

# عدم تقارن اطلاعاتی و اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری مابین هریک از استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات

دکتر هاشم نیکومرام<sup>۱</sup>  
جواد انصاری<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۷/۲۷  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۹/۲۳

## چکیده

یک حسابدار به عنوان تهیه‌کننده اطلاعات معجری افشای اطلاعاتی است که در آن باید بین اطلاعات مربوط و قابل اتکا نوعی مصالحه و بده‌بستان را برقرار کند و تمام تلاش یک حسابدار این باید باشد که بتواند گزارش‌هایی را ارائه دهد که این گزارشات نقش برطرف کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را دارا باشد. حسابدار برای این که دچار مسأله گزینش نادرست در این ویژگی‌های کیفی اطلاعات نگردد ضرورت دارد از اولویت‌هایی که هر یک از استفاده‌کنندگان به این ویژگی‌های قائل هستند، آگاه باشد. در این پژوهش دو فرضیه مطرح شده است و سپس برای آزمون فرضیه‌ها اطلاعات لازم از پرسشنامه اعضای نمونه شامل استفاده‌کنندگان (مدیران سهامداران اعتباردهندگان) و تهیه‌کنندگان (حسابداران) جمع‌آوری گردیده است. در این تحقیق از آزمون لگن- ویتنی و فریدمن استفاده گردیده است. نتایج حاصل از تحقیق فوق بیان میدارد که تفاوت بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین تک تک استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان در سطح ۹۹٪ با استفاده از آزمون لگن- ویتنی تایید گردیده است این نتیجه نقطه شروعی برای بررسی این تفاوتها را به وجود می‌آورد. تفاوت بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات در تصمیم‌گیرهای استفاده‌کنندگان با استفاده از آزمون فریدمن انجام گرفته است و مبنی بر تایید این تفاوت در سطح اطمینان ۹۹٪ را نشان می‌دهد و همچنین با استفاده از این آزمون طیفی از ارجحیتهای استفاده‌کنندگان در ویژگیهای کیفی اطلاعات بدست آمد که از نتایج آن می‌توان در زمانی که یک تهیه‌کننده اطلاعات اطلاعاتی را برای استفاده‌کننده مورد نظر تهیه می‌کند یا برسر انتخاب بین دو یا چند ویژگیهای کیفی اطلاعات در دوراهی قرار دارد کمک شایانی را نماید

واژگان کلیدی: ویژگی کیفی اطلاعات، نامتقارنی اطلاعات، مربوط بودن، قابلیت اعتماد

## ۱- مقدمه

اطلاعات عنصری از تجارت شده است. در زمانهای پیش‌تر کامیابی مبتنی بر معیارهایی چون مال، ثروت، منابع فیزیکی، غذا، آتش یا جان پناه بوده است. اما امروزه افراد و حرفه‌هایی موفق و کامیاب هستند که بتوانند اطلاعات مورد نیاز خود را از سیستم‌های اطلاعاتی تأمین نمایند و در مقابل سیستم‌های اطلاعاتی نیز می‌کوشند تا عده کثیری را به عنوان گیرندگان خدمات به سوی خود جذب کنند (آدری فنر).

دل مشغولی بیشتر جامعه‌شناسان، سودمند بودن اطلاعات برای توده کثیری از مردم است تا تأمین اطلاعات طبقه یا گروهی خاص از مردم. لذا جامعیت سودمند بودن اطلاعات برای همه حرفه‌ها ضرورت دارد از جمله حرفه حسابداری که به عنوان یکی از مهمترین سیستم‌های اطلاعاتی قلمداد شده است. تا سده شانزدهم میلادی هدف اولیه حسابداری این بود که برای مالک شرکت (که معمولاً یک مالک منحصر بفرد بود) اطلاعاتی را ارائه نمایند، در نتیجه حساب‌ها به صورت رمز و محرمانه نگهداری می‌گردید. اما پیشرفت جوامع و قرار گرفتن در عصر اطلاعاتی، حسابداری را از اینکه خود هم تولید کننده و هم مصرف کننده باشد، خارج کرده است و در تعاریف جدید به حسابداری از زاویه یک سیستم اطلاعاتی توجه شده است. حسابداری به عنوان فرآیندی که

۱. استاد- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

۲. کارشناس ارشد حسابداری - مدرس دانشگاه

منابع اطلاعاتی را جمع‌آوری و در یک جریان ارتباطی به مجموعه‌ای از اطلاعات قابل استفاده به دریافت کنندگان اطلاعات انتقال می‌دهد، تعریف شده است و در چنین فرآیندی است که حسابداران به عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات می‌بایستی میزان قابل مصرف بودن اطلاعات و رضایتمندی را برای همه دریافت‌کنندگان اطلاعات در نظر داشته باشند و این کار باعث خواهد شد حالت تقارنی، اطلاعات افزایش یابد.

حسابداران به عنوان تولیدکنندگان اطلاعات می‌توانند نقش فزاینده‌ای در برنامه‌ریزی نوع اطلاعات تولیدی و کیفیت آنها و جلب رضایتمندی گروه‌های دریافت‌کننده اطلاعات و ایجاد جوامعی اطلاعاتی که نامتقارنی اطلاعات در آن در حداقل است، ایفا نمایند.

اولین پرسشی که به ذهن خطور می‌کند اینست که «نامتقارنی اطلاعات چیست؟» و ترجیحات و اولویت‌های هر یک از گروه‌های که به طور مستقیم یا غیرمستقیم گیرنده خدمات حسابداری هستند کدام است می‌باشد. بدیهی است به خاطر گستردگی موضوع، در این تحقیق مجال شناخت تنها یکی از این اولویت‌ها که نقش اساسی در نوع گزارشات حسابداری دارد یعنی اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات مدنظر بوده است و موضوع تحقیق حاضر را به: عدم تقارن اطلاعاتی و اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری مابین هریک از استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات اختصاص یافته است.

## ۲- کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از ضرورت‌های انتقال اطلاعات

از ضرورت‌های انتقال اطلاعات این است که یک حسابدار به عنوان فعال‌ترین فرد در زمینه انتقال اطلاعات، اطلاعات را به همه افراد جامعه انتقال دهد و از حالتی که باعث عدم متقارنی اطلاعات شود بپرهیزد. پس در گام اول شناسایی این که عدم تقارن اطلاعاتی چیست؟ ضرورت دارد.

جایزه نوبل اقتصاد سال ۲۰۰۱ در اقتصاد به مایکل اسپنس (Michael Spence)، جورج اکرلوف (George Akerlof)، جوزف استیگلیتز (Joseph Stiglitz) به خاطر کارشان در زمینه اقتصاد اطلاعات تعلق گرفت. این سه دانشمند در دهه هفتاد میلادی نظریه‌ای را درباره بازار پایه‌گذاری کردند که به نظریه اطلاعات نامتقارن شهرت یافت. آنها عنوان کردند که تئوری اقتصاد در چند دهه اخیر با سوالات چالش برانگیزی روبه‌رو بوده است. از جمله:

- چرا نرخ بهره در بازارهای استقراض محلی در کشورهای جهان سوم اغلب بیش از حد بالاست؟
- چرا کسانی که می‌خواهند یک اتومبیل دست دوم خوب خریداری کنند ترجیح می‌دهند به واسطه مراجعه کنند تا به شخص فروشنده؟
- چرا مؤسسه‌ها با این که ناگزیرند بابت مالیات سود سهام، چیزی بیش از مالیات متعلق به سود حاصل از افزایش قیمت سهام بپردازند، سود سهام را تقسیم می‌کنند؟
- چرا به نفع مؤسسه‌های بیمه است که به مشتریان خود فهرستی از قراردادهایی را عرضه کنند که در آنها حق بیمه به تناسب افزایش کسورات خسارت بیمه کاهش می‌یابد؟
- چرا مالکان زمین‌های کشاورزی کل مخاطره برداشت محصول را در قراردادهای خود با زارعان تهیدست، به عهده نمی‌گیرند؟

برندگان جایزه نوبل سال ۲۰۰۱ پاسخی مشترک به سوالات یاد شده عرضه کردند و با استفاده از فرضیه واقع‌بینانه اطلاعات نامتقارن به بسط نظر خود پرداختند که:

- واسطه‌ها در این سوی بازار اطلاعات بسیار بیشتری از طرف‌های معامله در آن سوی بازار دارند.
  - وام‌گیرندگان بهتر از وام‌دهندگان می‌دانند که آینده‌شان برای بازپرداخت اقساط چگونه است.
  - فروشندگان بهتر از خریداران می‌دانند که اتومبیل چه کیفیتی دارد.
  - مدیر شرکت و هیئت مدیره، بیش از سهامداران می‌دانند که سودآوری شرکت چگونه است.
  - بیمه‌گذاران بهتر از شرکت بیمه می‌دانند که تا چه اندازه با خطر تصادف روبه‌رویند.
  - زارعان بیش از مالکان زمین‌های کشاورزی می‌دانند که شرایط برداشت محصول و توانایی شان برای انجام کار، چگونه است
- در هر یک از مثال‌های بالا یکی از طرف‌ها نسبت به دیگری اطلاعات بیشتری دارد (از این دیدگاه دارای مزیت است). هنگامی که چنین وضعی وجود داشته باشد می‌گویند که سیستم اقتصادی دارای عدم تقارن اطلاعاتی است.
- گزینش نادرست، نخستین مورد در این سیستم اقتصادی است با توجه به هدف‌هایی که وجود دارد بدان سبب گزینش نادرست به وجود می‌آید که برخی از اشخاص، مانند مدیران و سایر نیروهای درون سازمان در مورد شرایط کنونی و چشم‌انداز آینده شرکت، در مقایسه با سرمایه‌گذاران خارجی، اطلاعات بیشتری دارند. مدیران و سایر نیروهای درون سازمانی می‌توانند از راه‌های گوناگون از این مزیت اطلاعاتی بهره‌مند شوند که به هزینه یا زیان سرمایه‌گذاران خارجی تمام خواهد شد، آنها می‌توانند با نوعی تعصب و یکسوگیری بر فرآیند افشای اطلاعات اعمال نفوذ نمایند.
- وجود چنین وضعی بر توان سرمایه‌گذارانی که می‌خواهند برای سرمایه‌گذاری تصمیماتی معقول اتخاذ نمایند، اثر خواهد گذاشت. گذشته از این، اگر سرمایه‌گذاران نگران احتمال وجود تعصب یا یکسوگیری در افشای اطلاعات باشند نسبت به خرید اوراق بهادار شرکت‌ها رغبت نشان نخواهند داد، که در نتیجه بازار سرمایه نمی‌تواند بدان گونه که باید و شاید عمل نماید. از این دیدگاه می‌توان حسابداری مالی و گزارشگری را به عنوان سازوکاری دانست که می‌توان بدان وسیله مسأله‌های مربوط به گزینش نادرست را حل کرده و به شیوه‌ای مدبرانه اطلاعات درون سازمانی را به اطلاعات برون سازمانی تبدیل نمود.
- «گزینش نادرست گونه‌ای از اطلاعات نامتقارن است که در یک سیستم اقتصادی یک یا چند نفر طرف‌های قرارداد یا یک معامله بالقوه نسبت به طرف دیگر دارای مزیت اطلاعاتی است.»

### ۳- خطر اخلاقی

نوع دوم خطر اطلاعات نامتقارن را خطر اخلاقی می‌دانند. مسأله مزبور بدان سبب به وجود می‌آید که مالکیت بیشتر واحدهای تجاری بزرگ از سیستم اعمال کنترل (مدیریت بر این شرکت‌ها) متمایز است. در واقع برای سهامداران و بستانکاران غیرممکن است که بر همه کارهای مدیر ارشد و کیفیت کار او (که از جانب آنها انجام می‌گیرد) نظارت مستقیم داشته باشد. از این رو، امکان دارد مدیر وسوسه شود کم کاری کند و گاه کاهش یافتن عملکرد را به گردن عواملی بگذارد که وری کنترل وی می‌باشند. بدیهی است هنگامی که چنین وضعی رخ دهد برای سرمایه‌گذاران و عملیات کارایی سیستم اقتصادی نتیجه وخیمی به بار خواهد آمد و اگر مدیر کم کاری کند، با گذشت زمان، شاهد کاهش یافتن سود، از دست رفتن شهرت و کاهش یافتن ارزش بازار مشاهده خواهد شد.

خطر اخلاقی نوعی اطلاعات نامتقارن است که از این دیدگاه یک یا چند نفر از طرفهای قرارداد و معامله بالقوه می‌تواند شاهد انجام شدن خواسته‌های خود در معامله باشند، ولی طرف دیگر نمی‌تواند شاهد چنین رخ‌دادی باشد (اسکات و ویلیام، ۱۳۸۶).

اهمیت اجتماعی کارکرد درست بازارهای اوراق بهادار و ضرورت انتقال اطلاعات

در یک سیستم اقتصاد سرمایه‌داری بازارهای اوراق بهادار نخستین محلی است که بدان وسیله سرمایه تأمین (و برای نیازهای مختلف سرمایه‌گذاری پرقاب) تخصیص می‌یابد. در نتیجه از دیدگاه اجتماعی کمال مطلوب این است که این بازارها به درستی کار کنند (عملکرد درستی داشته باشد). بدین معنی که قیمت اوراق بهادار مؤید ارزش واقعی دارایی‌ها باشد و بدین وسیله مسیر جریان وجوهی که باید سرمایه‌گذاری نمود مشخص نماید.

بازاری را که بتواند چنین کاری را انجام دهد، بازاری می‌نامند که به شیوه درست کار می‌کند. برای مثال، سرمایه‌گذاران تشویق می‌شوند در شرکتی سرمایه‌گذاری کنند که پژوهش‌ها با ارزش مورد انتظار بالا به اجرا درمی‌آورد حتی اگر این شرکت‌ها برای اوراق بهادار خود قیمت بالای تعیین نماید. برعکس، افراد تشویق نمی‌شوند در شرکت‌های سرمایه‌گذاری کنند که پروژه‌های با سرمایه‌های با ارزش مورد انتظار بالا به اجرا در نمی‌آورد. اگر قیمت اوراق بهادار بتواند به درستی، این ارزش را منعکس نماید بازار بدان گونه عمل خواهد نمود. بدیهی است این همان چیزی است که جامعه خواهان آن می‌باشد. زیرا سرمایه کامیاب است و اگر این سرمایه کامیاب صرف پروژه‌هایی شود که دارای بالاترین بازده و بیش از بقیه مولد باشند، رفاه اجتماعی افزایش خواهد یافت. با مسأله اطلاعات نامتقارن و به ویژه مسأله اطلاعات محرمانه یعنی حالتی که مدیران و نیروهای محرم سازمان، نسبت به سرمایه‌گذاران خارج از سازمان دارای مزیت اطلاعات هستند. می‌توان به راحتی مشاهده کرد که وجود مسأله گزینش نامناسب در جهت مخالف عملیات درست بازار عمل می‌نماید، زیرا افراد درون سازمانی می‌توانند در مسیر انتشار اطلاعات اثرگذار اخلاقی ایجاد کنند و مانع از انتقال اطلاعات گردند یا انتشار آنها را به تأخیر اندازند و در این میان منافع شخصی خود را تأمین نمایند. پس اهمیت اجتماعی کارکرد درست بازار ضرورت انتقال اطلاعات را ایجاب می‌کند.

بعد از مشخص شدن ضرورت انتقال اطلاعات چنین سؤالی می‌بایستی پاسخ داده شود «آیا حسابداری با انتقال اطلاعات بدون توجه به مطلوبیت اطلاعات و کیفیت اطلاعات درخواستی گیرندگان اطلاعات یعنی با انتقال کورکورانه اطلاعات توانسته در حق دانستن، خطر اخلاقی و گزینش نادرست، جلوگیری از متلاشی شدن و اهمیت اجتماعی کارکرد درست بازارهای اوراق بهادار نقش خود را ایفا کند قاعداً پاسخ ما منفی است، پس می‌بایستی نوعی عدالت اطلاعاتی و انصاف را در بین استفاده‌کنندگان اطلاعات جاری سازد تا بتواند به وظیفه خود عمل کند.

#### ۴- ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری

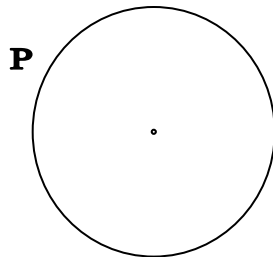
هفت بیانیه‌ای که چارچوب نظری FASB را تشکیل می‌دهد. در فاصله سال‌های ۱۹۷۸ تا ۲۰۰۰ میلادی کامل شد. این سند محصول فرآیند تکامل تدریجی است زیرا هدف‌های آن ریشه در گزارش کمیته True blood<sup>۳</sup> دارد و ویژگی‌های کیفی آن بر گزارش‌های ASOBAT و APB مبتنی است.

۳. این کمیته توسط انجمن حسابداران خبره آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۷۱ میلادی تشکیل شده است. و ماموریت این کمیته تدوین هدفهای صورتهای مالی به عنوان بخشی از تئوری حسابداری با استفاده از بیانیه شماره چهار APB بود.

