

The Impact of the Structure of Inquiry Questions and Rapport between the Auditor and Client on Fraud Reporting¹

Nasrin Yousefzadeh², Omid Pourheidari³, Ahmad Khodamipour⁴

Received : 2020/07/20

Approved: 2020/11/20

Research Paper

Abstract

The purpose of the present research is to examine the impact of the nature and type of the inquiry question as well as the rapport between the auditor and client on the reporting of fraud to the auditor. A 2 x 2 x 2 between-subjects experimental design is used in this research. The statistical sample consisted of 235 managers and staff members of accounting of the companies listed in Tehran Stock Exchange in 2019 who are selected by random sampling. To investigate hypotheses, logistic regression and multiple linear regression models are used. Results indicate that avoiding the word fraud during the inquiry would increase the likelihood of fraud reporting. Also, participant reports more key details relating to fraud when the auditor avoids the word fraud during the inquiry. Results indicate that rapport building between the auditor and client leads to increase the likelihood of fraud reporting and leads to report more key details relating to fraud. Furthermore, results indicate that using open-ended inquiry questions lead to report more key details relating to fraud.

Keyword: Inquiry, Fraud Reporting, Nature of the Inquiry Questions, Type of Questions, Rapport.

JEL Classification: M42

1. DOI: 10.22051/jera.2020.32105.2704

2. Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author. (n.yousefzade@yahoo.com)

3. Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (opourheidari@uk.ac.ir)

4. Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (khodamipour@uk.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

بررسی تأثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب^۱

نسرین یوسفزاده^۲، امید پورحیدری^۳، احمد خدای پور^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۴/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۸/۳۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف از پژوهش حاضر، بررسی تأثیر ماهیت و نوع سوال پرس و جو، و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارش موارد تقلب به حسابرس می‌باشد. برای این منظور، از طرح تجربی بین گروهی ۲×۲×۲ استفاده گردید. نمونه آماری پژوهش شامل ۲۳۵ نفر از مدیران و کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ است که با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. به منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیون لجستیک و رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد اجتناب از به کارگیری واژه تقلب در پرس و جو، احتمال گزارشگری تقلب را افزایش می‌دهد. همچنین، هنگامی که حسابرس از به کارگیری واژه تقلب در پرس و جو خودداری می‌کند، مشارکت کنندگان جزئیات کلیدی بیشتری در مورد تقلب گزارش می‌نمایند. نتایج نشان می‌دهد، برقراری تعامل و رابطه مناسب بین حسابرس و صاحبکار، احتمال گزارشگری تقلب را افزایش می‌دهد و منجر به گزارش جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می‌گردد. علاوه بر این، نتایج بیانگر آن است که استفاده از سوالات باز در پرس و جو، منجر به ارائه جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: پرس و جو، گزارشگری تقلب، ماهیت سوالات پرس و جو، نوع سوالات، رابطه و تعامل مناسب.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/jera.2020.32105.2704

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران، (نویسنده مسئول)، (n.yousefzade@yahoo.com)

۳. استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران (opourheidari@uk.ac.ir).

۴. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران، (khodamipour@uk.ac.ir).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

تقلب یک معضل اجتماعی و اقتصادی است و از آن به عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی یاد می‌شود. براساس گزارش انجمن بازرسان خبره تقلب^۱ در سال ۲۰۲۰، زیان ناشی از تقلب حدود ۵ درصد در آمد سالانه یک «سازمان نوعی» است و براساس این تخمین، زیان سالانه تقلب در سراسر جهان می‌تواند بیشتر از ۴/۵ هزار میلیارد دلار باشد. از طرفی، هنگامی که تقلبی در یک سازمان رخ می‌دهد، انتظار می‌رود کارکنان به واسطه نقش کلیدی در فعالیت‌های شرکت و دارا بودن مزیت اطلاعاتی، به موقع بتوانند تقلب را کشف نمایند. شواهد موجود نشان می‌دهد کارکنانی که در تقلب دخالتی ندارند، اغلب از آن مطلع بودند (کاپلان و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین، انجمن بازرسان خبره تقلب در سال ۲۰۲۰ گزارش نمود که رایج‌ترین روش کشف اولیه تقلب، استفاده از سرخ‌ها و نکات ارائه شده توسط کارکنان است. از این رو، تشویق کارکنان به استفاده از دانش خود در گزارشگری تقلب و ایجاد فرصت‌های گزارشگری، یک گام مهم در پیشگیری و کشف تقلب محسوب می‌شود.

با توجه به نقش بااهمیتی که کارکنان در کشف تقلب دارند، یکی از موضوعات بااهمیت برای پژوهشگران حوزه حسابرسی، درک بهتر عوامل تأثیرگذار بر تصمیم کارکنان برای گزارش تقلب است. مدل‌های مبتنی بر گزارشگری تقلب پیچیده بوده و بسیاری از عوامل از جمله دریافت کنندگان گزارش را در تحلیل خود مورد توجه قرار داده‌اند (نیر و میکلی، ۱۹۹۵؛ کاپلان و همکاران، ۲۰۱۱). با توجه به این که حسابرسان مستقل از مسئولیت نظارتی برای پیشگیری و تشخیص تقلب برخوردار بوده و به طور خاص، به موارد تقلب مرتبط با سوءاستفاده از دارایی‌ها و گزارشگری مالی متقلبانه توجه می‌نمایند، آن‌ها می‌توانند دریافت‌کننده بالقوه گزارش تقلب باشند. در همین راستا، استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم نموده‌اند به عنوان بخشی از فرآیند ارزیابی خطر در طول مرحله برنامه‌ریزی از مدیران و در صورت لزوم از سایر کارکنان صاحبکار در مورد تقلب پرس و جو نمایند. یکی از اهداف اصلی پرس و جو و فرآیند ارزیابی خطر، کمک به حسابرس برای طراحی رویه‌های حسابرسی در راستای شناسایی عوامل خطر است. اگر کارکنان اطلاعاتی را در طول پرس و جوها افشا نمایند، این امر احتمالاً می‌تواند به حسابرسان برای شناسایی خطرهای تقلب و اصلاح آزمون‌های حسابرسی به منظور افزایش احتمال کشف تقلب کمک نماید (جونز، ۲۰۱۸). پژوهش‌های پیشین نیز از الزام

پرس‌وجو در مورد تقلب در اجرای حسابرسی حمایت می‌کند و بیانگر این است که پرس‌وجو موجب افزایش احتمال گزارش تقلب می‌شود (کاپلان و همکاران، ۲۰۱۱).

با توجه این که در استانداردهای حسابرسی، پرس‌وجو از مدیران و در صورت لزوم از سایر کارکنان صاحبکار در مورد تقلب قطعی و موارد مشکوک تقلب، الزامی می‌باشد و بسیاری از پرس‌وجوها نیز به صورت شفاهی و معمولاً غیررسمی انجام می‌شود؛ بنابراین، حسابرسان باید مهارت کافی برای اجرای اثربخش این نوع پرس‌وجوها را داشته باشد. با توجه به این که پرس‌وجوهای شفاهی به خوبی مورد بحث قرار نگرفته و استانداردهای حسابرسی در این خصوص فونونی را ارائه نمی‌نماید که به حسابرسان برای پرس‌وجوهای اثربخش و کسب شواهد شفاهی مفید کمک نماید، انجام پژوهش در این حوزه با هدف کمک به حسابرسان ضروری به نظر می‌رسد. در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا ماهیت و نوع سوالات مطرح شده توسط حسابرسان در فرآیند پرس‌وجوی تقلب می‌تواند بر احتمال گزارشگری و میزان جزئیات گزارش شده در مورد تقلب تأثیر داشته باشد و همچنین این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد آیا برقراری رابطه و تعامل مناسب بین حسابرسان و کارکنان صاحبکار می‌تواند بر تصمیم فرد برای گزارش تقلب به حسابرسان تأثیر بگذارد.

