



راهکارهای تقویت ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران: رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان

قادر داداش‌زاده^۱

حیدر محمدزاده سالطه^۲

رضوان حجازی^۳

هوشنگ تقی‌زاده^۴

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱/۲۶

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۲۴

چکیده

گزارش‌های مالی مهم‌ترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بوده و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند. در این پژوهش سعی بر آن است که به بررسی و ارائه راهکارهایی برای تقویت ایمن‌سازی گزارشگری مالی که منجر به شفافیت بازار سرمایه و افزایش کارایی اطلاعاتی بازار می‌گردد، با استفاده از رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان پرداخته می‌شود. جامعه آماری پژوهش، اساتید دانشگاه‌ها و خبرگان حرفه‌ای که در حوزه گزارشگری مالی صاحب‌نظر هستند، می‌باشد که با توجه به روش تحقیق، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. برای این منظور، با ۲۳ نفر از اساتید دانشگاه و خبرگان حرفه‌ای گزارشگری مالی مصاحبه صورت گرفت. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که ویژه رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. راهکارهای عمده در زمینه ایمن‌سازی گزارشگری مالی از دیدگاه مشارکت‌کنندگان بیشتر مبتنی بر استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش، تقویت فرهنگ پاسخگویی- پاسخ‌خواهی، تقویت مکانیزم نظارتی و اصلاح ساختارهای آن، پیوستن به بازارهای جهانی، تقویت زیرساختارهای گزارشگری مالی، یکسان‌سازی با قوانین بین‌المللی و بهبود شرایط و اصلاح ساختار اقتصادی بوده است.

واژه‌های کلیدی: ایمن‌سازی گزارشگری مالی، راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی، رویکرد زمینه بنیان.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد مرنده، دانشگاه آزاد اسلامی، مرنده، ایران. Ghaderdadashzadeh@gmail.com

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

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

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

۱- مقدمه

گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش موثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا نماید. در این راستا اساتید، محققان و اهل حرفه حسابداری به دنبال افزایش گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه خود بوده‌اند (مدرس و حصارزاده، ۱۳۸۷؛ مشایخ و همکاران، ۱۳۹۱: ۴۳). 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؛ مرادی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۰). پس از رسوایی‌های مالی تعدادی از شرکتهای مالی بزرگ و مشهور در سطح دنیا از جمله انرون و ورلدکام در آغاز قرن اخیر که کاهش اعتماد عمومی نسبت به اطلاعات و گزارش‌های مالی منتشر شده توسط شرکتهای را به دنبال داشت، نیاز به اطلاعات بیشتر و باکیفیت بالاتر افزایش یافته و منجر به تقاضای بیشتری در خصوص شفافیت بیشتر اطلاع‌رسانی و گزارش‌دهی شرکتهای شده است (شی و وانگ، ۲۰۱۱؛ کاویانی، ۱۳۹۴: ۴۴). شفافیت، هسته مرکزی گزارشگری مالی است که از طریق افشاء کامل اطلاعات به دست می‌آید. یکی از مهم‌ترین عواملی که موجب جذابیت شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران می‌شود، شفافیت است. شفافیت در گزارشگری مالی می‌تواند اعتماد جامعه سرمایه‌گذاران را افزایش دهد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۴؛ مدهانی، ۲۰۰۹؛ بارث و همکاران، ۲۰۱۰؛ لانگ و میفیت، ۲۰۱۱؛ یوسفی‌اصل و همکاران، ۱۳۹۳: ۲). بنابراین، عدم افشاء اطلاعات منجر به عدم شفافیت اطلاعاتی و در نتیجه بی‌انضباطی بازار می‌شود (رحمانی و حسینی، ۱۳۹۱؛ محمدیان و ستایش، ۱۳۹۷: ۴۶). با تکیه بر نظریه نمایندگی، فیلدز و همکاران (۲۰۰۱) تحلیل می‌کنند که

بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عملکرد بهینه شرکتهای را در خصوص مسائل نمایندگی به دنبال خواهد داشت و ایمن‌سازی و کیفیت گزارشگری مالی و منافع سرمایه‌گذار را افزایش خواهد داد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱). به‌رغم همه استدلال‌هایی که در ارتباط با شفافیت بیشتر وجود دارد، شرکتهای تمایلی به شفافیت کامل ندارند؛ دلایل متعددی برای این موضوع عنوان شده است که مهم‌ترین آنها عبارت است از هزینه‌های مرتبط با جمع‌آوری، پردازش و افشای اطلاعات، وجود منافع مرتبط با عدم افشاء و وجود پدیده اثرات خارجی. در چنین شرایطی قوانین سخت‌گیرانه مرتبط با افشاء مطلوب نمی‌باشند و شرکتهای به دنبال راهکارهایی برای عدم افشاء و یا افشای کمتر خواهند بود که این مسأله نیز چالش‌هایی در گزارشگری مالی به وجود آورده است (صمدی لرگانی، ۱۳۸۹؛ یوسفی‌اصل و همکاران، ۱۳۹۳: ۲).

اهمیت این مطالعه در آن است که به گونه‌های تجربی به سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری نشان خواهد داد که چه راهکارهایی در ایمن‌سازی گزارشگری مالی وجود دارد. اهمیت این موضوع، تأثیر ایمن‌سازی گزارشگری مالی بر جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی، این انگیزه را در محقق به وجود آورد که موضوع فوق را به عنوان یک موضوع پژوهشی برگزیند. نتایج پژوهش ضمن آنکه موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه گزارشگری مالی می‌شود، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابداری کشورهای در حال توسعه از جمله ایران کمک شایانی نماید. امید است شناسایی و آگاهی از اینها، گامی در جهت بهبود ایمن‌سازی گزارشگری مالی و به تبع آن، شفافیت و کارایی بازار سرمایه، تخصیص بهینه منابع و بهره‌برداری مناسب سرمایه‌گذاران باشد. بدین منظور محقق در پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی

پژوهش و استفاده از نظریه بنیانی به بررسی راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی پرداخته است.

۲- مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت گزارش مالی توسعه دادن شفافیت و انتشار گزارش سالانه باکیفیت از طریق افشای جامع و کامل می‌باشد. هر چه شرکتها درباره ارقام موجود در گزارش‌های مالی صریح‌تر باشند، میزان شفافیت نیز بیشتر خواهد بود. کیفیت گزارش‌های مالی همواره موضوع مورد علاقه هیأت‌های مدیره، سهامداران، محققین و خود حسابداران حرفه‌ای بوده و هست. در سال‌های اخیر موج رسوایی‌های حسابداری که در جامعه مالی بین‌المللی رخ داده است، منجر به افزایش سؤالات و نگرانی‌هایی در مورد کیفیت گزارشگری مالی شده است (براون و همکاران، ۲۰۱۰). چندین شرکت برجسته نظیر (انرون، ورلدکام، مارکونی، پارمالات، کادبری و بانک اوشن) در تقلب‌های مالی دخیل بوده‌اند. این مسأله منجر به تضعیف اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به تیم مدیریتی و گزارش‌های مالی شده است (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹).

برای توسعه پایدار و گسترش مدیریت تجارت در فضای نوین کسب و کار، نیاز به الگوی جدید گزارشگری داریم که همه آثار داخلی و خارجی عملیات شرکتها را منعکس نماید (ترول و همکاران، ۲۰۱۶؛ خوزین و همکاران، ۱۳۹۷). گزارشگری مالی و افشاء ابزار مهمی برای مدیریت جهت انتقال اثربخش اطلاعات به اشخاص برون سازمانی می‌باشد. افشای اطلاعات یکی از ابزارهای شفافیت مالی محسوب می‌شود که افزایش کیفیت آن منجر به افزایش نقدینگی سهام و ارزش‌آفرینی برای سهامداران و جامعه می‌شود (حسن و همکاران، ۲۰۰۹؛ کلارسون و همکاران، ۲۰۱۳؛ الزهار و همکاران، ۲۰۱۵). افشای اطلاعات پیامدهای مطلوب زیادی دارد. پژوهش‌های متعدد نشان می‌دهد که افشاء و شفافیت بیشتر منافع زیادی برای شرکتها به دنبال خواهد داشت. از جمله مهم‌ترین آنها، هزینه سرمایه کمتر و کاهش عدم تقارن اطلاعات به استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و

برون‌سازمانی و افزایش ارزش شرکت می‌شود و انتظار بر این است که ایمن‌سازی گزارشگری مالی، تقویت کیفیت و افزایش شفافیت گزارشگری مالی را در بر داشته باشد (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۹؛ بهیر و همکاران، ۲۰۱۰).

