

## ***The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables***

Seyed Mohsen Madineh<sup>1</sup>, Saeid Aliahmadi<sup>\*2</sup>, Afsane Soroushyar<sup>3</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (madineh1361@yahoo.com).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (saeidaliahmadi@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran. (a\_soroushyar@yahoo.com).

**Corresponding Author:**

Saeid Aliahmadi

Email: [saeidaliahmadi@yahoo.com](mailto:saeidaliahmadi@yahoo.com)

**How to Cite:**

Madineh, S.M; Aliahmadi, S; Soroushyar, A; (2022). The Effect of Organizational Learning on Professional Skepticism and Auditor Fraud Risk Assessment in Audit Organization: The Moderating role of Demographic Variables, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 9 (17), 29-44.

**ABSTRACT**

**Subject and Purpose of the Article:** One of the most important assessments of auditors is fraud risk assessment. For better evaluation, they should use professional skepticism. Organizational learning can change professional skepticism and fraud risk assessment. The purpose of this study, is to investigate the effect of organizational learning on professional skepticism and fraud risk assessment.

**Research Method:** The present study is applied in terms of purpose and survey in terms of data collection. The statistical population was the auditors working in Audit Organization and the number of samples was determined by Power Analysis method 186 people in the period of 2019 and the data were analyzed by structural equation method.

**Research Findings:** Organizational learning has a positive effect on professional skepticism and fraud risk assessment. Also, the effect of experience and membership in the IACPA on the relationship between organizational learning and professional skepticism is significantly positive.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** The results of this study can reveal the role of organizational learning in auditing firms while developing the theoretical literature of research related to professional skepticism and fraud risk assessment. This helps auditors to assess the risk of fraud as accurately as possible and improves the quality of the auditing

**Keywords:** Fraud Risk Assessment, Organizational Learning, Professional Skepticism.

**JEL Classification:** M42.

**COPYRIGHTS**



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

## دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

# تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی

سید محسن مدینه<sup>۱</sup>، سعید علی احمدی<sup>۲\*</sup>، افسانه سروش یار<sup>۳</sup>

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** یکی از مهم‌ترین ارزیابی‌های حسابرسان، ارزیابی ریسک تقلب است. برای ارزیابی بهتر باید از تردید حرفه‌ای استفاده کنند. یادگیری سازمانی می‌تواند تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب را تغییر دهد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است. **روش پژوهش:** پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از دید گردآوری داده‌ها، پیمایشی است. جامعه آماری حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی بوده و تعداد نمونه با روش تحلیل توان ۱۸۶ نفر در بازه زمانی سال ۱۳۹۹ تعیین و داده‌ها با روش معادلات ساختاری تجزیه و تحلیل شدند. **یافته‌های پژوهش:** یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب اثر مثبت دارد. همچنین تأثیر تجربه و عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای مثبت و معنی‌دار است. **نتیجه‌گیری، اصالت و افزودن آن به دانش:** نتایج این پژوهش، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب، نقش یادگیری سازمانی را در بین حسابرسان سازمان حسابرسی آشکار کند. این امر حسابرسان را در ارزیابی هر چه دقیق‌تر ریسک تقلب، یاری کرده و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

**واژه‌های کلیدی:** ارزیابی ریسک تقلب، تردید حرفه‌ای، یادگیری سازمانی.

طبقه بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (madineh1361@yahoo.com)  
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (saeidaliahmadi@yahoo.com)  
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. (a\_soroushyar@yahoo.com)

نویسنده مسئول:

سعید علی احمدی

رایانامه:

saeidaliahmadi@yahoo.com

### استناد به مقاله:

مدینه، سید محسن؛ علی احمدی، سعید؛ سروش یار، افسانه؛ (۱۴۰۱)، تأثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در بین حسابرسان سازمان حسابرسی: نقش تعدیلی متغیرهای جمعیت‌شناختی، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۹ (۱۷)، ۲۹-۴۴.

مقدمه<sup>۱</sup>

قابل ایجاد و تقویت است و بیشتر دانش به دست آمده توسط حسابرسان، ناشی از یادگیری در هنگام کار و کار تیمی تحت نظارت سرپرستان است. حسابرسان، حرفه‌ای متولد نمی‌شوند، بلکه فرایند حرفه‌ای شدن آنها از طریق تمرین‌های حرفه‌ای مداوم و یادگیری از طریق تعاملات انجام می‌شود (وسترمن و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). حسابرسانی که در یک محیط یادگیری کار می‌کنند، همیشه در حال کشف اطلاعات جدید بوده و در هنگام عملیات حسابرسی، تردید حرفه‌ای بیشتری اعمال می‌کنند. وجود و تقویت یادگیری برای پیشبرد مداوم دانش، و اعمال تردید حرفه‌ای امری ضروری است. همچنین تردید حرفه‌ای فرایندی نیست که به طور خودکار رخ دهد، اما می‌توان آن را از طریق یادگیری در سطح شرکت تقویت کرد (گرانرت و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) نیز معتقد است در فرایند قضاوتی حسابرسی، جستجوی هدفمند و پردازش مناسب اطلاعات نقشی حیاتی داشته و حسابرسان می‌توانند دانش خود را به واسطه بکارگیری راهبردهای یادگیری ساماندهی کرده و عملکرد خود را تقویت کنند.

سازمان‌ها و به ویژه سازمان‌های حرفه‌ای به دنبال مدیریت دانش کارآمد و شیوه‌ها و ابزارهای یادگیری سازمانی هستند تا بتوانند به سرعت، خود را با تغییرات اجتماعی، اقتصادی و چالش‌های مختلف سازگار کنند و به نیازهای در حال تغییر مشتریان، پاسخ دهند و عملکرد سازمانی خود را بهبود بخشند (کرداب و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰). شواهد تجربی نشان داده است که موسسات حسابرسی از طریق افزایش یادگیری سازمانی در حوزه ساختار حاکمیتی، روش‌های حسابرسی، آموزش کارکنان و بررسی‌های کنترل کیفی می‌توانند کیفیت حسابرسی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را افزایش دهند (لیو و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۹). اشتراک‌گذاری دانش درون موسسه حسابرسی با افزایش یادگیری سازمانی می‌تواند منجر به افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی شود. پیامد افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی این است که اطمینان بالاتری به صحیح بودن اظهارنظر حسابرس ایجاد می‌شود. از این رو یادگیری سازمانی می‌تواند به افزایش کیفیت و عملکرد حسابرسی منجر شود (دیپو و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۰). افزون بر این ویژگی‌ها و توانمندی‌های حسابرس، محیط حسابرسی می‌تواند بر فرایند قضاوتی حسابرسی تاثیرگذار باشد. متغیرهایی مانند تجربه و جنسیت جزء

حسابرسان حجم زیادی از اطلاعات را در طول فرایند حسابرسی به دست می‌آورند، ادغام و ارزیابی می‌کنند. یکی از ارزیابی‌های کلیدی که حسابرسان در فرایند برنامه‌ریزی انجام می‌دهند، ارزیابی ریسک تقلب است. ارزیابی ریسک در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی یک ورودی کلیدی و شامل شناسایی ریسک‌ها و همچنین برنامه‌ریزی صحیح در خصوص آنها است. حسابرس باید تقلب احتمالی بالقوه را ارزیابی کند و تشخیص دهد که آیا این احتمال تقلب می‌تواند به تحریف مهمی در صورت‌های مالی منجر می‌شود یا خیر. حرفه حسابرسی در پاسخ به پیچیدگی روز افزون مقوله تقلب، از حسابرسان می‌خواهد ضمن ارزیابی ریسک تقلب، از معیارهای تردید حرفه‌ای پیروی کنند. تردید حرفه‌ای<sup>۲</sup> مفهومی است که به طور پیاپی در استانداردهای حرفه‌ای مورد بحث قرار گرفته، بدین معنی است که حسابرس تا زمانی که شواهد کافی به عنوان پشتوانه قضاوت حرفه‌ای خود بدست نیاورده، قضاوت را به تاخیر می‌اندازد. حسابرس از دانش، مهارت و توانایی خود برای جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی و ادعاهای مدیریت استفاده می‌کند (هارت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). حسابرسان به عنوان یک متخصص حرفه‌ای شناخته می‌شوند، زیرا آنها دارای تخصصی ویژه هستند که از طریق آموزش و یادگیری به دست آمده است. همچنین، آنها متعهد به یادگیری مستمر و همیشگی هستند و حرفه حسابرسی به طور فزاینده‌ای بر اهمیت تداوم یادگیری و برنامه‌های آموزشی، که در موسسات حسابرسی انجام می‌شود، تأکید می‌کند (ویتینگتون و پانی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). یادگیری به کسب یک توانایی و یا رفتار خاص محدود نمی‌شود، بلکه تا حدودی همه فعالیت‌هایی که در طول زندگی انجام می‌شود را دربر می‌گیرد (سیف، ۱۳۸۹). رایبیز<sup>۵</sup> (۲۰۰۵) سازمان را یک واحد اجتماعی تشکیل شده از افراد مختلف تعریف کرده که برای دستیابی به یک یا چند هدف مشترک، به صورت نسبتاً پیوسته فعالیت می‌کنند (رضاییان، ۱۳۹۵). یادگیری سازمانی را می‌توان مجموعه‌ای از روندها و فعالیت‌هایی دانست که در مجموعه‌ها برای به دست آوردن و انتقال دانش اتفاق می‌افتد و از یک سو به بهبود و افزایش دانش منجر شده و از سوی دیگر باعث ایجاد تغییرات رفتاری و بهره‌وری مثبت می‌شود (کرداب و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). حسابرسی یک دانش فنی است که از طریق یادگیری

۱. مقاله مستخرج از رساله دکتری است.

