

## بررسی آثار استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران بر ویژگی‌های کیفی داده‌های ارائه شده در شرکت‌های کشاورزی و

### دامپروری

غلامرضا رضایی<sup>۱\*</sup>، مصطفی کاظم‌نژاد<sup>۱</sup>، محمد صادق‌زاده مهارلویی<sup>۲</sup> و امین بلوری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۴/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۲/۳

### چکیده

کشاورزی جایگاهی ویژه در اقتصاد ایران دارد و ارائه داده‌های سودمند در این زمینه به پیشبرد اهداف اقتصادی کشور کمک می‌کند. در همین راستا، هدف اصلی این پژوهش بررسی آثار بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی‌های کیفی داده‌های منتشر شده از سوی شرکت‌های بخش کشاورزی و دامپروری (شامل مربوط بودن، اتکا پذیر بودن، به‌موقع بودن، مقایسه پذیر بودن و فهم پذیر بودن) می‌باشد. روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی، از نوع نظرسنجی است. ابزار اندازه‌گیری پژوهش پرسش‌نامه‌ای است که به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده است. حساب‌رسان و سهامداران شرکت‌های کشاورزی و دامپروری در نیمه دوم سال ۱۳۹۴ و نیمه نخست سال ۱۳۹۵ جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. نمونه آماری پژوهش با استفاده از فرمول کوکران ۳۷۷ نفر بدست آمد. بمنظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹ و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، از آزمون‌های «t یک-نمونه‌ای» و «آزمون میانه» استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی‌های کیفی مربوط بودن و قابل مقایسه بودن داده‌های می‌شود، اما در مورد ویژگی‌های قابل اتکا بودن و قابل فهم بودن تأثیر منفی دارد. هم‌چنین، نتایج پژوهش بیانگر آن است که بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر به‌موقع بودن داده‌های ارائه شده تأثیری ندارد. بنابراین، استانداردهاگذاران حسابداری برای فعالیت‌های کشاورزی باید تدوین استانداردهایی که منجر به ارائه داده‌های اتکا پذیرتر و فهم‌پذیرتر می‌شود را در دستور کار خود قرار دهند. پیشنهاد می‌شود جهت تدوین چنین

<sup>۱</sup> - دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز.

<sup>۲</sup> - دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز.

<sup>۳</sup> - مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور.

\*- نویسنده مسئول مقاله: Rezaac.1990@yahoo.com

استانداردی از فعالین این صنعت نیز بهره کافی گرفته شود تا بتوان استانداردهایی را تدوین کرد که با واقعیت‌های این صنعت در کشور هم‌خوانی داشته باشد.

طبقه بندی JEL: M40, M41, Q10

واژه‌های کلیدی: استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی، مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن.

### پیشگفتار

با وجود اهمیت نسبی بحث کشاورزی در اقتصاد بسیاری از کشورها و تعامل رو به رشد آن با سایر بخش‌ها، متأسفانه توجه چندانی به بحث حسابداری کشاورزی از سوی پژوهش‌گران، کارشناسان و استانداردها نگذاشته شده است (آرگیلس<sup>۱</sup> و اسلوف<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)؛ با وجود این که یکی از بخش‌های عمده اقتصاد ایران را بخش کشاورزی تشکیل می‌دهد (کورکی‌نژاد و نجفی، ۱۳۸۷)، این کم‌توجهی به حسابداری کشاورزی در ایران بیش‌تر به چشم می‌خورد. در نتیجه، اصول و رویه‌های حسابداری کنونی نمی‌تواند به‌گونه معمول و کارا بر اساس ویژگی‌های کسب و کارهای کشاورزی نیازهای داده‌هایی مدیران این کسب و کار، کشاورزان و سهامداران خود را پاسخ‌گو باشد. به‌عنوان نمونه، تاکنون هیچ استاندارد در مورد دارایی‌های زیست‌شناختی<sup>۳</sup> که ارزیابی آن‌ها دشوار و بحث‌برانگیز بوده، ارائه نشده است.

بنا به دلایلی هم‌چون پیچیدگی مدیریتی، کمتر بودن ابزارهای اقتصاد مالی و نبود اصول عمومی حسابداری کارا در بخش کشاورزی باعث شده تا کشاورزان تمایلی کم‌تر به تهیه گزارش‌های حسابداری و استفاده از این نوع داده‌های نسبت به سایر بخش‌های اقتصادی داشته باشند (پوپه<sup>۴</sup>، ۱۹۹۱؛ پوپه و بریمبروک<sup>۵</sup>، ۱۹۹۲). افزون‌بر این، به دلیل اندازه یا شکل قانونی آن‌ها بیش‌تر مزارع در ایران مشابه با اروپا، هیچ تعهد قانونی به انتشار صورت‌های مالی نداشته و ندارند و تنها

