

# علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در

## تصمیم‌گیری مدیران

دکتر محسن خوش طینت\*

### چکیده مقاله

حاصل سیستم اطلاعاتی حسابداری، صورت‌های مالی اساسی می‌باشد و به همین دلیل بخش عمده‌ای از تئوری‌ها، تحقیقات و استانداردهای وضع شده در رشته حسابداری به صورت‌های مالی اساسی اختصاص دارد. هدف نهایی حسابداری تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری است. در کشور ما نیز که هم‌اینک به تجربه نمودن استانداردهای حسابداری پرداخته تحقیق در این زمینه از اولویت خاصی برخوردار است. در این تحقیق سعی شده علل عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران بررسی شود. جهت انجام این تحقیق ۳۰ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در سال ۸۰ سهام آنها مورد مطالعه قرار گرفته و مشمول تلفیق صورت‌های مالی بوده‌اند انتخاب و ۱۵۰ پرسشنامه برای مدیر عامل، اعضای هیأت مدیره و مدیران مالی ارسال گردید که حاوی ۴۲ سؤال بود که به گونه‌ای هدفمند طراحی شده بود. نتایج حاصله از میان ۹۷ پرسشنامه عودت شده نشان داد، علیرغم آنکه مدیران تا حدودی به صورت‌های مالی تلفیقی شناخت و آگاهی دارند، ولی وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مذکور و کم‌اهمیت بودن آنها از نظر مراجع قانونی موجب شده تا صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده قرار نگیرد.

**واژه‌های کلیدی:** صورت‌های مالی تلفیقی - کنترل مؤثر - نفوذ قابل ملاحظه - واحدهای تجاری اصلی و فرعی - سهم اقلیت.

### مقدمه

نگاهی به حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی و هدف‌هایی که این سیستم در جهت تأمین و رفع نیازهای اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان اعم از درون و برون سازمانی دارد، سبب گردیده که گزارشگری مالی اطلاعاتی را در قالب گزارش‌های متعدد و متنوع تحت عنوان گزارش‌های مالی ارائه و نیازهای مشترک استفاده‌کنندگان از این اطلاعات را رفع کند. گزارش‌های مالی در راستای رفع نیازهای اطلاعاتی گروه استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و در جهت قضاوت و اتخاذ تصمیماتی آگاهانه از سوی آنان می‌باشد. لذا شالوده و اساس احساس نیاز به دریافت چنین اطلاعاتی "تصمیم‌گیری" استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است. بحث صورت‌های مالی تلفیقی نیز به عنوان موضوع اصلی این تحقیق و نقشی که این صورت‌های مالی در شفاف‌سازی و تکمیل اطلاعات مالی گروه شرکت‌ها دارد به گونه‌ای است که صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل فعالیت‌های اقتصادی و وضعیت مالی آن را نشان نداده و نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه را جهت تصمیم‌گیری اقتصادی برآورده نمی‌نماید. این موضوع مبتنی بر نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی جهت اتخاذ تصمیماتی آگاهانه بوده و این نیاز تنها از طریق ارائه جداگانه صورت‌های مالی تلفیقی برآورده می‌شود، صورت‌هایی که بتواند منابع تحت کنترل گروه، تعهدات گروه و نتایج کسب شده از طریق به‌کارگیری منابع گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد نشان دهد.

### لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

بولتن تحقیقات حسابداری (ARB) در نشریه شماره ۵۱ خود در این خصوص این گونه اعلام داشته است:

”تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اولاً” به نفع سهامداران و بستانکاران شرکت اصلی است که نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی و صورت وضعیت مالی شرکت اصلی و تمام شرکت‌های فرعی به صورت یک شرکت منفرد و مجرد افشا و ارائه می‌گردد. ثانیاً صورت‌های مالی تلفیقی می‌تواند تصویر روشنی از کل منابع شرکت‌های ترکیب شده را ارائه دهد و نیز اطلاعات کاملی از کل فعالیت‌ها و منابع گروه عرضه نماید”. استانداردهای حسابداری ایران نیز به صراحت اعلام داشته ”در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرد، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل فعالیت‌های اقتصادی و وضعیت مالی آن را نشان نمی‌دهد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به اطلاعاتی در باره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند، برآورده می‌شود”.

