



Exploring the Pattern of Financial Reporting Complexity: A Grounded Theory Approach

Pouyan Mohammadi

Ph.andidate of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Hamideh Asnaashari

Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Mohammad Hossein Safarzadeh Bandari

Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Abstract

The purpose of financial reporting is to present commercial realities. Meanwhile, there is growing concern about the complexities involved in financial reporting. To this end, the present study set out to explain the complexity pattern of financial reporting by drawing upon a grounded theory approach. The statistical population of the study includes 26 experts in the field of financial reporting. The data for the research were collected using semi-structured interviews. The findings identified the complexity of financial reporting as encompassing 12 causes: understanding the concept of complexity, preparers' knowledge, the company's capital structure, cooperation between institutions, the standard-setting body, the legislative body, the accounting standards, the structure of internal controls, the company's financial position, the company's board of directors, the auditors' skills, and the users' ability to identify it as causal conditions. Then, according to the contextual conditions (macro, industry, company, and reporting structure) and intervening conditions (informing practices, characteristics of the Chief Financial Officer, macro factors, and new

– **Corresponding Author:** h_asnaashari@sbu.ac.ir

How to Cite: Mohammadi, P., Asnaashari, H., Safarzadeh Bandari, M. H. (2025). Exploring the Pattern of Financial Reporting Complexity: A Grounded Theory Approach, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 22(86), 81-126. DOI: 10.22054/qjma.2025.82368.2619

technologies), several strategies (appropriate report format, appropriate standardization, application of laws and regulations, and empowerment of human resources and control structure) were developed. Afterward, the consequences, including outcomes at the macroeconomic level, expense reduction, company level, societal level, international level, and report level, were determined, and the final pattern was presented accordingly.

Keywords: Complexity, Financial Reporting Complexity, Grounded Theory Approach.

1. Introduction

Financial statements should contain sufficient detail to help users analyze and evaluate the company's performance results and financial position in order to make informed economic decisions (Mutiso & Kamao, 2013). The complexity of financial statements indicates the increasing difficulty in understanding, interpreting, and predicting financial statements (Filzen & Peterson, 2015). Glassman (2006) states that the main concern regarding the complexity of financial reporting is that if financial statements are complex and distort business and economic reality, capital will be used inefficiently, resources will be misallocated, investors will pay a high opportunity cost by investing in companies with unrealistic values, customers and suppliers will make important and strategic business decisions based on a flawed picture of economic reality, creditors will not be able to price loans according to the real risk assumed, and employees will make employment, retirement, and investment decisions based on an incorrect view of the employer's financial outlook. Complexity in financial reporting has many negative consequences for users of financial reports. Given the increasing complexity of the business environment and consequently of financial reports, in such circumstances, users need understandable reports on which they can make informed decisions. Providing a comprehensive model of financial reporting complexity can help users of financial reports reduce the level of complexity they face. Therefore, the problem addressed in the present study is the lack of such a comprehensive model. The main questions that arise are: What are the complex areas of financial reporting? What factors cause financial reports to become

complex? And what is the comprehensive model of financial reporting complexity?

Research Questions

What is the comprehensive model of factors affecting the complexity of financial reporting?

2. Literature Review

Managers may structure annual reports opportunistically and intentionally complicate financial reports in order to hide negative information from investors. When a company's performance is poor, managers have an incentive to present information in an ambiguous manner, as the market may react slowly to information that is disclosed in a complex way. In other words, managers tend to obscure undesirable information by presenting complicated and ambiguous reports. In fact, they may attempt to conceal poor performance by increasing the volume of unnecessary information in annual financial reports. According to the management obfuscation hypothesis, managers present information they are reluctant to disclose in an ambiguous and incomplete manner to reduce the users' understanding of financial reports (Li, 2008). Existing accounting standards provide rules and guidelines on how companies should report. However, management still has discretion in deciding how to present financial information. Based on the opportunistic perspective of the positive accounting theory, managers choose the reporting method that suits their personal interests. As a result, they may publish financial information in a way that misleads investors (Pajuste et al., 2020). The Financial Accounting Standards Board (FASB), the International Accounting Standards Board (IASB), and the Securities and Exchange Commission (SEC) have all proposed projects to simplify and reduce the amount of information disclosed in financial reports. The Chairman of the FASB, Russell Golden, stated that "overly complex financial statements often hide important information that investors need to make appropriate decisions about capital allocation. A complex, opaque, and ambiguous standard also makes it difficult for preparers of financial statements to understand it, and even when an accounting procedure is clear, its use can be long, difficult, and costly" (Murphy, 2015).

3. Research Methodology

The present study is descriptive in terms of its fundamental purpose, descriptive in terms of data collection, and qualitative in nature, using the grounded theory method to analyze the data. Grounded theory refers to a theory derived from data that has been systematically collected and analyzed during the research process, involving a continuous back-and-forth between the data and emerging insights (Khanifar & Moslemi, 2019). This study develops and presents a comprehensive model of financial reporting complexity that includes causal factors, contextual factors, intervening factors, strategies, and consequences. It is also a cross-sectional study, as the interviews were conducted in 2024.

4. Results and Discussion

The findings showed that the financial reporting complexity model consists of 30 components. Causal factors affecting the complexity of financial reporting include understanding the concept of complexity, preparers' knowledge, the company's capital structure, cooperation between institutions, the standard-setting body, the legislative body, the accounting standards, the structure of internal controls, the company's financial position, the company's board of directors, the auditors' skill, and the users' ability. Contextual conditions include the macro context, industry context, company context, and reporting structure context. Intervening conditions include informing practices, characteristics of the Chief Financial Officer, macro factors, and new technologies. Strategies to reduce the complexity of financial reporting include adopting an appropriate report format, appropriate standardization, application of laws and regulations, and empowerment of human resources and the control structure. Finally, the consequences, including the outcomes at the macroeconomic level, expense reduction, company level, societal level, international level, and report level, were identified, and the final model was presented accordingly.

5. Conclusion

Given the lack of a uniform definition and understanding of the complexity of financial reports, this has been identified as one of the causal factors affecting the complexity of financial reports. The second causal component is the preparers' knowledge of financial

reports. The more specialized knowledge (in accounting and finance) and experience financial managers possess, the clearer and less complex the financial reports are. Financial managers with greater knowledge and experience tend to make more appropriate and understandable disclosures in financial reports. The third causal component is the company's capital structure. It is expected that private companies and those not accountable to a wide range of stakeholders will publish more complex financial reports. In contrast, companies that are accountable to various stakeholders are subject to greater scrutiny, encouraging preparers to produce more transparent reports. The fourth to seventh components include the lack of cooperation between different institutions, the standard-setting body, the legislative body, and the accounting standards, respectively. Cooperation among institutions involved in financial reporting can reduce complexity, by fostering a unified disclosure framework across all industries. In addition, some accounting standards and areas are inherently complex (ACCA, 2009), for example, Hedge Accounting (IAS39), Share-Based Payments (IFRS2), and Pension Accounting (IAS19). The eighth component is the structure of internal controls. Companies with strong and well-designed internal control systems tend to present more transparent financial reports. The ninth component is the company's overall financial situation. Companies facing unfavorable financial conditions may manipulate their reports to appear more stable. The tenth component is the company's board of directors. In companies where the board members possess relevant knowledge, education, and accounting experience, financial report monitoring is generally more effective. The eleventh component is the auditors' skills. Auditors with higher levels of education and expertise are expected to examine financial reports more rigorously and ensure compliance with disclosure guidelines and accounting standards. The twelfth component is the users' ability. If users of financial reports have higher education and possess up-to-date knowledge in various fields, particularly in finance and accounting, they are more likely to understand and analyze financial reports effectively. As a result, the perceived complexity of the reports is reduced for them.



تبیین الگوی پیچیدگی گزارشگری مالی: رویکرد داده‌بنیاد

پویان محمدی
دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

حمیده اثنی عشری *

محمدحسین صفرزاده بندری

استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

چکیده

هدف گزارشگری مالی ارائه واقعیت‌های تجاری است. در این میان نگرانی فزاینده‌ای وجود دارد که گزارشگری مالی بیش از حد پیچیده شده است. بر همین اساس هدف از انجام پژوهش حاضر تبیین الگوی پیچیدگی گزارشگری مالی است. پژوهش حاضر با استفاده از روش داده بنیاد انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شامل ۲۶ نفر خبره در حوزه گزارشگری مالی است. داده‌های پژوهش با استفاده از روش مصاحبه و به صورت نیمه ساختاریافته جمع‌آوری شد. مقوله محوری پژوهش حاضر پیچیدگی گزارشگری مالی است که ۱۲ علت شامل درک مفهوم پیچیدگی، دانش تهیه‌کنندگان، ساختار سرمایه شرکت، همکاری بین نهادها، نهاد استاندارد‌گذار، نهاد قانون‌گذار، ذات استانداردها، ساختار کنترل‌های داخلی، وضعیت شرکت، هیئت‌مدیره شرکت، مهارت حسابرسان و توان استفاده‌کننده برای آن به عنوان شرایط علی شناسایی گردید. پس از آن با توجه به شرایط زمینه‌ای (بستر کلان، بستر صنعت، بستر شرکت، بستر ساختار گزارش) و شرایط مداخله‌گر (میزان اطلاع‌رسانی، ویژگی‌های مدیران مالی، عوامل کلی، فناوری‌های نوین)، راهکارهایی (فرمت مناسب گزارش، استاندارد‌گذاری مناسب، اعمال قوانین و مقررات، توانمندسازی منابع انسانی و ساختار کنترلی)، تدوین شد، سپس پیامدهای آن شامل پیامدهای سطح اقتصاد کلان، کاهش هزینه‌ها، سطح شرکت، سطح جامعه، سطح بین‌المللی و سطح گزارش، تعیین و الگوی نهایی بر اساس آن ارائه شد.

کلیدواژه‌ها: پیچیدگی، رویکرد داده‌بنیاد، پیچیدگی گزارشگری مالی.

مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه شهید بهشتی تهران است.

* نویسنده مسئول: asnaashari@sbu.ac.ir

مقدمه

بحث و نگرانی در خصوص پیچیدگی در نظام‌های گزارشگری مالی در سراسر جهان در حال تبدیل شدن به موضوع مهمی برای تدوین کنندگان استانداردهای بین‌المللی است (Complexity in financial reporting, 2009). صورت‌های مالی باید دارای جزئیات کافی باشد تا به کاربران در تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج عملکرد شرکت و همچنین وضعیت مالی به منظور تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه کمک کند (Mutiso & Kamao, 2013). پیچیدگی صورت‌های مالی نشان‌دهنده‌ی افزایش دشواری در فهم، تفسیر و پیش‌بینی صورت‌های مالی می‌باشد (Filzen & Peterson, 2015). پژوهش‌های پیشین انجام‌شده توسط انجمن‌های حرفه‌ای و دانشگاهی هریک به بررسی جنبه‌های مختلف پیچیدگی گزارشگری مالی و پیامدهای منفی آن پرداخته‌اند (Li, 2008; Final Financial reporting to the United States Securities and Exchange Commission, 2008; Complexity in financial reporting, 2009; FASB, 2014; Bonsall et al., 2015; Pajuste et al., 2020؛ وهرامی و محمدی، ۱۳۹۹؛ رضوی خسروشاهی و همکاران، ۱۴۰۱؛ خوش‌طینت و روح‌نیا، ۱۳۸۴). کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا پیچیدگی صورت‌های مالی را در گزارشی تحت عنوان «گزارش ویت»^۱ که در سال ۱۹۶۹ منتشر شد، مورد بررسی قرار داد و نتیجه آن به این صورت بود که گزارش‌ها بسیار طولانی و پیچیده بودند و درک گزارش‌ها برای سرمایه‌گذاران معمولی سخت بود (Bonsall et al., 2015). گلاسمن (۲۰۰۶)، بیان می‌کند که نگرانی اصلی در خصوص پیچیدگی گزارشگری مالی این است که اگر صورت‌های مالی پیچیده باشد و واقعیت تجاری و اقتصادی را مخدوش کند، سرمایه به صورت غیر بهینه بکار گرفته می‌شود، منابع به اشتباه تخصیص داده خواهد شد، سرمایه‌گذاران با سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با ارزش غیر واقعی هزینه‌ی فرصت زیادی پرداخت خواهند کرد، مشتریان و تأمین‌کنندگان تصمیمات مهم و استراتژیک تجاری خود را بر اساس تصویری معیوب از واقعیت اقتصادی اتخاذ خواهند کرد، اعتباردهندگان نمی‌توانند وام‌ها را مطابق با ریسک واقعی فرض شده

