

نقد پژوهش‌های کیفیت گزارشگری مالی و ارایه نظریه "اطلاعات-عدم اطمینان محور" جهت ارایه تعریف مفهومی کیفیت

حسین اعتمادی^۱

علی رحمانی^۲

عادل آذر^۳

رضا حصارزاده^۴

تاریخ پذیرش: ۹۱/۱۰/۲۲

تاریخ دریافت: ۹۱/۷/۲۰

چکیده

علی‌رغم آن‌که ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی (کیفیت) در ابعاد مختلف، پیشرفت‌های چشم‌گیری داشته است، با این حال، پیمایش ادبیات پژوهش‌های کیفیت حتی در مجلات برتر حسابداری جهان، چندین مشکل پایه را که سبب ایجاد ابهاماتی در پژوهش‌های کیفیت می‌گردد، پیش رو قرار می‌دهد. شواهد تحقیق حاضر، نشان می‌دهد که نبود تعریف مناسب برای کیفیت و نیز عدم تمرکز کافی بر مفاهیم و آنچه که معیارهای کیفیت مرسوم اندازه‌گیری می‌کنند، ریشه مشکلات مزبور می‌باشد. همچنین دو نظریه پیشرو در حوزه کیفیت، با محدودیت‌ها، ابهامات و نقدهایی مواجه هستند. بعلاوه این پژوهش، با پالودن مفروضات مشکل‌زای زیربنای پژوهش‌های کیفیت و تغییر جهت از رویکرد "تصمیم معین محور" به "اطلاعات محور"، "نظریه اطلاعات-عدم اطمینان محور" را طراحی و تعریف جدیدی از کیفیت ارایه می‌کند. بعلاوه نظریه یادشده، این موضوع را که چرا پژوهش‌های گذشته نتوانسته‌اند به استنباط واحد و مورد توافقی در خصوص چیستی کیفیت دست‌یابند، روشن می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارشگری مالی، نظریه، عدم اطمینان، نقد.

1- etemadiah@modares.ac.ir

2- rahmani.ali@gmail.com

3- azara@modares.ac.ir

4- Reza_Hesarzadeh@yahoo.com

1- دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

2- استادیار گروه حسابداری دانشگاه الزهرا

3- استاد گروه مدیریت دانشگاه تربیت مدرس

4- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس (مسئول مکاتبات)

۱- مقدمه

در فراهم آوردن یک دیدگاه یکپارچه داشته و معطوف مفاهیم، معیارها و نتایج پژوهش های مرتبط با کیفیت بوده‌اند، ارایه و کار آن‌ها را مورد تحلیل و نقد قرار می‌دهد. این بررسی محدود به مطالعاتی است که به زعم نگارندگان تحقیق حاضر، با اهمیت و جامع بوده‌اند: فرانسیز و همکاران (۲۰۰۶) و دیچاو و همکاران (۲۰۱۰). بر اساس ضرورت‌های برجسته شده در قسمت‌های یک تا چهار جهت طراحی یک تعریف مناسب از کیفیت، این مقاله در قسمت پنجم نظریه اطلاعات-عدم اطمینان محور کیفیت را طراحی و تعریف جدیدی از کیفیت ارایه می‌کند. در قسمت ششم، نکات این تحقیق به صورت خلاصه ارایه می‌گردد.

۲- ادبیات پژوهش و مروری بر پیشینه

پژوهش‌های کیفیت، پیشرفت‌های چشم‌گیری در ابعاد مختلفی همچون توسعه معیارهای اندازه‌گیری کیفیت، افزایش دانش درباره مفید بودن برخی از ویژگی‌های اطلاعات، شناخت انگیزه‌های مدیریت، و ... داشته‌است (دی فاند، ۲۰۱۰). با این وجود، بررسی ادبیات چندین مشکل پایه را پیش رو قرار می‌دهد که تاحدی سبب درهم تنیدگی نتایج و ابهام در اعتبار پژوهش‌های کیفیت می‌شود. به عنوان مثال، برخی از مطالعات (جیولی، ۲۰۱۰) شماری از تناقض‌های مربوط به نتایج این پژوهش‌ها و دشواری در تعمیم-دهی آن‌ها را گزارش می‌نماید. وجود این مشکلات در مجلات و مطالعات برتر حسابداری، اهمیت آن را چندبرابر می‌گرداند. این مشکلات عبارتند از:

اول این‌که، در خصوص تفکیک بین عوامل ایجاد کیفیت، معیارهای کیفیت و پیامدهای کیفیت درهم- آمیختگی وجود دارد. به عنوان مثال، برخی از مطالعات (فان و ژانگ، ۲۰۱۲) محافظه‌کاری را به عنوان عامل کیفیت محسوب می‌نمایند. در حالی‌که

ارایه اطلاعات با کیفیت از اهمیت فراوان برخوردار است چراکه اطلاعات با کیفیت اثر مساعدی بر تصمیمات مربوط به تامین مالی، انجام سرمایه گذاری، اعطای تسهیلات، سایر تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع و در مجموع کارایی بازار و اقتصاد خواهد داشت (هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری، ۲۰۰۸). این امر، در کنار عواملی مانند معرفی مدل‌های اقلام تعهدی غیرعادی، تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و توسعه پایگاه‌های داده (دی فاند ۲۰۱۰)، در دو دهه اخیر سبب جلب پژوهش‌های فراوانی به حوزه کیفیت گزارشگری مالی (کیفیت) شده است.^۱ در حالی‌که ادبیات مربوط به کیفیت در ابعاد مختلف پیشرفت‌های چشم‌گیری داشته‌است، به زعم نویسندگان مقاله حاضر، چالش‌های جدی در پژوهش‌های کیفیت وجود دارد که اصولاً این موضوع را که معیارهای کیفیت^۲ واقعا کیفیت را اندازه‌گیری می‌کنند مورد تردید اساسی قرار می‌دهد. علی‌رغم آن‌که برخی از پژوهش‌ها اشاراتی به چالش‌های مزبور داشته‌اند، این مقاله در قسمت دوم، با پیمایش ادبیات موجود در مجلات برتر حسابداری جهان، چندین مشکل پایه را پیش رو قرار می‌دهد که مواجهه اغلب پژوهش‌های گذشته و حتی پژوهش‌های انتقادی در برابر آن‌ها همراه با اغماض و سازش می‌باشد. انتظار می‌رود برجسته نمودن مشکلات، بایی را برای حل یا تعدیل آن هر چند در بلندمدت باز نماید. شواهد این تحقیق، در قسمت سوم، نشان می‌دهد مشکلات مزبور ریشه در نبود تعریف مناسب و نیز عدم تمرکز کافی بر مفاهیم و آنچه که معیارهای کیفیت مرسوم اندازه-گیری می‌کنند، دارد. حتی نظریه‌های کیفیت نیز با ابهامات، محدودیت‌ها و نقدهایی مواجهه است. قسمت چهارم دو نمونه از نظریه‌های کیفیت که سعی

برخی دیگر (باتاچاریا و دیگران، ۲۰۰۳) محافظه‌کاری را برای اندازه‌گیری کیفیت به کار می‌برند. همچنین در حالی که مدیریت سود به عنوان یکی از معیارهای رایج اندازه‌گیری کیفیت استفاده می‌شود، در برخی از تحقیقات به عنوان عامل کیفیت و در برخی به عنوان پیامد کیفیت (بیور، ۲۰۰۲) معرفی می‌گردد. دوم، در حالی که محققان، شواهدی در خصوص سودمندی برآوردن هر چه بیشتر برخی از این معیارها ارایه می‌دهند، شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد، رابطه بین برخی از این معیارها با یکدیگر، معکوس می‌باشد و از این رو بهبود یک معیار ممکن است سبب تضعیف دیگری شود. به عنوان مثال شواهد پژوهش فرانسوی و همکاران (۲۰۰۳) حاکی از آن است که محافظه‌کاری و قابلیت پیشبینی یا کیفیت اقلام تعهدی و به موقع بودن رابطه معکوسی با یکدیگر دارند. علاوه بر این، پیامدهای اقتصادی برخی از این معیارها نیز نامطلوب است (دیچاو و همکاران، ۲۰۱۰). سوم، با وجود آن‌که توجه به تعامل بین معیارها اغلب ضروری است (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی، ۲۰۰۸) نحوه تعامل یا موازنه این معیارها با یکدیگر، برای تاثیرگذاری بر متغیر وابسته در نظر گرفته نمی‌شود. اگرچه دیفاندا (۲۰۱۰) به دشواری بررسی نحوه موازنه اشاره داشته است، لکن نوشتار پیش‌رو، در قسمت پنجم درباره امکان پذیری آن بحث خواهد نمود. چهارم، تعدد معیارها خود عامل مناقشه‌انگیزی است چرا که رهنمود مناسبی در خصوص چگونگی انتخاب یک یا چند معیار از بین انواع معیارها وجود ندارد و مشخص نیست که کدام یک از معیارهای کیفیت نسبت به سایرین مناسب‌تر است. اگرچه در زمینه انتخاب معیار مناسب، ایده‌هایی توسط برخی از محققان (مانند فرانسوی و همکاران، ۲۰۰۶) مطرح شده است، با این حال ایده‌های مزبور نیز در معرض

