Financial Accounting Research

Financial Accounting Research
E-ISSN: 2322-3405
Vol. 14, Issue 4, No.54, Winter 2023, P:29-58
Received: 10.01.2023 Accepted: 16.07.2023

Research Article

Analyzing the users` expectations gap of financial reporting information

Shoaib Rezaie: Ph.D. student of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran
shoaib_rezaie@yahoo.com

Gholamreza Kordestani*: Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran
kordestani@soc.ikiu.ac.ir

Mohammad Hossein Ghaemi: Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran
ghaemi_d@ikiu.ac.ir

Abbasali Daryaei: Associate Professor of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran
a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

Abstract
This research with a pathological investigation and by paying attention to the views of users, seeks to identify the gap of expectations in financial reporting to know the areas of failure in providing useful information for users to make decisions. The research was conducted with a qualitative approach and the method of semi-structured interviews and examining qualitative data through the Data Analysis Spiral. That's why, a total of 21 specialized interviews were conducted with the main users of information. The results showed that the content of financial reporting did not provide all the information necessary for economic decisions and it is not enough to evaluate the management stewardship duties. Financial information due to features such as incompleteness, being retrospective and outdated, complexity, change of format and content, inaccurate judgments and estimates, and opaque relations of its components has little usefulness. The suggested solution to reduce the expectations gap and improve usefulness is the compilation of principles as a general guide for the disclosure of information in financial statements which can be in the form of a revision in accounting standard number one in its structure and content section or explanatory notes or be considered as a non-binding practice guide.

Keywords: Financial Reporting, Expectations Gap, Data Analysis Spiral.

Introduction

Since the usefulness approach in decision-making became the dominant paradigm by regulatory bodies in financial reporting, there have been numerous criticisms from

* Corresponding author

2322-3405 / © The author(s) Publisher: University of Isfahan

This is an open access article under the CC-BY-NC 4.0 License

10.22108/FAR.2023.136404.1950 20.1001.1.23223405.1401.14.4.3.5

users. It can be said that there is widespread dissatisfaction and growing discontent among investors and firm managers regarding financial reporting and its relevance and usefulness. Many studies have pointed out these dissatisfactions, which prove a growing gap between market indicators and financial information, particularly, concerning reported firm incomes, which do not necessarily reflect their performance (Lev, 2018). One notable solution to address this issue is to pay attention to the perspectives and opinions of financial reporting users and examine the differences between their views and the objectives of financial reporting currently published for public purposes. This is referred to as the expectations gap. The concept of the expectations gap will be detrimental to financial reporting because it creates a belief among users that financial reporting and auditing are insufficient and unsatisfactory. Therefore, understanding the dimensions of this issue is vital for accounting knowledge, and neglecting or not addressing it will undermine the value and credibility of accounting and auditing over time. (Lee et al, 2009; Lee & Ali, 2008).

Therefore, the main objective of this research is to investigate whether the set of financial reports provided by a reporting entity meets the information needs of users and stakeholders according to theoretical frameworks of financial reporting. What are the expectations of users from financial reporting? To what extent is there a gap in these expectations or differences in perspectives? And what solutions can be proposed to improve the usefulness of financial reporting information? In this regard, the research attempts to examine and analyze the topic of the expectations gap in financial reporting with public purposes using a qualitative approach and, if available, provide solutions to bridge the gaps and reduce expectations to enhance the usefulness of accounting information.

Methods & Material

A review of relevant literature and previous studies conducted on the topic indicates that the predominant strategy in research in this field is conducting survey studies (Reiner, 2020). The present study will also be pioneering research in this regard and, considering the nature of its objectives and questions will be conducted as a cross-sectional survey. Therefore, a qualitative approach has been adopted in this research to deeply evaluate participants' perspectives and interests. Semi-structured interviews have been used as the method for data collection due to the nature and dimensions of the research problem which is the expectations gap in financial reporting.

Qualitative data which has been collected through interviews is analyzed through several stages, including note-taking and creating text files, data coding, combining the codes and reducing them to categories, and eventually representing them in the form of charts and tables. This process is carried out through the Data Analysis Spiral method, and MAXQDA 2020 software has been used to assist in analyzing and interpreting the interview data.

The research population consists of financial reporting users and in analyzing the difference in users' views and their expectations gap, the main group of users has been considered as the studied community which includes shareholders and creditors. To increase the credibility and scientific accuracy of the questions asked, three interviews were conducted with experts and university faculty members before starting the interviews. Then, a total of 18 semi-structured specialized interviews

were conducted with participants, with an average interview time of 45 minutes.

