

تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۱۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۸۸/۳/۴

آزمون عوامل موثر بر تصمیمات حسابرسان مستقل در استفاده از راهنمای تصمیم گیری در ارزیابی تقلب مدیریت

دکتر قاسم بولو

استادیار دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

پیمان صادقی

کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

این پژوهش عواملی که روی تصمیم حسابرسان جهت استفاده از راهنمای تصمیم برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت تاثیر می گذارند، را بررسی می کند. تحقیق حاضر تاثیر چهار متغیر مستقل در استفاده یا عدم استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم گیری را بررسی می نماید. نتایج پژوهش نشان می دهد که سودمندی تصمیم، فشار متابعت، اندازه شرکت، اعتماد به نفس و اتکا بر خروجی های راهنمای تصمیم به ترتیب موثرترین عوامل استفاده از راهنمای تصمیم گیری توسط حسابرسان می باشند. همچنین طبق نتایج این تحقیق، به غیر از متغیر اعتماد به نفس، رابطه سایر متغیرهای مستقل با متغیر وابسته به صورت مثبت بوده است و در میان متغیرهای مختلف، متغیر سودمندی تصمیم بیشترین تاثیر را بر استفاده از راهنمای تصمیم گیری توسط حسابرسان در ارزیابی خطر تقلب مدیریت دارد.

واژه های کلیدی : اعتماد به نفس^۱، سودمندی تصمیم^۲، فشار متابعت^۳، تقلب^۴، راهنمای تصمیم^۵.

مقدمه

چنانچه موسسات حسابرسی، کشف تقلب را به عنوان مرکز ثقل خدمات اعتباردهی خود قرار ندهند، نه تنها با خطر از بین رفتن اعتبار خود روبرو خواهند بود، بلکه بقای آنها نیز به خطر خواهد افتاد. بر اساس بیانیه استاندارد حسابرسی شماره یک آمریکا^۶، حسابرس مسولیت برنامه ریزی و اجرای حسابرسی را بر عهده دارد تا به نحو معقول اطمینان یابد که صورتهای مالی عاری از تحریف با اهمیت ناشی از اشتباه و یا تقلب است. این الزام در ایران، در بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی با عنوان "مسولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورتهای مالی" (تجدید نظر شده ۱۳۸۴) مورد اشاره قرار گرفته است.

افزایش شمار تقلب و ارائه های مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکتهای بزرگ در هم آمیخته، نگرانیهایی را درباره کیفیت صورتهای مالی به همراه داشته است. به همین جهت پیشگیری یا کشف تقلبهای با اهمیت در صورتهای مالی همواره کانون توجه سرمایه گذاران، قانونگذاران، مدیران و حسابرسان بوده است. (خانی، ۱۳۸۶)

تقلب در صورتهای مالی یک بازی راهبردی میان مدیران و حسابرسان است. هر چه حسابرسان در روشهای شناسایی تقلب قوی تر شوند و به نحوی اثربخش پرده از تقلب های مالی بردارند، مدیران هم آرام نمی نشینند و شیوه های جدیدی را برای تقلب بر می گزینند. از همین رو، حسابرسی تقلب مورد توجه خاص واقع می شود. انتشار دو بیانیه استاندارد حسابرسی به فاصله کوتاهی از هم، پاسخ جدی بود که حرفه حسابرسی به شیوع سرسام آور تقلب در صورتهای مالی داد؛ بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۸۲ که در سال ۱۹۹۷ با

1 - Confidence

2 - perceived usefulness

3 - conformity pressure

4 - fraud

5 - Decision Aid

6 - Statement of Audit Standard (SAS)

عنوان "رسیدگی به تقلب در صورتهای مالی" و بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ با عنوان "ارزیابی تقلب در صورتهای مالی" که به فاصله چند سال در دسامبر ۲۰۰۲، پیرو رسوایی های مالی به عنوان جایگزین بیانیه ۸۲ منتشر شد.

بیان مساله

حسابرسان به دلایل مختلف ممکن است ارزیابی خود را از خطر تقلب مدیریت بهبود بخشند. یکی از این دلایل آن است که حسابرسان در کشف این گونه تقلبها یک مسئولیت قانونی بالقوه دارند، به طوری که اگر موفق به کشف آن نشوند، منجر به زیان سرمایه گذار خواهند شد و حتی ممکن است باعث دادخواهی علیه خودشان شود. بنابراین حسابرسان باید در ارزیابی از خطر تقلب تلاش ویژه ای نمایند تا از دادخواهی بالقوه علیه خود ممانعت کرده باشند.

همچنین حسابرسان باید از عدم وجود تحریفهای با اهمیت در صورتهای مالی اطمینان دهند تا صورتهای مالی برای تصمیم گیری قابل اتکا باشد. اگر حسابرسان در ارزیابی خطر تقلب قصور ورزند، این امر سبب می شود که سرمایه گذار بر اساس اطلاعات غیر قابل اتکا تصمیم گیری نماید، و در نتیجه، منابع به نحو ناکارآمد به فرصتهای سرمایه گذاری تخصیص یابد. علاوه بر این، حسابرسان تمایل خاصی به کشف تقلب دارند، زیرا اثرات زیان بار تقلب متوجه اعتبار حرفه حسابرسی نیز می شود. هدف حسابرسان در جامعه اعتماد بخشی به صورتهای مالی می باشد.

یکی از ابزارهایی که توسط حسابرسان جهت ارزیابی تقلب مدیریت در صورتهای مالی استفاده می شود، راهنمای تصمیم است. در واقع نتایج حاصل شده با استفاده از راهنمای تصمیم در موارد متنوع، بهتر از تصمیم گیری بدون استفاده از این ابزار است (پیترسن و پیتز، ۱۹۸۶، دیویس و کوتمن^۱، ۱۹۹۵). همچنین راهنماهای تصمیم تهیه شده به استناد مدارک قابل قبول ممکن است برای دفاع اثربخش در مقابل دادخواهی از حسابرس در

1 - Peterson & Pitz

2 - Davis & Kottmann

مواردی که دعوایی علیه حسابرس مطرح می شود، استفاده شوند (لیس و واتز^۱، ۱۹۹۴). با این وجود، استفاده از ابزار راهنمای تصمیم جهت ارزیابی تقلب مدیریت در فرآیند حسابرسی توسط حسابرسان ایرانی متداول نیست. بنابراین، تحقیق حاضر در پی آزمون تاثیر برخی از عوامل بر تصمیمات حسابرسان مستقل در استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی تقلب مدیریت می باشد.

راهنمای تصمیمی که در تحقیق حاضر مورد بحث قرار گرفته، ترکیبی از روشهای حسابرسی و مستند سازی می باشد، به طوری که چک لیست تکمیل شده توسط حسابرس در این راستا، بر اطلاعات بدست آمده از روشهای حسابرسی متکی است. در واقع راهنمای تصمیم مورد اشاره همانند چک لیستهایی می باشد که توسط موسسات حسابرسی طراحی شده و مورد استفاده قرار می گیرد، با این تفاوت که راهنمای تصمیم بیان شده در این پژوهش در برگیرنده چک لیستی از عوامل خطر مرتبط با تقلب مدیریت و یک قاعده ترکیبی جهت محاسبه درصد خطر تقلب مدیریت می باشد.

