

## The Pattern of Improving Disclosure in Financial Reporting<sup>1</sup>

Farrokh Barzideh<sup>2</sup>, Ghasem Bolou<sup>3</sup>, Zahra Nokhbeh Fallah<sup>4</sup>

Received: 2022/09/19

Accepted: 2023/02/19

Research Paper

### Abstract

Financial reporting aims to prepare and present information to provide a basis for rational decision-making by investors and creditors. For this purpose, it is required to provide information that is useful and relevant and has the potential to influence individuals' economic decisions. This study aims to identify the existing problems of disclosure in financial reporting in Iran and present an appropriate pattern for its improvement based on the analysis of data obtained from interviews conducted with experts using the thematic analysis method. The statistical population of the research includes faculty members, employees of professional institutions, financial managers, analysts, and audit partners. A total of 22 interviewees were selected by using snowball sampling. The data obtained from interviews have been analyzed and investigated using the thematic analysis method. The findings of this research are presented in three sections including what affects disclosure in Iran and the current problems of disclosure in financial reporting and solutions to improve disclosure. The existing challenges in the implementation of standards, reduction in the quality of some audit reports, not providing some relevant information, and in some cases, the existence of information overload are some of the problems. Improving the process of developing and implementing standards, providing guidelines on disclosure, and enhancing the audit quality can improve disclosure and thus the effectiveness of financial reporting.

**Keyword:** Disclosure, Mandatory Disclosure, Voluntary Disclosure, Information Overload, Thematic analysis.

**JEL Classification:** M41.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.40811.3020

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran.

4. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran.

## الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی<sup>۱</sup>

فرخ برزیده<sup>۲</sup>، قاسم بولو<sup>۳</sup>، زهرا نخبه فلاح<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۳۰

مقاله پژوهشی

### چکیده

یکی از اهداف گزارشگری مالی، تهیه و ارائه اطلاعات برای فراهم کردن مبنایی برای تصمیم‌گیری منطقی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. بدین منظور ضروری است اطلاعات، مفید و مربوط بوده و توان اثرگذاری بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد را داشته باشد. هدف پژوهش حاضر، شناخت مشکلات فعلی افشا در گزارشگری مالی در ایران و تدوین الگوی مناسبی برای بهبود آن با استفاده از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران با استفاده از روش تحلیل تم می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، شامل اعضای هیئت علمی، شاغلین نهادهای حرفه‌ای، مدیران، تحلیلگران و شرکای موسسات حسابرسی است که با روش گلوله برفی، ۲۲ نمونه انتخاب شدند و پس از انجام مصاحبه، داده‌های پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم، مورد تحلیل و بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش در قالب سه بخش بسترهای افشا در ایران، مشکلات فعلی افشا در گزارشگری مالی و راهکارهای بهبود افشا ارائه شده است. چالش‌های موجود در پیاده‌سازی استانداردها، کاهش کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی، عدم ارائه برخی اطلاعات مربوط و در مواردی وجود اضافه بار اطلاعاتی، از جمله مشکلات موجود می‌باشد. بهبود فرایند تدوین و پیاده‌سازی استانداردها، ارائه رهنمودهایی درباره افشا و بهبود کیفیت حسابرسی می‌تواند سبب بهبود افشا و در نتیجه ارتقا اثربخشی گزارشگری مالی گردد.

**واژه‌های کلیدی:** افشا، افشای اجباری، افشای اختیاری، اضافه‌بار اطلاعاتی، تحلیل تم.

طبقه‌بندی موضوعی: M41.

10.22051/JERA.2023.41291.3044 :DOI ۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

۴. دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

## مقدمه

تصمیم‌گیری بهینه برای سرمایه‌گذاری و به بیان بهتر، تخصیص صحیح منابع کمیاب در جامعه مستلزم وجود اطلاعات مالی با کیفیت است. فقدان اطلاعات یا وجود اطلاعاتی فاقد ویژگی‌های کیفی، باعث تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نامطلوب و در نتیجه اتلاف منابع اقتصادی، تخریب بازارهای سرمایه و در نهایت عقب‌ماندگی و کاهش رفاه عمومی در کشور می‌شود. در واقع اطلاعات نیروی محرک تصمیم‌گیری است (مشایخ و میمنت آبادی، ۱۳۹۳). افشای با کیفیت بالا، امری ضروری برای عملکرد صحیح بازار سرمایه می‌باشد، بنابراین شناسایی و مقابله با مشکلات موجود در افشا امری ضروری است.

افشا، مفهومی گسترده، پیچیده و چندبعدی می‌باشد و همچنین دارای ذینفعان متعددی است که ممکن است دیدگاه‌های متضاد پیرامون مشکلات افشا و راه‌حل‌های آن داشته باشند. آرچامبالت و آرچامبالت (۲۰۰۳) مدلی از عوامل فرهنگی، سیاسی و اقتصادی موثر بر افشای مالی شرکت‌ها ارائه نمودند. آنها به این نتیجه دست یافتند که تفاوت در اجزای مدل سبب تفاوت در افشای مالی شرکت‌ها در کشورهای مختلف و همچنین شرکت‌های موجود در یک کشور می‌گردد و به عبارتی تصمیم مربوط به افشای مالی برای یک شرکت، فرآیند پیچیده بوده و تحت تاثیر عوامل مختلف قرار می‌گیرد. الزامات افشای بین‌المللی منجر به افشای اطلاعاتی می‌گردد که در برخی کشورها مفیدتر است زیرا مفید بودن افشا بستگی به ساختاری دارد که در آن ارائه شده است و برخی از این ویژگی‌ها از کشوری به کشور دیگر متفاوت است مانند حرفه حسابرسی، زیرساخت تبادل اطلاعات، انجمن تحلیل‌گران مالی، سیستم مالی، محیط قانونی، سایر مکانیزم‌های کنترلی شرکت، تمرکز صنعت، نفوذ سیاسی بر فعالیت‌های کسب‌وکار و سرمایه انسانی.

پژوهش‌های انجام شده در سطح بین‌الملل بیانگر این است که، مشکل افشا فقط مربوط به کمیت نیست: کیفیت افشا، از لحاظ برآورده کردن نیازهای استفاده‌کنندگان، یک مسئله است و گزارش‌های مالی به مجموعه‌ای غیرمنسجم از افشا الزام شده توسط مراجع مختلف تبدیل شده است و به نظر می‌رسد هدف گزارشگری مالی فراموش شده است، زیرا در افشای اطلاعات بیشتر به انطباق<sup>۱</sup> نه تبادل اطلاعات پرداخته می‌شود. تدوین‌کنندگان مقررات در امریکا و سایر کشورها از کاهش مربوط بودن گزارش‌های مالی آگاه بوده و همواره در پروژه‌های اثربخشی

گزارشگری مالی با هدف ارتقای قابل فهم بودن و مربوط بودن اطلاعات مالی مشارکت می‌نماید. بنابراین شناخت مشکلات موجود در افشا در گزارشگری مالی در ایران و ارائه راه‌حلی به منظور بهبود افشا با توجه به شرایط موجود، می‌تواند اهمیت به‌سزایی داشته باشد.

### مبانی نظری

یکی از مهمترین اهداف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری است. این امر نیازمند افشای مناسب داده‌های مالی و سایر اطلاعات مربوط است. برای دستیابی به افشای مناسب، بایستی به سه سوال مهم پاسخ داد:

• برای چه کسانی اطلاعات افشا می‌شود؟

• هدف از ارائه اطلاعات چیست؟

• چه میزان اطلاعات بایستی افشا شود؟

اصطلاح افشا در گسترده‌ترین مفهوم خود به معنای انتشار اطلاعات است. حسابداران از این عبارت به صورت محدودتری استفاده می‌کنند و منظور آنها انتشار اطلاعات مالی درباره شرکت در گزارشگری مالی، معمولاً گزارش سالانه است. افشا در محدودترین حالت خود شامل مواردی مانند بحث و تحلیل مدیریت، یادداشت‌های همراه و گزارش‌های مکمل است (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲). به صورت کلی افشا را می‌توان به دو بخش اساسی تقسیم کرد: افشای اجباری<sup>۱</sup> و افشای داوطلبانه<sup>۲</sup>.

