

بررسی اهمیت و ضرورت گزارش سود و زیان جامع در ایران

دکتر محمد عرب‌مازار یزدی* - کاترین رادمهر**

چکیده مقاله

از آنجا که جهت تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، آگاهی از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره ضرورت دارد، لازم است کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره، مورد ملاحظه قرار گیرد. در راستای رسیدن به این هدف، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری و حسابرسی، ارائه گزارش جدیدی تحت عنوان گزارش سود و زیان جامع را برای تمام واحدهای انتفاعی لازم‌الاجرا نمود تا پاسخگوی نیازهای موجود باشد. هدف از این تحقیق، بررسی نظر کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری در خصوص لزوم افشای تک تک اجزای صورت سود و زیان جامع و بررسی نقطه نظرات آنها درباره ضرورت طرح این اجزا در یک صورت جداگانه است. به همین دلیل دو فرضیه در این تحقیق مطرح می‌شود. فرضیه اول افشای اجزای سود و زیان جامع را از دید کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری ضروری فرض کرده و فرضیه دوم، ارائه این اجزا را در یک صورت جداگانه (مانند صورت سود و زیان جامع) ضروری در نظر می‌گیرد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که از دید جامعه مورد بررسی، افشای تک تک اجزای صورت سود و زیان جامع در گزارشگری برون سازمانی، ضروری است ولی ارائه این اجزا در یک صورت جداگانه

* - عضو هیأت علمی دانشگاه شهید بهشتی

** - کارشناس ارشد حسابداری

مانند صورت سود و زیان جامع ضروری نمی‌باشد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری - عملکرد مالی - صورت سود و زیان جامع - افشا.

مقدمه

اهداف حسابداری و گزارشگری مالی عمدتاً برخاسته از نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی است. هدف اصلی گزارشگری مالی، بیان وضعیت مالی و عملکرد واحد تجاری برای اشخاص بیرون از واحد تجاری جهت کمک به آنها در اتخاذ تصمیمات مالی است. ابزار اصلی انتقال اطلاعات به اشخاص مزبور صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های پیوست این صورت‌ها و گزارش‌های مکمل است که محصول نهایی فرایند حسابداری و گزارشگری مالی محسوب می‌شود.

از آنجا که برای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، آگاهی از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره ضرورت دارد، لازم است کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره مورد ملاحظه قرار گیرد. در راستای رسیدن به این هدف، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، از ابتدای سال ۱۳۷۷ ارائه گزارش جدیدی تحت عنوان «گزارش سود و زیان جامع» را از سال ۷۸ لازم‌الاجرا نمود. طبق بیانیه شماره ۶ رهنمودهای حسابداری ایران، صورت سود و زیان جامع برای یک دوره مالی شامل موارد زیر است:

- ۱- سود یا زیان دوره طبق صورت سود و زیان؛
- ۲- درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از دارایی‌ها و بدهی‌هایی که به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات نگهداری می‌شود و به موجب رهنمودهای حسابداری مربوطه مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد (از قبیل درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت)؛
- ۳- درآمدها و هزینه‌هایی که طبق رهنمودهای حسابداری، به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل ما به تفاوت حاصل از تسعیر دارایی‌ها و

بدهی‌ها ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی؛

۴- تعدیلات سنواتی (مشمول بر تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات اساسی) حسب مورد از اقلام فوق کسر یا به آنها اضافه می‌شود تا سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورت‌های مالی دوره قبلی و پایان دوره جاری بدست آید.

از آنجا که کشورهای راهبر توسعه حسابداری، در برابر صورت سود و زیان جامع، مواضع یکسانی ندارند ابتدا به نحوه ارائه این صورت مالی در کشورهای مزبور اشاره می‌شود سپس ضرورت تهیه چنین صورت یا گزارشی از دید کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری ایران بررسی و لزوم ارائه اجزای سود جامع به صورت یک گزارش جداگانه نیز از دید آنها ارزیابی می‌شود.

موضوع تحقیق

هدف اصلی گزارشگری سود، فراهم آوردن اطلاعات سودمند برای اشخاص است که بیشترین علاقه را به گزارش‌های مالی دارند. اما برای بدست آوردن درکی بهتر از گزارشگری سود، باید اهداف مشخص‌تری را معین کرد. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران (۱۳۷۶) یکی از اهداف اساسی حسابداری و گزارشگری مالی را فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری برشمرده است.

شکلی از صورت سود و زیان که در حال حاضر توسط واحدهای تجاری ارائه می‌شود به قدری فشرده است که معمولاً اطلاعات منعکس در آن برای دستیابی به هدف‌های یاد شده در بالا کافی نیست. اگر قرار باشد که صورت سود و زیان برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی جهت پیش‌بینی یا مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری واحدهای تجاری حداکثر ارزش را دارا باشد، انجام تغییر و بهبود در آن ضروری به نظر می‌رسد. بنابر این حسابداری مالی برای فراهم آوردن اطلاعات سودمند، امکان ارزیابی عملکرد و فراهم کردن امکان ارزیابی توان سودآوری، باید اطلاعاتی درباره سود و اجزای متشکل آن فراهم آورد. استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بر اساس این اطلاعات، خود نسبت به ارزیابی، برآورد و سنجش مخاطرات اقدام می‌کنند.

از آنجا که جهت تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، آگاهی از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره ضرورت دارد، لازم است کلید درآمد و هزینه‌های شناسایی شده طی آن دوره مورد ملاحظه قرار گیرد بدین لحاظ همانگونه که مفاهیم نظری گزارشگری مالی مقرر داشته است تهیه و ارائه یک صورت مالی اساسی جدید تحت عنوان صورت و سود و زیان جامع لازم است تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود. صورت‌های «سود و زیان» و «سود و زیان جامع» همراه با یکدیگر، راهها و مقادیر افزایش یا کاهش حقوق مالی واحد اقتصادی را در یک دوره، از محل کلیه منابع، به استثنای افزایش‌ها یا کاهش‌هایی که منشأ آنها معاملات با مالکان است، منعکس می‌کنند. هیأت استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه شماره ۶ مفاهیم، تعریف خود از سود جامع را به صورت زیر ارائه کرده است:

سود جامع عبارت است از تغییر حقوق صاحبان سرمایه (خالص دارایی‌ها) واحد انتفاعی در یک دوره در نتیجه وقوع معاملات و سایر رویدادها و شرایط، به استثنای تغییرات ناشی از سرمایه‌گذاری صاحبان سرمایه و دارایی‌ها توزیع شده بین آنها (FASB, 1999, Concept 6, para 70 p. 204-205).

