The joint effect of ethical idealism and professional skepticism on the auditor's fraud detection (a case study of auditors of the Audit Court)

- **Mohsen NooshAzar** [۱]
- **Rohollah Arab** [۲]
- **Mohammad Gholamrezapoor** [۳]

Abstract

The aim of the current research is the joint effect of ethical idealism and professional skepticism on the detection of fraud by the auditors of the Court of Accounts. The statistical population of the research was auditors in different ranks and positions from auditor to auditor general in the State Audit Office in the spring of ۲۰۲۳, and according to Cochran's sampling formula, the sample size was determined to be ۲٦۹ people. Multivariate linear regression method was used to test research hypotheses. The findings indicate that firstly, ethical idealism has a positive effect on auditors' fraud detection. Second, professional skepticism has a positive effect on auditors' fraud detection. Third, ethical idealism and professional skepticism jointly have a positive effect on auditors' fraud detection. By introducing ethical idealism and professional skepticism as one of the aspects of the auditors' decision-making model on fraud detection, this research leads to the development of relevant models in this field and improves the position of the auditing profession by improving the understanding and management of such factors, and the results of this research provide useful information. It provides for the policy makers of the auditing profession and the country's regulatory institutions about fraud detection and expands the results of behavioral research in the field of auditing.

Keywords: Ethical Idealism, Professional Skepticism, Auditor's Fraud Detection, Auditors of the Court of Audit.

[۱]. MA in Accounting, Member of Iranian Accounting Association, Email: Mohsennooshazar@gmail.com

[۲]. Assistant Professor, Accounting Dept, Facility Member of Golestan Institute of Higher Education, Gorgan, Iran. E-mail: arabrooholla@yahoo.com

[۳]. MA in Accounting, Auditor of Behdad Account Aria Institute, Tehran, Iran, E-mail: Mohammad.gh۰۷۳٦@gmail.com

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرس
(مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات)

- محسن نوش آذر [۱]
- روح اله عرب [۲]
- محمد غلامرضاپور [۳]

چکیده

هدف پژوهش حاضر تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات است. جامعه آماری پژوهش حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور در بهار سال ۱۴۰۲ بودند و باتوجه‌به فرمول نمونه‌گیری کوکران حجم نمونه ۲۶۹ نفر تعیین شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شد. یافته‌ها حاکی از آن است که اولاً آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت بر کشف تقلب حسابرسان دارد. ثانیاً، شک و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت بر کشف تقلب حسابرسان دارد. ثالثاً، آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای به طور مشترک بر کشف تقلب حسابرسان تأثیر مثبت دارند. این پژوهش با معرفی آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از جنبه‌های مدل تصمیم‌گیری حسابرسان بر کشف تقلب باعث توسعه مدل‌های مطرح در این زمینه و ارتقای موقعیت حرفه حسابرسی از طریق بهبود درک و مدیریت چنین عواملی می‌گردد و نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و نهادهای نظارتی کشور درباره کشف تقلب فراهم آورده و موجب بسط نتایج تحقیقات رفتاری در حوزه حسابرسی می شود.

واژگان کلیدی:

آرمان‌گرایی اخلاقی، شک و تردید حرفه‌ای، کشف تقلب حسابرس، حسابرسان دیوان محاسبات.

[۱]- دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، عضو انجمن حسابداری ایران.نویسنده مسئول، ایمیل: Mohsennooshazar@gmail.com

[۲]- استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران.

[۳] - دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، حسابرس موسسه بهداد حساب آریا، تهران، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۱.مقدمه

دیوان محاسبات کشور بر اساس قوانین و مقررات، به‌عنوان یک نهاد عالی نظارتی، وظیفه نظارت، بررسی و کنترل منابع و مصارف بودجه کل کشور، اموال و دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی و به‌طورکلی صیانت از وجوه، اموال و دارایی‌های مشمول مالکیت عمومی را بر عهده دارد (مطلبی‌کربکندی و همکاران، ۱۴۰۱). از طرفی با رشد روزافزون اطلاعات، پیچیده‌تر شدن سازمان‌ها و ابعاد مسائل سازمانی شاهد رشد روزافزون نیازهای نظارتی هستیم (روزبهانی و اسدی، ۱۳۹۷). نکته مهم‌تر اینکه در روندهای رسیدگی مرسوم، بسیاری از تخلف‌ها و تقلب‌ها، زمانی کشف می‌شود که هزینه‌های زیادی به کشور تحمیل شده و امکان جبران بخش زیادی از آن وجود ندارد (مطلبی‌کربکندی و همکاران، ۱۴۰۱). اما موضوع اصلی آن است که کشف تقلب هم در سطح صورت‌های مالی و هم در سطح اسناد و مدارک حسابداری می‌تواند صورت گیرد. درواقع نقطه شروع بسیاری از تقلب‌های مالی، تنظیم اسناد و مدارک ساختگی است. در حجم زیادی از پرونده‌های دادگاهی، یک طرف دعوا از طریق جعل و دست‌کاری اسناد، مرتکب تقلب می‌شود. از طرفی، عدم توجه به اصالت و یا اعتبارپذیری اسناد و مدارک و عدم آموزش‌های مرتبط توسط کارشناسان مالی، احتمال پایمال‌شدن حقوق ذی‌نفعان وجود دارد (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۴۰۰).

قانون‌گذاران نقص‌های اخلاقی را به‌عنوان یک عامل کلیدی در شکست حسابرسان در کشف تقلب شناسایی کرده‌اند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار[۱]، ۲۰۱۹؛ شورای گزارشگری مالی[۲]، ۲۰۱۹؛ آریریل و کرامبلی[۳]، ۲۰۱۹). پژوهش‌های قبلی همچنین ویژگی‌های اخلاقی و شکاکانه را به‌عنوان عوامل بالقوه تعیین‌کننده شک و تردید حرفه‌ای شناسایی کرده است که به‌عنوان "قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرسی که منعکس‌کننده ارزیابی شدید از خطر نادرست بودن یک ادعا هستند" تعریف‌شده است (نلسون[۴]، ۲۰۰۹). چندین مطالعه از نظریه شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان لنزی برای بررسی قضاوت‌های برنامه‌ریزی تقلب حسابرسان استفاده کرده‌اند (پوپووا[۵]، ۲۰۱۳؛ کواداکرز و همکاران[۶]، ۲۰۱۴؛ سولیستیانتی و یاکوب[۷]، ۲۰۲۰؛ سوریا و همکاران[۸]، ۲۰۲۱؛ نوچ و همکاران[۹]، ۲۰۲۲؛ ساری و

---

۱ Securities and Exchange Commission (SEC).
۲ Financial Reporting Council (FRC).
۳ Arirail & Crumbley
۴ Nelson
۵ Popova
۶ Quadackers et al.
۷ Sulistiyanti & Yakub
۸ Surya et al.
۹ Noch et al.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

آندریان[۱]، ۲۰۲۳). بااین‌حال، علی‌رغم نظریه‌پردازی طولانی‌مدت در مورد آرمان‌گرایی اخلاقی، تلاش‌های محدودی برای به‌کارگیری ارتباط آرمان‌گرایی اخلاقی برای به دست آوردن بینشی در مورد قضاوت‌های برنامه‌ریزی تقلب حسابرسان انجام‌شده است (کانگ و همکاران[۲]، ۲۰۱۳؛ اوبو و همکاران[۳]، ۲۰۲۰؛ جوهری و همکاران[۴]، ۲۰۲۱).

آرمان‌گرایی اخلاقی نگرش فرد را نسبت به پیامدهای یک عمل و اینکه چگونه پیامدها بر رفاه دیگران تأثیر می‌گذارد منعکس می‌کند (فورسایت[۵]، ۱۹۸۰؛ السعد و همکاران[۶]، ۲۰۲۱؛ استفانیدیس و همکاران[۷]، ۲۰۲۳)، درحالی‌که شک و تردید به تمایل فرد به کسب شواهد قبل از این که به این نتیجه برسد که یک ادعا به‌درستی بیان شده است، مربوط می‌شود (خان و هاردینگ[۸]، ۲۰۱۸). تمایلات اخلاقی و شکاکانه یک فرد بر عملکرد برنامه‌ریزی تقلب او تأثیر می‌گذارد. آرمان‌گرایی اخلاقی ازاین‌جهت مهم است که میزان تحمل حسابرس را برای اجازه‌دادن به سازمان مورد بررسی برای فرار از یک عمل مشکوک اخلاقی تعیین می‌کند (خان و عباس[۹]، ۲۰۲۳)، درحالی‌که تمایل شک و تردید در تعیین نحوه جستجو و ارزیابی کلی شواهد مهم است (راوتانین و همکاران[۱۰]، ۲۰۲۳). برای مثال، کنترل شک و تردید، دریافت شواهد حسابرسان ممکن است تحت‌تأثیر نگرانی آنها برای رفاه دیگران (آرمان‌گرایی اخلاقی) باشد. حسابرسی با آرمان‌گرایی اخلاقی نسبتاً بالا ممکن است شواهد بیشتری برای ارزیابی پیامد یک اقدام بخواهد درحالی‌که یک حسابرس با آرمان‌گرایی اخلاقی پایین‌تر ممکن است شواهد نسبتاً کمتری تصمیم بگیرد. به طور مشابه، با کنترل آرمان‌گرایی اخلاقی، اشتهای شواهد حسابرسان ممکن است تحت‌تأثیر شک ذاتی آنها قرار گیرد. در واقع، آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید به ویژگی‌ها ممکن است به طور مستقل منجر به تقاضا برای شواهد بیشتر شود؛ بنابراین، ترکیب این دو صفت می‌توانند بر کسب و ارزیابی شواهد، هرچند از طریق مکانیسم‌های متفاوت، تأثیر بگذارند (وروی و آساره[۱۱]، ۲۰۲۲).

