بررسی تاثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان

شکراله خواجوی[۱]
فرشید احمدی فارسانی[۲]

تاریخ دریافت: ۹۷/۹/۳
تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۳۰

چکیده

هدف مقاله حاضر بررسی تاثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان می‌باشد. مدیریت حسابرسی شامل استفاده راهبردی صاحبکار از انواع مختلفی از تکنیک‌ها به منظور عدم شناسایی یا کاهش احتمال شناسایی سودهای مدیریت شده در طی حسابرسی می‌باشد. مدیریت حسابرسی شامل انواعی از روشها از جمله استفاده از تاکتیک‌های انحرافی وتوجه برگردانها می‌باشد. تاکتیک‌های انحرافی روش‌هایی برای هدایت توجه حسابرسان به بخش‌های دیگر می‌باشد (بخش‌های دیگر که در آن بخش‌ها مدیریت سود و یا تقلب صورت نگرفته است). پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی به روش آزمایشی می‌باشد که در آن سرپرستان ارشد سازمان حسابرسی به انجام روش‌های تحلیلی می‌پردازند. در این پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها و ارائه نتایج اصلی پژوهش از روش‌های آمار توصیفی، آزمون تی و آزمون جانکهیر ترپسترا استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که احتمال کشف مدیریت سود توسط حسابرسان موقعی که توسط صاحبکار به سمت حسابهای پاک (فاقد اشتباه) منحرف می‌شوند کمترین احتمال و موقعی که به سمت سایر اشتباهات (عدم تاثیر بر روی مدیریت سود) منحرف می‌شوند بیشترین احتمال و در سایر موارد بین این دو احتمال قرار دارد. همچنین شکاکیت بیشتر حسابرس، موجب افزایش احتمال کشف مدیریت سود خواهد شد.

کلمات کلیدی: مدیریت سود، مدیریت حسابرسی، تردید حرفه‌ای، سازمان حسابرسی

۱. استاد حسابداری، دانشکدهٔ اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول)
ایمیل: shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir
۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. ایمیل: ahmadi.farshid2@gmail.com

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

۱. مقدمه

جدایی مالکیت از مدیریت، این امکان بالقوه را به وجود می‌آورد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ نمایند که در راستای منافع خود و در تعارض با منافع سهامداران باشد. تضاد منافع که از آن به عنوان مساله نمایندگی تعبیر می‌شود، ناشی از وجود تفاوت در تابع مطلوبیت ذینفعان می‌باشد. با در نظرگرفتن تئوری تضاد منافع میان مدیران و مالکان، می‌توان ادعا کرد که مدیران واحدهای تجاری می‌توانند از انگیزه لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند (ابراهیمی کردلر و سیدی، ۱۳۸۷: ۴). در ادبیات حسابداری ارائه تعریف درستی از مدیریت سود بسیار دشوار است زیرا مرزبین مدیریت سود و تقلب‌های مالی را نمی‌توان به روشنی تعیین نمود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰:۳).

استفاده‌کنندگان، ارزش و اهمیت زیادی برای کیفیت، شفافیت و اعتمادپذیری صورتهای مالی قائل‌اند. یکی از عوامل مؤثر در کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها و صورت‌های مالی پدیده تقلب است که موجب افزایش ریسک و هزینه کسب وکار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابداری را زیر سؤال می‌برد (خواجوی و همکاران،۱۳۹۴). ضررهای که تقلب در صورت مالی در حرفه حسابداری ایجاد کرده است آنقدر بزرگ بوده است که متوسط زیان ناشی از تقلب در صورتهای مالی به بیش از ۴۰۰ میلیارد دلار رسیده است. (ACFE, ۲۰۱۴) نتیجه داوری نادرست حسابرسان در اطمینان بخشی به اطلاعات‌مالی در فرآیند گزارشگری مالی، می‌تواند منجر به برد یا باخت ناعادلانه استفاده کنندگانی مانند بازیگران بازار سرمایه و تهدیدی برای اعتبار، مشروعیت و حسن شهرت حرفه حسابرسی باشد (چالاکی و قادری،۱۳۹۴).

جهانی شدن با توسعه و پویایی بازار و در عین حال افزایش بی ثباتی و درجه بالاتری از شک و تردید در سطح شرکت های بزرگ همراه بوده است. همچنین رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی ایجاد کرده است این رسوایی ها و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورت های مالی است. علاوه بر این، فشار بحرانهای مالی در بسیاری از کشورهای جهان در سال های اخیر، تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا را افزایش داده است (مجتهدزاده و آقایی،۱۳۸۳). کیفیت حسابرسی مستقل بر میزان راستی، درستی و صحت صورتهای مالی و اطلاعات مالی تاثیرگذار است. تیتمان و ترومن[1] (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می گیرد، تعریف نموده‌اند. دیویدسون و نیو[2] (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. هدف حسابرسان حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورتهای مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه و شهرت حرفه‌ای

1. Titman and Traman
2. Davidson and Neu

خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. در این میان انگیزه های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می شوند. در مقابل حسابرسان می‌توانند با افزایش کیفیت حسابرسی، مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف نموده و مدیران را در اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند (پاک مرام، ۱۳۹۶).

بنابر موارد مذکور، صاحبکار به منظور رسیدن به اهداف مد نظر خود باید حسابرسان را در کشف چگونگی و یا محل سود دستکاری شده شکست دهند. این که صاحبکار چگونه می‌تواند حسابرسان را از کشف دستکاری سود، منحرف نموده و حسابرسی را مدیریت کند سوالی مهم برای محققان می‌باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که استفاده از تاکتیک‌های طعمه‌ای مانع عملکرد مناسب می‌شود. از طرف دیگر، حسابرسان تردید حرفه‌ای و محافظه کاری را در انجام وظایف خود اعمال می‌نمایند که چندین سوگیری مطرح در ادبیات روان شناسی را کاهش داده و یا حذف می‌نماید. بنابراین قرار گرفتن حسابرس در معرض یک تاکتیک طعمه‌ای از طرف صاحبکار می‌تواند هشداری به حسابرس باشد که آگاهیش را نسبت به داده‌ها افزایش دهد. مستفاد از گفتار فوق این پژوهش به دنبال آن است که تاثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان که همواره تردید حرفه‌ای در قضاوت هایشان را از خود نشان می دهند، بررسی نماید. بنابراین پژوهش حاضر، در پی پاسخ به سوالات زیر است:

۱- آیا صورت‌های مالی انحرافی بر توانایی حسابرس در کشف مدیریت سود موثر واقع می‌شود؟

۲- آیا اشتباهات طعمه‌ای (بدون تاثیر در مدیریت سود) بر توانایی حسابرس در کشف مدیریت سود موثر واقع می‌شود؟