7. Westermann et al

8. Grohnert et al

9. Kordab et al

10. Lio et al

11. Duh et al

2. Professional Skepticism

3. Hurt

4. Whittington &amp; Pany

5. Robbins

6. Kordab et al

عوامل فردی محسوب می‌شوند که می‌تواند بر رفتار حسابرس به طور عام و بر رفتار قضاوت‌گونه حسابرس به طور خاص تاثیر ایجاد کند. پیچچوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کند که نگرش شک و تردید و جستجو در خصوص کشف تقلب، تابعی از عوامل فردی حسابرسان است. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است. وجه تمایز این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی، الهام‌گیری از تئوری شناخت اجتماعی و تاکید بر عوامل تاثیرگذار بر رفتار حسابرس، ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی است. نوآوری پژوهش حاضر این است که نتایج این پژوهش، می‌تواند به توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب کمک کند و نیز نقش یادگیری سازمانی را در بین حسابرسان با تجربه کاری در سازمان حسابرسی آشکار کند. تبیین نقش یادگیری سازمانی و تقویت آن، حسابرسان را در ارزیابی هر چه دقیق‌تر ریسک تقلب یاری کرده و ضمن صرفه‌جویی در هزینه‌ها، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشیده و برای موسسات حسابرسی برتری رقابتی ایجاد می‌کند. همچنین، نقش یادگیری سازمانی تا کنون در بین حسابرسان بررسی نشده است. در ادامه، مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه ارائه می‌شود، سپس به بیان فرضیه‌های پژوهش و روش آزمون آنها پرداخته می‌شود و در نهایت یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

## ۲- یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای

تردیدگرایی در نظریه هارت (۲۰۱۰) به عنوان یک ویژگی شخصیتی و فردی تعریف شده است. تردید حرفه‌ای حسابرسی بر نوع و شیوه کار حسابرسان در کشف موارد تحریف موثر بوده و در نهایت این مساله کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. هارت (۲۰۱۰) در نظریه تردید حرفه‌ای خود و در بیان مفهوم تردید حرفه‌ای، شش ویژگی (بعد) شامل ذهن پرسش‌گر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خوداطمینانی و اعتماد به نفس را مطرح می‌کند. او معتقد است هر یک از حسابرسان میزان سطح تردیدگرایی طبیعی یا ذاتی خود را که در وجودشان نهادینه شده است، به درون محیط حرفه‌ای (که در آن محیط به موضوعها، وقایع حرفه‌ای و قضاوت‌های حسابرسی می‌پردازند) وارد می‌کنند. کداکرز و همکاران (۲۰۱۴) با بکارگیری مفاهیم مطرح شده در تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) بیان می‌کنند در حرفه حسابرسی هم ویژگی‌های فردی حسابرسان و هم خصوصیات محیطی، که حسابرس در آن مشغول فعالیت است، می‌تواند بر میزان تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب اثرگذار باشد. آنها معتقدند تکرار، تمرین و یادگیری سازمانی که خود زاینده یک فرایند اجتماعی شدن است، موجب تحریک حس تردید و باعث تقویت نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. اگرچه دانش فنی شرط لازم برای حرفه‌ای شدن است، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که با وجود تغییرات زیاد در فضای حرفه‌ای، یادگیری در محل کار و مدل اساسی یادگیری تعاملی همچنان در محیط

عوامل فردی محسوب می‌شوند که می‌تواند بر رفتار حسابرس به طور عام و بر رفتار قضاوت‌گونه حسابرس به طور خاص تاثیر ایجاد کند. پیچچوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کند که نگرش شک و تردید و جستجو در خصوص کشف تقلب، تابعی از عوامل فردی حسابرسان است. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است. وجه تمایز این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی، الهام‌گیری از تئوری شناخت اجتماعی و تاکید بر عوامل تاثیرگذار بر رفتار حسابرس، ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی است. نوآوری پژوهش حاضر این است که نتایج این پژوهش، می‌تواند به توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب کمک کند و نیز نقش یادگیری سازمانی را در بین حسابرسان با تجربه کاری در سازمان حسابرسی آشکار کند. تبیین نقش یادگیری سازمانی و تقویت آن، حسابرسان را در ارزیابی هر چه دقیق‌تر ریسک تقلب یاری کرده و ضمن صرفه‌جویی در هزینه‌ها، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشیده و برای موسسات حسابرسی برتری رقابتی ایجاد می‌کند. همچنین، نقش یادگیری سازمانی تا کنون در بین حسابرسان بررسی نشده است. در ادامه، مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه ارائه می‌شود، سپس به بیان فرضیه‌های پژوهش و روش آزمون آنها پرداخته می‌شود و در نهایت یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۱- یادگیری سازمانی

یادگیری بستری برای اثرگذاری فرد بر محیط پیرامون خود ایجاد کرده و عامل محرکی برای سیر صعودی بشر امروز است (سیف، ۱۳۸۹). نظریه یادگیری سازمانی، سازمان را همانند یک سیستم زنده، باز و صاحب اندیشه (همانند ذهن انسان) در نظر می‌گیرد و دریافت بازخورد برای تطبیق با شرایط محیطی در حال تغییر را برای آن مقوله‌ای حیاتی برمی‌شمرد (سنگه<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰). مهم‌ترین امتیاز رقابتی، در الگوهای جدید کسب و کار، توان یادگیری است. بر این اساس سازمان‌هایی موفق‌ترند که زودتر، سریع‌تر و بهتر از هم‌پیشگان خود یاد بگیرند (پاترسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). یادگیری سازمانی شامل مجموعه‌ای از فرایندهای مدیریت دانش است که کسب، ایجاد، ذخیره‌سازی، به اشتراک‌گذاری و کاربرد دانش بین افراد و گروه‌ها در تمام

دانش بین افراد و گروه‌هاست (کرداب و همکاران، ۲۰۲۰). دیورت و هاریسون<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) به این نتیجه دست یافتند که بین ارزیابی ریسک تقلب، خصوصیات شخصیتی و شرایط حاکم بر محل اشتغال حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود دارد. ادبیات یادگیری سازمانی نشان می‌دهد که یک سازمان حرفه‌ای می‌تواند به روش‌های مختلف، از جمله ارائه دستورالعمل‌هایی برای اجرای وظایف، فرایندهای ارزیابی عملکرد، آموزش و یادگیری و به اشتراک‌گذاری دانش، به یادگیری دست یابد (دیپو و همکاران، ۲۰۲۰). شواهد نشان می‌دهد که بسیاری از موسسات حسابرسان به وسیله یادگیری سازمانی و به کارگیری ابزارهایی مانند آموزش کارکنان، صلاحیت حسابرسان را افزایش می‌دهند (لیو و همکاران، ۲۰۱۹). وسترن و همکاران (۲۰۱۵) با الهام‌گیری از مفاهیم مطرح شده در تئوری یادگیری سازمانی<sup>۷</sup> سنگه (۱۹۹۰) و رایبیز (۲۰۰۵) و خصوصیات مطرح شده در مورد سازمان‌های یادگیرنده در این تئوری، معتقدند بکارگیری حسابرسان در موقعیت‌های متنوع حسابرسان و تحت نظارت سرپرستان مختلف، فرصت‌های یادگیری متعددی برای آنها فراهم می‌آورد و از این طریق مهارت‌های حسابرسان را می‌آموزد و این خود به بهبود کیفیت حسابرسان می‌انجامد. یکی از مهم‌ترین این مهارت‌ها، چگونگی ارزیابی ریسک تقلب است. حسابرسان از طریق یادگیری سازمانی، صلاحیت‌های خود را بالا برده و خدمات با کیفیت بالاتری را در موسسه حسابرسان ارائه می‌دهند. موسسات حسابرسان اغلب از برنامه‌های کاربردی فناوری اطلاعات، آموزش آنلاین و پایگاه‌های داده داخلی برای تسهیل به اشتراک‌گذاری دانش استفاده می‌کنند (دیپو و همکاران، ۲۰۲۰). مکانیزم‌های موجود در یک شرکت حسابرسان با رویکرد مشاوره و آموزش هنگام کار در حوزه‌های مختلف از جمله تقلب و تحریف، به اشتراک‌گذاری تجربیات در مقابله با تصمیم‌های دشوار و تبادل دانش می‌تواند از تکرار اشتباهات قبلی جلوگیری کرده و باعث تقویت توان ارزیابی ریسک تقلب در مجموعه حسابرسان شود (بلاندن و همکاران، ۲۰۲۰).

#### ۴- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب

بندورا<sup>۸</sup> (۱۹۸۶) با طرح تئوری شناخت اجتماعی بر تعامل سه‌گانه و دو سویه ویژگی‌های فردی، محیطی و رفتار تأکید کرد. به اعتقاد وی، عوامل درونی (ویژگی‌های فردی، شخصیتی

حسابرسی پابرجاست (وسترن و همکاران، ۲۰۱۵). پس از آموزش رسمی، حسابرسان تازه کار معمولاً در مشاغل حسابرسان منصوب شده و تحت نظارت سرپرست‌های مختلف کار می‌کنند. هر تعامل، نشان‌دهنده یک فرصت یادگیری جدید است. آنها درک می‌کنند که چگونه روش حسابرسان و استانداردهای حسابداری آموخته شده در کلاس، در عمل قابل اجرا است (لیو ورن، ۲۰۱۹). هی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) دریافتند که انتقال دانش در موسسات حسابرسان موجب افزایش کیفیت حسابرسان می‌شود.

