

تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود

بیبا مشایخی

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Mashaykhi@ut.ac.ir

غلامرضا کرمی

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران
ghkarami@ut.ac.ir

محمدحسین قائمی

دانشیار حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی، قزوین، ایران
ghaemi_d@ikiu.ac.ir

فرشاد محمدپور

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران
audit7866@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۶/۰۶

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که مبنای استانداردگذاری چگونه می تواند بر تصمیمات مدیریت سودی مدیران اثر گذارد. به عبارت دیگر اگر شرایطی را در نظر بگیریم که مدیر به دنبال اعمال مدیریت سود است، بررسی این موضوع می تواند بسیار حائز اهمیت باشد که مدیر چه شیوه ای را در شرایط گوناگون برای اعمال مدیریت سود انتخاب می نماید. با توجه به اینکه محیط قانونی و بطور خاص استانداردگذاری کشورها متأثر از چگونگی تاکید بر اصول و قواعد است. لذا، بررسی این امر که در محیط های متفاوت استانداردگذاری (استانداردگذاری مبتنی بر قواعد و استانداردگذاری مبتنی بر اصول) رفتار مدیریت جهت اعمال مدیریت سود تا چه اندازه دستخوش تغییر شده و به چه سمتی میل می کند هدف اصلی پژوهش حاضر می باشد. بدین منظور در سال ۱۳۹۶ از طریق توزیع تصادفی ۲۴ پرسشنامه و مصاحبه صورت گرفته میان دانشجویان و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران اطلاعات جمع آوری و داده های بدست آمده از آنها با استفاده از تحلیل محتوا و آزمون های ناپارامتریک تک متغیر مورد آزمون قرار گرفته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد که استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول، تمایل مدیران به مدیریت سود حسابداری را به طور قابل توجهی کاهش می دهد و تأثیر نسبتاً محدودی بر کاهش مدیریت سود واقعی دارد. به عبارتی، مدیران در محیط استانداردهای مبتنی بر قواعد نسبت به محیط استانداردهای مبتنی بر اصول، به نسبت بیشتری در پی مدیریت سود با استفاده از تصمیمات حسابداری (اقدام تعهدی) و همچنین مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) هستند.

واژه های کلیدی: مدیریت سود، استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد.

۱- مقدمه

گزارش‌های مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید تا بتواند به سرمایه‌گذاران، بستانکاران، نهادهای نظارتی و سایر استفاده‌کنندگان گزارشات مالی جهت اتخاذ تصمیمات مناسب اقتصادی، کمک نماید. موضوع قابل توجه این است که در بسیاری از موارد، هدف تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی با استفاده‌کنندگان این اطلاعات همسو نمی‌باشد که دلیل این امر وجود تضاد منافع بین گروه‌های ذی‌نفع سازمان می‌باشد. وجود تضاد منافع در بسیاری از موارد باعث می‌شود کیفیت گزارشگری مالی بدلیل عواملی مانند دستکاری در سود، کاهش یابد. سود گزارش شده از جمله اطلاعات مالی مهمی است که در هنگام تصمیم‌گیری توسط افراد در نظر گرفته می‌شود. تحلیل‌گران مالی عموماً سود گزارش شده شرکت‌ها را به‌عنوان یک عامل برجسته در بررسی‌ها و قضاوت‌های خود مدنظر قرار می‌دهند. همچنین سرمایه‌گذاران به دنبال سرمایه‌گذاری ثروت و منابع خود در پربازده‌ترین فرصت‌های سرمایه‌گذاری هستند. به‌همین منظور، برای تصمیمات سرمایه‌گذاری خود بر اطلاعات مختلفی از مهمترین آن‌ها اطلاعات مالی مندرج در صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی خصوصاً سود گزارش شده اتکا می‌کنند. از طرف دیگر، اختیار عمل مدیران در زمان‌بندی معاملات و انتخاب از بین روش‌های مختلف، به حساب بردن وقایع مالی در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری، مدیریت سود توسط آن‌ها را امکان‌پذیر می‌سازد. هرگونه مدیریت سود می‌تواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاران تأثیر بگذارد و پیامدهایی را موجب می‌شود که مخصوصاً در بازارهای غیرکارای سرمایه، از درجه اهمیت و تأثیر بیشتری برخوردار باشند. از این جهت، پژوهش‌های در زمینه مدیریت سود، مورد توجه بسیاری از پژوهش‌گران بوده است (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۲). از سویی دیگر، استانداردهای حسابداری همسو با تغییرات محیط تجارت و رقابت در جهان متحول می‌شوند و با رویکردهای جدید پا به عرصه می‌گذارند و در این میان تأکید بر برخی مفاهیم و اصول دچار شدت و ضعف می‌گردد (همتی و نادری، ۱۳۹۱). در این راستا، اساتید، پژوهش‌گران و اهل حرفه حسابداری و حسابرسی به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخ-گویی به نیازهای جامعه خود بوده‌اند. به این ترتیب در مطالعه حاضر تلاش می‌شود با توجه به اهمیت موضوع با استفاده از شیوه‌های استانداردگذاری، به بررسی مدیریت سود به عنوان یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شود.

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که مبنای استانداردگذاری چگونه می‌تواند بر تصمیمات مدیریت سودی مدیران اثر گذارد. به عبارت دیگر اگر شرایطی را در نظر بگیریم که مدیر به دنبال اعمال مدیریت سود است، بررسی این موضوع می‌تواند بسیار حائز اهمیت باشد که مدیر چه شیوه‌ای را در شرایط گوناگون برای اعمال مدیریت سود انتخاب می‌نماید. با توجه به اینکه محیط قانونی و بطور خاص استانداردگذاری کشورها متأثر از چگونگی تأکید بر اصول و قواعد است. لذا، بررسی این امر که در محیط‌های متفاوت استانداردگذاری (استانداردگذاری مبتنی بر قواعد و استانداردهای مبتنی بر اصول) رفتار مدیریت جهت اعمال مدیریت سود تا چه اندازه دستخوش تغییر شده و به چه سمتی میل می‌کند حائز اهمیت است. زیرا تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در مورد خرید، فروش و یا نگهداری سهام بر مبنای اطلاعات حسابداری است. بنابراین مبنای استانداردگذاری عامل مهمی در عملکرد بازار اولیه و ثانویه است. این اهمیت و فقدان پژوهش‌های کافی درباره موضوع پژوهش، این انگیزه را در نویسندگان مقاله به وجود آورد تا تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دهند. از این رو هدف این پژوهش نخست (۱) تعیین تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و (۲) تعیین این موضوع که در محیط‌های مختلف اقتصادی کدام دسته از استانداردها می‌تواند موثرتر واقع شود. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات را از اثر مذکور، آگاه نماید. انتظار بر آن است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده‌ی علمی به شرح زیر داشته باشد.

اول این که نتایج این مقاله می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پیرامون نظریه‌های استانداردگذاری و مدیریت سود از حیث تأثیرگذاری استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود گردد. دوم این که نتایج این پژوهش می‌تواند آگاهی مناسبی درباره مزیت‌های استانداردگذاری مبتنی بر اصول به عنوان یکی از شیوه‌های استانداردگذاری، را در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول و مدیریت سود، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، روش‌شناسی تحقیق و یافته‌های تحقیق ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- مدیریت سود

