فصلنامه حسابداری مالی/سال هشتم/ شماره ۳۰ /تابستان ۹۵/صفحات ۱۶۱- ۱۴۳

ارزیابی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه

سعید علی احمدی *
افسانه سروش یار**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۱/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۸/۰۵

چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی و نمونه پژوهش شامل ۱۲۰ نفر از حسابرسان است که با استفاده از روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شده اند. ابزار جمع آوری داده های پژوهش پرسشنامه مبتنی بر سناریو بوده و جهت آزمون فرضیه های پژوهش از تحلیل واریانس استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس با گزارشگری مالی متهورانه رابطه وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد هنگامی که رویکرد مبتنی بر قواعد وجود داشته باشد، بین تخصص کاری حسابرس و گزارشگری مالی متهورانه رابطه وجود دارد، اما هنگامی که رویکرد مبتنی بر اصول حاکم باشد، بین تخصص کاری حسابرس و گزارشگری مالی متهورانه رابطه معناداری وجود ندارد.

* استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول)
Email: saeidaliahmadi@yahoo.com
** استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی،اصفهان، ایران
Email: a_soroushyar@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، تخصص کاری حسابرس و گزارشگری مالی متهورانه.

۱- مقدمه

براساس تئوری دستوری حسابداری به منظور دستیابی به اهداف اطلاعاتی استفاده کنندگان از چارچوب نظری گزارشگری مالی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می شود. در حال حاضر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی[۱] و هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین الملل[۲] از جمله مهم ترین نهادهای تدوین کننده استانداردهای حسابداری محسوب می شوند. استانداردهای وضع شده توسط هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی عموماً به ارائه رهنمودهایی جزئی پیرامون مسائل حسابداری می پردازند. در ادبیات حسابداری این شیوه استانداردگذاری به رویکرد مبتنی بر قواعد[۳] شهرت یافته است. در مقابل، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری بین الملل در هنگام وضع استانداردهای حسابداری راهنمایی های کلی فراهم می نمایند و بدین ترتیب نقش قضاوت را پررنگ تر می سازد. این رویکرد تدوین استاندارد اصطلاحاً رویکرد مبتنی بر اصول[۴] نامیده می شود (بنستون و همکاران[۵]، ۲۰۰۶). پس از وقوع ورشکستگی شرکت هایی از جمله انرون و وردکام در اوایل سال ۲۰۰۰، این موضوع مطرح گردید که استانداردهای حسابداری آمریکا زمینه دستکاری در صورت های مالی را از طریق ساختاربندی معاملات[۶] برای تهیه کنندگان صورت های مالی فراهم می آورد. بنابراین، کنگره آمریکا با تصویب قانون ساربینز-آکسلی[۷] (۲۰۰۲) کمیسیون بورس اوراق بهادار را ملزم کرد تا مزایا و معایب تغییر به رویکرد مبتنی بر اصول را مورد بررسی قرار دهد. پس از بررسی این موضوع، کمیسیون بورس اوراق بهادار در سال ۲۰۰۳ توصیه نمود که استانداردهای حسابداری به سمت رویکرد مبتنی بر اصول حرکت کنند. سازگار با این رهنمود، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا روش های گوناگونی را برای شرکت های آمریکایی بررسی نمود تا بتوانند استانداردهای حسابداری بین الملل را پذیرفته یا پوشش دهند (فلسوم و همکاران[۸]، ۲۰۱۵ و نوبز[۹]، ۲۰۰۶). اعتقاد نهاد

1 Financial Accounting Standards Board
2 International Accounting Standards Board
3 Rules-Based Approach
4 Principles-Based Approach
5 Benston et al
6 transaction structuring
7 Sarbanes-Oxley Act
8 Folsom et al
9 Nobes

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

های استاندارد گذاری این است که ارائه استاندارد های حسابداری مبتنی بر اصول منجر به ارائه اطلاعات مفید تری برای استفاده کنندگان می شود و شفافیت گزارشگری را افزایش می دهد (رحمانی و اکرمی، ۱۳۹۰). با توجه به بیشتر شدن قضاوت حرفه ای در رویکرد مبتنی بر اصول، یکی از نگرانی های ایجاد شده در حرکت به سمت این رویکرد افزایش ریسک حسابرسی است (گرینر و همکاران[1]، ۲۰۱۵). ریسک حسابرسی زمانی افزایش می یابد که حسابرسان به هنگام اعمال قضاوت حرفه ای و استفاده از استانداردهای حسابداری به نظرات متفاوتی دست یابند. دست یابی به نظرات مختلف در هنگام قضاوت حرفه ای نشات گرفته از تجربه و تخصص حسابرس است. در صورتی که حسابرس مسائل حسابداری را به صورت تخصصی مورد توجه قرار داده باشد، انتظار می رود که قضاوت بهتری انجام دهد. هدف این پژوهش بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه می باشد. نتایج این پژوهش می تواند ضمن توسعه ادبیات مربوط به تدوین استانداردهای حسابداری، نقش تخصص کاری حسابرس را در تصمیم گیری های آنها آشکار سازد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

رویکرد مبتنی بر قواعد، به وضع راهکارهای دقیق و مورد به مورد می پردازد. این موضوع موجب می شود که تهیه کنندگان اطلاعات براساس دستورالعمل های وضع شده، گام به گام پیش رفته و بر این اساس صورت های مالی را تهیه نمایند. این موضوع مقایسه پذیری میان صورت های مالی را افزایش می دهد و با سلب امکان قضاوت از حسابرسان، اطمینان بیشتری را برای آنان در هنگام اظهارنظر حسابرسی فراهم کرده (ناظمی، ۱۳۸۵) و ریسک حسابرسی را کاهش می دهد. از دیدگاه نلسون[2] (۲۰۰۳) قواعد شامل معیارهای خاص، حد آستانه های مشخص، محدودیت در دامنه، موارد استثنا، اولویت های جایگزین، راهنمای به کارگیری مشروح و غیره است. در رویکرد مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری بر اساس قانونی از پیش تعیین شده بنا نهاده شده اند. برای مثال استانداردی که شرط تهیه صورت های مالی تلفیقی را داشتن بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر می داند، مبتنی بر قانون تحصیل بیش از پنجاه درصد سهام است. بر اساس این قانون، در صورت تحصیل کمتر از پنجاه درصد، الزامی برای تهیه صورت های مالی تلفیقی وجود ندارد (مرادزاده و بنی مهد،۱۳۸۵). در مقابل، در رویکرد مبتنی بر اصول[3]، تلاش می شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل ارائه آنها رجحان داده شود (ناظمی، ۱۳۸۵).