گری، کوهی و لورس (۱۹۹۵) یک طبقه‌بندی از دیدگاه‌های تئوریک پذیرفته شده پیرامون افشا در ادبیات حسابداری شامل موارد زیر ارائه دادند:

(۱) تئوری‌های مبتنی بر مفید بودن در تصمیم‌گیری<sup>۳</sup>

(۲) تئوری‌های اقتصادی از جمله تئوری‌های حسابداری اثباتی<sup>۴</sup>

(۳) تئوری‌های سیاسی و اجتماعی<sup>۵</sup>

در برخی مطالعات که از تئوری‌های مبتنی بر مفید بودن در تصمیم‌گیری استفاده می‌نمایند، ترتیبی از اقلام بر حسب اهمیت آنها تهیه می‌شود، برای مثال در چنین مطالعاتی از سرمایه‌گذاران

- 
1. Mandatory Disclosure
  2. Voluntary Disclosure
  3. Decision-Usefulness Theories
  4. Economic Theories Including Positive Accounting Theory
  5. Political and Social Theories

درخواست می‌شود که اطلاعاتی را که تمایل به ارائه آنها در گزارش‌های سالانه دارند، بر حسب اهمیت رتبه‌بندی کنند. در سایر مطالعات با استفاده از تئوری‌های مبتنی بر مفید بودن در تصمیم‌گیری، برای مثال پژوهشگران درصدد یافتن پاسخ این سوال هستند که آیا اطلاعات مسئولیت‌های اجتماعی دارای ارزش اطلاعاتی برای بازارهای مالی می‌باشد یا خیر.

بر اساس تئوری مشروعیت<sup>۱</sup>، جوامع در طی زمان تغییر می‌کنند، سازمان‌هایی که در این جوامع مشارکت دارند، بایستی به این تغییرات واکنش نشان دهند تا با تغییر ارزش‌های اجتماعی هماهنگ شوند. آنرمن و بنت (۲۰۰۴) بیان نموده‌اند که انتظارات گروه‌های ذینفع به عنوان بخشی از جامعه در طی زمان تغییر می‌کند؛ از اینرو، سازمانها بایستی همواره فعالیت‌های عملیاتی و گزارشگری خود را با این شرایط در حال تغییر سازگار سازند. همچنین دیگران و همکاران (۲۰۰۰) اظهار می‌کنند که شرکت‌ها تمایل دارند سیاست‌های افشای خود را در طی زمان در واکنش به رویدادهای اجتماعی تغییر دهند. بنابراین، به این دلیل که گروه‌های استفاده‌کننده، نیازهای اطلاعاتی متفاوتی دارند که با گذشت زمان تغییر می‌کند، بررسی مداوم سودمندی اطلاعات مختلف در تصمیم‌گیری آنها مفید است (آلفری و آلموتاوا، ۲۰۱۴). نتایج نظرسنجی مدیران مالی توسط لو (۲۰۱۸) بیانگر این است که گزارشگری مالی تضعیف یافته و به یک فعالیت رعایت قوانین و الزامات تبدیل شده و نه اینکه راهی برای آگاه‌سازی ذینفعان باشد.

در سال ۲۰۱۴ ارنست‌اندیانگ<sup>۲</sup> در گزارش خود درباره اثربخشی افشا<sup>۳</sup>، برخی از مشکلات شناخته شده را چنین برشمرد: اضافه بار افشا<sup>۴</sup>، تکرار اطلاعات، افزایش قابل توجه در میزان اطلاعات. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۵</sup>، مشکلات افشا را، ناکافی بودن اطلاعات مربوط، ارائه بیش از حد اطلاعاتی که مربوط نبوده و شیوه نادرست در تبادل اطلاعات افشا شده می‌داند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۶</sup> نیز مشکلات موجود را فقدان رویکرد یکپارچه در افشا صورت‌های مالی و رشد فزاینده حجم یادداشت‌های همراه و حجم زیادی از افشا که مربوط نیستند، می‌داند. از سوی دیگر نتایج پژوهش‌های انجام شده حاکی از وجود رابطه میان

1. Legitimacy Theory  
2. EY: Ernst & Young  
3. Disclosure Effectiveness  
4. Disclosure Overload  
5. IASB: International Accounting Standards Board  
6. FASB: Financial Accounting Standard Board

افزایش میزان افشا توسط شرکت‌ها و کاهش هزینه سرمایه بدهی و حقوق صاحبان سهام به دلیل کاهش ریسک یا کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌باشد. دیدگاه‌های متفاوتی پیرامون وجود و ماهیت مشکل افشا وجود دارد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استفاده از پروژه‌هایی به منظور شناسایی مشکلات در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی را ضروری دانسته‌اند (الکینس و انتویستل، ۲۰۱۸).

برای افشای بیش از حد دلایل مختلفی را برشمرده‌اند که برخی از آنها عبارتند از: افزایش پیچیدگی معاملات، برای مثال ابزارهای مشتقه؛ رویکرد چک‌لیستی تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و تدوین‌کنندگان مقررات که احتمالاً برخاسته از ریسک‌گریزی<sup>۱</sup> آنها می‌باشد و شکست در کاربرد صحیح مفهوم اهمیت<sup>۲</sup> (سها، موریس و کانگ، ۲۰۱۹).

پژوهش انجام شده توسط سینگلتن گرین و هاجکینسون (۲۰۱۳) به تجزیه و تحلیل مشکلات افشا در گزارشگری مالی شرکت‌های سهامی عام، با توجه به ادعاهای مطرح شده پیرامون اضافه بار اطلاعاتی<sup>۳</sup> از یک سو و از سوی دیگر ادعای استفاده‌کنندگان مبنی بر عدم دریافت تمامی اطلاعات موردنیاز می‌پردازد و به این مسئله پرداخته که چگونه شکست بازار و تدوین مقررات می‌تواند منجر به چنین مشکلاتی شده و مطرح می‌شود که مشکلات اساسی در افشا گزارشگری مالی وجود دارد که هیچ راه حلی از نظر بازار و تدوین مقررات قادر به حذف آنها نمی‌باشد. آنها عبارتند از:

- ذهنیت<sup>۴</sup>: مربوط بودن و اهمیت، قضاوت‌های ذهنی هستند. همواره، مواردی وجود خواهد داشت که برخی از استفاده‌کنندگان با انتخاب تهیه‌کنندگان درباره اینکه چه چیزی برای افشا مربوط و با اهمیت است، موافق نباشند.
- سوگیری در گزارشگری<sup>۵</sup>: در گزارشگری مالی، مدیران به گزارشگری درباره عملکرد خود می‌پردازند. اگرچه اکثر مدیران صادق باشند و حتی گزارشگری آنها تحت مقررات انجام شود، یک درجه از سوگیری انتظار می‌رود.

---

1. Risk Aversion  
 2. Materiality  
 3. Information Overload  
 4. Subjectivity  
 5. Self-Reporting Bias

- آسیب‌رسانی بالقوه به خود<sup>۱</sup>: شفافیت کامل برخلاف منافع شرکت‌ها می‌باشد. برخی موارد افشا سبب ارائه اطلاعات ارزشمند به رقبا یا افرادی می‌شود که طرف قرارداد با شرکت هستند که به ضرر شرکت افشا کننده خواهد بود.
- طبق پژوهش سینگلتون گرین و هاجکینسون (۲۰۱۳) مقررات افشای گزارشگری مالی عمدتاً از طریق قانون‌گذاری، تدوین‌کنندگان مقررات اوراق بهادار، استانداردهای حسابداری و از طریق الزامات افشا توسط نهادهای گوناگون تعیین می‌گردد که می‌تواند منجر به موارد زیر شود:
- ۱- افشای بیش از حد،
  - ۲- افشای خیلی کم (نادیده گرفتن برخی استفاده‌کنندگان، نادیده گرفتن برخی نیازها)،
  - ۳- افشای نادرست،
  - ۴- افشای بسیار پیچیده،
  - ۵- افشا به شیوه‌ای نامناسب.
- مشکلات گزارشگری مالی بخشی اجتناب‌ناپذیر بوده و بخشی نتیجه سیستم تدوین مقررات کنونی است. این سیستم می‌تواند بهبود یابد، اما در صورتیکه افراد تمایل به پذیرش ریسک‌ها و همچنین متحمل شدن هزینه‌هایی داشته باشند. چهار روش غلبه بر مشکلات موجود که بخش عمده آن ناشی از سیستم تدوین مقررات است، عبارتند از:
- ۱- اصلاح فرآیند تدوین الزامات افشا (از جمله تدوین چارچوب الزامات افشا)،
  - ۲- تغییر الزامات افشا (حذف الزامات غیرضروری)،
  - ۳- تغییر روش پیاده‌سازی الزامات (عدم ارائه اطلاعات بی‌اهمیت)،
  - ۴- اتکا بیشتر به راه‌حلی غیر از تدوین مقررات (افشای اختیاری).
- پیشنهادات این پژوهش همچنین منجر به استفاده بیشتر از قضاوت حرفه‌ای توسط همه افراد درگیر در فرایند گزارشگری مالی (تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و نهادهای اجرایی) می‌شود.
- مسئله افشای اطلاعات همواره از اهمیت اساسی در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برخوردار بوده است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در برنامه تبادل اطلاعات بهتر در گزارشگری مالی<sup>۲</sup>، پروژه‌هایی به منظور افزایش سودمندی اطلاعات مالی و بهبود شیوه ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی داشته که برخی از دستاوردهای آنها عبارتند از:

1. Potential Self-Inflicted Damage  
2. Better Communication in Financial Reporting

- ۱- اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱: شفاف سازی الزامات مرتبط با اهمیت، نحوه ارائه اطلاعات در یادداشت‌های همراه (دسامبر ۲۰۱۴)،
  - ۲- اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷، صورت جریان‌های نقدی: ارائه الزامات جدید افشا به منظور قادر ساختن سرمایه‌گذاران در درک جریان‌های نقدی فعالیت‌های تامین مالی (ژانویه ۲۰۱۶)،
  - ۳- بیانیه رویه حرفه‌ای درباره اهمیت: ارائه فرایند چهار مرحله‌ای قضاوت درباره اهمیت، ارائه رهنمود در برخی شرایط خاص مانند ارائه اطلاعات دوره‌های قبل (سپتامبر ۲۰۱۷)،
  - ۴- تعریف اهمیت -اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱ و ۸: تغییر در تعریف اهمیت به منظور کاهش در میزان اطلاعات بی اهمیت (اکتبر ۲۰۱۸).
- مفهوم افشا، مفهوم گسترده‌ای است و در پژوهش‌های انجام شده در ایران از جنبه‌های مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است. رحمانی و بشیری‌منش (۱۳۹۳) با بررسی پژوهش‌های انجام شده پیرامون افشا در ایران، آنها را در سه دسته کلی طبقه‌بندی نمودند.
- ۱- اندازه‌گیری دقیق سطح افشای اطلاعات توسط شرکتها که در این پژوهش‌ها، ابعاد متنوع افشای اجباری و افشای اختیاری از نظر اطلاعات مالی و غیرمالی اندازه‌گیری و کمی-سازی شده است.
  - ۲- شناسایی عوامل و محرک‌هایی که بر رویه‌ها و سطح افشای اطلاعات تاثیر می‌گذارد.
  - ۳- پژوهش‌های بررسی پیامدهای افشای اطلاعات که طبق نتایج، افشا و شفافیت بیشتر، منافع متعددی مانند هزینه سرمایه کمتر و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را برای شرکتها به همراه دارد.
- در پژوهش‌های انجام شده در ایران در زمینه افشا، برخی مشکلات شناسایی و پیشنهادات متعددی نیز مطرح شده است که برخی از مشکلات شناسایی شده عبارتند از:
- ۱- نمره پایین شفافیت و افشا در ایران،
  - ۲- پیچیدگی در نظام‌های گزارشگری مالی،
  - ۳- مشکلات موجود در دستورالعمل افشای سازمان بورس و اوراق بهادار.
- اگرچه پژوهش‌های متعدد به این مسئله پرداخته است که مشکلات موجود در افشا در گزارشگری مالی چه مواردی می‌باشند، اما تاکنون پژوهشی با هدف ارائه راه‌حلی جامع از دیدگاه صاحب‌نظران انجام نشده است. این پژوهش درصدد شناسایی نقاط ضعف موجود در



موارد افشا و ارائه راه‌حلی جامع به منظور دستیابی به هدف ارائه بیشتر اطلاعات مربوط و کاهش ارائه اطلاعاتی است که مربوط نمی‌باشند و در نهایت افزایش سودمندی گزارشگری مالی می‌باشد.

### پیشینه پژوهش

سلیمان و بن امار (۲۰۲۲) رابطه میان مسئولیت اجتماعی شرکت و ویژگی‌های متنی افشای مالی را بررسی کرده و به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی بالا، افشای خواناتری ارائه می‌کنند و از لحن مبهم کمتری در گزارش‌های سالانه خود استفاده می‌کنند. ساها و بس (۲۰۲۱) ارتباط میان الزامات افشای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هزینه سرمایه را برای نمونه‌ای از شرکت‌های استرالیایی بررسی کرده و به این نتیجه دست یافتند که این الزامات افشا، ارتباط منفی با هزینه سرمایه دارد. به عبارتی شرکت‌های با سطح بالای افشای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه سرمایه کمتری دارند.

دسوزا، ریساتی، راور و بربا (۲۰۱۹) با استفاده از اطلاعات نمونه‌ای متشکل از ۱۶۴۳ سال شرکت و برای دوره ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶، به این نتیجه دست یافتند که مدیران عمداً پیچیدگی بیشتری در افشای حسابداری وارد می‌کنند تا اطلاعات مربوط به عملکرد ضعیف را پنهان کنند. یافته‌های این پژوهش با فرضیه مبهم‌سازی مدیریت<sup>۱</sup> سازگار است. آنها همچنین نشان دادند که اطلاعات پیچیده گذشته تأثیر منفی بر عملکرد فعلی شرکت‌ها دارد.

باکاریچ، حسین و ویتراپ (۲۰۱۹) به بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی شرکت‌ها در دوره‌های مختلف چرخه عمر شرکت پرداختند. آنها با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۲۴۲۶۸ سال-شرکت طی سال‌های ۲۰۱۴-۲۰۰۰ به این نتیجه دست یافتند که با رشد شرکت از مرحله ظهور به بلوغ، پیچیدگی و ابهام در افشا کاهش یافته و خوش‌بینانه‌تر ارائه می‌شود و اوج شفافیت و خوانایی در مرحله بلوغ شرکت و قبل از ورود به مرحله نهایی افول می‌باشد.

لو (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "کاهش سودمندی اطلاعات گزارش‌های مالی و چگونگی تغییر این روند" بیان نمود که نارضایتی فزاینده‌ای از مربوط بودن و سودمندی اطلاعات گزارش‌های مالی، به خصوص در میان سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت وجود دارد که بیانگر شکاف فزاینده میان شاخص‌های بازار سرمایه و اطلاعات مالی است. سود گزارش شده توسط

بیشتر شرکت‌ها منعکس‌کننده عملکرد واحد اقتصادی نیست. دلایل این روند چنین بیان شده است: ۱- کنار گذاشتن رویکرد سود و زیان سنتی توسط تدوین‌کنندگان استاندارد و پذیرش رویکرد ترازنامه‌ای، ۲- شکست تدوین‌کنندگان استاندارد در تعدیل قواعد شناخت دارایی‌ها به علت تغییر اساسی در منابع ایجاد ارزش شرکت و استفاده روبه رشد دارایی‌های نامشهود.

کاشانی پور، مهربان پور، سرلک و پورموسی (۱۴۰۰) در پژوهش "بررسی ضرورت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران" از طریق مصاحبه با خبرگان، تهیه صورت‌های مالی فرضی و انجام نظرسنجی با استفاده از پرسشنامه، به این نتایج دست یافتند که واحدهای تجاری کوچک و متوسط برای حسابداری و گزارشگری مالی به استانداردهای خاص نیاز دارند. همچنین نتایج پژوهش آنها، نشان دهنده ارتباط معنادار و مثبت بین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط در ایران و بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بود.

حسینی، جبارزاده کنگرلویی، بحری ثالث و سعدی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران"، موانع موجود در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران را در قالب ۱۰ مؤلفه اصلی ارائه دادند که عبارتند از: عدم آشنایی کافی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عوامل سیاسی و حقوقی، ساختار مالکیت و بازار سرمایه، سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی، نبود نظام جامع ارزیابی، مقاومت در برابر تغییر، قوانین و مقررات مالی، وضعیت اقتصادی، عدم توافق بین ذی‌نفعان و نبود چارچوب مفهومی.

حمزه نیک نیافر، افلاطونی و نیکبخت (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و کیفیت افشا بر میزان بکارگیری منابع مالی در فعالیتهای تجاری اصلی با نمونه‌ای متشکل از ۱۳۷ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۸۲ پرداختند. طبق نتایج، با افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و کیفیت افشا، میزان بکارگیری منابع مالی در فعالیت تجاری اصلی شرکت‌ها، افزایش یافته و در مقایسه با کیفیت افشا، کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر قوی‌تری بر معیار بکارگیری منابع مالی در فعالیتهای تجاری اصلی واحد تجاری دارد.

امیرآزاد، برادران حسن‌زاده، محمدی و تقی‌زاده (۱۳۹۷) در پژوهش "الگوی مفهومی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان"، دریافته‌اند که

هزینه های 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 موثر هستند.

رحمانی و بشیری منش (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان "محرک های افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران"، ویژگی های شرکت، راهبری شرکتی و قدرت ذینفعان را به عنوان محرک های افشای اختیاری بررسی نمودند. طبق یافته های پژوهش، ویژگی های ساختاری شرکت، ویژگی های هیئت مدیره، ساختار مالکیت و حسابرسی و همچنین ذینفعان خارجی تاثیر مثبت و معنادار بر سطح افشای اختیاری ولی ویژگی های عملکردی شرکت و ذینفعان داخلی تاثیر منفی و معنادار دارند.

