

بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان

■ شکراله خواجهی^۱

■ فرشید احمدی فارسانی^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۹/۳

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۳۰

چکیده

هدف مقاله حاضر بررسی تأثیر 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 و توجه 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 جانکهایر 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 تأثیر بر روی مدیریت سود) منحرف می‌شوند بیشترین احتمال و در سایر موارد بین این دو احتمال قرار دارد. همچنین شکاکیت بیشتر حسابرسان، موجب افزایش احتمال کشف مدیریت سود خواهد شد.

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

۱. استاد حسابداری، دانشکده 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

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 نظر گرفتن 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 مرز بین 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 و کار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابداری را زیر سؤال می‌برد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۴). صورتهای 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 اطلاعات مالی در فرآیند گزارشگری مالی، می‌تواند منجر به برد یا باخت ناعادلانه استفاده‌کنندگانی مانند بازیگران بازار سرمایه و تهدیدی برای اعتبار، مشروعیت و حسن شهرت حرفه حسابرسی باشد (چالاک و قادری، ۱۳۹۴).

جهانی شدن با توسعه و پویایی بازار و در عین حال افزایش بی‌ثباتی و درجه بالاتری از شک و تردید در سطح شرکت‌های بزرگ همراه بوده است. همچنین رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی ایجاد کرده است این رسوایی‌ها و پیامدهای پس از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی است. علاوه بر این، فشار بحرانهای مالی در بسیاری از کشورهای جهان در سال‌های 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^۱ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد، تعریف نموده‌اند. دیویدسون و نیو^۲ (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان 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 انگیزه‌های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می‌شوند. 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 حسابرسان در معرض یک تاکتیک طعمه‌ای از طرف صاحبکار می‌تواند هشدار به حسابرسان باشد که آگاهیش را نسبت به داده‌ها افزایش دهد. مستفاد از گفتار فوق این پژوهش به دنبال آن است که تأثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان که همواره تردید حرفه‌ای در قضاوت هایشان را از خود نشان می‌دهند، بررسی نماید. بنابراین پژوهش حاضر، در پی پاسخ به سوالات زیر است:

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

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

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

۴- آیا شکاکیت حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار 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، فرضیه‌ها، روش پژوهش، یافته‌های 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 می‌باشد. چنانچه این قلم از صورتهای مالی کیفیت بالا و قابل اتکایی داشته باشد در تصمیمات استفاده‌کنندگان تأثیر بسزایی دارد. از طرفی مدیران نیز برای رسیدن به اهداف خاصی

که منطقی‌ترین منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند ممکن است سود را طوری گزارش کنند که با هدف تأمین 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 می‌افتد (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 می‌باشد. یکی از راه‌های مورد استفاده صاحبکار استفاده از مدیریت حسابرسی^۴ می‌باشد مدیریت حسابرسی شامل استفاده راهبردی صاحبکار از تکنیک‌هایی برای عدم تشخیص یا کاهش احتمال تشخیص مدیریت سود در طی حسابرسی می‌باشد. مدیریت حسابرسی شامل انواعی از روش‌ها می‌باشد. 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 حسابرسان در مورد رویه‌های 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 تاکتیک‌های 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 فوق‌الذکر 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 تاکتیک‌های انحرافی و توجه برگردان‌ها، 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 می‌دهد که تاکتیک‌های انحرافی و توجه برگردان‌ها توجه^{۱۳} افراد را جلب کرده و توجه محدود می‌شود و کمتر 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

را پردازش نمایند (کاهنمن^۱، ۱۹۷۳). تاکتیک های انحرافی و توجه بر گردان ها همچنین باعث می شوند که افراد بر روی چیزی که کشف کرده اند، تمرکز نمایند و بر روی کشف موارد دیگر احساس لزوم ننمایند. برای مثال شعبده بازان توجه افراد را به عوامل توجه بر گردان مانند نور، صدا، دود و ... منحرف می کنند تا توجه آنها را به سایر عوامل جذب کرده و ترفندشان مشخص نشود. (کوهن و همکاران^۲، ۲۰۰۸).