---

۱ Sari & Andrian
۲ Kung &Li Huang
۳ Oboh et al.
۴ Johari et al.
۵ Forsyth
۶ Alsaad et al.
۷ Stefanidis et al.
۸ Khan & Harding
۹ Khan, & Abbas
۱۰ Rautiainen et al.
۱۱ Verwey & Asare

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

دررابطه‌با کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات، مطالعات تجربی محدودی (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۴۰۰؛ نعمتی‌کشتلی، ۱۴۰۰) در پژوهش‌های داخلی وجود دارد و با توجه به عدم وجود پیشینه پژوهشی که تعامل بالقوه بین آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای را بررسی کرده باشد، ما این احتمال را با در نظر گرفتن پیامدهای بالقوه برای عملکرد کشف تقلب حسابرس ناشی از ترکیب‌های مختلف آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بررسی می‌کنیم. لذا، هدف این پژوهش بررسی تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات بر کشف تقلب آنها می‌باشد و سوال اصلی این مطالعه بررسی این موضوع است که آیا آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای به طور مشترک بر کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات تاثیرگذار هستند؟

مطالعه حاضر به چند دلیل مهم است. اول، باتوجه‌به ادبیات محدود در حوزه کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات، مطالعات (دیانتی دیلمی و همکاران، ۱۴۰۰؛ نعمتی‌کشتلی، ۱۴۰۰)، پژوهش حاضر این ادبیات محدود را گسترش می‌دهد. دوم، پژوهش‌های قبلی و استانداردهای حرفه‌ای اهمیت ویژگی‌های حسابرس را به‌عنوان عوامل بالقوه تعیین‌کننده شک حرفه‌ای شناسایی کرده‌اند، که فرض می‌شود یک تعیین‌کننده کلیدی کیفیت حسابرسی است (نلسون و تان[۱]، ۲۰۰۵؛ نلسون، ۲۰۰۹؛ کارپنتر و همکاران[۲]، ۲۰۱۱؛ هارت[۳]، ۲۰۱۰؛ هامرسلی[۴]، ۲۰۱۱؛ اوتسلر و همکاران[۵]، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران[۶]، ۲۰۲۳؛ گرد و ناصری، ۱۳۹۷؛ انصاری و همکاران، ۱۳۹۸؛ نقش بندی و همکاران، ۱۳۹۹؛ سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۲). بررسی مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای می‌تواند بینش‌های بیشتری را در مورد تغییرات در عملکرد کشف تقلب حسابرسان به دست آورد. سوم، از آنجایی که حرفه حسابداری به دلیل نقص‌های اخلاقی در انواع رسوایی‌های مالی مورد انتقاد قرار گرفته است، بررسی اینکه چگونه ویژگی‌های اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای، به صورت فردی و مشترک بر قضاوت‌های مربوط به کشف تقلب تأثیر می‌گذارد، می تواند بینش‌هایی را ایجاد کند که برای قانون‌گذاران و محققان ارزشمند است. چهارم، در حالی که مطالعات بیشتری در حال حاضر شروع به تمرکز بر تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت‌های حسابرسی می‌کنند، مطالعات کمتری به بررسی نحوه تعامل آن با سایر ویژگی‌ها، مانند آرمان‌گرایی اخلاقی برای تأثیرگذاری بر خروجی

---

۱ Nelson & Tan
۲ Carpenter et al.
۳ Hurtt
۴ Hammersley
۵ Eutsler et al.
۶ Chen et al.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

فرآیند حسابرسی می پردازد. با توجه به اینکه حسابرسان احتمالاً چندین ویژگی را به صورت همزمان دارند، چنین تمرکز مشترک گام مهمی در ایجاد درک کامل از تأثیر ویژگی‌ها بر قضاوت‌های حسابرسی است. در نهایت، این مطالعه با تمرکز بر آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای، به ادبیات اخلاقی حسابداری در حوزه دیوان محاسبات کمک می‌کند و موجب درک بهتر قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات حرفه حسابرسی گشته و در امر تصمیم‌گیری آنان راهگشا است.

۲. مبانی نظری و تدوین فرضیه پژوهش

۲-۱. آرمان‌گرایی اخلاقی

آرمان‌گرایی اخلاقی منعکس‌کننده نگرش فرد نسبت به عواقب یک عمل و چگونگی تأثیر آن بر رفاه دیگران است (فورسایت، ۱۹۸۰، هنله و همکاران[۱]، ۲۰۰۵؛ السعد و همکاران، ۲۰۲۱). محققان پیشنهاد می‌کنند که کسانی که در جهت‌گیری اخلاقی خود بسیار آرمان‌گرا هستند اصرار دارند همیشه باید از آسیب رساندن به دیگران اجتناب کنند، درحالی‌که کسانی که آرمان‌گرایی پایینی دارند تصور می‌کنند که آسیب، گاهی برای تولید خوب ضروری است (استفانیدیس و همکاران، ۲۰۲۳) و آرمان‌گرایی اخلاقی با تصمیم‌گیری اخلاقی مرتبط است (یوهرتیانا و همکاران[۲]، ۲۰۱۹).

این مطالعات نشان می‌دهد که آرمان‌گرایی اخلاقی می‌تواند تفاوت‌ها را در مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی فردی در محیط‌های تجاری شرح دهد. در این مطالعات، امتیاز بالاتر در آرمان‌گرایی اخلاقی به طور مثبت با تشخیص رفتار غیراخلاقی مرتبط است (خان و عباس، ۲۰۲۳). همچنین، آرمان‌گرایی اخلاقی در محیط حسابداری برای پیش‌بینی مدیریت سود به‌کارگرفته‌شده است. به طور خاص، گرینفیلد و همکاران[۳](۲۰۰۸) دریافتند که افرادی که آرمان‌گراتر هستند کمتر درگیر شیوه‌های مدیریت سود هستند. علاوه بر این، آنها دریافتند که آرمان‌گراها زمانی که با فرصتی برای بهره‌مندی شخصی از یک تصمیم تجاری مواجه می‌شوند، تمایل دارند به سمت موقعیت آرمان‌گرایی اخلاقی قوی‌تری حرکت کنند.

---

[۱] Henle et al.
[۲] Yuhertiana et al.
[۳] Greenfield et al.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۲-۲ . شک و تردید حرفه‌ای

در سال‌های اخیر مکتب شک‌گرایی مورد بررسی محققان قرار گرفته که این مکتب، تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی را بر حسابرسان مطرح نموده است (شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹). شک و تردید حرفه‌ای به تمایل فرد برای به دست آوردن شواهد قانع‌کننده قبل از این‌که به این نتیجه برسد که یک ادعا به‌طور منصفانه بیان‌شده است، مربوط می‌شود (برازل و همکاران[۱]، ۲۰۲۳). به نظر می‌رسد برخی از اجماع مفهومی وجود دارد که افراد دارای شک و تردید حرفه‌ای بالاتر دارای گرایش، نگرش یا طرز فکری هستند که به آن‌ها اجازه می‌دهد تا روش‌های نسبتاً بیشتر و مؤثرتری را برای جمع‌آوری شواهد متقاعدکننده قبل از تأیید ادعای مشتری انجام دهند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷). حسابرسان ملزم به اعمال شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان بخشی از مراقبت حرفه‌ای مناسب هستند. پژوهش‌های تجربی قبلی نشان می‌دهد که شک و تردید حرفه‌ای کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (کارپنتر و همکاران[۲]، ۲۰۱۱؛ هارت[۳]، ۲۰۱۰؛ هامرسلی[۴]، ۲۰۱۱؛ اوتسلر و همکاران[۵]، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران[۶]، ۲۰۲۳ ؛ گرد و ناصری، ۱۳۹۷؛ انصاری و همکاران، ۱۳۹۸؛ نقش بندی و همکاران، ۱۳۹۹؛ سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۲). کارپنتر و ریمرز[۷] (۲۰۱۳) دریافتند که تأکید شرکا بر شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت‌ها و برنامه‌ریزی‌ها برای کشف تقلب تأثیر مثبتی می‌گذارد، کواداکرز و همکاران (۲۰۱۴) گزارش می‌دهند که درزمانی که ریسک محیط کنترلی پایین است، شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت در مورد خطر تقلب مرتبط است و چن و همکاران (۲۰۲۳) دریافتند که حسابرسان با سطح بالاتری از شک و تردید حرفه‌ای، اطلاعات بیشتری را در رابطه با علائم تقلب می‌خواهند.