۳- آیا اشتباهات طعمه‌ای (بدون تاثیر در مدیریت سود) به همراه صورت‌های مالی انحرافی بر توانایی حسابرس در کشف مدیریت سود موثر واقع می‌شود؟

۴- آیا شکاکیت حسابرس در کشف مدیریت سود تاثیرگذار است؟

۵- آیا بین حسابرسان با درجه‌های متفاوت شکاکیت، فرقی در کشف مدیریت سود وجود دارد؟

تاکنون پژوهشی که مدیریت حسابرسی را با این وسعت مورد مطالعه قرار داده باشد در کشور انجام نشده است. در ادامه بخش پژوهش به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه ها، روش پژوهش، یافته های پژوهش و در نهایت به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

۲. مبانی نظری

باتوجه به اقلام صورتهای مالی، سود یکی از مهمترین عوامل موثر بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی می باشد. چنانچه این قلم از صورتهای مالی کیفیت بالا و قابل اتکایی داشته باشد در تصمیمات استفاده‌کنندگان تاثیر بسزایی دارد. از طرفی مدیران نیز برای رسیدن به اهداف خاصی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

که منطقا منافع عده‌ای خاص را تامین می‌کند ممکن است سود را طوری گزارش کنند که با هدف تامین منافع عمومی استفاده‌کنندگان مغایرت داشته باشد (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). به مجموعه اقداماتی که مدیران در جهت آراستن اطلاعات برای دستیابی به اهداف خاص انجام می‌دهند مدیریت سود[۱] اطلاق می‌شود (شمسایی، ۱۳۹۲). پژوهش‌های فراوانی نشان می‌دهد که مدیریت سود اتفاق می افتد (دچو و همکاران[۲]، ۲۰۱۲). شواهد متعددی نشان می‌دهد که مدیران برای مدیریت سود به ابزارهای متقلبانه روی می‌آورند (بیزلی و همکاران[۳]، ۲۰۱۰). با این وجود صاحبکاران برای گزارش سودهای مدیریت شده خود باید حسابرسان را در کشف اینکه چگونه و در چه جایی سود دستکاری شده است، شکست دهند. اما اینکه چگونه صاحب کار حسابرسان را شکست می‌دهد، جای سوال می باشد. یکی از راه‌های مورد استفاده صاحبکار استفاده از مدیریت حسابرسی[۴] می باشد مدیریت حسابرسی شامل استفاده راهبردی صاحبکار از تکنیکهایی برای عدم تشخیص یا کاهش احتمال تشخیص مدیریت سود در طی حسابرسی می باشد. مدیریت حسابرسی شامل انواعی از روش ها می باشد. برای مثال صاحبکار ممکن است شواهد را به منظور دستکاری سطح خطر چارچوب بندی نماید (جمال و همکاران[۵]،۱۹۹۵). و یا ممکن است اطلاعات ناکامل یا نادرستی را به منظور سرپوش نهادن به سوالات حسابرس در مورد رویه های حسابرسی در اختیار قرار بگذارد یا اینکه از تاکتیک‌های انحرافی[۶] و توجه برگردان‌ها[۷] برای جلوگیری از کشف مدیریت سود استفاده کنند که تمرکز اصلی این پژوهش می‌باشد. تحقیقات روانشناسی بر روی تاکتیک های انحرافی و توجه برگردان‌ها نشان می‌دهد که این عوامل عملکرد افراد را در کاهش می‌دهد. مطالعات بر روی موضوع متقاعدسازی[۸] نشان می‌دهد که عوامل فوق الذکر افراد را مستعد پذیرش استدلال‌های دیگران می‌نماید (واتز و هولت[۹]، ۱۹۷۹). به طور مشابه مطالعات روانشناسی بر روی موضوع نگرش[۱۰] افراد باعث معرفی "الگوی احتمالی بسط و تفصیل[۱۱]" شد که نشان می‌دهد استفاده از تاکتیک های انحرافی و توجه بر گردان‌ها، فرایند شناختی افراد را مشکل‌تر می‌سازند که منجر به پردازش کم عمقتر اطلاعات می‌شود. (پتی و کاسیوپو[۱۲]، ۱۹۸۶) همچنین مطالعات بر روی ظرفیت شناختی افراد، نشان می دهد که تاکتیک های انحرافی و توجه برگردان‌ها توجه[۱۳] افراد را جلب کرده و توجه محدود می‌شود وکمتر افراد قادرند اطلاعات مهم

1.Earning Management
2. Dechow et al
3. Beasley et al
4. Auditing Management
5.Jamal et al
6. Diversions
7. Distractions
8. Persuasion
9. Watts and Holt
10. Attitude
11. Elaboration Likelihood Model
12. Petty and Cacioppo
13. Attention

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

را پـردازش نمایند (کاهنمـن[1]، ۱۹۷۳). تاکتیک های انحرافی و توجه بر گردان‌ها همچنین باعث می شـوند که افراد بر روی چیزی که کشـف کرده‌اند، تمرکز نمایند و بر روی کشـف موارد دیگر احسـاس لزوم ننمایند. برای مثال شـعبده بازان توجه افراد را به عوامل توجه برگردان مانند نور، صدا، دود و ... منحرف می‌کنند تا توجه آنها را به سـایر عوامل جذب کرده و ترفندشـان مشخص نشود. (کوهن و همکاران[2]، ۲۰۰۸).

در حسابرسی، تاکتیک های انحرافی برای انحراف توجه حسابرس از یک قسمت مدنظر توسط صاحبکار طراحی می شـوند. برای مثال، صاحبکار ممکن است از صورتهای مالی انحرافی استفاده نماید که ریسـک را در قسـمت هایی که در حساب های آن قسـمت مدیریت سود اتفاق نیفتاده است، به منظور گمراه کردن حسابرس از تشخیص مدیریت سود، نشان دهد.

صاحبـکار قسـمتی از صورت های مالی را که فاقد اشـتباه می باشـد به عنوان قسـمت پر ریسک معرفی می‌کند به امید اینکه حسابرسان به این نتیجه برسند که احتمالاً سایر قسمت‌های صورتهای مالی نیز فاقد اشـتباه می باشـد. از طرف دیگر صاحبکار به چندین دلیل حسـابرس را به قسـمت هایی که حاوی سایر اشتباهات (اشـتباهاتی که تاثیری بر روی مدیریت سود ندارند) منحرف می‌نماید: اولاً سـایر اشـتباهات توجه حسـابرس را جلب می‌کنند و توجه بیشتر به یک قسـمت از حسابرسـی منجر به توجه کمتر به سایر قسمتها می‌شـود. علاوه بر این حسابرسان با کشف سایر اشتباهات احساس رضایت می‌کنند و با احتمال کمتری در صورت های مالی به دنبال مدیریت سـود می گردند. در نهایت کشف سایر اشـتباهات در حسابرس یک حس اعتماد نسبت به صاحبکار به وجود می‌آورد که در قسـمت های دیگر صورتهای مالی جسـتجوی کمتری کند و گفته‌های صاحبکار را بپذیرد.

