Quarterly Financial Accounting
E-ISSN: 2783-4417
Vol. 14, Issue 4, No. 56, Winter 2023, p 1-14
Received: 30.10.2022 Accepted: 03.03.2023

Research Paper

Identifying Factors Affecting the Usefulness of Consolidated Financial Reporting and Presenting a Proposed Model Using a Grounded Theory Approach

Amir Reza Khani Zalan
Ph.D Student, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.
a.khani1987@gmail.com

Rezvan Hejazi *
Professor , Department of Accounting , Khatam University, Management and Financial Sciences, Tehran, Iran.
r.hejazi@khatam.ac.ir

Mohammad Hosien Ranjbar
Associate Professor, Department of Accounting and Management , Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.
mhranjbar54@iauba.ac.ir

Hojjat Allah Salari
Assistant Professor, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.
ho.salari@iau.ac.ir

Abstract
The main purpose of the current research is to identify the factors affecting the usefulness of consolidated financial reporting and to present a proposed model using a multimodal data-based approach. In the current socio-statistical research, the experts who are members of the Certified Public Accountants Society of Iran have an opinion on the usefulness of consolidated financial reporting, who were selected for the interview according to the purpose of the research using the snowball sampling method. After obtaining the opinions of experts through interviews, a conceptual model of the usefulness of consolidated financial reporting including causal, structural, intervening factors, as well as strategies related to promoting the usefulness of consolidated financial reporting and their consequences, has been presented. Also, the results led to the formation of a paradigm model in which, in this model, there are 5 categories for causal conditions, 3 categories for context, 2 categories for intervening conditions, 2 categories for strategy and 3 categories for the outcome related to the main phenomenon of the research (usefulness consolidated financial reporting) were identified.

Keywords: Usefulness of Financial Reporting, Consolidated Financial Statements, Structural Equations.

Introduction: Consolidated financial reports are the final product of the financial reporting process. The financial reporting process includes the creation, publication, assurance and use of financial information by the users of these reports, and its scope begins with the implementation of financial reporting standards for the preparation of consolidated financial reports and extends to their assurance, publication and use. Users need useful information to judge and make decisions in the capital market and evaluate contractual provisions and management oversight. Information usefulness refers to the concept of "information quality". Financial reporting quality is also a special case of information quality. Consolidated financial reporting plays a major role in fulfilling the duty of accountability in a democratic society. Financial reporting should, on the one hand, help the government to fulfill its public accountability responsibility, and on the other hand, enable users to identify issues, obstacles, and challenges affecting the usefulness of consolidated financial reporting in different sectors. To pay it seems that conducting a research in Iran to discover and identify the external factors and mechanisms

* Corresponding author
Khani Zalan, A.R., Hejazi, R., Ranjbar, M., Salari, H.R. (2023). Identifying Factors Affecting the Usefulness of Consolidated Financial Reporting and Presenting a Proposed Model Using a Grounded Theory Approach. *Quarterly Financial Accounting*, 14(56): 1-14.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

governing the usefulness of consolidated reporting by using the foundational context theory, in addition to opening a new perspective on financial reporting research, provides the necessary ground for promoting the

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

usefulness of consolidated reporting. In general, a better understanding of the companies with integrated reporting due to their volume discontinuity will help to better understand the market in order to increase efficiency and will lead to the creation of better financial markets, which is why this research is valuable.Therefore, the current research seeks to identify the factors affecting the usefulness of consolidated financial reporting and to present a proposed model using a multimodal data-based approach.

Method and Data: The research method used in this research is the method of theorizing the multifaceted context. This research is of inductive and exploratory type and was carried out with the method of foundation data theory. In this research, from three techniques a(open coding; b) axial coding; c) Selective coding was used. The time period of this research was carried out in 2022. The statistical research community of certified accountants is a member of the certified accountant community. The sampling method was also done through the snowball method (chain reference). Therefore, with the help of this method, at the end of the interview, the participating expert introduced the names of people who had the expertise of this research and were able to provide more appropriate information regarding the issue. Considering the above conditions, 125 expert participants were interviewed in this research. In total, after conducting 25 interviews with experts, the collected data reached the point of saturation and there was no need to conduct new interviews. And the sampling method was purposeful. It should be noted that the participants in this research were 25 experts.

Findings: After obtaining the opinions of experts through interviews, a conceptual model of the usefulness of consolidated financial reporting including causal, structural, intervening factors, as well as strategies related to promoting the usefulness of consolidated financial reporting and their consequences, has been presented. Also, the results led to the formation of a paradigm model, in which there are 5 categories for causal conditions, 3 categories for background, 2 categories for intervening conditions, 2 categories for strategy, and 3 categories for the outcome related to the main phenomenon of the research (usefulness). Consolidated financial reporting was identified. Finally, it can be said that based on the results obtained from the analysis of research hypotheses, it shows that the factors of companies' behavior, legal barriers, financial dimensions, industry and business, capital market laws, corporate governance, auditor knowledge and training., special standard, accounting demand, synergy, economic conditions, environmental conditions, inherent limitations, implementation have a positive and significant effect on the usefulness of consolidated financial reporting.

Conclusion and discussion: Finally, after the paradigm model to increase the credibility of the model, the paradigm model was given to 25 experts who are familiar with the science of accounting and auditing in financial reporting and the method of theory arising from data, in the sense that about the compilation process and provide their comments on the final model. Most of them have approved the model.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

فصلنامه حسابداری مالی
سال چهاردهم، شماره ۵۶، زمستان ۱۴۰۱، ص ۱۴-۱
تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۲

مقاله پژوهشی

شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی

امیررضا خانی ذلان
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.
a.khani1987@gmail.com

رضوان حجازی *
استاد، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، مدیریت و علوم مالی، تهران، ایران.
r.hejazi@khatam.ac.ir

محمدحسین رنجبر
دانشیار، گروه مدیریت و حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.
mhranjbar54@Iauba.ac.ir

حجت‌الله سالاری
استادیار،گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.
ho.salari@iau.ac.ir

چکیده:
هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی می‌باشد. در پژوهش حاضر جامعه آماری خبرگان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران صاحب‌نظر در خصوص سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی هستند که با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی برای مصاحبه انتخاب شده‌اند. پس از کسب نظر خبرگان از طریق مصاحبه مدل مفهومی سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی شامل عوامل علّی، ساختاری، مداخله‌گر و همچنین راهبردهای مربوط به ارتقای سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و پیامدهای آن‌ها ارائه شده است. همچنین نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۵ مقوله برای شرایط علّی، ۳ مقوله در زمینه بستر، ۲ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۲ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش (سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی) شناسایی شد.

واژه‌های کلیدی: سودمندی گزارشگری مالی، صورت‌های مالی تلفیقی، نظریه داده بنیان.

---

* نویسنده مسئول

خانی ذلان، امیر رضا، حجازی، رضوان، رنجبر، محمد حسین، سالاری، حجت الله. (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۴(۵۶): ۱۴-۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

مقدمه

کیفیت گزارش مالی توسعه دادن شفافیت و انتشار گزارش سالانهٔ باکیفیت از طریق افشای جامع و کامل است. کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از دقت اطلاعات گزارش‌شده برای تشریح بهتر عملیات شرکت. 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 گزارشگری مالی بیان شده است؛ زیرا سود، بخش اصلی از خروجی‌های فرآیند گزارشگری مالی است.