### روش تحقیق

با عنایت به اینکه استانداردهای حسابداری ایران از ابتدای سال ۱۳۸۰ از سوی مؤسسات و واحدهای تجاری که بانک‌ها نیز در آن مستثنی نگردیده، لازم‌الاجرا بوده است، بحث عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، موضوع تحقیق قرار گرفت. به منظور انجام چنین تحقیقی و جمع‌آوری اطلاعات لازم، پرسشنامه‌ای حاوی ۴۲ سؤال که از حیث شکل، تعداد و نوع سؤالات به گونه‌ای هدفمند طراحی شده بود، تهیه و به صورت مقدماتی در بین تعدادی از اعضا نمونه توزیع گردید. با دریافت پاسخ پرسشنامه‌های توزیعی و تلخیص و طبقه‌بندی، اعتبار آن از جهات مختلف مورد بررسی و تأیید قرار گرفت. ضمناً برای تدوین پرسشنامه و تعیین روایی آن حتی‌الامکان از دیدگاه‌ها و نظرات اساتید، صاحب‌نظران، مسؤولین، دست‌اندرکاران و مدیران مرتبط با موضوع تحقیق استفاده شد.

## جامعه آماری

با توجه به موضوع تحقیق، و از آنجایی که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به معنای عام، طیف وسیعی را شامل می‌شود که متناسب با نیازهای خود، بعضاً از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند و از طرف دیگر شناسایی و دسترسی به همه گروه‌های ذینفع امکان‌پذیر نبوده لذا در این تحقیق صرفاً به استفاده‌کنندگان "درون سازمانی" اکتفا شده است. به دلیل اینکه طبق استانداردهای حسابداری، مدیران هم مسؤلیت تهیه و تأیید صورت‌های مالی و هم مسؤلیت تصمیم‌گیری نسبت به فعالیت‌های شرکت‌های گروه و تنظیم خط‌مشی و سیاست‌های راهبردی آنها را به عهده داشته بنابراین جامعه آماری این تحقیق شامل مدیرعامل، اعضای هیأت مدیره و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که مشمول رعایت استاندارد تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌گردند.

## نمونه‌گیری

از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در سال ۱۳۸۰ سهام آنها مورد معامله قرار گرفته و مشمول تلفیق صورت‌های مالی بوده‌اند تعداد ۳۰ شرکت به طریق تصادفی ساده انتخاب و ۱۵۰ پرسشنامه برای مدیرعامل، اعضای هیأت مدیره و مدیران مالی آنها ارسال گردید. با پیگیری به عمل آمده از این تعداد ۱۰۵ پرسشنامه پس از پاسخ‌دهی برگشت شد که تعداد ۸ پرسشنامه به دلیل وجود نقص، در تحلیل نتایج مورد استفاده قرار نگرفت.

## فرضیه‌های تحقیق

- ۱- عدم شناخت و آگاهی مدیران از صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.
- ۲- وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.
- ۳- عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود موجب عدم

استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

## روش آزمون فرضیات

آزمون‌های آماری مورد استفاده در جهت آزمون فرضیه‌ها شامل برآورد فاصله اطمینان میانگین جامعه و آزمون‌های نسبت و تی‌استیودنت می‌باشد. از آزمون نسبت (دو جمله‌ای) به لحاظ اینکه جامعه مورد بررسی حالتی دو وضعیت داشته و نسبت گروهی را که به گزینه‌های بیشتر از سه پاسخ داده‌اند (با توجه به ارزش‌گذاری پاسخ‌های خیلی کم تا خیلی زیاد در پرسشنامه از ۱ تا ۵) می‌توان با نسبت گروهی که به گزینه‌های کمتر از سه پاسخ داده‌اند، در مورد هر گروه از سؤالات مربوط به هر یک از فرضیات، مقایسه و سنجش نمود، استفاده شده است و در آن آماره آزمون با استفاده از رابطه زیر تعیین می‌شود:

$$z^* = \frac{p - p_0}{\sqrt{\frac{p_0(1-p_0)}{n}}}$$

در این رابطه،  $p$  سطح معنی‌داری برای توزیع نرمال یعنی  $\alpha = 0.05$  است که دو گروه در اطراف آن قرار گرفته و  $n$  حجم نمونه می‌باشد. فرضیه صفر هنگامی رد می‌شود که  $|z^*| > Z_{1-\alpha/2}$  باشد.

با تعیین برآورد فاصله اطمینان جامعه، آزمون تی‌استیودنت همانند آزمون نسبت با تعریف فرضیه صفر ( $H_0$ ) و فرضیه یک ( $H_1$ ) شروع و سپس مقدار آماره آزمون با استفاده از رابطه زیر بدست می‌آید:

$$t^* = \frac{\bar{x} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}}$$

کلیه آزمون‌های آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با استفاده از نرم‌افزار SPSS صورت گرفته است.