Findings

Rarely is it possible for an investor to make decisions regarding the purchase, sale, or holding of an investment solely based on financial reporting information. Participants believe that financial statements only capture numbers and figures quantitatively in monetary units, which are prepared under the influence of accounting rules and standards. While they refer to other sources of information for their decision-making, the information is not found in financial statements. From the perspective of participants in the research, the purpose of financial reporting and disclosure of financial information by firms is compliance with laws, regulations, and supervisory requirements. They consider the dominance of such a view on financial reporting as an obstacle to understanding financial information. Participants' expectations regarding assessing management's stewardship duty as another objective of financial reporting encompass a wide spectrum that can sometimes be attributed to incomplete regulatory performance, incomplete deployment of standards and current regulations, and even unreasonable expectations. From the participants' perspective, published financial information by companies has limited usefulness due to characteristics such as containing backward-looking and outdated data, which although often published in large volumes and mostly unnecessary, is also deficient in some aspects. Alongside this issue, providing information is complex and changes in its format and content are not compatible with environmental changes and specific conditions of reporting companies; relationships between different components of information are not explicit and clear; and the limitations, scope, and boundaries of financial reporting have not been well explained.

Conclusion & Results

Based on the findings of the research, it can be said that financial reporting information has unnecessarily become complex, and over time, this situation has intensified. Investors prefer to receive information in a clear, simple, and explicit manner, where key figures and numbers are described in plain language. On the other hand, theoretical frameworks of financial reporting state that complex information should not be excluded from financial statements solely because it may be difficult to understand. Therefore, a challenging situation arises for information preparers who must strike a balance between these two situations and it must be acknowledged that achieving such a delicate and sensitive balance in practice can be difficult. On the other hand, according to research findings, the gap in expectations of users is often due to incomplete performance of financial reporting. This means that information preparers do not adhere to current accounting regulations and standards as they should. Therefore, proposed solutions to reduce the expectations gap in financial reporting can be related to the number one accounting standard (presentation of financial statements) both in terms of structure and content of the information as well as explanatory notes and disclosure methods. In this regard, the International Accounting Standards Board has proposed recommendations in the form of a project titled "Effective Communication Principles in Financial Reporting". Proposed solutions regarding the presentation of information following the requirements of Standard No. 1 include changing the format of the income statement and designing performance evaluation indicators, proposing general guidelines for information disclosure, and

disclosing policy information, judgments, and underlying assumptions for preparing information. The suggestions for mandatory requirements on how to present and disclose information in financial statements can be considered in the form of a revision to Accounting Standard No. 1, especially in the sections on structure and content or explanatory notes of that standard, or as a non-mandatory practical guide titled "General Principles of Information Disclosure" to improve the usefulness of accounting information. It can even be introduced as a separate accounting standard or within the theoretical framework of financial reporting under the qualitative characteristics of useful information.

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال چهاردهم، شماره چهارم، پیاپی (٥٤)، زمستان ١٤٠١، ص: ٥٨-٢٩
تاریخ وصول: ١٤٠١/١٠/٢٠ تاریخ پذیرش:١٤٠٢/٠٤/٢٥

مقاله پژوهشی

تحلیل فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی

شعیب رضایی: دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، ایران
shoaib_rezaie@yahoo.com
غلامرضا کردستانی[1]: استاد حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، ایران
kordestani@soc.ikiu.ac.ir
محمدحسین قائمی: استاد حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، ایران
ghaemi_d@ikiu.ac.ir
عباسعلی دریایی: دانشیار حسابداری، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، ایران
a.a.daryaei@soc.ikiu.ac.ir

چکیده

پژوهش پیش‌رو با یک بررسی آسیب‌شناسانه و توجه به دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان، به دنبال شناسایی فاصله انتظارات در گزارشگری مالی با هدف شناخت زمینه‌های ناکامی در ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. پژوهش در سال ١٤٠١ با رویکردی کیفی و انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته ازطریق فرآیند مارپیچ تحلیل داده‌ها با نرم‌افزار مکس‌کیودا انجام شده است. برای این منظور، تعداد ٢١ مصاحبه با استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری انجام شد. نتایج نشان دادند محتوای گزارشگری مالی تأمین‌کننده همه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نیست و برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت کفایت نمی‌کند. اطلاعات مالی به دلیل ویژگی‌های ناقص‌بودن، گذشته‌نگر و تاریخ‌گذشته بودن، پیچیدگی، تغییر قالب و محتوا، قضاوت‌ها و برآوردهای غیردقیق و روابط غیرشفاف اجزای آن سودمندی کمی دارد. راهکار پیشنهادی تدوین اصولی به‌عنوان راهنمای عمومی افشای اطلاعات در صورت‌های مالی است که می‌تواند در قالب تجدیدنظر در استاندارد حسابداری شماره یک در بخش‌های ساختار و محتوا یا یادداشت‌های توضیحی آن باشد و به کاهش فاصله انتظارات و بهبود سودمندی گزارشگری مالی منجر شود.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری مالی، فاصله انتظارات، مارپیچ تحلیل داده‌ها

---

١. نویسندهٔ مسئول

2322-3405 / © The author(s) Publisher: University of Isfahan
This is an open access article under the CC-BY-NC 4.0 License