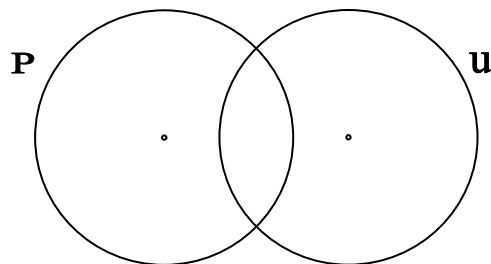
بیانیه کلیدی چارچوب نظری، بیانیه شماره دو است. ویژگی کیفی اصلی این بیانیه، مربوط بودن و قابلیت اعتماد می‌باشد. لازم است بین این دو ویژگی و همچنین بین برخی از زیرمجموعه نظیر سودمندی در پیش بینی در مقابل سودمندی در ارزیابی و همچنین، ارائه معتبر اطلاعات در مقابل قابلیت تأیید تعادل نسبی برقرار شود.

## ۵- بیان مسأله

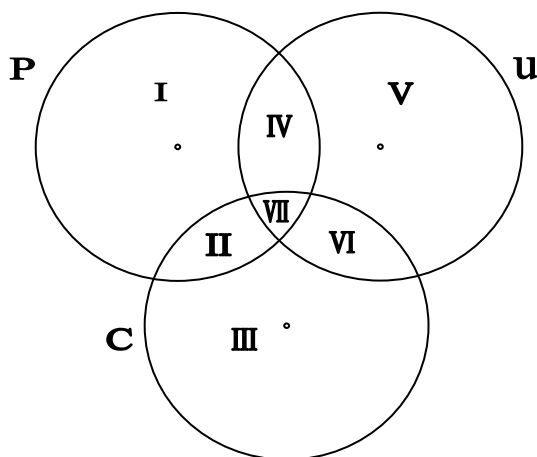
هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی "SFACI" بیان می‌دارد که هدف گزارشگری مالی فراهم نمودن اطلاعات مفید برای آنهایی است که به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی (سرمایه‌گذاری یا اعطای وام) در مورد یک واحد انتفاعی می‌پردازند از آنجا که این استفاده‌کنندگان متفاوتند، اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی باید قابل استفاده برای همه گروه‌ها باشد و در نتیجه اطلاعات مالی مذکور برای استفاده‌کنندگان خاص به منظور انجام تصمیم‌گیری‌های خاص جمع‌آوری و ارائه نمی‌گردد. بیانیه‌های حسابداری نیز حسابداران را به سوی تولید اطلاعات مورد استفاده همه گروه‌ها سوق می‌دهد. امروزه گزارش‌هایی که توسط حسابداری ارائه می‌گردد محصول میان کنش بین نفوذ و نیازهای شرکتها، استفاده‌کنندگان برون سازمانی و حرفه حسابداری می‌باشد. اگر گزارش‌هایی را که حرفه حسابداری می‌تواند در جوامع امروزی انتشار دهد را به وسیله‌ی دایره P نشان دهید (مخفف Profession)



و گزارش‌هایی را که مورد نیاز افراد برون سازمانی است را با دایره‌ای به نام U (مخفف User) نشان دهید و این افراد را نه تنها به سهامداران، به اعتباردهندگان حال و گذشته بلکه آینده هم اختصاص دهید وضعیتی به صورت زیر پیش می‌آید



دایره سومی نیز علاوه بر دو دایره قبلی می‌باشد که مساحت آن را نیازهای افراد درون سازمانی (معمولاً مدیران) و محدودیت‌های ایجاد بر حسابداران را تشکیل می‌دهد (مخفف کلمه Corporate Reporting) (پوریانسب، امیر، مهرانی، ساسان. زمستان ۱۳۷۴، ۱)



در این حال مناطق و ناحیه‌های زیر به وجود می‌آید:

**ناحیه I:** گزارش‌هایی که توسط حرفه حسابداری به علت عدم آگاهی از نیازهای استفاده‌کنندگان توسط حسابداران منتشر می‌گردد. حسابداران می‌بایستی با آگاهی از اینکه چنین گزارش‌هایی مطلوبیت آن چنانی برای استفاده‌کنندگان ایجاد نمی‌کند چنین گزارش‌هایی را منتشر نکنند البته محدودیت‌های ایجاد توسط دایره C توفیق اجباری در عدم انتشار چنین گزارش‌هایی می‌گردد.

**ناحیه II:** گزارش‌هایی است که افراد درون سازمانی از حسابداران می‌خواهند. در مورد افراد درون سازمانی (معمولاً مدیران) تأمین چنین اطلاعاتی نسبت به افراد برون سازمانی آسان است زیرا شناخت نسبت به این نیازها از افراد برون سازمانی بیشتر و بخش‌های اعظمی از گزارشات حسابداری با درخواست مدیران ارائه می‌گردد و ایجاد محدودیت‌های افراد درون سازمانی برای این نوع گزارشات انتشار یافته مستثنی است.

**ناحیه III:** منطقه‌ای است که نیاز افراد درون سازمانی است ولی توسط گزارشات حسابداری تأمین نمی‌گردد. وجود چنین منطقه‌ای که وجود آن یعنی نارضایتی‌های افراد درون سازمانی از گزارشات حسابداری علل مختلفی دارد، از جمله: ۱- عدم شناخت حسابداران از نیازهای مدیران، ۲- عدم توانایی حرفه‌ای حسابداری، ۳- هزینه بیش از منافع گزارشات، ۴- عدم وجود منابع در حرفه‌های حسابداری.

**ناحیه IV:** ناحیه‌ای است که بخشی از نیازهای افراد درون سازمانی است و گزارشات حسابداران می‌تواند این نیازها را تأمین نماید و استفاده‌کنندگان برون سازمانی خواهان آن هستند. این بخش از گزارشات همانند بخش II می‌بایستی به افراد برون سازمانی برسد ولی چون افراد درون سازمانی (عمدتاً مدیران) چنین گزارشاتی را مورد تأیید قرار نمی‌دهند یا در راستای نیازهای آنها نیست مانع از ارائه چنین گزارشاتی توسط حرفه حسابداری می‌گردد و این خود باعث ایجاد حالت عدم تقارنی اطلاعات در جامعه می‌گردد یعنی افراد درون سازمانی با اعمال نفوذ اطلاعاتی را که مورد نیاز خود هستند را کسب می‌کنند و در مقابل مانع از انتشار اطلاعات به افراد برون سازمانی می‌گردد. عدم تأمین اطلاعات این

بخش قربانی از دست رفتن استقلالی است که حسابداران در طول تاریخ از دست داده‌اند و این در حالی است که به حساب عدم کارایی حسابداری گذاشته می‌شود.

ناحیه V: گزارشاتی که در این بخش مورد نیاز افراد برون سازمانی است به یکی از علل زیر:

۱- حسابداران به این نیازها آشنا نیستند، ۲- عدم توانایی حرفه‌ی حسابداری، ۳- کمبود منابع توسط حسابداران، ۴- هزینه بیش از منافع گزارشات، ارائه نمی‌گردد.

ناحیه VI: ناحیه‌ای است که هر دو افراد درون سازمانی و برون سازمانی خواهان آن هستند ولی گزارشات حسابداری آن را ارائه نمی‌کنند و علل وجود چنین ناحیه‌ای همان یکی از چهار علل موجود در ناحیه II و V (کمبود منابع، عدم توانایی حسابداران، هزینه بیش از منافع و عدم آگاهی حسابداران از نیازهای افراد) ارائه نمی‌گردد. اگر این ناحیه جزء ناحیه گزارشات ارائه شده توسط حرفه حسابداری گردد میزان رضایتمندی بیش از سایر نواحی افزایش خواهد یافت. زیراهر دو گروه درون سازمانی و برون سازمانی خواهان چنین گزارشاتی هستند.

ناحیه VII: ناحیه‌ای است که گزارشات فعلی حسابداری در آن ارائه می‌گردد و افراد درون سازمانی مانع از انتشار آن نمی‌گردند و نیازهای هر دو گروه در آن قرار دارد.

باید توجه داشته باشید از کل مساحت دو دایره‌ی C و U تنها بخش کوچکی از آن تحت سیطره گزارشات حسابداری قرار دارد (ناحیه VII) و بخش اعظم از این ناحیه‌ها در این سیطره قرار ندارند و این یعنی عدم رضایتمندی از حرفه‌های حسابداری. بسیاری از حسابداران این عدم رضایت خود را به پای عدم استقلال حسابداران در ارائه گزارشات به افراد برون سازمانی می‌دانند ولی باید به سوالات زیر هم پاسخ داد:

«که آیا فقط و فقط علت عدم تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی به خاطر محدودیت توسط افراد درون سازمانی است» یا به عبارتی دیگر «اگر محدودیت افراد درون سازمانی برداشته شود حسابداری قادر به تأمین صد در صد نیازهای استفاده‌کنندگان برون سازمانی (بدون در نظر گرفتن هزینه) خواهد بود» و همچنین «حسابداری در چنین حالتی آیا صد درصد نیازهای افراد برون سازمانی را تأمین خواهد کرد».

