

صلى الله عليه وسلم



دانشکده علوم اداری و اقتصاد

گروه حسابداری

عنوان پایان نامه :

بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری و محافظه کاری شرطی و غیر شرطی

نگارش :

صغری کرمدار مزرچی

ارائه شده جهت دریافت درجه کارشناسی ارشد

در رشته حسابداری گرایش حسابداری

استاد (استادان) راهنما :

دکتر محمدرضا عباسزاده

استاد (استادان) مشاور :

دکتر محمدحسین ودیعی نوقابی - دکتر مهدی جبباری نوقابی

زمستان ۱۳۹۲

## تعهدنامه

اینجانب **صغری کرمدار مزرچی** دانشجوی دوره کارشناسی ارشد رشته **حسابداری** علوم اقتصادی دانشکده **علوم اداری و اقتصادی** دانشگاه فردوسی مشهد نویسنده پایان نامه **بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری و محافظه کاری شرطی و غیرشرطی** تحت راهنمایی **دکتر محمدرضا عباسزاده** متعهد می شوم:

- تحقیقات در این پایان نامه توسط اینجانب انجام شده است و از صحت و اصالت برخوردار است.
- در استفاده از نتایج پژوهشهای محققان دیگر به مرجع مورد استفاده استناد شده است.
- مطالب مندرج در پایان نامه تاکنون توسط خود یا فرد دیگری برای دریافت هیچ نوع مدرک یا امتیازی در هیچ جا ارائه نشده است.

• کلیه حقوق معنوی این اثر متعلق به دانشگاه فردوسی مشهد می باشد و مقالات مستخرج با نام « دانشگاه فردوسی مشهد » و یا « **Ferdowsi University of Mashhad** » به چاپ خواهد رسید.

• حقوق معنوی تمام افرادی که در به دست آمدن نتایج اصلی پایان نامه تاثیر گذار بوده اند در مقالات مستخرج از رساله رعایت شده است.

• در کلیه مراحل انجام این پایان نامه، در مواردی که از موجود زنده (یا بافتهای آنها) استفاده شده است ضوابط و اصول اخلاقی رعایت شده است.

• در کلیه مراحل انجام این پایان نامه، در مواردی که به حوزه اطلاعات شخصی افراد دسترسی یافته یا استفاده شده است، اصل رازداری، ضوابط و اصول اخلاق انسانی رعایت شده است.

امضای دانشجو

### مالکیت نتایج و حق نشر

کلیه حقوق معنوی این اثر و محصولات آن (مقالات مستخرج، کتاب، برنامه های رایانه ای، نرم افزارها و تجهیزات ساخته شده) متعلق به دانشگاه فردوسی مشهد می باشد. این مطلب باید به نحو مقتضی در تولیدات علمی مربوطه ذکر شود.

▪ استفاده از اطلاعات و نتایج موجود در پایان نامه بدون ذکر مرجع مجاز نمی باشد

متن این صفحه نیز باید در ابتدای نسخه های تکثیر شده وجود داشته باشد..

تقدیم به:

پدر بزرگوار و مادر مهربانم

آنان که از خواسته هایشان گذشتند،

سختی ها را به جان خریدند

و خود را سپر بلای مشکلات و ناملایمات کردند

تا من به جایگاهی که اکنون در آن ایستاده ام برسم.

و

تقدیم به :

به تمام آزاد مردانی که نیک می اندیشند

و عقل و منطق را پیشه خود نموده

و جز رضای الهی و پیشرفت و سعادت جامعه، هدفی ندارند.

سپاس **خدای** را که سخنوران، در ستودن او بمانند و شمارندگان، شمردن نعمت‌های او ندانند و کوشندگان، حق او را گزاردن نتوانند. و سلام و دورد بر محمد و خاندان پاک او، طاهران معصوم، هم آنان که وجودمان وامدار وجودشان است؛ و نفرین پیوسته بر دشمنان ایشان تا روز رستاخیز... بدون شک جایگاه و منزلت معلم، اجل از آن است که در مقام قدردانی از زحمات بی‌شائبه‌ی او، با زبان قاصر و دست ناتوان، چیزی بنگاریم.

