

## اثرگذاری تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

دکتر مرتضی باوقار

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. (نویسنده مسئول).

bavagharmorteza@gmail.com

نرگس صبوری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

Narges.saboori2013@gmail.com

### چکیده

این مطالعه با هدف تعیین تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی انجام شده است. روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی و از نوع پژوهش‌های کاربردی است و داده‌های پژوهش به صورت مقطعی و در نیمه اول سال ۱۴۰۳، از طریق پرسشنامه استاندارد بین اعضای نمونه توزیع و در مدت زمان مشخصی جمع‌آوری گردید. جامعه آماری شامل شرکتهای بزرگ جنوب ایران، نمونه آماری پژوهش شامل حسابرسان داخلی فعال در این شرکتهای به تعداد ۱۲۷ نفر با استفاده از جدول مورگان انتخاب شدند. به منظور تعیین روایی پرسشنامه‌ها، از روایی واگرا و همگرا و به منظور تعیین میزان پایایی، از ضریب آلفای کرباخ و پایایی ترکیبی استفاده شد. به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش‌های متناسب آماری در دو سطح توصیفی (جداول فراوانی، نمودارها، میانگین، انحراف استاندارد و ...) و استنباطی (تحلیل مسیر به روش حداقل مربعات جزئی، مدل سازی معادلات ساختاری) انجام شد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتهای منطقه ویژه پارس جنوبی تأثیر معناداری دارد. بنابراین، وجود مولفه‌هایی همچون تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی میتواند رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و نگرانی‌های مربوط به شناخت تقلب را به حداقل برساند.

**کلیدواژه‌ها:** تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقی، منبع کنترل درونی، هوش هیجانی، کشف تقلب، رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی.

### مقدمه

وجود هر فردی که از نقش خود در جلوگیری از تقلب آگاه باشد، در افزایش شفافیت و پاسخگویی حاکمیت ضروری است (ایرماوان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). نظرسنجی انجمن بازرسان خبره تقلب<sup>۲</sup> (ACFE) نشان داد که بیشترین آسیب دولت

<sup>1</sup> Irmawan and etal

<sup>2</sup> Association of Certified Fraud Examiners

ناشی از تقلب می باشد و نقش حسابرسان داخلی در کشف تقلب ۲۳/۴ درصد بوده است. با توجه به اینکه حسابرسی داخلی یکی از ابزارهای کنترلی تحت مالکیت سازمان برای به حداقل رساندن وقوع تقلب است، باید توانایی حسابرس داخلی در کشف تقلب افزایش یابد و حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص زودهنگام که نسبتاً قابل اعتماد است، عمل کند. توانایی حسابرسان برای کشف تقلب، مبتنی بر دانشی است که شامل طرح‌های تقلب، علائم هشدار، موضوعات مرتبط، مثلث تقلب، تحقیق، نگرانیها، مراحل دخیل در بررسی آن و شک و تردید حرفه‌ای است (مولر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). مطالعه آنها تأیید کرد که تعهد حرفه‌ای بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر منفی نمی‌گذارد، اما تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. رهبران سازمانی، حسابرسان داخلی را در انجمن حسابرسی داخلی آندونزی عضو کرده، آنها را اجتماعی کرده و مشارکت می‌دهند. این مطالعه نشان داد که تعهد به اخلاق برای کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی ضروری است اما نمیتواند توانایی کشف تقلب را افزایش دهد. اخلاقیات، حسابرسان داخلی را راهنمایی میکند که در هنگام انجام وظایف حسابرسی درست رفتار کنند. بنابراین، مقررات کمیته اخلاق در انجمن حسابرسان داخلی برای تنظیم و نظارت بر اجرای اخلاق حرفه‌ای ضروری است. علاوه بر این، هوش هیجانی نیز در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و افزایش توانایی کشف تقلب بسیار حائز اهمیت است. علاوه بر این، نهادهای دولتی از طریق آموزش تقویت هوش هیجانی و منبع کنترل داخلی حسابرسان داخلی در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نقش دارند. این مطالعه همچنین ماهیت رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب را برجسته میکند. ارزیابی و کنترل رفتارهای حسابرس داخلی در محل کار برای شناسایی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بسیار مهم است. بازنگری و دقت در استفاده از رویه‌ها در برنامه‌های حسابرسی نیز برای جلوگیری از رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی ضروری است. از رهبران سازمان انتظار می‌رود که تخصص حسابرسی، مانند آموزش حسابرسی قانونی، حسابرسی سیستم، مالیات و خرید کالاها و خدمات را برای دولت و سیستم اطلاعات مدیریت مالی دولت ارائه دهند. آنها تکنیک‌های حسابرسی خوبی دارند و می‌توانند تقلب در صورت های مالی، سوء استفاده از دارایی ها و فساد را تشخیص دهند (زرکاسی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۴). رفتارهای حسابرس در طول فرآیند حسابرسی در ضعف حسابرسی و حسابرسی در کشف تحریف نقش دارد. به طور قابل توجهی رفتارهای کارآمد باعث کاهش نگرانی های کیفیت حسابرسی در طول فرآیند حسابرسی میشود (هرباچ<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱). رفتارهای کیفی حسابرسی چنین رفتارهایی ناکارآمد هستند که می‌توانند به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را کاهش دهند و از آنها به عنوان کاهش یافته یاد می‌شود (آنوگراه و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶). رفتارهای کاهش کیفیت حسابرسی به عنوان رفتار حسابرسان در طول قرارداد تعریف می‌شود؛ توافقاتی که اثربخشی شواهد جمع‌آوری شده را کاهش می‌دهد، مانند حسابرسی زودرس رویه‌ها، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، بررسی سطحی اسناد مشتری و جایگزینی روش های حسابرسی را میتوان در نظر گرفت (آنلین<sup>۵</sup>، ۲۰۲۳). نهیمی و همکاران در سال ۲۰۲۱ دریافته‌اند که حسابرسان در ۴ شرکت بزرگ در بریتانیا انجام دادند، کاهش رفتار کیفیت حسابرسی با انجام علائم زودرس مواجه شده است (نهیمی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). آنلین در سال ۲۰۲۳ نیز پژوهشی را مورد بررسی قرار گرفت که حسابرسان در ۴ شرکت بزرگ در سوئد رفتار کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهند امضای پیش از موعد یک مرحله حسابرسی و پذیرش توضیحات ضعیف مشتری را نیز نشان میدهد (آنلین، ۲۰۲۳). امیرالدین در سال ۲۰۱۹ نیز ثابت کرد که ۴ شرکت بزرگ حسابرس در آندونزی رفتار کیفیت حسابرسی کاهش یافته را انجام میدهند؛ طبق این نتایج گویی اتکای بیش از حد

