

بررسی تأثیر تغییر در اقدامات و نگرش حسابرسان بر مدیریت افزایش سود

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۲۴

تاریخ پذیرش: ۹۵/۷/۱۸

اسماعیل توکل نیا^۱

ماهرخ شاکری^۲

چکیده:

اغلب صاحب‌نظران بر این عقیده‌اند که حسابرسی نه تنها احتمال کشف تقلب را افزایش می‌دهد، بلکه موجب پیشگیری از تقلب نیز می‌شود. در این مطالعه آزمون می‌شود که آیا رویه‌ها و نگرش‌های متفاوت حسابرسی، خودداری مدیران از مدیریت افزایشی سودی که احتمالاً متقلبانه است را در پی خواهد داشت یا خیر و این که آیا این گونه رویه‌ها و نگرش‌های متفاوت، بر ادراک مدیران راجع به غیراخلاقی بودن مدیریت افزایشی سود تأثیر می‌گذارد یا خیر. نمونه‌نهایی شامل ۸۱ نفر از دانشجویان کارشناسی ارشد و دکتری مدیریت است. نتایج نشان می‌دهد که افزایش در دامنه شواهد حسابرسی و تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی منجر به کاهش مدیریت افزایشی سود می‌گردد (تأثیر تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی بیشتر از افزایش در اندازه شواهد حسابرسی است). همچنین، افزایش در دامنه شواهد حسابرسی و تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی بر ادراک مدیران از غیراخلاقی بودن مدیریت افزایشی سود اثر می‌گذارد.

کلمات کلیدی: حسابرسی مستقل، مدیریت افزایشی سود، افزایش در دامنه شواهد حسابرسی، تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی

۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان، گروه حسابداری (نویسنده مسئول) ایمیل: Esmail.tavakolnia@gmail.com
 ۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی

۱- مقدمه

نیاز بشر به برطرف کردن یا کاهش شک و تردید و ابهام‌هایش، چیزی است که به‌طور کلی ماهیت فرایند رسیدگی و به‌ویژه کار حسابداری را شکل می‌دهد. این نیاز همچنین تعیین‌کننده نقش‌های اجتماعی، اقتصادی و روانی است که انتظار می‌رود فرآیند ارزیابی یا حسابداری را در اجتماع ایجاد کند. حسابداری و به‌طور عام، رسیدگی، از طریق کاهش نگرانی‌های بشر در زمینه ابهام‌های موجود در رابطه با پدیده‌ها، در حقیقت به‌عنوان یک عامل تثبیت‌کننده رفتار انسان عمل می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۹۱: ۸۵). مدیریت، علاقه‌مند به رشد و شکوفایی کاری است که برعهده دارد و حسابرسان کاری را انجام می‌دهند که هدف آن، بهره‌مندی از منافع متعددی است، لذا این اهداف با هم سازگارند. در واقع، مدیریت یکی از ذی‌نفعانی است که باید از اطلاعات تأیید شده، بهره‌مند شود. از این‌رو، منافع دو جانب‌های وجود دارد و منطقی است که تصور کنیم بین مدیر و حسابرس هیچ‌گونه تضاد منفعی وجود ندارد. با این حال، در کوتاه‌مدت این تضاد به‌وجود خواهد آمد. تحت شرایط معینی، یک مدیر ممکن است احساس کند که فریب حسابرس، به‌نفع خود و سازمان و یا شرکت تحت حسابداری است (حساس یگانه، ۱۳۹۱: ۱۶۰). طی سال‌های اخیر، تأکید زیادی بر حسابداری نه تنها به‌عنوان ابزاری برای کشف تقلب بلکه به‌عنوان ابزاری بازدارنده یا جلوگیری‌کننده از تقلب، شده است (برای مثال؛ استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ شماره ۲۴۰؛ بیانیه استانداردهای حسابداری^۴ شماره ۹۹؛ سازمان خزانه‌داری ایالات متحده^۵، ۲۰۰۸). از آنجا که تقلب در صورت‌های مالی، اغلب ناشی از شیب لغزنده مدیریت افزایشی سود فزاینده است (آلبرچ^۶ و همکاران، ۲۰۰۹)، حسابداری اثربخش باید مدیریت را از ورود به این شیب لغزنده بازدارد. بنابراین، شناسایی این‌که مدیران، اقدامات متفاوت حسابرسان را چگونه ارزیابی و درک می‌کنند و این‌که آیا این اقدامات آثار بازدارنده متفاوتی دارند یا خیر، از اهمیت بالایی برخوردار است، حتی در صورتی‌که احتمال بهبود کشف تقلب بابت آن‌ها به نسبت پایین باشد. ادعای بلندمدت مبنی بر این‌که حسابداری مالی ابزاری برای جلوگیری از تقلب است (بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری انجمن حسابداری آمریکا^۷، ۱۹۷۳؛ موتز و شرف^۸، ۱۹۶۱؛ پانل اثربخشی حسابداری^۹، ۲۰۰۰؛ ولز^{۱۰}، ۲۰۰۴)، عموماً مبتنی بر استدلال منطقی بر اساس شواهد تجربی است (برای مثال، اشنايدر و ویلنر^{۱۱}، ۱۹۹۰؛ یوکر^{۱۲} و همکاران،

- 3- International Standards of Auditing (ISA)
- 4- Statements on Auditing Standards (SAS)
- 5- US Treasury Department
- 6- Albrecht
- 7- A Statement of Basic Auditing Concepts (ASOBAC) of American Accounting Association (AAA)
- 8- Mautz and Sharaf
- 9- Panel on Audit Effectiveness (PAE)
- 10- Wells
- 11- Schneider and Wilner
- 12- Uecker

۱۹۸۱). استدلال بنیادی این است که مدیریت با صداقت بیشتری به گزارشگری خواهد پرداخت، زیرا اقدامات او تحت حسابرسی قرار می‌گیرد (بایمن^{۱۳} و همکاران، ۱۹۸۷).

□ ۲- بیان مسأله

منطقاً زمانی باید خودداری از تقلب افزایش یابد که مدیران احساس کنند یک حسابرسی خاص، احتمال کشف را افزایش می‌دهد، چه احتمال واقعی کشف تقلب افزایش یابد، چه افزایش نیابد (دکر^{۱۴}، ۲۰۰۳؛ اشنایدر^{۱۵}، ۲۰۰۱). مطالعات پیشین، اثر بازدارنده حسابرسی را زمانی که احتمال کشف تقلب حسابرسی در واقع افزایش می‌یابد، مورد آزمون قرار داده‌اند (برای مثال، اشنایدر و ویلنر، ۱۹۹۰؛ یوکر و همکاران، ۱۹۸۱). در این پژوهش، به مطالعه اثر بازدارندگی حسابرسی بر آن دسته از اقدامات مدیریت که بالقوه متقلبانده، پرداخته می‌شود. اقدامات حسابرسی که عموماً بازدارندگی را افزایش می‌دهند، با اقداماتی که اثربخشی کشف حسابرسی را افزایش می‌دهند، منطبق‌اند. این موضوع به این خاطر است که احتمالاً اثربخشی کشف حسابرسی، یکی از دلایلی است که حسابرسی، تقلب را کشف می‌نماید (چن^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۲).

پژوهش‌های پیشین که اثر بازدارندگی حسابرسی را آزموده‌اند، اغلب شرایط را با توجه به اثربخشی کشف متفاوت، متمایز نموده‌اند، همچون حسابرس پرتلاش در مقابل وضعیتی که حسابرسی وجود ندارد (اشنایدر و ویلنر، ۱۹۹۰) یا در قیاس با حسابرس با تلاش کمتر (یوکر و همکاران، ۱۹۸۱). در مجموع پژوهش‌های پیشین، شواهدی ضعیف برای اثر بازدارندگی حسابرسی فراهم کرده‌اند. هدف پژوهش حاضر، استفاده از دقت موجود در روش تجربی، به منظور تمرکز بر توانایی حسابرسی برای جلوگیری از تقلب در شرایطی کنترل شده است، در جایی که احتمال کشف واقعاً افزایش نیافته است و بازدارندگی مبتنی بر احساس مدیران مبنی بر افزایش احتمال کشف و سایر ادراکات مدیریت است. اگر در این شرایط، حسابرسی، تقلب بالقوه را کاهش دهد، تأثیر بازدارندگی به‌هنگامی که با افزایش واقعی احتمال تقلب همراه شود، قوی‌تر خواهد بود.

