



الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری

قاسم بولو^۱

یحیی حساس یگانه^۲

فریدون رهنمای رودپشتی^۳

شهرام چهارمحالی^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱۰/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۲/۲۴

چکیده

رویکرد عمیق حسابدار و حسابرس، به شیوه تفکر و استدلال‌آوری آنان در سه بعد جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری در هنگام روبه‌روشدن با مسائل حسابداری اشاره دارد. در این مطالعه با استفاده از پرسشنامه و گردآوری دیدگاه‌های ۷۳ نفر از حسابرسان و ۹۶ نفر از حسابداران، آمار توصیفی، آزمون t تک نمونه‌ای و دو-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.

واژه‌های کلیدی: رویکرد عمیق حسابداران، رویکرد عمیق حسابرسان، کیفیت اطلاعات حسابداری.

۱- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران، (نویسنده اصلی) ghblue20@yahoo.com

۲- استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

۳- استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، تهران، ایران.

۴- دانشجوی دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (مسئول مکاتبات)

۱- 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 (کمیته 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 سال ها 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 تلاش ها بیشتر بر پایه ابعاد کمی و با رویکرد مبتنی بر اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی و گزارش های 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، ویژگی های 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 می شود 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 نشده‌اند را، تبیین نمود. نتایج حاصله می‌توانند کمک چشمگیری را به مدیران شرکت‌ها در راستای افزایش کیفیت اطلاعاتی حسابداری، مدیران موسسات حسابرسی در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و همچنین سرمایه‌گذاران به منظور ارزیابی کیفیت اطلاعات شرکت‌ها (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؟

۲- چارچوب نظری

۲-۱- گزارشگری مالی

گزارشگری مالی محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شوند، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرند. صورت‌های مالی، بخش اصلی فرآیند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهند. درحال حاضر، یک مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. دیگر موارد تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی، مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می‌باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرسی قانونی) و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهند. سایر گزارش‌های مالی که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شوند، دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی، و اظهارنامه مالیاتی می‌باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۵، ۹).

۲-۲- هدف صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، مفید واقع گردد. صورتهای مالی همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته، منعکس می‌کنند (رحمانی، ۱۳۸۱).

به طور کلی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دو بخش استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و درون‌سازمانی تقسیم می‌گردد. استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی صورت‌های مالی شامل مجمع صاحبان سهام شرکت، سازمان‌های نظارتی نظیر دیوان محاسبات و سازمان بازرسی کل کشور، سازمان حسابرسی به‌عنوان حسابرس مستقل، بانک‌ها و موسسات اعتباری و استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی شامل هیئت مدیره و مدیریت عامل شرکت، مدیران مالی اجرایی و حسابرسی داخلی می‌باشد که هر بخش با توجه به موارد موردنظر بهره‌برداری لازم را از صورت‌های مالی شرکت معمول می‌نماید. در برخی شرکت‌های تجاری و تولیدی مدیران بخش‌های عملیاتی نیز از جمله استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی در درون‌سازمان‌ها می‌باشند (صادقی راد، ۱۳۹۴).

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

۲-۳- مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی

به بیان مدرس و حصارزاده (۱۳۸۷)، کیفیت گزارشگری، توان صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به طور خاص، پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران تعریف شده است. اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و زمان و قطعیت ایجاد آن است. این توان در نهایت، تعیین‌کننده ظرفیت واحد تجاری جهت انجام پرداخت‌هایی از قبیل پرداخت حقوق و مزایا به کارکنان، پرداخت به تأمین‌کنندگان کالا و خدمات، پرداخت مخارج مالی، انجام سرمایه‌گذاری، بازپرداخت تسهیلات دریافتی و توزیع سود بین صاحبان سرمایه است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری و استفاده از آن‌ها در پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد. به علاوه جریان‌های نقدی عنصر کلیدی در مورد بودجه‌بندی سرمایه‌ای است. به این منظور از مطالعات فرانسویس^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 باقی مانده مدل فوق در منفی یک، معیاری برای کیفیت اقلام تعهدی است.

