

Research Article

The impact of diversion of auditors' attention and personal values on earnings management detection

Armin Vojoudi Nobakht

Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran

Gholamreza Kordestani*

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University. Qazvin, Iran

Hamid Hagheghat

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University. Qazvin, Iran

Abbas Ali Daryaei

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University. Qazvin, Iran

Abstract

One of the strategies of audited firms' management is to divert the auditors' attention from the earnings managed accounts to clean accounts (without misstatement) or accounts that contain misstatement other than earnings managed accounts, in order to impact on auditor's ability in detecting earnings managed. On the other hand, because all people's judgments stem from their personal values, auditors' performance in discovering earning management can be traced back to their personal values. The purpose of this study is to provide empirical evidence on this issue. For this purpose, the required data is collected and analyzed through a experimental and survey plan with the participation of 93 certified public accountants. Findings show that auditors' earnings management detection is worst when they are diverted to clean accounts and best when auditors are diverted to accounts that contain other errors. Our results suggest that managers can potentially exploit an audit management tactic as simple as a diversion to a clean area to reduce auditors' effectiveness at detecting earnings management. Among 10 personal values, the stimulation had highest impact and benevolence had the lowest impact on auditor's ability in earning management detection.

Key word: diversion of auditors' attention, audit management, earnings management, personal value.

*. kordestani@soc.ikiu.ac.ir

پژوهش‌های حسابداری مالی

سال سیزدهم، شماره اول، پیاپی (۴۷)، بهار ۱۴۰۰

تاریخ وصول: ۱۳۹۹/۰۳/۰۱

تاریخ بازنگری: ۱۳۹۹/۱۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۹

صص: ۲۵-۴۴

مقاله پژوهشی

تأثیر انحراف توجه حساب‌برسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود

ارمین وجودی نوبخت^{*}، غلامرضا کردستانی^{**۱}، حمید حقیقت^{**}، عباسعلی دریائی^{**}

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران

nobakht.armin@gmail.com

** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران

kordestani@soc.ikiu.ac.ir

** دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران

hhagh2006@yahoo.com

*** استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران

a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

چکیده

یکی از استراتژی‌های صاحبکار این است که توجه حساب‌برسان را از حساب‌های مدیریت سود شده به حساب‌های پاک (بدون تحریف) یا حساب‌هایی منحرف سازد که حاوی تحریف غیر از مدیریت سودند و از این طریق بر توانایی حساب‌برسان در کشف مدیریت سود تأثیر بگذارد. همچنین، به دلیل اینکه تمامی قضاوت‌های افراد نشئت گرفته از ارزش‌های شخصی آنان است، عملکرد حساب‌برسان در کشف مدیریت سود را می‌توان در ارزش‌های شخصی آنان جستجو کرد. هدف این پژوهش، فراهم کردن شواهد تجربی درباره این موضوع است. برای این منظور، از طریق یک طرح آزمایشی و پیمایشی و با مشارکت ۹۳ نفر حسابدار رسمی، اطلاعات لازم، جمع‌آوری و تحلیل شدند. شواهد نشان می‌دهند منحرف کردن توجه حساب‌برسان به حساب‌های فاقد تحریف، احتمال کشف مدیریت سود را کاهش می‌دهد و زمانی که توجه حساب‌برسان به حساب‌های دارای تحریف منحرف شود، احتمال کشف مدیریت سود افزایش می‌یابد. همچنین، از بین ارزش‌های شخصی، ارزش برانگیختگی، بیشترین و ارزش شخصی خیرخواهی، کمترین تأثیر را بر کشف مدیریت سود داشته است.

واژه‌های کلیدی: ارزش‌های شخصی، انحراف توجه حساب‌برسان، حساب‌های تحریف‌شده، مدیریت سود، مدیریت

حساب‌برسان

مقدمه

مدیریت سود، بخشی از پژوهش‌ها در حوزه حسابداری را به خود اختصاص داده است [۱۵]. شواهد تجربی نشان می‌دهند مدیران به مدیریت سود اقدام می‌کنند [۳۱]. مدیریت سود به رویه‌های گزارشگری مالی اطلاق می‌شود که به منظور دستیابی به نتایج مالی مدنظر، طراحی و استفاده می‌شوند [۳۱]. مدیران با فشارهای بسیاری روبه‌رو هستند؛ مانند اجبار برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده که این موضوع، ممکن است مدیران را به سمت مدیریت سود سوق دهد [۳۰]. مدیریت ممکن است به دلایلی مانند امنیت شغلی، دریافت پاداش، افزایش ارزش شرکت و سایر عوامل، سود شرکت را بیشتر از واقع نشان دهد تا تصویر مطلوبی از عملکرد شرکت ارائه کند [۱۰]. گذشته از انگیزه نهفته برای اعمال مدیریت سود، پژوهش‌ها نشان می‌دهند در اینگونه موارد فشارهای کوتاه‌مدت می‌تواند نسبت به رشد اقتصادی بلندمدت اولویت پیدا کند؛ برای مثال، شرکت‌ها نمی‌خواهند به سرنوشت شرکت پراکتور و گمبل دچار شوند. قیمت سهام این شرکت در چهار ماهه ابتدای سال ۲۰۰۰ بعد از اعلام عدم امکان دستیابی به سودهای پیش‌بینی‌شده، ۳۰٪ افت کرد [۱۷]. برخی از پژوهش‌ها به این موضوع پرداخته‌اند که یکی از عوامل گزارشگری مالی متقلبانه می‌تواند مدیریت سود باشد [۱۱].

مدیران در تلاش‌اند تا مدیریت سود را مخفی کنند؛ زیرا در صورتی که دستکاری‌های انجام‌شده برای مدیریت سود آشکار شود، دیگر هیچ منفعتی برای مدیریت نخواهد داشت [۱۶]؛ بنابراین، مدیر در تلاش است تا از کشف حساب‌های مدیریت‌شده (دستکاری‌شده) توسط حسابرسان جلوگیری کند

[۳۳]. به این جنبه از مدیریت سود، مدیریت حسابرسان گفته می‌شود. مدیریت حسابرسان شامل دامنه وسیعی از روش‌ها می‌شود. تمرکز این پژوهش بر منحرف‌کردن و طعمه‌گذاری است. سؤال مطرح‌شده این است که در زمان استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود (طعمه‌گذاری و منحرف‌کردن) توسط مدیریت صاحبکار، آیا حسابرسان خطاهای مربوط به حساب‌های مدیریت سود شده را کشف خواهند کرد یا خیر. نکته مهم از دیدگاه حسابرسان آن است که منافع آنان با اعمال متقلبانه‌ای عجین است که باعث اشتباه‌های مهم در صورت‌های مالی می‌شوند [۹].

مدیران ممکن است توجه حسابرسان را به حساب‌هایی منحرف کنند که عاری از خطا و تحریف‌اند که به اصطلاح حساب‌های پاک نامیده می‌شوند یا می‌توانند توجه حسابرسان را به حساب‌هایی منحرف کنند که دارای تحریف‌اند (تحریف‌هایی که بر سود تأثیری ندارند، تنها برای ردگم‌کنی یا به عبارتی، منحرف‌کردن توجه حسابرسان از حساب‌های مدیریت سود شده ایجاد شده‌اند) [۲۷].

همچنین، تمام افراد دارای مجموعه‌ای از ارزش‌های شخصی‌اند که در تصمیم‌گیری‌های روزمره آنها تأثیرگذار است؛ به طوری که این ارزش‌ها نقش مهمی در تصمیم‌گیری، ترجیحات، ادراک و حتی احساسات دارند [۳۶]. این ارزش‌ها ممکن است از فردی به فرد دیگر تغییر کند [۲۹]؛ بنابراین، ارزش‌های شخصی با تأثیر گذاشتن بر رفتار و نگرش حسابرسان، می‌تواند بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تمامی فرایندهای حسابرسی از جمله تشخیص تحریف‌های موجود در صورت‌های

مالی تأثیر عمده‌ای بگذارد [۴۲]. ارزش‌های شخصی کاملاً بر کارایی و حس رضایت و طرز تفکر افراد تأثیرگذار است [۱۶].

بدین ترتیب این پژوهش شامل دو مرحله است؛ در مرحله اول، نحوه منحرف کردن توجه حساب‌برسان توسط مدیریت به منظور جلوگیری از کشف حساب‌های مدیریت شده، بررسی و به واکنش حساب‌برسان در موقعیت‌های مختلفی که ممکن است قرار گیرند، توجه شده است. در مرحله دوم پژوهش، این مسئله بررسی شده که چه ارزش‌های شخصی باعث شده‌اند تا حساب‌برسان در موقعیت‌های مختلف، تصمیم خاصی را بگیرند و در نهایت، ارزش‌هایی تحلیل شدند که به حساب‌برسان در شرایط مختلف کمک می‌کنند یا ارزش‌هایی که بر قضاوت حساب‌برسان تأثیر منفی دارند.