مبانی نظری پژوهش

پیشینه پژوهش در مورد گزارشگری تقلب به دهه ۱۹۸۰ بر می‌گردد و تعریف ارائه شده توسط نیر و میکلی (۱۹۸۵)، پرکاربردترین تعریف در پژوهش‌های حسابداری است. مطابق با نیر و میکلی (۱۹۸۵)، گزارشگری تقلب به عنوان «افشای رویه‌های غیرقانونی یا نامشروع صورت پذیرفته در سازمان، توسط کارکنان فعلی و سابق یک سازمان به اشخاص و سازمان‌هایی است که ممکن است قادر باشند بر این رویه‌ها تأثیر بگذارند» تعریف می‌شود. ادبیات گزارشگری تقلب بیانگر این است گزارش تقلب توسط کارکنان می‌تواند به افراد داخل یا خارج از سازمان (از قبیل؛ نهادهای نظارتی) صورت گیرد که بر این اساس گزارشگری تقلب به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم می‌گردد.

با توجه به این که حسابرسان مستقل از مسئولیت نظارتی و کنترلی برای پیشگیری و کشف تقلب برخوردار بوده، آن‌ها می‌توانند دریافت کننده بالقوه گزارش موارد تقلب باشند (کاپلان و همکاران، ۲۰۱۱). در همین راستا، استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، حسابرسان را ملزم می‌نماید که هنگام اجرای روش‌های ارزیابی خطر

و فعالیت‌های مرتبط برای کسب شناخت از صاحبکار، از مدیران اجرایی، و در صورت لزوم از سایر کارکنان، در مورد این که آن‌ها از هرگونه تقلب قطعی و موارد مشکوک به تقلب مؤثر بر واحد تجاری مطلع هستند یا خیر، پرس و جو نمایند. استاندارد یاد شده مبتنی بر این باور است که پرس و جوی حسابرس از مدیران و سایر کارکنان صاحبکار، از این جهت دارای اهمیت است که ممکن است این افراد دارای اطلاعاتی باشند که به تشخیص خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کمک کند (کمیته تدوین استاندارد حسابرسی، ۱۳۹۵). به این ترتیب، مطالعه حاضر به دنبال گسترش این حوزه از ادبیات پژوهش از طریق بررسی عواملی است که موجب افزایش احتمال گزارشگری تقلب توسط کارکنان صاحبکار در فرآیند پرس و جوی حسابرس گردد و در نهایت، اشتراک‌گذاری اطلاعات در مورد تقلب با حسابرس را به همراه داشته باشد.

همان‌طور که اشاره شد، توجه به پرس و جو در حوزه گزارشگری تقلب، مبتنی بر استانداردهای حسابرسی است که به طور خاص حسابرسان مستقل را ملزم به استفاده از پرس و جو به‌عنوان یک ابزار برای پیشگیری و کشف تقلب و به طور کلی برای ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب می‌نماید. پرس و جو می‌تواند طیفی از پرس و جوهای مکتوب رسمی تا شفاهی و معمولاً غیررسمی را در برگیرد، از این‌رو، حسابرس باید مهارت کافی برای اجرای اثربخش پرس و جوی شفاهی را داشته باشد. اگرچه استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، سازوکار عمومی مصاحبه را تشریح می‌کند، ولی فونونی را ارائه نمی‌نماید که به اجرای مصاحبه و پرس و جوی اثربخش کمک کند.

در همین راستا، مرکز کیفیت حسابرسی^۱ ایالات متحده آمریکا پیشنهاد می‌کند در هنگام بررسی خطر تقلب مدیران، از به کارگیری واژه تقلب خودداری شود (مرکز کیفیت حسابرسی، ۲۰۱۰). پژوهش‌های پیشین در حوزه گزارشگری تقلب نیز از این دیدگاه حمایت می‌کنند. در واقع، احتمال گزارش تقلب در هنگامی که احتمال کنش متقابل کمتر بوده یا هزینه‌های شخصی گزارشگری کمتر باشد، به طور مشخصی افزایش پیدا می‌کند (ژانگ و همکاران، ۲۰۱۳). در هنگام پرس و جوی حسابرس، کارکنان به دلیل هزینه‌های گزارشگری نظیر اقدامات تلافی‌جویانه همکاران ممکن است برای گزارش رفتار سوال برانگیز احساس راحتی نمایند. سیفرت و همکاران (۲۰۱۰) بیان می‌کنند در سازمان‌هایی که سطح بالاتری از عدالت تعاملی^۲ وجود دارد (که مربوط به نحوه ارتباط و رفتار منصفانه با فرد افشاکننده در حین گزارش تقلب است)، به واسطه کاهش تشویش کارکنان نسبت به اقدامات تلافی‌جویانه، احتمال گزارش تقلب افزایش می‌یابد.

1. Center for Audit Quality
2. Interactional justice

جونز (۲۰۱۸) بیان می‌دارد در هنگام استفاده حسابرسان از واژه تقلب، کارکنان با ریسک بالاتری در ارتباط با گزارشگری مواجه می‌شوند و در این شرایط، احتمالاً کارکنان تردید و نگرانی بیشتری در ارتباط با اشتراک‌گذاری اطلاعات خود در مورد تقلب داشته و به احتمال کمتر اطلاعات خود درباره تقلب را در پرس‌وجوی حسابرسان بیان می‌نمایند. بنابراین، تمرکز فرآیند مصاحبه بر خطرات بالقوه و نقاط ضعف کنترل داخلی (برای مثال، با اجتناب از واژه تقلب) احتمالاً باعث می‌شود مباحث مطرح شده از سودمندی بیشتر برخوردار باشد (مرکز کیفیت حسابرسان، ۲۰۱۰). به این ترتیب، همسو با دستورالعمل مرکز بررسی کیفیت حسابرسان انتظار می‌رود، در صورتی که حسابرسان از واژه تقلب در پرس‌وجوی خودداری نمایند، احتمال و میزان گزارش موارد تقلب توسط صاحبکار افزایش یابد.

افزون بر ماهیت سوال، نوع سوالات طرح شده (دارای انتهای باز یا بسته) در پرس‌وجو ممکن است بر احتمال و میزان گزارش موارد تقلب توسط صاحبکار تأثیر داشته باشد. فیشر و گیسلمن (۱۹۹۲) و والش و بال (۲۰۱۲) پیشنهاد می‌کنند فرد مصاحبه‌کننده از سوالات باز به‌عنوان ابزاری برای تشویق طرف مقابل و انتقال کنترل پاسخ‌ها به وی استفاده نماید. فیشر و گیسلمن (۱۹۹۲) بیان می‌دارند سوالات باز به مصاحبه‌شونده احساس بهتری درباره کنترل بهتر بر شرایط منتقل می‌کند و امکان دریافت پاسخ‌های جزئی‌تر را فراهم کرده و احتمال مشارکت مصاحبه‌شونده را افزایش می‌دهد (جونز، ۲۰۱۸). بنابراین، انتظار می‌رود در صورتی که از سوالات باز در پرس‌وجو استفاده شود، احتمال و میزان گزارش موارد تقلب توسط صاحبکار افزایش یابد.

افزون بر ماهیت و نوع سوالات مطرح شده، نحوه ارتباط و تعامل حسابرسان و کارکنان صاحبکار در فرآیند پرس‌وجوی تقلب نیز ممکن است بر گزارشگری تقلب تأثیر بگذارد (جونز، ۲۰۱۸). بنت و هاتفیلد (۲۰۱۸) بیان می‌دارند که از منظر شرکای حسابرسان، ایجاد ارتباط مناسب با صاحبکار یکی از الزامات جمع‌آوری شواهد حسابرسان کافی و مناسب می‌باشد. با وجودی که مطالعات پیشین نشان می‌دهد که الزام در رابطه حسابرسان و صاحبکار، نقش مؤثری در افزایش همکاری صاحبکار با حسابرسان دارد (دی رویتر و ویتزلز، ۱۹۹۹)، اما شواهد محدودی در زمینه نحوه ایجاد ارتباط مناسب براساس تفاهم و درک متقابل^۱ با کارکنان صاحبکار و نیز احتمال تأثیرگذاری آن بر همکاری صاحبکار وجود دارد. در پژوهش حاضر سعی شده بر روش‌های ایجاد رابطه مؤثر که به سادگی امکان پیاده‌سازی آن توسط حسابرسان وجود دارد، تمرکز شود.