<sup>۱</sup> -Argilés

<sup>۲</sup> -Slof

<sup>۳</sup> - Biological Assets

<sup>۴</sup> - Poppe

<sup>۵</sup> -Breembroek

گزارش‌های لازم را در صورت نیاز برای مالیات و یارانه‌ها تهیه می‌کنند<sup>۱</sup>. بنابراین، می‌توان گفت که در این نوع از کسب و کار ضعف عمده‌ای در تهیه و ارایه داده‌های مالی، اعم از درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، وجود دارد. در نتیجه، می‌توان مسئله پژوهش را شناخت مقدار اثرگذاری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران بر ویژگی‌های کیفی داده‌های منتشر شده از سوی شرکت‌های کشاورزی و دامپروری بیان کرد. اهمیت طرح مسأله مورد اشاره را می‌توان نقش شایان توجه کشاورزی و دامداری در اقتصاد ایران دانست؛ به بیان دقیق‌تر، با شناسایی این موضوع، می‌توان راهکارهایی برای بهبود وضعیت موجود در بخش کشاورزی و ارتقای استانداردهای حسابداری فعالیت‌های کشاورزی در راستای برطرف کردن نیازهای داده‌ای کشاورزان و دامداران، ارایه کرد.

محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارایه داده‌های مالی به استفاده‌کنندگان گوناگون، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای داده‌هایی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارایه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. صورت‌های مالی، بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. امروزه یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی که موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود دربرگیرنده مواردی همچون گزارش‌های مالی تهیه شده بمنظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷).

این داده‌ها از آن‌جا که معمولاً برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی (معمولاً سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه) تهیه و ارایه می‌شوند باید از کیفیت لازم برخوردار باشند؛ به بیان دقیق‌تر، داده‌های مالی منتشر شده به‌وسیله شرکت‌ها به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه در مورد ارزیابی عملکرد مدیریت و شرکت تشخیص داده شده است (نمازی و رضایی، ۱۳۹۳) و لذا این

<sup>۱</sup> - برای بررسی شواهدی در این باره به کرول (Kroll) (۱۹۸۷)، آندره (Andre) (۱۹۸۷) و ساباته و انشیسو (Sabate and Enciso) (۱۹۹۷) رجوع شود.

داده‌ها باید با کیفیت تهیه و ارایه شوند. بر اساس بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران، ویژگی‌های کیفی به ویژگی‌هایی اطلاق می‌شود که موجب می‌شود داده‌های ارایه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید و سودمند واقع شوند. ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با محتوای داده‌های «مربوط بودن» و «قابل اتکا بودن» است. هرگاه داده‌های مالی مربوط و قابل اتکا نباشد، مفید نخواهد بود. همچنین، ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارایه داده‌های «قابل مقایسه بودن» و «قابل فهم بودن» است. حتی اگر داده‌های مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن و قابل فهم نبودن دچار محدودیت خواهد بود. بنابراین، برای افزایش کارایی گزارشگری مالی توجه به هر دو ویژگی کیفی مرتبط با محتوای داده‌های و همچنین، ارایه داده‌ها ضروری است. مفهوم هر یک از این چهار ویژگی کیفی داده‌های مطابق با بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران در ادامه ارایه شده است (کمپته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷).

داده‌هایی مربوط تلقی می‌شوند که بر تصمیم‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته آن‌ها مؤثر واقع شوند. همچنین، داده‌هایی قابل اتکا هستند که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشند و صادقانه معرف آن چیزی باشند که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کنند. داده‌ها ممکن است مربوط باشند، ولی ماهیتاً یا در بیان چنان اتکاناپذیر باشند که شناخت آن در صورت‌های مالی به‌طور بالقوه گمراه‌کننده شود. می‌توان گفت که معمولاً ویژگی مربوط بودن و قابل اتکا بودن عکس یکدیگر عمل می‌کنند؛ داده‌هایی که از ویژگی مربوط بودن بالایی برخوردار هستند، از ویژگی اتکا پذیری کم‌تری برخوردار خواهند بود و برعکس.

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان برای تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. استفاده‌کنندگان همچنین، باید بتوانند صورت‌های مالی واحدهای تجاری گوناگون را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد آثار معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارایه شود و بین واحدهای تجاری گوناگون نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارایه موضوعات مشابه رعایت شود. به بیان دیگر، داده‌های قابل مقایسه است که نخست، روش ارایه آن در طول زمان دارای ثبات رویه باشد و دوم، در بین شرکت‌های

گوناگون از اصول و رویه‌های مشابهی استفاده شده باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷).

قابل فهم بودن نیز یکی دیگر از ویژگی‌های کیفی داده‌های است. قابل فهم بودن به این معناست که داده‌های مندرج در صورت‌های مالی به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. این ویژگی بیش‌تر به نحوه ادغام و طبقه‌بندی داده‌های و توان استفاده‌کنندگان از این داده‌ها مربوط می‌شود. به بیان دیگر، داده‌ها باید به گونه‌ای ارایه شود که نه چنان گسترده باشد که خواننده دچار سردرگمی شود و نه چنان در هم ادغام شود که خواننده اصلاً متوجه داده‌ها نگردد. افزون‌بر این، با توجه به دانش و درک استفاده‌کنندگان، داده‌های باید به گونه‌ای ارایه شود که آن‌ها بتوانند از این دسته داده‌ها به‌گونه کارا استفاده کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷).

