

مفاهیم شکل و محتوا و فاصله آنها در حسابداری

هاشم نیکومرام^۱، فریدون رهنمای رودپشتی^۲، قدرت‌الله طالب‌نیا^۳، جمشید پیک فلک^۴

چکیده: صورت‌های مالی نمی‌توانند تمام گزارش‌های دارای محتوای اطلاعاتی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند. دلیل اصلی این موضوع، وجود زمینه قضاوت در استانداردها و مفاهیم کیفی گزارشگری مالی و تضاد منافع گروه‌های مختلف است. مفاهیم شکل و محتوا از دسته این موارد هستند و اینکه تا چه اندازه در مورد این موضوع و فاصله بین آنها و برتری یکی بر دیگری بین گروه‌های مورد بررسی در این پژوهش که پنج گروه تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان، تأییدکنندگان، مدرسان و دانشجویان حسابداری هستند، تفاهم یا تضاد وجود دارد، سؤال این پژوهش است. هدف پژوهش تشخیص عوامل مؤثر بر ایجاد فاصله مذکور است. این پژوهش از نوع توصیفی، کمی و مقطعی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده و برای تحلیل داده‌ها از آزمون واریانس (ANOVA) آزمون F و آزمون t استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی است که هم جایگاه گروه‌های مورد بررسی و هم ویژگی‌های عمومی و شخصیتی آنها بر نظرات آنها در خصوص محتوا، شکل و فاصله بین آنها تأثیر داشته است. بنابراین با توجه به یافته‌های پژوهش و فاصله قابل توجه بین شکل و محتوا و اینکه تدوین و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری مناسب، می‌تواند نقش مهمی در کاهش فاصله مذکور داشته باشد، پیشنهادهایی در راستای کاهش این فاصله ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: شکل و محتوا، برتری محتوا بر شکل، فاصله انتظارات، گروه‌های مرتبط با حرفه.

۱. استاد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۲. استاد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۳. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۲/۰۳/۱۸

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۲/۰۶/۲۷

نویسنده مسئول مقاله: جمشید پیک فلک

E-mail: peikfalak@yahoo.com

مقدمه

هدف نهایی حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی مرتبط با واحد گزارشگر برای همه استفاده‌کنندگان از آن اطلاعات است؛ به‌گونه‌ای که زمینه اتخاذ تصمیم منطقی در خصوص تخصیص منابع به آن واحد را فراهم آورد (IASB, 2010: 27; FASB, 2010: 1)؛ اما چرا این هدف در صورت‌های مالی و حتی صورت‌هایی که کاملاً براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده‌اند هم، به‌صورت کامل تأمین نمی‌شود؟ در پاسخ باید گفت یکی از علل، به‌محتوای اطلاعاتی بازمی‌گردد که از طریق صورت‌های مالی منتقل می‌شود (پورزمانی و همکاران، ۱۳۹۱)؛ چراکه اطلاعات مالی از سوی حسابداران و با نظر مدیران آنها تهیه می‌شود که اهداف خاص خود را دارند، ولی به‌دست استفاده‌کنندگانی مورد بررسی قرار می‌گیرد که گاه اهداف کاملاً متضادی با تهیه‌کنندگان آن اطلاعات دارند. بنابراین تفاوت اهداف و دیدگاه‌های دوطرف، منجر به ایجاد فاصله انتظارات بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود که دو رکن محیط گزارشگری مالی هستند. اگرچه تدوین استانداردهای حسابداری که معیار تهیه صورت‌های مالی هستند و نیز، بررسی صورت‌های مالی به‌دست حساب‌برسان که رکن سوم محیط گزارشگری مالی (رکن نظارتی) به‌شمار می‌روند، تأثیر چشمگیری بر کاهش فاصله و شکاف مذکور داشته؛ اما با وجود این، هنوز شکاف مذکور کاملاً پوشانده نشده است. یکی از علل به ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی و ویژگی‌های آنها (قضاوتی بودن، تغییر در نتیجه شرایط محیطی و غیره) بازمی‌گردد (اعتمادی و دیگران، ۱۳۸۵). به‌نظر می‌رسد در مورد مفاهیم کیفی موصوف تفاهم و هم‌نظری کامل بین ارکان سه‌گانه محیط گزارشگری مالی (تهیه‌کنندگان، تأییدکنندگان و استفاده‌کنندگان) وجود ندارد و این امر موجب می‌شود که هر یک از گروه‌های مذکور با توجه به نیازهای خود، سطحی از ویژگی‌های کیفی را در نظر داشته باشد که ممکن است با آنچه مدنظر گروه‌های دیگر است، متفاوت باشد. یکی از اصلی‌ترین و بحث‌برانگیزترین این ویژگی‌ها، شکل و محتوا در حسابداری و برتری محتوا بر شکل است.

اهمیت این مسئله در این است که با توجه به فاصله انتظارات گوناگون گروه‌های مختلف مرتبط با حرفه، دستیابی به هدف اساسی حسابداری، یعنی کمک به استفاده‌کنندگان همسو با اتخاذ تصمیمات منطقی تحقق نمی‌یابد. بنابراین حل این مسئله برای استفاده‌کنندگان، به‌ویژه سهام‌دارانی که در بورس اوراق بهادار معامله سهام می‌کنند، بیشترین منافع را به‌همراه دارد. از دسته راهکارهایی که برای تکمیل اطلاع‌رسانی وجود دارد، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی است که روندی افزایشی را در گزارشگری اطلاعات پیوست، پیموده است؛ به‌گونه‌ای که عصر حاضر را عصر یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی نامیده‌اند (ابراهیمی، ۱۳۸۸). از عوارض

اصلی تداوم این مسئله، کم‌اهمیت شدن گزارش‌های حسابداری برای استفاده‌کنندگان و به پیروی از آن، کاهش جایگاه دانش حسابداری است. برای کمک به حل مسئله مذکور، در نظر است با شناخت دیدگاه‌های اهالی حرفه، در مورد یکی از چالشی‌ترین ویژگی‌های کیفی، یعنی شکل و محتوا و برتری بین آنها بررسی شود که آیا بین گروه‌های مختلف مرتبط با حرفه در مورد مفاهیم محتوا و شکل و فاصله بین آنها و برتری محتوا بر شکل، تفاهم و هم‌نظری وجود دارد یا تقابل و اختلاف نظر دیده می‌شود؟ و پس از آن بررسی شود که میزان تفاهم یا اختلاف نظر موجود چقدر است؟ در بین کدام گروه‌ها نظرات به یکدیگر نزدیکتر است؟ جواب این سؤال‌ها از آن جهت مهم است که گروه‌های مختلف هر کدام خواسته‌های خود را دارند. برای مثال، تهیه‌کنندگان با توجه به محدودیت‌های اجرا، روش‌های عملی حسابداری که بیشتر مصداق شکلی دارند را به کار می‌برند و استفاده‌کنندگان با توجه به محتوای اطلاعاتی نهفته در روش‌های محتواگرایانه، آن روش‌ها را ترجیح می‌دهند. بنابراین زمانی اختلاف‌های بین این دو گروه کم می‌شود که بر روش‌های بینابین مصالحه کنند، بنابراین روش مذکور هم اختلاف را کاسته و هم فاصله بین شکل و محتوا را کاهش می‌دهد.

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش در خصوص این موضوع از دید نظری در این است که با توسعه بازارهای سرمایه و افزایش آگاهی‌های استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و نیز با توجه به پیچیده‌تر شدن بازارهای و رویدادهای مالی و اقتصادی، انتظارات از حسابداری به‌خصوص در بازار سرمایه نوظهور ایران افزایش یافته است (رهنما و همکاران، ۱۳۹۱ و مهرانی و نونهال، ۱۳۸۷).

با بررسی مفاهیم شکل و محتوا و فاصله بین آنها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین مواردی که به‌منزله نقطه ضعف گزارشگری مالی در برخی از ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ شناخته شده، در پی شناخت منشاء ایجاد آن است، بنابراین زمینه گزارشگری متقارن و با شفافیت بالاتر را فراهم خواهد کرد. گفتنی است در پی ورشکستگی شرکت انرون که یکی از بزرگترین ورشکستگی‌های تاریخ بوده، دلیل آن عدم رعایت برتری محتوا بر شکل در گزارشگری مالی تشخیص داده شده، چراکه سهام‌داران و بستانکاران آن شرکت تصویری غیرواقعی از وضعیت مالی شرکت در ذهن خود داشتند و با سرمایه‌گذاری منابع مالی خود در این شرکت متضرر شدند. متأسفانه حرفه حسابداری نیز به‌دلیل عدم رعایت برتری محتوا بر شکل و در نظر نگرفتن این موضوع در گزارشگری مالی مقصر شناخته شد (Baker & Hayes, 2004).

همچنین در موضوع اختلاس از سیستم بانکی کشور معروف به اختلاس سه هزار میلیارد تومانی، مصادیقی از عدم رعایت مفهوم برتری محتوا بر شکل وجود داشته؛ چراکه براساس این

مفهوم، مادر شرکت‌ها باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کنند و اگر صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌شد و مورد حسابرسی قرار می‌گرفت، اخذ اعتبارات اسنادی بین گروهی مشخص شده و همین امر، زمینه کشف سریع‌تر آن را مهیا می‌کرد. همان یک مورد اول و حجم میلیارد دلاری زیبایی که متوجه سهام‌داران شرکت انرون شد، گویای این واقعیت است که فاصله بین شکل و محتوا و عدم توجه به آن، می‌تواند چه مشکلاتی داشته باشد (Baker & Hayes, 2004).

هدف کلی این پژوهش تشخیص عوامل موجد فاصله بین شکل و محتوا در حسابداری است. در این راستا سنجش دیدگاه گروه‌های مرتبط با حرفه، از جمله گروه‌های سه‌گانه مرتبط با محیط گزارشگری مالی و همچنین گروه‌هایی که به صورت نظری به بررسی مباحث حرفه در دانشگاه‌ها می‌پردازند و نیز، بررسی اثرات شخصیتی و عمومی آن گروه‌ها در مورد ابعاد مختلف شکل و محتوا در حسابداری، به منظور تعیین اثر جایگاه گروه‌های مختلف بر برداشت و انتظارات آنها از شکل و محتوا در حسابداری مدنظر است. لذا اهداف ویژه به شرح زیر هستند:

۱. شناخت رابطه شکل و محتوا از دیدگاه تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری؛
۲. شناخت رابطه شکل و محتوا از دیدگاه استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری؛
۳. شناخت رابطه شکل و محتوا از دیدگاه تأییدکنندگان اطلاعات حسابداری؛
۴. شناخت رابطه شکل و محتوا از دیدگاه مدرسان حسابداری؛
۵. شناخت رابطه شکل و محتوا از دیدگاه دانشجویان حسابداری؛
۶. شناخت اثرات شخصیتی و عمومی گروه‌های مرتبط با حرفه بر رابطه شکل و محتوا در حسابداری.

بر این اساس می‌توان گفت سؤال کلی پژوهش این است که آیا در مورد شکل و محتوا بین گروه‌های مختلف فعال در حرفه حسابداری، اختلاف نظر وجود دارد یا خیر؟ بنابراین فرضیه‌های پژوهش به شکل پژوهشی عبارتند از:

فرضیه اصلی:

جایگاه گروه‌های مختلف فعال در حرفه حسابداری تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر قضاوت آنها از شکل و محتوا دارد.

فرضیه‌های فرعی:

۱. بین شکل و محتوا از دید تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری فاصله قابل ملاحظه‌ای وجود دارد.
۲. بین شکل و محتوا از دید استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری فاصله قابل ملاحظه‌ای وجود دارد.

۱. بین شکل و محتوا از دید تأییدکنندگان اطلاعات حسابداری فاصله قابل ملاحظه‌ای وجود دارد.
۲. بین شکل و محتوا از دیدگاه مدرسان حسابداری فاصله قابل ملاحظه‌ای وجود دارد.
۳. بین شکل و محتوا از دیدگاه دانشجویان حسابداری فاصله قابل ملاحظه‌ای وجود دارد.
۴. موارد شخصیتی و عمومی گروه‌های مرتبط با حرفه بر دیدگاه آنها در رابطه با شکل و محتوا تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

اطلاعات مالی هنگامی معتبر است که مضمون و محتوای اقتصادی معاملات و دیگر رویدادهای مالی را به روشنی توصیف کند. اما گاه، شکل قانونی برخی از معاملات و عملیات مالی بر محتوای اقتصادی آنها منطبق نیست. در چنین مواردی، از لحاظ حسابداری و گزارشگری مالی، محتوای اقتصادی بر شکل قانونی معاملات و عملیات مالی برتری دارد و اطلاعات مالی بر این اساس، تهیه، پردازش و گزارش می‌شود. برای مثال در اجاره به شرط تملیک، دارایی مورد اجاره تا پرداخت آخرین قسط در مالکیت قانونی موجر باقی می‌ماند، حال آنکه در عمل در تصرف و انتفاع مالکانه مستأجر است. در این حالت، نظر به برتری محتوا بر شکل با وجود عدم انتقال مالکیت قانونی، مال مورد اجاره جزء دارایی‌های مستأجر به‌شمار می‌رود (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۱۳، ۱۳۷۶: ۵۴). ویژگی برتری محتوا بر شکل، بدان معناست که نحوه حسابداری یک معامله یا رویداد و انعکاس آن در صورت‌های مالی، برحسب محتوای زیربنایی و واقعیت اقتصادی معامله یا رویداد و نه فقط شکل مقرر و قانونی آن تعیین می‌شود (کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، نشریه ۱۲۲، ۱۳۷۳: ۴۳).

صورت‌های مالی، اطلاعاتی فشرده و شکل یافته را در مورد منابع، تعهدات و نتایج عملیات واحد تجاری ارائه می‌کند تا به درک استفاده‌کنندگان از امور واحد تجاری کمک کند. برای نیل به این هدف باید در نحوه حسابداری معاملات و سایر رویدادها، محتوای تجاری آنها مدنظر قرار گیرد. بسیاری از معاملات ساده بوده و متضمن حقوق و تعهداتی استاندارد است که اثر تجاری و نحوه عمل حسابداری آنها مشخص می‌باشد، لیکن برخی معاملات حقوق و تعهدات را تجزیه یا ترکیب می‌کند؛ به‌گونه‌ای که تشخیص اثر آن بر دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری به‌آسانی میسر نباشد (کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، نشریه ۱۲۲، ۱۳۷۳: ۳۱).

معاملاتی که حقوق و تعهدات را تجزیه یا ترکیب می‌کنند، دارای ویژگی‌های مشترک زیر هستند:

الف) جدایی مالکیت قانونی یک قلم از توان استفاده از منافع اصلی و تقبل مخاطرات اصلی مرتبط با آن؛

ب) رابطه یک معامله با یک یا چند معامله دیگر، به گونه‌ای که اثر تجاری آن معامله بدون توجه به مجموعه معاملات قابل درک نباشد؛

ج) درج اختیارات یا شرایطی در معامله، به گونه‌ای که به طور معقول احتمال رود از این اختیارات استفاده شود یا شرایط آن حاصل شود. معروف‌ترین مثال، جدایی مالکیت قانونی یک قلم از منافع و مخاطرات آن، اجاره به شرط تملیک است.

رویه‌های فراگیر حسابداری در این مورد، شناخت دارایی اجاره‌ای را در حساب‌های طرفی از قرارداد توصیه می‌کند که کنترل دارایی را در دست دارد، گرچه اجاره‌دهنده تا تسویه قرارداد مالک قانونی دارایی است (کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، نشریه ۱۲۲، ۱۳۷۳: ۳۱).

پیشینه تجربی

در بیانیه‌های هیئت اصول حسابداری^۱ (APB) و در مطالعه تحقیقات حسابداری شماره یک^۲ (ARS#1)، به صورت مستقیم اثری از شکل و محتوا دیده نمی‌شود و نزدیکترین موضوع مرتبط با آن عینیت بوده و در توضیح آن آمده است که تغییر در دارایی‌ها و بدهی‌ها و آثار آن بر درآمد، هزینه، سود انباشته و مانند آنها را نباید قبل از اندازه‌گیری عینی آن، به طور رسمی شناسایی و در حساب‌ها منعکس کرد (شباهنگ، ۱۳۸۱: ۷۰). گزارش تروبلاد هفت ویژگی کیفی را که باید در گزارش‌ها وجود داشته باشد، برمی‌شمارد که شکل و محتوا (برتری محتوای اقتصادی بر شکل فنی) یکی از آنها بوده است (بلکویی، ۱۳۸۱: ۱۸۸). هیئت استانداردهای حسابداری مالی از زمان آغاز به کار، به کم‌رنگ شدن قابلیت اتکای صورت‌های مالی توجه خاصی کرد و یکی از مواردی را که باعث این امر تشخیص داد، این بود که از دیدگاه مربوط بودن اطلاعات، شکل بر محتوا برتری یافته است (بلکویی، ۱۳۸۱: ۱۸۹).

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران (پیوست نشریه ۱۶۰ سازمان حسابرسی)، برتری محتوا بر شکل، به منزله تنها زیرمجموعه بیان صادقانه که خود یکی از زیرمجموعه‌های قابل اتکابودن اطلاعات (به منزله یکی از ویژگی‌های کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات) است، معرفی و با ارائه مثالی از واگذاری یک دارایی تشریح شده است. درخصوص واگذاری یک قلم دارایی،

1. Accounting Principles Board
2. Accounting Research Studies No.1

واگذاری مالکیت در حکم شکل و واگذاری کنترل در حکم محتوا در نظر گرفته شده است (کمیته فنی سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰، ۱۳۸۱: ۴۹۷).

در مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران (نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی)، برتری محتوا بر شکل (به همراه کامل بودن و صحیح بودن) به منزله زیر مجموعه معتبر بودن که خود یکی از زیرمجموعه‌های قابلیت اعتماد اطلاعات است، آورده شده و با ارائه مثالی از اجاره سرمایه‌ای تشریح شده است. در خصوص اجاره به شرط تملیک، دارایی مورد اجاره واگذاری مالکیت در حکم شکل و واگذاری منافع مالکانه در حکم محتوا در نظر گرفته شده و مفهوم برتری محتوا بر شکل بر تعریف دارایی از طریق تسلط مالکانه اثر گذاشته است. منظور از مالکیت و تسلط مالکانه در حسابداری به قرار زیر است:

الف) مالکیت: عبارتست از محفوظ بودن حقوق مربوط به استفاده از عین، منافع و انتقال دارایی، برابر قوانین.

ب) تسلط مالکانه: عبارتست از محفوظ بودن حقوق مربوط به تصرف و انتفاع مالکانه از دارایی، برابر قوانین (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، نشریه ۱۱۳، ۱۳۷۶: ۵۴).

برخی از مهم‌ترین پژوهش‌های انجام شده خارجی و داخلی مرتبط با موضوع، با در نظر گرفتن میزان ارتباط آنها با موضوع این پروژه به شرح زیر بوده است:

کوپر و همکاران^۱ فرایند استانداردهای بین‌المللی را از زمان شکل‌گیری گروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۲ (IASG) تا کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ (IASB) و در نهایت هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۴ (IASB) بررسی و نتیجه‌گیری کرده‌اند که استانداردهای بین‌المللی، به دلیل دخالت اعضای ذی‌نفوذ همانند کشورهای آمریکا و انگلیس و تحت تأثیر استانداردهای حسابداری ملی آن اعضا از یک وحدت کامل برخوردار نبوده و به جای اینکه برتری محتوا بر شکل در این استانداردها دیده شود، برتری شکل بر محتوا در آنها مشاهده می‌شود (Cooper & et al., 2009).

بنت و همکاران^۵ (۲۰۰۶) به بررسی نظام‌های استانداردگذاری در حسابداری پرداخته‌اند و استانداردهای بر مبنای اصول را با استانداردهای بر مبنای قواعد مقایسه کرده‌اند، نتیجه مطالعه آنها نشان می‌دهد که در نظام استانداردگذاری بر مبنای اصول، هم در سطح رویدادهای مالی (برتری

1. Cooper, Kathleen A, and et al.

۲. گروهی متشکل از نهادهای حرفه‌ای سه کشور آمریکا، انگلستان و کانادا که در سال ۱۹۶۶ تشکیل شد و سیر هنری بنسون (International Accounting Standard group) انگلیسی پایه‌گذار آن است

3. International Accounting Standard Committee

4. International Accounting Standard Board

5. Bennett, Bruce, and et al.

محتوا بر شکل) و هم در صورت‌های مالی (دیدگاه برتری درست و منصفانه بودن صورت‌های مالی)، به میزان زیادی نیازمند قضاوت حرفه‌ای حسابداران است.

می‌یر^۱ (۱۹۷۶) برتری محتوا بر شکل را یکی از مفاهیم حسابداری می‌داند که در بیانیه‌های مختلف به آن پرداخته شده، اما هنوز تفسیر جامعی از آن در ادبیات حرفه‌ی حسابداری ارائه نشده است.

مک‌دونالد^۲ (۱۹۹۱) به بررسی محتوا و شکل و تضاد آنها از بُعد حقوقی پرداخته و تضاد شکل و محتوا را از دید حسابداری و مالیات و همچنین از دید وکلا و حسابداران مورد بررسی قرار داده و آن را موضوعی چالشی بین گروه‌های مورد بررسی می‌داند و بیان می‌کند، اگر حسابداران مشابه وکلا به سطح‌بندی رویه‌ها و اصول حسابداری مورد استفاده در کار خود بپردازند، این امر تأثیر محسوسی در از بین بردن تضاد بین آنها با گروه‌های دیگر خواهد داشت.

هوآ بیان می‌کند که رویه استانداردهای بین‌المللی حسابداری با تمرکز بر کیفیت اطلاعات، به سمت برتری محتوا بر شکل است و به کارگیری این استانداردها یک محرک مهم در بهبود سیستم حسابداری کشور چین شمرده می‌شود (Hua & Na, 2009).

مارتینز محتوا و شکل را از دید حسابرسان بررسی کرده و نتیجه می‌گیرد که حسابرسان به محتوا، به صورت کامل توجه ندارند و چنانچه شواهدی وجود داشته باشد، به آن شواهد حتی در سطح شکل توجه کرده و چندان به دنبال این نیستند که محتوای معاملات در صورت‌های مورد حسابرسی آنها به صورت کامل منعکس شده باشد (Martens & McEnroe, 1992).

ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)، اثر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری را در قالب مدل‌های کیفیت اطلاعات حسابداری بررسی کرده‌اند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد اجرای استانداردها، تنها در مدل پایداری با بهبود نسبی پایداری اضافی همراه بوده است، ولی در مدل‌های دیگر استانداردها نتوانسته‌اند اثر قابل ملاحظه‌ای داشته باشند.

خوش‌طینت (۱۳۸۲) علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی از سوی مدیران را بررسی کرده است. یافته‌های وی نشان می‌دهد با وجود شناخت نسبی مدیران نسبت به صورت‌های مالی تلفیقی، وجود پیچیدگی روش‌های مربوطه و کم‌اهمیت‌بودن آنها از نظر مراجع قانونی، موجب شده تا صورت‌های مالی مذکور در تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده قرار نگیرد.

احمدپور و همکاران در یک پژوهش اثر ویژگی‌های کیفی به صورت کلی و در پژوهشی دیگر اثر ویژگی کیفی قابلیت اتکا را در ارزیابی کیفیت سود بررسی کرده‌اند. نتایج آنها در هر دو مورد

1. Meyer, Philip. E

2. Macdonald, Graeme

نشان داد که ویژگی‌های کیفی مورد بررسی بر کیفیت سود تأثیر داشته‌اند (احمدپور و قهرمانی، ۱۳۸۸ و احمدپور و احمدی، ۱۳۸۷).

ابراهیمی به بررسی یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی پرداخته و استفاده از آنها را با وجود اهمیتی که در شفافیت گزارشگری مالی دارند، نشان‌دهنده ضعف سیستم حسابداری تعهدی در گزارشگری واقعیت‌های اقتصادی می‌داند؛ چراکه گزارشگری آنها با هدف برطرف کردن محدودیت‌های گزارشگری سیستم تعهدی انجام می‌شود و معتقد است، یادداشت‌ها بخش مهمی از گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند و تنها راه عملی برای توصیف کامل و مناسب برخی از رویدادها و وضعیت‌های خاص است (ابراهیمی، ۱۳۸۸).

پژوهش‌های دیگری نیز در زمینه ویژگی‌های کیفی انجام شده که از آن دسته می‌توان به پژوهش‌های کردستانی و مجدی (۱۳۸۶) با عنوان "بررسی رابطه بین ویژگی‌های کیفی سود و هزینه سرمایه سهام عادی"، رسولی و بهرام‌فر (۱۳۷۷) با موضوع "ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت" و نوروش و حسینی (۱۳۸۸) با عنوان "بررسی رابطه بین کیفیت افشای قابلیت اتکا و به‌موقع‌بودن و مدیریت سود" اشاره کرد که در مجموع، پژوهش‌های مذکور تأثیر توجه به ویژگی‌های کیفی را مد نظر قرار داده‌اند.

پژوهش‌هایی که تاکنون در زمینه شکل و محتوا انجام شده‌اند به سه گروه تقسیم می‌شوند. گروه اول که قدیمی‌ترین پژوهش‌های این دسته هستند به تبیین مفهوم برتری محتوا بر شکل پرداخته‌اند که می‌توان به می‌یر (۱۹۷۶) اشاره کرد.

گروه دوم که یک گام جلوتر آمده و پژوهش‌هایی هستند که شکل و محتوا را از دید اشخاص یا گروه‌های مختلف درگیر با گزارشگری مالی سنجیده‌اند که می‌توان به مک‌دونالد (۱۹۹۱) و مارتینز (۱۹۹۲) اشاره کرد.

گروه سوم که جدیدترین پژوهش‌های این دسته هستند، به بررسی شکل و محتوا در رویه‌های استانداردگذاری کشورهای مختلف و بین‌المللی، یا درمورد یک استاندارد خاص یا حتی ابزارهای مالی مشخص پرداخته‌اند که می‌توان به بنت (۲۰۰۶)، گوردون (۲۰۰۸)^۱، کوپر (۲۰۰۹) و هوا (۲۰۰۹) اشاره کرد (Gordon & Natalie, 2008).

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف پژوهشی توصیفی شمرده می‌شود، چراکه هدف توصیف عینی و واقعی خصوصیت‌های مفاهیم شکل و محتوا از دیدگاه گروه‌های مختلف مرتبط با حرفه است

1. Gordon, Isabel

(طیبی و دیگران، ۱۳۹۰: ۱۳۶). از دید نتایج پژوهش، در دامنه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد؛ زیرا ویژگی بارز پژوهش‌های کاربردی، تلاش برای یافتن پاسخ برای حل یک معضل و مشکل عملی است که در دنیای واقعی وجود دارد و مفاهیم شکل و محتوا و معضل فاصله میان چنین ویژگی را نسبت به دانش حسابداری دارد. از نظر فرایند اجرای پژوهش، یک پژوهش کمی به‌شمار می‌رود؛ زیرا قبل از جمع‌آوری داده‌های پژوهش، ماهیت متغیرها و داده‌ها مشخص است و هدف از انجام پژوهش، اندازه‌گیری متغیر مورد نظر یا رابطه علی دو یا چند متغیر است و به‌گراوری، تحلیل و تفسیر داده‌ها، براساس مشاهده آنچه که در جامعه رخ می‌دهد، می‌پردازد. از دیدگاه منطبق اجرا و زمان انجام پژوهش، به‌ترتیب پژوهشی استقرایی و مقطعی شمرده می‌شود؛ چراکه براساس یافته‌های حاصل از مشاهدات و استدلال از جزء به کل، درصد ارائه الگو و نظریه است و برای توصیف رفتار و نگرش‌های افراد در یک جامعه در مقطعی مشخص از زمان، یعنی سال ۱۳۹۲ انجام شده است (طیبی و دیگران، ۱۳۹۰: ۱۳۴).

روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای است؛ زیرا قصد داشته تمامی گروه‌های مرتبط با حرفه حسابداری، شامل استادان و دانشجویان حسابداری، حسابرسان و ذی‌حسابان نهادهای نظارتی، حسابداران شرکت‌ها و سازمان‌ها و همچنین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را دربر گیرد و حجم نمونه بعد از تعیین متغیرهای دیگر و تعیین میزان خطا، به‌روش حذف سیستماتیک و با استفاده از فرمول کوکران به‌شرح رابطه شماره ۱ محاسبه شده است.

$$n = \frac{(u_{1-\frac{\alpha}{2}})^2 ND(x)}{(u_{1-\frac{\alpha}{2}})^2 D(x) + N\epsilon^2} \quad \text{رابطه ۱}$$

در این رابطه:

N : حجم جامعه آماری؛

n : حجم نمونه؛

$D(x) = p(1-p)$: واریانس جامعه، p مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است و اگر در اختیار نباشد، می‌توان آن را $0/5$ در نظر گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود یعنی $0/25$ می‌رسد.

مقدار Z از جدول توزیع نرمال در سطح اطمینان ۹۵ درصد ($1/645$):

ϵ : خطای حدی یا همان مقدار خطای مجاز است که $0/075$ یکی از مقادیر مناسب برای

آن است (منصورفر، ۱۳۷۲: ۱۲۸)

بر اساس رابطه شماره ۱ و با توجه به مقادیر متغیرهای مذکور و حجم جامعه، حجم نمونه برابر با ۱۲۰ به دست آمد، پس به همین تعداد پرسش نامه توزیع و ۱۰۸ مورد آنها بازگردانده شد. برای سنجش روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها (پرسش نامه) از روش آلفای کرونباخ استفاده شده و ضریب آلفا ۰/۷۸۹ به دست آمده است. همچنین برای آزمون تطابق توزیع نمونه‌ها با توزیع نرمال (تطابق نیکویی برازش) از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف استفاده شده است که با توجه به اندازه سطح معناداری (۰/۰۰۵)، فرض صفر تأیید می‌شود و این به معنای نرمال بودن توزیع نمونه‌ها است. به همین دلیل از آزمون‌های پارامتریک استفاده شده است.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز، از آنجا که هدف تعیین میزان هماهنگی نظرات گروه‌های مختلف است و با توجه به تأیید نرمال بودن توزیع نمونه، از روش تحلیل واریانس^۱ (ANOVA) و آزمون F استفاده شده است؛ چرا که تحلیل واریانس (ANOVA) آزمونی است که برای مقایسه میانگین یک یا چند صفت در بیش از دو گروه استفاده می‌شود. در این آزمون فرض صفر آن است که میانگین همه گروه‌ها یکسان است؛ یعنی عدم وجود تفاوت معنادار بین میانگین گروه‌های مختلف ($H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_k$) و فرض مقابل (فرض H_1) آن است که حداقل بین میانگین دو گروه از این جمعیت‌ها اختلاف معناداری وجود دارد. خطای α در سطح پنج صدم در نظر گرفته شده و برای آزمون برابری (یکنواختی) واریانس‌های جوامع مورد بررسی از آماره لون^۲ استفاده شده است.

برای تعیین اینکه اختلاف بین کدام گروه‌ها بوده (زمانی که فرض H_0 رد می‌شود)، از آزمون توکی^۳ استفاده شده است (در واقع هدف، مقایسه دوبه‌دوی میانگین گروه‌های مختلف بوده است). تحلیل واریانس (ANOVA) در این پژوهش یک تحلیل چند طرفه است؛ زیرا علاوه بر متغیر نوع جایگاه گروهی که پاسخ‌دهندگان در آن قرار گرفته‌اند (همانند تهیه‌کنندگان اطلاعات، استفاده‌کنندگان اطلاعات، تأییدکنندگان اطلاعات و غیره)، متغیرهای دیگری همانند سطح تحصیلات و رشته تحصیلی نیز به‌منزله متغیرهای مستقل مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

یافته‌های پژوهش

برای سنجش فرضیه اصلی، پرسش‌نامه‌ای حاوی ۵ سؤال عمومی و شخصیتی و ۳۰ سؤال تخصصی در ۱۰ محور مرتبط با شکل و محتوا طراحی شد. مهم‌ترین محورهای مورد بررسی گزارشگری اجاره‌ها، تلفیق، دارایی‌های نامشهود (همانند سرقفلی و منابع انسانی)، محتویات افشا

1. Analyze of Variance
2. Levene Test
3. Tukey Test

در یادداشت‌های پیوست، استانداردهای حسابداری و مباحث مقایسه‌ای (همانند سود حسابداری و سود اقتصادی، مبنای نقدی و تعهدی و غیره) بوده‌اند. این مفاهیم از جمله مفاهیمی هستند که نوع گزارشگری و روش‌های حسابداری مرتبط با آنها تحت تأثیر رویکرد شکلی و محتوایی قرار دارند. بنابراین با ارائه هدفمند مصادیقی از شکل و محتوا در سؤال‌های پرسش‌نامه، نظرات پاسخ‌دهندگان در رابطه با محورهای مذکور مشخص شد. برای تحلیل آنها (سؤال‌های تخصصی) از طریق آزمون تحلیل واریانس بین گروه‌های یک عاملی متغیر، معدل کلی پرسش‌نامه به منزله متغیر وابسته نسبت به متغیر نوع جایگاه به منزله متغیر مستقل، سنجیده شده و برای سنجش پنج فرضیه فرعی اول نیز از آزمون t استفاده شده که نتایج آنها در جداول ۱ تا ۵ ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی

گروه‌ها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	خطای معیار	فاصله اطمینان میانگین با احتمال ۹۵ درصد		حداکثر	حداقل
					حد بالا	حد پایین		
تهیه‌کنندگان	۲۸	۲/۳۵۳۶	۰/۳۲۶۰۱	۰/۰۶۱۶۱	۲/۴۸۰۰	۲/۲۲۷۲	۳	۱/۶
تأییدکنندگان	۱۷	۲/۶۱۷۶	۰/۱۹۱۱۷	۰/۰۴۶۳۶	۲/۷۱۵۹	۲/۵۱۹۴	۲/۹	۲/۲
استفاده‌کنندگان	۱۹	۲/۷۴۷۴	۰/۴۷۰۶۶	۰/۱۰۷۹۸	۲/۹۷۴۲	۲/۵۲۰۵	۳/۵	۱/۹
مدرسان	۱۱	۲/۷۴۵۵	۰/۲۵۰۴۵	۰/۰۷۵۵۱	۲/۹۱۳۷	۲/۵۷۷۲	۳/۲	۲/۳
دانشجویان	۲۳	۲/۶۷۸۲	۰/۳۷۰۴۵	۰/۰۷۷۲۴	۲/۸۳۸۵	۲/۵۱۸۱	۳/۲	۲
سایر	۱۰	۲/۶۱۰۰	۰/۱۵۹۵۱	۰/۰۵۰۴۴	۲/۷۲۴۱	۲/۴۹۵۹	۲/۹	۲/۴
جمع	۱۰۸	۲/۵۹۷۲	۰/۳۵۹۲۵	۰/۰۳۴۵۷	۲/۶۶۵۸	۲/۵۲۸۷	۳/۵	۱/۶

در جدول شماره ۱ آمار توصیفی گروه‌های مرتبط با حرفه ملاحظه می‌شود. در جدول شماره ۲ آماره لون برای آزمون یکنواختی واریانس استفاده شده که اندازه سطح معناداری ۰/۰۰۳ آن، بیانگر رد فرض صفر و نشان‌دهنده آن است که واریانس‌های شش گروه شغلی یکسان نیست. در جدول شماره ۳ که جدول تحلیل واریانس است، با توجه به اینکه اندازه سطح معناداری ۰/۰۰۱ شده، فرضیه صفر رد می‌شود؛ یعنی میانگین‌های شش گروه یکسان نیست و فرضیه مقابل که همان فرضیه اصلی این پژوهش است، تأیید می‌شود. به این معنا که نظرات گروه‌های مرتبط با حرفه حسابداری در خصوص مفاهیم شکل و محتوا در حسابداری فرق دارد.

جدول ۲. آزمون یکنواختی واریانس‌ها

آماره لون	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	Sig.
۳/۸۹۱	۵	۱۰۲	۰/۰۰۳

جدول ۳. تحلیل واریانس (ANOVA)

Sig.	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	منبع واریانس
۰/۰۰۱	۴/۴۹۲	۰/۴۹۸	۵	۲/۴۹۲	بین گروهها
		۰/۱۱۱	۱۰۲	۱۱/۳۱۷	درون گروهها
			۱۰۷	۱۳/۸۰۹	جمع

در جدول شماره ۴ از آزمون توکی برای مقایسهٔ دوبه‌دوی میانگین بین گروهها استفاده شده است. همان‌طور که در جدول مذکور مشاهده می‌شود:

۱. در خصوص نظرات گروه تهیه‌کنندگان با گروه‌های تأییدکنندگان و سایر اشخاص فرض صفر تأیید می‌شود یعنی نظرات تهیه‌کنندگان با گروه‌های مذکور در خصوص مفاهیم شکل و محتوا تفاوت نداشته و مشابه است، ولی در مقابل برای سایر گروهها فرض صفر رد شده است؛ یعنی نظرات تهیه‌کنندگان با نظرات گروه‌های استفاده‌کنندگان، مدرسان و دانشجویان فرق دارد.
۲. در خصوص نظرات گروه‌های تأییدکنندگان و سایر اشخاص فرض صفر تأیید می‌شود، یعنی نظرات این دو گروه با همه گروهها یکسان است.
۳. در خصوص نظرات گروه‌های استفاده‌کنندگان، مدرسان و دانشجویان، به جز اختلاف نظر آنها با تأییدکنندگان فرض صفر تأیید می‌شود؛ یعنی نظرات گروه‌های موصوف با بقیه گروهها یکسان است و این موضوع را می‌توان در جدول ۴ مشاهده کرد.

جدول ۴. آزمون توکی

تعداد	زیرمجموعه برای آلفا = ۰/۰۵		جایگاه گروهها
	۱	۲	
۲۸	۲/۳۵۳۶		تهیه‌کنندگان
۱۰	۲/۶۱۰۰	۲/۶۱۰۰	سایر
۱۷	۲/۶۱۷۶	۲/۶۱۷۶	تأییدکنندگان
۲۳	۲/۶۷۸۳	۲/۶۷۸۳	دانشجویان
۱۱		۲/۷۴۵۵	مدرسان
۱۹		۲/۷۴۷۴	سایر
	۰/۰۷۷	۰/۸۵۶	Sig.

در جدول ۵ با استفاده از آزمون t، پنج فرضیه فرعی اول آزمون شده‌اند. برای انجام آزمون مذکور میانگین عدد پاسخ هر گروه از پاسخ‌دهندگان با عدد ۳ (میانگین طیف پنج‌گزینه‌ای لیبرت) مقایسه شده است.

همان‌گونه که مشخص است در تمام موارد فرض صفر رد شده و فرض مقابل پذیرفته شده است؛ بدین معنا که برای کلیه گروه‌های تهیه‌کنندگان، تأییدکنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و همچنین مدرسان و دانشجویان حسابداری، شکاف فاصله بین شکل و محتوا وجود دارد. بیشترین شکاف بین تهیه‌کنندگان و تأییدکنندگان اطلاعات حسابداری بوده و کمترین شکاف بین استفاده‌کنندگان و مدرسان حسابداری وجود داشته است. در واکاوی علل فاصله مذکور و با توجه به محورهای سؤال‌های پرسش‌نامه مواردی چون، وجود پیچیدگی عملی روش‌های مرتبط با رویکرد محتوایی در خصوص اجاره‌ها و تلفیق، ساختار نسبتاً بسته فرایند استانداردگذاری و چشمگیر نبودن کیفیت و محتوای افزوده شده به گزارشگری مالی از طریق استانداردهای حسابداری، تفاوت مفهومی و محتوایی در انواع مختلف سود (سود حسابداری، سود اقتصادی و سود مشمول مالیات) و مبانی مختلف اندازه‌گیری سود (مبنای نقدی و تعهدی) مشخص شد.

جدول ۵. آزمون تی.

فرضیه	جایگاه گروه‌ها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	فرض صفر	فرض مقابل
فرعی ۱	تهیه‌کنندگان	۲۸	۲/۳۵۳۶	۰/۳۲۶۰۱	-۱۰/۴۹۱۸	رد	پذیرفته
فرعی ۲	تأییدکنندگان	۱۷	۲/۶۱۷۶	۰/۱۹۱۱۷	-۸/۲۴۷۵	رد	پذیرفته
فرعی ۳	استفاده‌کنندگان	۱۹	۲/۷۴۷۴	۰/۴۷۰۶۶	-۲/۳۳۹۴	رد	پذیرفته
فرعی ۴	مدرسان	۱۱	۲/۷۴۵۵	۰/۲۵۰۴۵	-۳/۳۷۰۳	رد	پذیرفته
فرعی ۵	دانشجویان	۲۳	۲/۶۷۸۳	۰/۳۷۰۴۵	-۴/۱۶۴۷	رد	پذیرفته
	سایر	۱۰	۲/۶۱۰۰	۰/۱۵۹۵۱	-۷/۷۳۱۷	رد	پذیرفته
		۱۰۸	۲/۵۹۷۲	۰/۳۵۹۲۵			

برای تحلیل فرضیه فرعی ششم، یعنی سؤال‌های عمومی و شخصیتی نیز از طریق آزمون تحلیل واریانس بین گروه‌های چند عاملی متغیر، معدل کلی پرسش‌نامه پاسخ‌دهندگان (متغیر وابسته) نسبت به سه متغیر نوع جایگاه، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات (متغیرهای مستقل) سنجیده شده است که نتایج آن به شرح جدول شماره ۶ است.

جدول ۶. آزمون اثرات اصلی و متقابل متغیرها

منبع	نوع ۳ مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	Sig.
مدل تصحیح شده	۱۰/۹۶۳	۲۷	۰/۴۰۶	۱۱/۴۱۳	۰/۰۰۰
تقاطع	۲۷۳/۷۲۸	۱	۲۷۳/۷۲۸	۷۶۹۴/۲۳۰	۰/۰۰۰
جایگاه گروه‌ها	۰/۹۶۹	۵	۰/۱۹۴	۵/۴۴۸	۰/۰۰۰
رشته تحصیلی	۰/۷۳۹	۳	۰/۲۴۶	۶/۹۲۶	۰/۰۰۰
سطح تحصیلات	۱/۷۶۰	۳	۰/۵۸۷	۱۶/۴۸۸	۰/۰۰۰
جایگاه گروه‌ها × رشته تحصیلی	۱/۹۵۰	۴	۰/۴۸۸	۱۳/۷۰۴	۰/۰۰۰
جایگاه گروه‌ها × سطح تحصیلات	۰/۲۸۲	۴	۰/۰۷۱	۱/۹۸۳	۰/۱۰۵
رشته تحصیلی × سطح تحصیلات	۰/۰۴۵	۱	۰/۰۴۵	۱/۲۶۲	۰/۲۶۵
جایگاه گروه‌ها × رشته تحصیلی × سطح تحصیلات	۰/۰۰۰	۰	۰	۰	۰
خطا	۲/۸۴۶	۸۰	۰/۰۳۶		
جمع کل	۷۴۲/۳۳۰	۱۰۸			
جمع کل تصحیح شده	۱۳/۸۰۹	۱۰۷			

در جدول شماره ۶، اثرات اصلی و اثرات متقابل متغیرها مورد بررسی قرار گرفته است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، برای اثرات اصلی سه متغیر فرض صفر برای هر سه مورد جایگاه گروه‌ها، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات رد شده و فرض مقابل پذیرفته شده است و این بدان معناست که نوع جایگاه، نوع رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر نظرات پاسخ‌دهندگان در خصوص مفاهیم شکل و محتوا در حسابداری تأثیر داشته است و بنابراین فرضیه فرعی ششم این پژوهش نیز تأیید می‌شود. در خصوص اثرات متقابل برای متغیر جایگاه، به تفکیک رشته تحصیلی فرض صفر رد شده، ولی برای متغیر جایگاه، به تفکیک سطح تحصیلات و متغیر رشته تحصیلی، به تفکیک سطح تحصیلات فرض صفر تأیید شده است. در بررسی دیدگاه پاسخ‌دهندگان در خصوص مفاهیم شکل و محتوا در حسابداری، از نظر رشته تحصیلی و سطح تحصیلات که جداول آنها به منظور پرهیز از درازای نوشتار ارائه نشده است، مشخص شد در مورد رشته تحصیلی، تنها موردی که فرض صفر تأیید شده برای نظرات دانش‌آموختگان رشته‌های حسابداری و مدیریت بوده، یعنی تنها در مورد این دو گروه نظرات مشابه بوده است و در خصوص دانش‌آموختگان بقیه رشته‌ها اختلاف نظرات وجود دارد. در مورد سطح تحصیلات، تنها موردی

که فرض صفر تأیید شده برای نظرات فارغ التحصیلان مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد بوده است؛ یعنی تنها در مورد این دو گروه نظرات مشابه بوده و در خصوص فارغ التحصیلان بقیه مقاطع اختلاف نظرات وجود دارد.

در مقایسه یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش‌های قبلی، در خصوص کیفیت و محتوای افزوده شده به گزارشگری مالی از طریق استانداردهای حسابداری، نتایج این پژوهش با پژوهش ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸) که معتقدند تنها در یک مدل افزایش کیفیت مشاهده شد (نه در تمام مدل‌ها)، از این جهت که در این پژوهش وجود استانداردها در کیفیت بخشی مؤثر تشخیص داده شده همخوانی ندارد؛ ولی از این بابت که میزان محتوای افزوده شده محدود است، همسو است. در بررسی علت مغایرت نتایج، دو موضوع اثرگذاری استانداردها در گذر زمان و بیشتر شدن تعداد استانداردها نسبت به زمان انجام پژوهش مذکور تأثیر داشته‌اند (در انجام پژوهش مذکور ۱۰ استاندارد بررسی شده، ولی در زمان انجام این پژوهش ۳۳ استاندارد تدوین شده است).

در رابطه با وجود پیچیدگی عملی برخی از روش‌های مرتبط با رویکرد محتوایی، یافته‌های این پژوهش با پژوهش خوش‌طینت (۱۳۸۲) که علت عدم انجام تلفیق را وجود پیچیدگی روش‌های مربوط به تهیه صورت‌های مذکور می‌داند، همسو است. از دیدگاه تفاوت مفهومی و محتوایی انواع سود (سود حسابداری، سود اقتصادی و سود مشمول مالیات) و تفاوتی که در این موارد از دیدگاه شکل و محتوا وجود دارد، یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های احمدپور و همکاران (۱۳۸۷ و ۱۳۸۸) که ویژگی‌های کیفی را بر کیفیت سود مؤثر می‌دانستند، مطابقت دیده می‌شود. همچنین در یافته‌های حاصل از این پژوهش و نتایج پژوهش‌هایی چون کوپر و همکاران (۲۰۰۹)، می‌یر (۱۹۷۶) و مارتینز و مک‌انرو (۱۹۹۲) نیز همخوانی و همسویی نتایج، مشاهده می‌شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به یافته‌های این پژوهش مبنی بر اینکه متغیر جایگاه گروه‌های مرتبط با حرفه و همچنین ویژگی‌های عمومی و شخصیتی آنها، همانند رشته تحصیلی و سطح تحصیلات بر نظرات پاسخ‌دهندگان، در رابطه با مفاهیم شکل و محتوا در حسابداری تأثیر داشته و اینکه در خصوص متغیر جایگاه گروه‌های مرتبط، اولاً بین برخی از گروه‌ها اختلاف نظر وجود داشته و ثانیاً اینکه در مورد همه گروه‌های مذکور، شکاف فاصله بین شکل و محتوا ملاحظه شده و نیز با توجه به اینکه در مبانی نظری پژوهش، حساب‌برسان (تأییدکنندگان) وظیفه خنثی کردن خوش‌بینی‌های مالی حسابداران و مدیران آنها را به‌عنوان تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی برعهده

دارند. نتایج آزمون فرضیه‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نظرات این دو گروه به یکدیگر نزدیک بوده، درحالی‌که بین نظرات سایر گروه‌ها با تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی فاصله وجود دارد و همچنین با توجه به وجود فاصله بین شکل و محتوا در نظرات همه گروه‌های پاسخ‌دهندگان، برای نتیجه‌گیری می‌توان گفت با وجود استانداردهای حسابداری به‌نسبت محتواگرایانه، هنوز فاصله نسبی قابل توجهی بین شکل و محتوا در حسابداری وجود دارد؛ چراکه هم در نظرات همه گروه‌ها این فاصله مشاهده شده و هم با وجود وظیفه قانونی تأییدکنندگان اطلاعات مالی که آنها را در تقابل با تهیه‌کنندگان قرار می‌دهد، به دلیل محدودیت‌های عملی دستیابی به محتوای کامل که بیش از آنکه عملیاتی باشد، نظری بوده و در دیدگاه‌های گروه‌های نظری، مانند مدرسان، دانشجویان و استفاده‌کنندگان که اشتیاق زیادی برای دستیابی به اطلاعات بیشتر دارند، به چشم می‌آید، سبب شده به جای تقابل، تشابه نظر بین این دو گروه دیده شود. از علل مهم عدم توافق نظر و فاصله موجود، می‌توان به مواردی همچون محدودیت‌های حسابداری، فاصله بین تئوری و عمل حسابداری و محدودیت عملیاتی کردن محتوای مناسب نظری اشاره کرد. عملیاتی کردن محتوای مناسب نظری استانداردهای حسابداری که بیشتر مورد بررسی قرار گرفته در قالب پیچیدگی زیاد اجرایی کردن برخی از روش‌های محتواگرایانه درخصوص حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای، مبانی تلفیق، دارایی‌های با مبانی اندازه‌گیری ذهنی چون منابع انسانی، سرقفلی و غیره محدود می‌شود. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که نوع و ساختار تدوین استانداردهای حسابداری می‌تواند در کاهش فاصله بین شکل و محتوا تأثیر محسوسی داشته باشد. امکان قضاوت مستتر در استانداردها و مفاهیم نظری گزارشگری مالی، زمینه استفاده سطح مورد نظر هر گروه را فراهم کرده و این خود یکی از عوامل موجد فاصله بین شکل و محتوا در حسابداری شده است. از سوی دیگر، ساختار نسبتاً بسته فرایند استانداردگذاری و محسوس نبودن سهم گروه‌های مرتبط با حرفه در فرایند رسمی تدوین استانداردهای حسابداری و محدود شدن آنها به مشارکت در فرایند نظرخواهی عمومی و عدم استقبال چشمگیر آنها از نظرخواهی، باعث شده از این ظرفیت بالقوه نتوان استفاده مناسب کرد.

پیشنهادها

با توجه به یافته‌ها و نتایج این پژوهش مبنی بر مؤثر بودن تدوین استانداردهای محتواگرایانه و گاهی پیچیده، برای رسیدن به محتوای بیشتر در گزارشگری مالی از یک سو و از سوی دیگر محدود کردن زمینه قضاوت گروه‌های مرتبط با فرایند گزارشگری مالی و اینکه درنهایت هر دو منجر به کاهش فاصله شکل و محتوا در حسابداری می‌شوند، به‌منزله پیشنهاد پژوهش و به‌صورت کلی می‌توان گفت، اول باید تدوین استانداردهایی با شفافیت بالاتر و قضاوت کمتر

مورد توجه قرار گیرد که البته این امر نیازمند ایجاد تعادل در تدوین استانداردها است و دوم برای پوشش نظرات متفاوت گروه‌ها، لازم است نمایندگان از این گروه‌ها در کارگروه‌ها و گروه‌نهایی تدوین استانداردهای حسابداری حضور یافته و نقش مؤثری ایفا کنند تا با گسترش چتر تأمین نیاز بر سر گروه‌های بیشتر، بتوان شاهد کاهش فاصله شکل و محتوا در حسابداری بود. بنابراین به صورت مشخص‌تر پیشنهاد می‌شود، نهاد استانداردگذار ضمن اعمال رویه‌های محتواگرایانه، روش‌های مناسبی برای جلوگیری از پیچیدگی‌ها تدوین کند (به خصوص در موارد جانبی که کلیت نداشته و موارد خاص را شامل می‌شود). تا حد ممکن در متن استاندارد، مفاهیم را با تشریح و تمثیل تفسیر کند و همزمان با استاندارد راهنمای به کارگیری، آن را به صورت کامل، واضح و با مثال‌های متنوع به عنوان پیوستی از استاندارد تدوین کند. تلاش شود راهکار اجرایی برای افزایش نقش گروه‌های مرتبط با حرفه در فرایند نظرخواهی استانداردهای در جریان تصویب یا بازنگری اندیشیده شود. برای مثال از طریق تعامل با جامعه حسابداران رسمی، دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای زمینه امتیاز قائل شدن نهادها و دانشگاه‌ها برای آن دسته از اعضا، استادان و دانشجویانی که نقش بیشتری در فرایند نظرخواهی عمومی استانداردهای حسابداری ایفا می‌کنند را فراهم کند. همچنین پیشنهاد می‌شود منابع درسی هماهنگ با آخرین استانداردهای حسابداری مصوب کشور مبنای تدریس و تحصیل همهٔ مدرسان و دانشجویان اعم از دانشجویان رشتهٔ حسابداری، سایر رشته‌هایی که دروس حسابداری در سرفصل درسی آنها است و کلیهٔ اشخاصی که با بازار سرمایه ارتباط و قصد فعالیت در آن دارند، قرار گیرد.

منابع

- ابراهیمی، س. (۱۳۸۸). بررسی محتوای اطلاعاتی یادداشت‌های صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.
- احمدپور، ا. و قهرمانی، ح. (۱۳۸۸). بررسی ویژگی کیفی قابلیت اتکای اطلاعات در ارزیابی کیفیت سود شرکت‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶ (۵): ۱۹-۳.
- احمدپور، ا. و احمدی، ا. (۱۳۸۷). استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی در ارزیابی کیفیت سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵ (۳): ۱۶-۳.
- اعتمادی، ح.، الهی، ش. و حسن‌آقایی، ک. (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳ (۱): ۲۴-۳.
- بلکوبی، ا. (۱۳۸۱). تئوری‌های حسابداری. تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

- پورزمانی، ز.، جهانشاد، آ. و محمودآبادی، ع. (۱۳۹۱). تأثیر سرمایه فکری بر ارزش بازار و عملکرد مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۲): ۳۰-۱۷.
- ثقفی، ع. و ابراهیمی، ا. (۱۳۸۸). رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۴): ۵۰-۳۳.
- خوش‌طینت، م. (۱۳۸۲). علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۳۴): ۱۲۸-۱۱۱.
- رسولی، و. و بهرام‌فر، ن. (۱۳۷۷). ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیریت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷ (۱): ۸۶-۱۰۹.
- رهنمای رودپشتی، ف.، نیکومرام، ه. و نونهال‌نهر، ع. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۲): ۴۷-۷۲.
- شباهنگ، ر. (۱۳۸۱). *تئوری‌های حسابداری*. تهران: سازمان حسابرسی.
- طیبه‌بی، ج.، ملکی، م. و دلگشایی، ب. (۱۳۹۰). *تدوین پایان‌نامه، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی*. تهران: فردوس.
- کردستانی، غ. و مجدی، ض. (۱۳۸۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های کیفی سود و هزینه سرمایه سهام عادی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۴ (۲): ۸۵-۱۰۴.
- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری (۱۳۷۳). *رهنمودهای حسابداری نشریه ۱۲۲*. تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۱). *استانداردهای حسابداری نشریه ۱۶۰*. تهران: سازمان حسابرسی.
- منصور فر، ک. (۱۳۷۲). تعیین حجم نمونه. *نامه علوم اجتماعی*، ۶: ۱۲۱-۱۴۰.
- مهرانی، س. و نونهال‌نهر، ع. (۱۳۸۷). ارزیابی واکنش کمتر از حد مورد انتظار سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۵۴): ۱۱۷-۱۳۶.
- نوروش، ا. و حسینی، ع. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین کیفیت افشا (قابلیت اتکا و به‌موقع‌بودن) و مدیریت سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۲): ۱۱۷-۱۳۴.
- هیئت تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۷۶). *میانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران نشریه ۱۱۳*. تهران: سازمان حسابرسی.

- Baker, C.R. and Hayes, R. (2004). Reflecting Form over Substance: The Case of Enron Corporation. *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 767-785
- Bennett, B. et al. (2006). Rules, Principles and Judgment in Accounting Standards. *Abacus*, 42(2): 189-204.
- Cooper, K. A., et al. (2009). *Form over Substance, the Politics of International Accounting Setting*. Afaanz Conference, 1-20.
- Financial Accounting Standard Board, (2010). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 - The Conceptual Framework for Financial Reporting – Chapter1*, FAF, 1-5.
- Gordon, I. and Natalie, G. (2008). Rules versus Principles-Based Pension Accounting Standards: An Analysis of Comparability. *In: 16th Annual Conference on Pacific Basin Finance, Economics, Accounting and Management*, 2 - 4 July 2008, Brisbane, Australia.
- Hua, C. and Na, C.(2009). Application of Substance over Form Principle in New Accounting Standards. *Journal of Dalian Maritime University, Social Science Edition*, 4: 99-110.
- International Accounting Standard Board, (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting - The objective of general purpose financial reporting*, IFRS Foundation, 27-30.
- Macdonald, G. (1991). Substance, Form and Equity in Taxation and Accounting. *The Modern Law Review*, 54 (6): 830-847.
- Martens, S.C. and McEnroe, J.E. (1992). Substance over Form in Auditing and the Auditor's Position of Public Trust. *Critical Perspective on Accounting*, 3: 389-401.
- Meyer, P.E. (1976). A Framework for Understanding Substance over Form in Accounting. *The Accounting Review*. 51: 80-89.