10.22108/FAR.2023.136404.1950 20.1001.1.23223405.1401.14.4.3.5

مقدمه

حسابداری و گزارشگری مالی ابزار ارتباطی یک شرکت با ذینفعان و کاربران و درواقع یک نوع پیوند میان واحد گزارشگر و سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه آن است که سعی در مطلع‌کردن آنها از اوضاع شرکت و فعالیت‌هایی دارد که مسئولیت آنها را به مدیریت واگذار کرده‌اند (Deloitte, 2016). استانداردگذاران نیز با رویکرد سودمندی اطلاعات در تصمیم، هدف گزارشگری مالی را کمک به تصمیم‌گیری، پیش‌بینی آینده، قضاوت دربارهٔ ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و کمک به ارزیابی عملکرد (گذشته و آتی) واحد گزارشگر می‌دانند؛ از این رو و با توجه به ماهیت اجتماعی دانش حسابداری، هدف اصلی و نهایی گزارشگری مالی با مقاصد عمومی را می‌توان انتقال اطلاعات به شکلی دانست که توسط سهامداران و اعتباردهندگان فهم‌پذیر باشد؛ با این حال، از زمانی که نهادهای مقررات‌گذار، رویکرد سودمندی را دربارهٔ گزارشگری مالی به‌عنوان الگوی غالب انتخاب کردند، انتقادات زیادی از سوی استفاده‌کنندگان شکل گرفته است؛ به طوری که درخصوص اطلاعات گزارشگری مالی و مربوط‌بودن و سودمندی آن نارضایتی گسترده و در حال رشدی در میان سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها وجود دارد؛ پژوهش‌های زیادی به این نارضایتی‌ها اشاره کرده‌اند که اثبات‌کننده یک شکاف درحال رشد میان شاخص‌ها و نماگرهای بازارهای سرمایه و اطلاعات مالی است؛ به‌ویژه در ارتباط با سود های گزارش‌شده شرکت ها که چندان منعکس‌کنندهٔ عملکرد آنها نیست (Lev, 2018). چنین وضعیتی باوجود بیش از نیم‌قرن تلاش‌های هماهنگ توسط نهاد های استاندارد گذار به‌منظور بهبود سودمندی و مربوط‌بودن اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، سؤال‌برانگیز بوده است و به نظر می‌رسد موانع اساسی در راه بهبود سودمندی وجود دارد که تلاش‌های کنونی ناتوان از شناسایی و غلبه بر آن است.

یک راهکار شایان توجه در مواجهه با چنین عارضه‌ای، توجه به دیدگاه ها و نقطه‌نظرات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی و بررسی تفاوت دیدگاه‌های آنها با اهداف گزارشگری مالی است و نیز آنچه اکنون به‌عنوان گزارشگری مالی با مقاصد عمومی انتشار می‌یابد. خلأ موجود در این زمینه نیز همین موضوع بوده و پژوهش‌های صورت‌گرفته در این حوزه هیچ‌گاه سراغ استفاده‌کنندگان اطلاعات و شناخت نیازهای آنها نرفته است؛ به همین دلیل، پژوهش پیش‌رو با یک بررسی آسیب‌شناسانه به دنبال شناسایی فاصله انتظارات و تفاوت دیدگاه‌ها در گزارشگری مالی با هدف شناخت زمینه‌های این ناکامی است؛ بنابراین، در این پژوهش تلاش می شود تا فاصله انتظارات در رابطه با گزارشگری مالی با مقاصد عمومی بررسی و تحلیل شود. موضوعی که امکان وجود آن به‌ویژه در مقایسه با فاصله انتظارات در حسابرسی اغلب نادیده گرفته شده است (Higson, 2010)؛ با این حال، این پدیده در حسابداری وجود دارد و قطعاً نیازمند توجه از سوی استانداردگذاران است (Nolan, 2010). به همین منظور، هدف اصلی پژوهش پیش‌رو این است که بررسی شود آیا مجموعه گزارش‌های مالی که واحد گزارشگر ارائه می‌کند، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ذینفعان را مطابق چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی برآورده می‌سازد، انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی به چه صورت

است. تا چه اندازه در این خصوص فاصله انتظارات یا تفاوت دیدگاه وجود دارد، و چه راهکارهایی می‌توان در این رابطه پیشنهاد داد تا به بهبود سودمندی اطلاعات گزارشگری مالی منجر شود. در این راستا در پژوهش پیش‌رو با رویکردی کیفی تلاش می‌شود تا موضوع فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی با مقاصد عمومی بررسی و تحلیل شود و در صورت وجود، راهکارهایی برای نزدیک‌کردن دیدگاه‌ها و کاهش هرچه بیشتر فاصله انتظارات در جهت کمک به سودمندی اطلاعات حسابداری ارائه شود. برای این منظور، در ادامه و در بخش دوم مبانی نظری درخصوص فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان به همراه تعاریف، دیدگاه‌ها و پژوهش‌های پیشین این حوزه در گزارشگری مالی مطرح شده و با توجه به آن در بخش بعد اهداف پژوهش و پرسش‌های مطرح‌شده در راستای دستیابی به این اهداف بیان شده‌اند. در بخش چهارم و پنجم نیز با توجه به رویکرد کیفی در انجام پژوهش، روش پژوهش، جامعه و نمونه و مشارکت‌کنندگان در انجام پژوهش تشریح شده‌اند. سپس در بخش ششم به تحلیل و تفسیر داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها در راستای اهداف پژوهش پرداخته شده و درنهایت، بخش پایانی به نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش اختصاص یافته است.

