فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای
Journal of Professional Auditing Research
Journal of Professional Auditing Research

Audit framing, diversion of auditor's attention and ethical components

aaa[1], aaa[2]

Highlights

- Examining the effect of information framing on auditors' attentional diversion and the moderating role of professional ethics
- Positive and significant effect of information framing on auditors' attentional diversion
- Mitigating role of professional ethical components in the relationship between framing and auditors' attentional diversion

Abstract

Managers use techniques such as attention diversion and baiting to hide violations from auditors. One of these methods is information framing, which affects the auditor's behavioral attitude, impairs his judgment, and reduces the quality of the audit. In contrast, compliance with professional ethics strengthens the auditor's independence and accuracy and can reduce the effect of biases. This study examined the moderating role of ethical components in the relationship between auditor framing and attention diversion. The statistical population is auditors working in audit organizations and member institutions of the Society of Certified Public Accountants in 2025. The sample size was determined based on 163 completed questionnaires. The research tools include three questionnaires: audit framing (Kusamawardani and Sari, 2015), attention diversion (Nobakht et al., 2021), and a questionnaire adapted from Sadeghi et al. (2025). Hypotheses were tested using structural equation modeling and Smart PLS software. The findings showed that audit report formatting directly increases auditor attentional bias, but ethical components moderate this effect and can weaken the negative consequences of formatting. Overall, the results emphasize the need to strengthen professional ethics to improve the quality of auditors' judgment and decision-making.

Keywords: Positive Framing, Negative Framing, deviation auditor's attention, Ethical Components

JEL classification: M41, M42

---

1. نمونه انگلیسی برای دانشگاه آزاد Assistant Professor, Department of ……., ……. Branch, Islamic Azad University,Tehran, Iran, corresponding author, (Email)
2. نمونه انگلیسی برای دانشگاه دولتیAssistant Professor, Department of ……., Faculty of ……..., ……. University, Tehran, Iran (Email)

Extended Abstract

Introduction

Cognitive biases can adversely affect audit judgment and decision-making. One of the most influential biases is framing bias, which occurs when different presentations of the same information lead individuals to make different decisions. Information can be framed positively or negatively. Positive framing generally encourages risk-averse decisions, whereas negative framing tends to increase risk-taking behavior. In the auditing context, framing may influence how auditors evaluate evidence and allocate their attention. Managers may intentionally present information in a way that directs auditors' attention toward less critical areas and away from accounts associated with earnings management or material misstatements. Such practices may increase the likelihood of auditor distraction and impair audit quality. Professional ethics may help auditors resist cognitive biases and maintain objective judgment. Therefore, this study investigates the effect of framing on auditor distraction and examines whether ethical components moderate this relationship.

Hypothesis1: Framing has a significant effect on auditor distraction.

Hypothesis 2: Ethical components moderate the relationship between framing and auditor distraction.

Method

This study is an applied, descriptive-correlational research. Data were collected from 163 auditors employed in the auditing profession during 2025 (1404 Iranian calendar). Structural Equation Modeling (SEM) using SmartPLS 3 was employed to test the research hypotheses.

The variables were measured using the following instruments:

Framing (Independent Variable): Measured using the questionnaire developed by Kusumawardhani and Sari (2015), covering both positive and negative framing.

Auditor Distraction (Dependent Variable): Measured using the instrument developed by Vojodi Nobakht et al. (2021).

Ethical Components (Moderating Variable): Measured using based on a questionnaire adapted from Sadeghi et al. (2025) based on the integration of the ethical approach of Forsyth (1980) and the classification of professional ethics characteristics of Cadozier (2002)

Results

The results of statistical tests show that the convergent and divergent validity of the research model is confirmed. Also, based on the composite reliability test and Cronbach's alpha, the reliability of the research instrument was confirmed .To examine the overall fit of the model, three indices, R2, Q2, and GOF, were used. The model fit results for these criteria were (GOF = 0.672); (Q^2 = 0.672) and (R^2 = 0.877) .The results indicated that framing has a positive and statistically significant effect on auditor distraction ($\beta = 0.263$, $p < 0.001$). This finding suggests that the way information is presented can influence auditors' attention and potentially divert it from critical audit areas. The moderating effect

of ethical components was also significant ($\beta = -0.132$, $t = 4.829$, $p < 0.001$). The negative coefficient indicates that stronger ethical characteristics reduce the influence of framing on auditor distraction.

Conclusions

The findings demonstrate that framing significantly affects auditor distraction. Auditors may allocate attention differently depending on whether information is presented in a positive or negative frame. Consistent with Prospect Theory, positive framing tends to encourage conservative judgments, whereas negative framing may increase risk-taking behavior.

The study also shows that ethical components play a protective role against framing bias. Auditors with stronger ethical values appear less susceptible to distraction caused by the presentation of information and are better able to maintain focus on critical audit matters. These findings highlight the importance of ethics training and awareness of cognitive biases within the auditing profession. Audit firms and regulatory bodies should develop training programs aimed at reducing the effects of framing bias and strengthening auditors' ethical judgment. Such initiatives may improve audit quality and reduce judgmental errors arising from cognitive biases. In this study, only the Tenenhaus GOF criterion was used to examine the overall fit of the model. Therefore, due to the lack of implementation of other evaluation criteria and the predictive power of the model, as well as the cross-sectional nature of the data in this study, caution should be exercised in generalizing the results obtained.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors thank all participants in this study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of intere

قالب‌بندی حسابرسی؛ انحراف توجه حسابرس و مولفه‌های اخلاقی

نویسندگان[۳]، نویسندگان[۴]

نکات برجسته

- بررسی تأثیر قالب‌بندی اطلاعات بر انحراف توجه حسابرسان و نقش تعدیل‌گر اخلاق حرفه‌ای
- تأثیر مثبت و معنادار قالب‌بندی اطلاعات بر انحراف توجه حسابرسان
- نقش تضعیف‌کننده مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای در رابطه بین قالب‌بندی و انحراف توجه حسابرسان

چکیده

مدیران برای پنهان کردن تخلفات از حسابرسان، از تکنیک‌هایی مانند انحراف توجه و طعمه‌گذاری استفاده می‌کنند. یکی از این روش‌ها، قالب‌بندی اطلاعات است که بر نگرش رفتاری حسابرس تأثیر گذاشته، قضاوت او را مختل کرده و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. در مقابل، رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای باعث تقویت استقلال و دقت حسابرس شده و می‌تواند اثر سوگیری‌ها را کم کند. این پژوهش به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی مؤلفه‌های اخلاقی در رابطه بین قالب‌بندی و انحراف توجه حسابرس پرداخته است. جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۳ هستند. حجم نمونه بر اساس ۱۶۳ پرسش‌نامه تکمیل‌شده تعیین شد. ابزارهای تحقیق شامل سه پرسشنامه است: قالب‌بندی حسابرسی (کوساماواردانی و ساری، ۲۰۱۵)، انحراف توجه (نوبخت و همکاران، ۱۴۰۰) و پرسش نامه اقتباس شده از صادقی و همکاران (۱۴۰۴). آزمون فرضیه‌ها با مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS انجام شد. یافته‌ها نشان داد که قالب‌بندی گزارش حسابرسی مستقیماً انحراف توجه حسابرس را افزایش می‌دهد، اما مؤلفه‌های اخلاقی این اثر را تعدیل کرده و می‌توانند پیامد منفی قالب‌بندی را تضعیف کنند. در مجموع، نتایج بر تقویت اخلاق حرفه‌ای برای ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأکید دارد.

واژه‌های کلیدی: ***قالب‌بندی مثبت، قالب بندی منفی، انحراف توجه حسابرس، مولفه‌های اخلاقی.***

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

۱- مقدمه

سوگیری می‌تواند در قضاوت حسابرسی آثار مخربی داشته باشد. یکی از مهم‌ترین سوگیری‌های شناختی در این زمینه، سوگیری قالب‌بندی است؛ پدیده‌ای که بیان می‌کند نحوه ارائه اطلاعات، حتی در شرایطی که محتوای اساسی اطلاعات یکسان است، می‌تواند به واکنش‌ها و تصمیم‌های متفاوتی منجر شود (ایرواتی و سولیخاه[۱]، ۲۰۱۸). ارائه اطلاعات می‌تواند در دو قالب مثبت و منفی صورت گیرد. در قالب‌بندی مثبت، شخص تمایل دارد با اجتناب از ریسک، تصمیم‌گیری کند در حالی که در قالب‌بندی منفی شخص تمایل دارد، تصمیمات پرمخاطره بگیرید به عبارت دیگر قالب‌بندی استدلال (مثبت و منفی) بر تصمیمات حسابرسان تأثیر دارد (وولاندیتیا و همکاران[۲]، ۲۰۲۳).

---

۳. نمونه فارسی برای دانشگاه آزاد: مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه .....، واحد .....، دانشگاه آزاد اسلامی،نام شهر.....، ایران (نویسنده مسئول)، (ایمیل). (BNAZANIN 8 REGULAR)
و برای ایمیل(Times New Roman 8)

۴. نمونه فارسی برای دانشگاه دولتی: مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه..... ، دانشکده..... ، نام دانشگاه.....، نام شهر.....، ایران.(ایمیل).

در واقع، زبان و شیوه ارائه اطلاعات می‌تواند به‌صورت ناخواسته فرایند تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار دهد و زمینه‌ساز بروز سوگیری در قضاوت شود. شواهد موجود نیز نشان می‌دهد که قالب‌بندی مثبت و منفی می‌تواند قضاوت و اظهارنظر حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (ایرواتی و سولیخاه، ۲۰۱۸؛ سپتیاری و گودونو[۳]، ۲۰۱۹). تأثیر قالب‌بندی اطلاعات در محیط حسابرسی زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که حسابرس با محدودیت‌های زمانی و هزینه‌ای مواجه باشد. هنگامی که اطلاعات دریافتی از دیگران در فرایند قضاوت حسابرسی، به‌گونه‌ای ارائه شود که پیامدهای مطلوب یا نامطلوب یک تصمیم را برجسته سازد، نحوه ادراک این اطلاعات می‌تواند بر انتخاب حسابرس میان گزینه‌های مختلف اثرگذار باشد. در شرایطی که حسابرس به‌دنبال اجتناب از پیامدهای نامطلوبی همچون تأخیر در تکمیل و ارائه گزارش حسابرسی یا تحمیل هزینه‌های اضافی حسابرسی است، ممکن است تصمیمی اتخاذ کند که از نظر زمانی و اقتصادی مطلوب‌تر باشد. در مقابل، زمانی که پیامدهای منفی یک تصمیم برجسته می‌شود، احتمال پذیرش ریسک و اتخاذ تصمیم‌های پرمخاطره‌تر افزایش می‌یابد. بر اساس تئوری چشم‌انداز، تفاوت در نحوه ادراک پیامدهای سود و زیان می‌تواند به تفاوت در رفتار تصمیم‌گیرنده منجر شود؛ بنابراین، قالب‌بندی اطلاعات یکی از عواملی است که می‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرسی اثرگذار باشد. (یولیانا[۴]، ۲۰۱۸).

اطلاعات مورد استفاده حسابرسان عمدتاً از سوی مدیریت صاحبکار ارائه می‌شود و مدیریت ممکن است با انگیزه‌هایی مانند حفظ امنیت شغلی، کسب پاداش و افزایش ارزش شرکت، از طریق مدیریت سود، عملکرد شرکت را مطلوب‌تر از واقع نشان دهد (دیچو و همکاران[۵]، ۲۰۱۲) ازاین‌رو، مدیریت ممکن است با استفاده از راهبردهایی تحت عنوان مدیریت حسابرسان، احتمال کشف حساب‌های مدیریت‌شده را کاهش دهد (پتی و همکاران[۶]، ۱۹۸۶). یکی از این راهبردها، استفاده از تکنیک‌های طعمه‌گذاری و منحرف‌کردن توجه است؛ به این صورت که توجه حسابرس به حساب‌های فاقد تحریف یا تحریف‌هایی که تأثیری بر سود ندارند معطوف شود تا از حساب‌های مدیریت‌شده دور گردد (لوپولد و همکاران[۷]، ۲۰۱۵).

