



Providing a model for improving the evaluation of audit evidence fraud detection and prioritizing factors affecting it

- Mohamad molazade ^۱
- Habibolah nakhaei ^۲
- Mahmoud lari dashtbayaz ^۳

Abstract

Objective evaluation of evidence is essential for audit effectiveness and the proper exercise of professional skepticism. Therefore, the purpose of this study is to provide a model for evaluating fraud detection audit evidence and prioritizing indicators that are effective on it. In this research, by using the fuzzy Delphi research method and seeking opinions from professional experts, while identifying the evaluation criteria of audit evidence, a suitable model for Iran's economic environment should be designed by using confirmatory factor analysis. For this purpose, by studying the theoretical foundations, ۷۰ indicators were calculated in four dimensions: a. individual factors with ۲۰ indicators; b. organizational factors with ۱۰ indicators; c. background factors with ۱۰ indicators; d. intellectual tendencies with ۳۰ indicators; It was classified. The results of the research indicate the acceptance of ۶۲ indicators that provide a model for evaluating audit evidence. Also, the results of the ranking of dimensions show that individual factors are ranked first in importance from the point of view of experts, organizational factors are ranked second, contextual factors are ranked third, and intellectual tendencies are ranked fourth.

Key words: Audit evidence, fraud detection, objective evaluation, intellectual inclinations

^۱ Ph.D.candidate in Department of Accounting , Qaenat Branch, Islamic Azad University, Qaenat, Iran.

^۲ Assistant Professor of Accounting, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran. Corresponding Author, Email: hnakshaei@iaubir.ac.ir

^۳ Associate Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran

ارائه مدل بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب و اولویت- بندی عوامل موثر بر آن

- محمد ملازاده^۱
- حبیب اله نخعی^۲
- محمود لاری دشت بیاض^۳

چکیده

ارزیابی بی‌طرفانه شواهد برای اثربخشی حسابرسی و اعمال صحیح تردید حرفه‌ای ضروری است. لذا هدف این مطالعه ارائه الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب و اولویت‌بندی شاخصه‌های موثر بر آن می‌باشد. در این پژوهش با استفاده از روش پژوهش دلفی‌فازی و نظرخواهی از خبرگان حرفه‌ای، ضمن شناسایی معیارهای ارزیابی شواهد حسابرسی، الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران، با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی طراحی شود. بدین منظور با مطالعه مبانی نظری ۷۰ شاخص احصاء گردید که در چهار بُعد الف. عوامل فردی با ۲۰ شاخص که مهم‌ترین شاخص آن دارا بودن سطح کافی و مناسبی از ویژگی‌های فردی؛ ب. عوامل سازمانی با ۱۰ شاخص؛ مهم‌ترین شاخص آن، جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان؛ ج. عوامل زمینه‌ای با ۱۰ شاخص؛ مهم‌ترین شاخص آن، تقویت و بروز کردن سیستم‌های اطلاعاتی و د. تمایلات فکری با ۳۰ شاخص؛ مهم‌ترین شاخص آن، قابلیت تطبیق قوانین و دستورالعمل‌ها و انعطاف آنها در راستای ارزیابی دقیق شواهد طبقه‌بندی شد. نتایج پژوهش حاکی از پذیرفته شدن ۶۲ شاخص می‌باشد که الگویی برای ارزیابی شواهد حسابرسی فراهم می‌کند. همچنین نتایج حاصل از رتبه‌بندی ابعاد نشان می‌دهد که عوامل فردی در رتبه‌ی اول اهمیت از دیدگاه خبرگان، عوامل سازمانی در رتبه‌ی دوم، عوامل زمینه‌ای در رتبه‌ی سوم و تمایلات فکری در رتبه‌ی چهارم قرار گرفته‌اند.

واژگان کلیدی: شواهد حسابرسی، کشف تقلب، ارزیابی عینی، تمایلات فکری

^۱ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قائنات، دانشگاه آزاد اسلامی، قائنات، ایران.

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه:

hnakhaei@iaubir.ac.ir

^۳ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران.

۱. مقدمه

توانایی کشف تقلب توسط حسابرسان در هر اقتصادی برای حفظ شرایط مالی و محیط اقتصادی مهم است. استانداردهای حسابرسی موکد تلاش هایی است که حسابرسان برای افزایش انتظار کشف تقلب در صورت وجود تقلب انجام می دهند، است. با افزایش تقلب حسابداری، انتظار عمومی از حسابرسان برای کشف تقلب حسابداری افزایش یافته است. حرفه حسابداری با صدور بیانیه در استانداردهای حسابرسی^۱ شماره ۹۹ سال ۲۰۰۲، مسئولیت بیشتری برای کشف تقلب در صورت های مالی را بر عهده گرفت. SAS ۹۹ به صراحت بیان می کند که اعضای یک تیم حسابرسی احتمالات تقلب بیشتری در رابطه با اظهارات صورت های مالی را می سنجند (موسسه حسابداران رسمی عمومی آمریکا، ۲۰۱۲). تقلب در صورت های مالی زمانی اتفاق می افتد که داده های مالی با هدف گمراه کردن استفاده کنندگان از آن صورت ها دستکاری می شوند. دانشگاهیان، تنظیم کننده ها، متخصصان و تنظیم کنندگان استاندارد تلاش زیادی برای شناسایی و جلوگیری از تقلب در صورت های مالی انجام داده اند. تحقیقات قبلی به بررسی شاخص ها و علل تقلب، تأثیری که تخصص حسابرس، حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی بر تقلب می گذارند و ویژگی های مرتکبان تقلب بوده است. به علاوه، تنظیم کنندگان استاندارد برای کمک به شناسایی تحریف های مرتبط با تقلب، راهنمایی هایی را به حسابرسان ارائه کرده اند و متخصصان حسابرسی را با آگاهی دقیق از عواقب تقلب انجام می دهند (کلینمن، ۲۰۲۰). در این تحقیق برآنیم تا نقش توانایی حسابرسان در ارزیابی شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی ریسک تقلب بررسی نمائیم. توانایی حسابرسان در شناسایی و کشف تقلب مرتبط با توانایی آنها در ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی هنگام برآورد خطر تقلب است.

مطالعات تجربی متعدد نشان می دهد، که حسابرسان اغلب در ارزیابی بی طرفانه شواهد شکست می خورند (بائر^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). نگرانی های مربوط به شکست حسابرس در ارزیابی بی طرفانه شواهد، درخواست های متعددی را از سوی تنظیم کننده ها و مفسران برای تشدید شک و تردید حرفه ای از حسابرسان برانگیخته است، یعنی در ارزیابی انتقادی شواهد با ذهن پرسشگر بهتر عمل کنند. دانشگاهیان همچنین خواستار تحقیقاتی شده اند که ویژگی های فردی

^۱ Statement on Auditing Standards (SAS)

^۲ American Institute of Certified Public Accountants

^۳ Kleinman

^۴ Bayer

حسابرسان را که ارزیابی بی‌طرفانه شواهد را تسهیل یا مهار می‌کند، شناسایی کند (نولدر و کادوس^۱، ۲۰۱۸).

عوامل متعددی می‌تواند در ارزیابی دقیق شواهد حسابرسی و کشف تقلب صورتهای مالی تاثیر گذار باشد، از قبیل: ویژگی های فردی، تدابیر سازمانی و عوامل محیطی. یکی از مشارکت های اساسی این تحقیق، معرفی و بیان ساختار تمایلات فکری و نشان دادن قابلیت آن برای ارزیابی شواهد معتبر و کم هزینه است. تمایلات فکری احتمالاً می‌تواند بهبود یابد، اما فقط در درازمدت، با رویکردهای آموزشی خاص برای مثال، در مقایسه با یک مدل سنتی آموزش انتقال دانش، یک مدل فرهنگ‌سازی تمایلات فکری را بهتر تقویت می‌کند، مدلی که به طور منظم از یادگیرندگان می‌خواهد که با بلند فکر کردن یا با گوش دادن به دیگران و سپس تأمل در افکار کلامی، تمایل مورد نظر را اعمال کنند (پرکینز و همکاران، ۲۰۰۰). گرایشی که بر آن تمرکز می‌کنیم به تمایل افراد برای درگیر شدن در تفکر خردمندانه مربوط می‌شود. تفکر خردمندانه هم در جامعه شناسی و هم در روانشناسی ریشه در ساختار خرد دارد. تا همین اواخر، مطالعات اندکی ساختار خرد را به شیوه‌هایی توصیف می‌کردند که اندازه‌گیری تجربی را امکان‌پذیر می‌کرد. با این حال، چندین مطالعه اخیر نشان می‌دهد که تفکر بازتابی، که دیالکتیک بین دانستن و شک را در پرتو عدم قطعیت متعادل می‌کند، ریشه اصلی خرد است. دانستن اینکه انسان همه چیز را نمی‌داند، در جستجوی حقیقت در حدی که قابل شناخت باشد بنابرین، تعریف عملی از تمایلات فکری قوی تر، گرایش هایی است که افراد به طور طبیعی درگیر تفکر عاقلانه می‌شوند، که عبارت است از تجدید نظر متوازن باورها و تردیدها در مورد پدیده های هدف با تفکر آشکار و تأملی در مورد شواهد موجود. بنابراین، تمایلات فکری قوی تر احتمالاً تمایل حسابرسان را برای شکل دادن به باورهای مختلف و انجام اقدامات متفاوت با توجه به ارزیابی بی‌طرفانه حالات مختلف شواهد بهبود می‌بخشد. پیشرفت های اخیر در زمینه های مالی رفتاری و همچنین توسعه مفهوم سازی خرد در تصمیم گیری برای سازمان ها، مدیران و کارکنان سودمند بوده و نگرشی جدید، متفاوت و کاربردی در جهت توسعه ظرفیت های فردی، سازمانی و زمینه ای ایجاد کرده است. از طرفی افزایش مهارت در زمینه ارزیابی شواهد برای حسابرسان امری اجتناب ناپذیر است. ارزیابی بی‌طرفانه شواهد برای اثربخشی حسابرسی و برآورد صحیح خطر تقلب ضروری است. در این پژوهش تلاش شده است در کنار عوامل فردی، سازمانی و محیطی تاثیرگذار بر امر ارزیابی به بعد تمایلات فکری

