فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/ سال سوم/ شماره ۱۲ / زمستان۹۰/ صفحات۱۳۳- ۱۱۶

تاثیر تدوین استاندارد های حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری

محمدرضا شوروزی*
نرگس گرجی**

تاریخ دریافت:۸۹/۷/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۰/۲/۲۰

چکیده:

در این پژوهش تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری مورد بررسی قرار گرفته است. به این منظور ۱۰۷ شرکت، از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب و اطلاعات مالی آنها طی سال‌های ۱۳۷۵ تا ۱۳۸۴ استخراج و جهت آزمون فرضیه استفاده گردیده است. به این صورت که در دو مقطع زمانی پنج‌ساله یعنی از سال ۷۵ تا ۷۹ که صورت‌های مالی شرکت ها بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه نشده است و از سال ۸۰ تا ۸۴ که شرکت‌ها ملزم به ارائه صورت‌های مالی خود بر اساس استانداردها حسابداری بوده‌اند. برای آزمون فرضیه به دو شیوه عمل شده است. ابتدا با استفاده از آزمون t- استودنت زوجی میانگین کیفیت اقلام تعهدی جاری قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری مقایسه شده است و سپس با در نظر گرفتن سایر متغیرهای مستقل، از یک مدل رگرسیون خطی استفاده شده است.

* استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور، گروه حسابداری، نیشابور، خراسان رضوی، ایران.
(نویسنده مسئول) Email: M_R_Shoorvarzy@yahoo.com

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور، گروه حسابداری، نیشابور، خراسان رضوی، ایران. Email: nagorji@yahoo.com

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

نتایج نشان می‌دهد با استفاده از روش اول استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری تأثیرگذار است و استانداردهای حسابداری باعث افزایش کیفیت اقلام تعهدی جاری شده است، و با استفاده از روش دوم و به کارگیری مدل رگرسیونی برای بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری، نتایج این مدل رگرسیون حاکی از آن است که، اثر متغیر مستقل استانداردهای حسابداری در کنار سایر متغیرهای مستقل از بین می‌رود، به عبارتی می‌توان نتیجه گرفت که متغیر استاندارد به تنهایی بر روی کیفیت اقلام تعهدی جاری تأثیرگذار نیست.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری،اقلام تعهدی،کیفیت اقلام تعهدی جاری،کیفیت سود

۱- مقدمه

هدف اصلی گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان به ویژه سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است و ارزیابی ارزش شرکت، مبنای اصلی تصمیمات اقتصادی سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. نهادهای حرفه‌ای حسابداری و مالی با تأکید برتدوین استانداردهای حسابداری که بتواند در قالب صورت‌های مالی، اطلاعاتی مفید ومربوط برای سرمایه‌گذاران وسایر گروه‌های استفاده‌کننده ارائه کند، در راستای تحقق اهداف موردنظر حسابداری گام‌های اساسی برداشته‌اند و انتظار می‌رود تلاش آنها به ارتقاء کیفیت صورت‌های مالی و افزایش توان پیش‌بینی متغیرهای حسابداری کمک کند.حسابداری فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مزبور، امکان قضاوت آگاهانه را فراهم می‌سازد. سیستم حسابداری و همچنین فرآیند حسابداری، حلقه ارتباطی بین فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی و ادعاهای مربوط به آنهاست.

مبانی اندازه‌گیری سود در حسابداری تحت تاثیر دو اصل اساسی حسابداری یعنی اصل بهای تمام شده واصل تحقق قرار دارد. کاربرد این اصول در حسابداری منجر به بروز بحران هایی در زمینه نتیجه بخش بودن گزارش‌های حسابداری مالی برای مقاصد تصمیم‌گیری شده است. در حالت ایده‌آل، سودزمانی به اندازه‌گیری دقیق نتایج عملکرد واحدتجاری منجر خواهد شد که پیامدهای نقدی مربوط به معاملات و رویدادهای واحد تجاری در یک دوره باشند. یعنی، چرخه‌های عملیاتی و سرمایه‌گذاری واحد تجاری بسیار کوتاه باشند. در این حالت

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

خالص دریافت های نقدی با قابلیت اتکای کامل، نتایج عملکرد واحدتجاری را نشان می‌دهد. اما در دنیای واقعی، دریافت ها و پرداخت های نقدی در دوره‌هایی اتفاق می‌افتد که بازمان وقوع معاملات و رویدادهای موجد آنها متفاوت است. در این حالت، سود ضرورتاً مساوی خالص دریافت های نقدی نیست. در این شرایط استفاده از اقلام تعهدی برای اندازه‌گیری نتایج عملکرد واحد تجاری بهتر از اندازه‌گیری خالص دریافت های نقدی خواهد بود. اما مسأله این است که اقلام تعهدی بر خلاف اقلام نقدی با درجه‌ای از ذهنی‌بودن[1] همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکا آنها می‌شود. این ذهنی‌بودن ارقام حسابداری از برآورد جریان‌های نقدی آتی ناشی می‌شود که مستلزم خطا و اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه‌گیری این اقلام است.اقلام تعهدی به خاطر قابلیت دستکاری توسط مدیران ممکن است کیفیت سود را تحت‌تأثیر قرار دهند. عدم شناخت سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان از معیاری به نام کیفیت اقلام تعهدی نشان می‌دهد ذی‌نفعان شرکت‌ها در ایران، هنوز از قابلیت‌ها و نکات مثبت موجود در حسابداری تعهدی وهمچنین اقلام تعهدی که توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز تأکید شده است آگاهی ندارند. لذا فراهم آوردن شواهدی در مورد چگونگی تأثیر استانداردهای حسابداری ایران به کیفیت اقلام تعهدی به ارزیابی فرآیند تدوین استانداردها در این مورد کمک می‌کند.