از طرف دیگر انحراف حسـابرس به سـمت سایر اشتباهات ممکن است که اثر معکوس داشته باشد چنانچه صاحبکار، حسابرس را به سایر اشتباهات منحرف کند اما اقدامی برای برطرف کردن اشـتباهات نکند ممکن اسـت که علامتی منفی درباره کنترلهای داخلی صاحبکار باشد و موجب می‌شـود که حسابرس به طور مبسـوط تر به دنبال کشف اشـتباهات در طی مراحل حسابرسی بگردد.

هرچند که مطالعات روانشناسی نشان می‌دهد که تاکتیک های انحرافی در هر دو حالت یعنی انحراف به سـمت حسـاب های پاک و سـایر اشتباهات موثر واقع می شـود ولی حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهند که ممکن است انحراف به سمت سایر اشتباهات برای حسابرسان مانند یک پرچم قرمز عمل کند و باعث شود که حسابرس جستجویش را برای کشف اشتباهات بیشتر در صورت های مالی افزایش دهد.

مدیریت حسابرسی می‌تواند در مراحل مختلف حسابرسی اتفاق بیفتد، یکی از این مراحل که خیلی مستعد می باشد، مرحله بررسی تحلیلی می‌باشد. روش های تحلیلی اهمیت رو به افزایش

1. Kahneman
2. Kuhn et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

در حسابرسی صورتهای مالی دارد (رحیمیان، ۱۳۸۷). عدم موفقیت در شناسایی حسابهای با ریسک بالا در مرحله بررسی تحلیلی بر روی برنامه‌ریزی، ارزیابی ریسک و آزمونهای محتوا اثرگذار است (میسیر و همکاران[1]، ۲۰۱۳).

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱. پیشینه داخلی

بررسی مطالعات پیشین در کشور در این حوزه حاکی از عدم اجرای پژوهشی با این گستردگی در این حوزه می‌باشد. لذا از پژوهش‌هایی که ارتباط موضوعی بیشتری با این پژوهش دارند، استفاده خواهد شد.

خواجوی و قدیریان آرانی (۱۳۹۴) تاثیر کیفیت سود بر تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که هر چه کیفیت سود گزارش شده کمتر باشد شدت تجدید ارائه بیشتر خواهد بود.

صفری گرایلی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر مدیریت سود بر توانایی گزارشگری مالی شرکت ها پرداختند. برای اندازه‌گیری مدیریت سود از مدل کازنیک استفاده نمودند. یافته‌های پژوهش حاکی از وجود رابطه منفی بین مدیریت سود با خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها و به بیان دیگر تایید رویکرد مدیریت سود فرصت‌طلبانه است.

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶) تاثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه درصورت صورتهای مالی را بررسی نمودند. احتمال گزارشگری متقلبانه بر اساس دو معیار مدیریت سود و احتمال تقلب اندازه‌گیری شد. یافته های پژوهش نشان داد که با افزایش کیفیت حسابرسی احتمال تقلب و میزان مدیریت سود کاهش می‌یابد.

پاک مرام (۱۳۹۶) تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام به عموم در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمود. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که شرکت هایی که سهام آنها برای بار اول عرضه می شود در همان سال مدیریت سود را تجربه می‌کنند، همچنین شرکتهایی که سهام آنها برای بار اول عرضه می‌شود در همان سال مدیریت سود را تجربه می‌کنند. شرکت‌هایی که سهام آنها برای بار اول عرضه می‌شود و توسط موسسات بزرگ حسابرسی می‌شوند در همان سال یک سطح پایین مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی را تجربه می‌کنند و در نهایت شرکتهایی که سهام آنها برای بار اول عرضه می شود. در همان سال سطح بالایی از مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی را تجربه نموده اند.

۳-۲. پیشینه خارجی

واتز و هولت[2] (۱۹۷۹) نشان دادند انحرافات مانع عملکرد مناسب می‌شود و هم‌چنین انحرافات،

1.Messier et al
2. Watts and Holt

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

افراد را مستعد موافقت و پذیرش بیشتر نظرات دیگران می‌کند.

سیمونز وکابریس[1] (۱۹۹۹) با نشان دادن ویدیوئی از بازی بسکتبال از آزمودنی‌ها خواستند که تعداد پاس‌ها را بنویسند. در این میان یک شخص در لباس گوریل وارد صحنه ویدئو شد و ضربه‌ای به سینه اش زد. بیش از نصف آزمودنی‌ها متوجه ورود گوریل نشده بودند که نشان از تاثیر انحرافات دارد.

استریت، دوگلاس، گیجر و مارتینکو[2] (۲۰۰۱) نشان دادند که انحرافات فرایند شناختی را با مشکل مواجه می‌سازد که منجر به فرایند اطلاعات سایه‌ای می‌شود.

ساگرین، بریت، حیدر، وود و لینچ[3] (۲۰۰۳) نشان دادند که انحرافات توجه بیشتری را از افراد می‌گیرد و چون توجه به سایر عوامل کمتر می‌شود، منجر به کاهش پردازش اطلاعات مهم می‌گردد.

کوهن، تاتلر، فیندالی و کول[4] (۲۰۰۸) بیان کردند که شعبده‌بازان توجه حضار را به مسائل انحرافی مانند نور، صدا، دود و... جلب می‌کنند تا حضار ترفندشان را متوجه نشوند.

اسمیت، تایلر و پراویت[5] (۲۰۱۱) نشان دادند که حسابرسان توسط شواهد حسابرسی که در نتیجه جست و جو در یک حوزه خاص (پر رنگ شده توسط صاحبکار) به دست می‌آورند، بیشتر متقاعد می‌شوند.

مادان و اسپچ[6] (۲۰۱۲) نشان دادند که تاکید مدیریت بر یک حوزه خاص به عنوان یک حوزه پر ریسک، منجر به این می‌شود که حسابرسان فکر کنند که اشتباهی وجود ندارد.

بولین، هوبسن و پیرسی[7] (۲۰۱۴) نشان دادند که اگر یک حوزه پر ریسک نشان داده شده توسط مدیریت، بعد از بررسی حسابرسان بدون مشکل باشد، حسابرسان به مدیریت احساس بهتری پیدا می‌کنند و با دقت کمتری برای پیدا کردن اشتباه در بقیه صورت‌های مالی تلاش می‌کنند.