۲-۳. کشف تقلب حسابرسان

تقلب در مفهوم رفتار و اقدام‌های غیراخلاقی و غیرقانونی، از دغدغه‌های جوامع است که تهدید جدی سلامت جامعه در سطوح خرد و کلان است (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۸). بر طبق استانداردهای حسابرسی ایران تقلب عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه یا سو

---

۱ Brazel et al.
۲ Carpenter et al.
۳ Hurtt
۴ Hammersley
۵ Eutsler et al.
۶ Chen et al.
۷ Carpenter & Reimers

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

استفاده از دارایی‌هایی است که به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی می‌انجامد (داداش و همکاران، ۱۴۰۰). کشف تقلب قبل از سال ۱۹۲۰ به‌عنوان هدف اولیه و کار اصلی حسابرسان شناخته می‌شد. اما طی سال‌های ۱۹۲۰ تا ۱۹۶۰ حرفه حسابرسی رفته‌رفته اهمیت کمتری برای کشف تقلب قائل شد تا اینکه در پایان این دوره این وظیفه را به طور کامل انکار کرد و نقش کشف و پیشگیری از تقلب را بر عهده مدیریت شرکت گذاشت و هدف اولیه حسابرسی را اعتباردهی به گزارش‌های مالی قلمداد نمود (پاشائی فشتالی و همکاران، ۱۴۰۰).

بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۸۲ توضیح می‌دهد که حسابرس مسئول یافتن اشتباهات گمراه‌کننده در صورت‌های مالی است. این، تغییر بزرگی را در حرفه حسابداری عمومی ایجاد می‌کند (میرزایی و همکاران، ۱۴۰۲). واحیداهواتی و آسیک[۱] (۲۰۲۲) بیان کردند که کشف تقلب استراتژی طراحی‌شده برای شناسایی وجود علائم یا اعمال کلاه‌برداری با توجه به معاملات یا رویدادهای مشکوک است. کشف تقلب فعال است، به این معنی که کشف تقلب با تجزیه‌وتحلیل داده‌ها، تکنیک‌های حسابرسی مستمر، استفاده از فناوری اطلاعات و توجه به پرچم قرمز (شاخص‌های اصلی تقلب) انجام می‌شود. منصور و همکاران[۲] (۲۰۲۲) کشف تقلب را به‌عنوان روشی برای شناسایی و آزمایش نحوه انجام فرآیند تقلب با رویه‌های دقیق و خاص تعریف می‌کند تا بتوان پرچم قرمز را پیدا کرد.

۲-۴ . تأثیر آرمان‌گرایی اخلاقی بر کشف تقلب حسابرسان

آرمان‌گرایی اخلاقی حسابرسان می‌تواند از طرق مختلف بر توانایی‌های کشف تقلب آن‌ها تأثیر بگذارد. اولاً، حسابرسانی که آرمان‌گرایان اخلاقی هستند، به‌احتمال زیاد از استانداردهای اخلاقی سخت‌گیرانه هنگام انجام حسابرسی خود استفاده می‌کنند. آن‌ها هنگام ارزیابی صورت‌های مالی یک شرکت به اصول اخلاقی مانند صداقت، عینیت و استقلال پایبند هستند (اوبو و همکاران، ۲۰۲۰). این رویکرد می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا تقلب را به طور مؤثرتری شناسایی کنند، زیرا احتمال بیشتری وجود دارد که هرگونه تناقض یا بی‌نظمی را که حاکی از فعالیت متقلبانه باشد، شناسایی کنند (کانگ و همکاران، ۲۰۱۳). ثانیاً، آرمان‌گراهای اخلاقی بیشتر در برابر نفوذ نیروهای خارجی که ممکن است معیارهای اخلاقی آن‌ها را به خطر بیندازند، مقاومت می‌کنند. حسابرسانی که از آرمان‌گرایی اخلاقی هدایت می‌شوند، کمتر به رفتارهای غیراخلاقی دست می‌زنند یا از فعالیت‌های متقلبانه برای حفظ رابطه با مشتری چشم‌پوشی می‌کنند. آن‌ها متعهد به حفاظت از منافع

[۱] Wahidahwati & Asyik
[۲] Mansour et al.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

عمومی و حفظ استانداردهای اخلاقی خود خواهند بود حتی اگر به معنای ازدست‌دادن تعهد حسابرسی باشد (جوهری و همکاران، ۲۰۲۱).

درنهایت، آرمان‌گراهای اخلاقی بیشتر احتمال دارد که فعالیت‌های متقلبانه را در صورت کشف آن گزارش کنند. آن‌ها تحت‌تأثیر فشار برای پنهان‌کردن فعالیت‌های متقلبانه یا کم‌اهمیت بیان‌کردن تأثیر آن بر صورت‌های مالی قرار نخواهند گرفت (علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۲). آن‌ها با تعهد خود به اصول اخلاقی و وظیفه خود برای محافظت از ذی‌نفعان در برابر آسیب انگیزه خواهند داشت. درنتیجه، آرمان‌گرایی اخلاقی می‌تواند تأثیر مثبتی بر توانایی‌های کشف تقلب حسابرسان داشته باشد. حسابرسان با حفظ استانداردهای اخلاقی خود، مقاومت در برابر تأثیرات خارجی و گزارش فعالیت‌های متقلبانه نقش مهمی در حفاظت از منافع عمومی و حفظ اعتبار سیستم گزارشگری مالی ایفا می‌کنند (وروی و آساره، ۲۰۲۲)؛ لذا باتوجه‌به موارد فوق فرضیه اول به‌صورت زیر بیان می‌گردد:

فرضیه اول: آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبتی بر کشف تقلب حسابرسان دارد.

۵- ۲ . تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان

استانداردهای حرفه‌ای برای حسابداران رسمی توضیح می‌دهد که شک حرفه‌ای نگرشی است که همیشه شواهد حسابرسی را به طور انتقادی مورد سؤال قرار می‌دهد و ارزیابی می‌کند. کارتیکارینی و سوگیارتو[۱] (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که نگرش بالای شک و تردید متعلق به حسابرس منجر به کشف تقلب بیشتر می‌شود، یعنی نگرش شک‌گرایی حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی حسابرس برای کشف تقلب دارد. هرچه نگرش بدبینی حرفه‌ای حسابرس بالاتر باشد، تمایل یا تمایل بیشتری برای کشف نشانه‌های تقلب در اطراف خود دارد (شمس‌الدینی و همکاران، ۱۳۹۷).

همچنین، فولرتون و دورتسچی[۲] (۲۰۱۱) دریافتند که حسابرسان با شک و تردید بالا توانایی خود را برای کشف آن با توسعه جستجوهای اطلاعات اضافی در صورت مواجهه با علائم تقلب افزایش می‌دهند. این یافته توسط پژوهش‌های انجام‌شده توسط فارادینا[۳] (۲۰۱۶) تأییدشده است. حسابرس موظف است در انجام وظایف حسابرسی خود نگرش شکاکانه حرفه‌ای داشته باشد، به‌ویژه در مورد احتمال تقلب حتی اگر تقلب لزوماً رخ ندهد. حسابرسانی که نگرش شکاکانه دارند، بلافاصله اظهارات ارائه‌شده توسط مدیریت را باور نمی‌کنند. حسابرسان همیشه به دنبال اطلاعات و شواهد اضافی هستند که می‌تواند برای حمایت از ادعاهای مدیریت استفاده شود. حسابرسانی که دارای نگرش شک و تردید حرفه‌ای در تصمیم‌گیری و ارائه نظرات هستند، دقت بیشتری خواهند داشت، همچنین

[۱] Kartikarini & Sugiarto
[۲] Fullerton & Durtschi
[۳] Faradina

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

حسابرس به دنبال اطلاعات و شواهد اضافی برای اطمینان از عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از هرگونه تحریف است (وروی و آساره، ۲۰۲۲).

