



## نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس

امیرشمس<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۱

### چکیده

هدف این مقاله بررسی نقش تعدیل‌گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای است. جامعه آماری تحقیق شامل؛ حسابرسان مؤسسات حسابرسی معتبر بورس کل کشور (عضو جامعه حسابداران رسمی) بوده است که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت بوده و حداقل مدرک لیسانس داشته‌اند. با توجه به مشروط شدن جامعه آماری، مشمولین به روش تصادفی در دسترس مطالعه شدند که پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، پس از حذف نسخه‌های مخدوش یا شامل پاسخ‌های ناقص به تعداد ۱۳۳ نسخه در تجزیه و تحلیل شرکت داده شدند. برای بررسی روابط از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، رابطه وجود دارد. همچنین، باتوجه به اینکه ضریب این متغیر ۰/۲۶۹ برآورد شده که مقداری مثبت است، نتیجه می‌شود که با تقویت ریسک کشف تقلب، شک و تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد. همچنین مشخص شد شک سازمانی رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای را تعدیل می‌کند؛ که باتوجه به اینکه مقدار بتا برابر ۰/۶۲۵ به‌دست آمده است و علامت آن مثبت است، می‌توان نتیجه گرفت که باتقویت شک سازمانی، رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی، تقویت می‌شود.  
**واژه‌های کلیدی:** تقلب، ریسک، شک سازمانی، شک و تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسی.

۱- گروه حسابداری، واحد تربیت‌جام، دانشگاه آزاد اسلامی، تربت‌جام، ایران. نویسنده مسئول. shams1122@gmail.com



## ۱- مقدمه

فعالیت‌های مالی، برای بقای دنیای امروز ضروری هستند و حسابداری، این فعالیت‌ها را تسهیل می‌کند؛ از این روی، این حرفه به عنوان حرفه‌ای سودمند تلقی شده و به خاطر نقش اساسی خود در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده است که همچون دیگر حرفه‌ها، دارای فرمان‌های اخلاقی می‌باشد. لذا، جامعه، انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد؛ اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد و حسابداران نه تنها باید، واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه از درجه بالایی از صداقت و درست‌کاری حرفه‌ای نیز، برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای، از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد؛ در نتیجه اخلاق حسابداری برای افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند، اهمیت زیادی خواهد داشت (کده و سالاری، ۱۳۹۰)، چراکه هرگونه بهبود در عملکرد حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن شامل؛ مسئولیت اجتماعی و پاسخ‌گویی فرد باشد (قاسم‌زاده و همکاران، ۲۰۱۶).

همواره، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدمات خود بوده‌اند. از آنجایی که هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است. کیفیت حسابرسی، محتمل بر این است که صورت‌های مالی شامل تحریف با اهمیت نباشد. کیفیت حسابرسی بالاتر، اطمینان‌دهی بزرگ‌تر از کیفیت گزارش‌گری مالی را فراهم می‌کند (دیفوند و ژانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). بنابراین، تا زمانی که حسابرسی انجام نشود، نمی‌توان کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود و حسابرسی، کیفیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. به عبارتی، کیفیت حسابرسی بخشی از کیفیت اطلاعات حسابداری است (کلینچ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده‌کنندگان برخوردار خواهند بود. تخصص حسابداری و مالی در کمیته حسابرسی برای شناختن و محدود کردن دست‌کاری‌های احتمالی، پیش‌بینی شده است. مدیریت انتظارات، صرفاً یک شیوه گزارش‌گری است و به طور مستقیم بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر نمی‌گذارد. مدیریت انتظارات، نمونه‌ای از سوء استفاده مدیران از اختیارات خود راجع به افشای داوطلبانه برای رسیدن به هدف کوتاه‌مدت است (ورسانو و ترومن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). لذا، باید گفت که عواملی بسیاری بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است؛ سبک مدیریت، ویژگی‌های شخصی مدیران، فرآیندهای مدیریت منابع انسانی و سیستم ارزیابی عملکرد به عنوان عوامل مدیریتی و مشخصه‌هایی چون؛ بدبینی سازمانی، عدالت سازمانی و جو سازمانی به عنوان عوامل سازمانی، مسبب شک سازمانی می‌شوند که پیامدهای کوتاه مدت آن برای سازمان در حوزه فردی نتایجی چون؛ بی‌تفاوتی سازمانی، بی‌انگیزگی، تمایل کم به مشارکت،

1. DeFond & Zhang
2. Clinch et al
3. Versano & Brett Trueman

استرس شغلی و فرسودگی شغلی و پیامدهای بلندمدت آن در حوزه فردی نتایجی چون؛ بهره‌وری پایین فردی، کارشکنی و خراب‌کاری سازمانی، کیفیت پایین تعامل برون سازمانی، رضایت از زندگی و ناامیدی سازمانی را دربر خواهد داشت (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹) که نهایتاً مسبب بهره‌وری پایین سازمانی خواهد شد. اما، ضمانتی وجود نخواهد داشت که این پیامدها به صورت بالقوه خواسته یا ناخواسته بر عملکرد حسابرسان (که در حین آشنایی با محیط و فرآیند فعالیت‌های سازمان فعال بوده‌اند)، بی‌اثر باشد. لذا، دیدگاه شکاکانه حسابرسان به سازمان، به دلایل متفاوتی می‌تواند تقویت یا تضعیف شود؛ چگونگی شکل‌گیری چالش‌های شکاکانه نشان می‌دهد که چرا این چالش‌ها باید مهم تلقی شود و نادیده گرفته شدن اهمیت آنها هرگز از واقعیت آنها نمی‌کاهد. همچنین، مذاکره با کارکنان سازمان می‌تواند آثاری از شک سازمانی را به روشنی آشکار سازد، هرچند شدت و نوع این شک سازمانی ایجادشده در کارکنان به عوامل متفاوتی بستگی دارد.