اعتمادی، سپاسی و احمدیان (۱۳۹۶) در پژوهش "فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی" به این نتیجه دست یافتند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، به خودی خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی کشور بستگی دارد. بنابراین مرور ادبیات و پیشینه پژوهش نشان می دهد که شناسایی مشکلات موجود افشا در گزارشگری مالی و ارائه راهکار جهت بهبود آن، می تواند سبب بهبود اثربخشی گزارشگری مالی گردد و منافع متعددی را به همراه دارد.

### سوال پژوهش

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که الگوی مناسب برای بهبود افشا در گزارشگری مالی چیست؟

### روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت، از نوع کیفی است. مراحل انجام این پژوهش عبارتند از:

۱. در ابتدا اسناد و متن های مهم و مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور شده تا مطالبی از آنها استخراج شود که بتوانند راهنمای هدایت پژوهش در گام های بعدی باشد.

۲. افراد خبره با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند<sup>۱</sup> و به دلیل اطلاعات، تجربه یا دیدگاهی که درباره موضوع مورد مطالعه دارند انتخاب شده و مصاحبه اکتشافی انجام شد.
۳. سوالات مصاحبه اصلی با استفاده از اطلاعات کسب شده از طریق مرور متن و مصاحبه‌های اکتشافی، تدوین و مصاحبه‌های اصلی به روش گلوله برفی<sup>۲</sup> انجام شد. در تحلیل تم، تفسیر داده‌ها یک فرآیند پویا است، پس همزمان با مصاحبه‌ها، تحلیل داده‌ها صورت پذیرفت.
۴. مصاحبه‌ها تا زمان دستیابی اشباع نظری<sup>۳</sup> ادامه یافت.
۵. بعد از کامل شدن پیاده‌سازی و کدگذاری داده‌ها، الگویی به‌عنوان محصول فرآیند پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم، تدوین و ارائه گردید.
- برای تحلیل تم ابتدا لازم است داده‌ها کدگذاری شوند. کدها عبارتند از ویژگی‌هایی از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، جالب به نظر می‌رسند که در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم تم‌ها را تشکیل می‌دهند. کدگذاری این پژوهش ترکیبی از حروف انگلیسی و اعداد است و برای مصاحبه‌های اکتشافی، علامت اختصاری<sup>۴</sup> EI و برای مصاحبه‌های اصلی، علامت اختصاری<sup>۵</sup> MI استفاده شده و قسمت عددی کدها بیانگر مصاحبه و کدهای استخراج شده از آن می‌باشد که از 01 شروع با افزایش واحد تحلیل (مصاحبه) و کدهای موجود در هر واحد تحلیل یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش می‌یابد.
- جامعه آماری عبارت است از:
۱. اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری،
  ۲. مدیران نهادهای حرفه‌ای حسابداری مانند جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی،
  ۳. مدیران و تحلیلگران شرکتهای سرمایه‌گذاری، کارگزاری‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری،
  ۴. حسابرسان مستقل و شرکای موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس.

---

1. Purposeful Sampling  
 2. Snowball  
 3. Theoretical saturation  
 4. Exploratory Interview  
 5. Main Interview

در این پژوهش از نمونه گیری گلوله برفی استفاده شده است. تعداد نمونه از ابتدا مشخص نیست، زیرا در تحقیق کیفی گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که عناصر اساسی مطالعه به حد اشباع برسد، یعنی تا زمانی که افراد نمونه دیگر چیزی به داده‌ها اضافه نکنند و یا آنچه مطرح می‌کنند در تضاد با دانسته‌های گردآوری شده نباشد (از کیا، احمدرش و پارتازیان، ۱۳۹۶). در این پژوهش و بر اساس اشباع نظری ۲۲ مصاحبه به انجام رسیده است.

شایان ذکر است مصاحبه‌های انجام شده (اکتشافی و اصلی) از نوع نیمه ساختاریافته<sup>۱</sup> و نرم-افزار استفاده شده در این پژوهش به منظور تحلیل داده‌های کیفی نرم افزار مکس کیو دی ای<sup>۲</sup> است. در این پژوهش از روش کنترل اعضا<sup>۳</sup> به منظور اعتباربخشی به الگو و نتایج پژوهش استفاده شده است. کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو<sup>۴</sup>، تکنیکی است که به آن وسیله پژوهشگر مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک به منظور تائید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود (هومن، ۱۳۹۰).

### یافته‌های پژوهش

در جدول ۱ نتایج حاصل از تحلیل تم، همراه با تم‌های فرعی و دسته‌بندی مفهومی و کدهای مربوطه ارائه شده است.

جدول ۱. تحلیل تم همراه با کدهای هر تم

| کدها   | دسته‌های مفهومی        | تم‌های فرعی                   | تم‌های اصلی           |
|--|------------------------|-------------------------------|-----------------------|
| EI0102-EI0306-MI0107-MI0301-MI0501-MI0605-MI0607-MI0608-MI0711-MI1218-MI1221-MI1511-MI1801   | شرایط سیاسی            | عوامل                         | بسترهای افشا در ایران |
| EI0305-MI0102-MI0105-MI0110-MI0507-MI0512-MI0610-MI0612-MI0712-MI0713-MI0714-MI0720-MI0902-MI0905-MI0909-MI1005-MI1219-MI1220-MI1509               | عوامل اقتصادی          | محیطی<br>کلان موثر<br>بر افشا |                       |
| MI0502-MI1001-MI1222-MI1301-MI1313-MI1803-MI1921   | عوامل فرهنگی           |                               |                       |
| EI0122-EI0203-EI0212-EI0213-EI0215-MI0220-MI0223-MI0408-MI0409-MI0410-MI0412-MI0414-MI0421-MI0803-MI0813-MI0824-MI1524-MI1527-MI1722-MI1910-MI1911 | عدم پایبندی به الزامات |                               |                       |

1. Semi-structured Interview
2. MAXQDA 2020
3. Member Check
4. Respondent Validity

|   |   |  |  |
|---|---|--|--|
| EI0214-EI0223-MI0407-MI0411-MI0601-MI0603-MI0706-MI0709-MI0915-MI0916-MI0919-MI1212-MI1214-MI1225-MI1235-MI1246-MI1410-MI1713-MI1723-MI1802-MI1806-MI1914                             | اثربخش نبودن قوانین و مقررات                              | شرایط نظارتی و قانونگذاری                      |  |
| MI0224-MI0225-MI0227-MI0509-MI0511-MI0904-MI0921-MI1021-MI1023-MI1025-MI1026-MI1031-MI1240-MI1241-MI1520-MI1808-MI1810  | مشکلات در تدوین استانداردهای حسابداری                     |  |  |
| EI0202-MI0209-MI0211-MI0213-MI0215-MI0514-MI0602-MI0604-MI0710-MI0733-MI0734-MI0920-MI0922-MI1017-MI1024-MI11418-MI11419-MI11512-MI1514-MI1526-MI1603-MI1724-MI1819                   | مشکلات ساختاری نهادهای نظارتی و قانونگذاری                |  |  |
| MI0103-MI0106-MI0108-MI0109-MI0427-MI0516-MI0802-MI0917-MI11426-MI1531-MI1532-MI1611-MI1823-MI1826-MI1829-MI1937  | وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار                         | چالش‌های مرتبط با حرفه حسابرسی                 |  |
| MI0104-MI0736-MI1227-MI1257-MI1423-MI1530-MI1533-MI1824-MI1825-MI1940   | نبود شرایط لازم برای رقابت عادلانه و سالم در حرفه حسابرسی |  |  |
| EI0220-EI0221-MI0101-MI0111-MI0118-MI0428-MI0812-MI0818-MI0834-MI1203-MI1424-MI1504-MI1528-MI1726-MI1936-MI1938   | تضعیف نقش اعتباربخشی حسابرسی                              |  |  |
| MI0606-MI0609-MI0707-MI0729-MI0730-MI0731-MI0732-MI0810-MI1002-MI1913   | مشکلات آموزشی   | سایر موانع موجود                               |  |
| EI0204-MI0302-MI0401-MI0724-MI0811-MI1204-MI1208-MI1215-MI1223-MI1312-MI1715-MI1902-MI1903-MI1906-MI1909-MI1922-MI1923  | مشکلات ساختاری شرکت                                       |  |  |
| MI0715-MI0716-MI0725-MI0907-MI0914-MI11210-MI1211-MI1305-MI1307-MI1716-MI1904-MI1908-MI1925-MI1926-MI1927-MI1929  | وضعیت ذینفعان و بازار سرمایه                              |  |  |
| EI0114-EI0304-EI0312-EI0313-EI0314-EI0315-MI0708-MI0721-MI0809-MI1027-MI1309-MI1311-MI1409-MI1521-MI1719-MI1951   | مشکلات موجود در همگرایی با استانداردهای بین‌المللی        | موانع و مشکلات موجود در پیاده‌سازی استانداردها |  |
| MI0210-MI0212-MI0214-MI0513-MI0719-MI0901-MI1420  | تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی جانبدارانه          |  |  |
| MI0234-MI0235-MI0239-MI0704-MI0805-MI0910-MI1003-MI1308-MI1310  | مغفول ماندن افشا  |  |  |
| MI0238-MI0701-MI0801-MI1004-MI1201-MI1202-MI1701-MI1708-MI1710-MI1917-MI1918-MI1919   | پیچیدگی افشا و فقدان یکپارچگی                             | محتوای افشا                                    |  |
| EI0115-EI0117-MI0217-MI0218-MI0230-MI0406-MI0417-MI0423-MI0613-MI0728-MI0830-MI0831-MI0832-MI1030-MI1245-MI1502-MI1503-MI1608-MI1721-MI1814-MI1815-MI1816-MI1901-MI1905-MI1907-MI1930 | مشکلات موجود در افشای کیفی و توصیفی                       |  |  |