-
- 13- Baiman
 - 14- Decker
 - 15- Scheider
 - 16- Chen

۳- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۳- تئوری بازدارندگی^{۱۷}، تئوری معنابخشی سازمانی^{۱۸} و تئوری فریب‌کاری میان‌فردی^{۱۹} تئوری بازدارندگی (برای مثال، بکر^{۲۰}، ۱۹۶۸) سه عاملی که بر قضاوت افراد راجع به مشارکت در فعالیت‌های غیرقانونی یا نامطلوب تأثیر می‌گذارند را بیان نموده است: قطعیت^{۲۱}، شدت^{۲۲} و سرعت تنبیه و مجازات^{۲۳}. زمانی که افراد، افزایش قطعیت مجازات شدید و سریع ورود به فعالیتی غیرقانونی یا نامطلوب اجتماعی را احساس کنند، هزینه‌های ارتکاب افزایش می‌یابد که در نتیجه، مطلوبیت مورد انتظار آن عمل و احتمال ارتکاب به آن توسط افراد در وهله اول، کاسته می‌شود (بکر، ۱۹۶۸؛ مندز و مک دونالد^{۲۴}، ۲۰۰۱؛ ناگین و پوگارسکی^{۲۵}، ۲۰۰۱؛ اشنایدر، ۲۰۰۱). اثربخشی بازدارندگی قطعیت مجازات، نتیجه تجربی مداوم و پرتکراری در ادبیات بازدارندگی است (مندز و مک دونالد، ۲۰۰۱؛ ناگین و پوگارسکی، ۲۰۰۱). نتایج پژوهش‌های اخیر همچنین نشان داده‌اند که احتمال عینی مجازات، به‌عنوان یک عامل بازدارنده عمل می‌کند (فیشر^{۲۶} و همکاران، ۱۹۹۲؛ لاجنر^{۲۷}، ۲۰۰۷؛ اشنایدر، ۲۰۰۱). بنابراین، بر اساس تئوری بازدارندگی، مدیران به‌هنگام مشاهده تغییر در اقدامات و فعالیت‌های حسابرسان، اگر احساس کنند که احتمال مجازات افزایش یافته است، از فعالیت‌های متقلبانه بالقوه خودداری خواهند کرد.

تئوری‌های معنابخشی سازمانی و فریب‌کاری میان‌فردی، می‌توانند توصیف‌گر این باشند که چرا مدیران با مشاهده تغییر در رفتار حسابرسان، احساس می‌کنند که احتمال مجازات افزایش یافته است. بر اساس پژوهش‌های رفتار سازمانی می‌دانیم که مدیران تلاش دارند از تغییراتی که در محیط اطرافشان رخ می‌دهد و امکان دارد بر آنان اثر گذارد، به‌عنوان نمادی برای تعیین این‌که رفتار خودشان چه باشد، سر در بیاورند و معنای آن را بفهمند (ویک^{۲۸} و همکاران، ۲۰۰۵). این فعالیت معنابخشی، مطابق با پژوهش‌های تجربی اقتصادی در حسابرسی است که استدلال می‌نمایند حسابرسان و مدیران در پیش‌بینی رفتار دیگران، به‌صورتی استراتژیک عمل می‌کنند (برای مثال، زیمبلمن و والر^{۲۹}، ۱۹۹۹). تئوری فریب‌کاری میان‌فردی، نشان می‌دهد که تمام افراد (برای مثال؛ هم

- 17- Deterrence theory
- 18- Organizational sense-making theory
- 19- Interpersonal deception theory
- 20- Becker
- 21- certainty
- 22- severity
- 23- swiftness of punishment
- 24- Mendes and McDonald
- 25- Nagin and Pogarsky
- 26- Fischer
- 27- Lochner
- 28- Weick
- 29- Zimbelman and Waller

کسانی که حقیقت را می‌گویند و هم کسانی که سعی در فریب دیگران دارند، هنگامی که از تغییرات در رفتار مشخص سایرین آگاهی می‌یابند، افزایش شک و سوءظن دیگران نسبت به خود را درک می‌کنند (بارگون^{۳۰} و همکاران، ۱۹۹۵؛ بارگون و همکاران، ۱۹۹۶). بنابراین، تغییرات حسابرسی افزایشنده ارزش اکتشافی، باعث می‌شوند به‌هنگام ارزیابی اقدامات بالقوه متقلبانه توسط حسابرسان، مدیران، افزایش شک و سوءظن از سوی حسابرسان را احساس کنند. علاوه بر این، زمانی که افراد در حال دروغ گفتن هستند یا قصد دروغ‌گویی دارند، نسبت به زمانی که در حال گفتن حقیقت هستند یا قصد گفتن حقیقت را دارند، تغییر در رفتار مشخص دیگران را به میزان بیشتری نشان از افزایش شک و سوءظن آنان نسبت به خود تلقی می‌کنند (بالر و همکاران، ۱۹۹۱؛ بورگان و همکاران، ۱۹۹۵). به این ترتیب، مدیرانی که مدیریت سود متقلبانه (نمونه‌ای از یک دروغ) را مورد نظر دارند، نسبت به کسانی که چنین قصدی ندارند، به‌هنگام مشاهده تغییرات حسابرسی که ممکن است نشانی از افزایش شک و سوءظن حسابرسان باشد، به احتمال بیشتری احساس می‌کنند که مورد سوءظن قرار گرفته‌اند.

۳-۲- تغییر در اقدامات حسابرسی

به‌منظور انطباق با تئوری فریب‌کاری میان فردی، نیاز است تا تعیین گردد کدام تغییرات حسابرسی ممکن است به مدیر این احساس را القاء کند که شک حسابرسان برانگیخته شده است. بسیاری از ادبیات تقریری و تجربی حسابرسی نشان داده‌اند که حسابرسان، زمانی که در ریسک تحریف با اهمیت احساس تغییر می‌کنند و شک و تردید آن‌ها برانگیخته می‌شود، می‌توانند تغییرات گسترده‌ای در برنامه حسابرسی خود، همچون زمان‌بندی، ماهیت و یا دامنه آزمون‌های حسابرسی، ایجاد نمایند (برای مثال؛ بدر^{۳۱} و همکاران، ۱۹۹۹). بنابراین، در پژوهش حاضر، تأثیرات تغییر در دامنه شواهد گردآوری شده و تغییر در ماهیت شواهد در راستای افزایش کیفیت، مورد بررسی قرار می‌گیرند. هر دوی این تغییرات، در استانداردهای جدید حسابرسی، به‌عنوان واکنش‌های درخور حسابرسان به افزایش ریسک تحریف بااهمیت، قلمداد شده‌اند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۳۲}، شماره ۰۰۶-۲۰۰۸؛ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۴۰ و ۳۳۰؛ بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ و ۱۱۰). در ادامه، به تعدادی از پژوهش‌های جدید که موضوعاتی نزدیک به موضوع محوری پژوهش حاضر دارند، اشاره می‌شود.