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

مدل مبتنی بر کل اقلام 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):

(۱)

$$TA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{i,t} + \beta_2 PPE_{i,t} + \beta_3 \Delta CFO_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

که در آن TA = مجموع اقلام 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 ΔCFO = تغییر در جریان نقد عملیاتی.

تمامی این متغیرها بر میانگین کل دارایی‌ها تقسیم می‌شوند. متغیر دوم نیز برابر قدر مطلق مقدار باقیمانده ضربدر منفی یک است و بنابراین، مقدار بالاتر، نشانگر کیفیت گزارشگری بیشتر است.

مدل مبتنی بر حساب‌های دریافتنی

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

(۲)

$$\Delta AR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

که در آن $\Delta AR =$ تغییر سالانه در حساب‌های دریافتنی شرکت؛ و $\Delta Sales =$ تغییر سالانه در درآمد فروش. تمامی این متغیرها بر میانگین کل دارایی‌ها تقسیم می‌شوند. باقیمانده و یا به عبارتی پسماند این معادله، نشانگر تغییر در حساب‌های دریافتنی است که توسط تغییر در فروش، قابل توضیح نمی‌باشد. بنابراین، متغیر نخست، قدر مطلق این مقدار ضربدر منفی یک، می‌باشد. 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 شیپر^{۱۲} (۲۰۰۳) معتقدند که استانداردهای حسابداری باید بیشتر مبتنی بر اصول باشند. نلسون (۲۰۰۳) استفاده از قواعد را در تدوین استانداردهای حسابداری رد نمی‌کند و معتقد است استانداردهای حسابداری می‌تواند تا حدی مبتنی بر قواعد باشد زیرا قواعد می‌تواند دقت برقراری ارتباط بین استانداردها و نیازهای مربوطه را افزایش دهد و سبب کاهش و حتی از بین رفتن رویه‌های گزارشگری غیرمنصفانه شود، هر چند که استفاده از قواعد می‌تواند پیچیدگی‌های مفرط در گزارشگری مالی را به همراه داشته باشد.

با توجه به بررسی‌های صورت گرفته به نظر می‌رسد علت استفاده از قواعد، فقدان اصول یا استفاده از اصول نامناسب است. فقدان اصول مناسب، منجر به تدوین استانداردهای مبتنی بر روش‌های اختیاری می‌شود، که این امر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهد. هر چند که تدوین استانداردهای مبتنی بر اصول مناسب نمی‌تواند منجر به تدوین استانداردهایی شود که فاقد هر گونه روش‌های اختیاری است. برخی معتقدند علت رسوایی‌های تجاری اخیر، تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا براساس قواعد است. استانداردهای مبتنی بر قواعد نسبت به استانداردهای مبتنی بر اصول، طولانی‌تر و پیچیده‌تر 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 به جای اجزای جداگانه دلالت دارد. از آنجا که فیلسوف به درک زندگی انسان در مفهوم کلی علاقه‌مند است. مفاهیم کلی را از قبیل «محتوا»، «ذهن»، «فرم»، «هویت»، «فرآیند» و... که مفاهیم جامعی هستند و موجب درک کلی می‌شوند به کار می‌گیرد. این مفاهیم در دامنه کلی تجربه انسان کاربرد دارند. او همچنین سعی می‌کند تا روابط بین جنبه‌های 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 «شواهد»، «مراقبت حرفه‌ای»، «استقلال»، «افشای مناسب» و... را در نظر بگیریم. بررسی مفاهیم مذکور دارای کاربرد گسترده‌ای است و به توسعه یک بنیاد جامع و منسجم علمی بر اساس تعبیری از حسابداری و حسابرسی، به‌عنوان یک رشته مفید اجتماعی، منتهی می‌شود.