طبق بند ۵ بیانیه شماره ۶ رهنمودهای حسابداری، سود و زیان جامع موارد زیر را دربر می‌گیرد (کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، ۱۳۷۷، ص ۱۳۸):

- الف) سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان
- ب) درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش آن دسته از دارایی‌ها و بدهی‌هایی که بر مبنای مستمر اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات نگهداری می‌شود و به موجب رهنمودهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت).
- ج) درآمدها و هزینه‌هایی که طبق رهنمودهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود (از قبیل ما به تفاوت تسعیر ارز موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).

تعدیلات سنواتی حسب مورد از اقلام فوق کسر یا به آنها اضافه می‌شود تا سود یا زیان

جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورت‌های مالی دوره قبل و پایان دوره جاری بدست آید.

طبق بیانیه شماره ۱۳۰ FASB، هر مؤسسه باید سود جامع و اجزایش را با همان اهمیتی که سایر صورت‌های مالی دارند در گزارشهای مالی خود ارائه دهد. این بیانیه شکل مشخصی را برای این صورت مالی الزامی نمی‌کند اما مصر است که شرکت سود خالص را به عنوان جزئی از سود جامع در آن صورت مالی نشان دهد. این بیانیه سه شکل را برای ارائه توصیه می‌کند که البته ارائه آنها به این اشکال اجباری نیست (FASB, 1997, SFAS 130, Para 17):

- ۱- به صورت مجموعه‌ای همراه با سود خالص در یک صورت عملکرد؛
- ۲- به صورت یک صورت مجزا بنام صورت سود جامع یا
- ۳- در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام.

سابقه تحقیق

اهمیت اطلاعات سود و زیان سبب شده است تا ضرورت و چگونگی افشای سود و زیان جامع مورد توجه محققین و اندیشمندان بسیاری قرار گیرد. بویژه با اهمیتی که مجامع استاندارد گذار برای این قبیل اطلاعات قائل شده و حتی بر ضرورت افشای آن در صورت‌های مالی جداگانه تأکید کرده‌اند بررسی‌های علمی و پژوهش‌های هر چه بیشتر در این باره اهمیت مضاعف یافته است.

هرست و هاپکینز (Eric Hirst & Hopkins, 1998, P. 47) در تحقیقی با موضوع «گزارشگری سود جامع و ارزیابی قضاوت تحلیل‌گران حرفه‌ای»، به بررسی تأثیر نحوه گزارشگری سود جامع بر تصمیم‌گیری و قضاوت تحلیل‌گران حرفه‌ای درباره قیمت سهام پرداختند. آنها طی بررسی‌های اولیه خود دریافتند که تحلیل‌گران بخش خرید سهام شرکت‌ها در قضاوت‌های خود برای تحلیل پرتفولیوی اوراق آماده فروش و در نتیجه اداره کردن سود در شرکت‌ها، دچار اشتباه می‌شوند. خصوصاً آنها دریافتند که وقتی یک شرکت بدون هیچگونه رشدی در سود خود با خرید و فروش‌های اضافی اوراق، قبل از اینکه قیمت اوراق

بهادار آماده فروش افزایش یابد، رشد سود را در گزارشگری عملکرد ثابت نگه می‌دارد، تحلیلگران دچار اشتباه شده و قضاوت‌هایی خوش‌بینانه روی قیمت سهام خواهند داشت. از طرف دیگر شواهد نشان می‌دهد که بسیاری از شرکت‌ها اطلاعات مربوط به سود و زیان نگهداری این اوراق را در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام افشاء می‌کنند. از آنجا که تحلیل‌گران مالی به گزارش فوق به عنوان کم‌فایده‌ترین اجزای گزارش سالانه می‌نگرند و از آنجا که این صورت عموماً یک صورت عملکرد در نظر گرفته نمی‌شود، انتظار می‌رود این گونه نمایش اجزای سود جامع دارای کمترین اثر و کارایی بوده و در نتیجه اشتباه تحلیلگران را بدنبال داشته باشد.

هرست و هاپکینز این نکته را مطرح می‌کنند که افشاء واضح سود جامع به طور مجزا یا همراه با صورت سود و زیان در افزایش شفافیت فعالیت‌های مربوط به اداره سود شرکت مؤثر است. این امر منجر به کاهش قضاوت‌های خوش‌بینانه تحلیل‌گران در همان سطحی که سود شرکت اداره می‌شود، می‌گردد. آنها برای اجرای تحقیق خود قضاوت‌های تحلیل‌گران را در سه وضعیت مختلف با هم مقایسه کردند:

۱- در شرایط نبود اداره سود؛

۲- در شرایط وجود اداره سود؛

۳- در شرایط افزایش سود و افزایش رشد سود شرکت.

آنها فرضیاتی را مبنی بر تأثیر شفافیت گزارشگری سود جامع روی قضاوت تصمیم‌گیرندگان ارائه کردند فرضیه آنها این بود که هر چه شفافیت افشاء سود جامع و اجزای آن بیشتر باشد تفاوت بین قضاوت تحلیل‌گران روی قیمت سهام در شرکت‌های دارای اداره سود و فاقد اداره سود کاهش می‌یابد. نتایج تحقیقات آنها نشان داد که ارائه شفاف و واضح سود جامع و اجزایش باعث می‌شود که قیمت‌های تحلیل شده سهام در شرکت‌هایی که به اداره سود اقدام کرده و شرکت‌هایی که به اداره سود اقدام نمی‌کنند، همگرایی بیشتری پیدا کرده و بهم نزدیک‌تر شوند. همچنین ارائه سود جامع به شفاف‌ترین حالت (به دنبال صورت سود و زیان) تفاوت بین تحلیل‌گران را در ارزیابی سهام در شرکت‌های نوع اول و دوم حذف خواهد کرد.

