



Doi:

## تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه

سیدعلیرضا رضی<sup>۱</sup>

بهرام همتی<sup>۲</sup>

مریم گوارا<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۶

### چکیده

هدف، بررسی و تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه می باشد. پژوهش حاضر، پژوهش کاربردی و ماهیتاً توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی به تعداد ۱۸۷۹ نفر بوده که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس مورد مطالعه قرار گرفتند. برای اندازه‌گیری دیدگاه محافظه کارانه و دیدگاه لیبرال از پرسشنامه اوقات (۲۰۱۳) و برای اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای از پرسشنامه آرانیا و همکاران (۱۹۸۱) استفاده شده است و برای اندازه‌گیری درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب، از پرسشنامه دزورت و همکاران (۲۰۱۸)، استفاده می‌شود. در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده و از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها، از نرم افزارهای SPSS25 و Smart PLS4 استفاده شده است. نتایج حاکی از آنست که وجود دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. و تعهد حرفه‌ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. و در نهایت، دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها اثرگذار است.

**واژه‌های کلیدی:** دیدگاه لیبرال، دیدگاه محافظه کارانه، درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب، تعهد حرفه‌ای حسابرسان.

۱ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران ایمیل: alireza.razi@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول) ایمیل: hemmati1965@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران ایمیل: maryam\_gavara@yahoo.com



## ۱- مقدمه

پیچیده شدن فرایند کسب و کار خطر انحراف صورت های مالی هر روز بیشتر می شود. در این راستا پژوهشگران به دنبال مدل هایی برای کشف تقلب در صورت های مالی بوده اند (پورقدیمی و همکاران، ۱۴۰۱). کشف تقلب از دیرباز مورد توجه حسابرسان مستقل، داخلی و نهادهای حرفه ای بوده و بر همین اساس تأکید این نهادهای حرفه ای و استانداردهای حسابرسی بر اصلاح ساختار سازمانی، بهبود نظام حفاظت و نظارت داخلی و انجام حسابرسی های مداوم و منظم می باشد تا از این طریق، احتمال وقوع تقلب کاهش و اعتبار گزارش های مالی افزایش یابد (برزگر عباسپور و همکاران، ۱۴۰۲). موضوع تقلب برای حسابداران عمومی، اعم از حسابرسان داخلی و خارجی، بسیار مهم است؛ چرا که تقاضای فزاینده ای از سوی مردم وجود دارد که آنها باید مهارت ها و توانایی کافی برای ارزیابی خطرات تقلب در جهت شناسایی و کشف تقلب صورت های مالی داشته باشند. توانایی حسابرس در شناسایی و کشف تقلب، تخصصی است که وی را در صورت نداشتن آن، ناتوان از حذف خلأ مرتبط با شناسایی و کشف تقلب خواهد کرد. از این رو، کلید شناسایی تقلب و بررسی علائم مرتبط با اشتباه و تقلب این است که ببینیم آیا معاملات غیرعادی با اهمیت تجاری وجود دارد یا خیر (علی زاده گان و همکاران، ۱۴۰۲).

بیانیه (استاندارد) شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را به کسب آگاهی لازم در مورد منطقی بودن این نوع معاملات از لحاظ تجاری ملزم کرده است و فهرست مناسبی از مواردی که حسابرسان باید ضمن کسب شناخت لازم در مورد منطق تجاری معاملات غیرعادی مدنظر قرار دهند، ارائه داده است. در واقع، حسابرسان بایستی قبل از کسب آگاهی لازم در مورد منطقی بودن معاملات تجاری نسبت به شرکت و فعالیت آن، شناخت کافی داشته باشند. کسب چنین شناختی اهمیت زیادی دارد؛ زیرا حسابرس را قادر می سازد تا به آنچه در وضعیت عادی رخ می دهد، آگاه شود و سپس بتواند موارد غیرعادی و خلاف قاعده را شناسایی کند. در واقع، حسابرس از تخصص خود برای افشاء و توضیح این ناکارآمدی ها استفاده می کند (دویراندر و سرایان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). بنابراین، توانایی کشف تقلب به معنی پرده برداری و کشف عملی غیرقانونی است که منجر به تحریف با اهمیت عمدی در گزارشگری صورت های مالی شده است (اده و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

پژوهشگران در حوزه های رفتاری به این نتیجه رسیده اند که دیدگاه ها، گرایش ها و واکنش های رفتاری، نقش به سزایی در فرایند قضاوت و تصمیم گیری دارند و قضاوت های گوناگون از جانب افراد، ناشی از واکنش های رفتاری متفاوت آن ها به عوامل درونی و بیرونی است (میلرز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰) کیدا و اسمیت<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) کرن<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) فینوکین و

<sup>۱</sup> Dwirandra

<sup>۲</sup> Ode

<sup>۳</sup> Mellers

<sup>۴</sup> Kida & Smith

<sup>۵</sup> Keren

همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۰). نتایج تحقیقات روانشناسی و جامعه شناسی حاکی از آن است که فرایند تصمیم گیری مناسب مستلزم برقراری تعادل میان دیدگاه افراد، احساسات و ادراک افراد است (لی دوکس<sup>۲</sup> ۱۹۹۳؛ داماسیو<sup>۳</sup> ۱۹۹۴). رئالیسم معادل واژه «واقع گرایی» در فارسی است. رئالیسم در لغت به معنای مکتبی است که به حقیقت و واقع اعتقاد دارد و به آن اصالت می دهد (فرهنگ هزاره). واقع گرایان، خارج از فاعل شناسا و ذهن و عواطف وی، به جهانی قائل هستند که از وی مستقل است (احمدی امین و مجتبی مصباح، ۱۳۹۸). بنابراین حسابرسی که پا را فراتر از استانداردهای حرفه‌ای می گذارند و اقدام به گزارش خطاکاری می کنند، افرادی واقع گرا و لیبرال بوده و در مقابل، افرادی که در قالب و چارچوب استانداردهای حرفه‌ای به وظیفه خود عمل می کنند و اقدام به گزارش خطاکاری نمی کنند را می توان افراد غیرواقع گرا دانست.