### سؤالات عمومی پرسشنامه

در پرسشنامه تعداد ۷ سؤال راجع به اطلاعات شخصی پرسش‌شوندگان طرح شد که پاسخ‌های ارائه شده در قالب نگاره‌های ۱ تا ۷ ارائه می‌گردد:

نگاره ۱. اطلاعات جمعیت‌شناسی

میزان سن						سؤال ۱
جمع	بدون پاسخ	بیشتر از ۵۰	از ۴۰ تا ۵۰	از ۳۰ تا ۴۰	کمتر از ۳۰ سال	
۹۷	۳	۱۶	۳۴	۳۷	۷	فراوانی
۱۰۰		۱۷	۳۶/۲	۳۹/۴	۷/۴	درصد

نگاره ۲. اطلاعات جمعیت‌شناسی

میزان تحصیلات						سؤال ۲
جمع	بدون پاسخ	فوق لیسانس و دکتری	لیسانس	فوق دیپلم	دیپلم	
۹۷	۲	۴۷	۴۷	۱	۱	فراوانی
۱۰۰		۴۹	۴۹	۱	۱	درصد

نگاره ۳. اطلاعات جمعیت‌شناسی

مسئولیت شغلی						سؤال ۳
جمع	بدون پاسخ	سایر	مدیر مالی	عضو هیات مدیره	مدیر عامل	
۹۷	۷	۳۱	۱۹	۲۸	۱۲	فراوانی
۱۰۰		۳۴/۴	۲۱/۱	۳۱/۱	۱۳/۳	درصد

نگاره ۴. اطلاعات جمعیت‌شناسی

تجربه و سوابق کاری						سؤال ۴
جمع	بدون پاسخ	۱۵ سال و بیشتر	۱۰ تا ۱۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	تا ۵ سال	
۹۷	۲	۴۲	۱۷	۲۷	۹	فراوانی
۱۰۰		۴۴/۲	۱۷/۹	۲۸/۴	۹/۵	درصد

نگاره ۵. اطلاعات جمعیت‌شناسی

رشته تحصیلی						سؤال ۵
جمع	بدون پاسخ	سایر	رشته‌های فنی	اقتصاد و مدیریت	حسابداری	
۹۷	۳	۱۴	۶	۲۷	۴۷	فراوانی
۱۰۰		۱۴/۹	۶/۴	۲۸/۷	۵۰	درصد

نگاره ۶. اطلاعات جمعیت‌شناسی

میزان اطلاعات مدیریتی						سؤال ۶
جمع	بدون پاسخ	سایر	مطالعات شخصی	آموزش کوتاه مدت	مدرک تخصصی	
۹۷	۱۰	۸	۳۴	۱۶	۲۹	فراوانی
۱۰۰		۹/۲	۳۹/۱	۱۸/۴	۳۳/۳	درصد

نگاره ۷. اطلاعات جمعیت‌شناسی

میزان اطلاعات حسابداری و مالی						سؤال ۷
جمع	بدون پاسخ	سایر	اعتماد به اطلاعات کارکنان	استفاده از نظر کارشناس	آگاهی کامل	
۹۷	۹	۱۹	۱	۱۷	۵۱	فراوانی
۱۰۰		۲۱/۶	۱/۱	۱۹/۳	۵۸	درصد

## آزمون فرضیات

### فرضیه اول

$H_0$ : عدم شناخت و آگاهی مدیران از صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری نمی‌گردد.

$H_1$ : عدم شناخت و آگاهی مدیران از صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

برای آزمون این فرضیه ۷ سؤال اصلی و ۴ سؤال کنترلی در پرسشنامه گنجانده شده بود که نتایج پاسخ‌های دریافتی به شرح نگاره ۸ است:

نگاره ۸. اطلاعات مربوط به فرضیه شماره ۱

سؤالات	گزینه‌ها	خیلی کم ۱	کم ۲	متوسط ۳	زیاد ۴	خیلی زیاد ۵	جمع
۱		۴/۲	۲/۱	۵۵/۸	۳۱/۶	۶/۳	۱۰۰
۲		۹/۶	۲۳/۴	۲۸/۷	۲۴/۵	۱۳/۸	۱۰۰
۴		۵/۳	۴۰/۴	۴۲/۶	۱۱/۷	۰	۱۰۰
۶		۳/۱	۴/۲	۳۷/۵	۴۳/۸	۱۱/۵	۱۰۰
۱۳		۵/۳	۷/۴	۱۸/۹	۵۵/۸	۱۲/۶	۱۰۰
۲۴		۵	۷/۵	۳۱/۳	۴۶/۳	۱۰	۱۰۰
۲۶		۹	۹	۳۲/۵	۳۴/۸	۳۴/۷	۱۰۰

### فرضیه ۲

$H_0$ : وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده مدیران در امر تصمیم‌گیری نمی‌گردد.

