

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال هشتم، شماره اول، پیاپی (۲۷)، بهار ۱۳۹۵
تاریخ وصول: ۱۳۹۴/۱۲/۳
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۸/۱۳
صص: ۱-۱۸

شیوه مدیریت استفاده از استانداردهای حسابداری

علی ثقفی*، مظفر جمالیان پور^{۱**}

* استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

asaghafi20965@gmail.com

** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

mozafarjamali@yahoo.com

چکیده

استانداردهای حسابداری مقوله‌ای با اهمیت در متون کسب و کار است که تأثیرات بالقوه‌ای از طریق اثرگذاری بر گزارشگری مالی میان شرکت‌ها و ذی‌نفعان دارد. از اینرو نحوه استفاده از آن‌ها بسیار با اهمیت است. پژوهش حاضر به بررسی کمی شیوه استفاده از استانداردهای حسابداری اختصاص دارد. در این پژوهش شاخصی به منظور مشخص کردن سطح اصل‌محوری و یا قاعده‌محوری استانداردها استفاده شد و سپس بر اساس متغیرهای توضیح‌دهنده برآمده از تئوری اثباتی حسابداری بررسی شد. به منظور انجام این پژوهش از داده‌های مربوط به شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در بازه سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۹۳ استفاده شد و سعی شد از روش سرشماری برای انجام آزمون‌های آماری استفاده شود. نتایج نشان داد که شرکت‌های دارای هزینه سیاسی تمایل بیشتری به استفاده از استانداردهای قاعده‌محور دارند، در حالی که شرکت‌هایی که دارای هزینه بدهی و هزینه جبران خدمات پاداش‌محور بالاتر بودند، بیشتر از استانداردهای اصل‌محور استفاده کرده‌اند. افزون بر این، نتایج پژوهش بیان می‌دارد که شرکت‌ها با افزایش سطح بحران و محدودیت مالی به استانداردهای اصل‌محور سوق پیدا می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری، استانداردهای اصل‌محور، استانداردهای قاعده‌محور، بحران مالی،

محدودیت مالی.

۱- نشانی مکاتباتی نویسنده مسؤول: تهران، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری.

مقدمه

استانداردهای حسابداری به عنوان یکی از ارکان اصلی حرفه حسابداری به شمار می‌آیند که حسابداران با بهره‌گیری از آن‌ها اقدام به تدوین خط‌مشی‌های گزارشگری مالی می‌کنند. حسابداری نقش مهمی را در بازار سرمایه از طریق ایجاد اعتماد و اطمینان میان بازیگران دارد و برای نیل به هدف نهایی خود که همان شفاف‌سازی و ارائه اطلاعات مفید است، نیازمند استانداردهای مناسب و با کیفیت است. در واقع استانداردهای حسابداری رهنمودهای اجرایی است که به‌وسیله آن حسابداران اطلاعات را انتشار می‌دهند [۱].

استفاده از استانداردهای حسابداری یکی از ارکان اصلی سیستم گزارشگری مالی است و می‌تواند عواقب اقتصادی و تأثیرات مهمی بر شیوه تخصیص سرمایه داشته باشد. لیکن مدیران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توانند از طریق تصمیم‌گیری‌های خود در خصوص شیوه چیدمان اجزای صورت‌های مالی (برای مثال غیرمنتظره جلوه دادن برخی از هزینه‌های عادی و عملیاتی شرکت) و یا تصمیم‌گیری عملیاتی (برای مثال اجاره در ازای خرید دارایی مورد نیاز و یا انعقاد قراردادهای بر مبنای ارزی یا ریالی) استفاده از استانداردها را مدیریت کنند.

علی‌رغم سطح بالای تأثیرگذاری استانداردهای حسابداری بر حوزه گزارشگری مالی و به تبع آن ایفای نقش استانداردها در اقتصاد مطالعات بسیار ناچیزی در خصوص تحلیل و بررسی آن وجود دارد [۲]. اکثر پژوهش‌های صورت پذیرفته در این حوزه به بررسی تأثیرات ناشی از زمان انتشار استاندارد متمرکز شده است و کمتر به بررسی تأثیرگذاری نوع استانداردها پرداخته شده است. شایان ذکر است که این پژوهش به عنوان اولین مقاله داخلی است که اقدام به کمی‌سازی

استانداردهای حسابداری به منظور دسته‌بندی سطح استانداردها به قاعده‌محور و اصل‌محور می‌کند و یکی از اهداف پژوهش حاضر ایجاد مبنایی برای این موضوع و کمک به گسترش مطالعات در حوزه استانداردهای حسابداری است و بررسی می‌کند که در شرکت‌های مختلف چگونه استفاده از استانداردها مدیریت می‌شود. به علاوه نحوه‌گرایش انتخاب‌های حسابداری موضوع مهمی است که تابع شرایط پیرامونی متفاوتی است. یکی از مهمترین آن‌ها دچار شدن شرکت‌ها با مشکلات مالی اساسی است.

به منظور بررسی تحلیلی‌تر مدیریت استانداردها، بحران و محدودیت مالی به عنوان یک شاخص تصمیم‌گیری متفاوت مد نظر این پژوهش است تا بتوان موضوع مدیریت کردن استفاده از استانداردها را مورد آزمون قرار داد. در واقع زمانی که شرکت‌ها دچار بحران (در این پژوهش خطر ورشکستگی) و محدودیت مالی (عدم توانایی در تأمین منابع لازم با کمترین هزینه ممکن) می‌شوند، مدیران حداکثر تلاش خود را برای برون‌رفت از این موضوع به‌کار خواهند بست تا این دوران را پشت سر بگذارند. یکی از این روش‌ها استفاده هدفمند از استانداردهای حسابداری است که این موضوع تحت عنوان مدیریت استانداردهای حسابداری در بحران و محدودیت مالی نامبرده شده است. در واقع مسئله مورد بررسی در پژوهش این است که به دلیل اثرات جنبی و تبعی نوع استانداردهای حسابداری، مدیران اقدام به استفاده هدفمند از آن می‌کنند. به ویژه در زمان دچار شدن شرکت‌ها با مخاطرات جدی، به‌وسیله تصمیم‌های خاص خود، اقدام به کاهش ریسک و مشکلات ناشی از بحران و محدودیت مالی خواهند نمود، حتی اگر این اقدام منجر به گزارشگری نادرست شود. به بیان دیگر مدیران نجات شرکت‌های بحرانی

استاندارد، نقض می‌کنند. در مقابل در رویکرد اصل محور، استاندارد گذار صرفاً به بیان کلیات و اصول کلی پرداخته و بقیه کار را به دست قضاوت حرفه‌ای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌سپارد تا با توجه به محتوای رویدادها به شکل رویداد توجه کمتری داشته باشند، شواهدی وجود دارد که استانداردهای اصل محور منجر به بهبود خصوصیت مربوط بودن اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی خواهد شد، در حالی که استانداردهای قاعده‌محور باعث ارتقای قابلیت مقایسه و یکنواختی گزارشگری مالی و همچنین ارتباط نظام‌مندتر میان سلسله‌مراتب تئوری حسابداری (از هدف گزارشگری مالی تا کاربرد نهایی روش‌های حسابداری) می‌شود [۳ و ۱۱].

