

Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran

Mir Hafez Amirazad

Ph. D. Student in Department of Accounting, Management, Economics and Accounting, Tabriz Branch Islamic Azad University, Tabriz, Iran

Rasoul baradaran hassanzadeh*

Associate Professor of Accounting , Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting, Tabriz – Iran

Ahmad Mohammadi

Assistant Professor of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

Houshang Taghizadeh

Professor of Management, Tabriz Branch of Islamic Azad University Department of Management Economic and Accounting , Tabriz - Iran

Abstract

The purpose of this study is to design a conceptual model of the factors affecting the quality of financial reporting using the Grounded Theory. In the current study, which uses qualitative research methodology based on a Grounded Theory approach, target sample consists of experts in the field of financial reporting quality in one of the four main groups of accounting information providers, accounting information users, auditors and researchers. According to the research objective snowball method or chained sampling method was chosen for the interview. Following the opinion of experts through an interview, the conceptual model of financial reporting quality, including causal, structural, and intervening factors, as well as strategies for improving the financial reporting quality and their outcomes, is designed. The results of the research show that political costs, capital market pressure, tax evasion, related party transactions, information asymmetry, loan loss provisions, managerial compensation incentives and market competition are effective factors on financial reporting quality. On the other hand, due to these causal factors, strategies for improving the financial reporting quality including establishment an effective internal control system, the establishment of an appropriate system of costing, the use of XBRL, interim financial reporting, etc. are suggested which they are created in the context of structural and intervening factors. Finally, the conceptual model has shown that increasing the quality of financial reporting has positive outcomes within the company as well as in the capital market and in the economy as a whole

Keywords: Financial reporting quality, Grounded theory, Experts.

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال دهم، شماره چهارم، پیاپی (۳۸)، زمستان ۱۳۹۷
تاریخ وصول: ۱۳۹۷/۰۵/۲۵
تاریخ بازنگری: ۱۳۹۷/۰۹/۲۵ و ۱۳۹۷/۱۰/۲۵
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۱/۱۷
صص: ۴۲-۲۱

الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی

زمینه‌بنیان

میر حافظ امیرآزاد*، رسول برادران حسن‌زاده**، احمد محمدی***، هوشنگ تقی‌زاده****
*دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تبریز، تبریز، ایران
dr.amirazad110@gmail.com
**دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران
drh313@gmail.com
***استادیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران
ahmad.mohammady@iaut.ac.ir
****استادگروه مدیریت، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تبریز، ایران
taghizadeh@iaut.ac.ir

چکیده

هدف از پژوهش حاضر، ارائه الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. در پژوهش حاضر از روش پژوهش کیفی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده شده است. جامعه آماری خبرگان صاحب‌نظر در خصوص کیفیت گزارشگری مالی از چهار گروه عمده تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، حرفه‌حسابرسی و پژوهشگران‌اند که با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. پس از کسب نظر خبرگان از طریق مصاحبه الگوی مفهومی کیفیت گزارشگری مالی شامل عوامل علی، ساختاری، مداخله‌گر و همچنین، راهبردهای مربوط به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و پیامدهای آنها ارائه شده است. 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 مؤثرند. از طرف دیگر، با توجه به این عوامل علی، راهبردهایی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، شامل استقرار نظام کنترل داخلی اثربخش، استقرار سیستم مناسب بهای تمام‌شده محصولات، استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای و ... ارائه شده‌اند که در بستر عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر ایجاد می‌شوند. این الگوی مفهومی در نهایت نشان داده است افزایش کیفیت گزارشگری مالی، پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد دارد.

واژگان کلیدی: کیفیت گزارشگری مالی، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، خبرگان

مقدمه

گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه است که انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن ایفا کند. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. با همه این تفسیرها، کیفیت گزارشگری مالی مفهومی چندبعدی است و تعریفی وجود ندارد که همگان نسبت به آن اتفاق نظر داشته باشند [۱۴]. کیفیت گزارشگری مالی سبب پیش‌بینی بهتر جریان‌های نقدی آتی شرکت برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود. با توجه به آنکه حسابداری و اقتصاد دارای تأثیرات متقابل بر یکدیگرند، سطح کیفیت گزارشگری مالی دارای تأثیرات اقتصادی است. سودمندی صورت‌های مالی یا سایر گزارش‌های مالی، از کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌پذیرد که در آن ثبات رویه و صحت اطلاعات، جنبه‌های اساسی کیفیت به‌شمار می‌آیند [۱۲]. کیفیت گزارشگری مالی ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات تفکیک می‌کند و سودمندی اطلاعات مالی را ارتقا می‌دهد [۱۷]. واضح است قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران برای داشتن گزارشگری مالی با کیفیت بالا هم‌عقیده‌اند؛ زیرا اعتقاد غالب بر این است که کیفیت گزارشگری مالی مستقیم روی بازارهای سرمایه اثر می‌گذارد [۱۲].

زمانی که مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه اطلاعات گزارشگری مالی را دریافت می‌کنند، به‌طور معمول از آن اطلاعات به همراه سایر اطلاعات موجود برای انجام یک قضاوت (برای مثال درباره احتمال ریسک ورشکستگی یا شکاف بین یک نتیجه و یک

پیش‌بینی)، یا یک تصمیم‌گیری (برای مثال در کجا و چه مبلغی سرمایه‌گذاری شود) استفاده می‌کنند؛ بنابراین، مشخص است هدف اولیه اطلاعات گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه این است که پشتوانه قضاوت‌ها و تصمیمات مشارکت‌کنندگان در بازار باشد و کیفیت بالای اطلاعات در گزارشگری مالی به قضاوت‌ها و تصمیمات با کیفیت‌تری منجر شود [۱۱]. همگرایی استانداردهای حسابداری، هماهنگی استانداردهای حسابداری، بحران‌های اقتصادی، رشد و پیشرفت در الزامات افشا 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^۱، وردکام^۲، آدلفی^۳، سیسکو^۴، لیوسنت^۵ و زیراکس^۶) در هم آمیخته بود، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت گزارش‌های مالی به‌همراه داشت. حرفه حسابداری و حسابرسی در راستای چاره‌جویی در این خصوص به تدبیر راهکارهایی همت گماشت. تغییر رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری از استانداردهای مبتنی بر قواعد به استانداردهای مبتنی بر اصول، تأکید بر استقلال حساب‌رسان و حاکمیت شرکتی برای حمایت از منافع سهام‌داران جزء و تنظیم مقررات انتظامی حرفه حسابداری و حسابرسی از جمله تدابیر اتخاذشده برای جلب اعتماد عمومی بود [۱۹].

1. Enron

2. Wordcom

3. Adelphia

4. Cisco

5. Lucent

6. Xerox

مشتریان، عرضه‌کنندگان، کارمندان، دولت و جامعه است. تصمیم‌گیرندگان یا استفاده‌کنندگان مختلف بر اساس تجربه، وزن‌های مختلفی به ویژگی‌های کیفیت گزارشگری مالی می‌دهند و حساب‌رسان و تهیه‌کنندگان ممکن است به اهمیت بالقوه‌ای که استفاده‌کنندگان به ویژگی‌های کیفیت گزارشگری مالی می‌دهند، توجه نکنند. تفاوت بین گروه‌های مختلف به این دلیل اهمیت دارد که توافق نکردن روی سیاست انتخاب روش‌های حسابداری ممکن است ناشی از توافق نکردن روی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های کیفیت اطلاعات حسابداری باشد [۳۱]. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، نیز نگران مشارکت نکردن استفاده‌کنندگان در تدوین استانداردهاست، به‌خصوص اگر ارجحیت‌های آنها متفاوت از ارجحیت‌های حساب‌رسان و تهیه‌کنندگان باشد [۲۷]. هدف پژوهش حاضر این است که عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه چهار گروه عمده درگیر با گزارشگری مالی شامل حساب‌رسان، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان و پژوهشگران اطلاعات حسابداری بر اساس نظریه زمینه‌بنیان شناسایی شود و بدین ترتیب، دامنه شکاف موجود بین برداشت این چهار گروه برای بهبود و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در وضعیت فعلی و همچنین، حوزه‌هایی از گزارشگری مالی مشخص شود که این شکاف عمیق‌تر است. این چهار گروه عمده بر اساس زنجیره تأمین گزارشگری مالی انتخاب شده‌اند. در واقع، زنجیره تأمین گزارشگری مالی به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای ارتباطی نزدیک باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی بینجامد [۷]. درک این مسئله باعث می‌شود

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 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، منافع که سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به دست می‌آورند، بیشتر خواهد شد [۲۰]. 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 هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۲، هیئت استانداردهای حسابداری در بریتانیا^۳ و هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا^۴، کیفیت گزارشگری مالی به ارائه صورت‌های مالی با اطلاعات صحیح و منصفانه در مورد وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی یک مؤسسه منجر می‌شود [۳۱].

اگر پژوهشگران عوامل تعیین‌کننده در شناسایی کیفیت گزارشگری مالی را از دیدگاه گروه‌های مختلف بررسی نکنند، استنتاج‌های آنان درباره پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری از اعتبار چندانی برخوردار نخواهد بود. بدون شک کیفیت گزارشگری مالی و افزایش آن مورد علاقه همه استفاده‌کنندگان، شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان،

¹. Financial Accounting Standard Board (FASB)

². International Accounting Standard Board (IASB)

³. Accounting Standard Board in the United Kingdom (ASB) UK

⁴. Australia Accounting Standard Board (AASB)

بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند. سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم «کیفیت اطلاعات» دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک مورد خاص از کیفیت اطلاعات است [۳۰]. کیفیت گزارشگری مالی به این معناست که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به‌طور منصفانه نشان می‌دهند [۲۵]. اقتصاد زیربنایی شرکت به فرایند ایجاد بازده در شرکت اشاره دارد. فرایند ایجاد بازده به مجموعه اقداماتی از قبیل استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات برای تولید محصول، انتخاب بازارهای فروش محصولات، نحوه استفاده از نیروی کار و سایر تصمیمات مرتبط با فعالیت‌های عملیاتی و معاملات شرکت نیاز دارد؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی از یک‌سو، به ویژگی‌های عملیاتی و معاملاتی شرکت و از سوی دیگر، به نحوه ارائه و انعکاس این ویژگی‌ها در گزارش‌های مالی بستگی دارد [۱۰]. در بسیاری از مطالعات حسابداری و مالی، کیفیت گزارشگری مالی، میزان صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است [۱۸]. کیفیت گزارش مالی توسعه دادن شفافیت و انتشار گزارش سالانه باکیفیت از طریق افشای جامع و کامل است [۲۴]. کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از دقت اطلاعات گزارش‌شده برای تشریح بهتر عملیات شرکت [۴]. ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی نیازمند طیف گسترده‌ای از اندازه‌گیری‌ها با استفاده از الگوها، شاخص‌ها، ویژگی‌های کیفی و سایر عناصر گزارش‌های مالی است. در مطالعات حسابداری، کیفیت سود، معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت

اطلاعات مفیدی متناسب با نیاز هر گروه از تصمیم‌گیرندگان اطلاعات مالی ارائه یابد و میزان به‌کارگیری از هر عامل کیفی با توجه به نوع استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری مشخص می‌شود. سازوکارهای درونی و بیرونی ناظر بر کیفیت گزارشگری مالی در کشورهای مختلف بر اساس شرایط اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی حاکم بر آنها شکل می‌گیرد و کشور ایران نیز از این قاعده مستثنا نیست. در ایران تدوین اصول و ضوابط حسابداری و گزارشگری مالی عمدتاً بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. سازمان بورس و اوراق بهادار کشور نیز الزامات گزارشگری اضافی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس را تعیین می‌کند. به نظر می‌رسد انجام پژوهشی در ایران برای کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای بیرونی حاکم بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از نظریه زمینه‌بنیان علاوه بر گشایش چشم‌انداز جدید در مورد پژوهش‌های گزارشگری مالی، زمینه لازم برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی را فراهم می‌سازد. با توجه به مطالب عنوان‌شده، پرسش اصلی پژوهش این‌طور مطرح می‌شود که عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه گروه‌های مختلف مرتبط با گزارشگری مالی کدام است.

مروری بر پیشینه پژوهش

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی است. فرایند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌هاست و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع می‌شود و تا اطمینان

دارند. الصوفی و همکاران⁴ [۲۲]، با استفاده از پرسشنامه، تأثیر حاکمیت شرکتی روی کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار مالی کشور عمان را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از مفهوم نظام راهبری شرکتی کاملاً آگاه هستند و به‌کارگیری کارایی نظام راهبری شرکتی بر کیفیت اطلاعات مالی مؤثر است و باعث دقیق‌تر و باکیفیت‌تر شدن اطلاعات مالی می‌شود. الشائر و همکاران⁵ [۲۱]، در پژوهشی به بررسی نقش کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی و افشای اطلاعات حسابداری با استفاده از رگرسیون چندمتغیره در بریتانیا پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد شرکت‌های دارای کمیته‌های حسابرسی با کیفیت بالا، افشاهای باکیفیت‌تری دارند و شرکت‌های بزرگ با سهام‌داران بلوکی، سطوح بالای افشا و کیفیت گزارشگری مالی را دارا هستند. آکجو و باباتوند⁶ [۲۰]، در پژوهشی به بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از رگرسیون چندمتغیره در نیجریه پرداختند. آنها بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی از قبیل ویژگی‌های هیئت‌مدیره، کمیته‌های حسابرسی، استقلال هیئت‌مدیره، اندازه هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری مشاهده کردند و درنهایت نشان دادند حاکمیت شرکتی، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. نینگیتاس و شونهاجی⁷ [۳۲]، در پژوهشی به بررسی تأثیر هزینه‌های سیاسی، ریسک دعوی حقوقی، قوانین حمایت از سرمایه‌گذار، نسبت

گزارشگری مالی بیان شده است؛ زیرا سود، بخش اصلی از خروجی‌های فرایند گزارشگری مالی است [۲۹ و ۳۰]. لو¹ (۱۹۸۹)، بیان می‌کند سود اگرچه معیاری کامل برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی نیست؛ اما حداقل مهم‌ترین خروجی فرایند گزارشگری مالی است. وجود مبنای حسابداری تعهدی سبب شده است سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی برای تعیین ارزش شرکت علاوه بر مقادیر گزارش‌شده سود، به کیفیت سود نیز توجه کنند [۲].

با توجه به تمایز پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین در حوزه عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی، از جنبه روش پژوهش و جامعیت پژوهش، در ادامه به تعدادی از پژوهش‌های مشابه در این حوزه اشاره می‌شود؛ بیست و همکاران² [۲۳]، 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 ارتقادهنده (شامل قابل‌فهم بودن، قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید و به‌موقع بودن) ایجاد کردند. عملیاتی کردن این ویژگی‌های کیفی به یک شاخص با ۲۱ آیتم منجر شد. دمرجیان و همکاران³ [۲۶]، رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و توانایی مدیریت را با استفاده از رگرسیون چندمتغیره بررسی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند کیفیت گزارشگری مالی با توانایی مدیریت رابطه مثبت دارد. نتیجه بدین صورت است که مدیران می‌توانند بر روی کیفیت قضاوت‌ها و برآوردهایی تأثیر بگذارند که در محاسبه سود کاربرد

4. Al Sufy et al

5. Al-Shaer et al

6. Akeju & Babatunde

7. Ningitas & Shonhadji

1. Lu

2. Beest et al

3. Demerjian et al

وجود دارد. بدین ترتیب، افزایش کیفیت حسابرسی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی بین گروه‌های مختلف ذی‌نفع، موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

روش پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به هدف آن که شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه گروه‌های مختلف با استفاده از نظریه زمینه‌بنیان است، از منظر فرایند اجرا (یا نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا از طریق مصاحبه به جمع‌آوری اطلاعات در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است؛ از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمودن نظریه‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. در واقع یک چارچوب مفهومی ایجاد می‌کند تا از این طریق بتوان عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی را با دید همه‌جانبه و به صورت گروه‌بندی شده شناخت؛ از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل الگوی کیفیت گزارشگری را تدوین می‌کند؛ از منظر بعد زمانی، مقطعی بوده؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۷ انجام شده است؛ از منظر هدف، به سه دلیل از نوع اکتشافی است؛ اول اینکه پژوهش‌های کمتری در مورد موضوع پژوهش صورت گرفته، دوم اینکه این پژوهش به ارائه یک نظریه (نظریه پردازی زمینه‌بنیان) منجر شده و سوم اینکه به گسترش مفاهیم در متون حسابداری انجامیده است [۲].

بدهی به حقوق صاحبان سهام بر کیفیت گزارشگری مالی با وارد کردن کمیته حسابرسی به عنوان متغیر تعدیلگر پرداخته‌اند. یافته‌های آنها بر اساس برآورد رگرسیون چندمتغیره نشان می‌دهد هزینه‌های سیاسی و ریسک دعاوی حقوقی، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر نمی‌گذارد؛ ولی قوانین حمایت از سرمایه‌گذار و نسبت بدهی بر حقوق صاحبان سهام، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است. نتایج همچنین نشان داد کمیته حسابرسی ارتباط بین نسبت بدهی بر حقوق صاحبان سهام، ریسک دعاوی حقوقی و قوانین حمایت از سرمایه‌گذار با مدیریت واقعی سود را تعدیل می‌کند؛ ولی ارتباط بین هزینه‌های سیاسی و مدیریت واقعی سود را تعدیل نمی‌کند. آزادپور و محمدزاده سالطه [۱]، در پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مربوط به هزینه‌های محرمانه بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر اجتناب مالیاتی»، تأثیر عوامل مربوط به هزینه‌های محرمانه شامل فرصت‌های رشد، حاشیه سودآوری، رقابت در بازار محصول و تمرکز مالکیت بر کیفیت گزارشگری مالی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد معیارهای عوامل مربوط به هزینه‌های محرمانه بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد. همچنین، اجتناب مالیاتی بر ارتباط بین معیارهای عوامل مربوط به هزینه‌های محرمانه و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد. عزیزپور شیرسوار [۱۱]، در پژوهشی با عنوان «ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی» با هدف مطالعه جنبه‌ای از پیامدهای اقتصادی جایگاه خدمات حسابرسی در ایران، به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداخت. یافته‌ها نشان داد بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت و معناداری

نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۱ که به آن داده‌بنیان نیز گفته می‌شود، یکی از انواع پژوهش‌های کیفی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. نظریه‌پردازی داده‌بنیاد یک روش‌شناسی «استقرایی» کشف نظریه است که این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از «ویژگی‌های عمومی موضوع» پرورش دهد، درحالی که به‌طور همزمان، پایه این گزارش را در مشاهده‌های تجربی داده‌ها محکم می‌سازد [۲۸]. به طور کلی نظریه‌پردازی داده‌بنیان رهیافتی برای بررسی نظام‌مند داده‌های کیفی (نظیر مصاحبه‌های انجام‌شده و پروتکل‌های مشاهده‌ها) با هدف تولید نظریه است [۵]. سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان وجود دارد: «رهیافت نظام‌مند»^۲ که با اثر استراوس و کوربین^۳ (۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ «رهیافت ظاهرشونده»^۴ که مربوط به اثر گلیسر^۵ (۱۹۹۲) است و «رهیافت ساخت‌گرایانه»^۶ که چارمز^۷ (۱۹۹۰) از آن حمایت می‌کند [۵]. در پژوهش حاضر از «رهیافت نظام‌مند» استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به‌صورت استقرایی مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به‌کار می‌گیرد.