کو، راملین گیگودا و یو[1] (۲۰۱۷) بیان می‌کند سود اگرچه معیاری کامل برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی نیست؛ اما حداقل مهم‌ترین خروجی فرآیند گزارشگری مالی است. وجود مبنای حسابداری تعهدی سبب شده است سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی برای تعیین ارزش شرکت علاوه بر مقادیر گزارش‌شدهٔ سود، به کیفیت سود نیز توجه کنند (هریس و البارگی[2]، ۲۰۱۷).

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تغییر در نگرش دولتمردان و سیاست‌مداران نسبت به ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و عملیاتی صورت گرفته است منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش تلفیقی گردید (ایسدرو، ناندا و ویسوکی[3]، ۲۰۲۰).

هدف اساسی گزارشگری مالی، کمک به این بخش برای ایفای وظیفه پاسخ‌گویی در مقابل ملت است. گزارشگری مالی اصلی‌ترین وظیفه مدیریت است، بر این مبنا اساساً مدیر، مسئول گزارشگری مالی بوده که شامل کفایت کنترل‌های داخلی بر فرآیند گزارشگری مالی نیز می‌باشد (کاساندی، لیونگ، سواردی و وانگ[4]، ۲۰۱۶). در حوزه گزارشگری مالی دولت ویژگی‌های کیفی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ چرا که گزارشگری با کیفیت دولت نقش کنترل و جلوگیری از تقلب داشته و جریان اطلاعات با کیفیت منجر به فرآیند تعادل اهرم‌های سیاسی و تعادل قدرت نیز می‌شود (الشر[5]، ۲۰۲۰). کیفیت اطلاعات تهیه شده در بخش حسابداری به واسطه هدف خاص گزارشگری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. ارائه اطلاعات به موقع، اتکاء پذیر و کامل در مورد فعالیت‌های بخش دولتی با استفاده از نظام حسابداری بخش عمومی مطلوب، امکان نظارت بهتر مردم بر ارائه خدمات دولتی، شفافیت، بهبود عملکرد بخش دولتی و سرانجام اصلاح بخش عمومی را فراهم می‌کند (ابوت، داقرتری، پارتر و پیکر[6]، ۲۰۱۶). گزارشگری مالی تلفیقی فقط یک محصول نهایی نیست، بلکه فرآیندی متشکل از چند جزء است که عوامل زیادی می‌تواند بر آن تأثیر گذاشته و همین‌طور خود نیز بر عوامل مختلفی تأثیر بگذارد. با توجه به اینکه کیفیت گزارشگری مالی تلفیقی تأثیر بااهمیتی بر بازارهای سرمایه دارد و بر نحوه تصمیم‌گیری کاربران گزارش‌های مالی اثر می‌گذارد فلذا کشف و شناسایی صحیح عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی از دیدگاه گروه‌های مختلف، می‌تواند گزارش‌های مالی را به‌عنوان یک منبع مهم اطلاعاتی قابل‌اتکا برای استفاده‌کنندگان تبدیل کند.

گزارش‌های مالی تلفیقی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است. فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان از این گزارش‌هاست و حوزهٔ آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیهٔ گزارش‌های مالی تلفیقی شروع می‌شود و تا اطمینان‌بخشی، انتشار و استفاده از آن‌ها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به

[1] Koo, Ramalingegowda & Yu
[2] Herath & Albarqi
[3] Isidro, Nanda & Wysocki
[4] Kusnadi, Leong, Suwardy & Wang
[5] Al-Shaer
[6] Abbott, Daugherty, Parker & Peters

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

اطلاعات سودمند دارند. سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم «کیفیت اطلاعات» دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک مورد خاص از کیفیت اطلاعات است (رد، کارسلو، نیل و فرانسیس[1]، ۲۰۱۹).

در دهه‌های گذشته مفهوم جدید مدیریت مالی عمومی تلاش می‌کند تا از طریق استفاده از تکنیک‌های مدیریت مالی، کارآمدتر و مؤثرتر شود. در این حوزه دولت‌های مرکزی تلاش می‌کنند تا سیستم حسابداری خود را مدرن سازند. در بحران‌های مالی اخیر اصلاحات جدید حسابداری به درخواست‌های پاسخگویی، شفافیت و تصمیم‌گیری سودمند از اطلاعات ارائه شده مطرح شده است، این اصلاحات در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و مفید بودن اطلاعات حسابداری می‌باشد. سیستم‌های حسابداری در نهایت موفق با شکست باید بتوانند اقدامات اصلاحی را برای دولت ارائه نمایند که آن تلاش برای مدرن سازی بخش عمومی مداوم است (ژانگ[2]، ۲۰۱۹).

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، موسسه حسابداران مجاز کانادا و هیئت حسابداری استرالیا استانداردهای حسابداری بین‌المللی زیادی در راستای اهداف گزارشگری صورت‌های مالی به‌اتفاق ارائه نمودند. بااین‌وجود سودمندی اطلاعات حسابداری به مبنای حسابداری مربوط می‌شود که نحوه گزارش آن بر تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد. کامبل[3] (۱۹۹۰)، سه روش برای تعیین سودمندی اطلاعات معرفی می‌کند. یکی از روش‌هایی که کامبل (۱۹۹۰) مطرح می‌کند، بررسی رابطه بین قیمت‌های سهام و اطلاعات گزارشگری مالی، علی‌الخصوص، سود است. کامبل (۱۹۹۰) چنین استدلال می‌کند که یک قلم خاص در صورتی سودمند است که بتواند عقاید سرمایه‌گذاران را در مورد ارزش سهام، تحت تأثیر قرار دهد. در این حالت رابطه آماری بین آن قلم و قیمت‌های سهام وجود دارد. چنانچه یک یا چند قلم حسابداری رابطه معنی‌داری با معیارهای بازار داشته باشند، آن اقلام سودمند تلقی می‌شود.

اهمیت حسابداری ارائه بینش مالی از داده‌ها و عملکرد سازمانی خاص به‌منظور کمک در تصمیم‌گیری‌های ذی‌نفعان می‌باشد. درحالی‌که هدف از تحقیقات حسابداری ارزیابی سودمندی اطلاعات حسابداری برای سرمایه‌گذاران و کاربران دیگر گزارش‌های مالی است که منبع بسیار مهمی از اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذار برای هر تصمیم‌گیری در زمینه سرمایه‌گذاری موردنیاز است (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶).

فرآیند دقیق سودمندی اطلاعات حسابداری منجر به تفسیر بازده سهام می‌شود که هنوز هم مسئله‌ای جاری است و موضوع بسیار ضروری در حسابداری و امور مالی می‌باشد، به‌طوری‌که این موضوع شواهدی در مورد میزان سودمندی اطلاعات مالی مربوط به هر شرکت را که در بازار سرمایه وجود دارد، فراهم می‌کند (کوهن، ساندرا و کاراتیزماس[4]، ۲۰۱۷).

گزارشگری مالی تلفیقی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخ‌گویی در یک جامعه دموکراتیک ایفا می‌کند. گزارشگری مالی باید از یک‌سو به دولت کمک کند تا وظیفه مسئولیت پاسخ‌گویی عمومی خود را به‌جا آورد و از سوی دیگر استفاده‌کنندگان را قادر سازد که به شناسایی مسائل، موانع و چالش‌های عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی در بخش‌های مختلف بپردازند. به نظر می‌رسد انجام پژوهشی در ایران برای کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای بیرونی حاکم بر سودمندی گزارشگری تلفیقی با استفاده از نظریه زمینه بنیان علاوه بر گشایش چشم‌انداز جدید در مورد پژوهش‌های گزارشگری مالی، زمینه لازم برای ارتقای سودمندی گزارشگری تلفیقی را فراهم می‌سازد. در مجموع نیز شناخت بهتر شرکت‌های دارای گزارشگری تلفیقی با توجه به گستردگی حجم آن‌ها به شناخت بهتر بازار در راستای افزایش کارایی کمک خواهد کرد و موجب ایجاد بازارهای مالی بهتر خواهد شد که از این جهت نیز انجام این پژوهش دارای ارزشمندی است.