قیمت گذاری کنند و کارمندان تصمیمات شغلی، بازنشستگی و سرمایه گذاری را بر اساس تصمیمی نادرست از چشم انداز مالی کارفرما اتخاذ می کنند. پیچیدگی در گزارش های مالی تبعات منفی زیادی برای استفاده کنندگان از گزارش های مالی به دنبال دارد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۱ (۲۰۲۱)، بیان می کند که کاهش پیچیدگی های غیرضروری در گزارشگری مالی به نفع همه ی ذینفعان و استفاده کنندگان از گزارش های مالی است، به گونه ای که هزینه تهیه گزارش های مالی و هزینه های حسابرسی را کاهش می دهد که این امر به نوبه خود باعث کاهش هزینه های منتقل شده به تهیه کنندگان می شود. همان گونه که ذکر شد پژوهش های پیشین هر کدام جنبه هایی از پیچیدگی و عوامل اثرگذار بر آن را مورد بررسی قرار داده اند و تاکنون پژوهشی جامع در داخل یا خارج از کشور در راستای ارائه الگویی جامع در خصوص پیچیدگی گزارشگری مالی انجام نشده است. باتوجه به مطالب ذکر شده و با بررسی های صورت گرفته، عوامل اثرگذار بر پیچیدگی گزارشگری مالی در سطوح مختلف سطح کشور، صنعت، شرکت و گزارش های مالی مورد بررسی قرار گرفته و الگویی جامع جهت پیچیدگی گزارشگری مالی ارائه خواهد شد. باتوجه به پیچیدگی روزافزون محیط تجاری و به تبع آن گزارش های مالی، در چنین شرایطی، استفاده کنندگان از آن گزارش ها، نیاز به گزارش هایی قابل درک دارند که بتوانند بر اساس آن تصمیم هایی آگاهانه اتخاذ نمایند، ارائه الگوی جامع پیچیدگی گزارشگری مالی می تواند استفاده کنندگان از گزارش های مالی را در جهت کاهش سطح پیچیدگی آن گزارش ها یاری نماید؛ بنابراین؛ مسئله پژوهش حاضر، فقدان الگوی جامع پیچیدگی گزارشگری مالی است. سؤال اصلی که مطرح می شود این است که حوزه های پیچیده گزارشگری مالی کدام اند؟ کدام عوامل باعث پیچیده شدن گزارش های مالی می شوند؟ الگوی جامع پیچیدگی گزارشگری مالی کدام است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پیچیدگی گزارشگری مالی

یکی از اشکال پیام یا اطلاعاتی که توسط شرکت منتقل می‌شود، در قالب گزارش‌های سالانه است. گزارش‌های سالانه می‌تواند قابل درک و غیرقابل درک باشد و این امر می‌تواند بر روی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد (Shauki & Oktavini, 2022). این عوامل به‌نوبه خود می‌تواند به زبان پیچیده و نامفهوم در گزارش‌های سالانه منجر شود که ممکن است باعث شود که اطلاعات موردنظر به‌درستی منتقل نشود (Ezat, 2019).

مدیران ممکن است به‌منظور پنهان ساختن اطلاعات منفی از سرمایه‌گذاران، گزارش‌های سالانه را به‌صورت فرصت‌طلبانه‌ای ساختاربندی کرده و به‌صورت عمدی اقدام به پیچیده کردن گزارش‌های مالی کنند. وقتی که عملکرد شرکت ضعیف است، مدیران انگیزه دارند که اطلاعات شرکت را به‌صورت مبهم ارائه کنند، زیرا بازار ممکن است به اطلاعاتی که به‌صورت پیچیده افشا شده‌اند با تأخیر واکنش نشان دهد، به عبارت بهتر، مدیران تمایل دارند که اطلاعات نامطلوب را از طریق ارائه گزارش‌های پیچیده و مبهم، از دید سرمایه‌گذاران پنهان کنند. درواقع مدیران با افزایش حجم غیرضروری اطلاعات در گزارش‌های مالی سالانه، سعی در پنهان ساختن عملکرد ضعیف خود از چشم سرمایه‌گذاران دارند. مطابق با فرضیه مدیریت مبهم، مدیران اطلاعاتی را که تمایلی به افشای آن‌ها ندارند، به‌صورت مبهم و ناقص ارائه می‌کنند تا درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی را کاهش دهند (Li, 2008). استانداردهای حسابداری موجود قواعد و دستورالعمل‌هایی را در مورد نحوه گزارشگری شرکت‌ها ارائه می‌دهد. باین‌حال، مدیریت هنوز در تصمیم‌گیری در مورد نحوه ارائه اطلاعات مالی اختیاراتی دارد. بر اساس دیدگاه فرصت‌طلبانه‌ی نظریه اثباتی حسابداری، مدیران روش گزارشگری را انتخاب می‌کنند که مطابق با منافع شخصی آن‌ها باشد. در نتیجه آن‌ها اطلاعات مالی را به‌گونه‌ای منتشر می‌کنند که سرمایه‌گذاران را گمراه کنند (Pajuste et al., 2020). قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان

استانداردهای حسابداری به خوبی می‌دانند که به علت پیچیدگی استانداردهای حسابداری و محتوا و حجم اطلاعات [اطلاعات زائد و اضافی] ارائه شده در صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاران و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی دچار ابهام و سردرگمی شده‌اند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۱ و کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۲، همگی در حال ارائه پروژه‌هایی در رابطه با ساده‌سازی و کاهش حجم اضافی اطلاعات افشا شده در گزارش‌های مالی هستند. کمیته‌ی شرکت‌های خصوصی بنیاد حسابداری مالی^۳، در تلاش است تا اصول پذیرفته‌شده‌ی عمومی حسابداری را برای شرکت‌های خصوصی در جهت کاستن از پیچیدگی‌های غیرضروری اصلاح کند. رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی، راسل گولدن، بیان داشت که گزارش‌های مالی بیش‌ازحد پیچیده، باعث می‌شود که اغلب اطلاعات مهمی را که سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری مناسب در خصوص تخصیص سرمایه نیاز دارند، پنهان شود. همچنین یک استاندارد پیچیده، غیرشفاف و نامفهوم باعث می‌شود که درک و فهم آن برای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی مبهم شود و حتی هنگامی که یک روش حسابداری واضح و مشخص است، استفاده از آن می‌تواند طولانی، دشوار و هزینه‌بر باشد (Murphy, 2015). هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در سال ۲۰۱۴، فرآیند ساده‌سازی و بهبود استانداردهای حسابداری را از طریق یک سری پروژه‌های کوتاه‌مدت راه‌اندازی نمود. هدف پروژه‌های مذکور کاهش هزینه تهیه و پیچیدگی در گزارشگری مالی و درعین حال حفظ یا بهبود کیفیت اطلاعات گزارش شده به سرمایه‌گذاران بود. هیئت مذکور پروژه گسترده‌ای را در زمینه حسابداری فعالیت‌های پوشش ریسک تکمیل کرده و در حال حاضر روی پروژه‌های گسترده و تحقیقاتی دیگری کار می‌کند که باهدف کاهش هزینه و پیچیدگی در گزارشگری مالی، مانند پروژه تمایز بدهی‌ها از حقوق صاحبان سهام (ازجمله بدهی قابل تبدیل)، می‌باشد. انجمن تحلیل‌گران مالی خبره (۲۰۱۵)، پروژه‌ای تحت عنوان

1. International Accounting Standards Board

2. Securities and Exchange Commission

3. The Financial Accounting Foundation's Private Company Council

«پرداختن به پیچیدگی گزارشگری مالی: از دید سرمایه گذار» را انجام داد. انجمن مذکور به دنبال یافتن پاسخ به این سؤالات بود که از دید سرمایه گذاران چه عواملی منبع و منشأ پیچیدگی در گزارشگری مالی است؟ کدام عوامل قابل اجتناب و کدام عوامل غیر قابل اجتناب هستند؟ چگونه می توان عوامل قابل اجتناب را حذف نمود؟ نتایج پروژه مذکور نشان داد که سه منبع و منشأ اصلی پیچیدگی گزارشگری مالی به شرح زیر می باشد:

الف) معاملات و کسب و کارهای پیچیده: بسیاری از پیچیدگی های اضافه شده در استانداردهای گزارشگری مالی اغلب تابعی از افزایش پیچیدگی معاملات تجاری است. به زبان ساده، حسابداری معاملات تجاری پیچیده احتمالاً به گزارشگری مالی پیچیده نیاز دارد. ب) ارتباط ناکافی: افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی ناشی کسب و کار و معاملات پیچیده غیر قابل اجتناب است. باین حال، ارتباط ناکافی می تواند این پیچیدگی را دوچندان کند. این امر ممکن است به دلیل عدم درک یا سوء قصد مدیریت برای برقراری ارتباط در خصوص برخی موارد باشد. برای مثال ارائه ضعیف صورت های مالی که شفافیت یا درک وضعیت مالی شرکت یا معاملات آن را تسهیل نمی کند. ج) استانداردهای حسابداری که به روشنی و وضوح مبانی اقتصادی معاملات را بیان نمی کنند: استانداردهای حسابداری ای که محتوای اقتصادی معاملات را به روشنی انعکاس نمی دهند باعث افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی می شوند، بنابراین شفافیت مورد نیاز سرمایه گذاران را فراهم نمی کند.

همچنین انجمن حسابداران خبره انگلستان در سال ۲۰۰۹ پژوهشی تحت عنوان «پیچیدگی در گزارشگری مالی» در میان اعضای خود که در سراسر جهان و در صنعت های مختلف مشغول به کار بودند انجام داد، نتایج حاصل از پژوهش مذکور نشان داد که در برخی از موارد پیچیدگی ذاتی می باشد و غیر قابل اجتناب است. به عبارتی دیگر، برخی از جنبه های پیچیدگی مربوط به ذات معاملات بوده و از این رو غیر قابل اجتناب است. در بخش دیگری از پژوهش مذکور پاسخ دهندگان اظهار داشتند که برخی از استانداردها و الزامات زیاد آن ها پیچیده بوده و انجام آن ها از هر لحاظ هزینه بر و وقت گیر است.

کمیته گزارشگری مالی استرالیا (۲۰۱۲)، کار گروهی ویژه به منظور بررسی مدیریت و

کاهش پیچیدگی در گزارشگری مالی تشکیل داد. نتایج حاصل از پژوهش مذکور نشان داد که پیچیدگی در کوتاه مدت اجتناب ناپذیر است، از این رو باید تلاش‌ها در جهتی متمرکز شود که به سهامداران در راستای مدیریت پیچیدگی کمک نماید.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

سیرگار و هاراهاپ (۲۰۲۴)، به بررسی رابطه بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی در بین شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۹ پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر پیچیدگی گزارشگری مالی دارد.

یو و ژائو (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر پیچیدگی افشای گزارش‌ها بر وزن‌دهی تحلیلگران مالی به اطلاعات پرداختند. آن‌ها با بررسی شرکت‌های بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۲۰، به این نتیجه دست یافتند که وقتی گزارش‌های K-۱۰ از پیچیدگی کمتری برخوردار هستند، تحلیلگران تمایل دارند وزن کمتری به اطلاعات خصوصی اختصاص دهند، به ویژه زمانی که رویدادهای افشاء شده نشانگر اخبار مثبت هستند و زمانی که تحلیلگران با حجم کاری بالایی مواجه هستند. علاوه بر این، آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که تحلیلگران می‌توانند شیوه‌های افشای فرصت طلبانه مدیران را شناسایی کرده و به طور منطقی بین اطلاعات خصوصی و عمومی وزن تخصیص دهند.

بیک و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی چگونگی تأثیر پیچیدگی سازمان بر پیچیدگی گزارشگری مالی و محیط اطلاعاتی شرکت‌های بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۷ پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد پیچیدگی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری بر پیچیدگی گزارشگری مالی آن‌ها دارد و شرکت‌هایی که به لحاظ سازمانی پیچیده‌تر هستند، میزان افشا و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی آن‌ها طولانی‌تر است.

لزمی و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی تحت عنوان «آیا مرا می‌خوانی؟ روندهای

زمانی در پیچیدگی زبان گزارشگری مالی» به بررسی میزان پیچیدگی گزارش‌های 10-k در طی زمان پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان داد که در طی سال‌های اخیر میزان پیچیدگی (سختی زبانی) گزارش‌های 10-k افزایش یافته در حالی که میزان پیچیدگی گزارش‌ها و نوشته‌های سایر بخش‌ها از جمله انتشارات علمی، اخبار و اطلاعیه‌های عمومی کاهش یافته است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که میزان پیچیدگی گزارش‌های 10-k در سال ۲۰۰۰ بر اساس شاخص فوگ برابر با ۱۷٫۸ بوده که در سال ۲۰۱۷ به ۲۰٫۰۵ رسیده است. همچنین آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که پیچیدگی زبانی گزارش‌های 10-k در طی ۱۵ سال گذشته به شکل قابل توجهی افزایش داشته در حالی که در همین مدت پیچیدگی زبانی اخبار مالی عمومی تغییری نداشته است.

اسکرودل و کلین (۲۰۱۵)، به بررسی پیچیدگی‌های حاصل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداختند. آن‌ها فرض کردند هراندازه که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از اصول پذیرفته‌شده‌ی عمومی حسابداری انحراف داشته باشد، میزان پیچیدگی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد و به این نتیجه دست یافتند که کشورهایی که دارای انحراف اندکی از اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری هستند، دارای نقدشوندگی بالاتری در بازار سهام هستند.