(۲) وسعت نظر به‌عنوان یک جزء رویکرد عمیق، نیاز به تعمیق لازم برای درک اهمیت واقعی و کامل مسائل دارد. بدین ترتیب، فیلسوف هر موضوع و یا پدیده‌ای را نه از منظر یک ادعاکننده خاص، بلکه در دورنمای وسیعی در نظر می‌گیرد. به طوری که می‌تواند قضاوت‌های مستدلی در مورد آن انجام دهد، اگر بخواهیم وسعت نظر را برای توسعه فلسفه حسابرسی به کار ببریم، باید درخواست‌ها 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 فرضیه‌های بدیهی است؛ فرضیه‌هایی 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 فلسفه‌های خاص و کاربردی و به‌ویژه فلسفه‌های 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 به‌طور 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 ساخته‌اند، به احتمال زیاد قادرند حتی جلوتر از زمان خود نتایج راه‌حل‌های مسائل معین را پیش‌بینی و بیان کنند (حساس‌یگانه، ۱۳۹۳). بنابراین، رویکرد عمیق حسابدار و حسابرس، به شیوه تفکر و استدلال‌آوری آنان در سه بعد جامعیت، تعمق و انعطاف‌پذیری در هنگام روبه‌رو شدن با مسائل حسابداری اشاره دارد و باتوجه به توضیحات ارائه شده، به‌نظر

منطقی می‌رسد که تقویت چهار منظر مطرح‌شده 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).

لینزمیر^{۱۴} 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^{۱۵} (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 پیش‌بینی‌کنندگی اجزای سود تعهدی از شاخص‌های تعیین‌محتوای اطلاعاتی و کیفیت بالای گزارشگری مالی می‌باشد (مهدوی و جمالیان پور، ۱۳۸۹). در جدول ۱ خلاصه تحقیقات صورت گرفته آورده شده است.

جدول ۱- پیشینه پژوهش

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج
سانیا ^{۱۶} و همکاران	۲۰۱۷	تصویب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و درآمدهای حاصل از بانکداری"	نتایج نشان داد IFRS نه تنها قابلیت تصمیم‌گیری سهامداران خرد را افزایش داده، اعتماد سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی را نیز به طرز چشمگیری بالا می‌برد.
آکجو ^{۱۷} و همکاران	۲۰۱۷	"حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی"	با استفاده از داده‌های ۴۰ شرکت بورسی طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۵ در نیجریه نشان دادند حاکمیت شرکتی به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در نیجریه کمک می‌کند.
الساقی ^{۱۸} و همکاران	۲۰۱۶	"بررسی درک حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی در بانک‌های لیبی"	نتایج نشان داد حسابرسان درک خوبی از گزارش‌های سالانه در بخش بانکی دارند که این ویژگی‌های کیفی بالا برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قابل فهم‌تر و مورد اعتمادتر