در نظریه زمینه‌بنیان الگوی گردآوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت گردآوری و تحلیل داده‌ها به‌طور همزمان انجام می‌شود. نمونه‌برداری نظری در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود و به این معناست که آشکالی از جمع‌آوری داده‌ها را انتخاب می‌کند که متون و تصورات مفیدی را در راستای

تولید یک نظریه به‌دست خواهد داد. این بدان معناست که نمونه‌برداری، ارادی و نه تصادفی است و متمرکز بر تولید یک نظریه است [۵]. «کفایت نظری»، معیار قضاوت در مورد زمان متوقف‌کردن نمونه‌برداری نظری مقوله‌ها یا نظریه است. گلیسر و استراوس (۱۹۶۷) با این واژه به وضعیتی اشاره دارند که در آن «... هیچ داده بیشتری یافت نمی‌شود که پژوهشگر به وسیله آن ویژگی‌های مقوله را رشد دهد. به موازاتی که پژوهشگر داده‌های مشابه را بارها و بارها مشاهده می‌کند، از لحاظ تجربی اطمینان حاصل می‌کند که یک مقوله به کفایت رسیده است...»؛ بنابراین، در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، نمونه‌گیری با کمک ظهور مفهومی و نه طرح پژوهش به پیش می‌رود و از سوی کفایت نظری و نه طرح پژوهش محدود می‌شود [۵]؛ از این رو، با توجه به هدف پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه ساختار نیافته و با رویکردی اکتشافی گردآوری شده‌اند [۸]. با توجه به اینکه اصول و قواعد حاکم بر کیفیت گزارشگری مالی بازتاب تعامل بین چهار گروه عمده تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، حرفه حسابرسی و پژوهشگران است و گزارش‌های مالی سالانه حاصل کنش و تقابل بین عملکرد این چهار گروه است و این پژوهش با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان از طریق مصاحبه با این چهار گروه به ارائه الگو پرداخته است؛ پس بر این اساس، جامعه آماری پژوهش را این چهار گروه تشکیل می‌دهد. با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری برای انتخاب نمونه آماری اعضای شاخص هر یک از این چهار گروه به‌عنوان نمایندگان این چهار گروه به ترتیب: ۱- حسابداران، نماینده تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری؛ ۲- حساب‌برسان، اعضای حرفه؛ ۳- سهامداران، سرمایه‌گذاران و ...، نماینده

1. Grounded Theory

2. Systematic

3. Strauss & Corbin

4. Emergent

5. Glaser

6. Constructivist

7. Charmaz

موضوع پژوهش را معرفی کنند. در مواردی هم که برای تکمیل الگو و خلق نظریه، یا در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی کنند. با توجه به توضیحات فوق، برای غنای پژوهش تلاش شد تا با افرادی مصاحبه شود که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردارند [۱۶]. در مجموع، پس از انجام ۴۰ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری‌شده به اشباع رسید و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. مدت هر مصاحبه به‌طور متوسط ۴۵ دقیقه بوده است. در نگاره ۱ مشخصات خبرگانی ارائه شده است که مصاحبه شده‌اند.

نگاره ۱. مشخصات مصاحبه‌شوندگان

دکتری	کارشناسی ارشد	
۴	۶	حسابدار و مدیر مالی
۷	۳	حسابرس
۱۰	۰	هیئت علمی و مدرس دانشگاه و پژوهشگر
۵	۵	سهامدار، سرمایه‌گذار

«هرچه نظارت داخل شرکتی بیشتر باشد، کیفیت گزارشگری مالی افزایش پیدا می‌کند. بخشی از این قضیه به هیئت‌مدیره شرکت بر می‌گردد که هرچه تعداد اعضای غیرموظف آن بیشتر باشد (استقلال هیئت‌مدیره)، همین‌طور مدیر عامل سمت ریاست هیئت‌مدیره را هم نداشته (عدم‌دوگانگی پست مدیرعامل) و تجربه و تخصص کافی داشته باشند (تخصص مالی هیئت‌مدیره)، بهتر می‌توانند از رفتارهای فرصت‌طلبانه جلوگیری کنند. معمولاً شرکت‌هایی را که سازمان حسابرسی یا مؤسسات بزرگ و معروفی مثل مفید راهبر حسابرسی می‌کنند

استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری؛ و ۴- استادان دانشگاه و اعضای هیئت‌علمی، پژوهشگران حسابداری فرض شده‌اند. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان عموماً نمونه‌ها به‌صورت هدفمند انتخاب می‌شوند. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. نمونه‌گیری گلوله‌برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند [۸]. به بیان دیگر در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها خواسته شد تا سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص

تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان پس از انجام مصاحبه، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی انجام شده است. در کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی از متن‌های مصاحبه (در اینجا مصاحبه‌ها داده‌ها را تشکیل می‌دهند) کشف می‌شود. در واقع کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. برای درک بهتر نحوه کدگذاری باز نمونه‌ای از آنچه در پژوهش حاضر انجام شده است، در ادامه ارائه می‌شود:

اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون و به علت بیان می شوند.

شرایط زمینه‌ای: مجموعه خاصی از شرایط که در یک زمان و مکان خاص جمع می شوند تا مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آنها پاسخ می دهند (همانند فرهنگ عمومی جامعه).

مقوله اصلی (محوری): در واقع هسته مورد مطالعه است که در این پژوهش «کیفیت گزارشگری مالی» است.

شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می بخشند و یا آنها را محدود و مقید می کنند.

راهبردها: راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (کیفیت گزارشگری مالی) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند هستند و به دلیلی صورت می گیرند.

پیامدها: نتایجی که بر اثر راهبردها پدیدار می شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند [۱۶].

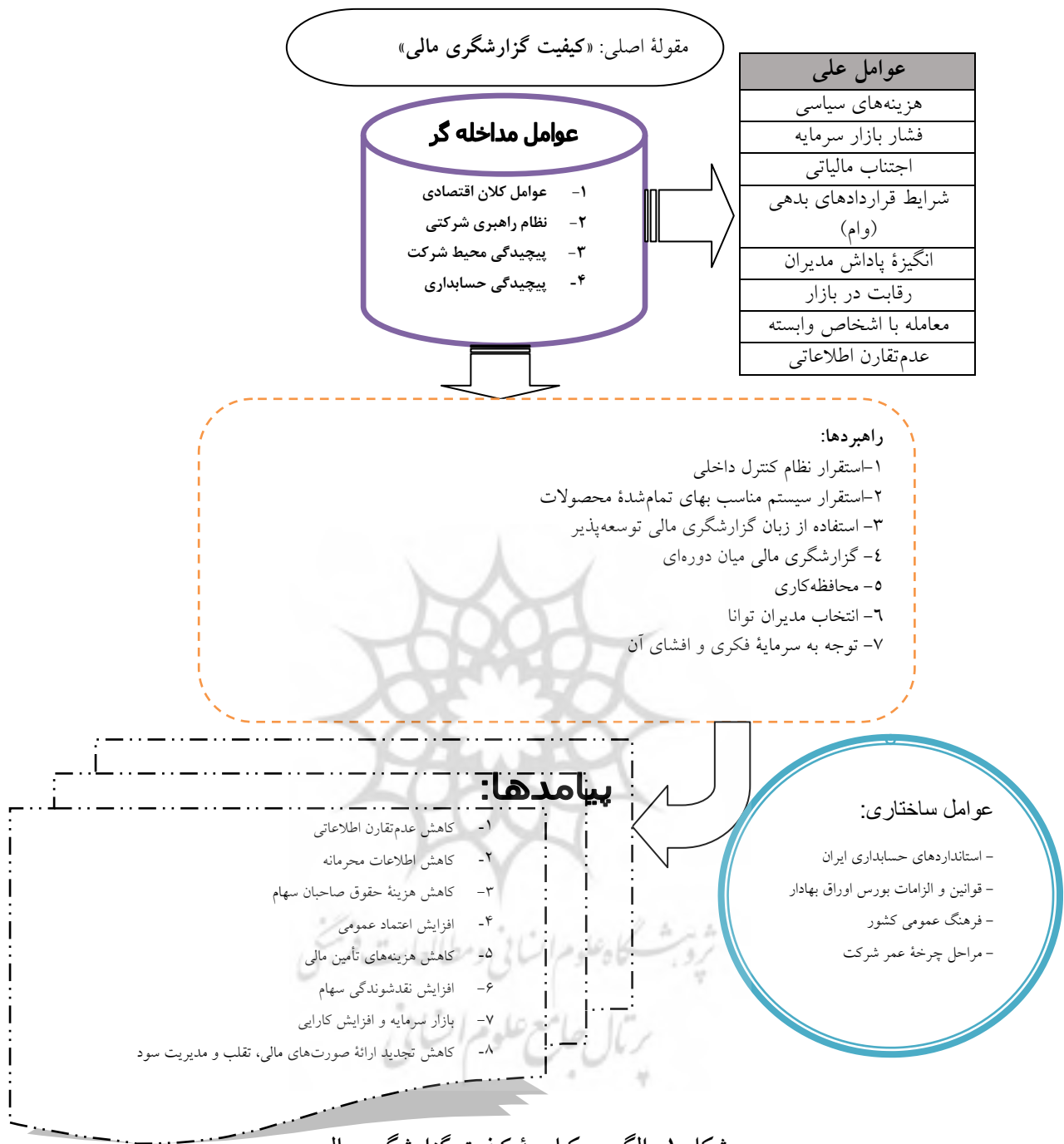
در مرحله سوم تحلیل داده‌ها، کدگذاری انتخابی و خلق نظریه انجام شده است. کدگذاری انتخابی، فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌هاست تا نظریه شکل بگیرد. در این مرحله، نظریه پرداز داده بنیان، یک نظریه از روابط بین مقوله‌های موجود در کدگذاری محوری به نگارش در می آورد. در مجموع، هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌هاست؛ یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است [۱۶]. در پژوهش حاضر نیز پس از کدگذاری انتخابی «الگوی کیفیت گزارشگری مالی» تدوین شده است.

(اندازه و شهرت حسابرس)، شفاف تر هستند و مورد توجه سرمایه گذاران بیشتری قرار دارند.

با بررسی نقل قول بالا، چهار مفهوم «استقلال هیئت مدیره»، «عدم دوگانگی پست مدیرعامل»، «تخصص مالی هیئت مدیره» و «اندازه و شهرت حسابرس» شناسایی شده است. در سایر نقل قول‌ها نیز به مفاهیم فوق اشاره شده است؛ به عبارت دیگر، داده‌های مصاحبه‌ها به دقت مطالعه و بررسی شده است و داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری شده و سپس مفاهیم متناسبی به هر یک اختصاص داده شده است. پس از استخراج مفاهیم از متن‌های مصاحبه‌ها برای تشکیل مقوله‌های این مفاهیم با یکدیگر مقایسه می شوند؛ برای مثال، مفاهیم «استقلال هیئت مدیره»، «کیفیت مؤسسه حسابرسی»، «تعداد اعضای هیئت مدیره»، «وجود کمیته حسابرسی» و ... که از مصاحبه‌های مختلف استخراج شده است، همه به موضوع مشترکی اشاره دارند که آن مقوله «نظام راهبری شرکتی یا حاکمیت شرکتی» است. در واقع مقوله‌ها شامل مفهوم پردازی در سطح بالاتری از انتزاع است. در اینجا «نظام راهبری شرکتی یا حاکمیت شرکتی» تمام مفاهیم یادشده را پوشش می دهد.

