

بررسی اثر تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد گزارش های مالی در ادارات و سازمانهای دولتی استان کرمانشاه

یزدان رستمی^۱، مجتبی رحیمیان^۲، امیر مهر افزون^۳

^۱ مدرس دانشگاه آزاد اسلامی و پیام نور، عضو وابسته انجمن حسابرسی ایران و انجمن حسابداری ایران، مدیرعامل شرکت پیشگامان حسابداری امروله.

^۲ کارشناس ارشد حسابداری، دبیر آموزش و پرورش.

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز، ایران، اهواز

نام نویسنده مسئول:

یزدان رستمی

چکیده

هدف از انجام این پژوهش بررسی اثر تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد می باشد، جامعه آماری پژوهش حاضر ادارات و سازمان های دولتی استان کرمانشاه می باشند. نمونه تحقیق نیز از بین این ادارات و سازمان ها انتخاب شده اند. سال تحقیق نیز سال ۱۳۹۶ و برای انجام تحقیق از داده های مالی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ استفاده شده است. این پژوهش دارای یک فرضیه اصلی و هشت فرضیه فرعی می باشد. برای آزمون فرضیات و تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار Excel و SPSS نسخه ۲۳ استفاده شده است. با توجه به نتایج حاصل از داده ها، می توان گفت حسابداران و مدیران مالی ادارات دولتی شهرستان ملایر، معتقد بودند که استفاده از حسابداری تعهدی می تواند بهتر از حسابداری نقدی، وضعیت مالی ادارات را گزارش کند. در فرضیه اصلی و هشت فرضیه فرعی که ویژگی کیفی گزارشگری مالی را بررسی می کنند، حسابداری تعهدی بر حسابداری نقدی برتری کمی داشته است.

واژگان کلیدی: مبنای حسابداری، حسابداری تعهدی، حسابداری نقدی، قابلیت اعتماد، کیفیت گزارشگری مالی، ادارات و سازمان های دولتی.

مقدمه

در روش حسابداری نقدی هدف از تهیه گزارش ها صرفاً آرایه اطلاعات درباره دریافت و پرداخت وجه نقد مؤسسه طی دوره مالی است، لیکن در روش حسابداری تعهدی ثمره غایی امکانپذیری سنجش عملکرد مؤسسه است که این کار با شناسایی و اندازه گیری آثار مالی عملیات، معاملات و رویدادهای مالی در دوره تحقق آنها انجام می شود. در این روش، اطلاعاتی در مورد داراییها و بدهیهای مؤسسه و تغییرات آن جمع آوری می شود که دریافت و پرداخت این اطلاعات به هیچ وجه با حسابداری قابل تأمین نیست. در روش مالی نقدی امکان ارزیابی عملکرد مدیریت سازمان، امکان محاسبه قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات، ایجاد نظام بودجه بندی مبتنی بر فعالیت ها و امکان تحلیل ارتباط منطقی بین منافع حاصل از به کارگیری داراییها و فعالیتهای انجام شده با هزینه ها وجود ندارد قبل از سال ۱۳۸۸ مبنای نقدی بر فرآیندهای مالی وزارت بهداشت حاکم بود و با توجه به عدم شفافیت نظام مالی سابق در زمینه حسابهای مالی مطالبه ها، بدهیها، درآمدها، هزینه ها، سود، زیان و ...، امکان پاسخگویی مناسب فراهم نبود. از سال ۱۳۸۸ با اجرای نظام نوین مالی با مبنای تعهدی سعی شد با افزایش شفافیت در حوزه مدیریت مالی دولتی، امکان پاسخگویی ایجاد و تقویت شود. نظام اخیر دو کارکرد دارد: یکی، فراهم آوردن اطلاعات جامع و قابل اتکا در زمینه دارایی عمومی و دیگری، ایجاد زمینه لازم برای نظارت مالی بهتر و مؤثرتر بر فعالیتهای دولت و نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر مبنای تعهدی، از دیرباز به عنوان یکی از ابزارهای اصلی در ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی مطرح بوده است، برخی از سازمانهای دولتی در راستای فراهم کردن تسهیلات لازم برای ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی، به سمت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل حرکت کرده اند و به نظر میرسد پیاده سازی کامل حسابداری تعهدی در بخش های عمومی کشور ضروری و لازم باشد چرا که مبنای حسابداری مورد استفاده در بخشهای دولتی، می تواند بر اطلاعات مالی تصمیم گیری های مبتنی بر این اطلاعات تأثیرگذار باشد.

بیان مساله

در عصری که جوامع بشری همواره در حال پیشرفت های علمی، صنعتی و اقتصادی است و با توجه به این که نقش فعالیتهای مالی در هر پیشرفت و توسعه های غیرقابل انکار است نیاز به توسعه روز به روز حسابداری یک نیاز اساسی است (تیکل، ۲۰۱۰). به طوری که هر واحد اقتصادی به منظور برنامه ریزی و تعیین خط مشی آینده، اطلاعات و گزارشهای حسابداری را مورد بررسی قرار می دهد و از آنجا که اطلاعات حسابداری به خودی خود قابل استفاده نیستند باید ثبت و طبقه بندی شده و در قالب صورتهای مالی خلاصه شود. در سه دهه گذشته، یک حرکت جهانی آهسته اما پیوسته به وسیله اکثر دولت ها برای تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی کامل حسابداری در حال انجام است (بوکسالی، ۱۹۹۸ و کارلین، ۲۰۰۳). این تغییر در نتیجه خواستار پاسخگویی بیشتر، افزایش شفافیت اطلاعات و تصمیم گیری آگاهانه تر از بخش های عمومی است (دکنسن، ۲۰۰۰). به همین منظور این چنین پیش بینی می شود که تا چند سال دیگر همه کشورها (شامل کشورهای در حال توسعه) در سیستم حسابداری خود از مبنای تعهدی استفاده کنند. کمیته خدمات عمومی فدراسیون بین المللی حسابداران معتقد است که مبنای تعهدی صورتهای مالی در مقایسه با مبنای نقدی، اطلاعات مربوط تر، موثق تر، قابل مقایسه و مفیدتری برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم می آورد. (کمیته خدمات عمومی، ۲۰۰۲) کمیته خدمات عمومی همه کشورها را در هر سطحی از توسعه یافتگی به حرکت به سمت مبنای تعهدی و استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، تشویق می کند. اهمیت بهبود گزارشگری مالی دولتها از طرف نهادهای بین المللی و منطقه ای مالی مانند بانک جهانی، صندوق بین المللی پول، بانک توسعه آسیا و برنامه توسعه سازمان ملل متحد ۵ نیز به رسمیت شناخته شده است (همپورس، ۲۰۰۳)، و اینکه اغلب کمکهای مالی این مؤسسه ها مشروط بر این است که این کشورها سیستمهای اطلاعاتی حسابداری خود را تغییر داده و مبنای تعهدی را بکار ببرند (پینا و همکاران، ۲۰۰۹). هیأت های تدوین کننده استانداردهای حسابداری نیز عموماً بر استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری فعالیتهای غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی تأکید، و در تحقق این امر تلاش کرده اند؛ براین اساس، تغییر مبنای حسابداری فعالیتهای غیربازرگانی نهادهای بخش عمومی در کشورهای آمریکا، استرالیا، کانادا، انگلیس، ژلاندنو و بیشتر کشورهای اروپایی از نقدی به تعهدی در دهه های ۸۰ و ۹۰ میلادی انجام پذیرفته و برنامه ریزی برای فراهم کردن زمینه های لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی کامل نیز در سالهای ابتدایی قرن بیست و یک انجام شده است. این قبیل اقدامات نشان دهنده اهمیت بکارگیری این مبنای حسابداری در ارتقای مسئولیت پاسخگویی نظام های حسابداری با توجه به اینکه ایفای صحیح و به موقع مسئولیت پاسخگویی و ارزیابی و گزارشگری مالی بخش عمومی است. (رفیعی، ۱۳۸۷) آن، با اندازه گیری واقعی میزان درآمدها و مخارج سالانه و انعکاس کامل آنها در گزارشهای مالی نهادهای بخش عمومی ارتباط دارد، لذا می توان گفت که بکارگیری مبنای نقدی یا تعهدی نیز در نحوه ثبت رویدادهای مالی دستگاههای دولتی، خصوصاً برای تسهیل امر قضاوت و ارزیابی دقیق مسئولیت پاسخگویی، امری بسیار مؤثر خواهد بود. ارائه اطلاعات دقیق در خصوص درآمدها و هزینه های دستگاه های دولتی در گزارشهای مالی و مقایسه ارقام واقعی درآمدها و هزینه ها با ارقام پیش

