

بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس

مجتبی صفی پور افشار

دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران (نویسنده مسئول)
Msafshar68@gmail.com

امید پورحیدری

استاد تمام رشته حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

مهدی بهار مقدم

دانشیار رشته حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۳۱ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۳۱

چکیده

گرچه انتظار می‌رود حسابرسان در انجام حسابرسی از کارایی لازم برخوردار باشند ولی شواهد نشان می‌دهد که توسط مدیریت مورد مدیریت حسابرسی قرار می‌گیرند. با این حال، تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یک عامل مداخله‌گر می‌تواند باعث جلوگیری از مدیریت حسابرسی شود. تحقیق حاضر به دنبال بررسی این موضوع است که آیا مدیران موفق به مدیریت حسابرسی می‌شوند یا خیر و اینکه تردید حرفه‌ای حسابرس چه تأثیری در کارایی حسابرسان و مدیریت حسابرسی دارد. بدین منظور یک افته صورت مالی که حاوی تحریف و اشتباه بوده و یک پرسشنامه طراحی گردیده و در اختیار حسابرسان قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مدیران در انجام مدیریت حسابرسی موفق‌اند و منحرف کردن حسابرسان به نواحی از صورت‌های مالی که حاوی تحریف است بر کارایی آن‌ها و کشف تحریفات توسط آن‌ها تأثیر معناداری ندارد. همچنین تردید حرفه‌ای حسابرس نیز بر کشف تحریفات تأثیر معناداری ندارد و منحرف کردن حسابرسان منجر به حساس‌تر شدن آن‌ها و افزایش تردید حرفه‌ای آن‌ها، نشده است تا بررسی‌های خود را افزایش داده و اشتباهات و تحریفات موجود در سایر قسمت‌ها را شناسایی و کشف کنند.

واژه‌های کلیدی: مدیریت حسابرسی، کشف تحریفات، حسابرسی، تردید حرفه‌ای حسابرس.

۱- مقدمه

سود هدف آن مطرح می‌شود و هدف مدیریت سود توسط مدیر کسب منافع شخصی و یا منافع گروه خاصی است.

در راستای کشف تحریفات به ویژه گزارشگری مالی متقلبانه تاکنون تدابیر مختلفی از سوی نهادهای نظارتی و قانون‌گذاران اندیشیده شده است که مهم‌ترین آن‌ها تقویت مکانیسم‌های نظارتی از جمله وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی، وجود حسابرسان داخلی، کمیته حسابرسی و وجود حسابرسان مستقل و ایفای نقش حسابرسی مستقل به شکل اثربخش بوده است. در چند دهه اخیر با پیچیده شدن حسابداری و صنعت مالی و وجود تلاش‌هایی برای دستکاری عملکرد مالی و تقلب توسط مدیران شرکت‌ها و همچنین رخداد رسوایی‌های حسابداری اخیر باعث شد توجه به این حوزه‌ها جلب گردد و کتاب مختلفی در این رابطه نگارش شود (مانند گیروکس، ۲۰۰۳؛ مک کی، ۲۰۰۵ و جونز، ۲۰۱۱). از زمان بحران مالی ۱۹۲۹ و قوانین بورس اوراق بهادار ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ و با الزامی شدن حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها، حرفه حسابرسی گسترش پیدا کرد و با رسوایی شرکت‌های انرون، ورلداکام، ادلفیا و کوست توجه سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران به آن به عنوان یک مکانیسم نظارتی جلب گردید. حسابرسان این شرکت‌ها نقش مهمی را در ورشکستگی این شرکت‌ها بازی کردند، حسابرسانی که مسئولیت کشف تقلب و تحریفات در صورت‌های مالی بر عهده آن‌ها بود، نقش خود را به صورت کارا و اثربخش انجام ندادند. این باعث شد تا قانون ساربینز-اکسلی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام به وجود آید و نظارت بر حرفه حسابرسی دوچندان شود. حسابرسی مستقل به عنوان اصلی‌ترین عنصر و مکانیسم نظارتی در واحدهای تجاری نقش قابل توجهی در جلوگیری از رخ دادن تقلب ایفا می‌کند. به عنوان عامل بازدارنده و همچنین عامل کشف کننده، حسابرسان مستقل قادرند بسیاری از تحریفات را کشف و یا مانع از رخ دادن آن‌ها شوند.

در گذشته حسابرسان تأکید بیشتری بر روی کشف اشتباهات و تطابق صورت‌های مالی با استانداردهای مشخص و نه تقلب‌های بااهمیت داشتند؛ اما درخواست‌های جهانی، منطقه‌ای و داخلی برای رویارویی با تقلب، فساد و ... ناتوانی حسابرسان بر این امر و تحولات جهان و شرایط حاکم بر دوران گذشته و جدید و فرصت‌های پیش‌آمده برای حرفه ایجاب می‌کند توجه بیشتری به عوامل تأثیرگذار بر حسابرسان جهت پیشگیری، کشف تقلب، فساد مالی و مصداق‌های آن انجام شود. بیانیه ۸۲ استانداردهای حسابرسی آمریکا تصریح می‌کند که حسابرس هیچ مسئولیتی برای تعیین نیت متقلبان ندارد؛ بنابراین، با این‌که حسابرسان ملزم نیستند وجود نیت ارتکاب

پیدایش شرکت‌های سهامی منجر به مشکل نمایندگی شد و همچنین طبق تئوری اثباتی هر فردی به دنبال حداکثر کردن منافع و ثروت خویش است. مدیران نیز از این قاعده مستثنا نمی‌باشند. در نتیجه تحریف در صورت‌های مالی از این طریق زاده شد و قدمت طولانی دارد. تحریفات صدماتی را در سطح خرد به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان و در سطح کلان به اقتصاد وارد می‌نماید. وجود تحریف انگیزه سرمایه‌گذاری را از افراد گرفته و سبب کاهش فعالیت‌های مولد می‌شود. همچنین حجم تحریفات یکی از شاخص‌های اصلی فساد می‌باشد که خود مانعی برای سرمایه‌گذاری به حساب می‌آید (لمبزدورف، ۲۰۰۳). وجود تحریف در صورت‌های مالی باعث کاهش اعتماد عمومی می‌شود (ولاد و همکاران، ۲۰۱۱) و برگرداندن این اعتماد مستلزم صرف هزینه و زمان زیادی است. همچنین تحریفات کارایی تخصیصی در بازار سرمایه را از بین می‌برد، یعنی منابع سرمایه‌گذاری روانه شرکت‌ها و پروژه‌هایی که بازده متناسب با ریسک بالاتری ارائه می‌کنند، نمی‌شود (استوت، ۱۹۸۸؛ میسی و میلر، ۱۹۹۰).

تحریفات صورت‌های مالی در دو دسته اشتباهات و تقلب قرار می‌گیرند. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴) "تقلب عبارت است از هر گونه اقدام عمدی یا فریب‌کارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارشناسان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی". تقلب خود بر دو نوع است که نوع اول آن گزارشگری مالی متقلبانه و نوع دوم آن سوءاستفاده از دارایی‌ها می‌باشد. گزارشگری مالی متقلبانه با هدف بیش‌نمایی سود از طریق بیش‌نمایی دارایی‌ها و درآمد یا کم‌نمایی بدهی‌ها و هزینه‌ها انجام می‌گیرد. گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند در راستای کاهش سود با هدف کاهش مالیات بر درآمد صورت گیرد. همچنین مدیریت شرکت‌ها ممکن است در زمانی که سود بالا است آن را کمتر از واقع گزارش کنند تا با شناسایی آن در دوره‌های آینده، سود دوره‌های آتی را افزایش دهند. این اقدامات به‌عنوان مدیریت سود شناخته می‌شوند. مدیریت سود در واقع نوعی گزارشگری مالی متقلبانه می‌باشد. مدیریت سود در مطالعات علمی بسیار مورد توجه قرار گرفته است. در مبانی نظری و مدل‌های تحلیلی مربوط گفته می‌شود که مدیریت سود، فرایندی است که از سوی گروه مدیریت شرکت به قصد دستیابی به اهداف یا منافع انجام می‌گیرد. از این رو، مدیریت برای تأثیرگذاری بر مخاطبان گزارش‌های حسابداری و برای رسیدن به اهداف و منافع موردنظر، سودهای گزارش‌شده را مدیریت می‌کند (باباجانی و تحریری، ۱۳۹۲). در بیشتر تعریف‌های مدیریت

