

مدیریت سود و ثقلب در گزارشگری مالی: تشخیص نقاط تمایز توسط حسابرسان

وحد شمسایی ✍️

مقدمه

امروزه سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی جهت ارزیابی واحدهای تجاری، توجه و تمرکز خود را به گزارشگری مالی و به‌خصوص رقم سود خالص گزارش شده، معطوف می‌کنند. تحقیقات اخیر مشخص کرده است که سرمایه‌گذاران در فرایند تصمیم‌گیری، شرکت‌هایی را انتخاب می‌کنند که سود آنها از پایداری بالاتر و در واقع از کیفیت بالاتری برخوردار است. در مواقعی که واحدهای تجاری به لحاظ اقتصادی دچار نوسان می‌شوند و تحت فشارهای جنبی قرار

می‌گیرند، مدیران برای سامان بخشیدن به اوضاع شرکت به‌طور مستقیم و یا غیرمستقیم تلاش می‌کنند تا رقم سود منعکس شده در صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهند و موجب مثبت شدن نگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و به‌ویژه سرمایه‌گذاران شوند. مجموعه این اقدامها به مدیریت سود تعبیر می‌شود که دارای جوانب مثبت و منفی است. جنبه مثبت مدیریت سود شامل فعالیت‌هایی است که در چارچوب قوانین و اخلاق حرفه‌ای قرار می‌گیرد. این در حالی است که جنبه منفی مدیریت سود می‌تواند جامعه فریب‌آمیزی بر تن کند و منجر به ثقلب و گزارشگری خدعه‌آمیز شود. در ادبیات حسابداری و حسابرسی، این موضوع که چه مواردی در حوزه مدیریت سود یا ثقلب قرار دارد، همواره مورد بحث بوده است.



- فرضیه هزینه سیاسی: فرضیه هزینه سیاسی به بررسی نقش گزینشهای حسابداری در فرایند سیاسی می‌پردازد.
- انگیزه برآورده کردن انتظارات سود: در صورتی که انتظارات سود برآورده نشود، می‌تواند به‌طور بااهمیتی بر قیمت سهام، شهرت و اعتبار مدیران اثر منفی داشته باشد. بنابراین، مدیران واحدهای تجاری برای اجتناب از بروز چنین پیامدهایی مایل به مدیریت سود هستند.

مدیریت سود

طیف گسترده‌ای از

عملیات قانونی و فراقانونی

اثرگذار بر رقم سود را

پوشش می‌دهد

روشهای مدیریت سود

مدیران مطابق با انگیزه‌هایی که به‌طور معمول از نظر دیگران پوشیده است، دست به مدیریت سود می‌زنند. آنها به‌منظور دستیابی به هدفهای مستتر در انگیزه‌ها، روشهایی را برمی‌گزینند که به مثابه پلی بین انگیزه‌ها و هدفهای مورد نظر قرار دارد. روشهای مدیریت سود به‌مانند وسیله‌ای است که مسیر دستیابی به هدفها را هموار می‌سازد. روشهای متعددی برای مدیریت سود وجود دارد که برخی از آنها منجر به بروز تقلب می‌شود. البته انگیزه‌ای که مدیران در سر می‌پروراند، همچون کلیدی است که راههای ورود به مدیریت سود سالم یا ناسالم را می‌گشاید و در این میان، نقش روشهای مدیریت سود فقط جامه عمل پوشاندن بر کالبد انگیزه‌هاست.

به‌طور کلی، روشهای مدیریت سود می‌تواند مواردی نظیر گزینش رویه‌های حسابداری، اعمال قضاوت در برآوردهای

مروری بر ادبیات و مبانی نظری

مدیریت سود

هدف از ارزیابی مبانی نظری مدیریت سود^۱، توضیح چرایی انجام مدیریت سود به‌وسیله شرکتهاست. پس از رسواییهای اخیر در شرکتهایی نظیر انرون (Enron) و ورلدکام (Worldcom)، حجم وسیعی از ادبیات جدید در حوزه کیفیت سود و پدیده مدیریت سود ایجاد شد. مدیریت سود مجموعه اقدامهایی است که به‌وسیله مدیران به منظور آراستن اطلاعات منعکس در صورتهای مالی و گزارشگری سود در سطح مورد نظر برای دستیابی به هدفهایی خاص انجام می‌شود. مدیریت سود، گزینش سیاستهای حسابداری یا فعالیتهای واقعی تاثیرگذار بر سود است تا شرکت از این طریق به هدفهای ویژه گزارشگری سود دست یابد. برخی از محققان اذعان داشته‌اند که هیچ‌گونه خطا و اشتباهی در مدیریت سود وجود ندارد؛ چرا که در محدوده اصول و استانداردهای حسابداری قرار دارد (Watts & Zimmerman, 1986, Subramanyam, 1996). با این حال، برخی دیگر بر این باورند که مدیریت سود نه‌تنها یک عمل غیراخلاقی، بلکه شکل دیگری از تقلب در گزارشگری مالی است (Wells, 2009, Healy & Wahlen, 1999, Rosner, 2003).