ارزیابی ریسک ذاتی از مهم‌ترین گام‌های ارزیابی سطح ریسک حسابرسی توسط حسابرسان مستقل است که موجب کاهش ریسک عدم شکست در حسابرسی و ارائه اظهارنظر حسابرسی درست در حسابرسی مبتنی است. ارزیابی ریسک حسابرسی، می‌تواند بر برنامه‌ریزی حسابرسی، طرح‌ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر بگذارد. از طرفی، استانداردهای حسابرسی ایران نیز، بر ارزیابی خطر حسابرسی در مراحل مختلف حسابرسی تاکید دارند (کارگروه تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶). لذا، ارزیابی دقیق و درست هر یک از خطرهای حسابرسی بسیار دارای اهمیت است. روش ارزیابی خطر حسابرسی ممکن است بر برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی راهبردی متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر گذارد. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی الزامی می‌کند. اما، درباره ارزیابی مولفه‌های خطر ذاتی و کنترل به طور جداگانه یا یک‌پارچه رویکرد غالبی ارائه نمی‌دهد. ضرورت معرفی مدلی مبتنی بر ریسک برای حل این چالش‌ها بیش از پیش احساس می‌شود، چراکه مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، ابزار برنامه‌ریزی حسابرسی بوده و به حسابرسان کمک می‌کند، حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجراء کنند که همواره در جریان عملیات حسابرسی، سطح اطمینان مورد قبول حفظ شود. مدلی که منطبق بر آخرین استانداردهای حسابرسی متداول در دنیا بوده و شک و تردید حرفه‌ای را در پوشش شک سازمانی، تعدیل کند تا با برنامه‌ریزی دقیق‌تری، رسالت حسابرسی به ظهور رسد. لذا، این مساله مطرح می‌شود که آیا شک سازمانی، رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای را در موسسات حسابرسی تعدیل می‌کند یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حرفه حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی روبرو بوده است به گونه‌ای که این شغل حساس را تحت تاثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می‌دهد. (بکوف و همکاران، ۲۰۱۶)، یکی از موضوعات بحث برانگیز و مهم در حسابرسی،

I.Backof et al

تردیدهایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵). با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، در حسابرسی به نظر می‌آید که حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند. نیاز روزافزون حرفه حسابرسی و حسابرسان به ارائه کارهای اثربخش‌تر و کاراتر، محققان را به تحقیق بیشتر در مورد راه‌های افزایش تردیدهای منصفانه در حسابرسی و درک حرفه‌ای‌تر در عرصه‌های رقابتی وادار نموده‌است (هرت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

براساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسش‌گر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب‌شده، ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی، امکان وجود تقلبات بااهمیت در صورت‌های مالی را صرف‌نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرس در مورد صداقت مدیر و درستی او، ارزیابی نماید (کمیسون بورس اوراق بهادار<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰؛ انجمن حسابرسان داخلی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). نکته مهم و قابل توجه این است که در حسابرسی صورت‌های مالی، تردید نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با تردید همراه است. همچنین، متغیرهای مربوط به شخص تردیدکننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در تردیدها را تشریح کند (حساس‌یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). از این رو، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روان‌شناسی و حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته‌است و تأثیرات ویژه‌ای و ویژگی‌های شخصیتی در روان‌شناسی را بر حسابرسی مطرح می‌کند، مکتب تردیدگرایی (شک‌گرایی)<sup>۴</sup> نام دارد. مکتب تردیدگرایی، یکی از مکاتب زیرمجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و مشخص شدن تأثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش از پیش ضرورت می‌یابد (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). عدم شفافیت و وضوح تعریف تردید حرفه‌ای، یکی از مهمترین دلایل ضرورت‌های اجرای پژوهش‌ها در این حوزه بوده‌است تا از این طریق درک عمیق‌تری از مفهوم تردید حرفه‌ای حسابرس ایجاد گردد. تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین چیزی می‌پردازد که در اصول بنیادی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، اصل زیربنایی شناخته می‌شود و از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که از جامعه‌شناسی و روان‌شناسی سرچشمه می‌گیرد، آن را ریشه‌یابی می‌کند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹).

1. Hurr et la
2. Securities and Exchange Commission (SEC)
3. The Institute of Internal Auditors
4. Skepticism

## شک و تردید حرفه‌ای

برای رسیدن به یک قضاوت درست، اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس، همواره یکی از اجزا کلیدی هر کار حسابرسی است و استاندارد حسابرسی آمریکا، بیانیه شماره ۹۹ صراحتاً بیان می‌کند که چگونه این امر باید در هر کار حسابرسی، آشکار و مستند باشد. این استاندارد، تمام حوزه‌های حسابرسی را فرا می‌گیرد و حسابرسان را از اتکای صرف به چک لیست‌ها به سمت تفکرگرایی، هدایت می‌کند و تردید حرفه‌ای را به عنوان یکی از موضوعات اصلی حسابرسی مورد تأکید خاص قرار می‌دهد (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). اولین تعریف تردید که توسط کرتز (۱۹۹۲)، صورت گرفت، عبارت است از: «شک و تعلیق در قضاوت». در فرهنگ لغت آکسفورد، از تردید به عنوان تمایل به سوال و با شک نظرات پذیرفته شده، معنی شده است. کرتز (۱۹۹۲)، شک و تردید را به دو دسته کلی تقسیم کرده است؛ اول، شک و تردید سیستماتیک<sup>۱</sup> که دستیابی به دانش مطلق غیرممکن است و دوم، شک و تردید روش‌مند<sup>۲</sup> که دستیابی به دانش را ممکن می‌داند و این شکل از شک و تردید است که به جستجو برای دستیابی به دانش کمک می‌کند. فلسفه طرف‌داران شک و تردید سیستماتیک که کرتز بیان می‌کند، این است که ماهیت خیلی از چیزها را نمی‌دانیم. لذا، از قضاوت در مورد آنها خودداری می‌کنیم و نهایتاً، این تعلیق از قضاوت خواهد بود و این نوع از شک و تردید، منجر به موضع کاملاً خنثی می‌شود ولی شک و تردید روش‌مند، بسیار سازنده خواهد بود. زیرا، فرد شکاک با استفاده از پرس‌وجو به جستجوی دانش می‌پردازد.