با شک و تردید حرفه‌ای، افراد می‌توانند بهترین شیوه‌های کشف تقلب را پیش‌بینی کنند و سریع‌تر به اینکه آیا شخص موردبررسی به تقلب پرداخته است یا خیر، برسند. همچنین، با شک و تردید، فرد بهتر می‌تواند پیش از کارکردن با دستگاه‌های آزمایشی، احتمال تقلب را بررسی کند؛ بنابراین، برای استفاده از بهترین شیوه‌های کشف تقلب، نیاز به تعادل در شک و تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان وجود دارد (مهربان‌پور و گودرز تله‌جردی، ۱۴۰۰). نتایج پژوهش‌های انجام‌شده توسط (هلمیاتی[۱]، ۲۰۲۱؛ لیسماواتی و همکاران[۲]، ۲۰۲۱؛ وهیونی و اسنیاواتی[۳]، ۲۰۲۱) همچنین شواهدی را یافتند که نشان می‌دهد شک حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد، زیرا هر چه شک یک حسابرس بالاتر باشد، سطح توانایی حسابرس برای کشف تقلب بالاتر است. بر اساس توضیحات فوق، فرضیه زیر بیان می‌شود:

فرضیه دوم: شک و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کشف تقلب حسابرسان دارد

۲-۶ . تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان

بحث قبلی در مورد آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای این سؤال را مطرح می‌کند که آیا آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای در حسابرسان به طور مشترک بر کشف تقلب آنها تأثیر می‌گذارد یا خیر. تئوری موقعیت اخلاقی نشان می‌دهد که آرمان‌گرایی اخلاقی به طور مثبت با عملکرد کشف تقلب حسابرس مرتبط است (اوبو و همکاران، ۲۰۲۰). اگر حسابرس آرمان‌گرای اخلاقی باشند، این امر باعث می‌شود او به دنبال کشف تقلب‌ها و نقص‌ها باشد و در صورت وجود برخی علائم مشکوک، به این موضوع پی ببرد (کانگ و همکاران، ۲۰۱۳). در کنار آن، رویکرد شک و تردید حرفه‌ای نشان می‌دهد که حسابرسان شکاک تمایل به جمع‌آوری شواهد بیشتری برای رسیدگی به‌احتمال تحریف‌ها دارند (شمس‌الدینی و همکاران، ۱۳۹۷؛ فولرتون و دورتسچی، ۲۰۱۱؛ کارتیکارینی و سوگیارتو، ۲۰۱۶). شک و تردید حرفه‌ای همچنین می‌توانند نقش مهمی در کشف تقلب حسابرسان ایفا کنند (مهربان‌پور و گودرز تله‌جردی، ۱۴۰۰). اگر حسابرسان به دلایلی، به احتمال وجود نقص و تقلب شک و تردید داشته باشند، بیشتر به دنبال بررسی‌های دقیق و کامل خواهند بود (فارادینا، ۲۰۱۶؛). این می‌تواند زمینه آماده‌سازی برای کشف تقلب‌هایی باشد که در غیر

---

[۱] Helmiati & Helmiati
[۲] Lismawati et al.
[۳] Wahyuni & Isniawati

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

این صورت دیده نمی‌شوند (هلمیاتی و هلمیاتی، ۲۰۲۱؛ لیسماواتی و همکاران، ۲۰۲۱؛ نوروهیونی و اسنیاواتی، ۲۰۲۱).

زمانی که آرمان‌گرایی اخلاقی با شک و تردید در فعالیت‌های کاری حسابرسان همراه شود، می‌تواند بر کشف تقلب حسابرسان تأثیر داشته باشد. داشتن هر دوی این ویژگی‌ها به طور هم‌زمان ممکن است بر بررسی و کشف تقلب تأثیر داشته باشد. به‌طورکلی، آرمان‌گرایی اخلاقی ممکن است باعث کاهش شانس پذیرش تقلب و کاهش فرصت برای ارتکاب تقلب شود (علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۲؛ جوهری و همکاران، ۲۰۲۱)، اما اگر با تردید حرفه‌ای همراه باشد، ممکن است باعث شود که حسابرسان با دقت و با دید بیشتری به بررسی گزارش‌ها بپردازند و احتمال کشف تقلب را افزایش دهند. آرمان‌گراهای دارای شک و تردید حرفه‌ای به شواهد قانع‌کننده‌تری نیاز دارند و تلاش می‌کنند تا بهترین نتیجه ممکن را ایجاد کنند؛ لذا، دو ویژگی ۱- ذهن پرسشگر هنگام آزمایش ادعای مشتری ۲- تمایل به جلوگیری از آسیب رساندن به دیگران هنگام ارزیابی عواقب یک گزارش تقلب، تصمیمات حسابرسان را هدایت می‌کند؛ بنابراین، اگر افرادی که دارای آرمان‌گرایی اخلاقی هستند، همواره با شک و تردید حرفه‌ای همراه باشد، بهترین نتیجه ممکن در کشف تقلب و پیشگیری از آن به دست می‌آید (وروی و آساره، ۲۰۲۲). باتوجه‌به مطالب فوق‌الذکر، انتظار می‌رود قضاوت مؤثر در کشف تقلب حسابرسان تحت‌تأثیر سطوح بالایی از آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای باشد؛ لذا، فرضیه سوم به شرح ذیل بیان می‌گردد:

فرضیه سوم: آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان تأثیر مشترک دارند.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش باتوجه‌به ماهیت از نوع پژوهش‌های کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش مربوط به کشف تقلب حسابرسان عملکرد است. همچنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است. چارچوب نظری پژوهش نیز از راه مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسش‌نامه که روایی و پایایی آن مورد آزمون قرار گرفت، انجام می‌شود و ازآنجایی‌که این پژوهش در یک محیط واقعی انجام شده است، جزو پژوهش‌های میدانی به شمار می‌آید. جامعه موردنظر شامل کلیه حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور است. روش نمونه‌گیری، روش تصادفی خوشه‌ای است. افراد شاغل به‌عنوان حسابرس در دیوان محاسبات کشور، بالغ بر ۷۰۰ تا ۹۰۰ نفر هستند (امجدی و همکاران، ۱۳۹۹، ۱۴۰۰). باتوجه‌به اندازه جامعه و نتایج به‌دست‌آمده از فرمول کوکران، حجم نمونه آماری ۲۶۹ عدد تعیین گردید. پرسش‌نامه این پژوهش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

در بهار سال ۱۴۰۲ به الکترونیک توزیع و جمع‌آوری گردید و سرانجام تعداد ۲۶۹ پرسش‌نامه برای آزمون فرضیه‌ها پژوهش مورداستفاده قرار گرفت. تجزیه‌وتحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از نرم‌افزار spss صورت پذیرفته است. باتوجه‌به استاندارد بودن پرسش‌نامه، برای بررسی بیشتر روایی و پایای پرسش‌نامه مورد بررسی قرار گرفت که در این پژوهش پرسش‌نامه توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید است. برای بررسی پایایی پرسش‌نامه‌ها، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه شد که باتوجه‌به اینکه این عدد برای تمامی متغیرها بیشتر از عدد ۰/۷ است، پایایی پرسش‌نامه نیز تأیید می‌شود. پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش‌از تجزیه‌وتحلیل رگرسیون خطی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش‌استفاده شد. آزمون فرضیه‌ها نیز با استفاده از نرم‌افزار spss صورت پذیرفته است.

۳-۲ . مدل و متغیرهای پژوهش

مدل رگرسیونی پژوهش برگرفته از مطالعه وروی و آساره (۲۰۲۲) است که به شرح زیر است:

$$FraudDetection_{it} = \beta_0 + \beta_1 Idealism_{it} + \beta_2 Skepticism_{it} + \beta_3 Idealism*Skepticism_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در مدل فوق

متغیر وابسته

کشف تقلب حسابرسان (Fraud Detection): به‌عنوان میانگین نمرات پرسش‌نامه ۲۸ سؤالی اقتباسی از مطالعه فولرتون و دورتسچی[۱] (۲۰۰۴) محاسبه می‌گردد که برای پاسخ "کاملاً موافق" نمره ۵، "موافق"، نمره ۴، "تفاوتی ندارد "، نمره ۳، "مخالف" نمره ۲، و "کاملاً مخالف" نمره ۱ در نظر گرفته می‌شود.

متغیرهای مستقل

آرمان‌گرایی اخلاقی (Idealism): به‌عنوان میانگین نمرات پرسش‌نامه ۱۰ سؤالی فورسایث (۱۹۸۰) محاسبه می‌گردد که برای پاسخ "کاملاً موافق" نمره ۵، "موافق"، نمره ۴، "تفاوتی ندارد "، نمره ۳، "مخالف" نمره ۲، و "کاملاً مخالف" نمره ۱ در نظر گرفته می‌شود.

شک و تردید حرفه‌ای (Skepticism): به‌عنوان میانگین نمرات پرسش‌نامه ۲۵ سؤالی اقتباسی از مطالعه هارت (۲۰۱۰) محاسبه می‌گردد که برای پاسخ "کاملاً موافق" نمره ۵، "موافق"،

[۱] Fullerton & Durtschi

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

نمره ۴، "تفاوتی ندارد "، نمره ۳، "مخالف" نمره ۲، و "کاملاً مخالف" نمره ۱ در نظر گرفته می‌شود.

