

## **Journal iranian political sociology**

**Vol. ۴, No ۴, winter ۲۰۲۱**

### **Presenting a network of themes for evaluating the supply chain of financial reporting in the Iranian capital market: Thematic analysis**

**ABSTRACT:** Failure to pay attention to the financial reporting supply chain can reduce the quality and delay in submitting financial reports in the capital market. The research is applied in terms of purpose and exploratory in terms of implementation method. The statistical sample is composed of professors and experts aware of the field of financial reporting supply chain. To collect information in this study with ۱۰ key informants (saturation limit) which was done by snowball sampling method and through semi-structured interviews. The method of theme analysis was used and the coding technique was used to analyze and interpret the data obtained from the interview. Finally, researchers have achieved ۱۶ main themes that are research models, including: demand and demand, knowledge and independence of the board, technology (use of information technology), the audit organization that Is one of the factors affecting the financial reporting supply chain. The research findings provide a scientific basis for creating a strategy for optimizing the financial reporting supply chain, strengthening management and control over the financial reporting process, and ultimately increasing the quality and transparency of financial reporting and improving the financial reporting supply chain

ارائه شبکه مضامین ارزیابی زنجیره تأمین گزارشگری مالی در بازار سرمایه ایران: تحلیل مضمونی

ناهید صالحی حقی<sup>۱</sup>  
مهدی زینالی<sup>۲</sup>  
رسول عبدی<sup>۳</sup>  
عسگر پاک مرام<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۲۵

### چکیده

عدم توجه به زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌تواند باعث کاهش کیفیت و تاخیر در ارائه گزارش‌های مالی در بازار سرمایه گردد. پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از منظر روش اجرا اکتشافی هست. نمونه آماری را اساتید و متخصصان آگاه به حوزه زنجیره تأمین گزارشگری مالی تشکیل داده‌اند. جهت گردآوری اطلاعات در این پژوهش با ۱۰ نفر از مطلعین کلیدی (حد اشباع) که به روش نمونه‌گیری گلوله برفی و از طریق مصاحبه نیمه‌ساختار یافته صورت گرفته است. از روش تحلیل تم (مضمون) و با استفاده از تکنیک کدگذاری برای تحلیل و تفسیر داده‌های به دست آمده از مصاحبه استفاده شده است. در نهایت محققان به ۱۶ تم اصلی دست یافته‌اند که این تم‌ها مدل تحقیق می‌باشد، از جمله این تم‌ها: پاسخ‌خواهی و تقاضا، دانش و استقلال هیئت‌مدیره، تکنولوژی (استفاده از فناوری اطلاعات)، سازمان حسابرسی که از عوامل مؤثر بر زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌باشد. یافته‌های پژوهش مبنای علمی برای ایجاد استراتژی بهینه سازی زنجیره تأمین گزارشگری مالی، تقویت مدیریت و کنترل بر فرآیند گزارشگری مالی را فراهم می‌کند و در نهایت باعث افزایش کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی و بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌شود.

**واژگان کلیدی:** زنجیره تأمین گزارشگری مالی، تحلیل تم، کیفیت، بازار سرمایه

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول). [zeynali@iaut.ac.ir](mailto:zeynali@iaut.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

طی سال‌های اخیر بدلیل عدم کارایی و کفایت گزارشگری مالی، ضرورت بهبود شیوه گزارشگری مالی، ذهن استفاده‌کنندگان و ارائه دهندگان گزارش‌ها را به خود مشغول کرده است. با توجه به توسعه دامنه استفاده‌کنندگان از گزارشات، رشد و توسعه نهادهای سرمایه‌گذاری، تغییرات در دیدگاه‌ها از مفهوم ارزش‌زایی سازمان‌ها و به تبع آن تغییر در انتظارات استفاده‌کنندگان از محتوای گزارشات، و با توجه به توسعه تکنولوژی اطلاعات، امروزه گزارشگری به شیوه سنتی کارایی و کارآمدی خود را از دست داده است. در این راستا، مبحث نوینی در سطح جهانی با عنوان گزارشگری مالی مطرح شده است. 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 (کیانی و آقایی، ۱۳۹۵: ۱۷۲-۱۴۳). برابر بند ۶ استاندارد شماره یک حسابداری ایران (ترجمه استاندارد بین‌المللی شماره یک)، هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. این اهداف زمانی قابل دستیابی است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری در شرایط موجود و مربوط به‌کارگرفته شود در حالی که در گزارشگری مالی ایران، عدم به‌کارگیری برخی استانداردهای بین‌المللی حسابداری سبب شده است صورت‌های مالی نتوانند به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است نایل شوند. این نقیصه، به‌طور قابل ملاحظه‌ای از بار و کیفیت اطلاعاتی و شفافیت صورت‌های مالی کاسته است (طالب‌نیا و دیگران، ۱۳۹۰: ۸۳-۶۷). کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها نیز نه تنها به روند حسابداری داخلی شرکت مربوط می‌شود، بلکه با عوامل بیرونی مختلفی نیز مرتبط است؛ به عنوان مثال، استانداردهای حسابداری، حسابرسی مستقل و ... همه تأثیر مستقیم یا غیرمستقیم بر کیفیت گزارش‌های مالی دارند، در برابر این محققان باید دیدگاه تحقیقاتی خود را از درون شرکت به اثرات بیرونی تغییر دهند تا کیفیت گزارشگری مالی را از دامنه وسیع‌تری ارزیابی کنند و به شرکت‌ها توصیه کنند اقدامات عملی را برای اجرای مدیریت یکپارچه بر روی گزارش‌های حسابداری مالی که اطلاعات آن‌ها نادرست یا با کیفیت پایین است، انجام دهند و مفهوم زنجیره تامین گزارشگری مالی را پیشنهاد دهند که به تدریج به یک موضوع مهم در تحقیقات حسابداری و روش حسابداری تبدیل می‌شود (شولین، ۲۰۱۶: ۵۱۶-۵۱۹). پیچیدگی استانداردها نیز از جمله عواملی است که سبب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد و طولانی بودن گزارش‌ها سبب کاهش سودمندی گزارش‌ها می‌گردد (ناظمی، ۱۳۸۹: ۹۶). همچنین

تحولات گسترده اقتصادی، تولیدی و تجاری در عصر حاضر، کسب و کارها را ناگزیر به حضور و مشارکت فعال در اقتصادهای مبتنی بر شبکه و زنجیره نموده است. از جمله مولفه‌های ایجاد و توسعه مزیت رقابتی پایدار برای کسب و کارهای دنیای امروز مدیریت موثر جریان مالی در بستر کسب و کارهای شبکه‌ای و مبانی زنجیره است. گرایش به این رویکرد اگرچه مزیت‌ها و سودآوری‌هایی را برای بنگاه‌های عضو شبکه‌ها و زنجیره‌های تامین به همراه داشته است، اما مشکلات و پیچیدگی‌های فراوانی را نیز برای مدیریت جریان‌های مالی، نقدینگی و سرمایه در گردش بنگاه‌ها و شرکای تجاری ایشان به همراه داشته است. برای غلبه بر این مشکلات در کنار توسعه مفاهیم مدیریت زنجیره تامین و لجستیک، مدیریت گزارشگری مالی زنجیره تامین نیز توسعه یافته تا با استفاده از رویکردهای مالی، مهندسی و مدیریتی، ناکارآمدی‌های جریان مالی را در زنجیره تامین به حداقل رسانده و زمینه مدیریت موثر وجوه نقد و سرمایه در گردش را در سرتاسر زنجیره تامین با استفاده از ابزارها و تکنیک‌های مختلف تامین مالی زنجیره‌ای فراهم سازد (طالب‌نیا و دیگران، ۱۳۹۰: ۸۳-۶۷). در سال‌های اخیر کوشش‌های بسیاری برای تغییر و بهبود گزارشگری مالی شرکت‌ها صورت گرفته است که با توجه به اهمیت مبحث زنجیره تامین گزارشگری مالی شرکت‌ها و مشکلاتی که گفته شد و تاثیر آن بر جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی در زمینه بهبود زنجیره تامین گزارشگری مالی، این انگیزه را در پژوهشگران به وجود آورد که موضوع فوق را به عنوان یک موضوع پژوهشی برگزینند. بهبود زنجیره تامین گزارشگری مالی موضوعی است که از جانب پژوهشگران داخلی در اجرای یک طرح پژوهشی جهت معرفی و شناخت اهمیت آن به استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی نادیده گرفته شده است، بنابراین ارائه مدل زنجیره تامین گزارشگری مالی بر اساس روش تحلیل تم اهمیت کار را دوچندان کرده است. عمده پژوهش‌های داخلی و خارجی در حوزه کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی بوده است و وجود خلا تحقیقاتی در این رابطه، پژوهشگران را متقاعد کرد که انجام پژوهش حاضر ضمن نوآوری، سودمندی لازم را داشته و نتایج پژوهش می‌تواند مبنای علمی برای ایجاد استراتژی بهینه‌سازی زنجیره تامین گزارشگری مالی، تقویت مدیریت و کنترل بر فرآیند گزارشگری مالی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی را فراهم کند و موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه پژوهش‌های حسابداری گردد.

