

مجله پژوهش‌های حسابداری مالی  
سال ششم، شماره سوم، شماره پیاپی (۲۱)، پاییز ۱۳۹۳  
تاریخ وصول: ۱۳۹۲/۱۱/۲۹  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۵/۱۴  
صص: ۳۷-۵۰

## اثر پذیرش استانداردهای حسابداری ملی ایران بر سطح محافظه‌کاری در افشای اطلاعات حسابداری

شهناز مشایخ<sup>۱\*</sup>، لیلا کاظمی<sup>\*\*</sup>

\* استادیار حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)

shahnaz\_mashayekh@alzahra.com

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)

leila.k2000@alzahra.com

### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی اثر پذیرش استانداردهای حسابداری ملی ایران بر سطح محافظه‌کاری اطلاعات حسابداری با بررسی دوره قبل و بعد از پذیرش این استانداردها می‌پردازد. در این پژوهش، سطح محافظه‌کاری با مدل باسو (۱۹۹۷) اندازه‌گیری شده است. داده‌های مالی (۸۱) شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۷۵ تا ۱۳۹۰ جمع‌آوری و فرضیه پژوهش با استفاده از رگرسیون چندگانه و آزمون کرامر آزمون شد. یافته‌های تجربی پژوهش، بیانگر این است که کیفیت اطلاعات حسابداری از منظر محافظه‌کاری، در دوره قبل و بعد از تدوین استانداردهای ملی تفاوت معناداری نکرده است. به عبارت دیگر، الزام واحدهای تجاری در به‌کارگیری استانداردهای ملی کیفیت، اطلاعات حسابداری را از جهت محافظه‌کاری ارتقا نداده است.

**واژه‌های کلیدی:** محافظه‌کاری، کیفیت اطلاعات حسابداری، استانداردهای حسابداری، مدل باسو.

## مقدمه

در دهه‌های اخیر بوده و اولین پژوهش مطرح در این مورد را به انجام رسانده که حاصل آن، ارائه مدلی برای بررسی میزان محافظه‌کاری اعمال شده در تهیه صورت‌های مالی بوده است. مدلی که او به کار برده، داری دو متغیر اصلی است. این متغیرها عبارتند از: سود حسابداری و بازده سهام. باسو رویه خاص خود را به کار برده و سود حسابداری را متغیر وابسته قلمداد کرده است [۱۸].

برای دستیابی به آنچه به عنوان هدف برای حسابداری بنا نهاده شده، حسابداری، استانداردهایی را تهیه و حسابداران و سایر تهیه‌کنندگان گزارش‌ها و اطلاعات حسابداری را به رعایت آن‌ها ملزم ساخته است. بنابراین، استانداردهای حسابداری در راستای هدف بالابردن کیفیت اطلاعات حسابداری و ایفای نقش اطلاع‌رسانی حسابداری، تدوین می‌شوند [۶].

لذا برای نهاد تدوین‌کننده استانداردها، سنجش این موضوع که استانداردهای حسابداری وضع شده، کیفیت اطلاعات حسابداری را با در نظر گرفتن معیارهای متفاوت، از جمله محافظه‌کاری ارتقا بخشیده است یا خیر، از اهمیت بسزایی برخوردار است.

## مبانی نظری پژوهش

از سال (۲۰۰۵) تصویب اجباری IFRS<sup>۱</sup> در اروپا وجود داشته است. سؤال بزرگی که مطرح می‌شود، این است که تصویب و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری، سطح کیفیت اطلاعات حسابداری را ارتقا بخشیده است یا خیر؟ برای سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری از معیار حسابداری محافظه‌کارانه استفاده شده است که دلایل تمرکز بر محافظه‌کاری چنین است: اولاً، محافظه‌کاری به عنوان موردی ضروری

استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید، از جمله تخصیص صحیح منابع کمیاب به اطلاعات مالی با کیفیت نیازمندند. نظر به این‌که صورت‌های مالی از مهمترین منابع اطلاعاتی برای تصمیم‌گیرندگان است، در تهیه آن‌ها لازم است استانداردهای حسابداری که معیاری برای بهبود کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، رعایت گردد. استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردهای حسابداری بیان می‌کنند که چه اطلاعاتی باید در گزارشگری مالی تهیه شوند [۱]. نهاد استانداردگذاری همواره باید استانداردهایی را وضع کند که بین خواسته‌های گروه‌های ذی‌نفع نوعی تعادل و توازن برقرار سازد [۱۴]. با گسترش تمایل کشورهای مختلف برای به‌کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، توجه زیادی به این نکته جلب شد که آیا بین استانداردهای حسابداری و کیفیت حسابداری همبستگی وجود دارد یا خیر [۱۹]. کیفیت حسابداری موضوعی است که در سال‌های اخیر به کانون توجه در ارزیابی عملکرد حرفه حسابداری و حسابداران تبدیل شده است. در پی رسوایی‌های مالی اخیر، اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران به سیستم گزارشگری مالی سست شده و لذا کیفیت حسابداری به عنوان عامل مهمی در تعیین اعتبار و قابلیت اعتماد ارقام گزارش شده، پدیدار گشته است [۲۶]. آنچه اهمیت دارد، معیارها، متغیرها و سنجه‌هایی است که کیفیت اطلاعات حسابداری را ارزیابی می‌کند. باسو (۱۹۹۷) پیشگام انجام پژوهش‌ها در مورد سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری با استفاده از معیار محافظه‌کاری

<sup>۱</sup> International Financial Reporting Standards (IFRS)

درماندگی مالی شرکت‌ها متضرر می‌شوند. بیشتر مطالعات پیشین در این زمینه نشان می‌دهند که مدیران شرکت‌های درمانده، اطلاعات مالی و حتی فعالیت‌های واقعی خود را برای مخفی نمودن و یا به تعویق انداختن وضعیت نابسامان مالی، دستکاری می‌کنند. مدیریت از طریق اعمال نظر بر ارقام تعهدی غیرعادی و همچنین، دستکاری فعالیت‌های واقعی، موجب عدم تقارن زمانی در شناسایی زیان‌ها نسبت به سودها یا به عبارتی، رفتار محافظه‌کارانه در حسابداری می‌شود [۱۳].

درخواست و تقاضای سهامداران، یکی دیگر از منابع وجودی محافظه‌کاری در سال‌های اخیر است.

دادخواهی سهامداران موجب پرداخت‌های نامتقارن و بیشتری شده است و برای انجام پرداخت‌های مذکور، احتمالاً ارزش دارایی‌های خالص شرکت بیش‌نمایی می‌شود. ارتباط بین مالیات بر درآمد و گزارش‌های مالی، می‌تواند به محافظه‌کاری در تهیه گزارش‌های مالی منجر شود.