سود یکی از مهم ترین منابع برای ارزیابی عملکرد واحد اقتصادی و شاخص مناسب برای تصمیمات سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید. همچنین سود به عنوان مبنایی برای محاسبه مالیات، معیاری برای ارزیابی موفقیت عملکرد شرکت، معیاری برای تعیین میزان سودهای قابل تقسیم، معیاری برای مدیریت توزیع سود سهام و مبنایی برای ارزیابی موفقیت مدیریت واحد اقتصادی است (کردستانی و هدایتی، ۱۳۸۹). بنابراین چون سودها حاوی اطلاعات مهمی برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی هستند به وسیله مدیران مدیریت می‌شوند تا به سرمایه‌گذاران خارجی آگاهی دهند که عملکرد شرکت مطلوب است (سانجی و ساراگی، ۲۰۱۲). بنابراین مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران از قضاوت‌های شخصی در گزارش‌گری مالی و ساختار معاملات استفاده می‌کنند. هدف آنها تغییر دادن گزارش‌های مالی به منظور گمراه کردن ذینفعان، یا اثر بر قراردادهایی، که مبتنی بر ارقام حسابداری هستند، می‌باشد (هیلی و وهلن، ۱۹۹۹). همچنین مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیران یا از اختیارات گزارشگری خود و یا از نفوذ و تاثیرگذاری خود بر تصمیمات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی استفاده می‌کنند تا به یک گزارش مطلوب دست یابند (ایوانس و همکاران، ۲۰۱۴). استشپیرز (۱۹۸۹) مفهوم مدیریت سود را مداخله عمدی در فرایند گزارشگری مالی برای بدست آوردن سطح مورد انتظار سود، یعنی با توجه به مقاصد و اهداف مختلف مدیریت، ممکن است سود افزایش و یا کاهش یابد و یا هموار شود. مقاصد و انگیزه‌هایی که باعث مدیریت سود شده، در ادبیات حسابداری بسیار بوده است که برخی از آن‌ها شامل: دریافت پاداش‌های مدیریتی، کاهش هزینه سیاسی، افزایش ارزش شرکت، جذب سرمایه (استشپیر، ۱۹۸۹)، تئوری بلکوبی، ۱۳۸۱ و کارلسن و چن چورا میه، ۱۹۹۷). اما دانستن این نکته که مدیریت به رغم عملکرد واقعاً ضعیف، سود را مورد دستکاری قرار داده تا عملکرد را خوب گزارش کند، بر عموم سرمایه‌گذاران اثر منفی گسترده‌ای دارد. در نبود انگیزه‌های خاص، مدیران صرفاً با قصد گزارشگری منصفانه، اقدام به قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابداری می‌کنند. اما در موقعیت‌های مختلف، انگیزه‌های اقتصادی اغواکننده‌ای نظیر دریافت پاداش برای مدیران وجود دارد که به مدیریت سود بپردازند؛ زیرا ارزش شرکت و ثروت مدیران و مالکان آن به شکل تفکیک‌ناپذیری به سودهای گزارش شده مرتبط است. اما انگیزه هرچه باشد، راه‌های مدیریت سود به فراوانی اقلام تعهدی، برآوردها و قضاوت‌های حسابداری است. نگرانی

روزافزون در جامعه سرمایه‌گذاری این است که برخی از رویه‌های مدیریت سود اعتماد عمومی را نسبت به گزارشگری مالی برون‌سازمانی از بین می‌برد و مانع از جریان کارآمد سرمایه در بازارهای مالی می‌شود. منتقدان بر این باورند که مدیران از اختیار و آزادی عملی که به واسطه اصول پذیرفته شده حسابداری به آنها داده شده است سوءاستفاده می‌کنند و عمداً اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را مخدوش می‌کنند (رحمانی، ۱۳۸۹). به طور کلی، مدیریت سود از دو طریق امکان‌پذیر است: مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت واقعی سود، مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی استفاده از اختیارات مجاز حسابداری و گزارشگری به منظور دستیابی به اهداف مهم است. در مقابل، استفاده از اختیار در مورد تصمیمات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به منظور دستیابی به شاخص‌های مهم را مدیریت سود واقعی یا دستکاری فعالیت‌های واقعی گویند. نمونه‌هایی از مدیریت سود واقعی شامل دستکاری هزینه‌های اختیاری، تولید اضافی، ارائه تخفیفات قیمتی در پایان سال، و زمانبندی فروش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشد. مدیران جهت اعمال مدیریت سود هم از دستکاری اقلام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند و هم فعالیت‌های واقعی را دستکاری می‌کنند. به عبارت دیگر این دو، نقش مکمل داشته و مدیریت از هر دو در کنار همدیگر جهت رسیدن به اهداف مدیریت سود استفاده می‌کنند. از جمله تفاوت‌های مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود (رویچوردی، ۲۰۰۶ و گانی، ۲۰۰۹): ۱) بر خلاف مدیریت سود تعهدی، مدیریت واقعی سود با تغییر در فعالیت‌های عملیاتی همراه است و بر جریان نقدی آینده تاثیر می‌گذارد. ۲) مدیران به منظور مدیریت واقعی سود آزادی عمل بیشتری دارند در حالی که مدیریت سود تعهدی یا حسابداری، احتمال کشف بیشتری در بررسی‌های حسابرسی و دادگاهی دارد. ۳) برای مدیران، ریسک و هزینه‌های شخصی مدیریت سود تعهدی بیشتر است. در حالی که برای واحد تجاری، معمولاً مدیریت واقعی سود هزینه‌های بیشتری را در بر دارد. برای مثال، تولید اضافی باعث تحمیل هزینه‌های نگهداری و انبارداری بیشتر به شرکت می‌گردد. ۴) اغلب، مدیریت واقعی سود در طی دوره مالی اتفاق می‌افتد درحالی که مدیریت سود تعهدی معمولاً در پایان دوره مالی به وقوع می‌پیوندد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۴). همچنین مدیریت شرکت می‌تواند از طریق تغییر در میزان استفاده از مدیریت سود به طور کلی، یا از طریق تغییر در نوع روش‌های مدیریت سودی که استفاده می‌کند، به سطوح مختلف اختیار گزارشگری مجاز (سطوح مختلف مقررات و نظارت قانونی)، واکنش نشان دهد. در محیط‌هایی که

در آن ها اختیار گزارشگری مجاز، نسبتاً بالا است، مثلاً محیط هایی که در آن مقررات کم یا غیردقیقی وجود دارد و یا مقررات به خوبی اجرا نمی شود، مدیریت تمایل بیشتری دارد که دست به مدیریت سود بزند و برای این کار، اقلام تعهدی را بر فعالیت های واقعی ترجیح می دهد زیرا اقلام تعهدی دقیق و معین هستند و می توانند تا پایان دوره گزارشگری به تعویق بیفتند؛ اما تعدیلات از طریق فعالیت های واقعی باید پیش از پایان سال انجام شوند. علاوه بر این، بر خلاف فعالیت های واقعی، اقلام تعهدی به طور مستقیم بر جریان های نقد شرکت تاثیر بدی ندارند (ایوانس و همکاران، ۲۰۱۴) و بر عکس، در محیط هایی که اختیار گزارشگری مجاز محدود و اندکی وجود دارد، مدیران به میزان کمتری سود را از طریق اقلام تعهدی مدیریت می کنند و در برابر، اتکالی بیشتری بر فعالیت های واقعی دارند. در واقع، محدود ساختن اختیار گزارشگری (مثلاً از طریق تصویب قوانین و مقررات بیشتر یا تشدید نظارت ها)، مدیریت را وادار می کند که روشی غیر از اقلام تعهدی را برای دستیابی به اهداف گزارشگری خود بیابد و وی را به سازماندهی معاملات تشویق می کند. در نتیجه، مدیریت، فعالیت های واقعی را جایگزین اقلام تعهدی خواهد کرد. بسیاری از مطالعاتی که بر استفاده از روش های مدیریت سود تعهدی و واقعی در پاسخ به تغییرات در محیط قانونی متمرکز شده اند، بیان نموده اند که تصویب و اعمال مقررات و استانداردهای بیشتر و دقیق تر، باعث می شود شرکت ها فعالیت های واقعی را جایگزین روش های تعهدی نمایند (مانند اورت و ونگنهافر، ۲۰۰۵ و کوهن و همکاران، ۲۰۰۸).

۲-۲- استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول

پس از وقوع رسوایی های حسابداری و حسابرسی از جمله آنچه در اوایل دهه حاضر در شرکت انرون روی داد، حرفه حسابداری و حسابرسی به شدت مورد انتقاد قرار گرفت. این انتقاد بر حرفه وارد شد که تدوین استانداردهای حسابداری را رویکرد مبتنی بر قواعد که شامل جزئیات و موارد استثنای بسیار است، موجب افزایش پیچیدگی سیستم گزارشگری مالی شده است و این پیچیدگی توأم با تعدد رهنمودهای حسابداری موجب از دست رفتن اهداف استانداردهای حسابداری شده است و به جای توجه به هدف و روح استاندارد، در بیشتر موارد به منظور تأمین منافع شخصی فقط به رعایت ظاهر استاندارد اکتفا شده است. (SEC، ۲۰۰۲).