نقدهایی قرار دارند که در قسمت چهارم مقاله به آن‌ها اشاره خواهد شد. افزون بر این، استفاده از معیارهای مختلف، مقایسه پذیری نتایج تحقیقات را با چالش مواجه نموده است. پنجم با توجه به بکارگیری معیارهای متنوع در اندازه‌گیری کیفیت، چنانچه اطلاعات از منظر یک معیار با کیفیت باشد و از منظر دیگری باکیفیت نباشد، چه استنباطی از کیفیت اطلاعات می‌توان داشت؟ به عنوان مثال همان طور که دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) گزارش نموده اند، برای بررسی اثر مالکیت مدیریت بر کیفیت، چنانچه معیار کیفیت، محافظه‌کاری باشد، رابطه مثبت و چنانچه معیار کیفیت، ضریب واکنش سود باشد، رابطه منفی می‌باشد. ششم اصولاً شواهدی وجود دارد که تایید این موضوع که معیارهای کیفیت موجود، واقعا کیفیت را اندازه‌گیری می‌کند، با تردید مواجه می‌سازد. به عنوان مثال، در حالی که عدم هموارسازی سود به عنوان معیار کیفیت در تحقیقات فراوانی استفاده می‌گردد، توکر و دیگران (۲۰۰۶) بیان می‌دارند که عدم هموارسازی سود سبب کاهش محتوای اطلاعاتی سود می‌شود. همچنین در حالی مفاهیمی مانند مدیریت سود و اختیار مدیریت به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت مورد استفاده بسیاری از تحقیقات قرار می‌گیرد که معیارهای اندازه‌گیری آن‌ها از نظر روایی سازه مورد تردید هستند. به عنوان مثال دیفاندا (۲۰۱۰) اشاره دارد که ما قادر نیستیم اطمینان کسب نماییم که مدل‌های اندازه‌گیری مبتنی بر اقلام تعهدی غیرعادی واقعا مدیریت سود را اندازه‌گیری می‌کند یا خیر؟ همچنین در مقابل این ادعاها که اختیار مدیریت و مدیریت سود، کیفیت را کاهش می‌دهد، بیور (۲۰۰۲) بیان می‌دارد که اختیار مدیریت می‌تواند کیفیت را بهبود دهد. همچنین، صرف‌نظر از این موارد، اصولاً نبود مدیریت سود به تنهایی، شاهد کافی بر وجود

کیفیت نمی‌باشد (لو، ۲۰۰۸). تحلیل‌های مشابهی برای سایر معیارها وجود دارد.

بررسی مشکلات پایه نشان‌گر این واقعیت است که ریشه بسیاری از کاستی‌های موجود در حوزه کیفیت، به صورت بنیادی به تعریف کیفیت برمی‌گردد. توصیف رایج پژوهش‌های مختلف از کیفیت، ابهام و عدم توافق درباره تعریف و مفهوم کیفیت می‌باشد. به طور کلی تحقیقات تجربی عموماً بدون تمرکز بر مفهوم کیفیت و آنچه قرار است با به کارگیری معیارها اندازه‌گیری شود (سازه مکنون معیارها^۳)، از معیارهای متنوعی بهره می‌برند. اندک تحقیقات نظری و انتقادی در حوزه کیفیت نیز جایگاه ویژه‌ای را برای پرداختن به مفهوم کیفیت قایل نمی‌باشند.

شواهد پژوهش حاضر نشان می‌دهد گروه اول از پژوهش‌ها (بتی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بیدل و هیلاری، ۲۰۰۶؛ بلتون و همکاران، ۲۰۱۱) بدون آن که کیفیت را تعریف نمایند، از معیارهای تحقیقات گذشته استفاده می‌نمایند. به عنوان مثال، بیدل و هیلاری (۲۰۰۶) بدون تعریف کیفیت، چهار معیار کیفیت را که سه معیار از مطالعه باتاچاریا و همکاران (۲۰۰۳) و یک معیار از مطالعه بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) می‌باشد در یک شاخص تجمیع نموده‌اند. چهار معیار مزبور شامل سود متحورانه، اجتناب از زیان، عدم هموارسازی و به موقع بودن می‌باشد. بررسی دقیق‌تر این گونه از تحقیقات نشان می‌دهد که در برخی از موارد، تعاریف زیر بنای معیارهای گرفته شده از تحقیقات مختلف گذشته، ناهمگون است. به عنوان مثال در همان تحقیق بیدل و هیلاری (۲۰۰۶)، رهگیری منبع معیارهای استفاده شده، نشان‌گر ناهمگونی تعریف باتاچاریا و همکاران (۲۰۰۳) با بوشمن و همکاران (۲۰۰۳) می‌باشد. باتاچاریا و همکاران (۲۰۰۳) کیفیت را به عنوان توان توزیع

سودهای گزارش شده شرکت در ارزیابی اطلاعاتی پیرامون توزیع سودهای اقتصادی تعریف نموده‌اند، در حالی که بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) کیفیت را به عنوان میزان دسترسی استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی به اطلاعات خاص مربوط به شرکت تعریف کرده‌اند. افزون‌بر این، علاوه بر به موقع بودن، معیارهای دیگری از قبیل حجم افشای مالی، حجم افشای راهبری شرکتی، رویه‌های حسابداری استفاده شده و کیفیت حسابرسی نیز برای اندازه‌گیری کیفیت در تحقیق بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) استفاده شده است. نوع استناد به تحقیقات گذشته در این گروه پژوهش‌ها بعضاً ممکن است، استناد به معیارهای عمومی یا معیارهای به کار گرفته شده در پژوهش‌های مشابه باشد. به عنوان مثال بلتن و همکاران (۲۰۱۱) برای بررسی اثر کیفیت بر کم قیمت‌گذاری عرضه اولیه سهام در سطح جهان، نیز بدون تعریف کیفیت و صرفاً با اشاره به معیارهای عمومی استفاده شده در مطالعات گذشته، معیارهای عدم هموارسازی سود، اجتناب از زیان و عدم محافظه‌کاری را برای اندازه‌گیری کیفیت برگزیدند. همچنین جیولی و همکاران (۲۰۱۰) نیز با اشاره به این مطلب که درک مفهوم کیفیت، کاملاً دشوار است و ادبیات موجود تعریف شفاف‌ی از کیفیت را در اختیار قرار نمی‌دهد؛ بیان می‌کند معیار واحدی برای پوشش همه ابعاد کیفیت وجود ندارد و لذا در مطالعه خود از چندین معیار از قبیل پایداری، خطای برآورد اقلام تعهدی، مدیریت سود و محافظه‌کاری به عنوان معیارهای کیفیت استفاده نموده است. در عوض، به عنوان مثال آکینز (۲۰۱۲)، با این توضیح که معیارهای منتخب وی در تحقیقات مشابه اخیر، در حوزه هزینه سرمایه، استفاده شده است، از معیارهای کیفیت اقلام تعهدی و عدم هموارسازی سود برای اندازه‌گیری کیفیت بهره می‌برند. همچنین تحقیقاتی که برای اندازه‌گیری کیفیت

از معیار مدیریت سود استفاده می‌نمایند، معمولاً همین شیوه استناد را به کار می‌برند.

در مقابل گروه اول، گروهی از مطالعات، تعریف محدودی از کیفیت ارایه می‌دهند. به عنوان نمونه مفهوم کیفیت را به یک ویژگی اطلاعات یا سود کاهش می‌دهند. به عنوان مثال، ریچاردسون و همکاران (۲۰۰۵) و ریچاردسون (۲۰۰۳) کیفیت را به عنوان قابلیت اتکای سود تعریف می‌نمایند و از معیار پایداری سود برای اندازه‌گیری کیفیت استفاده می‌کنند. افزون بر این، لی (۲۰۱۰) نزدیکی سود را به سود دایمی تعریف نموده و از معیار پایداری سود برای اندازه‌گیری آن بهره می‌برد.

همچنین گروهی دیگر از تحقیقات، کیفیت را کاملاً باز و گسترده تعریف می‌کنند اما در عین حال از معیارهای محدودی برای اندازه‌گیری کیفیت استفاده می‌نمایند. به عنوان مثال، بال و شیواکمار (۲۰۰۵) کیفیت را به عنوان مفید بودن برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران و همه بخش‌های دارای تعامل با واحد تجاری تعریف نموده‌اند و از محافظه‌کاری به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت استفاده نموده‌اند.

گروه چهارم، کیفیت را کاملاً باز و گسترده تعریف نموده‌اند و از معیارهای مختلفی برای اندازه‌گیری کیفیت استفاده کرده‌اند. به عنوان مثال بهاراس و همکاران (۲۰۰۸) کیفیت را به عنوان توان سود در انعکاس هرچه بهتر وضعیت و عملکرد اقتصادی واحد تجاری تعریف و از عدم مدیریت سود (اقدام تعهدی غیرعادی)، انعکاس هرچه به موقع‌تر زیان‌ها و مربوط بودن برای اندازه‌گیری کیفیت بهره برده‌اند.

در بیشتر مطالعات کیفیت، دلایلی که برای انتخاب معیارها استفاده می‌شود، مانع انتخاب سایر معیارهای ممکن کیفیت نمی‌باشد. به عنوان مثال، بهاراس و همکاران (۲۰۰۸) از عدم مدیریت سود (اقدام تعهدی

غیرعادی) به عنوان نماد انعکاس هرچه بهتر عملکرد واقعی اقتصادی استفاده می‌کنند زیرا آنان معتقدند اقدام تعهدی غیرعادی انحراف زیاد جریان‌های نقدی و سود شرکت را منعکس می‌کند. در حالی که باتاچاریا و همکاران (۲۰۰۳) از معیارهای عدم محافظه‌کاری، اجتناب از زیان و عدم هموارسازی سود برای اندازه‌گیری آن نماد بهره می‌برند زیرا آنان معتقدند، معیارهای مزبور محتوای اطلاعاتی سود شرکت را کاهش می‌دهد. افزون بر این، باتاچاریا و همکاران (۲۰۱۲) برای بررسی رابطه بین کیفیت و عدم تقارن اطلاعاتی از معیار کیفیت اقدام تعهدی استفاده می‌کنند اما در تحقیق مشابه (باتاچاریا و همکاران، ۲۰۱۲ الف)، برای بررسی ارتباط بین کیفیت، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه سرمایه از کیفیت اقدام تعهدی، اقدام تعهدی غیرنرمال و معیار ترکیبی (حاصل از دو معیار مذکور و نوسانات سود) بهره می‌برند.

