

## تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه‌ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات

هاشم نیکومرام\* موسی بزرگ اصل\*\* مهدی تقوی\*\*\* علی اصغر محمودزاده\*\*\*\*

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۳/۱۶

### چکیده

صورت‌های مالی به‌عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی در صورتی برای استفاده‌کنندگان مفید خواهد بود که منطبق با ویژگی‌های کیفی و مفاهیم مندرج در استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد. به دلیل وجود تفاوت در نوع فعالیت شرکت‌ها و همچنین رویدادها و وقایعی که واحدهای تجاری با آن مواجه می‌شوند، نمی‌توان رویه‌ها و مقررات یکسان و محدودی برای ثبت و گزارشگری کلیه رویدادها تعیین نمود. به همین دلیل، در استانداردهای حسابداری بر استفاده از قضاوت حرفه‌ای توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی تأکید شده است. در این تحقیق بررسی شده است که آیا بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری ایران، به ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، از جمله قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا، خدشه‌ای وارد می‌کند یا خیر؟ همچنین با توجه به نظریه نمایندگی بررسی شده که آیا در شرایطی که یک مدیر مالی قصد ایجاد تغییر در اطلاعات حسابداری را به نفع خود دارد، قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردهای حسابداری این اجازه را به او می‌دهد یا خیر؟ در این خصوص یافته‌های تجربی این تحقیق نشان می‌دهد که استفاده از قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری ایران، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد. شواهد بدست آمده از این تحقیق نشان می‌دهد که حسابداران که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار می‌گیرند در مقایسه با کسانی که در چنین شرایطی قرار نمی‌گیرند، از قضاوت حرفه‌ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می‌کنند تا بتوانند عملکرد شرکت را به نحو بهتری نشان دهند و از منافع مرتبط با آن متفع گردند.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت حرفه‌ای حسابداری، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، قابلیت اتکای اطلاعات

مالی.

\* استاد، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

nikoomaram@srbiau.ac.ir

\*\* استادیار، عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی.

\*\*\* استاد، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

\*\*\*\* دکتری حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

## ۱- مقدمه

شرکت از دیدگاه قانونی یک شخصیت حقوقی مستقل و جداگانه محسوب می‌شود، اما کاس<sup>۱</sup> (۱۹۳۷) و واتز و زیمرمن<sup>۲</sup> (۱۹۸۶) معتقدند که شرکت می‌تواند به‌عنوان مجموعه‌ای از قراردادها میان طرف‌های مختلف تلقی شود (رویایی، ۱۳۸۸: ۴۳). مهمترین این قراردادها، قرارداد میان مدیران و سهامداران شرکت است که بدنبال جدایی مالکیت از مدیریت و بر پایه تئوری نمایندگی<sup>۳</sup> شکل می‌گیرد. با توجه به اهمیت سود حسابداری و نقش تعیین‌کننده آن در شرایط قرارداد میان سهامداران و مدیریت، این فرض قوت می‌گیرد که بدلیل وجود تضاد<sup>۴</sup> منافع میان سهامداران و مدیران و انتظارات نفع شخصی، مدیران کیفیت سود را تحت تأثیر قرار می‌دهند (ثقفی، ۱۳۸۵: ۶۵).

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی، در قالب گزارش‌های مالی است. گزارشگری مالی منعکس‌کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن می‌باشد، بنابراین، مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت<sup>۵</sup> مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌آورد. صورت‌های مالی به‌عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی، در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر این اساس، تصمیم‌گیری بهینه برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری و به بیان بهتر، تخصیص صحیح و بهینه منابع در جامعه مستلزم وجود اطلاعات مالی صحیح است. برای دستیابی به اطلاعات مالی صحیح، باید ویژگی‌های کیفی مشخصی را در تهیه آن مد نظر قرارداد. ویژگی‌های کیفی<sup>۶</sup> به خصوصیات اطلاق می‌شود که موجب می‌گردد اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در

- 
1. Caus
  2. Watts & zimmerman
  3. Agency Theory
  4. Conflict
  5. Stewardship
  6. Qualitative Characteristics

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۳

راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸: ۶۷۷-۶۸۰). برخی خصوصیات کیفی به محتوای<sup>۱</sup> اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه<sup>۲</sup> این اطلاعات مربوط میشود. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکابودن" است و خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" می باشد. برای دستیابی به اطلاعات مالی که ویژگی‌های کیفی را در حد مناسبی داشته باشند باید مجموعه اصول، قواعد و مقرراتی وضع شود تا تمامی افرادی که اقدام به تهیه اطلاعات می کنند، ملزم به رعایت آن باشند. به این مجموعه اصول و مقررات "استانداردهای حسابداری" اطلاق می شود.

عموما زمینه فعالیت واحد های تجاری بسیار متنوع است و شرکت‌ها همواره با رویدادها و وقایع متفاوتی مواجه می شوند، از اینرو، امکان اینکه رویه‌ها و مقررات مشخص و محدودی برای ثبت و گزارشگری آن رویدادها تعیین شود وجود ندارد. به همین دلیل، در استانداردهای حسابداری، از قضاوت حرفه‌ای تهیه کنندگان اطلاعات مالی در بکارگیری الزامات مندرج در استاندارد استفاده شده است. قضاوت حرفه‌ای عبارت از بکارگیری دانش و تجربه مرتبط با مفاد مندرج در استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای، برای انتخاب یک گزینه از بین چند گزینه موجود است (مایسون و گیبینز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۱: ۴۵). موضوع مهم در این خصوص این است که آیا بکار گیری قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری توسط افراد مختلف، به یک نتیجه منجر می شود یا خیر؟ و آیا میزان تفاوت ناشی از بکار گیری قضاوت حرفه‌ای در استفاده از استانداردهای حسابداری توسط افراد مختلف می تواند به ویژگی‌های کیفی اطلاعات (مثل قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا) خدشه وارد کند؟ همچنین، آیا بکار گیری قضاوت حرفه‌ای در

- 
1. Substance
  2. Presentation
  3. Mason and Gibbins

۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

استفاده از استانداردهای حسابداری این اجازه را به تهیه کنندگان صورت‌های مالی می‌دهد که سود شرکت را به میزان دلخواه محاسبه و تعیین کنند؟ اطلاعات وقتی مفید است که قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند (کمیت‌تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸: ۶۸۷). این بیم همواره وجود دارد که بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در استفاده از استانداردهای حسابداری منجر به اعمال رفتارهای سلیقه‌ای گردد و در نهایت قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش دهد. در تئوری نمایندگی<sup>۱</sup> به موجب وظایف مباشرتی که بر عهده مدیران گذاشته شده، همواره میزان سود گزارش شده می‌تواند محرکی برای تعیین میزان کارایی مدیر و به دنبال آن عاملی برای اعطای پاداش به مدیران باشد. از اینرو، این شبهه به وجود می‌آید که ممکن است مدیران شرکت‌ها برای نشان دادن کارایی بالاتر و گرفتن پاداش بیشتر، از قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان ابزار مدیریت سود استفاده کنند. در این تحقیق نقش قضاوت حرفه‌ای در بکارگیری استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار گرفته و تأثیر آن روی ویژگی‌های کیفی اطلاعات، بطور خاص "قابل مقایسه بودن و قابل اتکا بودن" ارزیابی شده است.