1 Grenier et al
2 Nelson
3 Principle Based

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

به عبارت دیگر، در رویکرد مبتنی بر اصول بر موارد کلی با قصد حمایت از دیدگاه ارائه منصفانه اطلاعات تأکید می گردد و بنابراین، توجه به واقعیت های اقتصادی در چارچوب نظری مورد توجه قرار می گیرد (عباسیان و همکاران، ۲۰۱۵). در چنین رویکردی ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمامی موقعیت های احتمالی است (ناظمی، ۱۳۸۵).

برای تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به جای تکیه بر قانون از پیش تعیین شده، بر مفاهیم اساسی و واقعیت ها اتکا می شود (مرادزاد و بنی مهد، ۱۳۸۵). تأکید بیشتر بر رعایت رجحان محتوا بر شکل در رویکرد مبتنی بر اصول موجب افزایش قضاوت خواهد شد. حسابرسان به عنوان ناظران بر اجرای استانداردهای حسابداری در هنگام برخورد با مسائل حسابداری به دلیل داشتن ابهام، از قضاوت حرفه ای خود استفاده می کنند. پژوهش های پیشین از جمله جمال و تان[1] (۲۰۱۰)، آگوگلیا و همکاران[2] (۲۰۱۱) و گرینر و همکاران[3] (۲۰۱۵) بر نقش متفاوت حسابرس در رویکردهای مختلف تدوین استانداردهای حسابداری تأکید کرده اند. گرینر و همکاران (۲۰۱۵) این موضوع را مطرح کردند که با افزایش قضاوت حرفه ای توسط حسابرسان این احتمال می رود که ریسک حسابرسی افزایش یابد. بنابراین، در شرایطی که از استانداردهای مبتنی بر اصول استفاده می شود لازم است به منظور کاهش ریسک حسابرسی، از حسابرسی که متخصص در مسائل خاص حسابداری مانند قراردادهای اجاره است و در این حوزه از تجربه کاری بالایی برخودار است، استفاده شود. آنها در پژوهش خود حسابرسی را که دارای تجربه بسیار در مسائل خاص حسابداری هستند، به عنوان متخصصین تکنیکال[4] معرفی کردند. همچنین، حسابرسی را که دارای تجربه کاری زیاد در مسائل عمومی حسابداری هستند را به عنوان متخصص عمومی[5] در نظر گرفتند.

تدوین استاندارد با هر رویکردی که صورت گیرد می تواند پیامدهایی را برای استفاده کنندگان صورت های مالی به همراه داشته باشد. رویکرد مبتنی بر قواعد با تأکید بر رعایت دقیق قواعد و عدم توجه به رجحان محتوا بر شکل باعث می گردد که مدیران انگیزه یابند که رفتار فرصت طلبانه ای را در هنگام به کارگیری استانداردها از خود نشان دهند. برای مثال، مدیران می توانند با هدف دریافت وام بیشتر از طریق عدم انعکاس بدهی مربوط به قراردادهای اجاره رفتار فرصت

1 Jamal and Tan
2 Agoglia et al
3 Grenier et al
4 Technical Expert
5 General Expert

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

طلبانه ای را ایجاد نمایند. به عبارت دیگر مدیران با دستکاری شریط قرارداد اجاره، قرارداد را به گونه ای تنظیم نمایند که اجاره به عنوان عملیاتی طبقه بندی شود و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام دستکاری شود. در رویکرد مبتنی بر قواعد به دلیل تأکید بر رعایت شکل معامله و عدم توجه به محتوای معامله، صورت های مالی به صورت متهورانه[1] تهیه می گردند (جمال و تان، ۲۰۱۰؛ آگوگلیا و همکاران، ۲۰۱۱ و نلسون، ۲۰۰۳). به اعتقاد نلسون (۲۰۰۳) صورت های مالی متهورانه به عنوان گزارش های مالی تعریف می شودکه مدیران به منظور دستیابی به اهداف خود از طریق استانداردهای حسابداری سعی بر رعایت شکل معامله داشته و به محتوای معامله توجهی نمی کنند.

علاوه براین، در صورتی که حسابرسان نیز تنها تأکید اصلی شان بر رعایت قواعد باشد و در معاملات صورت گرفته به موضوع رجحان محتوا بر شکل توجهی نکند، این موضوع نیز موجب می شود که مدیران از رفتار فرصت طلبانه ناشی از استانداردهای حسابداری جهت رسیدن به اهداف خود استفاده نمایند و صورت های مالی را به صورت متهورانه تهیه کنند (گرینر و همکاران، ۲۰۱۵، جمال و تان،۲۰۱۰). در رویکرد مبتنی بر اصول توجه اصلی به رعایت محتوا بر شکل است. توجه اصلی به معیار محتوا بر شکل موجب می شود که حسابرسان قضاوت بیشتری را در هنگام بکارگیری استاندارد های حسابداری مورد استفاه قرار دهند. اعمال قضاوت بیشتر توسط حسابرسان این امکان را فراهم می آورد که از رفتار های فرصت طلبانه تهیه کنندگان صورت های مالی در استفاده از آستانه های استاندارد جلوگیری نمایند (گرینر و همکاران، ۲۰۱۵). در ایران در خصوص نوع تدوین استانداردهای حسابداری پژوهش هایی به صورت مروری صورت گرفته است که در ادامه به برخی از پژوهش های خارجی در این حوزه اشاره می گردد.

گرینر و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی اثر استانداردهای دقیق حسابداری، تجربه تخصصی حسابرس و چارچوب قضاوت بر ریسک موسسات حسابرسی پرداختند. آنان در این پژوهش از سناریوی مبتنی بر استاندارد اجاره استفاده نمودند. در این پژوهش تخصص کاری حسابرس به صورت تخصص تکنیکال و تخصص عمومی مطرح گردید. نتایج پژوهش آنها نشان داد در شرایط وجود استانداردهای غیردقیق (رویکرد مبتنی بر اصول) در مقایسه با استانداردهای دقیق (رویکرد مبتنی بر قواعد) احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرس در کار حسابرسی خود قصور کرده باشد. این نتیجه در شرایطی وجود دارد که حسابرس دارای تخصص عمومی باشد. به عبارت دیگر، استفاده از حسابرس با تخصص تکنیکال موجب کاهش ریسک حسابرسی در شرایط دقیق خواهد شد.