### مبانی نظری

زنجیره تامین گزارشگری مالی، «به افراد و فرآیندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابرسی، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند» (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹). همه اجزا در این

زنجیره باید دارای کیفیت بالا باشند تا به گزارشگری مالی باکیفیت بالایی منجر شود. از آنجایی که هر بخش زنجیره تأمین نقش مهمی را در پشتیبانی از گزارشگری مالی دارند و به‌طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یادشده به‌عنوان یکی از عوامل زنجیره تأمین گزارشگری مالی را مطرح و لذا برای تحقق گزارشگری مالی باکیفیت بالا، بایستی تمام بخش‌های زنجیره تأمین، کیفیت بالایی داشته باشند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی، ۲۰۱۴).

استفاده از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر زنجیره را فراهم می‌نماید (غلامی و دیگران، ۱۳۹۸: ۶۸-۴۵). حوزه‌های اصلی زنجیره تأمین گزارشگری مالی طبق دیدگاه آیفک به شرح زیر می‌باشد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹):

۱. حاکمیت شرکتی: شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. تصور گزارش مالی خوب از سازمانی با ساختار حاکمیت بد، دشوار است؛ بنابراین، پیشرفت در حاکمیت شرکت، مستقیماً در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تاثیرگذار است. حاکمیت شرکتی عملاً به بنیاد گزارشگری مالی با کیفیت بالا نیاز دارد. بر همین اساس این موضوعی بسیار سخت و غیرممکن است که پیش‌بینی و برآورد شود که یک گزارشگری مالی مطلوب از یک ساختار حاکمیت شرکتی نامطلوب بروز پیدا کند؛ بنابراین نقش حاکمیت شرکتی به‌طور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب‌تر می‌باشد. حاکمیت شرکتی عامل محیطی اصلی برای دستیابی به بهینه‌سازی زنجیره تأمین گزارشگری مالی است (شولین، ۲۰۱۶: ۵۱۹-۵۱۶).

۲. فرآیند گزارشگری مالی: از جمله نظام کنترل داخلی، قوانین و استانداردهای حاکم بر فرآیند گزارشگری مالی، تهیه و تصویب گزارش‌های مالی است که شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان‌بخشی، انتشار و استفاده از آن‌ها گسترش می‌یابد.

۳. فرآیند حسابرسی: حسابرسی پشتوانه کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی است و به‌تبع آن اعتماد عمومی را تقویت می‌کند. مسئولیت انجام حسابرسی باکیفیت صورت‌های مالی به عهده‌ی حسابرسان می‌باشد (غلامی و دیگران، ۱۳۹۸: ۶۸-۴۵). بنابراین حسابرسی بخشی اساسی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی شرکت و زیر بنای مالی جامعه محسوب می‌شود. از این‌رو به‌عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل (خارجی) اشاره داشت که

نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد. به عبارت دیگر حسابرسی مستقل یک ساز و کار مفید برای حاکمیت شرکتی و نظارت خارجی است، حسابرسی باکیفیت بالا میتواند کیفیت اطلاعات مالی را افزایش دهد.

۴. سودمند بودن گزارش‌های مالی: هدف نهایی اطلاعات گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری راجع به واحد تجاری است. سودمندی گزارش‌های مالی بدون شک به عنوان مهم‌ترین عنصر مالی گزارش‌های مالی مطرح می‌باشد و باید عملاً دارای ویژگی‌های مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابل فهم بودن و برآورد نمودن نیازهای استفاده‌کنندگان به عنوان عناصر و هسته اصلی کل و زنجیره تأمین گزارشگری مالی مطرح می‌باشد (غلامی و دیگران، ۱۳۹۸: ۶۸-۴۵).

یافته‌های سلطانیان و همکاران بیانگر این بود که تأمین سخت افزار مورد نیاز، جستجو، ذخیره و تجزیه و تحلیل داده، برخی از چالش‌های مدیریت کلان داده با استفاده از ابزارهای سنتی می‌باشند؛ که با ابزارهای مدیریت توزیع شده، می‌توان بر این چالش‌ها فائق آمد. اگر تکنولوژی بلاک چین به طور گسترده مورد استفاده قرار گیرد و مشکلات قانونی حال حاضر در صنایع برطرف شوند، این تکنولوژی باعث کاهش هزینه‌ها، افزایش قابلیت ردیابی و بهبود امنیت خواهد شد.

یافته‌های حسین زاده و همکاران بیانگر این بود که قابلیت‌های تکنولوژی براساس رویکرد منع محور برکیفیت گزارشگری مالی تأثیر معنادار و مثبت دارد.

نتایج غلامی جمکرانی و همکاران نشان داد که مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی را بر مبنای اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌توان به ابعاد اصلی، ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابرسی، اجرای عملیات و گزارشگری اعتبار دهی به صورت‌های مالی، حرفه و بازار حسابرسی، طبقه بندی نمود. ذوالفقاری (۱۳۹۶) نتیجه گرفتند که شاخص اطمینان از اثربخشی حاکمیت شرکتی از طریق قوانین و مقررات در اولویت اول، شاخص شفافیت در گزارشگری مالی در اولویت دوم و شاخص محدودیت در انتخاب حسابرس در اولویت سوم قرار دارند. معیار سودمندی گزارش‌های مالی از بیشترین تأثیرگذاری و تعامل برخوردار است. ملکی اقوسی و کیقبادی (۱۳۹۶) بیان کردند که در شرکت‌های با سطح فناوری بالا، با افزایش نسبت مالکیت نهادی و هزینه‌های تحقیق و توسعه بر شفافیت افشاء افزوده می‌شود. در حالی که