شناسایی نامتقارن و نامتناسب سود و زیان‌ها، مدیران شرکت‌های سودآور را قادر می‌سازد، ارزش فعلی مالیات‌های آتی را پایین‌تر بیاورند و موجب افزایش ارزش شرکت شوند؛ زیرا تأخیر در شناسایی درآمدها و تسریع در شناسایی هزینه‌ها منجر به معوق شدن مالیات‌ها می‌شود. در نهایت، می‌توان گفت استانداردها و مقررات‌گذاران گزارشگری مالی به دنبال منافع و انگیزه‌های شخصی خود در حسابداری و گزارشگری محافظه‌کارانه‌اند [۲۵]. در مدل باسو (۱۹۹۷) برای کمی نمودن کیفیت اطلاعات حسابداری با معیار محافظه‌کاری، از دو متغیر سود حسابداری و بازده سهام استفاده شده است.

برای کیفیت حسابداری در سراسر جهان شناخته شده است و به عنوان یک ویژگی مؤثر برای قابلیت اطمینان اعداد حسابداری به کار می‌رود؛ ثانیاً، محافظه‌کاری به عنوان عامل مهمی برای قرار دادهای مؤثر به کار می‌رود، و به‌طور تجربی برای کاهش تضاد منافع با سهامداران و در نتیجه، کاهش هزینه‌های بدهی شرکت و کاهش هزینه‌های مورد انتظار سرمایه است.

سیل عظیم رسوایی‌های مالی در سطح جهان، از انرون تا پالارمات در اروپا، سبب شده است که انگشت اتهام به سمت گزارشگری مالی نشانه رود.

صورت‌های مالی، هسته اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد که در تهیه آن‌ها، استانداردهای وضع شده نقش اساسی را ایفا می‌کنند.

صورت‌های مالی و در رأس آن‌ها صورت سود و زیان (رقم سود خالص) در کانون توجه سرمایه‌گذاران قرار دارد. در سال‌های اخیر مبحث سود گزارش شده مورد توجه بسیاری از محققان قرار دارد. یکی از جنبه‌های کیفیت سود، محافظه‌کاری است؛ بدان معنا که هرچه محافظه‌کاری سود بیشتر باشد، کیفیت آن بالاتر است [۲۰].

محافظه‌کاری یکی از میثاق‌های تعدیل‌کننده حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی است؛ بدین مفهوم که در بعضی موقعیت‌ها محافظه‌کاری ایجاب می‌کند که روشی انتخاب و اعمال شود که دارای کمترین اثر مساعد بر دارایی‌ها، درآمدها؛ سود و حقوق صاحبان سهام باشد.

از طرفی، هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی درماندگی مالی بسیار بااهمیت و اساسی عنوان شده است. بستنکاران، اعتباردهندگان، مدیران و کارکنان، مهم‌ترین گروه‌هایی هستند که به میزان چشم‌گیری از

قیمت‌های بازار سهام نشان‌دهنده تغییرات ارزش دارایی در زمانی هستند که آن تغییرات رخ دهند؛ هر چند آن تغییرات شامل زیان‌ها یا سودهایی در ارزش دارایی باشند. از این رو، می‌توان گفت که بازده‌های سهام همواره بهنگام هستند. از آنجا که محافظه‌کاری پیش‌بینی می‌کند، مبنای شناسایی زیان‌های حسابداری بسیار بهنگام‌تر از سودهاست، بدین ترتیب انتظار می‌رود که زیان‌های حسابداری بیشتر از سودهای حسابداری، با بازده‌های سهام تقارن زمانی داشته باشند. با سو با استفاده از این مبنای معیاری را با عنوان "عدم تقارن بهنگام سود" برای محافظه‌کاری معرفی کرده است.

#### پیشینه پژوهش

#### پژوهش‌های خارجی

الستر لارنس و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی شواهد و پیامدهای اجباری نمودن حسابداری محافظه‌کارانه پرداختند. براساس مشوق‌های اقتصادی مختلف، نوعی تنوع به مدیران داده می‌شود، که در برنامه‌ریزی‌هایشان درصدی از اختیار را دارا باشند. قوانین حسابداری اجباری نیز عامل تعیین‌کننده مهمی برای حسابداری محافظه‌کارانه است. این محققان پس از تلاش برای مدل‌سازی جهت اندازه‌گیری عوامل تعیین‌کننده حسابداری محافظه‌کارانه، دریافتند که پس از اجباری نمودن قوانین در حسابداری، تأثیر مشوق‌های اقتصادی کاهش می‌یابد [۱۶].

پل آندره و همکاران (۲۰۱۲) پس از بررسی تصویب اجباری IFRS از سال (۲۰۰۵) توسط شرکت‌های اروپایی و تأثیری که در سطح محافظه‌کاری حسابداری داشته است، نشان دادند که حسابداری محافظه‌کارانه پس از تصویب IFRS به‌طور کلی در

کشورهایی با درجه بالای اعمال قانون، حمایت از سهامداران و اجرای آن و کشورهایی با بازارهایی برای تأمین مالی و با بازارهای کمتر توسعه‌یافته حقوق صاحبان سهام، کاهش یافته است [۲۴]. دچون ونگ و همکاران (۲۰۱۳) پژوهش خود را چنین مطرح ساختند که آیا تصویب اجباری IFRS کیفیت حسابداری را بهبود بخشیده است؟ شواهد مقدماتی نشان می‌دهد که IFRS استانداردهای مبتنی بر اصول هستند با حداقل راهنمایی چگونگی پیاده‌سازی آن‌ها. مدیران انگیزه‌هایی برای مدیریت سود و تأخیر به رسمیت شناختن زیان‌ها دارند و تغییر چندانی در محدودیت‌های نهادی (و یا مکانیزم‌های اجرایی) وجود نداشته است. آن‌ها به این نتیجه می‌رسند که تصویب اجباری IFRS کیفیت حسابداری را کاهش دهد [۲۱]. جیمی لی (۲۰۱۲) ارتباط میان گزارش‌های محافظه‌کارانه مالی با انعطاف‌پذیری مالی شرکت و تصمیم‌گیری‌های مالی آن‌ها را شرح می‌دهد. اگر محافظه‌کاری مالی باعث نظارت و اداره امور مالی توسط تأمین‌کنندگان سرمایه شرکت شود، آن‌ها گرایش بیشتری به تأمین مالی برای شرکت پیدا می‌کنند. با این حال، محافظه‌کاری ممکن است باعث یک سری ناهمبندی‌هایی از ارزش خالص دارایی‌ها و تضعیف قدرت ترازنامه برای نشان دادن عملکرد شرکت شود، که ممکن است دسترسی به تأمین مالی را کاهش دهد [۲۲]. انور احمد و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی اثر به‌کارگیری اجباری استانداردهای بین‌المللی بر محافظه‌کاری برای نمونه‌ای شامل ۱۶۳۶ شرکت از ۲۱ کشور جهان که استانداردهای بین‌المللی را به کار می‌برند و ۲۰۳۳ شرکت از ۱۷ کشور که از این استانداردها استفاده نمی‌کنند، پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها بیانگر آن بود که در دوره قبل از