#### ۳- یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب

یکی از عوامل موثر در کاهش اعتمادپذیری صورتهای مالی، پدیده تقلب است که از یک سو موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار گردیده و از سوی دیگر باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و زیر پرسش رفتن حرفه حسابرسان می‌شود، بنابراین از مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حسابرسان و یک جزء حیاتی از عملیات حسابرسان، ارزیابی ریسک تقلب است (ترامپتر و همکاران، ۲۰۱۳). در استاندارد حسابرسان ۲۴۰، با عنوان «مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب در حسابرسان صورت-های مالی»، تقلب هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث تعریف شده که با هدف فریبکاری و برخورداری از مزایای غیر قانونی و نامشروع انجام می‌شود. ارزیابی ریسک و کشف تقلب از طریق فرایندها و رویه‌های معمول حسابرسان، کار چندان ساده‌ای نیست، چرا که در ارتباط با ویژگی‌های تقلب، شناخت زیادی وجود ندارد. همچنین، برخی حسابرسان از تجربه لازم و توانایی‌های شناختی کافی برای کشف تقلب برخوردار نیستند و عواملان تقلب نیز همچنان در تلاش برای فریب حسابرسان هستند (حسن و جیورجیونی، ۲۰۱۹). اگر سطح اخلاق فردی و مهارت حرفه‌ای حسابرسان ضعیف باشد، رفتار غیراخلاقی و گرایش به تقلب حسابداری صاحبکار، بر حسابرسان چیره خواهد شد (شاور و شاور، ۲۰۱۸). حسابرسان ممکن است تجربه واقعی کمی در زمینه تقلب داشته باشند. این عدم وجود تجربه در مورد تقلب، ممکن است بر توانایی حسابرسان در ارزیابی مطلوب ریسک تقلب تأثیر بگذارد (کالوسکی، ۲۰۱۱). یادگیری سازمانی یک فرایند چند سطحی گروهی شامل: تفسیر، ادغام و نهادینه‌سازی دانش، تبدیل دانش ضمنی به دانش آشکار و حمایت از تبادل

6. DeZoort & Harrison  
7. Organizational learning theory  
8. Blandon et al  
9. Bandura

1. He et al  
2. Trompeter et al  
3. Hassan & Giorgioni  
4. Shawver & Shawver  
5. Kozloski

تاثیرگذار باشد (نیر و کمالانابان، ۲۰۱۰، ۷). در فرایند حسابرسی، تجربه حسابرسان ممکن است رابطه بین نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان و رفتار آنها را تعدیل کند (بنت و همکاران، ۲۰۰۵، ۸). کارپنتر و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۰۲) نشان دادند که از نظر آماری رابطه مثبت و معناداری بین تجربه و تردید حرفه‌ای وجود دارد. افزون بر آن، نتایج آنها نشان می‌دهد که دانش و تجربه‌ای که از طریق تمرین و بازخورد از کشف تقلب بدست می‌آید و نقش مهمی در افزایش شک و تردید حرفه‌ای دارد. آنها معتقدند که تجربه روبرویی با تقلب، حاوی ارزش بازخورد بوده و می‌تواند شک و تردید حرفه‌ای حسابرس را بهبود بخشد. بازخورد همانند یک آموزش غیررسمی در شناسایی ریسک مربوط به تقلب در محیط واقعی است.

از دیگر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی حسابرسان می‌توان به جنسیت<sup>۱۰</sup> آنها اشاره کرد. گرول و همکاران<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۱) در بررسی تفاوت‌های احتمالی رفتار در تصمیم‌گیری‌های دادگاهی و قضایی نشان می‌دهند که هیچ تفاوتی بین حسابرسان زن و مرد وجود ندارد. در مقابل، لیمن<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۲) نتیجه گرفت که زنان از نظر رفتار مشارکتی و آموزش‌دادن بهتر هستند. کالینز<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۳) این استدلال را تأیید می‌کند که مهم‌ترین عامل ترک حرفه حسابرسی توسط زنان، استرس شغلی است. بدین ترتیب، حسابرسان مرد قادر به کنترل احساسات خود و در نتیجه اجرای بهتر نگرش تردید حرفه‌ای نسبت به زنان هستند. همچنین، نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که جنسیت حسابرسان تاثیر چشمگیری بر ابعاد تردید حرفه‌ای آنها ندارد. افزون بر متغیرهای تجربه و جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی دیگر متغیر تعدیلی این پژوهش است. بانی و همکاران (۱۳۹۸) معتقدند کیفیت حسابرسی، معلول رفتار اخلاقی و دانش فنی حسابرسی است. آنها رفتار اخلاقی را انعکاس ارزش‌ها، باورها و تمایلات فرد و عاملی مهم در شکل‌گیری حرفه دانسته که نقش موثری در دستیابی مجموعه‌های حسابرسی به اهدافش دارد. جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور ارتقای دانش تخصصی حسابرسان، آموزش حرفه‌ای مستمر را در دستور کار خود قرار داده است. اختصاص بخشی از کتاب مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸) به ضوابط آموزش حرفه‌ای مستمر اعضای جامعه حسابداران رسمی، نشان از اهتمام ویژه جامعه حسابداران رسمی بر تقویت آموزش و یادگیری در بین متخصصان حسابداری و حسابرسان دارد. دار و همکاران<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۵) معتقدند

و شناختی) و عوامل بیرونی همانند عوامل اجتماعی و محیطی بر رفتار افراد اثرگذار هستند (هرگنان و اولسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). اولسون و رامیرز<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) متغیرهای فردی را متغیرهای منحصر به فردی می‌دانند که هر آزمودنی آنها را با خود به صحنه آزمایش می‌آورد. این عوامل شامل جنسیت، سن، تجربه‌های قبلی و شرایط فیزیولوژی است. رامیرز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) در تشریح عوامل محیطی، آنها را عواملی بیرون از فرد، اما تاثیرگذار بر رفتار می‌دانند. آنگرایی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که در حسابرسی از فرایند شناختی برای پردازش اطلاعات حسابداری استفاده می‌شود. آنها اعتقاد دارند که تعاملات اجتماعی و تجربه قبلی حسابرس می‌تواند در قضاوت حسابرس تاثیر داشته باشد. در ادبیات حسابرسی، حسابرسی محصولی اجتماعی تعریف شده است که تحت تاثیر محیط کسب و کار و فرهنگ بوده و بر قضاوت‌های تردیدآمیز و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر می‌گذارد (کداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). برخی از ابعاد شک و تردید حرفه‌ای ممکن است تحت تاثیر مشخصات دموگرافیک حسابرس مانند آموزش، تجربه کاری، دانش و جنسیت، قرار گیرد (حسین و همکاران، ۲۰۱۹). صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹) بیان می‌دارند که سه نوع متغیر فردی، روانشناختی و سازمانی بر عملکرد شغلی فرد تاثیرگذارند. آنها معتقدند یکی از عوامل موثر بر موفقیت حرفه‌ای افراد در حرفه حسابرسی، اجرای حرفه‌ای است که مستلزم وجود تناسب بین تخصص حرفه‌ای افراد و محیط کاری آنهاست و افزون بر این تاکید می‌کنند که خصوصیات فردی بر حرفه حسابرسی و کیفیت آن تاثیرگذار است. سه متغیر تجربه، جنسیت و عضویت جامعه حسابداران رسمی، به عنوان متغیرهای تعدیلی در این پژوهش استفاده شد. ووگل<sup>۵</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تجربه<sup>۶</sup> امری بسیار مهم و حیاتی در شکل‌گیری فرضیه‌های تردیدآمیز است. تجربه فرآیند کسب دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و یا مشارکت در یک رویداد یا فعالیت خاص حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳). تجربه بالا فرایند یادگیری را آسان کرده و یادگیری، بستری برای پیاده‌سازی تجربه‌های قبلی را فراهم می‌کند. پژوهش‌های قبلی نشان دادند که تجربه رابطه بین نگرش و رفتار شخص را تعدیل می‌کند و تجربه بدست آمده حسابرسان در موقعیت‌های مختلف حسابرسی، ممکن است بر توانایی آنها در اعمال تردید حرفه‌ای

8. Bennett et al  
9. Carpenter et al  
10. Gender  
11. Gruhl et al  
12. Lipman  
13. Collins  
14. Darr et al

1. Hrgnhan & Olson  
2. Olson & Ramirz  
3. Ramirez et al  
4. Anggraini et al  
5. Vogel  
6. Experience  
7. Nair & Kamalanabhan

مثبت دارد و مدیریت دانش در موسسات حسابداری می‌تواند این رابطه را تقویت کند.

لیو و رن (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابداری در کشور چین با در نظر گرفتن نمونه ۲۰۵ تنی پرداختند. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با روش رگرسیون تحلیل شد. نتایج نشان داد که یادگیری سازمانی به طور چشمگیری با رضایت شغلی در ارتباط است. همچنین، کارآموزان زن و مرد رویکردهای مختلفی را برای یادگیری سازمانی ترجیح داده و رضایت شغلی در موسسات بزرگ‌تر نسبت به موسسات کوچک‌تر بیشتر است.