موتیسو و کامائو (۲۰۱۳)، به بررسی عوامل مؤثر بر پیچیدگی تهیه گزارش‌های مالی پرداختند. آن‌ها با استفاده از داده‌های جمع‌آوری‌شده از بخش بانکداری کشور کنیا به این نتیجه دست یافتند که دخالت‌های مدیریت، عدم وجود راهنما در خصوص شرح و تفسیر استانداردها و به‌روزرسانی مکرر استانداردها عمده‌ترین چالش‌ها (عوامل مؤثر بر پیچیدگی) در زمینه‌ی تهیه گزارش‌های مالی بودند.

پیشینه پژوهش‌های داخلی

پرواره و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی ارائه مدلی برای اندازه‌گیری شفافیت گزارشگری مالی با تأکید بر شرایط اقتصادی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها با استفاده از نظرخواهی در میان ۲۰ نفر از خبرگان حوزه مالی به این نتیجه دست یافتند که

عوامل بیرونی و مرتبط با بازار، معیارهای راهبری شرکتی، معیارهای مالی و معیارهای غیرمالی بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران اثرگذار است. رضوی خسروشاهی و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی ارائه مدل پیچیدگی شرکت‌ها و پیامدهای آن پرداختند. آن‌ها با استفاده از ابزار مصاحبه و روش پژوهشی داده‌بنیان به این نتیجه دست یافتند که پیچیدگی شرکت‌ها می‌تواند پیامدهایی از قبیل قیمت‌گذاری نادرست سهام، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی، مدیریت سود، کاهش کارایی سرمایه‌گذاری، ایجاد تأخیر در تصمیم‌گیری‌ها و کاهش اعتماد عمومی داشته باشد.

فغفور مغربی و همکاران (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی، پرداختند. آن‌ها از یک آزمایش ۲*۲*۲ بین گروهی با دانشجویان حسابداری به‌عنوان آزمودنی استفاده کردند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت دارد. همچنین احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذارانی که از خبرگی کمتری برخوردارند و از سبک شهودی برای پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند، تأثیر مثبت و بر قضاوت سرمایه‌گذارانی که از خبرگی بیشتری برخوردارند و از سبک تحلیلی برای پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند، تأثیر منفی دارد.

یوسفی اصل و همکاران (۱۳۹۳)، با استفاده از ابزار پرسشنامه به بررسی تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی پرداختند. مدل پیشنهادی آن‌ها مبتنی بر مدل بوشمن و همکاران (۲۰۰۴)، بود. آن‌ها با استفاده از تکنیک دلفی فازی به بررسی معیارهای مؤثر بر شفافیت گزارشگری مالی پرداختند که مورد تأیید خبرگان قرار گرفت. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که شکاف بین وضعیت موجود و مطلوب در زمینه‌ی هریک از ابعاد مؤثر بر شفافیت اطلاعاتی در سطح شرکت، از لحاظ آماری معنادار و با اهمیت است.

سؤال‌های پژوهش

۱. الگوی جامع عوامل مؤثر بر پیچیدگی گزارشگری مالی کدام است؟

۲. مفهوم پیچیدگی گزارشگری مالی چیست؟
۳. علت پیچیدگی گزارشگری مالی کدام است؟
۴. عوامل زمینه‌ای (بستر) پیچیدگی گزارشگری مالی کدام است؟
۵. عوامل مداخله‌گر در زمینه‌ی پیچیدگی گزارشگری مالی کدام است؟
۶. چه راهکارهایی در خصوص کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی می‌توان ارائه نمود؟
۷. کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی چه پیامدهایی به دنبال دارد؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف بنیادی، از نظر گردآوری داده‌ها توصیفی و از منظر ماهیت داده‌ها پژوهشی کیفی است که جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش داده‌بنیاد استفاده شده است. نظریه داده‌بنیاد نوعی پژوهش کیفی است که مجموعه‌ی منظمی از تکنیک‌های کیفی را برای دستیابی به نظریه‌ای در مورد یک پدیده به شیوه‌ای استقرایی و اکتشافی مورد استفاده قرار می‌دهد و به پژوهشگران در حوزه‌های موضوعی گوناگون کمک می‌کند تا در مواردی که دانش آن‌ها در مورد آن محدود است و امکان تدوین فرضیه وجود ندارد به جای استفاده از نظریه‌های موجود و از پیش تعریف شده، نظریه را به طور مستقیم از داده‌ها کشف کنند. در واقع نظریه داده‌بنیاد، نظریه‌ی برگرفته از داده‌هایی است که در طی فرآیند پژوهش به صورت نظام‌مند و به صورت رفت و برگشت دائم میان داده‌ها گردآوری و تحلیل شده‌اند (خنifer و مسلمی، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر جهت رفع نواقص پژوهش‌های پیشین با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد، به تدوین و ارائه الگوی جامع پیچیدگی گزارشگری مالی که شامل عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبرد و پیامدهاست، پرداخته شده است. پژوهش حاضر از منظر بعد زمانی نیز پژوهشی مقطعی می‌باشد زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۳ انجام گرفته است.

جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل الف) روسای کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی با

سابقه حداقل ۷ سال^۱ عضویت در کمیته‌های حسابرسی. ب) شرکای مؤسسات حسابرسی؛ حسابداران رسمی با سابقه بیش از ۱۵ سال در حرفه‌ی حسابرسی و شریک مؤسسات رتبه الف. ج) مدیران صندوق‌های سرمایه‌گذاری به‌عنوان نماینده سرمایه‌گذاران با بیش از ۱۰ سال سابقه در حوزه مذکور. د) مدیران اعتبارات بانک‌ها به‌عنوان نماینده بستانکاران با بیش از ۱۰ سال سابقه در حوزه مذکور. ذ) مدیران مالی با بیش از ۱۰ سال سابقه در حوزه مالی (مدیریت مالی و...). جهت نمونه‌گیری از روش گلوله برفی استفاده شده است. پژوهشگران معمولاً با تعداد کمی از مخاطبین اولیه شروع می‌کنند که با معیارهای پژوهش مطابقت دارند و از آن‌ها دعوت می‌شود تا در پژوهش شرکت کنند. سپس از شرکت‌کنندگان موافق درخواست می‌شود تا مخاطبین دیگری را که با معیارهای پژوهش مطابقت دارند و به‌طور بالقوه ممکن است شرکت‌کنندگان مایل به شرکت در پژوهش باشند را معرفی کنند، آن‌ها نیز به‌نوبه خود سایر شرکت‌کنندگان بالقوه را معرفی می‌کنند (Parker et al., 2019). حجم نمونه نیز با توجه به اشباع نظری تعیین گردید. اشباع نظری هنگامی حاصل می‌شود که هیچ موضوع یا بینش اضافی از مجموعه داده‌ها پدیدار نشود و همه مقوله‌های مفهومی موردبررسی، شناسایی و تکمیل شده باشند (Hennink et al., 2017). از منظر الوانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش‌های کیفی، نمونه‌ای بین ۵ تا ۲۵ نفر کافی می‌باشد. در پژوهش حاضر با تعداد شش نفر مدیر مالی، پنج نفر رئیس کمیته حسابرسی، پنج نفر مدیر اعتبارات بانک، شش نفر شریک مؤسسات حسابرسی و چهار نفر مدیر صندوق‌های سرمایه‌گذاری مصاحبه انجام گرفته است و پس از آن پژوهشگر به اشباع نظری رسید. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با اعضای نمونه و با استفاده از ابزارهای ضبط الکترونیکی، جمع‌آوری شده است. به دلیل استقبال افراد مصاحبه‌شونده از موضوع پژوهش، میانگین تقریبی مدت‌زمان مصاحبه‌ها یک ساعت و پانزده دقیقه بود.

۱. با توجه به آنکه تشکیل کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی از اواخر سال ۱۳۹۰ در ایران الزامی شده است، داشتن سابقه حداقل ۷ ساله عضویت در کمیته‌های حسابرسی منطقی و کافی به نظر می‌رسد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از انتخاب خبرگان در حوزه پژوهش و هماهنگی‌های لازم، فرآیند مصاحبه آغاز شده و در صورت رضایت پاسخ‌دهنده صدای او با استفاده از ابزارهای ضبط الکترونیک ضبط گردید. پس انجام مراحل مذکور، فرآیند کدگذاری آغاز شد. نظریه داده‌بنیاد از کدها آغاز و سپس به مفاهیم، ابعاد و سرانجام به نظریه ختم می‌شود (خنیفر و مسلمی، ۱۳۹۸). فرایند تحلیل از کدگذاری باز آغاز می‌شود و در حالت ایده‌آل به کدگذاری انتخابی ختم خواهد شد (استراس و کوربین، ۱۳۸۵). مقوله محوری [پیچیدگی گزارشگری مالی]، پدیده مرکزی خواهد بود که همه مقولات دیگر به آن مرتبط هستند (Nel., 2020). پس از انجام مصاحبه و کدگذاری، الگوی مفهومی پژوهش استخراج گردید. سپس به‌منظور بررسی این موضوع که آیا بین مؤلفه‌ها به لحاظ اهمیت تفاوت معناداری وجود دارد یا خیر و اینکه از دیدگاه پاسخ‌دهندگان این مؤلفه‌ها از اهمیت و ارزش یکسانی برخوردار هستند یا خیر، از آزمون ناپارامتریک فریدمن در نرم‌افزار SPSS24 استفاده شده است. لازم به ذکر است که پس از ضبط صدای مصاحبه‌شوندگان با استفاده از ابزارهای ضبط الکترونیکی، یادداشت‌برداری به‌صورت دقیق انجام و داده‌ها در نرم‌افزارهای ورد و اکسل دسته‌بندی و مکتوب شد و تجزیه و تحلیل‌های موردنیاز با توجه به دسته‌بندی مذکور انجام شد.

روایی و پایایی یافته‌ها

لینکلن و گوبا (۱۹۹۴)؛ نقل در محسن‌پور (۱۳۹۰)، بازبینی بیرونی را مهم‌ترین تکنیک برای سنجش اعتبار می‌دانند. بازبینی بیرونی خود شامل دو دسته است، الف) کسب اطلاع از همکاران: عرضه روند انجام پژوهش به همکاران با سابقه مشترک، ب) بازبینی شرکت‌کننده‌ها: عرضه نتایج پژوهش به شرکت‌کننده‌ها و گرفتن تأیید از آن‌ها (محسن‌پور، ۱۳۹۰). جهت بررسی روایی، در پژوهش حاضر از روش بازبینی استفاده شده است. بدین گونه که عوامل اثرگذار پس از طراحی اولیه، در اختیار برخی مشارکت‌کنندگان و همچنین صاحب‌نظران غیرشرکت‌کننده در پژوهش قرار گرفت و با

دریافت و اعمال نظرات اصلاحی آنها، عوامل نهایی تعیین گردید. همچنین جهت بررسی پایایی، از شاخص نرخ ناسازگاری در نرم افزار Expert choice استفاده شده است. در صورتی که نرخ ناسازگاری ۱۰٪ یا کمتر باشد، بیانگر سازگاری در مقایسات است و اعتبار پاسخ‌دهنده‌ها تأیید می‌گردد (دلبری و داودی، ۱۳۹۱). نتایج حاصل از بررسی شاخص نرخ ناسازگاری برای همه مقایسه‌ها کمتر از ۱۰٪ بود، به عبارت بهتر این موضوع نشان داد که همه‌ی مقایسه‌ها درست انجام شده بود.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۱)، آمار جمعیت‌شناختی خبرگانی ذکر شده است که در فرآیند مصاحبه شرکت داشته‌اند.

جدول (۱): آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان (مصاحبه)

درصد	تعداد	عنوان
۸۱	۲۱	مرد
۱۹	۵	زن
۴۶	۱۲	بین ۳۰ تا ۴۰
۳۸	۱۰	بین ۴۰ تا ۵۰
۱۶	۴	بالتر از ۵۰
۲۳	۶	کارشناسی
۵۰	۱۳	کارشناسی ارشد
۲۷	۷	دکتری
۳۵	۹	بین ۱۰ تا ۱۵ سال
۳۸	۱۰	بین ۱۶ تا ۲۵ سال
۲۷	۷	بیش از ۲۵ سال
۸۴	۲۲	حسابداری و حسابرسي
۱۶	۴	سایر رشته‌های مالی
۲۳	۶	مدیر مالی
۱۹	۵	رئیس کمیته حسابرسي
۱۹	۵	مدیر اعتبارات بانک

عنوان	تعداد	درصد
شریک موسسه حسابرسی	۶	۲۳
مدیر صندوق سرمایه گذاری	۴	۱۶

کدگذاری انتخابی

کدهای ایجادشده در فرآیند کدگذاری اولیه و محوری، در قالب پنج مقوله اصلی طبقه بندی شده اند که در ادامه تشریح شده است.

شرایط علی

جدول (۲)، نمایش کدگذاری انتخابی - شرایط علی را نشان می دهد.