در مرحله دوم تحلیل داده‌ها، کدگذاری محوری انجام شده است که در آن مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز حاصل شده‌اند با یکدیگر مرتبط شده‌اند. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می شود. در کدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر است:

شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که بر مقوله اصلی تأثیر می گذارند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می انجامد. شرایط علی در داده‌ها



شکل ۱- الگوی یکپارچه کیفیت گزارشگری مالی

مداخله گر، راهبردها و پیامدها به شرح جدول ۱

صورت گرفته است:

یافته‌های پژوهش

بر اساس تحلیل داده‌ها (مصاحبه‌ها)، پیوند بین

مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط

جدول ۱. یافته‌های پژوهش

۱) شرایط علی: از آنجا که شرایط علی مقوله‌هایی هستند که به وجود آورنده مقوله اصلی هستند، طبق نظر مصاحبه‌شوندگان عوامل زیر، شرایط علی شناسایی شده‌اند:

۱-۱) هزینه‌های سیاسی: نظام اقتصادی کشور ایران که یک کشور در حال توسعه است، از نظام اقتصادی دولتی حاکم بر کشور، به‌طور غالب مبتنی بر روابط تأثیر می‌پذیرد و اعمال کنترل‌های دولت بر سیاست‌های مالی و عملیاتی آنها دیده می‌شود. بر این اساس، شرکت‌ها به دلیل برخورداری از حمایت‌های دولتی، نیاز به بهبود و ارتقای کیفیت افشا و افزایش شفافیت محیط اطلاعاتی را احساس نمی‌کنند.

برخی از شرکت‌ها با مشخصات اقتصادی خاص (که تأثیر عمده بر کل اقتصاد کشور دارند، مانند صنایع پتروشیمی در ایران)، بیشتر موضوع قوانین سختی قرار می‌گیرند که دولت یا سایر گروه‌های قانون‌گذار وضع می‌کنند و هزینه در پی دارند؛ بنابراین، برای فرار از این‌گونه هزینه‌ها (عواقب اقتصادی)، انگیزه بیشتری برای استفاده از گزارشگری در راستای کاهش خروج منافع از شرکت خواهند داشت. چند نمونه از مواردی که برای شرکت‌ها هزینه سیاسی در بردارد، در ادامه مطرح می‌شود:

شرکت‌های بزرگ‌تر در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر از حساسیت سیاسی بیشتری برخوردارند؛ بنابراین، با انگیزه‌های متفاوتی در انتخاب رویه‌های حسابداری روبه‌رو هستند و شرکت‌های بزرگ‌تر به احتمال بیشتر روش‌هایی را اتخاذ خواهند کرد که سود را به تعویق بیندازند. به عبارت دیگر، شرکت‌های بزرگ‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر نرخ مالیاتی بیشتری دارند؛ در نتیجه، با هزینه‌های سیاسی بیشتری روبه‌رو هستند؛ بنابراین، می‌توان انتظار داشت شرکت‌های با **نرخ مالیاتی بالا**، برای کاهش منابع خروجی ناشی از پرداخت مالیات، اقلام مندرج در صورت‌های مالی را دستخوش تغییر قرار دهند. از طرف دیگر، ارتباط سیاسی بیشتر در شرکت‌ها باعث می‌شود که فرصت دسترسی شرکت‌ها به منابع بلندمدت و کم‌هزینه‌تر فراهم و در نتیجه نسبت بدهی‌های بلندمدت آنها بیشتر شود. یکی دیگر از شاخص‌هایی که حساسیت سیاسی شرکت را بالا می‌برد، **تراکم کارکنان** است. هر چه تعداد کارکنان بیشتر باشد (تراکم کارکنان)، فشار وارد شده به شرکت بیشتر خواهد بود. یکی دیگر از متغیرهایی که برای اندازه‌گیری هزینه‌های سیاسی به کار می‌رود، **ریسک نظام‌مند (سیستماتیک)** است. در حالت تعادل، بازدهی مورد انتظار سرمایه با ریسک نظام‌مند رابطه مستقیم دارد؛ بنابراین، شرکت‌های با ریسک **نظام‌مند** بیشتر به‌طور میانگین بازدهی‌های حسابداری بیشتری دارند. این بدان معناست اگر سیاستمداران سود گزارش شده شرکت‌ها را از لحاظ ریسک تعدیل نکنند، شرکت‌های پریسک‌تر به‌نظر سودهای مازاد به دست می‌آورند و توجه قانون‌گذاران را جلب می‌کنند. متغیر دیگر در اندازه‌گیری هزینه‌های سیاسی **نسبت سرمایه‌بری** (به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت) است. در واقع شرکت‌هایی که از یک فناوری سخت سرمایه استفاده می‌کنند، هزینه فرصت سرمایه را در محاسبه سود خالص وارد نمی‌کنند؛ بنابراین، شرکت‌هایی که حجم بالایی از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را در اختیار دارند، به‌طور میانگین سود بیشتری نسبت به شرکت‌هایی گزارش می‌کنند که حجم کمتری از این دارایی‌ها را در اختیار دارند؛ حتی اگر سود اقتصادی هر دوی این شرکت‌ها یکی باشد؛ بنابراین، مشابه عامل اندازه، می‌توان گفت شرکت‌های بزرگ، حجم بالایی از دارایی‌های ثابت را در اختیار دارند که از این جنبه نیز این قبیل شرکت‌ها در قانون توجه سیاستمداران قرار می‌گیرند. نکته قابل توجه این است که ارتباطات سیاسی بر جسارت مدیران این‌گونه شرکت‌ها تأثیرگذار است و سطح استفاده از اقلام تعهدی را در آنها افزایش می‌دهد که به کاهش کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود.

نمونه‌ای از متن مصاحبه در این حوزه: «روابط و استفاده از رانت دولتی در حال حاضر بر کل اقتصاد ایران تأثیر گذاشته است. رانت‌خواران به راحتی وام‌های کلان را بدون محدودیت‌های قانونی دریافت می‌کنند و همین موضوع باعث شده است که عملاً قابلیت اتکای گزارش‌های مالی مختل شود.»

چنانچه مدیران شرکت‌ها به هر شکلی برای دستیابی به عملکردهای خاص تحت فشار باشند، در فرایند محاسبه سود و گزارشگری مالی دخالت می‌کنند. مدیران شرکت‌هایی که در معرض فشارهای بازار سرمایه برای برآورده کردن پیش‌بینی‌های سود هستند، انگیزه بالایی برای اقدامات دستکاری‌کننده سود

۲-۱) فشار بازار سرمایه:

دارند و کیفیت اقلام تعهدی این شرکت‌ها کاهش می‌یابد. به طور کلی، شرکت‌های سهامی عام در معرض فشارهای بازار سرمایه قرار دارند که این امر انگیزه آنان را برای دستکاری اقلام تعهدی برای دستیابی به اهداف سود افزایش می‌دهد.

طبق نظر خبرگان یکی از عوامل اصلی که در شرکت‌های ایرانی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد، بحث اجتناب مالیاتی است. اجتناب مالیاتی که موجب کاهش خروج وجه نقد از شرکت به سوی دولت می‌شود، از گذشته، ارزشی برای سهامداران تلقی می‌شده است. چشم‌انداز کلی اجتناب مالیاتی بر این نکته دلالت دارد که مدیران فرصت‌طلبی که به دنبال اجتناب از پرداخت مالیات هستند، به وسیله گزارشگری مالی به دنبال سوءاستفاده‌های مالی هستند و بیشتر این کار را در راستای منافع شخصی خود انجام می‌دهند.

یکی از انگیزه‌های مدیران برای انتخاب رویه‌های حسابداری افزایش سود تحقق بخشیدن به شرایط پیش‌بینی شده در قرارداد وام و بدهی است. مدیران شرکت‌ها برای اجتناب از نقض شرایط استقراض (از قبیل سطح سرمایه در گردش، نسبت پوشش بهره و ...) از طریق تغییرات حسابداری افزایش سود واکنش نشان می‌دهند.

از آنجا که داده‌های صورت‌های مالی به خصوص سود خالص اغلب برای اندازه‌گیری عملکرد مدیران استفاده می‌شوند، از این طریق مدیریت برای گزینش روش‌های حسابداری و اعمال اختیارات در خصوص برآوردهای حسابداری برای بهبود مزایای جبران خدمات خود اقدام می‌کنند و از این طریق، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند.

مدیران شرکت‌ها در صنایع رقابتی انگیزه قوی برای کاهش اتلاف منابع و بیشینه‌سازی سود دارند؛ در غیر این صورت، از صحنه رقابت محو خواهند شد. شرکت‌ها در رویارویی با فشارهای اقتصادی و رقابتی در جهت منصرف کردن رقبای برای ورود به صنعت تلاش خواهند کرد. یکی از راه‌های مقابله با این فشارها، دستکاری و مدیریت سود برای ارائه اطلاعات باثبات به بازار است. از طرف دیگر، نگرانی‌های شغلی مدیران ناشی از فعالیت در یک محیط رقابتی شدید، آنها را وادار به مدیریت سود و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌کند.

رابطه با شخص وابسته بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی و به طور کلی، بر گزارشگری مالی واحد تجاری تأثیر دارد [۱۳]. معاملات با اشخاص وابسته بر اساس نظریه تضاد منافع در برخی موارد موجب متضرر شدن سهامداران می‌شود و به مدیران شرکت‌ها اجازه می‌دهد با هزینه سهامداران اقلیت، منافع شخصی خود را تأمین کنند. معمولاً، شرکت‌های دارای معاملات با اشخاص وابسته، روش‌های حسابداری را طوری انتخاب می‌کنند که موجب شود اطلاعات حسابداری آنها قابلیت مقایسه کمتری با سایر شرکت‌های مشابه داشته باشد، تا بدین طریق، اثرات سوء این‌گونه معاملات را پنهان سازند و امکان شناسایی آن را از سوی سرمایه‌گذاران، دولت و سایر نهادهای قانونی کاهش دهند. بدین ترتیب، انتظار می‌رود معاملات با اشخاص وابسته سبب کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود.

عدم تقارن اطلاعاتی زمانی ایجاد می‌شود که سهامداران به اطلاعات محرمانه در اختیار مدیران شرکت دسترسی نداشته باشند. در واقع عدم تقارن اطلاعاتی نشان می‌دهد همگان دسترسی یکسانی به اطلاعات ندارند و مدیریت بنا به موقعیت خود، دارای اطلاعات بیشتری نسبت به دیگران است؛ بنابراین، عدم تقارن اطلاعاتی عامل اصلی در هدایت مدیران به سمت مدیریت سود است و آنها با توجه به هدف‌ها و انگیزه‌های مختلفی از جمله تأثیر گذاشتن بر قیمت سهام، بیشینه‌سازی مطلوبیت و رفاه خود و پرهیز از نقض قراردادهای بدهی، اقدام به مدیریت سود گزارش شده می‌کنند.