گزارشگری مالی

|   |  |                        |                      |
|---|--|------------------------|----------------------|
| EI0101-EI0201-MI1209-MI1718   | فقدان انگیزه برای افشای اختیاری                              |                        |                      |
| MI0119-MI0241-MI0429-MI0735-MI0913-MI1228-MI1425-MI1505-MI1529-MI1612   | نامناسب بودن کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی                    |                        |                      |
| EI0302-EI0303-MI0228-MI0510-MI0616-MI0806-MI0827-MI1007-MI1015-MI1103-MI1242-MI1243-MI1244-MI1408-MI1605-MI1720-MI1809-MI1952   | افشای نامناسب ریسک   |                        |                      |
| EI0108-EI0110-EI0210-EI0211-MI0304-MI0305-MI0307-MI0420-MI0505-MI0825-MI0927-MI1109-MI1232-MI1515-MI1714-MI1805-MI1946  | افشای نامناسب معاملات با اشخاص وابسته                        |                        |                      |
| EI0105-MI0219-MI0404-MI0415-MI1411  | همپوشانی اطلاعاتی  |                        |                      |
| EI0209-EI0307-EI0309-EI0316-MI0113-MI0114-MI0115-MI0116-MI0117-MI0202-MI0204-MI0205-MI0207-MI0303-MI0403-MI0416-MI0503-MI0504-MI0814-MI0815-MI0816-MI0817-MI0820-MI0821-MI0911-MI0912-MI1008-MI1010-MI1011-MI1012-MI1106-MI1314-MI1315-MI1404-MI1712-MI1804 | اضافه بار اطلاعاتی   |                        |                      |
| MI0203-MI0903-MI1702-MI1704-MI1705-MI1956   | نقض محرمانگی و یا افشای اسرار تجاری                          | مقدار افشا             |                      |
| EI0118-EI0205-EI0208-EI0311-MI0208-MI0402-MI0705-MI0804-MI0808-MI1006-MI1217-MI1224-MI1501-MI1506-MI1510-MI1513-MI1601-MI1706-MI1915  | کلی گویی و افشای ناکافی - عدم ارائه برخی اطلاعات مربوط       |                        |                      |
| EI0103-EI0104-EI0113-EI0207-EI0310-MI0229-MI0245-MI0405-MI1014-MI1101-MI1105-MI1107-MI1213-MI1306-MI1412-MI1507-MI1522-MI1606-MI1607-MI1820-MI1931-MI1932-MI1948-MI1957   | -  | شکل افشا و سایر موارد  |                      |
| EI0218-EI0219-MI0120-MI0226-MI0615-MI0906-MI1022-MI1111-MI1250-MI1518-MI1519-MI1602   | بهبود فرایند پذیرش استانداردهای بین‌المللی                   | اصلاح فرایند تدوین     | راهکارهای بهبود افشا |
| EI0216-MI0112-MI0123-MI0216-MI0222-MI0243-MI0419-MI0926-MI1230-MI1231-MI1407-MI1535-MI1812  | بهبود ضمانت اجرایی   | استانداردها و نظارت بر |                      |
| EI0106-MI0206-MI0822-MI0823-MI0829-MI1009-MI1028-MI1248-MI1251-MI1811   | بهبود و به روز رسانی الزامات                                 | پیاده سازی الزامات     |                      |
| EI0112-MI0231-MI0506-MI0508-MI0718-MI0826-MI1508-MI1517-MI1604-MI1717-MI1943-MI1950   | تمرکز بر افشای اجباری  | مربوطه                 |                      |
| EI0121-MI0221-MI0413-MI0422-MI0425-MI0426-MI0833-MI1413-MI1416-MI1807   | پیگیری و بهبود اجرای الزامات موجود و عدم ارائه الزامات مشابه |                        |                      |

|  |  |                       |  |
|--|--|-----------------------|--|
| MI0201-MI0232-MI0611-MI1252-MI1421-MI1725-MI1818   | تفکیک نهاد استانداردگذار و مجری        |                       |  |
| MI0308MI0722-MI0723-MI1247-MI1249-MI1303-MI1304-MI1609-MI1613-MI1707-MI1709-MI1727-MI1833-MI1920   | هدفمند کردن گزارشگری مالی              | محتوای افشا           |  |
| EI0120-EI0301-MI0424-MI0726-MI0727-MI0807-MI0819-MI1112-MI1405-MI1432-MI1813-MI1817-MI1912-MI1944  | بهبود افشای کیفی و توصیفی              |                       |  |
| MI0233-MI0236-MI0237-MI0242-MI0244-MI0828-MI1016-MI1018-MI1020-MI1029-MI1032-MI1034-MI1102-MI1104-MI1110-MI1116-MI1935   | ارائه رهنمودهایی درباره افشا           |                       |  |
| EI0225-EI0226-MI1019-MI1236-MI1237-MI1238-MI1239-MI1255-MI1415-MI1430-MI1949   | بهبود افشای اختیاری                    |                       |  |
| EI0119-EI0222-MI0121-MI0124-MI0240-MI0515-MI0617-MI0918-MI0925-MI1108-MI1229-MI1253-MI1254-MI1258-MI1422-MI1427-MI1428-MI1429-MI1822-MI1827-MI1828-MI1830-MI1831-MI1939-MI1941-MI1942  | بهبود نقش اعتباربخشی حسابرسی           |                       |  |
| MI0306-MI0614-MI0928-MI1233-MI1234-MI1516  | بهبود گزارشگری معاملات با اشخاص وابسته |                       |  |
| EI0111-EI0206-EI0224-MI0122-MI0309-MI0418-MI0517-MI0737-MI0835-MI0837-MI0838-MI0923-MI1013-MI1033-MI1114-MI1259-MI1703-MI1834-MI1945-MI1953  | -                                      |                       |  |
| EI0107-EI0109-EI0116-EI0217-EI0308-MI0702-MI0703-MI0717-MI0738-MI0836-MI0908-MI0924-MI1113-MI1115-MI1205-MI1206-MI1207-MI1216-MI1226-MI1256-MI1302-MI1401-MI1402-MI1403-MI1406-MI1410-MI1414-MI1417-MI1431-MI1523-MI1525-MI1534-MI1711-MI1821-MI1832-MI1916-MI1924-MI1928-MI1933-MI1934-MI1947-MI1954-MI1955 | -                                      | شکل افشا و سایر موارد |  |

### تم اصلی اول: بسترهای افشا در ایران: در این پژوهش ابتدا به بررسی شرایط فعلی

اثرگذار بر افشا در ایران پرداخته شده است. عوامل موثر، چهار تم فرعی به شرح زیر است:

#### الف: عوامل محیطی کلان موثر بر افشا:

طبق یافته‌های پژوهش، شرایط سیاسی مانند تحریم و ریسک سیاسی و عوامل اقتصادی مانند عدم ثبات اقتصادی، شرایط سرمایه‌گذاری خارجی، اقتصاد دولتی، عدم شفافیت اقتصادی و تورم بالا و همچنین عوامل فرهنگی، عوامل محیطی کلان موثر بر افشا می‌باشند. نمونه ای از پاسخها به شرح زیر است (اعداد داخل پرانتز کدهای مربوطه است):



« اولین عامل، عامل سیاسی است، به نظر من همیشه بحث عوامل سیاسی وجود دارد، البته یک

*Interaction* خیلی زیادی هم با اقتصاد دارد. (MI1511)»