۲- ادبیات پژوهش

استانداردهای حسابداری

حسابداری بخش مهمی از اطلاعات لازم برای ارزیابی فرصتهای مختلف سرمایه‌گذاری را تأمین می‌کند. علاوه بر اطلاعات حسابداری، سرمایه‌گذاران متغیرهای مالی و اقتصادی دیگری را ارزیابی می‌کنند که بر عملکرد آینده واحد سرمایه‌پذیر موثر است. یکی از اهداف اصلی حسابداری برای ارائه اطلاعات مفید برای این‌گونه تصمیم‌گیری‌هاست. تهیه اطلاعات مربوط و قابل اتکا زمانی شدنی است که این اطلاعات بر اساس ضوابط معتبری استوار باشد. یعنی اگر سلیقه، قضاوت شخصی و تمایلات فردی محور تهیه اطلاعات باشد چنین اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری و پاسخگویی ثمربخش نیست. این ضوابط همان استانداردهای حسابداری است که عصارهٔ تلاش ها و تجارب حرفه حسابداری است.استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردهای حسابداری بیان می‌کنند که چه اطلاعاتی

[1]-Subjectivity

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

باید در گزارشگری مالی تهیه شوند. استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارای بازارهای سرمایه ضروری هستند، چرا که تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کند(بزرگ اصل،۱۳۸۵).

اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلفی قابل استخراج است، اما در حال حاضر صورت های مالی هسته اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد.

کیفیت سود

کیفیت سود، مفهومی است که بر پایه محتوا است و بنابراین تعریف واحدی ندارد، کیفیت سود می‌تواند از دیدگاه‌های مختلفی بیان شود. کیفیت سود یک معیار مهم برای بررسی سلامت مالی واحد تجاری است (بلوواری و همکاران،۲۰۰۶)[1] و یک مفهوم چندبعدی است که معنی واحدی ندارد.

تیتز (۲۰۰۲)[2] می‌گوید کیفیت سود مفهومی در ارتباط با مدیریت سود است، ولی دقیقاً هم معنی آن نمی‌باشد. مفاهیم کیفیت سود و مدیریت سود یک ویژگی مشترک دارند و آن این است که هیچ‌یک از آنها به خوبی تعریف نشده است! مدیریت سود می‌تواند کیفیت سود را تحت‌تأثیر قرار دهد. تیتز، سه نوع تصمیمی که بر کیفیت سود تأثیر می‌گذارد را مشخص می‌کند:

۱- تصمیماتی که توسط تنظیم‌کنندگان استاندارد گرفته می‌شود.

۲-تصمیمات مدیریت در مورد این که کدام یک از روش های حسابداری را از بین چندین روش قابل قبول انتخاب نماید.

۳- قضاوت‌ها و برآوردهایی که توسط مدیریت برای به‌کارگیری آن روش ها مورداستفاده قرار می‌گیرد.

به طور کلی، هرچه سود گزارش شده به استفاده کنندگان کمک کند تا تصمیمات بهتری بگیرند، آن سود با کیفیت تر محسوب می شود. اما به دلیل آن که افراد از اطلاعات در تصمیمات متفاوتی استفاده می کنند امکان ارایه یک تعریف جامع از سود وجود ندارد. از طرف دیگر سایر معیارها نیز بر مفید بودن اطلاعات سود تاثیر می گذارد. از جمله این اطلاعات (غیر

[1] -Bellovary, et al.
[2]-Teets

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

مـالی)، توانـایی تجزیـه و تحلیـل و پـردازش اطلاعـات توسـط اسـتفاده کننـدگان و سـایر محدودیت های بالقوه ای است که بر سر راه استفاده کننده قرار می گیرد.

کیفیت اقلام تعهدی

کیفیت اقلام تعهدی یکی از شاخص‌هـای ارزیـابی کیفیـت سـود مـی‌باشـد. اقـلام تعهـدی تعدیلات موقتی هستند که جریان‌های نقدی را طـی دوره‌هـای زمـانی انتقـال مـی‌دهنـد. نفـع عمده‌ی این انتقال آن است که ارقام تعدیل‌شده، تصویر درست‌تری از عملکرد اقتصادی شـرکت ارائه می‌دهنـد. هـدف اصـلی اقـلام تعهـدی، کـاهش مـشکلات زمـان‌بنـدی وعـدم انطبـاق در جریان‌های نقدی و زیربنایی است.کیفیت اقلام تعهدی از نظر سرمایه‌گذاران به معنـی نزدیکـی سود حسابداری به وجه نقد می‌باشد. بنابراین کیفیت ضعیف اقلام تعهدی باعـث مـی‌شـود کـه مبهم بودن اطلاعات افزایش یافته و ریسک سرمایه‌گذاری نیز در پـی آن افـزایش یابـد(ثقفـی و ابراهیمی،۱۳۸۸).