بنابراین پژوهش حاضر به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی است.

[1] Reid, Carcello, Neal & Francis
[2] Zhang
[3] Campbell
[4] Cohen, Sandra & Karatzimas

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در دنیای امروز، بسیاری از واحدهای تجاری به‌منظور افزودن بر ارزش خود به ترکیب واحدهای تجاری روی آورده‌اند. این واحدها، هدف هم‌افزایی ناشی از فزونی ارزش یک مجموعه نسبت به مجموع ارزش اجزای تشکیل‌دهنده آن را دنبال می‌کنند که عموماً در نتیجه ترکیب واحدهای تجاری حاصل می‌شود. برخی از مهم‌ترین دلایل ترکیب واحدهای تجاری عبارت‌اند از: حذف برخی از هزینه‌های ثابت و فعالیت‌های تکراری؛ هماهنگی مراحل ساخت در فرآیند تولید محصولات؛ عمال مدیریت کارآمدتر و افزایش بهره‌وری دارایی‌ها؛ کاهش مخاطرات در محیط‌های تجاری؛ دستیابی سریع‌تر به منابع مالی، به‌کارگیری وجوه مازاد، کاهش هزینه‌های مالی یا افزایش اعتبار؛ انجام توافق‌های راهبردی بین واحدهای تجاری به‌منظور توسعه محصولات و خدمات جدید و ورود به بازارهای جدید؛ و استفاده از مزایای قانونی و مالیاتی (بزرگ اصل، ۱۳۹۴).

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹، با عنوان ترکیب واحدهای تجاری، ممکن است ترکیب به‌صورت‌های زیر انجام شود: خرید حقوق مالکانه (سهام یا سهم‌الشرکه) یا خالص دارایی‌های یک واحد تجاری توسط واحد دیگر، در ازای صدور سهام، پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر دارایی‌ها، معامله بین سهامداران واحدهای ترکیب‌شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر، ایجاد یک واحد تجاری جدید برای کنترل واحدهای ترکیب‌شونده، انتقال خالص دارایی‌های یک یا چند واحد ترکیب‌شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد تجاری ترکیب‌شونده. هرگاه ترکیب واحدهای تجاری به رابطه اصلی و فرعی منجر شود، واحد تحصیل‌کننده یا واحد تجاری اصلی (واحد تجاری دارای یک یا چند واحد فرعی) باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه و ارائه نماید. (استاندارد حسابداری، شماره ۱۹).

صورت‌های مالی تلفیقی عبارت است از صورت‌های مالی گروه (واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن) که با استفاده از ضوابط تلفیق تهیه می‌شود. منظور از تلفیق نیز، فرآیند تعدیل و ترکیب اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به‌منظور تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است. هدف از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، فراهم کردن اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن برای استفاده‌کنندگان است، زیرا در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرند، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به‌تنهایی تصویر کامل فعالیت‌های اقتصادی و وضعیت مالی آن را نشان نمی‌دهد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی، برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی برآورده می‌شود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند. معمولاً استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاران واحد تجاری اصلی هستند، زیرا آنان از طریق علایق خود در واحد تجاری اصلی در گروه نیز منافعی دارند؛ اما گذشته از سرمایه‌گذاران، صورت‌های مالی تلفیقی اطلاعات مفیدی را برای سایر استفاده‌کنندگان نیز فراهم می‌کند. (استاندارد حسابداری، شماره ۱۹).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عموماً دارای کیفیت بالا تلقی شده و درجه بالایی از شفافیت و مقایسه پذیری صورت‌های مالی ارائه شده مطابق با این استانداردها را تضمین می‌نمایند. این عوامل اتحادیه اروپا را مجاب کرد تا از آغاز سال ۲۰۰۲، ارائه صورت‌های مالی تلفیقی مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌الملل را به تمام شرکت‌های پذیرفته شده تحمیل نماید. در ایران نیز از سال ۱۳۹۴ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باید صورت‌های مالی تلفیقی را بر اساس استانداردهای حسابداری شماره ۱۹ تهیه نمایند. مطالعات تجربی وجود دارند که به بررسی مربوط بودن صورت‌های مالی تلفیقی در بستر تحول استانداردهای حسابداری پرداخته‌اند. مجموعه‌ای از مطالعات تجربی، افزایش محتوای اطلاعاتی را به علت تصویب استانداردهای گزارشگری مالی بین‌الملل تصدیق کرده‌اند (بنتلی، نیتون و تامسون[1]، ۲۰۰۷).

با این حال، مطالعاتی نیز وجود دارند که نشان می‌دهند، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌الملل به افزایش محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی تلفیقی منجر نمی‌شود (بنتلی و همکاران، ۲۰۰۸).

[1] Bentley, Newton & Thompson

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

نظریه داده بنیاد یکی از استراتژی‌های پژوهش محسوب می‌شود که از طریق آن نظریه‌پردازی بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌های موجود در زمینه، شکل می‌گیرد. این‌گونه نظریه‌پردازی مبتنی بر استعاره کولاژ و همانند مدل سطل زباله تصمیم-گیری می‌باشد که از تلاقی تصادفی اجزاء و البته با هنرنمایی نظریه‌پرداز ترکیبی نو، بدیع و جذاب خلق می‌شود؛ به عبارت دیگر، نظریه‌پرداز زمینه بنیان در زمینه‌ای متشکل از داده‌های پراکنده متعدد و متنوع سیر نموده و به‌منظور دستیابی به نظریه‌ای نو با هنرنمایی آن‌ها را ترکیب می‌نماید. خلاقیت یکی از اجزای مهم نظریه‌پردازی زمینه بنیان است. رویه‌های این روش پژوهشگر را مجبور می‌سازد که پیش‌فرض‌ها را درهم‌شکسته و از عناصر قدیمی نظمی نو بیافریند؛ بنابراین در این پژوهش محقق به دنبال این است که شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی یک الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی ارائه دهد. در ادامه نتایج حاصل از پژوهش‌های قبلی برای سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی مورد بررسی آن‌ها ارائه شده است.

رضایی و کردستانی (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی روند سودمندی اطلاعات حسابداری از منظر ارتباط ارزشی یافتند که اگرچه اطلاعات حسابداری شامل خالص ارزش دفتری و سود هر سهم همچنان از منظر ارتباط ارزشی سودمند است اما این سودمندی در طی زمان به شکل معناداری کاهش یافته و نقش آن در تبیین و توضیح ارزش بازار سهام شرکت‌ها کمرنگ شده و رو به افول نهاده است.

کاظمی علوم، عبدی، سیفی و شهبازی (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تأثیر رقابت بر بازار محصول بر خوانایی گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که رقابت در بازار محصول تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار داشته است. این نتایج در راستای این دیدگاه است که شرکت‌ها در صنایع رقابتی، اطاعات را انباشت نکرده و سطح افشای مطلوبی دارند و از مدیریت مبهم اجتناب می‌کنند. یافته‌ها نشان می‌دهد که رقابت در بازار محصول نقش مهمی در شکل‌گیری محیط اطلاعاتی شرکت ایفا می‌کند و موجب بهبود افشاء متنی گردیده و به اثربخشی تصمیمات ذینفعان یاری می‌رساند. شرکت‌ها باید اطلاعات قابل‌فهم را برای بازار ارائه کنند که منجر به کاهش فاصله شناختی بین ارائه‌کنندگان اطلاعات و کاربران آن شود.