این در حالی است که اگر محدودیت حاضر تنها علت موجود بود دیگر ناحیه‌ای به نام ناحیه‌ی III نبایستی وجود داشت، حال آنکه ما دیدیم که بخش اعظمی از این مناطق یعنی (II)، (III)، (VI)، (V) با حذف محدودیت‌های اعمالی توسط افراد درون سازمانی کماکان وجود دارند.

برای رسیدن به مسائل مورد مواجهه با حرفه بهتر است مسأله افزایش استقلال و آزادی عمل را به تحقیق‌های آتی موکول کرده و خود را در حالتی قرار دهید که حسابداران می‌توانند آزادانه گزارش‌های خود را ارائه دهند.

تا زمانی که خود نتوانستید نیازهای افراد درون سازمانی و برون سازمانی را تشخیص دهید قادر به تأمین نیازهای افراد استفاده‌کننده از گزارشات حسابداری نخواهید بود.

یک حسابدار می‌بایستی از نوع گزارشات که می‌تواند نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را به بهترین شکل تأمین نماید، آگاه گردد و حرکت رابه سوی مسیر و هدف اصلی یعنی حداکثر رسیدن رفاه اجتماعی تغییر دهد، این آگاهی می‌تواند از روش‌های مختلف از جمله:

«یک حسابدار خود را در مقام تصمیم‌گیری به جای استفاده‌کننده گزارشات قرار دهد» این روش سودمند است ولی از جهات بسیار دارای معایبی است از جمله این که زمان‌بر است یعنی یک حسابدار تا زمانی که بتواند کم و کیف نیازهای استفاده‌کنندگان و

تخصص لازم آنها را خود تجربه کند زمان طولانی می‌طلبد و عملاً به علت تعدد استفاده‌کنندگان امکان به موقع و به نتیجه درست رسیدن چنین روشی بعید است. روشی که در این مطالعه برگزیده شده روشی ساده و در عین حال مفید است، یعنی استفاده‌کنندگان را مورد پرسش قرار داده و میزان علاقه‌مندی آنها را به هر یک از انواع گزارش‌های گوناگون جویا شد. در این حالت است که استفاده‌کنندگان می‌توانند نقش فعالی در انتشار نوع گزارشات مورد علاقه‌شان ایفا نمایند و به پرسش مهم یعنی میزان اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات مابین هر یک از استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان پاسخ دهند و همچنین در ارائه گزارشات مشترک با آگاهی از مطلوبیت‌های همه گروه‌های استفاده‌کننده به:

«اهمیت هر یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات آگاه شوید» و گزارشاتی را تهیه نمایید که دارای حداکثر رضایتمندی باشند نه «رضایت گروه خاصی از استفاده‌کنندگان را تأمین نماید» و آگاهی از این موهوم ما را در تهیه گزارش‌هایی که بین اطلاعات مربوط و اجزای آن از یک سو و اطلاعات قابل اتکا و اجزای آن از سوی دیگر، در آن مصالحه و بده و بستان‌ها به بهترین نحوه انجام یافته، یاری می‌رساند.

## ۶- فرضیات تحقیق

محقق بعد از آشنا شدن از طریق مطالعه کتب و نشریات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مرتبط با موضوع با مبانی نظری موضوع آشنا شده و پس از آن فرضیات تحقیق به شرح ذیل استنتاج شده است:

فرضیه‌ها:

فرضیه ۱:

- فرضیه اصلی اول: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات مابین هر یک از استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان تفاوت معنادار وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۱: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه‌کنندگان تفاوت وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۲: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین اعتباردهندگان و تهیه‌کنندگان تفاوت وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۳: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین سهامداران و تهیه‌کنندگان تفاوت وجود دارد.
- فرضیه اصلی دوم: بین اهمیت هر یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در تصمیم‌گیریهای استفاده‌کنندگان تفاوت معنادار وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۱: بین مدیران و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۲: بین اعتباردهندگان و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۳: بین سهامداران و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد.

## ۷- جامعه آماری

با توجه به گستردگی استفاده‌کنندگان در شرکتهای بوردی (متنوع‌ترین استفاده‌کنندگان) جامعه آماری مدیران و اعتباردهندگان و سهامداران از شرکتهای فوق انتخاب گردیده است و با تهیه‌کنندگان اطلاعات (جامعه حسابداران در این شرکتهای بوردی) مقایسه گردیده است

## ۸- تجزیه تحلیل و آزمون فرضیات

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های آماری پژوهش حاضر، ابتدا اطلاعات حاصل از پرسشنامه‌ها استخراج و در جدول اطلاعات کلی یا جدول مادر تنظیم شد، سپس کلیه اطلاعات با استفاده از کامپیوتر و از طریق نرم‌افزارهای آماری بویژه نرم‌افزارهای SPSS و STATISTICA در دو بخش روش‌های توصیفی و استنباطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.



با توجه به نتایج آزمون کالموگروف-اسمیرنف محقق از آزمونهای ناپارامتری به منظور مقایسه نتایج در بین گروه‌ها استفاده کرده است. مهمترین آزمونهای آماری مورد استفاده عبارتند از آزمون U مان-ویتنی و آزمون فریدمن. فرضیه اصلی اول پژوهش: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات مابین هر یک از استفاده کنندگان و تهیه کنندگان تفاوت معنی دار وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱-۱: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان تفاوت وجود دارد. نتایج آزمون U مان-ویتنی به منظور مقایسه اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان در جدول زیر نشان داده شده است:

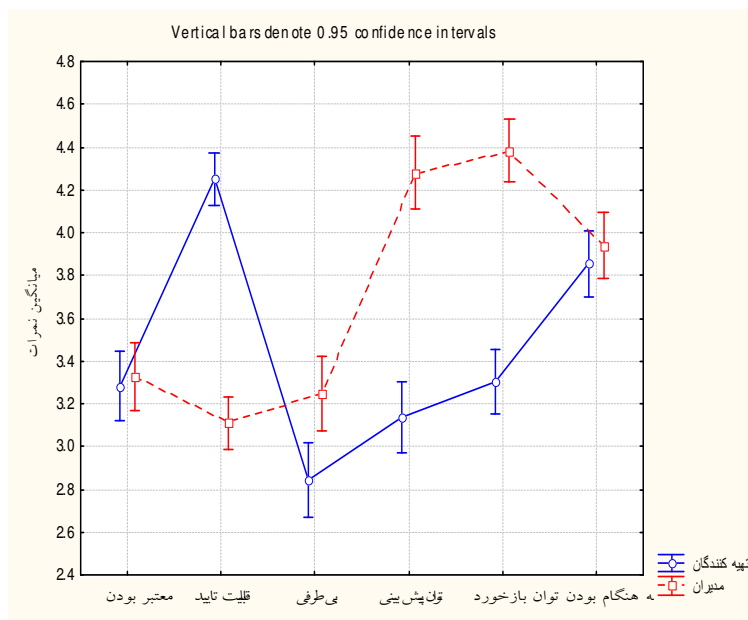
جدول ۱- آزمون مان-ویتنی برای مقایسه اهمیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان<sup>۹</sup>

متغیرها	جمع رتبه تهیه کنندگان	جمع رتبه	U	Z	p-level	Z adjusted	p-level
معتبر بودن	۹۰۲۸.۵۰	۹۴۹۹.۵۰	۴۳۷۲.۵۰	-۰.۶۱	۰.۵۴	-۰.۶۲	۰.۵۳
قابلیت تایید	۱۲۹۸۷.۰۰	۵۵۴۱.۰۰	۸۸۵.۰۰	۹.۶۷	۰.۰۰	۹.۸۴	۰.۰۰
بی طرفی	۸۱۰۱.۵۰	۱۰۴۲۶.۵۰	۳۴۴۵.۵۰	-۳.۰۲	۰.۰۰	-۳.۰۶	۰.۰۰
توان پیش بینی	۶۱۵۰.۰۰	۱۲۳۷۸.۰۰	۱۴۹۴.۰۰	-۸.۰۹	۰.۰۰	-۸.۱۹	۰.۰۰
توان بازخورد	۶۱۰۸.۰۰	۱۲۴۲۰.۰۰	۱۴۵۲.۰۰	-۸.۲۰	۰.۰۰	-۸.۲۹	۰.۰۰
به هنگام بودن	۹۱۳۰.۰۰	۹۳۹۸.۰۰	۴۴۷۴.۰۰	-۰.۳۵	۰.۷۳	-۰.۳۵	۰.۷۲
ویژگی کیفی اطلاعات	۷۸۶۱.۰۰	۱۰۶۶۷.۰۰	۳۲۰۵.۰۰	-۳.۶۴	۰.۰۰	-۳.۶۵	۰.۰۰

همانطور که مشاهده می‌گردد، Z محاسبه شده درخصوص ویژگی کیفی اطلاعات برابر ۶۵/۳ است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری مبنی بر عدم تفاوت بین اهمیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات در بین مدیران و تهیه کنندگان اطلاعات، در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) رد می‌شود و مشخص می‌گردد که مدیران به این ویژگی‌ها بیش از تهیه کنندگان اهمیت می‌دهند.