در واقع یکی دیگر از تفاوت‌های اساسی در نوع و شیوه تدوین استانداردهای حسابداری تقسیم مسئولیت و شیوه پاسخگویی است. زمانی که استانداردها به شیوه قاعده‌محور تدوین شوند، مسئولیت اصلی کیفیت افشا به صورت نظام‌مند بر عهده تدوین‌کنندگان استاندارد خواهد بود. در واقع استانداردهای اصل محور که ویژگی ذاتی آن‌ها مشخص کردن حدود و مرزهاست و به نوعی رویکرد هنجاری^۵ دارند، می‌تواند به مثابه یک سپر امن برای شرکت‌ها در مقابل دعاوی و ادعاهای آتی استفاده‌کنندگان در قبال کیفیت اطلاعات مورد استفاده در تصمیم‌گیری آن‌ها، تبدیل شود. در مقابل استانداردهای اصل محور با آزادی عمل بیشتر برای افشای بهتر واقعیت‌های اقتصادی باعث خواهد شد که مدیران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی خود را نسبت به چگونگی افشا پاسخگو بدانند. چرا که در این رویکرد تمرکز و تفکر غالب استفاده از قضاوت حرفه‌ای تهیه‌کنندگان و اعتباردهندگان به گزارش‌های مالی است.

خود را بر افشای درست واقعیت‌های اقتصادی ترجیح خواهند داد. از این‌رو، فهم و درک چگونگی رفتار و برخورد مدیران با این موضوع می‌تواند جهت بازیگران و ناظرین بازار سرمایه و همچنین نهادهای تدوین‌کننده استانداردها بسیار بااهمیت است. با توجه به آنچه ذکر شد هدف اصلی پژوهش، تحلیل و بررسی نحوه استفاده از استانداردهای حسابداری در شرکت‌های با شرایط و ویژگی‌های مختلف است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به منظور تدوین استانداردهای حسابداری نگرش‌های متفاوتی از جمله نگرش مالیات‌محور^۱، بر مبنای کسب و کار^۲، اصل محور^۳ و قاعده‌محور^۴ وجود دارد [۹]. لیکن در حال حاضر دو رویکرد قاعده‌محور و اصل محور به عنوان روش‌های غالب در تدوین استانداردهای حسابداری هستند. این دو رویکرد کلی برای تدوین و ایجاد استانداردها می‌تواند عواقب اقتصادی متفاوتی به همراه داشته باشد. این دو رویکرد که دو سر طیف شیوه تدوین استانداردهای حسابداری امروزی هستند، عبارت‌اند از: رویکرد قاعده‌محور و رویکرد اصل محور. در رویکرد قاعده‌محور استانداردارگذار اقدام به تعیین ضوابط و مقررات کمی و از پیش تعیین شده می‌کند (برای مثال وجود شرط‌هایی برای تفکیک اجاره سرمایه‌ای از اجاره عملیاتی از جمله استفاده بیش از ۷۵ درصد عمر مفید توسط مستأجر). در این موارد شرکت‌ها به دنبال تهیه شواهد و مدارک بر اساس هدف نهایی خود شیوه استفاده از استانداردها را مدیریت می‌کنند و اصل رجحان محتوای اقتصادی بر شکل تجاری را به بهانه مطابقت شدن با شروط موجود در

¹ Tax Oriented

² Business based

³ Principal based

⁴ Rule based

⁵ Normative

شد. اگر چه استانداردهای دقیق منجر به مدیریت سود ساختاریافته می‌شود، در مقابل استانداردهای غیردقیق باعث مدیریت سود غیر ساختاریافته خواهد شد [۱۱]. به علاوه استانداردهای حسابداری اصل‌محوری زمانی می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود که رویکردهای دیگر از جمله رویکرد استانداردهای حسابرسی نیز به سمت اصول محوری برود [۸].

بررسی استانداردهای حسابداری ایران

استانداردهای حسابداری ایران را سازمان حسابرسی از سال ۱۳۸۰ انتشار داده است و به مرور زمان در حال تکمیل است. در حال حاضر ۳۳ استاندارد مصوب و لازم‌الاجراست. به منظور تحلیل و بررسی قاعده‌محوری استانداردها مطابق متون پژوهش، اقدام به اندازه‌گیری و شاخص‌بندی استانداردها از طریق واژه‌شناسی و تحلیل متن شد [۶، ۷ و ۱۰]. در این روش واژه‌های مرتبط با ویژگی‌های استانداردهای اصل‌محور (پیچیدگی، آماره‌های توصیفی، حدود مشخص، استثنائات، متون تفسیری و جزئیات زیاد) مشخص شد، سپس بر اساس مدل استخراجی از متون موضوع سطح قاعده‌محوری استانداردهای ایران تعیین گردید. طی این روش استانداردهای دارای پیچیدگی و خصوصیات قاعده‌محوری بیشتر به عنوان استانداردهای قاعده‌محور در نظر گرفته شد و استانداردهایی که دارای خصوصیات قاعده‌محوری کمتر هستند، به عنوان استانداردهای اصل‌محور دسته‌بندی شدند. ویژگی‌های قاعده‌محوری عبارت‌اند از: مرزبندی‌ها و خطوط روشن و مشخص^۴، استثنای حوزه‌ای و تبعی^۵، راهنماهای توضیحی و تفصیلی حجیم و در نهایت جزئیات فراوان. نگاره بعد نشان‌دهنده خلاصه‌ای از دسته‌بندی استانداردهای ملی بر حسب قاعده‌محوری و اصل‌محوری است.

استانداردهای حسابداری آمریکا، که هیأت استانداردهای حسابداری مالی آنرا تدوین می‌کند، بیشتر به سمت استانداردهای قاعده‌محور سوق دارد [۴]، این در حالی است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بیشتر اصل‌محور است [۵]. البته پس از رسوایی‌های پیش‌آمده در سال‌های ۲۰۰۱، کمیته بورس و اوراق بهادار^۱ در راستای قانون سارینز آگسلی^۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی را به‌منظور اصلاح ساختار استانداردها و حرکت به سمت تدوین استانداردهای اصل‌محور راهبری کرد.

این موضوع ابتدا با مخالفت هیأت استانداردهای حسابداری مالی روبه‌رو شد، به نحوی که این نهاد طی دو نسخه پیشنهادی طی سال‌های ۲۰۰۲ و ۲۰۰۴ اقدام به توجیه روش استانداردگذاری بر اساس قواعد کرد و از استفاده از روش اصل‌محور به دلیل کاهش قابلیت مقایسه و قابلیت تأییدشوندگی انتقاد نمود. آن‌ها استانداردگذاری مبتنی بر قواعد را نشأت گرفته از نیاز و بررسی استنها می‌دانند و این شیوه تدوین استانداردها را مانعی در مقابل خوش‌بینی بیش از حد شرکت‌ها بر شمرند، اما کمیته بورس و اوراق بهادار تصمیم خود را گرفته بود و طی بیانیه این کمیسیون در سال ۲۰۰۳ روش استانداردگذاری بر اساس قواعد را به دلیل هزینه‌های هنگفت ناشی از تخلفات حسابداری مردود اعلام داشتند و هیأت استانداردهای حسابداری مالی را به تغییر نگرش وادار کرد. به اعتقاد کمیته بورس و اوراق بهادار، استانداردهای قاعده‌محور با الزامات و خط‌کشی‌های کاملاً مشخص ابزاری را برای دور زدن استانداردها ایجاد خواهد کرد. به هر حال در سال ۲۰۰۶ دو هیأت استانداردهای حسابداری آمریکا و بین‌الملل تفاهم‌نامه‌ای را برای همگرایی و انتشار استانداردهای اصل‌محور امضا کردند که به توافق نورواک^۳ معروف

^۱ Security Exchange Committee (SEC)