مبانی نظری و پیشینه

مدیریت حساب‌برسان و انحراف توجه

مدیریت حساب‌برسان، استراتژی صاحبکار تلقی می‌شود که طی آن، مدیر با استفاده از تکنیک‌های گوناگون سعی دارد احتمال کشف حساب‌های مدیریت سودشده حساب‌برسان را کاهش دهد. مدیریت حساب‌برسان می‌تواند شامل روش‌های گوناگونی باشد؛ برای مثال، ممکن است مدیران، مدارک و شواهد را به طریقی به حساب‌برسان ارائه کنند که باعث دستکاری شدن ریسک حساب‌برسی شود [۲۲] یا ممکن است اطلاعات ناقص یا غلط به منظور پنهان کردن رویه‌های حساب‌داری سؤال‌برانگیز به حساب‌برسان ارائه کنند؛ درحالی‌که این پژوهش بر تکنیک‌های طعمه‌گذاری برای مدیریت حساب‌برسان اشاره دارد. تعداد پژوهش‌های انگشت‌شماری درخصوص

دستکاری اطلاعات مدیریت به‌عنوان ابزاری برای مدیریت کردن حساب‌برسان صورت پذیرفته است. این پژوهش‌ها شامل ارائه اطلاعات ناقص و نحوه ارائه شواهد و مدارک است. همچنین، مدیران ممکن است برای جلوگیری از کشف مدیریت سود، توجه حساب‌برسان را به سایر قسمت‌ها منحرف کنند. کارامنیس و لنوکس [۱۵] به وسیله رگرسیون رابطه بین ارقام تعهدی و ساعات کاری حساب‌برسان را در شرکت‌های یونان بررسی کردند. آنها دریافتند زمانی که ساعات کاری حساب‌برسان کم است، ارقام تعهدی غیرنرمال غالباً مثبت و بزرگ‌تر است. این پژوهش شواهدی دال بر احتمال وجود مدیریت سود در شرکت‌ها برای دستیابی به سودهای هدف را نشان می‌دهد. به‌علاوه، آنها نتیجه گرفتند اندازه شرکت و دوره تصدی حساب‌برسان بر تمایل مدیران بر مدیریت سود تأثیرگذار است. در مجموع، این سه متغیر ممکن است فرصت لازم برای مدیریت حساب‌برسان را در اختیار مدیریت صاحبکار قرار دهند [۱۵]؛ به بدین معنا که اگر مدیریت صاحبکار بتواند از طریق تکنیک‌های طعمه‌گذاری، حساب‌برسان را به نواحی دیگری منحرف کند، باعث می‌شود ساعات کاری بیشتری بر آن نواحی صرف شود و در نتیجه، زمان کمتری برای بررسی سایر نواحی باقی بماند که این موضوع فرصت مدیریت سود را به مدیریت صاحبکار می‌دهد؛ در نتیجه، مدیریت حساب‌برسان زمینه‌ای پربار برای پژوهش‌های آتی خواهد بود. تمرکز این پژوهش بر منحرف کردن توجه حساب‌برسان خواهد بود؛ درحالی‌که پژوهش‌ها درخصوص مدیریت حساب‌برسان محدود است.

پژوهش‌های روانشناسی درباره پرت کردن حواس و انحراف توجه افراد، حاکی از آن است که انحراف

امکان کشف تحریفات بااهمیت می‌شود و نیز موجب کاهش کارایی عملیاتی از نظر صرف وقت و هزینه‌های پرسنلی خواهد شد. همچنین، اگر افراد را بیشتر از ظرفیت قدرت تحلیل آنها منحرف کرد، تصمیم‌گیری و قضاوت مختل خواهد شد [۱].

همچنین، پژوهش‌ها در حوزه‌های اثرات پیگیری اطلاعات، هم در روانشناسی و هم در حسابداری، نشان‌دهنده آن است که تأثیر منحرف کردن بر عملکرد حساب‌برسان حرفه‌ای ممکن است هم مانع و هم باعث افزایش عملکرد حساب‌برسان شود؛ در نتیجه، جستجوی یک بخش از پیش تعیین شده، به‌منظور دستیابی به اطلاعات، واکنش افراد در مقابل اطلاعاتی که آنان پیدا کرده‌اند را افزایش می‌دهد [۱۴]. این موضوع واکنش افراد را نسبت به اطلاعات به‌دست‌آمده در بخش‌های از پیش تعیین شده افزایش می‌دهد که به آن اثر پیگیری اطلاعات می‌گویند. زمانی که توجه حساب‌برسان به سایر حساب‌ها منحرف می‌شود، ممکن است چند سناریو به وقوع بپیوندد:

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

۱-۱ اگر حساب‌برسان به حساب‌های پاک منحرف شوند، ممکن است چنین برداشت کنند که حتماً سایر حساب‌ها نیز عاری از تحریف با اهمیت‌اند و گستره بررسی‌های خود را کاهش دهند.

۱-۲ اگر حساب‌برسان به حساب‌های دارای تحریف منحرف شوند (تحریف که برای ردگم‌کنی است و شامل حساب‌های مدیریت سود شده نیست) ممکن است پس از کشف آن خطا یا تحریف، احساس رضایت کنند و چنین فکر کنند که کار خود را انجام داده‌اند و دیگر زمان و دقت مناسبی را به

توجه افراد باعث کاهش سطح کارایی می‌شود [۱۹]. فردنبرگ و آلابو [۱۹] در رساله خود چندین جریان در ادبیات مشروعیت را بررسی کردند و دریافتند ناپدید کردن شواهد یک مسئله از دید افراد می‌تواند مؤثر واقع شود. از این طریق، حقه شعبده‌بازان زمانی مؤثر است که حقه آنها از دیدگان افراد پوشیده باشد. آنها این عمل را از طریق هدایت توجه افراد یا دور کردن چشم آنها از طریق حرکات بدن انجام می‌دهند؛ به طوری که حقه آنها دیده نشده باقی می‌ماند. همچنین، یک مذاکره‌کننده زمانی پیروز می‌شود که شواهد دال بر رد موقعیت او ناشناخته باقی بماند. پژوهش‌ها در حوزه متقاعدسازی به این موضوع اشاره دارد که منحرف کردن باعث می‌شود افراد با استدلال و نظر سایر افراد بیشتر موافقت کنند؛ زیرا منحرف کردن به‌طور زیان‌آوری بر قوه ادراک تأثیر می‌گذارد [۳۲-۱۳]. پژوهش‌ها درباره بررسی جزئیات مدل بسط احتمالات (برای شکل‌دهی به نگرش افراد) نشان‌دهنده این موضوع است که منحرف کردن توجه افراد، فرایند شناختی را بسیار دشوارتر می‌کند؛ زیرا این موضوع منتج به پردازش اطلاعات ثانویه بیشتری می‌شود [۳۳-۴۱]. مدل بسط احتمالات تصریح می‌کند نگرش‌ها می‌توانند از طریق دو فرایند مجزا شکل بگیرند. نگرش مرکزی یا نگرش خارجی و جنبی. نگرش مرکزی شامل تفکر و تحلیل به‌صورت دقیق همراه با تمام جزئیات است. نگرش جنبی شامل پردازش سطحی و تکیه بر کارکترهای محیطی یک پیام است؛ برای مثال، برخی ممکن است تنها به دلیل اینکه پیامی از یک منبع موثق مخابره شده است، حتی بدون در نظر گرفتن محتوای پیام با آن موافق باشند؛ برای مثال، بودجه زمانی محدود و پرفشار موجب عدم اثربخش نبودن عملیات حسابرسی به دلیل نبود

فردی به فرد دیگر متفاوت‌اند [۳۹] و برخی از پژوهش‌ها بر تأثیر ارزش‌های شخصی بر تصمیم‌گیری و قضاوت اشاره دارند [۳۶].

ارزش‌ها بر تصمیم‌گیری، نگرش‌ها و رفتارها تأثیرگذار است؛ بنابراین، ریشه قضاوت‌های حساب‌رسان را می‌توان در ارزش‌ها جستجو کرد. سمیر [۳۶] معتقد است ارزش‌ها بر نگرش‌ها، رفتارها، تصمیم‌گیری، انگیزه و اخلاقیات تأثیرگذار است.

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی بسیار حائز اهمیت است؛ به طوری که بر کل فرایند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. اعمال قضاوت حرفه‌ای صحیح، در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در اعمال قضاوت برای حساب‌رسان ضروریست [۸]؛ از این رو در شرایط کنونی، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن ویژگی‌های شخصیتی قضاوت‌کنندگان است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است؛ زیرا قضاوت امری است که در تمام فرایند عملیات حسابرسی وجود دارد. طبق بند شانزده استاندارد ۲۰۰ حسابرسی ایران، حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرد؛ بنابراین، ضرورت توجه به ارزش‌های شخص تأثیرگذار بر نگرش و رفتار حساب‌رسان و در نهایت، قضاوت حساب‌رسان اهمیت پیدا می‌کند. همچنین، ارزش‌های شخصی با تأثیر گذاشتن بر رفتار و نگرش حساب‌رسان، می‌تواند بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در تمامی فرایند حسابرسی از جمله تشخیص تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی تأثیر عمده‌ای بگذارد. افراد سعی می‌کنند به شیوه‌ای رفتار کنند که با ارزش‌های آنان همخوانی داشته باشد.

بررسی سایر حساب‌ها اختصاص ندهند و در نتیجه، حساب‌هایی که مدیریت سود شده‌اند، کشف نشده باقی بمانند.

۲. با توجه به نظریه‌های پیگیری اطلاعات و نیز مفهوم تردید حرفه‌ای، ممکن است در زمان منحرف شدن حساب‌رسان به حساب‌های حاوی خطا، با نگاه پرسش‌گرایانه جستجوهای خود را گسترش دهند و در نهایت، حساب‌های مدیریت سود شده را کشف کنند.