در عین حال هر یک از عوامل ششگانه ویژگی‌های کیفی اطلاعات نیز در دو گروه یاد شده مورد مقایسه قرار گرفته است. تفاوت بین مدیران و تهیه کنندگان در خصوص عوامل معتبر بودن اطلاعات و همچنین به هنگام بودن اطلاعات، با توجه به آزمون Z محاسبه شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) معنی دار نیست. یعنی هر دو گروه مدیران و تهیه کنندگان به یک میزان به این دو عامل اهمیت میدهند. ولی درخصوص سایر عوامل تفاوت بین دو گروه در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است به گونه‌ای که مدیران به بی طرفی اطلاعات، توان بازخورد و توان پیش بینی بیش از تهیه کنندگان اهمیت می‌دهند ولی تهیه کنندگان بیش از مدیران به قابلیت تایید اطلاعات توجه دارند. نمودار زیر مقایسه بین دو گروه را در هر یک از عوامل یاد شده به خوبی منعکس می‌کند:

۱. در این جدول Z آماره آزمون، P-level میزان یا سطح خطا و Zadjusted آماره Z اصلاح شده است.



نمودار ۱- مقایسه میزان اهمیت ویژگی کیفیت اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان اطلاعات

فرضیه فرعی ۱-۲: بین اهمیت ویژگی کیفیت اطلاعات بین اعتبار دهندگان و تهیه کنندگان تفاوت وجود دارد. نتایج آزمون U مان-ویتنی در جدول ۲ نشان داده شده است:

جدول ۲- آزمون مان-ویتنی برای مقایسه اهمیت ویژگی کیفیت اطلاعات بین اعتبار دهندگان و تهیه کنندگان

متغیرها	جمع رتبه تهیه کنندگان	جمع رتبه اعتبار دهندگان	U	Z	p-level	Z adjusted	p-level
معتبر بودن	۶۰۶۹.۰۰	۱۲۴۵۹.۰۰	۱۴۱۳.۰۰	-۸.۳۰	۰.۰۰	-۸.۳۷	۰.۰۰
قابلیت تایید	۱۲۷۴۸.۰۰	۵۷۷۹.۰۰	۱۱۲۳.۰۰	۹.۰۵	۰.۰۰	۹.۱۷	۰.۰۰
بی طرفی	۶۷۳۵.۰۰	۱۱۷۹۳.۰۰	۲۰۷۹.۰۰	-۶.۵۷	۰.۰۰	-۶.۶۵	۰.۰۰
توان پیش بینی	۵۴۲۴.۰۰	۱۳۱۰۴.۰۰	۷۶۸.۰۰	-۹.۹۷	۰.۰۰	-۱۰.۰۷	۰.۰۰
توان بازخورد	۸۳۲۸.۰۰	۱۰۲۰۰.۰۰	۳۶۷۲.۰۰	-۲.۴۳	۰.۰۲	-۲.۴۷	۰.۰۱
به هنگام بودن	۷۸۷۵.۰۰	۱۰۶۵۳.۰۰	۳۲۱۹.۰۰	-۳.۶۱	۰.۰۰	-۳.۶۷	۰.۰۰
ویژگی کیفیت	۶۵۴۷.۰۰	۱۱۹۸۰.۰۰	۱۸۹۱.۰۰	-۷.۰۶	۰.۰۰	-۷.۰۶	۰.۰۰

Z محاسبه شده در خصوص ویژگی کیفیت اطلاعات برابر ۰.۶/۷ است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری در این سطح اطمینان رد می شود و مشخص می گرد که اهمیت این ویژگی ها برای اعتبار دهندگان بیش از تهیه کنندگان است.

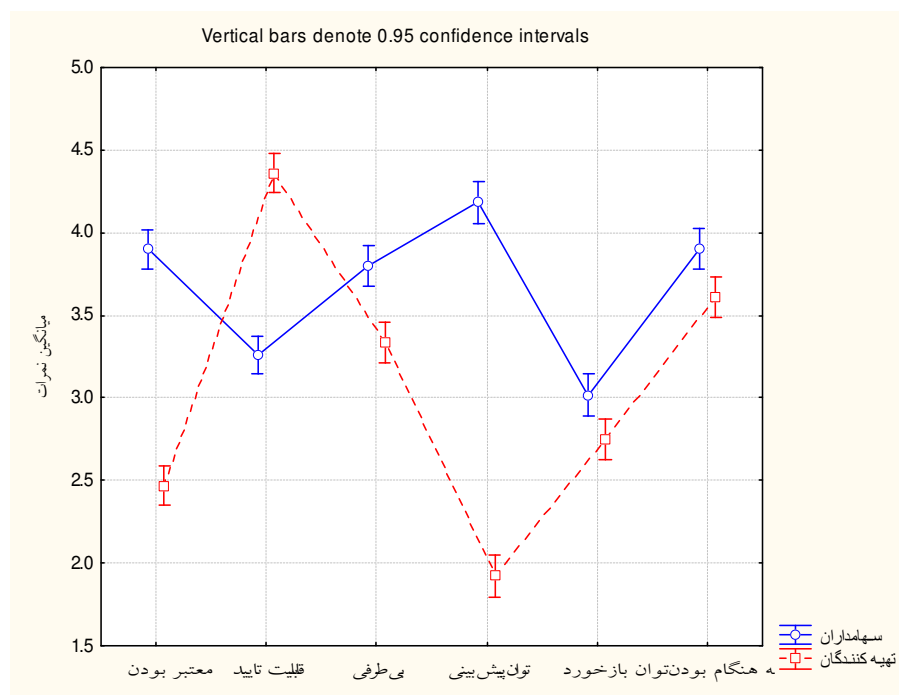
در مقایسه هر یک از عوامل ششگانه ویژگی های کیفیت اطلاعات در دو گروه یاد شده نیز مشخص شده است که در تمام موارد Zهای محاسبه شده در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است.



					سهامداران	تهیه کنندگان	
۰.۰۰	-۱۱.۰۱	۰.۰۰	-۱۰.۹۱	۴۰۷.۵۰	۱۳۴۶۴.۵۰	۵۰۶۳.۵۰	معتبر بودن
۰.۰۰	۹.۷۹	۰.۰۰	۹.۷۰	۸۷۴.۰۰	۵۵۳۰.۰۰	۱۲۹۹۸.۰۰	قابلیت تایید
۰.۰۰	-۵.۴۷	۰.۰۰	-۵.۳۸	۲۵۳۵.۵۰	۱۱۳۳۶.۵۰	۷۱۹۱.۵۰	بی طرفی
۰.۰۰	-۱۱.۵۴	۰.۰۰	-۱۱.۴۸	۱۸۹.۰۰	۱۳۶۸۳.۰۰	۴۸۴۵.۰۰	توان پیش بینی
۰.۰۴	-۲.۰۱	۰.۰۵	-۱.۹۷	۳۸۵۰.۰۰	۱۰۰۲۲.۰۰	۸۵۰۶.۰۰	توان بازخورد
۰.۰۰	-۳.۸۴	۰.۰۰	-۳.۸۰	۳۱۴۴.۵۰	۱۰۷۲۷.۵۰	۷۸۰۰.۵۰	به هنگام بودن
۰.۰۰	-۸.۵۰	۰.۰۰	-۸.۴۹	۱۳۳۹.۵۰	۱۲۵۳۲.۵۰	۵۹۹۵.۵۰	ویژگی کیفی

همانطور که مشاهده می‌گردد، Z محاسبه شده درخصوص ویژگی کیفی اطلاعات برابر ۵۰/۸ است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری مبنی بر عدم تفاوت بین اهمیت ویژگی‌های کیفی اطلاعات در بین سهامداران و تهیه کنندگان اطلاعات، در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) رد می‌شود و مشخص می‌گردد که سهامداران به این ویژگی‌ها بیش از تهیه کنندگان اهمیت می‌دهند.