کین، فیلیپ و رافائل[8] (۲۰۱۷) نشان دادند که مدیرانی که در گزارش‌های سالانه بحث و تحلیل‌های مدیریتی پیچیده‌تری دارند، با احتمال بیشتری مدیریت سود داشته‌اند و استدلال آنها این بوده است که اخبار خوب ساده‌تر بیان می‌شوند و بیان مبهم و تاریک نشان از پیچیده بودن مطلب دارد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

1. Simons and Chabris
2. Street, Douglas, Geiger and Martinko
3. Sagarin, Britt, Heider, Wood and Lynch
4. Kuhn,Tatler,Findaly and Cole
5. Smith,Tayle and Prawitt
6. Madan and Spetch
7. Bowlin,Hobson and Piercy
8. Kin,Felipe and Rafael

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

بر اساس مبانی نظری مطرح شده و پیشینه پژوهش و نامشخص بودن نتیجه انحراف به سمت حساب‌های پاک (فاقد اشتباه) و انحراف به سمت حساب‌های حاوی سایر اشتباهات (عدم تاثیر بر روی مدیریت سود) این پژوهش شامل دو فرضیه اصلی می باشد که فرضیه اصلی اول خود شامل دو فرضیه فرعی می‌باشد:

فرضیه اصلی اول: کشف مدیریت سود توسط حسابرسان موقعی که به سمت حساب‌های پاک منحرف می‌شود در کمترین احتمال، موقعی که به سمت سایر اشتباهات منحرف می‌شود بیشترین احتمال و موقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو احتمال است.

فرضیه فرعی اول: میانگین امتیاز حسابرسان به متغیر عملکرد شغلی موقعی که به سمت حساب‌های پاک منحرف می‌شود در کمترین مقدار، موقعی که به سمت سایر اشتباهات منحرف می‌شود بیشترین مقدار و موقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو مقدار است.

فرضیه فرعی دوم: درصد حسابرسانی که مدیریت سود را تشخیص می‌دهند موقعی که به سمت حساب‌های پاک منحرف می‌شود در کمترین مقدار، موقعی که به سمت سایر اشتباهات منحرف می‌شود بیشترین مقدار و موقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو مقدار است.

فرضیه اصلی دوم: میزان شکاکیت حسابرس بر کشف مدیریت سود تاثیر دارد.

۵. روش پژوهش

این پژوهش، پژوهشی آزمایشی است که در آن آزمودنی‌ها به اجرای روش‌های تحلیلی می‌پردازند. در پژوهش حاضر به منظور سنجش متغیرها از حسابرسان خواسته می‌شود که رویه‌های بررسی تحلیلی در صورت‌های مالی یک صاحبکارفرضی را تکمیل نمایند. پیرو مطالعات قبلی (مانند لیپولد و کیدا[1]، ۲۰۱۲؛ مورنو، باتاچارجی و برندون[2]، ۲۰۰۷) سه سری صورت‌های مالی برای سه سال پیاپی با مانده حساب‌های ثابت که برای دو سال قبل حسابرسی شده و برای سال پایانی حسابرسی نشده‌اند، در اختیار حسابرسان قرار می‌گیرد. صورت‌های مالی سال پایانی به همراه یادداشت‌های توضیحی می‌باشند. در بخش آخر پرسشنامه نیز سوالات مربوط به بررسی شکاکیت حسابرس آورده شده است. به منظور ارزیابی روایی پرسشنامه و اطمینان از نبود هر گونه ابهامی، پس از تهیه و قبل از توزیع، تعدادی پرسشنامه به طور آزمایشی میان حسابرسان توزیع گردید تا اینکه پرسشنامه نهایی تهیه گردید. جهت سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آن ۰/۸ به دست آمد که حاکی از این است که ابزار سنجش از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از نرم

1. Luippold and Kida
2. Moreno, Bhattacharjee and Brandon

افزار spss صورت گرفته است. سرانجام برای آزمون فرضیه‌ها و ارائه نتایج اصلی پژوهش از روش‌های آمار توصیفی، آزمون t و آزمون جانکهیر ترپستا[1] استفاده می‌شود.

۵-۱. قلمروی پژوهش

دوره زمانی انجام پژوهش، سال ۱۳۹۷ می‌باشد. بنابراین این پژوهش، یک پژوهش مقطعی است و قلمرو مکانی پژوهش سازمان حسابرسی می‌باشد.

۵-۲. جامعه و نمونه آماری پژوهش

این پژوهش باید به کمک افرادی صورت پذیرد که توانایی انجام روش‌های تحلیلی را داشته و دارای دانش کافی برای یافتن علل نوسان‌های غیره منتظره باشند. طبق دستورالعمل اجرایی آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۸۲ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب شامل شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس است و از میان رتبه‌های کارکنان پیشگفته، با توجه به وظایف محول شده به حسابرسان، افراد دارای رتبه شغلی حسابرس ارشد به بالا، توانایی اجرای روش‌های تحلیلی را دارند (رحیمیان، ۱۳۸۷).

جامعه آماری پژوهش حاضر به منظور حصول اطمینان از همگن بودن اعضای جامعه آماری شامل سرپرستان ارشد حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی می‌باشد (رحیمیان، ۱۳۸۷). در این پژوهش نمونه‌گیری انجام نمی‌شود و بنابراین کلیه اعضای جامعه به عنوان نمونه پژوهش در نظر گرفته شده که در نهایت تعداد ۸۵ سناریو- پرسشنامه درست و قابل استفاده جمع‌آوری شد..

۶. روش‌های گردآوری اطلاعات

در این پژوهش شرکت کنندگان به طور تصادفی به ۴ دسته به شرح زیر تقسیم می‌شوند:

۱. حسابرسانی که صورت‌های مالی دریافتی‌شان هیچ گونه انحراف یا سایر اشتباهات را ندارد (عدم وجود مدیریت حسابرسی)
۲. حسابرسانی که صورت‌های مالی دریافتی‌شان شامل دو اشتباه تهاترشونده، آسان برای کشف و بدون تاثیر در مدیریت سود، می‌باشد (سایر اشتباهات).
۳. حسابرسانی که صاحبکار در صورت‌های مالی دریافتی‌شان، آنان را به وجود خطر در دارایی‌های ثابت هشدار می‌دهد در حالی که در حساب‌های دارایی‌های ثابت هیچ اشتباهی وجود ندارد. به‌طوری که گفته می‌شود شخص مسوول دارایی‌های غیرجاری شش ماه پیش شرکت را ترک نموده است و شخص منصوب جای وی کارگر بخش تولید می‌باشد و تجربه حسابداری خیلی کمی دارد (انحراف به سمت حساب‌های پاک).

1. Jonckheere-Terpstera test

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

۴. حسابرسانی که مدیریت واحد تجاری در صورت‌های مالی، آنان را به وجود خطر در دارایی‌های ثابت هشـدار می‌دهد، به طوری که گفته می‌شود شخص مسول دارایی‌های غیرجاری شش ماه پیش شرکت را ترک نموده است و شخص منصوب جای وی کارگر بخش تولید می‌باشد و تجربه حسـابداری خیلی کمی دارد در حالی که دو اشتباه تهاترشونده و آسان برای کشف و بـدون تاثیـر در مدیریت سـود در دارایی‌های ثابت وجود دارد (انحراف به سـمت سـایر اشتباهات).