با توجه به جهانی شدن بازار کسب و کار، گسترش جغرافیایی و تقاضای بیشتر برای اطلاعات شفاف در میان سرمایه‌گذاران، سهامداران و به طور کلی کیفیت گزارشگری مالی به عنوان منبع اصلی استراتژی شرکت جایگاه خود را در میان عوامل بازار پیدا کرده است (فررو، ۲۰۱۴). 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). گزارشگری مالی عبارت است از گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه به استفاده‌کنندگان آن اطلاعات (ولک و همکاران، ۲۰۰۱؛ حسینی و کرماشاهی، ۱۳۹۱: ۳). کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به طور منصفانه نشان می‌دهند (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ عربصالحی و میرزایی، ۱۳۹۵: ۵۰). شرکتها با افزایش گزارشگری و کیفیت اطلاعات ارائه شده می‌توانند سرمایه‌گذاری‌های خود را به مرز کارایی نزدیک‌تر نمایند، در نتیجه علاقه‌مندی شرکتها به تهیه و ارائه گزارش‌های مالی باکیفیت، افزایش می‌یابد (سادات سیدجمالی و دعائی، ۱۳۹۷: ۱۱۱).

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 بالابردن اعتبار گزارشگری مالی می‌شود. ایمن‌سازی باعث می‌شود ریسک به کمترین حد ممکن برسد و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی بهبود یابد.

مالی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران قابل‌اتکاء‌ترند (فرانسیس و شیپر، ۱۹۹۹؛ سامی و ژئو، ۲۰۰۴). 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؛ مرادی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۰). افشای اطلاعات صحیح، جامع و به‌هنگام، اطمینان سهامداران را تقویت کرده و به آنان اجازه می‌دهد ارزیابی آگاهانه‌های از عملکرد و دارایی‌های خود داشته باشند. این موضوع حمایت از سهامدار و کارایی بازار را افزایش می‌دهد (اتحادیه اروپا، ۲۰۰۴). دامنه افشاء و کیفیت گزارشگری مالی که از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دست می‌آید، توان بالقوه برای مدیریت سود را کاهش می‌دهد (لئوز و ورکچیا، ۲۰۰۰؛ آشبایوگ، ۲۰۰۱؛ آشبایوگ و پنکوس، ۲۰۰۱؛ لئوز و همکاران، ۲۰۰۳؛ اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶: ۵۱).

در بسیاری از مطالعات حسابداری و مالی، کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است (راجگوپال و وینکتچالم، ۲۰۱۱). به عبارتی، هرگاه مدیران در ارائه اقلام مندرج در صورتهای مالی دو واژه بی‌طرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، می‌توان گفت که کیفیت گزارشگری مالی دارد. بنابراین، امن بودن گزارشگری مالی شرکتها موجب بهبود کیفیت آنها می‌گردد (برندت و همکاران، ۲۰۱۰). برخی از محققان معتقدند که طرفین قرارداد اطلاعاتی شفاف دارند و محیط اطلاعاتی، در تعیین حدود تعارضات و همچنین، در طراحی مکانیزم‌هایی برای کاهش آن نقش اساسی ایفا می‌کنند و گزارشگری مالی باکیفیت یکی از ابزارهای اصلی دستیابی به محیط اطلاعاتی شفاف است (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰). برخی محققان تمایل دارند از کیفیت گزارشگری مالی به عنوان عامل محرک درجه اول

ایمن‌سازی از منظر شرکت، زمانی صورت می‌گیرد که بتواند اعتماد بازار را به دست بیاورد. یکی از مهم‌ترین راه‌های برون‌رفت از عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از مسائل نمایندگی، گزارشگری مالی است (بیدل و هیلاری، ۲۰۰۶). چانی و همکاران (۲۰۱۱) معتقدند شرکت‌های دارای روابط سیاسی به دلیل فقدان نفوذ بازار بر آنها برای افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، اطلاعات باکیفیت پایین‌تری ارائه می‌نمایند. همچنین، شرکت‌های دارای اتصال سیاسی، به دلیل برخورداری از حمایت‌های دولتی، نیاز به بهبود و ارتقاء کیفیت افشاء و افزایش شفافیت محیط اطلاعاتی را احساس نمی‌کنند؛ زیرا به آسانی به اعتبارات مالی دسترسی داشته و از امتیازات ویژه بهره‌مند می‌گردند. بنابراین، کیفیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی در آنها پایین است (بوشمن و پیتروسکی، ۲۰۰۶؛ لئوز و ابرهولزگری، ۲۰۰۶).

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل‌مقایسه، یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. طبیعی است که اطلاعات مالی باکیفیت مطلوب، در تصمیم‌گیری‌ها و تخصیص بهینه منابع و کارایی بازار اثر مثبت دارد که خود رشد، توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال دارد (گودرزی و بابازاده شیروان، ۱۳۹۴: ۱۰۶). در صورتی که افشای کامل و به همراه آن شفافیت در گزارشگری مالی وجود داشته باشد، این امکان به وجود می‌آید که شرایطی مطمئن پدید آید و اطمینان نسبت به حمایت از منافع سرمایه‌گذاران افزایش یابد. از طرفی، ناکافی و مبهم بودن اطلاعات افشاء شده ممکن است به بدگمانی و رفتارهای غیراخلاقی منجر شود که این امر سبب بالا رفتن ریسک و کاهش ارزش شرکت می‌گردد و این موضوع، ایمن‌سازی گزارشگری مالی را به خطر می‌اندازد (امیونگ و همکاران، ۲۰۱۲).

یکی از مهم‌ترین مفاهیم مورد اشاره در چارچوب نظری، ویژگی‌های کیفی اطلاعات است. هرچه مربوط بودن اطلاعات بیشتر باشد، صورتهای

شرکت بدون هیچ تئوری پشتوانه یاد کنند (زیمرن، ۲۰۱۳).

بالا تر بودن کیفیت گزارشگری مالی حاکی از ایمنی اطلاعات مالی و شفافیت در امر گزارشگری می‌شود. از دیدگاه گزارشگری مالی، نتیجه مطلوب حاکمیت شرکتی فراهم آوردن اطلاعات حسابداری باکیفیت بالا برای گروه‌های استفاده‌کننده از صورتهای مالی می‌باشد. اولاً حاکمیت شرکتی، مدیریت سود را محدود می‌سازد و ثانیاً موجب افزایش حجم افشای اطلاعات شرکت می‌شود که این مسأله خود منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌شود که در نتیجه می‌تواند بر کیفیت اطلاعات و همچنین ایمن نمودن گزارشگری مالی اثرگذار باشد (حبیب و عظیم، ۲۰۰۸). بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، علامت مثبتی را در مورد ایمن‌سازی، شفافیت و گزارشگری مالی باکیفیت ارائه می‌دهد (ون تندلو و وانسترالن، ۲۰۰۵؛ اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶: ۵۲). اجرای استانداردهای بین‌المللی، ایمن‌سازی گزارشگری مالی و کیفیت ارقام حسابداری را از مجرای کاهش مدیریت سود تقویت کرده است که به نوبه خود، به عدم تقارن اطلاعاتی و دستکاری کمتر سود و به افشای اطلاعات باکیفیت‌تر منجر می‌شود که به سرمایه‌گذاران در انجام قضاوت‌های آگاهانه و بدون سوءگیری کمک خواهد کرد (ایتیریدیس، ۲۰۱۰؛ اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶: ۵۳). اجرای استانداردهای بین‌المللی، قابلیت‌اتکاء، اعتبار، ایمن‌سازی و یکپارچگی گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. استانداردهای بین‌المللی باعث افزایش ایمنی‌سازی و کیفیت گزارشگری مالی (بارث و کلینچ، ۲۰۰۷)، افزایش قدرت تصمیم‌گیری از سوی استفاده‌کنندگان اطلاعات (اسمیت، ۲۰۰۸)، افزایش حجم معاملات سهام و افزایش قابلیت مقایسه خواهد شد. از دلایل عدم ایجاد بهبود کیفیت گزارشگری مالی و به دنبال 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). پذیرش استانداردهای بین‌المللی باعث ارائه استانداردهای حسابداری باکیفیت بالا در سراسر کشور می‌شود. این امر دربرگیرنده دو تأثیر مهم است که یکی تقویت ایمن‌سازی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی (شفافیت) و دیگری بهبود مقایسه‌پذیری مقطعی از اطلاعات حسابداری است. بنابراین، لازمه اصلی بین ایمن‌سازی گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی می‌باشد (هایل و لئوز، ۲۰۱۰).

هرچند تاکنون پژوهش‌های بسیار زیادی در رابطه با گزارشگری مالی صورت گرفته است ولی به موضوع ایمن‌سازی آن پرداخته نشده است. به برخی از پژوهش‌های خارجی و داخلی که تا حدودی به موضوع این پژوهش در ارتباط هستند، اشاره می‌گردد.

۲-۱- پیشینه پژوهش

دوگان و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌های سودآور در مقابل شرکت‌های زیانده بودن، علاقه بیشتری به ارائه سریع‌تر گزارش‌های مالی داشته‌اند. اندازه شرکت، ریسک مالی و سابقه گزارشگری به‌موقع از دیگر عوامل موثر بر گزارشگری به‌موقع بودند.

اسکات و برون (۲۰۰۸) دریافتند که اخذ گواهی ایزو ۱۴۰۰۱، منجر به افزایش استفاده از معیارهای آینده محور شده است. همچنین، در شرکت‌های بزرگتر استفاده از معیارهای آینده محور بیشتر از شرکت‌های کوچکتر بوده است و تفاوت‌های زیادی در معیارهای اندازه‌گیری در نواحی و کشورهای مختلف وجود دارد.