<sup>1</sup> Moeller, R.R

<sup>2</sup> Zarkasyi and etal

<sup>3</sup> Herrbach, O

<sup>4</sup> Anugerah and etal

<sup>5</sup> Annelin, A

<sup>6</sup> Nehme and etal

به نتیجه کاری مشتری بستگی دارد (امیرالدین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). با توجه به مطالب گفته شده احتمال می‌رود تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی از جمله متغیرهایی است که می‌تواند بر توانایی کشف تقلب اثرگذار باشد؛ از طرفی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نیز خود باعث می‌شود که تقلب بیشتری صورت پذیرد، چراکه کیفیت حسابرسی را کاهش داده و زمانیکه با کاهش کیفیت حسابرسی مواجه شود یعنی در توانایی کشف تقلب نیز به مشکل می‌خورد؛ بنابراین انتظار بر این است که کیفیت حسابرسی افزایش یابد و رفتارهایی که منجر به رشد کیفیت حسابرسی می‌شود را در نظر بگیرند تا بتوانند تقلب موجود در صورتهای مالی را شناسایی نمایند که در این راستا شاخصهایی نظیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی می‌تواند به آنها کمک نماید و باعث شود تقلب صورتهای مالی را بهتر و یا زودتر از قبل شناسایی و جهت کاهش آن اقدام نماید. از این رو، تلاش این پژوهش بر این است که بتواند به این سوال پاسخ دهد؛ آیا تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتهای جنوب ایران تأثیر دارد؟ نقش کدامیک از شاخصهای فوق بیشتر است؟ یا اینکه رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی می‌تواند چه تأثیری بر کشف تقلب داشته باشد؟

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سالهای اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه ای، امانتداری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون، وردکام، آدلفیا، تایکو، مارتا استوارت و پرمالیت شرکتهایی هستند که دارای رویه‌های غیر اخلاقی و غیر حرفه ای بوده اند. لغزشهای اخلاقی و رفتاری دیگری در صنایع مختلف گزارش شده که سهم به سزایی در مشکلات جهانی داشته است. کپلند معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزشهای اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگترین شرکتهای جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود. همچنین، این رسواییها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می‌شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده اند. در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده ای با استفاده از فرضهای بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بیتوجه به اخلاق بیان کرده اند. برخی دیگر، افول ارزشهای اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی میدانند. ضرورت برقراری تعهد حسابرسان و رفتار ناکارآمد تا حدی است که بسیاری از سازمانهای بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری رفتار اخلاقی در سازمانها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه ای و اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئتهای نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد. اگر فرهنگ اخلاقی و رفتار کارآمد ایجاد می‌شود و حسابرسان به صورت مسئولانه رفتار می‌کنند، رفتارهای ناکارآمد شرکتهای آمریکایی منجر به شکستها و رسواییهای ابتدای قرن ۲۱ نمیشد. بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای کارآمد را سرلوحه کار خود قرار دهند. در سالهای اخیر، حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دیده است. اغلب پژوهشگران راه موفقیت سازمانها و مؤسسات را تدوین و به اجرا گذاشتن سیاستهای اخلاقی و رفتاری مناسب میدانند. آنان در بررسی شرکتهای امریکایی به این نتیجه رسیدند که اغلب شرکتهای سیاستهای رفتاری را تدوین کرده اند، اما این سیاستهای رفتاری در عمل دارای نوسان است. در نتیجه میتوان گفت بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان لازم و ضروری است. عوامل متعددی بر رفتار حسابرسان تأثیر دارد. یکی از این عوامل، تعهد حسابرسان به مؤسسات است. پژوهشهای بسیاری کمی به بررسی فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی پرداخته اند ولی هیچکدام از این پژوهشها به طور مستقیم تأثیر تعهد حسابرسان به مؤسسات و را بر فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی

<sup>1</sup> Amiruddin, P.G

بررسی نکرده‌اند. بنابراین، نیاز به انجام چنین پژوهشی در ایران احساس میشود. یافته‌های هیئت نظارت عمومی انجمن حسابداران عمومی شده آمریکا نشان میدهد که رفتار ناکارآمد حسابرسان یک نگرانی مداوم برای حرفه حسابرسان است. رفتار ناکارآمد حسابرسان به شدت میتواند بر توانایی شرکت‌های حسابداری عمومی برای تولید درآمد، تکمیل کار با کیفیت حرفه‌ای به موقع و با ارزیابی دقیق عملکرد کارکنان تاثیر بگذارد. در بلندمدت، این مسائل، کیفیت حسابرسان را مختل خواهند کرد. این مقاله به دلیل افزایش آگاهی توسط نهادهای حرفه‌ای، در کشورهای در حال توسعه، از مسائل مربوط به اختلال در کیفیت حسابرسان و رفتار ناکارآمد حسابرسان مهم میباشد. نتایج حاصل از مطالعه شرکت‌های حسابرسان در کشورهای در حال توسعه برای درک بهتر تاثیر بد رفتارهای آنها و برای شناسایی راه‌های ممکن مدیریت بهتر، به مسائل رفتار ناکارآمد حسابرسان کمک خواهد کرد. این مقاله همچنین به متون حسابرسان و متون رفتاری با توجه به جنبه‌های سازمانی کمک میکند و هم چنین در رابطه با مطالعات موجود از رفتار کاهش کیفیت حسابرسان، مطالعات قبلی را با بررسی عوامل خاص مربوط به تعهد سازمانی گسترش میدهد. به دلیل ماهیت کیفی کار حسابرسان، بسیاری از کنترل‌های قابل مشاهده (کنترل‌های رفتار، بیرونی، درونی) که محدودیت کاربرد و کنترل انتشار بیشتری (شخصی، اجتماعی) دارند، لازم هستند. سطح تعهد حرفه‌ای حسابرسان ممکن است برخی دیدگاه‌ها در کار این کنترل‌ها را ارائه کرده و شرکت‌های کنونی با یک فرصت برای تاثیرگذاری به آنها را نشان دهد. تعهد حرفه‌ای ویژگی‌های فردی افراد برای سازمان و حرفه استخدام آنها را نشان میدهند. واژه تعهد حرفه‌ای، از روانشناسی برگرفته شده است و از مفهوم رایج تر تعهد سازمانی، توسعه یافته است و خط سیر مطالعه آن همانند تعهد سازمانی است. برای تعریف تعهد حرفه‌ای، ابتدا لازم است تا تفاوتی میان شغل، حرفه و کار، قائل شد زیرا این‌ها در تعریف تعهد حرفه‌ای مورد استفاده قرار میگیرند. شغل، اشاره به ایجاد یک مجموعه از دانش و توانایی‌های مربوط به تولید کالا و یا تحویل خدمات دارد. کار هم شامل شغل و هم حرفه است و توالی شغل‌های مربوط به زمینه خاصی را مورد توجه قرار میدهد. حرفه، اشاره به مجموعه‌ای از ویژگی‌هایی دارد که میتواند از کاری به کار دیگر متفاوت باشد. مانند این ویژگی‌ها، مشارکت بالا احساس هویت، استقلال و تبعیت بالا از اهداف و ارزش‌های حرفه‌ای. عموماً حرفه به عنوان شغلی که نیازمند تحصیلات بالا و آموزش‌های خاص است، تعریف میشود. برای حرفه‌ای شدن، فرد باید مقدار زیادی انرژی و زمان صرف یادگیری دانش و مهارت‌های حرفه‌ای کند. الیاس در سال ۲۰۰۶ حرفه را اینگونه تعریف کرد: اجتماع هنجاری اخلاق، ارزش‌ها، تعاریف و رفتارهای مناسب مشترک. حرفه شامل گروه‌هایی از افراد است که روی وظایف کاری به خصوصی سلطه دارند. به طور خلاصه، متخصصان به عنوان زیر مجموعه‌ای از جوامع کاری در نظر گرفته میشوند که وان مانن و بارلی، جامعه کاری را به عنوان گروهی از افراد که درگیر انجام وظایف به خصوصی هستند و یا به عنوان افرادی که هویتشان بر مبنای تسلط بر وظایف حرفه‌ای خاصی است و این هویت حرفه‌ای سازمانها را متعالی می‌سازد؛ تعریف کرده‌اند. آنها، حرفه را به عنوان زیر مجموعه‌ای از اجتماعات حرفه‌ای میدانند (طباطبایی فخار، ۱۳۹۶).

یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی بیان اثرات اقتصادی رویدادها و عملیات مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری جهت کمک به استفاده کنندگان بالفعل و بالقوه برای اتخاذ تصمیمات مالی در ارتباط با واحد تجاری می‌باشد. تخلفاتی که در بازار سرمایه اتفاق افتاده تخلفی است که مربوط به صادرکنندگان و شرکت‌های دولتی، تجارت اوراق بهادار و مدیریت سرمایه‌گذاری است. چندین شرکت بزرگ درگیر در موارد نقض و تخلف در بازار سرمایه هستند از جمله رسوایی انرون، ووردکام و زیراکس که روی اعتماد عمومی تأثیر گذاشته است. این تخلفات به گونه‌ای است که اطلاعات افشا شده به اشتباه ارائه شده است (آنشوری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). به طوری این تخلفات بر اساس سازمان‌های مالی و نظارتی به عنوان تقلب در صورتهای مالی بیان میشود و میتواند شامل دستکاری اطلاعات حسابداری، تأخیر در ارائه گزارش، سوء استفاده

<sup>1</sup> Anshori, M. F

از اصول حسابداری و حذف اطلاعات حسابداری آگاهانه باشد. در تعریف تقلب دافیلد و گرابوسکی در مقاله ای 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 کرده اند؛ بنابراین فصل مشترک همه تقلبها نیت گول زدن به منظور رسیدن به نفع شخصی است. بدین لحاظ تقلب به دلیل "قصد گول زدن" با "اشتباه" تفاوت دارد. می توان اشکال مختلف تقلب را در حوزه مالی مشاهده کرد: صورتهای مالی متقلبانه، تقلب کارکنان، فروشنده، مشتری، تقلبهای سرمایه گذاری، تقلبهای ورشکستگی و مواردی از این دست نمونه هایی از انواع تقلب است. تقلب حسابداری را نیز اینگونه می توان تعریف کرد: اعمال فریبکارانه عمدی در فرایند تولید اطلاعات حسابداری شرکت به منظور کسب سود غیرقانونی یا غیر منصفانه. کلاه برداری مالی می تواند به پایین آوردن تمامیت اطلاعات مالی منجر شود که ممکن است چندین طرف از جمله اعتبار دهندگان، سرمایه گذاران، حسابرسان، حتی رقبا را تحت تأثیر قرار دهد. کاهش کلاه برداری در گزارش اطلاعات مالی مطمئناً نقش حسابرس را به عنوان طرفی که می تواند عادلانه بودن صورتهای مالی را تضمین کند، به عهده می گیرد. تحقیقات در مورد کیفیت حسابرسی قبالی توسط فرناندو و همکاران در سال ۲۰۱۱ انجام شده است. آنها در تحقیقات خود دریافت که ویژگیهای کیفیت حسابرسی اثر منفی بر هزینه سرمایه تأثیر می گذارد. نتایج حسابرس با کیفیت بالاتر اطلاعات بهتری را به همراه خواهد داشت، به طوری که نقش اطلاعات حسابرسی نشان می دهد که حسابرس از طریق کیفیت اطلاعات بهتر ریسک را کاهش می دهد. مطالعات قبلی از تجزیه و تحلیل عاملی برای شناسایی صورتهای مالی متقلبانه پرداختند. دو عامل ثبات مالی و اهداف مالی تأثیر معنی داری بر کلاه برداری و تقلب در صورت های مالی میگذارد. بورس اوراق بهادار با عنوان ابزار تخصیص منابع به شرکتهای، از منابع اطلاعاتی مختلفی برای انجام این مهم استفاده میکند و دسترسی به منابع اطلاعاتی قابل اعتماد، لازمه کارایی تخصیص منابع است. گزارشگری مالی متقلبانه منجر به ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار میشود و بر کارایی بازار در تخصیص منابع اثر میگذارد که پیامد آن سلب اعتماد سرمایه گذاران از بازار خواهد بود. در این راستا، با هدف حفظ منافع سرمایه گذاران و بهبود کارایی تخصیص بازار حسابرسان وظیفه بررسی و تأیید صحت و سقم اطلاعات گزارشگری مالی و مطلوب بودن ارائه آنها را بر عهده دارند و برای این کار باید شناخت و درک مناسبی از تقلب و راهکارهای مقابله با آن داشته و بر مسئولیتهای خود در این زمینه آگاه باشند. تقلب در صورتهای مالی را شامل هرگونه اقدام عمدی توسط شرکت برای گمراه کردن استفاده کنندگان از این صورتهای مالی به ویژه سرمایه گذاران و اعتباردهندگان از طریق تهیه و انتشار صورتهای مالی حاوی اشتباه با اهمیت بیان میکند (رسولی پرشکوه و همکاران، ۱۴۰۲).

رفتارهای کاهش کیفیت حسابرسی از دیدگاههای مختلف مورد بررسی قرار گرفته است که در ادامه به آن پرداخته میشود مبانی نظری و ادبیات آن: شدت اخلاقی، ویژگی های شخصیتی، کیفیت درک شده کنترل، فشار بودجه زمانی، روانشناختی قرارداد، تعهد عاطفی، پیامدهای حسابرسان، قصد جابجایی، منبع کنترل، تعهد سازمانی، ابهام نقش و برابری تیم حسابرسی (آنلین، ۲۰۲۳). تحقیقات قبلی همچنین توانایی تشخیص تقلب را مورد بحث قرار داده است: الف) حرفه ای تعهد، جهت گیری هدف، خودکارآمدی؛ ب) کنترل شخصی، تعهد حرفه ای، تجربه حسابرسی؛ ج) چرخش حسابرس، استقلال حسابرس، تخصص در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی؛ د) هوش هیجانی؛ وه) تجربه حسابرسی، حجم کار، حرفه ای شک و تردید (عارف الدین و ایندر جفتی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). بنابراین، این مطالعه با توسعه مدل به پر کردن شکاف ادبیات کمک میکند از طریق عواملی که می تواند رفتارهای کیفیت حسابرسی کاهش یافته را کاهش داده و توانایی آن را افزایش دهد کشف تقلب این مطالعه همچنین نقش کاهش رفتار کیفیت حسابرسی را به عنوان واسطه بررسی می کند.

<sup>1</sup> Arifuddin, H.S.R. and Indrijawati, A

علاوه بر این، این تحقیق بر حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن آن داخلی تمرکز دارد حسابرسان بخشی از ساختار سازمانی هستند و تعامل بالایی با حسابرسی شونده‌گان دارند. تعاملات بین حسابرسان و حسابرسی شونده‌گان به شدت به گسترش منفی کمک میکند رفتاری که میتواند کیفیت حسابرسی را به خصوص رفتار درونی حسابرسان در پذیرش توضیحات ضعیف حسابرسی شونده کاهش دهد (وتمیلر<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲)؛ این مطالعه همچنین به حسابرسی درونی کمک می کند شیوه های حسابرسی با ارزیابی اجرای تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی مورد سنجش قرار گیرد (زرکاسی و همکاران، ۲۰۲۴). بنابراین با توجه به مطالب پیش گفته فوق میتوان ضرورت این مقاله را برای حسابرسان داخلی فعال در شرکتهای در نظر گرفت که بتوانند با شیوه های جدید و استفاده از شاخصهایی نظیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقی، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی به شناسایی و کشف تقلب موجود در صورتهای مالی پرداخت و با این فرآیند گزارش دقیقتری ارائه داد که مورد استفاده ذینفعان قرار گیرد و از طرفی با این فرآیند بتوانند کیفیت حسابرسی را افزایش داد و یا رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را شناسایی نمود و برای رفع آن اقدام نمایند. از این رو، مقاله حاضر به بررسی تأثیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتهای بزرگ جنوب ایران پرداخته است.