بینی شده در بودجه سالانه، تصویر شفافی از عملکرد آنها جهت قضاوت آگاهانه واحدهای نظارت کننده اعم از دولت و سایر ناظرین بی طرف و مستقل و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، ارائه کرده، و امکان ارزیابی دقیقتر گروههای مزبور را فراهم می کند.

در راستای اجرای تکالیف مقرر در ماده ۴۹ برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و با توجه به تدوین و ابلاغ آیین نامه های مالی و معاملاتی جدید ادارات و سازمان های دولتی و لزوم بکارگیری روش حسابداری تعهدی و ضرورت ساماندهی و تجانس بین فعالیت ها و لزوم رویکرد سیستمی و تعیین حدود اختیارات و تقسیم کار و مسئولیت در واحد امور مالی با ملحوظ کردن به شرح و توضیح پیاده سازی مبنای تعهدی کامل در سازمانهای دولتی ماهیت و شرایط خاص هر فعالیت، این پژوهش با عنوان بررسی اثر تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد در ادارات دولتی استان کرمانشاه می پردازد.

مبنای نظری پژوهش

۱- مبنای حسابداری

مبنای حسابداری یعنی زمان مناسب برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها. از نظر حسابداری، زمان ثبت درآمدها و هزینه ها از اهمیت زیادی برخوردار است و ممکن است با تحت تأثیر قرار دادن نظام حسابداری، تغییراتی را در آن به وجود آورد. به عبارت دیگر، مبنای حسابداری یعنی اینکه یکی از مقاطع زمانی زیر را برای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها انتخاب و براساس آن اقدام کنیم: ۱- زمان وصول وجه درآمد و یا پرداخت وجه هزینه، ۲- به هنگام تحمل هزینه و یا تحقق یا تحصیل درآمد، صرف نظر از زمان پرداخت وجه هزینه یا دریافت وجه درآمد، ۳- به هنگام وصول وجه، بدون توجه به زمان تحصیل یا تحقق درآمد و به هنگام پرداخت وجه، بدون توجه به زمان تحمل یا ایجاد هزینه.

۲- انواع مبنای حسابداری

۱-۲ مبنای نقدی (کامل)

در نظام حسابداری نقدی (کامل)، درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه ها به هنگام پرداخت وجه نقد مربوط به آنها، شناسایی و ثبت می شوند. پس ملاحظه می شود که اساس نظام مذکور بر دریافت یا پرداخت وجه نقد استوار است در این نظام، تحقق یا قطعی شدن درآمد و تعهدی وقوع هزینه، که معمولاً از آثار دریافت یا عرضه کالا و خدمات است؛ در شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها مدنظر قرار نمی گیرد بزرگترین مزیت استفاده از مبنای یاد شده سادگی آن است، زیرا فهمیدن و کاربرد آن نیاز به مهارت های حسابداری خاصی ندارد. به همین دلیل، سیاستمداران و عموم استفاده کنندگان، در مقایسه با سایر مبنای حسابداری، برای درک آن نیاز به آموزش و کمک کمتری دارند از سوی دیگر، استفاده از مبنای نقدی (کامل)، توانایی پاسخ خواهان را برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت در زمینه منابع در اختیار به شدت تضعیف می کند، زیرا این نظام هیچ گونه اطلاعاتی درباره چگونگی مدیریت داراییها و بدهیهای دولت ارائه نمی دهد. این ویژگی بزرگترین محدودیت مبنای نقدی (کامل) به شمار می آید (باباجانی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۱).

۲-۲ مبنای نقدی تعدیل شده

مبنای نقدی تعدیل شده شباهت بسیاری به مبنای نقدی کامل دارد و فقط در نحوه شناسایی و ثبت هزینه ها با آن متفاوت است این بدان معناست که نحوه عمل هر دو مبنا در مورد درآمدها مشابه است، زیرا درآمدها در هر دو نظام به هنگام وصول شناسایی و ثبت می شوند. همچنین، همان گونه که پیش از این ملاحظه شد، تنها شرط لازم و کافی برای شناسایی و ثبت هزینه ها در مبنای نقدی پرداخت وجه است (مشابه مبنای نقدی). این موجب اشکالاتی در شناسایی دقیق هزینه ها و تفکیک آن از سایر پرداخت ها می شود، زیرا هر پرداختی لزوماً هزینه نیست. در حقیقت، استفاده از مبنای نقدی تعدیل شده باعث می شود تا هزینه، که یکی از پرداختهای قطعی است و در قبال تحویل کالا یا انجام خدمت پرداخت می شود، از سایر پرداختها نظیر تنخواه گردان پرداخت، پیش پرداخت و علی الحساب کاملاً متمایز شوند. این پرداختها غیرقطعی به شمار می آیند و مادام که کالا یا خدمات مربوط به آنها تحویل نگردیده است، از اقلام دارایی محسوب می شوند. پس شناسایی و ثبت هزینه ها در مبنای مذکور که قانون محاسبات عمومی ایران نیز بر آن تأکید دارد، مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی به شرح زیر است: ۱- تحویل کالا یا عرضه خدمت یا اجرای قرارداد ۲- پرداخت وجه به صورت قطعی (باباجانی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۱).