نکته تامل برانگیز آن‌که در بسیاری از مطالعات، بخش مقدمه و ادبیات تحقیق آکنده از استناد به مطالعاتی است که تعریف و معیارهای آنان متفاوت می‌باشد. همچنین در بسیاری از این تحقیقات اصولاً در مقدمه تحقیق مفهوم کیفیت مدنظر تبیین نمی‌شود، گویا که اصولاً هیچ برداشت متفاوتی از مفهوم کیفیت در بین تحقیقات مورد استناد وجود ندارد و در نتیجه همه چیز به بخش روش تحقیق واگذار می‌شود (به عنوان مثال، کریشان و همکاران (۲۰۱۱)). به عبارت دیگر، اصطلاح کیفیت بدون مطالعه بخش روش تحقیق پژوهش‌های مزبور، مفهومی را به ذهن مخابره نمی‌کند. این‌ها همه و همه نشان‌گر عدم وجود تعریف رایج و مناسبی از کیفیت و عدم تمرکز بر مفهوم کیفیت و نقش معیارها در اندازه‌گیری کیفیت می‌باشد. بنابراین به نظر می‌رسد بازبینی انتقادی تحقیقات حوزه کیفیت، حل یا تعدیل مشکلات پایه و

ارایه تعریف مناسبی از کیفیت از اولویت بالایی برخوردار باشد.

۳- تحلیل علمی نظریات

در این قسمت دو مورد از نظریه‌های پیشرو در زمینه کیفیت؛ فرانسویز و همکاران (۲۰۰۶) و دیچاو و همکاران (۲۰۱۰)، که سعی در فراهم آوردن یک دیدگاه یکپارچه داشته و معطوف مفاهیم، معیارها و نتایج پژوهش‌های مرتبط با کیفیت بوده‌اند، تحلیل و نقد می‌شود. اگرچه مطالعات آنان، یافته‌های نو و جالبی را برای محققان فراهم می‌آورد و منشا ایده‌های زیادی می‌باشد، با این حال در زمینه ارایه تعریف و مفهوم‌سازی مناسبی از کیفیت دچار محدودیت‌ها، ابهامات و نقدهایی به شرح زیر می‌باشند.

۱-۳- نظریه فرانسویز و همکاران

۱-۱-۳- تعریف کیفیت

فرانسویز و همکاران (۲۰۰۶) با بررسی بیش از ۱۰۰ مطالعه پیرامون کیفیت، در کتابی با عنوان کیفیت سود، کیفیت را به صورت آماری و به عنوان میزان دقت^۴ معیار نسبت به سازه ارزشگذاری مربوطه^۵ (مانند ارزیابی مدیران) تعریف می‌نمایند. به اعتقاد نویسندگان، کیفیت بالاتر به معنای دقت بیشتر اطلاعات نسبت به سازه ارزشگذاری مربوطه‌اند. آنان معتقدند دقت یکی از ویژگی‌های اطلاعات - مشابه سایر ویژگی‌های اطلاعات - است (که مقاله حاضر از آن به عنوان ویژگی منفک-موازی یاد می‌کند) و نقش سایر ویژگی‌های اطلاعات از قبیل به موقع بودن، کمک به ارزش‌مندی دقت (یا کیفیت) است. به بیان دیگر دقت (یا همان کیفیت) در کنار سایر ویژگی‌های اطلاعات، موجب ارزشمند شدن اطلاعات می‌شود.

اما در خصوص نظریه فرانسویز و همکاران (۲۰۰۶) ملاحظاتی به شرح زیر وجود دارد:

۱- قبل از تعمق در نظریه؛ همانطور که بیان شد،

فرانسویز و همکاران کیفیت را به عنوان یک ویژگی اطلاعاتی به صورت منفک-موازی سایر ویژگی‌های اطلاعات معرفی می‌نمایند. در حالی که چنین تعبیری از کیفیت در حسابداری غیرمتعارف است. چراکه به عنوان مثال در چارچوب نظری حسابداری، کیفیت به عنوان یک ویژگی اطلاعاتی منفک-موازی سایر ویژگی‌های اطلاعاتی مد نظر نبوده و به ویژه هدف استانداردگذاران از تدوین ویژگی‌های کیفی از قبیل ارایه صادقانه یا مربوط بودن، ارایه اطلاعات با کیفیت می‌باشد. به بیان دیگر، اطلاعات با کیفیت بالا، هدفی است که گزارشگری مالی، با قراردادن ویژگی‌های کیفی مختلف در کنار یکدیگر دنبال می‌کند و حتی هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری کیفیت را به عنوان یک ویژگی موازی سایر ویژگی‌های کیفی، به چارچوب مفهومی اضافه ننموده‌اند (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ب، ۲۰۰۸).^۶

۲- با توجه به این که دقت (کیفیت)، منفک-موازی سایر ویژگی‌های اطلاعاتی معرفی شده است، روش کسب آن (بدون کمک گرفتن از مربوط بودن یا ارایه صادقانه) مشخص نمی‌باشد. همچنین علی‌رغم آن که نظریه مزبور، هم‌زمان به دقت معیار و دقت اطلاعات اشاره دارد، ارتباط بین دقت اطلاعات و دقت معیار تبیین نشده است.

۳- تعمق در نظریه، ابهاماتی را در خصوص منظور محققان از دقت برجسته می‌کند. مشخص نیست که نظریه به دنبال درستی اندازه‌گیری (دقت) است یا اندازه‌گیری درست (صحت). از یک‌سو نظریه، صراحتاً از دقت آماری صحبت می‌کند. دقت آماری به معنای تکرارپذیری اندازه‌های حاصل از معیار تحت شرایط یکسان می‌باشد. به بیان دیگر

زمانی که بخواهیم دقت آماری یک معیار را بسنجیم باید میزان تکرارپذیری اندازه‌های حاصل از آن معیار را مورد بررسی قرار دهیم و در این بررسی، به مفهوم ثالثی همچون سازه ارزش‌گذاری مربوط توجهی نمی‌شود. از سوی دیگر، نظریه، با بیان عبارت "میزان دقت معیار نسبت به سازه ارزش‌گذاری مربوط" عملاً از مفهوم صحت^۱ استفاده می‌کند. صحت در علم آمار عبارتست از نزدیکی ارزش‌های حاصل از معیار و ارزش‌های واقعی. دقت و صحت الزاماً رابطه مستقیمی با یکدیگر ندارند^۲. بنابراین بالابودن دقت معیار به معنای "توان بالای آن معیار در درست اندازه‌گیری کردن و نه اندازه‌گیری درست" یا تکرارپذیری اندازه‌های حاصل از معیار می‌باشد. بنابراین دقت معیار هرگز به معنای درستی اندازه‌گیری کیفیت نیست. اما بالابودن صحت معیار به معنای "اندازه‌گیری درست کیفیت" می‌باشد.

چنانچه منظور دقت باشد، چندان دغدغه‌ای را از ادبیات حسابداری رفع نمی‌کند. چالش اصلی آن است که آیا معیارهای کیفیت، به واقع کیفیت را می‌سنجند (صحت). لذا این صحت است که از درجه بالاتری از اهمیت برخوردار است. چنانچه منظور صحت باشد، به دلیل عدم وجود ارزش‌های واقعی کیفیت یا عدم رایجه تعریف مفهومی از کیفیت به عنوان یک محک (جهت بررسی نظری ارزش‌های حاصل از معیار با آن مفهوم)، نمی‌توان صحت معیارها را مورد سنجش قرار داد.

با توجه به موارد فوق، اصولاً تعریف کیفیت، نحوه تحصیل آن و سازه مکنون معیارها، کماکان با ابهام مواجه است.

۳-۱-۲- انتخاب معیار و مفهوم چند بعدی بودن

فرانسویز و همکاران (۲۰۰۶) ادامه می‌دهند که کیفیت، مفهومی چند بعدی است و بنابراین انتخاب

معیارهای کیفیت به دو عامل بستگی دارد: آن بُعدی که سوال تحقیق، اشاره دارد و در دسترس بودن داده و معیارهایی که می‌تواند برآورد شود. اگرچه محققان در مورد دومین عامل توضیح بیشتری نمی‌دهند اما در مورد عامل اول اضافه می‌کنند که برخی از سوال‌های تحقیق معیاری را استفاده می‌کنند که به تصور سهام‌داران مرتبط است، به عنوان مثال ارتباط ارزشی سود با بازده. برخی دیگر از سوال‌های تحقیق، بر معیارهای مبتنی بر صرفاً ارقام حسابداری (بدون ارزش‌های بازار) متمرکز هستند.

چنانچه بپذیریم که کیفیت، مفهومی چند بعدی است، ایده فرانسویز و همکاران (۲۰۰۶) در این موضوع تاحدی منطقی به نظر می‌رسد هرچند، کاربرد آن با محدودیت‌های زیر مواجه است:

۱- این ایده، دارای این پیش‌فرض است که ابتدا تعدادی معیار که قابلیت اندازه‌گیری واقعی کیفیت را دارند وجود دارد و بعد از آن محقق درصدد انتخاب معیار مربوط به سوال تحقیق خود بر می‌آید. در حالی که نامفهوم بودن تعریف کیفیت و نبود دلیل زیربنایی نسبتاً محکم برای تایید پیش‌فرض مزبور، پذیرش چنین پیش‌فرضی دشوار است. بحث اصلی آن است که کیفیت چیست و چرا باید قبول نمود که یک معیار نشان دهنده کیفیت است؟ پس از مشخص شدن این سوال‌هاست که فرد می‌تواند از ایده یادشده بهره برد.