در شرکت هایی با سطح فناوری بالا که دارای افزایش در نسبت مالکان نهادی هستند، با افزایش هزینه های تحقیق و توسعه، شفافیت اطلاعات کاهش می یابد. لیو و همکاران (۲۰۲۰) نتیجه گرفتند که ارتباط مثبت قوی بین صورت های مالی حسابرسی شده شرکت به علت شفافیت گزارشگری مالی بالا و موانع فساد وجود دارد. نیدی تورگن (۲۰۱۹) نشان داد که به جای ترس از تکنولوژی و فناوری در حسابداری، استفاده از فناوری برای آینده حسابداری مفید خواهد بود و به کدگذاری ورودی حسابداری کمک می کند و دقت رویکرد مبتنی بر قوانین را بهبود می بخشد و از مدل پیش بینی مبتنی بر یادگیری برای برآورد درآمد استفاده می کند و سوء رفتارها را بهتر شناسایی می کند شولن لانا (۲۰۱۶) زنجیره تأمین گزارشگری مالی را طی ۵ سال گذشته بررسی کرد. نتیجه گرفت که سه حوزه زنجیره تأمین گزارشگری مالی یعنی حاکمیت شرکت، فرایند گزارشگری مالی و حسابرسی گزارش های مالی طی پنج سال گذشته بهبود یافته است. مهم ترین پیشرفت در زمینه فرایند گزارشگری مالی، ظهور استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. مهم ترین تحول در مورد فرایند حسابرسی این بود که با توجه به پذیرش وسیع استانداردهای بین المللی حسابرسی، یک توافق در حال ظهور در مورد آنچه حسابرسی در واقع در سراسر جهان به چشم می خورد، وجود دارد؛ اما در مورد عامل آخر، باور ندارند که محصولات زنجیره تأمین گزارشگری مالی یعنی گزارش های مالی، سودمندتر شده است.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر با هدف ترسیم شبکه مضامین ارزیابی زنجیره تأمین گزارشگری مالی در بازار سرمایه ایران صورت گرفت لذا از لحاظ هدف کاربردی می باشد. پژوهش حاضر کیفی و از نوع پژوهش های اکتشافی می باشد که از روش تحلیل مضمون یا تماتیک استفاده شده است. جامعه آماری متشکل از اساتید و متخصصان آگاه به حوزه زنجیره تأمین گزارشگری مالی بود. نمونه گیری به صورت گلوله برفی انجام شد که با ۱۰ مصاحبه، اشباع نظری صورت گرفت. در این راستا گوبا و لینکلن (۱۹۹۴) متذکر شده اند که در یک مطالعه که با دقت هدایت شده است و در آن انتخاب نمونه به صورت تکاملی و تعاقبی بوده است، با حدود ۱۰ شرکت کننده به نقطه اشباع نظری خواهد رسید و احتمالاً این تعداد بیشتر از ۲۰ نفر نخواهد شد. ابزار تحقیق مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان بود. در این مرحله گردآوری داده ها به شیوه جمع آوری داده های کیفی صورت گرفت: ۱. انتخاب افراد، ۲. تماس و برقراری ارتباط، ۳. نمونه گیری (به صورت گلوله برفی)، ۴. انتخاب رویکرد گردآوری داده ها (مطالعه پیشینه تحقیق و اخذ مصاحبه)، ۵. چگونگی ثبت داده ها (به صورت ضبط صدا و یادداشت برداری)، ۶. حل و فصل دشواری ها، ۷. نگهداری، تنظیم و تحلیل

داده‌ها (بنسبردی، ۲۰۱۵: ۷۳). ذکر این نکته حائز اهمیت است که فهرستی مقدماتی به عنوان سئوالات مصاحبه و ابزار اولیه گردآوری داده‌ها تنظیم شد و سپس به عنوان راهنمای مصاحبه، قبل از انجام مصاحبه با هر یک از صاحب‌نظران، برای آنان ارسال شد. سئوالات اولیه مصاحبه با توجه به پیشینه تحقیق و اهداف مورد نظر تدوین شدند که در بین اعضای نمونه با توالی متفاوتی ارائه می‌شد و وابسته به شرایط مصاحبه، سئوالات دیگری نیز اضافه شد. مصاحبه با توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان شروع و سپس سئوالات اصلی پژوهش ارائه می‌شد و در پایان نیز از مصاحبه‌شوندگان با سؤال باز مانند "فکر می‌کنید مطلبی هست که به آن در این حوزه نپرداخته‌اید؟" خاتمه یافت. مدت زمان مصاحبه بین ۳۰ الی ۴۰ دقیقه بود که در پژوهش حاضر میانگین مصاحبه با نمونه‌ها ۳۰ دقیقه بود. ذکر این نکته ضروری است که به منظور ثبت اطلاعات حاصل از مصاحبه‌ها، علاوه بر نکته‌برداری، از دستگاه ویژه ضبط صدا نیز استفاده گردید. به دلیل مسائل اخلاقی، پژوهشگر قبل از شروع هر مصاحبه، برای ضبط مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان اجازه گرفت. همچنین مکان مصاحبه نیز محل مورد توافق مصاحبه‌شونده و پژوهشگر بود. از آن جا که نظریه‌های عرصه علوم انسانی و رفتاری، در طول زمان قابل اصلاح و تعدیل هستند، به جای واژه روایی و پایایی از واژه‌های دیگر مانند مقبولیت، قابلیت انتقال و تاییدپذیری استفاده می‌شود. مقبولیت: مقبولیت به واقعی بودن توصیف‌ها و یافته‌های پژوهش اشاره دارد و عبارت است از درجه اعتماد به واقعی بودن یافته‌ها برای شرکت‌کنندگان پژوهش و برای زمینه‌ای که این پژوهش در آن انجام شده است. پیتنی و پارکر (۲۰۰۹)، سه روش الف) منابع داده متعدد، ب) تحلیلگران متعدد و ج) روش‌های متعدد را برای افزایش مقبولیت پژوهش کیفی پیشنهاد کردند که در این پژوهش از روش تحلیلگران متعدد استفاده گردید. در این راستا، در روند اخذ مصاحبه و تحلیل داده‌ها از دو دانشجوی مقطع دکتری که از موضوع تحقیق مطلع بودند، یاری گرفته شد. علاوه بر این، یافته‌های تحقیق در اختیار ۵ تن از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظرات تکمیلی آنان نیز اعمال شد و در ادامه کدگذاری مجدد توسط پژوهشگر دیگر و به روش اسکات انجام شد: بدین منظور ده درصد از صفحات به همراه تعاریف عملیاتی، برای کدگذاری به پژوهشگر دیگر داده شد. کدگذاری مقوله‌ها و زیرمقوله‌ها و نیز شاخص‌ها، برابر دستورالعمل صورت گرفت (کرسول، ۲۰۰۲: ۱۶۶-۱۴۴). درصد توافق میان دو کدگذاری از طریق ضریب پایایی اسکات محاسبه گردید. در صورتی که ضریب توافق بین آن‌ها بیش از ۷۰ درصد باشد، می‌توان ابراز کرد که بین کدگذاران توافق وجود دارد (اسکات، ۲۰۰۵: ۱۰۵-۱۰۸). از آنجایی که میزان ضریب پایایی اسکات بیش از ۰/۸۵ درصد است. این اعداد نشان‌دهنده اتکاپذیری بسیار بالای پژوهش است.



جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش

درصد	فراوانی	توضیحات	
		۲۰	۲
۸۰	۸	مرد	
۱۰۰	۱۰	مجموع	
		۳۰ سال و کمتر	سن
۱۰	۱	۳۱ سال تا	
۲۰	۲	۴۰ سال	
۶۰	۶	۴۱ تا ۵۰	
۱۰	۱	سال بالاتر از ۵۰ سال	
-	-	کارشناسی	تحصیلات
۱۰	۱	کارشناسی ارشد	
۹۰	۹	دکتری	
-	-	کمتر از ۵ سال	سابقه کار و فعالیت اجرایی
۱۰	۱	۵ تا ۱۰ سال	
۵۰	۵	۱۱ تا ۲۰ سال	
۴۰	۴	سال	

	۲۰ سال به بالا	
--	----------------	--

### یافته‌ها

پس از انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته با خبرگان و متخصصان، تمام کدهای موجود در مصاحبه‌ها که به نظر می‌رسید ارتباط مستقیم با موضوع پژوهش دارد با استفاده از نرم‌افزار Nvivo ۱۰ استخراج گردید ابزار تجزیه و تحلیل با استفاده از تکنیک کدگذاری انجام شد و در مرحله ایجاد کدهای اولیه ۹۷ کد از مصاحبه‌ها احصاء شد. سپس در مرحله ایجاد کدهای سازمان‌دهی تحلیل کدها شروع شد و در نظر گرفته شد که چگونه کدهای مختلف می‌توانند برای ایجاد یک تم کلی ترکیب شوند. در این مرحله ۴۲ کد توسط پژوهشگران به دست آمد که کدهای ناقص یا نامرتب و همچنین کدهای تکراری را کنار گذاشتند تا به این تعداد کد دست یافتند. در سومین و آخرین مرحله از کدگذاری پژوهشگر بر اساس رویکرد استقرایی، انتزاعی‌ترین مرحله کدگذاری صورت گرفت و مضمون‌های اصلی در قالب ترسیم شبکه مضامین ایجاد گردید.