۳-۲ مبنای نیمه تعهدی

در این مبنا که در واقع ترکیبی از دو مبنای نقدی (کامل) و تعهدی (کامل) است، برای شناسایی و ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی (کامل) استفاده می شود، یعنی هزینه ها به محض تحمل یا ایجاد و بدون توجه به زمان پرداخت وجه آنها، شناسایی و ثبت می شوند. این در

حالی است که برای شناسایی و ثبت درآمدها، مبنای نقدی (کامل) به کار می رود، زیرا برخی از درآمدها مانند: مالیات بر درآمد اشخاص، بنا بر ماهیتی که دارند، قبل از وصول قابل اندازه گیری نیستند. این موجب می شود که استفاده از مبنای تعهدی (کامل) برای شناسایی و ثبت کلیه درآمدهای واحدهای بخش عمومی امکان پذیر نباشد. بنابراین، ملاحظه می شود که در مبنای نیمه تعهدی، شناسایی هزینه ها بر مبنای تعهدی (کامل) موجب تحقق یکی از محاسن مبنای مزبور، که همانا انعکاس واقعی هزینه های یک دوره مالی است می شود. با توجه به مشکلاتی که در زمینه تکمیل فرایند کسب درآمد دولتهای اغلب کشورهای در حال توسعه وجود دارد، حصول اطمینان کامل از تحقق درآمد در این کشورها میسر نیست. بنابراین، استفاده از مبنای نیمه تعهدی در حسابداری بخش عمومی برخی از این کشورها متداول شده است (باباجانی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۱).

۴-۲ مبنای تعهدی تعدیل شده

در مبنای تعهدی تعدیل شده که یکی از مناسب ترین مبانی حسابداری فعالیتهای غیر بازرگانی بخش عمومی به شمار می آید؛ هزینه ها مانند مبنای تعهدی (کامل) و نیمه تعهدی، در هنگام تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می شوند. این در حالی است که در مبنای مذکور، درآمدها بر حسب ماهیت آنها به دو دسته تقسیم می شوند. گروه اول، درآمدهایی اند که قابل اندازه گیری و، درعین حال، در دسترس اند (رحمانی و غلامزاده لداری، ۱۳۹۰). بنابراین، در زمان کوتاهی پس از شناسایی قابل وصول خواهند بود. این قبیل درآمدها، با استفاده از مبنای تعهدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. گروه دوم، درآمدهای ی اند که ویژگیهای درآمدهای گروه اول را ندارند، بنابراین، اندازه گیری و شناسایی آنها مشکل و در عمل غیرممکن است یا وصول آنها پس از شناسایی در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن امکان پذیر نیست. این دسته از درآمدها، با استفاده از مبنای نقدی (کامل)، شناسایی و ثبت می شوند. بدین ترتیب، ملاحظه می شود که تفاوت مبنای تعهدی تعدیل شده با مبنای تعهدی (کامل)، و نیمه تعهدی، فقط در شناسایی و ثبت درآمدهاست، زیرا در هر سه مبنای هزینه ها در زمان تحمل یا ایجاد شناسایی و ثبت می شوند (باباجانی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۱).

۵-۲ مبنای تعهدی (کامل)

در این مبنای، درآمدها در هنگام تحصیل یا تحقق شناسایی و ثبت می شوند. زمان تحصیل یا تحقق درآمد موقعی است که درآمد به صورت قطعی شناسایی می شود یا، بر اثر ارائه خدمات، حاصل می گردد. بنابراین، به زمان وصول وجه در این روش توجه نمی شود، بنابراین، آنچه در شناسایی و ثبت درآمد اهمیت دارد، زمان تحصیل یا تحقق درآمد است. ازسوی دیگر، شناسایی و ثبت هزینه ها نیز در مبنای مذکور، به هنگام ایجاد یا تحمل آنها صورت می گیرد. به عبارت دیگر، صرف نظر از هرگونه دریافت و پرداخت وجه نقد، در زمانی که کالایی تحویل می گردد، یا خدمتی عرضه می شود، برای مؤسسه، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی یا خدمت عرضه شده، بدهی قابل پرداخت ایجاد می شود. بدین ترتیب، با مقایسه ای ساده می توان به مهم ترین تفاوت میان مبانی تعهدی و نقدی حسابداری پی برد. تفاوت مذکور عبارت از آن است که هزینه های واقعی یک دوره مالی، با استفاده از مبنای نقدی حسابداری، قابل گزارش نیست و این در حالی است که تحقق این امر، با به کارگیری، مبنای تعهدی در حسابداری، امکان پذیر خواهد بود (گرد و کریمی، ۱۳۹۰).

۳- اهداف گزارشگری در مالی دو بخش عمومی

گزارشگری مالی به خودی خود هدف نیست، بلکه برای اهداف متعدد موجود، اطلاعاتی را فراهم می آورد. گزارشگری مالی به دولت کمک می کند تا مسئولیت پاسخگویی خود را ادا کند و نیازهای استفاده کنندگانی را که امکانات محدودی برای دسترسی به اطلاعات دارند یا به گزارشهای مالی همچون منبع مهم اطلاعاتی اتکا می کنند، برآورد (محمدی و ماهر و زارع، ۱۳۹۲) ویژگیهای محیط فعالیتهای غیربازرگانی یا فعالیتهای حاکمیتی مؤسسات بزرگ بخش عمومی نظیر دولت ها، موجب شده است تا اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی براساس مفهوم مسئولیت پاسخگویی تعیین شود؛ به گونه ای که مفهوم مذکور جزء جدایی ناپذیر کلیه اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی به شمار می آید. این اهداف برای این مقاصد به کار می رود: ۱- مشخص کردن اینکه آیا تحصیل و مصرف منابع با رعایت بودجه قانونی و مصوب انجام شده است یا خیر. ۲- تعیین اینکه آیا تحصیل منابع و مصرف آنها با رعایت الزامات قانونی و از پیش توافق شده، شامل رعایت محدودیتهای قانونی مالی تصویب شده صورت گرفته است یا خیر. ۳- دادن اطلاعاتی در باره منابع مالی تحصیل شده، نحوه تخصیص و چگونگی مصرف آنها. ۴- فراهم آوردن اطلاعاتی درباره چگونگی تحصیل منابع مالی و وجوه نقد نیاز دولت یا واحدهای تابعه. ۵- عرضه اطلاعات مفیدی در زمینه ارزیابی توان تأمین مالی فعالیتهای به دست دولت یا واحدهای تابع آن، بازپرداخت بدهیها و ایفای تعهدات و شرایط حا کم بر آنها. ۶- فراهم آوردن

اطلاعاتی درباره شرایط مالی دولت یا واحدهای تابع آن و تغییرات ایجاد شده در آنها. ۷- آماده سازی اطلاعات جامع و درآمدمندی در زمینه ارزیابی عملکرد دولت یا واحدهای تابعه، در قالب بهای تمام شده خدمات عرضه شده، کارایی و اجرای عملیات (کردستانی و ایرانشاهی، ۱۳۹۱).