ندارد، منحرف کنند. همچنین، در مواقعی که تحریف با اهمیتی توسط مدیران در صورت‌های مالی گنجانده شده است، آن‌ها نواحی یا حساب‌های ریسک دار را در صورت‌های مالی شناسایی نموده (برای مثال از طریق بیان این مطلب در یادداشت‌های توضیحی) و بررسی‌ها و توجه حسابرس را به سمت آن‌ها منحرف می‌کنند، با این امید که این نواحی ریسک دار قسمتی از زمان و انرژی حسابرس را صرف کند و حسابرس را از حساب‌های تحریف شده دور نگه دارد. همچنین با هدف مدیران دور نگه داشتن حسابرسان از نواحی تحریف دار، مدیران ممکن است حسابرسان را به نواحی حاوی اشتباه یا عاری از اشتباه منحرف کنند. برای مثال، اگر مدیران حسابرسان را به نواحی عاری از اشتباه منحرف کنند، پس از بررسی، حسابرسان ممکن است این‌گونه نتیجه‌گیری کنند که بقیه حساب‌های نیز عاری از اشتباه است. در این حالت عمل انحرافی مدیریت بهترین اثر خود را گذاشته است. همچنین، مدیران ممکن است توجه حسابرسان را به حساب‌هایی که حاوی اشتباه است جلب کنند، با این طرز تفکر که این اشتباهات آن‌ها را مشغول نگه داشته و در پایان نیز به دلیل کشف اشتباهات احساس رضایت نمایند، زیرا با خود فکر می‌کنند که وظیفه‌شان را انجام داده و اشتباهات را کشف کرده‌اند، درحالی‌که از اشتباه یا تحریف اصلی که صورت‌های مالی گنجانده شده است منحرف شده‌اند.

این پژوهش به بررسی تأثیر عمل انحرافی مدیریت (یکی از راه‌های انجام مدیریت حسابرسی) بر کشف تحریف و اشتباهات توسط حسابرسان پرداخته است. با بررسی اثر بخشی تکنیک‌های منحرف کننده، این تحقیق به ادبیات تحقیقات مربوط به تصمیم‌گیری (هم در روان‌شناسی و هم در حسابرسی می‌پردازد. علاوه بر این، این پژوهش با توجه به اثر پیگیری اطلاعات، از طریق نشان دادن این موضوع که منحرف کردن حسابرسان توسط مدیران به حساب‌های دیگر، عکس‌العمل حسابرسان را به آنچه در آن حساب‌ها یافت می‌کنند افزایش می‌دهد، به ادبیات حسابداری و روان‌شناسی می‌افزاید (باستاردی و شافیر، ۱۹۹۸، ۲۰۰۰؛ نلسون و تیلر، ۲۰۰۷؛ ردلمیر و همکاران، ۲۰۰۱).

علاوه بر این، در این پژوهش تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرس بر کشف تحریفات و اشتباهات در صورت وجود مدیریت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش با شناسایی ادعاهایی که مدیران از طریق آن‌ها به گمراه کردن حسابرسان می‌پردازند بدون این که پرچم قرمزی به آن‌ها نشان دهند و باعث افزایش تردید حرفه‌ای آن‌ها شوند، به

تقلب را اثبات کنند، اما آنان باید با اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای (تردید حرفه‌ای) در انجام کار حسابرسی و ارزیابی احتمال خطر تقلب در مراحل برنامه‌ریزی، اجرا و گزارش نتایج در فرایند حسابرسی، به این موضوع بنگرند.

در ایران نیز اهمیت توجه به موضوع تقلب و ضرورت توجه به آن مورد توجه قرار گرفته است، طبق استانداردهای حسابرسی (استاندارد شماره ۲۰۰) هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهارنظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. اگرچه حسابرسی می‌تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه با حسابرس نیست و نمی‌تواند باشد.

گرچه انتظار می‌رود حسابرسان در انجام فعالیت و وظایف خود از استانداردهای کیفی بالایی برخوردار باشند و به‌راحتی گمراه نشوند اما عوامل بسیاری وجود دارند که باعث می‌شوند حسابرسان در انجام وظایف خود از کارایی لازم برخوردار نباشند و از سوی مدیران صاحب‌کار مورد مدیریت قرار گیرند مانند پیچیدگی محیط، ویژگی‌هایی مدیریتی صاحب‌کار، محدودیت‌های حسابرسی و همچنین ویژگی‌های متفاوت فردی حسابرسان، تجربه و مهارت حسابرسان و استقلال آن‌ها. درواقع مدیران به‌منظور نیل به اهدافشان به مدیریت حسابرسی می‌پردازند. مدیریت حسابرسی به معنی استفاده راهبردی مدیران (شرکت صاحب‌کار حسابرس) از اعمال منحرف‌کننده به‌منظور کاهش احتمال کشف تحریفات در صورت‌های مالی توسط حسابرسان است.

مدیران به دنبال منافع خود هستند و از هر راهی که ممکن باشد به دنبال دستیابی به این هدفشان هستند. حسابرسی مستقل با توجه به مکانیسم نظارتی خود بایستی فعالیت‌های فرصت‌طلبانه مدیریت را محدود کند. مدیران از این وظیفه حسابرسان آگاهی داشته و به دنبال مدیریت حسابرس هستند. مدیریت حسابرسی با استفاده از روش‌های مختلفی صورت می‌گیرد. مدیران ممکن است شواهد را جوری ارائه دهند که سطح ریسک را از دید حسابرس تحت تأثیر قرار دهند (جمال، جانسون و بریم، ۱۹۹۵؛ جانسون و گرازولی و جمال، ۱۹۹۳). مدیران مایلند که حسابرسان به نواحی از صورت‌های مالی توجه کنند که در آن نواحی مشکلی وجود ندارد، در نتیجه ممکن است حسابرسان را از نواحی ریسک دار به حساب‌هایی که به عقیده آن‌ها ریسک تحریف در آن وجود

ادبیات تردید حرفه ای حسابرسی می افزاید (نلسون، ۲۰۰۹؛ کواداکرز و همکاران، ۲۰۱۴).

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تحقیقات روان‌شناسی در مورد حواس‌پرتی و عوامل انحرافی پیشنهاد می‌کند که عوامل انحرافی از عملکرد کارا جلوگیری می‌کند. مطالعات انجام‌شده بر روی تشویق به این نتیجه رسیده‌اند که عوامل انحرافی باعث می‌شود افراد به میزان بیشتری با استدلال‌های دیگران موافقت کنند (بارون، بارون و میلر^۶، ۱۹۷۳). بعلاوه، تحقیقات شناختی پیشنهاد می‌کنند که عوامل انحرافی توجه شخص را جلب کرده و در نتیجه توجه محدود شده و برای پردازش اطلاعات با اهمیت به میزان کمتری در دسترس است (کاهنمن^۷، ۱۹۷۳). از طرف دیگر پژوهش‌های انجام‌شده بر روی اثرات پیگیری اطلاعات در روان‌شناسی و حسابداری پیشنهاد می‌کند که عوامل انحرافی ممکن است عملکرد حسابرسان حرفه‌ای را محدود کند و یا اینکه بهبود بخشد. ادبیات پیگیری اطلاعات پیشنهاد می‌کند که عقاید افراد نه تنها بر پایه اطلاعاتی است که آن عقیده را حمایت می‌کند بلکه به جستجوی فعالانه آن‌ها برای آن اطلاعات نیز بستگی دارد. در نتیجه جستجوی یک ناحیه خاص برای اطلاعات، عکس‌العمل افراد را به اطلاعاتی که در آن ناحیه به دست می‌آورند تقویت می‌کند، این عکس‌العمل نسبت به زمانی که اطلاعات در اختیار آن فرد قرار داده می‌شود بیشتر است (باستاردی و شافیر^۸، ۱۹۹۸؛ ردلمیر و همکاران^۹، ۲۰۰۱). این عکس‌العمل بیش از حد به اطلاعات یک نمونه از اثرات پیگیری اطلاعات است. در رابطه با حسابرسی، این اثر پیشنهاد می‌کند که منحرف کردن حسابرسان به سمت حساب‌های عاری از اشتباه، باعث تقویت عکس‌العمل آن‌ها به آن حساب عاری از اشتباه می‌شود. همچنین موقعی که مدیریت توجه حسابرسان را به یک حساب حاوی اشتباه جلب می‌کند، این عمل انحرافی مدیریت باعث می‌شود عکس‌العمل حسابرسان به اشتباهات یافت شده در آن حساب‌ها بیشتر شود. در هر دو مورد که حسابرسان به حساب حاوی اشتباه و یا عاری از اشتباه منحرف می‌شود، ممکن است در جستجوی خود برای کشف اشتباهات حساس‌تر بشود (لویی پولد و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۵).

