



تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای

لیلا علیزاده‌گان^۱

محمود صمدی لرگانی^۲

محسن ایمنی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۵

چکیده

هدف از مقاله حاضر بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب در گزارشگری مالی با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. با استفاده از جدول مورگان، تعداد ۳۰۲ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه است. به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. براساس یافته‌های پژوهش، هر چه حسابرسان در هنگام حسابداری شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آن‌ها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است.

واژه‌های کلیدی: تیپ شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای، کشف تقلب، تردید حرفه‌ای، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده.

۱- گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران. Email: Accountingnovin@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران، نویسنده مسوول. Email: mstlargani@gmail.com

۳- استاد مدعو گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران. گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی آیندگان، تنکابن، ایران.

Email: Mohsen.imeni86@yahoo.com

۱- مقدمه

تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است. با بروز بحران‌های مالی، ورشکستگی و سقوط شرکت‌های بزرگ نظیر انرون^۱، گلوبال کراسینگ^۲، وردکام^۳ و تایکو^۴، مسئله تقلب نه تنها هزینه‌ها و زیان‌های اقتصادی مانند متضرر کردن اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سهامداران با خود به همراه دارد، بلکه هزینه‌های سیاسی، قضایی و ... را نیز به بار خواهد آورد (رضایی و رایلی^۵، ۲۰۱۰). بر اساس برآوردهای صورت گرفته، هزینه جهانی تقلب سالانه بیش از ۳/۵ تریلیون دلار می‌باشد که بی‌تردید از بودجه سالانه چندین کشور بیشتر است (انجمن بررسی‌کنندگان خیره تقلب^۶، ۲۰۱۶). بدون تردید اختلاس و تقلب، ذهن همگان را دچار جو روانی نامناسبی می‌کند که در کل بی‌اعتمادی در جامعه را ایجاد خواهد کرد. از این رو کشف تقلب به‌عنوان یکی از موضوعات مهمی است که انتظار کشف آن، حسابرسی را با چالش جدی مواجه خواهد کرد؛ بنابراین تقلب را می‌توان به‌عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه یاد کرد؛ به‌گونه‌ای که در طی دهه‌های گذشته، نزدیک به چهار برابر شده است و اثرات مخرب آن همچنان ادامه دارد (براون و همکاران^۷، ۲۰۱۶).

مطابق با پژوهش‌های مویی^۸ (۲۰۱۰)؛ ناسوشن و فیتربانی^۹ (۲۰۱۲)، وظیفه‌شناسایی تقلب، یک وظیفه غیرساختاری است که حسابرسان را به ایجاد روش‌های جایگزین و جستجو بر مبنای اطلاعات اضافی مرتبط از منابع مختلف سوق می‌دهد. حسابرسان در شناسایی تقلب، باید توانایی و مهارت‌هایی را داشته باشند که بتوانند وی را در شناسایی این امر مهم، یاری رسانند. جستجوی اطلاعات بر مبنای شواهد حسابرسی مورد نظر، بخشی از تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرسان است. تردیدگرایی حرفه‌ای شامل هوشیاری از موضوعات مرتبط با شواهد حسابرسی، موقعیتی که گویای تقلب است. حسابرسان در رسیدگی‌های خود فرآیندهای مختلفی را انجام می‌دهند. یکی از مهمترین این فرآیندها، فرآیند ارزیابی ریسک تقلب‌ها^{۱۰} می‌باشد (دویراندر و سرایانوا^{۱۱}، ۲۰۱۸؛ نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵). بنابراین حسابرسان از تخصص حرفه‌ای خود برای افشاء و توضیح این ناکارآمدی‌ها استفاده می‌کنند.

تقلب در بستر تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده معنای می‌دهد. بر اساس «تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده»^{۱۲}، نحوه انجام رفتارهای افراد توسط قصد و نیت آن‌ها، هدایت می‌شود. که این عوامل به عنوان فاکتورهای انگیزشی محسوب می‌شود که نشان می‌دهد افراد تا چه اندازه حاضرند سخت تلاش کنند و تا چه میزان تلاش آن‌ها در راستای انجام رفتار برنامه‌ریزی شده می‌باشد (آجزن و مادن^{۱۳}، ۱۹۸۶).

مطابق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده سه عامل شامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، قصد انجام یک رفتار را پیش‌بینی می‌کند (آجزن، ۲۰۰۵). اولین عامل، شناسایی کشف تقلب: رفتاری است که با درجه مطلوبی از نگرش نسبت به کشف تقلب انجام می‌شود که در اینجا به عنوان تردید حرفه‌ای حسابرسان تعریف می‌شود (آجزن و مادن، ۱۹۸۶). ناسوشن و فیتربانی (۲۰۱۲) اذعان می‌دارند اگر حسابرسان تردیدگرایی بیشتری داشته باشند و به نوعی با دیدگاه انتقادی نسبت به شواهد حسابرسی

برخورد کنند، می‌توانند وجود تقلب را در مرحله برنامه‌ریزی ارزیابی کرده و در نهایت، این امر مهم حسابرسان را به افزایش شناسایی کشف تقلب طی مراحل بعدی حسابرسانی سوق می‌دهد.

دومین عامل، هنجار ذهنی: به عنوان درک اخلاقی حسابرسان تعریف می‌شود که به چگونگی درک حسابرسان از آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسانی اشاره دارد (آجنز، ۲۰۰۵). درک اخلاقی حسابرسان تعیین‌کننده قضاوت اخلاقی آن‌ها می‌باشد (اماروپاربا^{۱۴}، ۲۰۲۰). شرکت‌هایی نظیر انرون، تایکو و وردکام نمونه‌هایی از نمای بلند رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکت‌ها، اخلاق به خاطر سود نادیده گرفته شده است، توجیه آن‌ها این بوده که هدف یک شرکت حداکثر کردن سود برای سهامداران آن حتی به قیمت قربانی شدن اخلاق می‌باشد (سرلک، ۱۳۸۷).

سومین عامل، کنترل رفتاری درک‌شده: به عنوان درک آسان و سخت حسابرسان با توجه به رفتار گذشته برای پیش‌بینی شناسایی کشف تقلب طی حسابرسانی که از تجربه حسابرسان بدست می‌آید (آجنز و مادن، ۱۹۸۶).

پژوهشگران (حاسانا^{۱۵}، ۲۰۱۰؛ آلوی و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۰؛ آفر^{۱۷}، ۲۰۱۴؛ آدی پوترا و دویراندرا^{۱۸}، ۲۰۱۸) ادعان می‌دارند که تیپ شخصیتی^{۱۹} عامل کلیدی است که اغلب برای افزایش تردید حرفه‌ای و توانایی حسابرسان در شناسایی کشف تقلب نادیده انگاشته می‌شود. ویژگی‌های شخصیتی زیربنای نظام رفتاری افراد را تشکیل می‌دهد، تفاوت ویژگی‌های شخصیتی در فرد موجب می‌شود که افراد در موقعیتی یکسان، رفتارهای متفاوتی داشته باشند. روانشناسان با توجه به تیپ شخصیتی، می‌فهمند که چه عواملی به آن‌ها انگیزه می‌دهد و در شرایط گوناگون چه رفتاری را بروز می‌دهند (روغنی زاده، ۱۳۹۵). قصد، مقدم بر رفتار واقعی است و اگر که به درستی اندازه‌گیری شود، می‌تواند به صورت دقیق رفتار را پیش‌بینی کند (آجنز^{۲۰}، ۲۰۰۵). تردیدی نیست که حسابرسان به عنوان یک انسان از شخصیت و ویژگی‌های شخصیتی منحصر بفرد خود در ارتباط با مراجعان، از تأثیر باورها و اعتقادات، ارزش‌ها و آرمان‌ها و گاه راز و رمزهای درونی خود رها نیستند، از این‌رو ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان می‌تواند نقش مهمی در قضاوت اخلاقی^{۲۱} آنان داشته باشد که می‌تواند بر عملکرد آن‌ها بواسطه تصمیم‌گیری‌هایشان مؤثر باشد. هر چند بخشی از ویژگی‌ها ارثی هستند، اما بیشتر می‌توانند رشد شخصی^{۲۲} این ویژگی‌ها را در خود تقویت کنند (شاهریز و بیلی، ۲۰۱۴).

اما پرسش حائز اهمیت این است که آیا تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای، می‌تواند مبنای مناسبی را برای شناسایی کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده فراهم آورد؟ آیا تردید حرفه‌ای بعنوان متغیر میانجی، رابطه بین تیپ‌های شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای و کشف تقلب‌های صورت‌های مالی را توضیح می‌دهد؟ از این رو هدف پژوهش حاضر، پرداختن به گزارشگری تقلب توسط حسابرسان و پیشگیری کشف تقلب توسط آنان با تاکید بر تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده است. اگر چه پژوهش‌های متعددی در خصوص به کارگیری شیوه‌های کشف تقلب در حسابداری انجام شده است، اما عمده پژوهش‌های انجام شده در حوزه کشف تقلب در حسابداری، در زمینه چگونگی وقوع و پیش‌بینی آن بوده است. کمتر پژوهشی وجود دارد که

تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان را با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده مورد بررسی قرار داده باشد.

ساختار مقاله به این شرح است که ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود. سپس، فرضیه‌ها، روش‌شناسی و الگوی پژوهش ارائه می‌گردد. در نهایت، پس از بیان یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادهای کاربردی، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی و همچنین محدودیت‌های مطالعه بیان خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تقلب

در حرفه حسابرسی، گزارشگری تقلب به عنوان رفتاری که منافع جامعه را در نظر می‌گیرد دارای اهمیت ویژه‌ای است، پیشینه پژوهش در مورد گزارشگری تقلب به دهه ۱۹۸۰ بازمی‌گردد (کیلی و همکاران^۳، ۲۰۱۰). با توجه به تکامل تدریجی در ادبیات گزارشگری تقلب صورت‌های مالی، تعاریف گوناگونی از این نوع گزارشگری ارائه شده است که بر اساس بند ۴ بخش ۲۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران، تقلب عبارت است از «هرگونه اقدام عمدی فریب‌کارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی» در بند ۹ همین استاندارد، تقلب و اشتباه را از یکدیگر تفکیک و عنوان می‌کند که تنها ویژگی متمایزکننده تقلب از اشتباه، قصد و نیت آن است و این که اشتباهات، ناشی از اعمال غیرعمدی (سهوی) می‌باشد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). در تعریف دیگر تقلب، دافیلد و گرابوسکی در پژوهشی تحت عنوان «روانشناسی تقلب»، تقلب را به معنی به دست آوردن چیز با ارزش یا اجتناب از یک تعهد به وسیله فریب و نیرنگ تعریف کرده‌اند. بنابراین فصل مشترک همه تقلب‌ها، نیت گول زدن به منظور رسیدن به نفع شخصی است (فاوچی، ۱۳۸۳).