مبانی نظری

در سال‌های اخیر به گزارشگری مالی، از منظر سودمندی و مربوط‌بودن انتقادهای زیادی شده است. بیشتر انتقادها متوجه این موضوعات بوده که گزارشگری مالی مرسوم، ویژگی مربوط‌بودن خود را برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از دست داده است. به دنبال چنین انتقادها و البته نگرانی‌هایی، پژوهشگران زیادی در سراسر جهان اقدام به پژوهش دربارهٔ اینکه آیا سودمندی و ویژگی مربوط‌بودن اطلاعات مالی در طول زمان دچار کاهش و افول شده یا خیر کرده‌اند که نتایج آنها درخور توجه و البته هشداردهنده است. بیشتر مطالعات صورت‌گرفته در این باره – که البته در کشور ایالات متحده انجام شده – نشان‌دهندهٔ این است که مربوط‌بودن یا ارتباط ارزشی[1] اطلاعات حسابداری در گذر زمان رو به افول بوده است (Francis & Schipper,1999; Lev & Gu,2016). هرچند استثناهایی در این خصوص نیز وجود داشته است؛ یعنی شواهدی درخصوص کاهش مربوط‌بودن اطلاعات حسابداری نیافته‌اند (Collins et al, 1997 ; Bath et al, 2017)؛ با این حال، شواهد نشان می‌دهد در نیم‌قرن که از گزارشگری مالی تحت الگوی کلی فعلی می‌گذرد، سودمندی و مفیدبودن آن به شدت دچار تنزل شده است؛ به طوری که اکنون ادعا می‌شود گزارشگری مالی فقط حدود ۵ درصد از نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران را فراهم می‌کند. این را هم باید افزود که سرمایه‌گذاران، این اطلاعات را عاری از آگاهی جدید برای خود می‌دانند و بیشتر برای آن نقش و ارزش تأییدکنندگی قائل‌اند (Lev, 2018).

با توجه به ماهیت اجتماعی دانش حسابداری و توجه هرچه بیشتر به خواست‌ها و نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات آن، به نظر می‌رسد برای ریشه‌یابی دلایل کاهش سودمندی اطلاعات گزارشگری باید سراغ استفاده‌کنندگان رفت. به عبارت دیگر، یک راهکار شایان توجه در مواجه با چنین عارضه‌ای، توجه به دیدگاه‌ها و نقطه‌نظرات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی و بررسی تفاوت دیدگاه‌های آنهاست با آنچه اکنون به‌عنوان گزارشگری

مالی با مقا صد عمومی منت شر می شود. این پدیده در ادبیات مو ضوعی با عنوان فا صله انتظارات[۲] یا شکاف انتظارات شـــناخته می‌شـــود؛ یعنی میان آنچه هدف گزارشـــگری مالی با مقاصـــد عمومی اســـت، با آنچه اســـتفاده‌کنندگان انتظار دریافت آن را دارند یا از آن ا ستنباط می‌کنند، فا صله انتظارات وجود دا شته با شد. ادبیات موضـــوعی بیان‌کنندهٔ وجود چنین تفاوتی در نگرش‌ها اســت که البته بیشــتر به حوزه حســابرســی ا شاره دارد. درواقع در زمینه گزار شگری مالی شکاف یا فاصـــله انتظارات وجود دارد که خود از دو جزء تشکیل شده است؛ یکی فاصله انتظارات در حسابرسی و دیگری فاصـــله انتظارات در ارتباط با صـــورت‌های مالی (Higson, 2003)؛ ا ما بخش درخور توجهی از ادبیات مو ضوعی در این حوزه به فا صله انتظارات در حســـابرســـی و درک و برداشـــت اســـتفاده‌کنندگان صـــورت های مالی از حســـابرســـی بوده اســـت (Reiner,2020). پژوهش های صـــورت‌گرفته در این حوزه تو جه چ ندانی به جنبه دوم، یعنی فاصـــله انتظارات در گزارشگری مالی نداشته است. این امر به نظر می‌ر سد حلقه مفقوده در ادبیات مو ضوعی فا صله انتظارات باشـــد؛ زیرا صـــِرف پرداختن به فاصـــله انتظارات در حسابرسی بی‌فایده به نظر می‌رسد و باید به دنبال برر سی فا صله انتظارات در گزار شگری مالی بود؛ زیرا در اصـــل پیام و هدف گزارشـــگری مالی ازطریق صـــورت های مالی انتقال می یابد (Higson, 2003).