بنابراین ادبیات روان‌شناسی پیشین درباره حواس‌پرتی پیشنهاد می‌کند که اعمال انحرافی در پنهان کردن مدیریت سود اثربخش هستند، ادبیات پیگیری اطلاعات در روان‌شناسی و حسابداری پیشنهاد می‌کند بسته به این‌که حسابرسان به حساب‌های بدون اشتباه و یا اینکه به حساب‌های حاوی اشتباه منحرف شوند، عکس‌العمل حسابرسان متفاوت است. این تفاوت

زمانی معنادار است که حسابرسان از طرف مدیریت منحرف‌شده و حساب‌ها را بررسی کرده باشد. به هر حال این به معنی عدم توجه حسابرسان به بقیه حساب‌ها نیست. عکس‌العمل متفاوت باعث می‌شود حسابرسان حساس‌تر شوند و احتمال کشف تحریفات با اهمیت بیشتر شود (لویی پولد و همکاران، ۲۰۱۵). مدیران ممکن است حسابرسان را به قسمتی از صورت‌های مالی که حاوی اشتباه یا عاری از اشتباه است، منحرف کنند. اگر مدیران توجه حسابرسان را به نواحی پر ریسکی که عاری از اشتباه است منحرف کنند، پس از بررسی و عدم کشف هیچ‌گونه اشتباهی در آن قسمت، حسابرسان ممکن است این‌گونه نتیجه‌گیری کنند که حساب‌های مدیران به احتمال زیاد در نواحی دیگر نیز عاری از اشتباه است و تلاش‌های خود و روش‌های حسابرسی را برای کشف تحریفات با اهمیت کاهش دهند. از طرف دیگر، مدیران ممکن است حسابرسان را به نواحی خاصی از صورت‌های مالی که حاوی اشتباه است هدایت کنند، این کار دو پیامد می‌تواند داشته باشد: (۱) این اشتباهات ممکن است توجه حسابرسان را جلب کرده و احساس رضایت را در آن‌ها ایجاد کند که وظیفه خود را در کشف تحریفات با اهمیت انجام می‌دهند. در نتیجه الزام حسابرسان برای بررسی بیشتر و کشف اشتباهات و تحریفات دیگر کاهش دهد. (۲) با این حال حسابرسان آموزش دیده‌اند که با تردید حرفه‌ای عمل کنند (نلسون^{۱۱}، ۲۰۰۹؛ کواداکرز^{۱۲}، گروت و رایت^{۱۳}، ۲۰۱۴). این ویژگی حسابرسان بایستی باعث شود که آن‌ها در مقابل اشتباهات یا تحریفات مشاهده‌شده در صورت‌های مالی حساس شوند و ویژگی تردید حرفه‌ای خود را به کار گیرند و با صرف انرژی بیشتر و روش‌های حسابرسی بیشتر اشتباه یا تحریفات موجود در صورت‌های مالی را کشف کنند؛ بنابراین، تردید حسابرسان را می‌توان به عنوان یک عامل مداخله‌گر که می‌تواند باعث شود حسابرسان نقش خود را کارا تر انجام دهد معرفی کرد. در واقع تردید حسابرسی می‌تواند باعث شود مدیران نتوانند حسابرسان و نحوه‌ی حسابرسی را مدیریت کنند.

اکنون به برخی از پژوهش‌های انجام‌شده داخلی و خارجی که مرتبط با موضوع این پژوهش هستند اشاره می‌شود. همان‌طور که در بالا اشاره شد یکی از اعمال متقلبانانه مدیران، مدیریت سود می‌باشد که با موضوع این پژوهش نیز بی‌ربط نیست. مدیریت سود به فعالیت‌های طراحی‌شده به منظور دستیابی به نتایج مالی مطلوب و مورد نظر گفته می‌شود (بویلون^{۱۴}، ۲۰۰۷؛ جکسون و پیتمن^{۱۵}، ۲۰۰۱؛ مک کی^{۱۶}، ۲۰۰۵؛ میلستین^{۱۷}، ۲۰۰۵). مدیران با فشارهایی مانند، رسیدن به پیش‌بینی تحلیل‌گران روبرو هستند که آن‌ها را مجبور به انجام چنین فعالیت‌هایی می‌کند (دان کن^{۱۸}، ۲۰۰۱).

صورت‌های مالی در اختیار آن‌ها قرار داده شد و از آن‌ها خواسته شد دلیل نوسان را شناسایی کنند. نتایج نشان داد زمانی که حسابرسان در مراحل اولیه در معرض اطلاعات مبهم بیشتری قرار دارند (چه به دلیل عدم کفایت و چه پیچیدگی اطلاعات)، احتمال کمتری وجود دارد در نهایت دلیل نوسان را شناسایی کنند، با این‌که قبل از قضاوت نهایی به همان مجموعه اطلاعات مشابه غیرمبهم دسترسی داشته‌اند.

لویی پولد و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا منحرف کردن حسابرسان به حساب‌های صورت مالی بدون اشتباه و یا حاوی اشتباه بر توانایی آن‌ها در کشف مدیریت سود تأثیر دارد یا خیر. حسابرسان این پژوهش به انجام بررسی‌های تحلیلی پرداختند و در صورت‌های مالی به دنبال نوساناتی بودند که نشان‌دهنده اشتباه باشد. به‌طور عمدی یک اشتباه حسابداری در صورت‌های مالی ایجاد شد و با این اشتباه شرکت صاحب‌کار حسابرس به اهداف سود خود دست یافت. پژوهش آن‌ها همچنین شامل منحرف کردن حسابرس به سایر نواحی صورت‌های مالی بود. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که وقتی حسابرسان به حساب‌های عاری از اشتباه منحرف می‌شوند، کشف مدیریت سود توسط حسابرسان در بدترین حالت خود است و زمانی که به حساب‌های حاوی اشتباه منحرف می‌شوند به بهترین نحو ممکن مدیریت سود را در صورت‌های مالی کشف می‌کنند. نتایج آن‌ها نشان‌دهنده این موضوع است که مدیران می‌توانند با استفاده از منحرف کردن حسابرسان به نواحی عاری از اشتباه، با کاهش دادن کارایی حسابرسان به مدیریت سود بپردازند.

در ایران تاکنون پژوهشی در رابطه با مدیریت حسابرسی و روش‌های آن انجام نشده است، با این حال برخی از پژوهش‌هایی که در رابطه با قضاوت حسابرسان و تردید حرفه‌ای حسابرس بود، آورده شده است.

خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶) در مطالعه خود به شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی، مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و تفسیر ناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز، مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شمار می‌روند.

فشارهای کوتاه‌مدت نسبت به رشد اقتصادی بلندمدت ارجحیت دارند، همان‌گونه که تحقیقات به این نتیجه رسیده‌اند که مدیران اجرایی ارزش اقتصادی را با سودهای هموار یا رسیدن به اهداف سودشان، قربانی می‌کنند (بوجراج و لیبی^{۱۹}، ۲۰۰۵؛ گراهام، هاروی و راجکوپال^{۲۰}، ۲۰۰۵). تحقیقات آرشویی شواهد گسترده‌ای فراهم کرده است که مدیریت سود اتفاق می‌افتد (دجو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۲).