^۲ The Sarbanes-Oxley Act of 2002

^۳ Norwalk

^۴ Bright line tests

^۵ Scope and legacy exception

نگاره ۱. بررسی تحلیلی استانداردهای حسابداری ایران

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	سرفصل‌های مرتبط	سطح تأثیر	مرزبندی‌ها و خطوط روشن و مشخص (از ۲۵)	امتیاز			نوع استاندارد
					استثنای حوزه‌ای و تبعی (از ۲۵)	راهنماهای توضیحی و تفصیلی حجیم (از ۲۵)	جزئیات فراوان (از ۲۵)	
۱	نحوه ارائه صورت‌های مالی (با توجه به عمومیت داشتن امتیازدهی نشده است)							
۲	صورت جریان وجوه نقد	موجودی نقد و بانک	عمومی	۵	۳	۱۶	۲۰	MD
۳	درآمد عملیاتی	درآمد و فروش اصلی و سایر درآمدهای عملیاتی	عمومی	۱	۳	۱۰	۱۰	PB
۴	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی	هزینه‌های معوق و ذخایر	عمومی	۷	۹	۲۱	۱۳	RB
۵	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	عمومی	عمومی	۱	۱	۶	۵	PB
۶	گزارش عملکرد مالی	عمومی	عمومی	۲	۳	۱۲	۸	PB
۸	حسابداری موجودی مواد و کالا	موجودی کالا، سفارشات و بهای تمام‌شده	عمومی	۸	۷	۱۴	۹	MD
۹	حسابداری پیمان‌های بلندمدت	پیمان و دارایی در جریان تکمیل	عمومی	۵	۸	۱۱	۱۰	PB
۱۰	حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت	سرمایه اهدایی	عمومی	۵	۴	۷	۷	PB
۱۱	دارایی‌های ثابت مشهود	کل حساب‌های بخش دارایی‌های ثابت مشهود	عمومی	۱۰	۱۱	۲۱	۱۶	RB
۱۲	افشای اطلاعات اشخاص وابسته	عمومی	عمومی	۳	۳	۷	۷	PB
۱۳	حسابداری مخارج تأمین مالی	هزینه‌های مالی	عمومی	۳	۵	۷	۴	PB

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	سرفصل‌های مرتبط	سطح و تأثیر	مرزبندی‌ها و خطوط روشن و مشخص (از ۲۵)	امتیاز			نوع استاندارد
					استثناهای حوزه‌ای و تبعی (از ۲۵)	راهنماهای توضیحی و تفضیلی حجیم (از ۲۵)	جزئیات فراوان (از ۲۵)	
۱۴	نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری	عمومی	عمومی	۸	۴	۵	۴	PB
۱۵	سرمایه‌گذاری‌ها	سرمایه‌گذاری کوتاه و بلندمدت در اوراق بهادار	عمومی	۱۸	۱۴	۱۴	۲۰	RB
۱۶	آثار تغییر در نرخ ارز	سود یا زیان تسعیر ارز	عمومی	۷	۸	۱۷	۱۶	RB
۱۷	دارایی‌های نامشهود	کل حساب‌های دارایی نامشهود	عمومی	۱۸	۲۴	۱۵	۲۲	RB
۱۸	صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی	سرقفلی، سهم اقلیت، سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی	عمومی	۹	۷	۱۰	۹	MD
۱۹	ترکیب‌های تجاری	سرقفلی، سهم اقلیت، سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی	عمومی	۱۴	۱۶	۱۶	۱۳	RB
۲۰	سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته	سرقفلی، سهم اقلیت، سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی	عمومی	۸	۸	۱۰	۱۲	MD
۲۱	حسابداری اجاره‌ها	هزینه اجاره	عمومی	۱۳	۱۲	۱۴	۹	RB
۲۲	گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای	عمومی	عمومی	۵	۹	۱۱	۱۰	MD
۲۳	حسابداری مشارکت‌های خاص	سرمایه‌گذاری	عمومی	۳	۵	۱۲	۸	PB

شماره استاندارد	عنوان استاندارد	سرفصل‌های مرتبط	سطح تأثیر	مرزبندی‌ها و خطوط روشن و مشخص (از ۲۵)	امتیاز			نوع استاندارد
					استثنا‌های حوزه‌ای و تبعی (از ۲۵)	راهنما‌های توضیحی و تفضیلی حجیم (از ۲۵)	جزئیات فراوان (از ۲۵)	
۲۴	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری	عمومی	عمومی	۷	۳	۴	۳	PB
۲۵	گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف	عمومی	عمومی	۲۲	۸	۹	۸	MD
۲۶	فعالیت‌های کشاورزی	دارایی‌های زیستی	صنعت کشاورزی	۳	۱۱	۱۱	۱۲	MD
۲۷	طرح‌های مزایای بازنشستگی	مزایای پایان خدمت کارکنان	عمومی	۸	۸	۸	۱۰	MD
۲۸	فعالیت‌های بیمه عمومی	درآمدهای اتکایی و بیمه‌ای	صنعت بیمه	۸	۸	۱۳	۱۴	MD
۲۹	فعالیت‌های ساخت املاک	درآمد املاک و ساخت‌وساز و مستغلات	صنعت ساختمان	۸	۸	۱۳	۱۳	MD
۳۰	سود هر سهم	عمومی	عمومی	۴	۳	۱۰	۱۲	PB
۳۱	دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	سود یا زیان ناشی از واگذاری دارایی‌ها	عمومی	۱۳	۱۳	۱۱	۱۹	RB
۳۲	کاهش ارزش دارایی‌ها	تجدید ارزیابی، زیان کاهش ارزش	عمومی	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	RB
۳۳	مزایای بازنشستگی کارکنان	مزایای پایان خدمت کارکنان	عمومی	۱۳	۱۶	۲۳	۱۷	RB

فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که در بخش ابتدایی پژوهش بیان شد، مسئله اصلی آن است که مدیران استفاده از استانداردهای حسابداری را به گونه‌ای مدیریت می‌کنند که به اهداف خاص خود دست یابند و کمتر به هدف اصلی استفاده از استانداردها که همان بهینه‌سازی گزارشگری مالی است، توجه می‌کنند. برای مثال، سعی می‌کنند با مدیریت کردن مانده حساب‌ها بر مبنای اثرات تبعی نوع استاندارد حاکم بر آن‌ها، تاجایی که ممکن است از مخاطرات بحران و محدودیت مالی فاصله بگیرند.

استانداردهای حسابداری با توجه به الگوی غالب در زمان تدوین آن‌ها می‌تواند به صورت اصل‌محور و یا قاعده‌محور باشد و چون هر یک از این دو رویکرد اثرات جنبی متفاوتی بر پاسخگویی و انتقال مسئولیت دارند، می‌تواند به عنوان یک گزینه انتخابی برای مدیران باشد. حال در برخی از شرکت‌ها تهیه‌کنندگان به دلیل عدم تمایل به پاسخگویی مستقیم و انحراف گزارشگری دقیق به دنبال محافظی خواهند بود که آن‌ها را در این خصوص یاری رساند. بنابراین این دسته از مدیران انگیزه مناسبی برای استفاده از استانداردهای قاعده‌محور خواهند داشت. زیرا با تمسک‌جستن به قاعده‌های مشخص و عموماً شکلی، محتوای موجود را به شیوه‌ای زیرکانه تغییر خواهند داد تا علی‌رغم رعایت شکلی قوانین موجود در استانداردها به اهداف خاص خود دست یابند. لیکن در مقابل شرکت‌هایی نیز وجود خواهند داشت که به دلیل توان مدیریتی بالا و یا قدرت لازم برای توجیه شیوه گزارشگری خود به دنبال آزادی عمل و قضاوت حرفه‌ای می‌گردند تا بدین وسیله به اهداف

غایی خود دست یابند. بنابراین، می‌توان فرضیه‌های

زیر را برای انجام این پژوهش بیان داشت:
فرضیه اول: شرکت‌ها بنابر شرایط خاص خود به نوع‌های متفاوتی از استانداردهای حسابداری تمایل دارند. به منظور بررسی و آزمون فرضیه فوق از متغیرهای توضیحی برآمده از تئوری اثباتی که واتز و زیمرمن [۱۳] برای توصیف رفتار و انتخاب‌های حسابداری شرکت‌ها ارائه کردند، بهره گرفته خواهد شد. به منظور بررسی تأثیر هزینه سیاسی شرکت از لگاریتم جمع کل دارایی‌ها، هزینه بدهی از طریق نسبت اهرم مالی و برای بررسی هزینه پاداش از نسبت پاداش هیأت مدیره به سود خالص استفاده شد.