مظاهری، منتظر حجت و عزیزی خیرآبادی (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر اجرای دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر شفافیت گزارشگری مالی یافتند که اجرای دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی که بورس اوراق بهادار آن‌ها را باهدف توسعه بازار شفاف و کمک به سرمایه‌گذاران تصویب نموده است، موج افزایش شفافیت گزارشگری مالی می‌شوند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سازمان بورس و اوراق بهادار با الزام شرکت‌ها به اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی و تهیه چک‌لیست آن و نیز به‌کارگیری دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در استفاده از خدمات حسابرسی حسابرسان معتمد، موج افزایش شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها شده است.

پورداداشی، معطوفی، عباسی و گرکز (۱۳۹۹) در پژوهشی به ارائه الگوی مفهومی انگیزه‌ها و رفتارهای غیراخلاقی سازمان یار حسابرسان مبتنی بر نظریه داده بنیاد پرداختند. پژوهش آن‌ها با بهره‌گیری از مصاحبه با ۲۲ خبره حرفه حسابرسی که جزء اعضای هیئت‌علمی رشته‌های حسابداری و مدیریت مالی از دانشگاه‌های داخل ایران، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران رده‌های اجرایی سازمان بورس و اوراق بهادار بودند و استفاده از روش گلوله برفی و نظریه داده بنیاد انجام پذیرفت. در این مسیر ۹۲۸ کد مفهومی، ۹۳ مقوله فرعی، ۹۴ مقوله اصلی و ۲ مدل مفهومی استخراج گردید و مؤلفه‌های چون ویژگی‌های شخصیتی، ویژگی‌های اخلاقی، اعتقادات مذهبی، نگرش، دانش و تخصص، تجربه و مهارت، تفکر منافع گرا، عدم شفافیت و عدم میل به پاسخگویی شناسایی شد. همچنین نتایج این بررسی نشان داد، انگیزه‌ها و رفتارهای غیراخلاقی سازمان یار حسابرسان از عواملی چون ویژگی‌های فردی، جایگاه سازمانی، ویژگی‌های حرفه، عوامل درون‌سازمانی و عوامل برون‌سازمانی نشات می‌گیرد. عدم توجه به بروز چنین رفتارهایی کاهش شفافیت و عدم تمایل به پاسخگویی در سطح جامعه را پدیدار می‌سازد.

امیرآزاد، حسن‌زاده، محمدی و تقی زاده (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان یافتند که هزینه‌های سیاسی، فشار بازار سرمایه، اجتناب مالیاتی، معامله با اشخاص

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

وابسته، عدم تقارن اطلاعاتی، شرایط قراردادهای وام، انگیزه پاداش مدیران و رقابت در بازار بر کیفیت گزارشگری مالی مؤثر هستند.

خدامی پور و دهقان (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان ارتباط ارزشی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی، در مقایسه با صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی یافتند که اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای ارتباط ارزشی بیشتری نسبت به اطلاعات غیر تلفیقی حسابداری است. به عبارتی، اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری هستند. علاوه بر این، نتایج گویای این است که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی شرکت اصلی و تلفیقی، هر دو باهم از ارتباط ارزشی بیشتری در مقایسه با صورت‌های مالی تلفیقی برخوردارند.

چن و گنگ[1] (۲۰۱۹)، به مقایسه پذیری حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و قیمت‌گذاری اقلام تعهدی پرداختند. آن‌ها یافتند که با بهره‌گیری از صورت‌های مجدد، نگاشت اقلام تعهدی به جریان‌های نقدی، ماندگاری درآمد و حق‌الزحمه‌های حسابداری به‌عنوان معیارهای کیفیت گزارشگری مالی، درمی‌یابید که مقایسه پذیری دوره قبلی با کیفیت گزارشگری مالی بالاتر ارتباط دارد.

فی، وو تای و تران[2] (۲۰۱۸)، به بررسی مزایا (انگیزه) و معایب تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را در ویتنام پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که دانش مدیران (کارکنان) حسابداری به‌عنوان بزرگ‌ترین مانع و وضع قانون به‌عنوان مزیت (انگیزه) کلیدی در این کشور است.

روش پژوهش

روش پژوهش مورداستفاده در این پژوهش، روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان چندوجهی است. این پژوهش از نوع استقرائی و اکتشافی است و با روش تئوری داده بنیاد انجام شد. در این پژوهش از سه تکنیک الف) کدگذاری باز؛ ب) کدگذاری محوری؛ ج) کدگذاری انتخابی استفاده گردید. قلمرو زمانی این پژوهش در سال ۱۴۰۱ انجام گرفته است. جامعه آماری پژوهش حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی است. روش نمونه‌گیری نیز از طریق روش گلوله برفی (ارجاع زنجیرها) انجام پذیرفت. براین اساس، با کمک این روش فرد خبره مشارکت‌کننده در پایان مصاحبه خود نام افرادی که شرایط خبرگی این پژوهش را داشتند و قادر بودند در رابطه با موضوع مسئله اطلاع‌رسانی مناسب‌تری داشته باشند را معرفی می‌نمودند. با در نظر گرفتن شرایط فوق، ۱۲۵ نفر مشارکت‌کننده خبره در این پژوهش مورد مصاحبه قرار گرفتند. به‌منظور غنای پژوهش تلاش شد مصاحبه با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کرده بودند، سرلوحه کار قرار گیرد. گراندد تئوری (نظریه زمینه‌ای) یک روش پژوهش عمومی برای تولید تئوری است. منظور از نظریه زمینه‌ای، نظریه برگرفته از داده‌هایی است که در طی فرآیند پژوهش به‌صورت نظام‌مند گردآوری و تحلیل شده‌اند. در این راهبرد، گردآوری و تحلیل داده‌ها و نظریه‌ای که در نهایت از داده‌ها استنتاج می‌شود، در ارتباط نزدیک با یکدیگر قرار دارند. پژوهشگر به‌جای این‌که مطالعه خود را با نظریه از پیش تصور شده‌ای آغاز کند، کار را با یک حوزه مطالعاتی خاص شروع کرده، اجازه می‌دهد که نظریه از دل داده‌ها پدیدار شود.

مصاحبه‌های انجام گرفته شده با خبرگان خرفه حسابرسی تا به آنجا ادامه یافت که داده‌های مورد نظر به کفایت گردآوری شد و به نقطه اشباع رسید و نیازی به مصاحبه جدید وجود نداشت. در مجموع، پس از انجام ۲۵ مصاحبه با خبرگان، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت؛ و شیوه نمونه‌گیری هدفمند بوده است. لازم به ذکر است که مشارکت‌کنندگان در این پژوهش ۲۵ نفر خبره بودند. از این میان تعداد ۱۵ نفر دارای تحصیلات دکتری در رشته حسابداری و مدیریت مالی بودند و تعداد ۱۰ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد در رشته حسابداری و مدیریت مالی داشتند. جدول (۲) ویژگی مشارکت‌کنندگان در این پژوهش را نشان می‌دهد.