لارین مینز (Lavreen A. Maines, April 2000) در تحقیقی با موضوع «تأثیر سود جامع بر قضاوت سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای و نقش شکل ارائه صورت‌های مالی»، قضاوت سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای بر نحوه ارائه سود جامع به اشکال مختلف یعنی «ارائه سود جامع» و «ارائه در صورت حقوق صاحبان سهام» را بررسی کرده است. به عقیده او برخی از اقلام سود جامع مربوط به فعالیت‌های مالی شرکت می‌شوند و می‌توان از آنها به عنوان معیارهای ارزیابی و قضاوت روی عملکرد شرکت استفاده کرد، مثل سود و زیان تحقیق نیافته ناشی از نگهداری پورتفولیوی سرمایه‌گذاری‌ها. مینز درصدد بررسی این موضوع برآمد که آیا استفاده سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای از اطلاعات سود جامع به نحوه ارائه آن در صورت‌های مالی وابسته است؟ تحقیق مینز چارچوبی برای ارزیابی چگونگی تأثیر شکل ارائه سود جامع روی قضاوت سرمایه‌گذاران نسبت به عملکرد مدیران ارائه شده است. این چارچوب، پیشنهاد می‌کند که شکل ارائه بر فرایند دستیابی به اطلاعات و در نتیجه نظرات سرمایه‌گذاران با تأثیر بر درک و ارزیابی و یا میزان توجه آنها بر سود جامع اثر می‌گذارد. منظور از «درک» اطلاعات برداشت یک سرمایه‌گذار اقلام صورت‌های مالی و نگهداشتن این اطلاعات در حافظه است به‌میزانی که بتواند آن را در صورت ظاهر شدن در صورت‌های مالی به یاد بیاورد. «ارزیابی» اطلاعات شامل برآورد ویژگی‌های داده‌ها توسط یک سرمایه‌گذار مثل میزان تغییرپذیری سود و زیان تحقق نیافته می‌باشد. ارزشی که یک سرمایه‌گذار برای ویژگی اطلاعات ارزیابی شده قائل می‌شود به عنوان اهمیت آن اطلاعات تلقی می‌شود.

فرضیه اول در تحقیق مینز پیش‌بینی می‌کند که سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای می‌توانند اطلاعات سود و زیان تحقیق نیافته سرمایه‌گذاری‌ها را در هر یک از سه شکل ارائه سود جامع درک نمایند و فرضیه دوم پیش‌بینی می‌کند که سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای می‌توانند این اطلاعات را درک و ارزیابی نمایند. مینز برای انجام کار، از یک تحقیق حسابداری، روان‌شناختی توأمآ استفاده کرد تا ابعاد پنج‌گانه مربوط به کار تحقیق را از شکل‌های گزارش سود جامع شناسایی کرده و آنها را در داخل دو شاخه (علائم عملکرد و هزینه‌های شناخت) طبقه‌بندی نماید.

وی در تحقیق خود سه معیار برای علائم عملکرد در نظر گرفته بود:

۱- قرار دادن اقلام سود جامع در یک صورت عملکرد؛

۲- نام‌گذاری این اقلام با اصطلاح یا تعبیر سود جامع؛

۳- نمایش ارتباط بین سود خالص و سایر اجزای سود جامع.

درک سود جامع در هر یک از سه شکل، علامتی از عملکردی بودن اقلام سود جامع محسوب می‌شود. چون هر سه آنها وابسته به این هستند که آیا اقلام سود جامع به عنوان اجزای وابسته به عملکرد مورد شناسایی قرار می‌گیرند یا خیر.

مینز در تحقیق خود از بُعد شناخت هزینه‌ها دو معیار را در نظر گرفته بود:

۱- جداسازی اطلاعات سود جامع از دیگر اطلاعات و

۲- میزان جمع‌بندی اقلام سود جامع.

همچنین فرضیه سومی هم در تحقیق مینز عنوان می‌شود: «سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای وزن بیشتری را برای تغییرپذیری سود و زیان تحقق نیافته قائلند خصوصاً زمانی که این اطلاعات طبق استاندارد شماره ۱۳۰ در یک صورت عملکرد ارائه شود». برای بررسی میزان توجه سرمایه‌گذار به تغییرات اجزای سود جامع و نتایج آن از سه معیار اندازه‌گیری عملکرد یعنی

۱- اثربخشی مدیریت؛

۲- ریسک سهام؛ و

۳- ارزش سهام، استفاده شده است.

نتایج تحقیق مینز در مورد فرضیه اول، نشان داد که شکل ارائه ارتباطی با دریافت و درک اطلاعات سود جامع توسط کاربران آن نخواهد داشت. فرضیه دوم پیش‌بینی می‌کرد که سرمایه‌گذارانی که اطلاعات سود جامع را با تغییرپذیری زیاد دریافت کرده‌اند سود و زیان تحقق نیافته را پر نوسان‌تر ارزیابی کنند. نتایج تحقیق، این فرضیه را تأیید می‌کند.

فرضیه سوم پیش‌بینی می‌کند که شکل ارائه سود جامع روی قضاوت کاربران نسبت به عملکرد مدیران از طریق تفاوت در میزان اهمیت دهی به نوسانات اجزای سود جامع، اثر می‌گذارد. در آزمون اثربخشی مدیران، نتایج نشان می‌دهد که فقط ارائه سود جامع در صورت عملکرد، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای را به تأثیرگذاری نوسانات اجزای سود جامع در اثربخش

مدیریت تشویق می‌کند.