30- Burgoon

31- Bedard

32- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

۴-۴- مرور ادبیات

۴-۱- ادبیات خارجی

مایرز^{۳۳} و همکاران (۲۰۰۳) در پژوهشی نشان دادند که بالا بودن دوره تصدی حسابرسی موجب شناخت و تخصص حسابرسی در صنعت صاحبکار می‌شود و هرچه دوره تصدی حسابرسی بیشتر باشد، کیفیت و پایداری سود هم بیشتر می‌شود. چن^{۳۴} و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهش خود نشان دادند که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد، به این صورت که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود می‌گردد. گول^{۳۵} و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر تخصص حسابرسی در صنعت بر رابطه بین دوره ابقای حسابرسی و کیفیت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه بین دوره کوتاه‌مدت ابقای حسابرسی و کیفیت ضعیف‌تر سود برای صاحبکارانی که توسط حسابرسان متخصص صنعت رسیدگی می‌شوند، نسبت به دیگران ضعیف‌تر است. آلستیر^{۳۶} و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند اثر حضور موسسه‌های بزرگ حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی واحدهای مورد رسیدگی در مقایسه با اثر حضور موسسه‌های غیربزرگ حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی واحد مورد رسیدگی، تفاوت با اهمیتی ندارد. دائو و فام^{۳۷} (۲۰۱۴) نیز گزارش نمودند که افزایش دوره تصدی حسابرسی با کاهش تأخیر حسابرسی همراه است.

۴-۲- ادبیات داخلی

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی نقش تخصص حسابرسی در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آن پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد شرکت‌هایی که حسابرسان آن‌ها، متخصص صنعت است، دارای سطح بالاتر مدیریت واقعی سود نسبت به سایر شرکت‌ها هستند. کرمی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی ارتباط دوره تصدی حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد رابطه طولانی‌مدت میان صاحبکار و حسابرسی، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می‌گردد اما این استفاده، بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است. نتایج بررسی نمازی و همکاران (۱۳۹۰) نیز نشان می‌دهد که بین مدیریت سود و اندازه موسسه حسابرسی، ارتباطی مثبت و غیرمعنادار و بین مدیریت سود و تصدی حسابرسی، ارتباطی مثبت و معنادار وجود دارد. احمدپور و همکاران (۱۳۹۴) نیز گزارش نمودند که تخصص حسابرسی در صنعت می‌تواند نقش موثری در کاهش مدیریت سود داشته باشد.

-
- 33- Myers
 - 34- Chen
 - 35- Gul
 - 36- Alastair
 - 37- Dao and Pham

□ ۵- فرضیه‌های پژوهش

۵-۱- تغییر در دامنه رسیدگی یا ماهیت شواهد حسابرسی گردآوری شده

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، از لحاظ تئوریک، مدیرانی که درگیر اقدامات ذاتاً متقلبانه (مانند دروغ‌گویی) می‌باشند، هنگامی که شاهد تغییرات در رویه‌های حسابرسی هستند، خصوصاً اگر این تغییرات در جهت رویه‌های افزایشده احتمال کشف تقلب باشند، استنباط می‌کنند که حسابرسان نسبت به صداقت آنان مظنون شده‌اند. به‌هرحال، تمرکز این پژوهش بر احساس و ادراک مدیران راجع به احتمال کشف تقلب در بخش خود آن‌ها در زمانی است که این تغییرات در سایر بخش‌های شرکت رخ داده است، حال آن‌که این تغییرات در بخش خود آن مدیران ثابت بوده یا حتی کاهش یابد. گرچه افزایش احتمال واقعی کشف تقلب در بخش خود مدیران در سال جاری، بعید به نظر می‌رسد، امکان دارد به‌دلیل پخش خبر این‌که حسابرسان رویه‌های افزایشده احتمال کشف تقلب را به‌کار گرفته‌اند، مدیران همچنان احساس کنند که احتمال کشف تقلب، افزایش یافته است (دکر، ۲۰۰۳؛ اشنایدر، ۲۰۰۱). به این ترتیب، با استفاده از تئوری بازدارندگی، می‌توان فرضیه‌های زیر را تنظیم نمود:

فرضیه نخست: مدیری که از افزایش در دامنه شواهد گردآوری شده در سایر بخش‌های شرکت آگاه می‌شود، مدیریت سود متقلبانه کمتری در بخش خود منظور خواهد کرد، در قیاس با مدیری که می‌داند حسابرسی در سایر بخش‌های شرکت، مشابه با سال قبل انجام شده است.

فرضیه دوم: مدیری که از تغییر در محتوای شواهد گردآوری شده - در راستای شواهدی معتبرتر - در سایر بخش‌های شرکت آگاه می‌شود، مدیریت سود متقلبانه کمتری در بخش خود منظور خواهد کرد، در قیاس با مدیری که می‌داند حسابرسی در سایر بخش‌های شرکت، مشابه با سال قبل انجام شده است.

۵-۲- تغییر در دامنه رسیدگی در برابر تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی گردآوری شده

در این قسمت، آثار تغییر در ماهیت و افزایش دامنه رسیدگی مورد قیاس قرار می‌گیرند تا مشخص گردد ادراک مدیران راجع به آثار بازدارندگی نسبی این تغییرات حسابرسی چگونه است. در این راستا، باید از میانی تئوریک بیشتری استفاده نمود. به این منظور از نتایج مطالعات روان‌شناسی پیشین (باکر و استفانسن، ۲۰۰۰؛ گیرلون و همکاران، ۲۰۰۴) استفاده می‌شود. بنابر مطالعات مذکور، می‌توان گفت مدیری که درگیر تقلب است، در برابر حسابرسی غیرقابل پیش‌بینی، میزان بالاتری از استرس و اضطراب را تجربه خواهد کرد، زیرا غیرقابل پیش‌بینی بودن، منتج به «مناطق ایمن» کمتری می‌گردد که مدیران می‌توانند فارغ از خطر و تهدید کشف غیرقابل پیش‌بینی، در آنجا به فعالیت‌های متقلبانه بپردازند. از منظر روان‌شناسی، یک حسابرسی قابل پیش‌بینی، برای مدیران درگیر تقلب، کمتر استرس‌زا است چون امکان دارد مدیران در فعالیت‌های معنابخشی خود، احساس کنند که می‌توانند فعالیت‌های متقلبانه خود را به طریقی طراحی نمایند که روش‌های شناخته شده کنونی حسابرسی، قادر به کشف آن تقلب‌ها نباشند (چن و همکاران، ۲۰۱۲).

به این ترتیب، اگر دامنه نمونه‌ها افزایش یابد اما همان رویه‌ها و آزمون‌های حسابرسی به کار گرفته شوند، مدیران بهتر می‌توانند پیش‌بینی کنند که حسابرسان به کجا توجه خواهند کرد و اطمینان یابند که تقلبات انجام شده توسط آن‌ها، از طریق رویه‌ها و آزمون‌های حسابرسی کشف نخواهند شد (آلبرچ و همکاران، ۲۰۰۹؛ راموس، ۲۰۰۳؛ ولز، ۲۰۰۴). این موضوع در استانداردهای حسابرسی نیز بیان شده است: افراد درون واحد تجاری که با رویه‌های معمول حسابرسی آشنایی دارند، امکان دارد توانایی بیشتری برای پنهان‌سازی گزارشگری مالی متقلبانه داشته باشند (برای مثال؛ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۴۰). بنابراین، استانداردهای حسابرسی سفارش می‌کنند که حسابرسان به هنگام جستجوی ریسک تقلب، درجه‌ای از غیرقابل پیش‌بینی بودن را در رویه‌های حسابرسی خود قرار دهند (برای مثال؛ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۴۰؛ بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹).

بنابراین، اگر حسابرسان در ماهیت شواهد گردآوری شده تغییر ایجاد کند، امکان دارد مدیریت احساس کند که غیرقابل پیش‌بینی بودن رویه‌های حسابرسی افزایش یافته است که این امر، پنهان‌سازی تقلب را مشکل‌تر می‌کند. به این ترتیب در وهله اول، موجب بازدارندگی ارتکاب به تقلب می‌گردد (مک کی، ۲۰۰۶). لذا فرضیه سوم پژوهش تنظیم می‌گردد:

فرضیه سوم: مدیری که از تغییر در محتوای شواهد حسابرسی گردآوری شده - در راستای شواهدی معتبرتر - در سایر بخش‌های شرکت آگاه می‌شود، مدیریت سود متقلبانه کمتری در بخش خود منظور خواهد کرد، در قیاس با مدیری که از افزایش در دامنه شواهد گردآوری شده (برای مثال؛ فقط افزایش تعداد نمونه) در سایر بخش‌های شرکت آگاه می‌شود.

