

تاثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر حمیدرضا وکیلی فرد^۱

مونا علی اکبری^۲

تاریخ پذیرش: ۸۸۰۷/۰۳

تاریخ دریافت: ۸۸۰۶/۱۷

چکیده

این تحقیق به بررسی تاثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. برای تحقیق حاضر دو فرضیه تدوین گردیده است؛ اول اینکه میان شاخص کیفیت صورتهای مالی در دوره ی بعد از تدوین استانداردهای حسابداری (۸۱ الی ۸۶) نسبت به دوره ی پیش از آن (۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد. و دوم اینکه شاخص محافظه کاری در دوره ی بعد از تدوین استانداردها نسبت به دوره ی پیش از آن تفاوت معنی داری ندارد. برای آزمون فرضیات فوق از آزمون مقایسه زوجها و تحلیل اندازه های مکرر استفاده شده است. اطلاعات مربوط به ۶۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دو دوره ی قبل و بعد از تدوین استانداردهای حسابداری به عنوان اطلاعات نمونه آماری انتخاب شده است. نتایج حاصله نشان می دهد که کیفیت گزارشگری مالی در دوره قبل و بعد از تدوین استانداردها تفاوت معنی داری نداشته است.

واژه های کلیدی

استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی، کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت اقلام تعهدی، محافظه کاری

^۱ - استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران. (نویسنده مسئول و طرف مکاتبه)

Accounting_group@yahoo.com

^۲ - دانش آموزخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران

aliakbari_accounting@yahoo.com

(۱) مقدمه

مهمترین منبعی که به منظور تصمیم گیری در اختیار استفاده کنندگان گذاشته می‌شود، گزارشاتی است که از آنها با عنوان گزارشگری مالی یاد می‌شود. آن گروه از گزارشهای حسابداری که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد.

بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را صورتهای مالی تشکیل می‌دهد که مجموعه کامل آن شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی می‌باشد [۵].

تمایل استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به استفاده از اطلاعاتی دقیق، روشن و قابل اتکا می‌باشد چرا که آنان قصد دارند با تکیه بر این اطلاعات، سرمایه‌های خود را در بخشهای مهم اقتصادی سرمایه‌گذاری نمایند. به همین دلیل به صورتهای مالی اتکا می‌کنند که مبتنی بر استانداردها باشد. استانداردها، مقررات لازم الاجرائی هستند که حسابداران را در اجرای کارشان راهنمایی کرده و باید مطابق با شرایط محیطی هر کشور تدوین گردند.

در ایران، این استانداردها از ابتدای سال ۱۳۸۰ لازم الاجرا شد. و پس از این تاریخ، صورتهای مالی واحدهای تجاری باید بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه شوند. لذا این انتظار وجود دارد که کیفیت گزارشگری مالی بعد از لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابداری بهبودهای چشمگیری داشته باشد.

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تاثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بسط مبانی نظری موجود می‌باشد.

(۲) مبانی نظری و پیشینه تحقیق

پیش از وقوع انقلاب صنعتی، شرکتهای توسط مالکان آنها اداره می‌شد. به عبارت دیگر، مدیریت واحد تجاری بر عهده مالکان آن قرار داشت و مدیران از جمله استفاده کنندگان اصلی اطلاعات مالی بودند. بعد از وقوع انقلاب صنعتی، توسعه سازمانهای تجاری منجر به تفکیک مالکیت از مدیریت شد و شرکتهای سهامی و تضامنی پا به عرصه وجود نهادند. مدیران به عنوان نمایندگان قانونی، مکلف به اداره امور تجاری شرکتهای شدند. در این دوره، حسابداران باید اطلاعاتی در مورد چگونگی انجام وظیفه مباشرت توسط مدیران و همچنین اطلاعاتی در ارتباط با تصمیمات اقتصادی سرمایه گذاران در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌دادند. این امر لزوم وجود استانداردهای حسابداری را به عنوان مقررات لازم الاجرا آشکار ساخت.

امروزه واحدهای تجاری با گروههای متعددی نظیر مدیران، سهامداران به عنوان مالکان اصلی شرکت، اعتباردهندگان، دولت و... در ارتباط می‌باشند و طبیعی است که هریک از این گروهها به دنبال منافع شخصی خود بوده و سعی در حداکثر نمودن آن داشته باشند. منافع گروههای یاد شده لزوماً همسو با یکدیگر نبوده و همواره تضاد منافع میان گروههای استفاده کننده از صورتهای مالی قرار می‌دهد. تهیه صورتهای مالی منطبق با استانداردهای حسابداری مانع از بروز رفتارهای فرصت طلبانه شده و اطلاعات سودمندی را در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌دهد. استانداردها، قوانینی کاربردی هستند که حسابداران را در تهیه صورتهای مالی که بخش اصلی گزارشگری مالی می‌باشد، یاری می‌کنند.