خالقی مقدم و همکاران (۱۳۹۰) رابطه محافظه‌کاری و بهنگام بودن سود خالص با اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی را بررسی کرده‌اند. نتایج بیانگر آن است در حالی که سود خالص شرکت‌ها به‌طور کلی محافظه‌کارانه است؛ اما در طی زمان بهنگام‌تر و محافظه‌کارانه‌تر نشده است. دو عامل اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی نیز تأثیری بر روی دو ویژگی مورد بررسی سود خالص در این پژوهش نداشته‌اند [۸]. اسلامی بیدگلی (۱۳۹۰) به بررسی رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و بحران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج این تحقیق، محافظه‌کاری حسابداری را مکانیزم قراردادی مؤثری برای محدود نمودن رفتار جانبدارانه مدیر در بیش‌نمایی از سود، در شرکت‌های دارای بحران مالی می‌شناسد. از این‌رو، محافظه‌کاری را ابزاری برای خروج از بحران مالی در شرکت‌ها در بلندمدت می‌داند [۳]. حجازی و معصومی بیلندی (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان «اثر رشد و رفتار گزارشگری مدیریتی بر محافظه‌کاری»، از اثر رشد و اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیارهای سنجش رفتار گزارشگری مدیریتی بر عدم تقارن زمان به عنوان معیار سنجش محافظه‌کاری استفاده کرده‌اند.

نتایج تحقیق، بر رابطه منفی بین عدم تقارن زمانی سود و تعهدات اختیاری دلالت دارد [۷]. رحمانی، فرزانی، رستگار مقدم (۱۳۹۰) در تحقیق خود به بررسی اثر ساختار مالکیت بر محافظه‌کاری در سود پرداخته‌اند. میزان استفاده از روش‌های محافظه‌کارانه برای شناسایی به‌موقع زیان و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به دو موضوع بستگی دارد: میزان سهام سهامدار کنترل‌کننده و انحراف بین حق رأی و حق جریان وجوه نقد آن‌ها. در این مقاله از الگوی بسط

به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی مؤسسات گروه اول، اقلام تعهدی محافظه‌کارانه بیشتر نسبت به مؤسسات گروه دوم داشته‌اند؛ ثانیاً به‌طور قابل ملاحظه‌ای در دوره بعد از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی نسبت به مؤسسات گروه دوم محافظه‌کاری مؤسسات گروه دوم کاهش یافته است [۱۷].

پانانن و لین (۲۰۰۸) به بررسی، آزمون مقایسه کیفیت ارقام حسابداری تحت استانداردهای بین‌المللی (IAS) با ارقام حسابداری تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که مربوط بودن ارزش سود و ارزش دفتری سهام عادی در دوره به‌کارگیری اجباری IFRS در مقایسه با دوره به‌کارگیری IAS و دوره به‌کارگیری اختیاری IFRS کاهش و لذا کیفیت حسابداری به‌طور یکنواخت در طی این دوره کاهش می‌یابد [۲۳].

### پژوهش‌های داخلی

اسدی و همکاران (۱۳۹۲) تأثیر محافظه‌کاری حسابداری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری را بررسی کردند و نتایج نشان می‌دهد که محافظه‌کاری حسابداری نقش با اهمیتی در تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران ایفا نمی‌کند [۲]. انصاری و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی محافظه‌کاری در سود حسابداری و عوامل مؤثر بر آن پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که سود حسابداری نسبت به بازده منفی سهام حساس‌تر از بازده مثبت سهام است [۵]. کردستانی و همکاران (۱۳۹۱) تأثیر محافظه‌کاری بر میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام را بررسی کردند و نتایج حاکی از آن است که شرکت‌ها با درجه محافظه‌کاری متوسط و بالا اطلاعات حسابداری نسبتاً مربوط‌تری به ارزش سهام ارائه می‌کنند [۱۱].

به‌کارگیری استانداردهای حسابداری تفاوت معنی‌داری وجود ندارد [۱۰].

### فرضیه پژوهش

نظر به این‌که یکی از پیش‌شرط‌های بنیادی برای کسب اطمینان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در جهت فعالیت‌های سازنده اقتصادی، تهیه و ارائه اطلاعاتی است که در انجام تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی سودمند واقع شوند، وجود ساز و کارهایی برای اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری، با اهدافی در جهت ارتقای سطح کیفیت اطلاعات مالی، از جمله بالا بردن سطح محافظه‌کاری است. از آنجا که هدف از تصویب و اجرای استانداردهای حسابداری، همسان‌سازی رویه‌های حسابداری است، لذا این سؤال مطرح می‌شود که با وجود این استانداردها کیفیت اطلاعات حسابداری ارتقا یافته است یا خیر؟ در پژوهش حاضر از اصل محافظه‌کاری برای سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری استفاده شده است. لذا پرسش پژوهش این‌گونه مطرح می‌گردد:

آیا به‌کارگیری استانداردهای حسابداری در ایران سطح محافظه‌کاری را ارتقا داده است؟  
با توجه به سؤال مطرح شده، یک فرضیه به شرح زیر مطرح می‌گردد:

سطح محافظه‌کاری در اطلاعات حسابداری با پذیرش استانداردهای حسابداری ایران تغییر معناداری کرده است.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است؛ زیرا هدف این پژوهش، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است و بر حسب ماهیت، از نوع

یافته باسو (۱۹۹۷) برای تجزیه و تحلیل موضوع و شرکت حایز شرایط برای دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۸۳ استفاده شد. به‌طور کلی، نتایج تحقیق بیانگر رابطه منفی بین میزان مالکیت سهامدار کنترل‌کننده و سطح محافظه‌کاری در سود است [۹]. امینی (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین تصویب استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری پرداخت و با استفاده از دو معیار پایداری سود و شناسایی به‌موقع زیان دریافت که کیفیت ارائه اطلاعات پس از تصویب استانداردهای حسابداری افزایش یافته است؛ ولی با استفاده از معیار مربوط بودن ارزش، شاهد این موضوع بود که کیفیت اطلاعات دوره بعد از تصویب استانداردها کاهش یافته است [۴]. تقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸) رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری را بررسی نموده‌اند. این باور وجود دارد که هر قدر کیفیت گزارش‌های مالی افزایش یافته و از استانداردها و ضوابط معتبرتری در تهیه و ارائه گزارش‌ها استفاده شود، ریسک اطلاعات کاهش خواهد یافت. استانداردهای حسابداری در راستای هدف بالا بردن کیفیت اطلاعات حسابداری و ایفای نقش اطلاع‌رسانی حسابداری به‌گونه مطلوب، تدوین می‌شوند [۶].

