

## Presenting a Reductive Model of Earnings Management Based on Multi-Grounded Theory Approach

*Maryam Foroodi\**

*Rezvan Hejazi\*\**

### Abstract

**Objective:** Understanding the importance of earnings management is essential for internal and external users of financial statements. Some see this as a legal practice, while others see it as illegal manipulation of profits. Iran is no exception to the damage and growth of this economic phenomenon, so the first thing that crystallizes in the minds of some members of society is the question: What are the factors affecting the earnings management and ways to prevent or reduce earnings management? So The purpose of this study is to provide a reductive model of earnings management according to the conditions of Iran.

**Method:** In this regard, the present study, using the qualitative method of multi-grounded theory through semi-structured interviews with 14 experts in the Iranian accounting profession in 1397-1398 which was selected by theoretical sampling method, the key points raised by them were coded and formatted. Concepts and categories were categorized and finally, succeeded in presenting a decreasing pattern of earnings management.

**Finding:** Based on the results of personality characteristics, business characteristics and motivation of managers causal and effective conditions on profit management reduction methods were identified. Also, the legal system, human resource management, the weakness of the accounting system, specialized knowledge and cultural factors of the context, and environmental factors were among the intervening conditions. Finally, the methods of profit management reduction include 7 categories, auditing quality control, strengthening corporate governance, updating the structure of laws and standards, strengthening and controlling the financial reporting framework, strengthening training, disciplinary discussions and classification monitoring and its consequences in the form of earnings management methods were identified and presented. One of the achievements of this research and the proposed model for reducing earnings management is that in this model, the concept of assembly time management is introduced, which is another way to perform earnings management. Time management of assemblies includes sub-categories such as assembly breathing, assembly relocation, assembly assembly in the last days and playing with shareholders' dividends, for later payment of dividends and using it elsewhere. Of course, It is possible that companies have been created in Iran due to the specific conditions of Iran.

---

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 12, No. 4, Ser.47, pp. 93-114.

\* Ph.D Candidate of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran.

(Email: foroodimaryam@yahoo.com).

\*\* **Corresponding Author**, Professor of Accounting, Al-Zahra University, Tehran, Iran. (Email: hejazi33@alzahra.ac.ir).

Submitted: 5 April 2021

Accepted: 23 June 2021

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2021.17303.3447

©The Authors.



## Abstract

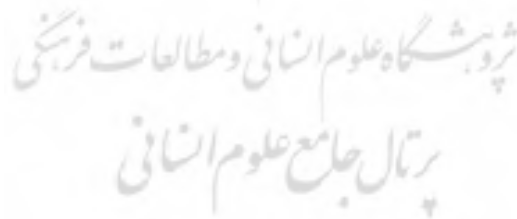
---

**Conculosion:** earnings management has a very important impact on the company, the profession and the macroeconomic level. The role of financial statements is to provide a fair and equitable view of the situation and performance of the business unit. In practice, however, there may be opportunities to affect accounting information through the use of various methods and techniques, resulting in financial statements losing their performance and misrepresenting accounting information Manipulate profits. So, with the correct application of strategies and contextual conditions, it can be said that negative earnings management in companies can be reduced. Previous research has been done on modeling earnings management with quantitative methods, and this is not ineffective in terms of both knowledge and theoretical development in the field of earnings management. Therefore, based on the findings of the present study, it can be stated that the model of the present study is used to educate and increase public awareness, especially of students in related fields, and more serious proceedings are taken in this regard.

**Keywords:** *Multi- Grounded Theory, Accrual Earnings Management, Real Earnings Management, Earnings Management Reductive Models.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citition:** Foroodi, M., Hejazi, R. (2021). Presenting a reductive model of earnings management based on multi- grounded theory approach. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(4), 93-114 [In Persian].



## ارائه الگوی کاهشی مدیریت سود مبتنی بر نظریه داده بنیاد چند وجهی

مریم فرودی\*  
رضوان حجازی\*\*

### چکیده

هدف: درک اهمیت مدیریت سود برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی صورتهای مالی ضروری است. بنابراین، پژوهش حاضر به ارائه الگوی کاهشی مدیریت سود با توجه به شرایط کشور ایران می پردازد.

روش: در این رابطه به کمک روش کیفی نظریه داده بنیاد چند وجهی و از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۱۴ نفر از خبرگان حرفه حسابداری ایران در سال ۱۳۹۸-۱۳۹۷ که به روش نمونه گیری نظری انتخاب شده، نکات کلیدی مطرح شده توسط ایشان کد گذاری و در قالب مفاهیم و مقوله ها دسته بندی و در نهایت موفق به ارائه الگوی کاهشی مدیریت سود شد.

یافته ها: بر اساس نتایج ویژگی های شخصیتی، کسب و کار و انگیزه مدیران، شروط علی و اثرگذار بر روش های کاهشی مدیریت سود شناسایی شدند. نظام قانونی، مدیریت منابع انسانی، ضعف نظام حسابداری، دانش تخصصی و عوامل فرهنگی شرایط زمینه ای، و عوامل محیطی جزء شرایط مداخله گر قرار گرفتند. روش های کاهشی مدیریت سود شامل ۷ مقوله، کنترل کیفیت حسابداری، تقویت حاکمیت شرکتی، به روز کردن ساختار قوانین و استانداردها، تقویت و کنترل چارچوب گزارشگری مالی، و تقویت آموزش، بحث های انطباقی و نظارت شناسایی و پیامدهای ناشی از آن در قالب روش های مدیریت سود ارائه گردید که مفهوم مدیریت زمان مجامع یکی از روش های انجام مدیریت سود و یکی از دستاوردهای پژوهش حاضر می باشد.

نتیجه گیری: مدیریت سود تأثیر مهمی بر شرکت، حرفه و سطح کلان اقتصادی دارد. بنابراین، با بکارگیری صحیح راهبردها و شرایط زمینه ای مدیریت سود منفی در شرکت ها کاهش می یابد. پیش از این تحقیقات از روش های مقداری استفاده کرده بنابراین، این مورد هم از نظر دانش افزایی و هم توسعه نظریه ای موجود در حوزه مدیریت سود مؤثر است. بنابراین، برای آموزش و افزایش آگاهی عموم بویژه دانشجویان رشته های مرتبط می توان استفاده بسیاری نمود.

**واژه های کلیدی:** نظریه داده بنیاد چند وجهی، مدیریت سود تعهدی، مدیریت سود واقعی، روش های کاهشی مدیریت سود.  
**نوع مقاله:** پژوهشی.

مجله دانش حسابداری، دوره دوازدهم، ش ۴، پیاپی ۴۷، صص. ۹۳-۱۱۴.

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران. (واپانامه: foroodimaryam@yahoo.com).

\*\* نویسنده مسئول، استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (واپانامه: hejazi33@alzahra.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۴/۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱۶

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

DOI: 10.22103/jak.2021.17303.3447

©The Authors.



استناد: فرودی، مریم؛ حجازی، رضوان. (۱۴۰۰). ارائه الگوی کاهش مدیریت سود مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد چند وجهی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۴)، ۹۳-۱۱۴.

#### مقدمه

هر شرکت اهداف مشخصی را در فعالیتهای تجاری خود تعیین می‌کند که سعی می‌کنند در طول فعالیت خود به آنها برسند. یکی از این اهداف کسب سود است. سود مهمترین مورد در صورت‌های مالی است. صورت‌های مالی نشان دهنده هسته اصلی اطلاعاتی است که نه تنها نهادهای داخلی بلکه نهادهای خارجی هم از آن استفاده می‌کنند (استراکوا، ۲۰۱۹). سود خود متشکل از اقلام نقدی و تعهدی است. اقلام تعهدی به دو دسته اختیاری و غیراختیاری تفکیک می‌شوند. اقلام تعهدی اختیاری، اقلامی هستند که مدیریت می‌تواند آنها را کنترل کند؛ به تأخیر بیاندازد، حذف کند و یا ثبت و شناسایی آنها را تسریع نماید. اقلام تعهدی غیراختیاری، مدیریت نمی‌تواند آنها را کنترل کند. از آنجا که اقلام تعهدی اختیاری، در اختیار مدیریت و قابل اعمال نظر توسط مدیریت هستند، از این اقلام به‌عنوان شاخصی در کشف مدیریت سود استفاده می‌شود. همچنین در اغلب تحقیقات فرض بر این است که سود از طریق اقلام تعهدی حسابداری مدیریت می‌شود. از این رو الگوهایی جهت مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی توسعه داده شده، با این وجود در تعدادی از مطالعات انجام شده توانایی این الگوها برای کشف مدیریت سود زیر سؤال رفته است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۱).

تمایل مدیران به اعمال مدیریت سود و سوء استفاده از آن و در نتیجه ارائه اطلاعات نادرست به سهامداران آسیب جدی به اعتماد سهامداران وارد خواهد ساخت و هزاران نفر از سهامداران را متضرر و از بازار سرمایه فراری خواهد کرد. چرا که سوگیری در پیش بینی سود توسط مدیریت بر رفتار سرمایه‌گذاری شرکت تأثیر منفی دارد (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین، در عمل ممکن است فرصتهایی برای تأثیرگذاری بر اطلاعات حسابداری با استفاده از روش‌ها و تکنیک‌های مختلف وجود داشته باشد. کارشناسان در این حوزه نظرات متفاوتی در مورد پدیده مدیریت سود دارند. برخی این پدیده را یک روش قانونی در حالی که برخی دیگر آن را دستکاری غیرقانونی سود می‌دانند (جنسن<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). اولین چیزی که در ذهن برخی از آحاد جامعه متبلور می‌شود این سؤال است عوامل اثرگذار بر مدیریت سود و راه‌های پیشگیری و یا کاهش مدیریت سود چیست؟ به همین دلیل بسیاری مطالعات علمی و روش‌های حرفه‌ای و تکنیک‌های حرفه‌ای توسعه یافته، و مبتنی بر اندازه‌گیری و تشخیص مدیریت سود است. هر الگو با توجه به توسعه بازار سرمایه، شرایط اقتصادی و مالی و ریسک‌های احتمالی مالی در شرایط خاص کشور شکل می‌گیرد.