۲- حتی با فرض پذیرفتن پیش‌فرض مزبور، همان‌طور که در قسمت سوم مقاله بیان شد، بسیاری از معیارهای کیفیت این قابلیت را دارند که با توجهات مختلف در انواع تحقیقات دارای سوال‌های تحقیق متفاوت، به کار روند. همچنین این توجهات عموماً مانع از بکارگیری سایر معیارها در تحقیق نمی‌باشد. لذا از این منظر، ایده پیش‌گفته چندان راه‌گشا نیست. در عمل نیز شواهد تجربی حاکی از عدم

واحد را تشکیل می‌دهد (مانند سطوح مختلف یک مکعب) یا اینکه به معنای وجود مفاهیم متعددی است که هیچ ارتباطی با یکدیگر ندارند؟ چنین سوالی در مورد رابطه بین بعدهای کیفیت و معیارها نیز وجود دارد؟ پاسخ به این سوال‌ها آن‌چنان مبهم است که بسیاری از تحقیقات مرتب به ابهام پیرامون کیفیت، ابعاد آن و آن بعدی که باید مد نظر قرار بگیرد، اشاره دارند. پژوهش‌ها عموماً برای فرار از این ابهامات، چند معیار اندازه‌گیری اصطلاحاً رایج را در تحقیق استفاده می‌شود (که ممکن است در یک شاخص جمع شوند و یا جداگانه مورد آزمون قرار گیرند). به عنوان مثال، چن و همکاران (۲۰۱۰) یکی از دلایل خود را در بکارگیری چند معیار کیفیت، پوشش همه ابعاد کیفیت بیان می‌کنند. بعلاوه دلیل دیگر خود را امکان این که یک معیار ممکن است چیزی غیر از کیفیت را بسنجد، بیان می‌نمایند. چنانچه مفهوم کیفیت تا این حد گیج‌کننده است، چه لزومی به استفاده از واژه کیفیت به جای استفاده از معیارهای روشن کیفیت همچون قابلیت پیش‌بینی، پایداری سود و ... می‌باشد؟

۳-۲- نظریه دیچاو و همکاران

۳-۲-۱- تعریف کیفیت

دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی تفصیلی ۳۰۰ مطالعه راجع به مقوله کیفیت که عموماً در چهار مجله پیش رو در حسابداری به چاپ رسیده‌اند، تعریف کاملاً بازی را از کیفیت ارایه نموده‌اند. بر اساس نظر آنان کیفیت بالاتر عبارتست از: فراهم آوردن اطلاعات بیشتر راجع به ویژگی‌های عملکرد مالی واحد تجاری که به تصمیم‌گیری از یک تصمیم‌گیرنده معین، مربوط است. آنان در ارتباط با تعریف مزبور سه نکته را مورد تأکید قرار می‌دهند. اول این که در تعریف یادشده، کیفیت مقید به مربوط

اثربخشی و عدم کاربرد این ایده می‌باشد. اغلب پژوهش‌ها (به عنوان مثال جیولی و همکاران، ۲۰۱۰؛ فرانسیز و وانگ، ۲۰۰۸) بدون بیان و تحلیل چرایی انتخاب یک یا چند معیار از بین معیارهای مختلف، صرفاً با تمسک به عدم وجود توافق عام در خصوص معیارهای کیفیت، از معیارهای عمومی رایج استفاده می‌کنند. به علاوه رویکرد غالب در بین تحقیقات آن است که به جای توجیه دقیق انتخاب خود، از چند معیار استفاده می‌نمایند (کوه و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرانسیز و همکاران، ۲۰۰۸؛ سان و همکاران، ۲۰۱۱؛ جیولی و همکاران، ۲۰۱۰؛ فرانسیز و وانگ، ۲۰۰۸) یا روش تحلیل حساسیت (فرانسیز و همکاران، ۲۰۰۸) را به کار می‌بندند و یا چند معیار را با استفاده از دهک بندی (باتاچاریا و همکاران، ۲۰۰۳) یا تحلیل مسیر (بارس و همکاران، ۲۰۰۸، بیتی و همکاران، ۲۰۱۰) در یک شاخص تجمیع می‌نمایند^۱. حتی تحقیقاتی که دلایل انتخاب معیارهای خود را بیان می‌کنند، تمایلی به بیان چرایی عدم شمول سایر معیارهای ممکن در تحقیق ندارند. حتی برای آنالیز حساسیت نیز عموماً دلایل انتخاب معیارهای جایگزین خاص بیان نمی‌شود (به عنوان مثال، کیم و همکاران، ۲۰۱۲).

اما پذیرش این که کیفیت مفهومی چند بعدی است، ساده نیست:

بعد، مفهومی مبهم است و پرسش‌های زیادی را به ذهن متبادر می‌سازد. این بعدها کدام‌اند و چه تفاوتی با معیارها دارند؟ در برخی از تحقیقات مانند باتاچاریا (۲۰۰۳)، از معیارهایی همچون ارتباط ارزشی سود با بازده، کیفیت اقلام تعهدی، قابلیت پیش‌بینی سود به عنوان بعد یاد شده است. نظریه فرانسیز و همکاران نیز تصویر شفافی از ابعاد کیفیت ارایه نمی‌کند. آیا چندبعدی بودن کیفیت به معنای وجود مفاهیم متعددی است که در مجموع یک پیکر

بودن اطلاعات به تصمیم است و لذا تحت آن تعریف، کیفیت اطلاعات به تنهایی بی معنی است مگر در زمینه یک تصمیم معین. دوم اینکه کیفیت اطلاعات تابع میزان اطلاعاتی است که راجع به عملکرد مالی شرکت ارایه می‌شود. سوم اینکه کیفیت اطلاعات همزمان توسط مربوط بودن ویژگی‌های ذاتی عملکرد مالی به هر تصمیم و نیز توانایی سیستم حسابداری در اندازه‌گیری عملکرد تعیین می‌شود. در رابطه با تعریف بالا ملاحظاتی به شرح زیر وجود دارد:

۱- بر اساس تعریف و نکات مورد تاکید فوق، کیفیت مقید به یک تصمیم معین شده است به طوری که بدون آن، کیفیت بی معنی تصور شده است. به نظر می‌رسد تعریف مزبور دچار بیش تاکید بر تصمیم شده است. مقید کردن کیفیت به یک تصمیم خاص، نه تنها مبتنی بر مفهومی محکم نمی‌باشد بلکه مشکلاتی را نیز ایجاد می‌کند. زیرا مربوط بودن اطلاعات به تصمیم به معنای مربوط بودن اطلاعات به یک تصمیم خاص نمی‌باشد. با توجه به چارچوب مفهومی گزارشگری مالی (هیئت تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ۲۰۱۰) اطلاعات زمانی به تصمیم مربوط است که ارزش پیش‌بینی کنندگی یا تاییدکنندگی داشته باشد. ارزش پیش‌بینی کنندگی یا تاییدکنندگی مرتبط با فرآیند تصمیم‌گیری است و لذا با تصمیمات مختلف مرتبط است. بنابراین مفهوم مربوط بودن به تصمیم، مفهوم محکم برای مقید سازی کیفیت به یک تصمیم معین نمی‌باشد. بعلاوه، مشکلات زیرا را نیز ایجاد می‌کند. برای مثال:

اولا، فرض کنید سه مدل تصمیم‌گیری، η_1 ، η_2 و η_3 که استفاده کنندگان به فراخور خود از آن استفاده می‌کنند وجود دارد. بعلاوه فرض کنید یک مجموعه گزارشگری مالی، η_2 ، اطلاعاتی را راجع به عملکرد مالی واحد تجاری فراهم می‌کند که مربوط به هر سه

مدل یادشده است ولی مجموعه گزارشگری مالی دیگر، η_2 ، اطلاعاتی را راجع به عملکرد مالی واحد تجاری فراهم می‌کند که فقط مربوط به η_3 است. از این رو، چنانچه η_1 نسبت به η_2 اطلاعات بیشتری را راجع به عملکرد مالی واحد تجاری فراهم آورد اما برای η_3 اطلاعات کمتری را فراهم آورد، با توجه به نظریه دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) و با فرض ثابت بودن سایر شرایط، هرگز نمی‌توان گفت که η_2 نسبت به η_1 در زمینه مدل تصمیم خاص، η_3 ، η_2 نسبت به η_1 با کیفیت تر است^{۱۱}.

بعلاوه، چنانچه یک مجموعه گزارشگری مالی نسبت به سایر مجموعه‌ها، اطلاعات بیشتری را راجع به عملکرد مالی واحد تجاری فراهم آورد که به همه یا بیشتر تصمیمات مربوط باشد، با توجه به نظریه دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) با کیفیت نامیدن اطلاعات در زمینه هر یک از تصمیمات معین صحیح است اما در زمینه همه یا بیشتر تصمیمات (نه در زمینه یک تصمیم معین) با کیفیت نامیدن اطلاعات بی معنی است.

ثانیا هر تصمیم‌گیرنده ای برای تصمیم‌گیری معین مناسب، باید نتیجه تصمیمات مختلف (و نه یک تصمیم معین) را ارزیابی و با یکدیگر مقایسه نماید. همچنین، وی ممکن است چندین تصمیم را اخذ کند که مجموعه آن تصمیمات (و نه هر یک از تصمیمات معین) مناسب باشد. لذا، یک مجموعه با کیفیت گزارشگری مالی، آن طور که دیچاو و همکاران آن را به یک تصمیم معین مقید می‌دانند، حتی نمی‌تواند به تصمیم‌گیری معین مناسب منتهی شود.

ثالثا اصولا قرار است اطلاعات برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان فراهم شود (هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری، ۲۰۱۰). از این رو، چنانچه به عنوان مثال، اطلاعات طوری ارایه شود

استانداردهای بین المللی حسابداری، ۲۰۱۰) نه ارایه صادقانه یک پدیده نامربوط و نه ارایه ناصداقانه یک پدیده مربوط کمک چندانی به استفاده کنندگان اطلاعات نمی‌کند. به علاوه تعریف فقط معطوف عملکرد مالی است در حالی که ارایه اطلاعات بیشتر راجع به وضعیت مالی واحد تجاری تیز از اهمیت برخوردار است. همچنین، تعریف استنباط خاصی را در مورد انتخاب معیارها (بیش از آنچه فرانسویز و همکاران بیان نمودند) فراهم نمی‌کند.

۳- حتی با وجود باز بودن تعریف دیچاو و همکاران (۲۰۱۰)، برخی از تحقیقات مورد بررسی، خارج از تعریف کیفیت می باشد. به عنوان مثال، تعریف بوشمن و همکاران (۲۰۰۴) ناظر بر دسترس بودن اطلاعات و تعریف دیچاو و همکاران (۱۹۹۶) و بردشاو و همکاران (۲۰۰۱) بر مطابقت با استانداردهای حسابداری تاکید دارد و این ها با تعریف دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) همخوان نمی باشند. لذا از این منظر، تعریف جامع نمی باشد.