تعهد حرفه ای و تعهد اخلاقیات: حسابرسان فعال در شرکتهای میبایست به لحاظ حرفه ای و اخلاقیات خود تعهد داشته باشند. حرفه حسابرسی یکی از موضوعاتی است که مدیران شرکتهای به آن توجه نشان میدهند و سعی میکنند حسابرسانی را انتخاب نمایند که دارای حرفه بیشتری هستند. از طرفی اخلاقیات حسابرسان نیز دارای اهمیت میباشد، با توجه به اینکه حسابرسی، تلاش و کوشش یا وقت زیادی را میطلبد و حواس جمعی هر یک از حسابرسان نیز به دنبال دارد، بنابراین برای نتیجه بهتر و یا کسب تجربه بالاتر میبایست علاوه بر رشد حرفه حسابرسی، به اخلاقیات خود نیز توجه نماید و فعالیتهای خود را بر مبنای اخلاق نیک و پسندیده به انجام برساند. مدیران برای حسابرسان داخلی خود حساس میشوند و برای استخدام آنها به حرفه، تخصص، تجربه و اخلاق یا منش آنها نیز توجه نشان میدهد؛ به طوری که بتواند از بین سایر حسابرسان بهترین گزینه را انتخاب نماید تا علاوه بر خیال آسوده برای حسابرسی شرکت خود بتواند کیفیت حسابرسی و توانایی های حسابرسان را نیز بالا ببرد (زرکاسی و همکاران، ۲۰۲۴).

کنترل درونی و هوش هیجانی: هر شرکتی برای انجام فعالیتهای خود از حسابرسان داخلی استفاده میکند و این مورد میتواند برای شرکتهای بزرگ صحت بیشتری داشته باشد؛ سهامداران، سرمایه گذاران و مدیران شرکتهای سعی میکنند که از حسابرسانی استفاده نمایند که دارای تجربه، مهارت و تخصص بیشتری هستند که برای ارزیابی کنترل داخلی خود بتوانند از آنها بهره ببرند؛ از طرفی هوش هیجانی نیز به عنوان یک شاخص میتواند به حسابرسان کمک نماید. هوش هیجانی حسابرسان میتواند نقش موفقی در شناسایی تقلب و یا رفتار حسابرسان داشته باشد و در نهایت باعث شود شرکتهای توانایی خود را شناسایی تقلب بالا ببرند و باعث شوند کنترل داخلی ارزنده تری داشته باشند. به همین علت است که مدیران شرکتهای سرمایه گذاران، سهامداران و ذینفعان سعی میکنند در استخدام حسابرسان نقش داشته باشند و افرادی را انتخاب نمایند که دارای هوش و ذکاوت بالاتری هستند که بتوانند از تجارب خود برای حسابرسی و کنترل داخلی استفاده نمایند تا تقلب در صورتهای مالی کاهش یابد یا کیفیت حسابرسی بالاتری از خود ارائه دهند و موجب اعتماد سهامداران، سرمایه گذاران و ذینفعان شوند (زرکاسی و همکاران، ۲۰۲۴).

توانایی کشف تقلب: شرکتهای برای حسابرسی صورتهای مالی خود، سعی میکنند حسابرسان داخلی استخدام نمایند، این حسابرسان داخلی به کمک تجربه، مهارت، تخصص، هوش و دانایی خود میتوانند موجب شناسایی و کشف تقلب در صورتهای مالی شوند. از این رو، حسابرسانی را انتخاب مینمایند که دارای چهار ویژگی فوق یعنی تعهد حرفه ای، تعهد

<sup>1</sup> Wetmiller, R.J

اخلاقیات، کنترل درونی و هوش هیجانی هستند را انتخاب مینمایند. چون تعهد حرفه ای و اخلاقیات میتواند به آنها کمک نماید که اعتماد بیشتری به آنها داشته باشند و یا اینکه فعالیتها را با آرامش بهتری دنبال کنند و از طرفی کنترل درونی خود و هوش هیجانی آنها نیز میتواند آرامش و متانت را در آنها حفظ نماید و باعث شود رفتارهای مناسبی از خود راه دهند و در نتیجه در تهیه گزارش حسابرسی با موفقیت بالاتری همراه باشند. از طرفی شناسایی کشف تقلب میتواند به شرکتهای کمک نماید تا تصمیم گیری در خصوص فعالیتهای آتی خود نیز با تغییراتی همراه سازند که به نفع شرکت باشد و همچنین جرائمی برای خاطیان در نظر بگیرند.

رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی: در شرکتهای تلاش برای حسابرسی داخلی به خصوص در شرکتهای بزرگ بیشتر است و دارای اهمیت بالاتری است. بنابراین هر چه کیفیت حسابرسی بالاتر باشد یعنی اینکه حسابرسی دقیق تری صورت گرفته است و حسابرسان داخلی نقش قابل توجهی در شرکت داشته اند؛ از طرفی ممکن است رفتارهایی وجود داشته باشد که باعث شود کیفیت حسابرسی کاهش یابد که بدین منظور میبایست این رفتارها را شناسایی نمود و برای حذف آن یا به حداقل رسانیدن اثرگذاری آن تلاش نمود. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شامل موارد مختلفی است که ممکن است در شرکتهای مختلف، متفاوت باشد و با توجه به وجود حسابرسان، نوع فعالیتشان، میزان فعالیتها و یا بزرگی شرکتهای میتوان میزان این رفتارها نیز متفاوت باشد. بنابراین شرکتهای باید رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را شناسایی و برای رفع آن تلاش نمایند و گرنه با کاهش کیفیت حسابرسی ممکن است اثر بر ادامه فعالیت شرکت و تصمیمات آتی آن داشته باشد که به ضرر شرکت تمام شود (زرکاسی و همکاران، ۲۰۲۴).

علی زادگان و همکاران (۱۴۰۳)، به تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد که تجربه حسابرسان، انواع تیپهای شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه ای، بر توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه ای بر کشف تقلب در صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. بر اساس یافته های پژوهش، حسابرسان با شناسایی و رفع محدودیتهای ناشی از عوامل منجر به شکلگیری تقلب با توجه به نقش اثرگذار تجربه شغلی و تیپ شخصیتی با تأکید بر تردید حرفه ای، توانایی کشف تقلب را افزایش داده به نوعی که هر چه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه ای بیشتری نشان دهند، تمایل آنها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آنها بالاتر است.

رسولی پرشکوه و همکاران (۱۴۰۲)، رابطه کیفیت حسابرسی، ثبات و هدف مالی با امکان توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان داد بین کیفیت حسابرسی و امکان تقلب رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارتی با افزایش کیفیت حسابرسی در شرکت، امکان تقلب در صورت های مالی کاهش می یابد. همچنین یافته های پژوهشی نشان داد ثبات و هدف مالی موجب ترغیب تقلب در شرکت می شود. بر اساس نتایج پژوهش فرضیه منافع شخصی در بورس اوراق بهادار تهران پذیرش می شود.