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

گزارشگری مالی طی دوره زمانی مورد مطالعه در بازار سرمایه از روند مناسبی برخوردار بوده است.

باباجانی و صیدی (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی ارائه مدلی برای گزارشگری مالی در بازار سرمایه کشورهای اسلامی؛ نمونه موردی ایران پرداختند. نتایج پژوهش حاضر به مدلی از گزارشگری مالی منجر شده است که در آن، نقطه مرکزی گزارشگری و تهیه صورت‌های مالی، نه شخصیت اقتصادی یا مالکین بنگاه، بلکه رشته فعالیت‌های اصلی کسب و کار و بخش‌های مهم بنگاه است.

مهدوی و جمالیان‌پور (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر سرعت گزارشگری مالی در بازه زمانی ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۷ با تعداد ۲۷۶ شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد شرکتها با سرعت گزارشگری مختلف دارای نسبت‌های مالی و غیرمالی متفاوتی هستند. همچنین، سرعت گزارشگری مالی در صنایع مختلف متفاوت بود. سرعت گزارشگری مالی در طی سال‌های مورد مطالعه به طور میانگین بیشتر شده است. اکثر نسبت‌های مالی و غیرمالی مورد بررسی با سرعت گزارشگری مالی رابطه معناداری داشتند. با استفاده از نسبت‌های مالی و غیرمالی می‌توان به مدل‌های معناداری برای پیش‌بینی سرعت گزارشگری مالی دست یافت.

حسینی و کرمشاهی (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی پرداختند. در نهایت این نتیجه استنباط شد که علی‌رغم انطباق زیاد استانداردهای گزارشگری مالی با استانداردهای بین‌المللی، هنوز موارد زیادی وجود دارد که سبب کاهش کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی می‌گردد. حاجیان‌نژاد و همکاران (۱۳۹۴) با مبنا قرار دادن چارچوب مفهومی حسابداری به بررسی ویژگی‌های مدنظر برای تدوین چارچوب مفهومی گزارشگری اجتماعی و محیطی (غیرمالی) در ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد از نظر اهداف گزارشگری و همچنین ویژگی‌های کیفی اطلاعات، مشابهت‌های زیادی بین چارچوب مفهومی حسابداری و چارچوب قابل ارائه برای گزارشگری غیرمالی در ایران وجود

حسابرسی است و این تغییرات منجر به تغییر در هدف اصلی حسابرسی مالی و استانداردهای حسابرسی نمی‌گردد. با این وجود، اسناد، مدارک و گزارش‌های الکترونیکی که در قالب حسابداری همزمان تهیه می‌شود، نقش حسابداران مستقل در فرآیند گزارشگری مالی از جمله مقطع خطر حسابرسی و ماهیت تهدیدات را تغییر می‌دهد. به طوری که برای حسابرسان مستقل استفاده از زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر باعث تسریع فرآیندهای اجرای عملیات حسابرسی خواهد شد. از سوی دیگر، حسابرسان نیازمند فراگیری مسائل مرتبط با پردازش‌های کامپیوتری و مسائل مرتبط با زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر هستند. اگرچه تغییرات ایجاد شده در این فرآیندها، متفاوت با فرآیند عملیات حسابرسی سنتی است، لیکن عدم حرکت حسابرسان در یادگیری این فرآیندهای عملیاتی و آشنایی با محیط حسابرسی مربوطه تا حدود زیادی فاصله حسابرسی و حسابداری را زیاد خواهد کرد.

ایودجی و ماری (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین‌کننده گزارشگری مالی داخلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اندازه شرکت نوع حسابرس با رویکرد گزارشگری مالی داخلی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد.

فریاس استونو و همکاران (۲۰۱۳) عوامل فرصت‌های رشد، اندازه شرکت، ساختار مدیریت به همراه تنوع جنسیتی مهم‌ترین عوامل در انتشار گزارش‌های یکپارچه بوده است.

اورتاس و همکاران (۲۰۱۴) ترکیبی از تئوری‌های پایه گزارشگری پایه شامل تئوری‌های نمایندگی، هزینه‌های سیاسی، علامت، مشروعیت می‌تواند به درک کامل تر ارتباط بین نسبت‌های مالی همچون اندازه شرکت، اهرم مالی و بازده سرمایه‌گذاری با سطح گزارشگری غیرمالی کمک نماید.

هشنی (۱۳۸۵) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر مطلوبیت گزارشگری مالی با تعداد ۱۴۳ شرکت پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بهبود

دارد. هرچند برخلاف گزارشگری مالی، اهمیت گزارشگری غیرمالی برای مدافعان محیط زیست و دولت بیشتر از سایر افراد و گروه‌ها می‌باشد ولی سرمایه‌گذاران و سهامداران نیز جزء مخاطبان اصلی گزارشگری غیرمالی تلقی می‌شوند.

مرادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر به‌هنگامی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک‌های شبکه عصبی مصنوعی و درخت تصمیم در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹ پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد متغیرهای نسبت مالکیت سهامداران نهادی، تعداد سهامداران عمده، صنعت، حسابر بس بزرگ، اظهارنظر مقبول، نسبت اعضای غیرموظف هیأت‌مدیره، گزارش تلفیقی و بازده ارزش ویژه بیشترین اثر را بر به‌هنگامی دارند. به‌علاوه، میانگین دقت تکنیک‌های شبکه عصبی مصنوعی بالاتر از درخت تصمیم است.

کاظمی و سجادی (۱۳۹۵) 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 حسابر بس به عنوان شرایط مداخله‌گر متولد می‌شوند. همچنین، ۲۵ طرح تقلب در صورتهای مالی و اجزاء آنها شناسایی شده است. افزون بر این، پیامدهای تقلب در گزارشگری مالی در دو سطح صورتهای مالی و بازار سرمایه طبقه‌بندی و تفسیر شده است.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشاء اطلاعات پایداری شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ برای ۹۲ شرکت پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین مدیریت سود، محافظه‌کاری و کیفیت اقلام تعهدی با افشاء اطلاعات پایداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما بین شاخص افشای الزامی و افشاء اطلاعات پایداری رابطه معناداری مشاهده نگردید. بنابراین، شرکت‌هایی که مدیریت سود انجام

می‌دهند، از اطلاعات پایداری به‌عنوان جایگزینی برای کیفیت پایین گزارشگری استفاده می‌کنند. همچنین شرکت‌های محافظه‌کارتر و شرکت‌هایی که کیفیت اقلام تعهدی بالاتری دارند، اطلاعات پایداری را به‌عنوان مکملی برای کیفیت گزارشگری خود در نظر می‌گیرند. اما از روی شاخص افشای الزامی بورس نمی‌توان در مورد هدف افشا اطلاعات پایداری اظهارنظر کرد.

محمدیان و ستایش (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی پرداختند. الگوی نهایی به دست آمده شامل چهار بعد، شامل ۱۵ مولفه و ۹۰ شاخص است که می‌تواند به عنوان الگوی بومی و بدیع برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌های ایرانی مورد استفاده قرار گیرد.

۳- سوال پژوهش

با توجه به اینکه سوال اصلی آن است که «مدل راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی» چیست؟ و به دلیل بهره‌گیری از مدل پارادایمی نظریه زمینه‌ای در این پژوهش و از آنجا که مدل پارادایمی دربرگیرنده «مقوله‌ها»، «شرایط علی»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» است، بنابراین سوال‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد. شایان ذکر است به دلیل هم‌جنس بودن شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، هر سه اجزاء در قالب عوامل موثر بر ایمن‌سازی گزارشگری مالی مدنظر قرار گرفته‌اند. با این اوصاف، سوال‌های این پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- معانی ذهنی ذینفعان مورد مطالعه از ایمن‌سازی گزارشگری مالی چیست؟
- بر اساس دیدگاه ذینفعان مورد مطالعه، عوامل موثر بر ایمن‌سازی گزارشگری مالی چیست؟
- بر اساس دیدگاه ذینفعان، پیامدهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی چیست؟

با توجه به سوال‌های پژوهش، تحلیل داده‌ها که به توصیف پاسخ به سوال‌های بالا اختصاص دارد، به صورت توصیفی ارائه خواهد شد. به منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش و به عنوان پاسخ به سوال‌های پژوهش یعنی معانی ذهنی ذینفعان از ایمن‌سازی گزارشگری مالی، عوامل موثر بر آن و پیامدهای آن در قالب مدل سیستمی راهکارهای ایمن‌سازی (ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) ارائه می‌گردد.