ماهیت استانداردهای حسابداری شامل اصطلاحات تکنیکی خاص و بسیار است، هیئت معتقد است می تواند نقش بهتری را در ساده و روان کردن زبان به کارگرفته شده در

استانداردها برای توصیف معاملات پیچیده ایفا کند. همچنین هیئت تلاش هایی را در به کارگیری تکنیک های موثر نوشتاری جهت افزایش قابلیت درک استانداردها انجام داده است و در عملیاتی کردن استانداردها و فراهم ساختن اطلاعات کافی برای بکارگیری استانداردها کوشیده تا همانگونه که مد نظر بوده است به کار گرفته شوند. در رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، تلاش می شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل ارائه آنها رجحان داده شود. در چنین رویکردی ارائه ی چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمامی موقعیتهای احتمالی، ممکن است. رویکرد مبتنی بر قواعد رویکرد مبتنی بر وضع راه کارهای دقیق و مورد به مورد است. این موضوع موجب میشود که تهیه کنندگان اطلاعات بر اساس دستور عمل های وضع شده، گام به گام پیش روند و صورتهای مالی را همانند قطعات معما به یکدیگر پیوند دهند. این موضوع مقایسه پذیری میان صورتهای مالی را افزایش می دهد، زیرا همه بر اساس دستورالعمل های مشخصی اقدام به تهیه اطلاعات کرده اند. همچنین از آنجا که امکان قضاوت تا اندازه ای سلب می شود، حسابرسان اطمینان بیشتری در هنگام اظهار نظر دارند که استانداردهای مورد نظر آنان جزء به جزء رعایت می شود (ناظمی، ۱۳۸۵). به طور خلاصه، در رویکرد مبتنی بر اصول به جای فهرستی مشروح از قواعد، چارچوبی ارائه می شود و از حسابداران خواسته می شود در قالب آن عمل کنند (ناظمی، ۱۳۸۵). اعضای هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا معتقدند که در رویکرد مبتنی بر اصول، اهداف اصلی گزارشگری مالی تعیین می شود، سپس رهنمودهایی در مورد تشریح آن اهداف و دستیابی به آن ها ارائه شده و در نهایت به مصداق های عملی استاندارد ارتباط داده می شود.

۲-۳- استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول و مدیریت سود

استانداردهای حسابداری به عنوان یکی از ارکان اصلی حرفه حسابداری به شمار می آیند که حسابداران با بهره گیری از آن ها اقدام به تدوین خط مشی های گزارشگری مالی می کنند. حسابداری نقش مهمی را در بازار سرمایه از طریق اعتماد و اطمینان میان بازیگران دارد و برای نیل به هدف نهایی خود که همان شفاف سازی و ارائه اطلاعات مفید است، نیازمند استانداردهای مناسب و با کیفیت است. در واقع استانداردها حسابداری رهنمودهای اجرایی است که به وسیله آن حسابداران اطلاعات را انتشار می دهند (ثقفی و براهیمی، ۱۳۸۸).

مراتب تئوری حسابداری (از هدف گزارشگری مالی تا کاربرد نهایی روش های حسابداری) می شود (آلتامارو و همکاران، ۲۰۰۵؛ نلسون و همکاران، ۲۰۰۲).

در واقع یکی دیگر از تفاوت های اساسی در نوع و شیوه تدوین استانداردهای حسابداری تقسیم مسئولیت و شیوه پاسخگویی است. زمانی که استانداردها به شیوه مبتنی بر قواعد تدوین شوند، مسئولیت اصلی کیفیت افشا به صورت نظام مند به عهده تدوین کنندگان استاندارد خواهد بود. در واقع استانداردهای مبتنی بر اصول که ویژگی ذاتی آنها مشخص کردن حدود و مرزهاست و به نوعی رویکرد هنجاری دارند، می تواند به مثابه یک سپر امن برای شرکت ها در مقابل دعاوی و ادعاهای آتی استفاده کنندگان در قبال کیفیت اطلاعات مورد استفاده در تصمیم گیری آنها، تبدیل شود. در مقابل استانداردهای مبتنی بر اصول با آزادی عمل بیشتر برای افشای بهتر واقعیت های اقتصادی باعث خواهد شد که مدیران و تهیه کنندگان گزارشهای مالی خود را نسبت به چگونگی افشا پاسخگو بدانند. چرا که در این رویکرد تمرکز و تفکر غالب استفاده از قضاوت حرفه ای تهیه کنندگان و اعتبار دهندگان به گزارش های مالی است (ثقفی و جمالیان پور، ۱۳۹۵).

استانداردهای حسابداری همسو با تغییرات محیط تجارت و رقابت در جهان، دستخوش تغییرات شده و استانداردهایی با رویکردهای جدید تدوین می شوند. در این میان تاکید بر برخی مفاهیم (مانند مربوط بودن) و اصول (مانند اصل بهای تمام شده) کم یا زیاد می شوند. کشورها زیر فشار چند سویه از سوی نهادهای بین المللی و از همه مهمتر فشار از سوی ذینفعان، به سمت قبول استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و همچنین تدوین استانداردهای ملی با تاکید بر رویکرد مبتنی بر اصول هدایت می شوند. با مقایسه استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول با استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد خواهیم دید که از تفاوت های اصلی میان این دو رویکرد، میزان استفاده از قضاوت حرفه ای و برآوردها در رویکرد مبتنی بر اصول می باشد. قضاوت و برآورد در حوزه حسابداری همیشه وجود داشته است. لیکن، نکته مهمی که باید در خصوص تدوین و بکارگیری استانداردها و روش های حسابداری مدنظر قرار داد این است که در این رویکرد نقش برآوردهای مدیریت و قضاوت های حرفه ای بسیار پر رنگ و تاثیر گذار است. مفهوم دیگری که در مدل مفهومی پژوهش مورد اشاره قرار گرفته است، مدیریت سود می باشد. بر اساس یک تعریف؛ مداخله هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی که به قصد کسب منافع شخصی صورت می گیرد را «مدیریت سود» گویند. به عبارتی، مدیریت سود زمانی واقع می شود که مدیر، ارقام متفاوتی از

استفاده از استانداردهای حسابداری کی از ارکان اصلی سیستم گزارشگری مالی است و می تواند عواقب اقتصادی و تأثیرات مهمی بر شیوه تخصیص سرمایه داشته باشد. لیکن مدیران و تهیه کنندگان گزارش های مالی می توانند از طریق تصمیم گیری های خود در خصوص شیوه چیدمان اجزای صورت های مالی (برای مثال غیر منتظره نشان دادن برخی از هزینه های عادی و غیر عملیاتی شرکت) و یا تصمیم گیری عملیاتی (برای مثال در ازای خرید دارایی مورد نیاز و یا انعقاد قراردادها بر مبنای ارزی یا ریالی) استفاده از استانداردها را مدیریت کنند (ثقفی و جمالیان پور، ۱۳۹۵).

علی رغم سطح بالای تأثیرگذاری استانداردهای حسابداری بر حوزه گزارشگری مالی و به تبع آن ایفای نقش استانداردها در اقتصاد مطالعات بسیار ناچیزی در خصوص تحلیل و بررسی آنها وجود دارد (مهدوی و بزرگر، ۱۳۹۴). اکثر پژوهش های صورت گرفته در این حوزه به بررسی تأثیر ناشی از زمان انتشار استانداردها متمرکز شده است و کمتر به بررسی تأثیر گذاری نوع استانداردها پرداخته شده است. به منظور تدوین استانداردهای حسابداری نگرش های متفاوتی از جمله نگرش مالیات محور، بر مبنای کسب و کار، مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد وجود دارد (کیسو و همکاران، ۲۰۱۳). لیکن در حال حاضر دو رویکرد مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول به عنوان روش های غالب در تدوین استانداردهای حسابداری هستند. این دو رویکرد کلی برای تدوین و ایجاد استانداردها می تواند عواقب اقتصادی متفاوتی به همراه داشته باشد. این دو رویکرد که دو سر طیف شیوه تدوین استانداردهای حسابداری امروزی هستند، عبارت اند از: رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول. در رویکرد مبتنی بر قواعد استانداردگذار اقدام به تعیین ضوابط کمی و از پیش تعیین شده می کند. در این موارد شرکت ها به دنبال تهیه شواهد و مدارک بر اساس هدف نهایی خود شیوه استفاده از استانداردها را مدیریت می کنند و اصل رجحان محتوای اقتصادی بر شکل تجاری را به بهانه مطابق شدن با شروط موجود در استاندارد، نقش می کنند. در مقابل در رویکرد مبتنی بر اصول، استانداردگذار صرفاً به بیان کلیات و اصول کلی پرداخته و بقیه کار را به دست قضاوت های حرفه ای تهیه کنندگان گزارش های مالی می سپارد تا با توجه به محتوای رویدادها به شکل رویداد توجه کمتری داشته باشند، شواهدی وجود دارد که استانداردهای مبتنی بر اصول منجر به بهبود خصوصیات مربوط بودن اطلاعات مندرج در صورت های مالی خواهد شدف در حالی که استانداردهای مبتنی بر قواعد باعث ارتقای قابلیت مقایسه و یکنواختی گزارشگری مالی و همچنین ارتباط نظام مندتر میان سلسله

سودهای واقعی را به سهامداران گزارش کند. بر اساس تعریفی دیگر، مدیریت سود زمانی رخ می دهد که مدیران یا از اختیارات گزارشگری خود و یا از نفوذ و تاثیرگذاری خود بر تصمیمات عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی استفاده می کنند تا به یک گزارش مطلوب دست یابند (ایوانز و همکاران، ۲۰۱۴).