حسین و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تاثیر عوامل دموگرافیک حسابرسان بر تردید حرفه‌ای در کشور اردن، با در نظر گرفتن نمونه ۱۱۲ تن، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تردید حرفه‌ای در حسابرسانی که تجربه روبرویی با تقلب را دارند، نسبت به سایر حسابرسان، قوی‌تر است. اما، عواملی مانند: تجربه کاری، دانش حسابرسان و جنسیت حسابرسان تاثیر چشمگیری بر ابعاد تردید حرفه‌ای ندارند.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «بررسی تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی» با انتخاب نمونه‌ای شامل ۴۴۵ حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات خصوصی حسابداری به آزمون فرضیه‌ها بر حسب روابط استوار بر مدل پیش‌بینی پرداختند و به دنبال تعیین اثر مداخله‌گری مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی بر رابطه تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی خطر تقلب بودند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار ایموس، مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسش‌گر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی خطر تقلب معنادار دارند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد، تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد و آن‌ها را تعدیل می‌کند.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تاثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی‌گورک)» با محور قرار دادن عنصر یادگیری سازمانی بر پایداری عملکرد موسسات حسابداری تاثیر

حسابرسانی که مهارت بیشتری دارند، سریع‌تر یاد می‌گیرند، کارآمدتر می‌شوند و به رده‌های مدیر یا شریک ارتقا می‌یابند، بنابراین پیشنهاد می‌کنند که جستار یادگیری در رده‌های حسابداری بالاتر بیشتر باشد. فاتمواتی<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) بیان می‌دارد هرچه دانش و تحصیلات رسمی یک حسابرس بالاتر باشد، تردید در ویژگی شخصیتی او بیشتر می‌شود. بنابراین، حسابرس قادر است قضاوت‌های تردیدآمیز را بدون در نظر گرفتن تجربه قبلی خود با مشتری، ارائه کند. گلاور و پراویت (۲۰۱۴) اعتقاد دارند که آموزش و یادگیری از جمله عواملی هستند که می‌توانند تردید حرفه‌ای حسابرسان را در سطح فردی افزایش دهند. دانش نظری به دست آمده می‌تواند به عنوان ابزاری برای بهبود تردید حرفه‌ای آن‌ها مورد استفاده قرار گیرد تا بتوانند قضاوت بهتری داشته باشند و مهارت خود را در هنگام انجام وظیفه بهبود بخشند. پلوملی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) معتقدند تردید حرفه‌ای تحت تاثیر توانایی پردازش شناختی و یادگیری حسابرسان است و می‌توان انتظار داشت که آموزش و یادگیری با ابعاد تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت داشته باشد.

با توجه به عدم وجود پیشینه مشابه با پژوهش حاضر، در ادامه تعدادی از پژوهش‌های خارجی و داخلی مرتبط با موضوع پژوهش و حاوی متغیرهای پژوهش ارائه شده است.

گرانرت و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی در کشور هلند به بررسی یادگیری در محل کار در موسسات حسابداری با در نظر گرفتن ۹۶ حسابرس حرفه‌ای در طول یک دوره پنج ساله پرداختند. نتایج نشان داد آن دسته از حسابرسان که شرایط یادگیری تعاملی در سطح سازمانی را تجربه می‌کنند، کمتر حرفه خود را ترک می‌کنند، اما حسابرسانی که بیشتر بر یادگیری فردی متمرکز هستند، در سطح بالاتری اقدام به ترک حرفه خود می‌کنند.

گرانرت و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ یادگیری و رتبه سازمانی بر تردید حرفه‌ای در جستجوی اطلاعات در کشور هلند پرداختند. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه آنلاین مربوط به یک نمونه ۱۶۶ تنی شامل حسابرسان در رده‌های مختلف را مورد تحلیل قرار دادند. آن‌ها دریافتند که حسابرسان با رتبه سازمانی بالاتر از یادگیری بیشتر بهره‌مند می‌شوند و به طور چشمگیری در جستجوی اطلاعات تردیدآمیز شرکت هستند.

کرداب و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی نقش مدیریت دانش بر رابطه بین یادگیری سازمانی و عملکرد پایدار موسسه حسابداری پرداختند. در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش معادلات ساختاری آزمون شد. نتایج پژوهش نشان داد که یادگیری سازمانی بر پایداری عملکرد موسسات حسابداری تاثیر

آن می‌پردازند. این پژوهش به طور خاص به بررسی تاثیر عنصر مهم یادگیری سازمانی بر شاخصه رفتاری تردید حرفه‌ای حسابداران و چگونگی ارزیابی ریسک تقلب، که هر دو در بهبود کیفیت عملیات حسابرسی تاثیرگذارند، پرداخته است. این موضوع تا کنون و با این محتوا در پژوهش‌های قبلی بررسی نشده است.

### فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حسابداران تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابداران تاثیر مثبت دارد.

فرضیه سوم: جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای یا ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

فرضیه پنجم: عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: عضویت جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

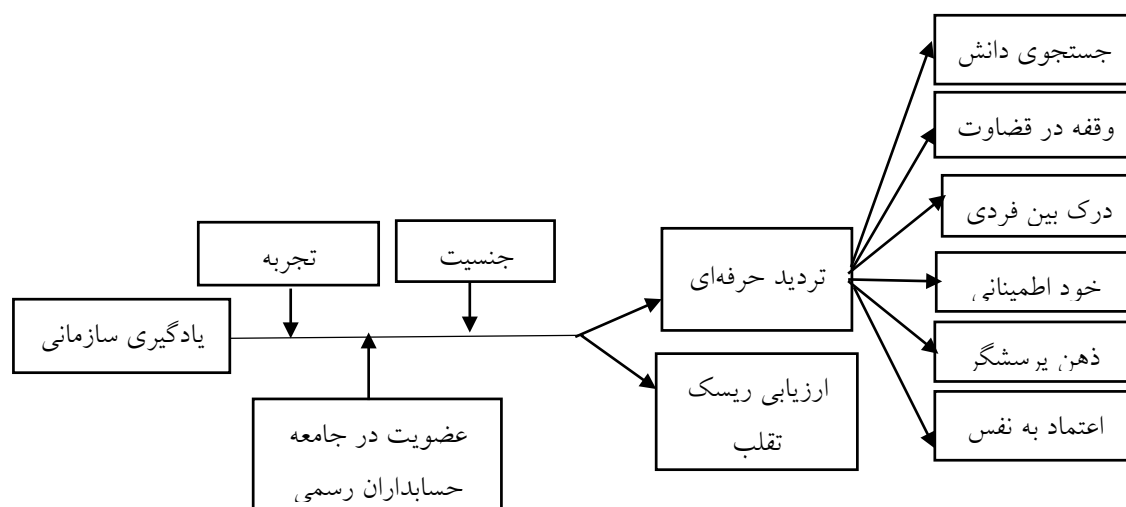
فرضیه هفتم: تجربه بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت دارد.

فرضیه هشتم: تجربه بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت دارد.

شامل ۵۳۹ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی- که از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده بود- و آزمون فرضیه‌ها با معادلات ساختاری و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار لیزرل، دریافتند که سبک‌های شناختی حسابداران در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر ارزیابی ریسک تقلب تاثیر معناداری دارند.

نعمتی کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تاثیر سبک شناختی حسابداران بر ارزیابی ریسک تقلب: آزمون نظریه یادگیری تجربی کلب» با تاکید بر جنبه‌های یادگیری فردی، با انتخاب نمونه‌ای شامل ۵۳۹ تن حسابداران شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی واقع در محدوده جغرافیای شهر تهران در سال ۱۳۹۸ با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و در قالب پژوهش توصیفی-پیمایشی و به کارگیری ابزار پرسشنامه، به بررسی تاثیر سبک شناختی حسابداران بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل معادلات ساختاری و نرم افزار لیزرل استفاده کردند. نتایج کلی پژوهش نشان می‌دهد که بین سبک‌های شناختی حسابداران به روش کلب و ارزیابی ریسک تقلب رابطه وجود دارد و سبک‌های شناختی جذب کننده، واگرا، انطباق یابنده و همگرا به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند.

باید روشن کرد که وجه تمایز پژوهش حاضر با سایر پژوهش‌های انجام شده قبلی، الهام‌گیری از نظریه‌های روانشناسی و سازمانی همچون نظریه شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶)، نظریه‌های یادگیری سازمانی سنگه (۱۹۹۰) و رابینز (۲۰۰۵) است که به بررسی کیفیت رفتار و عوامل تاثیرگذار بر



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

(منبع: محقق ساخته)



## روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، تحلیلی و از نظر نوع شبه تجربی و از دید گردآوری داده‌ها، پیمایشی است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ است. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه و سناریو استفاده می‌شود. پرسشنامه در سه بخش تنظیم شده است. در بخش اول پرسشنامه استوار بر سناریو مربوط به ارزیابی ریسک تقلب نوشته شده است که از پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) گرفته شده است. برپایه مفاد استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ ریسک تقلب، زمانی ایجاد می‌شود که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی شامل تحریف بااهمیت، اظهار نظر حرفه‌ای نامناسب ارائه دهد. به منظور اطمینان از روایی، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه‌ها در بین نمونه پژوهش، سناریو تدوین شده توسط استادان حسابداری بررسی و نظر آنها در سناریو اعمال شد و محتوای سناریو مطابق با شرایط محیطی ایران تغییر یافت. همچنین، قبل از توزیع پرسشنامه‌ها با چند مدیر و شریک حسابرسی در خصوص سناریو و سایر پرسشنامه‌ها مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آنها نیز اعمال شد. به منظور کنترل اثرات ناشی از نوسان‌های اقتصادی شدید، دوره حسابرسی سناریو سال ۱۳۹۵ در نظر گرفته شده است و به منظور مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های قبلی از جمله حسین و همکاران (۲۰۱۷)، از اطلاعات واقعی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است تا اعداد و ارقام سناریو از نظر محصول قابل فروش، دوره وصول مطالبات و غیره با محیط اقتصادی ایران همخوانی داشته باشد.