^۱ Nolder & kadose

^۲ Perkins

حسابرسان با توجه به اهمیت آن در خصوص ارزیابی و قضاوتها تکیه شود تا درک بهتری از فرایندهای رفتاری و شناختی تصمیم‌های حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی شواهد حسابرسی ایجاد کند. بنابراین انجام پژوهشی که برای شناسایی عوامل موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران، برای تقویت کشف تقلب‌های احتمالی و افزایش توانایی حسابرسان در ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب در ایران بدلائیل زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد: ۱- نگرانی‌های مربوط به شکست حسابرسان در ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بعد از بروز تقلب؛ لی و ها^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی دریافتند، وقتی حسابرسان توسط قانونگذاران به دنبال افشای تقلب تعیین می‌شوند، حق‌الزحمه حسابرسی و حق بیمه افزایش می‌یابد، اما ساعات حسابرسی افزایش نمی‌یابد. ۲- تنوع زیاد شواهد حسابرسی مرتبط با صنعت خاص و تمایز بین آنها؛ ۳- تاکید استانداردهای حسابرسی بر تلاش و مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب؛ ۴- بحرانهای مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیر سوال رفتن اعتبار حرفه‌ی حسابرسی؛ بحرانهای مالی موضوع جدیدی نیستند و هر شرکتی بنا به دلایلی با بحران مالی مواجه می‌شود اما بروز هر بحران بویژه اگر بزرگ باشد، می‌تواند باعث از دست رفتن شهرت سازمان‌ها شده و سلطه آنها را در بازارهای جهانی مورد تهدید قرار دهد. مدیر در برابر ریسک‌های خاص شرکت قرار دارد و ترجیح می‌دهد تصمیمات محافظه‌کارانه‌ای اخذ کند. در طول دوره بحران، شرکتها بیشتر در معرض رسیدگی و بررسی از جانب حسابرسان و اعتباردهندگان و سهامداران قرار می‌گیرند، و همین موجب می‌شود مدیران اقلام تعهدی اختیاری کمتری در صورت‌های مالی گزارش کرده و گزارش مالی متقلبانه را داشته باشند چنان که عملکرد مالی خود را دستکاری نمایند (محمدی و همکاران، ۱۴۰۰). ۵- تغییرات مستمر در محیط کسب و کار و پیشرفت فناوریهای اطلاعاتی و ضرورت همگام‌سازی حرفه حسابرسی با محیط بسرعت در حال تغییر آن. همچنین مقایسه وضع موجود و مطلوب شاخصه‌های ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران و رتبه‌بندی ابعاد اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی از لحاظ اهمیت، میتواند افراد درگیر در ارزیابی و رسیدگی شواهد حسابرسی را از وضعیت موجود آگاه کند و زمینه‌ای را برای بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی و برآورد خطر تقلب فراهم آورد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تقلب و کشف تقلب

تقلب به ویژه صورتهای مالی متقلبانه از دیرباز تاکنون مورد توجه استفاده کنندگان و حسابرسان بوده است. به خصوص پس از بروز رسواییهای بزرگ مالی و حسابداری در داخل کشور از جمله اختلاس ۳۰۰ میلیارد تومانی و تخلفات بزرگ مالی خارجی. مسئله تقلب نه تنها موجب نوسان در بازار سهام، سلب اعتماد عمومی و بروز زیانهای جبران ناپذیر بر سرمایه گذاران گردید، بلکه منجر به سقوط شرکتهای بزرگ و کاهش اعتماد مردم به بنگاههای اقتصادی و حرفه مخصوصاً حسابرسی گردید (فرقان دوست حقیقی و برواری، ۱۳۸۸). موضوع تقلب برای حسابداران اعم از حسابرسان داخلی و خارجی بسیار مهم است چرا که تقاضای فزاینده ای از سوی مردم وجود دارد که آنها باید مهارتها و توانایی کافی برای ارزیابی خطرات تقلب را در جهت شناسایی کشف تقلب صورتهای مالی داشته باشند (موحد سانوسی^۱ و همکاران ۲۰۱۵). پژوهشها در خصوص کشف تقلب و ناهنجاری، به ویژه در حدود نیمدهه اخیر، با رشد قابل ملاحظه‌ای مواجه بوده، به طوری که بیش از پنجاه درصد از کل تولیدات پژوهشی متعلق به این بازه زمانی است. اصلی ترین و غالب ترین موضوعات شامل «تقلب و ناهنجاری»، «حسابرسی و حسابداری قضایی»، «داده کاوی، یادگیری ماشین و تحلیل شناسی داده‌ها»، «ارزیابی ریسک» و «کنترل‌های داخلی و حاکمیت شرکتی» می باشد (مرادی و همکاران، ۱۴۰۱).

واهیدودین زرکسی^۲ و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی به تاثیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقی، هوش هیجانی و کنترل داخلی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی تشخیص تقلب دارند. تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. همچنین، این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی به طور غیر مستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. پرستیکا^۳ و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی به تجزیه و تحلیل گزارش‌گری مالی متقلبانه بر اساس نظریه شش ضلعی تقلب در بخش مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که انگیزه، ظرفیت، تبنی بر گزارش‌گری مالی متقلبانه تأثیر می‌گذارند. از سوی دیگر، فرصت‌ها، توجیه و تکبر تأثیری بر ارتکاب اقدامات متقلبانه مدیریت در صورتهای مالی ندارند. اسکندر^۴ و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی عوامل داخلی و خارجی تعیین کننده توانایی حسابرس

^۱ Mohed sanosi^۲ Wahyudin Zarkasyi^۳ Prastika^۴ Iskandar

برای کشف تقلب پرداخت، نتایج نشان داد که عوامل داخلی متشکل از تجربه و تردید حرفه ای و عوامل خارجی یعنی افشاگری بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تأثیر مثبت دارد. در همین حال، فشار بودجه زمانی تأثیری بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب ندارد. آگوستینا و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تردید حرفه ای حسابرسان و کشف تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که شایستگی، استقلال و فشار زمانی حسابرسی تأثیری بر توانایی کشف تقلب نداشتند. در این میان، تجربه و شک حرفه ای حسابرس تأثیر مثبتی بر کشف تقلب داشتند.

علیزاده گان و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی در ایران به بررسی تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده، مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان داد که تجربه حسابرس، انواع نیپ های شخصیتی و تردید حرفه ای، بر توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری دارد. همچنین ابوسعیدی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی اهمیت کشف تقلب در صورتهای مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد، که مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیریت واحد مورد رسیدگی است اما وجود حسابرسان و توجه بیشتر به اتفاقات درون سازمان می تواند درصد کشف تقلب را افزایش دهد.

ارزیابی شواهد حسابرسی

استانداردهای حسابرسی تجویز می کنند که حسابرسان باید به طور بی طرفانه شواهد را هنگام ارزیابی و رسیدگی به خطر تقلب ارزیابی کنند. ناکامی در ارزیابی بی طرفانه شواهد، قرار گرفتن سرمایه گذاران در معرض ضرر و قرار گرفتن مؤسسات حسابرسی در معرض بازرسی های نامطلوب و دعاوی قضایی را افزایش می دهد (کاوومن^۲، ۲۰۲۰). با وجود این پیامدهای نامطلوب، مطالعات تجربی متعدد نشان می دهد که حسابرسان اغلب در ارزیابی بی طرفانه شواهد شکست می خورند. نگرانی های مربوط به شکست حسابرس در ارزیابی بی طرفانه شواهد، درخواست های متعددی از سوی تنظیم کننده ها و مفسران برای تشدید شک و تردید حرفه ای از حسابرسان برانگیخته است یعنی در ارزیابی انتقادی شواهد با ذهن پرسشگر بهتر عمل کنند (نیکودموس^۳، ۲۰۲۰).

مویی^۴ (۲۰۱۰) ادعان می دارد کار شناسایی تقلب یک کار غیرساختاری است که حسابرس را به ایجاد روشهای جایگزین و جستجو بر مبنای اطلاعات اضافی مرتبط از منابع مختلف سوق میدهد. جستجوی اطلاعات بر مبنای شواهد حسابرسی مورد نظر، بخشی از قضاوت حرفه ای حسابرس است. از این رو حسابرس، مسئولیت کشف تقلبی را دارد که همیشه افراد متقلب سعی در مخفی نگه داشتن آن دارند. در واقع

^۱ Augustin

^۲ kawsman

^۳ nikodemos

^۴ Moyi

حسابرس با دانش و بینشی که از فرایند آموزش کشف حسابداری متقلبانه طی دوره مورد رسیدگی کسب می نماید می تواند با ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی، مشکلات حسابرسی پیچیده را آسان تر شناسایی و کشف کند و بر قضاوت حرفه ای خود بیفزاید. به همین خاطر، ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی برای حسابرس مهم است به گونه ای که وی میتواند به شواهد حسابرسی که در اختیار دارد انتقادی تر نگریسته و قبل از پیداکردن شواهد قوی به آسانی آن را نپذیرد. بنابر این لزوم شناسایی عوامل موثر بر ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب از اهمیت ویژه ای نزد متخصصان حسابرسی برخوردار است.

ارزیابی شواهد حسابرسی و تمایلات فکری حسابران

برویسترو همکاران^۱ (۲۰۲۱) تمایلات فکری حسابرس را معرفی نمودند، یک ساختار جدید برای ادبیات قضاوت و ارزیابی و تئوری را توسعه دادند که پیش بینی می کند حسابران به طور بی طرفانه شواهد تقلب را زمانی ارزیابی می کنند که دارای تمایلات فکری قوی تر هستند. تمایلات فکری تمایل افراد برای درگیر شدن بطور طبیعی در بازنگری متوازن باورها و تردیدها در مورد پدیده های هدف با تفکر آشکار و تاملی در مورد شواهد حسابرسی است. تمایلات فکری یا تفکر خردمندانه مستلزم بازنگری متوازن باورها و شک در مورد پدیده های هدف با تفکر آشکار و تاملی در مورد شواهد موجود است. تمایلات فکری ظرفیت ها و تمایلات رفتاری برای درگیر شدن در الگوهای خاص رفتار شناختی است (پرکینز و همکاران، ۱۹۹۳)، یا به عبارتی سبک های شناختی سطح بالاتر است (استانوویچ^۲، ۲۰۰۱). تمایلات فکری کاربرد عقل، دانش و توانایی های تصمیم گیرندگان را هدایت می کنند (پرکینز و همکاران، ۲۰۰۱). متفکران خردمند تمایل بیشتری دارند که آشکارا در عوامل شناختی درگیر شوند در حالی که به تکامل باورها، تردیدها و دانش به نتایج می رسند (برویستر و همکاران، ۲۰۲۱). سطوح بالاتر این ویژگی ها باعث می شود تا افراد بیشتر پذیرای شواهد تشخیصی باشند (بارون^۳، ۲۰۰۸) و اعتقادات موجود سوگیری تاییدی پایین تری دارند (استانوویچ و وست^۴، ۲۰۰۸). تحقیقات اخیر نشان می دهد که تنها حسابران با تمایلات فکری بالا نسبت به شواهد حسابرسی که علامت تشخیصی از تقلب بالقوه است حساس هستند، در حالیکه حسابران با تمایلات فکری پایین به نشانه های موقعیتی غیرتشخیصی واکنش نشان می دهند. (بروستر و همکاران، ۲۰۲۱). ولیان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندانه حسابران بر اساس تحلیل داده بنیاد پرداختند. طی این پژوهش مؤلفه ای به نام تصمیم گیری بخردانه حسابران شناسایی شد که در آن تصمیم گیری بخردانه، فرایندی منسجم، انعکاسی، شناختی و عاطفی است.