در واقع به نظر می‌رسد که شرکت‌های دارای هزینه‌های سیاسی بالا تمایل بیشتری به استفاده از استانداردهای قاعده‌محور داشته باشند تا بدین وسیله پاسخگویی و تبعات ناشی از هزینه‌های دعاوی حقوق برآمده از کیفیت گزارشگری و یا احیاناً نقصان در آن را بر عهده تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بیندازند و خود در سایه امن استانداردهای قاعده‌شده باشند. در مقابل شرکت‌هایی که دارای هزینه‌های بدهی بالا هستند، می‌کوشند تا به شیوه‌های مختلف اقدام به بهتر جلوه دادن وضعیت مالی خود خواهند کرد که این موضوع را می‌توانند از طریق قضاوت حرفه‌ای در بستر استانداردهای اصل‌محور بیابند. شرکت‌هایی که سیاست جبران خدمات مدیران آن‌ها بیشتر پاداش‌محور است، نیز زمینه مناسب‌تری برای به‌کارگیری استانداردهای اصل‌محور خواهند داشت، چرا که مدیران از طریق توجیهات برآمده از قضاوت حرفه‌ای این نوع استانداردها راحت‌تر می‌توانند به اهداف و شاخص‌های مورد نیاز خود دست یابند.

$$STD_{it} = \alpha_{it} + \beta_{1it} \times POL + \beta_{2it} \times DEBT + \beta_{3it} \times INC + \beta_{4it} \times FC + \lambda_{1it} \times POL \times FC + \lambda_{2it} \times DEBT \times FC + \lambda_{3it} \times INC \times FC + \varepsilon_{it}$$

رابطه (۱)

$$STD_{it} = \alpha_{it} + \beta_{1it} \times POL + \beta_{2it} \times DEBT + \beta_{3it} \times INC + \beta_{4it} \times FCO + \lambda_{1it} \times POL \times FCO + \lambda_{2it} \times DEBT \times FCO + \lambda_{3it} \times INC \times FCO + \varepsilon_{it}$$

رابطه (۲)

در این معادلات، STD نشان‌دهنده شاخص مدیریت استانداردهای حسابداری (از طریق رابطه (۳) برآورد می‌شود)، FC و FCO به عنوان متغیرهای دو وجهی هستند که نشان‌دهنده وجود (۱) و یا عدم وجود (۰) بحران و محدودیت مالی است. به علاوه POL، DEBT و INC به عنوان معیارهای اندازه‌گیری متغیرهای توضیحی است که در بخش‌های قبل توضیح داده شد. با مقایسه ضریب‌های β و λ می‌توان به تفاوت رفتار شرکت‌ها در حالات مختلف و در زمان رویارویی با بحران و محدودیت مالی و وضعیت عادی دست یافت. به منظور جامعیت نتایج پژوهش، از روش سرشماری (تمامی داده‌های در دسترس پژوهش) استفاده شد.

متغیرهای پژوهش

به منظور اندازه‌گیری میزان مدیریت استاندارد به وسیله شرکت‌ها، مشابه مرچناله [۱۰] و فالسوم و همکاران [۷] از شاخص رابطه (۳) استفاده می‌شود.

$$STD = \begin{cases} 1 & \text{if } |\Delta(RBscore_{it})| \geq 0.05 \\ 0 & \text{if } |\Delta(RBscore_{it})| < 0.05 \end{cases}$$

رابطه (۳)

$$RBscore_{it} = \frac{\sum_{n=1}^N (RBscore_n \times W_{nit})}{\sum_{n=1}^N (RBscore_n)}$$

رابطه (۴)

فرضیه دوم: شرکت‌ها در زمان رویارویی با بحران مالی به شیوه‌ای متفاوت اقدام به استفاده از استانداردهای حسابداری می‌کنند.

فرضیه سوم: شرکت‌ها در زمان رویارویی با محدودیت مالی شیوه استفاده از استانداردهای حسابداری خود را تغییر می‌دهند.

روش پژوهش

این پژوهش از نوع پس‌رویدادی شبه‌آزمایشی در حیطه مطالعه‌های توصیفی حسابداری است. اطلاعات لازم برای این پژوهش از سامانه شرکت رایان‌بورس (کدال) و نرم‌افزار ره‌آورد نوین ۳ گردآوری شده است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۳ است. در ضمن به منظور حفظ جامعیت از روش‌های نمونه‌گیری استفاده نشد و تمامی داده‌های در دسترس بررسی گردید (روش سرشماری).

برای آزمون فرضیه اول ابتدا شرکت‌ها با توجه به متغیرهای بیان‌شده، از منظر هزینه‌های سیاسی، بدهی و پاداش دسته‌بندی شدند، سپس با استفاده از آزمون ناپارامتریک کروسکال-والیسو آزمون مقایسه میانه‌ها تفاوت در استفاده از استانداردهای حسابداری در هر یک از دسته شرکت‌ها بررسی شد. به منظور بررسی فرضیه‌های دوم و سوم مطرح‌شده در پژوهش در مرحله اول از برازش رگرسیونی معادلات رابطه (۱) و (۲) در سطح کل جامعه آماری استفاده شد و سپس همانند آزمون فرضیه اول از دو شیوه آزمون کروسکال والیس و آزمون میانه‌ها به منظور بررسی تفاوت در شیوه استفاده از استانداردهای حسابداری در دسته شرکت‌های با درجات متفاوت بحران و محدودیت مالی پرداخته شد.

که در آن $RBscore_{i,t}$ ضریب میزان استفاده از استانداردهای قاعده‌محور است برای شرکت i در دوره t و $W_{n,i,t}$ مبین وزن اقلام موجود در حیطة استاندارد n مورد بررسی است. $RBscore_n$ نشان‌دهنده متغیر چندوجهی است که بر اساس جدول تعیین نوع استانداردها (که نگاره (۱) آورده شده است) و به شرح رابطه (۵) مقداردهی شد.

$$RBscore_n = \begin{cases} 0 \text{ . kind} \rightarrow PB \\ 1 \text{ . kind} \rightarrow MD \\ 2 \text{ . kind} \rightarrow RB \end{cases} \quad \text{رابطه (۵)}$$

نگاره ۲. معیارهای بحران مالی

معادله	منطقه بحرانی	مدل
$Z = 1.2(WC/TA) + 1.4(RE/TA) + 3.3(EBIT/TA) + 0.6(MVE/BVD) + 0.999(S/TA)$	$Z < 2.675$	آلتمن Z
$S = 1.03(WC/TA) + 3.07(EBIT/TA) + 0.66(EBT/CL) + 0.4(S/TA)$	$S < 0.862$	مدل اسپرینگیت
$H = 5.528(RE/TA) + 0.212(S/TA) + 0.073(EBT/EQ) + 1.270(CF/TD) - 0.120(TD/TA) + 2.335(CL/TA) + 0.575(\log(TTA)) + 1.083(WC/TD) + 0.894 \log(EBIT/I) - 6.075$	$H < 0$	مدل فالمر
$S_z = (1 - T) \times \frac{(I \times D)}{\left(\frac{E}{2} + R_f\right)}$	$S_z < P$	مدل آستانه‌ای زیگلر
$M = \frac{EQ}{Capital}$	$M < 0.5$	ماده ۱۴۱

منبع: یافته‌های پژوهش

هنگامی شرکت بحرانی (که در این پژوهش با FC نشان داده خواهد شد) تلقی می‌شود که از نظر حداقل سه معیار مندرج در نگاره (۲) در منطقه بحران قرار داشته باشد.