به‌موقع بودن یکی دیگر از ویژگی‌های مرتبط با گزارشگری مالی است که در بخش مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران به‌عنوان یک محدودیت حاکم بر ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است. با این حال، اگر داده‌هایی که ارایه می‌شود به موقع نباشد، ارزش مربوط بودن و قابل اتکا بودن خود را از دست خواهد داد (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۷).

در ایران یکی از استانداردهای حسابداری که از سوی سازمان حسابرسی تدوین شده است، مربوط به فعالیت‌های کشاورزی است و در چارچوب «استاندارد حسابداری شماره ۲۶: فعالیت‌های کشاورزی» در مورد شرکت‌های که در زمینه کشاورزی فعالیت می‌کنند، لازم‌الاجرا است. بر اساس این استاندارد فعالیت کشاورزی عبارت است از مدیریت بر دگردیسی دارایی‌های زیستی (حیوان یا گیاه زنده) برای فروش، تبدیل به تولید کشاورزی یا افزایش دارایی‌های زیستی. هم‌چنین، دگردیسی را به‌عنوان فرآیندهای رشد، تحلیل، تولید و تولید مثل که به تغییرهای کیفی یا کمی دارایی زیستی می‌انجامد، تعریف می‌کند. فعالیت کشاورزی شامل انواع گوناگونی مانند پرورش احشام، درختکاری، کاشت گیاهان یک ساله یا چند ساله، زراعت، کاشت درختان میوه و نهالستان، پرورش گل و پرورش آبزیان است. برخی ویژگی‌های مشترک این فعالیت‌ها به شرح زیر می‌باشد:

- **قابلیت تغییر:** حیوانات و گیاهان زنده به‌صورت بالقوه توانایی دگردیسی زیستی دارند؛
- **مدیریت تغییر:** مجموعه فعالیت‌هایی که از راه بهینه‌سازی و ایجاد شرایط لازم (مانند سطوح تغذیه، رطوبت، درجه حرارت، کود و نور) فرآیند دگردیسی را تسهیل می‌کند. چنین مدیریتی فعالیت کشاورزی را از سایر فعالیت‌ها متمایز می‌سازد. برای

مثال، بهره‌برداری از منابعی که مدیریت نمی‌شود (از قبیل ماهیگیری در دریاها و رودخانه‌ها و قطع درختان جنگلی بدون انجام وظایف احیاء) فعالیت کشاورزی نیست؛

و

• **اندازه‌گیری تغییر:** تغییرات کیفی (برای مثال، اصلاح‌نژاد، درجه غلظت، رسیده بودن، پوشش چربی، میزان پروتئین و مقاومت بافتی) یا تغییرات کمی (برای مثال، تولید مثل، وزن، ابعاد حجمی، طول یا قطر الیاف و تعداد جوانه) ناشی از دگرذیسی به‌عنوان شاخص‌های فعالیت معمول مدیریت، اندازه‌گیری و نظارت می‌شود.

کورنیوان و همکاران (۲۰۱۴) بر این باور استوار هستند که حسابداری کشاورزی تحت تأثیر فرهنگ ملت‌ها و ساختارهای اقتصادی و سیاسی گوناگون است و باید سودمندی استانداردهای حسابداری کشاورزی با در نظر گرفتن این عوامل تعیین شود. حال با توجه به ویژگی خاص فعالیت‌های کشاورزی از دیدگاه حسابداری و نقش این صنعت مهم در اقتصاد ایران و لزوم داده‌ها برای پیشرفت این صنعت عظیم در کشور و هم‌چنین، با در نظر گرفتن تفاوت ساختارهای اقتصادی، سیاسی و فرهنگی ایران با سایر کشورها و این موضوع که بخش عمده‌ای از استاندارد حسابداری شماره ۲۶ ایران برگرفته از استانداردهای جهانی حسابداری است<sup>۱</sup>، باید دید که بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۶ در ایران آیا توانسته است که منجر به ایجاد داده‌های با کیفیتی برای استفاده‌کنندگان شود. در همین راستا، در مورد دستیابی به اهداف پژوهش فرضیه‌هایی به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

**فرضیه نخست:** استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی مربوط بودن داده‌های ارایه شده در شرکت‌های کشاورزی و دامپروری می‌شود.

**فرضیه دوم:** استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی قابل اتکا بودن داده‌های ارایه شده در شرکت‌های کشاورزی می‌شود.

**فرضیه سوم:** استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی به موقع بودن داده‌های ارایه شده در شرکت‌های کشاورزی می‌شود.

