

Identifying the Challenges of Financial Reporting Immunization in Iran

Ghader Dadashzadeh

Ph.D. Candidate Accounting, Marand Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran
Ghaderdadashzadeh@gmail.com

Heidar Mohammadzadeh Salteh*

Associate Professor of Accounting Department, Marand Branch, Islamic Azad University,
Marand, Iran, Salteh2008@gmail.com (*Corresponding Author*)

Rezvan Hejazi

Professor Accounting Department, Khatam University, Tehran, Iran, hejazi33@gmail.com

Houshang Taghizadeh

Professor Management Department, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

Abstract

Purpose: Due to the important role played by the securities exchange in recent years in the lives of different segments of the population, today attention to issues around financial reporting is understandable, relevant, reliable, transparent and safe, as well as problems and challenges to financial reporting Immunization from has become more important. Therefore, the purpose of the present research is to identify the challenges of Financial Reporting Immunization using a grounded theory approach.

Methods: In this research, the challenges of financial reporting were investigated by interviewing 23 experts and experts through snowball or chain sampling and analyzing interview data by applying grounded theory method. Also, using open coding, axial coding and selective coding, the concepts, categories, specifications and dimensions of the categories that were classified into contextual factors, causal conditions, strategies, intervening conditions, and outcomes were extracted and presented and Approved with the expert opinion of the expert.

Results: The findings indicate many challenges in various aspects of Financial Reporting Immunization in Iran. Major Challenges in Financial Reporting Immunization from the Perspective of More Participants Based on Economic Conditions, State-Owned Economy, Failure to Implement Article 44 of the Constitution, Lack of Executive Guarantee, Lack of Accountability-Accountability Challenges, Audit Professional Challenges and Major Weaknesses in Internal Control System have been.

Conclusion: The challenges posed can be an alarm for the accounting and financial reporting system and if not identified and resolved in a timely manner, it may even move companies away from competitiveness and diversification.

Contribution: Research findings, in addition to developing the theoretical foundations of Financial Reporting Immunization, provide valuable insights for corporate executives and professional authorities about the importance of corporate financial reporting. Despite the importance of financial reporting, the challenges of financial reporting have not been investigated so far and its various aspects have been examined in this research.

Keywords: Financial Reporting Immunization, Qualitative Characteristics of Financial Information, Grounded Theory Approach.

شناسایی چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران

قادر داداش‌زاده

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران، Ghaderdashzadeh@gmail.com

حیدر محمدزاده سالطه*

دانشیار گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران، Salteh2008@gmail.com (نویسنده مسئول)

رضوان حجازی

استاد گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، hejazi33@gmail.com

هوشنگ تقی‌زاده

استاد گروه مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران، taghizadeh46@yahoo.com

چکیده

هدف: به دلیل نقش مهمی که در سال‌های اخیر بورس اوراق بهادار در زندگی اقشار مختلف مردم پیدا کرده، امروزه توجه به موضوعات حول گزارشگری مالی قابل فهم، مربوط، قابل اتکاء، شفاف و ایمن و همچنین توجه به مسائل و چالش‌ها برای ایمن‌سازی گزارشگری مالی از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، شناسایی چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی با بکارگیری روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان می‌باشد.

روش: در این پژوهش، با بکارگیری روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، از طریق مصاحبه با ۲۳ نفر از خبرگان و افراد صاحب‌نظر به روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت. همچنین، با بهره‌گیری از کدگذاری‌های زمینه‌بنیان، مفاهیم، مقوله‌ها، مشخصات و ابعاد مقوله‌ها که به عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها طبقه‌بندی شده‌اند، استخراج گردیدند و با نظرات خبرگان حرفه‌ای، الگوی ارائه شده مورد تأیید قرار گرفت.

یافته‌ها: یافته‌ها بیانگر چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف جهت ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران است. چالش‌های عمده در زمینه ایمن‌سازی گزارشگری مالی از دیدگاه مشارکت‌کنندگان بیشتر مبتنی بر شرایط اقتصادی، دولتی بودن اقتصاد، قصور در پیاده‌سازی صحیح ماده ۴۴ قانون اساسی، پایین بودن ضمانت اجرایی، فقدان فرهنگ پاسخگویی - پاسخ‌خواهی، چالش‌های حرفه حسابرسی و ضعف‌های عمده در سیستم کنترل‌های داخلی بوده است.

نتیجه‌گیری: چالش‌های مطرح شده می‌تواند یک زنگ خطری برای نظام حسابداری و گزارشگری مالی باشد و اگر به‌موقع شناسایی و مرتفع نشوند، ممکن است حتی شرکتها را از حوزه رقابت‌پذیری و تنوع‌بخشی دور سازد.

دانش‌افزایی: یافته‌های پژوهش علاوه بر توسعه مبانی نظری ایمن‌سازی گزارشگری مالی، حاوی مفاهیم ارزشمندی برای مدیران شرکتها و مراجع حرفه‌ای درباره اهمیت گزارشگری مالی شرکتها می‌باشد. با وجود اهمیت گزارشگری مالی، تاکنون چالش‌های گزارشگری مالی مورد بررسی قرار نگرفته که ابعاد مختلف آن در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفت.

واژگان کلیدی: ایمن‌سازی گزارشگری مالی، ویژگی کیفی (سودمندی) اطلاعات مالی، رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان.

۱. مقدمه

در سال‌های اخیر، کیفیت اطلاعات به عنوان یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های سازمان‌ها و زمینه فعالی از سیستم اطلاعات مدیریت مبدل شده است. رشد چشم‌گیر منابع اطلاعاتی و افزایش دسترسی مستقیم مدیر و استفاده‌کنندگان به آن، نیاز به فهم و بهبود کیفیت اطلاعات را افزایش داده است (لی و همکاران، ۲۰۰۲: ۱۳۳؛ مهدوی و کریمی‌پور، ۱۳۹۷: ۲۰۴). در جهت نیل به هدف جذب سرمایه‌گذاران، بازار سرمایه باید بتواند اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران را جلب کند. این اطمینان و اعتماد، جز با وجود یک بازار شفاف و روشن تحقق نخواهد یافت و شفافیت بازار در گرو گزارشگری درست، ایمن و به‌هنگام در آن بازار است (هندریکسون و ون‌بردا، ۱۳۸۵). شفافیت اطلاعاتی موجب دستیابی گسترده به اطلاعات مربوط و اتکاء‌پذیر در خصوص عملکرد دوره، وضعیت مالی، فرصت‌های سرمایه‌گذاری، راهبری شرکتی و ریسک‌هایی که هر شرکتی با آن مواجه است، می‌شود و هدف از آن کمک به استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری و ارزیابی عملکرد مدیریت است (بوشمن و همکاران، ۲۰۰۴: ۲۱۲؛ دوانی و همکاران، ۱۳۸۵). یکی از عوامل کلیدی که موجب کارایی در تخصیص منابع و رشد اقتصادی می‌شود، دسترسی به اطلاعات است. گزارشگری شرکت به معنای افشای دوره‌ای اطلاعات شرکت به صورت اجباری یا اختیاری است. شفافیت شرکت اصطلاحی است که توسط افراد مختلف به گونه متفاوت تفسیر می‌گردد. عده‌ای از آن به عنوان مفهوم واحدی مانند افلام افشاء شده در گزارش فعالیت سالانه تعبیر می‌شود (بوتوسان، ۱۹۹۷؛ سنگویتا، ۱۹۹۸). عده‌ای معتقدند شفافیت به معنای انتشار اطلاعات از کانالی به غیر از صورتهای مالی و یا گزارش فعالیت سالانه مانند کانال مطبوعات است (گرنون و میک، ۱۹۹۷). نفوذ و حمایت منجر به حاکمیت شرکتی ضعیف و در نتیجه شرکتهای می‌شود (شلیف و ویشنی، ۱۹۹۴؛ منوزی و همکاران، ۲۰۱۰) و کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه ایمن‌سازی آن را کاهش می‌دهد (محمد و همکاران، ۲۰۱۱؛ بال و همکاران، ۲۰۰۳). افشای کامل و شفافیت اطلاعات مالی، یکی از شاخص‌های مهم کیفیت حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود. شفافیت بیشتر و افشای بهتر، منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، کاهش مشکلات نمایندگی، کاهش هزینه سرمایه (کردستانی و علوی، ۱۳۸۹؛ ستایش و همکاران، ۱۳۹۱؛ آشبلاغ و همکاران، ۲۰۰۴) و در نتیجه بهبود عملکرد شرکت (چیانگ و همکاران، ۲۰۰۹) می‌شود. عدم افشاء اطلاعات منجر به عدم شفافیت اطلاعاتی و در نتیجه بی‌انضباطی بازار می‌شود (رحمانی و حسینی، ۱۳۹۱). شرکتهای اطلاعات مرتبط با نتایج عملکرد و وضعیت مالی خود را در صورتهای مالی افشاء می‌کنند. کیفیت در گزارشگری مالی و افشاء یک ضرورت است. سودمندی صورتهای مالی یا سایر گزارش‌های مالی تحت تأثیر کیفیت گزارشگری مالی است که در آن ثبات رویه و صحت اطلاعات جنبه‌های کلیدی کیفیت به شمار می‌آیند (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۴).

