

Research Article

The Effect of Corporation Performance on the Correlation between Auditor's Professional Judgment and Fraud Detection

Mohammad Reza Abbasi Astamal¹, Hossein Rastkar Rezaei²

¹Assistant Professor, Department of Accounting, Varzaghan Branch, Islamic Azad University, Varzghan, Iran
(Corresponding author). mr.abbasi58@iau.ac.ir

²Master's Degree, Department of Accounting, Shams Science and Technology Higher Education Institute, Tabriz, Iran. hosseinrastkarrezaei@gmail.com

Abstract

Purpose: The purpose of the present research is to review the effect of corporation performance on the correlation between auditor's professional judgment and his ability of fraud detection.

Method: In terms of classification, this research is considered a descriptive survey. For data collection, a questionnaire was used. The research statistical population consisted of all 2959 members in the Iranian association of certified public accountants among whom the sample was chosen by simple random sampling. The number of statistical samples by Cochran formula was determined to be 341. For hypothesis testing, the structural equation method was used.

Findings: The results showed that there is a positive relation between auditor's professional judgment and his ability to detect fraud while there is a negative correlation between corporation financial performance and ability to detect fraud. Moreover, corporation financial performance has a negative impact on the correlation between professional judgment and the ability of fraud detection. Therefore, auditors who have more professional judgment are more likely to detect fraud. However, as financial performance improves, fraud is less likely to happen in the company.

Conclusion: It is important for the auditors to show more professional judgment during the auditing process in order to detect fraud. Furthermore, a corporation's financial performance can have a negative impact on the ability to detect fraud. It means that by the improvement of financial performance, the possibility of fraud in the economic agency decreases and thus the ability of fraud detection declines. Besides, as the auditors gain more understanding in terms of professional principles and regulations, their ability to detect and discover fraud as well as their professional judgment goes up.

Keywords: Corporation Performance, Professional Judgment, Auditor's Fraud, Structural Equations, Auditors.

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

Cite this article: Abbasi Astamal, M.R. & Rastkar Rezaei, H. (2023). The Effect of Corporation Performance on the Correlation between Auditor's Professional Judgment and Fraud Detection. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 3(1), p. 41-66.

Received: 2022/12/28 ; **Revised:** 2023/01/21 ; **Accepted:** 2023/02/01 ; **Published online:** 2023/02/06

Publisher: Qom Islamic Azad University

© the authors



تأثیر عملکرد شرکت بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و کشف تقلب حسابرسان

محمد رضا عباسی استمال^۱، حسین راستکار رضائی^۲

^۱ استادیار، گروه حسابداری، واحد ورزقان، دانشگاه آزاد اسلامی، ورزقان، ایران (نویسنده مسئول). mr.abbasi58@iau.ac.ir

^۲ کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس، تبریز، ایران. [hosseinrastkarzeaei@gmail.com](mailto:hosseinarastkarzeaei@gmail.com)

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و توانایی کشف تقلب است.

روش: این پژوهش از لحاظ طبقه‌بندی تحقیق از نوع توصیفی پیمایشی است. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. جامعه آماری تحقیق مشتمل بر کلیه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۲۹۵۹ بوده و نمونه آماری به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شد. تعداد نمونه آماری با روش نمونه‌گیری کوکران ۳۴۱ نفر به دست آمد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش معادلات ساختاری استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج تحقیق نشان داد که بین قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و توانایی کشف تقلب، ارتباط مثبتی وجود دارد. ولی، بین عملکرد مالی شرکت و توانایی کشف تقلب ارتباط منفی وجود دارد. همچنین، عملکرد مالی شرکت بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب تأثیر منفی دارد. بنابراین، حسابرسانی که قضاوت‌های بالاتری داشته باشند، احتمال کشف تقلب توسط آن‌ها بیشتر می‌شود. ولی، با بهبود عملکرد مالی، از امکان رخداد تقلب در شرکت کاسته خواهد شد. **نتیجه‌گیری:** برای حسابرسان مهم است که در حین حسابداری به منظور کشف تقلب، قضاوت حرفه‌ای بالاتری را از خود نشان دهند. همچنین، عملکرد مالی شرکت می‌تواند بر توانایی شناسایی کشف تقلب، اثر منفی داشته باشد. یعنی، با بهبود عملکرد مالی، از امکان رخداد تقلب در بنگاه اقتصادی کاسته شده و توانایی شناسایی کشف تقلب کمتر می‌شود و نیز، هرچه حسابرسان در خصوص اصول و موازین حرفه‌ای درک بالاتری داشته باشند، توانایی شناسایی و کشف تقلب و سطح قضاوت حرفه‌ای آن‌ها نیز بیشتر می‌شود.

کلیدواژه‌ها: عملکرد شرکت، قضاوت حرفه‌ای، تقلب حسابرسان، معادلات ساختاری، حسابرسان.

۱. مقدمه

نگرانی در خصوص تقلب رو به افزایش است. گزارش اخیر انجمن بازرسان رسمی تقلب در سال ۲۰۱۸ میلادی نشان می‌دهد که به‌طور معمول سازمان‌ها پنج درصد از درآمد سالانه خود را به دلیل تقلب از دست می‌دهند. ۲۶۹۰ مورد تقلب شغلی در سراسر جهان رخ داده که منجر به بیش از هفت میلیارد دلار زیان شده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸). زیان بازار سرمایه ناشی از تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌هایی مانند انرون، ورلد، کویست، تایگو و گلوبال کروزینگ^۱، حدود ۴۶۰ میلیارد دلار در ایالات متحده تخمین زده می‌شود (پرامیتاساری^۲، ۲۰۱۷). بررسی تقلب در سال ۲۰۱۸ میلادی توسط انجمن بازرسان رسمی تقلب نشان داد که به ترتیب تنها ۳۸ درصد و ۴ درصد از تقلب‌های مرتکب شده، توسط حسابرسان خارجی کشف شده است (انجمن بازرسان رسمی تقلب، ۲۰۱۸). طبق تحقیقات انجام شد، درجه پایین تشخیص تقلب توسط حسابرسان خارجی ممکن است ناشی از درک حسابرسان نسبت به مسئولیت کشف تقلب باشد (پرامیتاساری، ۲۰۱۷). اگرچه مسئولیت کشف تقلب و اشتباه با مدیریت و افراد عهده‌دار راهبری شرکت است، اما استانداردهای جدید حسابداری بین‌المللی (استاندارد حسابرسی ۲۴۰) از حسابرسان انتظار دارد که تا حدی مسئولیت ثانویه کشف تقلب و اشتباه در صورت‌های مالی را بپذیرند (خواجوی و ابراهیمی، ۱۳۹۶). قضاوت حرفه‌ای حسابرس یکی از مواردی است که می‌تواند کشف تقلب حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است (کده و سالاری، ۱۳۹۰). قضاوت حرفه‌ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی است (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴). ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶). به گفته تروتمن^۳ (۲۰۰۶)، قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان بنیان و اساس حسابداری و حسابرسی تلقی می‌گردد. پیلار^۴ (۲۰۰۵) به این موضوع اشاره دارد که نیاز به حسابرسان برای اعمال قضاوت