آثار منفی تقلب بر ابعاد مختلف اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی تأثیرگذار است. در حقیقت تقلب و فساد جرمی غیر عادی است که باعث زوال شده و بر زندگی بسیاری از افراد اثر می‌گذارد، تقلب باعث کاهش رقابت سطح ملی و مختل شدن رشد اقتصادی می‌شود، تقلب هزینه‌های اجتماعی بالایی خلق کرده و در نهایت باعث افزایش فقر می‌شود (اماروپاربا، ۲۰۲۰). در این بین حتی افزایش آگاهی و ارتقای فرهنگ عمومی باعث نمی‌شود که یک سازمان قربانی تقلب نشود؛ تقلب در سازمان‌ها به اشکال مختلفی دارای اثرات منفی می‌باشد که از جمله این اثرات می‌تواند مالی، اعتباری یا به نوعی لطمه به شهرت و روانی باشد. در این میان قربانیان تقلب نه تنها از لحاظ اقتصادی متضرر گردیده، بلکه امنیت، اعتماد به نفس و عزت خود را نیز در خطر می‌بینند. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، پدیده تقلب به عنوان یک پدیده غیر اخلاقی است که گسترش آن می‌تواند

باعث مخدوش شدن ارزش‌های والای انسانی و اخلاقی همچون «عدالت و انصاف» و «صداقت و درستکاری» گردد (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۳).

تلاش‌های زیادی توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و نهادهای نظارتی حسابداری برای افزایش مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی انجام گرفته است. به عنوان مثال قانون ساربینز اکسلی (۲۰۰۲) در باب حاکمیت شرکتی برای حل مسئله تقلب در صورت‌های مالی بوجود آمده است. این قانون به طور موفقیت‌آمیزی مسئولیت حسابرسان را در رابطه با پیشگیری و کشف تقلب در صورت‌های مالی و همچنین تفکیک وظایف مدیر ارشد اجرایی و مدیر ارشد مالی را افزایش داد (ام سی کانل و بانک^{۲۴}، ۲۰۰۳؛ فخاری واسکو، ۱۳۹۷). انجمن حسابداران خبره آمریکا در بیانیه «پیشگیری از تقلب» اظهار نمودند که یک حسابدار مستقل به تنهایی نمی‌تواند از تقلب پیشگیری نماید. کمیته حسابرسی و هیأت مدیره، مدیریت، حسابرسان داخلی و کارکنان از عواملی هستند که در جلوگیری از تقلب می‌توانند مؤثر باشند (اومار، ۲۰۲۰).

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در بیانیه (استاندارد) حسابرسی شماره ۹۹ (در اکتبر ۲۰۰۲) سه ویژگی برای تقلب در نظر گرفته و اعتقاد دارد این سه عامل موجب بروز تقلب هستند که به مثلث تقلب معروفاند. اصطلاح مثلث تقلب را پروفیسور دونالد کریزی (۱۹۵۳) و هنگام مطالعه وی در مورد اشکال تقلب مطرح شد. بر این اساس، تقلب معمولاً در صورت بروز سه وضعیت زیر رخ می‌دهد:

(۱) انگیزه یا فشار: مدیریت یا سایر کارکنان در پی انگیزه‌ای^{۲۵} یا تحت فشار^{۲۶} خاصی مرتکب تقلب می‌شوند.

(۲) فرصت: وضعیت موجود فرصتی^{۲۷} را برای ارتکاب تقلب فراهم می‌کند. مثلاً نبود کنترل داخلی، نامناسب بودن کنترل‌های داخلی موجود یا توانایی مدیریت برای زیر پا گذاردن آن.

(۳) نگرش‌ها یا توجیه: قلب روانشناسی متقلبین است، افرادی که مرتکب اعمال متقلبانه می‌شوند قادر به توجیه^{۲۸} عمل خود هستند و بعضی از این افراد دارای رویکرد، ویژگی یا مجموعه‌ای از اصول اخلاقی هستند که به آن‌ها اجازه می‌دهد تا آگاهانه و به عمد تخلفاتی را مرتکب شوند (کاربونو^{۲۹}، ۲۰۱۳).

۲-۲- اخلاق حرفه‌ای

یکی از اصلی‌ترین دغدغه‌های مدیرانکارآمد در سطوح مختلف و مالکان شرکت‌ها، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمام حرفه‌ها است. بستری مناسب در شرکت‌ها موجب می‌گردد تا افراد با حس مسئولیت‌پذیری و تعهد کامل به مسایل، در جامعه و حرفه به انجام کار بپردازند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند. اخلاق حرفه‌ای رشته‌ای از دانش اخلاق است که به مطالعه و بررسی روابط شغلی افراد می‌پردازد (فیتزپاتی^{۳۰}، ۲۰۱۲). در تعریفی از اخلاق حرفه‌ای آن‌را نوعی تعهد اخلاقی و وجدان کاری نسبت به هر نوع کار، وظیفه و مسئولیت می‌دانند (اندریس و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۷). اخلاقی بودن

در حرفه حاصل دانستن، خواستن، توانستن و نگرش افراد است. اخلاق حرفه‌ای، یک فرآیند تفکر عقلانی می‌باشد که مجموعه‌ای از کنش‌ها و واکنش‌های اخلاقی در آن پذیرفته شده است. اخلاق حرفه‌ای از سوی سازمان‌ها و مجامع حرفه‌ای مقرر می‌شود تا مطلوب‌ترین روابط اجتماعی ممکن را برای اعضای خود در اجرای وظایف حرفه‌ای فراهم آورد (اراکا و اکبچه^{۳۲}، ۲۰۱۵).

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است که به طور مستقیم بر استقلال و بی‌طرفی، شایستگی (صلاحیت) و صداقت حسابرسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به نوعی که داشتن یک نگرش مستقل به منظور عاری بودن از منافع و فشارهای هر طرف به نحوی که وجود تقلب را بتوان به آسانی شناسایی کرد ضروری است (فیتربانی، ۲۰۱۲). طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۳۳}، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضای حرفه باید همه مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، به عنوان یکی از ارزش‌های محوری در رشد و اخلاق حرفه‌ای است که مبنای رسیدگی‌ها و اظهار نظرها قرار می‌گیرد. درستکاری، یک اصل اساسی است که برپایه اعتماد عمومی بوده و معیاری نهایی که هر عضو از حرفه باید تصمیماتش را بر اساس آن بسنجد (سرلک، ۱۳۸۷).

بدون جلب اعتماد و پذیرش استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، ارائه خدمات از سوی حسابداران و حسابرسان امری بیهوده خواهد بود. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه‌کننده خدمات (حسابداران و حسابرسان)، و آن نیز تابع درستکاری، بیطرفی و پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای است. باتوجه به نقش مهم و اساسی حسابداری و حسابرسی در پیشرفت اقتصادی، سیاسی و اجتماعی جوامع، و نیز اهمیت درست‌اطلاعات برای استفاده‌کنندگان، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حرفه حسابرسی و حسابداری به عنوان یک عنصر محوری به حساب می‌آید. ارتباط دوسویه بین جامعه و حرفه‌ها که از یک طرف ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر استفاده ارائه‌کننده خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دوطرف را به حقوق یک‌دیگر آشنا و آگاه سازد. ضوابط اخلاقی و رفتاری هر حرفه، مهم‌ترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد (سجادی و همکاران، ۱۳۸۹).

حرفه حسابرسی از چندین قاعده و اصول اخلاقی خاصی تدوین شده است که معیاری برای شیوه رفتار حسابرسان در حرفه است. در پی بروز وقایع و رسوایی‌های مالی اخیر پیش‌آمده در معتبرترین و بزرگ‌ترین شرکت‌ها، حرفه حسابرسی الزاماتی و قواعدی را وضع کرد که فراتر از پایبندی ساده به قانون می‌باشد (دیگابریل^{۳۴}، ۲۰۱۱). این قواعد و قوانین پیچیده، معادل قوانین اخلاقی لازم‌الاجرای سازمانی است. اما باید به این نکته توجه داشت که قوانین و مقررات و ترس از رسوایی هیچ‌گاه نمی‌تواند بطور قطعی از رخداد تقلب در گزارشگری جلوگیری کند. در حالی که اصول اخلاقی مانند صداقت، نیکی، راست‌گویی شجاعت و درستی به اعماق وجود حسابرسان رخنه کرده و از دوران بچه‌گی از خانواده شروع شده و تحت تأثیر عواملی چون مدرسه،

دوستان، مذهب و نهادهای فرهنگی و عمومی قرار دارد. بنابراین، احتمال پایبندی حسابرسان به اصول اخلاقی می‌تواند بیشتر باشد (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۷).

۲-۳- تیپ شخصیت

تعریف مفهوم شخصیت کار آسانی نیست، زیرا مانند بیشتر مفاهیمی که به ویژگی‌های انسانی مربوط می‌شود، پیچیده است. از لحاظ واژگان، واژه شخصیت معادل «پرسونالیتی» انگلیسی است (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). شخصیت عبارتست از، مجموعه‌ای سازمان یافته و واحدی متشکل از خصوصیات نسبتاً ثابت و پایدار که یک فرد را از افراد دیگر متمایز می‌سازد (شاملو، ۱۳۹۰). تعبیرهای مختلف از مفهوم شخصیت نشان‌دهنده این است که با گذشت زمان، معنای شخصیت از مفهوم اولیه آن که تصویری اجتماعی و ظاهری بوده است، بسیار و فراتر گسترده‌تر شده است. در حال حاضر، شخصیت به روند پایدار و اساسی ویژگی‌های انسانی اطلاق می‌شود. در بیشتر تعاریف، بر وجود تفاوت پایه‌های شخصیتی افراد تاکید شده است. در لغت شخصیت، هر فرد، کاملاً منحصر به فرد می‌باشد و هیچ شخص دیگری را نمی‌توان یافت که کاملاً شبیه او باشد (کریستیانتی^{۳۵}، ۲۰۱۲). یکی از موضوعات بحث بر انگیز روانشناسی، تیپ‌شناسی شخصیت است. این بحث خصوصاً برای اشخاصی که در تعامل کاری زیادی با افراد مختلف هستند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). آجرن (۲۰۰۵) اذعان می‌دارد «رهبری موفق سازمان، به معنای سخت یا نرم بودن و احساسی یا قاطع بودن نیست، بلکه مجموعه‌ای از ویژگی‌های بااهمیت است. او یادآور می‌شود که شخصیت بسیار مهم است» سقوط شرکت‌های بزرگی مانند انرون، لمن برادرز و ورلد‌کام این موضوع را یادآوری می‌کند که رهبران سازمانی جهان، نقصی در شخصیت خود دارند. گاهی شاهد سرزنش شدن دانشکده‌ها، مدارس و کسب و کارها به دلیل بی‌توجهی به ارزش‌های اخلاقی هستیم. با این حال نمی‌توان به دلیل مشکلات جهانی کسب و کارها، فقط به سرزنش موسسات آموزشی پرداخت، زیرا مشکل اصلی، رهبران سازمانی هستند که فاقد شخصیت قدرتمند هستند.