ارزش‌های شخصی

از نظر جانسون، ارزش‌ها «الگوی اجتماعی‌اند که در حد پذیرششان توسط گروهی از افراد، مبنایی برای ایجاد انتظارات مشترک و معیاری برای هدایت و تنظیم رفتار فراهم می‌کنند» [۲۵]. از دیدگاه روکیچ، ارزش، عقیده یا باور نسبتاً پایداری است که فرد با تکیه بر آن، یک شیوه رفتاری خاص را به رفتار دیگری ترجیح می‌دهد [۱۹]. ارزش مفهومی پیچیده است که می‌تواند به ارزش‌های فردی یا شخصی، جمعی و فرهنگی تقسیم شود. شوارتز ارزش را به عنوان اهداف مطلوبی تعریف کرده است که هر یک دارای اهمیت متفاوتی‌اند و به منزله اصول راهنما در زندگی افراد به کار می‌رود [۳۷]. ارزش‌های شخصی برای توصیف دسته‌بندی‌های فردی و اجتماعی [۳۹] و به منظور کشف روابط بین‌ارزشی و متغیرهای بنیادین و برای پیش‌بینی نگرش‌ها و رفتارهای روزمره افراد [۳۸] استفاده می‌شود. زمانی که درباره ارزش‌ها صحبت می‌شود، در واقع از آنچه در زندگی افراد مهم است، صحبت به میان می‌آید. هر یک از افراد ارزش‌های مختلفی را با درجه اهمیت متفاوتی دارند. ارزش‌ها از

پیشینه مطالعات داخلی و خارجی

گراهام و همکاران در سمیناری با حضور مدیران ارشد مالی دریافتند ۷۸٪ از مدیران، رشد بلندمدت را برای رسیدن به سودهای هدف فدا خواهند کرد و بیشتر از نیمی نیز موافق انجام این کار بودند و همچنین، از ۴۵٪ مدیران مالی حاضر در سمینار خواسته شده بود تا عملکرد مالی شرکت را غیرواقعی تهیه کنند [۲۰]. بدارد و بیگز، ارائه اطلاعات توسط مدیریت را به سه شکل کامل، ناقص و عدم ارائه اطلاعات بررسی کردند و دریافتند نحوه ارائه اطلاعات بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است [۲۳]. جمال و همکاران در تحقیق آزمایشی خود دریافتند در صورتی که شرایط طوری نشان داده شود که بتوان افزایش سود ناشی از مدیریت سود را توجیه کرد، حساب مدیریت سود شده، کشف نشده باقی می‌ماند [۲۲]. اشتون و کندی ارائه اطلاعات به شیوه خاصی را در روش پرس و جوی حسابرسان بررسی کردند. آنها دریافتند دستکاری ابتدای پاسخ به سؤال بر سوءگیری تأییدی تأثیرگذار است و دستکاری در انتهای پاسخ به سؤال بر سوءگیری زودرس تأثیرگذار است [۳۶]. کارامانیس و لنوکس به وسیله رگرسیون رابطه بین اقلام تعهدی و ساعات کاری حسابرسان را در شرکت‌های یونان بررسی کردند. آنها دریافتند زمانی که ساعات کاری حسابرسان کم است، اقلام تعهدی غیر نرمال غالباً مثبت و بزرگ‌تر است. به علاوه، آنها نتیجه گرفتند اندازه شرکت و دوره تصدی حسابرسان بر تمایل مدیران بر مدیریت سود تأثیرگذار است. در مجموع، این سه متغیر ممکن است فرصت لازم را برای مدیریت حسابرسان در اختیار مدیریت صاحبکار قرار دهند [۱۵]. بردنبرگ و الاریو با بررسی حوزه‌های مختلف دریافتند انحراف توجه

افراد باعث مخفی ماندن موضوع اصلی می‌شود [۱۹]. رید با بررسی آزمایشی کنترل ترافیک هوایی در فرودگاهها دریافت بین مشغول شدن ظرفیت ذهنی و کاهش عملکرد افراد رابطه مستقیم وجود دارد [۳۴]. سایمون و چابریس در پژوهشی که به شکل آزمایشی درخصوص کوری غیراختیاری انجام دادند دریافتند انحراف توجه افراد رابطه غیرمستقیم با ظرفیت شناختی افراد دارد [۴۰]. بالافوتاس و همکاران تأثیر انواع انگیزه‌ها را به‌عنوان عامل حواس‌پرتی و تأثیرگذار در تصمیم‌های حسابرسان داخلی بررسی کردند. آنها تأثیر دو نوع عامل انگیزشی، مبتنی بر فردی و جمعی را بررسی کردند. آنان دریافتند زمانی که انگیزه مبتنی بر فردی باشد، عملکرد سایر مشارکت‌کنندگان کمتر ارزیابی خواهد شد و زمانی که انگیزش به صورت جمعی باشد، ارزیابی عملکرد مطلوب‌تر خواهد شد [۲۴]. کروگلانسلی و بوستر، تفاوت‌های فردی را بررسی کردند و دریافتند میل به تکمیل یا دستیابی به چیزی می‌تواند از طریق ۵ بعد اندازه‌گیری شود: ترجیحات برای ترتیب، ترجیحات نسبت به قابلیت پیش‌بینی، قطعیت، حس ناخوشایند ناشی از ابهام، تحمل ناخوشایندی‌ها. در پژوهش آنها حسابرسان جزء دسته افراد با نیاز به نتیجه‌گیری بالا طبقه‌بندی شدند [۲۶]. بایرون و همکاران دریافتند حواس‌پرتی رابطه مستقیمی با متقاعدسازی دارد [۱۳]. در پژوهشی فاکتورهایی همچون جنسیت، تجربه حسابرس، پیچیدگی وظیفه و فشار اطاعت بر قضاوت حسابرسان در حسابرسی بررسی شدند. حیرانی و همکاران [۷] به دنبال پاسخ این سؤال بودند که فرااعتمادی بالا و پایین حسابرس چه تأثیری بر قضاوتش برای حل تعارض بین مدیریت و حسابرسان می‌گذارد، و ویژگی ماکیاولیسم حسابرسان چه تأثیری بر قضاوت آنان دارد.

در این پژوهش، از بعد متفاوتی، ارتباط ارزش‌های شخصی حساب‌رسان با تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای بررسی شده است؛ به طوری که از ۱۰ ارزش شوارتز شامل خیرخواهی، جهان‌گرایی، خودتکایی، برانگیختگی، لذت‌جویی، موفقیت‌گرایی، قدرت، امنیت، هم‌رنگی و سنت استفاده شده است.

فرضیه‌ها

در این پژوهش، حساب هزینه حقوق و مزایا برای رسیدن به اهداف شرکت، کمتر از واقع گزارش می‌شود و نیز توجه حساب‌رسان به حساب‌های دیگری منحرف می‌شود که ممکن است آن حساب هم دستکاری شده باشد یا خیر، تا تأثیر انحراف توجه حساب‌رسان بر کشف مدیریت سود بررسی شود. در این صورت چند سناریو ممکن است اتفاق بیفتد:

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

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

۱-۲. اگر حساب‌رسان به حساب‌هایی منحرف شوند که دارای تحریف باشد (تحریف که برای ردگم کردن است و شامل حساب‌های مدیریت سود شده نیست)، ممکن است پس از کشف آن خطا یا تحریف، احساس رضایت کنند و چنین فکر کنند که کار خود را انجام داده‌اند و دیگر زمان و دقت مناسبی را به بررسی سایر حساب‌ها اختصاص ندهند؛

سیرانی، خواجه‌وی و نوشاد به مطالعه نظر حساب‌رسان با تجربه و کم‌تجربه در قضاوت حساب‌رسی پرداختند و اثر تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار بررسی کردند و براساس مدل تصمیم‌گیری سیمون نشان دادند هرچه وظایف و کار حساب‌رسی پیچیده‌تر شود، اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود [۳]. حاجی‌ها و همکاران تأثیر چهار ویژگی فردی (اعتماد فردی، تعلق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) را بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان بررسی کردند و با بررسی ۱۰۰ حساب‌رس در گروه‌های شغلی مختلف و استفاده از آزمون آماری کمترین مربعات جزئی (PLS) دریافتند بین چهار ویژگی فردی پیش‌گفته، منبع کنترلی، بیشترین تأثیر را بر کیفیت قضاوت حساب‌رسان دارد [۶]. بنی‌مهد و بیگی تأثیر برخی از ارزش‌های شخصی را بر جهت‌گیری اخلاقی حساب‌رسان بررسی کردند. نتایج تحقیق آنها نشان دادند از نظر آماری، رابطه معناداری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و گرایش حساب‌رسان ایرانی به نیات غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی وجود ندارد؛ اما بین رابطه‌مداری و گرایش حساب‌رسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد [۲]. در پژوهش‌های دیگر روند دگرگونی ارزش‌ها در ایران بررسی شد و از طریق روش پیمایشی دریافتند: ۱. میزان اهمیت ارزش‌های مادی برای جامعه ایران از دهه پنجاه تا دهه سوم انقلاب افزایش داشته است؛ ۲. نسبت اهمیت بیشتر شاخص‌های ارزش‌های معنوی از دهه پنجاه تا دهه سوم انقلاب کاهش یافته است و ۳. میزان اهمیت ارزش‌های مادی و معنوی برای گروه سنی پنجاه به بالا (جوانان قبل از انقلاب) بیشتر از گروه سنی جوانان امروزی است [۴].

فرضیه ۴: ارزش‌های شخصی بر توانایی حساب‌برسان در کشف مدیریت سود تأثیر دارند.

در خصوص فرضیه چهارم، همان‌طور که در مبانی نظری به آن اشاره شد، ۱۰ ارزش شخصی شوارتز به تفکیک شامل خیرخواهی، جهان‌گرایی، خوداتکایی، برانگیختگی، لذت‌جویی، موفقیت‌گرایی، قدرت، امنیت، هم‌رنگی و سنت، آزمون شدند.