جدول ۱ مقایسه مبانی حسابداری نقدی با تعهدی بر اساس اهداف گزارشگری مالی

اهداف گزارشگری مالی		مبانی حسابداری نقدی		مبانی حسابداری تعهدی	
مبنای نقدی	مبنای نقدی تعدیل شده	مبنای تعهدی تعدیل شده	مبنای تعهدی	تعهدی مبانی	تعهدی مبانی
رعايت بودجه مصوب	بلی	بلی	بلی	بلی	بلی
رعايت الزامات قانونی و محدودیتهای مالی وضع شده	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد دارد	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و شبه نقد	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و منابع مالی	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و منابع اقتصادی	الزامات و محدودیتهای وجوه نقد و منابع اقتصادی
نحوه تأمین، تخصیص و چگونگی مصرف منابع مالی	منابع نقد	منابع نقد و شبه منابع نقد نقد	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی	منابع نقد و منابع مالی
چگونگی تأمین مالی فعالیت ها و تحقق الزامات مالی تعیین شده	منابع نقد	منابع نقد و شبه منابع نقد نقد	منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و سایر الزامات مالی	منابع نقد و سایر الزامات مالی
ارزیابی توان تأمین مالی، پرداخت بدهی ها و ایفای تعهدات	از محل وجوه نقد	از محل وجوه نقد و شبه نقد	از محل منابع مالی	از محل منابع اقتصادی	از محل منابع اقتصادی
وضعیت مالی و تغییرات آن	وضعیت نقدینگی	وضعیت وجوه نقد و شبه نقد	منابع مالی	منابع مالی و اقتصادی	منابع مالی و اقتصادی
ارزیابی عملکرد بر حسب بهای تمام شده خدمات ارائه شده	اطلاعاتی گزارش نمی شود	اطلاعاتی گزارش نمی شود	اطلاعات محدودی گزارش می شود	اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد گزارش می شود	اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد گزارش می شود

باید توجه داشت که تفاوت اصلی میان مبانی حسابداری نقدی و تعهدی، در زمان ثبت رویدادهای مالی نهفته است و مقطع زمانی مذکور، نقش حیاتی را در ادای مسئولیت پاسخگویی مدیریت و تصمیم های آن دارد.

۴- اصول و مفروضات حسابداری تعهدی

۴-۱ اصل تطابق

به موجب اصل تطابق، هنگامی که رویدادی مالی موجب تحقق درآمد در یک دوره مالی می شود، تأثیر آن رویداد بر هزینه های همان دوره مالی شناسایی می شود (بزرگ اصل، ۱۳۸۵).

۴-۲ اصل ثبات روالها (رعايت يکنواختی)

به موجب اصل ثبات روال، هر شخصیت حسابداری ملزم است که یک روش خاص حسابداری را برای شناسایی، اندازه گیری، ثبت و گزارش رویدادهای مالی انتخاب کند و برای تمام رویدادهای مالی مشابه و دوره های مالی بعد نیز به کار برد (رمضانی یاسوج، ۱۳۹۱).

۴-۳ اصل محافظه کاری (احتیاط)

شناسایی کله زیانها، این اصل، اغلب به سادگی با عنوان بیان می شود بدون منظور نمودن هیچ یک از درآمد کاربرد این اصل به آن معناست که حسابداران باید داراییها و درآمدها را به کمترین و بدهیها و هزینه ها را به بیشترین ارزش ممکن از میان ارزش های قابل اعمال گزارش کنند نگردد (رمضانی یاسوج، ۱۳۹۱).

۴-۴ اصل افشاء (اصل افشای کامل)

اصل مذکور در حسابداری به این معناست که کلیه حقایق با اهمیت و مرتبط با وضعیت مالی و نتایج عملیات باید در صورتها و گزارش های مالی واحد گزارشگر عرضه شود اطلاعات مالی مندرج در آنها خواهد شد (اعتمادی، آقایی و الهی، ۱۳۸۵).

۴-۵ فرض تداوم فعالیت

این فرض به آن معناست که شخصیت حسابداری فعالیت خود را برای مدت طولانی و تا ایفای کامل تعهدات موجود خود ادامه خواهد داد. به بیان دیگر، حیات شخصیت حسابداری تا آینده ای بسیار دور و تا تصفیه نهایی تعهدات ایجاد شده ناشی از نظام حسابداری تعهدی ادامه خواهد داشت (رمضانی یاسوج، ۱۳۹۱).

ضرورت انجام تحقیق

اغلب استانداردهای حسابداری بخش دولتی، با این فرض تدوین می شود که دولت درگیر فعالیت های بی طرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش فراغت دولت از بودجه، شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست، بنابراین، همان مبنای نقدی جوابگوی نیازهای اطلاعات مالی دولت است و نیازی به مبنای تعهدی کامل نیست. اما اخیراً در بعضی از کشورها، از جمله بریتانیا، زلاند نو و استرالیا، رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است. در کشور ما، برخی سازمان های دولتی به سمت استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده اند. از این رو، سازمان های دولتی ایران نیز همانند دیگر کشورهایی که این مسیر را برگزیده اند، لازم است با توجه به زیرساخت ها و شرایط موجود، به سوی این مسیر حرکت کنند.

اهداف تحقیق

۱- اهداف آرمانی

هدف آرمانی از انجام تحقیق کمک به توسعه و پیشرفت علم حسابداری و همچنین درک بهتر اثر احتمالی تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد در ادارات دولتی استان کرمانشاه است که انتظار می رود با انجام این پژوهش به این مهم دست یابیم. هدف اصلی از انجام تحقیق تعیین رابطه بررسی رابطه تغییر مبنای حسابداری با قابلیت اعتماد در قلمرو تحقیق است.

۲- اهداف ویژه

هدف ویژه تحقیق حاضر عبارت است از: بررسی رابطه بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی قابلیت اعتماد.

۳- اهداف کاربردی

هدف کاربردی از تحقیق حاضر ارائه راهکار مناسب برای درک بهتر تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد در ادارات دولتی می باشد. بهره وران از نتایج این پژوهش عبارتند از: ۱- مدیران ادارات و سازمان های دولتی ۲- مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۳- سایر ذی نفعانی که به نحوی با حسابداری مدیریت در ارتباط هستند.

روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می باشد. همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) و با توجه به آن که قضاوت های ارزشی در این تحقیق کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می رود. پژوهش قیاسی که به آن پژوهش فرضیه آزما نیز گفته می شود، پژوهشگر ممکن است کار خود را با فرضیه ها یا پرسش هایی شروع کند که از طریق مشاهدات، پژوهش های اکتشافی، یا سایر نظریه های رایج شده ژ زمینه مورد مطالعه بدست آمده اند. پژوهش قیاسی برعکس پژوهش اکتشافی با یک مفهوم یا انتظار از پیش فرض شده در مورد پدیده مورد بررسی شروع می شود و این پیش فرض ها یا فرضیه ها مسیر حرکت پژوهشگر را تعیین می نمایند و به همین دلیل به آن پژوهش فرضیه پیرو نیز گفته می شود. به سخن دیگر، این نوع پژوهش با پرسش یا فرضیه (هایی) شروع می شود که دامنه یا کانون پژوهش را محدود به بررسی نظام مند و کنترل عوامل نامربوط کمک می کند.