آجرن (۲۰۰۵) در دیدگاه خود از مفهوم نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده استفاده کرد. او فرض را بر آن می‌گیرد که همه انسان‌ها معمولاً در انطباق با آنچه که محیط‌شان می‌طلبد، رفتار درستی دارند. هدف و منافع و مزایای این نظریه در بستر این پژوهش، پیش‌بینی و درک اثرات رفتار انگیزشی و اراده و تمایل فرد و یا افراد است.

در پژوهش حاضر، منظور از تیپ‌های شخصیتی، ویژگی‌ها و عوامل شخصیتی مدل (پنج عاملی نئو) است. مدل شخصیت پنج عاملی نئو، بشرح زیر است:

روانرنجورگرایی یا ثبات عاطفی: جنبه‌ای است که اساس آن را تجربه، هیجانات نامطلوب و فرضیه تشکیل می‌دهد، افراد روانرنجور دارای ویژگی‌های اضطراب، خشم و کینه‌ورزی، افسردگی، هوشیاری به خویشتن و آسیب‌پذیری هستند (مک‌گری و کاستا، ۱۹۸۰، ۳۶).

برونگرایی: این شاخص دربرگیرنده ویژگی‌هایی از قبیل اجتماعی و قاطع بودن، فعال و دوست‌دار دیگران بودن است. افراد برون‌گرا دارای ویژگی‌های جمع‌گرایی، قاطعیت، فعالیت، هیجان‌خواهی و هیجان‌های مثبت هستند. برون‌گرایان در کار روحیات و حالات مثبت داشته، نسبت به شغلشان، احساس رضایت بیشتر و عموماً درباره سازمان و محیط پیرامونی خود احساس بهتری دارند (حق‌شناس، حسن، ۱۳۸۷).

پذیرا بودن (انعطاف‌پذیری): در توصیف افراد دارای تیپ پذیرا بودن، به اشتیاق فرد به کسب تجارب اشاره می‌کنند. افرادی که گشودگی در پذیرفتن تجربیات دارند، برای مشاغلی که در آنان تحول و تغییر زیاد ایجاد می‌کند و یا نیاز به نوآوری یا ریسک قابل ملاحظه‌ای دارد، می‌توانند مفید واقع شوند (مک‌گری و کاستا، ۱۹۸۰).

سازگاری (توافق‌پذیری): این شاخص بر گرایش‌های بینا فرد تأکید دارد. فرد سازگار به شخصی گفته می‌شود که هم نوع دوست است، با دیگران احساس هم‌دردی می‌کند و مشتاق کمک به آنان است. این افراد مناسب برای تدریس، امور روانشناسی، مشاوره، کارها و فعالیت‌های اجتماعی هستند (آندرسن^{۳۷}، ۲۰۰۰).

وجدانی بودن (وظیفه‌شناسی): این شاخص شامل احساس وظیفه، نیاز به پیشرفت و سازماندهی است. افراد وجدانی دارای ویژگی‌هایی از قبیل شایستگی، نظم، وظیفه‌شناسی، تلاش برای موفقیت و نظم درونی هستند (مک‌گری و کاستا، ۱۹۹۶).

۲-۴- تردید حرفه‌ای

کشف تقلب، رفتاری است که احتمالاً با درجه مطلوبی از نگرش نسبت به رفتار کشف تقلب انجام می‌شود که در این‌جا به عنوان شک و تردید حرفه‌ای تعریف می‌شود (آجنز، ۲۰۰۵). استانداردهای حسابرسی تردید حرفه‌ای را بدین صورت تعریف می‌کند: وضعیتی که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه‌ای از شواهد حسابرسی است که اغلب به عنوان ارزیابی صداقت مدیریت تعبیر می‌شود. هارتون^{۳۸} (۲۰۱۶) اذعان می‌دارد تردید حرفه‌ای نگرشی است که ذهنی پرسشگر، هوشیاری در قبال تحریف‌های احتمالی چه به واسطه تقلب و چه اشتباه ایجاد شده باشد و ارزیابی مهم شواهد حسابرسی را در بر دارد. تردید گرایی حرفه‌ای نسبت به ارزیابی شواهد حسابرسی برای حسابرس مهم تلقی می‌شود، به نوعی که حسابرس با یک نگرش انتقادی، به بسندگی و مناسب بودن شواهد موجود بتواند وجود تقلب را در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی مورد بررسی قرار داده و در نهایت، این مهم حسابرس را به افزایش شناسایی تقلب طی مراحل بعدی حسابرسی سوق می‌دهد تا بتواند سطح بالایی از اعتماد عمومی را بدست آورد (دویراندرا و سرایانوا^{۳۹}، ۲۰۱۸؛ ناسوشن و فیتزآنی، ۲۰۱۲).

(نوویانته^{۴۰} (۲۰۰۸) اذعان می‌دارد که کمیسیون بورس اوراق بهادار طی یازده دوره (از ژانویه ۱۹۸۷ تا دسامبر ۱۹۹۱) یکی از موارد اهمال کاری و عدم موفقیت را در شناسایی کشف تقلب، سطح پایین تردید‌گرایی حرفه‌ای حسابرسان دانسته است.

هارت^{۴۱} (۲۰۱۰) تردید حرفه‌ای را به عنوان پایه قضاوت در حسابرسی می‌داند. مطالعات او موجب شناسایی شش جنبه از تردید حرفه‌ای: ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، تحقیق برای کسب شواهد، فهم میان فردی، اعتماد به نفس و خود رای بودن که بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می‌باشد، را شامل می‌شود. **ذهن پرسشگر:** حسابرسان مستقلاً که دارای ذهن پرسشگر هستند، تمایل بیشتری برای کشف انحراف و متقاعد شدن دارند. ذهن پرسشگر باعث می‌شود در خصوص فرصت‌های ارتکاب جرم و زمینه‌های تخلف، اطلاعات بیشتری کسب شود. همچنین، حسابرسان در زمینه پیگیری تناقض‌های صورت‌های مالی و روش‌های حسابداری یاری می‌کند. حسابرسان دارای این ویژگی شخصیتی به راحتی تحت تأثیر حرف‌های دیگران قرار نمی‌گیرند (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

تعلیق قضاوت: تعلیق قضاوت به معنای آن است که شخص حسابرسان در تصمیم‌گیری‌ها عجله نکند و تا زمانی که اطلاعات کافی، مناسب و قابل اطمینان فراهم نشود، تصمیمی را اتخاذ ننماید. به عنوان نمونه در خصوص روش‌های حسابداری سؤال برانگیز، تأمل بیشتری کند و اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری نماید (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

تحقیق برای کسب شواهد: این ویژگی برای حسابرسان مستقل مهم است، زیرا این ویژگی زمانی نمود دارد که حسابرسان با وضعیت بفرنج روبه‌رو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. به عنوان نمونه ارتباط مشکوک شرکت با اشخاص ثالث، زمینه‌های ارتکاب جرم توسط کارکنان و ... منجر می‌شود. تحقیق برای اطلاعات بیشتر شود که شامل اعتماد به نفس و خودرأیی می‌باشد. اعتماد به نفس یعنی حسابرسان به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خود رأیی یعنی حسابرسان گفته‌های افراد را بدون تفکر و پژوهش نمی‌پذیرند و به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با پژوهش ثابت شود (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

فهم میان فردی (درک متقابل): درک افراد از تقلب و زمینه‌های انحراف با هم متفاوت است، این درک متفاوت باعث می‌شود که حسابرسان مختلف در جمع‌آوری اطلاعات بیشتر، در مواجهه با فضای ارتکاب تخلف، متفاوت باشند. علاوه بر این فهم، حسابرسان بر جمع‌آوری اطلاعات و تحقیق برای توجیه عقلی، راه‌های کشف تقلب و شاخص‌های تأمل برانگیز صورت‌های مالی مؤثر است و نوع قضاوت و تصمیم‌گیری وی را مشخص می‌سازد (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

۳- پیشینه پژوهش

پرامانا و همکاران^{۴۴} (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر تردید گرایي حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس بر توانایی کشف تقلب توسط آنان پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تردید گرایي حرفه‌ای، تجربه و استقلال حسابرس تا حدودی بر توانایی کشف تقلب توسط او تأثیر دارد.

آرومگا و همکاران^{۴۶} (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای پرداختند. جهت آزمون فرضیات تحقیق از تحلیل رگرسیون استفاده گردیده است. نتایج تحقیق حاکی از تأثیر معناداری اخلاق، تجربه و صلاحیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با میانجی‌گری تردید حرفه‌ای می‌باشد.

شاور و شاور^{۴۷} (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر این است که سطح فردی استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری داخلی تقلب تأثیر داشته درحالی‌که بر قصد گزارشگری خارجی تقلب بی‌تأثیر است.

آدی پوترا و دویراندرا^{۴۸} (۲۰۱۹) در پژوهشی تأثیر تجربه حسابرس، نوع شخصیت و تلاش تقلب حسابرس بر توانایی حسابرس در کشف تقلب با قضاوت حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی پرداختند. اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از روش پرسشنامه و تجزیه و تحلیل حداقل مربعات انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که تجربه حسابرس، نوع شخصیت، ممیزهای حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای تأثیر مثبت و معنادار بر توانایی حسابرس برای کشف تقلب دارد. قضاوت نقش واسطه‌ای یا میانجی بوسیله متغیر تجربه و نوع شخصیت و ممیزان حسابرسی تقلب بر توانایی حسابرس برای کشف تقلب دارد.

سولیسیتیانتي و همکاران^{۴۹} (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای، تجربه و آموزش بر توانایی حسابرسان دولتی در کشف تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تردید حرفه‌ای و تجربه به طور قابل توجهی بر توانایی کشف تقلب تأثیر می‌گذارد، اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تأثیر نمی‌گذارد.