علی زادگان و همکاران (۱۴۰۱)، تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه ای بر توانایی حسابرسان در توانایی کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده با نقش تردید حرفه ای را بررسی نمودند. یافته های پژوهش نشان داد که انواع تیپهای شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه ای و تردید حرفه ای، بر توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه ای بر کشف تقلب در صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. بر اساس یافته های پژوهش، هر چه

حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه ای بیشتری نشان دهند، تمایل آنها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آنها بالاتر است.

بنایی قدیم و حافظ (۱۴۰۰)، تاثیر معنویت در محیط کار بر رفتارهای ناکارآمد و کاهنده حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. تجزیه و تحلیل داده های پژوهش با استفاده از مدلسازی معادلات ساختاری، نشان میدهد معنویت در محیط کار بر رفتارهای ناکارآمد و کاهنده حسابرسی تاثیر منفی و بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت و معنیداری دارد. به عبارتی، یک کارمند راضی که نیازهای معنوی او تکمیل شده است، اثری در رفتارهای ناکارآمد و کاهنده شرکت ندارد، بلکه، در عوض گرایش دارد یک رفتار کارآمدتر و بهتر از خود بروز دهند. همچنین، معنویت در محیط کار، بخشی از یکپارچگی ارزشهای اخلاقی است که عامل کنترل کننده محیط و بهبود کیفیت حسابرسی، است.

زرکاسی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۴)، به بررسی تاثیر تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در اندونزی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که مسائل مطرح شده فوق میتواند در شناسایی کشف تقلب مفید باشد و از طرفی باعث کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکت شود که این مسئله نگرانیهای موجود در زمینه کشف تقلب را نیز کاهش میدهد.

آنلین<sup>۲</sup> (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتهای بزرگ پرداخت و نشان داد که عوامل مختلفی میتواند در کیفیت حسابرسی نقش داشته باشد و باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود و همچنین تردید حرفه ای را تحت تاثیر قرار دهد.

آگوستینا و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲)، در پژوهشی به بررسی تردید حرفه ای حسابرسان و توانایی کشف تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که شایستگی، استقلال و فشار زمانی حسابرسی تأثیری بر توانایی کشف تقلب نداشتند. در این میان، تجربه و شک حرفه ای حسابرس تأثیر مثبتی بر کشف تقلب داشت. کاربرد شکاکیت حرفه ای به عنوان یک متغیر میانجی در تأثیر شایستگی، استقلال، تجربه و فشار زمانی حسابرسی بر کشف تقلب ثابت شد. شایستگی، استقلال و تجربه حسابرسان تأثیر مثبتی بر شک حرفه ای و فشار زمانی حسابرسی تأثیر منفی بر شک حرفه ای داشت.

اود و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی توانایی حسابرسان برای کشف تقلب: استقلال، تجربه، تردید حرفه ای و حجم کاری پرداختند. اطلاعات جمع آوری شده با استفاده از روش پرسشنامه و تجزیه و تحلیل داده ها از رگرسیون خطی چندگانه انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که استقلال، تجربه حسابرسی و شک حرفه ای تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد. در این میان، حجم کار تأثیر منفی و معناداری بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد.

نهمی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۱)، به بررسی عوامل اثرگذار بر کاهش کیفیت حسابرسی در شرکتهای بزرگ مانند رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در ایتالیا پرداختند. نتایج نشان داد که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر عواملی قرار میگیرد که ممکن است در گزارش حسابرسی اثری کاهنده داشته باشد و باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود.

فرضیه های پژوهش به صورت ذیل تدوین شده است:

✓ فرضیه اصلی: تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثرگذار است.

<sup>1</sup> Zarkasyi and etal

<sup>2</sup> Annelin, A

<sup>3</sup> Agustina and etal

<sup>4</sup> Ode and etal

<sup>5</sup> Nehme and etal

- ✓ فرضیه فرعی اول: تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب اثرگذار است.
- ✓ فرضیه فرعی دوم: تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثرگذار است.
- ✓ فرضیه فرعی سوم: رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب اثرگذار است.

### روش پژوهش

روش بکارگرفته شده از نظر هدف توصیفی، تحلیلی و از نوع پیمایشی می‌باشد. این مطالعه از نظر نتیجه اجرا، جزء تحقیقات کاربردی است و از نظر فرآیند اجرا جزء تحقیقات کمی، از نظر منطق اجرا جزء تحقیقات قیاسی - استقرایی می‌باشد و از نظر بعد زمانی به صورت مقطعی و از نرم افزار Smart-PLS برای انجام آزمون‌های مختلف در روش معادلات ساختاری استفاده گردید.

جامعه و نمونه آماری: جامعه آماری شامل شرکتهای بزرگ جنوب ایران و به روش مقطعی در نیمه اول سال ۱۴۰۳، نمونه آماری شامل حسابرسان داخلی فعال در این شرکتهای به روش جدول مورگان انتخاب شد. تعداد ۱۲۷ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شد که پرسشنامه استاندارد بین آنها توزیع شد و پس از مدت زمان مشخصی جمع‌آوری گردید.

**یافته‌های پژوهش:** فراوانی مربوط به جنسیت، دامنه سنی، سطح تحصیلات افراد نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

جدول (۱): توزیع فراوانی نمونه آماری

جنسیت	فراوانی	دامنه سنی	فراوانی	سطح تحصیلات	فراوانی
آقایان	۱۱۲	۲۰ تا ۳۰	۲۴	کاردانی	۵
خانم‌ها	۱۵	۳۰ تا ۴۰	۵۵	کارشناسی	۴۱
		۴۰ تا ۵۰	۳۹	کارشناسی ارشد	۶۳
		بالتر از ۵۰	۹	دکتری	۱۸
کل	۱۲۷	کل	۱۲۷	کل	۱۲۷

فرآیند تجزیه و تحلیل متغیرها؛ اطلاعات بدست آمده در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول (۲): تجزیه و تحلیل متغیرها در مدل

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	۱.۰۰	۵.۰۰	۴.۳۶	۰.۳۲
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۱.۰۰	۵.۰۰	۴.۳۱	۰.۲۸
توانایی کشف تقلب	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۴۵	۰.۲۴

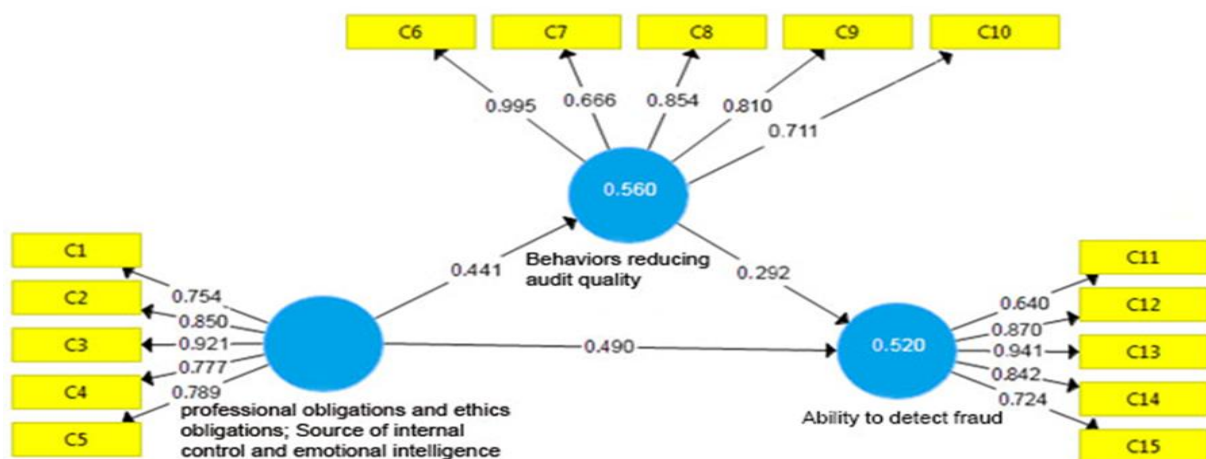
همانطور که مشخص است بیشترین میانگین مربوط به تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با میزان ۴/۳۶ و کمترین میانگین مربوط به توانایی کشف تقلب با ۳/۴۵ است.

