

بررسی رابطه بین تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

علی رضا بوجاری^۱

امید اسلام زاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۳/۰۱

چکیده

حسابرسی داخلی یکی از مولفه های اصلی راهبری شرکتی است که اگر با کیفیت مناسب انجام شود بر کاهش تقلب شرکتها اثرگذار است. هدف از این تحقیق تعیین رابطه بین مشخصات حسابرسان داخلی شامل تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بود. تحقیق دارای ۴ فرضیه بود. فرضیه اول: ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتها بوسیله و فرابورسی تأثیر دارد. فرضیه دوم: ویژگی های حسابرسان داخلی بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شرکتها بوسیله و فرابورسی تأثیر دارد. فرضیه سوم: کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتها بوسیله و فرابورسی تأثیر دارد. فرضیه چهارم: ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با تعدیل کننده (میانجی) کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتها بوسیله و فرابورسی تأثیر معناداری دارد. برای آزمون فرضیه ها از پرسشنامه ۵ گزینه ای استاندارد استفاده شد. بدین منظور از نظرات ۲۱۵ حسابرسی داخلی شرکتها بوسیله و فرابورسی استفاده شد. یافته های حاصل از تحلیل ساختاری پرسشنامه ها رابطه مثبت فرضیه های فوق را تایید نمود. حسابرسان داخلی همواره باید خود را به روز نمایند تا بتوانند در کاهش تقلب نقش داشته باشند.

واژگان کلیدی

تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی، هوش هیجانی، توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی، کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، تهران، ایران.

۲. استادیار رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن، تهران، ایران.

بیان مسأله

چالش اصلی امروز شرکت ها بهبود حکمرانی و افزایش شفافیت و پاسخگویی است. با توجه به استانداردهای بین المللی نظارتی و حسابرسی، کاهش ریسک و کشف تقلبات جز لاینفک بهبود حکمرانی و افزایش شفافیت و پاسخگویی است. از اینرو آگاهی همگانی از ایفای نقش در جلوگیری از تقلب در افزایش شفافیت و پاسخگویی در شرکت های بورسی که با ریسک های زیادی روبه رو می شوند، ضروری است. نظرسنجی انجمن بازرسان خبره تقلب نشان داد که سازمان ها بیشترین آسیب را از تقلب دارند و نقش حسابرسان داخلی در کشف تقلب بالا بوده است. با توجه به اینکه حسابرسی داخلی یکی از کنترل هایی است که برای به حداقل رساندن وقوع تقلب در اختیار سازمان است، باید توانایی حسابرس داخلی در کشف تقلب افزایش یابد و حسابرسی داخلی به عنوان یکی از رسانه های تشخیص زودهنگام عمل می کند که نسبتاً قابل اعتماد است. توانایی های حسابرسان برای کشف تقلب مبتنی بر دانشی است که شامل طرح های تقلب، پرچم های قرمز، موضوعات مرتبط، مثلث تقلب، تحقیقات، مسائل، مراحل مربوط به بررسی آن و شک و تردید حرفه ای است (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

رفتارهای حسابرس در طول فرآیند حسابرسی در ضعف حسابرس در کشف تحریف ها نقش دارد. رفتارهای کاری به طور قابل توجهی نگرانی های کیفیت حسابرسی را در طول فرآیند حسابرسی کاهش داده است. چنین رفتارهایی ناکارآمد هستند که می توانند به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را کاهش دهند و به عنوان کاهش کیفیت حسابرسی شناخته می شوند. کاهش کیفیت حسابرسی به عنوان رفتار حسابرسان در طول قراردادهای قراردادی تعریف می شود که اثربخشی شواهد جمع آوری شده را کاهش می دهد، مانند روش های حسابرسی زودرس، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، بررسی سطحی اسناد مشتری و جایگزینی روش های حسابرسی. نهمه و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که حسابرسان در ۴ شرکت بزرگ در بریتانیا رفتار کیفیت حسابرسی کاهش یافته را با انجام ثبت نام زودرس انجام دادند. آنلین (۲۰۲۲) بررسی کرد که حسابرسان در ۴ شرکت بزرگ در سوئد با امضای زودهنگام یک مرحله حسابرسی و پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، رفتار کیفیت حسابرسی کاهش یافته را بهبود می بخشند. امیرالدین (۲۰۱۹) ثابت کرد که ۴ شرکت بزرگ حسابرس در اندونزی رفتار کیفیت حسابرسی کاهش یافته را به گونه ای انجام می دهند که گویی بیش از حد به نتیجه کاری مشتری اعتماد دارند.

کاهش کیفیت حسابرسی از منظرها و ادبیات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است: شدت اخلاقی، ویژگی های شخصیتی، کنترل کیفیت ادراک شده، فشار بودجه زمانی، قرارداد روانی، تعهد عاطفی، پیامدهای حسابرسان، قصد جابجایی، منبع کنترل، تعهد سازمانی، نقش ابهام و برابری تیم حسابرسی. تحقیقات قبلی همچنین توانایی کشف تقلب را مورد بحث قرار داده است: تعهد حرفه ای، جهت گیری هدف، خودکارآمدی. کنترل شخصی، تعهد حرفه ای، تجربه حسابرسی؛ چرخش حسابرس، استقلال حسابرس، تخصص در صنعت و تاخیر گزارش حسابرسی؛ هوش هیجانی؛ و تجربه حسابرسی، حجم کار، شک و تردید حرفه ای (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴). این مباحث در شرکت های بورسی و فرابورسی به دلیل نقش بالای آن در اقتصاد کشور و همچنین رفع نیازهای شهروندان چالش برانگیز تر است.

بر اساس تئوری نمایندگی، تعامل بین مدیر و کارگزار می تواند عدم تقارن اطلاعاتی را ایجاد کند. حسابرسی داخلی می تواند به مدیر عامل کمک کند تا بر مشکل عدم تقارن اطلاعات غلبه کند و بر فعالیت های نمایندگان نظارت کند تا در استفاده از هزینه ها کارآمدتر باشد. بنابراین، فعالیت های حسابرسی داخلی، پیشگیری از تقلب و رعایت کنترل های

داخلی را هدف قرار خواهد داد. حسابرسان داخلی باید نقش ها، مسئولیت ها و اقدامات مربوط به کار و اینکه چه رفتاری برای دستیابی به هدف قابل قبول و غیر قابل قبول است را درک کنند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

تعهد حرفه ای و توانایی کشف تقلب

تعهد حرفه ای تمایل فردی برای شناسایی، حفظ و انجام تجارت از طرف حرفه است. مطالعات قبلی تأثیر مثبت تعهد حرفه ای بر توانایی تشخیص تقلب را مورد بحث قرار داده اند. برخی محققین ثابت کردند که حسابرسان داخلی نسبت به حرفه خود احساس تعهد می کنند و مسئول کشف تقلب در صورت های مالی، سوء استفاده از دارایی ها و فساد هستند. علاوه بر این، تعهد حرفه ای احساس مسئولیت را برای شناسایی خطر پولشویی افزایش می دهد تا مدیریت بتواند این ریسک را به درستی مدیریت کند. حسابرسان باید در انجام مسئولیت های خود در کشف تقلب هوشیار باشند زیرا حسابرسان سعی می کنند از اعتبار خود محافظت و حفظ کنند (دزورت و هریسون، ۲۰۱۸).

تعهد به اخلاقیات و توانایی کشف تقلب

تعهد به اخلاق در شکل دادن به توانایی تشخیص تقلب ضروری است. چندین مطالعه شواهدی ارائه کرده اند که نشان می دهد تعهد به اخلاق می تواند توانایی حسابرسان را برای کشف تقلب بهبود بخشد. تعهد به اعمال اخلاق شک و تردید را در ارزیابی عادلانه بودن صورت های مالی افزایش می دهد. بنابراین، حسابرسان قادر به کشف تقلب هستند. ملاحظات اخلاقی از کسی برای افشای تقلب حمایت می کنند. این با مسئولیت شخصی تقویت می شود و حسابرسانی که در سازمان هایی با جو بسیار اخلاقی کار می کنند قادر خواهند بود تقلب را کشف کنند. علاوه بر این، فردی که به اخلاق متعهد است، خطاهای گزارش دهی را کاهش می دهد. صداقت به عنوان بخشی از اخلاق تعهد، تأثیر مثبتی بر کشف و پیشگیری از تقلب دارد (فردیانسا و همکاران، ۲۰۲۲).