مدیریت صاحبکار می‌تواند با ارائه گزینشی یا ناقص اطلاعات و همچنین منحرف‌کردن توجه حسابرسان به سایر بخش‌ها، احتمال کشف حساب‌های مدیریت‌شده را کاهش دهد (جمال و همکاران[۸]، ۱۹۹۵). در این میان، تکنیک طعمه‌گذاری با هدایت توجه و منابع حسابرس به نواحی کم‌اهمیت‌تر، زمان اختصاص‌یافته به بررسی سایر بخش‌ها را کاهش داده و می‌تواند فرصت بیشتری برای مدیریت سود فراهم کند (کارامنیس و لنوکس[۹]، ۲۰۰۸). با افزایش پیچیدگی عملیات تجاری و محدودیت منابع حسابرسی، انحراف توجه حسابرس می‌تواند نحوه تخصیص زمان و منابع را تحت تأثیر قرار داده و در نهایت پیامدهایی برای کیفیت حسابرسی به همراه داشته باشد (PCAOB[۱۰]، ۲۰۱۷). انحراف توجه حسابرس ممکن است سه پیامد متفاوت در رابطه با کیفیت حسابرسی به همراه داشته باشد:

در پیامد اول، انحراف توجه حسابرسان ممکن است انگیزه قوی برای رعایت استانداردهای اطمینان‌بخشی ایجاد کند. این امر باعث می‌شود روش‌های حسابرسی همراه با تردید حرفه‌ای انجام شوند که در نهایت به ارتقای کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. این نتیجه ناشی از تعهد حسابرسان به ارائه اطمینان درباره اعتبار اطلاعات مالی است؛ چرا که شکست در حسابرسی ممکن است خطراتی چون دادخواهی، اجرای مقررات و زیان ناشی از آسیب به شهرت حرفه‌ای را به همراه داشته باشد. درصورت توجه حسابرسان به حساب‌های دارای تحریف با اجرای روش های حسابرسی همراه با تردید حرفه‌ای احتمال کشف تحریف‌ها افزایش می‌یابد(نوبخت و همکاران،۱۴۰۰)

در پیامد دوم، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های مورد حسابرسی دچار بحران مالی و شوک‌های اقتصادی، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد، چرا که این نوع شرکت‌ها با احتمال بیشتری با شکست پیشبینی سود روبه رو خواهند شد و با احتمال بالاتری سود خود را در سالهای بعد تجدید ارائه می‌کنند. لذا حسابرسان ممکن است زمان بیشتری را به حسابرسی اینگونه مشتریانی اختصاص دهند و در نتیجه احتمال کاهش تردید حرفه‌ای نسبت به مشتریانی که چنین شرایطی را تجربه نمی‌کنند، وجود ندارد وکیفیت خ دمات حسابرسی برای این نوع مشتریان همچنان مناسب باقی می‌ماند. دلیل این امر آن است که حسابرسان از پیامدهای احتمالی شکست حسابرسی آگاه بوده و تلاش می‌کنند تا کیفیت کار نسبت به دوره‌های پیش از بحران مالی تغییر نکند(سلیمانی امیری و آزاد زاده،۱۴۰۳).

پیامد سوم، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک ممکن است منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود (چانگ و همکاران[۱۱]، ۲۰۲۲). چرا که اولاً حسابرسان دچار انحراف توجه ممکن است زمان کمتری را برای جمع‌آوری شواهد و اجرای روش‌های حسابرسی صرف کنند و یا نسبت به مشتریان مورد حسابرسی بدون شوک، تردید حرفه‌ای کمتری را اعمال نمایند. کاهش توجه به دلیل انحراف توجه در نهایت باعث کاهش کیفیت حسابرسی مشتریان در صنایع بدون شوک می‌شود. دوماً مؤسسات حسابرسی که شرکت‌های مورد حسابرسی‌شان متشکل از چندین شرکت در صنایع مختلف می‌باشد، نمی‌توانند بطور همزمان همه شرکت‌های مورد حسابرسی خود را در سطح بهینه توجه، نظارت کنند (باسکار[۱۲]، ۲۰۱۸). سوماً با توجه به منابع مؤسسه حسابرسی محدود است و دارای مشتریان متعدد است احتمالاً توجه کمتری را برای برخی از مشتریان مورد حسابرسی اختصاص می‌دهند و به دلیل برآورد ریسک پایین برای این شرکت‌ها، احتمال شکست حسابرسی‌شان افزایش می‌یابد (بیر و سریدار[۱۳]، ۲۰۰۶). چهارماً هنگامی که مشتریان تحت حسابرسی با شوک‌های منفی بیرونی مواجه می‌شوند، حسابرسان به دلیل تمرکز و زمان محدود، حجم کار بالا با افزایش اضطراب و کاهش کیفیت قضاوت‌های حسابرسی روبه رو می‌شوند. وقوع چنینرویدادهایی ، موجب انحراف توجه حسابرسان به مشتریان فعال درصنایع تحت شوک می‌شوند. در مقابل حسابرسان ممکن است نگرانی حرفه‌ای کمتری نسبت به صنایع بدون شوک نشان دهند و در تشخیص گزارشگری مالی غیرمتعارف در صنایع بدون شوک، کوتاهی کنند. بنابراین، تمرکز حسابرسان روی مشتریان فعال در صنایع تحت شوک می‌تواند کیفیت حسابرسی برای مشتریان صنایع بدون شوک را به‌طور قابل‌توجهی کاهش دهد (پرسیلین و همکاران[۱۴]، ۲۰۱۹).

با توجه به ادبیات نظری بیان‌شده، قالب‌بندی حسابرسی تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسان در بررسی اطلاعات دریافتی از دیگران دارد و بسته به نوع قالب‌بندی تصمیم حسابرس ممکن است قضاوت حسابرسان تغییر یابد (یولیانا، ۲۰۱۸). نوع قالب‌بندی اتخاذ شده توسط تصمیم‌گیرندگان می تواند بر نتایج یک تصمیم مؤثر باشد (یوسنایني و همکاران[۱۵]، ۲۰۲۳).

حسابرسان دچار انحراف توجه، نمونه‌های کوچکتری را در کار حسابرسی انتخاب می‌کنند، روش‌های حسابرسی را به خطر می‌اندازند (مثلاً انتخاب راه‌های میانبر) یا به شواهد حسابرسی کمتر قابل اعتماد (مثلاً اسناد داخلی یا پرس‌وجو به‌جای تأییدیه یا مشاهده) تکیه می‌کنند که منجر به افزایش گزارشگری فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود و احتمال شکست پیش‌بینی‌های سود را افزایش می‌دهد (PCAOB ،۲۰۱۲ ؛ آبربنل و لیهاوی[۱۶]، ۲۰۰۳). همچنین پیامدهای زمان‌بندی هزینه حسابرسی اضافی و تأخیر در تحویل گزارش حسابرسی بر عهده حسابرس است و احتمالاً حسابرس یک تصمیم خطرناکی اتخاذ می‌کند و تحت‌تأثیر سوگیری اتخاذ تصمیم می‌کند (یولیانا، ۲۰۱۸).

از سوی دیگر، رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای از الزامات اساسی حرفه حسابرسی است و می‌تواند تحت تأثیر ویژگی‌های فردی، رفتار حرفه‌ای حسابرسان را شکل دهد (زیری و پترز[۱۷]، ۲۰۱۲). حسابرسان، به‌رغم دریافت حق‌الزحمه از صاحبکار، در قبال منافع عمومی و جامعه مسئولیت دارند و باید در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای، منافع ذی‌نفعان را مدنظر قرار دهند (صادقی و همکاران، ۱۴۰۴). مولفه¬های اخلاق حرفه‌ای ضریب تأثیر نزدیکی بر قضاوت حسابرسی دارند. با وجود شواهد موجود درباره تأثیر قالب‌بندی اطلاعات بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان و پیامدهای انحراف توجه بر کیفیت حسابرسی، این عوامل عمدتاً به‌صورت مستقل از یکدیگر مورد بررسی قرار گرفته‌اند. همچنین، اگرچه اهمیت رعایت اصول و الزامات اخلاق حرفه‌ای در ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش پیامدهایی همچون ریسک دادخواهی، شکست حسابرسی، هزینه‌های اضافی و آسیب به شهرت حرفه‌ای مورد تأکید قرار گرفته است، نقش این الزامات در مواجهه با سوگیری‌های شناختی، به‌ویژه قالب‌بندی اطلاعات، و پیامد آن بر انحراف توجه حسابرس کمتر مورد توجه قرار گرفته است. ازاین‌رو، خلأ موجود در ادبیات را می‌توان در نبود شواهد کافی درباره تأثیر قالب‌بندی اطلاعات بر انحراف توجه حسابرسان و نقش الزامات اخلاق حرفه‌ای در این رابطه دانست. پژوهش حاضر با بررسی همزمان این سه مؤلفه، درصدد بررسی این موضوع است که الزامات اخلاق حرفه‌ای چگونه می‌تواند بر رابطه میان قالب‌بندی اطلاعات و انحراف توجه حسابرسان اثرگذار باشد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس

قالب‌بندی گزارش حسابرسی به نحوه‌ی ارائه اطلاعات اشاره دارد که می‌تواند بر درک و تصمیم‌گیری افراد تاثیر بگذارد. در حسابرسی، نحوه‌ی بیان اطلاعات (مثلا تاکید بر سود یا زیان) ممکن است بر قضاوت حسابرس تاثیرگذار باشد. براساس نظریه چشم انداز افراد به طور متفاوتی به سود و زیان واکنش نشان می‌دهند، حتی زمانی که نتایج عینی، یکسان هستند. این نظریه تاکید می‌کند که نحوه ارائه اطلاعات می‌تواند بر تصمیم‌گیری تاثیربگذارد(دینینگروم ومپانیوکی[۴۰]،۲۰۲۴). از سوی دیگر، انحراف توجه حسابرس به وضعیتی اشاره دارد که حسابرس به دلیل نحوه ارائه یا برجسته‌سازی اطلاعات، تمرکز خود را بر بخش خاصی از گزارش معطوف کرده و در نتیجه، سایر اطلاعات حیاتی را نادیده می‌گیرد (وجودی نوبخت و همکاران، ۱۴۰۰). همچنین با افزایش فشار های نزولی بر حسابرس انحرافات موجود در گزارشگری مالی افزایش می یابد (بخردی نسب، ۱۴۰۰). بر اساس یافته‌های تحقیقات، شرکت‌های مشتری حسابرسانی که دچار انحراف توجه هستند، بیشتر احتمال دارد که پیش‌بینی‌های سود را محقق کنند یا سود واقعی هر سهم‌شان بالاتر از میزان پیش‌بینی‌شده باشد (شکست پیش‌بینی سود). علاوه بر این، چنین مشتریانی بیشتر از سایرین تمایل به تجدید ارائه سود در سال‌های آینده دارند. به‌طور کلی، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های تحت حسابرسی که با بحران مالی مواجه شده‌اند، منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (سلیمانی امیری و آزاد زاده، ۱۴۰۳). همچنین در جهت آگاهی جامعه حسابرسان از آثار منفی و مخرب سوگیری قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی، اسدی و همکاران (۱۴۰۲) دریافتند که قالب‌بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد و نیز ابراز داشتند که تردید حرفه ای می‌تواند ارتباط بین متغیرهای قالب‌بندی و استقلال را با قضاوت حسابرسی تعدیل کند. وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۰) در توض‌یح نقش منحرف ک‌ردن توجه حسابرسان ب‌ه حساب‌ه‌ای بدون تحری‌ف، تأک‌ی‌د شده است که زمان‌ی که تمرک‌ز حسابرسان ب‌ه سمت حساب‌ه‌ای دارای تحری‌ف ه‌دای‌ت شود، احتمال شناسایی مدی‌ری‌ت سود ب‌ی‌شتر م‌ی‌شود و برعکس حسابرسان منحرف تأخیر بیشتری در صدور گزارش حسابرسی دارند و حق‌الزحمه حسابرسی کمتری دارند. هنگامی که سطح حواس پرتی بالا باشد، مشتریان بیشتر اقدام به مدیریت سود تعهدی و واقعی می‌کنند و ضرایب پاسخ سود نسبتاً پایین تری دارند. (افضلی و همکاران [۱۸]،۲۰۲۴). و نیز تأکید حسابرسان بر ارائه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان توسط مؤسسات حسابرسی به طور کلی (یعنی نه به یک مشتری خاص) می‌تواند حواس را از عملکرد حسابرسی منحرف کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی را کاهش دهد (بیردزلی و همکاران[۱۹] ،۲۰۲۱). به طور کلی مشابه شواهد تحقیقات چانگ و همکاران[۲۰] (۲۰۲۲) که نشان می‌دهد وقتی حسابرسان دچار انحراف توجه می‌شوند، حسابرسی را با کیفیت پایین‌تری انجام می‌دهند. تحلیل‌های انجام‌شده همچنین نشان داد که اثرات منفی رویدادهای منحرف‌کننده بر کیفیت حسابرسی زمانی نمایان می‌شود که حسابرسان با انحراف توجه به حسابرسی مشتریان کم‌اهمیت می‌پردازند، به این امید که با مسئولیت‌های قانونی کمتری روبه‌رو شوند و فرصت بیشتری برای رشد داشته باشند. همچنین تکرار موارد بالا در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثر بخشی گزارش حسابرسی می‌شود و این تاثیر در مورد سرمایه‌گذاران کم تجربه با شدت و معنی داری بیشتری وجود دارد (بهشتی نهند و همکاران، ۱۴۰۳). لوپیولد و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی مدیریت حسابرسی برای مدیریت سود: تأثیر انحرافات بر تشخیص حسابرس از مدیریت سود دریافتند که تشخیص مدیریت سود حسابرسان زمانی بدترین است که حسابرسان به حساب‌های پاک هدایت شوند و بهترین زمانی است که حسابرسان به حساب‌هایی که حاوی اشتباهات دیگری هستند؛ هدایت شوند. نتایج آنان نشان داد که مدیران به طور بالقوه می توانند از یک تاکتیک مدیریت حسابرسی به انحراف از یک حساب بدون تحریف برای کاهش اثربخشی حسابرسان در تشخیص مدیریت سود استفاده کنند. حسابرسان در مواجهه با صورت‌های مالی پیچیده یا اطلاعات گمراه‌کننده، ممکن است به دلیل بار شناختی بالا دچار انحراف توجه شوند. نظریه بار شناختی بیان می‌کند که منابع پردازشی ذهن انسان محدود است و زمانی که حجم اطلاعات یا پیچیدگی وظایف از ظرفیت ذهنی فراتر رود، عملکرد شناختی کاهش می‌یابد. در حسابرسی، این وضعیت می‌تواند منجر به انحراف توجه حسابرس شود و کیفیت