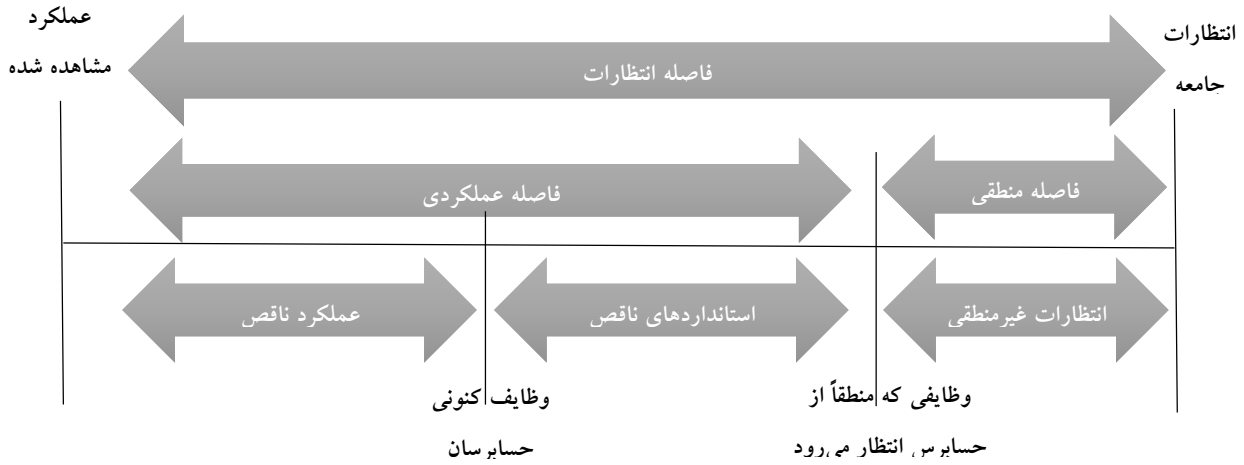
مفهوم فاصـــله انتظارات، پدیده‌ای زیان‌آور برای گزارشـــگری مـــالی خواهـــد بود؛ زیرا در عموم اســـتفاده‌کنند گان این باور را شـــکل می‌د هد که گزارشـــگری مالی و حســـابرســـی آن ناکافی اســـت و رضـــایت بخش نیســـت؛ به همین دلیل، شـــناخت ابعاد این عارضـــه برای دانش حســـابداری حیاتی اســـت و بی‌توجهی و گســـترش آن به مرور ارزش و اعت بار حســـابداری و حســـابرســـی را دچار خدشـــه می‌کند (Lee& Ali, 2008; Lee et al, 2009). درخصـــوص اصـــطلاح فاصـــله انتظارات هرچند که تعریف جامع و رو شنی وجود ندارد؛ اما به نظر می‌ر سد ابتدا در اوایل دهه ۱۹۷۰ این ا صطلاح مطرح شده با شد (Liggio, 1974)؛ ولی مفرو ضات و مسائل مرتبط با آن حتی به اواخر قرن نوزدهم نیز بر می‌گردد (Humphrey et al, 1993). در نخ ستین تعاریف، فا صله انتظارات تفاوت ســـطوح عملکرد مورد انتظار براســـاس تصـــورات استفاده‌کنندگان و نیز حسابداران رسمی از سوی دیگر تعریف شـــده اســـت (Liggio, 1974). مرجع اصـــطلاحات کمیته کوهن[۳] نیز ضـــمن پذیرش وجود فاصله انتظارات، آن را این‌گونه تعریف می‌کند: تفاوت میان آنچه عموم، انتظار یا نیاز دارند و آنچه حسابرسان می‌توانند یا به‌طور منطقی از آنها انتظار می‌رود، به انجام برسانند (AICPA, 1978).

عموماً تعاریف ارائه‌شـــده از فاصـــله انتظارات شـــبیه‌اند: ذهنیت و برداشـــت عموم اســـتفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به مسئولیت‌های حسابر سان در مقابل باور و عقیده خود حســـابرســـان از وظایف و مسئولیت‌های خود (Frank et al, 2001 ; Ruhnke & Schmidt, 2014). در این میان پورتر[٤] به‌عنوان کســـی که در این حوزه پژوهش‌های زیادی انجام داده ا ست، تعریف نســـبتاً پیچیده‌ای از فاصـــله انتظارات ارائه می‌کند؛ تفاوت میان انتظارات جامعه از صـــورت‌های مالی حسابرسی‌شده و حسابرس و عملکرد حسابرسان آنگونه که از جامعه برداشت می‌شود (Porter, 1993). بر مبنای این تعریف، فاصـــله انتظارات از دو بخش اصلی تشکیل می‌شود:

۱) فاصله منطقی؛ یعنی تفاوت میان آنچه جامعه انتظار دارد حسابرسان به آن دست یابند با آنچه به لحاظ منطقی می‌توان انتظار داشت حسابرسان به انجام برسانند (انتظارات غیرمنطقی).

۲) فاصله عملکرد؛ یعنی تفاوت میان آنچه جامعه به لحاظ منطقی می‌تواند از حسابرسان انتظار داشته باشد با آنچه از عملکرد حسابرسان مشاهده می‌شود.