منبع کنترل درونی و توانایی کشف تقلب

فردی که منبع کنترل درونی دارد، نتایج را با تلاش مرتبط می داند و معتقد است که رویدادها تحت کنترل او هستند و هیچ عامل شانس وجود ندارد. فردی با منبع کنترل درونی نسبت به رفتار خود احساس مسئولیت خواهد کرد زیرا معتقد است که رویدادهای زندگی تحت کنترل اوست (اوپروگبا، ۲۰۲۱). حسابرسان دارای کنترل های شخصی که توسط یک منبع کنترل داخلی اندازه گیری می شوند، به طور مثبت بر توانایی کشف تقلب تأثیر می گذارند، زیرا آنها را مسئول کشف تقلب می دانند. علاوه بر این، حسابرسان با منبع کنترل داخلی از سطح حرفه ای بالایی برخوردار خواهند بود زیرا به انتخاب های خوب و درست اعتقاد دارند و مسئولیت آن ها را بر عهده دارند (دزورت و هریسون، ۲۰۱۸).

هوش هیجانی و توانایی کشف تقلب

هوش هیجانی توانایی بیان، استفاده، درک و تنظیم احساسات است. تحقیقات انجام شده توسط کلمنتز (۲۰۲۰) ثابت کرد که یکی از تیپ های شخصیتی حسابرس مناسب هنگام کشف تقلب، توانایی کنترل احساسات است. هوش هیجانی می تواند اثربخشی و کارایی کنترل داخلی را افزایش دهد. اثربخشی و کارایی کنترل داخلی می تواند از موفقیت در کشف تقلب حمایت کند. علاوه بر این، گاسپار و همکاران (۲۰۲۲) تأثیر هوش هیجانی را بر توانایی کشف تقلب پیدا کرد و آن را با کشف اطلاعات تقلب مرتبط دانست. تجربه، فرهنگ، هوش هیجانی، مهارت های اجتماعی و مهارت های فنی عوامل مهمی در کشف تقلب در صنعت بیمه هستند (وارن و شویتزر، ۲۰۱۸).

تعهد حرفه ای و کاهش کیفیت حسابرسی

تعهد حرفه ای نیرویی است که رفتار را تحریک می کند. چندین مطالعه استدلال می کنند که حسابرسان با تعهد حرفه ای کم، تصورات نادرست، فقدان دانش فنی و بیزاری از وظایف خاص در مورد مسئولیت حرفه ای هستند. دلایل مرتبط پشت رفتارهای ناکارآمد، به ویژه کاهش کیفیت حسابرسی. آنها بیشتر به منافع حسابرسی شونده توجه دارند تا انطباق و مسئولیت مرتبط با حرفه. از نظر تجربی، برخی از محققان تأثیر منفی تعهد حرفه ای را بر کاهش کیفیت حسابرسی گزارش می کنند. تعهد حرفه ای بالا به حسابرس کمک می کند تا به گونه ای رفتار کند که مورد انتظار عموم است، در حالی که هرگونه نگرش بر خلاف آن می تواند باعث آسیب و تخریب حرفه ای بودن آنها شود (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

تعهد به اخلاق و کاهش کیفیت حسابرسی

به طور کلی، یک حسابرس متعهد به اجرای اصول اخلاقی می تواند کاهش رفتار کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. مطالعات قبلی نشان داد که تعهد به اخلاق تأثیر منفی بر کاهش کیفیت حسابرسی دارد. کاهش کیفیت حسابرسی می تواند کیفیت کار حسابرسی را کاهش دهد و نظر حسابرسی نامناسب ایجاد کند. این رفتار غیر اخلاقی است تعهد بالا به اصول اخلاقی، مانند صداقت، عینیت، حرفه ای بودن و شایستگی، باعث می شود حسابرسان توجه بیشتری به رفتارهای غیر اخلاقی در طول فرآیند حسابرسی داشته باشند و آنها را کنترل کنند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

منبع کنترل درونی و کاهش کیفیت حسابرسی

منبع کنترل تأثیر اساسی بر رفتار کاری دارد. حسابرسان با منبع کنترل داخلی، آن را یک چالش در نظر می گیرند، و این موضوع پیگیری مراحل حسابرسی مناسب مسئولیت آنهاست. این مراحل از کاهش کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان داخلی جلوگیری می کند. تحقیقات قبلی شواهد تجربی ارائه می دهد مبنی بر اینکه منبع کنترل داخلی بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می گذارد، در حالی که منبع کنترل خارجی تأثیر مثبتی بر کاهش کیفیت حسابرسی دارد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

هوش هیجانی و کاهش کیفیت حسابرسی

هوش هیجانی بالا به اصول اخلاقی حرفه ای پایبند است. حسابرسانی که اخلاق حرفه ای را به کار می گیرند، به طور مؤثر از کاهش کیفیت حسابرسی اجتناب می کنند. اسمیت و امرسون (۲۰۱۷) به طور تجربی دریافتند که حسابرسان با خویشتن داری بالا در غلبه بر ضعف عاطفی، رفتارهای کیفیت حسابرسی کاهش یافته پابینی دارند. علاوه بر این، فردی با هوش هیجانی بالا، رفتار کاری معکوس پابینی خواهد داشت. در همکاری با کاهش رفتار کیفیت حسابرسی منفی است (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

کاهش کیفیت حسابرسی و توانایی کشف تقلب

توانایی تشخیص تخلفات به رفتار آنها در طول فرآیند حسابرسی بستگی دارد. حسابرسان هنگام انجام اقداماتی برای کاهش کیفیت حسابرسی احساس مزاحمت نمی کنند. به این معنی است که کیفیت کنترل شرکت و روش های بررسی نیاز به بررسی دقیق دارد. حسابرس داخلی علاوه بر کنترل کیفیت و بررسی روشهای حسابرسی، باید اعتماد بیش از حد به حسابرسی شوندگان را کاهش دهد، زیرا عامل شکست در کشف تقلب است. اعتماد و شدت زیاد جلسات با حسابرسی شوندگان می تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود که یکی از آنها پذیرش توضیح ضعیف حسابرسی

شونده است. چندین مطالعه قبلی به طور تجربی ثابت کرده اند که کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بر توانایی کشف تقلب، کیفیت حسابرسی، شهرت و اثربخشی سازمانی دارد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

نقش میانجی کاهش کیفیت حسابرسی

تعهد حرفه ای بالا، تعهد به اخلاق، منبع کنترل داخلی و هوش هیجانی می تواند رفتار کیفیت حسابرسی کاهش یافته را کاهش دهد. اگر حسابرس داخلی بتواند کاهش کیفیت حسابرسی (مانند رویه های حسابرسی زودرس، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، بررسی سطحی اسناد مشتری و جایگزینی حسابرسی اثرات روش های تعهد حرفه ای) را کاهش دهد، توانایی کشف تقلب افزایش می یابد. این بیانیه با در نظر گرفتن چندین مفهوم نظری بیان شد. اول، یک حسابرس با تعهد حرفه ای بالا، روش های حسابرسی مؤثری را برای کسب کیفیت حسابرسی و افزایش شهرت خود اجرا می کند. بنابراین، حسابرس از کاهش کیفیت حسابرسی اجتناب خواهد کرد. دوم، اخلاق حسابرس و آموزش به طور مثبت بر گزارش مشتری که با مقررات مطابقت ندارد، تأثیر می گذارد. حسابرسان با تعهد بالا به اخلاق می توانند کاهش رفتار کیفیت حسابرسی را کاهش دهند. اگر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی پایین باشد، توانایی کشف تقلب افزایش می یابد. سوم، منبع کنترل داخلی بالا، جو اخلاقی بهتری را بهبود می بخشد، رضایت شغلی را بیشتر می کند و تعهد به سازمان ایجاد می کند. یک فرد بسیار متعهد به سازمان از کاهش رفتار کیفیت حسابرسی جلوگیری می کند. حسابرسان صداقت و تعهد سازمانی بر کشف تقلب تأثیر مثبت دارد. چهارم، نصیر و همکاران (۲۰۲۲) دریافتند که هوش هیجانی بر عملکرد تأثیر می گذارد. حسابرسان با عملکرد بالا از کاهش کیفیت حسابرسی جلوگیری می کنند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

جمع بندی توضیحات فوق نشان دهنده این است که تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی به عنوان مهم ترین مشخصه های رفتاری و اخلاقی و تصمیم گیری حسابرسان با توانایی حسابرسان داخلی در کشف تقلب می تواند مرتبط باشد و از سویی دیگر تغییر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر رابطه این مشخصه ها با توان کشف تقلب در ارتباط است. علت این امر این است که کشف تقلب یک موضوع چند بعدی است که از عوامل زیادی تأثیر پذیر است و مشخصه های اخلاقی و رفتاری و تصمیم گیری حسابرسان از مهم ترین عوامل موجود است که به عنوان چالشی مهم در حسابرسی قلمداد می گردد. با توجه به موارد فوق مسئله اصلی پژوهش حاضر این است که بین تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه ای وجود دارد یا خیر.