به طور کلی، پژوهش‌های پیشین در حیطه غیرحسابداری نشان می‌دهد که حفظ و بهبود ارتباط (حس اعتماد و تفاهم بین مصاحبه‌شونده و مصاحبه‌کننده) در طول اجرای مصاحبه می‌تواند مناسب و سودمند باشد. در واقع، هنگامی که ارتباط مناسبی بین طرفین در جریان یک مصاحبه برقرار باشد، این شرایط می‌تواند تشویش و اضطراب مصاحبه‌شونده را کاهش داده (کیچهافر و همکاران، ۲۰۱۴) و باعث افزایش مقدار اطلاعات صحیح گزارش شده در مصاحبه گردد (کالینز و همکاران، ۲۰۰۲). بنابراین، انتظار می‌رود در شرایطی که حسابرس رابطه و تعامل بیشتری با صاحبکار برقرار می‌کند، احتمال و میزان گزارش موارد تقلب توسط صاحبکار بیشتر گردد.

پیشینه تجربی پژوهش

جونز (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر پرس و جوی تقلب از مدیران بر گزارشگری موارد تقلب توسط صاحبکار پرداخت. وی به این نتیجه رسید که تعامل معنادار سه طرفه‌ای بین ماهیت و نوع سوال پرس - وجو و رابطه بین حسابرس - صاحبکار وجود دارد. نتایج پژوهش نشان داد که در مواقعی که رابطه و تعامل مناسبی بین حسابرس و صاحبکار وجود نداشته و سوالات بسته در پرس جو مورد استفاده قرار می‌گیرد، اجتناب از به کارگیری واژه تقلب، منجر به افزایش احتمال گزارشگری تقلب می‌شود. آندون و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر انگیزه‌های مالی و ادراک از جدیت تقلب بر قصد گزارشگری تقلب را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که انگیزه‌های مالی دارای اثر مثبت معناداری بر قصد گزارشگری تقلب می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر این است که ادراک از جدیت تقلب، تأثیر انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می‌نماید. آلینه و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی ادراکات و نگرش‌ها نسبت به گزارشگری تقلب و همچنین عوامل مؤثر بر انگیزه‌های گزارش موارد تقلب پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این است که برداشت اکثر مشارکت‌کنندگان در مطالعه از گزارشگری تقلب، یک مسئله اخلاقی است. همچنین نتایج نشان داد که هزینه‌های شخصی بر انگیزه‌های گزارش تقلب تأثیر می‌گذارد. گائو و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کانال گزارشگری، وجود ناظران و قدرت فرد متقلب بر قصد گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که قصد گزارش موارد تقلب به هنگام استفاده از کانال گزارشگری برون سازمانی بیشتر از کانال گزارشگری درون سازمانی است. همچنین نتایج پژوهش نشان داد استفاده از کانال گزارشگری برون سازمانی اثر منفی وجود ناظران بر قصد گزارشگری تقلب را کاهش می‌دهد.

کاپلان و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر پرس و جو و نوع حسابرس بر انگیزه گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که افراد به احتمال بیشتری موارد تقلب را به یک حسابرس پرسشگر در مقایسه با حسابرسانی گزارش می‌نمایند که درباره تقلب از صاحبکار پرس و جو نمی‌کنند. این یافته‌ها از الزم پرس و جو در مورد تقلب در اجرای حسابرسی حمایت می‌کند. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که انگیزه گزارش تقلب به حسابرسان داخلی قوی‌تر از حسابرسان مستقل است و تفاوت معناداری بین انگیزه‌های گزارشگری در دو نوع تقلب مورد بررسی حسابرس (سوءاستفاده از دارایی‌ها و گزارشگری مالی متقلبانه) وجود ندارد.

شمس و ملانظری (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری در خصوص تقلب مرتبط با دارایی‌ها پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تصمیم افراد برای گزارش موارد مستعد تقلب تحت تأثیر گرایش اخلاقی افراد، انگیزش و میزان تشخیص امکان رخداد تقلب می‌باشد. بولو و اکبری‌ان شورکایی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه پدیده تماشاگری، قدرت شواهد و مسئولیت ادراک شده با احتمال گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که قدرت شواهد و میزان مسئولیت ادراک شده، دارای اثر مثبت معناداری بر احتمال گزارشگری می‌باشد. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) به مدل‌بندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران و اولویت‌بندی آنها پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر تأثیر مثبت و معنادار متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال^۱، دینداری و شدت اخلاقی بر قصد گزارش تقلب است، در حالی که، تأثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معنادار نمی‌باشد.

اگرچه مطالعات بسیاری در مورد تقلب در ایران صورت گرفته است، اما تعداد اندکی پژوهش در زمینه ابعاد روانشناختی کشف تقلب انجام شده است. همچنین، در ارتباط با تأثیر نحوه پرس و جوی حسابرس و در خصوص اقداماتی که حسابرس می‌تواند برای تقویت تمایل کارکنان به گزارش تقلب انجام دهد، پژوهشی انجام نشده است. در این مطالعه تلاش می‌شود تا حدودی این خلا پژوهشی برطرف گردد.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و تجربی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌شود:

فرضیه ۱-۱: هنگامی که حسابرس از به کارگیری واژه تقلب در پرس و جو خودداری کند، نسبت به مواقعی که حسابرس به واژه تقلب اشاره نماید، احتمال گزارش تقلب توسط صاحبکار بیشتر است.

فرضیه ۱-۲: هنگامی که حسابرس در فرآیند پرس و جو از به کارگیری واژه تقلب خودداری کند، نسبت به مواقعی که حسابرس به واژه تقلب اشاره نماید، صاحبکار جزئیات بیشتری در مورد تقلب احتمالی ارائه می نماید.

فرضیه ۲-۱: هنگامی که حسابرس از سوالات باز(بسته) در پرس و جو استفاده می کند، احتمال گزارشگری تقلب توسط صاحبکار بیشتر(کمتر) است.

فرضیه ۲-۲: هنگامی که حسابرس از سوالات باز(بسته) در پرس و جو استفاده می کند، صاحبکار جزئیات بیشتری(کمتری) در مورد تقلب احتمالی ارائه می نماید.

فرضیه ۱-۳: هنگامی که حسابرس رابطه و تعامل بیشتری(کمتری) با صاحبکار برقرار می کند، احتمال گزارشگری تقلب توسط صاحبکار افزایش(کاهش) می یابد.

فرضیه ۲-۳: هنگامی که حسابرس رابطه و تعامل بیشتری(کمتری) با صاحبکار برقرار می کند، صاحبکار جزئیات بیشتری(کمتری) در مورد تقلب احتمالی ارائه می نماید.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش های قضاوت و تصمیم گیری بوده و طرح پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. داده های پژوهش با استفاده از ابزاری متشکل از دو بخش طرح آزمایش تجربی و پرسشنامه جمع آوری شده است. در بخش طرح آزمایش، افته پژوهش در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت و در بخش پرسشنامه پس از آزمایش، سوالات کنترلی در ارتباط با دستکاری متغیرها، یک مجموعه سوالات درباره دیدگاهها، ادراک و تجارب آنها در رابطه با هزینه های سوال برانگیز و تجربه کار با حسابرس مستقل، سوالات جمعیت شناسی، و همچنین، سوالات مربوط به ویژگی شخصیتی فعال مطرح شده است. به منظور بررسی روایی محتوا، افته و پرسشنامه پژوهش در اختیار اساتید و صاحب نظران قرار گرفت و براساس دیدگاه های تخصصی آنها اصلاحات لازم صورت گرفت. علاوه بر این، ابزار مورد استفاده در مطالعه به صورت پیش آزمون(در مرحله پیش مطالعه) بر روی ۳۲ دانشجوی حسابداری آزمون شده و با توجه به نتایج آن، تغییرات لازم صورت گرفته است. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از روش آلفای کرونباخ مورد بررسی قرار گرفته است. پایایی سوالات هر بخش(متغیر) به صورت جداگانه بررسی گردید. لازم به ذکر است مقادیر آلفای کرونباخ هر بخش(متغیر) بیشتر از ۰/۷ می باشد.