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج
			هستند.
احمد ^۱ و همکاران	۲۰۱۳	"بررسی پذیرش IFRS و کیفیت گزارشگری مالی"	نتایج آنان نشان داد که مربوط بودن سود و حقوق مالکانه قبل و بعد از پذیرش IFRS معنادار نیست و کاهش در مربوط بودن حقوق مالکانه و افزایش در مربوط بودن سود به دنبال پذیرش IFRS به چشم می خورد. آن ها همچنین دریافتند که منشا قانونی، سبک پذیرش، سطح اختلافات بین استانداردهای ملی و بین المللی و مدل های مورد استفاده در سنجش مربوط بودن و اقلام تعهدی اختیاری عواملی هستند که منجر به تعدیل این رابطه می شوند.
پورزمانی و روحانی	۱۳۹۵	"رابطه میان کیفیت گزارشگری مالی و سرعت با استفاده از معیارهای ترکیبی عملکرد پرتغلیو"	نتایج نشان می دهد که در بازار سرمایه ایران، بین عملکرد صندوق های سرمایه گذاری مشترک بر اساس نسبت های شارپ، ترینر، پتانسیل مطلوب، جنسن و سه عامله فاما و فرنچ با نسبت بازده واقعی همبستگی معنی داری وجود دارد. نتایج همچنین حاکی از این است که بیشترین میزان همبستگی با بازدهی واقعی مربوط به نسبت ترینر بوده و کم ترین ضریب همبستگی متعلق به مدل سه عاملی فاما و فرنچ می باشد.
بذرافشان و همکاران	۱۳۹۴	"فرا تحلیل (متاآنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی"	آنان در راستای شناسایی عامل این عدم تجانس، با تقسیم بندی تحقیقات بر مبنای معیارهای متفاوت کیفیت گزارشگری مالی و محاسبه آماره کای دو درون گروهی دریافتند که این معیارهای متفاوت بکار رفته در تحقیقات یکی از عوامل تناقض در نتایج تحقیقات بوده اند و رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی با مدیریت سود و امتیاز کیفیت وجود ندارد درحالی که در مقابل، رابطه معناداری بین استقلال کمیته با کیفیت اقلام تعهدی، بازده غیر عادی و تجدید ارائه و تقلب وجود دارد.
وکیلی فرد و همکاران	۱۳۹۳	"روند تغییرات استانداردهای حسابداری و تاثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری"	نتایج نشان می دهد که تغییرات استانداردها با افزایش کیفیت سود همراه بوده است اما تاثیر مثبت آن بر سایر شاخص های کیفیت اطلاعات (قدرت تبیین مدل ارزشیابی سهام، خطای پیش بینی سود، پراکندگی پیش بینی سود و پایداری سود) تایید نگردید.
مهرانی و همکاران	۱۳۹۳	"بررسی رابطه سازوکارهای راهبری شرکتی و کیفیت"	یافته های پژوهش آنان حاکی از وجود رابطه معنی دار میان راهبری شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی است. به

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج
نیکومرام و همکاران	۱۳۹۳	"تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت"	اینصورت که باافزایش میزان متغیرهای راهبری شرکتی شاخص های کیفیت سود بهبود یافته و کیفیت گزارشگری مالی هم افزایش می یابد.
حمدی و همکاران	(۱۳۹۲)	مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری و عوامل تاثیرگذار بر آن	نتایج تحقیق بیانگر مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری برای سرمایه گذاران در بورس اوراق بهادار تهران، بر مبنای مدل های بازده و قیمت است. البته شاخص های سود و زیانی نسبت به شاخص ترانزنامه ای برای سرمایه گذاران دارای ارزش مربوط تری هستند. همچنین سودده یا زیان ده بودن و اندازه شرکت بر مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری اثرگذار است.
خواجوی و همکاران	۱۳۹۲	"بررسی مالکیت خانوادگی، ترکیب هیأت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"	نتایج آنان بیانگر این است که رابطه معناداری بین درصد اعضای غیرموظف هیأت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد و مالکیت خانوادگی نیز تأثیر معناداری بر رابطه بین این دو متغیر ندارد. از بین متغیرهای کنترلی نیز اندازه هیأت مدیره، یکسان نبودن رئیس هیأت مدیره و مدیرعامل، نسبت بدهی، نوع حسابرس و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارند و

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج
			تنها نسبت بازده دارایی ها و اندازه شرکت دارای رابطه معناداری با کیفیت گزارشگری مالی هستند.
حساس یگانه و همکاران	۱۳۹۲	"بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی"	یافته های حاصل از پژوهش آنان حاکی از آن است که فلسفه اخلاق فردی حسابرسان بر رفتارهای غیر حرفه ای کاهنده کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است، بطوری که بین آرمانگرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار و بین نسبی گرایی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی دار وجود دارد.
اعتمادی و دیانتی	۱۳۸۸	"تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش مالی"	نتایج نشان داده است دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و آرمانگرایی بر کیفیت گزارش های مالی موثر است به طوری که ۱۸ درصد تغییرات این متغیر را تبیین می نماید.