محیط حسابداری در ایران، از جهات مختلفی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با مقداری تعدیل از بابت قوانین و شرایط خاص کشور شکل گرفته است. و محیط کاری حسابداران، تا حدود زیادی فضای سنتی خود را در ایران حفظ کرده و نیازمند تلاش‌های بیشتری برای تطابق با کشورهای پیشرفته دنیا است. لذا در مطالعه حاضر تلاش می‌شود با توجه به اهمیت موضوع با استفاده از روش‌های کیفی به بررسی مدیریت سود پرداخته شود و از آنجایی که تمرکز بیشتر مطالعات انجام شده در این حوزه بر اساس روش‌های کمی بوده است، محقق مصمم است تا با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد چندوجهی الگوی مفهومی کاهش مدیریت سود در ایران را نشان دهد. همچنین شناسایی ساز و

کارهایی که بتواند در کاهش مدیریت سود و تضاد منافع موجود بین ذینفعان اثر بخش باشد بسیار حائز اهمیت است. لذا، هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی موثرترین روش‌ها و ساز و کارها در جهت پیشگیری و کاهش مدیریت سود و عوامل تأثیر گذار بر این روش‌ها است. بنابراین، با توجه به مطالب ذکر شده مساله اصلی پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح نمود:

✓ روش‌های پیشگیری و کنترل مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن‌ها کدامند؟

بر همین اساس در ادامه به بررسی مبانی نظری و پژوهش‌های گذشته مرتبط با مدیریت سود پرداخته، سپس روش پژوهش، نحوه جمع‌آوری داده‌ها و روش تجزیه و تحلیل آن‌ها با روش نظریه داده‌بنیاد چندوجهی تشریح می‌گردد.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

#### محرک‌های مؤثر بر مدیریت سود

در ادبیات حسابداری تعاریف گوناگونی از مدیریت سود ارائه شده است. آل دیری، مدیریت سود را به عنوان اختیار مدیریت در اصول پذیرفته شده حسابداری بر گزارشگری مالی خارجی بوسیله سواستفاده از برخی قراردادهای، منطبق محدود سهامداران و عدم تقارن اطلاعاتی در بازار، از طریق برخی تصمیمات اقتصادی، تغییر در حسابداری، یا سایر روش‌های پیچیده می‌داند (آل دیری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸؛ ۸). انگیزه‌های متفاوتی وجود دارد که مدیران را به سمت مدیریت سود سوق می‌دهد. به نقل از آل دیری، ۲۰۱۸، در سطح قرارداد مانند جبران خدمات (هیلی<sup>۲</sup>، ۱۹۸۵؛ جنسن و مورفی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴؛ لاکس و لاکس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹) در سطح بازار سرمایه مانند بهبود قیمت سهام (لو<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸؛ راما کریشنان و توماس<sup>۶</sup>، ۱۹۹۸؛ کوتاری<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱؛ گلب و زاروین<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲) و سطح بیرونی مانند اثر قوانین و رقبا (جونز<sup>۹</sup>، ۱۹۹۱؛ چان<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۲؛ بگنلی و واتس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰؛ گلدمن و اسلزاک<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۶). (آل دیری، ۲۰۱۸؛ ۷). بنابراین، می‌توان بیان داشت مدیران واحدهای تجاری به دلایل مختلف می‌کوشند از طریق کاربرد روش‌های گوناگون حسابداری سود دوره را مدیریت کنند. تا وضعیت مورد انتظار خود را از عملکرد بنگاه اقتصادی ارائه کنند. لذا، بررسی محرک‌های مؤثر بر مدیریت سود در دو دهه اخیر مورد توجه بسیاری از پژوهشگران قرار گرفته است. در ادامه برخی از این عوامل که در تحقیقات مختلف بیان شده و سبب کاهش مدیریت سود می‌شود خواهیم پرداخت.

#### حاکمیت شرکتی و مدیریت سود

به نقل از آل دیری سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند داخلی و خارجی باشد و عمدتاً به عنوان روش‌های مؤثر در کاهش مدیریت سود بیان شده است. تعدادی از مطالعات نشان داده‌اند که یک محیط انضباطی سختگیرانه می‌تواند اثر کاهشی بر فعالیت‌های مدیریت سود شرکت داشته باشد. به نقل از آل دیری مدیریت سود در شرکت‌هایی که سهم بیشتری از مالکیت سرمایه گذاران نهادی دارند کمتر است (آل دیری، ۲۰۲۰). بنابراین، با توجه به اهمیت حفظ اعتماد سهامداران و همچنین حفظ سلامت اقتصادی کشور حاکمیت شرکتی در پی دستیابی به شیوه‌هایی است که بر اساس آن تأمین کنندگان مالی اطمینان بیابند که از سرمایه‌گذاری‌های خود در شرکت بازده مناسبی را به دست می‌آورند. حاکمیت شرکتی با مکانیزم‌های برون سازمانی که شامل قوانین و مقررات است و همچنین مکانیزم‌های درون سازمانی که اکثراً اختیاری است می‌تواند به اعمال مدیریت خوب، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کاهش هزینه نمایندگی و در نهایت

کاهش مدیریت سود کمک کند. چرا که حاکمیت شرکتی مطلوب در بهبود کارایی و رشد اقتصادی و افزایش اعتماد سرمایه گذاران نقش مهمی را ایفا می نماید. بنابراین، سازو کارهای درونی چون کمیته حسابرسی اثر مثبتی بر کنترل مدیریت سود دارد. در واقع استقلال اعضای کمیته حسابرسی، ویژگی هایی مانند تخصص مالی شیوه های مدیریت سود را کاهش می دهد. همچنین کیفیت حسابرسی داخلی یکی دیگر از عامل هایی است که مدیریت سود را کاهش می دهد (الفدائیل و جارایا<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۱).

#### افشا و مدیریت سود

شفافیت و افشا از اجزای اساسی سیستم راهبری شرکتی شناخته شده اند که اطلاعات بهتری را در خصوص نحوه اداره شرکت برای ذینفعان فراهم می کنند. بنابراین، شرکت هایی که الزامات یا معیارهای شفافیت و افشا را رعایت می کنند از میزان سطح کلی مدیریت سود آنها کاسته می شود (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۲).

#### حسابرسان و مدیریت سود

تضاد منافع و پیچیدگی فعالیت های اقتصادی، تقاضا برای حسابرسی در گزارشگری مالی را الزامی می سازد. ارزش افزوده حسابرسی، در دو بعد کنترلی و بعد اعتباربخشی است. انگیزه حسابرسان تعیین کننده توانایی آنها در استقلال است به گونه ای که برای نقش کنترل کنندگی مدیریت سود ضروری است. به گونه ای که آل دیری بیان نمود حسابرسان خارجی نقش مهمی در کاهش فعالیت های مدیریت سود دارند (آل دیری، ۲۰۲۰).

#### مدیریت سود و استانداردهای بین المللی

رشد تجارت بین المللی و جریان های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. استانداردهای مذکور با افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی موجب شفافیت اطلاعاتی می شود (واحدی و جهانشاد، ۱۳۹۹؛ ۹۹). بررسی تأثیر استانداردهای گزارشگری بین المللی بر مدیریت سود شرکت ها توسط استیوان و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۹) نشان داد که مدیریت سود تعهدی پس از تصویب IFRS کاهش می یابد. لازم به ذکر است به اعتقاد برخی از صاحب نظران نظیر دیچو<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲)، الگوهای موجود برای اندازه گیری اقلام تعهدی غیرعادی از کارایی مناسبی برخوردار نیستند. اختلاف نظر بسیاری در حوزه مدیریت سود با بکارگیری الگوهای کمی وجود دارد و هنوز محققان و نویسندگان به اجماعی بر سر آن نرسیده اند که این خود می تواند حاکی از محدودیت ها و نقص های الگوهای کمی موجود در این مطالعات باشد که می تواند عاملی در جهت ضرورت بررسی مدیریت سود مبتنی بر روش کیفی به منظور رفع محدودیت های فوق باشد.

#### پیشینه پژوهش

پژوهش های کمی بسیار و متعددی در زمینه مدیریت سود در ایران انجام شده است. صرفاً یک تحقیق کیفی در ایران توسط حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹) به تبیین الگوی مفهومی، چرایی و چگونگی مدیریت سود بانک ها پرداخته است و تحریف گزارشگری مالی و آریستو کراسی پولی پیامد مدیریت سود بانک ها معرفی کرده است. بداغی و بزاززاده (۱۳۸۷) افشا بیشتر و کامل تر اطلاعات را به عنوان راهکاری جهت کاهش مدیریت سود مورد توجه قرار دادند. هر چه مکانیزم های نظارتی که در تصمیمات گزارشگری مدیران به طور مستقیم دخالت دارد بیشتر باشد مدیریت سود فرصت طلبانه کمتر و عدم تقارن اطلاعاتی هم کمتر است. راهبری خوب سبب افشای به موقع اطلاعات می گردد،

بنابراین، انتظار است که هر چه نظارت شدیدتر و ارائه اطلاعات شفاف‌تر و بیشتر باشد عدم تقارن اطلاعاتی کمتر و امکان مدیریت سود فرصت طلبانه هم کمتر می‌شود (کردستانی و رحیم‌خانی، ۱۳۹۴). همچنین وجود کمیته حسابرسی کارآمد به عنوان ناظر درون سازمانی می‌تواند قدرت مدیریت برای دستکاری صورت‌های مالی را محدود و رفتار فرصت طلبانه وی را برای استفاده از جریان نقد آزاد جهت مدیریت سود از طریق اتخاذ تصمیم‌های عملیاتی کنترل نماید (نویخت و نویخت، ۱۴۰۰). قابلیت مقایسه سیستم حسابداری (اخگروداودی، ۱۳۹۸)؛ و به نقل از پوراحمدی و امان‌الهی، (۱۴۰۰) استحکام مدیریت سود؛ افشای اطلاعات مالی و مدیریت ریسک سازمانی را به عنوان عواملی که سبب کاهش و کنترل مدیریت سود می‌شود معرفی کردند

مانزرای و ریگاسیرا<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۳) نظارت دقیق‌تر دولت و اجرای مقررات حاکمیت شرکتی؛ رویز<sup>۱۹</sup> (۲۰۱۶) چارچوب قانونی کشور و کوهن و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۸)، قانون ساربانز آکسلی را اقدامات اصلاحی مدیریت سود بیان کردند. مونتنگرو<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۷) بیان نمود، دینداری همراه با سایر روشهای نظارت بیرونی می‌تواند مکانیزمی برای کاهش رویه‌های حسابداری متهورانه باشد. زالاتا و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۹) به بررسی رابطه تخصص مالی کمیته حسابرسی، جنسیت و مدیریت سود پرداختند. نتایج حاکی از این است که نسبت وجود کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی و جنسیت، مدیریت سود را کاهش می‌دهد. همچنین شواهد نشان داد که نسبت کارشناسان زن مالی در کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی باعث کاهش مدیریت سود می‌شود. شیب و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۲۰)، در پژوهشی بیان داشتند که برخی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی می‌تواند در کل مدیریت سود را کاهش دهد. همچنین الفدائیل و جارایا، (۲۰۲۱) قوانین حمایت از سرمایه‌گذار، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی را به عنوان عوامل کاهش‌دهنده مدیریت سود بیان نمودند

## روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است که از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد مبتنی بر رویکرد چندوجهی گلدکول و کرونهلم<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۰) جهت ارائه الگوی کاهشی مدیریت سود استفاده شده است. در این رویکرد علاوه بر توجه به پیشینه پژوهش و رویکرد استقرایی به کمک رویکرد قیاسی و بهبود استفاده سیستماتیک از نظریه‌های قبلی، از سایر منابع در این زمینه استفاده می‌شود. در نتیجه آنها علاوه بر تجزیه و تحلیل تجربی مرسوم، دو تجزیه و تحلیل دیگر شامل صحنه‌گذاری نظری و صحنه‌گذاری داخلی را به صورت جداگانه به فرایند نظریه‌داده‌بنیاد اضافه نمودند و به غنای پژوهش به نظر محققان پژوهش اضافه نمودند. بنابراین، با توجه به اینکه در کشورمان تحقیقی مبتنی بر روش کیفی برای تدوین الگوی مدیریت سود انجام نشده، لذا، پژوهش حاضر به منظور دستیابی به الگوی کاهشی مناسب مدیریت سود با رهیافتی کیفی از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد چندوجهی (مالتی‌گراند) استفاده می‌کند. علاوه بر این شرایط محیطی، قوانین و سازوکارهای نظارتی و ... در ایران دارای ویژگی‌های خاص خود است، لذا، استفاده از روش فوق ضرورت بیشتری می‌یابد. مراحل فرآیند توسعه نظریه داده‌بنیاد چند وجهی به شرح زیر است: (گلدکول و کرونهلم، ۲۰۱۰)

۱. اولین مرحله بازتاب حوزه‌های مورد علاقه پژوهش و تجدید نظر
۲. دومین مرحله خلق نظریه است که در برگیرنده چهار گام است:

گام اول: کد گذاری استقرایی - معادل کد گذاری باز است. (برای کشف مولفه‌های توضیح دهنده کاهش مدیریت سود استفاده شده است).

گام دوم: پالایش مفاهیم از طریق، جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاوول<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۸) است. گام سوم کد گذاری الگویی - معادل کد گذاری محوری (تعیین مقوله اصلی و روابط بین مؤلفه‌های کشف شده) است. در گام سوم پارادایم سه وجهی اشتراوس و کوربین<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۸) شامل شرایط، عمل و عکس‌العمل و پیامد است. در ویرایش ۱۹۹۰ اشتراوس و کوربین از الگوی پیچیده‌تری شامل مفاهیم علی، پدیده، زمینه، شرایط مداخله‌گر، راهکار و پیامد استفاده کردند که در پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفته است. گام چهارم: تلخیص نظریه - معادل کد گذاری انتخابی و تشکیل یک یا چند هسته مرکزی است (طراحی الگوی پارادایم مدیریت سود با بیان منطق روابط کشف شده).

۳. مرحله سوم، شفاف سازی مبتنی بر داده‌ها که شامل تطابق نظری، تأیید اعتبار داده‌های تجربی به صورت شفاف و ارزیابی انسجام نظری است.

بنابراین، با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته و با رویکرد اکتشافی جمع‌آوری گردید. جامعه آماری، شامل خبرگان حرفه حسابداری، اساتید حسابداری دانشگاه و شاغلین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که دارای تخصص حسابداری هستند، است. در طی فرآیند تحلیل و آزمودن نظریه فرایندی که تحت عنوان نمونه‌گیری نظری خوانده می‌شود به کار می‌رود. این روش نمونه‌گیری بر مفاهیم استخراج شده از داده‌ها استوار است. در روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که عناصر اساسی مطالعه به حد اشباع نظری برسند. یعنی تا زمانی که افراد نمونه چیزی به داده‌ها اضافه نکنند یا آنچه مطرح می‌کنند در تضاد با دانسته‌های گردآوری شده نباشد و نمونه‌ها از آن پس مشابه به نظر می‌رسند (حریری، ۱۳۸۵). لینکن و گوبا بیان می‌کنند در یک مطالعه که با دقت هدایت شده و جریان جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها همزمان و به صورت چرخشی و رفت و برگشت باشد می‌توان با حدود ۱۲ شرکت کننده به اشباع رسید و احتمالاً این تعداد بیشتر از ۲۰ نخواهد رسید و حدوداً تعداد (۱۵±۱۰) نفر برای انجام مصاحبه کافی باشد (حریری، ۱۳۸۵). در این راستا با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی، بدون محدودیت در شهر یا استان استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله‌برفی یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). به بیان دیگر در مصاحبه ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد تا سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع تحقیق را معرفی نمایند. با توجه به توضیحات فوق به منظور غنای تحقیق تلاش شد تا مصاحبه با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردار هستند صورت گیرد. بنابراین، با توجه به توضیحات ذکر شده، طی انجام ۱۴ مصاحبه با افراد ذکر شده داده‌ها به اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید نبوده است. میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها یک ساعت است. در جدول ۲ ویژگی‌های خبرگانی که با آنها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.



جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان

سمت / موقعیت شغلی	تعداد	سطح تحصیلات					سابقه کار		
		کارشناسی	ارشد	دانشجو دکتری	دکتر	۱۰-۵	۱۵-۱۰	۲۰-۳۰	بیش از ۳۰
مدیر مالی	۹	۱	۴	۴	-	۱	۱	۶	۱
عضو هیئت علمی	۳	-	-	-	۳	-	-	۱	۱
حسابرس	۱	-	-	-	۱	-	-	۱	-
تحلیل‌گر مالی	۱	۱	-	-	-	۱	-	-	-

### سؤال تحقیق

با توجه به هدف پژوهش سوال‌های تحقیق به شرح زیر است.

- ✓ روش‌های پیشگیری و کاهش مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن‌ها کدامند.
- ✓ چه الگویی این روابط را تبیین می‌کند.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این بخش مراحل سه‌گانه نظریه داده‌بنیاد چندوجهی تشریح می‌گردد. اولین مرحله بازتاب حوزه‌های مورد علاقه پژوهش است. در طی فرآیند توسعه نظریه، ضروری است به طور مستمر به حوزه‌های مورد علاقه پژوهش شامل اهداف پژوهش، سؤالات مراجعه شود تا جهت‌گیری تجربی و نظری پژوهش در مسیر صحیح هدایت شود. بنابراین، طبق اظهارات **گلدکول و کرونهلیم (۲۰۱۰)**، فرآیند پژوهش با ایده اولیه در باره دامنه و جنبه‌های پژوهش به صورت تجربی آغاز می‌شود و این سؤالات و اهداف به تدریج به موازات کارهای تجربی و نظری توسعه می‌یابند و یا ممکن است تغییر یابد تا به تکامل برسد. در این پژوهش با پرداختن به بحث مبانی نظری و پیشینه پژوهش و تجدیدنظر در طبقه‌بندی مصاحبه‌های قبلی براساس مصاحبه‌های جدید در صورت لزوم، عملاً این مرحله از نظریه داده‌بنیاد چندوجهی تأمین شده است.

خلق نظریه: دومین مرحله در نظریه داده‌بنیاد چندوجهی است.

گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا جایی پیش می‌رود که به مرحله اشباع برسیم. در ابتدا هر مصاحبه تایپ شده سپس در نرم افزار مکس کیودا ۱۸ وارد، و شروع به کدگذاری شده است. گام اول در خلق نظریه کدگذاری استقرایی است که هم در فرآیند کار و هم نگرش به داده‌ها معادل با کدگذاری باز در نظریه داده‌بنیاد است. در این گام مفهوم پردازی از داده‌ها اولین قدم تجزیه و تحلیل است. در این مرحله ۵۴۸ مفهوم شناسایی شد. به این منظور داده‌های مصاحبه به دقت به صورت جمله به جمله مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و پیام اصلی و مفهوم کلیدی مستتر در هر عبارت استخراج گردید. کدهای اولیه پس از هر مصاحبه پالایش شده و با توجه به سنخیت و تجانس با سایر کدهای کشف شده، تحت مفهومی کلان‌تر قرار گرفته و این فرآیند، بارها و بارها تکرار شده تا پس از پالایش‌های مکرر کدهای اولیه به مفاهیم و مفاهیم نیز هر یک بر اساس فرآیند تجانس مفهومی، در قالب مفاهیم گسترده‌تر به عنوان مقوله سازمان دهی شوند. به عنوان مثال نقل قول‌های یکی از مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر است:

بخش عمده اقتصاد ما الان دست بورسی‌ها نیست و دست شبه دولتی‌هاست یعنی بخش عمده بنگاه‌های ما هنوز زیر نظر شرکت‌های بورسی اداره نمی‌شوند مثلاً وقتی شما کل اقتصاد را جمع بزنید می‌بینید مثلاً شاید یک دهم کل اقتصاد

دست شرکت‌های بورسی نیست {عدم اداره بنگاه‌ها توسط شرکت‌های بورسی}. عملاً فرض بفرمائید با جابه‌جا شدن یک سری اعداد توی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی واقعاً اقتصاد ما هیچ تغییری نمی‌کند چون بخش عمده اقتصاد هنوز وابسته به درآمدهای نفتی است {وابسته بودن اقتصاد به درآمد نفتی، اقتصاد دولتی} به خاطر همین من فکر می‌کنم که نظام حسابداری کشور ما هم یک نظام الان تقریباً ضعیف و ناکارآمد است {ضعف و ناکارآمدی نظام حسابداری و اقتصادی کشور}. این ناکارآمدی از نظر فرهنگی اثر خودش رو در شرکت‌های بورسی گذاشته یعنی یک حسابدار که توی شرکت بورسی کار می‌کند این ذهنیت را دارد که حالا کاری که می‌کنه خیلی به اون شکل کارآمدی یا اصطلاحاً اثر بخشی یا حتی محتوای اطلاعاتی خیلی زیادی ممکنه نداشته باشه {سطح فرهنگ کار حسابداران} بنابراین، من نظرم این خود به خود دقت صورت‌های مالی و دقت ارقام صورت‌های مالی رو کم می‌کنه.