جدول (۲): نمایش کدگذاری انتخابی - شرایط علی

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری (نماد: L....A)	کدگذاری باز
شرایط علی	A. درک مفهوم پیچیدگی	۱. ابهام، ۲. عدم درک، ۳. نامشخص بودن، ۴. درهم و برهم بودن، ۵. جنبه های مختلف داشتن، ۶. صورت های مالی تلفیقی، ۷. مفاهیم سخت و غیر قابل فهم، ۸. داشتن شعب مختلف، ۹. عدم کفایت افشاء، ۱۰. حجم زیاد گزارش، ۱۱. طبقه بندی نامناسب، ۱۲. بزرگ بودن شرکت
	B. دانش تهیه کنندگان	۱۳. دانش تخصصی مدیران مالی، ۱۴. سطح تحصیلات مدیران مالی، ۱۵. تجربه مدیران مالی، ۱۶. سواد ریاضی و آمار
	C. ساختار سرمایه شرکت	۱۷. عدم پاسخگویی در قبال ذی نفعان، ۱۸. ترکیب سهامداران، ۱۹. وجود سهامدار نهادی
	D. همکاری بین نهادها	۲۰. عدم همکاری نهادها، ۲۱. عدم تشکیل نهاد مستقل، ۲۲. تضاد استانداردها و قوانین
	E. نهاد استاندارد گذار	۲۳. استانداردهای ناکافی حسابداری، ۲۴. موارد استثناء، ۲۵. الزامات زیاد استاندارد، ۲۶. تغییرات مداوم استانداردها، ۲۷. عدم استفاده از رویه یکسان
	F. نهاد قانون گذار	۲۸. قوانین و مقررات زیاد، ۲۹. بخشنامه زیاد در سطح کلان، ۳۰. تنوع قوانین و مقررات، ۳۱. تغییر مداوم مقررات

کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری (نماد: L....A)	کد گذاری باز
	G. ذات استانداردها	۳۲. ذات استانداردهای حسابداری
	H. کنترل‌های داخلی	۳۳. ضعف کنترل‌های داخلی، ۳۴. نداشتن کمیته ریسک، ۳۵. نداشتن کمیته استخدام، ۳۶. نداشتن کمیته حسابرسی، ۳۷. عدم برگزاری جلسات کمیته‌ها، ۳۸. عدم برگزاری جلسات مداوم و مستمر کمیته‌ها، ۳۹. عدم اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی (COSO-COBIT)، ۴۰. عدم آموزش پرسنل
	I. وضعیت شرکت	۴۱. زیانده بودن شرکت، ۴۲. شمول ماده ۱۴۱ قانون تجارت، ۴۳. نسبت‌های مالی نامناسب
	J. هیئت‌مدیره	۴۴. مدیران بدون تخصص حسابداری در هیئت‌مدیره، ۴۵. عدم تجربه مدیران، ۴۶. عدم تجربه صنعتی مدیران، ۴۷. عدم تحصیلات مدیران، ۴۸. عدم همکاری مدیران، ۴۹. عدم برگزاری جلسات، ۵۰. عدم برگزاری مداوم جلسات، ۵۱. مذهبی بودن یا نبودن هیئت‌مدیره، ۵۲. اخلاق هیئت‌مدیره، ۵۳. خودشیفتگی مدیران عامل، ۵۴. سیاسی بودن مدیران، ۵۵. جنسیت هیئت‌مدیره
	K. مهارت حسابرسان	۵۶. دانش تخصصی حسابرسان، ۵۷. سطح تحصیلات حسابرسان، ۵۸. تجربه حسابرسان، ۵۹. رتبه شغلی حسابرسان، ۶۰. رتبه موسسه حسابرسی
	L. توان استفاده‌کننده	۶۱. سواد دانشگاهی، ۶۲. سطح تحصیلات، ۶۳. سواد تخصصی و حسابداری، ۶۴. سواد به‌روز، ۶۵. سواد صنعتی، ۶۶. سواد ریاضی و آمار

باتوجه به جدول (۲)، تحلیل گفته‌های خبرگان پاسخ‌دهنده بیانگر این است که عواملی مانند درک مفهوم پیچیدگی، دانش تهیه‌کنندگان، ساختار سرمایه شرکت، همکاری بین نهادها، نهاد استاندارد‌گذار، نهاد قانون‌گذار، ذات استانداردها، کنترل‌های داخلی، وضعیت شرکت، هیئت‌مدیره، مهارت حسابرسان و توان استفاده‌کننده عوامل اصلی اثرگذار بر پیچیدگی گزارشگری مالی هستند. برای مثال اگر حسابرسان شرکت مدنظر دانش و تجربه کافی داشته باشند، نکات اصلاحی مناسب‌تری به تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی ارائه می‌دهند و آن‌ها را ملزم به ارائه افشای کافی در گزارش‌های مالی می‌نمایند.

شرایط بستر (زمینه)

جدول (۳)، نمایش کدگذاری انتخابی - شرایط بستر (زمینه) را نشان می‌دهد.

جدول (۳): نمایش کدگذاری انتخابی - بستر (زمینه)

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری (نماد: P....M)	کدگذاری باز
بستر (زمینه)	M. بستر کلان	۶۷. وضعیت اقتصادی، ۶۸. فرهنگ، ۶۹. تحریم، ۷۰. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
	N. بستر صنعت	۷۱. قوانین و مقررات خاص صنعت، ۷۲. نفوذ دولت، ۷۳. الزامات قانونی، ۷۴. ذات صنعت، ۷۵. مقررات متعدد در صنعت، ۷۶. فشار افکار عمومی، ۷۷. بخشنامه زیاد صنعت، ۷۸. پیچیدگی ذاتی معاملات
	O. بستر شرکت	۷۹. تعداد پرسنل، ۸۰. صورت‌های مالی تلفیقی، ۸۱. نوع شرکت، ۸۲. بورسی یا غیر بورسی بودن شرکت، ۸۳. اندازه شرکت
	P. بستر ساختار گزارش	۸۴. طول کلمات، ۸۵. حجم گزارش، ۸۶. فرم بصری گزارش، ۸۷. وزن فونت (Bold)، ۸۸. واژه‌های ساده و قابل فهم، ۸۹. اندازه فونت گزارش، ۹۰. خلاصه جداول، ۹۱. عدم ارائه خلاصه گزارش، ۹۲. طبقه‌بندی مناسب، ۹۳. فهرست خلاصه، ۹۴. نمودارهای گرافیکی، ۹۵. رنگ فونت گزارش، ۹۶. افشای زیاد، ۹۷. افشای ناقص، ۹۸. طبقه‌بندی نامناسب، ۹۹. نوع فونت گزارش، ۱۰۰. حجم بالای گزارش

در رابطه با عوامل بستر (زمینه‌ای)، تحلیل گفته‌های خبرگان پاسخ‌دهنده بیانگر این است که در بستر کلان، صنعت، شرکت و بستر گزارش‌های مالی عواملی از جمله قوانین و مقررات خاص صنعت، وضعیت اقتصادی، تحریم، ذات صنعت، تعداد پرسنل شرکت، اندازه شرکت، حجم گزارش، طبقه‌بندی مناسب گزارش و... بر روی پیچیدگی گزارشگری مالی اثرگذار است.

شرایط مداخله‌گر

جدول (۴)، نمایش کدگذاری انتخابی - شرایط مداخله‌گر را نشان می‌دهد.

جدول (۴): نمایش کدگذاری انتخابی - شرایط مداخله‌گر

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری (نماد: T...Q)	کدگذاری باز
شرایط مداخله‌گر	Q. میزان اطلاع‌رسانی	۱۰۱. ارائه صورت‌های مالی به صورت آنلاین، ۱۰۲. افشای اطلاعات کارکنان و مدیران کلیدی، ۱۰۳. افشای معاملات عمده، ۱۰۴. افشای مخاطرات محیطی شرکت
	R. ویژگی‌های مدیران مالی	۱۰۵. اخلاق، ۱۰۶. جنسیت مدیران مالی، ۱۰۷. مذهبی بودن مدیران مالی، ۱۰۸. پابند نبودن به اخلاق، ۱۰۹. عدم صداقت مدیران مالی، ۱۱۰. خودشیفتگی مدیران مالی، ۱۱۱. تقلب مدیران مالی (سوءاستفاده از دارایی‌ها و...)، ۱۱۲. عدم همکاری با حساب‌برسان داخلی، ۱۱۳. عدم همکاری با حساب‌برسان مستقل، ۱۱۴. تجربه صنعت مدیران مالی
	S. عوامل کلی	۱۱۵. نظارت اندک قانون‌گذار، ۱۱۶. نظام سیاسی حاکم، ۱۱۷. هزینه
	T. فناوری‌های نوین	۱۱۸. ظهور شرکت‌های نوین، ۱۱۹. ظهور ابزارهای جدید مالی، ۱۲۰. ظهور فناوری‌های جدید

در رابطه با شرایط مداخله‌گر، تحلیل گفته‌های خبرگان پاسخ‌دهنده بیانگر این است که میزان اطلاع‌رسانی، ویژگی‌های مدیران مالی، عوامل کلی و فناوری‌های نوین به عوامل مداخله‌گر اثرگذار بر پیچیدگی گزارشگری مالی هستند. برای مثال جنسیت مدیران مالی عاملی اثرگذار بر پیچیدگی گزارش‌های مالی است، معمولاً احتمال ارتکاب تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی توسط مدیران مالی زن نسبت به مردان کمتر است.

راهکارها

جدول (۵)، نمایش کدگذاری انتخابی - راهکارها را نشان می‌دهد.

جدول (۵): نمایش کدگذاری انتخابی - راهکارها

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری (نماد: X....U)	کدگذاری باز
راهکارها	U. فرمت گزارش	۱۲۱. زبان نوشتاری ساده، ۱۲۲. ارائه خلاصه گزارش، ۱۲۳. فرمت خاص و ویژه، ۱۲۴. کاهش حجم گزارش‌های مالی، ۱۲۵. استفاده از نمودارهای گرافیکی و رنگی، ۱۲۶. ارائه نکات کلیدی، ۱۲۷. ارائه نمودارها به صورت هندسی، ۱۲۸. استفاده از قلم نوشتاری مناسب و یکسان، ۱۲۹. ارائه نسبت‌های مالی مهم در ابتدای گزارش
	V. استاندارد گذاری مناسب	۱۳۰. نظارت نهادهای استاندارد گذار، ۱۳۱. بررسی دوره‌ای استانداردها، ۱۳۲. ارائه یک رویه واحد، ۱۳۳. کاهش الزامات زیاد استانداردهای حسابداری، ۱۳۴. تعریف استانداردهای جدید، ۱۳۵. زبان ساده استانداردها
	W. اعمال قوانین و مقررات	۱۳۶. نظارت نهادهای قانونی، ۱۳۷. همکاری بین نهادها، ۱۳۸. تعریف قوانین نظارتی جدید، ۱۳۹. ترویج فرهنگ شفافیت
	X. توانمندسازی منابع انسانی و ساختار کنترلی	۱۴۰. ایجاد واحد حسابرسی داخلی، ۱۴۱. ایجاد کمیته‌های تخصصی، ۱۴۲. آموزش کارکنان، ۱۴۳. استخدام مدیران مالی متخصص، ۱۴۴. استخدام مدیران مالی باتجربه، ۱۴۵. استخدام مدیران مالی باتجربه صنعت، ۱۴۶. استفاده از مدیران باتجربه در ساختار هیئت‌مدیره، ۱۴۷. استفاده از مدیران باتجربه صنعت در ساختار هیئت‌مدیره، ۱۴۸. استفاده از مدیران با دانش حسابداری در ساختار هیئت‌مدیره، ۱۴۹. همکاری بین مدیران کلیدی شرکت، ۱۵۰. انجام حسابرسی ضمنی، ۱۹۰. برگزاری جلسات مداوم کمیته و هیئت‌مدیره

در رابطه با راهکارهای کاهش پیچیدگی، تحلیل گفته‌های خبرگان پاسخ‌دهنده بیانگر این است که فرمت مناسب گزارش، استاندارد گذاری مناسب، اعمال قوانین و مقررات و توانمندسازی منابع انسانی و ساختار کنترلی می‌توانند باعث کاهش پیچیدگی در گزارش‌های مالی شوند. برای نمونه استخدام مدیران مالی متخصص و باتجربه می‌تواند راهکاری در راستای کاهش پیچیدگی در گزارش‌های مالی باشد.

پیامدها

جدول (۶)، نمایش کدگذاری انتخابی - پیامدها را نشان می‌دهد.

