



Investigating Factors Affecting Fraud Detection Audit Evidence Assessment in Iran

Mohamad Molazadeh¹, Habibollah Nakhaei^{2*}, Mahmoud Lari Dashtbayaz³

¹ Department Of Accounting , Qae.c., Islamic Azad University, Qaenat, Iran.

² Assistant Professor, Department of Accounting, Birjand Branch, Islamic Azad University, Birjand, Iran

³ Associate Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University, Mashhad, Iran

ARTICLE INFO

Article Type:

Original Research

Received: 10.11.2023

Revised: 02.13.2024

Accepted: 03.04.2024

Keyword:

Audit Evidence

Fraud Risk

Fraud Detection

Objective Assessment

Thinking Dispositions

*Corresponding Author:

Habibollah Nakhaei

Email: hnakhaei@iaubir.ac.ir

ABSTRACT

The objective assessment of evidence is necessary for audit effectiveness and appropriate application of professional scepticism, which plays a major role in detecting financial statement fraud. However, numerous studies demonstrate that auditors often fail to objectively assess evidence when identifying or assessing the risk of material misstatements due to fraud. Therefore, researching factors influencing the assessment of fraud detection audit evidence seems necessary as no research has yet investigated this model in Iran. Thus, the purpose of this study was to identify factors affecting the assessment of fraud detection audit evidence. The research year was 2022. Using the Fuzzy Delphi method and an expert survey, this study attempted to identify indicators of audit evidence assessment and design a model suitable for the economic environment of Iran using the confirmatory factor analysis. To this end, 70 indicators are extracted from the relevant literature, which were categorized into four dimensions: (a) individual factors with 20 indicators; (b) organizational factors with 10 indicators; (c) contextual factors with 10 indicators; and (d) thinking dispositions with 30 indicators. Data analysis was carried out using R, AMOS, and Super Decisions software. The results indicated that 62 indicators were accepted, providing a model for audit evidence assessment in Iran.



EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The ability of auditors to detect fraud in any economy is important to maintain financial conditions and the economic environment. Auditing standards focus on efforts that auditors make to increase the likelihood of detecting fraud when fraud is present. As accounting fraud has increased, the public expectation of auditors to detect accounting fraud has increased. The accounting profession took on greater responsibility for detecting fraud in financial statements by issuing a statement in Auditing Standards No. 99 of 2002. SAS 99 clearly states that members of an audit team should measure the possibility of client fraud in relation to financial statement statements. Auditors' ability to detect and detect fraud is related to their ability to objectively evaluate audit evidence when assessing fraud risk. Numerous empirical studies show that auditors often fail to objectively evaluate evidence. Concerns about the auditor's failure to objectively evaluate evidence prompted numerous calls from regulators and commentators to sharpen professional skepticism from auditors, i.e. to do better in critically evaluating evidence with an inquiring mind.

Methodology

The current research is a descriptive survey in terms of its practical purpose and method of data collection. Since the purpose of this research was to identify the evaluation indicators of audit evidence based on the conditions of Iran's economic environment using the fuzzy Delphi methodology and to provide a model for the evaluation of audit evidence using confirmatory factor analysis, the following steps were carried out in this research: (1) studying the theoretical foundations; (2) designing a questionnaire; (3) seeking opinions from experts; and (4) presenting a model using the method of confirmatory factor analysis. The statistical population of this research included audit experts (partners and senior managers of audit institutions, members of the Iranian Certified Public Accountants Association and the Audit Organization. It should be noted that the members of the Delphi group were selected considering three characteristics, including the presence of representatives of expert groups, deep knowledge of the research topic, and breadth of opinion and knowledge. Therefore, Delphi members were selected using the purposeful sampling method and finally, 51 questionnaires were obtained for data analysis.

Results and discussion

The results of this research showed that 62 indicators from four dimensions were accepted: individual factors with 20 criteria; organizational factors with 10 criteria; contextual factors with 10 criteria; and intellectual inclinations of auditors were based on 30 criteria. These factors provide the model of factors affecting the evaluation of audit evidence in Iran's economic environment from the perspective of professional experts as described in the aforementioned model. The results of the data analysis showed that among the 20 indicators of the dimension of individual factors, 19 indicators were accepted. The only indicator that had a low factor load and did not play an important role in the evaluation of audit evidence from the experts' point of view was the presentation of specific and basic

practical ethical requirements by the regulatory institutions. Among the 10 indicators of the dimension of contextual factors, except for the index of cultural factors (strengthening the spirit of cooperation in the team engaged in work, increasing the level of interaction between the upper and lower ranks of the audit team, and encouraging the team to consider professional doubts while performing the work), all indicators were accepted. Furthermore, the indicators of the organizational dimension were fully confirmed. Finally, among the 30 indicators of the dimension of intellectual inclinations, six items (1. The effect of economic factors such as being greedy on the auditor's point of view in evaluating evidence; 2. The effect of gender moral tendencies and differences on the evaluation of audit evidence; 3. The ability to control and balance emotions and resist unwise decisions; 4. Avoiding negative thoughts such as short-sightedness and overconfidence in evaluating evidence and making decisions; 5. Different awareness: awareness of the abilities, interests, beliefs, behavior and weaknesses of others and considering them in evaluating audit evidence; 6. Being non-reactive to experience Inner: awareness of inner thoughts and feelings in the process of evaluating evidence without being caught in them) was not accepted and the remaining 24 criteria were accepted.

Conclusion

Bankruptcy, fraud and major failures in the last decade have led to a focus on the personal, psychological, and functional characteristics of auditors to be considered as the frontline of identifying and disclosing the realities of companies to the stakeholders because society has increasingly shown the demand for reliable reports and audit quality over the years. Based on this demand, auditors are expected to make correct evaluations and judgments during the audit process of companies' financial statements. Negligence by auditors in examining audit evidence causes a series of mistakes in the auditing profession, which reduces the quality and reliability of audit reports. The existence of these mistakes, along with the insufficiency and complexity of evidence and information, causes confusion and ambiguity for the beneficiaries. Objective evaluation of evidence is essential for audit effectiveness and the proper exercise of professional skepticism. However, numerous studies show that auditors fail to objectively evaluate evidence when assessing or addressing the risk of material misstatement due to fraud. Therefore, by identifying the factors affecting the evaluation of audit evidence in Iran, the present research will significantly help to strengthen the detection of possible fraud and increase the ability of auditors to objectively evaluate audit evidence when assessing the risk of fraud. The result of this research also emphasizes the importance of auditors' intellectual tendencies as a new variable in the decision-making and evaluation process along with other individual, organizational, and environmental factors.



بررسی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران

محمد ملازاده^۱، حبیب‌اله نخعی^{۲*}، محمود لاری دشت بیاض^۳

۱- گروه حسابداری، واحد قاینات، دانشگاه آزاد اسلامی، قاینات، ایران.

۲- استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

۳- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران.

چکیده

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۰۷/۱۹

بازنگری مقاله: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴

پذیرش مقاله: ۱۴۰۲/۱۲/۱۴

کلید واژگان:

شواهد حسابداری
خطر تقلب
کشف تقلب
ارزیابی بی‌طرفانه
تمایلات فکری

*نویسنده مسئول: حبیب‌اله نخعی

پست الکترونیکی:

hnakhaei@iaubir.ac.ir

ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد برای اثربخشی حسابرسی و اعمال صحیح تردید حرفه‌ای که نقش بسزایی در کشف تقلب در صورت‌های مالی دارد، ضروری است. با این حال، مطالعات متعدد نشان می‌دهند که حسابرسان هنگام ارزیابی یا رسیدگی به خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد شکست می‌خورند. بنابراین، انجام پژوهش در خصوص بررسی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب ضروری به‌نظر می‌رسد. همچنین، تاکنون در پژوهشی این الگو در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا، هدف این مطالعه ارائه‌ی الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب است. پژوهش حاضر در ابتدای سال ۱۴۰۱ اجرایی شد که در آن سعی گردید با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از خبرگان حرفه‌ای، ضمن شناسایی معیارهای ارزیابی شواهد حسابرسی، الگویی مناسب برای محیط اقتصادی ایران با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی طراحی شود. بدین منظور، با مطالعه‌ی مبانی نظری، ۷۰ شاخص احصا گردید که در چهار بُعد طبقه‌بندی شدند: الف) عوامل فردی با ۲۰ شاخص؛ ب) عوامل سازمانی با ۱۰ شاخص؛ ج) عوامل زمینه‌ای با ۱۰ شاخص؛ د) تمایلات فکری با ۳۰ شاخص. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای AMOS، R و Super Decisions مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش حاکی از پذیرفته‌شدن ۶۲ شاخص است که الگویی برای ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران فراهم می‌کند.



مقدمه

توانایی کشف تقلب توسط حسابرسان در هر اقتصادی برای حفظ شرایط مالی و محیط اقتصادی مهم است. استانداردهای حسابرسی مؤکد تلاش‌هایی است که حسابرسان برای افزایش انتظار کشف تقلب در صورت وجود تقلب انجام می‌دهند. با افزایش تقلب حسابداری، انتظار عمومی از حسابرسان برای کشف تقلب حسابداری افزایش یافته است. حرفه‌ی حسابداری با صدور بیانیه‌ی شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی^۱ سال ۲۰۰۲، مسئولیت بیشتری برای کشف تقلب در صورت‌های مالی بر عهده گرفت. این استاندارد به‌صراحت بیان می‌کند که اعضای یک تیم حسابرسی احتمالات تقلب مشتری در رابطه با اظهارات صورت‌های مالی را می‌سنجند (فولرتان و دورتسچی، ۲۰۰۴). توانایی حسابرسان در شناسایی و کشف تقلب مرتبط با توانایی آن‌ها در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی هنگام برآورد خطر تقلب است. مطالعات تجربی متعدد نشان می‌دهند که حسابرسان اغلب در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد شکست می‌خورند (نیچل و همکاران، ۲۰۱۳؛ نیلسون و تان، ۲۰۰۵؛ نیلسون، ۲۰۰۹).^۲ نگرانی‌های مربوط به شکست حسابرس در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد، درخواست‌های متعددی را از سوی تنظیم‌کننده‌ها و مفسران برای تشدید تردید حرفه‌ای از حسابرسان برانگیخته است؛ یعنی در ارزیابی انتقادی شواهد با ذهن پرسشگر بهتر عمل کنند. دانشگاهیان نیز خواستار تحقیقاتی شده‌اند که ویژگی‌های فردی حسابرسان را که ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد را تسهیل یا مهار می‌کنند، شناسایی کنند (کاپلمیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ نالدرد و کادوس، ۲۰۱۸).^۳

عوامل متعددی می‌توانند در ارزیابی دقیق و بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی و کشف تقلب صورت‌های مالی تأثیرگذار باشند، از قبیل ویژگی‌های فردی، تدابیر سازمانی و عوامل محیطی. یکی از نوآوری‌های اساسی این تحقیق، معرفی و بیان ساختار تمایلات فکری و نشان‌دادن قابلیت آن برای ارزیابی شواهد معتبر و کم‌هزینه است. تمایلات فکری احتمالاً می‌توانند بهبود یابند، اما فقط در درازمدت و با رویکردهای آموزشی خاص. برای مثال، در مقایسه با یک مدل سنتی آموزش انتقال دانش، یک مدل فرهنگ‌سازی، تمایلات فکری را بهتر تقویت می‌کند، مدلی که به‌طور منظم از یادگیرندگان می‌خواهد که با بلند فکر کردن یا با گوش‌دادن به دیگران و سپس تأمل در افکار کلامی، تمایل مورد نظر را اعمال کنند (پرکینز و همکاران، ۲۰۰۰).^۴ گرایش‌هایی که بر آن تمرکز می‌کنیم به تمایل افراد برای درگیر شدن در تفکر خردمندانه مربوط می‌شود. تفکر خردمندانه هم در جامعه‌شناسی و هم در روان‌شناسی ریشه در ساختار خرد دارد (تیشمان و همکاران، ۱۹۹۳).^۵ تا همین اواخر، مطالعات اندکی ساختار خرد را به شیوه‌هایی توصیف می‌کردند که اندازه‌گیری تجربی را امکان‌پذیر می‌کرد. باین‌حال، چندین مطالعه‌ی اخیر نشان می‌دهند که تفکر بازتابی، که جدل منطقی بین دانستن و شک را در وجود عدم قطعیت متعادل می‌کند، ریشه‌ی اصلی خرد است. بنابراین، تعریف عملی از تمایلات فکری خردمندانه، گرایش‌هایی است که افراد به‌طور طبیعی درگیر تفکر خردمندانه می‌شوند، که عبارت است از تجدیدنظر متوازن باورها و تردیدها در مورد پدیده‌های هدف با تفکر باز و انتقادی در مورد شواهد موجود (فولر و کاپلان، ۲۰۰۴).^۶ بنابراین، تمایلات فکری خردمندانه‌ی قوی‌تر احتمالاً تمایل حسابرسان را برای شکل‌دادن به باورهای مختلف و انجام اقدامات متفاوت با توجه به ارزیابی بی‌طرفانه‌ی حالات مختلف شواهد بهبود می‌بخشد (بروستر و همکاران، ۲۰۲۱).^۷

