

## بررسی سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع در ایران

سارا کنعانی هرندي

کارشناسی ارشد حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن

Kanani\_sara@yahoo.com

دکتر غلامحسین مهدوی

دانشیار حسابداری دانشگاه شیراز

jhmahdavi@shirazu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۱/۰۳ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۳/۳۰

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع در ایران است. بدین منظور با استفاده از پرسش‌نامه، نظرات مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کارگزاران عضو بورس اوراق بهادار و سرمایه‌گذاران، در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده شده و کیفیت این اطلاعات را بهبود می‌بخشد. لیکن در ارزیابی عملکرد مدیریت کمکی نمی‌کند. افزون بر این، تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران، برترین نحوه ارائه اجزای سود و زیان جامع است. همچنین، نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که تفاوت معناداری بین دیدگاه‌های مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران و سرمایه‌گذاران، در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** سود جامع، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، خصوصیات کیفی، صورت‌های مالی

### ۱- مقدمه

کارایی بازار بر اساس نظریه رقابت قرار دارد که در آن قیمت‌ها به طور رقابتی تعیین می‌شود و تصمیمات، اطلاعات اقتصادی موجود را منعکس می‌کند. یکی از انواع اطلاعات اقتصادی که برای افزایش کارایی بازار استفاده می‌شود، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است [۱۳۰۶]. در این راستا، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی

پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه است. صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه در زمینه خرید، فروش، نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران، و دیگر تصمیمات اقتصادی مهم به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند [۵].

طبق بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران «نحوه ارائه صورت‌های مالی» صورت‌های مالی اساسی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، و صورت جریان وجوه نقد است [۵]. از بین صورت‌های مالی اساسی، صورت سود و زیان، منبع اطلاعاتی اصلی تأمین‌کننده نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در مورد عملکرد شرکت است. سرمایه‌گذاران برای ارزیابی سود آتی و پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی شرکت بر اطلاعات سود گزارش شده تأکید فراوانی دارند [۷]. اما این صورت مالی به دلیل انعکاس ندادن بعضی از رویدادهای با اهمیت، در مجموع نمی‌تواند تصویر کاملی از عملکرد شرکت ارائه کند. به عبارت دیگر، امکان کسب شناخت کاملی از عملکرد شرکت با استفاده از این صورت به تنهایی وجود ندارد [۲]. همچنین، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی باید از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری طی دوره آگاهی داشته باشند که برای برآوردن این منظور، لازم است کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره، مورد ملاحظه قرار گیرد. بدین لحاظ در بیانیه شماره ۶ رهنمودهای حسابداری ایران «گزارش عملکرد مالی» که بعداً به استاندارد حسابداری شماره ۶ تغییر نام یافت، تهیه و ارائه صورت مالی اساسی جدیدی با عنوان صورت سود و زیان جامع الزامی شد تا بر اساس آن میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود [۵]. استدلال‌های متفاوتی در رابطه با گزارشگری سود جامع و سودمندی افشای آن ارائه شده است. افشای اجزای سود جامع، از یک طرف مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش داده و از طرف دیگر ممکن است باعث کاهش قابلیت اتکا اطلاعات شود. برای اینکه الزام جهت گزارش سود و زیان جامع، سودمند باشد، منافع ناشی از افزایش مربوط بودن اطلاعات در نتیجه افشای اجزای سود جامع، باید بیش از هزینه‌های مربوط به کاهش در قابلیت اتکا باشد. علاوه بر این، از آنجا که اجزای «سایر سود جامع»<sup>۱</sup>، سودها و زیان‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات در ارزش منصفانه فعالیت‌های تجاری غیراصولی را اندازه‌گیری می‌کند، ممکن است استفاده‌کنندگان از اطلاعات، آنها را به اندازه اجزای تحقق یافته سود خالص، معتبر ندانند. بنابراین، مشخص نیست که آیا گزارشگری اجزای سود جامع، باعث آگاهی و بصیرت بیشتر استفاده‌کنندگان، از فعالیت‌های اقتصادی شرکت و ارزیابی بهتر ارزش شرکت می‌شود یا خیر [۱۸]. اکنون پس از گذشت چندین سال از الزامی شدن ارائه صورت سود و زیان جامع در ایران، ضروری به نظر می‌رسد تا درباره سودمندی تهیه و ارائه این صورت بررسی‌هایی انجام شود.

## ۲- پیشینه پژوهش

ستایش [۳] با بررسی اطلاعات ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۶۷ تا ۱۳۷۲ نتیجه گرفت که پیش‌بینی سودآوری بر مبنای سود عملیاتی دقیق‌تر از سود بر مبنای شمول کلی است.

عرب مازار یزدی و رادمهر [۴] دیدگاه استفاده‌کنندگان (کارشناسان بانکی و کارگزاران بورس) و جامعه دانشگاهی حسابداری (دانشجویان و اساتید دانشگاه) را در خصوص تک تک اجزای صورت سود و زیان جامع و همچنین درباره ضرورت طرح این اجزا در یک صورت جداگانه مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که افشای تک تک اجزای صورت سود و زیان جامع در گزارشگری مالی برون سازمانی ضروری است ولی ارائه این اجزا در یک صورت جداگانه مانند صورت سود و زیان جامع ضروری نیست.

نوروش و سعیدی [۷] به بررسی برتری سود جامع نسبت به سود خالص برای ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌های دولتی مورد اشاره در قانون بودجه، طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۸۲ پرداختند و نشان دادند که سود جامع برای ارزیابی عملکرد بر سود خالص برتری ندارد.

