

مطالعه و رتبه بندی ابعاد محافظه کاری و گزارشگری مالی شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی (سیستم AHP فازی)

امین حقیقی^۱، ابراهیم جامعی^۲ و محمود مدیری^۳

۱ امور مالی، مجتمع گاز پارس جنوبی، عسلویه، ایران.

Aminhaghighi10@yahoo.com

۲ امور مالی، مجتمع گاز پارس جنوبی، عسلویه، ایران.

ebrahim.jameie@gmail.com

۳ استادیار، گروه مدیریت صنعتی، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

M_modiri@azad.ac.ir

چکیده

پژوهش حاضر مطالعه و رتبه بندی ابعاد محافظه کاری و گزارشگری مالی در شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی (با استفاده از سیستم AHP فازی) پرداخته است. به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که مولفه های گزارشگری مالی و محافظه کاری سازمان کدامند؟ و همچنین، اولویت بندی مولفه های محافظه کاری با استفاده از روش فازی چگونه است؟ برای پاسخ به این پرسش ها نمونه ای به تعداد 30 نفر از خبرگان، مدیران و کارشناسان شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی، در دوره زمانی 1396 مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش از روش سلسه مراتبی AHP فازی برای برآورد مدل و آزمون فرضیه ها استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه های پژوهش، در بعد رتبه بندی ابعاد محافظه کاری، نشان داد که تمام معیارها دارای مطلوبیت مثبت هستند و بیشترین وزن از معیارهای محافظه کاری مربوط به خالص دارایی و کمترین وزن هم مربوط به سود/بازده سهام است. در ادامه راه حل های ایده آل و ایده آل منفی تعیین و اندازه فاصله از ایده آل مثبت و منفی اندازه گیری شد. گزینه ها بر اساس امتیاز هر گزینه تا راه حل ایده آل مثبت رتبه بندی و در جدول ماتریس نزدیکی نسبی به راه حل ایده آل مثبت شاخص محافظه کاری، از صعودی به نزولی مرتب شد. همچنین این مراحل برای مولفه گزارشگری مالی نیز انجام شد و نتایج نشان داد که تمام معیارها دارای مطلوبیت مثبت و بیشترین وزن از معیارهای گزارشگری مالی مربوط به عوامل مدیریتی و کمترین وزن هم مربوط به عملکرد مالی سازمان است. در ادامه راه حل های ایده آل و ایده آل منفی تعیین و اندازه فاصله از ایده آل مثبت و منفی اندازه گیری شد و گزینه ها بر اساس امتیاز هر گزینه تا راه حل ایده آل مثبت رتبه بندی و در جدول ماتریس نزدیکی نسبی به راه حل ایده آل مثبت شاخص محافظه کاری، از صعودی به نزولی مرتب شد.

واژه های کلیدی: گزارشگری مالی، محافظه کاری، روش AHP.

۱- مقدمه

صورت های مالی مربوط به سازمان ها یکی از مهم ترین منابع اطلاعاتی شناخته شده برای منعکس کردن وضعیت مالی، نتایج عملکرد و جریان های نقدی آنها هستند و به همین علت مبانی تهیه آن از اهمیت بالایی برخوردار است. استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای تهیه صورت های مالی و عامل تعیین کننده ارقام مندرج در گزارش های مالی، نقش مهمی در فرآیند توزیع ثروت ایفا می کند. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بستری برای همسان سازی رویه های حسابداری مورد استفاده در سطح بین المللی می باشد که پذیرش آن توسط مجامع حرفه ای دنیا، افزایش قابلیت مقایسه شرکت ها و سازمان ها در سطح بین المللی، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، صرفه جویی در زمان، هزینه و آموزش را به همراه خواهد داشت. (قناد و قرین، ۱۳۹۳). بنابراین با توجه به پژوهش های اندک انجام شده در ایران با موضوع مطالعه و رتبه بندی مولفه های محافظه کاری و گزارشگری مالی با استفاده از روش AHP فازی، همچنین با توجه به موضوع محافظه کاری و گزارشگری مالی در رشد و توسعه اقتصادی کشور، لزوم انجام این پژوهش احساس می شود و پژوهشگر بر آن شد تا مولفه های محافظه کاری و گزارشگری مالی را شناسایی و با استفاده از روش AHP فازی اولویت بندی نماید.