^۱ Statement on Auditing Standards No. 99

^۲ Fullerton & Durtschi

^۳ Knechel; Nelson & Tan; Nelson

^۴ Kachelmeier; Nolder & Kadous

^۵ Perkins

^۶ Tishman

^۷ Fuller & Kaplan

^۸ Brewster

پیشرفت‌های اخیر در زمینه‌های مالی رفتاری و همچنین توسعه‌ی مفهوم‌سازی خرد در تصمیم‌گیری برای سازمان‌ها، مدیران و کارکنان سودمند بوده‌اند و نگرشی جدید، متفاوت و کاربردی در جهت توسعه‌ی ظرفیت‌های فردی، سازمانی و زمینه‌های ایجاد کرده‌اند (روحی شاهعلی بگلو و همکاران، ۲۰۲۱؛ ولیان و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی، افزایش مهارت در زمینه‌ی ارزیابی شواهد برای حسابرسان امری اجتناب‌ناپذیر است. ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد برای اثربخشی حسابرسی و برآورد صحیح خطر تقلب ضروری است (بروستر و همکاران، ۲۰۲۱). در پژوهش حاضر تلاش شده است در کنار عوامل فردی، سازمانی و محیطی تأثیرگذار بر امر ارزیابی شواهد حسابرسی، به بُعد تمایلات فکری حسابرسان با توجه به اهمیت آن در خصوص ارزیابی و قضاوت‌ها تکیه شود تا درک بهتری از فرایندهای رفتاری و شناختی تصمیم‌های حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی شواهد حسابرسی ایجاد کند. بنابراین، انجام پژوهشی برای شناسایی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی به منظور تقویت کشف تقلب‌های احتمالی و افزایش توانایی حسابرسان در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب به دلایل زیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است: ۱- نگرانی‌های مربوط به شکست حسابرسان در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد؛ ۲- تنوع زیاد شواهد حسابرسی مرتبط با صنعت خاص و تمایز بین آن‌ها؛ ۳- تأکید استانداردهای حسابرسی بر تلاش و مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب؛ ۴- بحران‌های مالی دهه‌های اخیر در ایران و خارج از کشور و زیرسوال‌رفتن اعتبار حرفه‌ی حسابرسی؛ ۵- تنوع دیدگاه ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب و ضرورت مدنظر قراردادن تمامی دیدگاه‌ها؛ و ۶- تغییرات مستمر در محیط کسب‌وکار، پیشرفت‌های فناوری اطلاعات و ضرورت همگام‌سازی حرفه‌ی حسابرسی با محیط به سرعت در حال تغییر آن. با توجه به موارد ذکر شده و اهمیت مسئله و نظر به اینکه پژوهش‌های انجام‌شده تاکنون به بررسی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی در کشف تقلب نپرداخته‌اند و اینکه شناخت آن می‌تواند به‌عنوان اطلاعات مفید در اختیار خط‌مشی‌گذاران حرفه‌ی حسابرسی قرار گیرد، بررسی این موضوع ضروری به نظر می‌رسد.

مبانی نظری

ارزیابی شواهد حسابرسی

ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد برای اثربخشی حسابرسی و اعمال صحیح تردید حرفه‌ای که نقش بسزایی در کشف تقلب در صورت‌های مالی دارد، ضروری است. بیانیه‌ی شماره‌ی ۹۹ استانداردهای حسابرسی افق جدیدی را در مورد الزامات حسابرسی گشوده است، به طوری که حسابرسان با به‌کارگیری این بیانیه وارد عرصه‌ی وسیعی از روش‌های حسابرسی برای کشف تقلب خواهند شد. این استاندارد در پی آن است که ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب توسط حسابرسان با فرایند حسابرسی آمیخته شود و این ارزیابی تا پایان عملیات حسابرسی به‌طور مستمر مورد بازنگری قرار گیرد. این بیانیه فرایندی را می‌نمایاند که در آن حسابرس اطلاعات مورد نیاز برای شناخت خطرات ارائه‌ی نادرست با اهمیت ناشی از تقلب را جمع‌آوری می‌کند، خطرات یادشده را پس از ارزیابی برنامه‌ها و کنترل‌های واحد مورد رسیدگی، برآورد می‌کند و واکنش مناسبی نسبت به نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد. براساس بیانیه‌ی یادشده، حسابرس در مقایسه با گذشته باید اطلاعات بسیار زیادی را به‌منظور برآورد خطرات تقلب جمع‌آوری کند و مورد ارزیابی قرار دهد. همچنین، نمونه‌ی جامعی از وضعیت‌ها و شرایطی را که می‌تواند بیانگر تقلب باشد و ممکن است حسابرسان در طول اجرای کار حسابرسی با آن‌ها مواجه شوند، ارائه داده است. همچنین، این بیانیه به حسابرسان متذکر شده است که روش‌های تحلیلی که به‌عنوان روش‌های آزمون محتوا یا بخشی از مرحله‌ی بررسی کلی در کار حسابرسی به اجرا در آمده، ممکن است خطرات شناسایی نشده‌ی قبلی ارائه‌ی نادرست با اهمیت ناشی از تقلب را پوشش ندهد.

ارزیابی شواهد حسابرسی و کشف تقلب

تقلب، به‌ویژه صورت‌های مالی متقلبانه، از دیرباز تاکنون مورد توجه استفاده‌کنندگان و حسابرسان بوده است. به‌خصوص پس از بروز رسوایی‌های بزرگ مالی و حسابداری در داخل کشور از جمله اختلاس ۳۰۰ میلیارد تومانی و تخلفات بزرگ مالی خارجی. مسئله‌ی تقلب نه‌تنها موجب نوسان در بازار سهام، سلب اعتماد عمومی و بروز زیان‌های جبران‌ناپذیر بر سرمایه‌گذاران گردید، بلکه منجر به سقوط شرکت‌های بزرگ و کاهش اعتماد مردم به بنگاه‌های اقتصادی و مخصوصاً حرفه‌ی حسابرسی گردید (فرقاندوست حقیقی و برواری، ۲۰۰۹). موضوع تقلب برای حسابداران، اعم از حسابرسان داخلی و خارجی، بسیار مهم است؛ چراکه تقاضای فزاینده‌ای از سوی مردم وجود دارد که آن‌ها باید مهارت‌ها و توانایی کافی برای ارزیابی خطرات تقلب را در جهت شناسایی کشف تقلب صورت‌های مالی داشته باشند (موحد-سانوسی و همکاران، ۲۰۱۵)^۱. استانداردهای حسابرسی تجویز می‌کنند که حسابرسان باید به‌طور بی‌طرفانه شواهد را هنگام ارزیابی و رسیدگی به خطر تقلب ارزیابی کنند. ناکامی در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد، سرمایه‌گذاران را در معرض زیان قرار می‌دهد و مؤسسات حسابرسی را در معرض بازرسی‌های نامطلوب و دعاوی قضایی زیادی قرار می‌دهد (روتنبرگ، ۲۰۲۰)^۲. با وجود این پیامدهای نامطلوب، مطالعات تجربی متعدد نشان می‌دهند که حسابرسان اغلب در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد شکست می‌خورند. نگرانی‌های مربوط به شکست حسابرس در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد، درخواست‌های متعددی از سوی تنظیم‌کننده‌ها و مفسران برای تشدید تردید حرفه‌ای از حسابرسان برانگیخته است؛ یعنی در ارزیابی انتقادی شواهد با ذهن پرسشگر بهتر عمل کنند (باثر و همکاران، ۲۰۲۰)^۳.

(مویی، ۲۰۱۸)^۴ اذعان می‌دارد کار شناسایی تقلب یک کار غیرساختاری است که حسابرس را به ایجاد روش‌های جایگزین و جستجو بر مبنای اطلاعات اضافی مرتبط از منابع مختلف سوق می‌دهد. جستجوی اطلاعات بر مبنای شواهد حسابرسی مورد نظر، بخشی از قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. از این‌رو، حسابرس مسئولیت کشف تقلبی را دارد که همیشه افراد متقلب سعی در مخفی نگه‌داشتن آن دارند. در واقع، حسابرس با دانش و بینشی که از فرایند آموزش کشف حسابداری متقلبانه طی دوره‌ی مورد رسیدگی کسب می‌نماید، می‌تواند با ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی، مشکلات حسابرسی پیچیده را آسان‌تر شناسایی و کشف کند و بر قضاوت حرفه‌ای خود بیفزاید. به همین خاطر، ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی برای حسابرس مهم است؛ به‌گونه‌ای که وی می‌تواند به شواهد حسابرسی‌ای که در اختیار دارد انتقادی‌تر نگریسته و قبل از پیدا کردن شواهد قوی به‌آسانی آن را نپذیرد. بنابراین، لزوم شناسایی عوامل مؤثر بر ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب از اهمیت ویژه‌ای نزد متخصصان حسابرسی برخوردار است. دانشگامیان نیز خواستار تحقیقاتی شده‌اند که ویژگی‌های فردی حسابرسان را که ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد را تسهیل یا مهار می‌کنند، شناسایی کنند (نالد و کادوس، ۲۰۱۸).

ارزیابی شواهد حسابرسی و تمایلات فکری حسابرسان

ورود به حرفه‌ی تخصصی حسابرسی علاوه‌بر تصمیم‌گیری، به مشخصه‌های متمایزی نیاز دارد که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ تصمیم‌های خردمندانه است که لازمه‌ی آن داشتن تمایلات فکری خردمندانه قوی حسابرس است. وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلان حرفه‌ای تخصصی، اظهار نظر درباره‌ی صورت‌های مالی است که مستلزم بی‌طرفی حسابرس در ارزیابی شواهد است. اگر حسابرسان از صاحب‌کاران خود مستقل باشند، می‌توانند به بهترین شکل ممکن و بدون

^۱ Mohd-Sanusi

^۲ Rothenberg

^۳ Bauer

^۴ Mui

جنبه‌داری تصمیم‌گیری کنند. طی سالیان اخیر، محققان به تحقیقات تجربی در زمینه‌ی نقش تفکر و خرد در تصمیم‌گیری در حیطه‌های علوم انسانی همچون رویکردهای درونی و فردی تصمیم‌گیرندگان روی آورده‌اند و چنین استدلال می‌کنند که خرد به اتخاذکنندگان تصمیم در استفاده از قضاوت و ارزیابی صحیح، هنگام تصمیم‌گیری، کمک می‌کند (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۲۰۱۶). با وجود تأکیدهای اخیر بر نقش حیاتی خرد در ارزیابی و تصمیم‌گیری، تحقیقات موجود در زمینه‌ی خرد و شهود در فضای حسابرسی به دلیل بی‌توجهی به این موضوع مهم در تصمیم‌گیری، اطلاعات کافی برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب در حرفه‌ی حسابرسی در اختیار تحلیل‌گران و نظریه‌پردازهای این رشته قرار نمی‌دهد، اما درک نظری مفهوم خرد در ارزیابی‌های حسابرسان می‌تواند نقطه‌ی اتکابی در حیطه‌های قضاوتی حسابرسان محسوب شود، درحالی‌که توجه و علاقه به تئوری خرد در رشته‌های مختلف در حال رشد است، تلفیق خرد در روش‌های حرفه‌ای همچون حسابرسی، به‌ویژه ارزیابی شواهد و اظهارنظرهای حرفه‌ای آن‌ها درباره‌ی صورت‌های مالی همچنان در هاله‌ای از ابهام قرار دارد و با توجه به نبود درک تجربی و صریح از رابطه‌ی بین خرد و تصمیم‌گیری و ارزیابی، این شکاف دو چندان شده‌است (ملائظری و اسماعیلی کیا، ۲۰۱۴).