تفاوت هر یک از عوامل ششگانه ویژگی‌های کیفی اطلاعات در دو گروه یاد شده نیز مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از آن است که تفاوت‌های بین دو گروه در معتبر بودن، قابلیت تایید، بی طرفی، توان پیش بینی و به هنگام بودن اطلاعات در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است و تفاوت بین دو گروه در توان بازخورد اطلاعات در سطح اطمینان ۹۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) معنی دار می‌باشد. به طور کلی نتایج نشان می‌دهد که تهیه کنندگان بیشتر از سهامداران به قابلیت تایید اطلاعات تکیه دارند ولی میزان اهمیت سایر عوامل از نظر سهامداران بیش از تهیه کنندگان است. نمودار زیر مقایسه بین دو گروه را در هر یک از عوامل یاد شده به خوبی منعکس می‌کند:



نمودار ۳- مقایسه میزان اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین سهامداران و تهیه کنندگان اطلاعات

با توجه به نتایج بدست آمده در فرضیه‌های فرعی پژوهش، فرضیه اصلی تحقیق نیز مورد تایید قرار می‌گیرد. یعنی به طور کلی بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات مابین هر یک از استفاده کنندگان و تهیه کنندگان تفاوت معنی دار وجود دارد. فرضیه اصلی دوم پژوهش: بین اهمیت هر یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های استفاده کنندگان تفاوت معنی دار وجود دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: بین مدیران و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد. به منظور بررسی این فرضیه از آزمون فریدمن استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فریدمن به منظور اولویت‌بندی عوامل ویژگی کیفی اطلاعات از نظر تهیه کنندگان(حسابداران) و مدیران در جدول زیر مشاهده می‌شود:

جدول ۴- آزمون فریدمن برای مقایسه اولویت عوامل ویژگی‌های کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان

مدیران				تهیه کنندگان					
اولویت	میانگین	جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	اولویت	میانگین	جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	متغیرها	
۴	۳۳.۳	۰۰.۲۲۹	۳۹.۲	۴	۲۸.۳	۵۰.۲۹۵	۰۸.۳	معتبر بودن	
۶	۱۱.۳	۰۰.۱۷۲	۷۹.۱	۱	۲۵.۴	۵۰.۴۷۵	۹۵.۴	قابلیت تایید	
۵	۲۵.۳	۰۰.۲۱۸	۲۷.۲	۶	۸۴.۲	۰۰.۲۳۶	۴۶.۲	بی طرفی	
۲	۲۸.۴	۵۰.۴۸۳	۰۴.۵	۵	۱۴.۳	۰۰.۲۸۵	۹۷.۲	توان پیش بینی	
۱	۳۸.۴	۵۰.۵۲۲	۴۴.۵	۳	۳۰.۳	۰۰.۳۱۵	۲۸.۳	توان بازخورد	
۳	۹۴.۳	۰۰.۳۹۱	۰۷.۴	۲	۸۵.۳	۰۰.۴۰۹	۲۶.۴	به هنگام بودن	
Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۳۵۵.۴۸ p = ۰.۰۰				Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۱۵۸.۵۸ p = ۰.۰۰				آزمون آماری	

همانطور که ملاحظه می‌شود، مجذور کای ( $\chi^2$ ) محاسبه شده در هر دو مورد با درجه آزادی ۵، در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری مبنی بر عدم تفاوت بین اولویت عوامل در تهیه کنندگان و همچنین عدم تفاوت بین اولویت عوامل در مدیران، در این سطح اطمینان رد می‌شود و همانطور که در جدول منعکس شده است، قابلیت تایید از نظر تهیه کنندگان در اولویت اول قرار دارد ولی از نظر مدیران توان بازخورد در اولویت اول است. پایستریترین میزان اهمیت از نظر تهیه کنندگان مربوط به عامل بی طرفی اطلاعات است ولی در مدیران کمترین میزان اهمیت مربوط به قابلیت تایید می‌باشد. فرضیه فرعی ۲-۲: بین اعتباردهندگان و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد. این فرضیه نیز با استفاده از آزمون فریدمن مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون مربوطه به منظور اولویت‌بندی عوامل ویژگی کیفی اطلاعات از نظر تهیه کنندگان و اعتبار دهندگان در جدول ۴-۱۴ مشاهده می‌شود:

جدول ۵- آزمون فریدمن برای مقایسه اولویت عوامل کیفی اطلاعات بین اعتباردهندگان و تهیه کنندگان

اعتبار دهندگان				تهیه کنندگان					
اولویت	میانگین	جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	اولویت	میانگین	جمع رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	متغیرها	
۱	۲۳.۴	۰۰.۴۸۳	۰۳.۵	۳	۸۵.۲	۰۰.۳۱۷	۳۰.۳	معتبر بودن	
۵	۱۳.۳	۰۰.۲۱۳	۲۲.۲	۶	۳۲.۴	۰۰.۵۰۹	۳۰.۵	قابلیت تایید	
۳	۹۹.۳	۵۰.۴۰۶	۲۳.۴	۴	۰۶.۳	۵۰.۳۵۰	۶۵.۳	بی طرفی	
۴	۹۰.۳	۰۰.۴۰۲	۱۹.۴	۲	۲۹.۲	۰۰.۲۱۹	۲۸.۲	توان پیش بینی	
۶	۴۷.۲	۵۰.۱۰۳	۰۸.۱	۱	۲۳.۲	۰۰.۱۹۹	۰۷.۲	توان بازخورد	
۲	۰۰.۴	۰۰.۴۰۸	۲۵.۴	۵	۶۴.۳	۵۰.۴۲۱	۳۹.۴	به هنگام بودن	
Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۳۲۷.۱۳ p = ۰.۰۰				Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۲۶۶.۴۷ p = ۰.۰۰				آزمون آماری	

نتایج حاکی از آن است که در هر دو مورد مجذور کای ( $\chi^2$ ) محاسبه شده با درجه آزادی ۵، در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری مبنی بر عدم تفاوت بین اولویت عوامل در تهیه کنندگان و همچنین

عدم تفاوت بین اولویت عوامل در اعتباردهندگان، در این سطح اطمینان رد می‌شود و همانطور که در جدول منعکس شده است، توان بازخورد از نظر تهیه کنندگان در اولویت اول قرار دارد و کمترین میزان اهمیت مربوط به قابلیت تایید است. ولی از نظر اعتباردهندگان معتبر بودن اطلاعات در اولویت اول قرار دارد و کمترین میزان اهمیت مربوط به عامل توان بازخورد اطلاعات است.

فرضیه فرعی ۲-۳: بین سهامداران و حسابداران در اولویت‌های ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد. به منظور بررسی این فرضیه نیز از آزمون فریدمن استفاده شده که نتایج آن در جدول ۴-۱۵ مشاهده می‌شود:

جدول ۶- آزمون فریدمن برای مقایسه اولویت عوامل کیفی اطلاعات بین سهامداران و تهیه کنندگان

متغیرها	تهیه کنندگان				سهامداران			
	میانگین	جمع	میانگین	اولویت	میانگین	جمع	میانگین	اولویت
معتبر بودن	۴۷.۲	۰۰.۲۳۷	۴۷.۲	۵	۱۶.۴	۵۰.۳۹۹	۹۰.۳	۲
قابلیت تایید	۶۱.۵	۰۰.۵۳۹	۳۶.۴	۱	۰۳.۲	۵۰.۱۹۴	۲۶.۳	۵
بی طرفی	۰۶.۴	۰۰.۳۹۰	۳۳.۳	۳	۹۴.۳	۰۰.۳۷۸	۸۰.۳	۴
توان پیش بینی	۳۵.۱	۰۰.۱۳۰	۹۲.۱	۶	۰۴.۵	۰۰.۴۸۴	۱۸.۴	۱
توان بازخورد	۹۹.۲	۰۰.۲۸۷	۷۵.۲	۴	۷۹.۱	۰۰.۱۷۲	۰۲.۳	۶
به هنگام بودن	۵۱.۴	۰۰.۴۳۳	۶۱.۳	۲	۰۴.۴	۰۰.۳۸۸	۹۰.۳	۳
آزمون آماری	Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۳۴۹.۱۷ p = ۰.۰۰				Chi Sqr. (N = ۹۶, df = ۵) = ۲۴۷.۰۴ p = ۰.۰۰			

همانطور که ملاحظه می‌شود، مجذور کای ( $\chi^2$ ) محاسبه شده در هر دو مورد با درجه آزادی ۵، در سطح اطمینان ۹۹ درصد ( $\alpha = 0.01$ ) معنی دار است. بدین ترتیب فرض صفر آماری مبنی بر عدم تفاوت بین اولویت عوامل در تهیه کنندگان و همچنین عدم تفاوت بین اولویت عوامل در سهامداران، در این سطح اطمینان رد می‌شود و همانطور که در جدول نشان داده شده است، قابلیت تایید از نظر تهیه کنندگان در اولویت اول قرار دارد و توان پیش بینی دارای کمترین میزان اهمیت است. ولی از نظر سهامداران توان پیش بینی در اولویت اول قرار داشته و کمترین میزان اهمیت مربوط به توان بازخورد است. در مجموع با توجه به جمع‌بندی حاصل از فرضیه‌های فرعی اول تا سوم، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اصلی دوم پژوهش نیز مورد تایید قرار می‌گیرد. یعنی بین اهمیت هر یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های استفاده کنندگان تفاوت معنی دار وجود دارد. بدین ترتیب هر دو فرضیه اصلی تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تایید قرار گرفته‌اند.