اومار و پاربا^{۵۰} (۲۰۲۰) در پژوهشی به اجرایی کردن تلفیق مثلث تقلب (فشار، فرصت ظرفیت، منطبق تراشی و عدم صداقت) در شناسایی جرایم فساد پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که با به کارگیری این مدل حسابرسان می‌توانند کیفیت حسابرسی و نتایج حسابرسی را بهبود بخشند، زیرا می‌تواند اطلاعات مرتبط با نشانه فساد را در فرد حسابرسی شونده نمایش دهند. علاوه بر این، مدل شناسایی فساد در مدیریت برای مقیاس‌های پیشگیرانه سودمند است و به وسیله آن با شاخص‌های مشخصی از فساد می‌توان اقدامات پیشگیرانه‌ی کارآمد و اثر بخشی را صورت داد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان " بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلگری شدت اخلاقی " به روش مدل سازی معادلات ساختاری و به روش کمترین مربعات جزئی انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان می‌دهد که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه‌ای دارای تأثیر

مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارند و شدت اخلاقی تاثیر متغیرهایپهنجارهای ذهنی و تعهد حرفه ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می کند.

نیکزاد و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر مداخلات رفتاری بر رفتار اشتراک گذاری دانش با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، در بین حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، مداخلات رفتاری با تحت تاثیر قرار دادن نگرش‌ها و هنجارهای انتزاعی، رفتار به اشتراک گذاری دانش حسابرسان مستقل را متأثر می‌سازد. به بیان دیگر، نگرش‌ها و هنجارهای انتزاعی، در رابطه بین مداخلات رفتاری و رفتار به اشتراک گذاری دانش، نقش میانجی ایفا می‌کنند. بین میزان اطلاعاتی که هر یک از گروه‌ها به اشتراک گذاشته‌اند نیز تفاوت معناداری وجود دارد؛ در واقع، مشارکت‌کنندگانی که درباره هر دو عقاید رفتاری و هنجاری پیام‌های هدفمندی را دریافت کردند، اطلاعات بیشتری را به اشتراک گذاشتند.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی در خصوص خطا کاری سازمانی با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده میان حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده بر روی قصد هشداردهی تاثیر مستقیم و معناداری دارد، لذا نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل می‌باشد.

بنی مهد و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه جهت‌گیری ارزشی، عواطف مثبت و درک از انصاف با تمایل حسابرسان داخلی به گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد جهت‌گیری ارزشی با تمایل حسابرسان داخلی مادی‌گرا به گزارش تقلب رابطه‌ای معنادار و مثبت دارد. اما این رابطه در گروه حسابرسان فرامادی‌گرا، رابطه‌ای معنادار و منفی است. در گروه سوم یعنی حسابرسان داخلی مادی‌گرا- فرامادی‌گرا نیز، رابطه‌ای معنی‌دار میان جهت‌گیری ارزشی و تمایل به گزارش تقلب وجود ندارد.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: تیپ‌های شخصیتی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تاثیر مثبت و معناداری دارند.

فرضیه دوم: اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

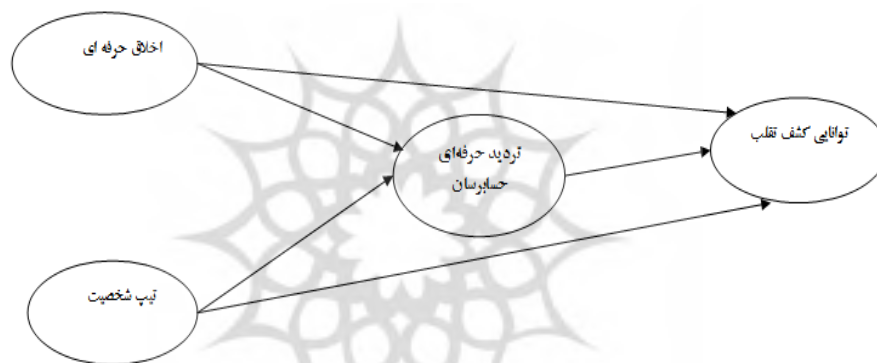
فرضیه سوم: تردید حرفه‌ای حسابرسان بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم: تیپ‌های شخصیتی با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارند.

فرضیه پنجم: اخلاق حرفه‌ای با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارد.

۵- مدل مفهومی پژوهش

با توجه به فرضیه‌های مطرح شده و روابط علی و معلولی بین متغیرها، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ ترسیم شده است.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

(منبع: اکیپانته، ۲۰۱۷)

۶- نوع مطالعه و روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (با نقش میانجی تردید حرفه‌ای) می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی است. همچنین از آنجایی که به بررسی روابط متغیرهای پژوهش می‌پردازد، روش پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی است. از آنجایی که در پژوهش حاضر از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده استفاده می‌شود، پژوهش حاضر از نوع پیمایشی است. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. برای نگارش و جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز مرتبط با مبانی نظری پژوهش، از مقالات تخصصی داخلی و خارجی معتبر استفاده گردید (نمازی و اسماعیل‌پور، ۱۳۹۹).

ابزار مورد استفاده جهت گردآوری داده‌ها پرسشنامه کتبی است که در پژوهش حاضر، با استفاده از پرسشنامه داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و پس از خروجی نهایی آن در نرم افزار Excel، متغیرهای پژوهش، استخراج و سپس با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS نسخه دوم و SPSS نسخه ۲۵ تجزیه و تحلیل نهایی انجام شد.

۱-۶- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۹ است. با عنایت به سایت جامعه حسابداران، تعداد اعضای آن در سال ۱۳۹۹، حدود ۲۴۰۰ نفر بود که جهت همسان‌سازی پژوهش، تعداد جامعه ۲۵۰۰ نفر انتخاب گردید. سپس در این پژوهش براساس فرمول زیر، با توجه به اطلاعات پژوهش، برای اندازه‌گیری نمونه از فرمول کوکران استفاده به عمل آمد:

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq} = \frac{2500 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{2500 \times 0.05^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 333$$

طبق این فرمول درجه اطمینان یا d برابر با ۰/۰۵ و درصد خطا معیار ضریب اطمینان یا z، ۰/۵ در نظر گرفته شد. مقدار q و p هر کدام ۰/۵ و مقدار t برابر با ۱/۹۶ است. بر اساس این فرمول ۳۳۳ نفر برای اندازه‌گیری نمونه انتخاب شدند. با توجه به محدودیت‌های کرونایی، تمامی پرسشنامه‌ها بصورت آنلاین برای افراد واجد شرایط از طریق رایانامه و شبکه‌های اجتماعی ارسال شد. در افراد پاسخ‌گو، جمعاً ۳۰۸ نفر به پرسشنامه پاسخ دادند که تعداد ۶ پرسشنامه به علت کامل نبودن اطلاعات، کنار گذاشته شدند. بنابراین، مجموعاً تعداد پرسشنامه‌های مورد استفاده برای انجام تحلیل آماری در پژوهش حاضر، ۳۰۲ پرسشنامه بوده است.

۲-۶- نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش

۱-۲-۶- متغیر وابسته

شکل ۱ نشان می‌دهد که در پژوهش حاضر، توانایی کشف تقلب به عنوان متغیر وابسته مطابق با پژوهش‌های اومار (۲۰۲۰)؛ کاریونو (۲۰۱۳) در نظر گرفته شد. ۲۰ سوال جهت اندازه‌گیری توانایی کشف تقلب طراحی شده است. کشف تقلب با استفاده از چهار اولویت شامل ویژگی‌ها و نفوذ مدیریت، کنترل‌های داخلی، شرایط بازار و ویژگی‌های عملیاتی مورد بررسی قرار گرفتند. مقیاس اندازه‌گیری براساس طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم می‌باشد.

۶-۲-۲- متغیرهای مستقل

در پژوهش حاضر از دو متغیر مستقل استفاده شد. مطابق شکل ۱، اخلاق حرفه‌ای با توجه به پژوهش آرامگا زارفر (۲۰۱۶)، به عنوان متغیر مستقل استفاده شد. پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای شامل ۲۰ سوال از (شایستگی حسابرسان، صداقت و درستی و بی طرفی) حسابرسان می‌باشد. سوالات پرسشنامه با توجه به مقیاس طیف پنج گزینه‌ای لیکرتی از (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) رتبه‌بندی می‌شود.

طبق شکل ۱ و با توجه به پژوهش مک‌گری و کاستا (۱۹۸۳)، تیپ شخصیتی به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شد. برای اندازه‌گیری این متغیر از ۶۰ سوال (۱۲ سوال در هر مقیاس) که دربرگیرنده پنج تیپ شخصیتی (روان‌رنجورگرایی؛ برونگرایی؛ انعطاف‌پذیری؛ توافق‌پذیری؛ وظیفه‌شناسی) حسابرسان است استفاده شد. سوالات پرسشنامه با توجه به مقیاس طیف پنج گزینه‌ای لیکرتی از (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) رتبه‌بندی می‌شود.

۶-۲-۳- متغیر میانجی

یکی از راه‌های مؤثر جهت افزایش طرح‌های پژوهشی و در نهایت ارائه یافته‌های مبتنی بر نتایج دقیق‌تر، استفاده از متغیرهای میانجی مناسب در پژوهش‌ها می‌باشد. در واقع متغیر میانجی واسطه رابطه غیرمستقیم میان متغیر مستقل و وابسته می‌باشد. به نوعی که در ابتدا متغیر مستقل متغیر میانجی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و سپس متغیر میانجی بر متغیر وابسته تأثیر می‌گذارد (نمازی و اسماعیل پور، ۱۳۹۹؛ نمازی و نمازی، ۲۰۱۶). در این پژوهش تردید حرفه‌ای مطابق با پژوهش هارت (۲۰۱۰) به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شد. پرسشنامه تردید حرفه‌ای دارای ۱۹ سوال جهت اندازه‌گیری دارد و با توجه به مقیاس پنج گزینه‌ای طیف لیکرت، از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم رتبه‌بندی می‌شود.

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- بررسی ویژگی جامعه‌شناختی پژوهش

جدول ۱، نتایج بدست‌آمده از جدول توصیفی جامعه‌شناختی پرسش‌نامه پژوهش را نشان می‌دهد. بنابراین، با عنایت به موارد ذکر شده در جدول، صلاحیت کلی پاسخ‌دهندگان مورد تأیید می‌باشد.