در سناریوی طراحی شده اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به عملکرد یک شرکت سهامی بورسی فرضی در حوزه تولید دارو، برای سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ ارائه شده است. این شرکت سه محصول را تولید و به بازار عرضه می‌کند. موسسه حسابرسی فعلی گزارش‌های مالی شرکت را برای سه سال متوالی حسابرسی کرده است. بررسی‌های حسابرس از گزارش‌های مالی نشانگر این است که درصد تغییرات سود ناخالص حدود ۳۰ درصد (از تقسیم ۴۳ درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ به ۳۳ درصد سود ناخالص سال ۹۴ محاسبه می‌شود) افزایش یافته

است. درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ از میانگین ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۵ درصد) و دوره زمانی ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۰ تا ۳۷ درصد) بیشتر است. در سال ۱۳۹۵ درصد سود ناخالص شرکت (یعنی ۴۳ درصد) از میانگین درصد سود ناخالص صنعت (یعنی ۳۲ درصد) تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین، دوره وصول مطالبات محصول‌های شرکت به ۴۳۵ روز (سال قبل ۳۰۰ روز) رسیده و میانگین تخفیفات فروش محصول‌های شرکت در سال ۱۳۹۵ به میزان ۱۵ درصد (میانگین درصد تخفیف سال قبل ۱۰ درصد) شده است. تاثیر عوامل کلان اقتصادی از جمله نرخ تورم و ارز در سال ۱۳۹۵ در مقایسه با ۱۳۹۴ بر عملکرد شرکت چشمگیر نیست. در ادامه سناریو استدلال‌های مطرح شده توسط مدیر مالی در خصوص عملکرد سال ۱۳۹۵ ارائه شده است. مدیر مالی معتقد است که تغییر در ترکیب فروش محصول‌ها و افزایش درصد بیشتری از حجم فروش یکی از محصول‌های شرکت عامل اصلی این تغییر است. همچنین، مدیر مالی استدلال می‌کند که بازار فروش محصول مورد نظر در سال ۱۳۹۵ از رونق برخوردار بوده و محصول شرکت توانسته است رضایت مشتریان را جلب کند. افزون بر این، به دلیل تنوع در محصول مورد نظر، دامنه قیمت‌گذاری محصول می‌تواند نوسان داشته باشد و توان چانه‌زنی مشتریان بر شیوه قیمت‌گذاری، تعدیل قیمت فروش و دریافت تخفیف فروش تاثیر دارد. بر این اساس درصد سود ناخالص فروش محصول مورد نظر به طور میانگین ۵۷ درصد محاسبه شده است. افزون بر این، ترکیب فروش محصول مورد نظر نسبت به سال قبل از ۱۳ درصد به ۲۷ درصد رسیده است. بنابراین، می‌توان انتظار افزایش در درصد سود ناخالص شرکت را داشت.

برای سنجش متغیر وابسته ارزیابی ریسک تقلب، در پایان سناریو از مشارکت‌کننده خواسته می‌شود که ارزیابی خود را از احتمال وجود تقلب در صورت‌های مالی این شرکت، در قالب طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت بیان کند. هرچه درصد انتخابی مشارکت‌کننده بالاتر باشد، بیانگر ریسک تقلب بالاتر است. برپایه نظریه هارت (۲۰۱۰) تردید حرفه‌ای، نگرش بدبینی مداوم و عادت تعلیق احکام، تا زمانی است که فرد اطلاعات و مدارک کافی را بدست آورد. برای سنجش متغیر وابسته تردید حرفه‌ای

از طریق مشاهده و یا مشارکت در یک رویداد یا فعالیت خاص حاصل می‌شود. برای سنجش نقش متغیرهای کیفی پژوهش از تحلیل چندگروهی<sup>۳</sup> استفاده شد. در نرم‌افزار پی ال اس<sup>۴</sup> و در تحلیل چندگروهی، مقایسه مدل بین گروه‌های مختلف انجام و مشخص می‌شود که آیا بین دو گروه مختلف به طور معناداری تفاوت وجود دارد یا خیر؟ (عادل آذر، ۱۳۹۵).

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری تحلیل توان<sup>۵</sup> و نرم افزار جی پاور<sup>۶</sup> تعداد ۱۸۶ تن نمونه پژوهش تعیین و نمونه‌ها بصورت تصادفی انتخاب شدند. تحلیل توان در معادلات ساختاری برای انتخاب نمونه پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد (سوپار<sup>۷</sup>، ۲۰۲۱). پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و سرانجام داده‌های جمع‌آوری شده با بکارگیری روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## یافته‌های پژوهش

### ۱- آماره‌های توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش و متغیرهای جمعیت‌شناختی به صورت خلاصه در جدول‌های ۱ و ۲ ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سابقه‌کاری و عضویت جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۱. نتایج آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

عضویت جامعه حسابداران رسمی		سابقه کاری		جنسیت	
۷۲	۳۸/۷	کمتر از ۱۰	۱۰۰	۵۳/۸	مرد ۱۲۵
۱۱۴	۶۱/۳	بیشتر از ۱۰	۸۶	۴۶/۲	زن ۶۱
۱۸۶	%۱۰۰		۱۸۶	۱۰۰	

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که ۳۸/۷ درصد از پاسخ دهندگان عضو جامعه حسابداران رسمی بوده و ۴۶/۲ درصد دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال هستند و همچنین درصد فراوانی مردان معادل ۶۷/۲ درصد است.

از پرسشنامه ۳۰ پرسشی تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) - که بر مبنای طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی شده است - استفاده شد. متغیر مستقل پژوهش یادگیری سازمانی بوده که برپایه تعریف سنگه (۱۹۹۰) یادگیری سازمانی به فرایند یادگیری و نوآوری در داخل یک سازمان اشاره دارد و شامل سه مولفه اصلی یعنی ایجاد دانش، حفظ دانش و انتقال دانش است. در ادامه برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه ۱۰ پرسش یادگیری سازمانی یانگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و واتکنس و سرورو<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) برای اندازه‌گیری متغیر مستقل استفاده شد. میانگین نمره مشارکت‌کنندگان به پرسش‌های یادگیری سازمانی بیانگر امتیاز یادگیری سازمانی است. در هر دو پرسشنامه از طیف ۵ پنج-گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. به این ترتیب که مشارکت‌کننده بیشترین میزان موافقت خود را با عدد ۵ و کمترین میزان موافقت را با عدد ۱ نشان می‌دهد. در بخش سوم پرسشنامه، اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کننده مورد پرسش قرار گرفت. در این پژوهش، مشارکت‌کننده با تجربه کمتر از ۱۰ سال به عنوان تجربه پایین و مشارکت‌کننده با تجربه بالای ۱۰ سال به عنوان تجربه بالا تعریف و داده‌های مربوط به این متغیر به صورت صفر و یک در نظر گرفته شد. دلیل انتخاب ۱۰ سال، رعایت ماده ۳ قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸) مبنی بر داشتن حداقل ۶ سال سابقه کار حسابرسی برای عضویت در جامعه حسابداران رسمی است. اطلاعات مربوط به سایر متغیرها از جمله جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی از اطلاعات فردی پاسخ‌دهندگان در پرسشنامه استخراج شد. برای اندازه‌گیری این متغیرها از مشارکت‌کنندگان در خصوص جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی به طور مستقیم پرسش شده است.

متغیرهای این پژوهش در دو دسته کلی متغیرهای کمی شامل یادگیری سازمانی، تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب و متغیرهای کیفی شامل تجربه، جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی تقسیم‌بندی شده‌اند. تجربه در تعریف الهی و همکاران (۱۳۸۳)، فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که

است (رسولی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به روایی و پایایی در جدول ۳ آمده است:

جدول ۳. خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

سازه	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
یادگیری سازمانی	۰/۶۱۱	۰/۹۱۴	۰/۸۸۷
ارزیابی ریسک تقلب	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
جستجوی دانش	۰/۷۲۱	۰/۸۸۶	۰/۸۰۶
وقفه در قضاوت	۰/۷۹۰	۰/۹۱۹	۰/۸۶۷
خود اطمینانی	۰/۷۲۱	۰/۹۱۲	۰/۸۷۱
ذهن پرسشگر	۰/۷۳۳	۰/۸۸۷	۰/۸۰۹
اعتماد به نفس	۰/۶۵۹	۰/۸۸۰	۰/۸۰۲
درک میان فردی	۰/۵۹۱	۰/۸۷۵	۰/۸۱۵
تردید حرفه‌ای	۰/۵۰۸	۰/۹۴۵	۰/۹۳۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که تمام سازه‌های پژوهش مقادیر حداقلی را برای ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (حداقل ۰/۷) به دست آورده‌اند. علاوه بر این روایی همگرا برای همه سازه‌ها در بازه مورد پذیرش قرار دارد.

به منظور اطمینان از روایی، پرسشنامه‌های استاندارد بعد از ترجمه و قبل از توزیع نهایی در بین نمونه پژوهش مورد نظرخواهی توسط استادان حسابداری و حسابرسان حرفه‌ای قرار گرفت و اصلاحات پیشنهادی آنها در متن اعمال شد. برای ارزیابی پایایی سنج‌های پرسشنامه‌های یادشده نیز از آلفای کرونباخ استفاده شد. افزون بر این، برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لارکر<sup>۱</sup> و نسبت هتروتریت-مونوتریت<sup>۲</sup> استفاده شد. با توجه به بازه‌های قابل پذیرش برای روایی واگرا، خروجی‌های نرم افزار پی ال اس در جدول‌های (۴) و (۵) نشان می‌دهد که این دو معیار برای همه سازه‌ها در بازه‌های مناسب قرار دارند.