1. Enron, World, Quest, Tyco and Global Closing
2. Pramitasari
3. Trotman
4. Pilar

حرفه‌ای، ۲۴۴ مرتبه در استانداردهای بین‌المللی حسابداری آورده شده است و این امر نشان‌دهنده اهمیت قضاوت در حرفه حسابداری است. با ظهور فزاینده شرکت‌های متقلب، کشف تقلب صورت‌های مالی توسط حسابرسان از اهمیت خاصی برخوردار بوده و بخش عمده‌ای از انتظارات جامعه از حرفه حسابداری می‌باشد. بنابراین، بهبود مستمر و توسعه نظارت بر بازارهای مالی و سیستم‌های مراقبتی با قدرت تحلیلی بالا جهت تضمین و دستیابی به بازار کارآمد و اثربخش، برای جلوگیری از تقلب به‌عنوان یک عمل عمده ضروری است. امروزه افراد متعددی از اطلاعات صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری استفاده می‌نمایند. لذا، اعتماد به این صورت‌ها حائز اهمیت فراوانی است. بنابراین، حسابرسان باید بتوانند به بهترین شکل ممکن، تقلب را مورد ارزیابی و شناسایی قرار دهند (معصومی و همکاران، ۱۳۹۹). پژوهش برازل و همکاران (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که رابطه موجود بین عملکرد مالی گزارش شده و معیارهای غیرمالی، می‌تواند به تشخیص شرکت‌های متقلب از غیرمتقلب بیانجامد. معصومی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی کشف تقلب صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک قضاوت به روش AHP پرداختند. نتایج نشان داد که بازده‌داری‌ها یکی از عوامل مؤثر در کشف تقلب در صورت‌های مالی است. بنابراین، عواملی همچون عملکرد مالی شرکت می‌تواند رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و کشف تقلب حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. عملکرد مالی شرکت به چگونگی رسیدن یک شرکت به اهداف بازار و اهداف مالی آن شرکت اشاره می‌کند. در زمینه عملکرد مالی شرکت، لی و همکاران^۱ (۲۰۰۹) به میزان دستیابی شرکت به سهم بازار، فروش جایگاه رقابتی کلی به‌عنوان مؤلفه‌های عملکرد مالی شرکت اشاره می‌کنند.

حسابرسانی که جستجوی اطلاعاتی خود را افزایش می‌دهند، بیشتر احتمال دارد که در پرونده‌های مالی، ناهنجاری پیدا کنند. به‌طور خلاصه، حسابرسانی که تردیدگرا هستند، در مقایسه با حسابرسانی که تردیدگرایی کمتری دارند، از طریق جستجوی بیشتر اطلاعات، توانایی بالاتری در تشخیص تضادها داشته و با توسعه توضیحات جایگزین، زمینه‌ساز کشف تقلب می‌شوند. بنابراین، انجام بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و کشف تقلب حسابرس لازم و ضروری به نظر می‌رسد و پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به این سؤال است که تأثیر عملکرد شرکت بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و کشف تقلب حسابرس چگونه است؟

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کدهای اصول قضاوت حرفه‌ای حسابداری به‌عنوان هنجارهای رفتاری است که ارتباط بین حسابداران عمومی و مشتریان‌شان را تنظیم می‌کند. کدهای اصول اخلاقی مملو از محتواهای اخلاقی هستند که اساساً هدفشان حفاظت از منافع اعضاء و منافع افرادی است که از خدمات حرفه‌ای استفاده می‌کنند. کد اصول اخلاقی، راهنمایی کاربردی را برای عضو حرفه در حفظ نگرش حرفه‌ای فراهم می‌کند. علاوه بر این، این کد به مشتریان و عموم اطمینان می‌دهد که این حرفه قصد دارد استانداردهای بالا را برقرار کرده و هر یک از اعضاء را به پذیرش آن مجبور کند (ویتینگتون و پانی^۱، ۲۰۰۱). با این حال، به‌عنوان یک قاعده کلی، مؤثر بودن کد اصول اخلاقی برای حساب‌برسان، به درجه اساسی در پذیرش گسترده کد، یا سطح اجماع برای چنین استانداردهای اخلاقی بستگی دارد (کارتی^۲، ۱۹۹۷). ادراک شامل دریافت محرک‌ها، سازمان‌دهی آن‌ها و ترجمه یا تفسیر محرک‌های سازمان‌یافته برای تأثیرگذاری بر رفتار و شکل‌گیری نگرش‌ها است. از آنجا که هر شخص براساس بینش خود به محرک‌ها معنی می‌دهد، افراد مختلف چیزهای مشابهی را به روش‌های مختلف مشاهده می‌کنند (گیسون و همکاران^۳، ۲۰۱۲). قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان از طریق ادراک بیشتر آنها از قوانین و استانداردها، توانایی آن‌ها را در کشف تقلب در طی فرایند حسابرسی افزایش می‌دهد. رشید^۴ (۲۰۲۲) در پژوهشی نقش کنترل داخلی در پیشگیری و کشف تقلب را بررسی کرده و اهمیت سیستم کنترل داخلی در پیشگیری و کشف تقلب در شرکت‌های تجاری را نشان دادند.

فرینا و همکاران^۵ (۲۰۲۱) نیز در پژوهشی به بررسی عدم اجرای تقلب از طریق نوآوری فناوری اطلاعات و فرهنگ سازمانی پرداختند. نتایج نشان داد که نوآوری فناوری اطلاعات و فرهنگ سازمانی بر پیشگیری از تقلب تأثیرگذار است. همچنین در سازمان‌های بخش دولتی می‌توان با نوآوری فناوری اطلاعات و فرهنگ سازمانی، از میزان تقلب جلوگیری کرد.

ابی^۶ (۲۰۲۱) در پژوهشی تأثیر کنترل داخلی بر کشف و پیشگیری از تقلب در مؤسسات مالی خرد را بررسی کرده و نشان داد زمانی که یک شرکت عملیات تحصیل شده را از حسابرسی کنترل

1. Whittington & Pany
2. Carthy
3. Gibson
4. Rashid
5. Ferina
6. Abei

داخلی خود خارج کند، سرمایه‌گذاران به‌طور منفی واکنش نشان می‌دهند. این واکنش منفی هنگامی شدیدتر است که بخش اعظم عملیات شرکت از حسابرسی حذف شود و عدم شفافیت اطلاعات بیشتری وجود دارد. علاوه بر این، شرکت‌هایی که عملیات‌های تحصیل شده را از حسابرسی‌های داخلی مستثنی می‌کنند، تجدید ارائه صورت‌های مالی آن‌ها محتمل‌تر است. در مجموع این یافته‌ها، با ارزش ادراکی سرمایه‌گذاران از حسابرسی‌های کنترل داخلی برای شرکت‌های سهامی بزرگ آمریکایی سازگار است.

سوریانداری و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی نقش رفتار اخلاقی کارکنان و فرهنگ سازمانی در پیشگیری از تقلب در شرکت‌های مصری پرداختند. نتایج نشان داد که رفتار اخلاقی کارکنان که مطابق با ارزش‌های معنوی هندوئیسم است، می‌تواند از تقلب جلوگیری کند. علاوه بر این، عوامل بیرونی فردی در قالب فرهنگ سازمانی خوب، نقش مهمی را در کاهش احتمال تقلب دارند. براساس نتایج این پژوهش، جنبه‌های معنوی باید در رفتار کارکنان مورد توجه قرار گیرد تا از تقلب جلوگیری شود.

سولستیانتی و همکاران^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر قضاوت حرفه‌ای، تجربه و آموزش بر توانایی حسابرسان دولتی در کشف تقلب» نشان دادند که تردید حرفه‌ای و تجربه به‌طور قابل توجهی بر توانایی کشف تقلب تأثیر می‌گذارد، اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تأثیری ندارد.

آری فودین و همکاران^۳ (۲۰۲۰) در پژوهشی با بررسی تأثیر تجربه حسابرس، حجم کار، قضاوت‌گرایی حرفه‌ای، تیپ شخصیت، بر توانایی حسابرس در کشف تقلب، نشان دادند که متغیرهای تجربه حسابرسی، حجم کار و تردیدگرایی حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب داشتند، در حالی که متغیر تیپ شخصیت بر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب تأثیر نمی‌گذارد.