جدول ۱: جدول دموگرافیک

| درصد | فراوانی | شرح سؤال | درصد | فراوانی | شرح سؤال |
|------|---------|------------------|------|---------|------------------|
| ۳۴٪ | ۱۰۲ | تا ۵ سال | ۳۵٪ | ۱۰۷ | دولتی |
| ۱۰٪ | ۳۱ | از ۵ تا ۱۰ سال | ۶۵٪ | ۱۹۵ | محل اشتغال خصوصی |
| ۱۸٪ | ۵۳ | از ۱۱ تا ۱۵ سال | ۴۷٪ | ۱۴۱ | زن |
| ۲۳٪ | ۷۰ | از ۱۶ تا ۲۰ سال | ۵۳٪ | ۱۶۱ | مرد |
| ۱۵٪ | ۴۶ | بالاتر از ۲۰ سال | ۲۷٪ | ۸۳ | ۳۰ سال و کمتر |
| ۲۷٪ | ۸۲ | کمک حسابرس | ۳۸٪ | ۱۱۳ | ۳۱ تا ۴۰ سال |
| ۱۹٪ | ۵۸ | حسابرس | ۲۹٪ | ۸۸ | ۴۱ تا ۵۰ سال |
| ۹٪ | ۲۷ | حسابرس ارشد | ۶٪ | ۱۹ | بالاتر از ۵۰ سال |
| ۱۷٪ | ۵۰ | سرپرست | ۳۹٪ | ۱۱۸ | لیسانس |
| ۸٪ | ۲۵ | سرپرست ارشد | ۳۷٪ | ۱۱۳ | میزان فوق لیسانس |
| ۱۷٪ | ۵۰ | مدیر فنی | ۲۴٪ | ۷۱ | تحصیلات دکتری |
| ۳٪ | ۱۰ | شریک | | | |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸- یافته‌های استنباطی پژوهش

در این مطالعه به منظور تعیین رفتار بین متغیرها و تأثیر آن‌ها، از طریق معادلات ساختاری (SEM) نخست پایایی متغیرها مورد بررسی و سپس برآورد الگوی ساختاری از طریق بررسی ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا اندازه‌گیری می‌شود (نیتزل، ۲۰۱۸).

۸-۱- ضرایب بارهای عاملی

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود، مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است (هولاند، ۱۹۹۹). با توجه به اینکه در پژوهش حاضر، بارهای عاملی سازه‌های پژوهش بیشتر از مقدار ۰/۴ است، این مطلب مؤید آن است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. این امر بیان‌گر آن است که پرسش‌های مربوطه به درستی برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در نظر گرفته شده است. همچنین، مقدار R^2 برای سازه کشف تقلب

صورت‌های مالی ۰/۷۸۸ و تردید حرفه‌ای ۰/۶۳۰ محاسبه شده است که مناسب بودن برازش الگوی ساختاری را تأیید می‌کند.

جدول ۲: ضرایب بارهای عاملی متغیرهای پژوهش

| سازه | شاخص | بار عاملی | شاخص | بار عاملی | شاخص | بار عاملی |
|---------------|--------|-----------|---------|-----------|---------|-----------|
| اخلاق حرفه‌ای | IN-et1 | ۰/۶۲۲ | IN-et8 | ۰/۶۱۰ | IN-et15 | ۰/۶۷۸ |
| | IN-et2 | ۰/۶۱۷ | IN-et9 | ۰/۶۸۵ | IN-et16 | ۰/۵۶۴ |
| | IN-et3 | ۰/۶۵۹ | IN-et10 | ۰/۶۷۴ | IN-et17 | ۰/۶۷۰ |
| | IN-et4 | ۰/۵۷۷ | IN-et11 | ۰/۶۷۹ | IN-et18 | ۰/۶۱۳ |
| | IN-et5 | ۰/۶۲۶ | IN-et12 | ۰/۶۵۸ | IN-et19 | ۰/۶۲۴ |
| | IN-et6 | ۰/۶۷۴ | IN-et13 | ۰/۶۵۶ | IN-et20 | ۰/۷۸۴ |
| | IN-et7 | ۰/۷۳۹ | IN-et14 | ۰/۶۳۵ | | |
| روان‌رنجور | P-R2 | ۰/۴۶۶ | P-R5 | ۰/۵۶۳ | P-R9 | ۰/۶۸۵ |
| | P-R3 | ۰/۷۳۲ | P-R6 | ۰/۵۹۳ | P-R10 | ۰/۴۶۴ |
| | P-R4 | ۰/۴۲۹ | P-R7 | ۰/۵۴۳ | P-R11 | ۰/۶۷۰ |
| | P-R4 | ۰/۴۲۹ | P-R8 | ۰/۷۸۳ | P-R12 | ۰/۷۶۰ |
| برونگرا | P-B1 | ۰/۵۶۹ | P-B5 | ۰/۷۶۹ | P-B8 | ۰/۵۷۰ |
| | P-B4 | ۰/۵۱۷ | P-B6 | ۰/۷۶۹ | P-B9 | ۰/۷۱۱ |
| | | P-B10 | | | ۰/۷۱۴ | |
| انعطاف پذیری | P-E1 | ۰/۴۰۹ | P-E7 | ۰/۶۳۱ | P-E10 | ۰/۴۴۹ |
| | P-E3 | ۰/۶۲۱ | P-E8 | ۰/۷۸۴ | P-E11 | ۰/۶۱۲ |
| | P-E4 | ۰/۷۲۳ | P-E9 | ۰/۷۴۰ | P-E12 | ۰/۷۶۱ |
| توافق پذیر | P-T2 | ۰/۴۰۰ | P-T6 | ۰/۶۹۶ | P-T10 | ۰/۵۸۹ |
| | P-T3 | ۰/۶۸۲ | P-T7 | ۰/۴۵۱ | P-T11 | ۰/۷۰۶ |
| | P-T4 | ۰/۵۸۱ | P-T8 | ۰/۷۸۷ | P-T12 | ۰/۷۴۴ |
| | P-T5 | ۰/۷۹۱ | P-T9 | ۰/۶۸۲ | | |
| | P-V1 | ۰/۶۲۰ | P-V5 | ۰/۷۲۳ | P-V10 | ۰/۷۸۵ |
| وظیفه شناس | P-V2 | ۰/۶۸۳ | P-V7 | ۰/۸۳۷ | P-V11 | ۰/۴۹۳ |
| | P-V4 | ۰/۶۹۱ | P-V8 | ۰/۶۴۳ | P-V12 | ۰/۷۵۳ |
| | ME-Z1 | ۰/۸۵۲ | ME-Z2 | ۰/۹۰۳ | ME-Z3 | ۰/۸۰۱ |
| تعلیق قضاوت | ME-T1 | ۰/۸۵۹ | ME-T2 | | | ۰/۸۴۳ |

| سازه | شاخص | بار عاملی | شاخص | بار عاملی | شاخص | بار عاملی |
|---------------|--------|-----------|--------|-----------|--------|-----------|
| کسب شواهد | ME-K1 | ۰/۶۸۰ | ME-K5 | ۰/۶۲۸ | ME-K9 | ۰/۸۳۲ |
| | ME-K2 | ۰/۶۷۳ | ME-K6 | ۰/۶۸۸ | ME-K10 | ۰/۷۷۷ |
| | ME-K3 | ۰/۷۱۸ | ME-K7 | ۰/۸۸۰ | ME-K11 | ۰/۸۰۴ |
| | ME-K4 | ۰/۷۸۹ | ME-K8 | ۰/۷۷۴ | ME-K12 | ۰/۷۹۷ |
| درک متقابل | ME-D1 | ۰/۸۴۸ | ME-D2 | ۰/۸۲۶ | ME-D3 | ۰/۸۷۹ |
| نفوذ مدیریت | DE-M1 | ۰/۸۳۲ | DE-M3 | ۰/۸۶۸ | DE-M5 | ۰/۷۶۹ |
| | DE-M2 | ۰/۷۹۵ | DE-M4 | ۰/۸۰۸ | | |
| کنترل داخلی | DE-Co1 | ۰/۸۸۲ | DE-Co3 | ۰/۸۰۱ | DE-Co5 | ۰/۸۶۳ |
| | DE-Co2 | ۰/۷۷۳ | DE-Co4 | ۰/۵۴۵ | | |
| شرایط بازار | DE-B1 | ۰/۷۴۹ | DE-B3 | ۰/۴۳۷ | DE-B5 | ۰/۷۵۲ |
| | DE-B2 | ۰/۷۴۸ | DE-B4 | ۰/۸۲۶ | | |
| ویژگی عملیاتی | DE-O1 | ۰/۸۱۲ | DE-O3 | | ۰/۷۸۵ | |
| | DE-O2 | ۰/۸۴۴ | DE-O4 | | ۰/۶۲۸ | |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸-۲- آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷، نشان‌گر پایایی قابل‌قبول است. اما از آنجایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها است، روش PLS معیار مدرن‌تری نسبت به آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی (CR) را به کار می‌برد که این مقدار باید بالاتر از ۰/۷ باشد. روایی همگرا (AVE) به بررسی همبستگی هر متغیر با سوالات خود می‌پردازد. در روش PLS معیار AVE برای این منظور بکار برده می‌شود که مقدار مناسب آن ۰/۵ است. جدول ۳ آماره‌های مربوط به پایایی و روایی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵).

جدول ۳: شاخص‌های روایی و پایایی

| سازه‌ها | آلفای کرونباخ | پایایی ترکیبی | روایی همگرا |
|---------------|---------------|---------------|-------------|
| اخلاق حرفه‌ای | ۰/۹۳۰ | ۰/۹۳۲ | ۰/۵۲۱ |
| تیپ شخصیتی | ۰/۹۵۰ | ۰/۹۴۱ | ۰/۵۳۲ |
| تردید حرفه‌ای | ۰/۹۵۵ | ۰/۹۵۷ | ۰/۵۳۶ |
| کشف تقلب | ۰/۹۳۵ | ۰/۹۳۹ | ۰/۵۸۹ |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به این که مقدار مناسب برای آلفای کرونیباخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای روایی همگرا برابر با ۰/۵ است و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۳، تمامی این معیارها در مورد متغیرها مقدار مناسبی اخذ نموده‌اند، وضعیت پایایی و روایی همگرایی پژوهش حاضر مناسب است.

۸-۳- معیار Q^2

این معیار که توسط استون و گیسر (۱۹۷۵) معرفی شد، قدرت پیش‌بینی الگو در متغیرهای وابسته (درون‌زا) را مشخص می‌کند. در صورتی که مقدار آن در مورد یک سازه درون‌زاسهم مقدار ۰/۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قویسازه یا سازه‌های مربوط به آن دارد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵).

جدول ۴: قدرت پیش‌بینی کنندگی الگو

| 1 - SSE/SSO | سازه‌های اصلی |
|-------------|---------------|
| ۰/۳۶۴ | کشف تقلب |
| ۰/۳۳۴ | تردید حرفه‌ای |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول ۴، مقدار عددی Q^2 سازه‌های کشف تقلب و تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد، که با توجه به مقدار Q^2 هر دو سازه درون‌زاه، نشان از قدرت قوی الگو در خصوص این سازه‌ها دارد و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می‌کند.

۸-۴- برازش کلی الگو (معیار GOF)

مهم‌ترین شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مربعات جزئی، شاخص GOF است. جهت بررسی برازش کلی الگو، از معیار GOF استفاده می‌شود. معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است که توسط این معیار پژوهش‌گر می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵، ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times \bar{R}^2} \quad (1)$$

که در این رابطه:

مقدار $\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان و R^2 نیز، از میانگین مقادیر ضریب تعیین به دست می‌آید. مقدار مقادیر اشتراکی برابر با ۰/۴۸۵ است و همچنین، مقدار R^2 برابر ۰/۷۰۹ می‌باشد.

$$GOF = \sqrt[2]{0/485 \times 0/709} = \sqrt[2]{0/343} = 0/586$$

با توجه به سه مقدار ۰/۲۵؛ ۰/۳۶ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن ۰/۵۸۶، نشان از قوی و مناسب بودن الگوی پژوهش را دارد.