بنابراین، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال است که «چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران» چیست؟

اهمیت موضوع چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی، تأثیر ایمن‌سازی گزارشگری مالی بر جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی، این انگیزه را در پژوهشگران به وجود آورد که موضوع فوق را به عنوان یک موضوع پژوهشی برگزینند. جدید بودن مفهوم ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران و آشنایی بیشتر با آن، توسط مدیران و فعالان در بازارهای سرمایه و بورس اوراق بهادار و متخصصان حرفه، می‌تواند پایه‌گذار پژوهش‌های آتی در این زمینه باشد. ایمن‌سازی گزارشگری مالی موضوعی است که از جانب محققان داخلی و خارجی در اجرای یک طرح پژوهشی جهت معرفی و شناخت اهمیت آن به استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی نادیده گرفته شده است؛ بنابراین، بررسی ایمن‌سازی گزارشگری مالی و چالش‌های آن، اهمیت کار را دوچندان کرده است. عمده پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی در حوزه کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی و عوامل موثر بر آن بوده است و محققین حین بررسی به پژوهشی که به بررسی چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی باشد، به‌ویژه داخل کشور برخورد نموده است و وجود خلأ تحقیقاتی در این رابطه، پژوهشگران را متقاعد کرد که انجام پژوهش حاضر ضمن داشتن نوآوری، سودمندی لازم را داشته و نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه تحقیقات حسابداری و مالی گردد و ارزش انجام شدن آن را دارد. در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و ادبیات پژوهش استنتاج شده و سپس پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد. بعد از آن روش پژوهش، شامل شیوه اجرای طرح پژوهش ارائه می‌شود. در نهایت با توجه به روش‌شناسی پژوهش، الگوی پژوهش طراحی و بر مبنای یافته‌ها، سعی در ارائه پیشنهادها و عملیاتی گردیده که انتظار بر این است راهگشای تنگناهای موجود در این حوزه علمی بوده و سهم ناچیزی در دانش‌افزایی علمی آن داشته باشد.

۲. مبانی نظری پژوهش

۲-۱. ایمن‌سازی گزارشگری مالی

سودمندی‌سازی اطلاعات حسابداری همواره یکی از دغدغه‌های اصلی حسابداران بوده است. از این رو، هدف گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر تعریف شده است که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در تصمیم‌گیری درباره فراهم آوردن منابع برای واحد تجاری سودمند باشد. اگر قرار است اطلاعات مالی سودمند است، باید مربوط بوده و به طور صادقانه بیانگر آن چیزی باشد که ادعای ارائه آن را دارد (چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۸، ۶). هدف گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیرندگان است. از طرف دیگر، کیفیت گزارشگری مالی صرفاً یک خروجی نهایی نیست بلکه کیفیت این فرآیند شامل بخش‌هایی از

قبیل افشای معاملات شرکت، اطلاعاتی در زمینه انتخاب و کاربرد رویه‌های حسابداری و ارائه اطلاعاتی جهت قضاوت و تصمیم‌گیری است (مارتینز و همکاران، ۲۰۱۵). کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به طور منصفانه نشان می‌دهند (دیفوند و زانگ، ۲۰۱۴؛ عربصالحی و میرزایی، ۱۳۹۵: ۵۰). کیفیت گزارشگری مالی، ارزش گزارشگری مالی را تعیین می‌کند و به همین منظور، ارائه تعریفی روشن و کامل از کیفیت گزارشگری مالی یک تقاضای جهانی است. به طور کلی، ارائه گزارش‌های مالی باکیفیت و ایمن که در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری استفاده‌کنندگان و افزایش کارایی بازار تأثیر گذارد، ضرورت دارد؛ بنابراین، ارائه روش‌های ایده‌آل برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی نیاز دیگر در حوزه گزارشگری مالی است و هرچه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد، منافعی که سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به دست می‌آورند، بیشتر خواهد شد (آکجو و باباتونده، ۲۰۱۷). کیفیت گزارشگری مالی و ایمن‌سازی آن باید رشد اقتصادی و کارایی بازار سرمایه را از طریق حداقل سه کانال شناسایی بهتر پروژه‌های خوب در مقابل بد، نظم و انضباط در انتخاب پروژه توسط مدیران و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی افزایش دهد (حبیب و جیانگ، ۲۰۱۵). علاوه بر این، کیفیت گزارشگری مالی مفهوم گسترده‌ای است که نه تنها به اطلاعات مالی، به اطلاعات غیرمالی دیگری نیز اشاره دارد که در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان مفید واقع می‌شود. بر اساس تعریف هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هیأت استانداردهای بین‌المللی، هیأت استانداردهای حسابداری در بریتانیا و هیأت استانداردهای حسابداری در استرالیا، کیفیت گزارشگری مالی به ارائه صورتهای مالی با اطلاعات صحیح و منصفانه در مورد وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی یک موسسه منجر می‌شود (بادآورنهدی و نیکومرام، ۱۳۸۸).

شفافیت بازار سرمایه منوط به گزارشگری مالی درست و صحیح و به موقع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است و بدون وجود چنین اطلاعاتی، استفاده‌کنندگان نمی‌توانند فرصت‌ها و خطرات سرمایه‌گذاری را به موقع تشخیص دهند. گزارش‌های مالی باید مربوط، اتکاء‌پذیر و قابل فهم باشند تا گزارشگری مالی سودمند باشند (ناظمی‌اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹). ایمن‌سازی گزارشگری مالی یعنی راه برای تقلبات و گمراهی‌های احتمالی بسته شود و یا گزارش‌هایی که برای استفاده‌کنندگان و سایر ذینفعان ارائه می‌گردد، از هرگونه تقلب و سوءاستفاده‌های احتمالی در امان باشد و به عبارتی، عواملی که منجر به بروز افزایش شفافیت، بهبود کیفیت گزارشگری مالی و بالا بردن اعتبار گزارشگری مالی می‌شود. ایمن‌سازی باعث می‌شود ریسک به کمترین حد ممکن برسد و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی بهبود یابد. ایمن‌سازی از منظر شرکت، زمانی صورت می‌گیرد که بتواند اعتماد بازار را به دست بیاورد. با در نظر گرفتن گزارشگری مالی به عنوان فرآیندی که مشارکت‌کنندگان مختلفی در هر مرحله از آن وجود دارد، یک مشارکت‌کننده در بازار سرمایه که اطلاعات گزارشگری مالی را دریافت می‌کند، به طور معمول از آن اطلاعات به همراه سایر

اطلاعات برای انجام یک قضاوت یا یک تصمیم استفاده می‌کند. بنابراین، مشخص است که هدف اولیه اطلاعات گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه این است که از قضاوت‌ها و تصمیمات خاصی پشتیبانی کند، پس کیفیت گزارشگری مالی در درجه اول به دلیل این دیدگاه که اطلاعات مالی باکیفیت بالا به قضاوت‌ها و تصمیمات باکیفیت‌تری منجر می‌شود، مورد توجه است. بدین معنا که اطلاعات گزارشگری مالی باکیفیت نسبت به اطلاعات باکیفیت پایین، سودمندی بیشتری در تصمیم دارد. یکی از پیامدهای منفی و مهم کیفیت پایین گزارشگری مالی، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه انتخاب ناسازگار و خطر اخلاقی است (فرانسیس و همکاران، ۱۹۸۸).

در بازاری که اطلاعات از سطح شفافیت مناسبی برخوردار نیست، نه تنها تصمیم‌گیری صحیح و مناسب برای سرمایه‌گذاران بالفعل دشوار شده و زمینه خروج آنها از بازار را مهیا می‌کند، بلکه مانع ورود سرمایه‌گذاران بالقوه به بازارهای مالی می‌شود. این پیامد اقتصادی محیط اطلاعاتی نامتقارن و غیرشفاف شرکتها است که علاوه بر کوچک کردن بازارهای مالی، مخاطراتی مثل افزایش هزینه سرمایه آنها را به دنبال دارد. شاید به سبب همین پیامدهای منفی احتمالی باشد که اغلب کشورهای دنیا در جهت از بین بردن عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود ایمن‌سازی اطلاعات مالی شرکتها گام برداشته و اقداماتی انجام داده‌اند. از جمله این اقدامات می‌توان به تدوین استاندارد، صدور آیین‌نامه و تشکیل نهادها و انجمن‌های ناظر بر عملکرد شرکتها اشاره کرد (مشایخ و سادات‌نصیری، ۱۳۹۵: ۱۲۸). پی‌گیری همگرایی به سمت مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی جامع، ساده‌سازی و شفاف‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی، با تمرکز بیشتر بر روی اصول و اتکای کمتر بر قواعد، حصول اطمینان از اهمیت کیفیت گزارش‌ها برای هیأت‌مدیره و فراهم ساختن آموزش‌های تکمیلی برای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی بیفزاید. با توجه به فرآیند گزارشگری مالی کشورهای مختلف، مسائلی که نیازمند توجه بیشتر است، اهمیت پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری مناسب برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط و دیگر واحدها، مانند سازمان‌های غیرانتفاعی و بخش دولتی، پیروی از اصول به جای قواعد و چالش‌های پیش‌روی حسابداری ارزش منصفانه می‌باشد (ناظمی اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹؛ حسینی و کرمشاهی، ۱۳۹۱: ۵).

مزیت اطلاعاتی مرتبط با شفافیت گزارشگری مالی این است که آگاهی سرمایه‌گذاران افزایش یافته و منجر به ایجاد اعتماد در بین سهامداران می‌شود. برای اینکه اطلاعات مالی واضح و شفاف باشد، نباید به صورت گمراه‌کننده ارائه شود. شرکت‌هایی که اصول گزارشگری و افشای شفاف اطلاعات را رعایت می‌کنند، در واقع، بر افشای به موقع، صحیح، کامل و باکیفیت که پاسخگوی نیازهای ذینفعان باشد، اقدام کرده‌اند (جلالی، ۱۳۸۷؛ همتی و همکاران، ۱۳۹۲: ۱۲۹). از دلایل عدم ایجاد بهبود کیفیت گزارشگری مالی و به دنباله آن ایمنی‌سازی، وجود انگیزه‌های قوی مدیر برای مدیریت سود و عدم تغییر ساختارهای سیاسی اقتصادی کشور همزمان با تغییر استانداردهای

حسابداری را نام می‌برد (چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ بارث و همکاران، ۲۰۰۷؛ بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ وکیلی فرد و علی‌اکبری، ۱۳۸۸: ۸۵). شفافیت به عنوان ترکیبی از ویژگی‌های به موقع بودن و محافظه‌کاری تفسیر می‌شود. به موقع بودن در حدودی که رویدادهای اقتصادی دوره جاری در صورتهای مالی آن دوره گنجانده می‌شود و محافظه‌کاری نیز به سرعت بیشتری که اخبار بد اقتصادی نسبت به اخبار خوب در گزارش‌های مالی منعکس می‌شود، دلالت دارد (بال و همکاران، ۲۰۰۰: ۲؛ کوتاری، ۲۰۰۱: ۹۱).

