

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

www



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد اراک

دانشکده مدیریت، گروه حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد

گرایش: حسابداری

عنوان:

افشای تطبیقی صورتهای مالی در ایران

با کشورهای در حال توسعه

نگارش:

فاطمه قربانعلی

پروژه دات کام

www.Prozhe.com



Islamic Azad University
Arak Branch

Faculty of Management-Department of
Accounting
((M.A)) Thesis

Subject:

**Disclosure of a Comparative
Financial Statements in The
Developing Countries**

By:

Fatemeh Ghorbanali

Summer 2011



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد اراک

دانشکده مدیریت، گروه حسابداری
پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد
گرایش: حسابداری

عنوان:

افشای تطبیقی صورتهای مالی در ایران با کشورهای در حال توسعه

نگارش:

فاطمه قربانعلی

تابستان 1390

تقدیم به :

« پدر و مادر عزیزم که توفیق خود را نتیجه راهنمایی‌ها، زحمات، فداکاریها و دعای خیر ایشان می‌دانم و دیگر اعضای خانواده‌ام که با صبر و حوصله مرا در تهیه و تنظیم این رساله یاری دادند. باشد که قطره‌ای از دریای بی‌کراں محبت هائسان را سپاس گفت

باشم. »

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
1.....	چکیده
3.....	مقدمه

فصل اول: کلیات تحقیق

6.....	1-1 مقدمه
7.....	1-2 تاریخچه مطالعاتی
7.....	1-3 بیان مسئله
8.....	1-4 چهارچوب نظری
9.....	1-5 فرضیات تحقیق
10.....	1-6 اهداف تحقیق
11.....	1-7 اهمیت تحقیق
12.....	1-8 حدود مطالعاتی
12.....	1-8-1 قلمرو مکانی تحقیق
12.....	1-8-2 قلمرو زمانی تحقیق
12.....	1-8-3 قلمرو موضوعی
13.....	1-9 تعاریف عملیاتی واژگان و اصطلاحات

فصل دوم: مروری بر ادبیات تحقیق

15.....	1-2 مقدمه
16.....	2-2 شفافیت صورتهای مالی
19.....	2-3 - تعریف افشاء
20.....	2-4 چگونه اطلاعات مالی باید افشاء شود؟

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
22	2-5 اهداف گزارش گری مالی
23	2-6 گزارشگری مالی
25	2-7 خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
25	2-7-1 قابل فهم بودن
25	2-7-2 قابل مقایسه بودن
25	2-8 افشای مالی
28	2-9 اهداف افشا در گزارشگری مالی
28	2-10 میزان اطلاعاتی که باید افشا شود
31	2-11 تأثیر اطلاعات و تغییرها بر خط مشی افشا برای استفاده کنندگان
32	2-12 مفاهیم افشاگری مالی
34	2-13 استفاده کنندگان صورتهای مالی
35	2-14 تاریخچه مراجع حرفه ای حسابداری در فرآیند تدوین استانداردها:
40	2-15 کمیسیون بورس اوراق بهادار
41	2-16 کمیته حسابداری
41	2-17 هیئت اصول حسابداری
42	2-18 هیئت استانداردهای حسابداری مالی
43	2-19 مراحل مختلف تدوین استانداردها توسط FASB
44	2-20 تاریخچه مراجع حرفه ای و فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران
47	2-21 مروری بر فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران
48	2-22 در حال حاضر فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری به شرح زیر است:

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
50	2-23 تحقیق های پیشین.....
51	2-23-1 تحقیقات خارجی.....
51	2-23-1-1 سینگ وی و دسای
53	2-23-1-2 کوک
55	2-23-1-3 والاس و همکاران
59	2-23-2 تحقیقات اخیر در فرانسه.....
70	2-23-3 تحقیقات داخلی
70	2-23-3-1 ملکیان (1376).....
73	2-23-3-2 نوری فرد (1377)
	فصل سوم: روش اجرای تحقیق
78	1-3 مقدمه.....
79	3-2 روش تحقیق از نظر هدف
81	3-3 روش گردآوری اطلاعات
82	3-4 روش نمونه گیری و تعیین حجم نمونه.....
82	3-4-1 جامعه آماری
83	3-4-2 نمونه آماری
84	3-4-3 تعیین حجم نمونه.....
86	3-5 فرضیه های تحقیق
87	3-5-1 فرضیه اصلی.....
87	3-5-2 فرضیه های فرعی.....

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
88	3-6 مدل تحلیلی تحقیق
88	3-7 متغیرهای تحقیق
89	3-8 شیوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق
89	3-9 روش گردآوری اطلاعات و ابزار گردآوری
89	3-9-1 ابزار گردآوری اطلاعات
90	3-9-2 روش گردآوری اطلاعات
91	3-10 روش تجزیه و تحلیل اطلاعات
92	3-11 اعتبار تحقیق
92	3-12 روایی آزمون
93	3-13 اعتبار درونی و برونی پژوهش
93	3-14 روشهای آزمون فرضیه
93	3-14-1 آزمون مقایسه میانگین تک نمونه ای
95	3-14-2 آزمون فریدمن
96	3-14-3 آزمون مقایسه میانگین دو گروه مستقل
97	3-14-4 آزمون ویلکاکسون
99	3-14-5 آزمون نرمالیتی کلموگروف - اسمیرنوف
فصل چهارم: تجزیه و تحلیل داده‌ها	
102	1-4 مقدمه
103	4-2 بررسی توصیفی داده های تحقیق
106	4-3 بررسی استنباطی داده ها

106	4-3-1 بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق
107	4-4-4 آزمون فرضیه های تحقیق
107	4-4-4-1 آزمون فرضیه اول
108	4-4-4-2 آزمون فرضیه دوم
110	4-4-4-3 آزمون فرضیه سوم
111	4-4-4-4 آزمون فرضیه چهارم
112	4-4-4-5 آزمون فرضیه پنجم
114	4-4-4-6 آزمون فرضیه ششم
115	4-4-4-7 آزمون فرضیه اصلی
فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادات	
120	5-1 مقدمه
121	5-2 - نتیجه گیری
121	5-2-1 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه اصلی
121	5-2-2 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی اول
122	5-2-3 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی دوم
122	5-2-4 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی سوم
123	5-2-5 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی چهارم
123	5-2-6 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی پنجم
124	5-2-7 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی ششم
124	5-3 - نتیجه گیری کلی

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
125	4-5- پیشنهادات مبتنی بر فرضیات پژوهش
126	5-5- پیشنهادات کاربردی
127	6-5- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی
127	7-5- محدودیت های تحقیق

پیوست ها

منابع و ماخذ

139	منابع فارسی
142	منابع لاتین
144	چکیده انگلیسی:

جدول 1-2: وینگاههای انتخاب شده از بین ده بنگاه بزرگ هر کشور.....	61
جدول 2-2: اقلام افشا در حاکمیت شرکتی که توسط ISAR پیشنهاد شده توسط بورس اوراق بهادار.....	64
جدول 1-3 چک لیست موارد افشا.....	91
جدول 1-4 : توزیع فراوانی موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	103
جدول 2-4: نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنف جهت بررسی نرمال بودن متغیر مجموع نمرات محاسبه شده جهت موارد شفاف سازی در صورتهای مالی برای شرکتهای ایرانی و در حال توسعه.....	106
جدول 3-4: نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	107
جدول 4-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	109
جدول 5-4: نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای عملیاتی و مالی در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	110
جدول 6-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	111

جدول 4-7 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	113
جدول 4-8 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	114
جدول 4-9 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان شفاف سازی در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه.....	115
جدول 4-10 : نتایج جمع بندی آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه....	116
جدول 1-5 خلاصه نتایج.....	124

نمودار 1-2 الزامات افشا پیشنهاد شده توسط استاندارد های بین المللی گزارشگری حسابداری	69
نمودار 1-3 مدل تحلیلی تحقیق.....	88
نمودار 1-4 توزیع فراوانی موارد شفاف سازی در صورت های مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای	105
کشورهای در حال توسعه.....	
نمودار 2-4 نتایج جمع بندی آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین موارد	
شفاف سازی در صورت های مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه....	118

چکیده:

امروزه توسعه اقتصادی بر پایه دسترسی به منابع مالی برای سرمایه گذاری استوار می باشد. این در حالیست که تصمیم گروههای مختلف در خصوص سرمایه گذاری به نوبه خود به وجود یک سیستم اطلاعاتی مناسب بستگی دارد. استاندارد های حسابداری ایران کمک شایانی در افشای اطلاعات برای تصمیم گیریهای صحیح و آگاهانه گروههای مختلف بخصوص سرمایه گذاران دارند. به هر حال ، اطلاعاتی که برای سرمایه گذاران وسایرین با اهمیت است ، باید به نحو مطلوب افشا گردد تا تصمیم گیری آنان مفید واقع شود. فرضیه این تحقیق به صورت زیر می باشد:

: بین موارد شفاف سازی در صورت های مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

در این تحقیق موارد شفاف سازی (متغیر مستقل) که شامل: (اهداف شرکت ، برآوردهای حسابداری در صورت های مالی ، نتایج عملیاتی و مالی در صورت های مالی ، ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات اشخاص وابسته ، فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته ، بودجه بندی سرمایه ای) در صورت های مالی شرکتهای ایرانی می باشد . از لحاظ دسته بندی تحقیقات بر حسب نحوه گرد آوری داده ها (طرح تحقیق) میتوان این تحقیق را توصیفی دانست که از نوع پیمایشی بوده و به توصیف ویژگیهای جامعه آماری شامل ماهیت شرایط ، رابطه و چگونگی ارتباط بین آنها می پردازد. گردآوری اطلاعات در این تحقیق به روش میدانی و کتابخانه ای صورت می گیرد. ادبیات و پیشینه تحقیق که موضوع فصل دوم این تحقیق می باشد از طریق مطالعات کتابخانه ای جمع آوری می گردد. در تحریر ادبیات تحقیق از کتابها، پایان نامه ها، مجلات داخلی و خارجی مرتبط با موضوع تحقیق استفاده می شود. همچنین به منظور گرد آوری اطلاعات از جامعه آماری (شرکتهای عضو سازمان بورس اوراق بهادار تهران) از طریق مطالعات میدانی عمل می گردد.

تحلیل های آماری شامل آمار توصیفی و آمار استنباطی میباشد. در سطح توصیفی با استفاده از نمودارهای آماری و آماره های خلاصه مانند من ویتنی، انحراف معیار، کمترین و بیشترین به توصیف دموگرافیک جامعه پژوهش پرداخته ایم. در سطح استنباطی با استفاده از روشهای آماری (آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، کروسکال والیس، کای دو، آزمون نشانه با نمونه ای دو تاییها) تجزیه و تحلیل متغیرهای تحقیق در راستای رد یا قبول فرضیه ها انجام شده است. و تحقیقات نشان می دهد که میزان افشای شفاف سازی که شامل (اهداف شرکت، برآوردهای مهم حسابداری، نتایج مالی و عملیاتی، ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته، فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته، بودجه بندی سرمایه ای) است از اهمیت یکسانی در شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه برخوردار است و تقریباً به طور یکسانی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه افشا می شود.

واژگان کلیدی: افشا، صورتهای مالی، ساختار مالی، گزارشگری مالی

مقدمه:

در بین کلیه نهادهای موجود در یک کشور، نهاد اقتصاد از اهمیت و جایگاه ویژه ای برخوردار است. این نهاد علاوه بر اینکه بر سایر نهادهای موجود مانند نهادهای سیاسی، اجتماعی و فرهنگی تاثیرات فراوانی می گذارد، تاثیرات بسیار نیز از آنها می پذیرد. به همین جهت پویایی اقتصاد به شکوفایی سایر نهادها و در مجموع شکوفایی و رشد کلیت یک جامعه خواهد انجامید. در این راستا پر واضح است که برای شکوفایی هر نهاد اقتصادی باید زیر مجموعه های درگیر با این نهاد، نقش خویش را در زنجیره به هم پیوسته آن به خوبی ایفا نمایند. از زیر مجموعه های بسیار مهم اقتصاد، بازار سرمایه است. در این بازارها که پس انداز کنندگان، وجوه مازاد نیاز خود را در اختیار نیازمندان و استفاده کنندگان وجوه قرار می دهند، نقدینگی لازم جهت تداوم فعالیت های واحدهای اقتصادی فراهم می آیند. بدیهی است هر چه این بازارها از کارایی بالاتری برخوردار باشند، انتقال وجوه بهتر صورت گرفته، توان فعالیت واحدهای اقتصادی بیشتر شده و در نتیجه اقتصاد به تدریج شکوفا می گردد. در این اقتصاد سالم و در بین بازارهای سرمایه، بورس اوراق بهادار از اهمیت بسزایی برخوردار است. در این بازار، سرمایه واحدهای اقتصادی به صورت سهم و یا اوراق بهادار مورد معامله واقع شده و گردش وجوه با مکانیزم های از پیش تعیین شده صورت می گیرد.

بورس اوراق بهادار چنان چه بتواند جایگاه مطلوب خویش را در اقتصاد یک کشور به دست آورد و نقش خود را به خوبی ایفا نماید بی شک رشد و شکوفایی اقتصاد را تسریع نموده است. در شرایط کنونی اقتصاد ایران توجه به بورس اوراق بهادار اجتناب ناپذیر بوده و تمامی نهادها و کسانی که در چرخه فعالیتهای بورس اوراق بهادار دارای وظیفه اند باید نقش خود را به خوبی ایفا کنند تا به بستر مناسبی برای رسیدن به رشد مناسب اقتصادی و انتقال از یک اقتصاد سنتی به اقتصاد مدرن دست یابیم. در بین بازنگران بورس، سرمایه گذاران اعم از مردم عادی یا حرفه

ای، مهمترین جایگاه را دارا میباشند. سرمایه گذاران باید با اطلاعات کامل و صحیح در این بازار گام بگذارند و بدانند که چه نقش مهمی را در کارایی و پویایی این بازار بازی می کنند. بی شک در گرو همین آگاهی خواهد بود که سرمایه گذاران در کنار سایر عوامل موثر بر بازار خواهند توانست گامهایی بسیار مهم و جدی در راستای بهبود وضعیت اقتصادی کشور بر دارند. مهمترین ابزار آگاهی در این بازار، اطلاعات مالی با ویژگی های کیفی لازم می باشد. یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد در درستی ارائه اطلاعات و رعایت قوانین تعیین شده در تهیه صورتهای مالی می باشد. اطلاعات مالی هنگامی قابل اتکا است که آثار مالی معاملات و سایر رویدادها با رعایت قوانین و استانداردهای مربوطه به گونه ای بی طرفانه اندازه گیری شده و نتایج اندازه گیری ها و گزارشات مالی قابل تایید مجدد باشد. ضمناً تئوری کارگزاری بیانگر تضاد منافع بین تولیدکنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. این تضاد منافع موجب انگیزه لازم برای تولید کننده اطلاعات در جهت بهینه نمودن منافع خویش است که زیان استفاده کنندگان آن را در بر دارد. در نتیجه استفاده کنندگان از اطلاعات مالی هنگامی می توانند به آن اعتماد داشته باشند که شخص مستقل نسبت به میزان اعتماد اطلاعات و رعایت قوانین از جمله استانداردهای حسابداری و یا قوانین تدوین شده توسط (هیئت استاندارد های حسابداری مالی)¹ و یا قوانین (استاندارد های بین المللی گزارشگری حسابداری)² نظر حرفه ای ارائه کند.

1- FASB
2- ISAR

فصل اول

کلیات تحقیق

1-1 مقدمه

همچنین هدف سرمایه گذاران از استفاده از اطلاعات مالی در بورس کمک به افزایش بازده (بدست آوردن مبالغی اضافه بر سرمایه گذاری اولیه) آنها می باشد، از طریق سرمایه گذاری در واحدهای اقتصادی و بررسی اطلاعات صورتهای مالی این واحدها، می توان به هدف فوق دست یافت.

به نظر می رسد که بهترین منبع اطلاعاتی تعیین بازده یک واحد اقتصادی صورتهای مالی ارائه شده توسط واحد اقتصادی همراه با اظهار نظر حسابرس مستقل می باشد تا استفاده کنندگان بتوانند با اطمینان کامل نسبت به صورتهای مالی ارائه شده تصمیمات مورد نظر را اتخاذ نمایند. در این راستا تحقیق حاضر به دنبال بررسی معناداری بین موارد افشای شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و مقایسه نتایج، با نتایج تحقیقات مشابه در کشورهای در حال توسعه می باشد.

2-1 تاریخچه مطالعاتی

این موضوع قبلاً توسط يك موسسه حسابداری در پاکستان بررسی شده و به این نتیجه رسیده که بیشتر قوانین در افشای صورتهای مالی در جامعه آماری مورد بررسی رعایت می گردد.

در سال 2009 تحقیقاتی به صورت مشابه نیز در فرانسه صورت گرفت این موضوع در 12 کشور در حال توسعه نیز بررسی شده و قوانین ISAR در صورتهای مالی این 12 کشور مقایسه گردید. در این تحقیق نیز نتایج قبلی مبنی بر اینکه بیشتر این قوانین در صورتهای مالی این کشورها رعایت می شود حاصل گشت همچنین پایان نامه ای توسط رضا ارزیتون و با راهنمایی دکتر محمد عرب مازار با عنوان بررسی رابطه ویژگیهای ساختار مالی و عملکردی شرکتها با سطح افشای اطلاعات در صورتهای مالی شرکتها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سال 1388 انجام شد و به نتایج ذیل دست یافت:

- بین ویژگیهای ساختار مالی و عملکردی شرکتها و افشا کافی در صورتهای مالی رابطه معنادار وجود دارد.

- بین ویژگیهای عملکردی شرکتها و افشا کافی در صورتهای مالی رابطه معنادار وجود دارد.

3-1 بیان مسئله

در این تحقیق از استانداردهای بین المللی گزارشگری حسابداری ISAR استفاده شده که در 52 گروه، 5 بعد افشا رادر نظر گرفته است. در تحقیق حاضر سعی می کنیم یکی از این 5 دسته را با عنوان شفاف سازی که توسط ISAR پیشنهاد شده در شرکتهای عضو بورس اوراق بها دار تهران بررسی نما ییم و سپس نتایج بدست آمده در ایران را با نتایج حاصله از تحقیقاتی که اخیراً بر روی

شرکتهای کشورهای در حال توسعه صورت گرفته مقایسه نماییم. شایان توجه است که این تحقیق به کیفیت افشا وانچه واقعا در شرکتهای افشا می شود تمرکزی ندارد. این تحقیق بدنبال پاسخگویی به این سوالات است: 1- آیا بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟ 2 - آیا بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟

3 - آیا بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟ 4- آیا بین میزان افشای ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟ 5- آیا بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟ 6- آیا بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد؟

1-4 چهارچوب نظری

درباب این موضوع تحقیق مشابهی در ایران صورت نگرفته اما به صورت مشابه در سال 2009 تحقیقاتی در فرانسه صورت گرفته است و این موضوع در 24 کشور در حال توسعه نیز با عنوان غیر مشابه قوانین ISAR را در صورتهای مالی این 24 کشور بررسی و مقایسه نموده است. در این تحقیقات بررسی شده به این نتیجه دست یافتند که بیشتر این قوانین در صورتهای مالی این کشورها رعایت می شود.

همچنین این موضوع در سال 2007 توسط یکی از کارشناسان يك موسسه حسابداری چارتراز پاکستان صورت گرفت و به این نتیجه رسیدند که بیشتر این قوانین در صورت‌های مالی مربوطه رعایت می‌گردد.

این تحقیق به پشتوانه مطالعات مشابه قبلی، موارد افشا در صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی را با کشورهای در حال توسعه مقایسه کرده و در این بررسی ابعاد مختلف افشا را که در مدل تحلیلی زیر آمده است، مد نظر قرار می‌دهد.

5-1 فرضیات تحقیق

فرضیه اصلی: بین موارد شفاف سازی در صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه های فرعی:

1- بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

2- بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

3- بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

4- بین میزان افشای ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

5- بین میزان افشای فرآیند تصمیم‌گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌های ایرانی با شرکت‌های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

6- بین میزان افشای آثار تصمیم‌گیری‌های جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

6-1 اهداف تحقیق

هدف از تحقیق، بررسی معناداری بین موارد افشای شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای مشابه در کشورهای در حال توسعه می باشد. این تحقیق از طریق بررسی موردی صورتهای مالی شرکتهای ایرانی عضو بورس اوراق بهادار و جهت بررسی اینکه آیا قوانین ISAR در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی رعایت می شود یا خیر و نهایتاً ارائه پیشنهاد جهت رعایت بهتر قوانین (در صورت عدم رعایت قوانین) در صورتهای مالی صورت گرفته است.

انگیزه انتخاب موضوع علاقه شخصی و همچنین کمک به عموم سرمایه گذاران جهت استفاده بهینه از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به مبادله سهام در بورس می باشد.

در این تحقیق علاوه بر هدف اصلی بررسی متغیرهای فرعی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی شامل، افشای شفاف سازی در مواردی شامل اهداف شرکت، برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی، ماهیت، نوع و چگونگی معاملات اشخاص وابسته، فرآیند تصمیم‌گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته، قواعد و مقررات حاکم بر معاملات غیر مترقبه، موارد مسئولیتهای هیئت مدیره در ارتباطات شرکت، نیز به عنوان متغیرهای مستقل در مقایسه با شرکتهای کشورهای در حال توسعه مقایسه شده است.

مهم‌ترین اهداف تحقیق حاضر تعیین میزان شفافیت در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی در مقایسه با شرکتهای کشورهای در حال توسعه می‌باشد. همچنین با بررسی متغیرهای تحقیق در صورتهای مالی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران، میزان رعایت این متغیرها در شرکتهای ایرانی و سپس مقایسه نتایج با نتایج حاصله در کشورهای در حال توسعه جهت ایجاد

روشی مناسب برای همسو کردن منافع مدیران و سایر ذینفعان در جهت تهیه صورتهای مالی همسوبا قوانین ISAR از دیگر اهداف این تحقیق می باشد.

در صورتی که بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه معنادار وجود داشته باشد به این نتیجه می رسیم که ایران نیز همگام با کشورهای در حال توسعه صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای بین المللی تهیه می کند و صورتهای مالی از شفافیت لازم برخوردار هستند ولی در صورتی که رابطه معنادار بین متغیرها وجود نداشته باشد باید به دنبال راهکاری برای ایجاد شفافیت در صورتهای مالی شرکتها و الزام آنها به رعایت قوانین بین المللی باشیم.

7-1 اهمیت تحقیق

در برنامه پنج ساله اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور مقرر گردیده بود که در چارچوب هدفهای توسعه کشور با اتخاذ سیاستهای پولی - مالی و تنظیم مقررات، نسبت به بکارگیری منابع سرمایه ای بخش خصوصی اقدام شود و همزمان با این اقدامات بورس اوراق بهادار ایران تجدید فعالیت نمود. این تجدید فعالیت مستلزم حضور فعال شرکتهای سهامی عام بوده همه ساله با افزایش تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس، فرآیند نظارت بر آنها ابعاد بیشتری را در بر می گرفت. بخشی از این نظارت گزارشگری شرکتها را شامل می شود. بدیهی است در جهت افزایش اعتماد سرمایه گذاران گزارشهای منتشره میبایست کلیه ابعاد ضروری را افشا نمایند. تحقیق حاضر از این جهت اهمیت دارد که چگونگی افشا در صورتهای مالی را در بورس تهران با شرکتهای مشابه در سایر کشورهای در حال توسعه مقایسه می نماید.

1-8 حدود مطالعاتی

1-8-1 قلمرو مکانی تحقیق

با توجه به ماهیت تحقیق قلمرو مکانی می بایست از جامعیت مناسبی برخوردار باشد بنابراین مبنای انتخاب قلمرو مکانی تحت پوشش قرار دادن تمامی شرکتهای یک جامعه مشخص و معتبر بوده است به این منظور شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان قلمرو تحقیق انتخاب گردیده است.

1-8-2 قلمرو زمانی تحقیق

قلمرو زمانی تحقیق سال 1388 را شامل میشود و اطلاعات جامعه آماری در سال مورد نظر مورد تجزیه و تحلیل قرار میگیرد.

1-8-3 قلمرو موضوعی

محور اصلی این تحقیق ارتباط چند متغیر (اهداف شرکت، برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی، ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته، آثار تصمیم گیریهای جایگزین) در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

9-1 تعاریف عملیاتی واژگان و اصطلاحات

گزارشگری مالی: ارائه اطلاعات مالی در مورد وضعیت مالی، نتایج عملکرد و گردش وجوه نقد واحد تجاری در طی یک دوره حسابداری به اشخاص ذینفع می باشد.

ساختار مالی: مجموعه ای از ابزارهای مالی، بازارها و نهادهای مالی فعال در یک اقتصاد ساختار مالی گفته می شود.

صورت‌های مالی: گزارشهایی که وضعیت مالی و نتایج حاصل از عملیات یک واحد تجاری را در خلال یک دوره زمانی مشخص ارائه نمایند صورت‌های مالی اساسی شامل: ترازنامه، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان‌های نقدی است

فصل دوم

مروری بر ادبیات تحقیق

2-1 مقدمه

اطلاع رسانی و شفاف سازی در بازار سرمایه، تمامی نهادهای فعال در این بازار و به طور مشخص بورسها، واسطه های مالی و ناشران اوراق بهادار را در بر می گیرد، هر چند شاید بیشترین توجه دو حساسیت معطوف به اطلاعات عملکرد ناشران باشد، لیکن شفافیت عملکرد بورس ها و واسطه های مالی نیز از اهمیت در خوری برخوردارند.

بورس ها ملزمند تا اطلاعاتی همچون آمار مربوط به داد و ستد اوراق بهادار شامل قیمت ها و حجم داد و ستد را به صورت روزانه در اختیار علاقه مندان قرار دهند و فهرست اوراق پذیرفته شده و نهادهای معاملاتی را منتشر سازند. واسطه های مالی نیز ملزم هستند به در اختیار قراردادن اطلاعاتی همچون حساب مشتریان ، کفایت سرمایه و عملکرد ادواری خود با نهادهایی همچون کانونها و بورسها هستند.

ناشران اوراق بهادار موظف هستند تا مطابق قوانین و مقررات بورسهای محل پذیرش ، اطلاعات عملکرد خود را به صورت ادواری منتشر سازند و در مورد لزوم به افشای سریع اطلاعات مهم مبادرت ورزند. عکس العمل در مواجهه با شایعه ها نیز از دیگر اقدامهای موثر ناشران است که در بازارهای سرمایه پیشرو جامعه عمل می پوشد.

مقام ناظر در بازار سرمایه به روند نشر اطلاعات و اخبار نظارتی فراگیر و مداوم دارد و با توجه به قوانین و مقررات به تنبیه متخلفان می پردازد. مجازات بستگی به نوع نهاد و اهمیت ، اطلاعات گسترده ای از تذکر تا لغو فعالیت را در بردارد.