در آزمون ریسک، نتایج نشان می‌دهد که کاربران نوسانات بالا رونده و پایین رونده اجزای سود جامع را تشخیص می‌دهند و بیشترین وزن را زمانی به آن می‌دهند که طبق استاندارد جدید در یک صورت عملکرد گزارش شود. مسلماً نوسانات باعث افزایش ریسک می‌شود. و نهایتاً بررسی موضوع قضاوت روی ارزش سهام که پیش‌بینی می‌شد ارتباط منفی با نوسانات اجزای سود جامع دارد، نشان داد که این فرضیه تأیید نمی‌شود.

فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق دو فرضیه کلی مطرح می‌شود. این فرضیات عبارتند از:

فرضیه اول

افشاء اجزای سود و زیان جامع ضروری است.

فرضیه دوم

ارائه اجزای صورت سود و زیان جامع در یک صورت جداگانه ضروری است.

جامعه مورد بررسی

جامعه‌ای که تحقیق در آن انجام شده است، جامعه کاربران اطلاعات حسابداری می‌باشد که در مقیاس وسیع، عموم مردم را در بر می‌گیرد. البته کاربران بالفعل که بیشتر با گزارشات مالی سروکار دارند شامل سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، حسابداران و حساب‌برسان، تحلیل‌گران و کارگزاران بورس اوراق بهادار می‌باشند. در این تحقیق جامعه به دو زیرمجموعه یا گروه کلی تقسیم می‌شود:

۱- جامعه علمی حسابداری؛

۲- جامعه کاربران عمومی.

جامعه علمی حسابداری از دید محقق جامعه‌ای است که بیشترین ارتباط را با علم حسابداری داشته باشد (یعنی جامعه دانشگاهی حسابداری) و لذا نمونه‌های لازم از بین دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد حسابداری و مالی و اساتید حسابداری و مدیریت مالی

انتخاب گردید.

جامعه کاربران عمومی جامعه بسیار گسترده‌ای را در بر می‌گیرد. این امر انتخاب نمونه از بین همگی آنها و دستیابی به یک نتیجه مناسب را تا حدودی مشکل می‌سازد. برای انتخاب نمونه‌ای از کاربران عمومی که برآیند صحیح‌تر و دقیق‌تری از جامعه تحقیق باشد و تا حد امکان محدودیت‌های تحقیق را مرتفع سازد، از بین کاربران عمومی، جامعه کاربران حرفه‌ای‌تر انتخاب شد و از بین آنها دو گروه کارشناسان امور بانکی و کارگزاران بورس که عملاً بیشترین حجم استفاده از گزارشهای مالی را دارند، مورد نظر خواهی قرار گرفتند. بنا بر این، تحقیق حاضر با چهار گروه که زیرمجموعه‌ای از کل جامعه کاربران به‌شمار می‌رود در ارتباط است:

۱- اساتید؛

۲- دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد؛

۳- کارشناسان امور بانکی و

۴- کارگزاران بورس.

تعداد نمونه در هر دسته به گونه‌ای تعیین شده که بتوان نظر هر گروه را نیز به تنهایی بررسی کرد. بر این اساس در هر یک از گروه‌های چهارگانه بیش از ۲۵ نمونه در نظر گرفته شد تا طبق قضیه حد مرکزی بتوان توزیع نمونه را با توزیع نرمال تقریب زد.

روش تحقیق

این تحقیق، با استفاده از پرسشنامه انجام گرفته است. پرسشنامه تحقیق از دو بخش مجزا تشکیل می‌شود، بخش اول شامل ۳ سؤال کلی بسته و یک سؤال باز درباره نحوه گزارشدهی مالی در ایران است و بیشتر درباره میزان مربوط بودن این گزارشات نظرخواهی می‌شود. سؤالاتی در مورد به موقع بودن، قابل فهم بودن و میزان افشا (سؤالهای ۱ و ۲ و ۳)، در کل نظر کاربران را نسبت به میزان مربوط بودن گزارشگری مالی در ایران تعیین می‌کند. در این بخش، سؤالها بصورت ۵ گزینه‌ای و بر اساس مقیاس لیکرت، طراحی شده‌اند به گونه‌ای که مخاطب می‌تواند یکی از موارد خیلی زیاد؛ زیاد؛ متوسط؛ کم؛ و خیلی کم را انتخاب کند.

در بخش دوم، سؤالاتی درباره یازده موضوع مطرح می‌شود که در واقع تنها ۳ موضوع آن مورد نظر محقق است و آنها، همان اجزای صورت سود و زیان جامع می‌باشند که در دو بعد «ضرورت افشا» و «محل افشا» از گروه‌های چهارگانه مخاطب، سؤال می‌شود. پاسخ موضوع ضرورت افشا نیز همانند بخش اول، در قالب پنج گزینه ارائه می‌شود. در پاسخ به سؤال مرتبط با محل افشا، پنج محل مختلف برای افشا به مخاطب پیشنهاد می‌شود: ترازنامه؛ صورت سود و زیان؛ صورت جریان نقدی؛ یک صورت جداگانه؛ و یادداشت‌های پیوست. از آنجا که گزارشات مالی برون سازمانی به هر حال به صورت یکی از اشکال مذکور ارائه می‌شوند، پاسخ دهنده یکی از موارد طرح شده را پیشنهاد خواهد کرد.

پس از جمع‌آوری اطلاعات، فرضیات به کمک آزمون دو جمله‌ای، آزمایش می‌شوند. سؤالات دیگر پرسشنامه به این دلیل مطرح شده‌اند که مخاطبین پرسشنامه صرفاً با سؤالات مربوط به اجزای صورت سود و زیان جامع مواجه نشده و در برابر مجموعه وسیع‌تری از سؤالات متنوع با بی‌طرفی و صرفاً با توجه به شناخت و باور خود، به سؤالات پاسخ دهند. چون در پاسخ به تمامی سؤالات مذکور، عملاً دو حالت وجود دارد و تعداد نمونه نیز در مقابل حجم جامعه، کوچک تلقی می‌شود می‌توان توزیع دو جمله‌ای را برای آزمون فرضیات مربوط بودن اطلاعات مالی در برابر مربوط نبودن این اطلاعات؛ اهمیت ضرورت افشا در برابر بی‌اهمیت بودن ضرورت افشا؛ و ضرورت افشا در یک صورت جداگانه در برابر عدم ضرورت افشا در یک صورت جداگانه، مورد استفاده قرار داد. با توجه به این رویکرد تعداد نمونه‌ها نیز به اندازه لازم (بزرگتر از ۲۵) بزرگ خواهد بود، لذا می‌توانیم طبق قضیه حد مرکزی توزیع دو جمله‌ای را با توزیع نرمال تقریب برنیم.