هیرست<sup>۱</sup> و هاپکینز<sup>۲</sup> [۱۵] به بررسی تأثیر نحوه گزارشگری سود جامع و اجزای آن بر قضاوت‌های تحلیل‌گران حرفه‌ای در پیش‌بینی قیمت سهام و کشف مدیریت سود از طریق اوراق بهادار آماده برای فروش پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که سود و زیان جامع در پیش‌بینی قیمت سهام و کشف مدیریت سود کمک می‌کند.

مینز<sup>۳</sup> و مک دانیل<sup>۴</sup> [۲۱] قضاوت ۹۵ دانشجوی شبانه در مورد عملکرد مدیران را در حالی که افشاهای انجام شده، از بابت الزامات بیانیه شماره ۱۳۰ و الزامات بیانیه قبلی (بیانیه شماره ۱۱۵) تغییر می‌کرد را مقایسه کرده و نتیجه گرفتند که تهیه صورت سود و زیان جامع به صورت جداگانه باعث می‌شود که اطلاعات آن در ارزیابی عملکرد مدیران مورد استفاده قرار گیرد.

جردن<sup>۵</sup> و کلارک<sup>۶</sup> [۱۶] نحوه گزارش سود جامع را در ۱۰۰ شرکت در صنعت خدمات مالی برای سال ۱۹۹۸ بررسی کردند و نشان دادند که بین جهت و اندازه سایر اقلام سود و زیان جامع و شکل گزارشگری آن رابطه وجود دارد.

دهنینگ<sup>۷</sup> و راتلیف<sup>۸</sup> [۱۳] رابطه بین بازده و سود عملیاتی، سود ناشی از عملیات متوقف شده، اقلام غیر مترقبه و اثر انباشته تغییرات حسابداری و مجموع سایر اقلام سود و زیان جامع را با استفاده از روش رگرسیون برای دوره‌های قبل و بعد از لازم الاجرا شدن بیانیه شماره ۱۳۰ مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که پس از الزام برای گزارش سود جامع، هیچ تفاوتی در واکنش بازار نسبت به آن ایجاد نشد.

لی و همکاران<sup>۹</sup> [۲۰] گزارشگری سود جامع در سازمان‌های بیمه را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها با استفاده از ۸۲ سازمان بیمه در سال ۱۹۹۸ نشان داد که بیمه‌گرهایی که اقدام به مدیریت سود می‌کنند و یا کیفیت گزارشگری مالی ضعیف دارند، سود جامع را در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام گزارش می‌کنند.

- 
1. Hirst
  2. Hopkins
  3. Maines
  4. McDaniel
  5. Jordan
  6. Clark
  7. Dehning
  8. Ratliff
  9. Lee et al.

ونگ و همکاران<sup>۱</sup> [۲۴] طی تحقیقی ارزش مربوط بودن جریان‌های حسابداری مازاد ناخالص را برای شرکت‌های هلندی طی دوره ۱۹۸۸-۱۹۹۷ مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که سود جامع و خالص در توضیح بازده سهام مربوط است، اما سود خالص نسبت به سود جامع، بازده سهام را بهتر توضیح می‌دهد.

کاون برگ<sup>۲</sup> و بیلد<sup>۳</sup> [۱۰] در پژوهشی سود خالص و سود جامع را از دیدگاه نظری حسابداری و از بعد ارزیابی مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که شرکت‌ها باید سود هر سهم را هم بر مبنای سود خالص و هم بر مبنای سود جامع منتشر کنند.

کاناگارتنام و همکاران [۱۸] طی تحقیقی سودمندی گزارشگری سود و زیان جامع در کانادا را مورد بررسی قرار دادند. آنها ارتباط بین سایر اقلام سود زیان جامع و بازده را برای ۳ سال قبل و ۶ سال بعد از لازم الاجرا شدن بیانیه شماره ۱۳۰ بررسی کرده و نشان دادند که الزام شرکت‌های کانادایی برای ارائه سود جامع، سودمندی صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. پندر<sup>۴</sup> [۲۲] طی تحقیقی با عنوان شفافیت صورت سود و زیان نشان داد که تنوع در شکل گزارشگری سود و زیان جامع قابلیت مقایسه آن بین شرکت‌های مختلف را کاهش می‌دهد. نتایج تحقیق وی همچنین نشان داد که سود جامع عملکرد واحد تجاری را بهتر از سود خالص نشان می‌دهد.

بمبر و همکاران<sup>۵</sup> [۸] نحوه گزارشگری سود جامع توسط شرکت‌های اس اند پی<sup>۶</sup> را برای دوره ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۱ مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که بیش از ۸۰٪ مدیران ترجیح می‌دهند که سود جامع را در صورت حقوق صاحبان سرمایه گزارش کنند.

چمبرز<sup>۷</sup> [۱۱] طی تحقیقی با عنوان "گزارشگری سود جامع" انواع روشهای ارائه سود جامع را مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که اغلب شرکتها سود و زیان جامع را در صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌کنند.

جونز<sup>۸</sup> و اسمیت [۱۷] ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و مربوط بودن اجزای سود جامع و اقلام خاص صورت سود و زیان را با یکدیگر مقایسه کرده و نشان دادند که هم اجزای سود و زیان جامع و هم اقلام خاص صورت سود و زیان در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مربوط هستند ولی اقلام خاص صورت سود و زیان نسبت به اجزای سود و زیان جامع، بهتر می‌توانند سود خالص و جریان‌های نقدی آتی را پیش‌بینی کنند.