۵-۳- درک اخلاقی بودن مدیریت سود

مطالعات مربوط به سنجش گرایش‌های اخلاقی افراد (برای مثال؛ معیارهای اخلاقی چندبعدی: کوهن^{۳۸} و همکاران، ۱۹۹۶؛ ریدنباچ و روبین^{۳۹}، ۱۹۹۰)، عموماً تمایلات داخلی مؤثر بر اندیشه و متعاقباً رفتار را مورد توجه قرار داده‌اند. همچنین برخی مطالعات انجام شده در سایر رشته‌ها (برای مثال؛ آزمایش مواد مخدر به‌عنوان ابزاری برای بازدارندگی در بین ورزشکاران در پژوهش استرلن و بکمن^{۴۰}، ۲۰۰۶) بیان نموده‌اند که این تمایلات اخلاقی، قوی‌ترین عوامل در بازدارندگی هستند. به‌هرحال، امکان دارد که فشارهای موقعیتی (برای مثال؛ تغییر فعالیت حسابرسان) تحت شرایط معینی، مانع بیان خصوصیات گردد یا مشوق آن شود (مورفی^{۴۱}، ۱۹۹۳؛ تروینو^{۴۲}، ۱۹۸۶). برای مثال، مورفی (۱۹۹۳) اظهار داشت که امکان دارد خصوصياتی چون درستکاری، در برخی زمینه‌های

38- Cohen

39- Reidenbach and Robin

40- Strelan and Boeckmann

41- Murphy

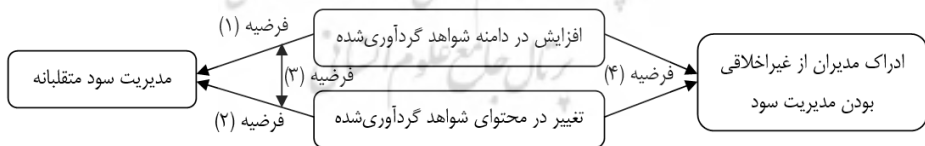
42- Trevino

موقعیتی (مثلاً در شرایطی که ریسک کشف پایین است)، نسبت به سایر شرایط، راحت تر بیان گردد. در ادبیات حسابرسی، مثلث ثقل (بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹) نیز اهمیت ویژگی‌های خاص شخص و ویژگی‌های موقعیتی را برجسته نموده است. به این ترتیب، علاوه بر آزمون این که چگونه پیش‌بینی مدیران از سطح مدیریت سود با تغییرات متفاوت در اقدامات و نگرش‌های حسابرسی تغییر می‌کند، در نظر گرفته می‌شود که آیا این تغییرات، آثار متفاوتی بر درک مدیران از اخلاقی بودن مدیریت سود مورد انتظار می‌گذارند یا خیر. به این منظور، در راستای استفاده از روشی درخور برای اندازه‌گیری ادراک مدیران از اخلاقی بودن مدیریت سود مورد انتظار، از مطالعات مطلوبیت اجتماعی^{۴۳} استفاده شده است. مطلوبیت اجتماعی عبارت است از تمایل افراد برای دادن پاسخ مطلوب و محبوب از نظر اجتماعی، به جای توصیف آن چه واقعاً فکر می‌کنند، اعتقاد دارند و یا انجام می‌دهند (جو^{۴۴}، ۲۰۰۰). زمانی که افراد پاسخ‌گوی پرسش‌هایی حساس راجع به رفتارهایی هستند که احساس می‌کنند مطلوبیت یا نامطلوبیت بیشتری دارند، تعصب مطلوبیت اجتماعی بیشتری را به نمایش می‌گذارند (چانگ و منور^{۴۵}، ۲۰۰۳؛ فیشر^{۴۶}، ۱۹۹۳)، خصوصاً کسانی که چیزهایی برای پنهان‌سازی دارند (تورانگو و یان^{۴۷}، ۲۰۰۷: ۸۶۳). بنابراین، هنگامی که از یک فرد سؤال می‌شود که به چه میزان سود را مدیریت خواهد کرد و او احساس کند که این کار، غیراخلاقی است، بنابراین می‌توان انتظار داشت که او تمایلات خود را پنهان سازد. به این ترتیب، فرضیه چهارم پژوهش که مبتنی بر مطلوبیت اجتماعی است، به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه چهارم: تغییر در اقدامات و گرایش‌های حسابرسان، بر ادراک مدیران از غیر اخلاقی بودن مدیریت سود مورد انتظار شده اثر می‌گذارد.

مدل مفهومی این پژوهش به شرح شکل شماره یک قابل ترسیم است.

شکل (۱). مدل مفهومی پژوهش



43- social desirability

44- Jo

45- Chung and Monroe

46- Fisher

47- Tourangeau and Yan

۶- جامعه و نمونه آماری

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، تلاش شد تا جامعه‌ای تحصیل کرده و آگاه، به‌عنوان نمونه برگزیده شود. در همین راستا و به‌منظور جلوگیری از سوءگیری‌های احتمالی مدیران شاغل در شرکت‌ها و انحرافات احتمالی در نتایج، از دانشجویان کارشناسی ارشد و دکتری رشته‌های مدیریت، مدیریت صنعتی، مدیریت بازرگانی، مدیریت دولتی، مدیریت اجرایی و MBA دانشگاه‌های تهران و علامه طباطبایی به‌عنوان نمونه‌ای از جامعه دانشجویان گرایش‌های مختلف رشته مدیریت کشور، استفاده شد. گفتنی است که گزینش این دانشگاه‌ها، در درجه نخست، در راستای نمونه‌گیری در دسترس (دلور، ۱۳۸۶) و در درجه دوم، به‌منظور گزینش نمونه‌ای از بهترین مراکز آموزش عالی کشور در شاخه علوم حسابداری و مدیریت بوده است. لازم به ذکر است که پیش از گردآوری دیدگاه‌ها، توضیحات مفصلی درباره نقش اصولی و تئوریک و همچنین نقش واقع‌بینانه حسابرسی در کشور به پاسخ‌دهندگان داده شد. توضیح این‌که در راستای تبیین نقش تئوریک و ایده‌آل حسابرسی، از کتب دانشگاهی استفاده گردید و تشریح شد که نقش اساسی حسابرسی، افزایش قابلیت اعتماد و اطمینان‌بخشی به سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان است، به این منظور از گردآوری شواهد استفاده می‌گردد و سایر مطالب تئوریک موجود در کتب دانشگاهی. به‌منظور تشریح وضعیت واقع‌بینانه حسابرسی در کشور نیز پس از اخذ مشورت از صاحب‌نظران حرفه و همچنین برخی مقالات منتشر شده در مجلات حرفه‌ای کشور، تلاش شد که تصویری عینی از وضعیت فعلی حسابرسی در شرکت‌ها و سازمان‌ها ارائه شود و ابعاد مثبت و منفی فعالیت‌های حسابرسان روشن گردد. گفتن است، پرسش‌نامه‌های گردآوری شده نهایی، شامل ۸۱ پرسش‌نامه می‌باشند.