**فرضیه چهارم:** استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی قابل مقایسه بودن داده‌های ارایه شده در شرکت‌های کشاورزی می‌شود.

**فرضیه پنجم:** استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی باعث بهبود ویژگی قابل فهم بودن داده‌های ارایه شده در شرکت‌های کشاورزی می‌شود.

<sup>۱</sup> - به جزء در چند مورد جزئی، استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی ایران برگرفته از استانداردهای جهانی است.

## مواد و روش‌ها

روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی، از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی بشمار می‌آید. تمامی سهامداران شرکت‌های کشاورزی و دامپروری و همچنین، حسابرسان این شرکت‌ها جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می‌دهند. با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود تعداد نمونه مورد نیاز ۳۷۷ نفر بدست آمد. برای افزایش تعمیم‌پذیری و از آنجا که احتمال می‌رفت تعدادی از پرسش‌نامه‌ها گردآوری نشود، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه در بین اعضای جامعه آماری توزیع شد که از این میان ۱۶۷ پرسش‌نامه گردآوری و ۱۵۱ عدد آن مناسب تشخیص داده شد. ابزار پژوهش پرسش‌نامه‌ای است که به وسیله پژوهش‌گران تهیه شده و متشکل از ۳۵ گویه می‌باشد که ۹ گویه مربوط به فرضیه نخست (ویژگی مربوط بودن داده‌های)، ۷ گویه مربوط به فرضیه دوم (ویژگی قابل اتکا بودن داده‌های)، ۴ گویه مربوط به فرضیه سوم (ویژگی به موقع بودن داده‌های)، ۶ گویه مربوط به فرضیه چهارم (ویژگی قابل مقایسه بودن داده‌های) و ۹ گویه مربوط به فرضیه پنجم (ویژگی قابل فهم بودن داده‌های) است. آزمودنی می‌بایست نظر خود را درباره هر یک از گویه‌ها با انتخاب یکی از ۵ گزینه "خیلی زیاد" تا "خیلی کم" نشان دهد که به ترتیب از ۱ تا ۵ نمره‌گذاری می‌شود. در این پژوهش، بمنظور اطمینان یافتن از اعتبار محتوایی، گویه‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضرایب همسانی درونی به روش آلفای کرونباخ برای سؤال‌های مرتبط با فرضیه نخست ۰/۷۴، گویه‌های مرتبط با فرضیه دوم ۰/۸۲، گویه‌های مرتبط با فرضیه سوم ۰/۸۵، گویه‌های مرتبط با فرضیه چهارم ۰/۷۲، گویه‌های مرتبط با فرضیه پنجم ۰/۷۹ بدست آمد. همچنین، در مورد آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۹ استفاده شده است. برای بررسی روایی صوری و محتوایی پرسش‌نامه از نظرات اساتید دانشگاه و کارشناسان امر در شاخه کشاورزی استفاده شد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسش‌نامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بمنظور تحلیل کیفی داده‌های عمومی بدست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی داده‌های استفاده شده است. در این پژوهش، ابتدا برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است و با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها، به ترتیب، با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» و «آزمون میانه» در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. در پایان، از راه آزمون‌های «کروسکال والیس»، «تحلیل واریانس یک طرفه (فیشر)»، آزمون «دو نمونه‌ای» و آزمون «من ویتنی» وجود یا عدم وجود رابطه معنادار بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه شامل

جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سن و سابقه کار با فرضیه‌های پژوهش بررسی شده است.

## نتایج

مجموعه داده‌ها در مورد پرسش‌نامه‌های پژوهش حاکی از این است که ۲۸ درصد پاسخ‌دهندگان را زنان و ۷۲ درصد را مردان تشکیل می‌دهد. همچنین، ۱۵/۱ درصد دارای مدارک دیپلم و فوق دیپلم، ۴۱/۴ درصد دارای مدرک کارشناسی و ۳۸/۷ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۴/۸ درصد دارای مدرک دکترا هستند. از زاویه‌ای دیگر، ۶۵/۱ درصد نمونه را سهامداران شرکت‌های کشاورزی و دامپروری و ۳۴/۹ درصد نمونه جامعه مورد نظر را حساب‌برسان تشکیل داده‌اند. در مجموع، ۳۰/۶ درصد پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری، ۲۳/۷ درصد پاسخ‌دهندگان در رشته مدیریت، ۲۲/۸ درصد پاسخ‌دهندگان در رشته اقتصاد و ۲۲/۹ درصد پاسخ‌دهندگان در سایر رشته‌ها دارای مدرک تحصیلی بوده‌اند. افزون‌بر این، ۳۲/۷ درصد پاسخ‌دهندگان افراد زیر ۳۰ سال، ۴۰/۴ درصد افراد بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۱۷ درصد افراد بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۹/۹ درصد افراد بالای ۵۰ سال هستند.