### ۳- مبانی نظری

یکی از اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات درباره اثرات معاملات، رویدادها و شرایط مرتبط با فعالیت‌های سودآور شرکت است که موجب تغییر در منابع شرکت و ادعاهای نسبت به این منابع می‌شود. این اطلاعات در صورت سود و زیان، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و اطلاعات مکمل ارائه می‌شود و عموماً از آن با عنوان سود یاد می‌شود [۱۲].

1. Wang et al.
2. Cauwenberge
3. Beelde
4. Pounder
5. Bamber et al.
6. S & P
7. Chambers
8. Jones

از نظر تاریخی، گزارشگری سود به تضاد بین دو دیدگاه عملکرد عملیاتی جاری و سود شمول کلی<sup>۱</sup> برمی‌گردد. در دیدگاه عملکرد عملیاتی جاری (مازاد ناخالص)، اقلام غیرعادی و غیرمکرر از صورت سود و زیان حذف شده و در محاسبه سود منظور نمی‌شود. در حالی که بر اساس دیدگاه سود شمول کلی (مازاد خالص)، همه درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های غیرعملیاتی شناسایی شده در طی دوره، در محاسبه سود منظور شده و هیچ یک از این اقلام صرف نظر از ارتباطشان با نتایج عملیات دوره، مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور نمی‌شود [۱۰]. در واقع این رویکرد ادعا می‌کند که همه این اقلام ثروت شرکت را تحت تأثیر قرار داده و باید به سود و زیان منظور شود [۱۹].

دومین دیدگاه در خصوص گزارشگری سود، دیدگاه سود شمول کلی است. یکی از دلایلی که در حمایت از این دیدگاه مطرح شده این است که حذف برخی از اقلام بدهکار و بستانکار از سود خالص، موجب تحریف سود می‌شود و این خود، ارقام سود خالص سال‌های آتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. چنانچه صورت سود و زیان دربرگیرنده کلیه اقلام بدهکار یا بستانکار شناسایی شده طی سال باشد، راحت‌تر تهیه شده و درک آن برای استفاده‌کنندگان آسان‌تر خواهد بود. به علاوه، افشای کامل ماهیت تغییرات در سود دوره موجب می‌شود که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری مناسب سود، طبقه‌بندی‌های مناسب و مورد نیاز خود را انجام دهند. زیرا حسابداران و مدیران در طبقه‌بندی‌هایشان نیازهای خاص استفاده‌کنندگان را نمی‌توانند پیش‌بینی کنند [۱۴].

استاندارد حسابداری شماره ۶ به منظور ارائه اطلاعات کامل به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی جهت ارزیابی عملکرد مالی مقرر کرده است که شرکت‌ها علاوه بر صورت سود و زیان، صورت مالی اساسی دیگری را ارائه کنند که دارای اهمیتی مشابه با ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد است. به این صورت مالی "صورت سود و زیان جامع" گفته می‌شود. طبق این استاندارد صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد:

الف) سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان،

ب) درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش دارایی‌ها و بدهی‌هایی که اساساً به منظور قادر ساختن واحد تجاری به انجام عملیات به نحو مستمر نگهداری می‌شود و به موجب استانداردهای حسابداری مربوط مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود (از قبیل درآمدها و هزینه‌های مربوط ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود).

ج) درآمدها و هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری به استناد قوانین آمره مستقیماً در حقوق صاحبان سهام منظور می‌شود (از قبیل ما به التفاوت‌های حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی موضوع ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی).

تعدیلات سنواتی (مشمول بر آثار انباشته تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباه) حسب مورد از سود یا زیان جامع سال کسر یا به آن اضافه می‌شود تا سود یا زیان جامع شناسایی شده در فاصله تاریخ صورت‌های مالی دوره قبل و پایان دوره مالی جاری به دست آید [۵].

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های اصلی که در این پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد به شرح زیر است:

۱. تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌شود.
۲. تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در این صورت را بهبود می‌بخشد.
۳. تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در ارزیابی عملکرد مدیریت می‌شود.
۴. تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده می‌شود.
۵. نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع طبق استاندارد حسابداری شماره ۶، برترین نحوه ارائه اجزای سود و زیان جامع است.
۶. تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی (مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکت‌های کارگزاری عضو بورس اوراق بهادار تهران و سرمایه‌گذاران) در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، وجود ندارد.

## ۵- روش پژوهش و جمع‌آوری اطلاعات

این پژوهش، پژوهشی کاربردی است و روش مورد استفاده نیز پیمایشی است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده می‌شود. در بخش کتابخانه‌ای، مبانی نظری پژوهش از کتب و مجلات تخصصی فارسی و انگلیسی گردآوری می‌شود. در بخش میدانی از رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسش‌نامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده می‌شود. پرسش‌نامه شامل دو بخش است. در بخش اول پرسش‌نامه، سؤال‌های عمومی مطرح شده است. این سؤال‌ها اطلاعاتی راجع به آزمودنی‌ها ارائه می‌دهد. از این اطلاعات در تجزیه و تحلیل‌ها و نتیجه‌گیری‌های پرسش‌نامه استفاده شده است. در بخش دوم پرسش‌نامه، سؤال‌های تخصصی چندگزینه‌ای به صورت طیف لیکرت در رابطه با موضوع پژوهش مطرح شده است.