نگاره ۳. معیارهای محدودیت مالی

عنوان شاخص	نحوه محاسبه	دسته‌بندی
کپلن-زینگالز ^۱ (KZ Index)	$KZ_Index = -1.0019 \left(\frac{CF_t}{\log(PP\&E)_{t-1}} \right) + 0.2826 * Q + 3.1392 \left(\frac{Debt_t}{TotalCapital_t} \right) - 39.3678 \left(\frac{Dividends_t}{\log(PP\&E)_{t-1}} \right) - 1.3147 \left(\frac{Cash_t}{\log(PP\&E)_{t-1}} \right)$	شرکت‌هایی که در ۲۵ درصد بالایی قرار می‌گیرند، به عنوان شرکت‌های دچار محدودیت تلقی می‌شوند.
وایتد - ویو ^۲ (WW Index)	$WW_Index = -0.091 \left(\frac{CF}{TA} \right) - 0.062 * DivPos + 0.021 \left(\frac{LDEBT}{TA} \right) - 0.044 * \log(TA) + 0.102 * (IndustrySaleGrowth) - 0.035 * (SaleGrowth)$	شرکت‌هایی که در ۲۵ درصد بالایی قرار می‌گیرند، به عنوان شرکت‌های دچار محدودیت تلقی می‌شوند.
هدلاک و پیرس ^۳ (HP Index)	$HP_Index = -0.737 * SIZE + 0.043 * SIZE^2 - 0.040 * AGE$	شرکت‌هایی که در ۲۵ درصد بالایی قرار می‌گیرند، به عنوان شرکت‌های دچار محدودیت تلقی می‌شوند.

^۱ Kaplan and Zingales

^۲ Whited and Wu

^۳ Hadlock and Pierce

بیشتر متغیرها دارای توزیعی غیرنرمال هستند و به نوعی از الگوی توزیعی مشخصی تبعیت نمی‌کنند. از اینرو، در این پژوهش بخش عمده‌ای از آزمون‌ها به وسیله آزمون‌های ناپارامتریک (آزمون کروسکال والیس و آزمون میانه‌ها) بررسی شد.

در این پژوهش شرکتی دچار محدودیت مالی (که در این پژوهش با FCO نشان داده خواهد شد) فرض می‌شود که در یکی از دسته‌بندی‌های مندرج در نگاره (۳) قرار گیرد.

یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی

نگاره (۴) خلاصه‌ای از آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشهود است،

نگاره ۴. آماره‌های توصیفی

تعداد مشاهدات	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	
۳۹۷۵	۹/۶۱۰	۰/۷۹۲۶	۰/۰۵۲۳	-۰/۲۸۶	۰/۳۹۶۷	-۰/۰۰۳۵	۶/۲۳E-۰۴	RBSCORE
۳۹۷۵	۳/۹۵۸۸	۰/۸۶۵۶	۱/۵۱۵۹	۱۰/۱۲۰	۱۸/۸۱۷	۱۳/۶۱۰	۱۳/۸۲۵	SIZE
۳۹۷۵	۲/۶۶۹۹	-۰/۲۲۳۳	۰/۱۶۲۱	۰/۱۴۵۲	۱/۰۶۴۰	۰/۶۰۶۵	۰/۵۹۰۳	DEBTRATIO
۳۹۷۵	۴۵۳/۰۴	۱۹/۰۲۵	۰/۰۷۴۴۵	۰	۰/۳۱۹۰	۰/۰۰۲۷	۰/۰۱۸۰۵	INC
۳۹۷۵	۱۹/۱۶۵۷	۱/۹۴۶۶	۲/۳۱۱۰	-۰/۴۰۸۳	۱۹/۴۱۶	۲/۷۷۰۱	۳/۳۸۹۴	ZSCORE
۳۹۷۵	۵/۲۴۳۷	۱/۲۲۴۲	۰/۸۲۴۵	-۰/۴۴۸۰	۵/۲۹۸۸	۱/۰۳۸۸	۱/۲۰۸۲	SSCORE
۳۹۷۵	۳/۷۷۵۱	۰/۷۴۸۱	۱/۴۴۲۴	-۲/۱۸۲۱	۷/۹۱۸۰	۱/۸۲۱۶	۲/۱۰۴۴	HSCORE
۳۹۷۵	۴۶/۱۴	۶/۰۲۶	۴۹۸/۳۸	۰	۵۱۶۲	۲۰/۱۰۰	۱۶۲/۹۹	SZSCORE
۳۹۷۵	۹۳/۲۳	۴۸/۳۷۶	۱۵۲۵/۹	-۶۱۲	۲۶۵/۵	۰/۳۹۰۷	۳۰/۸۲۰	M14IScore
۳۹۷۵	۶۷۸/۷۵۴	-۲۵/۰۴۴	۲۴۳۹۹۴۷	۶/۶۹E+۰۸	۱۱۰۶۴	-۲۲۳۰۲۸	-۲۵۴۸۷۸۷	KZSCORE
۳۹۷۵	۶۳۰/۷۶	-۲۳/۶۳۷	۱۷۱/۴۸	-۴۶۵۰	-۰/۶۱۷۱	-۲۸/۱۶۷۶	-۵۲/۳۸۷۳	WWSCORE
۳۹۷۵	۴/۱۶۴	۰/۸۷۵	۱/۰۱۴	-۴/۹۱۰۴	۰/۹۲۰۴	-۳/۱۶۹	-۳/۰۶۵	HPSCORE

منبع: یافته‌های پژوهش

شرکت‌ها بر اساس شاخص‌های ارائه‌شده در تئوری اثباتی حسابداری (هزینه سیاسی، هزینه بدهی و هزینه پاداش) به دهک‌های مختلف تقسیم‌بندی شدند، سپس از طریق دو آزمون کروسکال والیس و آزمون میانه‌ها به بررسی تفاوت‌ها پرتفویهای ایجادشده بر اساس دهک‌های مختلف اقدام شد. نتایج مربوط به این موضوع در نگاره‌های (۵)، (۶) و (۷) آمده است.

شاید بتوان گفت مهم‌ترین موضوعی که از جدول آماره‌های توصیفی برداشت کرد، آن است که میانه و میانگین شاخص اندازه‌گیری نوع استانداردها نشان می‌دهند که گرایش استفاده از استانداردهای قاعده‌محور، هر چند ناچیز، بیشتر از استانداردهای اصل‌محور است. لیکن نحوه بررسی دقیق‌تر این موضوع در ادامه آماده است.

