



## Requirements of Small Entities' Financial Reporting: The Viewpoint of Accounting Professors

*Seyed Javad Delavari\**

*Gholamhosein Mahdavi (Ph.D)\*\**

### Abstract

**Objective:** In the past few decades, the role of small entities in economies has received special attention due to their noticeable performances and supports for big entities' activities. Ignoring the specific features of these entities in the preparation and presentation of financial statements and their compliance with the accounting standards of large entities have made financial statements of small entities inadequately appropriate for various users, and imposed high costs on them.

**Method:** In this research, the views of 111 accounting professors of the Iranian public universities were surveyed through the questionnaire about information requirements for the users of financial statements of small entities.

**Result:** The results of the research showed that according to the respondents, the cost of preparing financial statements by small entities is greater than its benefits, and that the users of these financial statements are unable to make optimal use of information. Also, the information required for the users of financial statements is different from what is currently provided in balance sheets, profit and loss statements, cash flow statements and notes on financial statements.

**Conclusion:** The results of the research imply that it is necessary to simplify the financial reporting system of small entities and develop separate accounting standards for these entities.

**Keywords:** *Accounting Standards, Financial Reporting, Small Entity, Users of Financial Statements.*

**Citation:** Delavari, S.J., Mahdavi, G. (2019). Small entities' financial reporting requirements: the viewpoint of accounting professors. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(3), 1-32.

\* Ph.D Student in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

\*\* Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Corresponding Author: Gholamhosein Mahdavi (Email: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir).

Submitted: 6 January 2019

Accepted: 5 May 2019

DOI: 10.22103/jak.2019.13375.2892



انجمن حسابداری ایران

دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

مجله دانش حسابداری

دوره دهم، شماره ۳

پاییز ۱۳۹۸، پیاپی ۳۸

صص. ۱ تا ۳۲

## نیازهای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک: دیدگاه استادان حسابداری

سیدجواد دلاوری\*

دکتر غلامحسین مهدوی\*\*

### چکیده

هدف: در چند دهه گذشته، نقش شرکت‌های کوچک در اقتصاد کشورها هم به دلیل نتایج عملکرد این شرکت‌ها و هم به دلیل پشتیبانی از فعالیت شرکت‌های بزرگ، مورد توجه ویژه قرار گرفته است. نادیده گرفتن ویژگی‌های خاص این گونه شرکت‌ها در تهیه و ارائه صورت‌های مالی و الزام آنها به رعایت استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ، باعث شده است که علاوه بر تحمیل هزینه‌های زیاد به آنها، صورت‌های مالی تهیه شده نیز برای استفاده‌کنندگان آنها چندان مناسب نباشد.

روش: در این پژوهش از ۱۱۱ نفر از استادان حسابداری دانشگاه‌های دولتی کشور در خصوص نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک از طریق پرسش‌نامه نظرخواهی شده است.

\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

\*\* استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: غلامحسین مهدوی (رایانامه: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۸/۲/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۰/۱۶

یافته‌ها: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که از دیدگاه آزمودنی‌ها، هزینه تهیه صورت‌های مالی به وسیله شرکت‌های کوچک بیش از منافع حاصل از آن است و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز توانایی استفاده از آنها را ندارند. هم‌چنین، اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این گونه شرکت‌ها با آنچه که اکنون در ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی ارائه می‌شود، متفاوت است. نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش بیانگر ضرورت ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک و تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای این شرکت‌ها است.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، شرکت کوچک، گزارشگری مالی.

**استناد:** دلاوری، سید جواد؛ مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۸). نیازهای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک: دیدگاه استادان حسابداری، دانش حسابداری، ۱۰(۳)، ۱-۳۲.

#### مقدمه

شرکت‌های کوچک، افزون بر تأثیر مهمی که بر شاخص‌های مختلف اقتصادی مانند اشتغال و ارزش افزوده اقتصادی دارند، به صورتی که از آنها به عنوان ستون فقرات اقتصاد کشورها نام برده می‌شود، از نظر کمی نیز در بیشتر کشورها بیش از ۹۰ درصد از تعداد کل شرکت‌ها را به خود اختصاص داده‌اند (اتحادیه اروپا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). این شرکت‌ها غیر از اندازه، ویژگی‌های دیگری را نیز مانند غیربورسی بودن، متعلق به اعضای یک خانواده یا یک گروه دوستان بودن و به وسیله مالکان اداره شدن، دارند در حالی که شرکت‌های بزرگ به وسیله کارکنان اداره می‌شوند (نه مالکان/کارآفرینان) و باید به مالکان متعدد گزارش دهند (جان و هیلیس، ۲۰۰۰). تفاوت بین شرکت‌های بزرگ و کوچک در زمینه‌های مختلف مانند گستردگی

مالکان، جدایی مالکیت و مدیریت، منابع تأمین مالی و الزام به پاسخ‌گویی عمومی، پژوهشگران و مجامع حرفه‌ای حسابداری را متوجه نیاز احتمالی شرکت‌های کوچک به نظام حسابداری و گزارشگری مالی جداگانه کرده است (انجمن حسابداری آمریکا، ۲۰۰۶). افزون بر این، پیچیدگی روزافزون نیازمندی‌های گزارشگری مالی، به ویژه استانداردهای حسابداری، بسیاری از کشورها را به سمت ایجاد الزامات ساده‌تری برای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک سوق داده است. استدلال اصلی برای ساده کردن گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک، این است که این شرکت‌ها به نحو نامناسبی تحت تأثیر هزینه‌های ناشی از رعایت استانداردهای گزارشگری مالی شرکت‌های بزرگ قرار می‌گیرند (ایرل، ۲۰۰۸). در شرایط کنونی افزایش پیچیدگی استانداردهای حسابداری و مطرح شدن این ادعا که هزینه رعایت استانداردهای حسابداری بیش از منافع آن است، لزوم بازنگری در نحوه حسابداری شرکت‌های کوچک را توجیه می‌کند (انجمن حسابداری آمریکا، ۲۰۰۶).

در ایران، با وجود این که ۶۸ درصد از واحدهای فعال در بخش صنعت کشور را شرکت‌های کوچک تشکیل می‌دهد (مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵)، چگونگی گزارشگری آنها در پژوهش‌های دانشگاهی چندان مورد توجه قرار نگرفته و در مجامع حرفه‌ای حسابداری نیز اقدام قابل توجهی برای گزارشگری مالی مناسب آنها انجام نشده است. این موضوع سبب ایجاد پرسش‌هایی در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی این شرکت‌ها شده است، مانند اینکه: آیا منافع تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک بیش از هزینه آن است؟ آیا استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توانایی استفاده از این صورت‌های مالی را دارند؟ آیا اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ و شرکت‌های

کوچک یکسان است؟ آیا استانداردهای حسابداری موجود برای این شرکت‌ها مناسب است؟ هدف این پژوهش، یافتن پاسخ برای این پرسش‌ها و همچنین، دستیابی به مبنایی مناسب برای تعریف شرکت کوچک، شناسایی استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی این شرکت‌ها و نیازهای اطلاعاتی آنها از دیدگاه استادان حسابداری دانشگاه‌های دولتی کشور است. ادامه مقاله، به ترتیب، شامل قسمت‌های مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها، پیشینه پژوهش، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری است.

### مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

هر چند اهمیت شرکت‌های کوچک از جنبه‌های مختلف در پژوهش‌ها مورد تأکید پژوهشگران قرار گرفته است اما تعریف مشخصی، که مورد پذیرش همه پژوهشگران و مجامع حرفه‌ای باشد، برای این گونه شرکت‌ها ارائه نشده است. ارائه نکردن تعریفی پذیرفته شده در سطح جهانی برای شرکت کوچک، ناشی از تفاوت در نوع شرکت، بخش‌های اقتصادی، فرهنگ و سطح توسعه اقتصادی محیط فعالیت شرکت‌ها است. این تفاوت‌ها سبب شده است از معیارهای مختلفی شامل معیارهای کمی، کیفی و یا ترکیبی برای تعریف شرکت کوچک استفاده شود. معیارهای کمی مانند تعداد کارکنان و مبلغ فروش است که میزان و دامنه این اقلام در کشورهای مختلف متفاوت است. به عنوان نمونه در **کمیسیون اروپا<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)** تعداد کارکنان و جمع دارایی‌ها و در کشورهای آمریکا و انگلستان تعداد کارکنان معیار شناسایی شرکت کوچک است. طبق قانون تأسیس صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک ایران، شرکت کوچک شرکتی است که تعداد افراد شاغل در آن کمتر از ۵۰ نفر باشد (قانون تأسیس صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، ۱۳۸۳، ماده واحده). در سال‌های اخیر با افزایش انتقادات نسبت به روش‌های کمی برای تمایز بین شرکت‌ها، استفاده از معیارهای کیفی مورد توجه قرار گرفته است. طبق چارچوب نظری گزارشگری مالی برای شرکت‌های