راهنماهای تصمیم گیری فرمهای گوناگونی دارند. روهрман^۲ (۱۹۸۶) عموماً راهنماهای تصمیم گیری را به عنوان «هر روش واضح برای ایجاد، ارزیابی، و انتخاب راهکارها (یا مجموعه اقدامات) می داند که برای کاربردهای عملی و استفاده های متعدد طراحی شده اند.» چنین تعریف گسترده راهنماهای تصمیم گیری مقدماتی (مثل چک لیستها) را به راهنماهای تصمیم گیری پیچیده (نظیر سیستمهای خبره^۳) تبدیل می کند. هدف راهنمای تصمیم، جبران کردن کمبودهای کاربر (به عنوان مثال، عدم تجربه کافی) می باشد و تا حد ممکن کاربر را یاری می رساند. تحقیقات در مورد راهنمای تصمیم گیری بر روی ویژگی های تصمیم گیری متمرکز شده است که از جمله می توان به تحقیقات گاری و اسکات مورتن^۴ (۱۹۷۱)، اویز و دیگران^۵ (۱۹۹۰) اشاره کرد.

1 - Lys & Watts

2 - Rohrman

3 - Expert systems

4 - Gorry and Scott Morton

5 - Ives et al

مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب

بر اساس استاندارد بین المللی حسابرسی (شماره ۲۴۰) تقلب یک عمل ارادی است که توسط یک یا چند نفر از مدیران که مسئولیت نظارت کارکنان یا اشخاص ثالث با آنهاست انجام می گیرد. بیانیه شماره ۸۲ استانداردهای حسابرسی آمریکا (بندهای ۴ الی ۱۰) اساساً به دو منبع ریسک تحریف با اهمیت می پردازد که برخاسته از (۱) گزارشگری مالی متقلبانه و (۲) سوء استفاده از دارایی ها (اختلاس) است. بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۸۲ تصریح می کند که حسابرس هیچ مسئولیتی برای تعیین نیت متقلبان ندارد. بنابراین، با این که حسابرسان ملزم نیستند وجود نیت ارتکاب تقلب را اثبات کنند، اما آنان باید با تردید حرفه‌ای، به این موضوع بنگرند. فلسفه اصلی و بنیادی که ورای مسئولیت بالقوه حسابرسان در مقابل افراد ذی نفع قرار دارد، اصل قانونی دو جانبه بودن قرارداد است که در قوانین مدنی اکثر کشورها، از جمله ایران مطرح شده است. بدین معنی که این مسئولیت ضمنی در بطن روابط قراردادی ارائه خدمات حسابرسی به یک ذی نفع خاص نهفته است. اگر ذی نفع بتواند در محاکم ثابت کند که در اثر اتکا به کار حسابرس مستقل در حالی که قوانین و مقررات و استانداردها حرفه ای رعایت نشده باشند، به میزان قابل برآوردی خسارت دیده است، آن گاه حسابرس را می توان مسئول جبران این خسارت دانست. (نیکبخت، ۱۳۸۳)

مطابق بیانیه شماره ۹۹ استاندارد های حسابرسی آمریکا با عنوان "ارزیابی تقلب در صورتهای مالی" که جایگزین بیانیه شماره ۸۲ استانداردهای حسابرسی شد، حسابرسان تنها مسئول تقلب هایی هستند که می توانند تاثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا صریحاً اعلام می کند که منطقی نیست از حسابرسان انتظار داشت تمام تقلب ها را کشف کنند، زیرا ممکن است مدیران با زیرکی برخی تقلب ها را مرتکب شده و سپس پنهان کرده باشند. اما هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام^۱ با این دیدگاه موافق نیست. رسالت هیات مذکور این است که اعتماد سرمایه گذاران و عموم جامعه به حسابرسان را بازسازی کند. تردیدی نیست که

1- American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)

2- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

تکرار رسوایی های حسابداری و قصور حسابرسان در این زمینه، اعتماد عمومی را شدیداً سلب کرده است. کشف تقلبات با اهمیت یکی از انتظارات منطقی استفاده کنندگان صورت های مالی حسابرسی شده است. جامعه به این تضمین نیاز و انتظار دارد که صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیتی در اثر تقلب نباشد. اگر حسابرس مستقل نتواند این تضمین را بدهد، کارش ارزش بسیار ناچیزی دارد. پیام هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام کاملاً روشن است: "حسابرسان باید مسئولیتی بیشتر در قبال کشف تقلب بپذیرند و به استفاده کنندگان اطمینان دهند که صورت های مالی حاوی تقلب با اهمیت نیست. اگر حسابرسان نتوانند این اطمینان یا تضمین را بدست دهند، آنگاه توجیه اندکی برای کارکرد حسابرسی وجود دارد." (حساس یگانه، ۱۳۸۵)

بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی در پی آن است ارزیابی تقلب توسط حسابرسان با فرایند حسابرسی آمیخته شود و این ارزیابی تا پایان عملیات حسابرسی به طور مستمر مورد بازنگری قرار گیرد. این بیانیه فرایندی را می نمایاند که در آن حسابرس:

۱- اطلاعات مورد نیاز برای شناخت خطرات ارائه نادرست با اهمیت ناشی از تقلب را

جمع آوری می کند،

۲- خطرات یاد شده را پس از ارزیابی برنامه ها و کنترل های واحد مورد رسیدگی

برآورد می کند، و

۳- واکنش مناسبی نسبت به نتایج به دست آمده نشان می دهد. (راموس، ۱۳۸۲)

همچنین بر اساس بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورتهای مالی» (تجدید نظر شده سال ۱۳۸۴)، حسابرس هنگام طراحی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر ارائه نادرست صورتهای مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می شود، ارزیابی کند.

پیشینه تحقیق

در ایران پژوهشی در راستای موضوع این تحقیق صورت نگرفته است، اما در خارج از کشور ادبیات وسیعی در حوزه تقلب مدیریت وجود دارد. مروری جامع بر این ادبیات حاکی از این است که بیش از ۳۰ مطالعه جنبه های گوناگون تقلب مدیریت شامل شناسایی

عوامل پیش بینی کننده تقلب (نظیر آلبرت و رومنی^۱، لیک^۲، ساکسینا^۳ (۲۰۰۱) و چگونگی ارزیابی تقلب مدیریت توسط حسابرسان با استفاده از راهنمای تصمیم و بدون استفاده از آن (مانند پینکس^۴، هاکنبرگ^۵، زیملمن^۶، اینگ^۷ (۱۹۹۷) را مورد بررسی قرار داده اند. بعلاوه، تحقیقاتی نیز عواملی که روی تصمیم گیری حسابرس برای استفاده از راهنمای تصمیم تاثیر دارند، را بررسی کرده اند. طبق مطالعه کاچلمیر و مسیر^۸ (۱۹۹۰) چنانچه افراد مجبور شوند برای کارهایی که انجام می دهند، از راهنمای تصمیم استفاده کنند، بنابراین اتکای اجباری به راهنمای تصمیم ایجاد خواهد شد که ممکن است هدف استفاده از راهنمای تصمیم گیری را از بین ببرد.