گزارشگری قابل‌اتکاء، توانایی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر کاربران را در فهم ظرفیت یک واحد تجاری در ایجاد درآمد و جریان‌های نقد و شرایط مالی افزایش می‌دهد (اعتمادی و یارمحمدی، ۱۳۸۲). بارث و شیپر (۲۰۰۸) ادعا می‌کنند که شفافیت گزارشگری مالی حدودی است که گزارش‌های مالی، امور اساسی اقتصادی یک واحد تجاری را به گونه‌ای که به آسانی برای استفاده‌کنندگان از آن گزارش‌ها قابل‌فهم است، آشکار می‌کند. شفافیت، استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا نتایج و کاربردهای تصمیم‌ها، قضاوت‌ها و برآوردهای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی را مشاهده و درک کنند. افشای کامل بر فراهم کردن تمام اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری و در نتیجه حصول اطمینان مبنی بر اینکه سرمایه‌گذاران گمراه نمی‌شوند، دلالت دارد (حسن و همکاران، ۲۰۰۸: ۵). استانداردهای بین‌المللی باعث افزایش ایمن‌سازی و کیفیت گزارشگری مالی (بارث و کلیچ، ۲۰۰۷)، افزایش قدرت تصمیم‌گیری از سوی استفاده‌کنندگان اطلاعات (اسمیت، ۲۰۰۸)، افزایش حجم معاملات سهام و افزایش قابلیت مقایسه خواهد شد. حضور دولت در اقتصاد را نمی‌توان نادیده گرفت؛ زیرا سازوکار بازار به تنهایی نمی‌تواند تمامی وظایف اقتصادی را انجام دهد و سیاست‌های دولت برای هدایت، اصلاح و تکمیل سازوکار بازار لازم است. اما آنچه که در وضعیت اقتصادی، نقش تعیین‌کننده‌ای دارد، میزان و حجم مداخلات دولت است. حمایت سیاسی دولت، بسته به میزان و حجم آن دارای آثار اقتصادی و آثار نامساعد اقتصادی است. اگرچه حمایت سیاسی دولت می‌تواند منجر به ایجاد ارزش برای شرکت شود (لئوز و ابرهولزرگی، ۲۰۰۶)، اما کاهش کیفیت گزارشگری مالی و ناکارایی عملکرد واحدهای اقتصادی نیز از جمله آثار نامساعد مداخلات دولت است (نلی‌ساری و آنوگراه، ۲۰۱۱).

۲-۲. چالش‌ها و راهبردهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی

همگرایی استانداردهای حسابداری، هماهنگی استانداردهای حسابداری، بحران‌های اقتصادی، رشد و پیشرفت در الزامات افشاء و دیگر عوامل باعث تمرکز بیش از حد در گزارشگری مالی شده است. همچنین، افزایش رسوایی‌های حسابداری در جهان در اوایل قرن ۲۱، ضعف در کیفیت گزارشگری مالی را بیشتر نشان داد. افزایش شمار تقلب‌ها که با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ (نظیر انرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس) درهم آمیخته بود، نگرانی‌هایی را درباره

کیفیت گزارشگری مالی به همراه داشت. حرفه حسابداری و حسابرسی در راستای چاره‌جویی در این خصوص به تدبیر راهکارهایی همت گماشت (بادآورن‌هندی و نیکومرام، ۱۳۸۸).

دشواری‌های انتقال از استانداردهای ملی حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مطابقت یا مغایرت حسابها با استانداردهای گزارشگری مالی مختلف و پیچیدگی استانداردهای گزارشگری مالی عوامل موثر بر کاهش بهبود فرآیند گزارشگری مالی می‌تواند باشد (ناظمی اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹؛ حسینی و کرمشاهی، ۱۳۹۱: ۵). وجود استانداردهای مشخص و تعریف شده برای گزارش صورت‌های مالی در سطح بین‌المللی نه تنها هزینه‌های ارزیابی صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، بلکه به رفع عدم اطمینان ناشی از نبود شفافیت خواهد انجامید که این امر نقش مهمی در تخصیص هرچه بهتر منابع مالی در سطح بین‌المللی خواهد داشت. این موضوع در کشور ایران به صورت عملیاتی اجرایی نشده است و استفاده‌کنندگان در خصوص اعتمادسازی به گزارشگری مالی از جهت شفاف بودن آنها در هاله‌ای از ابهام قرار گرفته است (یکی از چالش‌ها، عدم یکنواخت‌سازی گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی می‌باشد) (پوریان‌سب، ۱۳۹۱).

نبود پیش‌زمینه‌های زیرساخت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی موثر در تهیه و ارائه صورت‌های مالی، وجود هزینه‌های محرمانه، ویژگی‌های خاص شرکتهای مختلف و علل مورد نظر مدیریت، نبود سازوکار مناسب برای استفاده از اطلاعات مالی همراه با اطلاعات اتکاء‌پذیر اقتصادی دیگر برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و نقش کم‌اهمیت تشکلهای حرفه‌ای و ضرورت ارتقای صلاحیت حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عمومی اعم از تهیه‌کنندگان و رسیدگی‌کنندگان اطلاعات مالی، به‌ویژه با تأکید بر دو موضوع استقلال و آشنایی با کاربردهای فناوری اطلاعات در گزارشگری نادرست از جمله چالش‌هایی است که گزارشگری مالی دیده می‌شود. برای ارتقاء و ایمن‌سازی گزارشگری مالی، چاره‌ای جزء فرهنگ‌سازی وجود ندارد. اگر خواست و درک عمومی به سمت شفاف و ایمن‌سازی گزارشگری مالی تمایل پیدا کند، جایگاه استانداردها در عمل فراتر خواهد رفت. بزرگ شدن موسسات حسابرسی به عنوان ضرورتی برای بهبود و ایمن‌سازی گزارشگری مالی مطرح است. ساختار اقتصاد نفتی و دولتی بودن اقتصاد ایران از علل اصلی عدم تقویت و توسعه گزارشگری مالی در چند دهه اخیر است. برای بهبود نظام گزارشگری، به یک رکن سوم یعنی رکن ناظر، بی‌طرف و حافظ منافع عمومی نیاز است. رکن سوم باید با دید بلندمدت و مستقل، منافع ملی را در سطح اقتصاد خرد حفظ کند؛ چرا که اگر گزارش‌های مالی به صورت نادرست ارائه و بازار سرمایه منحرف شود، زیان‌های مالی بسیاری را به دنبال دارد (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۱).

بیست و همکاران (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان کیفیت گزارشگری مالی: اندازه‌گیری ویژگی‌های کیفی یک ابزار اندازه‌گیری مرکب برای ارزیابی جامع کیفیت گزارشگری مالی از نظر ویژگی‌های کیفی زیربنایی (شامل مربوط بودن و بیان صادقانه) و ویژگی‌های کیفی ارتقاء‌دهنده (شامل قابل فهم

بودن، قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید و به موقع بودن) ایجاد کردند. عملیاتی کردن این ویژگی‌های کیفی به یک شاخص با ۲۱ آیتم منجر شد. جیمز (۲۰۱۱)، به بررسی فرصت‌ها و چالش‌های گزارشگری مالی و حسابرسی مالی پرداخت و نتیجه گرفت که به موازات افزایش استفاده از سیستم‌های حسابداری همزمان، حسابرسی همزمان نیز متداول خواهد شد. تغییرات در فرآیند گزارشگری مالی، نیازمند ایجاد رویه‌های جدید برای اجرای عملیات حسابرسی است و این تغییرات منجر به تغییر در هدف اصلی حسابرسی مالی و استانداردهای حسابرسی نمی‌گردد. شیهو (۲۰۱۲)، تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های تولیدی در نیجریه را مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق بیانگر این بوده که نقدینگی دارای رابطه منفی و معنی‌دار بر کیفیت گزارشگری مالی است اما ویژگی‌های دیگر اندازه شرکت، اهرم، ترکیب هیأت‌مدیره، سهامداران نهادی، سودآوری و رشد شرکت تأثیر مثبت و معنی‌دار بر کیفیت گزارشگری مالی مورد مطالعه دارند. بامبر و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی فرآیندها و پیامدهای گزارشگری مالی (افشای) اجباری را بررسی کردند. نتایج بیانگر این است برای شرکت‌هایی که از برنامه‌های مدیریت ابزارهای مالی بیشتری استفاده می‌کنند، هزینه حسابرسی بیشتری دارند و میزان افشای گزارشگری مالی باعث کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود.

بادآورنهدی و نیکومرام (۱۳۸۸)، عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران را شناسایی و ارزیابی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی با حاشیه سودآوری و کارایی مدیریت شرکت رابطه مثبت و با رقابت در بازار محصول، محافظه‌کاری مدیریت، اندازه، سرمایه‌بر بودن فعالیت، چرخه عملیاتی و پیچیدگی محیط فعالیت شرکت رابطه منفی دارد. با این حال، بین کیفیت گزارشگری مالی با فرصت‌های رشد، تمرکز مالکیت، ساختار هیأت‌مدیره، مالکیت اعضای هیأت‌مدیره، صداقت مدیریت و اهرم مالی رابطه‌ای مشاهده نگردید. سجادی و همکاران (۱۳۸۸)، ویژگی‌های غیرمالی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی را بررسی نمودند، نتایج نشان داد که اندازه شرکت، عمر شرکت و نوع صنعت رابطه مثبت و معنی‌داری با کیفیت گزارشگری مالی دارد ولی نوع مؤسسه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری ندارد. اثنی‌عشری و همکاران (۱۳۹۳)، در پژوهشی به بررسی طراحی مدل سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری در بازه زمانی ۱۳۷۵ تا ۱۳۹۰ با تعداد ۶۷ شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد با استفاده از پنج معیار سنجش آگاهی‌دهندگی (معیارهای اول و دوم)، هموارسازی باقیمانده (معیار اول)، کیفیت اقلام تعهدی باقیمانده (معیار دوم) و محافظه‌کاری باقیمانده می‌توان به معیاری مرکب دست یافت که در مقایسه با سایر معیارهای مورد بررسی، توان بیشتری در سنجش کیفیت اطلاعات از بعد دقت (سود) دارد.