سود حسابداری بر اساس مبنای تعهدی شناسایی می‌شود. معمولاً استفاده از مبنای تعهدی موجب متفاوت شدن میزان سود عملیاتی گزارش شده با خالص جریان هـای نقـدی حاصـل از عملیات و گزارش یک سری اقـلام تعهـدی در صـورت هـای مـالی مـی‌شـود. قـسمتی از سـود حسابداری نقدی می‌باشد. یعنی وجه نقد حاصل از عملیات شرکت (جریان وجه نقد) در داخل این سود قراردارد، و قسمتی از آن را اقلام تعهدی (تفاوت بین سود و جریان‌های نقدی) تشکیل می‌دهند. بخش تعهدی سود به مراتب از بخـش نقـدی آن دارای اهمیـت بیـشتری در ارزیـابی عملکرد شرکت می‌باشد(مصطفی زاده،۱۳۸۷).

اقلام تعهدی به دو دسته تقسیم می‌شوند، آن دسته از اقلام تعهدی را که در مـدل تجـاری شرکت‌ها و محیط عملیاتی آنها به وجود می‌آید و مدیریت واحد تجاری در پیدایش آنها دخالتی نداشته است و در حین انجام فعالیت‌های تجاری ایجاد شده باشند را اقلام تعهدی غیر اختیاری می‌نامیم.دسته‌ای دیگر از اقلام تعهدی به خاطر انتخاب روش‌هـای حـسابداری، تخـصیص‌هـای اختیاری، تصمیمات مدیریتی و قضاوت ها و برآوردها به وجود می‌آیند. بـه عبـارت دیگـر از هـر شرکت به شرکت دیگر مقدار و نوع این اقلام می‌تواند متفاوت باشد. چـون تحـت تـأثیر رویـه و خط‌مشی‌های انتخابی شرکت قراردارد و هرچقدر مدیر یک شرکت آزادی عمل بیشتری برای به وجود آوردن آنها داشته باشد، احتمال بیـشتری دارد کـه از ایـن اقـلام بـرای تأثیرگـذاری روی سوداستفاده کنند. به عبارت دیگر اقلام تعهدی غیراختیاری به وسیله استانداردهای حـسابداری الزامی شده و تحت‌تأثیر شرایط اقتصادی شرکت می‌باشد و به واسطه مقررات، سازمان‌ها و دیگر

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

عوامل خارجی محدود هستند و در نتیجه این اقلام به طور نسبی از دست‌کاری شدن توسط مدیریت در امان می‌باشند. لیکن اقلام تعهدی اختیاری قابل اعمال نظر توسط مدیریت می‌باشند.

از دیدگاهی دیگر اقلام تعهدی را می‌توان به دو قسمت اقلام تعهدی جاری (کوتاه مدت) و اقلام تعهدی غیرجاری (بلندمدت) تفکیک نمود. اقلام تعهدی کوتاه مدت قسمتی از اقلام تعهدی هستند که بر حسابهای سرمایه در گردش تاثیر می‌گذارند و تغییرات در دارایی‌های جاری و بدهی‌هارا منعکس می نمایند.اقلام تعهدی بلند مدت شامل استهلاک،عواید ناشی از مالیات های آتی، مستمری (مقرری) کارگران، تجدیدارزیابی دارایی‌ها و تعدیلات بر طبق ارزش منصفانه اوراق مالی می‌باشد. محتوای اطلاعاتی این مولفه‌های (اجزای) اقلام تعهدی در ادبیات حسابداری اثبات شده است. نتایج تحقیق به طور برجسته حاکی از این است که اقلام تعهدی جاری (کوتاه‌مدت) در مقایسه با اقلام تعهدی غیرجاری (بلندمدت) دارای ارزش مربوط بیشتری هستند(مصطفی زاده،۱۳۸۷).

مقایسه نقش اقلام تعهدی با نقش جریان نقدی در ارزیابی عملکرد واحد تجاری

این باور وجود دارد که اختیارات مدیریت در به کارگیری اقلام تعهدی، توانایی سود را برای اندازه‌گیری عملکرد واحدتجاری کاهش می‌دهد. در این مورد باید اشاره کرد که برخی از مفاهیم حسابداری مثل عینیت، قابلیت اثبات و استفاده از مدل‌های ارزشیابی بهای تمام شده تاریخی، اختیارات مدیریت را محدود می‌کنند. این محدودیت‌ها احتمال استفاده از اطلاعات نادرست برای کسب منافع خصوصی را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر محدود کردن اختیارات مدیریت، سودمندی سودهای گزارش شده را کاهش داده و مدیریت نمی‌تواند تمام اطلاعات خاصی را که از موقعیت واحدتجاری می‌داند، از طریق سودهای گزارش شده افشا سازد (دیچاو،۱۹۹۴)[1]. به هر حال مدیریت اختیارات چندان نامحدودی ندارد که بخواهد از این طریق سود را خدشه‌دار کند.