انگیزه‌های مدیریت سود

در تحقیقهای اخیر، انگیزه‌های فراوانی برای مدیریت سود شناسایی و معرفی شده است. انگیزه‌هایی نظیر فشارهای اعمال شده از جانب بازارهای سرمایه، اعتبار و شهرت شخصی مدیریت، قراردادهای پاداش مدیران، هموارسازی سود، کمینه‌سازی و صرفه‌جویی در مالیات، کاستن پراکندگی گزارش سود، ارائه تصویری مطلوب از عملکرد شرکت، افزودن قیمت سهام و کاستن هزینه‌های سیاسی از جمله عواملی هستند که مدیران را به مدیریت سود برمی‌انگیزد (Libby & seybert, 2009). اما عمده‌ترین و بااهمیت‌ترین عوامل انگیزشی مدیریت سود را می‌توان به‌شرح زیر مطرح کرد:

• انگیزه‌های قراردادی: انگیزه‌های قراردادی که به‌وسیله واتر و زیمرمان (Watts & Zimmerman, 1986) مطرح شده است، شامل دو فرضیه طرح پاداش مدیران و فرضیه قرارداد بدهی می‌شود.

حسابداری، زمانبندی شناخت درآمد و هزینه و انتقال هزینه‌ها به ادوار آینده را شامل شود. در طبقه‌بندی کلی، این روشها به دو دسته تقسیم‌پذیر است: ۱- استفاده از اقلام تعهدی اختیاری (زمانبندی شناخت درآمد و هزینه)، و ۲- اعمال قضاوت در تعیین یا تغییر رویه‌های حسابداری.



البته طبقه‌بندی‌های فوق، شکلی کلی از روشهای مدیریت سود را ارائه می‌کند. اما می‌توان مصداقهای مدیریت سود را در خلال هر یک از این روشهای کلی نیز بیان کرد. برای مثال، مدیران برای کاستن از هزینه‌های استهلاک می‌توانند از قضاوت خوشبینانه در برآورد عمر مفید و ارزش اسقاط استفاده کنند. همچنین، در خصوص حسابهای دریافتنی، به منظور کاستن هزینه مطالبات سوخت‌شده و افزودن رقم سود، مدیران می‌توانند درصد وصول‌پذیری مطالبات را در سطح بالایی برآورد کنند. اعمال قضاوت در تعیین ارزش موجودیهای مواد و کالا، سرمایه‌ای کردن هزینه‌های تعمیر و ترمیم داراییهای ثابت، تغییر طبقه‌بندی مخارج دوره به مخارج محصول، از دیگر روشهایی است که مدیران جهت مدیریت سود به کار می‌برند. اکثر این رویکردها زمانی رخ می‌دهد که مدیریت احساس کند سود شرکت را باید در یک سطح معین گزارش کند یا روزه‌گریزی در استانداردها بیابد.

البته مدیریت سود می‌تواند در قالبهای متفاوتی رخ دهد. برای مثال، تعیین بودجه مناسب به وسیله مدیریت، بررسی شرایط بازار، شناخت ریسکها، تعیین میزان کار کارکنان شرکت به منظور دستیابی به هدفها و سطح تولید مورد انتظار و ایجاد انگیزه در مشتریان به منظور فروش بیشتر، مانند در نظر گرفتن تخفیف، همگی از مصداقهای مدیریت سود است.

انواع مدیریت سود

• مدیریت سود بد یا ناسالم

در اواخر سال ۱۹۹۸ میلادی، آر تور لویت (Arthur Levit, 1998) رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۲، مدیریت سود را به‌عنوان فرایندی در نظر گرفت که در بین مدیران، حسابرسان و تحلیلگران، مبدل به «بازی ارقام» شده است. او با اشاره به حرفه حسابداری، عنوان کرد افرادی که در ناحیه میان مشروعیت و فریبکاری آشکار عمل می‌کنند، در حال مسموم کردن فضای گزارشگری مالی هستند.