برای انجام آزمون، انتخاب گزینه‌های «خیلی زیاد» و «زیاد» در هر سؤال به منزله «مربوط بودن» در بخش اول پرسشنامه و «با اهمیت بودن» در بخش دوم آن است و انتخاب سایر موارد («متوسط»، «کم» و «خیلی کم») به منزله «نامربوط بودن» در بخش اول پرسشنامه و «بی‌اهمیت بودن» در بخش دوم آن است. همچنین انتخاب گزینه «صورت جداگانه» در سؤالات بخش دوم پرسشنامه، به منزله تأیید افشای اجزای گزارش سود و زیان جامع در یک صورت جداگانه سود و زیان جامع بوده و انتخاب سایر موارد، به منزله عدم تأیید افشا در یک

صورت جداگانه است.

از آنجا که این تحقیق، یک نظر سنجی از استفاده کنندگان گزارشات مالی است و پاسخ خاصی از ابتدا مد نظر محقق نیست لذا احتمال مورد نظر برای جامعه (P) را ۵۰ درصد فرض کرده‌ایم. این بدان معنی است که در صورتی که حداکثر ۵۰٪ جامعه مورد نظر فرض H_0 را بپذیرد، دلیلی بر رد فرض H_0 وجود نخواهد داشت.

در آزمون‌های این تحقیق، خطای نوع اول (α) یا احتمال رد فرض H_0 بشرطی که درست باشد، برابر ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است.

آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های تحقیق

در مورد سؤالات سه گانه‌ای که مربوط بودن اطلاعات را مورد بررسی قرار می‌دهد (سؤالات ۱ تا ۳)، H_0 و H_1 را برای هر یک از بخش‌های جامعه مورد بررسی می‌توان به شکل زیر تعریف کرد:

اطلاعات مالی، به نحوی مربوط گزارش نمی‌شوند. $H_0: P_0 < 50\%$

اطلاعات مالی، به نحوی مربوط گزارش می‌شوند. $H_1: P_0 \geq 50\%$

جدول شماره ۱ نتایج آزمون دو جمله‌ای را به تفکیک جوامع مورد بررسی و برای کل جامعه کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱- نتایج آزمون دو جمله‌ای به تفکیک جوامع مورد بررسی و در کل جامعه

جامعه	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
مدرسان	۲۷	۲۲	۳/۲۷	رد H_0
دانشجویان	۳۷	۲۱	۰/۸۲	قبول H_0
کارگزاران بورس	۲۷	۱۲	-۰/۵۸	قبول H_0
کارشناسان امور بانکی	۲۵	۱۹	۲/۶	رد H_0
کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری	۱۱۶	۷۴	۲/۹۷	رد H_0

همانطور که نتایج نشان می‌دهد، در مجموع، کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری، با رد

فرض H_0 معتقدند که اطلاعات مالی در ایران، به نحوی مربوط گزارش می‌شوند.

بهترین روش افشاء

براساس پاسخ‌های مخاطبین پرسشنامه به یک سؤال باز در مورد «بهترین نحوه افشاء گزارش‌های مالی» مشخص شد که از دید پاسخ دهندگان، بهترین روش‌های افشاء به ترتیب اولویت عبارتند از:

- ۱- از طریق شبکه اطلاع‌رسانی اینترنت همراه با اطلاعات تفصیلی‌تر.
- ۲- در نشریات بورس که بصورت هفتگی و نیز سالانه تهیه می‌شود.
- ۳- در ویژه‌نامه‌های همراه جراید کثیرالانتشار اقتصادی که اطلاعات تفصیلی‌تری در آن ارائه می‌شود.
- ۴- از طریق انتشار مستقیم صورت‌های مالی توسط خود شرکت در سطح عموم سرمایه‌گذاران.
- ۵- انتشار خلاصه صورت‌ها در روزنامه‌های کثیرالانتشار (یعنی آنچه که امروزه گزارش می‌شود).

افشای اجزای سود و زیان جامع

در بخش دوم پرسشنامه تحقیق، از یازده موضوع مطرح شده، تنها ردیف‌های ۲ و ۴ و ۶ (یعنی اجزاء صورت سود و زیان جامع) مورد نظر بوده است که عبارتند از: (۲) سود و زیان تحقق نیافته سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار آماده فروش، (۴) سود و زیان تحقق نیافته تجدید ارزیابی دارایی‌ها، (۶) سود و زیان تحقق نیافته تغییر نرخ ارز در معاملات ارزی. در صورتی که غالب مخاطبین نظرسنجی بر اهمیت افشاء هر سه مورد، نظر داشته باشند، این به معنی ضرورت افشاء اجزاء صورت سود و زیان جامع است. همچنین اگر مخاطبین نظرسنجی معتقد به افشاء هر سه مورد ردیف‌های ۲ و ۴ و ۶ در یک صورت جداگانه باشند می‌توان محل افشاء را در قالب صورت سود و زیان جامع پذیرفت.

لذا در این تحلیل ابتدا ضرورت افشاء در برابر عدم ضرورت جامع مورد آزمون قرار گرفته و

سپس محل افشاء در یک صورت جداگانه (تحت عنوان صورت سود و زیان جامع) در برابر افشاء در سایر صورت‌های مالی و یا یادداشت‌های پیوست برای هر یک از این اجزاء، موردآزمون قرار می‌گیرد.

