

تحلیل دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای حرفه، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی

دکتر حمیدرضا وکیلی فرد^۱

وهاب رستمی^۲

تاریخ پذیرش: ۸۹/۷/۱۲

تاریخ دریافت: ۸۹/۵/۱۰

چکیده:

با اینکه بارها عنوان شده که ارزش غایی ارایه اطلاعات حسابداری بهره‌گیری از آن، یاری رساندن به سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان حین اخذ تصمیمات اقتصادی می‌باشد، نه لزوماً افشای آن، با اینحال در مواقعی اظهار شده است که استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری در حد انتظار نمی‌توانند معنا و مفهوم اطلاعات افشا شده را درک کنند. در تحقیق جاری برآن بودیم که با مدد جستن از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، دامنه شکاف موجود بین برداشت اعضای حرفه، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری از ارجحیت ویژگی‌های کیفی آن برای بهبود و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در وضعیت فعلی و همچنین حوزه‌هایی از گزارشگری مالی که این شکاف عمیق‌تر است، را مشخص نماییم. ۲۸۱ پرسشنامه میان حسابداران، حسابرسان، تحلیل‌گران سهام، کارشناسان بانکی و دانشجویان حسابداری توزیع شد. بعد از جمع‌آوری پرسشنامه و آزمون فرضیه‌ها با روشهای آماری کروسکال والیس^۱ و رتبه‌ای فریدمن^۲، نتایج تحقیق حاکی از این بود که یک تفاوت معنی‌دار بین برداشت تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و اعضای حرفه در رابطه با ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری وجود دارد و بویژه حسابرسان از وضعیت فعلی گزارشگری مالی ناراضی‌تر بودند. نتایج همچنین نشان می‌داد که از میان پنج حوزه مختلف مورد بررسی، یعنی: مربوط بودن^۳، ارایه بهنگام^۴، مقایسه پذیر ارائه شدن^۵، داشتن قابلیت اتکای کافی^۶ و در نهایت کفایت افشاء^۷ پاسخ دهندگان بیشتر از وضعیت نبود افشای کافی و قابلیت اتکای مناسب اطلاعات حسابداری شکایت داشتند. یافته‌های تحقیق در انطباق با نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌داد برعکس تصور عامه که تنها راه حصول به اهداف حسابداری را رقیق‌تر کردن سطح افشا می‌دانستند، هیات استانداردهای حسابداری مالی با پیش کشیدن بحث اضافه بار استانداردها^۸ بیان می‌کند که تنها راه رفع ناکارآمدیهای حسابداری، توجه به شکل افشا و به همراه داشتن قابلیت اتکای کافی آنها می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: شکاف عدم تقارن اطلاعاتی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، چارچوب نظری، حرفه حسابداری و تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری.

^۱ استادیار عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران h.vakilifard@yahoo.com

^۲ دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران vahab.rostami@gmail.com

۴ مقدمه

حاضر با بهره گیری طرح تحقیق ابایدت (۲۰۰۷) درباره مدد جستن از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی در باب تشخیص و تبیین دامنه و حوزه های عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین استفاده کنندگان، حرفه و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، سعی در اجرای پژوهش مشابه در کشور ایران با محیط فعالیتی خاص خود را دارد.

۴ بیان مسئله

امروزه اطلاعات حسابداری به منزله عمده ابزار ارتباطی واحد تجاری با استفاده کنندگان اطلاعات مالی می‌باشد. در حالیکه مسئولیت قانونی برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان به مدیریت محول شده است، با این حال وی مستقلاً و به تنهایی این وظیفه را انجام نمی‌دهد و اطلاعات مالی منتشره شرکت‌ها حاصل تلاش و فعالیت مشترک سازمان‌های حرفه‌ای، مدیریت، حساب‌برسان و دولت می‌باشد (بلکویی، ۲۰۰۰). محققین حسابداری تلاش بسیاری برای توسعه یک تئوری گزارشگری مالی برای پشتیبانی نحوه عمل حسابداری که می‌بایست توسط مدیریت رعایت و پیروی شود، نموده‌اند که حاصل تلاش‌های ایشان چارچوب نظری حسابداری را شکل داده است. سازمان‌های حرفه‌ای با توجه به برداشتشان از چارچوب نظری و اهمیت عناصر و بخش‌های متشکله آن، استانداردها و رویه‌های حسابداری را وضع نموده و دولت نیز در راستای انتظام بخشیدن به فرآیند ارائه اطلاعات، رعایت آنها را توسط مدیران حسابداران شرکت‌ها الزامی نموده است. حساب‌برسان نیز با بررسی انطباق گزارش‌های مالی و مستندات آنها با اصول موضوعه سازمان‌های حرفه‌ای و ارائه نظر حرفه‌ای در این زمینه، ایفای نقش می‌کنند. در نهایت مدیریت نیز با توجه به برداشت خود از بهترین شیوه پیاده کردن استانداردها در شرایط خاص، اطلاعات

نقش اساسی حسابداری و گزارشگری مالی تهیه اطلاعات مفید برای گروه‌های مختلف استفاده کننده و ذینفع برای یاری رساندن به ایشان در هنگام گرفتن تصمیمات اقتصادی می‌باشد. چنین اطلاعاتی با فراهم کردن شرایط تخصیص بهینه منابع محدود به طرح‌های پربازده در اقتصاد به کارکرد بهینه بازارهای سرمایه کمک می‌کند. لازمه سلامت بازارهای سرمایه و کارایی آنها به جهت ارزش‌گذاری مناسب اوراق بهادار مبادله شده در آنها، وجود این اطلاعات و اطمینان از تداوم ارائه این اطلاعات بصورت منصفانه و به شکلی غیرمتعصبانه می‌باشد. با افشای اطلاعات مذکور ابهامات در بازارهای سرمایه کاهش یافته و تصویر واضح و درستی در باب نحوه عملیات مدیران شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار برای سرمایه گذاران و وام دهندگان و دیگر ذینفعان اعم از کارکنان و شرکای تجاری شکل می‌گیرد، که برآیند این برداشت‌ها در قیمت مبادله سهام شرکت‌های مذکور ظاهر می‌شود. بر این اساس همه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و دیگر ذینفعان افشای آن را خواستار هستند و هر یک از عمده سازمان‌ها و هیات‌های درگیر در فرآیند تدوین استاندارد سعی در سازماندهی این روند ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان ذیحق می‌باشند. با اینحال به نظر می‌رسد در کنار تلاش گروه‌های بزرگ برای نفوذ در فرآیند ارائه اطلاعات حسابداری، ویژگی خاص اطلاعات حسابداری است که توجه ویژه را می‌طلبد چرا که بواسطه رایگان بودن استفاده از آن، در غیاب مقررات مورد نیاز کمتر تولید شده و بازار از تامین آن میزان اطلاعات مورد نیاز که برای کارایی و ارزش‌گذاری درست اوراق بهادار مشارکت کنندگان در این بازار لازم است، ناتوان مانده که این امر با ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی گسترده موجبات شکست بازار را فراهم می‌آورد. پژوهش

می‌باشد. حال با علم به این قضیه که تنها عامل و پارامتر کارکرد سالم این بازارها رسیدن اطلاعات صحیح و معتبر و به شیوه قابل درک توسط استفاده کنندگان و سرمایه گذاران حاضر در این بازارها می‌باشد، اهمیت درک فرآیند تدارک و ارائه اطلاعات آشکارتر شده و هرگونه تحقیق که در راستای حصول اطمینان از وصول به اهداف فوق الذکر انجام شود، اهمیت دارد. در پژوهش جاری نیز که برای اولین بار بطور همزمان سه گروه عمده درگیر در فرآیند تدوین، تدارک و پالایش اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، شامل استفاده کنندگان، تهیه کنندگان و حرفه حسابرسی، از بعد نحوه ارتقای قابلیت‌های حرفه حسابداری در راستای برآورده کردن نیازهای استفاده کنندگان با تاکید بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مستخرجه از چارچوب نظری و کاهش فاصله برداشتهای این سه گروه از کارکرد مطلوب حرفه حسابداری نگریسته می‌شود در این راستا صورت می‌گیرد و تا به حال تحقیق مشابهی در باب رتبه‌بندی درجه اهمیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری حاصل از چارچوب نظری در وضعیت کنونی و از دید هر سه گروه اعضای حرفه، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان انجام نشده و از این بابت احساس می‌شود خلاء تحقیقاتی در این حوزه وجود دارد. همچنین وجود شکاف فکری بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان و حرفه در باب اینکه چه اطلاعاتی مهم و مربوط است و در چه زمانی و به چه شیوه‌ای باید تهیه و افشا شود، منجر به کاهش قابل توجه کارآمدی گزارشات حسابداری می‌شود. حال اگر بتوان دامنه و حوزه‌های این شکاف فکری را شناخت و در راستای انطباق با یکدیگر مدیریت کرد، بی‌گمان فرصت تدوین و تهیه استانداردهای با کیفیت مطلوب‌تر و با درجه انطباق بالاتری با اهداف اولیه گزارشگری را به سازمانهای حرفه‌ای ذیربط خواهد داد

حسابداری که اساس تصمیم‌گیری استفاده کنندگان را شکل می‌دهد، تدارک دیده و منتشر می‌کند. عمده نگرانی‌های موجود به این قضیه بر می‌گردد که ممکن است ارجحیت استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در باب کم و کیف تهیه و گزارش اطلاعات با آنچه حسابداران و حسابرسان در ذهن خودشان، دارند یکسان نباشد و ارجحیت استفاده کنندگان و تهیه کنندگان در باب نحوه پیاده کردن ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری متفاوت باشد. با در نظر گرفتن شیوه عملیاتی کنونی سیستم حسابداری، به نظر می‌رسد این شکاف در بین فرآیندهای سیستم حسابداری در انتهای این فرآیند و در حوزه گزارشگری اطلاعات مالی بیشتر مشهود باشد. در صورت وجود چنین شکاف فکری و برداشتهای متفاوت، اهداف اولیه اطلاع‌رسانی به جهت اخذ تصمیمات منطقی و بهینه برآورده نمی‌شود و به نظر می‌رسد هرچه قدر این شکاف بزرگتر باشد میزان انحراف از اهداف اولیه گزارشگری مالی که بابت تهیه اطلاعات مذکور هزینه‌های گزافی نیز صرف شده، بیشتر خواهد بود. حال سوال این است که، اولاً آیا شکاف و اختلافی در درک شیوه تهیه و ارائه مطلوب اطلاعات از منظر تهیه کنندگان، حرفه حسابداری و استفاده کنندگان این اطلاعات وجود دارد یا نه؟ و ثانیاً در صورت وجود چنین شکاف فکری، بر پایه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در چه حوزه‌هایی از حسابداری و گزارشگری مالی این شکاف بیشتر و عمیق‌تر است؟

۴ اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

در باب اهمیت اجرای این پژوهش باید اشاره کرد که قلب تپنده اقتصاد کشورهای سرمایه‌داری، در بازارهای سرمایه آنها متجلی می‌شود و موتور محرکه اقتصاد این کشورها نیز کارکرد بهینه این بازارها

طرفین معامله می‌باشد و فرض می‌شود هر چه توزیع اطلاعات در بازار بصورت نامساوی تر و از کانالهای غیر رسمی تر انجام شود، دامنه عدم تقارن اطلاعاتی نیز بیشتر بوده و فاصله این دو قیمت پیشنهاد خرید و فروش سهام نیز بیشتر خواهد بود (قائمی و وطن پرست، ۱۳۸۴). که این قضیه در رابطه شماره (۴ ۲) نمایش داده می‌شود.

رابطه (۴ ۲)

| قیمت پیشنهادی فروش - قیمت پیشنهادی خرید | = میزان عدم تقارن اطلاعاتی

در یک چنین وضعیتی دارندگان اطلاعات نهانی و محرمانه بر پایه این اطلاعات اقدام به مبادله کرده و بازده غیرعادی در زیان سایر مبادله کنندگان کسب می‌کنند، که نتیجه آن این است که قیمت‌های مبادله نه بر پایه کیفیت واقعی اوراق بهادار بلکه بر اساس هیجان‌های کاذب بازار شکل گرفته که معرف ارزش واقعی اوراق مذکور نبوده و ارزش ذاتی آنها بسیار دورتر از قیمت مبادله آنها بوده و در این بازارها اغلب معامله کنندگان بجز عده اندکی که به اطلاعات محرمانه و زیادی دسترسی دارند بدلیل قضیه گزینش زیانبار^{۱۱} ناشی از عدم توانایی در تصمیم‌گیری درست ضرر خواهند کرد. مفهوم مذکور و تفاوت قیمت و ارزش سهام در رابطه (۴ ۲) بشرح زیر توضیح داده می‌شود.

رابطه (۴ ۲)

(قیمت مبادله سهام - ارزش ذاتی سهام) = نمایه سطح عدم تقارن اطلاعاتی

در این بازارها خریداران بدلیل عدم جوابگویی تحلیل‌های تکنیکال و فاندمنتال عموماً براساس شایعات بازار بصورت لحظه ای اقدام به تصمیم‌گیری

که در نهایت با افزایش شفافیت بازارهای سرمایه ضمن فراهم آوردن تمهیدات کارایی بیشتر بازارها، با تخصیص بهینه منابع، موجب بیشینه سازی رفاه و ثروت جامعه خواهد شد. تحقیق جاری با روشن ساختن زوایای ادراکی حاصل از برداشتهای متفاوت اعضای حرفه، استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، سازمان‌های مسئول را در تدوین استانداردهای مناسب و غنای استانداردهای پیش روی یاری خواهد داد.

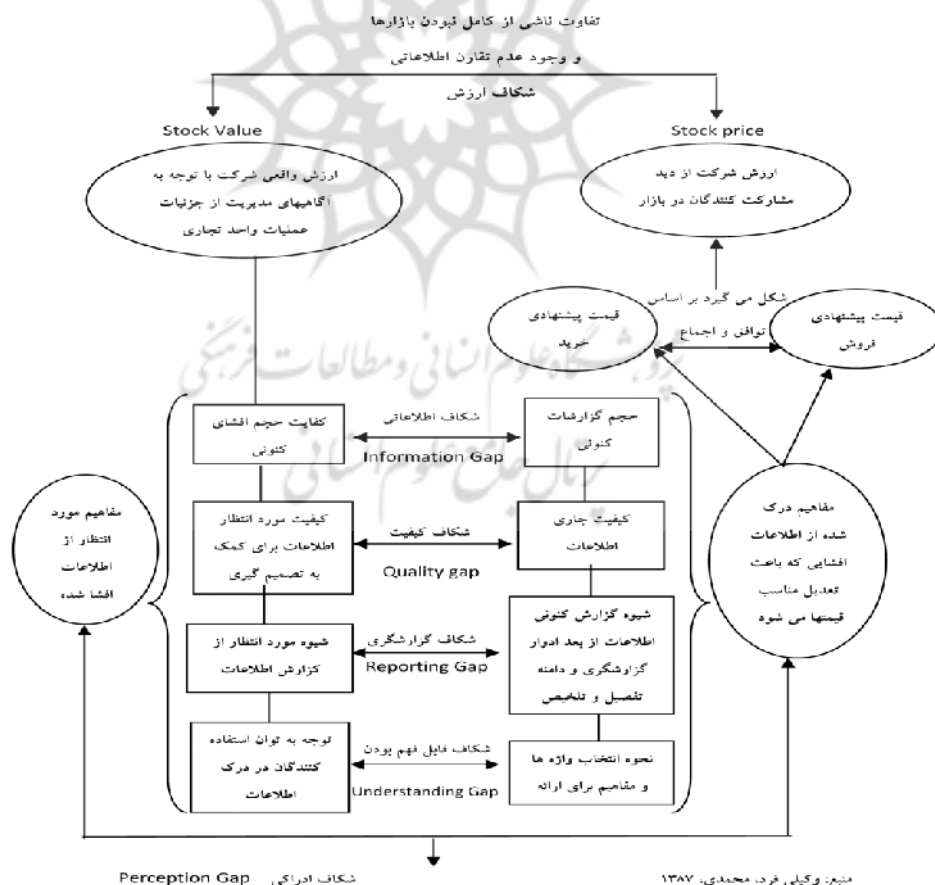
۴ ادبیات تحقیق

در دهه ۱۹۷۰ میلادی سه دانشمند به نامهای مایکل اسپنس، جرج اکرلوف و جوزف استیلتز در زمینه اقتصاد اطلاعات، نظریه ای را پایه گذاری کردند که بعدها به نظریه عدم تقارن اطلاعاتی^۹ مرسوم شد. در این نظریه اکرلوف (۲۰۰۲) نوعی بازار را به تصویر می کشد که در آن فروشنده اطلاعات بیشتری را نسبت به خریدار در اختیار دارد. مسلماً در یک چنین وضعیتی قیمت مبادله کالاها نمایشگر ارزش واقعی و منصفانه کالاها نبوده و بسته به درجه تفاوت آگاهی خریداران و فروشندگان، بالاتر و پایین تر از قیمت منصفانه می‌باشد. بگونه‌ای مشابه، در بازارهای سرمایه‌ای که توزیع اطلاعات بصورت نامتقارن صورت گرفته باشد، فروشنده طالب قیمت بالاتر برای اوراق بهادار و سهام عرضه شده اش بوده و خریداران نیز بدلیل نداشتن اطلاعات کافی در باب ارزیابی سهام مذکور و عدم اطمینان نسبت به سهام مذکور، یک قیمت متوسط برای خرید پیشنهاد می‌کنند. در ادبیات مالی فاصله غیرمعمول قیمت پیشنهادی فروش و خرید اوراق بهادار^{۱۰} را نماد وجود عدم تقارن اطلاعاتی بین خریداران و فروشندگان اوراق بهادار می‌دانند و دامنه فاصله قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام نمایشگر سطح عدم تقارن اطلاعاتی بین

بوضوح بیان کند تا سرمایه گذاران بتوانند تشخیص دهند که شرکت به اهداف پیش بینی شده خود دست یافته است یا نه؟، در صورت عدم وقوع این امر شکاف گزارشگری اتفاق می افتد. بهر حال شکاف قابل فهم بودن نیز هنگامی بوقوع خواهد پیوست که مدیریت و سرمایه گذاران، داده ها را به روشهای متفاوتی ارزیابی نمایند. در نهایت برآیند و تجمیع شکافهای فوق منجر به ظهور پدیده شکاف ادراکی می شود که بر اساس آن مطلوبیت اطلاعات برای بازار سرمایه در مقایسه با شرکت متفاوت درک شود، که ره آورد آن بروز شکاف ارزش است که عبارت است از تفاوت بین ارزش بازار شرکت و درک مدیریت از چیزی که باید ارزش واقعی شرکت باشد، است.

در مورد سرمایه گذاری و خرید اوراق بهادار کرده که ره آوردی جز ممانعت از تخصیص بهینه منابع به بخشهای متقاضی را که هدف از تشکیل بازار نیز حصول به این هدف می باشد، نخواهد داشت. تجزیه و تحلیل عدم تقارن اطلاعاتی که ره آورد شکاف (توزیع) اطلاعاتی مابین تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری و استفاده کنندگانش می باشد در نمودار زیر به تفصیل توضیح داده شده است.

در حالیکه شکاف اطلاعاتی زمانی بوقوع می پیوندد که از دید مشارکت کنندگان در بازار داده های اصلی عملکرد بطور کافی به آنها منتقل نشده باشد، شکاف کیفیت بیانگر آن است که اطلاعات درباره معیارهای کلیدی عملکرد، آنطور که باید قابل اطمینان نیستند. در ضمن مدیریت باید اهداف تجاری خود را



استانداردهای حسابداری مالی سپرد. در حقیقت، انگیزه هیات استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب نظری^{۱۵} را می‌توان از مشاهده تنگناهایی به‌دست آورد که سلف آن یعنی هیات اصول حسابداری تجربه کرده بود (صالحی، ۲۰۰۸). چارچوب نظری مجموعه‌ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی و اهداف خاص گزارشگری مالی را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این اهداف را مشخص می‌کند. هدف چارچوب نظری، ایجاد پایه‌ها و اهداف اساسی است که مبنای توسعه استانداردهای حسابداری و گزارشگری قرار گیرد (بلکویی، ۲۰۰۰). در سالهای اخیر این چارچوب نظری از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گرفته است. هیکسون (۲۰۰۳) چارچوب نظری را تلاشی برای عملیاتی کردن تئوری حسابداری می‌داند که توسط گروهها یا سازمانهای درگیر در تدوین استانداردها انجام می‌شود. هریک از اشخاص مرتبط با سیستم حسابداری احتما لاً نوعی برداشت از چارچوب نظری، را در ذهن خود دارند که این قضیه تا به امروز نیز ادامه داشته است. از این روست که آنتونی (۱۹۸۳) عنوان کرد که افراد داخل در فرآیند تدوین استانداردهای پیشنهادی با توجه به چارچوب نظری شخصی‌شان به پذیرش استاندارد رای می‌دهند. بازوهای عمده چارچوب نظری، اهداف حسابداری، گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی می‌باشد. اهداف گزارشگری مالی در طول زمان یک سیر تکاملی تدریجی داشته است. چمبرز (۱۹۹۶) اولین کسی بود که اهداف اطلاعاتی که می‌بایست در گزارشات مالی سالیانه افشا شود را شناسایی و مستند کرد. برای یک دوره زمانی طولانی در تاریخ حسابداری، اهداف گزارشگری مالی براساس دیدگاه انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۷۷)، فراهم کردن

به نظر می‌رسد هر چه دامنه شکافهای فوق‌الذکر بیشتر باشد، سطح شکاف ارزش و به تبع آن فاصله بین قیمت مبادلاتی اوراق بهادار شرکتها از ارزش ذاتی آنها بیشتر خواهد بود. برای پوشاندن و تقلیل دامنه شکافهای فوق‌الذکر نقش خطیری برعهده سیستم حسابداری شرکتها در باب افشای اطلاعات کافی و مناسب و به شیوه‌ای بهنگام گذارده شده است که مسئولیت این حرفه را دوچندان ساخته است. در راستای جلوگیری از وقوع عدم تقارن اطلاعاتی و بروز پدیده شکست بازار ابتدا دولت ایالات متحده و سپس به تدریج سایر کشورهای با سیستم اقتصاد بازار آزاد، در راستای انتظام بخشی به فرآیند تدوین و افشای اطلاعات حسابداری و مالی که مسیر حرکت تاریخ حسابداری را عوض کرد، گام برداشتند. در طول زمان کمیته فرآیندهای حسابداری^{۱۲}، هیات اصول حسابداری^{۱۳} و هیات استانداردهای حسابداری مالی^{۱۴} به ترتیب سکان تدوین استانداردهای حسابداری در این کشور را برعهده داشتند. هیات اصول حسابداری در سال ۱۹۵۹ اولین نهاد رسمی بود که در ایالات متحده به وضع و تدوین اصول حسابداری پرداخت و جانشین کمیته فرآیندهای حسابداری شد. هیات اصول حسابداری از ابتدای کار خود بر آن بود تا برای تصمیمات خود مبانی مفهومی تهیه کند. کمیته خاص انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۵۸ در گزارش خود که منجر به تولد هیات اصول حسابداری گردید اعلام کرد که هیات اصول حسابداری باید همزمان روی مفاهیم و استانداردها کار کند تا مفاهیم اساسی معنی‌داری برای استانداردها فراهم گردد. در سال ۱۹۷۳ کمیسیون بورس اوراق بهادار در راستای کاهش نگرانیها و فراهم کردن زمینه پاسخگویی به مشکلات بوجود آمده، هیات اصول حسابداری را منحل کرد و سکان تدوین مقررات و رویه‌های حسابداری را به نهاد تازه تاسیسی بنام هیات

حسابداری مختلفی در ایالات متحده، بریتانیا و کانادا تلاش‌هایی برای فرموله کردن اهداف گزارشگری در راستای سودمندی و مربوطسازی اطلاعات حسابداری انجام داده‌اند. هیات اصول حسابداری (۱۹۷۰)، گزارش تروبلاد (۱۹۷۳)، گزارش شرکت (۱۹۷۵)، هیات استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۷۸) و گزارش استمپ (۱۹۸۰) عمده تلاش‌های صورت گرفته در این راستا می‌باشند. بهرحال، اهداف توسعه داده شده بوسیله تروبلاد شامل دوازده هدف بودند که غایت گزارشات حسابداری را ضمن در نظر گرفتن جنبه های مختلف فعالیت و گزارشگری مشخص می ساخت و آزمون گذر زمان را طی کرده و راهنمای تدوین کنندگان استانداردها در اقصی نقاط دنیا است (بلکویی/پارسائیان، ۱۳۸۱). بخش دوم چارچوب نظری به ویژگی‌ها و خاصیت‌هایی که اطلاعات تهیه شده حسابداری باید داشته باشند تا اهداف فوق الذکر حاصل شود، می‌پردازد که همان ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌باشد که عمدتاً برگرفته از هفت ویژگی شمرده شده در گزارش تروبلاد می‌باشد. در مقایسه با حجم عظیم تحقیقات انجام شده در حوزه های مختلف حسابداری و گزارشگری مالی، تحقیقات تجربی قابل ذکر محدودی در حیطه چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی و علی الخصوص ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری قابل ردیابی است. در تجربه ای که با حضور ۲۸ نفر از اعضای قبلی هیات اصول حسابداری و همچنین هیات استانداردهای حسابداری مالی در مورد بکارگیری ویژگی‌های کیفی اشاره شده در بیانیه شماره دو، انجام شد، تنها دو ویژگی قابلیت تایید و مخارج تهیه اطلاعات از لحاظ بکارگیری عملی مورد شناسایی قرار گرفت. اگرچه نتیجه این تجربه امیدوارکننده نبود اما محققین ملاحظه کردند که درک مفاهیم قبل از انتشار بیانیه دو به مراتب محدودتر بوده است (شبهانگ،

مکانیسمی برای اعمال کنترل سرمایه گذاران روی مدیریت همراه با دیگر هدف فراهم نمودن اطلاعات برای مقاصد تصمیم گیری سرمایه گذاری با تمرکز روی نیازهای مدیریت بنا نهاده شده بود، که بعدها اهداف گزارشگری به فراهم نمودن اطلاعات برای سنجش عملکرد گذشته با تاکید بر اندازه گیری سود برای گروه استفاده کنندگان هدف، یعنی مدیریت تغییر یافت. طبق تحقیقی که توسط رایس در سال ۱۹۷۳ انجام شد، نتیجه تحقیق نشان داد که ۷۵ درصد شرکتها هدف کلی گزارشگری‌شان را تهیه اطلاعات برای مقاصد پاسخگویی در زمینه عملکرد و نحوه ایفای وظیفه مباشرتی‌شان می‌دانند (رایس، ۱۹۷۳) به هرحال در سال‌های اخیر پارادایم کلی اهداف گزارشگری مالی از اعمال کنترل، ارزیابی عملکرد گذشته و همچنین تهیه اطلاعات برای اخذ تصمیمات سرمایه گذاری توسط مدیریت به تهیه اطلاعات برای جمع کثیری از گروه های استفاده کننده تغییر یافته است. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (۱۹۷۵: ۲۸-۴۹) عنوان کرد که اهداف گزارشگری شرکتها تهیه اطلاعات و اندازه گیریهای اقتصادی سودمند درباره منابع و عملکرد واحد گزارشگر برای اشخاصی که حقوق منطقی به دریافت این اطلاعات را دارند می‌باشد. گزارش‌های شرکتها نه تنها به مدیریت در تعیین قیمت کالاها و خدمات شرکت کمک کرده بلکه به استفاده کنندگان خارجی نیز در زمینه های مختلف یاری می‌رساند. همچنین به سرمایه گذاران فعلی و بالقوه در ارزیابی تصمیمات گذشته و احیاناً تغییر در سیاست‌های سرمایه‌گذاری‌شان، به اعتبار دهندگان در ارزیابی ارزش اعتباری، قدرت سودآوری و انعطاف پذیری شرکت و به دولت در تعیین مالیات شرکت کمک می‌کند (اوزا، ۱۹۹۰). بر این اساس عمده اهداف گزارشگری مالی، تامین اطلاعات برای تصمیم‌گیری در مورد منابع است. هیات‌های حرفه‌ای

۱۳۸۲). در تحقیق دیگری که درباره استاندارد اول استانداردهای حسابداری مالی به عمل آمد، نتیجه‌گیری شد که هیات، ویژگی‌های کیفی مربوط بودن و قابلیت اعتماد را کم و بیش به یک اندازه مورد تاکید قرار داده است. اما در استانداردهایی که افشاء مورد تاکید قرار گرفته است - از طریق یادداشت یا فهرست‌های دیگر - به ویژگی مربوط بودن در مقایسه با قابلیت اعتماد بهای بیشتری داده شده است. (هوداک و همکاران، ۱۹۹۴)

در تحقیق دیگری اهمیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات از دیدگاه تهیه کنندگان، حسابرسان و استفاده کنندگان اطلاعات مالی مورد بررسی قرار گرفت. نمونه مورد بررسی شامل ۶۰۰ نفر بود که شامل عده‌ای نیز از بین حسابداران رسمی ایالت پنسیلوانیا بودند. ۵۵٪ نمونه شامل حسابرسان و ۴۵٪ مابقی بطور مساوی شامل تهیه کنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بودند. نتایج تحقیق نشان می‌داد که استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، در مقایسه با حسابرسان، به ویژگی مربوط بودن، بهای بیشتری می‌دهند. در ارتباط با ویژگی قابلیت اعتماد، تفاوت بااهمیتی میان سه گروه مشاهده نشد اگرچه حسابرسان، ویژگی بی‌طرفی^{۱۶} از زیر مجموعه قابلیت اعتماد را مورد تاکید بیشتری قرار دادند. بطور کلی از دید حسابرسان، قابلیت اعتماد در مقایسه با مربوط بودن، اهمیت بیشتری داشته است آخر اینکه هر سه گروه، ویژگی اهمیت را بعنوان یک محدودیت فراگیر، هم‌تراز ویژگی‌های مربوط بودن و قابلیت اعتماد دانسته‌اند (کندی و همکاران: ۱۹۹۵). در تحقیق که توسط لی و همکاران (۲۰۰۸) درباره برداشت استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری درباره مسئولیت کشف تقلب در مالزی انجام شد، نتیجه نشان داد که یک نگرانی عمومی درباره بروز تقلب در مالزی وجود دارد. همچنین تحقیق آشکار کرد یک برداشت

نادرست از اهداف حسابرسی در مالزی وجود دارد و پاسخ دهندگان انتظاراتی بیش از چیزی که استانداردهای حسابرسی و قانون درباره مسئولیت حسابرس برای کشف تقلب معین کرده‌اند، وجود دارد. الموتیاری و همکاران (۲۰۰۶) ارتباط میان کیفیت حسابرسی^{۱۷} و عدم تقارن اطلاعاتی را بررسی کردند. با استفاده از داده‌های ۳۸۱۸۷ سالک شرکت در دوره ۱۹۹۲ تا ۲۰۰۱، آنها نشان دادند که عدم تقارن اطلاعاتی با کاربرد حسابرسان متخصص در صنعت خاص رابطه معکوس دارد. در تحقیق مشابهی باتچریا و همکارانش رابطه میان کیفیت سود^{۱۸} و عدم تقارن اطلاعاتی را بررسی کردند. با بررسی داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیویورک برای دوره ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۴ آنها مدارکی یافتند که نشان می‌داد، کیفیت پایین سود بطور بااهمیتی با عدم تقارن اطلاعاتی بالا مرتبط است (باتچریا و همکاران، ۲۰۰۹). بایدون و ایلست سودمندی تدارک و ارائه ترازنامه بر اساس ارزشهای جاری و همچنین صورتحساب ارزش افزوده^{۱۹} را در کشورهای مسلمان ارزیابی کردند. سلیمان (۲۰۰۱) نشان داد که درباره درک سودمندی اطلاعات مالی تفاوتی میان پاسخ دهندگان مسلمان و غیرمسلمان وجود ندارد. فوولر و تن شکاف در برداشت از اهمیت مفاهیم حسابداری مدیریت میان مجامع دانشگاهی و افراد حرفه را گزارش کردند (فوولر و تن، ۲۰۰۳).

۵ فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول: بین برداشت تهیه کنندگان، اعضای حرفه و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، از ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، شکاف وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: از بین سه گروه مورد بررسی، تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و اعضای حرفه، سطح

حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

فرضیه فرعی پنجم: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های استفاده کننده، تهیه کننده و اعضای حرفه در حوزه مقایسه پذیر ارائه شدن اطلاعات حسابداری بیشتر از سایر حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

فرضیه فرعی ششم: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های مختلف استفاده کننده و تهیه کنندگان در حوزه مد نظر قرار دادن فزونی منافع بر مخارج تهیه اطلاعات مالی و حسابداری بیشتر از سایر حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

۶ روش تحقیق، جامعه و نمونه آماری و روش گردآوری داده ها

تحقیق جاری در پی شناسایی و تبیین سطح ناکارآمدی ها در فرآیند تدارک و ارائه اطلاعات از منظر ادراکی و با مدد جستن از ویژگی های کیفی اطلاعات می باشد، از این رو به عنوان تحقیق کاربردی طبقه بندی می شود. اضافه بر آن در پی مستند کردن اختلاف نظرهای اعضای گروه های حرفه ای و تهیه کننده و استفاده کننده از ارجحیت ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری می باشد و ما با افراد بی شمار مرتبط با محیط و سیستم حسابداری سرو کار داریم در نتیجه روش تحقیق پژوهش جاری توصیفی است. از لحاظ سطح تحقیق^{۲۰}، تئوری های اجتماعی در کل و تئوری های سازمانی علی الخصوص در سه سطح خرد، کلان و متوسط تحلیل می شوند. سطح تحلیل تحقیق جاری با توجه به حوزه افراد مورد شمول آن کلان است. کانون تحلیل^{۲۱} پژوهش جاری تبیین دامنه شکاف عدم تقارن اطلاعاتی موجود در حوزه های مختلف گزارشگری بین گروه های مختلف تهیه کننده و استفاده

عدم تقارن اطلاعاتی استفاده کنندگان بیشتر از سایر گروهها می باشد.

فرضیه فرعی دوم: از بین سه گروه مورد بررسی، تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و اعضای حرفه، سطح عدم تقارن اطلاعاتی اعضای حرفه بیشتر از سایر گروهها می باشد.

فرضیه فرعی سوم: از بین سه گروه مورد بررسی، تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و اعضای حرفه، سطح عدم تقارن اطلاعاتی تهیه کنندگان بیشتر از سایر گروهها می باشد.

فرضیه دوم: میزان شکاف و عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های مختلف استفاده کننده و تهیه کنندگان حوزه های مختلف حسابداری و مالی متفاوت است.

فرضیه فرعی اول: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های استفاده کننده، تهیه کننده و اعضای حرفه، در حوزه قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری بیشتر از سایر حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

فرضیه فرعی دوم: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های استفاده کننده و تهیه کننده و اعضای حرفه در حوزه ارائه بهنگام اطلاعات حسابداری بیشتر از سایر حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

فرضیه فرعی سوم: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های استفاده کننده و تهیه کننده و اعضای حرفه در حوزه کفایت افشای اطلاعات حسابداری بیشتر از سایر حوزه های ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است.

فرضیه فرعی چهارم: میزان شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه های استفاده کننده و تهیه کننده و اعضای حرفه در حوزه مربوط بودن برای تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بیشتر از سایر

پرسشنامه با بهره گیری از نظرات متخصصان امر و روش دلفی از روایی آن اطمینان حاصل گردید. در حالیکه برای سنجش پایایی و اعتبار پرسشنامه از آزمون آماری آلفای کرونباخ استفاده شد که نتیجه ۰/۸۹ برای آن گزارش گردید که با توجه به اینکه از سطح حداقل ۰/۷ زیاده می‌باشد، بیانگر پایایی مطلوب پرسشنامه می‌باشد.

۴. آزمون فرضیه‌ها

از حدود ۴۰۰ پرسشنامه ارسالی و توزیعی مابین اعضای نمونه، ۲۸۱ پرسشنامه کامل و قابل استفاده مسترد گردید. ۲۳۳ مورد از پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی و مابقی ۴۸ نفر مدرک کارشناسی ارشد و دکتری داشته‌اند. جدول ۱ اطلاعات عمومی پاسخ دهندگان را نمایش می‌دهد:

جدول ۱- اطلاعات عمومی پاسخ دهندگان

میزان تحصیلات	تعداد فراوانی	درصد
کارشناسی	۲۳۳	۸۳٪
کارشناسی ارشد و دکتری	۴۸	۱۷٪
رشته تحصیلی	تعداد فراوانی	درصد
حسابداری	۱۹۵	۷۰٪
مدیریت و اقتصاد	۸۶	۳۰٪
میزان تجربه	تعداد فراوانی	درصد
کمتر از ۵ سال	۹۸	۳۵٪
بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۰۶	۳۸٪
بیش از ۱۰ سال	۷۷	۲۷٪
حوزه کاری	تعداد فراوانی	درصد
حسابداری و مدیریت مالی	۱۹۴	۶۹٪
حسابرس	۳۵	۱۲٪
کارشناس بانکی و تحلیلگر سهام	۳۶	۱۴٪
دانشجو و مدرس حسابداری	۱۶	۵٪

در راستای آزمون فرضیه‌ها از یک مدل ماتریسی به شرح زیر کمک گرفته شد که در جدول شماره ۲

کننده و اعضای حرفه با توجه به برداشت و درک آنها از اهمیت حوزه‌های مختلف گزارشگری مالی می‌باشد. همچنین همانند سایر مطالعات پیمایشی که واحد تحلیل^{۲۲} انسان است، واحد تحلیل تحقیق جاری نیز تمامی افراد درگیر در فرآیند جمع‌آوری تلخیص، پالایش و ارائه اطلاعات حسابداری را شامل می‌شود. با توجه به اینکه اصول و قواعد حاکم بر عملکرد کنونی حرفه حسابداری بازتاب تعامل بین سه گروه عمده تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، استفاده کنندگان و حرفه حسابداری بوده و صورت‌های مالی سالیانه حاصل کنش و تقابل بین عملکرد این سه گروه می‌باشد و براین اساس چون قرار است حوزه درک و شناخت و برداشت هریک از آنها از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی مطالعه شود، نمونه آماری تحقیق را اعضای شاخص هر یک از این سه گروه تشکیل خواهند داد و نمونه‌گیری بطور عمده از میان نمایندگان این سه گروه بترتیب زیر انجام شده است: ۴ حسابداران، بعنوان نماینده تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری، ۴ حسابرسان، بعنوان اعضای حرفه و ۳ تحلیلگران سهام، کارشناسان بانکی، دانشجویان و مدرسین حسابداری بعنوان نمایندگان استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فرض شده‌اند. با در نظر گرفتن روش‌شناسی تحقیق و ماهیت کیفی تحقیق، مناسب‌ترین ابزار گردآوری داده‌ها نیز پرسشنامه می‌باشد. ما از یک پرسشنامه با طیف لیکرت پنج گزینه‌ای با مقیاس (۱) کاملاً مخالفم و (۵) کاملاً موافقم که دارای دو قسمت مجزا می‌باشد بهره گرفتیم که بخش اول آن مربوط به اطلاعات عمومی پاسخ دهندگان از قبیل سن، جنس، میزان تجربه، میزان تحصیلات و محل اشتغال و بخش دوم شامل یکسری سوال درباره وضعیت فعلی گزارشگری مالی در ایران برای استنتاج وضعیت کنونی انطباق و لحاظ کردن ویژگی‌های کیفی می‌باشد. قبل از توزیع

آورده شده است. بیان آماری فرضیه اول که اشاره می‌کند بین برداشت سه گروه تهیه کنندگان، اعضای حرفه و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری از ارجحیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری تفاوت معنی دار وجود دارد، بشرح زیر است:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

H_1 : حداقل یک مورد با بقیه متفاوت است

که در آن μ میانگین جواب سه گروه مورد بررسی پاسخ دهندگان درباره وضعیت مطلوبیت کنونی اطلاعات حسابداری از بعد حائز اهمیت بودن و نیز منطبق بودن با ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس جدول شماره ۲ می‌باشد.

جدول ۴ مدل ماتریسی تحلیل حوزه های بوجود آورنده شکاف عدم تقارن اطلاعاتی بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان و حرفه

جمع کل دامنه عدم تقارن اطلاعاتی گروهها	حوزه مد نظر قرار دادن فزونی منافع بر مخارج	حوزه به اندازه کافی مقایسه پذیر ارائه شدن	حوزه به اندازه کافی مربوط بودن	حوزه کفایت افشاء	حوزه ارائه بهنگام	حوزه داشتن قابلیت اتکای کافی	حوزه های بوجود آورنده		
							تقارن اطلاعاتی	تحت بررسی	گروههای عدم تقارن اطلاعاتی
۱۹۴ ۲/۹۸۳۵ ۰/۱۲۱	۱۹۴ ۲/۹۲۴۷ ۰/۲۸۸	۱۹۴ ۳/۱۴۸۲ ۰/۳۱۹	۱۹۴ ۳/۰۳۲۲ ۰/۱۸۸	۱۹۴ ۲/۷۹۹۰ ۰/۲۵۷	۱۹۴ ۳/۰۶۴۴ ۰/۳۴۳	۱۹۴ ۲/۹۳۲۳ ۰/۲۴۵	نمونه میانگین واریانس	حسابداران و مدیران مالی	تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری
۵۲ ۲/۸۲۲۰ ۰/۰۸۸	۵۲ ۲/۶۹۶۲ ۰/۳۸۵	۵۲ ۲/۹۸۵۶ ۰/۲۲۷	۵۲ ۲/۸۲۶۹ ۰/۱۸۲	۵۲ ۲/۶۴۹۰ ۰/۲۴۸	۵۲ ۲/۹۲۳۱ ۰/۱۹۰	۵۲ ۲/۸۵۱۰ ۰/۲۰۸	نمونه میانگین واریانس	سهامداران و دانشجویان	استفاده کنندگان کارشناسان بلنکی
۳۵ ۲/۸۲۱۳ ۰/۰۹۳	۳۵ ۲/۹۰۲۹ ۰/۲۵۳	۳۵ ۳/۰۱۴۳ ۰/۳۰۱	۳۵ ۲/۸۲۱۴ ۰/۱۴۰	۳۵ ۲/۶ ۰/۲۲۱	۳۵ ۲/۸۴۲۹ ۰/۲۳۹	۳۵ ۲/۷۴۶۴ ۰/۱۹۵	نمونه میانگین واریانس	حسابرسان	مجامع حرفه ای
---	۲۸۱ ۲/۸۷۹۷ ۰/۵۵۴۱۲	۲۸۱ ۳/۱۰۱۴ ۰/۵۵۰۱۱	۲۸۱ ۲/۹۶۸۰ ۰/۴۳۴۵۳	۲۸۱ ۲/۷۴۶۴ ۰/۵۰۵۷۶	۲۸۱ ۳/۰۱۰۷ ۰/۵۵۴۱۰	۲۸۱ ۲/۸۹۴۱ ۰/۴۸۴۱۵	نمونه میانگین واریانس	جمع حوزه های بوجود آورنده	عدم تقارن اطلاعاتی

جدول ۴ - نتایج آزمون زیر فرضیه های فرضیه اول با

LSD روش

گروههای مقایسه شونده	شاخصهای مورد بررسی	تهیه کنندگان	استفاده کنندگان	حرفه حسابداری
تهیه کنندگان	میانگین تفاوت دو گروه		۰/۱۰۸۷۰	۰/۱۴۴۳۹
	انحراف معیار	---	۰/۰۹۰۰۷	۰/۰۶۲۵۶
	سطح معنی داری		۰/۱۷۸	۰/۰۲۲*
استفاده کنندگان	میانگین تفاوت دو گروه	---	---	۰/۰۶۰۵۶
	انحراف معیار	---	---	۰/۱۰۴۳۸
	سطح معنی داری			۰/۵۷۷
حرفه حسابداری	میانگین تفاوت دو گروه	---	---	---
	انحراف معیار	---	---	---
	سطح معنی داری			---

* زوجی که تفاوت معنی دار باهم دارند.

جاییکه μ میانگین اهمیت و وزن ویژگی های کیفی شش گانه مورد بررسی را از دید پاسخ دهندگان نشان می دهد. نتیجه آزمون کروسکال والیس بیانگر این است که مقدار آماره آزمون کمتر از سطح معنی داری ۵٪ می باشد در نتیجه برای فرضیه فوق نیز فرض H_0 رد شده و فرض H_1 که اشاره به وجود تفاوت معنی دار بین وزن و اهمیت کیفیتهای مورد بررسی است، تایید می شود. برای یافتن ویژگی های کیفی که به ترتیب بیشترین توجه و رعایت را نسبت به مواردی که از دید پاسخ دهندگان در وضعیت کنونی گزارشگری مالی مورد کم لطفی واقع شده اند، دارند، از روش آماری رتبه ای

با توجه به مقیاس رتبه ای داده های تحقیق ما از روش آماری ناپارامتریک کروسکال والیس برای آزمون فرضیه اول استفاده کردیم که نتایج این آزمون در جدول ۳ زیر ارائه شده است:

جدول ۳ نتایج آزمون فرضیه اول با روش کروسکال

والیس

گروههای مقایسه شونده	میانگین پاسخ ها	انحراف معیار پاسخ ها	میانگین رتبه	درجه آزادی	خطی دو	P-Value
تهیه کنندگان	۲/۹۸۳۵	۰/۳۴۸۱۲	۱۵۲/۷۱	۲	۱۳/۰۲۲	۰/۰۰۱
استفاده کنندگان	۲/۸۲۲۰	۰/۲۹۷۲۷	۱۱۴/۳۲			
اعضای حرفه	۲/۸۲۳۱	۰/۳۰۵۳۹	۱۱۵/۷۳			

با در نظر گرفتن مقدار آماره آزمون که کمتر از سطح خطای ۵٪ می باشد بر این اساس در فرضیه فوق فرض H_0 رد شده و فرض H_1 که اشاره به وجود تفاوت بین سه گروه مورد بررسی فوق دارد پذیرفته می شود. برای مشخص کردن زوجی که باعث بوجود آمدن تفاوت شده است از روش آماری LSD بهره گرفته شد. که نتایج آزمون بشرح زیر در جدول ۴ ارائه شده است.

برای آزمون دومین فرضیه تحقیق برای تعیین تفاوت احتمالی بین اهمیت ویژگی های کیفی مذکور از روش کروسکال والیس و سپس جهت تعیین رتبه بندی اقلام از روش رتبه ای فریدمن استفاده شده است. بیان آماری روش کروسکال والیس و نتایج این آزمون به قرار زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5 = \mu_6 \\ H_1: \text{حداقل یک مورد با بقیه متفاوت است} \end{array} \right.$$

فریدمن استفاده کردیم که بیان آماری آن نیز به قرار زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{شش ویژگی مورد بررسی دارای رتبه مشابهی می باشند} \\ H_1: \text{شش ویژگی مورد بررسی دارای رتبه متفاوتی می باشند} \end{array} \right.$$

با توجه به مقدار آماره این آزمون که باز کمتر از سطح معنی داری ۵٪ می باشد، نتیجه بیانگر معنی دار بودن رتبه بندی است که نتایج مربوط به آن به شرح جدول ۵ زیر ارائه شده است:

جدول ۵ نتایج آزمون رتبه ای فریدمن برای فرضیه دوم

رتبه	میانگین رتبه	ویژگی های کیفی مورد بررسی
۵	۳/۳۳	داشتن قابلیت اتکای کافی
۲	۳/۸۰	ارائه بهنگام
۶	۲/۷۸	کفایت افشاء
۳	۳/۶۱	به اندازه کافی مربوط بودن
۱	۴/۱۵	به اندازه کافی مقایسه پذیر ارائه شدن
۴	۳/۳۴	مد نظر قرار دادن فزونی منافع بر مخارج

همچنانکه از نتایج آزمون فریدمن بر می آید پاسخ دهندگان به ترتیب از وضعیت کنونی مقایسه پذیر ارائه شدن اطلاعات، ارائه بهنگام و مرتبط با نیازهای استفاده کنندگان در مقایسه با دیگر ویژگی های کیفی راضی ترند. در حالیکه به ترتیب از وضعیت نبود افشای کافی، قابلیت اتکای پایین اطلاعات ارائه شده و عدم لحاظ کردن ملاحظات فزونی منافع بر مخارج برای استانداردهای اخیرا وضع شده شکایت بیشتری داشتند.

بین دیدگاه سه گروه عمده درگیر در فرآیند حسابداری شامل تهیه کنندگان اطلاعات، حرفه حسابداری و استفاده کنندگان این اطلاعات درباره اهمیت و ارجحیت توجه به ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری تفاوت وجود دارد و در این باره حسابرسان بویژه از وضعیت کنونی لحاظ کردن ویژگی های کیفی مورد بررسی در گزارشگری مالی ناراضی ترند. همچنین نتایج تحقیق نشان می دهد که پاسخ دهندگان در کل از میان شش ویژگی کیفی مورد بررسی از وضعیت کنونی نبود افشای کافی، قابلیت اتکای پایین اطلاعات ارائه شده و عدم در نظر گرفتن ملاحظات فزونی منافع بر مخارج برای استانداردهای اخیرا وضع شده شکایت بیشتری دارند و عدم توجه کافی به وضعیت سه ویژگی فوق در زمان جاری را از جمله عوامل اصلی ازدیاد و تعمیق سطح عدم تقارن اطلاعاتی در بین مشارکت کنندگان در بازارهای سرمایه می دانند. به هر حال فرض شده است که مدیریت نسبت به سهامداران و سایر افراد برون سازمانی از شرکت و اوضاع و احوال آن بیشتر اطلاع دارد، حال اگر بتوان با ارائه رویه های نظام مند افشای اطلاعات حسابداری به نحوی که جملگی ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری را با توجه به نیاز محیط در راستای غنی سازی استانداردها در حد مطلوب، گنجانند، بی شک دورنمای بهتری درباره کیفیت گزارشگری مالی قابل ترسیم بوده و کار زیادی در این حوزه برای جلب توجه مسئولین امر به کاستی های سودمندی فرآیند ارائه اطلاعات حسابداری باید انجام شود و تلاش مضاعفی را در این حوزه می طلبد.

فهرست منابع

- (۱) پارسائیان، علی، ۱۳۸۱، تئوری حسابداری، احمد ریاحی بلکویی، نشر دفتر پژوهشهای فرهنگی

A نتیجه گیری و پیشنهادات

ساختار کنونی سیستم گزارش مالی و سودمندی آن بنحویست که نیازهای استفاده کنندگان مختلف را برآورده می کند. نتیجه تحقیق پیمایش جاری نمایشگر آنست که

- 13) Kennedy, Dennis, Y. J. Ugrass B. A. Leaby and Madjid Tavana, (1995), An Investigation of the Relative Importance Attached to Qualities Characteristics in the SFAC No. 2 Hierarchy, Accounting Inquiries. Feb.
- 14) Lee T., Ali, A. and M., J. Gloeck (2008), A study of Auditors' responsibility for fraud detection in Malaysia, Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, Vol. 8, pp 27-34
- 15) Obaidat, Ahmad N. (2007). Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan, International Management Review, Vol. 3 No. 2, pp. 26-34
- 16) Oza, H.S (1990). New Perspectives in Corporate Reporting in India in M. Saeed (ed) Corporate Financial Reporting, Anmol Publications,
- 17) Rice, C.D., et al., (1973). The Businessman's View of the Purpose of Financial Reporting, Financial Executive Readers Foundation, New York: pp.14-17.
- 18) Salehi, Mahdi (2008 a), Evolution of Accounting and Auditors in Iran, Journal of Audit Practice, Vol. 5, No. 4, pp. 57-74.
- 19) Sulaiman, Maliah (1998). The Usefulness of Current Value Balance Sheet and Value Added Statement to Muslims: Some Evidence from Malaysia, Accounting, Commerce and Finance: The Islamic Perspective journal, No. 2, pp. 24-66
- 2) پارسائیان، علی، ۱۳۸۵، تئوری حسابداری، الدن اس. هندریکسن، مایکل اف. ون بردا، نشر ترمه، چاپ دوم، جلد اول
- 3) شباهنگ، رضا، ۱۳۸۱، تئوری حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۱، جلد اول، صص ۱۱۲ + ۱۳
- 4) قائمی، محمد حسین و وطن پرست، محمدرضا، ۱۳۸۴، بررسی نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱، صص ۸۵ + ۱۰۳
- 5) وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، مهدی، روند بسوی افشای داوطلبانه اطلاعات: XARLXBRL، چارچوبهای گزارشگری و اثرات آن، اقتصاد مدیریت، زمستان ۱۳۸۷
- 6) AICPA (1973), Objectives of Financial Statements, Trueblood Report, Report of the Accounting Objectives Study Group, New York: AICPA.
- 7) Almutairi, A. R., Dunn, Kimberly A., Skantz, Terrance (2006). Audit Quality and Information Asymmetry, School of Accounting, Florida Atlantic University
- 8) Anthony, R.N (1987). We Don't have the Accounting Concepts, We Need, Harvard Business Review, Vol.65, No.1, pp.75-83.
- 9) Akerlof, G., Michael Spence and Joseph Stiglitz (1970). "Markets with Asymmetric information. At URL: <http://www.Nobelprize.org/Economist>.
- 10) Baydoun, N., and Roger W., (2000), Islamic Corporate Reports, Abacus, No. 36, pp. 71-90.
- 11) Chambers, R.J., (1996). ends, Ways, Means, and Conceptual Frameworks, Abacus, Vol. 32, No. 2, pp. 119-132.
- 12) Higson Andrew (2003). Corporate Financial Reporting Theory and Practice, SAGE Publication,

یادداشت‌ها

- 1) Kruskal-Wallis statistical methods
- 2) Friedman ranking statistical methods
- 3) Relevance
- 4) Timeliness
- 5) Comparability
- 6) Having sufficient Reliability
- 7) Adequate disclosure
- 8) Standard overloud
- 9) Information asymmetry

- 10) Bid-Ask spread
- 11) Adverse selection
- 12) Committee on Accounting Procedure (CAP)
- 13) Accounting Principles Board (APB)
- 14) Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 15) Accounting and financial reporting conceptual framework
- 16) Neutrality
- 17) Auditing quality
- 18) Earning quality
- 19) Economic Value Added Statement (EVA Statement)
- 20) Level of analysis
- 21) Focus of analysis
- 22) Unit of analysis