هیلائی و والن (Healy & Wahlen, 1999) اشاره کردند مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران به منظور فریب سهامداران در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت یا به منظور تاثیرگذاری بر بازده قراردادهایی که به ارقام حسابداری گزارش شده وابسته است، از قضاوت در گزارشگری مالی و سازماندهی معاملات جهت تغییر دادن گزارشهای مالی استفاده می‌کنند.

بر مبنای این تعریف، مدیریت سود بد به معنای مداخله و نفوذ مدیریت به منظور پنهان‌سازی عملکرد واقعی شرکت است. در واقع در مدیریت سود بد، عملکرد واقعی شرکت به واسطه ایجاد ثبتهای تصنعی حسابداری، پنهان می‌ماند. از نقطه نظر قراردادی، می‌توان تصور کرد که مدیران سود را به‌طور فرصت‌طلبانه‌ای جهت بیشینه‌سازی مزایای شخصی خود، مدیریت می‌کنند. **شپیپر** (Schipper, 1986) مدیریت سود را به این صورت تعریف می‌کند: «مدخله هدفمند در فرایند گزارشگری مالی برون‌سازمانی، به قصد دستیابی به سودهای شخصی».

هیلائی و والن (۱۹۹۹) بیان کردند مدیران زمانی که طرحهای پاداش آنها وابسته به رقم سود خالص گزارش شده است، مطابق با منافع شخصی خود عمل می‌کنند. مدیران نه تنها سود را برای منافع شخصی خود مدیریت می‌کنند، بلکه آن را برای کارا کردن قراردادهای نیز مدیریت می‌کنند. هیلائی و والن (۱۹۹۹) دریافته‌اند که مدیران در واقع از اطلاعات جهت بیشینه‌سازی ثروت خود در طرحهای پاداش استفاده می‌کنند. این امر مشخص می‌کند که مدیران احتمالاً برای حفاظت و حمایت از پاداش خود، سود را مدیریت می‌کنند.

گاهی اوقات به این مدیریت سود خوب، «مدیریت سود عملیاتی» گفته می‌شود که در آن مدیریت اقدامهایی را در جهت تلاش برای ایجاد عملکرد مالی باثبات انجام می‌دهد. برای مثال، مدیریت ممکن است فعالیت روزانه کارخانه را چند ساعت زودتر تعطیل کند و بعدازظهر به کارگران مرخصی دهد. این تصمیم برای آن است که آنان به هدفهای تولید به‌خوبی دست یابند یا به این سبب است که سطح موجودی تولیدشده به اندازه کافی بالاست و نیازی به موجودی بیشتر نیست؛ یا اینکه برعکس، کارگران را به دلیل نرسیدن به هدفهای تولید تنبیه کند (نوروش و همکاران ۱۳۸۴).



مدیریت سود

توسط مدیران واحدهای تجاری

به‌طور فرصت‌طلبانه و

به‌منظور کسب منافع شخصی

به جای تامین منافع سهامداران

انجام می‌شود

تقلب

در ادبیات حسابرسی، تعریفهای مختلفی از تقلب^۴ ارائه شده است؛ اگر چه تمامی این تعریفها به‌طور کلی دارای مفاهیمی مشترک هستند. بر اساس بیانیه شماره ۹۹ استانداردهای

در مدیریت سود بد که در اصل همان مدیریت سود نامناسب است، تلاش می‌شود عملکرد واقعی شرکت با استفاده از ایجاد ثبتهای تصنعی حسابداری یا تغییر برآوردها از میزان معقول، مخفی بماند. پنهان کردن روند عملیات واقعی با استفاده از تهاثرهای تصنعی و افشانشده حسابداری، از مصداقهای مدیریت سود است که اغلب نیز غیرقانونی است (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴).

موارد مدیریت سود بد یا ناسالم در نهایت می‌تواند سبب بروز تقلب در گزارشگری مالی شود. افشای کامل ممکن است سرمایه‌گذاران را به ارزیابی و درک بهتر پایداری سود، قادر سازد. همچنین افشای کامل می‌تواند در سیاستهای تشخیص درآمد، مانع از مدیریت سود بد شود.