## ۲- اهمیت موضوع

با توجه به توضیحات ارائه شده در بالا، اهمیت پژوهش به شرح زیر می‌باشد:  
علیرغم این که واژه‌های "قضاوت حرفه‌ای" و "قضاوت" در استانداردهای حسابداری ایران به دفعات مورد استفاده قرار گرفته اما تا به حال تعریف کاربردی و عملیاتی دقیقی از آن نشده است. یکی از مهم‌ترین عوامل در تدوین استانداردهای حسابداری، تعیین میزان قضاوت حرفه‌ای است که باید در استانداردهای حسابداری بکارگرفته شود. برخی معاملات و رویدادها در حسابداری ذاتاً چالش برانگیز و قابل

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۵

بحث می باشد از اینرو، تدوین کنندگان استانداردها مجبورند بخشی از تصمیم گیری‌ها را به عهده حسابداران بگذارند تا در شرایط خاص تصمیمات بهینه ای اتخاذ و مناسبترین رویه را انتخاب کنند.

قابلیت مقایسه یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات است که در مفاهیم نظری حسابداری تاکید بسیاری روی آن شده است. و این که آیا اعمال قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی خدشه‌ای وارد می کند یا خیر و یا اینکه منجر به رفتارهای سلیقه ای حسابداران می گردد یا خیر یک سوال اساسی در تدوین استانداردهای حسابداری است.

همه حسابداران ممکن است برخی اوقات در شرایط سوگیری ذهنی قرار گیرند و یا وسوسه شوند که بخواهند اطلاعات حسابداری را دستکاری کنند و آن‌ها را به نفع خود تغییر دهند. پاسخ این سوال که آیا در شرایطی که یک حسابدار قصد اعمال تعدیلاتی را در اطلاعات حسابداری به نفع خود دارد، قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردهای حسابداری این اجازه را به او می دهد و ابزاری در دست وی برای حساب سازی محسوب می شود یا خیر نیز یکی از موضوعات با اهمیت بوده که در این تحقیق مطرح شده است.

با توجه به این که کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، متولی ارائه استانداردهای حسابداری در ایران است، از اینرو، نتایج این تحقیق به استاندارد گذاران کمک می کند تا استانداردهایی را تدوین کنند که به گونه بهتری قابلیت مقایسه را در گزارشگری مالی افزایش دهد و همچنین عوامل قضاوتی که در استانداردهای حسابداری منجر به مدیریت سود می شود را تا حد ممکن کاهش دهد.

### ۳- چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

#### ۳-۱- هدف ارائه صورت‌های مالی

بر اساس مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری ایران، هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد (کمیت‌ه تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸: ۶۶۷-۶۸۹).

صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری<sup>۱</sup> آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس میکند. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابداری مدیریت می‌باشند. تصمیمات اقتصادی مزبور به‌عنوان نمونه شامل مواردی از قبیل فروش یا حفظ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری و انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران می‌باشند (همان).

#### ۳-۲- مسئول تهیه و ارائه صورت‌های مالی

مدیریت واحد تجاری مسئول تهیه و ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. مدیریت به شکل<sup>۲</sup> و محتوای<sup>۳</sup> صورت‌های مالی توجه می‌کند زیرا این صورت‌ها ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی در مورد واحد تجاری به اشخاص خارج از آن است. مدیریت از اطلاعات اضافی در انجام وظایف برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل کمک می‌گیرد و قادر است شکل و محتوای چنین اطلاعات اضافی را در راستای رفع نیازهای خود تعیین کند. اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی منتشره، نباید با اطلاعات مورد استفاده

---

1. Accountability  
2. Form  
3. Substance

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ۷

توسط مدیریت جهت ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری در تضاد باشد(همان).

### ۳-۳- خصوصیات کیفی اطلاعات

خصوصیات کیفی<sup>۱</sup> به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق میشود که موجب میگردد اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. برخی خصوصیات کیفی به محتوای<sup>۲</sup> اطلاعات مندرج در صورت های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه<sup>۳</sup> این اطلاعات مربوط میشود. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن"<sup>۴</sup> و "قابل اتکا بودن"<sup>۵</sup> است. هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد، مفید نخواهد بود(همان).

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات، "قابل مقایسه بودن"<sup>۶</sup> و "قابل فهم بودن"<sup>۷</sup> است. حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود(همان).

### ۳-۴- قابل اتکا بودن

اطلاعات باید قابل اتکا باشد تا بتواند برای کمک به استفاده کنندگان مفید واقع شود. اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار میرود بیان کند. اطلاعات ممکن است "مربوط" باشد لیکن ماهیتاً یا در نحوه ارائه چنان غیرقابل اتکا باشد که شناخت آن در صورت های مالی به طور بالقوه گمراه کننده شود.

- 
1. Qualitative Characteristics
  2. Substance
  3. Presentation
  4. Relevance
  5. Reliability
  6. Comparability
  7. Understandability

۸..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا میکند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به‌طور صادقانه بیان کند. بدین ترتیب، مثلاً ترازنامه باید بیانگر صادقانه اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به عناصری در تاریخ ترازنامه شوند که معیارهای شناخت را احراز کرده باشند(همان).

### ۳-۵- قابل مقایسه بودن

هدف اصلی حسابداری، ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌های مالی می‌باشد. اطلاعاتی که در صورت‌های مالی ارائه می‌شود در صورتی مفید خواهد بود که از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی برخوردار باشد. یکی از این ویژگی‌های کیفی، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌باشد. فراهم آوردن شرایط لازم برای مقایسه اطلاعات مالی دوره‌های مختلف یک واحد تجاری، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را قادر می‌سازد که با مطالعه روندها، نقاط ضعف و قوت یک واحد تجاری را ارزیابی کنند. برای اینکه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بتوانند به کمک این صورت‌ها، تصمیمات بهینه و صحیح اقتصادی اخذ کنند، نیازمند یک مجموعه از اطلاعات مالی با قابلیت مقایسه بالا در قالب صورت‌های مالی می‌باشند. قابلیت مقایسه صورت‌های مالی همواره در چارچوب استانداردهای حسابداری محقق می‌شود زیرا استانداردهای حسابداری با مشخص کردن روش‌ها و رویه‌های مورد قبول باعث کاهش تنوع روش‌های حسابداری شده که این جریان خود سرانجام قابلیت مقایسه صورت‌های مالی واحدهای تجاری را محقق خواهد کرد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند(همان).



### ۳-۶- تحقیقات انجام شده در سایر کشورها

در سال ۱۹۹۱، مایسون و گیبینز قضاوت حرفه‌ای را بعنوان ترکیبی از دانش، تجربه، بی طرفی و درستکاری تشریح کردند. آن‌ها ۱۲ استاندارد حسابداری را مورد آزمون قرار دادند و بطور خاص، به دنبال نشانه‌هایی بودند که قضاوت حرفه‌ای لازم در استانداردها را نشان دهد. نشانه‌های مذکور شامل یکی از موارد زیر بود:

۱. کلمات مندرج در استانداردها ما را به سمت اعمال قضاوت حرفه‌ای می‌برد.
  ۲. برای انتخاب یک رویه از بین چند رویه مجاز، قضاوت حرفه‌ای لازم است.
  ۳. برای تعیین قابلیت اجرای یک رویه، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای لازم است.
  ۴. برای درک و فهم معنی یک عبارت، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای لازم است.
- آنان تعداد نشانه‌های قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردها را شمردند و آن را معیاری برای تعیین سطوح قضاوت حرفه‌ای در هر استاندارد در نظر گرفتند (مایسون و گیبینز، ۱۹۹۱: ۳۳).