علی‌اکبری (۱۳۸۷-۱۳۸۸) طی پژوهشی به بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی از دو شاخص کیفیت صورت‌های مالی و محافظه‌کاری استفاده نمود. این محقق با استفاده از آزمون مقایسه زوج‌ها نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی در دوره قبل و بعد از

تصویب استانداردها مد نظر قرار گرفت و بنابراین، قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۷۵ لغایت ۱۳۹۰ برای کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (به‌جز شرکت‌هایی که شامل محدودیت‌های مندرج در بخش قبل) است که از سال ۱۳۷۵ به عضویت بورس درآمده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۰ از عضویت بورس خارج نشده باشند. لذا داده‌های استفاده شده در این پژوهش داده‌های تلفیقی سال - شرکت است. برای سنجش محافظه‌کاری از مدل باسو استفاده شده است. به اعتقاد باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری به پایداری کمتر سود در دوره‌های حاوی اخبار بد نسبت به دوره‌های حاوی اخبار خوب منجر می‌شود که بر اساس مدل زیر محاسبه می‌شود [۱۸]:

$$EPS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 D_{it} + \alpha_2 R_{it} + \alpha_3 D_{it} R_{it} +$$

در این مدل،  $EPS_{it}$  سود هر سهم؛  $R_{it}$  بازده سهام؛  $D_{it}$  متغیر مجازی است و برای شرکت‌هایی که  $R_{it} < 0$  برابر یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

در این مدل، بازده مثبت، نماینده اخبار خوب و بازده منفی، نماینده اخبار بد است. چنانچه بازده سهام مثبت باشد، رابطه  $EPS = \alpha_0 + \alpha_2 R_{it} +$  به دست می‌آید که در آن  $\alpha_2$  نشان‌دهنده حساسیت واکنش سود به اخبار خوب است. چنانچه بازده سهام منفی باشد، رابطه  $EPS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 + (\alpha_2 + \alpha_3) R_{it} +$  به دست می‌آید که در آن  $\alpha_2 + \alpha_3$  حساسیت واکنش سود را نسبت به اخبار بد نشان می‌دهد. وی معتقد است واکنش سود نسبت به اخبار بد، به‌نگام‌تر از واکنش سود نسبت به اخبار خوب است. به عبارتی  $\alpha_2 + \alpha_3 < 0$  و در نتیجه  $\alpha_3 > 0$  است. باسو (۱۹۹۷) ۳

پژوهش‌های علی - مقایسه‌ای پس‌رویدادی است؛ چرا که هدف این نوع پژوهش‌ها مقایسه آزمودنی‌هایی است که دارای رفتار مورد مطالعه هستند با آزمودنی‌هایی که این رفتار در آن‌ها مشاهده نمی‌شود و علت نام‌گذاری این پژوهش‌ها به عنوان پس‌رویدادی، این است که داده‌های گردآوری شده در رابطه با رویدادهایی است که در گذشته رخ داده است. هدف پژوهش‌های پس‌رویدادی، بررسی روابط علت و معلولی از طریق مطالعه نتایج موجود و زمینه قبلی به امید یافتن علت عمل انجام شده است.

از آنجایی که این پژوهش به بررسی اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر محافظه‌کاری با استفاده از معادلات رگرسیون می‌پردازد، پژوهش از نوع همبستگی است.

جامعه آماری پژوهش عبارت است از کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که اطلاعات آن‌ها از سال ۱۳۷۵ تا ۱۳۹۰ در دسترس باشد و سال مالی آن‌ها به پایان اسفندماه خاتمه یابد، طی دوره زمانی پژوهش، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند، جزو بانک‌ها، مؤسسات مالی و واسطه‌گران مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشند. شرکت فعال باشد؛ بدین معنا که حداقل هفت ماه از سال، سهام آن شرکت مورد مبادله قرار گرفته باشد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش بدین صورت است که تمامی اعضای جامعه به عنوان نمونه در نظر گرفته شده‌اند، و پس از اعمال ویژگی‌های فوق به‌صورت روش حذف سیستماتیک در نهایت، ۸۱ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند.

از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی اثر تدوین استانداردهای حسابداری بر سطح محافظه‌کاری شرکت‌هاست؛ لذا اطلاعات سال‌های قبل و بعد از

را ضریب عدم تقارن زمانی سود نامید که نشان‌دهنده محافظه‌کاری است. از آنجا که مدل مورد استفاده در پژوهش در زمره مدل‌های رگرسیونی است، لذا با توجه به نوع پژوهش و متغیرهای آن روش آماری رگرسیون استفاده شده و در نهایت، برای دستیابی به یک نتیجه آماری دقیق، در مورد ضریب تعیین، دو رگرسیون مورد آزمون تفاوت در میانگین ضرایب تعیین کرامر (۱۹۸۷) قرار گرفت.

### یافته‌ها و تحلیل

در یک جمع‌بندی با استفاده مناسب از روش‌های آمار توصیفی می‌توان دقیقاً ویژگی‌های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. آمار توصیفی همیشه برای تعیین و بیان ویژگی‌های اطلاعات پژوهش‌ها به کار برده می‌شوند.

