



تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرس در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی

حسن همتی^۱

الهام بیات مزلقانی^۲

مجید مرادی^۳✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۰

چکیده

هدف مقاله حاضر، بررسی تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرس در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی می‌باشد. روش تحقیق کلی مورد استفاده در این پژوهش توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی است و بر حسب این که هدف این پژوهش تعیین رابطه بین مؤلفه‌های اخلاق حسابرسان و دوره تصدی حسابرس بر توانایی حسابرس در کشف تحریفات است از نوع روش همبستگی و همچنین بر حسب نوع داده‌ها و نحوه اجرای روش پژوهش پیمایشی با استفاده از پرسشنامه مستقل و استاندارد فولرتون و دوتسچی (۲۰۰۴)، برای توانایی کشف تقلب، پرسشنامه استاندارد آرمگا زارفر (۲۰۱۶) برای اخلاق حرفه‌ای قابل استفاده می‌باشد. نتیجه آزمون فرضیه اول نشان داد اخلاق حسابرس بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان داد دوره تصدی حسابرس بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حسابرس، دوره تصدی حسابرس، توانایی حسابرس در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی.

۱ گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، تهران، ایران، hemmati_344@yahoo.com
۲ گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، تهران، ایران، accountant1404@yahoo.com
۳ گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو ساوه، ایران. نویسنده مسئول. m.moradi@hnhk.ac.ir



۱- مقدمه

تصمیمات حسابرسان در اقتصاد امروز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا برای ذینفعان در مورد قابلیت اطمینان صورت‌های مالی امری ضروری می‌باشد. تقلب و گزارشگری نادرست، تصمیمات اخلاقی حسابرسان را در جریان حسابرسی دوباره در کانون توجه مردم قرار داده است و نهادها به‌طور فزاینده‌ای بر موضوعاتی مانند رفتار اخلاقی و صداقت تأکید می‌کنند (IESBA, ۲۰۱۸). با این حال، تاکنون مشخص نیست که چه عواملی بر اخلاق حسابرسان و فرایندهای تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند، به‌ویژه اطلاعات کمی در مورد اولین قدم مهم یعنی فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی شناخته شده است. درک بهتر عواملی که بر آگاهی اخلاقی تأثیر می‌گذارند، بسیار مهم است. برای حسابرسان، آگاهی اخلاقی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است زیرا عدم شناسایی یک اصول اخلاقی مسئله به خودی خود (همانطور که در رسوایی‌های متعدد حسابداری رخ داده است) می‌تواند به جامعه کل آسیب برساند و اعتبار حسابرسان، مؤسسه حسابرسی و حرفه حسابرسی را در معرض خطر قرار دهد (گانون و کلود، ۲۰۱۹). یکی از ویژگی‌های اصلی حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت پاسخگویی نسبت به عموم می‌باشد. متأسفانه وقوع رسوایی‌های مالی در سراسر جهان، اعتماد به حرفه حسابداری را کمرنگ نموده است. بسیاری از محققان بر این باورند که با هدایت اخلاقی و آموزش اخلاق می‌توان اعتماد از بین رفته را احیا نمود، بنابراین یک حسابرسان باید با استانداردهای حرفه‌ای ایجاد شده توسط سازمان‌های حرفه‌ای در انجام وظایف حسابرسی خود طبق برنامه‌ریزی عمل نماید. هر حسابرسان باید اخلاق حرفه‌ای خود را در تکمیل صورت‌های مالی مشتریان خود از قوانین رعایت نماید تا منحرف نشوند (والانداری و سوپتارا، ۲۰۱۸). همچنین شواهد پژوهشی در حرفه حسابرسی بیانگر آن است که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حسابرسی، شرکای حسابرسی تمایل دارند تا به‌منظور ماندن در بازار رقابت و تأمین هزینه‌های خود بیشتر وقت خود را صرف فعالیت‌های بازاریابی و کسب سود در این حرفه نمایند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). استفاده از مکانیزم و ابزار نظارتی گزارش خطا کاری توسط حسابرسان در حرفه حسابرسی زمانی با اهمیت‌تر می‌شود که بین مدیران صاحب‌کار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی در راستای انجام تقلب و فساد وجود داشته باشد. افشاء و گزارش خطا کاری به مؤلفه‌های سازمانی از جمله فرهنگ سازمانی وابسته است. در سازمانی که فرهنگ سازمانی در راستای تعالی سازمانی تدوین شده است، در آن صورت، انتظار بر آن است که کارکنان سازمان، تمایل بیشتری بر افشای تخلفات سازمانی داشته باشند. مطالعات نشان می‌دهند که فرهنگ بر تدوین اهداف و استراتژی‌ها، رفتار فردی و عملکرد کارکنان، انگیزش و رضایت شغلی، خلاقیت و نوآوری، نحوه تصمیم‌گیری و میزان مشارکت کارکنان در امور، میزان فداکاری و تعهد، انضباط، سخت‌کوشی، سطح اضطراب کارکنان و مانند آن تأثیر می‌گذارد (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

¹ Gagnon and Gould

² Wulandari & Suputra

۲- مبانی نظری

در دنیای تجارت وجود حسابداران عمومی برای توسعه سریع بسیار مهم است، این وظیفه به دلیل نقش حسابداران عمومی در ارائه خدمات حسابرسی برای تجزیه و تحلیل و اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی یک واحد تجاری که به‌عنوان راهنمای تصمیم‌گیری برای کسانی که دارای اختیار و توانایی تصمیم‌گیری و رتبه مدیریتی هستند (مدیریت سطح بالا) و همچنین افراد عمومی که به اطلاعات در مورد صورت‌های مالی نیاز دارند. عموم مردم انتظار دارند که اطلاعات ارائه‌شده توسط مدیریت شرکت در صورت‌های مالی ارزیابی مستقل و بی‌طرفی از این حرفه انجام شود. گزارش‌های مالی که اولین برداشت شرکت از طرف ذینفعان مختلف نتیجه پردازش حساب‌های زیادی بوده است. پردازش هوشمند گاهی از مرزها عبور می‌کند و از خلاقیت به فریب می‌افتد. البته، نقش حسابداری و حسابرسان در همین جا نگرش شایستگی توجه است. حسابرسان طبق کدهای اخلاقی مؤثر نمی‌توانند چشم خود را از دست‌کاری احتمالی ببندند (خانجا، ۲۰۱۷) رسوایی‌های گسترده‌تر دست‌کاری حسابداری شرکتی باعث کاهش اعتماد کاربران از اطلاعات گزارش مالی حسابرسی شده است سرمایه‌گذاران و بستانکاران نیز شروع به زیر سؤال بردن وجود حسابداران عمومی کرده‌اند انرون^۲، یک شرکت انرژی از هوستون، تگزاس، ایالات متحده است نمونه‌ای از موارد جعل و دست‌کاری صورت‌های مالی بین‌المللی که جهان شوکه شده است. در تلاش برای گسترش رشد تجارت و حفظ سهام به نفع سرمایه‌گذاران، در انرون دست‌کاری گزارش‌های مالی با مشارکت شرکت حسابداری عمومی، آرتور اندرسون، جایی که هنگام حسابرسی انرون این شرکت، تخلفات اخلاقی و جرایم تقلب را به‌صورت از بین بردن اسناد انجام داده است. افشای تخلفات اخلاقی و جرایم تقلب در حرفه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که بر اساس آن، یک حسابرسان می‌تواند رفتارهای مغایر با اخلاق حرفه‌ای همکاران خود را صرف‌نظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) گزارش نمایند تا به موجب آن، این رفتارها اصلاح شود. افشای خطا کاری یکی از مهم‌ترین ابزارهای نظارتی در پیشگیری از تخلفات و رسوایی‌های مالی در سازمان‌ها است. طبق قوانین، در اکثر سازمان‌ها به‌ویژه مؤسسات حسابرسی این افشاء باید به‌عنوان یک بخش مهم از فرهنگ سازمانی آن مؤسسات در نظر گرفته شود (آلین و همکاران^۳، ۲۰۱۳). همچنین شواهد پژوهشی در حرفه حسابرسی بیانگر آن است که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حسابرسی، شرکای حسابرسی تمایل دارند تا به‌منظور ماندن در بازار رقابت و تأمین هزینه‌های خود بیشتر وقت خود را صرف فعالیت‌های بازاریابی و کسب سود در این حرفه نمایند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). به عقیده برابری و همکاران^۴ (۲۰۱۳)، کسب سود و پرداختن به فعالیت‌های بازاریابی، می‌تواند موجب تبانی میان حسابرسان و مدیریت واحد مورد رسیدگی شود و در نهایت استقلال حسابرسان را خدشه‌دار نماید (دریابی و همکاران، ۱۳۹۹). مهندسی صورت مالی می‌تواند به دلیل