• مدیریت سود خوب یا سالم

به‌یقین، اگر مدیریت سود به‌صورت مناسبی جهت منافع شرکتها و فارغ از دستیابی به هدفهای مهم کارکردی آنها انجام شود، دارای جوانب مثبت است. مدیریت سود به شکل مطلوب به معنای «اقدامهای منطقی و مناسب»^۳ است.

اقدام تعهدی اختیاری و زمانبندی شناخت درآمد و هزینه می‌تواند به‌عنوان ابزاری جهت مدیریت سود به کار گرفته شود. نتایج تحقیق **سوبرامانیام** (Subramanyam, 1996) گویای این مطلب است که استفاده از اقدام تعهدی اختیاری می‌تواند حاکی از کارا بودن مدیریت سود باشد؛ چرا که اقدام تعهدی اختیاری با سودآوری آینده دارای ارتباطی مستقیم است که نشان می‌دهد استفاده از این اقدام جهت مدیریت سود، محتوای اطلاعاتی سود را افزایش می‌دهد. بنابراین، استفاده از روشهای حسابداری تعهدی یکی از موارد مدیریت سود خوب یا سالم است.

یک فعالیت عاقلانه و مناسب که بخشی از فرایند مدیریت مالی و اعاده ارزش سهامداران است، از موارد مدیریت خوب سود به‌شمار می‌رود. مدیریت سود خوب از فرایند روزمره اداره یک شرکت با مدیریت عالی محسوب می‌شود که طی آن، مدیریت بودجه معقولی تعیین می‌کند، نتیجه‌ها و شرایط بازار را بررسی می‌کند، در برابر تمامی تهدیدها و فرصتهای غیرمنتظره واکنش مثبت نشان می‌دهد و تعهدها را در بیشتر یا تمامی موارد به انجام می‌رساند.

که نمونه‌هایی از آن به شرح زیر است (صفرزاده، ۱۳۸۹):

- دستیابی به پیش‌بینی‌های داخلی و خارجی،
- گرفتن پاداش مبتنی بر سود گزارش شده،
- حفظ یا افزایش قیمت بازار سهام،
- کمینه کردن بدهی مالیاتی، و
- تامین مالی به ارزانترین شکل ممکن.

انواع تقلب و روشهای ارتکاب آن

تقلب ممکن است به نفع سازمان باشد؛ نظیر تقلب در مالیات یا علیه سازمان انجام شود، نظیر اختلاس داراییها و تقلب در گزارشگری مالی. همچنین، ممکن است توسط افراد داخلی از جمله مدیریت و کارکنان یا افراد خارج از سازمان مانند عرضه‌کنندگان، فروشندگان یا مشتریان انجام شود (Alleyne & Howard, 2005).



حسابرسان

در فرایند رسیدگی به

صورت‌های مالی

در قبال موارد عینی تقلب و

جوانب ناسالم و متقلبانه

مدیریت سود

مسئولیت رسیدگی دارند

حسابرسی^۵، تقلب عملی تعمدی است که منجر به ارائه نادرست بااهمیت در صورت‌های مالی می‌شود. این استاندارد سه عامل انگیزه یا فشار، فرصتهای موجود و توجیه عقلی را برای بروز تقلب معرفی می‌کند که به آن مثلث تقلب گفته می‌شود. تقلب براساس استانداردهای حسابرسی ایران، عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای بر خورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی.

ولز (Wells, 2009) بیان کرد که در ارتکاب تقلب، چهار عنصر اساسی وجود دارد که شامل نادرستی بااهمیت در صورت‌های مالی، نیت و قصد فریب، اتکای قربانی بر صورت‌های مالی نادرست و در نهایت تحمیل زیان به قربانی است. **لرد** (Lord, 2010) اظهار داشت که در کشورهای مختلف، تقلب را با استفاده از یک مجموعه مشترک و همگانی که متشکل از سه عنصر است، تعریف می‌کنند؛ ارائه نادرست بااهمیت در صورت‌های مالی با نیت فریب، اتکای قربانی بر صورت‌های مالی نادرست و متحمل شدن زیان در نتیجه اتکای قربانی بر صورت‌های مالی نادرست.

از نظر **جونز** (Jones, 2011)، تقلب عبارت است از استفاده از معاملات ساختگی حسابداری یا انجام معاملاتی که اصول پذیرفته‌شده حسابداری آنها را ممنوع کرده است. تقلب، مجموعه و چیدمانی از عملیات غیرقانونی است که به نیت فریب انجام می‌شود و ممکن است از سوی افراد داخلی و خارجی در جهت منافع سازمان صورت گیرد (O'Gara, 2004).