۳-۲-۲- امکان وجود یک سازه واحد برای کیفیت

دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) هر یک از مقالات تحت بررسی خود را بر حسب آن که معطوف عوامل یا پیامدهای کیفیت می باشند، به دو طبقه تفکیک نموده اند. در مقالاتی که عوامل کیفیت بررسی شده بودند، کیفیت متغیر وابسته و در مقالاتی که پیامد کیفیت بررسی شده بودند، کیفیت متغیر مستقل بوده است. آنان با مرور مقالات در هر طبقه، به بررسی معیارهای مختلف پرداختند. دیچاو و همکاران استدلال می نمایند که چنانچه مفهوم کیفیت واحد باشد و معیارها فراخور خود تا حدی از صحت، آن مفهوم واحد را اندازه گیری نمایند، انتظار خواهیم داشت که عوامل کیفیت و پیامدهای کیفیت یکسانی را برای همه معیارها مشاهده نماییم در حالی که

که سبب تشدید عدم تقارن اطلاعاتی شود به گونه ای که برای عده ای اطلاعات بیشتر و برای عده ای اطلاعات کم تر در اختیار قرار دهد، حتی اگر اطلاعات بیشتری برای تصمیم معین گیرندگان معین فراهم شود، به نظر نمی رسد بتوان اطلاعات را با کیفیت نامید. چرا که در غیر این صورت، چنین تفسیری از کیفیت، باعث تنزل سطح کیفیت به مطلوبیت فردی می گردد، در حالی که کیفیت مفهومی است که برای طیف گسترده ای از استفاده کنندگان مطلوب است.

رابعا آیا در عمل، می توان عباراتی از قبیل آن که اطلاعات مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با کیفیت بالاست را به دلیل عدم مقید بودن به یک تصمیم معین بی معنی دانست؟ آیا هیئت تدوین استانداردهای بین المللی برای تحلیل کیفیت اطلاعات، باید بی نهایت تصمیم معینی از تصمیم گیرندگان معین را مورد سنجش قرار دهد و سپس اطلاعات مبتنی بر استانداردهای بین المللی را با کیفیت بداند؟ آیا به عنوان مثال نتایج تحقیقاتی (کریشان و همکاران، ۲۰۱۱) مبنی بر این که حضور اعضای دارای سوابق تجربی در حوزه های قانونی در کمیته حسابرسی شرکت ها، کیفیت اطلاعات را افزایش می دهد، بی معنی است و باید در محدوده تصمیم معین تصمیم گیرنده معین مورد بحث قرار گیرد؟ آیا پژوهش هایی که عوامل موثر بر کیفیت را شناسایی نموده اند، به دلیل آن که بحثی در مورد زمینه یک تصمیم معین ارایه نداده اند، نادرست است؟ پاسخ مثبت به این پرسش ها به شدت دشوار به نظر می رسد.

۲- این تعریف تنها یکی از ویژگی های اطلاعات- مربوط بودن- را مد نظر قرار داده است. در حالی که همان طور که بیان شد، مطابق با چارچوب نظری حسابداری (هیئت تدوین

مقایسه مقالات، حاکی از عدم وجود عوامل و کیفیت های یکسان برای همه معیارها می باشد و در نتیجه معیارها سازه‌های مختلفی را اندازه‌گیری می‌کنند. در رابطه با این نتیجه‌گیری یک مشکل منطقی و یک مشکل تجربی به شرح زیر وجود دارد:

۱- به لحاظ منطقی، ساختار منطق استدلال دیچاو و همکاران مبتنی بر دو اگر و یک آنگاه می‌باشد. بنابراین از نقیض آنگاه، الزاما همزمان نمی‌توان هر دو اگر را مردود دانست. به عبارت دیگر از عدم وجود عوامل کیفیت و پیامدهای کیفیت یکسان، نه می‌توان الزاما واحد نبودن مفهوم کیفیت را نتیجه‌گیری نمود و نه این که معیارها مفهوم واحدی را اندازه‌گیری نمی‌کنند. زیرا عدم وجود عوامل کیفیت و پیامدهای کیفیت یکسان ممکن است ناشی از واحد نبودن مفهوم کیفیت باشد یا ناشی از عدم اندازه‌گیری مفهوم واحد باشد. از آن مهم تر، ممکن است هم مفهوم کیفیت واحد باشد و هم معیارها فراخور خود تا حدی از صحت، آن مفهوم واحد را اندازه‌گیری - نمایند، اما باز عوامل کیفیت و پیامدهای یکسانی را مشاهده نماییم. چرا که عدم مشاهده عوامل کیفیت و پیامدهای یکسان ممکن است ناشی از مسئله عدم تعمیم پذیری رابطه آماری باشد. به بیان دیگر، به عنوان مثال، چنانچه معیارها فراخور خود تا حدی از صحت، آن مفهوم واحد را اندازه‌گیری نمایند (وجود همبستگی معنی دار بین معیارها و مفهوم واحد)، و یک پدیده پیامد کیفیت باشد (همبستگی معنی دار بین مفهوم واحد و پیامد)، نمی‌توان الزاما انتظار داشت که بین معیارها و پیامد همبستگی معنی‌داری مشاهده شود (ممکن است مشاهده شود یا نشود).

۲- به لحاظ تجربی، ممکن است در میان معیارهای جمع آوری شده، چند مورد از معیارها کیفیت را اندازه‌گیری نکنند (معیارهای اخلاص گر) و در نتیجه عوامل و پیامدهایی که در گذشته بر اساس

آن معیارهای اخلاص گر، شناسایی گردیده اند، باعث شده باشد عوامل کیفیت و پیامدهای کیفیت یکسانی مشاهده نشود. به ویژه آن که، جمع آوری معیارها توسط دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) اصولا با این پیش فرض انجام شده است که تمامی معیارهای استفاده شده در مقالات یادشده، تاحدی کیفیت را اندازه‌گیری می نمایند. در حالی که به هیچ وجه پذیرش چنین پیش فرضی آن هم با وجود مشکلات متفاوتی که در بالا بیان گردید، ساده به نظر نمی‌رسد. به علاوه به اذعان خود محققان، همواره هرگاه در تحقیقی ویژگی‌های سود با یک متغیر رابطه مساعدی داشته است، در تحقیقات دیگر به عنوان معیار کیفیت، استفاده شده اند. همانطور که در تحقیق دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) اشاره شده است حتی تحقیقاتی را که خود محققین از بیان کیفیت سود اجتناب نموده اند در دامنه تحقیق قرار گرفته اند و سعی شده از دل این چنین تحقیقاتی مفهوم واحد از کیفیت استخراج شود.

به طور کلی، رویکرد تصمیم معین محور در پژوهش‌های کیفیت، سبب ایجاد چالش‌هایی در خصوص درک چیستی کیفیت شود. اسپیر و وینست (۲۰۰۳) اذعان می‌دارند پژوهش‌های کیفیت بر تصمیم و تصمیم گیرنده معین متمرکزند و در نتیجه انجام استنباط کاملی درباره آن تحقیقات بدون بررسی بی‌نهایت زمینه تصمیم معین امکان‌پذیر نیست.

۳-۳- نظریه نویسندگان: نظریه اطلاعات-عدم

اطمینان محور

۳-۳-۱- تعریف کیفیت

مشکلات پایه، ریشه بنیادی آن‌ها و برخی از ابهامات در مفهوم کیفیت، دلالت بر ضرورت جستجوی تعریفی مفهومی که اولاً نه تنها محدود به یک معیار نباشد بلکه معیارهای مختلف را پوشش

دهد؛ ثانیاً نه تنها مبتنی بر پیش‌فرض‌های مشکل‌زا (مانند این‌که معیارهای موجود واقعا کیفیت را تا درجه‌ای از صحت می‌سنجند) نباشد بلکه محکی را برای ارزیابی توانایی معیارها در اندازه‌گیری ارایه دهد؛ ثالثاً موازنه بین معیارها را مد نظر قرار دهد و رابعا سازه مکنون معیارها را نشان دهد.

به ویژه با توجه به نقدهای وارده بر نظریات فرانسیز و همکاران و دیچاو و همکاران، کیفیت نباید به عنوان یک ویژگی منفک-موازی در نظر گرفته شود، بلکه کیفیت هدفی است که با موازنه ویژگی-های مختلف قابل تحصیل است. بنابراین برای تعریف کیفیت، باید هدف گزارشگری مالی را مورد توجه قرار داد. بعلاوه در تعریف کیفیت باید از بیش تاکید بر یک تصمیم معین اجتناب نمود.

برای تعریف کیفیت، این مقاله بر ذات اطلاعات تمرکز می‌کند و در کنار آن از واحد گزارشگر به عنوان مقصد اطلاعات و ویژگی‌های مختلف اطلاعات بهره می‌برد. بر اساس چارچوب نظری گزارشگری مالی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، این پژوهش کیفیت را به صورت زیر تعریف می‌نماید:

فراهم نمودن هرچه بیشتر اطلاعات (یا کاهش دادن هرچه بیشتر عدم اطمینان) پیرامون واحد تجاری، که برای استفاده کنندگان اصلی اطلاعات در اخذ تصمیمات اقتصادی مرتبط با تامین مالی واحد تجاری مفید باشد.