مدیریت سود می تواند به دو شکل واقع گردد: مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی (تصمیمات حسابداری)، مدیریت سود واقعی (تصمیمات معاملاتی). مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی استفاده از اختیارات مجاز حسابداری و گزارشگری به منظور دستیابی به اهداف مهم است. در مقابل، استفاده از اختیار در مورد تصمیمات عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی به منظور دستیابی به شاخص های مهم را مدیریت سود واقعی یا دستکاری فعالیت های واقعی گویند. نمونه هایی از مدیریت سود واقعی شامل دستکاری هزینه های اختیاری، تولید اضافی، ارائه تخفیفات قیمتی در پایان سال و زمانبندی فروش دارایی ها و سرمایه گذاری ها می باشد. مفهوم دیگری که در مدل مفهومی پژوهش مورد اشاره قرار گرفته محرک هایی است که باعث اتخاذ تصمیمات مدیریت سود می شود. لیبی و سایبرت (۲۰۰۹) بر این باور هستند که برای مطالعه مفهوم مدیریت سود، داشتن یک فهم جامع از محرک هایی که بر تصمیمات مدیران تاثیر گذار است، حائز اهمیت می باشد. هیلی و والن (۱۹۹۹) در پژوهش خود بیان کردند که مدیریت سود به دلایل مختلف انجام می گیرد. از جمله محرک های مدیریت سود از نظر آنها عبارتند از: محرک های بازار سرمایه، افزایش پاداش مدیران، جلوگیری از جرائم قراردادهای وام و جلوگیری از دخالت های نهادهای قانون گذار دولتی. در پژوهش حاضر، محرک ها بعنوان واسط بین استانداردهای حسابداری و مدیریت سود عمل می نمایند. در پژوهش حاضر، پژوهشگر به دنبال بررسی تاثیر استانداردهای حسابداری بر مدیریت سود می باشد. بدون وجود محرک ها، مدیریت به دنبال مدیریت سود نمی باشد. بنابراین، برای اندازه گیری تاثیر که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد بر مدیریت سود دارند، نیاز داریم تا از محرک هایی به عنوان متغیرهای واسط استفاده نماییم.

پژوهش های بسیاری نشان می دهد مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی (تصمیمات حسابداری) از ۱۹۸۷ تا تصویب قانون مبتنی بر قواعد ساربینر آکسلی در سال ۲۰۰۲ به طور پیوسته در حال فزونی بوده است. در حالی که بعد از تصویب قانون ساربینر آکسلی این نوع مدیریت سود کاهش یافته و بر عکس مدیریت سود واقعی (تصمیمات معاملاتی) به طور معناداری افزایش یافته است. به عبارتی، نتیجه این پژوهش ها

نشان می دهد بعد از این که استانداردهای حسابداری بیشتر مبتنی بر قواعد شدند، نوع مدیریت سود از اقلام تعهدی به واقعی تغییر پیدا کرد. همچنین، پژوهش های بسیاری در پی بررسی این موضوع بوده اند که کدام نوع از استانداردهای حسابداری (مبتنی بر اصول مبتنی بر قواعد) بیشتر توانایی دارد تا از مدیریت سود پیشگیری نماید. نلسون (۲۰۰۳) برخی از این پژوهش ها را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که سطح مدیریت سود با افزایش انعطاف پذیری استانداردهای حسابداری، افزایش پیدا می کند. به عبارتی، استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، بیشتر امکان مدیریت سود را فراهم می آورد.

۲-۴- پیشینه پژوهش

مرور ادبیات خارجی نشان می دهد که بطور کلی ماهیت استانداردهای حسابداری (از منظر مبتنی بر اصول و قواعد بودن) حجم و نوع مدیریت سود موثر است. بارتون و اسکینر (۲۰۰۲) ادعا کردند که گزارشگری مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری، سطح مدیریت سود افزایشده را محدود می کند. زیرا مدیریت سود افزایشده منجر به بیش نمای سود و در نتیجه بیش نمای دارایی ها در ترازنامه شده و این آثار به صورت تجمعی در ترازنامه انباشته می شود. بارتون و اسکیمو از نسبت دارایی های عملیاتی به فروش به منظور سنجش مدیریت سود گذشته استفاده کردند و ادعا کردند که چنانچه مدیر، به طور مکرر، سود گزارش شده را منحرف کند؛ این نسبت یک روند رشد را تجربه می کند. نلسون و همکاران (۲۰۰۲) به بررسی انواع استانداردهای حسابداری (از منظر جزئی و کلی بودن) در ارتباط با انواع گونه های مدیریت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که مدیران در محیط های استانداردگذاری مبتنی بر قواعد به احتمال بیشتری به دنبال مدیریت سود از طریق تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) و در محیط های استانداردگذاری مبتنی بر اصول به دنبال مدیریت سود از طریق تصمیمات حسابداری (مدیریت سود اقلام تعهدی) هستند. کول بک و وارفیلد (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر استانداردهای مبتنی بر اصول بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتیجه پژوهش آنها بیانگر این موضوع بود که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول از منظر تحلیل گران و سرمایه گذاران، منجر به افزایش کیفیت حسابداری می شود. پرول و نلسون (۲۰۰۶) به بررسی این موضوع پرداختند که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به همراه راهنمای کاربردی، بر قضاوت مدیران در گزارشگری اثرگذار است و رهنمای ضمیمه استانداردهای کلی (مبتنی بر اصول)، می تواند

منجر به کاهش مدیریت سود گردد. فردی فن بیست (۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود پرداخت. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد مدیران در محیط استاندارددگذاری مبتنی بر قواعد به احتمال بالا به دنبال اعمال مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) هستند. همچنین، مدیران در محیط استاندارددگذاری مبتنی بر اصول در مقایسه با محیط استاندارددگذاری مبتنی بر قواعد، ماهیت (مبتنی بر اصول یا قواعد) احتمال شناسایی مدیریت سود و اعمال جریمه از طرف نهادهای نظارتی افزایش پیدا می‌کند. نتایج پژوهش ایشان نشان داد شرکت‌هایی که بیشتر از استانداردهای مبتنی بر قواعد استفاده می‌کنند کمتر در معرض دعوی و جرائم نهادهای نظارتی قرار دارند. لذا با علم مدیریت از این موضوع، در شرکت‌هایی که از استانداردهایی با ویژگی‌های بیشتر مبتنی بر قواعد استفاده می‌کنند، حجم مدیریت سود بالاتر است. ناظمی (۱۳۸۵) در یک پژوهش توصیفی به مقایسه رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری پرداخت. ایشان به تبعیت از اعتقاد نهادهای استاندارددگذاری نظیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اینگونه نتیجه‌گیری نمود که ارائه استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل اینکه در آنها اجازه استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب داده می‌شود و چارچوبی کلی را برای نحوه بکارگیری در عمل فراهم می‌آورد، منجر به ارائه اطلاعات مفیدتری برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی شده و شفافیت گزارشگری را افزایش می‌دهد. چهارم‌حالی و ناظمی (۱۳۸۸) در یک پژوهش توصیفی به مقایسه استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و اصول پرداختند. آن‌ها در این پژوهش مزایا و معایب هر کدام از انواع استانداردها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این موضوع است که بسیاری از قواعد موجود در استانداردهای فعلی حسابداری به علت فقدان اصول و یا استفاده از اصول نامناسب رواج پیدا نموده است. لذا، آنها نتیجه‌گیری کردند، استفاده از اصول مناسب می‌تواند موجب کاهش قواعد و حذف روش‌های اختیاری و در نتیجه افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری شود. رحمانی و اکرمی (۱۳۹۰) در یک پژوهش توصیفی به مقایسه استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد در مورد حسابداری اجاره‌ها پرداختند. آنها ابتدا به تبعیت از اعتقاد نهادهای استاندارددگذاری نظیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اینگونه نتیجه‌گیری

نمودند که ارائه استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل اینکه در آنها اجازه استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب داده می‌شود و چارچوبی کلی را برای نحوه بکارگیری در عمل فراهم می‌آورد، منجر به ارائه اطلاعات مفیدتری برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی شده و شفافیت گزارشگری را افزایش می‌دهد. سپس، رویکردهای فعلی حسابداری اجاره‌ها را با هدف بررسی راه‌های تبدیل این استاندارد از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول، مورد بررسی قرار دادند. در این خصوص و در راستای استانداردهای مبتنی بر اصول، دو دیدگاه بررسی شد. ابتدا سرمایه‌ای محسوب کردن تمامی اجاره‌ها که ایرادهایی به این روش وارد آمد و در نهایت، تفکیک اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی با توجه به شناسایی شرایط مربوط. ثقفی و جمالیان پور (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «شیوه مدیریت استفاده از استانداردهای حسابداری» به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های دارای هزینه سیاسی تمایل بیشتری به استفاده از استانداردهای مبتنی بر قواعد دارند، در حالی که شرکت‌هایی که دارای هزینه بدهی و هزینه جبران خدمات پاداش محور بالاتر بودند، بیشتر از استانداردهای مبتنی بر اصول استفاده کرده‌اند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که شرکت‌ها با افزایش سطح بحران و محدودیت مالی به استانداردهای اصل محور سوق پیدا می‌کنند. نصیری و بنی‌مهد (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول» به این نتیجه رسیدند که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول مورد تایید هر دو گروه حساب‌رسان و مدیران مالی است. هم‌چنین نتایج بیانگر آن است که زنان در مقایسه با مردان تمایل بیشتری بر پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول دارند. به‌طور خلاصه نتایج پژوهش تجربی صورت‌گرفته نشان می‌دهد که استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول مدیریت سود را محدود می‌کند در حالی که، استفاده از استانداردهای مبتنی بر قواعد مدیریت سود را افزایش می‌دهد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه تأثیر استانداردهای مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود است. هم‌چنین از نظر روش پیمایشی و از نوع تحقیق کیفی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه استقرایی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه و مصاحبه انجام شده است. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی

فرضیه سوم: مدیران در محیط‌های استانداردگذاری مبتنی بر قواعد نسبت به محیط‌های استانداردگذاری مبتنی بر اصول، بیشتر در پی مدیریت سود هستند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- یافته‌های مربوط به ویژگی‌های نمونه

نتایج ارائه شده در جدول ۱ نشان می‌دهد که از بین پاسخ‌دهندگان ۸۷٫۵ درصد مرد و ۱۲٫۵ درصد زن هستند. از کل نمونه آماری ۸۳ درصد دارای رشته تحصیلی حسابداری و حسابرسی و ۱۷ درصد دارای رشته تحصیلی مدیریت مالی هستند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که ۳۳٫۳ درصد از مشارکت‌کنندگان در تحقیق در سمت شغلی حسابرس و حسابرس ارشد بوده ۱۲٫۵ درصد شریک موسسه حسابرسی و ۲۵ درصد در سمت مدیر مالی قرار دارند که از این تعداد ۲۹٫۲ درصد دارای تجربه کار حسابرسی کمتر از ۱۰ سال، ۵۴٫۲ درصد دارای تجربه کار حسابرسی بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۱۶٫۲ درصد دارای تجربه کار حسابداری بین ۱۰ تا ۲۰ سال می‌باشند.

جدول ۱- نتایج حاصل از ویژگی‌های نمونه آماری پژوهش

نام متغیر	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	21	87.5
	زن	3	12.5
	کل	24	100
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	20	83
	مدیریت مالی	4	17
	کل	24	100
سمت شغلی	حسابرس	8	33.3
	شریک موسسه حسابرسی	3	12.5
	مدیر حسابرسی داخلی	3	12.5
	مدیر مالی	6	25
	مدیریت	4	16.7
تجربه حسابداری	کل	24	100
	کمتر از ۱۰ سال	7	29.2
	۱۰ تا ۲۰ سال	13	54.2
	بیش از ۲۰ سال	3	12.5
تجربه حسابرسی	بیش از ۳۰ سال	1	4.1
	کل	24	100
	کمتر از ۱۰ سال	8	33.3

یعنی میان دانشجویان و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه و مصاحبه عمیق استفاده شده است. جامعه آماری مطالعه حاضر، شامل خیرگان رشته حسابداری است که از میان دانشجویان و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برگزیده شده‌اند. با توجه به اهمیت موضوع و ضرورت وجود تخصص علمی و حرفه‌ای قابل‌توجه در پاسخ‌دهندگان، شرایط ویژه‌ای برای گزینش نمونه، منظور شد. در این راستا، مشروط گردید که اشخاص برگزیده، دست‌کم دارای ویژگی‌های زیر باشند:

۱. درک دکتری حسابداری ۲. کرسی تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی. ۲. عضویت در جامعه حسابداران رسمی به- صورت شاغل.

با توجه به محدودیت‌های شدید اطلاعاتی در این رابطه و ضرورت شناسایی دقیق افراد، از کلیه راه‌های ممکن برای کسب اطلاعات و برقراری ارتباط، استفاده گردید. دلیل تأکید بر علمی بودن افراد و تدریس آنان در دوره‌های تحصیلات تکمیلی، وجود درک مناسب از مباحث تئوریک و توانایی عینی و عملی‌سازی مفاهیم تئوریک و علمی توسط پاسخ‌دهندگان می‌باشد. علاوه براین، ضروری است که پاسخ‌دهندگان، درک مساعدی از شرایط واقعی حرفه داشته باشند که این درک، جز با فعالیت حرفه‌ای بلندمدت و درعین‌حال، اخذ مجوز رسمی از جامعه حسابداران رسمی، محقق نمی‌گردد. لازم به توضیح است این روش نمونه‌گیری، توسط پژوهشگرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که هدف آن‌ها رسیدن به نمونه‌ای است که معرف یک گروه وسیع‌تر از نمونه‌ها بوده و تا حد امکان به آن نزدیک باشد و یا این‌که به دنبال مقایسه بین گروه‌های گوناگون موردها باشند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: مدیران در محیط استانداردگذاری مبتنی بر اصول نسبت به محیط استانداردگذاری مبتنی بر قواعد به نسبت بیشتری در پی مدیریت سود با استفاده از تصمیمات حسابداری (اقدام تعهدی) هستند.

فرضیه دوم: مدیران در محیط استانداردگذاری مبتنی بر قواعد نسبت به محیط استانداردگذاری مبتنی بر اصول به نسبت بیشتری در پی مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) هستند.

۵-۳- بررسی نتایج مصاحبه عمیق

به منظور تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج به دست آمده از مصاحبه عمیق با خبرگان حرفه و رشته حسابداری، از رویکرد تحلیل محتوا استفاده شده است. توضیح این که پس از مطالعه دقیق متون مربوطه به مصاحبه‌های شفاهی صورت گرفته با متخصصان و خبرگان، تلاش گردید تا پاسخ مهمترین سوالات مدنظر در این مطالعه، به صورت مشخص و کدگذاری شده، از پاسخ‌ها استخراج گردند. نتایج به دست آمده به طور خلاصه در جدول ۳ ارائه شده‌اند.

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۳، مشهود است که اکثریت پاسخ‌دهندگان، استانداردهای مبتنی بر اصول را کاهنده مدیریت سود و استانداردهای مبتنی بر قواعد را افزایش دهنده مدیریت سود می‌دانند. گفتنی است با دسته‌بندی رویکردهای مدیریت سود، این طور استنباط شد که گرچه استانداردهای مبتنی بر قواعد، در هر صورت موجبات افزایش مدیریت سود (واقعی و حسابداری) را فراهم می‌سازند، استانداردهای مبتنی بر اصول نیز می‌توانند استفاده از مدیریت سود واقعی را افزایش دهند. بنابراین، می‌توان این طور استدلال کرد که مدیران در محیط استانداردگذاری مبتنی بر قواعد نسبت به محیط استانداردگذاری مبتنی بر اصول، به نسبت بیشتری در پی مدیریت سود با استفاده از تصمیمات حسابداری (اقدام تعهدی) و همچنین مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) هستند و این در حالی است که گرایش مدیران به مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) در محیط استانداردگذاری مبتنی بر اصول نیز برقرار است. از دیگر نتایج مصاحبه عمیق، شناسایی تمایل پاسخ‌دهندگان به توسعه استانداردهای مبتنی بر اصول در آینده حرفه حسابداری است. همچنین، مشخص گردید که اکثر پاسخ‌دهندگان، رویکردهای مدیریت سود واقعی به رویکردهای مدیریت سود حسابداری ترجیح می‌دهند. علاوه بر این، وجود انگیزه، عامل بسیار مهمی برای گرایش مدیران به استفاده از رویکردهای مدیریت سود، علی‌الخصوص در شرایط استفاده از استانداردهای مبتنی بر قواعد است.

