعه به عنوان تردیدگرایی حرفه ای تعریف شده است. هنجار ذهنی تحت عنوان درک اخلاقی حسابرس تعریف می شود، و به چگونگی درک حسابرس از قوانین اخلاقی حرفه ای و استانداردهای حسابرسی اشاره دارد.

شکل شماره (۲): مدل رفتار برنامه ریزی شده اجزن (۲۰۱۱)



## پیشینه پژوهش

شاب (۱۹۸۹)، به بررسی جهت‌گیری اخلاقی، تعهد و حساسیت اخلاقی حسابرسان پرداخت. نتایج نشان داد که جهت‌گیری های اخلاقی حسابرسان نه تنها بر حساسیت اخلاق، بلکه بر تعهد سازمانی و شغلی آنها نیز تأثیر دارد. به عبارت دیگر حسابرسان نسبی‌گرا نسبت به حسابرسان آرمانگرا به حساسیت اخلاقی بیشتری دارند و کمتر به شرکت و حرفه متعهد بودند.

ماتسومورا و همکاران (۱۹۹۲)، به بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی، مجازات حسابرس، حداقل آزمون حسابرسی موردنیاز و کیفیت کنترل‌های داخلی بر کشف تقلب پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نشان داد که افزایش حق الزحمه حسابرسی، مجازات حسابرس، حداقل آزمون حسابرسی موردنیاز و کیفیت کنترل‌های داخلی منجر به کاهش تقلب و افزایش کشف تقلب خواهد شد.

شاب و همکاران (۱۹۹۶)، مدلی از تردید حرفه‌ای با اقتباس از مدل کی و ناکس (۱۹۷۰) ارائه کردند. این مدل تابعی از گرایش اخلاقی، تجربه و عوامل موقعیتی می‌باشد. نتایج نشان داد که حسابرسانی که کمتر به اخلاق حرفه‌ای اهمیت می‌دهند، تردید حرفه‌ای پایین‌تری دارند. همچنین افراد با تجربه پایین‌تر تردید حرفه‌ای پایین‌تری از خود نشان می‌دهند. همچنین زمانی که مشتری برای پیشرفت شرکت حسابرسی مهم هستند، تردید حرفه‌ای حسابرسان خنثی شده است.

براون (۲۰۰۰)، به بررسی اثر فشار زمانی بر کشف تقلب پرداختند. نتایج نشان داد که فشار زمان منجر به کاهش هشجاری حسابرسان نسبت به علائم تقلب و در نتیجه کاهش کشف تقلب می‌گردد.

سورایدا (۲۰۰۵) رابطه بین اخلاق، تجربه، ریسک حسابرسی و تردیدگرایی حرفه‌ای بر اظهار نظر حسابرسی را بررسی نمودند، نتایج بررسی آنها نشان داد که تجربه، اخلاق، ریسک حسابرسی و تردیدگرایی بر اظهار نظر حسابرس تأثیر می‌گذارد.

کونگ و هوانگ (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر فلسفه اخلاقی بر عقاید اخلاقی حسابرسان پرداختند، نتایج بررسی آنها نشان داد که فلسفه اخلاقی فرد<sup>۱</sup> عوامل کلیدی در چگونگی نگرش فرد به مسئله اخلاقی است و تا حد زیادی انتخاب‌های اخلاقی آنها را تعیین می‌کند.

آل مومانی و عبیدات (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر اخلاق حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف شیوه‌های حسابداری خلاق پرداختند، نتایج بررسی آنها نشان داد که اخلاق حسابرس بر توانایی آنها در کشف شیوه‌های حسابداری خلاق تأثیر می‌گذارد.

<sup>1</sup> Individual's moral philosophy

پرامانا و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر تردیدگرایی حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس بر توانایی کشف تقلب توسط آنان پرداختند، نتایج بررسی آنها نشان داد که تردیدگرایی حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس تا حدودی بر توانایی کشف تقلب توسط او تاثیر دارد.

اکیپانتی (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر تجربه حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و شخصیت بر تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرسان و توانایی حسابرسان در کشف تقلب پرداختند، نتایج بررسی آنها نشان داد تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرس تاثیر مثبت و معنی‌داری بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد. تجربه و شخصیت حسابرس تاثیر مستقیم معنی‌داری بر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب یا از طریق تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرس نداشته است. درک حسابرس نسبت به اخلاق حرفه‌ای تاثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد.

پاویترا و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی اثر جنبه‌های رفتاری فردی بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی خودکارآمدی پرداختند. نتایج نشان داد که دانش تاثیر مثبت و قابل توجهی بر قضاوت حسابرسی دارد. برعکس، تجربه حسابرسی تاثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی ندارد و فشار انطباق و پیچیدگی وظیفه تاثیر منفی بر قضاوت حسابرسان ندارد. خودکارآمدی، به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده، فقط قادر است فشار انطباق را تعدیل کند.

سولستیانتی و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی تاثیر 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 تاثیر می‌گذارد اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تاثیر نمی‌گذارد.

آری‌فودین و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی تاثیر تجربه حسابرس، حجم کار، تردیدگرایی حرفه‌ای، تیپ شخصیت، بر توانایی حسابرس در کشف تقلب پرداختند، نتایج نشان داد متغیرهای تجربه حسابرسی، حجم کار و تردیدگرایی حرفه‌ای تاثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب داشتند، در حالی که متغیر تیپ شخصیت بر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب تاثیر نمی‌گذارد.

در میان پژوهش‌های داخلی پژوهشی مشاهده نشد که به طور خاص توانایی کشف تقلب را مورد بررسی قرار داده باشد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)، تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای را بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی در دو گام انگیزشی و عملگرایانه مطالعه نمودند. نتایج تحلیلهای آماری مبین آن است که تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان، قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده اند.

بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی رابطه‌ی بین ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به بعد تعمق می‌باشد که به نظر می‌رسد مؤسسات حسابداری باید توجه و دقت خود را بر امور اساسی و مهم قرار داده و از جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، فراتر می‌روند.

انصاری و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی رابطه میان تردید حرفه‌ای، سطح اطمینان و قضاوت‌ها و تصمیمات توأم با تردید حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد؛ تردید حرفه‌ای و سطح اطمینان بر اساس پرسشنامه هارت بر قضاوت‌های توأم با تردید حسابرسان تأثیر دارد، تردید حرفه‌ای و سطح اطمینان بر اساس پرسشنامه نئو بر قضاوت‌های توأم با تردید حسابرسان تأثیر دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج نشان داد، که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنادار ندارد، در حالی که تردیدگرایی حسابرسان تحت تأثیر مولفه‌های رفتاری آن‌ها می‌باشد.

علی پناه (۱۳۹۹)، به بررسی میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرس و کیفیت حسابداری پرداخت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین استرس حسابرس و کیفیت حسابداری رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

نقشبندی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی رابطه استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابداری پرداختند، نتایج نشان داد؛ بین متغیرهای استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی قصد هشداردهی در خصوص خطاکاری سازمانی با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده میان حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری پرداخته است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند. لذا نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل می‌باشد.

بنی مهد و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی رابطه جهت گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهد جهت گیری ارزشی با تمایل حسابرسان داخلی مادی گرا به گزارش تقلب رابطه ای معنی دار و مثبت دارد. اما این رابطه در گروه حسابرسان فرامادی گرا، رابطه ای معنی دار و منفی است. در گروه سوم یعنی حسابرسان داخلی مادی گرا- فرامادی گرا نیز، رابطه ای معنی دار میان جهت گیری ارزشی و تمایل به گزارش تقلب وجود ندارد.