اما از آنجایی که تجلیل از معلم، سپاس از انسانی است که هدف و غایت آفرینش را تامین می‌کند و سلامت امانت‌هایی را که به دستش سپرده اند، تضمین؛ بر حسب وظیفه و از باب " من لم یشکر المنعم من المخلوقین لم یشکر الله عزّ و جلّ": **از پدر و مادر عزیزم**، این دو معلم بزرگوارم که همواره بر کوتاهی و درشتی من، قلم عفو کشیده و کریمانه از کنار غفلت‌هایم گذشته اند و در تمام عرصه‌های زندگی یار و یاور بی چشم داشت برای من بوده‌اند؛ از استاد با کمالات و شایسته؛ **جناب آقای دکتر محمدرضا عباس‌زاده** که در کمال سعه صدر، با حسن خلق و فروتنی، از هیچ کمکی در این عرصه بر من دریغ ننمودند و زحمت راهنمایی این رساله را بر عهده گرفتند؛ از استادان صبور و با تقوا، **جناب آقای دکتر محمدحسین ودیعی نوقابی و جناب آقای دکتر مهدی جباری نوقابی** که زحمت مشاوره این رساله را در حالی متقبل شدند که بدون مساعدت ایشان، این پروژه به نتیجه مطلوب نمی‌رسید.

باشد که این خردترین، بخشی از زحمات آنان را سپاس گوید.

## چکیده

در این پژوهش با استفاده از اطلاعات مالی سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط بین اقلام تعهدی اختیاری و پایداری سود با کیفیت اطلاعات حسابداری و ارتباط بین محافظه کاری شرطی و غیرشرطی و تأثیر اطلاعات با کیفیت بالا بر میزان محافظه کاری شرطی و غیرشرطی به کار رفته در صورت های مالی مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین ارتباط بین محافظه کاری، سودآوری و کیفیت اطلاعات حسابداری و ارتباط اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا با میزان سود و زیان گزارش شده، مورد بررسی قرار گرفته است.

در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت اطلاعات از طبقه بندی بورس اوراق بهادار تهران که شرکت ها را با توجه به دو ویژگی مربوط بودن و قابل اتکا بودن بین صفر تا صد امتیاز بندی نموده است استفاده شده و کیفیت اطلاعات به صورت متغیر کیفی تعریف شده است به این ترتیب که شرکت های با امتیاز بالاتر از ۵۰ نمره یک (یعنی با کیفیت بالا) و شرکت های با امتیاز کم تر از ۵۰ نمره صفر (یعنی با کیفیت پایین) دریافت نموده اند.

پژوهش های قبلی (امانوال یاتریدیس، ۲۰۱۱ و موسلی و همکاران، ۲۰۰۹) ادعا نموده اند که بین کیفیت اطلاعات حسابداری، به ویژه با اقلام تعهدی اختیاری و محافظه کاری شرطی و غیرشرطی ارتباط وجود دارد. با وجود پشتوانه های نظری در ارتباط با این موضوعات، شواهد تجربی کمی به ویژه در کشور ما در مورد ادعاهای مزبور جمع آوری شده است. شواهد تحقیق پیش رو حاکی از آن است که اقلام تعهدی اختیاری با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معکوس دارد. پایداری سود دو نوع شرکت تفاوتی باهم ندارند و هر دو نوع شرکت پایداری سود بالایی دارند. همچنین بین محافظه کاری شرطی و کیفیت اطلاعات حسابداری ارتباطی مشاهده نشد اما محافظه کاری غیرشرطی

کم‌تری در شرکت‌های با کیفیت اطلاعات پایین وجود دارد. در شرکت‌های با کیفیت پایین  
محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی ارتباط معکوسی با یکدیگر دارند ولی در شرکت‌های با کیفیت  
اطلاعات حسابداری بالا بین این دو نوع محافظه‌کاری ارتباطی مشاهده نشد.

**کلید واژه‌ها:** ارقام تعهدی اختیاری، پایداری سود، کیفیت افشاء حسابداری، محافظه‌کاری شرطی،  
محافظه‌کاری غیرشرطی.

## فصل اول: کلیات تحقیق

۲	مقدمه
۳	۱-۱- مسأله اصلی تحقیق
۴	۲-۱- تشریح و بیان موضوع
۶	۳-۱- ضرورت و اهمیت انجام تحقیق
۸	۴-۱- اهداف اصلی تحقیق
۹	۵-۱- جامعه مورد مطالعه
۹	۶-۱- روش انجام پژوهش
۹	۱-۶-۱- روش تحقیق
۱۰	۲-۶-۱- نحوه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها
۱۰	۷-۱- قلمرو زمانی تحقیق
۱۰	۱-۷-۱- دوره‌ی زمانی تحقیق
۱۰	۲-۷-۱- مکان تحقیق
۱۰	۸-۱- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات اصلی تحقیق
۱۲	۹-۱- خلاصه فصل

## فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۱۴	مقدمه
۱۵	۱-۲- مفید بودن اطلاعات مالی
۱۶	۲-۲- کیفیت اطلاعات حسابداری
۱۸	۳-۲- اقلام تعهدی اختیاری
۲۱	۴-۲- پایداری سود
۲۴	۵-۲- مفهوم محافظه‌کاری
۲۵	۶-۲- محافظه‌کاری و کیفیت اطلاعات حسابداری



<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۲۶	۷-۲ دیدگاه‌های محافظه‌کاری
۲۷	۸-۲ نقش اطلاعاتی محافظه‌کاری
۲۹	۹-۲ انواع محافظه‌کاری
۳۰	۱-۹-۲ محافظه‌کاری شرطی
۳۰	۱-۹-۲ محافظه‌کاری غیرشرطی
۳۳	۱۰-۲ خلاصه فصل
<b>فصل سوم: روش تحقیق</b>	
۳۵	مقدمه
۳۵	۱-۳ سوالات اصلی تحقیق
۳۶	۲-۳ جامعه مورد مطالعه
۳۶	۳-۳ روش تحقیق
۳۷	۴-۳ نحوه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها
۳۷	۱-۴-۳ آزمون فرضیه اول
۳۹	۲-۴-۳ آزمون فرضیه دوم
۴۰	۳-۴-۳ آزمون فرضیه سوم
۴۲	۴-۴-۳ آزمون فرضیه چهارم
۴۵	۵-۴-۳ آزمون فرضیه پنجم
۴۶	۵-۳ مزایای استفاده از داده‌های پانلی
۴۷	۶-۳ آزمون‌های انتخاب مدل مناسب
۴۷	۱-۶-۳ رگرسیون ترکیبی
۴۷	۲-۶-۳ مدل آثار ثابت

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۴۸	۳-۶-۳- مدل آثار تصادفی
۴۸	۳-۷-۷- آزمون‌های تشخیصی در داده‌های پانلی
۵۰	۳-۷-۱- آزمون چاو
۵۱	۳-۷-۲- آزمون هاسمن
۵۱	۳-۷-۳- آزمون بروش پاگان
۵۲	۳-۸- فروض کلاسیک رگرسیون
۵۲	۳-۸- خلاصه فصل

### فصل چهارم: تجزیه و تحلیل اطلاعات و ارائه یافته‌ها

۵۵	مقدمه
۵۵	۴-۱- آمار توصیفی
۵۸	۴-۲- آمار استنباطی
۵۸	۴-۲-۱- فرضیه اول
۶۱	۴-۲-۲- فرضیه دوم
۶۳	۴-۲-۳- فرضیه سوم
۶۵	۴-۲-۴- فرضیه چهارم
۶۷	۴-۲-۴-۱- بررسی فروض کلاسیک
۷۱	۴-۲-۵- فرضیه پنجم
۷۲	۴-۲-۵-۱- بررسی فروض کلاسیک
۷۴	۴-۳- خلاصه فصل

### فصل پنجم: خلاصه، نتیجه‌گیری و پیشنهادات

۷۷	مقدمه
----	-------

صفحه	عنوان
۷۷	۱-۵- خلاصه
۷۹	۲-۵- نتایج و دستاوردهای تحقیق
۷۹	۱-۲-۵- بررسی فرضیه اول
۷۹	۲-۲-۵- بررسی فرضیه دوم
۸۰	۳-۲-۵- بررسی فرضیه سوم
۸۱	۴-۲-۵- بررسی فرضیه چهارم
۸۱	۵-۲-۵- بررسی فرضیه پنجم
۸۳	۳-۵- مقایسه و نوآوری تحقیق
۸۳	۴-۵- محدودیت‌های تحقیق
۸۴	۵-۵- پیشنهادات تحقیق
۸۴	۱-۵-۵- پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق
۸۴	۲-۵-۵- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