فاصله عملکرد به دو بخش تقسیم می‌شود: انتظاراتی که به‌طور منطقی از حسابرس می‌توان داشت با وظایف کنونی حسابرس که در مقررات تعریف شده‌اند (استانداردهای ناقص)؛ و فاصله میان عملکرد استاندارد مورد انتظار از حسابرس براساس وظایف کنونی و عملکرد مشاهده‌شده آنها در واقعیت (عملکرد ناقص) تقسیم می‌شود. شکل (۱) فاصله انتظارات و بخش‌های آن را از دیدگاه پورتر نشان می‌دهد.



شکل ۱: ساختار و ابعاد فاصله انتظارات (Porter, 1993)

Figure 1: Structure and dimensions of the expectation gap (Porter,1993)

البته پیش‌تر انجمن حسابداران رسمی کانادا به گونه‌ای دیگر به چنین طبقه‌بندی اشاره کرده بود. این انجمن فاصله انتظارات را ناشی از سه عنصر می‌دانست: ۱) انتظارات غیرمنطقی از سوی استفاده‌کنندگان؛ ۲) مقررات‌گذاری ناکافی در زمینه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و ۳) عملکرد ناکافی از سوی حسابرسان (CICA, 1988). پژوهشگران در واکنش به پدیده فاصله انتظارات و به‌منظور کاهش چنین تفاوت دیدگاه‌هایی راهکارهایی نیز ارائه کرده‌اند که البته باید گفت راهکارها در حوزه حسابرسی بوده است (Humphrey et al, 1993؛ Lee et al, 2009؛ Mansur & Tangl, 2018). روش‌شناسی پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه فاصله انتظارات اغلب مبتنی بر پیمایش و نظرسنجی و با رویکردهای کمی یا کیفی است و تفاوت دیدگاه‌ها را عمدتاً در پیشگیری، کشف و افشای اشتباهات، تقلب‌ها و اعمال غیرقانونی از سوی حسابرسان می‌بیند (Reiner, 2020). در برخی موارد نیز فاصله انتظارات در حسابرسی متأثر از عدم اطمینان حول موضوع استقلال حسابرس بیان شده است؛ زیرا گزارش حسابرس در صورت فقدان

استقلال حسابرس، فاقد ارزش است و قادر به اظهارنظر بی‌طرفانه نخواهد بود (Toumeh et al, 2018).

آستولفی (۲۰۲۱) در یک پژوهش نقش بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر فاصله انتظارات در حسابرسی را بررسی کرد. به عقیده او بررسی نقش این استانداردها در درک فاصله انتظارات حسابرسی و ابعاد آن هم از سوی حسابرسان و هم تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و اینکه آثار و نتایج آن به چه صورت خواهد بود، لازم به نظر می‌رسد. پژوهش مذکور نیز به شیوه معمول پژوهش‌های این حوزه، به‌صورت پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه برای أخذ نظرات حسابرسان و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی انجام شد. نتایج نشان دادند باوجود اینکه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در فاصله انتظارات حسابرسی – دست‌کم به اندازه استانداردهای حسابرسی – دخیل است، نقش آن دست‌کم در نظر گرفته شده است (Astolfi, 2021).

در ایران نیز پژوهش‌های صورت‌گرفته در حوزه فاصله انتظارات بر تفاوت دیدگاه‌ها در حوزه حسابرسی متمرکز بوده است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۲؛ بهزادیان و ایزدی نیا، ۱۳۹٦). در این پژوهش‌ها هم‌راستا با پژوهش‌های خارجی (Ruhnke & Schmidt, 2014; Reiner, 2020)، ابعاد مختلف تفاوت دیدگاه‌ها بررسی شده‌اند؛ موضوعاتی چون مسئولیت‌های حسابرس، سطح اهمیت، خطر تقلب، نقش اعتباردهی و غیره. در این پژوهش‌ها به تفاوت دیدگاه‌ها در حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و خود حسابرسان (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، ۱۳۷۹)، فاصله انتظارات میان دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۲) و نقش اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در فاصله انتظارات افراد (بهزادیان و ایزدی‌نیا، ۱۳۹٦) اشاره شده است.

پژوهش های خارجی نیز از ابعاد مختلف تفاوت دیدگاه‌ها و فاصله انتظارات در حوزه حسابرسی را بررسی و تأیید کرده‌اند (Porter, 1993; Ruhnke and Schmidt, 2014; Mansur and Tangl, 2018). رینر (۲۰۲۰) در یک مطالعه مفصل، پژوهش های صورت‌گرفته در حوزه فاصله انتظارات حسابرسی و مهم‌ترین حوزه های آن را مطالعه کرده که شامل تفاوت دیدگاه‌ها در موضوعاتی چون نقش حسابرس در موارد مربوط به تقلب، گزارش تعدیل‌نشده (مقبول) حسابرس و سلامت مالی شرکت، هشدار حسابرس از قبل دربارهٔ خطرات آتی ورشکستگی، اشارات حسابرس درخصوص عملکرد مدیریت، ماهیت و سطح اطمینان‌بخشی ارائه‌شده در گزارش حسابرس و میزان و سطح کیفیت در عملکرد حسابرسان است (Reiner, 2020). در یک نگاه بدبینانه، حتی استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی به دلیل فقدان استقلال حسابرس، گزارش حسابرسی را فاقد ارزش دانسته و معتقد بودند حسابرس قادر به اظهارنظر بی‌طرفانه نیست (Toumeh et al, 2018).