1 Aggressive

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

عباسیان و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی اثر استانداردهای دقیق بر تصمیم گیری حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که استانداردهای مبتنی بر اصول در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد باعث می شود که گزارشگری مالی متهورانه کاهش یابد. همچنین، نتایج پژوهش آنها نشان داد که کمیته حسابرسی تأثیری بر گزارشگری مالی متهورانه ندارد.

کوهن و همکاران[1] (۲۰۱۳) به بررسی نقش تقویت رژیم های قانونگزاری مالی بر قضاوت حسابرسان برای کاهش گزارشگری مالی متهورانه پرداختند. نمونه پژوهش آنها شامل ۹۷ حسابرس بود. در این پژوهش از سناریوی اجاره به عنوان ابزار پژوهش استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد در شرایطی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول باشد، تحت رژیم های قانونگزاری قوی و ضعیف احتمال صدور گزارش های مالی متهورانه کمتر است.

باکوف و همکاران[2] (۲۰۱۳) رابطه بین استانداردهای گزارشگری مالی بین‌الملل را با گزارشگری مالی متهورانه مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش از چارچوب قضاوتی کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا و چارچوب قضاوتی مبتنی بر تئوری سطح تفسیر[3] استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که چارچوب قضاوتی به حسابرسان کمک می کند تا حسابداری متهورانه تحت استانداردهای حسابداری بین الملل را محدود نمایند.

کولینز و همکاران[4] (۲۰۱۲) طبقه بندی اجاره تحت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از این است شرکتهایی که استانداردهای حسابداری پذیرفته شده آمریکا (مبتنی بر قواعد) در مقایسه با استانداردهای حسابداری بین الملل (مبتنی بر اصول) به کار می گیرند، احتمال بیشتری می رود که اجاره را به عنوان اجاره عملیاتی طبقه بندی نمایند.

آگوگلیا و همکاران (۲۰۱۱) نقش کمیته حسابرسی و رویکردهای مختلف تدوین استانداردهای حسابداری را بر روی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار دادند. نمونه پژوهش آنها شامل ۹۶ مدیر مالی در کشور آمریکا بود. آنان دریافتند که استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول در مقایسه با رویکرد مبتنی بر قواعد، گزارشگری مالی متهورانه را کاهش می دهد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که با قوی تر شدن کمیته حسابرسی، احتمال استفاده از استانداردهای دقیق برای دستیابی به گزارشگری مالی متهورانه کاهش می یابد.

1 Cohen et al
2 Backof et al
3 Construal Level Theory
4 Collins et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جمال و تان (۲۰۱۰) به بررسی تأثیر نوع حسابرس و رویکردهای تدوین استاندارد بر گزارشگری مالی شرکت پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد در شرایطی که شرکت ها از استانداردهای مبتنی بر قواعد استفاده نمایند، نوع حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیری ندارد. در مقابل، در شرایطی که شرکت ها از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول استفاده می کنند، نوع حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیرگذار است.

سگوویا و همکاران[1] (۲۰۰۹) به بررسی اثرات متفاوت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد بر حسابرسان پرداختند. نمونه پژوهش آنها شامل ۱۱۴ حسابرس بود. نتایج پژوهش آنها حاکی از این است هنگامی که استانداردهای مبتنی بر قواعد توسط شرکت ها استفاده می شود، حسابرسان تمایل بیشتری دارند که به آنها اجازه دهند که با استفاده از استانداردهای حسابداری اقدام به مدیریت سود نمایند.

۳- فرضیه های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش می توان فرضیه های پژوهش را به شرح زیر بیان نمود:

فرضیه اول: نوع استاندارد حسابداری بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیرگذار است.

فرضیه سوم: هنگامی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد است، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیرگذار است.

فرضیه چهارم: هنگامی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیرگذار است.

۴- جامعه و نمونه پژوهش

این پژوهش بر آن است که به بررسی قضاوت حسابرسان بپردازد. از این رو، در این پژوهش جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل در موسسه های حسابرسی در سال ۱۳۹۴ است. روروش نمونه گیری در دسترس است. تعداد نمونه مورد نیاز با استفاده از فرمول کوکران برای حجم جامعه نامعلوم تعداد ۱۱۸ محاسبه شد که به منظور دستیابی به اهداف پژوهش پرسشنامه در اختیار چهار گروه ۳۰ نفری از حسابرسان (۱۲۰ نفر) به عنوان نمونه پژوهش قرار گرفت. اگر پرسشنامه دریافتی ناقص باشد، پرسشنامه دیگری توزیع گردیده است تا تعداد نمونه موجود در هر طبقه تکمیل گردد.

1 Segovia et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش را می توان از نوع کاربردی و از نظر هدف پژوهش به عنوان پژوهش شبه تجربی در نظر گرفت. افزون بر این می توان این پژوهش را از نظر فرایند اجرای پژوهش به عنوان پژوهش کمی تلقی نمود. از دیدگاه منطق اجرا و زمان انجام پژوهش نیز پژوهش حاضر از نوع استقرایی و مقطعی است.

