

تغییر در مدل ارائه صورت‌های مالی:

نگرش جامعه حسابداری ایران

دکتر علی رحمانی*

استادیار دانشگاه الزهرا

جنت مسافری

کارشناس ارشد دانشگاه الزهرا

چکیده

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی به منظور افزایش کیفیت گزارشگری مالی پروژه ای را تحت عنوان ارائه صورت‌های مالی، به صورت مشترک هدایت می‌کنند. این دو هیئت نتایج اولیه را تحت عنوان دیدگاه‌های اولیه در مورد ارائه صورت‌های مالی در اکتبر سال ۲۰۰۸ منتشر ساختند. هدف از این تحقیق بررسی مدل ارائه پیشنهادی دو هیئت در مورد نحوه ارائه صورت‌های مالی و نیز بررسی سودمندی آن جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان ایرانی می‌باشد. بدین منظور با استفاده از روش کتابخانه‌ای مبانی نظری پژوهش تدوین و داده‌های مورد نیاز نیز از روش پرسشنامه جمع‌آوری شد. به منظور تدوین پرسشنامه الگوی مفهومی و تحلیلی پژوهش با استفاده از بیانیه مفاهیم گزارشگری مالی و رهنمودهای مدل ارائه پیشنهادی طراحی شد.

یافته‌های پژوهش حاکی از این است که مدل ارائه پیشنهادی از دید پاسخ‌دهندگان ایرانی به هم پیوستگی، جداسازی، نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی صورت‌های مالی را بهبود می‌بخشد و بنابراین سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد. البته از دید پاسخ‌دهندگان هزینه‌های اجرای مدل می‌تواند بیش از منافع احتمالی آن باشد. نتایج پژوهش هم‌چنین نشان داد سطح تحصیلات، شغل، تجربه کاری و سطح آشنایی استفاده‌کنندگان با مدل ارائه پیشنهادی، منجر به تفاوت در نظرات پاسخ‌دهندگان نشده است.

واژه‌های کلیدی: شفافیت، ابهام، گزارشگری مالی، ریسک سقوط قیمت، جهش قیمت، مدیریت سود، مدل تعدیل شده جونز.

* نویسنده مسئول rahmani@alzahra.ac.ir

مقدمه

هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مالی درباره موسسه گزارش دهنده است و صورت‌های مالی محصول اصلی و مرکزی گزارشگری مالی است [12, 3]. در زمان حاضر هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه بندی شده درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود [3]. اهمیت نحوه ارائه صورت‌های مالی به خاطر این است که صورت‌های مالی وسیله‌ای جهت انتقال اطلاعات به تصمیم گیرندگان است. با وجودی که هر صورت مالی اطلاعات را به شیوه‌ای خاص نمایش می‌دهد اما صورت‌های مالی از اطلاعات زیربنایی یکسان نتیجه شده اند [12]. اما استفاده کنندگان از صورت‌های مالی با چندین مشکل عمده هم چون عدم توانایی استفاده کنندگان در مرتبط ساختن اطلاعات منعکس در هر کدام از صورت‌های مالی و نیز ارزیابی عملکرد واحد تجاری به صورت مستقل از ساختار مالی آن و عدم وجود استاندارد مشخصی برای تمامی جوانب ارائه صورت‌های مالی مواجه هستند [12]. هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی در پاسخ به این نارسایی‌ها، پروژه ارائه صورت‌های مالی را به صورت مشترک انجام و نتایج اولیه آن را منتشر ساختند. این پروژه رهنمودهایی برای انسجام و ارائه جزئیات بیشتر در صورت‌های مالی و هم چنین افزایش بعد نقدینگی و انعطاف پذیری صورت‌های مالی ارائه داده است. این مقاله به بررسی ضرورت بازنگری در نحوه ارائه صورت‌های مالی با توجه به رهنمودهای ارائه شده، می‌پردازد و هم چنین بررسی می‌کند که در ایران باور جامعه حسابداری در مورد مدل ارائه پیشنهادی چیست و آیا آن را باعث بهبود ارائه و افزایش سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی می‌داند؟

پروژه مشترک IASB و FASB

یکی از پروژه‌های مشترک دو هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و استانداردهای حسابداری بین‌المللی در مورد گزارشگری مالی، نحوه ارائه صورت‌های مالی است. نتایج این پروژه بر چگونگی انتقال اطلاعات صورت‌های مالی توسط مدیریت به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی تأثیر خواهد گذاشت. این پروژه بر مبنای مفاهیم چارچوب نظری گزارشگری

مالی و انتقادات استفاده کنندگان سه هدف اصلی به هم پیوستگی اطلاعات بین صورت های مالی، جداسازی و تفکیک در سطح صورت های مالی، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی را دنبال می کنند. تحقق چنین اهدافی باعث می شود اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی قابل فهم تر باشد و تصویر مالی به هم پیوسته ای از فعالیت های واحد تجاری منعکس گردد که به اهدافی مانند ارزیابی مقدار، زمان و عدم اطمینان جریان نقدی آینده کمک می کند.

این پروژه در راستای رسیدن به اهداف مذکور شامل اصول ارائه ای می شود که در هر کدام از صورت های مالی به کار می رود: (۱) واحد تجاری باید اقلام خطی، توصیف آن ها و اطلاعات شناسایی شده در صورت وضعیت مالی، سود جامع و جریان وجوه نقد را همتراز کند. چنین همترازی به صورت ایده آل در سطح اقلام خطی انجام می گیرد. چنین امری به ارائه اطلاعات بیشتر و افزایش شفافیت اطلاعاتی و نیز بهبود توانایی استفاده کنندگان در شناسایی اطلاعات مرتبط با یکدیگر در هر یک از صورت های مالی می شود. (۲) مدیریت واحد تجاری باید اطلاعات را به بخش ها و گروه های مناسب تفکیک سازد، چنین جداسازی شامل تفکیک اطلاعات مربوط به فعالیت های تجاری از مالی، فعالیت های عملیاتی از سرمایه گذاری در بخش تجاری، فعالیت های مالی با توجه به منبع تأمین مالی، تفکیک اطلاعات مالیات بر درآمد در صورت وضعیت مالی و جریان وجوه نقد، فعالیت های غیر مستمر از فعالیت های مالی و تجاری مستمر، می باشد. (۳) واحد تجاری باید سرفصل ها و زیر جمع های مربوط را برای هر یک از بخش ها و گروه های داخل بخش ها در هر کدام از صورت های مالی نمایش دهد. (۴) واحد تجاری که از چندین قسمت قابل گزارش تشکیل شده است، رویه طبقه بندی را باید برای هر کدام از قسمت ها به صورت جداگانه به کار برد.