### فهرست منابع و مآخذ

۸۷	منابع فارسی
۹۰	منابع لاتین

### پیوست‌ها

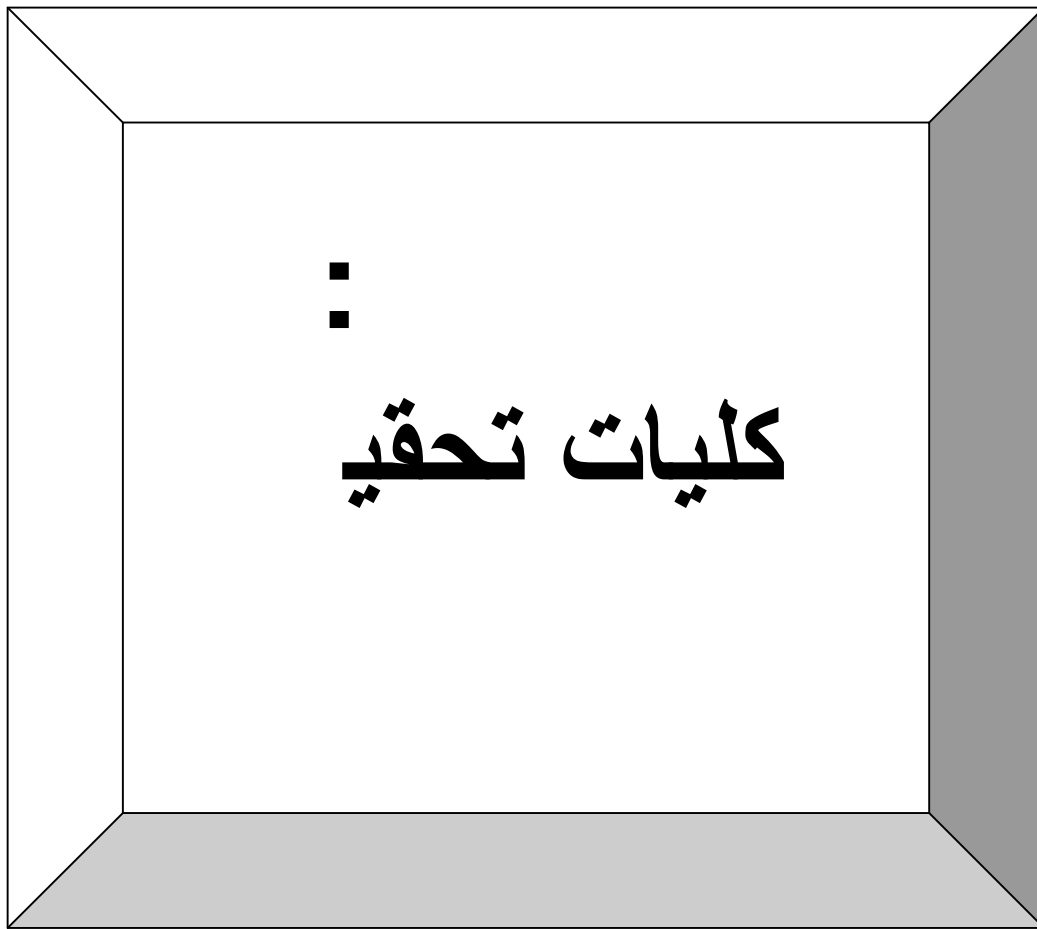
۹۵	پیوست الف
۹۸	پیوست ب
۱۰۰	پیوست پ
۱۰۲	پیوست ت
۱۰۴	پیوست ث
۱۰۷	پیوست ج

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
۱۱۱	پیوست ج-----
۱۱۴	پیوست ح-----
۱۱۶	پیوست خ-----
۱۱۸	پیوست د-----
۱۲۲	abstract-----

### فهرست جداول

۵۷	جدول ۴-۱- آمار توصیفی شرکت‌های با کیفیت پایین-----
۵۸	جدول ۴-۲- آمار توصیفی شرکت‌های با کیفیت بالا-----
۶۰	جدول ۴-۳- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱ به روش رگرسیون پانلی-----
۶۱	جدول ۴-۴- برآورد پارامترهای مدل معادله ۲ به روش رگرسیون پانلی-----
۶۱	جدول ۴-۵- برآورد پارامترهای مدل معادله ۳ به روش رگرسیون پانلی-----
۶۲	جدول ۴-۶- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت بالا-----
۶۲	جدول ۴-۷- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت پایین-----
۶۲	جدول ۴-۸- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت بالا-----
۶۲	به موقع بودن-----
۶۳	جدول ۴-۹- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت پایین-----
۶۳	به موقع بودن-----
۶۳	جدول ۴-۱۰- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت بالا-----
۶۳	قابلیت اتکا-----
۶۳	جدول ۴-۱۱- برآورد پارامترهای مدل معادله ۴ به روش سری زمانی برای شرکت‌های با کیفیت پایین-----
۶۳	قابلیت اتکا-----