¹ Khaneja

² Enron

³ Alleyne et al

⁴ Brobeg

شیوه‌های خلاقانه حسابداری رخ دهد. حسابداری خلاق ریشه بسیاری از رسوائی‌های حسابداری است. این نشان‌دهنده تحول در حسابداری اعدادی از آنچه مطابق با واقعیت اقتصادی انجام می‌دهند گرفته تا آنچه مدیران با بهره‌گیری از آن‌ها می‌خواهند مقررات موجود و یا نادیده گرفتن برخی از آن‌ها می‌باشد (اکپانکو و یومورن^۱، ۲۰۱۸). از نظر تئوری، تلاش‌های فرینده حسابداری بیشتر مربوط به بهره‌برداری از خلا موجود در استانداردها برای تهیه گزارش‌های اطلاعات مالی، بدون نیاز به نقض استانداردهای حسابداری می‌باشد. کریم و همکاران^۲ (۲۰۱۶) نیز اظهار داشتند که حسابداری خلاق یک عمل تقلبی نیست، زیرا طرف‌های درگیر در اینجا فقط از مزایای استفاده می‌کنند روزنه‌هایی در سیاست‌های حسابداری برای ارائه گزارش‌های مالی بهتر. اما از دید کاربر، این عمل غیراخلاقی است زیرا اطلاعات نامناسبی را ارائه می‌دهد و کاربران گزارش مالی حسابداری را خلاق می‌کند تا کمتر تصمیم می‌گیرد یوسف و اسماعیل^۳ (۲۰۱۷) ادبیات طولانی خود را مبنی بر اینکه شرکت‌ها در معرض خطر قرار می‌گیرند پیش‌بینی می‌کند آن‌ها از روش‌های خلاقانه حسابداری استفاده می‌کنند، زیرا این روش‌ها فقط مزایای کوتاه‌مدت را فراهم می‌کنند شرکت‌ها سرانجام برای انجام اقدامات غیراخلاقی حسابداری با رسوائی‌هایی مواجه خواهند شد. اخلاق نقش مهمی در حرفه حسابرسان بازی می‌کند زیرا اخلاق یک حسابرسان بر استانداردهای کیفیت حسابرسی در بررسی صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد (پسپیتاساری^۴، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، طی چند سال اخیر موضوعی که استقلال حسابرسان و در نتیجه کیفیت کاری آن‌ها را خدشه‌دار کرده و مورد سرزنش قرار داده و بیش از سایر عوامل توجه منتقدان را به خود جلب کرده است، وجود رابطه طولانی‌مدت بین آن‌ها و صاحب‌کاران است. نگرانی موتز و شرف (۱۹۶۱)، بیش از ۵۰ سال قبل در زمینه افزایش تدریجی سطح روابط دوستی بر اثر ارتباط‌های طولانی‌مدت بین حسابرسان و صاحب‌کار نیز نشان از اهمیت موضوع از سالیان دور داشته است (اعتمادی، ۱۳۸۸) تصمیم به تغییر حسابرسان نباید با بی‌دقتی انجام شود. صاحب‌کار در صورتی تصمیم به تغییر حسابرسان می‌گیرد که یک یا تعداد بیشتری از ویژگی‌های مربوط به انتخاب حسابرسان تغییر کند. بحث محدود کردن حسابرسان، موافقان و مخالفانی با استدلال‌های مختلف داشته است. یافته‌های تجربی بیان می‌کنند توانایی رسیدگی به بی‌نظمی‌های حسابداری تابعی از مدت تصدی حسابرسان در سطح مؤسسه حسابرسی یا سطح حسابرسان است و اقلام تعهدی اختیاری به صورت معناداری طی سال‌های تصدی یک حسابرسان واحد، پایین‌تر است (دیس و پاندیت^۵، ۲۰۱۰). دیدگاه خلاف این استدلال نیز، چرخش حسابرسان را مانعی مؤثر برای جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه محسوب می‌کند. نتایج مطالعات نشان می‌دهد مدت تصدی حسابرسان، کیفیت حسابرسی را به صورت معکوس متأثر می‌سازد. به عبارتی دیگر، کیفیت حسابرسی هنگامی که مدت تصدی حسابرسان افزایش می‌یابد از طریق رشد اقلام

¹ Akpanuko and Umoren

² Karim et al

³ Yousif and Ismael

⁴ Puspitasari

⁵ Das and Pandit

تعهدی اختیاری رو به کاهش می‌گذارد (کارسلو و نایگی^۱، ۲۰۰۴). حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی منتشر شده از سوی شرکت‌های سهامی عام و در نتیجه کاهش مخاطره‌ی اطلاعات، نقش به‌سزایی در بازار سرمایه ایفا می‌کنند (کرباسی یزدی و همکاران، ۱۳۹۳). حرمت و ارزش این نقش حسابرسی بستگی زیادی به ماهیت شهادت‌دهی حسابرسان دارد. استدلال می‌شود که رابطه‌ی درازمدت حسابرسان و صاحب‌کار ممکن است باعث سهل‌انگاری و قصور حسابرسان در انجام نقش شهادت‌دهی خود شود. ضعف استقلال حسابرسان نیز موضوع مهمی است که نگرانی زیادی به همراه دارد. راهکار پیشنهادی برای رفع این نگرانی، چرخش اجباری حسابرسان است. به همین دلیل چرخش اجباری حسابرسان این اواخر در محافل حقوقی و قانونی توجه زیادی را به خود جلب کرده است (لی^۲، ۲۰۱۰). حامیان تغییر حسابرسان بر این باورند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کنند و قضاوت‌های بی‌طرفانه‌ای را اجرا کنند. حضور درازمدت حسابرسان در کنار یک صاحب‌کار موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه‌نظرهای مدیریت صاحب‌کار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌کند. در مقابل مخالفان تغییر اجباری حسابرسان معتقدند تلاشی که حسابرسان در راستای حفظ اعتبار و شهرت خود به‌کار می‌گیرند مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. حسابرسان با گذشت زمان شناخت جامع‌تری از سیستم کلی فعالیت‌های صاحب‌کار کسب می‌کنند و توانایی آنان در قضاوت راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارش‌گری افزایش می‌یابد. بنابراین ارتباط درازمدت حسابرسان و صاحب‌کار کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (چن و همکاران^۳، ۲۰۰۹).

۳- پیشینه پژوهش

شاهعلی زاده و نیکومرام و حیدریور (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی حسابرسان مستقل پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و دولتی در سال ۱۳۹۹ است که تعداد ۴۴۱ نفر از آن‌ها به‌عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حسابرسان به‌صورت مستقیم و به‌واسطه هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اجرای رهبری اخلاقی و تقویت هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تمایل به هشداردهی در حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد و این مسئله موجب کاهش خطاکاری در مؤسسات حسابرسی خواهد شد. پژوهش

¹ Carcello and Nagy

² Li

³ Chen

حاضر می‌تواند منجر به توجه بیشتر به موضوع هشداردهی، اهمیت اخلاق در مدیران، رفتار اخلاقی مناسب نسبت به هشداردهی و کاهش تخلفات در حرفه حسابرسان در ایران شود.

پاشایی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای پرداختند. هدف این مقاله مطالعه اثر اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی (هنجار ذهنی) و همچنین تردید حرفه‌ای (نوعی نگرش) بر توانایی کشف تقلب حسابرسان خارجی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده می‌باشد. پژوهش حاضر از نوع کاربردی است. مبانی نظری پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. نمونه آماری شامل ۱۵۹ نفر از حسابرسان بخش خصوصی و عمومی، روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی و زمان انجام تحقیق سال ۱۳۹۹ می‌باشد. برای تحلیل داده‌ها، از الگویابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار پی‌ا ال اس استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای اخلاق حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرایی، به‌طور مستقیم و همچنین به‌طور غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، بر توانایی کشف تقلب اثر مثبت دارند. اما متغیر جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی، به‌طور مستقیم و همچنین به‌طور غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای) بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می‌گذارد.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به ارائه مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری پرداختند. مدل مذکور سه بعد شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی، شیوه آموزش و دسته درسی را شامل می‌شود. داده‌های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته از ۱۵۰ نفر از خبرگان غربال شده شامل استادان حسابداری و حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است. در این تحقیق از روش دلفی فازی با رویکرد غربالگری برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. بر اساس نتایج تحقیق، بازده صلاحیت اخلاقی به‌عنوان صلاحیت‌های اخلاقی مورد نیاز برای آموزش در رشته حسابداری شناسایی شد. در خصوص شیوه آموزش، روش تلفیقی مورد اجماع خبرگان قرار گرفت. روش تلفیقی ترکیبی از روش آموزش شناختی اخلاق، روش آموزش مستقیم و روش شفاف‌سازی ارزش‌هاست. همچنین، در خصوص دسته درسی آموزش، تدریس جداگانه صلاحیت‌های اخلاقی و نه آموزش آن به‌عنوان سرفصلی از سایر دروس رشته حسابداری مورد تأیید خبرگان حسابداری قرار گرفت. با استفاده از مدل کاربردی فوق برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در محیط دانشگاهی، می‌توان انتظار داشت تا دانش‌آموختگان رشته حسابداری با صلاحیت‌های لازم برای اتخاذ تصمیم اخلاقی به شیوه مناسب آشنا شده و از طریق ارتقای تصمیم‌گیری حسابداری موجبات احیای اعتماد به حرفه حسابداری را فراهم آورند.

دیباکیا و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده پرداختند. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و نمونه آماری پژوهش را ۱۷۳ نفر از دانش‌آموختگان رشته حسابداران شاغل در بخش‌های مختلف شرکت‌های دولتی و خصوصی تشکیل می‌دهند. اطلاعات مورد نیاز این پژوهش از طریق تکمیل پرسشنامه در سال

۱۳۹۹ و با روش نمونه‌گیری غیراحتمالی جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی نشان می‌دهد که آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد و شدت اخلاقی درک شده در این رابطه نقش تعدیل‌گر ایفا می‌کند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که قضاوت اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل آنان به گزارش تخلفات مالی به مراجع داخل و خارج سازمان دارد و این رابطه به واسطه متغیر شدت اخلاقی درک شده تعدیل نمی‌گردد. به‌طور کلی نتایج بیانگر آن است که مدل تصمیم‌گیری اخلاقی اقتضایی - مسئله، تا حدودی منجر به درک بهتری از عوامل مؤثر بر گزارش تخلفات مالی می‌گردد. لذا ضروری است که یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های حسابداران در سطوح مختلف مدنظر قراردادن اخلاق و اصول اخلاقی برای ایجاد بستری مناسب برای بهبود عملکرد حرفه حسابداری باشد.

