

## The Effect of Ethical Climate at the Top of the Organization and Professional Skepticism on the Judgment of Fraud Risk Among Internal Auditors

Ghazaleh Saifi<sup>1</sup>, Roya Darabi<sup>2</sup>, Ahmad Heshmati<sup>3</sup>

<sup>1</sup> PhD Student, Accounting Department, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
ghazalehse@yahoo.com

<sup>2</sup> Associate Professor, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author).  
royadarabi110@yahoo.com

<sup>3</sup> PhD Student, Accounting Department, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
Ahmad.heshmati86@yahoo.com

### Abstract

**Purpose:** This research examines the impact of the ethical environment at the top of the organization and professional skepticism on auditors' judgment of fraud risk. Initially, the components of the ethical environment were identified, followed by an introduction to the concept of risk. The incorrect judgment by internal auditors regarding the risk of fraud is a significant factor in failing to detect fraud before it escalates into a major scandal. Consequently, the judgment of fraud risk by internal auditors, along with its influencing factors, has emerged as a crucial issue for researchers seeking to enhance internal audit fraud risk assessment.

**Method:** In this research, the influence of the moral climate at the head of the organization and professional doubt on the judgment of fraud risk among internal auditors was investigated based on information collected from questionnaires distributed among 124 internal auditors who are members of the Iranian Internal Auditors Association. This research is practical in terms of its purpose, and the research method is a descriptive survey. A questionnaire was used to collect information.

**Findings:** The results of the research hypotheses test showed that the ethical atmosphere at the top has an effect on the internal auditor's fraud risk judgment. Additionally, the auditor's professional skepticism has a positive and significant effect on the internal auditor's fraud risk judgment. As the ethical climate at the top improves, the internal auditor's fraud risk judgment also increases. Consequently, the first research hypothesis is confirmed. Moreover, based on the coefficient of the path of the auditor's professional skepticism on the auditor's judgment of fraud risk, the resulting significance level for this path is 0.038, which is lower than 0.05. In other words, the internal auditor's fraud risk judgment increases with the auditor's professional skepticism, thereby confirming the second hypothesis of the research.

**Conclusion:** Increasing the moral environment within the organization, particularly at the leadership level, such as in auditing institutes, leads to improved risk assessment. While some studies suggest that senior management may be involved in fraudulent activities and create conflicts with internal audit teams, this research demonstrates that leaders play a crucial role in determining the organization's integrity. When leaders denounce corruption, it positively influences

<http://sebaa.journal.qom-iau.ac.ir/>

Received: 2024/03/12 ; Revised: 2024/04/30 ; Accepted: 2024/05/21 ; Published online: 2024/06/26

Publisher: Qom Islamic Azad University

Article type: Research Article

© The Author(s).



internal auditors, motivating them to enhance their efforts in detecting fraud risks aligned with management's expectations. The study's second hypothesis also indicates that as internal auditors' skepticism grows, their ability to judge fraud risks improves. These findings suggest that internal auditors with a high level of professional skepticism are more likely to detect errors and anticipate fraud early on.

**Keywords:** Ethical Climate, Organization, Professional Skepticism, Judgment, Fraud Risk, Internal Auditors.

## تأثیر فضای اخلاقی در رأس سازمان و تردید حرفه‌ای بر قضاوت در مورد ریسک تقلب در میان حسابرسان داخلی

غزاله سیفی<sup>۱</sup>، رویا دارابی<sup>۲</sup>، احمد حشمتی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. ghazalehse@yahoo.com

<sup>۲</sup> دانشیار، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). royadarabi110@yahoo.com

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Ahmad.heshmati86@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** این تحقیق به بررسی تأثیر فضای اخلاقی در رأس سازمان و تردید حرفه‌ای بر قضاوت در مورد ریسک تقلب در میان حسابرسان می‌پردازد. در این راستا، ابتدا مولفه‌های فضای اخلاقی تعیین شدند، سپس مفهوم ریسک معرفی گردید. عملکرد قضاوت ناصحیح حسابرسان داخلی مرتبط با خطر تقلب حسابرس داخلی، دلیل مهمی برای عدم کشف تقلب قبل از تبدیل شدن به یک رسوایی بزرگ است؛ بنابراین، قضاوت ریسک تقلب حسابرسان داخلی، همراه با عوامل مؤثر آن، به یک مشکل مهم تبدیل شده که توسط محققان برای درک چگونگی بهبود قضاوت خطر تقلب در حسابداری داخلی مورد بحث قرار گرفته است.

**روش:** در این تحقیق براساس اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسشنامه‌های توزیع شده میان ۱۲۴ حسابرس داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران، به بررسی تأثیر فضای اخلاقی در رأس سازمان و تردید حرفه‌ای بر قضاوت در مورد ریسک تقلب در میان حسابرسان داخلی پرداخته شد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و روش انجام پژوهش، توصیفی پیمایشی است و برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد، فضای اخلاقی در رأس بر قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی تأثیر دارد. همچنین تردید حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. با افزایش فضای اخلاقی در رأس، قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی افزایش می‌یابد. در نتیجه فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود. همچنین با توجه به ضریب مسیر تردید حرفه‌ای حسابرس بر حسابرس، قضاوت ریسک تقلب حسابرس و سطح معناداری حاصل برای این مسیر ۰/۰۳۸ می‌باشد که پایین‌تر از ۰/۰۵ است؛ به عبارتی، با تردید حرفه‌ای حسابرس، قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی افزایش می‌یابد، در نتیجه فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود.

**نتیجه‌گیری:** افزایش فضای اخلاقی در رأس سازمان (موسسه حسابداری) و به عبارتی حمایت مدیریت ارشد، منجر به بهبود قضاوت ریسک می‌شود؛ اگرچه نتایج برخی تحقیقات حاکی از آن است که در برخی موارد مدیریت ارشد، طرفی است که بیشترین احتمال را برای ارتکاب تقلب دارد و باعث تعارض حسابداری داخلی با مدیریت می‌شود؛ اما نتایج این

تحقیق ثابت کرد که رهبران، تصمیم‌گیرنده‌های کلیدی هستند که مشخص می‌کنند سازمان درگیر فعالیت‌های فسادآور شود و یا خیر؛ در صورتی که آن را محکوم کنند، منجر به تأثیرگذاری بر حسابرسان داخلی می‌شود و آنها نیز به تبعیت از مدیران، تلاش بیشتری برای کشف تقلب برآورد ریسک خطر تقلب خواهند داشت. نتیجه فرضیه دوم نیز نشان داد که با افزایش تردیدگرایی حسابرسان داخلی، قضاوت ریسک تقلب حسابرسان افزایش پیدا می‌کند. براساس این یافته‌ها می‌توان گفت، حسابرسان داخلی با شک و تردید حرفه‌ای سطح بالا، تمایل به شناسایی خطاها و استفاده از آنها به‌عنوان انتظارات اولیه تقلب دارند.