قضاوت و تصمیم‌گیری او را تحت‌تأثیر قرار دهد (هورلی [۲۱]، ۲۰۲۲). لذا مبتنی بر این نظریه قالب‌بندی گزارش حسابرسی از چند جهت می‌تواند بر انحراف توجه حسابرس تأثیرگذار باشد:

برجسته‌سازی اطلاعات و جلب توجه غیرهدفمند: وقتی اطلاعات خاصی به صورت برجسته (مانند بولد، با رنگ متفاوت یا در ابتدای گزارش) ارائه شوند، ممکن است حسابرس بدون ارزیابی کامل سایر اطلاعات، بیشتر به این بخش‌ها توجه کند. طبق پژوهش تان و همکاران[۲۲] (۲۰۱۷)، حسابرسان هنگام استفاده از گزارش‌هایی با قالب‌بندی متفاوت، بخش‌هایی که جلوه بصری بیشتری داشتند را بیشتر بررسی کرده و سایر اطلاعات را کمتر مورد توجه قرار دادند.

انحراف توجه ناشی از عوامل برون‌زا :در این دیدگاه، انحراف توجه به‌دلیل شوک‌ها یا رویدادهای بیرونی رخ می‌دهد که خارج از کنترل مستقیم مدیریتِ صاحبکارِ مورد رسیدگی است. مثال‌ها: بحران در صنعت بخشی از صاحبکاران، ادغام و اکتساب مهم در سایر مشتریان دفتر حسابرسی، یا فرصت‌های شغلی خارج از مؤسسه که توجه حسابرس را در فصل شلوغی منحرف می‌کند پیامد اصلی، کاهش کیفیت حسابرسی است . (کیم [۲۳]، ۲۰۲۴).

انحراف توجه ناشی از عوامل درون‌زا :در این دیدگاه، انحراف توجه یک تاکتیک راهبردی مدیریت در همان صاحبکارِ مورد رسیدگی است. مدیریت با ارائه بیانیه‌های انحرافی و برجسته‌سازی ریسک در یک حوزه دیگر، تمرکز حسابرس را از محل مدیریت سود منحرف می‌کند. پژوهش‌ها نشان می‌دهند وقتی حسابرس به حساب‌های سالم منحرف می‌شود، احتمال کشف مدیریت سود کاهش می‌یابد؛ اما وقتی به حساب‌های دارای خطاهای دیگر (غیرمؤثر بر سود) منحرف می‌شود، حساسیت حسابرس به ریسک تحریف افزایش می‌یابد و کشف مدیریت سود بهتر می‌شود.(لوییپولد و همکاران [۲۴]، ۲۰۱۵).

براساس مبانی‌نظری بیان شده فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس تأثیر معناداری دارد.

۲-۲- مؤلفه‌های اخلاقی، قالب‌بندی گزارش حسابرسی و انحراف توجه حسابرس

تأثیر مؤلفه‌های اخلاقی بر رابطه بین قالب‌بندی گزارش حسابرسی و انحراف توجه حسابرس موضوعی پیچیده و چندبُعدی است. مطالعات اخیر نشان می‌دهند که مؤلفه‌های اخلاقی مانند آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و تردید حرفه‌ای می‌توانند نقش تعدیل‌گر در این رابطه ایفا کنند (لاتان و همکاران[۲۵]، ۲۰۱۷). مولفه‌های اخلاقی ضریب تأثیر نزدیکی بر قضاوت حسابرسی دارند. این امر حاکی از آن است که استانداردهای حسابرسی ایران به‌عنوان یک اصل مورد تأیید بوده و اجرایی است (صادقی و همکاران، ۱۴۰۴). بمانی و رویر[۲۶] (۲۰۲۲) معتقدند ایدئولوژی اخلاقی (جهت‌گیری نسبی‌گرایانه و آرمان‌گرایانه) بر تعهد حرفه‌ای تأثیر دارد و تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر می‌گذارد. جوادی و همکاران (۱۴۰۲) نیز دریافتند که بین ویژگی‌های تاریک شخصیت و قضاوت حرفه‌ای حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. ایلیاس و همکاران[۲۷] (۲۰۱۹)، معتقدند که حسابرسان دارای صلاحیت حرفه ای بالا، قادر به شناسایی شیوه‌های غیراخلاقی در شرکت‌ها هستند. اکثر حسابرسان در هنگام مواجه شدن با رفتار غیراخلاقی، سطح بالایی از انصاف و عدالت را داشتند. در بررسی رابطه بین جنبه های اخلاقی و قالب‌بندی حسابرسان آلرابا[۲۸] (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای در بین حسابرسان در اردن نشان داد که جنبه‌های اخلاقی حرفه حسابرسی تأثیر قابل‌توجهی بر ظرفیت حسابرس برای شناسایی ارائه نادرست صورت‌های مالی دارد. براساس نتایج تحقیق حسیبوآن و همکاران[۲۹] (۲۰۲۲) تأثیر سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای و تجربه حسابرس بر قضاوت حسابرس تأیید و بر نقش منفی سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای بر قضاوت حسابرس تأکید دارند. از طرفی شواهد اولیه با قالب‌بندی مثبت بیشتر از سایر روش‌های ارائه اطلاعات، می‌تواند در هنگام قضاوت، توجه حسابرسان را نسبت به شواهد بعدی محدود کند که این مسئله از نقش نگاشت شناختی و سوگیری قالب‌بندی در تصمیم‌گیری حکایت دارد (وینسون و همکاران[۳۰]، ۲۰۱۷). به عبارتی قالب‌بندی اطلاعات می‌تواند باعث افزایش شک حسابرسان شده و در نتیجه قضاوت آنها را تحت‌تأثیر قرار دهد (سپتیاری و گودونو[۳۱]، ۲۰۱۹). و نیز ایرواتی و سولیخاه[۳۲] (۲۰۱۸) ابراز داشتند که قالب‌بندی و اطمینان بیش از حد به فرم‌ها و دسته‌بندی اطلاعات، و فشار زمان بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار بوده و باعث کاهش کیفیت

گزارش‌های حسابرسی می‌شود، در نتیجه قالب‌بندی و تشدید تعهد بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار بوده و می‌تواند کیفیت گزارش‌های حسابرسی را کاهش دهد (یولیانا، ۲۰۱۸).

نقش مؤلفه‌های اخلاقی در کاهش انحراف توجه:

آگاهی اخلاقی[۳۳]: حسابرسانی که دارای سطح بالایی از آگاهی اخلاقی هستند، تمایل دارند تصمیمات خود را بر اساس اصول اخلاقی اتخاذ کنند. این آگاهی می‌تواند آنها را نسبت به سوگیری‌های ناشی از قالب‌بندی هوشیارتر کند و از انحراف توجه جلوگیری نماید (هارت و همکاران[۳۴]، ۲۰۱۳).

قضاوت اخلاقی[۳۵]: توانایی تشخیص درست از نادرست در موقعیت‌های پیچیده، به حسابرسان کمک می‌کند تا تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند و از تأثیرات منفی قالب‌بندی بر توجه خود بکاهند.

تردید حرفه‌ای[۳۶]: به معنای نگرش پرسش‌گرانه و هوشیارانه نسبت به اطلاعات و شواهد است. این ویژگی می‌تواند حسابرسان را در برابر تأثیرات قالب‌بندی مقاوم‌تر کند و از انحراف توجه جلوگیری نماید (زارع و ترخونی ، ۲۰۲۶).

بنابراین براساس مبانی‌نظری بیان شده فرضیه دوم به شرح ذیل تدوین می‌شود.

فرضیه دوم: مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس را تعدیل می‌کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از جهت هدف، کاربردی می‌باشد که با رویکرد کمی در دسته توصیفی -پیمایشی قرار می‌گیرد. از نظر روش اجرا به پژوهشی همبستگی است. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری انجام‌شده است. تجزیه وتحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار Smart Pls 3 صورت گرفت. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی بوده و قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۴۰۳ است. حجم نمونه پژوهش براساس پرسشنامه های تکمیل شده ۱۶۳ نفر و در فرایند تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها مورداستفاده قرار گرفت. ابزار اندازه گیری متغیرهای پژوهش پرسشنامه است و از طریق پاسخگویی حسابرسان به سوالات مربوطه و جمع‌آوری اطلاعات لازم در مورد مسئله پژوهش درصد بررسی و تحلیل روابط میان آنها هستیم. پرسش‌نامه های هر کدام از متغیرها به شرح ذیل است:

قالب بندی (متغیر مستقل): قالب‌بندی متغیر مستقل است و دارای دو بعد قالب‌بندی مثبت و منفی می‌باشد. جهت اندازه‌گیری آن از پرسشنامه کوساماواردانی و ساری[۳۷] (۲۰۱۵) استفاده می‌شود. در این پرسشنامه ۷ گویه در نظر گرفته‌شده است که اظهارنظرهای (۱-۴-۵) با قالب‌بندی مثبت و اظهارنظرهای (۲-۳-۶-۷) منفی ارائه می‌شود.

انحراف توجه حسابرس (متغیر وابسته): انحراف توجه حسابرس به این معناست که آیا مدیر صورت‌های مالی را به گونه‌ای ارائه می‌کند که موجب جلب توجه حسابرسان به انحرافات خاصی شود یا خیر. هدف صورت‌های مالی با محتوای انحرافی ایجاد شرایطی است که با افزایش ریسک در بخش‌های دیگر صورت‌های مالی، حسابرسان از بررسی دقیق حساب‌های مربوط به مدیریت سود دور شوند یا تمرکز آنها به بخش دیگری منتقل شود. در این پژوهش، فرض می‌شود حساب هزینه حقوق و مزایا برای رسیدن به اهداف شرکت، کمتر از واقع گزارش می‌شود و توجه حسابرسان به حساب‌های دیگری منحرف می‌شود که ممکن است آن حساب هم دستکاری شده باشد یا خیر، تا تأثیر انحراف توجه حسابرسان بر کشف موارد مدیریت سود شده بررسی شود. در این صورت چند سناریو ممکن است اتفاق بیفتد:

۱- ظرفیت ذهن و زمان حسابرسان مشغول بررسی به آن حساب شود و ممکن است در نهایت زمان و دقت مناسبی را صرف بررسی باقی حساب‌ها نکنند.