در بسیاری از عرصه‌های تجاری نه تنها انجام حسابرسی لازم است، بلکه حسابرسی باید توسط شخص یا موسسه‌ای انجام شود که هم آموزش مناسب دیده‌باشد و هم عضو انجمن حرفه‌ای باشد. در این عرصه‌ها، عموماً به قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان توجه خاصی می‌شود (وگل و گل، ۲۰۱۰).

یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روان‌شناختی و حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و تاثیر ویژگی‌های شخصیتی در روان‌شناسی را بر حسابرسی مطرح کرده‌است، مکتب تردیدگرایی (شک‌گرایی) است. تحقیقات محدودی در سال‌های اخیر در دنیا پیرامون مکتب تردیدگرایی و تاثیر آن بر حسابرسی به عمل آمده است. ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آنها در کشف انحرافات موثر است و در نهایت، این مساله قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. مکتب تردیدگرایی زیرمجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. این مکتب، شامل مجموعه‌ای از اصول و معیارهایی است که در تحقیقات مختلف مورد بررسی قرار گرفته‌است. به عنوان نمونه تردیدگرایان بر عقاید خود و دیگران پافشاری نداشته و همواره، آماده شنیدن نظرات دیگران هستند.

1. Systematic Skepticism
2. Methodological Skepticism
3. Vogel

با توجه به تاثیر ویژگی‌های شخصیتی و روان‌شناسی بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان که در تحقیقات مختلف خارجی اثبات شده‌است، لزوم انجام تحقیق علمی در این زمینه به منظور بررسی الگوی جنبه‌های مختلف مکتب تردیدگرایی برای افزایش تردید حرفه‌ای در حسابرسان مستقل جهت بهبود قضاوت حرفه‌ای آنها بیش از پیش احساس می‌گردد (نلسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). از طرفی، تردید حرفه‌ای مورد تاکید استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، امریکا و کشورهای دیگر قرار گرفته و جزء جدایی‌ناپذیر از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل شده‌است و تاثیر به‌سزایی در بهبود قضاوت حرفه‌ای دارد. در صورت ضعف شخصیتی و عدم رعایت ابعاد روانی مکتب تردیدگرایی توسط حسابرسان مستقل، حرفه حسابرسی لطمه‌های جبران‌ناپذیری خواهد خورد که نمونه آن را در رسوایی‌های اخیر مالی در جهان و کم اعتبار شدن حرفه حسابرسی می‌توان مشاهده کرد (وایت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

### ریسک حسابرسی و کشف تقلب

حسابرسی مبتنی بر ریسک (ریسک‌سنج)، یکی از موضوعاتی است که اگر مفاهیم آن توسط حسابرسان به خوبی درک شود، کیفیت کار حسابرسی بهبودی شگرف خواهد یافت. خطر حسابرسی به معنی اظهار نظر نامناسب حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت است. به عبارتی دیگر، خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف است. برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند؛ به گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهار نظر قرار می‌گیرد، دست یابد. ارزیابی خطرها بر مبنای روش‌های حسابرسی اجرا شده در جریان حسابرسی، انجام می‌شود. ارزیابی خطر اساساً با اعمال قضاوت حرفه‌ای انجام می‌شود، نه با اندازه‌گیری دقیق. حسابرس ممکن است در مورد صورت‌های مالی که عاری از تحریف با اهمیت است، اظهار نظر نادرست (مشروط یا مردود) ارائه کند. در استانداردهای حسابرسی با این خطر به دلیل به اهمیت بودن، جزء خطر حسابرسی محسوب نمی‌شود. بعلاوه، خطر حسابرسی یک اصطلاح فنی است که به فرآیند حسابرسی مربوط است و به خطرهای کسب و کار حسابرس در ارتباط با حسابرسی صورت‌های مالی مانند؛ زبان ناشی از دعاوی حقوقی، تخریب وجهه حسابرس یا سایر رویدادهای نظیر آن، مربوط نمی‌شود. حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان به عنوان فرآیند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی دانست. از این روی، اولاً حسابرسی نیازمند شناسایی حوزه‌هایی است که دارای ریسک بالایی از تحریفات با اهمیت هستند؛ ریسک‌های مذکور محدودیت‌هایی هستند که مستلزم کاربرد روش‌های حسابرسی گسترده‌تری خواهند بود. ثانیاً حسابرسی باید تعیین کند که چقدر و چگونه روش‌های خود را برای حوزه‌های کم ریسک کاهش می‌دهد. همچنین، جهت شناسایی ریسک تحریفات باید موارد زیر تجزیه و تحلیل شود:

1. Nelson
2. White

- الف) ریسک واحد تجاری (ریسکی که یک رویداد بر تحقق اهداف شرکت اثر منفی می‌گذارد)؛  
 ب) چگونگی برخورد مدیریت با ریسک‌های مذکور؛  
 ج) تعیین محدوده ریسک‌هایی که مدیریت به آنها توجهی نکرده است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۲-۱- پیشینه پژوهش

سلمانی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به ارائه الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. اولین نتیجه این پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است که با استفاده از مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش است. ارائه یک الگو برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب را با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، در میان ۴۴۵ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی استان تهران بررسی نمودند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه، جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس، مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج این مطالعه نشان داد که از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی ریسک تقلب معنادار هستند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد.