^۱ Brewster

^۲ Standwich

^۳ baron

^۴ Stanovich and West



بر اساس توضیحات ذکر شده، این پژوهش به دنبال کشف الگوی عوامل موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران، می باشد، لذا بر اساس پژوهش‌های انجام شده، سوالاتی به شرح ذیل مطرح شده است :

پرسش اول: الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی بر اساس تمایلات فکری حسابرسان در ایران چگونه است؟

پرسشهای فرعی (۱) ابعاد ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران کدامند؟ (۲) مؤلفه های ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران کدامند؟ (۳) شاخص های ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران کدامند؟

پرسش دوم: وضعیت شاخصهای اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران در مقایسه با وضعیت مطلوب به چه صورت است؟

پرسش سوم: رتبه بندی ابعاد اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی به چه صورت است؟

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی - پیمایشی است. از آنجا که هدف این پژوهش، شناسایی عوامل موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی بر مبنای شرایط محیط اقتصادی ایران با استفاده از روش شناسی دلفی فازی و ارائه الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی می باشد و سپس وضع موجود و مطلوب شاخص های نهایی اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران مورد مقایسه قرار میگیرد و در نهایت ابعاد اصلی مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی بر اساس اهمیت، رتبه بندی می شوند، بنابراین مراحل ذیل در این پژوهش انجام شده است :

الف. مطالعه مبانی نظری: در مرحله ی اول با مطالعه ادبیات و پیشینه ی پژوهش ، تعداد ۷۰ شاخص جهت ارزیابی شواهد حسابرسی در چهار بعد عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل زمینه ای، و تمایلات فکری حسابرسان، استخراج گردید .

ب. طراحی پرسشنامه: در این بخش هر یک از شاخص ها بصورت یک گزاره مورد پرسش قرار گرفت بطوریکه از خبرگان درخواست شد درجه اهمیت هر یک از شاخص های اثرگذار در ارزیابی شواهد حسابرسی را مشخص و برای هر کدام از شاخصها از ۰ تا ۹ امتیازدهی نمایند. صفر به معنای مهم نبودن و ۹ به معنای اثرگذاری کامل میباشد.

ج. نظرخواهی از خبرگان: در راستای کسب اجماع نظر خبرگان در خصوص شاخص های ارزیابی شواهد حسابرسی، از روش پژوهش دلفی فازی که یک روش معتبر علمی برای نظرخواهی از خبرگان میباشد، استفاده شد.

د. ارائه ی الگو با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی: پس از نهایی شدن شاخص ها، با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی، الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در محیط اقتصادی ایران استخراج شده است.

ه. مقایسه ی وضع موجود و وضع مطلوب شاخص های اثرگذار در ارزیابی شواهد حسابرسی با استفاده از آزمون ویلکاکسون.

و. رتبه بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه ای

۳-۱- جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه ی آماری این پژوهش، شامل خبرگان حسابرسی (شرکا و مدیران ارشد موسسات حسابرسی عضو جامعه ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی) میباشد. لازم به ذکر است که اعضای گروه دلفی با در نظر گرفتن سه مشخصه شامل حضور نمایندگان گروههای متخصص، آگاهی عمیق از موضوع پژوهش و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب شده اند (پرس و هرمان^۱، ۱۹۷۵). بنابراین اعضای دلفی با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند انتخاب و در نهایت تعداد ۵۱ پرسشنامه جهت تحلیل داده ها بدست آمد. خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان به شرح زیر می باشند

• سطح تحصیلات: اکثر افراد دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس (۳۹ نفر یا ۷۶ درصد)، دارای مدرک تحصیلی دکتری (۸ نفر یا ۱۶ درصد)، و ۴ نفر یا ۸ درصد دارای مدرک تحصیلی لیسانس میباشد.

• شغل یا سمت: ۳۶ نفر (۷۲ درصد) از افراد در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل هستند، ۷ نفر (۱۴ درصد) حسابدار رسمی اما غیر شاغل و ۴ نفر (۶ درصد) در سازمان حسابرسی و ۴ نفر (۸ درصد) حسابدار رسمی عضو هیئت علمی دانشگاه مشغول به خدمت هستند.

• سابقه آموزشی در دانشگاه: ۸ درصد افراد در دانشگاه مدرس و یا عضو هیأت علمی در دانشگاه بوده اند و دیگران دانشگاهی نبودند.

• میزان تجربه مفید حرفه ای: اکثر افراد (۱۵ نفر یا ۳۰ درصد) دارای ۱۱ تا ۱۵ سال میزان تجربه مفید حرفه ای، ۱۰ نفر (۲۰ درصد) دارای ۱۶ تا ۲۰ سال، ۱۵ نفر (۳۰ درصد) دارای بیش از ۲۰ سال و ۱۱ نفر (۲۰ درصد) دارای ۶ تا ۱۰ سال میزان تجربه مفید حرفه ای بوده‌اند.

• جایگاه سازمانی: ۲۲ نفر (۴۳,۱۳ درصد) دارای جایگاه سازمانی شریک موسسه حسابرسی، ۱۵ نفر (۲۹,۴۱ درصد) مدیر فنی و ۱۴ نفر (۲۷,۴۵ درصد) دارای جایگاهی غیر از این دو می باشند.

۲-۳ الگوی مفهومی پژوهش

در این پژوهش، الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در چهار بُعد عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل زمینه ای، و تمایلات فکری حسابرسان به پیروی از مبانی نظری طراحی شد تا پس از نظر خواهی از خبرگان، مدل نهایی آن کشف گردد. برای این منظور، تعداد ۷۰ شاخص به شرح جدول ۱ برای نظرخواهی از خبرگان پیشنهاد شده است:

جدول ۱: شاخص های ۷۰ گانه پیشنهادی جهت الگو ارزیابی شواهد حسابرسی

ابعاد	مولفه ها	شاخص ها
عوامل فردی	۱- ارزش ها، اصول اخلاقی و ویژگی ها	۱- عمل در راستای منافع عموم و رعایت اصول اخلاقی در حین فرآیند حسابرسی و ارزیابی شواهد توسط تیم حسابرسی درگیر کار ۲- دارا بودن سطح کافی و مناسبی از ویژگی های فردی (صلاحیت و مراقبت حرفه ای، بی طرفی، درستکاری و تردید حرفه ای و استقلال) توسط تیم حسابرسی درگیر رسیدگی ۳- برقراری فضای اخلاقی مناسب در موسسات حسابرسی ۴- برقراری سیستم های مناسب ارزیابی عملکرد و پاداش کارکنان در موسسات حسابرسی ۵- مقدم دانستن کیفیت ارزیابی و رسیدگی بر ملاحظات مالی و زمانی در موسسات حسابرسی ۶- ارتقای فرهنگ مشورت در موضوعات سخت و دشوار در موسسات حسابرسی بخصوص ارزیابی شواهد ۷- تقویت سیستم های موجود برای تصمیم گیری در مورد پذیرش یا حفظ (تداوم کار با) صاحبکاران ۸- ارائه الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی ۹- فعال بودن نهادهای نظارتی در کسب اطمینان از فهم اصول اخلاقی و بکارگیری مداوم الزامات؛ ۱۰- به اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحبکار بین موسسات حسابرسی
		۱- برخورداری شرکا و کارکنان از صلاحیت های لازم و آشنایی با فعالیت صاحبکار ۲- قضاوت منصفانه شرکا و کارکنان و مشارکت فعال شریک مسئول کار حسابرسی در ارزیابی شواهد و برنامه ریزی و نظارت و بررسی کار انجام شده ۳- تجربه کافی کارکنان درگیر کار ارزیابی و رسیدگی و هدایت، بررسی و نظارت مناسب کارکنان توسط شریک مسئول کار و سایر افراد با تجربه تیم درگیر کار ۴- اختصاص زمان کافی به کارکنان درگیر کار برای انجام حسابرسی و ارزیابی