در طرف دیگر، محافظه کاری اجتماعی به عنوان یک ویژگی شخصیتی - رفتاری است و به این معنی است که افراد تمایل دارند چیزها را همان گونه که هستند، حفظ کنند. محافظه کاران اجتماعی خود را معتقد به سنت، اصول و مبانی فرهنگی جامعه می دانند. این افراد با هر گونه اندیشه خیالی و مواجهه با مسائل جهان نو مخالف اند؛ و اجرای چنین طرح هایی را ناممکن می پندارند (بشریه، ۱۳۹۶).

نتایج تحقیقات در حوزه اقتصاد رفتاری نشان می دهد که محافظه کاری اجتماعی بر قضاوتها و تصمیم گیری - های اقتصادی تأثیری مثبت دارد. این تحقیقات نشان داده اند افرادی که از درجه بالای محافظه کاری برخوردار هستند شک و تردید در آنها بالا می باشد (باقری و همکاران، ۱۳۹۵). افرادی که از ویژگی شخصیتی محافظه کاری بالایی برخوردار هستند، افرادی هستند که پایبند به مذهب و سنت می باشند. این تحقیقات نشان می دهند هر چه سطح پایبندی به سنت افزایش یابد در آن صورت سطح شک و تردید افراد بیشتر خواهد شد. در نتیجه قضاوت آنها نیز تحت تأثیر این موضوع قرار می گیرد (فیلیپس<sup>۴</sup> ۱۹۵۶). برخی از پژوهشگران معتقدند که طرز تفکر افراد با توجه به اصول و ارزشهای اجتماعی، تصمیم گیری و قضاوت آنها را تسهیل می نماید (فری تیاس و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). گریفیس و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که کیفیت قضاوت و تصمیم گیری افراد به شدت متأثر از طرز تفکر و ایدئولوژی افراد می باشد. تردید حرفه‌ای را می توان مجموعه‌ای از ویژگی‌های نظیر ذهن پرسشگر و متفکر، حس کنجکاوی، واقع بینی دانست. این ویژگیها روی هم رفته نشان دهنده طرز تفکر افراد است. شعبان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی اثر محافظه کاری اجتماعی بر استقلال حسابرسان پرداختند. نتایج آنها نشان داد هر چه سطح محافظه کاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابد رعایت استقلال توسط آنها نیز بیشتر می شود. اشخاصی که از ویژگی رفتاری محافظه کاری اجتماعی برخوردارند معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری

<sup>1</sup> Finucane et al

<sup>2</sup> Ledoux

<sup>3</sup> Damasio

<sup>4</sup> Phillips

<sup>5</sup> Freitas et al

<sup>6</sup> Griffith et al.

قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند و خود را ملزم به رعایت اخلاق و ضوابط حرفه‌ای می‌دانند (کانگ و همکاران<sup>۱</sup> ۲۰۰۴). اما برعکس، افراد با شخصیت لیبرالیسم واقع‌گرا بوده و بر منافع گروهی جامع تمرکز دارند. بنابراین در این تحقیق، می‌توان اظهار داشت که محافظه‌کاری اجتماعی به عنوان ایدئولوژی یک جامعه، بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار است. به بیان دیگر میتوان اظهار داشت، بکارگیری سطح مناسبی از تعهد حرفه‌ای در حسابرسان تحت تاثیر میزان تمایل آنها به محافظه‌کاری اجتماعی می باشد.

جدای از ایدئولوژی که نقش مهمی در عملکرد رفتاری حسابرسان دارد، تعهد حرفه‌ای نیز به عنوان یکی از مهمترین عوامل عملکرد رفتاری حسابرسان مطرح است. علاوه بر این، حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای میتواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند. مجموعه این موارد را میتوان در نگرش سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان که همان تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای است، جست‌وجو کرد (دمینو وینگرین و بلانتون، ۲۰۱۵).

همچنین، تعهد حرفه‌ای بر استرس سازمانی، عملکرد کاری فردی و کیفیت حسابرسی مستقل تأثیر مستقیم دارد. این نتایج نشان می‌دهد که تعهد شخصی و حرفه‌ای نقش مهمی در درک مکانیسم اساسی بین، عملکرد کاری فردی و کیفیت حسابرس با توانایی کشف تقلب دارد (گرکان<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). تعهد حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات و تفاوت‌های فردی قرار گیرد و یکی از مهمترین عوامل ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی حسابرسان است (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). شواهد تجربی نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد به اخلاق بر کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب از طریق کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

با توجه به تاثیر ویژگی‌های شخصیتی و روان‌شناسی بر کشف تقلب و تصمیم‌گیری حسابرسان که در تحقیقات مختلف خارجی اثبات شده است (شمس، ۱۴۰۱). لزوم انجام تحقیق علمی در این زمینه به منظور بررسی تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه بیش از پیش احساس می‌گردد. در مجموع، توجه به درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه به عنوان یک معضل اخلاقی در حرفه حسابرسی و ارائه پیشنهاد برای رفع این مشکل ضروری می‌باشد. که سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس اوراق بهادار، دانشجویان و اساتید حسابداری از جمله استفاده کنندگان این تحقیق هستند. تاکنون در داخل و خارج از ایران درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب مورد بررسی قرار گرفته است اما هیچ کدام از تحقیقات گذشته تاثیر تعهد حرفه‌ای، دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب را مورد توجه قرار نداده اند. در این

<sup>1</sup> Kang et al

<sup>2</sup> Gerekan

پژوهش به تاثیر این متغیرهای مستقل و متغیرهای میانجی، بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب توجه شده است که این، بیانگر نوآوری پژوهش حاضر است و از طرفی تحقیق در این حوزه می تواند سبب بسط و توسعه دانش درحسابداری و حسابرسی رفتاری گردد. لذا هدف این پژوهش نیز در درجه اول بسط و گسترش مبانی نظری تحقیقات رفتاری در خصوص مسئولیت حسابرسان در برابر کشف تقلب در حوزه حسابرسی و در درجه دوم مطالعه اثرات دیدگاه لیبرال، دیدگاه محافظه کارانه و تعهد حرفه‌ای حسابرس بر درک او از مسئولیت در برابر کشف تقلب است.