سازمان حسابرسی به عنوان اولین و مهمترین مرجع حرفه‌ای تدوین استانداردهای حسابداری ایران است. این سازمان تلاش کرد تا استانداردهای بین‌المللی را با شرایط داخلی کشور تطبیق داده و مجموعه منسجمی

این دیدگاه عبارتست از اطلاعات مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده کنندگان می شود.

اهداف این دو رویکرد در برخی موارد مشابه با یکدیگر بوده و مکمل هم محسوب می شود اما مهمترین تفاوت میان این دو رویکرد در این است که رویکرد نیازهای استفاده کنندگان عمدتاً به تامین اطلاعات مالی که برای استفاده کنندگان در تصمیم گیریهای ارزشیابی - تخصیص سرمایه مربوط می شود، متمرکز است در حالیکه رویکرد حمایت از سرمایه گذار - سهامدار در پی اطمینان دادن به استفاده کنندگان مبنی بر رعایت دو ویژگی کفایت اطلاعات و کامل بودن اطلاعات است.

۲-۱) تحقیقات خارجی انجام شده

در سال ۲۰۰۹ با توجه به مطالعات انجام شده توسط چن و همکاران تلاش شد تا کیفیت حسابداری برای شرکتهای ۱۵ عضو اتحادیه اروپا در دوره ی قبل و بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۲ در سال ۲۰۰۵ مورد مقایسه قرار گیرد. به منظور ارزیابی کیفیت حسابداری، فاکتورهای هموارسازی، مدیریت سود، کیفیت ارقام تعهدی و شناسایی به موقع زیان در نظر گرفته شد. طبق یافته های آنان، بیشترین درجه کیفیت حسابداری در دوره ی بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی وجود داشته است. محققین بیان می کنند که صرفاً تغییر در استانداردهای حسابداری، انگیزه های مدیریت سود را از بین نمی برد و اگر شرکتی دارای انگیزه هایی قوی برای مدیریت سود باشند، تغییر استانداردهای حسابداری نمی تواند منجر به کیفیت حسابداری گردد. [12]

مطالعات انجام شده توسط کریستنسن و همکاران در سال ۲۰۰۷ در شرکتهای آلمانی مبنی بر تاثیرپذیرش اختیاری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

را تدوین نماید. این هدف در اوایل سال ۱۳۸۰ محقق گردید و استانداردهای تدوین شده پس از دو سال اجرا به صورت آزمایشی در قالب رهنمودها، در تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ لازم الاجرا گردید.

پیرو پیشنهاد کمیته بلوریون^۱ در سال ۱۹۹۹ مبنی بر لزوم ارزیابی کیفیت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۲۰۰۰ تلاش کردند تا تعریف دقیق و واضحی از کیفیت ارائه نمایند. آنها کیفیت را بدین گونه تعریف نمودند: "معیاری عینی برای کمک به ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی یک واحد است" (رحمانی، ۱۳۸۱)

رویکردهای مختلفی برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد که می توان آنها را به دو دسته کلی تقسیم نمود: [۳]

الف) رویکرد نیازهای استفاده کنندگان

این رویکرد بر مسائل مرتبط با ارزشیابی تمرکز دارد. در این گروه کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان تعیین می شود. که چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی نمونه ای از این مدل است. تعریف کیفیت گزارشگری مالی در این رویکرد عبارتست از فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان جهت تصمیم های سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و مانند آن.