نتایج آزمون فرضیه اول

همان‌طور که قبلاً نیز بیان شد، برای آزمودن چگونگی استفاده از استانداردهای حسابداری ابتدا

نگاره ۵. متوسط رتبه‌ها و نتایج آزمون کروسکال والیس در استفاده از استانداردهای حسابداری

متوسط رتبه هزینه پاداش		متوسط رتبه هزینه بدهی		متوسط رتبه هزینه سیاسی		تعداد	رتبه پرتفوی رتبه
STD	Rbscore	STD	Rbscore	STD	Rbscore		
*	*	۱۷۷۰	۳۴۱۵	۱۷۶۸	۱۷۲۷	۴۴۲	۱ کمترین
*	*	۱۶۹۳	۲۷۰۶	۱۶۷۴	۱۷۰۴	۴۴۲	۲
*	*	۱۶۹۳	۲۲۹۷	۱۶۵۹	۱۸۱۰	۴۴۲	۳
*	*	۱۶۷۶	۲۰۸۳	۱۷۳۴	۲۰۵۲	۴۴۲	۴
*	*	۱۷۶۶	۱۹۶۵	۱۷۷۶	۲۱۴۷	۴۴۲	۵
*	*	۱۶۶۲	۱۹۴۳	۱۷۳۸	۲۲۱۹	۴۴۲	۶
*	*	۱۸۰۹	۱۹۶۵	۱۶۱۱	۲۲۶۹	۴۴۲	۷
۵۷۳	۷۷۷	۱۷۰۷	۱۸۲۳	۱۷۱۶	۲۵۴۵	۴۴۲	۸
۵۸۵	۶۴۵	۱۶۴۹	۱۸۵۱	۱۷۶۶	۲۸۶۲	۴۴۲	۹
۵۹۶	۵۶۰	۱۷۸۶	۱۷۴۷	۱۷۳۶	۲۹۱۱	۴۴۲	۱۰ بیشترین
۰/۸۷۴	۷۲/۵۸	۱۱/۶۹	۶۰۲/۵۰	۹/۱۵۸	۴۳۲/۱۵		آماره‌ی خی دو
۲	۲	۹	۹	۹	۹		درجه آزادی
۰/۶۴۶	۰/۰۰۰	۰/۲۳۱	۰/۰۰۰	۰/۴۲۳	۰/۰۰۰		P-Value

منبع: یافته‌های پژوهش

استفاده از استانداردهای قاعده‌محور دارند. در مقابل شرکت‌های دارای هزینه بدهی و هزینه پاداش، از استانداردهای اصل‌محور بیشتری استفاده می‌کنند. اهمیت آماری ارتباط میان تغییرات در نوع استفاده از استانداردها چندان مطلوب نبود، اما در شرکت‌های دارای هزینه بدهی بیشتر این تغییرات ملموس‌تر بوده است.

با توجه به نتایج مندرج در نگاره (۵) می‌توان چنین استنباط کرد که شیوه استفاده از استانداردهای حسابداری در پرتفویهای مختلف متفاوت بوده است، لیکن تغییرات در نوع استفاده (تغییر از استفاده استانداردهای اصل‌محور به جای قاعده‌محور و برعکس) چندان وابسته به نوع شرکت نیست. در واقع نتایج آزمون کروسکال والیس نشان داد که شرکت‌های با هزینه سیاسی بالاتر تمایل بیشتری به

نگاره ۶. نتایج آزمون مقایسه میانه‌ها برای استفاده از استانداردهای حسابداری

پاداش		بدهی		سیاسی		تعداد
STD	Rbscore	STD	Rbscore	STD	Rbscore	
۳۴۳۳	۱۳۲۲	۳۴۳۳	۴۴۲۵	۳۴۳۳	۴۴۲۵	
۵/۷E-۲	۱/۳۴۴	۱/۶E-۴	۱/۳۱۹	۱/۶E-۴	۱/۳۱۹	میانه
۰/۷۶۱	۶/۶۹	۷/۹۹۱	۳۸۱/۱۸	۷/۶۰	۳۱۴/۴	آماره‌ی خی دو
۹	۹	۹	۹	۹	۹	درجه آزادی
۰/۶۸۴	۰/۰۰۰	۰/۵۳۵	۰/۰۰۰	۰/۵۷۵	۰/۰۰۰	P-Value

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (۶) نیز نتایج تحلیل آماری با استفاده از روش آزمون میانه‌ها را نشان می‌دهد. بر اساس نتایج حاصل شده می‌توان تفاوت در نحوه استفاده از

نگاره ۷. فراوانی درصدی مشاهدات در استفاده از استانداردهای حسابداری

پرتفوی بر اساس هزینه سیاسی (اندازه)										آزمون میانه‌ها
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
%۷۲	%۶۸	%۶۲	%۵۳	%۵۱	%۴۸	%۴۴	%۳۶	%۳۳	%۳۴	< میانه
%۲۸	%۳۲	%۳۸	%۴۷	%۴۹	%۵۲	%۵۶	%۶۴	%۶۷	%۶۶	>= میانه
%۵۱	%۵۲	%۵۱	%۴۵	%۴۹	%۵۴	%۵۰	%۴۷	%۴۹	%۵۲	< میانه
%۴۹	%۴۸	%۴۹	%۵۵	%۵۱	%۴۶	%۵۰	%۵۳	%۵۱	%۴۸	>= میانه
پرتفوی بر اساس هزینه بدهی										آزمون میانه‌ها
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
%۴۶	%۳۹	%۳۷	%۴۳	%۴۰	%۴۱	%۴۸	%۵۳	%۶۷	%۸۶	< میانه
%۵۴	%۶۱	%۶۳	%۵۷	%۶۰	%۵۹	%۵۲	%۴۷	%۳۳	%۱۴	>= میانه
%۵۳	%۴۹	%۴۸	%۵۳	%۴۷	%۵۲	%۴۹	%۵۱	%۴۶	%۵۱	< میانه
%۴۷	%۵۱	%۵۲	%۴۷	%۵۳	%۴۸	%۵۱	%۴۹	%۵۴	%۴۹	>= میانه
پرتفوی بر اساس هزینه پاداش										آزمون میانه‌ها
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
%۳۸	%۴۸	%۶۴	*	*	*	*	*	*	*	< میانه
%۶۲	%۵۲	%۳۶	*	*	*	*	*	*	*	>= میانه
%۵۱	%۵۰	%۴۸	*	*	*	*	*	*	*	< میانه
%۴۹	%۵۰	%۵۲	*	*	*	*	*	*	*	>= میانه

منبع: یافته‌های پژوهش

حالی که شرکت‌های با هزینه بدهی حداکثر (پرتفوی ۱۰) ۴۶ درصد استانداردهای قاعده‌محور و بیشتر از استانداردهای اصل‌محور استفاده شده است. در خصوص شرکت‌هایی که دارای سیاست جبران خدمات پاداش‌محور هستند، نیز شرکت‌هایی که درصد بیشتری پاداش پرداخت کرده‌اند، از استانداردهای حسابداری اصل‌محور استفاده بیشتری داشته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه دوم و سوم

به‌منظور بررسی فرضیه‌های دوم و سوم ابتدا معادلات رگرسیونی بیان‌شده در بخش مبانی نظری برآزش شد که نتایج آن در نگاره (۸) آمده است.

نگاره (۷) نشان‌دهنده فراوانی توزیع درصدی شیوه استفاده از استانداردها در پرتفویهای مختلف تنظیم‌شده بر اساس دهک‌ها است. همان‌طور که قابل مشاهده است در شرکت‌های دارای حداقل هزینه سیاسی (پرتفوی ۱) ۶۶ درصد گرایش به استفاده از استانداردهای اصل‌محور وجود داشته است، در حالی که در شرکت‌هایی که هزینه سیاسی حداکثر (پرتفوی ۱۰) دارند، ۷۲ درصد نمونه از استانداردهای قاعده‌محور استفاده کرده‌اند. در شرکت‌های با هزینه بدهی حداقل (پرتفوی ۱) ۸۶ درصد تمایل به استفاده از استانداردهای قاعده‌محور مشاهده شده است، در