$H_1$ : وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم



استفاده مدیران در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

برای آزمون این فرضیه ۸ سؤال اصلی و ۴ سؤال کنترلی طراحی شده بود که نتایج پاسخ‌های دریافتی به شرح نگاره ۹ است:

نگاره ۹. اطلاعات مربوط به فرضیه شماره ۲

سؤالات	گزینه‌ها	خیلی کم ۱	کم ۲	متوسط ۳	زیاد ۴	خیلی زیاد ۵	جمع
۷	۶/۵	۵/۴	۳۱/۵	۵۰	۶/۵	۱۰۰	
۱۱	۴/۲	۱۸/۹	۲۱/۱	۳۵/۸	۲۰	۱۰۰	
۱۴	۱/۱	۶/۴	۸/۵	۴۸/۹	۳۵/۱	۱۰۰	
۱۸	۴/۲	۱۲/۶	۱۳/۷	۴۶/۳	۲۳/۲	۱۰۰	
۱۹	۱۰/۲	۲۷/۳	۲۲/۷	۲۳/۹	۱۵/۹	۱۰۰	
۲۳	۹/۷	۲۰/۴	۴۴/۱	۲۱/۵	۴/۳	۱۰۰	
۳۰	۰	۱۷/۴	۳۱/۴	۳۷/۲	۱۴	۱۰۰	
۳۲	۳/۸	۱۱/۳	۲۸/۸	۴۷/۵	۸/۸	۱۰۰	

### فرضیه ۳

H<sub>0</sub>: عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود موجب عدم استفاده مدیران در امر تصمیم‌گیری نمی‌گردد.

H<sub>1</sub>: عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود موجب عدم استفاده مدیران در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

برای آزمون این فرضیه ۱۲ سؤال اصلی و ۲ سؤال کنترلی طراحی شده بود که نتایج پاسخ‌های دریافتی به شرح نگاره ۱۰ است.

نگاره ۱۰. اطلاعات مربوط به فرضیه سوم

سؤالات	گزینه‌ها	خیلی کم ۱	کم ۲	متوسط ۳	زیاد ۴	خیلی زیاد ۵	جمع
۳		۱۶/۷	۳۲/۳	۲۶	۱۶/۷	۸/۳	۱۰۰
۵		۳/۱	۱۳/۴	۶/۲	۲۳/۷	۵۳/۶	۱۰۰
۱۲		۱۰/۴	۱۵/۶	۱۵/۶	۴۴/۸	۱۳/۵	۱۰۰
۱۵		۵/۹	۳۰/۶	۲۹/۴	۲۵/۹	۸/۲	۱۰۰
۱۶		۶/۳	۹/۴	۲/۱	۲۸/۱	۵۴/۲	۱۰۰
۲۰		۸/۴	۱۷/۹	۱۵/۸	۲۶/۳	۳۱/۶	۱۰۰
۲۲		۸/۷	۹/۸	۱۷/۴	۳۰/۳	۳۳/۷	۱۰۰
۲۷		۶/۳	۱۵/۶	۱۶/۷	۲۵	۳۶/۵	۱۰۰
۲۸		۱/۱	۴/۴	۱۵/۴	۵۳/۸	۲۵/۳	۱۰۰
۲۹		۵/۶	۱۸	۳۰/۳	۳۹/۳	۶/۷	۱۰۰
۳۱		۱۳/۷	۱۵/۸	۹/۵	۲۹/۵	۳۱/۶	۱۰۰
۳۵		۱۴/۷	۱۸/۹	۱۷/۹	۲۳/۳	۲۵/۳	۱۰۰

با توجه به نتایج به دست آمده از جداول فوق، میانگین پاسخ‌ها و فاصله اطمینان و میزان  $t$  برای هر فرضیه محاسبه گردید. خلاصه اطلاعات در نگاره ۱۱ ارائه شده است.

نگاره ۱۱. اطلاعات مربوط به میانگین پاسخ‌های دریافتی

فرضیه‌ها	میانگین پاسخ‌ها	فاصله اطمینان	$t$
فرضیه اول	۳/۰۹	بین ۳/۰۰۵ و ۳/۱۸	۲/۱۰۸
فرضیه دوم	۳/۴۴۸	بین ۳/۳۳۸ و ۳/۵۵۷	۸/۱۱۹
فرضیه سوم	۳/۸۲۳	بین ۳/۷۴۶ و ۳/۹	۲۱/۱۸۸