براساس مطالب پیش گفته، فرضیه H_0 و H_1 برای هر موضوع از بعد ضرورت افشاء به صورت زیر تعریف می‌شود:

افشاء موضوع ضرورتی ندارد. $H_0: P_0 < 50\%$

افشاء موضوع ضروری است. $H_1: P_0 \geq 50\%$

همچنین فرضیه برای H_0 و H_1 هر موضوع از بعد محل افشاء به صورت زیر تعریف می‌شود:

موضوع نباید در یک صورت جداگانه افشاء شود. $H_0: P_0 < 50\%$

موضوع باید در یک صورت جداگانه افشاء شود. $H_1: P_0 \geq 50\%$

در ادامه هر یک از موضوعات سه گانه را ابتدا بعد ضرورت افشاء و سپس از بعد محل افشاء به تفکیک جامعه آماری مورد بررسی یعنی مدرسان؛ دانشجویان؛ کارشناسان امور بانکی؛ و کارگزاران بورس نشان می‌دهد.

جامعه مدرسان

جدول شماره ۲ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه مدرسان را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول شماره ۳ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه مدرسان را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۲ - نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه مدرسان از بعد ضرورت افشاء

شماره موضوع	H_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۵۰/۰	۲۷	۲۱	۲/۵۰۲	رد H_0
۴	۰/۵۰	۲۷	۲۴	۴/۰۴۱	رد H_0
۶	۰/۵۰	۲۷	۱۷	۱/۳۴۷	قبول H_0

جدول شماره ۳ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه مدرسان از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۲۷	۷	-۲/۵۰۲	قبول H_0
۴	۰/۵۰	۲۷	۱۵	۰/۵۷۷	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۲۷	۶	-۲/۸۸۷	قبول H_0

جامعه دانشجویان

جدول شماره ۴ نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشجویان را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول شماره ۵ نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشجویان را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۴ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشجویان از بعد ضرورت افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۳۷	۲۴	۱/۸۰۸	رد H_0
۴	۰/۵۰	۳۷	۲۴	۱/۸۰۸	رد H_0
۶	۰/۵۰	۳۷	۳۳	۴/۷۶۸	رد H_0

جدول شماره ۵ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشجویان از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۳۷	۲۰	۰/۴۹۳	قبول H_0
۴	۰/۵۰	۳۷	۲۲	۱/۱۵۱	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۳۷	۱۴	-۱/۴۸۰	قبول H_0

جامعه کارشناسان امور بانکی

جدول شماره ۶ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کارشناسان امور بانکی را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول شماره ۷ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کارشناسان امور بانکی را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۶ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کارشناسان امور بانکی از بعد ضرورت افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۲۵	۲۰	۳	رد H_0
۴	۰/۵۰	۲۵	۱۷	۱/۸	رد H_0
۶	۰/۵۰	۲۵	۱۶	۱/۴	قبول H_0

جدول شماره ۷ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کارشناسان امور بانکی از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۲۵	۲۰	۳	رد H_0
۴	۰/۵۰	۲۵	۲۰	۳	رد H_0
۶	۰/۵۰	۲۵	۱۴	۰/۶	قبول H_0

جامعه کارگزاران بورس

جدول شماره ۸ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کارگزاران بورس را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول شماره ۹ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کارگزاران بورس را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

افشا جدول شماره ۸ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کارگزاران بورس از بعد ضرورت

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۲۷	۲۱	۲/۸۸۷	رد H_0
۴	۰/۵۰	۲۷	۲۱	۲/۸۸۷	رد H_0
۶	۰/۵۰	۲۷	۲۱	۲/۸۸۷	رد H_0

جدول شماره ۹ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کارگزاران بورس از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۲۷	۱۲	-۰/۵۷۷	قبول H_0
۴	۰/۵۰	۲۷	۹	-۱/۷۳۲	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۲۷	۹	-۱/۷۳۲	قبول H_0

جامعه دانشگاهی حسابداری

برای آزمون فرضیه‌ها در سطح جامعه دانشگاهی حسابداری، نتایج نظرسنجی از مدرسان و دانشجویان (به عنوان زیرمجموعه‌های اصلی جامعه دانشگاهی حسابداری) را با هم تلفیق می‌کنیم.

جدول شماره ۱۰ نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول (۱۱) نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۰ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری از بعد ضرورت افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۶۴	۴۴	۳	رد H_0
۴	۰/۵۰	۶۴	۴۸	۴	رد H_0
۶	۰/۵۰	۶۴	۵۰	۴/۵	رد H_0

جدول شماره ۱۱ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۶۴	۲۷	-۱/۲۵	قبول H_0
۴	۰/۵۰	۶۴	۳۷	۱/۲۵	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۶۴	۲۰	-۳	قبول H_0

جامعه کاربران

برای آزمون فرضیه‌ها در سطح مجموعه کاربران، نتایج نظرسنجی از کارشناسان امور بانکی و کارگزاران بورس (به عنوان زیرمجموعه‌ای از کاربران) را تلفیق می‌کنیم. جدول شماره ۱۲ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کاربران را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول (۱۳) نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه کاربران را در هر موضوع از بعد افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۲ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کاربران از بعد ضرورت افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۵۲	۴۱	۴/۱۶	رد H_0
۴	۰/۵۰	۵۲	۳۶	۲/۷۷	رد H_0
۶	۰/۵۰	۵۲	۳۷	۳/۰۵	رد H_0

جدول شماره ۱۳ - نتایج آزمون دو جمله‌ای در جامعه کاربران از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۵۲	۳۲	۱/۶۶	رد H_0
۴	۰/۵۰	۵۲	۲۹	۰/۹۴۲	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۵۲	۲۳	-۰/۸۳	قبول H_0

جامعه دانشگاهی حسابداری و کاربران

یافته‌های مرتبط با کل

پس از ارائه نتایج ترکیبی در سطوح جوامع کاربران و دانشگاهیان (جامعه علمی) در این مرحله یک جمع‌بندی کلی برای آزمون فرضیه‌های پیش‌گفته در سطح کل جامعه مورد تحقیق (یعنی جامعه دانشگاهی حسابداری و جامعه کاربران) ارائه می‌شود. بنابراین، نتایج نظرسنجی از مدرسان، دانشجویان، کارگزاران بورس و کارشناسان امور بانکی را در این مرحله با یکدیگر تلفیق می‌کنیم.