برای ۲۵ عضو نمونه شامل ۱۵ مرد و ۱۰ زن، جدول (۱) و جدول (۲) برای سنجش رده‌های متفاوت سنی این افراد، رسم شده است.

[1] Chen & Gong
[2] Phi, Vu Thi & Tran

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

جدول (۱): رده سنی خبرگان

رده سنی	۳۰-۴۰ سال	۴۰-۵۰ سال	۵۰ سال به بالا	کل
فراوانی	۷	۸	۱۰	۲۵
درصد	۲۸	۳۲	۴۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۲): ویژگی مشارکت‌کنندگان

ردیف	گروه	تعداد	کارشناسی ارشد	دکتری
۱	اعضا جامعه حسابداران رسمی ایران	۲۵	۱۰	۱۵

منبع: یافته‌های پژوهش

در این تحقیق، برای تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده از نرم‌افزار مکس کیودا[1] جهت تجزیه‌وتحلیل داده‌های کیفی و نظریه‌پردازی شده است و در ادامه به ارائه یک مدل ساختاری-تفسیری پرداخته شده است.

در ادامه سؤال‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد.

سؤال اول: مؤلفه‌های توضیح‌دهنده بر سودمندی گزارشگری تلفیقی کدام‌اند؟

سؤال دوم: عوامل پدیده محور بر سودمندی گزارشگری تلفیقی کدام‌اند؟

سؤال سوم: عوامل مداخله‌گر در سودمندی گزارشگری تلفیقی کدام‌اند؟

سؤال چهارم: آثار و پیامدهای پیاده‌سازی استانداردهای تلفیق بر سودمندی گزارشگری تلفیقی کدام‌اند؟

سؤال پنجم: شرایط زمینه‌ای در سودمندی گزارشگری تلفیق کدام است؟

سؤال ششم: شرایط علی در سودمندی گزارشگری تلفیق کدام است؟

سؤال هفتم: چه پیشنهادی برای الگوی مبتنی بر عوامل فوق جهت بهبود سودمندی در گزارشگری تلفیقی برای شرکت‌های ایرانی دارد؟

یافته‌های آماری پژوهش

در این پژوهش از کدگذاری باز در جهت تحلیل محتوا استفاده شده است. استراوس و کوربین کدگذاری باز را این‌گونه توصیف می‌کنند «بخشی از تحلیل که مشخصاً به نام‌گذاری و دسته‌بندی پدیده از طریق بررسی دقیق داده‌ها مربوط می‌شود». به عبارت بهتر در این نوع کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه‌ها و اسناد و مدارک بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه‌بندی می‌شوند. نتیجه این مرحله، تقطیر و خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب‌شده از مصاحبه‌ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته‌بندی‌هایی است که در این سؤالات مشابه هستند. سپس برای تجزیه‌وتحلیل با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا کدهایی که بیشترین فراوانی را داشتند و از اهمیت بیشتری در مصاحبه‌ها برخوردار بودند استخراج شده و فراوانی هر یک مشخص گردید. این دسته‌بندی در جدول (۳) مشخص گردیده است.

[1] Maxqda

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

جدول (۳): کدهای استخراج شده به همراه فراوانی

ردیف	کدهای توصیف شده	ردیف	کدهای توصیف شده	ردیف	کدهای توصیف شده	ردیف	کدهای توصیف شده
۱	عدم کیفیت گزارش‌ها (۳۸)	۱۱	شرایط بازار سرمایه (۱۱۱)	۲۱	موانع قانونی (۸)	۳۱	ساختار (۱۶)
۲	اعتبار کاری (۴)	۱۲	عوامل سیاسی (۱۸)	۲۲	سیاست (۱۸)	۳۲	حاکمیت (۲۰)
۳	کارایی (۲)	۱۳	رکود (۶)	۲۳	قضاوت (۳۹)	۳۳	قوانین (۴۸)
۴	مالیات (۵۵)	۱۴	کاهش سرمایه (۹)	۲۴	افشا (۵۶)	۳۴	الزامات (۲۲)
۵	استاندارد (۱۶۹)	۱۵	تحریم (۱۲)	۲۵	تجربه (۱۸)	۳۵	تورم (۱۴)
۶	تخصص در صنعت (۳۷)	۱۶	عدم وجود سیستم (۳)	۲۶	مهارت (۷)	۳۶	اقتصادی (۳۰)
۷	عوامل اخلاقی (۱)	۱۷	محدودیت‌های اجرایی (۷)	۲۷	آموزش (۳۲)	۳۷	هزینه (۷۰)
۸	شخصیت حسابرس (۲)	۱۸	محدودیت ذاتی (۴)	۲۸	دانش (۸۶)	۳۸	سوددهی (۲۶)
۹	کیفیت حسابرس (۹)	۱۹	محدودیت گزارشگری (۱)	۲۹	اخلاق (۲)	۳۹	نقدینگی (۱۲)
۱۰	نوع حسابرس (۹)	۲۰	حمایت (۶)	۳۰	مدیریت (۴۳)	۴۰	مدیریت سود (۲۴)

منبع: یافته‌های پژوهش

طبق جدول (۳) بیشترین فراوانی مربوط به کدهای "استاندارد" با فراوانی ۱۶۹ و کد "شرایط بازار سرمایه" با فراوانی ۱۱۱ می‌باشد. کدگذاری تفسیری در مرحله‌ی دوم از فرآیند تحلیل مضمونی پیاده شده در این تحقیق، با مقایسه‌ی مستمر و چندین کدهای توصیفی تولید شده در مرحله‌ی قبل، کدهای تفسیری ایجاد گشتند. برای تولید کدهای تفسیری چندین کد توصیفی در ذیل چتر یک کد تفسیری جمع شده و آن را تشکیل دادند. در جدول (۴) کدهای تفسیری و کدهای توصیفی ذیل آن‌ها ارائه شده است. در روبروی کدها عددی درج شده است که نشان‌دهنده تعداد ارجاعات کدها می‌باشد. البته لازم به ذکر است که کدهای تفسیری بعد از تمامی کدهای توصیفی تولید نمی‌شوند بلکه به‌صورت موازی و در یک فرآیند متداخل مقایسه‌ی مستمر تولید و بازتولید می‌گردند.