کاظمی و سجادی (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان پرداختند. پس از کسب نظر خبرگان و مطالعه دقیق اسناد،

مدارک و گزارشات، عامل فشار به عنوان شرط علی گزارشگری مالی متقلبانه شناخته شد. انگیزه پاداش مدیران، انگیزه سوءاستفاده از داراییها، هزینه‌های سیاسی، مقاصد مالیاتی و تحصیل شرکت توسط مدیران نیز بر گزارشگری مالی متقلبانه موثرند. طرح‌های تقلب در گزارشگری مالی در بستر فرهنگ عمومی، نظام قانونی و استاندارد حسابداری کشور به عنوان شرایط زمینه‌ای و نظام راهبری، کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی به عنوان شرایط مداخله‌گر متولد می‌شوند. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی با تعداد ۱۰۷ شرکت پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به خودی خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی در آن کشور بستگی دارد. امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی الگوی مفهومی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه، اجتناب مالیاتی، معامله با اشخاص وابسته، عدم تقارن اطلاعاتی، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران و رقابت در بازار بر کیفیت گزارشگری مالی موثرند. این الگوی مفهومی نشان داد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی، پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به روش کیفی انجام شده است. در پژوهش‌های کیفی، پژوهشگر از طریق روش‌ها و رویه‌های تفسیر، از نظر مشارکت‌کنندگان و در بستر نهادی و اجتماعی خاص آنها به درک پدیده‌ها نائل می‌شود. در پژوهش‌های کیفی داده‌ها نه به صورت عدد و رقم، بلکه به شکل واژگان و جملات هستند. رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۳ نوعی روش کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). به طور کلی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان رهیافتی برای بررسی نظام‌مند داده‌های کیفی (نظیر مصاحبه‌های انجام شده و پروتکل‌های مشاهده‌ها) با هدف تولید نظریه است. سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان وجود دارد: «رهیافت نظام‌مند»^۴ که با اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ «رهیافت ظاهرشونده»^۵ که مربوط به اثر گلیسر (۱۹۹۲) است و «رهیافت ساخت‌گرایانه»^۶ که چارمز (۱۹۹۰) از آن حمایت می‌کند. در پژوهش حاضر از «رهیافت نظام‌مند» استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد (دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۸۶). خلاصه‌ای از فرآیند کلی انجام این پژوهش به صورت زیر است:

مرحله ۱، بررسی شناسایی چالش‌های گزارشگری مالی با استفاده از رویکرد زمینه بنیان و ارائه الگوی پیشنهادی:

برای بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش که در سال‌های اخیر در زمینه چالش‌های گزارشگری مالی انجام شده است.

مرحله ۲، مصاحبه با اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای انجام مصاحبه با اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای و دریافت دیدگاه‌های آنها که در زمینه موضوع پژوهش خبره‌اند.

مرحله ۳، تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش داده‌های مستخرج از مصاحبه با بهره‌گیری از نظریه زمینه بنیان مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و مفاهیم و مقوله‌ها که شامل پنج آیتم نظریه زمینه بنیان از قبیل عوامل زمینه‌ای، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها است، الگوی چالش‌های گزارشگری مالی ارائه می‌شود. جامعه آماری پژوهش، اساتید دانشگاه‌ها و خبرگان حرفه‌ای که در حوزه گزارشگری مالی صاحب نظر هستند، می‌باشد. برای مصاحبه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی (شبکه‌ای یا زنجیره‌ای) بهره‌گیری شده است. ماهیت این روش حاکی از آن است که اولین مصاحبه‌شونده، افراد قابل مصاحبه را در ارتباط با موضوع برای پژوهشگر معرفی و به همین روال مصاحبه‌های بعدی نیز صورت می‌گیرد. فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد.

همان‌طور که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود، کل مصاحبه‌های صورت گرفته برای انجام پژوهش حاضر، تعداد ۲۳ مصاحبه می‌باشد (مشارکت‌کنندگان). انتظار بر این می‌بود که هر زمان مفاهیم جدیدی به داده‌های پژوهش که قبلاً مورد بحث شده بود، اضافه نمی‌شد. مصاحبه‌ها متوقف شود یا به بیانی به اشباع نظری رسیده است. واقعیت امر این است که می‌توان انجام چندمصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. مصاحبه‌ها با رعایت نکات اخلاقی و کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان ضبط شده است. گفتنی است کل زمان اجرای ۲۳ مصاحبه حدود ۲۶ ساعت و در سال ۱۳۹۷ انجام گرفته است که به طور متوسط هر مصاحبه حدود ۶۷ دقیقه به طول انجامیده است (نگاره ۱).

نگاره (۱): مشخصات مصاحبه‌شوندگان پژوهش

مدرک تحصیلی مشارکت‌کنندگان	حوزه تخصصی	تعداد مشارکت‌کنندگان	درصد فراوانی مشارکت‌کنندگان
استادیار	دکتری حسابداری	۱۱	۴۸٪
دانشیار	دکتری حسابداری	۹	۳۹٪
استاد	دکتری حسابداری	۲	۹٪
مدیر سازمان بورس	کارشناسی‌ارشد حسابداری	۱	۴٪
جمع - نفرات		۲۳	۱۰۰٪

شایان ذکر است نتایج تحلیل و کدگذاری مقوله‌ها منتج از مصاحبه‌ها، در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۴ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و در نهایت الگوی طراحی شده مورد تأیید واقع گردید.

مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است

۱. کدگذاری باز

این مرحله از کدگذاری فرآیندی تحلیلی است که طی آن مفاهیم مدنظر تحقیق و ویژگی‌ها و ابعاد مرتبط با آن مفاهیم از داده‌های موجود استخراج و طبقه‌بندی می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸: ۶۲؛ دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۸۶: ۸۰). کل مصاحبه‌های صورت گرفته در نرم‌افزار Word پیاده‌سازی و جمله به جمله مفهوم‌سازی (مفهوم‌پردازی) شده که در نهایت کدهای اولیه استخراج و بر اساس شباهت‌هایشان طبقه‌بندی و مقوله‌ها مشخص گردیده‌اند. مضافاً، در این نوع کدگذاری، صرفاً به بررسی داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و مفهوم‌سازی و مقوله‌بندی کردن آنها پرداخته می‌شود که دقت و قوت تحلیل بالایی پژوهشگر را می‌طلبد. در این پژوهش، گرایش برای تحلیل داده‌ها این است که پژوهشگر به تحلیل جزء‌به‌جزء پرداخته است؛ یعنی متون و داده‌ها را خط به خط و کلمه به کلمه مورد تحلیل قرار داده است. برای استخراج این مفاهیم نیاز است که متن مذکور چندین بار توسط پژوهشگر مطالعه شود تا لیستی از مفاهیم و مقوله‌های استخراج شده از متن قابل تهیه باشد.

نمونه‌ای از استخراج مفاهیم در این پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

۱) «... چون الان در حال حاضر اقتصاد ما دولتی است هر چقدر که دولت از اقتصاد خارج بشود، چون بالاخره می‌دانید بحث روی این است که وقتی خصوصی می‌شود، افراد بیشتر برای ثروتش دلش می‌سوزد، بیشتر بی‌گرمی‌گیر خلاصه عملکرد مدیریت شرکت و مسائل پیرامون آن موضوع می‌شوند. بنابراین، خصوصی شدن خود به خود کمک می‌کند که تقاضای بیشتری برای شفافیت و ایمن‌سازی بشود ولی وقتی دولتی باشد، از آن جهت که ما کلاً نظام ارزیابی مدیران نداریم...». در این مصاحبه، برجسته‌های مفهومی «دولتی بودن اقتصاد» و «عدم وجود نظام ارزیابی مدیران» به ترتیب به عنوان «عوامل زمینه‌ای» و «راهبردها» طبقه‌بندی شده‌اند.

۲) «... ما هنوز زیاد آمیخته روش‌های سنتی شدیم؛ تغییر از سیستم دستی به سیستم الکترونیکی با مقاومت صورت می‌گیرد. از سوی شرکتها یک مقدار به‌کندی انجام می‌شود، مقاومت هم در مقابل تغییر است. دوم، آموزش صحیح باید صورت بگیرد. در راه‌اندازی این سیستم‌های الکترونیک اینها چالش‌های مهمی هستند مشکلاتی است که در سیستم‌ها وجود دارد. مشکل دیگری که تو طراحی سیستم‌های الکترونیکی وجود دارد این است که مدیر نمی‌خواهد چرا؟ چون اکثر مدیران ما پاسخ‌گو نیستند؛ چون پاسخ‌گویی وجود ندارد، نیاز به سیستم هم احساس نمی‌شود؛ چرا مدیر نیاز نیست پاسخ بدهد؟ چون تفکیک مالکیت از مدیریت وجود ندارد. مدیریت و مالکیت یعنی دولت هر دو به اطلاعات نزدیک هستند، تضاد منافع بین این دو وجود ندارد. تصمیم‌گیری‌ها بر اساس اطلاعات انجام نمی‌شود؛ به این دلیل نیازی

به سیستم نیست، برای تصمیم‌گیری نیازی به اطلاعات ندارند...». در این مصاحبه، برجسب‌های مفهومی «آمیخته‌شدن به روش‌های سنتی»، «پایین بودن فرهنگ پاسخگویی»، «عدم تفکیک مالکیت از مدیریت» و «ملموس‌شدن قدرت سیاسی (انسداد سیاسی)» به عنوان «عوامل زمینه‌ای»، «مقاومت در برابر الکترونیکی‌شدن سیستم» و «عدم نقش اطلاعات در تصمیم‌گیری» به عنوان «راهبردها»، «ضعف در آموزش» به عنوان «عوامل علی» طبقه‌بندی شده‌اند.