انگرنی و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حساب‌برسان و دوره تصدی حساب‌برسان بر توانایی حساب‌برسان در کشف تحریفات پرداختند. این مطالعه بر روی حساب‌برسان که در استان بالی کار می‌کنند انجام شده است، روش انتخاب نمونه از نمونه‌گیری تکنیک هدفمند استفاده می‌کند. تعداد نمونه‌های تحقیق ۶۰ نفر و تکنیک تحلیل مورد استفاده چند خطی است تجزیه و تحلیل رگرسیون. نتایج نشان می‌دهد که اخلاق حساب‌برسان تأثیر منفی قابل توجهی بر توانایی حساب‌برسان برای تشخیص شیوه‌های حسابداری گره‌کننده داشته است، همچنین نشان می‌دهد هنگامی که یک حساب‌برسان حسابداری فریبنده را تشخیص می‌دهد حساب‌برسان در صورت‌های مالی، تصمیمات اخلاقی را نادیده گرفته است. در همین حال، تصدی حساب‌برسانی تأثیر مثبت قابل توجهی بر توانایی حساب‌برسان در تشخیص حسابداری فریبنده داشته است، همچنین نشان می‌دهد هرچه دوره تصدی حساب‌برسان طولانی‌تر باشد یا مدت زمان تعهد حساب‌برسانی بیشتر باشد، توانایی حساب‌برسان در تشخیص شیوه‌های تحریفات حسابداری در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.

سولیس‌تانتی و همکاران^۱ (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای و تجربه و آموزش بر توانایی حساب‌برسان دولتی در کشف تقلب پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که تردید حرفه‌ای و تجربه به‌طور قابل توجهی بر توانایی کشف تقلب تأثیر می‌گذارد اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تأثیر نمی‌گذارد.

پاویترا^۲ و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی اثر جنبه‌های رفتار فردی بر قضاوت حساب‌برسان و خودکارآمدی پرداختند. نتایج نشان داد که دانش تأثیر مثبت و قابل توجهی بر قضاوت حساب‌برسانی دارد و برعکس تجربه حساب‌برسانی تأثیر مثبتی بر قضاوت حساب‌برسانی ندارد و فشار و انطباق و پیچیدگی وظیفه تأثیر منفی بر قضاوت حساب‌برسان ندارد. خودکارآمدی به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده، فقط قادر است فشار انطباق را تعدیل نماید.

^۱ Sulistiyanti

^۲ Pawitra

مرزوقی باری و دلاپورتاس^۱ (2017)، در پژوهشی با عنوان اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و آموزش حسابرسان دریافتند که رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای نگرش، حمایت همکاران، حمایت مدیران و خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری وجود دارد. همچنین، یافته‌ها رابطه مثبتی را بین خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری نشان داد.

تاپر (۲۰۱۷)، طی پژوهشی با عنوان مسئولیت حسابرسان برای کشف خطاها و تقلب در صورت‌های مالی، اقدام به بررسی عوامل ایجاد ریسک مرتبط با وقوع تقلب در فعالیت‌های حسابرسان نمود. این عوامل در ۵ طبقه اصلی شامل بدهی‌ها، مشتریان، صاحبان سهام، حساب‌های سود و زیانی و موجودی کالا مورد تحلیل قرار گرفتند. محقق در این پژوهش به وظایف حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب در قالب این ۵ طبقه اشاره نموده است. زمزومی و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به اثرات استقلال حسابرسان و تجربه، اندازه سلامت مالی مشتری و هزینه حسابرسان بر کیفیت حسابرسان: مطالعه تجربی در عمومی شرکت‌های حسابداری در اندونزی پرداختند. برای جمع‌آوری داده‌ها از نظرسنجی شرکت‌های حسابداری دولتی در اندونزی استفاده گردید. تحلیل داده‌ها نیز با استفاده از رگرسیون صورت پذیرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که استقلال حسابرسان و تجربه بر کیفیت حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد اما سلامت مالی مشتری و هزینه حسابرسان تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسان ندارد.

۴- روش پژوهش

روش تحقیق کلی مورداستفاده در این پژوهش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی است و بر حسب این که هدف این پژوهش تعیین رابطه بین مؤلفه‌های اخلاق حسابرسان و دوره تصدی بر توانایی حسابرسان در کشف تحریفات است از نوع روش همبستگی و همچنین بر حسب نوع داده‌ها و نحوه اجرای روش پژوهش پیمایشی با استفاده از پرسشنامه مستقل و استاندارد فولرتون و دوتسچی^۳ (۲۰۰۴)، برای توانایی کشف تقلب، پرسشنامه استاندارد آرمگا زارفر (۲۰۱۶) برای اخلاق حرفه‌ای قابل استفاده می‌باشد. قلمرو موضوعی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی می‌باشد. قلمرو مکانی پژوهش حاضر، جامعه آماری حسابداران رسمی می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ می‌باشد.

¹ Marzuki and Barry and Dellaportas

² Zamzami & et al

³ Fullerton and Durtschi

۵- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول: اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد.
- فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد.
- فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد.

۶- تعریف و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

• متغیر وابسته

تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی

گرچه مسئولیت کشف تقلب و اشتباه با مدیریت و افراد عهده‌دار راهبری شرکت است اما استانداردهای جدید حسابداری بین‌المللی (استاندارد حسابرسی ۲۴۰) از حسابرسی انتظار دارد که تا حدی مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی را بپذیرد (خواجوی و ابراهیمی، ۱۳۹۶). کشف تقلب به طراحی، برنامه‌ریزی یا روش‌هایی به‌منظور یافتن بی‌نظمی‌ها یا علائم احتمالی اشاره دارد، با این حال بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ سال ۲۰۰۲، با ارائه دستورالعمل‌های بیشتر در مورد تقلب شامل اهمیت تردیدگرایی حرفه‌ای و مشخصات تقلب، بر مسئولیت حسابرسان در مورد بررسی احتمال تقلب در هنگام حسابرسی صورت‌های مالی تأکید کرده است (سیوا و همکاران^۱، ۲۰۱۸). برای گردآوری اطلاعات درباره تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی پرسشنامه مستقل و استاندارد فولرتون و دوتسچی^۲ (۲۰۰۴)، استفاده می‌شود.

• متغیر مستقل

اخلاق حسابرسان

به گونه کلی اخلاق در حسابرسی، برگرفته از مبانی اصول کلی بحث علم اخلاق است و به سه حوزه فرا اخلاق، اخلاق تجویزی یا هنجاری و اخلاق کاربردی تقسیم می‌شود. فرا اخلاق عبارت است از مطالعه زبان اخلاق. این شاخه اخلاق دربرگیرنده بررسی ماهیت اخلاق و روابط و قوانین استدلال قیاسی اخلاق است و موارد زیر را پوشش می‌دهد:

پرسش‌ها و معانی مربوط به واژه‌های اخلاقی مانند خوب، درست و باید

پرسش‌های منطقی مربوط به بحث‌های اخلاقی

پرسش‌های مربوط به حکمت حقایق اخلاقی

پرسش‌های مربوط به معرفت‌شناسی معلومات اخلاقی و حدود آن.

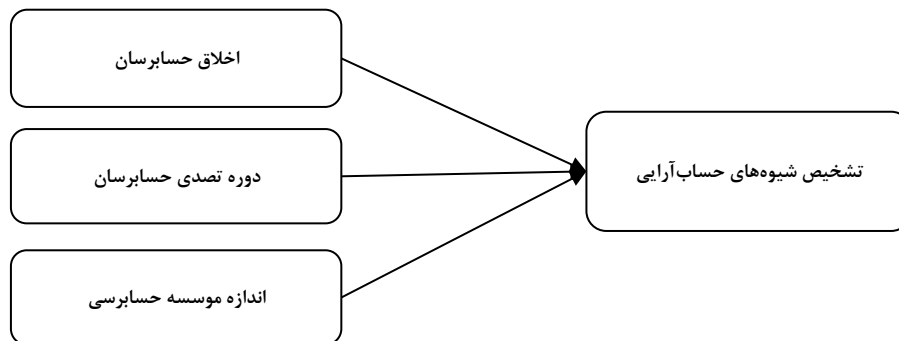
¹ Siewa

² Fullerton and Durtschi

دوره تصدی حسابرسان

نحوه اندازه‌گیری دوره تصدی حسابرسان به صورت متغیر مجازی می‌باشد. در صورتی که حسابرسان کمتر از یک سال در یک شرکت صاحب‌کار، باشد عدد ارزشی صفر و در صورتی که بیشتر از یک سال باشد عدد ارزشی یک تعلق می‌گیرد.

• مدل تحقیق



مدل تحقیق

برگرفته از پژوهش انگرینی و همکاران^۱ (۲۰۲۰)

۷- جامعه آماری

برای به دست آوردن حجم نمونه از فرمول نمونه کوکران و روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای استفاده شده است که در ادامه به توضیح آن پرداخته شده است:

$$n = \frac{Nz^2pq}{(N-1)d^2 + z^2pq}$$

(۱)

در این فرمول

=N حجم جامعه آماری

= n حجم نمونه

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ است.

P = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است و اگر در اختیار نباشد می‌توان آن را ۰/۵ در نظر گرفت.

^۱ Anggreni et al

$q =$ درصد افرادی که فاقد صفت موجود در جامعه هستند ($q=p-1$).