ب) رویکرد حمایت از سرمایه گذار - سهامدار

این رویکرد بر مسائل مرتبط با نحوه اداره شرکت و مباشرت تاکید دارد. در این گروه، کیفیت اطلاعات مالی به طور عمده بر حسب "افشای کامل و منصفانه" برای سهامداران تعریف می شود. تعریف گزارشگری مالی از

نسبت به پذیرش اجباری آنها نیز، نشان می‌دهد که مدیریت سود و شناسایی به موقع زیان که به عنوان شاخصهای کیفیت استانداردهای حسابداری محسوب میشوند، برای شرکتهایی که داوطلبانه IFRS را پذیرفتند، روندی مطلوب تر داشته است. به طوریکه بعد از پذیرش داوطلبانه IFRS مدیریت سود کاهش و شناسایی به موقع زیان افزایش یافته است. در مقابل برای شرکتهایی که بعد از سال ۲۰۰۵ ملزم به رعایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شدند، نتایج نشان می‌دهد که به دلیل عدم وجود انگیزه کافی برای پذیرش، هیچگونه بهبود کیفیتی در حسابداری این شرکتهارخ نداده است. [13]

در آسیا نیز این مطالعه توسط بال و همکاران بر روی چهار کشور هنگ کنگ، مالزی، سنگاپور و تایلند از کشورهای آسیای شرقی در سال ۲۰۰۰ صورت گرفت. یافته ها نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا ممکن است منجر به شفافیت بیشتر صورتهای مالی شود و شرط لازم برای آن باشد اما شرط کافی نخواهد بود. در این مورد شواهدی وجود دارد که بیان می‌کنند، تفاوت در شفافیت صورتهای مالی کشورها، ناشی از مناطق متفاوت و قوانین و ساختارهای اقتصادی مختلف این کشورها است. به عبارت دیگر پذیرش استانداردها با کیفیت های بالاتر، تضمینی برای ارائه گزارشات مالی با کیفیت تر نیست. اگر ساختارهای قانونی و اقتصادی کشورها، همزمان با پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری تغییر نیابد، پیش بینی می‌شود، علیرغم پذیرش این استانداردها، صورتهای مالی نتوانند به شفافیتی که هدف اصلی پذیرش استانداردهای بین-المللی بود، دست یابند.

۲-۲) تحقیق داخلی انجام شده

در تحقیقی که اسدی در سال ۸۳-۸۲ انجام داد، گزارشهای حسابرسی شرکتهای سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۷۸ تا ۸۱ در ارتباط با اینکه آیا الزامات رعایت استانداردهای حسابداری توسط شرکتهای سرمایه گذاری به کار گرفته شده است، مورد بررسی قرار گرفت. فرضیه محقق عبارتست از "استانداردهای حسابداری ایران به درستی توسط شرکتهای سرمایه گذاری به کار گرفته شده " گزارشهای حسابرسی سالهای ۷۸ و ۷۹ (قبل از الزامی شدن استانداردها) و سالهای ۸۰ و ۸۱ (بعد از الزامی شدن استانداردها) به صورت مقایسه ایی بررسی گردید. نتایج حاصل از تحقیق بیانگر این موضوع است که تفاوت معنی داری میان الزام به رعایت استانداردهای حسابداری از ابتدای سال ۸۰ در گزارش حسابرسی شرکتهای سرمایه گذاری در سالهای قبل وبعد از آن وجود ندارد [۱].

کوهلیک و وارفیلد، تحقیقی در زمینه اثرات تدوین استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری در سال ۲۰۰۸ که مقارن با انتقادات شدید بر هیئت

۳- فرضیات تحقیق

- شرکت‌هایی که از ابتدای سال ۱۳۷۶ مورد پذیرش قرار گرفته باشند.
- شرکت سرمایه‌گذاری نباشند.
- شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
- شرکت‌هایی که در دوره مورد بررسی توقف معامله نداشته باشند.
- شرکت‌هایی که داده‌های آنها در دسترس باشد.
- با توجه به مجموعه شرایط فوق، تنها ۶۷ شرکت در دوره زمانی ۱۳۷۶ الی ۱۳۸۶ شرایط فوق را دارا بوده و لذا به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند.

با توجه به مطالعات انجام شده، فرضیات تحقیق به شرح زیر تدوین می‌گردند؛

(۱) شاخص کیفیت صورتهای مالی طی دوره ۸۱ الی ۸۶ (دوره بعد از استاندارد گذاری) نسبت به دوره قبل از آن (دوره ۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد.

(۲) شاخص محافظه کاری حسابداری طی دوره بعد از استاندارد گذاری (۸۱ الی ۸۶) نسبت به دوره قبل از آن (دوره ۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد.

۴- روش و نمونه آماری تحقیق

۵- مدل‌های استفاده شده در تحقیق در مطالعه انجام شده، برای محاسبه شاخص کیفیت صورتهای مالی از مدل دیچو و دیچاو (۲۰۰۲) و امسی نیکلز (۲۰۰۲) و جهت محاسبه شاخص محافظه کاری از مدل گیولی و هین (۲۰۰۰) استفاده شده که هر یک از مدلها در ادامه تشریح می‌گردند.