## تجزیه و تحلیل آزمون t - استیودنت

مقادیر آماره آزمون برای فرضیه‌های این تحقیق به ترتیب برابر است با ۲/۱۰۸، ۸/۱۱۹ و ۲۱/۱۸۸ که در تمامی موارد از مقدار t محاسبه شده در جدول توزیع t یعنی عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. به عبارت دیگر سطح معنی‌دار کمیت‌های محاسبه شده برای فرضیه‌های اول و سوم برابر با  $Sig=0.000$  بوده و برای فرضیه دوم برابر با  $Sig=0/038$  می‌باشد که همگی کمتر از  $\alpha=0/05$  بوده، لذا در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرند. یعنی فرضیه  $H_0$  (به ازای  $\mu=3$ ) مورد قبول واقع نمی‌شود. مثبت بودن علامت آماره نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان به پاسخ‌های بیشتر از متوسط یعنی زیاد و خیلی زیاد گرایش دارند. البته در رابطه با فرضیه اول وجود اختلاف اندک بین سطح معنی‌داری طبق جدول محاسباتی  $Sig=0/038$  با جدول توزیع t ( $\alpha=0/05$ ) می‌تواند نشان‌دهنده تجمع تقریباً نزدیک پاسخ‌ها در دو طرف پاسخ متوسط باشد، از آنجایی که برآورد فاصله اطمینان میانگین جامعه بین دو پاسخ سه و چهار قرار دارد لذا آزمون را برای پاسخ چهار (زیاد) ادامه دادیم. کمیت آماره آزمون بر اساس فرض مذکور برای پاسخ چهار (زیاد) به ترتیب برابر است با ۲۰/۷۴، ۱۰- و ۴/۵۵- که این مقادیر از مقدار t محاسبه شده در جدول t یعنی عدد ۱/۹۶ کمتر بوده است. به عبارت دیگر سطح معنی‌دار کمیت محاسبه شده برای هر سه فرضیه که برابر  $Sig=0.000$  می‌باشد کمتر از  $\alpha=0/05$  بوده لذا کمیت‌های مزبور در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرند. یعنی فرضیه مورد نظر به ازای  $\mu=4$  مورد قبول واقع نمی‌شود. لذا نتیجه می‌گیریم که میانگین پاسخ‌ها برای تمامی فرضیه‌های تحقیق با توجه به دو مرحله آزمون فوق‌الذکر بزرگتر از سه (متوسط) و کوچکتر از چهار (زیاد) می‌باشد. نتیجه نهایی حاکی از آن است که:

۱- عدم استفاده از صورت‌های مالی تلفیقی به دلیل عدم شناخت و آگاهی مدیران از صورت‌های مذکور نمی‌باشد.

۲- وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

۳- عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

## تجزیه و تحلیل آزمون نسبت (دو جمله‌ای)

در این آزمون فرض صفر هنگامی رد می‌شود که  $|z^*| > Z_{1-\alpha/2}$  باشد. آزمون نسبت معمولاً با نظر ۵۰ تا ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان سنجش می‌شود که نهایتاً به تأیید یا رد فرضیه منجر می‌شود. در سطح ۵۰ درصد از آنجایی که مقدار سطح معنی‌داری برای فرضیه‌های دوم و سوم برابر با  $\text{Sig} = .000$  بوده و این مقدار از  $\alpha = 0/05$  کوچکتر است لذا فرضیه صفر رد می‌شود. جدول آزمون نسبت نشان می‌دهد که به ترتیب ۲۲ و ۷ درصد پاسخ‌دهندگان پاسخ متوسط (۳) و کمتر از آن را برگزیده و بقیه پاسخ‌دهندگان، پاسخهای بیشتر از متوسط (زیاد و خیلی زیاد) را انتخاب نموده‌اند. در سطح ۶۰٪ نیز نتایج برای فرضیه‌های دوم و سوم حاکی از رد فرضیه صفر بوده و نشان‌دهنده آن است که نسبت گروه اول یعنی کسانی که گزینه ۳ (متوسط) و یا کمتر از آن را انتخاب نموده‌اند نسبت اقلیت بوده (کمتر از ۶۰٪) و جدول آزمون نسبت نشان می‌دهد که به ترتیب ۲۰ و ۱۰ درصد پاسخ‌دهندگان گزینه ۳ و یا کمتر از آن را انتخاب کرده‌اند. لذا می‌توان نتیجه گرفت که رأی عمده پاسخ‌دهندگان، پاسخهای بیشتر از سه می‌باشد لذا فرضیه‌های دوم و سوم مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در خصوص فرضیه اول، مقدار سطح معنی‌داری جدول محاسباتی برای کسانی که پاسخ سه یا کوچکتر از سه داده‌اند، بر اساس نظر ۵۰ درصد پاسخ‌دهندگان برابر با یک و بر اساس نظر ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان برابر با ۰/۰۲۲ می‌باشد و این میزان از مقدار سطح معنی‌داری  $\alpha = 0/05$  بر اساس نظر ۵۰ درصد پاسخ‌دهندگان بزرگتر بوده و بر اساس نظر ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان اختلاف چندانی را نشان نمی‌دهد. طبق جدول آزمون نسبت محاسبه شده، پاسخ‌دهندگان به گزینه‌های متوسط و کوچکتر از آن ۴۹ درصد افراد و پاسخ‌دهندگان به پاسخ‌های بالاتر از متوسط ۵۱ درصد افراد را تشکیل می‌دهند. نتیجتاً نزدیکی درصدهای مذکور بیانگر این امر است که بر پایه آزمون نسبت نمی‌توان در خصوص فرضیه اول نظری صریح و قاطع ابراز نمود.