ضرورت تحقیق

یکی از مهم ترین رکن های هر اقتصاد بازار سرمایه است و لذا عمده پژوهش های مالی بر این شرکت ها متمرکز است تا بتوانند در نهایت سبب رشد و توسعه اقتصادی شوند. از مهم ترین حوزه های پژوهشی در این شرکت ها تحقیقات مرتبط با مولفه پاسخگویی و کشف تقلب و افزایش شفافیت مالی است. حسابرسی داخلی یکی از رکن های مهم پاسخگویی است (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴). رویه های حسابرسی داخلی جزء ضروری سیستم نظارت در شرکتهای سهامی عام است که ابزاری حیاتی برای آنها برای کمک به حسابرسان مستقل، کشف تقلب و مدیریت خطرات احتمالی ها، اطمینان از انطباق و ارتقای عملکرد کلی آنها فراهم می کند. حسابرسی داخلی فرآیندی است که عملیات و فعالیت های یک سازمان را ارزیابی می کند تا اطمینان حاصل شود که آنها مطابق با قوانین، مقررات و بهترین شیوه های

صنعت قابل اجرا هستند. این شامل یک فرآیند سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت خطرات احتمالی، کنترل و حاکمیت است تا در نهایت بتواند از تقلبات و اشتباهات احتمالی جلوگیری کنند. با انجام حسابرسی داخلی منظم، شرکت‌ها می‌توانند خطرات احتمالی (ریسک‌های) بالقوه و زمینه‌های بهبود را شناسایی کنند و به آن‌ها اجازه می‌دهند تا اقدامات پیشگیرانه را برای رسیدگی به این مسائل قبل از تبدیل شدن به مشکلات مهم انجام دهند و از این طریق عملکرد شرکت را بهبود بخشند و ارزش آفرینی کنند. حسابرسی داخلی یک عملکرد مهم در شرکت‌های بورسی و فرابورسی است که ارزیابی‌های مستقل و عینی از عملیات، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای مدیریت خطرات احتمالی شرکت ارائه می‌کند. نقش حسابرسی داخلی شناسایی خطرات و نقاط ضعف بالقوه، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و فرآیندهای مدیریت خطرات احتمالی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود است (برخورد و همکاران، ۱۴۰۰). این نقش‌های مهم حسابرسان داخلی ضرورت انجام تحقیقات مرتبط با وظایف حسابرسان داخلی را نشان می‌دهد.

یکی دیگر از نقش‌های مهم حسابرسی داخلی شناسایی مشکلات و ضعف‌های احتمالی قبل از تبدیل شدن به مسائل جدی است. رویه‌های حسابرسی داخلی به کشف و پیشگیری از تقلب، جرایم مالی و سایر خطراتی که می‌توانند بر ثبات مالی تأثیر بگذارند کمک می‌کند. ارائه علائم هشدار اولیه خطرات احتمالی به مدیریت کمک می‌کند تا قبل از جدی شدن مشکلات، اقدامات اصلاحی انجام دهد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

تحقیقات قبلی عمدتاً بر یک متغیر موثر بر تقلب تأکید نموده‌اند و به صورت همزمان چند عامل مورد توجه قرار نگرفته است. حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی رو به رشد است و بیش از یک دهه است که منشور آن انتشار یافته است.^۱ بالا رفتن اهمیت حسابرسی داخلی و ضرورت وجودی آن سبب شکل‌گیری این مهم به عنوان یکی از مولفه‌های اساسی شرکت‌ها شده که باید بتواند به وظایف خود که کشف تقلب یکی از مهم‌ترین آنهاست عمل نماید، جلوگیری از تقلب سبب بهبود رویه‌های مدیریتی و انجام صحیح مأموریت‌ها و اهداف شرکت خواهد شد. از اینرو ضرورت دارد تا عوامل موثر بر کشف تقلب توسط حسابرسان داخلی مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد.

تعاریف مفهومی (تعریف نظری و مندرج در متون تخصصی)

تعهد حرفه‌ای (professional commitment): تعهد حرفه‌ای به معنی یکی شدن هویت فرد با الزامات حرفه است که شامل تعهد به حرفه، وقف حرفه شدن و پذیرش اهداف و اخلاق حرفه‌ای است که در رعایت کامل الزامات حرفه‌ای نمود پیدا می‌کند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

تعهد به اخلاقیات (commitment to ethics): تعهد حسابرس به مجموعه اصول، ارزش‌ها و رفتارهایی اشاره دارد که حرفه‌ای‌ها باید در تمام جنبه‌های کاری‌شان رعایت کنند. این اصول و ارزش‌ها به شفافیت، دقت، صداقت، محرمانگی اطلاعات، انصاف و مسئولیت در تصمیم‌گیری‌های مالی مرتبط با امور مالی می‌پردازند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

۱. در اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، منشور فعالیت حسابرسی داخلی شرکت نمونه (سهامی عام) در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ شامل ۱۰ ماده و ۵ تبصره به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید و از تاریخ تصویب، لازم‌الاجراست.

منبع کنترل درونی (internal locus of control): ویژگی های حسابرسان در بیطرفی، محرمانه بودن، صلاحیت، پاسخگویی، حرفه ای بودن و بازخوردگرایی را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

هوش هیجانی (emotional intelligence): هوش احساسی یا هوش هیجانی به توانایی شناسایی و مدیریت احساسات خود و احساسات دیگران اشاره دارد. در واقع هوش هیجانی به معنای توانایی مهار احساسات و به کار بردن آنها در کارهایی مانند تفکر و حل مسئله است. امروزه از هوش هیجانی به عنوان یکی از مؤلفه های ذاتی موفقیت در افراد یاد می شود (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی (ability to detect fraud of internal auditor): توانایی که حسابرس به سبب تحصیلات، تجربه، دقت، ذهن پرسشگر و ... در کشف تقلب دارند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴).

کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی (reducing audit quality-reducing behaviors): رفتارهایی شامل عدم آزمایش همه شواهد موجود در نمونه، عدم تحقیق در مورد مسائل فنی، دریافت توضیحات ضعیف واحد مورد رسیدگی، علامت اشتباه برای مرحله حسابرسی، بررسی سطحی اسناد حسابرسی، استفاده از موارد نامناسب از نمونه که سبب کاهش کیفیت حسابرسی می شوند (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

تعاریف عملیاتی (روش اندازه گیری متغیرها برای تنظیم پرسشنامه و آزمون فرضیه ها):
تعهد حرفه ای (professional commitment): مولفه های شناسایی حرفه ای حسابرسان، درگیر شدن در فعالیت های حرفه ای، حفظ عضویت در حرفه، در نظر گرفتن هزینه هنگام ترک حرفه و وظایف و مسئولیت های حرفه ای را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

تعهد به اخلاقیات (commitment to ethics): مولفه های تلاش از جانب حرفه (خود را در جایگاه حرفه قرار دادن) و تمامیت (یکپارچگی) را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

منبع کنترل درونی (internal locus of control): مولفه های بیطرفی، محرمانه بودن، صلاحیت، پاسخگویی، حرفه ای بودن و بازخوردگرایی را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

هوش هیجانی (emotional intelligence): مولفه های تحت کنترل بودن افراد مرتبط با رویداد، عملگرایی، خودآگاهی بالا، همدلی اجتماعی بالا، خودانگیزگی بالا، مهارت اجتماعی بالا و عدم پیگیری شواهد را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی (ability to detect fraud of internal auditor): مولفه های داشتن تحصیلات رسمی، درک مفهوم کشف تقلب، داشتن تجربه در کشف تقلب، درک تأثیر آن بر فشار، درک تأثیر آن بر فرصت، درک تأثیر آن بر عوامل منطقی عمل، درک علائم آن در صورت های مالی، درک علائم آن در اختلاس دارایی ها، شناخت علائم آن در فساد، ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت و جستجوی دانش را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۴).

رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی (reducing audit quality-reducing behaviors): عدم آزمایش همه شواهد موجود در نمونه، عدم تحقیق در مورد مسائل فنی، دریافت توضیحات ضعیف واحد مورد رسیدگی، علامت اشتباه برای مرحله حسابرسی، بررسی سطحی اسناد حسابرسی، استفاده از موارد نامناسب از نمونه را در بر می گیرد (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۴، ۳۹۳).

پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

میرباقری و همکاران (۱۴۰۴) پژوهشی با عنوان بررسی روابط مولفه های نظام کنترل های داخلی جهت کاهش تخلفات مالی و ارتقا سلامت اداری انجام دادند. نتایج نشان داد که مقوله های اصلی شامل فناوری، آموزش، فعالیت های مدیریتی، فعالیت های نظارتی و کنترلی، مولفه های درون سازمانی، عوامل مربوط به کارکنان، مولفه های خارج سازمانی و قوانین و مقررات بوده است و از نظر وضع موجود هم مولفه های آموزش، فعالیت های مدیریتی، فعالیت های نظارتی و عوامل مربوط به کارکنان وضعیت مطلوبی نداشتند و مولفه های فناوری، مولفه های درون سازمانی، مولفه های خارج سازمانی و قوانین و مقررات دارای وضعیت مطلوبی بودند.