در جولای ۲۰۰۷، از سوی بورس اوراق بهادار آمریکا ۱۷ نفر موظف شدند که سیستم گزارشگری مالی آمریکا را مورد بررسی قرار دهند و پیشنهاداتی را برای بهبود آن ارائه کنند تا پیچیدگی استانداردهای گزارشگری مالی برای سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان کم تر شود. گزارش کمیته مذکور در آگوست ۲۰۰۸ منتشر شد که مفاهیم مرتبط با قضاوت حرفه‌ای که در گزارش به آن اشاره شده به شرح زیر می باشد. کمیته در گزارش ارائه شده پیشنهاد کرد که برای کاهش پیچیدگی اطلاعات مالی و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات از رهنمودهای مربوط به صنایع ۲ (صنایع محور) دوری شود و بهتر است که تمرکز روی ماهیت فعالیتهای انجام شده در شرکت‌ها باشد، از اینرو، فعالیتهای مشابه، صرف نظر از صنایع مختلف، به یک شکل گزارشگری شوند. بر اساس بررسیهای آنان، تناقضاتی در استانداردهای حسابداری وجود دارد که ناشی از

۱۰ ..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

صنایع محور بودن برخی رهنمودها است. همچنین آن‌ها پیشنهاد کردند که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی امریکا، روشهای حسابداری جایگزین را درخصوص معاملات و وقایع مشابه حذف کند، مگر اینکه از نظر منطقی اجبار وجود داشته باشد. بنا بر گزارش کمیته مشاوره بهبود گزارشگری مالی، یکی از نتایج پیچیدگی استانداردها، عدم قابلیت مقایسه و عدم ثبات رویه می باشد (بورس و اوراق بهادار ایالات متحده، ۲۰۰۷: ۱۱۴۱-۱۱۴۳).

در سال ۲۰۰۰، رنتفرو<sup>۱</sup> در دانشگاه ایالتی فلوریدا، تحقیقی را در خصوص نقش قضاوت حرفه‌ای در کاربرد استانداردهای حسابداری ایالات متحده امریکا انجام داده است. تحقیق او یک مطالعه تجربی از تأثیر قضاوت حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری حسابداران درخصوص گزارشگری مالی بود. در نهایت وی به این نتیجه رسید که اولاً قضاوت حرفه‌ای می‌تواند محرکی برای مدیریت سود شود و ثانیاً این محرک در مورد حسابداران مرد بیشتر از حسابداران زن اثر گذار می‌باشد (رنتفرو، ۲۰۰۰: ۱۴-۱۷).

استوبس<sup>۲</sup> و توماس<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) طی تحقیقی تحلیلی به بررسی موضوع ارتقای کیفیت گزارشگری در کشور امریکا پرداخته‌اند. آن‌ها این موضوع را از دو جنبه قابل بررسی دانسته‌اند، یکی گرایش تدوین استانداردها به سمت اصول محور و دیگری انتشار رهنمودهایی برای اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابداران. آنان معتقدند که مفاهیمی همچون اقتصاد، فرهنگ، حقوق، قوانین و نیز گرایش‌ها و حساسیتهای اخلاقی بر چگونگی قضاوت حسابداران و حسابرسان مؤثر هستند و انگیزه‌های آن‌ها در قضاوتها بشمار می‌روند، از اینرو، باید در این خصوص چارچوب مفهومی ویژه‌ای منتشر گردد.

چموتی<sup>۴</sup> و دانکن<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) در مقاله تحلیلی خود به بررسی فرآیند تغییر تدوین استانداردهای حسابداری از قاعده محور<sup>۶</sup> به اصول محور<sup>۱</sup> (که در آن از قضاوت

- 
1. Rentfro
  2. Stuebs
  3. Thomas
  4. Schemutti
  5. Duncan
  6. Rules Based

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۱۱

حرفه‌ای بیشتری استفاده می‌شود) پرداخته اند و سپس مدلی برای اتخاذ تصمیم توسط حسابداران و حسابرسان برای انجام قضاوت حرفه‌ای ارائه کردند و در این خصوص رهنمودها و پیشنهاداتی ارائه نمودند. آنان برای حسابرسان مثالهای مشخصی از حوزه‌های قضاوتشان ارائه کرده اند تا بتوانند الگویی در این خصوص تدوین نمایند.

گرباس<sup>۲</sup>، در سال ۱۹۸۸ بخاطر جایگزین کردن قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری با مجموعه قواعد مشخص برای تعیین رویه‌های حسابداری مناسب جهت معاملات و رویدادها، حرفه حسابداری را مورد ملامت قرار داد. وی اظهار کرد که تعداد استانداردهای حسابداری فعلی بسیار زیاد و با جزئیات می‌باشد و قضاوت حرفه‌ای را به حاشیه‌های بی‌اهمیت و جزئی محدود کرده است.

آشر<sup>۳</sup> (۱۹۸۸) طی تحقیقی این سوال را پرسید که آیا قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در نتیجه بکارگیری استانداردهایی که با جزئیات بیشتری ارائه شده و در بر گیرنده قواعد بیشتری است، افزایش می‌یابد یا خیر؟ و یا استانداردهای مبتنی بر یک چارچوب کلی با بکارگیری قضاوت حرفه‌ای قابلیت مقایسه بیشتری را تأمین کند؟ یافته‌های تحقیق کاهش قابلیت مقایسه در نتیجه به کارگیری قضاوت حرفه‌ای را نشان داد.

دی<sup>۴</sup> و ساروس<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) طی تحقیقی به بررسی " نحوه قضاوت حسابداران در رابطه با تهیه صورت‌های مالی تلفیقی " در استرالیا پرداخته اند. به نظر آن‌ها کمیته تدوین استانداردهای حسابداری استرالیا<sup>۶</sup> در استاندارد شماره ۱۰۲۴ خود که نحوه تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را ارائه کرده، از لحاظ عملیاتی و مفهومی دارای ابهام می‌باشد و قضاوت حسابداران را می‌طلبد، در نتیجه حسابداران نیز بدلیل اعمال قضاوت‌های متفاوت، صورت‌های مالی متفاوتی تهیه کرده اند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که

- 
1. Principles Based
  2. Gerboth
  3. Acher
  4. Day
  5. Jim psaros
  6. Australian Accounting Standards Board(AASB)

۱۲ ..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

بکارگیری قضاوت حرفه‌ای توسط حسابداران در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی منجر به ارائه صورت‌های مالی کاملاً متفاوتی نسبت به هم می‌شود. تحقیق والن<sup>۱</sup> و هلی<sup>۲</sup> در سال ۱۹۹۹ در خصوص قرارداد مدیران شواهدی را فراهم آورد که نشان داد مدیران از قضاوت حرفه‌ای خود برای افزایش میزان پاداش استفاده می‌کنند. همچنین هولتاسن<sup>۳</sup> و دیگران در سال ۱۹۹۵ و گویدری<sup>۴</sup> و دیگران در سال ۱۹۹۸ در تحقیقاتشان به این نتیجه رسیدند که انگیزه‌های قرار دادی<sup>۵</sup> (قرارداد بین مدیران و مالکان) می‌تواند محرکی برای مدیریت سود باشد.