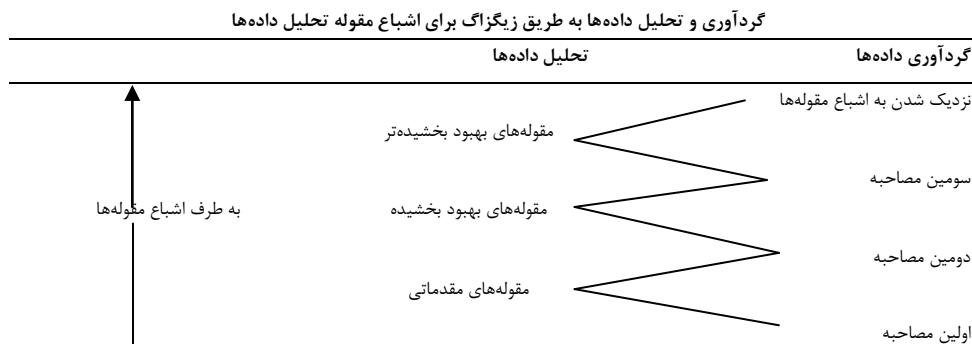
۴- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع هدف، یک تحقیق کاربردی محسوب می‌شود و با توجه به این موضوع که با داده‌های کیفی سروکار خواهد داشت، در طبقه تحقیقات کیفی قرار می‌گیرد. در این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان به جمع‌بندی و تحلیل داده‌ها پرداخته می‌شود. نظریه‌پردازی زمینه بنیان یک رویکرد پژوهشی است که بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی به تدوین نظریه‌های جدید کمک می‌کند. این رویکرد توسط گلیزر و استراوس (۱۹۶۵) مطرح شده و هدف آن تقویت مطالعات کیفی و ارائه راهکارهایی برای کاهش سیطره کمی‌گرایی متداول در علوم اجتماعی می‌باشد. استقرا محور اصلی در نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. در این رویکرد تحلیل کیفی مقدم بر تحلیل کمی و تولید نظریه مقدم بر آزمون در نظر گرفته می‌شود. این روش این فرصت را ایجاد می‌کند که پدیده‌های پیچیده‌ای که توسط مدل‌های کمی قابل بررسی نیستند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند (سلدن، ۲۰۰۵). در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، استخراج اطلاعات از متن‌ها و تحلیل اطلاعات و در نهایت استخراج مدل و نظریه طی سه مرحله اصلی (کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی) انجام می‌شود. در مرحله کدگذاری باز، با مطالعه چندباره متن پیاده‌سازی شده مصاحبه‌ها، مفاهیم مرتبط با موضوع پژوهش استخراج می‌شود. در مرحله کدگذاری محوری، این مفاهیم با الگوی مطرح در نظریه‌پردازی زمینه بنیان با محوریت

ایمن‌سازی گزارشگری مالی طبقه‌بندی می‌شود و در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها به هم مرتبط داده می‌شود. در این مرحله با کدگذاری گزینشی، در ادامه مراحل قبلی (کدگذاری باز و کدگذاری محوری) مقوله‌های استخراج شده بر اساس فراوانی تأکید افراد خبره یکپارچه‌سازی و پالایش می‌شوند و بر اساس ارتباطاتی که در مرحله کدگذاری محوری بین مقوله‌ها ایجاد می‌شوند، مفاهیم مورد تأکید و اجماع مصاحبه شوندگان در قالب یک مدل ارائه می‌شود. در این پژوهش این کدگذاری در قالب ارائه الگوی سیستمی (بصری) صورت پذیرفته است. شرایط مداخله‌گر (زمینه عام) و بستر (شرایط خاص) در قالب عوامل زمینه‌ای ارائه گردیده‌اند و شرایط علی که عمدتاً بر ورودی‌ها و اجرای کار ایمن‌سازی گزارشگری مالی دلالت دارند در آن قالب‌ها طبقه‌بندی شدند.

جامعه آماری پژوهش، اساتید دانشگاه‌ها و خبرگان حرفه‌ای که در حوزه گزارشگری مالی صاحب‌نظر هستند، می‌باشد. اطلاعات با مصاحبه‌های ساختاریافته از خبرگان و متخصصان حوزه گزارشگری مالی گردآوری شده است. با این توصیف، مشارکت‌کنندگانی که در حوزه گزارشگری مالی تخصص لازم را داشتند، به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند؛ یعنی از هر مشارکت‌کننده درخواست گردیده‌است تا مشارکت‌کننده بعدی که دارای تخصص لازم جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است، معرفی نمایند. با توجه به بهره‌گیری این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای و از آنجایی که روش نظریه زمینه‌ای مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی متکی بر تصورات معرفت‌یابی نمونه آماری برای تعمیم‌پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند، پس طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. در رویکرد نظریه زمینه‌ای از دو نوع نمونه‌گیری استفاده می‌شود که اول، نمونه‌گیری هدفمند است؛ یعنی مشخص گردد که با چه گروه‌هایی و افرادی باید گفتگو کرد و دوم، نمونه‌گیری نظری است؛ یعنی آنکه

محقق برای تکمیل اطلاعات و رفع موارد مفقودشده باید کجا رجوع نماید (ایمان، الف ۱۳۹۱). فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد.



شکل (۱): گردآوری و تحلیل داده‌ها به طریق خط شکسته

(بازرگان، ۱۳۹۱: ۱۱۳)

اضافه نموده است و در واقع به اشباع نظری رسیده است. مصاحبه‌ها با رعایت نکات اخلاقی و کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان ضبط شده است. مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۷ انجام گرفته است. کل زمان اجرای ۲۳ مصاحبه حدود ۲۶ ساعت بوده است که به طور متوسط هر مصاحبه حدود ۶۷ دقیقه به طول انجامیده است.

گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که در مصاحبه‌های جدید، مفاهیم و مقوله‌های جدیدی به دست می‌آید. زمانی که مصاحبه‌های جدید مقوله‌های جدید به دست ندهد، گردآوری داده‌ها متوقف و به اصطلاح مقوله‌ها به اشباع می‌رسند. در چارچوب شیوه توصیف شده در جدول (۲)، تعداد ۲۳ مصاحبه صورت گرفته است؛ چرا که بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری شده مفاهیم بیشتری

جدول (۲): وضعیت مدارک حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان

مدرک تحصیلی	رشته تحصیلی	تعداد	درصد فراوانی
استادیار / عضو کمیته تدوین سازمان حسابرسی - دکتری	حسابداری	۱۱	٪۴۸
دانشیار / عضو کمیته تدوین سازمان حسابرسی - دکتری	حسابداری	۹	٪۳۹
استاد - دکتری	حسابداری	۲	٪۹
مدیر سازمان بورس - کارشناسی ارشد	حسابداری	۱	٪۴
جمع مشارکت‌کنندگان در مصاحبه		۲۳	٪۱۰۰
خارج از مشارکت‌کنندگان در مصاحبه			
استادیار - دکتری	حسابداری	۱	٪۲۵
دانشیار - دکتری	حسابداری	۳	٪۷۵
جمع خارج از مشارکت‌کنندگان در مصاحبه		۴	٪۱۰۰

۵- شیوه تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله، یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر هم‌پوشانی دارند و به طور همزمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است:

کدگذاری باز (Open Coding): عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آنها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق موارد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگتر متن باشند. در فرآیند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برجسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوطند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصار داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند؛ زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند. بنابراین تحت این نوع کدگذاری، مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ای از این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱).

در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. به عنوان مثال، فرآیند کدگذاری در نقل و قول زیر ارائه شده است:

«... اگر بخواهیم استفاده‌کننده رو ایمن کنیم اول باید بیاییم ساختار اقتصادیمون رو اصلاح کنیم بعد اگه ساختار اقتصادیمون رو اصلاح کردیم درست شد باید نیروهای خودمون رو آموزش درست بدیم تو شرکتها اون اگه اصلاح شد باید ساختارهای نظارتی خودمون که بحث حاکمیت شرکتی هست بحث حسابرسی داخلی هست بحث حسابرسی مستقل هست اینها باید وظایف خودشون رو درست اجرا بکنند...». در این نقل و قول، برجسب‌های مفهومی «ساختار اقتصادی»، «آموزش حرفه‌ای» و «حاکمیت شرکتی» به عنوان «عوامل زمینه‌ای» و «استقلال حسابرسی» به عنوان «ورودی‌ها» طبقه‌بندی می‌شود. در نقل و قول دیگر، «... از پیامدهای کلان برداشت میشه وقتی شرکتها شفاف بشوند و ایمن‌سازی بشوند باعث میشه که سهامدار بهشون اعتماد کنه وقتی سهامدار اعتماد کنه منابع محدود بین شرکتهایی که دارند ساین مناسبی میدن تخصیص پیدا می‌کنه وقتی منابع داشته باشن شرکتها و پاسخگو باشند در برابر منابع درست عمل می‌کنند درست عمل کردن اونها شکوفایی اقتصادی ایجاد می‌کنه شکوفایی اقتصادی باعث میشه که فرهنگ و خیلی چیزهای تو جامعه مسئولیت‌های اجتماعی افزایش پیدا کنه...». در این نقل و قول، برجسب‌های مفهومی «فرهنگ عمومی» و «سیستم مسئولیت اجتماعی» به عنوان «عوامل زمینه‌ای» و «تقویت فرهنگ پاسخگویی- پاسخ‌خواهی» و «رشد و توسعه اقتصادی» به ترتیب به عنوان «راهکارها» و «پیامدها» طبقه‌بندی می‌شود.