۳-۱) اجتناب مالیاتی:

۴-۱) شرایط قراردادهای بدهی (وام):

۵-۱) انگیزه پاداش مدیران:

۶-۱) رقابت در بازار:

۷-۱) معامله با اشخاص وابسته: بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۲ ایران، شامل انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته، صرف‌نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است.

۸-۱) عدم تقارن اطلاعاتی:

۲) شرایط زمینه‌ای: بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده، راهبردهای دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی از ویژگی‌های زمینه و بستر حرفه حسابداری تأثیر می‌گیرد که طبق نتایج پژوهش، این عوامل شامل موارد زیر هستند:

۱-۲) استانداردهای حسابداری ایران:

استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارای بازارهای سرمایه ضروری هستند؛ چرا که تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به‌طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کنند. رویه‌های گزارشگری مالی (یا همان استانداردهای حسابداری) شامل روش‌های حسابداری (برآوردهای مرتبط با اصول و سایر برآوردها)، سایر روش‌ها (طبقه‌بندی صورت‌های مالی و گزارشگری میان‌دوره) و روش‌های اصول‌محور و قاعده‌محور در تدوین استانداردهای حسابداری است. روش‌های حسابداری که استانداردهای حسابداری تجویز می‌کنند، ممکن است بستر سوءاستفاده از روش مزبور را فراهم کنند؛ برای مثال استفاده از روش تجدید ارزیابی در شناسایی دارایی‌ها علی‌رغم تمام محدودیت‌های لحاظ‌شده از سوی استاندارد، امکان سوءاستفاده و تقلب در شناسایی دارایی‌ها را فراهم می‌کند.

۲-۲) قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار:

«بورس اوراق بهادار» به معنی یک بازار متشکل و رسمی سرمایه است که در آن خرید و فروش سهام شرکت‌ها یا اوراق قرضه دولتی یا مؤسسات معتبر خصوصی، تحت ضوابط و قوانین و مقررات خاصی انجام می‌شود. مشخصه مهم بورس اوراق بهادار، حمایت قانون از صاحبان پس‌اندازها و سرمایه‌های راکد و الزامات قانونی برای متقاضیان سرمایه است (قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۸۸). ایجاد مقررات سختگیرانه برای افشای اطلاعات مربوط به وسیله شرکت‌ها و مقررکردن مجازات برای عدم شفافیت اطلاعات شرکت‌ها، آنها را مجبور به افشای اطلاعات و افزایش شفافیت می‌کند؛ بنابراین، قوانین و الزامات بورس از جمله الزام به افشای اجباری عدم تقارن اطلاعاتی و وجود تضاد منافع نمایندگی بین مدیران و سرمایه‌گذاران برون‌سازمانی را کاهش می‌دهد.

۳-۲) فرهنگ عمومی کشور:

فرهنگ عمومی مجموعه منسجم و نظام‌یافته‌ای از اهداف، ارزش‌ها، عقاید، باورها، رسوم و هنجارهای مردم متعلق به یک جامعه بزرگ، قوم یا ملت است. در واقع، ارزش‌های فرهنگی هر جامعه‌ای بر رفتار حرفه‌ای افراد آن جامعه تأثیر می‌گذارد. برای مثال در فرهنگ جامعه ایران اغلب پیشرفت فردی بر گروه اولویت دارد و رفتار فرصت‌طلبانه بیشتر دیده می‌شود. به همین دلیل است که توجه به مسئولیت اجتماعی هنوز جایگاه مشخصی در کشور ما ندارد. اشاره به متن یک مصاحبه: «فرهنگ جامعه ایران مبنی بر تلاش در جهت پیشرفت به تنهایی و به‌کارگیری تمام امکانات خود برای مطرح‌ماندن به‌صورت فردی باعث شده است مدیران منافع فرد را بر گروه مقدم بدانند و گزارشگری مالی را در راستای منافع شخصی خود دستکاری کنند».

۴-۲) مراحل چرخه عمر شرکت:

طبق نظریه چرخه عمر، شرکت‌ها در مراحل مختلف چرخه عمر از نظر مالی و اقتصادی دارای نمودگرها و رفتارهای خاصی هستند؛ بدین معنی که ویژگی‌های مالی و اقتصادی یک شرکت تحت تأثیر مرحله‌ای از چرخه عمر است که شرکت در آن قرار دارد. واکنش و پاسخ بازارهای سرمایه به اطلاعات حسابداری در مراحل مختلف چرخه عمر تفاوت معناداری با هم دارند. بر اساس نظریه رقابتی و نظریه علامت‌دهی، شرکت‌ها طی مراحل مختلف چرخه عمرشان دارای ویژگی‌ها و شرایط متفاوتی هستند که ممکن است بر نحوه گزارشگری مالی آنها اثرگذار باشد. شرکت‌ها با توجه به هر مرحله از حیات اقتصادی خود، سیاست و خط‌مشی خاصی را دنبال می‌کنند که این سیاست‌ها بر کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری شرکت‌ها مؤثر است. دو دیدگاه رقیب به تشریح اثر چرخه عمر بر گزارشگری و اطلاعات شرکت‌ها می‌پردازند. دیدگاه رقابتی معتقد به افزایش کیفیت گزارشگری شرکت‌ها با طی کردن مراحل چرخه عمر و حرکت از مراحل اولیه به مراحل بلوغ و افول است. در مقابل، دیدگاه علامت‌دهی کاهش کیفیت گزارشگری طی چرخه عمر شرکت را پیش‌بینی می‌کند. دیدگاه نخست بیان می‌دارد شرکت‌های در مرحله رشد برای حذف ریسک از دست دادن مزیت رقابتی‌شان تمایل به گزارش

اطلاعات با کیفیت پایین‌تر دارند و پس از تکمیل بسیاری از پروژه‌های خود و ورود به مرحله بلوغ کیفیت اطلاعاتشان را افزایش می‌دهند. با این حال، دیدگاه علامت‌دهی معتقد است شرکت‌ها در مرحله رشد تمایل دارند از طریق اطلاعات باکیفیت فرصت‌های رشد و عملکرد آینده مطلوب خود را نشان دهند و این امر سبب افزایش کیفیت اطلاعاتشان می‌شود.

اشاره به متن یک مصاحبه: «معمولاً شرکت‌ها در مراحل اولیه حیات خود برای حفظ سرمایه و کمتر پرداخت کردن مالیات تمایل بیشتری برای دستکاری سود دارند و هرچه بالغ‌تر می‌شوند، دغدغه‌ها کاهش می‌یابد».

۳) شرایط مداخله‌گر: با توجه به اینکه شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای عمومی است که بر راهبردها تأثیر می‌گذارد با تحلیل اظهارات مصاحبه‌شوندگان عوامل زیر، عوامل مداخله‌گر شناسایی شده‌اند:

۱-۳) عوامل کلان اقتصادی:

بجز ویژگی‌های درون‌شرکتی که به دستکاری و مدیریت سود منجر می‌شود، رویدادهای برون‌شرکتی زیادی نیز می‌توانند انگیزه افت کیفیت گزارشگری مالی باشند. به طور کلی، کیفیت سود و کیفیت گزارشگری مالی به شرایط بد اقتصادی بسیار حساس است و بر سیاست‌های گزارشگری مالی شرکت اثر می‌گذارد.

بحران مالی جهانی: یکی از موارد برون‌شرکتی که اثر آن بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی می‌شود، بحران مالی جهانی سال ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ است. علی‌رغم اینکه بازار سرمایه ایران به دلیل کم‌بودن شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران خارجی و همچنین، عدم حضور شرکت‌های ایرانی در دیگر بورس‌ها به‌طور مستقیم از بحران مالی جهانی تأثیری نپذیرفته است؛ اما اثرات روانی بحران بر بازار سرمایه مشهود بوده است. این اثرات سبب نگرانی سهامداران و تشکیل صف‌های طولانی فروش سهام به دلیل کاهش سودآوری برخی شرکت‌های بورسی خصوصاً در مورد شرکت‌های فولادی، پتروشیمی و پالایشگاهی و کاهش نقدینگی و افت شاخص‌های بورس شد. همچنین، بازار سرمایه ایران به دلیل واردات گسترده، کاهش قیمت نفت، کاهش تقاضای جهانی برای کالای صادراتی صنایع بزرگ و کالاهای برخی شرکت‌های بورسی تحت تأثیر قرار گرفته است. از آنجا که اغلب شرکت‌ها طی دوره بحران، عملکردی ضعیف دارند؛ بنابراین، مدیران به دلیل جلوگیری از واکنش منفی بازار و افت پاداش، تمایل به بهتر جلوه‌دادن عملکرد شرکت از طریق مدیریت سود دارند که به کاهش کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود.

نرخ ارز: تأثیر متغیرهای شاخص‌های اقتصاد کلان بر بازار سرمایه امری ثابت شده است. از آنجایی که کشور ایران مانند تمامی کشورهای در حال توسعه بیشتر نیازهای خود را از کشورهای پیشرفته تأمین می‌کند؛ بنابراین، افزایش نرخ ارز از یک سو باعث افزایش میزان بدهی خارجی و از سوی دیگر، باعث افزایش بهای تمام‌شده تولیدات و خدمات ارائه‌شده وارداتی توسط این شرکت‌ها می‌شود. نظر به اینکه افزایش بدهی شرکت کمبود نقدینگی را به همراه دارد و کمبود نقدینگی بنگاه‌های اقتصادی اثر منفی بر توزیع سود، بازده سهام و شاخص قیمت دارد. همچنین، افزایش بهای تمام‌شده محصولات تولیدی، کاهش حاشیه سود شرکت، کاهش قیمت و بازده سهام و به تبع آن کاهش شاخص سهام را در پی دارد که این نیز به سهم خود بر گزارشگری مالی و کیفیت آن نیز تأثیر می‌گذارد.

نرخ بهره: وجود نرخ‌های سود سپرده بلندمدت بانکی بدون ریسک در ایران باعث می‌شود این متغیر کلان اقتصادی به‌عنوان یک رقیب برای سرمایه‌گذاری در بازار سهام درآید. تعادل در بازار بر اساس ارزش‌های اسمی پدید نمی‌آید و سرمایه‌گذاران تورم را یکی از مهم‌ترین متغیرهای کلان اقتصادی اثرگذار در تصمیم‌گیری برای یک سرمایه‌گذاری در نظر می‌گیرند.