#### ۴- اهداف پژوهش

با توجه به توضیحات ارائه شده در بالا، اهداف تعیین شده در تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

۱. در این تحقیق قصد داریم با استفاده از تحقیقات انجام شده در سایر کشورها به تعریف دقیقی از قضاوت حرفه‌ای دست یابیم.
۲. در این تحقیق بدنبال آن هستیم که مشخص کنیم آیا واگذاری بخشی از تصمیم‌گیری به حسابداران و به بیان دیگر بکارگیری قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری می‌تواند منجر به ارائه بهتر و مناسبتر صورت‌های مالی گردد یا خیر؟
۳. در تحقیق حاضر بررسی می‌کنیم که آیا اعمال قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابداری به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی خدشه‌ای وارد نمی‌کند و یا منجر به رفتارهای سلیقه‌ای حسابداران نمی‌گردد؟
۴. در این تحقیق مشخص می‌کنیم که آیا در شرایطی که یک حسابدار قصد اعمال تعدیلاتی را در اطلاعات حسابداری به نفع خود دارد، قضاوت حرفه‌ای موجود در

- 
1. Wahlen
  2. Healy
  3. Houlthausen
  4. Guidry
  5. Contractual incentives

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۱۳

استانداردهای حسابداری این اجازه را به او می دهد و ابزاری در دست وی برای حساب سازی محسوب می شود یا خیر؟

#### ۵- فرضیه های پژوهش

فرضیه ۱: استانداردهای حسابداری که بیشتر بر قضاوت حرفه ای تأکید می کنند، نسبت به استانداردهایی که کمتر بر قضاوت حرفه ای تأکید می کنند، منتج به صورت های مالی با قابلیت مقایسه کمتری می شود.

فرضیه ۲: مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سو گیری ذهنی قرار می گیرند در مقایسه با مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سو گیری ذهنی قرار نمی گیرند از قضاوت حرفه ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می کنند.

فرضیه ۳: زمانی که استانداردهای حسابداری اجازه می دهد سطح بالایی از قضاوت حرفه ای توسط تهیه کنندگان صورت های مالی بکار گرفته شود، مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سو گیری ذهنی قرار می گیرند در مقایسه با مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سو گیری ذهنی قرار نمی گیرند از قضاوت حرفه ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می کنند.

#### ۶- روش انجام تحقیق و متغیرهای آن

در این تحقیق از یک طرح ترکیبی استفاده شده که شامل یک عامل اصلی به نام "قضاوت حرفه ای" و ۲ عامل تبعی به نام "عدم تقارن اطلاعات" و "طرح مشارکت در سود" می باشد (متغیرهای مستقل). هر کدام از متغیرهای مستقل این تحقیق دارای ۲ سطح به شرح زیر هستند:

۱. سطح قضاوت حرفه ای مجاز که در استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده

است:

الف: بالا

ب: پایین

۲. اطلاعات خصوصی که صرفاً مدیر مالی از آن خبرداد و روی گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد:

الف: فقط مدیر مالی از اطلاعات خبر دارد.

ب: هم مدیر مالی و هم مدیر اجرایی از آن با خبرند.

۳. طرح پاداش یا مشارکت در سود که در شرکت قابل اجرا است:

الف: طرح مشارکت در سود وجود دارد.

ب: طرح مشارکت در سود وجود ندارد.

متغیرهای وابسته تحقیق عبارتند از تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در خصوص دو موضوع مطرح شده در سناریوی تحقیق، با توجه به مفاد استانداردهای حسابداری ایران. متغیرهای وابسته از طریق تعیین میزان احتمال محاسبه یک هزینه یا زیان اندازه‌گیری می‌شوند. برای آزمون هر سه فرضیه تحقیق از طریق یک طرح واحد، لازم است سناریویی طراحی شود که ترکیبی از قضاوت حرفه‌ای و تصمیمات گزارشگری مالی در خصوص هر دو موضوع با قضاوت بالا و با قضاوت پایین را در بر داشته باشد، از اینرو، طرح تحقیق نیز بر همین اساس به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفت. در سناریوی این تحقیق اطلاعات زیر به مشارکت‌کنندگان ارائه شد:

۱. اطلاعات اولیه پیرامون معرفی شرکت مطرح شده در تحقیق.

۲. اطلاعاتی در خصوص دو موضوع که باید تصمیم‌گیری شود.

۳. مختصری از استانداردهای حسابداری مرتبط با موضوعات، برای اینکه تصمیم‌گیری بهتر انجام شود.

شرکت‌کنندگان در تحقیق به صورت تصادفی در یکی از گروه‌های کنترل یا اصلی قرار گرفتند.

۱. گروه کنترل: هیچ‌یک از محرک‌های سوگیری ذهنی برای آنان در نظر گرفته

نشده است. یعنی این که نه در سود مشارکت دارند و نه اطلاعات خصوصی دارند.

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۱۵

۲. گروه عدم تقارن اطلاعات: فقط یکی از محرک های سوگیری ذهنی برای آنان در نظر گرفته شده است. یعنی این که اطلاعات خصوصی دارند اما در سود مشارکت ندارند.

۳. گروه مشارکت در سود: فقط یکی از محرک های سوگیری ذهنی برای آنان در نظر گرفته شده است. یعنی این که در سود مشارکت دارند اما اطلاعات خصوصی ندارند.

۴. گروه سوگیری ذهنی: هر دو محرک سوگیری ذهنی برای آنان در نظر گرفته شده است. یعنی این که هم در سود مشارکت دارند و هم اطلاعات خصوصی دارند.

برای اینکه فرضیه  $H_1$  را آزمون کنیم باید معیار اندازه گیری مناسبی را برای قابلیت مقایسه ارائه نمائیم. در بیانیه مفهومی شماره ۲ استانداردهای حسابداری امریکا درخصوص قابلیت مقایسه، اشاره شده که "اطلاعات مربوط به یک واحد تجاری می تواند قابل استفاده باشد اگر بتوان آنرا با اطلاعات مشابه به سایر شرکتها و یا اطلاعات دوره های مالی قبل همان شرکت مقایسه کرد". همچنین در همان بیانیه ذکر شده که "هدف مقایسه اطلاعات مالی این است که بتوان شباهت ها و تفاوتها را کشف کرد". بنابراین، اگر دو شرکت با یک معامله کاملاً یکسان مواجه شوند و هر دو به یک صورت آنرا گزارش کنند، استفاده کنندگان از صورت های مالی، شباهت ها را در معاملات به راحتی کشف می کنند، به بیان دیگر، اطلاعات گزارش شده قابل مقایسه است.

در این تحقیق تمام مشارکت کنندگان با یک موضوع کاملاً یکسان مواجه شدند، بنابراین قابلیت مقایسه وقتی بدست می آید که همه آن ها در خصوص موضوعات مطروحه به یک طریق خاص گزارشگری کنند. پس قابلیت مقایسه به صورت عملیاتی به عنوان "انحراف معیار تصمیمات گرفته شده در این تحقیق" تعریف می شود.