اثر تعاملی (Idealism*Skepticism): حاصل‌ضرب میانگین آرمان‌گرایی اخلاقی و میانگین شک و تردید حرفه‌ای است.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. آمار توصیفی

جدول (۱)، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت‌شناختی را نشان می‌دهد. از بین ۲۶۹ نفر عضو نمونه آماری، ۲۲۲ نفر آن‌ها مرد هستند که ۸۲/۵ درصد از افراد نمونه را تشکیل می‌دهند و تعداد زنان ۴۷ نفر است که ۱۷/۵ درصد افراد نمونه را تشکیل می‌دهند. به لحاظ سنی از بین ۳۵ نفر دارای سن کمتر از ۳۰ سال، ۱۴۳ نفر دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال و ۹۱ نفر بالاتر از ۴۰ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۲۶۹ نفر پاسخگو به پرسش‌نامه، ۸۰ نفر دارای تحصیلات لیسانس، ۱۳۹ نفر دارای تحصیلات فوق‌لیسانس و ۵۰ نفر دارای تحصیلات دکتری هستند. همچنین، کمترین سابقه کار مربوط به گروه ۲۵ تا ۳۰ سال با تعداد ۱۲ نفر و ۴/۵ درصد است. ضمن اینکه از نظر پست سازمانی بیشتر اعضای نمونه را حسابرسان ارشد تشکیل دادند.

جدول ۱– آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

متغیر		تعداد	درصد	متغیر		تعداد	درصد
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۵	٪ ۰/۱۳	جنسیت	زن	۴۷	٪ ۵/۱۷
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۴۳	٪ ۲/۵۲		مرد	۲۲۲	٪ ۵/۸۲
	۴۰ سال به بالا	۹۱	٪ ۸/۳۳	تحصیلات	لیسانس	۸۰	٪ ۷/۲۹
سابقه کار	۱ تا ۵ سال	۲۶	٪ ۷/۹		فوق‌لیسانس	۱۳۹	٪ ۷/۵۱
	۵ تا ۱۰ سال	۳۹	٪ ۵/۱۴		دکتری	۵۰	٪ ۶/۱۸
	۱۰ تا ۱۵ سال	۶۸	٪ ۳/۲۵	پست سازمانی	حسابرس	۷۵	٪ ۸۸/۲۷
	۱۵ تا ۲۰ سال	۸۰	٪ ۹/۲۷		حسابرس ارشد	۷۸	٪ ۸۸/۲۹
	۲۰ تا ۲۵ سال	۴۴	٪ ۴/۱۶		سر حسابرس	۳۴	٪ ۶۴/۱۲
	۲۵ تا ۳۰ سال	۱۲	٪ ۵/۴		سر حسابرس ارشد	۶۹	٪ ۶۵/۲۵
					حسابرس کل	۱۳	٪ ۸۳/۴

۴-۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

باتوجه‌به جدول زیر شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش نشان‌داده‌شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	مشاهدات	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
کشف تقلب حسابرسان	Fraud Detection	۲۶۹	۰۰۰/۱	۰۰۰/۵	۵۷۹/۳	۷۶۴/۰
آرمان‌گرایی اخلاقی	Idealism	۲۶۹	۰۰۰/۱	۰۰۰/۵	۶۲۰/۳	۸۰۵/۰
شک و تردید حرفه‌ای	Skepticism	۲۶۹	۰۰۰/۱	۰۰۰/۵	۵۷۳/۳	۶۹۴/۰

۴-۳ . مقایسه میانگین متغیرهای پژوهش بر اساس متغیرهای جمعیت‌شناختی

به‌منظور مشخص‌کردن نوع آزمون مورداستفاده برای مقایسه میانگین ابتدا به بررسی نرمال یا غیرنرمال بودن متغیرها از طریق آزمون‌کولموگراف–اسمیرنوف (K-S) پرداخته شده و سپس با استفاده از نتایج این آزمون نسبت به انتخاب روش پارامتری یا ناپارامتری تصمیم‌گیری شد. باتوجه‌به نتایج جدول (۳) و باتوجه‌به اینکه معناداری تمامی متغیرها از مقدار ۰/۰۵ بیشتر است فرض نرمال بودن توزیع این متغیرهای تأیید می‌شود و در نهایت از آزمون پارامتریک مقایسه میانگین (t دو نمونه مستقل) استفاده شده است.

جدول ۳- آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای تست نرمال بودن متغیر وابسته

متغیر	نماد	آماره Z	معناداری	نتیجه آزمون
کشف تقلب حسابرسان	Fraud Detection	۰۸۸/۰	۱۲۷/۰	توزیع داده نرمال است
آرمان‌گرایی اخلاقی	Idealism	۰۹۶/۰	۱۴۷/۰	توزیع داده نرمال است
شک و تردید حرفه‌ای	Skepticism	۰۶۵/۰	۱۱۶/۰	توزیع داده نرمال است

جدول (۴) نشان‌دهنده نتایج آزمون مقایسه میانگین بر اساس آزمون پارامتریک t دو نمونه مستقل است. با توجه به هدف این آزمون متغیرهای جمعیت شناختی را به دو گروه تقسیم‌بندی کرده و به بررسی تفاوت متغیرهای اصلی تحقیق در این گروه‌ها پرداختیم. با توجه به نتایج جدول می‌توان گفت کشف تقلب حسابرسان بر اساس پست سازمانی دارای تفاوت است و افراد شاغل در پست‌های سر حسابرس، سر حسابرس ارشد و حسابرس کل از کشف تقلب بالاتری نسبت به افراد شاغل در پست‌های حسابرس و حسابرس ارشد برخوردار هستند. همچنین در رابطه با متغیر آرمان‌گرایی اخلاقی می‌توان گفت رده سنی کمتر از ۴۰ سال دارای آرمان‌گرایی بیشتر ی نسبه به ردع سنی ۴۰ سال به بالا هستند، افراد دارای تحصیلات فوق‌لیسانس و دکتری آرمان‌گرایی اخلاقی بیشتری نسبت به تحصیلات لیسانس دارند و افراد شاغل در پست‌های سازمانی حسابرس و حسابرس ارشد

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

از آرمان‌گرایی اخلاقی بیشتری نسبت به افراد شاغل در پست‌های سر حسابرس، سر حسابرس ارشد و حسابرس کل برخوردارند. در نهایت، شک و تردید حرفه‌ای افراد شاغل در پست‌های سر حسابرس، سر حسابرس ارشد و حسابرس کل بیشتر از افراد شاغل در پست‌های سازمانی حسابرس و حسابرس ارشد است.

جدول ٤- مقایسه میانگین متغیرهای پژوهش بر اساس متغیرهای جمعیت‌شناختی

متغیر	متغیر جمعیت‌شناختی		تعداد	میانگین	تفاوت میانگین	آماره t	نتیجه
کشف تقلب حسابرسان	سن	کمتر از ۴۰ سال	۱۷۸	۶۲۰/۳	۱۲۱/۰	۲۳۳/۱	تفاوت ندارد
		۴۰ سال به بالا	۹۱	۴۹۹/۳			
	جنسیت	زن	۴۷	۴۵۵/۳	-۱۵۰/۰	-۲۲۴/۱	تفاوت ندارد
		مرد	۲۲۲	۶۰۵/۳			
	تحصیلات	لیسانس	۸۰	۵۸۵/۳	۰۰۸/۰	۰۸۱/۰	تفاوت ندارد
		فوق‌لیسانس و دکتری	۱۸۹	۵۷۷/۳			
	سابقه کار	۱ تا ۱۵ سال	۱۳۳	۸۰۳/۳	۴۴۷/۰	۸۹۶/۲	تفاوت دارد
		۱۵ تا ۳۰ سال	۱۳۶	۳۵۶/۳			
	پست سازمانی	حسابرس و حسابرس ارشد	۱۵۳	۴۰۱/۳	-۳۴۹/۰	-۲۵۱/۳	تفاوت دارد
		سر حسابرس تا حسابرس کل	۱۱۶	۷۵۰/۳			
آرمان‌گرایی اخلاقی	سن	کمتر از ۴۰ سال	۱۷۸	۷۱۰/۳	۲۶۷/۰	۵۸۵/۲	تفاوت دارد
		۴۰ سال به بالا	۹۱	۴۴۳/۳			
	جنسیت	زن	۴۷	۴۸۹/۳	-۱۵۸/۰	-۱۲۷/۱	تفاوت ندارد
		مرد	۲۲۲	۶۴۷/۳			
	تحصیلات	لیسانس	۸۰	۴۱۲/۳	-۳۵۳/۰	۲۵۹/۳	تفاوت دارد
		فوق‌لیسانس و دکتری	۱۸۹	۷۶۵/۳			
	سابقه کار	۱ تا ۱۵ سال	۱۳۳	۶۴۲/۳	۰۴۴/۰	۴۴۱/۰	تفاوت ندارد
		۱۵ تا ۳۰ سال	۱۳۶	۵۹۸/۳			
	پست سازمانی	حسابرس و حسابرس ارشد	۱۵۳	۷۸۲/۳	۳۴۵/۰	۲۴۵/۳	تفاوت دارد
		سر حسابرس تا حسابرس کل	۱۱۶	۴۳۷/۳			
شک و تردید حرفه‌ای	سن	کمتر از ۴۰ سال	۱۷۸	۷۴۶/۳	-۰۲۲/۰	-۲۴۶/۰	تفاوت ندارد
		۴۰ سال به بالا	۹۱	۷۶۸/۳			
	جنسیت	زن	۴۷	۷۰۲/۳	-۰۶۲/۰	-۵۵۳/۰	تفاوت ندارد
		مرد	۲۲۲	۷۶۴/۳			
	تحصیلات	لیسانس	۸۰	۷۲۵/۳	-۰۴۰/۰	-۴۳۱/۰	تفاوت ندارد
		فوق‌لیسانس و دکتری	۱۸۹	۷۶۵/۳			
	سابقه کار	۱ تا ۱۵ سال	۱۳۳	۷۴۱/۳	-۰۲۴/۰	-۲۷۸/۰	تفاوت ندارد
		۱۵ تا ۳۰ سال	۱۳۶	۷۶۵/۳			
		حسابرس و حسابرس ارشد	۱۵۳	۵۶۳/۳	-۳۵۹/۰	-۲۶۷/۳	تفاوت دارد

