

بررسی مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته (EBR)¹ جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان از صورت های مالی صنایع پتروشیمی در ایران

دکتر مهدی مرادزاده فرد *

مرئضی اصلانی لوحه سرا **

تاریخ دریافت: 1388/10/02 تاریخ پذیرش: 1388/10/28

چکیده

فرآیند تهیه و بکارگیری اطلاعات مالی را می توان شامل مراحل تهیه گزارش های مالی، اعتباردهی به آنها و تجزیه و تحلیل گزارشها جهت تصمیم گیری دانست. نظر به اینکه اغلب فرصت برای تصمیم گیری اندک بوده و کسب اطلاعات به موقع جهت تصمیم گیری ها، نقش مهمی را در کسب نتایج بهترایفا می کند، گزارشگری تجاری ارتقاء یافته اطلاعات را با نگاه به آینده و بر مبنای ارزش بازار تجزیه و تحلیل کرده و با نگرش مالی و غیر مالی، کاهش در زمان و هزینه تهیه اطلاعات و ایجاد شفافیت بیشتر در گزارشگری تجاری به تصمیم گیری استفاده کنندگان کمک می کند. بر این اساس، فرضیات اصلی تحقیق حاضر یعنی عدم شناخت کافی از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته و اثربخشی بیشتر آن در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی تبیین شده است. در اینجا و با رویکردی قیاسی با بررسی مبانی نظری، فرضیه ها شکل گرفته و سپس با نگرشی استقرایی ضمن جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه و تجزیه و تحلیل آماری داده ها، فرضیه ها مورد آزمون قرار گرفته است. برای تحلیل آماری داده ها که در قالب مقیاس پنج رتبه ای لیکرت جمع آوری شده اند، از آزمون T استیودنت در سطح اطمینان 95% استفاده شده که نتایج حاصل نشان می دهد عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته باعث عدم بکارگیری این مدل گردیده و از دیدگاه نظری به نظر می رسد مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی می تواند به استفاده کنندگان جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی کمک بیشتری نماید.

واژه های کلیدی: گزارشگری تجاری ارتقاء یافته، اثربخشی، استفاده کنندگان از صورت های مالی.

1. Enhanced Business Reporting

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
** کارشناس ارشد حسابداری

1- مقدمه

فرآوری اطلاعات جهت تعیین ارزش در بازارهای سرمایه از اهمیت بالایی برخوردار است. تحقیقات نشان می‌دهند که حدود 25 درصد از ارزش بازار یک واحد تجاری می‌تواند از ارزش های دفتری آن بدست آید و 75 درصد باقیمانده ارزش بازار بر منابع ایجاد ارزش مبتنی است که در مدل گزارشگری مالی فعلی جایگاهی برای آن وجود ندارد. همچنین این تحقیقات نشان می‌دهد که کمتر از 25 درصد از ارزش بازار را از سنجش های عمومی که از شاخص های صنعت نشأت گرفته و به اشکال رسمی تدوین شده اند می‌توان بدست آورد. اطلاعات کلیدی غیر مالی درباره استراتژی، ابداع محصول، کارکنان، وفاداری مشتری و دیگر حوزه های مشابه در دستیابی به ارزش ضروری است که مدل فعلی گزارشگری مالی از آنها غافل مانده است (پاولیکی، 2006). به منظور تصمیم گیری های اقتصادی بهتر هم استفاده کنندگان داخلی و هم استفاده کنندگان برونی شرکت به اطلاعاتی درست درباره منابع ایجاد ارزش از جمله شاخص های کلیدی عملکرد، فرصت های تجاری، منابع، ریسک ها، استراتژی ها و طرح ها نیاز دارند. تحقیقات به ما نشان می‌دهد که دو نوع اطلاعات برای تصمیم گیرندگان مالی بخصوص سرمایه گذاران اهمیت دارد که عبارتند از:

- اطلاعات مالی و غیر مالی در خصوص منابع ایجاد ارزش.
- اطلاعات در خصوص دارایی های مشهود و نامشهود بنگاه اقتصادی.

مدل گزارشگری مالی کنونی اطلاعات کاملی برای استفاده کنندگان جهت تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری ها فراهم نمی‌آورد، بنابراین نیاز به یک مدل گزارشگری تجاری جدید و ارتقاء یافته که به میزان بیشتری اطلاعات مربوط به سرمایه های عملیاتی و هوشمند را در گزارش های مالی منعکس نماید به وضوح احساس می‌شود.

در واقع سرمایه گذاران نیازمند اطلاعات دقیق و قابل اتکا هستند که بتوانند با کمک آنها به اخذ تصمیمات آگاهانه اقدام نمایند. تلاش های انجام شده در زمینه تدوین گزارشگری تجاری ارتقاء یافته نشان دهنده آن است که این مدل می‌تواند پاسخی چندین نیازهای باشد. گزارشگری تجاری ارتقاء یافته با ایجاد شفافیت بیشتر در گزارشگری تجاری به تقویت اقتصاد کمک و از منافع سرمایه گذاران محافظت می‌کند. پیاده سازی صحیح مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به خروجی های مثبت بی شماری شامل مدیریت کارآمدتر، حاکمیت شرکتی مناسبتر و در نهایت بازارهای کسب و کار بهتری خواهد شد.