۸-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش و وجود یا عدم وجود تفاوت معنادار بین هر یک از فرضیه‌ها، از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) استفاده شد. با توجه به شکل ۲ و جدول ۵، ضرایب معناداری مسیرهای مدل بیشتر از ۱.۹۶ است. این مطلب نشان دهنده معنادار بودن تاثیر مستقیم و غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای) تیپ شخصیت، اخلاق حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب است. افزون بر این، جهت آزمون تأثیر متغیر واسطه‌ای (فرضیه چهارم و پنجم)، از آزمون سوبل (SobelTest) و جهت تعیین شدت تأثیر آن، از آماره VAF، طبق رابطه ۲ و ۳ استفاده شد. طبق بارون و کنی (۱۹۸۶)، برای آزمون تأثیر یک متغیر میانجی، یک آزمون پرکاربرد به نام آزمون سوبل (۱۹۸۲) استفاده شد. در آزمون سوبل، یک مقدار z-value به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱.۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن یک متغیر میانجی را تایید نمود با توجه به مقادیر نشان داده شده در جدول ۵، تمامی مقادیر z از ۱.۹۶ بیشتر است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ تأثیر متغیرهای میانجی تایید می‌شود. افزون بر آزمون سوبل، جهت تعیین شدت تأثیر متغیر میانجی، از آماره VAF استفاده بعمل آمد (هولاند، ۱۹۹۹). VAF مقادیر بین ۰ و ۱ را به خود اختصاص می‌دهد و هر اندازه این مقدار به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان از قوی بودن تأثیر متغیر میانجی است. در واقع این مقدار، نسبت اثر غیرمستقیم بر اثر کل را می‌سنجد و مقدار آن از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$Z - Value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times s_a^2) + (a^2 \times s_b^2) + (s_a^2 \times s_b^2)}} \quad (2)$$

$$VAF = \frac{a \times b}{(a \times b) + c} \quad (3)$$

a : مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛

b : مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته؛

c : مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته؛

S_a : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛ و

S_b : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر میانجی و وابسته.

جدول ۵: آزمون فرضیه‌های پژوهش

| نتیجه | t-value | ضریب مسیر (β) | R^2 | مسیر |
|-------|---------|-----------------------|-------|-------------|
| قبول | ۶/۱۸۸ | ۰/۴۳۵ | ۰/۷۸۸ | فرضیه اول |
| قبول | ۳/۹۱۹ | ۰/۲۱۱ | ۰/۷۸۸ | فرضیه دوم |
| قبول | ۴/۲۳۲ | ۰/۳۲۴ | ۰/۷۸۸ | فرضیه سوم |
| قبول | ۳/۶۵۴ | ۰/۲۶۲ | ۰/۶۳۰ | فرضیه چهارم |
| قبول | ۳/۲۱۰ | ۰/۳۶۰ | ۰/۶۳۰ | فرضیه پنجم |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرضیه اول: فرضیه اول پژوهش مبنی بر این بود که تیپ شخصیتی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارد. حسابرسان در علائق، سلیقه‌ها، احساسات، نگرش‌ها، باورها، رفتارها، انجام فعالیت‌ها و تصمیم‌گیری تفاوتی زیادی باهم دارند. و این تفاوت حسابرسان در پردازش و نوع نگاه به مسائلی که به واسطه تفاوت فردی در پایه‌های شخصیت ایجاد می‌شود، می‌تواند منجر به شکل‌گیری تفاوت، در تصمیم‌گیری و کشف تقلب صورت‌های مالی گردد. در آزمون فرضیه اول، مقدار ضریب مسیر تیپ شخصیت بر توانایی کشف تقلب حسابرسان معادل ($\beta = 0/435$) و آماره ($t\text{-value} = 6/188$) که نشان می‌دهد نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول به میزان $0/435$ به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب تأثیر مثبت و معنادار دارد، لذا فرضیه اول تایید می‌شود. این می‌تواند به این دلیل باشد که ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تصمیم‌گیری آنان مؤثر است. بنابراین، با افزایش تقلب، توجه قرار دادن به عوامل رفتاری هم برای تشخیص تقلب و هم بر بازدارندگی آن رویکردی با اهمیت است.

فرضیه دوم: فرضیه دوم پژوهش مبنی بر این بود که اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارد. برای حسابرسان مهم است که درکی اخلاقی جامعی از آیین رفتار حرفه‌ای داشته باشند. اخلاق با درک حسابرسان نسبت به قوانین و معیارها به عنوان هنجاری ذهنی تعریف می‌شود که به نوبه خود توانایی آن‌ها را در کشف تقلب در طول حسابرسی مشخص می‌کند. در آزمون فرضیه دوم مقدار ضریب مسیر اخلاق حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حسابرسان معادل ($\beta = 0/211$) و آماره ($t\text{-value} = 3/919$)

که نشان می‌دهد نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در سطح خطای کمتر از ۵٪ و به میزان ۰/۲۱۱ به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب تأثیر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه دوم تایید می‌شود. یعنی هر اندازه حسابرسان از پایبندی به اصول و موازین اخلاقی بالاتری برخوردار باشند، در طرف مقابل توانایی آن‌ها در شناسایی کشف تقلب صورت‌های مالی بیشتر خواهد شد و بالعکس. این می‌تواند به این دلیل باشد که اخلاق به عنوان یکی از مهم‌ترین موضوعات با اهمیت برای جلب اعتماد جامعه به توانایی حرفه حسابرسان مورد توجه است. زیرا افراد جامعه به یک مرجع قابل اعتماد که به دور از هرگونه تمایلات جانبدارانه که بتواند صورت‌های مالی را تأیید نماید، نیاز دارند. بنابراین رعایت اصول اخلاقی و تمایلات جانبدارانه توسط حسابرسان می‌تواند عامل بسیار مهمی در کاهش تقلب صورت‌های مالی باشد.

فرضیه سوم: فرضیه سوم پژوهش مبنی بر این بود که تردید حرفه‌ای حسابرسان بر توانایی آن‌ها در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارد. نگرش تردید حرفه‌ای متضمن یک ذهن پرسشگر بوده و ذهن را زیر سوال می‌برد، هوشیار بودن نسبت به شرایطی که ممکن است بیانگر سوءاستفاده احتمالی به دلیل اشتباه یا تقلب شود. حفظ تردید حرفه‌ای در طول حسابرسی برای حسابرسان با توجه به یافته‌های فرضیه سوم ضروری است و ریسک‌های ناشی از شرایط غیرمعمول، تعمیم بیش از حد در هنگام نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی و استفاده از فرضیه‌های نامناسب در تعیین ماهیت، زمان و میزان انجام مراحل حسابرسی و ارزیابی نتایج را کاهش می‌دهد. در واقع تردید حرفه‌ای در شناسایی عوامل کشف تقلب، بر توانایی حسابرسان مهم و تأثیرگذار است. در آزمون فرضیه سوم مقدار تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حسابرسان معادل $\beta = 0/324$ و آماره $t\text{-value} = 4/232$ که نشان می‌دهد نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم در سطح خطای کمتر از ۵٪ و به میزان ۰/۳۲۴ به طور مستقیم (بدون متغیر میانجی) بر متغیر توانایی کشف تقلب تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم: فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر این بود که تیپ شخصیت با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارند. نظر به نظریه‌های دانش مالی رفتاری و روان‌شناسی، حسابرسان نقش مهم و اساسی در میزان اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به گزارش‌ها دارند، از آنجا که تصمیم و فعالیت‌های حسابرسان نقش عمده‌ای در کشف تقلب صورت‌های مالی ایفا می‌کند، لذا در نظر گرفتن پایه‌های شخصیتی بر این تصمیمات بسیار مهم است. از عوامل دیگر که می‌تواند در کنار تیپ‌های شخصیتی بر کشف تقلب تأثیرگذار باشد، تردید حرفه‌ای حسابرسان است. با در نظر گرفتن تأثیر هم‌زمان تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای، می‌توان کشف تقلب در صورت‌های مالی را افزایش داد و اطمینان خاطر بیشتری را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فراهم آورد. در آزمون فرضیه چهارم، تیپ شخصیت به طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای، در سطح آلفای ۰/۰۵ معادل $t\text{-value} = 3/654$ بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. که نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم با توجه

به آماره VAF نیز ($\beta = 0/262$) نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و کشف تقلب گزارشگری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، آماره VAF با مقدار عددی 0/262 نشان می‌دهد داد که تردید حرفه‌ای به میزان 26 درصد به بصورت غیرمستقیم با حضور متغیر تیپ‌های شخصیتی، بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد. لذا فرضیه چهارم تایید می‌شود.

فرضیه پنجم: فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر این بود که اخلاق حرفه‌ای با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیر دارند. حسابرسان هر چه از سطوح اخلاقی بالاتری در کارهای خود برخوردار باشند، می‌توانند با وجدان کاری و تعهدی که به حرفه دارند، تقلب را بیشتر کشف نمایند و آن را به نفع استفاده‌کنندگان گزارش و کاهش دهند از عوامل دیگر که می‌تواند به همراه اخلاق و انصاف بر کشف تقلب تأثیرگذار باشد، تردید حرفه‌ای حسابرسان است. در نظر گرفتن تأثیر همزمان اخلاق حرفه‌ای و تردید بر کشف تقلب بسیار تأثیرگذار می‌باشد و می‌توان اطمینان خاطر بیشتری را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فراهم آورد. در آزمون فرضیه پنجم اخلاق حرفه‌ای به طور غیر مستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای، در سطح آلفای 0/05 معادل ($t\text{-value} = 3/210$) بر متغیر توانایی کشف تقلب اثر می‌گذارد. که نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم با توجه به آماره VAF نیز (0/360) نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و کشف تقلب گزارشگری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، آماره VAF با مقدار عددی بالای 0/360 نشان داد که تردید حرفه‌ای به میزان 36 درصد بصورت غیرمستقیم با حضور بسیار مهم متغیر اخلاق حرفه‌ای، بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد.