کوچک و متوسط آمریکا<sup>۴</sup>، دلیل استفاده از معیار کیفی قابل اجرا نبودن معیارهای کمی برای تعریف اندازه شرکت‌ها است (جامعه حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۳). بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط<sup>۵</sup>، شرکتی که مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی نداشته باشد و صورت‌های مالی با مقاصد عمومی را برای استفاده کنندگان برون‌سازمانی منتشر کند شرکت کوچک نامیده می‌شود (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۵). طبق استاندارد حسابرسی ۲۰۰ ایران شرکت کوچک واحد تجاری است که تمرکز مالکیت و مدیریت آن در دست تعداد کمی از افراد است و دارای ویژگی‌هایی مانند معاملات ساده، سیستم حسابداری ساده، سطوح مدیریتی کم و تعداد کارکنان کم باشد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷). در معیار ترکیبی، معیارهای کمی و کیفی به صورت هم‌زمان برای تعریف واحدهای تجاری به کار می‌رود. به عنوان نمونه، در کانادا ترکیب نوع فعالیت و تعداد کارکنان معیار تعریف شرکت کوچک است (مورفی، ۲۰۰۵). بر اساس مطالب ذکر شده این سؤال مطرح می‌شود که:

سؤال اول: معیار مناسب برای تعریف شرکت کوچک چیست؟

طبق چارچوب نظری گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۶</sup> استفاده کنندگان صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه، وام‌دهندگان و اعتباردهندگان، مدیران شرکت و دیگر اشخاص مانند قانون‌گذاران و عموم افراد جامعه است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۰). این مفهوم اگر چه برای شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده است اما نتایج پژوهش‌های انجام شده نشان داده است که استفاده کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک بانک‌ها، مدیران و مدیر-مالکان، مالکان غیرمدیر و مقام‌های مالیاتی هستند (پیچ، ۱۹۸۴؛ پراتن، ۱۹۹۸). جدایی مالکیت از مدیریت در شرکت‌های کوچک کمتر دیده می‌شود و این شرکت‌ها عموماً به وسیله مالکان اداره می‌شوند (جان و هیلیس، ۲۰۰۰). در

این شرکت‌ها اغلب مدیر نقش چندگانه‌ای دارد که باعث می‌شود با بسیاری از جنبه‌های شرکت آشنا شود. این موضوع سبب می‌شود تا مدیران شرکت‌های کوچک در مقایسه با شرکت‌های بزرگ کمتر وابسته به صورت‌های مالی رسمی باشند (لیپیت و اولیور، ۱۹۸۳، پیج، ۱۹۸۴). این شرایط همراه با این واقعیت که تغییرات در مالکیت شرکت‌های کوچک در مقایسه با شرکت‌های بزرگ معمولاً به ندرت اتفاق می‌افتد، این فرض را که سرمایه‌گذاران استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی در شرکت‌های کوچک هستند دچار ابهام می‌کند. از نظر دسترسی به منابع تأمین مالی نیز به دلیل دسترسی محدود شرکت‌های کوچک به بازار سرمایه اغلب بانک‌های وام‌دهنده و دیگر طلبکاران کوتاه‌مدت منبع اصلی تأمین مالی این شرکت‌ها هستند (استوری ۱۹۹۴؛ کرسی و اولوفسون ۱۹۹۷). موقعیت متفاوت مالکان و اعتباردهندگان به عنوان استفاده‌کننده برون‌سازمانی و مدیران به عنوان استفاده‌کننده درون‌سازمانی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک، ممکن است نیاز آنها به اطلاعات مالی و در نتیجه انتظار آنها از گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد و لذا این سؤال‌ها مطرح می‌شود که:

سوال دوم: استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک چه کسانی هستند؟

سؤال سوم: هدف اصلی شرکت‌های کوچک از تهیه صورت‌های مالی تأمین اطلاعات مورد نیاز کدام گروه از استفاده‌کنندگان است؟

گزارشگری مالی هزینه‌های زیادی بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند و نکته مهم این است که این هزینه‌ها با مزایای حاصل از آن توجیه شود. جمع‌آوری، پردازش، تأیید اعتبار و انتشار اطلاعات مالی مستلزم تحمل هزینه به وسیله تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی است که سرانجام به شکل کاهش بازده سرمایه‌گذاری به استفاده‌کنندگان منتقل می‌شود (هیئت استانداردهای

**بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۸).** اگرچه، ارزیابی منفعت و هزینه گزارشگری مالی امری قضاوتی و مشکل است، با وجود این، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی باید از آن آگاه باشند (**کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰**). جامعه حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۴ میلادی کمیته ویژه‌ای را مأمور بررسی به صرفه‌بودن هزینه تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک در مقایسه با منافع حاصل از آن و مربوط بودن اطلاعات این صورت‌های مالی برای استفاده کنندگان کرد. نتیجه گزارش این کمیته، تأکید بر ایجاد نظام گزارشگری مالی جداگانه برای شرکت‌های کوچک بود. در حالی که به نظر می‌رسد اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک بسیار متنوع نباشد، احتمالاً منافع حاصل از تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری به وسیله شرکت‌های کوچک هزینه‌های اضافی تحمیل شده بر این شرکت‌ها را توجیه نمی‌کند (**جامعه حسابداران آمریکا، ۲۰۰۶**). بر اساس مطالب ذکر شده فرضیه اول پژوهش به صورت زیر مطرح شد:

فرضیه اول: هزینه تهیه صورت‌های مالی برای شرکت‌های کوچک بیش از منافع آن است. هدف گزارشگری مالی، انتقال اطلاعات مفید به استفاده کنندگان برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی است، اما نتایج برخی پژوهش‌های انجام شده (**آیوکن، ۲۰۰۵**) نشان می‌دهد که مالکان شرکت‌های کوچک اغلب توانایی استفاده موثر از صورت‌های مالی را ندارند. از نظر **آیوکن (۲۰۰۵)** تهیه صورت‌های مالی قابل اتکا و ارائه به موقع آنها ممکن است هدف گزارشگری مالی را برآورده نکند، زیرا استفاده کنندگان باید توانایی تفسیر و استفاده از صورت‌های مالی را داشته باشند. تفسیر و استفاده موثر از صورت‌های مالی افزون بر مالکان، برای مدیران نیز مهم است، زیرا مدیریت ضعیف عاملی برای مشکلات مالی و شکست شرکت است. مالکان شرکت‌های کوچک اغلب مهارت کافی مالی برای استفاده از صورت‌های مالی



را ندارند و همین موضوع باعث می‌شود تا تأثیر تصمیم‌های خود بر شرکت را درک نکنند (تیمونس و اسپینلی، ۲۰۰۴). بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به این صورت مطرح شد: فرضیه دوم: استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توانایی استفاده از این صورت‌های مالی را ندارند.

شرکت‌های کوچک و غیربورسی که مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی ندارند، دایره کوچک‌تری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به شرکت‌های بورسی دارند. مالکان این شرکت‌ها که بیشتر اداره‌کنندگان شرکت یا شریک در عملیات نیز هستند، معمولاً اطلاعاتی دارند که حتی در صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری نیز ارائه نمی‌شود. در حالی که سرمایه‌گذاران شرکت‌های بورسی صورت‌های مالی را با هدف تصمیم‌گیری برای خرید، فروش و نگهداری سهام استفاده می‌کنند اما در مورد مالکان شرکت‌های کوچک این موضوع صدق نمی‌کند، زیرا فروش سرمایه‌گذاری در اینجا یک گزینه منطقی نیست یا به ندرت اتفاق می‌افتد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). بانک‌ها، وام‌دهندگان و اعتباردهندگان تجاری از صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک بیشتر برای اطلاع از مقدار وجه نقد در دسترس شرکت استفاده می‌کنند. بانک‌ها و تأمین‌کنندگان مالی این شرکت‌ها اطلاعات متفاوتی در مقایسه با شرکت‌های بزرگ درخواست می‌کنند؛ مانند اینکه ممکن است به این دلیل که سهامداران و مدیران بیشتر مواقع از دارایی‌های شخصی خود به عنوان وثیقه وام‌های شرکت استفاده می‌کنند، اطلاعات بیشتری در مورد روابط و معاملات شخصی شرکا و مدیران این شرکت‌ها درخواست کنند (جان و هلیس، ۲۰۰۰). بر اساس مطالب ذکر شده فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر مطرح شد:

فرضیه سوم: اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ متفاوت است.