<p>شواهد به گونه‌ای موثر ۵- دسترسی شرکا و کارکنان با تجربه درگیر کار ارزیابی و رسیدگی به ارکان راهبری شرکت صاحبکار ۶- برخورداری شرکا و کارکنان از زمان کافی برای برخورد با مسائل ارزیابی سخت و دشوار ۷- سازماندهی مناسب تیم درگیر کار و ارزیابی‌های به هنگام، رهبری مناسب و آموزش‌های ضمن خدمت شرکا و کارکنان ارشدتر برای کارکنان کم تجربه‌تر ۸- ارائه‌ی آموزش‌های کافی و مناسب به شرکا و کارکنان موسسه در رابطه با حسابرسی، شواهد و مدارک حسابداری و زمینه‌های تقلب در صورتهای مالی ۹- وجود ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه گواهینامه‌ها و مجوزها به افراد و موسسات حسابرسی ۱۰- تعریف واضح الزامات تحصیلی و فراهم آوردن تسهیلات آموزشی کافی و بکارگیر موثر آنها و وجود ترتیبات مناسب برای بروز کردن حسابرسان و فراهم آوردن دوره‌های آموزشی به ویژه در زمینه فرایند ارزیابی و تصمیم‌گیری</p>	<p>۲- دانش، مهارت‌ها، تجربه و زمان</p>	
<p>۱- جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان ۲- استفاده شایسته سازمان از فناوری اطلاعات و به روز بودن زیرساختهای نرم افزاری ۳- وجود همکاری و تعامل مستمر و موثر، بین اعضای تیم مدیریت و برقراری ترتیبات مناسب با حسابرس به منظور انجام حسابرسی به گونه‌ای کارا و اثربخش ۴- آموزش و استفاده از تجربیات دیگر سازمانها (یادگیری سازمانی) ۵- انتخاب سطح افشا مناسب و شفاف برای تهیه صورتهای مالی ۶- الزام حسابرس به ارزیابی موثر شواهد و نظارت و بررسی موثر کار حسابرسی و مستندسازی کافی و مناسب و ارائه گزارش مدیریت ۷- برقراری رویه‌های کنترل کیفی به نحو مناسب برای نظارت بر کیفیت حسابرسی و ارزیابی شواهد و متعاقبا اتخاذ اقدامات مناسب و اعمال بررسی‌های کنترل کیفی ۸- پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی و سخت‌گیری در رعایت قوانین و مقررات ۹- مدنظر قرار دادن مشخصه‌های مربوط به کشف تقلب توسط نهادهای مسئول بازرسی ۱۰- وجود سیستم‌های موثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرس و بکارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب</p>	<p>۱- اقدامات مدیریت و رویه‌های کنترل کیفی</p>	<p>عوامل سازمانی</p>
<p>۱- رویه‌های تجاری و قانون تجارت - بروز کردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه ۲- قوانین و مقررات مربوط به گزارش‌گری مالی - بروز کردن قوانین و مقررات مربوط به گزارش‌گری مالی در جهت کاهش گزارش‌گری مالی متقلبانه و همکاری بیشتر مدیریت با حسابرسان ۳- چارچوب گزارش‌گری مالی قابل اجرا - شفاف سازی بیشتری چارچوب گزارش‌گری مالی در جهت درک بیشتر مدیریت از آن و آگاهی بیشتر حسابرسان از تصمیمات، قضاوت‌ها و برآوردهای مدیریت ۴- سیستم‌های اطلاعاتی-تقویت و بروز کردن سیستم‌های اطلاعاتی در جهت پشتیبانی از</p>		

<p>عوامل زمینه ای</p>	<p>۱- عوامل محیطی</p>	<p>گزارش‌گری مالی با کیفیت بالا و افزایش سطح آگاهی حساب‌رسان از این سیستم- ها ۵- حاکمیت شرکتی - تقویت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در جهت افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی و کیفیت حساب‌رسی ۶- عوامل فرهنگی - تقویت روحیه همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حساب‌رسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار ۷- مقررات‌گذاری حساب‌رسی- افزایش اثربخشی فرآیندهای صدور گواهینامه، تعیین استانداردها، کنترل کیفی و اعمال اقدامات انضباطی در شرایط قصور حساب‌رسان ۸- محیط قانونی - افزایش ریسک دعوی حقوقی در حد متعادل و سهیم کردن حساب‌رسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حساب‌رسان ۹- جذب استعداد - افزایش درک جامعه از حساب‌رسی و قابلیت- های آن و بالا بردن جایگاه و شهرت حرفه در جهت ایجاد جاذبه برای افراد باهوش در این رشته ۱۰- زمان‌بندی گزارش‌گری مالی - تنظیم مناسب زمان‌بندی گزارش‌گری مالی در جهت کاهش فشار زمانی تحمیل شده بر حساب‌رسان</p>
<p>تمایلات فکری</p>	<p>۱- دیدگاه‌های چند بعدی: پیش‌بینی نتایج، کسب دیدگاه‌ها و اخلاقیات</p>	<p>۱- توانایی تجزیه و تحلیل نتایج و پیامدها و ارتباط دادن آن به تصمیمات و ارزیابی‌های صورت گرفته از شواهد حساب‌رسی ۲- بازیابی و نمایش مجدد پیشنهادهای جایگزین در ارزیابی‌های انجام شده و مقایسه ضمنی نتایج حاصله با یکدیگر ۳- در نظر گرفتن هم راستایی منافع شخصی و گروهی در اتخاذ تصمیمات و ارزیابی شواهد ۴- اتکا به هر دو بعد تفکر کوتاه مدت و بلند مدت در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها ۵- التزام به رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در ارزیابی شواهد حساب‌رسی ۶- اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حساب‌رس در ارزیابی شواهد ۷- اثرگذاری تمایلات و تفاوت های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حساب‌رسی</p>
	<p>۲- ثبات عاطفی و مهارت شناختی</p>	<p>۱- برخورداری حساب‌رسان از سطح معلومات و تخصص مناسب با محیط صاحبکار و کار حساب‌رسی ۲- توانایی یادگیری مباحث جدید دانش و به کار بستن آن در تصمیمات و ارزیابی‌ها ۳- توانایی استفاده از تجربه دیگران در محیط کار و متقابلاً توان انتقال تجربه به همکاران ۴- غیر قضاوتی بودن به تجربه درونی شامل حالت غیر قضاوتی نسبت به افکار و احساسات درونی در ارزیابی شواهد ۵- توانایی کنترل و متعادل سازی احساسات و مقاوت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه ۶- اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری و ارزیابی‌ها ۷- داشتن اعتماد به نفس معقول در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها ۸- دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری</p>

<p>۱- توانایی یادگیری از اشتباهات فردی و اشتباهات دیگران و بکارگیری تجربیات ناشی از آنها در ارزیابی شواهد حساسی ۲- توانایی تفکر و تعمیق در رویه ها و روش های حساسی و تشخیص چرایی استفاده از رویه های موجود ۳- ارزیابی خطر تقلب و برآورد احتمال توانایی ارکان مدیریت و کارکنان در سوء استفاده از اموال شرکت ۴- منطقی بودن در انتخاب و اعمال رویه ها و روش های ارزیابی شواهد ۵- توانایی اتخاذ تفکر خلاقانه و داری انعطاف در ارزیابی شواهد حساسی ۶- کنجکاوی فکری و درک نظر دیگران و استفاده از آنها در ارزیابی شواهد ۷- قابلیت تطبیق قوانین و دستورالعمل ها و انعطاف آنها در راستای ارزیابی دقیق شواهد</p>	<p>۳- ژرف اندیشی و اتخاذ تفکر انعطاف پذیر</p>	
<p>۱- ارزیابی شواهد حساسی با حضور ذهن کامل در هر لحظه از فرایند ارزیابی و پرهیز از تصمیم گیری در شرایط نامتعارف تحت هر شرایطی ۲- ارزیابی شواهد با تکیه بر تجارب بی طرفانه و شواهد علمی و عقلی ۳- عدم اصرار بر رویه های منحصر به فرد در ارزیابی شواهد و تجدیدنظر در رویه ها و روشهای موجود ۴- خود آگاهی: آگاهی از تواناییها، علایق، باورها، نحوه رفتار و نقاط ضعف خویش و مد نظر قرار دادن آنها در ارزیابی شواهد حساسی ۵- دگر آگاهی: آگاهی از تواناییها، علایق، باورها، نحوه رفتار و نقاط ضعف دیگران و مد نظر قرار دادن آنها در ارزیابی شواهد حساسی ۶- آگاهی از تفاوت های فردی و استفاده از آن در راستای بهبود ارزیابی و قضاوت ۷- به کار بردن درجه ای از تردید حرفه ای و احتیاط معقول در قضاوت و ارزیابی شواهد ۸- غیر واکنشی بودن به تجربه درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی آنکه فرد در آنها گرفتار گردد</p>	<p>۴- دانایی و عمل آگاهانه</p>	

در این پژوهش ابتدا با بکارگیری روش دلفی فازي شاخص های مورد تأیید خبرگان استخراج گردید. به اینصورت که از بین دو کاربرد روش دلفی فازي (غریبال شاخصها و پیش بینی)، از روش دلفی فازي برای غریبالگری استفاده شد. با توجه به اینکه در غریبالگری ابتدا به پشتوانه ی ادبیات پیشین، غریبال ابتدایی انجام میشود و تحلیل جنبه ی تأییدی دارد، برخلاف کاربرد روش دلفی فازي در پیش بینی (که باید چندین راند ادامه پیدا کند که اجماع نظر خبرگان حاصل شود)، کاربرد این روش در غریبالگری، در یک راند قابل انجام است (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷). در اجرای روش دلفی فازي در گام اول بایستی طیف فازي مناسبی برای فازي سازی عبارات کلامی پاسخ دهندگان توسعه داده شود. برای این منظور در ابتدا دیدگاه خبرگان گردآوری و داده ها از حالت پاسخهای ۰-۹ به طیف ۵ تایی خیلی کم تا خیلی زیاد تبدیل شده است. پس از آن مطابق جدول زیر مقادیر به معادل فازي خود تبدیل میشوند.

جدول ۲: تبدیل مقادیر به معادل فازی (مارتینز و کنل^۱ ۲۰۱۱)

عبارات زبانی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
اعداد فازی مثلی	(۰,۰۲۵ و ۰,۰۷۵)	(۰,۰۲۵ و ۰,۰۵)	(۰,۰۲۵ و ۰,۰۷۵)	(۰,۰۷۵ و ۰,۰۹۵)	(۰,۰۷۵ و ۰,۱)
عدد قطعی	۱	۲	۳	۴	۵

در این پژوهش با توجه به سهولت محاسبه و کاربرد زیاد روش مثلی، از اعداد فازی مثلی استفاده گردید. به نحوی که خبرگان نظرات خود را در قالب کمترین مقدار، ممکن ترین مقدار و بیشترین مقدار (اعداد مثلی) ارائه میکنند (عطایی، ۱۳۸۹). در گام بعدی با استفاده از روش میانگین فازی، دیدگاه خبرگان تجمیع شد و سپس مقادیر بدست آمده فازی زدایی و وزن شاخص مورد بررسی محاسبه گردید. با توجه به اینکه برای غربال شاخصها بایستی یک آستانه تحمل در نظر گرفت، اگر وزن محاسبه شده برای شاخص از آستانه تحمل بالاتر باشد، شاخص مورد نظر تأیید میشود. لذا در این پژوهش به پیروی از وو و فنگ^۲ (۲۰۱۱) و باباجانی و همکاران (۱۳۹۷) آستانه تحمل ۰,۷ در نظر گرفته شده است. پس از اجرای روش دلفی فازی و اجماع نظر خبرگان در مورد شاخصهای اثرگذار در ارزیابی شواهد حسابرسی، به منظور تحلیل داده ها و ارائه ی الگو، از مدل تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. لازم به ذکر است که پس از برازش مدلهای اندازه گیری، بارهای عاملی آنها محاسبه گردیده است، لذا شاخص هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰,۵ بوده اند به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شده اند. پس از نهایی شدن شاخصها و الگوی پژوهش، به منظور مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص های موثر در بر ارزیابی شواهد حسابرسی از آزمون ویلکاکسون استفاده شد و در گام آخر به منظور رتبه بندی عوامل اصلی اثرگذار بر ارزیابی شواهد حسابرسی از مدل فرآیند تحلیل شبکه ای استفاده شد. همچنین در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزارهای R، AMOS و Super Decisions استفاده شده است.