کدگذاری محوری (Axial Coding): عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱). در کدگذاری محوری، مقوله‌های

جنبه، ترکیبی از جنبه‌ها و یا تمام این جنبه‌ها است. به طور خلاصه، ورودی‌ها، منابع انسانی و جنبه‌های کاربردی از کار هستند. فرآیندها، اقدامات صورت گرفته در انجام و تصمیمات اتخاذ شده در کار (ایمن‌سازی گزارشگری مالی) هستند، خروجی‌ها، نتایج کار هستند. ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها سه بعد اصلی هستند و مدل‌های فرآیندگرا از کیفیت را ایجاد می‌کنند. پیامدها آن چیزی هستند که به عنوان نتیجه خدمات و یا کار در حال انجام رخ می‌دهد و عوامل زمینه‌ای، عوامل خارج از کنترل ارائه‌دهنده کار هستند که ممکن است ایمن‌سازی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهند. ترکیب هر یک از این ابعاد مهم است. مدل ایمن‌سازی گزارشگری مالی چهار بعد را به تصویر می‌کشد: ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها و پیامدها که هر کدام می‌توانند تحت تأثیر بعد پنجم یعنی عوامل زمینه‌ای قرار گیرند. پس راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی نیز در ابعاد مذکور توسط مشارکت‌کنندگان مدنظر قرار گرفته است. با عنایت به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت‌کنندگان از ایمن‌سازی گزارشگری مالی و به تفکیک ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای می‌باشد. پس از تحلیل و کدگذاری حجم فراوانی از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها، متن مقالات و یادداشت‌ها)، مقوله‌های پدیدار شده از داده‌ها در قالب الگوی بصری و سیستمی پیرامون راهکارهای دستیابی به ایمن‌سازی گزارشگری مالی در شکل (۲) به نمایش درآمده است.

استخراجی حول محورهای «شرایط علی»، «پدیده»، «بستر»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌گردند. در این پژوهش این کدگذاری در قالب ارائه الگوی سیستمی (بصری) صورت پذیرفته است. شرایط مداخله‌گر (زمینه عام) و بستر (شرایط خاص) در قالب عوامل زمینه‌ای ارائه گردیده‌اند و شرایط علی که عمدتاً بر ورودی‌ها و اجرای کار ایمن‌سازی گزارشگری مالی دلالت دارند در آن قالب‌ها طبقه‌بندی شدند.

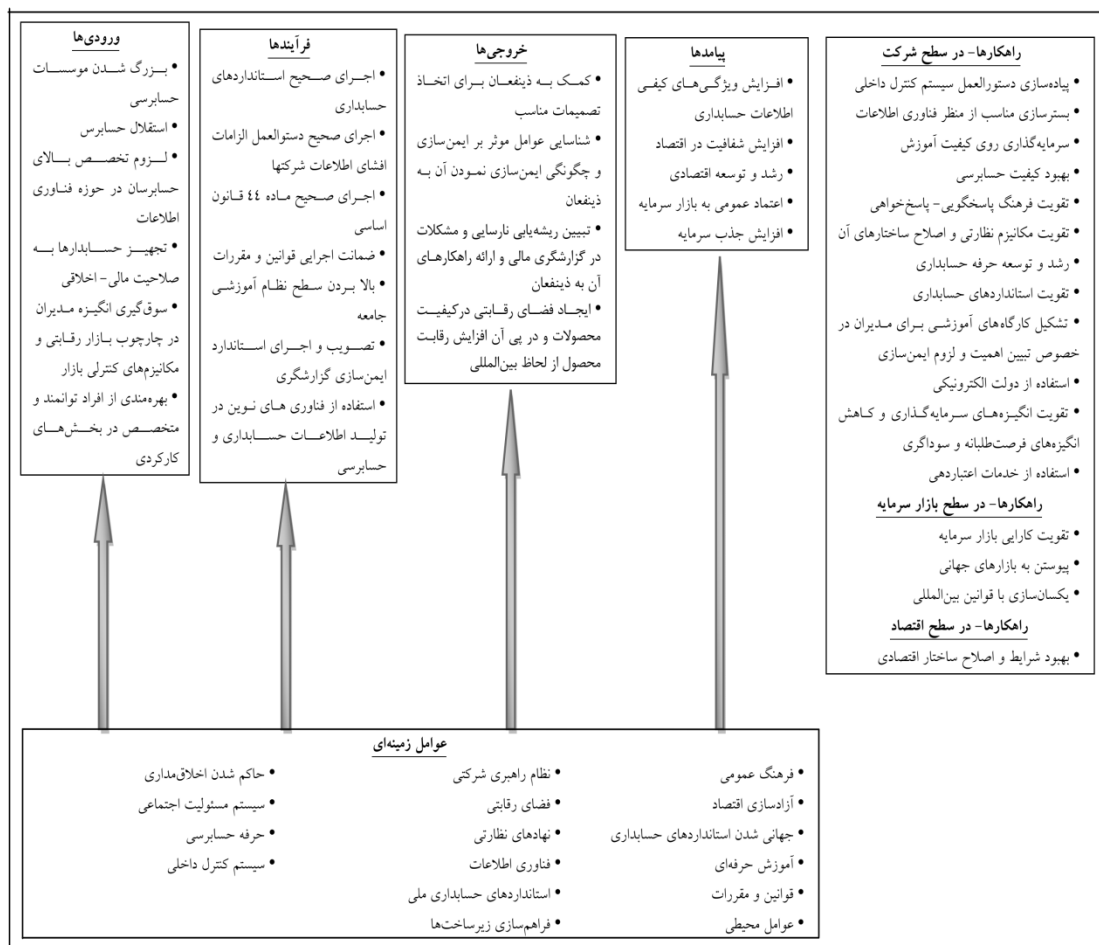
کدگذاری انتخابی (Selective Coding): عبارت

است از روند انتخاب مقوله هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند (بازرگان، ۱۳۹۱). تحلیل خط داستان و تشریح روابط میان مقوله‌های استخراجی حاصل این نو کدگذاری است که در این مقاله در تحلیل یافته‌ها و نتیجه‌گیری به طور مختصر به آن پرداخته شده است.

به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۴ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر آنها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. به علاوه، مشارکت‌کنندگان مختلف داده‌های گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

۶- یافته‌های پژوهش

بررسی مفهوم «ایمن‌سازی گزارشگری مالی» نشان می‌دهد که مفهوم «ایمن‌سازی گزارشگری مالی» چندبعدی است. ایمن‌سازی گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از ابعاد کلیدی از جمله ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است. معیار ایمن‌سازی گزارشگری مالی شامل یک



شکل (۲): الگوی طراحی شده راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

با بهره‌گیری از رهیافت پژوهش کیفی، در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی که خاص روش نظریه زمینه‌ای است، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی را پیرامون ورودی‌ها، خروجی‌ها، عوامل زمینه‌ای، فرآیندها و پیامدها ارائه نمودند (شکل ۲). نتیجه‌گیری می‌شود راهکارهای ایمن‌سازی گزارشگری مالی شامل راهکارهای ورودی‌های آن (بزرگ شدن موسسات حسابرسی، لزوم تخصص بالای حسابرسان در حوزه فناوری اطلاعات، سوق‌گیری انگیزه مدیران در چارچوب بازار رقابتی و مکانیزم‌های کنترلی بازار و ...)، فرآیندها (اجرای

صحیح استانداردهای حسابداری، اجرای صحیح ماده ۴۴ قانون اساسی، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و ...)، خروجی‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی (یافته‌ها، پیشنهادهای و ارائه گزارش)، پیامد (نتایج) ایمن‌سازی گزارشگری مالی (رشد و توسعه اقتصادی، افزایش شفافیت در اقتصاد و ...) و عوامل زمینه‌ای (آزادسازی اقتصاد، جهانی شدن استانداردهای حسابداری، فضای رقابتی، سیستم کنترل داخلی، قوانین و مقررات و ...) است. با توجه به جدی بودن موضوع ایمن‌سازی گزارشگری مالی، عوامل ورودی‌ها، خروجی‌ها، عوامل زمینه‌ای، فرآیندها و پیامدها دارای نقش موثری هستند که مستلزم توجه است.

گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به عنوان

راهکارهای ایمن‌سازی نمودن گزارشگری مالی برشمرده‌اند، به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

• ورودی‌ها

بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی - استقلال حسابرس: در مصاحبه‌ای بیان شده است که، «... خوب کیفیت حسابرسی فقط به واسطه دانش نیست، بلکه مهم‌تر از اون اینه که ما استقلال حسابرس رو افزایش بدیم افزایش استقلال حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابرسی میشه...». بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی به عنوان ضرورتی برای بهبود گزارشگری مالی مطرح است. اگر مؤسسات حسابرسی بزرگ شود، اولین خاصیت آن این است که در درون موسسه، نظام کنترل داخلی ایجاد می‌شود، انجام کار تابع سلیقه یک شریک نخواهد بود و کار طبق اصول و ضوابط معین انجام می‌شود. استفاده نکردن شرکتها از حسابرسی که درجه بالایی از استقلال را دارا هستند، نیز امکان عدم کارایی استانداردهای حسابداری را مطرح می‌نماید (پومری و تورنتن، ۲۰۰۸). حرفه حسابرسی باید اثبات کند که می‌تواند اعتماد جامعه را به خود جلب کند و این امر در وهله اول تابع استقلال حسابرس است. بنابراین، مؤسسات حسابرسی با افزایش شرکاء و به تبع آن افزایش کارکنان و یا ادغام با یکدیگر، مؤسسات بزرگتری را به وجود آورند تا زمینه شناسایی کیفیت مؤسسات حسابرسی مستقل بر اساس توان کاری و گزارشگری آنها فراهم بوده تا در افزایش ایمن‌سازی گزارش‌های مالی و شفافیت اطلاعاتی در بازار سرمایه نقش خود را به نحو مناسب‌تری ایفا نمایند.