اهداف و اصول معرفی شده در مدل ارائه پیشنهادی منجر به تغییراتی در هر کدام از صورت های مالی می شود: در صورت وضعیت مالی، دارایی ها و بدهی ها به زیرگروه های کوتاه مدت و بلند مدت در هر کدام از گروه های عملیاتی، سرمایه گذاری و مالی طبقه بندی می شوند، مگر اینکه طبقه بندی بر مبنای نقدینگی اطلاعات مربوطتری در اختیار قرار دهد. هم چنین دارایی ها و بدهی ها با مبنای اندازه گیری متفاوت در خطوط مجزا نمایش داده می شوند. معادل های وجه نقد نیز به شیوه ای مشابه با دیگر سرمایه گذاری های کوتاه مدت نمایش داده

می‌شوند. چنین تغییراتی سازگار با اهداف جداسازی، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی مدل ارائه پیشنهادی است و به ارزیابی مقدار، زمان و عدم اطمینان جریان‌های نقدی آینده کمک می‌کند.

سود جامع و اجزای آن در صورت واحدی نمایش داده می‌شوند و اقلام سایر درآمدهای جامع در بخش جداگانه‌ای از این صورت که از الویت یکسان با دیگر بخش‌ها برخوردار است، انعکاس می‌یابد. واحد تجاری باید مشخص سازد هر کدام از این اقلام به کدامیک از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، عملیاتی یا مالی مربوط می‌شوند. در صورت سود جامع اقلام درآمد و هزینه پس از جداسازی در گروه‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و مالی، بر حسب ماهیت در هر کدام از این گروه‌ها تفکیک می‌شوند. این تغییرات قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را بهبود و توانایی استفاده کنندگان در تحلیل صورت‌های مالی و مرتبط ساختن صورت وضعیت مالی و سود جامع را افزایش می‌دهد و هم چنین ارزش پیش‌بینی کنندگی اطلاعات بهبود می‌یابد.

واحد تجاری هم چنین از رویکرد مستقیم نمایش دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در تهیه صورت جریان وجه نقد استفاده و آن‌ها را مطابق با طبقه بندی صورت وضعیت مالی و سود جامع نمایش می‌دهد. تغییرات ایجاد شده به استفاده کنندگان کمک می‌کند تا دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های عملیاتی را با دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی مرتبط سازند و هم چنین مقدار، زمان و عدم اطمینان جریان‌های نقدی آینده را ارزیابی کنند.

یادداشت‌های توضیحی نیز شامل اطلاعاتی راجع به مبنای طبقه بندی دارایی‌ها و بدهی‌های قراردادی کوتاه مدت و بلند مدت و فعالیت‌های عملیاتی غیر نقدی خواهد بود. هدف از ارائه این اطلاعات کمک در ارزیابی عملکرد و توانایی نقدینگی واحد تجاری است. یادداشت‌های توضیحی هم چنین شامل فهرست تطبیق جریان‌های نقدی با سود جامع خواهد بود. در این فهرست هر کدام از سرفصل‌های سود جامع به جریان‌های نقدی، اقلام تعهدی و تسهیم‌ها، تغییرات ارزش منصفانه و تعدیلات ارزیابی تکرارشونده و سایر، تفکیک شده و با سرفصل مربوطه در صورت جریان وجه نقد تطبیق می‌یابند. اساس این فهرست افزایش توانایی استفاده کنندگان در ارزیابی جریان‌های نقدی آینده، افزایش شفافیت اطلاعاتی در استفاده از روش ارزش منصفانه و نیز تسهیل تحلیل صورت‌های مالی می‌باشد.

پیشینه تحقیق

FASB و IASB پس از انتشار نتایج مقدماتی پروژه مشترک ارائه صورت های مالی دوره ای را جهت نظر خواهی استفاده کنندگان در نظر گرفتند. برخی از استفاده کنندگان در حمایت از مدل ارائه پیشنهادی به افزایش توانایی آن ها در مرتبط ساختن اقلام دارایی، بدهی، درآمد و هزینه و دریافت ها و پرداخت های نقدی، بهبود ارزیابی عملکرد مدیریت و فعالیت های واحد تجاری، پیش بینی بهتر جریان های نقدی، تسهیل تحلیل صورت های مالی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و بهبود ارزیابی توانایی نقدینگی و ریسک واحد تجاری اشاره کردند. مخالفان مدل ارائه پیشنهادی نیز دلایل مخالفت خود را پیچیدگی و آشفتگی بیش از حد صورت های مالی، اختیاری بودن تسهیلات و کاهش قابلیت مقایسه، مشکل تر شدن تحلیل صورت های مالی و بالا بودن هزینه های اجرای اولیه و مستمر این مدل، عنوان کردند. به نظر این گروه نمایش اطلاعات تفکیک شده در یادداشت های توضیحی به جای متن صورت های مالی از پیچیدگی بیش از حد آن می کاهد [9].

کمیته انجمن حسابداران آمریکایی (AAA) در پاسخ به پروژه مشترک دو هیئت نکات جالب توجه ای را متذکر شدند. به نظر این کمیته دو هیئت بهتر است از واژه ها و عبارات ساده و آشناتر مانند ارتباط (linkage یا articulation) به جای به هم پیوستگی (cohesive) استفاده کنند. هم چنین برجسب فعالیت های تجاری به آنچه که تحلیل گران با عنوان فعالیت های عملیاتی تعریف می کنند، از بسیاری منافع می کاهد. پیشنهاد کمیته این است که دو هیئت در اجرای مفاهیمی که در ذهن دارند بهتر است به جای بخش تجاری از عنوان عملیاتی استفاده کنند و گروه های داخل آن را اصلی و غیر اصلی بنمایند [6].