۱-۱- چنانچه حسابرسان به حساب‌های پاک (عاری از تحریف) منحرف شوند، ممکن است چنین برداشت کنند که حتماً سایر حساب‌ها نیز عاری از تحریف با اهمیت‌اند و گسترهٔ بررسی‌های خود را کاهش دهند.

۱-۲- در صورتی که حسابرسان به بررسی حساب‌هایی بپردازند که دچار تحریف هستند : ۱- تحریف‌های انحرافی که هدفشان ایجاد سردرگمی است و ۲- شامل حساب‌های مربوط به مدیریت سود نمی‌شود)، ممکن است پس از شناسایی آن خطا یا تحریف، احساس رضایت کنند و تصور کنند وظیفه خود را به انجام رسانده‌اند. این امر می‌تواند منجر به کاهش توجه و صرف زمان کافی برای بررسی سایر حساب‌ها شود، در نتیجه حساب‌های مرتبط با مدیریت سود ممکن است کشف‌نشده باقی بمانند. بر این اساس در این پژوهش از پرسشنامه انحراف توجه حسابرس وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۰) که دارای یک سناریو و ۹ گویه در طیف پنج تایی لیکرت از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم استفاده شده است.

مؤلفه‌های اخلاقی (متغیر تعدیل‌گر): اخلاق حرفه‌ای، استانداردهای فردی و سازمانی از رفتار مورد انتظار و تائید شده در یک حرفه مشخص است. کادوزیر (۲۰۰۲) ویژگی‌های افرادی را که اخلاق حرفه‌ای در سازمان را رعایت می‌کنند در ۸ زمینه هنجار، همدردی، احترام به دیگران، رقابت‌پذیری، وفاداری، عدالت، صداقت و مسئولیت‌پذیری طبقه‌بندی و مفهوم هر کدام از آنها را اینگونه بیان کرد:

۱) هنجار: احترام به ارزش‌ها و قوانین اجتماعی و مشارکت در فعالیت‌های اجتماعی تعریف می‌کند و در برخورد با فرهنگ‌های دیگر متعصبانه عمل نمی‌کند.

۲)همدردی: دلسوز و رحیم است؛ در مصائب دیگران شریک می‌شود؛ به احساسات دیگران اهمیت می‌دهد؛ مشکلات دیگران را مشکل خود می‌داند.

۳) احترام به دیگران: به حقوق و نظر دیگران احترام می‌گذارد؛ خوش‌قول و وقت‌شناس است؛ به دیگران حق تصمیم‌گیری می‌دهد؛ تنها منافع خود را در اولویت نمی‌داند.

۴) رقابت پذیری: در تمام موارد سعی می‌کند ممتاز باشد؛ اعتماد به نفس دارد؛ به مهارت بالایی در حرفه خود دست پیدا می‌کند؛ جدی و پرکار است؛ به موقعیت فعلی خود راضی نیست و از طرق شایسته دنبال ارتقای خود است؛ سعی نمی‌کند به هر طریقی در رقابت برنده باشد

۵)وفاداری:به وظایف خود متعهد است؛ رازدار و معتمد دیگران است.

۶) عدالت :طرفدار حق است و در قضاوت تعصب ندارد؛ بین افراد از لحاظ فرهنگی، طبقه اجتماعی و اقتصادی، نژاد و قومیت تبعیض قائل نمی‌شود.

۷) صداقت: مخالف ریاکاری و دورویی است؛ به ندای وجدان گوش فرا می‌دهد؛ به شرافت‌مندی توجه می‌کند؛ شجاع و با شهامت است.

۸) مسئولیت‌پذیری: در برابر مسئولیت تصمیم‌ها، پاسخ‌گو است و پیامدهای آن را می‌پذیرد؛ سرمشق دیگران است؛ حساس و اخلاق‌مند است؛ به درستکاری و خوشنامی اهمیت می‌دهد؛ برای ادای مسئولیت‌های خویش کوشاست و با تمام توان و خلوص نیت انجام می‌دهد.

لذا وجود و بروز چنین ویژگی‌های از افراد در سازمان‌ها نیازمند سیستمی از اخلاقیات، جهت تصمیم گیری‌های اخلاقی در خصوص رفتارهای چالش برانگیز افراد است که به آن ایدئولوژی اخلاقی گویند. براساس رویکرد اخلاقی فورسیژ[۳۸] (۱۹۸۰) دو نوع ایدئولوژی اخلاقی آرمان‌گرایی(ایده آلیسم) و نسبی گرایی وجود دارد که تصمیمات اخلاقی فرد را شکل می-دهد. آرمان گرایی مطرح می‌کند که حقایق جهان بدون تغییر بوده که باید تصمیم‌گیری های اخلاقی فرد را شکل دهد. در مقابل نسبی گرایی نشان داد که هیچ حقایق جهانی وجود نداشته و آن چیزی که اخلاقی است وابسته به فرهنگ ، جامعه و زمینه قبلی است.

برای اندازه‌گیری متغیر مؤلفه‌های اخلاقی با اقتباس از پژوهش صادقی و همکاران (۱۴۰۴) و مبتنی تلفیق رویکرد اخلاقی فورسیژ (۱۹۸۰) و طبقه‌بندی ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای کادوزیر[۳۹] (۲۰۰۲) استفاده شده است. براین اساس پرسشنامه رویکرد اخلاقی فورسیژ (۱۹۸۰) که دارای ۲۰ سوال است دردو بخش ایده آلیسم و نسبی‌گرایی اخلاقی مشابه پژوهش صادقی و همکاران(۱۴۰۴) در قالب ۸ بعد هنجار، همدردی، احترام به دیگران، رقابت‌پذیری، وفاداری، عدالت، صداقت و مسئولیت‌پذیری ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای کادوزیز طبقه‌بندی و اندازه‌گیری می‌شوند. بر این اساس بخش ایده آلیسم شامل بعدهای (هنجار، همدردی، احترام به دیگران، رقابت‌پذیری) و بخش نسبی گرایی شامل بعدهای (وفاداری، عدالت، صداقت و مسئولیت‌پذیری) است. براین اساس از سوالات بخش ایده‌الیسم ؛ برای بعد همدردی

سوال (۱-۲)؛ بعد احترام به دیگران سوال (۳-۴-۶)، بعد هنجارسوال (۷-۱۰)، بعد رقابت‌پذیری سوال (۵-۸-۹) تخصیص داده شده است. و از سوالات بخش نسبی‌گرایی، به ویژگی مسئولیت پذیری سوال (۱۱-۱۲-۱۳)، ویژگی اخلاقی عدالت سوال (۱۴-۱۵-۱۶)، ویژگی وفاداری سوال (۱۷-۱۸) و ویژگی صداقت سوال (۱۹-۲۰) مدنظر قرار گرفت.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آزمون KMO و بارتلت برای بررسی کفایت حجم نمونه

به منظور بررسی کفایت حجم نمونه به تعداد ۱۶۳ پرسشنامه تکمیل شده ابتدا در مدل معادلات ساختاری از آزمون KMO و بارتلت استفاده شده که نتایج در جدول (۱) آورده شده است که نشان از کفایت حجم نمونه دارد.

جدول ۱. آزمون KMO و بارتلت

آزمون		نتایج
آزمون KMO		۰/۷۶۱
آزمون بارتلت	آماره خی‌دو	۵۲/۳۳۴
	درجه آزادی	۳
	سطح معناداری	۰/۰۰۰

جدول۲. حجم نمونه برای مدل معادلات ساختاری

آزمون نمونه‌گیری کوهن		نتایج
Anticipated effect size	اندازه اثر	۰/۳۵
Desired statistical power level	توان آزمون	۰/۸
Number of latent variables	تعداد متغیرهای پنهان	۳
Number of observed variables	تعداد متغیرهای آشکار	۱۰
Probability level	سطح معناداری	۰/۰۵
Minimum sample size to detect effect	حداقل حجم نمونه برای تشخیص اثر	۸۱
Minimum sample size for model structure	حداقل حجم نمونه برای مدل معادلات ساختار ی	۱۵۶
Recommended minimum sample size	حداقل حجم نمونه توصیه شده	۱۵۶

همچنین برای تعیین آنالیز توان و اندازه اثر برای تعیین حجم نمونه براساس آزمون نمونه‌گیری کوهن براساس شاخص اندازه اثر قوی و توان آزمون ۰.۸؛ حداقل حجم نمونه برای اجرای مدل معادلات ساختاری تعداد ۱۵۶ است که کمتر از حجم نمونه پژوهش ۱۶۳ می‌باشد.

۴-۲- روایی و پایایی مدل

۴-۲-۱- روایی همگرا

برای بررسی میزان همبستگی بین هر سازه و شاخص‌های مربوط به آن از روایی همگرا استفاده شده است (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵). ارزیابی روایی همگرا براساس معیار میانگین واریانس استخراج شده(AVE) که مقدار بحرانی آن برابر با ۰/۵ است، انجام می‌شود (فورنل و لارکر،۱۹۸۱). اگر مقدار معیار میانگین واریانس استخراج‌شده برای یک متغیر کمتر از۰/۵ باشد، بایستی معرف با کمترین بار عاملی مربوط به متغیر حذف شده و مدل دوباره اجرا شود(داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). نتایج این شاخص به شرح جدول (۳) ارائه می شود:

جدول ۳. روایی همگرا

سازه	AVE

انحراف توجه حسابرسی	۰/۶۳۲
قالب بندی گزارش حسابرسی	۰/۶۵۱
مؤلفه های اخلاقی	۰/۵۸۵

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با جداول بالا میزان AVE برای همه سازه‌ها بیش از ۰/۵ است، لذا سازه‌ها دارای روایی همگرا هستند.

۴-۲-۲- روایی واگرا

روایی واگرا، میزان رابطه سازه با شاخص‌هایش را اندازه‌گیری می‌کند. روایی واگرای مدل در صورتی قابل‌قبول است که یک سازه، تعامل یک سازه با شاخص‌های خود بیشتر از تعامل با سازه‌های دیگر باشد. برای ارزیابی روایی واگرا، لازم است که مقدار AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی آن سازه با سایر سازه‌ها باشد؛ یعنی این مقدار باید از مربع ضرایب همبستگی بین سازه‌ها در مدل بیشتر باشد. این ارزیابی از طریق یک ماتریس صورت می‌گیرد که خانه‌های آن شامل ضرایب همبستگی میان سازه‌ها و جذر مقادیر AVE برای هر سازه است. شرط پذیرش روایی واگرا این است که اعداد موجود در قطر اصلی ماتریس از مقادیر زیرین (اعداد خارج از قطر اصلی مرتبط با همان سازه) بزرگ‌تر باشند. اعداد عناصر قطری جدول، جذر میانگین واریانس استخراج شده و عناصر پایین قطر جدول، ضرایب همبستگی بین
سازه‌ها می‌باشند. اگر جذر مقدار میانگین واریانس استخراج شده(AVE) برای هر سازه بزرگتر از همبستگی برآورد شده بین آن سازه با سایر سازه‌های موجود در مدل پژوهش باشد، روایی تشخیصی آن متغیر تأیید می‌شود. نتایج مربوط به روایی واگرا در جدول (۴) ارائه شده‌اند.

جدول ۴. ماتریس فرونل و لارکر

سازه‌ها	۱	۲	۳	VIF
انحراف توجه حسابرسی	۰/۷۹۵			۱/۹۱
قالب بندی	۰/۶۶۴	۰/۸۰۷		۱/۹۶
مؤلفه های اخلاقی	۰/۶۲۵	۰/۷۵۴	۰/۷۶۵	۱/۸۶

منبع: یافته‌های پژوهش

جذر میانگین واریانس استخراج شده برای هر یک از سازه‌های مدل پژوهش (۰/۷۶۵< AVE <۰/۸۰۷) بزرگتراز همبستگی (۰/۶۲۵< r <۰/754) بین سازه‌های مدل پژوهش بود. این نتیجه نشان می‌دهد که مدل اندازه‌گیری سازه‌های پژوهش از روایی واگرای تشخیصی مناسبی برخوردار هستند.

برای بررسی بایاس روش مشترک(CMB) از آزمون همخطی استفاده شد. بر اساس این روش، اگر عامل‌های تورم واریانس(VIFs) بزرگتر از 3/3باشند، به عنوان نشانه‌ای از همخطی و همچنین به عنوان نشانه‌ای از بایاس روش مشترک در یک مدل هستند. بنابراین، اگر تمام VIFهای حاصل از آزمون همخطی برابر یا کمتر از 3/3باشند، می‌توان مدل را به عنوان آزاد از بایاس روش مشترک در نظر گرفت (کوچ[41] ، ۲۰۱۵). نتایج ارائه شده در جدول (۴)؛ نشان می‌دهد که VIFها برای هر کدام از متغیرهای نهفته کمتر از 3/3است. از اینرو، میتوان بایاس روش مشترک را منتفی دانست و نتایج پژوهش تحت تأثیر این سوگیری قرار نمی‌گیرد.