۳- روش پژوهش

باتوجه به مبانی نظری و استدلال های مطرح شده، در مطالعه حاضر این پرسش ها مطرح می شوند که (۱) حسابداران و حسابرسان در مورد مسائل پیش روی 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 این که آیا حسابداران و حسابرسان رویکرد عمیق دارند یا خیر، از دو رویکرد استفاده می شود. در روش نخست، از درصد پاسخ های شمارگان ۵، ۶ و ۷ استفاده و اگر بالای ۵۰ درصد باشد، پاسخ پرسش مورد نظر، "آری" خواهد بود. در روش دوم، مقادیر میانگین داده های گردآوری شده مورد بررسی قرار می گیرند 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 این که آیا بین میزان عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر، از آزمون t دونمونه ای استفاده می شود. در این آزمون به تفاوت میانگین دو سطح از یک متغیر در مورد متغیر کمی دیگر پرداخته می شود. 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^۲ را به نمایش می گذارد. در خروجی آزمون لوین، اگر سطح معناداری کم تر از میزان خطا باشد، عدم تساوی واریانس ها نتیجه گرفته می شود و در خروجی بعدی که مرتبط با آزمون اصلی یعنی میانگین دو جامعه است، به سطح معناداری موجود در سطر دوم جدول خروجی توجه می شود و در غیر این صورت، سطح معناداری در ردیف اول جدول، مبنا قرار می گیرد. در این جدول چنانچه سطح

معناداری موجود در خروجی نرم‌افزار کم‌تر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که میانگین دو جامعه مورد نظر از جنبه متغیر بررسی شده، متفاوت است. اگر تفاوت میانگین‌ها استنباط شود، برای دریافتن این موضوع که میانگین کدام جامعه بالاتر است، بایستی به علامت مقادیر تفاوت میانگین‌ها توجه گردد. در راستای بررسی پرسش‌های سوم و چهارم، مبنی بر این که 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:

$$\text{Accounting Information Quality}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{Pattern Approach}_i + \epsilon_i$$

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

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

در مدل فوق، مقدار ضریب تعیین (R^2) 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) ۵٪ 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. 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.

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 می-
شود. 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، به‌علت 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

نرم‌افزارهای مورد استفاده در مطالعه حاضر SPSS 21 و Eviews 9 می‌باشد. جامعه آماری نهایی این
پژوهش به‌منظور 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 ۲ آورده شده است.

جدول ۲- شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول ۲ 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 ۲/۱۸۳ می‌باشد. دیگر معیار ارائه شده در جدول ۲، 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 ۲ مشهود است.

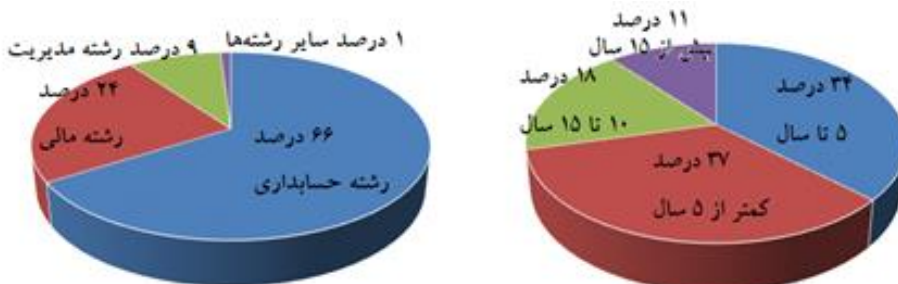
در مورد مشخصات پاسخ‌دهندگان نیز لازم به ذکر است که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، مرد و دارای کمتر از پنج سال تجربه بوده‌اند. نمودار دایره‌ای مشخصات پاسخ‌دهندگان در نمودارهای ۱، ۲، ۳ و ۴ آمده است.