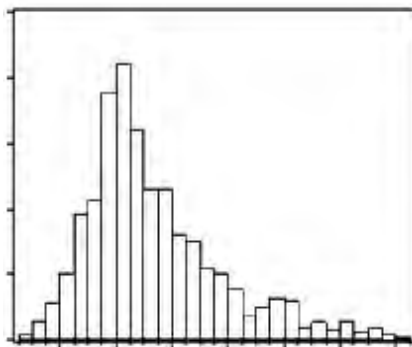
نگاره ۱. آمار توصیفی (مشخصه‌های مرکزی توزیع)

مربوط به متغیرها

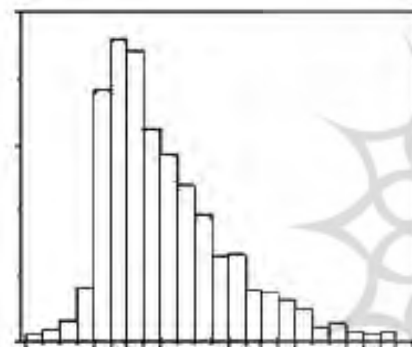
شاخص آماری	EPS	$R_{it}$	$R_{it} * D_{it}$
میانگین	۱۰۶	۲۶۹۹	-۵/۳۰
میانه	۸۳۷۵۰	۱۴/۷۰	۰/۰۰
بیشترین مقدار	۴۵۷۲	۲۰۶/۶۵	۰/۰۰
کمترین مقدار	-۹۷۹	-۶۹۹۹	-۵۰/۲۹
انحراف معیار	۹۳۸/۴۵	۴۸/۶۳	۱۰/۴۳
چولگی	۱/۰۷۱۶۵۷	۱/۱۱۶۰۲۸	-۲/۲۵۵۱۹۸
کشیدگی	۴/۰۸۷۶۸۹	۴/۱۶۶۶۵۱	۷/۳۷۵۲۸۹

با توجه به نگاره (۱) مشخص می‌گردد که داده‌های مربوط به متغیرهای (EPS) و ( $R_{it}$ ) چوله به راست بوده و متغیر ( $D_{it} * R_{it}$ ) چوله به چپ است؛ لذا برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش با رسم نمودار توزیع فراوانی و مقایسه آن با نمودار توزیع نرمال

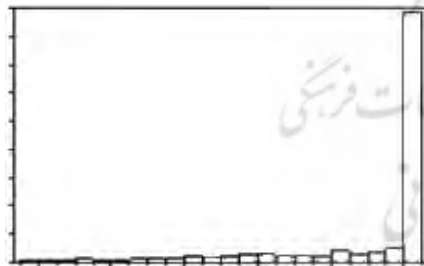
نمودار ۱. توزیع فراوانی متغیر EPS



نمودار ۲. توزیع فراوانی متغیر  $R_{it}$



نمودار ۳. توزیع فراوانی متغیر  $R_{it} * D_{it}$



به دلیل آن‌که در تجزیه و تحلیل‌ها از متغیرهای پیل استفاده شده است؛ لذا بررسی ایستایی متغیرها حایز اهمیت است. برای بررسی ایستایی متغیرها از روش ریشه واحد دیکی فولر استفاده شد. فرآیند مورد آزمون در سه حالت یک بار با در نظر گرفتن عرض از مبدأ، یک بار با در نظر گرفتن عرض از مبدأ و روند و بار دیگر بدون در نظر گرفتن آن‌ها انجام شده است. مقدار احتمال صفر که برای هر یک از



به منظور بررسی میزان همبستگی بین متغیرهای الگو، از ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن استفاده شده است. نگاره (۳) مقادیر ضریب همبستگی پیرسون را در زیر قطر اصلی ماتریس همبستگی و ضرایب اسپیرمن را در بالای قطر اصلی ماتریس، به همراه مقادیر احتمال مربوط به آن‌ها ارائه می‌دهد. مقدار احتمال کمتر از ۰.۵٪ به معنای پذیرش همبستگی آماری بین دو متغیر مذکور است.

آن‌ها حاصل شده، به معنای رد فرضیه صفر و حاکی از ناپستیایی متغیرهاست.

### نگاره ۲. نتایج حاصل از آزمون ایستایی متغیرها

متغیرها	عرض از مبدأ	عرض از مبدأ و روند	بدون هیچ‌کدام
EPS	-۲۲/۴۵	-۲۲/۰۳	-۱۹/۸۴
R <sub>it</sub>	-۱۱/۵۲	-۱۰/۸۲	-۱۷/۴۳
R <sub>it</sub> *D <sub>it</sub>	-۱۱/۱۲	-۱۰/۱۱	-۱۷/۳۲

### نگاره ۳. آزمون هم‌خطی بین متغیرهای مدل رگرسیون

RIT_DIT	RIT	DIT	EPS	Probability
۰/۳۲۸۸	۰/۳۹۳۳	-۰/۳۱۶۵	۱/۰۰۰۰	EPS
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	-	sig
-۰/۹۷۸۲	-۰/۷۹۸۱	۱/۰۰۰۰	-۰/۲۶۴۶	D <sub>it</sub>
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	-	۰/۰۰۰۰	Sig. (2-tailed)
۰/۸۱۵۸	۱/۰۰۰۰	-۰/۶۱۸۷	۰/۳۴۲۸	R <sub>it</sub>
۰/۰۰۰۰	-	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	Sig. (2-tailed)
۱/۰۰۰۰	۰/۵۵۶۹	-۰/۷۳۹۷	۰/۲۳۰۲	R <sub>it</sub> *D <sub>it</sub>
-	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	Sig. (2-tailed)

تخمین زده می‌شود. نتایج حاصل از رگرسیون مزبور در نگاره (۴) آورده شده است:

رگرسیون‌های مربوط به فرضیه فوق را می‌توان به صورت روابط (۱) و (۲) در نظر گرفت:

نگاره ۴. نتایج بررسی سطح محافظه‌کاری در دوره قبل از تصویب استانداردها

$$EPS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 D_{it} + \alpha_2 R_{it} + \alpha_3 D_{it} R_{it} + \epsilon_{1it} \quad (1)$$

$$EPS_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 D_{it} + \alpha_2 R_{it} + \alpha_3 D_{it} R_{it} + \epsilon_{2it} \quad (2)$$

متغیرها	ضریب	آماره t	مقدار احتمال
DIT	۹۶/۰۳۱۹	۱/۲۰۱۸	۰/۰۹۰۱
RIT	۳/۸۸۶۸	۷/۲۹۵۷	۰/۰۰۰۰
RIT_DIT	۳/۹۴۱۱	۱/۹۷۲۴	۰/۰۴۹۲
عرض از مبدا	۱۶۰۲/۶۱	۴۶/۵۲۵۹	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۷۸۷	آماره F	۱۴/۵۹۵۵
آماره دوربین - واتسون	۱/۷۵۶۸	مقدار احتمال	۰/۰۰۰۰