جدول ۴-۱۲- برآورد پارامترهای مدل معادله ۶ به روش رگرسیون پانلی-مدل استفاده شده به وسیله یاتریدیس -----	۶۴
جدول ۴-۱۳- برآورد پارامترهای مدل معادله ۸ به روش رگرسیون پانلی-مدل استفاده شده به وسیله بال و شیواکومار -----	۶۵
جدول ۴-۱۴- برآورد پارامترهای مدل معادله ۹ به روش رگرسیون پانلی -----	۶۶
جدول ۴-۱۵- برآورد پارامترهای مدل معادله ۹ به روش رگرسیون پانلی با دخالت دادن اثر زمان -----	۶۸
جدول ۴-۱۶- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۰ به روش رگرسیون پانلی -----	۶۸
جدول ۴-۱۷- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۱ به روش رگرسیون پانلی-بازده مثبت -----	۶۹
جدول ۴-۱۸- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۱ به روش رگرسیون پانلی-بازده منفی -----	۶۹
جدول ۴-۱۹- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۲ به روش رگرسیون پانلی -----	۷۰
جدول ۴-۲۰- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۳ به روش رگرسیون پانلی -----	۷۱
جدول ۴-۲۱- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۴ به روش رگرسیون پانلی -----	۷۲
جدول ۴-۲۲- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۴ به روش رگرسیون پانلی با دخالت دادن اثر زمان -----	۷۳
جدول ۴-۲۳- برآورد پارامترهای مدل معادله ۱۵ به روش رگرسیون پانلی -----	۷۴
جدول ۴-۲۴- خلاصه نتایج آماری -----	۷۵
جدول ۵-۱- خلاصه نتایج تحقیق -----	۸۲



### مقدمه

بنابر چارچوب‌های مفهومی که در دهه‌های اخیر توسط مراجع تدوین کننده استانداردها و مبانی نظری حسابداری تبیین شده، هدف اصلی حسابداری و گزارشگری مالی عبارت از ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورت‌های مالی است (هیأت استاندارد حسابداری مالی<sup>۱</sup>، ۱۹۷۸).

تدوین کنندگان استانداردها و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی اطلاعاتی را برای تصمیم‌گیری اقتصادی سودمند می‌دانند که دارای ویژگی‌های کیفی مشخصی باشند. از منظر چارچوب‌های مفهومی حسابداری، کیفیت گزارشگری و اطلاعات زمانی متناسب با اخذ تصمیمات اقتصادی بهینه است که اطلاعات، مربوط، قابل اتکا، قابل فهم و قابل مقایسه باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۱).

از آن جا که انتظار می‌رود برخورداری از ویژگی‌های کیفی اصلی باعث بهبود کیفیت ارائه اطلاعات گردد می‌توان پیش بینی کرد برخورداری از زیر ویژگی‌های کیفی نظیر احتیاط (محافظه کاری) نیز موجبات بهبود کیفیت اطلاعات را فراهم می‌آورد (بلکوئی، ۲۰۰۰).

باسو<sup>۲</sup> (۱۹۹۷)، محافظه کاری را به تمایل حسابداران به شناسایی اخبار بد مانند زیان در مقابل اخبار خوب مانند سود تفسیر کرده است (باسو، ۱۹۹۷). محافظه کاری، یک مفهوم حسابداری است که منجر به کاهش سود انباشته

---

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board

<sup>2</sup> basu

## کلیات تحقیق

گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع‌تر هزینه، ارزیابی پایین‌داری و ارزیابی بالای بدهی می‌شود (گیولی و هین،<sup>۳</sup> ۲۰۰۰).

کاربست محافظه‌کاری، ارتقا قابلیت اتکا و ارتقا قابلیت اتکا افزایش کیفیت ارائه اطلاعات را به دنبال خواهد داشت.

یکی از اطلاعات مهم و کلیدی در فرآیند گزارشگری مالی شرکت‌ها، «سود حسابداری» است که معمولاً به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها و موسسات مورد استفاده قرار می‌گیرد (فرانسیس<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۴). سرمایه‌گذاران معتقدند سود ثابت در مقایسه با سود دارای نوسان، پرداخت سود تقسیمی بالاتری را تضمین می‌کند (ونوس و همکاران، ۱۳۸۵).