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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی، از آزمون t تک‌نمونه‌ای، 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... به کار می‌رود. در واقع می‌خواهیم ببینیم تا چه حد برداشت پاسخ‌گویان از پرسش‌ها، یکسان بوده است. اساس این ضریب بر پایه مقیاس‌هاست. نتایج این آزمون در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- پایایی نتایج با استفاده از آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	تعداد پرسش‌های	پرسش‌ها
۰/۱۸۵	۶۰	رویکرد عمیق حسابداران
۰/۶۴۹	۶۰	رویکرد عمیق حسابرسان
۰/۹۸۴	۱۵	کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابداران
۰/۱۸۶۳	۱۵	کیفیت اطلاعات حسابداری - محتوایی - حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به این که 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 ۴ ارائه گردیده است.

جدول ۴- 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 ۴، 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 ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- 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 ۵، 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 تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد.

نتایج این آزمون در جدول ۶ و ۷ آمده است. باتوجه به نتایج جدول ۶، سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا حسابداران دارای رویکرد عمیق نمی‌باشند. از سویی دیگر، باتوجه به نتایج جدول ۷، 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 ۶- آزمون پرسش اول - آزمون t تک نمونه‌ای

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- آزمون پرسش اول - آزمون t تک نمونه‌ای

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جمیع 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 ۸ 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، عمیق‌تر است.

جدول ۸- آزمون t دونمونه‌ای

گروه‌ها	میانگین	برابری یا نابرابری واریانس‌ها	آزمون برابری واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
حسابرسان	۳/۷۸۱	با فرض برابری واریانس‌ها	۱/۶۷۷	۰/۱۹۷	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 ۹ و ۱۰ آمده است.

جدول ۹- 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	۰/۳۲۹	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 ۹، از آنجا که آماره t متغیر رویکرد عمیق حسابرسان بزرگتر از $1/965+$ بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از $0/05$ است، ارتباطی معنادار و مستقیم بین رویکرد عمیق حسابرسان و کیفیت اطلاعات حسابداری برقرار است. آماره دوربین-واتسون مدل نیز $2/095$ است که بین $1/5$ و $2/5$ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز $0/000$ است که پایین‌تر از $0/05$ 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 $0/05$ است و لذا مشکل ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد.

جدول ۱۰- 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
آماره F		۴۲/۳۱۹		ضریب تعیین	۰/۳۱۲
سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۰۵
سطح معناداری آزمون وایت		۰/۱۸۸		مقدار دوربین-واتسون	۱/۸۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۱۰ 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 ۱۰، 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 به-وسیله 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 این که "حسابداران و حسابرسان در مورد مسائل پیش-روی 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 این که "آیا بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان به کیفیت اطلاعات حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد؟"، از آزمون t دونمونه‌ای استفاده شد. نتایج بررسی-ها 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 پرسش سوم و چهارم تحقیق مبنی بر این که "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 به دست 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 به دست 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 حالی که موضوع حسابرسی، کنترل و اظهارنظر نسبت به حساب‌هایی است که قبلاً تنظیم شده است. حسابداری، معاملات و فعالیت‌های مالی را به‌طور روزانه در دفاتر ثبت می‌کند، در صورتی که 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 استفاده‌کنندگان 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 به وجود 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.