### جدول ۲: نتایج کدهای بازسؤال اول

کدام عامل‌ها بر زنجیره تأمین گزارشگری مالی تأثیر دارند؟

تعداد ارجاعات	منابع	نام
۴	۴	تکنولوژی جدید
۴	۴	استفاده از نرم‌افزارهای پیشرفته
۱	۱	الزام سازمان‌های ذینفع در ارتباط با شرکت
۲	۲	بورس اوراق بهادار
۵	۵	پاسخ‌خواهی
۱	۱	تخصص مالی اعضای هیئت‌مدیره
۱	۱	دوره تصدی مدیرعامل
۲	۲	تعهد مدیریت ارشد شرکت
۱	۱	تقاضا از طریق گروه‌های ذینفع مثل سهامداران، اعتباردهندگان

تقاضا برای اطلاعات	۳	۳
حرفه حسابرسی (اقتدار - استقلال - تخصص)	۲	۲
حسابرسی داخلی	۱	۱
رعایت دوره تصدی حسابرسی	۲	۲
ساختار مالکیت	۱	۲
سازمان حسابرسی	۴	۴
سرمایه‌گذاران نهادی	۱	۱
عدم دوگانگی وظایف هیئت‌مدیره	۲	۲
قانون بازار سرمایه	۱	۲
قانون تجارت	۱	۱
قانون مالیات‌های مستقیم	۱	۱
گزارشگری مالی به هنگام	۳	۳
مجلس شورای اسلامی	۲	۲
دانش و استقلال اعضای هیئت‌مدیره	۱	۱
مکانیزم‌های نظارتی (هیئت‌مدیره)	۴	۴
نقش هیات‌مدیره در گزارشگری مالی	۱	۲
باکیفیت		
نهادهای تدوین‌کننده	۱	۲
نوع شخصیت حقوقی شرکت (سهامی یا ...)	۱	۲
عدم دوگانگی وظایف هیات‌مدیره	۳	۳

### جدول ۳: نتایج کدهای بازسوال دوم

چه چالشی درمورد زنجیره تأمین گزارشگری مالی وجود دارد؟

نام	منابع	تعداد ارجاعات
-----	-------	---------------

عدم ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی در چرخه گزارشگری مالی	۲	۲
تضاد منافع بین گروه‌های حاضر در زنجیره تأمین	۱	۱
تقویت فرهنگ سازمانی و فرهنگ جامعه در بها دادن به سیستم گزارشگری مالی	۱	۱
حاکمیت شرکتی	۱	۱
شرایط اقتصادی	۱	۱
عدم ارتباط بین سیستم عملیاتی و سیستم مالی	۱	۱
عدم انطباق قوانین تجارت یا قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری	۴	۴
عدم تقاضا برای گزارشگری مالی	۳	۳
پایین بودن کیفیت گزارشگری مالی	۲	۲
عدم توجه هیات تدوین استانداردهای حسابداری ایران به برخی چالش‌های روز	۲	۲
عدم رعایت استانداردها نبود تجارت جهانی و شرکت‌های چند ملیتی	۱	۱
عدم شفافیت گزارشگری مالی	۲	۲
عدم پیاده‌سازی کامل استانداردهای حسابداری داخلی و بین‌المللی	۳	۳
عدم انطباق بین قوانین مالیاتی و تجارت با استانداردهای حسابداری	۲	۲
عدم وجود تیم حسابداری قوی	۲	۲

فرهنگ ضعیف پاسخ‌گویی	۲	۲
فقدان فرآیند مکانیزه گزارشگری مالی	۱	۱
گزارش ارزش منصفانه	۱	۱
نظارت حداقلی بر کیفیت مؤسسات	۵	۵
حسابرسی		

جدول ۴: نتایج کدهای باز سوال سوم  
چه راهکارهایی برای رفع چالش‌ها وجود دارد؟

نام	منابع	تعداد ارجاعات
ابزارهای حاکمیت شرکتی گزارشگری به هنگام	۲	۲
استفاده از رویکرد ارزش منصفانه بر اساس IFRS	۳	۳
استفاده از فناوری و نرم‌افزارهای پیشرفته	۴	۴
افزایش کیفیت خدمات حسابرسی	۲	۲
آموزش اهمیت گزارشگری مالی به جامعه	۳	۳
انجام وظیفه طبق دانش و تخصصی که هر فرد دارد	۴	۴
ایجاد دادگاه‌های تخصصی در امر حسابداری	۱	۳
اجاد قوانین گزارشگری مالی برای شرکت‌ها	۱	۱
تفکیک وظایف	۲	۱
تقویت فرهنگ حسابرسی و حساب‌خواهی	۲	۲
داشتن اقتصاد متکی بر بخش خصوصی	۵	۵

فرهنگ‌سازی و اعتبار دادن به گزارشگری مالی	۲	۲
ملزم کردن مدیریت شرکت به سیستم گزارشگری مالی	۱	۱
داشتن اقتصاد جهانی	۱	۱
نظارت کامل بر سطح کیفیت حسابرسی	۲	۲
نقش نظارتی مناسب	۴	۴
هماهنگی بین نهادها	۱	۱
یکسان کردن اهداف نهادها	۵	۵
وضع قوانین و مقررات سختگیرانه و محدود کننده	۵	۵

جدول ۵: نتایج کدهای باز سوال چهارم

متولیان زنجیره تامین گزارشگری مالی چه کسانی هستند؟

نام	منابع	تعداد ارجاعات
بازار سرمایه	۲	۲
تقاضاکنندگان اطلاعات حسابداری	۱	۱
تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری	۱	۱
تیم هیئت‌مدیره شرکت	۴	۴
جامعه حسابداران رسمی	۳	۳
حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل	۴	۴
سازمان امور مالیاتی	۱	۲
سازمان حسابرسی	۴	۴

سازمان‌ها و انجمن‌های حسابداری	۲	۲
سیستم حسابداری شرکت	۱	۱
دستگاه‌های مجری	۴	۴
ناظران گزارش‌های مالی	۴	۴
وزارت امور اقتصادی و دارایی	۲	۲

### جدول ۶: نتایج کدهای باز سوال پنجم

توصیه و پیشنهاد شما در ارتباط با بهینه بودن زنجیره تامین گزارشگری مالی چیست؟

نام	منابع	تعداد ارجاعات
ارائه استاندارد بهینه با شرایط اقتصادی	۲	۲
ارتقای دانش مالی حسابداری	۲	۲
تخصص و آموزش افراد (آگاه به مسائل مالی و غیرمالی)	۳	۳
استفاده از IFRS در گزارش‌های مالی و غیرمالی	۱	۳
قوانین و خط مشی‌ها	۳	۳
آموزش‌های جدید در دانشگاه - دوره‌های ضمن خدمت حسابداران	۴	۴
انجام پژوهش و کارهای تحقیقاتی	۲	۲
ایجاد شفافیت از طریق آموزش	۲	۲
ایجاد قوانین و مقررات مالی و مالیاتی	۳	۳
ایجاد گزارش‌های به هنگام	۱	۱