به هر حال، به‌منظور این‌که مدیران سودها را مدیریت کنند و به گزارشگری متقلبانانه بپردازند، حسابرسان بایستی از کشف این‌که چگونه و در چه جایی دست‌کاری انجام شده است، ناتوان بمانند. این‌که چگونه مدیران می‌توانند توجه حسابرسان را به‌منظور مدیریت سود منحرف کنند، سؤال است که هنوز پاسخی به آن داده نشده است (بل، پیچر و سولومون^{۲۲}، ۲۰۰۵؛ پیچر، شوارتز و سولومون^{۲۳}، ۲۰۰۷).

بدارد و بیگز^{۲۴} (۱۹۹۱) به بررسی تأثیر ارائه و افشائیات مدیریت که از لحاظ تکمیل بودن متفاوت بودند بر عملکرد مدیران در هنگام بررسی‌های تحلیلی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که (۱) در حالی که ارائه اطلاعات ناکامل و ناقص توسط مدیریت به‌طور منفی بر روی قضاوتشان تأثیری نگذاشت، زمانی که توضیحات مدیریت سازگار و متناسب بود، عملکرد حسابرسان به میزان قابل‌توجهی افزایش یافت. (۲) تخصص حسابرس در یک زمینه خاص با عملکرد آن رابطه مستقیمی داشت و (۳) افزایش عملکرد حسابرسان با تخصص خاص، زمانی مشهود بود که ارائه‌های مدیریت همه شکاف‌ها یا خلأ موضوعی را که بررسی می‌کردند، پوشش می‌داد. در این پژوهش حسابرسانی که اطلاعات ناکامل دریافت کرده بودند، کیفیت حسابرسی آن‌ها نسبت به کسانی که اطلاعات کامل دریافت کرده بودند، کمتر از نصف بود (۳۲ درصد در مقابل ۷۳ درصد). این نتایج نشان می‌دهد که اگر مدیران اطلاعات کامل ارائه نکنند، عملکرد حسابرسان تضعیف می‌شود و این خود فرصتی را برای مدیریت حسابرسان فراهم می‌کند.

لویی پولد و کیدا^{۲۵} (۲۰۱۲) در بررسی تأثیر ارائه اطلاعات مبهم اولیه بر دقت قضاوت حسابرسان در بررسی‌های تحلیلی استدلال می‌کنند که ابهام در اطلاعات به‌وسیله دو متغیر به وجود می‌آید، کفایت در ارائه اطلاعات و پیچیدگی اطلاعات. در این بررسی ۹۴ حسابرس به بررسی تحلیلی صورت‌های مالی حاوی اشتباه یک شرکت پرداختند. از طریق دست‌کاری کفایت و پیچیدگی داده‌ها، سه سطح ابهام در اطلاعات ایجاد شد (اطلاعات ناکافی/ پیچیده، اطلاعات کافی/ پیچیده و اطلاعات کافی/ با عدم پیچیدگی). شرکت‌کنندگان در مورد دلیل نوسان به فرضیه‌سازی پرداختند و سپس یک مجموعه کامل

برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات و مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که طبق دیدگاه شانتیو، هر چهارده ویژگی روان‌شناختی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است. به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی/ توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به این موارد گفته‌شده فوق، فرضیه‌های زیر تدوین شده است.

فرضیه ۱: مدیران به مدیریت حسابرسی می‌پردازند و توجه حسابرسان را در کشف تحریفات در حین حسابرسی منحرف می‌نمایند.

فرضیه ۲: تردید حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌شود مدیران نتوانند به طور موفقیت‌آمیزی حسابرسان را مدیریت کنند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، پژوهشی نیمه آزمایشگاهی و با روش میدانی است. از لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل پژوهشی از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد.

داده‌های این پژوهش از دو طریق جمع‌آوری شده است: افته: در ابتدا یک افته صورت مالی طراحی شده و تعدادی تحریف در آن گنجانده شد. به منظور تهیه این افته، از صورت‌های مالی واقعی یک شرکت دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد. این افته سپس در دسترس تعدادی از خبرگان حسابرسی سازمان حسابرسی قرار گرفت تا به بررسی آن پرداخته و نظر خود را اعلام فرمایند. پس نظرات مطرح‌شده اعمال گردید و به‌منظور بررسی و کشف تحریفات در دسترس حسابرسان قرار گرفت.

پرسشنامه: پرسشنامه این پژوهش که به دنبال بررسی تردید حرفه‌ای حسابرسان است همراه با افته مذکور به خبرگان حرفه حسابرسی داده شد تا به بررسی آن بپردازند و روایی آن را تأیید کنند. این پرسشنامه در قالب ۴ سؤال طراحی شده است. پرسشنامه مذکور در مقیاس پنج‌تایی لیکرت، میزان موافقت یا مخالفت پاسخ‌دهنده را از کاملاً مخالفم تا کاملاً

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای را بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسان در دو گام انگیزشی و عمل‌گرایانه مطالعه کردند. در پژوهش آن‌ها روش پیمایشی با طرح تجربی مستقل شامل چهار موقعیت آزمایشی به کار گرفته شد. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و در قالب طرح پس‌آزمون با گروه نظارت به روش میدانی جمع‌آوری شد. یافته‌های آن‌ها نشان داد که آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین جنسیت بر قضاوت حسابرسان مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری دارند.

روایی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی پرداختند، در واقع پژوهش آن‌ها با هدف بررسی رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی انجام شد. قلمرو مکانی و زمانی پژوهش آن‌ها مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین شاخص‌های تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در پژوهش دیگری نیز این پژوهشگران در سال ۱۳۹۳ به این نتیجه رسیدند که بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و رابطه آن‌ها با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداختند. جامعه آماری آن‌ها حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بود و روش تحقیق آن‌ها توصیفی-پیمایشی و تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق آزمون آماری کمترین مربعات جزئی بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که چهار ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرسان یعنی اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثرند، با این حال بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. در این پژوهش ضمن پذیرش بخشی از چارچوب تصمیم‌گیری در روان‌شناسی، در زمینه حسابرسی به بررسی این چارچوب پرداخته شده است. آن‌ها اهمیت ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان را در چهار مرحله

منتقل می‌کند که حاوی ریسک نیستند و این کارایی و اثربخشی حسابرس را کاهش می‌دهد.

ب) متغیر دوم، درصد تحریفات مربوطی است که توسط یک حسابرس شناسایی می‌شود. بدون توجه به این‌که حسابرس حساب‌های دیگری را نیز حاوی تحریف شناسایی کرده و در واقع در آن حساب‌ها هیچ تحریفی دیده نمی‌شود (تعداد کل تحریفات منهای تحریفات مربوط).

افته مذکور در دو نسخه تهیه شد و در اختیار حسابرسان قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد که توضیحات مربوط به شرکت که شامل راهنما و دستورالعمل را مطالعه کرده و سپس صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دهند. در قسمت دستورالعمل‌ها نیز توضیحاتی در رابطه با شرکت صاحب‌کار، صنعت آن، وضعیت سهامداری و حسابرسی آن شرکت در اختیار حسابرس قرار گرفته‌شده بود. نسخه اول مربوط به گروه آزمایش و نسخه دوم مربوط به گروه کنترل بود. در افته ای که به حسابرسان گروه آزمایش نمونه پژوهش داده شده، در قسمت توضیحات و متن صورت‌های مالی دو عامل انحرافی به‌منظور منحرف کردن حسابرسان گنجانده شد. یک عامل انحرافی، توجه حسابرس را به قسمتی از صورت‌های مالی جلب می‌کرد و عامل انحرافی دیگر یک اشتباه عمدی گنجانده‌شده توسط پژوهشگر در یک قسمت صورت‌های مالی بود که هدف آن منحرف کردن توجه حسابرس به قسمت‌های دیگر صورت‌های مالی می‌شد.

در قسمت رویه‌های بررسی تحلیلی برای خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی که شامل سود حاصل از سپرده‌های بانکی، سود حاصل از سرمایه‌گذاری، درآمد حاصل از فروش ضایعات غیر تولیدی و سایر اقلام بود، پژوهشگر به دست‌کاری این اقلام پرداخت. بدین‌صورت که مبلغ سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها را کاهش داده و به همان اندازه، به مبلغ سایر اقلام اضافه گردید. همچنین درآمد حاصل از فروش ضایعات غیر تولیدی به درآمد حاصل از فروش ضایعات تولیدی تغییر داده شد. کشف این اشتباهات و تحریفات قسمتی از متغیر وابسته اصلی پژوهش (کارایی حسابرس) بود و جزو تحریفات مربوط به حساب آمدند.