2- گزارشگری تجاری ارتقاء یافته چیست؟

فلسفه ایجاد مدل جدید گزارشگری رفع ضعف گزارش های مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری است که نمی‌تواند به نیازهای مدرن در تصمیم گیری های اقتصادی پاسخ مناسبی دهد.

تدوین چارچوب جدید متناسب با محیط سرمایه گذاری تجاری ارتقاء یافته با شتاب هر چه بیشتر در ح ال تکمیل شدن است (شریدان ، 2009). بررسی مدل های مختلف گزارشگری حکایت از برتری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته دارد. در حال حاضر این وضعیت یک الگو ایجاد کرده است که بر اساس آن سرمایه گذاران خواهان نقشی فعال تر برای گزارش های مالی هستند. آنها اطلاعات مربوط تر و به موقع تري مي خواهند و به همین دلیل ضروری است که بنگاه های اقتصادی شکل گزارشگری خود را تغییر دهند چرا که دنیای امروز به خصوص در بخش مالی بسرعت در حال تغییر است (بورادکر، 2008).

در طول 10 سال گذشته، بسیاری از سازمان ها مدل های گزارشگری جدید یا بهبود یافته ای را مطرح کرده اند، اما هیچ کدام از آنها موفقیتی در بازشناسی منافع عموم و ارائه چارچوب کاملی که گزارشگری خارجی باثبات و مرتبطی درباره اطلاعات کلیدی عملکرد ارائه نماید نداشتند، اما چارچوب کنسرسیوم گزارشگری تجاری ارتقاء یافته این مدل را ارائه می کند (شریدان، 2009). در این رابطه ملانکن می گوید: " بازارهای جهانی به سرعت نسبت به رویدادها و گزارشهای عکس العمل نشان می دهند که این خود تقاضا برای اطلاعات با جزئیات بیشتر، شفافیت و ارتباط الکترونیکی (اطلاعات دیجیتالی) را افزایش می دهد". وی مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته و زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه را تلاش هایی می خواند که پاسخی مناسب به این درخواست ها خواهند بود (ملانکن، 2008). این مدل اطلاعاتی را برای سرمایه گذاران گزارش می کند که با آن بتوانند بنگاه اقتصادی را از دید گاه مدیریت ببینند. نیازهای اطلاعاتی که مدیران تجاری و بازارهای مالی به آن احتیاج دارند در مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته گنجانده شده و در حال توسعه یافتن است. این تغییر نیازهای اطلاعاتی به همراه معاملات گسترده اقتصادی و گذار از یک جامعه صنعتی به یک جامعه مبتنی بر دانش در جایی که دارایی ها و منابع نامشهود در حال افزایش هستند، ایجاد ثروت و رشد اقتصادی را تحت تاثیر قرار می دهد (بیزنیس و لیوویزر، 2009).

جدول زیر به طور خلاصه برخی ویژگی های مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته را با مدل گزارشگری کنونی مقایسه می کند:

جدول 1- ویژگی های مدل گزارشگری تجاری سنتی و ارتقاء یافته

گزارشگری تجاری ارتقاء یافته		گزارشگری مالی سنتی	
1	بررسی آینده	1	بررسی گذشته
2	منطبق با مأموریت در نظر گرفته شده برای واحد اقتصادی و با ارائه اطلاعات اساسی در خصوص منابع ایجاد ارزش	2	کاملاً منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری
3	تصمیمات اساسی با نگاه به آینده	3	گزارش نتایج نشان گرفته از گذشته
4	ارائه به محض درخواست	4	ارائه به صورت دوره ای
5	بر مبنای اطلاعات واقعی	5	بر مبنای اطلاعات

		تاریخی	
بر مبنای ارزش بازار	6	بر مبنای بهای تمام شده	6
با دید مالی و غیر مالی	7	با دید صرف مالی	7
ارائه گزارشات مورد درخواست استفاده کنندگان	8	ارائه صورت های مالی	8

منبع: یافته های پژوهشگر

3- پیشینه تحقیق

موسسه ارنست اند یانگ در سال 2007 میلادی با انجام تحقیقی که نتایج آن به نام بیانیه شماره 4-78 منتشر گردید، با بررسی 700 مورد معامله انجام شده طی دوره مورد بررسی به این نتیجه دست یافت که 23 درصد از قیمت خرید از دارایی های نامشهود قابل شناسایی، 47 درصد از سر قفلی و 40 درصد از قیمت خرید از دارایی مشهود بدست آمده است. در این تحقیق این پرسش مطرح گردیده که آیا فکر نمی کنید زمان آن فرا رسیده که با هوشیاری بیشتری به دارایی نامشهود توجه کنیم؟ (بیزینس و لیو و ایرز، 2009).

تحقیق دیگری نیز توسط موسسه پرایس واتر هاوس کوپرز بدنبال تحقیقی که در سال 2004 موسسه دی-لویت انجام داده بود صورت گرفته که نشان می دهد مدیران و اعضای هیأت مدیره به اطلاعات غیر مالی به عنوان منشا کلیدی موفقیت بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. در این تحقیق عوامل زیادی یافت شد که در ارزش سهام شرکت ها موثر هستند اما در گزارشات حسابداری کنونی اثری از آنها دیده نمی شود (PWC, 2009).