با توجه به این که هدف این پژوهش، بررسی تأثیر ماهیت و نوع سوالات، و رابطه مناسب با کارکنان صاحبکار در هنگام پرس و جوی حسابرس بر گزارش موارد تقلب است، هر یک از متغیرهای مستقل در دو سطح مورد دستکاری قرار گرفت، از یک طرح عاملی بین گروهی (۲×۲×۲) استفاده گردید و مشارکت کنندگان به طور تصافی به هشت گروه مختلف تخصیص یافتند.

جامعه آماری این پژوهش متشکل از مدیران و کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش از روش نمونه گیری تصادفی استفاده شده است و ابزار پژوهش به طور تصادفی بین مدیران و همچنین کارکنان واحد حسابداری در کلیه رده‌های شغلی توزیع گردید. لازم به ذکر است که با توجه به پیشنهاد ارائه شده توسط دلاور (۱۳۹۷)، در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه حداقل ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد اگرچه برخی از اوقات پژوهش آزمایشی با تعداد ۱۵ نفر در هر گروه در شرایط کنترل شده، صورت می‌گیرد (دلاور، ۱۳۹۷: ۹۹). در مجموع، ۲۸۹ مشارکت کننده ابزار پژوهش را تکمیل نمودند. تعداد ۵۴ مشارکت کننده که با دقت لازم به سوالات کنترلی پاسخ نداده بودند، و یا پاسخنامه آن‌ها ناقص بود، از نمونه پژوهش حذف شدند. در نهایت، این مطالعه با مشارکت ۲۳۵ نفر در سال ۱۳۹۸ انجام گرفت.

طرح آزمون

در افته آزمایش یک مورد تقلب محتمل در ارتباط با سوء استفاده از دارایی مطرح شده است. براساس گزارش انجمن بازرسان خبره تقلب در سال ۲۰۲۰، سوء استفاده از دارایی‌ها رایج‌ترین نوع تقلب در شرکت‌ها است. در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ بیان شده که یکی از شیوه‌های سوء استفاده از دارایی‌ها، سندسازی پرداخت برای کالاهایی که توسط واحد تجاری دریافت نشده است. در همین راستا، از مشارکت کنندگان در مطالعه خواسته شد، نقش یک کارمند را برای خود در نظر گرفته که اخیراً با یک مورد هزینه سوال برانگیز در ارتباط با مدیر خرید مواجه شده است. در سناریوی آزمایش بیان گردید، کارمند فرضی از مبلغ پرداختی به یک فروشنده ناشناس مطلع گردیده که آدرس وی با آدرس محل سکونت سرپرست مستقیم وی (مدیر خرید) مطابقت دارد و علی‌رغم پرداخت صورت گرفته، کالایی توسط شرکت دریافت نشده است. در ادامه، جزئیاتی در مورد رابطه حسابرس با کارمند صاحبکار ارائه می‌گردد. سپس در سناریو بیان شد که کارمند صاحبکار ملاقاتی با حسابرس شرکت فرضی دارد و با ایشان در ارتباط خطرهای

بالقوه موجود در شرکت، بحث و تبادل نظر می کند و می تواند از این فرصت برای افشای هزینه سوال برانگیز به حسابرس استفاده نماید.

در جلسه با حسابرس به مشارکت کنندگان یکی از چهار سوال درباره تقلب به طور تصادفی ارائه گردید (ذکر واژه تقلب/ نوع سوال بسته؛ ذکر واژه تقلب/ نوع سوال باز؛ اجتناب از به کارگیری واژه تقلب/ نوع سوال بسته؛ و اجتناب از به کارگیری واژه تقلب/ نوع سوال باز). در ادامه، مشارکت کنندگان درباره گزارش تقلب به حسابرس تصمیم گیری می نمایند. در سناریو بیان شده، در صورتی که تصمیم مشارکت کننده، گزارش هزینه سوال برانگیز باشد، سرپرست جدیدی برای ایشان انتخاب خواهد شد که امکان اعطای پاداش را نخواهد داشت. به این ترتیب، از دست دادن پاداش به عنوان معیاری برای هزینه های شخصی گزارشگری در نظر گرفته شده است. در صورتی که تصمیم مشارکت کننده، گزارش تقلب به حسابرس باشد، از ایشان درخواست می شود پرسش مطرح شده توسط حسابرس در سناریوی افته را پاسخ دهد. پس از پاسخگویی به سوالات مربوط به متغیرهای وابسته، از مشارکت کنندگان خواسته شد به پرسشنامه پس از آزمایش پاسخ دهند.

مدل های آزمون فرضیه ها و متغیرهای پژوهش

با استناد به ادبیات پژوهش (جونز، ۲۰۱۸)، به منظور آزمون فرضیه های ۱-۱، ۱-۲ و ۱-۳ از مدل رگرسیون لجستیک (۱) و به منظور آزمون فرضیه های ۱-۱، ۲-۲ و ۲-۳ از مدل رگرسیونی خطی چندگانه (۲) به شرح زیر استفاده شده است.

$$\text{مدل (۱)} \quad \text{REPORT}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{FRAUD}_i + \beta_2 \text{TYPE}_i + \beta_3 \text{RAPPOR}_i + \beta_4 \text{FRAUD}_i * \text{TYPE}_i + \beta_5 \text{FRAUD}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_6 \text{TYPE}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_7 \text{FRAUD}_i * \text{TYPE}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_8 \text{ETHICS}_i + \eta_i$$

$$\text{مدل (۲)} \quad \text{DETAILS_REPORTED}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{FRAUD}_i + \beta_2 \text{TYPE}_i + \beta_3 \text{RAPPOR}_i + \beta_4 \text{FRAUD}_i * \text{TYPE}_i + \beta_5 \text{FRAUD}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_6 \text{TYPE}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_7 \text{FRAUD}_i * \text{TYPE}_i * \text{RAPPOR}_i + \beta_8 \text{ETHICS}_i + \eta_i$$

در این پژوهش سه متغیر مستقل به شرح زیر مورد توجه قرار گرفته است:

ماهیت سوال پرس و جو (FRAUD) در دو سطح مورد دستکاری قرار گرفت. در سطح اول، از به کارگیری واژه تقلب در سوال پرس و جو اجتناب شده و در پرسش مطرح شده به جای استفاده از واژه تقلب از عبارت «سوء استفاده از منابع شرکت» استفاده گردید. این عبارت مبتنی بر تعریف انجمن بازرسان خبره تقلب در ارتباط با موارد تقلب می باشد. در سطح دوم، واژه تقلب در سوال پرس و جو

ذکر شده است. نوع سوال پرس و جو (TYPE) نیز در دو سطح مورد دستکاری قرار گرفت و مشارکت کنندگان به صورت تصادفی یک نوع سوال بسته یا باز دریافت کردند.

همچنین، رابطه حسابرِس با کارمند صاحبکار (RAPPORT) در دو سطح مورد دستکاری قرار گرفت: در سطح اول، رابطه مناسبی براساس درک متقابل بین حسابرِس و کارمند صاحبکار برقرار نبوده است و در سطح دوم، حسابرِس رابطه مناسبی با کارمند صاحبکار داشت و در ادامه، مشارکت کنندگان به صورت تصادفی به این دو وضعیت مختلف آزمایش تخصیص یافتند. مطابق روش مورد استفاده توسط جونز (۲۰۱۸)، در این پژوهش از توضیحات مقایسه‌ای به منظور دستکاری متغیر رابطه مناسب با صاحبکار، استفاده شده است. برای این منظور، در سناریوی آزمایش، مشارکت کنندگان اطلاعاتی را در خصوص رابطه قبلی کارمند صاحبکار و دو حسابرِس دریافت نمودند. در یک سناریو (در شرایط نبود رابطه مناسب با صاحبکار)، رابطه ایجاد شده بین کارمند صاحبکار با حسابرِس اول، مناسب و براساس درک متقابل بوده، در حالی که رابطه با حسابرِس دوم فاقد این ویژگی بود. در حالی که، در سناریوی دیگر (در شرایط وجود رابطه مناسب با صاحبکار)، ترتیب این دو حالت تغییر کرده، رابطه ایجاد شده با حسابرِس دوم، مناسب و براساس درک متقابل بوده، در حالی که رابطه با حسابرِس اول فاقد این ویژگی می‌باشد. در نهایت، در هر دو سناریو بیان گردید حسابرِس دوم به منظور انجام مصاحبه تعیین شده است.