۲- بیان مساله

گزارش های مالی مهمترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری های اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی سازمان ها و شرکت ها را تأمین می کند. متأسفانه در سال های پایانی قرن بیستم میلادی و در آستانه ورود به قرن بیست و یکم، ورشکستگی شرکت های عظیمی نظیر اندرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس، سیستم گزارشگری مالی را با بحران مواجه کرد. ورشکستگی چنین شرکت هایی باعث نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابداری و گزارشگری مالی شد؛ به طوری که در موارد متعدد از این رویدادها به عنوان رسوایی حسابداری یاد شد. اما این خاتمه کار نبود، بلکه سیستم گزارشگری مالی به دلیل خدشه دار شدن اعتبار آن، همواره در جلب اعتماد عمومی با بحران هایی مواجه شد. (پیوندی و خرم، ۱۳۹۲). با توجه به مطالب مذکور می توان گفت چنانچه شرکت ها از محافظه کاری به عنوان یکی از اصول مهم در گزارشگری مالی به شیوه ای مناسب استفاده کنند، قادرند بسیاری از چالش های مربوط به عدم تقارن اطلاعاتی و مسائل نمایندگی را از میان بردارند. بنابراین مساله اصلی تحقیق حاضر این است که مطالعه و رتبه بندی ابعاد محافظه کاری بر گزارشگری مالی شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی با استفاده از سیستم AHP فازی چگونه می باشد؟

۳- اهمیت و ضرورت پژوهش

اصل محافظه کاری یا همان اصل احتیاط، از اولین و اصلی ترین راه هایی است که می توان از این طریق با ابهام موجود در تراکنش ها و رویدادهای واحد اقتصادی مواجه شد. این اصل برآمده از اصل هوشیاری در تجارت است که بیان می کند خریدار باید مواظب باشد کیفیت و کمیتی را که برای آن پولی می پردازد، وصول کرده باشد. این اصل یکی از اصول موجود در حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده است که به عقیده برخی از صاحب نظران مانند تنها پاسخ خامی به حسابداران در مواجهه با ابهام و عدم قطعیت است که یکی از روش های برآمده از این اصل، ایجاد نوعی ناسازگاری درونی در نحوه برخورد با سود در مقابل زیان است. (ستایش و جمالیان پور، ۱۳۸۹). در چند سال اخیر موضوعات پیرامون گزارشگری مالی بخش گسترده ای از پژوهش های مربوط به مدیریت مالی و حسابداری را به خود اختصاص داده است. محافظه کاری به عنوان یکی از ویژگی های برجسته گزارشگری مالی و حسابداری از اهمیت ویژه ای برخوردار است. بنابراین با توجه به پژوهش های اندک انجام شده در ایران با موضوع مطالعه تجربی رتبه بندی ابعاد محافظه کاری بر گزارشگری مالی با سیستم AHP فازی در شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی پارس جنوبی، همچنین اهمیت موضوع محافظه کاری و گزارشگری مالی در رشد و توسعه اقتصادی کشور، لزوم انجام این پژوهش احساس می شود و پژوهشگر بر آن شد تا مولفه های محافظه کاری و گزارشگری مالی را شناسایی و با استفاده از روش AHP فازی اولویت بندی نماید.

۴- اهداف تحقیق

هدف کلی

مطالعه و رتبه بندی ابعاد محافظه کاری و گزارشگری مالی شرکت ها به وسیله سیستم ای اچ پی فازی.

اهداف (ویژه) فرعی

۱- مطالعه ابعاد محافظه کاری.

۲- رتبه بندی ابعاد محافظه کاری با استفاده از سیستم ای اچ پی فازی.

۳- مطالعه ابعاد گزارشگری مالی شرکت ها.

۴- رتبه بندی ابعاد گزارشگری مالی شرکت ها با استفاده از سیستم ای اچ پی فازی.

۵- سوالات تحقیق

۱- رتبه بندی مولفه های محافظه کاری با استفاده از روش AHP فازی چگونه است؟

۲- اولویت بندی مولفه های گزارشگری مالی شرکت ها با استفاده از روش AHP فازی چگونه است؟