دریابی و عزیزی (۱۳۹۷)، تحقیقی با عنوان بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای انجام دادند. هدف تحقیق ایشان، تبیین رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی بوده است. نمونه‌هایی مورد استفاده برای این مطالعه، شامل ۱۸۱ پرسشنامه جمع‌آوری شده از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی بوده است. به منظور گردآوری اطلاعات، پرسشنامه آرمگا زارفر (۲۰۱۵)، مورد استفاده قرار گرفت و برای پردازش داده‌ها نیز، از آمار توصیفی و مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد. با توجه به اهمیت

اخلاق، در این پژوهش، به تدوین کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد شد که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. همچنین، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد شد؛ به منظور ارتقاء سطح اخلاق حرفه‌ای حسابران در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. در این پژوهش اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای مورد مطالعه قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش حسابران شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. نتایج تحقیق نشان داد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابران می‌شود.

تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان درک حسابران از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی به بررسی درک حسابران از مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مستقل پرداختند. برای بررسی درک حسابران از این مفهوم، از تأثیر شش عامل رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده شد. اطلاعات لازم از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین کلیه شاغلین در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری شد. داده‌ها با اجرای آزمون‌های کای دو، ناپارامتریک فریدمن، وی کرامرز و کندال تاو - سی تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های پژوهش نشان داد که پنج عامل از شش عامل انتخاب شده بر درک حسابران از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معناداری می‌گذارند. نتایج بیان کننده این بود که حسابران با ویژگی‌های مختلف، ادراک متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این می‌تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را می‌طلبد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابران مستقل را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری و با استفاده از پرسشنامه تعدیل شده هرت و همکاران به این نتیجه رسیدند که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

کروز<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۰) رابطه شک و تردید حرفه‌ای برای تأمین مالی تصمیمات سرمایه‌گذاری مسئولیت‌پذیر اجتماعی متخصصان بررسی کردند. نتایج نشان داد در حضور منابع غنی‌تر و پیچیده‌تر اطلاعات، از منابع رسمی و غیررسمی، شک حرفه‌ای به متخصصان مالی در ارزیابی ارتباط و قابلیت اطمینان اطلاعات به‌ویژه با اشاره به مسائل اجتماعی، زیست‌محیطی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری کمک می‌کند.

I.Cruz





موباکو و ادونل<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)، در تحقیقی با عنوان «تأثیر ارزیابی ریسک کلاهبرداری بر شک و تردید حسابرس: عواقب ناخواسته در ارزیابی شواهد» این مهم را مطالعه کردند که آیا حسابرسان که می‌دانند خطرات کلاهبرداری بین حساب‌ها متفاوت است، ممکن است نسبت به شواهدی که می‌تواند ناسازگاری مالی را در حساب‌های با ریسک کم تقلب نشان دهد، کمتر مورد تردید باشند. چارچوب نظری مطالعه ایشان، نشان داد که اثرات کنترل می‌تواند شک و تردید در مورد تغییرات مشکوک در حساب‌های کم‌خطر تقلب را کاهش دهد. وقتی حسابرسان مراحل تحلیلی را در مرحله برنامه‌ریزی مشاغل تضمین انجام دادند، ایشان یک آزمایشگاه آزمایشگاهی انجام شد که حسابرسان با تجربه سال گذشته تغییرات حساب‌ها را برای ارزیابی ریسک نادرست برای درآمد و هزینه تجزیه و تحلیل کردند. ایشان، ریسک کلاهبرداری را برای درآمد و وجود نوسان متناقض در هزینه‌ها دست‌کاری کردند. مشارکت‌کنندگانی که فهمیدند که ریسک‌های کلاهبرداری برای درآمد بسیار بالا ارزیابی شده‌است، اما کمترین هزینه برای ریسک سوء تفاهم در سطوح پایین برای حساب‌های هزینه، در مقایسه با حساب‌سانی که متوجه شدند ریسک کلاهبرداری برای هر دو حساب کم ارزیابی شده، کمتر بوده‌است.

اگروالا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر دو ویژگی روحی متناقض شامل تردید حرفه‌ای و توهم بر ارزیابی اخلاقی راه‌های گوناگون مدیریت سود افراد پرداختند. توهم امکان کاهش ناهماهنگی شناختی غیراخلاقی به افراد را می‌دهد که نشأت گرفته از رفتار غیراخلاقی خودخواهانه است. تردید حرفه‌ای می‌تواند افراد را وادار کند تا چنین رفتار خودخواهانه‌ای را مورد تردید قرار دهند و در نتیجه می‌تواند احتمال انجام رفتار غیراخلاقی را کاهش دهد. نتایج ایشان، نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای، توهم و نوع شریک به طور مشخص بر درجه‌های اخلاقی شرکا تأثیرگذار است. مدیران با ارائه میزان توهم بالا (پایین) و تردید حرفه‌ای پایین (بالا) شیوه‌های مدیریت سودی را نشان می‌دهند که عموماً غیراخلاقی در نظر گرفته شده‌بودند، همانطور که نسبتاً بیشتر یا کمتر اخلاقی در نظر گرفته شده بودند. هرچند که رتبه تردید حرفه‌ای و توهم حسابداران، رابطه با اهمیتی با رتبه اخلاقی آنان ندارد.

### ۳- روش‌شناسی

تحقیق حاضر را با توجه به داشتن هدف بهره‌وری در جامعه تحقیق، در دسته تحقیقات کاربردی قرار داد. اما، با توجه به مکانیزم گردآوری داده‌ها که با ابزار پرسشنامه بوده از نوع میدانی محسوب کرده و با توجه به اینکه مقرر به بررسی ارتباط بین متغیرها بوده، از نوع غیرعلی و در گروه تحقیقات توصیفی (غیرآزمایشی) قرار داد. همچنین، می‌توان از نگاهی دیگر، تحقیق را پیمایشی و بررسی موردی محسوب کرد که شامل مشاهده پدیده‌ها به منظور معنادادن به جنبه‌های مختلف اطلاعات جمع‌آوری شده، بوده‌است که نقش تعدیل‌گری شک سازمانی را در رابطه

1. Mubako & O'Donnell  
2. Agarwalla et al

ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای با استفاده از معادلات ساختاری تفسیری در موسسات حسابرسی، بررسی کرده‌است.