قانون جدید بازار اوراق بهادار ایران نیز توجه قابل ملاحظه ای به شفافیت و اطلاع رسانی در بازار مزبور داشته و برخلاف سلف خود، بازار اولیه را نیز از این مهم مستثنی نگذاشته است. به هر روی تدوین مقررات مربوط به اطلاع رسانی در چهارچوب قانون بازار اوراق بهادار و توسعه نرم افزاری و سخت افزاری ساز کار و کارهای نظارتی از الزامهای بهینه سازی روند اطلاع رسانی در بازار سرمایه ایران به شمار می رود که در چهارچوب ساختار جدید بازار اوراق بهادار امکان تحقق و بروز بیشتری یافته اند (صالح آبادی، 1386، 1)¹.

2-2 شفافیت صورتهای مالی

شفافیت واژه ای است که اخیراً" مورد استفاده قرار می گیرد. شفافیت در مباحث مختلف تعابیر متفاوتی می تواند داشته باشد، اما در مباحث مالی منظور از شفافیت، کیفیت اطلاعات مالی است. اطلاعات مالی شرکتها در صورتهای مالی آنها نشان داده می شود و منظور از شفاف سازی، توزیع گزارشهای مالی با کیفیت مناسب می باشد. اما چیزی که در اینجا اهمیت بسیار بالایی دارد این است که کیفیت صورتهای مالی از اطلاعات درون آنها ناشی می گردد (احمدپور، 1386، 10)¹.

تجربه ها و تحقیق های انجام شده در کشورهای مختلف نشان می دهد که واحدهای تجاری اغلب بدون فشارهای قانونی و یا الزام های حرفه ای تمایلی به افزایش میزان افشای اطلاعات مالی نشان نمی دهند. به همین دلیل در بسیاری از کشورها، نهادهای نظارتی بر معاملات بورس اوراق بهادار با اعمال مقررات خاص شرکتها را ملزم به بهبود کیفیت و افزایش کمیت در افشا کمیت در افشا اطلاعات مالی نموده است. بیشتر از سه هدف برای افشا در گزارشهای مالی نام برده می شود: ارزیابی عملکرد واحداقتصادی، ارزیابی در مورد نحوه بهره برداری از منابع و پیش بینی روند سود آوری برای سالهای آتی. لازم به ذکر است که یکی از دلایل اصلی حذف

شرکتها از تابلو بورس ، عدم رعایت سیاست افشای اطلاعات توسط آن شرکتهاست. بر طبق آیین نامه افشای اطلاعات شرکتهای پذیرفته شده در بورس ، شرکت مکلف است اطلاعات زیر را مطابق ضوابط تعیین شده در آیین نامه به بورس اعلام و به عموم افشا نماید.

الف) گزارشها و صورتهای مالی سالانه ، میان دوره ای و فصلی.

ب) تاریخ تشکیل و تصمیم های اتخاذ شده در مجامع عمومی عادی و فوقالعاده.

پ) اطلاعات مربوط به دارندگان اطلاعات نهائی.

همچنین شرکتهای مکلف به افشای فوری اطلاعات مهم زیر به سازمان بورس است:

الف) رویدادهای موثر بر فعالیت ، وضعیت مالی و نتایج عملکرد ناشر

ب) تصمیم ها و شرایط موثر بر ساختار سرمایه و تامین منابع مالی ناشر

ج) تغییر در ساختار مالکیت ناشر

د) سایر اطلاعات مهم موثر بر قیمت اوراق بهادار ناشر و تصمیم سرمایه گذاران.

به طور کلی پس از فرآیند عرضه اولیه و پذیرش در بورس ، اطلاعاتی که ناشران اوراق بهادار باید افشا کنند به صورت زیر است:

الف) گزارشهای ادواری اطلاعات مالی : این گزارشات بطور معمول ، از نظر اطلاعات مالی ، نحوه حسابرسی آنها ، نوع استانداردهای حسابرسی به کار گرفته شده در ارائه گزارشها و تواتر ارائه گزارشها (بطور معمول فصلی یا شش ماه) کنترل می شوند.

ب) افشای اطلاعات مهم : دومین دسته از اطلاعاتی که باید توسط ناشران عرضه شود ، افشای اطلاعات مربوط به تغییرهای عمده در حوادث موثر بر قیمت است و معمولاً بورسهای اوراق بهادار بر نحوه این نوع افشای اطلاعات نظارت دارند .

به عنوان مثال ، بورس اوراق بهادار تورنتو نخستین قانون گذاری در کانادا است که چنین شروطی برای افشای اطلاعات در بازار دسته دوم در نظر گرفته است.

ج) سایر موارد: بر اساس تجربه سایر بورسها شروط افشای اطلاعات به هنگام پذیرش در بورس توضیح یا تایید شایعه ها یا گزارشها، واکنش در برابر معاملات غیر متعارف و تعهد شرکت پذیرفته شده مبني بر ارائه اطلاعات در مورد تعداد گزارشهاي میان دوره اي، زمان انتشار بولتون صورتهای مالی و گزارشات میان دوره اي دادوستد در يك بورس دیگر، سرمایه سهمی ثبت شده و تعداد سهام اطلاعات مربوط به محاسبه شاخص و... می توانند در این گروه جای گیرند.

برخی بورس ها به منظور ایجاد بازاری فعال، مطلوب و منظم از طریق ارائه اطلاعات دقیق، کافی و به هنگام توسط شرکتهای پذیرفته شده، اصولی را در مورد افشای اطلاعات به صورت زیر اعلام می کنند:

- افشای فوری اطلاعات مهم به عموم
 - افشای کامل اطلاعات
 - توضیح یا تایید شایعه ها و گزارشها
 - پاسخ به فعالیت نامعمول
 - جلوگیری از انجام معاملات بر اساس اطلاعات نهایی
 - منع افشای اطلاعات غیر ضروری به منظور تبلیغ
- واسطه های مالی بازار اعم از کارگزاران و معامله گران نیز ملزم به ارائه گزارشهای ادواری و بعضاً موردی به مقام ناظر بازار هستند. گزارش صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده و ارائه صورت حساب عملیات بورس مورد تایید حسابرسان معتمد از جمله اطلاعاتی است که توسط واسطه های مالی به مقام ناظر باهدف نظارت بر فعالیت آنها تسلیم می شود. اطلاعات مربوط به نگهداری حساب مشتریان به صورت جداگانه که موید عدم استفاده سوء از منابع مالی در اختیار کارگزاران خواهد بود، همچنین اطلاعات مربوط به کفایت سرمایه واسطه های مالی از جمله مواردی هستند که مورد توجه مقام ناظر قرار می گیرند.

3-2- تعریف افشاء¹

افشاء در لغت به معنی آشکار کردن اطلاعات به مفهوم وسیع کلمه است و طبق فرهنگ لغت کلهر افشاء عبارت است از نمایش واضح يك واقعت يا يك وضعيت در ترازنامه و يا صورت هاي مالي ديگر و يادداشت هاي همراه آنها و يا در گزارش حسابري (کلهر، 1975، ص 176)² . افشاء در حسابداری واژه ای فراگیر بود و تقریباً تمامی فرآیند گزارشگری مالی را در بر می گیرد. در واقع در حسابداری این مفهوم بیشتر محدود به آشکار نمودن اطلاعات مالی درباره يك واحد انتفاعی در قالب گزارش های مالی و معمولاً سالیانه می باشد. انجمن حسابداری آمریکا³ افشاء را چنین تعریف می کند:

« جریان اطلاعات از قلمرو خاص به قلمرو عام » (انجمن حسابداری آمریکا، 1977، ص 19)³ . واژه افشاء در حسابداری یکی از اصول اساسی است و به عنوان اصل افشاء⁴ شناخته می شود. که کلیه فعالیت های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت های مالی واحد تجاری به ویژه شرکت های سهامی عام را در بر می گیرد. اصل مزبور ایجاب می کند که صورت های مالی به گونه ای تهیه و ارائه شود که از لحاظ هدفهای گزارشگری مالی بر ارائه اطلاعات کافی و مفهوم در صورت های مالی تأکید

کرده و خواستار افشاء اطلاعات مربوط در صورت های مزبور به گونه ای است که از یک طرف، امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه را برای استفاده کنندگان صورت های مالی فراهم کند و از طرف دیگر، باعث گمراهی آنان نشود.

در خصوص افشاء پرسش های زیادی مطرح است که مواد آن به شرح ذیل می باشد:

1- Disclosure

2-Kalhor,1975,176

3- American Accounting Association, 1977,19

4- Disclosure Principle

- 1- اطلاعات مالی برای چه اشخاصی افشاء شود؟
- 2- هدف از افشای مالی چیست؟
- 3- چه میزان از اطلاعات لازم است افشاء شود؟
- 4- چگونه اطلاعات مالی باید افشاء شود؟
- 5- خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات چگونه باید باشد؟

4-2 چگونه اطلاعات مالی باید افشاء شود؟

در گزارشگری مالی، اطلاعات را می توان به گونه های مختلف افشاء کرد که انتخاب تبدیل راه، به ماهیت و اهمیت نسبی اطلاعات در هر مورد بستگی دارد. بر اساس الزامات SEC تمامی شرکت های سهامی عام ملزم به تکمیل گزارشات مشخص تحت سیستم افشاء یکپارچه SEC به صورت فرم های زیر می باشد:

فرم 1-S : شرکت ها این فرم را هنگام تأسیس تکمیل می کنند.

فرم 10-K : شرکت ها این فرم را به عنوان گزارش سالیانه بعد از اولین سال فعالیت به SEC می دهند که شامل موارد ذیل می باشد:

- به روز رسانی اطلاعاتی که از ساختار اولیه ثبت شده شرکت متفاوت باشد.
- یک وضعیت کامل از صورت های مالی شرکت.
- یک توصیف از وضعیت فعالیت شرکت و هر گونه تغییری که احتمالاً افتاده است.
- اطلاعاتی درباره دعاوی حقوقی شرکت.
- تجربه و تحلیل مدیریت دوباره وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت.
- مصوبات ارائه شده به مالکین در پایان هر سه ماه.
- اطلاعات درباره تغییر حسابرس یا عدم توافق با حسابرس شرکت.

- پیشینه تجاری همه اعضای هیئت مدیره، مدیران اجرایی و پرسنل کنترلی شرکت.
- پاداش مدیریت.
- وثائق مربوط به مالکان و مدیریت ذینفع در شرکت. (براون لی، 2001، ص 16-17) ¹.
- فرم Q - 10:** شرکت ها این فرم را به عنوان گزارش فصلی در پایان هر سه ماه تکمیل می کنند ولی در پایان سه ماهه آخر نیازی به تکمیل این فرم نمی باشد.
- فرم K - 8:** شرکت ها این فرم را هنگام وقوع یک رویداد با اهمیت تکمیل می کنند که شامل موارد ذیل می باشد:
 - تغییر در حسابرسی شرکت.
 - تغییر در کنترل های شرکت.
 - تنظیم گزارش در صورت ورشکستگی شرکت.
 - تحصیل یا واگذاری یک مبلغ عمده از دارایی های شرکت که در جریان عملیات عادی شرکت مرسوم نباشد.
 - تغییر در سال مالی شرکت.
- ساخته است، اطلاعات زیر را مطابق ضوابط تعیین شده، به بورس اعلام و به عموم افشاء نماید:
(بورس اوراق بهادار تهران، 1383، ص 108) ².
- الف) گزارش ها و صورت های مالی سالانه، میان دوره ای و فصلی.
- ب) تاریخ تشکیل و تصمیمات اتخاذ شده در مجامع عمومی عادی و فوق العاده.
- ج) اطلاعات مهم مربوط به شرکت:
 - رویدادهای موثر بر وضعیت فعالیت شرکت.
 - تصمیمات و شرایط موثر بر ساختار سرمایه و تأمین منابع شرکت.

1- Brown Lee, 2001, 16-17

- سایر اطلاعات مهم موثر بر قیمت اوراق بهادار شرکت و تصمیم های سرمایه گذاران.
- اطلاعات مربوط به دارندگان اطلاعات نهایی شرکت.
- در گزارشگری مالی، اطلاعات را می توان به گونه ای مختلف افشاء کرد که انتخاب بهترین راه، به ماهیت و اهمیت نسبی اطلاعات در هر مورد بستگی دارد. راههای متداول و مرسوم برای افشای اطلاعات مالی را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:
- شکل و ترتیب صورت های مالی اساسی
- اصطلاحات و ارائه جزئیات
- گزارش حسابرس مستقل
- گزارش هیئت مدیره (هندریکسن، 1993، ص 871) ¹.

5-2 اهداف گزارش گری مالی

طبق نظر هیأت استانداردهای حسابداری مالی ² یکی از اهداف گزارشگری مالی فراهم ساختن اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی، عملکرد و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است. هدف دیگر گزارشگری مالی، پاسخگویی مدیران به سرمایه گذاران و مالکان است تا معلوم شود که آیا مدیران بابت منابعی که به صورت امانت به آنان سپرده شده کوتاهی کرده اند یا خیر. همچنین طبق نظر هیأت استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی منحصر به تهیه و ارائه صورتهای مالی نیست بلکه سایر طرق ارائه و تغییر اطلاعات را که به طور مستقیم یا غیر مستقیم با اطلاعات مالی ارتباط دارد را نیز در بر می گیرد و صورتهای مالی شامل: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت گردش وجوه نقد و همچنین یادداشتهای و جداول تکمیلی است که هر یک از این

1- Hendriksen, 1993, 871

2- FASB

صورت ها به تنهایی نمی تواند کلیه اطلاعات لازم برای تصمیم گیری را فراهم سازد، بلکه به صورت ساز و کاری اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد، چون هر یک جوانب متفاوتی از معامله ها را منعکس می کند. اگرچه هر کدام اطلاعاتی را فراهم می کنند که با بقیه متفاوت است اما هیچ کدام از آنها به تنهایی در خدمت تنها یک مقصود قرار ندارند (بوس اوراق بهادر تهران، 1383، ص 6)¹.

6-2 گزارشگری مالی

استانداردهای گزارشگری را باید بعد از تدوین استانداردهای حسابداری مورد بحث قرار داد. زیرا تا زمانی که استانداردهای حسابداری تدوین نشده باشد و موسسات هر یک روش خاص حسابداری خود را اعمال کنند نمی توان از استانداردهای گزارشگری سخنی به میان آورد. پس ابتدا باید استانداردهای حسابداری وجود داشته باشند تا عملیات حسابداری موسسه ها بر اساس این استانداردها انجام شده و یک نوع یکنواختی بین اطلاعات حسابداری وجود داشته باشد تا بتوان استانداردهای گزارشگری را نیز تهیه کرد. یکی از ویژگی های کیفی صورتهای مالی قابلیت مقایسه این صورتهاست که اولین مرحله برای تهیه صورتهای مالی قابل مقایسه، تدوین استانداردهای حسابداری یکنواخت و مرحله بعد تدوین استانداردهای گزارشگری یکنواخت است تا اطلاعات حسابداری که ویژگی یکنواختی دارند به صورت منظم نیز گزارش شوند. بنابراین برای رسیدن به صورت های مالی با قابلیت مقایسه، باید هم استانداردهای حسابداری و هم استانداردهای گزارشگری یکنواختی را تدوین کرد به طوری که وجود استانداردها برای سازماندهی اطلاعات، استفاده کنندگان را در دستیابی موثر به اطلاعات و تصمیم گیری سریع یاری رساند و اگر شرکت ها بخواهند عملکرد:

گزارشگری مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه گذاران بالقوه و بالفعل و بستانکاران و سایر استفاده کنندگان و سرمایه گذاری های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیم های مشابه سودمند باشد. اطلاعات باید برای کسانی که درک معقولی از امور تجاری و فعالیتهای اقتصادی دارند و یا خواستار مطالعه اطلاعات با سعی و کوشش معقول هستند، قابل فهم باشد.

اهداف گزارشگری مالی را می توان جهت فراهم کردن اطلاعات لازم برای ارزیابی وضعیت مالی و وضعیت اقتصادی بنگاه گزارشگر، ارزیابی عملکرد و توان سود آوری، ارزیابی چگونگی تأمین مالی و مصرف وجوه نقد با ارزیابی چگونگی ایفای مسئولیت مباشرت مدیریت و انجام تکلیف قانونی و فراهم آوردن اطلاعات مکمل برای درک بهتر اطلاعات مالی ارائه شده و پیش بینی وضعیت آتی بیان کرد. استفاده کنندگان از گزارشهای مالی عبارتند از:

- سرمایه گذاران بالفعل
- سرمایه گذاران بالقوه
- اعطا کنندگان وام، اعتبار و سایر تسهیلات مالی
- فروشندگان کالا و خدمات
- مشتریان
- مدیریت
- کارکنان
- دولت
- جامعه (بورس اوراق بهادار، مقامات قانونی و قضایی، مشاوران مالی و مجلات حسابداری، مدیریت و اقتصادی)

هر چقدر کیفیت گزارشهای مالی افزایش یابد و از استانداردها و ضوابط معتبر در تهیه و حسابرسی گزارشها استفاده شود، اعتماد استفاده کنندگان اطلاعات افزایش و ریسک اطلاعات کاهش خواهد یافت و بر قیمت سهام تأثیر مثبت خواهد داشت (احمد پور، 1386، 13)¹.

2-7-2 خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

از مهمترین ویژگی های کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات می توان به موارد ذیل اشاره کرد:

1-7-2 قابل فهم بودن

برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه بندی شود. در ضمن، توان استفاده کنندگان از صورتهای مالی باید در حد آگاهی معقولی در مورد فعالیت های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری باشد.

2-7-2 قابل مقایسه بودن

صورتهای مالی یک شرکت باید با صورتهای مالی سالهای قبل و همچنین صورتهای مالی واحدهای تجاری مشابه خود قابل مقایسه باشد. برای اینکه رعایت ثبات رویه در بکار بردن روشهای حسابداری و همچنین افشای مناسب رویه های حسابداری در ارقام مقایسه ای مورد نیاز می باشد.

2-8 افشای مالی

افشا اطلاعات عبارت است از تجزیه و تحلیل مدیریت، یادداشتهای توضیحی و صورت های مکمل، مفهوم عمومی تر افشا توزیع و ارائه اطلاعات است. حسابداران تمایل دارند از مفهوم

محدودتری استفاده کنند و افشای اطلاعات مالی در مورد یک شرکت را گزارشگری مالی سالانه این شرکتها می دانند. مسائلی که در مورد عرضه اطلاعات در ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد بیان می شوند، مطابق دستورالعمل های ارائه شده، قابل شناسایی و اندازه گیری مقدار اطلاعاتی که باید افشا شود به مهارت استفاده کنندگان بستگی دارد. سه مفهومی که از افشا برداشت می شود عبارت است از افشای کافی، منصفانه و کامل. اصطلاح افشاء کافی بیشتر از بقیه مورد استفاده قرار می گیرد که به حداقل مقدار افشاء، اشاره دارد و با هدف گمراه کننده نبودن صورتهای مالی مطابقت می کند. افشای منصفانه با هدف اخلاقی برخورد مساوی با همه استفاده کنندگان بالقوه در ارتباط با افشای اطلاعات مالی اشاره و افشای کامل به ارائه کلیه اطلاعات مربوط اشاره دارد (احمدپور، 1386، 12)¹.

بحث افشا در گزارشگری مالی، یکی از مباحث اصلی حسابداری است که بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد و بر اساس آن باید کلیه واقعیت های با اهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیتهای مالی در گزارش تهیه شده توسط واحد تجاری، به نحوی افشا گردد که اولاً امکان اتخاذ تصمیمهای آگاهانه را برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی فراهم نماید و ثانیاً باعث گمراهی آنان نشود. افشا در گزارشهای مالی مستلزم ارائه اطلاعاتی است که بیانگر بازدهی سرمایه موسسه و عملیات آن باشد. اطلاعات مزبور باید دربرگیرنده چنان اطلاعاتی باشد که قابلیت برآورد سود سهام سالهای آینده و همچنین روند تغییرها و بازگشت سرمایه را برای استفاده کنندگان امکان پذیر سازد. موارد افشاء مبنایی جهت تجزیه و تحلیل وقایع مالی و تغییری است که توسط سرمایه گذاران صورت می گیرد.

به هر حال سرمایه گذاران برای انتخاب سهام و سرمایه گذاری به اطلاعات مناسبی در ارتباط با ترکیب های سرمایه گذاریها و سهام جهت ارزیابی ریسک شرکتهای تجاری، نیازمند هستند. بستانکاران و نهادهای دولتی عموماً قدرت فراهم کردن اطلاعات اضافی مورد نیاز خود را دارند. در رابطه با افشای اطلاعات سوال هایی مطرح می باشد که اهم آنها به شرح زیر است:

• اطلاعات برای چه کسانی افشا گردد؟

• هدف از افشای اطلاعات چیست؟

• چه میزان از اطلاعات بایستی افشا شود؟

علاوه بر سوال های مزبور این سوال ما که چگونه و چه موقع اطلاعات مالی باید افشا گردد نیز حائز اهمیت می باشد زیرا افشا اطلاعات به موقع مربوط مانع بی خبری از وقایع مهم و موجب اعتماد بیشتر استفاده کنندگان از گزارشهای مالی می گردد.

صورت های مالی اساساً برای صاحبان سهام، سایر سرمایه گذران، اعتبار دهندگان و سایر بستانکاران تهیه و ارائه می شود اما کارکنان، مشتریان، ارگان های دولتی و سایرین نیز به خوبی از گزارش های سالانه و یادداشتهای توضیحی آن استفاده برده و جزء استفاده کنندگان از صورت های مالی قرار می گیرند.

تصمیم های سرمایه گذاران بیشتر در ارتباط با خرید، فروش یا نگهداری سهام می باشد و تصمیم گیریهای اعتبار دهندگان اساساً به افزایش مدت و میزان اعتبار اعطایی به واحد تجاری مربوط می گردد. تصمیم های سهامداران معمولاً به استخدام، استمرار و یا انفصال مدیریت و همچنین تأیید یا عدم تأیید سیاستهای آنها در زمینه تغییرهای و عمده ایجاد شده مربوط می شود. هدف از ارائه اطلاعات به کارکنان، مشتریان و سایرین به طور مشخص فرموله نشده است اما با وجود این اغلب فرض شده که اطلاعات مفید برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان برای دیگران نیز مفید می باشد (عسگری، 1386، 280 - 279)¹.

9-2 اهداف افشا در گزارشگری مالی

هدف از افشا در گزارشهای مالی و صورتهای مالی به نیاز استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری بر می گردد. صورتهای مالی باید استفاده کنندگان خارجی را پوشش دهد که معمولاً صورتهای مالی با اهداف کلی نامیده می شود. چنانچه استفاده کنندگان خارجی از صورتهای مالی دارای نیازها و علایق یکسان باشند، در این صورت بیان اهداف افشا در صورتهای مالی ساده خواهد بود.

به علت اینکه از صورتهای مالی استفاده کنندگان مختلفی بهره می گیرند لذا به نیازهای برخی از استفاده کنندگان تأکید بیشتری می شود. امروزه گزارشهای مالی بر سرمایه گذاران بالقوه و اعتبار دهندگان بیشتر از آنهایی که قبلاً منابع مالی خود را در شرکت به کار گرفته اند تأکید می کنند. به طور کلی هدف افشای اطلاعات به هدفهای صورتهای مالی که به سه دسته کلی (هدف های خاص، هدف های عمومی و هدف های کلی) در APB NO. 4، تقسیم بندی شده است بر می گردد. که ابتدا در حال حاضر به بعضی از این اهداف توجه کمتری می شود مثلاً هزینه های اجتماعی در حالی که افشای آن برای جامعه موضوع با اهمیتی می باشد، از صورتهای مالی حذف شده است (عسگری، 1386، 280)¹.

10-2 میزان اطلاعاتی که باید افشا شود

میزان اطلاعاتی که باید افشا شود تنها به خبرگی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی بستگی ندارد بلکه به معیارهای مطلوب و پذیرفته شده افشا نیز وابسته است.

سه مفهوم افشا عموماً مورد بحث و بررسی است:

- افشا کافی

- افشا مناسب

- افشاء کامل

بیشترین نظریه ارائه شده مربوط به افشا کافی می باشد. اما این حداقل افشای مورد نیاز است. به بیان دیگر تهیه صورتهای مالی نباید گمراه کننده باشد. مفاهیم مثبت بیشتر دربر گیرنده افشای مطلوب و کافی است. افشای مطلوب شامل یک موضوعیت اخلاقی ارائه دهندگان آن است که باید شامل نیازهای اطلاعات مربوط باشد. بعضی نیز افشای کامل را به معنی ارائه اطلاعات غیر ضروری دانسته، از آنرو آن را مناسب نمی دانند.

ارائه اطلاعات کم اهمیت در گزارشگری مالی در حجم زیاد باعث می گردد که اطلاعات با اهمیت تر تحت الشعاع آنها قرار گرفته و در نتیجه تفسیر گزارشها را با مشکل روبرو می سازد، با این وجود برای سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان اطلاعات با اهمیت و مناسب بایستی به طور کافی، مطلوب و کامل افشا شود.

در واقع اختلاف شکل مثبت صورتهای مالی جهت استفاده کنندگان که شامل اطلاعات مربوط و با اهمیت است آنها را در شرایط مناسبی جهت اخذ تصمیم با توجه به اصل فزونی منافع بر مخارج قرار می دهد. حذف اطلاعات زائد و بی اهمیت باعث می گردد که صورتهای مالی در شکلی قابل فهم و پر محتوا تهیه گردد. رعایت اصل افشا از طریق ارائه اطلاعات مربوط و با اهمیت در متن صورتهای مالی، به شکل انعکاس در داخل پرانتز و یا به صورت یادداشتهای و جداول توضیحی صورتهای مالی به عنوان جزء لاینفک صورتهای مزبور، تحقق می یابد. مربوط ترین و با اهمیت ترین اطلاعات باید همواره در متن صورتهای مالی ارائه شود. مشروط بر اینکه چنین ارائه ای مقدور باشد. یادداشتهای همراه و جداول توضیحی صورتهای مالی وسیله ای برای افشای آن گروه از اطلاعات با اهمیت و مربوط است که نمی توان آنها را از در متن صورتهای مالی به گونه ای ارائه کرد که مطلوبیت صورتهای مزبور همچنان حفظ شود.