۶- چارچوب نظری تحقیق

در سال ۱۹۴۲ پژوهشگری به نام بلیس^۱ محافظه کاری در حسابداری را به طور سنتی تعریف کرد. او از طریق ضرب المثل «هیچ سودی را پیش بینی نکن، ولی تمام زیان ها را پیش بینی کن» این تعریف را بیان کرد. این ضرب المثل در ادبیات تجربی به صورت تمایل حسابداران در صورت نیاز به درجه بالاتری از تاییدپذیری برای شناسایی اخبار خوب (به عنوان سود) نسبت به شناسایی اخبار بد (به عنوان زیان)، تفسیر شده است. باسو (۱۹۹۷) بیان می کند که محافظه کاری درجه تاییدپذیری نامتقارنی را برای شناسایی سودها و زیان ها ضروری می داند. از نظر واتر (۲۰۰۳) با این تفسیر می توان محافظه کاری را درجه بندی کرد. بدین معنی که هرچه تفاوت درجه تاییدپذیری مورد نیاز برای سودها بیشتر از زیان ها باشد محافظه کاری نیز بیشتر خواهد بود. به این گونه تفسیر از محافظه کاری «تاییدپذیری متفاوت» گفته می شود. به اعتقاد بیور^۲ (۱۹۹۸)، رفتار محافظه کارانه به گونه ای (نسبت به درآمدهای بیشتر) و هزینه های بیشتر (نسبت به هزینه های کمتر) زیان های تحقق نیافته را شناسایی می کند. از نظر گیولی و همکاران (۲۰۰۶) حسابداری مرسوم به طور ذاتی محافظه کارانه است، چنانکه می توان این ادعا را به طور پیوسته از روی شواهد مبتنی بر ارائه کمتر از واقع خالص دارایی ها مشاهده کرد. انتخاب رویه های حسابداری متهورانه (غیر محافظه کارانه) توسط مدیریت، ممکن است مقداری از درجه محافظه کاری گزارشگری مالی بکاهد، ولی هرگز منجر به این نمی شود که صورت های مالی به طور کامل غیرمحافظه کارانه شوند و یا حتی نسبت به انتخاب روش های محافظه کارانه یا غیرمحافظه کارانه بی طرف باشند (کردستانی و امیربیگی، ۱۳۸۹).

محافظه کاری به عنوان یکی از ویژگی های اصلی مربوط به گزارشگری مالی است که در تئوری حسابداری و در طول یک دوره طولانی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است و نقش آفرینی می کند. از نظر گیولی (۲۰۰۰)، محافظه کاری یکی از قراردادهای مهم در گزارشگری مالی به شمار می رود که منجر به کاربرد احتیاط در تشخیص و سنجش درآمد و دارایی ها می شود. بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^۱، محافظه کاری را به منزله واکنشی احتیاطی تعریف کرده است که در شرایط نبود اطمینان رخ می دهد و می کوشد این اطمینان معقول را ایجاد کند که نبود اطمینان و ریسک ذاتی در وضعیت شرکت، به قدر کافی مطرح شده است. کمیته ویژه انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲ محافظه کاری را از طریق طرز عمل حسابداری در شناسایی سود و زیان تعریف می کند. به این صورت که زیان

¹ Bliss

² Beaver

¹ Financial Accounting Standard Board (FASB)

² American Institute of Certified Public

ها به محض وقوع و نه در زمان تحقق شناسایی می شود و سودها تا زمانی که تحقق نیافته باشند، شناسایی نمی گردند. به عبارت دیگر، در زمان تردید دارایی ها کمتر و بدهی ها بیشتر ارزیابی می شود (شورورزی و برزگر، ۱۳۸۸).

۷- پیشینه پژوهش

مطالعات داخلی

- اسلامی (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "محافظه کاری معیار کلیدی ارزیابی گزارشگری مالی در سیستم حسابداری سازمان ها" در سازمان های دولتی با جامعه آماری ۶۰ نفر از مدیران مالی در شهرستان جهرم با استفاده از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره سعی دارند با مروری بر مطالعات پیشین نقش محافظه کاری در گزارشگری مالی را در سازمان ها و شرکت های عصر حاضر مورد بررسی قرار دهد. این پژوهش جزء پژوهش های کاربردی است. و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می باشد. نتایج نشان می دهند که میزان محافظه کاری در گزارشگری مالی سازمان های ایران در طول یک دهه گذشته به طور افزایشی تغییر نکرده است. محافظه کاری بر انتشار به موقع عملکرد صورت های مالی تاثیر دارد ولی بر انتشار به موقع صورت های مالی میان دوره ای و تشکیل به موقع مجمع عمومی عادی سالانه تاثیر ندارد. همچنین، نتایج بیان می کند که ساختار قوانین و استانداردها ضعیف است، به طوری که اجازه دستکاری ارقام تعهدی و فعالیت های واقعی را فراهم می آورد.