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

متغیر	متغیر جمعیت‌شناختی	تعداد	میانگین	تفاوت میانگین	آماره t	نتیجه
پست سازمانی	سر حسابرس تا حسابرس کل	۱۱۶	۹۲۲/۳			

۴-۴ . آمار استنباطی

نتایج آزمون مدل پژوهش به شرح زیر است.

جدول ۵- نتایج رگرسیون

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	معناداری	VIF
عرض از مبدأ	β.	۵۵۱/۰	۷۴۹/۳	۰۰۰/۰	---
آرمان‌گرایی اخلاقی	Idealism	۵۲۴/۰	۲۷۳/۷	۰۰۰/۰	۳۱۸/۱
شک و تردید حرفه‌ای	Skepticism	۴۴۷/۰	۶۶۴/۶	۰۰۰/۰	۲۹۳/۱
آرمان‌گرایی اخلاقی* شک و تردید حرفه‌ای	Idealism* Skepticism	۳۰۲/۰	۷۸۸/۴	۰۰۰/۰	۸۱۸/۳
آماره F فیشر				۳۶۰/۱۷	
معناداری آماره F				۰۰۰/۰	
ضریب تعیین تعدیل شده				۴۹۰/۰	
دوربین واتسون				۹۳۹/۱	

۴-۴-۱ . بررسی پیش‌فرض‌های رگرسیون

قبل از بررسی مدل رگرسیونی پیش‌فرض‌ها را به‌منظور صحت اعتبار مدل رگرسیون خطی چندمتغیره باید ارائه دهیم که تأیید این پیش‌فرض‌ها اعتبار مدل و نتایج پژوهش را نشان می‌دهد که این موارد به شرح زیر است:

نرمال بودن متغیر وابسته

نتایج آزمون کولموگراف–اسمیرنوف (K-S) در جدول (۳) نشان از نرمال بودن متغیر وابسته است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

رابطه خطی بین متغیر وابسته و مستقل (آزمون F فیشر)

مطابق جدول (۵) و باتوجه‌به معناداری آماره F محاسبه شده به میزان (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه خطی وجود دارد.

استقلال خطاها

یکی از پیش‌فرض‌هایی که در رگرسیون مدنظر قرار می‌گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش‌بینی توسط مدل رگرسیون) از یکدیگر است. درصورتی‌که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند، امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به‌منظور استقلال خطاها از یکدیگر از آزمون دوربین – واتسون استفاده می‌شود باتوجه‌به این که آماره موردنظر در بازه ۱/۵ و ۲/۵ است؛ بنابراین عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود

هم خطی

هم‌خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم‌خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد و ممکن است با وجود بالابودن R^2، مدل دارای اعتبار بالایی برخوردار نباشد. به‌عبارت‌دیگر باوجودآنکه مدل خوب به نظر می‌رسد؛ ولی دارای متغیرهای مستقل معنی‌داری نمی‌باشد و این متغیرها بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند. نتایج این آزمون به‌صورت جدول بالا است که شاخص و عامل تورم واریانس (VIF) ارائه شده است. باتوجه‌به ستون آخر جدول (۵) مقدار VIF برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۵ (VIF<۵)است. بنابراین بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد؛ بنابراین مدل برازش شده دارای اعتبار است.

۲-۴-۴ . بررسی نتایج فرضیه‌های پژوهش

ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر آرمان‌گرایی اخلاقی (Idealism) مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است؛ زیرا معناداری محاسبه شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است که حاکی از وجود تأثیر مثبت و معنادار آرمان‌گرایی اخلاقی بر کشف تقلب در سطح اطمینان ۹۵٪ است. براین‌اساس، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر شک و تردید حرفه‌ای (Skepticism) مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است؛ زیرا معناداری محاسبه شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است که حاکی از وجود تأثیر مثبت و معنادار شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در سطح اطمینان ۹۵٪ است. براین‌اساس، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

ضریب برآوردی و آماره t مربوط به متغیر اثر تعاملی آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای (Idealism*Skepticism) مثبت و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است؛ زیرا معناداری محاسبه شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است که حاکی از وجود تأثیر مشترک مثبت و معنادار آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در سطح اطمینان ۹۵٪ است. براین‌اساس، فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

کشف تقلب مهم‌ترین مسئله‌ای است که حسابرسان در فرایند حسابرسی با آن روبرو خواهند شد. اما در بسیاری از موارد، تقلب‌ها نمی‌توانند به‌راحتی شناسایی شوند و باعث ارائه گزارش ناصحیحی می‌شوند. ضمن اینکه مطالعات تجربی کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات، توجه کمی را در ادبیات دانشگاهی به خود جلب کرده است؛ لذا، در این پژوهش، تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات کشور موردمطالعه قرار می‌گیرد. طبق دانش ما، این اولین مقاله داخلی است که شواهدی از تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان دیوان محاسبات ارائه می‌کند و هدف پژوهش حاضر پر کردن این شکاف در ادبیات با ارائه شواهد مستقیم در مورد ارتباط بین ویژگی‌های اخلاقی و شک‌گرایی با کشف تقلب در حرفه حسابرسی است.

فرضیه اول پژوهش به بررسی تأثیر آرمان‌گرایی اخلاقی بر کشف تقلب حسابرسان پرداخت. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که آرمان‌گرایی اخلاقی بر کشف تقلب تأثیر مثبت و معنادار دارد. این یافته مطابق با تئوری موقعیت اخلاقی است و در راستای تأیید فرضیه فوق می‌توان سه دلیل را عنوان کرد. اول، استانداردهای اخلاقی دقیق و سخت‌گیرانه برای انجام حسابرسی، توسط حسابرسان دارای آرمان‌گرایی اخلاقی به کار گرفته می‌شود. دوم، آرمان‌گرایی اخلاقی حسابرسان منجر می‌شود در برابر تأثیر نیروهای خارجی که ممکن است منجر به تحت‌تأثیر قرارگیری معیارهای اخلاقی آنان شوند، دوری می‌کنند و به‌ندرت در روابط خود با مشتریان به رفتارهای نامناسب روی می‌آورند. سوم، این افراد فشارهایی که باعث عدم افشای فعالیت‌های متقلبانه یا توضیح کمتر اثرات آن‌ها بر جنبه‌های مالی می‌شود را نادیده می‌گیرند و صورت کشف تقلب آن را به مسئولان گزارش می‌دهند. نتیجه به‌دست‌آمده در این پژوهش با یافته پژوهش‌های علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲)، وروی و آساره (۲۰۲۲)، جوهری و همکاران (۲۰۲۱)، کانگ و همکاران (۲۰۱۳) و اوبو و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

فرضیه دوم پژوهش به بررسی تأثیر شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان پرداخت. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب تأثیر مثبت و معنادار دارد. در راستای تأیید فرضیه فوق می‌توان گفت شک و تردید حرفه‌ای در عملکرد حسابرس امری ضروری است، حتی اگر به نظر احتمال تقلب پایین باشد. حسابرسان با نگرش شکاکانه خود، اظهارات مدیران را فوراً نمی‌پذیرند و همواره به دنبال شواهد اضافی هستند تا ادعاهایی که مطرح شده است، را تأیید و یا رد کنند. نگرش شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان باعث افزایش دقت آن‌ها در تصمیم‌گیری و ارائه بهتر نظراتشان می‌شود. به همین دلیل، آن‌ها به دنبال دسترسی به شواهد و اطلاعات اضافی هستند تا اطمینان حاصل کنند که صورت‌های مالی بدون هیچ‌گونه تحریفی هستند. ازاین‌رو، نگرش بالای شک و تردید منجر به کشف تقلب بیشتر می‌شود. نتیجه به‌دست‌آمده در این پژوهش با یافته پژوهش‌های شمس‌الدینی و همکاران (۱۳۹۷)، مهربان‌پور و گودرز تله‌جردی (۱۴۰۰)، فولرتون و دورتسچی (۲۰۱۱)، فارادینا (۲۰۱۶)، کارتیکارینی و سوگیارتو (۲۰۱۶)، هلمیاتی و هلمیاتی (۲۰۲۱)، لیسماواتی و همکاران (۲۰۲۱)، نوروهیونی و اسنیاواتی (۲۰۲۱) و وروی و آساره (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