نام متغیر	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
	۱۰ تا ۲۰ سال	13	54.2
	۲۰ تا ۳۰ سال	2	8.3
	بیش از ۳۰ سال	1	4.1
	کل	24	100
سن	کمتر از ۴۰ سال	6	25
	۴۰ تا ۵۰ سال	12	50
	۵۰ تا ۶۰ سال	4	16.7
	بیش از ۶۰ سال	2	8.3
تحصیلات	کل	24	100
	دکتری	19	79.2
	دانشجوی دکتری	5	20.8
	کل	24	100

۵-۲- بررسی نتایج پرسشنامه

به منظور تجزیه و تحلیل و آزمون نتایج به دست آمده از پرسشنامه، از آزمون ویلکاکسون استفاده می‌گردد. توضیح این- که این آزمون برای مقایسه دو گروه از داده‌ها که فاقد ویژگی کمی پیوسته هستند و در عین حال، دارای ویژگی ترتیبی هستند، مناسب می‌باشد. در این راستا، خالص مقادیر مدیریت سود تحت هر یک از استانداردها را محاسبه و مقایسه می‌نماییم. نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- نتایج آزمون ویلکاکسون

رتبه‌ها	تعداد رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها
رتبه‌های منفی	صفر	۰/۰۰۰
رتبه‌های مثبت	۱۱	۶/۰۰۰
رتبه‌های برابر	۱	۱/۰۰۰
مجموع رتبه‌ها	۱۲	۱۲/۰۰۰
آماره Z		-۲/۹۸
سطح معناداری		۰/۰۰۳

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۲، بنابر این که تعداد رتبه‌های مثبت (که نشان‌دهنده مقادیر بزرگتر مدیریت سود تحت استفاده از استاندارد مبتنی بر قواعد در قیاس با استفاده از استاندارد مبتنی بر اصول است)، بیشتر از تعداد رتبه‌های منفی است و در عین حال، آماره Z بزرگتر از $-۲/۹۸$ است و سطح معناداری آن کوچکتر از $۰/۰۵$ است، می‌توان نتیجه گرفت که به طور معناداری، استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول، کاهش تمایل مدیران به مدیریت سود را موجب می‌گردد یا به عبارت دیگر، استفاده از استانداردهای مبتنی بر قواعد، افزایش تمایل مدیران به مدیریت سود را باعث می‌شود.

جدول ۳- نتایج تحلیل محتوای مصاحبه عمیق

عنوان	تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد بر مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	استاندارد مبتنی بر قواعد (۷۱ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	تأثیر نوع استانداردهای حسابداری بر تصمیمات مربوط به نوع مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	استاندارد مبتنی بر قواعد، هر دو نوع مدیریت سود را افزایش می‌دهد (۷۱ درصد تکرار و تأیید) امکان استفاده از مدیریت سود واقعی در صورت استفاده از استاندارد مبتنی بر اصول وجود دارد (۳۷ درصد تکرار و تأیید) استاندارد مبتنی بر اصول، مدیریت سود واقعی را افزایش می‌دهد (۳۳ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	تأثیر نوع استانداردهای حسابداری بر میزان مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	استاندارد مبتنی بر قواعد، میزان مدیریت سود را افزایش می‌دهد (۷۵ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	سمت‌وسوی توسعه‌های آتی در مجموعه استانداردهای حسابداری
جمع‌بندی پاسخها	استانداردهای مبتنی بر اصول (۸۳ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	مهمترین ابزارهای مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	کاهش مخارج اختیاری (مدیریت سود واقعی - ۹۱ درصد تکرار و تأیید) ارائه مشوق به مشتریان برای خرید بیشتر (مدیریت سود واقعی - ۷۱ درصد تکرار و تأیید) فروش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها (مدیریت سود واقعی - ۵۴ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	سایر فرصت‌های مدیریت سود (غیر از موارد ذکر شده در بند فوق)
جمع‌بندی پاسخها	افزایش هزینه‌ها (از طرق حسابداری و عملیاتی) به منظور کاهش سود (مدیریت سود) در راستای کاهش هزینه مالیات شرکت (۳۳ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	کاربرد موارد فوق در شرایط انگیزه افزایش و انگیزه کاهش سود
جمع‌بندی پاسخها	پاسخ قطعی قابل استنباط نیست - وابسته به شرایط محیطی و شخصی است
عنوان	دفعات تکرار مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	پاسخ قطعی قابل استنباط نیست - وابسته به شرایط محیطی و شخصی است
عنوان	نقش انگیزه‌ها در به‌کارگیری روش‌های مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	وجود انگیزه، استفاده از مدیریت سود را افزایش می‌دهد (۷۵ درصد تکرار و تأیید)، علی‌الخصوص در صورت استفاده از استاندارد مبتنی بر قواعد (۵۴ درصد تکرار و تأیید)
عنوان	تمایل اساسی به سمت رویکردهای مدیریت سود
جمع‌بندی پاسخها	مدیریت سود واقعی (۸۷ درصد تکرار و تأیید)

۴-۵- بررسی تکمیلی نتایج پرسشنامه

۴-۵-۱- استاندارد مبتنی بر اصول؛ سن

به منظور تجزیه و تحلیل و آزمون تکمیلی نتایج به دست آمده از پرسشنامه، از آزمون یو-من-ویتنی استفاده می‌گردد. توضیح این‌که این آزمون برای مقایسه دو گروه که دارای ویژگی کیفی ترتیبی هستند، استفاده می‌گردد. به منظور انجام بررسی‌های تکمیلی و کسب نتایج بیشتر، مقادیر مدیریت سود اظهارشده توسط پاسخ‌دهندگان در گروه‌های دارای سن و تجربه بالا و پایین، مورد مقایسه قرار می‌گیرند. در این راستا، نتایج مقایسه خالص مقادیر مدیریت سود، تحت استاندارد مبتنی بر اصول در دو گروه دارای سن بالا و پایین، در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون یو-من-ویتنی (استاندارد مبتنی بر

اصول؛ سن)

آماره یو-من-ویتنی	۱۰/۵	میانگین رتبه سن بالا	۵/۲۵
آماره ویلکاکسون	۳۱/۵	میانگین رتبه سن پایین	۷/۷۵
آماره Z	-۱/۲۹۸	جمع رتبه‌های سن بالا	۳۱/۵
سطح معناداری Asymp	۰/۱۹۴	جمع رتبه‌های سن پایین	۴۶/۵
سطح معناداری Exact	۰/۲۴	تعداد کل	۱۲

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۴، بنابر این‌که سطوح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، تفاوت معناداری بین سنین بالا و پایین در گروه استاندارد مبتنی بر اصول وجود ندارد.

۴-۲-۵- استاندارد مبتنی بر قواعد؛ سن

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۶، بنابر این که سطوح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، تفاوت معناداری بین دو دسته افراد دارای تجربه حسابداری بالا و پایین در گروه استاندارد مبتنی بر اصول وجود ندارد.

به منظور انجام بررسی‌های تکمیلی و کسب نتایج بیشتر، مقادیر مدیریت سود اظهارشده توسط پاسخ دهندگان در گروه های دارای سن بالا و پایین، مورد مقایسه قرار می‌گیرند. در این راستا، نتایج مقایسه خالص مقادیر مدیریت سود، تحت استاندارد مبتنی بر قواعد در دو گروه دارای سن بالا و پایین، در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون یو من-ویتنی (استاندارد مبتنی بر قواعد؛ سن بالا و پایین)

آماره یو من-ویتنی	۱۵/۰۰۰	میانگین رتبه سن بالا	۶/۰۰۰
آماره ویلکاکسون	۳۶/۰۰۰	میانگین رتبه سن پایین	۷/۰۰۰
آماره Z	-۰/۶۳۸	جمع رتبه‌های سن بالا	۳۶/۰۰۰
سطح معناداری Asymp	۰/۵۲۳	جمع رتبه‌های سن پایین	۴۲/۰۰۰
سطح معناداری Exact	۰/۶۹۹	تعداد کل	۱۲

۴-۵-۴- استاندارد مبتنی بر قواعد؛ تجربه حسابداری

به منظور انجام بررسی‌های تکمیلی و کسب نتایج بیشتر، مقادیر مدیریت سود اظهارشده توسط پاسخ دهندگان در گروه-های دارای تجربه حسابداری بالا و پایین، مورد مقایسه قرار می‌گیرند. در این راستا، نتایج مقایسه خالص مقادیر مدیریت سود، تحت استاندارد مبتنی بر قواعد در دو گروه دارای تجربه حسابداری بالا و پایین، در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷- نتایج آزمون یو من-ویتنی (استاندارد مبتنی بر قواعد؛ تجربه حسابداری)

آماره یو من-ویتنی	۹/۰۰۰	میانگین رتبه تجربه حسابداری بالا	۵/۰۰۰
آماره ویلکاکسون	۳۰/۰۰۰	میانگین رتبه تجربه حسابداری پایین	۸/۰۰۰
آماره Z	-۱/۹۱۵	جمع رتبه‌های تجربه حسابداری بالا	۳۰/۰۰۰
سطح معناداری Asymp	۰/۰۵۶	جمع رتبه‌های تجربه حسابداری پایین	۴۸/۰۰۰
سطح معناداری Exact	۰/۱۸	تعداد کل	۱۲

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۵، بنابر این که سطوح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، تفاوت معناداری بین سنین بالا و پایین در گروه استاندارد مبتنی بر قواعد وجود ندارد.

۴-۳-۵- استاندارد مبتنی بر اصول؛ تجربه حسابداری

باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول ۷، بنابر این که سطوح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، تفاوت معناداری بین دو دسته افراد دارای تجربه حسابداری بالا و پایین در گروه استاندارد مبتنی بر قواعد وجود ندارد.