برای بررسی بیشتر فرضیه سوم، چهار فرضیه فرعی به شرح زیر طراحی و تدوین شد:

فرضیه فرعی اول: اطلاعات ترازنامه‌ای مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات ترازنامه‌ای مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ، متفاوت است.

فرضیه فرعی دوم: اطلاعات سود و زیانی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات سود و زیانی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ، متفاوت است.

فرضیه فرعی سوم: اطلاعات جریان‌های نقدی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات جریان‌های نقدی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ، متفاوت است.

فرضیه فرعی چهارم: اطلاعات یادداشت‌های توضیحی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات یادداشت‌های توضیحی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ، متفاوت است.

در سال ۲۰۰۷ میلادی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، کمیته گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک<sup>۶</sup> را با هدف اصلاح محیط کلی گزارشگری مالی تأسیس کرد. از نظر این کمیته استانداردهای تدوین شده به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیش از حد بر شرکت‌های بزرگ متمرکز شده بود، ارتباط کمی با شرکت‌های کوچک داشت و لازم بود به وسیله یک هیئت استاندارد‌گذاری جداگانه اصلاح شود (هوپ و همکاران، ۲۰۱۷). این هیئت استانداردهای گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط را نخستین بار در سال ۲۰۰۹ میلادی و نسخه نهایی را در سال ۲۰۱۵ میلادی منتشر کرد. این استانداردها برای گزارش‌های مالی که از اول ژانویه سال ۲۰۱۷ به بعد منتشر شوند، لازم‌الاجرا است. پذیرش

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط به وسیلهٔ بیش از ۹۶ کشور<sup>۸</sup> تا سال ۲۰۱۷ میلادی و تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای شرکت‌های کوچک در کشورهایی مانند انگلستان، کانادا و مالزی بیانگر احساس نیاز به تدوین نظام حسابداری ویژه برای این شرکت‌ها برای ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی آنها است. بر این اساس فرضیهٔ چهارم پژوهش به صورت زیر مطرح شد:

فرضیهٔ چهارم: برای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک استانداردهای حسابداری جداگانه لازم است.

### پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش **فالك و همکاران (۱۹۷۶)** نشان داد که سود هر سهم، تعدیلات سطح قیمت و گزارشگری بخش‌ها برای شرکت‌های کوچک اهمیت ندارد و اطلاعات ترازنامه بیش‌تر از اطلاعات صورت سود و زیان برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این شرکت‌ها مربوط است. نتایج پژوهش **عبدالخلیق (۱۹۸۳)** در آمریکا نشان داد که منافع تهیه گزارش‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های کوچک بیش از هزینه آن است. یافته‌های پژوهش **زانزیک و فلاشر (۲۰۰۶)** نشان داد که استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک را اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و موسسات مالی تشکیل می‌دهند. **فیرنلی و هینس (۲۰۰۷)** به این نتیجه رسیدند که تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری شرکت‌های بزرگ برای شرکت‌های کوچک، بسیار پیچیده است. نتایج پژوهش **سیان و رابرتز (۲۰۰۹)** نشان داد که در شرکت‌های کوچک بیشتر مدیر مالکان با مفاهیم حسابداری و مدیریت کسب و کار آشنایی چندانی نداشتند و بیشتر به صورت سود و زیان مبتنی بر مبنای نقدی تمایل داشتند. نتیجهٔ پژوهش **رنی و سنکو (۲۰۰۹)** بیانگر ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای شرکت‌های کوچک بود. نتایج پژوهش **حلبی و**

**همکاران (۲۰۱۰)** بیانگر ضعیف بودن سواد مالی مالکان شرکت‌های کوچک و ارزیابی عملکرد این شرکت‌ها با معیارهایی مانند موجودی نقد بود.

نتیجه پژوهش **بونیا و همکاران (۲۰۱۲)** بیانگر نیاز به ساده‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و هدایت رفتار حسابداری و گزارشگری مالی این شرکت‌ها به سمت قوانین مالیاتی بود. نتایج پژوهش **کایا و کخ (۲۰۱۵)** نشان داد کشورهایی که توانایی تدوین استانداردهای ملی برای شرکت‌های کوچک را ندارند و کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های بزرگ را پذیرفته‌اند، بیشتر احتمال دارد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط را بپذیرند. نتایج پژوهش **هوپ و همکاران (۲۰۱۷)** نشان داد که اطلاعات بر مبنای تعهدی برای شرکت‌های کوچک مفید بوده و دارای پیامد اقتصادی است. طبق نتایج پژوهش **باسمیر و فارکاس (۲۰۱۸)**، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط به وسیله شرکت‌های کوچک آلمانی، موجب افزایش کیفیت سود این شرکت‌ها به ویژه شرکت‌های تازه تأسیس و دارای نرخ رشد بالا شده است.

پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور در مورد شرکت‌های کوچک، بیشتر در زمینه‌های ساختار سرمایه، کارآفرینی و بازاریابی است. نتایج پژوهش **سجادی و جعفری (۱۳۸۶)** نشان داد که بین اندازه شرکت، سن مدیران، میزان تحصیلات و سلاقی مدیران، و سن مالکان با ساختار سرمایه شرکت‌های کوچک، رابطه معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش **انصاری و شیبانی‌تدرجی (۱۳۸۹)** نشان داد که همسان‌سازی سیستم اطلاعاتی حسابداری شرکت‌های کوچک بورسی به سطح رشد فناوری اطلاعات شرکت، سطح دانش مدیریت از حسابداری و فناوری اطلاعات و وجود کارکنان دارای تخصص مناسب ارتباط دارد. نتایج پژوهش **سبزعلی‌پور (۱۳۹۱)** نشان داد که هم‌گرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر

سودمندی اطلاعات تلفیقی تأثیر دارد. نتایج پژوهش **کریمی و بوذجمهری (۱۳۹۲)** نشان داد که فراهم نبودن شرایط بازار رقابتی، ضعف ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه اعتبارات و ضعف دانش و آموزش مدیران، موانع اصلی تأمین مالی این شرکت‌ها است. نتیجه پژوهش **رحیمی و همکاران (۱۳۹۵)** حاکی از این بود که بین چرخه تبدیل وجه نقد و اجزاء آن با سودآوری شرکت‌های کوچک، رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش **نوری و همکاران (۱۳۹۵)** نشان داد که ضعف سیستم تضمین اعتبار و نبود سیستم رتبه‌بندی اعتباری برای اعطای تسهیلات، نگاه سنتی به تولید و ورود به بازار بدون کار کارشناسی به وسیله این شرکت‌ها و اتکای زیاد شرکت‌های کوچک به منابع مالی دولتی و بانکی مشکلات دسترسی شرکت‌های کوچک و متوسط به سرمایه در گردش است. نتایج پژوهش **مهدوی و سروستانی (۱۳۹۶)** نشان داد که استانداردهای مبتنی بر اصول بر سطح پاسخ‌گویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان تأثیر دارد. لازم به ذکر است که پژوهش‌های دیگری نیز در داخل کشور با عنوان شرکت کوچک انجام شده است که موضوع آنها شرکت‌های کوچک از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران است که به سبب متفاوت بودن با موضوع این پژوهش و با مفهوم رایج شرکت کوچک در ادبیات حسابداری، در اینجا ذکر نشده‌اند.

### روش پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های توسعه‌ای است و با جست‌وجوی راهکار مناسب برای بهبود نحوه گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک، بحث تازه‌ای در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی کشور مطرح می‌کند. پژوهش‌های توسعه‌ای، کاربرد دانش علمی به منظور تولید مواد، ابزار، محصولات، فرایندها، سیستم‌ها یا فرایندهای جدید است که دانش به دست آمده از پژوهش‌های کاربردی را به سمت تولید یا خدمت هدایت می‌کند (**طالقانی و مهدی‌زاده، ۱۳۹۵**). روش انجام پژوهش توصیفی-پیمایشی است.

ابزار اندازه گیری و جمع آوری داده‌ها: اطلاعات بخش مبانی نظری پژوهش با استفاده از کتاب‌ها، مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی و داده‌های مورد نیاز برای بخش میدانی پژوهش از طریق پرسش‌نامه طراحی و به وسیله پژوهشگران با بهره‌گیری از پرسش‌نامه‌های پیچ (۱۸۸۴)، بیکر و نونان (۱۹۹۶)، کولیس (۲۰۰۳)، دانگ‌داک و همکاران (۲۰۰۶) و پلوبات (۲۰۱۲) و در نظر گرفتن شرایط ایران، گردآوری شده است. پرسش‌نامه شامل دو بخش است. بخش نخست به پرسش‌های عمومی در ارتباط با ویژگی‌های فردی و محیطی آزمودنی‌ها اختصاص داده شده است. بخش دوم شامل گزاره‌های تخصصی در قالب طیف لیکرت پنج گزینه‌ای است که با رتبه‌های ۵، ۴، ۳، ۲ و ۱ ارزش‌گذاری شده است.