پیشینه تحقیق

رضا کاپانی ماوی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان تاثیر اجرای نظام مالی تعهدی بر شفافیت و مسوولیت پاسخ گویی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین اعلام می دارند که هدف مطالعه به منظور تعیین تاثیر اجرای نظام نوین مالی تعهدی بر شفافیت مالی و مسوولیت پاسخ گویی است. مواد و روش های این مطالعه در سال ۱۳۹۲ و به روش پیمایشی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین انجام شد. یافته ای این تحقیق، بین نظام نوین مالی تعهدی و موارد زیر رابطه معناداری وجود داشت. افزایش شفافیت مالی و امکان ارزیابی کنترل بودجه مصوب، رعایت قوانین و مقررات مالی، گزارش گری مالی به منظور افزایش پاسخ گویی مالی و هم چنین امکان ارزیابی کارایی و صرفه اقتصادی به منظور افزایش پاسخ گویی عملیاتی. ولی با امکان ارزیابی اثر بخشی به منظور افزایش پاسخ گویی عملیاتی رابطه معنا دار آماری وجود نداشت. نتیجه گیری، با توجه به یافته ها، اجرای نظام نوین مالی تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی قزوین به افزایش شفافیت مالی، پاسخ گویی مالی و عملیاتی منجر شد. گرد و کریمی (۱۳۹۰) به بررسی اثرات تغییر در روش حسابداری نقدی به تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه ای شامل ۱۰۰ نفر از صاحب نظران، روسای حسابداری و کارشناسان مالی دانشگاه بیانگر این بود که اجرای حسابداری تعهدی منجر به بهبود عملکرد مالی و عملیاتی دستگاه می شود. هم چنین حسابداری تعهدی در تعیین بهای تمام شده خدمات و فعالی آنها کارا تر از حسابداری نقدی است و باعث کنترل دقیق تر درآمدها و هزینه ها شده و گزارش های مالی دقیق تر و صحیح تری در اختیار مدیران قرار می دهد.

قدرت اله طالب نیا و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان ارائه الگوی اقتضایی برای فرایند انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در حسابداری دولتی ایران اعلام می دارند که هدف این مقاله ارائه یک چارچوب نظری به منظور توضیح، پیش بینی اصلاحات حسابداری جمهوری اسلامی ایران با اقتباس از الگوی اقتضایی بین المللی لودر (۲۰۰۱) است. یافته های این تحقیق پیمایشی نشان دهنده این است که حسابداری دولتی ایران در آستانه تحول بنیادین قرار دارد و محرک اصلی این تحول افزایش تقاضاست.

سعید اردکانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی چالشهای بودجه ریزی عملیاتی در ایران پرداختند. به اعتقاد آنان بهره گیری از افراد متخصص، آگاه ساختن مدیران و حتی کارکنان از هدفهای سازمان، تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی و نظارت و کنترل و ارزشیابی طرح ها و برنامه ها و موارد دیگر از راهکارهایی است که می توان برای برخورد با مشکلات موجود در ایران در زمینه بودجه نویسی و اجرای بودجه بکار برد که مستلزم فعالیت کارشناسی و همکاری کلیه مسئولان درگیر در امر بودجه ریزی است.

کرباسی یزدی و طریقی (۱۳۸۸) به بررسی و ارزیابی مزایای سامانه های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی تهران پرداختند. نتایج حاصل از بررسی نمونه ای شامل ۵۷ نفر از اعضای هیأت امنای دانشگاه، حسابرسان دیوان محاسبات، روسای حسابداری و کارشناسان مالی دانشگاه علوم پزشکی تهران بیانگر این بود که اجرا و پیاده سازی حسابداری تعهدی می تواند بهای تمام شده خدمات و فعالیت ها را شفاف تر بیان کرده و به اجرای بودجه ریزی عملیاتی منجر شود. همچنین اطلاعات ناشی از سامانه های گزارش گری تعهدی می تواند موجب تصمیم گیری های بهینه به وسیله مدیران شده و ابزار ایفای مسوولیت پاسخگویی آنها را فراهم کند.

هارون، بی آن و عبدالقهار در سال ۲۰۱۳ در اندونزی در تحقیقی با عنوان بررسی دیدگاه های مربوط به اجرای اقدامات مدیریت دولتی جدید می پردازند که شامل معرفی سیستم حسابداری اقلام تعهدی برای دولت محلی است. اهداف بیان شده اصلاحات بخش دولتی در اندونزی شامل ایجاد دولت دموکراتیک، شفاف و پاسخگو و بهبود بازده و عملکرد سازمان های بخش دولتی است. علیرغم رشد اقتصادی اخیر، اصلاحات سیاسی و بخش دولتی با چالش های عمده ای روبرو است که فساد اصلی ترین آن است. این اصلاحات باعث تغییر رفتار برخی افراد مهم در دولت نمی شوند. با توجه به کاربرد حسابداری اقلام تعهدی، دولت های محلی در اندونزی هنوز به پشتیبانی کافی دولت مرکزی نرسیده اند. همان طور که در مقاله گفته شد، مشکلات ریشه در عدم تمایل دولت مرکزی به مدرنیزه کردن سیستم مدیریت حسابداری انسانی به کار رفته در دولت محلی و تغییرات سریع قوانین تحمیل شده توسط دولت مرکزی در مورد سیستم حسابداری دولتی محلی است. به بیان دیگر، قوانین گزارشگری جدید توسط مدرنیزاسیون مناسب سیستم مدیریت منابع انسانی پشتیبانی نمی شود. اگرچه اندونزی سیاست های تمرکززدایی را برای دولت محلی ارائه کرده است اما گزارشگری و مدیریت منابع انسانی توسط دولت مرکزی کنترل می شود.

روسانا آگرا دی سوزا و همکاران در سال ۲۰۱۲ تحقیقی بعنوان حسابداری تعهدی در بخش عمومی برزیل بر سودمندی اطلاعات حسابداری اعلام نمودند که این مطالعه به بررسی برداشت های کاربران داخلی و خارجی می پردازد و اطلاعات حسابداری را در بخش دولتی برزیل درباره تغییر در سیستم حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی و توانایی این سیستم برای فراهم کردن مزایای اطلاعاتی برای تصمیم گیرندگان و مدیران نهادهای دولتی فراهم می کند. نتایج نشان دادند که پاسخگویان تحقیق، حسابداری مبنای تعهدی را قادر به فراهم کردن مزایای اطلاعاتی برای تصمیم گیری در سازمانهای دولتی می دانند. تفاوت در سطوح کارآمدی مفروض بین گروه های مختلف پاسخگویان نشان می دهد که اقدامات انجام شده توسط مدیران در استانداردهای حسابداری برزیلی بخش خصوصی برای بهبود انتشار اطلاعات و اجرای برنامه های آموزشی باعث

تبادل می شود چون کاربران داخلی و خارجی از آن برای درک مبنای تعهدی حسابداری استفاده می کنند که توانایی زیادی برای مدیران دارد تا بر فرایند اجزای فعالیتهای سهامداران تمرکز کنند و محیطی ایجاد کننده که پذیرای این الگوی جدید باشد. رالف کوپر و همکاران در سال ۲۰۱۰ در استرالیا در تحقیقی با عنوان چشم اندازهای ذی نفعان بخش عمومی استرالیا اعلام نمودند که با توجه به اینکه جهت پاسخ گویی ذی نفعان بخش عمومی به سوالات مطرح شده در زمینه گزارشگری مالی مفاهیم و تعاریف مشخصی وجود دارد اما از این تعاریف استفاده نمی شود و نیاز به طراحی چارچوب مفهومی مشترک جهت پاسخگویی احساس می شود.