رگرسیون (۱) و (۲) به دلیل تفکیک دوره زمانی تحقیق به قبل و بعد از به‌کارگیری استانداردها از یکدیگر متمایز شده‌اند. بر همین اساس، می‌توان فرض H<sub>0</sub> و H<sub>1</sub> فوق را به صورت فرضیه‌های آماری زیر طراحی کرد:

$$\begin{cases} H_0: \alpha_3 = 0 \\ H_1: \alpha_3 \neq 0 \end{cases}$$

چنان‌که ملاحظه می‌شود، تفکیک اخبار خوب و بد که به صورت متغیر مجازی D<sub>it</sub> وارد مدل شده و به عنوان تغییر در عرض از مبدأ مدل شناخته می‌شود، با ضریبی مثبت برآورد شده که در سطح خطای ۱۰٪

پس از تعریف فرض صفر و یک، برای دستیابی به میزان محافظه‌کاری در دوره قبل از به‌کارگیری استانداردها، رگرسیون برای سال‌های (۱۳۷۵-۱۳۸۰)

معنادار است. متغیر بازده نیز به میزان  $3/8$  به دست آمده و در سطح خطای  $1\%$  دارای اعتبار آماری است. همچنین، سطح محافظه‌کاری در رگرسیون فوق برابر  $3/9$  برآورد شده که در سطح خطای  $5\%$  معنادار دیده می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده در نگاره (۴) برابر با  $67\%$  دیده می‌شود؛ به این معنا که تغییرات کل متغیرهای توضیحی در رگرسیون توانسته  $67\%$  از تغییرات موجود در سود هر سهم را توضیح دهد. برای آزمون عدم خودهمبستگی برای جملات باقیمانده استقلال داده‌ها از آماره دوربین واتسون استفاده شده است. از آنجا که آماره دوربین واتسون برای باقیمانده‌ها در دوره قبل از تصویب استانداردها مقدار  $1/7568$  است، بنابراین، می‌توان گفت بین باقیمانده‌ها، خود همبستگی وجود ندارد. برای دستیابی به سطح محافظه‌کاری در دوره بعد از به‌کارگیری استانداردها رگرسیون، این بار برای دوره  $1390-1381$  تخمین زده می‌شود. نتیجه حاصل از برآورد رگرسیون مورد نظر در نگاره (۵) خلاصه شده است:

نگاره ۵. نتایج بررسی سطح محافظه‌کاری در دوره بعد از

تصویب استانداردها

متغیرها	ضریب	آماره t	مقدار احتمال
DIT	-۴۱/۸۶۳۱۶	-۱/۰۵۴۳۶۹	۰/۰۹۲۱
RIT	۲/۷۰۰۵۲۳	۶/۱۵۷۰۴۸	۰/۰۰۰۰
RIT_DIT	۲/۲۴۰۸۱۲	-۰/۵۹۱۴۶۴	۰/۰۵۴۴
عرض از مبدا	۸۰۹/۶۶۳۶	۳۳/۷۲۸۷۶	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۲۲۶	آماره F	۱۶/۳۲۵۲
آماره دوربین - واتسون	۱/۸۴۶۵	مقدار احتمال	۰/۰۰۰۰

چنان‌که دیده می‌شود، این بار ضریب متغیر مجازی بروز اخبار بد نسبت به اخبار خوب که به صورت عرض از مبدا در مدل وارد شده، با علامت منفی ظاهر شده که در سطح خطای  $10\%$  نیز اعتبار آماری دارد. به عبارت دیگر، پس از به‌کارگیری استانداردها، بروز اخبار بد نسبت به اخبار خوب، سود هر سهم را کاهش داده است. ضریب متغیر بازده نیز در نگاره (۵) مثبت و در سطح خطای  $1\%$  معنادار ظاهر شده است. و بالاخره، ضریب متغیر بازده منفی نسبت به بازده مثبت که سطح محافظه‌کاری را بعد از به‌کارگیری استانداردها نشان می‌دهد، برابر  $(2/24)$  با علامت مثبت بوده که در سطح خطای  $10\%$  نیز معنادار است. با مقایسه ضریب مذکور در دو رگرسیون بالا مشاهده می‌شود که سطح محافظه‌کاری در دوره قبل از به‌کارگیری استانداردها  $(3/94)$  بیشتر از بعد از به‌کارگیری استانداردها  $(2/24)$  برآورد شده است. همچنین، اعتبار آماری این ضریب در دوره قبل از به‌کارگیری استانداردها  $(5\%$  خطا) بیشتر از دوره پس از آن  $(10\%$  خطا) دیده می‌شود. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده برای رگرسیون دوم برابر  $62\%$  برآورد شده است که این مطلب به معنای کاهش توضیح‌دهندگی و تبیین متغیرهای مستقل مدل در مورد تغییرات سود هر سهم در دوره بعد از به‌کارگیری استانداردهاست. از آنجا که آماره دوربین واتسون برای باقیمانده‌ها در دوره پس از تصویب استانداردها مقدار  $(1/8465)$  است، بنابراین، می‌توان گفت بین باقیمانده‌ها، خود همبستگی وجود ندارد.

همان‌گونه که در نگاره (۵) می‌توان دید، ضریب تعیین در مدل اول  $67/87\%$  و در مدل دوم  $62/26\%$  است. برای آزمون معناداری تفاوت در ضرایب تعیین

استانداردها رهنمود قواعد اجرایی و عملی را در اختیار حساب‌برسان قرار می‌دهند تا در امر حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها و اعتباردهی به این گزارش‌ها و اظهارنظر در خصوص آن‌ها، تخصص، استقلال و صداقت خود را حفظ نمایند. وجود استانداردهای حسابداری، واقعیتی انکارناپذیر است که روند تصویب آن‌ها در کشورهای مختلف و از جمله کشور ما همچنان ادامه دارد و ارزیابی و سنجش کیفیت این استانداردها در جهت بهبود و رفع نواقص آن‌ها به عنوان جزئی جدایی‌ناپذیر از روند تصویب این استانداردها محسوب می‌شود. کیفیت حسابداری، موضوعی است که در سال‌های اخیر به کانون توجه استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی تبدیل شده است. در پی رسوایی‌های اخیر، اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران به سیستم گزارشگری مالی سست شده و بحث و تبادل نظر در مورد کیفیت حسابداری به عنوان عامل مهمی در تعیین اعتبار و قابلیت اعتماد ارقام حسابداری بیان شده است.