این تعریف سه جزء کلیدی دارد: اطلاعات بیشتر، واحد گزارشگر و مفیدبودن. اطلاعات (و عدم اطمینان): قلب نظریه نویسندگان است و در قسمت بعد همراه با مفهوم سازی نظریه، توضیح بیشتر ارایه خواهد شد. واحد تجاری: گزارشگری مالی معطوف واحد تجاری است (هیئت تدوین استانداردهای بین-المللی، ۲۰۰۸) و نه تصمیم معین یا تصمیم‌گیرنده

معین. همچنین، به لحاظ منطقی و تجربی، استفاده کنندگان اطلاعات، در وهله اول، اطلاعات را الزاماً با قصد انجام یک تصمیم خاص دنبال نمی‌کنند بلکه پس از دریافت اطلاعات و ارزیابی (وضعیت مالی و عملکرد تجاری) واحد تجاری است که آنان حسب مورد اقدام به تصمیم‌گیری می‌نمایند. اصولاً استفاده کنندگان اطلاعات، گزارشگری مالی را برای روشن کردن تاریکی و ابهام پیرامون واحد تجاری طلب کنند تا در روشنایی آن بر اساس آنچه می‌بینند، تصمیم یا تصمیمات مناسب را اخذ نمایند. مفید بودن: فراهم نمودن هر چه بیشتر اطلاعات، قانون نوشته و نانوشته دارد. قانون نوشته آن است که اطلاعات باید مفید باشد^{۱۲}. مطابق با چارچوب نظری گزارشگری مالی، اطلاعات زمانی مفید یا ورودی مناسب برای تصمیم‌گیری است که مربوط (دارای ارزش پیشبینی‌کنندگی و تاییدکنندگی) و صادقانه (کامل، بی‌طرف و عاری از خطا) باشد. به علاوه، مفید بودن با سایر ویژگی‌های کیفی از قبیل قابلیت مقایسه، قابلیت تایید، به موقع بودن و قابلیت فهم تقویت می‌شود. بنابراین برای تحصیل کیفیت، ویژگی‌های کیفی ضروری است. به بیان دیگر، ویژگی‌ها به مثابه یک جعبه ابزار برای تحصیل کیفیت محسوب می‌شود. نگاره ۱، ساختار تعریف نویسندگان را ارایه می‌دهد. این تعریف می‌تواند مبنای تغییر تمرکز پژوهش‌های کیفیت از تصمیم محوری به اطلاعات محوری شود. در قسمت بعد، به شرح بیشتر مبانی نظری، مفاهیم و قابلیت‌های آن پرداخته خواهد شد.

۴- نتایج پژوهش

۴-۱- مفهوم سازی بیشتر نظریه

مفهوم کیفیت در تجارت، مهندسی و تولید تعبیراتی همچون مرغوب بودن، "سازگاری با هدف"، "یک ویژگی ذاتی یا منحصر به فرد"، درجه‌خوبی و ...

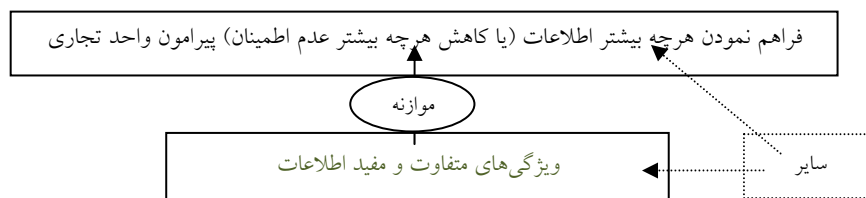
کنون تعاریف ارائه شده، چندان از قابلیت بخش اول هدف صورت‌های مالی برای تبیین مفهوم کیفیت استفاده ننموده‌اند.^{۱۳}

اطلاعات یک بسته داده نیست، بلکه اطلاعات یک پدیده است. خانزین و کژوکارو (۲۰۰۸) اطلاعات را به عنوان پدیده‌ای گویا که خود را به شکل علامت‌ها و صورت‌ها به نمایش گذاشته و در زمان انتقال از طریق فرآیندهای کنترلی یا ذهنی محتوای آن ذخیره می‌شود، معرفی می‌نمایند. در نظریه اطلاعات، داده‌هایی که توان کاهش عدم اطمینان را دارند، اطلاعات نامیده می‌شوند. عدم اطمینان به معنای عدم آگاهی از نتیجه دقیق یک انتخاب خاص می‌باشد (کریستنسن و دمسکی، ۲۰۰۳). عدم اطمینان نبود آگاهی از نتیجه دقیق تصمیمات می‌باشد.

اطلاعات و عدم اطمینان اگرچه به یک مفهوم نیستند با این حال همزاد یکدیگرند. عدم اطمینان و اطلاعات، مبانی اصلی نظریه عمومی اطلاعات را تشکیل می‌دهند (کلیر، ۲۰۰۱). هسته مرکزی نظریه عمومی اطلاعات، عدم اطمینان است و اطلاعات در سایه عدم اطمینان و به عنوان کاهنده عدم اطمینان تعریف می‌گردد. شانون و ویور (۱۹۴۹) ارائه اطلاعات را مقارن با کاهش عدم اطمینان می‌دانند.

دارد. کیفیت مفهومی ادراکی است به طوری که می‌تواند مصداق‌های متفاوت در افکار افراد مختلف داشته باشد. اما مفهوم "سازگاری با هدف" می‌تواند مصداق‌های متفاوت را نیز پوشش دهد. برخی از محققان نیز مفهوم "سازگاری با هدف" را تعریف مناسب‌تری نسبت به سایر تعاریف می‌دانند چرا که همه سایر تعاریف، بر یک ویژگی یا هدفی که باید کسب شود، متمرکز می‌باشند (کلباس، ۱۹۹۵؛ وود هوس، ۲۰۱۲؛ بال، ۱۹۸۵). به‌علاوه چنین تعبیری از کیفیت امکان بررسی و چک کردن آن را می‌دهد. همچنین این موارد مطابق با دیدگاه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا است که کیفیت بر اساس هدف و ویژگی‌های اطلاعات تعریف و تحصیل می‌شود (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۸).

هدف گزارشگری مالی، فراهم نمودن اطلاعات پیرامون واحد تجاری است که برای استفاده کنندگان اصلی اطلاعات در اخذ تصمیمات اقتصادی مرتبط با تامین مالی واحد تجاری مفید باشد (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۰): فراهم نمودن اطلاعات (پیرامون ... که ...). علی‌رغم آن‌که این تعریف با فراهم نمودن اطلاعات شروع می‌شود و سایر اصطلاحات مقید به فراهم نمودن اطلاعات هستند، با این حال، همانطور که از نظر گذشت تا



نگاره ۱- ساختار تعریف کیفیت

تصمیم معین یا تصمیم گیرنده معین نیست. اگرچه این تعریف متمرکز بر اطلاعات هر چه بیشتر و عدم اطمینان هر چه کمتر است، اما مطابق مباحث بالا کاهش عدم اطمینان با تصمیم گیری مناسب ارتباط مستقیم دارد و لذا این تعریف متوجه تصمیم نیز هست.

همان‌طور که بیان شد، برای فراهم نمودن هرچه بیشتر اطلاعات یا کاهش دادن هر چه بیشتر عدم اطمینان، ویژگی‌های مختلف اطلاعات مورد نیاز است. در نتیجه برای اندازه گیری کیفیت، معیارهای مختلفی همچون قابلیت پیشبینی، پایداری، ... و سایر معیارهای مرسوم (و البته موازنه آن‌ها) ضروری است. بنابراین، اصولاً، نباید انتظار داشت که در بین معیارهای مرسوم، یک معیار بهترین باشد. بلکه می‌توان انتظار داشت با موازنه معیارها جهت فراهم نمودن اطلاعات هر چه بیشتر یا کاهش دادن هر چه بیشتر عدم اطمینان، بهترین ترکیب‌ها یافت شود.^{۱۵} به عبارت دیگر، در عین حالی که هر یک از اجزای (معیارهای) مذکور جزئی از پیکره اصلی کیفیت (توانایی ارائه اطلاعات بیشتر یا توانایی کاهش بیشتر عدم اطمینان) می‌باشد، اما خود مفهوم مستقلی را دارد، سازه‌های متفاوتی را اندازه گیری می‌کند و هر کدام به تنهایی ممکن است رابطه مستقیمی با هم نداشته باشند و یا حتی دارای رابطه معکوس با یکدیگر باشند. برای ارائه اطلاعات بیشتر یا عدم اطمینان کمتر، نباید صرفاً بر یک یا چند معیار عمومی رایج در بین تحقیقات گذشته متمرکز شد، بلکه باید ترکیبی از آن معیارها طوری در کنار یکدیگر قرار داده شوند که موازنه آن‌ها مجموعاً بتواند بیشترین اطلاعات یا کمترین عدم اطمینان فراهم آورد. با این وصف مشخص است که چنانچه بدون توجه به پیکره اصلی کیفیت، با جستجو در بین اجزای نسبتاً مستقل، درصدد یافتن مفهوم کیفیت، اجزای غالب و اثربخش

عدم اطمینان تجلی از نقصان در اطلاعات است و از همین منظر است که صاحب‌نظران معتقدند اصولاً اطلاعات با میزان کاهش عدم اطمینان اندازه‌گیری می‌شود (کلیر و اسمیت، ۲۰۰۱). ملنیکوا و ملنیکوا (۲۰۱۱) و سکلو (۲۰۱۰)، نیز معتقدند اطلاعات مقارن حذف عدم اطمینان است و اندازه‌گیری اطلاعات تابع کاهش عدم اطمینان است. در نگاه آرسل (۱۹۷۳) و کمپل (۲۰۰۳) آن‌چه که از اطلاعات قابل درک است، میزان کاهش عدم اطمینان نسبت به قبل از دریافت اطلاعات می‌باشد.

بنابراین چنانچه هدف گزارشگری مالی، فراهم نمودن اطلاعات (پیرامون ... که) است و ارائه اطلاعات نیز مقارن کاهش عدم اطمینان است، با تعبیر کیفیت به سازگاری با هدف و در نتیجه سازگاری با فراهم نمودن اطلاعات (پیرامون ... که ...)، هرچه گزارشگری مالی با کیفیت تر باشد باید توان بالاتری در ارائه اطلاعات و کاهش عدم اطمینان داشته باشد.^{۱۴} پنمن (۲۰۰۳) معتقد است که مد نظر قرارداد مفهوم کیفیت بدون توجه به آن‌چه که حسابداری باید انجام دهد، امکان پذیر نیست. با توجه به آن که برخی از محققان (لیانگ و ژانگ، ۲۰۰۶؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۰۳) کارکرد اصلی حسابداری را کاهش عدم اطمینان می‌دانند، لذا تعریف نگارندگان از کیفیت مطابق آن چیزی است که حسابداری باید انجام دهد.