۹- بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (با نقش میانجی تردید حرفه‌ای) میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال 1399 پرداخته است. جهت نیل به این هدف، تعداد 302 پرسشنامه گردآوری و مورد آزمون قرار گرفت. همچنین برای آزمون فرضیه‌های پژوهش و وجود یا عدم وجود تفاوت معنادار بین هر یک از فرضیه‌ها، از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) استفاده شده است. بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، که توسط آجزن (2005) مطرح شده است، مبتنی بر نظریه عمل منطقی است. این نظریه وقوع یک رفتار ویژه را شناسایی می‌کند؛ مشروط بر اینکه فرد قصد انجام آن را داشته باشد. طبق این نظریه، قصد انجام یک رفتار توسط سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده پیش‌بینی می‌شود. منظور از «نگرش

نسبت به رفتار» یعنی این که رفتار مورد نظر تا چه حد نزد فرد مطلوب، خوشایند، مفید یا لذت بخش است؛ که به قضاوت فرد در مورد اثرات و پیامدهای رفتار بستگی دارد. منظور از «هنجارهای انتزاعی» مقدار فشار اجتماعی درک شده توسط فرد برای انجام رفتار و به عبارتی بازتاب تأثیر و نفوذ اجتماعی بر فرد است. کنترل رفتاری درک شده درجه‌ای از احساس فرد است که تا چه حد در مورد انجام یا عدم انجام یک رفتار تحت کنترل ارادی وی قرار دارد (آجنز، ۲۰۰۵).

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول و چهارم تیپ شخصیت می‌تواند به طور مستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای به طور غیر مستقیم، اثر مثبت بر توانایی کشف تقلب داشته باشد. این می‌تواند به این دلیل باشد که ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تصمیم‌گیری آنان موثر است. از آنجا که تصمیم و فعالیت‌های حسابرسان نقش عمده‌ای در کشف تقلب صورت‌های مالی ایفا می‌کند، لذا در نظر گرفتن پایه‌های شخصیتی بر این تصمیمات بسیار مهم است. از عوامل دیگر که می‌تواند در کنار تیپ‌های شخصیتی بر کشف تقلب تأثیرگذار باشد، تردید حرفه‌ای حسابرسان است. تیپ‌های شخصیتی می‌تواند بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار باشد و می‌تواند سطح بالا و پایین این تردیدها را در تصمیم‌گیری‌ها را اعمال کند. با در نظر گرفتن تأثیر هم‌زمان تیپ شخصیتی و تردید حرفه‌ای، می‌توان کشف تقلب در صورت‌های مالی را افزایش داد و اطمینان خاطر بیشتری را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فراهم آورد. یافته‌های این فرضیات به طور مستقیم و غیرمستقیم همسو با پژوهش‌های آدی پوترا و دویراندرا (۲۰۱۹)، شاور و شاور (۲۰۱۸)، حاسانا (۲۰۱۰)، سوریدا (۲۰۰۵)، نیکزاد و همکاران (۱۳۹۹)، ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸)، گودرزی و حاجیها (۱۳۹۶) سازگار است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم و پنجم نشان داد اخلاق حرفه‌ای می‌تواند به طور مستقیم و از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای به طور غیر مستقیم، اثر مثبت بر توانایی شناسایی کشف تقلب داشته باشد. در واقع، این یافته حاکی از آن است که هر چه حسابرسان در خصوص اصول و موازین حرفه‌ای درک اخلاقی بالاتری داشته باشند، توانایی شناسایی و کشف تقلب و سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها نیز بالاتر است. به نوعی که با نگاه جستجوگرانه به موضوع نگریسته و می‌تواند با شواهد حسابرسی که در اختیار دارد انتقادی‌تر نگریسته و قبل از پیدا کردن شواهد قوی آن را نپذیرد. از آنجایی که در این پژوهش اصول اخلاق حرفه‌ای مطابق با نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان فشار اجتماعی درک شده توسط حسابرسان برای انجام رفتار کشف تقلب به عنوان هنجار ذهنی تعریف می‌شود، لذا نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه مناسبی جهت قصد رفتار فرد در شناسایی کشف تقلب می‌باشد و در نظر گرفتن تأثیر هم‌زمان اخلاق حرفه‌ای و تردید بر کشف تقلب بسیار تأثیرگذار می‌باشد و می‌توان اطمینان خاطر بیشتری را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فراهم آورد. یافته‌های این فرضیه‌ها به طور مستقیم و غیرمستقیم همسو با پژوهش‌های آدی پوترا و دویراندرا (۲۰۱۹)، شاور و شاور (۲۰۱۸)، شاور و شاور (۲۰۱۸)، اوکیپاننتی (۲۰۱۶)، آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)، سوریدا (۲۰۰۵)، نیکزاد و همکاران (۱۳۹۹)، گودرزی و حاجیها (۱۳۹۶) سازگار است.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان داد تردید حرفه‌ای به طور مسقیم اثر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد. در واقع این یافته حاکی از آن است که برای حسابرسان مهم است که در حین حسابرسی به منظور کشف تقلب، تردید 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 به واسطه میزان مطلوبی از دیدگاه افراد (تردید حرفه‌ای) در خصوص کشف تقلب ایجاد شده است مطابقت دارد. هر چه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهنده تمایل آن‌ها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است. یافته‌های این فرضیه به طور مستقیم و غیرمستقیم با همسو با پژوهش‌های سولستیانتی و همکاران^{۴۶} (۲۰۲۰)، آدی پوترا و دویراندر^{۴۷} (۲۰۱۹)، پرامانا و همکاران^{۴۸} (۲۰۱۶)، نیکزاد و همکاران (۱۳۹۹)، ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) سازگار است.

بر مبنای یافته‌های پژوهش و به منظور استفاده هرچه بیشتر از یافته‌ها، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌گردد:

الف) مطابق با فرضیه اول و چهارم، با توجه به نقش مهم تیپ‌های شخصیتی بر تصمیم‌گیری‌های حسابرسان، با توجه به یافته‌های این فرضیه به سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در گزینش حسابرسان، علاوه بر آشنایی آنان با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی آنان را نیز مد نظر قرار دهند.

ب) مطابق با فرضیه دوم و فرضیه پنجم، با توجه به نقش مهم اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، به سازمان بورس اوراق بهادار، مسئولان فرهنگی-اجتماعی و انجمن‌های حسابداری پیشنهاد می‌شود که با برگزاری کارگاه‌های آموزشی، بسترهای لازم را در جهت ارتقای اصول اخلاقی حسابرسان فراهم آورند. همچنین، مدیران با ایجاد فضایی مناسب و قابل اعتماد و ارج نهادن به ارزش‌های انصاف و بیطرفی، اصول اخلاق حرفه‌ای را در واحد تجاری گسترش دهند و فرهنگ درستکاری را در شرکت‌ها رواج دهند.

ج) مطابق با فرضیه سوم، تردید حرفه‌ای با تأثیرگذاری بر ابعاد رفتاری و اخلاقی، به دیدگاه اعضای یک حرفه کمک می‌کنند تا نقشه‌راه خود را به روشنی و کامل ایفا نمایند. با توجه به نتایج به دست آمده این فرضیه، از آنجایی که ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان در بکارگیری تردید حرفه‌ای کشف تقلب موثر است، توجه هر چه بیشتر به ابعاد رفتاری و اخلاقی آن‌ها در محیط کار حسابرسی حائز اهمیت است، چرا که کاهش خطای ارزیابی ریسک تقلب را در پی دارد.

فهرست منابع

- ۱) حق‌شناس، حسن، (۱۳۸۷)، "هنجاریابی آزمون شخصیتی نئو فرم تجدید نظر شده"، روانپزشکی و روانشناسی بالینی، ۴(۴)، صص ۳۶-۵۰.
- ۲) خاکی، غلامرضا، (۱۳۹۰)، "روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی"، تهران، انتشارات بازتاب.
- ۳) داوری، علی و آرش رضازاده، (۱۳۹۵)، "مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS"، تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- ۴) خواجوی، شکراله و شعله منصوری، (۱۳۹۴)، "تقلب: حلقه‌ی پنهان در زنجیره امنیتی گزارشگری مالی"، فصلنامه حسابداری رسمی، ۲۸(۴)، صص ۵۴-۶۴.
- ۵) درستانی، علیرضا، (۱۳۹۸)، "نقش حسابرسان در پیشگیری و کشف تقلب" نشریه حسابرسان، شماره ۴۹.
- ۶) ریچارد، شیولسون، (۱۳۹۵)، "استدلال آماری در علوم رفتاری: قسمت اول"، مترجم علیرضاکیامنش. جلد دوم، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- ۷) روغنی‌زاده، مرجان، (۱۳۹۵)، "عوامل، ویژگی‌های رفتاری و تیپ شخصیتی مؤثر بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار در بورس اوراق بهادار"، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۲(۳)، صص ۹۲-۱۰۳.
- ۸) ساریخانی، مهدی، ناصر ایزدی‌نیا و سعید کریم‌زاده، (۱۳۹۷)، "بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران"، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۶)، صص ۱۳۵-۱۰۵.
- ۹) ساریخانی، مهدی، ناصر ایزدی‌نیا و سعید کریم‌زاده، (۱۳۹۸)، "بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی"، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۳(۴۹)، صص ۷۵-۱۰۵.
- ۱۰) سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، اخلاق در علوم و فناوری، ۳(۱ و ۲)، صص ۳۵-۶۲.
- ۱۱) سجادی، سیدحسین، حسن فرازمنند و صادق قربانی، (۱۳۸۹)، "تأثیر تداوم انتخاب حسابرسان بر کیفیت حسابرسی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه چمران اهواز.
- ۱۲) شعری آناقیز، صابر و ابوطالب خراسانی، (۱۳۹۶)، "واکاوی مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبان"، اولین همایش بین‌المللی و سومین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی، تهران: اردیبهشت ۹۶.
- ۱۳) عرب‌مازازه، علی اکبر، محمود صمدی لرگانی و محسن ایمنی، (۱۳۹۳)، "الماس تقلب و مسئولیت مدیران و حسابرسان در قبال پیشگیری از تقلب" مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳(۱۲)، صص ۴-۱۷.
- ۱۴) فخاری، حسین و وحید اسکو، (۱۳۹۷)، "تقلب در صورت‌های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۷(۲۶)، صص ۴۵-۶۰.