از اینرو، اگر نتایج تحقیق رابطه (۱) را تایید کند، فرضیه اصلی رد نمی شود:

$$S2 \text{ HIGH} \div S2 \text{ LOW} > FN \text{ HIGH-1}, N \text{ LOW-1}, \alpha \quad (1)$$

$S2 \text{ HIGH}$  = واریانس تصمیم گیری درخصوص سرمایه گذارهای بلند مدت

$S2 \text{ LOW}$  = واریانس تصمیم گیری درخصوص حسابهای دریافتنی

$F =$  مقدار بحرانی توزیع  $F$  با توجه به درجه آزادی مناسب و آلفای قابل پذیرش  
 $N =$  تعداد نمونه ها

برای این که بتوانیم مشخص کنیم که آیا قضاوت حرفه‌ای بکارگرفته شده در استانداردهای حسابداری می تواند روی قابلیت مقایسه گزارشگری مالی مؤثر باشد یا خیر، باید تهیه کنندگان را در شرایطی قرار دهیم که بدون توجه به عوامل بیرونی و تأثیرات خارجی، بتوانند تصمیم درست بگیرند. با توجه به توضیحات فوق در آزمون اولیه فرضیات  $H_2$  و  $H_3$  از رابطه (۲) استفاده شده که در تحقیق رنتفرو نیز همین مدل بکار گرفته شده و بر اساس آن فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است (رنتفرو، ۲۰۰۰: ۲۲۰-۲۲۳).

$$LTID_{ijm} - ARD_{ijm} = \mu + IA_i + PSP_j + IAPSP_{ij} + \varepsilon_{ijm} \quad (2)$$

$LTID_{ijm}$  = تصمیم گیری در خصوص سرمایه گذاری بلند مدت موضوع  $m$  تحت شرایط عدم تقارن اطلاعات  $i$  و طرح مشارکت در سود  $j$ .

$ARD_{ijm}$  = تصمیم گیری در خصوص حذف حسابهای دریافتی موضوع  $m$  تحت شرایط عدم تقارن اطلاعات  $i$  و طرح مشارکت در سود  $j$ .

$\mu$  = میانگین تمام مشاهدات.

$IA_i$  = تأثیر عدم تقارن اطلاعات وضعیت  $i$ .

$PSP_j$  = تأثیر طرح مشارکت در سود وضعیت  $j$ .

$IAPSP_{ij}$  = اثر متقابل عدم تقارن اطلاعات وضعیت  $i$  و طرح مشارکت در سود وضعیت  $j$ .

$\varepsilon_{ijm}$  = خطای باقی مانده برای تصمیم موضوع  $m$  تحت عدم تقارن اطلاعات  $i$  و طرح مشارکت در سود  $j$ .

مدل فوق تنها شامل متغیرهایی است که در تحقیق تعریف شده است و از بابت سایر متغیرهای مؤثر که تعریفی از بابت آن صورت نگرفته، متغیری گنجانده نشده است.



## ۷-جامعه آماری و نمونه مورد تحقیق

مشارکت کنندگان در این تحقیق از بین کسانی انتخاب شدند که تجربه فعالیت در شرکت‌های تولیدی، سرمایه‌گذاری و بازرگانی را داشتند و مستقیماً مسئول تهیه و ارائه صورت‌های مالی بودند. برخی از این شرکت‌ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بوده و برخی از آنها نیز شرکت‌های بزرگ سهامی غیر بورسی بودند. نحوه انتخاب شرکت‌ها به شکل زیر بوده است:

الف) از آنجایی که زمینه کاری محقق حسابرسی صورت‌های مالی می باشد، از اینرو، از بین حدود ۲۰۰ شرکت که در سالهای قبل و در حال حاضر مورد حسابرسی قرار گرفته و نسبت به مدیران مالی آن‌ها شناخت نسبی وجود داشته، افرادی که اطلاعات و دانش بیشتری در زمینه استانداردهای حسابداری داشتند انتخاب شدند.

ب) تدوین دوره‌های آموزشی مربوط به نحوه ارائه صورت‌های مالی، درس استانداردهای حسابداری در موسسه آموزشی اتاق بازرگانی، مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت، سازمان گسترش و نوسازی صنایع و معادن ایران موجب گردید که مخاطبین بسیاری از شرکت‌های فعال در بورس و شرکت‌های زیر مجموعه سازمان گسترش و نوسازی صنایع و معادن ایران که مناسب برای مشارکت در تحقیق بودند انتخاب شوند. از اینرو، از بین این گروه‌ها، افرادی که مدیر مالی و تهیه کننده صورت‌های مالی شرکت‌ها بودند، پس از اتمام دوره تدریس استانداردهای حسابداری، در آزمون شرکت کردند.

نمونه‌گیری به روش قضاوتی انجام گرفت و با توجه به برآورد حجم جامعه آماری، مدیران مالی ۱۷۰ شرکت انتخاب شدند و در قالب گروه‌های ۴ گانه تحقیق به پرسش نامه پاسخ دادند. پس از بررسی‌های انجام شده، با توجه به پرسشهای کنترلی که بعد از سوالات اصلی تحقیق مطرح شده بود، تعدادی از پاسخهای دریافت شده از تجزیه و تحلیل کنار گذاشته شد و در نهایت ۱۴۰ مورد از پاسخهای دریافتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## ۸- تدوین سناریوی تحقیق (پرسشنامه) و آزمون اعتبار آن

برای آزمون تأثیر قضاوت حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری برای گزارشگری مالی، ابتدا باید سطوحی را برای قضاوت مشخص کنیم. در این تحقیق ۲ سطح برای قضاوت حرفه‌ای تعیین شده است و بر اساس آن ۲ موضوع انتخاب گردیده است. موضوع محاسبه ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به‌عنوان یک موضوع با قضاوت حرفه‌ای در سطح پایین و موضوع ذخیره کاهش ارزش دائمی در سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به‌عنوان یک موضوع با قضاوت حرفه‌ای در سطح بالا. برای تعیین سطح قضاوت حرفه‌ای بکار گرفته شده در مفاد مندرج در استانداردها، یکی از عواملی که مبنای کار قرار گرفت، اظهار نظر مراجع حرفه‌ای و همچنین چالش‌های موجود آمده در سنوات اخیر درخصوص بکارگیری استانداردهای حسابداری ایران بوده است. اساساً در چند سال گذشته، همواره برخی مفاد استاندارد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، مورد چالش و اختلاف نظر بسیاری از افراد شاغل در حرفه بوده و درخصوص قضاوت حرفه‌ای منعکس در این استاندارد مباحث زیادی مطرح شده است.

ابزاری که در انجام این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته، قبلاً توسط رنتفرو، محقق دانشگاه فلوریدا، به هیئت بررسی‌های رسمی<sup>۱</sup> در امریکا ارائه شده تا بررسی شود که آیا با استانداردهای تحقیقاتی که در تحقیقات مربوط به علوم انسانی انجام میشود مطابقت دارد یا خیر. هیئت مذکور پس از انجام بررسی‌های لازم، روش و ابزار تحقیق را تایید کرد (رنتفرو، ۲۰۰۰).

از آن جایی که مدیران حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌ها همواره با موضوع قضاوت حرفه‌ای در ثبت و ارزیابی رویدادهای مالی سر و کار دارند، از اینرو، به منظور استفاده از تجربیات آن‌ها در بهبود تدوین طرح تحقیق و بالا بردن اعتبار آن، پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق به ۵ نفر مدیر حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ۵ نفر مدیر مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و شرکت‌ها

---

1. Institutional Review Board (IRB)

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۱۹

ی غیر بورسی بزرگ ارائه گردید تا نواقص احتمالی آن برطرف شود. پس از آن اصلاحات لازم اعمال و پرسش نامه نهایی تهیه گردیده است. بعد از این که ۱۰ نفر فوق الذکر، پرسش نامه ها را مشاهده کردند، با آنان راجع به مطالب زیر صحبت شد:

- در حالت کلی نظرشان را راجع به روش و ابزار تحقیق ارائه نمایند.
- مناسب بودن روش تحقیق و موضوعات انتخاب شده را برای شرایط فعلی کشورمان ارزیابی کنند.
- واقعی بودن تصمیمات مربوط به گزارشگری و پیش زمینه ای که قبل از پاسخ دادن به سوالات برایشان ارائه شده را ارزیابی کنند.
- درستی و کفایت خلاصه های ارائه شده درخصوص استانداردهای انتخاب شده را ارزیابی کنند.