جدول ۴. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

یادگیری سازمانی	وقفه در قضاوت	ذهن پرسشگر	درک میان فردی	خود اطمینانی	جستجوی دانش	اعتماد به نفس	ارزیابی ریسک تقلب	ارزیابی ریسک تقلب
							۱/۰۰۰	ارزیابی ریسک تقلب
						۰/۸۱۲	۰/۴۳۸	اعتماد به نفس
					۰/۸۴۹	۰/۴۸۵	۰/۴۶۴	جستجوی دانش
				۰/۸۴۹	۰/۶۳۰	۰/۵۸۹	۰/۴۹۰	خود اطمینانی
			۰/۷۶۹	۰/۷۶۳	۰/۵۵۲	۰/۵۵۵	۰/۴۳۷	درک میان فردی
		۰/۸۵۰	۰/۵۴۵	۰/۶۰۹	۰/۶۱۳	۰/۶۹۳	۰/۴۲۱	ذهن پرسشگر
	۰/۸۸۹	۰/۴۶۰	۰/۴۶۵	۰/۵۳۰	۰/۶۳۰	۰/۴۳۱	۰/۴۵۷	وقفه در قضاوت
۰/۷۸۲	۰/۵۰۸	۰/۴۰۶	۰/۴۹۴	۰/۵۱۱	۰/۵۸۶	۰/۴۷۰	۰/۵۷۹	یادگیری سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ نشانگر این است که سطح یادگیری سازمانی در بین حسابرسان ۳/۴۳۳ است. همچنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سطح تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان ۳/۶۷۵ است. میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب و انحراف معیار توسط مشارکت‌کنندگان به ترتیب ۳/۵۰۵ و ۱/۱۷۷ بیان شده است که نشان می‌دهد پاسخ مشارکت‌کنندگان به ارزیابی ریسک تقلب نوسان بیشتری نسبت به سایر متغیرهای پژوهش دارد. قدر مطلق اعداد چولگی و کشیدگی داده‌های جمع‌آوری شده از عدد ۲ کمتر است که این موضوع نشان می‌دهد، داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول ۲. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
یادگیری سازمانی	۱۸۶	۳/۴۳۳	۰/۶۳۲	-۰/۰۹۶	-۰/۷۱۷
ارزیابی ریسک تقلب	۱۸۶	۳/۵۰۵	۱/۱۷۷	-۰/۲۸۴	-۰/۸۵۷
تردید حرفه‌ای	۱۸۶	۳/۶۷۵	۰/۵۷۸	-۰/۱۷۵	-۰/۶۴۳
جستجوی دانش	۱۸۶	۳/۷۶۲	۰/۶۸۷	-۰/۹۱۰	۰/۶۹۷
وقفه در قضاوت	۱۸۶	۳/۸۲۵	۰/۶۹۱	-۰/۸۱۲	۰/۴۳۸
خود اطمینانی	۱۸۶	۴/۰۹۲	۰/۶۱۳	-۰/۸۷۹	۰/۳۹۴
ذهن پرسشگر	۱۸۶	۴/۲۰۱	۰/۷۲۱	-۱/۰۱۶	۱/۰۹۳
اعتماد به نفس	۱۸۶	۴/۰۹۴	۰/۸۳۹	-۱/۱۳۲	۰/۷۳۹
درک میان فردی	۱۸۶	۳/۹۱۷	۰/۵۳۲	-۰/۹۴۰	۰/۸۴۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۲- پایایی و روایی سازه‌ها

در روش معادلات ساختاری، برای ارزیابی پایایی سازه‌ها از پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ آن‌ها استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی عدد ۰/۷ است. برای سنجش روایی سازه‌ها از معیار روایی همگرا استفاده می‌شود که مقادیر بالاتر از ۰/۵ برای این معیار قابل پذیرش

**جدول ۵. روایی واگرا بر اساس نسبت هتروتیریت - مونوتیریت**

یادگیری سازمانی	وقفه در قضاوت	ذهن پرسشگر	درک میان فردی	خود اطمینانی	جستجوی دانش	تردید حرفه‌ای	اعتماد به نفس	ارزیابی ریسک تقلب	ارزیابی ریسک تقلب
									ارزیابی ریسک تقلب
								۰/۵۰۱	اعتماد به نفس
							۰/۹۱۲	۰/۵۸۱	تردید حرفه‌ای
						۰/۹۱۲	۰/۶۱۸	۰/۵۱۷	جستجوی دانش
					۰/۷۴۸	۰/۹۶۲	۰/۷۰۷	۰/۵۲۳	خود اطمینانی
				۰/۸۹۹	۰/۶۷۵	۰/۹۵۴	۰/۷۰۵	۰/۴۸۲	درک میان فردی
			۰/۶۲۵	۰/۷۰۸	۰/۷۴۷	۰/۹۰۱	۰/۸۵۰	۰/۴۶۱	ذهن پرسشگر
		۰/۵۴۰	۰/۵۶۴	۰/۶۰۸	۰/۷۵۵	۰/۷۹۳	۰/۵۲۸	۰/۴۹۱	وقفه در قضاوت
	۰/۵۵۹	۴۶۱،۰	۰/۵۹۹	۰/۵۷۰	۰/۶۷۱	۰/۶۷۱	۰/۵۷۲	۰/۶۱۴	یادگیری سازمانی

می‌دهد که واریانس ضرایب تخمینی تا چه حد نسبت به حالتی که متغیرهای تخمینی، هم‌بستگی خطی ندارند، متورم شده است. مقدار عامل تورم واریانس باید از ۵ کمتر باشد، تا بتوان وجود هم‌خطی در بین سازه‌ها را نادیده گرفت.

مقادیر ضریب تعیین و شاخص استون - گیسر در جدول ۶ ارائه شده است. عامل تورم واریانس مدل ساختاری برای مدل با متغیرهای وابسته تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب معادل ۱/۰۰۰ است، که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کنند.

### ۳- ارزیابی مدل ساختاری

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش لازم است ارزیابی مدل ساختاری صورت گیرد. معیارهای ارزیابی مدل ساختاری شامل ضریب تعیین<sup>۱</sup>، شاخص استون - گیسر<sup>۲</sup> (Q2) و عامل تورم واریانس<sup>۳</sup> (همخطی) است. ضریب تعیین، معیاری است که تاثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا را نشان می‌دهد، و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۲۵ و ۰/۶۵، برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین، در نظر گرفته می‌شود. مقادیر مثبت برای شاخص استون - گیسر قابل قبول است و عامل تورم واریانس نیز نشان

**جدول ۶. ضریب تعیین و شاخص استون - گیسر (Q2)**

سازه	تردید حرفه - ای	ارزیابی ریسک تقلب	اعتماد به نفس	جستجوی دانش	خود اطمینانی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	وقفه در قضاوت
ضریب تعیین	۰/۳۸۳	۰/۳۳۵	۰/۶۰۸	۰/۶۳۷	۰/۷۷۱	۰/۶۹۱	۰/۶۴۰	۰/۵۰۶
شاخص استون - گیسر	۰/۱۶۳	۰/۳۳۱	۰/۳۸۸	۰/۴۴۹	۰/۵۴۷	۰/۳۹۵	۰/۴۴۸	۰/۳۵۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

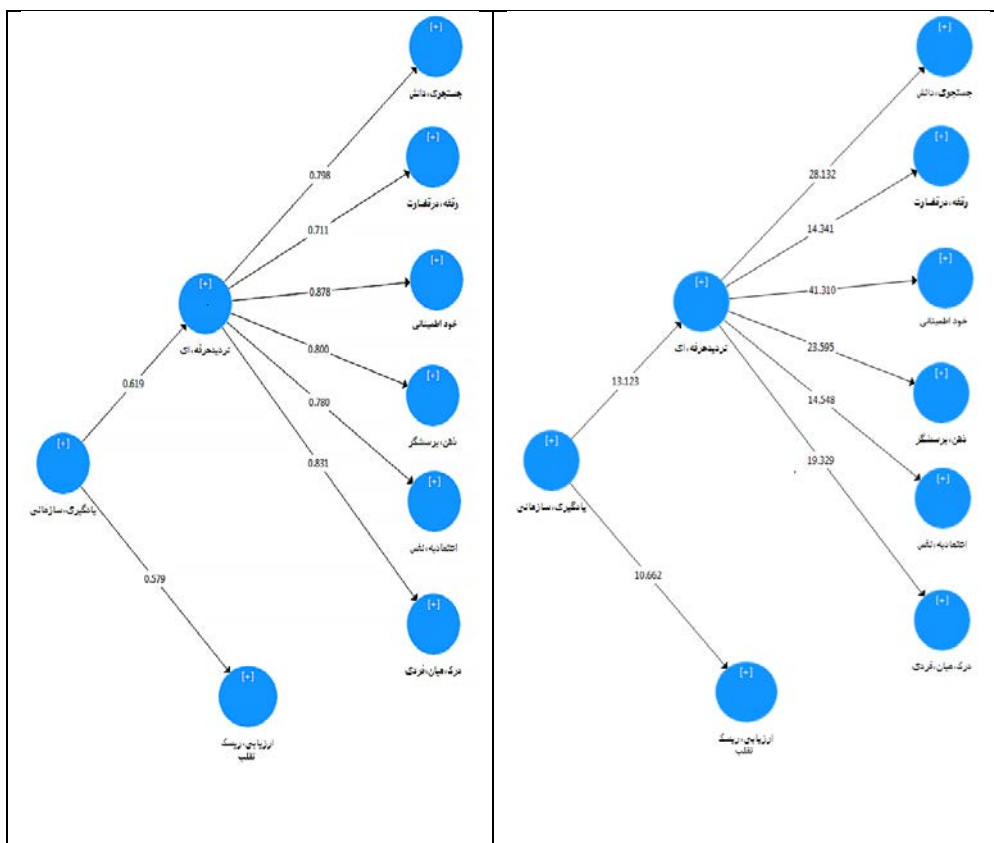
### ۴- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

است. شکل ۲ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

**جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش**

مسیر فرضیه	ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
یادگیری سازمانی ← تردید حرفه‌ای	۰/۶۱۹	۱۳/۱۲۳	۰/۰۰۰	تایید
یادگیری سازمانی ← ارزیابی ریسک تقلب	۰/۵۷۹	۱۰/۶۶۲	۰/۰۰۰	تایید

نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش در جدول ۷ ارائه شده است. فرضیه اول پژوهش به بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد. ضریب مسیر و آماره تی برای مسیر فرضیه پژوهش به ترتیب ۰/۶۲۳ و ۱۳/۱۲۳ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی‌دار است. از این‌رو، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، تاثیر یادگیری سازمانی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مثبت و معنی‌دار



شکل ۲. خروجی‌های نرم افزار پی ال اس مربوط به ضریب مسیر و آماره تی

نتایج آزمون فرضیه های سوم تا هشتم در جدول ۸ ارائه شده است. برای بررسی نقش تعدیلی متغیرهای کیفی پژوهش یعنی جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی و تجربه از تحلیل چندگروهی برای بررسی تفاوت بین دو گروه مختلف استفاده شده است (عادل، آذر، ۱۳۹۵).