اولین عامل انحرافی شامل شناسایی یک ناحیه ریسک دار از صورت‌های مالی با هدف منحرف کردن توجه حسابرس به این ناحیه از صورت‌های مالی بود. این ناحیه ریسک دار دارایی‌های غیر جاری بودند. در قسمت توضیحات چنین عنوان شد که "در مصاحبه با مدیر منابع انسانی مشخص شد که فرد مسئول نگهداری دارایی‌های غیر جاری (مانند دارایی‌های ثابت و دارایی‌های نامشهود و دیگر دارایی‌های غیر جاری) شش ماه

موافقم، می‌سنجد. لازم به ذکر است که پرسشنامه این تحقیق در رابطه با اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرس از پرسشنامه لویی پولد و همکاران (۲۰۱۵) اقتباس شده است.

جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان مورد اعتماد سازمان حسابرسی تشکیل می‌دهد. نمونه این پژوهش شامل حسابرسانی است که رتبه آن‌ها در موسسه حسابرسی از سرپرست به بالا باشد. بر این اساس افته مذکور در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پخش گردید. بیش از ۱۳۰ افته و پرسشنامه توزیع شد که درنهایت ۶۹ عدد از آن‌ها به دست پژوهشگر رسید.

۵- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق حسابرسان مورد بررسی به دو دسته تقسیم شدند. گروه اول حسابرسانی بودند که افته داده‌شده به آن‌ها حاوی عوامل منحرف‌کننده و یک سری تحریفات بود که حسابرس می‌بایست آن‌ها را کشف و شناسایی می‌کرد. گروه دوم حسابرسانی بودند که افته آن‌ها شامل عوامل انحرافی نبود و حسابرس تنها می‌بایست تحریفات و اشتباهات آن افته را کشف و شناسایی می‌کرد. در واقع گروه اول گروه آزمایش و گروه دوم گروه کنترل بودند. اثر عوامل انحرافی گنجانده شده توسط مدیریت در افته بر کشف تحریفات توسط حسابرسان گروه آزمایش مورد آزمون قرار گرفته است. به‌منظور آزمون فرضیات تحقیق از دو متغیر وابسته استفاده شده است.

الف) کارایی حسابرس که از طریق فرمول (۱) محاسبه می‌شود. فرمول (۱)

$$\text{کارایی حسابرس} = \frac{\text{تعداد تحریف های مربوط شناسایی شده}}{\text{تعداد تحریف های نا مربوط} + \text{تعداد تحریف های مربوط}}$$

در این فرمول، هر چه حسابرس از کل تعداد تحریف‌های مربوط مقدار بیشتری را شناسایی کند کارایی آن بالاتر خواهد بود. تحریف مربوط یک ناحیه یا حساب از صورت‌های مالی است که در هنگام طراحی افته، توسط نویسنده دستکاری شده و یا اینکه توسط بیشتر حسابرسان دارای تحریف شناسایی شده است. تحریف‌های نامربوط، نشان‌دهنده تعداد حساب‌ها یا نواحی صورت‌های مالی هستند که حسابرس آن‌ها را حساب‌های دارای تحریف یا اشتباه شناسایی کرده است در حالی که در واقع هیچ تحریفی در آن حساب‌ها دیده نمی‌شود. این معیار در واقع کارایی و اثربخشی حسابرس را نشان می‌دهد. شناسایی تعداد زیادی از حساب‌های نامربوط اضافی، آزمون‌های حسابرس را به سمت قسمت‌هایی از صورت مالی

حساب‌هایی که اکثر حسابرسان آن‌ها را دارای تحریف شناسایی کرده بودند به عنوان تحریف مربوط شناسایی شدند.

به منظور بررسی فرضیات مربوط به گروه‌های مستقل از پیش طبقه‌بندی شده از آزمون t که در نرم‌افزار آماری SPSS تعبیه شده، استفاده شده است. فرض صفر در این آزمون t این است که بین گروه‌های مستقل هیچ رتبه‌بندی وجود ندارد و از طرف دیگر فرض یک بدین صورت است که بین گروه‌ها یک رتبه‌بندی از قبل وجود دارد، که به صورت زیر نشان داده می‌شود.

افته و پرسشنامه طراحی شده در قالب یک مجموعه دو قسمتی در اختیار حسابرسان قرار داده شد. در قسمت اول افته صورت مالی در اختیار آن‌ها قرار داده شد و از آن‌ها خواسته شد اجزای صورت‌های مالی را بررسی کرده و اشتباهات و تحریفات را کشف کرده و مشخص نمایند. پس از بررسی افته از آن‌ها خواسته شد به سؤالات پرسشنامه که در رابطه با تردید حرفه‌ای حسابرسان بود پاسخ دهند. چهار سؤال تخصصی در این رابطه از حسابرسان پرسیده شد. هر سؤال پرسشنامه در قالب طیف پنج‌تایی لیکرت (کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم، کاملاً موافقم)، میزان مخالفت یا موافقت پاسخ‌دهنده را با گزاره مطرح شده در سؤال سنجیده است. در نهایت پاسخ‌های جمع‌آوری شده به ترتیب زیر به عددی تبدیل شده و بر اساس مقدار عددی به تحلیل آن‌ها پرداخته شد.

۱ = کاملاً مخالفم، ۲ = مخالفم، ۳ = نظری ندارم، ۴ = موافقم و ۵ = کاملاً موافق

چهار سؤال مربوط به پرسشنامه به شرح زیر بودند:

- ۱) مدیران به دنبال مدیریت سود هستند تا به اهداف خود دست یابند.
- ۲) اگر نظارتی بر روی مدیران به عمل نیاید، آن‌ها تقلب خواهند کرد.
- ۳) ممکن است مدیران از طریق پنهان کردن اشتباهات در صورت‌های مالی به اهداف خود برسند.
- ۴) مدیران با امید پنهان کردن سایر تحریفات، حسابرسان را با تحریفات که به‌آسانی کشف می‌شوند، منحرف می‌کنند.

میانگین پاسخ‌ها به چهار سؤال که به منظور اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان طرح شده بودند، اندازه‌گیری گردید و سپس میان آن‌ها محاسبه شد. نمونه پژوهش که شامل ۶۹ حسابرسان بود، به دو گروه تقسیم شد آن‌هایی که بالای میانه بودند و آن‌هایی که پایین‌تر از میانه بودند. ۱۱ حسابرسان نیز معیار تردید حرفه‌ای آن‌ها دقیقاً برابر میانه بود که از محاسبات

پیش شرکت را ترک کرده است. شخص جایگزین او از بخش تولید منتقل شده است و تجربه و تخصص کمی در حوزه حسابداری دارد. به جز این تغییر، چرخش دیگری در پرسنل حسابداری وجود نداشته است."

دومین عامل انحرافی شامل گنجاندن دو اشتباه در قسمت دارایی‌های غیر جاری بود که این اشتباهات یکدیگر را خنثی می‌کردند و همچنین کشف آن‌ها ساده بود. هدف از این عامل انحرافی منحرف کردن توجه حسابرسان از قسمت‌های دیگر صورت‌های مالی بود. حساب هزینه استهلاک ماشین‌آلات و قالب‌ها افزایش و در نتیجه استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود افزایش یافت. سپس مبلغ دارایی‌های نامشهود و به‌طور خاص نرم‌افزارهای رایانه‌ای به همان مبلغ که استهلاک انباشته افزایش یافته بود، افزایش یافت. این دو افزایش یکدیگر را خنثی نمودند.

این دست‌کاری در قسمت صورت جریان وجوه نقد در مانده وجوه نقد پایان دوره بی‌تأثیر بود؛ زیرا استهلاک انباشته به صورت یک قلم افزایشی و وجوه پرداختی به منظور تحصیل دارایی‌های نامشهود (نرم‌افزارهای رایانه‌ای) به صورت یک قلم کاهش یکدیگر را خنثی می‌کردند.

در افته ای که به گروه کنترل نمونه پژوهش داده شد هیچ‌کدام از عوامل انحرافی ذکر شده در بالا اعمال نشد ولی دست‌کاری‌های مربوط به متغیر وابسته اصلی پژوهش یعنی کارایی حسابرسان در این افته نیز اعمال شد و سرفصل خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی مورد دست‌کاری قرار گرفت.