جدول (۳): تعریف شاخص‌ها در نرم افزار

شاخص	تعریف در مدل
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	professional obligations and ethics obligations; Source of internal control and emotional intelligence
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	Behaviors reducing audit quality

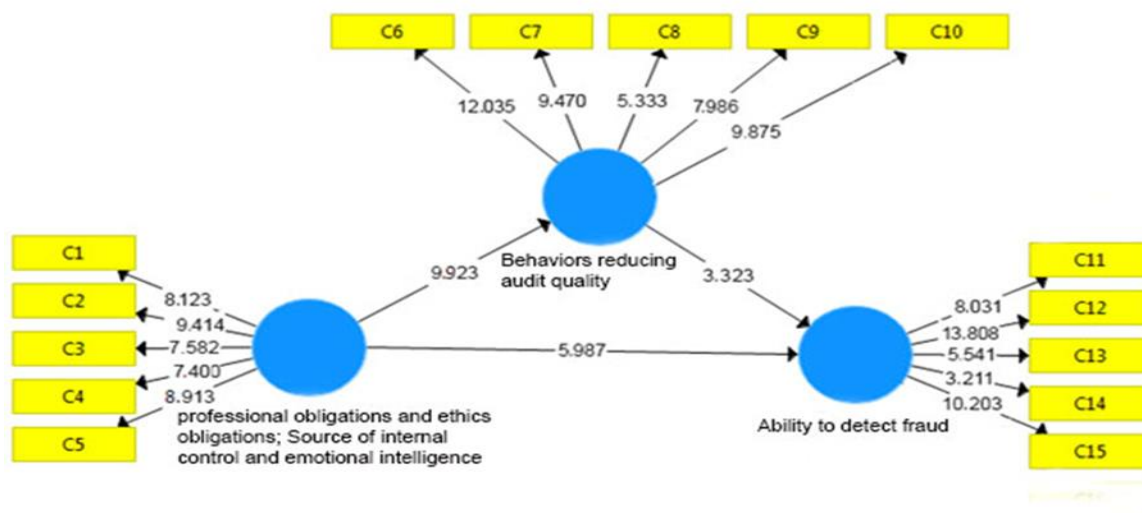
Ability to detect fraud	توانایی کشف تقلب
C1	هویت یافتن حرفه
C2	مشارکت در اخلاق
C3	تحلیل و کنترل داخلی
C4	خودآگاهی و خودکنترلی
C5	همدلی و مهارت اجتماعی
C6	رفتار حرفه ای
C7	رفتار غیر حرفه ای
C8	گزارش کمتر از واقع
C9	اتمام پیش از موعد و عدم اجرای رویه ها
C10	عدم مشورت با سایر همکاران حسابرس
C11	شناسایی نادرست درآمدها و هزینه ها
C12	تحریف بااهمیت در حساب موجودی کالا
C13	تحریف بااهمیت در پهای تمام شده کالای فروش رفته
C14	بیان بیشتر یا کمتر از دارایی ها
C15	اقلام خارج از ترازنامه و دستکاری در بدهی

همچنین نتایج آزمون فرضیه ها براساس تخمین ضرایب استاندارد در نمودار منعکس شده اند.



شکل (۱): مدل پژوهش براساس تخمین ضرایب استاندارد

در این مطالعه تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی متغیر برون‌زا، توانایی کشف تقلب متغیر درون‌زا و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی هم درون‌زا و هم برون‌زا می‌باشد. در نمودار زیر نیز ضرایب معناداری فرضیه‌ها با استفاده از آزمون t برای تمامی بارهای عاملی در سطح ۹۵ درصد مشخص و تأیید شده و معناداری سازه‌های خود را نمایان می‌سازد.



شکل (۲): مدل پژوهش براساس ضرایب معناداری فرضیه ها

نمودار بالا مدل معادلات ساختاری تحقیق را در حالت معناداری ضرایب نشان می‌دهد. این مدل در واقع تمامی معادلات اندازه گیری و معادلات ساختاری را با استفاده از آماره  $t$  آزمون می‌کند. بر طبق این مدل، تمامی ضرایب مسیر و بارهای عاملی در حالت استاندارد در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشند. پایایی و روایی مدل اندازه‌گیری: پایایی و روایی همگرا و واگرا در این قسمت مشخص شده است.

جدول (۴): نتایج آزمونهای مختلف

متغیرها	ضریب آلفای پایایی سازگاری درونی
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	۰/۸۸۲۱
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۸۵۹۸
توانایی کشف تقلب	۰/۸۰۵۷
** متغیرها	ضرایب پایایی مرکب
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	۰/۸۲۵۹
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۸۰۲۴
توانایی کشف تقلب	۰/۸۱۳۵
*** متغیرها	متوسط واریانس استخراج شده AVE
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	۰/۶۳۵۸
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۶۸۹۵
توانایی کشف تقلب	۰/۶۲۸۵
**** متغیرها	روایی همگرا از جذر AVE
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	۰/۷۱۵۸
رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۸۲۶۳
توانایی کشف تقلب	۰/۷۲۲۵

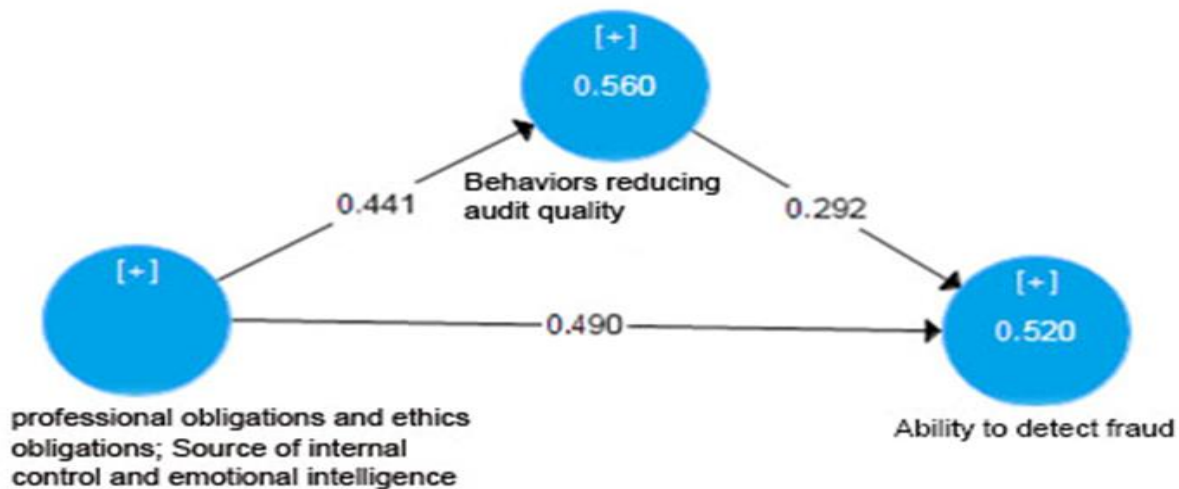
پایایی و روایی همگرا و واگرا برای تمامی متغیرها مناسب است.