سپس به منظور تشکیل مقوله‌ها هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عنوان مثال، با مقایسه مفاهیم مختلف، محقق به این نتیجه رسید که مفاهیم عدم اداره بنگاه توسط شرکت‌های بورسی، وابسته بودن اقتصاد به درآمد نفتی، اقتصاد دولتی که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده‌اند اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم پردازی در سطح بالاتر از انتزاع محقق برچسب محیط اقتصادی را به آن اختصاص داد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده، مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب مقوله‌های مختلف و متعددی در رابطه با مدیریت سود شناسایی و استخراج شده است.

گام دوم اصلاح (پالایش) مفاهیم است. از این گام تفاوت این روش با گراند تئوری نشان داده می‌شود. اصلاح مفاهیم به معنای تلاش مستمر در راستای شفاف‌سازی مفاهیم استفاده شده است. مفاهیم می‌تواند در طی مراحل مختلف نظریه داده‌بنیاد چندوجهی تکامل یابند. اصلاح مفاهیم از طریق طرح سؤالات مختلف با در نظر گرفتن مقوله‌ها انجام می‌شود. بنابراین، به منظور ساماندهی کدها و گروه‌بندی‌های اولیه مصاحبه اقدام به اصلاح مفاهیم از طریق جدول راهنمای شرطی اسکات و هاوِل (۲۰۰۸) شده است. که نتایج آن در جدول ۲ نشان داده شده است. همانطور که در این جدول ملاحظه می‌کنید شش گروه اصلی به همراه اجزای شش گانه آن شامل (چه چیزی، کجا، چه زمانی، چرا، چگونه، پیامد) استخراج گردیده است. به کمک این جدول در جدول ۳ کدگذاری الگویی بر اساس الگوی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) طبقه‌بندی شدند. گام سوم که کدگذاری محوری است. فرآیند اختصاص کد به مفاهیم موجود در راه از حالت کاملاً باز خارج می‌شود و شکل‌گرفته به خود می‌گیرد. کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روشی مفهومی‌تر در کنار هم قرار می‌دهد و ارتباط درونی بین این مفاهیم ایجاد می‌کند (تشدید و سیاسی، ۱۳۹۷). در پژوهش حاضر با انجام کدگذاری محوری بین مقوله‌ها پیوند برقرار گردید و شرایط علی، مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها شناسایی گردید.

گام چهارم تلخیص نظری معادل کدگذاری انتخابی است که عبارت است از روند انتخاب مقوله اصلی به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها و اعتبار بخشیدن به روابط مقوله محوری، که اصلی‌ترین چالش پیش روی شرکت‌ها در ایران است. درگیر شدن با مسأله مدیریت سود خالی از مخاطره نیست. مدیریت سود مثل یک کار می‌ماند اگر با دید مثبت به آن نگاه کنی مثبت است، و اگر با دید منفی به آن نگاه کنی، کشتن است. بنابراین، بر اساس الگوی به وجود

آمده پژوهش و طبق تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان، این مقوله ناظر به مسیری است که مدیران و سهامداران و افکار عمومی توافق کنند که راهکارهایی در جهت کاهش آن اجرا کنند و به گونه‌ای عمل شود که منافع سهامدار و شرکت هر دو در نظر گرفته شود. بنابراین، در این راستا هسته مرکزی «مدیریت سود» است. در نهایت در نمودار ۱ نظریه تلخیص شده الگوی کاهش مدیریت سود ارائه گردید. در بخش بعدی پژوهش به بررسی یافته‌های پژوهش در الگوی کاهش مدیریت سود مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد چندوجهی خواهیم پرداخت.

### جدول ۲. راهنمای ارتباط شرطی پژوهش

گروه بندی	What (چه چیزی)	Where (کجا)	When (چه موقع)	Why (چرا)	How (چطور)	consequence
شرایط محیطی	شرایط محیطی	ایران	در حال حاضر	دلایل شرایط فعلی	راهکار تغییر شرایط فعلی حرفه	بهبود کیفیت کار
ویژگی‌های شخصی	مدیران از انجام مدیریت سود را چگونه ارزیابی می‌کنند	ایران	هنگام ارائه خدمت - اجرای کار	دلیل عدم فرهنگ	راهکار افزایش دانش تخصصی	افزایش منافع شرکت
ویژگی‌های کسب و کار	وضعیت کل شرکت در انجام مدیریت سود چگونه ارزیابی می‌کنند	ایران	هنگام اجرای کار	نظارت	تقویت حاکمیت شرکتهای	کاهش ریسک - بهبود کیفیت کار
ابزارهای مدیریت سود	ابزارهای مدیریت سود در ایران را چگونه ارزیابی می‌کنند	ایران	هنگام اجرای کار	نظام حسابداری	تقویت چارچوب گزارشگری مالی	بهبود کیفیت و اعتبار گزارشگری
انگیزه مدیران	انگیزه مدیران از مدیریت سود را چگونه ارزیابی می‌کنند	ایران	هنگام ارائه خدمات - اجرای کار	دلایل شخصی - دلایل منافع شرکت	راهکار به روز کردن ساختار قوانین و استانداردها	ایجاد انواع مختلف مدیریت سود
محدودیت مدیریت سود	ضوابط و ابزارهای فعلی ارزیابی کنترل مدیریت سود را چگونه ارزیابی می‌کنند	ایران	هنگام اجرای کار	نظارت و عوامل انضباطی	نیاز به اصلاحات کلان دارد	بر کل ساختار حرفه اثر می‌گذارد

### جدول ۳. کدگذاری محوری

مقوله اصلی	نوع مقوله
عوامل شخصی، ویژگی‌های کسب و کار، انگیزه مدیران	شرایط علی
عوامل محیطی	شرایط مداخله‌گر
نظام قانونی، مدیریت منابع انسانی، ضعف نظام حسابداری، دانش تخصصی، عوامل فرهنگی	شرایط زمینه‌ای

راکارها	بحث‌های انطباقی، نظارت، کنترل کیفیت حسابداری، تقویت حاکمیت شرکتی، به روز کردن ساختار قوانین و استانداردها، تقویت و کنترل کیفیت چارچوب گزارشگری مالی، تقویت آموزش
پیامد	روش‌های مدیریت سود: مدیریت زمان مجامع، مدیریت ارائه اطلاعات، مدیریت سود تعهدی، مدیریت سود واقعی



### یافته‌های پژوهش

بر اساس تحلیل داده‌ها، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها به شرح زیر شناسایی شدند:

#### شرایط علی

شرایطی است که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. طبق نظر خبرگان عوامل شخصیتی، ویژگی‌های کسب و کار و انگیزه مدیران مقوله‌های اصلی در شرایط علی است. روانشناسی شخصیت ادبیات گسترده‌ای در خصوص اثر ویژگی‌های شخصیتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد به خصوص مدیران ارائه کرده است (ستایش و کریمی‌پور، ۱۳۹۹). علاوه بر این، ویژگی‌های شرکت مربوط به قراردادهای بین سهامداران

ممکن است بر رفتار مدیریت اثرگذار باشد (آل دیری، ۲۰۱۸). مهم‌ترین موضوع مطرح شده در خصوص شرایط علی، انگیزه مدیران است همچنین در تحقیقات پیشین انگیزه مدیران، به عنوان عوامل مؤثر بر مدیریت سود مورد تاکید قرار گرفته است (رونن و یاری<sup>۲۷</sup> ۲۰۰۸) که در پژوهش حاضر نیز عوامل فوق مورد تأیید خبرگان قرار گرفت. به طور کلی با توجه به ادبیات تحقیق دو دیدگاه در خصوص انگیزه مدیریت وجود دارد یکی دیدگاه مثبت و دیگری دیدگاه منفی. بدین منظور در پژوهش حاضر انگیزه مدیران به سه گروه انگیزه سفید، سیاه و خاکستری به همراه پیامدهای آن تقسیم بندی شده است. انگیزه سفید در برگیرنده انگیزه‌های سازمانی است که سبب افزایش منافع شرکت می‌شود و پیامدهای ناشی از آن مثبت شامل افزایش شفافیت اطلاعاتی، در راستای مثبت کردن کسب و کار، مدیریت اطلاعات، افزایش ارزش سهام، انتقال اطلاعات بین استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی است که خود سبب کاهش مدیریت سود منفی در شرکت می‌شود. دومین گروه انگیزه سیاه است که در برگیرنده انگیزه‌های فردی است. بنابراین، پیامدهای منتج از این نوع انگیزه منفی و شامل عدم اعتماد بازار سرمایه، بحران صنعت، جهت سرمایه‌گذاری به سمت غیرواقعی، ارائه پیام غیرواقعی به سهامدار، محدودیت برای شرکت و مدیر آتی، زیر سؤال بردن کیفیت، متضرر شدن سهامدار اقلیت، عدم تقارن اطلاعاتی، کاهش کیفیت اطلاعات است و سومین گروه انگیزه‌های خاکستری، دربرگیرنده انگیزه‌های بیرونی است که پیامدهای آنها می‌تواند هم مثبت شامل افزایش منافع شرکت، حفظ نقدینگی در شرکت و هم منفی شامل ارائه پیام غیرواقعی به سهامدار، بحران در اقتصاد، کاهش کیفیت اطلاعات، و عدم تقارن اطلاعاتی باشد.

**راهبردهای کاهش مدیریت سود و شرایط مداخله‌گر:** پس از بررسی شرایط علی مؤثر بر کاهش مدیریت سود از منظر خبرگان حوزه حسابداری، توجه به راهبردها و کنش و واکنش‌هایی که برای اداره و کنترل و کاهش مدیریت سود انجام می‌شود امری ضروری است. بنابراین، با توجه به نظر خبرگان هفت راهبرد شامل: کنترل کیفیت حسابرسی، تقویت حاکمیت شرکتی، به روز کردن ساختار قوانین و استانداردها، تقویت و کنترل کیفیت چارچوب گزارشگری مالی، و تقویت آموزش، بحث‌های انطباطی و نظارت منجر به کاهش مدیریت سود می‌گردد. در بحث نظارت طبق نظر خبرگان نبود یا عدم شفافیت در سیستم نظارتی باعث افزایش مدیریت سود می‌شود، بنابراین، تقویت در بخش نظارت با توجه به اینکه بخش عمده شرکت‌هایی که در ایران فعالیت می‌کنند به شکلی با دولت ارتباط دارند نیاز است. بنابراین، تقویت قوای نظارتی برون سازمانی می‌تواند سبب کاهش مدیریت سود شود. علاوه بر این، از منظر خبرگان در بحث‌های انطباطی، تشویق و تنبیه مناسب به عبارتی در کنار نظام تنبیهی مناسب وجود نظام تشویقی مناسب در قانون‌گرا شدن افراد جامعه مؤثر است. همچنین آگاهی از مخدوش شدن اعتبار مدیر عامل، مخدوش شدن اعتبار شرکت، دریافت پوئن منفی و تنبیهات بازار از عوامل محدود کننده مدیریت سود و عوامل بازدارنده قانون‌گریزی در پژوهش حاضر است.