باید توجه داشت که صورتهای مالی نتیجه پردازش انبوهی از اطلاعات مالی است که به سیستم حسابداری وارد می شود. هدف از خلاصه کردن و طبقه بندی اطلاعات در صورتهای مالی، ارائه خلاصه ای سودمند و مفید از اطلاعات مالی است. بدیهی است ارائه اطلاعات به شکل تفصیلی و بدون طبقه بندی در صورتهای مالی موجب می گردد که اطلاعات ارائه شده نامفهوم باشد، در نتیجه استفاده کنندگان از صورتهای مالی برای دستیابی به اطلاعات مورد نظر خود با مشکل مواجه می گردند. از طرف دیگر استفاده کنندگان از صورتهای مالی دارای اهداف و علایق یکسان نیستند و لذا طبقه بندی و تلخیص اطلاعات موجب می گردد برخی اطلاعات که برای گروههای خاصی از استفاده کنندگان با ارزش است حذف شود. گرچه طبقه بندی و تلخیص اطلاعات در صورتهای مالی مفید و لازم است اما باید از اتکاء مطلق به برخی اطلاعات نهایی منعکس در صورتهای مالی نظیر سود خالص، سود در سهم و جمع داراییها پرهیز شود. هرچند اطلاعات خلاصه شده ممکن است به عنوان شاخص کلی در مورد ارزیابی مثلاً بازده سرمایه گذاریها و عملکرد شرکتها سودمند واقع گردد و برای مقایسه با شرکت دیگر بکار رود، در شرکتهای بزرگ اطلاعات منعکس شده در صورتهای مالی نتیجه تلخیص عملیات و رویدادهای مالی بسیار ناهمگنی است، لذا برای تصمیم گیری های سرمایه گذاری و اعطای اعتبار یا سایر تصمیم های مشابه، بررسی و توجه به هریک از اقلام مورد نظر، جمع ها و گروه بندیهای فرعی مربوطه منعکس در هر یک از صورتهای مالی یا بخش های متشکله صورتهای مالی مزبور می تواند سودمندتر از جمعهای کلی و نتایج نهایی باشد.

به هر حال طبقه بندی و تلخیص و تفکیک اطلاعات مالی به گروههای همگن، تحلیل اطلاعات مالی برای دستیابی به هدفهای گزارشگری مالی نظیر پیش بینی منابع و زمان بندی گردش آتی وجوه نقد و ابهامهای آن را امکان پذیر می سازد.

تجربه نشان داده است که شرکتها میلی به افزایش میزان افشا در صورتهای مالی خود ندارند. لیکن افشای اطلاعات یک امر حیاتی برای اخذ تصمیم های بهینه توسط سرمایه گذاران و نیز برای بقای سرمایه می باشد. افشای به موقع اطلاعات، سهامداران را نسبت به اطلاعات موجود مطمئن تر می سازد، از طرف دیگر افشا کننده اطلاعات باید در رابطه با مدلهای تصمیم گیری سرمایه گزاران آگاهی کافی داشته باشد (عسگری، 1386، 284-281)¹.

11-2 تأثیر اطلاعات و تغییرها بر خط مشی افشا برای استفاده کنندگان

اطلاعاتی که در صورتهای مالی گزارش می شود تأثیرهای زیر را بر استفاده کنندگان از آن دارد: اگر اطلاعات نامربوط در گزارشها و صورتهای مالی اضافه شود بازده تصمیم گیری کاهش می یابد.

1- استفاده کنندگان از صورتهای مالی معمولاً راهنمای فرعی را بیش از واقعیت تخمین می زنند به این معنی که آنها بر این عقیده هستند که اهمیت اطلاعات فرعی بیش از آن چیزی است که آنها واقعاً در عمل قائل شده اند.

2- استفاده کنندگان از صورتهای مالی معمولاً برای اطلاعاتی که به هم وابسته هستند بیش از میزان لازم ارزش قائل می شوند مانند حجم فروش شرکت، مقدار کالای ساخته شده.

3- استفاده کنندگان از صورتهای مالی بیش از آنچه که باور دارند به چند متغیر اصلی متکی می باشند.

مسئله ای که در تغییر دادن شکل و یا وسعت افشاگریهای حسابداری وجود دارد این است که باید یک زمان یادگیری برای تحلیل گران و استفاده کنندگان از صورتهای مالی در نظر گرفته شود تا اینکه خود را با شکل و یا تاکتیک های جدید تطبیق دهند و اغلب این زمان در دوره ای که تغییر رخ می دهد ضرورت پیدا می کند. رویه مورد استفاده و توجیهی که ارجعیت روش جدید را

نشان دهد باید ذکر گردد و در این مورد استفاده کنندگانی که معمولاً داده ها در دسترس آنهاست با انتقادهای خود حتی ممکن است در بهبود انجام تغییر کمک نمایند.

مطالعه های انجام شده هنوز نشان نداده اند که استفاده کنندگان از صورتهای مالی قادر به انتفاع از اطلاعات مربوط به موارد تغییر در افشاگری باشند. اگر بقیه شرایط درست باشند، دلیل فقدان استفاده از اطلاعات، عدم آموزش استفاده کنندگان در بهره گیری از کارایی های اطلاعات جدید می باشد. در نتیجه گزارشهایی که در فواصل معینی تهیه شده و مورد استفاده قرار می گیرند شلوغی اضافه ای را علاوه بر اطلاعات مورد لزوم ایجاد می نمایند اگر این مشکل پذیرفته شود، راهنمای استفاده کنندگان از صورتهای مالی برای دستیابی به منافع پیشنهاد شده، ضروری می باشد.

مشکل دیگر به وجود آمده در ارتباط با پردازش اطلاعات انسانی در مورد تغییرها در شکل یا روش افشای کامل اطلاعات این است که افراد از یک دوره به دوره دیگر ثبوت رفتار منظمی را ارائه می دهند و این بدان معناست که به اطلاعات خلاصه شده به این دید نگریده می شود که در دوره های مختلف به یک شکل مشابه تهیه می شوند. بدین لحاظ رعایت ثبات و یکنواختی در افشاگری مالی می تواند ضرورت یابد و از تغییرها در افشاگری مالی بکاهد مگر اینکه احتیاط لازم برای به اطلاع رساندن تغییرها به عمل آید (عسگری، 1386، 284) ¹.

12-2 مفاهیم افشاگری مالی

موضوع بار اطلاعات و مفهوم بار اضافی اطلاعات برای حسابداران موضوع تازه ای نیست. خواه ناخواه با درک مستقیم و خوب، بصیرت کافی، قابلیت تطبیق و یا به طور تصادفی، حسابدار روشهای مختلفی برای کاهش بار اطلاعات ایجاد می نماید. به طوریکه انتظار می رود تأثیرهای

حداقل روی اطلاعات انتقال داده شده داشته باشد. که برای این منظور چهار روش مورد استفاده می باشد:

• سازمان بار اطلاعات¹

• تراکم²

• چهارچوب³

• برآورد اولیه⁴

« سازمان بار اطلاعات » به ساختار تحلیلی و بیان تعاریف مناسبی بر می گردد که طی آن داده ها می تواند به یک روش معمولی و معنی دار برای استفاده کننده، نشان داده شود. «تراکم» بر جمع جبری اجزاء یک طبقه، به شکلی که استفاده کننده نیاز دارد بر می گردد و اطلاعات متراکم به اطلاعات جزئی سازمان یافته ترجیح داده می شود. «چارچوب» مربوط به روشی است که اطلاعات ارائه می شود. چارچوب باید امکان پردازش ظرفیتهای مختلف استفاده کننده و نیازهای داده ای او را فراهم آورد. «برآورد اولیه» فرآیند حرکت از مجموعه اطلاعات به ستاده هایی است که فرض می شود هم در مباحث معمولی از قبیل قابلیت سودآوری و هم جهت خواسته های افشا مالی مانند درآمد هر سهم مفید باشد.

هر کدام از تکنیک ها مفید می باشند و حجم اطلاعات مرتبط با یکدیگر را کاهش می دهند. همچنین آنها باید بتوانند اجزاء بار اضافی اطلاعات را برای استفاده کنندگان از داده های مالی مشخص کنند. به هر حال استفاده کنندگان داده های جدیدی را درخواست می کنند و یکسری داده های بالقوه مفید، به درخواست حسابرسان مستقل، مراکز دولتی، تحلیل گران مالی و مراکز

1- Organaization of information load

2- Aggree gation

3- Format

5-Precaiculation

آموزشی باید افشا شود. همچنین از بعضی جهت ها حرفه حسابداری باید تشخیص دهد که بسیاری از داده ها می تواند برای استفاده کننده به جای مفید بودن حتی مضر واقع شوند. سوال این است که چه مقدار از بار اطلاعات را استفاده کننده به طور کارا (موثر) جذب می کند؟ در رابطه به سوال فوق این سوال مطرح می شود که حسابداری جهت برقراری ساده ترین ارتباط با استفاده کننده چطور می تواند از توانایی های او بهترین بهره گیری را نماید؟ (عسگری، 1386، 284-285)¹.

13-2 استفاده کنندگان صورتهای مالی

استفاده کنندگان از صورتهای مالی در یک سطح متجانس نیستند آنها در بکارگیری مفاهیم انتزاعی، در مهارتهای تخصصی شان در عرضه های حسابداری و تجزیه و تحلیل مالی، منابع داده ای در دسترس و مهارتهایشان در رابطه با بکارگیری اطلاعات برای تصمیم گیری مالی با یکدیگر تفاوت دارند. به هر حال جهت نیل به اهداف عملی، می توانیم فرض کنیم که هر استفاده کننده از صورتهای مالی، یک تحلیل گر و یا کسی است که در این زمینه آگاهی و مهارت لازم را دارد و دارای شرایط زیر می باشد:

- 1- توانایی بهتری برای پردازش اطلاعات دریافتی در برخی اشکال نسبت به دیگران دارد.
- 2- بار سنگینی از اطلاعات خالص تهیه شده را تحمل می کند حتی وقتی که بداند چه اطلاعات خاصی را می خواهد.
- 3- حداقل در کوتاه مدت تمایل به رفتار عادی خواهد داشت و بنابراین جهت انطباق با اطلاعات جدید و یا روشهای جدید برای نشان دادن اطلاعات قدیمی احتیاج به زمان دارد.
- 4- احتمال یادگیری و تطبیق او با شرایط جدید در بلند مدت وجود دارد.

5- در یک محیط نامطمئن کار می‌کنند چنانکه (اولاً) او ممکن است اطلاعات بیشتر از آنچه نیاز دارد به امید کاهش عدم اطمینان درخواست کند و (ثانیاً) اعتماد کمتری به داده‌های از پیش پردازش شده نسبت به داده‌های خام نشان می‌دهد حتی وقتی که شکل دهنده اطلاعات به طور مشخص برای او قابل دسترسی باشد (همان منبع، 287)².

14-2 تاریخچه مراجع حرفه‌ای حسابداری در فرآیند تدوین

استانداردها:

مراجع حرفه‌ای حسابداری و فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در انگلستان:

حرفه حسابداری به صورت جدید در اوایل قرن نوزدهم در انگلستان متولد شد. گسترش موسسات تجاری به شکل شرکتهای سهامی و غیر سهامی باعث اعتلاء حرفه حسابداری در انگلیس و تصویب قانون شرکتها در سال 1879 شد. اولین جامعه حرفه‌ای انگلیس در سال 1870 در شهرهای لیورپول و لندن تشکیل شد و به دنبال آن سه جامعه حرفه‌ای مشابه نیز شروع به فعالیت کرد.

در پی افزایش افرادی که در رشته حسابداری و حسابرسی فعالیت داشتند و حائز شرایط مناسب نبودند، جامعه حرفه‌ای حسابداری تصمیم گرفت راه حلی را برای جلوگیری از ورود افراد بدون صلاحیت به حوزه کارهای حرفه‌ای بیابد که نتیجه آن ادغام پنج سازمان حرفه‌ای در سال 1880 و به وجود آمدن انجمن حسابداران رسمی، انجمن حسابداران مدیریت، انجمن حسابداران خبره دولتی و مالی در بریتانیا شد.

تا دهه 1960 میلادی مجموعه بسیار وسیعی از مبانی حسابداری به نام اصول و روشهای متداول حسابداری پدیدار شد که جهت استفاده از آنها در تنظیم صورتهای مالی، مناسب و مفید شناخته گردید و برای واحدهای تجاری به سادگی ممکن گردید که در تهیه و تنظیم صورتهای مالی از بین روشهای گوناگون و مورد قبول، اصول متداول حسابداری به کار گرفته شود. این امر یعنی انعطاف

زیاده از حد در حق انتخاب روش ها و رویه های حسابداری مورد استفاده یا سوء استفاده شرکتها که از جمله معروف ترین آنها و اجرای الحاق شرکت صنایع وابسته الکتریکی به جنرال الکتریک در سال 1967 میلادی در کشور انگلیس می باشد منجر به انتقادات بسیار زیادی در زمینه حسابداری و در عرصه حرفه و در میان محافل مطبوعات مالی و نیز پارلمان کشور شد.

پاسخ و واکنش حرفه نسبت به این موضوع منجر به تشکیل « کمیته هدایت استانداردهای حسابداری » در ماه ژانویه سال 1970 میلادی شد که از سوی انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز دنبال شد و متعاقب آن تا سال 1976 میلادی تمامی نهادهای حرفه ای حسابداری در کشور متحده (کشور متحده عبارتست از فدراسیون بریتانیا (که شامل انگلیس، ولز و اسکاتلند است) و ایرلند شمالی) به عضویت کمیته هدایت استانداردهای حسابداری درآمدند که بعداً به کمیته استانداردهای حسابداری معروف شد.

کوشش های کمیته استانداردهای حسابداری حاکی از نخستین تلاشهای مهم در راستای ایجاد نظم و ثبات در گزارشگری مالی در سطح عملی و گسترده در کشور متحده است.

راهی که کمیته پیش گفته به سمت استاندارد ساختن روشهای حسابداری در کشور متحده پیموده بود به دو مرحله قابل تفکیک است. ابتدا شناسایی حوزه هایی بود که لزوم استاندارد شدن آنها بیشتر احساس می شد.

و بر اساس شناخت آن، استانداردهای مناسبی برای همین منظور تدوین می گردید سپس همان استاندارد جهت اظهار نظر عامه به صورت طرح پیشنهادی برای مدتی منتشر می شد و با گذشت زمان مناسب جهت مشورت و رایزنی رسماً بیانیه ای به نام روش استاندارد حسابداری بر پایه همان طرح پیشنهادی صادر و منتشر می ساخت و شاید هم دوباره با انجام برخی تغییرات دیگر،

تغییراتی متعاقب انتشار نیز انجام می داد. کمیته استانداردهای حسابداری تا قبل از انحلال خود در سال 1990 میلادی مجموعاً حدود 54 طرح پیشنهادی و 24 بیانیه رسمی انتشار داد.

در تحقق هدفهای کمیته استانداردهای حسابداری می بایست شرکتها و واحدهای تجاری به تهیه صورتهای مالی برای خود اقدام کنند البته کمیته، نهادی رسمی نبود و فاقد صلاحیت قانونی و اجرایی در ابلاغ این استانداردها بود لیکن تدبیر دیگری در تقویت کاربرد استانداردها بکار گرفته شد. از حسابرسان مستقل که خود گروه دیگری از حسابداران حرفه ای هستند خواسته شد رعایت چنین استانداردهایی را مورد پیگیری قرار دهند و چنانچه دیده شد شرکتی یا شرکتهایی الزامات روش های استاندارد حسابداری را نادیده گرفته اند شناسایی کنند و از حسابرسان انتظار می رفت که ضمن گزارش خود آنها را افشا کنند در ابتدا که کمیته این رویه را بکار گرفت اظهار نظر منفی حسابرسان ضمن گزارش خود، درباره شرکتها، از سوی بازار سرمایه مورد توجه جدی قرار می گرفت اما به تدریج که زمان سپری شد، شمار الزامات و شرایطی که توسط حسابرسان به عنوان الزامات مهم می شد بیش از پیش گردید و از سوی دیگر از اثر بخش بودن الزامات نیز به مرور کاسته می شد چرا که حسابرسان خود بیش از پیش به انحراف و نادیده گرفتن الزامات بیانیه ها گرایش می یافتند. به علاوه بیانیه ها به لحاظ الزامات، از دقت و صراحت کم و باز هم کمتری برخوردار می شدند و با پیدا شدن مسائل بغرنج و نو در مضمون آنها، انعطاف و اختیار بیشتری بکار می گرفت.

صورتهای مالی با دید خوش بینانه تر و با صداقت بیشتری نسبت به گذشته تنظیم می گردیدند تا بر پایه استانداردهای قطعی و آشکار به مرور هم مبانی گوناگون بیشتری به شرط قرار گرفتن در چارچوب الزام ها و محدودیت های استانداردها، پذیرفته و قابل قبول شناخته می شدند.

با این کار البته نزدیک تر کردن زمینه های اختلاف و کمتر ساختن موارد تنوع در شیوه های حسابداری، که در ابتدا مورد نظر کمیته قرار داشت تا حدی ناممکن می شد. از این رو « کمیته

مشورتی نهادهای حسابداری « کمیته فرعی دیگری را به نام « کمیته دیرینگ » جهت رسیدگی به این موضوع مأمور ساخت. کمیته دیرینگ در سال 1988 میلادی پس از رسیدگی های خود ضمن گزارش تغییرات مهمی را پیشنهاد و توصیه نمود تا استانداردهای حسابداری با پشتوانه قانونی حمایت و پشتیبانی گردد.

بسیاری از توصیه های گزارش کمیته دیرینگ ضمن قانون تجارت 1989 میلادی مورد توجه قرار گرفت و نیز نهاد جدید به نام « شورای گزارش گری مالی » در ماه مه 1990 میلادی تأسیس یافت و اختیاراتی هم جهت نظارت بر گزارش های مالی شرکتها در کشور متحده به آن داده شد (عسگری، 1386، 30)¹.

بنابر توصیه های قانون تجارت سال 1989 میلادی و نظر شورای گزارشگری مالی دو نهاد جدید دیگر نیز تشکیل گردید. این دو نهاد، یکی « هیئت استانداردهای حسابداری » و دیگری « کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی » بودند. وظایف شورای استانداردهای حسابداری در تدوین و اشاعه استانداردهای حسابداری تعیین گردید اما وظایف کمیسیون نظارتی گزارش گری مالی، تعیین و پیگیری کاستی ها و نقص های موجود در صورتهای مالی شرکت ها به ویژه موارد مهم انحراف آنها از استانداردهای حسابداری است.

هر جا که چنین نقص هایی شناخته شوند باید گامهایی لازم را در اصلاح نقص مورد بحث در شرکت ذیربط به شیوه ملایم درخواست و پیگیری شود. در صورتی که شرکتی نسبت به اصلاح خود بی توجه بماند و استتکاف ورزد، کمیسیون حق دارد موضوع را به دادگاهی عرضه کرده و شرکت را به انجام هر کار اصلاحی لازم مجبور کند و یا در موارد استثنایی حتی خود، رأساً به تنظیم و انتشار حسابهایی که لازم است اصلاح شوند همت گمارد.

کوشش های شورای گزارش گری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری و نیز کمیسیون نظارتی گزارشگری مالی عملاً نتیجه و ضمانت اجرایی مفاد قانون تجارت در سال 1989 و توصیه های کمیته دیرینگ بود.

هیئت استانداردهای حسابداری همچنین واحد ویژه ای برای مسائل مبرم تشکیل داد. نقش این واحد، رسیدگی به مسائلی بود که به صورت مشکل در حال ظهور در زمینه های گزارشگری مالی، دارای فوریت بوده و به هر طریق ممکن باید نسبت به حل و فصل آنها توافق صورت بگیرد بیشتر وظایف این واحد به تفسیر استانداردهای حسابداری و یا تمهیداتی که به وسیله قانون تجارت و مصوبات آن که هنوز به قوت خود باقی مانده مربوط می شود (همان منبع، ص 32)².

مراجع حرفه ای حسابداری و فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در ایالات متحده آمریکا: در قرن نوزدهم، حسابداران انگلیسی و اسکاتلندی در پی سرمایه های انگلیسیس به آمریکا رفتند تا موسسات متعلق به صاحبان سرمایه انگلیسی را مورد حسابرسی قرار دهند و بسیاری از آنها در ایالات متحده اقامت گزیدند. اینان حرفه حسابداری را در آمریکا پی نهادند و بدین سان حسابداری در آمریکا توسعه و تکامل یافت تا اینکه در سال 1896 اولین قانون مربوط به حسابداران خبره آمریکا در ایالات نیویورک به تصویب رسید. اولین سازمان حرفه ای حسابداری در آمریکا انجمن حسابداران و دفتر داران بود که در سال 1882 تشکیل شد. در سال 1886 جامعه حسابداری آمریکا تشکیل شد که در سال 1917 انجمن حسابداری آمریکا نام گرفت و امروزه انجمن حسابداران رسمی آمریکا نامیده می شود. از سال 1900 تحولات تکنولوژی، اقتصادی و سیاسی به طور ژرفی در حسابداری تأثیر گذاشت. نبض تحولات در این قرن تندتر از سایر قرون گذشته می وزید و آهنگ تغییرات سریعتر بود.

15-2 کمیسیون بورس اوراق بهادار¹

بعد از رکورد سال 1929 میلادی در آمریکا خلاء ناشی از وجود نهادهایی که از حقوق سهامداران دفاع کند به وضوح احساس گردید. در پی این نیازها کمیسیونی تحت عنوان کمیسیون بورس اوراق بهادار تشکیل گردید که قدرتمندترین مرجع وضع استانداردها است. این کمیسیون بر تمام شرکتهای صادر کننده اوراق بهادار یا شرکتهایی که سهامشان در بورس پذیرفته شده است. نظارت قانونی دارد. هدف SEC در رابطه با گزارشات حسابداری، افشا کامل و منصفانه اطلاعاتی است برای سرمایه گذاران، در قانون بورس اوراق بهادار، چنین آمده است که کنگره ایالات متحده آمریکا اختیار و مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات از سوی واحدهای اقتصادی پذیرفته شده در بازارهای سرمایه را بر عهده کمیسیون بورس اوراق بهادار قرار داده است. با این حال کمیسیون مزبور که نهادی دولتی است همواره تدوین استانداردهای حسابداری را به نهادهایی در بخش خصوصی تفویض کرده است. در واقع اگرچه مسئولیت تدوین استانداردها در دست نهادهای بخش خصوصی بوده است اما با این حال، حرف اول و کلام آخر در باب پذیرش یا رد این استاندارد هواره در دست کمیسیون بورس اوراق بهادار قرار داشته است. بر این اساس، چنانچه استانداردهای تدوین شده مغایر با نظر و رأی کمیسیون بورس اوراق بهادار باشد. کمیسیون مزبور به راحتی می تواند به رد یا تغییر در مفاد استاندارد پردازد.

1- SEC

16-2 کمیته حسابداری¹

تشکیل کمیسیون بورس اوراق بهادار موجب شد تا زمینه لازم برای قانون مندی افشای اطلاعات فراهم شود. کمیته رویه های حسابداری که از سال 1936 میلادی و با شرکت 7 عضو موجودیت یافته بود، تعداد اعضای خود را به 21 عضو افزایش داد و به طور رسمی مسئول تدوین اصول و قواعد حسابداری شد. طی 20 سال فعالیت مستمر این کمیته 51 شماره از «خبر نامه پژوهش های حسابداری» انتشار یافت. رویکرد کمیته رویه های حسابداری، روش استدلال استمرایی بود به بیان دیگر کمیته مزبور تنها به بررسی و ارائه راه حل پیرامون مسائل خاصی در حسابداری پرداخت که گریبان گیر واحدهای اقتصادی بود همین امر سبب شد، کمیته رویه های حسابداری نتواند اقدام موثری برای تدوین مجموعه منسجمی از اصول حسابداری به عمل آورد.

17-2 هیئت اصول حسابداری²

طی دهه 1950 میلادی، توجه و علاقه زیادی از سوی مجامع مختلف نسبت به تدوین مجموعه ای واحد از اصول حسابداری، ابراز شد و به تدریج دیدگاههای انتقادی نسبت به فعالیتها و عملکرد کمیته رویه های حسابداری توسط بسیاری از مدیران مالی و حسابداران فعال در واحدهای اقتصادی مبنی بر ناهموار بودن مسیر مشارکت آنان در فرآیند تدوین خبر نامه های پژوهش های حسابداری که از سوی کمیته رویه های حسابداری منتشر شده بود مطرح شد در سال 1957 در مجمع عمومی سالانه انجمن حسابداری رسمی ایالات متحده آمریکا به ضرورت اجرای فعالیتهای پژوهشی به موازات اقدامات مراجع تدوین اصول حسابداری تأکید شد و بستر لازم برای بکارگیری یک رویکرد مفهومی در فرآیند تدوین و ارائه اصول حسابداری شکل گرفت.

1- CAP

2- APB

کمیته ویژه انجمن در سال 1958 در قالب گزارشی رسمی نتایج پژوهش های خود را انتشار داد. این گزارش به عنوان اساسنامه هیئت اصول حسابداری مطرح شد و به آن هیئت موجودیت داد. هیئت اصول حسابداری مرکب از 17 تا 21 عضو از حرفه حسابداری، نمایندگان صنایع مختلف، دولت و صاحب نظران محافل علمی و دانشگاهی بود.

بیانیه های این هیئت که در قالب نظرات کارشناسی ارائه شد از پشتوانه پژوهشی بسیار محکمی برخوردار بوده است. طی 11 سال فعالیت هیئت اصول حسابداری، 31 بیانیه از نظرات کارشناسی توسط هیئت اصول حسابداری تهیه و منتشر شد که هنوز هم به عنوان بخشی از پیکره اصول متداول و پذیرفته شده در حسابداری شناخته می شود.

فعالیت این هیئت تا سالهای پایانی 1960 میلادی با توفیقی نسبی همراه بود اما به لحاظ انتقادهایی که به هیئت مبنی بر نیمه وقت بودن اعضای آن و عدم شرکت گروه های غیر حسابداری در ساختار آن به وجود آمد انجمن حسابداران رسمی آمریکا کمیته ای را بنام (کمیته ویت) تشکیل داد تا به بررسی و ارزیابی پیرامون شیوه تدوین اصول حسابداری بپردازد. نتایج حاصل از این بررسی، طرح ضرورت تشکیل یک مرجع تمام وقت نوین برای تدوین استانداردهای حسابداری بود. با پذیرش این پیشنهاد از سوی انجمن، بستر مناسب برای انحلال هیئت اصول حسابداری، شکل گیری هیئت استانداردهای حسابداری مالی فراهم آمد.

18-2 هیئت استانداردهای حسابداری مالی¹

هیئت استانداردهای حسابداری مالی نهاد مستقلی در بخش خصوصی است که از سال 1973 میلادی تاکنون، عهده دار مسئولیت تدوین اصول و ضوابط حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی بوده است ساختار این هیئت از جهات مختلفی متفاوت از مراجع پیشین تدوین اصول و

1- FASB

ضوابط حسابداری است زیرا بر خلاف هیئت اصول حسابداری که از 17 تا 21 عضو نیمه وقت تشکیل شده بود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی دارای 7 عضو تمام وقت است به علاوه در حالی که هیئت اصول حسابداری و کمیته رویه های حسابداری به انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا وابسته بودند، هیئت استانداردهای حسابداری مالی مرجعی است که به نمایندگی از سوی افراد و گروههای مختلف نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری مالی همت می ورزد به طوری که اعضای این هیئت مرکب از نمایندگان سازمانها و واحدهای اقتصادی انتفاعی و غیر انتفاعی، حرفه حسابداری، صاحب نظران و نظریه پردازان حسابداری، دولت، تحلیل گران مالی و سایر افراد و گروههای علاقه مند است و در نهایت به رغم آنکه هیئت اصول حسابداری و کمیته رویه های حسابداری به لحاظ مالی به انجمن حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا وابسته بودند اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی تحت حمایت مالی بنیاد حسابداری مالی قرار دارد (عسگری، 1386، 39)¹.