$d =$ مقدار اشتباه مجاز می‌باشد که در اینجا برابر $۰/۰۵$ است. بنابراین با جایگذاری حجم جامعه در فرمول ۱، خواهیم داشت:

$$n = \frac{5000 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{4999 \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 357 \quad (۲)$$

با توجه به فرمول کوکران تعداد نمونه ۳۵۷ نفر در نظر گرفته شد. روش نمونه‌گیری به صورت نمونه‌گیری تصادفی در دسترس است. در این روش محقق افرادی را مورد مطالعه قرار می‌دهد که در دسترس هستند و مصاحبه‌گر در چارچوب تعداد و حجم نمونه افرادی را به‌طور اتفاقی انتخاب کرده و با آن‌ها مصاحبه می‌کند.

۸- ابزار و روش گردآوری داده‌ها

در مطالعه حاضر برای گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای و مربوط به چارچوب نظری و پیشینه آن از سایت‌ها و پایگاه‌های اینترنتی فارسی و لاتین، مقالات لاتین و نیز پایان‌نامه‌ها و کتب فارسی استفاده به عمل آمده است. به‌منظور گردآوری داده‌ها در بخش میدانی از پرسشنامه استفاده شده است. ابزار اصلی برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات در این پژوهش پرسشنامه‌ای بود که بعد از انجام مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با متخصصان مربوطه طراحی شد.

۹- روایی و پایایی پرسشنامه

روایی پرسشنامه این پژوهش با استفاده از روش محتوایی و صوری توسط اساتید و خبرگان بررسی و مورد تأیید قرار گرفته است. روایی صوری به‌عنوان یکی از مهم‌ترین شیوه‌های تعیین روایی محتوا محسوب می‌شود و به این نکته اشاره دارد که سؤال‌های آزمون تا چه حد در ظاهر شبیه به موضوعی است که برای اندازه‌گیری آن تهیه شده است. یکی از روش‌های محاسبه قابلیت پایایی هر پرسشنامه، ضریب آلفای کرونباخ است که جهت محاسبه آن، باید میزان واریانس نمرات هر یک از سؤالات پرسشنامه و واریانس کل سؤالات پرسشنامه محاسبه شود آنگاه با استفاده از فرمول مقدار ضریب به دست می‌آید.

نام متغیر	تعداد سؤالات	الفای کرونباخ
تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی	42	۰/۹۰۱
اخلاق حساب‌برسان	۳۴	۰/۹۷۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به میزان آلفای کرونباخ برای متغیرهای ذکر شده که بالاتر از ۰/۷ می باشد روایی و پایایی لازم برای متغیرها وجود دارد.

جدول ۱: فراوانی مشخصات افراد

متغیر	مورد بحث	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی	بدون پاسخ
جنسیت	زن	۱۱۹	۳۳/۳	۳۶/۸	۳۴
	مرد	۲۰۴	۵۷/۱	۱۰۰/۰	
سمت	کمک حسابرسان	۱۳۶	۳۸/۱	۴۷/۱	۶۸
	حسابرسان	۸۵	۲۳/۸	۷۶/۵	
	حسابرسان ارشد	۵۱	۱۴/۳	۹۴/۱	
	سرپرست ارشد حسابرسان	۱۷	۴/۸	۱۰۰/۰	
مدرک تحصیلی	کاردانی	۳۴	۹/۵	۱۰/۰	۱۷
	کارشناسی	۱۱۹	۳۳/۳	۴۵/۰	
	کارشناسی ارشد	۱۸۷	۵۲/۴	۱۰۰/۰	
رشته	حسابداری	۲۳۸	۶۶/۷	۷۳/۷	۳۴
	حسابرسان	۳۴	۹/۵	۸۴/۲	
	مدیریت	۱۷	۴/۸	۸۹/۵	
	سایر گرایش ها	۳۴	۹/۵	۱۰۰/۰	
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۱۷۰	۴۷/۶	۵۰/۰	۱۷
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۸۵	۲۳/۸	۷۵/۰	
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۶۸	۱۹/۰	۹۵/۰	
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۷	۴/۸	۱۰۰/۰	
فعالیت	حسابرسان مستقل	۱۳۶	۳۸/۱	۴۴/۴	۵۱
	حسابرسان داخلی	۶۸	۱۹/۰	۶۶/۷	
	حسابرسان واحدهای داخلی	۱۷	۴/۸	۷۲/۲	
	حسابرسان عملیاتی	۱۷	۴/۸	۷۷/۸	
	سایر	۶۸	۱۹/۰	۱۰۰/۰	
عضویت حسابرسان	بله	۵۱	۱۵/۸	۱۵/۸	۳۴
	خیر	۲۷۲	۲+۸۴	۱۰۰/۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲: شاخص های مرکزی، پراکندگی و توزیع عوامل

مورد بحث	پرسشنامه	پراکندگی		مرکزی		شکل توزیع	
		انحراف معیار	واریانس	میانگین	کشیدهی	چولگی	کشیدگی
روش های حساب آرایبی	فرهنگ سازمانی مستعد تقلب	۳/۸۰	۱۴/۵۰	۱۲/۰۹	-۰/۱۲۷	-۱/۰۳	
	روابط مشکوک با افراد خارج از سازمان	۳/۴۸	۱۲/۱۷	۷/۳۸	-۱/۳۰	-۰/۲۸	
	فشار مالی	۳/۹۰	۱۵/۲۸	۱۱/۰۰	۰/۷۰۰	-۰/۸۸	
	فرصت تقلب	۳/۴۴	۱۱/۸۴	۷/۰۰	-۰/۹۱۶	۰/۳۳	
	علائم مشکوک کارکنان	۴/۶۱	۲۱/۲۵	۸/۴۲	-۱/۰۰	-۰/۱۳	
	علائم توجیح توسط کارکنان	۷/۴۱	۵۵/۰۲	۱۹/۷۱	-۰/۴۱۶	۰/۱۲۵	
	علائم فردی	۳/۶۷	۱۳/۵۱	۵/۳۸	-۰/۸۱۷	۰/۲۳۹	
	علائم حسابداری	۶/۵۶	۴۳/۱۱	۱۰/۹۵	-۱/۵۴	-۰/۰۸۸	
	علائم در صورتهای مالی	۶/۵۹	۴۳/۵۰	۱۲/۰۴	-۱/۵۷	-۰/۱۵۱	
	موقعیت تقلب خنثی	۳/۹۴	۱۵/۵۵	۸/۰۹	۰/۰۲۹	۰/۴۶۴	
اخلاق حسابرسان	صداقت و درستی	۱۱/۹۳	۱۴۲/۴۹	۵۲/۰۰	۰/۹۷۷	-۱/۴۰	
	شایستگی حسابرسان	۱۱/۱۷	۱۲۴/۷۷	۵۰/۰۴	۱/۸۰	-۱/۶۷	
	بی طرفی حسابرسان	۷/۹۱	۶۲/۶۱	۳۳/۴۲	۲/۰۱	-۱/۷۷	

منبع: یافته های پژوهشگر

بررسی فرضیات

فرضیه اول: اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه های حساب آرایبی تأثیر دارد.

جدول ۳: ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای اصلی تحقیق

توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه های حساب آرایبی		متغیرهای تحقیق
سطح معناداری	همبستگی	
۰/۰۰۰	۰/۴۹۲**	اخلاق حسابرسان

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۴: نتایج آزمون KMO و کرویت بارتلت

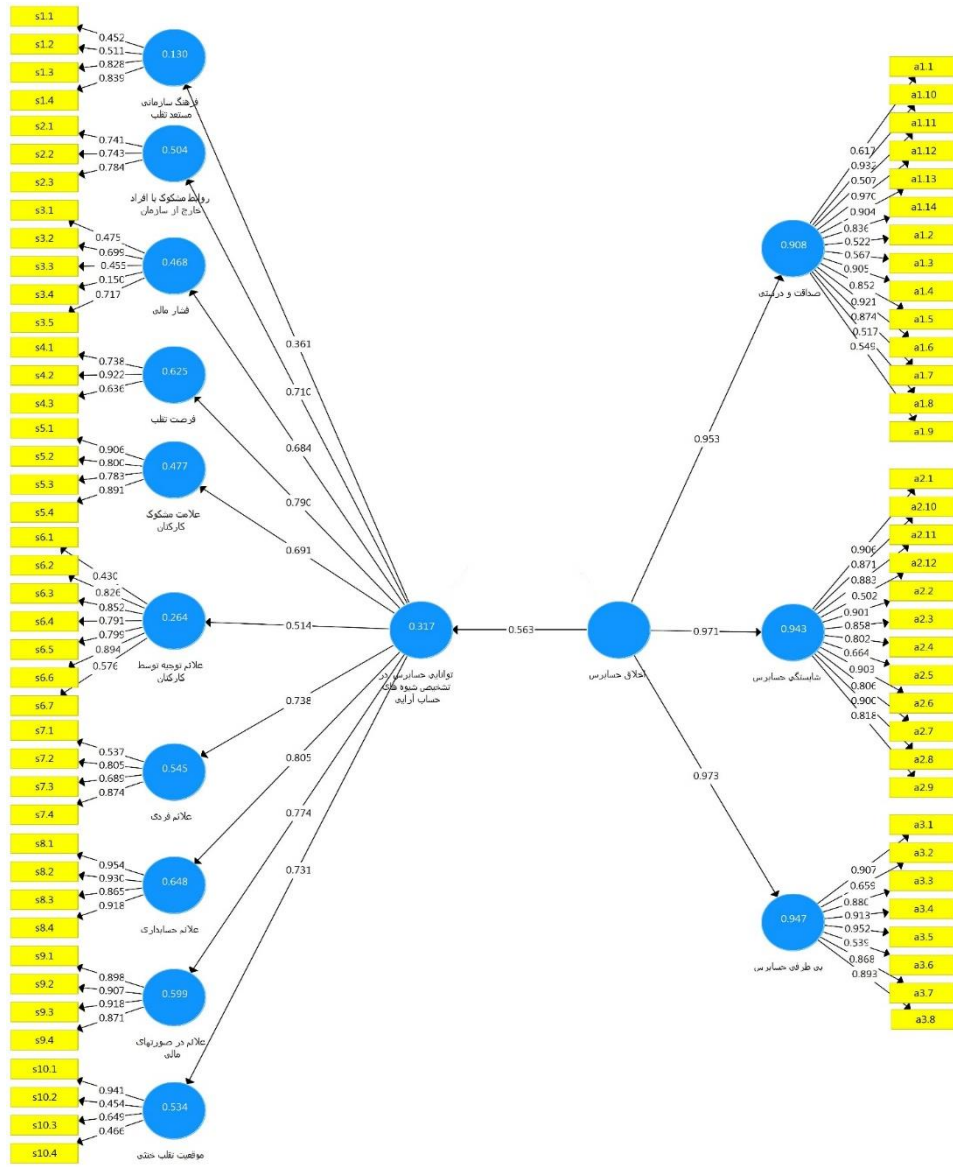
سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون کرویت بارتلت	آزمون KMO	پرسشنامه
۰/۰۰۰	۲۱۴۵	۴۲۶۰/۹۸۵	۰/۷۳۹	شیوه های حساب آرایبی
۰/۰۰۰	۲۰۱۰	۳۲۲۲/۱۵۷	۰/۷۱۱	اخلاق حسابرسان