۴. تحلیل یافته ها

^۱ Martinez & canal

^۲ Vu & fang

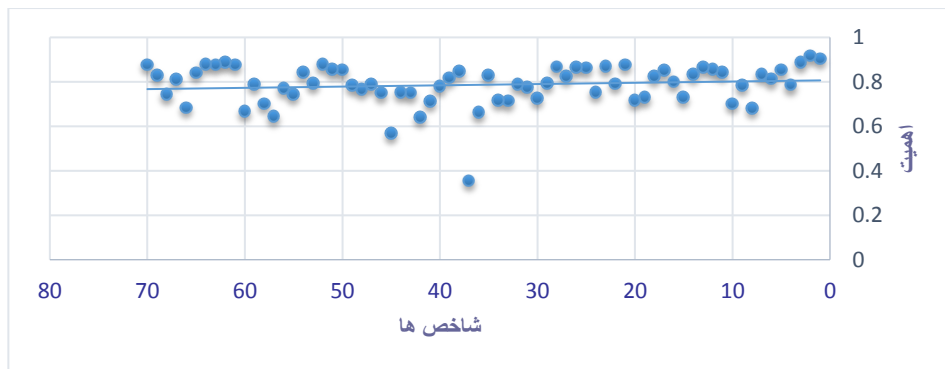
میزان اهمیت شاخص های پژوهش طبق نظر خبرگان و استخراج الگوی نهایی پژوهش خروجی فازی زدایی شده مقادیر حاصل از بکارگیری روش دلفی فازی در نمودار ۱ ارائه شده است. همانطور که مشاهده میشود، تعداد ۸ گویه در ابعاد ارزش‌ها، اصول اخلاقی و ویژگی‌ها، پیش بینی نتایج و کسب دیدگاه‌ها، ثبات عاطفی و مهارت شناختی، دانایی و عمل آگاهانه و عوامل زمینه ای دارای ضریب کمتر از ۰,۷ بوده و اثربخشی آن‌ها در بحث ارزیابی شواهد حسابرسی در این مرحله تایید نشده است. بااهمیت‌ترین شاخص پژوهش در هر مولفه‌ی پژوهش به شرح جدول ۳ می باشد:

جدول ۳: بااهمیت‌ترین شاخص های هر مولفه جهت الگو ارزیابی شواهد

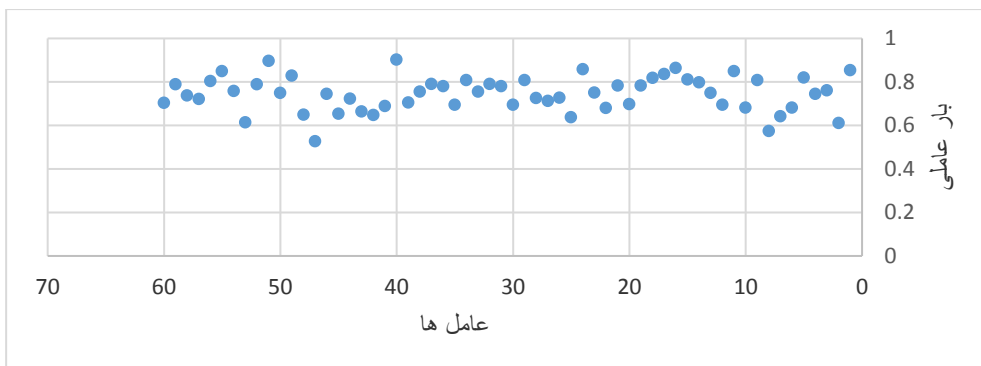
ردیف	مولفه	شاخص بااهمیت	بار عاملی	ضریب دیفازی شده
۱	ارزش‌ها، اصول اخلاقی و ویژگی‌ها	دارا بودن سطح کافی و مناسبی از ویژگی‌های فردی	۰,۹۱۶۷	۰,۸۵۴
۲	دانش، مهارت‌ها، تجربه و زمان	تجربه کافی کارکنان درگیر کار ارزیابی و رسیدگی	۰,۸۶۶۷	۰,۸۴۹
۳	اقدامات مدیریت و رویه‌های کنترل کیفی	جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان	۰,۸۷۶۷	۰,۷۸۲
۴	پیش بینی نتایج، کسب دیدگاه‌ها و اخلاقیات	التزام به رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در ارزیابی شواهد	۰,۸۲۸۳	۰,۷۵۵
۵	ثبات عاطفی و مهارت شناختی	برخوردار بودن حسابرسان از سطح معلومات و تخصص مناسب بامحیط صاحبکار و کار حسابرسی	۰,۸۴۶۷	۰,۶۳۰
۶	ژرف اندیشی و اتخاذ تفکر انعطاف پذیر	قابلیت تطبیق قوانین و دستورالعمل‌ها و انعطاف آنها در راستای ارزیابی	۰,۸۸	۰,۷۰۳
۷	دانایی و عمل آگاهانه	ارزیابی شواهد با تکیه بر تجارب بی‌طرفانه و شواهد علمی و عقلی	۰,۸۴۳۳	۰,۹۰۲
۸	عوامل محیطی	تقویت و بروز کردن سیستم‌های اطلاعاتی در جهت پشتیبانی از گزارش‌گری مالی و افزایش سطح آگاهی حسابرسان از سیستم‌ها	۰,۸۸	۰,۶۴۸

بنابراین در ادامه با حذف این گویه ها به برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی پرداخته و اهمیت هر شاخص را در ساختار سازه های خود بررسی و تجزیه و تحلیل می نماییم. در مرحله ی بعد به منظور استخراج الگوی نهایی پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. بدین صورت که در گام اول مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه اول مرتبط با ارزیابی شواهد حسابرسی برازش گردید که پس از حذف گویه های دارای بارهای عاملی کمتر از ۰٫۵، تعداد ۶۲ شاخص باقی ماند. و سپس معیارهای ذکر شده در مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه دوم برازش گردید که مناسب بودن بارهای عاملی (دارا بودن بیش از ۰٫۵)، تمامی ۶۲ شاخص ارزیابی شواهد حسابرسی پذیرفته شد (نمودار ۲).

نمودار ۱: میزان اهمیت شاخص های پژوهش طبق نظر خبرگان



نمودار ۲. بارهای عاملی شاخص های پژوهش

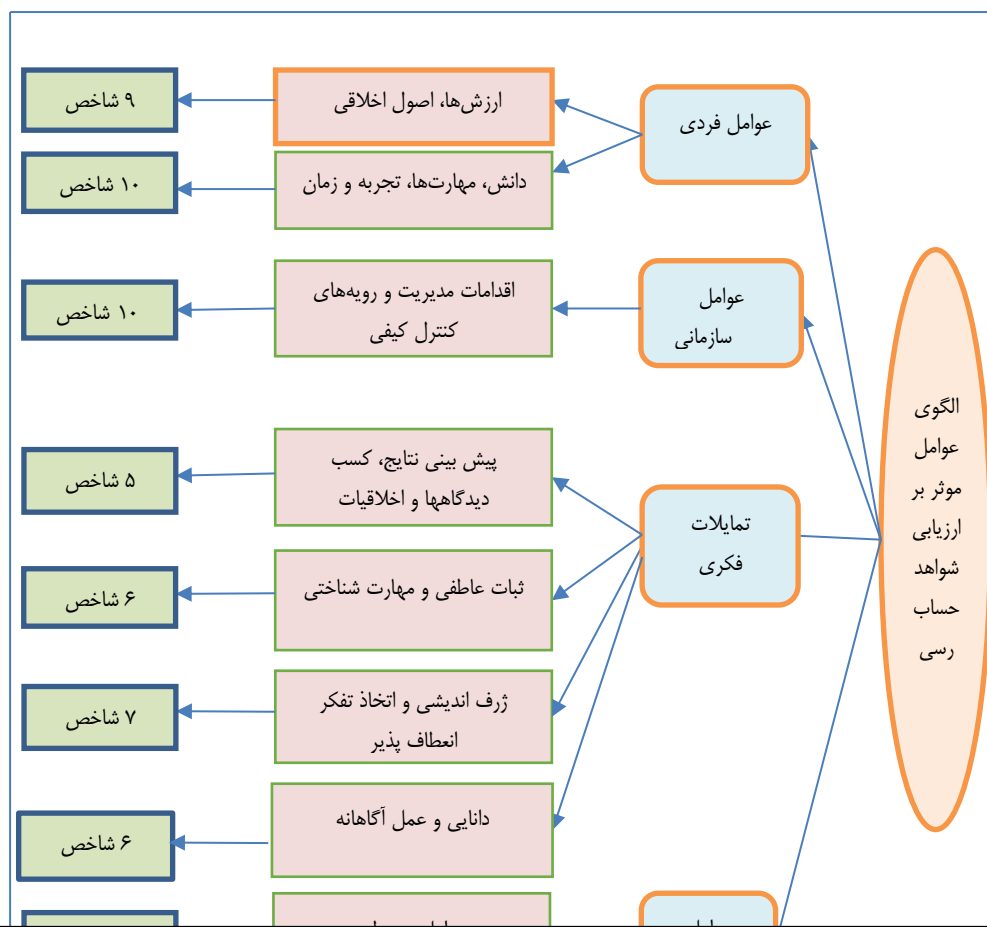


در نتیجه الگوی نهایی پژوهش که همانا «الگویی برای ارزیابی شواهد حسابرسی بر اساس تمایلات فکری در محیط اقتصادی ایران» میباشد به شرح شکل ۲ تدوین گردید. ۸ شاخص پذیرفته نشده از منظر خبرگان نیز در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. شاخص های پذیرفته نشده از منظر خبرگان