جدول (۶): نمایش کدگذاری انتخابی - پیامدها

کدگذاری محوری (نماد: AE....Y)	کدگذاری انتخابی	کدگذاری باز
Y. سطح اقتصاد کلان	پیامدها	۱۵۱. رونق بازار سرمایه (بورس)، ۱۵۲. رونق اقتصادی، ۱۵۳. افزایش درآمد دولت، ۱۵۴. توان رقابت در سطح کلان، ۱۵۵. منفعت مالی دولت
Z. کاهش هزینه‌ها		۱۵۶. کاهش هزینه‌ها و جرائم مالیاتی، ۱۵۷. کاهش هزینه‌ها و جرائم بیمه‌ای، ۱۵۹. کاهش هزینه‌های حسابرسی، ۱۶۱. کاهش سایر هزینه‌ها و جرائم قانونی
AB. سطح شرکت		۱۶۲. افزایش ارزش شرکت، ۱۶۳. تأمین مالی کافی، ۱۶۴. سودآوری مداوم، ۱۶۵. افزایش نقدشوندگی سهام، ۱۶۶. کاهش احتمال ورشکستگی، ۱۶۷. افزایش احتمال بقاء، ۱۵۸. کاهش زمان حسابرسی، ۱۶۰. صدور گزارش تعدیل نشده حسابرسی
AC. سطح جامعه		۱۶۸. افزایش اعتماد عمومی به حاکمیت، ۱۶۹. افزایش ثروت جامعه، ۱۷۰. عدم ضرر مالی به بستانکاران، ۱۷۱. کاهش ضرر و زیان سهامداران، ۱۷۲. مالیات منصفانه، ۱۷۳. کاهش هزینه پردازش اطلاعات مالی، ۱۷۴. اتخاذ تصمیمات بهینه، ۱۷۵. کاهش خطای تصمیم‌گیری، ۱۷۶. افزایش اعتماد افراد جامعه به یکدیگر، ۱۷۷. تخصیص بهینه منابع، ۱۷۸. کاهش مخاطرات اجتماعی
AD. سطح بین‌المللی		۱۷۹. جذب سرمایه‌گذاران خارجی، ۱۸۰. توان رقابت بین‌المللی، ۱۸۱. افزایش صادرات، ۱۸۲. افزایش ارزآوری به کشور، ۱۸۳. کاهش تحریم‌ها، ۱۸۴. خروج از لیست سیاه FATF
AE. سطح گزارش		۱۸۵. افزایش قابلیت فهم گزارش‌ها، ۱۸۶. افزایش قابل‌اتکا بودن گزارش‌ها، ۱۸۷. کاهش مدیریت سود، ۱۸۸. کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، ۱۸۹. آگاهی بخشی

در رابطه با پیامدهای کاهش پیچیدگی، تحلیل گفته‌های خبرگان پاسخ‌دهنده بیانگر این است که کاهش پیچیدگی در گزارش‌های مالی می‌تواند پیامدهایی در سطح اقتصاد کلان،

سطح شرکت، سطح جامعه، سطح بین‌الملل، سطح گزارش و کاهش هزینه‌ها را به دنبال داشته باشد. برای مثال کاهش پیچیدگی می‌تواند باعث رونق اقتصادی و رونق بازار سرمایه شود.

همان‌گونه که در شکل (۱)، مشخص است، الگوی پژوهش در قالب پنج مقوله و ۳۰ مؤلفه تفکیک شده است که در جدول (۷)، فراوانی آن مشخص شده است.

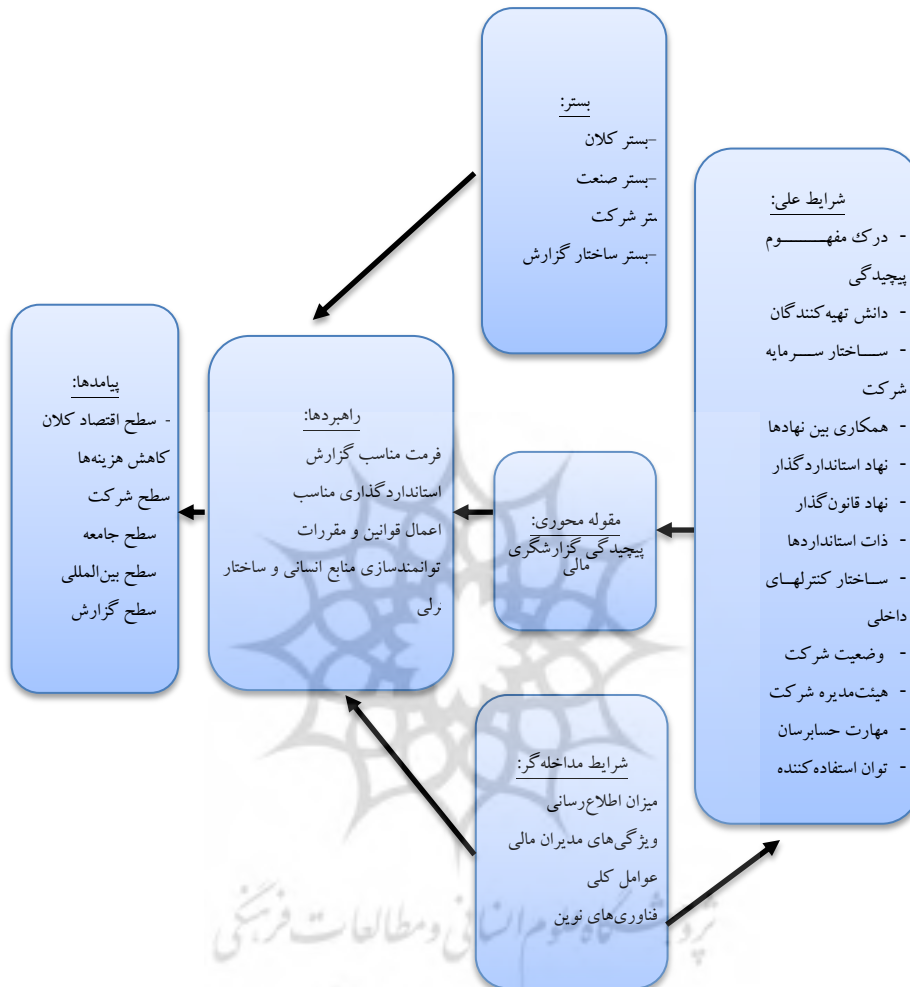
جدول (۷): تفکیک فراوانی کدهای ایجادشده از مصاحبه‌های انجام‌گرفته

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	نماد	کدگذاری باز-تعداد	توزیع فراوانی	مجموع سطری
شرایط علی	درک مفهوم پیچیدگی	A	۱۲	6.32%	۶۶
شرایط علی	دانش تهیه‌کنندگان	B	۴	2.11%	
شرایط علی	ساختار سرمایه شرکت	C	۳	1.58%	
شرایط علی	همکاری بین نهادها	D	۳	1.58%	
شرایط علی	نهاد استاندارد‌گذار	E	۵	2.63%	
شرایط علی	نهاد قانون‌گذار	F	۴	2.11%	
شرایط علی	ذات استانداردها	G	۱	0.53%	
شرایط علی	کنترل‌های داخلی	H	۸	4.21%	
شرایط علی	وضعیت شرکت	I	۳	1.58%	
شرایط علی	هیئت‌مدیره	J	۱۲	6.32%	
شرایط علی	مهارت حساب‌رسان	K	۵	2.63%	
شرایط علی	توان استفاده‌کننده	L	۶	3.16%	
شرایط زمینه‌ای	بستر کلان	M	۴	2.11%	۳۴
				17.89%	

مجموع سطری	توزیع فراوانی		کدگذاری باز-تعداد	نماد	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی
		4.21%	۸	N	بستر صنعت	شرایط زمینه‌ای
		2.63%	۵	O	بستر شرکت	شرایط زمینه‌ای
		8.95%	۱۷	P	بستر ساختار گزارش	شرایط زمینه‌ای
۲۰	10.53%	2.11%	۴	Q	میزان اطلاع‌رسانی	شرایط مداخله‌گر
		5.26%	۱۰	R	ویژگی‌های مدیران مالی	شرایط مداخله‌گر
		1.58%	۳	S	عوامل کلی	شرایط مداخله‌گر
		1.58%	۳	T	فناوری‌های نوین	شرایط مداخله‌گر
۳۱	16.32%	4.74%	۹	U	فرمت گزارش	راهکارها
		3.16%	۶	V	استاندارد‌گذاری مناسب	راهکارها
		2.11%	۴	W	اعمال قوانین و مقررات	راهکارها
		6.32%	۱۲	X	توانمندسازی منابع انسانی و ساختار کنترلی	راهکارها
۳۹	20.53%	2.63%	۵	Y	سطح اقتصاد کلان	پیامدها
		2.11%	۴	Z	کاهش هزینه‌ها	پیامدها
		4.21%	۸	AB	سطح شرکت	پیامدها
		5.79%	۱۱	AC	سطح جامعه	پیامدها
		3.16%	۶	AD	سطح بین‌المللی	پیامدها
		2.63%	۵	AE	سطح گزارش	پیامدها
	٪۱۰۰	٪۱۰۰	۱۹۰		۳۰ مؤلفه	مجموع ستونی

و بر این اساس الگوی مفهومی پژوهش به صورت شکل (۱)، به دست آمده است:

شکل (۱): الگوی مفهومی پژوهش



آزمون اعتبار الگوی مفهومی

آزمون فریدمن یک آزمون آماری ناپارامتریک است که توسط میلتون فریدمن توسعه یافته است. این آزمون درواقع معادل و متناظر غیرپارامتریک با آزمون F است. در صورتی که که اجزاء خطا به صورت نرمال توزیع شده باشند، استفاده از آزمون F توصیه می‌شود، زیرا بیشترین قدرت را دارد. در صورتی که مشخص نباشد که اجزاء خطا به صورت نرمال توزیع

شده است، پژوهشگر از آزمون رتبه^۱ [فریدمن؛ ۱۹۳۷]، استفاده خواهد کرد (اوگورمن، ۲۰۰۱). در جدول (۸)، نتایج حاصل از آزمون فریدمن برای هریک از مقوله‌های الگوی مفهومی پژوهش ارائه شده است.

جدول (۸): نتایج آزمون فریدمن

شرایط	تعداد	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
علی	۲۶	۹۲,۲۰۱	۱۱	./۰۰۰
بستر (زمینه‌ای)	۲۶	۲۴,۱۲۸	۳	./۰۰۰
مداخله‌گر	۲۶	۲۲,۳۸۵	۳	./۰۰۰
راهکارها	۲۶	۳۷,۸۴۲	۳	./۰۰۰
پیامدها	۲۶	۶۸,۳۵۲	۵	./۰۰۰

باتوجه به نتایج حاصل از آزمون فریدمن، سطح معناداری برای تمامی مقوله‌ها کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که بین مؤلفه‌ها به لحاظ اهمیت تفاوت معنادار وجود دارد و از دیدگاه پاسخ‌دهندگان این مؤلفه‌ها از اهمیت و ارزش یکسانی برخوردار نیستند، به عبارت بهتر می‌توان بیان داشت که الگوی مفهومی پژوهش از اعتبار کافی برخوردار است.

بحث و نتیجه‌گیری

باتوجه به مصاحبه انجام‌شده و تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته، در ادامه عوامل اصلی پیچیدگی گزارشگری مالی و راهکارها و پیامدهای کاهش پیچیدگی تشریح شده است. در بحث درک مفهوم پیچیدگی که خود نیز شامل زیر مؤلفه‌هایی از جمله ابهام، نامشخص بودن، صورت‌های مالی تلفیقی، طبقه‌بندی نامناسب و... می‌شود، با بررسی تحلیلی مصاحبه‌ها مشخص شد هر کدام از استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی تعریف خاصی از پیچیدگی گزارشگری مالی دارند. برخی از آن‌ها تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را نشان‌دهنده پیچیدگی می‌دانند، برخی آن را ابهام و نامشخص بودن تعریف می‌کنند

1. Rank

و... . باتوجه به عدم تعریف و درک یکسان در خصوص پیچیدگی گزارش‌های مالی، این مورد خود می‌تواند یکی از عوامل علی اثرگذار بر پیچیدگی گزارش‌های مالی باشد.

مؤلفه دوم علی دانش تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد که شامل دانش تخصصی، تجربه، سطح تحصیلات و دانش ریاضی و آمار مدیران مالی است. انتظار بر این است که هرچقدر دانش تخصصی (حسابداری و مالی) و تجربه مدیران مالی بیشتر باشد، گزارش‌های مالی شفاف‌تر بوده و از پیچیدگی کمتری برخوردار باشد، مدیران مالی که دانش و تجربه بیشتری داشته باشند، افشاهای مناسب‌تر و قابل‌فهم‌تری در گزارش‌های مالی انجام می‌دهند. همچنین هرچقدر مدیران مالی در زمینه‌ی ریاضیات و آمار باسوادتر باشند، قدرت تحلیلی آن‌ها بالاتر بوده و احتمال ارائه گزارش‌های مالی شفاف‌تر بیشتر است. برای مثال تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی در صنعت بیمه و بازنشستگی باید در خصوص مباحث آکچتوری که نیازمند سواد کافی ریاضی و آمار است، دانش کافی داشته باشند. نتایج این یافته مطابق با پژوهش رحمان (۲۰۰۹)، سیرگار و هاراهاپ (۲۰۲۴)، الرازی و مت‌حسین (۲۰۲۱) و برخلاف پژوهش انجیو و انگوین (۲۰۲۴)، می‌باشد.