تولید ناخالص داخلی: طبق نظر خبرگان تولید ناخالص داخلی یکی از پراثرترین متغیرها در کیفیت گزارشگری مالی است؛ زیرا سرمایه‌گذار با اطلاع از میزان مصرف بخش خصوصی تلاش می‌کند در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری کند که مصرف آن کالا یا خدمت از رشد خوبی برخوردار باشد.

اشاره به متن یک مصاحبه: «صنایعی که نقش مهمی در تولید ناخالص داخلی دارند، سرمایه‌گذار بیشتری به سمت خود جلب می‌کنند و بر همین اساس به لحاظ سیاسی نیز بیشتر در معرض دید هستند».

۲-۳) نظام راهبری
شرکتی:

برای اطمینان یافتن از ایفای مسئولیت افشا و شفافیت مناسب اطلاعات بنگاه‌های اقتصادی در مقابل عموم و افراد ذی‌نفع، باید نظارت و مراقبت کافی به عمل آید. اعمال نظارت و مراقبت در این زمینه، مستلزم وجود سازوکارهای مناسب است؛ از جمله این سازوکارها، طراحی و اجرای مناسب «نظام راهبری شرکتی» در شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است. نظام راهبری شرکتی، اجرای مجموعه سازوکارهای کنترل داخلی و خارجی شرکت است که تعیین می‌کند شرکت‌ها چگونه و از سوی چه کسانی اداره می‌شوند و روند مناسب پاسخ‌گویی و انتشار مناسب اطلاعات شرکت به ذی‌نفعان چگونه باید باشد. از این رو، انتظار می‌رود نظام راهبری شرکتی موجب شود گزارشگری مالی شرکت که از سوی مدیران آن تهیه می‌شود، دارای کیفیت بالاتری باشد. طبق نظر خبرگان میان سازوکارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت (مستقیم) برقرار است. سازوکارهای حاکمیت شرکتی شامل سازوکارهای مدیریتی، سازوکارهای نظارتی و سازوکارهای مالکیتی هستند. در حوزه سازوکارهای مدیریتی، اندازه هیئت‌مدیره، استقلال اعضای هیئت‌مدیره، عدم دوگانگی پست مدیرعامل (مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره یک نفر باشد)، پاداش هیئت‌مدیره، لزوم وجود کمیته‌های هیئت‌مدیره از قبیل کمیته حسابرسی، کمیته مدیریت ریسک، کمیته جبران پاداش، تخصص مالی هیئت‌مدیره و ... وجود دارد. در حوزه سازوکارهای نظارتی، اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، شهرت حسابرس، استقلال حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، لزوم وجود حسابرس داخلی در شرکت‌ها، لزوم وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌ها و ... مطرح است و در نهایت در حوزه سازوکارهای مالکیتی، مالکیت پراکنده شرکت در مقابل مالکیت متمرکز، مالکیت سهامداران نهادی، مالکیت خصوصی در مقابل مالکیت دولتی و ... در شرکت‌ها اعمال می‌شود. اشاره به متن یک مصاحبه: «مالکیت دولتی و عدم اعمال صحیح خصوصی سازی نوعی عدم تقارن اطلاعاتی به نفع دولت و به هزینه سهامداران اقلیت ایجاد کرده و همین امر کیفیت گزارشگری مالی را خدشه دار کرده است».

۳-۳) پیچیدگی محیط شرکت:

پیچیدگی محیط فعالیت شرکت در عرصه رقابت و تغییرات فناوری، باعث می‌شود مدیران راهبردی (استراتژیک) در پاسخ به تحولات محیط تجاری، حفظ موقعیت رقابتی و بهره‌مندی از مزیت‌های نسبی در بازار، راهبردهایی مانند تلفیق عمودی به پایین، تلفیق عمودی به بالا، تلفیق افقی، رسوخ در بازار، توسعه بازار، توسعه محصول، تنوع همگون، تنوع ناهمگون، تنوع افقی، مشارکت و مواردی از این قبیل را به کار گیرند. بدیهی است با دگرگونی و پیچیده‌تر شدن محیط فعالیت شرکت‌ها نیازهای اطلاعاتی جدیدی به وجود می‌آید و با توجه به ویژگی‌های متفاوت حاکم بر فعالیت‌های مختلف، جمع‌آوری و نمایش نتایج آنها در مجموعه واحد گزارش‌های مالی، خواص اقلام آنها و ارتباط بین عناصر گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و دچار ناهمگونی می‌کند. از این رو، انتظار می‌رود پیچیدگی محیط فعالیت شرکت با کیفیت گزارشگری مالی آن رابطه منفی داشته باشد و موجب کاهش دقت پیش‌بینی‌کنندگی اجزای سود حسابداری برای جریان‌های نقدی آینده شود.

۴-۳) حسابداری پیچیدگی:

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. در مورد حسابداری شرکت‌های مادر، حسابرس باید بر فرایند حسابداری شرکت‌های فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد؛ زیرا تحریف در صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی می‌تواند باعث خدشه‌دار شدن صورت‌های مالی تلفیقی شود؛ بنابراین، به نظر می‌رسد پیچیدگی حسابداری عامل مهمی بر به‌هنگام بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی است. اشاره به متن یک مصاحبه: «معمولاً شرکت‌هایی که به صورت گروه هستند و صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند، ابهامات زیادی را در مراحل مختلف حسابداری نمایان می‌کنند که در بسیاری از موارد برطرف شدن ابهامات غیرممکن می‌شود».

۴) راهبردها: در این بخش راهبردهایی ارائه می‌شود که با توجه به شرایط علی‌مذکور در بستر شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر مورد استخراج است:

۱-۴) استقرار نظام کنترل داخلی: استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش یکی از اساسی‌ترین ابزارهای هیئت‌مدیره در انجام وظایف نظارتی، حفظ توان رقابتی، پاسخ‌گویی و مسوولیت‌های مقرر در امر اطلاع‌رسانی و شفافیت اطلاعات، تلقی می‌شود. مطابق با ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل داخلی، مدیریت ارشد شرکت باید کمیته حسابرسی را زیر نظر هیئت‌مدیره مطابق با ضوابط سازمان تشکیل دهد. علاوه بر این، شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را بررسی و ارزیابی کند و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، گزارش دهد و روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی را پیگیری کند. در پایان، مطابق با الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هیئت‌مدیره مکلف است نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش برای دستیابی به اهداف شرکت، اطمینان حاصل کند. برای ایفای این مسوولیت، هیئت‌مدیره شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی یادشده در فصل دوم این دستورالعمل، حداقل به‌طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی باعنوان «گزارش کنترل‌های داخلی» درج و افشا کند. همچنین، حسابرس مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های مناسب و اثربخش به‌وسیله شرکت اظهار نظر کند. بدیهی است اعتبار و اتکاپذیری گزارش‌های مالی به سطح و کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی بستگی دارد که مسوولیت اعمال آن یک وظیفه اساسی و کماکان بر عهده مدیران است. اشاره به متن یک مصاحبه: «یک سیستم کنترل داخلی مناسب که زیر نظر کمیته حسابرسی با ترکیب مناسب ایجاد شود، سطح اعتماد را بالا می‌برد و میزان تخلفات و بی‌مسئولیتی‌ها را کاهش می‌دهد».

۲-۴) استقرار سیستم مناسب بهای تمام‌شده محصولات:

از آنجا که هزینه‌یابی محصولات یا خدمات اطلاعات ارزشمندی در اختیار مدیریت قرار می‌دهد و در تصمیم‌های مدیریتی به‌عنوان مبنایی برای ایجاد بازخورد کنترلی روی هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد استفاده می‌شود، استقرار یک سیستم مناسب بهای تمام‌شده با توجه به پدیده‌های نوین عملیاتی و آثار فناوری حاکم بر وضعیت موجود حیاتی است و مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت دارد. سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی اطلاعات واقعی از فرایند عملیات و هزینه‌ها را نشان نمی‌دهد؛ زیرا این سیستم‌ها تنها هزینه‌هایی را که به‌راحتی قابل شناسایی هستند، در محاسبه بهای تمام‌شده در نظر می‌گیرند و هزینه‌های غیرمستقیم نقشی در محاسبه بهای تمام‌شده ندارند. از این‌رو، برای محاسبه دقیق بهای تمام‌شده محصولات و خدمات سیستم‌های بهای‌یابی جدید نقش تعیین‌کننده دارند. اشاره به متن یکی از مصاحبه‌ها: «آنچه که از همه بیشتر می‌تواند در کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار باشد، استفاده از نرم‌افزارهای قدرتمند و هوشمند مالی و حسابداری و استقرار سیستم‌های نوین بهای تمام‌شده محصولات و خدمات برای محاسبه دقیق‌تر مهم‌ترین هزینه شرکت‌هاست».

۳-۴) استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر^۱:

در چند دهه اخیر پیشرفت‌های سریعی در رایانه و فناوری ارتباطات، روش‌های کسب و کار و انتشار اطلاعات به ویژه اطلاعات مالی را متحول ساخته است، به طوری که امروزه سیستم‌های رایانه‌ای در تمامی جنبه‌های مختلف حسابداری از ثبت رویدادها گرفته تا پردازش و انتقال اطلاعات تهیه‌شده به استفاده‌کنندگان کاربرد دارند. فراگیر شدن کاربرد رایانه‌ها در انتقال اطلاعات باعث پیدایش فناوری جدید باعنوان اینترنت (۱۹۶۰) شده است. گسترش استفاده از اینترنت به‌عنوان ابزاری برای انتقال اطلاعات به‌ویژه از نوع مالی باعث بروز مشکل «امنیت اطلاعات ارائه‌شده» شده است. راه حل این مشکل را در

^۱. XBRL: Extensible Business Reporting Language

سال ۱۹۹۶ کنسرسیوم وب جهانی ارائه کرد که زبان نشانه‌ای توسعه‌پذیر^۱ بود. زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، یک سیستم گزارشگری مبتنی بر منبع باز است که برای تهیه و مبادله الکترونیکی گزارش‌های بازرگانی در سراسر جهان ایجاد شده است. این زبان در کل دربارهٔ برجسب‌گذاری الکترونیکی داده‌هاست و آن را می‌توان با رمزینة مقایسه کرد [۲]. در این روش صورت‌های مالی به پایگاه داده‌های عمومی متعلق به کمیسیون بورس و اوراق بهادار (به نام واحد جمع‌آوری، پردازش و تجزیه و تحلیل داده‌های الکترونیکی) داده می‌شوند که از طریق وب گاه در دسترس همگان قرار می‌گیرد و همهٔ گروه‌های ذی‌نفع می‌توانند به آنها مراجعه کنند؛ بنابراین، داده‌های بیشتری در دسترس است و باعث می‌شود مدیران شرکت‌ها بیشتر زیر ذره‌بین قرار گیرند و دربارهٔ داده‌های ارائه‌شده در گزارش‌های مالی پاسخگو باشند [۱۵]. اشاره به متن یک مصاحبه: «به عنوان یک پژوهشگر در حوزهٔ حسابداری و مالی یکی از راه‌های افزایش کیفیت گزارشگری مالی را استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر می‌دانم تا بر طبق آن تمامی شرکت‌ها مکلف به ارائه و افشای اطلاعات مالی خود بر طبق یک سری کدها و بر اساس دیتابیس نمونه باشند. به گونه‌ای که عدم گزارش هر کدام از موارد اجباری موجب عدم انتشار اطلاعات آنها به صورت عمومی شود. از سوی دیگر، وجود این سیستم گزارشگری مالی که مبتنی بر توسعهٔ فناوری اطلاعات است، گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای را نیز تسهیل می‌بخشد و قابلیت مقایسه و به موقع بودن اطلاعات را افزایش می‌دهد».