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه های پژوهش مبنی بر تأثیر رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه از سناریوهای تدوین شده در حوزه استانداردهای مبتنی بر اصول و قواعد استفاده شد. به منظور تدوین این سناریوها از استاندارد حسابداری اجاره استفاده گردید. این استاندارد در پژوهش هایی از جمله گرینر و همکاران (۲۰۱۵)، باکوف و همکاران (۲۰۱۳)، آگوگیا و همکاران (۲۰۱۱) و جمال و تان (۲۰۱۰) استفاده شده است. در این پژوهش به منظور انجام مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش های قبلی از استاندارد اجاره استفاده شده است. در سناریوهای پژوهش های مذکور، شرایطی فراهم گردیده است که براساس آن از مشارکت کنندگان در پژوهش خواسته می شود که نظر خود را درباره طبقه بندی قراردادهای اجاره در قالب اجاره سرمایه ای و عملیاتی اعلام نمایند. سناریوی تدوین شده بر اساس استاندارد حسابداری مبتنی بر قواعد به گونه ای است که مدیر بتواند با مدیریت کردن قرارداد اجاره شرایطی را فراهم کند که اجاره به عنوان عملیاتی طبقه بندی شود. با طبقه بندی اجاره به عنوان عملیاتی مدیر می تواند به خواسته خود که عدم انعکاس بدهی در ترازنامه و در نتیجه امکان دریافت وام بیشتر است، برسد. بنابراین، وی با انتخاب اجاره عملیاتی میزان بدهی های واقعی شرکت را کمتر از واقع در گزارش های مالی واحد تجاری ارائه می نماید. در مقابل، رویکرد مبتنی بر اصول با توجه بیشتر به محتوای اقتصادی معامله زمینه ای را فراهم می سازد که ماهیت اقتصادی معامله بیش از شکل معامله اهمیت یابد. بنابراین، در صورت وجود استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان دستیابی مدیر به خواسته خود که کاهش سطح بدهی است، کمتر می شود.

به منظور توزیع پرسشنامه، نخست پرسشنامه های پژوهش بر اساس شرایط رویکردهای مبتنی بر اصول و قواعد تدوین گردید و سپس در هر رویکرد شرایط مربوط به متخصص تکنیکال و متخصص عمومی به سناریو اضافه شد. به عبارت دیگر، برای رویکرد مبتنی بر اصول تعداد ۶۰ نفر حسابرس انتخاب گردید و سپس به دو گروه ۳۰ نفره برای توزیع پرسشنامه رویکرد مبتنی بر اصول با تخصص تکنیکال و رویکرد مبتنی بر اصول با تخصص عمومی تقسیم بندی شدند. در مورد رویکرد مبتنی بر قواعد نیز از روش مشابه رویکرد مبتنی بر اصول استفاده

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

شد. پس از توزیع پرسشنامه بین نمونه پژوهش، داده های خام توسط نرم افزار اکسل خلاصه و طبقه بندی شد. سپس با استفاده از نرم افزار (SPPS) نسخه ۱۶ فرضیه های پژوهش آزمون گردید. برای آزمون فرضیه های پژوهش از تحلیل واریانس (ANOVA)[1] استفاده شد. لازم به ذکر است که به منظور افزایش روایی سناریو، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه در بین نمونه پژوهش، سناریوی تدوین شده توسط اساتید حسابداری مورد بررسی قرار گرفت و نظرات آنها اعمال گردید.

۱-۵- ابزار پژوهش

برای جمع آوری اطلاعات مربوط به آزمون فرضیه های پژوهش از پرسشنامه مبتنی بر سناریو استفاده گردید. سناریو مربوط به رویکردهای مختلف تدوین استانداردهای حسابداری در سه بخش تنظیم شد. در بخش نخست، بر اساس رویکردهای استفاده شده در تدوین استانداردهای حسابداری به صورت مختصر استانداردهای حسابداری اجاره توضیح و تنها بر اساس یک معیار از حسابرسان درباره طبقه بندی اجاره نظرخواهی شد. در شرایط وجود استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، معیار استاندارد حسابداری برای طبقه بندی اجاره به شرح زیر در سناریو مطرح گردید:

دوره اجاره در برگیرنده بخش عمده ای از عمر اقتصادی برآورد شده دارایی مورد اجاره باشد.

دوره اجاره شامل دوره غیر قابل فسخ و تمام دوره های پوشش داده شده از طریق اختیار تجدید اجاره است که در آن دوره اجاره کننده، دارایی مورد نظر را به منظور استفاده اجاره کرده است.

اختیار معامله اجاره به این مفهوم است که اجاره کننده اختیار دارد تا قرارداد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار به قیمتی که انتظار می رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ است، اجاره نماید و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

اگر در شروع اجاره معیار ذکر شده در بالا برآورده نشود، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی و در غیر این صورت به عنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی می شود.

اگر از رویکرد مبتنی بر قواعد برای تدوین استاندارد حسابداری مبتنی بر اجاره استفاده شود و تنها تاکید بر یک معیار باشد، می توان استاندارد را به صورت زیر بیان نمود:

دوره اجاره برابر یا بیشتر از ۷۵ درصد از عمر اقتصادی برآورد شده دارایی مورد اجاره باشد.

1 Analyze of Variance

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

دوره اجاره شـامل دوره غیر قابل فسـخ و تمام دوره های پوشـش داده شـده از طریق اختیار تجدید اجاره است که در آن دوره اجاره کننده، دارایی مورد نظر را به منظور استفاده اجاره کرده است.

اختیار معامله اجاره به این مفهوم اسـت که اجاره کننده اختیار دارد تا قرارداد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار به قیمتی که انتظار می رود به مراتب کمتر از ارزش منصـفانه دارایی در آن تاریخ است، اجاره نماید و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

اگر در شروع اجاره معیار ذکر شده در بالا برآورده نشود، اجاره به عنوان اجاره عملیاتی و در غیر این صورت به عنوان سرمایه ای طبقه بندی می شود.