(بروستر و همکاران، ۲۰۲۱) نظریه‌ای را توسعه دادند که پیش‌بینی می‌کند حسابرسان شواهد را بی‌طرفانه ارزیابی می‌کنند، اما تنها وقتی که تمایلات فکری خردمندانه‌ی قوی‌تری (یک ساختار جدید در ادبیات حسابرسی) دارند. تمایلات فکری خردمندانه، تمایل افراد برای درگیر شدن به‌طور طبیعی در بازنگری متوازن باورها و تردیدها در مورد پدیده‌های هدف با تفکر باز و انتقادی در مورد شواهد حسابرسی است. تمایلات فکری، ظرفیت‌ها و تمایلات رفتاری برای درگیر شدن در الگوهای خاص رفتار شناختی (پرکینز و همکاران، ۱۹۹۳)^۱، یا سبک‌های شناختی سطح بالاتر هستند (استانوویچ، ۲۰۰۱)^۲. تمایلات فکری، کاربرد عقل، دانش و توانایی‌های تصمیم‌گیرندگان را هدایت می‌کنند (پرکینز و همکاران، ۲۰۰۰). افرادی که تمایلات فکری خردمندانه‌ی قوی‌تری دارند، هنگام نتیجه‌گیری از تفکر شهودی بیشتر بهره می‌برند و کمتر تحت تأثیر باورهای قبلی هستند (استانوویچ و وست، ۲۰۰۸)^۳. همچنین، این افراد می‌توانند بیشتر پذیرای شواهد تشخیصی باشند (بارون، ۲۰۰۷)^۴. تحقیقات اخیر نشان می‌دهند که تنها حسابرسان با تمایلات فکری خردمندانه قوی نسبت به شواهد حسابرسی‌ای که علامت تشخیصی از تقلب بالقوه‌اند حساس هستند، درحالی‌که حسابرسان با تمایلات فکری خردمندانه پایین، بیشتر به شواهد غیرتشخیصی واکنش نشان می‌دهند (بروستر و همکاران، ۲۰۲۱).

پیشینه‌ی پژوهش

پیشینه‌ی خارجی

(کلی و لارس، ۲۰۲۵)^۵ پژوهشی با عنوان «تقویت ذهنیت حسابرسان: چارچوبی برای پرورش تردید حرفه‌ای» انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که چگونه آگاهی از فعالیت‌های شناختی بازگشتی مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری، ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد را تسهیل می‌کند.

^۱ Perkins

^۲ Stanovich

^۳ Stanovich & West

^۴ Baron

^۵ Kelly & Larres

(آسای و همکاران، ۲۰۲۲)^۱ در پژوهشی با عنوان «تئوری آزمون و شواهد فرایندی در حسابداری تجربی» به بررسی نقش شواهد فرایندی در تحقیقات حسابداری پرداختند و شیوه‌هایی برای به حداقل رساندن تهدید اعتبار شواهد فرایندی و همچنین افزایش ارزش این شواهد را معرفی نمودند.

(یالیانتی و همکاران، ۲۰۲۴)^۲ در پژوهشی به تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقی، هوش هیجانی و کنترل داخلی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی تشخیص تقلب دارند. تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی اثر منفی دارند.

(اسکندر و همکاران، ۲۰۲۲)^۳ به بررسی عوامل داخلی و خارجی تعیین‌کننده‌ی توانایی حسابرسان برای کشف تقلب پرداختند، نتایج نشان داد که عوامل داخلی، متشکل از تجربه و تردید حرفه‌ای، و عوامل خارجی، یعنی افشاگری، بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تأثیر مثبت دارند. درحالی‌که، فشار بودجه‌ی زمانی تأثیری بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب ندارد.

(آگوستینا و روسیدی، ۲۰۲۱)^۴ در پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای حسابرسان و کشف تقلب پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که شایستگی، استقلال و فشار زمانی حسابرسی تأثیری بر توانایی کشف تقلب نداشتند و تجربه و تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبتی بر کشف تقلب داشتند.

(لا اوده و همکاران، ۲۰۲۰)^۵ پژوهشی با عنوان «توانایی حسابرسان برای کشف تقلب: استقلال، تجربه، تردید حرفه‌ای و حجم کاری» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که استقلال، تجربه‌ی حسابرسی و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب دارند. درحالی‌که، حجم کار تأثیر منفی و معناداری بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب دارد.

(شی و همکاران، ۲۰۱۷)^۶ پژوهشی با عنوان «راهبری شرکتی برون‌سازمانی و تقلب مالی؛ ارزیابی شناختی از تجویزهای نظریه‌ی نمایندگی» انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که سازوکارهای راهبری شرکتی برون‌سازمانی بر احتمال تقلب‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

(منان و همکاران، ۲۰۲۰)^۷ پژوهشی با عنوان «تجربه‌ی حسابرسی، حجم کار، نوع شخصیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مقابل توانایی حسابرسان در کشف تقلب» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای تجربه، حجم کار و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب دارند، درحالی‌که متغیر نوع شخصیت بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب تأثیر نداشت.

(سالیستیانتی و یاکوب، ۲۰۲۰)^۸ 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 به‌طور قابل توجهی بر توانایی کشف تقلب تأثیر می‌گذارند، اما آموزش بر توانایی کشف تقلب تأثیر نمی‌گذارد.

^۱ Asay

^۲ Yulianti

^۳ Iskandar

^۴ Agustina & Rusydi

^۵ La Ode

^۶ Shi

^۷ Mannan

^۸ Sulistiyanti & Yakub

پیشینه‌ی داخلی

(علیزادگان و همکاران، ۲۰۲۳) در پژوهشی به تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامهریزی‌شده پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تجربه‌ی حسابرسان، انواع تیپ‌های شخصیتی و تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی اثر مثبت و معناداری دارند.

(ابوسعیدی و شهسواری‌پور، ۲۰۲۴) در پژوهشی اهمیت کشف تقلب در صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد، مسئولیت اصلی کشف تقلب با مدیریت واحد مورد رسیدگی است، اما وجود حسابرسان و توجه بیشتر به اتفاقات درون سازمان می‌تواند درصد کشف تقلب را افزایش دهد.

(فیضی‌زاده، ۲۰۲۱) به تأثیر شواهد حسابرسی بر گزارش حسابرسان پرداخت. نتایج نشان داد که شواهد حسابرسی کافی هیچ تأثیر مهمی بر گزارش حسابرسی ندارد. همچنین، قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی تأثیر مهمی بر گزارش حسابرسی ندارد.

(ولیان و همکاران، ۲۰۱۹) در پژوهشی به مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد پرداختند. طی این پژوهش مؤلفه‌های به نام تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان شناسایی شد که در آن، تصمیم‌گیری بخردانه فرایندی منسجم، انعکاسی، شناختی و عاطفی است.

(عسکری و همکاران، ۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان نقش سرمایه‌ی روان‌شناختی و توانایی حل مسئله‌ی اجتماعی با میانجی‌گری تمایلات (ترجیحات) فکری انجام داد. نتایج نشان داد سرمایه‌ی روان‌شناختی، تغییرات حل مسئله‌ی اجتماعی را تبیین می‌کند.

(صیادی، ۲۰۱۹) به بررسی اثر شواهد حسابرسی بر تشخیص مناسب بودن اعتبار صورت‌های مالی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج نشان داد شواهد حسابرسی بر صورت‌های مالی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسی داخلی اثر مثبت و معناداری دارد.

(کریمی و همکاران، ۲۰۲۲) در مقاله‌ای به ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشان داد سوگیری‌ها اثر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی خواهند گذاشت، اما ابعاد شخصیتی اثر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی نخواهند گذاشت.

سؤالات پژوهش

براساس توضیحات ذکرشده، پژوهش حاضر به دنبال کشف عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی در ایران می‌باشد، لذا، براساس پژوهش‌های انجام‌شده، سؤالاتی به شرح ذیل مطرح شده‌اند: سؤال اصلی: الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران چگونه است؟

سؤالات فرعی:

- ۱- ابعاد ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران کدامند؟
- ۲- مؤلفه‌های ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران کدامند؟
- ۳- شاخص‌های ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران کدامند؟

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نحوه‌ی گردآوری اطلاعات، توصیفی-پیمایشی است. از آنجاکه هدف پژوهش حاضر، شناسایی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی بر مبنای شرایط محیط اقتصادی ایران با استفاده از

روش‌شناسی دلفی فازی و ارائه‌ی الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی می‌باشد، مراحل زیر در پژوهش حاضر انجام شده‌اند:

- **الف) مطالعه‌ی مبانی نظری:** در مرحله‌ی اول با مطالعه‌ی ادبیات و پیشینه‌ی پژوهش، تعداد ۷۰ شاخص جهت ارزیابی شواهد حسابرسی در چهار بُعد عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل زمینه‌ای و تمایلات فکری حسابرسان استخراج گردید. سپس، با استفاده از نظرات تعدادی از خبرگان حرفه‌ی حسابرسی ایران اصلاحاتی در آن اعمال گردید.
- **ب) طراحی پرسشنامه:** در این بخش، هر یک از شاخص‌ها به‌صورت یک گزاره مورد پرسش قرار گرفت؛ به‌طوری که از خبرگان درخواست شد درجه‌ی اهمیت هر یک از شاخص‌های اثرگذار در ارزیابی شواهد حسابرسی را مشخص و برای هر کدام از شاخص‌ها از ۰ تا ۹ امتیازدهی نمایند. صفر به معنای مهم‌نبودن و ۹ به معنای اثرگذاری کامل است. به‌منظور سنجش روایی یا اعتبار پرسش‌نامه نظرات خبرگان و صاحب‌نظران حرفه‌ی حسابرسی جمع‌آوری شد که در نهایت، روایی پرسشنامه در سطح مطلوبی تأیید گردید. به‌منظور بررسی پایایی و قابلیت اتکای پرسش‌نامه نیز با توجه به اینکه سؤالات پرسش‌نامه از طیف لیکرت پیروی می‌کنند، با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، در مورد نمونه‌ی اولیه تأیید و هیچ سوالی حذف نگردید. در مرحله‌ی بعد، پرسش‌نامه بین نمونه‌ی انتخابی از جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران توزیع گردید که در نهایت، ۵۱ پاسخ دریافت و مورد تحلیل قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ در مرحله‌ی نمونه‌ی اولیه بالاتر از ۰,۷ و در مورد نمونه‌ی نهایی ۰,۸ درصد محاسبه گردید. به‌این ترتیب، پرسش‌نامه از نظر پایایی و قابلیت اتکا نیز تأیید گردید.
- **ج) نظرخواهی از خبرگان:** در راستای کسب اجماع نظر خبرگان درخصوص شاخص‌های ارزیابی شواهد حسابرسی، از روش پژوهش دلفی فازی، که یک روش معتبر علمی برای نظرخواهی از خبرگان است، استفاده شد.
- **د) ارائه‌ی الگو با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی:** پس از نهایی‌شدن شاخص‌ها، با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی، الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در محیط اقتصادی ایران استخراج شده است.

جامعه‌ی آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل خبرگان حسابرسی (شرکا، مدیران فنی و سایر کارکنان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی) هستند. لازم به ذکر است که اعضای گروه دلفی با در نظر گرفتن سه مشخصه، شامل حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع پژوهش و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب شده‌اند (هرمان و پرس، ۱۹۷۵)^۱. بنابراین، اعضای دلفی با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند و در نهایت، تعداد ۵۱ پرسشنامه جهت تحلیل داده‌ها به دست آمد. خصوصیات جمعیت‌شناختی خبرگان به‌شرح جدول ذیل است:

^۱ Harman & Press

جدول ۱. خصوصیات جمعیت‌شناختی خبرگان.