جدول (۴): کدهای تفسیری و کدهای توصیفی ذیل آن‌ها

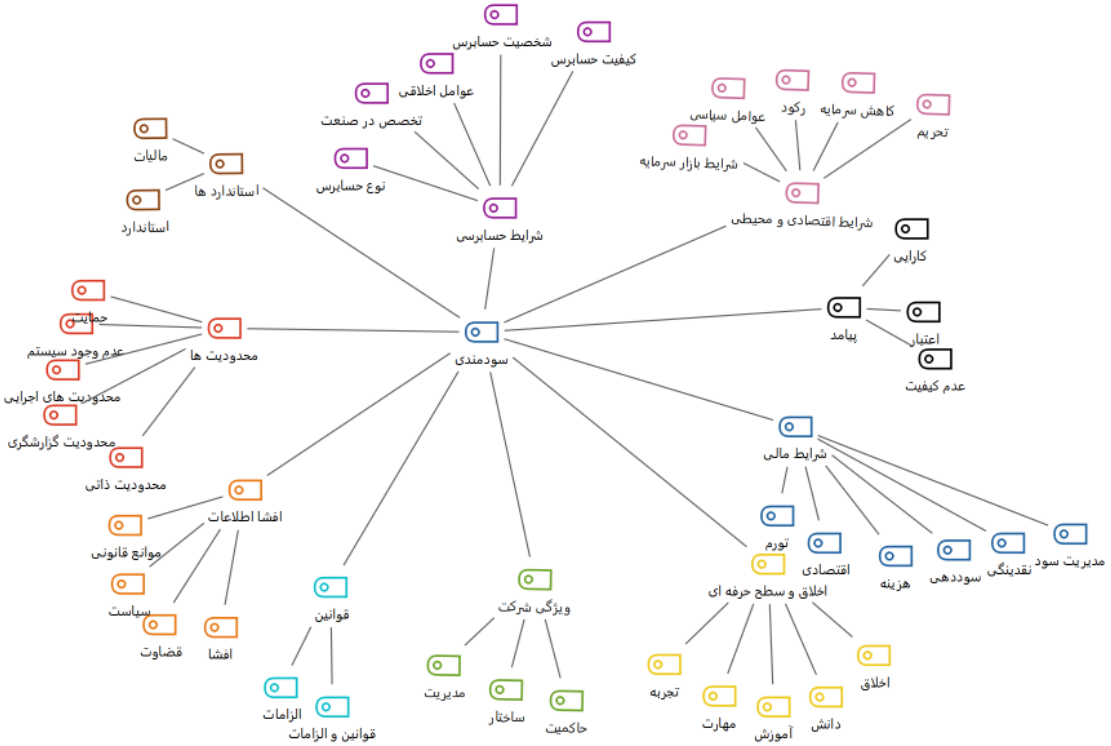
کدهای تفسیری	کدهای توصیفی
پیامدها (۴۴)	
عدم کیفیت انجام کار (۳۸)	عدم کیفیت گزارش‌ها (۳۸)
تخریب اعتبار (۴)	اعتبار کاری (۴)
کاهش کارایی (۲)	کارایی (۲)
راهبردها (۲۸۲)	
مسائل مالیاتی (۲۲۴)	مالیات (۵۵)
	استاندارد (۱۶۹)
مسائل حسابرسی (۵۸)	تخصص در صنعت (۳۷)
	عوامل اخلاقی (۱)
	شخصیت حسابرس (۲)
	کیفیت حسابرس (۹)
	نوع حسابرس (۹)
مداخله‌گر (۱۵۶)	
شرایط اقتصادی (۱۲۶)	شرایط بازار سرمایه (۱۱۱)
	کاهش سرمایه (۹)
	رکود (۶)
شرایط محیطی (۳۰)	عوامل سیاسی (۱۸)
	تحریم (۱۲)
شرایط زمینه‌ای (۲۱)	
محدودیت اجرایی و امکانات (۱۰)	عدم وجود سیستم (۳)
	محدودیت‌های اجرایی (۷)
محدودیت ذاتی (۵)	محدودیت ذاتی (۴)
	محدودیت گزارشگری (۱)
محدودیت حمایتی (۶)	حمایت (۶)
شرایط علی (۵۹۱)	
ابعاد رفتاری (۱۲۱)	موانع قانونی (۸)
	سیاست (۱۸)

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

	قضاوت (۳۹)
	افشا (۵۶)
	تجربه (۱۸)
	مهارت (۷)
ابعاد دانشی و اخلاقی (۱۴۵)	آموزش (۳۲)
	دانش (۸۶)
	اخلاق (۲)
	مدیریت (۴۳)
ابعاد ساختاری و مدیریتی (۷۹)	ساختار (۱۶)
	حاکمیت (۲۰)
ابعاد قانونی (۷۰)	قوانین (۴۸)
	الزامات (۲۲)
	تورم (۱۴)
	اقتصادی (۳۰)
	هزینه (۷۰)
ابعاد مالی (۱۷۶)	سوددهی (۲۶)
	نقدینگی (۱۲)
	مدیریت سود (۲۴)

منبع: یافته‌های پژوهش

و در نهایت کدهای محوری و سپس در زیرمجموعه مقوله‌ها قرار گرفتند؛ که در شکل (۱) نتایج نهایی آورده شده است. نمودار شکل (۱) نمودار درختی، مقوله‌ها و کدهای محوری شناسایی شده در این پژوهش می‌باشد.



شکل (۱): نمودار درختی هرکدام از عوامل مشخص شده

در شکل (۱) ریشه اصلی درخت با عنوان سودمندی نشان داده شده است، شاخه‌های درخت؛ شرایط حسابرسی، استاندارد، پیامدها، اخلاق و سطح حرفه‌ای، افشا اطلاعات و محدودیت‌ها، شرایط اقتصادی و محیطی، شرایط مالی، قوانین و ویژگی شرکت هستند و برگ‌های درخت کدهای محوری پژوهش فوق را شامل می‌شوند. این نمودار در جهت نمایش تمامی کدهای محوری و مقوله‌ها نمایش داده می‌شود. در ادامه هر یک از ابعاد مدل به‌صورت پارادایمی مورد بررسی قرار گرفته‌اند و مقوله‌های

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

مرتبط با هر یک مورد بررسی قرار گرفته‌اند. این بررسی در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام می‌پذیرد.

کدگذاری باز

در این بخش متن مصاحبه‌ها چندین بار خوانده و به‌صورت کد استخراج می‌شود. کدهای مشابه از نظر مفهوم در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و طبقه‌بندی می‌شوند تا ارتباط بهتر مفاهیم شکل گیرد. این مرحله را کدگذاری باز می‌نامند؛ زیرا پژوهشگر با ذهنی باز به کدگذاری می‌پردازد. در این پژوهش مصاحبه‌ها با استفاده از تحلیل محتوا سطر به سطر بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و بر اساس تشابه، مفهوم و اشتراکات بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات مشخص شدند. در پاسخ به سؤال‌های پژوهش، مقوله‌های مربوط به شرایط علی، پدیده محوری، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مربوط به سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی ارائه شده است.

کدگذاری محوری

کدگذاری محوری که از آن به فرآیند ارتباط دهی بین مقوله‌ها با زیر مقوله‌ها یاد می‌شود. حول یک مقوله یا محور انجام می‌گیرد و با توسعه این فرآیند دانش فزاینده‌ای پیرامون موضوع موردبحث ایجاد می‌گردد. فرآیند کار بدین‌صورت است که یک مفاهیم به‌دست‌آمده از مرحله کدگذاری باز در محور قرار می‌گیرد و سپس سایر مفاهیم با آن‌ها ارتباط برقرار می‌کند. این مقوله شامل موارد زیر هستند:

شرایط علی

مجموعه‌ای از مفاهیم و مقوله‌ها که منجر به توسعه معانی پدیده موردنظر می‌شوند. در این پژوهش دو عامل انگیزه و رفتار به‌صورت مجزا از یکدیگر بررسی و گزارش می‌شود.