فرضیه سوم پژوهش به بررسی تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب حسابرسان پرداخت. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای به طور هم‌زمان تأثیر مثبت و معنادار بر کشف تقلب حسابرسان دارد. در راستای تأیید فرضیه فوق می‌توان گفت آرمان‌گرایی اخلاقی باعث کاهش فرصت‌ها برای تقلب شده و فرصت پذیرش آن‌ها را کاهش می‌دهد. افرادی که الگوی ذهنی آرمان‌گرایی اخلاقی را دارند، در پذیرش شواهد و مستندات بیشتر منتقدانه و دقیق عمل می‌کنند. آن‌ها در تلاش هستند تا باتوجه‌به تمامی اطلاعات موجود، تصمیماتی هوشمندانه بگیرند و نتایج مثبتی را به دست آورند. به‌عبارت‌دیگر، این افراد هنگام تصمیم‌گیری پیش از هر چیز به دلایل و استدلال‌های منطقی و قابل‌قبول عمل می‌کنند. درعین‌حال اگر هم‌زمان با وجود آرمان‌گرایی اخلاقی، شک و تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان وجود داشته باشد، این موضوع باعث افزایش دقت و تمرکز آن‌ها در بررسی گزارش‌ها خواهد شد. به عبارتی، هرگاه فردی دارای گرایش به آرمان‌گرایی اخلاقی داشته باشد و نظرات او همواره با نوعی از شک و تردید حرفه‌ای همراه باشد، این رویکرد می‌تواند بهترین شیوه برای کشف تقلب بوده و احتمال کشف تقلب‌های مالی نیز افزایش خواهد یافت. نتیجه به‌دست‌آمده در این پژوهش با یافته پژوهش وروی و آساره (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، به حسابرسان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود برای بهبود کشف تقلب علاوه بر آموزش و کسب تخصصی در حوزه حسابرسی، برنامه‌های آموزشی مجزا

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

به‌منظور تقویت و ارتقای آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای به کار گرفته شود. ضمن اینکه، به قانون‌گذاران دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود با اعمال قوانین و سیاست‌های جدید منجر به ترویج فرهنگ اخلاقی در سازمان شوند چرا که ترکیب مفاهیم و فرهنگ اخلاق‌مدارانه در فرهنگ سازمان به کاهش ریسک‌های اخلاقی و افزایش کشف تقلب توسط حسابرسان کمک می‌کند. علاوه بر این، تشویق و ترغیب حسابرسان دیوان محاسبات می‌تواند نقش مهمی در افزایش کشف تقلب داشته باشد؛ لذا، برای افزایش حسابرسی مؤثر، ارتقای حسابرسانی باکیفیت و گزارش‌دهی در مورد تقلب پیشنهاد می‌شود برای حسابرسان پاداش و تشویق در نظر گرفته شود. همچنین، کاهش فشار در ارائه گزارش و برخورداری حسابرسان از محیط‌هایی که باعث افزایش آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای می‌شود می‌تواند به افزایش کشف تقلب حسابرسان تأثیر به سزایی داشته باشد. در نهایت، استفاده از فناوری‌های نوین و سامانه‌های هوشمند و خودکار برای بررسی داده‌های مالی و تشخیص الگوهای نامناسب از جمله حسابرسی الکترونیکی و تحلیل داده‌ها برای شناسایی الگوهای تقلب می‌تواند بهبود قابل‌توجهی در فعالیت کشف تقلب حسابرسی داشته باشد. در ادامه به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود به بررسی سایر ویژگی‌های اخلاقی یا ویژگی‌های شخصیتی تمرکز کند که می‌توانند به‌صورت جداگانه یا مشترک با سایر متغیرها، قضاوت‌ها و برنامه‌ریزی کشف تقلب حسابرسان را تحت‌تأثیر قرار دهند. به‌عنوان‌مثال، پژوهش‌های آینده می‌تواند تأثیر توانایی‌های تحلیلی، توانایی‌های حل مسئله، ذهن تحقیقی، و نحوه تعامل آن‌ها با آرمان‌گرایی اخلاقی و شک و تردید حرفه‌ای برای تأثیرگذاری بر قضاوت‌های برنامه‌ریزی تقلب را بررسی کند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

منابع

۱. امجدی، اکبر؛ گرکز، منصور؛ بخارائیان خراسانی، مریم؛ معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۹). تاثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات). *دانش حسابرسی*، ۲۰(۸۰)، ۳۳۲-۳۱۵.

۲. امجدی، اکبر؛ گرکز، منصور؛ بخارائیان خراسانی، مریم؛ معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۰). تاثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۵)، ۳۷۲-۳۴۹.

۳. انصاری، تبسم؛ حیدرپور، فرزانه؛ کیقبادی، امیررضا. (۱۳۹۸). بررسی رابطه میان تردید حرفه‌ای، سطح اطمینان و قضاوت‌ها و تصمیمات توام با تردید حسابرس. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۷)، ۲۷۴-۲۴۸.

٤. پاشائی فشتالی، محمد؛ آزادی هیر، کیهان؛ وطن پرست، محمد رضا. (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای). *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۶۷- ۱۰۰.

۵. داداش، ناصر؛ خواجوی، شکراله؛ سروش‌یار، افسانه. (۱۴۰۰). تاثیر ثبات مدیران و ثبات سهامداران نهادی بر احتمال وقوع تقلب، با به کارگیری رویکردهای مختلف محاسبه تقلب. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۴)، ۵۵-۲۸.

٦. دیانتی دیلمی، زهرا؛ باقری، ناهیده؛ منطقی، خسرو. (۱۴۰۰). الگوی شناسایی اسناد و مدارک فیزیکی مشکوک به تقلب براساس مشخصات ظاهریشان. *دانش حسابداری*، ۱۲(۳)، ۱۴۶-۱۲۹.

۷. رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن؛ حسینی، سید حسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرف های بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۱۹۹-۱۷۵.

۸. روزبهانی، ناصر؛ اسدی، مرتضی. (۱۳۹۷). *آشنایی با دیوان محاسبات کشور*، مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

۹. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نژاد تولمی، بابک؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلیفرد، حمید رضا. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌های، تعاملی و توزیعی. *دانش حسابداری مالی*، ۶(۲۳)، ۴۷-۷۵.

۱۰. سلیمانی، ابوالفضل؛ شکریان برنجستانکی؛ مهدیه، لاله ماژین، مریم. (۱۴۰۲). تاثیر شهرت، حق‌الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*، ۳(۲)، ۷۴-۵۳.

۱۱. شمس‌الدینی، کاظم؛ دانشی، وحید؛ محلاتی‌راینی محمدعلی. (۱۳۹۷). توانایی قانون بنفورد در کشف تقلب در دو صورت سود یا زیان و ترازنامه. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۳)، ۱۸۶-۱۶۷.

۱۲. شیرزاد، بهرام؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۹). جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در حسابرسی: آزمون نظریه هویت اجتماعی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۶)، ۱۸-۱.

۱۳. علی‌زاده‌گان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۱۸۴-۱۴۹.

۱٤. گرد، عزیز؛ ناصری، مونا. (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکتها. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸(۳)، ۱۲۳-۱۰۱.

۱۵. مطلبی کربکندی، مصطفی؛ آذر، عادل؛ خدیور، آمنه؛ مقبل باعرض، عباس. (۱۴۰۱). مفهوم‌شناسی حسابرسی هوشمند در سازمان‌های عالی نظارتی با رویکرد روش‌شناسی سیستم‌های نرم (مورد مطالعه: دیوان محاسبات کشور). *اندیشه مدیریت راهبردی (اندیشه مدیریت)*، ۱۶(۲)، ۱۰۶-۷۹.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۱۶. مهربان‌پور، محمدرضا؛ گودرز تله‌جردی، علی. (۱۴۰۰). تدوین مدل عوامل اثرگذار بر ارزیابی ریسک تقلب در ایران. *دانش حسابرسی*. ۲۱(۸۵)، ۱۳۵-۱۱۰.

۱۷. میرزایی، جعفر؛ خدادادی، ولی؛ جرجرزاده، علیرضا؛ صالحی، اله کرم؛ نصیری، سعید. (۱۴۰۲). نقش کیفیت حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد با تاکید بر مولفه‌های اقتصاد مقاومتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۶)، ۵۴۳-۵۶۲.

۱۸. نعمتی‌کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). تأثیر استراتژی های یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر تقلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). *حسابداری دولتی*، ۷(۲)، ۷۹-۹۴.