جدول شماره ۱۴ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و کاربران را در هر موضوع از بعد ضرورت افشاء نشان می‌دهد و جدول شماره ۱۵ نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و کاربران را در هر موضوع از بعد محل افشاء نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱۴ - نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و کاربران از بعد ضرورت افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۱۱۶	۸۵	۵/۰۱	رد H_0
۴	۰/۵۰	۱۱۶	۸۴	۴/۸۳	رد H_0
۶	۰/۵۰	۱۱۶	۸۷	۵/۳۹	رد H_0

جدول شماره ۱۵ - نتایج آزمون دوجمله‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و کاربران از بعد محل افشا

شماره موضوع	P_0	N	X_0	Z_0	نتیجه آزمون
۲	۰/۵۰	۱۱۶	۵۹	۰/۱۹	قبول H_0
۴	۰/۵۰	۱۱۶	۶۶	۱/۴۹	قبول H_0
۶	۰/۵۰	۱۱۶	۴۳	-/۲۷۹	قبول H_0

نتایج تحقیق

هدف این تحقیق بررسی میزان ضرورت افشاء اطلاعاتی است که امروزه در قالب صورتی به نام «صورت سود و زیان جامع» ارائه می‌شود و تدوین کنندگان استاندارد در ایران نیز بر ضرورت ارائه آن صحنه گذارده‌اند. بنابراین در مورد ضرورت افشاء این قبیل اطلاعات و محل افشاء آن نقطه نظرات دو جامعه اصلی مربوط به موضوع یعنی جامعه علمی و جامعه کاربران اطلاعات مالی مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته است. به همین لحاظ در تمامی جریان تحقیق بدون آنکه در هیچیک از سؤالات نامی از «صورت سود و زیان جامع» برده شود و بدون آنکه صرفاً درباره محتوای مرسوم چنین صورتهایی سؤال مطرح شود، موضوع ضرورت افشاء اطلاعات مندرج در صورت‌های مرسوم سود و زیان جامع در دنیا (مطابق استانداردهای

حسابداری) مورد آزمون قرار گرفته است.

بنابراین تحقیق حاضر در صدد است تا مشخص کند اصولاً افشاء این قبیل اطلاعات از دید جوامع علمی و کاربر اطلاعات حسابداری در ایران اولاً تا چه اندازه ضروری است و ثانیاً در صورت ضروری بودن در قالب چه نوع صورتی باید افشاء شود، صرف نظر از اینکه اصولاً در دنیا صورتی بنام «صورت سود و زیان جامع» وجود داشته باشد یا نه.

ساختار تحقیق عملاً از سه بخش تشکیل شده است. در بخش اول میزان مربوط بودن نحوه گزارشگری مالی در ایران، بررسی شد. آن‌طور که نتایج (جدول ۱) نشان می‌دهد، در مجموع، کاربران و جامعه دانشگاهی حسابداری، معتقدند که اطلاعات مالی در ایران، به نحوی مربوط گزارش می‌شوند.

با توجه به اینکه نتایج این تحقیق حاکی از مربوط تلقی شدن نحوه گزارشگری مالی در ایران از دیدگاه دو جامعه مهم و اصلی مرتبط با موضوع یعنی جامعه علمی و جامعه کاربران است، لذا می‌توان نظر آنها را در مورد ضرورت و چگونگی افشاء اجزاء سود جامع در بین این گزارشهای مالی، نیز در مورد بررسی قرار داد.

با توجه به نتایج حاصله مشخص می‌شود که در جامعه دانشگاهی مورد تحقیق، مدرسان دانشگاه بر این باورند که تنها افشاء یکی از اجزاء صورت سود و زیان جامع تحت عنوان «سود و زیان تحقق نیافته تغییر نرخ ارز» (موضوع شماره ۶) ضروری نیست ولی در همین حال معتقدند که مجموعه اجزاء مورد سؤال (که در واقع همان اجزاء مرسوم صورت سود و زیان جامع است) نباید در یک صورت جداگانه افشاء شود. لذا می‌توان از دید جامعه مدرسان چنین نتیجه‌گیری کرد که تهیه و افشاء «صورت سود و زیان جامع» ضروری نیست (جداول ۲ و ۳). از طرفی با توجه به نتایج آزمون دو جمله‌ای مندرج در جداول ۴ و ۵ معلوم می‌شود که جامعه دانشجویان به عنوان بخش دیگر از جامعه علمی افشاء اجزاء سود و زیان جامع را الزامی تلقی می‌کنند اما ارائه آنها را در یک صورت جداگانه (مانند صورت سود و زیان جامع) ضروری نمی‌دانند.

نتایج همین آزمون در ارتباط با جامعه کارشناسان اموربانکی (جداول ۶ و ۷)، نشان می‌دهد افشاء دو مورد از موضوعات یعنی موضوعات ۲ و ۴ و ارائه آن در یک صورت

جداگانه از دید ایشان ضروری است اما معتقدند موضوع شماره ۶ نیاز به افشا و ارائه در یک صورت جداگانه ندارد. نتایج آزمون دوجمله‌ای در مورد بخش مهم دیگری از جامعه کاربران یعنی کارگزاران بورس (جداول ۸ و ۹) نشانگر آن است که آنها افشاء تمامی اجزاء سود و زیان جامع را الزامی دانسته ولی ارائه آنها را در یک صورت جداگانه (مانند صورت سود و زیان جامع) ضروری نمی‌دانند.