حیدری و همکاران (۱۴۰۴) پژوهشی با عنوان شناسایی و واکاوی سازه های مؤثر در گرایش به رفتارهای متقلبانه و افشای تخلف ها انجام دادند. تحلیل داده ها نشان می دهد که در ۸۵ درصد از موارد متغیرهای مورد بررسی روی همدیگر تأثیر گذار و تأثیر پذیر بودند. همچنین متغیرهای مبادله اجتماعی، اعتماد اجتماعی و افشای تخلف ها در رتبه های اول تا سوم در روش مستقیم قرار گرفتند. یافته دیگر حاکی از این است که، متغیر کینه توزی به عنوان متغیر تأثیر گذار، متغیر مبادله اجتماعی، اعتماد اجتماعی، دگرآزاری و خودشیفتگی و افشای تخلف ها به عنوان ریسک (ناحیه راهبردی)، متغیر صفات تاریک و رفتار متقلبانه به عنوان متغیرهای مستقل و متغیرهای جامعه ستیزی و ماکیاولیسم در ناحیه تأثیر پذیر قرار گرفتند. یافته، بینش ژرف برای درک سازه های مؤثر در گرایش به رفتارهای متقلبانه و افشای تخلف ها برای حسابداران، حسابرسان، سهامداران، ارکان راهبری، نظام های نظارتی، استاندارد گذاران و بهداشت روانی ارائه می دهد.

احمدی و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان تکنیک های داده کاوی و پیش بینی تقلب صورت های مالی انجام دادند. نتایج حاصل نشان می دهد که روش های داده کاوی در تمایز صورت های مالی متقلبانه از غیر متقلبانه مؤثر هستند. بدین ترتیب که روش شبکه عصبی ۶۹/۴ درصد، درخت تصمیم ۶۵/۴ درصد، نزدیکترین همسایگی ۶۴/۴ درصد و ماشین بردار پشتیبان ۷۸ درصد پیش بینی صحیح داشته اند.

برزگر و همکاران (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان تاثیر مولفه های جهت گیری اخلاقی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابرسان مستقل انجام دادند. براساس نتایج کسب شده مشخص گردید، جهت گیری اخلاقی بر ریسک تقلب حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه ی این پژوهش نشان می دهد، وجود انتظارات مثبت در متن جامعه و محیط حرفه ای باعث ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای اثربخش استقلال طلبانه حسابرسان می گردد، چراکه انگیزه های محرک می تواند به افزایش فلسفه حرفه ای حسابرسان در مسیر کار راه ای شان کمک نماید و باعث گردد تا در زمان اتخاذ تصمیم ها، فارغ از هرگونه نفوذ و وابستگی های احتمالی، اقدام به اظهارنظر و قضاوت های حرفه ای نمایند.

کولیوند و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان ارائه مدل توسعه یافته پیش بینی تقلب با تمرکز بر مؤلفه های کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در شرکت های تولیدی انجام دادند. در این پژوهش دستکاری سود با ۵ شاخص برای تشخیص تقلب و تعیین شرکت های سالم و ناسالم مورد استفاده قرار گرفته است که شامل مجموع اقلام تعهدی، اقلام تعهدی اختیاری و هموارسازی سود در سطوح سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص است. در این مطالعه از عوامل کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی (رتبه بندی سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی از مؤسسات حسابرسی)، مثلث تقلب (مؤلفه فرصت با معیار ارزیابی کنترل های داخلی) و نقش افشاگران تقلب بر اساس شاخص

راهبری شرکتی (وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی) برای پیش‌بینی احتمال وقوع تقلب استفاده شده که ماحصل آن ارائه الگوی توسعه یافته پیش‌بینی تقلب است. برای این منظور عوامل مطرح شده در سه مدل اولیه بررسی شده و نتایج با دستاوردهای قبلی مورد مقایسه قرار گرفته و قدرت مدل‌ها تخمین زده شده است. یافته‌های حاصل از بررسی ۱۰۱ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۴۰۰ بیانگر این است که دقت مدل اولیه بیش از مدل توسعه‌یافته بیش و مدل کردستانی و تاتلی بالاتر است. همچنین با اضافه نمودن متغیرهایی مانند کیفیت حسابرسی، افشای گزارشگری مالی، مثلث تقلب و حسابرسی داخلی مؤثر، می‌توان به الگویی متناسب با محیط اقتصادی حاکم بر کشور دست یافت و دقت مدل بیش را در احتمال وقوع تقلب به میزان محسوسی بالاتر برد.

رحمانی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان نقش حسابرسی داخلی در پیشگیری و کشف تقلب انجام دادند. نشان دادند که حسابرسی داخلی نقش ارائه پیشنهادات کمکی به مدیریت واحد تجاری جهت بهبود مدیریت فعالیت هایشان را ایفا می‌کند حسابرس داخلی در رابطه با همه تصمیمات اتخاذ شده مدیریت که عملکرد موثر و کارای فعالیت های آن را تضمین می‌کند قضاوت خود را ابراز می‌کند و هدف آن ایجاد ارزش افزوده است.

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل های داخلی مطالعه موردی: بانک ها و شرکت های دولتی آذربایجان غربی بیان نمودند که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثر بخشی دارند.

پیشینه خارجی

یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، جایگاه کنترل داخلی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب با در نظر گرفتن نقش میانجی کاهش کیفیت حسابرسی است. واحد تحلیل، حسابرس داخلی در واحد کنترل داخلی در آموزش عالی دینی اسلامی در اندونزی است. پردازش داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس با استفاده از نرم‌افزار لیزرال و آزمون سوبل برای تأیید اثرات مستقیم و غیرمستقیم استفاده کرد. این مطالعه شواهد تجربی نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد به اخلاق و هوش هیجانی بر کاهش کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که تعهد به اخلاق و هوش هیجانی به طور غیر مستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

سلطانی و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان بررسی ادبیات کشف تقلب در صورتهای مالی دو دهه؛ ترکیبی از تحلیل کتاب‌سنجی و رویکرد مدل‌سازی موضوع انجام دادند. این چارچوب برای کشف موضوعات فرعی از ۲۰ سال مقالات تحقیقاتی تقلب مالی استفاده شد. علاوه بر این، روش خوشه‌بندی سلسله مراتبی در موضوعات فرعی انتخاب شده برای نشان دادن زمینه‌های اولیه در ادبیات تقلب صورتهای مالی استفاده شد. این مطالعه از دو جهت به ادبیات مقاله کمک کرده است. ابتدا، این مطالعه مجلات، مقالات، کشورها و کلیدواژه های برتر را بر اساس معیارهای کتابسنجی مختلف تعیین کرده است. دوم، با استفاده از مدل‌سازی موضوع و سپس خوشه‌بندی سلسله مراتبی، این مطالعه چهار زمینه اصلی در تشخیص تقلب صورتهای مالی را نشان می‌دهد.

خاکسار و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان مشخصه های حسابرِس و کشف تقلب انجام دادند. نتایج حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار بین اندازه مؤسسات حسابرِس، چرخش حسابرِس، تخصص در صنعت، تمرکز بازار حسابرِس، استقلال حسابرِس، تأخیر گزارش حسابرِس و تجدید صورتهای مالی با کشف تقلب است. نتایج نشان داد که بین دوره تصدی حسابرِس، خودشیفتگی حسابرِس، حق الزحمه حسابرِس و نوع نظر حسابرسان (نظر غیرمجاز) با کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.

اسماعیل و کامل^۲ (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرِس داخلی و مدیریت سود: شواهدی از انگلستان انجام دادند. این مطالعه رابطه منفی بین کیفیت حسابرِس داخلی و اقلام تعهدی غیرعادی پیدا می کند که حاکی از نقش برجسته حسابرِس داخلی در کاهش مدیریت سود به سمت بالا است. این مطالعه همچنین تأثیر قابل توجهی از صلاحیت حسابرِس داخلی بر کاهش مشارکت شرکت های بریتانیا در مدیریت سود افزایش دهنده درآمد در مقایسه با استقلال حسابرِس داخلی پیدا می کند. این نتیجه قابل توجه نشان می دهد که شرکت ها نیاز به تمرکز بیشتر بر افزایش صلاحیت حسابرِس داخلی برای کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیریت دارند.

چن^۳ و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان آیا عملکردهای حسابرِس داخلی می توانند کارایی عملیاتی شرکت را بهبود بخشند؟ شواهدی از چین انجام دادند. نشان دادند که شایستگی عملکرد حسابرِس داخلی کارایی عملیاتی شرکت را بهبود می بخشد، اما رابطه بین استقلال عملکرد حسابرِس داخلی و کارایی عملیاتی شرکت ناچیز است. علاوه بر این، آنها دریافتند که کیفیت عملکرد حسابرِس داخلی تنها می تواند به طور قابل توجهی کارایی عملیاتی شرکت را در حضور حاکمیت شرکتی موثر در سطح شرکت و نهادهای قوی در سطح استان بهبود بخشد. با استفاده از تجزیه و تحلیل مسیر، نویسندگان دریافتند که یک عملکرد حسابرِس داخلی می تواند کارایی عملیاتی شرکت را به طور مستقیم یا غیرمستقیم با ارتقاء کیفیت کنترل داخلی شرکت بهبود بخشد.