زیملمن^۹ (۲۰۰۴) نحوه الزام حسابرسان به ارزیابی جداگانه خطر حسابرسی و خطر تقلب را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که اگر حسابرسان با الزامات جدید برای ارزیابی خطر تقلب مواجه شوند، وقت زیادی را به ارزیابی موارد تقلب صرف خواهند کرد. کناپ^{۱۰} (۲۰۰۱) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا مدیران حسابرسی بیش از حسابرسان ارشد در بکارگیری روشهای تحلیلی برای کشف عوامل تقلب اثر بخش تر بوده اند یا خیر؟ آنها در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که مدیران حسابرسی در کشف عوامل خطر تقلب با استفاده از روشهای تحلیلی بهتر از حسابرسان ارشد عمل می کنند. ویتکتون^{۱۱} (۱۹۹۸) تاثیر عوامل اعتماد به نفس کاربر، تجربه و موافقت با استفاده از راهنمای تصمیم را بر روی اتکا به آن بررسی نمود و دریافت که سطح اتکای فرد ارتباط معکوسی با سطح اعتماد به نفس او دارد و افرادی که تجربه قبلی در استفاده از راهنمای تصمیم دارند، به آن اتکا می کنند. دیویس^{۱۲} (۱۹۹۸) تاثیر منابع مختلف ورودی ها

-
- 1 - Albecht and Romney
 - 2 - Loebbecke
 - 3 - Saksena
 - 4 - Pincus
 - 5 - Hachenbrack
 - 6 - Zimbelman
 - 7 - Eining
 - 8- Kachelmeier and Messier
 - 9 - Zimbelman
 - 10 - Kanpp,C,A and M. C. Knapp
 - 11 - Whitecotton
 - 12- Davis

راهنمای تصمیم‌گیری ساده، چک لیست ارتقا یافته و مدل آماری) و اعتبار آن روی اتکا به راهنمای تصمیم را بررسی کرد. او دریافت که، حساب‌رسان از مدل آماری چشم‌پوشی می‌کنند ولی یک اتکا جزئی را نسبت به چک لیست‌ها نشان می‌دهند. ایننگ و دیگران^۱ (۱۹۹۷) نحوه تاثیر گذاری اتکا بر راهنمای تصمیم در تصمیم استفاده‌کنندگان در ارزیابی تقلب مدیریت را بررسی کردند. آنها متوجه شدند که راهنمای تصمیم می‌تواند فرآیند کلی تصمیم‌گیری را بهبود بخشد، به شرط آنکه حساب‌رسان از آن استفاده نمایند و به آن اتکا کنند. همچنین آنها چگونگی تاثیر ابزار کامپیوتری ساده (چک لیستها و مدل لاجیت) و یک راهنمای هوشمند (سیستم خبره) روی ارزیابی حساب‌رسان بر تقلب مدیریت را آزمون کردند و دریافتند افرادی که از سیستم خبره استفاده کرده‌اند به دلیل اتکا به نتیجه بدست آمده از راهنمای تصمیم، موفق بوده‌اند. گلور و دیگران^۲ (۱۹۹۷) بررسی کردند که آیا راهنمای تصمیم‌گیری از اکتساب دانش در میان کاربران بی تجربه جلوگیری می‌کند یا نه؟ آنها دریافتند افرادی که از راهنمای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، دانش تجربی کمتری کسب می‌نمایند. در کل افراد با وجود دقت محدود راهنمای تصمیم به آن گرایش دارند. تود و بندباست^۳ (۱۹۹۴) چگونگی تاثیر راهنمای تصمیم روی یادگیری کاربر را بررسی کردند. آنها به این نتیجه دست یافتند که وجود راهنمای تصمیم هوشمند تاثیر معکوسی روی افراد در جهت افزایش تلاش برای شناخت روی یک وظیفه خاص دارند. پنه مون^۴ (۱۹۹۳) تاثیر سطوح استدلال اخلاقی حساب‌رسان روی توانایی‌شان در قضاوت بر روی درستی و شایستگی مدیران را بررسی کرد. وی به این نتیجه رسید حسابرسانی که در سطح بالای استدلال اخلاقی هستند به دلیل حساسیت بر روی عوامل نشان دهنده وجود تقلب، ارزیابی دقیق‌تری از خطر تقلب مدیریت دارند. اشتن^۵ (۱۹۹۲) تاثیر الزام به توجیه کردن تصمیم و قابلیت دسترسی به راهنمای تصمیم روی عملکرد فرد را بررسی نمود و دریافت که نیاز به توجیه و قابلیت دسترسی به یک راهنمای تصمیم، عملکرد و ثبات حساب‌رسان را بهبود می‌بخشد. اشتن (۱۹۹۰) تاثیر فشارهای بیرونی مانند نیاز به توجیه کردن

1- Ening et al

2- Glover et al

3-Todd and Benbasat

4-Ponemon

5-Ashton

تصمیم بر روی اتکا به یک راهنمای تصمیم‌گیری را بررسی کرد. او دریافت افراد زمانی که برای تصمیم خود توجهی داشته باشند کمتر به راهنمای تصمیم اتکا می‌کنند. با این حال وقتی راهنمای تصمیم بدون شرط الزام توجه به افراد ارائه می‌شود، افراد به راهنمای تصمیم تکیه می‌کنند. پینکس^۱ (۱۹۸۹) نحوه دست‌یابی به عوامل هشدار دهنده مبنی بر احتمال وجود تقلب را بررسی نمود. او به این نتیجه دست یافت افرادی که از پرسشنامه استفاده کرده‌اند، اطلاعات جامع‌تر و یکنواخت‌تری را کسب نموده‌اند. لِبک^۲ (۱۹۸۹) مدلهایی که ممکن است حسابرسان در ارزیابی تقلب مدیریت استفاده کنند را بررسی نمود و به این نتیجه رسید که مباحثه انجام شده توسط حسابرسان درباره مدل به عنوان ابزاری مفید می‌باشد. پیترسون و پیتز^۳ (۱۹۸۶) تاثیر نتیجه بدست آمده از یک مدل مکانیکی (راهنمای تصمیم ساده کامپیوتری) روی پیش‌بینی کلی حسابرسان را مورد آزمون قرار دادند و دریافتند افرادی که از نتیجه راهنمای تصمیم بهره گرفته‌اند، در پیش‌بینی‌هایشان دقیق‌تر بودند. آرکس و همکاران^۴ (۱۹۸۶) دلایل اتکای کمتر از حد کاربران به راهنمای تصمیم‌گیری را بررسی نمودند و به این نتیجه دست یافتند که راهکارهای جبرانی و همچنین اطمینان به توانایی‌های فرد می‌تواند اتکا به راهنمای تصمیم‌گیری را کاهش دهد.

فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، فرضیه‌های پژوهش حاضر به شرح زیر مطرح شده است:

فرضیه اول: حسابرسانی که از راهنمای تصمیم استفاده می‌کنند احتمال زیادی دارد که بر خروجی‌های آن تکیه کنند.

فرضیه دوم: حسابرسانی که از اعتماد به نفس بالایی درباره توانایی خود در تشخیص تقلب مدیریت برخوردارند، احتمال کمتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند.

1- Pincus

2- Loebbecke

3- Peterson and Pitz

4- Arkes et al

فرضیه سوم: حسابرسانی که تصور می کنند راهنمای تصمیم مفید واقع می شود، احتمال بیشتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند.

فرضیه چهارم: حسابرسان برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکتهای بزرگ، در مقایسه با شرکتهای کوچک، از راهنمای تصمیم بیشتر استفاده می کنند.

فرضیه پنجم: حسابرسانی که در شرایط یکسان فشار قرار می گیرند احتمال بیشتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند.

جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق شامل سرپرستان و سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی می باشد و انتخاب آنها به عنوان جامعه مورد بررسی تحقیق حاضر به این جهت بوده که حسابرسان جهت ارتقا به این رتبه نیازمند احراز شرایط خاصی از جمله موفقیت در آزمونهای حرفه ای، دارا بودن سابقه حرفه ای طولانی و همچنین تحصیلات دانشگاهی می باشند، بنابراین، انتخاب این افراد قابلیت اطمینان نتایج را افزایش می دهد، چرا که آنها تجربه کافی را با فرایند ارزیابی تقلب در مدیریت دارند، از طرفی انتخاب این افراد ارزش بیرونی تحقیق را افزایش می دهد، زیرا آنها در ارزیابی تقلب مدیریت هم نقش دارند. در زمان انجام این پژوهش (سال ۱۳۸۷) در سازمان حسابرسی حدود ۲۳۹ نفر سرپرست و ۱۲۰ نفر سرپرست ارشد وجود داشت که نحوه ترکیب اعضای جامعه مورد مطالعه به شرح جدول زیر است:

جدول (۱) نحوه ترکیب اعضای جامعه مورد مطالعه

حجم طبقه	طبقه
۲۳۹	سرپرست
۱۲۰	سرپرست ارشد
۳۵۹	جمع

نمونه آماری و روش نمونه گیری

برای بدست آوردن حجم نمونه از بین اعضای جامعه آماری از روش تصادفی طبقه بندی شده استفاده گردیده است.

حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران، به شرح زیر محاسبه گردیده است:

$$n = \frac{\frac{t^2 Pq}{d^2}}{1 + \frac{\left(\frac{t^2 Pq}{d^2} - 1\right)}{N}} = \frac{\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.05)^2}}{1 + \frac{\left(\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.05)^2} - 1\right)}{N}}$$

(اقتباس از برتلت وهمکاران، ۲۰۰۱، ص ۴۶)

در این فرمول N برابر حجم جامعه و n برابر حجم نمونه در هر طبقه است.

سایر اجزای فرمول به شرح زیر است:

t = ضریب اطمینان (۱/۹۶)

d = میزان حداکثر خطا ۰.۵٪

p = احتمال قبول

q = احتمال رد

حجم نمونه با توجه به فرمول بالا تعداد ۷۶ نفر می باشد، که به شرح زیر محاسبه شده است.

$$n = \frac{\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.01)^2}}{1 + \frac{\left(\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.01)^2} - 1\right)}{359}} = 76$$

حجم نمونه با توجه به درصد هر طبقه در کل جامعه آماری و فرمول بالا به شرح جدول زیر است:

جدول (۲) حجم نمونه آماری

طبقه	حجم طبقه
سرپرست	$76 \times (239 \div 359) = 51$
سرپرست ارشد	$76 \times (120 \div 359) = 25$
جمع	76

گردآوری داده‌ها

داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. طرح سوالها از طریق پرسش نامه علاوه بر اینکه باعث می‌شود تا پاسخ دهندگان وقت بیشتری را برای فکر کردن داشته باشند، بسیار عملی‌تر و آسان‌تر نیز بوده و به پژوهشگر اجازه می‌دهد که نمونه‌های بیشتری را بررسی و مطالعه کند و در نتیجه تعمیم پذیری نتایج بهبود یابد. در این پژوهش تعداد ۸۱ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت ۷۶ پرسش نامه دریافت شد.

روش پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌های جمع آوری شده در این تحقیق با استفاده از نرم افزار Excel و Spss انجام پذیرفته است. خطای نوع اول (α) در این تحقیق برابر با ۵ درصد در نظر گرفته شده و در نتیجه، میزان اطمینان ۹۵ درصد است. برای آزمون همه فرضیه‌ها از آزمون t استیودنت (T-Test) استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش اطلاعات از طریق پرسش نامه‌هایی که در اختیار افراد واجد شرایط و طبق تعاریف خاص قرار گرفته، گردآوری شد. با توجه به گسترده و گوناگون بودن مباحث تقلب در حسابداری و گستردگی راهنمای تصمیم‌گیری (چک لیستها)، در این پژوهش منظور از تقلب در صورتهای مالی، تخطی و عدول با اهمیت عمدی از اصول پذیرفته حسابداری، در

مورد مبلغ، طبقه بندی، چگونگی ارائه یا موارد افشا در صورتهای مالی می باشد. همچنین منظور از راهنمای تصمیم بکار گرفته شده در این تحقیق، چک لیستی است که شامل دو قسمت می باشد:

یک بخش چک لیست، شامل عوامل خطر مرتبط با تقلب مدیران و یک قاعده ترکیبی که افراد از آن برای محاسبه کردن ارزیابی کلی تقلب به کمک ابزار استفاده می کنند ($5\% = 5 \times$ جمع امتیاز). بخش دیگر چک لیست، شامل عواملی است که اخیراً در بیانیه استاندارد حسابرسی ۹۹ و بخش ۲۴ استانداردهای حسابرسی ایران به صورت عملی بررسی شده است و در واقع عوامل خطر مرتبط با تقلب مدیران را نشان می دهد که در ۳ بخش طبقه بندی می شود:

۱- ویژگی های مدیریتی و تاثیر آن بر روی محیط کنترلی

۲- ویژگی ها و شرایط صنعت

۳- ویژگی های عملیاتی و ثبات مالی شرکت

هریک از طبقه های فوق زیر مجموعه هایی دارند و هر کدام به ترتیب اولویت خطر شماره گذاری می شوند (خطر سطح پایین با شماره یک، خطر سطح متوسط با شماره ۲ و خطر سطح بالا با شماره ۳). علاوه بر این چک لیست، راهنمای تصمیم گیری شامل یک قاعده ترکیبی است، که افراد برای محاسبه خطر تقلب مدیران از آن استفاده می کنند. درصد بدست آمده، در یک مقیاس لیکرت ۵ نقطه ای، از "خیلی پایین" تا "خیلی بالا" طبقه بندی می شود. محقق با مراجعه به پرسش شوندگان و بیان موضوع و طرح مبحث و گفتگو با آنها، در صورت موافقت به شرکت در این تحقیق، پرسشنامه ای را به شرکت کنندگان ارائه کرده، که شامل دو بخش می باشد، بخش اول مربوط به سوالات عمومی نظیر سن، تجربه، رشته تحصیلی و... و بخش دوم مربوط به سوالات پژوهش می باشد. در این بخش، سوالها مربوط به موردی است که فعالیت یک شرکت تولیدی (شرکت فرضی) را توضیح می دهد و شامل دستورالعمل هایی است که مدیر کار حسابرسی از سرپرست یا سرپرست ارشد کار خواسته تا خطر تقلب مدیریت را در این شرکت ارزیابی کنند. این مورد شامل خلاصه ای از عملکرد شرکت و همچنین همراه با یادداشتی از مدیر برای شریک حسابرسی می باشد که تصمیمات مدیر را در ارتباط با صاحبکار ثبت کرده است. از افراد شرکت کننده خواسته شده است تا موارد را خوب مطالعه کنند و سپس در

صورت تمایل از راهنمای تصمیم گیری ضمیمه شده برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکت استفاده کنند. هدف از این کار مشاهده کاربرد واقعی راهنمای تصمیم گیری توسط افراد (متغیر وابسته) و اعتماد به نتیجه حاصل از بکارگیری راهنمای تصمیم گیری (متغیر وابسته) می باشد. از طریق پرسشهای انجام شده در بخش دوم و مشاهده بکارگیری یا عدم بکارگیری راهنمای تصمیم نیز متغیرهای مستقل از جمله اندازه مشتری، فشار متابعت، اعتماد به نفس و سودمندی تصمیم مورد ارزیابی قرار می گیرند.

یافته های پژوهش و تجزیه و تحلیل آنها

نتایج بدست آمده از آمار توصیفی سوال های عمومی پرسش نامه نشان می دهد که از کل پاسخ دهندگان به پرسش نامه ۴۱ نفر معادل ۵۳/۹ درصد عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. از طرف دیگر بررسی سن پاسخ دهندگان نیز نشان دهنده این موضوع است که ۳۲/۹ درصد از آنها زیر ۴۰ سال هستند و سن ۵۷/۹ درصد از آزمودنی ها بین ۴۱ تا ۵۰ سال می باشد، همچنین ۹/۲ درصد از آزمودنی ها بیش از ۵۰ سال سن دارند. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی و سابقه کاری نیز نشان می دهد که ۱۰۰ درصد پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی به بالا هستند و ۸۵/۵ درصد از پاسخ دهندگان در رشته حسابداری تحصیل کرده اند و ۶۵/۸ درصد بین ۱۰ الی ۲۰ سال سابقه کار دارند.

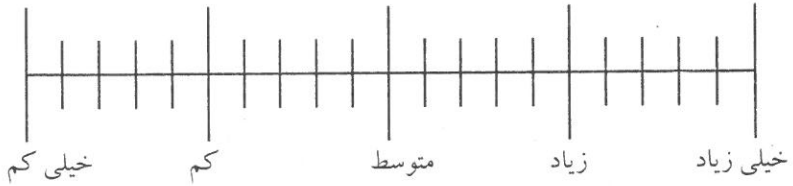
آزمون فرضیه اول

فرضیه اول این پژوهش به شرح زیر بیان شده است:

"حسابرسانی که از راهنمای تصمیم استفاده می کنند احتمال زیادی دارد که بر خروجی های آن تکیه کنند".

برای آزمون فرضیه اول ابتدا سوال زیر با توجه به اطلاعات ارائه شده درباره شرکت فرضی از آزمودنی ها پرسیده شد:

تا چه اندازه مایلید برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکت فرضی از راهنمای تصمیم ارائه شده استفاده کنید؟



سپس از میان آزمودنی ها کسانی که پاسخ آنها بیش از متوسط بود، به شرح زیر سوال شد: در صورت استفاده از راهنمای تصمیم، هر عاملی را که به عنوان زمینه بروز تقلب تشخیص می دهید، علامت بزنید سپس امتیازهای هر عامل خطری که انتخاب کرده اید را جمع کنید و در معادله پایین قرار دهید. این عدد حاصل درصد تقلبی است که شما احتمال آنرا دادید.

$$\square \times 5 = \square = \%$$

اگر به درصد حاصل از اتکا به راهنمای تصمیم به شرح فوق اعتماد دارید، سطح خطر متناسب با آنرا طبق جدول زیر در قسمت مربوط درج کنید.

اگر امتیاز نهایی بین ۰ تا ۱۰٪ باشد: سطح خطر تقلب مدیریت بسیار پایین است.

اگر امتیاز نهایی بین ۱۱ تا ۳۵٪ باشد: سطح خطر تقلب مدیریت نسبتا پایین است.

اگر امتیاز نهایی بین ۳۶ تا ۶۵٪ باشد: سطح خطر تقلب مدیریت متوسط است.

اگر امتیاز نهایی بین ۶۶ تا ۹۰٪ باشد: سطح خطر تقلب مدیریت نسبتا بالا است.

اگر امتیاز نهایی بیش از ۹۰٪ باشد: سطح خطر تقلب مدیریت بسیار بالا است.

سطح خطر تقلب مدیریت در صورت اتکا به راهنمای تصمیم

در غیر این صورت سطحی از خطر تقلب مدیریت را که احتمال می دهید، بدون توجه به دامنه های فوق شخصا تعیین کنید.

سطح خطر تقلب مدیریت در صورت عدم اتکا به راهنمای تصمیم

سپس بیان آماری فرضیه فوق به شرح زیر مطرح شد:

$$H_0: \mu_1 \neq \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 = \mu_2$$

μ_1 : میانگین سطح خطر تقلب ارزیابی شده، در صورت اتکا به راهنمای تصمیم
 μ_2 : میانگین سطح خطر تقلب ارزیابی شده، در صورت عدم اتکا به راهنمای تصمیم
 نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری در جدول شماره ۳ و ۴ ارائه شده است.