روش پژوهش

حساب‌برسان به دلیل کاهش آزمون‌های محتوایی، تمایل به اجرای بیشتر بررسی‌های تحلیلی توسط حساب‌برسان کم‌تجربه دارند [۲۸]. این موضوعات نشان می‌دهند حساب‌برسان در بررسی‌های تحلیلی خود آسیب‌پذیرند و مدیران می‌توانند با استفاده از تکنیک‌هایی مانند منحرف کردن حساب‌برسان، به اهداف خود دست پیدا کنند؛ بنابراین، با توجه به پژوهش‌های پیشین، در این پژوهش به دلیل تأثیر این روش بر فرایند رسیدگی از روش‌های تحلیلی استفاده شده است [۲۷]. در این پژوهش، نقش انحراف توجه و ارزش‌های شخصی حساب‌برسان بر کشف مدیریت سود از طریق طرح آزمون رایانه‌ای بررسی شده است. برای رسیدن به این هدف، رایانه به هر یک از چهار شرکت‌کنندگان به صورت تصادفی، یکی از چهار صورت مالی را اختصاص می‌دهد و به هر یک دستورالعمل و اطلاعاتی در خصوص پیشینه و وضعیت مالی شرکت، صنعت، موقعیت شرکت در بازار و جزئیاتی درباره سابقه حساب‌برسی دوره‌های گذشته داده شد. به حساب‌برسان گفته شد شما مسئول گروه حساب‌برسی در این شرکت تولیدی هستید. در سنوات گذشته، شرکت به طور موفقیت‌آمیزی به پیش‌بینی‌های سود خود دست یافته و به‌تازگی شرکت

در نتیجه، حساب‌های مدیریت سود شده، کشف نشده باقی بمانند.

۲. با توجه به نظریه‌های پیگیری اطلاعات و نیز مفهوم تردید حرفه‌ای، ممکن است در زمان منحرف شدن حساب‌برسان به حساب‌های حاوی خطا، با نگاه پرسش‌گرایانه، جستجوهای خود را گسترش دهند و در نهایت، حساب‌های مدیریت سود شده را کشف کنند.

همچنین، هر یک از افراد ممکن است در زمانی که در موقعیت‌های مختلف قرار می‌گیرند، واکنش‌های متفاوتی را نشان دهند و استفاده از یک تکنیک خاص ممکن است با توجه به ویژگی‌های افراد به نتیجه متفاوتی منجر شود. ارزش‌های شخصی و میزان آن در تمامی افراد متفاوت‌اند و افراد با توجه به ارزش‌های شخصی خود تصمیم‌گیری و قضاوت می‌کنند؛ بنابراین، علاوه بر بررسی تأثیر تکنیک طعمه‌گذاری بر عملکرد حساب‌برسان، بررسی ارزش‌های شخصی آنان برای درک بیشتر و ریشه‌ای این موضوع لازم است؛ زیرا علاوه بر تکنیک‌های طعمه‌گذاری، ارزش‌های شخصی نیز بر عملکرد و در نهایت، قضاوت و کشف مدیریت سود تأثیرگذار است.

فرضیه ۱: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌برسان، در زمانی که آنها به حساب‌های عاری از خطا منحرف شوند، کمترین میزان را دارد.

فرضیه ۲: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌برسان، در زمانی که آنان به حساب‌های تحریف‌شده منحرف شوند، بیشترین میزان را دارد.

فرضیه ۳: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌برسان، در زمانی که به حساب خاصی منحرف نشوند، بین دو سطح بیشترین و کمترین قرار می‌گیرد.

پیش‌بینی کرده است سود در سطح معینی خواهد بود که مشابه میزان دو سال قبل است. اطلاعات زیر برای نشان‌دادن انگیزه مدیر برای مدیریت سود براساس پژوهش لوئید و کیدا [۲۷] به مشارکت‌کنندگان داده شد:

شرکت متعهد شد تا به الگوی سود هدف خود دست یابد و این پیش‌بینی سود را از ۵ سال قبل تحقق بخشیده است. در صورت دستیابی به اهداف شرکت، همواره پاداشی برای مدیرعامل شرکت در نظر گرفته می‌شود.

مورد فوق، نشان بر وجود انگیزه پاداش برای مدیریت سود دارد.

در سال جاری، دو شرکت جدید وارد این صنعت شده‌اند و نیز در یادداشت فروش، تعداد فروش سال جاری نیز کاهش داشته است.

شرکت با توجه به درآمد و تعداد کارکنان، جزء شرکت‌های بزرگ بازار در نظر گرفته شده است.

مورد فوق، نشان از وجود انگیزه اندازه شرکت برای مدیریت سود دارد.

سه موضوع فوق بیان‌کننده انگیزه مدیریت شرکت برای مدیریت سود است. صورت‌های مالی طوری طراحی شده‌اند که شرکت مدنظر با توجه به کاهش درآمد در سال جاری به اهداف از پیش تعیین شده خود دست نمی‌یابد.

بنابراین، هزینه حقوق و مزایای کارکنان توسط مدیریت شرکت به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان کمتر شناسایی شده است تا شرکت به سودهای هدف خود دست یابد. این خطأ باعث ایجاد نوسانی غیرمعمول و با اهمیت در این حساب‌ها می‌شود تا حساب‌برسان بتوانند در بررسی تحلیل خود آنها را کشف کنند و برای اینکه کشف این مدیریت سود توسط

شرکت‌کنندگان دشوار شود، این کاهش در هزینه حقوق و مزایا به نسبت مساوی (هر یک ۲۲۵ میلیون تومان) در هزینه‌های عمومی و اداری و نیز هزینه‌های فروش تقسیم شده است و حساب‌های مرتبط ترازنامه (سایر بدهی‌های جاری و بلندمدت) نیز از این بابت، به همین مبلغ، نوسان غیرعادی را نشان می‌دهد.

برای اینکه اینگونه نوسان‌ها از نظر حساب‌برسان با اهمیت جلوه کنند، سطح اهمیت مبلغ ۱۰۰ میلیون تومان در اطلاعات پیشینه حساب‌رسی به مشارکت‌کنندگان اعلام شده است و سایر حساب‌ها طوری طراحی شده‌اند که نوسان‌ها با توجه به سطح اهمیت، با اهمیت تلقی نمی‌شوند. همچنین، برای بررسی تأثیر انحراف توجه حساب‌برسان هزینه استهلاک دارایی ثابت و نامشهود هر یک به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان کمتر و بیشتر شناسایی شده‌اند که در مجموع بر سود تأثیری ندارند. صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شامل اقلام مقایسه‌ای سه سال (سال جاری - حساب‌رسی نشده و دو سال قبل حساب‌رسی شده) به همراه نسبت‌های تحلیلی‌اند. از شرکت‌کنندگان خواسته شده است با بررسی‌های تحلیلی، حساب‌های دارای تحریف را مشخص کنند. هیچ محدودیت زمانی برای بررسی صورت‌های مالی در نظر گرفته نشد و شرکت‌کنندگان بعد از بررسی و ثبت تحریف‌های بالقوه، به بخش پرسشنامه ارزش‌های شخصی هدایت شدند و بعد از تکمیل پرسشنامه، فرایند آزمون خاتمه یافت.

نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌برسان رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی است. طبق

توجه حساب‌برسان به ناحیه دیگری منحرف شده است، در اطلاعات پیشینه صاحبکار، بیان خواهد شد که فرد مسئول نگهداری دارایی‌های غیر جاری (مانند تجهیزات و زمین و دارایی‌های نامشهود سایر دارایی‌های غیر جاری)، حدود ۶ ماه قبل، شرکت را ترک کرده و نیز فرد جایگزین از بخش تولید به دایره حسابداری منتقل شده و دارای اطلاعات بسیار اندکی در خصوص حسابداری است. به حساب‌برسان گفته خواهد شد به جز این تغییر، هیچ گردش دیگری در پرسنل حسابداری که مسئول گزارشگری مالی‌اند، رخ نداده است.

تحریف گمراه‌کننده: دومین متغیر مستقل به وسیله جاسازی دو خطا در دارایی‌های غیر جاری تعبیه شد. این دو خطا با یکدیگر تهاتر می‌شوند و درکل هیچ تأثیری بر سود ندارند؛ اما باعث ایجاد نوسان غیر عادی در حساب‌ها برای کشف توسط حساب‌برسان می‌شوند. یکی از این خطاها مربوط به حساب ائانه و منصوبات است که باعث می‌شود هزینه استهلاک و استهلاک انباشته به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان کمتر از واقع نمایش داده شوند. خطای دوم مربوط به حساب سرقتی است که باعث می‌شود هزینه و خالص ارزش سرقتی به ترتیب به مبلغ ۴۵۰ میلیون تومان بیشتر نمایش داده شود. این دستکاری‌ها منتج به ۴ حالت و چهار دسته صورت مالی به شرح زیر می‌شوند:

حالت اول: صورت‌های مالی که حاوی انحراف (بخشی که به تغییر در پرسنل مالی اشاره دارد) و خطاهای انحرافی (خطاهای تعبیه‌شده در دارایی‌های غیر جاری) هستند.

حالت دوم: صورت‌های مالی که فاقد انحراف (بخشی که به تغییر در پرسنل مالی اشاره دارد) و

آخرین اطلاعات موجود در سایت جامعه حسابداران رسمی در تاریخ ۱۳۹۸/۰۵/۰۱، تعداد حسابداران رسمی ۲۵۵۸ عدد بود. برای تعیین تعداد نمونه از رابطه کوکران، یکی از پرکاربردترین روش‌ها برای محاسبه حجم نمونه، استفاده شده است.