بنابراین، با توجه به توضیحات داده‌شده در این بخش، این پژوهش به بررسی تفاوت دیدگاه‌ها در گزارشگری مالی به‌ویژه صورت‌های مالی پرداخته است؛ موضوعی که در مقایسه با فاصله انتظارات در حسابرسی نادیده گرفته شده است (Higson, 2010). در این پژوهش تلاش شده است در کنار مراجعه مستقیم به استفاده‌کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی نظرات حسابداران مستقل نیز أخذ شود. استفاده از نظرات حسابرسان با توجه به اهمیت و نقش آنها در

گزارشگری مالی و به‌عنوان اشخاصی که هم با محتوای کنونی گزارشگری مالی شناخت داشته و هم با سرمایه‌گذاران و سهامداران در مجامع عمومی در ارتباط‌اند، حائز اهمیت است (Higson, 2003). به‌علاوه با توجه به نیازهای متنوع استفاده‌کنندگان که می‌تواند یکی از دلایل بالقوه شکل‌گیری فاصله انتظارات باشد، مراجعه به حسابرسان مستقل می‌تواند در شناخت بهتر فاصله انتظارات گزارشگری مالی مفید باشد (Mohs,2017)؛ بنابراین، در این پژوهش نیز به پیروی از پژوهش‌های پیشین در حوزه فاصله انتظارات (نیکبخت و رضایی، ۱۳۹۶؛ بهزادیان و ایزدی‌نیا، ۱۳۹۶؛ Reiner, 2020) جامعه هدف علاوه بر استفاده‌کنندگان اصلی شامل سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت‌ها، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی است.

اهداف و پرسش‌های پژوهش

با توجه به اینکه ادبیات موضوعی و پژوهش‌های صورت‌گرفته در این حوزه بر موضوع فاصله انتظارات در حسابرسی متمرکز بوده و کمتر بر مؤلفه دوم یعنی فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان در رابطه با صورت‌های مالی (Higson, 2003) پژوهش صورت گرفته است، در این پژوهش تلاش می شود این جنبه از فاصله انتظارات بررسی شود؛ به همین دلیل، تلاش می‌شود تا موضوع فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی با مقاصد عمومی بررسی و تحلیل شود و در صورت وجود، راهکارهایی برای نزدیک‌کردن دیدگاه‌ها و کاهش هرچه بیشتر فاصله انتظارات ارائه شود؛ بنابراین، پژوهش پیش‌رو به‌منظور تجزیه‌وتحلیل شکاف یا فاصله انتظارات در رابطه با گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، بر دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی متمرکز می‌شود. در این راستا اهداف مطرح‌شده پژوهش به شرح زیر است:

- بررسی اینکه گزارش های مالی که هم‌اکنون شرکت‌ها منتشر می‌کنند، تا چه حد اهداف گزارشگری مالی بیان‌شده در چارچوب نظری گزارشگری مالی را برآورده می‌سازند.
- بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان درخصوص اهداف گزارشگری مالی و محتوای آن به‌منظور شناخت احتمال وجود فاصله انتظارات در رابطه با گزارشگری مالی با مقاصد عمومی.
- ارائه راهکارهایی برای کاهش هرچه بیشتر فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان درخصوص گزارشگری مالی با مقاصد عمومی.

برای رسیدن به هر یک از این اهداف پرسش‌هایی مطرح‌شده که پژوهش در پی پاسخ به آنها است، این پرسش‌ها با توجه به اهداف فوق به‌ترتیب به شرح زیرند:

۱- آیا مجموعه گزارش های مالی که یک واحد گزارشگر ارائه می‌دهد، نیاز های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ذینفعان را مطابق چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی برآورده می‌سازد؟

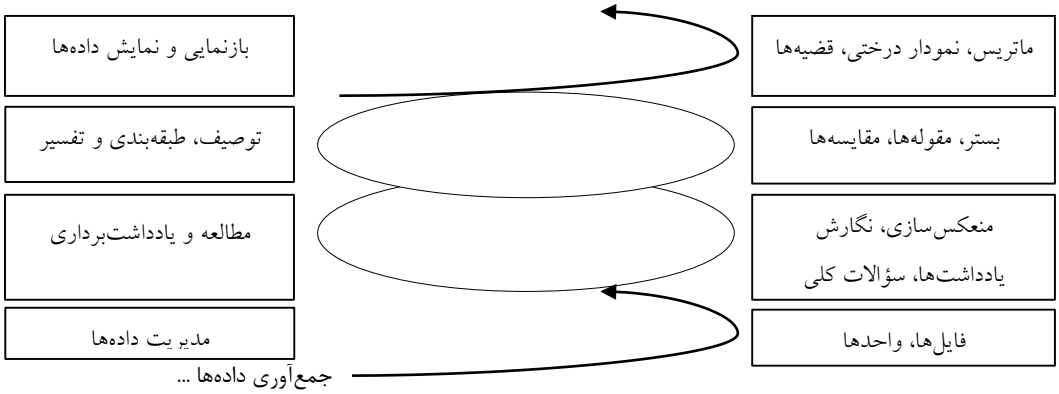
۲- انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی به چه صورت است؟ و تا چه اندازه در این خصوص فاصله انتظارات یا تفاوت دیدگاه وجود دارد؟