لزوم تخصص بالای حسابرسان در حوزه فناوری اطلاعات: در مصاحبه‌ای نقل شده است که، «... حسابرسی رو باید جدی بگیرن از اون سمت استفاده از آدم‌ها متخصص و توانمند از اون سمت چون یکی از مشکلات موجود اینه که افراد ناتوانمند رو می‌زاریم آگاهی نداره اشراف نداره کلی در کار داستان درست میشه از اون سمت آی تی بیس کردن سیستم‌ها مکانیزه کردن سیستم‌ها به طوری که دخالت انسان در اونها کمتر بشه تو محاسبات و فرمول‌ها منتها به نحوه

درست از اون سمت تقویت حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و همان‌طور که گفتم تقویت حسابرسی الکترونیکی در سازمانها و شرکتها و البته خوب یه نگاه کاملی هم به اون زنجیره گزارشگری اون صنعت داشته باشیم شرکت خودش جزئی از گزارشگریه حالا تو اون بی‌زینس اون صنعت پیاده‌سازی کنیم XBRL اون هم میتونه خیلی کمک کنه...». به موجب قانون ساربینز-آکسلی (فصل ۴۰۴)، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا (PCAOB) زیر نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) و به منظور نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام امریکا تشکیل شد. نتایج جمع‌بندی بازرسان هیأت نسبت به نواقص مشاهده شده در عملکرد حسابرسان (حسابرسی کنترل‌های داخلی) در یکی از گزارش‌های آنها، حاکی از آن است که از مهم‌ترین عوامل ریشه‌ای بالقوه در بروز کاستی‌ها، کمبود نیروی انسانی موسسه‌های حسابرسی و کافی نبودن آموزش آنها در این زمینه می‌باشد. البته هیأت طی گزارش‌های مختلف عوامل زیادی را به عنوان نواقص فراگیر حسابرسی، کنترل‌های داخلی اعلام کرده است که برطرف کردن آنها مستلزم برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی برای کارکنان موسسه حسابرسی و آموزش بیشتر در این زمینه می‌باشد. از آنجا که استفاده از تجربه‌های کشورهای برای پیش‌بینی نتایج و رفع موانع احتمالی بسیار سودمند است، در ایران هم توجه به پرورش نیروهای متخصص حسابرسی برای اجرای اثربخشی و باکیفیت دستورالعمل یاد شده بسیار ضروری خواهد بود. قابلیت فناوری اطلاعات، مزایای بالقوه اثربخشی و کارآمدی را برای کنترل‌های داخلی واحد اقتصادی فراهم آورده (واسارهللی و هالپر، ۱۹۹۹) و به واحد اقتصادی این امکان را می‌دهد تا با اجرای کنترل‌های امنیتی در پایگاه داده‌ها، سیستم‌های عملیاتی و برنامه‌های کاربردی، توانایی واحد اقتصادی را برای نظارت بر عملکرد فعالیت‌های کنترلی و انجام اثربخش وظایف بالا ببرد (AICPA, 2006). افزون بر این، قابلیت فناوری اطلاعات به طور مستقیم بر توانایی مدیریت برای استقرار و حفظ

سیستم کنترل داخلی اثر می‌گذارد. بر اساس چارچوب کوزو، هنگامی که کنترل‌های داخلی در زیرساخت‌های بنگاه و فرآیند تجاری مستقر شوند، اثربخش هستند. شرکت‌هایی که دارای قابلیت‌های فناوری اطلاعات پیشرفته هستند، از زیرساخت‌های فناوری اطلاعات قوی و یکپارچه‌ای همچون سیستم برنامه‌ریزی منابع بنگاه (ERP) برای نظارت و پشتیبانی کنترل‌های طراحی شده در این سطح برخوردارند (موریس، ۲۰۱۱). برای پیاده‌سازی موثر و کارای سیستم کنترل داخلی اثربخش، لازم است بهبود قابلیت‌های فناوری اطلاعات همزمان با اجرای دستورالعمل مربوط در اولویت برنامه‌های شرکتها قرار بگیرد و آموزش‌های لازم در این زمینه به شرکتها ارائه شود. همچنین، تغییرهای نوپدید در فناوری و زیرساخت‌ها در پی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که مستلزم تخصص بالای حسابرسان در حوزه فناوری اطلاعات است، بزرگترین مشکل حسابرسان به شمار می‌آید. هزینه تغییر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات مشکل دیگری است که حسابرسان با آن روبرو هستند. حسابداران و حسابرسان باید نرم‌افزار مقرون به‌صرفه طراحی و تولید کنند که مشکل‌های فناوری اطلاعات/ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را حل و فصل کنند. بنابراین، حسابرسان باید چالش بروزرسانی دانش و مهارت‌شان در زمینه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و فناوری اطلاعات با هدف آمادگی برای مقابله با مشکل‌های آینده را بپذیرند. در این صورت، حسابرسان می‌توانند حسابرسی صورتهای مالی قابل‌اتکاءتر، دقیق‌تر، شفاف‌تر، معتبرتر و باکیفیت‌تری ارائه دهند.

• فرآیندها

اجرای صحیح استانداردهای حسابداری: در مصاحبه‌ها این موضوع بدین شکل مطرح شده است که، «... به عنوان مثال استاندارد شماره ۲۱، اجاره‌ها می‌گه اگر یک دارایی رو فروخته و مجدداً اون دارایی رو اجاره کردی اگر قرارداد اجاره از نوع اجاره عملیاتی نوشته بشه تمام سود فروش دارایی در سال اول

شناسایی میشه اما اگر اجاره از نوع عملیاتی نوشته نشود از نوع اجاره سرمایه‌ای قرارداد اجاره نوشته بشه شما سود فروش دارایی رو در سال اول شناسایی نمی‌کنی همشو بلکه تقسیم می‌کنی به چی؟ به مدت اجاره. سود رو هر سال یه بخش‌اش شناسایی می‌کنید خوب شرکت A در سال‌های گذشته از این استاندارد سوءاستفاده کرده درست؟ و اومده سودسازی کرده دارایی‌اش رو فروخته به یکی از شرکت‌های تابعی B و اون شرکت دوباره از اون شرکت اجاره کرده فروخته به یکی از شرکت‌های گروه C بعد مجدداً از اون اجاره کرده برای اینکه بتونه تمام سود رو در سال فروش در سال اول شناسایی کنه قرارداد اجاره رو به شکل عملیاتی نوشته. پس اولین کار برای ایمن‌سازی اینه که استانداردهای حسابداری رو درست اجرا کنیم...». عقیلی (۱۳۷۸)، در شرکت‌های بورسی، اجاره‌دهندگان در ۶۰٪ موارد استانداردهای حسابداری قراردادهای اجاره بلندمدت را رعایت نمی‌نمایند. به عبارتی، 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 (عقیلی، ۱۳۷۸). وثوق آبکنار (۱۳۸۹)، 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 (وثوق آبکنار، ۱۳۸۹). برای اینکه شرکتها گزارش مالی واقع‌بینانه تهیه و ارائه کنند، باید مدیران در قبال گزارشگری مسئول باشند و یک نهاد نظارتی نظیر بورس اوراق بهادار بر آنها نظارت جدی اعمال کرده و برای گزارشگری نادرست آنها مجازات‌های سنگین در نظر بگیرد. وجود استانداردهای حسابداری باکیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارایی بازار سرمایه ضروری است؛ چرا که

تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکاء می‌کنند. اگر استانداردهای مبتنی بر اصول به طور صحیح بکار برده شوند، از طریق تمرکز بر رجحان محتوای اقتصادی معاملات بر شکل آنها و بکارگیری شیوه حسابداری یکسان برای مبادلات مشابه، کیفیت اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشند. به منظور ارتقاء شفافیت، کیفیت گزارشگری مالی و ایمن‌سازی، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نظارت خودشان را جهت اجرای صحیح استانداردهای تدوین شده بکار ببرند.