ویژگی	تحصیلات		شغل یا سمت			میزان تجربه‌ی مفید		جایگاه سازمانی	
	لیسانس	فوق لیسانس	حسابدار رسمی شاغل	حسابدار رسمی غیر شاغل	حسابرس سازمان حسابرسی	۶-۱۰	۱۱-۱۵	۱۴-۲۰	بالاتر ۲۰
فراوانی	۴	۳۹	۴۰	۷	۴	۱۱	۱۵	۱۰	۱۵
تعداد	۸	۱۶	۱۴	۶	۲۰	۳۰	۲۰	۳۰	۲۷
درصد	۷۶	۵۱	-	-	-	-	-	-	-
مجموع									

الگوی مفهومی

در پژوهش حاضر، الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی در چهار بُعد عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل زمینه‌ای، و تمایلات فکری حسابرسان به پیروی از مبانی نظری طراحی شد تا پس از نظرخواهی از خبرگان، مدل نهایی آن کشف گردد. برای این منظور، تعداد ۷۰ شاخص به شرح جدول ۲ برای نظرخواهی از خبرگان پیشنهاد شده است:

جدول ۲. شاخص‌های ۷۰گانه‌ی پیشنهادی جهت الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی کشف‌شده در ایران.

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
عوامل فردی عوامل سازمانی عوامل زمینه‌ای ۱- ارزش‌ها، اصول اخلاقی و ویژگی‌ها	۱- عمل در راستای منافع عموم و رعایت اصول اخلاقی در حین فرایند حسابرسی و ارزیابی شواهد توسط تیم حسابرسی درگیر کار	۲- دارابودن سطح کافی و مناسبی از ویژگی‌های فردی (صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، بی‌طرفی، درستکاری، تردید حرفه‌ای و استقلال) توسط تیم حسابرسی درگیر رسیدگی
	۳- برقراری فضای اخلاقی مناسب در مؤسسات حسابرسی	۴- برقراری سیستم‌های مناسب ارزیابی عملکرد و پاداش کارکنان در مؤسسات حسابرسی
	۵- مقدم‌دانستن کیفیت ارزیابی و رسیدگی بر ملاحظات مالی و زمانی در مؤسسات حسابرسی	۶- ارتقای فرهنگ مشورت در موضوعات سخت و دشوار در مؤسسات حسابرسی به‌خصوص ارزیابی شواهد
	۷- تقویت سیستم‌های موجود برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا حفظ (تداوم کار با) صاحب‌کاران	۸- ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی
	۹- فعال بودن نهادهای نظارتی در کسب اطمینان از فهم اصول اخلاقی و به‌کارگیری مداوم الزامات	۱۰- به‌اشتراک‌گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحب‌کار بین مؤسسات حسابرسی

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
عوامل سازمانی	۱- دانش، مهارت‌ها، تجربه و زمان	۱- برخورداری شرکا و کارکنان از صلاحیت‌های لازم و آشنایی با فعالیت صاحب‌کار ۲- قضاوت منصفانه‌ی شرکا و کارکنان و مشارکت فعال شریک مسئول کار حسابرسی در ارزیابی شواهد و برنامه‌ریزی و نظارت و بررسی کار انجام‌شده ۳- تجربه‌ی کافی کارکنان درگیر کار ارزیابی و رسیدگی و هدایت، بررسی و نظارت مناسب کارکنان توسط شریک مسئول کار و سایر افراد باتجربه‌ی تیم درگیر کار ۴- اختصاص زمان کافی به کارکنان درگیر کار برای انجام حسابرسی و ارزیابی شواهد به‌گونه‌ای مؤثر ۵- دسترسی شرکا و کارکنان باتجربه‌ی درگیر کار ارزیابی و رسیدگی به ارکان راهبری شرکت صاحب‌کار ۶- برخورداری شرکا و کارکنان از زمان کافی برای برخورد با مسائل ارزیابی سخت و دشوار ۷- سازمان‌دهی مناسب تیم درگیر کار و ارزیابی‌های به‌هنگام، رهبری مناسب و آموزش‌های ضمن خدمت شرکا و کارکنان ارشد برای کارکنان کم‌تجربه‌تر ۸- ارائه‌ی آموزش‌های کافی و مناسب به شرکا و کارکنان مؤسسه در رابطه با حسابرسی، شواهد و مدارک حسابداری و زمینه‌های تقلب در صورت‌های مالی ۹- وجود ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه‌ی گواهینامه‌ها و مجوزها به افراد و مؤسسات حسابرسی ۱۰- تعریف واضح الزامات تحصیلی و فراهم‌آوردن تسهیلات آموزشی کافی و به‌کارگیری مؤثر آن‌ها و وجود ترتیبات مناسب برای به‌روزرکردن حسابرسان و فراهم‌آوردن دوره‌های آموزشی به‌ویژه در زمینه‌ی فرایند ارزیابی و تصمیم‌گیری
		۱- جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان ۲- استفاده‌ی شایسته‌ی سازمان از فناوری اطلاعات و به‌روزرکردن زیرساخت‌های نرم‌افزاری ۳- وجود همکاری و تعامل مستمر و مؤثر بین اعضای تیم مدیریت و برقراری ترتیبات مناسب با حسابرس به‌منظور انجام حسابرسی به‌گونه‌ای کارا و اثربخش ۴- آموزش و استفاده از تجربیات دیگر سازمان‌ها (یادگیری سازمانی) ۵- انتخاب سطح افشای مناسب و شفاف برای تهیه‌ی صورت‌های مالی ۶- الزام حسابرس به ارزیابی مؤثر شواهد و نظارت و بررسی مؤثر کار حسابرسی و مستندسازی کافی و مناسب و ارائه‌ی گزارش مدیریت ۷- برقراری رویه‌های کنترل کیفی به‌نحو مناسب برای نظارت بر کیفیت حسابرسی و ارزیابی شواهد و متعاقباً اتخاذ اقدامات مناسب و اعمال بررسی‌های کنترل کیفی ۸- پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی و سخت‌گیری در رعایت قوانین و مقررات ۹- مدنظر قراردادن مشخصه‌های مربوط به کشف تقلب توسط نهادهای مسئول بازرسی ۱۰- وجود سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرسان و به‌کارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب
عوامل زمینه‌ای	۱- عوامل محیطی	۱- رویه‌های تجاری و قانون تجارت- به‌روزرکردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه ۲- قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی- به‌روزرکردن قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی در جهت کاهش گزارشگری مالی متقلبانه و همکاری بیشتر مدیریت با حسابرسان ۳- چارچوب گزارشگری مالی قابل‌اجرا- شفاف‌سازی بیشتر چارچوب گزارشگری مالی در جهت درک بیشتر مدیریت از آن و آگاهی بیشتر حسابرسان از تصمیمات، قضاوت‌ها و برآوردهای مدیریت ۴- سیستم‌های اطلاعاتی- تقویت و به‌روزرکردن سیستم‌های اطلاعاتی در جهت پشتیبانی از گزارشگری مالی باکیفیت و افزایش سطح آگاهی حسابرسان از این سیستم‌ها ۵- حاکمیت شرکتی- تقویت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی ۶- عوامل فرهنگی- تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار ۷- مقررات‌گذاری حسابرسی- افزایش اثربخشی فرایندهای صدور گواهینامه، تعیین استانداردها، کنترل کیفی و اعمال اقدامات انضباطی در شرایط قصور حسابرسان ۸- محیط قانونی- افزایش ریسک دعاوی حقوقی در حد متعادل و سهیم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان ۹- جذب استعداد- افزایش درک جامعه از حسابرسی و قابلیت‌های آن و بالابردن جایگاه و شهرت حرفه در جهت ایجاد جاذبه برای افراد باهوش در این رشته ۱۰- زمان‌بندی گزارشگری مالی- زمان‌بندی مناسب گزارشگری مالی در جهت کاهش فشار زمانی تحمیل‌شده بر حسابرسان

ابعاد	مؤلفه‌ها	شاخص‌ها
	۱- دیدگاه‌های چندبعدی: پیش‌بینی نتایج، کسب دیدگاه‌ها و اخلاقیات	۱- توانایی تجزیه و تحلیل نتایج و پیامدها و ارتباط دادن آن‌ها به تصمیمات و ارزیابی‌های صورت گرفته از شواهد حسابرسی ۲- بازیابی و نمایش مجدد پیشنهادات جایگزین در ارزیابی‌های انجام شده و مقایسه‌ی ضمنی نتایج حاصله با یکدیگر ۳- در نظر گرفتن هم‌راستایی منافع شخصی و گروهی در اتخاذ تصمیمات و ارزیابی شواهد ۴- اتکا به هر دو بعد تفکر کوتاه‌مدت و بلندمدت در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها ۵- التزام به رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶- اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرسان در ارزیابی شواهد ۷- اثرگذاری تمایلات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی
تمایلات فکری	۲- ثبات عاطفی و مهارت شناختی	۱- برخورداری حسابرسان از سطح معلومات و تخصص مناسب با محیط صاحب‌کار و کار حسابرسی ۲- توانایی یادگیری مباحث جدید دانش و به‌کار بستن آن‌ها در تصمیمات و ارزیابی‌ها ۳- توانایی استفاده از تجربه‌ی دیگران در محیط کار و متقابلاً توان انتقال تجربه به همکاران ۴- غیرقضاوتی بودن به تجربه‌ی درونی شامل حالت غیرقضاوتی نسبت به افکار و احساسات درونی در ارزیابی شواهد ۵- توانایی کنترل و متعادل‌سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه ۶- اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری و ارزیابی‌ها ۷- داشتن اعتماد به نفس معقول در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها ۸- دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی
	۳- ژرف‌اندیشی و اتخاذ تفکر انعطاف‌پذیر	۱- توانایی یادگیری از اشتباهات فردی و اشتباهات دیگران و به‌کارگیری تجارب ناشی از آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۲- توانایی تفکر و تعمیق در رویه‌ها و روش‌های حسابرسی و تشخیص چرایی استفاده از رویه‌های موجود ۳- ارزیابی خطر قلب و برآورد احتمال سوءاستفاده‌ی ارکان مدیریت و کارکنان از اموال شرکت ۴- منطقی بودن در انتخاب و اعمال رویه‌ها و روش‌های ارزیابی شواهد ۵- توانایی اتخاذ تفکر خلاقانه و دارای انعطاف در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶- کنج‌کاوی فکری و درک نظر دیگران و استفاده از آن‌ها در ارزیابی شواهد ۷- قابلیت تطبیق قوانین و دستورالعمل‌ها و انعطاف‌پذیری آن‌ها در راستای ارزیابی دقیق شواهد
	۴- داناوی و عمل آگاهانه	۱- ارزیابی شواهد حسابرسی با حضور ذهن کامل در هر لحظه از فرایند ارزیابی و پرهیز از تصمیم‌گیری در شرایط نامتعارف تحت هر شرایطی ۲- ارزیابی شواهد باتکیه بر تجارب بی‌طرفانه و شواهد علمی و عقلی ۳- عدم اصرار بر رویه‌های منحصر به فرد در ارزیابی شواهد و تجدیدنظر در رویه‌ها و روش‌های موجود ۴- خودآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف خویش و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۵- دگرآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف دیگران و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶- آگاهی از تفاوت‌های فردی و استفاده از آن‌ها در راستای بهبود ارزیابی و قضاوت ۷- به‌کارگیری درجه‌ای از تردید حرفه‌ای و احتیاط معقول در قضاوت و ارزیابی شواهد ۸- غیرواکنشی بودن به تجربه‌ی درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی‌آنکه فرد در آن‌ها گرفتار گردد

در پژوهش حاضر ابتدا با به‌کارگیری روش دلفی فازی، شاخص‌های مورد تأیید خبرگان استخراج گردید؛ بدین صورت که از بین دو کاربرد روش دلفی فازی (غربال شاخص‌ها و پیش‌بینی)، از روش دلفی فازی برای غربالگری استفاده شد. با توجه به اینکه در غربالگری ابتدا به پشتوانه‌ی ادبیات پیشین، غربال ابتدایی انجام می‌شود و تحلیل جنبه‌ی تأییدی دارد، برخلاف کاربرد روش دلفی فازی در پیش‌بینی (که باید چندین دور ادامه پیدا کند که اجماع نظر خبرگان حاصل شود)، کاربرد این روش در غربالگری، در یک دور قابل انجام است (باباجانی و همکاران، ۲۰۱۹). در اجرای روش دلفی فازی، در گام اول، بایستی طیف فازی مناسبی برای فازی‌سازی عبارات کلامی پاسخ‌دهندگان توسعه داده شود. برای این منظور، در ابتدا دیدگاه خبرگان گردآوری و داده‌ها از حالت پاسخ‌های ۰-۹ به طیف ۵ تایی خیلی کم تا خیلی زیاد تبدیل شده است. پس از آن، مطابق جدول زیر مقادیر به معادل فازی خود تبدیل شده‌اند.