۱۹. 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. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۳(۲۳)، ۹۸-۷۹.

۲۰. Alsaad, A., Saif-Alyousfi, A. Y. H., Elrehail, H. (۲۰۲۱), Religiosity, idealism, and ethical consumption: the mediating effect of perceived customer effectiveness and moral obligation. *Journal of Social Marketing*, ۱۱(۱), ۲۵-۴۳.

۲۱. Arirail, D., Crumbley, L. (۲۰۱۹). PwC and the colonial bank fraud: A perfect storm. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, ۱۱(۳), ٤٤٠–٤٥٨.

۲۲. Brazel, J. F., Leiby, J., Schaefer, T. R. (۲۰۲۳). Who Rewards Appropriate Levels of Professional Skepticism?. https://ssrn.com/abstract=٤٤٨٩٩١٨

۲۳. Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (۲۰۱۳). Professional skepticism: The efects of a partner's infuence and the presence of fraud on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, ۲۵(۲), ٤٥–٦٩.

۲٤. Carpenter, T. D., Durtschi, C., Gaynor, L. M. (۲۰۱۱). The incremental benefts of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, ۲٦(۱), ۱–۲۱.

۲۵. Chen, Y. H., Wang, K. J., Liu, S. H. (۲۰۲۳). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability* , ۱۵, ۱۵٤۷.

۲٦. Eutsler, J., Norris, A. E., Trompeter, G. (۲۰۱۸). A live simulationbased investigation: Interactions with clients and their efect on audit judgment and professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۷(۳), ۱٤۵–۱٦۲.

۲۷. Faradina, H. (۲۰۱٦). Pengaruh beban kerja, pengalaman audit dan tipe kepribadian terhadap skeptisme profesional dan kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan. *JOMFekom*, ۳(۱), ۱۲۳۵–۱۲٤۹.

۲۸. Financial Reporting Council (FRC). (۲۰۱۹). Latest FRC audit inspections. Retrieved July ۱۰, ۲۰۱۹, from https ://www.frc.org.uk/news/ july-۲۰۱۹/lates t-frc-audit -inspe ction s.

۲۹. Forsyth, D. R. (۱۹۸۰). A taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, ۳۹, ۱۷۵–۱۸٤.

۳۰. Fullerton, R., Durtschi, C. (۲۰۰٤). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. Journal of Utah State University. ۱٤–۲۳.

۳۱. Fullerton, R., Durtschi, C. (۲۰۱۱). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. *SSRN Electronic Journal*, ٤۳۵.

۳۲. Greenfield, A. C., Strand Norman, C., Wier, B. (۲۰۰۸). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*, *83*(۱), ٤۱۹–٤۳٤.

۳۳. Hammersley, J. S. (۲۰۱۱). A review and model of auditor judgments in fraud-related planning tasks. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *30*(٤), ۱۰۱–۱۲۸.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۳٤. Helmiati, H. (۲۰۲۱). pengaruh penerapan aturan etika, pengalaman dan skeptisme profesional auditor terhadap pendeteksian kecurangan. *Ensiklopedia Social Review*, ۳(۳), ۲٦۷–۲۷٤.
۳٥. Henle, C. A., Giacalone, R., Jurkiwicz, C. L. (۲۰۰٥). The role of ethical ideology in the workplace deviance. *Journal of Business Ethics, 56*(۱), ۲۱۹–۲۳۰.
۳٦. Hurtt, R. K. (۲۰۱۰). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29*(۱), ۱٤۹–۱۷۱.
۳۷. Johari, R. J., Alam, M. M., Said, J. (۲۰۲۱). Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity. *International Journal of Ethics and Systems*, ۳۷(۳), ٤۰٦-٤۲۱.
۳۸. Kartikarini, N., Sugiarto, D (۲۰۱٦). Pengaruh Gender, Keahlian dan Skeptisisme Profesional terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Studi pada Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia). *Simposium Nasional Akuntansi, Lampung*, ۱۹, ۱–۳۱.
۳۹. Khan, J., Harding, N. (۲۰۱۸), Facilitating the application of auditors' underlying skeptical disposition: The relationship between trait skepticism and basic human values. *Accounting Research Journal*, ۳۳(۱), ۳٤-٥٦.
٤۰. Khan, S., Abbas, M. (۲۰۲۳). Interactive effects of consumersâ€™ ethical beliefs and authenticity on ethical consumption and pro-environmental behaviors. *Journal of Retailing and Consumer Services*, ۷۱.
٤۱. Kung, F., Li Huang, C. (۲۰۱۳). Auditors' moral philosophies and ethical beliefs. *Management Decision*, ٥۱(۳), ٤۷۹-٥۰۰.
٤۲. Lismawati, S. N., Ismalia, M. (۲۰۲۱). Pengaruh kompetensi, profesionalisme, dan etika auditor terhadap kualitas audit (Studi pada inspektorat Provinsi Bengkulu). *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, ۹(۱), ٤٥–٥٦.
٤۳. Mansour, A.Z., Ahmi, A., Popoola, O.M.J. and Znaimat, A. (۲۰۲۲), Discovering the global landscape of fraud detection studies: a bibliometric review, *Journal of Financial Crime*, ۲۹(۲), ۷۰۱-۷۲۰.
٤٤. Nelson, M. W. (۲۰۰۹). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۸(۲), ۱–۳٤.
٤٥. Nelson, M. W., Tan, H. T. (۲۰۰٥). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲٤, ٤۱–۷۱.
٤٦. Noch, M. Y., Ibrahim, M. B., Akbar, M. A., Kartim, K., Sutisman, E. (۲۰۲۲). Independence And Competence On Audit Fraud Detection: Role Of Professional Skepticism As Moderating. *Jurnal Akuntansi*, ۲٦(۱), ۱٦۱–۱۷٥.
٤۷. Oboh, C.S., Ajibolade, S.O., Otusanya, O.J. (۲۰۲۰). Ethical decision-making among professional accountants in Nigeria: the influence of ethical ideology, work sector, and types of professional membership. J*ournal of Financial Reporting and Accounting*, ۱۸(۲), ۳۸۹-٤۲۲.
٤۸. Popova, V. (۲۰۱۳). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal, 28*(۲), ۱٤۰–۱٦۰.
٤۹. Quadackers, L. M., Groot, T., Wright, A. (۲۰۱٤). Auditor's professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research, 31*(۳), ٦۳۹–٦٥۷.
٥۰. Rautiainen, A., Saastamoinen, J., Pajunen, K. (۲۰۲۳). Auditors' perceptions of alternative performance measures – alternative truths and professional skepticism. *Accounting in europe*,

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۵۱. Sari, R., Andrian, S. (۲۰۲۳). The influence of professional skepticism, auditor's experiences, and competency on fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science*, ۱۲(۳), ۳۸٤-۳۹۰.
۵۲. Securities and Exchange Commission (SEC). (۲۰۱۹). KPMG paying $۵۰ million penalty for illicit use of PCAOB data and cheating on training exams. release No. ۲۰۱۹-۹۵. Retrieved from https ://www. sec.gov/news/press -relea se/۲۰۱۹-۹۵.
۵۳. Stefanidis, A., Banai, M., Dagher, G. K. (۲۰۲۳). Socio-cultural capital in the Arab workplace: wasta as a moderator of ethical idealism and work engagement. *Employee Relations*, ٤۵(۱), ۲۱-٤٤.
۵٤. Sulistiyanti, R., Yakub, Y. (۲۰۲۰). Can professional skepticism, experience, and training support the ability of internal government supervisors to detect fraud?. *Research Accounting and Auditing*, ۱(٤), ۱۹۰-۱۹٦.
۵۵. Surya, A. H. W. J., Lannai, D., Amiruddin, A. (۲۰۲۱). Effect of Integrity, Work Experience and Compensation on Fraud Detection Through Professional Skepticism. *Research Accounting and Auditing*, ۲(۳), ۱۹۲-۲۱۱.
۵٦. Verwey, I. G. F., Asare, S.K. (۲۰۲۲). The Joint Effect of Ethical Idealism and Trait Skepticism on Auditors' Fraud Detection. *J Bus Ethics*, ۱۷٦, ۳۸۱–۳۹۵.
۵۷. Wahidahwati, W., Asyik, N. F. (۲۰۲۲). Determinants of auditors ability in fraud detection. *Cogent Business & Management*, ۹(۱).
۵۸. wahyuni, N., Isniawati, A. (۲۰۲۱). Analisis faktor-faktor kemampuan auditor mendeteksi kecurangan dengan moderasi etika profesi. *Journal of Business and Information Systems*, ۳(۲), ۷۵–۸٦.
۵۹. Yuhertiana, I., Patrioty, C. N., Mohamed, N. (۲۰۱۹). The moderating effect of organizational changes on the influence of ethical decision making on public sector internal auditor performance. *Contemporary Economics*, ۱۳(٤), ٤۸۰–٤۹۳.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]