از نظر دیچاو(۱۹۹۴)، در شرکت‌های با ثبات (مثل شرکت‌هایی که الزامات مشخصی برای سرمایه در گردش، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی دارند)، جریان نقدی مشکلات زمانی و تطابق کمتری دارد و معیار مفیدی برای اندازه‌گیری عملکرد واحد اقتصادی است. ولی برای شرکت‌هایی که در محیطی پرنوسان فعالیت می‌کنند؛ مثلاً با تغییرات بزرگ سرمایه در گردش و فعالیت های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی مواجه هستند، جریان نقدی مشکلات زمانی و تطابق

[1] -Dechow

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

بیشتری خواهد داشت. بنابراین توانایی جریان نقدی برای انعکاس عملکرد واحد تجاری با افزایش تغییرات سرمایه در گردش و افزایش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی کاهش می‌یابد، انتظار می‌رود اقلام تعهدی مشکلات زمانی و تطابق جریان نقدی را حل کنند. به این ترتیب پیش‌بینی می‌شود که سود، بهتر از جریان نقدی، بتواند نتیجه عملکرد شرکت های پرنوسان را منعکس سازد. در صنایع با چرخه عملیاتی کوتاه‌مدت، استفاده از جریان نقدی و سود نتایج یکسانی خواهد داشت. ولی در صنایع با چرخ عملیاتی بلندمدت، جریان نقدی یک معیار مناسب برای اندازه‌گیری نتیجه عملکرد واحد تجاری نخواهد بود.

۳-پیشینه پژوهش

بارث و همکاران(۲۰۰۷)[1]به بررسی استانداردهای بین المللی حسابداری و کیفیت حسابداری پرداختند و شرکت‌هایی از ۲۱ کشور که استانداردهای حسابداری بین المللی را به کار می برند نسبت به نمونه همتایی از شرکت هایی که این استانداردها را به کار نمی برند و متکی بر استانداردهای داخلی هستند را مقایسه کردند. آنها برای ارزیابی کیفیت حسابداری از سه متغیر مدیریت سود، شناخت سریع تر زیان، و میزان ربط پذیری ارقام حسابداری استفاده نمودند. نتایج پژوهش آنها حاکی از دستکاری کمتر در سود، شناسایی به موقع تر زیان و ارتباط ارزشی بیشتر مقادیر اطلاعات حسابداری می‌باشد. به طور کلی نتایج آنها، بهبود در کیفیت حسابداری مربوط به بکارگیری استانداردهای بین المللی را نشان داد.

کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸)[2] به بررسی اثر استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری پرداختند. آنها در پژوهش خود چهار معیار کیفیت اطلاعات حسابداری یعنی ثبات سود، ضریب واکنش سود، کیفیت اقلام تعهدی و مدل های ارزشیابی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که تفاوتی در پراکندگی پیش بینی سود یا ثبات سود قبل و بعد از الزام به رعایت استانداردهای حسابداری در طی دوره مورد بررسی وجود ندارد. ضریب واکنش سود و کیفیت اقلام تعهدی نیز کاهش می یابد. آنها همچنین با استفاده از سه مدل ارزیابی شامل مدل ارزش دفتری هر سهم، مدل سود هر سهم و مدلی ترکیبی از هر دو متغیر، تغییرات طی زمان توصیفی (R^2 تعدیل شده) را مورد بررسی قرار دادند. قدرت توضیحی (R^2 تعدیل شده) را از تخمین های سالانه این سه معادله، قبل و بعد از اجرای هر استاندارد برآورد و سپس مقایسه کردند. آنها هیچ تفاوتی بین دوره قبل و دوره بعد از به کارگیری استانداردهای

[1]-Borth, et al.
[2] -Kohlbeck and Warfield

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

حسابداری برای ارزش دفتری هر سهم و مدل ترکیبی نیافتند اما کاهش قابل ملاحظه ای را در قدرت توضیحی مدل سود هر سهم بعد از اجرای استاندارد پیدا نمودند.

چان و همکاران(۲۰۰۶)[1] در پژوهشی با عنوان«کیفیت سود و بازده آتی سهام» به بررسی رابطه اقلام تعهدی (تفاوت بین سود و جریان های نقدی) با بازده آتی سهام پرداختند. بررسی آنها نشان داد شرکت های با اقلام تعهدی زیاد در دوره بعد از گزارشگری اطلاعات مالی، بازده سهام آنها کاهش می یابد.

افروزمنش (۱۳۸۸)به بررسی تاثیر تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر ضریب واکنش سود در دو مقطع زمانی سالهای ۱۳۷۵ تا ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۴ پرداخت وبه این نتیجه دست یافت که در مقطع زمانی قبل از اجرای استانداردهای حسابداری ۲۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته بوسیله متغیرهای مستقل قابل توجیه است در حالی که بعد از اجرای استانداردها حدود ۱۱ درصد می باشد و این نشان می دهد که استانداردهای حسابداری بر ضریب واکنش سود تاثیرگذار است و با اجرای استانداردهای حسابداری ضریب واکنش سود کاهش می یابد.

ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)به بررسی رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که، رابطه معنا داری بین استانداردهای حسابداری با بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری وجود ندارد.

زهدی (۱۳۸۸)به بررسی تاثیر تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر ثبات سود پرداخت و به این نتیجه دست یافت که، سود شرکت ها در مقطع زمانی اول یعنی زمانی که صورت های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه نشده اند از ثبات بیشتری برخوردار بوده اند.