۷. متغیرها و مدل مورد استفاده

۷-۱. متغیرهای مستقل: شامل نحوهٔ ارائه صورت‌های مالی می‌باشد.

متغیر مسـتقل اول: در این صورت‌های مالی که به حسابرسـان داده می‌شـود، ذکر می‌شود که شـخصِ مسوول دارایی‌های غیر جاری، شـش ماه پیش شرکت را ترک نموده است و شخص منصوب جای وی کارگر بخش تولید می‌باشـد و تجربه حسابداری خیلی کمی دارد (صورت مالی انحرافی).

متغیـر مسـتقل دوم: در این صورت‌های مالی که به حسابرسـان داده می‌شـود، صورت‌های مالی دسـتکاری شـده و اشـتباهاتی گیج‌کننده و تهاترشونده و آسان برای کشـف و بدون تاثیر بر مدیریت سـود در صورت‌های مالی طعمه‌گذاری می‌شـود (سـایر اشـتباهات). به طور خلاصه متغیرهای مستقل به شرح نگاره (۱) است:

نگاره (۱): متغیرهای پژوهش

سایر اشتباهات	صورت‌های مالی انحرافی: خیر	صورت‌های مالی انحرافی: بله
خیر	عدم وجود مدیریت حسابرسی	انحراف به سمت حساب‌های پاک
بله	اشتباهات طعمه ای	انحراف به سمت سایر اشتباهات

۷-۲. متغیرهای وابسـته: شـامل دو متغیر به عنوان شـاخصی از شناسـایی مدیریت سـود می‌باشد.

متغیر وابسـته اول: این متغیر معیاری برای ارزیابی اثربخشی و کارایی حسابرسی می‌باشد که در پژوهش‌های پیشین هم استفاده شده است (میسیر و همکاران[1]، ۲۰۱۳).

1.Messier et all

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

$$\text{عملکرد شغلی} = \frac{\text{شناسایی مدیریت سود}}{\text{تعداد قضاوت‌های نا مربوط}+1}$$

اگر حسابرس یک یا چند حساب از حساب‌هایی که به منظور مدیریت سود، مانده‌شان تغییر کرده را شناسایی کند یا به عبارت دیگر مدیریت سود را تشخیص دهد، صورت کسر عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر خواهد بود. تعداد قضاوت‌های نامربوط نیز تعداد حساب‌هایی است که توسط حسابرس به عنوان حساب‌هایی که به صورت بالقوه امکان اشتباه در آنها است، شناسایی می‌شود درحالی که هیچ‌گونه نوسان غیر عادی در بررسی تحلیلی حسابرس نشان نمی‌دهند. مثلاً اگر حسابرس دو حساب موجودی کالا و حساب‌های دریافتی را به عنوان حساب‌های بالقوه اشتباه در نظر بگیرد، تعداد قضاوت‌های نامربوط ۲ می‌باشد.

متغیر وابسته دوم درصد حسابرسانی است که مدیریت سود را تشخیص می‌دهند.

۸. تحلیل داده‌ها

۸-۱. آزمون فرضیه اصلی اول

۸-۱-۱. آزمون فرضیه فرعی اول

۸-۱-۱-۱. آمار توصیفی فرضیه فرعی اول و تجزیه و تحلیل آن: میانگین، انحراف معیار و اندازه نمونه‌ها در نگاره (۲) و اثر انحرافات بر حساب‌های پاک و سایر اشتباهات در نگاره (۳) مشخص شده است.

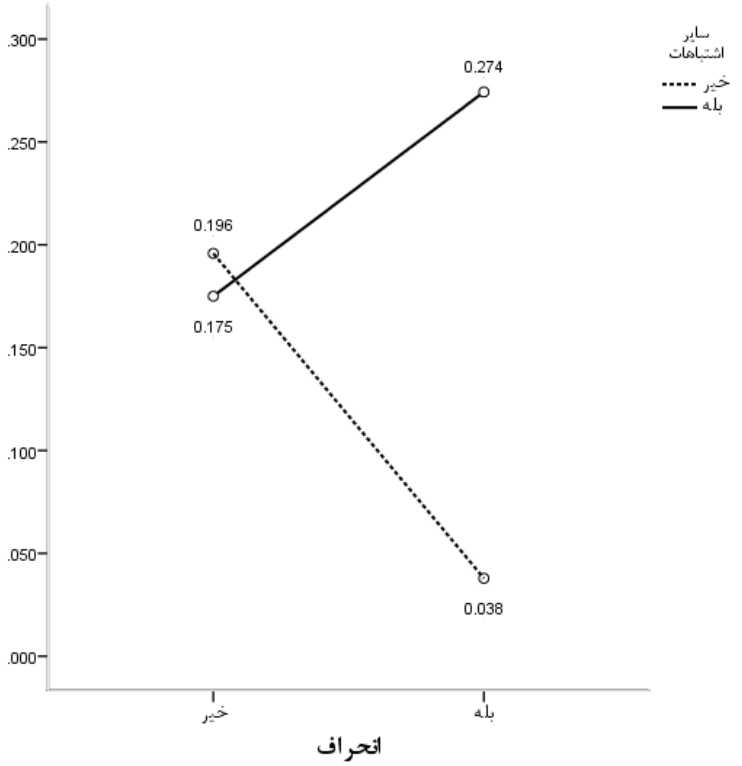
نگاره (۲): میانگین و (انحراف معیار) امتیازات به متغیر عملکرد شغلی و تعداد افراد نمونه

		انحراف در صورت مالی	
		خیر	بله
سایر اشتباهات	خیر	(0.368) 0.196 n = 20	(0.099) 0.038 n = 22
	بله	(0.331) 0.175 n = 19	(0.383) 0.274 n = 24

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

نگاره (۳): اثر صورت‌های مالی دارای انحراف و فاقد انحراف بر حساب‌های پاک و سایر اشتباهات



از تقاطع دو عامل انحراف و سـایر اشتباهات هر کدام با دو سطح، چهار گروه مختلف تشکیل می شـود که در جدول ملاحظه می کنید. نتایج نشـان می‌دهد که کمترین میانگین برای گروه انحراف به سـمت حسـاب‌های پاک ۰,۰۳۸ می باشد. و بیشترین میانگین مربوط به گروه انحراف به سمت سایر اشتباهات می‌باشد که برابر ۰,۲۷۴ است.