فرضیه های تحقیق

۱- فرضیه اصلی

تغییر مبنای حسابداری بر قابلیت اعتماد در ادارات و سازمان های دولتی استان کرمانشاه اثر گذار است.

۲- فرضیه فرعی

- ۱- بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد.
- ۲- بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد.
- ۳- بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد.
- ۴- بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد.
- ۵- بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد.

قلمرو تحقیق

۱- قلمرو موضوعی

قلمرو موضوعی این تحقیق شامل بررسی سودمندی اطلاعات مالی بر اساس مبنای نقدی و تعهدی در ادارات دولتی استان کرمانشاه است.

۲- قلمرو مکانی

ادارات و سازمانهای دولتی استان کرمانشاه است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر ادارات و سازمان های دولتی استان کرمانشاه می باشند. نمونه تحقیق نیز از بین این ادارات و سازمان ها انتخاب شده است. سال تحقیق نیز سال ۱۳۹۶ و برای انجام تحقیق از داده های مالی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ استفاده شده است. در این تحقیق ادارات دولتی و شبه دولتی استان کرمانشاه بعنوان نمونه آماری تحقیق قرار گرفته اند. بعنوان مثال ادارات برق، ادارات آب و فاضلاب، سازمان اوقاف، فرمانداری ها، سازمان شهرسازی و نوسازی شهرها، بنیاد شهید، سازمان نظام مهندسی، تعاونی روستایی، مخابرات، اداره ثبت اسناد و ... بعنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفته اند. در این تحقیق از مسئولان و کارمندان بخش حسابداری و همچنین مدیران مالی این ادارات و سازمان ها سوال پرسیده شده است. در عمل تنها ملاک محقق برای انتخاب نمونه آماری، همکاری یا عدم همکاری اداره یا سازمان مربوطه بوده است.

ابزارهای گردآوری داده ها

از آنجا که تحقیق حاضر بر روابط بین متغیرها تمرکز دارد، به همین خاطر این تحقیق، توصیفی از نوع تحقیقات همبستگی پیرسون است. در تجزیه و تحلیل اطلاعات از مدل های رگرسیون چند متغیره نیز استفاده شده است. همچنین برای تجزیه و تحلیل از نرم افزار Excel و Spss نسخه ۲۳ استفاده می شود. در جمع آوری اطلاعات یا داده ها می بایست شیوه ای به کار گرفته شود که اطلاعات و داده ها با کیفیت بالا، دقیق و موثق استخراج شود، چون کیفیت و اعتبار هر پژوهش تا حد زیادی به اطلاعات و داده های جمع آوری شده و کیفیت اطلاعات و داده ها نیز به شیوه جمع آوری آن ها مربوط می شود. روش های مختلفی نیز وجود دارد، مثل بررسی مدارک و اسناد، مصاحبه، مشاهده، پرسشنامه، گزارش و ... که با توجه به رویکرد، هدف، و طرح پژوهش می توان از یکی از این روش ها یا چند روش به صورت همزمان استفاده کرد (سکاران، ۱۹۹۲، مترجم

صائبی، شیرازی (۱۳۸۰). به طور کلی روش های گردآوری اطلاعات در یک پژوهش را می تواند به دو دسته کتابخانه ای و میدانی تقسیم شود. در خصوص گردآوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق از روش های کتابخانه ای و در خصوص گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه های پژوهش از روش میدانی استفاده می گردد. پرسشنامه به عنوان یکی از متداول ترین ابزار گردآوری اطلاعات در تحقیقات پیمایشی مورد استفاده قرار می گیرد و عبارت است از مجموعه ای از پرسش های هدف دار که با بهره گیری از مقیاس های گوناگون نظر، دیدگاه و بینش یک فرد پاسخگو را مورد سنجش قرار می دهد (حافظ نیا، ۱۳۸۸).

نتایج بررسی آلفای کرونباخ

در جدول زیر آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه و به تفکیک فرضیات آورده شده است:

جدول ۲ محاسبه آلفای کرونباخ

تعداد عبارات	آلفای کرونباخ	
۸	۰.۷۱	تغییر مبنای حسابداری
۱	۰.۶۹	ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات
۱	۰.۷۱	ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات
۱	۰.۶۹	ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات
۱	۰.۶۴	ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات
۱	۰.۷۴	ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات

آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

این آزمون به عنوان یک آزمون تطابق توزیع برای داده های کمی است. فرض کنید محقق نمونه ای از اندازه های کمی در اختیار دارد و می خواهد تعیین کند که آیا این نمونه از جامعه ای با توزیع نرمال بدست آمده است یا خیر؟ آزمون نرمال بودن یک توزیع یکی از شایع ترین آزمون ها برای نمونه های کوچک است که محقق به نرمال بودن آن شک دارد. برای این هدف آزمون K-S، آزمون مناسبی است. در نرم افزار SPSS از این آزمون برای تطابق چهار توزیع مختلف نرمال، پواسن، نمایی و یکنواخت استفاده شده است. اساس این روش بر اختلاف بین فراوانی تجربی نسبی مشاهدات با مقدار مورد انتظار تحت فرض صفر است. فرض صفر می گوید که نمونه انتخاب شده دارای توزیع نرمال، (پواسن، نمایی یا یکنواخت) است. آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای تطابق توزیع، احتمال های تجربی مقادیر در مجموعه داده ها را با احتمال های تجربی همان مقادیر در یک توزیع نظری خاص مقایسه می کند. اگر اختلاف آن به قدر کافی بزرگ باشد، این آزمون نشان خواهد داد که داده های شما با یکی از توزیع های نظری مورد نظر تطابق ندارد. در این آزمون اگر معیار تصمیم (سطح معنی داری) بالاتر از ۵٪ باشد فرض صفر تأیید می شود، یعنی داده ها نرمال هستند.