۷- روش پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و روش پژوهش از نوع همبستگی و پیمایشی است و به‌منظور گردآوری اطلاعات از پرسش‌نامه چن و همکاران (۲۰۱۲) استفاده شده است. ساختار پرسش‌نامه به این شکل است که به‌طور تصادفی یکی از وضعیت‌های (۱) مشابه سال قبل؛ (۲) افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی؛ و (۳) تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی، برای پاسخ‌دهنده تصور می‌شود. سپس به شرح زیر، شرایطی برای وی توصیف می‌شود:

مدیر پروژه‌ای در یکی از سه بخش یک شرکت شاغل است. مدیر پروژه راجع به چگونگی گزارش دو میلیارد ریال هزینه تحقیق و توسعه برای اهداف گزارشگری داخلی تصمیم‌گیری می‌کند. دو میلیارد مخارج تحقیق و توسعه، اصالتاً به پروژه‌ای که به تازگی به اتمام رسیده است (پروژه الف)، تعلق دارد. سیاست شرکت الزام می‌کند که تمامی این‌گونه مخارج باید به پروژه‌ای تخصیص یابند که برای آن تحمل شده‌اند و برای آن ضروری می‌باشند. به هر حال، مدیریت بررسی می‌کند که مخارج تحقیق و توسعه را به پروژه «الف» تخصیص دهد یا به دو پروژه دیگری که احتمالاً منفعی از مخارج تحقیق و توسعه خواهند برد، اما تا پایان سال جاری تمام نخواهند شد نیز تخصیص دهد. اگر مدیریت، مطابق با سیاست شرکت، تمام مخارج را به پروژه «الف» اختصاص دهد، مجبور است

که زبانی معادل ۱/۲ میلیارد ریال را برای پروژه گزارش نماید و این که اگر مدیریت ارشد این مبلغ زیان را ببیند، بسیار نامطلوب است. تخصیص حداقل ۱/۲ میلیارد از مخارج تحقیق و توسعه به سایر پروژه‌ها، از طریق انتقال هزینه‌ها به پروژه‌هایی که در سال آتی به اتمام خواهند رسید، مانع از گزارش زیان بابت پروژه «الف» خواهد شد. تخصیص حداقل ۱/۹ میلیارد از مخارج تحقیق و توسعه به سایر پروژه‌ها، باعث می‌شود که مدیر پروژه، پاداشی معادل ۴۰ میلیون ریال دریافت نموده و پروژه نیز به سود مورد نظر مدیریت که ۷۰۰ میلیون ریال بوده است، دست می‌یابد.

این موضوع، همچنین تخصیص هزینه را به گزارشگری برون سازمانی نیز مربوط می‌سازد و مقادیر مورد نظر، مقادیر قابل ملاحظه‌ای هستند و این امر به این معنا است که مدیریت ارشد ممکن است به خاطر این موضوع، به سودی فراتر از انتظار تحلیل‌گران برای امسال دست یابد. علاوه بر این، اگر حسابرسان مستقل، پروژه‌های موفق و برتر را به‌عنوان نمونه، مورد بررسی قرار دهند، امکان دارد که این تخصیص کشف شود. از آنجایی که این تخصیص، تأثیر بالقوه بزرگی بر صورت‌های مالی خواهد داشت، ممکن است برای مدیریت ارشد و هیئت مدیره، موضوع مهمی قلمداد گردد. در انتها گفتنی است که تخصیص هرگونه هزینه تحقیق و توسعه به پروژه‌های دیگر، سیاست شرکت را نقض کرده است و می‌تواند موجب بازپس‌گیری پاداش شود و علاوه بر این، ممکن است موجب بروز مسائل و مشکلاتی برای شرکت گردد. سپس در پرسش‌نامه، توصیفی از وضعیت‌های (۱) مشابه سال قبل؛ (۲) افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی؛ و (۳) تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی ارائه شد تا پاسخ‌دهندگان دقیقاً از وضعیت آگاهی یابد. در ادامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا با توجه به وضعیت موجود، نسبت به تخصیص هزینه تحقیق و توسعه اقدام نمایند. پاسخ‌ها در قالب جدول یک دریافت گردید.

جدول (۱). پرسشنامه

* اگر شما جای این مدیر پروژه بودید، چه مقدار هزینه تحقیق و توسعه را به پروژه الف تخصیص می‌دادید؟ (طیف پیوسته)

۰/۰۰ - ۰/۲۵ - ۰/۵ - ۰/۷۵ - ۱ - ۱/۲۵ - ۱/۵ - ۱/۷۵ - ۲/۰۰

** اگر یکی از اعضای گروه شما جای شما بود، فکر می‌کنید که چه مقدار هزینه تحقیق و توسعه را به پروژه الف تخصیص می‌داد؟ (طیف پیوسته)

۰/۰۰ - ۰/۲۵ - ۰/۵ - ۰/۷۵ - ۱ - ۱/۲۵ - ۱/۵ - ۱/۷۵ - ۲/۰۰

با توجه به استدلال چن و همکاران (۲۰۱۲) که بر ادبیات روان‌شناسی استوار است، مبنی بر نزدیک‌تر بودن رفتار مردم به انتظار آن‌ها از رفتار دیگران، علاوه بر پرسش نخست، پرسش دوم نیز به‌عنوان معیار رفتار افراد در نظر گرفته شد. همچنین از تفاوت دو پاسخ به‌عنوان معیاری برای ارزیابی مدیران از غیراخلاقی بودن مدیریت افزایشی سود استفاده شده است.

۸- یافته‌های پژوهش

۸-۱- آمار توصیفی

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، در مجموع، ۸۱ پرسش‌نامه گردآوری شد که شامل سه گروه ۲۷ تایی می‌باشد. گروه نخست با وضعیت حسابرسی مشابه سال قبل، گروه دوم با موقعیت افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی و گروه سوم با تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی مواجه شدند. همان‌طور که واضح است، ابتدا از پاسخ‌دهندگان خواسته می‌شود که پاسخ دهند با توجه به وضعیت توصیف شده چه راهکاری اتخاذ می‌کنند و سپس در صورت وقوع فعالیت حسابرسی مفروض، چه رویکرد جایگزینی (در صورت وجود) را انتخاب می‌کنند. در واقع هر مخاطب، جدول شماره یک را دوبار پاسخ می‌دهد. آمار توصیفی پاسخ‌های دریافتی در جدول شماره دو ارائه شده است. گفتنی است که از هر مخاطب چهار سری پاسخ دریافت شده است (ابتداً دو پاسخ و پس از تصور فعالیت حسابرسی نیز دو پاسخ). بنابراین، جدول دو نشان می‌دهد که در مجموع ۳۲۴ پاسخ دریافتی، درصد هر گزینه چه میزان بوده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، بیشترین درصد متعلق به مبلغ دو میلیارد می‌باشد و پس از آن، گزینه یک دهم میلیارد بیشترین تکرار را دارد.

جدول (۲). آمار توصیفی

میزان تخصیص هزینه تحقیق و توسعه به پروژه الف؟ (طیف پیوسته)														
۰/۰۰	۰/۱	۰/۲	۰/۲۵	۰/۳	۰/۴	۰/۵	۰/۸	۱	۱/۲۵	۱/۵	۱/۷۵	۱/۸	۱/۹	۲/۰۰
۱۵	۲۰	۰/۹	۰/۶	۰/۶	۰/۶	۰/۳	۱۲/۵	۴/۶	۰/۶	۱/۷	۳/۲	۰/۶	۱/۸	۳۷
درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد	درصد

۸-۲- آمار استنباطی

برای آزمون داده‌های گردآوری شده، لازم است که وضعیت فعلی با وضعیت پیشین مقایسه گردد. به‌منظور استفاده از روش تحقیق مناسب، ابتدا لازم است که از نرمال بودن داده‌های گردآوری‌شده اطمینان حاصل شود. بنابراین، برای هر دوازده دسته پاسخ‌های دریافتی (از سه گروه بیست و هفت تایی، چهار بار پرسش انجام گرفت)، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. نتایج در جدول سه ارائه شده است. همان‌طور که نتایج نشان می‌دهند، از آنجاکه در اکثر موارد، آماره این آزمون، کمتر از ۰/۰۵ است، نمی‌توان داده‌ها را نرمال فرض کرد و بنابراین، باید از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده نمود.