۳) «... الان مشکل ما انتخاب مدیران بر اساس رابطه‌ای است؛ وقتی مدیر می‌داند قرار است دو سال دیگر برود تمام تلاش‌اش را می‌کند در جهت حفظ منافع خودش کار کند، دیگر برایش منافع شرکت مطرح نیست دیگر برایش منافع سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مطرح نیست؛ چون می‌داند می‌خواهد برود. در این راه می‌تواند تخلف‌هایی هم انجام بدهد و برای اینکه این تخلف‌های خودش را بپوشاند، مجبور است حساب‌سازی بکند به صورت‌های مالی دست می‌گذارد و مجبور هست چند تا کارمند را هم همراه خودش دست به کار کند (تبانی کارمند و مدیر). این موارد به عدم کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود. پس مهم‌ترین چالش، انتخاب مدیر است، باید به شکل اصلح و شایسته صورت بگیرد که متأسفانه طی چند سال اخیر اتفاق نیفتاده است. متأسفانه در ایران، البته خیلی از آنهایی که تو بازار سرمایه هستند، ادعا می‌کنند بازار سرمایه کارا است، ولی هیچ‌کدام از آن یازده تا ویژگی بازار کارا را در بازار سرمایه ایران دارا نمی‌باشد و چون حتی یک مورد هم ندارد نمی‌تواند بازار سرمایه ایران کارا باشد و وقتی بازار سرمایه کارا نیست، تخصیص منابع به‌درستی انجام نمی‌گیرد. بازار سرمایه اگر کارا نباشد، خیلی از قیمت‌ها زیرسوال می‌رود، خیلی از ارزش‌ها زیرسوال می‌رود، خیلی از اقلام ترازنامه زیرسوال می‌رود. در ترازنامه یک‌سری از اقلام از بازار سرمایه گرفته می‌شود همگی زیرسوال می‌رود، ارزش منصفانه یک بخش‌اش از همین بازار سرمایه گرفته می‌شود. وقتی بازار سرمایه کارا نباشد، آنها هم قابل‌اتکاء نیستند». در این نقل و قول، برجسب‌های مفهومی «انتخاب مدیران بر اساس رابطه‌ای» به عنوان «عوامل علی» و «عدم کارایی بازار سرمایه» به عنوان «عوامل زمینه‌ای» و «تخصیص غیربهبینه منابع» و «فقدان قابلیت‌اتکاء گزارش‌های مالی» به عنوان «پیامدها» طبقه‌بندی شده‌اند.

۲. کدگذاری محوری

در این نوع کدگذاری که شامل شناسایی مقوله محوری و آیتم‌های زمینه بنیان است، مقوله‌های استخراج شده به زیرمقوله‌های آنها ربط داده می‌شود (براساس مشخصه‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد مقوله‌ها). به عبارتی، هدف از این کدگذاری، ایجاد رابطه بین مقوله‌های خلق شده (در کدگذاری باز) است. طبقه‌بندی اصلی به عنوان پدیده تعریف و سایر طبقه‌بندی‌ها با این طبقه‌بندی اصلی ارتباط داده می‌شوند. الگوی کدگذاری که ارتباط آیتم‌های زمینه بنیان مشتمل بر عوامل زمینه‌ای، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها می‌باشد، در شکل (۱) به نمایش گذاشته شده است. شرایط علی، مقوله‌هایی هستند که بر مقوله‌های محوری اثر می‌گذارند و به نوعی توجیه‌کننده مقوله محوری هستند. راهبردها، عمل و عکس‌العمل‌هایی هستند که در راستای مقوله محوری ایجاد می‌شوند و شرایط مداخله‌گر و عوامل زمینه‌ای مقوله‌هایی هستند که بر راهبردها اثر

می‌گذارند و راهبردها تحت تأثیر این شرایط ایجاد می‌شوند. پیامدها هم نتیجه حاصل از ارائه راهبردها خواهند بود.

۳. کدگذاری انتخابی

مرحله کدگذاری انتخابی، فرآیند هماهنگ‌سازی و تلطیف تئوری و روندی است که طی آن طبقات به طبقه مرکزی مرتبط می‌شوند و نظریه را شکل می‌دهند. در این نوع کدگذاری پژوهشگر عهده‌دار وظیفه هماهنگ‌سازی داده‌ها حول و حوش یک مضمون یا درون‌مایه اصلی و مرکزی، فرضیه و داستانی می‌شود تا بدین وسیله به خلق تئوری برسد. برای تحقق این امر، پژوهشگر یک طبقه اصلی یا مرکزی را انتخاب کرده و سپس تمام طبقات دیگر را به این طبقه اصلی و مرکزی و در عین حالی به سایر طبقات ربط می‌دهد (دانایی فرد و اسلامی، ۱۳۹۰: ۱۱۷). در ادامه مراحل قبلی (کدگذاری باز و کدگذاری محوری) مقوله‌های استخراج شده بر اساس فراوانی تأکید افراد خیره یکپارچه‌سازی و پالایش می‌شوند و بر اساس ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله‌ها ایجاد می‌شوند، مفاهیم مورد تأکید و اجماع مصاحبه‌شوندگان در قالب یک مدل ارائه می‌شود.

۴. یافته‌های پژوهش

همان‌طوری که در بخش‌های قبلی مقاله اشاره شد، الگوی طراحی شده بر اساس رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان که مشتمل بر پنج شاخص «شرایط علی»، «شرایط مداخله‌گر»، «عوامل زمینه‌ای»، «راهبردها» و «پیامدها» بوده که مورد بحث قرار گرفته است. مدل چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی در شکل (۱) به نمایش گذاشته شده است.

عوامل زمینه‌ای	
<ul style="list-style-type: none"> • عدم حاکم شدن اختلافات در سطح کل جامعه • عوامل فرهنگی • پایین بودن سطح اهمیت گزارشگری مالی • آمیخته شدن به روش‌های سنتی • چالش‌های اجرای اصول حاکمیت شرکتی • پادارنده نبودن برخوردها • پایین بودن فرهنگ پاسخگویی - پاسخ‌خواهی • کم‌ترس بودن نقش حضور کارشناسان و تحلیل‌گران مالی فوی 	<ul style="list-style-type: none"> • شرایط برون‌ساز اقتصادی • چالش‌های اجرای استانداردهای حسابداری • ضعف نظام آموزشی حسابداری در تقویت گزارشگری مالی • قزاقی نبودن اقتصاد • پیاده نشدن الزامات معاملات با انحصار وابسته • ضعف سیستم آموزشی • بی‌توجهی به قابلیت‌های فناوری اطلاعات • عدم آگاهی مدیران و سهامداران از ایمن‌سازی گزارشگری مالی • فراهم نشدن زیرساخت‌ها • استناد سیاسی • بزرگ‌بودن دولت



شکل (۱): الگوی چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ادامه به بررسی بخش‌های مختلفی از مقوله‌های مدل طراحی شده پرداخته می‌شود. شایان ذکر است که با توجه به محدودیت‌های موجود، به چند نمونه از مقوله‌های شناسایی شده در مدل فوق اشاره گردیده است.

(۱) عوامل زمینه‌ای: مهم‌ترین موارد مطرح شده در عوامل زمینه‌ای، دولتی بودن اقتصاد، سیستم‌های کنترل‌های داخلی، اجرایی نشدن IFRS، اصل خصوصی‌سازی و عوامل فرهنگی بوده است. کاهش کیفیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی و ناکارایی عملکرد واحدهای اقتصادی نیز از جمله آثار نامساعد مداخلات دولت در اقتصاد می‌باشد. بر مبنای دیدگاه مخالفان، چالش‌های پیش‌روی اجرای IFRS، عدم توجه به شرایط محیطی و اقتصادی، عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذینفع،

عدم توانایی در یکپارچه‌سازی بهینه استانداردها، به‌کارگیری بیش از حد ارزش منصفانه، عدم توجه به اندازه شرکتها، تفاوت‌های فرهنگی مؤثر بر استانداردها و عدم وجود توافق بر سر مفاهیم اصلی حسابداری بوده است. به منظور حفظ حقوق سرمایه‌گذاران و شفافیت گزارشگری مالی در بازار سرمایه، زیرساخت‌های لازم در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی فراهم و به خوبی تأمین نشده است. از آنجایی که مالکیت بنگاه‌های دولتی در اختیار دولت و به نوعی تمامی شهروندان در مجموع است، هیچ ناظری به‌تنهایی انگیزه کافی برای کنترل مدیران آنها را ندارد. همین امر بنگاه‌های دولتی را ذاتاً ناکارآمد می‌سازد. اگر اصل خصوصی‌سازی به‌طور جدی اجرایی شود، موجب رشد و شکوفایی اقتصاد می‌گردد. همچنین، ایمن‌سازی گزارشگری مالی بایستی در شرکتها فرهنگ‌سازی شود نه اینکه به مسأله فوق به‌طور سطحی نگریسته شود. اول اقلام ایمن‌سازی به درستی تعریف و شناسایی و بعد به صورت عملیاتی به اجرا گذاشته شود.

۲) شرایط علی: مطابق با نظر مصاحبه‌شوندگان، ضعف بخش‌های کارکردی، پایین بودن دانش مالی مدیران و سرمایه‌گذاران، پایین بودن سطح آموزش و انتخاب‌های مدیران عامل مهم و تأثیرگذار در این بخش می‌باشد. اکثر مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که در بخش‌های کارکردی ضعف‌های عمده‌ای وجود دارد که یکی از اینها، انتخاب مدیران بر اساس رابطه‌ای می‌باشد و به تخصص و تبحر شخص در زمان انتخاب توجه نمی‌کنند و همچنین سواد مالی آنها کافی نمی‌باشد و آموزش کافی در این زمینه داده نمی‌شود.