یلوینونیتا و همکاران^۴ (۲۰۲۰) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر کنترل داخلی و فرهنگ سازمانی بر کشف تقلب پرداختند. بانک یک سازمان تجاری است که ریسک کلاهبرداری بالایی دارد. هدف این مطالعه بررسی تأثیر کنترل داخلی و فرهنگ سازمانی بر پیشگیری تقلب بالقوه براساس ادراک کارکنان بانک بود. جامعه آماری این تحقیق، جمعیت بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

1. Suryandari
2. Solistianti
3. Arifodin
4. Yelvionita

اندونزی بودند. از روش نمونه‌گیری ترکیبی، یعنی نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب بانک و نمونه‌گیری در دسترس برای پاسخ‌دهندگانی که مایل به شرکت در تحقیق هستند، استفاده شده است. تعداد بانک‌های نمونه پاسخگو ۱۳ بانک و تعداد پاسخگویان ۵۱ نفر بودند. متغیرها با مقیاس لیکرت و تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از حداقل مربعات جزئی (PLS) اندازه‌گیری شد. نتایج نشان داد که کنترل داخلی و فرهنگ سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر کشف تقلب دارد. هرچه کنترل داخلی و فرهنگ سازمانی سالم قوی‌تر باشد، توانایی بانک در تشخیص زود هنگام تقلبی که ممکن است رخ دهد، بالاتر خواهد بود.

پاویترا و همکاران^۱ (۲۰۱۹)، با بررسی اثر جنبه‌های رفتاری فردی بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی خودکارآمدی، نشان دادند که دانش، تأثیر مثبت و قابل توجهی بر قضاوت حسابرسی دارد. برعکس، تجربه حسابرسی تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسی ندارد و پیچیدگی وظیفه، تأثیر منفی بر قضاوت حسابرسان ندارد.

دوره‌گیران یزد و عبدالرحیمیان (۱۴۰۰) در بررسی فرآیند کشف تقلب در صورت‌های مالی گروه‌های تجاری، تلاش کردند تا عوامل تأثیرگذار بر کشف تقلب در صورت‌های مالی شرکت را بیان نموده و سپس طراحی فرآیند تشخیص تقلب در صورت‌های مالی گروه‌های تجاری و تکنیک‌های تشخیص تقلب در صورت‌های مالی را تشریح کنند. این پژوهش به روش شناخت تاریخی با بهره‌گیری از اسناد کتابخانه‌ای و به پستوانه پیشینه و تحقیقات محققان، شواهد لازم جهت شناسایی عوامل مؤثر بر کشف تقلب در صورت‌های مالی را ارائه کرده است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که از بین ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، استقلال هیئت‌مدیره و تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی تحت فرضیه نظارت کارآ، ارتباط منفی با تقلب در صورت‌های مالی دارد. همچنین، خوانایی گزارشگری مالی، احتمال وقوع تقلب حسابداری شرکت را کاهش می‌دهد. از طرفی، راه‌های اولیه کشف تقلب به ترتیب از طریق خبررسانی توسط مدیریت، حسابرس داخلی، به‌طور تصادفی، حسابرسان مستقل و توسط پلیس است.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، در بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مؤلفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، نشان دادند که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معناداری ندارد، در حالی که تردیدگرایی حسابرسان تحت تأثیر مؤلفه‌های رفتاری آن‌ها است.

علی‌پناه (۱۳۹۹)، در بررسی میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب حسابرس، نشان دادند که بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی، رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. همچنین سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی و کشف تقلب تأثیرگذار است.

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

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸)، در بررسی قصد هشداردهی در خصوص خطاکاری سازمانی با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده میان حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، نشان دادند که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل قضاوت حرفه‌ای، نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک‌شده بر روی قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند. لذا، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل است.

ساجدی و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی مصادیق خطر تقلب در صورت‌های مالی در ایران و ارزیابی روش‌های کشف آن، عامل فشار به‌عنوان شرط علت گزارشگری مالی متقابلانه و ۲۵ طرح تقلب در چارچوب فرهنگ عمومی، نظام حقوقی و استاندارد حسابداری کشور به‌عنوان شرایط زیربنایی و حاکمیت شرکتی، کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر عواقب آن مشخص شد. همچنین به‌طور کلی برتری عملکرد الگوریتم مورچه مبتنی بر فاصله نسبت به روش رگرسیون لجستیک، میانگین K، الگوریتم ژنتیک و الگوریتم مورچه مبتنی بر آنتروپی تأیید شد.

انصاری و همکاران (۱۳۹۸)، با بررسی رابطه میان تردید حرفه‌ای، سطح اطمینان و قضاوت‌ها و تصمیمات توأم با تردید حسابرس، نشان دادند که تردید حرفه‌ای و سطح اطمینان براساس پرسشنامه هارت، بر قضاوت‌های توأم با تردید حسابرسان تأثیر دارد. تردید حرفه‌ای و سطح اطمینان براساس پرسشنامه نو، بر قضاوت‌های توأم با تردید حسابرسان تأثیر دارد.

بنابراین، با توجه به مبانی نظری مطرح شده، در پژوهش حاضر به سؤالات ذیل پاسخ داده می‌شود:

۱) بین قضاوت حرفه‌ای حسابرس و توانایی کشف تقلب چه رابطه‌ای وجود دارد؟

۲) بین عملکرد مالی شرکت و توانایی کشف تقلب چه رابطه‌ای وجود دارد؟

۳) عملکرد مالی شرکت بر رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب چه تأثیری دارد؟

۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها، توصیفی پیمایشی بوده و جزء پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. با استفاده از روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی از طریق ابزار پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز برای بررسی موضوع گردآوری گردید.

۱-۳. جامعه آماری

براساس اطلاعات استنتاج شده از وبسایت جامعه حسابداران رسمی ایران، تعداد حسابرسان شاغل در کشور ۲۹۵۹ نفر است که با استفاده از فرمول کوکران به شرح زیر اقدام به نمونه‌گیری از این جامعه آماری گردیده و تعداد ۳۴۱ نفر به‌عنوان حداقل نفرات نمونه آماری انتخاب شد. به دلیل دشواری دسترسی به تعداد کامل نمونه آماری، از بین حسابرسان مستقل شاغل، به پیروی از تحقیقات قبلی از اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته‌های حسابداری و حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌ها نیز برای گردآوری داده‌های مورد نیاز استفاده شده است.

۲-۳. اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

عملکرد مالی شرکت: در این پژوهش منظور از عملکرد مالی شرکت، امتیاز به دست آمده از طریق پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه استاندارد عملکرد مالی شرکت قرانفله و همکاران^۱ (۲۰۱۴) است. در پژوهش اصلی پایایی این پرسشنامه با روش آلفای کرونباخ ۰/۹۲ به دست آمده است. همچنین در پژوهش محمدی و همکاران (۱۳۹۵) پایایی این پرسشنامه با روش آلفای کرونباخ ۰/۸۳۴ و با ضریب آلفای کرونباخ استاندارد شده ۰/۸۴۷ به دست آمده است.

قضاوت حرفه‌ای حسابرس: برای اندازه‌گیری قضاوت حرفه‌ای از ابزار ارائه شده توسط کاپلن و ریکرز^۲ (۱۹۹۵) استفاده شده است. در این ابزار صورت‌های مالی مقایسه‌ای یک شرکت فرضی برای ۲ سال متوالی (سال اول به‌صورت حسابرسی شده و سال دوم به‌صورت حسابرسی نشده) به همراه اطلاعات اضافی و نسبت‌های مالی استخراج شده از آن، در اختیار آزمودنی‌های تحقیق قرار می‌گیرد که مانده حساب‌های مندرج در آن برای سال دوم در مقایسه با سال اول، که انحرافات نسبتاً شدیدی

دارد و از آن‌ها خواسته می‌شود که با استفاده از قضاوت حرفه‌ای خود بودجه زمانی مورد نیاز برای رسیدگی به حساب‌های برآوردی (شامل ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها و هزینه استهلاک) را به تفکیک هر حساب و برحسب ساعت در سال دوم تعیین نمایند. مجموع بودجه زمانی پیشنهادی هر حسابرس برای سه حساب مورد نظر به‌عنوان اندازه قضاوت حرفه‌ای حسابرس در نظر گرفته خواهد شد (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶).