۱. اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرِس در ارزیابی شواهد۲. اثرگذاری تمایلات و تفاوت های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرِس۳. توانایی کنترل و متعادل سازی احساسات و مقاوت در مقابل تصمیم های نابخردانه۴. دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه نگری و بیش اعتمادی در ارزیابی شواهدو تصمیم گیری۵. دگرآگاهی: آگاهی از تواناییها، علایق ، باورها ، نحوه رفتار و نقاط ضعف دیگران و مد نظر قرار دادن آنها در ارزیابی شواهد حسابرِس۶. غیر واکنشی بودن به تجربه درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی آنکه فرد در آنها گرفتار گردد	تمایلات فکری
عوامل فرهنگی - تقویت روحیه ی همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده های بالا و پایین تیم حسابرِس و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه ای در حین انجام کار	عوامل محیطی
ارائه الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی	عوامل فردی

شکل ۲: الگوی نهایی ارزیابی شواهد حسابرِس کشف تقلب



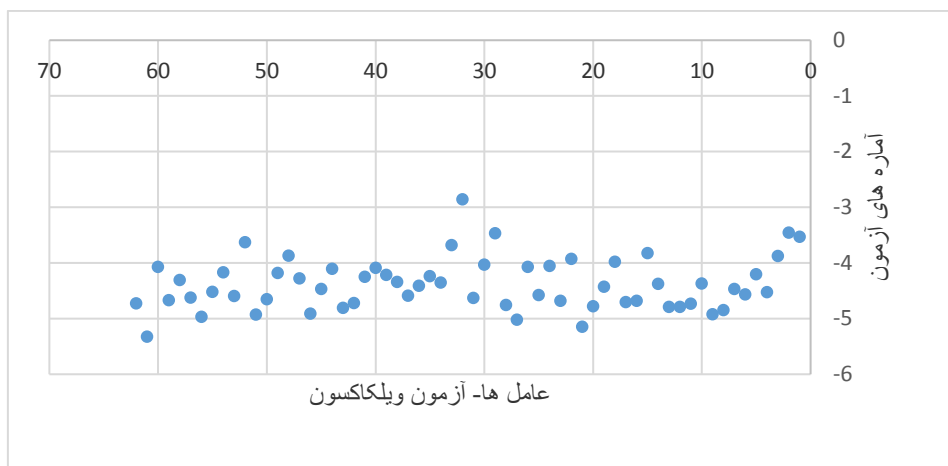
۴-۱- مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب شاخص های موثر در ارزیابی شواهد حسابرسی

به منظور آزمون مقایسه میانگین با عدد ثابت، در گام اول بررسی نرمال بودن گروه مشاهدات با استفاده از آزمون شاپیرو-ویلک و کلمرگروف-اسمیرنوف انجام میشود و در گام بعدی اگر مشاهدات در گروه مورد بررسی نرمال باشند از روشهای پارامتری و آزمون t استودنت برای مقایسه میانگین با عدد ثابت استفاده و در غیر این صورت از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده میشود که در آزمونهای ناپارامتری به جای میانگین، میانه با عدد ثابت مقایسه میشود. فرض صفر در بررسی نرمال بودن، بیانگر نرمال بودن داده ها و فرض یک بیانگر نرمال نبودن داده ها است (شسکین^۱، ۲۰۱۱). نتایج آزمون شاپیرو - ویلک و کلموگروف - اسمیرنوف نشان داد که توزیع هیچ یک از سوالات نرمال نیست چراکه با توجه به نمودارهای ۳ و ۴ سطح معنی داری آماره های دو آزمون برای تمام شاخصها کمتر از ۰،۰۵ میباشد.

بنابراین، از آزمون ویلکاکسون برای مقایسه وضع موجود و وضع مطلوب استفاده می شود. فرضیه صفر در آزمون ویلکاکسون "عدم تفاوت معنادار بین میانه نمونه با یک مقدار ثابت" و فرضیه یک در این آزمون "وجود تفاوت معنادار بین میانه نمونه با یک مقدار ثابت" میباشد لذا در این تحقیق میانه نمونه در تمامی آزمونها با مقدار ثابت ۹ مقایسه میشود. نتایج آزمون ویلکاکسون در نمودار ۳ گزارش شده است. با توجه به اینکه معنی داری آماره های همه ی شاخصها کمتر از ۰،۰۰۱ میباشد لذا تمامی سوالات دارای اختلاف معناداری از مقدار ایده آل میباشند. به عبارت دیگر شکاف معناداری بین محیط ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران با محیط ارزیابی شواهد حسابرسی ایده آل وجود دارد .

نمودار ۳. آماره های آزمون ویلکاکسون

^۱ Sheskin



۲-۴-رتبه بندی ابعاد ارزیابی شواهد حسابرسی

در این بخش با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه ای (ANP) و با انجام مقایسات زوجی، به بررسی نتایج حاصل از نظرات خبرگان در شناسایی اهمیت هر یک از ۴ بُعد مطرح شده در ارزیابی شواهد حسابرسی پرداخته شده است. در این روش ابتدا ساختار شبکه ای شکل میگیرد و سپس ماتریس مقایسات زوجی تشکیل و این مقایسات براساس ساختار شبکه ای روابط بین عناصر صورت میگیرد (طیف مقایسات مذکور با توجه به روش ساعتی از اهمیت برابر یعنی عدد یک شروع و به اهمیت مطلق یعنی عدد ۹ ختم میشوند). در گام بعد سوپر ماتریس طراحی و حل میشود. این ماتریس، چند بخشی است که هر بخش ماتریس، ۲ ماتریس روابط میان عناصر در سیستم را نشان میدهد و سپس رتبه بندی ابعاد بر اساس وزنهای بدست آمده انجام میشود (داگدویرن و یوکسل^۱، ۲۰۰۷). نتایج نهایی رتبه بندی ابعاد موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. رتبه بندی ابعاد موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی

رتبه	وزن ایده آل	وزن نرمال شده	نام عامل
۱	۱	۰,۴۳۲	فردی
۲	۰,۷۷۱	۰,۳۳۲	سازمانی
۳	۰,۳۱۳	۰,۱۳۴	زمینه ای
۴	۰,۲۳۴	۰,۱۰۱	تمایلات فکری

^۱ Dagdeviren and Yuksel

همانطور که مشاهده میشود از دیدگاه خبرگان، مهمترین بُعد در ارزیابی شواهد حسابرسی، عوامل فردی هستند. این عوامل دارای وزن نرمال شده ۰,۴۳۲ میباشد. عوامل سازمانی، دیگر بُعدی است که با وزن ۰,۳۳۲، در جایگاه دوم از نظر اهمیت قرار گرفته است به عبارت دیگر پس از عوامل فردی، عوامل سازمانی مهمترین عوامل موثر در این موضوع هستند. بُعد عوامل زمینه ای در سومین جایگاه از منظر خبرگان قرار گرفته اند. وزن نرمال شده در این بُعد ۰,۱۳۴ میباشد. در نهایت بُعد تمایلات فکری دارای کمترین میزان اهمیت بوده و با وزنی برابر ۰,۱۰۱، در جایگاه آخر از نظر اهمیت قرار گرفته است.

۵. بحث و نتیجه گیری

ورشکستگی، تقلب و ناکامی های بزرگ در دهه اخیر باعث شده است تمرکز بر ویژگی های فردی و عملکردی حسابرسان به عنوان خط مقدم شناسایی و افشای واقعیت های شرکت ها برای ذینفعان تلقی شود چرا که جامعه به طور فزاینده ای در طی سال های گذشته به گزارش های درخور اتکا و توأم با کیفیت حسابرسی تقاضا نشان داده است. بر اساس این تقاضا، از حسابرسان انتظار می رود تا ارزیابی و قضاوت های درستی در حین فرآیند حسابرسی از شواهد حسابرسی داشته باشند. قصور توسط حسابرسان در بررسی شواهد حسابرسی باعث شکل گیری سلسله اشتباهاتی در حرفه حسابرسی می شود که باعث کاهش کیفیت آن می گردد و قابلیت اتکاپذیری به گزارشات حسابرسی کاهش می یابد. وجود این اشتباهات در کنار عدم کفایت و پیچیدگی های شواهد حسابرسی باعث ایجاد سردرگمی و ابهام برای ذینفعان می گردد. ارزیابی بی طرفانه شواهد برای اثربخشی حسابرسی و اعمال صحیح شک و تردید حرفه ای ضروری است. با این حال، مطالعات متعدد نشان می دهد که حسابرسان هنگام ارزیابی یا رسیدگی به خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب، در ارزیابی بی طرفانه شواهد شکست می خورند. بنابراین پژوهش حاضر بدنبال شناسایی عوامل موثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران، برای تقویت کشف تقلب های احتمالی و افزایش توانایی حسابرسان در ارزیابی بی طرفانه شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب انجام شد. این پژوهش با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از تعداد ۵۱ نفر از خبرگان حرفه ای، بدنبال کشف شاخص های ارزیابی شواهد حسابرسی جهت طراحی الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران بوده است. برای این منظور بر اساس مبانی نظری، تعداد ۷۰ شاخص جمع آوری گردید که در چهار بُعد الف. عوامل فردی با ۲۰ معیار؛ ب. عوامل سازمانی با ۱۰ معیار؛ ج. عوامل زمینه ای با ۱۰ معیار؛ و د. تمایلات فکری حسابرسان با ۳۰ معیار؛ طبقه بندی شدند. تحلیل داده ها بوسیله روش دلفی فازی و مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزارهای R و AMOS صورت پذیرفت که نتایج، حاکی از پذیرفته شدن ۶۲ شاخص از معیارهای مذکور در چهار بخش جداگانه میباشد که الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در محیط اقتصادی ایران را از منظر خبرگان حرفه ای به شرح الگوی پیش گفته (شکل ۱) ارائه می دهد. نتایج تحلیل داده ها نشان میدهد که از بین ۲۰ شاخص بُعد عوامل فردی، ۱۹ شاخص پذیرفته شد. تنها شاخصی که بار عاملی پایینی داشت و از دید خبرگان در ارزیابی شواهد حسابرسی نقش مهمی را ایفا نمی کرد، ارائه الزامات اخلاقی اساسی مشخص