آماره‌های توصیفی فرضیه‌های نخست تا پنجم پژوهش، مندرج در جدول ۱، نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای سؤال‌های مرتبط با فرضیه‌های نخست و چهارم پژوهش، بیش‌تر از میانگین طیف (۳) و میانگین پاسخ‌ها برای سؤال‌های مرتبط با فرضیه‌های دوم، سوم و پنجم، کم‌تر از میانگین طیف (۳) است و انحراف معیار پایین سؤال‌های مربوط به فرضیه‌ها نیز بیانگر دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده است.

نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی فرضیه‌های نخست، سوم، چهارم نرمال نیست. بنابراین، فرضیه‌های مزبور با استفاده از آزمون «میان» مورد بررسی قرار گرفت. نتایج مندرج در جدول ۲ برای فرضیه سوم حاکی از رد این فرضیه و برای فرضیه‌های نخست و چهارم حاکی از تأیید این فرضیه‌هاست؛ به بیان دیگر، برای فرضیه دوم نتایج، حاکی از تأیید فرض صفر و برای فرضیه‌های نخست و چهارم حاکی از رد فرض صفر است. با توجه به این‌که در مورد فرضیه دوم ۰/۹۷ درصد و برای فرضیه چهارم ۰/۹۵ درصد از پاسخ‌دهندگان، پاسخ‌های بزرگ‌تر از میان را انتخاب کرده‌اند، می‌توان ادعا کرد که استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی منجر به ارایه داده‌های حسابداری مربوط و قابل مقایسه‌ای شده است، اما با توجه به معنادار نبودن نتیجه فرضیه سوم می‌توان گفت که استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر به موقع بودن ارایه‌های شرکت‌های کشاورزی و دامپروری تأثیری ندارد.



جدول ۳، نتایج آزمون آماری فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. چون نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی این فرضیه نرمال است؛ بنابراین، فرضیه دوم با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به منفی بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز به گونه‌ای معنادار از ارزش مورد آزمون کوچک‌تر است؛ یعنی استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی قابل اتکا بودن داده‌های اثر منفی دارد.

جدول ۴، نتایج آزمون آماری فرضیه پنجم پژوهش را نشان می‌دهد. چون نتایج آزمون نرمال بودن نشان داد که توزیع فراوانی این فرضیه نرمال است؛ بنابراین، فرضیه پنجم با استفاده از آزمون «t یک نمونه‌ای» مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به منفی بودن حد پایین و بالا، میانگین جامعه نیز به گونه‌ای معنادار از ارزش مورد آزمون کوچک‌تر است؛ یعنی استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی قابل فهم بودن داده‌های نیز اثر منفی دارد.

### تعیین رابطه بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش

با توجه به نرمال بودن فرضیه‌های دوم و پنجم پژوهش، برای تحلیل تأثیر جنسیت بر این فرضیه‌ها از آزمون t دو نمونه‌ای استفاده می‌شود. برابری واریانس‌ها برای هر دو جامعه مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که واریانس‌ها با هم برابرند. نتایج این آزمون در جدول ۵ ارائه شده است. سطح معناداری حاکی از آن است که هیچ‌گونه تفاوتی معنادار بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله مردان و زنان برای فرضیه‌های دوم و پنجم پژوهش وجود ندارد؛ یعنی، جنسیت جامعه آماری نمی‌تواند تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های مربوط به این دو فرضیه داشته باشد. برای بررسی در مورد فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم پژوهش از آزمون «من ویتنی» استفاده شد. نتیجه آزمون در جدول ۶ ارائه شده است. سطوح معناداری حاکی از آن است که هیچ‌گونه تفاوتی معنادار بین میانگین پاسخ‌های داده شده به وسیله مردان و زنان برای فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم پژوهش وجود ندارد. بنابراین، جنسیت جامعه آماری نمی‌تواند تأثیری بر پاسخ آنان به سؤال‌های پژوهش داشته باشد.

با توجه به نرمال بودن فرضیه‌های دوم و پنجم پژوهش، برای تحلیل تأثیر سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار بر این فرضیه‌ها از تحلیل واریانس استفاده می‌شود. نتیجه این آزمون در جدول ۷ ارائه شده است.

سطح معناداری بیانگر عدم تأثیر معنادار سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کاری پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های دوم و پنجم پژوهش است. با توجه به نرمال نبودن فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم، به منظور تحلیل تأثیر سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار بر این فرضیه‌ها از

آزمون کروسکال والیس استفاده شده است. جدول ۸ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. سطح معناداری حاکی از آن است که فرض صفر را نمی‌توان رد کرد. بنابراین، سطح تحصیلات، رشته، سن و سابقه کار پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم پژوهش تأثیری معنادار ندارد.