نگاره ۸. نتایج برازش مدل فرضیه دوم و سوم

$STD_{it} = \alpha_{it} + \beta_{1it} * POL + \beta_{2it} * DEBT + \beta_{3it} * INC + \beta_{4it} * FC + \lambda_{1it} * POL * FC + \lambda_{2it} * DEBT * FC + \lambda_{3it} * INC * FC + \varepsilon_{it}$				
P-Value	آماره t	انحراف معیار	ضریب	متغیر
۰/۰۰۰	۲۷/۳۹۴	۰/۰۰۱۲۷	۰/۰۳۲۵	POL
۰/۹۶۴	-۰/۰۴۷۹	۰/۰۴۲۰۵	-۰/۰۰۲۰	INC
۰/۰۱۰	۲/۵۷۷۰	۰/۰۲۸۱۷	۰/۰۷۲۵	DEBT
۰/۰۰۰	۵/۷۹۵۸	۰/۱۰۵۴۷	۰/۶۱۰۹	FC
۰/۰۰۰	-۴/۹۹۲۳	۰/۰۰۷۴۷	-۰/۰۳۷۳	POL*FC
۰/۳۳۴۹	-۰/۹۶۴۴	۰/۱۵۲۷۳	-۰/۱۴۷۲	INC*FC
۰/۰۰۵۴	-۲/۷۸۶۵	۰/۰۴۰۷۳	-۰/۱۱۳۵	DEBT*FC
۰/۰۰۱۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۰۰۳۳	ضریب تعیین
۱/۳۵۱۹	F آماره		۰/۲۸۴۲	خطای استاندارد
۰/۲۲۱۶	P-Value		۲/۱۷۹	دوربین - واتسون
۵۵۱	تعداد مقاطع		۳۴۳۳	تعداد شواهد
$STD_{it} = \alpha_{it} + \beta_{1it} * POL + \beta_{2it} * DEBT + \beta_{3it} * INC + \beta_{4it} * FCO + \lambda_{1it} * POL * FCO + \lambda_{2it} * DEBT * FCO + \lambda_{3it} * INC * FCO + \varepsilon_{it}$				
P-Value	آماره t	انحراف معیار	ضریب	متغیر
۰/۰۰۰	۴۵/۰۲۵	۰/۰۰۰۷۳	۰/۰۳۳۱	POL
۰/۳۶۵۸	۰/۹۰۴۴	۰/۱۸۲۱۵	۰/۱۶۴۷	INC
۰/۰۰۰	۵/۱۹۴۱	۰/۰۱۲۱۰	۰/۰۶۲۹	DEBT
۰/۰۰۰	۵/۷۴۸۳	۰/۰۶۷۶۰	۰/۳۸۸۵	FCO
۰/۰۰۰	-۴/۹۵۰۷	۰/۰۰۵۰	-۰/۰۲۵۰۱	POL*FCO
۰/۳۳۸۷	-۰/۹۵۶۸	۰/۱۸۶۹	-۰/۱۷۸۸	INC*FCO
۰/۱۰۵۷	-۱/۶۱۸۰	۰/۰۴۶۱۱	-۰/۰۷۴۶	DEBT*FCO
۰/۰۰۳۲	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۰۲۸	ضریب تعیین
۰/۸۷۷۵	F آماره		۰/۲۹۲۴	خطای استاندارد
۰/۵۲۳۳	P-Value		۲/۲۱۱۵	دوربین - واتسون
۵۵۱	تعداد مقاطع		۳۴۳۳	تعداد شواهد

منبع: یافته‌های پژوهش

در تغییر سیاست استفاده از استانداردها دارد و این موضوع از لحاظ آماری تأیید می‌شود. به‌علاوه

نتایج برآمده از برازش مدل‌های پژوهش نشان داد که دو عامل بحران و محدودیت مالی نقش بسزایی

بررسی دقیق‌تر این فرضیه‌ها از آزمون‌های کروسکال والیس و میانه‌ها نیز استفاده شد که نتایج آن در نگاره‌های (۹)، (۱۰) و (۱۱) آمده است. به منظور انجام این آزمون‌ها ابتدا شرکت‌ها بر اساس تعداد شاخص‌های دچار شدن به بحران و محدودیت مالی دسته‌بندی شدند و سپس نحوه استفاده و مدیریت تغییر در استانداردهای حسابداری مورد آزمون قرار گرفت.

شرکت‌های دچار بحران و محدودیت مالی به نسبت سایر شرکت‌ها تمایل بیشتری به تغییر سیاست استفاده از استانداردهای خود دارند. به علاوه نتایج برازش نشان داد که ضرایب متغیرها در زمان دچار شدن با بحران مالی (1=FC) و یا محدودیت مالی (1=FCO) تغییر زیادی خواهد کرد، بنابراین شرکت‌های دچار بحران و محدودیت مالی به نسبت سایر شرکت‌ها رفتار متفاوتی در این موضوع اتخاذ می‌کنند. به منظور

نگاره ۹. نتایج آزمون کروسکال والیس برای استفاده از استانداردهای حسابداری در بحران و محدودیت مالی

محدودیت مالی				بحران مالی			
STD	Rbscore	تعداد	شاخص	STD	Rbscore	تعداد	شاخص
۱۴۸۴	۲۳۰۷	۵۹۳	کمترین	۱۴۲۰	۱۸۶۱	۸۷۱	کمترین
۱۶۴۰	۲۲۴۲	۱۷۱۰	۱	۱۳۴۹	۱۵۳۲	۹۸۱	۱
۱۷۹۷	۲۱۸۵	۱۴۹۵	۲	۱۴۷۷	۱۸۵۳	۸۴۰	۲
۱۸۵۷	۲۰۹۲	۵۴۷	۳	۱۴۵۳	۱۶۷۴	۵۵۳	۳
۲۲۸۰	۱۹۵۸	۸۱	بیشترین	۱۵۲۴	۱۵۵۶	۱۵۱	۴
*	*	*	*	۱۱۵۰	۱۲۷۵	۳۵	بیشترین
۶۸/۱۰۵	۹/۸۶۷	آماره‌خود		۱۶/۲۱۳	۸۰/۶۵۴	آماره‌خود	
۴	۴	درجه آزادی		۵	۵	درجه آزادی	
۰/۰۰۶	۰/۰۴۳	P-Value		۰/۰۰۶	۰/۰۰۰	P-Value	

منبع: یافته‌های پژوهش

قاعده‌محور ۲۳۰۷ بوده است و شرکت‌های دچار محدودیت مالی شدید میانگین رتبه ۱۹۵۸ است. این بدین معناست که شرکت‌ها به موازات افزایش محدودیت مالی از استانداردهای اصل‌محور بیشتری استفاده خواهند کرد. به همین صورت نتایج آزمون کروسکال والیس نشان داد که تغییر در سیاست استفاده از استانداردهای حسابداری نیز بر اساس درجه بحران و محدودیت مالی متفاوت خواهد بود. نگاره (۱۰) نتایج آزمون مقایسه میانه‌ها را نشان می‌دهد و مبین تفاوت در نحوه استفاده و تغییر در استانداردهای حسابداری است.

نگاره (۹) بیان می‌کند که شرکت‌های دچار بحران مالی گرایش بیشتری به استفاده از استانداردهای اصل‌محور دارند، به نحوی که میانگین رتبه در شرکت‌های بدون بحران مالی در استفاده از استانداردهای قاعده‌محور ۱۸۶۱ بوده است، در حالی که در شرکت‌هایی که از لحاظ تمامی شاخص‌ها بحرانی هستند، ۱۲۷۵ است. این موضوع نشان می‌دهد که تمایل استفاده از استانداردهای قاعده‌محور با افزایش ریسک بحران مالی کاهش یافته است. به همین صورت میانگین رتبه شرکت‌های بدون محدودیت مالی در استفاده از استانداردهای

نگاره ۱۰. نتایج آزمون مقایسه میان‌ها برای استفاده از استانداردهای حسابداری در بحران و محدودیت مالی

محدودیت مالی		بحران مالی		
STD	Rbscore	STD	Rbscore	
۳۴۳۳	۴۴۲۶	۲۸۳۹	۳۴۳۱	تعداد
۱/۶E-۴	۱/۳۱۹	۱/۶E-۴	۱/۳۱۹	میانه
۲/۸۹۹	۲۷/۲۹۳	۹/۶۷۱	۴۱/۱۲۱	آماره‌خی دو
۳	۳	۵	۵	درجه آزادی
۰/۴۰۷	۰/۰۰۰	۰/۰۸۵	۰/۰۰۰	P-Value