همچنین در ادامه جهت بررسی وجود همپوشانی میان معرف های تشکیل دهنده سازه‌ها آزمون بارهای عرضی(**HTMT**) اجرا شد که نتایج به شرح جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵). روایی تشخیصی (واگرا) - آزمون بار عرضی(HTMT)

	مولفه های اخلاقی	قالب بندی	انحراف توجه حسابرس
ARF1	0.215	0.591	0.040
ARF2	0.168	0.766	0.011
ARF3	0.180	0.719	0.038
ARF4	0.103	0.742	-0.120
ARF5	0.162	0.776	-0.041
ARF6	0.224	0.742	0.087
ARF7	0.045	0.629	0.011
AAD1	0.064	0.008	0.752
AAD2	0.111	-0.026	0.472
AAD3	0.085	-0.030	0.848
AAD4	0.075	-0.001	0.836
AAD5	0.057	0.067	0.867
AAD6	0.084	-0.026	0.904
AAD7	0.416	0.026	0.719
AAD8	0.486	0.046	0.689
AAD9	0.370	0.170	0.707
AE1	0.761	0.180	0.184
AE2	0.787	0.120	0.172
AE3	0.846	-0.177	0.017
AE4	0.829	0.006	-0.049
AE5	0.633	-0.067	-0.040
AE6	0.820	0.030	0.046
AE7	0.799	0.048	0.031
AE8	0.813	0.021	-0.046
AE9	0.779	-0.015	0.170
AE10	0.743	0.046	-0.174
AE11	0.628	0.163	0.201
AE12	0.793	0.114	0.082
AE13	0.643	0.029	0.042
AE14	0.742	0.267	-0.055
AE15	0.712	0.062	0.074
AE16	0.805	-0.024	0.310
AE17	0.780	0.138	0.135
AE18	0.695	0.048	0.144
AE19	0.601	0.253	0.207
AE20	0.583	0.092	0.031

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق نتایج جدول (۵)، بار عاملی هر معرف روی سازه متناظر آن بیشتر از بار آن معرف روی سایر سازه‌ها است. این نشان می‌دهد که میزان همبستگی بین یک معرف با سازه دیگری غیر از سازه خود، کمتر از میزان همبستگی آن معرف با سازه مربوط به خود است. بنابراین روایی افتراقی ابزار اندازه‌گیری در سطح معرف‌ها تایید می‌شودو ابزار اندازه‌گیری برای تعریف سازه‌ها همپوشانی ندارد.

۴-۳- پایایی ترکیبی (CR)

پایایی ترکیبی، پایایی سازه‌ها را براساس همبستگی میان سازه‌ها بررسی می‌کند. اگر مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالاتر از ۰/۷ باشد، نشان‌دهنده پایایی درونی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری است، در حالی که مقادیر کمتر از ۰/۶ دلالت بر عدم وجود پایایی دارند. لازم به ذکر است که پایایی ترکیبی در مدل‌سازی ساختاری نسبت به آلفای کرونباخ معیار بهتری محسوب می‌شود. دلیل این برتری آن است که در محاسبه ضریب آلفای کرونباخ، تمام شاخص‌ها با اهمیت برابر وارد محاسبات می‌شوند، در حالی که در روش پایایی ترکیبی، شاخص‌هایی که دارای بار عاملی بیشتری هستند، اهمیت بالاتری دارند. این ویژگی سبب می‌شود که مقادیر پایایی ترکیبی سازه‌ها معیار دقیق‌تر و واقعی‌تری نسبت به آلفای کرونباخ ارائه دهند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

جدول ۶ . پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

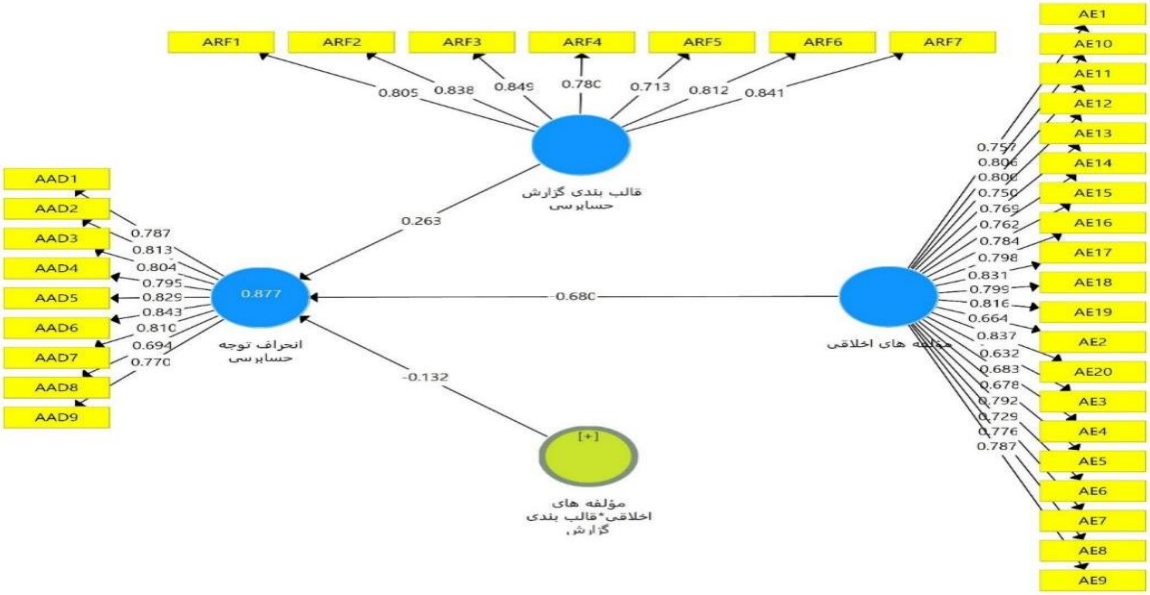
سازه	CR	آلفای کرونباخ
انحراف توجه حسابرسی	۰/۹۳۹	۰/۹۲۷
قالب‌بندی گزارش حسابرسی	۰/۹۲۹	۰/۹۱۰
مؤلفه های اخلاقی	۰/۹۶۶	۰/۹۶۲

منبع: یافته‌های پژوهش

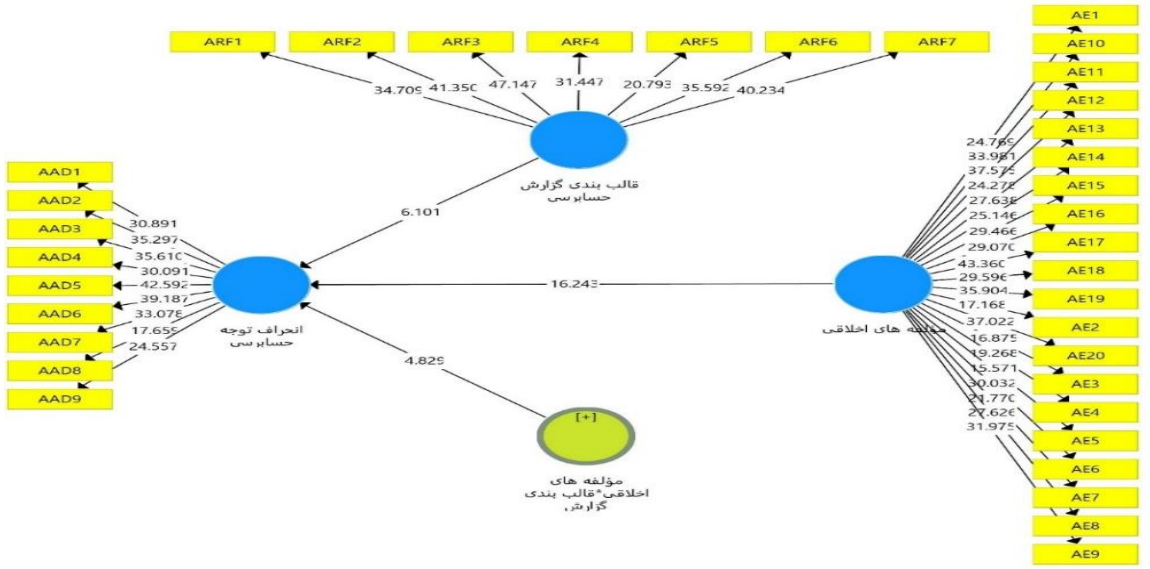
مطابق با جداول بالا نتایج آزمون پایایی ترکیبی برای همه سازها بالاتر از ۰/۷ است که نشان می‌دهد پایایی متغیرها و ابعاد پرسشنامه پژوهش، مورد تأیید است. همچنین مقادیر آلفای کرونباخ به‌دست آمده برای متغیرهای این پژوهش بالاتر از۰/۷ است، که نشانگر قابل‌قبول پایایی است.

۴-۴- بررسی ضرایب مدل و بارهای عاملی

برای بررس‌ی مدل، ابتدا از مدل ب‌ی‌رون‌ی برای ارزی‌اب‌ی روابط م‌ی‌ان متغ‌ی‌ره‌ای پن‌ه‌ان و گویه‌ه‌ای مرتبط با سنجش آن‌ه‌ا استفاده شده است. مدل ب‌ی‌رون‌ی ب‌ه تحل‌ی‌ل ارتباط گویه‌ه‌ا ی‌ا ه‌مان سوالات پرسشنام‌ه ی‌ا سازه‌ه‌ا م‌ی‌پردازد. در واقع تا زمان‌ی که ثابت نشود سوالات پرسشنام‌ه متغ‌ی‌ره‌ای پن‌ه‌ان را ب‌ه طور دق‌ی‌ق اندازه‌گ‌ی‌ری ک‌رده‌اند، ام‌ک‌ان آزمون روابط وجود ندارد. ب‌ه منظور اثبات ای‌ن موضوع از مدل ب‌ی‌رون‌ی ب‌ه‌ره گرفت‌ه شده است. نتایج مدل اندازه‌گیری در شکل‌های ۱ و ۲ نشان داده شده است:



شکل ۱. مدل بیرونی حداقل مربعات جزئی (مدل اندازه‌گیری)



شکل۲. آماره T-Value مدل کلی پژوهش

همانطور که نتایج نشان می‌دهد بارهای عاملی برای تمامی گویه‌ها بزرگتر از ۰/۷ به‌دست آمده است. به علاوه، مقادیر تی برای همه گویه‌های تبیین‌کننده مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده هر متغیر بیشتر از مقدار ۱/۹۶ در سطح معناداری ۰/۰۵ = α است. در مجموع، مقادیر بارهای عاملی و آماره T بر وجود روایی سازه‌های تحقیق دلالت دارد.

۴-۵- برازش کلی مدل

به منظور برازش کلی مدل از ۳ شاخص R^2، Q^2 و GOF استفاده شده است.

۴-۵-۱- معیار R Squares یا R^2

برای اتصال بخش اندازه‌گیری به بخش ساختاری از R^2 استفاده می‌شود که نشان از تأثیری متغیر برونزا بر یک متغیر درونزا است. R^2 تنها برای سازه‌های درونزا مدل محاسبه می‌گردد و در مورد سازه‌های برونزا مقدار این معیار صفر خواهد بود. هر چه قدر مقدار R^2 بیشتر باشد برازش مدل بهتر است. به گفته چین (۱۹۹۸) اگر مقدار R2 ، ۰/۱۹ باشد قدرت مدل ضعیف، ۰/۳۳ قدرت مدل متوسط و بالاتر از ۰/۶۷ باشد قدرت مدل قوی است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در این پژوهش R^2 متغیرها در جدول (۷) آورده شده است:

جدول۷ . ضریب R^2

متغیر	R2	R2 تعدیل شده
انحراف توجه حسابرسی	۰/۸۷۷	۰/۸۷۶

منبع: یافته‌های پژوهش

۴-۵-۲- معیار Q^2

جهت تعیین قدرت پیش‌بینی مدل ازمعیار Q^2 استفاده می‌شود . این معیار قدرت پیش‌بینی ضعیف، مناسب و قوی سازه درونزا یا سازه‌های برونزا مربوط به آن سازه را مشخص می‌کند. در صورتی که مقدار Q^2 ، ۰/۰۲ باشد قدرت پیش‌بینی‌کنندگی ضعیف، مقدار آن ۰/۱۵ قدرت پیش‌بینی‌کنندگی متوسط و بالاتر از۰/۳۵ را کسب نماید قدرت پیش‌بینی‌کنندگی قوی خواهد بود. درجدول (۸) معیار Q^2 مدل پژوهش آورده شده است.