19-2 مراحل مختلف تدوین استانداردها توسط FASB

- 1- شناخت موضوع یا سوژه قرار دادن آن در دستور کار هیئت استانداردهای حسابداری مالی، شناخت موضوع می تواند در نتیجه بررسی های شورای مشورتی، گروه اجرایی یا دیدگاههای صاحب نظران حرفه و صنعت حاصل شده باشد.
- 2- گروه فنی FASB از طریق مشاوره با متخصصان حسابداری و جامعه بازرگانی در رابطه با موضوع یا سوژه مطرح شده، یادداشت مباحثه ای تهیه می کند. گاهی اوقات دعوت نامه هایی نیز در خصوص این تفسیرها و یادداشت های مباحثه ای برای برخی اشخاص صادر می گردد و یا جلسات و همایش هایی جهت جمع آوری کلیه آرا و عقاید پیرامون موضوع مورد نظر تشکیل می گردد.

3- بعد از 60 روز تجمعی، برای استحضار عمومی DM (یادداشتهای مباحثه ای) برگزار می گردد.

4- یک پیش نویس استاندارد پیشنهادی مورد نظر FASB پس از بررسی پاسخ های کتبی و شفاهی تهیه می شود.

5- مجدداً پس از حدود 30 روز اجتماع دوم جهت نظر خواهی از صاحب نظران در خصوص پیش نویسی استاندارد تهیه شده تشکیل می گردد.

6- پس از این که هیئت، پاسخ ها را بررسی کرد، استاندارد مورد نظر به شکل نهایی تبدیل و برای نظر سنجی عمومی انتشار داده می شود و پس از گذراندن مراحل مربوط نسبت به ارزیابی نظرات دریافت شده اقدام می شود.

7- هیئت در مورد طرح نهایی رأی می دهد و اگر اکثریت آن را پذیرفتند به استاندارد قابل اجرا تبدیل و انتشار می یابد. استانداردهای به دست آمده از این فرآیند به طور رسمی به وسیله SEC و AICPA به عنوان (قوانین راهنما) معتبر شناخته می شود. در کنار این استانداردها، FASB مفاهیم حسابداری را گسترش داده و رهنمودهایی برای متمم استانداردها به طور رسمی منتشر نموده و بولتن های فنی را ارائه می دهد (عسگری، 1386، 41)¹.

20-2 تاریخچه مراجع حرفه ای و فرآیند تدوین استانداردهای

حسابداری در ایران

در ایران شناخت حسابداری و حسابرسی از حدود 70 سال قبل یعنی سالهای اول بعد از اتمام جنگ جهانی دوم آغاز گردیده است. در سال 1315 یک گروه 12 نفری توسط بانک ملی ایران و با همکاری شرکت ملی نفت ایران که آشنایی زیادی با خدمات حرفه ای حسابداری غیر ایرانی شاغل در شرکت نفت و نیز موسسات حسابرسی بین المللی داشت با برخورداری از بورسیه

عازم انگلستان نمودند تا در انستیتو حسابداران خبره انگلستان و ولز به فراگیری حسابداری و کار آموری حرفه ای بپردازند که 6 نفر از آنها از جمله مرحوم حسن سجادی نژاد، مرحوم اسماعیل عرفانی، مرحوم ابوالقاسم خردجو، فواد مجذوب، مهدی سمیعی پس از بازگشت، پست های مالی شرکت ملی نفت ایران و بانک ملی ایران را اشغال کردند و حرفه حسابداری با همت و پشتکار و بلند نظری و همچنین طرز تفکر حرفه ای آنان به سوی رشد و توسعه گام برداشت.

طبق تبصره ماده 144 اصلاحیه قانون تجارت مصوب 1347، وظایف بازرسی (قانون) شرکت های سهام عام را اشخاصی می توانستند ایفا کنند که نام آنها در فهرست رسمی بازرسان شرکت ها آمده باشد به موجب آیین نامه تبصره مذکور، هرگاه عده این بازرسان به 30 نفر می رسید آنها می توانستند قانون بازرسان این باشد که تنها صلاحیت شانزده نفر به عنوان حسابدار رسمی تأیید شد به عبارت دیگر هیچگاه تعداد حسابداران رسمی از حداقل قانونی برای تشکیل قانون بازرسان فراتر نرفت.

طبق اصلاحیه هفدهم اسفند ماه 1351 قانون مالیاتهای مستقیم، تشکیل قانون حسابداران رسمی تصویب گردید. به موجب این اصلاحیه رکن اصلی قانون، شورایی به ریاست وزیر دارایی بود. اساسنامه قانون حسابداران رسمی را وزارت دارایی تنظیم کرد و مجمع موسس قانون در اسفند 1352 تشکیل شد با این حال این اساسنامه تا خرداد ماه 1354 به ثبت نرسید.

از سال 1354 تا 1355 قانون رسماً عضو گیری کرد، در شهریور 1357 مجموع اعضای شاغل و غیر شاغل قانون حسابداران رسمی در حدود 150 نفر بود، در سال 1359 شورای انقلاب با حذف موارد قانونی مربوط به حسابداران رسمی و قانون حسابداران رسمی به عمر کوتاه قانون خاتمه داد.

در سال 1351 عده ای از حسابداران ایرانی به فکر افتادند تا انجمنی بر اساس اصول و موازین حرفه ای مورد قبول در کشورهای پیشرفته بنا کنند در نتیجه انجمنی به نام انجمن حسابداران

خبره ایران تشکیل شد و اساسنامه اش در اردیبهشت 1353 به ثبت رسید. انجمن مذکور تاکنون به فعالیت خود ادامه می دهد.

قانون تشکیل سازمان حسابرسی در سال 62 و اساسنامه قانونی آن در سال 1366 از تصویب مجلس گذشت بر این اساس سازمان حسابرسی به صورت سازمانی دولتی از ادغام چهار موسسه حسابرسی بخشهای دولتی و عمومی (شرکت سهامی حسابرسی موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی ایران و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد) تشکیل شد. سازمان مزبور به استناد بند 2 از ماده 7 اساسنامه به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور تعیین گردیده است.

با پایان گرفتن جنگ تحمیلی و شروع برنامه های سازندگی در قالب برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، سیاست های اقتصادی جدیدی در مورد واگذاری بخش هایی از عملیات تصدی دولت که با حاکمیت دولت منافات ندارد به بخش های خصوصی و تعاونی اتخاذ گردید. اتخاذ چنین سیاستهایی لزوم تشکیل انجمن حرفه ای حسابداری منسجم و مقتدری را آشکارتر نمود و در راستای این قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح با عنوان حسابدار رسمی که به صورت ماده واحده و 5 تبصره در تاریخ 1372/10/21 به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید به دولت اجازه داده شد ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی به عمل آورد. به موجب تبصره 1 قانون یاد شده آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان در 1374/5/22 به تصویب هیئت وزیران رسید.

پس از آن اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران به موجب تبصره 2 قانون یاد شده در تاریخ 1378/6/28 و آیین نامه اجرایی حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارش های حسابداران رسمی، موضوع تبصره 4 قانون یاد شده نیز در تاریخ 1379/6/13 به

تصویب هیأت وزیران رسید، با تصویب دستورالعمل نحوه برگزاری انتخابات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران در تاریخ 1379/9/2 توسط وزیر اقتصاد و دارایی، راه برای تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و برگزاری انتخابات شورای عالی جامعه هموار گردید و نهایتاً بذری که حدود 8 سال پیش کاشته شد شکوفا گشت و جامعه حسابداران رسمی ایران با اولین گردهمایی در تاریخ 80/3/31 و اولین مجمع عمومی جامعه در تاریخ 1380/6/2 و انتخاب اولین شورای عالی جامعه عملاً تشکیل شد (رحمانی، 1385، ص 62)¹.

21-2 مروری بر فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران

در ایران بر اساس بند 4 تبصره 2 قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده 6 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی برای سازمان محول شده است. همچنین بر اساس بند « ز » ماده 7 اساسنامه قانونی، سازمان حسابرسی مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور می باشد (استاندارد حسابداری، 1385، ص الف)².

گزارشات حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. بر این اساس در سال 1371 کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری مأمور شد تا بر اساس استانداردهای معتبر و با توجه به شرایط محیطی کشور، استانداردهای لازم را به منظور ایجاد یکنواختی و برطرف کردن ناسازگاری های موجود تدوین کند.

کمیته مذکور در این ارتباط نشریه شماره 96 را با 9 بیانیه و نشریه شماره 106 را با 5 بیانیه طی سالهای 1373 و 1375 صادر نمود و در سال 1376، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری طی نشریه شماره 113 (مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران) را تهیه کرد بعدها بنا

به دلایلی کار هیئت مذکور کنار گذاشته شد. طی سال 77 کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری نشریه شماره 122 را شامل 18 بیانیه و یک متن پیوست تحت عنوان (مفاهیم نظری گزارشگری مالی) منتشر نمود.

سرانجام طی نشریه شماره 145 سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری و به پیوست آن مفاهیم نظری گزارشگری مالی منتشر گردید و استانداردهای مذکور از تاریخ 80/1/1 لازم الاجرا گردیدند و متعاقب آن با توجه به افزایش تعداد استانداردها از 22 استاندارد به 25 استاندارد نشریه به شماره 160 منتشر گردید.

در این راستا تدوین استانداردهای حسابداری توسط سازمان حسابرسی توسط سازمان حسابرسی، وزارت امور اقتصادی و دارایی طی بخشنامه ای کلیه واحدهایی را که سال مالی آنها از اول سال 80 به بعد شروع می شود ملزم به رعایت استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط سازمان حسابرسی نمود. به موجب بند 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، گزارشهای حسابرسی و صورتهای مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط مصوب مذکور رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود (سراج، 1385، ص 50)¹.

22-2 در حال حاضر فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری به شرح زیر

است:

1- حسابداری منتشر و لازم الاجرا می نماید. مجمع عمومی سازمان حسابرسی متشکل از وزرای امور اقتصادی و دارایی، صنایع، بازرگانی، رئیس سازمان مدیریت و برنامه ریزی و تشخیص موضوع جهت انجام تحقیقات، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر مبنای مسائل و موضوعات مطرح شده از سوی مدیریت تدوین استانداردها اعضای کمیته و کمیته فنی سازمان

حسابرسی، استانداردهای مورد نیاز جهت تدوین یا تجدید نظر در آنها را مشخص و به مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری اعلام می نماید.

2- بررسی های مقدماتی: پس از تشخیص موضوع، کارهای مطالعاتی و تحقیقاتی لازم از طریق کارشناسان مدیریت تدوین استانداردها صورت می گیرد. در این مرحله استانداردهای سایر کشورها نظیر انگلستان، آمریکا، استرالیا، کانادا و استانداردهای بین المللی، تحقیقات انجام شده در رابطه با موضوع روش های متداول در ایران و مسائل قانونی مرتبط با موضوع شناسایی، جمع آوری و بررسی می شود. نتیجه این مرحله ارائه گزارش های مطالعاتی می باشد.

3- تصمیم گیری در مورد لزوم تدوین استانداردها: پس از مشخص شدن موضوع با توجه به ارزیابی مقدماتی، کمیته تدوین استانداردها در خصوص لزوم تدوین استانداردها در رابطه با موضوع مطرح شد تصمیم گیری می کند.

4- تهیه پیش نویس مقدماتی: چنانچه تدوین استاندارد توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری لازم تشخیص داده شود، گروههای کارشناسی با توجه به گزارشهای مطالعاتی تهیه شده و مطالعات میدانی و تشکیل جلسات با صاحب نظران مرتبط با موضوع اقدام به تهیه پیش نویس مقدماتی می نمایند یکی از سیاستهای اصلی تدوین استاندارد، هماهنگی با استانداردهای بین المللی حسابداری است بنابراین در رابطه با موضوعاتی که استانداردهای بین المللی وجود دارد این استاندارد به عنوان پایه اصلی تدوین استاندارد مورد استفاده قرار می گیرد. نتیجه کار این مرحله، پیش نویس مقدماتی استاندارد خواهد بود.

5- تدوین پیش نویس استاندارد: در این مرحله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به پیش نویس مقدماتی استاندارد، ارائه شده توسط گروههای کارشناسی بررسی های گسترده و عمیق خود را انجام می دهد پس از انجام اصلاحات، پیش نویس استاندارد را نهایی می کند.

6- نظر خواهی عمومی: برای نظر خواهی عمومی، پیش نویس هر استاندارد از طریق کانالهای مختلف نظیر چاپ در مجلات تخصصی، اینترنت (سایت سازمان) و نظایر آن در دسترس عموم قرار می گیرد. همچنین با توجه به ماهیت موضوع پیش نویس استاندارد برای بعضی از اشخاص صاحب نظر به صورت مجزا فرستاده می شود.

نظرات دریافتی در خصوص پیش نویس استاندارد توسط مدیریت تدوین استانداردها جمع بندی و به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می شود این کمیته در صورت لزوم، پیش نویس استاندارد را اصلاح می کند و پیش نویس تجدید نظر شده پس از تصویب کمیته فنی به هیئت عامل سازمان ارائه می گردد.

7- تصویب نهایی: بیانیه نهایی زمانی منتشر می شود که متن هایی استاندارد به تصویب هیئت عامل و مجمع عمومی سازمان رسیده باشد پس از دریافت متن استاندارد، هیئت عامل استاندارد حسابداری را بررسی و پس از انجام اصلاحات احتمالی آنها را تصویب و به مجمع عمومی سازمان جهت تصویب نهایی ارسال می نماید. پس از تصویب مجمع عمومی سازمان، متن نهایی استاندارد رئیس کل بانک مرکزی می باشد (سراج، 1385، ص 50)¹.

23-2 تحقیق های پیشین

نحوه عمل در افشای اطلاعات حسابداری، حداقل از دهه 1960 میلادی مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. پژوهش های مربوط به افشا را می توان به دو گروه تقسیم کرد. گروه اول پژوهش های پرسشنامه ای است که طی آن، پژوهشگران به دلیل فقدان شاخص های افشا در جامعه آماری خود، شاخص هایی را برای رتبه بندی موارد افشا، طراحی و آزمون های آماری مربوط به رتبه بندی افشا را اجرا کرده اند. پژوهش های سرف، مینگوی و دسای، بازبی نشان می دهد که استفاده کنندگان صورتهای مالی برای موارد افشا ارزشهای متفاوتی قائل هستند. در گروه

دوم از پژوهشهایی مرتبط با این زمینه، برای اندازه گیری میزان اطلاعاتی که افشای آنها در گزارشهای سالانه اجباری و اختیاری بوده، از نوعی شاخص استفاده شده است. تحقیق کوک و والاس و همکاران نمونه هایی از گروه دوم است (ارزیتون، 1383، 5)².

1 سالیانه، اجباری یا اختیاری بوده و یا مجموع آنها، از نوعی شاخص استفاده شده است تحقیقات کوک، والاس و همکاران نمونه هایی از گروه دوم می باشند. (ثقفی و رضازاده، 1382، ص 24)

در زمینه موضوع تحقیق در ایران نیز تاکنون دو مورد تحقیق صورت گرفته است در ادامه این فصل به بیان برخی از مهمترین تحقیقات اشاره شده که در نشریات معتبر علمی به چاپ رسیده است، خواهیم پرداخت.

1-23-2 تحقیقات خارجی

1-1-23-2 سینگ وی و دسای¹

این محققین در سال 1971، تحقیقی را با عنوان « تجزیه و تحلیل تجربی کیفیت افشای مالی شرکت ها » در آمریکا انجام دادند. از نظر این محققین افشای اطلاعات واحدهای تجاری به اشکال مختلفی می تواند صورت گیرد. در واقع گزارش سالانه به سهامداران از مهمترین اشکال افشای اطلاعات واحد تجاری می باشد. نمونه های مورد رسیدگی توسط این پژوهشگران 100 شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و 55 شرکت از شرکت های پذیرفته نشده در بورس بوده است

(سینگ وی و دسای، 1971، ص 138-129)¹. به منظور بررسی کیفیت افشای اطلاعات منتشر شده در گزارشهای سالانه، لیستی از 34 مورد اطلاعات تشکیل دادند که شاخص مورد

1- Singhvi & desai, 1971

افشای آن به غیر از چند مورد اختلاف، مشابه شاخص افشای تحقیق سرف بوده و اطلاعات مندرج در شاخص موارد افشای تشکیل شده توسط سینگ وی و دسای، بیشترین اطلاعات لازم و مهم مالی برای تصمیم گیری آگاهانه سرمایه گذاری را در برداشت. در این تحقیق با استفاده از شاخص موارد افشاء کیفیت افشاء در گزارشهای سالانه کمی شده و شرکتها نیز بر اساس نمرات و

امتیازات

افشاء به چند دسته تقسیم گردیده اند.

همچنین به منظور معنی دار بودن رابطه بین کیفیت افشاء و ویژگیهای مختلف یک تجزیه و تحلیل چند متغیره انجام گرفت.

متغیرهای این تحقیق عبارت بودند از:

1. اندازه داراییها (A)

2. تعداد سهامداران (N)

3. در لیست بورس بودن شرکتها (L)

4. موسسات حرفه ای حسابرسی CPA (E)

5. نرخ بازده (R)

6. سود نهایی (E)

رابطه بین شاخص کیفیت افشاء (I) و متغیرهای فوق به صورت زیر می باشد:

$$(I) = F (A, N, L, C, R, E)$$

نتایج پژوهش سینگ وی و دسای شامل موارد زیر می باشد:

فرضهای سینگ وی و دسای در این تحقیق این است که بین متغیرهای فوق با شاخص های کیفیت رابطه معناداری وجود دارد.

1. شرکت های بزرگ نسبت به شرکتهای کوچک از کیفیت افشاء بهتری برخوردارند.
2. شرکت هایی که سهامداران بیشتری داشته باشند، از کیفیت افشاء بهتری برخوردارند.
3. شرکت های حسابرسی شده توسط موسسات حرفه ای بزرگ¹ نسبت به شرکت های حسابرسی شده توسط موسسات حرفه ای کوچک از کیفیت افشای بیشتری برخوردارند.
4. شرکتهای با بازده حقوق صاحبان سهام (سود خالص / ارزش خالص) بالاتر، نسبت به شرکتهای با بازده حقوق صاحبان سهام پایینتر از کیفیت افشای بهتری برخوردارند.

2-1-23-2 کوک²

آقای کوک تحقیقی تحت عنوان « تأثیر اندازه، در لیست بازار سهام بودن و نوع صنعت بر افشاء در گزارشهای سالانه شرکتهای لیست شده در ژاپن » انجام داد. هدف از این پژوهش، بررسی اندازه افشاء در گزارشهای سالانه شرکتهای ژاپنی و اندازه گیری متغیرهای مستقل (اندازه، در بازار سهام بودن و نوع صنعت) موثر بر میزان افشاء بوده است.

افشاء در این تحقیق شامل ارقام الزامی و اختیاری اطلاعات می باشد که از طریق صورتهای مالی و یادداشتهای پیوست، تجزیه و تحلیل عملیات توسط مدیریت برای سال جاری و آینده و هر گونه اطلاعات مکمل می باشد. در این تحقیق به اقلامی یا مواردی از اطلاعات که شرکتهای طبق قانون تجارت و مقررات اوراق بهادار موظفند آنها را افشا کنند افشای الزامی³ و به سایر موارد افشای اختیاری⁴ گفته شده است. طبق نظر کوک برای اندازه گیری اندازه شرکتهای راههای

1- CPA

2- Cook, 1992

3- Mandatory Disclosure

4- Voluntary Disclosure

متفاوتی وجود دارد. که وی در تحقیق خود به هشت مورد از آنها اشاره کرده است که به شرح ذیل می باشد (کوک، 1992، ص 231-232) ¹.

1. سهام سرمایه ²
 2. دوره بازگشت ³
 3. تعداد سهامداران ⁴
 4. کل داراییها ⁵
 5. داراییهای جاری ⁶
 6. داراییهای ثابت ⁷
 7. آورده نقدی سهامداران ⁸
 8. تسهیلات دریافتی از بانکها ⁹
- کوک برای به دست آوردن یک نمونه رضایت بخش 100 شرکت ژاپنی را انتخاب و گزارشهای سالیانه آن را درخواست کرد. این شرکتها از طریق نمونه گیری تصادفی ساده از میان شرکتهای مندرج در کتاب راهنمای شرکتهای ژاپنی ¹⁰ انتخاب گردید.

این تحقیق چک لیستی شامل 165 مورد افشاء از اطلاعات الزامی و اختیاری تهیه شد روش امتیاز دادن مورد افشاء توسط کوک بدین صورت می باشد که اگر آن مورد افشاء گردد، نمره (1) و اگر افشاء نگردد، نمره (0) دریافت می کند و در صورت موضوعیت نداشتن موردی از

1- Cook, 1992, 233
2- Capital Stock
3- Turnover
4- Number of Shareholders
5- Total Asset
6- Current Assets
7- Fixed Assets
8- Shareholders Funds
9- Bank Borrowing
10- Japan Company Handbook

افشاء در شرکتهای نمونه، آن شرکت به خاطر عدم افشاء هیچگونه نمره ای دریافت نمی کند و بنابراین شاخص افشای تعریف شده توسط کوک به شرح زیر می باشد (کوک، 1992، ص 233) ¹.

$$I_j = \frac{\sum_{i=1}^{n_j} x_{ij}}{n_j} \quad \text{که:}$$

$n_j \leq 165$ حداکثر موارد افشاء مربوط به هر شرکت:

$X_{ij} = 1$ اگر مورد افشاء شده باشد:

$X_{ij} = 0$ اگر مورد افشاء نشده باشد:

$0 \leq I_j \leq 1$ بنابراین:

روش و شاخص افشاء فوق که مورد استفاده کوک قرار گرفت مورد تأیید بازی و والاس نیز بوده است (همان منبع، ص 233) ². کوک در این تحقیق جهت آزمون فرضیات از مدل رگرسیون خطی استفاده نمود که به صورت زیر می باشد:

$$Y_1 = \beta_1 + \beta_2 X_{21} + \beta_{31} X_{31} + \beta_{32} X_{32i} + \beta_{41} X_{41} + \beta_{42} X_{42} + \beta_{51} X_{51} + \beta_{52} X_{52} + \beta_{53} X_{53i} + \beta_{54} X_{54i} + e_i$$

کوک با استفاده از مدل رگرسیون فوق به نتایج ذیل دست یافت:

- اندازه شرکت (جمع داراییها) با میزان افشاء رابطه زیادی دارد.
- موارد افشاء در شرکتهای تولیدی به شرکتهای غیر تولیدی بیشتر است.
- شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس نسبت به دیگر شرکتهای تولیدی از افشای بیشتری برخوردارند.

3-1-23-2 والاس و همکاران

در سال 1944، والاس و همکاران ¹ وی در زمینه « رابطه بین جامعیت گزارشهای سالانه شرکتها و ویژگیهای این شرکتها در اسپانیا » تحقیق تجربی انجام دادند.

1- Cook, 1992, 233

این تحقیق دو هدف اصلی ذیل را دنبال می‌کند:

1. اولین هدف اینکه آیا اختلاف در جزئیات اقلام انتخاب شده و ارائه شده در شرکت‌های اسپانیایی سیستماتیک می‌باشد؟ و به عبارت دیگر آیا اختلاف در سطح افشاء از اختلاف در ویژگیهای شرکتها ناشی می‌شود.

2. آزمایش اینکه آیا ویژگیهای مرتبط با سطح افشاء در مطالعات سایر کشورها نیز در اسپانیا کاربرد دارد یا خیر؟

در اسپانیا موارد افشاء طبق طرح حسابداری اسپانیا در سال 1990 کمیسیون ملی بورس اوراق بهادار انتخاب می‌گردد. به دلیل محدودیت، لیست موارد افشاء به 16 مورد الزامی افشاء در اسپانیا محدود گردید. به همین منظور محققین چک لیستی تهیه نمودند که در آن جزئیات مورد انتظار از هر یک از اقلام انتخابی افشاء را منعکس می‌کرد. این چک لیست هم اطلاعات کمی و هم کیفی را ارائه می‌نماید. اطلاعات کیفی در بحث‌ها و تجزیه و تحلیل‌های مدیریتی، یاداشتهای پیوست گزارشهای سالانه و حسابها قابل ردیابی می‌باشد.

این محققین به بررسی گزارشهای سالانه مربوط به سال 1991، 50 شرکت به طور نمونه، که 30 گزارش مربوط به شرکت‌های لیست شده و 20 گزارش مربوط به شرکت‌های لیست نشده در بورس اوراق بهادار در دو شهر والنسیا و مادرید بوده است، پرداختند (والاس و همکاران، 1994، ص 73)².

متغیر وابسته در این تحقیق، جامعیت گزارشهای سالانه بوده و تحت عنوان میزان موارد افشاء در گزارش سالانه تعریف شده که از 16 قلم اطلاعات تشکیل می‌شد و متغیرهای مستقل، ویژگی مالی بودند که به سه طبقه زیر تقسیم شده اند:

1-Wallace et al, 1994

2-Wallace et al, 1994, 44 – 47

1- متغیرهای مربوط به ساختار که عبارت بودند از اندازه شرکت و قدرت پرداخت بدهی. در این تحقیق اندازه شرکت به جمع دارائیه‌ها و جمع فروش و قدرت پرداخت بدهی به نسبت سهام محدود گردید.

2- متغیرهای مرتبط با عملکرد که ارائه کننده اطلاعاتی در ارتباط با منفعت استفاده کنندگان از حسابها می باشد. عبارت بودند از:

بدهی	
صاحبان حقوق سهام	1-
دارائی جاری	2- نسبت نقدینگی
بدهی جاری	
سود قبل از مالیات	3- بازده حقوق صاحبان سهام
حقوق صاحبان	
سود قبل از مالیات	4- حاشیه سود
فروش خالص	

1- متغیرهای مرتبط با بازار¹ که از متغیرهای مرتبط با ساختار و عملکرد شرکت ها که در ارزش کمی خلاصه می شدند، متفاوت بود. این متغیرها به جنبه هایی از رفتار شرکت در میان سایر شرکتها در محیط عملیاتی آنها اشاره می کرد. گزارش شرکتها در بر گیرنده یک مجموعه از فرهنگ سازمانی است که برگرفته از چندین عامل می باشد و اولین عامل بازار می باشد که منظور

نظر این پژوهش نوع صنعت، در لیست بازار سهام بودن و نوع موسسه حسابرسی می باشد (والاس و همکاران، 1994، ص 44-47) ¹.