۴-۴) گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای:

اهداف گزارش مالی میان‌دوره‌ای همانند اهداف گزارش سالانه است. گزارش مالی میان‌دوره‌ای، غالباً مبنایی اساسی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است و این امکان را فراهم می‌سازد که چنین تصمیماتی بر اساس اطلاعات به موقع‌تر اتخاذ شود. بر طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۲، الزامات ارائهٔ اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای تا حدود زیادی مشابه الزامات ارائهٔ اطلاعات مالی سالانه است؛ اگرچه توازن بین خصوصیات کیفی قابل اتکا بودن و به موقع بودن اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای، با در نظر گرفتن محدودیت فزونی منافع بر هزینه‌ها، ممکن است متفاوت باشد. باید به این نکته توجه داشت علاوه بر اینکه کوتاه‌شدن فواصل گزارشگری و امکان گزارشگری به‌هنگام، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش خواهد داد، این امر بر اثر توسعهٔ کاربردی فناوری اطلاعات، میسر خواهد شد و توسعهٔ روزافزون خواهد یافت. رعایت محافظه‌کاری یکی از معیارهای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شود. بر اساس فرضیهٔ «تقاضا»، میزان محافظه‌کاری شرکت‌ها در گزارشگری مالی پس از درج نام آنها در فهرست شرکت‌های بورس نسبت به قبل آن، با توجه به سازوکارهای موجود در بازار سرمایه افزایش می‌یابد؛ در نتیجه پیش‌بینی می‌شود کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پس از ورود به بورس افزایش یابد. در حال حاضر سه نظریهٔ عمده وجود دارد که می‌توانند تقاضای اقتصادی برای محافظه‌کاری در گزارشگری مالی را تبیین کنند: (۱) نظریهٔ ریسک دعاوی حقوقی: بر اساس این نظریه، محافظه‌کاری به این دلیل مطرح شده است که ریسک دعاوی حقوقی ناشی از بیش‌نمایی سود به صورت قابل ملاحظه‌ای بیشتر از ریسک کم‌نمایی سود است. علاوه بر سهامداران، مقام ناظر بازار سرمایه نیز ممکن است علیه شرکت‌ها اقدام دعاوی کند؛ (۲) نظریهٔ قرارداد بدهی: در این نظریه، محافظه‌کاری در قالب یک راه‌حل کارآمد برای تضاد منافع بین اعتباردهندگان و سهامداران مطرح شده است؛ (۳) نظریهٔ قرارداد مدیریتی: در این نظریه استدلال می‌شود محافظه‌کاری یک سازوکار قراردادی کارآمد است که بخشی از یا کل رفتار فرصت‌طلبانهٔ مدیران شرکت‌ها را خنثی می‌کند؛ یعنی افرادی که تمایل دارند برای افزایش پاداش خود سود شرکت را بیش‌نمایی کنند [۱].

۴-۵) محافظه‌کاری:

گزارشگری مالی با کیفیت می‌تواند متأثر از توانایی‌های مدیریتی شرکت‌ها باشد. با توجه به اینکه یکی از اهداف اصلی بنگاه‌های اقتصادی، کسب انتفاع و افزایش ثروت و ارزش صاحبان سهام (مالکان) در

۴-۶) انتخاب مدیران توانا:

^۱. XML: Extensible Markup Language

درازمدت است، انتخاب و انتصاب مدیران شایسته و توانا از مهم‌ترین، اصلی‌ترین و همچنین، حساس‌ترین مسائل در فرایند کاری هر سازمان و تشکیلات خواهد بود. مدیران کارا تر و دارای توانایی ذاتی بالاتر می‌توانند به سرعت از شرایط واحد اقتصادی تحت تصدی و صنعت مورد فعالیت خود، شناخت کافی به‌دست آورند و نسبت به پروژه‌های باکیفیت‌تر و دارای ریسک پایین‌تر اقدام کنند. بر طبق نظریه قراردادهای کارا هرچه توانایی‌های ذاتی مدیران بیشتر باشد آن را در ارائه برآوردها و قضاوت‌ها دقیق‌تر نشان می‌دهند؛ بنابراین، ممکن است مدیران با توانایی عملیاتی بالاتر، آگاهی بیشتری در خصوص وضعیت آتی شرکت، صنعت و روندهای اقتصادی داشته باشند. از این جهت انتظار می‌رود اقلام تعهدی برآورده شده از سوی مدیران مذکور، دقیق‌تر باشد؛ برای مثال در خصوص برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول یک مدیر با ارزیابی ضعیف‌تر، ممکن است تنها از نرخ تاریخی مطالبات سوخت‌شده شرکت استفاده کند، در حالی که یک مدیر با توانایی ارزیابی بالاتر، علاوه بر روند تاریخی سوخت مطالبات، متغیرهای کلان اقتصادی، استانداردهای صنعت و تغییرات ساختار مشتریان را نیز مدنظر قرار دهد. به عبارت دیگر، کیفیت بالاتر اقلام تعهدی عدم‌تقارن اطلاعاتی ناشی از مشکلات نمایندگی و در نتیجه هزینه سهامداران را برای نظارت و پایش مدیر کاهش می‌دهد و به گزینش صحیح پروژه‌ها منجر می‌شود که این امر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی، عملکرد شرکت و افزایش ثروت سهامداران منجر می‌شود. اشاره به متن یکی از مصاحبه‌ها: «یک راهکار خوب و اساسی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی استخدام مدیران آموزش‌دیده به لحاظ علمی - دانشگاهی (آکادمیک) با دانش روز دنیا و داشتن تجربه عملی در صنعت مربوطه است و راهکار بعدی آموزش مناسب کارکنان بخش مالی به صورت دوره‌ای است».

روند در حال تغییر از اقتصاد سنتی (زمین، نیروی کار و ماشین) به اقتصاد مبتنی بر دانش در دو قرن گذشته باعث توجه روزافزون به سرمایه فکری سازمان‌ها به‌ویژه در جوامع در حال توسعه شده است. در این راستا، برخی از خبرگان بیان کرده‌اند به دلیل توجه نکردن به اطلاعات مربوط به سرمایه فکری، مربوط بودن اطلاعات حسابداری به‌ویژه در مورد سود کاهش یافته است. به طور کلی، صاحب‌نظران سرمایه فکری را متشکل از سه جزء اصلی می‌دانند: سرمایه انسانی (شامل مهارت، تخصص، توانایی حل مسئله و سبک‌های رهبری است)؛ سرمایه ساختاری یا سازمانی (شامل پایگاه‌های داده، نمودارهای سازمانی، دستورالعمل‌های اجرایی فرایندها، راهبردها و برنامه‌های اجرایی است)؛ سرمایه ارتباطی (شامل دانش موجود در کانال‌های بازاریابی و روابط با مشتریان است).

۷-۴) توجه به سرمایه فکری و افشای آن:

۵) پیامدها:

بر اساس راهبردهای مطرح‌شده از سوی خبرگان برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، انتظار می‌رود این راهبردها پیامدهایی را برای شرکت‌ها و بازار سرمایه و در نتیجه کل اقتصاد به‌همراه داشته باشد. به این صورت که افزایش کیفیت گزارشگری مالی، به کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران، سهامداران، بستانکاران و مدیران و ... منجر شود. همین‌طور بالا بودن کیفیت افشا و گزارشگری مالی، مقدار اطلاعات محرمانه را نسبت به اطلاعات عمومی کاهش دهد و از این طریق، هزینه حقوق صاحبان سهام کاهش یابد. افزایش کیفیت گزارشگری مالی موجب افزایش اعتماد عمومی به شرکت می‌شود و در نتیجه، هزینه‌های تأمین مالی (تأمین سرمایه) از طریق سهام و بدهی را کاهش می‌دهد. افزایش کیفیت گزارشگری مالی، به افزایش درجه نقدشوندگی سهام و بهبود عملکرد سهام منجر می‌شود و در واقع با کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی کارایی بازار سرمایه را افزایش می‌دهد. در سطح شرکت نیز افزایش کیفیت گزارشگری مالی به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی، تقلب و مدیریت سود منجر می‌شود.

نتیجه گیری

پژوهش حاضر یک نظریه بنیادی از عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی را برای تمام شرکت‌ها با توجه به شرایط محیطی و ویژگی‌های شرکت‌های ایران ارائه کرده است. طبق یافته‌ها هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه و اجتناب مالیاتی عوامل اصلی و شرط علی اولیه در کیفیت گزارشگری مالی شناسایی شده است. بر این اساس، برخی از شرکت‌ها با مشخصات اقتصادی خاص، بیشتر موضوع قوانین سختی قرار می‌گیرند که دولت یا سایر گروه‌های قانون‌گذار وضع می‌کنند و هزینه در پی دارند؛ بنابراین، برای فرار از این‌گونه هزینه‌ها (عواقب اقتصادی)، انگیزه بیشتری برای استفاده از گزارشگری در راستای کاهش خروج منافع از شرکت خواهند داشت و رویه‌های حسابداری را به گونه‌ای تغییر خواهند داد که این مهم حاصل شود. همین‌طور مدیران شرکت‌هایی که در معرض فشارهای بازار سرمایه برای برآورده کردن پیش‌بینی‌های سود هستند و یا پاداش آنها بر اساس عملکردشان در بازار سهام است، انگیزه بیشتری برای اقدامات دستکاری‌کننده سود دارند و بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند. سومین شرط علی که از نظر خبرگان تقریباً برای تمامی شرکت‌ها قابل بحث است، اجتناب مالیاتی است که بهترین انگیزه برای تأثیرگذاران بر کیفیت گزارشگری مالی است. افزون بر این عوامل، معامله با اشخاص وابسته، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران، رقابت در بازار و عدم تقارن اطلاعاتی نیز بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر هستند.