در نهایت هیچ یک از افرادی که پرسشنامه جهت بررسی اولیه به آن ها ارائه گردیده نتوانستند دقیقاً حدس بزنند که موضوع تحقیق چیست. بر این اساس می توان نتیجه گیری کرد که "اثر تقاضا" در پرسش نامه بسیار کم می باشد و از نظر اعتبار در سطح قابل قبولی می باشد.

## ۱۰- آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول تحقیق، با استفاده از تحلیل واریانس یک طرفه با اندازه گیری های مکرر که مبتنی بر رابطه (۱) می باشد، واریانس های مربوط به میزان ذخایر محاسبه شده مورد آزمون قرار گرفته تا مشخص شود که آیا تفاوت معنی داری بین تصمیمات اتخاذ شده توسط پاسخ دهندگان وجود دارد یا خیر. ابتدا آزمون واریانس برای تمامی مشارکت کنندگان صرف نظر از گروهی که در آن قرار دارند انجام شد و سپس هر یک از گروهها به تنهایی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

در بخش اول تجزیه و تحلیل، برای کل پاسخهای دریافتی بالغ بر ۱۴۰ مورد از

۲۰..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

بابت تمام گروه‌ها آزمون واریانس صورت پذیرفته که بر اساس جدول (۱)، لامبدای ویلکز<sup>۱</sup> برابر با ۰/۲۵۱ با مقدار احتمال ۰/۰۰۱ و مقدار F برابر با ۳/۲۸۱ می‌باشد. ضریب لامبدا که گاهی ضریب پیش‌بینی پذیرگی گاتمن نیز نامیده می‌شود، نشانگر آن است که اگر از مقادیر متغیر مستقل آگاهی داشته باشیم، دقت پیشگویی متغیر وابسته چقدر است. لامبدا جهت ندارد و برای همه جداول قابل استفاده است و مقدار آن بین صفر و یک می‌باشد. با توجه به ضریب لامبدا و همچنین از آن جایی که میزان احتمال بر اساس جدول (۱) کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت آماری معنا داری بین واریانسهای تصمیم‌گیری در خصوص محاسبه ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلند مدت و تصمیم‌گیری در خصوص محاسبه ذخیره برای عدم وصول حسابهای دریافتی وجود دارد.

یکی از روشهای سنجش اهمیت یافته‌ها محاسبه "اندازه اثر" یا "شدت ارتباط" میباشد. این موضوع شامل آماره‌هایی است که نشان دهنده مقدار نسبی تفاوت بین میانگین‌ها و یا مقدار واریانس کلی در متغیر وابسته می‌باشند که از اطلاعات سطوح متفاوت متغیر مستقل قابل پیش‌بینی است. رایج‌ترین آماره‌ها در خصوص مقایسه گروهها عبارتند از "مجذور اتای تفکیکی"<sup>۲</sup> و "دی. کوهن"<sup>۳</sup>. اندازه مجذور اتای تفکیکی بیانگر نسبت واریانس متغیر وابسته است که با استفاده از متغیر مستقل تبیین می‌شود و ارزشهای آن می‌تواند در دامنه‌ای از صفر تا یک باشد. در رده بندی کوهن، مقدار مجذور اتای تفکیکی ۰/۰۱ به‌عنوان اثر کم، مقدار ۰/۶۰ به‌عنوان اثر متوسط و مقدار ۰/۱۴ به‌عنوان اثر بزرگ طبقه بندی شده است. با توجه به مقدار اتای تفکیکی به دست آمده در این بخش به مقدار ۰/۰۷۵، اندازه اثر متوسط بوده از اینرو، تفاوت موجود در تصمیمات گرفته شده در حد متوسط می‌باشد.

در بخش دوم آزمون فرضیه  $H_1$  تجزیه و تحلیل داده‌ها به تفکیک هر گروه انجام

- 
1. Wilks Lambda
  2. Partial Eta Squared
  3. Cohen D.

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ۲۱ .....

شده است. نتایج به دست آمده طبق جدول شماره یک، نشان می‌دهد که هر چند تفاوت بین تصمیمات گرفته شده در خصوص محاسبه ذخیره عدم وصول حسابهای دریافتی و ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاریهای بلند مدت معنی دار می‌باشد اما شدت این رابطه در گروه های "سوگیری ذهنی" و "مشارکت در سود" در حد بالاتری نسبت به "گروه های کنترل" و "عدم تقارن اطلاعات" قرار دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که عامل محرکی مثل مشارکت افراد در سود شرکت، در مقایسه با سایر شرایط، روی تصمیم گیری آنان برای محاسبه ذخیره و در نهایت روی نحوه اعمال قضاوت حرفه‌ای توسط آنان مؤثر تر است.

جدول ۱- نتیجه آزمون تفاوت بین واریانس‌های مربوط به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری بلند مدت و حساب‌های دریافتی

گروه	درجه آزادی مفروض	درجه آزادی خطا	مقدار F	F > احتمال	لامبدای ویلکز	مجذوراتای تفکیکی
کنترل	۱	۳۴	۱/۲۷۴	۰/۱۴۵	۰/۴۲۵	۰/۰۱۷
طرح مشارکت سود	۱	۳۴	۴/۷۴۲	۰/۰۰۱	۰/۳۱۲	۰/۰۷۸
عدم تقارن اطلاعات	۱	۳۴	۲/۱۲۳	۰/۱۰۱	۰/۳۹۵	۰/۰۳۲
سوگیری ذهنی	۱	۳۴	۳/۵۴۷	۰/۰۰۲	۰/۲۸۴	۰/۰۶۷
کل گروه‌ها	۱	۱۳۹	۳/۲۸۱	۰/۰۰۱	۰/۲۵۱	۰/۰۶۵

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۱۱- آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم تحقیق، با استفاده از تحلیل واریانس یک طرفه بین گروهی و تحلیل کوواریانس یک طرفه، واریانس‌های مربوط به تصمیمات اتخاذ شده در

۲۲ ..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

خصوص محاسبه ذخیره عدم وصول حسابهای دریافتی و ذخیره کاهش ارزش سرمایه- گذاریهای بلند مدت به صورت جداگانه مورد آزمون قرار گرفته تا مشخص شود که آیا تفاوت معنی داری بین میزان ذخیره محاسبه شده توسط گروههای مختلف وجود دارد یا خیر. در آزمون اینکه آیا محرکها و انگیزه‌هایی مثل "مشارکت افراد در سود شرکت" و "داشتن اطلاعات خصوصی و مخفی" که منجر به ایجاد سوگیری ذهنی می‌شود، می‌تواند روی محاسبه ذخیره مؤثر باشد یا خیر، با استفاده از رابطه (۲)، از روش تحلیل واریانس یک طرفه بین گروهی استفاده گردیده است.

همانطور که در جدول (۲) ارائه شده سطح معنی داری نتایج حاصل از اجرای تحلیل واریانس بر اساس آزمون روباست برای تعیین برابری میانه‌ها<sup>۱</sup> و آزمون چند متغیره واریانس، هم برای حسابهای دریافتی و هم برای سرمایه گذاریهای بلند مدت کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تفاوت آماری معنا داری بین واریانسهای تصمیم‌گیری‌های انجام شده در بین گروه‌های مختلف وجود دارد. از اینرو، حسابداران که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار می‌گیرند در مقایسه با آنانیکه در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار نمی‌گیرند، از قضاوت حرفه‌ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می‌کنند.