این تحقیق شامل یک فرضیه اصلی و هشت فرضیه فرعی به شرح زیر بوده است:

Index = شامل امتیاز برای هر شرکت نمونه (50، ...، 1) $j = 1$ تقسیم بر مجموع امتیازات قابل حصول می باشد.

B = شامل عرض از مبدأ ² می باشد.

e_j = شامل متغیرهای باقی مانده ³ می باشد.

نتایج حاصل از بررسیهای فوق الذکر را می توان به صورت ذیل خلاصه کرد:

1- شرکتهای نمونه با ساختار مالی بیشتر تمایل به ارائه میزان افشاء بیشتر و با ساختار مالی کمتر تمایل به میزان افشاء کمتر در گزارشهای سالانه خود دارد.

2- شرکتهای نمونه با عملکرد $\left(\frac{\text{سود قبل از مالیات}}{\text{فروش خالص}} \text{ و } \frac{\text{سود قبل از مالیات}}{\text{حقوق صاحبان سهام}} \right)$ بالاتر و نقدینگی $\left(\frac{\text{دارایی جاری}}{\text{بدهی جاری}} \right)$ بالاتر، تمایل به افشاء کمتر و بالعکس دارد.

3- شرکتهای لیست شده در بورس سهام مادرید و والنسیا نسبت به شرکتهای لیست نشده تمایل به افشای اطلاعات با جامعیت بیشتر دارند.

4- بین نوع صنعت شرکت های نمونه و موسسه حسابرسی این شرکت ها با میزان افشاء رابطه معنی داری مشاهده نشد (والاس و همکاران، 1944، ص 49-53) ⁴.

1- Wallace et al, 1994, 44 – 47

2- The intercept

3- The residual

4- Wallace et al, 1994, 49 – 53

2-23-2 تحقیقات اخیر در فرانسه

تحقیقاتی که در طی سال 2009 صورت گرفته که مهمترین آنها با عنوان مروری بر وضعیت اجرایی شفاف سازی مشارکتی در تعاونیها در سال 2009: که یک ارزیابی در شفاف سازی عملکرد با رویه موجود بین تجارت خانه های بزرگ در بین 12 بازار مطرح می باشد. که به دنبال این گزارش، گزارش مشابهی را از کارشناسی از دانشگاه استرلینگ که در تحقیق خود یک صورت از الزامات شفاف در 12 بازار مطرح را ارائه داد سپس تحقیقی در پاکستان در این تحقیق معرفی شده و تحت عنوان « مروری بر وضعیت عملکرد افشا سازی دولتی به صورت هماهنگ ». در این تحقیق که در سال 2009 صورت گرفته مباحثی در خصوص فشار ناشی از مسائل مالی بر روی افشا به اوج رسید و مباحثی در مورد برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی و قواعد و مقررات حاکم بر معاملات غیر مترقبه و نقش میزگردهای مدیران و طراحی پکیج های پاداش (وام) صورت گرفته طی تحقیقات صورت گرفته یکی از نتایج حاصله بیانگر این موضوع بوده که بسته های پاداش مدیران در هر شکل و ارزشی موجب فتنه و تفرقه نمی شود تا موجودیت بنگاه های اقتصادی را در مخاطره قرار دهد.

از سال 1989 تاکنون هماهنگی دولتی از جمله عمده ترین کارهایی بوده که سازمان ISAR به آن پرداخته است و خواستار یک گردهمایی سالیانه شده اند که هر ساله برای ارزیابی وضعیت هماهنگی دولتی تشکیل شود.

در این تحقیق استاندارد های بین المللی گزارشگری حسابداری ISAR استفاده شده که در 52 گروه، 5 بعد افشا را در نظر گرفته است. که این 5 بعد به شرح زیر است:

- شفافیت مالی
 - هیئت مدیره و ساختار مدیریتی و پروسه مربوط
 - ساختار مالکیت و حقوق کنترل
 - مسئولیت و رعایت هماهنگی
 - حسابرسی
- مطالعه صورت گرفته از قواعد کلی ISAR برای اندازه گیری رویه افشاسازی در 88 کمپانی برتر از 12 بازار نو ظهور استفاده کرده در جدول زیر لیستی از کشورهای اقتصادی نشان داده می شود.
- | | |
|--------------|------------|
| 1- ارژانتین | 2 - ترکیه |
| 3- جمهوری چک | 4- مراکش |
| 5- چین | 6- پرو |
| 7- کلمبیا | 8- لهستان |
| 9- مصر | 10- پرو |
| 11- مجارستان | 12- تایلند |
- 12 بازار از کوچکترین بازارها انتخاب شده و بنگاههای انتخاب شده در این گزارش از بین ده بنگاه بزرگ هر کشور انتخاب شده است.

جدول 1-2: وبگاههای انتخاب شده از بین ده بنگاه بزرگ هر کشور

کشورها	ضمیمه توزین هر کشور بر حسب درصد	تعداد کمپانی های موجود در این کشور	کمپانی های منتخب توزیع بر حسب درصد	کمپانی های منتخب بر حسب درصد ضمیمه
شیلی	1/6	15	85	1/3
تایلند	1/4	24	80	1/1
ترکیه	1/2	24	77	1/0
لهستان	1/2	21	85	1/0
جمهوری چک	0/7	5	100	0/7
پرو	0/6	4	100	0/6
کلمبیا	0/6	7	89	0/5
مصر	0/6	12	94	0/5
فیلیپین	0/5	13	91	0/5
مراکش	0/5	6	100	0/5
مجارستان	0/4	4	100	0/4
ارژانتین	0/1	4	100	0/1
جمع	9/5	139		8/3

این بنگاه های اقتصادی بر حسب ویژگی های اقتصادی شان در کشور های شان انتخاب شده اند. برای فراهم آوردن بعضی زمینه ها جهت پیشرفت و بسط دادن رویه های بازارها، نمونه ثانویه از ده بنگاه اقتصادی ژاپنی در نظر گرفته. در جدول 3 نتایج مطالعه و تحقیق نشان داده شده، اطلاعات بر حسب 5 بعد افشا که در قسمت های قبل راجع به آن صحبت شد نمایش داده شده است. اقلام به صورت نزولی از زیاد به کم نرخ متوسط شفاف سازی را نشان می دهد و هر قلم نیز به ترتیب شفاف سازی هر ایتام به صورت نزولی چیده شده است.

حقایق حاکی از آن بوده است که در شرکتها، مدیران بیشتر به دنبال منافع خود بوده اند تا منافع ذینفعان. برای حل این مشکل دو راه حل وجود دارد: اول آنکه برای تشویق مدیران به انجام رفتار مورد انتظار برایشان پاداش در نظر گرفته شود، دومین روش قدرتمند سازی هیئت مدیره به گونه ایست که بتوانند نظارت شایسته ای روی عملکرد مدیران داشته باشند یا همان استفاده از حاکمیت شرکتی (حاکمیت شرکتی به مجموعه ای از فرایندها، سیاست ها، قوانین و نهادهایی که به روش اداره، راهبردی و یا کنترل شرکت تاثیر بگذارند) است.

برای درک بهتر حاکمیت شرکتی می توان از دو دیدگاه کلان (کل گرا) و خرد (جزء گرا) آن را تشریح کرد:

از دیدگاه خرد، حاکمیت شرکتی در بر گیرنده مجموعه ای از روابط میان مدیریت شرکت، هیئت مدیره آن، سهام داران و سایر ذینفعان است. اصول اولیه حاکمیت شرکتی عبارت است از شفافیت ساختارها و عملیات شرکتی، مسئولیت پذیری مدیران و اعضای هیئت مدیره نسبت به سهامداران و مسئولیت شرکت نسبت به کارمندان، وام دهندگان، عرضه کنندگان کالا و جوامع محلی که شرکت در آن فعالیت می کند.

از دیدگاه کلان، حاکمیت شرکتی مناسب یعنی مقداری که شرکتها در یک فضای باز و صادقانه اداره میشود. و این موضوع برای جلب اعتماد بازار، کارآمدی سرمایه، تشدید ساختارهای صنعتی کشورها و در نهایت ثروت عمومی جامعه دارای اهمیت است. با توجه به موارد ذکر شده یکی از ابزارهایی که به افزایش حاکمیت شرکتی در شرکتها کمک میکند افشا در شرکتهاست. محققان در سال 2007 به بررسی موارد الزامات افشا که از طریق بورس اوراق بهادار در کشورهای مورد مطالعه الزامی شده بود، پرداختند.

و همین موضوع رادر سال 2009 در 12 بازار، مورد آزمون قرار دادند و تقریباً به نتایج یکسانی دست یافتند. برای انجام تحقیقاتی که در خارج از کشور صورت گرفته از استانداردهای بین المللی گزارشگری حسابداری ISAR استفاده کردند که در 52 گروه، 5 بعد افشادر نظر گرفته شده بود.

هدف اصلی از انجام تحقیق پاسخ به این پرسش بود :

کدام یک از اقلام افشا در حاکمیت شرکتی که توسط ISAR پیشنهاد شده است، توسط بورس اوراق بهادار در این 12 بازار الزامی شده است. شایان توجه است که این تحقیق به کیفیت افشا وانچه واقعا در شرکتها افشا می شود تمرکزی ندارد.

نتایج بدست آمده در جدول های زیر آورده شده :

جدول 2-2: اقلام افشا در حاکمیت شرکتی که توسط ISAR پیشنهاد شده توسط بورس

اوراق بهادار

www.Prozhe.com

Disclosure item	Argentina	Chile	Colombia	Czech Republic	Egypt	Hungary	Morocco	Peru	Philippines	Poland	Thailand	Turkey
Number of enterprises disclosing this item / number of enterprises studied in the related country Shaded square indicates that the item is required in the company's home market*												
Ownership structure	4/4	10/10	5/5	5/5	6/10	4/4	6/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Process for holding annual general meetings	4/4	5/10	3/5	5/5	5/10	4/4	4/6	4/4	7/10	10/10	10/10	10/10
Changes in shareholdings	3/4	9/10	3/5	3/5	1/10	3/4	2/6	2/4	7/10	8/10	3/10	8/10
Control structure	4/4	10/10	5/5	5/5	5/10	4/4	6/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Control and corresponding equity stake	4/4	7/10	3/5	5/5	3/10	4/4	4/6	4/4	9/10	9/10	10/10	10/10
Availability and accessibility of meeting agenda	4/4	8/10	4/5	5/5	5/10	4/4	5/6	4/4	10/10	10/10	10/10	9/10
Control rights	4/4	8/10	5/5	5/5	3/10	4/4	4/6	4/4	10/10	9/10	10/10	10/10
Rules and procedures governing the acquisition of corporate control in capital markets.	2/4	6/10	2/5	3/5	1/10	4/4	1/6	2/4	2/10	4/10	4/10	2/10
Anti-takeover measures	3/4	3/10	1/5	4/5	1/10	3/4	1/6	1/4	2/10	1/10	3/10	1/10
Financial transparency and information disclosure												
Financial and operating results	4/4	10/10	5/5	5/5	10/10	4/4	6/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Critical accounting estimates	4/4	10/10	5/5	5/5	7/10	4/4	4/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Nature, type and elements of related-party transactions	3/4	10/10	5/5	5/5	8/10	3/4	4/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Company objectives	4/4	10/10	5/5	5/5	10/10	4/4	5/6	4/4	10/10	9/10	10/10	10/10
Impact of alternative accounting decisions	3/4	8/10	3/5	5/5	4/10	4/4	4/6	3/4	10/10	9/10	10/10	7/10
The decision-making process for approving transactions with related parties	2/4	9/10	2/5	2/5	1/10	1/4	0/6	4/4	7/10	6/10	9/10	1/10

Disclosure item	Argentina	Chile	Colombia	Czech Republic	Egypt	Hungary	Morocco	Peru	Philippines	Poland	Thailand	Turkey
Number of enterprises disclosing this item / number of enterprises studied in the related country Shaded square indicates that the item is required in the company's home market*												
Rules and procedure governing extraordinary transactions	2/4	5/10	5/5	5/5	4/10	2/4	2/6	1/4	1/4/10	9/10	6/10	10/10
Board's responsibilities regarding financial communications	4/4	9/10	5/5	4/5	3/10	2/4	1/6	3/4	10/10	6/10	10/10	6/10
Auditing												
Process for interaction with internal auditors	3/4	6/10	5/5	5/5	7/10	4/4	4/6	4/4	9/10	6/10	10/10	10/10
Process for interaction with external auditors	3/4	6/10	3/5	5/5	6/10	4/4	3/6	4/4	9/10	5/10	10/10	8/10
Process for appointment of external auditors	3/4	9/10	4/5	5/5	5/10	4/4	4/6	4/4	10/10	10/10	10/10	9/10
Process for appointment of internal auditors / Scope of work and responsibilities	4/4	5/10	5/5	5/5	6/10	3/4	2/6	4/4	8/10	6/10	10/10	8/10
Board confidence in independence and integrity of external auditors	1/4	0/10	0/5	0/5	1/10	1/4	0/6	0/4	4/10	8/10	7/10	4/10
Internal control systems	4/4	7/10	5/5	5/5	6/10	4/4	4/6	4/4	10/10	7/10	10/10	10/10
Duration of current auditors	3/4	4/10	4/5	3/5	4/10	4/5	4/6	4/4	10/10	7/10	10/10	7/10
Rotation of audit partners	1/4	2/10	3/5	2/5	2/10	1/4	0/6	3/4	9/10	2/10	3/10	0/10
Auditors' involvement in non-audit work and the fees paid to the auditors	3/4	5/10	2/5	5/5	0/10	4/4	2/6	4/4	8/10	6/10	7/10	2/10
Corporate responsibility and compliance												
Policy and performance in connection with environmental and social responsibility	4/4	10/10	5/5	5/5	9/10	4/4	5/6	4/4	10/10	9/10	10/10	10/10
Impact of environmental and social responsibility policies on the firm's sustainability	2/4	5/10	4/5	4/5	3/10	4/4	2/6	3/4	5/10	7/10	7/10	6/10
A code of ethics for the board and waivers to the ethics code	4/4	5/10	3/5	2/5	2/10	2/4	1/6	4/4	6/10	2/10	10/10	3/10

Disclosure Item	Argentina	Chile	Colombia	Czech Republic	Egypt	Hungary	Morocco	Peru	Philippines	Poland	Thailand	Turkey
Number of enterprises disclosing this item / number of enterprises studied in the related country Shaded square indicates that the item is required in the company's home market*												
A code of ethics for all company employees	3/4	6/10	5/5	4/5	3/10	3/4	1/6	3/4	6/10	4/10	10/10	7/10
Policy on "whistle-blower" protection for all employees	3/4	4/10	2/5	2/5	3/10	2/4	0/6	4/4	2/10	2/10	6/10	2/10
Mechanisms protecting the rights of other stakeholders in business	3/4	8/10	5/5	4/5	6/10	3/4	2/6	4/4	8/10	4/10	10/10	9/10
The role of employees in corporate governance	0/4	0/10	0/5	4/5	1/10	4/4	0/6	0/4	0/10	3/10	0/10	0/10
Board and management structure and process												
Governance structures, such as committees and other mechanisms to prevent conflict of interest	3/4	9/10	5/5	5/5	6/10	4/4	4/6	4/4	9/10	9/10	10/10	10/10
"Checks and balances" mechanisms	4/4	10/10	5/5	5/5	6/10	7/6	2/6	4/4	9/10	10/10	10/10	10/10
Composition of board of directors (executives and non-executives)	4/4	10/10	5/5	5/5	9/10	4/4	6/6	4/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Composition and function of governance committee	4/4	9/10	5/5	5/5	6/10	4/4	3/6	4/4	9/10	9/10	10/10	10/10
Rate and functions of the board of directors	4/4	10/10	5/5	5/5	5/10	4/4	3/6	4/4	9/10	10/10	10/10	10/10
Risk management objectives, system and activities	4/4	10/10	5/5	5/5	8/10	7/4	4/6	7/4	10/10	10/10	10/10	10/10
Qualifications and biographical information on board members	3/4	5/10	5/5	5/5	8/10	4/4	2/6	4/4	10/10	10/10	10/10	8/10
Types and duties of outside board and management positions	3/4	5/10	5/5	4/5	8/10	4/4	1/6	4/4	10/10	9/10	10/10	8/10
Material interests of members of the board and management	4/4	8/10	5/5	4/5	0/10	4/4	3/6	4/4	6/10	7/10	10/10	5/10
Existence of plan of succession	4/4	5/10	5/5	4/5	4/10	2/4	2/6	4/4	6/10	2/10	10/10	9/10
Duration of directors' contracts	4/4	8/10	5/5	5/5	3/10	4/4	2/6	4/4	9/10	10/10	10/10	10/10

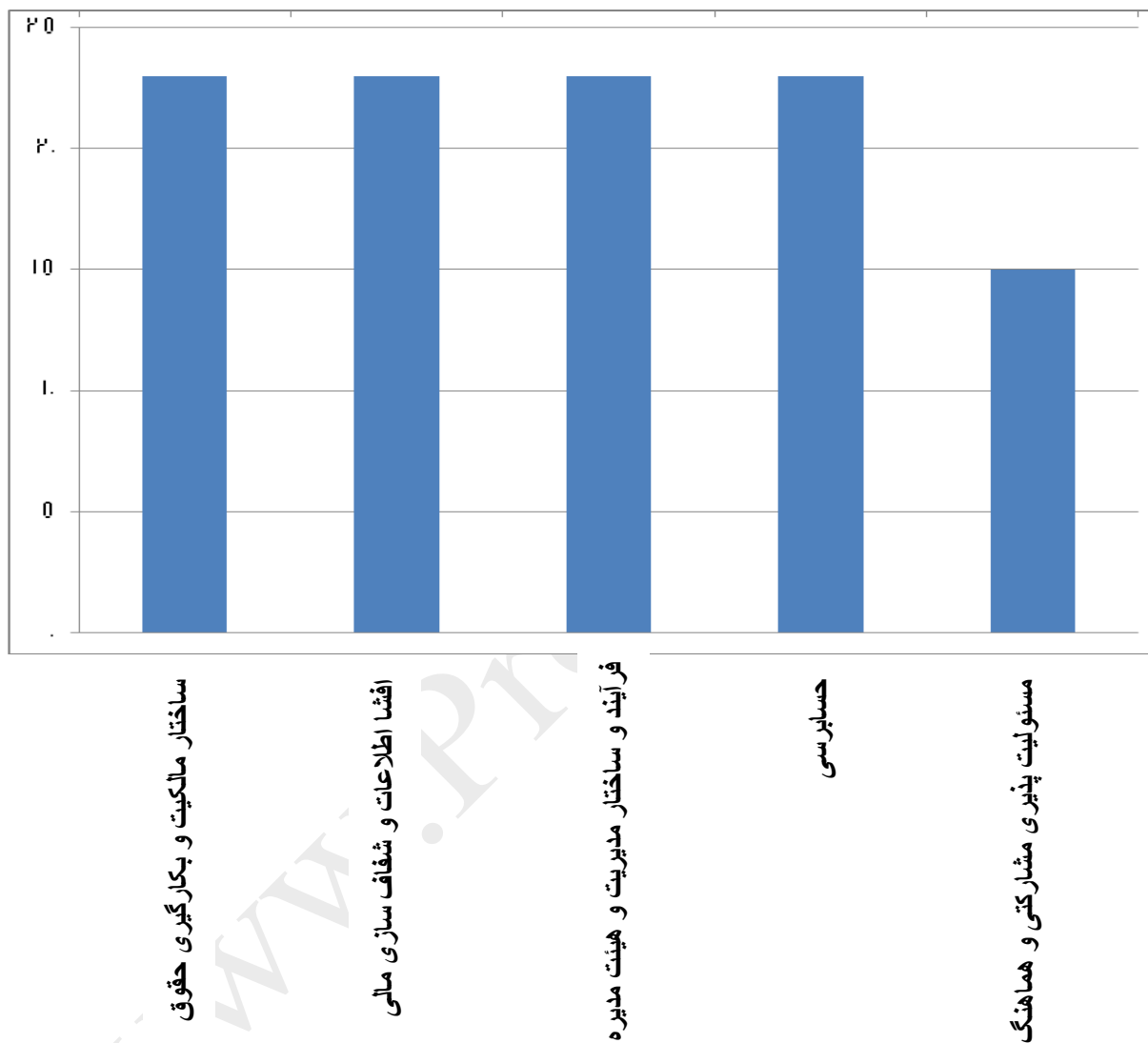
International Accounting and Reporting Issues: 2009 Review

Disclosure item	Number of enterprises disclosing this item / number of enterprises studied in the related country												
	Argentina	Chile	Colombia	Czech Republic	Egypt	Hungary	Morocco	Peru	Philippines	Poland	Thailand	Turkey	
Compensation policy for senior executives departing the firm as a result of a merger or acquisition	1/4	0/10	0/5	5/5	0/10	0/4	0/6	1/4	3/10	0/10	0/10	0/10	
Determination and composition of directors' remuneration	4/4	10/10	5/5	5/5	4/10	4/4	4/6	4/4	10/10	10/10	10/10	7/10	
Independence of the board of directors	4/4	8/10	5/5	2/5	5/10	4/4	1/6	4/4	10/10	7/10	10/10	6/10	
Number of outside board and management position directorships held by the directors	3/4	5/10	5/5	4/5	8/10	4/4	1/6	4/4	10/10	9/10	10/10	8/10	
Existence of procedure(s) for addressing conflicts of interest among board members	3/4	8/10	5/5	4/5	2/10	4/4	2/6	4/4	6/10	8/10	10/10	6/10	
Professional development and training activities	2/4	1/10	2/5	1/5	1/10	2/4	0/6	1/4	8/10	2/10	9/10	3/10	
Availability and use of advisorship facility during reporting period	4/4	5/10	5/5	3/5	3/10	3/4	0/6	4/4	5/10	3/10	10/10	5/10	
Performance evaluation process	3/4	7/10	5/5	4/5	3/10	4/4	0/6	3/4	7/10	6/10	10/10	2/10	

* Disclosure requirement information based on UNCTAD 2009 Review of the implementation status of corporate governance disclosure: an inventory of corporate governance disclosure requirements.

نمودار 1-2: الزامات افشا پیشنهاد شده توسط استاندارد های بین المللی گزارشگری

حسابداری



این تحقیق نشان میدهد، بیشتر 12 بازار مورد مطالعه، الزامات افشا پیشنهاد شده توسط استاندارد های بین المللی گزارشگری حسابداری را الزامی کرده اند.

3-23-2 تحقیقات داخلی

1-3-23-2 ملکیان (1376)

ملکیان در سال 1376 تحقیقی در زمینه « جامعیت گزارش های سالانه و ویژگی های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران » انجام داد. هدف وی از این تحقیق کمک به تدوین استانداردهایی در زمینه گزارشگری مالی در ایران بود.

زیرا در صورت وجود رابطه سیستماتیک میان ویژگی شرکتها با سطح افشا در گزارشگری سالانه می توان نتیجه گرفت که تفاوت در میزان افشا در گزارش های سالانه، ناشی از تفاوت در ویژگی های مالی شرکتها است. از این رو باید در تدوین استانداردهای گزارشگری و حسابداری این موضوع در نظر گرفته شود.

ملکیان در این تحقیق چک لیستی از موارد افشا را با مطالعه و بررسی استانداردهای بین المللی حسابداری، موارد افشا در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه، موارد افشا در نشریات سازمان حسابرسی، صورت های مالی نمونه بورس اوراق بهادار تهران، گزارشهای موجود شرکتها در ایران و قوانین تجاری ایران با توجه به وضعیت محیط تجاری و اقتصادی تدوین کرد و این چک لیست را به صورت پرسشنامه برای سه گروه شامل اساتید حسابداری و مدیریت مالی، تحلیل گران مالی و سهامداران ارسال نمود و از آنها خواسته شد با توجه به اهمیت نسبی اقلام نمراتی از 1 الی 5 به آنها داده شود پس از اخذ نتایج از هر سه گروه، میانگین موزون سه گروه در مورد هر قلم از موارد افشاء تعیین گردید و آن گاه موارد افشای اطلاعاتی که میانگین 3 و بالاتر داشتند را به عنوان اطلاعاتی که شرکت ها لازم است آنها را افشاء کند مشخص کند.

لذا با توجه به پرسشنامه به دست آمده چک لیست موارد افشای اطلاعات شرکتها تعدیل گردید. سپس با تطبیق چک لیست موارد افشای اطلاعات با گزارشهای سالانه 48 شرکت از شرکتهای

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به صورت نمونه انتخاب شده بود، میزان و نحوه جامعیت افشاء هر شرکت مشخص گردید.

اگر شرکت مورد نظر افشاء را رعایت می کرد نمره (1) و در صورت عدم افشاء نمره (0) منظور می شد و در مواردی که افشاء در آن شرکت نمونه موضوعیت نمی داشت، هیچگونه نمره ای منظور نمی شد. برای محاسبه نمره جامعیت از شاخص زیر استفاده گردید (ملکیان، 1376، ص 65-64)¹.

$$Y = \frac{\sum B}{\sum A}$$

نمره جامعیت (افشای کامل) $Y =$

جمع نمره های ستون مواردی که باید افشا شود $\sum A =$

جمع نمره های ستون مواردی که افشا شده $\sum B =$

این تحقیق درصدد بررسی رابطه بین جامعیت گزارشهای سالانه و ویژگی های مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. ملکیان ویژگی های مالی شرکتهای را به دو طبقه و به صورت زیر تنظیم نموده است (ملکیان، 1376، ص 9-79)¹:

1- ویژگیهای مرتبط با ساختار مالی که عبارتند از اندازه شرکتهای و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام شرکتهای در این تحقیق اندازه به معنی جمع داراییها تعریف گردید.

2- ویژگیهای مرتبط با عملکرد مالی که عبارت بودند از:

1-2 مبلغ فروش شرکت

2-2 بازده حقوق صاحبان سهام $\left(\frac{\text{سود قبل از مالیات}}{\text{حقوق صاحبان سهام}} \right)$

3-2 حاشیه سود $\left(\frac{\text{سود قبل از مالیات}}{\text{فروش خالص}} \right)$

با توجه به موارد فوق فرضیات تحقیق به صورت زیر تدوین گردید:

- 1- بین اندازه شرکت (جمع داراییها) و افشای کامل گزارشها رابطه معناداری وجود دارد.
- 2- بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معناداری وجود دارد.
- 3- بین مبلغ فروش و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معناداری وجود دارد.
- 4- بین نسبت سود قبل از مالیات به حقوق صاحبان سهام و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معناداری وجود دارد.
- 5- بین نسبت سود قبل از مالیات به فروش و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد (ملکیان، 1376، ص 59)

با توجه به فرضیات فوق مدل کامل تحقیق به صورت زیر تدوین گردید:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + U \quad \text{که:}$$

Y = جامعیت گزارشهای سالانه (افشای کامل)

X_1 = اندازه شرکت (جمع داراییها)

X_2 = نسبت بدهیها به حقوق صاحبان سهام

X_3 = مبلغ فروش

X_4 = نسبت سود قبل از مالیات به حقوق صاحبان سهام

X_5 = نسبت سود قبل از مالیات به فروش می باشد (همان منبع، ص 65)².