جدول شماره (۳) نتایج آماری t جفتی فرضیه اول

شرح	میانگین	تعداد	انحراف معیار
سطح خطر تقلب ارزیابی شده با تکیه بر راهنمای تصمیم	۱۰۰	۵۱	۳۰/۴۲
سطح خطر تقلب ارزیابی شده بدون تکیه بر راهنمای تصمیم	۹۵/۷	۵۱	۲۹/۱۰

جدول شماره (۴) نتایج آزمون t جفتی فرضیه اول

Sig	درجه آزادی	T	اختلاف گروهها			میانگین	شرح
			در سطح ۹۵٪ اطمینان		انحراف معیار		
			حد بالا	حد پایین			
۰/۰۳	۵۰	۲/۲۲	۸/۴۰	۰/۴۳	۱۴/۱۶	۴/۴۱	سطح خطر تقلب ارزیابی شده با استفاده از راهنمای تصمیم با اتکا به خروجی آن در مقایسه با عدم اتکا به راهنمای تصمیم

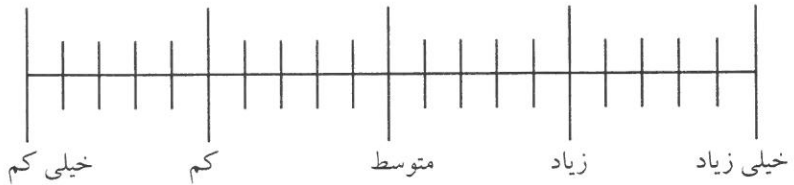
با توجه به اینکه مقدار آماره آزمون $T(2/22)$ در ناحیه رد H_0 قرار می گیرد، بنابراین H_1 رد نمی شود، یعنی بین میانگین استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم و اتکا بر خروجی های آن تفاوت معنی داری با استفاده از راهنمای تصمیم و عدم اتکا به آن وجود ندارد. به عبارت دیگر، با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت آنهایی که از راهنمای تصمیم استفاده می کنند بر خروجی های آن نیز تکیه می کنند.

آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم این پژوهش به صورت زیر طراحی شده است:

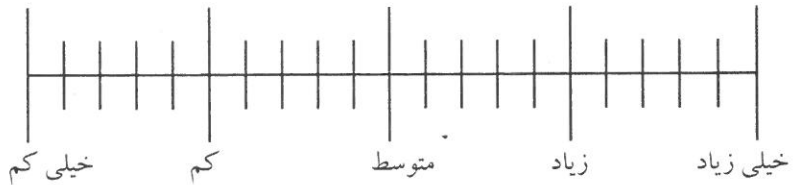
"حسابرسانی که از اعتماد به نفس بالایی درباره توانایی خود در تشخیص تقلب مدیریت برخوردارند، احتمال کمتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند."
 برای آزمون این فرضیه ابتدا سوال زیر از آزمودنی ها پرسیده شد:

چه اندازه به توانایی خود در ارزیابی خطر تقلب مدیریت اعتماد دارید؟



تعداد ۴۳ نفر پاسخ بیش از متوسط و تعداد ۳۳ نفر نیز، پاسخ متوسط یا کمتر از متوسط به سوال فوق داده بودند. سپس از بین آزمودنی هایی که پاسخ آنها بیش از متوسط بود، به شرح زیر سوال شد:

تا چه اندازه مایلید برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکت فرضی از راهنمای تصمیم ارائه شده استفاده کنید؟



سپس بیان آماری فرضیه فوق به شرح زیر مطرح شد:

$$H_0 : \mu > 10$$

$$H_1 : \mu \leq 10$$

H_0 : استفاده حسابرسان با اعتماد به نفس بالا، از راهنمای تصمیم، در ارزیابی خطر تقلب مدیریت بیشتر از متوسط می باشد.

H_1 : استفاده حسابرسان با اعتماد به نفس بالا، از راهنمای تصمیم، در ارزیابی خطر تقلب مدیریت مساوی یا کمتر از متوسط می باشد.

جدول شماره (۵) نتایج آماری T یک نمونه ای فرضیه دوم

شرح	تعداد	میانگین	انحراف معیار
استفاده حسابرسان با اعتماد به نفس بالا، از راهنمای تصمیم، در ارزیابی خطر تقلب مدیریت	۴۳	۱۴	۳/۲۲

جدول شماره (۶) نتایج آزمون t یک نمونه ای فرضیه دوم

مقدار مورد آزمون = ۱۰				شرح	
اختلاف در سطح ۹۵٪ اطمینان		sig	درجه آزادی	T محاسبه شده	استفاده حسابرسان با اعتماد به نفس بالا، از راهنمای تصمیم، در ارزیابی خطر تقلب مدیریت
حد بالا	حد پایین				
۴/۹۹	۳/۰۱	۰/۰۰	۴۲	۸/۱۶	

با توجه به موارد فوق، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود، زیرا مقدار آماره آزمون T (۸/۱۶) در ناحیه رد H_0 قرار دارد، همچنین سطح معنی داری (۰/۰۰) کمتر از ۰/۵ می باشد، و با توجه به اینکه حد بالا و پایین مثبت است، بنابراین می توان نتیجه گرفت که حسابرسانی که از اعتماد به نفس بالایی برخوردار هستند، کمتر از راهنمای تصمیم جهت ارزیابی سطح خطر تقلب مدیریت استفاده می کنند.

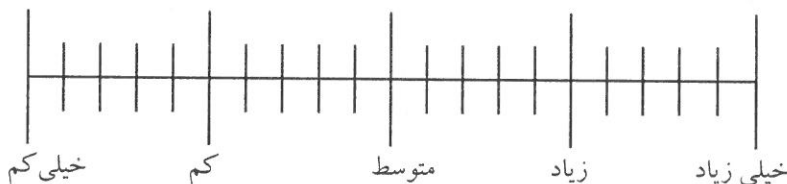
آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم این پژوهش به صورت زیر می باشد:

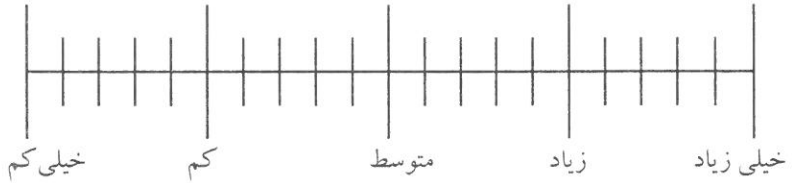
"حسابرسانی که فکر می کنند راهنمای تصمیم مفید واقع می شود، احتمال بیشتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند."

برای آزمون فرضیه فوق سوال زیر طرح شده است:

تا چه اندازه راهنمای تصمیم ارائه شده به ارزیابی شما از خطر تقلب مدیریت کمک می کند؟



تعداد ۵۹ نفر پاسخ بیش از متوسط و تعداد ۱۷ نفر پاسخ متوسط یا کمتر از متوسط داداند. بنابراین از آزمودنی هایی که پاسخ آنها بیش از متوسط بود، به شرح زیر سوال شد: تا چه اندازه مایلید برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکت فرضی از راهنمای تصمیم ارائه شده استفاده کنید؟



با توجه به این که فرضیه فوق بر اساس T یک نمونه ای آزمون می شود، فرض آماری به شرح زیر بیان شده است:

$$H_0: \mu \leq 10$$

$$H_1: \mu > 10$$

H_0 : تمایل به استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی خطر تقلب مدیریت مساوی یا کمتر از متوسط می باشد.

H_1 : تمایل به استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی خطر تقلب مدیریت بیشتر از متوسط می باشد.