با توجه به حجم جامعه آماری پژوهش و رابطه (۱) کوکران به شرح زیر، تعداد نمونه ۳۳۴ نفر محاسبه شد. انتخاب نمونه‌ها به صورت تصادفی منظم صورت گرفت؛ به صورتی که در ابتدا از تقسیم ۲۵۵۸ بر ۳۳۴ حدوداً عدد ۷ به دست آمد. از لیست جامعه حسابداران، هر ۷ ردیف به عنوان نمونه، انتخاب و لینک پژوهش برای آنها ارسال شد. نمونه‌های جمع‌آوری شده شامل ۵۳ حسابدار رسمی غیر شاغل و شاغل انفرادی و ۲۸۱ حسابدار رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی و در مجموع ۱۱۳ مؤسسه حسابرسی شد. از ۳۳۴ نمونه، تنها ۹۳ نفر به لینک، مراجعه و صورتهای مالی را بررسی و پرسشنامه را تکمیل کردند.

رابطه ۱: فرمول کوکران

$$n = \frac{\frac{Z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{Z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

متغیرهای پژوهش

انحراف توجه حساب‌برسان: اولین متغیر مستقل این موضوع را بیان می‌کند که آیا مدیر، صورت‌های مالی که به انحراف توجه حساب‌برسان منجر می‌شود را ارائه می‌کند یا خیر. هدف صورت‌های مالی حاوی جمله انحرافی این است که با ایجاد ریسک در سایر قسمت‌های صورت‌های مالی باعث شد تا حساب‌برسان از حساب‌های مدیریت سود شده دور بمانند. در صورت‌های مالی به‌کاررفته در آزمایش که در آن،

تشخیص این موضوع استفاده خواهد شد که آیا مدیریت سود شناسایی شده است یا خیر. هدف بررسی تحلیلی این است که حساب‌هایی با نوسانات غیرعادی شناسایی شوند و توجه بعدی حساب‌برسان را به بخش‌هایی هدایت کنند که دارای ریسک تحریف با اهمیت‌اند. با توجه به اینکه در آزمایش، بررسی‌های تحلیلی به صورت واقعی صورت می‌پذیرند، این اجازه را به حساب‌برسان می‌دهد که هر تعداد از خطاهای بالقوه به نظر ضروری را شناسایی کنند؛ بنابراین، حساب‌برسان در آزمایش می‌توانند به راحتی لیستی از بخش‌های متعددی را تهیه کنند که به اعتقاد آنان حاوی تحریف‌اند و شناسایی حساب‌های نامرتب و زیاد باعث کاهش اثربخشی حساب‌برسان می‌شود؛ از این رو، متغیر وابسته از رابطه (۲) زیر محاسبه می‌شود.

رابطه ۲: اثربخشی حساب‌برسان

$$1 + \frac{\text{سود شناسایی حساب مربوط به مدیریت سود}}{\text{تعداد حساب‌های نامربوط شناسایی شده}} = \text{اثربخشی حساب‌برسی}$$

منبع: لوپید (۲۰۱۵، ص ۱۱۹)

در صورت کسر (شناسایی مدیریت سود)، اگر حساب‌برسان یک یا چند حساب متأثر از حساب‌های حقوق و مزایا مانند حساب حقوق و مزایای پرداختنی جاری و غیر جاری و هزینه حقوق و مزایای عمومی اداری و فروش را شناسایی کنند کد صحیح ۱ در صورت کسر قرار می‌گیرد؛ در غیر این صورت، کد غلط صفر جایگزین آن می‌شود. تعداد قضاوت‌های نامربوط (مخرج کسر) بیان‌کننده تعداد حساب‌هایی (یا بخش‌ها) است که به وسیله حساب‌برسان به عنوان خطای بالقوه شناسایی شده است؛ ولی دارای نوسان غیر معمول نیست؛ برای مثال، اگر شرکت‌کنندگان، موجودی کالا، حساب‌های دریافتی

حاوی خطاهای انحرافی (خطاهای تعبیه‌شده در دارایی‌های غیر جاری) هستند.

حالت سوم: صورت‌های مالی که حاوی انحراف (بخشی که به تغییر در پرسنل مالی اشاره دارد) و فاقد خطاهای انحرافی (خطاهای تعبیه‌شده در دارایی‌های غیر جاری) هستند.

حالت چهارم: صورت‌های مالی که فاقد انحراف (بخشی که به تغییر در پرسنل مالی اشاره دارد) و خطاهای انحرافی (خطاهای تعبیه‌شده در دارایی‌های غیر جاری) هستند.

منحرف کردن توجه

حساب‌برسان (متغیر توضیحی ۱)

	ندارد	دارد
خطای گمراه‌کننده	ندارد	حالت ۳
(متغیر توضیحی ۲)	دارد	حالت ۱

در تمامی موارد فوق، حساب مدیریت سود شده (حساب حقوق و مزایای کارکنان) وجود دارد.

ارزش‌های شخصی: بعد از تکمیل صورت‌های مالی شرکت فرضی، پرسشنامه ۲۱ سؤال شوارتز در خصوص ارزش‌های شخصی توسط شرکت‌کنندگان تکمیل می‌شود. شوارتز [۳۹] ابزار سنجشی را ارائه کرد که در این مطالعه، از این ابزار استفاده شده است. مدل ارزش‌های شوارتز حاصل بررسی و مطالعات متعدد در بیش از ۶۰ کشور و ۱۲ زبان مختلف است. ارزش‌های شخصی شوارتز شامل قدرت، موفقیت‌گرایی، لذت‌جویی، برانگیختگی، استقلال، خوداتکایی، جهان‌گرایی، خیرخواهی، سنت، همنوایی - هم‌رنگی و امنیت هستند.

توانایی کشف مدیریت سود توسط حساب‌برسان: در این آزمایش از رابطه اثربخشی حساب‌برسان - که در ادامه ذکر شده است - به عنوان متغیر وابسته برای

تنها یکی از صورت‌های مالی را بررسی می‌کنند و مشارکت‌کننده‌ای وجود ندارد که بیش از یک صورت مالی را بررسی کند، این پیش‌فرض رعایت شده است.

۲. تصادفی بودن نمونه‌ها: سایتی برای جمع‌آوری نمونه‌ها طراحی شد و ۴ دسته صورت‌های مالی به وسیله فرمول‌نویسی‌های برنامه‌نویسی به صورت تصادفی به هر یک از شرکت‌کنندگان اختصاص یافت.

۳. واریانس گروهها با یکدیگر برابر باشند. برای سنجش این مورد، از آزمون لون^{۴۷} استفاده شده است.

طبق این آزمون فرضیه صفر برابر بودن واریانس بین گروهها است. نتایج آزمون لون شامل $p=0.178$ و $F=1.828$ هستند. با توجه به اینکه آماره P بیش از 0.05 ($0.05 < 0.178$) است، واریانس داده‌ها برابر است.

۴. مقدارهای هر گروه یا جامعه باید دارای توزیع نرمال باشند.

برای سنجش نرمال بودن توزیع‌ها از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف استفاده شده است. این آزمون در نگاره (۱) با توجه به گروههای مختلف محاسبه شده است.

و اجاره‌ها را به‌عنوان حساب‌های دارای خطای بالقوه شناسایی کنند، سه قضاوت نامربوط ثبت خواهد شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از استخراج داده‌ها برای بررسی تأثیر انحراف توجه حساب‌رسان در چهار گروه مختلف از روش تحلیل واریانس چندمتغیره و آزمون آماری پارامتریک t - دو نمونه مستقل و برای بررسی ارتباط ارزش‌های شخصی با کشف مدیریت سود از تحلیل معادلات ساختاری استفاده شده است.

در این پژوهش، نخست روایی از طریق توزیع چهار دسته صورت مالی و پرسشنامه بین ۱۵ خبره بررسی شد و پایایی پرسشنامه نیز از طریق مقدار ضریب آلفای کرونباخ سنجیده شد. ضریب آلفای کرونباخ 0.727 است که بیان‌کننده پایایی پرسشنامه است.

برای استفاده از آزمون آماری تحلیل واریانس، پیش‌فرض‌هایی به شرح زیر وجود دارند که در ابتدا صحت آنها بررسی شد. در صورت تأیید پیش‌فرض‌ها، نتایج به‌دست آمده از آزمون تحلیل واریانس از قابلیت بالایی برخوردار خواهند بود.

۱. استقلال در مشاهدات: رابطه‌ای بین نمونه‌ها در بین گروههای پژوهش وجود نداشته باشد.

به دلیل اینکه هر نمونه (مشاهده، مشارکت‌کنندگان) تنها در یک گروه قرار می‌گیرد و

نگاره ۱. نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

Statistic	P-Value	صورت‌های مالی
0.207	0.133	حاوی خطای ختی
0.211	0.2	بدون خطای ختی
0.188	0.2	حاوی جمله منحرف‌کننده
0.229	0.111	بدون جمله منحرف‌کننده

۵٪ است و نرمال بودن داده‌ها تأیید می‌شود.

با توجه به نگاره فوق، تمامی P-Value‌ها بیشتر از

یافته‌ها

پس از جمع‌آوری داده‌ها و بررسی پیش‌فرض‌های آزمون‌ها، تحلیل واریانس چندمتغیره با نرم‌افزار SPSS انجام شد.

در ابتدا برای فهم بهتر، سه فرضیه اول پژوهش به شکل زیر بازنویسی و سپس تحلیل می‌شود:

فرضیه ۱: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌رسان، در زمانی که آنان به حساب‌های عاری از خطا منحرف شوند (صورت مالی B)، کمترین میزان را دارد.