روشی که در تحقیق حاضر از آن استفاده شده، روش قیاسی- استقرایی است در آن، مبانی نظری موضوع مورد پژوهش، از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و با توجه به روشهای قیاسی بدست می‌آید و اطلاعات مربوط از طریق مشاهده جمع آوری می‌شود. منبع جمع آوری داده‌های مورد نیاز این تحقیق، صورتهای مالی شرکت‌ها بوده است. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از طریق بانک‌های اطلاعاتی رایانه‌ای، مراجع به کتابخانه، بایگانی راکد و اداره نظارت و ارزیابی سازمان بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار اکسل و پس از اصلاحات و طبقه‌بندی لازم بر اساس متغیرهای مورد بررسی، وارد رایانه شده است. تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم افزار SPSS انجام شده است.

۵-۱- مدل اندازه‌گیری شاخص کیفیت صورتهای مالی

به منظور اندازه‌گیری شاخص کیفیت صورتهای مالی، از شاخص کیفیت اقلام تعهدی منطبق با مدل دیچو و دیچاو (۲۰۰۲) و امسی نیکلز (۲۰۰۲) استفاده شده است. مدل مذکور به شرح زیر می‌باشد:

$$ACC = \alpha + \beta_1 CFO_{t-1} + \beta_2 CFO_t + \beta_3 CFO_{t+1} + \beta_4 \Delta S + \beta_5 FA + \varepsilon_{ACC}$$

در این مدل از جریان نقدی عملیاتی سال جاری، سال گذشته و سال آتی به منظور ارزیابی کیفیت اقلام تعهدی استفاده شده است. متغیر ε_{ACC} جمله‌ی پسماند است که انحراف معیار جمله‌ی پسمان، کیفیت اقلام تعهدی را نشان می‌دهد. از آنجا که اقلام تعهدی با جریانان نقدی مرتبط نیست، لذا هرچه قرینه اندازه

نمونه آماری تحقیق حاضر از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این نمونه شامل شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

انحراف ارقام تعهدی سرمایه در گردش از جریانات وجه نقد عملیاتی کوچکتر باشد، ارقام تعهدی با کیفیت تر تلقی می گردد. FA درایی ثابت و ΔS تغییرات فروش را نشان میدهد که به عنوان متغیرهای کنترل برای این مدل تعریف گردیده اند.

۶- آزمون فرضیات

نتایج حاصل از مدل های تشریح شده به عنوان متغیرهای اصلی تحقیق مورد پردازش قرار گرفت. دو آزمون مقایسه زوجی و تحلیل چند متغیره جهت مقایسه میانگین شاخصهای تعیین شده بکار گرفته شد.

فرض اول :

شاخص کیفیت صورتهای مالی طی دوره ۸۱ الی ۸۶ (دوره بعد از استاندارد گذاری) نسبت به دوره قبل از آن (دوره ۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد. آزمون فرض اول با استفاده از آزمون مقایسه

زوجی، نتایجی به شرح زیر را اعلام میدارد؛

از آنجا که تعداد نمونه ما بیش از ۳۰ شرکت می باشد، لذا توزیع به صورت نرمال خواهد بود. مقدار آماره t در جدول فوق برابر با ۰,۶۲۸ می باشد که این رقم بیش از ۱,۹۶ و کمتر از ۱,۹۶- نبوده و بنابراین در ناحیه بحرانی قرار نمی گیرد. پس فرض H_0 رد نمی شود.

۲-۵- مدل اندازه گیری شاخص محافظه کاری

مدلهای متعددی برای محاسبه ی شاخص محافظه کاری وجود دارد. در این تحقیق از مدل گیولی و هین (۲۰۰۰) استفاده شد.

$$(۱-)* \text{استهلاک} + \text{سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه} = \frac{\text{جریان نقدی حاصل از عملیات-هزینه}}{\text{جمع دارایی ها در اول دوره}} \times \text{شاخص محافظه کاری}$$

در این مدل ارقام تعهدی عبارتند از ارقام تعهدی عملیاتی یعنی تغییرات سرمایه گردش بدون احتساب تغییرات وجه نقد.