در قسمت دوم پرسشنامه مبتنی بر سناریو با مطرح کردن موضوع قرارداد اجاره ماشین آلات، زمینه تصمیم گیری مشارکت کننده فراهم گردید. این بخش با ارائه اطلاعاتی مربوط به یک شرکت فرضی که در بورس فعالیت می کند و قصد دارد طرح توسعه ای را اجرا کند، شروع می شود. این شرکت به منظور اجرای طرح توسعه خود لازم است ماشین آلات مورد نیاز را از طریق خرید و اجاره تامین نماید. ماشـین آلات تامین شـده برای اجرای طرح توسـعه از عمر اقتصادی ده ساله برخوردار هستند. دوره در نظر گرفته شده برای اجاره ماشین آلات یک دوره هفت سـاله اسـت که در آن دوره قرارداد اجاره قابل فسـخ نمی باشـد. اما، اختیار اجاره امکان افزایش یک سـال به دوره اجاره را فراهم کرده اسـت. اگر معیار طبقه بندی اجاره رعایت معیار ۷۵ درصد عمر اقتصادی باشد، انتظار می رود که اجاره به عنوان عملیاتی طبقه بندی گردد. اما، اگر معیار طبقه بندی اجاره بخش عمده ای از عمر اقتصـادی باشـد، انتظار می رود اجاره به عنوان سرمایه ای طبقه بندی شود. در ادامه سناریو سعی شده است که اثرات انتخاب طبقه بندی اجاره به عملیاتی و سـرمایه ای بر روی نسـبت های مالی مهم از جمله سـود هر سـهم و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام ذکر شود و تمایل مدیر شرکت برای طبقه بندی اجاره به صورت اجاره عملیاتی به صورت ضمنی ذکر شود. به عبارت دیگر، تمایل مدیر برای استفاده از اجاره عملیاتی موجب می شـود که شـرکت بتواند از شـرایط بهتری برای دریافت وام برخوردار باشد. ویژگی های مربوط به نوع تخصص کاری حسابرس در قالب سه ویژگی بیان گردید. این سه ویژگی شامل داشتن تجربه کاری، داشتن تخصص در مسائل خاص یا عمومی حسابداری و داشـتن تجربه کم یا زیاد در طبقه بندی اجاره اسـت. در نهایت، در بخش سـوم از مشـارکت کنندگان در پژوهش (حسابرسان شاغل) خواسته شد تا بر اساس شرایط سناریو اقدام به طبقه بندی اجاره به اجاره عملیاتی و سرمایه ای نمایند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۲-۵- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته پژوهش گزارشگری مالی متهورانه[1] است. هرگاه مدیران از استانداردهای حسابداری به منظور رسیدن به برتری شکل بر محتوا استفاده کنند، گزارشگری مالی متهورانه واقع می گردد (نلسون[2]،۲۰۰۳). در این پژوهش برای سنجش نوع گزارشگری متهورانه از قضاوت و تصمیم حسابرس در باره طبقه بندی اجاره به سرمایه ای و عملیاتی استفاده شد. برای سنجش قضاوت حسابرس از طیف لیکرت یک تا ده استفاده شد. عدد یک تا پنج به عنوان اجاره عملیاتی و عدد شش تا ده به عنوان اجاره سرمایه ای در نظر گرفته شد. در صورتی که حسابرس عدد یک را انتخاب نماید به این مفهوم است که هم جهت با تمایل مدیر برای طبقه بندی اجاره به صورت اجاره عملیاتی تصمیم گیری کرده است و بنابراین گزارشگری مالی کاملا متهورانه است. اما اگر حسابرس عدد ده را انتخاب نماید به این مفهوم است که بر خلاف تمایل مدیر قضاوت و تصمیم گیری نموده است و بنابراین، گزارشگری مالی متهورانه کاملا محدود شده است (باکوف و همکاران ۲۰۱۳، آگوگیا و همکاران۲۰۱۱ و جمال و تان، ۲۰۱۰).

متغیرهای مستقل پژوهش شامل رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس است. رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در دو گروه رویکرد اصول گرا و رویکرد قاعده گرا تقسیم بندی می شود. رویکرد اصول گرا تاکید بیشتری بر نقش قضاوت حسابدار یا حسابرس بر شناسایی واقعیت معاملات به جای شکل معاملات دارد. در مقابل، در رویکرد قاعده گرا نقش قضاوت حسابدار یا حسابرس در تصمیم گیری ها ضعیف بوده و تاکید بیشتر بر شکل معاملات است و نه محتوای معاملات. در این پژوهش برای سنجش نوع رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری از سناریوهای شکل گرفته بر اساس استانداردهای اصول گرا و قاعده گرا استفاده شد (باکوف و همکاران ۲۰۱۳، آگوگیا و همکاران۲۰۱۱ و جمال و تان، ۲۰۱۰). متغیر نوع تخصص کاری حسابرس بر اساس سه ویژگی تجربه کاری، داشتن تخصص در مسائل حسابداری و طبقه بندی زیاد اجاره مشخص می گردد. بر این اساس اگر حسابرس دارای تجربه کاری بیش از ۱۵ سال باشد، تجربه تخصصی حسابرس در مسائل خاص حسابداری از جمله قراردادهای اجاره باشد و بیش از یکصد قرارداد اجاره را طبقه بندی کرده باشد به عنوان حسابرس متخصص تکنیکال[3] و اگر حسابرس دارای تجربه کاری بیش از ۱۵ سال باشد، تجربه تخصصی حسابرس در مسائل عمومی حسابداری باشد و تجربه کم در طبقه

1 Aggressive Financial Reporting
2 Nelson
3 Technical Experts

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

بندی قرارداد اجاره را داشته باشد به عنوان حسابرس متخصص عمومی[1] تعریف می گردد (گرینر و همکاران، ۲۰۱۵).

۶- نتایج پژوهش

به منظور آزمون فر ضیه های پژوهش ابتدا به ارائه آماره های تو صیفی پرداخته می شود و سپس نتایج مربوط آزمون فرضیه های پژوهش ارائه می گردد.

۷- آماره های توصیفی

نتایج آماره های توصیفی مشارکت کنندگان پژوهش به صورت خلاصه در جدول (۱) و (۲) ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه های جنسیت، سمت شغلی، تجربه کاری و عضویت در جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول(۱) آماره های توصیفی

سمت شغلی پاسخ دهندگان			تجربه کاری پاسخ دهندگان		
سمت	تعداد	درصد	تجربه	تعداد	درصد
مدیر	٤٤	٣٦	بین ٤-١ سال	٢٠	١٧
سرپرست ارشد	١٨	١٥	بین ٨-٤ سال	٤٢	٣٥
سرپرست	٣٦	٣٠	بین ١٢-٨ سال	١٨	١٥
حسابرس	٢٠	١٧	١٢ سال به بالا	٤٠	٣٣
جمع کل	١٢٠	١٠٠	جمع کل	١٢٠	١٠٠

منبع: یافته های پژوهش

نتایج نشان می دهد که ۸۵ درصد مشاکت کنندگان در پژوهش مرد، ۳۶ درصد از مشارکت کنندگان دارای سمت شغلی مدیر در موسسه حسابرسی، ۳۳ درصد از مشارکت کنندگان دارای تجربه کاری بیش از ۱۲ سال و ۳۹ درصد از مشارکت کنندگان عضو جامعه حسابداران رسمی هستند.