جدول ۳. تبدیل مقادیر به معادل فازی (مارتینز-نویا و گارسیا-کانال، ۲۰۱۱)^۱

عبارات زبانی	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
اعداد فازی مثلثی	(۰، ۰، ۲۵)	(۰، ۲۵، ۵۰)	(۰، ۲۵، ۵۰، ۷۵)	(۰، ۷۵، ۱۰۰)	(۰، ۷۵، ۱۰۰)
عدد قطعی	۱	۲	۳	۴	۵

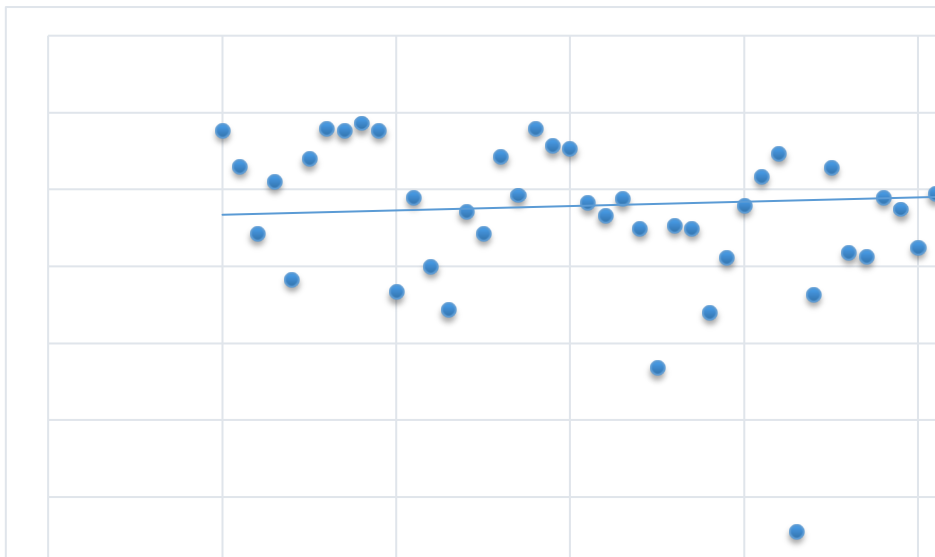
در پژوهش حاضر، با توجه به سهولت محاسبه و کاربرد زیاد روش مثلثی، از اعداد فازی مثلثی استفاده گردید؛ به نحوی که خبرگان نظرات خود را در قالب کمترین مقدار، ممکن ترین مقدار و بیشترین مقدار (اعداد مثلثی) ارائه نمودند. در گام بعدی، با استفاده از روش میانگین فازی، دیدگاه خبرگان تجمیع شد و سپس، مقادیر بدست آمده فازی زدایی و وزن شاخص مورد بررسی محاسبه گردید. با توجه به اینکه برای غربال شاخص‌ها بایستی یک آستانه‌ی تحمل در نظر گرفت، اگر وزن محاسبه شده برای شاخص از آستانه‌ی تحمل بالاتر باشد، شاخص مورد نظر تأیید می‌شود. لذا، در پژوهش حاضر، به پیروی از (وو و فانگ، ۲۰۱۱)^۲ و (باباجانی و همکاران، ۲۰۱۹)، آستانه‌ی تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است. پس از اجرای روش دلفی فازی و اجماع نظر خبرگان در مورد شاخص‌های اثرگذار در ارزیابی شواهد حسابرسی، به منظور تحلیل داده‌ها و ارائه‌ی الگو، از مدل تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. لازم به ذکر است که پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، بارهای عاملی آن‌ها محاسبه گردیده است؛ لذا، شاخص‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰/۵ بوده‌اند، به دلیل نامناسب بودن، از روند تحلیل حذف شده‌اند. همچنین، در پژوهش حاضر، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای R، AMOS و Super Decisions استفاده شده است.

یافته‌ها

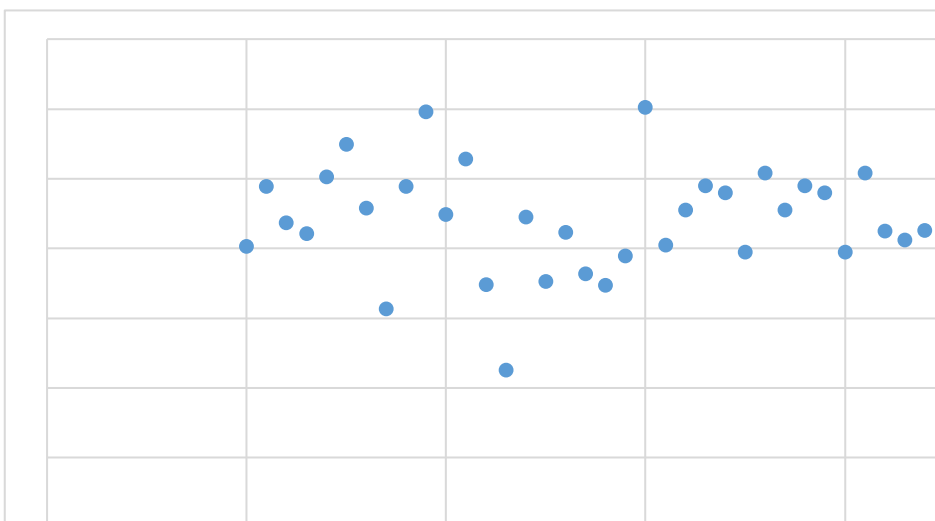
میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان و مقادیر حاصل از به کارگیری روش دلفی فازی در نمودار ۱ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، ۸ گویه دارای ضریب کمتر از ۰/۷ بوده‌اند و اثربخشی آن‌ها در بحث ارزیابی شواهد حسابرسی در این مرحله تأیید نشده است. بنابراین، در ادامه با حذف این گویه‌ها، به برازش مدل تحلیل عاملی تأییدی می‌پردازیم و اهمیت هر شاخص را در ساختار سازه‌های خود بررسی و تجزیه و تحلیل می‌نماییم. در مرحله‌ی بعد، به منظور استخراج الگوی نهایی پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد؛ بدین صورت که در گام اول، مدل تحلیل عاملی تأییدی تک‌عاملی مرتبه‌ی اول مرتبط با ارزیابی شواهد حسابرسی برازش گردید، که پس از حذف گویه‌های دارای بارهای عاملی کمتر از ۰/۵، تعداد ۶۲ شاخص باقی ماند. سپس، معیارهای ذکر شده در مدل تحلیل عاملی تأییدی تک‌عاملی مرتبه‌ی دوم برازش گردید، که مناسب بودن بارهای عاملی (دارا بودن بیش از ۰/۵) تمامی ۶۲ شاخص پذیرفته شد (نمودار ۲).

^۱ Martínez-Noya & García-Canal

^۲ Wu & Fang



نمودار ۱. میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان.



نمودار ۲. بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش.

میزان اهمیت شاخص‌های پژوهش طبق نظر خبرگان و مقادیر حاصل از به‌کارگیری روش دلفی فازی و همچنین، مقادیر بارهای عاملی شاخص‌های پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. ضرایب فازی زدایی‌شدهی تحلیل دلفی و برآورد بارهای عاملی شاخص‌ها.

بار عاملی	ضریب فازی زدایی‌شده	شاخص	مؤلفه	بُعد
۰.۸۵۴	۰.۹۰۳۳	عمل در راستای منافع عموم و رعایت اصول اخلاقی در حین فرایند حسابرسی و ارزیابی شواهد توسط تیم حسابرسی درگیر کار		
۰.۶۱	۰.۹۱۶۷	دارا بودن سطح کافی و مناسبی از ویژگی‌های فردی (صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، بی‌طرفی، درستکاری، تردید حرفه‌ای و استقلال) توسط تیم حسابرسی درگیر رسیدگی		
۰.۷۶	۰.۸۸۶۷	برقراری فضای اخلاقی مناسب در مؤسسات حسابرسی		
۰.۷۴۵	۰.۷۸۵۰	برقراری سیستم‌های مناسب ارزیابی عملکرد و پاداش کارکنان در مؤسسات		
۰.۸۲	۰.۸۵۳۳	مقدم‌دانستن کیفیت ارزیابی و رسیدگی بر ملاحظات مالی و زمانی در مؤسسات حسابرسی		
۰.۶۸۱	۰.۸۱۳۳	ارتقای فرهنگ مشورت در موضوعات سخت و دشوار در مؤسسات حسابرسی		
۰.۶۴۲	۰.۸۳۳۳	تقویت سیستم‌های موجود برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا حفظ (تداوم کار با) صاحب‌کاران		
	۰.۶۸۱۷	ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی		
۰.۵۷۴	۰.۷۸۳۳	فعال بودن نهادهای نظارتی در کسب اطمینان از فهم اصول اخلاقی و به‌کارگیری مداوم الزامات		
۰.۵۲۶	۰.۷۰۰۱	به‌اشتراک گذاشتن اطلاعات مربوط به پذیرش صاحب‌کار بین مؤسسات حسابرسی		
۰.۸۰۸	۰.۸۴۱۷	برخورداری شرکا و کارکنان از صلاحیت‌های لازم و آشنایی با فعالیت صاحب‌کار		
۰.۶۸۱	۰.۸۵۶۷	قضاوت منصفانه‌ی شرکا و کارکنان و مشارکت فعال شریک مسئول کار حسابرسی در ارزیابی شواهد و برنامه‌ریزی و نظارت و بررسی کار انجام‌شده		
۰.۸۴۹	۰.۸۶۶۷	تجربه‌ی کافی کارکنان درگیر کار ارزیابی و رسیدگی و هدایت، بررسی و نظارت مناسب کارکنان توسط شریک مسئول کار و سایر افراد باتجربه‌ی تیم درگیر کار		
۰.۶۹۴	۰.۸۳۳۳	اختصاص زمان کافی به کارکنان درگیر کار برای انجام حسابرسی به‌گونه‌ای مؤثر		
۰.۷۴۹	۰.۷۳۰۰	دسترسی شرکا و کارکنان باتجربه‌ی درگیر کار به ارکان راهبری شرکت صاحب‌کار		
۰.۷۹۷	۰.۸۰۰۰	برخورداری شرکا و کارکنان از زمان کافی برای برخورد با مسائل ارزیابی سخت		
۰.۸۱۱	۰.۸۵۰۰	سازمان‌دهی مناسب تیم درگیر کار و ارزیابی‌های به‌هنگام، رهبری مناسب و آموزش‌های ضمن خدمت شرکا و کارکنان ارشد برای کارکنان کم‌تجربه‌تر		
۰.۸۶۴	۰.۸۲۵۰	ارائه‌ی آموزش‌های کافی و مناسب به شرکا و کارکنان مؤسسه در رابطه با حسابرسی، شواهد و مدارک حسابداری و زمینه‌های تقلب در صورت‌های مالی		
۰.۸۳۵	۰.۷۳۰۰	وجود ترتیبات شدید و محکم در رابطه با ارائه‌ی گواهینامه‌ها و مجوزها به افراد و مؤسسات حسابرسی		
۰.۸۱۸	۰.۷۱۸۳	تعریف واضح الزامات تحصیلی و فراهم‌آوردن تسهیلات آموزشی کافی و به‌کارگیری مؤثر آن‌ها و وجود ترتیبات مناسب برای به‌روز کردن حسابرسان و فراهم‌آوردن دوره‌های آموزشی به‌ویژه در زمینه‌ی فرایند ارزیابی و تصمیم‌گیری		