با توجه به توضیحات فوق، در این پژوهش به پیروی از نتایج تحقیق سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) از سه معیار قضاوت حرفه‌ای به شرح زیر استفاده شده است:

۱) برآورد سطح اهمیت (موضوعات ساختاریافته)

۲) ارزیابی ساختار کنترل‌های داخلی (موضوعات نیمه ساختاریافته)

۳) ارزیابی تداوم فعالیت شرکت (موضوعات ساختاریافته).

کشف تقلب حسابرس: در این تحقیق منظور از کشف تقلب، امتیاز به دست آمده از طریق پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه استاندارد کشف تقلب حسابرس فولرتون و دورستچی^۱ (۲۰۰۴) است. آن‌ها ضریب پایایی آزمون را برای تک‌تک عوامل و کل پرسشنامه بالای ۰/۷ گزارش کردند. همچنین از طریق روایی سازه و روایی همگرا، روایی پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت. برای کشف تقلب حسابرس، ۱۰ شاخص به به شرح ذیل تعریف شد:

جدول ۱- خرده مقیاس‌های پرسشنامه

ردیف	خرده مقیاس	سؤالات	تعداد سؤال
۱	فرهنگ سازمانی مستعد تقلب	۴-۱	۴
۲	روابط مشکوک با افراد خارج از سازمان	۷-۵	۳
۳	فشار مالی	۱۲-۸	۵
۴	فرصت تقلب	۱۵-۱۳	۳
۵	علائم مشکوک کارکنان	۱۹-۱۶	۴
۶	علائم توجیه توسط کارکنان	۲۶-۲۰	۷
۷	علائم فردی	۳۰-۲۷	۴
۸	علائم حسابداری	۳۴-۳۱	۴
۹	علائم در صورت‌های مالی	۳۸-۳۵	۴
۱۰	موقعیت تقلب خشی	۴۲-۳۹	۴

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. توصیف متغیرهای جمعیت‌شناختی

در این بخش بررسی متغیرهای جمعیت‌شناختی افراد موجود در نمونه آماری با استفاده از جدول (۲) پرداخته شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی

متغیر	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
وضعیت تأهل	مجرد	۹۵	۲۷/۹
	متاهل	۲۴۶	۷۲/۱
	مجموع	۳۴۱	۱۰۰
سن	۳۰ سال و کمتر	۲۱	۶/۲
	۳۱ تا ۴۰ سال	۱۰۷	۳۱/۴
	۴۱ تا ۵۰ سال	۱۳۸	۴۰/۵
	بیشتر از ۵۰ سال	۷۵	۲۲
	مجموع	۳۴۱	۱۰۰
جنسیت	مرد	۲۰۷	۶۰/۷
	زن	۱۳۴	۳۹/۳
	مجموع	۳۴۱	۱۰۰
سابقه کار	۱ تا ۵ سال	۲۰	۵/۹
	۶ تا ۱۰ سال	۸۹	۲۶/۱
	۱۱ تا ۱۵ سال	۱۳۳	۳۸/۷
	۱۶ تا ۲۰ سال	۷۲	۲۱/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۲۸	۸/۲
	مجموع	۳۴۱	۱۰۰

همان‌طور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، ۲۷/۹ درصد از افراد مورد مطالعه مجرد و ۷۲/۱ درصد دیگر متاهل هستند. در مورد وضعیت سنی پاسخ‌گویان، بیشترین فراوانی مربوط به رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال بوده که ۴۰/۵ درصد از وزن کل را به خود اختصاص داده است و کمترین فراوانی مربوط به رده کمتر از ۳۰ سال است که ۶/۲ درصد از وزن کل را شامل می‌شود. ضمن اینکه از بین ۳۴۱ نفر پاسخ‌دهنده، ۲۰۷ نفر (۶۰/۷ درصد) مرد و ۱۳۴ نفر (۳۹/۳ درصد) زن هستند. در مورد توزیع فراوانی سابقه کاری نیز، بیشترین فراوانی مربوط به رده ۱۱ تا ۱۵ سال (۳۸/۷ درصد) و پس از آن ۶ تا ۱۰ سال (۲۶/۱ درصد) است.

۲-۴. آزمون نرمال بودن داده‌ها

قبل از هر اقدامی بایستی آزمون نرمال بودن برای داده‌های جمع‌آوری شده را انجام داد تا در بررسی فرضیات، از آزمون مناسب استفاده شود. به‌منظور بررسی نرمال بودن، از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف^۱ استفاده شده است.

جدول ۳- نتایج نرمال بودن متغیرهای موجود در پژوهش

نتیجه	کلموگروف اسمیرنوف		متغیرهای تحقیق
	سطح معناداری	آماره	
غیرنرمال	۰/۰۰	۰/۱۰۰	قضاوت حرفه‌ای حسابرس
غیرنرمال	۰/۰۰۹	۰/۰۵۷	عملکرد مالی
غیرنرمال	۰/۰۲	۰/۰۴۲	توانایی کشف تقلب

همان‌طور که در جدول (۳) مشخص است، سطح معناداری توانایی کشف تقلب برابر با ۰/۰۲ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. لذا، اینگونه استنباط می‌شود که توزیع داده‌های توانایی کشف تقلب، غیرنرمال است. همچنین سطح معناداری متغیرهای قضاوت حرفه‌ای حسابرس و عملکرد مالی کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ به دست آمد. لذا، اینگونه استنباط می‌شود که توزیع داده‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرس و عملکرد مالی، غیرنرمال است. بنابراین، باید از روش‌های آماری مناسب با نوع توزیع داده‌ها استفاده شود. به‌عبارت دیگر، چون داده‌ها دارای توزیع غیرنرمال هستند، از روش‌های ناپارامتریک اسپیرمن و مدل‌سازی به روش pls استفاده شده است.

۳-۴. ضریب همبستگی اسپیرمن

ضرایب همبستگی برای محاسبه درجه و میزان ارتباط خطی بین دو متغیر به‌کار می‌رود. قبل از بحث مدل‌سازی، ماتریس همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای اصلی در جدول (۴) گزارش شده است.

جدول ۴- ماتریس ضرایب همبستگی اسپیرمن

توانایی کشف تقلب	عملکرد مالی	قضاوت حرفه‌ای حسابرس	متغیرهای تحقیق
		۱	مقدار همبستگی
		.	سطح معناداری
			قضاوت حرفه‌ای حسابرس

متغیرهای تحقیق		قضاوت حرفه‌ای حسابرس	عملکرد مالی	توانایی کشف تقلب
عملکرد مالی	مقدار همبستگی	-۰/۱۷۱	۱	
	سطح معناداری	۰/۰۰۲	.	
توانایی کشف تقلب	مقدار همبستگی	۰/۶۱۰	-۰/۲۴۴	۱
	سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۰	.

همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون ماتریس همبستگی اسپیرمن در تمامی موارد کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده و نشان می‌دهد بین تمامی متغیرها رابطه معناداری وجود دارد. لذا، می‌توان اینگونه استنباط نمود که ایجاد تغییر در یکی از متغیرها، موجب ایجاد تغییر در سایر متغیرها می‌شود.