## ۲. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان مسئولیت کشف تقلب را نداشته و وظیفه اصلی آنان انطباق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری است. ولی نتیجه تحقیقات حاکی از آن است که انتظار عموم از حسابرسان کشف و افشای تقلب است. به همین ترتیب، تحقیقات در حوزه‌ی روان شناسی نشان دادند که عملکرد افراد تحت تاثیر دیدگاه آنان بوده و این ویژگی ها بر تصمیمات آن ها اثرگذار است (چانگ کوهن و مونرو، ۲۰۰۸). همچنین تحقیقات رفتاری در حوزه‌ی حسابرسی نیز نشان داده اند که عوامل روان شناختی، دیدگاهها، تمایلات و سوء گیری‌های حسابرسان در تحلیل شواهد موضوعی با اهمیت است و می تواند بر تصمیم گیری های آنان اثر بگذارد. درک حسابرسان از مسئولیت در برابر تقلب، بیانگر نگرش افراد از وظیفه خود در برابر کشف تقلب و گزارش خطاکاری است (دزورت و همکاران، ۲۰۱۸).

دیدگاه لیبرال یک دیدگاه واقع‌گرایی است که به ارزش‌های سنتی و از پیش تعیین شده اعتقادی نداشته و از تغییر حمایت می‌کند. ولی غیر واقع‌گراها در فلسفه، وجود و عینیتی را که خارج و مستقل از ذهن باشد، نفی می‌کنند (برون، ۲۰۱۸). تعریف لیبرالیسم به عنوان یک مکتب سیاسی و مبتنی بر مبانی و ارزش‌های خاص، بسیار دشوار است. تلاش‌های انجام شده برای ارائه تعریف جامع از لیبرالیسم همواره با کاستی‌هایی همراه بوده است (شهریاری، ۱۳۸۸). محدودسازی قدرت دولت به حفظ و حراست از حقوق فردی و اموری چون تجارت و مالکیت آزاد، از جمله ویژگی‌های لیبرالیسم است. در این دوره، لیبرالیسم با بورژوازی و سرمایه‌داری پیوندی عمیق دارد و گویی هدف آن، تأمین منافع این قشر خاص است. چالشی که لیبرالیسم کلاسیک با آن مواجه می‌باشد، این مسئله است که نمی‌توانست از منافع طبقات غیر تجاری و به ویژه طبقات پایین حمایت کند (قلعه بهمن، ۱۳۸۳). لیبرالیسم به عنوان یک جریان گسترده فکری، در تبیین ملاک ارزش اخلاقی دیدگاه‌های متفاوت و گاه متعارضی را دربردارد.

از طرف دیگر، دیدگاه محافظه کارانه، یک دیدگاه اثرگذار بوده و محافظه کاران اجتماعی خود را معتقد به سنت، اصول و مبانی فرهنگی جامعه می‌دانند. این افراد با هر گونه اندیشه خیالی و مواجهه با مسائل جهان نو مخالف اند؛

<sup>1</sup> Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe

و اجرای چنین طرح‌هایی را ناممکن می‌پندارند. در نهایت، واژه تعهد حرفه‌ای، از روانشناسی برگرفته شده است و از مفهوم رایج‌تر تعهد سازمانی، توسعه یافته است (هال و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵) و خط سیر مطالعه آن همانند تعهد سازمانی است. حرفه، اشاره به مجموعه‌ای از ویژگی‌هایی دارد که می‌تواند از کاری به کار دیگر متفاوت باشد. ویژگی‌هایی از قبیل مشارکت بالا، احساس هویت، استقلال و تبعیت بالا از اهداف و ارزش‌های حرفه‌ای تعریف حرفه تلقی می‌شود (لاپارودریگز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). عموماً، حرفه به عنوان شغلی که نیازمند تحصیلات بالا و آموزش‌های خاص است، تعریف می‌شود. لازمه حرفه‌ای شدن صرفاً مقدار زیادی انرژی و زمان برای یادگیری، کسب دانش و مهارت‌های حرفه‌ای می‌باشد (وانگ و آرمسترانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). تعاریف مربوط به تعهد حرفه‌ای از میزانی که فردی درگیر انجام وظایف خاصی در محیط کار می‌شود تا میزانی از اهمیت که شغل در زندگی فرد ایفا می‌کند، متفاوت است. آرانیا، پولاک و ارمنیک در یک مطالعه تعهد حرفه‌ای را با جایگزینی کلمه حرفه‌ای به جای سازمانی در تعریف پورتر از تعهد، این گونه تعریف کرده‌اند که تعهد حرفه‌ای شامل اعتقاد به اهداف و ارزش‌های حرفه‌ای و پذیرش آن‌ها، تمایل به انجام تلاش زیاد نسبت به حرفه، تمایل برای ادامه و حفظ عضویت در حرفه می‌باشد. بنابراین افرادی که تعهد بالایی به حرفه خود دارند تمامی تلاش خود را صرف حرفه می‌کنند که منجر به درونی سازی موفقیت شود. این افراد موفقیت حرفه‌ای را به عنوان موفقیت خود و شکست حرفه‌ای را به عنوان شکست خودشان می‌دانند (هال و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵).

در مجموع، با بررسی و جستجو در مقالات منتشر شده در مجلات داخلی و خارجی کمتر مقاله‌ای درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه را به طور کامل مورد تبیین قرار داده‌اند. در ادامه این پژوهش به بررسی مقالات نزدیک در حوزه تحقیق اشاره می‌گردد.

بذرافشان کوجل و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بیان کردند که محافظه کاری اجتماعی مدیران بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک تاثیر معناداری دارد و جهت تاثیر منفی بدست آمده است. همچنین تکنیک‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت تاثیر معناداری دارد.

باقرزادگان و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان بیان کردند که نئولیبرالیسم رابطه منفی و معناداری با قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد و با افزایش تفکر لیبرالیسم قضاوت اخلاقی حسابرسان کاهش می‌یابد.

<sup>1</sup> Hall et al

<sup>2</sup> Llapa-Rodríguez et al

<sup>3</sup> Wang & Armstrong

<sup>4</sup> Hall et al

بمانی محمد و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر ایدئولوژی سیاسی و تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرسان بیان کردند که ایدئولوژی سیاسی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای و تعهد حرفه ای آنها تاثیر دارد همچنین تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرس موثر است.