### بحث و نتیجه‌گیری

داده‌ها، نقش حیاتی را در اداره و بهره‌برداری کارا از بازارها ایفا می‌کنند (نمازی و رضایی، ۱۳۹۳). افزون بر این، گزارشگری مالی و افشای داده‌ها یکی از ابزارهای مهم بالقوه برای مدیریت در مورد برقراری ارتباط بین عملکرد شرکت و نظارت به‌وسیله سرمایه‌گذاران بیرونی است (من<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). با این وجود، اگر داده‌های افشا شده از ویژگی‌های کیفی مطلوبی برخوردار نباشند، نمی‌توانند نیازهای استفاده‌کنندگان از این داده‌ها را برطرف کنند. بنابراین، با توجه به اهمیت نقش کشاورزی و دامپروری در اقتصاد ایران، این پژوهش در پی بررسی آثار بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی‌های کیفی داده‌های منتشر شده به‌وسیله شرکت‌های کشاورزی و دامپروری است. در همین راستا، در این پژوهش پنج فرضیه طرح و مورد آزمون قرار گرفته است.

نتیجه آزمون فرضیه‌های نخست و چهارم پژوهش نشان داد که بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی از سوی شرکت‌های کشاورزی و دامپروری مشمول این استاندارد منجر به رایبه داده‌های حسابداری مربوط و قابل مقایسه‌ای می‌شود. دلیل این که بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی منجر به افزایش ویژگی کیفی مربوط بودن داده‌های می‌شود آن است که این استاندارد بیش‌تر گرایش به استفاده از ارزش‌های منصفانه تا بهای تمام شده تاریخی دارد؛ استفاده از داده‌های روز معمولاً داده‌های مربوط‌تری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. هم‌چنین، دلیل این که بکارگیری این استاندارد منجر به افزایش ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن می‌شود آن است که نخست، داده‌هایی که شرکت‌ها در سال‌های متوالی رایبه می‌کنند، از ثبات رویه برخوردار است و دوم، تمام شرکت‌هایی که در شاخه کشاورزی و دامپروری به فعالیت مشغول هستند، تقریباً از رویه‌های یکسانی برای گزارشگری مالی استفاده می‌کنند.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که بکارگیری استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی کیفی قابل اتکا بودن داده‌های رایبه شده از سوی شرکت‌ها اثر منفی دارد. توجیه این یافته را می‌توان این‌گونه بیان کرد که افشای داده‌های مرتبط با برخی از الزامات مندرج در این استاندارد به گونه‌ای است که نیاز به برآوردهای فراوانی دارد و همین برآوردها منجر به

<sup>1</sup> -Man

کاهش قابل اتکا بودن داده‌ها از سوی استفاده‌کنندگان می‌شود. برای نمونه، استفاده از ارزش منصفانه که در توجیه فرضیه نخست آمد، خود نیاز به برآورد دارد. هم‌چنین، نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد که استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر به موقع بودن ارایه داده‌های شرکت‌های کشاورزی و دامپروری تأثیری ندارد. در نهایت، نتایج فرضیه پنجم حاکی از آن است که استفاده از استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی بر ویژگی قابل فهم بودن داده‌های اثر منفی می‌گذارد. شاید در مورد توجیه این یافته بتوان گفت که به دلیل آموزش ناکافی حسابداری کشاورزی در ایران، شناخت کافی در خصوص داده‌هایی که در این دسته از شرکت‌ها افشا می‌شود، وجود ندارد؛ به بیان دقیق‌تر، می‌توان گفت که در مقطع کارشناسی حسابداری حتی کوچک‌ترین اصول حسابداری کشاورزی آموزش داده نمی‌شود و دانش آموختگان این مقطع حتی با ثبت‌های حسابداری یک شرکت کشاورزی آشنایی مقدماتی نیز ندارند. گفتنی است که به دلیل انجام نشدن پژوهش‌های مشابه در این زمینه امکان مقایسه این نتایج با یافته‌های سایر پژوهش‌ها وجود نداشت.

## پیشنهادها

### پیشنهادهای کاربردی پژوهش

۱. بر اساس نتیجه فرضیه دوم به استانداردگذاران پیشنهاد می‌شود تا شرکت‌های کشاورزی و دامپروری را ملزم نمایند که در مورد داده‌های افشا شده، مبنای برآوردها را به‌گونه کامل و مستند افشا نمایند.
۲. با توجه به نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش پیشنهاد می‌شود که دوره‌های آموزشی حسابداری کشاورزی از سوی وزارت کشاورزی، وزارت اقتصاد یا سازمان بورس و سایر سازمان‌های متولی برگزار گردد تا مقدار درک و فهم استفاده‌کنندگان از داده‌های حسابداری شرکت‌های کشاورزی و دامپروری بهبود پیدا کند.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. پیشنهاد می‌شود پژوهشی در مورد ضرورت تدوین استانداردهای حسابرسی بخش کشاورزی انجام شود.
۲. بررسی نیازهای داده‌هایی کشاورزان و دامداران در ایران و انطباق آن با استاندارد حسابداری فعالیت‌های کشاورزی.
۳. بررسی مقایسه‌ای استانداردهای حسابداری کشاورزی ایران، آمریکا و بین‌المللی.