- سهیلی و مراد بیگی (۱۳۹۴) پژوهشی را با عنوان "بررسی ساختار تأمین مالی با محافظه کاری مشروط بر گزارشگری مالی در شرکت های تولیدی" در اصفهان با جامعه آماری ۲۰۰ نفر از کارکنان شرکت های تولیدی با استفاده از روش رگرسیون خطی به انجام رساندند. هدف اصلی آنها بررسی ساختار تأمین مالی با محافظه کاری مشروط بر گزارشگری مالی شرکت ها بود. از عوامل مهم اتخاذ رویکردهای محافظه کارانه، افزایش فشارهای رقابتی می باشد. اما اتخاذ رویکرد محافظه کاری باعث کاهش انتظارات از عملکرد آتیو هفت واحدهای تجاری نیز می باشد. برای این منظور از اطلاعات شرکت های تولیدی در تهران به سوی سال های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳ استفاده شده است. جهت سنجش محافظه کاری مشروط از مدل باسو اما (۱۹۹۷) استفاده شده است و جهت ارزیابی اثر رقابت و تأمین مالی بر روی محافظه کاری مشروط، ساختارهای رقابتی و تأمین مالی به مدل باسو و اضافه شده اند. نتایج تحقیق نشان داد که شرکت هایی که از طریق بدهی های بلند مدت تأمین مالی می کنند، برخلاف انتظار، نه در دوره تأمین مالی ونه در دوره قبل از آن سطح محافظه کاری را مشروط کاهش نمی دهد. اما شرکت هایی که از طریق حقوق صاحبان سهام تأمین مالی می کنند، مطابق انتظار، هم در دوره تأمین مالی و هم در دوره قبل از آن، سطح محافظه کاری مشهود در گزارشگری مالی را کاهش می دهند.

- واحد مقدم و منصوری (۱۳۹۳) در مقاله ای با عنوان "بررسی محافظه کاری در حسابداری و تأثیرات آن بر گزارشگری مالی" تأثیرات محافظه کاری بر گزارشات مالی را مورد بررسی قرار دادند. در این مطالعه پس از بیان تعاریف مختلف و تجزیه و تحلیل محافظه کاری در حسابداری و همچنین بیان استانداردهایی که با محافظه کاری همراه است، به بررسی انتقادات در مورد وجود محافظه کاری در گزارشگری مالی پرداخته شده است. روش تحقیق در این مقاله از نوع توصیفی تحلیلی می باشد و همچنین با گردآوری اطلاعات از مطالعات کتابخانه ای و برخی مقالات در زمینه محافظه کاری، همراه می باشد. نتایج نشانگر این موضوع می باشد که مدیران تمایل به اعمال احتیاط (محافظه کاری) در گزارشگری مالی خود دارند.

- انصاری و صفری (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "بررسی محافظه کاری در سود حسابداری و عوامل موثر بر آن" وجود محافظه کاری در سود حسابداری و عوامل موثر بر آن را مورد بررسی قرار دادند. همچنین تاثیر رفتار عدم تقارن محافظه کاری در شناسایی اخبار خوب و بد (سودها و زیان ها) بر متغیرهای ارقام تعهدی عملیاتی، ارقام تعهدی غیرعملیاتی و جریان نقد حاصل از عملیات را بررسی نمودند. در این پژوهش نمونه ای مشتمل بر ۱۰۰ شرکت و ۴۰۰ مشاهده سال - شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۸ انتخاب شد. یافته ها نشان می دهد که سود حسابداری نسبت به بازده منفی سهام حساس تر از بازده مثبت سهام است. همچنین رابطه محافظه کاری با اندازه شرکت منفی و معنادار و با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و درجه اهرم مالی و عدم اطمینان خاص شرکت و طول چرخه سرمایه گذاری و عمر شرکت مثبت و معنادار

مشاهده گردید. همچنین از آنجائیکه سود حسابداری از اقلام تعهدی تاثیرپذیر است، رابطه محافظه کاری با اقلام تعهدی عملیاتی، اقلام تعهدی غیرعملیاتی و جریان نقد حاصل از عملیات آزمون گردید. که مشاهده گردید حدود ۷۹٪ از عدم تقارن زمانی سود حسابداری با توجه به بازده سهام توسط اقلام تعهدی که تحت تاثیر اعمال نظر مدیریت می باشد توضیح داده می شود و حدود ۲۱٪ از عدم تقارن زمانی سود حسابداری با توجه به بازده سهام توسط جریان نقد حاصل از عملیات توضیح داده می شود.

مطالعات خارجی

- سانا^۱ (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان "اثر حسابداری محافظه کاری بر شاخص های مالی عملکرد شرکت بیمه اردن" به بررسی اثر محافظه کاری حسابداری به عنوان متغیر مستقل و اندازه شرکت به عنوان یک متغیر کنترل در شاخص های مالی مربوط به عملکرد شرکت های بیمه اردن، به نمایندگی از بازده دارایی، سود هر سهم (EPS) و ارزش بازار سهم برای دوره (۲۰۰۷-۲۰۱۴) می پردازد. محقق اطلاعات لازم را از گزارش های سالانه صادر شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار و ۱۲ شرکت بیمه ذکر شده در اردن جمع آوری کرده است. برای تعیین اینکه آیا شرکت های بیمه اردن سیاست محافظه کاری در حسابداری دارند از روش تعهدی و به منظور آزمون فرضیه از تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه استفاده شده است. پژوهش از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. هم چنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است مهم ترین نتایج عبارتند از: شرکت های بیمه اردن سیاست محافظه کاری حسابداری دارند و سیاست های محافظه کاری حسابداری اثر مثبت و معنادار بر شاخص های مالی عملکرد دارد. شاخص های مربوط به عملکرد شرکت های بیمه اردن ارائه شده در بازگشت: دارایی ها و سود هر سهم (EPS) و ارزش بازار برای دوره (۲۰۰۷-۲۰۱۴) می باشد.