### ۳- فرضیه های پژوهش

بررسی تاثیر اخلاق بر روی کیفیت حسابرسی نشان داده است که عواملی نظیر استقلال، بی طرفی، تعهد حسابرس در اخلاق حرفه ای بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد (تابنده، ۱۳۹۴). تحقیقات گذشته نشان داده است که وجود قوانین اخلاقی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تاثیر دارد (سیاسی، ۱۳۹۵ به نقل از نورین، ۱۹۸۸؛ پی مناگراف و همکاران، ۲۰۰۷ و واتروبا و همکاران، ۲۰۰۷) همچنین حسابرسانی که دارای صداقت بیشتر و بی طرف تر هستند توانایی کشف دستکاری اطلاعات توسط آنها بیشتر است (پیرز و سوینی، ۲۰۰۶ و چی شان، ۲۰۱۳) از سوی دیگر، درک حسابرس نسبت به اخلاق حرفه ای بر توانایی کشف تقلب او تاثیر می گذارد (اکپیانتی، ۲۰۱۶). بنابراین می توان فرضیه اول پژوهش را به صورت زیر تدوین نمود:

**فرضیه اول:** اخلاق حرفه ای بر توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیر مثبت دارد.

تحقیقات پیشین نشان می دهد اخلاق حسابرس بر تردید حرفه ای حسابرس تاثیر می - گذارد (سوریدا، ۲۰۰۵) و بین اخلاق حسابداری و تردید حرفه ای حسابرس رابطه مثبت وجود دارد و اخلاق حرفه ای نقش بسیار مهمی در بهبود تردید حرفه ای حسابرسان دارد (انوفه و همکاران، ۲۰۱۶). از سوی دیگر، تردید حرفه ای حسابرس به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین اخلاق حرفه ای و تجربه و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد (دریایی و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین می توان فرضیه دوم پژوهش را به صورت زیر تدوین نمود:

**فرضیه دوم:** تردید حرفه ای بر رابطه اخلاق حرفه ای و توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیر گذار است.

برخی مطالعات نشان می دهند جهت گیری اخلاقی می تواند بر تصمیم گیری اخلاقی تاثیر بگذارد (مارکوس و همکاران، ۲۰۰۹ و فرناندو و همکاران، ۲۰۱۰) به نحوی که انتظار می رود افراد نسبی گرا قضاوت اخلاقی بدتری در دو راهی های اخلاقی داشته باشند (فرناندو و همکاران، ۲۰۱۰ و جوهری و همکاران، ۲۰۱۳) یعنی بین نسبی گرایی و تصمیم گیری اخلاقی رابطه منفی وجود

دارد(هنل و همکاران، ۲۰۰۵). همچنین حسابرسان با گرایش اخلاقی نسبی‌گرایی در مقایسه با آرمانگرایی، فرایندهای تصمیم‌گیری اخلاقی نامطلوب را از خود نشان می‌دهند. در واقع نسبی‌گراها موضوعات اخلاقی را به طور کلی کم‌اهمیت‌تر از آرمانگراها می‌دانند. (جوهری و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین می‌توان فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش را به صورت زیر تدوین نمود:

**فرضیه سوم:** جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی بر توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیر مثبت دارد.

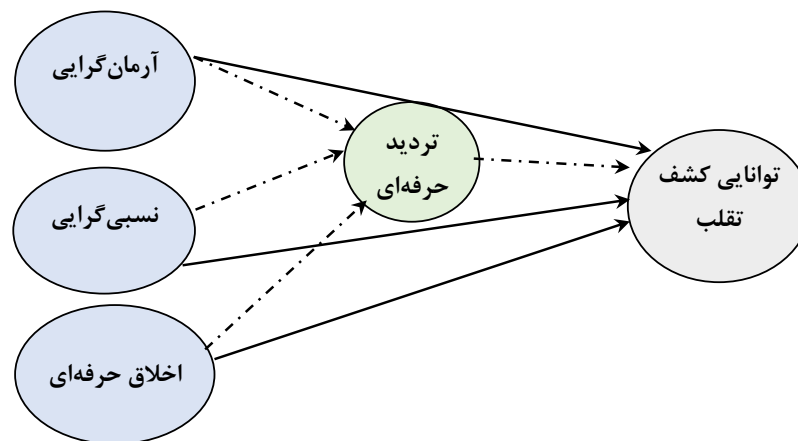
**فرضیه چهارم:** جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی بر توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیر منفی دارد.

نتایج پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی و تجربه و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد (زارفر و همکاران، ۲۰۱۶) و آرمان‌گرایی بر تردید حرفه‌ای حسابرس تاثیر مثبت دارد (کاوسگلو و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین می‌توان فرضیه‌های پنجم و ششم پژوهش را بصورت زیر تدوین نمود: **فرضیه پنجم:** تردید حرفه‌ای بر رابطه جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی و توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیرگذار است.

**فرضیه ششم:** تردید حرفه‌ای بر رابطه جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی و توانایی کشف تقلب حسابرس خارجی تاثیرگذار است.

با توجه به فرضیه‌های مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل (۳) ترسیم شده است.

شکل شماره (۳): مدل مفهومی پژوهش



#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. از دیدگاه هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و هم چنین از لحاظ روش، نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه تحقیق، از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. در بخش میدانی رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و پس از وارد کردن داده‌های خام در نرم‌افزار اکسل، متغیرهای پژوهش، استخراج و سپس با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس تجزیه و تحلیل نهایی انجام شد. در راستای الگویابی معادلات ساختاری در پی‌ال‌اس، برازش الگوهای اندازه‌گیری (پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا)، برازش الگوی ساختاری (معیار  $Z$ ، معیار  $R^2$  و معیار  $Q^2$ ) و برازش الگوی کلی (معیار GOF) مورد بررسی قرار گرفت و سپس به آزمودن فرضیه‌های پژوهش (بارهای عاملی، ضرایب معناداری  $Z$  و ضرایب استاندارد شده مسیر) پرداخته شد. در پایان، به منظور آزمودن تاثیر یک متغیر میانجی، از آزمون سوایل استفاده شد.

سوال‌های پرسشنامه شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سوال‌های بخش عمومی شامل ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان شامل، جنسیت، مرتبه شغلی حساب‌رسان، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، تجربه کاری در حرفه و نوع فعالیت حسابرسی است. برای سوالات اختصاصی نیز از پرسش‌نامه‌های استاندارد زیر استفاده شده است. ۱- توانایی کشف تقلب: فولرتون و دورتسچی (۲۰۰۴) این پرسشنامه شامل ۱۰ گویه در خصوص علائم تقلب می‌باشد. گویه‌ها روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (خیلی کم تا خیلی زیاد) رتبه‌بندی می‌شود. ۲- تردید حرفه‌ای: آرمگا زارفر (۲۰۱۶) این پرسشنامه شامل ۱۰ گویه با سوال‌های روانشناختی- شخصیتی می‌باشد. گویه‌ها روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) رتبه‌بندی می‌شود. ۳- اخلاق حرفه‌ای: آرمگا زارفر (۲۰۱۶) این پرسشنامه شامل ۳۴ گویه از استقلال، عینیت و صداقت حسابرس می‌باشد. گویه‌ها روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) رتبه‌بندی می‌شود. از پاسخ‌های افراد به سوالات مربوط به استقلال، عینیت و صداقت میانگین گرفته شده و به عنوان شاخص اندازه‌گیری اخلاق حرفه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد. ۴- جهت‌گیری اخلاقی: موقعیت اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) این پرسشنامه حاوی ۲۰ گویه بوده که ۱۰ گویه اول برای سنجش آرمانگرایی و ۱۰ گویه بعدی برای سنجش نسبی‌گرایی می‌باشد. گویه‌ها روی مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) رتبه‌بندی می‌شود.

با توجه به مدل مفهومی پژوهش در شکل (۵)، متغیر وابسته، توانایی کشف تقلب؛ متغیر میانجی کامل، تردیدگرایی حرفه‌ای، و متغیرهای مستقل به ترتیب، اخلاق حرفه‌ای (استقلال، عینیت و صداقت)، جهت‌گیری اخلاقی نسبی گرایبی و جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی می‌باشند.

■ جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در بخش عمومی و خصوصی می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۹ است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. بدین منظور جامعه حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران کشور و سازمان حسابرسی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شده است:

$$n = \frac{\left(\frac{z_{\alpha}}{2}\right)^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

$$n = 205, \quad d = 0.1, \quad p = q = 0.5, \quad \text{مقدار نرمال استاندارد یعنی } z_{\alpha/2} = 1.96, \quad \text{و تعداد نمونه}$$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۱۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۲۰۵ پرسشنامه میان حسابرسان بخش خصوصی و عمومی به صورت تصادفی توزیع گردید. که در نهایت ۱۵۹ پرسشنامه درست و کامل دریافت گردید. که از نظر کفایت برای مدلسازی در PLS کافی می‌باشد.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان و آمار توصیفی مربوط به مدل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در جدول (۱) و (۲) ارائه شده است.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

درصد	آمار	اطلاعات جمعیت‌شناختی	
	۱۵۹	مشارکت‌کنندگان	
۳۴	۵۴	زن	جنسیت
۶۶	۱۰۵	مرد	
۷.۵	۱۲	کارشناسی	تحصیلات
۵۱	۸۱	کارشناسی ارشد	
۴۱.۵	۶۶	دکتری	

۳۲.۱	۵۱	کمک حسابرِس	سمت
۲۸.۳	۴۵	حسابرِس	
۹.۴	۱۵	حسابرِس ارشد	
۱۸.۹	۳۰	مدیر	
۱۱.۳	۱۸	شریک	

جدول (۲): آمار توصیفی

شرح	توانایی کشف تقلب	تردید حرفه‌ای	اخلاق حرفه‌ای	آرمانگرایی	نسبی گرایی
میانگین	۴۰.۹۱	۴۱.۸۴	۱۲.۸۷	۴۱.۵۴	۳۰.۸۱
میانه	۴۲	۴۲	۱۲.۹۶	۴۲	۳۱
انحراف معیار	۲.۹۷	۲.۹۵	۰.۸۴	۴.۷۸	۲.۹۶
کمترین	۳۵	۳۴	۱۱.۲۱	۲۰	۳۵
بیشترین	۴۶	۴۹	۱۴.۳۷	۴۴	۴۸

### برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در برازش مدل اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی نیز از دو طریق، سنجش بارهای عاملی و پایایی ترکیبی مورد بررسی قرار می‌گیرد. مقدار ملاک مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰.۴ می‌باشد (هولاند، ۱۹۹۹). سوالاتی که دارای بارهای عاملی کمتر از ۰.۴ می‌باشد باید از مدل حذف کرد. در صورتی که ضریب پایایی ترکیبی بیشتر از ۰.۷ باشد، حاکی از پایایی مناسب مدل است. میزان همبستگی متغیر پنهان با متغیرهای آشکار خود، از طریق روایی همگرا مورد بررسی قرار می‌گیرد. معیار AVE نشان‌دهنده روایی همگرا است. چنانچه مقدار AVE بیشتر از ۰.۵ باشد، روایی همگرا در سطح مناسبی است. در صورتی که مقدار AVE کمتر از ۰.۵ باشد باید سوالاتی که کمترین بار عاملی را دارد، حذف کرده و دوباره مقدار AVE محاسبه و کنترل شود (داوری و رضازاده، ۲۰۱۴). مطابق نتایج ارائه شده در جدول (۳)، بار عاملی سوالات، مقدار AVE و ضریب پایایی ترکیبی هر متغیر پنهان تحقیق در سطح مناسب و مورد تاییدی قرار دارد در نتیجه متغیرها از روایی همگرایی مطلوبی برخوردار هستند.

جدول (۳): بارعاملی سوالات، ضرایب پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی

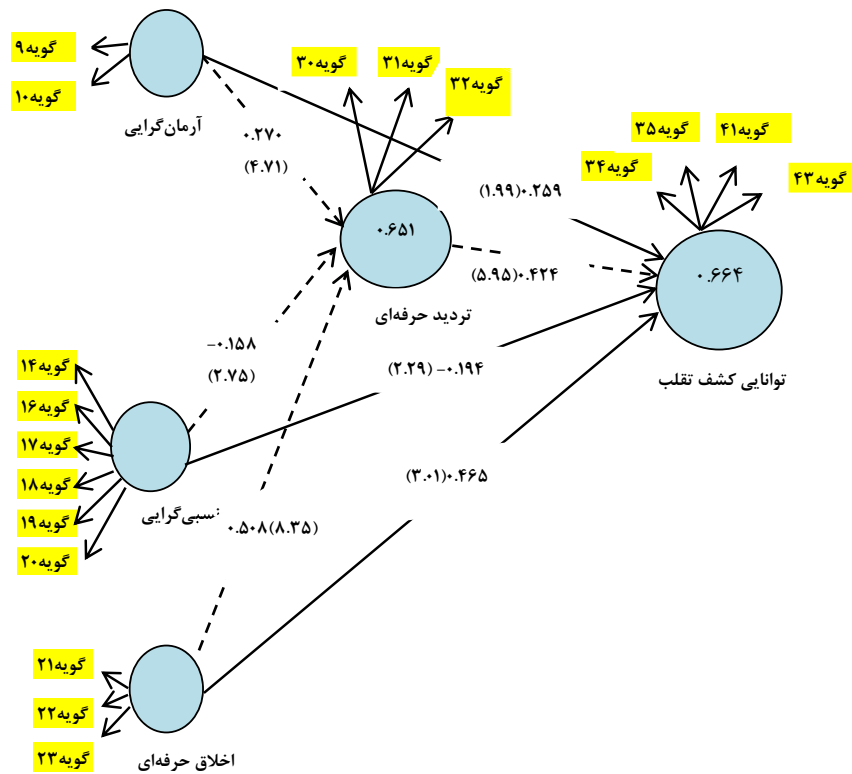
متغیر	شماره سوال	بار عاملی	ضریب پایایی ترکیبی (CR)	میانگین واریانس استخراجی شده (AVE)
توانایی کشف تقلب حسابرس	۳۴	۰.۸۲۳	۰.۸۱۹	۰.۵۳۲
	۳۵	۰.۷۱۴		
	۴۱	۰.۶۲۹		
	۴۳	۰.۷۳۹		
تردید گرایی حرفه‌ای	۳۰	۰.۶۲۳	۰.۷۵۰	۰.۵۰۳
	۳۱	۰.۶۶۹		
	۳۳	۰.۸۲۱		
اخلاق حرفه‌ای	۲۱	۰.۹۵۲	۰.۹۷۲	۰.۹۲۰
	۲۲	۰.۹۶۹		
	۲۳	۰.۹۵۵		
جهت‌گیری اخلاقی نسبی گرایی	۱۴	۰.۵۷۷	۰.۸۶۹	۰.۵۲۹
	۱۶	۰.۷۸۹		
	۱۷	۰.۸۱۲		
	۱۸	۰.۶۸۰		
	۱۹	۰.۸۱۳		
	۲۰	۰.۶۶۱		
جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی	۷	۰.۸۴۴	۰.۸۴۳	۰.۶۴۷
	۹	۰.۹۱۴		
	۱۰	۰.۶۲۵		

روایی واگرا میزان همبستگی یک متغیر پنهان با متغیرهای آشکارش در مقابل همبستگی آن با سایر متغیرهای پنهان را بررسی می‌کند (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). با توجه به جدول (۴)، 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 واگرا الگو در حد مناسبی است. شکل شماره (۴) مدل مفهومی پژوهش را پس از اصلاح نشان می‌دهد.

جدول (۴): ماتریس روایی واگرا با روش فورنل و لارکر

نسبی گرای	توانایی کشف تقلب	تردید حرفه‌ای	اخلاق حرفه‌ای	آرمانگرایی	سازه‌ها
				۰.۸۰۴	آرمانگرایی
			۰.۹۵۹	۰.۷۳۰	اخلاق حرفه‌ای
		۰.۷۸۲	۰.۷۷۹	۰.۶۹۰	تردید حرفه‌ای
	۰.۷۸۶	۰.۷۷۸	۰.۷۷۴	۰.۶۵۸	توانایی کشف تقلب
۰.۷۲۷	-۰.۴۹۰	-۰.۴۷۸	-۰.۴۶۶	-۰.۳۱۰	نسبی گرای

شکل (۴): مدل مفهومی پژوهش پس از اصلاح به همراه ضرایب مسیرها و معنی‌داری ضرایب



### برازش مدل ساختاری

به منظور بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و اساسی‌ترین معیار، ضرایب معناداری Z است. به این صورت که مقادیر بیشتر از ۱.۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بوده و اگر بیشتر از ۲.۶۶ باشد در سطح ۹۹٪ معنادار می‌باشد (داوری و رضازاده، ۲۰۱۴). همانگونه که در شکل (۴) مشخص است، ضرایب معناداری مربوط به تمامی مسیرها، بیشتر از ۱.۹۶ است که معنادار بودن مسیرها و مناسب بودن مدل را نشان می‌دهد.