**کلیدواژه‌ها:** فضای اخلاقی، سازمان، تردید حرفه‌ای، قضاوت، ریسک تقلب، حسابرسان داخلی.

## ۱. مقدمه

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی، به‌عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است (میرزایی و همکاران، ۱۴۰۲)؛ اما به دلیل تقلب، فساد و رسوایی‌های مالی، قضاوت‌های اعمال‌شده توسط حسابرسان و کیفیت حسابرسی انجام شده، مورد تردید قرار گرفته است (بشیری خصال و همکاران، ۱۴۰۲). به‌خصوص ورشکستگی شرکت‌های بزرگ به دلیل تقلب باعث کاهش شدید اعتماد عمومی نسبت به عملکرد حسابرسان داخلی شده است (چمبرز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). به‌عنوان سومین خط دفاع در یک سازمان، نقش حسابرسان داخلی به دلیل گزارش عظیم رسوایی‌های مالی در رسانه‌های جمعی، مورد بحث قرار گرفته و نقایص در قضاوت تقلب، حسابرسان داخلی را به فرآیند دعوی قضایی سوق داده است. به‌عنوان مثال، رسانه‌ها، حسابرسان داخلی توشییا را به دلیل کنار گذاشتن حسابرسی حسابداری از حوزه حسابرسی داخلی مورد نقد قرار داده‌اند (اربوگا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹) و ادعا می‌شود که عملکرد قضاوت ناصحیح حسابرسان داخلی مرتبط با خطر تقلب حسابرس داخلی، دلیل مهمی برای عدم کشف تقلب قبل از تبدیل شدن به یک رسوایی بزرگ است (جولیان و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱).

بنابراین، قضاوت ریسک تقلب حسابرسان داخلی، همراه با عوامل مؤثر آن، به یک مشکل مهم تبدیل شده است که توسط محققان برای درک چگونگی بهبود قضاوت خطر تقلب در حسابرسی داخلی، مورد بحث قرار گرفته است. در این زمینه یک عامل محیطی مهم در فضای کاری حسابرسی داخلی، فضای اخلاقی در رأس<sup>۴</sup> و یا قدرت از بالا است، که به دلیل ارتباط آن با مدیریت ارشد شرکت بسیار مهم تلقی می‌شود؛ زیرا نقش مدیریت ارشد در جلوگیری و کشف تقلب را برجسته می‌کند. از سوی دیگر، خود مدیریت ارشد، طرفی است که بیشترین احتمال را برای ارتکاب تقلب دارد و باعث تعارض حسابرسی داخلی با مدیریت می‌شود. اگرچه انتظار می‌رود که حسابرسی داخلی عینی و مستقل باشد، اما در یک موقعیت تضاد، حسابرسی داخلی احتمالاً قضاوت‌هایی را به نفع مدیریت انجام می‌دهد (جولیان و همکاران، ۲۰۲۱). فضای اخلاقی در رأس به معنای چیزی

1. Chambers
2. Erbuga
3. Juliana
4. Tone at the Top

است که قدرت و ارزش‌ها را از تیم مدیریت فوقانی، بر کارمندان اعمال می‌کند و رفتار آنها تحت تأثیر مدیریت قرار می‌گیرد؛ و به معنای ترکیبی از تجارب، ارزش‌ها و شخصیت‌های اجرایی است و اینکه چگونه این ترکیب به طور مشخصی ادراک آنها را از شرایط متفاوت تحت تأثیر قرار می‌دهد و در نهایت منجر به تصمیم‌های تجاری می‌شود. در سازمان‌هایی که حمایت کافی از کارکنان در مقابل گزارش خطاکاری‌ها انجام نمی‌شود، کارکنان افشای خطاکاری‌های همکاران خود را به ضرر خود می‌دانند و با فشار مجبور به سکوت می‌شوند (لوکمانجایا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹).

از طرف دیگر، حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است. این امر می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد. از این‌رو، مکتب تهدیدگرایی باید در قضاوت و تصمیم‌گیری همواره حفظ شود (فیل سرایی، ۱۴۰۱). حسابرسی مانند حسابداری، دامن‌گیر دنیای بدهکار و بساتانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، واپایش‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابرسی روبرو است. از این‌رو، مکتب تهدیدگرایی باید در قضاوت و تصمیم‌گیری همواره حفظ شود (فیل سرایی، ۱۴۰۱). در این زمینه شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان کلید یک حسابرسی موفق (باگشاو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸) و یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت قضاوت مرتبط با خطر تقلب در نظر گرفته شده است (کارپنتر و ریمرز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳).

شک حرفه‌ای یکی از عواملی است که منجر به نقص حسابرسی می‌شود. دینفغان بازار سرمایه شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت خطر تقلب را همراه با نشت رسوایی‌های مختلف به رسانه‌های جمعی مورد بررسی قرار داده‌اند. با این حال، تنها چند مطالعه (جولیانا و همکاران، ۲۰۲۱؛ جوهری و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹) مفهوم فضای اخلاقی در رأس را در حسابرسی داخلی بررسی کرده‌اند؛ در نتیجه خلأ تحقیقاتی قابل توجهی در مطالعه پیرامون تأثیر تردید حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی وجود دارد؛ بنابراین، در این مطالعه در راستای کاهش شکاف‌های ایجادشده به بررسی تأثیر فضای اخلاقی در رأس و تردید حرفه‌ای بر قضاوت ریسک تقلب حسابرسان داخلی پرداخته می‌شود.

## ۲. پیشینه پژوهش

اونستی (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان «فضای اخلاقی در رأس و راهبری شرکتی پایدار برای

جلوگیری از تقلب»، با مروری بر ادبیات سیستماتیک حاکمیت شرکتی پایدار از پایگاه داده اسکوپوس برای دوره ۱۹۹۰-۲۰۲۱، اهمیت رو به رشد حاکمیت شرکتی در پایداری را برجسته کرده و نقش نوظهور فضای اخلاقی در رأس را به‌عنوان یکی از محرک‌های اصلی پایداری حاکمیت شرکتی برای جلوگیری از تقلب پیشنهاد می‌کند.