## نتیجه‌گیری

در اینجا به منظور پیگیری نتایج پژوهش و بیان دلایل تأیید و عدم تأیید فرضیه‌های

تحقیق، بر چرایی تأیید و عدم تأیید آنها به‌طور جداگانه و با استفاده از پاسخهای دریافتی از سؤالات پرسشنامه و تجزیه و تحلیل آنها پرداخته می‌شود:

### فرضیه اول

عدم شناخت و آگاهی مدیران از صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

مدیریت واحدهای تجاری به عنوان یکی از اصلی‌ترین استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی در جهت اتخاذ تصمیماتی آگاهانه و بهینه می‌باشد. شناخت و احساس نیاز از سوی مدیریت و انتقال این نیاز به دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌تواند نقش مهم و عمده در ارائه به‌موقع و به‌هنگام این صورت‌های مالی داشته باشد. میزان شناخت مدیران نسبت به وجود یا عدم وجود الزامات قانونی و استانداردهای حسابداری در زمینه صورت‌های مالی تلفیقی و جزئیات مربوط به آنها نظیر روش‌های تلفیق و روش‌های حسابداری مربوط به آنها، سهم اقلیت، سرقتی ناشی از تحصیل و چگونگی استهلاک آن و نظایر آن و همچنین آگاهی مدیریت عالی واحد اصلی و شرکت‌های فرعی آن از میزان آشنایی دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی با مباحث مذکور تا حد زیادی در تهیه و ارائه به‌موقع صورت‌های مالی تلفیقی مؤثر می‌باشد. نتایج حاصل از پرسش‌های دریافتی و تجزیه و تحلیل آنها حاکی از وجود آشنایی مدیران نسبت به بحث صورت‌های مالی تلفیقی، استانداردها و الزامات مربوط به آن داشته است. درصد توزیع فراوانی پاسخهای دریافتی عمدتاً حول پاسخ متوسط و با گرایش اندکی به پاسخ زیاد بوده است و این امر بیانگر آن است که این آشنایی دارای ضریب بالا و حداکثر نبوده و نیازمند توجه بیشتر آنان و افزایش اطلاعات نسبت به موضوع یاد شده می‌باشد.

### فرضیه دوم

وجود پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی موجب عدم استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

در کشور ما، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هنوز در مراحل ابتدایی قرار دارد و شاید بتوان گفت، تاکنون حتی یک صورت مالی تلفیقی بدون اشکال عمده تهیه نشده است و آنچه هم تهیه می‌شود، به‌طور معمول بی‌موقع منتشر می‌شود که از جمله دلایل این امر موارد زیر می‌باشد (بزرگ اصل، ۱۳۸۰).

۱- تازه و جدید بودن بحث تلفیق و صورت‌های مالی تلفیقی سبب شده که علی‌رغم اینکه از لحاظ تئوری و نظری روی آن کار شده و لیکن آن‌گونه که بابد و شاید در مرحله اجرا، جا نیفتاده باشد.

۲- استانداردهای حسابداری موجود، از سوی دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، به قدرت کفایت فراگرفته نشده و آموزش‌های لازم در این خصوص کافی نبوده است.

۳- استانداردهای حسابداری موجود راجع به بحث صورت‌های مالی تلفیقی کلیات و خواست‌هایی را مطرح کرده لیکن مسائل تکنیکی و دقیق از دید دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی تلفیقی با ابهامات مختلفی همراه است.

در این راستا، در پرسشنامه سؤالاتی مربوط به پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های تلفیقی از دید تهیه‌کنندگان، مورد سنجش و سؤال واقع شد. سؤالات در زمینه تأثیر ناهمگن شرکت‌ها و عدم تشابه فعالیت‌های واحد اصلی و شرکت‌های فرعی آن، عدم همزمانی و تطبیق سال مالی و بکارگیری رویه‌های متفاوت حسابداری در آنها و تأثیرات ناشی از سهم اقلیت، سرقتی ناشی از تحصیل، میزان و نوع کنترل واحد اصلی بر واحدهای فرعی و چگونگی به‌کارگیری روش‌های متفاوت تلفیق (خرید - اتحاد منافع) و حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها (ارزش ویژه - بهای تمام شده)، حذف سود تحقق نیافته ناشی از مبادلات فی‌مابین، مطرح گردیده است. جمع‌بندی و تجزیه و تحلیل پاسخ‌های دریافتی حاکی از تأیید فرضیه دوم مبنی بر تأثیر پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در عدم استفاده مدیران در امر تصمیم‌گیری بوده است.

#### فرضیه سوم

عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود موجب عدم

استفاده آنها در امر تصمیم‌گیری می‌گردد.

برخی عوامل مؤثر که موجب عدم اتکا به صورت‌های مالی تلفیقی در پرداخت مالیات و تقسیم سود شده است را می‌توان به فقدان و یا کافی نبودن الزامات قانونی و رعایت استانداردهای مربوط دانست. بر خلاف رشد و تکاملی که حسابداری و گزارشگری مالی به دلایل مختلف در کشورهای صنعتی داشته و مبتنی بر خواست و نیاز استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بوده است، در ایران ضعف ساختار اقتصادی، نبود بازارهای پیچیده و دولتی بودن بخش عمده اقتصاد ایران موجب گردیده که نقش اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار نبوده و علی‌رغم اینکه حسابداری نوین حدود یک قرن است که وارد ایران شده، اما تا سال‌های اخیر فاقد اصول و استانداردهای مشخص و مدون بوده و قوانین نیز به ویژه قانون تجارت و قانون مالیات‌ها فاقد هماهنگی و یکنواختی با اصول و روش‌های حسابداری باشند. در چنین محیط گزارشگری که اصول و چارچوب مدون و مشخصی وجود نداشته و اصول و روش‌های حسابداری فاقد الزامات قانونی باشد، تهیه و ارائه اطلاعات مالی نمی‌تواند نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را برآورد نماید.

حسابداری در کشورهای صنعتی یک مسیر تکاملی را سپری کرده و بر اساس نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و با توجه به پیشرفت‌های اقتصادی و تکنولوژیکی، اصول و روش‌های حسابداری دارای یک دستورالعمل مدون و مشخص قانونی بوده و قوانین دیگر نظیر قانون تجارت و قانون مالیات‌ها با این اصول و روش‌ها هماهنگی لازم را دارا می‌باشند. به عنوان نمونه، شرکت‌هایی که ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی هستند با شرایطی می‌توانند اظهارنامه مالیاتی تلفیقی به وزارت دارایی ارائه نمایند.

تدوین و ارائه استانداردهای حسابداری از سال ۱۳۷۸ از سوی سازمان حسابرسی نیز به دلیل تازه و جدید بودن آن، نبود تجربه لازم در به‌کارگیری آن و همچنین نبود توانایی‌های علمی و فنی کافی از سوی دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی و وجود ابهام در برخی موارد آن، هنوز جایگاه خود را نیافته و نیازمند پردازش بیشتر آن از سوی متخصصین علم حسابداری و انتقال آن به دست‌اندرکاران البته به مرور زمان می‌باشد.

## محدودیت‌های پژوهش

در انجام این تحقیق عوامل محدودکننده‌ای وجود داشته که اهم آنها عبارتند از:

۱- گسترده بودن جامعه آماری

۲- استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، سبب می‌شود که سعی شود حتی الامکان پرسشنامه به دست اکثریت اعضای جامعه آماری رسانده شود ولی با توجه به مناصب اداری و مشغله‌های کاری پاسخ‌دهندگان مشکلاتی بر سر راه دستیابی آسان به آنها از جمله مشکلات توزیع پرسشنامه وجود داشته است.

۳- با توجه به اینکه پرسشنامه باید به دست مدیران و دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی و سایر افراد ذیربط با موضوع تحقیق رسانده شود، پراکندگی مکانی شرکت‌های یاد شده و ابعاد مسافت آنها یکی از موارد زمان بر جهت توزیع پرسشنامه و جمع‌آوری اطلاعات بوده است.

۴- به منظور جلب همکاری افراد ذیربط با موضوع تحقیق، جهت پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه و جمع‌آوری اطلاعات از آنها، نیاز به برقراری ارتباط و توجیه و تفسیر مناسبی از موضوع تحقیق و اطلاعات لازم مربوط به آن برای افراد پاسخ‌دهنده بوده و برقراری چنین ارتباطی گاه به صورت غیرمستقیم صورت پذیرفته است. عدم همکاری لازم از سوی برخی شرکت‌ها و افراد در پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه و ارائه اطلاعات لازم یکی از مشکلات و عوامل محدودکننده این تحقیق بوده است.

## پیشنهادها

الف- پیشنهادهای منتج از فرضیه‌های تحقیق

۱- فراهم کردن امکانات و ابزارهایی برای درک نیاز استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و هدف‌گذاری در جهت تأمین این نیاز اطلاعاتی، ضروری و مناسب به نظر می‌رسد.

۲- آشنایی بیشتر مدیران با ماهیت و کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی و صدور اوامر لازم از سوی آنان به دست‌اندرکاران تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، یقیناً می‌تواند تهیه و ارائه این صورت‌های مالی را تسهیل نماید. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مطمئناً امکاناتی از قبیل



جذب نیروی انسانی متخصص و کارآمد، توجه به امر آموزش نیروی انسانی، استفاده از رایانه و ... را طلب می‌نماید که این موضوع تا حد بالایی به خواست، اراده و مشارکت جدی مدیران بستگی دارد.

۳- برقراری ارتباط مناسب و مستمر با سازمانهای نظیر سازمان حسابرسی و مجامع دانشگاهی که بتوانند تهیه‌کنندگان را در جهت به‌کارگیری دقیق و صحیح استانداردهای حسابداری یاری نموده و از پیچیدگی تکنیک‌های مربوط به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در مواردی نظیر عدم تطبیق سال مالی شرکت‌های عضو گروه، چگونگی حذف سود و زیان ناشی از معاملات فی‌مابین شرکت‌های عضو گروه و سایر الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری کاسته و گره‌گشایی نمایند، تا اندازه زیادی در تهیه و ارائه به‌موقع صورت‌های مالی تلفیقی مؤثر خواهد بود.

#### ب- سایر پیشنهادها

- ۱- تهیه یک سیستم مدون و جامع حسابداری که قابل استفاده برای کلیه شرکت‌های عضو گروه باشد.
- ۲- مکانیزه نمودن عملیات حسابداری کلیه شرکت‌های عضو گروه بر اساس سیستم ارائه شده و ایجاد هماهنگی بین آنها.
- ۳- تهیه یک دستورالعمل مدون و جامع در زمینه نحوه طبقه‌بندی و افشاء اطلاعات در صورت‌های مالی شرکت‌ها.
- ۴- برنامه‌ریزی و ارائه دستورالعمل مورد نیاز برای شرکت‌های فرعی در جهت ارائه صورت‌های مالی و ارائه اطلاعات بر اساس نیاز شرکت اصلی جهت تهیه صورت‌های مالی تلفیقی.

#### ج- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

- ۱- انجام این تحقیق به صورت آزمایشی یا شبه آزمایشی، به طوری که بار اطلاعاتی صورت‌های مالی تلفیقی در عمل و در حین تصمیم‌گیری آزمون شود.

۲- تکرار این تحقیق با استفاده‌کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی مانند: سرمایه‌گذاران، بانک‌ها، بستانکاران، دولت و غیره.

## منابع و مآخذ

- آذر، عادل. منصور مؤمنی. ۱۳۷۷-۷۸. آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد اول و دوم. انتشارات سمت.
- بزرگ اصل، موسی. ۱۳۸۰. نگاهی به مبانی نظری صورت‌های مالی تلفیقی، نشریه حسابرسی، شماره ۱۲. انتشارات سازان حسابرسی
- دلاور، علی. ۱۳۸۰. روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی. چاپ دهم، نشر ویرایش.
- سازمان حسابرسی. ۱۳۷۱. استانداردهای بین‌المللی حسابداری. نشریه شماره ۸۸. انتشارات سازمان حسابرسی.
- سازمان حسابرسی. ۱۳۸۰. استانداردهای حسابداری. نشریه شماره ۱۴۵. انتشارات سازمان حسابرسی.
- سعادت، اسفندیار. ۱۳۷۲. فرایند تصمیم‌گیری در سازمان، چاپ اول. مؤسسه انتشارات و چاپخانه تهران.
- شباهنگ، رضا. ۱۳۷۷. حسابرسی پیشرفته. جلد اول، صورت‌های مالی تلفیقی. انتشارات سازمان حسابرسی.
- عالی‌ور، عزیز. ۱۳۶۸. صورت‌های مالی اساسی، نشریه شماره ۸۱. انتشارات سازمان حسابرسی.
- نیکبخت، محمدرضا. ۱۳۷۲. حسابداری پیشرفته. صورت‌های مالی تلفیقی. چاپ اول. انتشارات دانشگاه تهران.
- هیأت تدوین استانداردهای حسابداری. مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران. نشریه ۱۱۳. انتشارات سازمان حسابرسی.
- Australia Accounting Standards Board (AASB). 1992. Consolidated Accounting.
- Baker, E. Richard, 1996. Valdean Clemke, Thomas E. King Advanced Financial Accounting. MC Graw. Hill Book Company.
- Masich, A. N, & E. John Larson. 1992. Intermediate Accounting. Sixth Edition. MC Grow Hill Book Company.