۳) شرایط مداخله‌گر: شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای عمومی است که بر راهبردها تأثیر می‌گذارد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). فشارهای اقتصادی، ارتباط با نهادهای سیاسی، تضاد منافع مدیران و سهامداران، محدودیت و بحران مالی، پراکندگی رقبای صاحبان سهام واحد تجاری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مسأله‌ای است که از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان به عنوان شرایط مداخله‌گر مطرح شده‌اند.

۴) راهبردها: مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌های برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده موردنظر هستند (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). از دیدگاه صاحب‌نظران، مواردی که می‌توان در این بخش به آنها بیشتر توجه کرد، معاملات با اشخاص وابسته، اجرای صحیح استانداردهای حسابداری، اجرای حسابرسی کامپیوتری و حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد. اعتقاد بر این است که در شرکت‌های بورسی، اجاره‌دهندگان در مواردی استانداردهای حسابداری قراردادهای اجاره بلندمدت را رعایت نمی‌نمایند. شرکت‌های اجاره‌دهنده ایرانی به دلیل عدم آشنایی کامل با اصول و روش‌های پذیرفته شده حسابداری قراردادهای اجاره بلندمدت به شکلی صحیح و مطلوب از این اصول استفاده نمی‌نمایند. استاندارد شماره ۲۸ (فعالیت‌های بیمه عمومی) در بخش‌هایی توسط شرکتها و موسسات صنعت بیمه ایران رعایت نمی‌گردد و این امر به دلایلی همچون تفاوت در نتایج حاصل از بکارگیری استاندارد با رعایت قوانین و مقررات آمره، تأکید بر نشان دادن سود و ارائه

وضعیت مطلوب، فقدان ضمانت اجرایی لازم و کافی و نامشخص بودن راهکارهای اجرایی و نبود تفسیر مشخص رخ می‌دهد. به‌موقع حاضر نشدن گزارشات حسابرسی شرکت‌های فرعی، فراهم نبودن تمام اطلاعات مورد نیاز مربوط به شرکت‌های فرعی، انجام تلفیق بر مبنای صورتهای مالی به جای استفاده از ترازهای آزمایشی، فقدان سیستم کدینگ واحد حسابها در سطح شرکت‌های گروه، وجود مغایرت بین مانده حسابها در دفاتر شرکت‌های گروه، فراهم نبودن اطلاعات مورد نیاز مربوط به شرکت‌های فرعی در تاریخ گزارشگری شرکت‌های اصلی و نیز در تاریخ واگذاری شرکت فرعی و نداشتن اطلاعات مالی شرکت فرعی (اعم از ارزش‌های دفتری یا ارزش‌های منصفانه خالص داراییها) در تاریخ تحصیل یا در پایان سال تحصیل سهام شرکت‌های فرعی توسط شرکت اصلی از مهم‌ترین موانع و تنگناهای اجرایی رعایت کامل استانداردهای حسابداری ۱۸ و ۱۹ در تهیه صورتهای مالی تلفیقی می‌باشد. نگاه سنتی بیشتر حساب‌برسان به روش دستی حساب‌برسان، نه تنها یکی از چالش‌های مطرح در اجرای حسابرسی کامپیوتری است، بلکه یکی از دغدغه‌های مهم در خصوص اعتمادپذیری و اتکاءپذیر بودن نتایج حسابرسی سنتی می‌باشد. همچنین، مقاومت بسیاری از نیروهای قدیمی حساب‌برسان در خصوص عملیاتی شدن حسابرسی کامپیوتری در این امر دخیل می‌باشد. نرم‌افزار اس‌کیوال (SQL) به دلیل تخصصی بودن در صنعت حسابرسی، برای حساب‌برسان مستقل بسیار کارآمدتر و مفیدتر بوده و در صرفه‌جویی زمان تولید برنامه به حساب‌برسان کمک می‌کند که متأسفانه موسسات حسابرسی به دانش فوق (اس‌کیوال) مجهز نشده است.

۵) پیامدها: پیامدها، خروجی حاصل از بکارگیری راهبردها هستند (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). بنا به اظهار مشارکت‌کنندگان در پژوهش حاضر، از دیگر عواملی که می‌تواند پیامدها (نتایج) ناامن بودن گزارشگری مالی را به همراه داشته باشد، تضعیف کیفیت گزارشگری مالی، خدشه‌دار شدن نقش اعتباربخشی گزارشگری مالی، کاهش قابلیت مقایسه صورتهای مالی و افزایش هزینه سرمایه شرکتها شود. چالش‌هایی که از جنبه‌های مختلف مطرح شد، می‌توانند گزارشگری مالی شرکتها را به مخاطره بیندازند. در حالت کلی، اگر گزارشگری مالی از ایمن‌سازی برخوردار نباشد، مسلماً عواقبی را در پی دارد که به مواردی نیز اشاره شد. چنانچه ایمن‌سازی گزارشگری مالی مورد توجه ذینفعان قرار نگیرد، ویژگی‌های کیفی (سودمندسازی) گزارشگری مالی از بین رفته و در نتیجه رقابت شرکتها در بازارهای جهانی متزلزل می‌شود.

۵. نتیجه‌گیری پژوهش

این پژوهش کیفی با هدف ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی و با استفاده از نظریه زمینه‌بنیان انجام شده است. این مطالعه از نوع پژوهش‌های کیفی است که از رویکرد نمونه‌گیری گلوله‌برفی (شبکه‌ای یا زنجیره‌ای) بهره‌گیری شده است. تحلیل مصاحبه‌ها منجر به شناسایی پنج مقوله اصلی شد. مقوله‌ها شامل عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها می‌باشد. چالش‌های فراوانی برای ایمن‌سازی نمودن گزارشگری مالی

در ایران وجود دارد. بنابراین، با استفاده از رویکرد زمینه بنیان، در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی که خاص روش زمینه بنیان است، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی را پیرامون عوامل زمینه‌ای، شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها ارائه نمودند (شکل ۱). نتیجه‌گیری می‌شود چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی شامل چالش‌های شرایط علی آن (انتخاب مدیران بر اساس رابطه‌ای، وجود ضعف در بخش‌های کارکردی، ضعف سرمایه‌گذار، فاصله گرفتن حساب‌برسان از استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای و ...)، راهبردها (عدم ایفای نقش مسئولیت‌ها در بخش‌های نظارتی، عدم وجود نظام ارزیابی مدیران، اجرا نشدن حسابرسی عملیاتی، عدم اجرایی دستورالعمل کنترل‌های داخلی، ضعف در ایفای مسئولیت‌ها در کمیته حسابرسی و ...)، پیامد (نتایج) ایمن‌سازی گزارشگری مالی (فقدان اثربخشی گزارش حسابرسی، افزایش نایمنی گزارشگری مالی، مخدوش شدن اعتبار حرفه حسابداری، تخصیص نامناسب منابع، خدشه‌دار شدن نقش اعتباربخشی کیفیت حسابرسی و ...) و عوامل زمینه‌ای (چالش‌های حرفه حسابرسی، دولتی بودن اقتصاد، اجرایی نشدن IFRS، شرایط پرنوسان اقتصادی، رقابتی نشدن اقتصاد، عدم کارایی بازار سرمایه، ضعف در پیاده‌سازی ماده ۴۴ قانون اساسی، پایین بودن فرهنگ پاسخگویی - پاسخ‌خواهی و ...) است. چالش‌های عمده در زمینه ایمن‌سازی گزارشگری مالی از دیدگاه مشارکت‌کنندگان بیشتر مبتنی بر شرایط اقتصادی، دولتی بودن اقتصاد، قصور در پیاده‌سازی صحیح ماده ۴۴ قانون اساسی، پایین بودن ضمانت اجرایی، فقدان فرهنگ پاسخگویی - پاسخ‌خواهی، چالش‌های حرفه حسابرسی و ضعف‌های عمده در سیستم کنترل‌های داخلی بوده است. به طور کلی، در خصوص چالش‌های مطرح شده گفتنی است که متأسفانه در ایران به بسیاری از آیتم‌های گزارشگری مالی توجهی نمی‌شود. همچنین، مدیریت از ارزش اطلاعات مالی مطلع نیست و در تصمیم‌گیری‌ها و برنامه‌ریزی‌های خود از این اطلاعات استفاده بهینه نمی‌برد. دولت به عنوان بزرگترین تصمیم‌گیرنده برای برنامه‌های رشد و توسعه واحدهای اقتصادی و نیز به عنوان بزرگترین مدیر، سرمایه‌گذار اعتباردهنده، تولیدکننده، توزیع‌کننده، مصرف‌کننده و ... در کشور به مقوله گزارشگری مالی توجه جدی نمی‌کند و ضمن اینکه گزارشگری مالی موسسه‌های دولتی با ضعف‌هایی زیادی روبرو بوده است. همچنین، مجامع حرفه‌ای در گزارشگری مالی نقش کمی را ایفا می‌کنند. مضافاً، گستردگی و چیرگی دولت و ضعیف بودن بخش خصوصی و همچنین وجود قوانین مالیاتی دست و پاگیر باعث ناکارایی واحدهای اقتصادی شده است.

در خصوص چالش‌های مطرح شده، به خلاصه‌ای از راهکارها و پیشنهادهای این پژوهش اشاره شده است:

راهکارهای ارائه شده به متولیان ایمن‌سازی گزارشگری مالی (سازمان بورس، سازمان حسابرسی و ...): اجرایی شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت افزایش شفافیت، ضرورت فراهم نمودن امکان استفاده از فناوری‌هایی همچون زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL)، نظارت بر دستورالعمل‌های سیستم کنترل‌های داخلی، نظارت بر اجرایی کردن نظام آیین‌نامه حاکمیت شرکتی، پیوستن به بازارهای جهانی، نظارت جدی بر استقرار کمیته حسابرسی، تقویت و اصلاح نهادهای نظارتی و لزوم تهیه دستورالعمل ایمن‌سازی گزارشگری مالی و اجرای آن به عنوان گزیده‌ای از راهکارهای ارائه شده در این خصوص می‌باشد. مضافاً، اجرایی نمودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که پیامدهای مثبت آن افزایش کیفیت، شفافیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی می‌باشد و همچنین الزامی شدن گزارشگری مالی بر مبنای آن گامی بلند در مسیر ارتقای کیفیت و ایمن‌سازی گزارش‌های مالی است که به حسب ضرورت باید حسابداران و حسابرسان شرکت را با نحوه تهیه گزارش‌های مالی بر اساس مدل مزبور آشنا و تجهیز کند. همچنین، سازمان بورس و سازمان حسابرسی برای افزایش تقویت ایمن‌سازی، دوره‌هایی را برای سرمایه‌گذاران، حسابرسان و مدیران در خصوص آموزش آن بگذارد تا آنها نسبت به بکارگیری استانداردها آگاهی کافی داشته باشند.