قاسمی نژاد و بنی مهد (۱۳۹۹) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حسابرسان بیان کردند که وجود ویژگی شخصیتی محافظه کاری اجتماعی در میان حسابرسان مستقل موجب افزایش تردید حرفه ای آنان می گردد.

دراجی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی تحت عنوان رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان بیان کردند که آرمان گرایی با محافظه کاری اجتماعی رابطه ای معنی دار دارد. اما نسبی گرایی رابطه ای با محافظه کاری اجتماعی ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه ای معنی دار با سطح محافظه کاری اجتماعی وجود دارد.

شعبان رضوان و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی تحت عنوان اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس بیان کردند که هرچه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آنها کاهش می یابد. به بیان دیگر رابطه ای منفی و معکوس میان ماکیاولیسم و درک حسابرسان درباره استقلال وجود دارد. اما محافظه کاری اجتماعی رابطه ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد.

یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی نشان می دهد که تعهد حرفه ای و هوش هیجانی تاثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد.

یانتو<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر تعهد حرفه ای و تجربه حسابرسی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان خارجی در دفتر حسابرسی عمومی شهر صرابایا بیان کردند که تعهد حرفه ای و تجربه حسابرسی تا حدی تاثیر مثبتی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان خارجی دارد. این مطالعه بر اهمیت تعهد حرفه ای و تجربه حسابرسی در شکل دادن به فرآیند تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان تاکید می کند.

پل مانتر<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب بیان کردند که تقلب هر ساله باعث ضرر و زیان قابل توجهی به سرمایه گذاران می شود. کلاهبرداری هایی که ناشران و سرمایه گذاران آنها را تحت تاثیر قرار می دهند ممکن است شامل سوء استفاده از دارایی ها، سوء رفتار گزارشگری مالی، یا به طور کلی تر، فساد باشد.

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل به تقلب در مالزی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی به تقلب دارد در

<sup>1</sup> Yanto

<sup>2</sup> Paul Munter

حالی که شواهد پژوهش از تاثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی به تقلب پشتیبانی نمیکند.

تاد دزورت<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در تحقیقی تحت عنوان درک احساس مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در سازمان ها بیان کردند که تعهد حرفه ای و کنترل شخصی به طور قابل توجهی با مسئولیت مرتبط هستند، در حالی که وضوح کار اینطور نیست.

لذا، بر اساس ابعاد مختلف فرضیه های زیر تنظیم می گردد:

**فرضیه اول:** دیدگاه لیبرال بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه دوم:** دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه سوم:** تعهد حرفه ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه چهارم:** دیدگاه لیبرال حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

**فرضیه پنجم:** دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، پژوهش کاربردی و ماهیتاً توصیفی-همبستگی است که هدف آن تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه است. نتایج حاصل از این بررسی می تواند برای گروه های متعددی من جمله قانون گذاران حرفه حسابرسی سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسه های حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. بخش میدانی پژوهش از طریق پرسشنامه در دو بخش سؤالات عمومی و سؤالات تخصصی و توزیع در جامعه هدف گردآوری شده است. در بخش عمومی سؤالات در خصوص ویژگی های جمعیت شناختی مطرح شده که برای سنجش متغیر مستقل و وابسته مورد استفاده قرار گرفتند. جامعه آماری در این مطالعه، کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۲۹۹۰ نفر می باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه ها با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس سؤالات تحقیق، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. متغیرهای مستقل این تحقیق شامل دیدگاه لیبرال و محافظه کاری اجتماعی و متغیر وابسته درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب است. متغیر میانجی این تحقیق نیز تعهد حرفه ای است. همچنین

<sup>۱</sup> Todd DeZoort



متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات، تجربه کاری، مرتبه شغلی و سن از جمله متغیرهای کنترل در این تحقیق است. برای اندازه گیری دیدگاه محافظه کارانه و دیدگاه لیبرال از پرسشنامه اوقاقت (۲۰۱۳) استفاده می‌شود. این پرسش نامه شامل ۱۲ گویه می‌باشد. و برای اندازه گیری تعهد حرفه‌ای از پرسشنامه آرانیا<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. این پرسش نامه شامل ۱۳ گویه می‌باشد. و برای اندازه گیری درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب، از پرسشنامه دزورت و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸)، استفاده می‌شود. نحوه نمره دهی به سؤالات در پرسش نامه های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه ای لیکرت از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. روایی مقیاس با استفاده از روایی سازه (تحلیل عاملی تأییدی-CFA) تأیید شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش نامه های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی قرار گرفت. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد، خیلی مطلوب است که بار عاملی تمامی گویه ها بزرگتر از ۰/۴ میباشد لذا روایی پرسشنامه تأیید میگردد. همچنین در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. که چون این ضرایب بزرگتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری، از نرم افزارهای SPSS و Smart PLS4 استفاده شده است.

#### ۴. یافته ها

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. نتایج حاصل از یافته های توصیفی در جدول ۱ نشان می‌دهد که اکثر افراد نمونه مرد بوده و دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال و دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول ۱. یافته های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده				متغیر جمعیت شناختی		
زن		مرد		جنسیت		
۷۸		۲۴۱				
۶۱ سال به بالا	۵۱ تا ۶۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال	سن	
۱۳	۶۸	۱۰۵	۱۲۷	۶		
دکتری		کارشناسی ارشد	کارشناسی		سطح تحصیلات	
۵۶		۱۸۵	۷۸			
بیشتر از ۱۵ سال		۱۱ تا ۱۵ سال	۶ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال		سابقه کاری