- کوسینیدیس^۱ و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "حسابداری محافظه کارانه با کیفیت اطلاعات حسابداری و خطر سقوط قیمت سهام" در یک شرکت امریکایی بیان می کنند از دیدگاه اطلاعات، منابع خطر باید در اصول حسابداری منعکس شود. با این حال، عدم تقارن در افشای کاهش در جریان اطلاعات به استفاده کنندگان صورت های مالی ممکن است به سقوط سهام منجر شود که این خبر است که در نهایت افشا می شود. این مطالعه به بررسی تاثیر تعدادی از ویژگی هایی حسابداری و حسابرسی که به منظور بهبود بهره وری گزارش در پیش بینی خطر سقوط سهام می پردازد. تحقیق از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و تحقیق از لحاظ نوع استدلال قیاسی- استقرایی است که با استفاده از آزمون رگرسیون خطی انجام شد. نتایج نشان می دهد رابطه منفی بین محافظه کاری مشروط و ریسک سقوط سهام آتی وجود دارد. علاوه بر این برخی از شواهد نشان می دهد که سطح محافظه کاری بی قید و شرط بر رابطه بین محافظه کاری مشروط و خطر سقوط سهام آینده تاثیر می گذارد. روی هم رفته، نتایج حاکی از آن است که محققان باید اثرات این دو شکل محافظه کاری در ارزیابی احتمال تصادفی از قیمت سهام در آینده جدا کنند و نباید نقش مفید محافظه کاری در کاهش خطر سقوط سهام نادیده بگیرند.

- بال^۱ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "اقتصاد سنجی ضریب عدم تقارن باسو و محافظه کاری" به بررسی ضریب عدم تقارن باسو و محافظه کاری پرداختند. آنها با استفاده از روش های خاص اقتصادسنجی محتوای مفهوم محافظه کاری و همچنین مدل باسو را به عنوان معیار اندازه گیری محافظه کاری مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. بررسی آنها نشان داد که تحقیقات انجام پذیرفته در زمینه محافظه کاری، از لحاظ ساختاری و اقتصادسنجی ناقص هستند. آنها بیان کردند که مدل های مورد استفاده در تحقیقات اخیر، قادر به ارائه کامل و جامع اثرات مربوط به اخبار خوشایند و ناخوشایند نیستند.

1 Sana

1 Kouenidis

1 Ball

- چن^۲ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهش خود تحت عنوان "وام های وثیقه دار و محافظه کاری در گزارشگری مالی" به بررسی رابطه بین استفاده از وثیقه و محافظه کاری گزارشگری مالی پرداختند. آنها یک نمونه مطالعاتی را که شامل ۱۲۰۰ نفر از کارکنان شرکتی چینی بود مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش چارچوب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه ها در قالب استقرایی انجام می پذیرد و داده ها با استفاده از آزمون ضریب همبستگی پیرسون تجزیه و تحلیل می شود. آنها با توجه به عدم انعطاف پذیری در قیمت گذاری ریسک از طریق نرخ بهره و اجرای درست قراردادهای دریافتند که وام دهندگان شرایط دریافت وام وثیقه دار را برای وام گیرندگانی کاهش می دهند که سطح محافظه کاری بالاتری دارند. همچنین نتایج نشان داد که محافظه کاری می تواند منجر به سودی قابل حصول در قالب شرایط وثیقه ای کمتر شود. بر اساس این یافته ها می توان بیان کرد که وام دهندگان به محافظه کاری گزارشگری مالی ارجح می نهند. با این وجود، سود ناشی از محافظه کاری گزارشگری مالی کم است زیرا وام دهندگان توانایی وثیقه گذاشتن دارایی های عینی و مشهود را (همانند وثیقه گذاشتن برای دریافت وام) در نظر می گیرند و در مورد ریسک پیش فرض مقروضان نگرانی بیشتری دارند.