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

صاحبکار قسمتی از صورت های مالی را که فاقد اشتباه می باشد به عنوان قسمت پر ریسک معرفی می کند به امید اینکه حسابرسان به این نتیجه برسند که احتمالاً سایر قسمت های صورتهای مالی نیز فاقد اشتباه می باشد. از طرف دیگر صاحبکار به چندین دلیل حسابرس را به قسمت هایی که حاوی سایر اشتباهات (اشتباهاتی که تاثیری بر روی مدیریت سود ندارند) منحرف می نماید: اولاً سایر اشتباهات توجه حسابرس را جلب می کنند و توجه بیشتر به یک قسمت از حسابداری منجر به توجه کمتر به سایر قسمتها می شود. علاوه بر این حسابرسان با کشف سایر اشتباهات احساس رضایت می کنند و با احتمال کمتری در صورت های مالی به دنبال مدیریت سود می گردند. در نهایت کشف سایر اشتباهات در حسابرس یک حس اعتماد نسبت به صاحبکار به وجود می آورد که در قسمت های دیگر صورتهای مالی جستجوی کمتری کند و گفته های صاحبکار را بپذیرد.

از طرف دیگر انحراف حسابرس به سمت سایر اشتباهات ممکن است که اثر معکوس داشته باشد چنانچه صاحبکار، حسابرس را به سایر اشتباهات منحرف کند اما اقدامی برای برطرف کردن اشتباهات نکند ممکن است که علامتی منفی درباره کنترل های داخلی صاحبکار باشد و موجب می شود که حسابرس به طور مبسوط تر به دنبال کشف اشتباهات در طی مراحل حسابداری بگردد.

هرچند که مطالعات روانشناسی نشان می دهد که تاکتیک های انحرافی در هر دو حالت یعنی انحراف به سمت حساب های پاک و سایر اشتباهات موثر واقع می شود ولی حسابرسان باید حسابداری را با تردید حرفه ای 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 حسابداری می تواند در مراحل مختلف حسابداری اتفاق بیفتد، یکی از این مراحل که خیلی مستعد می باشد، مرحله بررسی تحلیلی می باشد. روش های تحلیلی اهمیت رو به افزایش

1. Kahneman

2. Kuhn et al

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، 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 گرایی 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 فرصت طلبانه است.

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

پاک مرام (۱۳۹۶) تاثیر کیفیت حسابداری 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 شرکت‌هایی که سهام آنها برای بار اول عرضه می‌شود 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 حسابداری 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 می‌شود. در همان سال سطح بالایی از مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی را تجربه نموده اند.

۳-۲. پیشینه خارجی

واتز و هولت^۲ (۱۹۷۹) نشان دادند انحرافات مانع عملکرد مناسب می‌شود و همچنین انحرافات،

1. Messier et al
2. Watts and Holt

افراد را مستعد موافقت و پذیرش بیشتر نظرات دیگران می‌کند.

سیمونز و کابریس^۱ (۱۹۹۹) با نشان دادن ویدیویی 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 تأثیر انحرافات دارد.

استریت، دوگلاس، گیجر و مارتینکو^۲ (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^۳ (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^۴ (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^۵ (۲۰۱۱) نشان دادند که حسابرسان توسط شواهد حسابداری که در نتیجه جست و جو در یک حوزه خاص (پر رنگ شده توسط صاحبکار) به دست می‌آورند، بیشتر متقاعد می‌شوند.

مادان و اسپچ^۶ (۲۰۱۲) نشان دادند که تأکید 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^۷ (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^۸ (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

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 تأثیر بر روی مدیریت سود) این پژوهش شامل دو فرضیه اصلی می‌باشد 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 حسابرسان بر کشف مدیریت سود تأثیر 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 صاحبکار فرضی را تکمیل نمایند. پیرو مطالعات قبلی (مانند لیپولد و کیدا^۱، ۲۰۱۲؛ مورنو، باتاچارجی و برندون^۲، 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 حسابرسان 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