فرضیه ۲: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌رسان، در زمانی که آنان به حساب‌های تحریف‌شده منحرف شوند (صورت مالی A)، بیشترین میزان را دارد.

فرضیه ۳: احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌رسان، در زمانی که به حساب خاصی منحرف نشوند (صورت مالی C و D)، بین دو سطح بیشترین (صورت مالی A) و کمترین (صورت مالی B) قرار می‌گیرد.

با توجه به ماهیت این پژوهش، آزمون سه فرضیه فوق نمی‌تواند به صورت جداگانه باشد؛ زیرا نتایج برای تأیید یا رد فرضیه‌ها به یکدیگر مرتبط‌اند و آزمون سه فرضیه فوق به این صورت خواهد بود که در ابتدا میانگین امتیازات، محاسبه و سپس مشخص می‌شود کدام دسته از صورت مالی حاوی بیشترین، کمترین و مابین بیشترین و کمترین امتیاز را دارا است؛ سپس این موضوع به وسیله آزمون t مستقل بررسی شد که آیا تفاوت معناداری بین گروه A و B که بیشترین و کمترین امتیاز را به خود اختصاص داده‌اند، وجود دارد یا خیر.

با توجه به نگاره (۲)، میانگین امتیاز مشارکت‌کنندگانی که موفق به کشف مدیریت سود شدند، در گروه A (حاوی جمله انحرافی و خطای

گمراه‌کننده) ۰,۲۷، از سایر گروه‌ها بیشتر است و میانگین امتیاز گروه B (حاوی جمله انحرافی و فاقد خطای گمراه‌کننده) ۰,۰۹۵، از سایر گروه‌ها کمتر است و میانگین گروه C (فاقد جمله انحرافی و حاوی خطای گمراه‌کننده) و D (فاقد جمله انحرافی و خطای گمراه‌کننده) نیز ۰,۱۴۸۲ و ۰,۱۶ است که بین دو گروه A و B قرار دارد.

طبق آزمون t مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ بین دو گروه A و B تفاوت معناداری وجود دارد (p -Value=0.0488).

بنابر آزمون t مستقل فوق، حساب‌رسانی که به حساب عاری از خطا منحرف شدند (گروه B) تنها امتیاز آنها ۰,۰۹۵ بود که به طور معناداری از امتیاز در شرایطی که به حساب‌های دارای خطا (امتیاز ۰,۲۷) منحرف می‌شوند (گروه A) کمتر است.

بنابراین، با توجه به اینکه امتیاز گروه A بیشترین میزان بین سایر گروه‌ها است و تفاوت معناداری با گروه B دارد، فرضیه ۱ پژوهش رد نشد.

و با توجه به اینکه امتیاز گروه B کمترین میزان بین سایر گروه‌ها است و تفاوت معناداری با گروه A دارد، فرضیه ۲ پژوهش رد نشد.

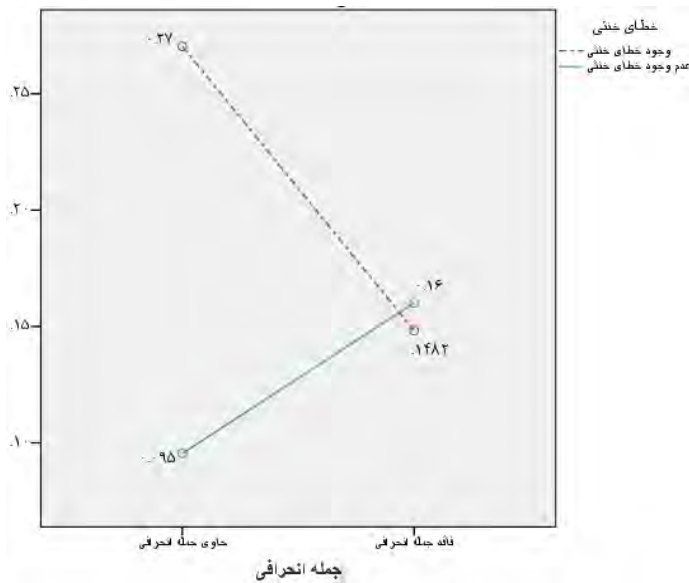
همچنین، طبق آزمون t مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ بین دو گروه C و D تفاوت معناداری وجود ندارد (p -Value = 0.75).

بنابر آزمون t مستقل فوق، بین حساب‌رسانی که با هیچ‌گونه تکنیک‌های طعمه‌گذاری روبه‌رو نشده‌اند (گروه D) و حساب‌رسانی که تنها صورت‌های مالی حاوی خطای گمراه‌کننده را دریافت کردند (گروه C)، هیچ‌گونه انحراف معناداری در شاخص اثربخشی حساب‌رسان وجود ندارد.

بنابراین، با توجه به اینکه امتیازهای گروه D با امتیاز ۰,۱۴۸۲ و C با امتیاز ۰,۱۶ بین امتیاز دو گروه A (امتیاز ۰,۲۷) و B (امتیاز ۰,۰۹۵) قرار می‌گیرد و

تفاوت معناداری بین امتیاز دو گروه C و D وجود ندارد، فرضیه سوم رد نشد.

نگاره ۲. میانگین امتیازات صورت‌های مالی



مدیریت سود دارد. این نتایج با بررسی میانگین امتیاز گروه‌های مختلف - که پیش‌تر بحث شد - همخوانی دارد؛ زیرا در گروه A که هر دو متغیر مستقل وجود (تلاقی دو متغیر مستقل) داشتند، میانگین امتیازها در بیشترین میزان بین سایر گروه‌ها قرار داشت.

نتایج فوق به‌وسیله آزمون تحلیل واریانس نیز به شرح زیر تأیید شده‌اند. نگاره (۳) نشان‌دهنده این است که تلاقی دو متغیر مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. تلاقی دو متغیر مستقل پژوهش در نگاره (۳) با $P\text{-value}=0.002$ نشان از تأثیر معنادار تلاقی دو متغیر مستقل بر امتیاز حساب‌برسان در کشف

نگاره ۳. نتایج آزمون تحلیل واریانس چندمتغیره

شرح	SS	df	MS	F	p-value
جمله منحرف‌کننده	0.11	1	0.011	1.306	0.256
خطای ختشی	0.033	1	0.033	3.971	0.049
جمله منحرف‌کننده * خطای ختشی	0.082	1	0.082	9.981	0.002
خطا	0.734	89	0.008		
کل	1.06	93			

به‌منظور بررسی با جزئیات بیشتر تلاقی دو متغیر مستقل بر کشف مدیریت سود، مقایسه بین ۴ گروه به شرح زیر صورت گرفت.

شرح	F	p-value
تأثیر خطای ختشی:		
در زمانی که جمله منحرف‌کننده وجود دارد	12.853	0.001
در زمانی که جمله منحرف‌کننده وجود ندارد	0.703	0.404

تأثیر جمله منحرف‌کننده:

در زمانی که خطای ختشی وجود دارد	9.36	0.03
در زمانی که خطای ختشی وجود ندارد	2.01	0.16

نتایج نشان دادند تأثیر منحرف‌شدن توجه حساب‌برسان به این بستگی دارد که آنها خطایی در حساب‌هایی که به آنها منحرف شده‌اند، پیدا کنند یا

خطاهای مربوط به مدیریت سود را کشف کنند. در واقع مقدار ۰,۰۳ بیان‌کننده تأثیر معنادار جمله منحرف‌کننده بر امتیاز کشف حسابرسان در صورت وجود خطای ختنی است.

برای بررسی ارزش‌های شخصی با کشف مدیریت سود، در ابتدا هر یک از سؤالات پرسشنامه کدگذاری شدند و پس از بررسی بارهای عاملی هر سؤال، ضریب مسیر و آزمون ضرایب معناداری Z محاسبه شد که در نگاره (۴) به نمایش گذاشته شده است.

خیر. اگر مدیران صاحبکار، توجه حسابرسان را به قسمتی از صورت مالی منحرف سازند که هیچ‌گونه دستکاری یا تحریفی وجود نداشته باشد (P- $value=0.16$)، تکنیک طعمه‌گذاری، مؤثر واقع و حسابرسان از خطای مربوط به مدیریت سود دور می‌شوند. در واقع مقدار ۰,۱۶ نشان از نبود تأثیر معنادار جمله منحرف‌کننده بر امتیاز کشف حسابرسان در صورت وجود خطای ختنی دارد. اگر مدیران صاحبکار، توجه حسابرسان را به حساب‌هایی منحرف کند که حاوی خطای گمراه‌کننده باشد (P- $value=0.03$)، حسابرسان با احتمال بیشتری می‌توانند

نگاره ۴. آزمون فرضیه‌های ارزش‌های شخصی

فرضیه	ارزش‌های شخصی	ضریب مسیر	آماره t	مقدار P-	نتیجه آزمون
ارزش شخصی خیرخواهی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	خیرخواهی - A	-0.276	2.928	0.004	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی جهان‌گرایی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	جهان‌گرایی - B	0.091	0.642	0.522	رد فرضیه
ارزش شخصی خوداتکایی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	خوداتکایی - استقلال - C	0.314	4.475	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی برانگیختن بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	برانگیختن - انگیزشی - D	0.501	8.255	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی لذت‌جویی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	لذت‌جویی - E	-0.536	7.695	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی موفقیت‌گرایی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	موفقیت‌گرایی - F	0.436	6.224	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی قدرت بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	قدرت - G	0.282	3.348	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی امنیت بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	امنیت - H	-0.507	6.42	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی هم‌رنگی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	هم‌رنگی - I	-0.368	5.067	0.00	عدم رد فرضیه
ارزش شخصی سنت بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود تأثیرگذار است	سنت - J	-0.096	0.882	0.38	رد فرضیه

آزمون‌های فرض t در سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام شده‌اند. در صورتی که مقدار آماره کمتر از ۱,۹۶ باشد، متغیرها در آزمون فرض رد می‌شوند و بر یکدیگر تأثیری ندارند. در صورتی که بیش از این مقدار باشد، آزمون فرض تأیید می‌شود. همان‌طور که از مقدار سطح معناداری (مقدار - P) نگاره (۴) مشخص است تمامی آزمون‌های فرض به‌جز ارزش شخصی سنت و جهان‌گرایی پذیرفته شدند. به عبارتی تأثیر تمامی ارزش‌های شخصی به‌جز سنت و خیرخواهی بر عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود اثبات شده است.