اولین متغیر وابسته در این مطالعه، تصمیم به گزارش تقلب (REPORT) است و این گونه اندازه گیری می‌شود که آیا مشارکت کننده تصمیم به گزارش هزینه سوال برانگیز می‌گیرد یا خیر. دومین متغیر وابسته در این مطالعه، تعداد جزئیات کلیدی گزارش شده در مورد تقلب توسط مشارکت کننده (DETAILS_REPORTED) است. تعداد جزئیات کلیدی بیان شده درباره هزینه‌های سوال برانگیز می‌تواند دامنه‌ای بین ۰ (عدم گزارش جزئیات) تا ۵ (گزارش تمام جزئیات کلیدی) داشته باشد. جزئیات کلیدی مطرح شده در سناریوی آزمایش مشکل از ۵ مورد کلیدی به شرح زیر بود: ۱) وجود فعالیت با یک فروشنده ناشناس و موهوم، ۲) یکسان بودن آدرس فروشنده با آدرس یکی از کارکنان، ۳) مطابقت داشتن آدرس مدیر خرید با آدرس فروشنده ناشناس، ۴) افزایش مبلغ هزینه غیرعادی، و ۵) عدم دریافت کالای مورد نظر علی‌رغم پرداخت بهای آن.

به منظور کنترل دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر گزارش تقلب توسط مشارکت کنندگان، مطابق با پژوهش‌های پیشین (جونز، ۲۰۱۸) تأثیر عوامل جنسیت، سن، سوابق کاری، گذراندن دوره آموزشی در ارتباط با اخلاق در محیط کار، مشاهده رفتار سوال برانگیز در میان افراد با رده شغلی بالاتر توسط مشارکت کننده و همچنین ادراک آن‌ها نسبت به هزینه‌های سوال برانگیز (مشمول بر ۹ سوال) در این پژوهش مدنظر قرار گرفته است. جونز (۲۰۱۸) بیان می‌کند احتمال گزارش تقلب، با ادراک شخص از جدیت تقلب و نیز مسئولیت

شخصی برای گزارشگری افزایش می‌یابد. همچنین، با استناد به پژوهش کاپلان و همکاران (۲۰۱۱)، دیدگاه مشارکت‌کننده نسبت به حسابرسان مستقل و تجربه کار با حسابرس مستقل، مد نظر قرار گرفته است و در نهایت، با استناد به پژوهش ژانگ و همکاران (۲۰۱۳)، ویژگی شخصیتی فعال مورد توجه قرار گرفت و با بهره‌گیری از مقیاس بتمن و کرن (۱۹۹۳) سنجیده شد. ژانگ و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌دارند که هنگامی که افراد با ویژگی شخصیتی فعال، تقلبی را مشاهده می‌کنند، با احتمال بیشتری تقلب را گزارش خواهند کرد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در پژوهش در نگاره (۱) ارائه شده است. فراوانی و درصد مشارکت‌کنندگانی که تقلب را گزارش نموده در نگاره (۲)، و شاخص‌های آماری میانگین و انحراف معیار تعداد جزئیات کلیدی گزارش شده در مورد تقلب در نگاره (۳) ارائه شده است.

نگاره (۱): اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان

جنسیت	زن	مرد	کل			
تعداد	۵۸	۱۷۷	۲۳۵			
درصد	۲۴/۷	۷۵/۳	۱۰۰			
سن (سال)	کمتر از ۳۱	۴۰ تا ۳۱	۵۰ تا ۴۱	۶۰ تا ۵۱	بیشتر از ۶۰	کل
تعداد	۴۷	۱۱۹	۶۰	۸	۱	۲۳۵
درصد	۲۰/۰	۵۰/۶	۲۵/۶	۳/۴	۰/۴	۱۰۰
سابقه کار (سال)	کمتر از ۶	۱۰ تا ۶	۱۵ تا ۱۱	۲۰ تا ۱۶	بیشتر از ۲۰	کل
تعداد	۵۳	۶۳	۵۹	۳۴	۲۶	۲۳۵
درصد	۲۲/۵	۲۶/۸	۲۵/۱	۱۴/۵	۱۱/۱	۱۰۰
گذراندن دوره اخلاق حرفه‌ای	بلی	خیر	کل			
تعداد	۹۸	۱۳۷	۲۳۵			
درصد	۴۱/۷	۵۸/۳	۱۰۰			
مشاهده رفتار مشکوک در مافوق	بلی	خیر	کل			
تعداد	۱۳۳	۱۰۲	۲۳۵			
درصد	۵۶/۶	۴۳/۴	۱۰۰			
دیدگاه نسبت به حسابرس مستقل (۱-۷، که ۷: خیلی مطلوب)			میانگین	انحراف معیار		
			۵/۲۷	(۱/۲۸)		
تجربه کار با حسابرس مستقل (۵-۱، که ۵: خیلی زیاد)			۳/۴۸	(۱/۰۵)		

همان‌طور که نگاره (۲) نشان می‌دهد، از بین ۲۳۵ مشارکت‌کننده در مطالعه، ۱۴۲ نفر (۶۰٪) تصمیم گرفته‌اند، هزینه‌های مشکوک را به حسابرس گزارش نمایند. مشارکت‌کنندگانی در گروهی که سوال بسته مطرح شده و در این سوال از به کارگیری واژه تقلب خودداری شده و نیز رابطه مناسب بین آن‌ها با حسابرس برقرار بوده است، بیشتر از سایر گروه‌ها تقلب را گزارش نموده‌اند و احتمال گزارشگری تقلب برابر با ۷۶/۷٪ بود.

نگاره (۲): فراوانی (درصد) گزارشگری تقلب توسط مشارکت‌کنندگان

رابطه مناسب حسابرس و صاحبکار			
کل	وجود رابطه مناسب	فاقد رابطه مناسب	
سوال باز واژه تقلب ذکر شده	۱۷ (۵۶٪/۷)	۳۲ (۵۴٪/۲)	۳۰ تعداد
از به کارگیری واژه تقلب اجتناب شده	۲۱ (۷۰٪)	۴۰ (۶۵٪/۶)	۳۱ تعداد
سوال بسته واژه تقلب ذکر شده	۱۸ (۶۶٪/۷)	۲۸ (۵۰٪/۰)	۲۷ تعداد
از به کارگیری واژه تقلب اجتناب شده	۲۳ (۷۶٪/۷)	۴۲ (۷۱٪/۲)	۳۰ تعداد
کل	۷۷ (۶۶٪/۴)	۱۴۲ (۶۰٪/۴)	۱۱۹ تعداد

همان‌طور که در نگاره (۳) مشاهده می‌شود، به طور میانگین، مشارکت‌کنندگان ۱/۵ مورد از جزئیات کلیدی را نسبت به ۵ مورد کلیدی گزارش کرده‌اند. همان‌طور که انتظار می‌رفت، مشارکت‌کنندگان که در گروهی که سوال باز مطرح شده و در این سوال از به کارگیری واژه تقلب اجتناب شده و رابطه مناسبی بین مشارکت‌کننده با حسابرس برقرار بوده است، بیشترین سطح ارائه جزئیات اطلاعات را داشته‌اند و به طور متوسط، ۲/۵ مورد جزئیات کلیدی تقلب را گزارش نموده‌اند.