جدول ۲- آزمون روباست برای تعیین برابری میانه‌ها

مقدار F	درجه آزادی ۲	درجه آزادی ۱	آماره	متغیرها
۰۰۰	۱۳۷	۳	۷/۲۱۹	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۰۳۱	۱۳۷	۳	۳/۰۷۳	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۱۲- آزمون فرضیه سوم

در فرضیه سوم عنوان گردیده که هر گاه استانداردهای حسابداری اجازه می‌دهد سطح

بالایی از قضاوت حرفه‌ای توسط تهیه کنندگان صورت‌های مالی بکارگرفته شود، مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار می‌گیرند در مقایسه با مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار نمی‌گیرند از قضاوت حرفه‌ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می‌کنند. برای آزمون این فرضیه، با استفاده از تحلیل واریانس بین- درون آزمودنیهای آمیخته<sup>۱</sup> و بر اساس رابطه (۲)، واریانس های مربوط به تصمیمات اتخاذ شده در خصوص محاسبه ذخیره عدم وصول حسابهای دریافتی (به‌عنوان موضوع حسابداری با قضاوت حرفه‌ای کم) و ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذارهای بلند مدت (به‌عنوان موضوع حسابداری با قضاوت حرفه‌ای زیاد) مورد آزمون قرار گرفته تا مشخص شود که آیا با توجه به سطح قضاوت حرفه‌ای استانداردهای حسابداری، تفاوت معنی داری بین میزان ذخیره محاسبه شده توسط گروههای مختلف در خصوص عدم وصول حسابهای دریافتی و کاهش ارزش سرمایه گذارهای بلند مدت وجود دارد یا خیر؟ روش تحلیل واریانس بین- درون آزمودنیهای آمیخته زمانی به کار برده می‌شود که یک متغیر مستقل بین آزمودنی<sup>۲</sup> با دو سطح یا بیشتر (در این تحقیق "گروه" است)، یک متغیر مستقل درون آزمودنی<sup>۳</sup> با دو سطح یا بیشتر (در این تحقیق "قضاوت حرفه‌ای" است) و یک متغیر وابسته پیوسته (در این تحقیق "احتمال محاسبه ذخیره کاهش ارزش دارایی" است) وجود داشته باشد. در این بخش اثر تعاملی مورد سنجش قرار گرفت. یعنی اینکه آیا تغییر یکسانی در میزان احتمال محاسبه ذخیره کاهش ارزش دارایی در موضوعات مربوط به استانداردهای کم قضاوت و پر قضاوت برای هر ۴ گروه وجود دارد یا خیر؟ بر اساس جدول (۳) زیر، در خصوص اثر تعاملی قضاوت حرفه‌ای و محرک های سوگیری ذهنی (گروه ها) مقدار لامبدای ویلکز ۰/۹۲۳ و احتمال مربوط به آن برابر با ۰/۰۳۲ می باشد که کوچکتر از ۰/۰۵ است، از اینرو، اثر تعاملی از لحاظ آماری معنی دار می باشد. تعامل معنی دار یعنی اینکه تأثیر یک متغیر مستقل روی متغیر وابسته، به وسیله سطح متغیر مستقل

- 
1. Between- within Subject
  2. Between Subject
  3. Within Subject

۲۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

دیگر تحت تأثیر قرار می‌گیرد. نتایج تحلیل در این مورد نشان می‌دهد که احتمال محاسبه ذخیره کاهش ارزش دارایی در موضوعات مربوط به استانداردهای کم قضاوت و پر قضاوت در مقایسه با هم برای هر چهار گروه مورد تحقیق یکسان نمی‌باشد.

جدول ۳- آزمون چند متغیره واریانس

تأثیر		ارزش	F مقدار	درجه آزادی	خطای درجه آزادی	مقدار F	مجذوراتای تفکیکی
قضاوت حرفه‌ای	شاخص فیلیز	۰/۰۲۲	۲/۸۰۸	۱/۰۰۰	۱۳۹/۰۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۲۲
	لامبدای ویلکز	۰/۹۷۸	۲/۸۰۸	۱/۰۰۰	۱۳۹/۰۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۲۲
	شاخص هوتلینگز	۰/۰۲۳	۲/۸۰۸	۱/۰۰۰	۱۳۹/۰۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۲۲
	بزرگترین ریشه روی	۰/۰۲۳	۲/۸۰۸	۱/۰۰۰	۱۳۹/۰۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۲۲
قضاوت حرفه‌ای* گروه	شاخص فیلیز	۰/۰۷۷	۳/۴۰۸	۳/۰۰۰	۱۳۷/۰۰۰	۰/۰۲۰	۰/۰۳۲
	لامبدای ویلکز	۰/۰۹۲۳	۳/۴۰۸	۳/۰۰۰	۱۳۷/۰۰۰	۰/۰۲۰	۰/۰۳۲
	شاخص هوتلینگز	۰/۰۸۳	۳/۴۰۸	۳/۰۰۰	۱۳۷/۰۰۰	۰/۰۲۰	۰/۰۳۲
	بزرگترین ریشه روی	۰/۰۸۳	۳/۴۰۸	۳/۰۰۰	۱۳۷/۰۰۰	۰/۰۲۰	۰/۰۳۲

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر



### ۱۳- نتیجه گیری

این تحقیق فرآیند تصمیم گیری توسط تهیه کنندگان صورتهای مالی را مورد آزمون قرار داده و شواهد تجربی را بدست آورده که نشان می‌دهد قضاوت حرفه‌ای چه نقشی در فرآیند تصمیم گیری در ارتباط با گزارشگری مالی بازی می‌کند. در این تحقیق تئوری نمایندگی از بعد اخلاقی مورد بررسی قرار گرفت و یافته‌های تحقیق نیز شواهد تجربی را در این خصوص فراهم کرده است. نتایج بدست آمده در این تحقیق و تعمیم آن به جامعه باید با توجه به محدودیتهای موجود در انجام تحقیق مورد بررسی قرار گیرد. پرسشنامه این تحقیق بر اساس یک موضوع مشخص، یعنی محاسبه ذخیره کاهش ارزش دارایی تدوین گردیده و روش نمونه گیری تحقیق نیز قضاوتی بوده، از اینرو، با در نظر گرفتن موارد مذکور و با توجه به محدودیتهای تحقیق، نتایج تجربی بدست آمده در این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اعمال قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردهای حسابداری ایران توسط تهیه کنندگان اطلاعات مالی، منجر به کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات می‌شود. وقتی که استانداردهای حسابداری در خصوص ثبت و اندازه گیری رویدادهای مالی، الزامات کلی و قابل انتخاب را برای مدیران مالی مطرح می‌کند، تهیه کنندگان صورتهای مالی باید از تجربه و دانش خود استفاده کنند تا بتوانند رویدادهای مالی را اندازه گیری و ثبت کنند و این موضوع منجر به کاهش قابلیت مقایسه صورتهای مالی می‌شود. بررسیهای انجام شده به تفکیک گروه‌های تحقیق مبین این نکته است که هر گاه تهیه کنندگان اطلاعات مالی در سود شرکت سهامی شوند، تأثیر اعمال قضاوت حرفه‌ای روی قابلیت مقایسه اطلاعات بیشتر می‌شود. این بدان معنی است که در مواردی که شرایط مهیا باشد، حسابداران از قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردهای حسابداری به نفع خود بهره می‌گیرند، از اینرو، بکارگیری قضاوت حرفه‌ای منجر به اتخاذ تصمیمی می‌شود که ممکن است با تصمیمات گرفته شده از سوی سایر افراد قابل مقایسه نباشد. بالعکس، وقتی که هیچ یک از محرک‌های سوگیری