لئونارد ناکامورا اقتصاددان فیلیپینی در خصوص سنجش دارایی های نامشهود تحقیقی انجام داده است که در نتیجه آن ادعا شده که بهبود اندازه گیری دارایی های نامشهود ضروری است البته اگر ما بتوانیم تاثیر آن را در رشد اقتصاد بخوبی درک کنیم و مدل گزارشگری کنونی توانایی انجام این مهم را ندارد (ناکامورا، 2009).

پژوهش دیگری که توسط کمیسیون سرمایه های هوشمند جامعه تحلیل گران مالی فدراسیون اروپا انجام شده است، نتایجی به شرح زیر در بر دارد: ترویج اندازه گیری و افشا سرمایه های هوشمند، ترویج استاندارد کردن گزارشگری و توسعه ارزیابی اطلاعات درباره دارایی های نامشهود که اغلب این خواسته ها در قالب مدل گزارشگری فعلی انجام نمی شود (EFFAS, 2008).

هیات تدوین استانداردهای حسابداری استرالیا (AASB) در سال 2008 میلادی تحقیقی انجام داده است که طی آن موفق به دستیابی به بیانیه هایی در خصوص دارایی های سرمایه ای و میزان اهمیت آنها و ضرورت گزارشگری آنها شده است (هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا، 2008).

در سال 2008 میلادی کمیته مدیران خدمات اطمینان بخشی از انجمن حسابداران رسمی آمریکا تحقیقی را برای بررسی شفافیت در گزارشگری مالی انجام دادند که نتایج آن نشان می دهد شفافیت گزارشهای مالی با استفاده از زبان گزارشگری تجاری قابل انعطاف و مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته با ارائه عناصر غیر مالی که بر ارزش یک شرکت اثر می گذارند، بهبود خواهد یافت. آلن اندرسون رییس کمیته مدیران خدمات اطمینان بخشی می گوید: گزارشگری و مدل های اطمینان بخش کنونی به صورتی موثر به نیازهای استفاده کنندگان در بازارهای جهانی امروز پاسخ نمی دهند. ذینفعان خارجی فشارها را بر سازمان جهت دستیابی به

انواع مشابه اطلاعاتی که آنها برای اهداف مدیران داخلی استفاده می کنند افزایش داده اند.

کمیته مذکور مدعی است که شرکتی ای خصوصی و سهامی عام با استفاده از زبان گزارشگری تجاری قابل توسعه و مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سود خواهند برد

نتایج این تحقیق بیان می کند که اجبار در تغییر مدل گزارشگری ناشی از جهانی شدن، پیشرفت در تکنولوژی، عکس العمل های بازار و ساختارهای اجتماعی جدید، و تلاش برای اطمینان بخشی، هر چه بیشتر است. این پیشنهادات راهی است برای جهانی همراه با بهبود کیفیت، شفافیت و گزارش اطلاعات مرتبط تر (پاولیکی، 2008).

فیلیپس با انجام تحقیق دیگری به مطالعه ریسک در مدیریت پرداخته و نشان داده که 74 درصد پاسخ های جامعه مورد بررسی وی حکایت از آن دارد که شرکت ها می بایست شاخص های کلیدی عملکرد، دارایی های نامشهود، منابع ایجاد ارزش و دارایی های هوشمند را به همراه صورت های مالی و یادداشت های توضیحی افشا نمایند. 68 درصد از آنها نیز اعتقاد داشتند که این افشائیات باید اختیاری باشد. در این پژوهش 476 مورد نمونه گیری صورت گرفته است (فزلژیس، 2008).

جفری سیمپسون نیز در سال 2009 مطالعاتی انجام داده که نتایج آن گویای آن است که هم شرکت های سهامی عام و هم سایر شرکت ها توجه بیشتری به دارایی های هوشمند پیدا کرده اند و تمایل آنها جهت دستیابی به اطلاعات در این خصوص افزایش یافته است از طرف دیگر نکته قابل توجه دیگر این است که توجه به امتیاز نامه ها، علائم تجاری، نماد و کپی رایت های تجاری و محرمانه افزایش یافته و انعکاس چنین مواردی در گزارش های مالی به ان تظارات استفاده کنندگان افزوده شده است (سیمپسون، 2009).

لازم به ذکر است که در ارتباط با موضوع تحقیق هیچ سابقه ای در کشور ایران وجود ندارد و این خود از نقاط قوت بررسی حاضر به جهت نو بودن مطالب آن محسوب می گردد.

4- جامعه آماری و نحوه گردآوری داده های تحقیق

اطلاعات لازم برای این تحقیق با استفاده از "پرسشنامه کتبی" جمع آوری شده است. جامعه آماری نیز متشکل از سه گروه مستقل در نظر گرفته شده که عبارتند از:

1. مدیران مالی ارشد شرکت های پتروشیمی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان تهیه کنندگان گزارش های مالی. نظر به اینکه این صنعت از نظر نوع فن آوری پیشرفته محسوب و در آن علاوه بر ارزش بسیار زیاد دارایی های مشهود مبالغ متناهی نیز دارایی های نامشهود وجود دارد، شرکت های این صنعت به عنوان تهیه کنندگان اطلاعات مالی برگزیده شده و برای کلیه شرکت های موضوع این صنعت که در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده اند پرسشنامه ارسال گردید. تعداد این شرکت ها و پاسخ های اخذ شده 13 مورد است. به عبارت دیگر این بخش از جامعه آماری، سرشماری شده است.

2. حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار ایران به عنوان دستگاه نظارتی و اعتبار دهندگان به گزارشات مالی. با توجه به اینکه تعداد افراد این بخش از جامعه مورد بررسی مشخص نبود، با هدف نزدیک شدن به یک جامعه بسیار بزرگ تعداد افراد واجد صلاحیت (حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد بورس) دو هزار نفر تقریب شد که جهت تعیین تعداد نمونه لازم از بین جامعه مذکور از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده گردیده و تعداد نمونه لازم معادل 79 محاسبه گردید:

$$n = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}} \quad (1) \quad \text{و} \quad (2) \quad n_0 = \frac{z_{\alpha/2}^2 pq}{d^2}$$

$$(3) \quad n = \frac{N z_{\alpha/2}^2 PQ}{N d^2 + z_{\alpha/2}^2 PQ} \quad \text{یا}$$

که در این جا:

d : خطای مطلق است که برابر 0/09 در نظر گرفته می‌شود.
 p : نسبت برابر 0/5 در نظر گرفته می‌شود تا اندازه ی نمونه ی ماکسیمم به دست آید.
 q=1-p : که در اینجا برابر 0/5 است.

$z_{\alpha/2}$: صدک $100 * (1 - \alpha/2)$ توزیع نرمال استاندارد که در اینجا برابر 1/96 است، یعنی صدک نود و پنج از توزیع نرمال استاندارد.

$$n = \frac{2000 \times (1/64)^2 \times 0/025}{2000 \times (0/09)^2 + (1/64)^2 \times 0/25} \approx 79$$

بر این اساس تعداد 120 پرسشنامه بین اعضاء این بخش از جامعه مورد بررسی به طور تصادفی توزیع و تعداد 81 مورد پاسخ جمع آوری گردید.

3. مدیران ارشد شرکت های سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان بهترین نمونه از جامعه استفاده کنندگان از صورت های مالی جهت تصمیم گیری های اقتصادی. برای شرکت های موضوع این بخش از جامعه آماری موضوع بررسی به تعداد 23 مورد (معادل تعداد کل این شرکت ها) پرسشنامه ارسال و تعداد 20 مورد پاسخ دریافت شد.

5- روش شناسی تحقیق و آزمون های آماری انجام شده

در این پژوهش از دو روش قیاسی و استقرایی استفاده شده است. روش قیاسی در مبانی نظری و اطلاعات مربوط به عنوان مبنا مورد استفاده قرار گرفته و با بکارگیری روش استقرایی براساس نظریات و اطلاعات جمع آوری شده از طریق مطالعات انجام شده، اقدام به

تهیه و تنظیم پرسشنامه گردیده است. این پژوهش از نظر ماهیت و روش از نوع توصیفی است، که در آن از روش های مطالعه کتابخانه ای برای گردآوری محتوای مطالب و روش های میدانی نظیر پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است.

تحقیق توصیفی آنچه را که هست توصیف و تفسیر می کند و به شرایط و روابط موجود، عقاید متداول، فرآیندهای جاری، آثار مشهود یا روندهای در حال گسترش توجه دارد. توجه آن در حال حاضر و به زمان حال است، هر چند غالباً رویدادها و آثار گذشته را نیز که به شرایط موجود مربوط می شود مورد بررسی قرار می دهند (خاکی، 1387). یکی از آزمون های ناپارامتریک بکار رفته در تحلیل داده ها آزمون فریدمن می باشد. در صورتی که بین گروه های مختلف وابستگی وجود داشته باشد، می توان از این آزمون برای رتبه بندی آنها استفاده کرد. مراحل استفاده از این آزمون به صورت زیر می باشد: اگر K را تعداد آزمودنی ها، n را تعداد نمونه و R_j را مجموع رتبه در هر آزمون بدانیم آماره آزمون عبارت است از:

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

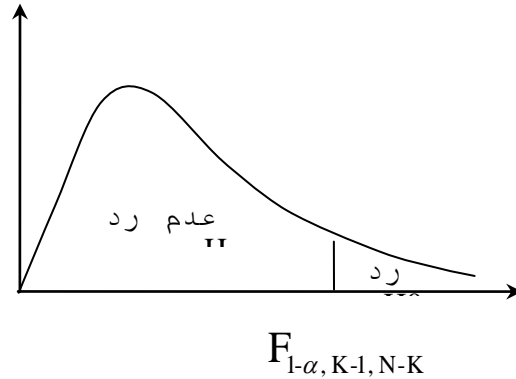
اکنون به دو شیوه می توان به ارزیابی χ^2 به دست آمده پرداخت:

استفاده از جدول احتمال قطعی فریدمن یا استفاده از توزیع آماری χ^2 . در روش اول که معمولاً برای نمونه های کوچک انتخاب می شود، با استفاده از جدولی که به همین منظور تهیه شده است به ارزیابی χ^2 پرداخته می شود. در روش دوم که استفاده از آن آسان تر است، از توزیع آماری χ^2 استفاده می شود. در این روش مقدار آماره χ^2 به ازای $df=k-1$ و مقدار $\alpha=\alpha_0$ به دست می آید. همچنین برای آزمون برابری بیش از دو میانگین می توان از ابزار آماری تحلیل واریانس استفاده نمود. به عبارت دیگر هرگاه هدف مقایسه برابری میانگین چندین گروه باشد، می توان از این روش استفاده کرد. با استفاده از این آزمون آماری می توان مهم ترین عامل را در فرضیات تدوین شده مشخص نمود. در این روش تغییرات کل به دو بخش تغییرات بین گروهی و تغییرات داخل گروهی تجزیه می شود و با استفاده از نسبت تغییرات بین گروهی به تغییرات داخل گروهی معیار F بدست می آید که مبنای تصمیم گیری در مورد فرض صفر و فرض مقابل است. بر این اساس در صورتی که k میانگین گروه مورد مقایسه باشد، در این صورت می توان فرض صفر و فرض مقابل را به صورت آماری زیر تعیین نمود:

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_k \end{cases} \text{ حداقل يك جفت از } \mu \text{ ها}$$

فرض صفر هنگامی رد می شود که مقدار F بدست آمده بیشتر از $F_{1-\alpha, K-1, N-K}$ باشد.