دستگیر وهمکاران(۱۳۸۸) به بررسی اثر خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعاتبر کیفیت سود پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که ، با افزایش کیفیت سود ارتباط قیمت و سود بیشتر می شود.

وکیلی فرد و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی میزان رعایت استانداردهای حسابداری ایران با مقررات بورس اوراق بهادار پرداختند.یافته های پژوهش آنها نشان می دهد استانداردهای حسابداری در سطح بالا رعایت شده اند.

کردستانی و رودنشین (۱۳۸۵) به بررسی میزان مربوط بودن اجزای نقدی و تعهدی سود حسابداری به ارزش بازار شرکت پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد اجزای نقدی سود

[1]- Chan , et al.

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

حسابداری توان پیش بینی و قدرت توضیحی ارزش بازار شرکت را دارند، ولی سه جزء تعهدی سود حسابداری یعنی تغییرات حساب های دریافتنی، تغییرات موجودی کالا و تغییرات حساب های پرداختنی که در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته اند، توان پیش بینی و توضیح ارزش بازار شرکت را ندارند. از این رو اجزای نقدی سود حسابداری به ارزش بازار شرکت مربوط است و نسبت به اجزای تعهدی از سودمندی بیشتری برخوردار است.

نوروش و همکاران (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان «کیفیت اقلام تعهدی و سود با تاکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی» به بررسی ابعاد جدیدی از کیفیت اقلام تعهدی مربوط به سرمایه در گردش و سود پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می دهد که، میان تغییرات در سرمایه در گردش (غیر نقدی) و جریان های نقدی رابطه معنی داری وجود دارد، از میان ویژگی های منتخب هر شرکت (نظیر اندازه شرکت، میزان فروش، چرخه عملیاتی و نوسان در اجزای اقلام تعهدی) تغییرات در سرمایه در گردش (غیر نقدی) را می توان به عنوان ابزاری برای ارزیابی کیفیت سود به کار برد و معیار مورد استفاده در ارزیابی کیفیت اقلام تعهدی (که باقیمانده های حاصل از رگرسیون میان تغییرات در سرمایه در گردش و جریان های نقدی هستند) رابطه مثبت معنی داری با پایداری سود دارد.

رسائیان و حسینی (۱۳۸۷) به بررسی رابطه کیفیت اقلام تعهدی و هزینه سرمایه در ایران پرداختند. نتایج نشان می دهد که هزینه سرمایه شرکت ها تحت تاثیر کیفیت اقلام تعهدی و اجزای مربوط به آن، قرار نمی گیرد. به عبارت دیگر نمی توان پذیرفت که، بین هزینه سرمایه شرکت های با کیفیت اقلام تعهدی ضعیف و پایین، در مقایسه با شرکت های با کیفیت اقلام تعهدی خوب و مناسب، اختلاف معنی داری وجود دارد.

فخاری و تقوی (۱۳۸۸) درپژوهشی با عنوان «کیفیت اقلام تعهدی و مانده وجه نقد» به بررسی اثر کیفیت گزارشگری مالی در قالب کیفیت اقلام تعهدی برمیزان نگهداشت وجه نقد در شرکت های ایران پرداختند. یافته های آنها نشان می دهد که مدیران شرکت های ایرانی در باب مدیریت نقدینگی باید ملاحظات مربوط به کیفیت سود و گزارشگری مالی را، از بابت نقشی که در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد مدنظر قرار دهند تا بتوانند از میزان نگهداشت وجه نقد راکد و بدون بازده تا حد امکان کاهش دهند.

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

۴-روش پژوهش

پژوهش حاضر از جمله تحقیقات استقرایی بوده وبرای جمع آوری داده ها از اطلاعات تاریخی استفاده شده است و از نظر روش آزمون از جمله تحقیقات همبستگی است . همچنین در این پژوهش برای آزمون فرضیه، از تحلیل رگرسیون استفاده شده است.

جامعه آماری

جامعه آماری از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که مجموعه شرایط زیر را داشته اند انتخاب شده است.

۱- شرکت ها قبل از سال ۱۳۷۴ در بورس پذیرفته شده باشند.
۲- شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری مالی و شرکت های بیمه و ساختمانی نباشند.
۳- شرکت ها در طول سال های ۱۳۷۴ تا ۱۳۸۴ معاملاتشان دچار وقفه نشده باشند و سهام آن ها در طول سال های مذکور در بورس فعال باشد.
۴- شرکت هایی که طی سال های ۱۳۷۴ تا ۱۳۸۴ تغییر سال مالی نداده باشند.
۵- شرکت هایی که پایان سال مالی آنها منتهی به ۱۲/۲۹ باشد.
۶- شرکت هایی که صورت مالی و یادداشت های توضیحی مربوط به آن ها در دسترس باشد.

۵- فرضیه پژوهش

یکی از مهم ترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، وضع و تدوین اصول واستانداردهای حسابداری و رعایت آنهادر عمل است. از آنجا که استانداردهای حسابداری معیار و ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی ها، بدهی ها، درآمد و هزینه را در صورت های مالی، از جمله صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مشخص می کند،رعایت این استانداردها تاآنجا حائز اهمیت است که مقبولیت صورت های مالی در حسابرسی سالانه واحدهای تجاری به رعایت این استانداردها وابسته است.