جدول(۲) نتایج آماره های توصیفی

عضویت در جامعه حسابداران رسمی			جنسیت پاسخ دهندگان		
وضعیت	تعداد	درصد	جنسیت	تعداد	درصد
عضو	٤٧	٣٩	مرد	١٠٢	٨٥
عدم عضو	٧٣	٦١	زن	١٨	١٥
جمع کل	١٢٠	١٠٠	جمع کل	١٢٠	١٠٠

منبع: یافته های پژوهش

1 General Experts

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

میانگین و انحراف معیار مربوط به طبقه بندی و گزارش اجاره در صورت های مالی به شرح جدول (۳) ارائه شده است. در رویکرد مبتنی بر قواعد، میانگین نمرات قضاوت حسابرس برای طبقه بندی اجاره در شرایط حسابرس عمومی و متخصص به ترتیب ۶/۶۳ و ۴/۵۶ است. این موضوع نشان می دهد که در شرایط استاندارد های مبتنی بر قواعد، قضاوت حسابرس عمومی درباره طبقه بندی اجاره متمایل به اجاره سرمایه ای است و قضاوت حسابرس متخصص درباره طبه بندی اجاره متمایل به اجاره عملیاتی است. افزون بر این، در رویکرد مبتنی بر اصول میانگین نمرات طبقه بندی اجاره توسط مشارکت کنندگان پژوهش در شرایط حسابرس عمومی و متخصص به ترتیب ۷/۴۶ و ۷/۶۷ است. این موضوع نشان می دهد که قضاوت حسابرسان متخصص و عمومی برای درنظر گرفتن اجاره به عنوان اجاره سرمایه ای در شرایط استاندارد های مبتنی بر اصول تفاوت ناچیزی از یکدیگر داشته اند. میانگین نمرات قضاوت مشارکت کنندگان در شرایط حسابرس عمومی و متخصص در سطح کل به ترتیب ۵/۶۰ و ۷/۵۶ و میانگین نمرات قضاوت مشارکت کنندگان در رویکرد مبتنی بر قواعد و اصول در سطح کل به ترتیب ۷/۰۵ و ۶/۰۶ است.

نتایج مربوط به طبقه بندی اجاره بر اساس قضاوت حسابرسان در جدول (۴) منعکس شده است. به منظور انجام طبقه بندی قضاوت پاسخ دهندگان از متغیر صفر و یک استفاده شد. بنابراین، برای پاسخ دهندگانی که اعداد بین ۶ تا ۱۰ مربوط به طبقه بندی اجاره را انتخاب نموده بودند عدد یک (یعنی اجاره سرمایه ای) و برای پاسخ دهندگانی که اعداد بین ۱ تا ۵ را انتخاب نموده بودند، عدد صفر (یعنی اجاره عملیاتی) در نظر گرفته شد.

جدول(۳) نتایج آماره های توصیفی نمرات قضاوت مشارکت کنندگان

	حسابرس عمومی			حسابرس متخصص			کل		
	میانگین	انحراف معیار	تعداد	میانگین	انحراف معیار	تعداد	میانگین	انحراف معیار	تعداد
استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد	٦/٦٣	٢/٦٣	٣٠	٤/٥٦	٢/٩٢	٣٠	٧/٠٥	٢/٤٦	٦٠
استانداردهای حسابدرای مبتنی بر اصول	٧/٤٦	٢/٢٥	٣٠	٧/٦٧	١/٨٦	٣٠	٦/٠٦	٢/٩٠	٦٠
کل	٥/٦٠	٢/٩٤	٦٠	٧/٥٦	٢/٠٦	٦٠	٦/٥٦	٢/٧٢	١٢٠

منبع: یافته های پژوهش

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

نتایج نشان می دهد که در رویکرد مبتنی بر اصول تعداد ۱۲ و ۴۸ حسابرس به ترتیب اجاره را به عنوان عملیاتی و سرمایه ای تقسیم بندی نموده اند. همچنین، نتایج نشان می دهد که در رویکرد مبتنی بر قواعد تعداد ۲۷ و ۳۳ حسابرس به ترتیب اجاره را به عنوان عملیاتی و سرمایه ای طبقه بندی نموده اند. به منظور بررسی وجود تفاوت در قضاوت حسابرسان در بین گروه های پاسخ دهنده از آزمون خی دو استفاده شد. با توجه به آماره خی دو ($\chi^2 = ۸/۵۴$)، می توان از وجود تفاوت معنی دار بین قضاوت حسابرسان درباره نحوه طبقه بندی اجاره آگاهی پیدا کرد. این نتایج شواهد بیشتری را در جهت حمایت از وجود تفاوت در رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری فراهم می کند و هم جهت با نتایج فرضیه اول است.

جدول (٤) نتایج آماره های توصیفی طبقه بندی اجاره توسط حسابرسان

	اجاره عملیاتی		اجاره سرمایه ای		کل	
رویکرد استاندارد حسابداری	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول	۱۲	۲۰	٤٨	۸۰	٦۰	۱۰۰
استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد	۲۷	٤٥	۳۳	٥٥	٦۰	۱۰۰
کل	۳۹	۳۲	۸۱	٦۸	۱۲۰	۱۰۰
$\chi^2 = ۸/٥٤$ (<۰/۰۰۳)						

منبع: یافته های پژوهش

۸- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج مربوط به آزمون فرضیه های اول و دوم پژوهش در جدول (۵) بیان شده است. میانگین مربعات برای متغیر نوع استاندارد حسابداری، نوع تخصص حسابرس و تعامل نوع استاندارد حسابداری و تخصص حسابرس به ترتیب ۱۱۴/۶۸، ۲۵/۳۴ و ۳۸/۲۵ است. مقدار آماره F فیشر برای متغیر نوع استاندارد حسابداری، نوع تخصص حسابرس و تعامل نوع استاندارد حسابداری و تخصص حسابرس به ترتیب ۱۸/۹۵، ۴/۱۸ و ۶/۳۲ می باشد که در سطح خطای ۵ درصد معنی دار است. بنابراین، می توان بیان نمود که نوع استاندارد حسابداری بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نمی شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان می دهد که نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه شرکت تأثیر دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد نمی شود. علاوه براین، نتایج پژوهش نشان می دهد که تعامل بین نوع استاندارد حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معنی داری
مدل تصحیح شده	۱۷۹/۰۵	۳	۵۹/٦۸	۹/۸٦	۰/۰۰
تقاطع	۵۱۱٤/۲۱	۱	۵۱۱٤/۲۱	۸٤۵/۰۷	۰/۰۰
نوع استاندارد حسابداری	۱۱٤/٦۸	۱	۱۱٤/٦۸	۱۸/۹۵	۰/۰۰
نوع تخصص کاری حسابرس	۲۵/۳٤	۱	۲۵/۳٤	٤/۱۸	۰/۰٤
نوع استاندارد حسابداری*نوع تخصص کاری حسابرس	۳۸/۲۵	۱	۳۸/۲۵	٦/۳۲	۰/۰۱
خطا	٦۸۹/۹۰	۱۱٦	٦/۰۵		
جمع کل		۱۲۰	۵۹۵۹/۰۰		
جمع کل تصحیح شده		۱۱۹	۸٦۸/۹۵		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۸				