در این پژوهش ۳۰۵ پرسش‌نامه (۱۰۰ عدد بین مدیران مالی، ۸۵ عدد بین کارگزاران و ۱۲۰ عدد بین سرمایه‌گذاران) توزیع شد که در نهایت ۱۷۴ پرسش‌نامه دریافت شد. با توجه به این که تعداد نمونه آماری ۲۵۹ نفر است، نرخ برگشت پرسش‌نامه‌ها در حدود ۷۰ درصد است.

## ۶- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌های کارگزاری عضو بورس اوراق بهادار تهران و سرمایه‌گذاران است. در زمان انجام پژوهش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ۳۴۰ شرکت، تعداد شرکت‌های کارگزاری عضو بورس اوراق بهادار تهران، ۸۵ شرکت و تعداد سرمایه‌گذاران بر اساس آمار غیررسمی، در حدود ۳۲۸۳۰۰۰ است.

با توجه به اندک بودن تعداد شرکت‌های کارگزاری عضو بورس اوراق بهادار تهران، نمونه‌گیری از بین اعضای جامعه مذکور انجام نمی‌شود. حجم نمونه از بین اعضای جامعه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران،

با استفاده از روش تصادفی طبقه‌بندی شده محاسبه می‌شود. تعداد نمونه مورد بررسی، با استفاده از فرمول کوکران و به شرح صفحه بعد محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{\frac{t^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{(\frac{t^2 pq}{d^2} - 1)}{N}}$$

(اقتباس از: برتلت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱: ۴۶)

در این فرمول N برابر حجم جامعه و n برابر حجم نمونه است. برای دستیابی به حداکثر تعداد نمونه، p برابر q در نظر گرفته می‌شود.

سایر اجزای فرمول به شرح زیر است:

$$t = \text{ضریب اطمینان (۱/۹۶)}$$

$$d = \text{میزان حداکثر خطا (۰.۱۰\%)}$$

$$p = \text{احتمال قبول (۰.۵۰\%)}$$

$$q = \text{احتمال رد (۰.۵۰\%)}$$

$$n = \frac{\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.1)^2}}{1 + \frac{(\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.1)^2} - 1)}{N}} = \frac{\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.1)^2}}{1 + \frac{(\frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.1)^2} - 1)}{340}} = 78$$

با توجه به اینکه جامعه سرمایه‌گذاران به حد کافی بزرگ است برای بدست آوردن حجم نمونه از بین جامعه مذکور، از فرمول زیر استفاده می‌شود:

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

(اقتباس از: آذر و مؤمنی، ۱۳۸۳: ۷۱)

p = نسبت موفقیت که برای دستیابی به حداکثر تعداد نمونه برابر با ۰.۵۰٪ در نظر گرفته می‌شود.

Z = مقدار متغیر نرمال متناظر با سطح اطمینان (۱/۹۶)

ε = خطا (۰.۱۰\%)

$$n = \frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.1)^2} = 96$$

## ۷- متغیرهای پژوهش و روش های آماری

هدف این پژوهش بررسی سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع است. از آنجا که سودمندی تهیه و ارائه این صورت به طور مستقیم قابل آزمون نیست، از طریق شاخص‌هایی که نشان‌دهنده هر یک از متغیرهای وابسته این پژوهش هستند (اتخاذ تصمیمات اقتصادی، کیفیت اطلاعات مالی، ارزیابی عملکرد مدیریت، پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آتی) به بررسی این موضوع پرداخته شده است. متغیر مستقل این پژوهش نیز، صورت سود و زیان جامع است که تهیه و ارائه آن طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ در ایران الزامی شده است.

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده از پرسش‌نامه از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه از طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، تعداد، درصد هر گزینه، درصد تجمعی و آماره‌های توصیفی (میانگین، میانه، نما و انحراف معیار) برای پاسخ‌های داده شده به سؤال‌ها استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از "آزمون t یک نمونه‌ای"، "آزمون کروسکال والیس<sup>۱</sup>" و "آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون"<sup>۲</sup> استفاده می‌شود. برای تعیین رابطه معنی‌داری بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش نیز از "آزمون t با دو نمونه مستقل"، "آزمون ناپارامتری من-ویتنی"<sup>۳</sup>، "آزمون کروسکال والیس" و "آماره فیشر"<sup>۴</sup> (f) استفاده می‌شود.

## ۸- آزمون فرضیه ها

### ۸-۱- آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۵</sup> بررسی شده و نشان داده شد که توزیع داده‌های فرضیه اول نرمال است.

سپس با استفاده از آزمون ناپارامتری دوها، تصادفی بودن (ساختگی نبودن) پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های فرضیه اول بررسی می‌شود. آزمون مذکور به صورت زیر بیان می‌شود:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{داده‌ها تصادفی هستند.} \\ H_1: \text{داده‌ها تصادفی نیستند.} \end{array} \right\} \text{تصادفی بودن اعداد فرضیه اول}$$

نتایج آزمون دوها در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

- 
1. Kruskal Wallis
  2. Wilcoxon
  3. Mann Whitney
  4. Fisher
  5. Kolmogorov-Sminov Normality Test



### جدول ۱- نتایج آزمون دوها برای فرضیه اول

تعداد دوهای مشاهده شده	میانگین مورد آزمون	مقادیر کمتر از میانگین	مقادیر بیشتر از میانگین	کل مقادیر	مقدار Z	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۶۹۵	۳/۵۸۱۱	۵۵۴	۱۰۱۲	۱۵۶۶	-۱/۲۱۸	۰/۲۲۳۶	قبول فرض $H_0$

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۱، داده‌های مربوط به فرضیه اول نرمال بوده و ساختگی نیست. بنابراین، برای آزمون این فرضیه از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای استفاده می‌شود.