ارزیابی شواهد اخلاقی و ویژگی‌ها

عوامل فردی

دانش، مهارت‌ها، تجربه و زمان

بار عاملی	ضریب فازی‌زادایی شده	شاخص	مؤلفه	بُعد
۰,۷۸۲	۰,۸۷۶۷	جایگاه و کیفیت حسابرسی و رسیدگی در سازمان	اقدامات مدیریتی و رویه‌های کنترل کیفی	عوامل سازمانی
۰,۶۹۷	۰,۷۹۱۷	استفاده‌ی شایسته‌ی سازمان از فناوری اطلاعات و به‌روزرودن زیرساخت‌های نرم‌افزاری		
۰,۷۸۲	۰,۸۷۰۰	وجود همکاری و تعامل مستمر و مؤثر بین اعضای تیم مدیریت و برقراری ترتیبات مناسب با حسابرِس به‌منظور انجام حسابرسی به‌گونه‌ای کارا و اثربخش		
۰,۶۷۹	۰,۷۵۳۳	آموزش و استفاده از تجربیات دیگر سازمان‌ها (یادگیری سازمانی)		
۰,۷۵	۰,۸۶۳۳	انتخاب سطح افشای مناسب و شفاف برای تهیه‌ی صورت‌های مالی		
۰,۸۵۸	۰,۸۶۵۰	الزام حسابرِس به ارزیابی مؤثر شواهد و نظارت و بررسی مؤثر کار حسابرسی و مستندسازی کافی و مناسب و ارائه‌ی گزارش مدیریت		
۰,۶۳۷	۰,۸۲۵۰	برقراری رویه‌های کنترل کیفی به‌نحو مناسب برای نظارت بر کیفیت حسابرسی و ارزیابی شواهد و متعاقباً اتخاذ اقدامات مناسب و اعمال بررسی‌های کنترل کیفی		
۰,۷۲۶	۰,۸۶۸۳	پشتیبانی مدیران از کنترل داخلی و سخت‌گیری در رعایت قوانین و مقررات		
۰,۷۱۲	۰,۷۹۵۰	مدنظر قراردادن مشخصه‌های مربوط به کشف تقلب توسط نهادهای مسئول بازرسی		
۰,۷۲۵	۰,۷۲۵۰	وجود سیستم‌های مؤثر برای بررسی ادعاهای قصور حسابرِس و به‌کارگیری اقدامات انضباطی در زمان مناسب در قرارداد حسابرسی		
۰,۸۰۸	۰,۷۷۵۰	توانایی تجزیه و تحلیل نتایج و پیامدها و ارتباط دادن آن‌ها به تصمیمات و ارزیابی‌های صورت‌گرفته از شواهد حسابرسی	دیدگاه‌های چندبعدی: پیش‌بینی نتایج، کسب دیدگاه‌ها و احرازیات	نمایات فکری
۰,۶۹۵	۰,۷۹۰۰	بازیابی و نمایش مجدد پیشنهادات جایگزین در ارزیابی‌های انجام‌شده و مقایسه‌ی ضمنی نتایج حاصله با یکدیگر		
۱,۷۸	۰,۷۱۳۳	درنظرگرفتن هم‌راستایی منافع شخصی و گروهی در اتخاذ تصمیمات و ارزیابی شواهد		
۰,۷۹	۰,۷۱۸۳	اتکا به هر دو بعد تفکر کوتاه‌مدت و بلندمدت در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها		
۰,۷۵۵	۰,۸۲۸۳	الزام به رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای در ارزیابی شواهد حسابرسی		
۰,۶۶۳	۰,۶۶۳	اثرگذاری نمایات اقتصادی از قبیل حریص‌بودن بر دیدگاه حسابرِس در ارزیابی شواهد		
۰,۳۵۵	۰,۳۵۵	اثرگذاری نمایات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی		
۰,۶۳۰	۰,۸۴۶۷	برخورداری حسابرسان از سطح معلومات و تخصص مناسب با محیط صاحب‌کار و کار حسابرسی		
۰,۵۹۴	۰,۸۱۶۷	توانایی یادگیری مباحث جدید دانش و به‌کارگیری آن‌ها در تصمیمات و ارزیابی‌ها		
۰,۶۵۷	۰,۷۸۰۰	توانایی استفاده از تجربه‌ی دیگران در محیط کار و متقابلاً توان انتقال تجربه به همکاران		
۰,۸۹۹	۰,۷۱۱۷	غیرقضاوتی‌بودن به تجربه‌ی درونی شامل حالت غیرقضاوتی نسبت به افکار و احساسات درونی در ارزیابی شواهد	نیات عاطفی و مهارت شناختی	
۰,۶۴۰	۰,۶۴۰	توانایی کنترل و متعادل‌سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های ناپخته		
۰,۸۳	۰,۷۵۰۰	اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری و ارزیابی‌ها		
۰,۸۱۹	۰,۷۵۳۳	داشتن اعتمادبه‌نفس معقول در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری‌ها		
۰,۵۶۸۳	۰,۵۶۸۳	دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی شواهد		

بار عاملی	ضریب فازی‌زادایی شده	شاخص	مؤلفه	بُعد
۰,۷۵۸	۰,۷۵۰۰	توانایی یادگیری از اشتباهات فردی و اشتباهات دیگران و به‌کارگیری تجارب ناشی از آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی	زبان‌دینی و انعطاف‌پذیر	
۰,۸۴۹	۰,۷۸۸۳	توانایی تفکر و تعمیق در رویه‌ها و روش‌های حسابرسی و تشخیص چرایی استفاده از رویه‌های موجود		
۰,۸۰۳	۰,۷۶۶۷	ارزیابی خطر تقلب و برآورد احتمال سوءاستفاده‌ی ارکان مدیریت و کارکنان از اموال شرکت		
۰,۷۲۱	۰,۷۸۳۳	منطقی‌بودن در انتخاب و اعمال رویه‌ها و روش‌های ارزیابی شواهد		
۰,۷۳۷	۰,۸۵۲۳	توانایی اتخاذ تفکر خلاقانه و دارای انعطاف در ارزیابی شواهد حسابرسی		
۰,۷۸۹	۰,۸۵۶۷	کنجکاوی فکری و درک نظر دیگران و استفاده از آن‌ها در ارزیابی شواهد		
۰,۷۰۳	۰,۸۸۰۰	قابلیت تطبیق قوانین و دستورالعمل‌ها و انعطاف‌پذیری آن‌ها در راستای ارزیابی دقیق شواهد		
۰,۶۷۰	۰,۷۹۳۳	ارزیابی شواهد حسابرسی حضور ذهن کامل در هر با لحظه از فرایند ارزیابی و پرهیز از تصمیم‌گیری در شرایط نامتعارف تحت هر شرایطی		
۰,۹۰۲	۰,۸۴۳۳	ارزیابی شواهد باتکیه‌بر تجارب بی‌طرفانه و شواهد علمی و عقلی		
۰,۶۸۹	۰,۷۴۳۳	عدم اصرار بر رویه‌های منحصر‌به‌فرد در ارزیابی شواهد و تجدیدنظر در رویه‌ها و روش‌های موجود		
۰,۶۴۷	۰,۷۷۱۷	خودآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف خویش و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی		
	۰,۶۴۳۳	دگرآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف دیگران و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی		
۰,۶۶۴	۰,۷۰۰۲	آگاهی از تفاوت‌های فردی و استفاده از آن‌ها در راستای بهبود ارزیابی و قضاوت به‌کارگیری درجه‌ای از تردید حرفه‌ای و احتیاط معقول در قضاوت و ارزیابی شواهد		
۰,۷۲۳	۰,۷۹۰۰	غیرواکنشی‌بودن به تجربه‌ی درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی‌آنکه فرد در آن‌ها گرفتار گردد		
۰,۶۵۳	۰,۸۷۶۷	رویه‌های تجاری و قانون تجارت- به‌روزرکردن قانون تجارت در جهت بهبود سیستم کنترل داخلی و کاهش فرصت تقلب و اشتباه		
۰,۷۴۵	۰,۸۸۶۷	قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی- به‌روزرکردن قوانین و مقررات مربوط به گزارشگری مالی در جهت کاهش گزارشگری مالی متقلبانه و همکاری بیشتر مدیریت با حسابرسان		
۰,۵۲۶	۰,۸۷۶۷	چارچوب گزارشگری مالی قابل‌اجرا- شفاف‌سازی بیشتر چارچوب گزارشگری مالی در جهت درک بیشتر مدیریت از آن و آگاهی بیشتر حسابرسان از تصمیمات، قضاوت‌ها و برآوردهای مدیریت		
۰,۶۴۸	۰,۸۸۰۰	سیستم‌های اطلاعاتی- تقویت و به‌روزرکردن سیستم‌های اطلاعاتی در جهت پشتیبانی از گزارشگری مالی باکیفیت و افزایش سطح آگاهی حسابرسان از این سیستم‌ها		
۰,۸۲۸	۰,۸۴۰۰	حاکمیت شرکتی- تقویت مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی		