استهلاک جزئی از ارقام تعهدی است که عموماً به عنوان ارقام تعهدی بلندمدت طبقه بندی می شود. اما گیولی و هین در تحقیق خود استهلاک را در محاسبه ارقام تعهدی لحاظ نکرده اند [۲]

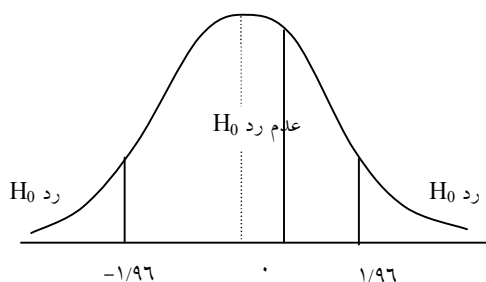
مقادیر آماره t برای مقایسه میانگین شاخص کیفیت صورتهای مالی برای دوره قبل و بعد از تدوین استانداردها

	Paired Samples Test				t	df	Sig. (2-tailed)
	Paired Differences						
	میانگین	انحراف معیار	95% Confidence Interval				
			Lower	Upper			
شاخص کیفیت صورتهای مالی - قبل - شاخص کیفیت صورتهای مالی - بعد	-0.0091546	.1193085	-0.0382562	.0199470	-0.628	66	.532

مقدار میانگین شاخص کیفیت صورتهای مالی برای دوره قبل از تدوین استانداردهای حسابداری، برابر با $-0,042$ و برای دوره ی بعد از آن برابر با $-0,033$ است. همانگونه که گفته شد این تفاوت اندک میان میانگین های شاخص کیفیت صورتهای مالی در دوره ی قبل و بعد از تدوین استانداردها، تفاوت معنی داری نیست.

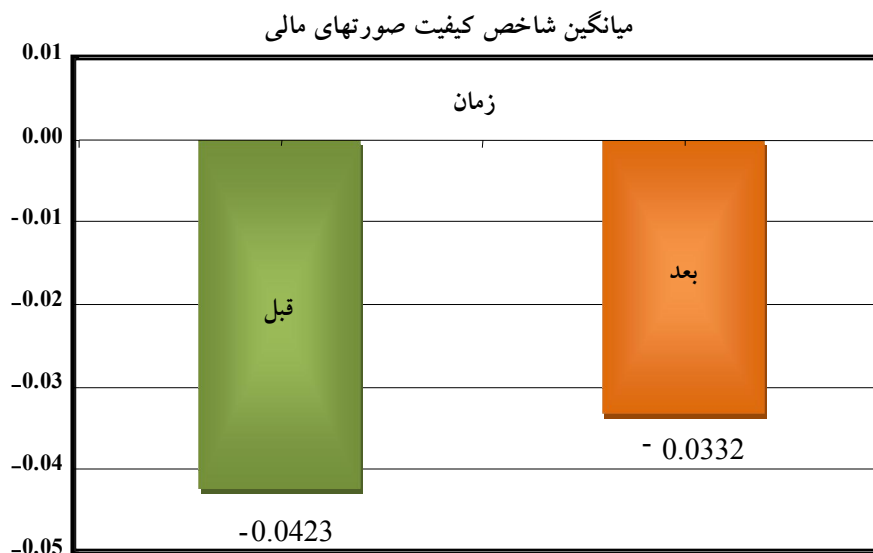
با توجه به اینکه شاخص کیفیت صورتهای مالی در سالهای ۷۶ الی ۸۶ مورد بررسی قرار گرفته است، به منظور تحلیل بیشتر در ادامه، در زمانهای مختلف تغییرات میانگین این شاخص مورد بررسی قرار گرفته است.

از آنجاییکه این مقادیر از نظر آماری همبسته هستند و در بیش از دو زمان اندازه گیری شده اند، بنابراین از تحلیل چند متغیره برای نمونه های همبسته استفاده شده است. تحلیل مذکور در مباحث آماری به تحلیل اندازه های مکرر معروف است.



همچنین می توان برای استنباط، رقم سطح معنی داری (sig) را در نظر گرفت. در این اندازه گیری sig رقمی برابر $0,532$ اختیار کرده و می دانیم هرگاه sig در سطح اطمینان 95% رقمی بیش از 5% را به خود اختصاص دهد، نشانه ی عدم رد فرضیه H_0 است، برای فرض اول مقدار سطح معنی داری برابر با $0,032$ است. بنابراین فرض H_0 رد نمی شود.