### ب: شرایط نظارتی و قانونگذاری:

عدم پابندی به الزامات، اثربخش نبودن قوانین و مقررات، مشکلات در تدوین استانداردهای حسابداری و مشکلات ساختاری نهادهای نظارتی و قانونگذاری بر سطح افشا در ایران موثر است. فقدان ضمانت اجرایی، عدم برخورد با موارد قصور در افشا، نظارت نامناسب و برخورد متفاوت مراجع نظارتی با موارد تخلف از جمله مشکلات موجود در دسته عدم پابندی به الزامات و عدم شناخت استفاده کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنها، در نظر نگرفتن ویژگی‌های محیطی در تدوین مقررات، نبود بستر سازی مناسب و قصور در اجرای صحیح قوانین و مقررات و تاکید بر شکل آنها، تعدد الزامات و یکپارچه نبودن آنها و به روز نبودن دستورالعمل‌ها سبب اثربخش نبودن قوانین و مقررات می‌شود. از مشکلات موجود در تدوین استانداردهای حسابداری می‌توان به مشکلاتی از قبیل فقدان دستورالعمل و رهنمود، سرعت بالای تدوین استانداردهای جدید و اجرایی نبودن برخی از آنها به دلیل ساختارهای موجود، عدم بررسی و پیگیری اجرای استانداردها، فقدان زیرساخت آموزشی و مالیاتی اشاره کرد و ضعف و جایگاه تعدد نهادهای نظارتی و عدم هماهنگی از جمله مشکلات ساختاری نهادهای نظارتی و قانونگذاری می‌باشد. نمونه‌ای از نظرت مصاحبه‌شوندگان در زمینه مواردی که اشاره کردیم به شرح زیر است:

« یک مشکل دیگر به نظرم مقررات خیلی غیریکپارچه می‌توانیم بگوییم، استانداردها یک

چیزهایی می‌گویند دوباره در برخی مقررات دیگر، مثلاً مقررات سازمان بورس و ممکن است

در موارد دیگری که دستگاه‌های نظارتی دیگری وجود دارد مثل بانک مرکزی، بیمه‌ها، آن‌ها

هم ممکن است یک سری مقرراتی داشته باشند که این‌ها حالت یکپارچه ندارد. (MI1802)»

### ج: چالش‌های مرتبط با حرفه حسابرسی

یافته‌های پژوهش بیانگر این است که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، نبودن شرایط برای رقابت عادلانه و سالم در حرفه حسابرسی و تضعیف نقش اعتباربخشی حسابرسی از جمله

موارد اثرگذار مرتبط با حرفه حسابرسی می‌باشند. در مواردی تعدیل گزارش حسابرسی برای حفظ صاحبکار به علت وابستگی اقتصادی حسابرسان رخ می‌دهد و مشکلات ساختاری موسسات موجود، مشکلات نظارتی، فقدان استقلال، تعدد موسسات معتمد بورس سبب نبود شرایط لازم برای رقابت عادلانه و سالم در حرفه حسابرسی شده است. کیفیت پایین برخی گزارش‌های حسابرسی، کم‌رنج شدن نقش اعتبارسنجی، رویکرد چک‌لیستی حسابرسان، عدم توجه کافی به افشا در گزارش نهایی و عدم آشنایی کافی با تکنولوژی‌های نوین از جمله مواردی است که حاکی از تضعیف نقش اعتباربخشی حسابرسی است.

**د: سایر موانع موجود** که عبارتند از: مشکلات آموزشی، مشکلات ساختاری شرکت و وضعیت ذینفعان و بازار سرمایه.

**تم اصلی دوم: مشکلات فعلی افشا در گزارشگری مالی: این مشکلات عبارتند از:**

#### **الف: موانع و مشکلات موجود در پیاده سازی استانداردها**

- ۱- مشکلات موجود در همگرایی با استانداردهای بین‌المللی: مشکلات در بکارگیری ارزش منصفانه، عدم توجه به نیازهای خاص کشور، فقدان زیرساخت‌های اطلاعاتی و آموزشی حسابداری، پیچیده‌تر شدن گزارشگری مالی، امکان‌پذیر نبودن به دلیل شرایط محیطی و مشکلات موجود در گزارشگری قسمت‌ها،
- ۲- تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی جانبدارانه،
- ۳- مغفول ماندن افشا: عدم توجه کافی به افشا در مقایسه با اندازه‌گیری و تدوین استاندارد بدون رهنمود یا راهنمای بکارگیری.

**ب: محتوای افشا: مشکلات موجود در این بخش عبارتند از:**

- ۱- پیچیدگی افشا و فقدان یکپارچگی: یافته‌های حاصل از تحلیل تم‌های پژوهش بیانگر نظام‌مند نبودن افشا، فاصله انتظارات و عدم تقارن اطلاعاتی بالا و هدفمند نبودن گزارشگری مالی، پراکندگی اطلاعات و عدم شناسایی استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آنان می‌باشد.
- ۲- مشکلات موجود در افشای کیفی و توصیفی: ارائه حداقل افشا و بدیهیات صرفاً برای رفع تکلیف، مشکلات موجود در ارائه اطلاعات مکمل به صورت کمی، چالش

حسابرسی این نوع افشا، اطلاعات پراکنده و غیرمنسجم، عدم استفاده از یادداشت‌ها و گزارش تفسیری مدیریت در تحلیل‌ها و تهیه شکلی آن از مشکلات مطرح شده در این دسته بودند.

۳- فقدان انگیزه برای افشای اختیاری: در حال حاضر تمهیدات کافی برای افشای اختیاری فراهم نشده است و شرکت‌ها انگیزه‌ای برای این نوع افشا ندارند.

۴- نامناسب بودن کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی،

۵- افشای نامناسب ریسک: علیرغم تدوین استانداردهای حسابداری و پرداختن بیشتر به مسئله ریسک در سالهای اخیر و اهمیت آن در تصمیم‌گیری، کماکان افشای مناسبی صورت نمی‌پذیرد.

۶- افشای نامناسب معاملات با اشخاص وابسته: عدم ارائه اطلاعات مفید، پرداختن به شکل به جای محتوا، عدم اجرای صحیح استاندارد حسابداری شماره ۱۲، عدم افشا یا افشای نامناسب آگاهانه توسط شرکت‌ها از جمله مشکلات موجود در زمینه افشای معاملات با اشخاص وابسته مطرح گردیده است.

« محتوایی نیست، پیچیده به سمت شکل و حجم بیشتر، به نظرم یک مقداری راه

را گم کردیم باید بگردیم دنبال Solution و بر اساس این Data Solution بدهیم که

واقعاً آن Data بتواند مشکل را حل کند، الان این طوری نیست به نظر من. (MI1714)»

ج: مقدار افشا: مشکلات شناسایی شده در این بخش بر اساس یافته‌های پژوهش عبارتند از:

۱- همپوشانی اطلاعاتی میان گزارش‌های ارائه شده توسط شرکت‌ها،

۲- اضافه بار اطلاعاتی،

۳- نقض محرمانگی و یا افشای اسرار تجاری: افشا اطلاعات محرمانه و اسرار تجاری،

۴- کلی‌گویی و افشای ناکافی: عدم ارائه برخی اطلاعات مربوط و کاهش پاسخگویی.

۵- د: شکل افشا و سایر موارد: گزارشگری نامناسب در حوزه پایداری و مسئولیت

اجتماعی، تهیه گزارش‌های صورتی، تاکید بیش‌ازحد بر صورت‌مالی نمونه، کاهش

تمایل ورود به بازار سرمایه، کاهش باراطلاعاتی ناشی از به‌موقع نبودن ارائه گزارش‌ها

از جمله سایر مشکلات مطرح شده است.

**تم اصلی سوم: راهکارهای بهبود افشا: راهکارهای مطرح شده به شرح زیر است:**

**الف: اصلاح فرایند تدوین استانداردها و نظارت بر پیاده سازی الزامات مربوطه:**

- ۱- بهبود فرایند پذیرش استانداردهای بین‌المللی: در نظر گرفتن شرایط موجود و بهبود زیرساخت‌ها از جمله راهکارهای مطرح شده است.
- ۲- بهبود ضمانت اجرایی: طبق پاسخ‌های ارائه شده، مشکل عدم پایبندی به الزامات را می‌توان از طریق پیگیری و نظارت مستمر بر اجرای استانداردها، تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، تقویت قوانین و سازوکار مبارزه با جرائم- اقدامات تنبیهی مرتفع نمود.
- ۳- بهبود و به‌روز رسانی الزامات: برآیند نظرات چنین بود که بازنگری و بهبود مستمر الزامات افشا در برخی استانداردها، اصلاح دستورالعمل افشا، اجرای کامل الزامات افشا در استانداردها و آموزش اجرای استانداردها می‌تواند به بهبود افشا کمک کند.
- ۴- تمرکز بر افشای اجباری: اکثریت مصاحبه‌شوندگان اتفاق نظر داشتند در شرایط فعلی، تاکید بیشتر بر افشای اجباری نسبت به افشای اختیاری می‌تواند نتایج موثرتری به همراه داشته باشد.
- ۵- پیگیری و بهبود اجرای الزامات موجود و عدم ارائه الزامات مشابه،
- ۶- تفکیک نهاد استاندارد‌گذار و مجری.