۷- روش پژوهش

به طور کلی روش تحقیق از سه منظر نتیجه اجرا، فرایند اجرا و هدف پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد. این پژوهش از لحاظ نتیجه اجرا، کاربردی و از نظر فرآیند اجرا، کیفی و از نظر هدف پژوهش، یک نوع پژوهش اکتشافی است. مطالعات توصیفی برخلاف مطالعاتی که هدفشان کشف روابط علت و معلولی است، موقعیتی ویژه را به صورت واقعی و عینی مورد بررسی قرار می دهند. با استفاده از مطالعات پیشین و مبانی تئوری عوامل کلیدی محافظه کاری و گزارشگری مالی شناسایی شدند. این تحقیق از لحاظ شیوه جمع آوری داده ها از نوع پیمایشی است. بر این اساس هیچ گونه امکان دست کاری روی متغیر مستقل برای پژوهشگر وجود ندارد. در این تحقیق ما ابتدا به جمع آوری داده ها با استفاده از ترکیب دو روش کتابخانه ای و میدانی (شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی) پرداختیم. ابزار گردآوری داده ها در روش کتابخانه ای شامل مطالعات کتابخانه ای و جستجوی اینترنتی جهت شناسایی مولفه های محافظه کاری و گزارشگری مالی بود. همچنین داده های لازم به روش میدانی، با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع آوری شد. سپس داده ها با سیستم AHP فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و ابعاد محافظه کاری و گزارشگری مالی اولویت بندی شدند. در این پژوهش با توجه به حجم جامعه آماری، تعداد ۳۰ نفر از خبرگان، شرکت های زیر مجموعه نفت و گاز پارس جنوبی به عنوان نمونه انتخاب شدند. در این پژوهش؛ پاسخ ها به سوالات پرسشنامه، داده مورد نیاز پژوهش را تشکیل می دهد. پاسخ به سؤال استاندارد شده ممکن است مستلزم انتخاب یک گزینه از میان یک مجموعه پاسخ های از قبل تعیین شده باشد. پروژه های تحقیقاتی عموماً نیازمند پرسشنامه با ساختار مستقیم است. در پرسشنامه این تحقیق، به منظور پاسخگویی به سوالات با توجه به معیارهای ارائه شده، اهمیت هر مولفه را نسبت به مولفه دیگر با مشخص نمودن درجه اهمیت نسبی در طیف مذکور مشخص نمائید. چنانچه در مقایسه زوجی معیارها، یک شاخص نسبت به شاخص دیگر از اهمیت مطلق برخوردار باشد، امتیاز عددی ۹ بدان تعلق خواهد گرفت. اگر از اهمیت خیلی قوی برخوردار گردد امتیاز عددی ۷، اهمیت قوی، امتیاز عددی ۵، اهمیت ضعیف امتیاز عددی ۳ و اگر از اهمیت یکسان برخوردار گردند امتیاز عددی ۱ بدان تعلق خواهد گرفت و بر عکس. همچنین از ترجیحات بین فاصله های ذکر شده می توان از امتیاز عددی ۲، ۴، ۶ و ۸ استفاده نمود.

۸- بحث و نتیجه گیری

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش می توان اذعان نمود که محافظه کاری یکی از ویژگی های اصلی گزارشگری مالی است که در تئوری حسابداری نقش آفرینی می کند و به دو نوع محافظه کاری شرطی و غیر شرطی تقسیم می شود. نتایج حاصل از شناسایی مولفه های محافظه کاری نشان می دهد که محافظه کاری دارای ۳ معیار و ۱۱ زیرمعیار می باشد که عبارتند از:

- خالص دارایی ها (با ۳ زیر معیار شامل: اندازه سازمان، عدم اطمینان خاص، بازده سالانه سازمان).

² Chen

- معیار سود و ارقام تعهدی (با ۴ زیر معیار شامل: ارقام تعهدی عملیاتی، ارقام تعهدی غیر عملیاتی، جریان نقدی عملیاتی، کل ارقام تعهدی قبل از استهلاک).

- معیار رابطه سود/ بازده (با ۴ معیار شامل: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، درجه اهرم مالی، مدیریت نقدینگی، بازدهی سهام).

بر اساس یافته های حاصل از اولویت بندی این معیارهای محافظه کاری، می توان اذعان نمود که بازده سالانه، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری و ارقام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری به ترتیب دارای بیشترین اهمیت هستند همچنین نتایج حاصل از شناسایی مولفه های گزارشگری مالی نشان می دهد که گزارشگری مالی دارای ۳ معیار و ۱۴ زیرمعیار می باشد که عبارتند از:

- معیار عملکرد مالی سازمان (با ۴ زیر معیار شامل: سودآوری سازمان، حجم معاملات سهام، سابقه خدمت، پیچیدگی عملکرد).

- معیار عوامل مدیریتی (با ۵ زیر معیار شامل: دوره تصدی مدیریت، ترکیب مدیریت، نوع مدیریت، تغییر اعضای هیئت مدیره، تمایز مدیر عامل از رئیس هیئت مدیره).