جدول (۳). آزمون کولموگروف - اسمیرنوف

پرش‌های سری	یک	دو	سه	چهار	پنج	شش
آماره آزمون	۰/۰۱۴	۰/۰۱۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۱۸	۰/۰۰۰
پرش‌های سری	هفت	هشت	نه	ده	یازده	دوازده
آماره آزمون	۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	۰/۰۵۲	۰/۰۰۰	۰/۰۹۹	۰/۰۱

به این ترتیب، از آنجاکه در ابتدا تلاش می‌شود پاسخ‌های گروه‌ها در دو موقعیت مقایسه گردد، می‌توان از آزمون ویلکاکسون استفاده کرد. زمانی که هدف مقایسه یک متغیر در دو وضعیت متفاوت باشد و در صورت عدم برقراری فرض نرمال بودن داده‌ها، می‌توان از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون استفاده نمود. در این آزمون، الزامی در مورد نوع توزیع متغیر مورد نظر وجود ندارد اما مقادیر متغیر مورد نظر باید پیوستگی داشته باشد و مقیاس آن از نوع ترتیبی باشد. بنابراین، برای تمام تحلیل‌ها از این آزمون استفاده می‌شود. همچنین در انتها نیز به‌منظور بررسی تفاوت پاسخ‌های مخاطب به دو پرسش، از آزمون فریدمن استفاده شده است. این آزمون زمانی کاربرد پیدا می‌کند که قصد داشته باشیم نظرات یک گروه را در چند زمینه مورد بررسی قرار دهیم و براساس نظرات افراد این گروه، برتری هر کدام از موارد را بر اساس رتبه‌بندی معنادار مشخص نماییم.

۸-۲-۱- آزمون فرضیه‌های یک، دو و سه

در راستای آزمون فرضیه‌های یک، دو و سه، همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، از آزمون ویلکاکسون استفاده خواهد شد که نتایج هر سه گروه، در جدول‌های شماره چهار تا نه ارائه شده است. رتبه منفی به معنای حالتی است که مقدار تخصیصی به پروژه الف پس از وقوع وضعیت مورد نظر، کمتر از مقدار تخصیصی اولیه است.

جدول (۴). نتایج بررسی گروه نخست (ارزیابی از خود)

رتبه‌های منفی	تعداد	میانگین رتبه‌ها	جمع رتبه‌ها
رتبه‌های منفی	۵	۳/۰۰	۱۵/۰۰
رتبه‌های مثبت	۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
Z	-۲/۱۲۱	برابر	۲۲
(tailed-۲). Asymp. Sig	۰/۰۳۴	جمع	۲۷

با توجه به جدول چهار، مشهود است که اگر حسابرسی در سال جاری مشابه سال قبل باشد، مدیر، مدیریت سود افزایشی بیشتری را اعمال خواهد نمود. گفتنی است آماره Z ارائه شده، به ازای رتبه‌های منفی است. مقدار حاصل از آماره ویلکاکسون به ازای استفاده از مجموع رتبه‌های مثبت یا منفی برابر است و تنها تفاوت این آماره‌ها در علامت آن‌هاست (مقدار آماره به ازای رتبه‌های منفی دارای علامت منفی است). این بررسی بار دیگر به وسیله داده‌های مربوط به ارزیابی افراد از دیگران (جدول پنج) انجام می‌گردد که نهایتاً نتایج مشابهی حاصل شد.

جدول (۵). نتایج بررسی گروه نخست (ارزیابی از دیگران)

جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد		حسابرسی مشابه سال قبل	
۲۸/۰۰۰	۴/۰۰	۷	رتبه‌های منفی	Z Asymp. Sig. (۲-tailed)	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰	رتبه‌های مثبت		
تفاوت معنادار			برابر	-۲/۳۸۸	
			جمع	۰/۰۱۷	

نتایج آزمون تأثیر افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی بر مدیریت افزایشی سود، در جدول‌های شش و هفت ارائه شده است.

جدول (۶). نتایج بررسی گروه دوم (ارزیابی از خود)

جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد		افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰	رتبه‌های منفی	Z Asymp. Sig. (۲-tailed)	
۴۵/۰۰	۵/۰۰	۹	رتبه‌های مثبت		
تفاوت معنادار			برابر	-۲/۶۷	
			جمع	۰/۰۰۸	

جدول (۷). نتایج بررسی گروه دوم (ارزیابی از دیگران)

جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد		افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰	رتبه‌های منفی	Z Asymp. Sig. (۲-tailed)	
۱۷۱/۰۰	۹/۵	۱۸	رتبه‌های مثبت		
تفاوت معنادار			برابر	-۳/۷۳۶	
			جمع	۰/۰۰۰	

با بررسی نتایج جدول‌های شش و هفت، شاهد تأثیر معنادار افزایش اندازه نمونه مورد بررسی بر کاهش مدیریت افزایشی سود هستیم. تأثیر تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی گردآوری‌شده، در جدول‌های هشت و نه ارائه شده است. نتایج ارزیابی‌ها نشان می‌دهد که تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی موجب کاهش مدیریت افزایشی سود توسط مدیریت خواهد شد. در نهایت با مقایسه آماره‌ها و سطوح معناداری حاصل، می‌توان نتایج فرضیه‌ها را بررسی نمود.

جدول (۸). نتایج بررسی گروه سوم (ارزیابی از خود)

جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد	تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰	رتبه‌های منفی	
۱۰۵/۰۰	۷/۵	۱۴	رتبه‌های مثبت	
تفاوت معنادار		۱۳	برابر	Z
		۲۷	جمع	۰/۰۰۱ (tailed-۲). Asymp. Sig

جدول (۹). نتایج بررسی گروه سوم (ارزیابی از دیگران)

جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	تعداد	تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰	رتبه‌های منفی	
۲۱۰/۰۰	۱۰/۵	۲۰	رتبه‌های مثبت	
تفاوت معنادار		۷	برابر	Z
		۲۷	جمع	۰/۰۰۰ (tailed-۲). Asymp. Sig

با توجه به این که عدم تغییر در حسابرسی نسبت به سال قبل، به‌صورت معناداری موجب افزایش مدیریت افزایشی سود می‌گردد و تغییرات در حسابرسی این امر را کاهش می‌دهند، می‌توان استنتاج نمود که فرضیه‌های نخست و دوم قابل پذیرش هستند. همچنین به‌منظور آزمون سومین فرضیه پژوهش می‌توان آماره Z جدول‌های شش و هفت را با جدول‌های هشت و نه مقایسه نمود. آماره Z در این جدول‌ها عبارت‌اند از ۲/۶۷، ۳/۷۳۶، ۳/۳۱۳ و ۳/۹۳۹ که بنابراین، در هر دو مورد (۲/۶۷ در قیاس با ۳/۳۱۳ و ۳/۷۳۶ در قیاس با ۳/۹۳۹)، تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی تأثیر بیشتری نسبت به تغییر در اندازه شواهد حسابرسی دارد و بنابراین فرضیه سوم پژوهش نیز پذیرفته می‌شود.

۸-۲-۲-آزمون فرضیه چهارم

به‌منظور بررسی تفاوت ارزیابی پاسخ‌دهندگان از واکنش خودشان در مقایسه با واکنش دیگران، از آزمون فریدمن استفاده شده است تا اگر تفاوت معناداری وجود دارد، شناسایی گردد. در واقع تلاش می‌شود تا مشخص شود که کدام حالت موجب ایجاد تفاوت معنادار در ارزیابی پاسخ‌دهندگان از

واکنش خودشان در مقایسه با واکنش دیگر افراد و به عبارت دیگر، موجب ادراک پاسخ‌دهندگان از غیراخلاقی بودن مدیریت سود افزایشی می‌گردد. نتایج آزمون در جدول شماره ده ارائه شده است. میانگین رتبه ارزیابی خود و دیگران در جدول شماره ده به ترتیب عبارت از ۱/۸۵ و ۱/۱۵ در گروه نخست، ۱/۶۳ و ۱/۳۷ در گروه دوم (۱) و ۱/۷ و ۱/۳ در گروه سوم (۱) می‌باشد. در مجموع نتایج نشان می‌دهد که اشخاص به خودی خود از غیراخلاقی بودن مدیریت سود افزایشی مطلع هستند و تا به اینجا نمی‌توان فرضیه شماره چهار را مورد پذیرش قرار داد.