نمودار 1 نشاندهنده ناحیه رد فرض صفر می باشد:



نمودار 1- ناحیه رد و قبول فرض آماری

6- مقایسه های دو به دو (آزمون دانکن)

با استفاده از تحلیل واریانس می توان در مورد تفاوت یا عدم تفاوت میانگین گروه های مختلف استنباط نمود ، اما اینکه کدام گروه بالاترین یا کمترین مقدار میانگین را دارند را نمی توان تعیین کرد. به همین دلیل لازم است برای رتبه بندی گروه های مختلف و مقایسه میانگین گروه ها از آزمون های مقایسه دو به دو استفاده نمود. یکی از تواناترین آزمون های مقایسه دو به دو آزمون دانکن می باشد که این آزمون علاوه بر مقایسه دو به دو گروه های مختلف آنها را از نظر میانگین نیز رتبه بندی می کند. بر اساس این آزمون در صورتی که دو یا چند گروه از نظر آماری با هم اختلافی نداشته باشند، در زیر گروه های همگن قرار می گیرند.

7- آزمون مقایسه میانگین تک نمونه ای

هر گاه هدف، مقایسه میانگین یک متغیر یا نمونه با یک مقدار ثابت باشد، می توان از آزمون t - استیودنت استفاده کرد. در این آزمون، نرمال بودن توزیع جامعه مورد بررسی از ضروریات امر است، در این آزمون فرض صفر و فرض مقابل آن به صورت زیر بیان می شود:

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

که بر اساس آن آماره آزمون به صورت رابطه (5) تعریف می گردد:

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

در آماره مذکور \bar{X} و S به ترتیب میانگین و انحراف معیار نمونه و μ و n به ترتیب مقدار مورد آزمون و تعداد نمونه است که اگر مقدار t در ناحیه رد H_0 قرار بگیرد فرض صفر رد خواهد شد.

8- فرضیه های تحقیق

فرضیه عبارتست از حدس یا گمان اندیشمندانه درباره ماهیت، چگونگی و روابط بین پدیده ها و متغیرها که محقق را در تشخیص نزدیکترین و محتمل ترین راه برای کشف مجهول کمک می نماید.

فرضیات تحقیق حاضر را می توان به شرح زیر ارائه نمود:

8-1- فرضیه اصلی 1: عدم شناخت کافی جامعه حسابداری ایران از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته بر استفاده از آن جهت تصمیم گیری ها تاثیر دارد.

فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی 1:

فرضیه فرعی 1-1:

نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته شده است.

فرضیه فرعی 1-2:

ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری این مدل شده است.

8-2- فرضیه اصلی 2: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی به تصمیم گیری استفاده کنندگان کمک بیشتری می کند.

فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی 2:

فرضیه فرعی 2-1:

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری شرایط بهتری را فراهم می کند.

فرضیه فرعی 2-2:

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم می کند.

فرضیه فرعی 2-3:

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری برخوردار است.

9- آزمون فرضیه ها و نتایج حاصل از آنها

در این تحقیق به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده از نرم افزار SPSS ویرایش 15 استفاده گردیده است، فرضیه ها با استفاده از روش های آماری مناسب آزمون شده اند که نتایج بدست آمده در ارتباط با آزمون هر یک از فرضیه ها به شرح زیر بوده است.

آزمون فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی 1:

فرضیه فرعی 1-1: نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته شده است. از آنجائی که در روش های آماری به کار گرفته برای این تحقیق میانگین پاسخ ها (میانگین گزینه ها) مهم است، پس بکار گرفتن آزمون هایی در ارتباط با میانگین می تواند در این راستا مفید باشد. مراحل مختلف این آزمون به صورت زیر است.

مرحله اول: تعریف فرضیه های آماری H_0 و H_1 :
فرض میانگین برابر با مقدار ثابت به صورت زیر فرموله می شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu \geq 3 \\ H_1: \mu < 3 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \text{ نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته نشده است.} \\ H_1: \text{ نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل} \end{cases}$$