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به اینکه تعامل نوع استاندارد حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد، لازم است به منظور تفکیک اثرات و مشخص کردن نقش تخصص کاری حسابرس در رویکردهای تدوین استانداردهای حسابرسی از آزمون های تعقیبی یا آزمون های اثرات ثابت ساده[1] استفاده شود. به منظور آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش از آزمون تعقیبی بونفرونی[2] استفاده شده است. نتایج مربوط به آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش در جدول (۶) بیان شده است. در رویکرد مبتنی بر قواعد تفاوت میانگین نمرات قضاوت حسابرس متخصص از عمومی (۲/۰۶-) و در رویکرد مبتنی بر اصول تفاوت میانگین نمرات قضاوت حسابرس متخصص از عمومی ۰/۲۱ است. نتایج آزمون تعقیبی نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد، هنگامی که رویکرد حسابداری مبتنی بر قواعد برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش رد نمی شود. همچنین، نتایج آزمون تعقیبی نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد، هنگامی که رویکرد مبتنی بر اصول برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر ندارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش رد می شود.

1 Simple Effect Test
2 Bonferroni test

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول(٦) نتایج آزمون فرضیه های سوم و چهارم پژوهش

	تفاوت میانگین حسابرس متخصص و عمومی	خطای استاندارد	حد بالا	حد پایین	سطح معنی داری
استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد	-۲/۰٦	۰/٦۳	-۰/۸۰	-۳/۳۲	۰/۰۰
استانداردهای حسابدرای مبتنی بر اصول	۰/۲۱	۰/٦٤	۱/٤۹	-۱,۰٦	۰/۷٤

منبع: یافته های پژوهش

جدول(۷) نتایج مربوط به ویژگی های شخصیتی و عمومی

	جنسیت	عضویت در جامعه حسابداران رسمی	داشتن تجربه کاری	جایگاه سازمانی در موسسات حسابرسی
مجموع مربعات بین گروه ها	٤/٤۳	۲۷/۲۷	۲۱۲/۸۹	۳۱/۳٤
مجموع مربعات درون گروه ها	۸٦٤/٥۲	۸۲۹/۸۰	٤۳۱/۹۷	۸۳۷/٦۱
آماره F	۰/٥۹	۳/۷۷	۰/۸٦	۱/٤۲
سطح معنی داری	۰/٤٤	۰/۰٦	۰/٦٥	۰/۲٤

منبع: یافته های پژوهش

نتایج مربوط به تحلیل واریانس تک عامله گزارشگری مالی متهورانه بر اساس ویژگی های شخصیتی و عمومی در جدول (۷) بیان شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد متغیرهای جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، داشتن تجربه کاری و جایگاه سازمانی در موسسات حسابرسی تأثیری بر متغیر وابسته گزارشگری مالی متهورانه نداشته است.

۹- نتیجه گیری

پیچیدگی رویدادهای مالی و تأثیر آن در صورتهای مالی و متعاقباً تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان، تدوین استانداردهای حسابداری را به بحثی چالش برانگیز تبدیل کرده است. تدوین استانداردهای حسابداری براساس یکی از دو رویکرد مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد صورت می گیرد. رویکرد مبتنی بر اصول دیدگاه کل نگر داشته و بر رجحان محتوا بر شکل معامله تأکید دارد، لیکن رویکرد مبتنی بر قواعد، جزءنگر می باشد. هدف این پژوهش بررسی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه است. نتایج پژوهش نشان داد که بین نوع رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس با گزارشگری مالی متهورانه رابطه وجود دارد. به عبارت دیگر، هنگامی که از رویکرد های مبتنی بر اصول و قواعد و نوع تخصص حسابرس برای طبقه بندی اجاره استفاده شود،

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

قضاوت حسابرسان متفاوت خواهد بود. این موضوع اشاره دارد که تاکید بر رعایت محتوا بر شکل یا شکل بر محتوا در قضاوت حسابرسان تحت نفوذ نوع استاندارد های حسابداری قرار می گیرد. از این رو، استفاده از آستانه های استاندارد گذاری در تدوین استاندارد ها می تواند با ایجاد زمینه رفتار های فرصت طلبانه بر کیفیت قضاوت های حسابرس تاثیر داشته باشد. این نتایج با نتایج پژوهش گرینر و همکاران (۲۰۱۵)، عباسیان و همکاران (۲۰۱۵)، آگوگیا و همکاران (۲۰۱۱) و جمال و تان (۲۰۱۰) سازگار است.

نتایج پژوهش نشان داد که در شرایط وجود استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد. به عبارت دیگر، تدوین استاندارد های حسابداری بر اساس جزئیات می تواند قضاوت های حسابرسان با تخصص تکنیکال و عمومی را تحت نفوذ قرار دهد. همچنین، بر اساس نتایج آمار توصیفی و با توجه به اینکه در استاندارد های مبتنی بر قواعد، حسابرسان متخصص تکنیکال تمایل بیشتری به طبقه بندی اجاره به سرمایه ای داشته اند، این موضوع می تواند نشان دهنده این مطلب باشد که در قضاوت حسابرس تاکید بر رعایت محتوا بر شکل در شرایط استاندارد های مبتنی بر قواعد وجود دارد. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش گرینر و همکاران (۲۰۱۵) سازگار است.