جدول ۸ . معیار Q^2

سازه	SSO	SSE	Q2
انحراف توجه حسابرسی	۲۷۹۰	۱۳۵۴/۳۱۳	۰/۵۱۵

منبع: یافته‌های پژوهش

همان طورکه جدول (۸) نشان می دهد، مقدار Q^2 برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۲ است و در نتیجه نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی مناسب سازه‌های برونزاست.

۴-۵-۳- معیار GOF

این معیار برای بررسی برازش مدل کلی به کار می‌رود. این معیار برازش کلی مدل را بررسی می‌کند برای اندازه‌گیری آن از مدل تننهاس و همکاران (۲۰۰۴) مشابه فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

(۱)

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

وتزِلس و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نمودند.

(۲)

$$GOF = \sqrt{۰/۸۷۷ \times ۰/۵۱۵} = \sqrt{۰/۴۵۲} = ۰/۶۷۲$$

مقدار GOF برابر با ۰/۶۷۲ است که نشان می‌دهد، برازش کلی مدل قوی است. بر این اساس می‌توان گفت برازش کلی مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد.

۴-۶- آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول: قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس تأثیر معناداری دارد.

نتایج پژوهش در جدول (۹) ارائه شده است:

جدول ۹ . آزمون فرضیه اول

فرضیه	ضریب تأثیر	آماره	سطح معناداری
قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس تأثیر معناداری دارد.	۰/۲۶۳	۶/۱۰۱	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

قدرت تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس برابر ۰/۲۶۳ محاسبه شده است. آماره آزمون ۶/۱۰۱ نشان از همبستگی معنادار دارد. لذا با اطمینان ۹۵٪ قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس را تعدیل می‌کند.

نتایج این فرضیه در جدول (۱۰) تحقیق بدین صورت ارائه شده است:

جدول ۱۰ . آزمون فرضیه دوم

فرضیه	ضریب تأثیر	آماره	سطح معناداری
مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس را تعدیل می‌کند.	-۰/۱۳۲	۴/۸۲۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

مقدار آماره t برابر با ۴/۸۲۹ به‌دست آمده است که بزرگتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۳۲- است و درنتیجه می‌توان گفت مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس را تعدیل می‌کند. قالب‌بندی گزارش حسابرسی بدون درنظرگرفتن مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر انحراف توجه حسابرس داشته و باعث افزایش احتمال انحراف توجه حسابرس می‌شود، در حالی که با درنظرگرفتن مؤلفه‌های اخلاقی، تأثیر قالب‌بندی گزارش حسابرسی بر انحراف توجه حسابرس تعدیل می‌شود. به عبارت دیگر شیب رابطه بین متغیر مستقل و وابسته با افزایش متغیر تعدیل گر کاهش می یابد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

سوگیری‌های شناختی نقش مهمی در کاهش کیفیت قضاوت حسابرسی ایفا می‌کنند. یکی از این سوگیری‌ها، قالب‌بندی است. قالب‌بندی اشاره دارد به نحوه ارائه اطلاعات که می‌تواند بر تصمیم‌گیری تأثیرگذار باشد. بنابراین، نحوه قالب‌بندی اطلاعات می‌تواند به‌طور جدی کیفیت قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین برای جلوگیری از کشف دستکاری‌ها و تحریف‌ها، مدیران ممکن است از تکنیک‌هایی مانند منحرف‌کردن توجه و طعمه‌گذاری استفاده کنند. در تکنیک منحرف‌کردن توجه، مدیران سعی می‌کنند ذهن حسابرسان را به حساب‌هایی معطوف کنند که یا فاقد تحریف هستند یا تحریف‌هایشان بی‌اهمیت‌اند. در کنار این عوامل، اخلاق حرفه‌ای نیز نقش کلیدی در قضاوت حسابرسان دارد. رعایت اصول رفتاری و تحلیل مسائل مالی و غیرمالی توسط حسابرسان، حافظ اعتماد عمومی جامعه است. لذا باتوجه به نقش قالب‌بندی بر قضاوت حسابرسی و انحراف توجه حسابرسی این پژوهش لازم است که نقش الزامات اخلاقی در حرفه حسابرسی بر میزان تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس مورد بررسی قرار گیرد. لذا پژوهش حاضر با این استدلال که الزامات اخلاقی در حرفه حسابرسی بر میزان تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس مؤثر است مورد بررسی قرار گرفت.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. در تبیین نتایج این فرضیه می‌توان گفت نحوه‌ی ارائه اطلاعات (اعم از قالب‌بندی مثبت یا منفی) می‌تواند جهت‌گیری توجه حسابرسان را در فرآیند قضاوت حرفه‌ای تغییر دهد. در واقع، زمانی که اطلاعات مالی و غیرمالی به صورت قالب‌بندی‌شده به حسابرسان ارائه می‌شود، آنها تمایل دارند توجه خود را به بخش‌هایی از اطلاعات معطوف کنند که مطابق با ساختار و بار معنایی ارائه‌شده است، نه الزاماً آن بخش‌هایی که از لحاظ محتوایی نیاز به

بررسی دقیق‌تری دارند. از منظر تئوری چشم‌انداز، قالب‌بندی مثبت باعث ریسک‌گریزی حسابرسان شده و آنها را به سمت تصمیم‌گیری محافظه‌کارانه سوق می‌دهد، درحالیکه قالب‌بندی منفی باعث افزایش ریسک‌پذیری آنان می‌شود و احتمال اتخاذ تصمیمات مخاطره‌آمیز را بالا می‌برد. در هر دو حالت، توجه حسابرس به‌طور بالقوه می‌تواند از مسیر اصلی خود منحرف شود، چرا که ساختار زبانی پیام، بر پردازش شناختی اطلاعات و در نتیجه بر جهت‌گیری ذهنی و حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار است. این نتایج هم‌راستا با مطالعات پیشین نظیر پژوهش‌های یولیانا (۲۰۱۸)، ایرواتی و سولیخاه (۲۰۱۸) و سپتیاری و گودونو (۲۰۱۹) است که نشان دادند قالب‌بندی اطلاعات می‌تواند بر نحوه پردازش، تفسیر و اولویت‌بندی داده‌ها توسط حسابرسان اثر بگذارد. همچنین یافته‌های این تحقیق به صورت غیرمستقیم، پیامدهایی برای مدیریت صاحبکار دارد، چرا که این گروه می‌تواند با آگاهی از اثر قالب‌بندی، محتوای اطلاعات را به‌گونه‌ای تنظیم نماید که توجه حسابرسان را از حوزه‌های اصلی مخاطره‌آمیز منحرف سازد.

نتایج فرضیه دوم نشان داد که مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر قالب‌بندی بر انحراف توجه حسابرس را تعدیل می‌کند. قالب‌بندی گزارش حسابرسی بدون در نظر گرفتن مؤلفه‌های اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر انحراف توجه حسابرس داشته و باعث افزایش احتمال انحراف توجه حسابرس می‌شود در حالی که با در نظر گرفتن مؤلفه های اخلاقی، تأثیر قالب‌بندی گزارش حسابرسی بر انحراف توجه حسابرس تضعیف می‌شود. به عبارت دیگر شیب رابطه بین متغیر مستقل و وابسته با افزایش متغیر تعدیل گر کاهش می یابد. در تبیین نتایج این پژوهش می‌توان گفت که زمانی که وجود مولفه‌های اخلاقی ، میزان تأثیرگذاری قالب‌بندی اطلاعات بر انحراف توجه او کاهش می‌یابد. این یافته بیانگر آن است که ویژگی‌های اخلاقی می‌توانند نقش تعدیل کنندگی در برابر سوگیری‌های شناختی ناشی از نحوه ارائه اطلاعات ایفا کنند. این نتیجه با مطالعات پیشین همسو است؛ برای مثال، تحقیق یولیانا (۲۰۱۸) نشان داد که حسابرسانی که از سطح بالاتری از اخلاقیات برخوردارند، در مواجهه با موقعیت‌های پیچیده و دارای سوگیری‌های قالب‌بندی، تصمیمات منطقی‌تری اتخاذ می‌کنند و کمتر دچار انحرافات توجه می‌شوند. همچنین، سپتیاری و گودونو (۲۰۱۹) نیز به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های فردی از جمله صداقت، مسئولیت‌پذیری و تعهد اخلاقی، توانایی حسابرسان در حفظ تمرکز بر شاخص‌های اصلی حسابرسی را افزایش داده و از انحراف توجه آنها در مواجهه با اطلاعات جانبی یا نحوه خاص ارائه داده‌ها می‌کاهد. بر اساس نظریه‌های روان‌شناسی شناختی نیز می‌توان استدلال کرد که افراد با اصول اخلاقی قوی‌تر، در مواجهه با تصمیمات دارای تعارض، بیشتر از راهبردهای تحلیل منطقی استفاده می‌کنند تا واکنش‌های شهودی یا احساسی که در قالب‌بندی‌ها معمولاً تحریک می‌شود. در مجموع، این یافته اهمیت توسعه و تقویت آموزش‌های اخلاق حرفه‌ای در جامعه حسابرسی را برجسته می‌سازد؛ چرا که ارتقاء مؤلفه‌های اخلاقی می‌تواند با کاهش حساسیت نسبت به قالب‌بندی مرتبط باشد و کاهش خطاهای ادراکی و قضاوتی ناشی از نحوه ارائه اطلاعات را در پی داشته باشد.

با عنایت به یافته‌های پژوهش حاضر به سازمان‌های حسابرسی و نهادهای ناظر (مثل جامعه حسابداران رسمی ایران) پیشنهاد می‌شود دستورالعمل‌هایی برای کاهش سوگیری قالب‌بندی در گزارش‌های مالی و مستندات تدوین کنند تا نحوه نمایش اطلاعات تأثیر نامطلوبی بر توجه و قضاوت حسابرس نگذارد و با برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های آموزشی با محوریت سوگیری‌های شناختی(مانند اثر قالب‌بندی، لنگرگیری و...) هوشیاری حسابرسان نسبت به تأثیر نحوه ارائه اطلاعات افزایش دهند و از این طریق میزان انحراف توجه ناشی از قالب‌بندی را کاهش دهند. همچنین با ایجاد نظام ارزیابی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان موجب تقویت مؤلفه‌های اخلاقی حسابرسان و افزایش مقاومت آنها در برابر سوگیری‌های ادراکی می‌شوند. از این رو، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود، نقش میانجی ارزش‌های اخلاقی در رابطه بین قالب‌بندی حسابرسی و کیفیت قضاوت حسابرسان را مورد بررسی دهند و نیز پیشنهاد می‌شود، تحلیل نقش تعدیل‌گری اخلاق‌حرفه‌ای در اثرپذیری حسابرسان از سوگیری‌های شناختی، مورد مطالعه قرارگیرد. در این پژوهش تنها از معیار GOF تننهاوس برای بررسی برازش کلی مدل استفاده شده است ، لذا باتوجه به عدم اجرای سایر معیارهای ارزیابی و قدرت پیش بینی کنندگی مدل و نیز ماهیت مقطعی داده-های این پژوهش در تعمیم نتایج به دست آمده، بایستی احتیاط الزم به عمل آید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول پژوهش

نویسندگان در انجام و انتشار این مطالعه علمی به اصول اخلاقی پایبند بوده‌اند و این امر توسط همه آنها تایید شده است.

مشارکت نویسندگان

کلیه نویسندگان در جمع‌آوری داده‌ها، تهیه گزارش پژوهش، تحلیل داده‌ها و نگارش مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان، هیچ‌گونه تعارض منافعی وجود ندارد.

حامی مالی

این مقاله حامی مالی ندارد.

سپاسگزاری

از همه مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسشنامه‌های این پژوهش که با وجود مشغله‌کاری، زمان خود را در اختیار تیم تحقیق قراردادند صمیمانه سپاسگزاری می‌شود. همچنین از دوران محترم نشریه که با ارائه نقطه نظرات ارزنده خود به غنای علمی و ساختاری این مقاله کمک کردند، تشکر می‌گردد.