جدول (۵): نتایج مقایسه جذر AVE یک متغیر با میزان همبستگی آن با سایر متغیرها

متغیرها	تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	توانایی کشف تقلب
تعهدات حرفه‌ای و تعهدات	۰/۷۱۵۸		

			اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی
	۰/۸۲۶۳	۰/۶۴۳۲	رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی
۰/۷۲۲۵	۰/۵۶۲۵	۰/۴۲۵۶	توانایی کشف تقلب

روش ارزیابی مدل‌های سنجش شکل‌دهنده: ضریب تعیین  $R^2$  به عنوان یکی از راه‌های ارزیابی مدل شکل‌دهنده به کار برده می‌شود. ضریب تعیین  $R^2$  برای متغیرها در نمودار زیر مشخص شده است.



شکل (۳): ارزیابی مدل سنجش شکل‌دهنده

بنابر ضریب تعیین مدل می‌توان اشاره کرد که تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی توانسته است ۰/۵۶۰ از واریانس متغیر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را توضیح دهد. تعهدات حرفه‌ای و تعهدات اخلاقیات؛ منبع کنترل درونی و هوش هیجانی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی توانسته اند با ضریب ۰/۵۲۰ از واریانس توانایی کشف تقلب را توضیح دهد؛ محققین سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  معرفی نموده اند. با این وجود میتوان نتیجه گرفت که مدل از قابلیت پیش بینی بالایی برخوردار است و مقدار باقیمانده مربوط به خطای پیش بینی میباشد و میتواند شامل دیگر عامل تأثیرگذار بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب باشد.

نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF: با توجه به این فرمول که در زیر به آن اشاره شده است؛ نتایج مقدار معیار بدست آمده برابر با ۰/۶۰۳۷ می باشد که نشان از برازش قوی مدل کلی پژوهش دارد. بنابراین می توان اینگونه برداشت نمود که مدل ارائه شده دارای برازش مطلوبی بوده و داده های گردآوری شده به خوبی توانسته اند مدل طراحی شده را پوشش دهند.

$$GOF = \sqrt{0.651} * 0.560 = 0.6037$$

پاسخ به فرضیه‌های پژوهش براساس روش کمترین توان جزئی (PLS): نتایج بدست آمده از اثرگذاری تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، ضریب بتا ۰/۱۲۵ می‌باشد و آماره t نیز ۲/۱۲۲ و ۷/۲۳۵ تخمین زده شده است. می‌توان گفت اثرگذاری تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مثبت و معنادار است.

نتایج بدست آمده از اثرگذاری تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب، ضریب بتا ۰/۲۱۵+ میباشد و آماره t نیز ۳/۵۴۳ تخمین زده شده است. میتوان گفت تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب مثبت و معنادار است.

نتایج بدست آمده از اثرگذاری تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، ضریب بتا ۰/۳۲۵+ میباشد و آماره t نیز ۵/۳۲۶ تخمین زده شده است. میتوان گفت تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مثبت و معنادار است.

نتایج بدست آمده از اثرگذاری رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب، ضریب بتا ۰/۳۲۸+ میباشد و آماره t نیز ۲/۵۹۸ تخمین زده شده است. میتوان گفت تأثیر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب مثبت و معنادار است.

### بحث و نتیجه گیری

به صورت کلی نتایج نشان داد که تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثر داشته و باعث میشود از طریق کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، میزان کیفیت حسابرسی را افزایش دهد و در نتیجه در شناخت کشف تقلب مفید واقع شود و به عبارتی نگرانی های موجود در کشف تقلب را کاهش دهد. بنابراین استفاده از مولفه هایی نظیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی میتواند در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی مناسب باشد و با شناخت آنها، میزان تقلب موجود در شرکت را بهتر و زودتر شناسایی نمایند و مهارت خود را در کشف تقلب بالا ببرند. از این رو، حسابرسان داخلی باید برای اینکه عملکرد بهتری داشته باشند ابتدا به مولفه های تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی اهمیت دهند و سپس با کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در توانایی کشف تقلب گام مهمتری بردارند که این مسئله خود باعث میشود انگیزه آنها در حسابرسی نیز بیشتر شود و با رضایت و خشنودی بیشتری به فعالیت در زمینه حسابرسی بپردازند.

نتایج فرضیه اصلی حاکی از آن است که تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد؛ به طوریکه تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی میتوانند با استفاده از رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر کشف تقلب اثرگذار باشند. از این رو، حسابرسان داخلی میتوانند به شناسایی کشف تقلب کمک نمایند و باعث شوند تقلب در شرکت با توجه به تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی راحت تر شناخته شود. این نتایج با پژوهش زرکاسی و همکاران (۲۰۲۳)، آنلین (۲۰۲۲)، علی زادگان و همکاران (۱۴۰۲)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج فرضیه فرعی اول حاکی از آن است که تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا که هر یک از شاخصها نظیر تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی میتوانند باعث کشف تقلب و بررسی آن شود و در نهایت نگرانی های مربوط به آن کاهش دهد. از طرفی شناخت تقلب در شرکت باعث میشود که حسابرسان داخلی میزان کیفیت حسابرسی خود را تقویت نمایند و با رشد کیفیت حسابرسی میزان امتیازات خود را در شرکت بالا ببرند و اعتبار یا تجربه بهتری را کسب نمایند. این نتایج با پژوهش زرکاسی و همکاران (۲۰۲۳)، آگوستینا و همکاران (۲۰۲۲)، رسولی پرشکوه و همکاران (۱۴۰۱)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج فرضیه فرعی دوم حاکی از آن است که تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا که تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی باعث کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی میشوند و در نتیجه کیفیت حسابرسی رشد می یابد و با افزایش کیفیت حسابرسی میزان اعتبار و ارزش شرکت بیشتر میشود و ذینفعان میتوانند اعتماد بیشتری نسبت به فعالیتهای شرکت داشته باشند. در این زمینه تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی به عنوان شاخصهای کلیدی و اثرگذار به شمار میروند. این نتایج با پژوهش زرکاسی و همکاران (۲۰۲۳)، نهمی و همکاران (۲۰۲۱)، علی زادگان و همکاران (۱۴۰۱)، همراستا و همسو می باشد.

نتایج فرضیه فرعی سوم حاکی از آن است که رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب تأثیر معناداری دارد؛ بدین معنا که با کاهش رفتارهای کاهنده حسابرسی میتوان کیفیت حسابرسی را تقویت نمود و در نتیجه شناخت تقلب بهتر و راحت تر میشود. از طرفی با کاهش رفتارهای کاهنده حسابرسی نگرانی ها در خصوص شناخت تقلب از بین می رود و در نتیجه اگر تقلبی در شرکت صورت گرفته باشد، به راحتی قابل شناسایی میباشد و میتوان برای مقابله به آن اقدام نمود. یا اینکه با افزایش کیفیت حسابرسی میزان اعتبار و ارزش شرکت نیز بیشتر میشود و در نتیجه اعتماد ذینفعان به شرکت نیز بیشتر میشود. این نتایج با پژوهش زرکاسی و همکاران (۲۰۲۳)، اود و همکاران (۲۰۲۱)، بنایی قدیم و حافظ (۱۴۰۰)، همراستا و همسو می باشد.