بالا بردن سطح نظام آموزشی: در مصاحبه‌ای نقل شده است که، «... حسابداریها باید هم در طول تحصیل دانشگاه و هم در کار تجربیشون آموزش ببینن برای فهم این استانداردها و بکارگیری اونها، نکته سوم این هست که باید در متون درسی حسابداری آموزش رفتار حرفه‌ای یا اتیکس هم به دانشجویان داده بشه و حتی اونهایی که کار حرفه‌ای حسابداری انجام میدن به صورت تجربی بطور مداوم آموزش‌های اخلاق حرفه‌ای ببینن که از استانداردها بخوبی استفاده بکنن صادقانه استفاده بکنن درستکارانه استفاده بکنن...». هر واحد تجاری برای مدیریت نیازمند نیروهای متخصص است که استفاده از این نیروها در امور حسابداری و مالی ضرورت بیشتری دارد و تربیت این افراد به عهده دانشگاه‌ها می‌باشد. با این حال اغلب دانش‌آموختگان پس از فراغت از تحصیل و شروع به کار در حسابداری و حسابرسی به دلیل منطبق نبودن مطالب ارائه شده در دانشگاه‌ها با نیازهای صنایع، یا ناکافی بودن آموزش دانشگاهی از این مسأله رنج می‌برند. نبود ارتباط بین صنعت و دانشگاه موجب شده است که نیاز واحدهای تجاری به درستی شناسایی نشود و دروس دانشگاه از نیازهای واقعی فاصله بگیرد. برای مثال، تدریس استانداردهای حسابداری در کمتر واحدهای دانشگاهی جدی گرفته شده است که آموزش جدی‌تر آن مورد تأکید پژوهشگران است. ضعف آموزش‌های حرفه‌ای شامل کمبود اساتید مجرب در امر آموزش حرفه‌ای،

نامناسب بودن برنامه‌های آموزش حرفه‌ای مستمر و به‌روز نبودن آن، عدم تدوین برنامه‌های آموزشی توسط موسسات حسابرسی و جدیت ناکافی جامعه حسابداران رسمی در مورد مباحث مرتبط با آموزش حرفه‌ای مستمر است. ضعف آموزش دانشگاهی شامل تسلط ناکافی اساتید دانشگاه‌ها به مباحث حرفه‌ای حسابرسی، مناسب نبودن منابع آموزشی دانشگاهی و سنتی بودن سیستم آموزش دانشگاهی یا روزآمد نبودن آن است (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱: ۷۶). به منظور همگامی حرفه حسابداری با تغییرهای محیط تجاری و شرایط اقتصادی، بازنگری و تعدیل در منابع آموزشی دانشگاهی و حرفه‌ای ضروری است. بی‌شک بهبود در کیفیت نظام آموزشی حسابداری می‌تواند موجب تربیت نسل جدیدی از حسابداران و حسابرسان متعهد و با دانشی شود که از منافع عمومی حفاظت کند. همچنین، با توجه به مسئولیتی که حرفه حسابداری در شفافیت مالی و پاسخگویی عمومی به عهده دارد، استانداردسازی منابع آموزشی حسابداری و تربیت نیروی انسانی متخصص در این زمینه، می‌تواند نقش بااهمیتی در راستای توسعه اقتصادی و بهبود انجام مسئولیت پاسخگویی ایفا کند.

• عوامل زمینه‌ای

آزادسازی اقتصاد: در مصاحبه‌ای بیان شده است که، (۱) «... زمینه رو آماده بکنه راهکار اینه که بخش خصوصی واقعاً اقتصاد بخش آزاد تقویت بشه یعنی حسابداری برای دولتی نیست برای بخش دولت هست ینی باید بخش خصوصی بایستی قوی بشه تقویت بشه...» (۲) «... دولتی بودن، دولت از قدیم گفتن کارفرمای خوبی نیست، بی‌زینسمن خوبی نیست بله، منتها بخش خصوصی ما بخش جدی خصوصی نیست یعنی بازم شبه دولتی شبه دولتی خصوصی جدی کسی که برای یک ریال سرمایه‌گذاریش برنامه داره طرح داره پرسش‌خواهی داره پاسخ‌خواهی داره نظارت جدی داره وقتی این عوامل نیست علامت اینه که این دارایی صاحب نداره اداره دولتی احساس بشه که بلاصاحب هست چیز بگذار میشه فرمالیته نظارت

جدی وجود ندارد بلکه دیگه گفتیم خصوصی‌سازی یکی از مهم‌ترین مسائل هست...». در شرایطی که تمام سهام شرکت یا بخش عمده آن در اختیار دولت است، گزارشگری مالی مفهوم خود را از دست می‌دهد و در واقع ذینفع دیگری به عنوان پاسخ‌خواه مطرح نیست. ساختار اقتصاد نفتی و دولتی بودن اقتصاد ایران از علل اصلی عدم تقویت و توسعه گزارشگری مالی در چند دهه اخیر است. وقتی دولت خودش بنگاه‌دار اصلی باشد، هر نوع کوششی برای شفافیت گزارشگری مالی به نوعی ایراد گرفتن از کار دولت یا مسئول دولتی تعبیر می‌شود. مسئول دولتی فکر می‌کند خودش زیرسوال رفته و به جای اینکه دولت به عنوان ناظر و از زاویه حفظ منافع عمومی به نقش حسابداری نگاه کند، خود را در مقابل آن می‌بیند. در ایران رشد اصلی دانش حسابداری، مربوط به بخشی است که در اقتصاد بازار کاربرد دارد و استفاده‌کننده و متقاضی اصلی آن، بخش خصوصی است. پس باید بخش خصوصی در محیط رقابتی و تحت نظارت وجود داشته باشد تا حرفه حسابداری بتواند رشد کند.

سیستم کنترل داخلی: در نقل و قولی آمده است که، «... کلاً بحث ایمن‌سازی رو در نظر داشته باشید خوب همیشه همه عواملی که رو شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی مهمه از جملش وجود یک سیستم کنترل داخلی قوی از جملش اینکه مثلاً کمیته حسابرسی قوی ما داشته باشیم واحد حسابرسی قوی داشته باشیم پرسنل واحد مالیمون آدم‌های باصلاحیتی باشن و متعهد باشن و متخصص باشن و اینها هیأت‌مدیره شرکت متعهد باشه متخصص باشه و معتقد به پایبند به وظایف و مسئولیت‌هایی که داره باشه...». در بخش‌های کارکردی ضعف‌های زیادی وجود دارد. یکی از مهم‌ترین دلایل ضعف کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری، سنتی بودن سیستم‌های آنهاست. سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری ناشی از فضای نسبتاً ناسالم اقتصادی کشور است. با توجه به این محیط نامناسب، اغلب مدیران به دنبال استفاده از روابط غیراقتصادی برای توسعه و تداوم فعالیت واحدهای تحت مدیریت خود می‌باشند.

کنترل‌های داخلی قوی یک عنصر مهم در دستیابی به گزارشگری مالی باکیفیت و قابل‌اتکاء (ایمن‌سازی) می‌باشند (آشبوک-اسکایف و همکاران، ۲۰۰۷: ۹۸؛ دوپل و همکاران، ۲۰۰۵: ۱۹۹). کنترل‌های داخلی اثربخش از طریق کاهش احتمال تخصیص نامناسب منابع و افزایش کیفیت گزارش‌های داخلی برای تصمیم‌گیری، ارتقای بهره‌وری عملیاتی را در پی خواهد داشت (چنگ و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۹). با این اوصاف، راهکار این است که از یک سو بر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار نظارت گردد و از سوی دیگر، شرکتها با استفاده از دستورالعمل مذکور که با چارچوب جهانی کنترل‌های داخلی کوزو مشابه است، به افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی خود اقدام نمایند.

جهانی شدن استانداردهای حسابداری: در مصاحبه‌ای آمده است که، «... در واقع IFRS اگر بدرستی در ایران اجرا بشه و شرکتها بخوان تمام مواردی که IFRS برای افشاء خواسته بوده بدرستی رعایت کنن باعث ارتقاء شفافیت میشه درست؟ زوایای پنهان فعالیت‌های شرکت توسط IFRS افشاء میشه. مسلماً IFRS باعث خواهد شد که شفافیت افزایش پیدا بکنه. IFRS باعث خواهد شد که این نواقصی که ما نام بردیم اونها برطرف بشه ببینید من یکی از ایراداتی که گرفتم این بوده که کیفیت استانداردهای حسابداری ایران پایین هست کیفیت حسابرسی پایین هست IFRS یک استاندارد حسابداری هستش که کیفیت بالایی داره قبول؟ مواردی که IFRS به عنوان الزامات افشاء گرفته خواسته این استانداردها باعث میشه که گزارش‌های مالی شفافیت بیشتری داشته باشن کیفیتشون ارتقاء پیدا کنه...». برای قوت‌گیری بیان مصاحبه‌شونده، مطالعات پیشین مهم‌ترین مزیت‌های بکارگیری این استانداردها را می‌توان در قالب افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی، افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی دانستند. استفاده از IFRS توسط حسابداران خبره در سراسر جهان سبب می‌شود تا نقاط ضعف و قوت این استانداردها کاملاً

آشکار شده و با برطرف نمودن ایرادات آن بر کیفیت، شفافیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی افزوده می‌شود. با توجه به توضیحات فوق، راهکار این است که اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند هم‌فکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. برای بکارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع‌بینانه، به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اثربخش نهادهای حرفه‌ای بکار گرفته شود. در این راستا، برنامه‌ریزی و اقدام موثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت بکارگیری استانداردها ضروری می‌باشد.