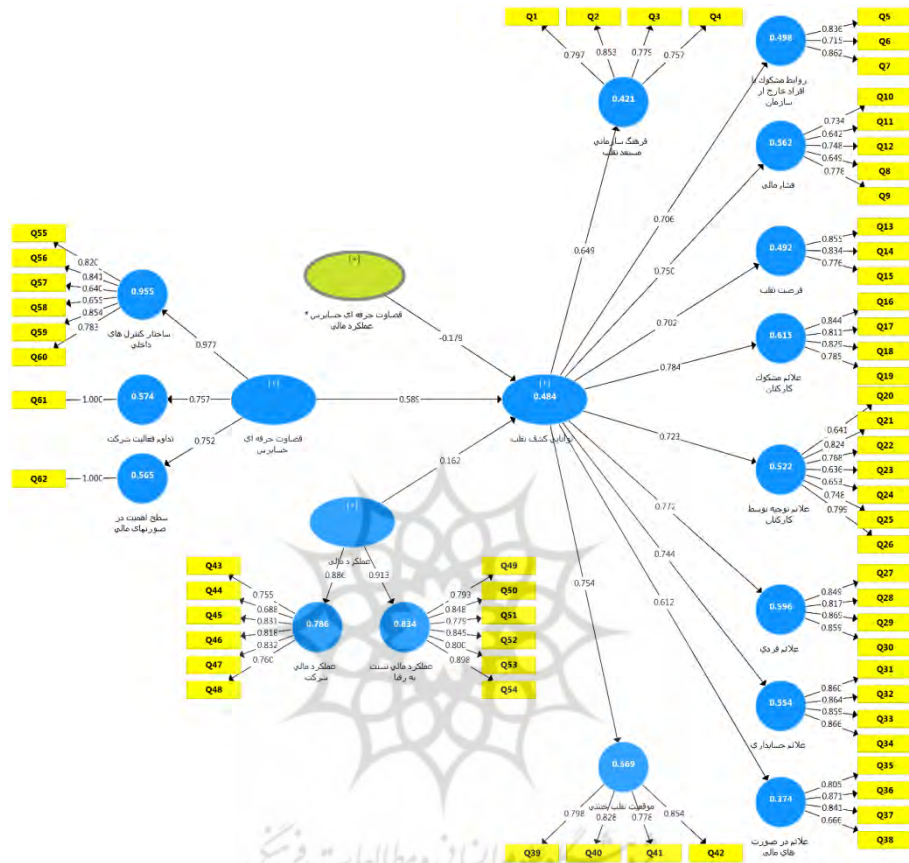
۴-۴. تحلیل مدل اندازه‌گیری

مدل اندازه‌گیری مدلی است که در آن روابط بین متغیرهای مشاهده‌پذیر و مکنون مورد توجه قرار گرفته و اندازه‌گیری می‌شود. در این بخش کلیه تست‌های مربوط به مدل اندازه‌گیری در نرم‌افزار PLS بررسی شده و مورد تحلیل قرار می‌گیرند. برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری از معیارهای زیر استفاده شده است:

۱. آزمون پایایی (آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی)
۲. روایی همگرا (معناداری بارهای عاملی، همگن بودن، میانگین واریانس استخراجی (AVE) و مقایسه با CR (AVE)).

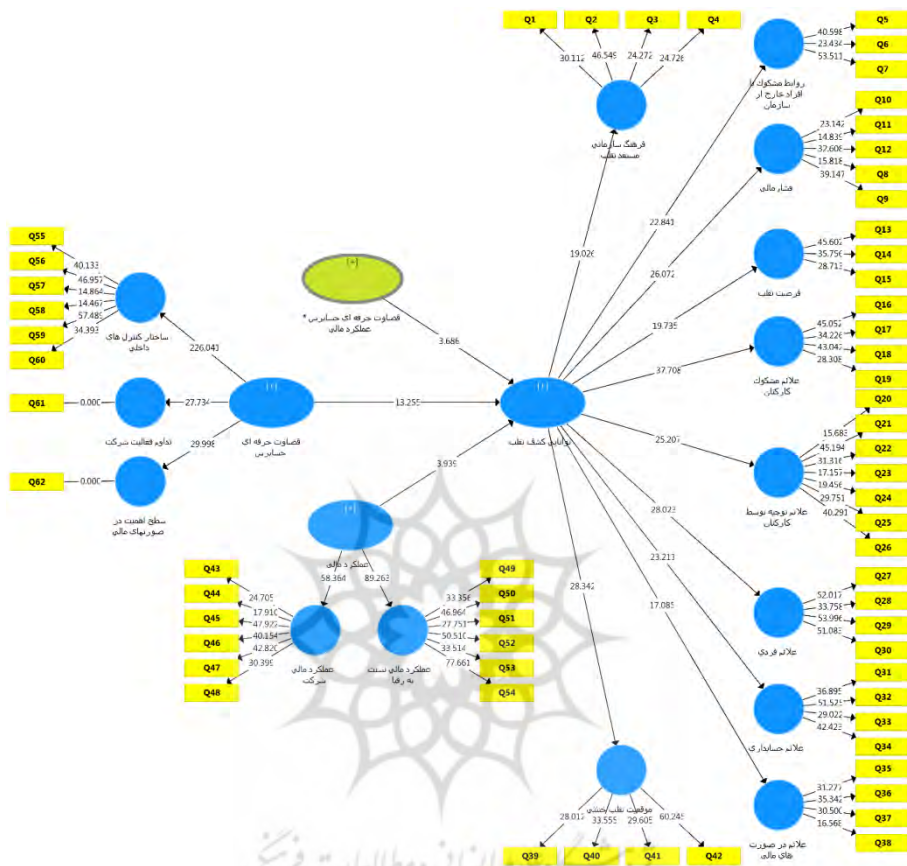
۳. روایی واگرا.

نمودار (۱)، مدل پژوهش را در حالت استاندارد به تصویر کشیده است.



نمودار ۱- مدل پژوهش با ضرایب استاندارد شده بار عاملی (ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری)

نمودار (۲)، مدل پژوهش را در حالت ضرایب معناداری t به تصویر کشیده است.



نمودار ۲- مدل پژوهش با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری)

در روش PLS برای آزمون نقش تعدیل‌گری یک متغیر در رابطه دو سازه دیگر، باید متغیر تعدیل‌گر نیز به‌عنوان متغیر مستقل وارد مدل شود تا بتوان جمله تعاملی (متغیرهای سبز رنگ مدل) را ایجاد کرد و در نهایت در خصوص تأیید یا رد نقش تعدیل‌گری اظهار نظر نمود.

۴-۵. آزمون‌های پایایی (ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی)

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، پس از سنجش بارهای عاملی شاخص‌ها، باید محاسبه و گزارش پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ انجام شود. با توجه به تعریف آلفای کرونباخ، هرچه همبستگی مثبت بین سؤالات بیشتر شود، میزان آلفای کرونباخ بیشتر خواهد شد و بالعکس، هرچه واریانس میانگین سؤالات بیشتر شود، آلفای کرونباخ کاهش پیدا می‌کند. بدیهی است که هر قدر

شاخص آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک تر باشد، همبستگی درونی بین سؤالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. آلفای کرونباخ ضریب پایایی ۰/۴۵ را کم، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را زیاد پیشنهاد کرده است. از آنجا که این شاخص بسیار سخت‌گیرانه است، برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری در روش PLS از معیار مدرن‌تری به نام پایایی ترکیبی (CR) استفاده می‌شود. مقدار مطلوب CR در تحقیقات اکتشافی بین ۰/۶ تا ۰/۷ است، در حالی که در تحقیقات پیشرفته‌تر بین ۰/۷ تا ۰/۹ است. نتایج این دو معیار در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۵- نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR > 0/7)
عملکرد مالی	۰/۹۱۷	۰/۹۳۰
قضاوت حرفه‌ای حسابرس	۰/۸۸۹	۰/۹۱۲
توانایی کشف تقلب	۰/۹۴۹	۰/۹۵۳

در جدول (۵)، نتایج ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرها آمده است که با توجه به حدود گفته شده برای هر دو معیار، نتیجه گرفته می‌شود که مقدار ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمامی سازه‌های پژوهش مورد قبول هستند.