منابع

اسدی، فاطمه؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام و بنی مهد، بهمن (۱۴۰۲). بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵(۲)، ۱۸۰-۲۱۰. 10.22099/jaa.2024.48267.2367

بخردی نسب, وحید. (۱۴۰۰). نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارشگری مالی مبتنی بر نظریه فشار حق‌الزحمه حسابرسی، نظریه حسابرسی شونده و حسابرسی کننده دولتی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای, ۱(۲), ۱۵۶-۱۸۵. https://doi.org/10.22034/arj.2021.245323

بهشتی نهند، رضا؛ نونهال نهر، علی اکبر؛ لشگری، زهرا (۱۴۰۳). ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابرسی و اثر بخشی آن با تاکید بر رفتار های قضاوتی و شناختی سرمایه گذاران. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۵(۲۰)، ۸-۲۹ . https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2020763.1276

جوادی، هادی؛ حسینی، سید حسین؛ همتی، بهرام و شکری, اعظم (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی‌های تاریک شخصیت و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان بر تردیدگرایی و قضاوت حرف‌های آنها: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی محل اشتغال حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، ۳۵۹-۳۷۴. http://danesh.dmk.ir/article-1-3235-fa.html

داوری، علی؛ رضا زاده، آرش.(۱۳۹۵). الگوسازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS ، چاپ سوم، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.

زارع، ایمان و ترخونی، بهارک. (۱۴۰۵). تاثیر رهبری اخلاقی بر رفتارناکارآمد حسابرسان با نقش میانجی فرهنگ سازمانی و تعدیل‌گر فرهنگ ایمان .پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای،(۲۳)۶ ، ۱۴۰-۱۷۳. https://doi.org/10.22034/jpar.2026.2080642.1496 .

سلیمانی‌امیری, غلامرضا و آزادزاده، عادله. (۱۴۰۳). انحراف توجه حسابرس و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۵۱(۱۱)، ۶۴-۸۶. https://doi.org/۲۰۲۴.۱۹۹۸۱.۳۱۷۷/jfak.۱۰.۳۰۴۷۹

صادقی، محمد صادق؛ مهر آذین، علی رضا؛ شوروزی، محمد رضا و مسیح آبادی، ابوالقاسم (۱۴۰۴). تأثیر مولفه‌های اخلاقی بر قضاوت حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۴)، ۲۵۱-۲۶۲. https://www.jmaak.ir/article_۲۳۵۰۸.html.

وجودی نوبخت، آرمین؛ کردستانی، غلامرضا؛ حقیقت، حمید و دریائی؛ عباسعلی (۱۴۰۰). تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳(۱)، ۲۵-۴۴ . 10.22108/far.2021.123311.1640

References

Abarbanell, J. & Lehavy, R. (2003). Biased forecasts or biased earnings? The role of reported earnings in explaining apparent bias and over/under reaction in analysts' earnings forecasts. Journal of Accounting and Economics. 36(1), 105-146. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2003.11.001

Afzali, A., Afzali, M., & Ittonen, K. (2024). Distracted auditors, audit effort, and earnings quality. In Accounting Forum (pp. 1-30). Routledge. https://doi.org/10.1080/01559982.2024.2329350

Alias, N. F., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2019). Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian Government-linked companies. Journal of Financial Crime, 26(1), 179-194. https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066

Alrabba, H. M. (2016). Measuring the impact of code of ethics on the quality of auditors' professional judgment. Journal of Governance and Regulation, 5(4). 54-60. https://doi.org/10.22495/jgr_v5_i4_p4

Asadi, F. , Hosseini, S. H. , Hemmati, B. and Banimahd, B. (2023). Investigating the Effect of Framing And Independence On Audit Judgment With Professional Skepticism As A Moderating Variable. Journal of Accounting Advances, 15(2), 180-210. [In Persian]. 10.22099/jaa.2024.48267.2367

Bakhradinasab, V. (2021). The Role of Downward Pressure on Audit in Financial Reporting Misstatement Based on audit fee pressure theory, auditor theory and government auditor theory. *Journal of Professional Auditing Research, 1*(2), 156–185. [In Persian]. https://doi.org/10.22034/arj.2021.245323

Beheshti Nahand, R., Nounhal Nehr, A. A., & Lashgari, Z. (2024). Assessing the Role of Experience in the Relationship between Boilerplate in Audit Reports and Report Effectiveness with emphasis on Investors' Judgment and Cognitive Behavior. *Journal of Professional Auditing Research, 5*(20), 8–29. [In Persian]. https://doi.org/10.22034/jpar.2025.2020763.1276

Bhaskar, L. S. (2018). How do risk-based inspections impact auditor behavior? Experimental evidence on the PCAOB's process. SSRN 3036137. https://doi.org/10.2308/tar-2016-0007

Beardsley, E. Goldman, N. & Omer, T.C. (2020). Audit office industry diversity and audit quality. Journal of Accounting, Auditing and Finance. https://doi.org/10.1177/0148558X20942618

Bemani Mohamad Abadi, M., & Royaer, R. (2022). The Effect of Ethical Ideology on Auditors' Professional Judgment with the Mediating Role of Professional Commitment. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 11 (44), 145- 158. https://www.jmaak.ir/article_20458_en.html

Beyer, A. & Sridhar, S. S. (2006). Effects of multiple clients on the reliability of audit reports. Journal of Accounting Research, 44(1), 29-51. https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2006.00197.x

Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. Journal of Accounting and Economics, 45(1), 116-138. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.05.002

Cadozier, V. (2002). The moral profession: A study of moral development and professional ethics. Retrieved from proquest. com, 137..https://scholar.google.com/scholar?q=Cadozier%2CV.%20(2002).%20The%20Moral%20Profession%3A%20A%20Study%20Of%20Moral%20Development%20And%20Professional%20Ethics.Retrieved%20from%20proquest.com.

Chang, J,CH., Li, Y., & Luo, Y. (2022). Auditor distraction and audit quality. Review of Accounting and Finance. 21 (4): 341-373. DOI: 10.1108/RAF-11-2021-0317

Davari, A., Reza Zadeh, A. (2016). Structural Equation Modeling with Software PLS, Jahad University Press, Third Edition, Tehran, Iran. [In Persian]. https://agahbookshop.com/p-22489--pls.aspx

Dechow, P. M., Hutton, A. P., Kim, J. H., & Sloan, R. G. (2012). Detecting earnings management: A new approach. Journal of Accounting Research, 50(2), 275-334. https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00449.x

Diningrum, P. H. F. P., & Mappanyukki, R. (2024). The Effect of Framing andEmotional Intelligence on Audit Judgment with Task Complexity as a Moderating Variable (Empirical Study at a Public Accounting Firm in DKI Jakarta). InternationalJournal of Research and Innovation in Social Science, 8(9), 3173-3183. https://dx.doi.org/10.47772/IJRISS.2024.8090264

Forsyth, D. R. (1980). A taxonomy of ethical ideologies. Journal of Personality and Social Psychology, 39(1), 175–184. https://doi.org/10.1037/0022-3514.39.1.175

Hasibuan, F. K. A., Bukit, B. R., & Rini, S. E. (2022). The effect of framing, halo effect and auditor's experience on audit judgment (study on auditors public accountant office in medan city). International Journal of Research and Review, 9(9), 37-47. https://doi.org/10.52403/ijrr.20220905

Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H. L., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(sp1), 45–97. https://doi.org/10.2308/ajpt-50361

Hurley, P. J. (2022). Making sense of ego depletion: The replication crisis, a path forward, and lessons for accounting researchers. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 42(2), 1–31. https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-028

Irawati, S. A., and Solikhah, B. (2018). The factors affecting audit judgment. *Accounting Analysis Journal*, 7(1), 34-42. https://doi.org/10.15294/aaj.v7i1.20776

Jamal, K., Johnson, P. E., and Berryman, R. G. (1995). Detecting framing effects in financial statements. Contemporary Accounting Research, 12(1), 85-105. **https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1995.tb00482.xDigital Object Identifier (DOI)**

Javadi, H. , Hosseini, S. H. , hemmati, B. and Shokri, A. (2023). The effect of dark personality traits and the tendency of auditors to share knowledge on their skepticism and professional judgment: Considering the moderating role of the auditor's place of employment. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 12(46), 359-374 [In Persian]. 10.30495/ijfma.2022.66659.1828.

Kim, Y. H. (2024). Auditor distraction: The case of outside job opportunities for external auditors. *Contemporary Accounting Research*. **https://doi.org/10.1111/1911-3846.12994**

Kock, N. (2015). Common method bias in PLS-SEM: A full collinearity assessment approach. International Journal of eCollaboration, 11(4), 1-10. https://doi.org/10.4018/ijec.2015100101.

Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. (2017). Ethical awareness, ethical judgment and whistleblowing: A moderated mediation analysis. Journal of Business Ethics, 141(4), 769–789. https://doi.org/10.1007/s10551-017-3534-2.

Luippold, B. L., Kida, T. M ,. David P. & Smith, J. F. (2015). Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earnings management, Accounting, Organizations and Society. 16(41), 39-54. https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.07.005.

PCAOB (2012). Staff audit practice alert no. 10: maintaining and applying professional skepticism in audits. available at: https://pcaobus.org/Standards/QandA/04122012-SAPA-10.pdf.

PCAOB (2017). Emerging issues that may affect audits, auditors, or the PCAOB. available at: https://doi.org/10.1108/RAF-11-2021-0317.

Persellin, J., Schmidt, J. J., Vandervelde, S. D., & Wilkins, M. S. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and the auditing profession. Accounting Horizon. 33(4), 95-117. https://doi.org/10.2308/acch-52488 .

Petty, R. E., and Cacioppo, J. T. (1986). Communication and persuasion: Central and peripheral routes to attitude change. New York: Springer-Verlag. https://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0022-3514.51.5.1032.

Sadeghi, M. S. , Mehrazeen, A. R. , Shurvarzi, M. R. and Masih abadi, A. (2025). The effect of professional ethics on auditors' judgments. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 14(54), 251-262. https://www.jmaak.ir/article_23508_en.html.[In Persian].

Septiari, D., & Goedono, G. (2019). Does attribute framing exist in audit decision aid? Journal of Accounting and Investment, 20(1), 41-54. http://orcid.org/0000-0002-6044-6472.

Soleimani Amiri, G. and Azadzadeh, A. (2024). Auditor distraction and Report Audit Quality. Financial Accounting Knowledge, 11(1), 63-86. doi: 10.30479/jfak.2024.19981.3177 [In Persian].

Tan, H. T., Trotman, K. T., & Trotman, A. J. (2017). Professional skepticism and audit evidence: The role of mindset in fraud detection. Accounting, Organizations and Society, 66, 1–14. https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3107164.

Vinson, J., Pike, B., & Chui, L. (2017). Auditor Inquiry: The Influence of Client Message Framing on Auditors' Judgment. https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3107164.

Vojodi Nubakht, A., Kurdestani, Gh., T.H., & Darai; A.A. (2021). The effect of auditors' attention deviation and personal values on the discovery of earnings management. Financial Accounting Research, 13(1), 25-44. [In Persian]. https://doi.org/10.22108/far.2021.123311.1640.

Wulanditya, P., Iqbal, S., Prihatiningtias, Y. W., & Subroto, B. (2023). Argument framing, source credibility, and emotional conditions: effects on accountants' whistleblowing decision. International Journal of Professional Business Review, 8(4), 10-19. https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i4.1230.

Yuliana, Y. (2018). The effect of framing and escalation of commitment on auditors' judgment. Journal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, 15(1), 35–47. https://journal.student.uny.ac.id/profita/article/view/16394/15864.

Yusnaini, Y., Hakiki, A., & Wahyudi, T. (2023). Cognitive mapping and framing bias on decision making. European Journal of Business and Management Research, 8(3), 227-232. 10.24018/ejbmr.2023.8.3.1986.

Zairi, M., & Peters, J. (2012), The impact of social responsibility on business performance, Managerial uditing Journal, 17(4): 422-456. https:// 10.24018/ejbmr.2023.8.3.1986.