تکانه (۳): شاخص‌های توصیفی میانگین و انحراف معیار جزئیات گزارش شده در مورد تقلب

رابطه مناسب حسابرس و صاحبکار			
کل	وجود رابطه مناسب	فاقد رابطه مناسب	
۱/۶۸ (۱/۷۴)	۱/۹۷ (۲/۰۱)	۱/۴۰ (۱/۴۸)	سوال باز واژه تقلب ذکر شده
تعداد = ۵۹	تعداد = ۲۹	تعداد = ۳۰	
۲/۰۵ (۱/۷۹)	۲/۵۰ (۱/۹۴)	۱/۶۱ (۱/۵۴)	از به کارگیری واژه تقلب اجتناب شده
تعداد = ۶۱	تعداد = ۳۰	تعداد = ۳۱	
۱/۰۷ (۱/۲۸)	۱/۵۶ (۱/۳۷)	۰/۶۲ (۱/۰۱)	سوال بسته واژه تقلب ذکر شده
تعداد = ۵۶	تعداد = ۲۷	تعداد = ۲۹	
۱/۳۷ (۱/۴۰)	۱/۳۴ (۱/۳۵)	۱/۴۱ (۱/۴۸)	از به کارگیری واژه تقلب اجتناب شده
تعداد = ۵۹	تعداد = ۳۰	تعداد = ۲۹	
۱/۵۳ (۱/۶۰)	۱/۸۴ (۱/۷۴)	۱/۲۷ (۱/۴۱)	کل
تعداد = ۲۳۵	تعداد = ۱۱۶	تعداد = ۱۱۹	

آمار استنباطی

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش، به منظور آگاه شدن از این که مشارکت کنندگان با توجه نمودن به متغیر مورد دستکاری رابطه مناسب بین حسابرس و کارمند صاحبکار، سوال‌های آزمایش را پاسخ داده‌اند، موفقیت آمیز بودن دستکاری متغیر یاد شده، مورد بررسی قرار گرفت. برای این منظور، در پایان آزمایش از مشارکت کنندگان خواسته شد، مقیاس رابطه مناسب براساس درک متقابل (ارائه شده پوسینلی و تیکل - دیگن، ۲۰۰۴) و پرسشنامه تعامل^۱ (مورد استفاده توسط والانو و شریبر کومپو، ۲۰۱۱) را تکمیل نمایند. در ادامه، میانگین نمره کل متغیرهای رابطه مناسب براساس درک متقابل و تعامل، در دو وضعیت رابطه مناسب بین حسابرس - صاحبکار و فاقد این رابطه، مورد مقایسه قرار گرفت. نتایج آزمون t مستقل نشان داد که دستکاری متغیر مذکور موفقیت آمیز بوده است.

همچنین، قبل از آزمون فرضیه‌ها، با بهره‌گیری از آزمون خی دو و تحلیل واریانس به بررسی این مساله پرداخته می‌شود که آیا گروه‌ها برحسب ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و متغیرهای کنترل همگن هستند یا خیر. یافته‌های آزمون خی دو نشان‌داد که گروه‌ها از لحاظ هر یک از سطوح جنسیت ($X^2_{(7)}=6/64, p=0/47$)، سن ($X^2_{(28)}=29/18, p=0/40$)، سابقه کار ($p=0/27$)، $X^2_{(28)}=32/08$ و مشاهده رفتار مشکوک در افراد مافوق ($X^2_{(7)}=4/67, p=0/70$) همگن می‌باشند، اما از لحاظ متغیر گذراندن دوره آموزشی در زمینه اخلاق ($X^2_{(7)}=22/80, p=0/002$)، تفاوت معناداری بین گروه‌ها مشاهده گردید. بنابراین، در مرحله آزمون فرضیه‌ها، متغیر گذراندن دوره آموزشی اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یک متغیر کنترل وارد مدل‌های رگرسیونی می‌شود. یافته‌های تحلیل واریانس یک راهه نشان‌داد که بین گروه‌ها از لحاظ ویژگی شخصیتی فعال، ادراک مشارکت‌کنندگان نسبت به هزینه سوال برانگیز، دیدگاه آن‌ها نسبت به حسابرس مستقل و تجربه کار با حسابرس مستقل، تفاوت معناداری وجود ندارد. در نتیجه، می‌توان بیان نمود که گروه‌ها از نظر متغیرهای مذکور همگن می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

تصمیم به گزارش تقلب

نتایج مدل رگرسیون لجستیک به منظور بررسی رابطه بین تصمیم به گزارش تقلب و متغیرهای مستقل در نگاره (۴) ارائه شده است.

فرضیه ۱-۱ اثر اصلی ماهیت سوال پرس‌وجو (به کارگیری/اجتناب از به کارگیری واژه تقلب) بر گزارشگری تقلب را بررسی می‌کند. همان‌طور که نگاره (۴) نشان می‌دهد، رابطه معناداری بین ماهیت سوال و گزارشگری تقلب وجود دارد، به طوری که احتمال گزارش تقلب در هنگامی که حسابرس از به کارگیری واژه تقلب خودداری کند، $0/268$ برابر بیشتر از مواقعی است که حسابرس به واژه تقلب در پرس‌وجو اشاره نماید ($p=0/018$; $\beta=-1/319$). بر این اساس، فرضیه ۱-۱ تأیید می‌شود.

فرضیه ۲-۱ اثر اصلی نوع سوال (باز/ بسته بودن سوال پرس‌وجو) بر گزارشگری تقلب را بررسی می‌کند. در فرضیه ۲-۱ پیش‌بینی می‌شود، استفاده از سوال باز در پرس‌وجو منجر به احتمال بالاتر گزارشگری تقلب در مقایسه با سوال از نوع بسته خواهد شد. طبق یافته‌های

نگاره (۴)، رابطه معناداری بین نوع سوال و گزارشگری تقلب وجود ندارد ($\beta=0/962$; $p=0/076$) و فرضیه ۱-۲ رد می شود.

نگاره (۴): مدل رگرسیون لجستیک تصمیم به گزارش تقلب

فاصله اطمینان ۹۵ درصد		نسبت شانس (OR)	سطح معناداری	مقدار والد	ضریب بتا	آماره منع
کران بالا	کران پایین					
		۰/۳۶۴	۰/۰۲۱	۵/۳۱۴	۱/۴۷۳	مقدار ثابت
۰/۷۹۷	۰/۰۹۰	۰/۲۶۸	۰/۰۱۸	۵/۶۰۶	-۱/۳۱۹	ماهیت سوالات
۷/۵۷۳	۰/۹۰۵	۲/۶۱۸	۰/۰۷۶	۳/۱۵۴	۰/۹۶۲	نوع سوال
۱۱/۶۴۷	۱/۲۵۲	۳/۸۱۹	۰/۰۱۹	۵/۵۴۶	۱/۳۴۰	رابطه حسابرس-صاحبکار
۱/۲۸۴	۰/۰۶۲	۰/۲۸۲	۰/۱۰۲	۲/۶۷۷	-۱/۲۶۵	ماهیت سوالات * نوع سوال
۱/۸۹۱	۰/۰۷۴	۰/۳۷۵	۰/۲۳۵	۱/۴۱۳	-۰/۹۸۲	ماهیت سوالات * رابطه حسابرس - صاحبکار
۱/۰۰۶	۰/۰۴۸	۰/۲۲۰	۰/۰۵۰	۳/۸۱۰	-۱/۵۱۳	نوع سوال * رابطه حسابرس - صاحبکار
۴۸/۷۰۳	۰/۵۷۹	۵/۳۱۱	۰/۱۴۰	۲/۱۸۲	۱/۶۷۰	ماهیت سوالات * نوع سوال * رابطه حسابرس - صاحبکار
۱/۰۹۰	۰/۳۳۹	۰/۶۰۸	۰/۰۹۵	۲/۷۸۵	۰/۴۹۷	تجربه شرکت در دوره آموزشی اخلاق حرفه‌ای

فرضیه ۱-۳ اثر اصلی رابطه مناسب بین حسابرس و صاحبکار (وجود/عدم وجود رابطه مناسب) بر گزارشگری تقلب را بررسی می کند. همان طور که نگاره (۴) نشان می دهد، رابطه معناداری بین تعامل مناسب حسابرس-صاحبکار و گزارشگری تقلب وجود دارد، به طوری که احتمال گزارش تقلب در هنگامی که حسابرس رابطه و تعامل بیشتری با صاحبکار برقرار می کند ۳/۸۱۹ برابر بیشتر از مواقعی است که حسابرس رابطه و تعامل کمتری با صاحبکار برقرار می کند ($\beta=1/340$; $p=0/019$) و بر این اساس، فرضیه ۱-۳ تأیید می شود. همچنین، طبق یافته‌های نگاره (۴)، تعامل معناداری بین نوع سوال پرس و جو و رابطه حسابرس-صاحبکار وجود دارد ($\beta=-1/513$; $p=0/05$).

جزئیات گزارش شده در مورد تقلب

نتایج مدل رگرسیون خطی چند گانه به منظور بررسی تأثیر گذاری متغیرهای مستقل بر جزئیات گزارش شده در مورد تقلب در نگاره (۵) ارائه شده است.