در فرضیه دوم پژوهش تاثیر یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب مطرح شد. ضریب مسیر و آماره تی برای فرضیه دوم پژوهش به ترتیب ۰/۵۷۹ و ۱۰/۶۶۲ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی دار است. از این رو، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، تاثیر یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب مثبت و معنی دار است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه‌های سوم تا هشتم

ارزیابی ریسک تقلب			تردید حرفه‌ای					
نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	اختلاف ضریب مسیر	نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	اختلاف ضریب مسیر	مسیر فرضیه
رد	۰/۶۵۳	۰/۴۵۱	-۰/۰۴۸	رد	۰/۱۵۰	۱/۴۵۴	-۰/۱۲۵	یادگیری سازمانی *جنسیت
رد	۰/۳۱۰	۱/۰۲۰	۰/۱۰۲	تایید	۰/۰۲۷	۲/۲۴۶	-۰/۱۹۲	یادگیری سازمانی *عضویت در جامعه حسابداران رسمی
رد	۰/۲۴۷	۱/۱۱۶	۰/۱۱۷	تایید	۰/۰۶۲	۲/۰۶۷	-۰/۱۸۸	یادگیری سازمانی *تجربه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

که در سطح خطای ۵ درصد معنی دار نیست. بنابراین، نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش نشانگر این است که متغیر جنسیت بر

ضریب مسیر و آماره تی برای متغیر جنسیت در فرضیه سوم به ترتیب (۰/۱۲۵ و ۱/۴۵۴) و در فرضیه چهارم (۰/۰۴۸ و ۰/۴۵۱) است

طریق افراد و با مولفه‌های یادگیری سازمانی - ایجاد دانش، حفظ دانش و انتقال دانش - قابلیت توسعه و یادگیری دارند و مطابق مفاد تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) تاثیر عامل محیطی یادگیری سازمانی بر رفتار قضاوتی حسابرس در این پژوهش مورد تایید قرار گرفته است. افزون بر این نقش شاخصه‌های مطرح شده در نظریه‌های یادگیری سازمانی سنگه (۱۹۹۰) و رابینز (۲۰۰۵) و تاثیر آنها در بهبود قضاوت حسابرسان و بالا رفتن کیفیت عملیات حسابرسی در نمونه‌های بررسی شده در این پژوهش تایید شده است. همچنین نتایج بیانگر این است که متغیر جنسیت بر رابطه بین یادگیری سازمانی و متغیرهای وابسته تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب تاثیر نداشته و متغیرهای تجربه، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، تنها رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای را تحت تاثیر قرار داده و بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب بدون تاثیر است. نتایج تاثیر متغیر تجربه بر رابطه بین یادگیری و تردید حرفه‌ای با نتایج پژوهش‌های نیر و کمالانابان (۲۰۱۰) و بنت و همکاران (۲۰۰۵) سازگار و همسو با مفاد تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) است. با در نظر گرفتن نتایج بالا و مقایسه نتایج با پژوهش‌های انجام شده قبلی در مجموع می‌توان گفت که محتویات تئوری شناخت اجتماعی - که به عنوان تئوری زیربنایی این پژوهش محسوب می‌شود - در نمونه مورد بررسی این پژوهش مورد تایید قرار گرفته است و عدم تایید برخی فرضیه‌ها می‌تواند ناشی از تاثیر سایر متغیرهای فردی از جمله شاخص‌های روانشناختی و یا دیگر عوامل محیطی تاثیرگذار بر رفتار حسابرس باشد. اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر از این جهت است که بررسی تاثیر عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب در این پژوهش، بویژه یادگیری سازمانی می‌تواند بستری برای بهبود صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی فراهم آورد. با توجه به نتایج بدست آمده، پیشنهاد می‌شود که موسسات حسابرسی خصوصا سازمان حسابرسی، یادگیری سازمانی را در مجموعه‌های خود و با فراهم ساختن شرایطی برای به اشتراک گذاری تجربیات تقویت کنند تا از این طریق بتوانند چگونگی اعمال تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب را در حسابرسان خود مدیریت کرده و بهبود بخشند. در پژوهش‌های آتی می‌توان نقش یادگیری سازمانی را بر کیفیت حسابرسی و کارایی حسابرسی مورد بررسی قرار داد. همچنین، می‌توان افزون بر یادگیری سازمانی، سایر نظریه‌های مرتبط با یادگیری از جمله یادگیری تجربی، یادگیری اجتماعی و غیره را نیز به مدل پژوهش اضافه کرد. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان تاثیر ابعاد تردید حرفه‌ای و سایر متغیرهای جمعیت شناختی را نیز مورد بررسی قرار داد.

رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای یا ارزیابی ریسک تقلب تاثیر معنی‌دار ندارد. از این رو، فرضیه سوم و چهارم پژوهش رد می‌شود. ضریب مسیر و آماره تی برای متغیر عضویت در جامعه حسابداران رسمی در فرضیه پنجم (۱۹۲/۰ و ۲/۲۴۶) و در فرضیه ششم (۱/۰۲ و ۰/۰۲۰) است که در سطح خطای ۵ درصد برای فرضیه پنجم معنی‌دار است. از این رو، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که عضویت در جامعه حسابداران رسمی می‌تواند بر رابطه بین یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت داشته باشد. اما، تاثیر مثبت عضویت در جامعه حسابداران رسمی بر رابطه بین یادگیری سازمانی و ارزیابی ریسک تقلب تایید نشد. در نهایت، متغیر تجربه در فرضیه هفتم و هشتم برای ضریب مسیر و آماره تی به ترتیب به میزان (۱/۱۸۸ و ۲/۰۶۷) و (۱/۱۱۷ و ۱/۱۱۶) است که در سطح خطای ۵ درصد تنها فرضیه هفتم معنی‌دار است. از این رو، نتایج پژوهش بیانگر این است که تجربه بر رابطه بین متغیر یادگیری سازمانی و تردید حرفه‌ای تاثیر مثبت و معنی‌دار دارد. اما، این رابطه با متغیر ارزیابی ریسک تقلب در فرضیه هشتم مورد تایید قرار نگرفت.

### نتیجه‌گیری و بحث

هنگامی که حسابرس در مورد قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده توسط مشتری اطمینان ندارد، با اعمال تردید حرفه‌ای و تعلق قضاوت خود به دنبال شواهد بیشتری می‌شود. استانداردهای حسابرسی رهنمودهایی را به حسابرسان برای ایفای مسئولیت خود در زمینه کشف تقلب در صورت‌های مالی ارائه می‌کنند. از جمله عوامل موثر بر افزایش تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب، می‌تواند یادگیری سازمانی باشد. موسسات حسابرسی برای بهبود جایگاه رقابتی خود، مجبور هستند برای نگهداشت دانش موجود و نیز یادگیری دانش‌های نوین، یادگیری سازمانی را به کار گیرند. از این رو، هدف این پژوهش بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر متغیرهای تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که یادگیری سازمانی، تاثیر مثبتی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان داشته و این فرضیه تایید شد. نتایج این فرضیه همسو با نتایج پژوهش وسترن (۲۰۱۵) و گلاور و پروایت (۲۰۱۴) است. نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که یادگیری سازمانی بر ارزیابی ریسک تقلب تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. با در نظر گرفتن یادگیری سازمانی به عنوان یک متغیر محیطی تاثیرگذار بر عملکرد حسابرسان و منظور کردن چگونگی ارزیابی ریسک تقلب به عنوان یکی از شاخصه‌های بهبود عملکرد و ارتقای کیفیت حسابرسی، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های وسترن و همکاران (۲۰۱۵) و دیهو و همکاران (۲۰۲۰) همسو است. نتایج فرضیه‌های اول و دوم نشان می‌دهد که چگونگی اعمال تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب از

## منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری. (۱۳۹۳). استاندارد حسابداری شماره ۲۰۴. تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- مرکز آموزش و پژوهش های حسابداری و حسابداری حرفه-ای. (۱۳۹۸). مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (با آخرین اصلاحات ۱۳۹۷). چاپ اول، تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- نعمتی کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). تاثیر استراتژی های یادگیری شناختی کرتون بر برآورد خطر تقلب (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران)، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۷(۲): ۷۹-۹۴.
- نعمتی کشتلی، رضا؛ حمیدیان، محسن؛ جعفری، سیده محبوبه و صراف، مریم. (۱۳۹۹). تاثیر سبک های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژیگریگورک). *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۹)، ۳۳-۱.
- نعمتی کشتلی، رضا؛ حمیدیان، محسن؛ جعفری، محبوبه و صراف، مریم. (۱۳۹۹). تاثیر سبک شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب: آزمون نظریه یادگیری تجربی کلب. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۹(۳۴): ۲۷۵-۲۵۳.
- هیر، جوزف. (۲۰۱۵). مدل سازی معادلات ساختاری. ترجمه عادل آذر. تهران: انتشارات نگاه دانش.
- الهی، شعبان؛ بهاری فر، علی و صالحی، علی (۱۳۹۳). طراحی ساختار نظام مستندسازی تجربیات سازمانی مدیران. *فصلنامه مدرس علوم انسانی*، ۵-۱.
- بانی، محمود؛ فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی. (۱۳۹۸). تاثیر تعهد حرفه ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابداری با نقش میانجی اخلاق رفتاری حسابرسان شرکت های دولتی با روش مدل سازی معادلات ساختاری، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۱)، ۹۶-۸۱.
- حسینی، سید حسین؛ بنی مهد، بهمن و صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ۷۱-۱۰۵.
- رسولی، نسرين؛ ترابی، محمد امین. (۱۳۹۷). گام به گام با پی ال اس. چاپ اول تهران: انتشارات پویندگان دانش.
- رضایان، علی. (۱۳۹۵). مبانی مدیریت رفتار سازمانی. تهران: انتشارات سمت.
- سیف، علی اکبر. (۱۳۸۹). روانشناسی پرورشی نوین. چاپ هفتم، تهران: نشر دوران.
- صفرزاده، محمد حسین؛ سجادی، سید حسین و شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). تاثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابداری (مطالعه موردی: دیوان محاسبات ایران)، *دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی*، ۶(۲): ۱۶۸-۱۵۱.