نتایج حاصل از تحقیق فوق به صورت زیر خلاصه گردید:

- 1- بین اندازه شرکت (جمع داراییها) و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد.
- 2- بین نسبت بدهیها به حقوق صاحبان سهام و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد.

- 3- بین فروش خالص و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد.
- 4- بین نسبت سود قبل از مالیات به حقوق صاحبان سهام و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد.
- 5- بین نسبت سود قبل از مالیات به فروش خالص و افشای کامل گزارشهای سالانه رابطه معنادار وجود دارد.

2-3-3-2 نوری فرد (1377)

نوری فرد در سال 1377 تحقیقی تحت عنوان « افشاء اطلاعات در گزارشهای مالی شرکتها » انجام داده است هدف وی در این تحقیق بررسی رابطه میان ویژگی شرکتها و افشا بوده است. در واقع در این تحقیق می کوشد تا جنبه های کمی و کیفی افشاء اطلاعات در ایران را ضمن بررسی گزارشهای سالیانه مورد ارزیابی قرار دهد. روند افشاء اطلاعات در قالب سه ویژگی از ویژگی های شرکت مورد بررسی قرار گرفته است که به شرح زیر می باشد (نوری فرد، 1377، ص 2)¹.

- میزان دارایی

- حاشیه سود

- ماهیت صنعت

این مطالعه فقط گزارشهای سالیانه شرکتهایی را مورد توجه قرار می دهد که در دوره زمانی 20 مارچ 1986 (اول فرودین ماه 1364، طبق تقویم ایرانی) در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده بودند و به این ترتیب شرکتهایی که سهام آنها در آن تاریخ در بورس اوراق بهادار تهران معامله نمی شده در این مطالعه منظور نشده اند (همان منبع، ص 5)².

شاخص افشاء در این تحقیق از 55 مورد افشاء تشکیل گردیده که با در نظر گرفتن این موارد با ارقام فرعی به 109 مورد بالغ گردیده است این ارقام محتویات یک گزارش سالیانه را در کل

پوشش می دهد. اقلام مزبور بر اساس خط مشی های ارائه شده توسط دانش پژوهانی چون سرف، بازبی و غیره و پس از اصلاحات مناسب انجام شده است.

نوری فرد از منابع دیگری که باید در این شاخص گنجانیده شوند نیز استفاده نموده است که از جمله کتابها، مقالات و روزنامه های مربوط به تجزیه و تحلیل اوراق بهادار، تصمیمات سرمایه گذاری، دیدگاههای حسابداری و یا، توصیه های مربوط به گزارشهای سالیانه و موارد مندرج در گزارشهای کمیته و نوشتارهای حسابداری و امور مالی مربوط به گزارشهای مالی می باشند (نوری فرد، 1377، ص 3)¹.

هر قلم داده در شاخص افشا در صورت عدم افشا امتیاز صفر و در صورت افشا در گزارشهای سالیانه، امتیاز یک را به خود اختصاص می دهد. سپس مجموع امتیازات هر گزارش سالیانه جمع زده می شود.

این رقم جمع، امتیازات حاصل از گزارش سالیانه خاص را نشان می دهد. این رقم به صورت درصد، سهم اطلاعات افشاء شده از کل اطلاعات قابل افشاء در سطح ایده آل را بیان می نماید. بر طبق نظر نوری فرد تمام اقلام افشاء به کار گرفته شده در محاسبه شاخص افشاء ممکن است برای استفاده کنندگان از اهمیت یکسانی برخوردار نباشد، لذا میزان اهمیت هر قلم از داده ها در محاسبه شاخص مورد نظر دخالت نداشته است. به منظور رفع این مشکل و حفظ واقع نگری و صحت محاسبات شاخصها، برای موارد فوق در همه محاسبه ها امتیاز مشابهی در نظر گرفته شده است (همان منبع، ص 4)².

در این تحقیق از تجزیه و تحلیل رگرسیون یک متغیره و چند متغیره برای مطالعه تأثیر متغیرهای مستقل بر یک متغیر وابسته مورد استفاده قرار گرفته است.

رگرسیون تک متغیره ساده برای ارزیابی میزان تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل تحقیق (میزان دارایی، حاشیه سود و ماهیت صنعت) بطور جداگانه بر روی متغیر وابسته (سطح افشاء) بکار

رفته است و رگرسیون چند متغیره برای میزان تأثیر ترکیبی هر 3 متغیر یاد شده بر عدد افشاء بکار رفته است (همان منبع، ص 118-117)³.

مدل کلی تحقیق به صورت زیر تدوین گردید:

$$Y = a + b_1 + x_1 + b_2x_2 + b_3x_3$$

بطوریکه:

$Y =$ عدد افشاء

$A =$ عرض از مبدأ

$x_1 =$ داراییها

$x_2 =$ داراییها

$x_3 =$ ماهیت صنعت (نوری فرد، 1377، ص 132)¹.

نتایج حاصله از این تحقیق به شرح زیر می باشد:

1- رابطه بین اندازه شرکت (کل داراییها) و عدد افشای شرکت مثبت و از لحاظ آماری معنی داری بوده است.

2- رابطه بین حاشیه سود و عدد افشای شرکت مثبت و از نظر آماری معنی دار تخصیص داده شده است.

3- اندازه شرکت (کل داراییها) یک رابطه بهتر از حاشیه سود با میزان افشا دارد.

4- بین نوع صنعت شرکت و عدد افشای شرکت هیچگونه رابطه معنی داری وجود نداشت یعنی ماهیت صنعت هیچگونه تأثیری بر میزان افشاء در گزارشگری سالانه ندارد.

5- در این تحقیق سه عامل مورد توجه قرار گرفته است: میزان دارایی، حاشیه سود و نوع صنعت.

از میان این عوامل می توان دریافت که اندازه (کل داراییها) مهمترین عاملی است که بر افشاء تأثیر می گذارد.

www.Prozhe.com

فصل سوم

روش اجرای تحقیق

3-1 مقدمه

هدف از انجام تحقیق کشف واقعیت است. واقعیت بر مبنای کاوش و کشف روابط منطقی مربوط به ویژگیهای اجزای موضوع تحقیق حاصل می شود (معمد، 1388، 61)¹.

منظور از یک پژوهش علمی، متابعت از رویه های منظم و منطقی است که در جریان استفاده از روشها و ابزارهای علمی و مرتبط ساختن عوامل موضوع پژوهش باید رعایت گردد. شناختی که بوسیله تحقیق نسبت به محیط ایجاد می شود، در واقع شناختی است که متکی به مشاهده و تجربه انسانی است و، وقتی صحت آن مورد آزمون واقع شود میتواند به تحقیقی مقرون به واقعیت تبدیل گردد که به آن دانش یا علم انسانی گویند. شناخت یا معرفت نسبت به محیط و مخصوصاً در رشته های علوم انسانی هر کدام با روش خاص خود انجام می گیرد که به آن متدولوژی یا روش شناسی تعبیر می گردد. یک محقق پس از انتخاب موضوع باید به دنبال تعیین روش تحقیق باشد. انتخاب روش تحقیق به هدفها و ماهیت موضوع پژوهش و امکانات اجرایی آن بستگی دارد، بنابراین هنگامی می توان در مورد روش بررسی و انجام یک تحقیق تصمیم گرفت که ماهیت، موضوع و اهداف آن مشخص باشد. به عبارت دیگر، هدف از انتخاب روش تحقیق آن است که محقق مشخص نماید چه شیوه و روشی را آغاز کند تا او را هر چه دقیق تر، آسان تر و سریعتر در دستیابی به پاسخ یا پاسخ هایی که برای پرسش تحقیق در نظر گرفته شده، یاری نماید بنابراین روش تحقیق در واقع مسیر رسیدن به نتیجه تحقیق و یافتن پاسخ سوال تحقیق می باشد.

هر تحقیقی مطابق با ماهیت و ساختار مسئله مورد بررسی نیازمند روش تحقیق متناسب با آن می باشد.

در این فصل متدولوژی تحقیق شامل، روش و نوع تحقیق، جامعه آماری، نمونه آماری و روشهای نمونه گیری و جمع اوری اطلاعات، ابزارهای اندازه گیری بیان شده اند.

2-3 روش تحقیق از نظر هدف

تحقیق عبارت است از فرایند جستجویی منظم برای مشخص کردن یک موقعیت نا معین. بنابراین تحقیق فرایندی است که از طریق آن درباره ناشناخته ها به جستجویی پردازیم و نسبت به آنها شناخت لازم را کسب میکنیم. مراحل عمده روش تحقیق علمی به شرح زیر است:

1- پی بردن به مسئله

2- جستجوی پیشینه

3- تدوین فرضیه ها

4- مشاهده و آزمون فرضیه ها

5- پذیرش، رد یا تعدیل کردن فرضیه ها

انتخاب روش تحقیق مناسب به هدفها، ماهیت و موضوع مورد تحقیق و امکانات اجرایی آن بستگی دارد. به طور کلی روشهای تحقیق در علوم رفتاری رامی توان با دو ملاک زیر طبقه بندی کرد:

الف: دسته بندی تحقیقات بر حسب هدف

1- تحقیقات بنیادی: هدف اساسی این نوع تحقیقات، آزمودن نظریه ها، تبیین روابط بین پدیده

ها و افزودن به مجموعه دانش موجود یک زمینه خاص است و با تبیین روابط میان پدیده ها، به

کشف قوانین و اصول علمی جدید می پردازد و درصدد توسعه مجموعه دانسته ها در آن زمینه می باشد.

2- تحقیق کاربردی: هدف این نوع تحقیقات، توسعه دانش خاص، درزمینه خاص است و به دنبال کاربرد علمی دانش میباشد. وقتی پژوهشی به قصد کاربرد علمی دانش یا به قصد کاربرد نتایج یافته هایش، برای حل مشکلات خاص متداول درون سازمان انجام می شود، چنین تحقیقی، پژوهش کاربردی نامیده می شود.

3- تحقیق و توسعه: فرایندی است که به منظور تدوین و تشخیص مناسب بودن یک فرایند آموزشی، انجام میشود (سرمد، 1386، ص 79)¹.

این تحقیق بر مبنای هدف از نوع تحقیقات کاربردی است. به این جهت که نظریه ها، قانونمندی ها، اصول و ففونی که در تحقیق های پایه، تدوین می شوند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی به کار می گیرد. تحقیقهای کاربردی بیشتر بر موثرترین اقدام تاکید دارند و علت هارا کمتر مورد توجه قرار داده و به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می شوند.

ب: دسته بندی تحقیقات بر حسب نحوه گردآوری داده ها (طرح تحقیق)

تحقیقات علمی را بر اساس چگونگی به دست آوردن داده های مورد نیاز آن، میتوان به دو دسته تقسیم کرد:

1- تحقیقات آزمایشی

2- تحقیقات توصیفی (غیر آزمایشی): تحقیقات توصیفی شامل مجموعه روشهایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط یا پدیده های مورد بررسی است. اجرای تحقیق توصیفی میتواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود باشد.

تحقیقات توصیفی را میتوان به دسته های زیر تقسیم کرد:

- 1- تحقیق پیمایشی
- 2- تحقیق همبستگی
- 3- اقدام پژوهی
- 4- بررسی موردی
- 5- پس رویدادی (علی-مقایسه ای)

نوع تحقیق از نظر هدف تحقیق، کاربردی است و در تلاش جهت هماهنگ کردن صورتهای مالی شرکتهای ایرانی (از نظر شفاف سازی) با سایر کشورهای در حال توسعه می باشد. همچنین این تحقیق از نظر روش و ماهیت از نوع توصیفی می باشد. به این جهت که مشخص می شود، که آیا بین میزان افشاد شرکتهای ایرانی با موارد مشابه در کشورهای در حال توسعه اختلاف معنی دار وجود دارد.

3-3 روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات شامل روش های کتابخانه ای و میدانی می باشد که به بررسی متغیرهای تحقیق در صورت های مالی شرکت های ایرانی و تحقیقات انجام گرفته در گذشته و پایان نامه ها و مقالات مشابه در ایران و خارج از کشور می پردازد.

3-4 روش نمونه گیری و تعیین حجم نمونه

3-4-1 جامعه آماری

جامعه آماری عبارت است از همه اعضای واقعی یا فرضی که علاقه مند هستیم یافته های پژوهش را به آنها تعمیم دهیم (دلاور، 1380، ص 20)¹.

جامعه آماری به مجموعه عناصر گفته می شود که دارای یک یا چند ویژگی مشترک باشند. عنصر، شیئی یا فردیست که عمل اندازه گیری در مورد آن انجام می شود و جامعه آماری در حقیقت شامل همه عناصریست که موضوع پژوهش معین در آن مصداق پیدا می کند و مایلیم در مورد آن استنباط کنیم (هومن، 1370، ص 95-94)¹.

با توجه به تعاریف بیان شده چون شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ویژگیهای مشترک نظیر: در دسترس بودن اطلاعات سهامی بودن آنها، تابعیت ایرانی داشتن شرکت، گذشت حداقل دو سال از تاریخ بهره برداری شرکت، سودآور بودن در دوره گذشته و امکان سود آوری در آینده برخوردار می باشند، لذا به عنوان جامعه آماری این تحقیق انتخاب شده اند. جامعه آماری این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تا پایان سال 1389 می باشند.

جامعه آماری جهت بررسی نمونه هایی که به صورت تصادفی انتخاب می شوند صورتهای مالی موجود در آرشیو بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

2-4-3 نمونه آماری

نمونه گیری عبارت است از درصدی از جامعه به عنوان نماینده ای از آن می باشد. به عبارت دیگر نمونه عبارت است از گزینش بخشی از یک قسمت، یک گروه یا جامعه ای بزرگتر به عنوان نشانه که معرف آن قسمت گروه یا جامعه باشد (سیف نراقی، 1365، ص 177)².

هدف اصلی هر تحقیق علمی، کشف اصولی است که در همه موارد صادق باشد. اما مطالعه تمام جامعه به گونه ای که به یک قاعده کلی بیانجامد اگر محال نباشد، دست کم عملی نیست. بنابراین در جمع آوری آمار و اطلاعات به علت محدودیت زمان و هزینه از نمونه گیری استفاده می شود. نمونه، گروه کوچکتري از جامعه است که برای مطالعه و تجزیه و تحلیل انتخاب شده است، می توان از مشخصات کل جامعه استنتاج معینی به عمل آورد.

از آنجا که در بررسی نمونه ای نتایج به کل جامعه تعمیم داده می شود، لذا بایستی سعی گردد نمونه انتخاب شده حتی الامکان آئینه تمام نمای جامعه بوده و منعکس کننده خاصیت مورد نظر باشد. به عبارت دیگر باید نمونه را طوری انتخاب کرد که برای مجموعه اصلی مورد نظر حالت معرف داشته باشد. بنابراین به دلیل اهمیت نمونه گیری باید در انتخاب نمونه دقت زیادی نمود و تا آنجا که ممکن است موارد زیر رعایت گردد:

- 1- نمونه با توجه به اهداف تحقیق انتخاب شود.
- 2- در انتخاب نمونه اعمال غرض نشود.
- 3- حجم نمونه با توجه به هدفهای مورد نظر پژوهش باید تعیین گردد (خلیلی شورینی، 1367، ص 23)¹.

شرکتهای نمونه از کل جامعه آماری بر اساس معیارهای زیر انتخاب شدند:

- 1- شرکتها در سال مالی 1388 در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشند.

2- شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه گری مالی باتوجه به ماهیت فعالیت آنها از جامعه آماری حذف گردیدند.

3- شرکتهای مورد بررسی باید سال مالی منتهی به 12/29 داشته باشند.

با توجه به موارد فوق با اعمال یک سری محدودیت، جامعه آماری تحقیق مشخص شده و به تعداد 288 شرکت رسیده ایم.

3-4-3 تعیین حجم نمونه

تعداد کل نمونه با فرض جامعه آماری محدود، در سطح اطمینان 0/95 به صورت زیر محاسبه گردید:

فرمول تعیین حجم نمونه با جامعه مشخص از طریق فرمول کوکران:

$$n = \frac{N \times (Z_{\alpha/2})^2 \times p \times (1-p)}{(N-1)\varepsilon^2 + (Z_{\alpha/2})^2 \times p \times (1-p)}$$

$$n = \frac{288 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{287 \times (0.06)^2 + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 138.71 \approx 139$$

= ضریب اعتماد به ضرایب نمونه (در سطح اطمینان 95% برابر 1/96 است یعنی Z

$$Z_{\frac{0.05}{2}} = Z_{1-\frac{0.05}{2}} = 1.96$$

ε = دقت برآورد یا حداکثر خطای قابل قبول (این خطا معمولا از 0/1 الی 0/05 متغیر می باشد

که در این تحقیق ، از مقدار خطای 0/06 استفاده شده است.)

N = تعداد افراد موجود در جامعه (288 شرکت)

n = حجم نمونه

$p =$ نسبت صفت مورد مطالعه در جامعه (برای تعیین حجم نمونه مربوط به جامعه مورد نظر ، حاصل ضرب $p \times q$ را $0/25$ در نظر می گیریم زیرا حاصل ضرب دو عدد وقتی ماکزیمم می شود که هر دو مساوی باشند بنابراین خواهیم داشت $p=q=0/5$. به عبارت دیگر جهت انتخاب ماکزیمم حجم نمونه لازم $p=q=0/5$ در نظر می گیریم.)

لازم به ذکر است که محقق جهت جمع آوری اطلاعات برای نمونه آماری (شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) تعداد 150 شرکت مورد تأیید قرارداد (در دسترس بودن اطلاعات، سهامی بودن آنها، تابعیت ایرانی داشتن شرکت ، وامکان سود آوری در آینده) و جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده نموده است. اگر چه حداقل حجم نمونه 139 شرکت بوده است ولی محقق تعداد بیشتری (150 شرکت) را مورد استفاده قرار داده است. در خصوص حجم نمونه لازم جهت شرکتهای کشورهای در حال توسعه به دلیل نامشخص بودن تعداد آنها ، محقق از فرمول تعیین حجم نمونه با جامعه نامشخص کوکران استفاده نموده است :

$$n = \frac{(Z\alpha/2)^2 \times p \times (1-p)}{\varepsilon^2}$$

$$n = \frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(0.11)^2} = 80$$

در این قسمت نیز حداقل حجم نمونه 80 شرکت می باشد که محقق تعداد 88 شرکت را جهت تجزیه و تحلیل داده ها مورد استفاده قرار داده است.

3-5 فرضیه های تحقیق

فرضیه عبارت است از یک قضیه شرطی یا غیر شرطی که تسلط پژوهشگر، (تنها به این منظور که نتایج منطقی از آن کشف یا استخراج گردد وبدون اعتقاد به آن)، پذیرفته می شود (دلاور، 1380، ص 87)¹.

به عبارت دیگر فرضیه عبارت است از حدس وپیش بینی عالمانه ای که به صورت رابطه میان دو یا چند متغیر بیان می شود واز طریق آزمایش علمی صحت یا سقم آن تعیین می شود (خلیلی، 1378، ص 22)².

فرهنگ وبستر فرضیه را چنین تعریف می کند: ((فرضیه عبارت است ازحالت یا اصلی که اغلب بی آنکه اعتقادی نسبت به آن موجود باشد پذیرفته می شود تا بتوان از آن نتایج منطقی استخراج کرد وبدین ترتیب مطابقت آن را باواقعیتی که نزد مامعلوم است یا می توان آنها رامعلوم ساخت،آزمود.

ملاکهای تدوین فرضیه به شرح زیرمی باشد:

- 1- فرضیه باید آزمون پذیر باشد.
- 2- فرضیه باید همبستگی یا رابطه بین دو متغیر را بیان کند.
- 3- فرضیه باید به نظریه ای مرتبط باشد.
- 4- فرضیه باید روشن ودقیق باشد.
- 5- فرضیه باید فاقد هرگونه مفاهیم اخلاقی وارزشی باشد.
- 6- فرضیه باید دقیق واختصاصی باشد (دلاور، 1380، ص 95-92)¹.

در این تحقیق با توجه به ملاکهای فوق نظر خود را به صورت فرضیه طرح کردیم در مراحل بعدی این فرضیات را مورد تجزیه وتحلیل علمی قرار داده ایم تا صحت وسقم آنها معلوم گردد.به

این ترتیب فرضیات پیشنهادی رد یا قبول یا تصحیح می شوند و درستی یا نادرستی آن به وسیله آزمون‌هایی که انجام می‌گیرد تبیین می‌گردد.

1-5-3 فرضیه اصلی

بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

2-5-3 فرضیه های فرعی

1- بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

2- - بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

3- - بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

4- - بین میزان افشای ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

5- بین میزان افشای فرآیند تصمیم‌گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

6- بین میزان افشای آثار تصمیم‌گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

3-6 مدل تحلیلی تحقیق

نمودار 1-3 مدل تحلیلی تحقیق



3-7 متغیرهای تحقیق

متغیرهای مستقل : (افشای شفاف سازی که شامل متغیرهای فرعی مثل اهداف شرکت ، برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی ، نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی ، ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته ، فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته ، آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در صورتهای مالی) شرکتهای ایرانی می باشد.

3-8 شیوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق

نحوه اندازه گیری هر یک از متغیرهای فوق به شرح زیر است:

کلیه متغیرهای فرعی از طریق بررسی قوانین مربوط به هر یک که توسط ISAR تدوین شده در صورتهای مالی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران بررسی میگردد سپس نتایج حاصل با نتایج تحقیقات صورت یافته در کشورهای در حال توسعه مقایسه میگردد.

3-9 روش گردآوری اطلاعات و ابزار گردآوری

3-9-1 ابزار گردآوری اطلاعات

ابزار گردآوری اطلاعات این تحقیق صورتهای مالی و گزارشات موجود در بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزارها و بانک های اطلاعاتی و همچنین نمونه برداری و استفاده از مشاهدات محقق می باشد.

در این تحقیق برای جمع آوری داده های مورد نیاز و همچنین مبانی نظری پژوهش، از روش کتابخانه ای و داده های تجربی استفاده شده است. همچنین ابزار تحقیق:

1- صورتهای مالی شرکتهای مذکور، از طریق سیستم اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار.

2- استفاده از نرم افزار تدبیر پرداز.

3- استفاده از نرم افزار رهاورد نوین.

4- مطالعات میدانی در کتابخانه ها و نشریات و سایتهای اینترنتی می باشند.

لذا جهت جمع آوری داده های مورد نظر در این تحقیق از دو روش استفاده شده است که به شرح زیر می باشد:

2-9-3 روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری داده ها و اطلاعات در این تحقیق روش کتابخانه ای و میدانی میباشد.

الف) روش کتابخانه ای: روشی است که در آن محقق به کتابخانه ها و مراکز نگهداری مدارک علمی مراجعه میکند و اطلاعات مربوط به پیشینه تحقیق و ادبیات موضوعی تحقیق، تا حدی چارچوب کلی تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده میگردد.

ب) روش میدانی: در این روش به دو طریق عمل شده است: 1- تعیین متغیر های تحقیق با استفاده از صورتهای مالی شرکتها و یادداشتهای توضیحی آنها. در این مرحله از تحقیق جهت کمی کردن شاخص افشا (متغیر وابسته)، که همان افشاء کامل میباشد، صورت های مالی هر کدام از شرکت های نمونه با چک لیست مربوطه تطبیق داده شده تا نمره افشای مربوط به هر شرکت بدست آید. روش محاسبه بدین صورت می باشد که چک لیست موارد افشا از دو ستون تشکیل یافته است. یک ستون جهت مواردی که باید توسط شرکت افشا شود و ستون دیگر مواردیست که توسط شرکت افشا شده است. حال اگر شرکت مورد بررسی، موارد افشا را رعایت کند در هر دو ستون نمره یک منظور می گردد. اگر رعایت نشود نمره یک در ستون اول و نمره صفر در ستون دوم، و اگر برای شرکت موضوعیت نداشته باشد در هر دو ستون نمره ای نمی گذاریم و با علامت م/ن (مورد ندارد) مشخص می شود. برای محاسبه نمره افشای کامل هر شرکت از رابطه زیر استفاده شده است.

$$Y = \sum A \sum B$$

که در آن :

Y متغیر وابسته (افشای کامل اطلاعات)

$\sum A$: جمع نمره های ستون مواردی که افشا شده.

ΣB: جمع نمره های ستون مواردی که باید افشا شود.

جدول 1-3 چک لیست موارد افشا

		موارد مسئولیت هیئت مدیره در ارتباطات شرکت
		نتایج مالی و عملیاتی در صورتهای مالی
		اهداف شرکت
		ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته
		برآورد حسابداری در صورتهای مالی
		فرایند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته
		قواعد ومقررات حاکم بر اقلام غیر مترقبه

2- تطبیق چک لیست موارد افشای تهیه شده، با صورتهای مالی شرکت های نمونه .

10-3 روش تجزیه وتحلیل اطلاعات

با استفاده از انتخاب نمونه از صورتهای مالی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران و بررسی میزان رعایت قوانین ISAR سعی داریم تا میزان ارتباط بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته را که در فرضیه های تحقیق مطرح شده تعیین نماییم که این کار از طریق بررسی فراوانی متغیرها در این صورتهای مالی انجام می شود.

11-3 اعتبار تحقیق¹

مفهوم اعتبار با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان، تا چه اندازه نتایج یکسانی بدست می دهد. معمولاً دامنه ضریب اعتبار از صفر (عدم ارتباط) تا 1 (ارتباط کامل) است. روشهای مختلفی برای اندازه گیری ضریب اعتبار ابزار اندازه گیری به کار برده می شود (سرمد، 1376، ص 169-166)².

12-3 روایی آزمون

مفهوم روایی به این سوال پاسخ می دهد که ابزار اندازه گیری تا چه اندازه ویژگی مورد نظر را می سنجد. بدون آگاهی از روایی ابزار اندازه گیری نمی توان به دقت داده های حاصل از آن اطمینان داشت.

روشی که برای تعیین روایی تحقیق انتخاب شده، روش روایی محتوا می باشد. از اینرو در این تحقیق از چک لیست موارد افشای اطلاعات تهیه شده از استاندارد های بین المللی حسابداری استفاده گردیده است.

این چک لیست در واقع ابزار اندازه گیری متغیر اصلی تحقیق (شفاف سازی در صورت های مالی) می باشد.