چون فرضیه اول دارای ۹ سؤال است، بنابراین میانگین فرضی آن برابر با ۲۷ است. فرضیه اول به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی نمی‌شود.  $H_0: \mu \leq 27$   
 $H_1$ : تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌شود.  $H_1: \mu > 27$

} فرضیه اول

جدول شماره ۲ نتایج آزمون فرضیه اول با استفاده از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای را نشان می‌دهد.

### جدول ۲- نتایج آزمون فرضیه اول

تعداد پاسخ‌ها	میانگین فرضی	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار t	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱۷۴	۲۷	۳۲/۲۳۰	۹/۳۳۹	۲۲/۱۶	۰/۰۰۰	رد فرض $H_0$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول، مندرج در جدول شماره ۲، نشان دهنده رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ و پذیرش فرضیه مقابل است، زیرا مقدار ( $P-VALUE$ ) یا ( $Sig$ ) کمتر از  $\alpha = 0.05$  است. بنابراین، بر اساس نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌توان نتیجه گرفت: «تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌شود.»

### ۸-۲-آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شده و نشان داده شد که توزیع داده‌های فرضیه اول نرمال است.

سپس با استفاده از آزمون ناپارامتری دوها، تصادفی بودن (ساختگی نبودن) پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های فرضیه دوم بررسی می‌شود. آزمون مذکور به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : داده‌ها تصادفی هستند.  
 $H_1$ : داده‌ها تصادفی نیستند.

} تصادفی بودن اعداد فرضیه دوم

نتایج آزمون دوها در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

### جدول ۳- نتایج آزمون دوها برای فرضیه دوم

تعداد دوهای مشاهده شده	میانگین مورد آزمون	مقادیر کمتر از میانگین	مقادیر بیشتر از میانگین	کل مقادیر	مقدار Z	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۶۲۳	۳/۷۴۰۷	۴۸۶	۱۰۸۰	۱۵۶۶	-۱/۸۵۵	۰/۰۹۰۸	قبول فرض H0

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۳، داده‌های مربوط به فرضیه دوم نرمال بوده و ساختگی نیست. بنابراین، برای آزمون این فرضیه، از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده می‌شود.

چون فرضیه دوم دارای ۹ سؤال است، بنابراین میانگین فرضی آن برابر با ۲۷ است. فرضیه مذکور به صورت زیر بیان

می‌شود:

H<sub>0</sub>: تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در این صورت را

$$H_0: \mu \leq 27$$

بهبود نمی‌بخشد.

H<sub>1</sub>: تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در این صورت را

$$H_1: \mu > 27$$

بهبود می‌بخشد.

فرضیه دوم

جدول شماره ۴ نتایج آزمون فرضیه دوم با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای را نشان می‌دهد.

### جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه دوم

تعداد پاسخ‌ها	میانگین فرضی	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار t	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱۷۴	۲۷	۳۳/۶۶۷	۷/۸۹۰	۳۳/۴۴	۰/۰۰۰	رد فرض H0

همانطور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد، فرض H<sub>0</sub> در سطح خطای ۵٪ رد و فرضیه مقابل پذیرفته شده است، زیرا مقدار (P-VALUE) یا (Sig) کمتر از  $\alpha = 0.05$  است. بنابراین، بر اساس نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌توان نتیجه گرفت: «تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در این صورت را بهبود می‌بخشد.»

### ۸-۳- آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شده و نشان داده شد که توزیع داده‌های فرضیه اول نرمال نیست.

سپس با استفاده از آزمون ناپارامتری دوها، تصادفی بودن (ساختگی نبودن) پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های فرضیه سوم بررسی می‌شود. آزمون مذکور به صورت زیر بیان می‌شود:

H<sub>0</sub>: داده‌ها تصادفی هستند.

H<sub>1</sub>: داده‌ها تصادفی نیستند.

تصادفی بودن اعداد فرضیه سوم

نتایج آزمون دوها در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون دوها برای فرضیه سوم

تعداد دوهای مشاهده شده	میانگین مورد آزمون	مقادیر کمتر از میانگین	مقادیر بیشتر از میانگین	کل مقادیر	مقدار Z	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۳۹۷	۲/۹۰۷۱	۴۵۲	۵۹۲	۱۰۴۴	-۱/۳۵۴	۰/۰۸۷۶	قبول فرض H <sub>0</sub>

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۵، داده‌های مربوط به فرضیه سوم نرمال نبوده و ساختگی نیست. بنابراین، برای آزمون این فرضیه از آزمون ناپارامتری رتبه‌ای ویلکاکسون استفاده می‌شود.