مدیران برای افزایش حقوق و مزایای خود اقدام به مدیریت سود می‌کنند؛ و سود مورد انتظار سهامداران را گزارش می‌کنند تا امنیت شغلی خود را نیز حفظ نمایند. اعمال مدیریت سود در نهایت باعث می‌شود صورت‌های مالی وضعیت واقعی شرکت را به طور مناسبی افشاء نکند و نتوان با استفاده از این صورت‌حساب‌ها تصمیم درستی اتخاذ نمود. در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد (حبیب<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۱).

پژوهش‌های گذشته نشان داده است که در سال‌های جاری مدیران در هنگام ضعیف بودن نتایج عملیات شرکت برای اعمال مدیریت سود از اقلام تعهدی اختیاری و کل اقلام تعهدی استفاده می‌کنند (موسی<sup>۶</sup>، ۱۹۸۷). این پژوهش ارتباط بین محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی با دو نوع کیفیت اطلاعات بالا و پائین و همچنین ارتباط بین کیفیت اطلاعات حسابداری با محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی را بررسی می‌کند. هم‌چنین ارتباط کیفیت اطلاعات حسابداری با دو معیار اقلام تعهدی اختیاری و پایداری سود نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۱-۱- مسأله اصلی تحقیق

کیفیت اطلاعات حسابداری به محدوده‌ای اشاره دارد که در آن، گزارش‌های مالی شرکت، وضعیت اقتصادی و عملکرد آن را در طی یک دوره زمانی اندازه‌گیری و به صورت صادقانه ارائه می‌کند (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۱).

<sup>3</sup> Givoly & Hayn

<sup>4</sup> Francis

<sup>5</sup> Habib

<sup>6</sup> moses



## کلیات تحقیق

برای ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری باید عوامل تأثیرگذار بر آن را مورد ارزیابی قرار داد. به طور کلی مسائل اصلی تحقیق با توجه به اهمیت موضوع و بیان مسأله به شرح زیر می‌باشند:

- ۱- آیا بخش تعهدی سود حسابداری و پایداری آن ارتباطی با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟
- ۲- آیا بین سطح کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت و نوع محافظه کاری به کار رفته در صورت‌های مالی ارتباطی وجود دارد؟
- ۳- آیا انواع محافظه کاری اعم از شرطی و غیرشرطی در هر سطح کیفیت اطلاعات ارتباطی با هم دارند؟
- ۴- آیا ارتباطی بین محافظه کاری، سودآوری و کیفیت اطلاعات حسابداری وجود دارد؟
- ۵- آیا در افشاء اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا میزان سود بالا و زیان کم‌تری گزارش شده است؟

### ۲-۱- تشریح و بیان موضوع

امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در گردش فعالیت‌های سازمان‌ها و مجموعه محیط اقتصادی کشورها نقش با اهمیتی دارد. بسیاری از تصمیمات اقتصادی براساس اطلاعات حاصل از این سیستم‌ها اتخاذ می‌شود. سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار که به خرید و فروش سهام شرکت‌ها اختصاص دارد تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری است (عرب مازار یزدی و طالبیان، ۱۳۸۸).

واحدهای تجاری، همواره با فرصت‌های سرمایه‌گذاری زیادی رو به رو می‌شوند و نیازمند تصمیم‌گیری منطقی نسبت به یک سرمایه‌گذاری بهینه هستند. یکی از عوامل مؤثر بر سرمایه‌گذاری بهینه، کیفیت اطلاعات حسابداری است که یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید (یانگ و جیانگ<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸).

بررسی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها نشان می‌دهد کیفیت اطلاعات حسابداری در چنین گزارش‌هایی متفاوت است و تفاوت در ارائه اطلاعات به وسیله شرکت‌ها به احتمال زیاد در نتیجه تفکر مدیریت و فلسفه فکری آنان و هم‌چنین صلاح‌دید آنان در مورد ارائه اطلاعات برای مقاصد سرمایه‌گذاری است (سینقوی<sup>۸</sup>، ۱۹۶۸). از سوی دیگر، تصمیم‌های افشای مالی شرکت‌ها معمولاً در خلأ انجام نمی‌شود و گزارشگری مالی یکی از راه‌هایی است که به وسیله

<sup>7</sup> Yang and Jiang

<sup>8</sup> Singhvi

## کلیات تحقیق

آن اطلاعات انتقال داده می‌شود و ترکیب منابع ارتباطی، کمیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده، تحت تأثیر عوامل زیادی است که برای دریافت فهمی کلی در مورد رویه‌های افشاء نیازمند بررسی است (آرچامبولت<sup>۹</sup>، ۲۰۰۳).

یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پایداری سود است. پایداری به معنای تکرارپذیری (استمرار) سود جاری است. هر چه پایداری سود بیشتر باشد، شرکت توان بیش‌تری برای حفظ سودهای جاری دارد و فرض می‌شود، کیفیت سود بالاتر است (خواجه‌وی و ناظمی، ۱۳۸۴). سود حسابداری شرکت‌های با کیفیت اطلاعات بالا از یک دوره به دوره بعد تداوم و ثبات بیش‌تری دارد. پایداری سود بالا به عنوان یک ویژگی کیفیت اطلاعات بالا محسوب می‌شود (ثقفی و کردستانی، ۱۳۸۳).

عامل دیگر مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری، ارقام تعهدی اختیاری است. اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا، اطلاعاتی در رابطه با رفتار مدیریت، تصمیم‌گیری‌ها و فعالیت‌های شرکت فراهم می‌کند و در نتیجه به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی عملکرد آتی شرکت و تصمیمات سرمایه‌گذاری کمک می‌کند. اطلاعات با کیفیت بالا باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (چانگ و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۶). در صورت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سرمایه‌گذاران، امکان مدیریت سود کاهش می‌یابد (ترومن و تیتمن<sup>۱۱</sup>، ۱۹۸۸)؛ زیرا عدم تقارن اطلاعاتی باعث کاهش مدیریت سود می‌شود (ریچاردسون<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۸). بنابراین ارائه اطلاعات با کیفیت بالا، به طور بالقوه تمایل به کاهش مدیریت سود را نشان می‌دهد.

عامل مهم دیگر اثرگذار بر کیفیت اطلاعات حسابداری، محافظه‌کاری است. مدیران به عنوان مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی تمایل دارند که افشای اخبار بد را به تأخیر انداخته و اخبار خوب را هر چه سریع‌تر شناسایی کنند که این امر موجب افزایش عدم تقارن اطلاعات بین سرمایه‌گذاران می‌شود (لافوند و واتس<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸). انتظار می‌رود شرکت‌های دارای کیفیت اطلاعات بالا، اطلاعات قابل تأییدی در رابطه با عملکرد مالی، ضعف‌های مالی و سایر رویدادهای نامطلوب ارائه کنند. در این رابطه یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری که می‌تواند در کاهش عدم تقارن اطلاعات نقش مؤثری دارد، محافظه‌کاری است که سابقه‌ای طولانی در حسابداری دارد (باسو، ۱۹۹۷).

<sup>9</sup> Archambault

<sup>10</sup> Chang et all

<sup>11</sup> Trueman and Titman

<sup>12</sup> Richardson

<sup>13</sup> Lafond & Watts

## کلیات تحقیق

محافظه کاری، یک مفهوم حسابداری است که منجر به کاهش سود انباشته گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع تر هزینه، ارزیابی پایین دارایی و ارزیابی بالای بدهی می شود (گیولی و هین، ۲۰۰۰). رایان<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۶) محافظه کاری را به دو دسته تقسیم کرده که عبارتست از محافظه کاری شرطی و محافظه کاری غیرشرطی. محافظه کاری شرطی، محافظه کاری است که توسط استانداردهای حسابداری الزام شده است. یعنی شناخت به موقع زیان در صورت وجود اخبار بد و نامطلوب و عدم شناخت سود در مواقع وجود اخبار خوب و مطلوب. مثلاً کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ارزیابی موجودی کالا نوعی محافظه کاری شرطی است. به این نوع محافظه کاری، محافظه کاری سودزیان یا محافظه کاری گذشته‌نگر نیز می‌گویند. اما محافظه کاری غیرشرطی از طریق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، الزام نگردیده است. این نوع محافظه کاری مربوط به کم‌تر از واقع نشان دادن ارزش دفتری خالص دارایی‌ها به واسطه رویه‌های از پیش تعیین شده حسابداری است. این نوع محافظه کاری به محافظه کاری ترازنامه و یا محافظه کاری آینده‌نگر نیز معروف است (رایان، ۲۰۰۶).