13-3 اعتبار درونی و برونی پژوهش

جهت تعیین اعتبار درونی پژوهش، این بحث مطرح است که آیا متغیر مستقل در متغیر وابسته ایجاد تغییر کرده است یا خیر. اعتبار درونی شرطی است که باعث می‌گردد تا مطمئن شویم که متغیرهای مزاحم و نامربوط تاثیری در متغیر وابسته نداشته‌اند.

به دلیل عدم وجود استاندارد های حسابداری لازم الاجرا تا قبل از سال 1380 و همچنین عدم آشنایی کافی با استانداردها در سالهای ابتدایی لازم الاجرا شدن رعایت مفاد استانداردهای حسابداری ایران، کیفیت ناهمگن اطلاعات مالی مورد استفاده و اثر ناشی از تفاوت در روشهای حسابداری مورد استفاده جهت اندازه‌گیری و گزارشگری رویدادهای مالی، ممکن است بر نتایج تحقیق اثر داشته باشد.

جهت تعیین اعتبار بیرونی پژوهش، می‌توان این گونه بیان نمود که، آیا یافته‌های تحقیق قابل بسط و تعمیم به تک تک اعضای جامعه در شرایط زمانی متفاوت می‌باشد یا خیر.

در تحقیق حاضر، جامعه مطالعاتی شامل کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در سال 1389 می‌باشد که این دوره دارای شرایط اقتصادی و مسائل سیاسی خاص خود می‌باشد.

لذا تسری نتایج به سایر سالها و سایر واحدهای اقتصادی خارج از بورس می‌باید با احتیاط وبا در نظرگرفتن شرایط اقتصادی و سیاسی صورت پذیرد.

14-3 روشهای آزمون فرضیه

1-14-3 آزمون مقایسه میانگین تک نمونه ای

هرگاه هدف، مقایسه میانگین یک متغیر یا نمونه با یک مقدار ثابت باشد، می‌توان از آزمون t - استیودنت استفاده کرد. در این آزمون، فرض نرمال بودن لازم است، (اگر چه اگر تعداد نمونه

بیشتر از 30 باشد ، بر اساس قضیه حد مرکزی¹ توزیع نرمال خواهد شد) فرض صفر(نقیض ادعا) و فرض مقابل (ادعا) به صورت زیر خواهد بود :

$$\begin{cases} H_0 : \mu = \mu_0 \\ H_1 : \mu \neq \mu_0 \end{cases}$$

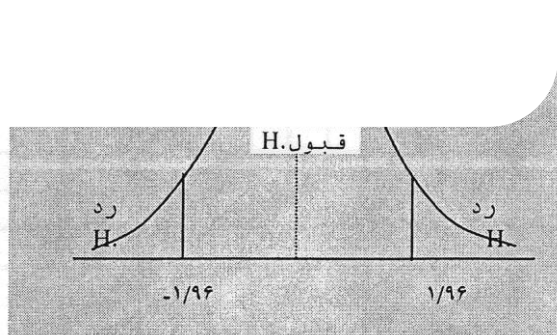
ادعا:

که آمار آزمون به صورت زیر تعریف می شود :

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{s / \sqrt{n}}$$

در آمار آزمون مذکور X و S به ترتیب میانگین و انحراف معیار نمونه و μ و n به ترتیب مقدار مورد آزمون و تعداد نمونه است . ثابت می شود در صورتی که حجم نمونه زیاد باشد ($n < 30$) آماره

آزمون دارای توزیع نرمال استاندارد خواهد بود . از اینرو ناحیه رد و قبول H_0 (برای سطح اطمینان 95%) به صورت زیر تعریف می شود :



در صورتی که مقدار t در ناحیه رد H_0 قرار بگیرد فرض صفر رد خواهد شد. لذا فرضیه پژوهشی که در فرض آماری مقابل، یعنی H_1 قرار دارد، مورد قبول قرار خواهد گرفت.

3-14-2 آزمون فریدمن¹

یکی از آزمون های معروف ناپارامتری، آزمون فریدمن می باشد. در صورتی که نوعی وابستگی بین گروه های مختلف وجود داشته باشد، می توان از این آزمون برای رتبه بندی گروه های مختلف استفاده کرد. مراحل استفاده از این آزمون به صورت زیر می باشد:

اگر K را تعداد آزمودنی ها، n را تعداد نمونه و R_j را مجموع رتبه در هر آزمون بدانیم آماره آزمون عبارت است از:

$$x^2 = \frac{12}{n(k)(k+1)} \sum_{j=1}^k (R_j)^2 - 3n(k+1)$$

اکنون به دو شیوه می توان به ارزیابی x^2 به دست آمده پرداخت:

1. استفاده از جدول احتمال قطعی فریدمن

2. استفاده از توزیع آماری x^2

در روش اول که معمولاً برای نمونه های کوچک انتخاب می شود، با استفاده از جدولی که به همین منظور تهیه شده است به ارزیابی x^2 پرداخته می شود. در روش دوم که استفاده از آن راحت تر است، از توزیع آماری x^2 استفاده می شود. در این روش مقدار آماره x^2 به ازای $df=k-1$ و مقدار $\alpha_0 = \alpha$ به دست می آید.

3-14-3 آزمون مقایسه میانگین دو گروه مستقل

برای مقایسه میانگین بین دو گروه مستقل می توانیم از آزمون مقایسه میانگین دو گروه استفاده نماییم . فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می شود :

$$\begin{cases} \text{H0} : \mu_1 = \mu_2 & \text{نقیض ادعا : میانگین گروه اول برابر با میانگین پاسخ گروه دوم می باشد.} \\ \text{H1} : \mu_1 \neq \mu_2 & \text{ادعا : میانگین گروه اول برابر با میانگین پاسخ گروه دوم نمی باشد.} \end{cases}$$

که البته قبل از اینکه میانگین دو گروه باهم مقایسه شود لازم است آزمون همسانی واریانس دو گروه انجام شود . این فرض به صورت زیر است :

$$\begin{cases} \text{H0} : \sigma_1^2 = \sigma_2^2 & \text{نقیض ادعا : واریانس دو گروه همگن است.} \\ \text{H1} : \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2 & \text{ادعا : واریانس دو گروه ناهمگن است.} \end{cases}$$

بسته به اینکه واریانس دو گروه باهم برابر یا نابرابر باشند می توان آزمون برابری میانگین دو گروه را مقایسه نمود . تحت همسانی واریانس :

$$t = \frac{\bar{x}^1 - \bar{x}^2}{s_p \sqrt{\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}}}$$

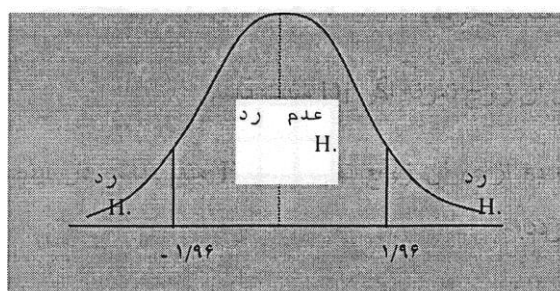
$$s_p^2 = \frac{(n_1 - 1)s_1^2 + (n_2 - 1)s_2^2}{(n_1 + n_2 - 2)}$$

و تحت ناهمسانی واریانس از فرمول زیر استفاده می شود :

$$t = \frac{\bar{x}^1 - \bar{x}^2}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}}$$

آماره آزمون دارای توزیع t با $n_1 + n_2 - 2$ درجه آزادی (برای همسانی واریانس) و توزیع t با درجه آزادی که فرمول خاصی دارد (تحت ناهمسانی واریانس) است. در صورتی که تعداد نمونه بیش از 30 باشد هر دو توزیع تقریباً نرمال خواهند بود.

بنابر این ناحیه رد و قبول فرض صفر صورت زیر خواهد بود.



4-14-3 آزمون ویلکاکسون¹

این آزمون از آزمونهای ناپارامتری است که برای ارزیابی همانندی دو نمونه وابسته با مقیاس رتبه ای به کار می رود. همچون آزمون مک نمار، این آزمون نیز مناسب طرحهای ماقبل و مابعد است (یک نمونه در دو موقعیت مختلف)، و یا دو نمونه که از یک جامعه باشند. این آزمون اندازه تفاوت میان رتبه ها را در نظر میگیرد بنابراین متغیرها می توانند دارای جوابهای متفاوت و یا فاصله ای باشند. همچنین این آزمون متناظر با آزمون t دو نمونه وابسته است و در صورت وجود نداشتن شرایط آزمون t جانشین خوبی برای آن است. نمونه های به کار برده شده در این آزمون باید نسبت به سایر صفت هایشان جورشده (جفت شده) باشند. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به شرح زیر است:

1-The wilcoxon test

نقیض ادعا : توزیع دو متغیر همبسته یکسان است.
 ادعا : توزیع دو متغیر همبسته یکسان نیست.

$$\begin{cases} H_0 : R_i = R_j \\ H_1 : R_i \neq R_j \end{cases}$$

اگر زوج نمونه ها به شرح زیر باشد :

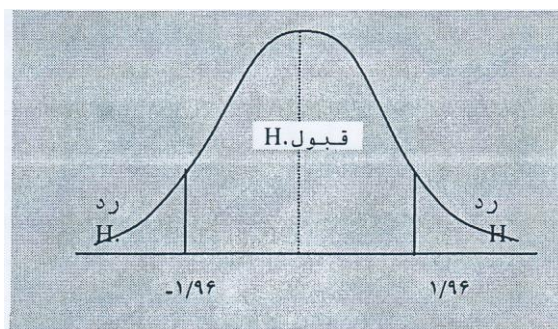
(X_i, Y_i) و داشته باشیم $D_i = X_i - Y_i$ در این صورت مقدار R_i که رتبه علامت دار تعریف می گردد به شرح زیر تعریف می گردد .

$R_i =$ رتبه ای که به ازای آن زوج نمونه اگر D_i مثبت باشد

$R_j =$ منهای رتبه ای که به ازای آن زوج نمونه اگر D_i منفی باشد در اینصورت آماره آزمون به صورت زیر تعریف می گردد .

$$t = \frac{\sum R_i}{\sqrt{\sum R_i^2}}$$

توزیع آماره فوق از توزیع نرمال پیروی می کند و برای یک آزمون دو طرف ناحیه رد و قبول فرض صفر به شکل زیر است .



3-14-5 آزمون نرمالیتی کلموگروف - اسمیرنوف¹

این آزمون از نوع غیر پارامتری² است که به منظور بررسی برارزش³ یک توزیع خاص بر یک سری داده های بدست آمده از یک متغیر بکار می رود . پیش فرض این آزمون آن است که کلیه مشاهدات (داده ها) بصورت مستقل دارای یک توزیع مشترک (در اینجا: نرمال) می باشند :

$$x_1, \dots, x_n \approx F_x(\square)$$

حال به بررسی آزمون می پردازیم :

فرض صفر آزمون آن است که توزیع متغیر X دارای یک توزیع مشخص به نام $F_0(X)$ می باشد :

$$\begin{cases} H_0 : f_x(X) = F_0(X) \forall X \\ H_1 : f_x(X) \neq F_0(X) \exists X \end{cases}$$

همانگونه که می دانیم $F_x(X)$ را تابع توزیع نظری متغیر X می گویند ، به عبارت ریاضی :

$$X \approx F_x(X) \Leftrightarrow P(X < X) = F_x(X) \forall X$$

بنابراین در این تحقیق آزمون کلموگروف-اسمیرنوف به بررسی نرمال بودن متغیر سطح افشا (متغیروابسته) می پردازد

1-Kolmogrov - Smirnov test

2-Nonparametric

3-Fitness

فصل چهارم

تجزیه و تحلیل

داده‌ها

www.Prozhe.com

4-1 مقدمه

در این فصل با توجه به داده‌های گردآوری شده، به بررسی سؤالات تحقیق و دستیابی به اهداف تحقیق پرداخته شده است. در داده پردازی از مباحث توصیفی و استنباط آماری استفاده شده است. آماره‌های توصیفی شامل جداول فراوانی و درصد می باشد و در سطح استنباطی نیز از آزمون کولموگروف - اسمیرنف جهت بررسی نرمال بودن توزیع مجموع نمرات محاسبه در شرکتها و از آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه استفاده شده است.

4-2 بررسی توصیفی داده های تحقیق

جدول 4-1 : توزیع فراوانی موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

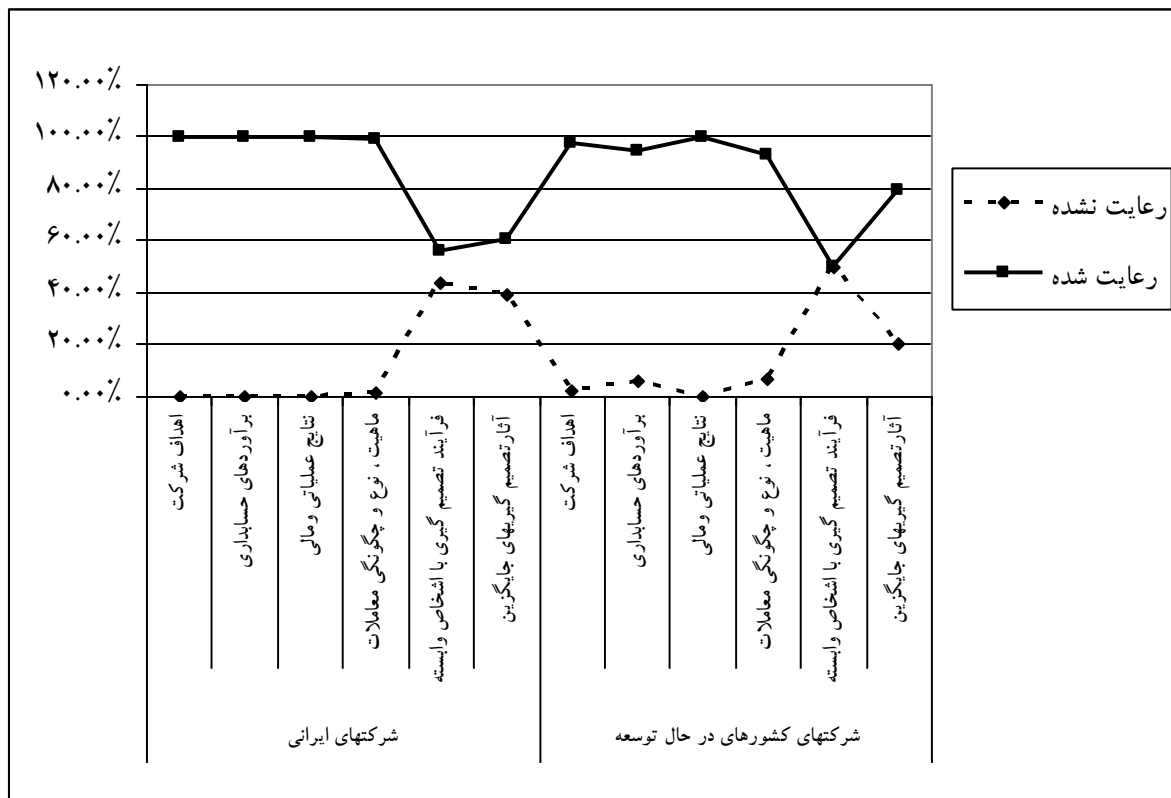
گروه	رعایت نشده	رعایت شده	جمع
شرکتهای ایرانی	اهداف شرکت	فراوانی	150
	درصد	0%	100.0%
	برآوردهای حسابداری	فراوانی	150
	درصد	0%	100.0%
	نتایج عملیاتی و مالی	فراوانی	150
	درصد	0%	100.0%
	ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات	فراوانی	150
	درصد	1.3%	98.7%
	فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته	فراوانی	66
	درصد	44.0%	56.0%
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	اهداف شرکت	فراوانی	88
	درصد	2.3%	97.7%

88	83	5	فراواني	برآوردهای حسابداری	توسعه
100.0%	94.3%	5.7%	درصد		
88	88	0	فراواني	نتایج عملیاتی و مالی	
100.0%	100.0%	.0%	درصد		
88	82	6	فراواني	ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات	
100.0%	93.2%	6.8%	درصد		
88	44	44	فراواني	فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته	
100.0%	50.0%	50.0%	درصد		
88	70	18	فراواني	آثار تصمیم گیریهای جایگزین	
100.0%	79.5%	20.5%	درصد		

جدول فوق توزیع فراوانی موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه را نشان می دهد. بر این اساس میزان افشای اهداف شرکت ، برآوردهای مهم حسابداری ، نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی و ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی 100% گزارش شده است. اما در شرکتهای کشورهای در حال توسعه این میزان کمتر از شرکتهای ایرانی است. لازم به توضیح است که میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته و آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی کمتر از 60% و در شرکتهای کشورهای در حال توسعه کمتر از 80% رعایت شده است.

نمودار 1-4 توزیع فراوانی موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با

شرکتهای کشورهای در حال توسعه



3-4 بررسی استنباطی داده ها

1-3-4 بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق

جدول 2-4: نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنف جهت بررسی نرمال بودن متغیر مجموع نمرات محاسبه شده جهت موارد شفاف سازی در صورتهای مالی برای شرکتهای ایرانی و در حال توسعه

شرکتهای کشورهای در حال توسعه	شرکتهای ایرانی	
88	150	تعداد
5.1477	5.1533	میانگین
1.09900	.97442	انحراف استاندارد
.258	.368	Absolute
.219	.288	Positive
-.258	-.368	Negative
2.423	4.502	Kolmogorov - Smirnov Z
.000	.000	سطح معنی داری

بر اساس سطح معنی داری آزمون k-s که در شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه مورد مطالعه کمتر از 0/05 است نتیجه می گیریم که فرض صفر (توزیع متغیر X نرمال است) رد می شود. به عبارت دیگر توزیع متغیر مجموع نمرات محاسبه شده جهت موارد شفاف

سازی در صورتهای مالی برای شرکتهای مورد بررسی نرمال نمی باشد. بنابراین جهت بررسی و آزمون فرضیه های تحقیق از آزمون های ناپارامتریک استفاده شده است. از جمله این آزمون ها هنگامیکه بررسی تفاوت بین دو گروه مستقل مد نظر باشد آزمون من ویتنی است که معادل آزمون t نمونه های مستقل در آمار پارامتریک می باشد. در تحقیق حاضر جهت بررسی اینکه بین دو گروه از شرکتهای ایرانی و در حال توسعه در مورد سازه های مورد بررسی اختلاف (رابطه) وجود دارد یا خیر از این آزمون استفاده شده است.

4-4 آزمون فرضیه های تحقیق

4-4-1 آزمون فرضیه اول

فرضیه فرعی 1- بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H_0 : بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H_1 : بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 3-4: نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان

افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتني	Z	سطح معني داري
شرکتهای ایرانی	150	120.50	6450.000	-1.850	.064
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	88	117.80			

بر اساس جدول فوق بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه بر روی میزان افشای اهداف شرکت به دلیل بیشتر بودن مقدار سطح معنی داری از 0/05، اختلاف معنی داری مشاهده نمی شود و از نظر هر دو گروه اهمیت میزان افشای اهداف شرکت در سطح اطمینان 95% یکسان است. اما در سطح اطمینان پائینتر یعنی 93% ($0/93 = 1 - 0/064$) اختلاف یا رابطه بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه معنادار است. در شرکتهای ایرانی (120/50)، میزان افشای اهداف شرکت بالاتر از شرکتهای کشورهای در حال توسعه (117/80) به دلیل بالاتر بودن مقدار میانگین می باشد.

2-4-4 آزمون فرضیه دوم

فرضیه فرعی 2- بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با

شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 4-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی داری
شرکتهای ایرانی	150	122.00	6225.000	-2.944	.003
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	88	115.24			

سطح معنی داری آزمون فوق کمتر از 0/05 است در نتیجه بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه بر اساس میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی ، اختلاف معنی داری وجود دارد. میانگین محاسبه شده در شرکتهای ایرانی (122/00)، بیشتر از میانگین شرکتهای کشورهای در حال توسعه (115/24) است که نشاندهنده بالاتر بودن میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی نسبت به شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

3-4-4 آزمون فرضیه سوم

فرضیه فرعی 3- بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 5-4: نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی داری
شرکتهای ایرانی	150	119.50	6600.000	.000	1.000
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	88	119.50			

بر اساس جدول فوق بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه بر اساس میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی به دلیل بیشتر بودن مقدار سطح معنی داری از

0/05 ، اختلاف معنی داری مشاهده نمی شود و از نظر هر دو گروه اهمیت میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی دقیقا بر هم منطبق است. یعنی در شرکتهای ایرانی ، میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی برابر شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

4-4-4 آزمون فرضیه چهارم

فرضیه فرعی 4- بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 4-6 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان

افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با

شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی
---------	-------	---------	----------	---	----------

داری					
			121.91	150	شرکتهای ایرانی
.024	-2.262	6238.000	115.39	88	شرکتهای کشورهای در حال توسعه

سطح معنی داری آزمون فوق کمتر از 0/05 بوده در نتیجه بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه بر اساس میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته ، اختلاف معنی داری مشاهده می شود. میانگین محاسبه شده در شرکتهای ایرانی (121/91)، بیشتر از میانگین شرکتهای کشورهای در حال توسعه (115/39) است که بیانگر بالاتر بودن میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی نسبت به شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

5-4-4-4-5 آزمون فرضیه پنجم

فرضیه فرعی 5- بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در

شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد

جدول 7-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان

افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی

با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی داری
شرکتهای ایرانی	150	122.14	6204.000	-0.894	.371
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	88	115.00			

سطح معنی داری بیشتر از 0/05 می باشد در نتیجه بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه بر اساس میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته ، اختلاف معنی داری وجود ندارد. و از نظر هر دو گروه اهمیت میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در سطح اطمینان 95% یکسان است. اما علی رغم عدم معنی داری اختلاف بین شرکتهای مورد مطالعه ، میانگین محاسبه شده در شرکتهای ایرانی (122/14) ، بیشتر از میانگین شرکتهای کشورهای در حال توسعه (115/00) است که بیانگر بالاتر بودن میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی نسبت به شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

6-4-4-4 آزمون فرضیه ششم

فرضیه فرعی 6- بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 8-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان

افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با

شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی داری
شرکتهای ایرانی	150	111.19	5354.000	-2.999	.003
شرکتهای کشورهای در حال توسعه	88	133.66			

در فرضیه فرعی ششم نیز سطح معنی داری آزمون کمتر از 0/05 بوده که نتیجه می گیریم بین شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه با توجه به آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) ، اختلاف معنی داری وجود دارد. میانگین محاسبه شده در شرکتهای ایرانی (111/19) ، کمتر از میانگین شرکتهای کشورهای در حال توسعه (133/66) است که

نشان می دهد میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی پایین تر از شرکتهای کشورهای در حال توسعه می باشد.

4-4-7-4 آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی : بین موارد شفاف سازی در صورتیهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

فرض H0: بین موارد شفاف سازی در صورتیهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود ندارد.

فرض H1: بین موارد شفاف سازی در صورتیهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.

جدول 4-9-4 : نتایج آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین میزان

شفاف سازی در صورتیهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه

گروه ها	تعداد	میانگین	من ویتنی	Z	سطح معنی داری
شرکتهای ایرانی	150	118.95	6517.500	-	.859
شرکتهای کشورهای در حال	88	120.44			

					توسعه
--	--	--	--	--	-------

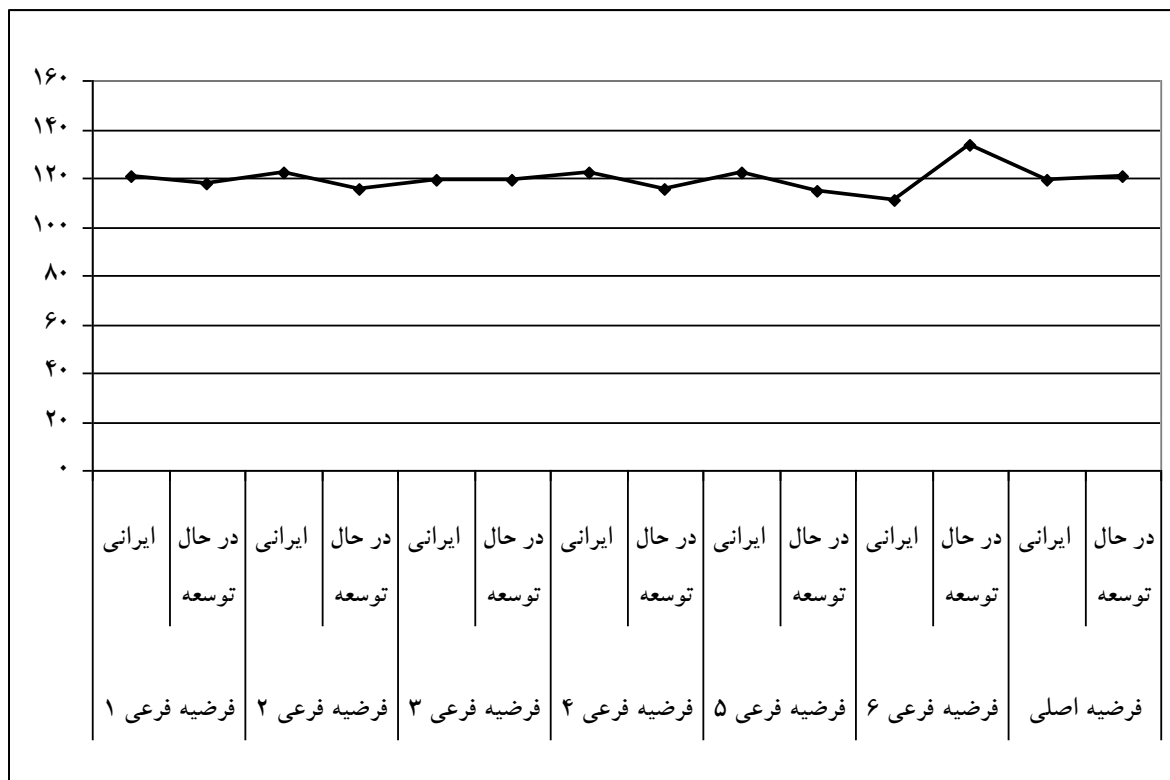
سطح معنی داری آزمون بیشتر از 0/05 می باشد در نتیجه بین شرکت های ایرانی و شرکت های کشورهای در حال توسعه بین موارد شفاف سازی در صورت های مالی ، اختلاف معنی داری وجود ندارد. اما می توان ملاحظه نمود که میانگین در شرکت های ایرانی (118/95)، کمتر از میانگین در شرکت های کشورهای در حال توسعه (120/44) است که نشان دهنده بالاتر بودن موارد شفاف سازی در صورت های مالی شرکت های کشورهای در حال توسعه نسبت به شرکت های ایرانی می باشد.