و کاربردی توسط نهادهای نظارتی بود. از بین ۱۰ شاخص بُعد عوامل زمینه ای نیز به جز شاخص عوامل فرهنگی - تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار سایر شاخصها مورد پذیرش قرار گرفته اند. همچنین شاخص های بُعد سازمانی تماما مورد تأیید قرار گرفت. در پایان از بین ۳۰ شاخص بُعد تمایلات فکری ۶ شاخص (۱). اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرس در ارزیابی شواهد ۲. اثرگذاری تمایلات و تفاوت های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی ۳. توانایی کنترل و متعادل سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم های نابخردانه ۴. دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه نگر و بیش اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم گیری ۵. دگرآگاهی: آگاهی از تواناییها، علایق، باورها، نحوه رفتار و نقاط ضعف دیگران و مد نظر قرار دادن آنها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶. غیر واکنشی بودن به تجربه درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی آنکه فرد در آنها گرفتار گردد پذیرفته نشد و ۲۴ معیار دیگر مورد پذیرش قرار گرفت. همان طور که در بالا بیان شد، ۸ شاخص از تعداد ۷۰ شاخص پیشنهادی جهت ارزیابی شواهد حسابرسی توسط خبرگان حرفه ای به عنوان معیارهای ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران پذیرفته نشد که شرح آن در جدول شماره ۳ ذکر گردیده است. گرچه تمامی ۷۰ شاخص استخراج شده، برگرفته از تحقیقات و پژوهشهای انجام شده در حوزه حسابرسی بوده است لیکن حذف شاخصهای مورد اشاره و عدم پذیرش آنها توسط خبرگان، میتواند ناشی از دلایل زیر باشد: عدم پذیرش معیار «ارائه الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی» میتواند ناشی از این موضوع باشد که احتمالا آیین رفتار حرفه ای آنطور که شایسته است، مورد توجه نهادهای نظارتی قرار نمیگیرد، همچنین آیین رفتار حرفه ای نتوانسته است به گونه ای کامل به رفتار حسابرسان شاغل در حرفه جهت داده و آنرا بهبود بخشد و یا الزامات اخلاقی موجود کاربردی نبوده و متناسب با کشور ایران نگاشته نشده اند. بنابراین ضرورت ارتقای جایگاه اخلاق در حرفه ی حسابرسی و تنظیم و اصلاح دقیقتر آیین رفتار حرفه ای، ضروری می باشد. همچنین، عدم پذیرش معیار "عوامل فرهنگی - تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار" نیز میتواند ناشی از این باشد که از دید خبرگان، عوامل فرهنگی در فرایند حسابرسی و بویژه ارزیابی شواهد در ایران از جایگاه بالایی برخوردار نمی باشد و سازمان های حاکم بر حرفه حسابرسی می بایست توجه بیشتری در مورد جنبه های اخلاقی و فرهنگی حسابرسی داشته باشند. افزون بر این ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور، ضرورتی اجتناب ناپذیر برای موسسات حسابرسی محسوب می شود. در پایان عدم پذیرش ۶ معیار مربوط به بعد تمایلات فکری را بررسی می نماییم. ۱. عدم پذیرش معیار «اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرس در ارزیابی شواهد» می تواند به این دلیل باشد که از نظر خبرگان تمایلات اقتصادی مثل حریص بودن تاثیری در ارزیابی شواهد ندارد، شاید به این دلیل

که آنرا صفت اخلاقی ناپسند می‌شمارند و یا حریص بودن را به وسواس برای دریافت اطلاعات اضافی برای ارزیابی شواهد معنی نموده‌اند و عقیده آنها ارزیابی بر اساس شواهد کافی و مطلوب به جای پرداختن به اطلاعات اضافی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی است. ۲. عدم پذیرش معیار « اثرگذاری تمایلات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی » با نتیجه تحقیقات جاری انجام شده در رابطه با عدم تاثیر جنسیت بر تصمیم‌گیری و قضاوت در حسابرسی همخوانی داشته و با تحقیقات گذشته که جنسیت را موثر بر تصمیم‌گیری و قضاوت در حسابرسی دانسته‌اند، مغایر است، عللت مغایرت می‌تواند به این دلیل باشد که زنان حسابرسان در گذشته در کشور ایران اغلب در رده‌های پایین‌تر از سرپرست مشغول بکار بوده‌اند و در تصمیم‌گیری نقش‌چندانی نداشته‌اند ولی در حال حاضر زنان نقش موثرتری در موسسات حسابرسی ایفا می‌نمایند. دلیل دیگر آن می‌تواند تغییر رفتار زنان در طول زمان و سازگاری ویژگی‌های اخلاقی آنها با حرفه حسابرسی که یک حرفه سازگار با کلیشه مردانه در نزد عموم مردم است، باشد ۳. عدم پذیرش معیار « توانایی کنترل و متعادل سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه » می‌تواند به این دلیل باشد که همه افراد دارای عواطف و احساسات هستند، اما برخی از افراد نحوه استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها را می‌دانند و برخی دیگر آگاهی لازم را ندارند، بر همین اساس لازم است آموزش ثبات هیجانی و نقش آن در تصمیم‌گیری که تعادل بین منطق و احساس است، توسط موسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. ۴. عدم پذیرش معیار « دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری » به واقعیت‌های موجود در حرفه حسابرسی بر می‌گردد، حسابرسان طبق استاندارد حسابرسی باید بر اساس نمونه‌گیری، آزمونه‌های محتوا را انجام دهد و بررسی همه حسابها برایشان مقدور نمی‌باشد حسابرسان در چنین شرایطی عملاً با اتکا به نمونه انتخابی بیش از حد اعتماد کرده‌اند. از طرفی طبق استانداردهای حسابرسی ایران حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. تردید حرفه‌ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای، هوشیاری و ارزیابی نقادانه شواهد است که به نحوی مثبت‌نگری را در حسابرسی نفی و حسابرسان را به سمت تفکر منفی سوق می‌دهد. ۵. عدم پذیرش معیار « دگرآگاهی: آگاهی از تواناییها، علایق، باورها، نحوه رفتار و نقاط ضعف دیگران و مد نظر قرار دادن آنها در ارزیابی شواهد حسابرسی » می‌تواند به این دیدگاه‌سهروردی فیلسوف مشهور ایرانی مرتبط باشد که میان شناخت خویش و شناخت غیر تفاوت‌بنیادی غائل است. در شناخت غیر میان فاعل شناسا و موضوع شناسایی فاصله است و عقل با مثالی یا صورتی که در وی ایجاد می‌شود به شناخت غیر دست می‌یابد. پس شناخت ما از هر چیزی جز خودمان ناشی از مفاهیم و صورتهایی است که از آنها بدست آورده ایم و با دگرگون شدن آن اطلاعات، آن موجودات هم برای ما دگرگون می‌شود که نشان‌دهنده این امر است که حسابرسان سعی در انجام قضاوت و ارزیابی با شواهدی هستند که خودشان در طی فرایند حسابرسی کسب نموده‌اند و کمتر تحت تاثیر همکاران خویش قرار می‌گیرند که می‌تواند ناشی از تاکید استانداردهای حسابرسی بر استقلال حسابرسان باشد. ۶. عدم پذیرش معیار « غیر واکنشی

بودن به تجربه درونی؛ آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی آنکه فرد در آنها گرفتار گردد» از جانب خبرگان می تواند به این دلیل باشد که خبرگان تجربه فردی را موثر بر ارزیابی شواهد می دانند و استفاده از تجربه قبلی را در کشف تقلب احتمالی صورتهای مالی موثر می دانند. بررسی وضعیت موجود و وضعیت مطلوب شاخص های ارزیابی شواهد حسابرسی نیز نشان میدهد که بین وضعیت موجود ارزیابی شواهد حسابرسی و وضعیت مطلوب آن در ایران شکاف معناداری وجود دارد. با توجه به ادبیات پژوهش از جمله دلایلی که میتواند این اختلاف معنادار را توجیه کند عبارتست از: ۱- تنوع زیاد شواهد حسابرسی مرتبط با صنعت خاص و تمایز بین آنها؛ ۲- تنوع دیدگاه ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب و ضرورت مدنظر قرار دادن تمامی دیدگاهها؛ و ۳- تغییرات مستمر در محیط کسب و کار و پیشرفت فناوریهای اطلاعاتی و ضرورت همگام سازی حرفه حسابرسی با محیط بسرعت در حال تغییر آن؛ ۴- تفاوت در تواناییهای فردی حسابرسان و به ویژه تفاوت در تمایلات فکری حسابرسان؛ ۵- تاثیر عوامل مختلف محیطی و اتخاذ تدابیر درون سازمانی بر کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه کشف تقلب های احتمالی موجود در صورت های مالی.

۵-۱. مقایسه پژوهش حاضر با سایر پژوهشهای مشابه انجام شده در ایران

در ایران پژوهش گرانی از قبیل نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان رتبه بندی عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورتهای مالی، هدف این پژوهش مدل بندی عوامل موثر بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در اقلام مالی توسط حسابداران و اولویت بندی آنها است. بدین منظور، تاثیر عوامل عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، هزینه شخصی گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل بیانگر این است که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی دارای تاثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب هستند، در حالی که تاثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معنادار نیست. مدل برآوردی پژوهش نیز حاکی از آن است که عدالت سازمانی، شدت اخلاقی و پس از آن نگرش در مورد گزارشگری دارای بیشترین تاثیر بر قصد گزارش موارد تقلب در اقلام مالی است. نتایج حاصل از این پژوهش نیز بیانگر این است که تئوری عدالت سازمانی دارای این پتانسیل است که در پیاده سازی مکانیزمهای اثربخش گزارش موارد تقلب مشارکت داشته باشد. همچنین به منظور افزایش اثربخشی مکانیزمهایی که با هدف ترویج گزارش موارد تقلب اجرا می شوند، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه های آموزشی اخلاق و برنامه های فرهنگی و دینی که می توانند تاثیر مثبتی بر دینداری و نگرش بگذارند، حائز اهمیت است. همچنین زارع بهمنمیری و ملکیان کله پستی (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان مدل بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران به رتبه بندی عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورتهای مالی با استفاده از تحلیل محتوا