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری مدل ساختاری در پژوهش، ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای درون‌زا (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تاثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود (محسنین و اسفیدانی، ۲۰۱۴). مطابق شکل (۴)، مقدار  $R^2$  برای متغیر توانایی کشف تقلب ۰.۶۶۴ و تردید حرفه‌ای ۰.۶۵۱ محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کند.

سومین معیار،  $Q^2$  است که قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند و در صورتی که مقدار آن برای یک متغیر درون‌زا سه مقدار ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ باشد، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای مربوط به آن را دارد (داوری و رضازاده، ۲۰۱۴). مقدار  $Q^2$  برای متغیر توانایی کشف تقلب و تردید حرفه‌ای به ترتیب برابر ۰.۳۳۰ و ۰.۳۱۲ است که نشان دهنده قدرت قوی پیش‌بینی مدل است.

### برازش کلی مدل

پس از اینکه برازش الگوی اندازه‌گیری و الگوی ساختاری تایید شد، برازش کلی الگو با استفاده از معیار GOF بررسی می‌شود:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

مقدار *Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان به دست می‌آید. با توجه به جدول (۳)، میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان برابر است با ۰.۶۳. از طرف دیگر با توجه به اینکه مقدار  $R^2$  برای توانایی کشف تقلب و تردید حرفه‌ای به ترتیب برابر است با ۰.۶۶۴ و ۰.۶۵۱، مقدار  $R^2$  برابر است با ۰.۶۵۵. بدین ترتیب مقدار ۰.۶۴ برای GOF پژوهش بدست می‌آید. از آنجایی که ۰.۰۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF ملاک عمل قرار می‌گیرد (محسنین و اسفیدانی، ۲۰۱۴)، مقدار ۰.۶۴ نشان دهنده برازش کلی قوی الگوی پژوهش است.

### آزمون فرضیه‌ها

پس از تایید برازش مدل اندازه‌گیری، ساختاری و کلی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرند. با توجه به شکل (۴) و جدول (۶)، ضرایب معناداری مسیرهای مدل بیشتر از ۱.۹۶ است. این مطلب نشان‌دهنده معنادار بودن تاثیر مستقیم و غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای) آرمانگرایی، نسبی‌گرایی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب است.

جدول (۶): نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های مستقیم

فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	سطح معناداری	ضریب تعیین	نتیجه
آرمانگرایی ← توانایی کشف تقلب	۰.۲۵۹	۱.۹۹	۰.۰۴۷	۰.۶۶۴	تایید فرضیه
نسبی‌گرایی ← توانایی کشف تقلب	-۰.۱۹۴	۲.۲۹	۰.۰۲۳		تایید فرضیه
اخلاق حرفه‌ای ← توانایی کشف تقلب	۰.۴۶۵	۳.۰۱	۰.۰۰۳		تایید فرضیه

برای آزمون تاثیر یک متغیر میانجی، یک آزمون پر کاربرد به نام آزمون سوبل نیز وجود دارد. در آزمون سوبل، یک مقدار Z-Value به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱.۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تاثیر میانجی یک متغیر را تایید نمود. با توجه به مقادیر نشان داده شده در جدول (۵)، تمامی مقادیر Z از ۱.۹۶ بیشتر است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ تاثیر متغیرهای میانجی تایید می‌شود.

جدول (۵): مقادیر Z آزمون سوبل

مسیر	مقدار Z آزمون سوبل
آرمانگرایی، تردید حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب	۳.۶۹
نسبی‌گرایی، تردید حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب	۲.۴۹
اخلاق حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب	۴.۸۵

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها، به تفکیک مسیرهای موجود در مدل مفهومی پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌شود:

در آزمون فرضیه اول، مقدار ضریب مسیر اخلاق حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حسابرس معادل ۰.۴۶٪ و آماره t معادل ۳.۰۱ است که نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای، در جهت مستقیم توانایی کشف تقلب است و به میزان ۰.۴۶٪ به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی با افزایش اخلاق حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب نیز افزایش می‌یابد. لذا فرضیه اول تایید می‌شود.

در آزمون فرضیه دوم، اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای، به میزان  $22\%$  ( $0.508 \times 0.424$ ) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی اخلاق حرفه‌ای باعث افزایش تردید حرفه‌ای و در نهایت افزایش توانایی کشف تقلب حسابرسان خواهد شد. با توجه به مقدار  $Z$  آزمون سوبل، متغیر میانجی تردید حرفه‌ای بر رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب تاثیر معنادار دارد. تاثیر مستقیم اخلاق حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب، قوی‌تر از تاثیر غیرمستقیم آن و از طریق متغیر میانجی است. لذا فرضیه دوم تایید می‌شود.

در آزمون فرضیه سوم، مقدار ضریب مسیر جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان معادل  $26\%$  و آماره  $t$  معادل  $1.99$  است که نشان می‌دهد جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی، در جهت مستقیم توانایی کشف تقلب است و به میزان  $26\%$  به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی با افزایش جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی، توانایی کشف تقلب نیز افزایش می‌یابد. لذا فرضیه سوم تایید می‌شود.

در آزمون فرضیه پنجم، جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی به طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای، به میزان  $12\%$  ( $0.424 \times 0.270$ ) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی آرمانگرایی باعث افزایش تردید حرفه‌ای و در نهایت افزایش توانایی کشف تقلب حسابرسان خواهد شد. با توجه به مقدار  $Z$  آزمون سوبل، متغیر میانجی تردید حرفه‌ای بر رابطه بین آرمانگرایی و توانایی کشف تقلب تاثیر معنادار دارد. تاثیر مستقیم جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی بر توانایی کشف تقلب، قوی‌تر از تاثیر غیرمستقیم آن و از طریق متغیر میانجی است. لذا فرضیه پنجم تایید می‌شود.

در آزمون فرضیه چهارم، مقدار ضریب مسیر جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان معادل  $19\%$  و آماره  $t$  معادل  $2.29$  است که نشان می‌دهد جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، در جهت عکس توانایی کشف تقلب است و به میزان  $19\%$  به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی با افزایش جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، توانایی کشف تقلب کاهش می‌یابد. لذا فرضیه چهارم تایید می‌شود.

در آزمون فرضیه ششم، جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی به طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی تردیدگرایی، به میزان  $7\%$  ( $-0.158 \times 0.424$ ) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. به عبارتی نسبی‌گرایی باعث کاهش تردید حرفه‌ای و در نهایت کاهش توانایی کشف تقلب حسابرسان خواهد شد. با توجه به مقدار  $Z$  آزمون سوبل، متغیر میانجی تردید حرفه‌ای بر رابطه بین نسبی‌گرایی و توانایی کشف تقلب تاثیر معنادار دارد. تاثیر مستقیم جهت‌گیری اخلاقی

نسبی‌گرایی بر توانایی کشف تقلب، قوی‌تر از تاثیر غیرمستقیم آن و از طریق متغیر میانجی است. لذا فرضیه ششم تایید می‌شود.

در مجموع متغیر جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرایی به میزان  $(0.12 + 0.26)$  و اخلاق حرفه‌ای به میزان  $(0.22 + 0.46)$  بر توانایی کشف تقلب تاثیر مثبت و جهت‌گیری اخلاقی نسبی-گرایی به میزان  $(0.19 + 0.7)$  بر توانایی کشف تقلب تاثیر منفی دارند و می‌توانند  $R^2$  مقدار  $(0.4)$  از کل تغییرات (واریانس) متغیر توانایی کشف تقلب را پیش‌بینی و تبیین نمایند.

### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

رسالت حرفه حسابرسی ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است که با ارائه اظهارنظر منصفانه نسبت به صورتهای مالی ارائه می‌گردد. مطالعات انجام شده در سال‌های اخیر نشان داده است که حسابرسی خارجی جایگاه پایینی در خصوص کشف تقلب را به خود اختصاص داده است. لذا نیاز است عواملی که می‌توانند عملکرد حسابرسان خارجی را به منظور کشف تقلب بهبود بخشند، مورد بررسی قرار گیرد. به این منظور، متغیرهای اخلاق حرفه‌ای (استقلال، عینیت و صداقت) و فلسفه اخلاقی شخصی به عنوان متغیرهای مستقل، تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی و توانایی کشف تقلب نیز به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول، اخلاق حرفه‌ای می‌تواند به طور مستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای به طور غیرمستقیم، اثر مثبت بر توانایی کشف تقلب داشته باشد. در واقع، این یافته حاکی از آن است که هرچه درک و نگرانی حسابرسان در خصوص اصول اخلاق حرفه‌ای بیشتر باشد، توانایی کشف تقلب و سطح تردید حرفه‌ای آنها نیز بالاتر است. از آنجایی که در این تحقیق اصول اخلاق حرفه‌ای طبق نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان فشار اجتماعی درک شده توسط حسابرسان برای انجام رفتار کشف تقلب (هنجار ذهنی) تعریف می‌شود، این یافته از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده حمایت می‌کند. به عبارت دیگر رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای (به عنوان یک هنجار ذهنی) توسط حسابرس، به نگرش حسابرس حساسیت بیشتری می‌بخشد و در نتیجه باعث می‌شود حسابرس در انجام وظیفه خود حساس‌تر و دقیق‌تر عمل کند. نتایج همراستا با یافته‌های پرامیتاساری (۲۰۱۷)، اکیپاننتی (۲۰۱۶)، پرامانا و همکاران (۲۰۱۶)، آل مومانی و عبیدات (۲۰۱۳)، لینگ لی و همکاران (۲۰۱۴)، چی شان (۲۰۱۳)، پی مناگراف و همکاران (۲۰۰۷)، واتروبا و همکاران (۲۰۰۷)، پیرز و سوینی (۲۰۰۶)، سورایدا (۲۰۰۵) است. پیشنهاد می‌گردد آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای و اصول اخلاقی که

می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌برسان در تمامی سطوح را بهبود ببخشد؛ همچنین تدوین آیین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش؛ در دستور کار سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابداری قرار گیرد. همچنین، از آنجاکه حساب‌برسان از اخلاقیات در تصمیم‌گیری‌هایشان استفاده می‌کنند و با گسترش و تقویت اخلاق در بین دانشجویان حسابداری که حساب‌برسان آینده هستند میتوان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند، پیشنهاد می‌شود دولت و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها با گنجانیدن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها و سخنرانی‌ها و تدوین کتاب‌ها و اصلاح سرفصل کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل اخلاق حرفه‌ای در آن، به تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات اقدامات بسزایی داشته باشند.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم و چهارم نشان می‌دهد که، جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی به طور مستقیم و همچنین از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای به طور غیرمستقیم، بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر مثبت می‌گذارد. به عبارتی با افزایش جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی، توانایی کشف تقلب نیز افزایش می‌یابد و همچنین آرمانگرایی باعث افزایش تردید حرفه‌ای و در نهایت افزایش توانایی کشف تقلب حساب‌برس خواهد شد. اما جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، در جهت عکس توانایی کشف تقلب است و به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) و همچنین از طریق متغیر میانجی تردیدگرایی به طور غیرمستقیم بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد. به عبارتی با افزایش جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، توانایی کشف تقلب کاهش می‌یابد و همچنین نسبی‌گرایی باعث کاهش تردید حرفه‌ای و در نهایت کاهش توانایی کشف تقلب می‌شود. در واقع، این یافته حاکی از آن است که تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی بر توانایی کشف تقلب حساب‌برسان تاثیر می‌گذارد. به عبارت دیگر از آنجایی که آرمانگرها نمی‌خواهند آسیبی به دیگران برسانند خود را کمتر درگیر قضاوت‌های اخلاقی می‌کنند و در نتیجه درک و نگرانی آنها در خصوص موضوعات اخلاقی بیشتر و توانایی کشف تقلب و سطح تردید حرفه‌ای آنها نیز بالاتر است. اما نسبی‌گرها موضوعات اخلاقی را به طور کلی کم‌اهمیت‌تر از آرمانگرها می‌دانند در نتیجه درک و نگرانی آنها در خصوص موضوعات اخلاقی کمتر و توانایی کشف تقلب و سطح تردید حرفه‌ای آنها نیز پایین‌تر است.

در واقع آرمانگرایی در مقایسه به نسبی‌گرایی به نگرش حساب‌برس حساسیت بیشتری می‌بخشد و در نتیجه باعث می‌شود حساب‌برس در انجام وظیفه خود حساس‌تر و دقیق‌تر عمل کند. در نتیجه این یافته از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده حمایت می‌کند. این نتایج همراستا با یافته‌های جوهری و همکاران (۲۰۱۳)، گرینفیلد و همکاران (۲۰۰۸) است. از این رو به موسسات حسابداری و شرکای آن توصیه می‌شود در استخدام حساب‌برسان جدید حساسیت بیشتری داشته باشند و افرادی را وارد حرفه حسابداری نمایند که از نظر جهت‌گیری اخلاقی، آرمانگراتر باشند. زیرا درک

و نگرانی این افراد در خصوص موضوعات اخلاقی بیشتر و توانایی کشف تقلب و سطح تردید حرفه‌ای آنها نیز بالاتر است. همچنین از آنجایی که نوع فلسفه اخلاق فردی چیزی نیست که موسسات حسابرسی مانند سایر عوامل بتوانند آن را به راحتی کنترل کنند؛ پیشنهاد می‌گردد شرکاء موسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بایستی با ارائه برنامه‌های مناسب آموزشی در زمینه اخلاقیات، سطح آرمانگرایی حسابرسان را افزایش دهند.

همچنین آزمون فرضیه دوم، پنجم و ششم نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای تأثیر اخلاق حسابرسان بر توانایی کشف تقلب واسطه قرار می‌دهد. این نشان می‌دهد که مهم است حسابرسان در حین حسابرسی به منظور انجام رفتار کشف تقلب تردید حرفه‌ای از خود نشان دهند. این یافته با تئوری رفتار برنامه ریزی شده که توضیح می‌دهد رفتار ناشی از نگرش نسبت به رفتار (تردید حرفه‌ای) است، مطابقت دارد. هرچه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آنها برای گسترش جستجوی اطلاعات در مورد علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آنها بالاتر است. این نتایج همراستا با یافته‌های پرامیتاساری (۲۰۱۷)، آری فودین و همکاران (۲۰۲۰)، پرامانا و همکاران (۲۰۱۶)، سورایدا (۲۰۰۵) است. پیشنهاد می‌شود شرکای موسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای آزمون‌های تردید حرفه‌ای را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا انتخاب و بین تیم‌های حسابرسی به طور مناسب توزیع شوند تا هر تیم حسابرسی از وجود حسابرسان تردیدگرا بهره‌مند شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابداری، تاکید بیشتری بر تردید حرفه‌ای شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با شاخص‌های مکتب تردید حرفه‌ای آشنا کنند. در آخر پیشنهاد می‌گردد آموزش‌های مربوط به شک و تردید حرفه‌ای برای حسابرسان در تمام سطوح موقعیتی در دستور کار شرکاء موسسات و سازمان‌های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی قرار گیرد تا تردید حرفه‌ای آنها افزایش یابد. در تحقیقات آینده پیشنهاد می‌شود عواملی مانند تیپ‌شخصیتی، ریسک‌پذیری حسابرس، حجم کار، تجربه حسابرس، حساسیت و شدت اخلاقی حسابرس به منظور شناسایی عوامل تأثیر گذار بر توانایی حسابرس در کشف تقلب مورد بررسی قرار گیرد. لازم به ذکر است که روش این پژوهش، پرسشنامه‌ای بوده و محدودیت‌های ذاتی مربوط به خود را دارد.