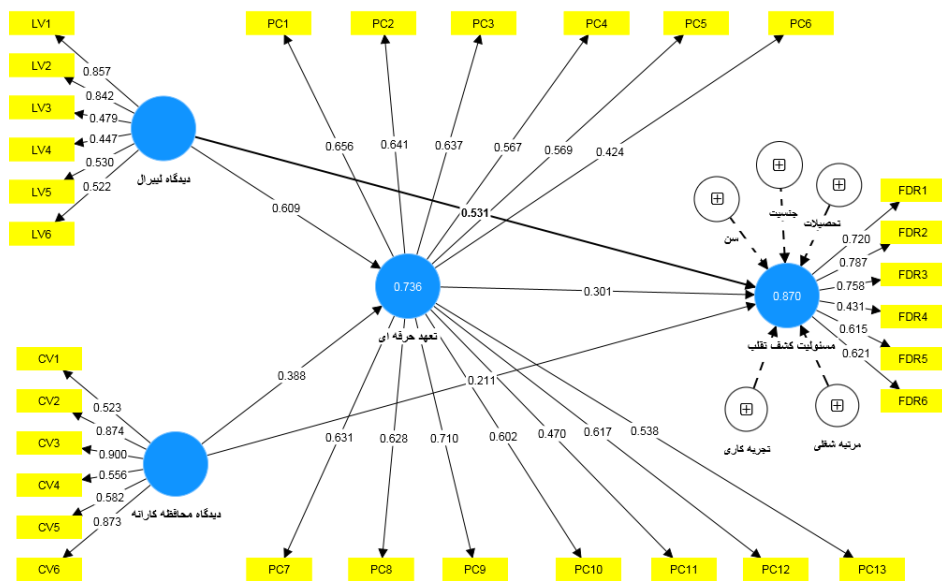
<sup>1</sup> Aranya

<sup>2</sup> DeZoort et al

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده				متغیر جمعیت شناختی
۲۹	۱۲۴	۱۱۵	۵۱	
شریک حسابرسی	مدیر حسابرسی	سرپرست ارشد	حسابرس ارشد	مرتبۀ شغلی
۱۷	۳۹	۵۲	۱۵۲	

منبع: یافته های پژوهشگر

در ادامه، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تائیدی هر یک از متغیرهای پژوهش توسط نرم افزار SmartPLS نسخه ۴ آورده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می شود. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است. بار عاملی متغیرهای پژوهش بصورت جداگانه محاسبه گردیده است.



نمودار ۱- بارهای عاملی سنجه های مدل در حالت استاندارد

منبع: یافته های پژوهشگر

همان گونه که در نمودار ۱ مشاهده می‌شود در تمامی سازه‌های مدل، بارهای عاملی دارای مقادیر بیشتر از ۰/۴ می‌باشند؛ بنابراین پایایی مدل‌های اندازه‌گیری قابل قبول می‌باشد. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در SmartPLS4، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (دلونین گلدشتاین) می‌رسد، که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تعهد حرفه‌ای	0.851	0.864	0.556
دیدگاه لیبرال	0.740	0.776	0.504
دیدگاه محافظه کارانه	0.832	0.890	0.543
مسئولیت کشف تقلب	0.738	0.758	0.644

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE<sup>۱</sup> ۰.۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود. جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لارکر استفاده شده است. چون مقادیر قطر اصلی (جزر AVE) برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر می‌باشد روایی واگرای مدل نیز تأیید می‌شود. که نتایج بصورت جدول ۳ می‌باشد.

جدول ۳. محاسبه روایی واگرا

متغیرها	تعهد حرفه‌ای	دیدگاه لیبرال	دیدگاه محافظه کارانه	مسئولیت کشف تقلب
تعهد حرفه‌ای	0.896			
دیدگاه لیبرال	0.786	0.836		
دیدگاه محافظه کارانه	0.665	0.456	0.737	
مسئولیت کشف تقلب	0.660	0.667	0.661	0.666

منبع: یافته‌های پژوهشگر

<sup>1</sup> Average Variance Extracted

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. مطابق با نمودار ۱، مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت.

جدول ۴. مربوط به مقادیر  $R^2$

متغیرهای مکنون	$R^2$	$R^2$ تعدیل شده	$Q^2$
تعهد حرفه ای حسابرس	0.736	0.735	0.233
مسئولیت کشف تقلب	0.870	0.868	0.363

منبع: یافته های پژوهشگر

دومین شاخص برازش مدل ساختاری، شاخص  $Q^2$  است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه برون‌زای مربوط به آن است. و برازش مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می‌سازد. بر اساس نظر هنسler<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۴) درباره ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده، ارزش کمتر از ۰.۱ و در حالت محافظه کارانه ۰.۰۸ مناسب می باشد. (هیو و بنتلر<sup>۲</sup> ۱۹۹۹) که در این مدل برازش کلی مدل مناسب ارزیابی شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل کلی با آزمون ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده (SRMR) و معیار NFI

متغیرهای مکنون	مدل اشباع شده	مدل برآورد شده
SRMR	0.085	0.083
NFI	0.908	0.908
d_ULS	1.795	2.312
d_G	2.418	2.418

منبع: یافته های پژوهشگر

شاخص  $NFI^3$  که شاخص بنتلر-بونت<sup>۴</sup> نامیده می‌شود، شاخص برازش تطبیقی می باشد. این شاخص، مدل را از جهت مقایسه بین مقادیر کای اسکوتر مدل مستقل و کای اسکوتر مدل اشباع شده ارزیابی می کند. و برای مقادیر

<sup>1</sup> Henseler et al.

<sup>2</sup> Hu and Bentler

<sup>3</sup> Normed Fit Index

<sup>4</sup> Bentler-Bonett

بالای ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. بوت استرپ فواصل اطمینان این مقادیر اختلاف را فراهم می کند. مقادیر بیشتر از ۰.۰۵ برای معیار d\_ULS یعنی مجذور فاصله اقلیدسی) و d\_G (یعنی فاصله ژئودزیکی)، مقادیر مناسب این معیار برآزش می باشند. با توجه به مقادیر معیار d\_ULS و d\_G که بیشتر از ۰.۰۵ می باشد، نشاندهنده مقادیر مناسب این معیار برآزش می باشند.

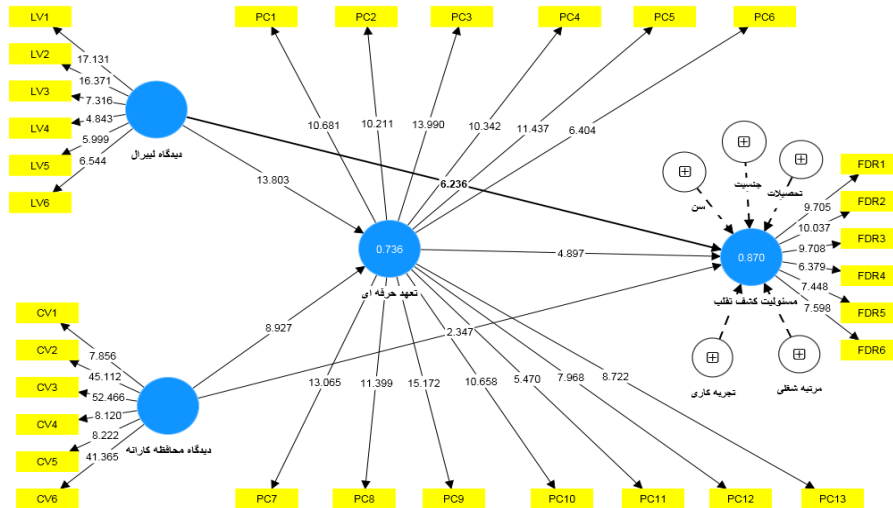
در جدول ۶ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

جدول ۶- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

مسیرهای مدل	ضریب مسیر ( $\beta$ )	معناداری (T-Value)	سطح معناداری	نتیجه مسیر
مسئولیت کشف تقلب -> تعهد حرفه ای	0.301	4.897	0.000	تأیید
تعهد حرفه ای -> دیدگاه لیبرال	0.609	13.803	0.000	تأیید
مسئولیت کشف تقلب -> دیدگاه لیبرال	0.531	6.236	0.000	تأیید
تعهد حرفه ای -> دیدگاه محافظه کارانه	0.388	8.927	0.000	تأیید
مسئولیت کشف تقلب -> دیدگاه محافظه کارانه	0.211	2.347	0.019	تأیید

منبع: یافته های پژوهشگر

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS4 خواهیم پرداخت.



نمودار ۲- مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی ضرایب مسیر و ضرایب آماره t

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری در نمودار ۲ نمایش داده شده است.

### تحلیل فرضیات

**فرضیه اول:** دیدگاه لیبرال بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

با توجه به نتایج مسیر دیدگاه لیبرال بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب در فرضیه اول پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۵۳۱ با آماره معناداری ۶.۲۳۶ می باشد. آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می باشد، لذا این مسیر مورد تأیید قرار می گیرد. و نتایج نشان می دهد دیدگاه لیبرال بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه دوم:** دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

با توجه به نتایج مسیر دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب در فرضیه دوم پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۲۱۱ با آماره معناداری ۲.۳۴۷ می باشد. آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می باشد، لذا این مسیر مورد تأیید قرار می گیرد. و نتایج نشان می دهد دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه سوم:** تعهد حرفه ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

با توجه به نتایج مسیر تعهد حرفه ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب در فرضیه سوم پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۳۰۱ با آماره معناداری ۴.۸۹۷ می باشد. آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می باشد لذا این مسیر مورد تأیید قرار می گیرد. و نتایج نشان می دهد تعهد حرفه ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

**فرضیه چهارم:** دیدگاه لیبرال حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

با توجه به نتایج مسیر دیدگاه لیبرال حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها در فرضیه چهارم پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۶۰۹ با آماره معناداری ۱۳.۸۰۳ می باشد. آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می باشد؛ لذا این مسیر مورد تأیید قرار می گیرد. و نتایج نشان می دهد دیدگاه لیبرال حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

**فرضیه پنجم:** دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

با توجه به نتایج مسیر متغیر دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان بر تعهد حرفه ای در فرضیه پنجم پژوهش، این مسیر دارای ضریب ۰.۳۸۸ با آماره معناداری ۸.۹۲۷ می باشد. آماره معناداری بالاتر از ۱.۹۶ می باشد؛ لذا این مسیر مورد تأیید قرار می گیرد. و نتایج نشان می دهد دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

## ۵- بحث و نتیجه گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه توجه داشته اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از آنست که وجود دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. و تعهد حرفه ای بر درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. و در نهایت، دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها اثرگذار است.

دیدگاه محافظه کارانه تمایل و انگیزه حسابرسان مستقل را نسبت به جمع آوری اطلاعات و شواهد در خصوص یک موضوع مشکوک افزایش می دهد. به عبارت دیگر، این گونه رفتار شخصیتی تأمل حسابرسان را نسبت به جمع آوری شواهد و مدارک صاحبکار به منظور درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب افزایش می دهد. دیدگاه لیبرال موجب می گردد تا اثبات ادعاهای مدیریت در صورت های مالی به وسیله استدلال، شواهد، برهان و دلیل از سوی حسابرسان مستقل افزایش یابد. دیدگاه لیبرال استقلال و بی طرفی حسابرسان مستقل را جهت ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی در خصوص شواهد و مدارک مالی صاحبکار و در برابر کشف تقلب افزایش می دهد. دیدگاه محافظه کارانه در میان حسابرسان مستقل میزان اعتماد و اطمینان آنان را به منظور ارائه مسئولیت در برابر کشف تقلب افزایش می دهد. دیدگاه لیبرال توجه و انگیزه حسابرسان مستقل را نسبت به مقاصد و رفتارهای خاص صاحبکار و تعهد حرفه ای آنها افزایش می دهد. دیدگاه لیبرال، ذهنیت کنجکاوانه و علاقه حسابرسان مستقل را در خصوص جستجوی شواهد به منظور مسئولیت در برابر کشف تقلب افزایش می دهد.

شواهد این پژوهش منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات قاسمی نژاد و بنی مهد (۱۳۹۹) می باشد که در تحقیقی بیان کردند که وجود ویژگی شخصیتی محافظه کاری اجتماعی در میان حسابرسان مستقل موجب افزایش تردید حرفه ای آنان می گردد. همچنین منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات دراجی و همکاران (۱۳۹۸) می باشد که در تحقیقی رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان را تایید کردند و بیان کردند که آرمان گرایی با محافظه کاری اجتماعی رابطه ای معنی دار دارد. اما نسبی گرایی رابطه ای با محافظه کاری اجتماعی ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه ای معنی دار با سطح محافظه کاری اجتماعی وجود دارد. منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) می باشد که در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی نشان می دهند که تعهد حرفه ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. همچنین منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات یانتو (۲۰۲۳) می باشد که در تحقیقی بیان کردند که تعهد حرفه ای و تجربه حسابرسی تا حدی تأثیر مثبتی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان خارجی دارد. این مطالعه بر اهمیت تعهد حرفه ای و تجربه حسابرسی در شکل دادن به فرآیند تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان تاکید می کند. پل مانتر (۲۰۲۲) نیز، در تحقیقی تحت عنوان مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب بیان کردند که تقلب هر

ساله باعث ضرر و زیان قابل توجهی به سرمایه گذاران می شود. کلاهبرداری هایی که ناشران و سرمایه گذاران آنها را تحت تأثیر قرار می دهند، ممکن است شامل سوء استفاده از دارایی ها، سوء رفتار گزارشگری مالی، یا به طور کلی تر، فساد باشد. همچنین منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) می باشد که در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل به تقلب در مالزی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی به تقلب دارد در حالی که شواهد پژوهش از تأثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی به تقلب پشتیبانی نمیکنند. تاد دزورت (۲۰۱۸) نیز، در تحقیقی تحت عنوان درک احساس مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در سازمان ها بیان کردند که تعهد حرفه ای و کنترل شخصی به طور قابل توجهی با مسئولیت مرتبط هستند، در حالی که وضوح کار اینطور نیست. بنابراین، با توجه به نتایج این پژوهش، به منظور افزایش درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب، به نهادهای نظارتی کشور از جمله سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهادهایی بدین شرح ارائه می گردد:

مطابق نتایج به دست آمده، به هیأت های نظارت کننده بر کار حسابرسان پیشنهاد می گردد که دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه را در آیین رفتار حرفه ای حسابرسان مد نظر قرار دهند. به منظور افزایش درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی، حسابرسان مستقل باید بر اساس ایدئولوژی اخلاقی و دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه مورد ارزیابی قرار گیرند.

هنگام استخدام نیروهای جدید، در کنار آزمون های کتبی، حتماً به شناخت دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه افراد از طریق آزمون های مربوطه دست یابند. چرا که تردید حسابرسان به عنوان یک مبنای معیار قضاوت و ارتقا دهنده سطح شفافیت ها مطرح می باشد. در صورت تناسب مناسب بین ویژگی های شخصیتی و رفتاری با ویژگی های حرفه ای حسابرسی، می توان انتظار داشت جامعه ای سالم تر و خالی از فساد را شاهد باشیم.

در انتها، با توجه به اینکه دانشجویان حسابداری و حسابرسی می توانند حسابداران و حسابرسان رسمی آینده خطاب شوند به دانشگاه ها و مراکز آموزشی نیز پیشنهاد می شود در آموزش مباحث دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه و درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب به دانشجویان حسابداری و حسابرسی دریغ نکنند. همچنین علاوه بر آموزش تست های مختلفی در این زمینه از آنها گرفته شود و آگاهی آنان را در زمینه انواع تصمیم گیری های اخلاقی ارتقاء دهند.

با در نظر گرفتن این موضوع که در این پژوهش از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده ها استفاده شده است پژوهش دچار محدودیت هایی شده است. بدین صورت که پاسخ دهنده ممکن است به دلیل بالا بودن مشغله کاری و خستگی و همچنین با توجه به زیاد بودن تعداد سؤالات و صرف زمان دقت و صداقت لازم را در تکمیل پرسشنامه نداشته باشد که این مورد در کیفیت نتایج پژوهش می تواند اثرگذار باشد. محدود نمودن جامعه آماری پژوهش به حسابداران رسمی ایران، امکان تعمیم نتایج به شاخه های دیگر حرفه حسابداری را محدود می سازد.





همچنین با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش های آتی ارائه می گردد:

پیشنهاد می شود که بر اساس روش پژوهش کیفی و از طریق مصاحبه، تأثیر هر یک از مفاهیم موجود در مدل پژوهش آزمون شود. همچنین به دلیل وجود خصوصیات متفاوت فردی و تفاوت های فرهنگی توصیه میشود در تحقیقات آتی این موضوع بررسی شود که تفاوت های فرهنگی و با عوامل دیگر نظیر خصوصیات فردی تا چه اندازه میتواند در کشف تقلب و تعهد حسابرس نقش داشته باشد. طراحی مدل تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه با رویکرد تحلیل داده بنیاد پیشنهاد می شود. در انتها، به پژوهشگران آتی توصیه می شود درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه با توجه به نقش فشارهای شغلی نظیر فشارهای اجتماعی یا فشارهای مبتنی بر نقش مورد بررسی و تبیین قرار گیرد.

### فهرست منابع

- احمدی امین، علی، مصباح، مجتبی. (۱۳۹۹). واقع گرایی و اخلاق لیبرال. فصلنامه علمی پژوهشی آیین حکمت، ۱۱(۴۲)، صص ۷-۳۰.
- باقرزادگان، رضا، مراد زاده فرد، مهدی، بنی مهد، بهمن، و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حسابرسان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۴)، صص ۱۱۵-۱۳۴.
- باقری، منصور، بنی مهد، بهمن، و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۵). محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود: یک رویکرد رفتاری. حسابداری مدیریت، ۹(۲۹)، صص ۳۱-۳۹.
- بذرافشان کوجل، مهدی، یوسفوند، داود، رکابدار، قاسم. (۱۴۰۱). تأثیر محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی محافظه کاری حسابداری. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، صص ۷۷-۹۲.
- بذرافشان کوجل، مهدی، یوسفوند، داود، رکابدار، قاسم. (۱۴۰۲). تأثیر محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی کاربرد تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۷)، صص ۱۱۳-۱۳۰.
- برزگر عباسپور، کسری، اسلامی مفیدآبادی، حسین، ابراهیمی شقاقی، مرضیه. (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی های حسابرس و ساختار هیئت مدیره بر احتمال وقوع تقلب در صورت های مالی شرکت های تجاری، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۷(۱۲)، صص ۱۱۵-۱۴۵.
- بشریه، حسین (۱۳۹۶). تاریخ اندیشه های سیاسی در قرن بیستم، تهران: نشر نی. جلد دوم. چاپ پانزدهم.
- پورقدیمی، کیومرث، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، جمال. (۱۴۰۱). 'ارائه الگوی توسعه یافته مدل بنیاد با تأکید بر ویژگی های خاص شرکت با استفاده از شبکه عصبی، ماشین بردار و جنگل تصادفی'، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۴(۱)، صص ۸۳-۱۱۰.

قلعه بهمن، اکبر (۱۳۸۳)، واقع گرایی اخلاقی در نیمه قرن بیستم، قم موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی. بمانی محمد، مجید، و رویایی، رمضانعلی. (۱۴۰۰). تاثیر ایدئولوژی سیاسی و تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، صص ۵۷-۶۷.

دراجی، میترا، بنی مهد، بهمن، و شکری، اعظم. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)، ۱۱(۴۲)، صص ۱۷۷-۱۹۲.

شعبان، رضوان، بنی مهد، بهمن، و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۲)، صص ۷۵-۸۶. شمس، امیر. (۱۴۰۱) نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۲(۱)، صص ۹۹-۱۱۶.

شهریاری، حمید (۱۳۸۸)، فلسفه اخلاق در تفکر غرب از دیدگاه السدیر مک اینتایر، تهران، نشر سمت. قاسمی نژاد، احسان، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناختی شخصیتی. دانش حسابداری مالی، ۷(۳)، صص ۱-۲۷.

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

مشعشعی، سید محمد، هاشمی، سید عباس، فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، صص ۴۱۵-۴۳۲.

Chung, J.O., Cohen, J.R. and Monroe, G.S., 2008. The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), pp.137-159.

DeZoort, F.T. and Harrison, P.D., 2018. Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149, pp.857-874.

Domino, M.A., Wingreen, S.C. and Blanton, J.E., 2015. Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals— a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131, pp.453-467.

Dwirandra, A.N., & Suryanawa. I.K, 2018, "Idealism and Professional Commitment Mediation the Effect of Work Experience and Training on Ethical Decision Making of Tax Consultan. Research", *Journal of Finance and Accounting*, 9(21), PP 85.94.

Freitas, A.L., Gollwitzer, P. and Trope, Y., 2004. The influence of abstract and concrete mindsets on anticipating and guiding others' self-regulatory efforts. *Journal of experimental social psychology*, 40(6), pp.739-752.

- Griffith, E.E., Kadous, K. and Young, D., 2016. How insights from the “new” JDM research can improve auditor judgment: Fundamental research questions and methodological advice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), pp.1-22.
- Hall, M., Smith, D. and Langfield-Smith, K., 2005. Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral research in accounting*, 17(1), pp.89-109.
- Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. 2004. The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?. Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference Research Collection School Of Accountancy. Available at, 14(4), pp 246-267.
- Keren, G., 1996. Perspectives of behavioural decision making: some critical notes. *Organizational behavior and human decision processes*, 65, pp.169-178.
- Kida, T. and Smith, J.F., 1995. The encoding and retrieval of numerical data for decision making in accounting contexts: Model development. *Accounting, Organizations and Society*, 20(7-8), pp.585-610.
- LLapa-Rodríguez, E.O., Trevizan, M.A. and Shinyashiki, G.T., 2008. Conceptual reflections about organizational and professional commitment in the health sector. *Revista latino-americana de enfermagem*, 16, pp.484-488.
- LeDoux, J.E., 1993. Emotional memory systems in the brain. *Behavioural brain research*, 58(1-2), pp.69-79.
- Tuan Mansor, T.M., Mohamad Ariff, A. and Hashim, H.A., 2020. Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), pp.1033-1055.
- Mellers, B.A., 2000. Choice and the relative pleasure of consequences. *Psychological bulletin*, 126(6), p.910.
- Munter P., 2022, The Auditor's Responsibility for Fraud Detection, Statement Acting Chief Accountant, 11(1), pp.12-24.
- La Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F. and Oktri, S., 2020. Auditor's Ability to Detect Fraud: Independence, Audit Experience, Professional Skepticism, and Work Load. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 107(11), pp.192-205.
- Phillips, N.R., 1956. The Conservative Implications of Skepticism. *The Journal of Politics*, 18(1), pp.28-38.
- Yanto, A.F.F., 2023. The influence of professional commitment and audit experience on external auditors'ethical decision making in public accounting office in surabaya city. *Journal of management, accounting, general finance and international economic issues*, 2(2), pp.450-457.
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M.W., Suharman, H. and Soemantri, R., 2024. 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*, 15(3), pp.385-401.
- Wang, X. and Armstrong, A., 2004. An empirical study of PM professionals' commitment to their profession and employing organizations. *International Journal of Project Management*, 22(5), pp.377-386.

**Explaining the auditor's understanding of the responsibility  
against the detection of fraud from a liberal and  
conservative point of view**

Alireza Razi<sup>1</sup>  
Brahram Hemmati<sup>2</sup>  
Maryam Gavara<sup>3</sup>

Received: 27/ September /2024 Accepted: 26/ November /2024

---

**Abstract**

The purpose is to examine and explain the auditor's understanding of the responsibility against the detection of fraud from a liberal and conservative point of view. The current research is an applied and descriptive-correlational research in nature. The statistical population is 1879 working and active members of the chartered accountants society, and the sample size was determined by using the Cochran formula of 319 people and studied using the available random sampling method. To measure the conservative point of view and the liberal point of view, the questionnaire of Ogakhet (2013) and the questionnaire of Aranya et al. et al. (2018), is used. Cronbach's alpha and composite reliability were used to measure reliability and it has acceptable reliability. SPSS25 and Smart PLS4 software were used to investigate the relationships between variables. The results indicate that the existence of a liberal view and a conservative view have an effect on auditors' understanding of the responsibility against fraud detection. And professional commitment affects the auditors' perception of responsibility against fraud detection. And finally, the auditors' liberal and conservative views affect their professional commitment.

**Keywords:** liberal view, conservative view, auditors' understanding of responsibility against fraud detection, auditors' professional commitment

---

1 Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. alireza.razi@yahoo.com

2 Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran (Correspond author). hemmati1965@gmail.com

3 Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. maryam\_gavara@yahoo.com