روایی و پایایی پرسش‌نامه: روایی، بیانگر درجه صحت نتایج پژوهش است و نشان می‌دهد که پژوهش تا چه اندازه چیزی را که قصد اندازه‌گیری آن را داشته است به درستی سنجیده است. برای ارزیابی روایی لازم است مربوط بودن شکل ظاهری پرسش‌نامه با هدف پژوهش (روایی صوری)، پوشش همه جوانب با اهمیت موضوع مورد پژوهش (روایی محتوایی) و وجود ارتباط و هماهنگی بین سؤال‌های پرسش‌نامه (روایی سازه) مورد بررسی قرار گیرد (محمدیگی و همکاران، ۱۳۹۳). در این پژوهش برای بررسی روایی پرسش‌نامه از نظرات استادان حسابداری دانشگاه شیراز به ویژه استادان راهنما و مشاور استفاده شده است. پایایی، درجه‌ای از یکسان بودن نتایج در طول زمان معین و تحت شرایط مشابه و با روش کار مشابه است که با قابلیت تکرار و تکثیر نتایج اندازه‌گیری می‌شود. آلفای کرونباخ رایج‌ترین روش برای سنجش پایایی ثبات داخلی است و هنگام استفاده از مقیاس لیکرت محاسبه این ضریب ضروری است. مقدار آلفا برابر با ۰/۷ و بیشتر برای قابل قبول بودن پایایی پرسش‌نامه لازم است (محمدیگی و همکاران، ۱۳۹۳). پایایی پرسش‌نامه با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ تعیین

شد. برای این منظور تعداد ۲۵ پرسش‌نامه بین اعضای جامعه پژوهش توزیع شد. ضریب آلفا برابر با ۰/۸۳۵. که بیانگر اعتبار بالایی پرسش‌نامه بود.

جامعه و نمونه آماری: جامعه آماری این پژوهش را استادان حسابداری دانشگاه‌های دولتی کشور تشکیل می‌دهد. مراجعه به پایگاه اطلاعاتی همه دانشگاه‌های دولتی کشور نشان داد که در ۲۷ دانشگاهی که رشته حسابداری دارند، نام و مشخصات تعداد ۱۴۸ نفر به عنوان عضو هیئت علمی حسابداری ثبت شده است. به دلیل محدود بودن جامعه، نمونه‌گیری انجام نشد و برای همه اعضای جامعه آماری پرسش‌نامه ارسال شد. توزیع و جمع‌آوری پرسش‌نامه به دلیل گستردگی دامنه جغرافیایی هم به صورت الکترونیکی و هم به صورت مراجعه حضوری انجام شد. برای بخشی از جامعه که پرسش‌نامه به صورت الکترونیکی ارسال شده بود دو هفته بعد دوباره پرسش‌نامه ارسال شد. در مجموع ۱۱۷ پرسش‌نامه تکمیل شده دریافت شد که از این تعداد ۱۱۱ پرسش‌نامه قابل استفاده تشخیص داده شد.

جدول شماره ۱. ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌ها

ویژگی	تعداد	درصد	ویژگی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۹۱	۸۲	دکتری	۹۳
	زن	۲۰	۱۸	دانشجوی دکتری	۷
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۱۰	۹	کارشناسی ارشد	۱۱
	۶ تا ۱۰ سال	۱۹	۱۷/۱	۲۰ تا ۳۰ سال	۲
	۱۱ تا ۱۵ سال	۳۳	۲۹/۷	۳۱ تا ۴۰ سال	۵۱
	۱۶ تا ۲۰ سال	۳۱	۲۷/۹	۴۱ تا ۵۰ سال	۴۹
	بیش از ۲۰ سال	۱۸	۱۶/۲	بیش از ۵۰ سال	۹

## یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱ ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهشی را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در این جدول دیده می‌شود ۸۲ درصد آزمودنی‌ها مرد و ۱۸ درصد زن هستند. تجربه کاری

حدود ۷۴ درصد آزمودنی‌ها بیش از ده سال، مدرک تحصیلی ۸۳/۸ درصد آزمودنی‌ها دکتری و سن بیش از ۹۸ درصد آنها بالاتر از ۳۰ سال است. این ویژگی‌ها نشان دهنده توانایی بالای آزمودنی‌ها برای پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه است.

جدول شماره ۲. مقایسه معیارهای پیشنهادی برای شناسایی شرکت کوچک

ردیف	معیار پیشنهادی	پاسخ‌ها					نتایج آزمون فریدمن	رتبه نهایی
		۱	۲	۳	۴	۵		
۱	تعداد کارکنان	۳۳	۴۵	۱۰	۱۵	۵	۳/۷۵	۴
۲	جمع دارایی‌ها	۵۶	۴۶	۴	۵	۰	۴/۳۸	۲
۳	مبلغ فروش سالانه	۶۱	۴۳	۳	۴	۰	۴/۴۵	۱
۴	سهم از بازار محصول	۳۹	۴۰	۱۵	۱۴	۳	۳/۸۸	۳
۵	پذیرش در بورس	۲۰	۳۳	۲۲	۳۰	۶	۳/۲۸	۷
۶	جدایی مالکیت از مدیریت	۷	۱۷	۱۳	۵۰	۲۴	۲/۴	۱۰
۷	شکل قانونی شرکت	۳	۱۴	۸	۵۹	۲۷	۲/۱۶	۱۱
۸	نوع فعالیت	۲	۹	۱۶	۵۶	۲۸	۲/۱۱	۱۲
۹	ترکیب نوع فعالیت و مبلغ فروش	۱۲	۴۰	۱۷	۳۵	۷	۳/۱۴	۹
۱۰	نوع فعالیت و تعداد کارکنان	۹	۴۳	۲۹	۲۷	۳	۳/۲۵	۸
۱۱	نوع فعالیت و جمع دارایی‌ها	۱۴	۵۴	۲۱	۱۹	۳	۳/۵۱	۶
۱۲	مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی	۲۴	۴۸	۱۹	۱۷	۳	۳/۶۶	۵

جدول شماره ۲ پاسخ‌های آزمودنی‌ها به این پرسش که «معیار مناسب برای تعریف شرکت کوچک چیست؟» را نشان می‌دهد. پاسخ‌های بسیار نامناسب تا بسیار مناسب به ترتیب از ۱ تا ۵ امتیازدهی شده است. همانطور که این جدول نشان می‌دهد بر اساس رتبه کسب شده با آزمون فریدمن معیار مناسب برای تعریف شرکت کوچک از دیدگاه آزمودنی‌ها، به ترتیب، عبارت است از: مبلغ فروش سالانه، جمع دارایی‌ها، سهم شرکت از بازار محصول، تعداد



کارکنان، مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی، ترکیب نوع فعالیت و جمع دارایی‌ها، پذیرش در بورس، ترکیب نوع فعالیت و تعداد کارکنان، ترکیب نوع فعالیت و مبلغ فروش، جدایی مالکیت از مدیریت، شکل قانونی شرکت (مانند سهامی یا تضامنی) و نوع فعالیت (تولیدی، بازرگانی و خدماتی).

جدول شماره ۳. رتبه‌بندی استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک

رتبه	استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک	پاسخ‌ها					رتبه	میانگین فریدمن	رتبه	نتایج آزمون
		۱	۲	۳	۴	۵				
۱	مدیران	۲۳	۴۸	۳۳	۷	۰	۳/۷۸	۰/۸۴۶	۸/۵۸	۳
۲	مالکان	۱۳	۳۸	۳۴	۱۶	۱۰	۳/۲۵	۱/۱۲۴	۷/۳۶	۴
۳	سرمایه‌گذاران بالقوه	۹	۱۴	۲۵	۲۹	۳۴	۲/۴۱	۱/۲۶۸	۵/۰۸	۸
۴	بانک‌ها	۳۲	۵۰	۲۱	۷	۱	۳/۹۵	۰/۹۰۳	۸/۷۶	۱
۵	مشتریان	۱	۸	۲۱	۳۲	۴۹	۱/۹۲	۱/۰۰۱	۳/۷	۹
۶	کارکنان	۲	۵	۱۴	۳۹	۵۱	۱/۸۱	۰/۹۴۹	۳/۳۳	۱۰
۷	اعتباردهندگان	۱۶	۲۳	۱۷	۲۴	۳۱	۲/۷۲	۱/۴۳۴	۶/۰۷	۵
۸	دولت (دریافت مالیات)	۲۶	۶۰	۱۷	۴	۴	۳/۹	۰/۹۲۴	۸/۷۲	۲
۹	دولت (اهداف غیرمالیاتی)	۴	۲۳	۲۱	۴۱	۲۲	۲/۵۱	۱/۱۳۵	۵/۳۴	۶
۱۰	تحلیل‌گران مالی	۱۱	۱۵	۲۱	۳۴	۳۰	۲/۴۹	۱/۲۹۲	۵/۳۵	۷
۱۱	تأمین‌کنندگان مواد و کالا	۳	۶	۱۵	۴۱	۴۶	۱/۹۱	۱/۰۰۵	۳/۷۰	۹