مرحله دوم: تشریح مراحل اجرای آزمون

به منظور بررسی این فرضیه، سوال هایی تدوین و در قالب پرسشنامه بین حسابرسان و مسئولین مالی ارشد شرکت های پتروشیمی و مسئولین مالی ارشد شرکت های سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردید. سوال ها به گونه ای طرح شده است که پاسخ اصلا یا کم نشانگر فقدان منابع کافی جهت آشنایی جامعه حسابداری با مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته می باشد و پاسخ خیلی زیاد نشانگر وجود منابع کافی جهت آشنایی جامعه حسابداری با مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته محسوب می شود. نحوه محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن به این شرح است: آماره آزمون دارای توزیع t (تقریبا نرمال برای این داده ها) است و مقدار آن با استفاده از رابطه 5 محاسبه می گردد:

$$t = \frac{1/55 - 3}{0/63 / \sqrt{113}} = -24/27$$

مرحله سوم: با توجه به مرحله قبل (تعیین توزیع آماری) و همچنین میزان خطای قابل قبول و در نتیجه میزان اطمینان ناحیه رد و یا عدم رد فرض صفر با 95% اطمینان تعیین می گردد. مرحله چهارم: در این مرحله و با توجه به قسمت های قبل تصمیم گیری آماری انجام می گیرد. از آنجایی که مقدار آماره آزمون در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد پس فرض صفر رد می شود (از روی مقدار احتمال نیز می توان همین نتیجه گیری را داشت چرا که این

مقدار کمتر از آلفا است پس فرض صفر رد می شود و مقدار آن 0/000 است).

مرحله پنجم: این مرحله جزء مراحل اصلی آزمون فرضها نمی باشد. اما در این مرحله تطبیق نتایج آماری حاصل از بخش های چهارگانه قبل و تصمیم گیری در مورد فرضیه تحقیق به زبان حسابداری می باشد. نتایج مرحله چهارم نشان دهنده این است که میانگین پاسخها کمتر از مقدار حد وسط یا سه بوده است. با توجه نحوه طراحی پرسشنامه این بدان مفهوم است که پاسخ دهندگان فرضیه فرعی 1-1 تحقیق یعنی " نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته شده است " را تایید نموده اند.

فرضیه فرعی 1-2: ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری این مدل گزارشگری شده است.

مرحله اول: تعریف فرضیه های آماری H_0 و H_1 :
در اینجا فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر ارائه می شود:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \text{ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری این مدل گزارشگری نشده است} \\ H_1: \text{ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت} \end{cases}$$

مرحله دوم: تشریح مراحل اجرای آزمون
به منظور بررسی این فرضیه، سوالاتی تدوین و در قالب پرسشنامه بین حسابرسان، مدیران ارشد شرکت های پتروشیمی و مدیران ارشد شرکت های سرمایه گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع گردید. سوالها به گونه ای طرح شده بودند که پاسخ اصلا یا کم نشانگر ابهام در قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته برای جامعه حسابداری می باشد و پاسخ خیلی و خیلی زیاد نشانگر نبود ابهام در قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته برای جامعه حسابداری تلقی می گردید.

حاصل تحلیل آماری انجام شده نشان دهنده مقدار آماره آزمون برابر با 12/13 می باشد که در ناحیه H_0 قرار می گیرد. این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار متوسط است یعنی " ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری این مدل گزارشگری شده است".

آزمون فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی 2:
فرضیه فرعی 1-2: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری شرایط بهتری را فراهم می کند.

مرحله اول: تعریف فرضیه های آماری H_0 و H_1 :
فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر فرموله می شود:

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری شرایط بهتری را فراهم نمی کند.

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری شرایط بهتری را فراهم نمی کند.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \\ H_1: \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون برابر با $14/82$ می‌باشد که در ناحیه رد H_0 قرار می‌گیرد. این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار متوسط است. یعنی "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری شرایط بهتری را فراهم می‌کند".

فرضیه فرعی 2-2: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم می‌کند.

مرحله اول: تعریف فرضیه‌های آماری H_0 و H_1 :
فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر بیان می‌شود:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \text{مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم نمی‌کند.} \\ H_1: \text{مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده} \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون برابر با $11/28$ می‌باشد که در ناحیه رد H_0 قرار می‌گیرد. این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار متوسط است. یعنی "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم می‌کند".

فرضیه فرعی: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری برخوردار می‌باشد.

مرحله اول: تعریف فرضیه‌های آماری H_0 و H_1 :

فرض صفر و فرض مقابل به صورت زیر بیان می شود:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0: \text{مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته} \\ \text{مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده} \\ \text{کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در} \\ \text{ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری برخوردار} \\ \text{نمی باشد.} \\ H_1: \text{مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در} \\ \text{مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده} \\ \text{کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در} \\ \text{ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری برخوردار} \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون بزابر با $14/68$ می باشد که در ناحیه رد H_0 قرار می گیرد. این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهدات از مقدار متوسط است. یعنی "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری برخوردار می باشد".

مقایسه میانگین رتبه بین عوامل مختلف با انجام آزمون فریدمن: حال با استفاده از آزمون فریدمن می توان سه فرضیه فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره 2 را مقایسه نمود. از آنجائی که پاسخ ها وابسته به هم هستند می توان آنها را از نظر رتبه با استفاده از این روش تحلیل نمود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود.

$$\begin{cases} H_0: \text{میانگین رتبه های سه فرضیه با یکسان است.} \\ H_1: \text{حداقل یک جفت از عوامل میانگین رتبه} \end{cases}$$

از آنجائی که مقدار آماره آزمون برابر با $5/14$ می باشد و این مقدار برای آزمون انجام شده دارای توزیع کای-دو است، می توان نتیجه گرفت که در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار نداریم. یعنی تمام عوامل تقریباً به یک میزان موثرند به عبارت دیگر مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری همان اندازه باعث بهبود شرایط می شود که از نظر مخارج تهیه اطلاعات و نیز به همان اندازه باعث شفافیت و جامعیت بیشتر در ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری می شود.