بنابراین دو حالت به وجود آمد. در یک حالت به حسابرسان نمونه پژوهش (گروه آزمایش) افته داده می‌شد که حاوی عوامل انحرافی بود. در حالت دیگر هیچ عامل انحرافی وجود نداشت (گروه کنترل). همان‌گونه که در ادبیات پژوهش آورده شده است، یکی از روش‌هایی که مدیران به مدیریت حسابرسان می‌پردازند، منحرف کردن توجه حسابرسان است. این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر مدیریت حسابرسان بر کشف تحریفات توسط حسابرسان است.

همچنین به دلیل این که نسخه اصلی افته مذکور مربوط به یک شرکت دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود، یقیناً حساب‌ها یا سرفصل‌هایی در صورت مالی این شرکت وجود داشت که توجه حسابرسان را به خود جلب کرده و در برخی موارد آن‌ها را دارای ابهام و تحریف شناسایی کنند. همچنین به دلیل این که امکان کنترل کلیه عوامل در پژوهش‌های علوم انسانی وجود ندارد و عامل قضاوت حسابرسان در شناسایی ابهامات و تحریفات وجود دارد،

به دست می‌دهد. در این پژوهش به منظور محاسبه پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

جدول آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان در جدول (۱) آمده است. کلیه ارقام این جدول به درصد می‌باشند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، فراوانی سابقه حسابرسی گروه با سابقه کمتر از ۱۰ سال از سایر گروه‌ها بیشتر بوده است. بیشتر حسابرسان سمت سرپرست را در مؤسسات مورد تأیید سازمان داشته‌اند. میانگین سنی بیشتر آن‌ها بین ۳۰ تا ۴۰ سال بوده است، رشته تخصصی ۹۱ درصد آن‌ها حسابداری بوده است و همچنین ۸۸ درصد نمونه پژوهش را مردان تشکیل می‌دهند.

خارج شدند. بدین ترتیب ۲۹ حسابرس در بالای میانه قرار گرفتند یعنی تردید حرفه‌ای بالایی داشتند و ۲۹ حسابرس در پایین میانه قرار گرفته و تردید حرفه‌ای پایینی داشتند.

روایی ابزار اندازه‌گیری یکی از موضوعات با اهمیت روش تحقیق است. مفهوم روایی به این سؤال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه موردنظر را می‌سنجد. پرسشنامه و افته طراحی شده در اختیار صاحب‌نظران حسابرسی قرار داده شد تا در مورد روایی محتوی آن اظهارنظر نمایند و نکات و پیشنهادات آن‌ها در پرسشنامه و همچنین افته مذکور اعمال شد. پایایی یکی از ویژگی‌های ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه، مصاحبه یا سایر آزمون‌های علوم اجتماعی) است. مفهوم یادشده با این امر سر و کار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان، تا چه اندازه نتایج یکسانی

جدول ۱- آمار توصیفی نمونه پژوهش

سؤال / گزینه	گزینه (۱)	گزینه (۲)	گزینه (۳)	گزینه (۴)	گزینه (۵)
سابقه حسابرسی	کمتر از ۱۰ سال	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۰ تا ۲۵ سال	بیش از ۲۰ سال
	۲۸	۲۰	۱۴	۲۲	۱۶
سمت	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	مدیر ارشد	شریک
	۴۶	۱۷	۲۲	۳	۱۲
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۰ تا ۴۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	۵۰ تا ۶۰ سال	بالتر از ۶۰ سال
	۶	۴۲	۳۸	۱۳	۱
رشته تحصیلی	حسابداری	مدیریت	اقتصاد		
	۹۱	۶	۳		
جنسیت	مرد	زن			
	۸۸	۱۲			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۲- آزمون فرضیه‌ها

۶-۲-۱- فرضیه اول

فرضیه اول به دنبال بررسی این موضوع است که آیا مدیریت به مدیریت حسابرسی می‌پردازند و به‌طور موفقیت‌آمیزی توجه حسابرسان را در کشف تحریفات در حین حسابرسی، منحرف نمایند یا خیر. به‌منظور آزمون این فرضیه کارایی حسابرسان دو گروه کنترل و آزمایش مورد مقایسه قرار گرفت تا مشخص شود که آیا مدیریت حسابرسی بر کارایی حسابرسی یا کشف و شناسایی تحریفات توسط حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که قابل‌مشاهده است میانگین کارایی حسابرسان هم در گروه آزمایش و هم گروه کنترل برابر با

۰/۱۳ است. کارایی حسابرسی عددی بین صفر و یک است و نتایج بیانگر آن است که کارایی حسابرسان نمونه پژوهش نسبتاً پایین بوده است. همچنین درصد کشف تحریفات در گروه‌های ذکرشده به ترتیب ۲۵ و ۳۲ درصد است که بیانگر توانایی پایین حسابرسان در کشف تحریفات است. همچنین انحراف معیار متغیرها (به خصوص درصد تحریف‌های مربوط شناسایی شده) نشان می‌دهد که حسابرسان نمونه پژوهش دقت کافی را در تحلیل‌هایشان نداشته‌اند و انحراف از میانگین تا ۳۰ درصد افزایش یافته است. در جدول (۳) نتایج مربوط به آزمون فرضیه اول آورده شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای کارایی حسابرس و درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده (مربوط به فرضیه اول)

انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه	
۰/۰۸۹۶	۰/۱۳۲۴	۳۸	آزمایش	کارایی حسابرس
۰/۱۰۱۷	۰/۱۳۳۵	۳۱	کنترل	
۳۰/۳۰۸۶	۲۵/۵۶۳۹	۳۸	آزمایش	درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده
۱۹/۵۸۵۳	۳۲/۷۱۸۹	۳۱	کنترل	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	کارایی حسابرس	درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده
آماره T	-۰/۰۵۰	-۱/۶۱۰
معناداری (دوطرفه)	۰/۹۶۱	۰/۱۱۲
آزمون لوین	آماره F	۰/۵۸۵
	معناداری	۰/۴۴۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

قبل از آزمون فرضیه دوم، مفاهیم پایایی و روایی پرسشنامه اشاره می‌شود. به‌منظور آزمون پایایی یا قابلیت اعتماد پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. همان‌طور که جدول (۴) نشان می‌دهد، مقدار این آزمون برای ۴ پرسش مربوط به پرسشنامه برابر با ۰/۷۲۵ است که می‌توان نتیجه گرفت پرسشنامه پایایی لازم را دارد.

جدول ۴- آزمون پایایی پرسشنامه

تعداد پرسش‌ها	آلفای کرونباخ
۴	۰/۷۲۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین به‌منظور بررسی روایی پرسشنامه و مطابقت سؤال‌های پرسشنامه با هدف پژوهش، قبل از انجام پژوهش این پرسشنامه همراه با افته ذکرشده در اختیار متخصصان حسابرسی سازمان حسابرسی قرار گرفت و به تأیید آن پرداختند.

به‌منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف اجرا شده است، نتایج این آزمون در سطح خطای ۵ درصد نشان داد که توزیع هیچ‌یک از سؤالات پرسشنامه نرمال نیست در نتیجه برای تمامی سؤالات آزمون ناپارامتریک دوجمله‌ای انجام شد. از آوردن جدول مربوط به این آزمون در پژوهش خودداری شده است.

در جدول (۶) میانگین کارایی و انحراف معیار آن برای گروه (۱) یعنی حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین و گروه (۲)

همان‌طور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، معناداری آزمون لوین برای هر دو متغیر کارایی حسابرس و درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده بالاتر از سطح خطای ۵ درصد است در نتیجه نمی‌توان فرض برابری واریانس را در دو گروه آزمایش و کنترل رد کرد. همچنین معناداری آزمون T نشان‌دهنده این موضوع است که برای هیچ‌کدام از متغیرهای کارایی حسابرس و درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده تفاوت معناداری میان گروه‌های آزمایش و کنترل دیده نمی‌شود. بدین معنی که حسابرسان گروه آزمایش نمونه که مورد مدیریت حسابرسی قرار گرفته بودند، هم در کارایی و هم در درصد تحریف‌های مربوط شناسایی‌شده تفاوت معناداری با گروه کنترل ندارند. بدین ترتیب فرضیه اول پژوهش مورد پذیرش قرار می‌گیرد. بدین معنی که مدیران در مدیریت حسابرسی موفق بوده‌اند و عوامل انحرافی گنجانده شده توسط آن‌ها در صورت‌های مالی توجه حسابرسان را جلب کرده است و حسابرسان با کشف اشتباهات موجود در این حساب‌های منحرف‌کننده به بررسی بیشتر صورت‌های مالی نپرداخته و تحریف‌های بیشتر را شناسایی نکرده‌اند.