جدول (۱۰). نتایج آزمون فرضیه چهارم - گروه‌های نخست، دوم (۱) و سوم (۱)

گروه سوم (۱)		گروه دوم (۱)		گروه نخست	
N	۲۷	N	۲۷	N	۲۷
Chi-Square	۹/۳۰۸	Chi-Square	۳/۲۶۷	Chi-Square	۱۹/۰۰
df	۱	df	۱	df	۱
Asymp.Sig	۰/۰۰۲	Asymp.Sig	۰/۰۷۱	Asymp.Sig	۰/۰۰۰

البته لازم به توجه است که تفاوت دو سری پاسخ دریافتی از گروه دوم معنادار نیست و بنابراین، در جدول یازده، تحلیل ادامه پیدا می‌کند و تفاوت پاسخ‌های دریافتی پس از توصیف وضعیت حسابرسی مفروض (افزایش دامنه رسیدگی)، تحلیل می‌شود.

جدول (۱۱). نتایج آزمون فرضیه چهارم - گروه دوم (۲)

N	۲۷
Chi-Square	۱۸/۰۰
df	۱
Asymp.Sig	۰/۰۰۰

جدول یازده نشان می‌دهد که تغییر در اندازه نمونه مورد رسیدگی در حسابرسی، موجب ادراک پاسخ‌دهندگان از غیراخلاقی بودن مدیریت سود افزایشی می‌گردد، گفتنی است میانگین رتبه ارزیابی خود و دیگران در جدول یازده ۱/۱۷ و ۱/۸۳ است. در جدول دوازده، آزمون فریدمن برای گروه سوم پس از فرض وضعیت حسابرسی توصیف شده (افزایش ماهیت شواهد)، اجرا می‌گردد.

جدول (۱۲). نتایج آزمون فرضیه چهارم - گروه سوم (۲)

N	۲۷
Chi-Square	۲۰/۰۰
df	۱
Asymp.Sig	۰/۰۰۰

جدول دوازده نیز نشان می‌دهد که تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی، موجب افزایش ادراک پاسخ‌دهندگان از غیراخلاقی بودن مدیریت سود افزایشی می‌گردد، گفتنی است میانگین رتبه ارزیابی خود و دیگران در جدول دوازده ۱/۱۳ و ۱/۸۷ است. تفاوت این مقادیر و همچنین مقدار آماره آزمون که از ۹/۳۰۸ به ۲۰ افزایش یافته، نشان می‌دهد که تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی، موجب افزایش ادراک پاسخ‌دهندگان از غیراخلاقی بودن مدیریت سود افزایشی می‌گردد. به این ترتیب، نمی‌توان فرضیه چهارم را رد کرد و فرضیه چهارم نیز پذیرفته می‌شود.

۹- نتیجه گیری

حسابرسی مستقل خدمتی است که ماهیت و کیفیت آن تا حد قابل ملاحظه‌ای وابسته به ویژگی‌های شخص حسابرس است. شاید سازمان و یا شرکت تحت حسابرسی به دریافت وام و اعتبار برای گسترش عملیات نیاز داشته باشد و شاید افزایش پاداش مدنظر مدیر باشد. ممکن است دلیلی مبنی بر این امر وجود داشته باشد که منافع بلاواسطه مدیر با هدف حسابرسی در تأیید کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی که بازنمودهای مدیرانند، در تضاد باشد (حساس یگانه، ۱۳۹۰: ۶۰). منطقاً زمانی باید خودداری از تقلب افزایش یابد که مدیران احساس کنند یک حسابرسی خاص احتمال کشف را افزایش می‌دهد، چه احتمال واقعی کشف تقلب افزایش یابد، چه افزایش نیابد. در این پژوهش تلاش شد تا تأثیر عدم تغییر در کار حسابرسی، افزایش در اندازه نمونه شواهد حسابرسی و تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی نسبت به سال قبل و همچنین تأثیر این عوامل بر ادراک مدیران از اخلاقی بودن مدیریت افزایشی سود، مورد بررسی قرار گیرد. نخستین یافته پژوهش حاضر، تأثیر افزایش عدم تغییر در کار حسابرسی نسبت به سال قبل، بر مدیریت افزایشی سود است. به این معنا که اگر حسابرس در سال جاری نسبت به سال قبل، تغییری در کار خود ایجاد ننماید، مدیریت جرأت بیشتری پیدا کرده و در مواردی به مدیریت افزایشی سود بیشتری می‌پردازد. به بیان چن و همکاران (۲۰۱۲)، یک حسابرسی قابل پیش‌بینی، از لحاظ روان‌شناسی، برای مدیر درگیر تقلب، کمتر استرس‌زا است چون که امکان دارد مدیران در فعالیت‌های معنا بخشی خود، احساس کنند که می‌توانند فعالیت‌های متقلبان‌شان را به‌طریقی طراحی نمایند که روش‌های شناخته شده کنونی حسابرسی، قادر به کشف آن تقلب‌ها نباشند که در این پژوهش علاوه بر تأیید این موضوع، در مواردی مشاهده شد که مدیر، مدیریت افزایشی سود را می‌افزاید. در ادامه استنتاج شد که افزایش در دامنه رسیدگی‌ها، مدیریتی که مرتکب اعمال متقلبان‌ه شده است را دچار ترس کرده و باعث

می‌شود که وی کمتر به مدیریت افزایشی سود دست بزند. توضیح این که مدیر درگیر تقلب، در برابر حسابرسی غیرقابل پیش‌بینی، میزان بالاتری از استرس و اضطراب را تجربه خواهد کرد، زیرا غیرقابل پیش‌بینی بودن، منتج به «مناطق ایمن» کمتری می‌گردد که مدیران می‌توانند فارغ از خطر و تهدید کشف غیرقابل پیش‌بینی، در آنجا به فعالیت‌های متقلبانانه بپردازند. البته این نتیجه در انطباق با استدلال راموس (۲۰۰۳)، ولز (۲۰۰۴) و آلبرچ و همکاران (۲۰۰۹) است.

از دیگر نتایج پژوهش حاضر این است که تغییر در ماهیت شواهد گردآوری شده، مدیریتی که مرتکب اعمال متقلبانانه است را دچار ترس کرده و باعث می‌شود که وی کمتر به مدیریت افزایشی سود دست بزند. این نتیجه را می‌توان مطابق با استنتاج‌ها و استدلال‌های مک کی (۲۰۰۶) و چن و همکاران (۲۰۱۲) دانست. توضیح این که مشابه مورد فوق، اگر حسابرس در ماهیت شواهد گردآوری شده تغییر ایجاد کند، امکان دارد مدیریت احساس کند که غیرقابل پیش‌بینی بودن رویه‌های حسابرسی افزایش یافته است که این امر، پنهان‌سازی تقلب را مشکل‌تر می‌کند. به این ترتیب در وهله اول، موجب بازدارندگی ارتکاب به تقلب می‌گردد. ضمناً استنتاج شد که تغییر در ماهیت شواهد حسابرسی، تأثیر بیشتری نسبت به افزایش در اندازه نمونه مورد بررسی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که اگر حسابرس ماهیت شواهد گردآوری شده را افزایش دهد، نسبت به افزایش دامنه شواهد گردآوری شده، به صورت موثرتری می‌تواند از مدیریت افزایشی سود جلوگیری به عمل آورد. علت این موضوع را می‌توان قابل پیش‌بینی بودن راهکارهایی دانست که حسابرس در افزایش دامنه رسیدگی به کار می‌گیرد (زیرا روش‌ها مشابه حالت قبل است). ضمناً استنتاج شد که تغییر در دامنه و ماهیت شواهد حسابرسی، تأثیر مهمی بر درک مدیران از غیراخلاقی بودن مدیریت افزایشی سود دارد، البته اکثر مدیران در حال حاضر نیز بر این باورند که این کار اخلاقی نیست.