راهبردهایی که برای کیفیت گزارشگری مالی در این نظریه ارائه شده است، با توجه به شرایط علی یادشده در بستر استانداردهای حسابداری ایران، قوانین و

الزامات بورس، فرهنگ عمومی کشور و مراحل چرخه عمر شرکت به‌عنوان شرایط زمینه‌ای و عوامل کلان اقتصادی، نظام راهبری شرکتی، پیچیدگی محیطی، پیچیدگی حسابداری به‌عنوان شرایط مداخله‌گر متولد می‌شوند. بر طبق این چارچوب کلی که در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی بر اساس این نحوه از نظریه پردازی (زمینه بنیان) ارائه شده است، خبرگان معتقدند با متأثر شدن از شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر از قبیل پیاده‌سازی سازوکارهای نظام راهبری شرکتی بر اساس شرایط بازار سرمایه ایران و واقف بودن بر عوامل کلان اقتصادی غالب بر کشور می‌توان از راهبردهایی برای کیفیت بیشتر گزارشگری مالی از قبیل استقرار نظام کنترل داخلی اثربخش، استقرار سیستم مناسبی برای بهای تمام‌شده محصولات، استفاده از زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر، گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای، اعمال محافظه‌کاری حسابداری، به‌کارگیری مدیران با توانایی و استعداد بالا و درنهایت توجه به سرمایه فکری سازمان و افشای آن استفاده کرد؛ بنابراین، افزایش کیفیت گزارشگری مالی پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد، از قبیل کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی، کاهش اطلاعات محرمانه، کاهش هزینه‌های تأمین مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، کاهش مدیریت سود و تقلب، کاهش هزینه حقوق صاحبان سهام، افزایش کارایی بازار و افزایش اعتماد عمومی به گزارشگری مالی و بازار سرمایه به‌همراه دارد.

با توجه به عوامل مؤثر شناسایی شده بر کیفیت گزارشگری مالی به سازمان بورس اوراق بهادار و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، پیشنهاد می‌شود قوانین لازم‌الاجرا درخصوص استقرار سیستم

- مالیاتی. پژوهشنامه مالیات. شماره ۳۵. صص ۱۷۹-۲۰۱.
۲. بنی‌مهد، بهمن. عربی، مهدی و شیوا حسن‌پور. (۱۳۹۶). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. چاپ چهارم، انتشارات ترمه، تهران.
۳. پاکروان، لقمان. (۱۳۹۱). حسابرسی زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر. روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۲۷۴۷.
۴. پیوندی، محمود و فاطمه حرم. (۱۳۹۲). اهمیت نظام راهبری بنگاه و روابط متقابل کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل در بهبود کیفیت گزارشگری مالی. مجله حسابرس، شماره ۶۹، صص ۱۱۸-۱۲۵.
۵. دانایی‌فرد، حسن و مجتبی امامی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد. اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، صص ۶۹-۹۷.
۶. رحمانی، علی و غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۸۸). مالکیت عمومی در بازار سرمایه و محافظه‌کاری در گزارشگری مالی. تحقیقات حسابداری، دوره ۱، شماره ۴، صص ۱۱۲-۱۲۹.
۷. سجادی، حسن. (۱۳۸۸). ویژگی‌های غیرمالی مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷، صص ۹-۱۴.
۸. سجادی، سیدحسین و توحید کاظمی. (۱۳۹۵). الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. فصلنامه علمی و پژوهشی پژوهش‌های تجربی حسابداری. سال ششم، شماره ۲۱، صص ۱۸۵-۲۰۴.

کنترل‌های داخلی و کمیته حسابرسی اثربخش و نیز پیاده‌سازی سازوکارهای راهبری شرکتی وضع کنند و در صورت تخطی، مجازات‌های لازم را برای شرکت‌ها اعمال کنند. همچنین، دوره‌های آموزشی و سمینارهایی با موضوع ارتقای کیفیت گزارشگری مالی با لحاظ‌کردن شرط حضور اجباری هیئت‌مدیره‌های شرکت‌ها برگزار کنند. به مدیران پیشنهاد می‌شود اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی و سیستم بهای تمام‌شده محصولات را به‌طور مستمر بررسی کنند و برای ارتقای آن از سیستم‌های به‌روزتر استفاده کنند، به سهامداران و سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود در مجامع عمومی حضور داشته باشند و میزان پاسخ‌خواهی خود را از مدیران شرکت‌ها درخصوص کیفیت گزارشگری مالی و نیز، آگاهی خود را نسبت به کارکردها و مسئولیت‌های اعضای هیئت‌مدیره و حسابرس شرکت افزایش دهند.

برای انجام‌دادن پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود این نظریه بنیادی درخصوص عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با داده‌های کمی آزمون شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود الگوی زمینه‌بنیانی برای عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی با منشأ درونی و منشأ بیرونی به‌طور مجزا ارائه شود.

محدودیت کلی در انجام پژوهش حاضر دسترسی نداشتن به برخی افراد خبره برای انجام مصاحبه بود و در صورت دسترسی هم، برخی از آنها از مصاحبه و پاسخگویی امتناع می‌کردند.

منابع

۱. آزادپور، محمد و حیدر محمدزاده سالد. (۱۳۹۶). تأثیر عوامل مربوط به هزینه‌های محرمانه بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر اجتناب

۹. سلیمی، سمیه. (۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری. روزنامه‌ی دنیای اقتصاد. شماره‌ی روزنامه ۳۹۶۸، شماره‌ی خبر ۱۰۸۸۶۶۰.
۱۰. عرب‌صالحی، مهدی و مهدی میرزائی. (۱۳۹۵). «کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابداری». حسابدار رسمی، شماره ۳۳، صص ۵۰-۵۳.
۱۱. عزیزپور شیرسوار، محسن. (۱۳۹۵). ارتباط بین کیفیت حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی. ماهنامه‌ی پژوهش‌های مدیریت و حسابداری. شماره ۲۵، صص ۸۸-۱۰۵.
۱۲. کردستانی، غلامرضا و مصطفی رحیمی. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تعیین‌کننده‌ی انتخاب سطح کیفیت گزارشگری مالی و اثرات اقتصادی آن در بازار سرمایه. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. سال اول، شماره‌ی اول، صص ۶۷-۹۱.
۱۳. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). استانداردهای حسابداری. نشریه ۱۶۰. چاپ نهم، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
۱۴. کیانی، آیدین و محمدعلی آقایی. (۱۳۹۵). ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرایند چرخه‌ی حیات شرکت‌ها. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی. سال پنجم، شماره ۹، صص ۱۴۳-۱۷۲.
۱۵. گادفری، جین و آلن هادسون. (۱۳۹۲). تئوری حسابداری. ترجمه‌ی علی پارسائیان، انتشارات ترمه، چاپ اول.
۱۶. مشایخی، بیتا. مهرانی، کاوه. رحمانی، علی و آزاده مداحی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار. سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۰۳-۱۳۷.
۱۷. نوروش، ایرج. (۱۳۷۷). رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش‌دیده در واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. شماره ۲۴ و ۲۵، صص ۸-۳۳.
۱۸. نوری‌فرد، یداله و حسن چناری بوکت. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت گزارشگری مالی و سررسید بدهی بر کارایی سرمایه‌گذاری. پژوهشنامه‌ی اقتصاد و کسب و کار، سال هفتم، شماره‌ی سیزدهم، صص ۲۹-۴۴.
۱۹. نیکومرام، هاشم و یونس بادآور نهندی. (۱۳۸۸). تبیین و ارائه‌ی الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران. فصلنامه‌ی علمی و پژوهشی مدیریت بهره‌وری. سال دوم، شماره‌ی هشتم، صص ۱۴۱-۱۸۷.
20. Akeju, J. B., Babatunde, A. A. (2017). Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria. *International Journal of Information Research and Review*, 4(2): 3749-3753.
21. Al-Shaer, H., Salama, A., Toms, S. (2015). Audit Committees and Financial Reporting Quality: Evidence from UK environmental accounting disclosures. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1): 2-21.
22. Al Sufy, F. J., Almbaideen, H. I. M., Alabbadi, M. H., Makhlouf, M. H. (2013). "Corporate Governance and Its Impact on the Quality of Accounting Information in the Industrial Community Shareholding Companies Listed in Amman Financial Market-Jordan", *International Journal of Humanities and Social Science*, 3(5), 184-195.
23. Beest, F. V., Braam, G., & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics. NICE Working Paper, Nijmegen Center for Economics (NICE)
24. Brandt, M.; Brav, A.; Graham, J.; Kumar, A. (2010). The idiosyncratic volatility puzzle: time trend or speculative episodes?, *Review of Financial Studies*. 23(2): 863-899.

- Journal of Business Research Methods*, 2 (2).
29. Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., and Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 327–295.
30. Francis, j., Olsson, P., and Schipper, K. (2006). Earnings Quality. *Foundation and Trends in Accounting*, 4 (1), 259-340.
31. Herath, S. K., & Albarqi, N. (2017). Financial Reporting Quality: A Literature Review. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2 (2): 1-14.
32. Ningtias, D. E., Shonhadji, N. (2018). The Effect of Political Costs, Risk Litigation, Investor Protection Debt to Equity Ratio and Quality Audit Committee on the Quality of Accounting Information. *Advanced Science Letters*, 24(7): 4878-4881.
25. DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
26. Demerjian, P., B. Lev, and S. McVay. (2012), “Quantifying Managerial Ability: A New Measure and Validity Tests”. *Management Science*, 58 (7). Available at <https://doi.org/10.1287/mnsc.1110.1487>
27. FASB (Financial Accounting Standards Board).(2010). Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Conceptual Framework for Financial Reporting, Chapter 1, the Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information. Norwalk, CT: FASB.
28. Fernández, Walter D. (2004), Using the Glaserian Approach in Grounded Studies of Emerging Business Practices. *Electronic*