مؤلفه سوم علی ساختار سرمایه شرکت است که شامل عدم پاسخگویی در قبال ذینفعان، ترکیب سهامداران و وجود سهامداران نهادی است. انتظار بر این است که شرکت‌هایی خصوصی و شرکت‌هایی که در قبال ذینفعان پاسخگو نیستند، گزارش‌های مالی پیچیده‌تری منتشر کنند، زیرا هنگامی که شرکت در قبال ذینفعان مختلف پاسخگوتر باشد، تحت نظارت بیشتری بوده و تهیه‌کنندگان تلاش می‌کنند گزارش‌های مالی شفاف‌تری منتشر کنند؛ بنابراین انتظار بر این است ساختار سرمایه شرکت عاملی اثرگذار بر پیچیدگی گزارش‌های مالی باشد. همچنین وجود سهامداران نهادی می‌تواند عامل اثرگذار دیگری در راستای کاهش پیچیدگی باشد، زیرا سهامداران نهادی باتوجه به آنکه سرمایه‌گذاری بیشتری را در شرکت انجام داده‌اند، بنابراین جهت حفظ و حراست از سرمایه خود، نظارت بیشتری در شرکت به‌خصوص در زمینه شفافیت گزارش‌های مالی شرکت خواهند داشت. نتایج این یافته مطابق با پژوهش دو و همکاران (۲۰۱۸)، می‌باشد.

مؤلفه چهارم تا هفتم به ترتیب شامل عدم همکاری بین نهادهای مختلف، نهاد استاندارد‌گذار، نهاد قانون‌گذار و ذات استانداردها است. از دید کمیته مشورتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸)، همکاری بین نهادهای مختلف اثرگذار بر گزارشگری مالی می‌تواند باعث کاهش پیچیدگی شود، زیرا این امر می‌تواند باعث ایجاد یک چارچوب افشای واحد برای تمام گزارش‌های مالی و در صنایع مختلف شود. یکی دیگر از موارد اثرگذار بر پیچیدگی گزارش‌های مالی تغییرات مداوم استانداردهاست. در صورتی که استانداردهای حسابداری به صورت مداوم تغییر کنند، مدتی زمان لازم است تا تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی دانش و اطلاعاتشان را در زمینه استانداردهای جدید افزایش دهند. به عبارت بهتر انتظار بر این است که هرچقدر تغییرات استانداردهای حسابداری کمتر باشد، پیچیدگی گزارش‌های مالی کاهش یابد. در برخی از صنایع مثل بانک‌ها تنوع و تعدد قوانین و مقررات یکی از عوامل پیچیدگی گزارش‌هاست. در چنین شرایطی تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی باید در رابطه با قوانین مذکور و تغییرات مداوم آن‌ها اطلاعات کافی داشته و به‌روز باشند، عدم اطلاعات کافی در خصوص قوانین مذکور و تغییرات مداوم آن‌ها می‌تواند باعث پیچیدگی گزارش‌های مالی شود. برخی از استانداردها و حوزه‌های حسابداری ذاتاً پیچیده هستند (Complexity in financial reporting, 2009)، برای مثال استاندارد حسابداری ۳۶ و ۳۷ (ابزارهای مالی؛ ارائه و افشاء)، استاندارد ۳۸ (ترکیب‌های تجاری) و استاندارد ۳۹ (صورت‌های مالی تلفیقی)، حسابداری پوشش ریسک (IAS39)، پرداخت‌های مبتنی بر سهم (IFRS2)، حسابداری بازنشستگی (IAS19) و حسابداری مالیات بر درآمد (IAS19)؛ بنابراین انتظار بر این است که گزارش‌های مالی که در حوزه‌های مذکور تهیه می‌شود دارای پیچیدگی بیشتری باشد. نتایج این یافته مطابق با پژوهش انجمن حسابداران خبره انگلستان (۲۰۰۹) و کمیته مشورتی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸)، می‌باشد.

مؤلفه هشتم کنترل‌های داخلی شرکت است که شامل نداشتن کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره (کمیته حسابرسی، کمیته ریسک و...)، عدم برگزاری جلسات کمیته‌های

مذکور، عدم اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی مبتنی بر کوزو، عدم آموزش پرسنل و ... می‌باشد. انتظار بر این است شرکتی که دارای ساختار کنترل داخلی قوی و مناسبی باشد، گزارش‌های مالی شفاف‌تری ارائه دهد. نتایج این یافته مطابق با پژوهش سیرگار و هاراهاپ (۲۰۲۴)، می‌باشد.

مؤلفه نهم وضعیت کلی شرکت است. به‌صورت کلی شرکت‌هایی که زیان‌ده هستند و یا دارای زیان انباشته (ماده ۱۴۱ قانون تجارت) هستند و همچنین دارای نسبت‌های مالی نامناسبی هستند تلاش می‌کنند تا وضعیت خود را مناسب نشان دهند. انتظار بر این است شرکت‌هایی که دارای وضعیت مالی نامناسبی هستند جهت برون‌رفت از وضعیت مذکور، گزارش‌های مالی خود را دستکاری کنند. نتایج این یافته مطابق با پژوهش کوزی و همکاران (۲۰۲۳) می‌باشد.

مؤلفه دهم هیئت‌مدیره شرکت است که شامل تخصص حسابداری و تجربه (کاری و صنعتی) مدیران، سطح تحصیلات مدیران، عدم برگزاری مداوم جلسات هیئت‌مدیره، اخلاق مدیران و ... می‌باشد. معمولاً در شرکت‌هایی که هیئت‌مدیره دارای دانش، تحصیلات و تجربه حسابداری هستند نظارت بر گزارش‌های مالی دقیق‌تر و بیشتر است. انتظار می‌رود مدیران اخلاق‌مدار و مذهبی در راستای کاهش پیچیدگی گزارش‌های مالی گام بردارند. همچنین در برخی از موارد مدیرانی از طرف برخی از ارگان‌های سیاسی در هیئت‌مدیره‌ها بکار گرفته می‌شوند، در چنین شرایطی معمولاً مدیران مذکور فاقد دانش و تجربه کافی در خصوص مسائل مالی و شرکت مذکور هستند، انتظار بر این است شرکت‌هایی که دارای مدیران سیاسی در ساختار هیئت‌مدیره خود هستند دارای گزارش‌های مالی پیچیده‌تری باشند. همچنین پژوهش‌های پیشین نشان داده است که مدیران خودشیفته معمولاً به علت اعتمادبه‌نفس کاذب بالا گزارش‌های مالی را منتشر می‌کنند که از شفافیت بالایی برخوردار نیست. معمولاً زنان تمایل کمتری به تقلب و دستکاری گزارش‌های مالی دارند و ذاتاً از محافظه‌کاری بیشتری برخوردارند. نتایج این یافته مطابق با پژوهش دیویس و سستونا (۲۰۲۳)، هرازدیل و همکاران (۲۰۲۳)، رجبعلی

زاده (۲۰۲۳) و شراوی (۲۰۲۳)، می باشد.

مؤلفه یازدهم مهارت حسابرسان است. در صورتی که حسابرسان دارای تحصیلات و دانش بیشتری باشند انتظار بر این است که به صورت دقیق تری گزارش شرکت ها را بررسی و آن ها را ملزم به رعایت دستورالعمل های افشاء و استانداردهای حسابداری کنند. همچنین انتظار بر این است حسابرسانی که دارای رتبه شغلی بالاتری هستند (سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس)، موارد تحریف موجود در گزارش های مالی را بهتر و دقیق تر کشف کنند. نتایج این یافته مطابق با پژوهش سروشیار (۲۰۲۳)، می باشد.

مؤلفه دوازدهم توان استفاده کننده است. در صورتی که استفاده کننده از گزارش های مالی دارای تحصیلات دانشگاهی (و سطح بالاتر تحصیلات) و دانش روز در حوزه های مختلف به خصوص در حوزه های مالی و حسابداری باشد انتظار بر این است که گزارش های مالی را به صورت مناسب تری درک کند و به شکل بهتری می توانند گزارش های مالی را تجزیه و تحلیل نمایند در نتیجه پیچیدگی گزارش های مالی برای آن ها کاهش می یابد.

راهنمها شامل چهار مؤلفه به شرح زیر بود:

مؤلفه اول فرمت گزارش است. ارائه خلاصه ای از کلیات گزارش در ابتدای هر گزارش می تواند درک گزارش ها را برای مخاطبان راحت کند و از پیچیدگی آن بکاهد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (۲۰۱۵)، بیان می کند که طبقه بندی اطلاعات به صورت خلاصه و شفاف و ارائه اشکال و جداول و نمودارها به صورت گرافیکی منجر به درک بهتر گزارش ها خواهد شد (International Accounting Standards Board, 2006 & 2015). معمولاً فونت هایی که برای خواندن مشکل تر است انتقال اطلاعات را مشکل می کند؛ بنابراین می توان انتظار داشت که استفاده از فونت نوشتاری با حجم و اندازه مناسب درک گزارش های مالی را راحت تر کند. همچنین استفاده از زبان نوشتاری ساده و قابل درک می تواند پیچیدگی گزارش های مالی را کاهش دهد (Bonsall et al., 2017).

مؤلفه دوم استاندارد گذاری مناسب است. در صورت استفاده از یک رویکرد به جای چند رویکرد می‌توان پیچیدگی‌های گزارشگری مالی را کاهش داد. نظارت کافی و مداوم نهادهای استانداردگذار نیز یکی دیگر از راهکارهای کاهش پیچیدگی است، برای مثال نهادهای نظارتی شرکت‌های بزرگ و متوسط را ملزم به داشتن واحد حسابرسی داخلی و کمیته‌های تخصصی نمایند و نظارت کافی در خصوص اجرایی شدن آن داشته باشند و دستورالعمل خاص نوشتاری را به شرکت‌ها ابلاغ نمایند که از ارائه برخی از واژه‌ها در گزارش‌های مالی خودداری کنند، این امر می‌تواند موجب کاهش پیچیدگی‌های گزارشگری مالی شود. همچنین در صورتی که استانداردها به صورت مداوم و دوره‌ای بررسی شوند، نقاط ضعف احتمالی آن‌ها آشکار می‌شود، بنابراین می‌توان آن‌ها را با استانداردهای دیگر جایگزین کرده، آن‌ها را اصلاح کرد و یا استانداردهای جدیدی با توجه به شرایط جدید به وجود آمده تعریف نمود. این یافته مطابق با پژوهش انجمن حسابداران خبره انگلستان (۲۰۰۹) و کمیته مشورتی بهبود گزارشگری مالی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸)، است.

مؤلفه سوم اعمال قوانین و مقررات است. در صورتی که نهادهای قانونگذار از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار، مجلس شورای اسلامی، سازمان امور مالیاتی قوانین و مقررات دقیق نظارتی تدوین و تصویب نمایند و بر اجرای آن‌ها نظارت کافی داشته باشند، می‌توانند پیچیدگی در گزارش‌های مالی را کاهش دهند، همچنین همکاری بین نهادهای مختلف، برای مثال همکاری بین مجلس شورای اسلامی، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و ... می‌تواند باعث کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی شود. نهادهای فوق می‌توانند با تشکیل نهادی که زیر نظر آن‌ها فعالیت می‌کند در راستای کاهش پیچیدگی در گزارش‌های مالی گام بردارند. این یافته مطابق با پژوهش راتبرگ (۲۰۱۶) و کمیته مشورتی بهبود گزارشگری مالی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۸)، است.

مؤلفه چهارم توانمندسازی منابع انسانی و ساختار کنترلی است. استقرار واحد

حسابرسی داخلی و کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره یکی از عوامل مهم و کلیدی در راستای اجرای کارا و ثمربخش کنترل‌های داخلی است. سیرگار و هاراهاپ (۲۰۲۴)، به این نتیجه دست یافتند که کمیته‌های حسابرسی باعث کاهش پیچیدگی گزارش‌های مالی می‌شود. همچنین کال و همکاران (۲۰۱۷)، به این نتیجه دست یافتند که آموزش کارکنان باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی، کاهش ضعف‌های کنترل‌های داخلی، کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و افزایش کیفیت افشای گزارش‌های مالی می‌شود. این یافته مطابق با پژوهش سیرگار و هاراهاپ (۲۰۲۴) و کال و همکاران (۲۰۱۷)، است.

در پاسخ به این سؤال که کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی چه پیامدهایی به دنبال دارد؟ شش مؤلفه شناسایی شد. مؤلفه اول سطح اقتصاد کلان می‌باشد. در صورتی که گزارش‌های مالی شرکت‌ها شفافیت لازم را نداشته و دارای ابهام و پیچیدگی باشد، سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند که در شرکت‌های دیگری سرمایه‌گذاری کنند و به‌مرور زمان از صنعت موردنظر و به‌صورت کلی بازار سرمایه خارج خواهند شد و ترجیح می‌دهند در بازارها و فرصت‌های دیگری سرمایه‌گذاری کنند. چنین امری نه تنها بازار سرمایه (بورس) را دچار چالش می‌کند بلکه باعث بروز مشکلاتی برای اقتصاد کلان می‌شود و رونق و رشد اقتصادی را در بلندمدت کاهش می‌دهد.