فهرست منابع

- ۱) اعتمادی، حسین و زهرا دیان‌تی دیلمه، (۱۳۸۸)، "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۴(۱ و ۲)، صص ۱۱-۲۲.
- ۲) بذرافشان، آمنه، رضوان حجازی، علی رحمانی و سوسن باستانی، (۱۳۹۴)، "فرا تحلیل (متا آنالیز) استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، صص ۱۰۱-۱۱۷.
- ۳) پورزمانی، زهرا و اکرم روحانی، (۱۳۹۵)، "رابطه میان کیفیت گزارشگری مالی و سرعت با استفاده از معیارهای ترکیبی عملکرد پرتفلیو"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۲۹)، صص ۱۴۹-۱۶۳.
- ۴) چهارمحالی، علی اکبر و فرزاد ناظمی، (۱۳۸۸)، "استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و استفاده نامناسب از اصول حسابداری"، مجله حسابداری مدیریت، ۲(۳)، صص ۵۷-۶۴.
- ۵) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۳)، "فلسفه حسابرسی"، انتشارات علمی و فرهنگی، صص ۳۸۰.
- ۶) حساس یگانه، یحیی، رویا رمضانعلی، قدرت الله طالب نیا و صابر جلیلی، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی"، حسابداری مدیریت، ۶(۱۶)، صص ۲۶-۱۵.
- ۷) حساس یگانه، یحیی، سیده ماهرخ شاکری، و مهران فضل‌اله پور، (۱۳۹۴)، "بررسی احساسات برخاسته از دستکاری سود: شواهد تجربی از حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مقاله ارائه شده در سیزدهمین همایش سراسری حسابداری ایران، دانشگاه تهران.
- ۸) حمدی، کریم، علی فعال قیومی، محسن برزوزاده زواره و نسترن تقی‌خانی، (۱۳۹۲)، "مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری و عوامل تأثیرگذار بر آن. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵(۱۹)، صص ۱۷۳-۱۹۳.

- ۹) خواجهوی، شکراله، مصطفی اعتمادی جوریبی، محمد منفرد مهارلوبی و شعله منصوری، (۱۳۹۲)، "مالکیت خانوادگی، ترکیب هیأت مدیره و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، (۱۹)۵، صص ۱۱۰-۱۳۶.
- ۱۰) رحمانی، علی، (۱۳۸۱)، "ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی"، ماهنامه حسابرس، (۱۷)۴، صص ۱-۶.
- ۱۱) رحمانی، علی، بهاره عامری و فاطمه کرمی، (۱۳۹۳)، "سودمندی صورتهای مالی تلفیقی از دیدگاه محتوای اطلاعاتی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۲۴)۶، صص ۵۳-۷۰.
- ۱۲) صادقی‌راد، حمید، (۱۳۹۴)، "تأثیر کیفیت ارائه صورتهای مالی بر بهبود تصمیمات سازمانی"، مرکز آموزش و تحقیقات راه‌آهن، صص ۲۷۳، ۱-۶.
- ۱۳) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۵)، "استانداردهای حسابداری ایران"، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۱۴) گودرزی، احمد و هانی بابازاده شیروان، (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و سررسید بدهی‌ها با کارآیی سرمایه‌گذاری"، حسابداری مدیریت، (۲۷)۸، صص ۱۰۵-۱۱۷.
- ۱۵) مدرس، احمد و رضا حصارزاده، (۱۳۸۷)، "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱ (۲)، صص ۸۵-۱۱۶.
- ۱۶) مهدوی، غلامحسین و مظفر جمالیان پور، (۱۳۸۹)، "بررسی عوامل موثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲ (۴)، صص ۸۹-۱۰۸.
- ۱۷) مهرانی، کاوه، سلمان بیک بشرویه زهره و شهیدی، (۱۳۹۳)، "بررسی رابطه سازوکارهای راهبری شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی"، پژوهش حسابداری، صص ۱۲، ۱-۱۹.
- ۱۸) نیکومرام، هاشم، فریدون رهنمای رودپشتی، عباس طلوعی اشلقی و یوسف تقی پوریان، (۱۳۹۳)، "ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی)"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، (۲۰)۷، صص ۴۹-۶۶.
- ۱۹) همتی، حسن و علی نادری، (۱۳۹۱)، "روند تغییرات در رویکرد استانداردگذاری حسابداری و ضرورت‌های آن (با تأکید بر ساختار تفویض استانداردها)"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، (۱)۱، صص ۸۱-۶۴.
- 20) Ahmed, K., Chalmersb, K. and Khlif, H, (2013), "A Meta-Analysis of IFRS Adoption Effects", The International Journal of Accounting, 48(2), PP. 173-217.
- 21) Akeju, J, B., & Babatunde, A, A, (2017), "Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria", International Journal of Information Research and Review, 4(2), PP. 3749-3753.
- 22) Alsagli, R, A., & Mizdrakovic, V, (2016), "The Auditors Perception on the Quality of Financial Reporting in Libyan Banks", International Journal of Applied Research, 2(5), PP. 331-334.