**ب: محتوای افشا: راهکارهای مطرح شده به منظور بهبود محتوای افشا عبارتند از:**

- ۱- هدفمند کردن گزارشگری مالی: در این دسته مفهومی شناسایی استفاده‌کنندگان اصلی، پایش مستمر اهداف و نیازهای اطلاعاتی آنان، مشارکت ذینفعان در تدوین استانداردها و تدوین چارچوب افشا، تاکید شده است.
- ۲- بهبود افشای کیفی و توصیفی: در این راستا به مسائلی مانند توجه به نگارش گزارشگری مالی (لحن و خوانایی)، قابل ارزیابی کردن افشای کیفی و توصیفی، تعیین عناوین، ارائه الگو و نمونه، بهبود گزارش تفسیری و بهبود افشای ریسک اشاره شده است.

۳- ارائه رهنمودهایی درباره افشا،

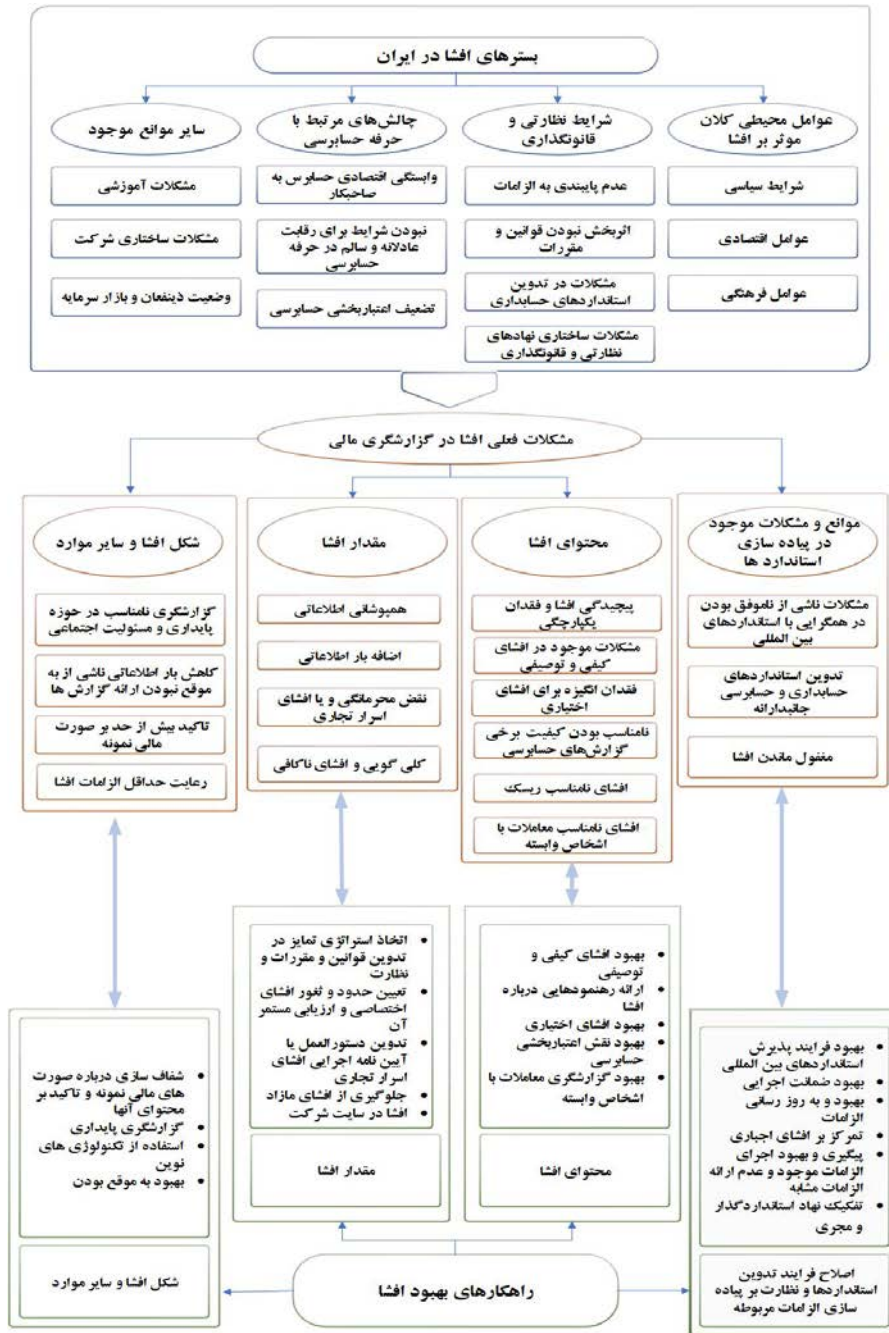
۴- بهبود افشای اختیاری: ایجاد انگیزه برای افشای اختیاری، تدوین دستورالعمل افشای داوطلبانه، تسهیل فعالیت تحلیلگران و حمایت از آنها و فعالیت کارآمد موسسات رتبه بندی از راهکارهای مطرح شده در راستای بهبود افشای اختیاری است.

۵- بهبود نقش اعتباربخشی حسابرسی: برخورد با موارد قصور در افشا، قضاوت حرفه‌ای بیشتر، تقویت استقلال موسسات حسابرسی، ارائه خدمات متنوع، بزرگ شدن موسسات حسابرسی، استفاده از فناوری‌های نوین از راهکارهای مطرح شده می‌باشد.

۶- بهبود گزارشگری معاملات با اشخاص وابسته،

**ج: مقدار افشا:** از جمله دیگر راهکارهای مطرح شده در این بخش عبارتند از: اتخاذ استراتژی تمایز در تدوین قوانین و مقررات و نظارت، تعیین حدود و ثغور اطلاعات محرمانه و اسرار تجاری، توسعه افشای اختصاصی و تعیین حدود و ثغور و ارزیابی مستمر آن، تدوین دستورالعمل یا آیین‌نامه اجرایی افشای اسرار تجاری، افشا در سایت شرکت و جلوگیری از افشای مازاد.

**د: شکل افشا و سایر موارد:** توسعه سامانه کدال، شفاف‌سازی درباره صورت‌های مالی نمونه و تاکید بر محتوای آنها، گزارشگری یکپارچه، گزارشگری پایداری، پرداختن به مفهوم اهمیت، بهبود به موقع بودن، الزام و افشای بیشتر در گزارشگری مالی میان دوره‌ای و تسهیل و افزایش جذابیت ورود به بازار سرمایه، از جمله راهکارهای دیگر باشد که می‌تواند سبب کاهش هزینه سرمایه، ارتقای اعتماد عمومی به بازار سرمایه، بهبود جایگاه حسابداری و حسابرسی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش شفافیت و بهبود بازار سرمایه گردد. در نهایت پس از بررسی کامل تم‌ها، الگوی زیر برای بهبود افشا در گزارشگری مالی در ایران تدوین شده است.



شکل ۱. الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی

## نتیجه گیری و بحث

هدف اصلی افشا کمک به استفاده کنندگان در تصمیم گیری مربوط به سرمایه گذاری، تفسیر وضعیت مالی شرکت‌ها، ارزیابی عملکرد مدیریت، پیش بینی جریان‌ها و جوه نقد آتی است و به این دلیل بایستی تمام واقعیت‌های بااهمیت واحد اقتصادی به نحو مناسب و کامل افشا شوند، تا امکان اتخاذ تصمیم فراهم گردد و مانع از سردرگمی شود. افشا بایستی حاوی تمامی اطلاعات با اهمیت، مربوط و به موقع باشد و این اطلاعات به صورت قابل فهم و حتی الامکان کامل ارائه گردد تا امکان اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه را برای استفاده کنندگان فراهم سازد.

مفهوم افشا مفهوم گسترده‌ای است و پژوهش‌های متعددی در ایران در زمینه اندازه گیری سطح افشای اطلاعات توسط شرکتها، شناسایی عوامل و محرک‌های موثر بر رویه‌ها و سطح افشای اطلاعات و پیامدهای افشای اطلاعات، انجام شده است (رحمانی و بشیری منش، ۱۳۹۳) و مشکلات متعددی شناسایی و پیشنهادهای مطرح شده است، اما تاکنون پژوهشی با هدف بررسی مشکلات فعلی افشا در گزارشگری مالی و ارائه راه‌حلی جامع از دیدگاه صاحب‌نظران انجام نشده است. در این پژوهش به صورت جامع به بررسی تمامی ابعاد افشا در ایران پرداخته شده است.