مؤلفه دوم کاهش هزینه‌ها است. معمولاً هنگامی که حساب‌رسان مالیاتی و بیمه‌ای گزارش‌های مالی شفاف و بدون ابهام را رسیدگی می‌کنند، مالیات و هزینه‌های بیمه‌ی منصفانه‌ای برای شرکت‌ها اعمال می‌کنند، اما در صورتی که گزارش‌های مالی شفاف نباشد و دارای ابهام و پیچیدگی باشد، احتمال آنکه هزینه بیمه، مالیات و جرائم بیشتری بر شرکت‌ها اعمال کنند بیشتر است. پیچیدگی در گزارش‌های مالی می‌تواند نشان‌دهنده‌ی تقلب‌های احتمالی در گزارش‌ها باشد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۲۱)، بیان می‌کند که پیچیدگی در گزارشگری مالی باعث عدم درک اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان می‌شود. در صورتی که گزارش‌های مالی بدون ابهام و غیرپیچیده تهیه شده باشد، حساب‌رسان مستقل زمان کمتری را صرف رسیدگی‌های خود می‌کنند، همین موضوع

باعث کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود. پیچیدگی در گزارشگری مالی باعث افزایش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی (Peterson, 2012) و در نتیجه افزایش هزینه‌های تهیه گزارشگری مالی می‌شود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۲۱)، بیان می‌کند که پیچیدگی در گزارش‌های مالی باعث افزایش هزینه حسابرسی و افزایش هزینه تهیه گزارش‌های مالی می‌شود؛ بنابراین انتظار بر این است که کاهش پیچیدگی در گزارشگری مالی باعث کاهش هزینه‌های تحمیلی به شرکت‌ها شود. این یافته مطابق با پژوهش پترسون (۲۰۱۲)، است.

مؤلفه سوم پیامدهای کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی، در سطح شرکت است. کاهش پیچیدگی و ابهام، آگاهی‌بخشی گزارش‌های مالی در خصوص وضعیت فعلی و چشم‌اندازهای آتی شرکت را افزایش خواهد داد، این امر منجر به افزایش ارزش شرکت و نقدشوندگی سهام خواهد شد. گزارشگری مالی پیچیده و مبهم، اطلاعاتی در خصوص ریسک‌های شرکت به استفاده‌کنندگان نشان نمی‌دهد (Barth et al., 2013). در یک محیط گزارشگری پیچیده، سرمایه‌گذاران توانایی شناسایی پروژه‌های زیان‌ده شرکت را ندارند. این عدم توانایی باعث می‌شود که پروژه‌های زیان‌ده در شرکت ادامه داشته باشد. با گذشت زمان زیان‌دهی این پروژه‌ها افزایش یابد و بازده منفی آن‌ها در طول زمان انباشت می‌شود و هنگامی که اطلاعات مربوط به آن‌ها در بازار افشا می‌شود، قیمت سهام [و به تبع آن ارزش شرکت] به شدت کاهش پیدا خواهد کرد (Hutton et al., 2009). این یافته مطابق با پژوهش بارث و همکاران (۲۰۱۳) و هوتون و همکاران (۲۰۰۹)، است.

مؤلفه چهارم پیامدهای کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی، در سطح جامعه است. یکی از پیامدهای کاهش پیچیدگی در گزارشگری مالی و به‌طور کلی شفافیت، افزایش اعتماد عمومی به حاکمیت در بلندمدت است. شفافیت مالی [کاهش پیچیدگی]، نقشی حمایتی در ایجاد اعتبار برنامه‌های مالی یک کشور و اعتماد عمومی بازار به اقتصاد دارد. ایجاد شفافیت مالی امکان ارائه دید روشنی از عملکرد مالی تاریخی دولت‌ها، موقعیت مالی فعلی و سیاست‌های مالی آتی را فراهم می‌کند (Pirdal & Colak, 2023). معمولاً در

کشورهایی که اطلاعات به صورت شفاف و بدون ابهام در اختیار عموم قرار می گیرد، اعتماد عمومی جامعه به یکدیگر و به حاکمیت افزایش می یابد. چنین اعتمادی در بلندمدت باعث کاهش مخاطرات و معضلات اجتماعی، کاهش هزینه های دولت، افزایش منافع دولت و همچنین تخصیص بهینه منابع می شود. این یافته مطابق با پژوهش پیردال و کولاک (۲۰۲۳) و صادق نژاد نائینی (۱۴۰۳) است.

مؤلفه پنجم پیامدهای کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی، پیامدها در سطح کلان و بین المللی است. هراندازه که گزارش های مالی قابل درک تر باشند، احتمال جذب سرمایه گذاران (داخلی و خارجی)، بیشتر می شود، این موضوع باعث می شود ورود ارز به داخل کشور افزایش داشته باشد. از طرفی کاهش پیچیدگی در گزارش های مالی باعث افزایش شفافیت شده و در مجموع می تواند اعتماد به سیستم مالی کشور را در سطح جهان افزایش دهد و باعث خروج کلیت اقتصاد کشور از تحریم ها و همچنین لیست سیاه FATF و ... شود. به طور کلی، از آنجایی که شفافیت مالی [کاهش پیچیدگی و ابهام] نقش حمایتی در قابلیت اطمینان برنامه های مالی یک کشور و ایجاد اعتماد عمومی بازار در اقتصاد ایفا می کند، انتظار می رود که تا حدودی با پویایی اقتصاد یک کشور ارتباط داشته باشد (پیردال و کولاک، ۲۰۲۳). نتایج حاصل از پژوهش پیردال و کولاک (۲۰۲۳)، نشان داده که بین افزایش شفافیت مالی و سرمایه گذاری مستقیم خارجی و توسعه رابطه آماری معنادار و مثبتی وجود دارد. این یافته مطابق با پژوهش پیردال و کولاک (۲۰۲۳) است.

مؤلفه ششم پیامدهای کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی، پیامدها در سطح گزارش های مالی است. کاهش پیچیدگی گزارش های مالی باعث می شود درک، قابلیت فهم و اتکا و آگاهی بخشی گزارش ها افزایش پیدا کند. همچنین هرچقدر که گزارش های مالی قابل فهم تر باشند، در بلندمدت مدیریت سود نیز در شرکت کاهش پیدا می کند. نتایج حاصل از پژوهش آودیش و همکاران (۲۰۲۴)، نشان داد که پیچیدگی گزارش های تأثیر مثبت و معناداری بر مدیریت سود دارد. گزارش های مالی شفاف مانع از رفتارهای فرصت طلبانه ی مدیریت می شود و در نهایت مدیریت سود کاهش می یابد. نتایج حاصل از

پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۶)، نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد.

پیشنهادهای

پیشنهادهای کاربردی

باتوجه به نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهایی به شرح زیر مطرح می‌گردد:

- ۱- به شرکت‌ها توصیه می‌شود از مدیرانی در واحد مالی استفاده کنند که تجربه کافی در حوزه موردنظر و همچنین صنعت موردنظر داشته باشند.
- ۲- نهادهای نظارتی (سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی و ...)، با یکدیگر همکاری نمایند و با ایجاد نهادی مستقل زیر نظر آن‌ها، بر فرآیند گزارشگری مالی و کاستن پیچیدگی‌های آن نظارت کنند. تأسیس چنین نهادی تضادهای احتمالی بین قوانین و استانداردها را تا حدود زیادی کاهش می‌دهد.
- ۳- سهامداران مدیرانی را در هیئت‌مدیره به کار بگیرند که دارای تخصص مالی، تجربه و سطح تحصیلات بالا باشند. استفاده از مدیران اخلاق‌مدار و مذهبی و زنان تا حدودی در زمینه افزایش شفافیت و کاهش پیچیدگی گزارشگری مالی مفید و مؤثر است. همچنین برگزاری مستمر جلسات هیئت‌مدیره و همکاری بین اعضای هیئت‌مدیره با سایر مدیران کلیدی شرکت (مدیر حسابرسی داخلی و ...)، می‌تواند پیچیدگی گزارش‌های مالی را کاهش دهد.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

- ۱- کمی نمودن مؤلفه‌های شناسایی‌شده در الگوی پیچیدگی گزارشگری مالی در تمامی مقوله‌ها
- ۲- الگوی ارائه‌شده را با توجه به هر صنعتی به‌صورت جداگانه آزمون کنند تا پیچیدگی‌های گزارشگری مالی در هر صنعتی (برای مثال؛ صنعت بانکداری، داروسازی، نفت و گاز و ...) مشخص شود.

۳- در خصوص سایر جنبه‌های پیچیدگی گزارشگری مالی (قابل فهم بودن و خوانایی گزارشگری مالی)، به صورت جزئی‌تر الگو ارائه گردد.

محدودیت‌های پژوهش

۱- با توجه به آنکه استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی بسیار زیاد و متنوع هستند، پژوهش‌گر در راستای انتخاب خبرگان در حوزه و صنعت موردنظر با دشواری‌هایی روبرو بود.

۲- در پژوهش حاضر جهت جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه و پرسش‌نامه (مقایسات زوجی)، کمک گرفته شده است، در نتیجه ممکن است برخی از افراد از ارائه پاسخ واقعی به سؤالات مصاحبه و پرسشنامه خودداری کرده باشند.

۳- تعداد زیاد سؤالات مصاحبه و پرسشنامه موجب طولانی شدن زمان اجرای آن شد که در این میان ممکن است برخی از پاسخ‌های افراد شرکت‌کننده از دقت بالایی برخوردار نباشد.

سپاسگزاری

از تمامی صاحب‌نظرانی که در انجام پژوهش حاضر همکاری نمودند، قدردانی و تشکر می‌شود.

تعارض منافع

نویسندگان مقاله حاضر هیچ گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID

Pouyan Mohammadi
Hamideh Asnaashari
Mohammad Hossein
Safarzadeh Bandari

 <https://orcid.org/0009-0000-0014-4563>
 <https://orcid.org/0000-0003-3648-8899>
 <https://orcid.org/0000-0003-0767-5193>

منابع

- استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. (۱۳۸۵)، *اصول روش تحقیق کیفی*، ترجمه: رحمت‌پور، رحمت‌اله، تهران، نشر پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- الوانی، مهدی، آذر، عادل و دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۹۵). *روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*، تهران: نشر صفار.
- پرواره، یونس و همکاران. (۱۴۰۲)، ارائه مدلی برای اندازه‌گیری شفافیت گزارشگری مالی با تأکید بر شرایط اقتصادی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت‌ها، *دانش حسابرسی*، سال ۲۳، شماره ۹۰، ۹۱-۱۱۹.
- خنیفر، حسین، مسلمی، ناهید. (۱۳۹۸)، *اصول و مبانی روش‌های پژوهش کیفی*، انتشارات نگاه دانش، جلد اول.
- خوش‌طینت، محسن و روح‌نیا، مهتاب. (۱۳۸۴)، اثر نمودارهای رنگی در ارائه اطلاعات مالی پیچیده برای انواع تصمیمات مالی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، دوره ۳، شماره ۱۱، ۱۷۷-۲۰۷.
- دلبری، سیدعلی، داودی، سیدعلیرضا. (۱۳۹۱)، کاربرد تکنیک فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) در رتبه‌بندی شاخص‌های ارزیابی جاذبه‌های توریستی، *تحقیق در عملیات و کاربردهای آن*، سال نهم، شماره دوم (پیاپی ۳۳)، ۵۷-۷۹.
- رضوی خسروشاهی، سیدمهدی و همکاران. (۱۴۰۱)، ارائه مدل پیچیدگی شرکت‌ها و پیامدهای آن، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۴، شماره ۵۶، ۹۹-۱۱۶
Doi:10.22034/IAAR.2022.168267.116
- صادق‌نژاد نائینی، مجید، (۱۴۰۳)، نقش شفافیت در پیشگیری از جرائم اقتصادی، *دانش‌نامه حقوق اقتصادی*، 10.22067/economlaw.2024.86561.1346.
- صالحی، اله‌کرم و همکاران، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، دوره ۴، شماره ۳، پیاپی ۱۴، ۸۷-۱۱۶.
- فغفور مغربی، یگانه و همکاران (۱۳۹۹)، تأثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، دوره ۱۷، شماره ۶۵، ۱-۳۵
<https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080.35-1>

- کاظمی علوم، مهدی و همکاران، (۱۳۹۹)، تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۲)، ۲۰۲-۲۳۰. Doi: <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.299740.1008366>
- محسن‌پور، محدثه. (۱۳۹۰)، ارزیابی داده‌های کیفی، فصلنامه علمی پژوهشی کمیته تحقیقات دانشجویی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سبزوار، سال شانزدهم، شماره ۳ و ۴، پی‌درپی ۲۴، ۵۰-۵۵.
- مهرانی، کاوه. (۱۳۷۴). تأثیر فرهنگ بر حسابداری، بررسی‌های حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴ و ۱۵، ۸۷-۱۱۴. Doi: <https://doi.org/10.22051/jera.2019.21518.2132.234>
- ورهرامی، ویدا، محمدی، پویان، (۱۳۹۹)، تأثیر دوره همکاری مدیرعامل و مدیر حسابرسی داخلی بر پیچیدگی گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۳، شماره پیاپی ۳۷، ۲۱۳-۲۳۴. Doi: <https://doi.org/10.22051/jera.2015.1892>
- یوسفی اصل، فرزانه و همکاران، (۱۳۹۳)، تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، ۳۸-۱.