نتایج ترکیبی در مورد جامعه دانشگاهی یا علمی (جداول شماره‌های ۱۰ و ۱۱) نشان می‌دهد که در مجموع جامعه علمی حسابداری افشاء اجزاء سود و زیان جامع را الزامی دانسته ولی ارائه آن را در یک صورت جداگانه (مانند صورت سود و زیان جامع) ضروری نمی‌دانند. اما نتایج تلفیقی آزمون دوجمله‌ای برای کل جامعه کاربران (جداول شماره‌های ۱۲ و ۱۳) نشان می‌دهد جامعه کاربران افشاء اجزاء سود و زیان جامع را الزامی دانسته ولی تنها ارائه یکی از اجزاء آن تحت عنوان «سود و زیان تحقق نیافته سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار آماده فروش» (موضوع شماره ۲) را در یک صورت جداگانه (مانند صورت سود و زیان جامع) ضروری می‌دانند.

با توجه به نتایج ترکیبی کل (جداول شماره‌های ۱۵ و ۱۶) معلوم می‌شود مخاطبین این تحقق افشاء اجزاء سود و زیان جامع را الزامی دانسته ولی ارائه آن را در یک صورت جداگانه (مانند سود و زیان جامع) ضروری نمی‌دانند.

این بررسی نشان می‌دهد که جامعه مورد نظر که از صاحب‌بنظران و استفاده‌کنندگان مهم گزارش‌های مالی می‌باشند، بدون اشاره مستقیم به عنوان، «گزارش سود و زیان جامع» اجزای چنین صورتی را با اهمیت تلقی می‌کنند. طبق نظر جامعه آماری، این اجزا باید در گزارش‌های برون سازمانی، بصورت مشخص افشاء گردد اما ارائه این اجزا را در یک صورت جداگانه ضروری نمی‌دانند. این بدان معنی است که از دید جامعه آماری، اهمیت این اجزاء آنچنان نیست که لازم باشد در یک صورت جداگانه افشاء شوند. این در حالی است که هرست و هاپکینز در تحقیق خود نشان داده‌اند که تحلیلگران مالی و استفاده‌کنندگان حرفه‌ای گزارش‌های مالی، زمانیکه اجزای صورت سود و زیان جامع در یک صورت جداگانه افشاء می‌شوند، آنرا بهتر فهمیده و به نحو بهتری می‌توانند به تحلیل گزارش‌های مالی بپردازند

(Hirst, Hopkins; p 47). همچنین تحقیق دیگری که توسط مینز (Mains, 2000; pp 179-207) انجام شده، نشان می‌دهد استفاده‌کنندگان غیرحرفه‌ای نیز اجزاء سود جامع را در قالب یک صورت جداگانه بهتر درک و ارزیابی کرده و اهمیت آنرا بیشتر در می‌یابند.

در این تحقیق، همانطور که مشاهده شد، همانند تحقیقات در امریکا، افشاء اجزاء سود جامع از دید کاربران، لازم و ضروری به نظر می‌رسد اما برخلاف آن تحقیقات، ارائه این اجزاء در یک صورت جداگانه، ضروری تلقی نمی‌شود. احتمالاً مداخله عوامل مهم و مختلفی از قبیل نوع و دامنه فعالیت‌های رایج اقتصادی، پروتق بودن کسب و کار شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری و بالا بودن درصد معاملات خارجی و ارزی و پرداختن به بحث تورم و توجه به ارزشهای جاری در این قبیل کشورها، ارزش و اهمیت اجزاء سود جامع را برای کاربران اطلاعات حسابداری بیشتر نشان می‌دهد. در این صورت به نظر می‌رسد با رشد و توسعه اقتصادی و افزایش حجم خصوصی سازی در کشورمان و افزایش سرمایه‌گذاریها، ارائه گزارش مستقل سود و زیان جامع از منظر کاربران ایرانی نیز، مورد توجه بیشتری قرار گیرد.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

با توجه به اهمیت زیاد موضوع سود و زیان جامع و تأکید استاندارد گذاردن بر ضرورت ارائه صورتی مستقل در این زمینه و نبود تحقیقات علمی بومی در این مورد توجه جامعه علمی حسابداری و محققین به ادامه و توسعه پژوهش‌های مرتبط با این موضوع جلب می‌شود. موضوعات زیر قلمروهای تازه‌ای برای ادامه پژوهش را نشان می‌دهد:

- بررسی دیدگاه شرکت‌ها نسبت به ارائه صورت سود و زیان جامع.
- تحقیق آزمایشگاهی در مورد اثر بخشی مدل‌های ارائه صورت سود و زیان جامع.

منابع و مأخذ

- ۱- پوریان‌سب، امیر و مهرانی، ساسان (۱۳۷۴)؛ «مسائل و مشکلات اجرایی هدفهای گزارشگری مالی»، بررسی‌های حسابداری؛ شماره ۱۴ و ۱۵، سال چهارم، صفحه ۱۱۵.

۲- تیوری ماسوله، حبیب‌ا... (۱۳۷۹)؛ شناسایی درآمد به همراه ترجمه بیانیه شماره ۵ مفاهیم حسابداری مالی FASB شناسایی و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای تجاری؛ چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.

۳- عالی‌ور، عزیز (۱۳۷۷)؛ صورت‌های مالی اساسی؛ تهران: مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ ششم.

۴- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری (۱۳۷۷)؛ رهنمودهای حسابداری (اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی)؛ چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.

5- Financial Accounting Standards Board, FASB Concepts Statement No. 3: Element of Financial Statements of Business Enterprises, Stanford, CT: FASB, 1989.

6- Financial Accounting Standard Board, FASB Statement No. 130: Reporting Comprehensive Income, Norwerk, CT: FASB, 1997.

7- Financial Accounting Standards Board, Original Pronouncements FASB, John Wiley & Sons, New york, 1998.

8- Hirst, Eric & Hopkins, Patrick; "Comprehensive Income Reporting and Analysts Valuation Judgments", *Journal of Accounting Research*; Vol 36, Supplement 1998. PP. 47-75.

9- Mains, Lavreen & McDaniel, Linda; "Effects of Comprehensive Income Charateristics on Nonprofessional Investors' Judgments: The Role of Financial Statement Presentation Format", *The Accounting Review*; Vol. 75, No. 2, Apr.2000, PP. 179-207.