روش تحقیق

بر حسب هدف کاربردی است، زیرا در شرکت های بورسی و فرابورسی در بهبود نقش حسابرسان داخلی و پیش بینی تقلب و بهبود کیفیت حسابرِس کاربرد دارد.

بر حسب داده از نوع کمی است، زیرا پرسشنامه ۵ گزینه ای بسته یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) استفاده می شود که با توجه به نوع پاسخ های عددی ۵ تا ۱ (برای مثال کاملاً مخالف (۱) تا کاملاً موافق (۵)) قابلیت تحلیل آماری دارد.

بر حسب اجرا هم توصیفی - همبستگی زیرا رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته بررسی و تعیین می شود.

خصوص ادبیات تحقیق و تعیین روش کار از نوع کتابخانه ای و برای جمع آوری داده ها از نوع میدانی است. ابزار اصلی پرسشنامه ۵ گزینه ای مبتنی بر تحقیق یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) است.

۲ . Ismael and Kamel

۳ . Chen

روایی ابزار گردآوری داده :

برای روایی ابزار تحقیق از معنادار بودن بار عاملی که توسط نرم افزار اسمارت پی ال اس ارائه می شود استفاده شده است که در جدول (...) برای هر سوال نشان داده شده است که در این تحقیق بار عاملی تمامی گویه های بزرگتر از ۰/۵ می باشد لذا روایی پرسشنامه ها تأیید می گردند.

جدول ... نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای سوالات تحقیق

بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها
۰,۷۵۶	S11	۰,۸۹۵	S3	۰,۶۲۲	A17	۰,۸۲۴	A9
۰,۸۷۳	S12	۰,۸۸۹	S4	۰,۷۶۷	M1	۰,۷۹۲	A10
۰,۸۴۹	S13	۰,۶۷۴	S5	۰,۸۴۰	M2	۰,۸۴۰	A11
۰,۸۶۰	S14	۰,۸۰۳	S6	۰,۸۶۲	M3	۰,۸۲۴	A12
۰,۸۳۹	S15	۰,۸۲۱	S7	۰,۸۸۸	M4	۰,۸۱۸	A13
۰,۷۸۷	S16	۰,۸۵۹	S8	۰,۸۷۰	M5	۰,۸۱۰	A14
۰,۸۳۴	S17	۰,۶۶۴	S9	۰,۸۱۷	S1	۰,۶۴۰	A15
-	-	۰,۷۸۰	S10	۰,۸۱۸	S2	۰,۶۷۰	A16
-	-	-	-	-	-	-	-

پایایی ابزار گردآوری داده :

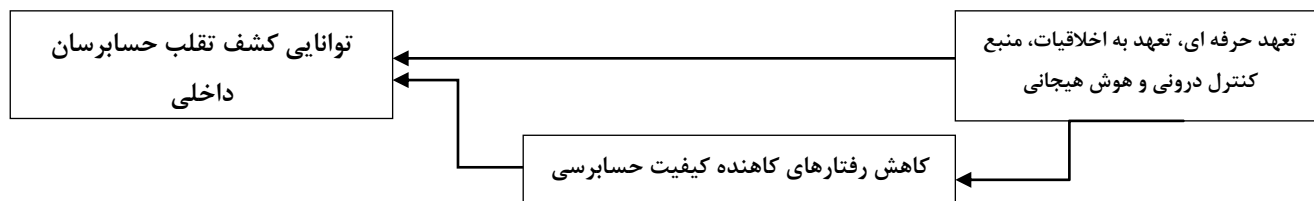
جدول نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0/7)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0/7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0/5)
ویژگی های حسابرسان داخلی	۰,۷۲۵	۰,۸۴۴	۰,۶۴۶
توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی	۰,۹۴۷	۰,۹۵۳	۰,۵۴۷
کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰,۹۰۰	۰,۹۲۶	۰,۷۱۶

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تأیید کرد.

نوآوری تحقیق

در این تحقیق روابطی بررسی می شود که در سایر پژوهش ها مشاهده نشده است. در این تحقیق رابطه بین تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با تکنیک معادلات ساختاری بررسی می شود. با توجه به اهمیت کشف تقلب در شرایط فعلی این تحقیق برای سازمان ها و به خصوص شرکت های بخش خصوصی دارای ارزش و نوآوری است. بحث حسابرسی داخلی از سال ۱۳۹۱ و حدود یک دهه است که مورد تأکید قرار گرفته است و لذا این پژوهش در اعتلای حرفه حسابرسی داخلی سودمند است و برای حسابرسان داخلی دارای ارزش است. بررسی همزمان چندین بعد از مشخصه های رفتاری و اخلاقی و تصمیم گیری حسابرسان داخلی سبب خواهد شد تا مجموعه ای از عوامل موثر بر کشف تقلب مورد توجه قرار گیرد، بر خلاف پژوهش های قبلی مندرج در پیشینه که تنها یک بعد از عوامل موثر بر کشف تقلب را مورد توجه قرار داده اند. مدل مفهومی به شکل ذیل است:



مدل مفهومی: یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴)

همانگونه که مشخص است ابتدا تأثیر متغیرهای تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی و همچنین کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی آزمون می شود و در نهایت تأثیر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی جهت بررسی میانجی بودن متغیر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی آزمون خواهد شد.

جامعه و نمونه تحقیق

جامعه آماری حسابرسان داخلی شرکت های بورسی و فرابورسی است که از افراد در دسترس با روش نمونه گیری نامحدود کوکران تعداد نمونه مشخص می شود.

ماهیت فرمول کوکران به صورتی است که برای حجم بالای N مقداری بین ۳۸۰ تا نهایتاً ۳۸۴ نفر بدست می دهد. برای مثال اگر حجم جامعه از ۳۰ هزار نفر به ۳ میلیون نفر تغییر کند حجم نمونه مورد نیاز از ۳۸۰ نفر به ۳۸۴ نفر تغییر خواهد کرد. با توجه به اینکه جامعه تحقیق نامحدود می باشد، تعداد حجم نمونه به صورت ذیل قابل محاسبه است:

$$\lim_{N \rightarrow \infty} (n) = 384$$

$$d = 0.05 \quad n = \frac{t^2 pq}{d^2} = \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.05)^2} = \frac{0.9604}{0.0025} = 384$$

$$t = 1.96$$

$$p = 0.5$$

$$q = 0.5$$

بنابراین تعداد ۳۸۴ پرسشنامه در میان حسابرسان داخلی شرکت های بورسی و فرابورسی به صورت تصادفی ساده توزیع می گردد.

در نهایت تعداد ۲۱۵ پرسشنامه قابلیت تحلیل داشت.

آمار استنباطی

بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای اجرای روش های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگوروف اسمیرنوف^۵ برای بررسی فرض نرمال بودن داده های پژوهش استفاده شده است در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده ها نهاده شده است:

H_0 : داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند.

H_1 : داده‌ها دارای توزیع نرمال نیستند.

جدول آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

نتیجه	سطح معنی داری	متغیر
نرمال	۰,۲۰۰	ویژگی‌های حسابرسان داخلی
غیر نرمال	۰,۰۰۰۱	کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی
غیر نرمال	۰,۰۰۶	توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی

باتوجه به مقادیر جدول (۴-۷) سطح معناداری آزمون برای متغیر (ویژگی‌های حسابرسان داخلی) بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد و لذا توزیع متغیر مذکور از توزیع نرمال پیروی می‌کند ولی برای متغیرهای (کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی) کوچکتر از میزان ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان بیان کرد که فرضیه H_0 تأیید نشده و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.

مدل اندازه‌گیری

بخش مدل اندازه‌گیری شامل سوالات یا شاخص‌های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

روایی همگرا

روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص‌ها)ی خود می‌پردازد. معیار AVE محاسبه‌شده توسط نرم‌افزار PLS برای این منظور به کار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

جدول ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>۰/۵)
ویژگی‌های حسابرسان داخلی	۰,۶۴۶
توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی	۰,۵۴۷
کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۰,۷۱۶

روایی واگرا

فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می‌دهند که این ماتریس مشابه با ماتریس نشان داده‌شده در قسمت خروجی نرم‌افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه‌های پنهان (مکنون) است. مقادیر قطر اصلی با عدد ۱ نشان داده شده‌اند، بنابراین ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرایی مدل پژوهش به شکل زیر خواهد بود. لازم به ذکر است تنها متغیرهای پنهان مرتبه اول در ماتریس فورنل و لارکر وارد می‌شوند:

جدول ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

ویژگی‌های حسابرسان داخلی	توانایی کشف تقلب حسابرسان		کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی
	داخلی	حسابرسان داخلی	
۰,۸۰۴			
۰,۷۱۴	۰,۷۴		
۰,۸۰۱	۰,۷۱۲	۰,۸۴۶	

با توجه به جدول، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی و اگرایی مدل در حد مناسبی است.