کیفیت اقلام تعهدی یکی از معیارهای ارزیابی کیفیت سود است، که تاثیر عوامل مختلف را می توان بر روی آن بررسی کرد. لذا در این پژوهش با توجه به اهمیت استانداردهای حسابداری این عامل مورد بررسی قرار می گیرد، برای بررسی اثر استانداردها بر کیفیت اقلام تعهدی جاری، فرضیه پژوهش به شکل زیر ارائه می گردد:

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

- استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری تاثیرگذار است.

۶- متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

- استانداردهای حسابداری ایران

متغیر وابسته

- کیفیت اقلام تعهدی جاری

و برای محاسبه کیفیت اقلام تعهدی جاری نیز از متغیر های زیر استفاده شده است:

– جریان نقد عملیاتی، فروش، دارایی های جاری، موجودی کالا، حساب های دریافتنی، بدهی های جاری، ارزش ناخالص اموال ماشین آلات و تجهیزات.

مدل های آماری:

روش اول : آزمون t-استودنت زوجی

برای بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری از آزمون t-استیودنت زوجی استفاده می شود و میانگین کیفیت اقلام تعهدی جاری قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری، با یکدیگر مقایسه می شود. فرضیه های مورد بررسی به صورت زیر می باشند:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 - \mu_2 = 0 \\ H_0 : \mu_1 - \mu_2 \neq 0 \end{cases}$$

که در آن μ_1 و μ_2 به ترتیب میانگین کیفیت اقلام تعهدی جاری قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری در نظر گرفته شده اند. نتیجه این آزمون بصورت جدول (۱) ارائه می شود.

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

جدول(۱): آزمون t-استیودنت زوجی برای مقایسه میانگین کیفیت اقلام تعهدی جاری قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری

گروه	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	آماره آزمون t	p - مقدار	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگینها	
						کران بالا	کران پایین
قبل	۱۰۷	۱۹۶۹٤/۲۰	۲۳۲۳۰/۳۷	-٤/۹٦۱	< ۰/۰۰۱	-۱۲۸٦۲/۰	-۲۹۹۸٤/۵
بعد	۱۰۷	٤۱۱۱۷/٤٦	۵۵۹۲۱/۲۵				

مأخذ : یافته های پژوهشگر

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می شود، میانگین کیفیت اقلام تعهدی جاری قبل از اجرای استانداردهای حسابداری برابر ۱۹۶۹۴/۲۰ و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری برابر ۴۱۱۱۷/۴۶ می باشد و با توجه به p-مقدار آزمون **(p-value< /۰۰۱)**، می توان نتیجه گرفت که استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری تأثیرگذار است و استانداردهای حسابداری باعث افزایش کیفیت اقلام تعهدی جاری شده است.

روش دوم : بکارگیری مدل رگرسیونی

برای برآورد مدل پژوهش از روش رگرسیون خطی چندگانه نیز استفاده شد .کیفیت اقلام تعهدی که برگرفته از پژوهش های کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸) و ثقفی و ابراهیمی(۱۳۸۸) می باشد، اندازه گیری گردید. اندازه گیری این متغیر در یک فرآیند دو مرحله ای صورت گرفت. ابتدا مدل زیر برای اندازه گیری اقلام تعهدی برآورد شد:

$$TCA = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{i,t+1} + \alpha_2 CFO_{i,t} + \alpha_3 CFO_{i,t-1} + \alpha_4 \Delta SALES_{i,t} + \alpha_5 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

که در آن TCA[1]: کل اقلام تعهدی جاری می باشد و برابر با تغییر در دارایی های جاری منهای تغییر در بدهی های جاری، منهای تغییر در وجه نقد بعلاوه تغییر در بدهی کوتاه مدت می‌شود.

[1]-Total curtent accrual

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

CFO[1]: گردش وجوه نقد حاصل از عملیات می‌باشد.

$\Delta SALES$: تغییرات سال به سال در فروش می باشد

PPE[2] :ارزش ناخالص اموال ، ماشین آلات و تجهیزات عمده می‌باشد.

در گام دوم ، معادله تخمینی که عوامل تعیین کننده مشخص برای کیفیت اقلام تعهدی را در برگیرد، برآورد شد و مدل کیفیت اقلام تعهدی به صورت زیر تعریف شد:

$$SD_{AQ_{i,t}} = \alpha_0 + \alpha_1 LNASSETS_{i,t} + \alpha_2 SD_CFO_{i,t} + \alpha_3 SD_SALES_{i,t} + \alpha_4 LNCYLCE_{i,t} + \alpha_5 LOSS_{i,t} + \alpha_6 STANDARD_t + \alpha_7 TREND + \varepsilon_{i,t} \quad (۲)$$

SD_AQ[3]: انحراف از استاندارد باقیمانده از برآورد سالیانه معادله(۱) در طول سه سال گذشته برای هر صنعت می‌باشد. که معرف کیفیت اقلام تعهدی است.

LNASSETS : لگاریتم طبیعی کل دارایی هاست.

SD_CFO : انحراف استاندارد گردش وجوه نقد حاصل از عملیات طی سه سال گذشته است.

SD_SALES: انحراف استاندارد فروش های سه سال گذشته می باشد.

LNCYLCE : لگاریتم طبیعی یک به اضافه دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی ها است.