Zare,I & Tarkhouni,B . (2026). The Effect of Ethical Leadership on Auditor's Dysfunctional Behavior with the Mediating Role of Organizational Culture and Moderating Faith Culture. *Professional Auditing Research*, *6*(23), 140-173. doi: 10.22034/jpar.2026.2080642.1496

پی نویس:

1. Irawati & Solikhah
2. Wulanditya and et al

3. Septiari & Goedono
4. Yuliana
5. Dechow and et al
6. Petty and et al
7. Luippold and et al
8. Jamal and et al
9. Caramanis and Lennox
10. Public Company Accounting Oversight Board
11. Chang and et al
12. Bhaskar
13. Beyer and Sridhar
14. Persellin and et al
15. Yusnaini and et al
16. Abarbanell and Lehavy
17. Zairi and Peters
18. Afzali et al
19. Beardsley and et al
20. Chang and et al
21. Hurley
22. Tan et al
23. Kim
24. Luippold and et al
25. Latan et al
26. Bemani and Royaer
27. Alias and et al
28. Alrabba
29. Hasibuan
30. Vinson an et al
31. Septiari & Gudono
32. Irwandi & Solikhah
33. Ethical Awareness
34. Hurtt et al
35. Ethical Judgment
36. Professional Skepticism
37. Kusumawardhani and Sari
38. Forsyth and et al
39. Cadozier
40. Diningrum, & Mappanyukki
41. Kock

آماده برای انتشار

ضمیمه

پرسش نامه قالب بندی (کوساماواردانی و ساری، ۲۰۱۵): قالب‌بندی متغیر مستقل است و دارای دو بعد قالب‌بندی مثبت و منفی می‌باشد. جهت اندازه‌گیری آن از پرسشنامه کوساماواردانی و ساری (۲۰۱۵) استفاده می‌شود. در این پرسش نامه ۷ گویه در نظر گرفته شده

است که اظهارنظرهای (۵-۴-۱) با قالب بندی مثبت و اظهارنظرهای (۲-۳-۶-۷) منفی ارائه می‌شود. پرسشنامه کوساماواردانی و ساری، (۲۰۱۵) که براساس طیف لیکرت ۵ سطحی از پاسخ دهندگان خواسته خواهد شد که میزان موافقت خود با اظهارنظر را با انتخاب یکی از گزینه‌های (کاملا مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملا موافقم) اعلام نمایند

سناریو: شما در یک موسسه حسابرسی وظیفه قضاوت حسابرسی را بعهده دارد. به شما مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی شرکتی برای سال مالی منتهی ۱۲/۲۹ داده شده است. در حالتی که حسابرسی تقریبا به اتمام رسیده است و در مرحله نهایی شدن تهیه گزارش حسابرسی است. نتایج موقت حسابرسی نشان می دهد که هنوز شواهدی از اشتباهات در ثبت و ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده وجود دارد. حسابرسی در ۳۰ روز کاری انجام شده است. سایر اطلاعات هم وجود دارد که نتایج غیر منتظره ای را نشان می دهد. در جلسه قبلی، حسابرسان متقاعد شده بودند که شرکت بر مشکلات پیش رو فائق خواهد آمد و بر آنها غلبه خواهد کرد. با این حال، فرض آن است که، شرکت ۵۰ درصد، شانس تداوم فعالیت دارد.

ردیف	سوالات
۱	من اظهارنظرغیرمنصفانه ای درمورد صورتهای مالی ارائه میدهم تا گزارش حسابرسی به موقع و سریع تکمیل شود.
۲	من اظهار نظر منصفانه ای را ارائه خواهم داد حتی اگر گزارش حسابرسی به موقع تکمیل نشود.
۳	من می‌خواهم اظهار نظر منصفانه ای را ارائه دهم . درنتیجه باید هزینه های اضافی را متحمل شوم زیرا ممکن است گزارشات حسابرسی سر موعد تکمیل نشوند.
۴	من این موضوع را مورد توجه خود قرار می دهم که فعالیت تجاری شرکت، تداوم نخواهد داشت. چرا که اعتباردهندگان این واحد تجاری، اعتباری را که برای شرکت در نظر خواهند گرفت، به اندازه کافی برای شرکت سودآور نیست.
۵	از نظر من فعالیت شرکت صاحبکار تداوم نخواهد داشت زیرا محصولات اصلی این شرکت عموماً از کیفیت پایینی برخوردار هستند.
۶	از نظر من به این دلیل که ارائه کنندگان خدمات اعتباری، اعتبار تجاری سودآوری را برای این شرکت فراهم می آورند، شرکت صاحبکار تداوم فعالیت خواهد داشت.
۷	از نظر من فعالیت شرکت صاحبکار تداوم خواهد داشت زیرا محصولات اصلی این شرکت معمولاً از کیفیت خوبی برخوردار است.

مولفه‌های اخلاقی (فورسیژ، ۱۹۸۰): برای اندازه‌گیری متغیر مولفه‌های اخلاقی از پرسشنامه رویکرد اخلاقی فورسیژ (۱۹۸۰) استفاده می‌شود. که در ۸ بعد رویکردهای اخلاقی را طبقه‌بندی نموده است که عبارت_اند از هنجار، همدردی، احترام دیگران، رقابت‌پذیری، وفاداری، عدالت، صداقت و مسئولیت‌پذیری را شامل می‌شوند و شامل ۲۰ سوال می‌باشد.

ردیف	سوالات
۱	من عملی را که باعث آسیب رساندن به دیگری می‌شود را انجام نمی‌دهم.
۲	من هیچ‌وقت خطر و ریسک برای دیگران را تحمل نمی کنم.
۳	من معتقدم که وجود خطر برای دیگران حتی اگر منفعتی حاصل شود بازهم اشتباه است.
۴	هیچ‌وقت چه ازلحاظ روانی و چه فیزیکی به کسی آسیب نمی‌زنم.
۵	من معتقدم که نباید عملی که ممکن است رفاه و عزت دیگران را تحدید می کند را انجام دهم.
۶	اگر عملی به دیگران آسیب می‌رساند پس آن را انجام نمی‌دهم.
۷	من معتقدم که تصمیم گیری به انجام یا عدم انجام عملی بستگی به پیامدهای منفی و مثبت آن دارد.
۸	عزت و رفاه مردم مهمترین نگرانی من است.
۹	من معتقدم که هیچ‌وقت نباید که رفاه دیگران را تحدید کرد.
۱۰	من معتقدم که عملی اخلاقی است که با آرمان‌های اخلاقی مطابقت داشته باشد.
۱۱	من معتقدم که رعایت همه جنبه‌های اخلاقی در زندگی مهم نیست.
۱۲	من معتقدم که پایبندی به اخلاق در هر شرایطی متفاوت است.
۱۳	من معتقدم که چارچوب‌های اخلاقی باید به صورت فردی در نظر گرفته شود (مثلاً یک عمل از دید یک فرد اخلاقی و لی همان عمل از دید فرد دیگر غیراخلاقی شمرده شود).
۱۴	من معتقدم که هیچ رفتار اخلاقی درست و کامل نیست.
۱۵	من معتقدم که اخلاقی بودن هر کاری بستگی به دیدگاه خود شخص دارد.
۱۶	من معتقدم که استانداردهای اخلاقی هر فرد بر اساس رفتارش مشخص می‌شود و نه قضاوت دیگران.
۱۷	من معتقدم که اصول اخلاقی در روابط بین افراد بسیار پیچیده است به طوری‌که می‌توان گفت اصول اخلاقی هر شخص منحصربه فرد است.
۱۸	من معتقدم که هر فرد باید برای خودش اصول اخلاقی را مشخص کند تا او را از انجام اعمالی که می‌تواند بر روابط و قضاوتش تأثیر منفی بگذارد بازدارد.
۱۹	من معتقدم که هیچگاه دروغ گفتن قابل قبول نیست (چه دروغ مجاز باشد و یا بسته به موقعیت مجوز داشته باشد.)
۲۰	من معتقدم اخلاقی یا غیراخلاقی بودن دروغ بستگی به شرایط دارد.

پرسشنامه انحراف توجه حسابرس : وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۰)

سناریو: شما در یک موسسه حسابرسی شاغل هستیدکه وظیفه قضاوت حسابرسی را بعهده دارد. به شما مسئولیت حسابرسی صورتهای مالی شرکتی برای سال مالی منتهی ۱۲/۲۹ داده شده است. در حال حاضرحین اجرای عملیات حسابرسی هستیم. نتایج بررسیهای انجام شده تا کنون حسابرسی نشان می دهد که هنوز شواهدی از اشتباهات در ثبت و ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده وجود دارد. مدت حسابرسی حداکثر ۳۰ روز کاری است. اطلاعات دیگری در دست است که نتایج غیر منتظره_ای را نشان می دهد که به آنها اشاره می‌شود.

۱- در اطلاعات پیشینهٔ صاحبکار، نشان می‌دهد که فرد مسئول نگهداری دارایی‌های غیر جاری(مانند تجهیزات و زمین و دارایی‌های نامشهود سایر دارایی‌های غیر جاری)، حدود ۶ ماه قبل، شرکت را ترک کرده و نیز فرد جایگزین از بخش تولید به دایرهٔ حسابداری منتقل شده و دارای اطلاعات بسیار اندکی درخصوص حسابداری است. بررسی حساب دارایی‌های غیرجاری دو خطا را نشان خواهد داد. یکی از این خطاها مربوط به حساب اثاثه و منصوبات است که باعث می‌شود هزینهٔ استهلاک و استهلاک انباشته به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان کمتر از

واقع نشان داده شوند. خطای دوم مربوط به حساب سرقفلی است که هزینه و خالص ارزش سرقفلی به‌ترتیب به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان بیشتر نمایش داده شود.(خطای انحرافی)

۲-هنگام انجام عملیات حسابرسی به این نتیجه رسیده شد که، تحریف با اهمیت درثبت حسابهای دریافتنی که مانده آن ۷۲۰ میلیون تومان می‌باشد، وجود دارد. گمان می‌رود برای اینکه اوضاع شرکت صاحبکار خوب به نظر برسد، شرکت صاحبکار تمایل به افزایش مطالبات خود دارد. به همین منظور، آزمونهای محتوا به روش زیر صورت می گیرد.

الف . آزمون محتوای:

- استفاده از روشهای تحلیلی
- بررسی صحت حساب های دریافتنی و تطبیق دادن آن با دفترکل
- بررسی جدول سنی حسابهای دریافتنی
- سند رسی اسناد حسابهای دریافتنی با مدارک پشتیبان

حسابرس تصمیم گرفت آزمون محتوای را انجام دهم و نتیجه آن این خواهد بود که فقط ۲۴۰ میلیون ریال مانده تائید شد و مابقی اثبات نشود.(تحریف مدیریت سود نشده)

۳-هزینه حقوق و دستمزد شرکت در صورتهای مالی ۲۵۰ میلیون تومان است. بررسی حسابرس در صورت تصمیم به کنترل حساب حقوق و دستمزد منجر به شناسایی ۱۰۰ میلیون تومان هزینه حقوق ثبت نشده خواهد بود.(تحریف مدیریت سود شده)

لطفا با توجه به اطلاعات داده شده، میزان موافقت خود را در خصوص هر یک از گزینه های زیر، در قالب پنج گزینه ارائه شده اعلام

ردیف	سوالات
۱	من کنترل های داخلی شرکت در مورد دارایی های غیر جاری را بررسی می کنم.
۲	با توجه به اینکه آثار خطاها اول و دوم با هم دیگر خنثی می شوند، این مورد را در بررسی های گزارش حسابرسی خود نمی گنجانم.
۳	با توجه به محدودیت زمان حسابرسی؛ بررسی سناریو اول نسبت به سایر موارد ارجحیت دارد.
۴	با توجه به محدودیت در دامنه حسابرسی، عدم اثبات مانده پایان دوره حساب دریافتنی به عنوان بند شرط گزارش حسابرسی می کنم.
۵	اقدام به اجرایی آزمونهای محتوا در بررسیهای حسابرسی می کنم، و نتیجه آن را در گزارش حسابرسی قید می کنم.
۶	با توجه به محدودیت زمان حسابرسی؛ بررسی سناریو دوم نسبت به سایر موارد ارجحیت دارد
۷	حساب حقوق و دستمزد را بررسی نمی کنم، چرا که هزینه را کمتر از واقع گزارش نموده است، آن را در گزارش قید نمی کنم.
۸	حساب حقوق و دستمزد را بررسی می کنم، و آثار نتایج آن بر صورتهای مالی را در گزارش حسابرسی قید می کنم.
۹	با توجه به محدودیت زمان حسابرسی؛ بررسی سناریو سوم نسبت به سایر موارد ارجحیت دارد.

نمائید.