در هر کشور، تعریفهای تقلب دارای کمی اختلاف است؛ اما تمامی این تعریفها گویای آنند که تقلب نوعی قانون شکنی و نقض مقررات چارچوب نظری است (Jones, 2011). به‌طور کلی، تقلب عملی تعمدی و غیرقانونی است که از سوی متقلب به منظور سرقت یا سوءاستفاده از داراییها و منابع سازمان قربانی انجام می‌شود و متقلب می‌تواند اعمال غیرقانونی خود را با پنهان‌سازی ماهیت واقعی معاملات تجاری، مخفی سازد.

انگیزه‌های ارتکاب تقلب

انگیزه‌های چندی برای تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد

اقدام به مدیریت سود به منظور تامین مزایای شخصی مدیران نیست و برای ارزش شرکت زیان ندارد.

استولوی و برتون (Stolowy & Breton, 2003) بیان داشتند که تقلب با مدیریت سود متفاوت است. تقلب خارج از محدوده استانداردهای حسابداری است و زمانی رخ می‌دهد که شخصی عملی غیرقانونی مرتکب می‌شود؛ در حالی که مدیریت سود مطابق با استانداردهای حسابداری است و شکلی از دستکاری حسابهاست. استولوی و برتون (۲۰۰۳) دستکاری حسابها را این‌گونه تعریف کرده‌اند؛ اختیار مدیریت در گزینشهای حسابداری یا به‌کارگیری این

اختیار به منظور طراحی معاملات به‌نحوی که انتقال ثروت بین شرکت، صاحبان سهام، تامین‌کنندگان منابع مالی و مدیران را ممکن سازد. **دیانا و مادالینا** (Diana & Madalina, 2007) اشاره کردند که دستکاری حسابها تقلب محسوب نمی‌شود.

گوآن و همکاران (Guan et al., 2006) اظهار داشتند که مدیریت سود فرایند انجام عملیات تعددی در محدوده اصول و استانداردهای حسابداری است که به منظور دستیابی به یک سطح مورد نظر از سود گزارش شده انجام می‌شود. مدیریت سود شامل استفاده از انعطاف‌پذیری حسابداری جهت مدیریت حسابها به منظور دستیابی به سود از پیش تعیین شده یا دستیابی به هدفی خاص می‌شود (Jones, 2011).

با این حال، برخی از محققان اظهار کرده‌اند که مدیریت سود شکل دیگری از تقلب است و باید متوقف شود. **هیئت نظارت عمومی** (Public Oversight Board, 2000) بیان کرد که مدیریت سود طیف گسترده‌ای از عملیات قانونی و فراقانونی اثرگذار بر رقم سود را پوشش می‌دهد. عملیات فراقانونی ممکن است سنجش و شناسایی تعددی معاملات و سایر رویدادها در دوره مالی نامربوط یا ثبت غیرواقعی و ساختگی معاملات را شامل شود که هر دو منجر به تقلب می‌شود. **روسنر** (Rosner, 2003) بیان کرد که مرزی باریک میان مدیریت سود و تقلب وجود دارد.

به‌طور کلی، انواع تقلب را می‌توان در سه دسته کلی معرفی کرد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۸):

- **فساد مالی**: در این نوع تقلب، متقلب از نفوذ خود یا شخص دیگر، استفاده نابجا می‌کند.
- **سوءاستفاده از داراییها**: شامل دزدی یا استفاده نادرست از داراییهای یک سازمان است.
- **تقلب در گزارشگری مالی**: عبارت است از تحریف عمدی در نتایج صورتهای مالی به منظور ارائه تصویر نادرست از واحد تجاری.

روشهای ارتکاب تقلب نیز ممکن است مواردی

نظیر تغییر در رویه حسابداری و برآوردهای حسابداری و شناسایی نادرست درآمدها و هزینه‌ها را شامل شود. به‌طور کلی روشهای ارتکاب تقلب در چند دسته کلی تقسیم می‌شود که مهمترین آنها شامل موارد زیر است (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۸):

- تقلب از راه شناسایی نادرست درآمدها،
- تقلب از راه حساب موجودی کالا و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته،
- تقلب از راه بیان بیش از واقع داراییها،
- استفاده نادرست از اقلام خارج از ترازنامه،
- تقلب از راه افشای ناکافی، و
- تقلب از راه دستکاری در بدهیها.