افزاد SPSS صورت گرفته است. سرانجام برای آزمون فرضیه‌ها و ارائه نتایج اصلی پژوهش از روش‌های آمار توصیفی، آزمون t و آزمون جانکهر ترپسترا^۱ 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 حسابداری 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 حسابداری 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 حسابداری شاغل در سازمان حسابداری 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 حسابداری)
- حسابرسانی که صورت‌های مالی دریافتی‌شان شامل دو اشتباه تهاثرشونده، آسان برای کشف و بدون تأثیر در مدیریت سود، می‌باشد (سایر اشتباهات).
- 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 غیر جاری 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-Terpstra test

۴. حسابرسانی که مدیریت واحد تجاری در صورت‌های مالی، آنان را به وجود خطر در دارایی‌های ثابت هشدار می‌دهد، به طوری که گفته می‌شود شخص مسول دارایی‌های غیر جاری شش ماه پیش شرکت را ترک نموده است و شخص منصوب جای وی کارگر بخش تولید می‌باشد و تجربه حسابداری خیلی کمی دارد در حالی که دو اشتباه تهاترشونده و آسان برای کشف و بدون تأثیر در مدیریت سود در دارایی‌های ثابت وجود دارد (انحراف به سمت سایر اشتباهات).

۷. متغیرها و مدل مورد استفاده

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

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

متغیر مستقل دوم: در این صورت‌های مالی که به حسابرسان داده می‌شود، صورت‌های مالی دستکاری شده و اشتباهاتی گیج‌کننده و تهاترشونده و آسان برای کشف و بدون تأثیر بر مدیریت سود در صورت‌های مالی طعمه‌گذاری می‌شود (سایر اشتباهات). به طور خلاصه متغیرهای مستقل به شرح نگاره (۱) است:

نگاره (۱): متغیرهای پژوهش

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

۷-۲. متغیرهای وابسته: شامل دو متغیر به عنوان شاخصی از شناسایی مدیریت سود می‌باشد.

متغیر وابسته اول: این متغیر معیاری برای ارزیابی اثربخشی و کارایی حسابرسی می‌باشد که در پژوهش‌های پیشین هم استفاده شده است (میسیر و همکاران^۱، ۲۰۱۳).

1. Messier et al

$$\text{شناسایی مدیریت سود} = \frac{\text{عملکرد شغلی}}{\text{تعداد قضاوت‌های نامربوط} + ۱}$$

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

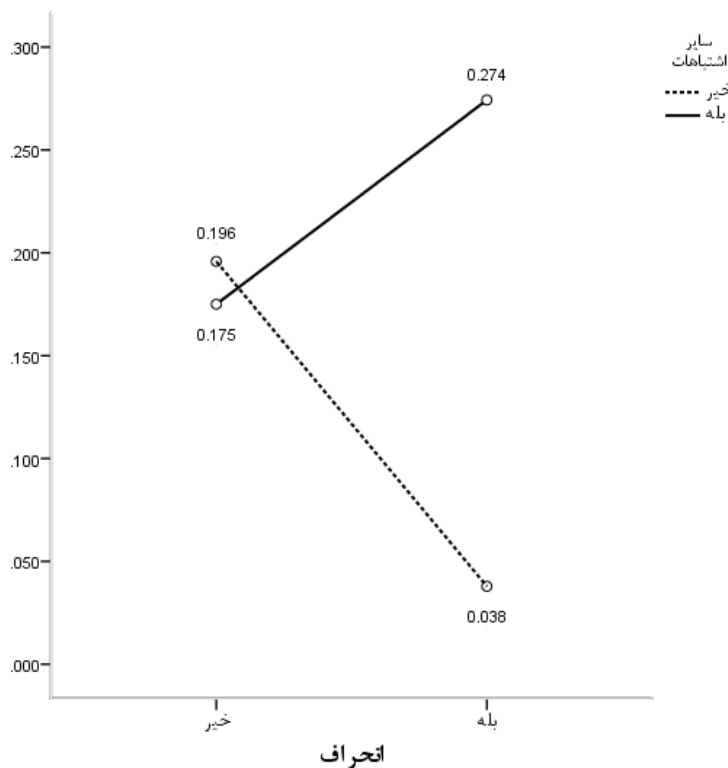
۸-۱-۱. آزمون فرضیه فرعی اول

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	(0.368) 0.196 n = 20	(0.099) 0.038 n = 22
	(0.331) 0.175 n = 19	(0.383) 0.274 n = 24