جدول شماره ۳ پاسخ‌های آزمودنی‌ها به این پرسش که «استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک چه کسانی هستند؟» را نشان می‌دهد. پاسخ‌های بسیار کم تا بسیار زیاد به ترتیب از ۱ تا ۵ امتیازدهی شده است. نتیجه رتبه‌بندی انجام شده بر اساس آزمون فریدمن بیانگر این است که از نظر آزمودنی‌ها، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این شرکت‌ها، به ترتیب، عبارتند از: بانک‌ها، دولت (با هدف دریافت مالیات)، مدیران، مالکان،

اعتباردهندگان، دولت (اهداف غیرمالیاتی)، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران بالقوه، تأمین کنندگان مواد و کالا و مشتریان (به طور مشترک در رتبه نهم) و کارکنان.

جدول شماره ۴. هدف شرکت های کوچک از تهیه صورت های مالی

ردیف	هدف مورد نظر	پاسخ‌ها					رتبه	نتایج آزمون	
		۱	۲	۳	۴	۵		میانگین	فریدمن
۱	مالکان	۲۷	۳۵	۳۹	۸	۲	۳/۶۹	۰/۹۸	۵/۱۲
۲	سرمایه‌گذاران بالقوه	۹	۱۹	۱۶	۳۷	۳۰	۲/۴۶	۱/۲۷۸	۳/۰۹
۳	مدیران	۳۶	۳۹	۲۶	۸	۲	۳/۸۹	۱/۰۰۳	۵/۴۳
۴	سازمان امور مالیاتی	۴۷	۴۷	۱۳	۳	۱	۴/۲۳	۰/۸۲۸	۵/۹۱
۵	بانک‌ها و مؤسسات تأمین مالی	۵۱	۴۳	۱۵	۲	۰	۴/۲۹	۰/۷۶۷	۶/۰۲
۶	رعایت الزامات قانونی	۵۱	۴۴	۱۰	۳	۳	۴/۲۳	۰/۹۲۴	۵/۹۵
۷	سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی	۳	۷	۲۱	۴۱	۳۹	۲/۰۵	۱/۰۲۱	۲/۲۴
۸	سایر استفاده‌کنندگان درون سازمانی	۲	۸	۲۵	۳۷	۳۹	۲/۰۷	۱/۰۱۵	۲/۲۳

برای پاسخ گویی به این پرسش که «هدف اصلی شرکت های کوچک از تهیه صورت های مالی تأمین اطلاعات مورد نیاز کدام گروه از استفاده کنندگان است؟» هشت گروه استفاده کننده در پرسش نامه ذکر شد. پاسخ های آزمودنی ها به این گزاره ها در جدول شماره ۴ ارائه شده است. پاسخ های بسیار کم تا بسیار زیاد به ترتیب از ۱ تا ۵ امتیازدهی شده است. بر اساس رتبه بندی انجام شده با آزمون فریدمن از نظر آزمودنی ها، هدف شرکت های کوچک از تهیه صورت های مالی، به ترتیب، عبارت است از ارائه اطلاعات به بانک ها و مؤسسات تأمین مالی، رعایت الزامات قانونی، ارائه اطلاعات به سازمان امور مالیاتی، مدیران شرکت، مالکان، سرمایه گذاران بالقوه، سایر استفاده کنندگان برون سازمانی و سایر استفاده کنندگان درون سازمانی.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا نرمال بودن توزیع داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بررسی شد. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۵ ارائه شده است. سطح معناداری بیش از ۵٪ به معنای نرمال بودن و سطح معناداری کمتر از ۵٪ به معنای غیرنرمال بودن توزیع داده‌ها است. برای آزمون فرضیه‌های دارای توزیع نرمال از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای و فرضیه‌های دارای توزیع غیرنرمال از آزمون ویلکاکسون استفاده شد. هم‌چنین، برای تعیین رابطه معناداری بین سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه و فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های  $t$  با دو نمونه مستقل، من-ویتی، کروسکال-والیس و آماره فیشر استفاده شد.

جدول شماره ۵. نتیجه آزمون نرمال بودن و تعیین آزمون مناسب برای فرضیه‌ها

فرضیه	سطح معناداری	نتیجه	آزمون مناسب فرضیه
اول	۰/۰۷۴	نرمال	$t$ یک نمونه‌ای
دوم	۰/۱۳۴	نرمال	$t$ یک نمونه‌ای
سوم	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون
فرعی اول	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون
فرعی دوم	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون
فرعی سوم	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون
فرعی چهارم	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون
چهارم	۰/۰۰۱	غیرنرمال	آزمون ویلکاکسون

برای آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر این که «هزینه تهیه صورت‌های مالی برای شرکت‌های کوچک بیش از منافع آن است» تعداد ۸ گزاره بیان شد. جدول شماره ۶ آماره توصیفی پاسخ‌های ارائه شده آزمودنی‌ها را نشان می‌دهد. پاسخ‌های کاملاً مخالف تا کاملاً موافق، به ترتیب، از ۱ تا ۵ امتیازدهی شده است. نتیجه آزمون  $t$  یک نمونه‌ای برای این فرضیه در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. سطح معناداری کمتر از ۵٪ به معنای رد فرض صفر و

پذیرش فرضیه اول پژوهش است و بیانگر این است که از دیدگاه آزمودنی‌ها، هزینه تهیه صورت‌های در شرکت‌های کوچک بیش از منافع حاصل از آن است.

جدول شماره ۶. آماره توصیفی گزاره‌های فرضیه اول

ردیف	گزاره	پاسخ‌ها					میانگین	انحراف معیار
		۱	۲	۳	۴	۵		
۱	ارزش منصفانه دارایی‌ها	۵	۱۵	۱۰	۵۸	۲۳	۳/۷۱	۱/۰۸۲
۲	مخارج تأمین مالی	۳	۲۶	۱۷	۵۰	۱۵	۳/۴۳	۱/۰۷۶
۳	مخارج تحقیق و توسعه	۳	۳۰	۲۱	۴۹	۸	۳/۲۶	۱/۰۲۴
۴	عملیات متوقف شده	۱	۲۴	۲۷	۵۰	۹	۳/۳۸	۰/۹۴۴
۵	کمک‌های مالی دولت	۶	۲۱	۲۴	۴۷	۱۳	۳/۳۶	۱/۰۸۵
۶	تجدید ارزیابی دارایی‌ها	۶	۳۱	۲۰	۴۸	۶	۳/۱۵	۱/۰۶۳
۷	دارایی غیرجاری نگهداری شده برای فروش	۶	۱۶	۲۲	۶۰	۷	۳/۴۱	۰/۹۹۵
۸	یادداشت‌های توضیحی پیوست	۹	۳۴	۱۲	۴۷	۹	۳/۱۲	۱/۱۷۳

برای آزمون فرضیه دوم مبنی بر این که «استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توانایی استفاده از صورت‌های مالی این شرکت‌ها را ندارند» ۹ گزاره مطرح شد. جدول شماره ۷ پاسخ‌های ارائه شده آزمودنی‌ها به گزاره‌های فرضیه دوم را نشان می‌دهد. پاسخ‌های کاملاً مخالف تا کاملاً موافق، به ترتیب، از ۱ تا ۵ امتیازدهی شده است. همان‌گونه که جدول شماره ۸ نشان می‌دهد سطح معناداری آزمون  $t$  یک نمونه‌ای برای این فرضیه کمتر از ۵٪ است و با رد فرض صفر، فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود، یعنی این که از دیدگاه آزمودنی‌ها، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توانایی استفاده از صورت‌های مالی تهیه شده به وسیله این شرکت‌ها را ندارند.