#### ۷- تقدیر و تشکر و ملاحظات اخلاقی

نویسندگان این مقاله از کلیه عزیزانی که با تکمیل پرسشنامه، در انجام این پژوهش مشارکت نموده‌اند، کمال تشکر و قدردانی را دارند.

## ۸. پیوست‌ها

## الف. سوالات عمومی

جنسیت:  زن  مرد

سمت:  کمک حسابرس،  حسابرس،  حسابرس ارشد،  سرپرست حسابرسی،  
 سرپرست ارشد حسابرسی،  مدیر حسابرسی،  شریک حسابرسی

مدرک تحصیلی:  کاردانی  کارشناسی  کارشناسی ارشد  دکترا

رشته تحصیلی:  حسابداری  حسابرسی  مدیریت  سایر گرایشها

تجربه کاری در حرفه:  کمتر از ۵ سال  بین ۵ تا ۱۰ سال  بین ۱۰ تا ۱۵ سال  
 بین ۱۵ تا ۲۰ سال  بالاتر از ۲۰ سال

نوع فعالیت حسابرسی:  حسابرسی مستقل  حسابرسی داخلی  حسابرسی  
واحدهای دولتی  حسابرسی عملیاتی  حسابرسی فناوری اطلاعات  سایر

ب. سوالات استقلال: لطفاً به سوالات مورد نظر پاسخ دهید / نظر خود را ارائه دهید:

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر				
		کاملاً موافق	موافق	معتدل	مخالف	کاملاً مخالف
۱	برنامه حسابرسی باید جدا از برنامه‌های مدیریتی تهیه گردد.					
۲	انتخاب روش های حسابرسی در برنامه حسابرسی باید عاری از دخالت مدیریت باشد.					
۳	دستورالعمل های مربوط به نحوه رسیدگی در برنامه حسابرسی باید عاری از هرگونه دخالت‌های دیگران باشد.					
۴	حسابرس باید از محیط کسب و کار صاحبکار شناخت داشته باشد.					
۵	مدیریت باید در اجرای حسابرسی و آزمون‌های حسابرسی با حسابرس همکاری داشته باشد.					
۶	حسابرسی باید به دور از منافع شخصی و سایر منافع اشخاص باشد.					
۷	در گزارش حسابرسی باید تمام حقایق افشاء شود به طوری که تحت تاثیر سایر افراد نباشد.					
۸	گزارش حسابرسی شامل اظهار نظر حسابرس می باشد که با تفسیر و قضاوت او تهیه شده است.					
۹	تاییدیه های دریافتی از اشخاص ثالث جهت آزمون های حسابرسی، گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.					

۱۰	حسابرس در تمام مراحل حسابرسی باید استقلال داشته باشد.				
۱۱	حسابرس در تمام مراحل حسابرسی باید درستکاری و صداقت را در حرفه ی خود حفظ نماید.				
۱۲	حسابرس جهت ارزیابی روش های حسابرسی به بررسی مدیریت نیاز دارد.				

**ج. سوالات عینیت(بی طرفی) لطفا به سوالات مورد نظر پاسخ دهید / نظر خود را ارائه دهید :**

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر				
		کاملاً مخالف	مخالف	خنثی	موافق	کاملاً موافق
۱۳	حسابرس نتایج حاصل از حسابرسی ها را بدور از فشارها و تقاضای اشخاص خاص گزارش می دهد.					
۱۴	حسابرس در حسابرسی های خود نباید با اشخاص واحد مورد رسیدگی تعامل و یا همکاری داشته باشد.					
۱۵	حسابرس در حسابرسی های خود نباید از کسی جانبداری کند.					
۱۶	حسابرس باید قابل اعتماد باشد .					
۱۷	حسابرس نباید تحت تاثیر حرفه های دیگران باشد و به آنها توجه کند.					
۱۸	هدف حسابرس از حسابرسی باید کشف خطاها و اشتباهات باشد.					
۱۹	حسابرس سیاست ها و ضوابط خود را در حسابرسی حفظ می کند.					
۲۰	حسابرس در انجام حسابرسی باید از ذهن منطقی و استدلال گر استفاده کند.					

**د. سوالات صداقت و درستی لطفا به سوالات مورد نظر پاسخ دهید / نظر خود را ارائه دهید :**

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر				
		کاملاً مخالف	مخالف	خنثی	موافق	کاملاً موافق
۲۱	حسابرس باید قوانین و مقررات را رعایت نماید حتی اگر بر روی آن نظارت و کنترل نباشد.					
۲۲	حسابرسان واقعیت ها را با توجه به شرایط کار افزایش یا کاهش می دهند.					
۲۳	حسابرس همه وقایع، حتی اگر صحیح نباشد را قبول نمیکنند.					

				حسابرس نباید نگرش ذهنی خود را به دلیل تهدید دیگران تغییر دهد.	۲۴
				قضاوت حسابرس مبنی بر مواردی است که بررسی و رسیدگی کرده است.	۲۵
				حسابرس باید اعتماد به نفس بالایی داشته باشد.	۲۶
				حسابرس باید مسائل حسابداری را به دقت حل کند.	۲۷
				حسابرس در حسابداری باید منافع دولت را در نظر بگیرد.	۲۸
				حسابرس شرایط یک فرد یا سازمانی را که برخلاف قوانین و مقررات می باشد در نظر نمی گیرد.	۲۹
				حسابرس نباید تحت تاثیر قضاوت ها و یا سرزنش های افراد قرار گیرند.	۳۰
				حسابرس پس از پایان حسابداری جهت اصلاح و بهبود شرایط راه حل هایی را ارائه می دهد.	۳۱
				حسابرس باید به کار خود علاقه داشته باشد.	۳۲
				حسابرس بر اساس اصول و ضوابط عمل می کند.	۳۳
				حسابرس با توجه به قوانین و مقررات راه حلها و روشها را ارائه می دهد.	۳۴

۵. تردید حرفه‌ای لطفاً به سوالات مورد نظر پاسخ دهید / نظر خود را ارائه دهید :

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر				
		کاملاً مخالف	مخالف	خنثی	موافق	کاملاً موافق
۳۵	حسابرس نباید بیش از حد به صاحب کار نزدیک شود.					
۳۶	حسابرس نباید توضیحات کورکورانه، از صاحبکاران را قبول نماید.					
۳۷	حسابرس در تمام مراحل حسابداری، روشهای حسابداری را باید با نگرش تردید حرفه ای دنبال کند.					
۳۸	حسابرس با ذهن پرسشگرانه خود باید دائماً شواهد حسابداری را مورد سوال و ارزیابی نقادانه قرار دهد.					
۳۹	دید حسابرس در برخورد با شواهد حسابداری، باید اینگونه باشد که پاسخ های مدیریت کم تر از معقول قانع کننده است.					

					حسابرس در بررسی مجدد حسابهای دریافتنی، به غیر از رسیدگی به سررسید حسابهای دریافتنی شرکت از اشخاص ثالث نیز باید تاییدیه بگیرند.	۴۰
					در برنامه ریزی حسابرسی، حسابرس باید نتایج حسابرسی سال گذشته را در نظر بگیرد.	۴۱
					حسابرس برای حسابهای پرداختنی و حسابهای دریافتنی باید تاییدیه مستقیم بگیرد.	۴۲
					حسابرسی بیشتر بر روی تعدادی از نمونه های حسابرسی، بازده شرکت را به میزان ۵۰٪ کاهش می دهد.	۴۳
					حسابرسان ملزم به تایید یافته هایی که در صورتهای مالی شرکت صاحبکار اعلام نشده است، می باشند.	۴۴

ر.آرمانگرایی و نسبی گرایی لطفاً به سوالات مورد نظر پاسخ دهید / نظر خود را ارائه دهید :

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر				
		کاملاً موافق	موافق	خنثی	مخالف	کاملاً مخالف
۴۵	یک شخص باید مطمئن باشد که فعالیت هایش به صورت عمد به دیگران کوچک ترین آسیبی نمی رساند.					
۴۶	نباید با در مخاطره قرار دادن دیگران، حتی به صورت جزئی مدارا شود.					
۴۷	در معرض آسیب قرار دادن دیگران برای کسب سود و منفعت همواره اشتباه و غیر قابل پذیرش است.					
۴۸	هیچ کس نباید قرد دیگری را به صورت فیزیکی یا روانی مورد صدمه قرار دهد.					
۴۹	هیچ کس نباید کاری انجام دهد که شأن، منزلت و آسایش دیگران به خطر بیافتد.					
۵۰	اگر ممکن است که فعالیتی به یک شخص بی گناه آسیب برساند، نباید آن را انجام داد.					
۵۱	تصمیم گیری برای انجام یک کار، بدون در نظر گرفتن عواقب مصبت و منفی ناشی از آن، اخلاقی نیست.					
۵۲	شأن، منزلت و آسایش افراد باید مهم ترین دغدغه ی یک جامعه باشد.					