عدم رد فرضیه H_0 بدین معناست که تفاوت معنی داری میان میانگین شاخص کیفیت صورتهای مالی در دوره بعد از تدوین استانداردهای حسابداری (80 الی 86) نسبت به دوره قبل از آن (76 الی 80) وجود ندارد. بعبارت دیگر فرض اول رد نمی شود. (نمودار ۱)



نمودار ۱ : مقدار میانگین شاخص کیفیت صورتهای مالی برای دوره قبل و بعد از تدوین استانداردهای حسابداری

جدول ۱: آزمون برابری میانگین در زمانهای مختلف (آزمون چند متغیره)

Multivariate Tests						
Effect		Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.
Time	Pillai's Trace	.149	.998	10.000	57.000	.456
	Wilks' Lambda	.851	.998	10.000	57.000	.456
	Hotelling's Trace	.175	.998	10.000	57.000	.456
	Roy's Largest Root	.175	.998	10.000	57.000	.456

آزمون فرض بالا آماره های مختلفی دارد. مقدار سطح معنی داری آماره در تمامی آنها برابر ۰,۴۵۶ است که این رقم کمتر از ۰,۰۵ نیست. یعنی فرض صفر در سطح ۰,۰۵ رد نمی شود. (جدول ۱).

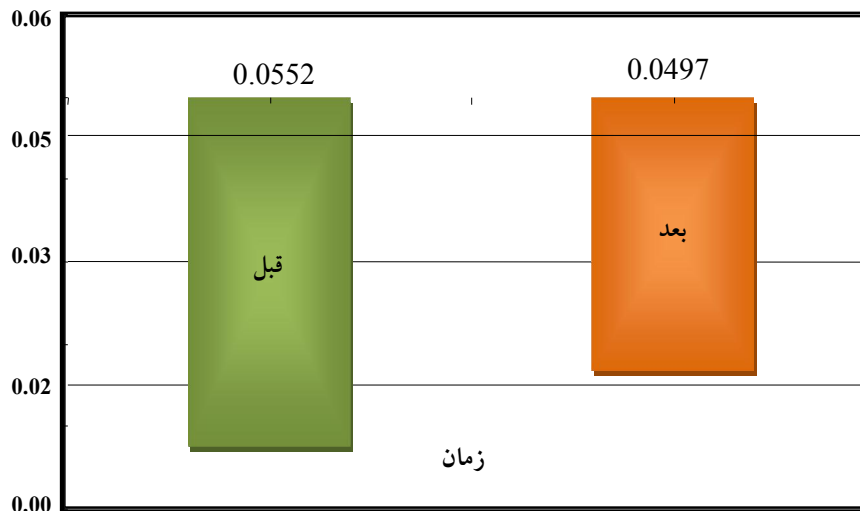
در مورد فرض دوم نیز نتایج تجزیه و تحلیل های آماری نشان از تایید فرض مذکور دارند. به بیانی دیگر، میانگین شاخص محافظه کاری در دوره ی قبل از تدوین استانداردها نسبت به دوره ی بعد از آن تفاوت معنی داری نداشته است. (نمودار ۲)

فرض دوم:

شاخص محافظه کاری حسابداری طی دوره بعد از استاندارد گذاری (۸۱ الی ۸۶) نسبت به دوره قبل از آن (دوره ۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد.

آزمون تحلیل اندازه های مکرر نیز در مورد این شاخص، یافته های پیشین تحقیق ما را تایید میکند و در هیچیک از آماره های محاسبه شده، رقم سطح معنی داری Sig بیش از ۰,۰۵ نیست. (جدول ۲)

شاخص های محافظه کاری حسابداری



نمودار ۱: مقدار میانگین شاخص محافظه کاری برای دوره قبل و بعد از تدوین استانداردهای حسابداری

جدول ۲: آزمون برابری میانگین در زمانهای مختلف (تحلیل چند متغیره)

Multivariate Tests						
Effect	Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.	
Time Pillai's Trace	.194	1.370 ^a	10.000	57.000	.217	
Wilks' Lambda	.806	1.370 ^a	10.000	57.000	.217	
Hotelling's Trace	.240	1.370 ^a	10.000	57.000	.217	
Roy's Largest Root	.240	1.370 ^a	10.000	57.000	.217	

جوامع در حال توسعه مالکیت صرفا از نظر شکل از مدیریت جدا شده و مالک اصلی دولت است. تامین مالی از طریق بانکها صورت می گیرد و تورم حاد وجود دارد.