زمان تحقیق حاضر، از ابتدای دی‌ماه سال ۱۳۹۸ لغایت پایان خردادماه سال ۱۳۹۹ بوده که بر وضعیت جاری تاکید داشته‌است.

با توجه به تعاریف و مفاهیم مذکور و نیز قلمروی زمانی و مکانی انجام تحقیق حاضر، جامعه آماری شامل؛ حسابرسان موسسات حسابرسی معتبر بورس کل کشور (عضو جامعه حسابداران رسمی) بوده‌است که دارای حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت و حداقل مدرک لیسانس بوده و در پست‌های؛ حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، سرپرست ارشد حسابرسی، شریک حسابرسی و مدیر حسابرسی مشغول خدمت بوده‌اند. بنابراین، در تحقیق حاضر، کل واجدین شرایط در دسترس، شرکت کرده‌اند. به عبارتی، کل جامعه محدودشده (مشروط‌شده)، شامل نمونه‌ها بوده‌اند و روش گزینش نمونه‌ها، تصادفی ساده در دسترس، بوده‌است. در ادامه، پرسشنامه‌ها به تعداد ۱۵۰ نسخه در کل جامعه آماری توزیع شدند که پس از حذف پرسشنامه‌های ناقص و مخدوش، تعداد ۱۳۳ نسخه در تجزیه و تحلیل شرکت داده شدند.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

- ۱) بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای در موسسات حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲) شک سازمانی، رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای را در موسسات حسابرسی، تعدیل می‌کند. در این پژوهش، جهت گردآوری اطلاعات، از روش تحقیق میدانی «پرسشنامه» استفاده شده‌است. لذا، اطلاعات به روش میدانی و مکانیزم پرسشنامه با مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده‌است. ابزار مورد استفاده عبارتند از:
  - پرسشنامه ریسک‌های کشف تقلب برگرفته از پژوهش گریس موباکو و اد ادونل (۲۰۱۷)، پس از تعدیل با «استانداردهای حسابرسی ایران» در ۴۳ گویه؛
  - پرسشنامه مدل استاندارد تردید حسابرسی ماتیس کواداچرز (۲۰۰۹)؛ با ۲۲ گویه؛
  - پرسشنامه شک سازمانی برگرفته از مدل رفتارهای منافقانه سازمانی هادوی‌نژاد و همکاران (۱۳۹۳)؛

جدول ۱، توزیع گزاره‌های ارزیابی‌کننده شاخص‌ها را به تفکیک گویه‌های پرسشنامه تلفیقی نشان می‌دهد.

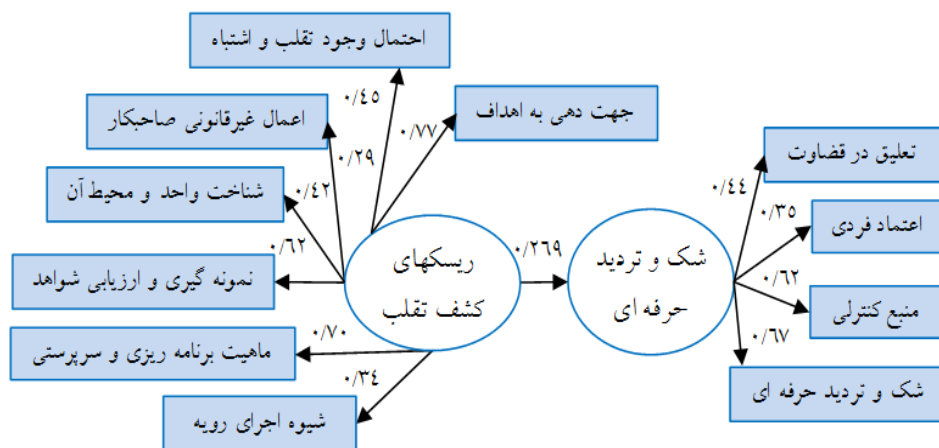
جدول ۱- عوامل و گزاره‌های ارزیابی‌کننده شاخص‌ها به تفکیک گویه‌ها

متغیرها	شاخص‌های ارزیابی	تعداد گویه‌ها	شماره گویه‌ها
شک سازمانی	شک به ارتباط میان کارکنان و مدیران	۴	۱، ۲، ۳ و ۴
	شک به ارتباط میان کارکنان و سازمان	۴	۵، ۶، ۷ و ۸
	شک به بعد اجتماعی سازمان	۴	۹، ۱۰، ۱۱ و ۱۲
ریسک‌های کشف تقلب در حسابرسی	شک به فرآیندهای درون سازمانی	۴	۱۳، ۱۴، ۱۵ و ۱۶
	احتمال وجود تقلب و اشتباه	۴	۱۷، ۱۸، ۱۹ و ۲۰
	جهت‌دهی به اهداف	۶	۲۱، ۲۲، ۲۳، ۲۴، ۲۵ و ۲۶
	اعمال غیرقانونی صاحب‌کار	۴	۲۷، ۲۸، ۲۹ و ۳۰
	شناخت واحد و محیط آن	۷	۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۴، ۳۵، ۳۶ و ۳۷
	نمونه‌گیری و ارزیابی شواهد	۱۰	۳۸، ۳۹، ۴۰، ۴۱، ۴۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶ و ۴۷
	ماهیت برنامه‌ریزی و سرپرستی	۷	۴۸، ۴۹، ۵۰، ۵۱، ۵۲، ۵۳ و ۵۴
	شیوه اجرای رویه‌ها	۵	۵۵، ۵۶، ۵۷، ۵۸ و ۵۹
	اعتماد فردی	۷	۶۰، ۶۱، ۶۲، ۶۳، ۶۴، ۶۵ و ۶۶
	تعلیق در قضاوت	۷	۶۷، ۶۸، ۶۹، ۷۰، ۷۱، ۷۲ و ۷۳
شک و تردید حسابرسی	منبع کنترلی	۴	۷۴، ۷۵، ۷۶ و ۷۷
	شک و تردید حرفه‌ای	۴	۷۸، ۷۹، ۸۰ و ۸۱