- ۱۵) فاوچی، هادی، (۱۳۸۳)، "رهنمودهای آسوسای (ASOSI) برای مبارزه با تقلب و فساد (اکتبر ۲۰۰۳)"، مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۱۳(۱)، صص ۲۶-۴۰.
- ۱۶) کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۸)، "استانداردهای حسابرسی". تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۱۷) گودرزی، سعید و زهره حاجیهها، (۱۳۹۶)، "رابطه ویژگی‌های شخصیتی با شکل‌گیری قضاوت اخلاقی"، اخلاق در علوم و فناوری، ۴(۱۲)، صص ۱-۶.
- ۱۸) محسنین، شهریار و محمد رحیم اسفیرانی، (۱۳۹۳)، "معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار Smart-PLS"، (چاپاول) تهران: مؤسسه کتاب مهربان نشر.
- ۱۹) مهدوی، غلامحسین و مصطفی کاظم نژاد، (۱۳۸۹)، "تأثیر پیش‌بینی‌پذیری آزمون‌های حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی تقلب"، ماهنامه حسابداری، ۲۱۹، صص ۶۳-۵۹.
- ۲۰) مهدوی، غلامحسین و علیرضا قهرمانی، (۱۳۹۶)، "ارائه الگویی برای کشف تقلب به وسیله حسابرسان با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی"، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، صص ۴۵-۷۰.
- ۲۱) نکویی مقدم، محمود و نرگش پیرمراد بزنجانی، (۱۳۸۹)، "نقش تفاوت‌های فردی و ویژگی‌های شخصیتی کارکنان در رفتار سازمانی آنان"، عصر مدیریت، ۴(۱۴)، صص ۱۲۶-۱۳۲.
- ۲۲) نیکزاد قادیکلای، مهدیس، داریوش فروغی و هادی امیری، (۱۳۹۹)، "تأثیر مداخلات رفتاری بر رفتار اشتراک‌گذاری دانش توسط حسابرسان مستقل: بررسی نقش میانجی نگرش‌ها و هنجارهای انتزاعی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، صص ۴۲۹-۴۵۳.
- ۲۳) نجف‌لو، محمود، مصطفی زنگی آبادی و پرویز غلامی، (۱۳۹۵)، "تأثیر عوامل خطر تقلب بر تعدیل برنامه حسابرسی"، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، صص ۲۶۱-۲۷۹.
- ۲۴) نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی، (۱۳۹۵)، "مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.
- ۲۵) نمازی، محمد و حسن اسماعیل پور، (۱۳۹۹)، "تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی"، دانش حسابداری، ۱۱(۱)، صص ۱-۳۳.
- ۲۶) نمازی، محمد و حسین رجب‌دری، (۱۳۹۷)، "اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۹)، صص ۱-۳۴.
- 27) Ajzen, I. & Madden, T, (1986), "Prediction of Goal Directed Behavior: Attitudes, Intentions, and Perceived Behavioral Control", Journal of Experimental Social Psychology, 22(4), PP.453-474.
- 28) Ajzen, I, (2005), "Attitudes, Personality & Behaviour", 2nd Ed., Open University Press, Berkshire.
- 29) Anderson, J.A, (2000), "Intuition in Managers", Journal of Managerial Psychology, 15(1), PP.46-67.

- 30) Andreas, Z.A. (2017), "The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable", *Social and Behavioral Sciences*, 219(4), PP.828-832.
- 31) Aufar, M. (2014), "7th Asia-Pacific Business Research Conference", Study of Post-Churn Impacts on Brand Image in Telecommunication Sector.
- 32) Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2016), "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse", TX: ACFE.
- 33) Arumega. Z., Andreas, A., & Zarefar, B. (2016), "The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable", 3rd Global Conference on Business and Social Sciences, Volume 219, PP. 828-832.
- 34) Brown, J. O., Hays, J., Stuebs, M. T. (2016), "Modeling Accountant Whistle Blowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle", *Accounting and the Public Interest*. 16(1), PP. 28- 56.
- 35) Cressey, D. R. (1953), "Other People's Money; a Study of the Social Psychology of Embezzlement", New York, NY.
- 36) Kristianti, I. (2012), "Pengaruh Tipe Kepribadian dan Penerimaan Perilaku Disfungsional Terhadap Audit Judgement", (Doctoral dissertation, Magister Akuntansi Program Pascasarjana FEB-UKSW).
- 37) DiGabriele, J. A. (2011), "Revisiting the Integration of Forensic Accounting and the Auditing Paradigm", *The Forensic Examiner*, 20(3), PP. 70-73.
- 38) Dwirandra, A.N., & Suryanawa. I.K. (2018), "Idealism and Professional Commitments Mediation the Effect of Work Experience and Training on Ethical Decision Making of Tax Consultan. Research", *Journal of Finance and Accounting*, 9(21), PP. 85.94
- 39) Karyono, M. (2013), "Forensic Fraud", Yogyakarta: CV. Andi
- 40) Farag, M. S. & R. Z. Elias, (2012), "the Impact of Accounting Students' Professional Skepticism on Their Ethical Perception of Earnings Management", *Research on Professional Responsibility & Ethics in Accounting*, 16(4), PP.185-200.
- 41) Fitriyani, M. (2019), "Comprehensive Analysis of the Effect of Competence and Independence of Public Accountants on Audit Quality", Dissertation of the University of Indonesia.
- 42) Hurtt, R. K. (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), PP. 149-171.
- 43) Hurtt, R. K., Eining, M., and Plumlee, R.D. (2003), "Professional Skepticism: A Model with Implications for Research", *Practice and Education*, 16(3), PP. 30 – 40.
- 44) Hulland, J. (1999), "Use of Partical Least Squares (PLS) in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies", *Strategic Management Journal*, 20(2), PP. 195-204.
- 45) Hackenbrack, K. (1992), "Implications of Seemingly Irrelevant Evidence in Audit Judgment", *Journal of Accounting Research*, 30(1), PP. 126-136.
- 46) Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010), "Toward a Theory of Whistle Blowing Intentions: A Benefit to Cost differential Perspective", *Decision Sciences Journal*, 41(4), PP.787-812.
- 47) Kung, Fan-Hua & C. L. Huang. (2013), "Auditors' Moral Philosophies & Ethical Beliefs", *Management Decision*, 51(3), PP. 479 – 500.

- 48) McCrae, R.R., and Costa, J.R, (1980),"Openness to Experience and ego Level in Loevinger'sentce Completion Test: Dispositional Contribution to Developmental Models of Personality", *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, PP. 1179- 1190.
- 49) Makkawi, B., and Schick, A, (2003),"Are Auditors Sensitive enough to Fraud?", *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7),PP.591-598.
- 50) McConnell Jr, D. K. & Bank, G. Y, (2003),"How Sarbanes-Oxley Will Change the Audit Process", *Journal of Accountancy*, 196(3), PP. 49-55.
- 51) Namazi, M., Namazi, N.R, (2016),"Conceptual Analysis of Moderator and Mediator Variables in BusinessResearch", *Procedia Economics and Finance*, 36(1), PP. 540-554.
- 52) Nitzi, C, (2018),"Managment Accounting and Partial Least Squares-structural Equation Modeelling (PLS-SEM): Som Illustrative Examples", *Structural Equation Modeling*, 20(4),PP.211-229.
- 53) Nasution, H., dan Fitriany, (2012),"Pengaruh Beban Kerja, Pengalaman Audit dan Tipe Kepribadian Terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor Dalam Mendeteksi Kecurangan", *Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin*.
- 54) Noviyanti, S, (2008),"Skeptisme Profesional Auditor Dalam Mendekteksi Kecurangan", *Journal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5(1), PP. 102-125.
- 55) Oraka A.O, and Okegbe, T.O, (2015),"The Impact of Professional Accounting Ethics in Quality Assurance in Audit", *Academic Research in Business and Social Sciences*, 5(8),PP.224-250.
- 56) Ponemon, L.A, (1994),"The Influence of Ethical Reasoning on Auditors perceptions of Managements Competence and Integrity", *Advances in Accounting*, (11), PP. 1-29.
- 57) Pramana, A. C., G. Irianto, and G. Nurkholis, (2016),"The Influence of Professional Skepticism, Experience and Auditors Independence On The Ability To Detect Fraud", *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(11),PP.1438-1447.
- 58) Rezaee, Z., and Riley, R, (2010),"Financial Statement Fraud: Prevention and Detection. 2nd Edition", *Hoboken New Jersey: John Wiley and Sons Inc*.
- 59) Shawver, T.J & Shawver, T.A, (2018),"The Impact of Moral Reasoning on Whistleblowing Intentions", In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*.
- 60) Sobel, M.E, (1982),"Asymptotic Intervals for Indirect Effects in Structural Equations Models", *Sociological Methodology*, 13(23),PP.290-312.
- 61) Sriwahjoeni, M. & Gudono, M, (2000), "Persepsi Akuntan terhadap Kode Etik Akuntan", *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 3(2), PP. 25-48.
- 62) Umar, Haryono, Purba, Rahima, (2020),"HU Model: Incorporation of Fraud Star in Detection of Corruption", *International Journal of Economics and Management Studies*, 13(6), PP. 234-265.
- 63) Umar, H, (2020),"Detecting Corruption HU Model", *Jakarta: Penerbit Universitas Trisak*.
- 64) Sulistiyanti, R., and Y. Yakub, (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), PP. 190-196.
- 65) Wolfe, D. T., Hermanson, D. R., (2004),"The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud", *The CPA Journal*, 17(4),PP.144-168.
- 66) Wilks, J., and Zimbelman, M, (2004),"Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors Sensitivity to Fraud Cues", *Contemporary Accounting Research*, 21(3), PP. 719-745.

Abstract

[10.30495/faar.2022.1948106.3402](https://doi.org/10.30495/faar.2022.1948106.3402)

The Effect of Personality Type and Professional ethics on Auditors' Ability to Detect Fraud Using the Theory of Planned Behavior by the Role of Professional Skepticism

Leyla Alizadegan¹
Mahmoud Samadi Largani²
Mohsen Imeni³

Received: 25/ March/2022 Accepted: 28/ May/2022

Abstract

The purpose of this study was to investigate the effect of personality type and professional ethics on the ability of auditors' to detect financial reporting fraud using the theory of planned behavior with respect to the mediating role of professional skepticism. The statistical population of the study includes auditors working in the auditing organization and auditing firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Using Morgan table, 302 people were selected as the research sample. The method of the present study is descriptive-survey and the tool used in the research is a questionnaire. The structural equation Modeling (SEM) was used to investigate the effect of variables and the partial least squares (PLS) approach was used to analyze the patterns. The results showed that the types of auditors' personality types, professional ethics and professional skepticism, have a positive and significant relationship directly on the auditors' ability to detect financial statements fraud. Also, personality type and professional ethics have an indirect and positive relationship with respect to the mediating role of professional skepticism on the detection of fraud in financial statements. According to the research findings, the more professional skeptics auditors are during the audit, the more willing they are to seek information about the signs of fraud and hence the greater their ability to detect fraud.

Keywords: Personality Type, Professional Ethics, Fraud Detection, Professional Doubt, Planned Behavior Theory.

1- Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.
Email: Accountingnovin@yahoo.com

2- Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran., Corresponding Author.
Email: mstlargani@gmail.com

3- Department of Accounting, Ayandegan Institute of Higher Education, Tonekabon, Iran.
Email: Mohsen.imeni86@yahoo.com



پرویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی