

استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری از دیدگاه حسابداران و حسابرسان با استفاده از آزمون t

زهرا روح بخش*^۱، سیده حوا افضلی^۲

^۱ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه پیام نور، اوز، ایران.

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، مرکز بین المللی عدل، اوز، ایران

* نویسنده مسئول

چکیده

رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان، به شیوه تفکر و استدلال آوری آنان در سه بعد جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری در هنگام روبه‌رو شدن با مسائل حسابداری اشاره دارد. در این مطالعه با استفاده از پرسشنامه و تک نمونه‌ای و دو- t گردآوری دیدگاههای ۳۷ نفر از حسابرسان و ۶۹ نفر از حسابداران، آمار توصیفی، آزمون نمونه‌ای و رویکرد رگرسیونی، استفاده شد و نسبت به قیاس آنان با یکدیگر و تأثیر رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شد. نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند، بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه و رویکرد حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیقتر است. همچنین، رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود.

واژگان کلیدی: استاندارد های حسابداری، کیفیت اطلاعات حسابداری، رویکرد عمیق حسابداران، آزمون t ، رویکرد رگرسیونی

مقدمه

اطلاعات حسابداری از مهم ترین منابع اطلاعاتی است که به عنوان محصول اصلی سیستم حسابداری، نقش اساسی در تصمیم گیری های گروه های مختلف بازار سرمایه ایفا می کند. این اطلاعات طی یک فرایند محاسباتی و براساس اصول و استانداردهای مراجع ذی صلاح اندازه گیری و ارائه می شوند و اگر از شفافیت لازم برخوردار نباشد، احتمال تصمیم گیری های نادرست بوسیله گیرنده اطلاعات افزایش می یابد. برابر بند ۶ استاندارد شماره یک حسابداری ایران، ترجمه استاندارد بین المللی شماره یک، هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان صورت های مالی در اتخاذ تصمیم های اقتصادی مفید واقع می شود (کمیتة تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵، ۵). وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم گیری های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. طبیعی است که اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب، در تصمیم گیری ها و تخصیص بهینه منابع و کارایی بازار اثر مثبت دارد که خود رشد، توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال دارد. باتوجه به تحولاتی که در جهان امروز رخ داده است، خصوصاً در کشورهای در حال توسعه که با تهدیدات عدیده ای روبه رو می باشند، این کشورها، جهت حل مشکلات اقتصادی خود نیازمند راهکارهای مناسب جهت استفاده بهتر از امکانات و ثروت های خدادادی خود می باشند (گودرزی و بابازاده، ۱۳۹۴). این در حالی است که از زمانیکه برای اولین بار، اصول و استانداردهای حسابداری تعریف و بر سر آن ها توافق شد سال های بسیاری می گذرد و در طی این سالها با وقوع برخی رویدادها، چهره برخی از مفاهیم و استانداردهای حسابداری تغییر کرده به نحوی که برخی مفاهیم پررنگ تر و برخی مفاهیم به حاشیه رانده شده است (همتی و نادری، ۱۳۹۱). در این راستا یکی از راهکارهای مهم، نگرش و رویکرد عمیق تر حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و آثار احتمالی آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد. باتوجه به توضیحات ارائه شده درباره ابعاد گوناگون نگاه توسط حسابداران و حسابرسان، انتظار بر این است که افزایش رویکرد عمیق (اصول گرا) حسابداران و حسابرسان، افزایش کیفیت حسابداری را بهبود می بخشد که ترجیح رویکرد مبتنی بر اصول می تواند نمادی برای آن باشد. افراد با مطالعات متعددی تاکنون تلاش کرده اند تا با رویکردهایی متفاوت، ضمن ارائه تعاریفی از کیفیت اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی، عوامل موثر بر آن را شناسایی نمایند. این تلاشها بیشتر بر پایه ابعاد کمی و با رویکرد مبتنی بر اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی و گزارشهای مربوطه شکل گرفته اند و کمتر تلاش شده است که ویژگی های شخصی، فکری و نوع رویکرد افراد موثر بر کیفیت تدوین اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. این در حالی است که بنابر ادبیات موجود، ویژگیهای فردی و شخصیتی افراد سهم قابل توجهی در کیفیت اطلاعات تهیه شده خواهد داشت (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴) و به این ترتیب، بخش قابل توجهی از عوامل موثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری ناشناخته باقی مانده اند. بنابراین، در پژوهش حاضر، تلاش میشود با برآوردی مدلی، نقش رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان در کیفیت اطلاعات حسابداری مورد شناسایی قرار گیرد تا بتوان بخش قابل توجهی از تغییرات کیفیت اطلاعات حسابداری که در مطالعات پیشین توضیح داده نشده اند را، تبیین نمود. نتایج حاصله می تواند کمک چشمگیری را به مدیران شرکتهای در راستای افزایش کیفیت اطلاعاتی حسابداری، مدیران موسسات حسابرسی در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و همچنین سرمایه گذاران به منظور ارزیابی کیفیت اطلاعات شرکتهای (در صورت کسب اطلاعات مفید در این ارزیابی) نماید. با عنایت به مطالعات اکتشافی و پیشینه موضوع و با توجه به مطلب مطرح شده، مقاله حاضر به دنبال یافتن پاسخی علمی و درخور به این پرسش است که آیا با تخمین الگویی میتوان تاثیر رویکرد حسابداران و حسابرسان بر کیفیت گزارش اطلاعات حسابداری تبیین نمود؟

چارچوب نظری

۱-۲- گزارشگری مالی

گزارشگری مالی محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف، اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش های حسابداری است. آن گروه از گزارش های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می شوند، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می گیرند. صورت های مالی، بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می دهند. در حال حاضر، یک مجموعه کامل صورت های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت های توضیحی می باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی، مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی، مجموعه ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می دهند. سایر گزارش های مالی که به طور موردی و با اهداف خاص تهیه می شوند، دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارش های مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت های سهامی، و اظهارنامه مالیاتی می باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵، ۹).

۲-۲- هدف صورت های مالی و استفاده کنندگان صورت های مالی

هدف صورت های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، مفید واقع گردد. صورت های مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آن ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته، منعکس می کنند (رحمانی، ۱۳۸۱).

به طور کلی استفاده کنندگان از صورت های مالی به دو بخش استفاده کنندگان برون سازمانی و درون سازمانی تقسیم می گردد. استفاده کنندگان برون سازمانی صورت های مالی شامل مجمع صاحبان سهام شرکت، سازمان های نظارتی نظیر دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل، بانک ها و موسسات اعتباری و استفاده کنندگان درون سازمانی شامل هیئت مدیره و مدیریت عامل شرکت، مدیران مالی اجرایی و حسابرسی داخلی می باشد که هر بخش با توجه به موارد مورد نظر بهره برداری لازم را از صورت های مالی شرکت معمول می نماید. در برخی شرکت های تجاری و تولیدی مدیران بخش های عملیاتی نیز از جمله استفاده کنندگان اصلی صورت های مالی در درون سازمان ها می باشند (صادقی راد، ۱۳۹۴).

لازم به ذکر است که مدیریت واحد تجاری، مسئول تهیه و ارائه صورتهای مالی می باشد. مدیریت به شکل و محتوای صورتهای مالی علاقه مند است، از این رو اطلاعات مندرج در صورتهای مالی منتشره، بایستی با اطلاعات مورد استفاده مدیریت جهت ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، در تضاد نباشد. به بیان دیگر اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی، برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری، مفید واقع شود و خصوصیات کیفی مد نظر استفاده کنندگان از صورت های مالی را دارا باشد که خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، "مربوط بودن" و "قابل اتکابودن" می باشند. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات نیز، "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" است. (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵، ۱۱).

۲-۳- مدل های اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی

به بیان مدرس و حصارزاده (۱۳۸۷)، کیفیت گزارشگری، توان صورت های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به طور خاص، پیش بینی جریان های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه گذاران تعریف شده است. اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورت های مالی، مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. این توان در نهایت، تعیین کننده ظرفیت واحد تجاری جهت انجام پرداخت هایی از قبیل پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان، پرداخت به تأمین کنندگان کالا و خدمات، پرداخت مخارج مالی، انجام سرمایه گذاری، بازپرداخت تسهیلات دریافتی و توزیع سود بین صاحبان سرمایه است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی واحد تجاری و استفاده از آن ها در پیش بینی جریان های نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف پذیری مالی، تسهیل می گردد. به علاوه جریانات نقدی عنصر کلیدی در مورد بودجه بندی سرمایه ای است. به این منظور از مطالعات فرانسیس^۱ و همکاران (۲۰۰۵)، بارث^۲ و همکاران (۲۰۰۸)، لو^۳ و همکاران (۲۰۱۰)، چن^۴ و همکاران (۲۰۱۱)، لوبو^۵ و همکاران (۲۰۱۲) و گارسیا ترول^۶ و همکاران (۲۰۱۳) استفاده شده است:

معیار نخست: نخستین معیار مورد استفاده، همان معیار ارائه شده توسط دیچاو و دیچو^۷ (۲۰۰۲) می باشد: که در آن:

$WCA =$ اقلام تعهدی سرمایه در گردش که عبارتست از تغییر در دارایی های جاری، منهای تغییر در وجه نقد، منهای تغییر در بدهی های جاری، به علاوه تغییر در بدهی بانکی کوتاه مدت

$CFO =$ جریان نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی، مستخرج از صورت جریان وجه نقد.

$AvgAssets =$ میانگین دارایی های شرکت در هر سال. حاصلضرب قدرمطلق مقدار باقیمانده مدل فوق در منفی یک، معیاری برای کیفیت اقلام تعهدی است.

معیار دوم: دومین معیار مورد استفاده، برگرفته از مقاله فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) است که مدل ارائه شده توسط دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) را با توجه به مدل مک نیکولز^۸ (۲۰۰۲)، تعدیل نموده است. در این مدل، تغییر در درآمد فروش و حساب اموال، ماشین آلات و تجهیزات نیز، به مدل اضافه شده اند. که در آن:

$REVA =$ تغییر در درآمد فروش.

$PPE =$ اموال، ماشین آلات و تجهیزات. حاصلضرب قدرمطلق مقدار باقیمانده مدل فوق در منفی یک، معیاری برای کیفیت اقلام تعهدی است.

معیار سوم: سومین معیار برگرفته از کار پژوهشی بال و شیواکومار^۹ (۲۰۰۶) است که سه متغیر به مدل دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) افزوده اند.

¹ Francis

² Barth

³ Lu

⁴ Chen

⁵ Lobo

⁶ . García-Teruel

⁷ Dechow and Dichev

⁸ McNichols

که در آن:

$D =$ متغیری مصنوعی است که اگر تغییر در جریان نقد عملیاتی منفی باشد، مساوی یک است و در غیر اینصورت صفر خواهد بود. حاصلضرب قدرمطلق مقدار باقیمانده مدل فوق در منفی یک، معیاری برای کیفیت ارقام تعهدی است.

مدل مبتنی بر کل ارقام تعهدی

علاوه بر این، از مدل کاسزینک (۱۹۹۹) که مبتنی بر مدل جونز (۱۹۹۱) است که به شرح رابطه ۱ می باشد (گماریز و بالستا^{۱۰}، ۲۰۱۴)

$$TA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{i,t} + \beta_2 PPE_{i,t} + \beta_3 \Delta CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

که در آن $TA =$ مجموع ارقام تعهدی که برابر است با تفاضل سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی؛ $\Delta sales =$ تغییر در درآمد فروش؛ $PPE =$ اموال، ماشین آلات و تجهیزات؛ و $\Delta CFO =$ تغییر در جریان نقد عملیاتی. تمامی این متغیرها بر میانگین کل دارایی ها تقسیم می شوند. متغیر دوم نیز برابر قدر مطلق مقدار باقیمانده ضربدر منفی یک است و بنابراین، مقدار بالاتر، نشانگر کیفیت گزارشگری بیشتر است.

مدل مبتنی بر حساب های دریافتنی

برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی از مدل محاسبه مدیریت سود مکنیکولز و استوبن (۲۰۰۸) نیز استفاده می شود که شرح رابطه است:

$$\Delta AR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

که در آن $\Delta AR =$ تغییر سالانه در حساب های دریافتنی شرکت؛ و $\Delta sales =$ تغییر سالانه در درآمد فروش. تمامی این متغیرها بر میانگین کل دارایی ها تقسیم می شوند. باقیمانده و یا به عبارتی پسماند این معادله، نشانگر تغییر در حساب های دریافتنی است که توسط تغییر در فروش، قابل توضیح نمی باشد. بنابراین، متغیر نخست، قدر مطلق این مقدار ضربدر منفی یک، می باشد. به این ترتیب، هرچه مقدار بالاتر باشد، کیفیت گزارشگری مالی بیشتر است.

۲-۴- استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول و قواعد

نلسون^{۱۱} (۲۰۰۳) و شپپر^{۱۲} (۲۰۰۳) معتقدند که استانداردهای حسابداری باید بیشتر مبتنی بر اصول باشند. نلسون (۲۰۰۳) استفاده از قواعد را در تدوین استانداردهای حسابداری رد نمی کند و معتقد است استانداردهای حسابداری می تواند تا حدی مبتنی بر قواعد باشند زیرا قواعد می تواند دقت برقراری ارتباط بین استانداردها و نیازهای مربوطه را افزایش دهد و سبب کاهش و حتی از بین رفتن رویه های گزارشگری غیرمنصفانه شود، هر چند که استفاده از قواعد می تواند پیچیدگی های مفرط در گزارشگری مالی را به همراه داشته باشد.

⁹ Ball and Shivakumar

¹⁰ Gomariz and Ballesta

¹¹ Nelson

¹² Schipper

با توجه به بررسی های صورت گرفته به نظر می رسد علت استفاده از قواعد، فقدان اصول یا استفاده از اصول نامناسب است. فقدان اصول مناسب، منجر به تدوین استانداردهای مبتنی بر روش های اختیاری می شود، که این امر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را کاهش می دهد. هر چند که تدوین استانداردهای مبتنی بر اصول مناسب نمی تواند منجر به تدوین استانداردهایی شود که فاقد هر گونه روش های اختیاری است. برخی معتقدند علت رسوایی های تجاری اخیر، تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا بر اساس قواعد است. استانداردهای مبتنی بر قواعد نسبت به استانداردهای مبتنی بر اصول، طولانی تر و پیچیده تر هستند. (چهارمحالی و ناظمی، ۱۳۸۸)

۲-۵- رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان

رویکرد عمیق متشکل از چهار جزء (بعد): "درک کلی"، "وسعت نظر"، "بصیرت" و "بینش" است:

(۱) درک کلی بر درک کلان بهجای اجزای جداگانه دلالت دارد. از آنجا که فیلسوف به درک زندگی انسان در مفهوم کلی علاقه مند است. مفاهیم کلی را از قبیل «محتوا» «فرآیند» «هویت» «فرم» «ذهن» و... که مفاهیم جامعی هستند و موجب درک کلی میشوند به کار می گیرد. این مفاهیم در دامنه کلی تجربه انسان کاربرد دارند. او همچنین سعی میکند تا روابط بین جنبه های ظاهراً متفاوت دنیا را کشف کند و از طریق این روابط، دنیا را به صورتی معنادار، درک کند. بنابراین، باید در زمینه علمی خود به دنبال مفاهیم کلی باشیم. این جزء ما را هدایت میکند تا مفاهیمی چون، «استقلال»، «مراقبت حرفه ای»، «شواهد»، «افشای مناسب» و... را در نظر بگیریم. بررسی مفاهیم مذکور دارای کاربرد گسترده های است و به توسعه یک بنیاد جامع و منسجم علمی بر اساس تعبیری از حسابداری و حسابرسی، به عنوان یک رشته مفید اجتماعی، منتهی میشود

(۲) وسعت نظر به عنوان یک جزء رویکرد عمیق، نیاز به تعمیق لازم برای درک اهمیت واقعی و کامل مسائل دارد. بدین ترتیب، فیلسوف هر موضوع و یا پدیده های را نه از منظر یک ادعاکننده خاص، بلکه در دورنمای وسیعی در نظر میگیرد. به طوریکه میتواند قضاوت های مستدلی در مورد آن انجام دهد، اگر بخواهیم وسعت نظر را برای توسعه فلسفه حسابرسی به کار ببریم، باید درخواست ها و موضوعات خاص را کنار گذاشته و فراتر از مسائل شخصی و حقوق مسلم فردی به موضوع بنگریم. باید هر موضوع، در پرتو اهمیت و پیامد آن در نظر گرفته شود نه از منظر چند دیدگاه محدود. اگر نتایج با اثرات مهمتر و فراگیر تضاد داشته باشد، ارزش ناچیزی خواهد داشت.

(۳) بصیرت جزء سوم روش عمیق و اصولی است و بر عمق پژوهش مورد نظر تأکید دارد. پژوهش در جهت کسب بصیرت عمیق، راه دیگری برای بیان این امر است که فیلسوف در جستجوی افشای فرضیه های بدیهی است؛ فرضیه هایی که زیربنای دیدگاه ما از زندگی و جهان هستند، «فرضیات بدیهی^{۱۳}» نه تنها بنیانی هستند که ما از طریق آنها استدلال میکنیم، بلکه مانند بسیاری از مبانی دیگر، از نظر دور بوده و اهمیت آنها شناخته شده نیست. زمانی که فرضیات بدیهی، ماهیت آنها، نقاط ضعف و مفاهیم مربوطه شکافته نشده و مورد بررسی قرار نگیرند، هیچ موضوع خاصی پیشرفت و توسعه واقعی نخواهد داشت.

(۴) بینش: در فلسفه های خاص و کاربردی و به ویژه فلسفه های مربوط به فعالیتهای کنونی و آینده و نه مربوط به تاریخ تفکر، برای بررسی مشکلات مربوط به موضوع داشتن بینش، یک ویژگی ضروری محسوب میشود. این ویژگی به طور یکسان در اختیار همگان نیست. افرادی که واقعاً فارغ از الزامات و مشکلات روزمره هستند و زندگی خود را وقف پژوهش و توسعه زمینه علمی خود ساخته اند، به احتمال زیاد قادرند حتی جلوتر از زمان خود نتایج راه حل های مسائل معین را پیشبینی و بیان کنند (حساس یگانه، ۱۳۹۳).

¹³ Postulates

بنابراین، رویکرد عمیق حسابداری و حسابرس، به شیوه تفکر و استدلال آوری آنان در سه بعد جامعیت، تعمق و انعطاف پذیری در هنگام روبه‌رو شدن با مسائل حسابداری اشاره دارد و با توجه به توضیحات ارائه شده، به نظر منطقی می‌رسد که تقویت چهار منظر مطرح شده درباره رویکرد عمیق، به‌علت افزایش بینش و رویکرد حرفه‌ای و عمیق نگاه حسابداران و حسابرسان، کیفیت فعالیت‌ها و اقدامات آنان را به‌همراه داشته باشد.

۲-۶- یافته‌های نظری پژوهش

کیفیت اطلاعات حسابداری از دیدگاه محققان دارای تعاریف متعددی است و نوع تعریف، به دیدگاه فرد بستگی دارد که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود. در واقع کیفیت اطلاعات حسابداری را می‌توان به صورت توانایی صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به طور خاص، پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران تعریف نمود (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷).

لینزمر^۴ و همکاران (۱۹۹۸) عنوان می‌کنند که یک استاندارد حسابداری دارای کیفیت بالا، اطلاعات حسابداری را از طریق تقویت توانایی استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعتباری، بهبود می‌بخشد. به عقیده تورنتون^۵ (۲۰۰۲)، کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، محصول مشترک حداقل چهار عامل اصلی است: خلاقیت و رویکرد‌های مدیریت، کیفیت حسابرسی، تجربه کمیته حسابرسی، و استانداردهای حسابداری دارای کیفیت بالا. وجود ضعف در هر یک از این چهار حلقه، می‌تواند کل زنجیره را مخدوش سازد. محققان بسیاری (برای مثال؛ بارث و همکاران (۲۰۰۸)، دقت اطلاعات مالی را به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی مورد استفاده قرار داده‌اند که بیانگر توانایی اجزای سود تعهدی حسابداری (تحت شرایط انعطاف‌پذیری و اختیار عمل در انتخاب از میان رویه‌ها و برآوردهای حسابداری) در پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آینده می‌باشد. بنابراین، بالا بودن دقت و توان پیش‌بینی کنندگی اجزای سود تعهدی از شاخص‌های تعیین‌محتوای اطلاعاتی و کیفیت بالای گزارشگری مالی می‌باشد (مهردوی و جمالیان پور، ۱۳۸۹).

۳- روش پژوهش

باتوجه به مبانی نظری و استدلال‌های مطرح شده، در مطالعه حاضر این پرسش‌ها مطرح می‌شوند که (۱) حسابداران و حسابرسان در مورد مسائل پیشروی خود، چه رویکردی دارند؟ (۲) آیا بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان به کیفیت اطلاعات حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد؟ (۳) آیا نوع رویکرد حسابداران رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟ و (۴) آیا نوع رویکرد حسابرسان رابطه

معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟ در راستای بررسی پرسش اول مبنی بر اینکه آیا حسابداران و حسابرسان رویکرد عمیق دارند یا خیر، از دو رویکرد استفاده می‌شود. در روش نخست، از درصد پاسخهای شمارگان ۵، ۶ و ۷ استفاده و اگر بالای ۵۰ درصد باشد، پاسخ پرسش مورد نظر، "آری" خواهد بود. در روش دوم، مقادیر میانگین داده‌های گردآوری شده مورد بررسی قرار می‌گیرند و اگر مقدار میانگین بالاتر از ۴ باشد، یعنی میانگین امتیازات تعلق گرفته به آن پرسش بیش از حدوسط بوده و لذا پاسخ پرسش مورد نظر، "آری" خواهد بود.

در راستای بررسی پرسش دوم، مبنی بر اینکه آیا بین میزان عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر، از آزمون t دونمونه‌ای استفاده می‌شود. در این آزمون به تفاوت میانگین دو سطح از یک متغیر در مورد متغیر کمی دیگر

¹⁴ Linsmeier

¹⁵ . Thornton

پرداخته می‌شود. در این آزمون ابتدا باید تصمیم گرفت که آیا واریانس دو نمونه از جنبه متغیر در نظر گرفته شده مساوی است یا خیر. با انجام این آزمون، نرم افزار ابتدا نتایج آزمون برابری واریانس ها^{۱۶} را به نمایش می‌گذارد. در خروجی آزمون لوین، اگر سطح معناداری کم تر از میزان خطا باشد، عدم تساوی واریانس ها نتیجه گرفته میشود و در خروجی بعدی که مرتبط با آزمون اصلی یعنی میانگین دو جامعه است، به سطح معناداری موجود در سطر دوم جدول خروجی توجه می‌شود و در غیر این صورت، سطح معناداری در ردیف اول جدول، مبنا قرار می‌گیرد. در این جدول چنانچه سطح معناداری موجود در خروجی نرم افزار کم تر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که میانگین دو جامعه مورد نظر از جنبه متغیر بررسی شده، متفاوت است. اگر تفاوت میانگین ها استنباط شود، برای دریافتن این موضوع که میانگین کدام جامعه بالاتر است، بایستی به علامت مقادیر تفاوت میانگین ها توجه گردد. در راستای بررسی پرسشهای سوم و چهارم، مبنی بر اینکه آیا عمق رویکرد حسابداران رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد و آیا عمق رویکرد حسابرسان رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد یا خیر از رگرسیون خطی استفاده خواهد شد که متغیر مستقل آن، عمق رویکرد و متغیر وابسته آن، کیفیت اطلاعات حسابداری با توجه به گرایش به رویکرد مبتنی بر اصول خواهد بود. توضیحات گسترده راجع به رویکرد رگرسیونی در ادامه ارائه میگردد. الگو یا مدل مذکور به شرح مدل ۳ خواهد بود:

$$Accounting\ Information\ Quality_i = \beta_0 + \beta_1\ Pattern\ Approach_i + \epsilon_i \quad (3)$$

که در آن:

متغیر وابسته

Accounting Information Quality = کیفیت اطلاعات حسابداری (گرایش به سمت رویکرد مبتنی بر اصول) بر

اساس پرسشنامه شخص i

که از داده‌های متوازن شده مأخوذه از پرسشنامه محاسبه می‌گردد.

متغیر مستقل

Pattern Approach i = رویکرد بر اساس پرسشنامه شخص i که از داده‌های مأخوذه از پرسشنامه محاسبه می‌گردد.

در مدل فوق، مقدار ضریب تعیین (R²) می‌تواند نشان دهد که چند درصد از تغییرات کیفیت اطلاعات حسابداری را رویکرد

عمیق توضیح می‌دهد.

برای بررسی معنادار بودن مدل رگرسیون از آماره F استفاده شده است. برای تصمیمگیری در مورد پذیرش یا رد فرضیه

صفر، آماره F به دست آمده با F جدول که با درجات آزادی صورت و مخرج K-1 و N-K در سطح خطای α % محاسبه

شده، مقایسه می‌شود، اگر F محاسبه شده بیشتر از F جدول باشد ($F > F_{\alpha(K-1, N-K)}$) مقدار عددی تابع آزمون در ناحیه بحرانی

قرار گرفته و فرض صفر (H_0) رد می‌شود.

شود. در این حالت با ضریب اطمینان ۹۵ % کل مدل معنادار خواهد بود. در صورتی که مقدار F محاسبه شده کمتر از F

جدول باشد فرض H_0 پذیرفته شده و معنی‌داری مدل در سطح اطمینان ۹۵ % مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

²⁰Levin

برای بررسی معنادار بودن ضرایب متغیرهای مستقل در هر مدل از آماره t استفاده شده است. t برای تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد فرضیه صفر، آماره T به دست آمده با t جدول که با درجه آزادی $N-K$ در سطح اطمینان ۹۵٪ محاسبه شده، مقایسه می‌شود، چنانچه قدرمطلق T محاسبه شده از t جدول بزرگتر باشد ($T > t_{\frac{\alpha}{2}, N-K}$)، مقدار عددی تابع آزمون در ناحیه بحرانی قرار گرفته و فرض صفر (H_0) رد می‌شود. در این حالت با ضریب اطمینان ۹۵٪ ضریب مورد نظر (β_1) معنادار خواهد بود که دلالت بر وجود ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته دارد.

۳-۱- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، تحقیق کاربردی؛ از لحاظ نحوه استنباط، تحقیق توصیفی؛ از لحاظ استدلال، استدلال استقرایی؛ و همچنین از نوع تئوریهای اثباتی میباشد. علاوه بر این، به علت اینکه از طریق پرسشنامه به داده‌های مورد نظر دست یافته شده، تحقیق حاضر در گروه تحقیقات پیمایشی است، در این تحقیق سعی شده به این پرسشها پاسخ داده شود که (۱) حسابداران و حسابرسان در مورد مسائل پیشروی خود، چه رویکردی دارند؟ (۲) آیا بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان به کیفیت اطلاعات حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد؟ (۳) آیا نوع رویکرد حسابداران رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟ و (۴) آیا نوع رویکرد حسابرسان رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟

۴- یافته‌های تحقیق

۴-۱- آمار توصیفی

نرم افزارهای مورد استفاده در مطالعه حاضر SPSS ۲۱ و Eviews ۹ می‌باشد. جامعه آماری نهایی این پژوهش به منظور تکمیل پرسشنامه‌ها طی تابستان و پاییز سال ۱۳۹۵ شامل حسابداران رسمی در سطح مدیر حسابرسی شرکتهای بورسی و مدیران مالی و حسابداران ارشد شرکتهای بورسی میباشد که تعداد ۷۳ پرسشنامه توسط حسابرسان و ۹۶ پرسشنامه توسط حسابداران تکمیل شده و مبنای تجزیه و تحلیل‌ها قرار گرفتند. لازم به ذکر است که با توجه به وسعت جامعه آماری، از فرمول کوکران تحت شرایط جامعه نامعلوم برای انتخاب تعداد نمونه استفاده گردید. در این راستا، با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، به تعداد نمونه منتخب با استفاده از فرمول کوکران (۳۸۴ نفر) پرسشنامه توزیع گردید و پس از پیگیری‌های متعدد نهایتاً این تعداد پرسشنامه دارای شرایط لازم و کافی برای تجزیه و تحلیل بوده‌اند. در این قسمت، میانگین، میانه (معیارهای مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) متغیرهای مورد نظر (مشخصات توصیفی میانگین پاسخهای داده شده به پرسشها)، محاسبه و در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۱- شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

سرفصل‌ها	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
رویکرد عمیق حسابداران	۳/۰۲۷	۳/۰۱۶	۵/۰۰۰	۲/۱۸۳	۰/۳۲۳
رویکرد عمیق حسابرسان	۳/۷۸۱	۳/۷۸۳	۴/۷۶۶	۲/۸	۰/۳۶۴
کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابداران	۵/۹۶۲	۷/۳۳۳	۸/۷۵	۱/۲۵	۲/۷۰۴
کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابرسان	۸/۱۹۵	۸/۴۱۶	۸/۷۵	۴/۵۸۳	۰/۸۰۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۱ ارائه شده، مقدار میانگین پاسخهای داده شده توسط حسابداران در منظر رویکرد عمیق ۳/۰۲۷ است. با توجه به دامنه پرسشنامه که از یک تا پنج بوده است، این مقدار نشان می‌دهد که رویکرد عمیق در حسابداران به صورت بسیار عمده وجود ندارد و وضعیت متعادل بین رویکرد عمیق و غیرعمیق در این گروه، مصداق دارد. مقدار میانه پاسخهای داده شده توسط حسابداران در منظر رویکرد

عمیق نیز ۳/۰۱۶ است که این معیار نیز نشان‌دهنده عدم وجود تمایل قابل توجه در رویکرد حسابداران به هر یک از دو سوی عمیق و غیرعمیق می‌باشد. بیشترین مقدار متغیر رویکرد عمیق حسابداران نیز عدد پنج است و کمترین آن برابر ۳/۱۸۳ می‌باشد. دیگر معیار ارائه شده در جدول ۱، انحراف معیار است که برابر است با ۰/۳۲۳ و به این ترتیب، پراکندگی حول محور در پاسخهای مربوطه، برابر ۰/۳۲۳ می‌باشد. مشخصات سایر متغیرهای اصلی تحت بررسی نیز در جدول ۱ مشهود است. در مورد مشخصات پاسخ‌دهندگان نیز لازم به ذکر است که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، مرد و دارای کمتر از پنج سال تجربه بوده‌اند. نمودار دایره‌ای مشخصات پاسخ‌دهندگان در نمودارهای ۱، ۲، ۳، و ۴ آمده است.



نمودار ۲. نمودار دایره‌ای مقطع تحصیلی پاسخ‌دهندگان



نمودار ۱. نمودار دایره‌ای جنسیت پاسخ‌دهندگان



نمودار ۴. شماره رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان



نمودار ۳. نمودار دایره‌ای تجربه پاسخ‌دهندگان

۲-۴- آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی، از آزمون t تک نمونه‌ای، شمارش درصد پاسخهای موافق، میانگین مقادیر، آزمون t دونمونه‌ای و رگرسیون خطی استفاده می‌گردد.

۴-۲-۱- پایایی نتایج

در پژوهش حاضر، از آلفای کرونباخ برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ، برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرشها، عقاید و... بهکار می‌رود. در واقع می‌خواهیم ببینیم تا چه حد برداشت پاسخگویان از پرسش‌ها، یکسان بوده است. اساس این ضریب بر پایه مقیاسه است. نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- پایایی نتایج با استفاده از آلفای کرونباخ

پرسش ها	تعداد پرسش های	آلفای کرونباخ
رویکرد عمیق حسابداران	۶۰	۰/۸۵
رویکرد عمیق حسابرسان	۶۰	۰/۶۴۹
کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابداران	۱۵	۰/۹۸۴
کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابرسان	۱۵	۰/۸۶۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر آلفای کرونباخ، بالاتر از ۰/۵۵ است (همگی بیش از ۰/۶ هستند)، پرسشنامه‌ها پایا می‌باشد. البته لازم به ذکر است که پرسش‌های راجع به کیفیت اطلاعات حسابداری، از تکنیک پرسش‌های وارون بهره گرفته‌اند و لذا مسئله پایایی در پرسشنامه مذکور، به آن طریق برطرف گردیده است و فقط در راستای کسب اطمینان بیشتر، پس از همسو سازی پاسخهای دریافتی، آزمون آلفای کرونباخ برای آنها اجراء گردید. در ادامه به بررسی نتایج تحقیق پرداخته خواهد شد.

۴-۲-۲- آزمون پرسش اول

در راستای دستیابی به پاسخی برای پرسش اول، از سه رویکرد استفاده می‌شود. در رویکرد نخست، از درصد پاسخهای شمارگان ۵،۶ و ۷ استفاده می‌شود و اگر بالای ۵۰ درصد باشد، پاسخ پرسش مورد نظر، "آری" خواهد بود. نتیجه این آزمون در جدول ۳ ارائه گردیده است.

جدول ۳- آزمون پرسش اول - درصد پاسخهای موافق

پرسش	درصد پاسخهای موافق
رویکرد عمیق حسابداران	۴۲/۱۳۵ درصد
رویکرد عمیق حسابرسان	۶۰/۹ درصد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۳، درصد پاسخهای موافق برای رویکرد عمیق حسابداران کمتر از ۵۰ درصد است و لذا بر اساس این جدول، حسابداران دارای رویکرد عمیق نیستند و در مقابل، درصد پاسخهای موافق برای رویکرد عمیق حسابرسان بیشتر از ۵۰ درصد است و بنابراین، حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند.

در رویکرد دوم، مقادیر میانگین داده‌های گردآوری شده مورد بررسی قرار می‌گیرند و اگر مقدار میانگین بالاتر از ۴ باشد، یعنی میانگین امتیازات تعلق گرفته به آن پرسش بیش از حدوسط بوده و لذا پاسخ پرسش مورد نظر، "آری" خواهد بود. نتیجه این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- آزمون پرسش اول - میانگین امتیازات

پرسش	میانگین امتیازات
رویکرد عمیق حسابداران	۳/۰۲۷
رویکرد عمیق حسابرسان	۳/۷۸۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۴، برای هر دو رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان بیشتر از حد وسط (عدد ۳) است و گرچه فاصله رویکرد حسابداران از عدد سه کمتر است، اما نمی‌توان با اطمینان از عمیق نبودن رویکرد حسابداران سخن گفت. برای کسب اطمینان قطعی و نهایی، از رویکرد سوم بهره گرفته می‌شود. در روش سوم، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول ۵ و ۶ آمده است. باتوجه به نتایج جدول ۵، سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا حسابداران دارای رویکرد عمیق نمی‌باشند. از سویی دیگر، باتوجه به نتایج جدول ۶، آماره t مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است و مقادیر حد بالا بیشتر از مقادیر حد پایین است، لذا حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند.

جدول ۵- آزمون پرسش اول - آزمون t تک نمونه‌ای

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۰/۹۵		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
عدم تأیید	۰/۰۹۲	-۰/۰۳۸	۰/۰۲۷	۰/۴۱۴	۹۵	۰/۸۲	رویکرد عمیق حسابداران

جدول ۶- آزمون پرسش اول - آزمون t تک نمونه‌ای

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۰/۹۵		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
تأیید	۰/۸۶۶	۰/۶۹۶	۰/۷۸۱	۰/۰۰۰	۷۲	۱۸/۳۲۷	رویکرد عمیق حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جمع نتایج سه رویکرد مورد استفاده، اینطور استنتاج میشود که حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند.

۴-۲-۳- آزمون پرسش دوم

در راستای آزمون پرسش دوم، از آزمون t دو نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول ۷ آمده است. مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۱۹۷ است که این مقدار بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض همسانی واریانسها رد نمیشود. پس مقدار آماره t

تحت همسانی واریانسها مورد توجه است. مقدار آماره آزمون ۱۴/۲۱۴ و سطح معناداری آن صفر است که در ناحیه رد فرض برابری میانگینها قرار می‌گیرد. بنابراین، بین میانگین این دو گروه از شرکتها، تفاوت معناداری وجود دارد و با توجه به مقادیر میانگینها و اینکه میانگین گروه حسابرسان بزرگتر از گروه حسابداران است، می‌توان گفت که بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیق تر است.

جدول ۷- آزمون t دونمونه‌ای

گروه‌ها	میانگین	برابری یا نابرابری واریانس‌ها	آزمون برابری واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			معناداری	آماره F	آماره t	معناداری
حسابرسان	۳/۷۸۱	با فرض برابری واریانس‌ها	۰/۱۹۷	۱/۶۷۷	۱۴/۲۱۴	۰/۰۰۰
حسابداران	۳/۰۲۷	با فرض نابرابری واریانس‌ها			۱۳/۹۸۶	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲-۴- آزمون پرسش سوم

در راستای آزمون پرسش سوم، از آزمون رگرسیونی استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جداول ۸ و ۹ آمده است.

جدول ۸- آزمون رگرسیون خطی

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	۱/۸۹۹	۰/۳۷۸	۵/۰۲۱	۰/۰۰۰	-
رویکرد عمیق حسابرسان	۰/۲۲۹	۰/۰۴۵	۴/۹۹۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
آماره F		۲۴/۹۸۵	ضریب تعیین		۰/۲۶
سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۲۴۹
سطح معناداری آزمون وایت		۰/۵۱۸	مقدار دوربین-واتسون		۲/۰۹۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۸، از آنجا که آماره t متغیر رویکرد عمیق حسابرسان بزرگتر از ۱/۹۶۵+ بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است، ارتباطی معنادار و مستقیم بین رویکرد عمیق حسابرسان و کیفیت اطلاعات حسابداری برقرار است. آماره دوربین-واتسون مدل نیز ۲/۰۹۵ است که بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز ۰/۰۰۰ است که پایین‌تر از ۰/۰۵ بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در جدول ۹، ضریب تعیین تعدیل شده مدل است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل مورد استفاده حدود ۲۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد حدود ۲۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته بوسیله متغیرهای مستقل قابل توضیح است. لازم به ذکر است که سطح معناداری آزمون وایت بزرگتر از ۰/۰۵ است و لذا مشکل ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد.

جدول ۹- آزمون رگرسیون خطی

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	۲/۶۲۷	۰/۰۶۷	۳۹/۰۹۹	۰/۰۰۰	-
رویکرد عمیق حسابداران	۰/۰۶۶	۰/۰۱	۶/۵۰۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰

۰/۳۱۲	ضریب تعیین	۴۲/۳۱۹	آماره F
۰/۳۰۵	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۰۰	سطح معناداری آماره F
۱/۸۳	مقدار دوربین-واتسون	۰/۱۸۸	سطح معناداری آزمون وایت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۹، از آنجا که آماره t متغیر رویکرد عمیق حسابداران بزرگتر از $۱/۹۶۵+$ بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از $۰/۰۵$ است، ارتباطی معنادار و مستقیم بین رویکرد عمیق حسابداران و کیفیت اطلاعات حسابداری برقرار است. آماره دوربین-واتسون مدل نیز $۱/۸۳$ است که بین $۱/۵$ و $۲/۵$ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز $۰/۰۰۰$ است که پایین‌تر از $۰/۰۵$ بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در جدول ۹، ضریب تعیین تعدیل شده مدل است. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل مورد استفاده حدود ۳۰ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد حدود ۳۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته بوسیله متغیرهای مستقل قابل توضیح است. لازم به ذکر است که سطح معناداری آزمون وایت بزرگتر از $۰/۰۵$ است و لذا مشکل ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد. به این ترتیب، در هر دو گروه مورد بررسی، رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود.

۵- بحث و نتیجه گیری

در راستای آزمون پرسش اول تحقیق مبنی بر اینکه "حسابداران و حسابرسان در مورد مسائل پیش‌روی خود، چه رویکردی دارند؟"، از سه رویکرد شمارش درصد پاسخهای موافق، مقادیر میانگین داده‌های گردآوری شده و آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. نتایج بررسی‌ها به‌طور خلاصه نشان داد که حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند.

در راستای آزمون پرسش دوم تحقیق مبنی بر اینکه "آیا بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان به کیفیت اطلاعات حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد؟"، از آزمون t دوجمله‌ای استفاده شد. نتایج بررسی‌ها به‌طور خلاصه نشان داد که بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه و رویکرد حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیق‌تر است. در راستای آزمون پرسش‌های سوم و چهارم تحقیق مبنی بر اینکه "آیا نوع رویکرد حسابداران رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟" و "آیا نوع رویکرد حسابرسان رابطه معناداری با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؟"، از رگرسیون خطی تک‌متغیره استفاده شد. نتایج بررسی‌ها به‌طور خلاصه نشان داد که رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود.

جمعیت نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ها، به‌طور خلاصه حاکی از این بود که (۱) حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند؛ (۲) بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه و رویکرد حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیق‌تر است؛ و (۳) رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. در رابطه با نتایج به‌دست آمده لازم به توضیح است که دو گروه حسابداران و حسابرسان مستقل، در فرآیند تهیه، گزارش و رسیدگی به اطلاعات حسابداری، نقش اساسی دارند. به این ترتیب، دیدگاه هر یک از این دو گروه، می‌تواند تفاوت‌های مهم با یکدیگر داشته باشد. یکی از اهداف مطالعه حاضر، بررسی و ارزیابی رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری و قیاس میزان عمق نگرش آنان به مسائل و استانداردها بوده است. نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند. در عین حال،

بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه و رویکرد حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیق‌تر است. در مورد علل تفاوت این نگاه میتوان به این نکته اشاره کرد که از نظر تئوری، حسابداری و حسابرسی دو عمل کاملاً متمایز میباشند، ولی در عمل اغلب اتفاق میافتد که حسابداران متخصص، عمل حسابرسی را عهده‌دار شده و بعضی عملیاتی انجام می‌دهند که صرفاً جبهه حسابداری دارد. موضوع حسابداری، تهیه و تنظیم سند حسابداری، ثبت در دفاتر و بالاخره تهیه صورت‌های مالی است، در حالیکه موضوع حسابرسی، کنترل و اظهارنظر نسبت به حسابهایی است که قبلاً تنظیم شده است. حسابدار، معاملات و فعالیتهای مالی را به‌طور روزانه در دفاتر ثبت می‌کند، در صورتیکه حسابرس به‌طور مقطعی و یا در آخر سال مالی، رسیدگی می‌نماید. حسابرس نسبت به حسابها و صورت‌های مالی که رسیدگی کرده، گزارش تهیه مینماید ولی حسابدار معمولاً گزارشی ضمیمه حساب‌هایی که تهیه نموده است، نمی‌کند.

حسابدار نسبت به صحت پیکرهای حساب و تطبیق آنها با واقعیت، تردیدی به خود راه نمی‌دهد، مگر آنکه ظاهر حساب‌ها مشکوک و یا اشتباه باشد (مثلاً جمع دو طرف تراز دفتر کل با هم برابر نباشد) ولی حسابرس ارقام و عملیات حسابداری را دقیقاً کنترل کرده و تا آنجا که لازم بداند، آنها را با اسناد و مدارک موجود، تطبیق میدهد. لازم به ذکر است که تا کنون مطالعه مشابهی در این حوزه صورت نگرفته است و امکان مقایسه نتایج وجود ندارد.

از سویی دیگر، گفتنی است کیفیت اطلاعات حسابداری از دیدگاه محققان دارای تعاریف متعددی است و نوع تعریف، به دیدگاه فرد بستگی دارد. یک استاندارد حسابداری دارای کیفیت بالا، اطلاعات حسابداری را از طریق تقویت توانایی استفاده-کنندگان در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعتباری، بهبود می‌بخشد. در مطالعه حاضر تلاش شد تا با استفاده از داده‌های گردآوری شده از حسابداران رسمی در سطح مدیر حسابرسی شرکت‌های بورسی و مدیران مالی و حسابداران ارشد شرکتهای بورسی، به بررسی رابطه نوع رویکرد حسابداران و حسابرسان با کیفیت اطلاعات حسابداری پرداخته شود. نتایج بررسیها به‌طور خلاصه نشان داد که رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. در این رابطه لازم به توضیح است که رویکرد عمیق می‌تواند چارچوب و روشی را برای تفکر ارائه کند و از این جهت، نگاه عمیق قادر است توانایی‌های تفکر را گسترش دهد و بین فکر و عمل وحدت و یگانگی به‌وجود آورد. در رویکرد عمیق و اصولی، به مطالعه جنبه خاصی از واقعیت قناعت نمی‌شود و همیشه به منظور نمودن همه چیز به صورت یک کل، توجه میشود. عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، منجر به گزینش رویه‌های حسابداری و حسابرسی متفاوت و در نتیجه، تفاوت در نتایج فعالیتهای آنان که گزارش‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی و تبع آنها کیفیت اطلاعات مالی است، میگردد. به این ترتیب، توجه به وجود و میزان رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان، می‌تواند کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد.

مراجع

- اعتمادی، حسین؛ دیانتی دیلمه، زهرا. (۱۳۸۸)، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۴ (۱ و ۲)، صص ۱۱-۲۲.
- بذرافشان، آمنه، حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی؛ باستانی، سوسن. (۱۳۹۴) فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۸ (۲۵)، صص ۱۰۱-۱۱۷.
- پورزمانی، زهرا؛ روحانی، اکرم. (۱۳۹۵) پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۲۹)، صص ۱۴۹-۱۶۳.
- چهارمحالی، علی اکبر؛ ناظمی، فرزاد. (۱۳۸۸) مجله حسابداری مدیریت، ۲ (۳)، صص ۵۷-۶۴.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۳) انتشارات علمی و فرهنگی، صص ۳۸۰.
- حساس یگانه، یحیی، رمضانعلی؛ رویا، طالب نیا، قدرت‌الله؛ جلیلی، صابر. (۱۳۹۲) حسابداری مدیریت، ۶ (۱۶)، صص ۱۶-۲۵.

- حساس یگانه، یحیی؛ شاکری، سیده ماهرخ؛ فضلاله پور، مهران. (۱۳۹۴) مقاله ارائه شده در سیزدهمین همایش سراسری حسابداری ایران، دانشگاه تهران.
- حمدی، کریم؛ فعال قیومی، علی؛ برزوزاده زوار، محسن؛ تقی خانی، نسترن. (۱۳۹۲) پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۹(۵)، صص ۱۷۳-۱۹۳.
- خواجهوی، شکراله؛ اعتمادی جوربابی، مصطفی؛ منفرد مهارلوئی، محمد؛ منصور، شعله. (۱۳۹۲) فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۱۹(۵)، صص ۱۱۰-۱۳۶.
- رحمانی، علی. (۱۳۸۱) ماهنامه حسابر، ۴(۱۷)، صص ۱-۶.
- رحمانی، علی؛ عامری، بهاره؛ کرمی، فاطمه. (۱۳۹۳) پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۴(۲۴)، صص ۵۳-۷۰.
- صادقی‌راد، حمید. (۱۳۹۴) مرکز آموزش و تحقیقات راه آهن، ۱(۶)، صص ۲۷۳.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۵) تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- گودرزی، احمد؛ بابازاده شیروان، هانی. (۱۳۹۴) حسابداری مدیریت، ۸(۲۷)، صص ۱۰۵-۱۱۷.
- مدرس، احمد؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۸۷) فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱(۲)، صص ۸۵-۱۱۶.
- مهدوی، غلامحسین؛ جمالیان پور، مظفر. (۱۳۸۹) مجله پژوهشهای حسابداری مالی، ۲(۴)، صص ۸۹-۱۰۸.
- مهران، کاوه؛ بیک بشرویه، سلمان؛ شهیدی، زهره. (۱۳۹۳) پژوهش حسابداری، ۱۲، صص ۱-۱۹.
- نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طلوعی اشلقی، عباس؛ تقی پوریان، یوسف. (۱۳۹۳) فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۷(۲۰)، صص ۴۹-۶۶.
- همتی، حسن؛ نادری، علی. (۱۳۹۱) مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، صص ۶۴-۸۱.
- Ahmed, K., Chalmersb, K. and Khlif, H. The International Journal of Accounting 2013: 48(2): 173-217.
- Akeju, J, B., & Babatunde, A, A. International Journal of Information Research and Review 2017: 4(2): 3749-3753.
- Alsagli, R, A., & Mizdrakovic, V. International Journal of Applied Research 2016: 2(5): 331-334.
- Ball, R. and Shivakumar, L. Journal of Accounting Research 2006: No. 44, Vol. 2: 207-242.
- Barth, M., Wayne, L. and Lang, M. Journal of Accounting Research 2008: 46 (3): 467-498.
- Chen, F., Hope, O., Li, Q. and Wang, X. The Accounting Review 2011: 86: 1255-1288.
- Dechow, P. and Dichev, I. The Accounting Review 2002: 77: 35-59.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P.M. and Schipper, K. Journal of Accounting and Economics 2005: No. 39: 295-327.
- García-Teruel, P.J., Martínez-Solano, P. and Sánchez-Ballesta, J.P. Journal of Banking & Finance 2013, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbankfin.2013.10.003>.

- Gomariz, M.F. C. and Ballesta, J.P.S. Journal of Banking and Finance 2014, Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbankfin.2013.07.013>.
- Linsmeier, T, J., James R. Boatsman, Robert H. Herz, Ross G. Jennings, Gregory J. Jonas Mark H. Lang, Kathy R. Petroni, D. Shores, James M. Wahlen. Accounting Horizons 1998: 12(2):161-162.
- Lobo, G.J., Song, M. and Stanford, M. Journal of Banking and Finance 2012: 36: 497-508.
- Lu, C.W, Chen, T.K. and Liao, H.H. Journal of Banking and Finance 2010, No. 34: 2265-2279.
- McNichols, M. and Stubben, S. Investment Decisions? The Accounting Review 2002: No. 86: 1571-1603.
- Nelson, M. W. Accounting Horizons 2003, 17(1): 91-104.
- (Sanyaolu, O, A., Iyoha, F, O., & Ojeka, S. International Journal of Economics and Financial Issues 2017, 7(1): 279-284.
- Schipper, K. Principles Based Accounting Standards. Accounting Horizons 2003: 17(1).
- (Thornton, D. B. Submit to the senate standing committee on banking 2002: trade and commerce.