تمرکز تعریف کیفیت بر ارائه اطلاعات هرچه بیشتر و در نتیجه کاهش هر چه بیشتر عدم اطمینان، [بر خلاف تعریف صرفاً آماری و البته مبهم فرانسوی و همکاران (۲۰۰۶)] یک تعریف مفهومی است. به علاوه به خودی خود دارای بار معنایی است و [بر خلاف تعریف دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) و مطابق با هدف صورت‌های مالی طبق نظر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری] مقید به یک

تر و عوامل و پیامدها باشیم، نتیجه همان می شود که هیچ مفهوم مستقلی برای کیفیت وجود ندارد، هیچ اجزای (معیارهای) غالبی وجود ندارد و هیچ عامل و پیامد یکسانی برای کیفیت موجود نیست. این عدم نتیجه گیری زمانی تشدید می شود که بدون تعریف مفهومی مستقل از تصمیم، هر ویژگی را که به مدل تصمیم گیری مربوط باشد را مستقلا و بدون توجه به سایر عناصر لازم برای کاهش عدم اطمینان، به عنوان معیار اندازه گیری کیفیت تلقی نماییم.

۲-۴- تحقیقات آتی

اگرچه تحقیقات اخیر (به عنوان مثال، دیفاند، ۲۰۱۰)، حوزه‌های جدیدی برای تحقیقات آتی معرفی نموده است، با این حال، مباحث تحقیق پیش‌رو حاکی از آن است که انجام مطالعات بیشتر جهت رفع مشکلات پایه و ابهامات، از اولویت بالایی برخوردار است. همانطور که دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) گزارش نموده اند بسیاری از معیارهای پر استفاده در تحقیقات در واقع ویژگی های سود بوده اند که به دلیل مفید بودن برای یک مدل تصمیم گیری از قبیل کاهش هزینه سرمایه، در تحقیقات بعدی به عنوان معیار کیفیت در نظر گرفته شده اند. به بیان دیگر یک ویژگی سود چنانچه سبب کاهش هزینه سرمایه می شد در تحقیقات بعدی به عنوان کیفیت در نظر گرفته شده است. در حالی که اصولا هدف حسابداری و صورت های مالی کاهش هزینه سرمایه نمی باشد بلکه به جای آن که ویژگی های سود با ملاک هایی از قبیل کاهش هزینه سرمایه واجد استفاده به عنوان معیار کیفیت باشند، این تحقیق پیشنهاد می کند که ویژگی ها پس از آن که واجد کاهش عدم اطمینان شدند، به عنوان معیار کیفیت در نظر گرفته شوند. با توجه به تعریف این پژوهش از کیفیت، نقش معیارها تعیین مسیر حرکت به سمت برآوردن کیفیت و ابزار

اندازه گیری فاصله از کیفیت می باشد. به صورت خاص، لازم است تحقیقات تجربی چه در سطح بازار و چه در سطح رفتاری، معیارهای کیفیت موجود را مورد سنجش قرار داده و ترکیب‌هایی را بیابند که موازنه بین آن‌ها بتواند، عدم اطمینان را به حداقل برساند. مدل‌های ساختاری، از قبیل درخت تصمیم (ساختارهای اگر - آنگاه) می تواند به صورت تجربی، نوع تعامل معیارها و اهمیت هر یک از معیارها را برای رسیدن به حداقل عدم اطمینان شفاف سازد و محققان را در انتخاب بهترین ترکیب‌های معیارهای کیفیت یاری نماید.

۵- نتیجه گیری

مشکلات پایه، ریشه بنیادین مشکلات و برخی از محدودیت‌ها، ابهامات و نقدهای موجود پیرامون مفهوم کیفیت، حاکی از ضرورت نقد و تغییر جهت در پژوهش های کیفیت می باشد. این تحقیق با پالودن مفروضات مشکل زای زیر بنای پژوهش‌های کیفیت و تغییر جهت از رویکرد تصمیم معین محور به رویکرد اطلاعات محور، نظریه اطلاعات-عدم اطمینان محور را جهت فراهم آوردن مبنایی برای تغییر مسیر در تعریف کیفیت فراهم آورد. بر اساس اصطلاح‌شناسی کیفیت، هدف گزارشگری مالی، تصور هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، ذات اطلاعات و فلسفه جستجوی اطلاعات، مقاله حاضر کیفیت بالاتر را به عنوان "فراهم نمودن هرچه بیشتر اطلاعات (یا کاهش دادن هرچه بیشتر عدم اطمینان) پیرامون واحد تجاری، که برای استفاده کنندگان اصلی اطلاعات در اخذ تصمیمات اقتصادی مرتبط با تامین مالی واحد تجاری مفید باشد، تعریف نمود. افزون بر این، شاخص ذاتی را برای ارزیابی توان معیارهای کیفیت مرسوم در اندازه گیری کیفیت معرفی کرد. برای به حداکثر رساندن کیفیت و حداقل نمودن عدم

- 10) Bhattacharya, N., Ecker, F., Olsson, P., Schipper, K. (2012a). Direct and mediated associations among earnings quality, information asymmetry, and the cost of equity. *The Accounting Review* 87. 449-482.
- 11) Bhattacharya, N., Hemang, D., Kumar, V. (2012b). Does earnings quality affect information asymmetry? Evidence from trading costs. *Contemporary Accounting Research*, forthcoming.
- 12) Biddle, G. C., & Hilary, G. (2006). Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment. *The Accounting Review*, 81, 963-982.
- 13) Boulton, T. J., Smart, S. B., & Zutter, C. J. (2011). Earnings Quality and International IPO Underpricing. *The Accounting Review*, 86, 201-230.
- 14) Bradshaw, M., Richardson, S., Sloan, R., (2001). Do analysts and auditors use information in accruals? *Journal of Accounting Research* 39, 45-74.
- 15) Broadbent, J., Gill, J., & Laughlin, R. (2008). Identifying and controlling risk: The problem of uncertainty in the private finance initiative in the UK's National Health Service. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 40-78.
- 16) Bushman, R., Chen, Q., Engel, E., Smith, A., (2004). Financial accounting information, organizational complexity and corporate governance systems. *Journal of Accounting and Economics* 37, 167-201.
- 17) Campell, k. (2003). Disclosure of Private Information and Reduction of Uncertainty: Environmental Liabilities in the Chemical Industry. *Review of Quantitative Finance and Accounting* (21), 349-378.
- 18) Christensen, J. A., & Demski, J. S. (2003). Accounting theory, an information content perspective. Irwin: McGraw-Hill.
- 19) Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: Are view of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 345.
- 20) DeFond, M. L. (2010). Earnings quality research: Advances, challenges and future research. *Journal of Accounting and Economics*, 402-409.
- 21) Fan, Q., & Zhang, X. j. (2012). Accounting Conservatism, Aggregation, and Information Quality. *Journal of Accounting Research*, 1-33.
- 22) Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., Schipper, K., 2004. Costs of equity and اطمینان، نباید صرفاً به دنبال یک یا چند معیار رایج در مطالعات گذشته بود بلکه استفاده از ترکیبی از معیارهای موجود و موازنه بین آنان حسب شرایط می تواند منتهی به اطلاعات هرچه بیشتر و عدم اطمینان هرچه کمتر شود. لذا نظریه یادشده، این موضوع را که چرا پژوهش‌های گذشته نتوانسته‌اند به استنباط واحد و مورد توافقی در خصوص چیستی کیفیت دست-یابند، روشن می‌نماید. تعریف این تحقیق از کیفیت، اگرچه ممکن است در معرض نقدهای دیگری قرار گیرد، با این حال پاسخ مفهومی برای تعدیل مشکلات و رفع تناقضات پیش رو قرار می‌دهد.

فهرست منابع

- 1) Akins, B. K., Ng, J., & Verdi, R. S. (2012). Investor Competition over Information and the Pricing of Information Asymmetry. *The Accounting Review*, 87, 35-58.
- 2) Ball, R., Shivakumar, L., (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics* 39, 83-128.
- 3) Ball, C. (1985). *Fitness for purpose*. Surrey: Guildford.
- 4) Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46, 467-498.
- 5) Beynon, M. J., Peel, M. J., Tang, Y (2004). The application of fuzzy decision tree analysis in an exposition of the antecedents of audit fees. *Omega* 32, 231 - 244.
- 6) Beatty, A., Liao, S., & Weber, J. (2010). Financial Reporting Quality, Private Information, Monitoring, and the Lease-versus-Buy Decision. *The Accounting Review*, 85, 1215-1238.
- 7) Beaver, W. H. (2002). Perspectives on Recent Capital Market Research. *The Accounting Review*, 77, 453-474.
- 8) Bharath, S. T., Sunder, J., & Sunder, S. V. (2008). Accounting Quality and Debt Contracting. *The Accounting Review*, 83, 1-28.
- 9) Bhattacharya, U., Daouk, H., Welker, M., (2003). The world price of earnings opacity. *The Accounting Review* 78, 641-678.