عوامل محیطی

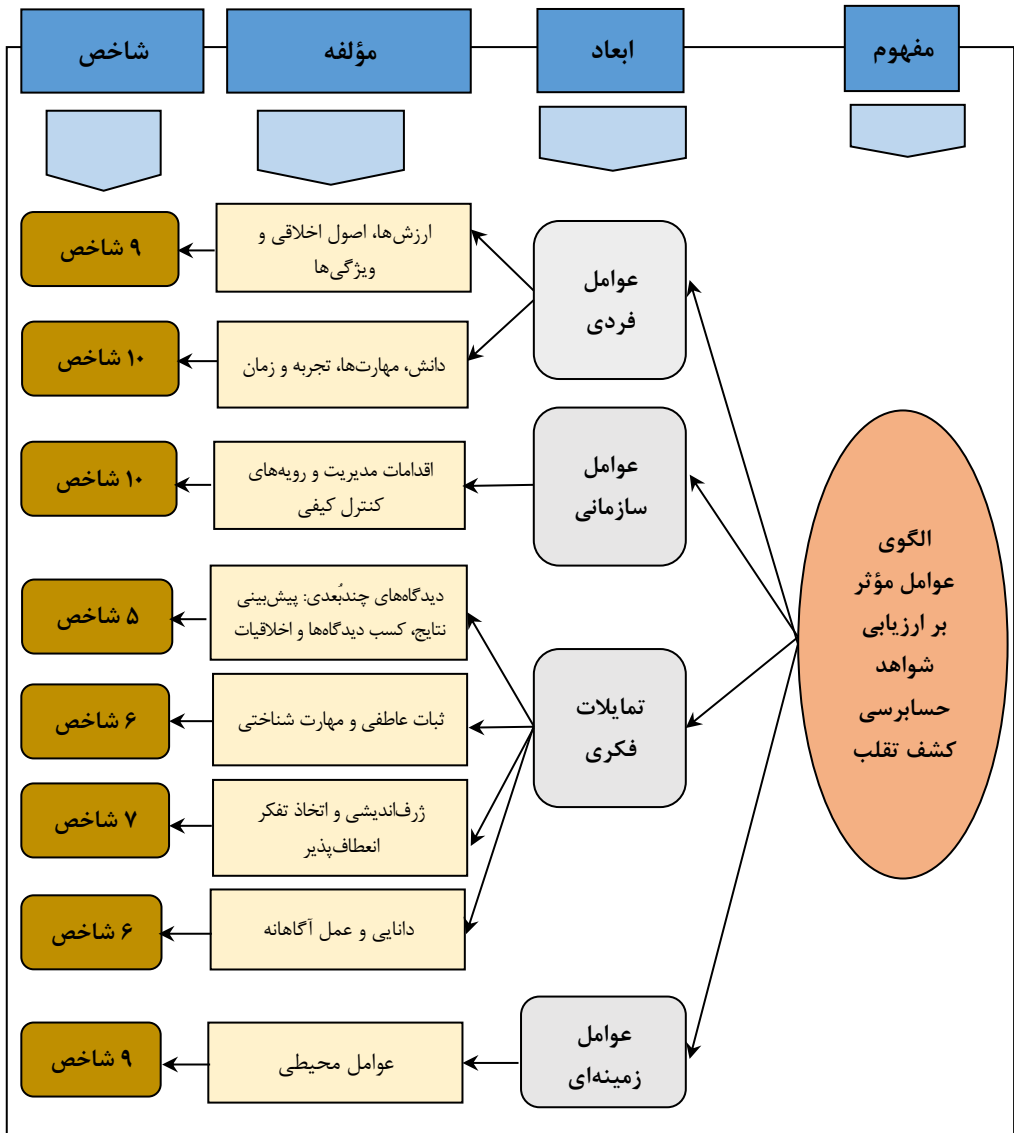
عوامل زمینه‌ای

بار	ضریب	شاخص	مؤلفه	بُعد
عاملی	فازی‌زدایی شده			
۰,۶۸۳۳		عوامل فرهنگی- تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار، افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار		
۰,۷۴۹	۰,۸۱۰۰	مقررات‌گذاری حسابرسی- افزایش اثربخشی فرایندهای صدور گواهی‌نامه، تعیین استانداردها، کنترل کیفی و اعمال اقدامات انضباطی در شرایط قصور حسابرسان محیط قانونی- افزایش ریسک دعای حقوقی در حد متعادل و سهیم کردن حسابرسان در جبران خسارت‌های وارده به ذینفعان در صورت اثبات قصور حسابرسان		
۰,۸۹۶	۰,۷۴۳۳	جذب استعداد- افزایش درک جامعه از حسابرسی و قابلیت‌های آن و بالابردن جایگاه و شهرت حرفه در جهت ایجاد جاذبه برای افراد باهوش در این رشته		
۰,۷۸۹	۰,۸۳۰۰	زمان‌بندی گزارشگری مالی- زمان‌بندی مناسب گزارشگری مالی در جهت کاهش فشار زمانی تحمیل شده بر حسابرسان		
۰,۶۱۳	۰,۸۷۶۷			

۸ شاخص پذیرفته‌نشده توسط خبرگان در جدول ۵ ارائه شده‌اند. در نتیجه، الگوی نهایی پژوهش حاضر، که همانا «الگویی برای ارزیابی شواهد حسابرسی در محیط اقتصادی ایران» است، با ۶۲ شاخص به شرح شکل ۱ تدوین گردید.

جدول ۵. شاخص‌های پذیرفته نشده از منظر خبرگان.

۱. اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرسان در ارزیابی شواهد ۲. اثرگذاری تمایلات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی ۳. توانایی کنترل و متعادل‌سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه ۴. دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری ۵. دگرگانه‌ی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف دیگران و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶. غیرواکنشی بودن به تجربه‌ی درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی‌آنکه فرد در آن‌ها گرفتار گردد.	تمایلات فکری
۱-عوامل فرهنگی- تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار و افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار	عوامل محیطی
۱-ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی	عوامل فردی



شکل ۱. الگوی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در محیط اقتصادی ایران.

بحث و نتیجه‌گیری

ورشکستگی، تقلب و ناکامی‌های بزرگ در دهه‌ی اخیر باعث شده‌اند تمرکز بر ویژگی‌های فردی، روان‌شناختی و عملکردی حسابرسان به‌عنوان خط مقدم شناسایی و افشای واقعیت‌های شرکت‌ها برای ذینفعان تلقی شود؛ چراکه جامعه به‌طور فزاینده‌ای در طی سال‌های گذشته به گزارش‌های درخور اتکا و توأم با کیفیت حسابرسی تقاضا نشان داده است. براساس این تقاضا، از حسابرسان انتظار می‌رود تا ارزیابی و قضاوت‌های درستی در حین فرایند حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها داشته باشند. قصور توسط حسابرسان در بررسی شواهد حسابرسی باعث شکل‌گیری سلسله اشتباهاتی

در حرفه‌ی حسابرسی می‌شود که باعث کاهش کیفیت آن می‌گردد و قابلیت اتکای گزارشات حسابرسی کاهش می‌یابد. وجود این اشتباهات در کنار عدم کفایت و پیچیدگی‌های شواهد و اطلاعات باعث ایجاد سردرگمی و ابهام برای دینفعان می‌گردد. ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد برای اثربخشی حسابرسی و اعمال صحیح تردید حرفه‌ای ضروری است. باین‌حال، مطالعات متعدد نشان می‌دهند که حسابرسان هنگام ارزیابی یا رسیدگی به خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب، در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد شکست می‌خورند. بنابراین، پژوهش حاضر با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران، برای تقویت کشف تقلب‌های احتمالی و افزایش توانایی حسابرسان در ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد حسابرسی هنگام ارزیابی خطر تقلب انجام شد. پژوهش حاضر با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی و نظرخواهی از تعداد ۵۱ نفر از خبرگان حرفه‌ای، به‌دنبال کشف شاخص‌های ارزیابی شواهد حسابرسی جهت طراحی الگوی مناسب برای محیط اقتصادی ایران بوده است. برای این منظور، براساس مبانی نظری، تعداد ۷۰ شاخص جمع‌آوری گردید که در چهار بُعد طبقه‌بندی شدند: الف. عوامل فردی با ۲۰ معیار؛ ب. عوامل سازمانی با ۱۰ معیار؛ ج. عوامل زمینه‌ای با ۱۰ معیار؛ و د. تمایلات فکری حسابرسان با ۳۰ معیار. تحلیل داده‌ها به‌وسیله‌ی روش دلفی فازی و مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم‌افزارهای AMOS, R و Super Decisions صورت پذیرفت که نتایج، حاکی از پذیرفته‌شدن ۶۲ شاخص از معیارهای مذکور در چهار بخش جداگانه است، که الگوی ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در محیط اقتصادی ایران را از منظر خبرگان حرفه‌ای به‌شرح الگوی پیش‌گفته (شکل ۱) ارائه می‌دهد. نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که از بین ۲۰ شاخص بُعد عوامل فردی، ۱۹ شاخص پذیرفته شدند. تنها شاخصی که بار عاملی پایینی داشت و از دید خبرگان در ارزیابی شواهد حسابرسی نقش مهمی ایفا نمی‌کرد، «ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی» بود. از بین ۱۰ شاخص بُعد عوامل زمینه‌ای نیز، به‌جز شاخص «عوامل فرهنگی- تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار، افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به درنظرگرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار»، سایر شاخص‌ها مورد پذیرش قرار گرفته‌اند. همچنین، شاخص‌های بُعد عوامل سازمانی تماماً مورد تأیید قرار گرفتند. در پایان، از بین ۳۰ شاخص بُعد تمایلات فکری، ۶ شاخص (۱. اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص‌بودن بر دیدگاه حسابرسان در ارزیابی شواهد ۲. اثرگذاری تمایلات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی ۳. توانایی کنترل و متعادل‌سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه ۴. دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری ۵. دگرآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف دیگران و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی ۶. غیرواکنشی‌بودن به تجربه‌ی درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی‌آنکه فرد در آن‌ها گرفتار گردد) پذیرفته نشدند و ۲۴ شاخص دیگر پذیرفته شدند. همان‌طور که در بالا بیان شد، ۸ شاخص از ۷۰ شاخص پیشنهادی جهت ارزیابی شواهد حسابرسی توسط خبرگان حرفه‌ای به‌عنوان معیارهای ارزیابی شواهد حسابرسی کشف تقلب در ایران پذیرفته نشدند، که شرح آن در جدول شماره ۳ ذکر گردیده است. گرچه تمامی ۷۰ شاخص استخراج‌شده، برگرفته از پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه‌ی حسابرسی بوده است، لیکن حذف شاخص‌های مورد اشاره و عدم پذیرش آن‌ها توسط خبرگان می‌تواند ناشی از دلایل زیر باشد: عدم پذیرش معیار «ارائه‌ی الزامات اخلاقی اساسی مشخص و کاربردی توسط نهادهای نظارتی» می‌تواند ناشی از این موضوع باشد که احتمالاً آیین رفتار حرفه‌ای آن‌طور که شایسته است، مورد توجه نهادهای نظارتی قرار نمی‌گیرد؛ همچنین، آیین رفتار حرفه‌ای نتوانسته است به‌گونه‌ای کامل به رفتار حسابرسان شاغل در حرفه جهت دهد و آن را بهبود بخشد، و یا الزامات اخلاقی موجود کاربردی نبوده و متناسب با کشور ایران نگاشته نشده‌اند. بنابراین، ارتقای جایگاه اخلاق در حرفه‌ی حسابرسی و تنظیم و اصلاح دقیق‌تر آیین رفتار حرفه‌ای، ضروری می‌باشد. همچنین، عدم پذیرش معیار «عوامل فرهنگی- تقویت روحیه‌ی همکاری در تیم درگیر کار، افزایش سطح تعاملات رده‌های بالا و پایین تیم حسابرسی و تشویق تیم به درنظرگرفتن تردید حرفه‌ای در حین انجام کار» نیز می‌تواند ناشی از این باشد که از دید خبرگان، عوامل فرهنگی در

فرایند حسابرسی، به‌ویژه ارزیابی شواهد، در ایران از جایگاه بالایی برخوردار نمی‌باشند و سازمان‌های حاکم بر حرفه‌ی حسابرسی می‌بایست توجه بیشتری به جنبه‌های اخلاقی و فرهنگی حسابرسی داشته باشند. افزون بر این، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود. در پایان، عدم پذیرش معیار ۶ مربوط به بُعد تمایلات فکری را بررسی می‌نماییم. ۱. عدم پذیرش معیار «اثرگذاری تمایلات اقتصادی از قبیل حریص بودن بر دیدگاه حسابرسی در ارزیابی شواهد» می‌تواند به این دلیل باشد که از نظر خبرگان تمایلات اقتصادی مثل حریص بودن تأثیری در ارزیابی شواهد ندارند؛ شاید به این علت که آن را صفت اخلاقی ناپسند می‌شمارند و یا حریص بودن را به وسواس برای دریافت اطلاعات اضافی برای ارزیابی شواهد معنی نموده‌اند و عقیده‌ی آن‌ها بر ارزیابی براساس شواهد کافی و مطلوب به‌جای پرداختن به اطلاعات اضافی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی است. ۲. عدم پذیرش معیار «اثرگذاری تمایلات و تفاوت‌های اخلاقی جنسیتی بر ارزیابی شواهد حسابرسی» با نتایج تحقیقات جاری در رابطه با عدم تأثیر جنسیت بر تصمیم‌گیری و قضاوت در حسابرسی هم‌خوانی داشته و با تحقیقات گذشته که جنسیت را مؤثر بر تصمیم‌گیری و قضاوت در حسابرسی دانسته‌اند، مغایر است؛ علت مغایرت می‌تواند این باشد که زنان حسابرسی در گذشته در ایران اغلب در رده‌های پایین‌تر از سرپرست مشغول به‌کار بوده‌اند و در تصمیم‌گیری نقش چندانی نداشته‌اند، ولی در حال حاضر، زنان نقش مؤثرتری در مؤسسات حسابرسی ایفا می‌نمایند. دلیل دیگر آن می‌تواند تغییر رفتار زنان در طول زمان و سازگاری ویژگی‌های اخلاقی آن‌ها با حرفه‌ی حسابرسی، که یک حرفه‌ی سازگار با ویژگی‌های مردانه در نزد عموم است، باشد. ۳. عدم پذیرش معیار «توانایی کنترل و متعادل‌سازی احساسات و مقاومت در مقابل تصمیم‌های نابخردانه» می‌تواند به این دلیل باشد که همه‌ی افراد دارای عواطف و احساسات هستند، اما برخی از افراد نحوه‌ی استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها را می‌دانند و برخی دیگر آگاهی لازم را ندارند؛ بر همین اساس، لازم است ثبات هیجانی، که تعادل بین منطق و احساس است، توسط مؤسسات حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. ۴. عدم پذیرش معیار «دوری از تفکرات منفی مثل کوتاه‌نگری و بیش‌اعتمادی در ارزیابی شواهد و تصمیم‌گیری» به واقعیت‌های موجود در حرفه‌ی حسابرسی برمی‌گردد؛ حسابرسان، طبق استانداردهای حسابرسی، باید براساس نمونه‌گیری، آزمون‌های محتوا را انجام دهند و بررسی همه‌ی حساب‌ها برایشان مقدور نمی‌باشد؛ حسابرسان در چنین شرایطی، عملاً با اتکا به نمونه‌ی انتخابی بیش از حد اعتماد می‌کنند. از طرفی، طبق استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. تردید حرفه‌ای متشکل از ابعدی همچون شکاکیت، اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای، هوشیاری و ارزیابی نقادانه شواهد است، که به‌نحوی مثبت‌نگری را در حسابرسی نفی و حسابرسان را به سمت تفکر منفی سوق می‌دهد. ۵. عدم پذیرش معیار «دگرآگاهی: آگاهی از توانایی‌ها، علایق، باورها، نحوه‌ی رفتار و نقاط ضعف دیگران و مدنظر قراردادن آن‌ها در ارزیابی شواهد حسابرسی» می‌تواند به این دیدگاه سه‌رودی، فیلسوف ایرانی، مرتبط باشد که میان شناخت خویش و شناخت غیر، تفاوت بنیادی وجود دارد. در شناخت غیر، میان فاعل شناسایی و موضوع شناسایی فاصله است و عقل با مثالی یا صورتی که در وی ایجاد می‌شود، به شناخت غیر دست می‌یابد. بنابراین، شناخت ما از هر چیزی جز خودمان ناشی از مفاهیم و صورت‌هایی است که از آن‌ها به دست آورده‌ایم و با دگرگون شدن آن اطلاعات، آن موجودات هم برای ما دگرگون می‌شوند. این امر نشان‌دهنده‌ی این است که حسابرسان سعی در انجام قضاوت و ارزیابی با شواهدی هستند که شخصاً در طی فرایند حسابرسی کسب نموده‌اند و کمتر تحت تأثیر همکاران خویش قرار می‌گیرند، که می‌تواند ناشی از استقلال حسابرسان باشد. ۶. عدم پذیرش معیار «غیرواکنشی بودن به تجربه‌ی درونی: آگاهی از افکار و احساسات درونی در فرایند ارزیابی شواهد بی‌آنکه فرد در آن‌ها گرفتار گردد» از جانب خبرگان می‌تواند به این دلیل باشد که خبرگان تجربه‌ی درونی فردی را مؤثر بر ارزیابی شواهد می‌دانند و استفاده از تجربه‌ی قبلی را در کشف تقلب احتمالی صورت‌های مالی مؤثر می‌دانند. با توجه به نتایج پژوهش حاضر، پیشنهادهای ذیل برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردند: ۱. بررسی قابلیت اجرای شاخص‌های الگوی نهایی پژوهش حاضر در محیط اقتصادی ایران ۲. بررسی موانع موجود در پیاده‌سازی و اجرای شاخص‌های الگوی نهایی پژوهش حاضر در ایران و ارائه‌ی راهکارهای مناسب در جهت رفع این موانع و اجرای