جدول شماره ۷. آماره توصیفی گزاره‌های فرضیه دوم

ردیف	گزاره	پاسخ‌ها					میانگین	انحراف معیار
		۱	۲	۳	۴	۵		
۱	مخارج تأمین مالی	۵	۲۴	۱۳	۴۱	۲۵	۳/۴۹	۱/۲۱۳
۲	ارزشیابی سالانه سرقفلی	۴	۱۵	۲۰	۴۸	۲۴	۳/۶۶	۱/۰۷۴
۳	هزینه تحقیق و توسعه	۷	۱۸	۱۲	۴۷	۲۷	۳/۶۲	۱/۱۹۹
۴	تجدید ارزیابی دارایی‌ها	۱۵	۳۷	۲۱	۲۸	۱۰	۲/۸۳	۱/۲۱۳
۵	دارایی غیر جاری نگهداری شده برای فروش	۵	۲۷	۲۵	۳۹	۱۵	۳/۲۹	۱/۱۱۵
۶	ارزش منصفانه و ارزش فعلی دارایی‌ها	۹	۲۵	۲۰	۳۷	۲۰	۳/۳۱	۱/۲۳۴
۷	کمک‌های مالی دولت	۳	۲۵	۲۱	۵۱	۱۱	۳/۳۸	۱/۰۲۷
۸	یادداشت‌های پیوست	۳	۲۹	۱۴	۴۸	۱۷	۳/۴۲	۱/۱۱۶
۹	اطلاعات سود هر سهم	۱۱	۲۹	۲۸	۳۳	۱۰	۳/۰۲	۱/۱۵۲

جدول شماره ۸. نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم

نتیجه	ارزش مورد آزمون = ۳					
	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای	مقدار آزمون	مقدار بحرانی	مقدار آزمون	مقدار بحرانی
اول	۵/۱۶۶	۱۱۰	۰/۰۰۱	۰/۳۵۳۶	۰/۲۱۷۹	۰/۴۸۹۳
دوم	۵/۰۲۳	۱۱۰	۰/۰۰۱	۰/۳۳۳۴	۰/۲۰۲۴	۰/۴۶۶۲

فرضیه اصلی سوم به این صورت بیان شده است که «اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ متفاوت است». به منظور ارزیابی این فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی آن ۷ گزاره مطرح شد. پاسخ‌های کاملاً مخالف تا کاملاً موافق، به ترتیب، از ۱ تا ۵ امتیازدهی شد. جدول شماره ۹ آماره‌های توصیفی پاسخ آزمودنی‌ها به این گزاره‌ها را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۹. آماره توصیفی گزاره‌های فرضیه سوم

ردیف	گزاره	پاسخ‌ها					میانگین	انحراف معیار
		۱	۲	۳	۴	۵		
۱	دارایی‌ها	۱	۱۸	۱۲	۷۴	۶	۳/۵۹	۰/۸۵۷
۲	بدهی‌ها	۱	۱۸	۱۷	۶۸	۷	۳/۵۶	۰/۸۷۱
۳	حقوق مالکان	۲	۱۵	۱۲	۷۶	۶	۳/۶۲	۰/۸۵۳
۴	درآمدها	۱	۲۶	۱۴	۶۲	۸	۳/۴۵	۰/۹۶
۵	هزینه‌ها	۱	۲۵	۱۰	۶۶	۹	۳/۵۱	۰/۹۶۲
۶	جریان‌های نقدی	۲	۲۴	۱۳	۶۵	۷	۳/۴۶	۰/۹۶۱
۷	یادداشت‌های توضیحی	۱	۱۹	۱۶	۶۳	۱۲	۳/۵۶	۰/۹۲۸

به دلیل نرمال نبودن داده‌های این فرضیه از آزمون رتبه علامت‌دار ویلکاکسون یک نمونه‌ای استفاده شد. این آزمون مساوی بودن میانه پاسخ‌ها را با عدد مورد نظر مقایسه می‌کند و رد فرض صفر به معنای مساوی نبودن این دو عدد است. همان‌گونه که جدول شماره ۱۰ نشان می‌دهد، سطح معناداری کمتر از ۵٪ برای تمام فرضیه‌ها، نشان دهنده رد فرض صفر و پذیرش فرضیه سوم و فرضیه‌های فرعی آن است. از دیدگاه آزمودنی‌ها اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ متفاوت است. در مورد مجموعه صورت‌های مالی (فرضیه اصلی سوم) پاسخ ۷۶/۵ درصد آزمودنی‌ها بالاتر از میانه است. این نسبت برای ترازنامه ۷۵/۵ درصد، صورت سود و زیان ۶۶/۷ درصد، صورت جریان وجوه نقد ۶۴/۸ و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ۶۷/۶ درصد است.

برای ارزیابی فرضیه چهارم مبنی بر اینکه «برای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک استانداردهای حسابداری جداگانه لازم است» از آزمودنی‌ها خواسته شد میزان موافقت یا مخالفت خود با این موضوع را در یک گزاره بیان کنند. آماره توصیفی پاسخ‌های ارائه شده در

جدول ۱۱ و نتیجه آزمون ویلکا کسون یک نمونه‌ای در جدول ۱۲ نشان داده شده است. سطح معناداری کمتر از ۵٪ آزمون ویلکا کسون نشان‌دهنده رد فرض صفر و پذیرش فرضیه چهارم مبنی بر ضرورت تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای شرکت‌های کوچک است.

جدول شماره ۱۰. نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه	پاسخ	تعداد	نسبت	نسبت مورد انتظار	سطح معناداری	نتیجه
سوم	کوچکتر و مساوی میانه	۲۶	۲۳/۵	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۸۵	۷۶/۵			
	جمع	۱۱۱	۱			
فرعی اول	کوچکتر و مساوی میانه	۲۷	۲۴/۵	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۸۴	۷۵/۵			
	جمع	۱۱۱	۱			
فرعی دوم	کوچکتر و مساوی میانه	۳۷	۳۳/۳	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۷۴	۶۶/۷			
	جمع	۱۱۱	۱			
فرعی سوم	کوچکتر و مساوی میانه	۳۹	۳۵/۲	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۷۲	۶۴/۸			
	جمع	۱۱۱	۱			
فرعی چهارم	کوچکتر و مساوی میانه	۳۶	۳۲/۴	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۷۵	۶۷/۶			
	جمع	۱۱۱	۱			

جدول شماره ۱۱. نتیجه آزمون فرضیه چهارم

فرضیه	پاسخ	تعداد	نسبت	نسبت مورد انتظار	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه چهارم	کوچکتر و مساوی میانه	۱۴	۱۲/۶	۰/۵	۰/۰۰۱	رد فرض صفر
	بزرگتر از میانه	۹۷	۸۷/۴			
	جمع	۱۱۱	۱			

**جدول شماره ۱۲. نتیجه آزمون فریدمن برای روش های تدوین استاندارد حسابداری شرکت های کوچک**

سطح معناداری	درجه آزادی	مقدار آماره کای-دو	تعداد
۰/۴۶۲	۳	۲/۵۷۶	۱۱۱

با پذیرش نیاز به استاندارد حسابداری جداگانه برای شرکت های کوچک، از آزمون فریدمن برای رتبه بندی دیدگاه آزمودنی ها در مورد چهار روش پیشنهادی برای تدوین استانداردهای حسابداری برای این شرکت ها استفاده شد. همان گونه که جدول شماره ۱۳ نشان می دهد، تفاوت میانگین رتبه های روش های مختلف از نظر آماری معنادار نیست. بر اساس دیدگاه آزمودنی ها برای تدوین استانداردهای حسابداری ویژه شرکت های کوچک پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شرکت های کوچک و متوسط، تدوین استانداردهای جداگانه به وسیله مراجع داخلی، تعدیل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شرکت های کوچک و متوسط با توجه به شرایط ایران و استفاده از استانداردهای فعلی کشور با پذیرش استثنای برای شرکت های کوچک با تفاوت کم از نظر آماری، به ترتیب، در رتبه های اول تا چهارم قرار گرفته است.