**References**

- André, F. (1987). Vers un renouveau de la formation économique des agriculteurs? *Économie Rurale* 177: pp. 53-56.
- Argiles, J.M., and Slof, J. (2001). New Opportunities for Farm Accounting. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=246522>.
- Bexel, J.A., & Nichols, F.G. (1913). Principles of Bookkeeping and Farm Accounts. American Book Company. New York-Cincinnati- Chicago.
- Finlay, W.B. 1914. The Income Tax Law and Farm Accounting. *Journal of Accountancy* 18: pp 47-51.
- Goodyear, L.E. (1911). Farm Accounting for the Practical Farmer. Goodyear Marshall Publishing Company. Cedar Rapids. Iowa.
- Iranian accounting standard setting committee (2008). Theoretical concept of financial reporting. Available online at: <http://www.audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardView.aspx>.
- Koorkinejad, J., & Najafi, B. (2008). Determining the relative portion of economic sectors in growth of Iran's economic: The application of simulation model. *Economic and Agriculture* 2: pp. 69-92. [In Persian]
- Kroll, J.C. (1987). Le nouveau plan comptable: Les occasions perdues. *Économie Rurale* 180: pp. 20-25.
- Kurniawan, R., Mulawarman, A.D., & Kamayanti, A. (2014). Biological assets valuation reconstruction: A critical study of IAS 41 on agricultural accounting in Indonesian farmers. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164: pp. 68-75.
- Lloyd, P.J. (1998). Globalization and competition policies. *Weltwirtschaftliches Archiv* 134(2). UNCTA, Globalization and economic convergence. Chapter 11 of Trade and Development Report.
- Man, P.H.Y. (2010). The impact of product market competition on earnings quality. Ph.D Dissertation, The Hong Kong Polytechnic University.
- Mulawarman, A.D. (2012). Accounting in the Madness Vortex of Neoliberal IFRS-IPSAS: A Criticism of IAS 41 and IPSAS 27 on Agriculture. International Conference of Critical Accounting 2012. Baruch College. New York.
- Namazi, M., & Rezaie, G. (2014). Examining the impact of accruals quality and information relevance on the agency costs of the companies listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical studies in financial accounting quarterly* 24: pp. 37-69. [In Persian]
- Noori, K., & Yazdani, S. (2000). Economic globalization and its effects on agriculture of Iran (case study of rice and palm). Third Conference of Agricultural Economic pp. 247-264. [In Persian]
- Poppe, K.J. (1991). Information needs and accounting in agriculture. *Agricultural Economics Research Institute LEI* 444: pp. 1-51.

- Poppe, K.J., & Breembroek, J.A. (1992). The assessment of a farm's financial situation with a report writer. Tijdschrift voor Sociaalwetenschappelijk onderzoek 7(1): pp. 49-70.
- Roberts, J.P. (1913). The Farmer's Business Handbook: A Manual of Simple Farm Accounts and of Brief Advice on Rural Law. Six Edition. The Macmillan Company, New York.
- Sabaté, P., & Enciso, J.P. (1997). La valoración de inmovilizados en las empresas agrarias. El caso de las plantaciones. Técnica Contable 579: pp. 177-184.
- Triuwono, I. (1998). Akuntan dan Akuntansi: Kajian Kritis Perspektif Postmodernisme. Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Brawijaya. Malang.
- Warren, G.F. 1914. Farm Management. The Macmillan Company. New York.

### پیوست‌ها

جدول ۱- آماره‌های توصیفی فرضیه‌های نخست تا پنجم.

متغیرها	تعداد	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
فرضیه نخست	۱۷۱	۲/۸۳۹	۴/۹۹۳	۴/۰۱۸	۰/۱۰۲
فرضیه دوم	۱۷۱	۱/۱۰۳	۳/۹۶۸	۲/۱۶۴	۰/۱۳۶
فرضیه سوم	۱۷۱	۱/۸۹۲	۴/۰۹۷	۲/۲۰۱	۰/۱۹۶
فرضیه چهارم	۱۷۱	۲/۶۲۹	۴/۸۲۱	۳/۸۸۴	۰/۰۹۸
فرضیه پنجم	۱۷۱	۱/۴۹۸	۴/۱۰۴	۲/۱۷۳	۰/۲۴۰

جدول ۲- نتایج آزمون آماری فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم با استفاده از آزمون میانه.

فرضیه	طبقه	تعداد	درصد مشاهده شده	نسبت آزمون	مقدار احتمال	نتیجه
نخست	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۵	۰/۰۳	۰/۵	۰/۰۰۰	رد نشدن $H_0$
	بزرگ‌تر از میانه	۱۶۶	۰/۹۷			
	کل	۱۷۱	۱			
سوم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۸۷	۰/۵۱	۰/۵	۰/۳۱۱	رد $H_0$
	بزرگ‌تر از میانه	۸۴	۰/۴۹			
	کل	۱۷۱	۱			
چهارم	کوچک‌تر یا مساوی میانه	۸	۰/۰۵	۰/۵	۰/۰۰۰	رد نشدن $H_0$
	بزرگ‌تر از میانه	۱۶۳	۰/۹۵			
	کل	۱۷۱	۱			

جدول ۳- نتایج آزمون آماری فرضیه دوم با استفاده از «t یک نمونه‌ای».