به دنبال لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی در ایران، این سؤال مطرح می‌شود که آیا تصویب استانداردهای حسابداری در بهبود کیفیت حسابداری موفق بوده است و یا این‌که تدوین و لازم‌الاجرا نمودن استانداردها، نتوانسته نقش با اهمیتی در ارتقای کیفیت حسابداری داشته باشد؟

همان‌طور که در پژوهش حاضر نشان داده شد، قدرت توضیح‌دهندگی رگرسیون سود خالص هر سهم بر مبنای بازده سالانه سهام در دوره قبل از تصویب استانداردهای حسابداری ایران نسبت به دوره بعد از تصویب استانداردهای حسابداری ایران تغییر معناداری نکرده است.

می‌توان از آزمون تفاوت در میانگین ضرایب تعیین که کرامران را در سال ۱۹۸۷ معرفی کرد، استفاده نمود. در نگاره (۶) نتیجه حاصل از این آزمون آورده شده است:

#### نگاره ۶. نتایج آزمون کرامر

آزمون تفاوت در ضرایب		
تعیین رگرسیون‌ها		
تعداد مشاهدات: ۱۲۹۶		
آماره آزمون	مقدار	احتمال
آماره Z کرامر	۱/۰۵۸۴	۰/۲۹۰۱

بنا بر مقدار احتمال آماره Z در این آزمون که بزرگتر از ۰.۰۵ درصد (۰.۲۹۰۱) است، فرضیه صفر مبنی بر تساوی مقادیر ضرایب تعیین رد نمی‌شود. به بیان دیگر، اگرچه بنا بر مقدار ضرایب می‌توان قدرت توضیح‌دهندگی مدل باسو را در دوره قبل از به‌کارگیری استانداردها بیشتر از دوره پس از به‌کارگیری استانداردها دانست؛ اما آزمون تفاوت بین دو ضریب تعیین مذکور تفاوت معناداری را در مورد قدرت توضیح‌دهندگی مدل باسو، قبل و بعد از به‌کارگیری استانداردها گزارش نمی‌کند. بر این اساس، فرضیه مورد نظر این پژوهش مبنی بر تفاوت معنادار در سطح محافظه‌کاری قبل و بعد از به‌کارگیری استانداردها تأیید نمی‌شود.

#### نتیجه‌گیری

مسأله تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری برای حرفه حسابداری و استفاده‌کنندگان ذی‌نفع از اهمیت بالایی برخوردار است. استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی است که در مورد وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری، اطلاعات را ارائه می‌کنند. همچنین، این

پژوهش‌های مورد بررسی نتایج مشابه با پژوهش حاضر حاصل شده است و یا حداقل در نتایج خود به این امر دست یافتند که با تصویب اجباری استانداردها موفق به ارتقای کیفیت اطلاعات نبوده‌اند.

### پیشنهادها و محدودیت‌ها

#### پیشنهادهای حاصل از نتایج پژوهش

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند کیفیت اطلاعات حسابداری را بر اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بررسی کند و در جهت ارتقای آن اقدام نماید. سازمان بورس و اوراق بهادار تهران برای ایفای وظیفه خود در قبال کاهش ریسک سرمایه‌گذاران به‌وسیله ارائه اطلاعات با کیفیت، با در نظر گرفتن این موضوع که استانداردهای مصوب موفقیتی در ارتقای سطح محافظه‌کاری شرکت‌ها نداشته‌اند، می‌تواند اعمال نظارت‌هایی را که سبب افزایش کنترل بر بازار و کیفیت اطلاعات شود، مد نظر قرار دهد.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

در پژوهش حاضر، تصویب استانداردها به‌صورت کلی مد نظر واقع شد؛ ولی می‌توان به بررسی اثر تدوین استانداردهای حسابداری که کاربرد خاصی دارند، مانند: فعالیت‌های کشاورزی و ... بر کیفیت حسابداری واحدهای تجاری پرداخت. از طرفی، می‌توان به بررسی اثرهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی پرداخت. برای سنجش محافظه‌کاری در این پژوهش از مدل باسو استفاده شد؛ ولی می‌توان از مدل‌های

در دوره قبل از تصویب استانداردهای حسابداری در ایران، مؤسسات از استانداردهای حسابداری سایر کشورها به‌ویژه آمریکا، انگلستان و کانادا استفاده می‌نموده‌اند، لذا می‌توان گفت با به‌کارگیری استانداردهای حسابداری در ایران، همبستگی بین سود سهام و بازده سهام که بر اساس مدل باسو به عنوان شاخص محافظه‌کاری سنجیده می‌شود، تغییر معناداری نکرده است.

به دلیل آن‌که کیفیت اطلاعات حسابداری یک متغیر کیفی است، برای سنجش آن می‌توان از معیارهای متفاوتی استفاده نمود. همان‌گونه که ذکر شد، اخیراً توجه محققان به بررسی سطح کیفیت اطلاعات حسابداری جلب شده است و بنابراین، هر یک معیارهای متفاوتی را برای سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری استفاده نموده‌اند. استفاده از هر یک از این معیارها می‌تواند نتایج مختلفی را ایجاد نماید. در ایران پژوهش‌های گسترده‌ای برای سنجش معیار محافظه‌کاری با متغیرهای مختلف انجام گرفته است؛ ولی پژوهشی که در آن به بررسی تصویب استانداردهای حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری با این معیار پردازد (به‌جز پژوهش علی اکبری (۱۳۸۷-۱۳۸۸)) [۱۰] مشاهده نگردید. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های علی اکبری (۱۳۸۷-۱۳۸۸) [۱۰]، امینی (۱۳۸۹) با معیار مربوط بودن ارزش [۴]، ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸) [۶]، دچون ونگ و همکاران (۲۰۱۳) [۲۱]، پل آندره (۲۰۱۲) [۲۴]، الستر لارنس (۲۰۱۲) [۱۶]، احمد و همکاران (۲۰۰۲) [۱۵]، پآنانن و همکاران (۲۰۰۹) [۲۳] هماهنگ بوده و با پژوهش امینی (۱۳۸۹) با معیارهای پایداری سود و شناسایی به‌موقع زیان هماهنگ نیست و چنان‌که مشخص است، در اکثر

۴- امینی، زهره. (۱۳۸۹). اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، صص ۲۵-۲۷.

۵- انصاری، عبدالمهدی و سعید صفری بیدسکان. (۱۳۹۲). بررسی محافظه‌کاری در سود حسابداری و عوامل مؤثر بر آن، دانش حسابداری مالی، ش ۱، صص ۱۳۵-۱۱۵.

۶- ثقفی، علی و ابراهیم ابراهیمی. (۱۳۸۸). رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶ (ج ۵۷)، صص ۵۵-۳۳.