- 23) Ball, R. and Shivakumar, L. (2006), "The Role of Accruals in Asymmetrically Timely Gain and Loss Recognition", *Journal of Accounting Research*, No. 44, Vol. 2, PP. 207-242.
- 24) Barth, M., Wayne, L. and Lang, M. (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", *Journal of Accounting Research*, 46 (3), PP. 467-498.
- 25) Chen, F., Hope, O., Li, Q. and Wang, X. (2011), "Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Private Firms in Emerging Markets", *The Accounting Review*, No. 86, PP. 1255-1288.
- 26) Dechow, P. and Dichev, I. (2002), "The Quality of Accruals and Earnings, The Role of Accruals in Estimation Errors", *The Accounting Review*, No. 77, PP. 35-59.
- 27) Francis, J., LaFond, R., Olsson, P.M. and Schipper, K. (2005), "The Market Pricing of Accruals Quality", *Journal of Accounting and Economics*, No. 39, PP. 295-327.
- 28) García-Teruel, P.J., Martínez-Solano, P. and Sánchez-Ballesta, J.P. (2013), "The Role of Accruals Quality in the Access to Bank Debt", *Journal of Banking & Finance*, doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbankfin.2013.10.003>.
- 29) Gomariz, M.F. C. and Ballesta, J.P.S. (2014), "Financial Reporting Quality, Debt Maturity and Investment Efficiency", *Journal of Banking and Finance*, Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jbankfin.2013.07.013>.
- 30) 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, (1998), "Criteria for Assessing the Quality of an Accounting Standard", *Accounting Horizons*, 12(2), PP. 161-162.
- 31) Lobo, G.J., Song, M. and Stanford, M. (2012), "Accruals Quality and Analysis Coverage", *Journal of Banking and Finance*, No. 36, PP. 497-508.
- 32) Lu, C.W, Chen, T.K. and Liao, H.H. (2010), "Information Uncertainty, Information Asymmetry and Corporate Bond Yield Spreads", *Journal of Banking and Finance*, No. 34, PP. 2265-2279.
- 33) McNichols, M. and Stubben, S. (2002), "Does Earnings Management Affect Firms' Investment Decisions? The Accounting Review", No. 86, PP. 1571-1603.
- 34) Nelson, M. W. (2003), "Behavioral Evidence on the Effects of Principles-Based and Rules-Based Standards", *Accounting Horizons*, 17(1), PP. 91-104.
- 35) Sanyaolu, O. A., Iyoha, F. O., & Ojeka, S. (2017), "International Financial Reporting Standards Adoption and Earnings of Quoted Banks in Nigeria", *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), PP. 279-284.
- 36) Schipper, K. (2003), "Principles Based Accounting Standards. Accounting Horizons", 17(1).
- 37) Thornton, D. B. (2002), "Financial Reporting Quality: Implications of Accounting Research", Submit to the senate standing committee on banking, trade and commerce.

1. Francis
2. Barth
3. Lu
4. Chen
5. Lobo
6. García-Teruel
7. Dechow and Dichev
8. McNichols
9. Ball and Shivakumar
10. Gomariz and Ballesta
11. Nelson
12. Schipper
13. Postulates
14. Linsmeier
15. Thornton
16. Sanyaolu
17. Akeju
18. Alsagli
19. Ahmed
20. Levin