از دلایل دیگر این امر، شاید الزام به رعایت استانداردها باشد. طی تحقیق که کریستنسن و همکاران او در سال ۲۰۰۷ انجام دادند، به این نتیجه رسیده بودند که شرکتهایی که بعد از سال ۲۰۰۵ مجبور به پذیرش استانداردهای بین المللی شدند، بهبودی در کیفیت گزارشگری مالی آنها دیده نشده اما در مقابل شرکتهایی که به صورت اختیاری و داوطلبانه استانداردها را پذیرفتند، بهبود بالایی را در کیفیت گزارشگری مالی خود شاهد بودند. چن و همکاران او در سال ۲۰۰۹، برث و همکارانش در سال ۲۰۰۷ و بال و همکاران وی در سال ۲۰۰۰ از دلایل عدم ایجاد بهبود کیفیت گزارشگری مالی، وجود انگیزه های قوی مدیر برای مدیریت سود و عدم تغییر ساختارهای سیاسی اقتصادی کشور همزمان با تغییر استانداردهای حسابداری را نام بردند. آنها اظهار کرده اند که داشتن استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا، شرط لازم برای داشتن گزارشگری مالی باکیفیت خواهد بود اما شرط کافی نیست. ایشان بیان می کنند که اگر مدیران شرکتهای انگیزه های قوی نظیر حفظ قدرت، دریافت پاداش و نظایر آنها داشته باشند، تغییر استانداردها منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نخواهد شد. همچنین به منظور دستیابی به گزارشگری مالی باکیفیت می بایست

۷- نتیجه گیری، محدودیتها و پیشنهادات تحقیق

۷-۱- نتیجه گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیلهای آماری نشان می دهد که هر دو فرضیه محقق با استفاده از مدلهاى آماری تایید می شود. با تایید فرضیه های تدوین شده می توان نتیجه گرفت که " کیفیت گزارشگری مالی طی دوره ی بعد از تدوین استانداردهای حسابداری (۸۱ الی ۸۶) نسبت به دوره قبل از آن (۷۶ الی ۸۰) تفاوت معنی داری ندارد."

نتایج بدست آمده، منطبق با یافته های محققانی نظیر کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۸)، برث و همکاران (۲۰۰۷)، برث (۲۰۰۶) و ون تدلو و گنچارو (۲۰۰۵) می باشد. طی تحقیقات ایشان، کیفیت گزارشگری مالی در دوره قبل و بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی تفاوت معنی داری نداشته است.

عدم وجود تفاوت معنی دار در دوره ی قبل و بعد از تدوین استانداردها ممکن است به دلایل مختلفی ایجاد شده باشد. شاید استانداردهای بین المللی با شرایط ایران است. شرایطی که استانداردهای بین المللی مطابق با آن طرح ریزی شده کاملا متفاوت از شرایط فعلی کشور است. در کشورهایی که پایه گذار استانداردهای بین المللی بودند، مالکیت از مدیریت از نظر محتوایی کاملا تفکیک شده، تامین مالی از طریق بازارهای سرمایه صورت می گیرد و تورم به صورت ناچیز در این کشورها وجود دارد. در حالیکه در

۷-۳- پیشنهادات تحقیق

در این پژوهش برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی از دو شاخص کیفیت صورتهای مالی و محافظه کاری استفاده شد، پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی شاخص مدیریت سود نیز مورد بررسی قرار گیرد. در تحقیقات آتی، برای ارزیابی کیفیت صورتهای مالی از شاخص پایداری سود که یکی از شاخص های کیفیت سود می باشد، نیز استفاده گردد.

محاسبه شاخص محافظه کاری با استفاده از مدل گیولی و هین (۲۰۰۰) انجام شد، پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی از سایر مدلها نظیر مدل باسو (۱۹۹۷)، مدل بیورو ریان (۲۰۰۰)، مدل پنمن و ژانگ (۲۰۰۲) و ... نیز استفاده شود.

تحقیق حاضر شرکتها را از نظر نوع مالکیت از یکدیگر تفکیک نکرده است. سایر محققان می توانند تاثیر نوع مالکیت شرکتها را از طریق تفکیک آنها به سهامی از غیر سهامی و یا دولتی از خصوصی بر کیفیت گزارشگری مالی ارزیابی نمایند.

پیشنهاد می شود که سایر محققان به بررسی این موضوع پردازند که آیا تضاد منافع میان گروههای مختلف استفاده کننده، بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است یا خیر؟

منابع و مأخذ

- ۱) اسدی، لایلا؛ (۱۳۸۳)، ارزیابی اجرای استانداردهای حسابداری توسط شرکتهای سرمایه گذاری، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات.
- ۲) بنی مهد، بهمن، (۱۳۸۵)، "تبیین و ارائه الگو برای اندازه گیری محافظه کاری حسابداری"، رساله دکتری، حسابداری، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات.