دو هیئت به منظور بررسی رهنمودهای مدل ارائه پیشنهادی تحقیق میدانی طراحی کردند که هدف آن تعیین مفید بودن مدل در ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان از صورت های مالی جهت تصمیم گیری بود. نتایج حاصل از پاسخ تحلیل گران نشان می دهد که صورت های مالی بر اساس مدل ارائه پیشنهادی انعکاس نتایج و فعالیت های اصلی واحد تجاری را بهبود می بخشد. تحلیل گران از بین پنج مفهوم اصلی رویکرد مدیریت در طبقه بندی، جداسازی، به هم پیوستگی، جدول تطبیقی و رویکرد مستقیم نمایش جریان های نقدی، مفیدترین را جداسازی، رویکرد مستقیم

جریان‌ات نقدی و جدول تطبیقی عنوان کردند. ۶۰٪ تحلیل گران معتقد بودند که رویکرد مدیریت در طبقه بندی به مفیدتر شدن صورت‌های مالی، درک دیدگاه مدیریت از کسب و کار و تفسیر بهتر اطلاعات مالی کمک می‌کند. مخالفان با رویکرد مدیریت کاهش قابلیت مقایسه را در توضیح مخالفت خود عنوان کردند. ۶۵٪ تحلیل گران نشان دادند که درک آن‌ها از ارتباط و پیوستگی صورت‌های مالی بر طبق مدل ارائه پیشنهادی بهتر از صورت‌های جاری است و به هم پیوستگی صورت سود و زیان (۷۷٪)، جریان وجوه نقد (۷۲٪) و در نهایت ترازنامه (۵۸٪) بیشترین تأثیر را بر مفید بودن دارند. تحلیل گران مفیدترین جنبه مدل ارائه پیشنهادی را مفهوم جداسازی عنوان کردند که درک آن‌ها از صورت سود و زیان و جریان وجوه نقد را افزایش می‌دهد. در مقابل، تهیه کنندگان صورت‌های مالی کاربرد اصل جداسازی را منجر به اطلاعات بیش از حد و پیچیدگی صورت‌های مالی می‌دانند. ۶۰٪ تحلیل‌گران معتقد بودند که رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه از قابلیت شهود بیشتری برخوردار است و درک منابع و مصارف واقعی جریان‌ات نقدی را آسان‌تر می‌سازد. ۷۰٪ تحلیل گران جدول تطبیقی را مفید می‌دانند و در مقابل تنها ۲۵٪ تهیه کنندگان از جدول تطبیقی حمایت کردند. هم چنین اکثریت تحلیل گران معتقد بودند که صورت‌های مالی بر طبق مدل ارائه پیشنهادی انعکاس نقدینگی و انعطاف پذیری مالی را بهبود می‌بخشد [10].

سازمان تحقیقاتی استانداردهای حسابداری مالی (FASRI) در تکمیل تحقیق میدانی دو هیئت و هم چنین نظرسنجی از استفاده کنندگان، تحقیق آزمایشی با تمرکز بر دو هدف اصلی جداسازی و به هم پیوستگی طراحی کردند. در این تحقیق چهار نسخه صورت مالی تهیه شده بود که بر حسب طبقه بندی و جداسازی در متن صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی متفاوت بودند. نتایج حاکی از آن بود که تحلیل گران، صورت‌های مالی طبقه بندی و تفکیک شده در متن را در قضاوت‌ها و ارزیابی‌های خود مفید دانستند. این گونه صورت‌های مالی توانایی تحلیل‌گران را در ارزیابی ساختار هزینه بین مؤسسات مختلف افزایش می‌داد. هم چنین نتایج تحقیق نشان داد که اطلاعات طبقه بندی و تفکیک شده در متن صورت‌های مالی شفافیت اطلاعاتی بیشتری به دنبال دارد. طبقه بندی در متن باعث می‌شود تحلیل‌گران به جزئیات موجود توجه کرده و از مدیریت اطلاعات بیشتری را جويا شوند در حالی که جداسازی در متن صورت‌ها جزئیات بیشتری در

اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد. نتایج در کل تأثیر تعاملی این دو جنبه از مدل ارائه پیشنهادی را در سودمندی اطلاعات جهت ارزیابی تحلیل گران نشان می دهد [11].

نصر (۱۳۸۸) دیدگاه های اولیه ارائه صورت های مالی را مورد مطالعه قرار داد و به هم پیوستگی اطلاعات، رویکرد مدیریت، جداسازی (تفکیک)، استفاده از کلمات کوتاه مدت و بلند مدت به جای جاری و غیر جاری در طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها، ارائه صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام به عنوان یکی از صورت های مالی، رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد، حذف اقلام غیر مترقبه و استثنایی از تمام صورت های مالی و ارائه آن در قسمت های مربوط و جدول تطبیقی مدل ارائه پیشنهادی را بررسی کرد. نتایج او نشان داد که از دید استفاده کنندگان ایرانی، به جز حذف اقلام غیر مترقبه و استثنایی بقیه موارد باعث افزایش سودمندی اطلاعات صورت های مالی و بهبود نحوه اخذ تصمیم استفاده کنندگان می شود [5].

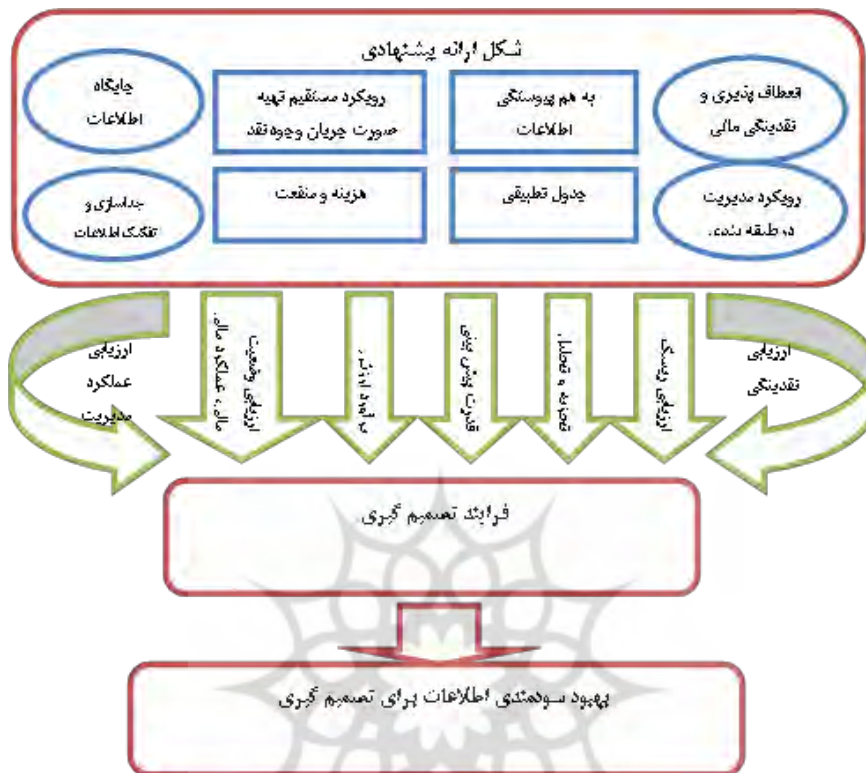
الگوی مفهومی و تحلیلی پژوهش

در این مطالعه الگوی مفهومی (نگاره ۱) و تحلیلی (نگاره ۲) پژوهش با استفاده از بیانیه شماره یک مفاهیم گزارشگری مالی و ادبیات شکل ارائه صورت های مالی و نیز مدل ارائه پیشنهادی تدوین گردید.