جدول شماره (۷) نتایج آماری T یک نمونه ای فرضیه سوم

شرح	تعداد	میانگین	انحراف معیار
تمایل به استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی سطح خطر تقلب مدیریت در صورت مفید بودن آن.	۵۹	۱۳/۹۸	۲/۸۵

جدول شماره (۸) نتایج آزمون t یک نمونه ای فرضیه سوم

مقدار مورد آزمون = ۱۰				شرح	
حد بالا	حد پایین	sig	درجه آزادی	T محاسبه شده	تمایل به استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی سطح خطر تقلب مدیریت در صورت مفید بودن آن.

با توجه به جدول فوق ملاحظه می شود که فرض صفر در سطح ۹۵٪ اطمینان رد می شود، زیرا مقدار آماره آزمون (۱۰/۷۴) در ناحیه رد H_0 قرار دارد و sig آزمون (۰/۰۰) کمتر از ۵٪ می باشد، همچنین حد بالا و پایین مثبت هستند یعنی تمایل به استفاده از راهنمای تصمیم بزرگتر از میانگین (۱۰) است، بنابراین حسابرسانی که تصور می کنند راهنمای تصمیم مفید واقع می شود، احتمال زیادی دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند.

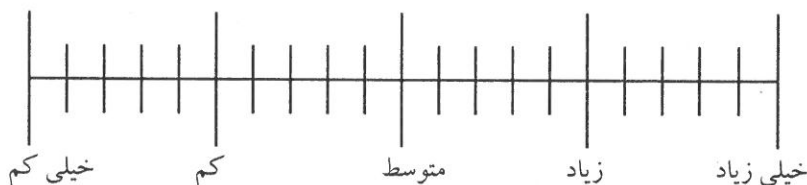
آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم این پژوهش به صورت زیر می باشد:

"حسابرسان برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت در شرکتهای بزرگ در مقایسه با شرکتهای کوچک، از راهنمای تصمیم بیشتر استفاده می کنند."

برای آزمون فرضیه فوق سوال زیر مطرح شد:

چنانچه شرکت فرضی یک شرکت بزرگ محسوب شود، در مقایسه با زمانی که این شرکت کوچک فرض می شود، چه میزان احتمال دارد برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت از راهنمای تصمیم فوق استفاده کنید؟



با توجه به این که فرضیه فوق بر اساس T یک نمونه ای آزمون می شود، فرض آماری به شرح زیر بیان شد:

$$H_0: \mu \leq 10$$

$$H_1: \mu > 10$$

H_0 : استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرکتهای بزرگ مساوی یا کمتر از متوسط استفاده در شرکتهای کوچک می باشد.

H_1 : استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرکتهای بزرگ بیشتر از متوسط استفاده در شرکتهای کوچک می باشد.

جدول شماره (۹) نتایج آماری T یک نمونه ای فرضیه چهارم

شرح	تعداد	میانگین	انحراف معیار
استفاده از راهنمای تصمیم گیری در صورت بزرگ بودن شرکت	۷۶	۱۲/۵۸	۳/۶۰۵

جدول شماره (۱۰) نتایج آزمون t یک نمونه ای فرضیه چهارم

مقدار مورد آزمون = ۱۰					شرح
اختلاف در سطح اطمینان ۹۵٪		sig	درجه آزادی	T محاسبه شده	
حد پایین	حد بالا				
۱/۷۶	۳/۴۰	۰/۰۰	۷۵	۶/۲۴	استفاده از راهنمای تصمیم گیری در صورت بزرگ بودن شرکت

با توجه به جدول فوق ملاحظه می شود که فرض صفر در سطح ۹۵٪ اطمینان رد می شود، زیرا مقدار آماره آزمون (۶/۲۴) در ناحیه رد H_0 قرار دارد و sig (۰/۰۰) کمتر از ۵٪ می باشد، همچنین حد بالا و پایین مثبت هستند، بنابراین میانگین استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرکتهای بزرگ بیشتر از مقدار مورد آزمون (۱۰) می باشد، یعنی حسابرسان از راهنمای تصمیم جهت ارزیابی سطح خطر تقلب مدیریت در شرکتهای بزرگ بیشتر از شرکتهای کوچک استفاده می کنند.

آزمون فرضیه پنجم

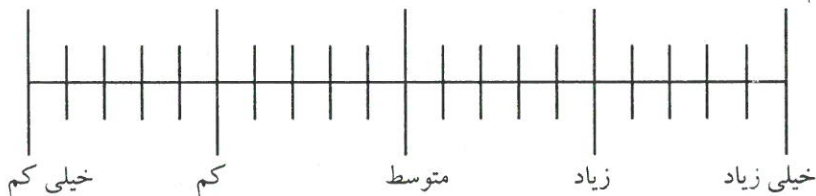
فرضیه پنجم این پژوهش به این صورت می باشد:

"حسابرسانی که در شرایط یکسان فشار قرار می گیرند احتمال بیشتری دارد که از راهنمای تصمیم استفاده کنند."

برای آزمون فرضیه فوق سوال زیر مطرح شده است:

چنانچه حسابرس قبلی شرکت فرضی برای ارزیابی خطر تقلب از راهنمای تصمیم فوق استفاده نموده باشد، در مقایسه با حالتی که قبلا از راهنمای تصمیم ارائه شده استفاده نشده

بود، چه میزان احتمال دارد که برای ارزیابی تقلب مدیریت در شرکت فرضی از راهنمای تصمیم ارائه شده استفاده کنید؟



چنانچه این فرضیه بر اساس T یک نمونه ای آزمون شود، فرض آماری به شرح زیر بیان خواهد شد:

$$H_0: \mu \leq 10$$

$$H_1: \mu > 10$$

H_0 : استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرایط یکسان فشار متابعت کمتر یا مساوی متوسط استفاده آنها در شرایط عدم وجود فشار متابعت می باشد.

H_1 : استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرایط یکسان فشار متابعت بیشتر از متوسط استفاده آنها در شرایط عدم وجود فشار متابعت می باشد.

جدول شماره (۱۱) نتایج آماری T یک نمونه ای فرضیه پنجم

شرح	تعداد	میانگین	انحراف معیار
استفاده از راهنمای تصمیم گیری در شرایط یکسان فشار متابعت	۷۶	۱۳/۵۹	۳/۳۲

جدول شماره (۱۲) نتایج آزمون T یک نمونه ای فرضیه پنجم

مقدار مورد آزمون = ۱۰				شرح
اختلاف در سطح اطمینان ۹۵٪		sig	درجه آزادی	
حد بالا	حد پایین			
۴/۳۵	۲/۸۳	۰/۰۰	۷۵	استفاده از راهنمای تصمیم گیری در شرایط یکسان فشار متابعت

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول فوق ملاحظه می شود که فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ درصد رد می شود، زیرا مقدار آماره آزمون (۹/۴۲) در ناحیه رد H_0 قرار دارد و sig (۰/۰۰) کمتر از ۵٪ می باشد، همچنین حد بالا و پایین اختلاف در سطح اطمینان ۹۵٪ مثبت می باشد، بنابراین میانگین استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم در شرایط یکسان فشار متابعت بزرگتر از مقدار مورد آزمون (۱۰) می باشد. یعنی متوسط استفاده از راهنمای تصمیم جهت ارزیابی سطح خطر قلب مدیریت، در شرایط یکسان فشار متابعت بیشتر از متوسط استفاده آنها در صورت عدم وجود فشار متابعت می باشد، یعنی حسابرسان در شرایط وجود فشار متابعت بیشتر از راهنمای تصمیم استفاده می کنند.