چالشهای نظری بین مدیریت سود و تقلب

برخی از محققان بر این باورند که مدیریت سود عملی متقلبانه نیست، بلکه کاری قانونی و اخلاقی است که ارزش و محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. برای مثال، **سوبرامانیام** (Subramanyam, 1996)، **واتز و زیمرمان** (Watts & Zimmerman, 1986)، **جیراپون و همکاران** (Jiraporn et al., 2007) عقیده دارند که مدیریت سود امری سودمند است؛ زیرا به‌طور بالقوه محتوای اطلاعاتی سود را افزایش می‌دهد. جیراپون و همکاران (۲۰۰۷) دریافتند که

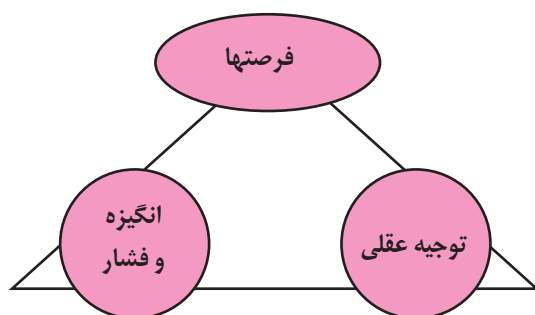


حسابرس می‌تواند علاوه بر کشف موارد سرپیچی از اصول پذیرفته‌شده حسابداری، به میزان چشمگیری مدیریت سود را کاهش دهد (ابراهیمی و ابراهیمی، ۱۳۹۱). حساب‌رسان با درک انگیزه‌های مدیران که در پس اقدامهای مدیران نهفته است و نقطه شروع فعالیت آنهاست، می‌تواند تفاوت‌های بین مدیریت سود و تقلب را مشخص کنند و از راه‌ریایی شیوه رفتاری مدیران جهت دستیابی به هدفهای مورد نظر، عملیات متقلبانه مدیران را کشف کنند.

مباحث در خصوص مدیریت سود و تقلب همچنان ادامه دارد، بدون اینکه راهی مناسب برای کمک به حساب‌رسان جهت تشخیص تفاوت‌های بین آنها پیدا شود. در خصوص اینکه چه مواردی در حوزه مدیریت سود قرار می‌گیرد، اتفاق نظر وجود ندارد و این موضوع گویای دشواری کار حساب‌رسان در مسیر کشف مدیریت سود و تعیین انگیزه‌های آن است (Beneish, 2001).

بیانیه ۹۹ استانداردهای حسابرسی، فرایند برآورد خطر تقلب در واحدهای تجاری را در سه مرحله کلی ۱- گردآوری اطلاعات به منظور شناخت خطرهای ارائه نادرست ناشی از تقلب، ۲- شناخت و برآورد خطر، و ۳- واکنش مناسب به خطر برآوردشده، معرفی می‌کند. این بیانیه عنوان می‌کند که حساب‌رسان باید به‌طور ویژه ریسک بااهمیت اعمال نادرست ناشی از تقلب را ارزیابی کنند. طبق بیانیه ۹۹، عوامل انگیزه یا فشار، فرصتهای موجود و توجیه عقلی را به‌عنوان سه عامل ارتکاب تقلب مطرح است که به آن مثلث تقلب نیز اطلاق می‌شود.

نگاره ۱- مثلث تقلب



کامل و البانا (Kamel & Elbanna, 2010) نشان دادند دستکاری سود که در مدیریت سود رخ می‌دهد، به سه عامل بستگی دارد؛ وجود انگیزه و فشار، در دسترس بودن روشهای مدیریت سود و استقرار حاکمیت شرکتی ضعیف است که دستکاری سود را تشویق می‌کند. **جونز** (Jones, 2011) اشاره کرده که حتی اگر مدیریت سود استانداردهای حسابداری را نقض نکند، کماکان می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات نادرستی درباره شرکت شود و سرمایه‌گذاران را در امر قضاوت در خصوص عملکرد شرکت فریب دهد. جیراپون و همکاران (۲۰۰۷) اشاره کرده‌اند که رسواییهای اخیر در شرکتهای انرون و ورلدکام، در حال ایجاد این ذهنیت عمومی است که مدیریت سود توسط مدیران واحدهای تجاری به‌طور فرصت‌طلبانه و به‌منظور کسب منافع شخصی به جای تأمین منافع سهامداران، انجام می‌شود.