بنابراین، همان‌طور که در بخش فرضیه‌ها توضیح داده شد فرضیه چهارم، یعنی تأثیرگذار بودن ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود برای هر یک از ده ارزش شخصی شوارتز به‌صورت جداگانه بررسی شد. طبق نتایج نگاره (۴) آزمون فرض، تأثیرگذاری ارزش‌های شخصی خیرخواهی، خودتکایی، برانگیختن، لذت‌جویی، موفقیت‌گرایی، قدرت، امنیت و هم‌رنگی بر کشف مدیریت سود، تأیید و تأثیرگذاری ارزش‌های شخصی سنت و خیرخواهی بر کشف مدیریت سود در آزمون فرض رد شد.

همان‌طور که از اعداد ستون ضریب مسیر نگاره (۴) مشخص است از هشت ارزش شخصی تأیید شده آزمون فرضیه چهارم، ارزش‌های برانگیختگی، موفقیت‌گرایی، خودتکایی و قدرت به‌ترتیب دارای بیشترین تأثیر مثبت و ارزش‌های شخصی، خیرخواهی، هم‌رنگی، امنیت و لذت‌جویی به‌ترتیب بیشترین تأثیر منفی را بر کشف مدیریت سود داشتند.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، مسئله اصلی، بررسی رابطه بین انحراف توجه و ارزش‌های شخصی حسابرسان با

کشف مدیریت سود بود. مسئله ردگم‌کنی یا منحرف کردن توجه حسابرسان باعث کاهش اثربخشی حسابرسان می‌شود؛ از این رو مهم است حسابرسان مراقب باشند تا مدیریت توجه، آنها را منحرف نکند. پژوهش‌های روانشناسی بسیاری درخصوص تأثیر انحراف توجه و پیگیری اطلاعات و ظرفیت ذهنی افراد و تأثیر ارزش‌های شخصی بر قضاوت افراد انجام شده است؛ اما پژوهش‌های بسیار اندکی درباره رابطه انحراف توجه حسابرسان به‌عنوان یکی از استراتژی‌های طعمه‌گذاری برای پنهان کردن حساب‌های مدیریت سود شده و بررسی ارزش‌های شخصی شوارتز با نحوه قضاوت حسابرسان و بررسی رابطه ارزش‌های شخصی با عملکرد حسابرسان در کشف مدیریت سود در زمان وجود تکنیک‌های طعمه‌گذاری و انحراف توجه انجام شده است. در این پژوهش، تأثیر دو تکنیک طعمه‌گذاری، یعنی انحراف توجه حسابرسان و ایجاد انحراف عمده در سایر حساب‌ها به‌منظور جلوگیری در کشف حساب مدیریت سود شده، بررسی شد و چهار فرضیه آزمون شدند؛ فرضیه اول بر این موضوع تأکید داشت که در صورت انحراف توجه حسابرسان به حساب‌های عاری از خطا احتمال کشف مدیریت سود در کمترین میزان است. نتایج حاکی از رد شدن آزمون فرضیه اول است؛ زیرا در این مورد امتیاز کشف حسابرسان (۰,۰۹۵) کمتر از سایر گروه‌ها شد. فرضیه دوم نیز بر این موضوع تأکید داشت که در صورت انحراف توجه حسابرسان به حساب‌های تحریف‌شده، احتمال کشف مدیریت سود در بیشترین میزان قرار دارد. نتایج حاکی از رد شدن آزمون فرضیه دوم است؛ زیرا در این مورد، امتیاز کشف حسابرسان (۰,۲۷) بیشتر از سایر گروه‌ها شد و همچنین،

و حساب‌برسان از خطای مربوط به مدیریت سود دور می‌شوند. اگر مدیران صاحبکار، حساب‌برسان را به حساب‌های حاوی خطای گمراه‌کننده منحرف کنند، حساب‌برسان به احتمال بیشتر می‌توانند خطاهای مربوط به مدیریت سود را کشف کنند. همچنین، هر یک از افراد دارای ارزش‌های شخصی‌اند که این ارزش‌ها بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های آنها تأثیر می‌گذارند. در این پژوهش، رابطه ارزش‌های شخصی شرکت‌کنندگان از طریق پرسشنامه شوارتز در فرضیه چهارم آزمون شد و از بین ده ارزش شخصی، دو ارزش (سنت و جهان‌گرایی) رابطه معناداری با کشف حساب مدیریت سود نداشتند و آزمون فرض آنها رد شد و از هشت ارزش باقی‌مانده (پذیرفته‌شده آزمون فرض)، ارزش‌های شخصی، برانگیختگی، موفقیت‌گرایی، خوداتکایی و قدرت به ترتیب بیشترین تأثیر مثبت و ارزش‌های شخصی، خیرخواهی، همرنگی، امنیت و لذت‌جویی به ترتیب بیشترین تأثیر منفی را بر کشف مدیریت سود داشتند.

نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های قبلی در حوزه‌های مختلف حسابرسی و روانشناسی همخوانی دارد؛ برای مثال بدارد و بیگز، تأثیر نحوه ارائه مدارک بر قضاوت حساب‌برسان را بررسی کردند [۲۳]. جمال و همکاران تغییر شرایط شرکت برای توجیح مدیریت سود را بر عملکرد حساب‌برسان بررسی کردند [۲۲]. اشتون و کنیدی، نحوه ارائه اطلاعات در پرس‌وجوهای حساب‌برسان را بررسی کردند [۳۶]. کارامانیس و لنوکس، محدودیت‌های زمانی را بر عملکرد حساب‌برسان بررسی کردند [۱۵]. بالافوتاس و همکاران انگیزه و تأثیر آنها در حواس‌پرتی را آزمون کردند. نتایج تمامی این تحقیق‌ها نشان از تأثیر عوامل روانشناختی بر عملکرد حساب‌برسان و کشف

براساس آزمون t مستقل، تفاوت معناداری بین گروه موجود در فرضیه اول و فرضیه دوم وجود دارد. فرضیه سوم بر این موضوع تأکید داشت که احتمال کشف مدیریت سود توسط حساب‌برسان، در زمانی که به حساب خاصی منحرف نشوند، بین دو سطح بیشترین و کمترین، یعنی بین گروه مربوط به فرضیه اول و فرضیه دوم قرار می‌گیرد. نتایج تحقیق حاکی از رد شدن آزمون فرضیه چهارم است؛ زیرا در این مورد، دو گروه میانی، امتیازی برابر ۰,۱۶ و ۰,۱۴۸ داشتند که بین امتیاز گروه موجود در فرضیه اول و دوم بود و نتایج آزمون t مستقل نیز نشان از نبود رابطه معنادار بین دو گروه میانی داشت. نتایج بدین صورت تحلیل می‌شوند: زمانی که حساب‌برسان با حساب‌هایی که با وجود احتمال خطر، عاری از تحریف بودند، روبه‌رو شدند، این برداشت را کردند که به احتمال زیاد سایر حساب‌ها نیز عاری از تحریف است و دامنه رسیدگی‌های خود را گسترش ندادند و در نهایت، مدیریت سود با احتمال کمتری کشف شد (مانند گروه موجود در فرضیه اول). در صورتی که توجه حساب‌برسان به حساب‌های حاوی تحریف منحرف شود، مانند گروه موجود در فرضیه دوم، میزان کشف مدیریت سود بیشتر خواهد شد؛ زیرا زمانی که حساب‌برسان با انحراف توجه روبه‌رو می‌شوند، براساس مفهوم تردید حرفه‌ای بررسی‌های خود را گسترش می‌دهند و از این‌رو، احتمال کشف مدیریت سود افزایش می‌یابد. به عبارتی، نتایج نشان دادند تأثیر منحرف شدن توجه حساب‌برسان به این بستگی دارد که آنها خطایی در حساب‌هایی که به آنها منحرف شده‌اند، پیدا کنند یا خیر. اگر مدیران صاحبکار، توجه حساب‌برسان را به حساب‌های پاک منحرف کنند، تکنیک طعمه‌گذاری مؤثر واقع می‌شود

حساب‌های تحریف‌شده دارد که هم‌راستا با نتایج این پژوهش است.

محدودیت‌ها و پیشنهادات

به دلیل آنکه آزمون این پژوهش به صورت مشارکت آنلاین شرکت‌کنندگان طراحی شده بود، اگر شرکت‌کنندگان به اشتباه، مرورگر اینترنتی خود را می‌بستند، این کار باعث می‌شد زمانی که دوباره به لینک مراجعه می‌کنند، سایت به صورت تصادفی صورت مالی دیگری در اختیارشان بگذارد و می‌باید بررسی‌های خود را مجدد انجام می‌دادند.