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود شاخص KMO برای هر چهار متغیر بیشتر از ۰/۷ محاسبه شده است که نشان‌دهنده کفایت نمونه‌گیری است. بارلت نیز به علت کمتر از ۰/۰۵ بودن معنی‌دار است و حاکی از مناسب بودن ماتریس همبستگی برای تحلیل عاملی داده‌ها است.

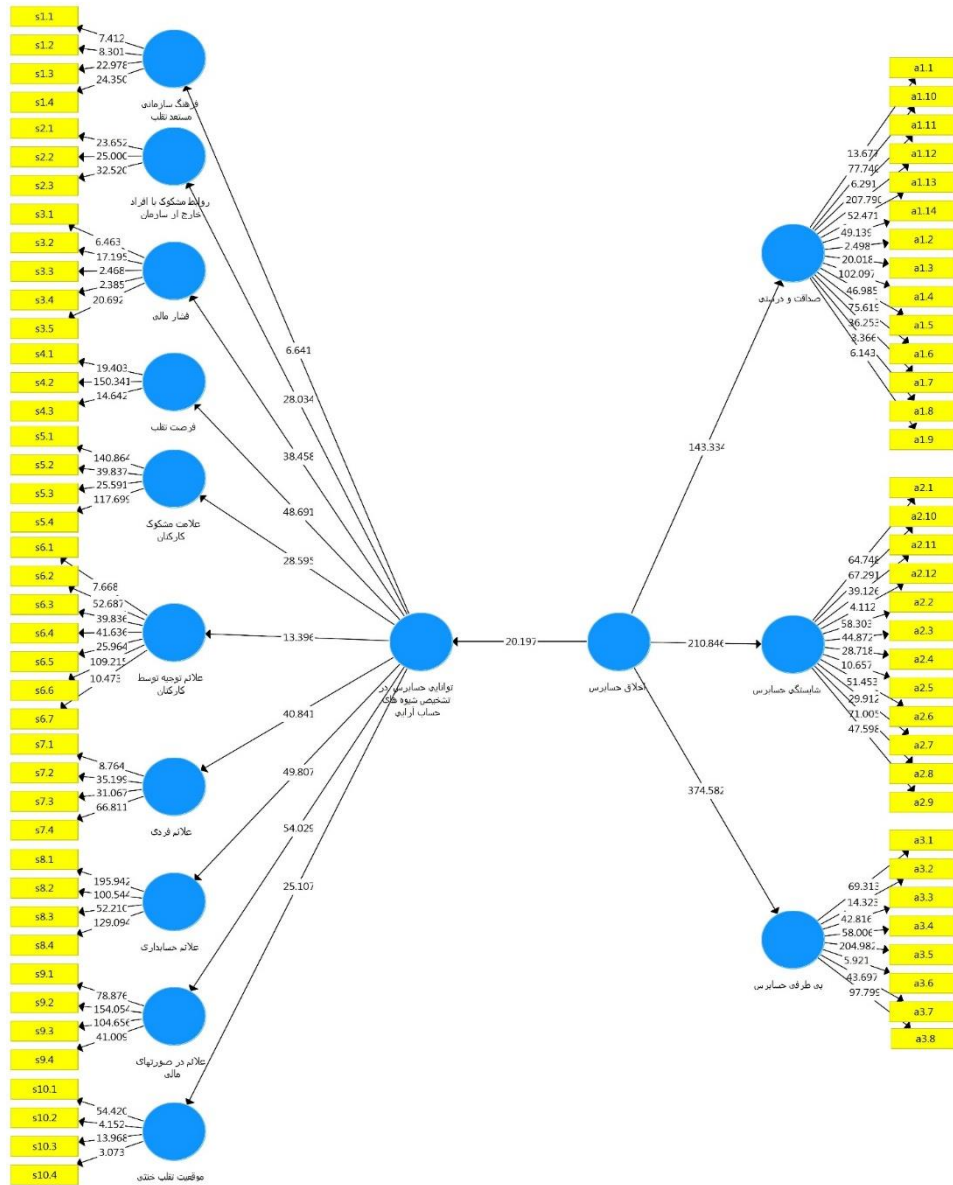
تحلیل عاملی

دو نمودار ۱ و ۲ تحلیل عاملی و تی بین دو متغیر اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی را نشان می‌دهد. پس از تحلیل عاملی برازش مدل درستی رابطه را تأیید می‌کند. این تحلیل به اثبات فرضیه (اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد) تأیید دارد. با توجه به مقدار R^2 که ضریب تأثیر اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی با مقدار ۰/۳۱۷ که مقداری مثبت است و نشانگر ۳۲ درصد تأثیر می‌باشد.



نمودار ۱: تحلیل عاملی بین دو متغیر اخلاق حسابرسان و توانایی حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر



نمودار ۲: آزمون تی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

معیارهای برازش مدل

- معیار اول: بار عاملی

مقادیر بارهای عاملی تمامی گویه‌ها از حد مرزی ۰/۴ باید بیشتر باشد که روایی همگرا متغیرهای مدل مورد تأیید قرار گرفته شود. همچنین باید مقادیر تی بین گویه‌ها و متغیرها بیشتر از حد مرزی ۱/۹۶ باشد نشان از تأیید روابط بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون می‌باشد.

جدول ۵: بارعاملی و مقدار T

T	بار عامل	رابطه
۶/۴۶۱	۰/۳۶۱	اخلاق / فرهنگ سازمانی
۲۸/۰۳۴	۰/۷۱۰	اخلاق / روابط مشکوک
۳۸/۴۵۸	۰/۶۸۴	اخلاق / فشار ملی
۴۸/۶۹۱	۰/۷۹۰	اخلاق / فرصت تقلب
۲۸/۵۹۵	۰/۶۹۱	اخلاق / علامت مشکوک کارکنان
۱۳/۳۹۶	۰/۵۱۴	اخلاق / علائم توجیه توسط کارکنان
۴۰/۸۴۱	۰/۷۳۸	اخلاق / علائم فردی
۴۹/۸۰۷	۰/۸۰۵	اخلاق / علائم حسابداری
۵۴/۰۲۹	۰/۷۷۴	اخلاق / علائم در صورتهای مالی
۲۵/۱۰۷	۰/۷۳۱	اخلاق / موقعیت تقلب خنثی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

- معیار دوم: بررسی ضریب پایایی ترکیبی

این شاخص توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شده است که برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش PLS از معیار پایایی ترکیبی (CR) استفاده می‌شود اگر مقدار آن از ۰/۷ بیشتر شود نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری دارد.

جدول ۶: ضریب پایایی ترکیبی

CR	رابطه
۰/۸۱۱	اخلاق / فرهنگ سازمانی
۰/۷۱۹	اخلاق / روابط مشکوک

CR	رابطه
۰/۷۹۹	اخلاق / فشار ملی
۰/۸۹۴	اخلاق / فرصت تقلب
۰/۷۸۴	اخلاق / علامت مشکوک کارکنان
۰/۷۶۵	اخلاق / علائم توجیه توسط کارکنان
۰/۸۰۱	اخلاق / علائم فردی
۰/۸۱۱	اخلاق / علائم حسابداری
۰/۷۹۸	اخلاق / علائم در صورتهای مالی
۰/۸۰۴	اخلاق / موقعیت تقلب خنثی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

• معیار سوم: روایی همگرا

معیار متوسط واریانس استخراج شده (AVE) توسط فورنل و لارکر (۱۹۸۱) به‌عنوان شاخصی برای سنجش اعتبار درونی مدل اندازه‌گیری پیشنهاد شد به بیان ساده‌تر این شاخص میزان همبستگی یک سازه را با شاخص‌های نشاندهنده خود نشان می‌دهد. برای این شاخص حداقل مقدار ۰/۵ در نظر گرفته می‌شود.