چون فرضیه سوم دارای ۶ سؤال است، بنابراین میانه فرضی آن برابر با ۱۸ است. فرضیه مذکور به صورت زیر بیان

می‌شود:

H<sub>0</sub>: تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در ارزیابی عملکرد مدیریت نمی‌شود.  
 H<sub>0</sub>:  $m \leq 18$

H<sub>1</sub>: تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در ارزیابی عملکرد مدیریت می‌شود.  
 H<sub>1</sub>:  $m > 18$

جدول شماره ۶ نتایج آزمون فرضیه سوم با استفاده از آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون را نشان می‌دهد.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه سوم

تعداد پاسخ‌ها	میانه فرضی	میانه برآوردی	آماره ویلکاکسون	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱۷۴	۱۸	۱۸	۱۵۶۱۱۶/۰	۰/۹۹۱	قبول فرض H <sub>0</sub>

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم، مندرج در جدول شماره ۶، نشان دهنده قبول فرض H<sub>0</sub> در سطح خطای ۵٪ است، زیرا مقدار (P-VALUE) یا (Sig) بیشتر از  $\alpha = 0.05$  است. بنابراین، بر اساس نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌توان نتیجه گرفت: «تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در ارزیابی عملکرد مدیریت نمی‌شود.»

#### ۸-۴- آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم، ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شده و نشان داده شد که توزیع داده‌های فرضیه اول نرمال است.

سپس با استفاده از آزمون ناپارامتری دوها، تصادفی بودن (ساختگی نبودن) پاسخ‌های داده شده به سؤال‌های فرضیه

چهارم بررسی می‌شود. آزمون مذکور به صورت زیر بیان می‌شود:

تصادفی بودن اعداد فرضیه چهارم }  $H_0$ : داده‌ها تصادفی هستند.  
 $H_1$ : داده‌ها تصادفی نیستند.

نتایج آزمون دوها در جدول شماره ۷ ارائه شده است.

جدول ۷- نتایج آزمون دوها برای فرضیه چهارم

تعداد دوهای مشاهده شده	میانگین مورد آزمون	مقادیر کمتر از میانگین	مقادیر بیشتر از میانگین	کل مقادیر	مقدار Z	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۴۱۶	۳/۴۳۵۸	۴۶۹	۵۷۵	۱۰۴۴	-۱/۳۵۹	۰/۱۲۳	قبول فرض $H_0$

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۷، داده‌های مربوط به فرضیه چهارم نرمال بوده و ساختگی نیست. بنابراین، برای آزمون این فرضیه از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده می‌شود. چون فرضیه چهارم دارای ۶ سؤال است، بنابراین میانگین فرضی آن برابر با ۱۸ است. فرضیه مذکور به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده نمی‌شود.  $H_0: \mu \leq 18$   
 $H_1$ : تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده می‌شود.  $H_1: \mu > 18$

جدول شماره ۸ نتایج آزمون فرضیه چهارم با استفاده از آزمون t یک نمونه‌ای را نشان می‌دهد.

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه چهارم

تعداد پاسخ‌ها	میانگین فرضی	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار t	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱۷۴	۱۸	۲۰/۶۱۵	۵/۶۸۰	۱۴/۸۸	۰/۰۰۰	رد فرض $H_0$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم، مندرج در جدول شماره ۸، نشان دهنده رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ و پذیرش فرضیه مقابل است، زیرا مقدار (P-VALUE) یا (Sig) کمتر از  $\alpha = 0.05$  است. بنابراین، بر اساس نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌توان نتیجه گرفت: «تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده می‌شود.»

### ۸-۵- آزمون فرضیه پنجم

چون فرضیه پنجم دارای ۱ سؤال است و بررسی می‌کند کدام یک از گزینه‌ها نسبت به دیگری برتری دارد، نیازی به آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها نیست. بنابراین، از آزمون ناپارامتری کروسکال - والیس برای مقایسه میانگین این گزینه‌ها استفاده می‌شود. فرضیه پنجم به صورت زیر بیان می‌شود:

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \mu_5 = \mu_6$$

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq \mu_4 \neq \mu_5 \neq \mu_6$$

} فرضیه پنجم

جداول شماره‌های ۹ و ۱۰ نتایج آزمون فرضیه پنجم با استفاده از آزمون کروسکال-والیس را نشان می‌دهد.

**جدول ۹- میانگین رتبه‌های کروسکال-والیس برای فرضیه پنجم**

نحوه ارائه	تعداد	میانگین رتبه‌ای کروسکال-والیس
الف) صورت سود و زیان	۲۵	۱۳
ب) صورت سود و زیان جامع	۶۵	۵۸
ج) صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه	۱	۹۱
د) بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه	۹	۹۶
ه) یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی	۱۱	۱۰۶
و) الف و ب و ج	۶۳	۱۴۳

**جدول ۱۰- نتایج آزمون فرضیه پنجم**

آماره آزمون (خی دو)	درجه آزادی	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۱/۳۷	۵	۰/۰۰۰	رد فرض H0

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم، مندرج در جدول شماره ۱۰ نشان دهنده رد فرض H0 در سطح خطای ۵٪ و پذیرش فرضیه مقابل است، زیرا مقدار ( $P-VALUE$ ) یا ( $Sig$ ) کمتر از  $\alpha = 0.05$  است. با توجه به اینکه آماره‌های توصیفی گزینه ب (صورت سود و زیان جامع) بیش از سایر گزینه‌هاست، می‌توان نتیجه گرفت که: «نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع طبق استاندارد حسابداری شماره ۶، برترین نحوه ارائه اجزای سود و زیان جامع است.»

## ۸-۶-آزمون فرضیه ششم

فرضیه ششم به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، وجود ندارد.

$$H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \mu_3$$

$H_1$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، وجود دارد.

$$H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3$$

} فرضیه ششم

جداول شماره‌های ۱۱ و ۱۲ نتایج آزمون فرضیه ششم با استفاده از آزمون کروسکال-والیس را نشان می‌دهد.