### پیشنهادات کاربردی و مواردی برای محققان آتی

✓ مورد اول پیشنهاد میشود حسابرسان داخلی به مولفه هایی همچون تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی توجه ویژه ای داشته باشند تا بتوانند بر مبنای بکارگیری آن رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را کاهش دهند و در توانایی کشف تقلب موفق تر ظاهر شوند. میتوان در این راستا استراتژیهای طراحی نمود و در اختیار حسابرسان قرار داد تا در عملکرد خود توانایی بیشتری داشته باشند. همچنین میتوان آموزشهایی برای حسابرسان داخلی ایجاد نمود تا به نتایج بهتر و قابل قبول تری دست یابند.

✓ مورد دوم پیشنهاد میشود برای کشف تقلب به مولفه های تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی توجه نمایند و با بکارگیری هر یک از این مولفه ها در شناخت تقلب بهتر عمل نمایند. در این راستا نیز میتوان الگوها و استراتژیهای طراحی نمود تا بتوان با بهره گیری از آن تقلب در شرکتهای شناسایی و برای رفع آن تلاش نمود. همچنین میتوان برای حسابرسان داخلی برنامه هایی تدارک دید تا از آن به عنوان یک راهبرد استفاده نمایند تا مسیر شناخت تقلب برای آنها راحت تر شود و در کوتاه ترین زمان ممکن به نتایج و بررسی خود خاتمه دهند.

✓ مورد سوم پیشنهاد میشود به حسابرسان داخلی تا با بهره گیری از مولفه هایی همچون تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بتوانند رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را شناسایی و کاهش دهند. بدین منظور نیز میتوان راهکارهای کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را به عنوان یک الگو طراحی نمود تا جهت شناسایی تقلب از آن بهره برد. همچنین در این راستا نیز میتوان استراتژیهای ایجاد کرد تا با وجود این مولفه ها، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را به صورت دقیق تر و بهتر مورد ارزیابی قرار داد.

✓ مورد چهارم پیشنهاد میشود برای توانایی کشف تقلب به رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی توجه نمایند، چراکه با کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، میزان تقلب در شرکت نیز کاهش می یابد و یا به عبارتی با افزایش کیفیت حسابرسی، میزان تقلب در شرکت کاهش می یابد و در توانایی شناخت تقلب موفق تر ظاهر میشوند. در این

راستا نیز میتوان استراتژیهای طراحی نمود و در اختیار حسابرسان داخلی قرار داد تا با بهره گیری از آن به نتایج بهتری دست یابند. میتوان برنامه های آموزشی برای حسابرسان داخلی تهیه نمود تا از تجربیات حسابرسان دیگر بهره مند شوند.

در این مطالعه به بررسی تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب پرداخته شده است؛ پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی دیگر شاخصها نیز در نظر گرفته شود:

- با توجه به بحران اقتصادی، عوامل محیطی و شرایط عدم اطمینان بازار با استفاده از منطق فازی
- با توجه به نقش مالکیت دولتی و مالکیت حقیقی؛ تهیه کنندگان صورت های مالی
- با توجه به نقش سیستم اطلاعاتی حسابداری؛ عوامل فرهنگی و کاربرد آن
- با توجه به نقش سازمان حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، دانش سرمایه گذاری و مدیریت دانش
- با توجه به مدیریت سود، خطای مدیریتی؛ اعتبار تجاری و ارزش شرکت

## منابع

- ✓ بنایی قدیم، رحیم، حافظی، بابک، (۱۴۰۰)، تاثیر معنویت در محیط کار بر رفتارهای ناکارآمد و کاهنده حسابرسی و کیفیت حسابرسی، حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۸۳-۱۰۲.
- ✓ رسولی پرشکوه، سجاد، حاجی هاشمی ورنوسفادرائی، منصوره، شهری، مریم، (۱۴۰۲)، رابطه کیفیت حسابرسی، ثبات و هدف مالی با امکان توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۶، شماره ۸۴، صص ۱۸۹۵-۱۹۱۳.
- ✓ طباطبائی فخار، پیمان، (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر تعهد حرفه ای حسابرسان بر فشار بودجه زمانی در حسابرسی، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهشهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، صص ۱-۱۸.
- ✓ علی زادگان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن، (۱۴۰۱)، تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه ای بر توانایی حسابرسان در توانایی کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده با نقش تردید حرفه ای؛ پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۴۹-۷۷.
- ✓ علی زادگان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن، (۱۴۰۲)، تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای؛ پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۱۴۹-۱۸۴.
- ✓ Agustina, F., Nurkholis, KhoiruRusydi, M., (2022), "Auditors' Professional Skepticism and Fraud Detection", international Journal of Reserch in Business and Social Science ,10(4), PP. 275-287.
- ✓ Amiruddin, P.G. (2019), "Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior", International Journal of Law and Management, Vol. 61 No. 2, pp. 434-454.
- ✓ Annelin, A. (2022), "Audit team equality and audit quality threatening behaviour", Managerial Auditing Journal, Vol. 38 No. 2.
- ✓ Anshori, M. F. (2015). Model Pendeteksian Kecurangan Laporan Keuangan oleh Auditor Spesialis Industri dengan Analisis Fraud Triangle.
- ✓ Anugerah, R., Anita, R., Sari, R.N., Abdillah, M.R. and Iskandar, T.M. (2016), "The analysis of reduced audit quality behavior: the intervening role of turnover intention",

International Journal of Economics and Management, Vol. 10 No. Special issue2, pp. 341-353.

- ✓ Arifuddin, H.S.R. and Indrijawati, A. (2020), “Auditor experience, work load, personality type, and professional auditor skepticism against auditors ability in detecting fraud”, *Talent Development and Excellence*, Vol. 12 No. 2, pp. 1878-1890.
- ✓ Herrbach, O. (2001), “Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract”, *European Accounting Review*, Vol. 10 No. 4, pp. 787-802.
- ✓ Irmawan, Y., Hudaib, M. and Haniffa, R. (2013), “Exploring the perceptions of auditor independence in Indonesia”, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. 4 No. 2, pp. 173-202.
- ✓ Moeller, R.R. (2016), *Brink’s Modern Internal Auditing, Eight Edit*, Wiley, New Jersey, NJ.
- ✓ Nehme, R., Michael, A. and Haslam, J. (2021), “The impact of time budget and time deadline pressures on audit behaviour: UK evidence”, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 30 No. 2, pp. 245-266.
- ✓ Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F., Oktri, S., (2021), "Auditors Ability to Detect Fraud: Independence, Audit Experience, Professional Skepticism, and Work Load, *Rjoas*", 11(107).
- ✓ Wetmiller, R.J. (2022), “The copycat effect: do social influences allow peer team members’ dysfunctional audit behaviors to spread throughout the audit team?”, *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 23 No. 2, pp. 362-380.
- ✓ Zarkasyi, M.W, Suharman. H and Soemantri. R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research Emerald Publishing Limited* 1759-0817.