جولیانا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر فضای اخلاقی در رأس سازمان و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت در مورد خطر تقلب» نشان دادند که فقدان شک و تردید حرفه‌ای یکی از عوامل شکست حسابرس در دستیابی به نتیجه مطلوب در کشف تقلب بوده است. یافته‌های آنها نشان داد که حسابرسان داخلی که شک و تردید حرفه‌ای بالایی دارند، در قضاوت در مورد خطر تقلب مؤثرتر هستند. با این حال، تأثیر مستقیم لحن در رأس سازمان بر قضاوت خطر تقلب از نظر آماری تایید نشد.

لسلی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) نیز در پژوهشی با استفاده از نظریه‌های روانشناسی، تأثیر لحن بازخورد مدیر (حمایتی/ غیرحمایتی) و تمرکز ارزیابی عملکرد (وظایف/ اهداف) بر عزت نفس حسابرسان و همچنین تردید حرفه‌ای آنها، از جمله جستجوی شواهد را بررسی کردند. ارزیابی عملکرد شامل ارزیابی و انتقال بازخورد به کارکنان است. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی عملکرد حمایتی و هدف‌محور، به‌طور مستقل منجر به عزت نفس بالاتر می‌شود. این عزت نفس بالا به ویژگی‌های مطلوب حسابرسان مانند تردید حرفه‌ای بیشتر و افزایش جستجوی شواهد و کیفیت حسابرسی تبدیل می‌شود.

ابری و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی چگونگی تأثیر حاکمیت شرکتی بر تقلب در صورت‌های مالی را مورد مطالعه قرار دادند. آنها دریافتند که چندین متغیر، از جمله لحن بالا، سیاست‌ها و راهنمایی‌های اخلاقی و فرهنگ شرکتی، تأثیر مستقیمی بر تقلب در صورت‌های مالی دارند.

کاسماواتی<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) در بررسی تأثیر کیفیت حسابرس بر شک حرفه‌ای و رابطه آن با کیفیت حسابرسی نشان دادند، کیفیت حسابرس تأثیر مستقیمی بر شک و تردید حرفه‌ای دارد و کیفیت حسابرس با میانجی‌گری شک حرفه‌ای، تأثیر غیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی دارد.

لوکمانجایا<sup>۵</sup> (۲۰۱۹)، در تحقیقی با عنوان «نقش فرهنگ شرکتی به‌عنوان کمک‌کننده به تقلب و

1. Juliana
2. Leslie
3. Abri
4. Kusumawati
5. Lukmanjaya

فساد در استرالیا: درک حسابداران دادگستری و متخصصان صنعت»، با مصاحبه با حسابداران دادگستری و مدیران ارشد به بررسی رابطه بین فرهنگ شرکت‌ها و جرائم اقتصادی پرداختند. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که ارزش‌های مشترک در یک سازمان می‌تواند بر ادراک کارکنان از آنچه قابل قبول است، تأثیر بگذارد؛ زیرا کارکنان رفتار مدیریت را منعکس می‌کنند. همچنین ترکیبی از فرهنگ اخلاقی، آموزش اخلاقی و جو اخلاقی می‌تواند به‌عنوان اقدامات پیشگیرانه برای اقدامات متقلبانه و فسادآمیز و ارزیابی ریسک پیشگیرانه، احتمال وقوع حوادث تقلب و فساد را به حداقل می‌رساند.

شمس (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان»، نشان دادند بین ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای، رابطه وجود دارد. همچنین، با تقویت ریسک کشف تقلب، شک و تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد. شک سازمانی رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای را تعدیل می‌کند.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، نشان دادند 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 اعتمادبه‌نفس، اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتمادبه‌نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد. از آنجایی که ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان در به‌کارگیری تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب مؤثر است، توجه هرچه بیشتر به ابعاد رفتاری و اخلاقی آنها در محیط کار حسابرسی حائز اهمیت است.

نقش‌بندی و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی رابطه استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی، نشان دادند بین متغیرهای استقلال حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) در بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان نشان دادند که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مؤلفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد. بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید به افزایش دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان مؤسسه خود به‌منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها توجه ویژه نمایند.



### ۳. ادبیات پژوهش، چارچوب مفهومی و ارائه فرضیه پژوهش

#### ۳-۱. قضاوت ریسک تقلب

حرفه حسابرسی دارای اهمیت و جایگاه بسیار مهمی بوده و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری در یک جامعه، مستلزم ارائه اطلاعات معتبر و با کیفیت بالا از سوی حسابداران حرفه‌ای است (رضایی و همکاران، ۱۴۰۲). در حوزه حسابرسی داخلی به دلیل رسوایی‌های شرکتی، اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در قضاوت ریسک تقلب، معمولاً توسط مردم مورد سؤال و چالش قرار می‌گیرد. گزارش انجمن بازرسان فساد گواهی شده<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) تصریح می‌کند که عملکرد حسابرسان داخلی در کشف تقلب نسبتاً پایین است؛ زیرا آنها تنها موفق به کشف ۱۶٪ از کل موارد شده‌اند که در مقایسه با ۴۸٪ از کل موارد تقلب که توسط اطلاعات افشاگران کشف شده، پایین است که نشان می‌دهد عملکرد آن در جلوگیری از تقلب بسیار کم و بی‌اثر است.

قضاوت ریسک تقلب به مجموعه‌ای از رفتارها برای پاسخ به آسیب‌پذیری که یک واحد تجاری از یک فرد توانا که در ترکیب هر سه عنصر مثلث تقلب با آن مواجه است، اشاره دارد. حسابرسان در هر مرحله از فرآیند حسابرسی و در هر تکلیف حسابرسی قضاوت خواهند کرد. با این حال، هنگام قضاوت، حسابرسان احتمالاً به‌طور قابل توجهی در پاسخ به ریسک تقلب که منجر به نرخ پایین کشف تقلب می‌شود، ناتوان هستند. با بهبود قضاوت حسابرسان در ارزیابی، حسابرسان داخلی می‌توانند بهتر به ریسک تقلب پاسخ دهند و از دارایی‌های شرکت محافظت کنند. در راستای این یافته‌ها، برخی از مطالعات قبلی مانند شفر و شفر<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) قضاوت خطر تقلب را با دقت در تشخیص خطوط قرمز، به‌عنوان پیش‌بینی‌کننده‌های وقوع تقلب بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که چگونه استفاده از مدل تقلب جایگزین کمک می‌کند تا بر قضاوت خطر تقلب حسابرسان خارجی تأثیر بگذارد. ادبیات تقلب موجود، از جمله استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، تقریباً به‌طور انحصاری بر مدل مثلث تقلب تمرکز دارد. در مقابل، برخی تحقیقات دیگر، از موارد مختلف دیگر مرتبط با تقلب استفاده کرده‌اند (ونس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷؛ سیمون<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۸)؛ بنابراین محققان این حرفه پیشنهاد می‌کنند که ممکن است بررسی دیگر عوامل برای حسابرسان داخلی در ارزیابی و شناسایی ریسک‌ها مفید باشد.

1. ACFE
2. Schafer & Schafer
3. Vance
4. Simon

## ۲-۳. فضای اخلاقی در رأس

فضای اخلاقی در رأس (قدرت از بالا) توسط هامبریک<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) ارائه شد و به معنای ترکیبی از تجارب، ارزش‌ها و شخصیت‌های اجرایی است و اینکه چگونه این ترکیب به طور مشخصی ادراک آنها را از شرایط متفاوت را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در نهایت منجر به تصمیم‌های تجاری می‌شود. هامبریک (۲۰۰۷) نتیجه‌گیری کرد که رهبران دست به اقداماتی می‌زنند که ممکن است نتایج مثبت و یا منفی برای سازمان و یا کارکنان در پی داشته باشد. این امر به این دلیل است که رهبران، تصمیم‌گیرنده‌های کلیدی هستند که مشخص می‌کنند سازمان درگیر فعالیت‌های فسادآور شود و یا خیر؛ و یا اینکه از این پدیده چشم‌پوشی کرده و یا اینکه آن را محکوم کنند. این مباحث توسط علوم مالی، حسابداری، اخلاقیات و مدیریت در مورد نقش رهبران در مهار فساد و یا تشویق آن مورد بحث قرار گرفته است (لوکمانجایا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

بحث اصلی در مورد فضای اخلاقی در رأس به گزارش مالی کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبان (کمیسیون ترد وی) در سال ۱۹۸۷ بازمی‌گردد. فرآیند گزارشگری مالی، در «جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبان» ضروری است. در طول سالیان متمادی، رابطه بین قدرت از بالا و تقلب مورد تأکید محققان بوده است. انجمن بازرسان خبره تقلب<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) اظهار می‌دارد که وقتی مدیریت ارشد روی اخلاق تمرکز نمی‌کند، کارکنان تمایل بیشتری به تقلب دارند؛ زیرا احساس می‌کنند که اخلاق در اولویت نیست. مؤسسه حسابرسان داخلی همچنین بیان می‌کند که وقتی کارمندان از سرزنش یا اخراج می‌ترسند، قدرت از بالا ممکن است منجر به تقلب شود (اونستی، ۲۰۲۳). لاو<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) با تجزیه و تحلیل پاسخ‌های نظرسنجی و انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با مدیران مالی در هنگ‌کنگ، دریافت که لحن اخلاقی و اخلاقی در رأس، یکی از مهم‌ترین عوامل مرتبط با عدم تقلب، همراه با اثربخشی حسابرسی داخلی و دستورالعمل‌ها و خط‌مشی‌های اخلاقی است. آلبرشت و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۵) نیز دریافتند که برای جلوگیری از تقلب، مدیریت ارشد باید یک لحن اخلاقی در رأس کار خود قرار دهد. افراد با مشاهده دیگران و محیطشان یاد می‌گیرند. رفتار مدیریت ارشد به طور مداوم توسط همه کارکنان از جمله حسابرسان بررسی می‌شود. رفتار روزانه مدیریت ارشد با لحن او ترکیب شده و همه کارکنان قضاوت و تصمیماتی را در راستای آن خواهند

1. Hambrick
2. Lukmanjaya
3. ACFE
4. Law
5. Albrecht

گرفت. نگرش حسابرسان نسبت به مدیریت مهم است. علاوه بر این، آنها احتمالاً قضاوت‌هایی را مطابق با انتظارات مدیریت انجام می‌دهند. به همین دلیل است که حمایت یا لحن مدیریت در رأس سازمان، برای عملکرد قضاوت ریسک تقلب به‌عنوان رفتار حسابرسان مهم است (جولیان و همکاران، ۲۰۲۱). فضای اخلاقی در رأس سازمان تا اندازه زیادی بر ارزیابی تحریف مالی حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد (وانگ و فارگر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵) و به‌طور قابل‌توجهی بر ارزیابی ریسک تقلب نیز تأثیرگذار است (جولیان و همکاران، ۲۰۲۱). در این زمینه پژوهش‌های نوین و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) نیز نشان داد، نگرش شکاکانه، لحن از بالا و دانش حسابرس از تقلب، بر رفتار شکاکانه حسابرسان حرفه‌ای تأثیرگذار بوده و حتی، لحن از بالا، در مورد سبک شرکای موسسه حسابرسی، نقش مهمی در حفظ و بهبود رفتار شکاکانه حرفه‌ای حسابرسان، به‌ویژه برای حسابرسانی دارد که نگرش شکاکانه ضعیفی دارند. البته بروبرگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) معتقد است که لحن از بالا اگر در جهت منفی و به‌صورت فشار باشد، منجر به سکوت می‌شود. در نتیجه فرضیه اول پژوهش حاضر به شرح زیر است:

**فرضیه اول:** فضای اخلاقی در رأس بر قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی تأثیر می‌گذارد.

### ۳-۳. شک و تردید حرفه‌ای

استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند. در بند ۱۵ استاندارد ۲۰۰ حسابرسی ایران نیز آمده که حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب موقعیت‌هایی باشد که ممکن است موجب تحریف مهم در صورت‌های مالی شود (فیل سرائی، ۱۴۰۱). تردید حرفه‌ای از مؤلفه‌های اصلی و تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی است. افزایش اعمال تردید حرفه‌ای منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش اعتماد عموم به حرفه حسابرسی می‌گردد. تردید حرفه‌ای از نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران، نوعی نگرش است که به ارزیابی انتقادی شواهدی می‌پردازد که ممکن است نشان‌دهنده ارائه نادرست با اهمیت، به علت وجود اشتباه یا تقلب باشد. تردید حرفه‌ای از اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای در ارتباط با عینیت و استقلال حسابرس است. تردید حرفه‌ای عنصری با اهمیت در اعمال قضاوت حرفه‌ای و تحت تأثیر ویژگی‌های رفتاری شخصی (به‌عنوان مثال، نگرش‌ها و ارزش‌های اخلاقی) و همچنین سطح

شایستگی (مانند دانش و مهارت) است. هارت و همکاران (۲۰۱۳) تردیدگرایی را خصیصه ذاتی حسابرسان (مشابه کنجکاوی یا وجدان) می‌دانند. از نظر آنها تردیدگرایی شامل شش ویژگی وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر، جستجوی دانش، اعتماد به نفس، درک میان‌فردی، و خودرأی بودن است (بشیری خصال و همکاران، ۱۴۰۲).

۱) **ذهن پرسشگر:** یعنی توانایی ذهن در پرسش مستمر صحت مسأله در طی فرایند حسابرسی. یک ذهن پرسشگر شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن می‌باشد. تردید حرفه‌ای مستلزم یک پرسش مداوم است که آیا اطلاعات و شواهد به دست آمده نشان‌دهنده اظهارات نادرست ناشی از تقلب می‌باشد؟

۲) **وقفه در قضاوت:** یک ویژگی است که بیان می‌کند در خصوص یک مورد مشکوک، شکل‌گیری قضاوت‌ها به‌کندی صورت می‌گیرد؛ زیرا انجام قضاوت نیازمند تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می‌باشد. حسابرس باید تا زمانی که شواهد کافی را جمع‌آوری نکرده، یک ذهن باز داشته باشد و با شواهد کمتر متقاعدکننده، راضی نشود.

۳) **جستجوی دانش:** همان کنجکاوی است. اینکه حسابرس ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد. جستجوی دانش به‌عنوان ویژگی تردید حرفه‌ای مبتنی بر کنجکاوی فردی است.

۴) **درک میان‌فردی:** در زمره ویژگی‌های تردید حرفه‌ای است که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه‌هایی دارد که چرا صاحب‌کار به یک روش خاص رفتار می‌کند. درک روابط میان فردی حسابرسان را به مشکوک بودن ترغیب می‌کند.

۵) **اعتماد به نفس:** یعنی میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل‌گیری نگرش‌ها و رفتارها منجر خواهد شد و یکی از ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس محسوب می‌شود.

۶) **خودرأی بودن:** یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می‌گیرد. ویژگی خودرأی بودن میزان تأثیر انگیزه و مسائل شخصی در ارزیابی هرکدام از اطلاعات دریافت شده را توضیح می‌دهد.

نگرانی در مورد شک‌گرایی حرفه‌ای حسابرسان در رابطه با گزارشگری مالی متقابلانه به شدت افزایش یافته است. مطالعات شواهدی را ارائه کرده که نشان می‌دهد شک‌گرایی حرفه‌ای به‌طور مثبت بر عملکرد کشف تقلب حسابرس تأثیر می‌گذارد (سیو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). پوپووا<sup>۲</sup> (۲۰۱۲)

1. Siew

2. Popova

دریافت که حسابرسان داخلی با شک و تردید حرفه‌ای سطح بالا، تمایل به شناسایی خطاها و استفاده از آنها به عنوان انتظارات اولیه تقلب دارند. فولرتون و دورتسچی<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) نیز تأثیر مثبت شک و تردید حرفه‌ای را بر عملکرد کشف تقلب یافتند و نشان دادند که هرچه شک و تردید حرفه‌ای بالاتر باشد، قضاوت بهتری در ارزیابی احتمال وقوع تقلب انجام می‌شود. علاوه بر این، ترجیح شریک حسابرسی برای افزایش شک و تردید حرفه‌ای، حسابرسان را به افزایش توانایی خود در کشف خطرات تقلب و اجرای رویه‌های مرتبط تر در کشف تقلب سوق می‌دهد (کارپنتر و ریمرز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). جولیاننا و همکاران (۲۰۲۱) هم نشان دادند که حسابرسان داخلی که شک و تردید حرفه‌ای بالایی دارند، در قضاوت پیرامون خطر تقلب مؤثرتر هستند. بنابراین، فرضیه دوم به این شرح ارائه می‌شود:

**فرضیه دوم:** تردید حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت ریسک تقلب حسابرس داخلی تأثیر می‌گذارد.

#### ۴. روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی؛ از نظر ماهیت، از نوع همبستگی؛ از نظر زمان اجرا، گذشته‌نگر؛ از نظر منطق اجرا، استقرایی و از نظر ماهیت داده‌ها، یک پژوهش کیفی است. جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران است. برای تعیین حجم نمونه مطابق با قاعده هایر و همکاران (۲۰۲۱) حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شود. با توجه به اینکه تعداد سؤال‌های پرسشنامه ۲۸ سال است، حداقل به (۵ \* ۲۸) نمونه یعنی ۱۴۰ نمونه نیاز بود که به‌طور تصادفی ساده در میان جامعه آماری توزیع شده است. جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه جولیاننا و همکاران (۲۰۲۱) که براساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت امتیازبندی شده است، استفاده شد. مطابق با این پرسشنامه، قضاوت خطر تقلب توسط مواردی اندازه‌گیری شد که حاوی مجموعه‌ای از موارد براساس نظریه مثلث تقلب شامل ۱۰ سؤال بود. شک و تردید حرفه‌ای با استفاده از مقیاس ۱۲ شاخص چندبعدی رابینسون و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) اندازه‌گیری گردید و برای اندازه‌گیری لحن مدیریت ارشد سازمانی (فضای اخلاقی در رأس) از ۶ شاخص قدرت از بالا براساس گویه‌های تحقیق مولر<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) استفاده شد. در نهایت برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار P.L.S استفاده گردید.

<http://sebaa.journal.gorn-iau.ac.ir/>

1. Fullerton & Durtschi
2. Carpenter
3. Robinson
4. Moeller

## ۵. یافته‌های پژوهش

از ۱۴۰ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۱۲۴ پرسشنامه قابل استفاده مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌های حاصل از پژوهش در مورد توزیع فراوانی جنسیت پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که از ۱۲۴ پاسخ‌دهنده ۸۹ نفر مرد (۷۱/۷۷٪) و ۳۵ نفر زن (۲۸/۲۲٪) می‌باشند. ۲۲ نفر دارای تحصیلات کارشناسی، ۸۲ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۲۰ نفر دارای تحصیلات دکتری هستند. همچنین از ۱۲۴ پاسخ‌دهنده ۱۷ نفر زیر ۵ سال، ۲۲ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال و ۸۵ نفر، بیش از ۱۰ سال سابقه فعالیت به‌عنوان حسابرسان داخلی را داشته‌اند. در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش با استفاده از مهم‌ترین شاخص‌های آمار توصیفی (گرایش مرکزی، پراکندگی و شکل توزیع) ارائه شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی و نحوه توزیع متغیرهای پژوهش

میانگین	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشی‌دگی
۳/۴۹	۳/۵۵۲	۰/۸۶	۰/۷۵	-۰/۱۸	۰/۱۱
۳/۳۹	۳/۶۱	۱/۱۰	۱/۳۹	-۰/۵۱	۰/۵۶
۳/۹۷	۴	۰/۹۰	۰/۷۸	-۰/۹۲	۱/۴۲

براساس نتایج جدول فوق، قضاوت در مورد ریسک تقلب با میانگین (۳/۹۷) دارای بیشترین میانگین می‌باشد. انحراف معیار متغیر فضای اخلاقی در رأس (۱/۱۰)، نشان از پراکندگی بالاتر این متغیر در مقایسه با دیگر متغیرها دارد. همچنین با توجه به اینکه چولگی تمام متغیرها منفی است، می‌توان گفت که توزیع تمامی آنها چوله به چپ می‌باشد.

## ۵-۱. تایید روایی و پایایی ابزار سنجش

به دلیل اینکه برای تحلیل داده‌های این پژوهش از مدل معادلات ساختاری استفاده گردیده است، روش دیگری تحت عنوان پایایی سازه (پایایی ترکیبی (CR) نیز برای آزمون پایایی سؤالات پرسش‌نامه مورد استفاده قرار گرفت؛ بنابراین، برای بررسی پایایی در این تحقیق از دو نوع پایایی ترکیبی و پایایی به روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. همچنین برای تایید روایی از روایی واگرا و همگرا در کنار تایید روایی صوری استفاده شده است.

جدول ۲- ضرایب پایایی و روایی مدل

متغیرها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
تردید حرفه‌ای	۰/۷۸۱	۰/۸۱۱	۰/۶۹۳
فضای اخلاقی در رأس	۰/۸۵۶	۰/۹۰۸	۰/۷۷۰
قضاوت در مورد ریسک تقلب	۰/۷۰۹	۰/۸۴۳	۰/۶۲۱

مقادیر گزارش شده در جدول فوق نشان از تایید پایایی و روایی همگرایی متغیرهای تحقیق دارد؛ چراکه سطح پایایی به دست آمده براساس هر دو روش آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ می باشد. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می پردازد و مقدار مناسب شاخص AVE بالاتر از ۰/۵. با توجه به مقادیر گزارش شده در جدول (۲)، نشان از تایید روایی همگرایی متغیرهای تحقیق دارد.

همچنین روایی و اگر میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده پذیرهای موجود در مدل را می سنجد که با شاخص HTMT مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن مطابق با جدول (۳) (مقادیر شاخص HTMT تمامی ابعاد با یکدیگر کمتر از ۰/۹ می باشد) نشان از تایید روایی و اگر دارد.

جدول ۳- ماتریس جدول روایی و اگر با روش HTMT

متغیر	۱	۲	۳
تردید حرفه‌ای	-	-	-
فضای اخلاقی در رأس	۰/۸۳۲	-	-
قضاوت در مورد ریسک تقلب	۰/۴۲۶	۰/۳۳۳	-

## ۲-۵. برآورد مدل

تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق در فرضیه‌های باقیمانده با استفاده از مدل‌سازی معادله ساختاری رویکرد واریانس محور انجام گردید. پس از تأیید قابلیت اعتماد مدل بیرونی، گام بعدی ارزیابی نتایج مدل ساختاری است که این امر شامل بررسی قابلیت‌های پیش‌بینی مدل و روابط بین سازه‌ها بوده که با استفاده از یک رویکرد نظام‌مند در قالب گام‌هایی براساس پیشنهاد هاینر و همکاران (۲۰۲۱) انجام می‌گیرد. مقدار اساسی ارزیابی متغیرهای مکنون درون‌زا، ضریب تعیین می‌باشد. ضرایب تعیین به دست آمده برای تمامی فرضیات (۰/۳۷۱) نشان از اندازه اثر بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. شاخص کیفیت مدل ساختاری نیز به بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی می‌پردازد. معروف‌ترین و شناخته‌ترین معیار اندازه‌گیری این توانایی شاخص Q2 استون - گایسلر است که براساس این ملاک مدل باید نشانگرهای متغیرهای مکنون درون‌زای انعکاسی را پیش‌بینی کند. مقادیر Q2 بالای صفر نشان می‌دهد که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده‌اند و مدل توانایی پیش‌بینی دارد. مقادیر Q2 به دست آمده برای تمامی فرضیات نشان از کیفیت مناسب مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن دارد. شاخص دیگری که مورد بررسی قرار گرفت، شاخصی به نام اندازه اثر  $f^2$  (اندازه اثرکوهن) بود. این شاخص توان تبیین‌کنندگی مدل را مورد بررسی قرار می‌دهد.

طبق نظر کوهن (۱۹۸۸) مقادیر در نظر گرفته شده  $0/02$ ،  $0/15$  و  $0/35$  به ترتیب اندازه‌های اثر ضعیف، متوسط و قوی یک سازه بر سازه دیگر است. نتایج بررسی شاخص  $f^2$  نشان می‌دهد اندازه اثر متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته قوی می‌باشد. در نهایت پس از بررسی شاخص‌های متعدد در خصوص ارزیابی هر یک از بخش‌های مدل‌سازی معادلات ساختاری (اعم از مدل بیرونی و مدل درونی)، جهت ارزیابی کلی مدل، معیاری را تحت عنوان شاخص اصلی نیکویی برازش در مدل‌سازی معادلات ساختاری معرفی کردند که در اصطلاح به ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده مرسوم است. نقطه برش در این شاخص کمتر از  $0/08$  در نظر گرفته شده که در این پژوهش مقدار به دست آمده برای ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده ( $0/071$ ) می‌باشد که نشان می‌دهد مدل تحقیق از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول ۴ - نتایج برآورد مدل

نتیجه	سطح معناداری	SRMR	f2	Q2	آماره t	ضریب مسیر	ضریب تعیین	متغیر وابسته	متغیر مستقل
تائید	0/000	0/071	0/166	0/318	4/312	0/410	0/371	قضاوت ریسک	فضای اخلاقی در رأس
تائید	0/038		0/034		2/087	0/176		تقلب حسابرِس	تردید حرفه‌ای حسابرِس

معیارهای ارزیابی نتایج مدل ساختاری، همانطور که تشریح شد، بیانگر قابل اتکاء بودن مدل برآورد شده است. مطابق با نتایج جدول (۴)، ضریب مسیر فضای اخلاقی در رأس برابر با  $0/410$  می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با  $4/312$  می‌باشد و این مقدار بالاتر از  $1/96$  است. در نهایت سطح معناداری حاصل برای این مسیر  $0/000$  بوده که پایین‌تر از  $0/05$  می‌باشد؛ به عبارتی با افزایش فضای اخلاقی در رأس، قضاوت ریسک تقلب حسابرِس داخلی افزایش می‌یابد. در نتیجه فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود. همچنین ضریب مسیر تردید حرفه‌ای حسابرِس برابر با  $0/176$  می‌باشد. همچنین مقدار آماره t (ضریب معناداری) برای این مسیر برابر با  $2/087$  بوده و این مقدار بالاتر از  $1/96$  است. در نهایت سطح معناداری حاصل برای این مسیر  $0/038$  می‌باشد که پایین‌تر از  $0/05$  است؛ به عبارتی با تردید حرفه‌ای حسابرِس، قضاوت ریسک تقلب حسابرِس داخلی افزایش می‌یابد، در نتیجه فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود.

## ۶. نتیجه‌گیری

عملکرد قضاوت ناصحیح حسابرسان داخلی مرتبط با خطر تقلب حسابرِس داخلی، دلیل مهمی برای عدم کشف تقلب قبل از تبدیل شدن به یک رسوایی بزرگ است. بنابراین، قضاوت ریسک تقلب



حسابرسان داخلی، همراه با عوامل مؤثر بر آن، به یک مشکل مهم تبدیل شده که توسط محققان برای درک چگونگی بهبود قضاوت خطر تقلب در حسابرسی داخلی مورد بحث قرار گرفته است. در این تحقیق براساس اطلاعات جمع‌آوری شده از پرسشنامه‌های توزیع شده میان ۱۲۴ حسابرس، به بررسی تأثیر فضای اخلاقی در رأس سازمان و تردید حرفه‌ای بر قضاوت در مورد ریسک تقلب در میان حسابرسان داخلی پرداخته شد. نتایج فرضیه اول نشان داد، افزایش فضای اخلاقی در رأس سازمان (موسسه حسابرسی) و به عبارتی حمایت مدیریت ارشد، منجر به بهبود قضاوت ریسک می‌شود؛ اگرچه نتایج برخی تحقیقات حاکی از آن است که در برخی موارد مدیریت ارشد، طرفی است که بیشترین احتمال را برای ارتکاب تقلب دارد و باعث تعارض حسابرسی داخلی با مدیریت می‌شود؛ اما نتایج این تحقیق ثابت کرد که رهبران، تصمیم‌گیرنده‌های کلیدی هستند که مشخص می‌کنند سازمان درگیر فعالیت‌های فسادآور شود و یا خیر؛ در صورتی که آن را محکوم کنند، منجر به تأثیرگذاری بر حسابرسان داخلی می‌شود و آنها نیز به تبعیت از مدیران، تلاش بیشتری برای کشف تقلب برآورد ریسک خطر تقلب خواهند داشت. این نتایج هم‌راستا با یافته‌های تحقیقات لسلی و همکاران (۲۰۲۱) است که نشان دادند، تأثیر لحن بازخورد منجر به عزت‌نفس بالاتر می‌شود و این عزت‌نفس بالا به افزایش جستجوی شواهد و کیفیت حسابرسی تبدیل می‌شود. همچنین مطابق یافته‌های ابری و همکاران (۲۰۱۹)، لائو (۲۰۱۱)، آلبرشت و همکاران (۲۰۱۵) و نوویاتی و همکاران (۲۰۱۵) لحن بالا، تأثیر مستقیمی بر تقلب در صورت‌های مالی دارند؛ اما این نتایج در تضاد با یافته‌های جولیان و همکاران (۲۰۲۱) است. نتیجه فرضیه دوم نیز نشان داد که با افزایش تردیدگرایی حسابرسان داخلی، قضاوت ریسک تقلب حسابرس، افزایش پیدا می‌کند. براساس این یافته‌ها می‌توان گفت، حسابرسان داخلی با شک و تردید حرفه‌ای سطح بالا، تمایل به شناسایی خطاها و استفاده از آنها به‌عنوان انتظارات اولیه تقلب دارند. این نتایج هم‌راستا با نتایج تحقیقات جولیان و همکاران (۲۰۲۱) سیو و همکاران (۲۰۱۸)، پوپووا (۲۰۱۲) و شمس (۱۴۰۱) است.

با توجه به این یافته‌ها پیشنهاد می‌شود که مدیران مؤسسات حسابرسی، توجه بیشتری به رعایت آیین‌نامه‌ها و الزامات اخلاقی در موسسه خود داشته باشند، چراکه حسابرسان داخلی به تبعیت از آنها و مشاهده فرهنگ سازمانی ایجاد شده، تمایل بیشتری برای ارزیابی خطر تقلب خواهند داشت. مورد دیگر اینکه مدیران ارشد شرایطی را فراهم کنند که پرسنل بتوانند بدون ترس از تهدید، تقلب کشف شده را گزارش دهند و از آن جهت که پرسنل اغلب از مدیران ارشد تقلید می‌کنند، پیشنهاد می‌شود که در رأس سازمان از این افراد حمایت شود. همچنین با توجه به اثرات تردیدگرایی به قضاوت ریسک تقلب، پیشنهاد می‌شود که آزمون‌هایی برای تشخیص ذهنیت کنجکاوی و پرسشگرانه حسابرسان

داخلی برگزار شود و در صورت پایین بودن سطح ویژگی نقادانه آنها، برای تقویت این خصیصه تلاش بیشتری گردد. در نهایت پیشنهاد می شود در پژوهش های بعدی صفات شخصیتی حسابرسان داخلی براساس مدل هایی مانند مدل پنج عاملی و مدل صفات تاریک شخصیتی به عنوان متغیر تعدیل گر بر رابطه میان متغیرهای فوق با قضاوت ریسک تقلب حسابرس مورد بررسی قرار گیرد.

## منابع

- بشیری خصال، لیلا؛ حسینی، سید حسین (۱۴۰۲). بررسی نقش میانجی تعهد سازمانی و فرسودگی شغلی در رابطه میان بدگمانی سازمانی و تردید حرفه‌ای حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۱)، ص ۲۳۱-۲۵۰.
- بیرجندی، حمید؛ خدای‌پور، احمد؛ پورحیدری، امید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۲)، ص ۱۵-۲۶.
- حسینی، سیدحسین؛ 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. *دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ص ۷۱-۱۰۵.
- رضایی، مرضیه؛ فلاح، رضا؛ مران‌جوری، مهدی؛ رستمی‌مازونی، نعمت (۱۴۰۲). ارزیابی کیفیت حسابرسی در چارچوب تحلیل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۸)، ص ۱۹۱-۲۱۰.
- شمس، امیر (۱۴۰۱). نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه‌ای حسابرس. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱(۲)، ص ۹۹-۱۱۶.
- فیل‌سرای، مهدی (۱۴۰۱). تأثیر خودکفایی و شک و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی حسابرسان. *پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۲(۴)، ص ۲۰-۴۲.
- میرزایی، جعفر؛ خدادادی، ولی؛ جرجزاده، علیرضا؛ صالحی، اله‌کرم (۱۴۰۲). نقش کیفیت حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد با تأکید بر مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۲)، ص ۵۴۳-۵۶۲.
- نقش‌بندی، نادر؛ سادات غفاری، منصوره؛ یوسف‌پور، فاطمه (۱۳۹۹). بررسی رابطه استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۳(۲۳)، ص ۷۹-۹۸.
- Abri, A.F., Arumugam, D. & Balasingam, S. (2019). Impact of the corporate governance on the financial statement fraud: A study focused on companies in Tanzania. *Int. J. Recent Technol. Eng.* No.7, p. 336-341.
- ACFE (Association of Certified Fraud Examiners). *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, Global Fraud Study 2020*. Available at: <https://www.acfe.com/> (accessed on 10 November 2022).
- Albrecht, C., Holland, D., Malagueño, R., Dolan, S. & Tzafirir, S. (2015). The Role of Power in Financial Statement Fraud Schemes. *J. Bus. Ethics*, No.131, p. 803-813.
- Bagshaw, K. (2018). *Professional Skepticism: The Heart of Audit | IFAC*.  
URL= <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/professionalskepticism-heart-audit>
- Blix, L.H., Chui, L.C., Pike, B.J. & Robinson, S.N. (2021). Improving auditor performance evaluations: The impact on self-esteem, professional skepticism, and audit quality. *Corporate Accounting & Finance*, 32(4). <https://doi.org/10.1002/jcaf.22512>
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. & Theodorsson, E. (2018). Auditor's professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting auditing and accountability journal*, 31(2), p. 374-399.
- Carpenter, T.D. & Reimers, J.L. (2013). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence

- and The Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2). [https://doi.org/10.2308\\_bria-50468](https://doi.org/10.2308_bria-50468)
- Chambers, R. (2015). *Lessons From Toshiba: When Corporate Scandals Implicate Internal Audit*. URL= <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015/lessons-from-toshiba-whencorporate-scandals-implicate-internal-audi>
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences* (2nd ed.). Lawrence Erlbaum Associates.
- Erbuga, G.S. (2019). Yes, but Was It a Real Audit? The Toshiba Case. *Internal Auditing & Risk Management*, 1(53), p. 89–102.
- Fullerton, R. & Durtschi, C. (2004). The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors. *Ssrn*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Hambrick, D.C. (2007). Upper Echelons Theory: An Update. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 32(2), p. 334-343.
- 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), p. 45-97.
- Hyer, M.M. & et al. (2021). Chronic adolescent stress causes sustained impairment of cognitive flexibility and hippocampal synaptic strength in female rats. *Neurobiology of Stress*, No. 14. <https://doi.org/10.1016/j.ynstr.2021.100303>
- Johari, R.J., Sayed Hussin, S.A.H. & Razali, A. (2019). *Professional Skepticism and Internal Auditor in Malaysia*. In: Article of Merit Awards on PAIB 2018 (pp. 19–36). Malaysian Institute of Accountants
- Juliana, L., Johari, R.J., Said, J. & Wondabio, L.S. (2021). The Effects of Tone at the Top and Professional Skepticism on Fraud Risk Judgment Among Internal Auditors in Indonesia. *Management & accounting, review*, 20(1). <https://doi.org/10.24191/MAR.V20i01-07>
- Kusumawati, A. & Syamsuddin, S. (2019). The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality. *International Journal of Law and Management*, 60(4), p. 998-1008. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062>
- Law, P. (2011). Corporate governance and no fraud occurrence in organizations. *Manag. Audit. J.* No. 26, p. 501-518.
- Lukmanjaya, B. (2019). *The role of corporate culture as a contributor to fraud and corruption in australia: perceptions of forensic accountants and industry professionals*, School of Accountancy QUT Business School, Queensland University of Technology. Submitted in fulfilment of the requirements for the degree of Master of Philosophy (Accountancy).
- Moeller, R.R. (2014). *Executive's Guide to COSO Internal Controls Understanding and Implementing the New Framework*. John Wiley & Sons. Hoboken, New Jersey.
- Noviyanti, S. & Lanita, W. (2015). The Role of "Tone at The Top" and Knowledge of Fraud on Auditors' Professional Skeptical Behavior. *Contemporary Management Research*, 11(1), p.55-74. <https://doi.org/10.7903/cmr.12239>
- Onesti, G. & Palumbo, R. (2023). Tone at the Top for Sustainable Corporate Governance to Prevent Fraud. *Sustainability*, 15(3). <https://doi.org/10.3390/su15032198>

- Popova, V. (2012). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), p.140–160.  
<https://doi.org/doi.org/10.1108/02686901311284540>
- Robinson, S.N., Curtis, M.B. & Robertson, J.C. (2018). Disentangle in the trait and state components of professional skepticism: Specifying a process for state scale development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), p. 215-235. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51738>
- Schafer, B.A. & Schafer, J.K. (2019). Interpersonal Affect, Accountability and Experience in Auditor Fraud Risk Judgments and the Processing of Fraud Cues. *Advances in Accounting Behavioral Research*, No. 22, p. 43-65. <https://doi.org/10.1108/s1475-148820190000022004>
- Siew, C.-S., Zen, C.-C., Tazilah-Mohd Afq, K., Hui, L.-Z., Ying, T.-P. & Mary, V.-S. (2018). *A Study on the Relationship Between Professional Skepticism Characteristics and Auditors' Fraud Detection in Malaysian Context*. In: International Conference on Business, Accounting, Finance and Economics. Kampar, Perak, Malaysia
- Simon, C.A., Smith, J.L. & Zimbelman, M.F. (2018). The Influence of Judgment Decomposition on Auditors' Fraud Risk Assessments: Some Trade-Offs. *Accounting Review*, 93(5), p. 273-291.  
<https://doi.org/10.2308/accr-52024>
- Vance, C.E. (2017). *The Effects of the Presence of Fraud and Auditor Certification Considering Professional Skepticism on Fraud Risk Assessment Performance*. Northcentral University, San Diego, California.
- Wang, I.Z. & Fargher, N. (2015). *The Effects of Tone at the Top and Coordination with External Auditors on Internal Auditors' Fraud Risk Assessments*. Accounting and Finance.  
<https://doi.org/10.1111/acfi.12191>