**جدول شماره ۱۳. مقایسه معیارهای پیشنهادی برای تدوین استانداردهای حسابداری برای شرکت های کوچک**

روش پیشنهادی برای تدوین استاندارد	پاسخ ها					نتایج آزمون فریدمن	
	۱	۲	۳	۴	۵	رتبه	رتبه نهایی
پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شرکت های کوچک و متوسط	۱۹	۵۳	۳۰	۵	۴	۳/۷	۰/۹۳
تعدیل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شرکت های کوچک و متوسط با توجه به شرایط ایران	۱۶	۵۱	۳۰	۱۱	۳	۳/۵۹	۰/۹۴۸
استفاده از استانداردهای فعلی کشور و پذیرش استثنای برای شرکت های کوچک	۱۱	۵۷	۲۶	۱۷	-	۳/۵۶	۰/۸۷۱
تدوین استانداردهای جداگانه به وسیله مراجع داخلی	۲۱	۴۹	۲۱	۱۵	۵	۳/۵۹	۱/۰۸۲



جدول شماره ۱۴ نتایج آزمون تأثیر ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌ها بر فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. برای آزمون رابطه جنسیت با فرضیه‌های اول دوم از آزمون  $t$  یک نمونه‌ای و بقیه فرضیه‌ها از آزمون من-ویتنی استفاده شده است. تأثیر سطح تحصیلات، سن و سابقه کار بر فرضیه‌های اول و دوم با روش تحلیل واریانس یک طرفه و بقیه فرضیه‌ها با آزمون کروسکال-والیس سنجیده شده است. همان‌طور که در جدول شماره ۱۴ مشاهده می‌شود سطح معناداری تأثیر سابقه کار بر فرضیه اول و جنسیت بر فرضیه فرعی چهارم کمتر از ۵٪ است که به معنی تأثیر سابقه کار بر نحوه ارزیابی آزمودنی‌ها در مورد فرونی منافع بر هزینه تهیه صورت‌های مالی و تأثیر جنسیت بر چگونگی افشای اطلاعات توضیحی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک است. سطح معناداری بیش از ۵٪ برای سایر موارد نشان می‌دهد که به استثنای دو مورد ذکر شده متغیرهای سن، سطح تحصیلات، جنسیت و سابقه کار بر هیچ یک از فرضیه‌های پژوهش تأثیر معناداری ندارد.

جدول شماره ۱۴. تأثیر ویژگی‌های عمومی آزمودنی‌ها بر فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	جنسیت	سطح تحصیلات	سن	سابقه کار
اول	۰/۱۷۷	۰/۲۹	۰/۷۰۲	۰/۰۱۸
دوم	۰/۵۹۹	۰/۳۲۸	۰/۸۵۱	۰/۲۸۸
سوم	۰/۰۸۱	۰/۲۶۷	۰/۴۲۳	۰/۳۳۲
فرعی اول	۰/۳	۰/۲۹۱	۰/۲۷۹	۰/۶۸۵
فرعی دوم	۰/۱۷۷	۰/۵۵	۰/۷۸۴	۰/۳۹
فرعی سوم	۰/۲۲۱	۰/۲۷۸	۰/۵۴۷	۰/۵۵۹
فرعی چهارم	۰/۰۴۴	۰/۱۶۳	۰/۷۴۷	۰/۳۳۵
چهارم	۰/۳۲۵	۰/۹۵۳	۰/۲۸	۰/۳۹۲

### بحث و نتیجه‌گیری

نقش شرکت‌های کوچک در اقتصاد کشورها هم به دلیل نتایج عملکرد خود این شرکت‌ها و هم به دلیل پشتیبانی از فعالیت شرکت‌های بزرگ اهمیت ویژه دارد. همین امر سبب

جلب توجه مراجع حرفه‌ای به نحوه گزارشگری مالی این شرکت‌ها شده است. هدف این پژوهش شناخت نیازهای گزارشگری مالی این گروه از شرکت‌ها است. نتایج حاصل از پاسخ آزمودنی‌ها به سؤال اول پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه استادان حسابداری معیار مناسب برای تعریف شرکت کوچک، به ترتیب، مبلغ فروش سالانه، جمع دارایی‌ها، سهم شرکت از بازار محصول، تعداد کارکنان، مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی، ترکیب نوع فعالیت و جمع دارایی‌ها، پذیرش در بورس، ترکیب نوع فعالیت و تعداد کارکنان، ترکیب نوع فعالیت و مبلغ فروش، جدایی مالکیت از مدیریت، شکل قانونی شرکت (مانند سهامی یا تضامنی) و نوع فعالیت (تولیدی، بازرگانی و خدماتی) است.

بر اساس نتایج پاسخ‌های ارائه شده به سؤال دوم از دیدگاه آزمودنی‌ها، به ترتیب، بانک‌ها، دولت (با هدف دریافت مالیات)، مدیران، مالکان، اعتباردهندگان، دولت (اهداف غیرمالیاتی)، تحلیل‌گران مالی، سرمایه‌گذاران بالقوه، تأمین‌کنندگان مواد و کالا، و مشتریان (به طور مشترک در رتبه نهم) و کارکنان استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک هستند. نتایج پاسخ‌های ارائه شده به سؤال سوم نشان می‌دهد که از نظر آزمودنی‌ها، هدف شرکت‌های کوچک از تهیه و ارائه صورت‌های مالی، به ترتیب، تأمین اطلاعات مورد نیاز بانک‌ها و مؤسسات تأمین مالی، رعایت الزامات قانونی، تأمین اطلاعات مورد نیاز سازمان امور مالیاتی، مدیران شرکت، مالکان، سرمایه‌گذاران بالقوه، سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی، و سایر استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی است.

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش از نظر آزمودنی‌ها هزینه تهیه صورت‌های مالی به وسیله شرکت‌های کوچک بیش از منافع تهیه آن است. این نتیجه با نتیجه پژوهش **رنی و سنکو (۲۰۰۹)** همسو است. نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک توانایی استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی را ندارند.

این نتیجه با نتایج پژوهش‌های سیان و رابرتز (۲۰۰۹) و حلبی و همکاران (۲۰۱۰) همسو است. طبق نتایج آزمون فرضیه سوم از نظر آزمودنی‌ها اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک با اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ در مورد دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها، هزینه‌ها، جریان‌های نقدی و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی متفاوت است که این نتیجه همسو با نتایج پژوهش‌های فالک و همکاران (۱۹۷۶) و رنی و سنکو (۲۰۰۹) است. بر اساس نتایج آزمون فرضیه چهارم از نظر آزمودنی‌ها تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای شرکت‌های کوچک ضرورت دارد. هم‌چنین تفاوت معناداری بین چهار روش پیشنهادی برای تدوین استانداردهای حسابداری شرکت‌های کوچک شامل پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط، تدوین استانداردهای جداگانه به وسیله مراجع داخلی، تعدیل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط با توجه به شرایط ایران، و استفاده از استانداردهای فعلی کشور با پذیرش استثنایایی برای شرکت‌های کوچک وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های فیرنلی و هینس (۲۰۰۷)، رنی و سنکو (۲۰۰۹) و بونیا و همکاران (۲۰۱۲) همسو است. بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهادی زیر ارائه می‌شود:

۱. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش، پیشنهاد می‌شود با ساده‌سازی نظام گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک، امکان کاهش هزینه تهیه صورت‌های مالی این شرکت‌ها و تهیه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی آنها فراهم شود.

۲. با توجه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به تدوین استانداردهای حسابداری جداگانه برای شرکت‌های کوچک اقدام کند.

۳. پژوهش‌های مشابهی با نظرسنجی از دیگر صاحب‌نظران حسابداری مانند حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این شرکت‌ها از جمله کارکنان بانک‌ها و ممیزان مالیاتی انجام شود. گفتنی است به دلیل محدود شدن جامعه آماری پژوهش به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی، عدم پاسخ‌گویی به تعدادی از پرسش‌نامه‌های ارسال شده و همچنین عدم امکان ارزیابی سوگیری احتمالی آزمودنی‌ها در پاسخ به سوال‌های پرسش‌نامه، لازم است در تعمیم نتایج پژوهش احتیاط لازم اعمال شود.

#### یادداشت‌ها

1. European Union
2. Federation of Accountants (IFAC)
3. European Commission
4. Financial Reporting Framework for Small and Medium-Sized Entities
۵. لازم به ذکر است در استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای شرکت‌های کوچک و متوسط، این دو گروه شرکت‌ها از هم تفکیک نشده و تعریف ذکر شده شامل هر دو گروه است.
6. Conceptual Framework for Financial Reporting
7. Private Company Financial Reporting Committee (PCFRC)
8. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx>

#### منابع

- انصاری، عبدالمهدی؛ شیبانی‌تدرجی، عباس. (۱۳۸۹). بررسی و تعیین عوامل مؤثر بر همسان‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری از دیدگاه مدیران شرکت‌های صنعتی کوچک و متوسط پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱(۳)، ۱۵۹-۱۳۹.
- رحیمی، محسن؛ ایزدی، حسین؛ جمشیدی، حمید. (۱۳۹۵). آزمون مدیریت سرمایه در گردش و اجزای تشکیل دهنده آن در سودآوری شرکت‌های کوچک و متوسط عضو بنگاه اقتصادی غیربورسی مبتنی بر متغیرهای ترکیبی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۹)، ۱۲۷-۱۱۷.