۸-۱-۱-۲. آمار استنباطی مربوط به فرضیه فرعی اول: برای بررسی فرضیه فرعی اول از آزمون آماری جانکهیر ترپسـترا استفاده شده است که شبیه آزمون آماری کراسکال والیس است ولی نسـبت به آن توان بیشتری دارد. برای مشـاهده اینکه تفاوت بین گروه‌ها وجود دارد یا خیر میانگین امتیاز گروه‌ها با هم مقایسه می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

نگاره (۴): ازمون آماری فرضیه فرعی اول

حالت مقایسه	آماره آزمون	معناداری
انحراف به سمت حساب‌های پاک کمترین امتیاز، انحراف به سمت سایر اشتباهات بیشترین و عدم انحراف در کنار سایر اشتباهات در بین این دو قرار دارد.	۲,۳۰۴	۰,۰۲۱
انحراف به سمت حساب‌های پاک کمترین امتیاز، انحراف به سمت سایر اشتباهات بیشترین و عدم انحراف در کنار عدم وجود سایر اشتباهات در بین این دو قرار دارد.	۲,۳۴۶	۰,۰۱۹

در آزمون جانکهیر فرض صفر برابر بودن گروه ها را نشان می دهد. نتایج آزمون جانکیر در نگاره (۳) نشان می‌دهد که معناداری برای هر دو حالت مقایسه کمتر از ۰,۰۵ می باشد. بنابرین فرض صفر رد می شود. نتیجه گرفته می‌شود میانگین امتیاز حسابرسان به متغیر عملکرد شغلی موقعی که به سمت حساب‌های پاک منحرف می‌شود در کمترین مقدار، موقعی که به سمت سایر اشتباهات منحرف می‌شود بیشترین مقدار و موقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو مقدار است.

۸-۱-۲. آزمون فرضیه فرعی دوم

۸-۱-۲-۱. آمار توصیفی فرضیه فرعی دوم و تجزیه و تحلیل آن: تاثیر صورت‌های مالی انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات بر درصد حسابرسانی که مدیریت سود را تشخیص داده‌اند در نگاره (۵) و نگاره (۶) نشان داده شده است.

نگاره (۵): درصد حسابرسانی که مدیریت سود را تشخیص داده‌اند به همراه تعداد افراد نمونه هر گروه

		انحراف	
		خیر	بله
سایر اشتباهات	خیر	٪۳۰,۰ n = 20	٪۱۳,۶ n = 22
	بله	٪۳۱,۶ n = 19	٪۴۱,۷ n = 24

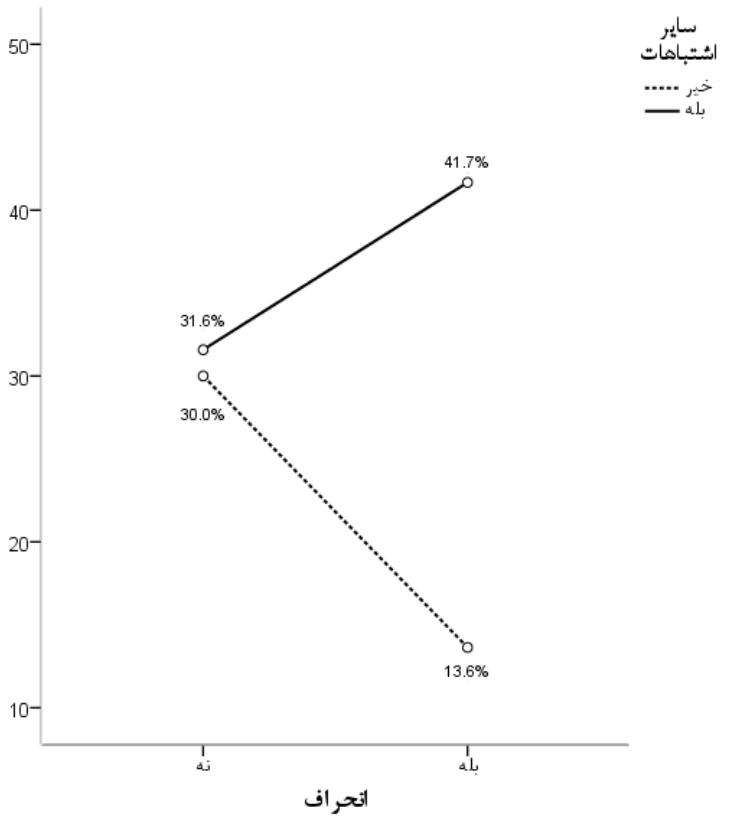
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

نگاره (۶): تاثیر صورت‌های مالی انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات بر درصد حسابرسانی که مدیریت سود را تشخیص داده‌اند



نتایج به دست آمده نشان می دهد که بیشترین تشخیص صحیح از مدیریت سود مربوط به گروه انحراف به سمت سایر اشتباهات می باشد که برابر ۴۱,۷ درصد و کمترین تشخیص صحیح مربوط به گروه انحراف به سمت حساب‌های پاک می‌باشد.

۸-۱-۲-۲. آمار استنباطی مربوط به فرضیه فرعی دوم: برای بررسی فرضیه فرعی اول از آزمون آماری جانکهیر ترپسترا استفاده شده است تا اینکه مشخص شود آیا تفاوتی در درصد حسابرسان در تشخیص مدیریت سود وجود دارد یا خیر.

نگاره (۷): آزمون آماری فرضیه فرعی دوم

حالت مقایسه	آماره	معناداری
انحراف به سمت حساب‌های پاک کمترین امتیاز، انحراف به سمت سایر اشتباهات بیشترین و عدم انحراف در کنار سایر اشتباهات در بین این دو قرار دارد.	۲،۰۷۵	۰،۰۳۸
انحراف به سمت حساب‌های پاک کمترین امتیاز، انحراف به سمت سایر اشتباهات بیشترین و عدم انحراف در کنار وجود سایر اشتباهات در بین این دو قرار دارد.	۲،۰۶۱	۰،۰۳۹

همانگونه که در نگاره (۷) مشاهده می‌شود برای هر دو حالت معناداری کمتر از ۰،۰۵ می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که در دو حالت مقایسه بین گروه ها اختلاف معنادار وجود دارد.

با توجه به اینکه فرضیات فرعی فوق تایید شدند بنابراین فرضیه اصلی اول تایید می‌شود به طوری که تشخیص حسابرس از مدیریت سود موقعی که به سمت حساب‌های پاک منحرف می‌شود در کمترین احتمال، موقعی که به سمت سایر اشتباهات منحرف می‌شود بیشترین احتمال و موقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو احتمال است.