LOSS : شاخص متغیری است که اگرسود قبل از مالیات منفی باشد برابر با یک است و غیر این صورت صفر است.

Trend:متغیر روند و برابر است با سال مورد بررسی منهای ۱۳۷۵

STANDARD : استاندارد یک شاخص متغیر است که اگر سال استاندارد شناسایی شده مؤثر و اثر بخش باشد برابر با یک است و در غیر این صورت برابر با صفر است.

$\alpha_0 ... \alpha_7$ ضرایب همبستگی رگرسیون

[1]- Cash flow from operations
[2]- Property, plant, and Equipment
[3]-standard deviation accrual quality

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

نتایج زیر به دست آمده است:

جدول(۲): آماره های رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد برآورد	آماره دوربین واتسون
۰/۷٤۱	۰/٥٤۹	۰/٥٤٦	۳٤۸۳۸/۷۹۷۱۱	۱/۷٥۳

مأخذ : یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول شماره(۲)ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۵۴۹ می‌باشد و بدین معنی است که حدود ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته (کیفیت اقلام تعهدی جاری) به وسیله متغیرهای مستقل قابل توصیف است.

جدول(۳): برآورد ضرایب

	برآورد	انحراف استاندارد	T-VALUE	P-VALUE
Constant	-۱٤٤۲۱۸	۱۲۹۳٥/٤۸٦	-۱۱/۱٤۹	۰/۰۰۰
لگاریتم طبیعی دارایی‌ها	۳۰٦۸٦/۰۹۹	۲۷٦۱/۳۸۷	۱۱/۱۱۳	۰/۰۰۰
انحراف استاندارد گردش وجوه نقد	۰/۲۲۸	۰/۱۹	۱۱/۹۰٦	۰/۰۰۰
انحراف استاندارد فروش	۰/۰۸۲	۰/۰٥	۱٥/۷۹۳	۰/۰۰۰
لگاریتم طبیعی (یک به اضافه دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی‌ها)	٥٦۸۸/۲۲۸	۲۱٤۳/٦٦۰	۲/٦٥٤	۰/۰۰۸
زیان	۱۰۷۹۳/٥٤۰	۳۲٤۰/۲۳۲	۳/۳۳۱	۰/۰۰۱
استاندارد	-۷۲۸/۳۹۹	٤۳۸٦/۷٥۲	-۰/۱٦٦	۰/۸٦۸
روند	-٤۰/۹٤۹	۸۰٤/۹٤٤	-۰/۰٥۱	۰/۹٥۹

مأخذ : یافته های پژوهشگر

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

مقدار احتمال مربوط به فرضیه صفر ($H_0=\alpha=0$) آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل لگاریتم طبیعی دارایی‌ها، انحراف استاندارد گردش وجوه نقد، انحراف استاندارد فروش، لگاریتم طبیعی (یک به اضافه دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی‌ها) و زیان، کوچکتر از ۰/۰۵ به دست آمده است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد این فرضیه رد می‌شود. همانگونه که در جدول شماره(۳) دیده می‌شود متغیرهای استاندارد و روند از سطح معنی داری ۰/۰۵ بزرگتر است، یعنی وجود این متغیر ها در مدل رگرسیونی ضروری نمی‌باشد.

در هنگام استفاده از روش رگرسیون یکی از مواردی که باید به آن توجه کرد استقلال اجزای خطا در مدل برازش شده است که از طریق آزمون دوربین واتسون بررسی می شود. اگر نتیجه این آزمون حول وحوش عدد دو باشد ،می توان نتیجه گرفت که اجزای خطا همبستگی معنی داری با یکدیگر نداشته و رفتاری مستقل از هم دارند ،در رگرسیون فوق نتیجه آزمون دوربین واتسون برابر است با ۱/۷۵۳ که نزدیک به ۲ می باشد بنابراین استقلال اجزای خطا در مدل برازش شده رگرسیون فوق تأیید می شود.

می توان مدل رگرسیونی برازش شده به داده ها را به صورت زیر نوشت:

$$SD_{AQ} = -144218 + 30686.099 * LNASSETS + 0.228 * SD_CFO + 0.082 * SD_SALES + 5688.228 * LNCYCLE + 10793.54 * LOSS$$

همانگونه که مشاهده شد با استفاده از آزمون tاستودنت زوجی می توان نتیجه گرفت که متغیر استاندارد به تنهایی بر روی کیفیت اقلام تعهدی جاری تأثیر گذار است و باعث افزایش کیفیت اقلام تعهدی جار ی می شود اما زمانی که این متغیر در کنار سایر متغیرهای مستقل قرار می گیرد(استفاده از مدل رگرسیونی) اثر آن بر روی کیفیت اقلام تعهدی جاری از بین می رود. به عبارتی می توان نتیجه گرفت که متغیر استاندارد به تنهایی بر روی کیفیت اقلام تعهدی تاثیر گذار نیست.