ایجاد نهادهای حرفه‌ای خصوصی		
در توسعه و بهبود استانداردهای	۱	۲
حسابداری و سیستم های نوین		
تقویت مکانیزم‌های حاکمیت	۴	۴
شرکتی		
توسعه کاربردی حسابداری برای	۱	۲
تمامی حسابداران		
گسترش و توسعه ارزیابی متوازن در	۱	۱
حسابداری		
در نظر گرفتن استانداردهای	۳	۳
بین‌المللی		
نظارت بر گزارشگری مالی	۴	۴

#### کدهای سازمان دهنده (ایجاد کدهای سرشاخه)

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود در ضمن انجام تجزیه و تحلیل، پژوهشگر به کدهای اولیه متعددی دست یافته است. نکته مهم این است که این کدها باید مبنایی باشند، یعنی باید پدیده‌های مشابه با یکدیگر طبقه‌بندی شوند؛ در غیر این صورت بین تعداد زیادی مفاهیم گرفتار می‌شویم که نمی‌دانیم با آن‌ها چه کنیم. کدهای سازمان دهنده عبارت از سلسله رویه‌هایی است که با آن‌ها پس از کدگذاری اولیه با برقراری پیوند بین مقولات به شیوه‌های جدیدی اطلاعات با یکدیگر ربط می‌یابند. این مرحله فرایند ربط دهی مقوله‌ها به زیر مقوله‌ها و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. در این مرحله مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز، تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد.

#### جدول ۷: کدهای سازمان دهنده سوال اول

نام	منابع	تعداد ارجاعات
پاسخ‌خواهی	۶	۸
دانش و استقلال هیات‌مدیره	۵	۶



تعهد مدیریت ارشد شرکت	۵	۵
سازمان حسابرسی	۶	۷
سرمایه‌گذاران نهادی	۴	۵
تکنولوژی جدید	۵	۷
قانون مالیات مستقیم و بازار سرمایه	۵	۵
نهادهای تدوین‌کننده	۴	۵
نوع شخصیت حقوقی شرکت (سهامی و...)	۵	۵
ساختار مالکیت		
هیات‌مدیره و نقش نظارتی	۸	۸

جدول ۸: کدهای سازمان دهنده سوال دوم

نام	منابع	تعداد ارجاعات
حاکمیت شرکتی	۶	۶
شرایط اقتصادی (اقتصاد نفتی)	۷	۷
عدم ارتباط بین سیستم عملیاتی و سیستم مالی	۴	۴
عدم انطباق برخی استانداردهای حسابداری با قوانین تجارت یا قانون مالیات‌های مستقیم	۵	۵
عدم تقاضا برای گزارشگری مالی و پاسخ‌خواهی	۶	۷
عدم توجه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران به برخی چالش‌های روز	۵	۵
عدم سیستم شفاف و یکپارچه در گزارشگری مالی	۵	۵
عدم انطباق قوانین مالیاتی و تجارت با استانداردهای حسابداری	۴	۴
نظارت حداقلی بر کیفیت مؤسسات حسابرسی	۶	۶

جدول ۹: کدهای سازمان دهنده سوال سوم

تعداد ارجاعات	منابع	نام
۶	۵	ابزارهای حاکمیت شرکتی گزارشگری به هنگام
۷	۷	استفاده از فناوری و نرم افزارهای پیشرفته
۵	۵	ایجاد نهادهای تخصصی و آموزش حسابداری
۷	۵	تقویت فرهنگ حسابرسی و حساب خواهی
۷	۵	یکسان کردن اهداف نهادها
۵	۵	عمل بر اساس تخصص و تفکیک وظایف
۴	۴	ملزم کردن مدیریت شرکت به سیستم گزارشگری مالی
۷	۶	وضع قوانین و مقررات سخت گیرانه و محدود کننده

جدول ۱۰: کدهای سازمان دهنده سوال چهارم

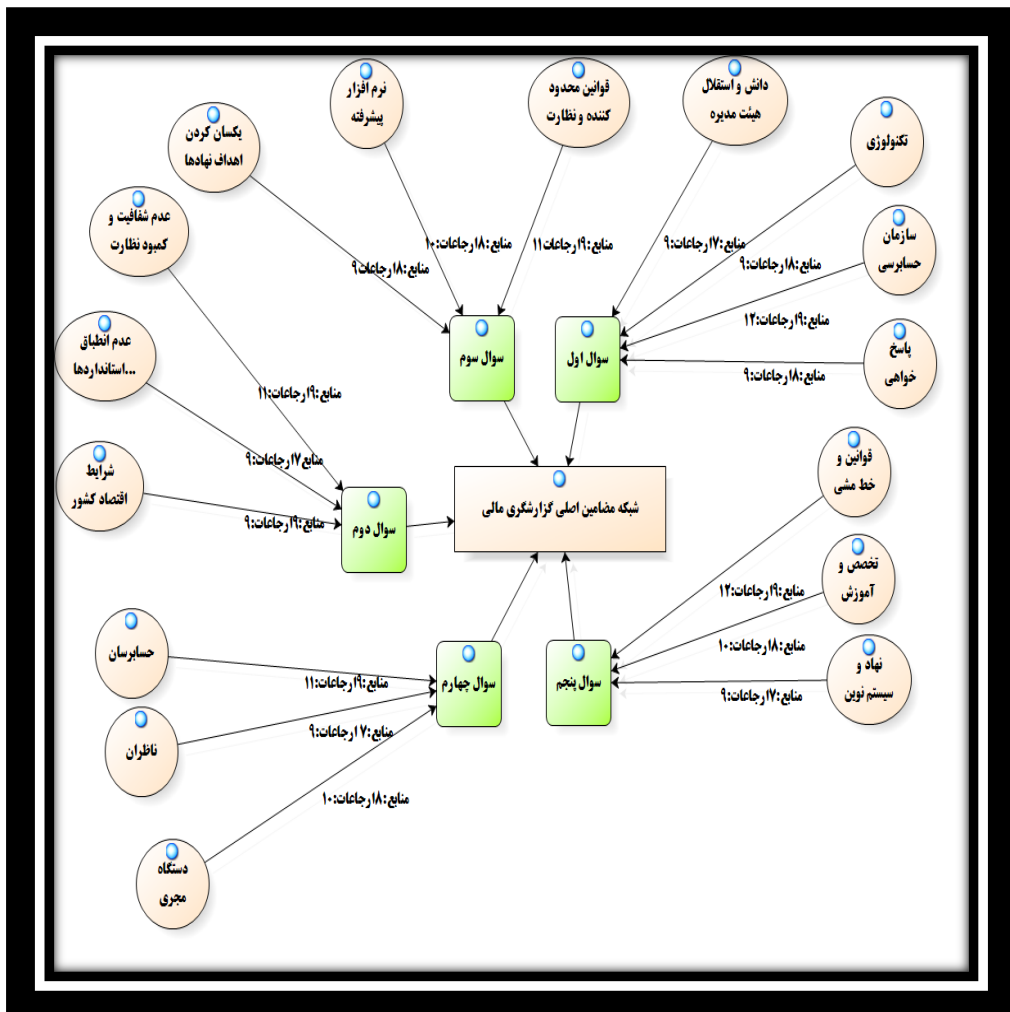
تعداد ارجاعات	منابع	نام
۴	۴	بورس و اوراق بهادار و بازار سرمایه
۵	۵	تقاضاکنندگان اطلاعات حسابداری
۵	۵	تیم هیئت مدیره شرکت
۶	۶	حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل
۴	۴	سازمانها و انجمنهای حسابداری
۴	۴	دستگاههای مجری
۶	۶	ناظران گزارشهای مالی و نهادهای تدوین کننده