جدول ۱۱- میانگین رتبه‌ای کروسکال-والیس برای فرضیه ششم

گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی	تعداد	میانگین رتبه‌ای کروسکال-والیس
مدیر مالی	۴۸	۹۳/۱۵
کارگزار بورس	۶۴	۸۰/۹۶
سرمایه‌گذار	۶۲	۸۹/۸۹

جدول ۱۲- نتایج آزمون فرضیه ششم

آماره آزمون (خی دو)	درجه آزادی	p-value	نتیجه در سطح خطای ۵٪
۲/۱۶۴	۲	۰/۳۳۹	قبول فرض $H_0$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم نشان دهنده قبول فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ است، زیرا مقدار  $(P-VALUE)$  یا  $(Sig)$  بیشتر از  $\alpha = 0.05$  است. بنابراین، بر اساس نتایج حاصل از آزمون این فرضیه می‌توان گفت: «تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، وجود ندارد.»

## ۹- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول بیانگر این است که تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌شود.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، کیفیت اطلاعات مالی ارائه شده در این صورت را بهبود می‌بخشد. نتایج این فرضیه مطابق با نتایج پژوهش کانادارتنام و همکاران [۱۸] است. کانادارتنام و همکاران در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که الزام شرکت‌های کانادایی برای افشای سایر اقلام سود و زیان جامع، مربوط بودن این اطلاعات را افزایش می‌دهد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که، تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در ارزیابی عملکرد مدیریت نمی‌شود. نتیجه این پژوهش مخالف با نتیجه پژوهش مینز و مک دانیل [۲۱] است. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که تهیه صورت سود و زیان جامع به طور جداگانه باعث می‌شود که اطلاعات آن در ارزیابی عملکرد مدیران مورد استفاده قرار گیرد. شاید اختلاف در نتیجه این پژوهش با نتیجه پژوهش مینز و مک دانیل به دلیل متفاوت بودن گروه‌های مورد بررسی باشد زیرا آنان دیدگاه ۹۵ دانشجویان را مورد بررسی قرار دادند.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، باعث کمک به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آینده می‌شود. نتیجه این پژوهش با نتیجه پژوهش انجام شده توسط نوروش و سعیدی [۷] مطابقت ندارد. پژوهش بالا با استفاده از ارقام و اطلاعات مربوط به سال‌های

اولیه پس از الزامی شدن گزارش سود و زیان جامع انجام شده است که این موضوع می‌تواند باعث اختلاف در نتایج به دست آمده از این پژوهش با نتیجه پژوهش حاضر شود.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان داد که نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع طبق استاندارد حسابداری شماره ۶، برترین نحوه ارائه اجزای سود و زیان جامع است. نتیجه این پژوهش مخالف با پژوهش عرب مازار یزدی و رادمهر [۴] است. نتیجه پژوهش آنان نشان داد که افشای تک تک اجزای صورت سود و زیان جامع در گزارشگری مالی برون سازمانی ضروری است ولی ارائه این اجزا در یک صورت جداگانه مانند صورت سود و زیان جامع ضروری نیست. شاید دلیل آن این باشد که در زمان انجام پژوهش عرب مازار یزدی و رادمهر، هنوز مدت زمان زیادی از تهیه صورت سود و زیان جامع نگذشته بود استفاده کنندگان از صورت‌های مالی آشنایی چندانی با این صورت مالی نداشته و معتقد بودند که لزومی به ارائه این اقلام در یک صورت جداگانه وجود ندارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی (مدیران مالی شرکت‌ها، کارگزاران بورس و سرمایه‌گذاران) در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع، وجود ندارد. از این رو تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع به شکل فعلی به کلیه شرکت‌های مشمول پیشنهاد می‌شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود که کمیته فنی سازمان حسابرسی، ارائه اطلاعاتی را در این صورت مالی الزامی کند که بتواند در ارزیابی عملکرد مدیران به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی کمک کند.

این پژوهش با محدودیت‌هایی مانند محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه، نبود وجود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش‌های علمی در بین اعضای جامعه انتخاب شده، مشخص کردن سرمایه‌گذارانی که با صورت‌های مالی آشنایی کامل داشته باشند و محل انجام پژوهش که فقط شهر تهران بود، مواجه بوده است.

پیشنهاد می‌شود در آینده تحقیقاتی در رابطه با سودمندی تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع از دیدگاه سایر گروه‌های استفاده‌کننده از صورت‌های مالی مانند جامعه دانشگاهی و اعتبار دهندگان، بررسی تاثیر سود و زیان جامع بر پیش بینی قیمت سهام شرکت‌ها، مربوط بودن اقلام صورت سود و زیان جامع بر تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و بررسی اثر گزارشگری سود و زیان جامع بر پاداش مدیران اجرایی انجام گیرد.

## ۱۰- منابع

۱. آذر، عادل و مؤمنی، منصور، (۱۳۸۳)، **آمار و کاربرد آن در مدیریت**، جلد دوم، تهران، انتشارات سمت.
۲. خداداد، امیر مسعود، (۱۳۷۳)، "گزارشگری عملکرد مالی"، **حسابرس**، سال اول، شماره ۱، ص ۳۸-۴۱.
۳. ستایش، محمدحسین، (۱۳۸۲)، "مقایسه قدرت پیش‌بینی سود خالص و سود عملیاتی"، **مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز**، دوره نوزدهم، شماره ۳۸، ص ۱۱۳-۱۲۴.