نحوه امتیازبندی گویه‌ها بر اساس پنج گزینه‌ای لیکرت عبارت است از: گزینه کاملاً موافقم ۵ امتیاز، گزینه موافقم ۴ امتیاز، گزینه نظری ندارم ۳ امتیاز، گزینه مخالفم ۲ امتیاز و گزینه کاملاً مخالفم ۱ امتیاز. منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، از معادلات ساختاری و روش PLS استفاده شد. با توجه به اینکه مدل معادلات ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار بوده‌است، مدل معادلات ساختاری برازش داده شده، معناداری و همچنین، میزان اثر هر سازه بر متغیر وابسته بررسی شد. در واقع، در این بخش، با برازش مدل معادلات ساختاری، فرضیه اصلی اول تحقیق مورد آزمون قرار گرفت که به این ترتیب، مدل معادلات ساختاری برازش داده شده و معناداری مدل و همچنین، میزان اثر هر سازه بر متغیر وابسته بررسی گردید. لذا، مدل معادلات ساختاری به صورت نمودار ۱، برازش داده شد.



نمودار ۱- مدل برازش داده معادلات ساختاری متغیرهای اصلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از برازش مدل با استفاده از آزمون معنی‌دار بودن ضریب رگرسیونی برآوردشده، وجود یا عدم وجود رابطه معنی‌دار در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای بررسی شد. به این صورت که اگر آزمون معنی‌دار بودن ضریب رگرسیونی متغیر مستقل (آزمون T)، نشان دهد که این ضریب معنی‌دار است، این نتیجه حاصل می‌شود که رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته؛ معنی‌دار بوده‌است که در آن رابطه، بسته به مثبت یا منفی بودن ضریب، رابطه مستقیم یا معکوس نتیجه می‌شود. در واقع، تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد معنی‌داری ضریب، براساس سطح خطای آزمون T انجام می‌شود. در صورتی که سطح معناداری این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد، فرضیه صفر مبنی بر معنی‌دار بودن ضریب رد شده و چنانچه سطح معناداری این آزمون از ۰/۰۵ بیشتر باشد، فرضیه صفر تایید می‌شود. نتایج حاصل از برازش مدل معادلات ساختاری در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، مربوط به فرضیه اصلی اول تحقیق، در جدول ۲، نشان داده شده‌است.

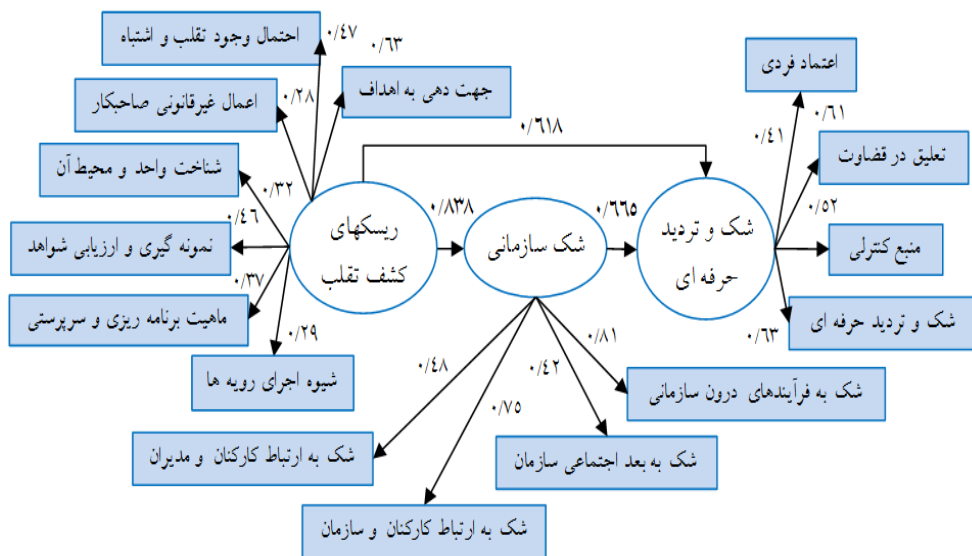
جدول ۲- برازش مدل معادلات ساختاری رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای (فرضیه اصلی اول تحقیق)

مقدار احتمال	آماره آزمون	انحراف استاندارد	ضریب	مشخصه متغیر
۰/۰۵۰	۱/۹۶۱	۰/۲۸۴	۰/۲۶۹	ریسک کشف تقلب--> شک و تردید حرفه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مورد رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، با توجه به اینکه  $p < 0.05$  (سطح خطای آزمون) می‌باشد، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معنی‌دار بودن ضریب متغیر ریسک کشف تقلب، رد شده و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت؛ بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، رابطه وجود دارد. همچنین، با توجه به اینکه ضریب این متغیر  $0.269$  برآورد شده که مقداری مثبت می‌باشد، نتیجه می‌شود که با تقویت ریسک کشف تقلب، شک و تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد. به عبارتی، بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای در موسسات حسابرسی، رابطه معناداری با ارتباطی مستقیم (و شدت طیفی نسبتاً ضعیف) وجود دارد (نتیجه آزمون فرضیه اول تحقیق).

به منظور برازش مدل با استفاده از آزمون معنی‌داری ضریب رگرسیونی برآورد شده، اثر تعدیل‌گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای بررسی شد. مدل معادلات ساختاری این رابطه به صورت نمودار ۲، برازش داده شد.