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



از تقاطع دو عامل انحراف و سایر اشتباهات هر کدام با دو سطح، چهار گروه مختلف تشکیل می‌شود که در جدول ملاحظه می‌کنید. نتایج نشان می‌دهد که کمترین میانگین برای گروه انحراف به سمت حساب‌های پاک ۰,۰۳۸ می‌باشد. 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 جانکهایر ترپسترا استفاده شده است که شبیه آزمون آماری کراسکال والیس است ولی نسبت به آن توان بیشتری دارد. برای مشاهده اینکه تفاوت بین گروه‌ها وجود دارد یا خیر میانگین امتیاز گروه‌ها با هم مقایسه می‌شود.

نگاره (۴): آزمون آماری فرضیه فرعی اول

معناداری	آماره آزمون	حالت مقایسه
۰,۰۲۱	۲,۳۰۴	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.
۰,۰۱۹	۲,۳۴۶	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.

در آزمون جانکفیر فرض صفر برابر بودن گروه‌ها را نشان می‌دهد. نتایج آزمون جانکفیر در نگاره (۳) نشان می‌دهد که معناداری برای هر دو حالت مقایسه کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد. بنابراین فرض صفر رد می‌شود. 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 هیچ‌گونه انحرافی به سمت حساب‌های پاک و سایر اشتباهات وجود ندارد، مابین این دو مقدار است.

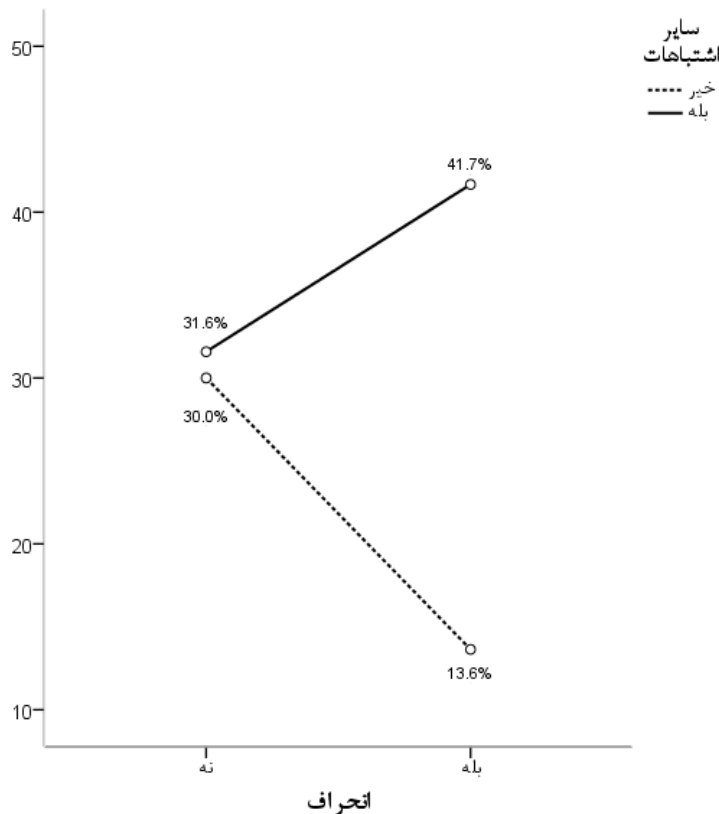
۸-۲-۱. آزمون فرضیه فرعی دوم

۸-۲-۱-۱. آمار توصیفی فرضیه فرعی دوم و تجزیه و تحلیل آن: تأثیر 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	۳۰,۰٪ n = 20	۱۳,۶٪ n = 22
	۳۱,۶٪ n = 19	۴۱,۷٪ n = 24

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 می‌دهد که بیشترین تشخیص صحیح از مدیریت سود مربوط به گروه انحراف به سمت سایر اشتباهات می‌باشد که برابر ۴۱٫۷ درصد و کمترین تشخیص صحیح مربوط به گروه انحراف به سمت حساب‌های پاک می‌باشد.