جدول ۳ آزمون کلموگروف اسمیرنوف

کلموگروف اسمیرنوف			
سطح معنی داری	فراوانی	آماره	
۰.۴۴۸	۳۱۶	۰.۱۴۷	تغییر مبنای حسابداری
۰.۵۵۱	۳۱۶	۰.۲۰۲	ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات
۰.۳۰۹	۳۱۶	۰.۱۹۴	ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات
۰.۲۴۹	۳۱۶	۰.۲۱۸	ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات
۰.۸۹۲	۳۱۶	۰.۱۷۳	ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات
۰.۱۵۹	۳۱۶	۰.۲۱۲	ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات

مدل تحقیق

رابطه (۱)

$$Y = f(X_1, X_2, X_3, \dots)$$

در این رابطه Y متغیر وابسته و X نشان دهنده ی متغیر مستقل است. با توجه به اینکه در این تحقیق یک متغیر مستقل و یک متغیر وابسته وجود دارد، مدل تحقیق عبارتند از:

رابطه (۲)

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon$$

که در این مدل داریم:

 Y = قابلیت اعتماد β = ضریب بتا X_1 = مبنای حسابداری بکار رفته ε = ضریب خطا

تجزیه و تحلیل داده ها

فرضیه فرعی اول: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر مبنای نقدی عبارتند از: (۲,۷۳ و ۰,۷۵۰ و ۰,۷۰).

جدول ۴ وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی
مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۰,۷۰	۰,۷۵۰	۲,۷۳	۱۱۶
مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۰,۸۴	۰,۹۰۵	۲,۴۱	۱۱۶

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر مبنای تعهدی عبارتند از: (۲,۴۱ و ۰,۹۰۵ و ۰,۸۴).

جدول ۵ آزمون تی تک نمونه وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات		میانگین اختلافات	سطح معنی داری	df	T
	بالا	پایین				
مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۰,۸۷	۰,۵۹	۰,۷۳۳	۰,۰۰۰	۱۱۵	۱۰,۵۲۰
مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۰,۵۸	۰,۲۵	۰,۴۱۴	۰,۰۰۰	۱۱۵	۴,۹۲۶

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه فرعی دوم: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر مبنای نقدی عبارتند از: (۲,۵۳ و ۰,۷۰۳ و ۰,۰۶۵).

جدول ۶ وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی	
۰,۰۶۵	۰,۷۰۳	۲,۵۳	۱۱۶	صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای نقدی
۰,۰۹۸	۱,۰۵۷	۲,۷۰	۱۱۶	صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر مبنای تعهدی عبارتند از: (۲,۷۰ و ۱,۰۵۷ و ۰,۰۹۸).

جدول ۷ آزمون تی تک نمونه وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات		میانگین اختلافات	سطح معنی داری	df	T
	بالا	پایین				
صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۰,۰۶۶	۰,۰۴۱	۰,۵۳۴	۰,۰۰۰	۱۱۵	۸,۱۸۷
صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۰,۰۸۹	۰,۰۵۰	۰,۶۹۸	۰,۰۰۰	۱۱۵	۷,۱۱۶

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی صداقت در ارائه اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه فرعی سوم: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر مبنای نقدی عبارتند از: (۲,۵۵ و ۰,۶۰۹ و ۰,۰۵۷).

جدول ۸ وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی	
۰,۰۵۷	۰,۶۰۹	۲,۵۵	۱۱۶	قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی
۰,۰۸۳	۰,۸۸۹	۲,۵۳	۱۱۶	قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر مبنای تعهدی عبارتند از: (۲,۵۳ و ۰,۸۸۹ و ۰,۰۸۳).

جدول ۹ آزمون تی تک نمونه وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	T	df	سطح معنی داری	میانگین اختلافات	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات	
					پایین	بالا
قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۹,۷۵۳	۱۱۵	.۰۰۰	.۵۵۲	.۴۴	.۶۶
قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۶,۴۷۶	۱۱۵	.۰۰۰	.۵۳۴	.۳۷	.۷۰

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی قابل فهم بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه فرعی چهارم: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر مبنای نقدی بترتیب عبارتند از: (۲,۹۱ و ۰,۸۴۰ و ۰,۰۷۸).

جدول ۱۰ وضعیت ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی
۰,۰۷۸	۰,۸۴۰	۲,۹۱	۱۱۶
۰,۰۴۸	۰,۵۱۲	۲,۴۱	۱۱۶

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر مبنای تعهدی بترتیب عبارتند از: (۲,۴۱ و ۰,۵۱۲ و ۰,۰۴۸).

جدول ۱۱ آزمون تی تک نمونه وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	T	Df	سطح معنی داری	میانگین اختلافات	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات	
					پایین	بالا
به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۱۱,۷۱۷	۱۱۵	.۰۰۰	.۹۱۴	.۷۶	۱,۰۷
به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۸,۷۰۶	۱۱۵	.۰۰۰	.۴۱۴	.۳۲	.۵۱

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی به موقع بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه فرعی پنجم: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر مبنای نقدی بترتیب عبارتند از: (۲,۴۰ و ۰,۷۰۹ و ۰,۰۶۶).

جدول ۱۲ وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی	
۰,۰۶۶	۰,۷۰۹	۲,۴۰	۱۱۶	قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی
۰,۰۶۶	۰,۷۱۳	۲,۲۰	۱۱۶	قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر مبنای تعهدی بترتیب عبارتند از: (۲,۲۰ و ۰,۷۱۳ و ۰,۰۶۶).

جدول ۱۳ آزمون تی تک نمونه وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات		میانگین اختلافات	سطح معنی داری	df	T
	بالا	پایین				
قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی	۰,۵۳	۰,۲۷	۰,۳۹۷	۰,۰۰۰	۱۱۵	۶,۰۲۷
قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی	۰,۳۳	۰,۰۷	۰,۱۹۸	۰,۰۰۳	۱۱۵	۲,۹۹۶

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه اصلی: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی بترتیب عبارتند از: (۲۱,۰۳ و ۲,۸۲۱ و ۰,۲۶۲).

جدول ۱۴ وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

خطای استاندارد میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	فراوانی	
۰,۲۶۲	۲,۸۲۱	۲۱,۰۳	۱۱۶	گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی
۰,۴۲۱	۴,۵۳۲	۱۹,۳۹	۱۱۶	گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل داده ها میانگین، انحراف استاندارد و خطای استاندارد میانگین متغیر وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی بترتیب عبارتند از: (۱۹,۳۹ و ۴,۵۳۲ و ۰,۴۲۱).

جدول ۱۵ آزمون تی تک نمونه وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی

	Test Value = 2					
	T	df	سطح معنی داری	میانگین اختلافات	فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلافات	
					پایین	بالا
گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی	۴,۴۸۷	۱۱۵	.۰۰۰	.۳۷۱	.۲۱	.۵۳
گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی	۷,۱۲۲	۱۱۵	.۰۰۰	.۵۶۰	.۴۰	.۷۲

با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

نتیجه گیری

با توجه به فرضیات فرعی اول تا پنجم بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی از نظر ویژگی کیفی مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل فهم بودن، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن اطلاعات تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد.