۲-۲-۶- فرضیه دوم

فرضیه دوم به دنبال بررسی این موضوع است که آیا تردید حرفه‌ای حسابرس باعث می‌شود مدیران نتوانند به طور موفقیت آمیزی حسابرسان را مدیریت کنند یا خیر، به عبارتی آیا تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیری در کشف و شناسایی تحریف‌های توسط حسابرسان دارد یا خیر.

در جدول (۸) نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق آورده شده است. همان‌طور که معناداری آماره F در آزمون لوین نشان می‌دهد، در هر دو متغیر کارایی حسابرسان و درصد تحریفات مربوط شناسایی شده فرض برابری واریانس میان دو گروه (حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا و حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین) برقرار است. معناداری آماره T نشان می‌دهد که میان حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا و حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین در هیچ‌کدام از دو متغیر کارایی حسابرسان و درصد تحریفات مربوط شناسایی شده (معناداری آماره T، به ترتیب ۰/۸۷ و ۰/۲۶) تفاوت معناداری وجود ندارد. بدین ترتیب فرضیه دوم پژوهش را نمی‌توان پذیرفت. در واقع حسابرسان نمونه پژوهش با مشاهده عوامل انحرافی گنجانده شده توسط مدیریت در صورت‌های مالی تردید حرفه‌ای خود را به کار نگرفته‌اند تا تحریفات بیشتری را شناسایی کنند.

یعنی حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا در هرکدام از متغیرها، آورده شده است. میانگین کارایی حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین و بالا برابر با ۰/۱۳ است و درصد تحریفات مربوط شناسایی شده به ترتیب برابر با ۲۶ و ۳۲ درصد است. این نتایج نشان می‌دهد حسابرسانی که تردید حرفه‌ای بالاتری دارند، از عملکرد بهتری نیز برخوردارند. انحراف از میانگین نیز در این گروه‌ها بالاتر از گروه حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین است. در جدول (۷) درصد مخالفت یا موافقت حسابرسان با هرکدام از چهار سؤال مربوط به پرسشنامه آورده شده است. همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، حسابرسان در رابطه با اینکه مدیران به مدیریت سود می‌پردازند و به‌منظور دستیابی به اهداف سود خود به پنهان کردن تحریفات می‌پردازند، توافق نظر بیشتری دارند. گرچه در همه گزاره‌های بالا اکثریت حسابرسان موافق گزاره مطرح‌شده بودند و به نظر می‌رسد همه حسابرسان به‌طور نسبی تردید حرفه‌ای بالایی دارند.

جدول ۵- آمار توصیفی متغیرهای کارایی حسابرسان و درصد تحریفات مربوط شناسایی شده (مربوط به فرضیه دوم)

انحراف معیار	میانگین	تعداد	گروه حسابرسان	
۰/۰۸۶۵	۰/۱۳۵۲	۲۹	با تردید حرفه‌ای پایین	کارایی حسابرسان
۰/۰۹۷۲	۰/۱۳۹۰	۲۹	با تردید حرفه‌ای بالا	
۱۶/۵۲۱۱	۲۶/۶۰۱۰	۲۹	با تردید حرفه‌ای پایین	درصد تحریفات مربوط شناسایی شده
۱۹/۷۱۱۹	۳۲/۰۱۹۷	۲۹	با تردید حرفه‌ای بالا	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶- آمار توصیفی موافقت و مخالفت حسابرسان با سؤالات پژوهش

مخالف	موافق	گزاره
۱۸	۸۲	مدیریت سود
۳۹	۶۱	تقلب مدیران
۱۴	۸۶	پنهان کردن تحریفات
۴۶	۵۴	منحرف کردن حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- آزمون فرضیه دوم پژوهش

درصد تحریفات مربوط شناسایی شده	کارایی حسابرسان	آماره T
-۱/۱۳۵	-۰/۱۵۸	معناداری (دوطرفه)
۰/۲۶۱	۰/۸۷۵	آماره F
۰/۹۹۲	۰/۰۸۴	معناداری
۰/۳۲۴	۰/۷۷۳	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- نتیجه‌گیری و بحث

هدف این پژوهش بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی بر کشف تحریفات توسط حسابرسان است. در واقع به دنبال بررسی این موضوع است که آیا منحرف کردن حسابرسان به سمت حساب‌های دیگر می‌تواند باعث شود کارایی حسابرسان و کشف تحریفات توسط آن‌ها کاهش و یا افزایش یابد. در این پژوهش حسابرسان نمونه پژوهش به دو گروه تقسیم شدند. گروه اول یعنی گروه آزمایش به مورد مدیریت حسابرسی قرار گرفتند، بدین‌صورت که این حسابرسان از طرف مدیریت به سمت حساب‌های حاوی اشتباه و تحریف در یک قسمت از صورت‌های مالی منحرف شدند. هدف از این کار بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی بر کشف تحریفات موجود در سایر قسمت‌های صورت‌های مالی بود. گروه کنترل گروهی بودند که هیچ‌گونه عمل انحرافی روی آن‌ها صورت نگرفته بود و می‌بایست اشتباهات و تحریفات موجود در صورت‌های مالی را شناسایی می‌کردند. نتایج پژوهش نشان داد که تفاوت معناداری در کارایی حسابرسان و درصد کشف تحریفات میان دو گروه کنترل و آزمایش وجود ندارد. بدین معنی که مدیران در انجام مدیریت حسابرسی موفق بوده و منحرف کردن حسابرسان به نواحی‌ای از صورت‌های مالی، بر کارایی آن و کشف تحریفات توسط آن‌ها نسبت به گروه کنترل، تأثیر معناداری ندارد.

نتایج به دست آمده می‌توان نشان‌دهنده این موضوع باشد که ممکن است حسابرسان با کشف تحریفات در نواحی یا حساب‌هایی که به‌منظور منحرف آن‌ها تحریف شده بودند به این نتیجه رسیده‌اند که وظیفه خود را انجام داده و تحریف‌های با اهمیت را کشف کرده‌اند و در نتیجه بررسی‌های خود را برای کشف اشتباهات و تحریف‌های بیشتر افزایش نداده و یا حتی کاهش داده‌اند.

از تحقیقات مشابه با این تحقیق می‌توان به تحقیق لویی پولد و همکاران (۲۰۱۵) اشاره کرد، آن‌ها به این نتیجه رسیدند زمانی که حسابرسان به حساب‌های حاوی اشتباه منحرف می‌شوند، به میزان بهتری می‌توانند مدیریت سود را کشف کنند و زمانی که به حساب‌های عاری از اشتباه منحرف می‌شوند کشف مدیریت سود توسط آن‌ها در بدترین حالت خود است.

یکی از ویژگی‌های حسابرسان در هنگام حسابرسی داشتن تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای ممکن است باعث شود کارایی حسابرسان و کشف تحریفات توسط آن‌ها افزایش یابد. یکی از اهداف این پژوهش بررسی تأثیر این ویژگی بر کشف تحریفات توسط حسابرسان است. نتایج تجزیه و تحلیل‌های

پژوهش نشان می‌دهد که تفاوتی میان گروه حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین و حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا در کشف و شناسایی تحریفات وجود ندارد. می‌توان نتیجه گرفت که منحرف کردن حسابرسان به سمت حساب‌های حاوی اشتباه منجر به حساسیت و مشکوک شدن آن‌ها به سایر قسمت‌های صورت‌های مالی نشده است یا به عبارتی از تردید حرفه‌ای خود استفاده نکرده‌اند تا بررسی‌های خود را افزایش داده و اشتباهات و تحریفات موجود در سایر قسمت‌ها را شناسایی و کشف کنند.