معیار ضریب تعیین (R^2)

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مطابق شکل (۴-۲)، مقدار R^2 برای متغیرها محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

برازش مدل کلی (معیار GOF)

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود: این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$$

مقدار Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای

متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول زیر می‌باشد که در نتیجه Communalities برابر است با ۰/۶۳۶.

جدول میانگین مقادیر اشتراکی و R^2 متغیرهای پنهان

متغیرهای پنهان	مقادیر اشتراکی	R^2
ویژگی‌های حساب‌برسان داخلی	۰/۶۴۶	-
توانایی کشف تقلب حساب‌برسان داخلی	۰/۵۴۷	۰/۸۴۹
کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌برسی	۰/۷۱۶	۰/۶۶۷
میانگین مقادیر فوق	۰/۶۳۶	۰/۷۵۸

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده شده در شکل ۲ نشان داد که میانگین مقدار R^2 متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۷۵۸ بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

$$GOF = \sqrt{\text{Communality} \times R^2} = \sqrt{0.636 \times 0.758} = 0.694$$

با توجه به سه مقدار ۰/۲۵؛ ۰/۳۶ و ۰/۷۵۸ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۷۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۶۹۴ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

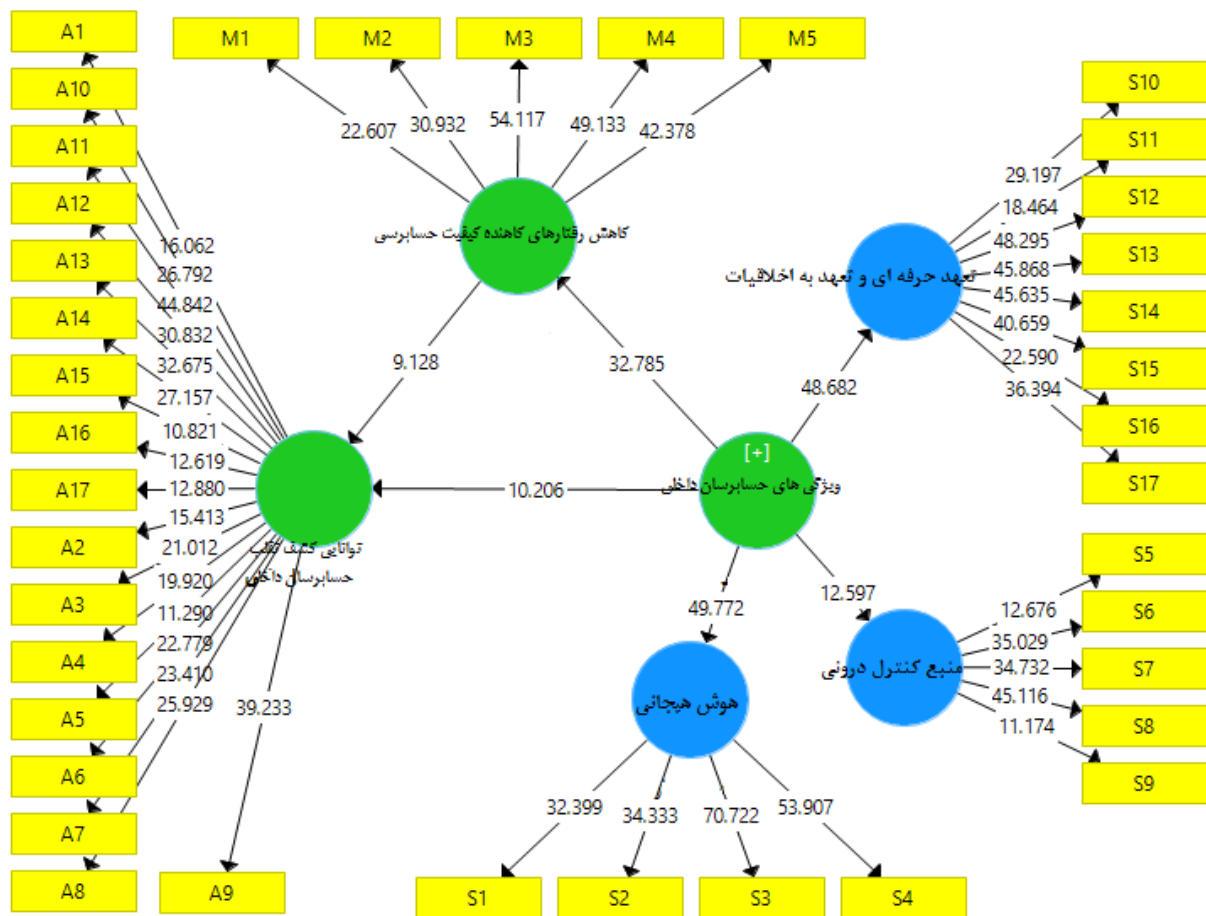
بررسی تناسب پیش بین مدل

همچنین مقدار آماره Q^2 (استون-گیسر^۶) که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی

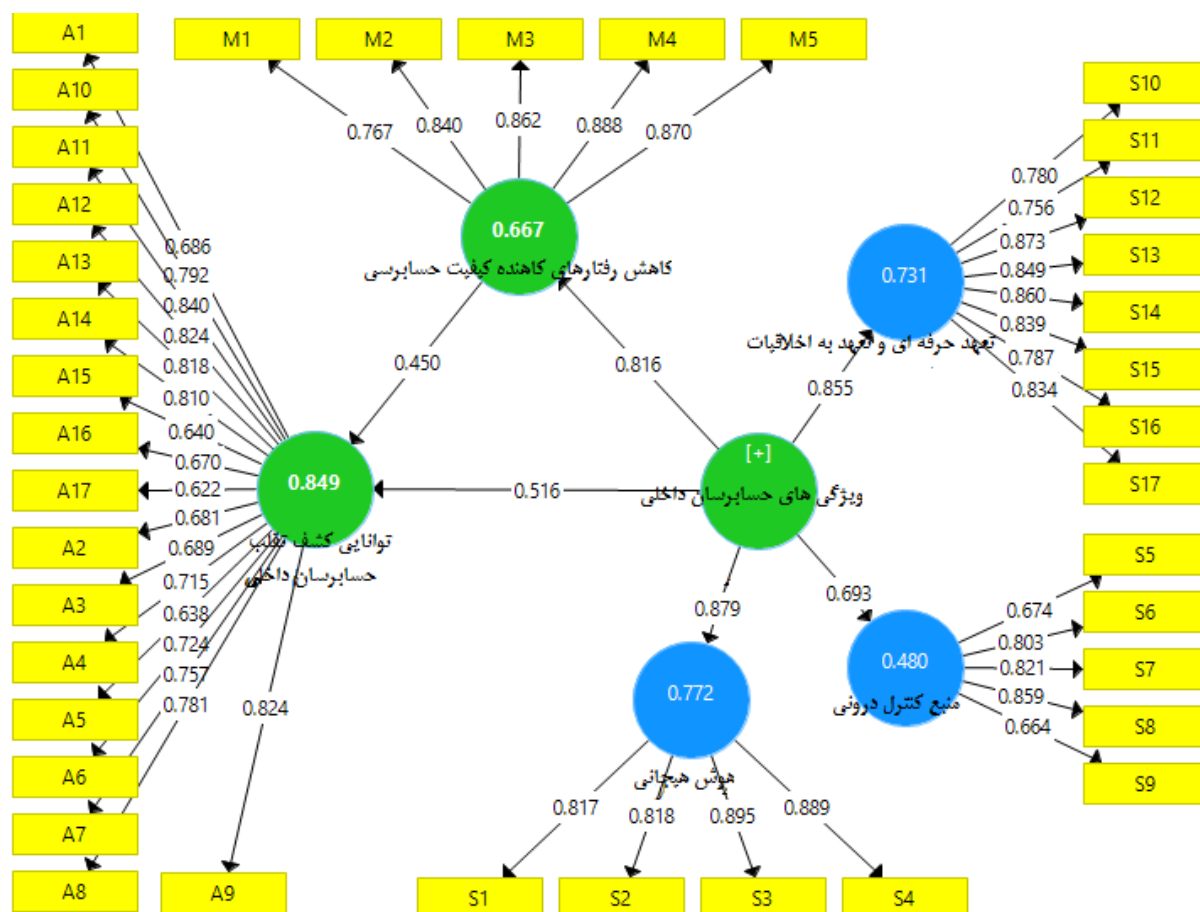
که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسler و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	SSO	SSE	معیار استون گیسر $Q^2 (=1-SSE/SSO)$	وضعیت
ویژگی های حسابرسان داخلی	۵۳۰,۶۸۳	۳۱۰,۱۲۸	۰,۴۱۶	تناسب پیش بین قوی
توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی	۳,۶۵۵,۰۰۰	۱,۹۴۸,۷۱۹	۰,۴۶۷	تناسب پیش بین قوی
کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۱,۰۷۵,۰۰۰	۴۸۸,۲۱۱	۰,۵۴۶	تناسب پیش بین قوی