فرضیه اصلی: بین گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی و تعهدی تفاوت معنا داری وجود دارد. با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای نقدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. همچنین در مورد وضعیت گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی داریم، با توجه به نتایج آزمون تی تک نمونه، مقدار تی در سطح ۰/۰۱ معنادار است و این مطلب بیانگر این است که میانگین نمره گزارش های تهیه شده بر اساس مبنای تعهدی با وضعیت متوسط تفاوت معناداری دارد و از نمره متوسط بیشتر می باشد. نتایج تحقیق حاضر با تحقیق محمدی، ماهر و زارع، (۱۳۹۲)، با عنوان پیاده سازی مبنای تعهدی کامل در سازمان های دولتی (مورد مطالعه: دانشگاه صنعتی شیراز)؛ گرد و کریمی (۱۳۹۰)، با عنوان بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی؛ رضانی یاسوج (۱۳۹۱)، با عنوان بررسی اثرات ناشی از تغییر حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی در صورتهای مالی شهرداری های استان فارس و رحمانی و غلامزاده لداری (۱۳۹۰) با عنوان مبنای حسابداری در بخش عمومی: نقدی، تعهدی یا مبنای دیگری، مشابه می باشد. همانطور که در نتایج فرضیات فرعی قبل و همینطور فرضیه اصلی تحقیق آورده شد؛ از دید حسابداران و مدیران مالی ادارات و شرکت های دولتی، گزارش های بر مبنای تعهدی، بهتر از گزارش های بر مبنای نقدی می توانند ویژگی های کیفی اطلاعات را بیان نمایند. با توجه به نزدیکی نتایج فرضیات به یکدیگر، می توان بیان داشت که از نظر پاسخ دهندگان، تفاوت بین مبنای حسابداری نقدی و تعهدی در بیشتر ویژگی های کیفی به هم نزدیک بوده و تقریباً نتیجه یکسانی بدست آمده است.

منابع و مراجع

- [۱] اعتمادی، حسین و یارمحمدی، اکرم، (۱۳۸۲). بررسی عوامل موثر بر گزارشگری میان دوره ای به موقع در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره ۱۹، پیاپی ۳۸، صص. ۸۷-۹۹.
- [۲] اعتمادی، حسین؛ حسن آقایی، کامران و الهی، شعبان، (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۱، صص. ۳-۲۴.
- [۳] باباجانی، جعفر و عظیمی یانچشمه، مجید، (۱۳۹۱). اثر قابلیت اتکای اقلام تعهدی بر بازده سهام. پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۲، صص. ۸۳-۱۰۰.
- [۴] بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۵). حسابداری میانه (جلد اول)، چاپ چهارم. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی - مدیریت تدوین استانداردها.
- [۵] خدای پور، احمد و ترک زاده ماهانی، علی. (۱۳۹۰). مالیات و محافظه کاری در گزارشگری مالی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری. پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۳، شماره پیاپی ۹، صص. ۱۲۷-۱۴۵.
- [۶] خواجوی، شکراله و ابراهیمی، ابراهیم، (۱۳۸۷). حسابداری میانه ۱، چاپ اول. تهران: انتشارات ترمه، ۱۳۸۷.
- [۷] رحمانی، علی و غلامزاده لداری، مسعود، (۱۳۹۰). مبنای حسابداری در بخش عمومی: نقدی، تعهدی یا مبنای یدیکر، اولین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری دولتی، آمل، دانشگاه شمال، ۱۳۹۰.
- [۸] رضانی یاسوج، سیدحمید، (۱۳۹۱). بررسی اثرات ناشی از تغییر حسابداری از مبنای نقدی به تعهدی در صورتهای مالی شهرداری های استان فارس، اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمانها، گچساران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گچساران، ۱۳۹۱.
- [۹] سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۰)، اطلاعیه رتبه بندی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از نظر کیفیت افشا و اطلاع رسانی مناسب.
- [۱۰] کردستانی، غلامرضا و محمد ایرانشاهی. (۱۳۹۱). تأثیر محافظه کاری بر میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام. دانش حسابرسی، شماره ۴۶، صص. ۱۸-۲۳.
- [۱۱] کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۷۶)، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، انتشارات سازمان حسابرسی.
- [۱۲] گرد عزیز، کریمی عباس، (۱۳۹۰)، بررسی اثرات تغییر روش حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بر عملکرد مالی و عملیاتی دانشگاه علوم پزشکی شهید بهشتی. دانش حسابرسی. ۱۳۹۰؛ ۱۱ (۴): ۶-۲۱
- [۱۳] محمدی، سامان، ماهر، محمد هادی، زارع، سحر، (۱۳۹۲)، پیاده سازی مبنای تعهدی کامل در سازمان های دولتی (مورد مطالعه: دانشگاه صنعتی شیراز)، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۳، فصل تابستان، ۱۳۹۲.
- [۱۴] خیاط بهبهانی، زهرا، دهدار بهبهانی، حسین، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، راهنمای کاربردی پروپزال نویسی در مطالعات علوم انسانی، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۷۹۶۲۶۱، بهار ۱۳۹۴.
- [۱۵] دهدار بهبهانی، حسین، خیاط بهبهانی، زهرا، حسن زاده، محبوبه، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، آزمون های آماری فصل سوم پایان نامه، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۸۵۹۲۰۱، بهار ۱۳۹۴.
- [۱۶] نیک پندار، محمد رضا، رستمی، یزدان، وفايي، فاطمه، (۱۳۹۶)، روش تحقیق در حسابداری و اقتصاد، انتشارات میعاد اندیشه، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۴۷۲۶۵۳۰، بهار ۱۳۹۶.
- [17] Balachandran, S.V. and P.S. Mohanram. (2011). Is the decline in the value relevance of accounting driven by increased conservatism? Review of Accounting Studies, Vol. 16, No. 2, pp. 272-302.
- [18] Cho, M.; Kim, O. and S. C. Lim. (2006). Reliability as a means to achieve relevance in valuation: does historical Cost qualify as "What it purports to represent"? www.cjbe.org, [online], 5 January 2013.
- [19] Duncan, K., and K. Moores. (1988). Usefulness of CCA information for investor decision making: A laboratory experiment. Accounting and Business Research, Vol. 18, No. 70, pp. 121-132.
- [20] Feltham, G. and J. Ohlson. (1995). Valuation and Clean Surplus Accounting for Operating and Financial Activities. Contemporary Accounting Research, Vol. 11, pp. 689-731.

- [21] Gjerde, Ø. , Knivsfla, K. and F. Sættem (2011). The value relevance of financial reporting in Norway 1965-2004. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 27, pp. 113-128.
- [22] Hendriksen, E. S. and M. F. Van Breda. (1992). *Accounting Theory*. 5th Edition, Southern Methodist University Press.
- [23] McCaslin, T. E., and K. G. Stanga. (1983). Related qualities of useful accounting information. *Accounting and Business Research*, Vol. 14, No. 53, pp. 35-41.
- [24] Stanga, K. G. (1980). The relationship between relevance and reliability: Some empirical results. *Accounting and Business Journal*, Vol. 11, pp. 29-39.
- [25] Tsalavoutas, I.; Andre, P. and L. Evans. (2012). The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece. *The British Accounting Review*, Vol. 44, pp. 262-277.
- [26] Zeghal, D. . (1984). Firm Size and the Informational Content of Financial Statements. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Vol. 19, No. 3, pp 299-310.