جدول ۷: نتایج بررسی روایی همگرا با معیار Ave

AVE	رابطه
۰/۹۱۸	اخلاق / فرهنگ سازمانی
۰/۸۲۴	اخلاق / روابط مشکوک
۰/۸۳۲	اخلاق / فشار ملی
۰/۷۹۸	اخلاق / فرصت تقلب
۰/۶۸۱	اخلاق / علامت مشکوک کارکنان
۰/۵۸۷	اخلاق / علائم توجیه توسط کارکنان
۰/۷۴۸	اخلاق / علائم فردی
۰/۸۷۸	اخلاق / علائم حسابداری
۰/۸۱۴	اخلاق / علائم در صورتهای مالی
۰/۸۷۹	اخلاق / موقعیت تقلب خنثی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

• معیار چهارم: روایی واگرا

روایی واگرا نیز توانایی یک مدل اندازه گیری را در میزان افتراق مشاهده پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده پذیرهای موجود در مدل می سنجد و در واقع مکمل روایی همگرا است که از طریق آزمون فورنل لارکر سنجیده می شود. قطر این جدول باید از اعداد زیرین و سمت راست بزرگتر باشد.

جدول ۸: نتایج روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

متغیرهای مورد مطالعه	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
۱) فرهنگ سازمانی	۰/۷۶۰									
۲) روابط مشکوک	۰/۷۱۹	۰/۷۱۹								
۳) فشار ملی	۰/۷۰۲	۰/۷۰۳	۰/۷۳۸							
۴) فرصت تقلب	۰/۷۰۰	۰/۷۰۱	۰/۷۲۳	۰/۷۴۱						
۵) علامت مشکوک کارکنان	۰/۶۹۷	۰/۶۲۱	۰/۷۱۹	۰/۷۲۱	۰/۷۴۰					
۶) علائم توجیه توسط کارکنان	۰/۶۹۴	۰/۶۳۲	۰/۷۰۱	۰/۶۹۸	۰/۷۰۹	۰/۷۲۲				
۷) علائم فردی	۰/۶۶۷	۰/۶۴۷	۰/۷۱۲	۰/۷۲۱	۰/۷۱۳	۰/۷۲۰	۰/۷۳۴			
۸) علائم حسابداری	۰/۷۰۱	۰/۶۹۷	۰/۷۲۳	۰/۷۱۹	۰/۶۷۴	۰/۶۵۸	۰/۷۱۹	۰/۷۴۵		
۹) علائم در صورتهای مالی	۰/۶۹۴	۰/۶۹۹	۰/۶۹۷	۰/۶۸۹	۰/۷۱۴	۰/۷۰۲	۰/۶۹۸	۰/۷۱۱	۰/۷۴۰	
۱۰) موقعیت تقلب خنثی	۰/۷۱۲	۰/۷۰۵	۰/۶۷۷	۰/۶۹۹	۰/۷۲۸	۰/۷۱۹	۰/۷۰۲	۰/۷۲۱	۰/۷۱۳	۰/۷۵۷

منبع: یافته های پژوهشگر

• معیار پنجم: شاخص برازش حداقل مربعات جزئی

مقدار Q^2 که برای همه رابطه ها بیشتر از $۰/۰۳$ است. مقدار SRMR برابر $۰/۰۵۶$ می باشد که باید کمتر از $۰/۰۸$ باشد و این شرط برقرار است. مقدار NFI برابر $۰/۸۱۷$ باید نزدیک به یک باشد که این مقدار نیز قابل پذیرش می باشد. مقدار Gof نیز که یکی از عوامل برازش است به صورت دستی محاسبه شده که از جذر میانگین AVE و R^2 محاسبه می شود و چون بیشتر از $۰/۳۶$ است دارای مقدار قوی می باشد.

جدول ۹: برازش کلی رابطه

	رابطه		
	R2	Q2	
SRMR=۰/۰۵۸ Chi-Square=۹۳۰/۵۰۵ NFI=۰/۷۸۱ GOF = ۰/۴۴۶	۰/۱۳	۰/۱۱۰	اخلاق / فرهنگ سازمانی
	۰/۵۰	۰/۰۴۲	اخلاق / روابط مشکوک
	۰/۴۷	۰/۱۰۴	اخلاق / فشار ملی
	۰/۶۳	۰/۱۲۷	اخلاق / فرصت تقلب
	۰/۴۸	۰/۰۵۸	اخلاق / علامت مشکوک کارکنان
	۰/۲۶	۰/۱۱۰	اخلاق / علائم توجیه توسط کارکنان
	۰/۵۵	۰/۱۰۸	اخلاق / علائم فردی
	۰/۶۵	۰/۱۰۱	اخلاق / علائم حسابداری
	۰/۶۰	۰/۰۹۷	اخلاق / علائم در صورتهای مالی
	۰/۵۳	۰/۱۰۸	اخلاق / موقعیت تقلب خنثی

$$GOF = \sqrt{\text{average (Commonality)} \times \text{average (R}^2)}$$

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد. پنج بازه زمانی برای دوره تصدی حسابرسان و تجربه کاری در زمینه حسابرسی مدنظر می‌باشد. بر اساس پرسشنامه این پنج بازه شامل کمتر از ۵ سال، بین ۵ تا ۱۰ سال، بین ۱۰ تا ۱۵ سال، بین ۱۵ تا ۲۰ سال و بالاتر از ۲۰ سال می‌باشد که در پاسخ‌ها شخصی با تجربه بالاتر از ۲۰ سال وجود نداشت که برای نشان دادن اختلاف توانایی حسابرسان در ۴ گروه فوق از آزمون آنوا و توکی استفاده شد. جدول ۱۰ از تعداد ۳۵۷ نفر پاسخ‌دهنده ۳۴۰ نفر سابقه کاری خود را تعیین نموده‌اند که با توجه به میانگین توانایی هر چه سنوات کاری بالاتر رفته میانگین بیشتر شده است. جدول ۱۱ آزمون آنوا می‌باشد که با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ نشانگر تفاوت بین افراد با سنوات خدمت در بازه‌های مختلف می‌باشد. جدول ۱۲ هر دو بازه را با هم مقایسه می‌کند. در هر ۴ بازه به صورت دو به دو مقایسه شدند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ تفاوت معناداری را بین همه آن‌ها اثبات می‌کند و در نهایت جدول ۱۳ رابطه اسپرمن بین متغییر مدت زمان فعالیت و توانایی حسابرسان را نشان می‌دهد که مقدار ۰/۳۹۲ در سطح کمتر از ۰/۰۵ تأثیر مثبت و معنی‌داری این دو متغییر را به اثبات می‌رساند.

جدول ۱۰: توصیف بازه ها

بازه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	۹۵٪ فاصله اطمینان برای متوسط	
					حد بالا	حد پایین
کمتر از ۵ سال	۱۷۰	۹۴/۱۳	۲۹/۹۸	۲/۲۹	۸۹/۵۹	۹۸/۶۷
۵ تا ۱۰ سال	۸۵	۹۷/۷۵	۲۵/۸۹	۲/۸۰	۹۲/۱۶	۱۰۳/۳۳
۱۰ تا ۱۵ سال	۶۸	۱۲۴/۵۲	۲۰/۷۶	۲/۵۱	۱۱۹/۵۰	۱۲۹/۵۵
۱۵ تا ۲۰ سال	۱۷	۱۳۴/۹۴	۱۷/۹۷	۴/۳۶	۱۲۵/۶۹	۱۴۴/۱۸
جمع	۳۴۰	۱۰۳/۱۵	۳۰/۰۸	۱/۶۳	۹۹/۹۴	۱۰۶/۳۶

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۱۱: آزمون آنوا

سطح معناداری	مجموع مربعات	سطح آزادی	میانگین مربعات	فیشر	سطح معناداری
بین گروهی	۶۴۵۵۳/۸۴	۳	۲۱۵۱۷/۹۴	۲۹/۸۴	۰/۰۰۰
با گروهی	۲۴۲۲۷۷/۵۸	۳۳۶	۷۲۱/۰۶۴		
جمع	۳۰۶۸۳۱/۴۲	۳۳۹			

منبع: یافته های پژوهشگر

نمودار ۱۲: مقایسه گروه ها

گروه اول	گروه دوم	اختلاف میانگین	خطای استاندارد	سطح معناداری	کرانه پایین	کرانه بالا
کمتر از ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	-۳/۶۱	۳/۵۶	۰/۰۴۱	-۱۲/۸۲	۵/۵۹
	۱۰ تا ۱۵ سال	-۳۰/۳۹	۳/۸۵	۰/۰۰۰	-۴۰/۳۴	-۲۰/۴۴
	۱۵ تا ۲۰ سال	-۴۰/۸۰	۶/۸۳	۰/۰۰۰	-۵۸/۴۴	-۲۳/۱۶
۵ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال	۳/۶۱	۳/۵۶	۰/۰۴۱	-۵/۵۹	۱۲/۸۲
	۱۰ تا ۱۵ سال	-۲۶/۷۷	۴/۳۶	۰/۰۰۰	-۳۸/۰۵	-۱۵/۴۹
	۱۵ تا ۲۰ سال	-۳۷/۱۸	۷/۱۳	۰/۰۰۰	-۵۵/۶۰	-۱۸/۷۶
۱۰ تا ۱۵ سال	کمتر از ۵ سال	۳۰/۳۹	۳/۸۵	۰/۰۰۰	۲۰/۴۴	۴۰/۳۴
	۵ تا ۱۰ سال	۲۶/۷۷	۴/۳۶	۰/۰۰۰	۱۵/۴۹	۳۸/۰۵
	۱۵ تا ۲۰ سال	-۱۰/۴۱	۷/۲۸	۰/۰۴۸	-۲۹/۲۱	۸/۳۸
۱۵ تا ۲۰ سال	کمتر از ۵ سال	۴۰/۸۰	۶/۸۳	۰/۰۰۰	۲۳/۱۶	۵۸/۴۴

گروه اول	گروه دوم	اختلاف میانگین	خطای استاندارد	سطح معناداری	کرانه پایین	کرانه بالا
	۵ تا ۱۰ سال	۳۷/۱۸	۷/۱۳	۰/۰۰۰	۱۸/۷۶	۵۵/۶۰
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۰/۴۱	۷/۲۸	۰/۰۴۸	-۸/۳۸	۲۹/۲۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۳: ماتریس ضرایب همبستگی اسپرمن بین متغیرهای مدت فعالیت و توانایی حسابرسان

توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی		متغیرهای تحقیق
سطح معناداری	همبستگی	
۰/۰۰۰	۰/۳۹۲**	مدت فعالیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر دارد. نوع فعالیت که نشانگر اندازه مؤسسه حسابرسی می‌باشد در پرسشنامه آمده است. حسابرسی فناوری اطلاعات هیچ پاسخ‌دهنده‌ای نداشت، اما از بین افرادی که به این سؤال پاسخ دادند (۵۱ نفر تعیین نکرده‌اند- بدون پاسخ) ۶۸ نفر نیز پاسخ سایر فعالیت‌ها را انتخاب کرده‌اند. از ۲۳۸ نفر پاسخ‌دهنده به عبارت‌های حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی، حسابرسی واحدهای دولتی و حسابرسی عملیاتی برای نشان دادن اختلاف توانایی حسابرسان در ۴ گروه فوق از آزمون آنوا و توکی استفاده شد. جدول ۱۰ از تعداد ۲۳۸ نفر که نوع فعالیت خود را تعیین نموده‌اند که با توجه به میانگین توانایی بالاترین میانگین مربوط به دفاتر حسابرسی واحدهای داخلی می‌باشد. جدول ۱۱ آزمون آنوا می‌باشد که با توجه به سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ نشانگر تفاوت بین افراد با نوع فعالیت‌های مختلف می‌باشد. جدول ۱۲ هر دو بازه را با هم مقایسه می‌کند. در هر ۴ بازه به‌صورت دو به دو مقایسه شدند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ تفاوت معناداری را بین همه آن‌ها اثبات می‌کند و در نهایت جدول ۱۳ رابطه اسپرمن بین نوع فعالیت دفاتر (اندازه مؤسسه حسابرسی) و توانایی حسابرسان را نشان می‌دهد که مقدار ۰/۳۱۰ در سطح کمتر از ۰/۰۵ تأثیر مثبت و معنی‌داری این دو متغیر را به اثبات می‌رساند.

جدول ۱۴: توصیف بازه‌ها

بازه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	۹۵٪ فاصله اطمینان برای متوسط	
					حد پایین	حد بالا
حسابرسی مستقل	۱۳۶	۱۰۰/۸۰	۲۳/۵۲	۲/۰۱	۹۶/۸۲	۱۰۴/۷۹
حسابرسی داخلی	۶۸	۱۰۸/۳۳	۳۳/۹۳	۴/۱۱	۱۰۰/۱۲	۱۱۶/۵۵

بازه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	اختلاف میانگین	۹۵٪ فاصله اطمینان برای متوسط	
					حد پایین	حد بالا
حسابرسی واحدهای داخلی	۱۷	۱۲۹/۲۹	۲۶/۳۹	۶/۴۰	۱۱۵/۷۲	۱۴۲/۸۶
حسابرسی عملیاتی	۱۷	۱۲۳/۳۵	۲۸/۵۳	۶/۹۲	۱۰۸/۶۸	۱۳۸/۰۲
جمع	۲۳۸	۱۰۶/۶۰	۲۸/۶۳	۱/۸۵	۱۰۲/۹۴	۱۱۰/۲۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۵: آزمون آنوا

سطح معناداری	فیشر	میانگین مربعات	سطح آزادی	مجموع مربعات	
۰/۰۰۰	۸/۱۰۷	۶۰۹۷/۷۳	۳	۱۸۲۹/۲۱	بین گروهی
		۷۵۲/۱۳	۲۳۴	۱۷۵۹۹۹/۶۶	با گروهی
			۲۳۷	۱۹۴۲۹۲/۸۷	جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودار ۱۶: مقایسه گروه‌ها

گروه اول	گروه دوم	اختلاف میانگین	خطای استاندارد	سطح معناداری	کرانه پایین	کرانه بالا
حسابرسی مستقل	حسابرسی داخلی	-۷/۵۲	۴/۰۷	۰/۰۲۵	-۱۸/۰۶	۳/۰۱
	حسابرسی واحدهای داخلی	-۲۸/۴۸	۷/۰۵	۰/۰۰۰	-۴۶/۷۴	-۱۰/۲۲
	حسابرسی عملیاتی	-۲۸/۵۴	۷/۰۵	۰/۰۰۹	-۴۰/۷۹	-۴/۲۸
حسابرسی داخلی	حسابرسی مستقل	۷/۵۲	۴/۰۷	۰/۰۲۵	-۳/۰۱	۱۸/۰۶
	حسابرسی واحدهای داخلی	-۲۰/۹۵	۷/۴۳	۰/۰۲۷	-۴۰/۱۹	-۱/۷۱
حسابرسی واحدهای داخلی	حسابرسی عملیاتی	-۱۵/۰۱	۷/۴۳	۰/۰۱۸	-۳۴/۲۵	۴/۲۲
	حسابرسی مستقل	۲۸/۴۸	۷/۰۵	۰/۰۰۰	۱۰/۲	۴۶/۷۴
	حسابرسی داخلی	۲۰/۹۵	۷/۴۳	۰/۰۲۷	۱/۷۱	۴۰/۱۹
حسابرسی عملیاتی	حسابرسی عملیاتی	۵/۹۴	۹/۴۰	۰/۰۲۲	-۱۸/۳۹	۳۰/۲۸
	حسابرسی مستقل	۲۲/۵۴	۷/۰۵	۰/۰۰۹	۴/۲۸	۴۰/۷۹
	حسابرسی داخلی	۱۵/۰۱	۷/۴۳	۰/۰۱۸	-۴/۲۲	۳۴/۲۵
	حسابرسی واحدهای داخلی	-۵/۹۴	۹/۴۰	۰/۰۲۲	-۳۰/۲۸	۱۸/۳۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱۷: ماتریس ضرایب همبستگی اسپرمن بین متغیرهای نوع فعالیت و توانایی حسابرسان

توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی		متغیرهای تحقیق
سطح معناداری	همبستگی	
۰/۰۰۰	۰/۳۱۰**	نوع فعالیت (اندازه موسسه)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه آزمون فرضیه اول نشان داد اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

با توجه به اینکه نقش مستقیم اخلاق حسابرسان بر توانایی تشخیص شیوه‌های خلاق حسابداری حساب‌آرایی، باعث برجسته کردن اخلاق حسابرسان شده است. عموم مردم تصور می‌کنند که حسابرسان باید به‌عنوان یک کنترل‌کننده روی شیوه‌های نادرست مدیریت باشند، به‌ویژه در مورد انرون همین تصور می‌شد. علاوه بر این، عموم موافق‌اند که حسابرسان در این مسئولیت شکست خوردند زیرا استقلال آن‌ها از مدیریت انرون به خطر افتاد. اگر حسابرسان می‌خواهد اعتماد را هم به بازار سرمایه و هم به جامعه خودشان بازگردانند، حرفه حسابرسان باید این نوع برداشت‌ها یا درواقع واقعیت‌ها را بپذیرد و به آن‌ها رسیدگی کند، لذا مهم‌ترین چالشی که این روزها حسابرسان با آن روبرو هستند، شناسایی این است که چگونه رفتار اخلاقی را می‌تواند بهبود یابد تا زمینه‌ساز بازسازی اعتماد عمومی به حرفه حسابرسان باشد. یکی از مواردی که در ارتقا اخلاق حسابرسان و توانایی کشف حساب‌آرایی مؤثر است، مربوط به زمانی می‌باشد که حسابرسان برای همان مشتری حسابرسان، بررسی، جمع‌آوری صورت‌های مالی یا بررسی صورت‌های مالی آینده را نیز انجام دهد، عملاً نباید خدمات حرفه‌ای را در قبال حق‌الزحمه احتمالی انجام دهد. علاوه بر این، حسابرسان در عمل از تبلیغات یا سایر اشکال درخواست به شیوه‌های نادرست، همراه‌کننده، یا فریبنده، درخواست با استفاده از اجبار، بیش‌ازحد، یا رفتار آزاردهنده منع شده است. از جمله قواعد لازم‌الاجرای حسابرسان در عمل این است که حسابرسان از دریافت یا پرداخت کمیسیون یا حق‌الزحمه ارجاع برای هر مشتری منع می‌شوند، در صورتی که حسابرسان برای همان مشتری حسابرسان، بررسی، یا مجموعه خاصی از صورت‌های مالی را انجام دهد. که با تحقیقات شاهعلی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰) و پاشایی و همکاران (۱۳۹۹) و با تحقیق انگرینی و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد.

نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان داد دوره تصدی حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

می‌توان گفت دوره تصدی بلندمدت‌تر باعث آشنایی بیشتر حسابرسان با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری صاحب‌کار می‌شود و لذا توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی افزایش و همچنین کیفیت

حسابرسی افزایش می‌یابد، سازمان حسابرسی به‌عنوان شخصیت قانون‌گذاری اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در کشور، در نشریه ۱۲۳ آئین رفتار حرفه‌ای چنین بیان شده است: به‌کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحب‌کار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدید برای استقلال باشد و در چنین شرایطی حسابدار حرفه‌ای مستقل باید اقداماتی را به‌منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی‌طرفی انجام دهد. از جمله اقدامات کنترلی و حفاظت‌هایی که می‌توان در این زمینه انجام داد چرخش اعضای ارشد تیم اطمینان، درگیر نمودن یک حسابدار حرفه‌ای اضافی جهت مرور کار انجام‌شده اعضای ارشد یا مشورت در صورت لزوم، و درنهایت مرور کیفیت کار به‌صورت داخلی اما مستقل می‌باشد. که با تحقیق انگرینی و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد.

نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

بر اساس تئوری اندازه مؤسسه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند خدمات حسابرسی باکیفیت ارائه دهند، زیرا کارکنان آن‌ها در یک بخش خاص متخصص هستند و آموزش مداوم باکیفیت را دریافت می‌کنند که باعث افزایش تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی می‌شود، بر اساس این ویژگی می‌توان گفت در مقایسه با مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد کار تنها می‌تواند از برخی تیم‌های حسابرسی خود در یک بخش خاص استفاده کند. علاوه بر این، این سازمان با توجه به دانش و تجربه کافی، امکان آموزش مستمر کارکنان خود را با آموزش‌های با کیفیت بیشتر می‌کند همچنین مؤسسات حسابرسی بزرگ نیز نسبت به حفظ شهرت خود بسیار حساس هستند این مورد نیز دلیلی دیگر در جهت افزایش کشف شیوه‌های حساب‌آرایی مدیریت می‌باشد. که با تحقیق زمزمی و همکاران (۲۰۱۷) و با تحقیق انگرینی و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش در زیر بیان می‌شود. با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها پیشنهاد می‌شود با توجه به افزایش تکنولوژی در کسب‌وکارها و در نتیجه پیچیدگی تحریفات، حسابرسان نیاز به آموزش مستمر و حرفه‌ای در ارتقاء مهارت‌های فن‌آوری در جهت تقویت و کشف حساب‌آرایی اقدام نمایند. ارتقای مهارت‌های حسابرسی فن‌آوری، مسئولیت پاسخگویی و منافع ذینفعان را تأمین می‌نماید.

همچنین به شرکت‌ها توصیه می‌شود یک سیاست افشاگر کارآمد داشته باشند که در آن کارکنان تشویق می‌شوند هرگونه بی‌نظمی مالی را به مدیریت ارشد گزارش دهند. اطمینان حاصل نمایند که افشاگران توسط افرادی که در آن بی‌نظمی مالی دست دارند قربانی می‌شوند.

همچنین به استانداردهاگذاران پیشنهاد می‌شود با اتخاذ استانداردهای حسابداری، در جهت اهمیت دادن بیشتر به ملاحظات اخلاقی، کاهش انعطاف‌پذیری مدیران در تصمیم‌گیری در بین روش‌های مختلف حسابداری و معرفی

حسابداری قانونی برای تشخیص حداکثر تلاش ممکن برای به حداقل رساندن حداقل اثرات منفی رویه های حسابداری داشته باشند. علاوه بر این، اقدامات تنبیهی قوی علیه همه آن دسته از مدیران شرکت هایی، اقدام به حساب آرای می نمایند.

فهرست منابع

- ۱) اعتمادی، حسین، محمدی، امیر، و ناظمی اردکانی، مهدی، ۱۳۸۸. بررسی رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱(۲)، صص. ۱۷-۳۲.
- ۲) باباجانی، جعفر، ثقفی، علی، و رستگار مقدم، هیوا، ۱۳۹۹. مدل سه بعدی آموزش صلاحیت های اخلاقی در رشته حسابداری. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۱۰)، صص. ۲۸-۱.
- ۳) پاشائی فشتالی، محمد، آزادی هیر، کیهان، و وطن پرست، محمدرضا، ۱۳۹۹. بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه ای. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۱۰)، صص. ۳۱۹-۳۴۹.
- ۴) دریایی، مجید، نیکو مرام، هاشم، و خان محمدی، محمد حامد، ۱۳۹۹. تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۲(۴۶)، صص. ۲۷-۵۰.
- ۵) دیباکیا، پریا، شکری، اعشم، مرادزاده فرد، مهدی، و اکبریان شورکایی، رضا، ۱۳۹۶. تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل گر شدت اخلاقی درک شده. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۱۲)، صص. ۴۵-۵۸.
- ۶) شاهعلی زاده، رامین، نیکومرام، هاشم، و حیدرپور، فرزانه، ۱۴۰۰. نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۱۲)، صص. ۶۱-۸۶.
- ۷) شجاع، نفیسه، بنی مهد، بهمن، و وکیلی فرد، حمیدرضا، ۱۳۹۷. بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت های بازاریابی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، صص. ۳۱-۴۶.
- ۸) کرباسی یزدی، حسین، نوری فرد، یداله، و چناری، حسن، ۱۳۹۳. بررسی ارتباط دوره تصدی حسابرس با محافظه کاری در سودهای گزارش شده. *فصلنامه ی دانش حسابرسی*، ۱۴(۵۵)، صص. ۹۵-۱۱۲.
- 9) Alleyne. P. Hudaib. M. Pike. R., 2013. Towards a Conceptual Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors. *The British Accounting Review*, 45, pp.10-23.
- 10) Arumega Zarefar., 2016. Paper of the Influence of Ethics, Experience and competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Skepticism as a Moderating Variable. *3rd Global Conference on Business and Social Science* 219, pp.828-832

- 11) Brobeg, P, Umans, T, Gerlofsitg, C., 2013. Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 22, pp.57-70
- 12) Carcello, J. V., and A. L. Nagy., 2004. Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, pp. 651-668.
- 13) Chen, H., Chen, J., and Lobo, G., 2009. Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China. From <http://ssrn.com>.
- 14) Das, S., and S. Pandit., 2010. Audit Quality, Life-Cycle Stage and the Investment Efficiency of the Firm. SSRN.
- 15) Gagnon, S. and Gould, S., 2019. Paying professional ethics more than lip service. IFAC website, available at: www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/paying-professional-ethics-more-lip-service (accessed 13 January 2020)
- 16) I Dewa Ayu Rai Anggreni, Made Yenni Latrini., 2020. Effect of Auditor Ethics and Audit Tenure on Auditor Ability to Detect Creative Accounting Practices. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, Vol.5, Issue.2, pp.330-336
- 17) IESBA., 2018. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC, New York, NY
- 18) Karim, A. M., Shaikh, J. M., Hock, O. Y., & Islam, M. R., 2016. Creative Accounting: Techniques of Application-An Empirical Study among Auditors and Accountants of Listed Companies in Bangladesh. *Australian Academy of Accounting and Finance Review*, 2(3), pp.215-245.
- 19) Khaneja, S., 2017. Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices. *International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, 6(3), pp.32-37.
- 20) Li, D., 2010. Does Auditor Tenure Affect Accounting Conservatism?. *Journal of Accounting. Public Policy*, 29 (2), pp 226-241.
- 21) Lin, Z. J. and L. Ming., 2010. The Determinants of Auditor Switch from the Perspective of Corporate Governance in China. *Advances in International Accounting*, Vol. 18, Issue. 1, pp. 117-127.
- 22) Marzuki, M. Barry, S. and Dellaportas, J., 2017. Accounting academics' teaching self-efficacy and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study, *Asian Review of Accounting*, 25 (1), pp.1- 39
- 23) Pawitra, D. A. K., and Suhartini, D., 2019. The influence of individual behavioral aspects toward audit judgment: the mediating role of self-efficacy. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(2), pp.264-273
- 24) Sulistiyanti, R., and Y. Yakub., 2020. Can professional skepticism, experience, and training support the ability of internal government supervisors to detect fraud?. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 1(4), pp.190-196.
- 25) Wolfe, D. T., Hermanson, D. R., 2004. The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, December, P. 4
- 26) Wulandari, A. . S. G., & Suputra, I. D. G. D., 2018. Pengaruh Profesionalisme Auditor, Komitmen Organisasi dan Etika Profesi Pada Kinerja Auditor KAP Provinsi Bali. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 22(1), pp.273-300. <https://doi.org/ISSN: 2302-8556>
- 27) Yousif, A., & Ismael, A., 2017. The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics. *International Journal Of Economics And Financial Issues*, 7(2),

- 28) Zamazami, F.; Tantri, S. N. & Timer, R. P., 2017. Effects of auditor independence and experience, size of client's financial health and audit fee on audit quality: An empirical study on public accounting firms in Indonesia. *Journal of Economics, Business and Management*, Vol. 5, No. 1, pp. 69-73.
- 29) Zarefar, A.; Andreas, B. & Zarefar, A., 2016. The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a moderating variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, pp.828-832.

The Effect of Ethics and Tenure on the Auditor's Ability to Recognize Accounting Practices

Hassan Hemmati¹
Elham Bayat²
Majid Moradi³

Received: 02 / October / 2023

Accepted: 03 / December / 2023

Abstract

The purpose of this study is to investigate Effect of Auditor Ethics and Audit Tenure on Auditor Ability to Detect Creative Accounting Practices. The general research method used in this research is descriptive-correlational survey and according to the purpose of this research is to determine the relationship between the components of auditors' ethics and the auditor's tenure on the Auditor Ability to Detect Creative. And how to conduct a survey research method using the independent and standard questionnaire of Fullerton and Dotschi (2004), for the Auditor Ability to Detect Creative, the standard questionnaire Armga Zarfar (2016) can be used for professional ethics. The results of testing the first hypothesis showed that the auditor's ethics has a positive and significant effect on the Auditor Ability to Detect Creative to identify accounting methods. The size of the auditing firm has a positive and significant effect on the Auditor Ability to Detect Creative Accounting Practices.

Keywords: Auditor Ethics, Audit Tenure, Auditor Ability to Detect Creative Accounting Practices

¹ Department of Accounting, parandak Institute of Higher Education, parandak, Tehran. Iran.
hemmati_344@yahoo.com

² Department of Accounting, parandak Institute of Higher Education, parandak, tehran. Iran.
accountant1404@yahoo.com

³ Department of Accounting, Naser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh, Iran . Corresponding Author.
m.moradi@hnhk.ac.ir