## ۹- نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اصلی اول خودبه سه فرضیه فرعی قابل تقسیم است

### نتایج آزمون فرضیه فرعی اول:

فرضیه فرعی اول عبارتست از: بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان تفاوت وجود دارد که با استفاده نتایج آزمون ناپارامتریک U مان-ویتنی مشاهده گردیده است که فرضیه تحقیق یعنی تفاوت بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین مدیران و تهیه کنندگان در سطح ۹۹٪ تایید گردیده است

این نتیجه یعنی شروع بررسی این تفاوتها که در مقایسه هریک از عوامل شش گانه ویژگی کیفی اطلاعات نتایج زیر بدست آمده که می‌تواند موثرتر باشد با استفاده از آزمون z مشخص گردیده است که تهیه کنندگان و مدیران فقط به دو ویژگی کیفی اطلاعات اهمیت یکسان می‌دهند و به جزیک مورد قابلیت تایید در سه مورد توان پیش بینی وبی طرفی و توان بازخورد میزان درجه اهمیتی که مدیران خواهان آن هستند توسط تهیه کنندگان (البته به طور ناخودآگاه) در تهیه اطلاعات لحاظ نمی‌شود

که از دیگر نتایج مهم فرضیه فوق این است که با استفاده از تجزیه و تحلیل‌های آماری که در فصل قبل انجام گردید تهیه کنندگان اطلاعات رابه این موارد که درجه اهمیت بالایی بین مدیران را دارد را آشنا ساخته و در گزارشات خود لحاظ و در صورت ناتوانی حرفه در ایجاد گزارشاتی طبق موارد بدست آمده در حال حاضر (به علت عدم فزونی هزینه بر منابع یا عدم کمبود منابع و یا عدم گستردگی حرفه) افقهای آینده حرفه را در رسیدن به این موارد ترسیم می‌نمایند و مسیری را که گزارشهای حرفه به سوی آن می‌بایستی حرکت کند را می‌نمایاند

### نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه فرعی دوم عبارتست از بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین اعتبار دهندگان و تهیه کنندگان تفاوت وجود دارد با استفاده نتایج آزمون ناپارامتریک U مان-ویتنی مشاهده گردیده است که این فرضیه تحقیق نیز یعنی تفاوت بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین اعتبار دهندگان و تهیه کنندگان در سطح ۹۹٪ تایید گردیده است که وبه وجود تفاوت در بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات دو گروه اشاره دارد

که در مقایسه هریک از عوامل شش گانه نیز به این نتیجه می‌رسید که در هیچ یک از عوامل ششگانه بین اعتبار دهندنده و تهیه کننده به یک میزان اهمیت وجود ندارد

و در پنج عامل از ویژگیهای کیفی اطلاعات یعنی معتبر بودن، بی طرفی، توان پیش بینی، توان بازخورد به هنگام بودن درجه اهمیت آن نزد اعتبار دهندگان بیش از تهیه کنندگان است که این مورد تهیه کنندگان رابه آشناساختن این موارد با اهمیت نزد اعتبار دهندگان و لحاظ نمودن آنها در گزارشات خود و در صورت عدم ناتوانی حرفه در ایجاد گزارشاتی طبق موارد بدست آمده در حال حاضر (به علت عدم فزونی هزینه بر منابع یا عدم کمبود منابع و یا عدم گستردگی حرفه) افقهای آینده برای حرفه را در رسیدن به این موارد ترسیم می‌نمایند و مسیری را که گزارشهای حرفه به سوی آن می‌بایستی حرکت کند را مشخص می‌کند

### نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

فرضیه فرعی سوم عبارتست از بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین سهامداران و تهیه کنندگان تفاوت وجود دارد



با استفاده نتایج آزمون ناپارامتریک U مان-ویتنی مشاهده گردیده است که این فرضیه تحقیق نیز یعنی تفاوت بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات بین سهامداران و تهیه کنندگان در سطح ۹۹٪ تایید گردیده است که وبه وجود تفاوت در بین اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات دو گروه اشاره دارد که تفاوت هر یک از عوامل ششگانه نیز مورد بررسی قرار گرفت که در هیچ یک از عوامل ششگانه بین سهامدار و تهیه کننده به یک میزان اهمیت وجود ندارد و در ۵ عامل از ویژگیهای کیفی اطلاعات یعنی معتبر بودن، بی طرفی، توان پیش بینی توان بازخور وبه هنگام بودن درجه اهمیت آن نزد سهامداران بیش از تهیه کنندگان است که این مورد تهیه کنندگان رابه آشناساختن این موارد با اهمیت نزد سهامداران و لحاظ نمودن آنها در گزارشات خود و در صورت عدم ناتوانی حرفه در ایجاد گزارشاتی طبق موارد بدست آمده در حال حاضر (به علت عدم فزونی هزینه بر منابع یا عدم کمبود منابع و یا عدم گستردگی حرفه) افقهای آینده حرفه را در رسیدن به این موارد ترسیم می نمایند و مسیری را که گزارشهای حرفه بایستی به سوی آن حرکت کند را مشخص می کند

از دیگر نتایجی که از آزمون فرضیه های فرعی بالا بوجود آمده است این است که در آزمون U مان-ویتنی مشخص گردیده است که میزان مقارنی هر یک از ویژگیهای کیفی اطلاعاتی که تهیه کنندگان با گروههای دیگر لحاظ می کنند متفاوت است که از روی Z اصلاحی این تفاوتها را می شود مقایسه کرد که اگر مواردی از ویژگیهای کیفی اطلاعاتی را که مقارنی در آن توسط تهیه کنندگان بیشتر از گروههای دیگر رعایت می کنند را با نمرة ۳ و مواردی را که مقارنی آن در بین سه گروه در رتبه دوم قرار دارد را با نمرة ۲ و مواردی را که در آن نامقارنی کمتری نسبت به سایر گروهها وجود دارد را با نمرة ۱ لحاظ نماییم جدولی مطابق جدول زیر بدست می آید که در آن مقارنی نسبت به سایر گروهها به صورت زیر است:

نشاندهنده	بین تهیه کنندگان و مدیران	بین تهیه کنندگان و اعتبار دهندگان	بین تهیه کنندگان و سهامداران	متغیرها	که این است
میزانی	۳	۲	۱	معتبر بودن	این است
ویژگی کیفی	۲	۱	۳	قابلیت تایید	مقارنی
مدیران و تهیه	۳	۱	۲	بی طرفی	اطلاعات بین
در مقایسه	۳	۲	۱	توان پیش بینی	کنندگان
	۱	۲	۳	توان بازخور	
	۳	۲	۱	به هنگام بودن	
	۱۵	۱۰	۱۱		

با سایر گروهها بیشتر است و در رتبه بعدی بین تهیه کنندگان و سهامداران و بعد از آن بین تهیه کنندگان و اعتبار دهندگان قرار دارد

**فرضیه اصلی دوم خودبه سه فرضیه فرعی قابل تقسیم است :**

فرضیه فرعی اول: بین مدیران و حسابداران در اولویت ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد که این فرضیه با استفاده از آزمون فریدمن انجام گرفت و مبنی بر تایید این تفاوت در سطح اطمینان ۹۹٪ نشان داد و همچنین با استفاده از این آزمون طیفی ازارجحیتهای مدیران در ویژگیهای کیفی اطلاعات بدست آمد که از نتایج آن می توانیم در زمانی که یک تهیه کننده اطلاعات اطلاعاتی را برای مدیران تهیه می کند یا بر سر انتخاب بین دو یا چند ویژگیهای کیفی اطلاعات مانده است کمک شایانی نماید که نتایج تحقیق در میزان علاقمندی مدیران به ترتیب اولویت به صورت زیر بوده است :

۱- توان بازخورد

۲- توان پیش بینی

۳- به هنگام بودن

۴- معتبر بودن

۵- بی طرفی

۶- قابلیت تایید

**فرضیه فرعی دوم:**

بین اعتباردهندگان و حسابداران در اولویت ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد که این فرضیه با استفاده از آزمون فریدمن انجام گرفت و مبنی بر تایید این تفاوت در سطح اطمینان ۹۹٪ نشان داد و همچنین با استفاده از این آزمون طیفی ازارجحیتهای اعتباردهندگان در ویژگیهای کیفی اطلاعات بدست آمد که از نتایج آن می توانیم در زمانی که یک تهیه کننده اطلاعات اطلاعاتی را برای اعتباردهندگان تهیه می کند یا بر سر انتخاب بین دو یا چند ویژگیهای کیفی اطلاعات مانده است کمک شایانی نماید که نتایج تحقیق در میزان علاقمندی اعتباردهندگان به ترتیب اولویت به صورت زیر بوده است :