					هیچ گاه نیاز به قربانی کردن رفاه دیگران نیست.	۵۳
					فعالیت های اخلاقی آن هایی هستند که با ایده آل های فعالیت های کامل و بدون عیب و نقص، مطابقت دارند.	۵۴
					هیچ حقیقت اخلاقی آن قدر مهم نیست که به صورت یک قاعده و قانون اخلاقی در بیایند.	۵۵
					این که چه چیزی اخلاقی است، با توجه به هر موقعیت و جامعه ای متغیر است.	۵۶
					استانداردهای اخلاقی باید به صورت فردی در نظر گرفته شوند؛ زیرا چیزی را که یک شخص اخلاقی می داند، ممکن است از نظر شخص دیگر غیر اخلاقی باشد.	۵۷
					راستی و درستی انواع مختلف اخلاقیات قابل تعیین نیست.	۵۸
					نمی توان به این سوال که چه چیزهایی اخلاقی هستند پاسخ داد؛ زیرا این که چه چیزهای اخلاقی و چه چیزهایی غیر اخلاقی هستند به نظر شخص بر می گردد.	۵۹
					استانداردهای اخلاقی تنها قانون های شخصی هستند که نشان می دهند یک شخص چگونه باید رفتار کند و برای قضاوت کردن در مورد دیگران مناسب نیستند.	۶۰
					ملاحظه های اخلاقی در روابط بین فردی آن قدر پیچیده است که باید به افراد اجازه داده شود قانون های شخصی مختص به خودشان را در این زمینه تنظیم کنند.	۶۱
					کدبندی کردن یک موقعیت اخلاقی برای جلوگیری از بروز برخی از فعالیت ها می تواند مانعی برای حل مسائل و رفع مشکلات خود شخص باشد.	۶۲
					هیچ قانون ثابتی در زمینه دروغ نمی تواند تعیین شود، جایز بودن یا نبودن دروغ فقط به موقعیت آن بستگی دارد.	۶۳
					این که یک دروغ اخلاقی یا غیر اخلاقی است، فقط به شرایط محیطی و موقعیتی بستگی دارد.	۶۴

ز. توانایی کشف تقلب اگر موارد زیر را مشاهده کردید تا چه حد جستجو برای کسب اطلاعات را گسترش می دهید؟

ردیف	سوالات	اظهار نظر / گزینه مورد نظر			
		بسیار زیاد	زیاد	توسط	کم
۶۵	بخشی از شرکت که برای موقعیت‌های قدرت، بسیار در نبرد و تلاش است.				
۶۷	کارمندی که، از تبعیض شکایت دارد.				
۶۸	تغییرات مکرر در ساختار مالکیت شرکتها				
۶۹	تغییر غیرمنتظره در حسابرسان خارجی شرکت.				
۷۰	حسابدار هفته قبل از ورود حسابرسان خارجی تعدیلات زیادی را ثبت کرده بود.				
۷۱	تعدیل بزرگی برای تصحیح حساب موجودی پس از شمارش فیزیکی کالاها در پایان سال وجود داشت.				
۷۲	تعداد مطالبات غیرقابل وصول غیرعادی است.				
۷۳	هزینه‌های اداری متفرقه حدود ۴۰٪ برای سال افزایش یافته و متناظر با آن فروش کاهش یافته است.				
۷۴	حاشیه سود ناخالص در سه ماهه آخر حدود ۲۰ درصد کاهش یافته است.				
۷۵	مدیر بازاریابی در مورد اینکه چرا هزینه های تبلیغات در یک سال گذشته تقریباً دو برابر شده است توضیحی ضعیف دارد.				

#### فهرست منابع

- اطهمی، کریم؛ خواجهی، حسین. (۱۳۹۰)، پیدایش و پیشرفت حسابرسی تقلب، نشریه حسابدار، دوره ۲۶، شماره ۴، صص ۶۸-۷۱.
- انصاری، تبسم؛ حیدرپور، فرزانه؛ کیقبادی، امیررضا. (۱۳۹۸)، بررسی رابطه میان تردید حرفه‌ای، سطح اطمینان و قضاوت‌ها و تصمیمات توام با تردید حسابرس. دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۷، صص ۲۷۴-۲۴۸.

- بنی مهدی، بهمن؛ کدخدایی الیاداران، مؤده (۱۴۰۱)، رابطه جهت گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب. فصلنامه دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۷، شماره ۱۳.
- بولو، قاسم؛ صادقی، پیمان. (۱۳۹۰)، تاثیر ویژگیهای اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، صص ۷۵-۸۴.
- بهارمقدم، مهدی؛ پورحیدری، امید؛ فتحی، زهرا. (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرف های حسابرس، دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۲، صص ۲۲-۵.
- پوریانسب، امیر. (۱۳۹۰)، سرمقاله: تقلب هرگز نمی‌خوابد، زنگ‌ها برای ما به صدا در آمده‌اند، حسابدار، ۲۳۵، صص ۳-۲.
- جوادزاده، سیدهمام الدین؛ شریفی راد، غلامرضا؛ ریسی، مهنوش؛ نصراصفهان‌ی، محمود؛ مهکی، بهزاد؛ مصطفوی، فیروزه. (۱۳۹۴)، کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده برای پیش بینی قصد و رفتار استفاده از راهبردهای سواد سلامت در پرستاران، نشریه پرستاری ایران، دوره ۲۸، شماره ۹۷، صص ۳۳-۲۳.
- حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، صص ۷۴-۶۳.
- حسینی، سیدحسینی؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر. (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر ابعاد فرهنگی و مولفه های رفتاری بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل، مجله حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، صص ۷۲-۵۵.
- خواجوی، شکراله؛ ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۶)، مدل‌سازی متغیرهای اثرگذار بر کشف تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک‌های داده‌کاوی، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۵۰-۲۳.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۳)، مدلسازی معادلات ساختاری با نرم افزار *PLS* انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.
- دریایی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای)، فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران. حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۶، صص ۱۳۵-۱۰۵.

سیاسی، سحر؛ نجفی، فائزه. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی، مجله پژوهش های اخلاقی، دوره ۶، شماره ۴، صص ۵۹-۷۶.  
صالحی، تابنده. (۱۳۹۴)، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، صص ۷۷-۸۶.

علی‌پناه، حکیمه. (۱۳۹۹)، تاثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۷)، صص ۱۰۵-۹۱.

فخاری، حسین؛ اسکو، وحید. (۱۳۹۷)، تقلب در صورتهای مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۶، صص ۶۰-۴۵.  
فروغی، داریوش؛ عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۶)، بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۸، صص ۸۲-۶۳.

کاشانی‌پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین؛ شعبانی، کیوان. (۱۳۹۸)، بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نشریه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، صص ۹۱-۶۳.

محسنین، شهریار؛ اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۳)، معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار *Smart-PLS*. تهران: موسسه کتاب مهربان نشر، چاپ اول.

نقش بندی، نادر؛ سادات غفاری، منصوره؛ یوسف پور، فاطمه. (۱۳۹۹)، بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرایی و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳)، صص ۹۸-۷۹.

ولیان، عبدلی؛ کریمی شبنم. (۱۳۹۷)، طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (*ISM*) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۲۴۶-۲۱۵.