جدول (۵): شرایط علی مربوط به انگیزه شرکت‌ها در سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
ابعاد مالی	وضعیت و شرایط مالی شرکت	هزینه تهیه صورت‌های مالی، ثبات وضعیت مالی شرکت، نیاز به تأمین مالی شرکت، میزان نقدینگی، میزان سوددهی و مدیریت سود کارا
	شرایط کسب‌وکار شرکت در صنعت	بزرگ بودن گروه تجاری (شرکت‌های اصلی و فرعی)، شرایط اقتصادی کشور، ویژگی‌های صنعت
ویژگی‌های شرکت	فشار قوانین و بازار سرمایه	الزامات استاندارد حسابداری و قوانین بورس و اوراق بهادار
	نوع حاکمیت شرکتی	ساختار مالکیت و اندازه مالکیت
	پیشنهادات مدیریت شرکت	پیشنهادات در قالب استاندارد حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۶): شرایط علی مربوط به رفتار شرکت‌ها در سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
اخلاق حرفه‌ای	سطح دانش و آموزش حرفه‌ای	فقر دانش و آموزش کافی (آموزش‌دهنده و آموزش‌گیرنده) در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
	مهارت و تجربه	عدم مهارت و تجربه در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
اثر اجرای استاندارد	فشار قوانین و بازار سرمایه	الزام استاندارد حسابداری و قوانین بورس و اوراق بهادار در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی
	موانع قانونی	قضاوت‌های آگاهانه و غیرآگاهانه مدیران، اجرا نشدن قوانین و عدم افشاء سیاست‌گذاری‌های اشتباه مدیران

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

شرایط زمینه‌ای

بستر و محل وقوع حادثه و وقایع متعلق به پدیده است که راهبردهای کنش و واکنش در آن شکل می‌گیرد. به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان دو عامل محدودیت‌های قانونی و اجرایی از جمله شرایط زمینه سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی است.

جدول (۷): شرایط زمینه‌ای مربوط به سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
محدودیت‌ها و گلوگاه‌ها	محدودیت‌های قانونی	عدم کاربرد آموزش‌های مناسب در حرفه، عدم وجود قوانین حمایتی از گزارشگری مالی تلفیقی
محدودیت‌ها و گلوگاه‌ها	محدودیت‌های اجرایی	عدم اجرای قوانین حمایتی از گزارشگری مالی تلفیقی، بی‌اثر بودن نتایج کار
محدودیت‌ها و گلوگاه‌ها	محدودیت‌های ذاتی	تعادل استفاده از ارزش منصفانه و بهای تمام شده تاریخی، منفعت – هزینه در تصمیم‌گیری‌ها، نبود نرم‌افزار تخصصی، عدم وجود حسابداری سیستم یکپارچه و سطح اهمیت

منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط مداخله‌گر

مجموعه شرایطی که بر چگونگی فرآیند و راهبردها اثر می‌گذارد و به‌طور معمول منجر به تشدید یا ضعف یا محدودیت بر پدیده می‌گردد. شرایط مداخله‌گر شرایطی است که باعث شدت و ضعف پدیده اصلی می‌شوند. عمده شرایط مداخله‌گر، شرایط عدم توسعه‌یافتگی کشورهای جهان سوم و عدم ارتباط با شرکت‌های خارجی و عدم وجود سرمایه‌گذار خارجی است. مفاهیم مربوط به شرایط مداخله‌گر در سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی در دو بخش شرایط اقتصادی و محیطی (عمومی) طبقه‌بندی گردید. شرایط اقتصادی شامل میزان اثرگذاری تحریم‌ها، رکود بازار سرمایه، کاهش تعداد سرمایه‌گذاران و در بخش شرایط محیطی شامل عوامل سیاسی، سیاست‌های رفتاری کشور و جامعه بین‌المللی، میزان ثبات اقتصادی و پایبندی به استانداردهای بین‌المللی می‌باشد.

جدول (۸): شرایط مداخله‌گر مربوط به سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
عوامل محیطی	شرایط اقتصادی	میزان اثرگذاری تحریم‌ها، رکود بازار سرمایه، کاهش تعداد سرمایه‌گذاران، پیچیده بودن محیط اقتصادی
عوامل محیطی	شرایط محیطی	عوامل سیاسی، سیاست‌های رفتاری کشور و جامعه بین‌المللی، میزان ثبات اقتصادی و پایبندی به استانداردهای بین‌المللی، هم‌افزایی بین شرکت‌ها

منبع: یافته‌های پژوهش

راهبردها

از دو عامل مقوله مداخله‌گر و شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌پذیرد و کنش‌ها و واکنش‌های هدفمند و بر اساس دلیل، به‌منظور کنترل و اداره پدیده موردنظر را انجام می‌دهد (مظاهری، منتظر و عزیزی خیرآبادی، ۱۴۰۱).

جدول (۹): شرایط مداخله‌گر مربوط به سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
شرایط حسابرسی	تغییرات حسابرسان	نوع حسابرس (مؤسسات بزرگ، کوچک، متخصص در صنعت و ...)، کیفیت حسابرسی، شخصیت حسابرس، عدم پایبندی به مفاهیم ارزش‌های اخلاقی، فقدان حس ارزشمندی، عدم ارتقای جایگاه شغلی، عدم شناسایی رسالت حرفه، عدم احساس تعلق به حرفه، موفقیت خود را موفقیت حرفه دانستن، عدالت گریزی، توجه به قضاوت صاحبکار.
شرایط استاندارد خاص حسابداری و مالیاتی	تناقض استاندارد با قوانین مالیاتی	مالیات بر درآمد، مالیات‌های انتقالی

منبع: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

پیامدها

نتایج و خروجی به‌دست‌آمده از راهبردها که نتیجه عمل‌ها و واکنش‌ها است. پدیده محوری تحت تأثیر عوامل علی است، با این حال، پدیده حاضر قادر است بر راهبردها اثر بگذارد. راهبردها نیز در جایگاه تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدها را می‌سازند.

جدول (۱۰): پیامدها مربوط به سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
فقدان سودمندی و اثربخشی صورت‌های مالی	کاهش کارایی تخریب اعتبار عدم کیفیت انجام کار	عدم ارتقاء کیفیت حرفه، ترس از دست دادن صاحبکار، توجه به نتایج به‌جای توجه به مسیر صحیح کار