۷- حجازی، رضوان و زهرا معصومی بیلندی. (۱۳۹۰). اثر رشد و رفتار گزارشگری مدیریتی بر محافظه‌کاری، مجله دانش حسابداری، سال دوم، صص ۱۲۸-۱۱۱.

۸- خالقی مقدم، حمید و مصطفی احمدخان بیگی. (۱۳۹۰). رابطه محافظه‌کاری و به‌هنگام بودن سود خالص با اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۸، ش ۶۴، صص ۶۲-۴۱.

۹- رحمانی، علی؛ حجت‌اله فرزانی و هیوا رستگار مقدم. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین مالکیت اصلی و محافظه‌کاری در سود، فصلنامه دانش حسابداری، سال دوم، ش ۶، صص ۵۱-۴۳.

۱۰- علی‌اکبری، منا. (۱۳۸۷-۱۳۸۸). "تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.

دیگر برای سنجش محافظه‌کاری استفاده و نتایج را با پژوهش حاضر مقایسه کرد.

### محدودیت‌های پژوهش

پژوهش حاضر مانند هر پژوهش دیگری تحت تأثیر محدودیت‌های غیر قابل کنترل قرار داشت: ابتدا آن‌که معیار محافظه‌کاری قبل و بعد از تصویب استانداردهای حسابداری آزمون شده است که در این دو دوره آثار مربوط به وضعیت بازار سرمایه و کل اقتصاد ممکن است بر نتایج اثرگذار باشد. برای مقایسه محافظه‌کاری در دو دوره باید این معیار را کمی می‌گردید، که از مدل باسو برای این امر استفاده شد. شاید به‌کارگیری مدل‌های دیگری برای سنجش محافظه‌کاری به نتایج متفاوتی منجر شود، که همین مورد می‌تواند یکی از محدودیت‌های پژوهش باشد.

### منابع

۱- ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفری. (۱۳۸۳). اصول حسابرسی، ج ۱، دوره ۱۴، نشریه ش ۸۷ سازمان حسابرسی، صص ۲۶-۲۵.

۲- اسدی، غلامحسین؛ مهدی نیک‌روش و علیرضا نجف‌پور کردی. (۱۳۹۲). تأثیر محافظه‌کاری حسابداری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ش ۱۰، صص ۱۰۷-۸۹.

۳- اسلامی بیدگلی، غلامرضا. (۱۳۹۰). رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و بحران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار مطالعات مالی، ش ۴ (ج ۹)، صص ۱۴۶-۱۲۵.

- Earnings. *Journal of Accounting and Economics*. Vol 24, P 337.
- 19- Christensen, Hans B, Edvard Lee and Martin Wallker. (2015). *Insentives or standards: What detdrmines accounting quality changes around IFRS adoption?* European Accounting Review Farthcoming.
- 20- Dechow, Patricia, Ge, Weili, Schrand, Catherine. (2010). *Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences* . CARE Conference sponsored by the Center for AccountingResearch at the University of Notre Dame. *Journal of Accounting and Economics*. Vol 50, Issues 2-3, Pp 344-401.
- 21- Dechun Wang, Anwer S. Ahmed and Michael Neel. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS improve Accounting Quality? Preliminary Evidence, *Contemporary Accounting Research* 30, Vol.4, pp.1344-1372.
- 22- Lee Jimmy. (2012). *The Role of Accounting Conservatism in Firms' Financial Decisions*, Research Collection School of Accounting.
- 23- Paananen, mari and Henghsiu Lin. (2009). The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: The Case of Germany, *Journal of International Accounting*, Vol 8, No 1, Pp 31-55.
- 24- Paul andere, and Andrei fillip. (2012). Accounting Conservatism in Europe and the Impactof Mandatory IFRS Adoption: Do country, institutional and legal differences survive , ESSEC KPMG Financial Reporting Centre.
- 25- Ross, L. Watts, Conservatism in Accounting *Accounting Horizons*, Vol 17, 2003, P 209.
- 26- Watts, RL. and J. L. Zimmerman. (1986). *Positive Accounting Theory*. Prentice-Hall Inc, Englewood Cliffs, N.J.
- ۱۱- کردستانی، غلامرضا و محمد ایرانشاهی. (۱۳۹۱). تأثیر محافظه‌کاری بر میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام، *دانش حسابداری*، ش ۴۶، صص ۳۳-۱۸.
- ۱۲- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). *استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰، صص ۳۷-۳۲*.
- ۱۳- منصورفر، غلامرضا و رضا ضیائی. (۱۳۹۲). بررسی مدیریت واقعی و حسابداری سود و میزان محافظه کاری در شرکت‌های موفق و ناموفق، *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال پنجم، شماره سوم، شماره پیاپی (۱۷)، صص ۴۰-۱۹*.
- ۱۴- مهم، کیوان؛ فرزانه حیدرپور و علیرضا آقایی قهی. (۱۳۹۰). مزایا و معایب به کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی به عنوان استانداردهای حسابداری ملی، *مجله حسابداری، دوره ۱، ش ۳، صص ۵۵-۴۹*.
- 15- Ahmed, A., B. Billings, R. Morton, and M. Stanford-Harris. (2002). The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bond-holder-Share holder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs. *The Accounting Review*, Vol 11, No 4, Pp 861-890.
- 16- Alastair Lawrence and Richard Sloan. (2012). *Mandatorily Conservative Accounting: Evidence and Implications* , Haas School of Business University of California at Berkeley 2220 Piedmont Avenue.
- 17- Anwer S. Ahmed and Michael, Neel and Dechun Wang. (2012). *The Effects of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards on smoothness, Conservatism and Timeliness of Accounting Earning* , *Journal of International Accounting Research*. Fall, Vol 11, No 2, Pp 1-25.
- 18- Basu S. (1997). "the Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of

## The Effect of Iranian Accounting Standard on Conservatism of Accounting Information

\* **SH. Mashayekh**

Assistant Professor in Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

**L. Kazemi**

Master in Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

### Abstract

This study examines the effects of applying the accounting standards issued by the Iranian Audit Organization, on conservative accounting information for the period before and after adopting accounting standards. In this study to quantify the level of conservative, Basu's model (1997) is used. Financial data of 81 companies listed in Tehran Stock Exchange for the year 1996 to 2011 is collected. The research hypothesis is tested using multiple regression and Kramer statistical tests. Empirical findings suggest that the quality of accounting information from conservative view is not significantly different in the period before and after adoption of national accounting standards. In other words, adopting of national accounting standards does not improve the quality of accounting information, using conservatism measure.

**Keywords:** Conservatism, Quality of Accounting Information, Accounting Standard, Basu Model.