References

- A Plain English Handbook (1998). How to create clear SEC disclosure documents. U.S. Securities and Exchange Commission. Retrieved July 5, 10:55, (2023) from: <https://www.sec.gov/pdf/handbook.pdf>.
- Adelberg, H. (1979). A methodology for measuring the understandability of financial report messages. *Journal of Accounting Research*, 17(2), 565-592. <https://doi.org/10.2307/2490519>.
- Alrazi, B., & Mat Husin, N. (2021). Chief financial officers' international experience and corporate reporting quality: Evidence from Malaysia. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 13(4s), 1091-1111.
- Australian Government Financial Reporting Council. (2012). Retrieved from https://frc.gov.au/sites/frc.gov.au/files/2015/09/Findings_from_the_managing_complexity_consultation_process.pdf.
- Awdish, D. H., et al. (2024). Analysis of the relationship between financial reporting complexity and earnings management practices - A field study in a sample of private commercial banks operating in Dohuk Governorate. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 20(65), Part (2), 18-39. <https://doi.org/10.25130/tjaes.20.65.2.2>.
- Baik, B., Johnson, M. F., Kim, K., & Yu, K. (2023). Organization complexity, financial reporting complexity, and firms' information

- environment. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4413814> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4413814>.
- Barth, M. E., Konchitchki, Y., & Landsman, W. R. (2013). Cost of capital and earnings transparency. *Journal of Accounting and Economics*, 55, 206–224. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1348245>.
- Bloomfield, R. J. (2002). The “incomplete revelation hypothesis” and financial reporting. *Accounting Horizons*, 16(3), 233-243. <https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.3.233>.
- Bonsall, S. B., et al. (2017). A plain English measure of financial reporting readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2–3), 329-357. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.03.002>.
- Bonsall, S. B., Leone, A. J., & Miller, B. P. (2015). A plain English measure of financial reporting readability. Retrieved March 21, 2021, 10:22 from <https://pdfs.semanticscholar.org/2d81/238b25f9cb7ec635592cfbb19ac82366d808.pdf>. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.03.002>.
- Call, A. C., et al. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 123-149. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.06.003>.
- Chychyla, R., Leone, A. J., & Minutti-Meza, M. (2019). Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 226-253. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2018.09.005>.
- Complexity in financial reporting. (2009). ACCA Members Survey, The Association of Chartered Certified Accountants. Retrieved July 25, 07:45, (2023) from: https://graduate.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial_reporting/tech-ms-com.pdf.
- Davis, J. G., & Garcia-Cestona, M. (2023). Financial reporting quality and the effects of CFO gender and board gender diversity. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 21(2), 384-400. <https://doi.org/10.1108/JFRA-12-2020-0360>.
- Dou, Y., Hope, O.-K., Thomas, W. B., & Zou, Y. (2018). Block holder exit threats and financial reporting quality. *Journal of Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1004-1028. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12404>.
- Ezat, A. N. (2019). The impact of corporate governance structure on the readability of board of directors’ reports in the Egyptian environment. Retrieved from https://abj.journals.ekb.eg/article_126565.html. <https://doi.org/10.21608/abj.2019.126565>.
- FASB. (2014). Retrieved from [https://www.fasb.org/page/getarticle?uid=fasb_NewsRelease06-1014\(Simplification\)Body_0228221200&isPrintView=true](https://www.fasb.org/page/getarticle?uid=fasb_NewsRelease06-1014(Simplification)Body_0228221200&isPrintView=true).

- Filzen, J. J., & Peterson, K. (2015). Financial statement complexity and meeting analysts' expectations. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1560–1594. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12135>.
- Final report of the advisory committee on improvements to financial reporting to the United States Securities and Exchange Commission. (2008).
- Glassman, C. A. (2006). Complexity in financial reporting and disclosure regulation. Remarks before the 25th Annual USC Leventhal School of Accounting SEC and Financial Reporting Institute Conference, Pasadena, California. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/speech/2006/spch060806cag.htm>.
- Hennink, M. M., et al. (2017). Code saturation versus meaning saturation: How many interviews are enough? *Qualitative Health Research*, 27(4), 591–608. <https://doi.org/10.1177/1049732316665344>.
- Hrazdil, K., et al. (2023). Top executive gender diversity and financial reporting quality. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 19(2). <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2023.100363>.
- Hutton, A. P., Marcus, A. J., & Tehranian, H. (2009). Opaque financial reports, R², and crash risk. *Journal of Financial Economics*, 94(1), 67–86. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2008.10.003>.
- Kuzey, C., et al. (2023). Financial distress and corporate transparency/opacity: The role of firm visibility. *International Review of Economics & Finance*, 88, 766–798. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2023.07.019>.
- Lawrence, A. (2013). Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56(1), 130–147. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.05.001>.
- Lesmy, D., Muchnik, L., & Mugerman, Y. (2019). Do you read me? Temporal trends in the language complexity of financial reporting. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3469073. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3469073>.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 221–247. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.02.003>.
- Murphy, M. L. (2015). Will simpler also be better? *Journal of Accountancy*. Retrieved September 29, 2021, 12:11 from <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2015/apr/financial-reporting-auditing-complexity.html>.
- Mutiso, A., & Kamao, C. (2013). Factors influencing complexity in financial report preparation: Evidence from the banking sector in Kenya. *Journal of Economics and Business Research*, 1, 219–236.

- Nel, H. (2020). Research methods for Ph.D. and master's degree studies. Retrieved from <https://www.intgrty.co.za/tag/selective-coding/>.
- Ngo, D. N. P., & Nguyen, C. V. (2024). Does the CEO's financial and accounting expertise affect the financial reporting quality? Evidence from an emerging economy. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 22(3). <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0301/full/html>.
- O'Gorman, T. W. (2001). A comparison of the F-Test, Friedman's Test, and several aligned rank tests for the analysis of randomized complete blocks. *Journal of Agricultural, Biological, and Environmental Statistics*, 6(3), 367-378. <https://doi.org/10.1198/108571101317096578>.
- Pajuste, A., Poriete, E., & Novickis, R. (2020). Management reporting complexity and earnings management: Evidence from the Baltic markets. *Baltic Journal of Management*, 16(1), 47-69. <https://doi.org/10.1108/BJM-01-2020-0019>.
- Parker, C., Scott, S., & Geddes, A. (2019). Snowball sampling. *SAGE Research Methods Foundations*. Retrieved from <https://eprints.glos.ac.uk/6781/>.
- Peterson, K. (2012). Accounting complexity, misreporting, and the consequences of misreporting. *Review of Accounting Studies*, 17, 72-95. <https://doi.org/10.1007/s11142-011-9164-5>.
- Pirdal, B., & Colak, H. (2023). The link between fiscal transparency and macroeconomic dynamics. *37th International Public Finance Conference*, 142-146.
- Rajabalizadeh, J. (2023). CEO overconfidence and financial reporting complexity: Evidence from textual analysis. *Management Decision*, 61(13), 356-385. <https://doi.org/10.1108/MD-06-2023-1033>.
- Rakhman, F. (2009). Earnings quality and CFO financial expertise. Ph.D. Dissertation. Retrieved from <https://hdl.handle.net/11244/7141>.
- Reducing unnecessary complexity in financial reporting. (FASB, 2021). Retrieved October 8, 12:11, (2021) from <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1176168965945&pf=true>.
- Rotberg, B. (2016). The effect of culture on IFRS implementation and financial reporting quality. Master Thesis Economics.
- Schrödl, N., & Klein, C. (2011). IFRS and the complexity hurdle. *The Illinois International Journal of Accounting Symposium*. Retrieved September 27, 2021, 10:34 from https://pages.business.illinois.edu/zimmerman/wp-content/uploads/sites/56/2015/08/Schrodl_Klein-Paper.pdf.

- SEC Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting. (2008). Retrieved October 3, 2021, 10:23 from <https://www.sec.gov/news/press/2008/2008-166.htm>.
- Shannon, C. E. (1948). A mathematical theory of communication. *The Bell System Technical Journal*, 27, 379–422. <https://doi.org/10.1002/j.1538-7305.1948.tb01338.x>.
- Sharawi, H. (2023). The impact of CEO attributes on financial reporting quality in Egypt: The moderating role of board ownership. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/374848170>. <https://doi.org/10.2139/ssrn.5092555>.
- Shauki, E. R., & Oktavini, E. (2022). Earnings management and annual report readability: The moderating effect of female directors. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 73. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030073>.
- Singh, M., et al. (2015). Addressing financial reporting complexity: Investor perspectives. Retrieved October 2, 2021, 05:33 from <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/addressing-financial-reporting-complexity-investor-perspectives>.
- Siregar, S. V., & Harahap, S. N. (2024). Financial reporting complexities: Association with accounting expertise of board and audit committee. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 35(1), 203-217. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22658>.
- Soroushyar, A. (2023). Auditor characteristics and the financial reporting quality: The moderating role of the client business strategy. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 27-40. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0020>.
- www.fasb.org
- www.ifrs.org
- Yu, X., & Zhao, L. (2024). Textual disclosure complexity and analysts' weighting of information. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 20(1). <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2023.100395>.

References [In Persian]

- Alvani, M., et al. (2015). Qualitative research methodology in management: A comprehensive approach. Tehran: Safar Publishing. [In Persian]
- Delbari, S. A., & Davodi, S. A. (2013). The application of analytical hierarchy process (AHP) technique in the ranking of tourist attraction evaluation indicators. *Research in Its Operations and Applications*, 9(2), 57-79. [In Persian]
- Faghfour Maghrebi, Y., et al. (2021). The effect of language sentiment, readability, and information processing style (sophistication) on investors' judgment: Experimental evidence. *Empirical Studies in*

- Financial Accounting*, 17(65), 1-35. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080>.
- Kazemiolum, M., et al. (2020). The impact of annual report readability on the audit engagement risk measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 202-230. [In Persian]. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.299740.1008366>.
- Khanifar, H., & Muslimi, N. (2018). Fundamentals of qualitative research methods (1st ed.). Negah Danesh Publications. [In Persian]
- Khoshtinat, M., & Roohnia, M. (2005). Color graphics and task complexity in multivariate decision making. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 3(11), 177-207. [In Persian].
- Mehrani, K. (1995). The impact of culture on accounting. *Accounting Reviews*, 4(14-15), 87-114. [In Persian]. <https://doi.org/20.1001.1.26458020.1374.4.2.6.1>.
- Mohsenpour, M. (2011). Evaluation of qualitative data. *Journal of Student Research Committee of Sabzevar University of Medical Sciences*, 16(3), 50-55. [In Persian].
- Parvareh, Y., et al. (2023). Providing a model to measure the transparency of financial reporting with an emphasis on economic conditions, audit quality, and companies' performance. *Journal of Audit Science*, 23(90), 91-119. [In Persian].
- Razavi Khosroshahi, S. M., et al. (2023). Presenting a model for companies' complexity and its consequences. *Accounting and Auditing Researches*, 14(56), 99-116. [In Persian]. <https://doi.org/10.22034/IAAR.2022.168267>.
- Sadegh Nezhad Naeini, M. (2024). The role of transparency in preventing economic crimes. *Encyclopedia of Economic Law*. <https://doi.org/10.22067/economlaw.2024.86561.1346>. [In Persian]
- Salehi, A., et al. (2017). Investigating the impact of the complexity of accounting information on the delay in submitting audited financial statements and information asymmetry, emphasizing the role of audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 4(3), 87-116. [In Persian]
- Strauss, A., & Corbin, J. (2006). Principles of qualitative research methodology. (R. Rahmat-Pour & R. Aleh, Trans.). Tehran: Publishing House of Human Sciences and Cultural Studies. [In Persian].
- Varahrami, V., & Mohammadi, P. (2020). Effects of the collaboration period of chief executive officer and internal audit director on financial reporting complexity. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 10(3), 213-234. [In Persian]. <https://doi.org/10.22051/jera.2019.21518.2132>.

Yousefi Asl, F., et al. (2015). Designing a financial reporting transparency model. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 4(4), 1-38. [In Persian]. <https://doi.org/10.22051/jera.2015.1892>.



استناد به این مقاله: محمدی، پویان، اثنی عشری، حمیده، صفرزاده بندری، محمدحسین. (۱۴۰۴). تبیین الگوی پیچیدگی گزارشگری مالی: رویکرد داده بنیاد، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۲(۸۶)، ۸۱-۱۲۶. DOI: 10.22054/qjma.2025.82368.2619



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.