نتیجه گیری

در تحقیق حاضر تاثیر چهار متغیر مستقل شامل اندازه مشتری، فشار متابعت، اعتماد به نفس و سودمندی تصمیم بر استفاده یا عدم استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم گیری بررسی شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق نشان می دهد که هر یک از چهار متغیر مستقل بر تصمیمات حسابرسان مستقل در استفاده از راهنمای تصمیم گیری جهت ارزیابی قلب مدیریت تاثیر دارد.

همچنین تاثیر تمامی متغیرهای مستقل به جزء اعتماد به نفس (اندازه مشتری، فشار متابعت و سودمندی تصمیم) بر روی متغیر وابسته به صورت مستقیم بوده و تاثیر متغیر اعتماد به نفس معکوس است. بر اساس میانگین محاسبه شده نیز مشخص شد که از بین متغیرهای مستقل، متغیر سودمندی تصمیم بیشترین تاثیر را بر روی متغیر وابسته دارد.

پیشنهاد برای تحقیقات آتی

- ۱) آزمون تاثیر خصوصیات فردی حسابرسان مستقل بر استفاده از راهنمای تصمیم در ارزیابی قلب مدیریت.
- ۲) آزمون عوامل موثر بر حسابرسان مستقل در استفاده از راهنمای تصمیم (نظیر کنترل کیفی، حسابرسی نخستین، ریسک پذیری واحد مورد رسیدگی و سابقه مدیریت یا عدم اعتماد بر آن).

- ۳) آزمون عوامل موثر بر استفاده حسابرسان مستقل در ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی.
- ۴) بررسی رابطه میان استفاده حسابرسان مستقل از راهنمای تصمیم جهت ارزیابی تقلب با مسئولیت حقوقی آنها در قبال تقلب.
- ۵) بررسی کارآیی و اثربخشی راهنماهای تصمیم در ارزیابی تقلب، اشتباه و رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی.

منابع و مأخذ

- ۱- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). مسئولیت حسابرسان در قبال استفاده کنندگان گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، سال سوم، شماره هشتم و نهم.
- ۲- خانی، عبدالله. (۱۳۸۶). فعالیت های تقلب آمیز و آینده حرفه حسابدار رسمی، مجله حسابرس، سال نهم، شماره ۳۸.
- ۳- راموس، ام. (۱۳۸۲). مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب براساس بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای حسابرسی آمریکا، ترجمه قاسم بولو، مجله حسابرس، شماره ۲۰.
- ۴- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۸۵). استانداردهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی.
- ۵- نیکبخت، محمد رضا، محمد جواد شیخ. (۱۳۸۳). بررسی اهمیت شاخص های تقلب بالقوه مالی، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۵.
- 6- Albrecht, W.S. and M.B. Romney. (1986). Red-flagging management fraud: A Validation. *Advances in Accounting* 3: 323-334.
- 7- Arks, H.R., R.M. Dawes, and C. Christensen. (1986). Factors influencing the use of a decision rule in a probabilistic task. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 37: 93-110.
- 8- Ashton, R.H. (1990). Pressure and performance in accounting decision settings: Paradoxical effects of incentives, feedback, and justification. *Journal of Accounting Research* 28 (Supplement): 148-180.

- 9- Ashton, R.H. (1992). Effects of justification and a mechanical aid on judgment performance. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 52: 292-306.
- 10- Bartlett, J. E.; Kotrlík, J. W. and C. C. Higgins.(2001). "Organizational Research: Determining Appropriate Sample size in Survey Research." *Information Technology, Learning and Performance Journal*, Vol. 19, No. 1, pp. 43-50.
- 11- Davis, F.D. and J.E. Kottemann. (1995). Determinants of decision rule use in a production planning task. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 63: 145-157.
- 12- Eining, M.M., D.R. Jones, and J.K. Loebbecke. (1997). Reliance on decision aids: An examination of auditors' assessment of management fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 16 (fall): 1-19.
- 13- Glover, S.M., D.R. Prawitt, and B.C. Spilker. (1997). The influence of decision aids on user behavior: Implications for knowledge acquisition and inappropriate reliance. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 72:232-255.
- 14-Gorry,G.A.and M.S.Scott-Morton.(1971). A framework for management information systems. *Sloan Management Review* (fall): 55-70.
- 15- Hackenbrack, K. (1992). Implications of seemingly irrelevant evidence in audit judgment. *Journal of Accounting Research* 30 (spring): 126-136.
- 16- Ives, B., S. Hamilton, and G.B. Davis. (1990). A framework for research in computer-based management information systems. *Management Science*26 (September): 910-934.
- 17- Kachelmeier, S. and W.F. Messier. (1990). An investigation of the influence of anon-statistical decision aid on auditor sample size decisions. *The Accounting Review* 65 (January): 209-226.
- 18- Knapp, C.A. and M.C. Knapp. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. *Accounting, Organizations, and Society* 26 (January): 25-37.
- 19- Loebbecke, J.K., M.M. Eining, and J.J. Willingham. (1989). Auditors' experience with material irregularities: Frequency, nature, and detect ability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 8 (Fall): 1-28.
- 20- Lys, T. and R.L. Watts. (1994). Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research* 32 (Supplement): 65-93.
- 21- Peterson, D.K. and G.F. Pitz. (1986). Effect of input from a mechanical model on clinical judgment. *Journal of Applied Psychology* 71: 163-167.

- 22- Pincus, K.Y. (1989). The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud. *Accounting, Organizations, and Society* 14: 153-163.
- 23- Ponemon, L.A. (1993). The influence of ethical reasoning on auditors' perceptions of management's competence and integrity. *Advances in Accounting* 11:1-29.
- 24- Rohrmann, B. (1986). Evaluating the usefulness of decision aids: A methodological perspective. In: *New Directions in Research and Decision Making*, edited by B. Brehmer, H. Jungermann, P. Lourens, and G. Sevon. New York, NY: Elsevier Science Publication Co.
- 25- Saksena, P. (2001). The relationship between environmental factors and management fraud: An empirical analysis. *International Journal of Commerce and Management* 11: 120-143.
- 26- Todd, P. and I. Benbasat. (1994). The influence of decision aids on choice strategies: An experimental analysis of the role of cognitive effort. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 60: 36-74.
- 27- Whitecotton, S.M. and S.A. Butler. (1996). Influencing decision aid reliance through involvement in information choice. *Behavioral Research in Accounting* 10 (Supplement): 182-200.
- 28- Zimbelman, M.F. (1997). The effects of SAS No. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions. *Journal of Accounting Research* 35 (Supplement): 75-97.