یکی دیگر از مقوله‌های شناسایی شده راهکارهای کاهش مدیریت سود طبق نظر خبرگان، کنترل کیفیت حسابرسی است. نظام حسابرسی نقش مهمی در کاهش مدیریت سود ایجاد می‌کند، رسیدگی‌های حسابرس، حسابرسی قوی، گزارش حسابرسی، سنجش کیفیت حسابرسی، حسابرسی مستمر، تقسیم بندی نظام حسابرسی به سه سطح کوچک، متوسط و بزرگ از راهکارهای بازدارنده و کاهش‌دهنده در مدیریت سود محسوب می‌شود. همچنین تقویت حاکمیت شرکتی شامل مفاهیم پیش رفتن به سمت تشکیل کمیته حسابرسی داخلی، مکانیزم‌های نظارتی شفافیت نظام مالی، مستقل

بودن کمیته حسابرسی، ساختار سازمانی مدون، دسترسی به اطلاعات نهانی به عنوان عامل ضد مدیریت سود طبق نظر خبرگان معرفی شده است. علاوه بر این به روز کردن ساختار قوانین و استانداردها شامل دو ریز مقوله شفافیت نظام مالی و کیفیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. مقوله شفافیت نظام مالی شامل اصلاح قانون تجارت، تغییر ساختار حقوقی حاکم بر قانون، اصلاح بدنه دولت، تعریف جایگاه پولشویی شرکت، اصلاح گزارش بازرس قانونی، شفافیت مالیاتی، همخوانی فرآیند مالیاتی با حسابداری مالیاتی است. کیفیت استانداردهای حسابداری و حسابرسی شامل تلاش در جهت رعایت استانداردهای جهانی، به روز رسانی استانداردها، اولویت استانداردهای حسابداری نسبت به قوانین است. چنانکه کوهن و همکاران، در تحقیقی در خصوص مدیریت سود بعد از قانون ساربنز آکسلی به این نتیجه رسیدند که میزان مدیریت سود بعد از اعمال این قانون کاهش یافته است (کوهن و همکاران، ۲۰۰۸).

یکی دیگر از راهکارهای کاهش مدیریت سود تقویت و کنترل کیفیت چارچوب گزارشگری مالی است و در برگیرنده مفاهیم شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی، بودجه بندی بر مبنای واقعیت‌ها، ارائه سیستم اطلاعاتی یکپارچه، تهیه چک لیست مدیریت سود، شواهدی خارج از قالب صورت‌های مالی، تعریف دوره گذار برای بسترسازی معیارهای استاندارد حسابداری، مکلف کردن بازرس قانونی به ارائه بند قانون مبارزه با پولشویی، فرهنگ سازی آشنایی شرکت‌ها با چارچوب استاندارد بین الملل و به کارگیری استانداردهای شفاف‌تر است که در پژوهش‌های پیشین به این حوزه کمتر توجه شده در برخی موارد مورد بررسی قرار نگرفته است. لذا، می‌توان به عنوان نوآوری پژوهش حاضر در نظر داشت. در نهایت تقویت آموزش آخرین قلم در راهکارهای کاهش مؤثر بر مدیریت سود است به عبارتی تقویت جامعه سهامداری، ارتقا سطح آموزش حسابسان، آموزش سیستماتیک و مدیریت کردن هیجانات رفتار سرمایه گذاران است. در صورتی که راهکارهای کاهش مدیریت سود در نظر گرفته نشود منجر به این موضوع می‌شود که در شرکت‌ها به روش‌های مختلف به مدیریت سود پردازند. با توجه به اینکه بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران اطلاعات بیشتری در مقایسه با سهامداران دارند و ممکن است تصمیماتی اتخاذ نمایند که در راستای منافع سهامداران نباشد (آلوارادو و لافارگا، ۲۰۱۹). اگر سیستم حسابداری یک شرکت و نتایج آن قابلیت مقایسه بالایی داشته باشد منجر به کاهش انگیزه مدیران برای رفتار فرصت طلبانه مدیریت سود می‌شود (اخگر و داودی، ۱۳۹۸). همچنین شرایط مداخله‌گری چون عوامل محیطی (شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای) بر راهبردهای فوق‌الذکر تأثیر دارد. شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای شامل محیط حسابرسی، محیط اجتماعی، محیط حقوقی، محیط اقتصادی، محیط گزارشگری مالی، محیط حرفه‌ای، وضعیت آموزش‌های حرفه‌ای و محیط سیاسی است.

محیط حسابرسی بدین معنی که ضعف در شکل گزارشگری خارجی وجود دارد و شکل گزارش حسابسان خارجی خیلی وقت‌ها از یک نسخه فرمالیته و تشریفاتی تبعث می‌کند. علاوه بر این طبق نظر برخی از خبرگان، نظام حسابرسی ما یک نظام حسابرسی گران و سخت است. به اعتقاد خبرگان محیط اجتماعی ناشی از عوامل ضعیف بودن جایگاه سهامدار خرد در جامعه، دیدگاه کوتاه مدت در اقتصاد، سیاست و فرهنگ، خراب بودن افکار افراد، فراموشکار بودن جامعه ایران و دیدگاه کوتاه مدت جامعه ایران است. از لحاظ حقوقی، نظام حقوقی ما مکتوب است. یک نظام قانونی و مقرراتی شامل حمایت از حقوق مالکیت، نظارت بر اجرای قراردادها و یک نظام حسابداری مناسب است.

بسیاری از تصمیمات اصلی و کلان شرکت‌ها با در نظر گرفتن متغیرهای کلان اقتصادی و سیاسی صورت می‌گیرد. بنابراین، طبق تجزیه و تحلیل نظر خبرگان ساختار اقتصادی کشور به عنوان عوامل مداخله‌گر دارای اهمیت بسیار زیادی است که بر روی ارقام صورت‌های مالی تأثیر گذار است. کلان‌ترین متغیرهای اثر گذار اقتصادی به اعتقاد خبرگان تغییرات قیمت ارز و قیمت نفت است. از لحاظ وضعیت آموزشی، ضعف در آموزش وجود دارد. عدم تسلط ممیز مالیاتی بر حرفه، عدم آگاهی برخی از مدیران از مدیریت سود، پایین بودن تخصص و سواد مالی مدیران مالیاتی و عدم تخصص مدیران بالاسری عواملی است که نشان دهنده ضعف در آموزش است. در مقابل برخی از افراد به علت آگاهی زیاد و در معرض اطلاعات زیاد قرار گرفتن اقدام به مدیریت سود می‌کنند. طبق نظر خبرگان محیط حرفه‌ای شامل حاکمیت شرکتی، عدم شفافیت مالیاتی، برداشتن پیش‌بینی‌ها در بازار، ارجحیت قوانین مالیاتی نسبت به استانداردهای حسابداری، عدم پیش‌بینی، و عدم استقلال حرفه‌ای است. سیاست‌های دولت شامل برخی سیاست‌های کلان اقتصادی است. تأثیر این سیاست‌ها بر توسعه بخش مالی می‌تواند هم از طرف عرضه و هم تقاضای بخش مالی انجام شود. بنابراین، طبق نظر خبرگان محیط سیاسی تحت تأثیر عوامل سیاست‌های مالی و پولی دولت، سیاست‌های کلان دولت و روابط سیاسی، نحوه عرضه و تقاضا، سیاست ارزی مملکت، روابط سیاسی مملکت است. **عرب صالحی و همکاران (۱۳۹۶)** بیان داشتند شرایط کلان اقتصادی بر کیفیت سود اثر می‌گذارد.

**شرایط زمینه‌ای:** راهبردهای دستیابی به کاهش مدیریت سود تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه و بستر حرفه حسابداری قرار دارد. طبق نتایج تحقیق، این عوامل عبارتند از: «نظام قانونی»، «مدیریت منابع انسانی»، «ضعف نظام حسابداری»، «دانش تخصصی» و «عوامل فرهنگی». **رویز (۲۰۱۶)** بیان داشت بسته به کشور، جایی که شرکت در آن قرار دارد آنها مشمول چارچوب قانونی متفاوتی می‌شوند (آیین‌نامه‌ها در مقابل قوانین عمومی) که مبتنی بر سطح حمایت سرمایه گذاران کشور است. بنابراین، چارچوب قانونی کشور بر مدیریت سود اثر گذار است. علاوه بر این **مانزلای و ریگاسیرا (۲۰۱۳)** اقدامات اصلاحی احتمالی مدیریت سود را نظارت دقیق‌تر دولت و اجرای مقررات حاکمیت شرکتی بیان کردند. به طور معمول دولت یکی از بازیگران عمده بخش مالی اقتصاد است. طبق نظر خبرگان به نوعی فشارهای دولت و تعدیل مصوبات دولت و مجلس با تغییر شرایط اقتصادی و تغییر در دولت مزید بر علت مدیریت سود است. با توجه به تحولات اقتصادی کشور چنین به نظر می‌رسد که نظام آموزشی حسابداری از نارسائیهایی برخوردار است. به اعتقاد برخی از مصاحبه‌شوندگان عدم وجود بهای تمام شده مدون و دقیق، عدم وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه، وابسته بودن نظام حسابداری به دولت، ضعف و ناکارآمدی نظام حسابداری و اقتصاد کشور، باز تعریف شدن قواعد تسعیر ارز عواملی هستند که نقش مهمی در نظام حسابداری دارند. بنابراین، رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خرد و کلان، مستلزم داشتن یک نظام حسابداری کارآمد است. همچنین یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران کارآمد در سطوح مختلف چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمام حرفه‌هاست تا آنها با حس مسئولیت و تعهد کامل به مسائل جامعه و حرفه خود پردازند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند. دانش تخصصی مدیران و کارکنان عامل اصلی دیگر در مدیریت سود دربرگیرنده مفاهیم تربیت حرفه‌ای، عمق دانش و ضعف دانش تخصصی است که نقش مهمی در مدیریت سود ایجاد می‌کند و در نهایت ارزشهای فرهنگی یکی از فاکتورهای مهم و

اثر گذار در تجارت جهانی است. **داینیک<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۸)** با بررسی رابطه بین فرهنگ ملی و مدیریت سود بیان نمودند که ابعاد فرهنگی جلوگیری از عدم اطمینان و فرد گرایی به طور قابل توجهی با مدیریت سود مرتبط است.