۱- معتبر بودن

۲- به هنگام بودن

۳- بی طرفی

۴- توان پیش بینی

۵- قابلیت تایید

۶- توان بازخورد

**فرضیه فرعی سوم:**

بین سهامداران و حسابداران در اولویت ویژگی کیفی اطلاعات تفاوت وجود دارد که این فرضیه با استفاده از آزمون فریدمن انجام گرفت و مبنی بر تایید این تفاوت در سطح اطمینان ۹۹٪ نشان داد و همچنین با استفاده از این آزمون طیفی ازارجحیتهای اعتباردهندگان در ویژگیهای کیفی اطلاعات بدست آمد که از نتایج آن می توانیم در زمانی که یک تهیه کننده اطلاعات اطلاعاتی را برای اعتباردهندگان تهیه می کند یا بر سر انتخاب بین دو یا چند ویژگیهای کیفی اطلاعات مانده است کمک شایانی نماید که نتایج تحقیق در میزان علاقمندی سهامداران به ترتیب اولویت به صورت زیر بوده است :

۱- توان پیش بینی

۲- معتبر بودن

۳- به هنگام بودن

۴- بی طرفی

۵- قابلیت تایید

۶- توان بازخورد

## ۱۰- نتیجه گیری

درکل آگاهی از وجود تفاوت در ویژگیهای کیفی اطلاعات مابین استفاده کنندگان باعث می گردد که تهیه کنندگان به شناخت این تفاوتها و هرچه کم کردن این تفاوتها سوق یابند و با آگاهی یافتن تهیه کنندگان از میزان علاقمندی هریک از گروههای مخاطب، تهیه کنندگان با کاربردن اولویتهای مد نظر استفاده کنندگان کارایی گزارشات خود را افزایش دهند.

## ۱۱- پیشنهادها

پیشنهادها در دو قسمت به صورت زیرارایه می‌گردد:

### پیشنهادهای حاصل از تحقیق

باتوجه به نتایج حاصل ازآزمون اول پیشنهاد می‌گردد مراجع ذیصلاح بادر نظر گرفتن میزان درجه اهمیتی که هر یک از ویژگیهای کیفی اطلاعات برای استفاده کنندگان آنها داردمبادرت به تدوین قوانینی نمایند که نیازهای اطلاعاتی تصمیم گیرندگان رامرتفع و موجب رضایتمندی گروههای فوق رابدست آورند .

باتوجه به نتایج حاصل ازآزمون دوم پیشنهاد می‌گردد تهیه کنندگان اطلاعات با آگاهی ازمیزان اهمیتی که ویژگیهای کیفی اطلاعات بریکدیگر دارند با انتخاب اولویتهای درست موجبات ایجاد کارایی بیشتر رادر گزارشات خود فراهم نمایند.

## ۱۲- منابع وماخذ:

### فهرست منابع فارسی :

- ۱- اسکات ویلیام، ترجمه علی پارسائیان، بهار ۱۳۸۶، تئوری حسابداری مالی، انتشارات ترمه.
- ۲- الورون اس. هندریکسون، مایکل اف. ون بودا، ترجمه علی پارسائیان، چاپ دوم ۱۳۸۵، جلد اول تئوریهای حسابداری، انتشارات ترمه،
- ۳- شباهنگ، رضا، دی ۱۳۸۴، جلد دوم تئوری حسابداری چاپ چهارم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- ۴- اعتمادی، حسین و اکرم یارمحمدی (۱۳۸۲). «بررسی عوامل مؤثر بر گزارش‌گری میان دوره‌ای به موقع در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار»، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره ۲، صص ۹۹-۸۷.
- ۵- پورزندی، محمد ابراهیم و هدایت الله منصور (۱۳۷۹). «نقش گزارش‌گری مالی در بازار سرمایه»، حسابدار، شماره ۱۳۸، صص ۳۳-۳۰.
- ۶- تالانه، عبدالرضا (۱۳۸۰). «فقر و غنای هدف کلی گزارش‌گری مالی»، حسابدار، شماره ۱۴۴، صص ۶-۳ و ۸۵-۸۲.
- ۷- الورون اس. هندریکسون، مایکل اف. ون بودا، ترجمه علی پارسائیان، چاپ دوم ۱۳۸۵، جلد دوم تئوریهای حسابداری، انتشارات ترمه.
- ۸- صیدی، حجت اله (۱۳۸۴). «ارزش گزارش‌گری در عصر اطلاعات»، حسابدار، شماره ۱۴۸، صص ۲۸-۲۶.
- ۹- آذر عادل و منصور مومنی. تابستان ۱۳۸۵، آمار و کاربرد آن در مدیریت جلد دوم، انتشارات سمت چاپ نهم .
- ۱۰- آذر، عادل و محمد مومنی. آمار و کاربرد آن در مدیریت جلد اول، انتشارات سمت چاپ نهم، پاییز ۱۳۸۲.
- ۱۱- پوریان‌سب، امیر، مهرانی، ساسان. زمستان ۱۳۷۴، «مسائل ومشکلات اجرایی هدفهای گزارش‌گری مالی»، بررسیهای حسابداری، شماره ۱۴۴، صص ۱۴۵ و ۱۱۵.
- ۱۲- خاکی، غلامرضا، چاپ اول ۱۳۸۴، روش تحقیق بارویکرد پایان نامه نویسی، انتشارات مرکز تحقیقات علمی کشور.
- ۱۳- نیک گهر عبدالحسین، چاپ اول ۱۳۸۵، روش تحقیق در علوم اجتماعی انتشارات توتیا.

- ۱۴- لک، جمشید، دیماه، ۱۳۸۵ شبکه‌های اطلاعات هوشمند و نقش آن در تصمیم‌گیری مدیران- نشریه بورس اوراق بهادار تهران شماره ۵۹ ص ۲۴.
- ۱۵- آدری فنر، ترجمه امیررضا اصنافی، مجله. الکترونیکی مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران
- ۱۶- نیکخواه آزاد، علی، رضازاده، جواد، سال ۱۳۷۷، قانون‌ها و قانون‌نماهای حسابداری، مجله بررسیهای حسابداری، شماره ۲۴- ۲۵،
- ۱۷- بهرامفر، نقی، سال ۱۳۷۷، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن در تصمیم‌گیری، مجله بررسیهای حسابداری شماره ۲۴، ۲۵.
- ۱۸- مکرمی، یدالله، نظریه‌ی اطلاعات نامتقارن، سایت دنیای مجازی حسابداری
- ۱۹- وطن پور، محمدرضا، سال ۸۴، بررسی نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، حسابداری دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).
- ۲۰- خالقی، رضا، سال ۱۳۷۵، قابلیت پاسخگویی صورتهای مالی براساس نیازهای اطلاعاتی اعتباردهندگان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی
- ۲۱- حسن آقایی الهی، کامران، سال ۱۳۸۳، بررسی تاثیر فناوری اطلاعات IT بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۲۲- درویشی، غلامرضا، سال ۱۳۶۹، مبانی نظری صورتهای مالی و نقش آن در فرهنگ تصمیم‌گیری، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۲۳- شباهنگ، رضا، دی ۱۳۸۴، جلد اول تئوری حسابداری چاپ چهارم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- ۲۴- مجتهدزاده ویدا، ۱۳۷۴، گذری بر چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، بررسی‌های حسابداری، سال سوم، شماره‌ی ۱۲ و ۱۳.

#### فهرست منابع خارجی:

- ۱- Singhvi surendras & Harsha B.Deasi "An Emperical Analysis of the Qualitye of Corporate financial Disclosure " the accounting Review July ۱۹۷۱, P ۱۲
- ۲- Kent Baker.H & John A.Haslem "information needs of individual investor the journal of accountry , Nowember ۱۹۷۳, PP-۶۴-۶۹
- ۳-Chandra Gyan "information needs of Secaurity analysis the Journal of accountan, December ۱۹۷۵, PP۶۵.
- ۴- kennedy , Dennis , Y.J. ugrQss B.A.Leaby and Madjid Tavan (۱۹۹۵) "An Investigation of the Relative Importance Attached to Qualitive characteristics in the SFAC No. ۲Wierarchy " Accounting In quiries (feb۱۹۹۵)

- 5- Kennedy, Dennis, Y.J., B.A. Leiby and Madjid Tavan (1995) "An Investigation of the Relative Importance Attached to Qualitative Characteristics in the SFAC No. 2 Hierarchy" Accounting Inquiries (Feb 1995)
- 6- Synnott, William. - The information weapon: winning customers and markets with technology. New York, N. Y. Wiley. 1987
- 7- Christensen, Gunnar. Informasjonsteknologi: strategi, organisasjon, Styning. Oslo: Gedrifts & Konomen. (In Norwegian). 1991
- 8- Marchand, Donald. Managing information quality. In: Wormell, Irene (ed) : Information quality : London : Taylor Graham, 1990.
- 9- Garvin, David A. Managing quality. New York, NY: The free press. 1988.
- 10- Lester, Ray. Environmental Scanning and Business Strategy. London: The British Library board. 1989.