۶-۴. تحلیل مدل ساختاری

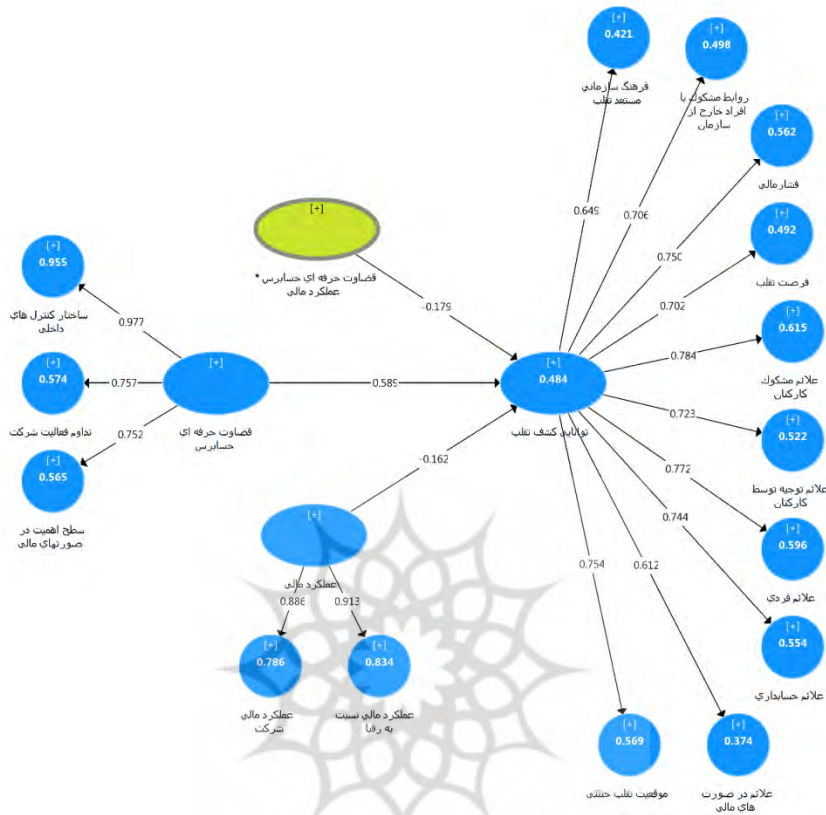
پس از تحلیل و بررسی مدل اندازه‌گیری، مدل‌های ساختاری مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. مدل ساختاری، مدلی است که در آن روابط بین متغیرهای مکنون مستقل (بروزنا) و وابسته (درونزا) مدنظر قرار می‌گیرد. مدل ساختاری تنها متغیرهای پنهان را به همراه روابط میان آن‌ها بررسی می‌کند. معیارهای آزمون مدل ساختاری شامل موارد ذیل است:

۱) ضرایب مسیر (بتا) و معناداری آن (مقادیر t-Value)

۲) شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون درونزا

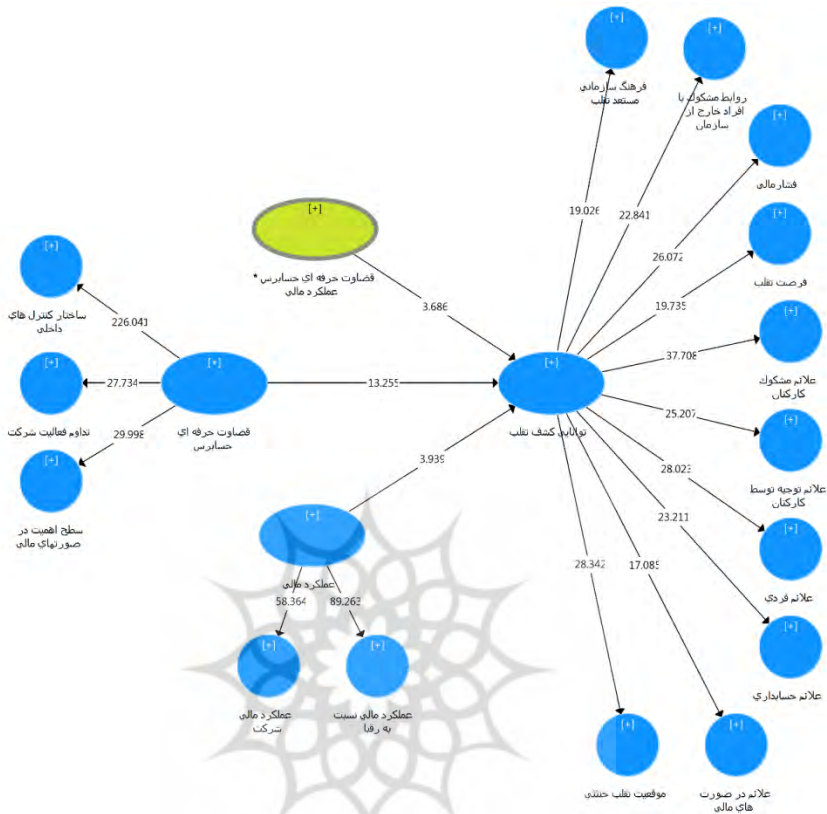
۳) شاخص ارتباط پیش‌بین Q^2

۴) معیار اندازه اثر (f^2).



نمودار ۳- مدل پژوهش با ضرایب مسیر استاندارد شده (ارزیابی مدل‌های ساختاری و کلی)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



نمودار ۴- مدل پژوهش با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل‌های ساختاری و کلی)

۴-۱. ضرایب مسیر (بتا) و معناداری آن (مقادیر t-Value)

معیار اول از بررسی برازش مدل ساختاری، ضرایب معناداری t است. چنانچه مقدار به دست آمده بیشتر از حداقل آماره (۱/۹۶) باشد، آن رابطه یا فرضیه تایید می‌شود.

جدول ۶- ضرایب مسیر استاندارد شده و مقدار t بین متغیرهای مکنون

مسیر	ضریب مسیر (β)	مقدار t	سطح معناداری
قضاوت حرفه‌ای حسابرسان ← توانایی کشف تقلب	۰/۵۸۹	۱۳/۲۵۵	۰/۰۰
عملکرد مالی ← توانایی کشف تقلب	-۰/۱۶۲	۳/۹۳۹	۰/۰۰
قضاوت حرفه‌ای حسابرسان × عملکرد مالی ← توانایی کشف تقلب	-۰/۱۷۹	۳/۶۸۶	۰/۰۰

همان‌طور که در جدول (۶) آمده است، مقادیر t محاسبه شده در تمامی مسیرهای موجود در مدل، بزرگ‌تر از ۱/۹۶ بوده و سطح معناداری تمامی روابط نیز کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده است. لذا، در سطح ۹۵ درصد تمامی روابط موجود در جدول فوق معنادار است.

۴-۶-۲. شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون درون‌زا

ضریب R^2 نشان‌دهنده تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا است که سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شوند. هرچه R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای یک مدل بیشتر باشد، نشان‌دهنده برازش بهتر مدل است. وجود متغیرهای مستقل بیشتر، موجب افزایش R^2 می‌شود. بنابراین، هرچه تعداد متغیرهای مستقل در تبیین یک متغیر وابسته بیشتر باشد، مقدار R^2 بالا برای برازش مدل نیاز است. مشکلی که در این شاخص وجود دارد، این است که با ورود متغیرهای غیرمعنادار به مدل نیز شاهد افزایش در مقدار ضریب تعیین خواهیم بود. در نتیجه محققان ضریب تعیین تعدیل شده (R_{adj}^2) را برای حل این مشکل ارائه داده‌اند.

جدول ۷- ضرایب R^2 متغیرها

متغیرهای درون‌زا (وابسته)	R^2	R_{adj}^2
توانایی کشف تقلب	۰/۴۸۴	۰/۴۸۰
سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی هستند.		

همان‌طور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، ضریب تعیین تعدیل شده توانایی کشف تقلب برابر ۰/۴۸۰ محاسبه شده است. لذا، اینگونه استنباط می‌شود که ۴۸ درصد از تغییرات توانایی کشف تقلب توسط متغیرهای مستقل مربوط به خودشان پیش‌بینی می‌شود.

۴-۶-۳. شاخص ارتباط پیش‌بین Q^2

سومین معیار در بررسی مدل ساختاری، Q^2 است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل در متغیرهای وابسته را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش بخش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به‌درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها قادر خواهند بود تا تأثیر کافی بر شاخص‌های یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به‌درستی تأیید شوند. مقدار Q^2 در مورد تمامی سازه‌های درون‌زا، سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به‌عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین می‌کند.