نگاره (۵): ضرایب و برآورد مدل رگرسیونی جزئیات کلیدی گزارش شده در مورد تقلب

سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب استاندارد	مدل رگرسیونی	
۰/۰۰۰	۴/۴۵۷	۰/۴۵۵		مقدار ثابت	
۰/۰۴۷	-۱/۹۹۴	۰/۴۰۴	-۰/۲۵۲	ماهیت سوالات	
۰/۰۴۵	۲/۰۱۷	۰/۴۰۱	۰/۲۵۳	نوع سوال	
۰/۰۲۶	۲/۲۴۶	۰/۴۱۲	۰/۲۸۹	رابطه حسابرس - صاحبکار	
۰/۲۲۱	-۱/۲۲۷	۰/۵۶۸	-۰/۱۹۱	ماهیت سوالات * نوع سوال	
۰/۰۴۹	-۱/۹۸۳	۰/۵۸۰	-۰/۳۱۳	ماهیت سوالات * رابطه حسابرس - صاحبکار	
۰/۵۵۸	-۰/۵۸۷	۰/۵۷۵	-۰/۰۹۱	نوع سوال * رابطه حسابرس - صاحبکار	
۰/۰۵۹	۱/۸۹۸	۰/۸۱۲	۰/۳۲۱	ماهیت سوالات * نوع سوال * رابطه حسابرس - صاحبکار	
۰/۰۸۴	۱/۷۳۷	۰/۲۱۴	۰/۱۱۵	تجربه شرکت در دوره اخلاق حرفه‌ای	
		۳/۵۳۸	F آماره	۰/۱۱۱	ضریب تعیین
۲/۴۸۱	آماره دوربین-واتسون	۰/۰۰۱	معناداری F آماره	۰/۰۸۰	ضریب تعیین تعدیل شده

فرضیه ۱-۲ اثر اصلی ماهیت سوال پرس وجو (به کارگیری / اجتناب از به کارگیری واژه تقلب) بر جزئیات گزارش شده در مورد تقلب را بررسی می‌کند. همان‌طور که در نگاره (۵) مشاهده می‌شود، ماهیت سوال تأثیر معناداری بر ارائه جزئیات بیشتر در مورد تقلب دارد ($t = -1/994$ ؛ $p = 0/047$ ؛ $\beta = -0/252$). یافته‌ها حاکی از آن است، هنگامی که حسابرس از به کارگیری واژه تقلب خودداری کند، مشارکت کنندگان جزئیات بیشتری در مورد تقلب گزارش می‌نمایند و هنگامی که حسابرس به واژه تقلب در پرس وجو اشاره می‌نماید، آن‌ها جزئیات کمتری در مورد تقلب گزارش می‌کند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه ۱-۲ تأیید می‌شود.

فرضیه ۲-۲ اثر اصلی نوع سوال (باز/ بسته بودن سوال پرس وجو) بر جزئیات گزارش شده در مورد تقلب را بررسی می‌کند. همان‌طور که نگاره (۵) نشان می‌دهد، نوع سوال تأثیر معناداری بر گزارش جزئیات بیشتر در مورد تقلب دارد ($t = 2/017$ ؛ $p = 0/045$ ؛ $\beta = 0/253$). یافته‌ها حاکی از آن است هنگامی که حسابرس از سوال باز در پرس وجو استفاده کند، مشارکت کنندگان جزئیات بیشتری در مورد تقلب ارائه می‌نمایند و هنگامی که حسابرس از سوال بسته در پرس وجو استفاده

می کند، آن‌ها جزئیات کمتری در مورد تقلب ارائه می کند. طبق یافته‌های فوق، نمی توان فرضیه ۲-۲ را رد نمود.

فرضیه ۲-۳ اثر اصلی رابطه مناسب حسابرس با صاحبکار (وجود/عدم وجود رابطه مناسب) بر جزئیات گزارش شده در مورد تقلب را بررسی می کند. همان‌طور که در نگاره (۵) مشاهده می شود، رابطه و تعامل مناسب بین حسابرس و صاحبکار تأثیر معناداری بر ارائه جزئیات بیشتر در مورد تقلب دارد ($t=2/246$; $p=0/026$; $\beta=0/289$). یافته‌ها حاکی از آن است هنگامی که حسابرس ارتباط و تعامل بیشتری با صاحبکار برقرار می کند، جزئیات بیشتری در مورد تقلب ارائه می گردد و هنگامی که حسابرس ارتباط و تعامل کمتری با صاحبکار برقرار می کند، جزئیات کمتری در مورد تقلب ارائه می شود و بر این اساس، نمی توان فرضیه ۲-۳ را رد نمود. علاوه بر این، طبق یافته‌های نگاره (۵)، تعامل معناداری بین ماهیت سوالات و رابطه حسابرس-صاحبکار برای جزئیات گزارش شده در مورد تقلب وجود دارد ($t=-1/983$; $p=0/049$; $\beta=-0/313$).

نتیجه گیری

هر چند، پرس و جو در مورد تقلب در استانداردهای حسابرسی الزامی شده است، حسابرسان به طور محتاطانه از این فرصت برای کسب اطلاعات لازم از صاحبکار به منظور برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی در راستای ارزیابی خطر تحریف بااهمیت استفاده می نمایند (جونز، ۲۰۱۸). در پژوهش حاضر، تأثیر ماهیت و نوع سوال پرس و جو و رابطه بین حسابرس و کارکنان صاحبکار بر تصمیم به گزارش تقلب به حسابرس پرسشگر مورد بررسی قرار گرفته است. براساس نتایج این پژوهش، حدود ۵۷٪ از مشارکت کنندگان اذعان کردند که در طول سابقه کاریشان، از مشارکت در تقلب توسط فردی که جایگاه سازمانی بالاتری نسبت به آن‌ها داشت، مطلع گردیدند و حدود ۶۰٪ از مشارکت کنندگان تقلب رخ داده در سناریوی آزمایش را گزارش نمودند. این آمار حاکی از آن است که می توان با استفاده از ظرفیت کارکنان و مهیا کردن شرایط لازم، از بسیاری از تقلبات در حال وقوع جلوگیری کرد یا بسیاری از تقلبات رخ داده را کشف نمود. آنچه که حائز اهمیت می باشد این است که پرس و جو در مورد تقلب توسط حسابرسان به صورتی انجام شود که تمایل کارمندان صاحبکار را برای گزارشگری تقلب افزایش دهد. حتی اگر کارکنان صاحبکار به طور دقیق، تقلب رخ داده در شرکت را گزارش

نمایند، اشتراک‌گذاری اطلاعات درباره خطرهای تقلب و ضعف‌های کنترل‌های داخلی توسط کارکنان احتمالاً می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا با توجه به عوامل خطر، رویه‌های حسابرسی مناسب را طراحی و اجرا نمایند و احتمال تشخیص تحریف بااهمیت ناشی از تقلب را افزایش دهند.

نتایج فرضیه‌های اول حاکی از آن است که ماهیت سوال پرس و جو (به کارگیری/ اجتناب از به کارگیری واژه تقلب) بر احتمال گزارشگری تقلب و همچنین بر میزان جزئیات گزارش شده در مورد تقلب توسط کارکنان صاحبکار تأثیر می‌گذارد. همراستا با دستورالعمل مرکز بررسی کیفیت حسابرسی ایالات متحده آمریکا این مطالعه شواهدی را مستند نمود که نشان می‌دهد، در صورتی که حسابرس از واژه تقلب در پرس و جو خودداری نماید، احتمال گزارشگری تقلب افزایش می‌یابد و مشارکت کنندگان در مطالعه، جزئیات بیشتری درباره تقلب محتمل را گزارش می‌نمایند. این نتایج با نتایج پژوهش جونز (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه‌های دوم حاکی از آن است که رابطه معناداری بین نوع سوال پرس و جو (باز/ بسته) و احتمال گزارشگری تقلب توسط صاحبکار وجود ندارد، این در حالی است که نوع سوال پرس و جو، تأثیر معناداری بر گزارش جزئیات بیشتر در مورد تقلب دارد و هنگامی که حسابرس از سوال باز در پرس و جو استفاده کند، جزئیات بیشتری در مورد تقلب ارائه می‌گردد. این نتایج در راستای پیشنهاد مطرح شده توسط فیشر و گیسلمن (۱۹۹۲) است که به موجب آن این گونه عنوان می‌شود که استفاده از سوالات باز در مصاحبه، امکان دریافت پاسخ‌های جزئی‌تر را فراهم می‌آورد. این نتایج با نتایج پژوهش جونز (۲۰۱۸) همخوانی ندارد.