موضوع مدیریت حسابرسی یک موضوع نسبتاً جدید است که تحقیقات اندکی در رابطه با آن انجام شده است. اثراتی که مدیریت حسابرسی می‌تواند بر قضاوت حسابرسان داشته باشد، قابل توجه است. در این پژوهش اثرات عوامل انحرافی بر کشف تحریفات و اشتباهات توسط حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر سایر جنبه‌های مدیریت حسابرسی مانند نحوه ساختار بندی موضوعات و صورت‌های مالی و همچنین اثرات فراهم کردن اطلاعات ناکامل به حسابرسان را مورد بررسی قرار داد.

همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به بررسی عواملی پرداخته شود که باعث می‌شود حسابرسان منحرف شوند و در انجام قضاوت حسابرسی کارایی لازم را نداشته باشند. در تحقیقات آتی می‌توان حساب‌های مختلف با ریسک‌های ذاتی متفاوت را مورد دست‌کاری قرار داد و آنگاه با استفاده از تکنیک‌های مدیریت حسابرسی، به بررسی این موضوع پرداخت که مدیریت حسابرسی در کشف تحریفات و اشتباهات حساب‌های با ریسک ذاتی متفاوت چگونه است.

در این پژوهش عنوان شد که مدیریت حسابرسی یعنی استفاده مدیران از تکنیک‌هایی که باعث شود حسابرسان نتوانند تحریفات و اشتباهات صورت‌های مالی را شناسایی و کشف کنند. در پژوهش‌های آتی می‌توان به بررسی تکنیک‌های دیگری که مدیران به‌منظور پنهان کردن تحریفات و جلوگیری از کشف آن‌ها توسط حسابرسان به کار می‌برند، پرداخت. به‌منظور بومی‌سازی این عامل، در این زمینه می‌توان از تجربه‌های حسابرسان و افرادی که در زمینه حسابداری تجربه دارند مانند حسابداران و مدیران مالی استفاده کرد و با انجام پژوهش چنین پژوهش‌هایی اثر این عوامل را بررسی کرد. از این طریق حسابرسان نیز به عدم کارایی‌ها و شکاف‌ها را در حسابرسی‌های خود پی خواهند برد و می‌توان با روش‌هایی نظیر آموزش به رفع آن‌ها اقدام نمود.

به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی فعال در زمینه حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود با توجه به رده‌های

- Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. Zurich, Switzerland: KPMG International.
- * Bhojraj, S., & Libby, R. (2005). Capital Market Pressure, Disclosure Frequency-Induced Earnings/Cash Flow Conflict, and Managerial Myopia. *The Accounting Review*, 80(1), 1-20.
- * Bouillon, M. L. (2007). Earnings Management: An Executive Perspective (book review). *Issues in Accounting Education*, 22, 126.
- * 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.
- * Duncan, J. R. (2001). Twenty Pressures to Manage Earnings. *CPA Journal*, 71, 32-37.
- * Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3-73.
- * Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting Framing Effects in Financial Statements. *Contemporary Accounting Research*, 12(1), 85-105.
- * Jackson, S. B., & Pitman, M. K. (2001). Auditors and Earnings Management. *CPA Journal*, 71, 38-44.
- * Johnson, P. E., Grazioli, S., & Jamal, K. (1993). Fraud Detection: Intentionality and Deception in Cognition. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 467-488.
- * Kahneman, D. (1973). *Attention and Effort*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- * Lambsdorff, J. G. (2003). How corruption affects persistent capital flows. *Economics of Governance*, 4(3), 229-243.
- * Luippold, B. L., Kida, T., Piercey, M. D., & 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*, 41, 39-54.
- * Luippold, B. L., & Kida, T. E. (2012). The Impact of Initial Information Ambiguity on the Accuracy of Analytical Review Judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 113-129.
- * Macey, J. R., & Miller, G. P. (1990). Good Finance, Bad Economics: An Analysis of the Fraud-on-the-Market Theory. *Stanford Law Review*, 1059-1092.
- * McKee, T. E. (2005). Earnings Management: An Executive Perspective. Mason, OH: Thomson Higher Education.
- * Millstein, I. (2005). Part 2: When Earnings Management Becomes Cooking the Books. *The Line between Legitimate and Inappropriate Accounting Techniques Can be a Blurry One, but the Audit Committee Must Endeavour to Make a Clear Distinction*. *Financial Times*, May.
- * Nelson, M. W., & Tayler, W. B. (2007). Information pursuit in financial statement analysis: Effects of choice, effort, and reconciliation. *The Accounting Review*, 82(3), 731-758.
- * Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34.
- حسابرسی موجود، آموزش‌های لازم را با هدف افزایش کارایی حسابرسان به اعضای خود انجام دهند. برای مثال در رابطه با استراتژی‌هایی که مدیران برای فریب حسابرسان به کار می‌برند آموزش‌هایی داده شود. همچنین بایستی راه‌کارهایی مانند افزایش کلاس‌های آموزشی به‌منظور افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان به کار گرفته شود.
- ### فهرست منابع
- * باباجانی، جعفر و آرش تحریری، (۱۳۹۲)، اطلاعات بازار درباره عوامل بنیادی و مدیریت سود، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیستم، شماره یکم، صص ۳۴-۱۹.
- * حاجیها، زهره، احمد گودرزی و زهرا فتاحی، (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها، حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره نوزدهم، صص ۵۹-۴۶.
- * حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی، (۱۳۹۰)، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، بهار ۱۳۹۰، صص ۷۳-۶۲.
- * خوش طینت، محسن و جواد بستانیان، (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۸۶، صص ۵۸-۲۵.
- * سازمان حسابرسی. (۱۳۸۴)، مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی، استاندارد شماره ۲۴۰.
- * رویایی، رضاعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر (۱۳۹۳)، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲، تابستان ۱۳۹۳، صص ۹۵-۶۷.
- * ملانظری، مهناز و غریبه اسماعیلی کیا، (۱۳۹۳)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۳، صص ۵۲۶-۵۰۵.
- * Baron, R. S., Baron, P. H., & Miller, N. (1973). The Relation between Distraction and Persuasion. *Psychological Bulletin*, 80(4), 310-323.
- * Bastardi, A., & Shafir, E. (1998). On the Pursuit and Misuse of Useless Information. *Journal of Personality and Social Psychology*, 75(1), 19-32.
- * Bedard, J. C., & Biggs, S. F. (1991). Pattern Recognition, Hypotheses Generation, and Auditor Performance in an Analytical Task. *Accounting Review*, 622-642.
- * Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2005). *The 21st Century Public Company Audit*:

- * Peecher, M. E., Schwartz, R., & Solomon, I. (2007). It's all about Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 463-485.
- * Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657.
- * Redelmeier, D. A., Shafir, E., & Aujla, P. S. (2001). The Beguiling Pursuit of more Information. *Medical Decision Making*, 21(5), 376-381.
- * Stout, L. A. (1988). The Unimportance of Being Efficient: An Economic Analysis of Stock Market Pricing and Securities Regulation. *Michigan Law Review*, 87(3), 613-709.
- * Vlad, M., Tulvinschi, M., & Chiriță, I. (2011). The consequences of fraudulent financial reporting. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 11(1), 264-268.

یادداشت‌ها

¹ Jamal, Johnson & Berryman

² Johnson, Grazioli & Jamal

³ Bastardi & Shafir

⁴ Nelson & Tayler

⁵ Redelmeier et al.

⁶ Baron, Baron & Miller

⁷ Kahneman

⁸ Bastardi & Shafir

⁹ Redelmeier & et al.

¹⁰ Luippold et al.

¹¹ Nelson

¹² Quadackers

¹³ Groot & Wright

¹⁴ Bouillon

¹⁵ Jackson & Pitman

¹⁶ McKee

¹⁷ Millstein

¹⁸ Duncan

¹⁹ Bhojraj & Libby

²⁰ Graham, Harvey & Rajgopal

²¹ Dechow et al.

²² Bell, Peecher & Solomon

²³ Peecher, Schwartz & Solomon

²⁴ Bedard & Biggs

²⁵ Luippold & Kida