منبع: یافته‌های پژوهش

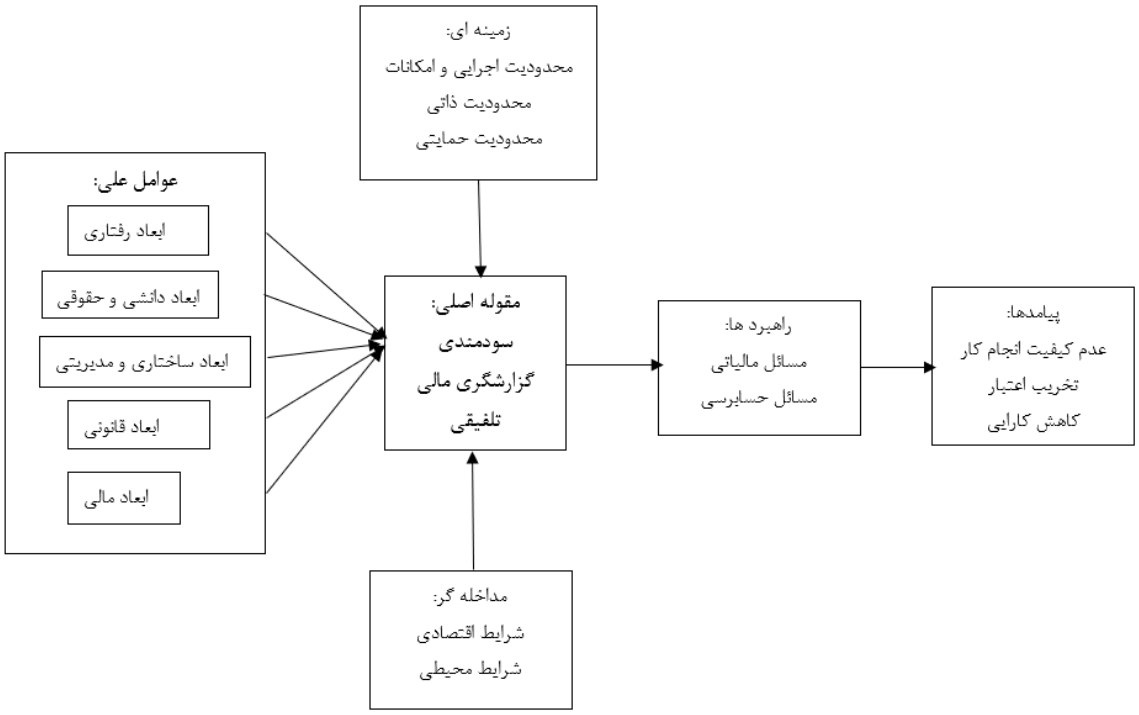
نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی و ارائه الگوی پیشنهادی با استفاده از رویکرد داده بنیان چندوجهی می‌باشد. طبق یافته‌ها ابعاد رفتاری، دانشی و حقوقی، ساختاری و مدیریتی، قانونی و مالی به‌عنوان عوامل علی شناسایی شده است. بر این اساس، برخی از شرکت‌ها با ساختارهای مدیریتی و قانونی و مالی خاص، بیشتر در معرض قوانین سخت قرار می‌گیرند که دولت یا سایر گروه‌های قانون‌گذار وضع می‌کنند و هزینه زیادی برای آنان در پی دارد؛ بنابراین، برای فرار از این‌گونه هزینه‌ها (عواقب اقتصادی)، انگیزهٔ بیشتری برای استفاده از گزارشگری در راستای سودمندی شرکت خواهند داشت و رویه‌های حسابداری را به‌گونه‌ای تغییر خواهند داد که این مهم حاصل شود. همین‌طور مدیران شرکت‌هایی که در معرض عوامل مداخله‌گر اقتصادی و محیطی هستند؛ برای برآورده کردن سودمندی گزارشگری‌های مالی خود بیشتر سعی در اصلاح وضع شرکت‌ها و همچنین بهبود نوع گزارشگری تلفیقی خود هستند.

راهبردهایی که برای سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی در این نظریه ارائه شده است، با توجه به شرایط علّی یادشده در بستر محدودیت‌های اجرایی و امکانات، محدودیت‌های ذاتی و محدودیت حمایتی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای و عوامل اقتصادی و محیطی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر متولد می‌شوند. بر طبق این چارچوب کلی که در مورد عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی بر اساس این نحوه از نظریه‌پردازی (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 سرمایهٔ ایران و واقف بودن بر عوامل کلان اقتصادی غالب بر کشور می‌توان از راهبردهایی برای سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی از قبیل بهبود شرایط مالیاتی و شرایط حسابرسی استفاده کرد؛ بنابراین، افزایش سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی پیامدهای مثبتی هم در داخل شرکت، هم در بازار سرمایه و هم در کل اقتصاد، از قبیل افزایش کیفیت انجام کار، کاهش تخریب اعتبار و کاهش کارایی به همراه دارد.

نهایتاً پس از مدل پارادایمی برای افزایش اعتبار مدل، مدل پارادایمی در اختیار ۲۵ نفر از خبرگان قرار گرفت که با علم حسابداری و حسابرسی در گزارشگری مالی و با روش نظریه برخاسته از داده‌ها آشنایی داشته‌اند، از این لحاظ که در مورد فرآیند تدوین و مدل نهایی نظرات خود را ارائه دهند. بیشتر آن‌ها مدل را تأیید کرده‌اند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]



شکل (۲): مدل پارادایمی پژوهش

برای انجام دادن پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود الگوی زمینه بنیانی برای عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی با منشأ درون‌سازمانی و منشأ برون‌سازمانی به‌طور مجزا ارائه شود.

منابع

استاندارد حسابداری شماره ۱۹، **صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی**.

بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۴). نگاهی به مبانی نظری صورت‌های مالی تلفیقی. **فصلنامه حسابرس** ۱۲: ۳۱-۲۸.

پورداداشی، آزیتا؛ علیرضا معطوفی؛ ابراهیم عباسی و منصور گرکز. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی انگیزه‌ها و رفتارهای غیراخلاقی سازمان یار حسابرسان مبتنی بر نظریه داده بنیاد. **دانش حسابداری مالی** ۷(۲): ۷۴-۶۳.

خدامی پور، احمد؛ و فاطمه دهقان. (۱۳۹۳). ارتباط ارزشی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی، در مقایسه با صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی. **پژوهش‌های حسابداری مالی** ۶(۳): ۶۶-۵۱.

رضایی، شعیب؛ و غلامرضا کردستانی. (۱۴۰۱). بررسی روند سودمندی اطلاعات حسابداری از منظر ارتباط ارزشی. **مجله دانش حسابداری**، انتشار آنلاین.

کاظمی علوم مهدی؛ مصطفی عبدی؛ فریده سیفی و وحید شهبازی. (۱۴۰۱). تأثیر رقابت در بازار محصول بر خوانایی گزارش‌های مالی. **حسابداری مالی** ۱۴(۵۳): ۱۱۶-۱۰۰.

مظاهری، اسماعیل؛ امیرحسین منتظر حجت و میلاد عزیزی خیرآبادی. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر اجرای دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر شفافیت گزارشگری مالی. **حسابداری مالی** ۱۴(۵۳): ۹۹-۸۳.

Abbott, L.J., B. Daugherty, S. Parker & G.F. Peters. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. **Journal of Accounting Research** 54(1): 3-40.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]

Al-Shaer, H. (2020). Sustainability reporting quality and post-audit financial reporting quality: Empirical evidence from the UK. **Business Strategy and the Environment** 29(6): 2355-2373.

Bentley-Goode, K.A., N.J. Newton & A.M. Thompson. (2017). Business strategy, internal control over financial reporting, and audit reporting quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 36(4): 49-69.

Campbell, J. (2010). Predicting financial distress and the performance of distressed stocks. **Journal of investment management** 9(2): 14-34.

Chen, A., & J. Gong. (2019). Accounting Comparability, Financial Reporting Quality, and the Pricing of Accruals. Anthony Chen, James Jianxin Gong, Accounting comparability, financial reporting quality, and the pricing of accruals. **Advances in Accounting** 45.

Cohen, J., K. Sandra & S. Karatzimas. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. **Meditari Accountancy Research** 25: 95-113. 10.1108/MEDAR-10-2015-0070.

Herath, S.K., & N. Albarqi. (2017). Financial reporting quality: A literature review. **International Journal of Business Management and Commerce** 2(2): 1-14.

Isidro, H., D.D. Nanda & P.D. Wysocki. (2020). On the relation between financial reporting quality and country attributes: Research challenges and opportunities. **The Accounting Review** 95(3): 279-314.

Koo, D.S., S. Ramalingegowda & Y. Yu. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate dividend policy. **Review of Accounting Studies** 22(2): 753-790.

Kusnadi, Y., K.S. Leong, T. Suwardy & J. Wang. (2016). Audit committees and financial reporting quality in Singapore. **Journal of business ethics** 139(1): 197-214.

Phi, T.D.H., K.A. Vu Thi & M.D. Tran. (2018), Disadvantages and Motivation of Consolidated Financial Statements Preparation in Vietnam. **International Journal of Economics and Finance** 10(3): 36-46.

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. **Contemporary Accounting Research**, 36(3), 1501-1539.

Zhang, D. (2019). Top management team characteristics and financial reporting quality. **The Accounting Review**, 94(5), 349-375.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-17]