در نهایت، نتایج پژوهش نشان داد که در شرایط وجود استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر ندارد. به عبارت دیگر، هنگامی که قضاوت حسابرس متخصص تکنیکال و عمومی درباره طبقه بندی اجاره به عملیاتی و سرمایه ای در شرایط استفاده از استاندارد های مبتنی بر اصول مورد بررسی قرار می گیرد، بین نظرات آنها تفاوتی مشاهده نمی شود. اگرچه انتظار می رفت که این تفاوت وجود داشته باشد، اما نبود این تفاوت نیز می تواند اینگونه تفسیر شود که قضاوت حسابرس تکنیکال و عمومی در مورد انتخاب اجاره به سرمایه ای یا عملیاتی بودن تابعی از نوع تخصص حسابرس نیست. به عبارت دیگر، حسابرس هر نوع تخصصی که داشته باشد، سعی می کند در شرایط استاندارد های مبتنی بر اصول طبقه بندی اجاره را به صورت سرمایه ای انجام دهد که این تفسیر هم جهت با نتایج آمار توصیفی است. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش گرینر و همکاران (۲۰۱۵) ناسازگار است.

۱۰- پیشنهاد های پژوهش

نتایج پژوهش نشان داد که بین نوع رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری و نوع تخصص کاری حسابرس با گزارشگری مالی متهورانه رابطه وجود دارد. بر این اساس می توان به هیأت های تدوین کننده استاندارد پیشنهاد نمود که از رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

حسابداری استفاده نمایند تا از این طریق رجحان محتوا بر شکل در گزارش های مالی منعکس شود و رفتار فرصت طلبانه ایجاد شده از طریق استانداردهای مبتنی بر قواعد کاهش یابد. همچنین، با توجه به وجود رابطه بین نوع تخصص کاری حسابرس و گزارشگری مالی متهورانه، می توان به موسسات حسابرسی پیشنهاد نمود که به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی سعی نمایند با تخصصی کردن مسائل خاص حسابداری به بهبود قضاوت حسابرس کمک کنند.

نتایج پژوهش نشان داد که در شرایط وجود استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر دارد. بر این اساس به موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود در شرایطی که رویکرد تدوین استاندارد مبتنی بر قواعد است بر تخصصی کردن مسائل حسابداری متمرکز شوند.

نتایج پژوهش نشان داد که در شرایط وجود استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، نوع تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه تأثیر ندارد. این موضوع به این مطلب اشاره دارد که قضاوت حسابرسان در شرایط استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول متفاوت نیست. بنابراین، این موضوع می تواند ضمن کاهش نگرانی هیأت های تدوین کننده استاندارد درباره متفاوت بودن قضاوت های حسابرس، ریسک حسابرسی ناشی از دعوای حقوقی قابل طرح بر علیه موسسات حسابرسی را کاهش دهد.

در پژوهش های آتی می توان نقش سایر عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان مانند داشتن استقلال حسابرس، صلاحیت حرفه ای حسابرس و غیره را بررسی نمود. همچنین، در پژوهش های آتی می توان نقش نوع تخصص کاری حسابرس و نوع استانداردهای حسابداری بر مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد. از جمله محدودیت های این پژوهش این است که سناریوی این پژوهش بر اساس استاندارد حسابداری اجاره بررسی گردید. بنابراین، این امکان وجود دارد که با تغییر در نوع استاندارد حسابداری، نتایج پژوهش تغییر یابد.

منابع

۱- رحمانی، حلیمه و اکرمی، سلمان (۱۳۹۰))؛ " استاندارد های حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد در مورد حسابداری اجاره"، **حسابرس**، ۵۳، ص ص ۱۲-۱.

۲- مرادزاده، مهدی و بنی مهد، بهمن (۱۳۸۵)؛ "تغییر استاندارد های حسابداری بر اساس رویکردهای مبتنی بر اصول و قواعد"، **مجله حسابدار**، ۱۷۹: ص ص ۱۸-۱۱.

۳- ناظمی، امین (۱۳۸۵)؛ "رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استاندارد های حسابداری"، **حسابرس**، ۳۳: ص ص ۶۱-۵۶.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

4- Abbasian, M., Hassas Yeganeh, M. and Royaee, R. (2015); "The Influence of Accounting Standard Precision on Auditors Decisions", **European Online Journal of Natural and Social Sciences**, 4(1): pp 191-198.
5- Agoglia, C.P, Timothy, S.D and Tsakumis. G.T. (2011); Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. **The Accounting Reviwe**, 86(3): pp 747–767.
6- Backof, A.G., Bamber, E.M. and Carpenter, T. (2013); "International financial reporting standards and aggressive reporting: An investigation of proposed auditor judgment guidance". University of Georgia.
7- Benston,G.J., Bromowich, M. and Wagenhofer, A. (2006); "Principle-versus Rules-based accounting standards: the FASB' s standard setting strategy" . **ABACUS**. 42(2): pp 165-188.
8- Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M. and Wright, A. (2013). "How Does the Strength of the Financial Regulatory Regime Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting in a Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Environment?", **Accounting Horizons**, 27(3), pp 579-601.
9- Collins, D.l., Pasewark, W.R. and Riley, M.E. (2012); "Financial reporting outcomes under rules-based and principle-based accounting standard", **Accounting Horizons**, 26(4): pp 681–705.
10- Folsom, D., Hribar, P., Mergenthaler, R. and Peterson, K. (2015). "Principles-based standards and earnings attributes". www. SSRN.com.
11- Grenier, J.H., Pomeroy, B. and Stern, M.T. (2015); "The effects of accounting standard precision, auditor task expertise, and judgment frameworks on audit firm litigation exposure". **Contemporary Accounting Research**, 32(1): pp 336-357.
12- Jamal, K. and Tan, H.T. (2010); "Joint effects of principles-based versus rules-based standards and auditor type in constraining financial managers' aggressive reporting". **The Accounting Review**, 85(4): pp 1325–1346.
13- Nelson, Mark W. (2003); "Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards", **Accounting Horizons**, 17(1): pp 91-104.
14- Nobes, C. W. (2005); "Rules-based standards and the lack of principles in accounting", **Accounting Horizons**, 19(1): pp 25-34.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

15- Segovia, J., Arnold, V. and Sutton, S.G. (2009); "Do principles-vs. rules-based standards have a differential impact on US auditors' decisions", **Advances in Accounting Behavioral Research**, 12: pp 61-84.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]