به منظور انجام بررسی‌های تکمیلی و کسب نتایج بیشتر، مقادیر مدیریت سود اظهارشده توسط پاسخ دهندگان در گروه-های دارای تجربه حسابداری بالا و پایین، مورد مقایسه قرار می‌گیرند. در این راستا، نتایج مقایسه خالص مقادیر مدیریت سود، تحت استاندارد مبتنی بر اصول در دو گروه دارای تجربه حسابداری بالا و پایین، در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶- نتایج آزمون یو من-ویتنی (استاندارد مبتنی بر اصول؛ تجربه حسابداری)

آماره یو من-ویتنی	۱۰/۵۰۰	میانگین رتبه تجربه حسابداری بالا	۷/۷۵
آماره ویلکاکسون	۳۱/۵۰۰	میانگین رتبه تجربه حسابداری پایین	۵/۲۵
آماره Z	-۱/۲۹۸	جمع رتبه‌های تجربه حسابداری بالا	۴۶/۵
سطح معناداری Asymp	۰/۱۹۴	جمع رتبه‌های تجربه حسابداری پایین	۳۱/۵
سطح معناداری Exact	۰/۲۴	تعداد کل	۱۲

۶- نتیجه گیری و بحث

هدف این پژوهش بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول بر مدیریت سود در ایران می باشد. از طریق تحلیل اطلاعات مربوط به ۲۴ پرسشنامه و مصاحبه تکمیل شده توسط خبرگان حسابداری در محیط ایران یافته های پژوهش نشان می دهد که استفاده از استانداردهای مبتنی بر اصول، تمایل مدیران به مدیریت سود حسابداری را به طور قابل توجهی کاهش می‌دهد و تأثیر نسبتاً محدودی بر کاهش مدیریت سود واقعی دارد. در این رابطه لازم به توضیح است که مزیت سیستم مبتنی بر اصول این است که استانداردها را ساده می‌کند و از پیچیدگی آن می‌کاهد و

مستلزم استفاده از رهنمودهای تفصیلی در رابطه با مبادلات پیچیده نیست و لذا نیازمند قضاوت حرفه‌ای است. طرفداران این رویکرد، معتقدند که استفاده از قضاوت حرفه‌ای آن چیزی است که بیان صادقانه در یک مورد خاص را تعیین می‌کند و قضاوت، صفت بارز یک حرفه راستین است، در حالی که قواعد با همه موارد برخورد یکسانی دارد. همچنین در این رویکرد، تلاش می‌شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل ارائه آن‌ها رجحان داده شود. در چنین رویکردی، ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تمامی موقعیت‌های احتمالی ممکن است. از سوی دیگر، بزرگترین عیب رویکرد مبتنی بر قواعد آن است که در برابر هر قاعده، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، احتمال برخورد و رفتار خاصی از خود نشان می‌دهند. مشخص بودن قواعد، امکان تغییر شرایط برای تخطی از قواعد را میسر می‌سازد. برای مثال، در تنظیم قرارداد اجاره، می‌توان آن را طوری تنظیم کرد که از نظر شکل به‌عنوان اجاره عملیاتی تلقی شود و شرایط اجاره سرمایه‌ای را نداشته باشد، در حالی که از نظر محتوا شرایط اجاره سرمایه‌ای را دارا باشد. به این طریق، یک تأمین مالی که از نظر محتوا شرایط اجاره سرمایه‌ای را دارد، به‌عنوان اجاره عملیاتی تلقی شده و در ترازنامه افشا نمی‌شود. در اینجا، ایجاد قراردادهای ساختگی برای دور زدن قواعد حسابداری و انعکاس نیافتن واقعیت‌های اقتصادی معاملات در صورت‌های مالی، هدف اصلی استاندارد مربوط را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علاوه بر این، مطابق با واقعیت بودن، بحثی است که در استانداردهای مبتنی بر قواعد امروزی برآورده نمی‌شود، به این دلیل شرکت‌ها سعی در پیروی از قوانین سخت و مطلق دارند، توجهی به تهیه اطلاعاتی که تصویری روشن از واقعیت‌های اقتصادی شرکت تجاری را ارائه دهد، نمی‌کنند. فرایند گزارشگری و حسابرسی مالی بیشتر بر روی درخت تمرکز دارد و به‌منظور فراهم آوردن تصویر روشنی از وضعیت کلی اقتصادی شرکت، کمتر به جنگل توجه می‌کند

نتیجه اساسی به‌دست آمده در مطالعه حاضر مبنی بر این است که استفاده از استاندارد مبتنی بر اصول می‌تواند نسبت به استاندارد مبتنی قواعد، اثربخشی بهتری در مقوله مدیریت سود داشته باشد را منطبق بر نتایج کول بک و وارفیلد (۲۰۰۵)، پرول و نلسون (۲۰۰۶)، فردی فن بیست (۲۰۰۹)، ناظمی (۱۳۸۵)، چهارمحالی و ناظمی (۱۳۸۸) و رحمانی و اکرمی (۱۳۹۰) دانست. گفتنی است کول بک و وارفیلد (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر استانداردهای مبتنی بر اصول بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتیجه پژوهش آن‌ها بیانگر این موضوع بود که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول از منظر

تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران، منجر به افزایش کیفیت حسابداری می‌شود. پرول و نلسون (۲۰۰۶) به بررسی این موضوع پرداختند که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول - به همراه راهنمای کاربردی، بر قضاوت مدیران در گزارشگری اثرگذار است و رهنمای ضمیمه استانداردهای کلی (مبتنی بر اصول)، می‌تواند منجر به کاهش مدیریت سود گردد. همچنین، نتایج مطالعه فردی فن بیست (۲۰۰۹) نشان داد مدیران در محیط استانداردهای مبتنی بر قواعد به احتمال بالا به دنبال اعمال مدیریت سود با استفاده از تصمیمات معاملاتی (مدیریت سود واقعی) هستند. ناظمی (۱۳۸۵) نیز نتیجه‌گیری نمود که ارائه استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل این‌که در آن‌ها اجازه استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب داده می‌شود و چارچوبی کلی را برای نحوه به‌کارگیری در عمل فراهم می‌آورد، منجر به ارائه اطلاعات مفیدتری برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی شده و شفافیت گزارشگری را افزایش می‌دهد. در ایران، چهارمحالی و ناظمی (۱۳۸۸) در یک پژوهش توصیفی به مقایسه استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و اصول پرداختند. آن‌ها در این پژوهش مزایا و معایب هر کدام از انواع استانداردها را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر این موضوع است که بسیاری از قواعد موجود در استانداردهای فعلی حسابداری به‌علت فقدان اصول و یا استفاده از اصول نامناسب رواج پیدا نموده است. لذا آن‌ها نتیجه‌گیری کردند، استفاده از اصول مناسب می‌تواند موجب کاهش قواعد و حذف روش‌های اختیاری و در نتیجه افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری شود. در مطالعه‌ای دیگر، رحمانی و اکرمی (۱۳۹۰) نتیجه‌گیری نمودند که ارائه استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل این‌که در آن‌ها اجازه استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب داده می‌شود و چارچوبی کلی را برای نحوه به‌کارگیری در عمل فراهم می‌آورد، منجر به ارائه اطلاعات مفیدتری برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی شده و شفافیت گزارشگری را افزایش می‌دهد.

باتوجه به نتایج به‌دست آمده در مطالعه حاضر مبنی بر نقش مثبت استانداردهای مبتنی بر اصول در مقوله احتراز از مدیریت سود، به تصمیم‌گیرندگان و مدیران مربوطه پیشنهاد می‌شود که باتوجه به رویکرد موجود در استانداردهای بین-المللی گزارشگری مالی که مبتنی بر اصول است، به‌کارگیری این قبیل استانداردها را در اولویت برنامه‌ها قرار دهند تا از این طریق، سطح مدیریت سود (علی‌الخصوص مدیریت سود واقعی)، در شرکت‌های فعال در اقتصاد کشور کاهش یابد. علاوه بر این، به تصمیم‌گیرندگان و مدیران مربوطه و همچنین حساب‌رسان مستقل شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که باتوجه به