جدول ۸- ضرایب Q^2 متغیرها

متغیرها	Q^2
توانایی کشف تقلب	۰/۱۵۶
سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به‌عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی می‌باشند.	

همان‌طور که نتایج جدول (۸) نشان می‌دهد، مقدار Q^2 توانایی کشف تقلب برابر با ۰/۱۵۶

است که در سطح مناسبی قرار دارد و حاکی از آن است که قدرت پیش‌بینی مدل در خصوص این متغیر در حد قابل قبول است.

۴-۶-۴. معیار اندازه اثر (f^2)

چهارمین معیار در بررسی مدل ساختاری، اندازه تأثیر f^2 است. کوهن^۱ (۱۹۸۸) برای تعیین شدت رابطه میان متغیرهای مکنون مدل، معیار اندازه اثر را معرفی کرد. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان‌دهنده اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر است. این شاخص برای متغیرهای وابسته‌ای قابل محاسبه است که بیش از یک متغیر بر روی آن تأثیر بگذارد.

جدول ۹- نتایج مربوط به شدت تأثیر متغیرهای مستقل بر وابسته

f^2	متغیر مستقل ← متغیر وابسته
۰/۶۳	قضاوت حرفه‌ای حسابرس ← توانایی کشف تقلب
۰/۰۵	عملکرد مالی ← توانایی کشف تقلب
۰/۰۶	قضاوت حرفه‌ای حسابرس × عملکرد مالی ← توانایی کشف تقلب

همان‌طور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود، شدت تأثیر قضاوت حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب، نسبت به شدت تأثیر دو متغیر دیگر در سطح بالاتری قرار دارد.

۴-۷-۴. بررسی مدل کلی

پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری باید مدل کلی (مجموع مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری) نیز مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور از شاخص GOF^2 استفاده می‌شود. این شاخص از میانگین هندسی اشتراک‌ها (*Communality*) و ضریب تعیین به دست می‌آید. هرچه این شاخص به عدد (۱) نزدیک‌تر شود، نشان‌دهنده قدرت و کیفیت بالای مدل است.

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times R^2} \quad (۱) \text{ فرمول}$$

جدول ۱۰- نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

R^2	$\overline{Communalities}$	$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times R^2}$
۰/۵۸۸	۰/۴۹۹	۰/۵۴۱
سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب برازش ضعیف، متوسط و قوی را نشان می‌دهند.		

1. Kohen
2. Goodness of Fit

همان‌طور که در جدول (۱۰) مشاهده می‌شود، مقدار میانگین مقادیر اشتراکی^۱، برابر با ۰/۴۹۹ و میانگین مقادیر R^2 برابر ۰/۵۸۸ به دست آمده است و با توجه به فرمول، مقدار معیار GOF معادل ۰/۵۴۱ و بیشتر از ۰/۳۶ به دست آمد که با توجه به دسته‌بندی مذکور، نشان‌دهنده برازش قوی مدل کلی تحقیق است.

۸-۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش

تصمیم‌گیری در خصوص تایید یا رد فرضیات پژوهش براساس مقدار آماره تی (T-VALUE) و سطح معناداری انجام شده است.

۱-۸-۴. نتایج فرضیه اول

فرضیه اول: بین قضاوت حرفه‌ای حسابرس و توانایی کشف تقلب رابطه وجود دارد.

جدول ۱۱- نتایج برآورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده فرضیه اول

نتیجه	سطح معناداری	مقدار تی	ضریب مسیر	فرضیه اول
تأیید	۰,۰۰	۱۳,۲۵۵	۰,۵۸۹	قضاوت حرفه‌ای حسابرس ← توانایی کشف تقلب

بررسی ضریب اثر قضاوت حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب در جدول (۱۱) نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۵۸۹ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-Value) برابر با ۱۳/۲۵۵ و از ۱/۹۶ بیشتر است و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی قضاوت حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب تأثیر معناداری دارد. ضمن اینکه مثبت بودن ضریب مسیر بیانگر ارتباط مثبت بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب است. بنابراین، با توجه به داده‌های گردآوری شده، فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود تأثیر قضاوت حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب تایید می‌شود.

۲-۸-۴. نتایج فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین عملکرد مالی شرکت و توانایی کشف تقلب رابطه وجود دارد.

جدول ۱۲- نتایج برآورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده فرضیه دوم

نتیجه	سطح معناداری	مقدار تی	ضریب مسیر	فرضیه اول
تأیید	۰,۰۰	۳,۹۳۹	-۰,۱۶۲	عملکرد مالی ← توانایی کشف تقلب

همان‌طور که در جدول (۱۲) ملاحظه می‌شود، تأثیر عملکرد مالی شرکت بر توانایی کشف تقلب با ضریب بتای $0/162-$ و مقدار آماره t ، $3/939$ و سطح معناداری صفر، معنادار است. به عبارتی چون مقدار آماره t این مسیر بیشتر از قدر مطلق $1/96$ و سطح معناداری مسیر کمتر از $0/05$ است، فرضیه این قسمت مبنی بر وجود تأثیر عملکرد مالی شرکت بر توانایی کشف تقلب با احتمال 95 درصد معنادار است. ضمن اینکه منفی بودن ضریب مسیر بیانگر ارتباط منفی بین عملکرد مالی شرکت و توانایی کشف تقلب است. بنابراین، فرضیه دوم تحقیق نیز تایید می‌شود.

۳-۸-۴. نتایج فرضیه سوم

فرضیه سوم: عملکرد مالی شرکت بر رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب تأثیر دارد. در این بخش از تحقیق به بررسی نقش تعدیل‌گری عملکرد مالی در رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب پرداخته شده است. چون متغیر تعدیل‌کننده از نوع متغیر کمی و مدل اندازه‌گیری آن از نوع انعکاسی باشد، رویکرد حاصلضربی را می‌توان برای برآورد اثرات تعدیل‌کننده در نظر گرفت (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳). در این تحقیق با توجه به اینکه متغیر عملکرد مالی با چندین گویه در پرسشنامه سنجیده شده‌اند و به صورت کمی و از نوع انعکاسی است، از رویکرد حاصلضربی برای برآورد اثرات تعدیل‌کننده استفاده می‌شود.

نتایج مربوط به فرضیه سوم تحقیق در جدول (۱۳) نشان داده شده است.

جدول ۱۳- نتایج تحلیل فرضیه سوم

نتیجه	سطح معناداری	مقدار تی	ضریب مسیر	فرضیه اول
تایید	۰,۰۰	۳,۶۸۶	-۰,۱۷۹	جمله تعاملی (قضاوت حرفه‌ای حسابرس × عملکرد مالی) ← توانایی کشف تقلب

یافته‌های تحقیق نشان داد که مقدار آماره تی و ضریب مسیر استاندارد شده بین جمله تعاملی (قضاوت حرفه‌ای حسابرس × عملکرد مالی) و متغیر وابسته توانایی کشف تقلب، به ترتیب برابر با $3/686$ و $0/179-$ محاسبه شده است. با توجه به اینکه مقدار آماره تی محاسبه شده بیشتر از حد مرزی $1/96$ و سطح معناداری ($0/05$) کمتر از سطح خطای $0/05$ به دست آمده، اینگونه استنباط می‌گردد که فرضیه سوم تحقیق با احتمال 95 درصد تایید می‌شود. به عبارت دیگر، نقش عملکرد مالی در ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب تایید می‌شود. ضمن اینکه منفی بودن ضریب مسیر بیانگر تأثیر منفی عملکرد مالی شرکت بر رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب است.