راهکارهای ارائه شده به هیأت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی: برای بهبود کیفیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی، از نتایج گزارش چارلز تیلی (انتقال اطلاعات بیشتر باکیفیت بهتر، آموزش تهیه‌کنندگان، حسابرسان، ...، فراهم کردن بازخوردهایی برای اقدامات قانون‌گذاران، سازمان‌دهی پاداش‌های گزارشگری مالی، دسترسی آسان‌تر به اطلاعات مالی؛ به خاطر بهبود اطلاعات مبتنی بر شبکه گسترده جهانی و زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر) استفاده نماید تا با شناسایی عوامل بهبود کیفیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی به تدوین استاندارد بپردازند.

شرایط اقتصادی و مسأله حضور دولت و مجلس: بهبود شرایط و اصلاح ساختار اقتصادی، داشتن اقتصاد رقابتی - اقتصاد لیبرالیستی کامل، خروج دولت از اقتصاد، عدم دخالت دولت در تدوین گزارشگری مالی، فراهم کردن بستر و محیط قانونی لازم روی ایمن‌سازی، رونق فرهنگ پاسخگویی - پاسخ‌خواهی، تقویت زیرساخت‌ها (بانک‌های اطلاعاتی، بازارهای اقتصادی و بازار فعال سازمان‌یافته)، فراهم کردن زیرساخت‌های اساسی در جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی و ایجاد فضای رقابتی سالم از طریق اطلاعات شفاف و به‌موقع خلاصه‌ای از راهکارهای ارائه شده در این خصوص می‌باشد. از آنجایی که نمایندگان مجلس در خصوص نقش نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی به عنوان ابزار ارزیابی مسئولیت پاسخگویی اتفاق نظر دارند، لذا پیشنهاد بر این است که برای ایجاد تحولات اساسی در نظام حسابداری و گزارشگری مالی، قوانین و مقررات الزام‌آوری به تصویب رسانده و با تعیین زمان مناسب و منطقی، سازمان‌های متولی و ذیربط در این زمینه را ملکف نمایند تا بسترهای مناسب را برای تحولات بنیادی در نظام

حسابداری و گزارشگری مالی ایجاد نمایند. البته، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات را در این امر نیز لحاظ نمایند و با قانون‌شکنان گزارشگری مالی نیز برخورد جدی شود.

با عنایت به اینکه در این پژوهش، چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت، پیشنهاد می‌شود موضوع‌های زیر در پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد:

- ارائه الگوی جامع سودمندی گزارشگری مالی با رویکرد زمینه‌بنیان چندوجهی
- بررسی توانایی پیش‌بینی ایمن‌سازی گزارشگری مالی با استفاده از الگوریتم بهینه‌ای
- طراحی و تدوین مدلی جامع برای کارایی گزارشگری مالی در ایران با رویکرد تحلیل تم

یادداشت‌ها

- | | |
|--|------------------|
| 1-Financial Accounting Standards Board | 4-Systematic |
| 2-Security Exchange Commission | 5-Emergent |
| 3-Grouted Theory | 6-Constructivist |

کتابنامه

۱. اثنی‌عشری، حمیده، حجازی، رضوان، و مجتهدزاده، ویدا (۱۳۹۳)، «طراحی مدل سنجش کیفیت اطلاعات حسابداری»، *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۶(۲): ۷۵-۹۴.
۲. اعتمادی، حسین، سیاسی، سحر، و احمدیان، وحید (۱۳۹۶)، «فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی»، *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۴): ۴۷-۸۸.
۳. اعتمادی، حسین، و یارمحمدی، اکرم (۱۳۸۲)، «عوامل موثر بر گزارشگری میان‌دوره‌ای به‌موقع»، *فصلنامه علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۱۹(۳۸): ۸۷-۹۹.
۴. امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، و تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۷)، «الگوی مفهومی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان»، *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲.
۵. ایمان، محمدتقی (۱۳۹۱ الف)، «روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی»، *قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه*، چاپ اول.
۶. بادآورنهدی، یونس، و نیکومرام، هاشم (۱۳۸۸)، «تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران»، *فصلنامه مدیریت بهره‌وری*، ۸.
۷. پوریانسب، امیر (۱۳۹۱)، «همایش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی».
۸. جلالی، فاطمه (۱۳۸۷)، «حاکمیت شرکتی و حرفه حسابداری»، *ماهنامه حسابدار*، ۱۹۶: ۳-۹.

۹. حسینی، سیدجواد، و کرشاهی، بهنام (۱۳۹۱)، «بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی»، مجله پژوهش حسابداری، ۷: ۱-۲۱.
۱۰. دانایی‌فرد، حسن، و اسلامی، آذر (۱۳۹۰)، «ساخت نظریه بی‌تفاوتی سازمانی: کاربرد استراتژی پژوهشی نظریه داده بنیاد در عمل، تهران»: دانشگاه امام صادق (ع)، چاپ اول.
۱۱. دانایی‌فرد، حسن، و امامی، سیدمجتبی (۱۳۸۶)، «استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد»، *اندیشه مدیریت*، ۱(۲): ۶۹-۹۷.
۱۲. دوانی، غلامحسین، و معینی، محمدرضا (۱۳۸۵)، «مقررات افشاء، عدم تقارن اطلاعاتی و پیامدهای اجتماعی آن»، *فصلنامه حسابرسی*.
۱۳. رحمانی، علی، و حسینی، سمیه (۱۳۹۱)، «بررسی شفافیت صورتهای مالی بانک‌ها»، *فصلنامه تازه‌های اقتصاد*، ۱۳۵(۱): ۷۸-۸۲.
۱۴. ستایش، محمدحسین، و کاظم‌نژاد، مصطفی (۱۳۹۱)، «شناسایی و تبیین عوامل موثر بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت»، *فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری*، ۶۲: ۴۹-۷۹.
۱۵. سجادی، سیدحسین، زراءنژاد، منصور، و جعفری، علیرضا (۱۳۸۸)، «ویژگی‌های غیرمالی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی»، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۵۷): ۵۱-۶۸.
۱۶. عربصالحی، مهدی، و میرزایی، مهدی (۱۳۹۵)، «کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی»، *مجله حسابدار رسمی*، ۳۳: ۵۰-۵۳.
۱۷. کاشانی‌پور، محمد، جندقی، غلامرضا، و رحمانی، محمد (۱۳۹۷)، «رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشاء اطلاعات پایداری شرکت»، *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۹(۸): ۱-۲۱.
۱۸. کاظمی، توحید، و سجادی، سیدحسین (۱۳۹۵)، «بررسی الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبان در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان»، *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۱(۶): ۱۸۵-۲۰۴.
۱۹. کردستانی، غلامرضا، و علوی، مصطفی (۱۳۸۹)، «شفافیت سود حسابداری و هزینه سرمایه سهام عادی»، *فصلنامه بورس و اوراق بهادار*، ۱۲: ۴۳-۶۱.
۲۰. مشایخ، شهناز، و سادات نصیری، سپیده (۱۳۹۵)، «تأثیر شفافیت گزارشگری مالی بر مربوط بودن ارزش سود حسابداری»، *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۹(۵): ۱۲۷-۱۵۴.
۲۱. مهدوی، غلامحسین، و کریمی‌پور، عیسی (۱۳۹۷)، «بررسی تطبیقی کیفیت گزارشگری مالی و سطح افشای داوطلبانه در شرکتهای خانوادگی و غیرخانوادگی»، *مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۱۲): ۲۰۳-۲۲۲.

۲۲. ناظمی اردکانی، مهدی، و کاشف، علی (۱۳۸۹)، «بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی»، مجله حسابرسان، ۵۰: ۱-۹.
۲۳. همتی، حسن، کاظمی، حسین، و رستمی، زینب (۱۳۹۲)، «تأثیر سازوکارهای نظام راهبری شرکتی بر عملکرد مالی و شفافیت اطلاعاتی»، مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۳(۲): ۱۲۳-۱۴۸.
۲۴. هندریکسون، الدون اس، و ون‌بردا، مایکل اف (۱۳۸۵)، «تئوری حسابداری»، ترجمه علی پارسائیان، تهران: انتشارات ترمه.
۲۵. هومن، حیدرعلی (۱۳۸۹)، «راهنمای عملی پژوهش کیفی»، تهران: سازمان مطالعه و تدوین علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ دوم.
۲۶. وکیلی‌فرد، حمیدرضا، و علی‌اکبری، مونا (۱۳۸۸)، «تأثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی»، مجله حسابداری مدیریت، ۲(۳): ۷۷-۸۷.