- سبزعلی‌پور، فرشاد. (۱۳۹۱). تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی. دانش حسابداری، ۳(۱۱)، ۲۰۱-۱۸۱.
- سجادی، سیدحسین؛ جعفری، علی‌رضا. (۱۳۸۶). بررسی ساختار سرمایه شرکت‌های کوچک و کارآفرین. تحقیقات مالی، ۲۴، ۵۶-۳۳.
- طالقانی، محمد؛ مهدی‌زاده، مهران. (۱۳۹۵). شناسایی و طبقه‌بندی تنگناها و چالش‌های فعالیت‌های تحقیق و توسعه‌ای در نظام اداری. مدیریت توسعه و تحول، ۲۵(۲)، ۵۰-۳۷.
- کریمی، آصف؛ بودجمهری، شهریار. (۱۳۹۲). تحلیل موانع تأمین مالی شرکت‌های کوچک و متوسط. توسعه کارآفرینی، ۱۶(۱)، ۱۴۴-۱۲۵.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۷۷). *استانداردهای حسابرسی*. تهران: سازمان حسابرسی.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۰). *استانداردهای حسابداری*. تهران: سازمان حسابرسی.
- محمدیگی، ابوالفضل؛ محمدصالحی، نرگس؛ گل، محمدعلی. (۱۳۹۳). روایی و پایایی ابزارها و روش‌های مختلف اندازه‌گیری آنها در پژوهش‌های کاربردی در سلامت. مجله دانشگاه علوم پزشکی رفسنجان، ۱۳، ۱۱۷۰-۱۱۵۳.
- مرکز آمار ایران. (۱۳۹۵). *نتایج طرح آمارگیری از کارگاه‌های صنعتی ۱۰ نفر کارکن و بیشتر کشور*. دفتر ریاست، روابط عمومی و همکاری‌های بین‌الملل مرکز آمار، تهران.
- مهدوی، غلامحسین؛ سروستانی، امیر. (۱۳۹۶). نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌رسان. دانش حسابداری، ۸(۴)، ۹۲-۶۵.
- نوری، روح‌الله؛ فتحی، سعید؛ یگانه، لیلا. (۱۳۹۵). شناسایی علل مشکلات تأمین سرمایه در گردش در شرکت‌های کوچک و متوسط کشور. مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۴(۳)، ۱۶-۱.

## References

- Abdel-khalik, A.R. (1983). *Financial reporting by private companies: analysis and diagnosis*. Financial Accounting Standards Board, Stamford.
- American Accounting Association (AAA). (2006). Financial accounting and reporting standards for private entities. *Accounting Horizons*, 20(2), 179-194.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2013). *Financial Reporting Framework for Small and Medium-Sized Entities*, New York.
- Ansari, A., Sheybani Tezerji, A. (2011). The investigation of the factors influencing the alignment of accounting information systems from the perspective of managers in

- small and medium sized industrial companies listed in tehran stock exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 1(3), 139-159 [In Persian].
- Auken, E.H. (2005). A model of small firm capital acquisition decisions. *The International Entrepreneurship and Management Journal*, 1(3), 335-352.
- Barker, P., Noonan, C. (1996). *Small Company Compliance with Accounting Standards: The Irish Situation*. The Institute of Chartered Accountants, Ireland.
- Bassemir, M., Farkas, Z. (2018). IFRS adoption, reporting incentives and financial reporting quality in private firms. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(7-8), 759-796.
- Bunea, S., Scarini, M., Minu, M. (2012). Romanian professional accountants perception on the differential financial reporting for small and medium-sized enterprises. *Accounting and Management Information Systems*, 11(1), 27-43 .
- Collis, J. (2003). *Size Theory and the Demand for Voluntary Audit by Small Companies in the UK*. Kingston University, United Kingdom.
- Cressy, R., Olofsson, C. (1997). The financial conditions for Swedish SMEs: survey and research agenda. *Small Business Economics*, 9(2), 179-192.
- Dang-Duc, S., Marriott, N., Marriott, P. (2006). Users' perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMCs) in transitional economies: qualitative evidence in Vietnam. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(3), 218-235.
- Eierle, B. (2008). Filing practice of small and medium-sized companies, empirical findings from Austria. *International Small Business Journal*, 26(4), 491-528.
- European Commission. (2015). *User guide to the SME definition, publications office of the European Union*. Luxembourg.
- European Union. (2015). *Annual report on European SMEs 2014/2015*. Luxembourg .
- Falk, H., Gobdel, B., Naus, J. (1976). Disclosure for closely held corporations. *Journal of Accountancy*, 142(4), 85-89.
- Fearnley, S., Hines, T. (2007). How IFRS has destabilized financial reporting for UK nonlisted entities. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 15(4), 394-408.
- Halabi, A., Barrett, R. Dyt, T. (2010). Understanding financial information used to assess small firm performance: An Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(2), 163-179.
- Hope, O., Thomas, W., Vyas, D. (2017). *Transparency, ownership, and financing constraints: an international study using private firms*. Working Paper, University of Toronto. 10.2139/ssrn.1267403.

- International Accounting Standards Board. (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. London.
- International Accounting Standards Board. (2015). *International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs)*. London.
- International Accounting Standards Board. (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. London.
- International Federation of Accountants. (2006). *Micro-entity financial reporting: Perspectives of preparers and users*. New York.
- John, B., Healeas, S. (2000). *Financial reporting standard for smaller entities: A fundamental or cosmetic change?* Occasional Research Paper 30, ACCA, London.
- Karimi, A., Bozarjmehri, S. (2013). Analyzing the financing barriers to small and medium enterprises. *Journal of Entrepreneurship Development*, 6(1), 124-144 [In Persian].
- Kaya, D., Koch, M. (2015). Countries' adoption of the international financial reporting standards for small and medium-sized entities: early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93-120.
- Lippitt, W., Oliver, B.L. (1983). Big GAAP, little GAAP: Financial reporting in the small business environment. *Journal of Small Business Management*, 21(3), 52-57.
- Mahdavi, M., Sarvestani, A. (2018). The role of accounting standards setting approaches on the psychological characteristics of auditors, *Journal of Accounting Knowledge*, 8(4), 65-92 [In Persian].
- Mohammadbeigi, A., Mohammadsalehi, N., Gol, M. (2015). Validity and reliability of the instruments and types of measurements in health applied researches. *Journal of Rafsanjan University of Medical Sciences*, 13(12), 1153-1170 [In Persian].
- Murphy, D. (2005). Defining small business: The problem with full time equivalent (FTE). *SEAANZ 18th Annual Conference*, Australia: SEAANZ.
- Noori, R., Fathi, S., Yeganeh, L. (2016). Identification of the causes of timely availability of working capital problem for small and medium size enterprises in Iran. *Asset Management and Financing*, 4(3), 1-16 [In Persian].
- Page, M. (1984). Corporate financial reporting and the small independent company. *Accounting and Business Research*. 14(55), 271-282.
- Ploybut, S. (2012). *Financial reporting by small and medium enterprises in Thailand (doctoral dissertation)*, University of Portsmouth.
- Pratten, C. (1998). *The uses of the accounts of small and medium sized companies and the effects of the audit exemption regimes*, ICAEW, London.

- Rahimi, M., Izadi, H., Jamshidi, H. (2016). The surveying of working capital management and its components in the profitability of small and medium non-exchange firms based on panel data. *Accounting and Audit Management Knowledge*, 5(19), 117-128 [In Persian].
- Rennie, R., Senkow, D. (2009). Financial reporting for private companies: The Canadian experience. *Accounting Perspectives*, 8(1), 43-97 .
- Sabzalipour, F. (2013). Effect of the convergence of Iranian consolidation standard with the international standard on the usefulness of consolidated information. *Journal of Accounting Knowledge*, 3(11), 181-201 [In Persian].
- Sajadi, H., Jafari, A. (2008). Analysis of SME's capital structure. *Financial Research Journal*, 9(3), 33-56 [In Persian].
- Sian S., Roberts, C. (2009). UK small owner-managed businesses: accounting and financial reporting needs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 16(2), 289-305.
- Statistical Centre of Iran. (2016). *Results of the survey of industrial workshops in the country of 10 people and more 1393*. Office of the head, public relations and international cooperation. Tehran, [In Persian].
- Storey, D. (1994). *Understanding the Small Business Sector*. Routledge, London.
- Taleghani, M., Mehdi Zadeh, M. (2016). Identification and classification of obstacles to approved research and development activities in public. *Journal of Development Evolution Management*, 25, 37-50 [In Persian].
- Technical Committee of Audit Organization. (1998). *Auditing Standards*. Tehran, Audit Organization [In Persian].
- Technical Committee of Audit Organization. (2001). *Accounting Standards*. Tehran, Audit Organization [In Persian].
- Timmons, J., Spinelli, S. (2004). *New Venture Creation*, Irwin Pub., Chicago.
- Zanzig, J., Flesher, D. (2006). GAAP requirements for nonpublic companies. *The CPA Journal*, 76(5) 40-48.