**پیامدها:** با کاوش در نظرات مصاحبه‌شوندگان پیامدهای مدیریت سود ناشی از راهبردها منجر به شکل‌گیری روشهای مدیریت سود می‌شود. بنابراین، روش‌های مدیریت سود (پیامد) شامل چهار مقوله مدیریت ارائه اطلاعات، مدیریت سود تعهدی، مدیریت سود واقعی، و مدیریت زمان مجامع است. از منظر خبرگان مدیریت ارائه اطلاعات در برگزیده دو ریز مقوله تغییر طبقه بندی اطلاعات و تغییر در شیوه اطلاعات است. تغییر طبقه بندی یکی از راهکارهای جدید مدیریت سود است که اخیراً در حسابداری مورد توجه قرار گرفته است. **ثقفی و جمالیان‌پور (۱۳۹۷)** در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها به ترتیب از مدیریت رویدادهای واقعی، مدیریت اقلام تعهدی و تغییر طبقه بندی استفاده می‌کنند و بحران مالی در میزان استفاده و چگونگی استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود نقش بسیاری دارد. همچنین **گراهام و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۵)** در پژوهش خود بیان داشتند که مدیران، تمایل به انجام مدیریت سود واقعی بیشتری نسبت به مدیریت سود تعهدی دارند. بنابراین، بر اساس رویکرد مدیریت سود فرصت طلبانه، شرکت‌های دارای مدیریت سود اقدام به انتشار گزارش‌های مالی پیچیده‌تر با خوانایی کمتر می‌کنند تا از این طریق رفتار فرصت طلبانه مدیران را پنهان کنند (**داداشی و نوروزی، ۱۳۹۹**). در پژوهش حاضر روش مدیریت زمان مجامع که روشی دیگر برای انجام مدیریت سود معرفی شده است را می‌توان به عنوان یکی از نوآوری‌های پژوهش حاضر و دستاوردهای آن بیان کرد. در این الگو مفهوم مدیریت زمان مجامع از منظر خبرگان در برگزیده ریز مقوله‌هایی چون تنفس مجامع، جابه‌جایی مجامع، تشکیل مجامع در روزهای انتهایی و بازی با سود سهامداران، جهت پرداخت دیرتر سود تقسیمی و استفاده از آن در جایی دیگر است. این امکان وجود دارد روش فوق (مدیریت زمان مجامع) با توجه به شرایط خاص در ایران شناسایی شده باشد. لذا، می‌توان بیان کرد در صورتی که راهبردها به طور کامل در شرکت انجام شود مدیریت سود در شرکت‌ها کاهش، و انگیزه مدیران برای مدیریت سود کمتر می‌شود. هر چند ذات حسابداری به گونه‌ای است که گاهی مدیریت سود اتفاق می‌افتد. اما در صورتی که راهبردها به کار گرفته نشود مدیریت سود افزایش می‌یابد.

### شفاف سازی مبتنی بر داده‌ها

پس از خلق نظریه، مرحله سوم نظریه داده‌بنیاد چندوجهی شفاف سازی داده‌ها است. در خصوص اعتبار داده‌های تجربی به صورت شفاف اکثر کدها به صورت *code in-vivo* و در سطح مفاهیم بدون تغییرات و در سطح کدگذاری باز با حداقل تغییرات است، بنابراین، مبتنی بر نتایج استقرایی است. از آنجایی که الگوی نهایی هم با داده‌های تجربی و هم با ادبیات پژوهش سازگاری دارد، بنابراین، از انسجام نظری برخوردار است. نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد در چه حوزه‌هایی نیازمند تمرکز و توجه بیشتر به منظور کاهش مدیریت سود و بهبود کیفیت در شرکت‌ها است. در پژوهش حاضر نیز هر چند پژوهشگران بخش شفاف سازی داده‌ها را برای ارزیابی پژوهش کافی می‌دانند، ولیکن به منظور غنای پژوهش محقق برای اعتبار بخشی به الگو و نتایج تحقیق از معیار ملیس و هابرمن استفاده می‌کند. در راستای کاهش سوگیری و افزایش اعتبار /وجهه، ملیس و هابرمن روش‌های مختلفی را پیشنهاد نمودند (**نصر و همکاران، ۱۳۹۸**):



۱) اجتناب از تفاسیر کلی داده‌ها (۲) اجتناب از اختصاص وزن بیشتر به یافته‌های حاصل از مشارکت کنندگان بعدی که جزئیات بیشتری ارائه نمودند در مقایسه با آنهایی که جزئیات کمتری ارائه نمودند. (۳) اعمال نظرات شخصی و احتمال منحرف شدن توسط مشارکت کنندگان.

به منظور اجتناب از تفاسیر کلی داده‌ها، پژوهشگر تلاش نمود تا در فرآیند نمونه‌گیری طیف مختلفی از دیدگاه‌ها را تحت پوشش قرار دهد، عوامل تأثیر گذار را شناسایی و روابط میان آنها را بررسی نماید. به منظور اجتناب از اختصاص وزن بیشتر به یافته‌های حاصل از مشارکت کنندگانی که توضیحات بیشتری در مقایسه با سایر مشارکت کنندگان ارائه نمودند در طی فرآیند کدگذاری داده‌ها، پردازش کدها صرف نظر از فرد پاسخ دهنده آنها انجام شده است. به منظور کاهش مخاطره ناشی از اعمال نظرات شخصی یا منحرف شدن فرآیند پژوهش توسط یک پژوهشگر خاص، ملاک انتخاب تمام مشارکت کنندگان تنها تخصص و توان حرفه‌ای آنها بوده است. هیچ گونه روابط خانوادگی و یا کاری میان پژوهشگر و مشارکت کنندگان وجود نداشته، علاوه بر این به منظور جلوگیری از سوگیری سوال‌های مطرح شده در چارچوب پروتکل مصاحبه بوده و از قابلیت تکرار شونده‌گی برخوردار بوده است.

جدول ۴. شفاف سازی داده‌ها

الگوی نهایی	رویز (۲۰۱۶)	مانزلائی و ریگاسیرا (۲۰۱۳)	یابینگ (۲۰۰۵)	گراهام و همکاران (۲۰۰۵)	حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹)	تحقیق حاضر
عوامل شخصیتی						✓
ویژگی‌های کسب و کار					بستر خاص صنعت	✓
انگیزه مدیران				ایجاد اعتبار در بازار سرمایه		✓
سفید	دلایل داخلی		دستیابی به سطح	حفظ یا افزایش	اقدامات انسانی و نفع شخصی	
سیاه	و دلایل خارجی	افزایش قیمت سهام	مطلوب از سود	بهبود شهرت	عوامل مبتنی بر تداوم فعالیت فشار محیط قانونی	
خاکستری			گزارش شده	خارجی مدیر	کفایت و کیفیت استانداردها و قوانین	
				انتقال چشم انداز رشد آینده		
				هموارسازی سود		
بحث‌های انطباقی						✓
مکانیزم نظارتی	✓					✓
عوامل محیطی					محیط قانونی	✓
نظام قانونی		✓			فشار محیط اقتصادی	
مدیریت منابع انسانی						✓
ضعف نظام حسابداری						✓
دانش تخصصی						✓
عوامل فرهنگی						✓
مدیریت سود تعهدی	✓					✓
				اعمال اختیار در		✓

تحقیق حاضر	حسن‌زاده و مشایخی (۱۳۹۹)	گراهام و همکاران (۲۰۰۵)	یاپینگ (۲۰۰۵)	مانزولای و ریگاسیرا (۲۰۱۳)	رویز (۲۰۱۶)	الگوی نهایی
						استانداردها و قوانین
✓	✓	✓			✓	مدیریت سود واقعی
✓	✓					مدیریت ارائه اطلاعات
✓						مدیریت زمان مجامع
✓						مدیریت رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
✓					✓	پیامد در سطح کلان
✓			حداکثر رساندن			پیامد در سطح شرکت و استفاده کنندگان
	تحریف در گزارشگری مالی		ارزش شرکت			گزارشگری
			کاهش خطرات			

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی مناسب کاهشی مدیریت سود با توجه به شرایط ایران است. در راستای این هدف تلاش شد تا از ابعاد مختلف به بحث کاهش مدیریت سود در شرکت‌ها پرداخته شود. اکثر پژوهش‌ها در این حوزه به صورت کمی است، لذا، جای خالی پژوهش‌های کیفی که به طور مستقیم با موضوع مدیریت سود ارتباط دارند و به کمک تجارب آنها مطالب مفید و راهبردی را استخراج نماید احساس می‌شود. به منظور پاسخ به این نیاز پژوهش حاضر ضمن مصاحبه با افراد شاخص و به کمک رهیافت نظریه زمینه بنیان تلاش نمود تا تصویر جامع و گسترده‌ای در این خصوص ارائه دهد. بنابراین، جهت پاسخ به سؤال اصلی اول تحقیق شش مقوله شرایط علی، مداخله گر، بستر، راهبرد و پیامد شناسایی گردید. طبق نتایج تحقیق **حسن‌زاده و مشایخی (۱۳۹۹)** بررسی شرایط علی حاکی از آن است که اقدام انسانی و نفع شخصی، کفایت و کیفیت استانداردها و قوانین، عوامل مبتنی بر تداوم فعالیت و فشار محیط قانونی را به عنوان عوامل مؤثر بر مدیریت سود مورد تاکید قرار گرفته است. در پژوهش حاضر علاوه بر موارد فوق عوامل شخصیتی، ویژگی‌های کسب و کار و با نگاهی نو انگیزه مدیران به همراه پیامدهای آن به عنوان یکی از کلیدی‌ترین عوامل مؤثر بر مدیریت سود معرفی شده است.