جدول 10-4 : نتایج جمع بندی آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین موارد شفاف سازی در صورت های مالی در شرکت های ایرانی با شرکت های کشورهای در حال توسعه

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	Z	من ویتنی	میانگین	گروه ها	فرضیه
رد	064	-1.850	6450.000	120.50	شرکت های ایرانی	1- بین میزان افشای اهداف شرکت در شرکت های ایرانی با شرکت های کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				117.80	شرکت های کشورهای در حال توسعه	

تأیید	.003	-	6225.000	122.00	شرکتهای ایرانی	2- بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				115.24	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	
رد	1.000	.000	6600.000	119.50	شرکتهای ایرانی	3- بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				119.50	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	
تأیید	.024	-	6238.000	121.91	شرکتهای ایرانی	4- بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				115.39	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	
رد	.371	-.894	6204.000	122.14	شرکتهای ایرانی	5- بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				115.00	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	
تأیید	.003	-	5354.000	111.19	شرکتهای ایرانی	6- بین میزان افشای آثار تصمیم گیریهای جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				133.66	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	
رد	.859	-.177	6517.500	118.95	شرکتهای ایرانی	فرضیه اصلی : بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد.
				120.44	شرکتهای کشورهای در حال توسعه	

نمودار 2-4 نتایج جمع بندی آزمون من ویتنی برای بررسی تفاوت میانگین نظرات بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه



فصل پنجم

نتیجه گیری و

پیشنهادات

1-5 مقدمه

نتیجه گیری، مرحله نهایی کار عملی تحقیق است. این مرحله به چند دلیل حائز اهمیت خاص است. همه نتایج تحقیق در این قسم مشخص می شوند، این قسمت خلاصه ای از یافته ها و ایده های کامل فرآیند عملی تحقیق است و مهمتر از همه اینکه حاصل تحقیق، آن چیزی است که در نتیجه گیری بدست می آید.

در این فصل نتایج حاصل از تحقیق ارائه می گردد و در نهایت پیشنهاداتی قابل ارائه براساس شناخت های بدست آمده ارائه می گردد. بدین ترتیب می توان گفت در نتیجه گیری سه اقدام صورت می گیرد.

1- ارائه یافته های پژوهش

2- تحلیل یافته های پژوهش

3- پیشنهادات مبتنی بر فرضیات پژوهش

4- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

5- محدودیت های تحقیق

2-5 - نتیجه گیری

1-2-5 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه اصلی

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم می توان عنوان کرد: بین موارد شفاف سازی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود ندارد. با بررسی های حاضر می توان عنوان کرد که میزان شفاف سازی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای در حال توسعه از اهمیت یکسانی برخوردار بوده پس در نتیجه این فرضیه رد می شود و می توان نتیجه گرفت اختلاف معنی داری بین موارد شفاف سازی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود ندارد.

2-2-5 - نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی اول

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم ، مشخص شد : بین میزان اهداف شرکت در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود ندارد . با بحث و بررسی های صورت گرفته می توان عنوان کرد که میزان افشای اهداف شرکت در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه از اهمیت یکسانی برخوردار

است . پس فرضیه رد می شود و می توان نتیجه گرفت اختلاف معناداری بین میزان افشای اهداف شرکت در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای در حال توسعه وجود ندارد .

3-2-5- نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی دوم

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم ، مشخص شد : بین میزان افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود دارد .

بدین معنی که افشای برآوردهای مهم حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی بیشتر از صورتهای مالی شرکتهای کشورهای در حال توسعه بوده پس فرضیه تأیید شده و می توان نتیجه گرفت اختلاف معنی داری بین میزان افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود دارد .

4-2-5- نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی سوم

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم ، مشخص شد : بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود ندارد . بدین معنا که براساس بررسی های صورت گرفته افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه از اهمیت یکسانی برخوردار است . و میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در ایران و کشورهای در حال توسعه به یک میزان بوده است پس فرضیه رد می شود و می توان نتیجه گرفت تفاوت معنی درای بین میزان افشای نتایج عملیاتی و مالی در صورت های مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود ندارد .

5-2-5- نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی چهارم

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم مشخص شد : بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در شرکتهای ایرانی با شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود دارد .

بدین معنی که افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی بیشتر از صورتهای مالی شرکتهای کشورهای در حال توسعه بوده پس فرضیه تأیید شده و می توان نتیجه گرفت اختلاف معنی داری بین میزان افشای ماهیت ، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود دارد.

5-2-6- نتیجه گیری بر اساس فرضیه فرعی پنجم

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم ، مشخص شد : بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با صورتهای مالی شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معنادار وجود ندارد .

با بحث و بررسی حاضر می توان عنوان کرد که میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه از اهمیت یکسانی برخوردار است . پس فرضیه رد می شود و می توان نتیجه گرفت اختلاف معناداری بین میزان افشای فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود ندارد .

7-2-5- نتیجه گیری براساس فرضیه فرعی ششم

طبق نتایج بدست آمده در فصل چهارم ، مشخص شد : بین میزان افشای آثار تصمیم گیری های جایگزین (بودجه بندی سرمایه ای) در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با صورتهای مالی شرکتهای کشورهای در حال توسعه رابطه معناداری وجود دارد .

بدین معنی که افشای آثار تصمیم گیری های جایگزین در صورتهای مالی شرکتهای کشورهای در حال توسعه بیشتر از صورت های مالی شرکتهای ایرانی بوده پس فرضیه تأیید شده و می توان نتیجه گرفت اختلاف معنی داری بین میزان افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه وجود دارد .

3-5- نتیجه گیری کلی

همانطور که در فصل چهارم مشاهده شد موارد شفاف سازی در صورت های مالی شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه مورد ارزیابی قرار گرفت و نتایج به شرح زیر حاصل شد :

جدول 1-5 خلاصه نتایج

ویژگی های مورد نظر	افشا در شرکتهای ایرانی	افشا در شرکتهای کشورهای در حال توسعه
1- اهداف شرکت	یکسان	یکسان
2- برآوردهای مهم حسابداری	بالاتر	_____
3- نتایج مالی و عملیاتی	یکسان	یکسان

تأیید فرضیه	—	بالا تر	4- ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته
رد فرضیه	یکسان	یکسان	5- فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته
تأیید فرضیه	بالا تر	—	6- بودجه بندی سرمایه ای
رد فرضیه	یکسان	یکسان	شفاف سازی

بنابراین تحقیقات نشان می دهد که میزان افشای شفاف سازی که شامل (اهداف شرکت، برآوردهای مهم حسابداری، نتایج مالی و عملیاتی، ماهیت، نوع و چگونگی معاملات با اشخاص وابسته، فرآیند تصمیم گیری جهت تصویب معاملات با اشخاص وابسته، بودجه بندی سرمایه ای) است از اهمیت یکسانی در شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه برخوردار است و تقریباً به طور یکسانی در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی و شرکتهای کشورهای در حال توسعه افشا می شود.

4-5 - پیشنهادات مبتنی بر فرضیات پژوهش

با توجه به نتیجه فرضیه ششم، پیشنهاد می شود که الزاماتی با پشتوانه قانونی جهت افشای بیشتر و هر چه بهتر در رابطه با بودجه بندی سرمایه ای در شرکتهای ایرانی صورت گیرد و آشنایی بیشتری از این مقوله به عمل آمده و سرمایه گذاران و مدیران و سهامداران در تصمیم گیری های خود به آن توجه داشته باشند.

5-5 - پیشنهادات کاربردی

نتایج حاصل از تحقیق می تواند مورد استفاده سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان ، کارگزاران بورس ، مدیران شرکتها و سایر استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی و ذینفع قرار گیرد و همچنین مدیران شرکتها به عنوان مسئول اصلی تهیه صورت های مالی می توانند با استفاده از نتایج این تحقیق کیفیت افشا را در صورتهای مالی واحد قابل توجهی ارتقا بخشند . بنابراین از شرکتها انتظار می رود که کیفیت افشا را در صورتهای مالی خود با توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورتهای مالی و اصل فزونی منافع بر مخارج بالا ببرند . پیشنهاداتی که در این راه به نظر می رسد :

- ارائه آموزش های لازم از طرف سازمان بورس اوراق بهادار به سهامداران و علاقه مندان جهت افزایش و استفاده مطلوبتر از گزارشهای حسابرسی و یادداشتهای همراه صورتهای مالی .
- ایجاد الزامات با پشتوانه قانونی برای اجرای به موقع تکالیف ، افشا و ارائه اطلاعات صحیح و به موقع و قابل فهم و قابل اعتماد به بازار سرمایه جهت استفاده سرمایه گذاران در امر خرید و فروش سهام .
- طراحی سیستم های حسابداری و حسابرسی مناسب با فناوری جدید به منظور افزایش افشای کافی در صورت های مالی شرکتها .
- تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی جدید به منظور هماهنگ سازی میزان و کیفیت افشا در صورتهای مالی شرکتها مختلف
- قرارگرفتن به موقع اطلاعات در اختیار سرمایه گذاران

6-5 - پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

- 1- مقایسه تطبیقی ساختار هیئت مدیره و پروسه آن در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه .
- 2- بررسی تطبیقی ساختار مالکیت شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه .
- 3- مقایسه تطبیقی موارد حسابرسی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه .
- 4- بررسی تطبیقی مسئولیت پذیری مشارکتی در شرکتهای ایرانی با شرکتهای کشورهای در حال توسعه .

7-5 - محدودیت های تحقیق

پژوهش حاضر مانند پژوهش های دیگر با محدودیت هایی روبرو بوده که به بعضی از آنها اشاره می شود .

- 1- عدم حمایت کافی دستگاههای اجرایی از مباحث تحقیقاتی
- 2- عدم دسترسی کافی به مراکز علمی و تحقیقاتی برخوردار از زمینه مطالعاتی مورد نظر .
- 3- مشکلات دستیابی به منابع خارجی و محدود بودن امکانات کتابخانه دانشگاه در این زمینه و عدم دسترسی ساده و بدون هزینه به اطلاعات مورد نیاز بویژه اطلاعات مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .

پیوست ها

www.Piozhe.com

گروه کشاورزی
شرکت کشاورزی و دامپروری مگسال (سهامی عام)
1- گروه استخراج زغال سنگ،
1-1 زغال سنگ نگین طبس
2- گروه استخراج نفت خام و گاز طبیعی و خدمات جنبی به استثنای بررسی اکتشافی
2-1 حفاری شمال
3- گروه استخراج کانه های فلزی
3-1 معدنی و صنعتی چادرملو
3-2 سنگ آهن گل گهر
3-3 معادن بافق
3-4 معدنی دماوند
3-5 توسعه معادن روی ایران
3-6 معادن منگنز ایران
3-7 باما
4- نام صنعت : استخراج معادن
4-1 تأمین ماسه ریخته گری
5- صنعت ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنی
5-1 شهر ایران
5-2 نوش مازندران
5-3 دشت مرغال
5-4 کشت و صنعت پیاذر
5-5 مارگارین
5-6 صنعتی بهشهر
5-7 صنعتی ناب
5-8 لبنیات پاستوریزه پاک
5-9 شیرپاستوریزه پگاه اصفهان
5-10 شیر پاستوریزه پگاه آذربایجان غربی
5-11 لبنیات کالبر
5-12 شیر پاستوریزه پگاه خراسان
5-13 گلوکوزان
5-14 خوراک دام پارس
5-15 بیسکویت گرچی

16- 5 کیوان
17-5 سالمین
18- 5 قند نیشابور
19-5 صنعتی و کشاورزی شیرین خراسان
20- 5 کارخانه های تولیدی صنعتی ثابت خراسان
21-5 قند نقش جهان
22- 5 قند مرو دشت
23-5 قند لرستان
24-5 قند هگمتان
25-5 قند پارس
26-5 فرآورده های غذایی و قند پیرانشهر
27- 5 فرآورده های غذایی و قند تربت جام
28-5 شکر شاهرود
29-5 قند اصفهان
30- 5 شهد (قند خوی)
31-5 قند قزوین
32-5 پارس مینو
33- 5 مجتمع کشت و صنعت چین چین
34-5 تولیدی مهرام
35-5 بهنوش ایران
6- صنعت مساحت منسوجات
1-6 ایران مرینوس
2-6 نساجی بروجرد
3-6 پشمبافی توس
7- صنعت : ساخت چوب و محصولات چوب و چوب پنبه
1-7 فیبر ایران
2-7 نئوپان 22 بهمن
8- ساخت کاغذ و محصولات کاغذی :
1-8 صنایع کاغذ سازی کاوه
2-8 کارتن ایران
3-8 بسته بندی پارس
4-8 کارتن مشهد
9- صنعت انتشار ، چاپ و تکثیر رسانه های ضبط شده

9-1 افست
10- صنعت ساخت کک ، فرآورده های حاصل از تصفیه نفت و سوختهای هسته ای
10-1 نفت پارس
10-2 نفت بهران
10-3 تجهیز نیروی زنگان
10-4 پالایش نفت اصفهان
11- صنعت ساخت مواد و محصولات شیمیایی
11-1 پتروشیمی فارابی
11-2 معدنی املاح ایران
11-3 صنایع شیمیایی ایران
11-4 تولید مواد اولیه و الیاف مصنوعی
11-5 صنایع شیمیایی سینا
11-6 پتروشیمی خارک
11-7 پتروشیمی اصفهان
11-8 پتروشیمی اراک (شازند)
11-9 صنایع شیمیایی فارس
11-10 نیرو کلر
11-11 پتروشیمی فن آوران
11-12 پتروشیمی شیراز
11-13 پتروشیمی آبادان
11-14 تولید سموم علف کش
11-15 شیمیایی پارس پامچال
11-16 صنایع شیمیایی رنگین
11-17 لعابیران
11-18 داروسازی جابرین حیان
11-19 داروسازی ابوریحان
11-20 کیمیدارو
11-21 لابراتوار رازک
11-22 داروسازی لقمان
11-23 داروسازی اسوه
11-24 داروسازی کوثر
11-25 داملران

11-26 تهران شیمی
11-27 پارس دارو
11-28 داروسازی فارابی
11-29 داروسازی امین
11-30 سینا دارو
11-31 البرز دارو
11-32 فرآورده های تزریقی ایران
11-33 داروسازی اکسیر
11-34 داروسازی زهرآوی
11-35 ایران دارو
11-36 کارخانجات داروپخش
11-37 تولید مواد اولیه داروپخش
11-38 شیمی دارویی داروپخش
11-39 داروسازی سبخان
11-40 داروسازی روزدارو
11-41 کف
11-42 بین المللی محصولات پارس
11-43 پاکسان
11-44 تولی پرس
11-45 هنکل پاک وش
11-46 گلتاش
11-47 کرین ایران
11-48 دوره صنعتی پارس
11-49 پلی اکریل ایران
12- صنعت لاستیک و پلاستیک
12-1 تولید ایران تایر
12-2 مجتمع صنایع لاستیک کرمان
12-3 ایران یاسا تایر و رابر
12-4 مجتمع صنعتی آرتاویل تایر
12-5 صنایع لاستیکی سهند
12-6 پلاستیک شاهین
12-7 پلاستیران
12-8 پلاسکو کار سایپا

9-12 درخشان تهران
10-12 تولیدی گازلوله
13 - صنعت ساخت سایر محصولات کانی غیر فلزی
1-13 شیشه قزوین
2-13 پشم شیشه ایران
3-13 شیشه و گاز
4-13 شیشه همدان
5-13 شیشه آبگینه
6-13 سایپا شیشه
7-13 کارخانه جات شیشه دارویی رازی
8-13 پارس سرام
9-13 چینی سازی البرز
10-13 سرامیک صنعتی اردکان
11-13 فرآورده های نسوز ایران
12-13 فرآورده های نسوز پارس
13-13 فرآورده های نسوز آذر
14-13 صنایع کاشی اصفهان
15-13 کارخانه چینی ایران
16-13 کاشی نیلو
17-13 کاشی و سرامیک سعدی
18-13 کاشی پارس
19-13 کاشی حافظ
20-13 کاشی و سرامیک سینا
21-13 تکسرام
22-13 تولیدی گرانیت بهسرام
23-13 سیمان تهران
24-13 سیمان شمال
24-13 سیمان تهران
25-13 سیمان صوفیان
26-13 سیمان فارس و خوزستان
27-13 سیمان شرق
28-13 ایران گچ
29-13 سیمان خزر

30-13	سیمان غرب
31-13	سیمان مازندران
32-13	سیمان ارومیه
33-13	سیمان سپاهان
34-13	سیمان قاین
35-13	سیمان شاهرود
36-13	سیمان دورود
37-13	سیمان هگمتان
38-13	سیمان بهبهان
39-13	سیمان خاش
40-13	سیمان کارون
41-13	سیمان اصفهان
42-13	سیمان اردبیل و آهک آذرشهر
43-13	سیمان ایلام
44-13	سیمان بجنورد
45-13	سیمان هرمزگان
46-13	سیمان فارس
47-13	سیمان داراب
48-13	سیمان سفید نی ریز
49-13	سیمان دشتستان
50-13	سیمان کردستان
51-13	سیمان فارس نو
52-13	پرمیت
53-13	ایرانیت
54-13	آذریت
55-13	ایتالران
56-13	فارسیت اهواز
57-13	کارخانه فارسیت درود
58-13	و صنایع خاک چینی ایران
59-13	وزیران
14-	نام صنعت : ساخت فلزات اساسی
1-14	سپنتا
2-14	نورد و تولید قطعات فولادی

14-3 لوله و ماشین سازی ایران
14-4 فردسیلیس ایران
14-5 گروه صنعتی سپاهان
14-6 فولاد کاویان
14-7 لوله و تجهیزات سعید
14-8 صنایع گالوانیزه فجر سپاهان
14-9 فولاد مبارکه اصفهان
14-10 فولاد خوزستان
14-11 فولاد خراسان
14-12 فولاد آلیاژی ایران
14-13 آلومتک
14-14 نورد آلومینیوم
14-15 مس شهید باهنر
14-16 کالسیمین
14-17 آلومینیوم ایران
14-18 ملی سرب و روی ایران
14-19 فرآورده های مواد معدنی ایران
14-20 آلو مراد
14-21 تولید نرد مولیبدن کرمان
14-22 ملی صنایع مس ایران
15- صنعت : ساخت محصولات فلزی فابریکی بجز ماشین آلات
15-1 سولیران
15-2 ماشین سازی اراک
15-3 صنایع آذرآب
15-4 لامیران
15-5 صنایع بسته بندی ایران
15-6 صنایع آما
15-7 جام دارو
15-8 صنایع بسته بندی مشهد
15-9 جوش و اکسیژان ایران
15-10 صنعتی کاوه
16- صنعت : ساخت ماشین آلات و تجهیزات طبقه بندی نشده در جای دیگر

1-16 پمپ سازی ایران
2-16 مهندسی تکنوتاژ
3-16 مهندسی فیروزا
4-16 ماشین سازی نیرو محرکه
5-16 آبسال
6-16 صنایع سرما آفرین
7-16 کمباین سازی ایران
8-16 تراکتور سازی ایران
9-16 ماشین آلات صنعتی تراکتور سازی ایران
10-16 گسترش صنایع و خدمات کشاورزی
11-16 تولید تجهیزات سنگین هپکو
12-16 لوازم خانگی پاری
13-16 صنعتی پارس خزر
14-16 آزمایش
15-16 گروه صنعتی بوتان
17- صنعت : ساخت ماشین آلات و دستگاههای برقی طبقه بندی نشده در جای دیگر
1-17 موتورزن
2-17 ایران ترانسفو
3-17 نیرو ترانس
4-17 پارس سویچ
5-17 کابل البرز
6-17 کابل باخته
7-17 کابل تک
8-17 کابل سازی ایران
9-17 صنایع جوشکاب یزد
10-17 کابل های مخابراتی شهید قندی
11-17 لامپ پارس شهاب
18- صنعت : رادیو و تلویزیون و دستگاههای ارتباطی
1-18 کارخانه جات مخابراتی ایران
2-18 پارس الکتریک
3-18 کارخانه جات صنعتی پیام
4-18 جام جهان نما

19- نام صنعت : ساخت ابزار پزشکی ، ابزار دقیق و ابزار اپتیکی ، ساعت مچی
1-19 ایران خودرو دیزل
2-19 ایران خودرو
3-19 گروه بهمن
4-19 سایپا دیزل
5-19 سایپا
6-19 زامیاد
7-19 پارس خودرو
8-19 موتورسازی تراکتور سازی ایران
9-19 لنت ترمز ایران
10-19 گروه صنعتی قطعات اتومبیل ایران
11-19 صنعتی نیرو محرکه
12-19 چرخشگر
13-19 صنعتی محور سازان ایران خودرو
14-19 فنر سازی رز
15-19 صنایع ریخته گری ایران
16-19 زادیاتور ایران
17-19 فنر سازی خاور
18-19 کارخانجات کمک فنر ایندامین
19-19 کاربراتور ایران
20-19 آهنگری تراکتور سازی ایران
21-19 ریخته گری تراکتور سازی ایران
22-19 سایپا آذین
23-19 الکتریک خودرو شرق
24-19 رینگ سازی مشهد

منابع و ماخذ

www.prozhe.com

منابع فارسی

1. احمد پور، ا، و احمد سلیمی، 1386، "تأثیر صنعت و اندازه بر ساختار سرمایه"، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره بیست و ششم شماره اول، ویژه نامه حسابداری.
2. آذر، ع، و منصور مومنی، 1381، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، جلد دوم، انتشارات سمت
3. ارزیتون، و، 1383، "بررسی رابطه ویژگی های ساختار مالی و عملکردی شرکت ها با سطح افشای اطلاعات در صورتهای مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی
4. بست، ج، ترجمه حسن پاشا شریفی و نرگس طالقانی، 1376، "روش های تحقیق در علوم رفتاری" تهران، انتشارات رشد
5. جهانخانی، ع و علی پارساییان؛ 1377، "مدیریت مالی"، جلد اول، انتشارات سمت
6. حساس یگانه، ی، و علی اکبر یحیی پورف، 1382، "مبانی نظری گزارشگری تجاری"، مجله حسابدار، شماره 152، 151، 150.
7. خاکی، غ، ر، 1387، "روش های تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی"، انتشارات بازتاب
8. خلیلی شورینی، س، 1376، "روش های تحقیق در علوم انسانی"، انتشارات رشد

9. سازمان بورس اوراق بهادار تهران ، 1383 ، "مجموعه قوانین ، مقررات و آیین نامه های بورس اوراق بهادار" ، انتشارات نقش ایران
10. سیف نراقی ، م ، 1376 ، "روش های تحقیق در علوم رفتاری" ، انتشارات آگاه
11. صیدی ، ح ، 1387 ، "ارائه مدلی برای گزارشگری مای در بازار سرمایه اسلامی (نمونه موردی ایران)" ، رساله دکتری حسابداری ، دانشگاه علامه طباطبایی
12. عالی ور ، ع ، 1365 ، "افشاء در گزارشگری مالی" ، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
13. عرب مازار یزدی ، م ، 1376 ، "محتوی افزایشده اطلاعاتی جریان های نقدی و تعهدی" ، رساله دکتری ، دانشگاه تهران
14. قضاوی ، ا ، 1378 ، "بررسی عملکرد بورس اوراق بهادار تهران از جنبه نشر و افشاء اطلاعات از دیدگاه سرمایه گذاران و مقایسه آن با چند بورس معتبر کشورهای پیشرفته" ، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری ، دانشگاه علامه طباطبایی
15. ملکیان ، ا ، 1376 ، "جامعیت گزارشهای سالانه و ویژگیهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران" ، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری ، دانشگاه شهید بهشتی

www.Prozhe.com

1. Akhtaruddin ,M. ,(2006), “**coroporate mandatory disclosure practices in Bangladesh**” , the international journal of addounting
2. American Accounting Association ,(1997), “**Conceptual framework for financial and reporting**”, elements of financial statements and their measurement, AAA.
3. Braian, b.s , 2001, “**improving financial reporting and disclosure**” ,Janury.
4. Brian j,bushee and Christion leuz, (2005), “**Economic consequences of SECdisclosur regulation : evidence from the OTC bullation board**” , journal of accounthing and economics .
5. Brown Lee, F . Hawkins, (2001), “**corporate financial reporting fourth edition**”, MC Graw-Hill Iewin .
6. Buzby ,Stephen, (1974), “**selected item of in formation and their disclosure in annual reports**”, the accounting review, NO .3.
7. Cerf, alanr , (1961), “**corporate reporting and investment disclosure**” , Berkeley the university of California .
8. Cook, T.E , (1992), “**the impact of size stock market listing and industry type on disclosure in annual reports of Japanese listed corporations**”, accounting and business research, vol, 22 ,NO.87.

9. FASB, (1978), “**objectives of financial reporting by business enterprises statement of financial accounting**” , concept NO.1, par ,30.
10. Hendriksen, Erelouis, (1992), “**Kolers dictionary for accountants**”, 5th.
11. Shim j.k& Sieglej .G , (1975), “**managerial finance**”, MC Graw-Hill.
12. Singhvi , s & H.B desai, (1971), “**an empirical analysis of tge quality of corporate financial Disclosure**”, accounting review January.

Abstract:

Today, economic development based on access to financial resources for investment is based.

While that of the various groups of investment in turn depends on an adequate information system.

Accounting standards for disclosure of Iran's help in decision making correct and informed investors, especially those different groups. However, information that is important for investors and others should be disclosure to decide how good they are useful. This hypothesis is as follows: Drsvrthay financial transparency among some Iranian companies, there is a significant relationship with companies in developing countries.

In this case transparency (independent variable) that comprises: (the company's accounting estimates in financial statements, financial results, operational and financial Drsvrthay, nature, type and quality of related parties transactions, decision-making process for approval of transactions with related parties, financing Global capital) in the financial statements of Iranian companies.

Classified according to how the research data collection (research project) can not describe this type of survey and population characteristics describe the nature of the relationship and how it deals

with the relationship between them. In this study, field data collection methods used and the library. Background literature and research is the subject of Chapter II of this study is gathered through library research.

In the study of literature written books, dissertations, magazines, foreign-related changes of hair is used. Also, in order to gather data from the population (Tehran Stock Exchange member firms) through field studies are performed.

Statistical analysis consisted of descriptive statistics and inferential statistics. Descriptive level, using diagrams and summary statistics such as Mann-Whitney Vamarh, standard deviation, minimum Vbyshtryn to describe the demographic research community have paid. Level, using the inferential statistical methods (test Kolmogrov - Smirnov, Kruskal-Wallis, chi-square test with a binary signal) analysis of variables in order to accept or reject the hypothesis has been done. Research shows that the level of disclosureCompanies in developing countries and has almost the same in the financial statements of Iranian companies and firms in developing countries are exposed.

Keywords :Disclosure, financial statements, financial structure, financial reporting

www.Prozhe.com



Islamic Azad University
Arak Branch

Faculty of Management-Department of
Accounting
((M.A)) Thesis

Subject:

**Disclosure of a Comparative
Financial Statements in The
Developing Countries**

By:

Fatemeh Ghorbanali

Summer 2011