نمودار ۲- مدل برازش شده تعدیل‌گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای  
منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این مکانیزم، چنانچه برازش مدل معادلات ساختاری مناسب باشد. یعنی؛ شاخص‌های برازش مدل مطلوب باشند، پس از برازش مدل با استفاده از آزمون معنی‌دار بودن ضریب رگرسیونی برآورد شده به بررسی نقش تعدیل-گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای پرداخته می‌شود. چنانچه، ضریب اثر متقابل متغیر ریسک کشف تقلب و شک سازمانی معنادار نباشد، نتیجه می‌شود که شک سازمانی تعدیل‌کننده نیست و اگر ضریب این متغیر معنادار باشد، نتیجه می‌شود که شک سازمانی، نقش تعدیل‌گر دارد. تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد معنی‌دار بودن ضریب، براساس سطح خطای آزمون T انجام می‌شود. در صورتی که سطح معناداری این آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد، فرضیه صفر مبنی بر معنی‌دار بودن ضریب رد شده و چنانچه سطح معناداری این آزمون از ۰/۰۵ بیشتر باشد، فرضیه صفر تایید می‌شود. در ادامه، برای ارزیابی نقش تعدیل‌گری شک سازمانی از دستور بوت استرپ، استفاده شد که بر اساس آن با ۱۰۰۰ بار نمونه‌گیری و در فاصله اطمینان ۹۵ درصدی، کمترین و بیشترین میزان رابطه غیرمستقیم متغیر ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای از طریق شک سازمانی، بدست آمد. نتایج حاصل از برازش مدل معادلات ساختاری اثر تعدیل‌گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای؛ مربوط به فرضیه اصلی دوم تحقیق، در جدول ۳، نشان داده شده‌است.

### جدول ۳- ضریب مسیر غیرمستقیم رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای از طریق تعدیل‌گری

#### شک سازمانی

مقدار احتمال	آماره آزمون	برآورد استاندارد $\beta$ د	خطای معیار	برآورد غیراستاندارد $\beta$	مسیر
۰/۰۰۱	۳/۶۱۴	۰/۶۲۵	۰/۲۶۲	۱/۱۲	ریسک کشف تقلب ← شک سازمانی ← شک و تردید حرفه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مورد نقش تعدیل‌گری شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، با توجه به اینکه  $p$ -مقدار کوچک‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، نتیجه می‌شود که فرضیه صفر آزمون معنی‌دار بودن ضریب این متغیر رد می‌شود و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت؛ شک سازمانی رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای را تعدیل می‌کند. همچنین، با توجه به اینکه مقدار  $\beta$  برابر ۰/۶۲۵ بدست آمده‌است و علامت آن مثبت است که خود نشان از ارتباطی مستقیم دارد، بدین معنا است که ۶۲/۵ درصد از رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای از طریق شک سازمانی، تبیین شده‌است. لذا، با تقویت شک سازمانی، رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای در موسسات حسابرسی، تقویت می‌شود (نتیجه آزمون فرضیه دوم تحقیق).

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به آن معناست که با ذهنی پرسش‌گر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۳). از طرفی، ابعاد قضاوت و تصمیم‌گیری، موضوعاتی هستند که همواره در حسابرسی مطرح بوده‌است. در حقیقت این ابعاد، به عنوان جنبه‌های اصلی حسابرسی، فرآیند حسابرسی را به قضاوت می‌گذارند که خود، زمینه‌ساز وقوع خطر حسابرسی هستند. چراکه حسابرسی برخلاف حسابداری، دامن‌گیر دنیای بدهکار و بستانکار نبوده و با مسائلی چون؛ خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک مثبت حسابرس روبرو بوده است، ضرورتی که در مکتب تردیدگرایی برای قضاوت و تصمیم‌گیری، الزامی خواهد بود؛ مطالعه‌ای که توسط ماتیاس کواداچرز (۲۰۰۹)، در ارزیابی تردید حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته، به خوبی شاخص‌های اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت و منبع کنترل را تبیین کرده‌است.

در این راستا نتایج پژوهش حاضر نشان داد بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای رابطه معنادار وجود دارد و همچنین مشخص شد شک سازمانی در آن رابطه نقش تعدیل‌گر دارد. این نتایج هم راستا با نتایج مطالعه دریایی و عزیزی در سال ۱۳۹۷ و رویایی و همکاران (۱۳۹۳) است. همچنین می‌توان این نتیجه را هم راستا با مطالعه گرک‌موباکو و همکاران در سال ۲۰۱۷ دانست که ایشان در پژوهشی با عنوان «تاثیر انتقال دانش بر تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی» نشان دادند که انتقال دانش، نقش مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان بازی می‌کند.

بر مبنای نتایج بدست‌آمده از آزمون فرضیه‌های تحقیق، همچنین، با توجه به فعالیت موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی با پیشینه ارزشمند سرمایه‌فکری، با پیش فرض اینکه اعضای نیروی انسانی آن، حامل تجربه، تخصص و دانش کافی می‌باشند، نیروی انسانی آن هیچ‌گاه به عنوان تهدید در نظر گرفته نشده و از آنها به عنوان عاملی برای پویایی و بهره‌وری سازمانی یاد خواهد شد. امروزه، ریسک تقلب یک متغیر کمتر سنجیده شده در موسسات حسابرسی و سازمان‌ها است. موسسات و سازمان‌هایی که به علت پیچیدگی و عدم اطمینان محیطی زیاد و همچنین، پیشرفت روزافزون تکنولوژی، نیاز دارند که برای بقاء منابع انسانی متعهد و با اخلاق را برای قضاوت در پست‌های پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری انتخاب نمایند تا اخلاق حرفه‌ای تقویت شود. در فضای غیرقابل پیش‌بینی و متغیر عصر کنونی، برتری در رقابت، هدف اصلی هر سازمانی است. در چنین شرایطی، کوچک‌ترین لغزش در تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسی، گاه می‌تواند منجر به زوال یک سازمان شود. بر محیط اجتماعی امروز، تغییرات غیرقابل پیش‌بینی، همیشگی و بی‌سابقه حاکم است. خدمات آموزشی در موسسات حسابرسی که در حد جهانی مسئول است، تقویت دانش و هوشیاری مضاعفی می‌طلبد؛ زیرا قابلیت‌های سازمانی، ضرورت سیقل با تغییرات محیطی را نیازمند است تا دانش کسب‌شده توأم با اخلاق حرفه‌ای، میان حسابرسان توزیع شده و به راحتی تجربیات دانشی، به ایشان منتقل شود. باید گفت که امروزه، تغییرات در محیط خارجی، موسسات را به نشان دادن