مؤثرتر این شاخص‌ها در راستای ارتقای جایگاه حرفه‌ی حسابرسی در محیط اقتصادی ایران. پژوهش حاضر زمینه‌ای برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در رابطه با بهبود ارزیابی شواهد حسابرسی و کشف تقلب فراهم می‌آورد و افراد درگیر در زنجیره‌ی تأمین گزارشگری مالی را در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و ارتقای جایگاه حرفه‌ی حسابرسی در جامعه و به عبارت دیگر، در محیط اقتصادی ایران، یاری می‌رساند. شایان ذکر است که پژوهش حاضر با محدودیت بالهیتی مواجه نبوده است، اما با توجه به ماهیت پرسشنامه‌ای آن، محدودیت‌های ذاتی آن اجتناب‌ناپذیرند.

References

- Abusaidi, M., & Shahsawaripour, S. (2024, November 9). *Examining the importance of detecting fraud in financial statements* [Conference session]. 3rd International Conference on Challenges and New Solutions in Industrial Engineering, Management and Accounting, Chabahar, Sistan and Baluchestan, Iran. <https://civilica.com/doc/1564539/>
- Agustina, F., & Rusydi, M. K. (2021). Auditors' professional skepticism and fraud detection. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 10(4), 275-287. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i4.1214>
- Alizadegan, L., Samadi Largani, M., & Imeni, M. (2023). An Analysis of Auditors Capability on Fraud Detection Using the Planned Behavior Theory Perspective: the Impact of Auditors Experience and Personality Type with Respect to the Role of Professional Skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 149-184. <https://doi.org/10.30495/faar.2023.699788>
- Asay, H. S., Guggenmos, R. D., Kadous, K., Koonce, L., & Libby, R. (2022). Theory testing and process evidence in accounting experiments. *The Accounting Review*, 97(6), 23-43. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3485844>
- Askari, F., Tajrobehkar, M., & Towhidi, A. (2021). The Role of Psychological Capital on the Ability to Solve Social Problems Through Mediation Intellectual Preferences. *Positive Psychology Research*, 7(2), 73-88. <https://doi.org/10.22108/ppls.2021.127398.2117>
- Babajani, J., Shekarkhah, J., & Ebrahimpour, S. (2019). A model for Implementation of Audit Organization's accounting standards in the public sector institutions of the Islamic Republic of Iran. *Financial Accounting Research*, 10(4), 1-20. <https://doi.org/10.22108/far.2019.113866.1338>
- Baron, J. (2007). *Thinking and Deciding* (4 ed.). Cambridge University Press. <https://www.amazon.com/Thinking-Deciding-4th-Jonathan-Baron/dp/0521680433>
- Bauer, T. D., Hillison, S. M., Peecher, M. E., & Pomeroy, B. (2020). Revising Audit Plans to Address Fraud Risk: A Case of "Do as I Advise, Not as I Do"? *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2558-2589. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12590>
- Brewster, B. E., Johanns, A. J., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2021). Do Stronger Wise-Thinking Dispositions Facilitate Auditors' Objective Evaluation of Evidence When Assessing and Addressing Fraud Risk? *Contemporary Accounting Research*, 38(3), 1679-1711. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12684>
- Feizizadeh, A. (2021). The effect of audit evidence on the auditor's report. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 159-166. https://www.jmaak.ir/article_17551_en.html
- Forghandost Haghghi, K., & Barwari, F. (2009). Examining the application of analytical methods in assessing the risk of financial statement distortion (management fraud). *Accounting knowledge and research*, 5(16), 18-23. <https://www.noormags.ir/view/en/articlepage/448146>

- Fuller, L. R., & Kaplan, S. E. (2004). A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 131-143. <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.131>
- Fullerton, R., & Durtschi, C. (2004). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. *SSRN Electronic Journal*, 1-39. <https://doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Harman, A. J., & Press, S. J. (1975). Collecting and analyzing expert group judgment data. *Rand Corporation*, 1-41. <https://www.rand.org/pubs/papers/P5467.html>
- Iskandar, R., Ramadhan, M. S., Mansyuri, M. I., & Ramadhan, R. (2022). Determinants of auditor's ability to detect fraud: internal and external factors. *International Journal of Science, Technology & Management*, 3(1), 179-195. <https://doi.org/10.46729/ijst.m.v3i1.452>
- Kachelmeier, S. J., Majors, T., & Williamson, M. G. (2014). Does Intent Modify Risk-Based Auditing? *The Accounting Review*, 89(6), 2181-2201. <https://doi.org/10.2308/accr-50835>
- Karimi, Z., Yaqobzhad, A., Samadi Largani, M., & Pourali Laklaye, M. (2022). Evaluating the Effect of Auditors' Individual Psychological Bias and Personality Dimensions on Audit Quality. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 13(52), 23-52. <https://doi.org/10.30495/faar.2021.687678>
- Kelly, M., & Larres, P. (2025). Enhancing the auditor's mindset: a framework for nurturing professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 47(1), 222-243. <https://doi.org/10.1108/JAL-07-2023-0122>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 385-421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- La Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F., & Oktri, S. (2020). Auditor's ability to detect fraud: Independence, audit experience, professional skepticism, and work load. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 11(107), 192-205. <https://doi.org/10.18551/rjoas.2020-11.23>
- Mannan, A., Rahmawati, H. S., & Indrijawati, A. (2020). Auditor Experience, Work Load, Personality Type, And Professional Auditor Skeptisism Against Auditors' Ability In Detecting Fraud. *Talent Development & Excellence*, 12(2), 1878-1890. <https://www.researchgate.net/publication/348446272>
- Martínez-Noya, A., & García-Canal, E. (2011). Technological capabilities and the decision to outsource/outsource offshore R&D services. *International Business Review*, 20(3), 264-277. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2011.01.008>
- Mohd-Sanusi, Z., Khalid, N. H., & Mahir, A. (2015). An Evaluation of Clients' Fraud Reasoning Motives in Assessing Fraud Risks: From the Perspective of External and Internal Auditors. *Procedia Economics and Finance*, 31, 2-12. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01126-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01126-0)
- Molanazari, M., & Esmaili Kia, G. (2014). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *Accounting and Auditing Review*, 21(4), 505-526. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2014.52906>
- Mui, G. Y. (2018). Defining auditor expertise in fraud detection. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 10(2), 168-186. <http://web.nacva.com/JFIA/Issues/JFIA-2018-No2-2.pdf>

- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.41>
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>
- Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67(1), 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Perkins, D., Tishman, S., Ritchhart, R., Donis, K., & Andrade, A. (2000). Intelligence in the Wild: A Dispositional View of Intellectual Traits. *Educational Psychology Review*, 12(3), 269-293. <https://doi.org/10.1023/A:1009031605464>
- Perkins, D. N., Jay, E., & Tishman, S. (1993). Beyond abilities: A dispositional theory of thinking. *Merrill-Palmer Quarterly* 39(1), 1-21. <https://www.jstor.org/stable/23087298>
- Rajabalizadeh, J., Hesarzadeh, R., & Bagherpour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism With Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2016.58465>
- Rothenberg, N. R. (2020). Auditor Reputation Concerns, Legal Liability, and Standards. *The Accounting Review*, 95(3), 371-391. <https://doi.org/10.2308/accr-52523>
- Ruhi Shahalibaglou, D., Hejazi, R., Abdi, R., & Aghdam Mazrae, Y. (2021). The Effect of Positiveness on the Professional Judgment of Auditors. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(40), 151-165. https://www.jmaak.ir/article_18272.html?lang=en
- Sayadi, S. (2019, September 21). *Review of audit evidence on the appropriateness of determining the reliability of financial statements and internal audit professional judgment* [Conference session]. The 5th International Conference on Advanced Research Achievements in Social Sciences, Psychology and Psychology, Tehran, Iran. <https://civilica.com/doc/952331/>
- Shi, W., Connelly, B. L., & Hoskisson, R. E. (2017). External corporate governance and financial fraud: cognitive evaluation theory insights on agency theory prescriptions. *Strategic Management Journal*, 38(6), 1268-1286. <https://doi.org/10.1002/smj.2560>
- Stanovich, K. E. (2001). The Rationality of Educating for Wisdom. *Educational Psychologist*, 36(4), 247-251. https://doi.org/10.1207/S15326985EP3604_3
- Stanovich, K. E., & West, R. F. (2008). On the failure of cognitive ability to predict myside and one-sided thinking biases. *Thinking & Reasoning*, 14(2), 129-167. <https://doi.org/10.1080/13546780701679764>
- Sulistiyanti, R., & Yakub, Y. (2020). Can professional skepticism, experience, and training support the ability of internal government supervisors to detect fraud? *Point of View Research Accounting and Auditing*, 1(4), 190-196. <https://doi.org/10.47090/povraa.v1i4.96>
- Tishman, S., Eileen, J., & Perkins, D. N. (1993). Teaching thinking dispositions: From transmission to enculturation. *Theory Into Practice*, 32(3), 147-153. <https://doi.org/10.1080/00405849309543590>
- Valiyan, H., Abdoli, M., & Koushki Jahromi, A. (2019). Conceptualizing Wise Auditor Decision Making based on Grounded Theory Approach. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 301-326. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2019.265838.1007989>

- Wu, C.-H., & Fang, W.-C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-768. <https://doi.org/10.1007/s11135-010-9425-6>
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & 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*, 15(3), 385-401. <https://doi.org/10.1108/JIABR-02-2021-0076>