جدول ۱۱: کدهای سازمان دهنده سوال پنجم

تعداد ارجاعات	منابع	نام
---------------	-------	-----

تخصص و آموزش افراد (آگاه به مسائل مالی و غیرمالی)	۵	۵
استفاده از IFRS در گزارش‌های مالی و غیرمالی	۴	۴
استفاده از قوانین و استانداردها و نظارت	۴	۴
آموزش‌های جدید در دانشگاه - دوره‌های ضمن خدمت حسابداران و پژوهش در این زمینه	۵	۵
ایجاد گزارش‌های بهنگام و شفافیت	۴	۴
ایجاد نهادهای حرفه‌ای خصوصی در توسعه و بهبود استانداردهای حسابداری و ایجاد سیستم‌های نوین	۵	۵
قوانین و مقررات و خط‌مشی قانونی	۶	۶
نزدیک بودن به گزارشگری مالی بین‌المللی و توسعه کاربردی	۴	۵

در آخرین مرحله کدگذاری فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌ها انجام شد. در نهایت محققان به ۱۶ تم اصلی دست یافتند، که از جمله این تم‌ها: پاسخ‌خواهی و تقاضا، دانش و استقلال هیئت‌مدیره، تکنولوژی (استفاده از فناوری اطلاعات)، سازمان حسابرسی که از عوامل مؤثر بر زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌باشد. این تم‌ها نشان‌دهنده انتزاعی‌ترین سطح از طبقه‌بندی و تحلیل داده‌ایی است که در این تحقیق جمع‌آوری شده است و در قالب مدل سلسله مراتبی تحقیق که در واقع مدل ارزیابی زنجیره تأمین گزارشگری مالی در بازار سرمایه ایران بر اساس روش تحلیل تم می‌باشد در شکل یک به شرح ذیل می‌باشد:



شکل ۱: ترسیم شبکه مضامین تحقیق

## نتیجه گیری

خروجی فرآیند گزارشگری مالی، تولید صورت‌های مالی اساسی و یادداشت‌های ضمیمه این صورت‌ها بوده و همواره فرض بر این است که به نحوی منطقی نیازهای استفاده‌کنندگان خارجی و سایر ذینفعان را تأمین می‌کند؛ اما برخی محدودیت‌ها و مشکلاتی که در مطالب پیشین گفته شد تا اندازه‌ای آن را از اهداف خود دور می‌سازد. با توجه به این‌که در پژوهش‌های کیفی پژوهشگر با حجم زیادی از داده‌ها روبه‌رو است در نهایت پس از مراحل کدگذاری که به شیوه استقرایی انجام می‌پذیرد و به‌صورت انتزاعی می‌باشد

پژوهشگر ناچار است در مرحله کدگذاری گزینشی در مورد مقوله‌های مهم‌تر (که بهره‌گیری از آن‌ها نتایج ثمربخش‌تری برای پژوهش دارد)، بحث کند. از همین رو ابتدا تک‌تک سؤالات (جهت روشن شدن ذهن مخاطب) و مقولات مختص به آن آورده می‌شود که به شرح زیر می‌باشد:

پژوهشگر در پژوهش حاضر سوال اول خود را از خبرگان و متخصصین با این عنوان که کدام عامل‌ها بر زنجیره تأمین گزارشگری مالی تأثیر دارند، مطرح کرد که پاسخ‌دهندگان به سازمان حسابرسی، دانش و استقلال هیئت‌مدیره، پاسخ‌خواهی و تقاضا، تکنولوژی (استفاده از فناوری اطلاعات) اشاره داشتند که این چهار عامل به عنوان مؤلفه‌های مهم مورد توجه افراد مصاحبه‌شونده بوده است که در شکل یک در شبکه مضامین پژوهش آورده شده است، به‌گونه‌ای که یکی از مصاحبه‌شونده‌ها اظهار دارد اگر تقاضا برای اطلاعات و پاسخ‌خواهی از ما وجود نداشته باشد در نتیجه سیستم گزارشگری مالی ما نمی‌تواند با کیفیت باشد. عامل تقاضا از طریق گروه‌های ذی‌نفع مانند سهام‌داران و اعتباردهندگان که این‌ها هم عمدتاً بستگی به ساختار مالکیت دارد، مثلاً نهادها می‌توانند به عنوان ناظران شرکت تعریف شوند و به خاطر اینکه نهادها درصد مالکیت سهام‌شان زیاد (قابل توجه) است در نتیجه حق رأی آن‌ها زیاد است و می‌توانند به شرکت نفوذ کنند و هر نوع اطلاعاتی که مدنظرشان است از شرکت درخواست کنند و عملکرد هیئت‌مدیره شرکت و سیستم پاسخ‌گویی شرکت را تحت نظارت قرار دهند که به‌نوعی مربوط به بحث حاکمیت شرکتی است. حاکمیت شرکتی باید تقویت شود تا لجستیک شرکت، جریان نقدی و جریان اطلاعات فعالیت اقتصادی به شدت یکپارچه شود در این میان باید بر استفاده از تصمیمات اطلاعات حسابداری تأکید کرد تا زنجیره تأمین گزارشگری مالی بتواند در خدمت استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری باشد. همچنین باید به ضمانت خدمات فناوری اطلاعات و تکنولوژی برای اطلاعات حسابداری و موضوعاتی مانند موضوعات حسابداری کوچک و هماهنگی گزارشگری مالی توجه کرد تا سیستم زنجیره تأمین گزارشگری مالی بتواند نقش بیشتری را ایفا کند. برای افزایش استقلال هیئت‌مدیره از مدیریت، باید تعداد اعضاء غیرموظف در هیئت‌مدیره افزایش یابد که باعث تلاش بیشتری از طرف اعضاء مستقل برای تعیین حسابرسان با کیفیت جهت دستیابی به کیفیت بالاتر صورت‌های مالی می‌شود که همسو با نتایج پژوهش مصطفی و همکاران (۲۰۱۷) است که معتقد بودند شرکت‌هایی که بخش عمده‌ای از اعضاء هیئت‌مدیره آنها دارای پست‌های اجرایی می‌باشند و اعضاء هیئت‌مدیره دارای وابستگی سازمانی و مالی با مدیر عامل می‌باشند، به دنبال مؤسسات حسابرسی هستند تا درباره عملکرد آنها اظهار نظر مطلوب ارائه نمایند، بنابراین اقدام به انتخاب حسابرسان از مؤسسات حسابرسی با کیفیت پایین می‌نمایند.

سوال دومی که از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد عبارت است از چه چالشی درمورد زنجیره تأمین گزارشگری مالی وجود دارد؟

پاسخ‌دهندگان موارد عدم شفافیت گزارشگری مالی و کمبود نظارت، عدم انطباق استانداردها با قوانین، شرایط اقتصادی کشور را بیان کردند.

طبق نظر خبرگان اطلاعات مالی شفاف در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نقش تعیین‌کننده‌ای دارد و ابزاری کلیدی برای کمک به تحکیم و اجرای اصول اساسی حاکمیت شرکتی مطلوب محسوب می‌گردد و معتقد بودند در ایران سیستم جامع و یکپارچه برای گزارشگری و شفافیت اطلاعات مالی وجود ندارد که شرکت را ملزم به یک سیستم گزارشگری مالی بکند باوجود سیستم گزارشگری یکپارچه، شرکت ملزم می‌شود یک نوع گزارشگری ارائه دهد و یک هدف خاصی را در گزارشگری مالی تعقیب نکند. استاندارد بین‌المللی مالیاتی نیز در ایران رعایت نمی‌شود که عدم رعایت این استاندارد موجب عدم شفافیت گزارشگری مالی می‌شود که باعث بدبینی و کژاخلاقی شده و در نهایت به ارزش‌گذاری ضعیف شرکت و عدم اطمینان بینجامد. در خود حوزه نظارت نیز حسابرسی تنها یکی از مراحل و البته مهم‌ترین مرحله در فرایند شفاف‌سازی و افزایش پاسخگویی مراجع و نهادهای اجرایی است که این وظیفه بر دوش نهادهای ملی حسابرسی است، که همسو با یافته‌های طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰) می‌باشد چرا که به اعتقاد ایشان در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به‌ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

سؤال سوم که از متخصصین و خبرگان پرسیده شد، عبارت از چه راهکارهایی برای رفع این چالش‌ها وجود دارد؟ پاسخ‌دهندگان در مورد سؤال سوم به موارد یکسان‌کردن اهداف نهادها، نرم‌افزارهای پیشرفته، قوانین محدودکننده و نظارت اشاره کردند و همچنین اظهار داشتند که تقویت نرم‌افزارهای پیشرفته حسابداری و حسابرسی و همچنین نرم‌افزارهای اداری مرتبط از طریق به‌روزرسانی پی‌درپی آن‌ها و کاهش قیمت نرم‌افزارها باعث افزایش دقت محاسبات، ایجاد آموزش از راه دور حسابداری، دگرگونی آموزش حسابداری، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و رفع چالش‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌شود که همسو با نتایج ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد که اعتقاد داشتند تأثیر سیستم‌های اطلاعات حسابداری و تکنولوژی بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده رابطه مثبت و معناداری دارد.

سؤال چهارم عبارت از متولیان زنجیره تأمین گزارشگری مالی چه کسانی هستند؟

دستگاه‌های مجری، ناظران، حساب‌رسان پاسخ مصاحبه‌کنندگان بود. یکی از افراد مصاحبه‌کننده چنین اظهار می‌دارد که حساب‌رسان علاوه بر مسئولیتی که در مقابل صاحب‌کاران دارند مسئولیت مهم‌تری دارند که مسئولیت اجتماعی آنان است. حساب‌رسان باید هنگام رسیدگی و گزارشگری، خود را در مقابل همه اشخاصی که به هر دلیل از گزارش‌های مالی واحد اقتصادی، استفاده می‌کنند، مسئول بدانند تا آنان با اتکا به تائید گزارش‌های مالی به‌وسیله حساب‌رسان، تصمیمات اقتصادی مناسب اتخاذ کنند. حساب‌رسان با توجه به نقش نظارتی‌شان در بحث فساد و نظام سلامت اداری می‌توانند نقش‌آفرین باشند. همچنین سازمان حسابرسی باید نظارت کامل بر سطح کیفی خدمات حسابرسی داشته باشد و مقررات انقباضی و سخت‌گیرانه برای خاطیان حرفه حسابرسی در نظر بگیرد. سازمان بورس و اوراق با توجه به اثربخشی نظارت آن سازمان بر مؤسسات حسابرسی، این پیگیری و نظارت را با اهتمام جدی‌تری دنبال نماید. شرکت‌های غیربورسی که الزامی به استخدام مؤسسات حسابرسی معتمد ندارند برای انجام خدمات حسابرسی از این دسته از حساب‌رسان استفاده نمایند؛ چرا که نظارت سازمان بورس بر ایشان موجب فراهم آوردن گزارشگری مالی باکیفیت می‌گردد نتایج پژوهش همسو با نتایج یافته‌های حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) است که معتقدند رابطه مستقیم بین متغیرهای نظارت حساب‌رسان (اخلاق و آیین رفتار حسابداران، برنامه ریزی، نظارت بر کنترل‌های داخلی و نظارت بر حسابرسی داخلی) و متغیرهای سلامت اداری (قانون‌گرایی، پاسخگویی، شفافیت، سلامت و یکپارچگی) وجود دارد و همچنین همسو با نتیجه تحقیق شروف (۲۰۱۵) و بهبهانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) است که معتقدند کیفیت گزارشگری مالی بعد از نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار افزایش می‌یابد.

سؤال پنجم: توصیه و پیشنهاد شما در ارتباط با بهینه بودن زنجیره تأمین گزارشگری مالی چیست؟

تخصص و آموزش افراد، قوانین و خط‌مشی، نهادهای حرفه‌ای و سیستم‌های نوین

یکی از مصاحبه‌کننده‌ها بیان می‌دارد گزارشگری مالی با استفاده از هوش مصنوعی، یادگیری ماشینی و بلوک زنجیره ای و استفاده از داده‌های بزرگ، متحول خواهد شد که همسو با نتایج پژوهش وارن جونیور و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد که معتقد بودند حسابداران با استفاده از هوش مصنوعی، بر تصمیم‌گیری بیشتر از جمع آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل دستی آنها تمرکز می‌کنند و علاوه بر این، مدیریت و کنترل داخلی موثرتر و بیشتر خواهد بود. همچنین همسو با نتایج پژوهش اثنی عشری (۲۰۲۱) می‌باشد. باید زمینه‌سازی برای استقرار سیستم‌های حسابداری نوین، وجود داشته باشد. سیستم‌های نوین و فناوری‌های روز در حسابداری به خاطر افزایش بهره‌وری از طریق تکنولوژی، به سرعت در حال دگرگون

کردن رشته حسابداری هستند. نمونه‌ای از این نوع فناوری‌های جدید فضای ذخیره و رایانه‌های ابری، استفاده از اتوماسیون هوش مصنوعی، زنجیره بلوکی، اتوماسیون فرایند رباتیک و... می‌باشد، این فناوری به حسابداران کمک خواهد کرد تا زمان بیشتری را برای ارتباط با مشتریان خود و تمرکز روی فعالیت‌های مالی آن‌ها داشته باشند و خدمات مشاوره‌ای خود را نیز ارائه دهند. هوش مصنوعی می‌تواند به تولید و کارایی بیشتر حسابداران کمک کند. کاهش ۸۰-۹۰ درصدی زمان لازم برای انجام وظایف به حسابداران انسانی این امکان را می‌دهد تا بیشتر در ارائه مشاوره به مشتریان خود تمرکز کنند. افزودن هوش مصنوعی به عملیات حسابداری همچنین کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد زیرا خطاها کاهش می‌یابد. با بکارگیری هوش مصنوعی در نرم‌افزارهای حسابداری، امکان دریافت داده‌های مختلف، دسته‌بندی و گزارش‌گیری از آنان وجود دارد. سیستم‌های مجهز به هوش مصنوعی با پشتیبانی از نظارت بر حسابرسی و اطمینان از انطباق با توانایی نظارت بر اسناد خلاف قوانین می‌تواند جلوی کلاهبرداری و هدر رفت منابع را بگیرد. بروزرسانی نرم‌افزارهای مالیاتی کمک می‌کند تا مودیان مالیاتی به هدف خود یعنی پرداخت مالیات منصفانه و جلوگیری از مجازات‌های مالیاتی دست پیدا کنند و امور حسابرسی نیز ساده‌تر و با کارایی بیشتری انجام دهند. زنجیره بلوکی که زیرساخت نوآورانه فناوری اطلاعات است، با دارا بودن ساختار داده‌ای رمزنگاری شده، امکان ارتباط ایمن و درست را در حوزه فناوری اطلاعات فراهم می‌آورد و عملاً از دسترسی غیرمجاز به اطلاعات در حین انتقال، پیشگیری می‌کنند. این فناوری می‌تواند در حوزه انتقال اطلاعات مالی، افشا و گزارشگری مالی راهگشا باشد و باعث بهبود کیفیت اطلاعات مالی و زنجیره تامین گزارشگری مالی شود. به دلیل ناتوانی موسسات در سرمایه‌گذاری جهت اخذ فناوری روز، ارتباط نامناسب با مراکز علمی و حرفه‌ای داخلی و بین‌المللی، محدودیت‌ها در انتقال فناوری روز و متأسفانه در موارد عدم احساس نیاز همکاران حرفه‌ای با اشکالات جدی در دستیابی به فناوری روز مواجه هستیم. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های دارابی و همکاران (۱۳۹۹) همسو است. نتایج پژوهش نشان داد که با توجه به عناصری مانند شفافیت و عدم تمرکز بر یک مورد، زنجیره بلوکی قطعاً توانایی بهبود اطلاعات و کیفیت حسابداری را دارد.