برخورد حساب‌رسان در رویارویی با موارد تقلب و مدیریت سود ناسالم

به نظر می‌رسد که مدیریت سود امری دوسویه است که جوانب منفی آن در نهایت مستعد مبدل شدن به اعمال متقلبانه است. بر این اساس، حساب‌رسان در فرایند رسیدگی به صورت‌های مالی در قبال موارد عینی تقلب و جوانب ناسالم و متقلبانه مدیریت سود، مسئولیت رسیدگی دارند. شاید تنها نقطه تمایز بین مدیریت سود و تقلب، مطابقت با استانداردها در مدیریت سود است. با این حال، رعایت استانداردها به‌منزله تضمین ارائه منصفانه وضعیت مالی شرکت در صورت‌های مالی نیست. در واقع، مدیریت قادر است با استفاده از انعطاف‌پذیری حسابداری و رعایت استانداردهای حسابداری، اقدام به مدیریت سود با نیت فریب کند.

اگر چه انعطاف‌پذیری در اصول پذیرفته‌شده حسابداری، این امکان را برای مدیران فراهم می‌کند که بدون سرپیچی از اصول پذیرفته‌شده حسابداری، سود را دستکاری کنند، حساب‌رسان دارای این قدرت است که در مورد فرضهای مدیریت پرس‌وجو کند و قبل از صدور اظهار نظر، انجام تغییرهایی را الزامی سازد. بنابراین، از دیدگاه نظری،

حضور حاکمیت شرکتی ضعیف در واحدهای تجاری است. سازوکارهای حاکمیت شرکتی با توجه به نقش کنترلی خود، می‌توانند بروز رفتارهای متقلبانه و مدیریت سود ناسالم را کاهش دهند. حسابرسی صورتهای مالی می‌تواند به‌عنوان یک سازوکار کنترلی نقش موثری در این زمینه بازی کند. مدیریت سود، در حالت معمول در محدوده رعایت استانداردها

وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸) با انجام تحقیقی، علائم خطر تقلب را در قالب سه دسته کلی ارائه کرده‌اند که مهمترین آنها به اختصار در جدول ۱ آورده شده است.

نتیجه‌گیری

یکی از دلایل بروز مدیریت سود و تقلب در گزارشگری مالی،

جدول ۱- نشانه‌های خطر تقلب

ردیف	نشانه‌های خطر فرصت	نشانه‌های خطر انگیزه یا فشار	نشانه‌های خطر نگرش یا توجه
۱	نظارت ناکافی بر کنترلهای داخلی بااهمیت	پدید آمدن الزامهای جدید قانونی یا مقررات حسابداری	تلاش مدیریت برای توجیه سود یا روش حسابداری نامناسب
۲	جابه‌جایی و تعویض مدیران ارشد و اعضای هیئت‌مدیره	رقابت شدید یا اشباع بازار	کوتاهی مدیریت در اصلاح بموقع معایب کنترلهای داخلی
۳	ساختار مالی بسیار پیچیده	فشار بر مدیریت عملیاتی یا کارکنان برای دستیابی به اهداف مالی	تمایل زیاد مدیریت به افزایش قیمت سهام و روند سودآوری شرکت
۴	نارسایی نظارت هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی و کنترل داخلی	ناتوانی شرکت در انجام الزامات بورس اوراق بهادار و بازپرداخت بدهیها	منافع مدیریت در کمتر نشان دادن سود به‌منظور کاهش مالیات
۵	گزارش داراییها، بدهیها، درآمدها هزینه‌ها براساس برآوردهای ذهنی	رشد سریع یا سودآوری غیرعادی	دخالتهای بیش از حد مدیریت غیرمالی در انتخاب اصول حسابداری
۶	سرعت جابه‌جایی و تعویض کارکنان و به‌کارگیری افراد ناکارآمد در حسابداری و حسابرسی داخلی	تضمین بدهیهای عمده شرکت به‌طور شخصی توسط مدیریت و هیئت‌مدیره	رفتار سلطه‌گرانه مدیریت با حسابرس
۷	توجیه‌پذیر نبودن عدم شفافیت عملیات	کاهش در تقاضای مشتریان	سوابق دعاوی علیه شرکت در مورد تقلب
۸	تحمیل محدودیتهای رسمی و غیررسمی بر حسابرس که مانع از دستیابی حسابرس به اطلاعات شود	وجود جریانهای نقدی منفی مکرر	درخواستهای نامعقول از حسابرس از سوی مدیریت
۹	سلطه کامل یک شخص یا گروه کوچک بر مدیریت	آسیب‌پذیری شدید در مقابل تغییرهای فناوری	سابقه مدیریت در نبود توافق با حسابرسان پیشین یا فعلی
۱۰	انجام معاملات بااهمیت و خارج از روال عادی کسب‌وکار با اشخاص وابسته	وابستگی بخش اعظم پاداش مدیریت به تامین هدفهایی نظیر قیمت سهام، نتایج عملیات و وضعیت مالی	معاملات بااهمیت غیرعادی و پیچیده در اواخر سال