در این پژوهش با استفاده از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران با استفاده از روش تحلیل تم، به بررسی مشکلات موجود در افشا در گزارشگری مالی در ایران پرداخته شده و راه‌حلی به منظور بهبود شرایط فعلی ارائه شده است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، افشا در گزارشگری مالی در ایران با مشکلات متعددی مواجه می‌باشد که متاثر از عوامل متعددی مانند عوامل فرهنگی، سیاسی و اقتصادی و همچنین مشکلات در بخش نظارت و قانونگذاری و چالش‌های فعلی در بخش حسابرسی است و مشکلاتی مانند وضعیت آموزشی و ساختاری شرکت‌ها و وضعیت ذینفعان و بازار سرمایه سبب تشدید آن می‌گردد. از جمله مشکلات فعلی که در افشا در گزارشگری مالی وجود دارد عبارتند از موانع و مشکلات موجود در پیاده‌سازی کامل استانداردها، پیچیدگی افشا، وضعیت نامناسب افشای کیفی و توصیفی، فقدان انگیزه برای افشای اختیاری، افشای نامناسب ریسک و معاملات با اشخاص وابسته، کاهش کیفیت برخی گزارش‌های حسابرسی، همپوشانی و اضافه بار اطلاعاتی، کلی‌گویی و افشای ناکافی و عدم ارائه برخی اطلاعات مربوط و حتی در مواردی نقض محرمانگی و یا افشای اسرار تجاری توسط شرکتها می‌باشد. اصلاح فرایند تدوین استانداردها و نظارت بر پیاده‌سازی الزامات

مربوطه، هدفمند کردن گزارشگری مالی، بهبود افشای کیفی و توصیفی، ارائه رهنمودهایی درباره افشا، بهبود افشای اختیاری و نقش اعتباربخشی حسابرسی و گزارشگری معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند سبب بهبود افشا گردد و نقش موثری در ارتقا اثربخشی گزارشگری مالی ایفا نماید.

با توجه به یافته‌های این پژوهش، در حال حاضر مشکلاتی در افشا وجود دارد که مانع دستیابی به نتایج مورد نظر می‌گردد. به منظور کسب اعتماد سرمایه‌گذاران و بهبود فضای اطلاعاتی بازار سرمایه، بهتر است تغییراتی در الزامات موجود و همچنین در شکل و محتوای افشا با توجه به یافته‌های این پژوهش به منظور افزایش ضمانت اجرایی آنها و همچنین بروزرسانی متناسب با شرایط و نیازهای اطلاعاتی صورت پذیرد و رهنمودهای کافی ارائه گردد. همچنین دست اندرکاران بازار سرمایه می‌توانند با انجام سیاست‌های تشویقی، به فرهنگ‌سازی پیرامون ارائه افشای اختیاری اطلاعات به عنوان یک ابزار مهم اقتصادی به منظور افزایش شفافیت بپردازند. ضعف در بخش آموزش نیز یکی از چالش‌های اساسی در پیاده‌سازی صحیح الزامات افشا می‌باشد که در این راستا، دانشگاه‌ها، سازمان بورس، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و انجمن‌های حسابداری می‌توانند گام اساسی در پیشبرد اهداف افشا داشته باشند.

با توجه به اینکه این پژوهش براساس مصاحبه صورت گرفته است، محدودیت‌های ذاتی ابزارهای گردآوری در این پژوهش وجود دارد. گستردگی موضوع پژوهش به عنوان یکی دیگر از محدودیت‌ها در اجرا مسلماً بر اجرای این پژوهش تاثیر گذاشته است. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با روش‌های کمی، عوامل مؤثر بر بهبود افشا بررسی و همچنین مطالعه‌ای تطبیقی به منظور مقایسه افشا به صورت جامع و در همه ابعاد در کشورهای توسعه یافته با شرایط فعلی در ایران صورت پذیرد تا نارسایی‌های موجود به صورت دقیق شناسایی گردد.



## منابع

- از کیا، مصطفی؛ احمدرش، رشید؛ پارتازیان، کامبیز. (۱۳۹۶). روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل، تهران: انتشارات کیهان.
- اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ احمدیان، وحید. (۱۳۹۶). فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷(۲): ۴۷-۸۸.
- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲.
- حمزه نیک نیافرود، مسعود؛ افلاطونی، عباس؛ نیکبخت، زهرا. (۱۳۹۹). تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و کیفیت افشاء بر بکارگیری منابع مالی در هسته اصلی فعالیت تجاری شرکت‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۱): ۹۷-۱۱۴.
- حسینی، احد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری‌ثالث، جمال؛ سعدی، رسول. (۱۴۰۰). تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۳): ۵۳۳-۵۵۲.
- رحمانی، علی؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات افشای اطلاعات در ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۴): ۳۵-۶۸.
- رحمانی، علی؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۶). محرک‌های افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۵۶): ۱-۳۲.
- کاشانی پور، محمد؛ مهربان پور، محمدرضا؛ سرلک، نرگس؛ پورموسی، علی اکبر. (۱۴۰۰). بررسی ضرورت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۳): ۱۱۳-۱۳۸.
- مشایخ، شهناز؛ میمنت‌آبادی، شیوا. (۱۳۹۳). افشای حسابداری، کیفیت حسابداری، محافظه‌کاری شرطی و غیر شرطی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۴): ۵۳-۷۰.
- هومن، حیدرعلی (۱۳۹۰). راهنمای عملی پژوهش کیفی، انتشارات سمت، تهران، چاپ سوم.

## References

- Alfraih, M. M; & Almutawa, A. M. (2014). An Empirical Investigation of Users' Views on Corporate Annual Reports in Developing Countries: Evidence from Kuwait. *Review of Contemporary Business Research*, 3(3), 51-83.
- Amirazad, M; Baradaran Hassanzadeh, R; Mohammadi, A; Taghizadeh, H. (2019). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using

- Grounded Theory in Iran. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. (In Persian).
- Archambault, J. J; & Archambault, M. E. (2003). A multinational test of determinants of corporate disclosure. *The International Journal of Accounting*, 38(2), 173-194.
- Azkiya, M; Ahmad Rash, R; Partazian, K. (2017). *Qualitative research methods from theory to practice*. Vol 1. Tehran: Keyhan Publication. (In Persian).
- Bakarich, K. M; Hossain, M; & Weintrop, J. (2019). Different time, different tone: Company life cycle. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 69-86.
- De Souza, J. A. S; Rissatti, J. C; Rover, S; & Borba, J. A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48, 59-74.
- Elkins, H; & Entwistle, G. (2018). A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 33, 79-89.
- Etemadi, H; Sepasi, S; Ahmadian, V. (2017). Meta-analysis of IFRS Adoption Effects on Financial Reporting Quality. *Empirical Research in Accounting*, 7(2), 47-88. (In Persian).
- Gray, R; Kouhy, R; & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47-77.
- Hamze Nikniafard, M; Aflatooni, A; & Nikbakht, Z. (2020). The Effect of Accounting Information Quality and Disclosure Quality on the Use of Financial Resources in Firms' Core Business. *Empirical Research in Accounting*, 10(1), 97-114. (In Persian).
- Hendriksen, E. S; & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory*, Richard D. Irwin IMC, Chicago.
- Hooman, Haidar Ali. (2011). *Handbook of Qualitative Research*. Tehran: SAMT Publication. Third edition. (In Persian).
- Hosseini, A; Jabbarzade Kangaarloye, S; Bahrisals, J; & Sadi, R. (2021). Exploratory Factor Analysis of the Challenges and Obstacles of the Implementing IFRS in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 533-552. (In Persian).
- kashanipour, M; Mehrabanpour, M; Sarlak, N; & Pourmousa, A. A. (2021). Investigating the Necessity of Implementing and Applying " IFRS for Small and Medium Enterprises" in Iran. *Empirical Research in Accounting*, 11(3), 113-138. (In Persian).
- Lev, B. (2018). The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*, 48(5), 465-493.
- Mashayekh, S; Meymanat abadi, S. (2015). Disclosure of accounting, accounting quality, conditional and unconditional conservatism. *Researches of Financial Accounting and Auditing*, 6(24), 53-70. (In Persian).
- Rahmani, A; Bashirimanesh, N. (2014). A Review of the Literature on Disclosure in Iran. *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(4), 35-68. (In Persian).

- Rahmani, A; Bashirimanesh, N. (2017). Determinants of Voluntary Disclosure in Iran Capital Marke. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(56), 1-32. (In Persian).
- Saha, A; & Bose, S. (2021). Do IFRS disclosure requirements reduce the cost of capital? Evidence from Australia. *Accounting & Finance*, 61(3), 4669-4701.
- Saha, A; Morris, R. D; & Kang, H. (2019). Disclosure Overload? An Empirical Analysis of International Financial Reporting Standards Disclosure Requirements. *Abacus*, 55(1), 205-236.
- Singleton-Green, B; & Hodgkinson, R. (2013). Financial Reporting Disclosures: Market and Regulatory Failures. *Information for Better Markets series*, December.
- Soliman, M; & Ben-Amar, W. (2022). Corporate social responsibility orientation and textual features of financial disclosures. *International Review of Financial Analysis*, 84, 102400.

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.