مروری بر بیانیه شماره یک مفاهیم گزارشگری مالی FASB نشان می دهد که ارزیابی نقدینگی، ارزیابی ریسک، تجزیه و تحلیل، قدرت پیش بینی، برآورد ارزش موسسه، ارزیابی وضعیت مالی و تغییرات، و ارزیابی عملکرد مدیریت عواملی هستند که در تصمیم گیری های اقتصادی و مالی سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان از صورت های مالی مهم هستند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نگاره ۱. الگوی مفهومی پژوهش (منبع: یافته های پژوهشگر)



مدل ارائه پیشنهادی در قالب هشت بعد به هم پیوستگی اطلاعات، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی، تفکیک (جداسازی) اطلاعات، رویکرد مدیریت در طبقه بندی، رویکرد مستقیم تهیه صورت گردش وجوه نقد، هزینه و منفعت، جدول تطبیقی و جایگاه اطلاعات با تأثیر گذاردن بر هر کدام از این عوامل از استراتژی های مفید بودن اطلاعات مالی جهت تصمیم گیری حمایت می کند و بدین ترتیب تناسب شناختی بین شکل ارائه پیشنهادی صورت های مالی و فرایند تصمیم گیری به وجود می آید. این عملکرد موثر و با کفایت تصمیم گیری را در نتیجه افزایش سرعت و صحت عملکرد تصمیم نتیجه می دهد. پیش بینی می شود تناسب بین مدل ارائه پیشنهادی و فرایند تصمیم گیری، سودمندی اطلاعات برای تصمیم گیری و نیز خصوصیات کیفی اطلاعات را بهبود بخشد.

بر مبنای الگوی مفهومی و بررسی تحقیقات مرتبط، الگوی تحلیلی (نگاره ۲) تدوین شد. الگوی تحلیلی مبنای تدوین پرسشنامه قرار گرفت و انتظار می رود به بهبود روایی آن کمک کند.

نگاره ۲- الگوی تحلیلی پژوهش (منبع: یافته های پژوهشگر)

مفهوم	ابعاد ارائه	شاخص ها
ارائه صورت های مالی	محل اطلاعات (جایگاه اطلاعات) هوج و دیگران (۲۰۰۸)، هرت و هاپکینز (۱۹۹۸)	<ul style="list-style-type: none"> نمایش درآمد و هزینه مالیات بر درآمد مربوط به اقلام غیر مستمر و سایر درآمدهای جامع در صورت سود جامع یا یادداشت های توضیحی افشای کل دارایی ها و کل بدهی ها در صورت وضعیت مالی یا یادداشت توضیحی نمایش درآمد و هزینه مالیات بر درآمد مربوط به معاملات یا مالکان در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام
	به هم پیوستگی اطلاعات بین صورت های مالی (مرتبط ساختن قسمت های مجزای اطلاعات) نن برگ و لارجی (۱۹۹۶)، باسن و همکاران (۱۹۹۶)	<ul style="list-style-type: none"> تنظیم و تراز بین سه صورت مالی در سطح اقلام خطی ارائه ی جداگانه اطلاعات مربوط به فعالیت های غیر مستمر بین سه صورت جداسازی اقلام هزینه و درآمد به گروه های کارکردی اصلی مطابق با صورت وضعیت مالی و گردش وجوه نقد ارائه ی دریافت ها و پرداخت های نقدی متناسب با صورت وضعیت مالی و سود جامع (اعمال رویکرد مستقیم جریانات نقدی) نمایش درآمد و هزینه و جریانات نقدی مزایای بعد از خدمت در صورت سود جامع و گردش وجوه نقد متناسب با صورت وضعیت مالی نشان دادن سود یا زیان معاملات ارز خارجی در بخش ها و گروه های همانند دارایی ها و بدهی های مربوطه ارتباط هر یک از اقلام سایر درآمدهای جامع با گروه های موجود در صورت وضعیت مالی
	رویکرد مدیریت در طبقه بندی اطلاعات هاپکینز (۱۹۹۶)	<ul style="list-style-type: none"> طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها در بخش ها و گروه ها متناسب با استفاده آن ها در شرکت طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها در قسمت های قابل گزارش (به کار بردن رویه طبقه بندی در سطح قسمت قابل گزارش) افشای رویه طبقه بندی دارایی و بدهی در گروه های عملیاتی، سرمایه گذاری و دارایی و بدهی های مالی نمایش وجه نقد در بیش از یک گروه
	روش مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد یداله تاری وردی (۱۳۸۵)، کلینچ و همکاران (۱۹۹۹)، کریشنان و لارجی (۲۰۰۰)	<ul style="list-style-type: none"> تفکیک دریافت ها و پرداخت های نقدی به گروه های عملیاتی، سرمایه گذاری و مالی طبقه بندی جریانات نقدی بر مبنای طبقه بندی دارایی و بدهی مربوطه

مفهوم	ابعاد ارائه	شاخص‌ها
	جداسازی و تفکیک اطلاعات هوج و همکاران (۲۰۰۸)، ماینس و مک دنیل (۲۰۰۰)، هرت (۲۰۰۴)، آنتارسا و همکاران (۲۰۰۷)	<ul style="list-style-type: none"> جداسازی فعالیت‌های تجاری و مالی در سه صورت جداسازی فعالیت‌های عملیاتی و سرمایه‌گذاری در سه صورت جداسازی فعالیت‌های مالی بسته به منبع تأمین مالی در سه صورت ارائه‌ی جداگانه اطلاعات مربوط به فعالیت‌های غیر مستمر ارائه‌ی جداگانه اطلاعات مربوط به مالیات بر درآمد در صورت وضعیت مالی و گردش وجوه نقد نمایش دارایی و بدهی مزایای بعد از خدمت در گروه واحدی در صورت وضعیت مالی تفکیک دارایی و بدهی‌های مشابه با مبنای اندازه‌گیری متفاوت نمایش سود جامع و اجزای آن در صورت واحدی از سود جامع تفکیک اقلام هزینه و درآمد بر مبنای عملکرد تفکیک بیشتر اقلام هزینه و درآمد بر حسب ماهیت تسهیم مالیات درون دوره ای
	جدول تطبیقی	<ul style="list-style-type: none"> تفکیک سود جامع به اجزای نقدی، تعهدی، باز اندازه‌گیری و سایر تطابق اقلام سود جامع و جریان‌ات نقدی در جدول تطبیقی
نقدینگی و انعطاف پذیری		<ul style="list-style-type: none"> طبقه بندی دارایی و بدهی به زیر گروه‌های کوتاه مدت و بلندمدت در صورت وضعیت مالی طبقه بندی دارایی و بدهی بر مبنای نقدینگی در هر کدام از گروه های عملیاتی، سرمایه گذاری و دارایی و بدهی مالی نمایش اطلاعات در مورد سررسید دارایی‌ها و بدهی‌های قراردادی کوتاه مدت در یادداشت‌های توضیحی نمایش اطلاعات در مورد سررسید دارایی‌ها و بدهی‌های قراردادی بلند مدت در یادداشت‌های توضیحی خروج معادل وجه نقد از وجه نقد نمایش زیر جمع سود (زیان) خالص یا سود خالص در صورت سود جامع افشاگری در مورد چرخه عملیاتی طولانی تر از یک سال نمایش اطلاعات در مورد فعالیت‌های عملیاتی غیر نقدی

فرضیه های تحقیق

در این مطالعه با توجه به مبانی نظری و الگوی مفهومی پژوهش فرضیه های زیر مطرح شدند:

۱. ارائه صورت‌های مالی در قالب مدل پیشنهادی مفید بودن اطلاعات جهت تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد.

۲. مدل ارائه پیشنهادی تصویر بهتری در مورد شیوه ای که دارایی ها و بدهی ها در موسسه یا قسمت قابل گزارش استفاده می شوند، به نمایش می گذارد.
۳. مدل ارائه پیشنهادی به هم پیوستگی، جداسازی، نقدینگی و انعطاف پذیری صورت های مالی را موجب می شود.
۴. تغییر از مدل فعلی به مدل پیشنهادی توجیه اقتصادی و عملی دارد.

روش تحقیق

پژوهش حاضر با توجه به هدف تحقیق از جمله تحقیقات کاربردی می باشد. با توجه به این که در تحقیق حاضر با مراجعه به استفاده کنندگان از صورت های مالی نظرات آن ها در مورد ابعاد مدل ارائه پیشنهادی از طریق پرسشنامه مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و ویژگی های جامعه از این دیدگاه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، این تحقیق در گروه تحقیقات پیمایشی قرار می گیرد.

جامعه، نمونه آماری و روش نمونه گیری

در این مطالعه جامعه آماری شامل تحلیلگران، حسابرسان، تهیه کنندگان صورت های مالی و جامعه دانشگاهی می باشد. به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات و پارامترهای جامعه حجم نمونه با استفاده از روش پیش آزمون و رابطه زیر برآورد شد:

$$n = \left(\frac{z^{\alpha/2} \times \sigma}{\varepsilon} \right)^2$$

با سطح اطمینان ۹۵٪ و دقت مورد نظر ۱۰٪ حجم اولیه نمونه ۸۱ تعیین گردید ولی به دلیل اینکه حداقل تعداد نمونه در هر کدام از طبقات جامعه بین ۲۰ تا ۵۰ تغییر می کند حداقل حجم نمونه آماری ۱۰۰ تعیین گردید.

ابزار جمع آوری اطلاعات و ارزیابی روایی و پایایی تحقیق

این تحقیق از روش کتابخانه ای جهت جمع آوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری، پیشینه تحقیق و از روش پرسشنامه ای جهت جمع آوری داده ها استفاده کرد. در تدوین پرسش نامه الگوی مفهومی و تحلیلی پژوهش مورد بهره برداری قرار گرفت. به منظور سنجش نظرات و دیدگاه های استفاده کنندگان نسبت به مدل ارائه پیشنهادی سؤالات پرسشنامه در قالب طیف لیکرت و مقیاس فاصله ای (۱ تا ۵) به گونه ای طراحی گردید که هر کدام از فرضیه های تحقیق و نیز هر یک از ابعاد مدل ارائه پیشنهادی را مورد آزمون قرار دهد. روایی (اعتبار) پرسشنامه با استناد به الگوی مفهومی و تحلیلی پژوهش سنجیده شد و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ مورد ارزیابی قرار گرفت که در این مطالعه ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۹۴۴ به دست آمد که نشان دهنده پایایی قابل قبول ابزار پژوهش می باشد. در این تحقیق با توجه به حداقل حجم نمونه آماری، ۴۵۰ پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد، ۱۷۰ پرسشنامه جمع آوری شد و تعداد ۱۴۰ پرسشنامه قابل استفاده بود.

روش تجزیه و تحلیل داده ها

داده های مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه ها از طریق پرسشنامه جمع آوری گردید. در تدوین پرسشنامه الگوی مفهومی و تحلیلی پژوهش مورد استفاده گرفت که در نهایت ۴۶ سؤال طراحی شد؛ از این بین ۲۲ سؤال فرضیه اول، ۴ سؤال فرضیه دوم، ۱۵ سؤال فرضیه سوم، و ۵ سؤال فرضیه چهارم را مورد آزمون قرار داد. طراحی سؤالات با مقیاس فاصله ای (۱ تا ۵) صورت گرفت به گونه ای که اگر پاسخ دهندگان با فرضیه مورد نظر موافق باشند میانگین نمرات هر آزمون بزرگ تر از ۳ و در غیر این صورت میانگین نمرات کوچک تر یا مساوی ۳ به دست می آید. در همین راستا به منظور تحلیل اطلاعات به دست آمده از پرسشنامه از آزمون های زیر استفاده شد:

۱. **آزمون تی تک گروهی در خصوص میانگین یک جامعه:** این آزمون در مورد هر کدام از فرضیه های مطرح شده و هم چنین بررسی نظرات پاسخ دهندگان در مورد ابعاد مدل ارائه پیشنهادی مورد استفاده قرار گرفت.

۲. **آزمون مقایسه میانگین چند جامعه:** جهت تعیین تأثیرات عوامل مداخله گر بر دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد هر کدام از فرضیه های مطرح شده از این آزمون استفاده شد.
۳. **آزمون تعقیبی توکی:** این آزمون به منظور بررسی معنی داری تفاوت بین دو به دوی میانگین ها مورد استفاده قرار گرفت.

یافته های پژوهش

آزمون فرضیه های پژوهش - در این مطالعه ۱۴۰ پرسش نامه جمع آوری شد که حدود ۹۴٪ پاسخ دهندگان را مرد و ۴٪ را خانم ها تشکیل می دادند. داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS مورد پردازش قرار گرفت. نگاره ۳ نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها را نشان می دهد.

نگاره ۳- آزمون میانگین فرضیه های تحقیق (منبع: یافته های پژوهشگر میانگین نظری ۳ بوده است، رقم بالاتر به معنای موافقت بیشتر پاسخ دهندگان می باشد.)

متغیر	میانگین تجربی	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	تخمین فاصله ای میانگین با سطح اطمینان ۹۵٪	
					حد پایین	حد بالا
فرضیه اول	3/62	12/957	139	/000	/52	/71
فرضیه دوم	3/66	10/469	138	/000	/53	/78
فرضیه سوم	3/65	13/664	139	/000	/55	/74
فرضیه چهارم	3/07	/818	134	/415	- /08	/20

مدل ارائه پیشنهادی و افزایش سودمندی اطلاعات

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که مقدار میانگین نمونه برابر با ۳/۶۲ و از ۳ بزرگ تر است. هم چنین سطح معناداری آزمون برابر با صفر می باشد. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که پاسخ دهندگان مدل ارائه پیشنهادی را موثر بر سودمندی اطلاعات می دانند و بر این

باورند که ارائه صورت‌های مالی طبق مدل پیشنهادی سودمندی اطلاعات جهت تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد.

مدل ارائه پیشنهادی و ارائه تصویر بهتر از دارایی‌ها و بدهی‌ها

در فرضیه دوم، اطلاعات به دست آمده از پردازش داده‌ها نشان داد که در این آزمون مقدار میانگین نمونه برابر با ۳/۶۶ و سطح معناداری آزمون برابر با صفر می‌باشد. بدین معنا که پاسخ دهندگان، مدل ارائه پیشنهادی را بر ارائه تصویر بهتر از منابع واحد تجاری موثر می‌دانند و معتقدند که نمایش صورت‌های مالی مطابق با مدل ارائه پیشنهادی تصویر بهتری از دارایی‌ها و بدهی‌های مورد استفاده در واحد تجاری یا قسمت قابل گزارش ارائه می‌دهد.

مدل ارائه پیشنهادی و بهبود به هم پیوستگی، جداسازی و نقدینگی و

انعطاف پذیری مالی اطلاعات

در فرضیه سوم، اطلاعات به دست آمده از آزمون نشان داد مقدار میانگین نمونه برابر با ۳/۶۵ و سطح معناداری آزمون برابر با صفر می‌باشد. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که پاسخ دهندگان، مدل ارائه پیشنهادی را بر بهبود این سه ویژگی از اطلاعات موثر می‌دانند و بر این باورند که نمایش صورت‌های مالی در قالب مدل پیشنهادی بهبود به هم پیوستگی، جداسازی، و نقدینگی و انعطاف پذیری مالی اطلاعات را نتیجه می‌دهد.

مدل ارائه پیشنهادی و بررسی هزینه و منفعت

در فرضیه چهارم، نتایج حاصل از آزمون نشان داد که مقدار میانگین نمونه برابر با ۳/۰۷ و سطح معناداری آزمون برابر با ۰/۴۱۵ می‌باشد. نتایج حاکی از آن است که پاسخ دهندگان بر این باورند که نمایش صورت‌های مالی در قالب مدل ارائه پیشنهادی از توجیه اقتصادی و عملی برخوردار نیست.

آزمون‌های تکمیلی - به منظور انجام تحلیل‌های تکمیلی تأثیر چندین عامل بر پاسخ‌های

پاسخ دهندگان مورد بررسی قرار گرفت. این عوامل عبارتند از سطح تحصیلات، تجربه کاری،

وضعیت شغلی و آشنایی با پروژه ارائه صورت های مالی است. نگاره ۴ خلاصه نتایج حاصل از آزمون این عوامل را نشان می دهد. هدف از بررسی عوامل نام برده مشخص ساختن تأثیر مداخله گرایانه آن ها بر پاسخ ها بود.

نگاره ۴- بررسی تأثیر عوامل بر نظرات پاسخ دهندگان (منبع: یافته های پژوهشگر)

سطح معناداری	آماره آزمون	فرضیات	عامل مورد بررسی
0/094	2/177	فرضیه اول	وضعیت شغلی
0/225	1/473	فرضیه دوم	
0/044	2/763	فرضیه سوم	
0/172	1/693	فرضیه چهارم	
0/080	2/574	فرضیه اول	سطح تحصیلات
0/659	0/418	فرضیه دوم	
0/246	1/415	فرضیه سوم	
0/371	0/999	فرضیه چهارم	
0/276	1/304	فرضیه اول	تجربه کاری
0/958	0/103	فرضیه دوم	
0/292	1/256	فرضیه سوم	
0/781	0/362	فرضیه چهارم	
0/308	1/211	فرضیه اول	آشنایی با مدل ارائه پیشنهادی
0/288	1/268	فرضیه دوم	
0/281	1/288	فرضیه سوم	
0/298	1/240	فرضیه چهارم	

وضعیت شغلی - طبق نتایج پرسشنامه چهار گروه شغلی تحلیلگران، تهیه کنندگان اطلاعات، دانشگاهی ها و حسابرسان به سؤالات پاسخ دادند، بنابراین بررسی وجود تفاوت میانگین ها در این چهار گروه بررسی شد. نتایج حاصل از نتایج آزمون مقایسه میانگین ها نشان داد که سطح معناداری آزمون برای سه فرضیه اول، دوم و چهارم بزرگ تر از ۰/۰۵ است به این معنی

که وضعیت شغلی پاسخ دهندگان تأثیری بر نظرات آن‌ها نسبت به این سه فرضیه نداشته است اما در مورد فرضیه سوم سطح معناداری آزمون برابر با $0/044$ است به این معنا که وضعیت شغلی بر نظرات پاسخ دهندگان نسبت به فرضیه سوم یعنی بهبود به هم پیوستگی، جداسازی، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی اطلاعات توسط مدل ارائه پیشنهادی تأثیرگذار است. نتایج حاصل از آزمون توکی نشان داد که حساب‌برسان نسبت به جامعه دانشگاهی به صورت با اهمیتی بیشتر بر این باورند که مدل ارائه پیشنهادی به هم پیوستگی، جداسازی، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی اطلاعات را بهبود می‌بخشد.

سطح تحصیلات - طبق نتایج پرسشنامه، پاسخ دهندگان سطح تحصیلات خود را کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری تعیین نمودند بنابراین وجود تفاوت میانگین‌ها در این سه گروه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از پردازش داده‌ها نشان داد که سطح معناداری آزمون برای هر چهار فرضیه بزرگ‌تر از $0/05$ است به این معنی که سطح تحصیلات عامل مداخله‌گر در پاسخ‌ها نبوده و پاسخ دهندگان با سطح تحصیلات متفاوت، نظرات مشابهی نسبت به فرضیه‌ها داشته‌اند.

تجربه کاری - در این مطالعه از پاسخ دهندگان خواسته شد تا مدت تجربه کاری خود را به صورت کمتر از ۵ سال، بین ۵ تا ۱۰ سال، ۱۰ تا ۱۵ سال و بیشتر از ۱۵ سال تعیین کنند، بنابراین بررسی وجود تفاوت میانگین‌ها در چهار گروه مذکور انجام گرفت. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین‌ها نشان داد که سطح معناداری آزمون برای هر کدام از چهار فرضیه بزرگ‌تر از $0/05$ است و این بدان معنا است که مدت تجربه کاری تأثیری بر پاسخ دهندگان نسبت به فرضیه‌های مطرح شده نداشته و عامل مداخله‌گر محسوب نمی‌شود.

سطح آشنایی پاسخ دهندگان با مدل ارائه پیشنهادی - پاسخ دهندگان در این مطالعه سطح آشنایی خود با مدل ارائه پیشنهادی را به صورت عدم آشنایی، مطالعه قسمتی از مدل، آشنایی کامل و آشنایی سطحی با مدل تعریف کردند، بنابراین آزمون مقایسه میانگین‌ها بین چهار گروه مذکور انجام گرفت. نتایج تحلیل نشان داد که سطح معناداری آزمون برای هر کدام از چهار فرضیه بزرگ‌تر از $0/05$ است، بدان معنا که سطح آشنایی پاسخ دهندگان با مدل ارائه پیشنهادی

عامل تأثیرگذار بر پاسخ ها نبوده و پاسخ دهندگان با سطح آشنایی متفاوت دارای نظرات متفاوت نسبت به فرضیه های مطرح شده نیستند.

دیدگاه های استفاده کنندگان در مورد ابعاد اصلی مدل ارائه پیشنهادی- در

تدوین الگوی مفهومی پژوهش به هم پیوستگی اطلاعات، جداسازی و تفکیک اطلاعات، نقدینگی و انعطاف پذیری، رویکرد مدیریت، رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد، جدول تطبیقی، محل اطلاعات و هزینه (منفعت) به عنوان ابعاد مدل ارائه پیشنهادی معرفی شدند. به منظور بررسی نظرات پاسخ دهندگان نسبت به ابعاد ارائه مذکور از آزمون میانگین نمونه استفاده شد.

نگاره ۵- آزمون میانگین ابعاد ارائه مدل ارائه پیشنهادی (منبع: یافته های پژوهشگر **میانگین نظری ۳ بوده است، رقم بالاتر به معنای موافقت بیشتر پاسخ دهندگان می باشد).

متغیر	میانگین تجربی	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	تخمین فاصله ای میانگین با سطح اطمینان ۹۵٪	
					حد بالا	حد پایین
به هم پیوستگی	3/58	8/948	139	/000	/45	/70
جداسازی	3/67	13/452	137	/000	/58	/77
نقدینگی و انعطاف پذیری مالی	3/75	16/680	139	/000	/66	/84
رویکرد مستقیم صورت جریان وجوه نقد	3/64	11/825	138	/000	/61	/86
جدول تطبیقی	3/73	8/203	139	/000	/38	/62
رویکرد مدیریت	3/50	10/550	139	/000	/52	/76
جایگاه اطلاعات	3/39	5/385	136	/000	/25	/54

نتایج حاصل از آزمون (نگاره ۵) نشان داد که میانگین نمونه برای هر کدام از ابعاد بزرگتر از ۳ و سطح معناداری برابر با صفر می باشد. نتایج حاکی از آن است که پاسخ دهندگان

ابعاد مدل به هم پیوستگی، جداسازی و تفکیک اطلاعات، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی را مفید دانسته و بر این باورند که نمایش صورت‌های مالی در قالب مدل ارائه پیشنهادی به هم پیوستگی، جداسازی و تفکیک اطلاعات، نقدینگی و انعطاف پذیری مالی اطلاعات را افزایش می‌دهد. هم چنین نتایج نشان داد که پاسخ دهندگان معتقدند مدل ارائه پیشنهادی و بعد رویکرد مدیریت تصویر بهتری از منابع مورد استفاده در واحد تجاری ارائه می‌دهد و نیز رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد اطلاعات مفیدی در دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی ارائه می‌دهد. هم چنین نتایج حاصل از آزمون گویای آن است که پاسخ دهندگان بر این باورند که مدل ارائه پیشنهادی با معرفی جدول تطبیقی و ارائه رهنمودهای لازم در مورد محل مناسب نمایش اطلاعات به مفیدتر شدن صورت‌های مالی کمک می‌کند.

بحث و نتیجه گیری

در مجموع نتایجی که از این پژوهش به دست آمد از تحقیقاتی که توسط مراجع تدوین استانداردها هم چون FASB و IASB و مؤسسات پژوهشی وابسته به آنها مانند FASRI حمایت می‌کند.