حسابداری، سود را مدیریت کند. مطابق با نتایج تحقیقهای اخیر، یکی از راهکارهای موثر برای کاستن سطح مدیریت سود و کم رنگ کردن آن در شرکتها، افشای اطلاعاتی مناسب است. افشای اطلاعاتی مناسب می تواند نبود تقارن اطلاعاتی موجود بین مدیریت و سرمایه گذاران را کاهش دهد.

البته باید در نظر داشت مدیریت سود دارای جوانب مثبت (خوب) و منفی (بد) است و جنبه منفی آن که به مدیریت سود ناسالم تعبیر می شود، در شدیدترین حالت خود منجر به تقلب و گزارشگری متقلبانه می گردد؛ اگر چه برخی از محققان، بین مدیریت سود و تقلب مرزی باریک قائل هستند و به مدیریت سود به عنوان یک عمل غیراخلاقی می نگرند و معتقدند که حسابرسان باید با این موضوع برخورد کنند. با این حال، قانونگذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی می توانند در خصوص حسابرسی انگیزه های مدیریت، به حسابرسان یاری رسانند و بار دیگر در خصوص مسئولیت حسابرسان نسبت به مدیریت سود و تقلب، به چاره اندیشی بپردازند.



پانوشتهها:

- 1- Earning Management
- 2- Security and Exchange Commission (SEC)
- 3- Reasonable and Proper Practice
- 4- Fraud
- 5- SAS 99
- 6- Public Oversight Board (POB)

منابع:

- ابراهیمی شهلا و مهرداد ابراهیمی، مدیریت سود، انگیزه ها و راهکارها، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱، ۱۳۹۱، ص ۱۲۲-۱۴۷
- صفرزاده محمدحسین، توانایی نسبتهای مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت، مجله دانش حسابداری، شماره ۱، ۱۳۸۹، ص ۱۳۷-۱۶۳
- نوروش ایرج، سحر سیاسی، و محمدرضا نیکبخت، بررسی مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره ۲، ۱۳۸۴، ص ۱۶۵-۱۷۷
- وحیدی الیزه ای ابراهیم و حامد حامدیان، برداشت حسابرسان ایران از کارایی علائم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبانه، مجله تحقیقات

موارد مدیریت

سود بد یا ناسالم

در نهایت

می تواند سبب بروز

تقلب در

گزارشگری مالی شود

و با استفاده از انعطاف پذیری حسابداری رخ می دهد؛ اما مدیریت سود، آماده مبدل شدن به اعمال متقلبانه است. این حالت زمانی رخ می دهد که مدیران در مسیر بهره بردن از انعطاف پذیری حسابداری دچار رفتارهای ناهنجار شوند. آنچه حسابرسان را در جریان کشف سوء رفتارهای مدیریتی و درک تمایز بین مدیریت سود و تقلب یاری می رساند، در ابتدا ردیابی انگیزه ها و در مرحله بعدی ارزیابی روشهای مورد استفاده مدیران است. البته باید در نظر داشت که تقلب به آسانی کشف شدنی نیست؛ زیرا اساس تقلب، مخفی ماندن است و مدیران با مددجویی از مهارتهای خود می توانند آن را پنهان کنند.

با این حال، شاید ریشه اصلی اقدام به مدیریت سود، نبود تقارن اطلاعاتی میان مدیریت شرکتها و سرمایه گذاران است. نبود تقارن اطلاعاتی زمانی شکل می گیرد که انتقال اطلاعات داخلی موجود در شرکت به خارج، با نارسایی همراه باشد و بموقع و به طور اتکا، در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد. در چنین شرایطی، مدیریت می تواند با اعمال اختیاراتهای خویش و استفاده از گزینشهای حسابداری در گزارشگری مالی و به کمک انعطاف پذیری حاکم در