شکل ۱ ضرایب معناداری تی متغیرها



شکل ۲ مقدار ضریب مسیر متغیرها

جدول مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرها

مستقل	مسیر	وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری	علامت
ویژگی‌های حسابرسان داخلی	-	توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی	۱۰,۲۰۶	۰,۵۱۶	۰,۰۵۱	۰,۰۰۰۱	+
ویژگی‌های حسابرسان داخلی	-	کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری	۳۲,۷۸۵	۰,۸۱۶	۰,۰۲۵	۰,۰۰۰۱	+
کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری	-	توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی	۹,۱۲۸	۰,۴۵۰	۰,۰۴۹	۰,۰۰۰۱	+

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می شود تمامی روابط مدل معنادار می باشد. همچنین برای بررسی فرضیه ها و نقش تعدیل کننده (میانجی) گری متغیر از یک آزمون پر کاربرد به نام آزمون سوبل استفاده شده است که برای معناداری تاثیر متغیر تعدیل کننده (میانجی) در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می رود. در آزمون سوبل یک مقدار Z-value از طریق فرمول زیر بدست می آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تاثیر تعدیل کننده (میانجی) یک متغیر را تایید نمود.

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

در این رابطه:

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و تعدیل کننده (میانجی)

b: ضریب مسیر میان متغیر تعدیل کننده (میانجی) و وابسته

S_a : خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و تعدیل کننده (میانجی)

S_b : خطای استاندارد مسیر متغیر تعدیل کننده (میانجی) و وابسته

همچنین برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر تعدیل کننده (میانجی) از آماره ای به نام VAF استفاده می شود که مقدار بین ۰ و ۱ را اختیار می کند و هرچه این مقدار به ۱ نزدیکتر باشد نشان از قوی تر بودن تاثیر متغیر تعدیل کننده (میانجی) دارد در واقع این مقدار نسبت اثر غیر مستقیم بر اثر کل را می سنجد.

مقدار VAF از طریق فرمول زیر محاسبه می شود:

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

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته

فرضیه اول:

۱. ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر دارد.

با توجه به و اینکه آماره تی (۱۰/۲۰۶) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم:

۲. ویژگی های حسابرسان داخلی بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر دارد.

با توجه به اینکه آماره تی (۳۲/۷۸۵) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، ویژگی های حسابرسان داخلی بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم:

۳. کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر دارد.

با توجه به اینکه آماره تی (۹/۱۲۸) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم:

۴. ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با تعدیل کننده (میانجی) کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکت های بورسی و فرابورسی تأثیر معناداری دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و تعدیل کننده (میانجی) = ۰/۸۱۶

b: ضریب مسیر میان متغیر تعدیل کننده (میانجی) و وابسته = ۰/۴۵۰

S_a: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و تعدیل کننده (میانجی) = ۰/۰۲۵

S_b: خطای استاندارد مسیر متغیر تعدیل کننده (میانجی) و وابسته = ۰/۰۴۹

$$Z - value = \frac{(0.816) \times (0.450)}{\sqrt{((0.450)^2 \times (0.025)^2) + ((0.816)^2 \times (0.049)^2)}} = 8.840$$

با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده (۸/۸۴۰) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی نقش میانجی در ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی کارکنان شرکت های بورسی و فرابورسی دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر تعدیل کننده (میانجی)";

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۵۱۶

$$VAF = \frac{(0.816) \times (0.450)}{(0.816) \times (0.450) + (0.516)} = 0.416$$

این بدان معناست که ۴۱/۶ درصد از اثر کل ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی کارکنان شرکت های بورسی و فرابورسی از طریق غیر مستقیم توسط کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تبیین می شود در نتیجه تعدیل کننده (میانجی) گری جزئی دارد.

بحث و نتیجه گیری

کنترل های داخلی بر گزارشگری مالی تاثیر مثبتی دارد. در هر سازمان، مدیریت مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد. چرا که پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان هاست در زمینه ها و سطوح مختلف مطرح است. و یکی از مهم ترین کنترل های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت های بزرگ مورد استفاده قرار می گیرد حسابرسی داخلی است که می تواند تاثیرات قابل ملاحظه ای بر برآوردن نیازهای استفاده کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. یکی از مهم ترین استفاده های حسابرسی داخلی در کاهش تقلب و مدیریت آن است. **مدیریت تقلب** فرآیند ارزیابی تقلب برای شناسایی، ارزیابی و پاسخ به تقلب های رو در روی سازمان و توسعه و اجرای برنامه کنترل تقلب جهت هماهنگی و تمرکز بر روی عملیات ضشد تقلب در سازمان را در بر می گیرد. ثبات شرکت های بورسی و فرابورسی از جمله موضوعاتی است که امروزه در ادبیات علم اقتصاد توجهات بسیاری را به خود جلب نموده است. درسی که بحران های مالی یک دو دهه اخیر برای اندیشمندان و سیاستمداران در پی داشت توجه بیشتر و دقیق تر نسبت به ثبات شرکتها و به ویژه شرکت های بورسی و فرابورسی است. بازار سرمایه کشور به شدت در حال رشد است و هر چه رشد فعالیت ها بیشتر شود احتمال تقلب و انواع آن در این شرکت های بورسی و فرابورسی بیشتر می شود. مبحث کشف تقلب از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا سبب حفاظت از منافع سهامداران شده و اعتبار

سازمان را افزایش می دهد لذا باید مشخصه های حسابرسان داخلی را بهبود داد و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را افزایش داد. هدف از تحقیق حاضر تعیین رابطه بین ویژگی های حسابرسان داخلی شامل تعهد حرفه ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر (میانجی) کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با تکنیک معادلات ساختاری بود. یافته ها نشان داد که ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبتی دارد. ویژگی های حسابرسان داخلی بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبتی دارد. کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبتی دارد. ویژگی های حسابرسان داخلی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با تعدیل کننده (میانجی) کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در شرکتهای بورسی و فرابورسی تأثیر مثبت معناداری دارد. حسابرسان داخلی با افزایش مشخصه های مثبت و با کمک رفتارهای مناسب حسابرسی میزان تقلب را کاهش خواهند داد.

به مدیران پیشنهاد می شود که در خصوص حسابرسان داخلی:

تعهد حرفه ای و تعهد به اخلاقیات شامل موارد ذیل را افزایش دهند: مولفه های شناسایی حرفه ای حسابرسان، درگیر شدن در فعالیت های حرفه، حفظ عضویت در حرفه، در نظر گرفتن هزینه هنگام ترک حرفه و وظایف و مسئولیت های حرفه ای، مولفه های تلاش از جانب حرفه (خود را در جایگاه حرفه قرار دادن) و تمامیت (یکپارچگی)

منبع کنترل درونی شامل مولفه های بیطرفی، محرمانه بودن، صلاحیت، پاسخگویی، حرفه ای بودن و بازخوردگرایی را در حسابرسان بهبود بخشند.

هوش هیجانی افراد را در زمینه های ذیل مورد توجه قرار دهند: مولفه های تحت کنترل بودن افراد مرتبط با رویداد، عملگرایی، خودآگاهی بالا، همدلی اجتماعی بالا، خودانگیزی بالا، مهارت اجتماعی بالا و پیگیری شواهد. مولفه های داشتن تحصیلات رسمی، درک مفهوم کشف تقلب، داشتن تجربه در کشف تقلب، درک تأثیر آن بر فشار، درک تأثیر آن بر فرصت، درک تأثیر آن بر عوامل منطقی عمل، درک علائم آن در صورت های مالی، درک علائم آن در اختلاس دارایی ها، شناخت علائم آن در فساد، ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت و جستجوی دانش در خصوص حسابرسان داخلی مورد تاکید باشد.

حسابرسان مستقل هم آزمایش همه شواهد موجود در نمونه، تحقیق در مورد مسائل فنی، دریافت توضیحات قوی واحد مورد رسیدگی، حذف علامت اشتباه برای مرحله حسابرسی، بررسی دقیق اسناد حسابرسی، استفاده از موارد مناسب از نمونه را در برنامه حسابرسی مد نظر قرار دهند.

پیشنهاد پژوهشی زیر برای غنای پژوهش مفید است: مطالعه رابطه بین ویژگی های حسابرسان داخلی با توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی با توجه به نقش تعدیلگر (میانجی) کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در صنایع مختلف

منابع و مأخذ

۱. احمدی، سید جلال، فغانی ماکرانی، خسرو، فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تکنیک های داده کاوی و پیش بینی تقلب صورت های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳ (۵۲)، ۱۵-۲۸.