و نظر خبرگان با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) انجام دادند. نتیجه تحقیق نشان داد بندهای مربوط به بیش‌نمایی یا کم‌نمایی درآمد و دارایی‌ها دارای بالاترین اولویت در این باره می‌باشد. در پژوهش حاضر ضمن ارائه الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در ۴ بعد فردی، سازمانی، محیطی و تمایلات فکری هم‌راستا با نقش تفکر در ارزیابی‌ها به ظرفیت‌های فکری توجه ویژه‌ای شده است. همچنین با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) رتبه بندی ابعاد انجام گردید که بر خلاف روش AHP نیازی به استقلال شاخص‌ها نسبت به یکدیگر وجود ندارد و کلی‌تر و جامع‌تر از روش AHP است. در نهایت رتبه بندی ابعاد اصلی اثرگذار بر ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی نیز نشان داد که از دیدگاه خبرگان، مهمترین بُعد در بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی، عوامل فردی هستند. این عوامل دارای وزن نرمال شده ۰,۴۳۲ می‌باشند. عوامل سازمانی دیگر بُعدی است که با وزن ۰,۳۳۲ در جایگاه دوم از نظر اهمیت قرار گرفته است. به عبارت دیگر پس از عوامل فردی، عوامل سازمانی مهمترین عوامل مؤثر در این موضوع هستند. بُعد عوامل زمینه ای در سومین جایگاه از منظر خبرگان قرار گرفته اند. وزن نرمال شده در این بُعد ۰,۱۳۴ می‌باشد. در نهایت بُعد تمایلات فکری حساب‌رسان دارای کمترین میزان اهمیت بوده و با وزنی برابر ۰,۱۰۱ در جایگاه آخر از نظر اهمیت قرار گرفته است. این نتایج می‌تواند در تصمیم گیری افراد درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی در راستای بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی و کشف تقلب از این جهت مؤثر باشد که مشخص کند افراد مذکور اولویت تمرکز خود را بر کدام ابعاد قرار دهند تا اینکه بصورت گام به گام کیفیت ارزیابی شواهد حسابرسی و برآورد خطر تقلب در ایران ارتقاء پیدا کند. با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهای ذیل برای پژوهشهای آتی ارائه میگردد. ۱. بررسی قابلیت اجرای شاخصهای الگوی نهایی این پژوهش در محیط اقتصادی ایران ۲. بررسی موانع موجود در پیاده سازی و اجرای شاخصهای الگوی نهایی این پژوهش در ایران و ارائه راهکارهای مناسب در جهت رفع این موانع و اجرای مؤثرتر این شاخصها در راستای ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در محیط اقتصادی ایران و کاهش شکاف بین وضع موجود و وضع مطلوب شاخصه های ارزیابی شواهد حسابرسی در کشور. این پژوهش زمینه ای را برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در زمینه بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی و کشف تقلب فراهم می آورد و افراد درگیر در زنجیره تأمین گزارشگری مالی را در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و ارتقای جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه و به عبارت دیگر در محیط اقتصادی ایران یاری میرساند. شایان ذکر است که این پژوهش با محدودیت با اهمیتی مواجه نبوده است اما با توجه به پرسشنامه ای بودن، محدودیتهای ذاتی آن اجتناب ناپذیر است.

منابع

مینا ابوسعیدی و سامان شهنسوازی پور (۱۴۰۱) "بررسی اهمیت کشف تقلب در صورتهای مالی " سومین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع، مدیریت و حسابداری . چاپهار .

باباجانی، جعفر؛ شکرخواه، جواد و ابراهیم پور، شهرام (۱۳۹۷). الگویی برای پیاده سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران، پژوهشهای حسابداری مالی، سال دهم، شماره چهارم، ۱-۲۰.

زارع بهمنمیری، محمدجواد؛ ملکیان کله بستی، اسفندیار (۱۳۹۵). رتبه‌بندی عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم؛ شماره ۲۱، ۱-۱۷. فرقاندوست حقیقی، کامبیز و فرید برواری (۱۳۸۳) "بررسی کاربرد روشهایی تحلیلی در ارزیابی ریسک تحریف صورتهای مالی (تقلب مدیریت)"، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۶

عطایی، محمد (۱۳۸۹). تصمیم‌گیری چند معیاره فازی. شاهرود؛ دانشگاه صنعتی شاهرود. عزیزاده گان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، ۱۴۶-۱۸۴.

محمد محمدی، سامان محمدی، حسن همتی (۱۴۰۰)، رفتار ریسک‌پذیری و احتمال وقوع تقلب با نقش تعدیل‌کننده بحران مالی، نشریه تحلیل مالی، ۵ (۲)، ۴۰-۲۰.

مرادی امیر، اثی عشری حمیده، رهبان محمدحسین، عرب مازار یزدی محمد، صفرزاده بندری محمدحسین. تحلیل کتاب‌شناختی و مصورسازی پژوهش‌های کشف تقلب و ناهنجاری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۴۰۱؛ ۷ (۱۴): ۳۱-۱

نمازی، محمد؛ فهیمه، ابراهیمی. (۱۳۹۵). مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۹ علمی پژوهشی / ISC ۲۸، صص ۱-۲۸

ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۸). مفهوم سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۲)، ۳۲۶-۳۰۱

References

- Agustina, F., Nurkholis, KhoiruRusydi, M., (۲۰۲۱), "Auditors' Professional Skepticism and Fraud Detection", international Journal of Reserch in Business and Social Science, ۱۰ (۴), PP. ۲۷۵-۲۸۷
- Baron, J. (۲۰۰۸). Thinking and deciding, ۴th ed. New York: Cambridge UniversityPress.
- Bauer, T. D., S. Hillison, B. Pomeroy, and M. E. Peecher. (۲۰۲۰). Revising audit plans to address fraud risk: "A case of do as I advise, not as I do"? Contemporary Accounting Research ۳۷ (۴): ۲۵۵۸-۸۹.
- Brevester, B (۲۰۲۱), "Do Stronger Wise-Thinking Dispositions Facilitate Auditors' Objective Evaluation of Evidence When Assessing and Addressing Fraud Risk " Contemporary Accounting Research ۲۸ (۳): ۱۶۷۹-۱۷۱۱.
- Harman, A., and Press, S. J. (۱۹۷۵). Collecting and Analyzing Expert Group Judgment Data. Santa Monica, Calif
- Iskandar R, Ramadhan M. S Mansyuri M. I, Riskandar R (۲۰۲۲). Determinants Of Auditor's Ability To Detect Fraud: Internal And External Factors. International Journal of Science, Technology & Management. ۱۷۹-۱۹۵.
- Kowsmann, P., M. Maurer, and J. Yang. (۲۰۲۰). String of firms that imploded have something in common: Ernst & Young audited them. Wall Street Journal,

October ۱۶, <https://www.wsj.com/articles/string-offirms-that-imploded-have-something-icommon-ernst-young-audited-them-۱۱۶۰۲۸۶۳۳۱۹>, accessed June ۱, ۲۰۲۱.

Kleinman, G., Strickland, P., & Anandarajan, A. (۲۰۲۰). Why do auditors fail to identify fraud? An exploration. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, ۱۲(۲), ۳۳۴-۳۵۱.

Martínez-N, A., & García-Canal, E. (۲۰۱۱). Technological capabilities and the decision to outsource/offshore R&D services. *International Business Review*, ۲۰(۳), ۲۶۴-۲۷۷.

Mohd-Sanusi, Z., Haji Khalid, N., Mahir, A., (۲۰۱۵), "An Evaluation of Clients' Fraud Reasoning Motives in Assessing Fraud Risks: From the Perspective of External and Internal Auditors", *Procedia Economics and Finance* ۳۱ (۳), PP. ۲ – ۱۲.

Mui, Grace Y. (۲۰۱۰), "Factors That Impact On Internal Auditors' Fraud Detection Capabilities – A Report For The Institute of Internal Auditors Australia. Presentation", Center for Business Forensics HELP University Malaysia

Nicodemus, A. ۲۰۲۰. EY member firm fined \$۱.۵M for failure to uncover \$۳B homebuilding fraud. *Compliance Week*, December ۱۸, <https://www.complianceweek.com/regulatory-enforcement/ey-member-firm-fined-۱.۵m-for-failure-to-uncover-۳b-homebuilding-fraud/۲۹۸۵۶>. article, accessed June ۱, ۲۰۲۱.

Nolder, C. J., and K. Kadous. (۲۰۱۸). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society* ۶۷ (May): ۱-۱۴.

Perkins, D. N., E. Jay, and S. Tishman. (۱۹۹۳). Beyond abilities: A dispositional theory of thinking. *Merrill Palmer Quarterly* ۳۹ (۱): ۱-۲۱.

Lee, E. Y., & Ha, W. (۲۰۲۱). Auditors' response to corporate fraud: evidence from audit fees and auditor turnover. *Managerial Auditing Journal*, ۳۶(۳), ۴۰۵-۴۳۶.

Perkins, D. N., S. Tishman, R. Ritchhart, K. Donis, and A. Andrade. (۲۰۰۰). Intelligence in the wild: A dispositional view of intellectual traits. *Educational Psychology Review* ۱۲ (۳): ۲۶۹-۹۳.

Prastika A.N, Sasongko N (۲۰۲۳) "Analysis of Fraudulent Financial Reporting With Fraud Hexagon Theory in Financial Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) In ۲۰۱۷-۲۰۲۱" *The International Journal of Business Management and Technology*, Volume ۷ Issue ۱ (۲۳۹-۲۴۹).

Sheskin, DJ. (۲۰۱۱). *Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures* Florida, Chapman & Hal/ CRC.

Stanovich, K. E. (۲۰۰۱). The rationality of educating for wisdom. *Educational Psychologist* ۳۶ (۴): ۲۴۷-۵۱.

Stanovich, K. E., and R. F. West. (۲۰۰۸). On the failure of cognitive ability to predict myside and one-sided thinking biases. *Thinking & Reasoning* ۱۴ (۲): ۱۲۹-۶۷

Wahyudin Zarkasyi M, Suharman H and Soemantri R (۲۰۲۳) Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality

behaviors. Journal of Islamic Accounting and Business Research. Emerald Publishing Vol. ahead-of-print.

Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (۲۰۱۱). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; Qual Quant, Vol. ۴۵, ۷۵۱-۷۶۸.

Yuksel, I and Dagdeviren, M. (۲۰۰۷). Using the Analytic Network Process (ANP) in a SWOT Analysis – A Case Study for A textile Firm, Information Sciences, vol. ۱۷۷, ۳۳۶۴-۳۳۸۲