- معیار عوامل مرتبط با حسابرسی (با ۵ زیر معیار شامل: چرخش حسابرسان مستقل حسابرسی توسط سازمان حسابرسی گزارش مالی تلفیقی داشتن حسابرس مستقل وجود موسسه حسابداری مطلوب).

جدول شماره ۱: رتبه بندی نهایی معیارهای محافظه کاری

رتبه	نام زیر معیار
۱	بازده سالانه سازمان
۲	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
۳	ارقام تعهدی عملیاتی
۳	ارقام تعهدی غیر عملیاتی
۴	بازدهی سهام
۵	عدم اطمینان خاص
۶	جریان نقدی عملیاتی
۶	کل ارقام تعهدی قبل از استهلاک
۷	درجه اهرم مالی
۷	مدیریت نقدینگی
۸	اندازه سازمان

جدول شماره ۲: رتبه بندی نهایی معیارهای گزارشگری

رتبه	نام زیر معیار
۱	داشتن حسابرس مستقل
۲	ترکیب مدیریت سازمان
۲	نوع مدیریت سازمان
۳	گزارش مالی تلفیقی
۴	تغییر اعضای هیئت مدیره
۵	حسابرسی توسط سازمان حسابرسی
۵	وجود موسسه حسابداری مطلوب
۶	سودآوری

حجم معاملات سهام	۶
دوره تصدی مدیریت	۷
چرخش حسابرسان مستقل	۸
سابقه خدمت	۹
پیچیدگی عملکرد	۱۰

یافته های حاصل از اولویت بندی معیار گزارشگری مالی نشان می دهد که داشتن حسابرس مستقل، تمایز مدیر عامل از رئیس هیئت مدیره و نوع و ترکیب مدیریت به ترتیب بیشترین اهمیت را دارند.

۹- پیشنهادات پژوهش

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادات زیر ارائه می شود:

الف - بر اساس رتبه بندی معیارهای محافظه کاری مشخص گردید که بازده سالانه، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، اقلام تعهدی عملیاتی و غیرعملیاتی به ترتیب بیشترین اهمیت را دارند. بنابراین پیشنهاد می شود در راستای برآورد محافظه کاری به مولفه هایی همچون بازده سالانه، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری، اقلام تعهدی عملیاتی و غیرعملیاتی بیشتر از سایر مولفه ها توجه شود. از آنجایی که اعمال محافظه کاری در حسابداری دارای مزایای غیرقابل انکار در کاهش نامتقارن بودن اطلاعات، تعدیل رفتارهای فرصت طلبانه مدیران و در نهایت قابلیت اتکای اطلاعات تهیه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری است اما همواره باید این مهم را نیز مورد توجه قرار داد که استفاده بی رویه از استانداردهای محافظه کارانه منجر به کاهش پایداری سود و مربوط بودن اطلاعات می گردد. لذا استفاده از سطح مناسب و معقولی از محافظه کاری در کنار دیگر ساز و کارهای کنترلی از جمله بکارگیری مکانیزم های حاکمیت شرکتی، برای بهبود سطح کارایی بازار لازم می باشد. بنابراین پیشنهاد می شود تا تدوین کنندگان مبانی نظری گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری (سازمان حسابرسی) در راستای تعیین سطح مناسب و معقول محافظه کاری در چارچوب های نظری و متعاقب آن استانداردهای حسابداری، تعامل سازنده ای با تدوین کنندگان قوانین و مقررات نظارتی (سازمان بورس اوراق بهادار) داشته باشند.