۵. نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، تعیین تأثیر عملکرد مالی شرکت بر رابطه قضاوت حرفه‌ای حسابرس و توانایی کشف تقلب میان حسابرسان و حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ بود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد که افزایش قضاوت حرفه‌ای حسابرس، منجر به افزایش توانایی کشف تقلب می‌شود؛ یعنی هر اندازه که حسابرسان قضاوت‌های حرفه‌ای‌تری داشته باشند، احتمال کشف تقلب توسط آن‌ها بیشتر شده و همچنین توانایی بیشتری در کشف تقلب به دست می‌آورند. در واقع، برای حسابرسان مهم است که در حین حسابرسی به منظور کشف تقلب، قضاوت حرفه‌ای بالاتری را از خود نشان دهند. همچنین، عملکرد مالی شرکت می‌تواند بر توانایی شناسایی کشف تقلب، اثر منفی داشته باشد؛ یعنی، با بهبود عملکرد مالی، از امکان رخداد تقلب در بنگاه اقتصادی کاسته شده و توانایی شناسایی کشف تقلب کمتر می‌شود و نیز، عملکرد مالی شرکت می‌تواند بر ارتباط بین قضاوت حرفه‌ای و توانایی شناسایی کشف تقلب، اثر منفی داشته باشد. در واقع، این یافته حاکی از آن است که هرچه حسابرسان در خصوص اصول و موازین حرفه‌ای درک بالاتری داشته باشند، توانایی شناسایی و کشف تقلب و سطح قضاوت حرفه‌ای آن‌ها نیز بالاتر است. همچنین قضاوت حرفه‌ای به‌طور مستقیم اثر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد. بنابراین، برای حسابرسان مهم است که در حین حسابرسی به منظور کشف تقلب، قضاوت حرفه‌ای بالاتری را از خود نشان دهند. این یافته مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده شناسایی و کشف تقلب در این پژوهش، همان رفتاری است که به‌واسطه میزان مطلوبی از دیدگاه افراد (قضاوت حرفه‌ای) در خصوص کشف تقلب ایجاد شده است، مطابقت دارد. هرچه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و قضاوت حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آن‌ها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این‌رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است.

منابع

- اسدی، مرتضی؛ نعمتی، محمد (۱۳۹۴). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. *حسابدار رسمی*، شماره ۲۷.
- انصاری، تبسم؛ حیدرپور، فرزانه؛ کقیبادی، امیررضا (۱۳۹۸). بررسی رابطه میان تردید حرفه‌ای، سطح اطمینان و قضاوت‌ها و تصمیمات توأم با تردید حسابرسان. *دانش حسابرسی*، دوره ۱۹، شماره ۷۷، صص ۲۷۴-۲۴۸.
- حسینی، سید حسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی‌اکبر (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۴)، صص ۷۲-۵۵.
- خواجوی، شکراله؛ ابراهیمی، مهرداد (۱۳۹۶). مدل‌سازی متغیرهای اثرگذار بر کشف تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک‌های داده‌کاوی. *حسابداری مالی*، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۵۰-۲۳.
- دوره‌گیران یزد، حمیدرضا؛ عبدالرحیمیان، محمدحسین (۱۴۰۰). *فرآیند کشف تقلب در صورت‌های مالی گروه‌های تجاری*. در: تهران: پنجمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات مدیریت اقتصاد و حسابداری صنعت‌محور.
- ساجدی، سید حسین؛ رحمانی، علی؛ کاظمی، توحید (۱۳۹۹). *شناسایی مصادیق خطر تقلب در صورت‌های مالی در ایران و ارزیابی روش‌های کشف آن*. دانشگاه شهید چمران اهواز.
- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال ۹، شماره ۳۶، صص ۱۱۱-۱۲۹.
- سیرانی، محمد؛ خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۶، شماره ۵۵، صص ۳۵-۵۰.
- علی‌پناه، حکیمه (۱۳۹۹). تأثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرسان و کیفیت حسابرسی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۳(۲۷)، صص ۱۰۵-۹۱.
- کاشانی‌پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین؛ شعبانی، کیوان (۱۳۹۸). بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، صص ۹۱-۶۳.
- کده، مریم؛ سالاری، علی (۱۳۹۰). تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. *حسابرس*، شماره ۴، صص ۵۶-۴۵.
- محسنین، شهریار؛ اسفیدانی، محمدرحیم (۱۳۹۳). *معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار Smart-PLS*. تهران: موسسه کتاب مهربان نشر.
- محمدی، علی؛ مالکی، معجتی، کلانتر مهرجردی، امیر (۱۳۹۵). بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد مالی سازمان امور مالیاتی (مورد مطالعه: ادارات امور مالیاتی شهر تهران). *پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، دوره ۳، شماره ۷، صص ۱۳۵-۱۵۴.
- معصومی، جواد؛ نیکومرام، هاشم؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کشف تقلب صورت‌های مالی با استفاده از فرآیند سلسله مراتبی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال ۹، شماره ۳۵، صص ۱-۲۰.
- نقش‌بندی، نادر؛ سادات غفاری، منصوره؛ یوسف‌پور، فاطمه (۱۳۹۹). بررسی رابطه استقلال، حرفه‌ای‌گرایی و شک و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۲۳(۳)، صص ۹۸-۷۹.
- Abei, Y.A. (2021). Impact of internal control on fraud detection and prevention in microfinance institutions. *International Journal*, 4(1).

- Arifuddin, R.H. & Indrijawati, A. (2020). Auditor Experience, Work Load, Personality Type, and Professional Auditor Skepticism Against Auditors' Ability in Detecting Fraud. *Journal of Talent Development and Excellence*, 12(2), p.1878-1890.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2018). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Global Fraud Study.
- Brazel, J.F., Jones, K.L. & Zimbelman, M.F. (2009). Using nonfinancial measures to assess fraud risk. *Journal of Accounting Research*, 47(5), p.1135-1166.
- Carthy, I.N. (1997). Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students. *Journal of Business Ethics*, No.16, p.1467-1473.
- Ferina, I.S. & et al. (2021). The Zero Fraud Implementation through the Innovation of Information Technology and Organizational Culture Xinan Jiaotong Daxue Xuebao. *Journal of Southwest Jiaotong University*, 56(1).
- Fullerton, R. & Durtschi, C. (2004). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors, *SSRN Electronic Journal*, 1-38. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Gibson, J.L., Ivancevich, J.M., Donnelly, J.H. & Konopaske, R. (2012). *Organization Behavior Structure Processes*. NY: McGraw-Hill, 4^{ed}.
- Li, Y.H., Huang, J.W. & Tsai, M.T. (2009). Entrepreneurial orientation and firm performance: The role of knowledge creation process. *Industrial marketing management*, 38(4), p.440-449.
- Pawitra, D.A.K. & 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), p. 264-273.
- Pillar, B. (2005). *Audit quality in the 21st century*. Presentation at University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Pramitasari, A.E., Sukoharsono, G. & Djamhuri, A. (2017). The Influence of Auditor's Personality Types, Experience, Ethics, and Gender on Fraud Detection Capability: Study of Big Four Public Accounting Firm in Indonesia. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 3(7), p.640-653.
- Qrunfleh, S. & Tarafdar, M. (2014). Supply chain information systems strategy: Impacts on supply chain performance and firm performance. *International Journal of Production Economics*, No.147, p. 340-350.
- Rashid, Ch.A. (2022). The rokr of internal control in fraud prevention and detection, *Sulaimani Polytechnic University*, 3(8), p. 43-55.
- Sulistiyanti, R. & Yakub, Y. (2020). Can Professional Skepticism, Experience, and Training Support the Zbility of Internal Government Supervisors to Detect Fraud? *Point of View Research Accounting and Auditing*, 1(4), p. 190-196.
- Suryandari, N.N.A., Endiana, I.D.M., Susandya, A.A.B.A., & Apriada, K. (2021). The role of employee ethical behavior and organizational culture in preventing fraud at the lpd. *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 18(08), p.916-929.
- Trotman, K.T. (2006). *Professional Judgment: Are Auditors being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?* Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Whittington, O.R. & Pany, K. (2001). *Principles of Auditing and Other Assurance Services*. 13th ed. NY: McGraw-Hill.
- Yelvionita, V., Utami, W. & Mappanyuki, R. (2020). The Effect of Internal Control and Organizational Culture on Early Warning Fraud. *ICORE*, 5(1).