۸-۲. آزمون فرضیه دوم: در این قسمت از پژوهش اثر شکاکیت حسابرس بر تشخیص مدیریت سود بررسی می‌شود. در قسمت پایانی پرسشنامه چهار سوال راجع به شکاکیت حسابرس پرسیده شده که دارای شش گزینه به روش لیکرت می باشد. افرادی که نمره‌شان بالای ۳،۵ باشد را افراد با میزان شکاکیت بالا و نمره زیر ۳،۵ را افراد با شکاکیت پایین دسته‌بندی می کنیم. نتایج مربوط به این فرضیه در نگاره (۸) خلاصه شده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

نگاره (۸): اثر شکاکیت بر متغیر عملکرد شغلی

سوالات	درصد افراد		متغیر عملکرد شغلی			
	شکاکیت پایین	شکاکیت بالا	شکاکیت پایین	شکاکیت بالا	آماره t	معناداری
سوال یک	٪۲۲,۴	٪۷۷,۶	۰,۰۵ (۰,۱۳)	۰,۲۱ (۰,۳۵)	۲,۹	۰,۰۰۵
سوال دوم	٪۵۵,۳	٪۴۴,۷	۰,۰۹ (۰,۲۰)	۰,۲۷ (۰,۴۱)	۲,۴۱	۰,۰۲۰
سوال سوم	٪۲۱,۲	٪۷۸,۸	۰,۰۴ (۰,۱۳)	۰,۲۱ (۰,۳۵)	۳,۱۶	۰,۰۰۲
سوال چهارم	٪۷۸,۸	٪۲۱,۲	۰,۱۳ (۰,۲۹)	۰,۳۳ (۰,۴۰)	۱,۹۸	۰,۰۶۰
میانگین	٪۴۶,۷	٪۵۳,۳	۰,۰۴ (۰,۱۵)	۰,۳۱ (۰,۴۱)	۳,۶۸	۰,۰۰۱

با توجه به نگاره (۸) میانگین امتیاز به متغیر عملکرد شغلی نشان می دهد که برای گروه شکاکیت بالا امتیاز متغیر عملکرد شغلی نسبت به شکاکیت پایین بیشتر می باشد که نتایج آزمون آماری نشان می‌دهد هر چه میزان شکاکیت حسابرس بیشتر باشد احتمال کشف مدیریت سود بیشتر است.

۹. بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر اثر تاکتیک‌های ائحرافی را به سمت حساب‌های پاک (فاقد اشتباه) و سایر اشتباهات (بدون تاثیر بر مدیریت سود) به منظور کشف مدیریت سود توسط حسابرسان را بررسی نموده است. به عبارت دیگر آیا این اقدام صاحبکار اثربخشی قضاوت حسابرسان و به طور کلی کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که انحراف به سمت حساب های پاک و انحراف به سمت سایر اشتباهات اثرات متفاوتی بروی تشخیص حسابرسان از مدیریت سود دارد. به طوری که کشف مدیریت سود توسط حسابرسان موقع انحراف به سمت حساب‌های پاک کمترین احتمال و انحراف به سمت سایر حساب ها بیشترین احتمال و در مواقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و یا سایر اشتباهات وجود نداشته باشد در بین این احتمالات قرار دارد. حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهند. این پژوهش همچنین اثر شکاکیت حسابرس را بر روی کشف مدیریت سود بررسی نمود و مشخص شد که حسابرسانی که با شکاکیت بیشتری به بررسی موضوع پرداختند به طور معناداری در تشخیص مدیریت سود، بهتر عمل نمودند. نتایج این پژوهش مطابق با نتیجه پژوهش‌های آندرسون و همکاران (۲۰۰۴)، نلسون و همکاران (۲۰۰۲) و نج (۲۰۰۷) می‌باشد.

۱۰. پیشنهادهای پژوهش

۱۰-۱. پیشنهادهای مبتنی بر یافته های پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش کاربردی است که می‌تواند مورد استفاده حسابرسان، صاحبکاران

و هم‌چنین تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی قرار گیرد. انتظار بر این است که در صورت تحقق اهداف مورد نظر در این پژوهش، نتایج آن برای سازمان‌ها و اشخاص زیر قابل استفاده باشد:

۱- دولت و سیاست‌گذارانی که قادر به تاثیرگذاری بر جهت و ماهیت محیط تجاری و استاندارد حسابرسی کشور هستند. این گروه باید در موقع تدوین استانداردها و سیاست‌های حسابرسی، تدابیر ویژه و عملی را مدنظر قرار داده تا صاحبکار به آسانی نتواند حسابرسان را فریب دهد.

۲- جامعه حسابداران رسمی ایران با برگزاری کلاس‌ها و دوره‌های فنی جهت ارتقای حسابرسان در زمینه مسائل روان‌شناسی علی‌الخصوص تاکتیک‌های مورد استفاده صاحبکار سطح فنی حسابرسان را افزایش دهد.

۳- حسابرسان به‌عنوان افرادی که همواره در معرض دعاوی حقوقی و دادگاهی از سوی ذینفعان و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی هستند. از این منظر، حسابرسان باید در کشف تقلب و مدیریت سود نهایت دقت را به کار گیرند و با تاکتیک‌های مختلفی که از طرف صاحبکار جهت فریب خود مواجه هستند، آشنا شوند.

۴- افراد حرفه‌ای شاغل در زمینهٔ آموزش حسابرسان باید آموزش‌های لازم را با هدف افزایش کارایی و افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان، به اعضای خود نشان دهند.

۵- افراد درگیر در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی باید با توجه به نقش شکاکیت در کشف مدیریت سود و تقلب، در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی به آن توجه نمایند.

۶- دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشگران به منظور آشنا نمودن دانشجویان رشته حسابداری و علی‌الخصوص گرایش حسابرسی با مسائل روان‌شناسی که ممکن است دانشجویان در آینده و در فرایند حسابرسی با آن‌ها مواجه شوند می‌توان افزودن یک عنوان درسی در این زمینه را پیشنهاد داد.

۱۰-۲. پیشنهاد هایی برای پژوهش های آتی

پژوهش حاضر موضوعی مهم تحت عنوان مدیریت حسابرسی را به پژوهشگران معرفی می نماید که چندین دروازه را به تحقیقات آتی باز می نماید که به شرح زیر می‌باشد:

- پژوهشگران می‌توانند بررسی نمایند که چگونه سطح ریسک ارزیابی شده توسط حسابرس بر توانایی حسابرس برای کشف مدیریت سود اثر می گذارد. به علاوه باید مشخص شود که چه چیزهایی به طور مشخص بر روی ارزیابی‌های حسابرس از ریسک اثرگذار است.

- پژوهشگران می‌توانند سایر عوامل موثر بر اثربخشی تاکتیک‌های طعمه‌گذاری را بررسی نمایند.

- پژوهشگران می‌توانند سایر روش‌های مدیریت سود و همچنین تقلب را به کار برده و بررسی نمایند که آیا تاکتیک‌های طعمه‌گذاری موثر واقع می‌شود یا خیر.

- پژوهش حاضر یک موضوع کمتر شناخته شده به نام مدیریت حسابرسی را بررسی و معرفی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

نمود. پژوهش های آتی می‌تواند سایر راه‌هایی که صاحبکار می‌تواند از اثربخشی حسابرسان در تشخیص مدیریت سود جلوگیری نماید را بررسی نماید. مطالعات میدانی تاکتیک‌های ویژه‌ای که صاحبکار استفاده می‌کند را مشخص می‌کند و مطالعات آزمایشی اثر این تاکتیک‌ها را بررسی می‌نماید.