۲۶ ..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره هجدهم، تابستان ۱۳۹۲

ذهنی وجود ندارد و یا وقتی که فقط "اطلاعات خصوصی" وجود دارد، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی تحت تأثیر قضاوت حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد. نتایج حاصل از تحقیق رنتفرو (۲۰۰۰)، ساروس و دی (۱۹۹۶) و آشر (۱۹۹۸) نیز موید همین مطلب است در حالیکه برس فورد (۱۹۹۹) در تحقیقش به این نتیجه رسید که با اطمینان نمی‌شود ادعا کرد که سطح بالای قضاوت حرفه‌ای قابلیت مقایسه در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

در خصوص تأثیر اعمال قضاوت حرفه‌ای افراد بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی در شرایطی که استانداردهای حسابداری اجازه اعمال چنین قضاوتی را نمی‌دهد، نتایج تحقیق نشان داد که مدیران مالی که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار می‌گیرند در مقایسه با مدیران مالی که در چنین شرایطی قرار نمی‌گیرند، از قضاوت حرفه‌ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می‌کنند، یعنی وقتی افراد در شرایط خاصی قرار می‌گیرند که عواملی مثل مشارکت در سود و اطلاعات خصوصی برای آن‌ها منفعی را به همراه دارد، این عوامل تصمیم‌گیری آنان در خصوص تهیه اطلاعات مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این میزان تأثیر پذیری در زنان و مردان با هم تفاوت معنی داری ندارد اما در خصوص افراد با سوابق کاری متفاوت، این تأثیر پذیری تشدید یا تضعیف می‌شود، یعنی هر چه سابقه کاری افراد بیشتر باشد میزان تأثیر پذیری آنان در برابر محرک‌های مذکور کمتر است.

شواهد بدست آمده در این تحقیق نشان می‌دهد که محاسبه ذخیره کاهش ارزش دارایی در خصوص موضوع مربوط به استاندارد با قضاوت بالا و استاندارد با قضاوت پایین در مقایسه با هم برای تمام گروه‌های مورد تحقیق یکسان نمی‌باشد و تفاوت معنی دار آماری بین آن‌ها وجود دارد. همچنین در شرایطی که در استانداردهای حسابداری از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌شود، اثر محرک‌های سوگیری ذهنی تشدید می‌گردد. نتایج بدست آمده از آزمون آماری فرضیه سوم در مقایسه با نتایج مربوط به فرضیه دوم در بین گروه‌های یکسان، نشان می‌دهد که تأثیر عوامل سوگیری ذهنی در

تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران... ..... ۲۷

خصوص استانداردهای حسابداری با قضاوت بالا بیشتر از استانداردهای با قضاوت پایین می باشد. در این خصوص، هولتاسن (۱۹۹۵) و گویدری (۱۹۹۸) در تحقیقاتشان به این نتیجه رسیدند که انگیزه های قرار دادی (قرارداد بین مدیران و مالکان) مثل مشارکت در سود، می تواند محرکی برای مدیریت سود باشد.

بر اساس یافته های تحقیق، پیشنهاداتی در خصوص بهبود استانداردهای حسابداری ایران ارائه می شود:

- در تدوین استانداردهای حسابداری در حد امکان از روشهای مختلف که انتخاب آن توسط تهیه کنندگان اطلاعات مالی اختیاری است استفاده نشود یا استفاده از روشهای مختلف محدود به شرایط خاص و معینی باشد که در متن استانداردها و در متون مرتبط با آن به طور واضح مشخص گردیده است.

- در استانداردهای حسابداری یا در راهنمای بکارگیری استانداردها از واژه های شفاف و روشن استفاده شود تا افراد مختلف برداشت یکسانی از آن داشته باشند.

- قضاوت حرفه ای به صورت شفاف توسط مرجع تدوین استانداردها تعریف شود و برای اعمال آن چارچوب مشخصی تدوین گردد. پیشنهاد می شود بیانیه ای در خصوص قضاوت حرفه ای تدوین شود که در آن ویژگی های قضاوت حرفه ای صحیح مشخص گردد و میزان تجربه و دانش فرد قضاوت کننده و همچنین معیارهای مناسب برای ارزیابی نتایج حاصل از قضاوت به عنوان رهنمود ارائه شود.

## منابع

- ثقفی، علی، بهار مقدم، (۱۳۸۵)، «بررسی محرک‌های مؤثر بر مدیریت سود»، پایان‌نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- رویایی، رمضانعلی، عبدلی، (۱۳۸۸)، «ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۸، «استانداردهای حسابداری ایران. سازمان حسابرسی»، چاپ شانزدهم، انتشارات سازمان حسابرسی.

Acher, g., (1998), "Accounting Principles -is Judgments Dead? Accountancy" 121, No. 1257, PP. 65-67.

Beresford, D. R., (1999), "It's Time to Simplify Accounting Standards, Journal of Accountancy, 187, No. 3, PP. 65-67.

Day, R., and J. Psaros, (1996), "A Study of Accountant's Judgments With Respect to the Provision of Consolidated Financial Statements. Abacus", Sydney, Vol 32, Iss1, PP. 62-81.

FASB, (1980), "Statement of Financial Accounting Concepts", No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information. Online Available at <http://www.fasb.org/pdf/con2.pdf>. 1389/4/20.

Gerboth, D. L., (1988), "commentary: Dale L. Gerboth on the profession", Accounting horizons, 2, No.1, PP. 104-109.

Guidry, F., A. leone and S. Rock, (1999), "Earnings-Based Bounous Plans and Earnings Management by Business Unit managers", Journal of accounting and economics, 26, PP. 113-142.

Healy, P. M., and Whalen, J. M., (1999), "a Review of the Earnings Management Literature and It's Implications for Standard Setting", Accounting horizons, 45, PP. 37-46.

Holthausen, R., D. Lacker and R. sloan, (1995), "Annual Bounus Schemes and The Manipulation of Earnings", Journal of accounting and economics 19, PP. 29-74.

Mason, k.a. and M. Gibbins, (1991), "Judgement and u.s. Accounting Standards", Accounting horizons, No. 2, PP.14-24.

Rentfro, r. w., (2000), "The Role of Professional Judgement in The

Application of u.s. Accounting Standards”, Florida Atlantic University, Available in: [www.proquest.com](http://www.proquest.com).

Securities and Exchange Commission of United States, (2007), “Draft Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting”, Accounting Horizon, Vol. 135, PP. 33-47.

Schmutte, j. and r. j. Duncan, (2009), “Professional Judgment: A Model for Accounting and Auditing Decisions”, The CPA Journal New York, Vol. 79, Iss. 9, PP. 39-45.

Shana M. Clor-Proell, (2009), “The Effects of Expected and Actual Accounting Choices on Judgments and Decisions. The accounting review”, American Accounting Association, Vol. 84, No. 5, PP. 1465-1493.

Stuebs J. R. and C. W. Thomas, (2009), “Improved Judgment in Financial Accounting: A Principled Approach”, The CPA Journal New York, Vol. 79, Iss.1, PP. 32-36.