یافته‌های این پژوهش نشان دادند زمانی که حساب‌برسان به حساب‌های حاوی تحریف منحرف می‌شوند، احتمال کشف مدیریت سود افزایش می‌یابد؛ بنابراین، در پژوهش‌های آتی با بررسی عمیق‌تر دلایل نحوه عملکرد حساب‌برسان در چهار حالت پژوهش، می‌توان به متغیرهای مشترکی بین این حالت‌ها دست یافت که باعث بهبود عملکرد حساب‌برسان در کشف مدیریت سود شود یا در پژوهش‌های آتی می‌توان به بررسی سایر عواملی پرداخت که بر تکنیک‌های طعمه‌گذاری تأثیرگذارند.

در این پژوهش، از دو تکنیک طعمه‌گذاری برای منحرف کردن توجه حساب‌برسان و جلوگیری از کشف مدیریت سود استفاده شده است. در پژوهش‌های آتی می‌توان به سایر تکنیک‌های طعمه‌گذاری مانند تغییر در نحوه ارائه اطلاعات به حساب‌برسان یا ایجاد محدودیت‌هایی اعم از جزئی و با اهمیت یا اساسی در رسیدگی حساب‌برسان و بررسی تأثیر آنها در توانایی حساب‌برسان در کشف مدیریت سود پرداخت.

منابع

۱. بهزادیان، فتاح و ناصر ایزدی‌نیا. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه

حساب‌برسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، سال دهم، شماره ۱، صص ۲۹-۶۰.

۲. بنی‌مهد، بهمن و ابراهیم بیگی هرچگانی. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حساب‌برسان. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال هفتم، شماره ۴، صص ۳۱-۴۰.

۳. سیرانی، محمد، خواجه‌وی، شکراله و میثم نوشادی. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حساب‌بررسی بر قضاوت حساب‌برس. *بررسی‌های حسابداری و حساب‌بررسی*، سال شانزدهم، شماره ۵۵، صص ۳۵-۵۰.

۴. طالبان، محمدرضا، مبشری، محمد و مصطفی مهرآیین. (۱۳۸۹). بررسی روند دگرگونی ارزشی در ایران (۱۳۵۳ - ۱۳۸۸). *دانشنامه علوم اجتماعی*، دوره اول، شماره ۳، صص ۶۳-۲۳.

۵. جودی، سمیرا و غلامرضا منصورفر. (۱۳۹۹). نقش کیفیت حساب‌بررسی بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و ابعاد آگاهی‌دهندگی و فریبندگی مدیریت سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، سال دوازدهم، شماره ۱، صص ۱۹-۳۸.

۶. حاجی‌ها، زهره، گودرزی، احمد و زهرا فتاحی. (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها. *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، دوره ششم، شماره ۱۹، صص ۴۳-۵۹.

۷. حیرانی، فروخ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن و فریدون رهنما رودپشتی. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حساب‌برسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حساب‌برس و مدیریت

16. Dechow, P. M., Hutton, A. P., Kim, J. H., & Sloan, R. G. (2012). Detecting earnings management: A new approach. *Journal of Accounting Research*, Vol.50, No.2, Pp.275-334
17. Duncan, J. R. 2001. Twenty pressures to manage earnings. *CPA Journal*, Vol.71, No.7, Pp.32-37.
18. Enomoto, M., Kimura, F., & Yamaguchi, T. (2015). Accrual-Based and Real Earnings Management: An International Comparison for Investor Protection, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol.3, No.11, Pp.183-198.
19. Freudenburg, W. R., & Alario, M. (2007). Weapons of mass distraction: Magicianship, misdirection, and the dark side of legitimation. *Sociological Forum*, Vol.22, No.2, Pp.146-173.
20. Graham, J Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No.40, Pp.3-73.
21. Henrzi PE, Hunziker S., & Himmelsbach D. (2017). Anchoring and Adjustment Effects on Audit Judgments: Experimental Evidence from Switzerland, *Austin Journal of Business Administration and Management*, Vol.1, No.2, Pp.52-68.
22. Jamal, K., Johnson, P. E., & Berryman, R. G. (1995). Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research*, Vol.12, No.1, Pp.85-105.
23. Jean C. Bedard & Stanley F. Biggs. (1991). Pattern Recognition, Hypotheses Generation, and Auditor Performance in an Analytical Task. *The Accounting Review*, Vol. 66, No. 3, Pp. 622-642
24. Loukas. Balafoutas & Simon Czermak, Marc Eulerich, Helena Fornwagner. (2017). Incentives for Dishonesty: An Experimental Study with Internal Auditors, *Economic Inquiry*, Vol. 58. No.2. Pp768-779
25. Johnson, W.R. (2005). Evidence-based treatment: Why, what, where, when, and how? *Journal of Substance Abuse Treatment*, Vol.29, No.4, Pp.267-276.
26. Kruglanski, A. W., and D. M. Webster. (1996). Motivated closing of the mind: "Seizing" And "Freezing." *Psychological Review* Vol103. No. 2, Pp263-286.
- ویژگی‌های منتخب: بیش‌اعتمادی و شخصیت ما یکاویسیم. دانش حسابرسی، سال هفتم، شماره ۶۷، صص ۷۱-۹۸.
۸. خوش‌طینت، محسن و جواد بستانیان. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال پنجم، شماره ۱۵، صص ۵۸-۲۵.
۹. مردای، جواد، رستمی، راحله و رضا زارع. (۱۳۹۳). شناسایی عوامل خطر مؤثر بر احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی از دید حسابرسان و بررسی تأثیر آنها بر عملکرد مالی شرکت. *پیشرفت‌های حسابداری*، سال ششم، شماره ۱، صص ۱۴۱-۱۷۳.
۱۰. منصورفر، غلامرضا، دیدار، حمزه و وحید حسین‌پور. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*. سال هفتم، شماره ۱، صص ۳۷-۵۴.
11. Ahmed Tahmina., & naima jannatul. (2016). Detection and Analysis of Probable Earnings Manipulation by Firms in a Developing Country, *Asian Journal of Business and Accounting*. Vol.9, No. 1, Pp.59-81.
12. Argyris Argyrou. (2013). Auditing Journal Entries Using Extreme Value Theory, *Association for Information Systems*, Vol.7, No.1, Pp.23-56.
13. Baron, R. S., Baron, P. H., & Miller, N. (1973). The relation between distraction and persuasion. *Psychological Bulletin*, Vol.80, No. 4, Pp.310-323.
14. Bastardi, A., & Shafir, E. (2000). Nonconsequential reasoning and its consequences. *Current Directions in Psychological Science*, Vol.9, No. 6, Pp.216-219.
15. Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.45, No. 1, Pp.116-138.

35. Robert H. Ashton., & Jane Kennedy. (2002). Eliminating Recency with Self-Review: The Case of Auditors' 'Going Concern' Judgments. *Journal of Behavioral Decision Making*. Vol.15, No. 9, Pp.158-164.
36. Samer Mashlah (2015). The Role Of People's Personal Values In The Workplace, *International Journal of Management and Applied Science*, Vol.1, No3, Pp.221-231.
37. Schwartz, S. H. (1992). Universals in the content and structure of values: theoretical advances and empirical tests in 20 countries. *Advances in Experimental Social Psychology*. Vol.25, No. 2, Pp.1-65.
38. Schwartz, S. H. (1994). Are there universal aspects in the structure and contents of human values?. *Journal of Social Issues*, Vol.50, No. 4, Pp.19-45.
39. Schwartz, S. H. (2006). A Theory of Cultural Value Orientations: Explication and Applications. *Comparative Sociology*. Vol.5, No. 2, Pp.137-182.
40. Simons, D. J., & C. F. Chabris. (1999). Gorillas in our midst: Sustained inattention blindness for dynamic events. *Perception*. Vol.No28.Pp1059-1074.
41. 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*. Vol.86, No. 2, Pp.257-277.
42. Wright G. B., C. P. Cullinan & D. M. Blin. (1997). The Relationship Between an Individual's Values and Perceptions of Moral Intensity: An Empirical Study, *Behavioral Research in Accounting*. Vol.9, No. 5, Pp.26-40.
27. L. Luippold Benjamin, Kida, Thomas, M. & David Piercey. (2015). Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earnings management, *Accounting, Organizations and Society*. Vol.16, No.41, Pp.39-54.
28. 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*. Vol.31, No. 2, Pp.113-129.
29. Martinus Parnawa Putranta. (2017). The Relationships between Personal Values, Institutional Values and Affective Commitment, *Journal of Management and Marketing Review*. Vol.2, No. 3, Pp.21-29.
30. Mas, Daniel, Diantimala, Yossi & Saputra Mulia. (2018). Comparative Analysis of Real Earnings Management and Accrual-based Earnings Management before and after Convergence of IFRSs in Indonesia. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. Vol.8, No. 3, Pp.21-31.
31. McKee, T. E. (2005). Earnings management: An executive perspective. *Mason, OH: Thomson Higher Education*.
32. Petty, R. E., Wells, G. L., & Brock, T. C. (1976). Distraction can enhance or reduce yielding to propaganda: Thought disruption versus effort justification. *Journal of Personality and Social Psychology*. Vol.34, No. 5, Pp.874-884.
33. Petty, R. E., & Cacioppo, J. T. (1986). Communication and persuasion: Central and peripheral routes to attitude change. *New York: Springer-Verlag*.
34. Reed, S. K. (1996). Cognition: Theories and Applications. *Pacific Grove, CA: Brooks / Cole*. 4th ed