- پژوهش حاضر اثر تاکتیک‌های طعمه‌گذاری را در مرحله بررسی‌های تحلیلی در طی حسابرسی بررسی می‌کند. پژوهشهای آتی می‌تواند اثر این تاکتیک‌ها را بر روی سایر مراحل حسابرسی بررسی نمایند.

۱۱. محدودیت های پژوهش

محدودیت هایی که در اجرای پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر یافته های پژوهش و قابلیت تعمیم آن باید مد نظر قرار گیرند به شرح زیر می باشند:

روش این پژوهش پرسشنامه‌ای بوده و محدودیت های مربوط به خود را دارد.

در این پژوهش مانند سایر پژوهش های آزمایشی می‌بایست برخی متغیرهایی که در عمل وجود دارد و حسابرسان در عمل با آنها سر و کار دارند را ثابت نگه داشته و فقط دو متغیر را دستکاری نماییم.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱- ابراهیمی کردلر، علی. و سیدی، سید. عزیز. (۱۳۸۷). نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۴، صص ۳-۱۶.

۲- ابراهیمی، سید کاظم. بهرامی نسب، علی، و باغیان، جواد، (۱۳۹۶)، تاثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۱۲۵-۱۴۹

۳- پاک مرام، عسگر، (۱۳۹۶)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، صص ۲۱۹-۲۳۸.

۴- پیری، پرویز. و قربانی، ماریه، (۱۳۹۶)، ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، صص ۴۸۳-۵۰۲.

۵- چالاکی، پری.، قادری، بهمن. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره،۱۶، تهران، صص ۵۷-۴۴.

۶- خواجوی، شکراله، و قدیریان آرانی، محمد حسین، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر کیفیت سود بر تجدید ارائه صورت‌های مالی، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۷، شماره ۲، صص ۵۹-۸۴

۷- خواجوی، شکراله.، صابری، مهدی و منصوری، شعله. (۱۳۹۴). تقلب: حلقهٔ پنهان در زنجیرهٔ امنیتی گزارشگری مالی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۸، تهران، صص ۶۴-۵۴.

۸- رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۷)، کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی صورت‌های مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، دوره ۱۵، صص ۵۳-۶۶.

۹- شمسایی، وحید. (۱۳۹۲)، مدیریت سود و تقلب در گزارشگری مالی: تشخییص نقاط تمایز توسط حسابرسان، مجله حسابرس، شماره ۴۶، صص ۱۰۶-۱۱۴

۱۰- صفری گرایلی، مهدی. رضایی پیته نوئی، یاسر، و نوروزی، محمد، (۱۳۹۶)، مدیریت سود و خوانایی گزارشگری

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

مالی: آزمون تجربی رویکرد فرصت طلبانه، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۲۱۷-۲۳۰
۱۱- مجتهدزاده، ویدا. و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴، دوره ۱۱، صص ۵۳-۷۶.
۱۲- نمازی، محمد.، بایزیدی، انور، و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری، ۹، صص ۱-۱۸.
۱۳- یعقوب نژاد، احمد؛ بنی مهد، بهمن؛ شکری، اعظم، (۱۳۹۱)، ارائه الگو برای اندازه‌گیری مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره دوازدهم، صص ۱-۱۶

ب- منابع انگلیسی:

1- ACFE, (2014). "Report to the Nations On Occupational Fraud and Abuse", Austin: Association of Certified Fraud Examiners.
2-Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L. (2004). The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information. Auditing: A Journal of Practice &Theory, 23, 11–27
3-Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2010). Fraudulent financial reporting 1998–2007: An analysis of U. S. public companies. Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO), New York, NY, May 2010.
4-Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D. (2014). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. Working paper, University of Mississippi, University of Illinois at Urbana-Champaign, and University of Massachusetts Amherst.
5-Davidson, R. A. and D.Neu (1993) "A Rote on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality" Contemporary Accounting Research, Vol. 9, No. 2, pp. 479488-.
6-Dechow. P. M., Hutton, A. P., Kim, J. H., & Sloan, R. G. (2012). Detecting earnings management: A new approach. Journal of Accounting Research, 275-334.
7-Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting framingeffects in financial statements. Contemporary Accounting Research, 12 (1), 85–105.
8-Kahneman, D. (1973). Attention and Effort. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
9- Kin, L., Felipe, R., & Rafael, R. (2017). Earnings management and annual report readability, Journal of Accounting and Economics, 63, 1-25.
10-Kuhn, G., Tatler, B. W., Findlay, J. M., & Cole, G. G. (2008). Misdirection in magic: Implications for the relationship between eye gaze and attention. Visual Cognition, 16 (2–3), 391–405.
11-Messier, W. F., Jr., Simon, C. A., & Smith, J. L. (2013). Two decades of behavioral research on analytical procedures: What have we learned? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(1), 139–181
12- Madan, C. R., & Spetch, M. K. (2012). Is the enhancement on memory due to reward driven by value or salience? Acta Psychologica, 139 (2), 343–349
13-Nelson, M. W., & Tyler. W. B (2007). Information pursuit in financial statement analysis: Effect of choice, effort and reconciliation. The Accounting Review, 82 (3), 731-758.
14- Ng, T. B.-P. (2007). Auditors' decisions on audit differences that affect significant earnings thresholds. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 26(1), 71–89.
15-Petty, R. E., and J. T. Cacioppo. (1986). Communication and Persuasion: Central and Peripheral Routes to Attitude Change. New York: Springer-Verlag.
16- Sagarin, B. J., Britt, M. A., Heider, J. D., Wood, S. E., & Lynch, J. E. (2003). Bartering our attention: The distraction and persuasion effects of online advertisements. Cognitive Technology, 8, 4-17

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]

17-Simons, D. J., & C. F. Chabris. (1999). Gorillas in our midst: Sustained inattentional blindness for dynamic events. Perception 28:1059-1074.
18-Smith, S. D., Tayler, W. B., & Prawitt, D. F. (2011). The effect of information pursuit on judgments and confidence of auditors. Working paper, Brigham Young University.
19-Street, M. D., Douglas, S. D., Geiger, S. W., & Martinko, M. J. (2001). The impact of cognitive expenditure on the ethical decision-making process: The cognitive elaboration model. Organizational Behavior and Human Decision Processes, 86 (2), 257-277.
20-Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. Journal of Accounting and Economics, 8, 159-172.
21-Watts, W. A., & Holt, L. E. (1979). Persistence of opinion change induced under conditions of forewarning and distraction. Journal of Personality and Social Psychology, 37 (5), 778-789.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2025-05-25]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1399.20.78.12.2]