۴. عرب مازار یزدی، محمد و رادمهر، کاترین، (۱۳۸۲)، "بررسی اهمیت و ضرورت گزارش سود و زیان جامع در ایران"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، سال دهم، شماره ۳۱، ص ۵۱-۷۳.
۵. کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۱)، **اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری**، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
۶. مهدوی، غلامحسین و برزگر، الهه، (۱۳۹۲)، "بررسی میزان مشارکت استفاده کنندگان در فرآند تدوین استانداردهای ملی حسابداری"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۰، زمستان، ص ۹۰-۱۰۷.
۷. نوروش، ایرج و سعیدی، علی، (۱۳۸۴)، "بررسی برتری سود جامع نسبت به سود خالص برای ارزیابی عملکرد شرکت"، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، سال دوازدهم، شماره ۳۹، ۹۷-۱۲۱.
8. Bamber, L. S. Jiang, J., Petroni, K.; and I. Y. Wang, (2010), "Comprehensive Income: Who's Afraid of Performance Statement Reporting?", **The Accounting Review**, Vol. 85, No. 1, PP. 97-126.
9. Bertlett, J. E., Kotrlik, J. W. and C. C. Higgins, (2001), "Organizational Research: Determining Appropriate Sample Size in Survey Research", **Information Technology, Learning, and Performance Journal**, Vol. 19, No. 1, PP. 43-50.
10. Cauwenberge, P. V. and I. D. Beelde, (2007), "On the IASB Comprehensive Income Project: An Analysis of the Case for Dual Income Display", **Abacus**, Vol. 43, No. 1, PP. 1-26.
11. Chambers, D., (2011), "Comprehensive Income Reporting: FASB Decide Location Matters", **The CPA Journal**, Vol. 81, No. 9, PP. 22-25.
12. Chasteen, L. G., Flaherty, R. E. and M. C. O'Conner, (1998), **Intermediate Accounting**. 6<sup>th</sup> Edition, Boston: Irwin McGraw Hill.
13. Dehning, B. and P. A. Ratliff, (2004), "Comprehensive Income: Evidence on the Effectiveness of FAS 130", **The Journal of American Academy of Business, Cambridge**, Vol. 4, No. 1-2, PP. 228-232.



14. Hendriksen, E. and M. F. Van Breda, (1992), **Accounting Theory**. 5<sup>th</sup> Edition, Boston: IRWIN.
15. Hirst, E. and P. Hopkins, (1998), "Comprehensive Income Reporting and Analysis Valuation Judgments", **Journal of Accounting Research**, Vol. 36, No. 3, PP. 47-75.
16. Jordan, C. E. and S. J. Clark, (2002), "Comprehensive Income: How Is It Being Reported and what are It's Effects?", **The Journal of Applied Business Research**, Vol. 18, No. 2, PP. 54-61.
17. Jones, D. A. and K. J. Smith, (2011), "Comparing The Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Special Items", **The Accounting Review**, Vol. 86, No. 6, PP. 2047-2073.
18. Kanagaretnam, K., Mathieu, R. and M. Shahata, (2009), "Usefulness of Comprehensive Income Reporting in Canada", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 28, PP. 349-365.
19. Ketz, J. E., (1999), "Comprehensive Income: What do the Numbers Disclose?", **The Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. 70, No. 4, PP. 79-96.
20. Lee, Y., Petroni, K. and M. Shen, (2006), "Cherry Picking, Financial Reporting Choices: The Case of Property-Liability Insurers", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 23, No. 3, PP. 665-700.
21. Maines, L. A. and L. S. McDaniel, (2000), "Effects of Comprehensive Income Characteristics on Nonprofessional Investors Judgments: The Role of Financial Statement Presentation Format", **The Accounting Review**, Vol. 75, No. 2, PP. 179-207.
22. Pounder, B., (2010), "Integrating the Income Statement", **Strategic Finance**, Vol. 92, No. 1, PP. 15-16.
23. Smith, P. A. and C. L. Reither, (1996), "Comprehensive Income and the Effect of Reporting It", **Financial Analysts Journal**, Vol. 52, No. 6, PP. 14-20.

24. Wang, Y., Buijink, W. and R. Eken, (2006), "The Value Relevance of Dirty Surplus Accounting Flows in the Netherlands", **Journal of Accounting**, Vol. 41, No. 4, PP. 387-405.

## **A STUDY OF USEFULNESS OF PREPARING AND PRESENTING OF COMPREHENSIVE INCOME STATEMENT IN IRAN**

The objective of this research is to study the usefulness of preparing and presenting of the comprehensive income statement in Iran. In order to examine this usefulness, six hypotheses have been developed. Using questionnaire, opinions of 48 persons of managers of companies accepted in Tehran Stock Exchange, 64 persons of brokers of Tehran Stock Exchange and 62 investors regarding to usefulness of preparing and presenting of comprehensive income statement was examined.

The findings show that preparing and presenting of comprehensive income statement, help the users of financial statement in making economics decisions and predicting futures incomes and cash flows, and improve the quality of information. But, preparing and presenting of this statement, not help in evaluating the performance of management. In addition, preparing and presenting of comprehensive income statement, based on accounting standard No. 6 of Iran, is the best form of disclosing the component of comprehensive income. Also, the findings of this study show that there is no meaningful difference between the opinions of groups under investigation regarding to usefulness of comprehensive income statement.

**Key Words:** Comprehensive Income, Users of Financial Statement, Qualitative Characteristics, Financial Statements.