واکنش و تغییر وادار می‌نماید. مهندسی مجدد فرآیندها، تشکیل تیم‌های توسعه خدمات، اجرای برنامه‌های تقویت عملکردها، حرکت به سوی سازمان‌های مجازی، افزایش توانایی پاسخ‌گویی موثر به نیازهای جامع به منظور پاسخ اثرگذار به تغییرات، از جمله فعالیت‌هایی است که در راستای تقویت ابعاد اخلاقی حرفه‌ای، لازم است که صورت گیرد؛ ضرورتی که به منظور رویارویی با تغییرات و واکنش‌های رفتاری در دنیای رقابتی امروز، بایستی بیشتر مورد توجه قرار گیرد تا با تقویت اخلاق حرفه‌ای از فرصت‌های بالقوه، بهره‌گیری شود. نهایتاً اینکه نتایج، می‌تواند بر مبنای استانداردهای اصول اخلاق حرفه‌ای جهانی به ارزیابی دقیق‌تر ریسک قضاوت حرفه‌ای موسسات حسابرسی، یاری رسانند.

### فهرست منابع

- تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵، صص ۱۱۷-۱۳۵.
- حساس یگانه یحیی، مداحی آزاده. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیندهای حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی. *پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی*، پاییز، صص ۷۶-۴۹.
- حساس یگانه یحیی، کثیری حسین. (۱۳۸۲). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل، *مطالعات حسابداری*، شماره ۲.
- حسینی، سید حسین، بنی‌مهد، بهمن، صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ۷۱-۱۰۵.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). بررسی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای. *مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی*، دوره ۵-پیاپی ۱۶، بهار ۱۳۹۷، صص ۷۹-۹۹.
- رویایی، رمضانعلی، یعقوب نژاد، احمد، آذین فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶(۲۲)، ۶۷-۹۵.
- سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۶)، ۱۱۱-۱۳۰.
- سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگر لویی، سعید، بحری نال، جمال، پاک مرام، عسکر. (۱۳۹۹). الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۲(۴۸)، ۱۷۹-۲۰۲.



- کده، مریم و سالاری، علی. (۱۳۹۰). تاثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، *مجله حسابرس*، شماره ۱۵۴. صص ۴-۱.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۶). استانداردهای حسابرسی (تجدید نظر شده)، بخش‌های ۲۰، ۳۱-۵ و ۳۳، تهران، سازمان حسابرسی.
- یعقوب‌نژاد، احمد؛ رویایی، رمضان‌علی و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی، *حسابداری مدیریت*، شماره چهاردهم، پاییز، صص ۳۵-۲۵.
- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in accounting*, 37, 85-93.
- Backof, A. G., Bamber, E. M., & Carpenter, T. D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 1-11.
- Clinch, G., Stokes, D.J. and Zhu, T. (2010). Audit Quality and Information Asymmetry Between Traders. *Accounting and Finance, Forthcoming, Accounting & Finance*, 52,35(3): 743-76.
- Cruz, A. L. D., Patel, C., Ying, S., & Pan, P. (2020). The relevance of professional skepticism to finance professionals' Socially Responsible Investing decisions. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 26, 100299.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Ghasemzadeh, A., Maleki, S., & Sharifi, L. (2016). The Mediating Role of Professional Ethics Regarding Intellectual capital, Organizational Learning and Knowledge Sharing. *Journal of Medical Education Development*, 9(22), 76-86.
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G (2013). Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
- Mubako, G., & O'Donnell, E. (2018). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation. *International Journal of Auditing*, 22(1), 55-64.
- Nelson, M. W. (2010) ,"A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 28(2),PP. 1-34.
- Versano, T., and Brett Trueman. (2018). Expectations Management. *The Accounting Review*: September 8102, Vol. 98, No. 3, pp. 882-806.
- Vogel, J. (2010). Bonjour on explanation and skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science*, 41,pp 413-421.
- White, R. ,(2010)," Evidential Symmetry and Mushy Credence", *Academy of Management Review*, 23(3),PP. 513-530.

## **Moderator Role of Organizational Doubt in Relation to Fraud Detection and Professional Skepticism**

Amir Shams<sup>1</sup>

Received: 11/ April/2022

Accepted: 15/ June/2022

### **Abstract**

The purpose of this study is to investigate the moderating role of organizational skepticism in relation to the risk of fraud detecting and professional skepticism. The statistical population of the research includes; The auditors of reputable auditing firms of the entire stock exchange (members of the Society of Certified Public Accountants) have at least 10 years of experience and have at least a bachelor's degree. Due to the conditionality of the statistical population, the subjects were studied by the available random method. The collected questionnaires were included in the analysis after removing the distorted copies or including incomplete answers in 133 copies. Structural equation modeling with Smart PLS software was used to investigate the relationships. The results showed that there is a relationship between the risk of fraud detecting and professional skepticism. Also, considering that the coefficient of this variable is estimated to be 0.269, which is a positive value, it is concluded that by increasing the risk of fraud detection, professional skepticism increases. Organizational skepticism was also found to moderate the relationship between the risk of fraud detecting and professional skepticism. Given that the value of  $\beta$  is equal to 0.625 and its sign is positive, it can be concluded that by strengthening organizational skepticism, the relationship between the risk of fraud detecting and professional skepticism in auditing firms is strengthened.

**Keywords:** Fraud, Risk, Organizational Doubt, Professional Skepticism and Audit Judgment

---

<sup>1</sup> Assistant Prof, Department of Accounting, Torbat-e-Jam Branch, Islamic Azad University, Torbat-e-Jam, Iran  
Shams1122@gmail.com