ساختارهای اقتصادی سیاسی نیز همزمان با پذیرش استانداردها بهبود یابد. در ایران نیز ممکن است مدیران در جایگاهی باشند که نسبت به آینده شغلی خود احساس تزلزل و ناامنی کرده و یا به دلایل مختلف اقدام به مدیریت سود نموده و سعی کنند تا بیش از در نظر گرفتن منافع مالکان شرکت، منافع خود را لحاظ نمایند و این میتواند منجر به عدم کارایی استانداردها شود.

عدم دانش کافی مدیران در بکارگیری استانداردها و عدم آموزش صحیح به ایشان نیز منجر به عدم کارایی استاندارد های حسابداری می شود. (ایمهاف، ۴، ۲۰۰۳) همچنین استفاده نکردن شرکتها از حسابرسی که درجه ی بالایی از استقلال را دارا هستند نیز امکان عدم کارایی استانداردها را مطرح می نماید. (پومری و تورنتن ۲۰۰۸)

۷-۲- محدودیتهای تحقیق

در تحقیق حاضر از اقلام تعهدی عملیاتی استفاده شده که احتمال وجود برخی از اقلام غیر عملیاتی در محاسبه ی اقلام تعهدی عملیاتی وجود دارد که محقق قادر به تفکیک آنها از یکدیگر نبوده است.

اندازه گیری برخی عوامل کیفی نظیر ریسک تجاری و سیاسی محیط گزارشگری مالی و همچنین فرهنگ جامعه حسابداری که مسلما بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است، برای محقق امکان پذیر نبوده است.

عدم دسترسی به برخی اطلاعات برای اندازه گیری شاخص محافظه کاری مانند مدل پنمن و جونز

عدم دسترسی به برخی از اطلاعات برای اندازه گیری برخی از متغیرهای تحقیق نظیر مدیریت سود.

- “International Financial Reporting Standards And Accounting Quality: Evidence from the European Union”
- ۳) رحمانی، علی، "ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی"، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۷
- ۴) شباهنگ، رضا، (۱۳۸۱). تئوریه‌های حسابداری، جلد اول، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان، نشریه ۱۵۷
- ۵) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۶)، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، کمیته فنی، نشریه ۱۶۰
- ۶) مدرس، احمدرضا، رضا، حصارزاده، "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲، صفحه ۸۵
- ۷) مومنی، منصور، علی فعال قیومی، (۱۳۸۶)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS تهران، کتاب نو.
- ۸) هیات تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۷۶)، مبانی نظری حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۳
- 9) statement of financial accounting concepts NO.1 (1980)" objectives of financial reporting by business enterprises. (Stanford ,ct: financial accounting standards board.
- 10) Ball,Ray.Ashok,Robin.Joanna,Shuang wu.(2000). "Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Incom Four East Asion Countries, and Implication For Acceptance of IAS"
- 11) Barth,Merry,E.Wayne R,Landsam.Mark H,Lang.(2007). "International Accounting Standards And Accounting Quality"
- 12) Barth,Mery,E. (2006). "Accounting quality: International Quality Standards and US GAAP".
- 13) Chen,Huifa.Qingliang,Tang.Yihong,Jiang.Zhijun, Lin. (2009),
- 14) Christensen,Edward.Hans,B.Lee. Martin,Walker.(2007) "Incentives or Standards: What Accounting Quality Changes Around IFRS Adoption"
- 15) Dask,H.L,Hail.C,leuz.andR.S.Verdi.(2007)."Adopting a Label: eterogeneity in The Economic Consequensesof IFRS Adoption,SSRN
- 16) Dechow,P.I,Dichev.(2002). "The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors". The Accounting Review 77 Supplement.pp.35-59
- 17) Gassen,J.and T,Sellhorn(2006)."Applying IFRS in Germany-Determinats and Consequences."Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 58(4).
- 18) Goncharov,I.(2005).Earnings Management and Its Determinats: Closing Gaps in Empirical Accounting Research,Frankfurt am Main.
- 19) Kohlbeck,Mark. Terry Warfield.(2008). "The Effects of Accounting Standard Setting on Accounting Quality".
- 20) Van tedloo,B.and A,Vanstraelen(2005)."Earnings Management Under German GAAP versus IFRS."European Accounting Review 14(1)

یادداشت‌ها

¹ - Blue Ribbon

² - IFRS

³ - International Accounting Standards

⁴ - Imhoff

⁵ - Pomeroy & Thornton