به این ترتیب، به حسابرسان شاغل در شرکت‌ها و سازمان‌ها پیشنهاد می‌شود که اگر حسابرسی شرکتی که در سال پیش نیز مورد حسابرسی آن‌ها قرار گرفته را برعهده دارند، سعی در ایجاد تغییراتی نسبت به سال قبل داشته باشند. هرچند ایجاد تغییر در ماهیت شواهد گردآوری شده نسبت به افزایش دامنه رسیدگی اولویت دارد، اما حسابرسان باید به این نکته توجه داشته باشند که هرکدام از این تغییرات، نسبت به عدم تغییر، اولویت جدی دارند.

به پژوهشگران علاقه‌مند به مباحث حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های رفتاری در زمینه حسابرسی را به‌طور گسترده و به‌طور جدی پیگیری نمایند تا بتوان اصول رفتاری بهتری برای جامعه حسابرسان کشور، تدوین و تبیین نمود.

□ ۱۰- محدودیت‌های پژوهش

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر، استفاده از پرسشنامه و همچنین استفاده از دو دانشگاه به عنوان نمونه‌ای از دانشگاه‌های کشور می‌باشد.

منابع □

- ۱- احمدپور احمد، توکل‌نیا اسماعیل، معصومی تکتم. (۱۳۹۴) بررسی اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین راهبری هیئت مدیره و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی: شواهد تجربی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۵)، ۹۳-۱۰۵.
- ۲- اعتمادی، حسین، آذر، عادل و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی، مجله دانش حسابداری، ۱ (۱)، ۹-۲۸.
- ۳- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۴- کرمی، غلامرضا، بدرافشان، آمنه، و محمدی، امیر. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، ۲ (۴)، ۶۵-۸۲.
- ۵- نمازی، محمد، بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۹، ۴-۲۲.

1.

2. Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., Albrecht, C. O., & Zimbelman, M. (2009). *Fraud examination* (3rd ed.). Mason, OH: South-Western Cengage Learning.

3. Alastair, L., Miguel, M.M. and Ping, Z. (2011). Can big 4 Versus Non- Big 4 Differences in Audit-quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86 (1), 259286-.

4. American Accounting Association (AAA) (1973). *A statement of basic auditing concepts* (ASOBAC). Sarasota, FL: American Accounting Association.

5. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). *Statements on Auditing Standards (SAS) No. 99. Consideration of fraud in a financial statement audit.*

6. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). *Statements on Auditing Standards (SAS) No. 110. Performing audit procedures in response to assessed risks and evaluating the audit evidence obtained.*

7. auditor's assessment of and response to risk. Washington, DC: PCAOB (October 21).

8. Baiman, S., Evans, J. H., III, & Noel, J. (1987). Optimal contracts with a utility maximizing auditor. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 217-244.

9. Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 78(2), 169-217.

10. Bedard, J. C., Mock, T. J., & Wright, A. M. (1999). Evidential planning in auditing: A review of the empirical research. *Journal of Accounting Literature*, 18, 96-142.

11. Burgoon, J. K., Buller, D. B., Dillman, L., & Walther, J. B. (1995). Interpersonal deception

IV. Effects of suspicion on perceived communication and nonverbal behaviour dynamics. *Human Communication Research*, 22(2), 163–196.

12. Burgoon, J. K., Buller, D. B., Ebesu, A. S., White, C. H., & Rockwell, P. A. (1996). Testing interpersonal deception theory: Effects of suspicion on communication behaviours and perceptions. *Communication Theory*, 6(3), 243–267.

13. Chen, K.; Lin L. K. & Zhou, J. (2005). “Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms.”, *Managerial Accounting Journal*, Vol. 20, No. 1, 86104-.

14. Chen, Q., Kelly, Kh., and Salterio, S.E. (2012). Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism deter aggressive earnings management? An experimental investigation, *Accounting, Organizations and Society*, 37 (2012), 95115-.

15. Chung, J., & Monroe, G. S. (2003). Exploring social desirability. *Journal of Business Ethics*, 44, 291–302.

16. Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors. *Behavioral Research in Accounting*, 8(Suppl.), 98–119.

17. Dao, M. and Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29 (6), 49051-.

18. Decker, S. (2003). Advertising against crime: The potential impact of publicity in crime prevention. *Criminology & Public Policy*, 2(3), 525–530.

19. Fischer, C. M., Wartick, M., & Mark, M. M. (1992). Detection probability and taxpayer compliance: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 11, 1–46.

20. Fisher, R. J. (1993). Social desirability bias and the validity of indirect questioning. *Journal of Consumer Research*, 20(2), 303–315.

21. Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors’ industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 47, PP. 265287-.

22. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International standards of auditing (ISA) No. 240. The auditor’s responsibility to consider fraud in an audit of financial statements.

23. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). International standards of auditing (ISA) No. 330. Performing procedures in response to assessed risks.

24. Jo, M. S. (2000). Controlling social-desirability bias via method factors of direct and indirect questioning in structural equation models. *Psychology and Marketing*, 17(2), 137–148.

25. Lochner, L. (2007). Individual perceptions of the criminal justice system. *American Economic Review*, 97(1), 444–460.

26. Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). Monograph No. 6: The philosophy of auditing. Madison, WI: American Accounting Association.

27. Mendes, S., & McDonald, M. (2001). Putting severity of punishment back in the deterrence

package. *Policy Studies Journal*, 29(4), 588–610.

28. Murphy, K. (1993). *Honesty in the workplace*. Pacific Grove, LA: Brooks.

29. Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). “Exploring the Term of the Auditor–client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?”, *Accounting Review*, Vol. 78, 779800–.

30. Nagin, D., & Pogarsky, G. (2001). Integrating celerity, impulsivity, and extralegal sanction threats into a model of general deterrence: Theory and evidence. *Criminology*, 39(4), 865–892.

31. Panel on Audit Effectiveness (PAE) (2000). *The panel on audit effectiveness: Report and recommendations*. Stamford, CT: Public Oversight Board.

32. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2008). Release PCAOB Release No. 2008006: Proposed auditing standards related to the

33. Reidenbach, R., & Robin, D. (1990). Towards the development of a multidimensional scale for improving evaluation of business ethics. *Journal of Business Ethics*, 9, 871–879.

34. Scheider, M. (2001). Deterrence and the base rate fallacy: An examination of perceived certainty. *Justice Quarterly*, 18(1), 63–86.

35. Schneider, A., & Wilner, N. (1990). A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique. *The Accounting Review*, 65(3), 668–681.

36. Strelan, P., & Boeckmann, R. J. (2006). Why drug testing in elite sport does not work: Perceptual deterrence theory and the role of personal moral beliefs. *Journal of Applied Social Psychology*, 36(12), 2909–2934.

37. Tourangeau, R., & Yan, T. (2007). Sensitive questions in surveys. *Psychological Bulletin*, 133(5), 859–883.

38. Trevino, L. (1986). Ethical decision making in organizations: A person– situation interactionist model. *Academy of Management Review*, 11, 601–617.

39. Uecker, W. C., Brief, A. P., & Kinney, W. R. (1981). Perception of the internal and external auditor as a deterrent to corporate irregularities. *The Accounting Review*, 56(3), 465–478.

40. US Treasury Department (2008). *Advisory committee on the auditing profession final report*. US Government, Washington, DC.

41. Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (2005). Organizing and the process of sensemaking. *Organization Science*, 16(4), 409–451.

42. Wells, J. T. (2004). New approaches to fraud deterrence. *Journal of Accountancy*, 197(2), 72–76.

43. Zimbelman, M. F., & Waller, W. S. (1999). An experimental investigation of auditor–auditee interaction under ambiguity. *Journal of Accounting Research*, 37(Suppl.), 135–155.