فضای رقابتی: در نقل و قولی آمده است که، «... اگه محیط اقتصادی رقابت‌پذیر و در واقع به نوعی اقتصاد بازار، بخش خصوصی جدی، اگه حضور داشته باشه این رانت‌ها اگه جلوگیری از این رانت‌ها بشه اقتصاد به سمت اقتصاد تولید محور و وقتی تولید محور بود اون موقع گزارش مالی اهمیت پیدا میکنه. وقتی اقتصاد رانت‌محور بود گزارش مالی و همه اینها دیگه میره کنار ولی محیط اقتصادی رو بایستی محیط اقتصادی مناسب کنیم حسابداری زبان اقتصاد سالم و اقتصاد آزاد است نه اقتصاد دولتی و کنترل شده...». هرچه بازار رقابتی‌تر باشد، عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از هزینه‌های نمایندگی کمتر است؛ زیرا افزایش رقابت در بازار با اعمال فشار بر مدیران در خصوص ارائه به‌موقع و با قابلیت‌اتکاء بالای اطلاعات منجر به بهبود کیفیت اطلاعات مالی (ایمن‌سازی گزارشگری مالی) می‌شود. به نهادهای قانون‌گذار و نظارتی پیشنهاد بر این است که با اتخاذ تدابیری از طریق بکارگیری راهبردهایی برای افزایش رقابت در بازار در سطح داخلی و بین‌المللی، به کاهش مسأله نمایندگی جهت شفافیت بیشتر کمک کنند. در همین راستا، سازمان حسابرسی به عنوان نهادی نظارتی با پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند به بهبود کیفیت قابلیت مقایسه و شفافیت پاسخگویی در

جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک قابل‌توجهی کند. بنابراین، به نظر می‌رسد یکی از سازوکارهایی که می‌تواند در کاهش تأثیر و حضور دولت در محیط اقتصادی و ایجاد فضای رقابتی و در نتیجه کیفیت اطلاعات مندرج شده در صورتهای مالی نقش داشته باشد، اجرای واقعی اصل ۴۴ قانون اساسی باشد. لذا، پیشنهاد می‌شود برای رفع اثرات نامطلوب اقتصاد دولتی (سیاسی)، اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی بیشتر در کانون توجه دولت‌مردان و نهادهای حاکمه قرار گیرد.

برخی از تحقیقات انجام گرفته نیز گویای ارتباط نظری موضوع پژوهش (گزارشگری مالی) است. یکی از عوامل مهم جهت افزایش کیفیت و ایمن‌سازی گزارشگری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشد (داس و پاندیت، ۲۰۱۰). یکی از رویکردها مهم جهت افزایش کیفیت اطلاعات مالی، توجه به مفهوم کیفیت حسابرسی است (کارامانوا و وافیس، ۲۰۰۵). حسابرسی با کیفیت بالاتر، دقت اطلاعات و گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد (مارک پیچار، ۲۰۰۵). بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مدیریت سود کمتر، گزارشگری زیان‌دهی به‌موقع‌تر و محتوای اطلاعاتی بیشتری از سوی استفاده‌کنندگان را در پی داشته است و موجب افزایش کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی می‌شود (بارث و همکاران، ۲۰۰۸). یکی از مهم‌ترین وظایفی که نظام راهبری شرکتی می‌تواند برعهده گیرد، اطمینان‌دهی درباره کیفیت فرآیند گزارشگری مالی است. بکارگیری کارآی نظام راهبری شرکتی بر کیفیت اطلاعات مالی مؤثر است و باعث دقیق‌تر و باکیفیت‌تر شدن اطلاعات و گزارشگری مالی می‌شود (آل‌صوفی و همکاران، ۲۰۱۳؛ هاج برگ و همکاران، ۲۰۱۱؛ سالوسکی و زولچ، ۲۰۱۲؛ سرافیم، ۲۰۱۳؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۵). موضوعات زیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:

- ارائه الگویی برای شفافیت گزارشگری مالیاتی به کمک رویکرد زمینه بنیاد
- تدوین مدل جامع کارایی سرمایه‌گذاری در گزارشگری مالی
- ارائه الگویی برای شفافیت گزارشگری مالی در بخش سلامت
- در نهایت، یادآوری کلام رابرت اچ هرتز، رئیس هیأت استانداردهای حسابداری مالی در باب اهمیت کیفیت گزارشگری مالی خالی از فایده نخواهد بود:
- "گزارشگری مالی همچون هوایی است که نفس می‌کشیم و زنده به آنیم... تا زمانی که پاکیزه است و شفاف. اما گزارشگری نادرست، گمراه‌کننده و متقلبانه همچون هوای آلوده است، محیط را فاسد می‌کند و تیره، سلامت انسانها را تهدید می‌کند و آنان را مسموم می‌کند." لذا بایستی ارکان نظارتی نظیر کمیته حسابرسی و سایر اعضای حرفه در جهت اعتلای آن بیش از پیش بکوشند.
- فهرست منابع**
- * اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر و احمدیان، وحید. (۱۳۹۶). فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۴۷-۸۸.
- * اعتمادی، حسین و یارمحمدی، اکرم. (۱۳۸۲). عوامل موثر بر گزارشگری میان‌دوره‌ای به‌موقع، فصلنامه علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۱۹(۳۸)، ۸۷-۹۹.
- * ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ الف). روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول.
- * ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ ب). فلسفه روش پژوهش در علوم انسانی، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- * بازرگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران: انتشارات نشر دیدار.
- * حسینی، سیدجواد و کرمشاهی، بهنام. (۱۳۹۱). بهبود گزارشگری مالی و حسابرسی، مجله پژوهش حسابداری، ۷، ۱-۲۱.
- * خوزین، علی؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ گرکز، منصور و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۶)، ۱-۱۳.
- * رحمانی، علی و حسینی، سمیه. (۱۳۹۱). بررسی شفافیت صورتهای مالی بانک‌ها، فصلنامه تازه‌های اقتصاد، ۱۱(۳۵)، ۷۸-۸۲.
- * سادات سیدجمالی، ذکیه و دعائی، میثم. (۱۳۹۷). رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری با توجه به اثر تعدیل‌گری عدم تقارن اطلاعاتی و ساختار مالکیت، مجله رویکردهای پژوهشی در نوین مدیریت و حسابداری، ۶، ۱۲۶-۱۱۰.
- * صمدی لرگانی، محمود. (۱۳۸۹). تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات واحد تهران.
- * عربصالحی، مهدی و میرزایی، مهدی. (۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، ۳۳، ۵۰-۵۳.
- * عقیلی، محمدرضا. (۱۳۷۸). چگونگی بکارگیری استانداردهای حسابداری قراردادهای اجاره بلندمدت، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی تهران.
- * کاویانی، مریم. (۱۳۹۴). نگاهی به چالش‌های گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران، مجله حسابرس، ۵۰، ۴۲-۴۳.
- * گودرزی، احمد؛ بابازاده شیروان، هانی. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و سررسید بدهیها با کارایی سرمایه‌گذاری، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۸(۲۷)، ۱۰۵-۱۱۷.
- * مدرس، احمد و حصارزاده، رضا. (۱۳۸۷). کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری، فصلنامه

- بورس و اوراق بهادار، سال اول، شماره ۲، ۱۱۶-۸۵.
- * محمدیان، محمد و ستایش، محمدحسین. (۱۳۹۷). الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی، فصلنامه پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۷(۱۲)، ۴۳-۷۰.
- * مرادی، مهدی؛ سلیمانی مارشک، مجتبی و باقری، مصطفی. (۱۳۹۴). عوامل موثر بر به‌هنگامی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک‌های شبکه عصبی مصنوعی و درخت تصمیم، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۱۷)، ۱۳۷-۱۱۹.
- * مشایخ، شهناز؛ حکمت، هانیه و کاشف، معصومه. (۱۳۹۱). بررسی فاصله گزارشگری مالی از اهداف مورد نظر استانداردهای حسابداری در ایران، مجله پژوهش حسابداری، شماره ۶، ۲۴-۱.
- * مهام، کیهان و تک روستا، مجید. (۱۳۹۱). شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، ۶۲-۷۹.
- * هندریکسون، الدون اس و ون‌بردا، مایکل‌اف. (۱۳۸۵). تئوری حسابداری، ترجمه علی پارسائیان، تهران: انتشارات ترمه.
- * وثوق آبکنار، وحید. (۱۳۸۹). دلایل عدم بکارگیری بخش‌هایی از استاندارد شماره ۲۸ (فعالیت‌های بیمه عمومی) توسط شرکتها و موسسات صنعت بیمه ایران، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تهران.
- * وکیلی‌فرد، حمیدرضا و علی‌اکبری، مونا. (۱۳۸۸). تأثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی، مجله حسابداری مدیریت، ۲(۳)، ۷۷-۸۷.
- * یوسفی‌اصل، فرزانه؛ ملانظری، مهناز و سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۳۹۵). تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، ۳۸-۱.