اطلاعات با کیفیت بالا، محافظه کاری شرطی را که به افشاهای سخت‌گیرانه برای اطلاعات حسابداری مورد رسیدگی مربوط می‌شود، به کار می‌برد و محافظه کاری غیرشرطی را که شامل اخبار مستقل و مرتبط به تلاش‌های فرصت طلبانه مدیران می‌باشد، محدود می‌کند (باسو، ۲۰۰۵). در مقابل، شرکت‌هایی که اطلاعات حسابداری با کیفیت کم ارائه می‌کنند، به احتمال زیاد روش‌های محافظه کاری غیرشرطی را به منظور ارتقای اهداف مدیریتی‌شان به کار می‌برند (جیراپورن<sup>۱۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). همچنین محافظه کاری غیرشرطی ممکن است برای کاهش خطرات دادخواهی و به دست آوردن شرایط بهتر مالی به خصوص زمانی که شرکت‌ها آشفته‌گی مالی را تجربه می‌کنند، ترجیح داده شود (کاپن و پیک<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۵).

### ۳-۱- ضرورت و اهمیت انجام تحقیق :

خروجی‌های نظام حسابداری مالی تنها منبع اطلاعاتی در دسترس سهامداران، سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان یک شرکت نیستند. با این حال به اعتقاد بسیاری از صاحب نظران گزارش‌های حسابداری و صورت‌های مالی در مقایسه

<sup>14</sup> rayn

<sup>15</sup> Jiraporn

<sup>16</sup> Coppens & Peek

## کلیات تحقیق

---

با سایر منابع اطلاعاتی موجود بسیار بااهمیت بوده و نقش به‌سزایی در متأثر ساختن دیدگاه‌های تصمیم‌گیرندگان دارند بررسی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها نشان می‌دهد کیفیت اطلاعات حسابداری در چنین گزارش‌هایی متفاوت است و تفاوت در افشاء شرکت‌ها به احتمال زیاد در نتیجه تفکر مدیریت و فلسفه فکری آنان و همچنین صلاح‌دید آنان در مورد افشاء اطلاعات برای مقاصد سرمایه‌گذاری است (سینقوی، ۱۹۶۸). از سوی دیگر، تصمیم‌های افشای مالی شرکت‌ها معمولاً در خلأ انجام نمی‌شود و گزارشگری مالی یکی از راه‌هایی است که به وسیله آن اطلاعات انتقال داده می‌شود و ترکیب منابع ارتباطی، کمیت و کیفیت اطلاعات افشا شده، تحت تأثیر عوامل زیادی است که برای دریافت فهمی کلی در مورد رویه‌های افشاء نیازمند بررسی است (آرچامبولت، ۲۰۰۳).

به کارگیری و اعمال محافظه کاری در تهیه و افشای اطلاعات علاوه بر این که باعث جلوگیری از ارائه و افشای اطلاعات گمراه‌کننده توسط مدیران (شرکت) می‌گردد، می‌تواند با فراهم کردن یک مبنای منطقی، از ارائه اطلاعات گمراه‌کننده توسط سایر منابع اطلاعاتی نیز جلوگیری به عمل آورده و بدین ترتیب باعث بهبود کیفیت محیط اطلاعاتی پیرامون شرکت شود. اطلاعات ارائه شده توسط سایر منابع اطلاعاتی، که ممکن است بعضاً بسیار خوش‌بینانه یا حتی گمراه‌کننده باشند، با اطلاعات ارائه و افشا شده تحت شرایط اعمال محافظه کاری مقایسه و ارقام غیرقابل اتکا از فرآیند جمع‌آوری اطلاعات و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حذف می‌شوند. این امر موجبات بهبود کیفیت محیط اطلاعاتی پیرامون شرکت را فراهم می‌آورد. اطلاعات با کیفیت بالا، ارزیابی رویدادهای گذشته و حال و پیش‌بینی آینده را ممکن می‌سازند و مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند (کانور<sup>۱۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). از آنجایی که بین مدیران و سرمایه‌گذاران تضاد منافع وجود دارد، احتمالاً مدیران در دوره تصدی خود اقدام به بیش‌نمایی سودها و کم‌نمایی زیان‌ها می‌کنند. در صورتی که کیفیت اطلاعات پایین باشد، عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سرمایه‌گذاران بالا می‌رود (باسو، ۱۹۹۷). در نتیجه امکان دستکاری سود توسط مدیران بالا می‌رود. لذا بررسی ویژگی‌های تأثیرگذار بر کیفیت اطلاعات حسابداری از آن جمله ارقام تعهدی اختیاری و ثبات