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره ۱۱. فراوانی درصدی مشاهدات استفاده از استانداردهای حسابداری در بحران و محدودیت مالی

پرتفوی بر اساس محدودیت مالی					پرتفوی بر اساس بحران مالی					
۳	۲	۱	۰	۵	۴	۳	۲	۱	۰	
٪۹۱	٪۵۳	٪۴۶	٪۵۰	٪۳۱	٪۴۶	٪۴۹	٪۵۵	٪۴۳	٪۵۵	میانه >
٪۹	٪۴۷	٪۵۴	٪۵۰	٪۶۹	٪۵۴	٪۵۱	٪۴۵	٪۵۷	٪۴۵	میانه <=
٪۵۶	٪۴۸	٪۵۲	٪۵۰	٪۳۵	٪۵۵	٪۵۲	٪۵۲	٪۴۷	٪۵۰	میانه >
٪۴۴	٪۵۲	٪۴۸	٪۵۰	٪۶۵	٪۴۵	٪۴۸	٪۴۸	٪۵۳	٪۵۰	میانه <=

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نوع استانداردها (اصل محور و یا قاعده محور) شرکت‌ها شیوه‌گزینش حسابداری خود را تغییر خواهند داد.

شرکت‌هایی که تمایل به انعطاف‌پذیری بیشتری داشته باشند و یا آنکه سیاست‌های متحرانه‌تری در گزینش‌های حسابداری خود دنبال می‌کنند، از استانداردهای اصل محور استقبال بیشتری خواهند کرد، چرا که در این نوع استانداردها توانایی استفاده از قضاوت حرفه‌ای بیشتری وجود دارد و مدیران به شیوه‌راحت‌تری می‌توانند اهداف جسورانه خود را دنبال کنند. در مقابل شرکت‌هایی که به دلایل مختلف تمایل چندانی به پاسخگویی ندارند و یا بسیار محتاطانه عمل می‌کنند، تمایل بیشتری به استفاده از استانداردهای قاعده محور خواهند داشت. در واقع این دسته از مدیران با استفاده از سپر محافظتی ایجاد شده

همان‌طور که در نگاره (۱۱) مشخص شده است، درصد فراوانی شرکت‌های استفاده‌کننده از استانداردهای قاعده محور به موازات افزایش بحران مالی افزایش یافته است، اما نتایج در خصوص محدودیت‌های مالی چندان دقیق نیست.

نتیجه‌گیری

با توجه به آنچه بیان شد می‌توان به این نتیجه رسید که شیوه‌استفاده از استانداردهای حسابداری در شرکت‌ها تابع شرایط آنهاست. به نحوی که مدیران با توجه به محیط پیرامونی خود اعم از هزینه‌های سیاسی، هزینه‌بدهی و پاداش تمایل متفاوتی به استفاده از استانداردها دارند. در واقع به دلیل اثرات تبعی و جنبی استفاده از استانداردهای حسابداری و همچنین متفاوت بودن سطح و چگونگی پاسخگویی

- FASB's Standard Setting Strategy. *Abacus*, Vol. 42 No. 2, Pp. 165-188. doi: 10.1111/j.1467-6281.2006.00196.x.
- 5- Clor-Proell, S., and Nelson, M. W. (2007). Accounting Standards, Implementation Guidance, and Example-Based Reasoning. *Journal of Accounting Research*, Vol. 45, No. 4, Pp. 699-730. doi: 10.1111/j.1475-679X.2007.00248.x.
- 6- Donelson, D. C., McInnis, J. M., and Mergenthaler, R. D. (2012). Rules-Based Accounting Standards and Litigation. *Accounting Review*, Vol. 87, No. 4, Pp. 1247-1279. doi: 10.2308/accr-10274.
- 7- Folsom, David and Hribar, Paul and Mergenthaler, Richard and Peterson, Kyle, Principles-Based Standards and Earnings Attributes (2015). *Management Science*, Forthcoming. Available: at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2046190>.
- 8- Jamal, K., and Hun-Tong, T. (2010). Joint Effects of Principles-Based Versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *Accounting Review*, Vol. 85, No. 5, Pp. 1346-1325, doi: 10.2308/accr.2010.85.4.1325.
- 9- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., and Warfield, T. (2013). *Intermediate Accounting*, 15 ed. Vol. 1, Wiley.
- 10- Mergenthaler, Richard. (2009). Principles-Based Versus Rules-Based Standards and Earnings Management . Available at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1528524>
- 11- Nelson, M. W., Elliott, J. A., and Tarpley, R. L. (2002). Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *Accounting Review*, Vol. 77, No. 4, Pp. 175.-202.
- 12- Srivastava, A. (2014). Selling-Price Estimates in Revenue Recognition and The Usefulness of Financial Statements. *Review of Accounting Studies*, Vol. 19, No. 2, Pp. 661-697. doi: 10.1007/s11142-013-9263-6.
- 13- Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L.(1986). *Positive Accounting Theory*, First Edition, United State:Prentice-Hall Inc.
- توسط تدوین‌کنندگان استانداردهای قاعده‌محور و مهندسی زیرکانه شروط و قواعد موجود در استانداردهای حسابداری، محتوای اقتصادی را فدای شکل و شمایل افشای بیان‌شده در استانداردهای قاعده‌محور می‌کنند. شایان ذکر است که به دلیل جدید بودن پژوهش، پژوهش قابل مقایسه‌ای یافت نشد تا نتایج با آن مقایسه شود. علیرغم آن‌که این پژوهش نخستین مطالعه پژوهشی و کمی در حوزه استانداردهای حسابداری در ایران است، به منظور تدوین دقیق‌تر و مطلوب‌تر شیوه استفاده از استانداردهای حسابداری باید دامنه مطالعات حسابداری در این حوزه افزایش یابد و مورد توجه ویژه نهادهای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری قرار گیرد.
- منابع**
- ۱- ثقفی، علی و ابراهیم ابراهیمی. (۱۳۸۸). رابطه تدوین استانداردهای حسابداری یا کیفیت اطلاعات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال شانزدهم، شماره ۵۷، صص ۲۳-۵۰.
- ۲- مهدوی، غلامحسین و الهه برزگر. (۱۳۹۴). مبانی روش‌شناختی تدوین استانداردهای حسابداری. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۱۶-۲۷.
- 3- Altamuro, J., Beatty, A. L., and Weber, J. (2005). The Effects of Accelerated Revenue Recognition on Earnings Management and Earnings Informativeness: Evidence from SEC Staff Accounting Bulletin No. 101. *Accounting Review*, Vol. 80, No. 2, Pp. 373-401.
- 4- Benston, G. J., Bromwich, M., and Wagenhofer, A. (2006). Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: the

Approach for using Accounting Standards

A. Saghafi

Professor of Accounting, Allameh Tabatabaee University (ATU), Tehran, Iran

*** M. Jamalianpour**

PhD candidate in accounting, Allameh Tabatabaee University (ATU), Tehran, Iran

Abstract

This article investigate how corporation using accounting standards in quantitative method. For this purpose, we make an index for measuring degree of principle and rule base oriented then explore behavior of this index in some variable that root in positive accounting theory. Result show that corporation with high political cost intend to use more rule based standards. In other hand corporation with more debt and management compensation cost try to using more principle oriented accounting standards. In addition, we find that with increase in financial constraint and crisis risk, corporation intent to shifting to using more principle based accounting standards. We used corporation data's that exist in Tehran stock exchange during 2000 to 2015.

Keywords: Accounting Standards, Principle based Accounting, Rule based Accounting, Financial Crisis, Financial Constraint.