Ajzen, I. 2011. The theory of planned behaviour: Reactions and reflections, *Psychology & Health*, 26(9): 1113-1127

Al Momani, M. A., and M. I. Obeidat. 2013. The effect of auditors' ethics on their detection of creative accounting practices: A field study. *International Journal of Business and Management*, 8(13):118-136.

Albrecht, W. S., G. W. Wernz, and T. L. Williams. 1995. *Fraud: Bringing light to the dark side of business*. Irwin Professional Pub.

American Institute of Certified Public Accountants. 1997. *Due professional care in the performance of work*. SAS No. 1, AU Section 230, NY: AICPA.

- American Institute of Certified Public Accountants. 2002. SAS 99: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. New York, NY: AICPA.
- Anofe, A.O.; I. Ukpebor and N. Ogbomo. (2015). The effect of Accounting Ethics in Improving Auditor Professional Skepticism, *International Journal of Advanced Academic Research*, 1(2): 1-16.
- Arifuddin, R. H., and A. Indrijawati. 2020. Auditor Experience, Work Load, Personality Type, and Professional Auditor Skepticism Against Auditors' Ability In Detecting Fraud. *Journal of Talent Development and Excellence*, 12(2): 1878-1890.
- Arumega Zarefar. (2016). Paper of the Influence of Ethics ,Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable .3rd Global Conference on Business and Social Science 219: 828-832.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). 2018. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Global Fraud Study.
- Bologna, G. J., and R. J. Lindquist. 1995. *Fraud Auditing and Forensic Accounting: New Tools and Techniques*. New York, NY: John Wiley & Sons, Inc. 2nd ed.
- Braun, R. L. (2000). The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3):243-259.
- Brown, J. O., J. Hays, and M. T. Stuebs. 2016. Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle, *Accounting and the Public Interest*, 16 (1): 28-56.
- Carthy, I. N. 1997. Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students. *Journal of Business Ethics* 16:1467-1473.
- Cavusoglu, K., and Angaykutluk, F. 2020. The effect of professional skepticism and ethics on the ability to detect creative accounting. *Prestige International Journal of Management & IT-Sanchayan*, 9(1), 70-91.
- DeZoort F. T. and P.D. Harrison. 2008. *An Evaluation of Internal Auditor Responsibility for Fraud Detection*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Farag, M. S., and R. Z. Elias. 2012. The Impact of Accounting Students' Professional Skepticism on Their Ethical Perception of Earnings Management. *Research on Professional Responsibility & Ethics in Accounting*, 16: 185-200.
- Fernando M. and R. Chowdhury. 2010. The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making: an empirical

- study with business executives in Australia. *Journal of Business Ethics*; 95(2): 211–225.
- Fullerton, R., and C. Durtschi. 2004. The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. Available at SSRN 617062.
- Fussaro, P. C., and R. M. Miller. 2002. *What Went Wrong At Enron: Everyone's Guide to the Largest Bankruptcy in U.S. History*. NJ: John Wiley and Sons, Inc.
- Gibson, J. L., J. M. Ivancevich, J. H. Donnelly, and R. Konopaske. 2012. *Organizations: Behavior, Structure, Processes*, 14th edition. NY: McGraw-Hill.
- Greenfield A., C. Norman, and B. Wier. 2008. The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*; 83(3): 419–34.
- Hsu, C. S., F. H. Kung., and K. James. 2013. An investigation of auditors' responsibility for fraud detection in Taiwan. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 5(1): 30-47
- Hulland, J. 1999. Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic management journal*, 20 (2): 195-204.
- Hunt S., and S. Vitell. 1986. A general theory of marketing ethics. *Journal of Macromarketing*; 6(1): 5–16.
- Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 149-171.
- International Auditing & Assurance Standards Board. 2014. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, & Related Services Pronouncements*, 2014 edition, vol.1. NY: International Federations of Accountants.
- Johari R., Z. Mohd Sanusi, and C. Vincent. 2017. Effects of auditors' ethical orientation and self interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*; 21(32): 38-58.
- Johari R., Z. Mohd Sanusi, R. Abdul Rahman, and N. Omar. 2013. Auditors' independence, experience and ethical judgments: the case of Malaysia. *Journal of Business and Public Policy*; 8(1): 100–19.
- Kung, F.H., and C. L. Huang. 2013. Auditors' Moral Philosophies & Ethical Beliefs. *Management Decision*, 51 (3) :479 – 500.
- Lisic L.L., S.D. Silveri, Y. Song, and K. Wang. 2014. Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China. *JBR-08209*; No of Pages 10(2014 Elsevier Inc. All rights reserved).

- Marques P. and J. Azevedo-Pereira. 2009. Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*; 86(2): 212–227.
- Matsumura, E. M., and R. R. Tucker. (1992). Fraud detection: A theoretical foundation. *Accounting Review*, 67(4): 753-782.
- Nasution, H., and D. Fitriany. 2012. Effect of Workload, Audit Experience and Personality Type on Professional Skepticism and Auditor's Ability to Detect Fraud. *Jurnal Online Mahasiswa Fakultas Ekonomi Universitas Riau*, 3(1): 1235-1249.
- Okpanti, C. N. 2016. The Influence of Auditor's Experience, Ethic of Profession and Personality toward Auditor's Professional Skepticism & Auditor's Capability on Fraud Detection (Empirical Study on Public Accountant Office in Yogyakarta).
- Pawitra, D. A. K., and Suhartini, D. 2019. The influence of individual behavioral aspects toward audit judgment: the mediating role of self-efficacy. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(2): 264-273.
- Pierce, B. and B. Sweeney. 2006. Perceived adverse consequences of quality threatening behaviour in audit firms. *International journal of auditing*, 10(1): 19-39.
- Pincus K.V. 1989. Financial auditing and fraud detection: Implications for scientific data audit, *Accountability in Research: Policies and Quality Assurance*, 1:1: 53-70.
- Ponemon, L. A, 1993 .The Influence of Ethical Reasoning on Auditor/s Perceptions of Management's Competence and Integrity, *Advances in Accounting*, 11: 1-29
- Pramana, A. C., G. Irianto, and G. Nurkholis. 2016. The Influence Of Professional Skepticism, Experience and Auditors Independence On The Ability To Detect Fraud. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2 (11): 1438-1447.
- Pramitasari, A. P., Sukoharsono, E. G., & Djamhuri, A. 2017. The influence of auditor's personality types, experience, ethics, and gender on fraud detection capability: Study of Big Four public accounting firm in Indonesia. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR)*, 3(7): 640-653.
- Rahnamay Roodpooshti F., H. Nikoomaram, A. Mahfoozi. 2012. Machiavellianism and accountants ethical approach: Evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*; 2(10): 10576-10581.
- Schlenker, B. R., and D. R. Forsyth. 1977. On the Ethics of Psychological Research. *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 13, No. 4: 369-396.

- Shaub, M. K. (1989). An empirical examination of the determinants of auditors' ethical sensitivity (Doctoral dissertation, Texas Tech University).
- Shaub, M. K., and J.E. Lawrence. 1996. Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8: 124-157.
- Siewa, C.S., Z. Chin-Cheal, M. khamar tazilah, A. Lee-Zhi, H, Tong-Pei, and Y. Vensen-Sarah. 2018. A study on the relationship between professional skepticism characteristics and auditors' fraud detection in Malaysian context (Doctoral dissertation, UTAR).
- Singhapakdi A., S. Vitell, and G. Franke. 1999. Antecedents, consequences and mediating effects of perceived moral intensity and personal moral philosophies. *Journal of the Academy of Marketing Science*; 27(1): 19-36.
- Sulistiyanti, R., and Y. Yakub. 2020. Can professional skepticism, experience, and training support the ability of internal government supervisors to detect fraud?. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 1(4): 190-196.
- Suraida, Ida. 2005. Effect of Ethics, Competence, Audit Experience and Audit Risk on Auditor Professional Skepticism and Accuracy in Providing Public Accountant Opinion. *Sosiohumaniora*. 7(3): 186-202.
- Whittington, O.R., and K. Pany. 2001. *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, 13th edition. NY: McGraw-Hill.
- Zarefar, A. 2015. The Influence of Ethics ,Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable .3rd Global Conference on Business and Social Science, 219: 828-832.