۸-۲-۲. آمار استنباطی مربوط به فرضیه فرعی دوم: برای بررسی فرضیه فرعی اول از آزمون آماری جانکفیر 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

معناداری	آماره	حالت مقایسه
۰,۰۳۸	۲,۰۷۵	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.
۰,۰۳۹	۲,۰۶۱	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.

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 گروه‌ها اختلاف معنادار وجود دارد. با توجه به اینکه فرضیات فرعی فوق تأیید شدند بنابراین فرضیه اصلی اول تأیید 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 می‌باشد. افرادی که نمره‌شان بالای ۳,۵ باشد را افراد با میزان شکاکیت بالا و نمره زیر ۳,۵ را افراد با شکاکیت پایین دسته‌بندی می‌کنیم. نتایج مربوط به این فرضیه در نگاره (۸) خلاصه شده است.

نگاره (۸): اثر شکاکیت بر متغیر عملکرد شغلی

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

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 می دهد هر چه میزان شکاکیت حسابرسان بیشتر باشد احتمال کشف مدیریت سود بیشتر است.

۹. بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر اثر تاکتیک های انحرافی را به سمت حساب های پاک (فاقد اشتباه) و سایر اشتباهات (بدون تأثیر 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 تأثیر قرار می دهد. نتایج نشان می دهد که انحراف به سمت حساب های پاک و انحراف به سمت سایر اشتباهات اثرات متفاوتی بر روی تشخیص حسابرسان از مدیریت سود دارد. به طوری که کشف مدیریت سود توسط حسابرسان موقع انحراف به سمت حساب های پاک کمترین احتمال و انحراف به سمت سایر حساب ها بیشترین احتمال و در مواقعی که هیچ گونه انحرافی به سمت حساب های پاک و یا سایر اشتباهات وجود نداشته باشد در بین این احتمالات قرار دارد. حسابرسان باید حسابرسی را با تردید حرفه ای انجام دهند. این پژوهش همچنین اثر شکاکیت حسابرسان 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 پژوهش های آندرسون و همکاران (۲۰۰۴)، نلسون و همکاران (۲۰۰۲) و نج (۲۰۰۷) می باشد.

۱۰. پیشنهاد های پژوهش

۱۰-۱. پیشنهاد های مبتنی بر یافته های پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش کاربردی است که می تواند 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 تأثیرگذاری 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 دینفعان 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 زمینه 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 شکایت 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. پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

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

- پژوهشگران می‌توانند بررسی نمایند که چگونه سطح ریسک ارزیابی شده توسط حسابرسان بر توانایی حسابرسان برای کشف مدیریت سود اثر می‌گذارد. به علاوه باید مشخص شود که چه چیزهایی به طور مشخص بر روی ارزیابی‌های حسابرسان 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

نمود. پژوهش‌های 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. محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌هایی که در اجرای پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر یافته‌های پژوهش و قابلیت تعمیم آن باید مد نظر قرار گیرند به شرح زیر می‌باشند:

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

در این پژوهش مانند سایر پژوهش‌های 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). تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۱۲۵-۱۴۹.
- ۳- پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۶). تأثیر 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، بررسی‌های 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 تأثیر 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: حلقه پنهان در زنجیره 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: تشخیص نقاط تمایز توسط حسابرسان، مجله حسابرس، شماره ۴۶، صص ۱۱۴-۱۰۶.
- ۱۰- صفری گزالی، مهدی. رضایی پیته نوئی، یاسر، و نوروزی، محمد. (۱۳۹۶). مدیریت سود و خوانایی گزارشگری

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. 479-488.
- 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 framing effects 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



- 17-Simons, D. J., & C. F. Chabris. (1999). Gorillas in our midst: Sustained inattention 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.