در پاسخ‌های دریافت شده از استفاده کنندگان طی دوره نظرخواهی که توسط FASB و IASB جمع آوری شد در کل شرکت کنندگان از مدل ارائه پیشنهادی حمایت کردند اما برخی موارد هم چون رویکرد مدیریت، رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد و جدول تطبیقی نتوانست نظر استفاده کنندگان را به خوبی جلب کند. استفاده کنندگان در توضیح دلایل عدم موافقت خود به موضوعاتی مانند هزینه‌بر بودن در اجرا اشاره داشتند. نتایج مشابهی در تحقیق میدانی FASB و IASB به دست آمد؛ نکته جالب توجه در این تحقیق عدم سودمندی بعد نقدینگی و انعطاف پذیری مدل ارائه پیشنهادی و برتری نداشتن مدل ارائه پیشنهادی نسبت به مدل فعلی در این زمینه بود. تحقیق آزمایشی FASRI که در واقع تکمیل کننده تحقیقات قبلی توسط FASB و IASB بود از مدل ارائه پیشنهادی حمایت کرد و آن را موجب بهبود کیفیت ارائه صورت‌های مالی دانست. در ایران نیز تحقیق نصر، سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی و بهبود نحوه اخذ تصمیم استفاده کنندگان را با استفاده از مدل پیشنهادی تأیید کرد.

نتایجی که از این تحقیق به دست آمد نیز بیانگر این مطلب است که مدل ارائه پیشنهادی در قالب ابعاد به هم پیوستگی اطلاعات، جداسازی اطلاعات، نقدینگی و انعطاف پذیری، رویکرد مستقیم تهیه صورت جریان وجوه نقد، جدول تطبیقی و محل اطلاعات، به هم پیوستگی و جداسازی و نقدینگی و انعطاف پذیری را بهبود و بنابراین سودمندی اطلاعات جهت تصمیم گیری را افزایش می دهد. هم چنین مدل ارائه پیشنهادی با معرفی رویکرد مدیریت در طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها تصویر بهتری در مورد منابع مورد استفاده در واحد تجاری یا قسمت قابل گزارش ارائه می دهد. اما هم چون نتایج به دست آمده از تحقیقات قبلی باید به یاد داشت که تغییر از مدل فعلی به مدل پیشنهادی بدون هزینه نخواهد بود و هزینه های اولیه و مستمر بسیاری را می طلبد؛ پاسخ دهندگان ایرانی نیز هزینه ها را مهم تر و بیش از منافع پروژه تلقی کرده اند. بنابراین در جهت بهبود نحوه ارائه صورت های مالی در اولین گام می بایست هزینه و منفعت هر گونه طرح پیشنهادی را مورد بررسی قرار داد.

محدودیت های تحقیق

انجام این پژوهش با تعدادی محدودیت مواجه شد که در زیر ارائه می گردد:

۱. به منظور جمع آوری داده ها انتخاب نمونه از جامعه های آماری در دسترس انجام شد، این موضوع می تواند بر تعمیم نتایج به کل جامعه تأثیر بگذارد.
۲. پژوهش حاضر برای بسیاری از پاسخ دهندگان نا آشنا و البته جالب بود. نیاز به مطالعه مدل پیشنهادی و سپس تکمیل پرسشنامه ممکن است پاسخ دهندگان را تحت تأثیر قرار دهد.
۳. به دلیل گسترده بودن موضوع تحقیق، تمامی جنبه های پروژه به نحوی که توسط دو هیئت مطرح گردیده، به صورت کامل پوشش داده نشده است، هر چند که پرسشنامه موارد مهم را شامل شده و مبتنی بر مدل مفهومی مناسبی است.

پیشنادهای تحقیق

نتایج این پژوهش گویای این مطلب است که مدل ارائه پیشنهادی سودمندی اطلاعات جهت تصمیم گیری را افزایش می دهد بنابراین پیشنهاد می گردد:

۱. با عنایت به دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد سودمندی مدل جدید، ضرورت دارد سازمان حسابرسی و دیگر مجامع حرفه ای تبیین مدل پیشنهادی را در برنامه خود قرار داده تا آمادگی لازم برای تغییرات احتمالی آتی در شکل ارائه صورت‌های مالی در ایران فراهم شود.
۲. تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری ایران بعد هزینه و منفعت مدل ارائه پیشنهادی را به تفصیل بررسی نموده و نحوه بهره برداری از مدل ارائه پیشنهادی را با کمترین هزینه مورد ارزیابی قرار دهند.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

۱. انجام پژوهش حاضر با تمرکز بیشتر بر دیگر جنبه های آن که به دلیل گسترده بودن مدل ارائه پیشنهادی در این پژوهش بررسی نشده اند.
۲. آموزش مدل ارائه پیشنهادی به شرکت کنندگان در تحقیق و بررسی دوباره مدل ارائه پیشنهادی (استفاده از روش آزمایشی به جای پیمایشی در این حالت توصیه می‌شود)

منابع و مأخذ

۱. خاکی غلامرضا (۱۳۸۷)؛ روش تحقیق با رویکردی بر پایان نامه نویسی، تهران؛ انتشارات بازتاب.
۲. سرمد، الهه و بازرگان عباس (۱۳۷۹)؛ روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران؛ انتشارات آگاه.
۳. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۸۶)؛ اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری، نشریه شماره ۱۶۰؛ انتشارات سازمان حسابرسی.
۴. مومنی منصور (۱۳۸۷)؛ تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران؛ انتشارات کتاب نو.

۵. نصر، محمد علی (۱۳۸۸)؛ بررسی پیش نویس ارائه صورت های مالی: پروژه مشترک هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا؛ دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، دانشکده اقتصاد و حسابداری.

6. American accounting association (2010); Response to the financial accounting standards board s and the international accounting standard board s joint discussion paper entitled preliminary views on financial statement presentation ;Accounting horizons, Vol. 24, No. 1: pp149-158
7. Financial accounting standards board (1978); statement of financial accounting concepts NO. 1: objectives of financial reporting by business enterprises from website: <http://www.fasb.org>.
8. Financial accounting standards board (2009); financial statement presentation: comment letter summary FASB/IASB staff paper; from website: <http://www.fasb.org>.
9. Financial accounting standards board (2009); financial statement presentation: Analyst field test results FASB/IASB staff paper; from website: <http://www.fasb.org>.
10. Financial accounting standards board (2009); financial statement presentation: FASRI Experimental study ;FASB/IASB staff paper; from website: <http://www.fasb.org>.
11. Financial accounting standards board(2008); Conceptual framework for financial reporting: The object of financial reporting and qualitative characteristics and constraints of decision-useful financial reporting information Financial accounting series, No. 1570-100; from website: <http://www.fasb.org>.
12. International accounting standards board (2008); Preliminary views on financial statement presentation ;from website: <http://fasb.org>. Fasb home» projects» technical plan and project updates.