- 37) Koh, K., Rajgopal, S., & Srinivasan, S. (2012). Non-audit services and financial reporting quality: evidence from 1978 to 1980. *Review of Accounting Studies* , 17, 28-50.
- 38) Krishnan, J., Wen, Y., & Zhao, W. (2011). Legal Expertise on Corporate Audit Committees and Financial Reporting Quality. *The Accounting Review* Vol. 86, No. 6 , 2099-2130.
- 39) Li, F. (2011). earnings quality based on corporate investment decisions. *Journal of Accounting Research* , 49, 721-752.
- 40) Liang, P. J., Zhang, X. J. (2006). Accounting treatment of inherent versus incentive uncertainties and the capital structure of the firm. *Journal of Accounting Research*, 44, 145-176.
- 41) Lo, K., 2008. Earnings management and earnings quality. *Journal of Accounting and Economics* 45, 350-357.
- 42) Melnikova, E. V., & Melnikov, O. A. (2011). Scientific Comprehension of the Nature of Information. *Scientific and Technical Information Processing* , 38, 99-104.
- 43) Richardson, S., (2003). Earnings quality and shortsellers. *Accounting Horizons* 17,49-61.
- 44) Richardson, S., Sloan, R., Soliman, M., Tuna, I., (2005). Accrual reliability, earnings persistence and stock prices. *Journal of Accounting and Economics* 39, 437-485.
- 45) Schipper, K., Vincent, L., (2003). Earnings quality. *Accounting Horizons* 17, 235-250.
- 46) Shannon, C.E., Weaver, W. (1949). *The mathematical theory of communication*. Urbana, IL: University of Illinois Press.
- 47) Sokolov, A. V. (2010). Information: Concept, Categories, and Ambivalent Nature. *Philosophical Essays. Scientific and Technical Information Processing* , 37 (2), 102-114.
- 48) Tucker, J., Zarowin, Paul A. *Accounting Review*. Jan 2006, Vol. 81, 251-270.
- 49) Ursul, A. D. (1973). *Otrazhenie i informatsiya (Reflection and Information)*. Moscow: Mysl.
- 50) Woodhouse, D. (2012). *A Short History of Quality*. Abu Dhabi: Commission for Academic Accreditation.
- 51) Zhang, J. (2008). The econtractin gbenefits from accounting conservatism to lenders and borrowers. *Journal of Accounting and Economics* , 27-54.
- earnings attributes. *The Accounting Review* 79, 967-1010.
- 23) Francis, J. R., & Wang, D. (2008). The Joint Effect of Investor Protection and Big 4 Audits on Earnings Quality around the World. *Contemporary Accounting Research* Vol. 25 No. 1 , 157-91.
- 24) Francis, J. R., Haug, s., khurana, i. k., & pereira, r. (2009). Does Corporate Transparency Contribute to Efficient Resource Allocation? *Journal of Accounting Research* Vol. 47 No. 4 September 2009 , 943-989.
- 25) Francis, j., Nanda, D., & Olsson, P. (2008). Voluntary Disclosure, Earnings Quality, and Cost of Capital. *Journal of Accounting Research* Vol. 46 No. 1 March 2008 , 66.
- 26) Francis, J., Olsson, P., & Schipper, K. (2006). *Earnings Quality*. Hanover: now Publishers Inc.
- 27) Givoly, D., Hayn, C. K., & Katz, S. P. (2010). Does Public Ownership of Equity Improve Earnings Quality? *The Accounting Review* Vol. 85, No. 1 , 195-225.
- 28) IASB (2008). *Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*. London, 1-64.
- 29) IASB (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. A21-A51.
- 30) IVSC (2010). *Discussion Paper Valuation Uncertainty*. London, 1-12.
- 31) Jiang, G., Lee, C., & Zhang, Y. (2005). Information Uncertainty and Expected Returns. *Review of Accounting Studies* , 187.
- 32) Kalbach, J. (2009). On Uncertainty in Information Architecture. *journal of information architecture* , 1, 48-56.
- 33) Khanzhin, A. G., & Kozhokaru, A. A. (2008). Revision of the Information Concept. *Automatic Documentation and Mathematical Linguistics* , 42, 167-176.
- 34) Klir, G. J., & Smith, R. M. (2001). On measuring uncertainty and uncertainty-based information: Recent developments. *Annals of Mathematics and Artificial Intelligence* , 32, 5-33.
- 35) Klir, G. J. (2006) *uncertainty and information : foundations of generalized information theory*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- 36) Klobas, J. E. (1995). Beyond information quality: fitness for purpose and electronic information resource use. *Journal of Information Science* , 21, 95-114.

52) Zhang, X. F. (2006). Information uncertainty and stock returns. *Journal of Finance*, 61, 105-136

یادداشت‌ها

¹ این تحقیق به جای کیفیت حسابداری، شفافیت، کیفیت سود و ... از عبارات کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌کند. چرا که حسابداری، علاوه بر فراهم کردن اطلاعات برای استفاده کنندگان برون سازمانی ممکن است کارکردهای مختلفی از قبیل حسابداری برای اداره امور، حسابداری برای برای تسهیل فرآیند پاسخگویی و ... نیز داشته باشد و در نتیجه با توجه به کارکردهای مختلف، مفهوم کیفیت حسابداری می‌تواند بسیار متفاوت باشد. به علاوه اصطلاح شفافیت نیز چندان مناسب نمی‌باشد چرا که شفافیت عموماً به معنای در دسترس بودن اطلاعات است. اصطلاح کیفیت سود نیز به سود محدود است در حالی که برخی از معیارهای کیفیت فراتر از سود را مورد توجه قرار می‌دهند.

2. quality measures
3. latent construct
4. precision
5. relevant valuation construct

⁶ به عنوان مثال، با توجه به کاربرد اطلاعات حسابداری در ارزیابی مدیران، اطلاعاتی دقیق (با کیفیت) است که بتواند جهت تقویت خروجی یا نتایج تحت کنترل مدیریت از سایر عوامل کاربرد داشته باشد (فرانسویز و همکاران، ۲۰۰۶).

⁷ توضیح فرانسویز و همکاران آن است که قراردادن همه ویژگی‌های اطلاعاتی در دایره کیفیت، به لحاظ تجربی امکان‌پذیر به نظر نمی‌رسد. در حالی که باید به این نکته توجه داشت که به لحاظ مفهومی نیز، همواره ایجاد یک تعادل بین ویژگی‌های کیفی (و نه صرفاً استفاده از یک ویژگی) جهت ارائه اطلاعات با کیفیت، مطلع کلام بوده است. به عنوان مثال، مطابق با چارچوب نظری حسابداری (هینت تدوین استانداردهای بین‌المللی، ۲۰۱۰) نه‌ارایه صادقانه یک پدیده غیرمربوط و نه‌ارایه غیرصادقانه یک پدیده مربوط، باعث تصمیم‌گیری مناسب نمی‌شود. به علاوه، به لحاظ تجربی نیز اگرچه ممکن است، قراردادن همه ویژگی‌های اطلاعاتی در دایره کیفیت، به لحاظ تجربی دشوار باشد، اما استفاده از چند ویژگی اصلی یا مهم‌تر اطلاعات و ترکیب آن‌ها به عنوان کیفیت اطلاعات در تحقیقات تجربی حسابداری، کاملاً امکان‌پذیر است.

^ . accuracy

⁹ به عنوان مثال وزن‌های حاصل از یک ترازو ممکن است دقت بالایی داشته باشد چرا که اگر یک فرد در یک مقطع از زمان چندبار وزن شود، مجدداً همان وزن گزارش شود (تکرارپذیری). اما چنانچه وزن به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری میزان اشتباهی افراد قرار داده شود، صحت این معیار مطمئناً کمتر از معیاری همچون حجم مواد غذایی مصرفی می‌باشد (عدم نزدیکی ارزش‌های حاصل از معیار به ارزش‌های واقعی).

¹⁰ اصولاً همین استانداردهای مکرر به مطالعات گذشته و استفاده از معیارهای رایج می‌تواند یکی از دلایل عدم تمرکز و توجه پژوهش‌ها به تعریف کیفیت باشد.

¹¹ به صورت خاص، اولاً، مقید کردن کیفیت به تصمیم نه تنها بر مفاهیم محکمی بنا نشده است بلکه اصولاً چنین تقیدی مشکل‌زا می‌باشد. فرض کنید یک مجموعه گزارشگری مالی، η_1 ، اطلاعات بیشتری را راجع به ویژگی‌های عملکرد مالی واحد تجاری نسبت به مجموعه دیگر گزارشگری مالی، η_2 ، فراهم آورد به طوری که η_1

نسبت به η_2 ، مربوط‌تر به تصمیم (دارای ارزش پیشبینی‌کنندگی و تاییدکنندگی) باشد. با توجه به تئوری دیچاو و همکاران (۲۰۱۰) و ثابت بودن سایر شرایط، به هرگز نمی‌توان گفت که η_1 نسبت به η_2 با کیفیت‌تر است زیرا کیفیت بی‌معنی است مگر در زمینه یک تصمیم معین.

¹² مشابه با مطالعات کیفیت (فرانسویز و همکاران، ۲۰۰۶؛ دیچاو و همکاران، ۲۰۱۰)، این نوشتار نیز معتقد است کیفیت از دو عامل کلی تأثیر می‌پذیرد: آن عواملی که ویژگی‌های ذاتی عملکرد را واحد تجاری را منعکس می‌کند (قانون نانوشته: که در نگاره ۱ از آن به عنوان سایر یاد شده است) و آن عواملی که فرآیندهای گزارشگری مالی را منعکس می‌کند. این نکته با تحقیقات اطلاعات-عدم اطمینان (جیاتنگ و همکاران، ۲۰۰۵؛ ژانگ، ۲۰۰۶) مبنی بر آن که اطلاعات-عدم اطمینان تحت تأثیر هر دو عامل می‌باشند، نیز همخوان است.

¹³ همان‌طور که از نظر گذشت، حتی آخرین پژوهش انجام شده در خصوص تعریف کیفیت (دیچاو و همکاران، ۲۰۱۰) عملاً بیشتر بر تصمیم متمرکز بود و به همین دلیل موفق به ارائه تعریف مفهومی و معنادار واحدی برخوردار نبود. اصولاً مفهوم اطلاعات کمتر مورد توجه پژوهش‌های حسابداری به ویژه حوزه کیفیت، قرار گرفته است.

¹⁴ البته معانی دیگر کیفیت از قبیل مرغوب بودن و درجه خوبی نیز، ما را به چنین برداشتی رهنمود می‌سازد. چرا که اصولاً همان‌طور که بیان شد، علت تمرکز استفاده کنندگان بر صورت‌های مالی و اطلاعات حسابداری، نیاز به کاهش عدم اطمینان جهت انجام تصمیم‌گیری مناسب است. بنابراین زمانی که تقاضا برای صورت‌های مالی و اطلاعات بیشتر ناشی از چنین نیازی است پس مرغوبیت صورت‌های مالی یا خوب بودن آن نیز تابع آن‌ها در کاهش عدم اطمینان است. اگر صورت‌های مالی و اطلاعات حسابداری سبب کاهش هر چه بیشتر عدم اطمینان گردند، اصولاً تصمیم‌گیری نیز به نحو مناسب انجام خواهد شد. به علاوه برخی از محققین کاربرد اصلی حسابداری را کاهش عدم اطمینان می‌دانند. همچنین چنانچه توانایی کاهش عدم اطمینان، ویژگی ذاتی و منحصر بفرد اطلاعات است، کیفیت بالاتر باید با میزان توانایی ارائه هر چه بیشتر اطلاعات یا هر چه کمتر عدم اطمینان ارزیابی شود.

¹⁵ این تعریف از کیفیت، سایر ویژگی‌های ظاهری اطلاعات مانند نوع ارائه اطلاعات را در بر می‌گیرد.