به طور کلی نتایج فرضیه‌های سوم حاکی از آن است که رابطه و تعامل حسابرس با کارکنان صاحبکار، تأثیر معناداری بر احتمال گزارشگری تقلب و همچنین بر میزان جزئیات گزارش شده در مورد تقلب دارد. به بیان دیگر، تعامل مناسب حسابرس با کارکنان صاحبکار می‌تواند افزایش احتمال گزارشگری تقلب به همراه داشته و منجر به ارائه جزئیات بیشتری در مورد تقلب گردد. این نتایج با نتایج پژوهش کیچهافر و همکاران (۲۰۱۴) و کالینز و همکاران (۲۰۰۲) همخوانی دارد اما با نتیجه پژوهش جونز (۲۰۱۸) همخوانی ندارد.

با توجه به نتایج این پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود: (۱) با توجه به این که مطالعه حاضر، شواهدی در خصوص نحوه تأثیرگذاری ساختار سوالات و رابطه حسابرس با صاحبکار در طی فرآیند پرس و جو حسابرس بر گزارشگری تقلب فراهم می‌آورد، به سازمان

حسابرسی و مراجع ذیصلاح پیشنهاد می‌گردد از یافته‌های این پژوهش، در جهت ارائه راهنما و دستورالعملی در خصوص پرس‌وجوی شفاهی حسابرس و ساختار سوالات مطرح شده در پرس‌وجوها استفاده نمایند. همچنین، به جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود، از این یافته‌ها برای آموزش بهتر حسابرسان در خصوص نحوه پرس‌وجوی شفاهی در مورد تقلب به منظور ارتقا گزارشگری تقلب استفاده نمایند و علاوه بر برگزاری دوره‌های آموزشی مهارت‌های برقراری ارتباط و تعامل مناسب با کارکنان صاحبکار، حساسیت بیشتری نسبت به پرس‌وجوی اعضای خود از مدیران اجرایی و سایر کارکنان واحدهای مورد رسیدگی در مورد تقلب نشان‌دهند و زمینه را برای پیشگیری و شناسایی موارد تقلب در مراحل اولیه فراهم آورند. ۲) به حسابرسان توصیه می‌شود که با اجتناب از به کارگیری واژه تقلب در فرآیند پرس‌وجو، باعث ارتقا گزارشگری تقلب گردند. همچنین به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در فرآیند پرس‌وجو از سوالات باز به‌عنوان ابزاری برای تشویق مصاحبه‌شونده و افزایش تمایل کارکنان صاحبکار برای ارائه جزئیات بیشتر در مورد تقلب استفاده نمایند. ۳) به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد با استفاده از ابزار پرس‌وجو و برقراری ارتباط مناسب با کارکنان صاحبکار، زمینه گزارشگری تقلب را فراهم آورده و شرایطی را ایجاد نمایند که کارکنان صاحبکار به راحتی بتوانند مشکلات را انعکاس داده و در جهت بهبود راهبری شرکتی کمک نمایند.

همچنین، در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر ابزار پرس‌وجو بر انگیزه‌های گزارشگری تقلب به حسابرس را با توجه هر دو نوع تقلب (گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از دارایی‌ها) مورد بررسی قرار داد. در نهایت، در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر نوع حسابرس (حسابرس داخلی در مقابل حسابرس مستقل) و کانال‌های گزارشگری داخلی و خارجی بر انگیزه‌های گزارشگری تقلب را مورد بررسی قرار داد.

منابع

- بولو، قاسم؛ اکبریان شورکایی، رضا.(۱۳۹۶). بررسی رابطه پدیده تماشگری، قدرت شواهد و مسئولیت اداری شده با احتمال گزارشگری تقلب. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)، ۱-۳۲.
- دلاور، علی. (۱۳۹۷). روش تحقیق در روانشناسی و علوم رفتاری. تهران: انتشارات ویرایش، چاپ چهل و نهم.
- شمس، زهرا؛ ملانظری، مهناز.(۱۳۹۸). مدل عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری در خصوص تقلب مرتبط با دارایی‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۳)، ۳۰۰-۲۷۷.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی.(۱۳۹۵). استانداردهای حسابرسی، ایران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه.(۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۲(۴۹)، ۱-۲۸.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A.(2017). Perceptions, Predictors and Consequences of Whistleblowing among Accounting Employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 25 (2), 241-267.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., and Turner, M. J. (2018). The Impact of Financial Incentives and Perceptions of Seriousness on Whistleblowing Intention. *Journal of Business Ethics*, 151(1), 165-178.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2020). Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse. Austin, TX: ACFE.
- Auditing Standards Committee. (2016). *Auditing standards*. Tehran, Iran: Audit Organization.(In Persian)
- Bateman, T.S. and J.M. Crant.(1993). The proactive component of organizational behavior. *Journal of Organizational Behavior*, 14, 103-118.
- Bennett, G.B. and R.C. Hatfield.(2018). Staff auditors' proclivity for computer mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 42-57.
- Blue, Gh., Akbarian Shurkaei, R.(2017). Examination of the relationship between Bystander Effect, Evidence Strength and Perceived Responsibility with Reporting Fraud. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2 (3), 1-32. (In Persian)
- Center for Audit Quality (CAQ).(2010). *Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud: A Platform for Action*. Washington, DC: CAQ.
- Collins, R., R. Lincoln, and M.G. Frank.(2002). The effect of rapport in forensic interviewing. *Psychiatry, Psychology, and Law*, 9 (1), 69-78.
- de Ruyter, K. and M. Wetzels.(1999). Commitment in auditor-client relationships: antecedents and consequences. *Accounting, Organizations, and Society*, 24, 57-75.

- Gao, J., Greenberg, R., and Wong-On-Wing, B. (2015). Whistleblowing intentions of lower-level employees: The effect of reporting channel, bystanders, and wrongdoer power status. *Journal of Business Ethics*, 126(1), 85-99.
- Jones, M.(2018). *Audit Quality: Detection of Material Misstatement*, Dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy: West Virginia University.
- Kaplan, S.E., K.R. Pope, and J.A. Samuels.(2011). An examination of the effect of inquiry and auditor type on reporting intentions for fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30 (4), 29-49.
- Kieckhafer, J.M., J.P. Vallano, and N. Schreiber Compo.(2014). Examining the positive effects of rapport building: When and why does rapport building benefit adult eyewitness memory? *Memory*, 22 (8), 1010-1023.
- Namazi, M., Ebrahimi, F.(2016). Modeling and Identifying Effective Factors Affecting the Intention of Reporting Financial Fraudulent by Accountant. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 12(49), 1-28.(In Persian)
- Near, J. P., and M. P. Miceli.(1995). Effective whistleblowing. *Academy of Management Review*, 20 (3), 679-708.
- Puccinelli, N.M., and L. Tickle-Degnen.(2004). Knowing too much about others: Moderators of the relationship between eavesdropping and rapport in social interaction. *Journal of Nonverbal Behavior*, 28 (4), 223-243.
- Seifert, D.L., J.T. Sweeney, J. Joireman, and J.M. Thornton.(2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 707-717.
- Shames, Z., Molanazari, M.(2019). Factors Affecting Judgments and Decision Making in respect of Assets Misappropriation. *Empirical Research In Accounting*, 9 (33), 277-300.(In Persian)
- Vallano, J.P. and N. Schreiber Compo.(2011). A comfortable witness is a good witness: Rapportbuilding and susceptibility to misinformation in an investigative mock-crime interview. *Applied Cognitive Psychology*, 25, 960-970.
- Zhang, J., K. Pany, and P.M.J. Reckers.(2013). Under which conditions are whistleblowing “best practices” best? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (3), 171-181.