## References

- Anggraini, F. R. R., Baridwan, Z., Suwardjono, S., & Basuki, H. (2017). Social Cognitive Theory Test: Role of Anxiety in getting Professional Sanction in Professionalism and Auditor Independence. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 20(2), 237-258.
- Auditing Standards Development Committee (2013). Auditing Standards No. 204. Tehran, Auditing Organization Publications. (In Persian).
- Bandura, A. (1986). Social foundations of thought and action. *Englewood Cliffs, NJ*, 1986(23-28).
- Bani, Mahmoud; Faghani Makrani, Khosrow & Zabihi, Ali. (2018). the Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality with the Mediating Role of Behavioral Ethics of Auditors of State-Owned Companies by Structural Equation Modeling Method. *Journal of Governmental Accounting*, 6 (1), 81-96. (In Persian).
- Bennett, R., Härtel, C. E., & McColl-Kennedy, J. R. (2005). Experience as a moderator of involvement and satisfaction on brand loyalty in a business-to-business setting 02-314R. *Industrial marketing management*, 34(1), 97-107.
- Carpenter, T., Durtschi, C. & Gaynor, L.M. 2002. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection. Working Paper.
- Collins, Karen. M. 1993. Stress and departures from the public accounting profession: A study of gender differences. *Accounting Horizons* 7(1): 29-38.
- Darr, E. D., L. Argote, and D. Epple. 1995. The acquisition, transfer and depreciation of knowledge in service organizations: Productivity.
- DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.
- Duh, R. R., Knechel, W. R., & Lin, C. C. (2020). The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 51-79.

- Elahi, Shaban, Baharifar, Ali & Salehi, Ali (2014). Designing the structure of the system for documenting the organizational experiences of managers. *Teacher of Humanities Quarterly* 6, 1-5. (In Persian).
- Fabianska, V., Kutsyk, P., Babich, I., Ilyashchuk, S., Voronko, R., & Savitska, S. (2021). Auditor's professional skepticism: a case from Ukraine. *Independent Journal of Management & Production*, 12(3), 281-295.
- Fatmawati, D.; Mustikarini, A.; Fransiska, I. Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment? *J. Pengur.* 2018, 52, 221-233.
- Grohnert, T., Meuwissen, R. H., & Gijsselaers, W. H. (2021). Retaining the learning professional: A survival study on workplace learning in professional service firms. *Human Resource Development Quarterly*.
- Grohnert, T., Gijsselaers, W., Meuwissen, R., & Trotman, K. (2020). The effects of a supportive learning culture and rank on professional skepticism in information search. Available at SSRN 3504535.
- Gruhl, J., Spohn, C. & Welch, S. 1981. Women as policymakers: The case of trial judges. *American Journal of Political Science* 25(2): 308-322.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Hassan, O., & Giorgioni, G. (2019). The impact of corruption on analyst coverage. *Managerial Auditing Journal*, 34(3), 305-323.
- He, X., Kothari, S. P., Xiao, T., & Zuo, L. (2021). Industry-Specific Knowledge Transfer in Audit Firms: Evidence from Audit Firm Mergers in China. *The Accounting Review*.
- Hosseini, S., Banimahd, B., Safari, Z. (2020). Examining the Effect of Auditor's Professional Skepticism on Fraud Risk Assessment, Considering Moderator Effect of Communication Skill and Social Undermining. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(2), 71-105. (In Persian).
- Hrgnhan. B. R. & Olson, M.H. (2007). *Introduction to learning theory*. Translated by Ali Akbar Saif. 7 ED. Tehran: Doran publish.
- Hir, J. (2015). Structural Equation Modeling. Adel Azar. Tehran, Negah Danesh Publications. (In Persian).
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hussin, S. A. H. S., Saleh, N. M., & Al-smady, A. A. (2019). Auditor demographic factors and dimensions of auditors' skepticism in Jordan. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 11.
- Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., & Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics & Sociology*, 10(4), 225-250.
- Kozloski, T. M. (2011). Knowledge transfer in the fraud risk assessment task. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 3(1), 49-85.
- Kordab, M., Raudeliūnienė, J., & Meidutė-Kavaliauskienė, I. (2020). Mediating Role of Knowledge Management in the Relationship between Organizational Learning and Sustainable Organizational Performance. *Sustainability*, 12(23), 10061.
- Liu, G., & Ren, H. (2019). Organizational learning and job satisfaction of trainee auditors: a case study of Chinese CPA firms. *Accounting Research Journal*, 32(2), 70-87.
- Lipman-Blumen, J. 1992. Connective leadership: An integrative model for the 21st century. *Sociological Perspectives*. 35(1)
- Luo, W., Luo, Y., Ma, Z., & Wang, R. (2019). Auditor Competencies, Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients. *Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients (July 30, 2019)*.
- Nair, P., & Kamalanabhan, T. J. (2010). Performance pressure and peer reporting of infractions: a moderated mediation model. *Journal of Indian Business Research*, 2(4), 216.
- Nematikoshteli, R. (2021). The Effect of Kirton Cognitive Learning Strategies on Fraud Risk Assessment (Case Study: Auditors of the Iran Court of Audit). *Journal of Governmental Accounting*, 7(2), 79-94. (In Persian).
- Nematikoshteli R, Hamidian M, Jafari S M, Sarraf M. The Impact of Auditors' Cognitive Styles on Fraud Risk Assessment (A Test of Gregorc's Energy Theory). *AAPC*. 2020; 5 (9) :1-33. (In Persian).
- Nematikoshteli, R., Hamidian, M., Jafari, M., Sarraf, M. (2020). The Impact of Auditors' Cognitive Style on Fraud Risk Assessment: (A Test of Kolb's Experiential Learning Theory). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 253-275. (In Persian).
- Olson, M. H., & Ramírez, J. J. (2020). *An introduction to theories of learning*. Routledge.
- Paterson, S. M. (2014). Online learning: motivational factors for success. *International Journal of Recent Contributions from Engineering, Science & IT (iJES)*, 2(2), 6-12.



- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), 27-49.
- Professional Accounting and Auditing Training and Research Center. (2016). Collection of rules and regulations of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Tehran, *Iranian Society of Certified Public Accountants Publications*. (In Persian).
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary accounting research*, 31(3), 639-657.
- Ramirez, E., Kulinna, P. H., & Cothran, D. (2012). Constructs of physical activity behaviour in children: The usefulness of Social Cognitive Theory. *Psychology of Sport and Exercise*, 13(3), 303-310.
- Rasuli, N. Torabi, MA. (2019). Step by step with PLS. Tehran. Poyandegan Danesh Publications. (In Persian).
- Rezaian, A. (2015). Fundamentals of Organizational Behavior Management. Tehran. Samt Publications. (In Persian).
- Safarzadeh, Mohammad Hossein; Sajjadi, Seyed Hossein & Shabani, Mahya (2019). The Impact of Personality Type on Audit Quality (Case Study: Court of Accounts of Iran. *Journal of Governmental Accounting*, 6 (2), 151-168. (In Persian).
- Seif, A. (2010). Modern Educational Psychology. Tehran, Doraan Publications. (In Persian).
- Senge, P. (1990). Peter Senge and the learning organization. *Rcuperado de*.
- Shawver, T. J., & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Publishing Limited.
- Soper, D. S. (2021). A-priori sample size calculator for structural equation models [Software]. Available at [www.dan\\_ielsoper.com/statcalc](http://www.dan_ielsoper.com/statcalc) (accessed 28 October 2020).
- Trompeter, G. M., Carpenter, T. D., Desai, N., Jones, K. L., & Riley Jr, R. A. (2013). A synthesis of fraud-related research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 287-321.
- Vogel, J. (1993). Dismissing skeptical possibilities. *Philosophical Studies*, 70(3), 235-250.
- Westermann, K. D., Bedard, J. C., & Earley, C. E. (2015). Learning the "craft" of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.
- Whittington, R., & Pany, K. (2010). Principles of auditing and other assurance services.
- Watkins, K.E. and Cervero, R.M. (2000), "Organizations as contexts for learning: a case study in certified public accountancy", *Journal of Workplace Learning*, Vol. 12 No. 5, pp. 187-194.
- Yang, B., Watkins, K. E., & Marsick, V. J. (2004). The construct of the learning organization: Dimensions, measurement, and validation. *Human resource development quarterly*, 15(1), 31-55.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.