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

۷-نتیجه‌گیری

البته نتیجه حاصل از پژوهش بیانگر این مطلب است که رابطه معناداری بین استانداردها و کیفیت اقلام تعهدی جاری وجود ندارد که این نشان‌گر اثربخش نبودن اجرای استاندارد در بهبود کیفیت اقلام تعهدی است. این نتیجه با نتیجه پژوهش کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸) همخوانی ندارد، آنها نتیجه‌ای بر خلاف نتیجه این پژوهش گرفتند و اذعان داشتند که معیار کیفیت اقلام تعهدی، همگام با گرایش به سوی تمرکز بر ترازنامه در استانداردهای حسابداری، کاهش یافته است. نتیجه این پژوهش با نتیجه پژوهش بارث و دیگران (۲۰۰۷) نیز در تضاد است، چرا که آنها نتیجه‌گیری کردند که استانداردها دارای همبستگی منفی پایین بین اقلام تعهدی و جریان های نقدی هستند که این حکایت از کیفیت بالای این استانداردها دارد.شاید بتوان گفت دلیل تاثیر گذار نبودن استانداردهای حسابداری در ایران این موضوع باشد که در سال های قبل از تدوین استانداردها،در ایران از استانداردهای آمریکایی استفاده می شده است.

۸- پیشنهادات

در این پژوهش تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی جاری مورد بررسی قرار گرفته است. بر این اساس می‌توان گفت شرکت‌هایی که رویه‌های مناسب حسابداری را انتخاب نمی‌کنند و به درستی رویدادهای آتی را پیش‌بینی نمی‌نمایند، کیفیت سود آنها کاهش می‌یابد و سود آنها بسیار متفاوت از نتیجه عملکرد واحد اقتصادی می‌باشد و شاخص‌خوبی برای تصمیم‌گیری نخواهد بود،از این‌رو توصیه می‌شود:

- مدیران شرکت ها در انتخاب رویه‌های مناسب حسابداری و پیش‌بینی رویدادهای آتی وقت لازم را بنمایند.

- سازمان حسابرسی دقت بسیارزیادی در تدوین استانداردهای حسابداری نماید و به کارگیری برآوردهای حسابداری و اقلام تعهدی را به شکلی طراحی کند تا کیفیت سود افزایش یابد. بعنوان مثال استاندارد شماره ۱۵ (حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها)، زمینه مدیریت سود را برای شرکت‌های سرمایه‌گذاری با توجه به اختیاری بودن انتخاب روش ارزش‌گذاری ارزش بازار یا حداقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، فراهم می‌سازد.

- به طور مداوم کیفیت سود شرکتها به روش‌های مختلف ارزیابی شود و نتایج آن در مطبوعات مالی منتشر گردد.

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

منابع :

۱- افروزمنش، افسانه؛ ۱۳۸۸، تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر ضریب واکنش سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد نیشابور.

۲- بزرگ اصل، موسی؛ ۱۳۸۴، حسابداری میانه (جلد اول) صورتهای مالی، سازمان حسابرسی.

۳- ثقفی، علی؛ ابراهیمی، ابراهیم؛۱۳۸۸، رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری، بررسی‌های حسابداری وحسابرسی، شماره ۵۷.

۴- دستگیر ، محسن؛ کریمی ، فرزاد؛ مرادی ، امین؛۱۳۸۸، اثر خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات بر کیفیت سود، فصلنامه حسابداری مالی ،دوره ۱.

۵- رسائیان، امیر؛ حسینی، وحید؛ ۱۳۸۷،رابطه کیفیت اقلام تعهدی و هزینه سرمایه‌در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳.

۶- زهدی، حسن؛ ۱۳۸۸، تأثیر تدوین استانداردهای حسابداری بر ثبات سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه آزادواحد نیشابور.

۷- فخاری، حسین؛ تقوی، سیدروح‌الله؛ (۱۳۸۸)، کیفیت اقلام تعهدی و مانده وجه نقد، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷.

۸- کردستانی، غلامرضا؛ رودنشین، حمید؛ (۱۳۸۵)، بررسی میزان مربوط بودن اجزای نقدی و تعهدی سود حسابداری به ارزش بازار شرکت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۵.

۹- مصطفی زاده،محمود،۱۳۸۷؛ اثر مدیریت سود بر مربوط بودن معیار های سود و ارزش دفتری در تعیین ارزش شرکت:مقایسه اقلام تعهدی اختیاری کوتاه مدت و بلند مدت پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور.

۱۰- نوروش، ایرج؛ ناظمی، امین؛ حیدری، مهدی؛ (۱۳۸۵)، کیفیت اقلام تعهدی و سود با تأکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۳.

۱۱- وکیلی فرد، حمید رضا ؛ جعفری، علیرضا ؛ ترکانی، شهلا (۱۳۸۸)؛ بررسی میزان رعایت استانداردهای حسابداری ایران، مقررات بورس و قانون تجارت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی ، دوره ۲

12- Barth. M.E., W. Landsman.,L. Mark., 2007, International Accounting standards and Accounting Quality. Journal of accounting Research

13– Bellovary. J.L.,D. Giacomino.,M.D.Akers,2005 ,Earnings Quality :It's Time to Measure and Report, The CPA Journa

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

14- Chan k., L. Chan., N.Jegadeesh .,J. Lakonishok , 2006, earnings quality and stock returns, journal of business

15- Dechow. P, 1994, Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: the role of accounting accruals, journal of accounting and economics 18, 3-42.

16- Kohlbeck.M., T. warfield, 2008, the effects of accounting standard setting on accounting quality, florida Atlantic university (January)

17-Teets Walter R.,2002, Quality Of Earning: an introduction to the issues in accounting education special issue, journal article

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