پی‌نوشت

۱. Shulin And Ray

۲. International Federation

Of Accountants (IFAC)



۳. International Auditing And Assurance Standards Board ۴. Pitney & Parker

۵. Charms

۶. Creswell and Miller

۷. Theoretical saturation

۸. Semi-structured

۹. Guba & Lincoln

۱۰. Thematic analysis

۱. ابراهیمی، سیدمسعود؛ غنیمتی، مجید (۱۳۹۶). « بررسی تاثیر سیستم های اطلاعات حسابداری و تکنولوژی بر کیفیت اطلاعات صورت های مالی حسابرسی شده ». سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تاکید بر اقتصاد مقاومتی، تهران، ۶۹۴۱۵۳/ <https://civilica.com/doc/694153>.
۲. حسین زاده، محمد؛ ولیان، حسین؛ عبدلی، محمد رضا (۱۳۹۹). « قابلیت های رقابتی پویا و کیفیت گزارشگری مالی ». *دانش حسابداری*، (۱)، ۱۲، ۱۵۷-۱۳۳.
۳. ذوالفقاری، مریم (۱۳۹۶). « زنجیره تأمین گزارشگری مالی با استفاده از رویکرد تصمیم گیری چندمعیاره (پایان نامه کارشناسی ارشد) ». *دانشگاه آزاد اسلامی، دانشگاه مراغه*.
۴. سلطانیان، زهره، (۱۴۰۰). « فناوری اطلاعات در حسابداری، پنجمین کنفرانس بین المللی و ملی مطالعات مدیریت ». *حسابداری و حقوق*، تهران، ۱۳۵۸۹۲۲/ <https://civilica.com/doc/1358922>.
۵. طالب نیا، قدرت اله؛ صمدی لرگانی، محمود؛ عرب مازار، علی اکبر؛ وکیلی فرد، حمیدرضا، (۱۳۹۰). « بررسی تاثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی ». *حسابداری مالی*، (۳)، صص ۸۳-۶۷.
۶. عابدی جعفری، حسن؛ تسلیمی، محمد؛ و ابوالحسن فقیهی، سعید (۱۳۹۰). « تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده های کیفی ». *اندیشه مدیریت راهبردی* ۵ (۲)، ۱۹۸-۱۵۱.
۷. غلامی جمکرانی، رضا؛ کرمی، اصغر؛ حاجیها، زهره؛ تیموریان، یوسف (۱۳۹۸). « طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی ». *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸ (۳۱)، صص ۶۸-۴۵.
۸. کیانی، آیدین و محمدعلی آقایی (۱۳۹۵). « ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرایند چرخه حیات شرکت ها ». *پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی*. سال پنجم، (۹) صص ۱۷۲-۱۴۳.

۹. ملکی افوسی، لیلا؛ کیقبادی، امیررضا. (۱۳۹۶). تأثیر فناوری، مالکیت نهادی و هزینه های تحقیق و توسعه بر شفافیت اطلاعات. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۶)، ۸۹-۱۱۰.

۱۰. ناظمی اردکانی، مهدی؛ و کاشف، علی (۱۳۸۹). بهبود زنجیره تأمین گزارشگری مالی، حسابرس ۵۰، صص ۹۷-۹۶.

۱۱. نجفی، مهدی، فتح اله، مهدی (۱۳۹۵). « توسعه الگوی مدیریت مالی زنجیره تامین و تامین مالی زنجیره ای، پژوهش های مهندسی صنایع در سیستم های تولید، ۴(۹)، صص ۲۵۷-۲۶۹.

۱۲. ولی زاده لاریجانی، اعظم و بهبهانی نیا، پریسا سادات، ۱۳۹۷، بررسی تجربی عوامل موثر بر بازده سهام: جنبه های مختلف اثرگذار بر تصمیم گیری،

<https://civilica.com/doc/1272390>

۱۳. حساس یگانه، یحیی؛ ظهیر، مصطفی؛ غفاری؛ زهرا (۱۳۹۵). « بررسی رابطه میان نقش نظارتی حسابرسان و ارتقای سلامت نظام اداری، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت» (۸۱) صص ۹۳-۸۳.

۱۴ Shulin L, R.Y, Zh. An evaluation model for financial reporting supply chain using dematel-anp, intelligent manufacturing inthe knowledge economy Era. International Conference on Digital Enterprise Technology. ۲۰۱۶; ۵۶: ۵۱۶-۵۱۹.

۱۵ International Federation of Accountants ,(IFAC), BRPG. Developments in the financial reporting supply chain, results from a glabal study among IFAC member bodies. ۲۰۰۹.

۱۶ International Auditing and Assurance Standards Board. Audit quality an IAASB perspective. Ney York.USA. ۲۰۱۴.

- ۱۷ Liu T, Liu Y, Ullah B. The dark side of transparency in developing countries: The link between financial reporting practices and corruption. *Journal of Corporate Finance*. ۲۰۲۰; ۶۶(۱۰):۱۸۲-۹.
- ۱۸ Turegun N, Impact of technology in financial reporting: The case of amazon go. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*. ۲۰۱۹; ۳(۳۰): ۹۰-۹۵.
- ۱۹ Braun V, Clarke V. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. ۲۰۰۶; ۲(۳): ۷۷-۱۰۱.
- ۲۰ Creswell J.W. *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall. ۲۰۰۲; ۱۴۶-۱۶۶.
- ۲۱ Kvale S. the interview situation, *Interviews: An introduction to qualitative research interviewing*, *Qualitative Inquiry*. (۱۹۹۶). ۱۲(۳), ۱۲۴-۱۴۳.
- ۲۲ Scott, W. R. (۲۰۰۵). *Financial accounting theory*. *The International Journal of Accounting*, ۴۶(۱), ۱۰۵-۱۰۸.
- ۲۳ Mustafa A S, Ayoib A, and Sitraselvi C, Board diversity and audit quality: evidence from Turkey. *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*. (۲۰۱۷); ۶(۱): ۵۰-۶۰.
- ۲۴ Shroff N. Real effects of financial reporting quality and credibility: Evidence from the PCAOB regulatory regime. ۲۰۱۵; ۱-۵۶.
- ۲۵ Warren Jr D, Moffitt K, Byrnes P. *Accounting Horizons*. ۲۰۱۵; ۲۹(۲): ۳۹۷-۴۰۷. DOI: ۱۰.۲۳۰۸/acch-۵۱۰۶۹.
- ۲۶ Asna e, the impact of information technology on financial reporting. *Ourmazd journal*. ۲۰۲۱; ۵۳: ۹۵-۱۰۴. Persion.

۲۷ Benesbordi, A. (۲۰۱۵). Modeling Factors Influencing Brand Extension in Professional Football Club. Thesis Submitted For the Degree of PhD In Sport Management. Physical Education and Sport Science Departmen, Tehran University. (Persian).

۲۸ Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (۱۹۹۴). Competing paradigms in qualitative research. Handbook of qualitative research, ۲(۱۶۳-۱۹۴), ۱۰۵.

۲۹ Pitney, A., & Parker, J. (۲۰۰۹). Qualitative research in physical activity and the health professions. Canada: Human Kinetics. ۵۶.