۲. اسکندری، مجید، (۱۳۹۰)، حسابرسی داخلی؛ حلقه مفقوده در شرکت‌ها، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره روزنامه: ۲۵۰۹، تاریخ چاپ: ۲۸/۰۸/۱۳۹۰، شماره خبر: ۴۲۶۲۲۰
۳. اسلام زاده، امید، ایزدی نیا، ناصر، فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی) دستگاه‌های دولتی و ارزیابی توانایی دیوان محاسبات کشور در اجرای آن. دو فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی، ۴ (۲)، ۲۳ - ۴۰.
۴. آیسک، سعید مهرداد، (۱۳۹۰)، کاوش داده‌ها برای کشف تقلب، دوره مرداد و شهریور، شماره ۶۰.
۵. باباجانی، جعفر، (۱۳۸۲)، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره دهم، شماره ۳۱، صص ۹۷-۱۳۰.
۶. برخوردار، کتایون، ناظمی، امین و نمازی، نویدرضا، (۱۴۰۰)، بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱ (۲)، ۸-۳۵.
۷. بزرگر، سعید، حمیدیان، محسن، جعفری، سیده محبوبه. (۱۴۰۳). تاثیر مولفه‌های جهت‌گیری اخلاقی بر ارزیابی ریسک تقلب حساب‌برسان مستقل. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳ (۵۲)، ۳۷۱-۳۸۵.
۸. بزرگی، فرزاد، (۱۳۸۳)، اهداف فردی سازمانی و اجتماعی، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۴۴، صص ۳۸-۴۱.
۹. جلیلی، سودابه، (۱۳۹۳)، پاسخگویی و اثربخشی نظام‌های نظارتی، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۲۰-۱۵۶.
۱۰. حساس‌یگانه، یحیی، (۱۳۸۵)، اداره امور سازمانی در ایران، فصلنامه حسابرس، دوره ۹، شماره ۳۲، صص ۳۲-۳۹.
۱۱. حیدری، قنبر، نیکومرام، هاشم، وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۴۰۴). شناسایی و واکاوی سازه‌های مؤثر در گرایش به رفتارهای متقلبانه و افشای تخلف‌ها. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴ (۵۵)، ۱-۱۶.
۱۲. خاناباشی، محمد، زاهدی، شمس‌السادات، الوانی، سید مهدی، (۱۳۹۰)، پاسخگویی؛ بستری برای تقویت اعتماد عمومی، فصلنامه نظم و امنیت انتظامی، شماره ۲، دوره ۴، صص ۳۰-۵۵.
۱۳. دهکردی، جمال، سلطانی احمد، سعید، غیاثی خوی، محمد، (۱۴۰۱)، مقدمه‌ای بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی، چاپ اول، گرگان: انتشارات ویراست.
۱۴. رحمانی، نسرین و مولایی، محمدحسین و سیاوشی، افشین، (۱۴۰۱)، نقش حسابرسی داخلی در پیشگیری و کشف تقلب، سومین همایش بین‌المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار، مشهد.
۱۵. کولیوند، عباس، حسنی، محمد، متین فرد، مهران. (۱۴۰۲). ارائه مدل توسعه‌یافته پیش‌بینی تقلب با تمرکز بر مؤلفه‌های کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های تولیدی. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵ (۱)، ۲۵۹-۲۸۷.
۱۶. گل‌دار، زهرا، امیری، مجتبی، قلی‌پور سوتی، رحمت‌الله، معظمی، منصور، (۱۳۹۶)، طراحی چارچوب مفهومی در گیرسازی ذینفعان در خط مشی‌گذاری عمومی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۶، صص ۸۱-۱۰۵.
۱۷. متوسلی، محمود، (۱۳۷۳)، خصوصی سازی یا ترکیب مطلوب دولت و بازار و توسعه اقتصادی، تهران: انتشارات موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی.

۱۸. مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره (شماره) ۷ (۲۸)، صص ۱۰۷-۱۲۲.
۱۹. مرادی، مجید، (۱۳۹۵)، نقش تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، فصلنامه مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۷۴-۱۸۶.
۲۰. میرباقری، سیدحمید رضا، فغانی، مهدی، احمدزاده، حامد. (۱۴۰۴). بررسی روابط مولفه‌های نظام کنترل‌های داخلی جهت کاهش تخلفات مالی و ارتقا سلامت اداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴ (۵۵)، ۱۷-۳۲.
۲۱. نادریان، محمدرضا، صفار، محمد جواد، (۱۳۸۰)، مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۳.
22. 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.
23. Annelin, A. (2022), "Audit team equality and audit quality threatening behaviour", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 2.
24. Chen, Y., Lin, B., Lu, L. and Zhou, G. (2020), "Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 35 No. 8, pp. 1167-1188. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2136>
25. Clements, L.H. (2020), "Personality traits common to fraud investigators", *Journal of Financial Crime*, Vol. 27 No. 1, pp. 119-129.
26. DeZoort, F.T. and Harrison, P.D. (2018), "Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations", *Journal of Business Ethics*, Vol. 149 No. 4, pp. 857-874.
27. Ferdiansah, M.I., Chong, V.K., Wang, I.Z. and Woodliff, D.R. (2022), "The effect of ethical commitment reminder and reciprocity in the workplace on misreporting", *Journal of Business Ethics*.
28. Gaspar, J.P., Methasani, R. and Schweitzer, M.E. (2022), "Emotional intelligence and deception: a theoretical model and propositions", *Journal of Business Ethics*, Vol. 177 No. 3, pp. 567-584.
29. Ismael, H.R. and Kamel, H. (2021), "Internal audit quality and earnings management: evidence from the UK", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36 No. 7, pp. 951-978. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2020-2830>
30. Khaksar, J., Salehi, M. and Lari DashtBayaz, M. (2022), "The relationship between auditor characteristics and fraud detection", *Journal of Facilities Management*, Vol. 20 No. 1, pp. 79-101. <https://doi.org/10.1108/JFM-02-2021-0024>
31. Nasir, S.Z., Bamber, D. and Mahmood, N. (2022), "A perceptual study of relationship between emotional intelligence and job performance among higher education sector employees in Saudi Arabia", *Journal of Organizational Effectiveness*, Vol. 10 No. 1, pp. 60-76.
32. 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.
33. Purdy, D. E., (1983), *The Enterprise Theory: An Extension*, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 10, n. 4, pp. 531-541.
34. Oyerogba, E.O. (2021), "Forensic auditing mechanism and fraud detection: the case of Nigerian public sector", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11 No. 5, p. 752.

35. Smith, K.J. and Emerson, D.J. (2017), "An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm", *Advances in Accounting*, Vol. 37, pp. 1-14.
36. Soltani, M., Kythreotis, A. and Roshanpoor, A. (2023), "Two decades of financial statement fraud detection literature review; combination of bibliometric analysis and topic modeling approach", *Journal of Financial Crime*, Vol. 30 No. 5, pp. 1367-1388. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2022-0227>.
37. Srivastava, A. (2023), "Governance in financial institutions: key elements and preventing the failures", *Asian Journal of Economics and Banking*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
38. Warren, D.E. and Schweitzer, M.E. (2018), "When lying does not pay: how experts detect insurance fraud", *Journal of Business Ethics*, Vol. 150 No. 3, pp. 711-726.
39. Yulianti, Y., 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*, Vol. 15 No. 3, pp. 385-401. <https://doi.org/10.1108/JIABR-02-2021-0076>

The survey of relationship among professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence with ability to detect fraud of internal auditor through moderator role of reducing audit quality-reducing behaviors

**A. Boojari
O. Eslamzadeh**

Abstract

Internal audit is one of the main components of company management, which if done with the right quality, has an effect on reducing corporate fraud. The purpose of this research was to determine the relationship between the characteristics of internal auditors, including professional commitment, commitment to ethics, source of internal control, and emotional intelligence with the ability to detect internal auditors' fraud, considering the moderating role of reducing audit quality reducing behaviors. The research had 4 hypotheses. The first hypothesis: the characteristics of internal auditors have an effect on the ability to detect fraud of internal auditors of listed and non-listed companies. The second hypothesis: the characteristics of internal auditors have an effect on reducing the behaviors that reduce the audit quality of listed and non-listed companies. The third hypothesis: reducing audit quality-reducing behaviors has an effect on the fraud detection ability of internal auditors of listed and non-listed companies. Fourth hypothesis: The characteristics of internal auditors have a significant effect on the ability of internal auditors to detect fraud with the moderator (intermediary) of reducing audit quality-reducing behaviors in listed and non-listed companies. A standard 5-option questionnaire was used to test the hypotheses. For this purpose, the opinions of 215 internal audits of listed and non-listed companies were used. The findings of the structural analysis of the questionnaires confirmed the positive relationship of the above hypotheses. Internal auditors should always update themselves so that they can play a role in reducing liability.

Keywords

professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control, emotional intelligence, ability to detect fraud of internal auditor, reducing audit quality-reducing behaviors