گزاره‌های بحث‌های انطباطی، مدیریت زمان مجامع در پژوهش‌های پیشین مورد بررسی قرار نگرفته است. که این گزاره‌ها را می‌توان به عنوان نوآوری پژوهش در تحقیقات آتی مورد بررسی قرار داد. گزاره‌های مدیریت منابع انسانی، دانش تخصصی که به عنوان شرایط بستر در پژوهش حاضر شناسایی شده، در تحقیقات کمی حداقل یک بار به آنها پرداخته شده است ولیکن در مقایسه با تحقیقات کیفی مشابه محقق به موردی برخورد نکرده است. عوامل فرهنگی که به عنوان یکی دیگر از عوامل زمینه‌ای معرفی شده در تحقیق **رویز (۲۰۱۶)** و **حسن‌زاده و مشایخی (۱۳۹۹)** مورد تاکید قرار گرفته است. همچنین ضعف نظام حسابداری، شناسایی شده ممکن است خاص شرایط ایران باشد و در خصوص نظام قانونی دولت و قوانین خاص شرایط ایران است ولیکن بحث قوانین توسط **رویز (۲۰۱۶)** و **مانزولای و ریگاسیرا (۲۰۱۳)** بیان شده است.

یکی از عوامل مؤثر مدیریت سود در پژوهش جاری مکانیزم های نظارتی است، در تحقیقات انجام شده توسط رویز (۲۰۱۶) و مانزلای و ریگاسیرا (۲۰۱۳) مورد توجه قرار گرفته که در این تحقیق هم مورد تاکید خبرگان قرار گرفته است. علاوه بر این عوامل محیطی که در پژوهش حاضر به عنوان یکی از عوامل مداخله گر محسوب می شود و در برگیرنده شرایط موجود در جامعه حرفه ای (محیط حسابرسی، محیط اجتماعی، محیط حقوقی، محیط اقتصادی، محیط گزارشگری مالی، محیط حرفه ای، وضعیت آموزش های حرفه ای و محیط سیاسی) است. در تحقیق حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹) عوامل محیط قانونی و فشار محیط اقتصادی با تحقیق جاری مطابقت و از عوامل مؤثر بر مدیریت سود مورد توجه قرار گرفته است. همچنین در پژوهش حاضر در محور پیامدها چهار روش انجام مدیریت سود (مدیریت سود واقعی، مدیریت سود تعهدی، مدیریت ارائه اطلاعات، مدیریت زمان مجامع) معرفی شده است. مدیریت سود واقعی در تحقیقات رویز (۲۰۱۶)؛ گراهام و همکاران (۲۰۰۵) و حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹)؛ مدیریت سود تعهدی در تحقیقات رویز (۲۰۱۶)؛ یاپینگ<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۵)؛ گراهام و همکاران (۲۰۰۵) و حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹) و مدیریت ارائه اطلاعات در تحقیق حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۹) مورد توجه قرار گرفته است. لازم به ذکر است اکثر تحقیقات انجام شده در زمینه مدیریت سود مبتنی بر روش کمی و با رویکرد اقلام تعهدی انجام شده است.

پژوهش حاضر با توجه به شناسایی و معرفی روش های انجام مدیریت سود با متغیرهای شناسایی شده در الگوهای کمی اقلام تعهدی (دیچو و همکاران، ۲۰۱۰) و متغیرهای الگوی مدیریت سود واقعی شناسایی شده (رویچادهری<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۶؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۸؛ کیم و سان<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۳؛ کوهن و زاروین، ۲۰۱۰) و مدیریت ارائه اطلاعات که در برگیرنده مدیریت طبقه بندی اطلاعات (مک وی<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۶؛ مالیکو<sup>۳۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۸) در تحقیقات کمی مطابقت دارد. بنابراین، یکی از دستاوردهای این پژوهش و الگوی ارائه شده برای کاهش مدیریت سود مفهوم مدیریت زمان مجامع است که طبق بررسی های انجام شده در ادبیات، محقق به مواردی که به این مفهوم پرداخته شده باشد برخورد ننموده است و منجر به دانش افزایی در حوزه مدیریت سود شده است. لازم به ذکر است این امکان وجود دارد روش فوق (مدیریت زمان مجامع) با توجه به شرایط خاص در ایران شناسایی شده باشد. در مجموع اغلب اجزای الگوی مدیریت سود که در این پژوهش ارائه شده با ادبیات موجود مطابقت دارد اما با وجود شباهت های زیاد بسیاری از مؤلفه ها و عوامل خاص در این الگو معرفی و مورد تاکید قرار گرفته است. بنابراین، با توجه به توضیحات پیش گفته می توان بیان داشت مدیریت سود تأثیر بسیار مهمی بر شرکت، حرفه و سطح کلان اقتصادی دارد. ولیکن با بکارگیری صحیح راهبردها و شرایط زمینه ای می توان بیان کرد مدیریت سود منفی در شرکت ها کاهش یابد. در مقابل در صورتی که مدیریت سود با روش های مختلف انجام گردد، پیامدهای ناشی از به کار نگرفتن راهبردها گریبانگیر صورت های مالی و بازار سرمایه خواهد شد. بنابراین، بر اساس یافته های پژوهش پیشنهاد می شود از متغیرهای بدست آمده از الگوی پژوهش حاضر برای آموزش و افزایش آگاهی عموم بویژه دانشجویان رشته های مرتبط استفاده شده و اقدامات جدی تری در این ارتباط انجام شود. شناسایی جایگاه پدیده مدیریت زمان مجامع و سایر روش های مدیریت سود می تواند نقش مهمی در کاهش پدیده مدیریت سود و در راستای شفافیت و کیفیت بیشتر ایفا کند.

همچنین به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود از آنجا که انگیزه مدیران یکی از مفاهیم بنیادین است که منجر به مدیریت سود می‌شود و در این تحقیق معرفی شده است. بررسی و شناسایی انگیزه مدیران از مدیریت سود از طریق تحلیل محتوا و نظریه پردازی زمینه‌بنیان می‌تواند مورد واکاوی قرار گیرد. علاوه بر این پیشنهاد می‌شود بر اساس روش پژوهش کمی و همچنین از طریق پرسشنامه تأثیر هر یک از مفاهیم کشف شده در الگوی تحقیق مورد آزمون قرار گیرد. از جمله مهمترین محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی، بحث تعمیم پذیری یافته‌ها است. این تعمیم پذیری از دو جنبه قابل بررسی است. یک جنبه، تعمیم پذیری در کشور مورد مطالعه است. از آنجایی که روش نمونه‌گیری نظری است و کفایت تعداد نمونه‌ها مبتنی بر اشباع نظری و تجربیات محقق است، همواره این نگرانی وجود دارد که موارد بیان شده نظرات کل جامعه نباشد. در این خصوص در پژوهش حاضر تلاش شده است تا با انتخاب افراد صاحب نظر و با تجربه در حرفه حسابرسی و همچنین افرادی که در بالاترین سطوح تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی قرار دارند در حد امکان، تعمیم پذیری داخلی پژوهش را فراهم نمایند. جنبه دیگر تعمیم پذیری، کاربردی بودن نتایج پژوهش در سایر کشورها است. هر چند ممکن است بخشی از یافته‌های پژوهش صرفاً مصرف داخلی داشته باشد و برای سایر کشورها مصداق نداشته باشد، لیکن پوشش مطالب در سطحی است که بتوان از میان آنها عوامل مشترکی را استخراج نمود که برای سایر کشورها نیز سودمند باشد.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از کلیه استادان گرانقدر و تمامی عزیزانی که با بذل وقت گرانبهای خود و شرکت در مصاحبه‌ها، انجام این پژوهش را ممکن ساختند، کمال تشکر و قدردانی را داریم.

### یادداشت‌ها

- |                       |                            |                             |
|-----------------------|----------------------------|-----------------------------|
| 1. Strakoa            | 2. Jansen                  | 3. EL diri                  |
| 4. Healy              | 5. Jensen and Murphy       | 6. Laux and laux            |
| 7. Lo                 | 8. Ramakrishnan and Thomas | 9. Kothari                  |
| 10. Gelb& Zarowin     | 11. Jones                  | 12. Cahan                   |
| 13. Bagnoli and Watts | 14. Goldman and Slezak     | 15. Alfadhael and Jarraya   |
| 16. Stiawan           | 17. Dechow                 | 18. Manzalawy and Rwegasira |
| 19. Ruiz              | 20. Cohen                  | 21. Monternegro             |
| 22. Zalata            | 23. Shabeeb                | 24. Goldkuhl, and Cronholm  |
| 25. Scot and Howell   | 26. Strauss and Corbin     | 27. Ronen and Yaari         |
| 28. Alvarad           | 29. Doupnik                | 30. Graham                  |
| 31. Yapping           | 32. Roychowdhury           | 33. Kim and Sohn            |
| 34. Mcvay             | 35. Malikov                |                             |

### منابع

- اخگر، محمد امید؛ داودی، سمیره. (۱۳۹۸). بررسی توانایی سیستم حسابداری شرکت در ارائه اطلاعات قابل مقایسه و مدیریت سود. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱۳(۱)، ۳۶-۹۱.
- بداعی، حمید؛ بزاز زاده، حمیدرضا. (۱۳۸۷). رابطه بین مدیریت سود و کیفیت افشا. *مطالعات حسابداری*، ۱۷، ۲۱۱-۱۷۳.
- پورا احمدی، محمدحسین؛ امان‌الهی، غلامرضا فرساد. (۱۴۰۰). تأثیر مدیریت ریسک سازمانی بر رابطه بین تأمین مالی و مدیریت سود. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۴۹)، ۷۳-۹۶.
- تشدید، الهه؛ سپاسی، سحر. (۱۳۹۷). ارائه الگوی پیشگیری و کنترل تقلب در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰(۴۰)، ۲۹-۵۰.

ستایش، محمدحسین؛ کریمی پور، عیسی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی مدیریت و خط مشی تقسیم سود. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۱۴۹-۱۷۰.

ثقفی، علی؛ جمالیان پور، مظفر. (۱۳۹۷). جایگاه پدیده تغییر طبقه بندی در مدیریت سود. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴(۵۷)، ۲۳-۱. حسن زاده، شادی؛ مشایخی، بیتا. (۱۳۹۸). تبیین الگوی مفهومی چرایی و چگونگی مدیریت سود بانک‌ها رویکرد زمینه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۳۷۱-۳۹۲.