- * گرایش مدیران شرکت‌ها به دستکاری فعالیت‌های واقعی و مدیریت سود واقعی، توجه ویژه‌ای را به این مقوله داشته باشند چراکه می‌تواند ضمن دستکاری و تغییر در حساب‌ها، فعالیت‌ها و عملکرد واقعی شرکت‌ها را متأثر سازد و سرمایه‌گذاران را متضرر نماید. از سوی دیگر، به سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه توصیه می‌شود که باتوجه به شرایط فعلی و رویکردهای آتی در استانداردهای حسابداری و گرایش مدیران به سمت مدیریت سود واقعی، توجهی جدی را معطوف این قبیل فعالیت‌ها نمایند و باتوجه به این موضوعات، اقدام به تجزیه و تحلیل فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود در بازار کنند و تصمیمات سرمایه‌گذاری را اتخاذ نمایند. در نهایت جهت پژوهش‌های آتی، نظر به اینکه در این پژوهش برای بررسی تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری بر به‌کارگیری تکنیک‌های مدیریت سود، از پرسشنامه و مصاحبه عمیق استفاده شد که می‌توان در مطالعات آتی، از سایر ابزارهای موجود مانند اطلاعات مالی و اقتصادی و همچنین اسناد کاوی استفاده و نتایج را مقایسه نمود. همچنین در این پژوهش از دیدگاه خبرگان حرفه حسابداری استفاده شد که می‌توان در مطالعات آتی از دیدگاه سایر افراد مربوطه از جمله مدیران شرکت‌های بورسی نیز استفاده نمود و نتایج را مقایسه کرد.
- * رحمانی، حلیمه و اکرمی، سلمان. (۱۳۹۰). استانداردهای مبتنی بر اصول و قواعد در مورد حسابداری اجاره. مجله سابر، ۵۳، ۱-۱۲.
- * فرزانی، حجت‌اله؛ رضاپور، نگار. (۱۳۸۹). بررسی مدیریت سود (مروری بر تحقیقات انجام شده). مجله بورس اقتصادی، ۹۰، ۴۰-۴۷.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری ایران. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- * مشایخ، بیتا؛ مهرانی، ساسان؛ مهرانی، کاوه و کرمی، غلامرضا. (۱۳۸۴). نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۲، ۷۴-۶۱.
- * مشایخ، شهناز؛ اربابی، زهرا و رحیمی‌فر، معصومه. (۱۳۹۲). بررسی انگیزه‌های مدیریت سود. پژوهش حسابداری، ۹، ۵۳-۷۰.
- * مولایی، منصور. (۱۳۹۶). تأثیر افشای داوطلبانه اطلاعات بر مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، دانشکده ادبیات و علوم انسانی.

فهرست منابع

- * انصاری، عبدالمهدی؛ دری‌سده، مصطفی و نرگسی، مسعود. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر دستکاری فعالیت‌های واقعی بر مدیریت سود تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه ولی‌عصر (عج) رفسنجان، دانشکده علوم اداری و اقتصاد.
- * بلکوئی، احمد ریاحی. (۱۳۹۴). تئوری‌های حسابداری. ترجمه: علی پارسائیان، تهران: انتشارات پژوهش‌های فرهنگی.
- * ثقفی، علی و صدر اصفهانی، آریو. (۱۳۹۱). پیامدهای دستکاری سود از طریق فعالیت‌های واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰(۳۴)، ۱-۳۲.
- * چهارمحالی، علی اکبر و ناظمی، فرزاد. (۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و استفاده نامناسب از اصول حسابداری. مجله حسابداری مدیریت، ۳(۳)، ۶۴-۵۷.
- * ناظمی، امین. (۱۳۸۵). رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری. مجله سابر، ۳۳، ۵۶-۶۱.
- * نوروش، ایرج؛ سپاسی، سحر و محمدرضا نیکبخت (۱۳۸۴). بررسی مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران. نشریه علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۲۲(۲)، ۱۷۷-۱۶۵.
- * نیکخواه آزاد، علی و مجتهدزاده، ویدا. (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسؤلیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶، ۱۵-۱۹.
- * هشی، عباس، بولو، قاسم و رشیدیان، سمانه. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر بخش ۳۴۰ استانداردهای حسابرسی (رسیدگی به اطلاعات مالی آتی) بر کیفیت پیش‌بینی سود، فصلنامه تحقیقات حسابداری، ۳، ۵-۳۶.
- * Abdelghany, KH. (2005). Measuring the quality of earnings. *Managerial Auditing Journal*, 20 (9), 1001-1015.
- * Algharaballi, E. and Albuloushi, S. (2008). Evaluating the specification and power of

- Benchmarks. *Contemporary Accounting Research*, 27 (3), 855-888.
- * Healy, P. M. and Wahlen, J. M. (1998). A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting (November 1998). Available at SSRN: <http://ssrn.com>.
 - * Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations, *Journal of Accounting Research*, 29, 2, 193-228.
 - * Kang, S. and Sivaramakrishnan, K. (1995). Issues in testing earnings management and an instrumental variable approach, *Journal of Accounting Research*, 33 (2), 353-367.
 - * Kothari S.P., Leone Andrew L. and Wasley Charles E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures, *Journal of Accounting and Economics*, 39, 1 (February): 163-97.
 - * Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of Principles-Based and Rules- Based standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 91-104.
 - * Ronen, J. and Yaari, V. (2008). *Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research*. Springer Science+Business Media, LLC.
 - * Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42 (3), 335-370.
 - * Schipper, K. (2003). Principles Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17(1).
 - * Stubben, S.R. (2010). Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management. *The Accounting Review* 85(2), 695-717.
 - * Taskumis, G.T., Timothy, S., Doupnik, C., & Agoglia, P. (2008). Principles-based Versus Rules-based Accounting Standards: the Influence of standard precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting decision. Publisher Available at SSRN <http://ssrn.com>.
 - * Teddlie, C. (2007). Mixed methods sampling. *Journal of Mixed Methods Research*, 1 (1), 77-100.
 - * Teoh, S. H., Welch, I. and Wong, T.J. (1998). Earnings Management and the Long-Run Market Performance of Initial Public Offerings. *Journal of Finance*, 53(6), 1935-1974.
 - * Ye, J. (2006). Accounting accruals and tests of earnings management, Working Paper, Baruch College.
 - * Yoon, S.S. and Miller, G. (2015). Cash from operations and earnings management in Korea, *The International journal of accounting*, 37, 17-43.
 - * Yoon, S.S., Hyo, J.K. and Gregg, W. (2012). On the models and estimation of discretionary accruals, The 167th Finance and Accounting Seminar (IFAS), Korea.
 - discretionary accruals models in Kuwait. *Journal of Derivatives & Hedge Funds*, 14 (3/4), 251-264.
 - * Aljifri, K. (2007). Measurement and Motivations of Earnings Management: A Critical Perspective. *Journal of Accounting – Business & Management*, 14, 75-95.
 - * Ball, R. and P. Brown (1968). An empirical evaluation of accounting numbers, *Journal of Accounting Research* 6, 159-178.
 - * Bartov, E., Givoly, D. and Hayn, C. (2015). The rewards to meeting or beating earnings expectations. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 173-204.
 - * Beatty, Randolph P. & Edward J. Zajac. (1994). Managerial incentives, monitoring, and risk bearing: A study of executive compensation, ownership, and board structure in initial public offerings. *Administrative Science Quarterly*, 39, 313-335.
 - * Beaver, W.H. (1968). The information content of annual earnings announcements, *Journal of Accounting Research* 6, Suppl., 67-92.
 - * Bushee, B. (2015). The influence of institutional investors on myopic R&D investment behavior. *Accounting Review*, 73, 305-333.
 - * Caylor, R. (2009). Strategic revenue recognition to achieve earnings benchmarks. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18 (2), 75-96.
 - * Chapman, C.J. (2008). The Effects of real earnings management on the firm, its competitors and subsequent reporting periods, Harvard Business School.
 - * Cohen, D.A. and Zarowin, P. (2010). Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (1), 2-19.
 - * Collingwood, H. (2017). The earnings game: Everyone plays, nobody wins. *Harvard Business Review*, 79(6), 65-74.
 - * Das, S., Shroff, P.K. and Zhang, H. (2009). Quarterly Earnings Patterns and Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 26 (3), 797-831.
 - * Davidson, S. Stickney, C. & Weil, R. L. (1987), *Accounting: The language of business*, T. Horton, Sun Lakes, Ariz.
 - * Dechow, P., Sloan, R. and Sweeney, A.P. (1995). Detecting earnings management, *The Accounting Review*, 70, 2, 193-225.
 - * Dechow, P.M., Richardson, S.A. and Tuna, I.A. (2003). Why are earnings kinky? An examination of the earnings management explanation, *Review of Accounting Studies*, 8, 355-384.
 - * DeGeorge, F., Patel, & J., Zeckhauser, R., (1999). detecting earnings management to exceed thresholds. *Journal of Business*, 72(1), 1-33.
 - * DeGeorge, F., Patel, J. and Zeckhauser, R. (1999). Earnings Management To Exceed Thresholds. *Journal of Business*, 72, 1-33.
 - * Dye, R. A. (2008). Earnings Management in an Overlapping Generations Model. *Journal of Accounting Research*, 26 (2), 195-235.
 - * Gunny, K.A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: evidence from meeting earnings