References

1. Akeju, J. B. Babatunde, A. A. (2017), "Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria". *International Research and Review*, 4(2): 3749-3753.
2. Amir Azad, Mir Hafez. Hasanzadeh Baradaran, Rasoul. Mohammadi, Ahmad. Taghizadeh, Houshang. (2018), "Conceptual Model of Factors Affecting the Quality of Financial Reporting in Iran by Fundamental Theory Method", *Quarterly Financial Accounting Research*, 10 (4): 21-42 (In Persian).
3. Arabsalehi, Mehdi. Mirzaei, Mehdi. (2016), "Financial Reporting Quality and Audit Quality", *Journal of Public Accountants*, 33: 53-50 (In Persian).
4. BadavarNahndi, Younes. Nicomram, Hashim. (2009), "Explaining and Providing a Model for Determining and Evaluating Factors Affecting the Quality of Financial Reporting in Iran", *Productivity Management Quarterly*, 8 (In Persian).
5. Ball, Ray. Ashok, Robin. Joanna, Shu ang wu. (2000), "Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income Four East Asian Countries, and Implication for Acceptance of IAS".
6. Ball, R. Kothari, S.P. Robin, A. (2000), "The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earning", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29: 1-51.
7. Ball, R.; Robin, A.; Sh. Wu, J. (2003), "Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 36: 235-270.
8. Bamber, Matthew. Kevin, Mcmeeking. Nikola, Petrovic. (2018), "Mandatory Financial Reporting Processes and Outcomes". *The international Journal of Accounting*, Vol 53, 3: 227-245.

9. Barth M. Clinch, G. (2007). "Scale Effects in Capital Markets-Based Accounting Research, *Journal of Business Finance and Accounting*", *International Accounting Policy Forum*.
10. Barth, M. E. Schipper, K. (2008), "Financial Reporting Transparency", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 23, No. 2: 173-190.
11. Barth, Merry, E. Wayne R, Landsam, Mark H, Lang. (2007), "International Accounting Standards and Accounting Quality".
12. Beast, F. V. Braam, G. Boelens, S. (2009), "quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics". *Nice Working Paper, Nijmegen Center for Economics (NICE)*.
13. Botosan, C.A. (1997), "Disclosure level and the cost of equity capital". *Accounting review* 72(1997): 323-349.
14. Bushman, R. Piotroski, J. Smith, A. (2004), "What determines corporate transparency?" *Journal of accounting Research*, 42(2): 207-252.
15. Chiang, H. T. (2009), "An Empirical Study of Corporate Governance and Corporate Performance". *Journal of Academy of Business*, Vol. 6: 95-101.
16. Danaifard, Hassan. Islami, Azar. (2011), "Developing the Theory of Organizational Indifference: Applying the Foundation's Theory to Practice Research Strategy", *Tehran: Imam Sadegh University, First Edition* (In Persian).
17. Danaifard, Hassan. Imami, Seyyed Mojtabi. (2007), "Qualitative Research Strategies: Reflection on Foundation Data Theory", *Management Thought*, 1 (2): 69-97 (In Persian).
18. Davani, Gholamhossein. Moeini, Mohammad Reza. (2006), "Disclosure Rules, Information Asymmetry and its Social Consequences", *Auditing Quarterly* (In Persian).
19. DeFond, M. Zhang, J. (2014), "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics. In Press*, doi:10.1016/j.jacceco.
20. Esnaashari, Hamideh. Hejazi, Rezvan. Mojtahedzadeh, Vida. (2014), "Designing an Accounting Information Quality Assessment Model", *Journal of Financial Accounting Research*, 6 (2): 75-9. (In Persian).
21. Etemadi, Houssein. Sepasi, Sahar. Ahmadian, Vahid. (2016), "Meta-analysis of the Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards on Financial Reporting Quality", *Quarterly Journal of Experimental Accounting Research*, 6 (24): 47-8. (In Persian).
22. Etemadi, Houssein. Yarmohammadi, Akram. (2003), "Factors Affecting Early Intermediate Reporting", *Journal of Social and Human Sciences of Shiraz University*, 19 (38): 99-87 (In Persian).
23. Francis, J. Wilson, E. (1988), "Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relation to Agency Costs and Auditor Differentiation", *the Accounting Review*, January 663-682.
24. Gernon, H. Meeks, GK. (1997), "Accounting an international perspective", *5th edn. Irwin McGraw-Hill, Singapore. Working paper*.

25. Habib, AH. Jiang, HA. (2015), "Corporate governance and financial reporting quality in china: A survey of recent evidence". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24: 29-45.
26. Hassan, M. S. Saleh, N. M. Abd Rahman, M. R. C. (2008), "Determinants of Financial Instruments Disclosure Quality mong Listed Firms in Malaysia", *Working Paper*. www.ssrn.com.
27. Hemmati, Hassan. Kazemi, Houssein. Rostami, Zainab. (2013), "The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Financial Performance and Information Transparency", *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 2 (3): 123-148 (In Persian).
28. Henderikson, Eldon S. VanBreda, MichaelF. (2006), "Accounting Theory", Translated by Ali Parsaian, Tehran: *Termeh Publications* (In Persian).
29. Hosseini, Seyed Javad. Karmshahi, Behnam. (2012), "Improving Financial Reporting and Auditing", *Journal of Accounting Research*, 7: 1-21 (In Persian).
30. Houman, Heydar Ali. (2010), "Practical Guide to Qualitative Research, Tehran: Universities Humanities Study and Editing Organization (Position)", *Second Edition* (In Persian).
31. Iman, MohammadTaqhi. (2012a), "Methodology of Qualitative Research, Qom: Domain and University Research", First Edition (In Persian).
32. Jalali, Fatima. (2008), "Corporate Governance and the Accounting Profession", *Accounting Quarterly*, 196: 3-9 (In Persian).
33. James, G. (2007), "XBRL: Opportunities and Challenges in enhancing financial reporting and assurance processes". *Current Issues in auditing*.
34. Kashanipour, Mohammad. Jandaghi, Gholamreza. Rahmani, Mohammad. (2018), "The Relationship between Financial Reporting Quality and Disclosure of Firm Sustainability Information", *Empirical Accounting Research Quarterly*, 8 (29): 1-21 (In Persian).
35. Kazemi, Tohid. Sajjadi, Seyyed Hossein. (2016), "Investigating the Comprehensive Pattern of Fraudulent Financial Reporting in Iran by Fundamental Theory Method", *Journal of Experimental Accounting Research*, 6 (21): 204-185 (In Persian).
36. Kordestani, Gholamreza. Alavi, Mustafa. (2010), "Transparency of Accounting Profit and Cost of Equity Shares", *Quarterly Bulletin*, 12: 43-61 (In Persian).
37. Kothari, S. P. (2000), "The Role of Financial Reporting in Reducing Financial Risks in the Market", presented at Building an Infrastructure for Financial Stability Conference (Federal Reserve Bank of Boston): 89-102.
38. Lang, M. Maffett, M. (2011), "Transparency and liquidity uncertainty in crisis periods". *Journal of Accounting and Economics* 52: 101-125.
39. Lee, Y., Strong, D. M., Kahn, B. K. Wang R. Y. (2002), "AIMQ: A methodology for information quality assessment". *Information & Management*, 40: 133-146.

40. Leuz, C. Oberholzer-Gee, F. (2006), "Political Relationships, Global Financing and Corporate Transparency: Evidence from Indonesia". *Journal of Financial Economics*, Vol. 81, No. 2: 411-439.
41. Mahdavi, Gholamhossein. Karimipour, Isa. (2018), "Comparative Study of Financial Reporting Quality and Voluntary Disclosure Level in Family and Non-Family Companies", *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 7 (12): 203-222 (In Persian).
42. Martinez, Jennifer. Sanchez, Isabel. Ballesteros, Beartiz. (2015), "The effect of Financial Reporting quality on sustainability information disclosure". *Corporate social responsibility and environmental management* Vol. 22: 45-64.
43. Mashayekh, Shahnaz. Sadat Nasiri, Sepideh. (2016), "The Impact of Financial Reporting Transparency on the Relevance of Accounting Earnings", *Journal of Experimental Accounting Research*, 5 (19): 127-154 (In Persian).
44. Menozi, A. Urtiaga, M. U. Vannoni, D. (2010), "Board Compositions and Performance in State-Owned Enterprises". *Collegio Carlo Alberto*. No. 185: 2-27.
45. Mohammed, N. F.; Ahmed, K.; Ji, X. D. (2011), "Accounting Conservatism, Corporate Governance and Government political support: Evidence from Malaysia", *American Accounting Association Annual Meeting, Denver, Coloroda*.
46. Nazemi Ardekani, Mehdi. Kashefi, Ali. (2010), "Improving the Financial Reporting Supply Chain", *Journal of Auditors*, 50: 96-97 (In Persian).
47. Nelly Sari, R. Anugerah, R. (2011), "The Effect of Corporate Transparency On Firm Performance: Emperical Evidence from Indonesian Listed Companies". *Modern Accounting and Auditing*, Vol. 7, No. 8: 773-783.
48. Pourianasab, Amir. (2012), "Conference on International Financial Reporting Standards". (In Persian).
49. Rahmani, Ali. Housseini, Somayeh. (2012), "Investigating the Transparency of Banks' Financial Statements", *Quarterly Journal of Economics*, 135 (1): 78-82 (In Persian).
50. Sajjadi, Seyyed Hossein. Zaranejad, Mansour. Jafari, Alireza. (2009), "Non-financial characteristics affecting financial reporting quality", *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 16 (57): 51-68 (In Persian).
51. Setayesh, Mohammad Houssein. Kazemnejad, Mustafa. (2012), "Identifying and Explaining Factors Affecting the Quality of Company Information Disclosure", *Journal of Accounting Advances*, 62: 49-79 (In Persian).
52. Shehu, U.H. (2012), "Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Quoted Manufacturing Firms in Nijeria". A Dissertation Submitted to the School of Postgraduate Studies, Ahmadu Bello University.
53. Shleif, A. Vishny, R. W. (1994), "Politicians and Firms". *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 109: 995-1025.
54. Smith L.M. (2008), "Are International Financial Reporting Standards (IFRS) an Unstoppable Juggernaut for US and Global Financial Reporting?" *The Business Review, Cambridge*, 10(1).

55. Strauss, A. Corbin, J. (1998), "Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory", *Thousand Oaks: Sage Publications*.
56. Wakilifard, Hamid Reza. AliAkbari, Mona. (2009), "The Impact of Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting", *Journal of Management Accounting*, 2 (3): 77-87 (In Persian).