حریری، نجلا. (۱۳۸۵). *اصول و روش‌های پژوهش کیفی*، چاپ اول، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات. خدایمی پور، احمد؛ خورشیدی، علیرضا؛ شیرزاد، علی. (۱۳۹۲). اثر کیفیت افشا بر انواع مدیریت سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۰(۴)، ۳۸-۲۱. رضازاده، حامد؛ پاک مرام، عسگر؛ بحری ثالث، جمال؛ عبدی، رسول. (۱۳۹۹). تأثیر سوییچ در پیش بینی سود مدیریت بر رفتار سرمایه گذاری شرکت و عدم تقارن اطلاعاتی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۲)، ۱۶۷-۱۳۹.

داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۹). بررسی اثر میانجی خوانایی گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۱)، ۱۵۷-۱۳۵.

عرب صالحی، مهدی؛ باری، سمانه؛ بهشور، اسحاق. (۱۳۹۶). بحران مالی جهانی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۹(۳۶)، ۸۷-۷۳.

کردستانی، غلامرضا؛ رحیم خانی، محمدباقر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر شدت نظارت بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود. *مجله دانش حسابداری*، ۶(۲۳)، ۵۳-۳۳.

مشایخی، بیتا؛ بیرامی، هانیه؛ بیرامی، هانی؛ اخلاقی، ساراسادات. (۱۳۹۱). کشف مدیریت سود با استفاده از شبکه‌های عصبی. *فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار*، ۱۱، ۷۹-۶۳.

نصر، محمدعلی؛ خواجوی، شکراله؛ عباسیان، عزت‌اله. (۱۳۹۸). طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای مؤسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده‌بنیاد چند وجهی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۰)، ۱۷۴-۱۴۹.

نویخت، مریم؛ نویخت، یونس. (۱۴۰۰). نقش تعدیل گر استقرار کمیته حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین جریان نقد آزاد و مدیریت سود واقعی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۱۳۱-۱۱۱.

واحدی، مجید؛ جهانشاد، آرزیتا. (۱۳۹۹). بررسی آثار بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی طبق دستورالعمل بانک مرکزی بر شاخص‌های مالی و مدیریت سود در بانک‌ها. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۴)، ۱۲۰-۹۹.

## References

- Akhgar, M.O., Davoodi, S. (2018). Relationship between accounting comparability and accrual-based and real earnings management. *Journal of Accounting Knowledge*, 36(1), 91-111 [In Persian].
- Alfadhael. S.A., Jarraya. B. (2021). Earnings management and its applications in Saudi Arabia context: Conceptual framework and literature review. *Accounting*, 7(5), 993-1008.
- Alvarado, N.R., De Fuentes, P., Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis. *Revista Decontabilidad Spanish Accounting Review*, 22, 6-20.
- Arabsalehi, M., Bari, S., Behshour, I. (2018). Global financial crisis and earnings management in firms listed in the Tehran stock exchange. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(36), 73-87 [In Persian].
- Bagnoli, M., Watts, S.G. (2000). The effect of relative performance evaluation on earnings management: A game-theoretic approach. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, 377-397.
- Bodaghi, H., Bazazzadeh, H. (2007). Relationship between disclosure quality and earnings management. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 17, 173-211 [In Persian].
- Cahan, S.F. (1992). The effect of antitrust investigations on discretionary accruals: A refined test of the political-cost hypothesis. *The Accounting Review*, 67, 77-95.

- Cohen, D.A., Dey., A., Lys, T. (2008). Real and accrual based earnings management in the pre and post sarbanes oxley period. *The Accounting Review*, 83, 757-787.
- Cohen, D.A., Zarowin, P. (2010). Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 2-19.
- Dadashi, I., Norouzi, M. (2020). Investigating the mediating effect of financial reporting readability on the relationship between earnings management and cost of capital. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 135-157 [In Persian].
- Dechow, P., Hutton, A., Kim, J., Sloan, R. (2012). Detecting earnings management: A new approach. *Journal of Accounting Research*, 50(2), 275-334.
- Dechow. P., Ge. W., Schrand.C.M. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*.50, 344-401.
- Doupnik, T.S. (2008). Influence of culture on earnings management: A note. *A Journal of Accounting Financeand Business Study*, 44(3), 317-340.
- El Diri, M. (2018). *Introduction to Earnings Management*, Springer International publishing.
- El Diri, M. (2020). Corporate governance and earnings management in concentrated markets. *Journal of business Reserch*, 108, 291-306.
- Gelb, D.S., Zarowin, P. (2002). Corporate disclosure policy and the informativeness of stock prices. *Review of Accounting Studies*, 7, 33-52.
- Goldkuhl, G., Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International Journal of Qualitative Methods*, 9(2), 187-205.
- Goldman, E., Slezak, S.L. (2006). An equilibrium model of incentive contracts in the presence of information manipulation. *Journal of Financial Economics*, 80, 603-626.
- Graham, J., Harvey, C., Rajgopal, S. (2005). The economics implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3-73.
- Hariri, N. (2006). *Principles and methods of qualitative research*, first edition, Tehran, Islamic Azad University, Research Sciences Branch [In Persian].
- Hassanzadeh, S.H., Mashayekhi, B. (2019). A conceptual model for the reasons and circumstance of earnings management in Iranian banks. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 371-393 [In Persian].
- Healy, P.M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.
- Jansen, I.P., Ramnath, S., Yohn, T.L. (2012). A diagnostic for earnings management using changes in asset turnover and profit margin. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 221-251.
- Jensen, M.C., Murphy, K.J., Wruck, E.G. (2004). Remuneration: Where we've been, how we got to here, what are the problems, and how to fix them? *SSRN eLibrary*. Available at <http://ssrn.com/abstract/4561305>.
- Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29, 193-228.
- Khodamipour, A., Khorshidi, A. Shirzad, A. (2014). The impact of disclosure quality on the various earnings management. *Accounting and Auditing Review*, 20(4), 21-38 [In Persian].
- Kim, J.B., Sohn, B.C. (2013). Real earnings management and cost of capital. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 518-543.
- Kordestani, Gh., Rhimkhani, M.B. (2016). Investigating effects of monitoring intensity on relationship between information asymmetry and earnings management. *Journal of Accounting knowledge*, 6(23), 33-53 [In Persian].
- Kothari, S.P. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 31, 105-231.
- Laux, C., Laux, V. (2009). Board committees, CEO compensation, and earnings management. *The Accounting Review*, 84, 869-891.
- Lo, K. (2008). Earnings management and earnings quality. *Journal of Accounting and Economics*. 45, 350-357.

- MacVay, S. (2006). Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items. *The Accounting Review*, 81, 501–531.
- Malikov, K., Suart, M., Coakley, J. (2018). Earnings management using classification shifting of revenues. *The British Accounting Review*, 50(3), 291-305.
- Manzalawy. Sh.M., Rwegasira. K. (2013). The practice of earnings management in the middle east emerging stock markets: why and how is it don? A case study of Egypt. *International journal of business and commerce*, 2(10), 1-14.
- Mashayekhi, B., Beyrami, H., Beyrami, H., Akhlaghi, S.S. (2012). Detecting earnings management using neural networks. *Financial Earning and Securities Management (Portfolio Management)*, 3(11), 63-79 [In Persian].
- Montenegro, T.M. (2017). Religiosity and corporate financial reporting: Evidence from a European country. *Journal of Management, Spirituality and Religion*, 14(1), 48–80.
- Nasr, M., Khajavi. Sh., Abassian. A. Aghaei, M. (2017). Developing a quality control framework for audit firms and oversight board multi-grounded theory. *Journal of Accounting and Audit Management*, 8(30), 149-174. [In Persian].
- Nobakht, M., Nobakht, Y. (2021). The moderating role of establishing the audit committee and auditor's expertise in the industry on the relationship between free cash flow and real earnings management. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 44, 111-131 [In Persian].
- Poorahmadi, M.H., Aman Elahi, Gh.F. (2021). The impact of organizational risk management on the relationship between financing and profit management. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(49), 73-96. [In Persian].
- Ramakrishnan, R.T.S., Thomas, J.K. (1998). Valuation of permanent, transitory, and priceirrelevant components of reported earnings. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 13, 301–336.
- Rezazadeh, H., Pakmaram, A., Bahri Sales, J., Abdi, R. (2019). Effect of bias in management earnings forecasts on investment behavior of firm and information asymmetry. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(2), 132-167. [In Persian].
- Ronen, J., Yaari, V. (2008). Earnings management: Emerging insights in theory, practice, and research. *Springer Science Business Media*.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335-370.
- Ruiz, C.V. (2016). Literature review of earnings management: who, why, when, How, and What for? *Finnish Business Review*, 11, 1-13.
- Saghafi, A., Jamalianpour, M. (2018). Classification shifting phenomenon in earning management. *Emprial Studies in financial accounting Quarterly*, 14(57), 1-23 [In Persian].
- Scott, K.W., Howell, D.(2008)..Clarifying analysis and interpretation in grounded theory:using a conditional relationship guide and reflective coding matrix. *International Journal of Qualitative Methods*, 7(2), 1-15.
- Setayesh. M.H., Karimipoor, I. (2020). Investigating the relationship between managerial personality characteristics and dividend policy. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 149-170 [In Persian].
- Shabeeb Ali, M.A., Ismael, H.R., Ahmed, A.H. (2020). Equity incentive, earnings management and corporate governance: Empirical evidence using UK panel data. *Corporate Ownership and Control*, 17(2), 104-123.
- Stiawan.D., Taib. F.M., Phua. L.K., Chee. H.K. (2019). Ifrs and earnings management in Indonesia: The effect of independent commissioners. *International Journal of Business and Society*, 20(1), 37-58.
- Strakoa. L. (2019). *Earnings management in global background*. Globalization and its Socio-Economic Consequences.
- Strauss, A., Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research; Grounded theory procedures and techniques*. (2nd ed) Sage Publications, Inc.
- Strauss, A.L., Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Newbury Park, CA: Sage Publications, Inc.
- Tashdidi, E., Sepasi, S. (2019). Designing a model for preventing and controlling fraud based on grounded theory. *Financial Accounting*, 10(40), 29-50 [In Persian].

- Vahedi, M., Jahanshad, A. (2020). Reviewing the impact of international financial reporting standards in accordance with the central bank guidelines on financial indices and earnings management in banks. *Accounting and Auditing Studies*, 9(34), 99-120 [In Persian].
- Yaping, N. (2005). The theoretical framework of earnings management la structure theorique du management des revenus. *Canadian Social Science*, 1(3), 32-38.
- Zalata, A.M., Ntim, C., Aboud, A· Gyapong.,E. (2019). Female CEOs and core earnings quality: New evidence on the ethics versus risk-aversion puzzle. *Journal of Business Ethics*, 160 (2), 515–534.