نتیجه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	آماره t	درجه آزادی	احتمال معناداری	تفاضل میانگین	
				فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای	تفاضل میانگین
رد نشدن $H_0$	-۹۱/۲۹۵	۱۷۰	۰/۰۰۰	-۱/۰۰۱۶۰۰۴	کران پایین -۱/۰۳۱۲۳۲۶ کران بالا -۰/۹۷۱۹۶۸۲

جدول ۴- نتایج آزمون آماری فرضیه پنجم با استفاده از «t یک نمونه‌ای».

نتیجه	ارزش مورد آزمون = ۳				
	آماره t	درجه آزادی	احتمال معناداری	تفاضل میانگین	
				فاصله اطمینان ۰/۹۵ برای	تفاضل میانگین
رد نشدن $H_0$	-۹۰/۸۵۹	۱۷۰	۰/۰۰۰	-۱/۰۰۴۸۸۳۷	کران پایین -۱/۰۲۹۳۱۸۱ کران بالا -۰/۹۸۰۴۴۹۲

جدول ۵- نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های دوم و پنجم.

نتیجه	P-Value	مقدار t	میانگین	جنسیت	فرضیه
رد نشدن $H_0$	۰/۱۰۸	-۱/۴۱۱	۲/۱۷۰	مرد	دوم
			۲/۰۷۳	زن	
رد نشدن $H_0$	۰/۱۱۶	-۱/۳۷۵	۲/۱۷۶	مرد	پنجم
			۲/۱۷۲	زن	

جدول ۶- نتایج آزمون رابطه بین جنسیت و فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم.

نتیجه	P-Value	مقدار Z	میانگین رتبه‌ها	جنسیت	فرضیه
رد نشدن $H_0$	۰/۵۷۳	-۰/۵۸۷	۴۵/۶۳	مرد	نخست
			۴۴/۶۹	زن	
رد نشدن $H_0$	۰/۵۸۰	-۰/۵۷۹	۴۳/۱۵	مرد	سوم
			۴۱/۴۸	زن	
رد نشدن $H_0$	۰/۴۷۵	-۰/۹۵۷	۴۳/۹۷	مرد	چهارم
			۴۶/۶۹	زن	

جدول ۷- نتایج آزمون تأثیر سابقه، سن، رشته و سطح تحصیلات بر فرضیه‌های دوم و پنجم.

عامل	فرضیه دوم			فرضیه پنجم		
	نتیجه	p-value	مقدار f	نتیجه	p-value	مقدار f
سابقه	رد نشدن $H_0$	۰/۱۰۱	۱/۹۹۴	رد نشدن $H_0$	۰/۰۷۵	۲/۰۰۱
سن	رد نشدن $H_0$	۰/۲۹۴	۱/۴۱۶	رد نشدن $H_0$	۰/۲۷۴	۱/۵۰۳
رشته	رد نشدن $H_0$	۰/۰۶۹	۲/۰۲۷	رد نشدن $H_0$	۰/۰۷۵	۲/۰۰۵
تحصیلات	رد نشدن $H_0$	۰/۱۵۷	۱/۷۴۸	رد نشدن $H_0$	۰/۱۴۳	۱/۸۰۳

جدول ۸- نتایج آزمون تأثیر سابقه، سن، رشته و سطح تحصیلات بر فرضیه‌های نخست، سوم و چهارم.

عامل	فرضیه	کروسکال وایس	p-value	نتیجه	عامل	فرضیه	کروسکال وایس	p-value	نتیجه
رشته	نخست	۱/۸۷۸	۰/۶۷۵	رد نشدن $H_0$	رشته	نخست	۲/۹۹۲	۰/۶۷۸	رد نشدن $H_0$
	سوم	۱/۸۶۷	۰/۶۸۰	رد نشدن $H_0$		سوم	۳/۸۳۸	۰/۴۳۷	رد نشدن $H_0$
	چهارم	۲/۴۶۳	۰/۴۱۷	رد نشدن $H_0$		چهارم	۲/۸۹۵	۰/۶۸۵	رد نشدن $H_0$
رشته	نخست	۲/۵۱۲	۰/۳۴۷	رد نشدن $H_0$	تحصیلات	نخست	۲/۳۸۴	۰/۶۹۸	رد نشدن $H_0$
	سوم	۲/۵۴۱	۰/۳۳۶	رد نشدن $H_0$		سوم	۱/۹۰۳	۰/۸۱۹	رد نشدن $H_0$
	چهارم	۱/۵۲۹	۰/۷۰۱	رد نشدن $H_0$		چهارم	۳/۰۰۴	۰/۳۷۲	رد نشدن $H_0$