10- آزمون تحلیل واریانس برای مقایسه گروه های مختلف

در این مرحله از تحلیل های آماری برای آزمون برابری بیش از دو میانگین می توان از تحلیل واریانس استفاده نمود چرا که هرگاه هدف، مقایسه برابری میانگین چندین گروه باشد می توان این روش را به کار بست. حال اگر k میانگین گروه مورد مقایسه باشد در این صورت می توان فرض صفر و فرض مقابل را به صورت آماری زیر فرمولبندی نمود.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k \\ H_1 : \text{حداقل يك جفت از } \mu \text{ ها با هم} \end{cases}$$

در ارتباط با فرضیه فرعی 1-1، فرض صفر هنگامی رد می شود که مقدار F بدست آمده از جدول تحلیل واریانس بیشتر از $F_{1-\alpha, K-1, N-K}$ باشد. نظر به اینکه مقدار احتمال (سطح معنی داری) F جدول تحلیل واریانس برابر با 0/468 است که کمتر از 0/05 نیست، بنابراین در مورد دلیل عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته به علت نبود منابع کافی هر سه گروه پاسخ دهنده نظرات یکسانی داشته اند.

در ارتباط با فرضیه فرعی 1-2، با توجه به اینکه مقدار احتمال (سطح معنی داری) F جدول تحلیل واریانس برابر با 0/000 است که کمتر از 0/05 می باشد، بنابراین در مورد دلیل عدم بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته به علت ابهام در قضاوت سه گروه پاسخ دهنده نظرات یکسانی نداشته اند. برای مقایسه دو به دو از آزمون دانکن استفاده شده است. نتایج این آزمون حاکی از آن است که گروه های مدیران ارشد شرکت های پتروشیمی و سرمایه گذاری نظرات مشابه هم داشته و هر دو گروه به صورت معناداری بیشتر از حسابرسان به این مساله اذعان نموده اند.

در ارتباط با فرضیه فرعی 1-2 با مشاهده اینکه مقدار احتمال (سطح معنی داری) F جدول تحلیل واریانس برابر با 0/035 است که کمتر از 0/05 است، بنابراین در مورد فراهم آوردن شرایط بهتر از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری سه گروه پاسخ دهنده نظرات یکسانی نداشته اند. برای مقایسه دو به دو آزمون دانکن حاکی از آن است که گروه های مدیران ارشد شرکت های پتروشیمی و سرمایه گذاری نظرات مشابه هم داشته و هر دو گروه به صورت معناداری بیشتر از حسابرسان به این مساله اذعان نموده اند.

در ارتباط با فرضیه فرعی 2-2 با توجه به اینکه مقدار احتمال (سطح معنی داری) F جدول تحلیل واریانس برابر با 0/003 است که کمتر از 0/05 است، بنابراین در مورد فراهم آوردن شرایط بهتر از نظر مخارج تهیه اطلاعات سه گروه پاسخ دهنده نظرات یکسانی نداشته اند. نتایج مقایسه دو به دو آزمون دانکن حاکی از آن است که گروه های مدیران ارشد شرکت های پتروشیمی و حسابداران از نظر پاسخ به این مورد نظرات مشابه هم داشته و هر دو گروه به صورت معناداری کمتر از مدیران ارشد شرکت های سرمایه گذاری به این مساله اذعان نموده اند.

در رابطه با فرضیه فرعی 2-3 مقدار احتمال (سطح معنی داری) F جدول تحلیل واریانس برابر با 0/004 است که کمتر از 0/05 است، بنابراین در مورد شفافیت و جامعیت، سه گروه پاسخ دهنده نظرات یکسانی نداشته اند. آزمون دانکن حاکی از آن است که گروه های مدیران ارشد شرکت های پتروشیمی و سرمایه گذاری نظرات مشابه هم داشته اند و هر دو گروه به صورت معناداری بیشتر از حسابرسان

به شفاف بودن و جامعیت گزارشگری تجاری ارتقاء یافته اذعان نموده اند.

شواهد تجربی تایید می‌کند که طرز عمل درباره متغیرهای ترتیبی، در صورتی که طبقه ها فاصله داشته باشند، می‌تواند مانند مقیاس‌های فاصله‌ای باشد. بنابراین تجزیه و تحلیل رگرسیون برای متغیرهای ترتیبی توجیه دارد. بدین معنی که اگر در یک تحقیق از مقیاس ترتیبی لیکرت 5 تایی (از خیلی کم تا خیلی زیاد یا قویا مخالف تا قویا موافق) استفاده شده باشد، می‌توان یک سیستم کد دادن با تخصیص عدد 1 تا 5 رگرسیون یا سایر تحلیل‌های آماری ویژه سطوح بالاتر را نیز برای سطح ترتیبی به کاربرد که در تحلیل های آماری انجام شده مذکور بر همین مبنا عمل شده است.

11- ارزیابی و تشریح نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق

فرضیه های این تحقیق با استفاده از تکنیک های مختلف آماری از جمله آزمون کای دو پیرسون و آزمون t تک نمونه ای در سطح اطمینان 95% بررسی شده است که نتایج حاصله به شرح زیر می‌باشد: فرضیه فرعی شماره 1-1: نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته شده است.

اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از طریق پاسخ های سئوالات 1، 2، 3 پرسشنامه به دست آمد. در این سئوالات از پاسخ دهندگان در خصوص میزان شناخت آنها در مورد نتیجه حاصله در فرآیند گزارشگری در صورت استفاده از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سوال شده بود که تحلیل آماری پاسخ ها نشان‌دهنده این شد که " نبود منابع اطلاعاتی کافی باعث عدم شناخت جامعه حسابداری از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته شده است".

فرضیه فرعی شماره 1-2: ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری آن شده است.

اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از طریق سئوالات 4، 20، 21 و 28 پرسشنامه جمع آوری شد که طی آنها از پاسخ دهندگان در خصوص میزان شناخت آنها در خصوص نتیجه حاصله در فرآیند گزارشگری در صورت استفاده از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سوال شده بود. نتایج بدست آمده نشان دهنده آن است که " ابهام در داشتن قضاوت بهتر در صورت بکارگیری مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته منجر به عدم بکارگیری این مدل گزارشگری شده است".

بررسی فرضیه های فرعی 1-1 و 1-2 نشان دهنده آن است که عدم شناخت جامعه حسابداری ایران از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته بر عدم استفاده از آن جهت تصمیم گیری های استفاده کنندگان اثر دارد که بر این اساس فرضیه اصلی شماره 1 این تحقیق نیز مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

فرضیه فرعی شماره 1-2: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه

اطلاعات جهت تصمیم‌گیری شرایط بهتری را فراهم می‌کند. اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از طریق سئوالات 13، 14، 15، 17، 19 و 23 پرسشنامه جمع‌آوری شد که طی آنها از پاسخ‌دهندگان در خصوص کاهش یا افزایش زمان تهیه اطلاعات در صورت استفاده از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سوال شده بود. نتایج بدست آمده از پرسشنامه نشان می‌دهد که "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر زمان ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری شرایط بهتری را فراهم می‌کند".

فرضیه فرعی شماره 2-2: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم می‌کند.

اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از طریق سئوالات 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11 و 12 پرسشنامه جمع‌آوری شد که طی آنها از پاسخ‌دهندگان در خصوص کاهش یا افزایش مخارج تهیه اطلاعات در صورت استفاده از مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سوال شده بود. نتایج بدست آمده از پرسشنامه نشان می‌دهد که "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از نظر مخارج تهیه اطلاعات شرایط بهتری را فراهم می‌کند".

فرضیه فرعی شماره 2-3: مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری برخوردار می‌باشد.

اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از طریق سئوالات 18، 22، 24، 25، 26 و 27 پرسشنامه جمع‌آوری شد که طی آنها از پاسخ‌دهندگان در خصوص شفافیت و جامعیت اطلاعات ارائه شده در مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته سوال شده بود. نتایج بدست آمده از پرسشنامه نشان می‌دهد که "مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی از شفافیت و جامعیت بیشتری در ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری برخوردار می‌باشد".

بررسی فرضیه‌های فرعی 1-2 الی 3-2 نشان دهنده آن است که مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در مقایسه با مدل گزارشگری مورد استفاده کنونی به تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان کمک بیشتری می‌کند که بر این اساس می‌توان فرضیه اصلی شماره 2 این تحقیق را نیز پذیرفت.

12- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

1. انجام تحقیق در خصوص جزئیات مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته و میزان کارایی این مدل در کشور ایران.
2. انجام تحقیق با هدف مقایسه مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته بین دو شرکت در یک صنعت خاص.
3. انجام تحقیق با هدف ارزیابی نمونه‌های عملی اجرا شده از

مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در سطح بین المللی و شبیه سازی آن در ایران.

4. انجام تحقیق درخصوص میزان افزایش اثربخشی مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته با استفاده از زبان گزارشگری تجاری ارتقاء یافته.

5. انجام تحقیق درخصوص میزان اثربخشی مدل گزارشگری تجاری ارتقاء یافته در فرآیند حسابرسی و اعتباردهی به گزارش های مالی.

منابع

- غلامرضا، خاکی، (1387)، "روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی"، چاپ اول، تهران.
- Boedker, Christina, Mouritsen, Jan, Guthrie, James, (2008), "Enhanced Business Reporting: International Trends and Possible Policy Directions", Accounting, January 26.
- Business Value Wire's, (2009), " Issue 78-4, More on M&A: Astounding Evidence of Intangibles Information Gap".
- European Federation of Financial Analysts Societies (EFFAS) Commission on Intellectual Capital,(2008), "Analysts Call for Better Intangibles Reporting ", December.
- Melancon, OSCPA ,(2008), " today's World Demands Enhanced Business Reporting ".
- Nakamura, Leonard,(2009),"the End of the Invisible Hand".
- Pawlicki, Amy, AICPA ,(2006) , " Merges Management of Enhanced Business Reporting and XBRL Initiatives ".
- Pawlicki, Amy,(2008), " Modernizing Business Reporting, October ".
- Phillips, David , (2008) ," Building an Investor-Centric Reporting Model – Three Insightful Projects ".
- PWC,(2009), " More on Intangible Information Gap".
- Sheridan, Bill,(2009) ," another Step toward Transparency".
- The Australian Accounting Standards Board,(2008) , " New Look at Intangibles Accounting, December ".