ب- بر اساس رتبه بندی معیارهای گزارشگری مشخص گردید که داشتن حسابرس مستقل، ترکیب و نوع مدیریت سازمان و گزارش مالی تلفیقی به ترتیب بیشترین اهمیت را دارند. بنابراین پیشنهاد می شود کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی با ارائه پیوست های توضیحی و یا تدوین استاندارد جدید در خصوص حسابرسی صورت های مالی تلفیقی شرایط به کارگیری یکنواخت استاندارد را ایجاد کند. حسابرس اصلی در هنگام پذیرش کار، باید میزان کفایت مشارکت خود را ارزیابی کند و پس از پذیرش کار، روش های اضافی لازم را در خصوص گزارش های مالی اجزا را در نظر بگیرد و با حسابرسان دیگر مذاکره کند و مواردی را که اثر با اهمیتی بر کار حسابرس دیگر دارد، نظیر لزوم استقلال حسابرس دیگر و استفاده ای که از نتایج کار و گزارش حسابرس دیگر خواهد شد و سایر موارد را با او در میان گذارد. به نظر می رسد برخی از مشکلات، ناشی از نبود موسسه های حسابرسی بزرگ در ایران است. یکی از راهکارهای رفع بخشی از این موانع، تشکیل موسسه های حسابرسی بزرگ یا ادغام موسسه های کوچک فعلی در یکدیگر است. جامعه حسابداران رسمی ایران با بررسی پیشینه عملکرد مؤسسات حسابرسی و شناسایی ظرفیت های بالقوه مؤسسات حسابرسی، همچنین فراهم کردن امکان حضور مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر خارجی زمینه را برای رشد تخصصی اینگونه مؤسسات فراهم کند و همچنین، وظایف حسابرسی سازمان حسابرسی به مؤسسات حسابرسی خصوصی واگذار شود تا امکان کسب دانش تخصصی برای همه مؤسسات حسابرسی فراهم شود. همچنین پیشنهاد می شود مولفه هایی همچون ترکیب و نوع مدیریت سازمان مورد توجه بیشتری قرار گیرد و علاوه بر غیرموظف بودن اعضای هیأت مدیره، مستقل بودن آنها نیز مد نظر قرار گیرد. همچنین، از آنجا که سهامداران خانوادگی، در رشد و توسعه اقتصادی کشور نقشی اساسی دارند، لازم است تمهیداتی برای ارتقای فرهنگ مالکیت خانوادگی اندیشه شود.

منابع

منابع فارسی

- اسلامی، عبدالوهاب. (۱۳۹۴). محافظه کاری معیار کلیدی ارزیابی گزارشگری مالی در سیستم حسابداری سازمان ها. همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری، گرگان، گروه آموزش و پژوهش شرکت مهندسی عمران بنای تدبیر، مرکز آموزش علمی و کاربردی هلال احمر استان گلستان.
- انصاری، عبدالمهدی، صفری بیدسکان، سعید. (۱۳۹۳) بررسی محافظه کاری در سود حسابداری و عوامل موثر بر آن، دانش حسابداری، دوره اول، شماره ۱، صص ۱۰۹-۱۲۷.
- پیوندی، محمود و خرم، فاطمه. (۱۳۹۲). اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل در بهبود کیفیت گزارشگری مالی. حسابرس، شماره ۶۹، صص ۱۱۸-۱۲۵.
- ستایش، محمد حسین و جمالیان پور، مظفر. (۱۳۸۹). بررسی وجود محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، دوره دوم، شماره ۱، صص ۸۵-۱۱۹.
- سهیلی، حسین و مراد بیگی، لیلی. (۱۳۹۴). بررسی ساختار تأمین مالی با محافظه کاری مشروط بر گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه همایشگران مهر اشراق.
- شورورزی، محمدرضا، برزگر، عابدین. (۱۳۸۸). نبود تقارن اطلاعاتی و نقش اطلاعاتی محافظه کاری: بررسی دیدگاه های متفاوت در باب محافظه کاری، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۱۰، صص ۵۶-۷۵.
- قناد، مصطفی و قرین نشتیفانی، ستار. (۱۳۹۳). ضرورت و اهمیت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. دومین همایش ملی پژوهش های کاربردی در علوم مدیریت و حسابداری، تهران، دانشگاه جامع علمی کاربردی.
- کردستانی، غلامرضا و امیربیگی لنگرودی، حبیب. (۱۳۸۹). معیارهای ارزیابی محافظه کاری. مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۲۰، صص ۱۲-۱۷.
- واحد مقدم، حسین و منصوری عباسیه، کریم. (۱۳۹۳). بررسی محافظه کاری در حسابداری و تأثیرات آن بر گزارشگری مالی. اولین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و فرهنگ ایرانی اسلامی، اردبیل، موسسه پیشگامان فرهیختگان فرهنگ و اندیشه ولیعصر، اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی استان اردبیل.

منابع غیر فارسی

- Ball, R., Kothari, S. P., & Valeriv, N. (2013). Econometrics of the Basu Asymmetric Timeliness Coefficient and the Accounting Conservatism. *Journal of Accounting Research*, 51(5), 1071-1097.
- Chen, J. Z., Lobo, G. J., Wang, Y., & Yu, L. (2013). Loan collateral and financial reporting conservatism: Chinese evidence. *Journal of Banking & Finance*, 37(12), 4989-5006.
- Kousenidis, D. V., Ladas, A. C., & Negakis, CH. I. (2014). Accounting conservatism quality of accounting information and crash risk of stock prices. *The Journal of Economic Asymmetries*, 11, 120-137.
- Sana ` A, N.M. (2016). The Effect of Accounting Conservatism on Financial Performance Indicators in the Jordanian Insurance Companies. *Journal of Internet Banking and Commerce*, 21(1), 1-16.