۳- چه راهکارهایی برای کاهش فاصله انتظارات در گزارشگری مالی در راستای تقویت هرچه بیشتر سودمندی اطلاعات وجود دارد؟

روش پژوهش

مرور ادبیات موضوعی و پژوهش های پیشین انجام‌شده در زمینه فاصله انتظارات بیان‌کنندهٔ این است که استراتژی غالب در پژوهش‌های این حوزه، انجام پژوهش‌های پیمایشی است (Reiner, 2020). درواقع پژوهش پیمایشی بر این اندیشه استوار است که اگر می‌خواهید عقیده مردم را نسبت به موضوعی – در اینجا فاصله انتظارات در گزارشگری مالی – بدانید، بهترین روش سؤال‌کردن از آنها است. انجام پژوهش‌های پیمایشی در قالب سه دسته مقطعی، طولی و دلفی است (خواجوی و قدیر یان آرانی، ۱۳۹۷) که پژوهش پیش‌رو با توجه به ماهیت اهداف و سؤالات، به صورت پیمایش مقطعی خواهد بود؛ از این رو، در این پژوهش و با هدف ارز یابی عمیق نگرش‌ها و علایق شرکت‌کنندگان در پژوهش، رویکرد کیفی، اتخاذ و با توجه به ماهیت و ابعاد مسئله پژوهش – فا صله انتظارات در گزار شگری مالی – از شیوه انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته استفاده می‌شود؛ زیرا مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته برای پژوهش‌های تبیینی و توضیحی مناسب است و پژوهش‌های زیادی در حسابداری در پی فهم نظرات و دیدگاه‌های گروه‌های مخاطب از این شیوه مصاحبه استفاده کرده‌اند (خواجوی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۷؛ Kenno Et al, 2017)؛ بنابراین، در اینجا نیز به‌کارگیری روش پژوهش کیفی ازطریق انجام مصاحبه های تخصصی برای نیل به هدف پژوهش ضرورت می‌یابد.

در این پژوهش، تجزیه‌وتحلیل داده‌های کیفی به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها در چند مرحله شامل یادداشت‌برداری و ایجاد فایل‌های متنی، کدگذاری داده‌ها، ترکیب کدها و تقلیل آنها به مقوله‌ها و درنهایت بازنمایی آنها در قالب نمودارها و جداول صورت می‌گیرد که انجام این امور ازطریق فرآیند «مارپیچ تحلیل داده‌ها[۵]» خواهد بود. نخستین مرحله این فرآیند مدیریت داده‌ها است؛ یعنی تبدیل مصاحبه‌های انجام‌شده به فایل‌های متنی و سازماندهی آنها. مرحله بعدی، مطالعه و یادداشت‌برداری متن داده‌ها است. این کار توأم با توصیف، طبقه‌بندی و تفسیر داده‌ها است که کدها یا مقوله‌ها را نمایان می‌سازد. در انتها نیز به‌منظور ارائه یافته‌های حاصل از پژوهش، داده‌ها و یافته‌های حاصل از متون در قالب نمودارها و جداول بازنمایی و ارائه می‌شوند. مراحل انجام این روش در شکل (۲) به تصویر کشیده شده است.



شکل ۲: مارپیچ تجزیه‌وتحلیل داده‌ها (کرسول، ۱۳۹۱)

Figure 2: Data Analysis Spiral, (Creswell,1391)

در این پژوهش برای کمک به تحلیل و تفسیر داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها از نرم‌افزار مکس کیودا[۶] نسخه ۲۰۲۰ استفاده شده است. این نرم‌افزار قابلیت‌های بی شماری را در اختیار پژوهشگران حوزه پژوهش کیفی قرار داده است. یکی از قابلیت های بسیار خوب این نرم‌افزار برای پژوهشگران ایرانی، قابلیت سازگاری بسیار بالا با زبان فارسی است. به‌ویژه در نسخه‌های جدید این قابلیت بهتر شده است و زبان فارسی را به‌خوبی حمایت می‌کند. همچنین، قابلیت تحلیل انواع اطلاعات علاوه بر فایل های متن مانند فایل‌های صدا و تصویر و سهولت در مدیریت و تحلیل داده ها و امکان دریافت انواع خروجی ها از دیگر مزایای این نرم‌افزار است (باباصفری، ۱۳۹۸). همچنین، برای ارزیابی اعتبار (روایی) از میان استراتژی‌های مختلف، از استراتژی بررسی و چک کردن توسط مشارکت‌کنندگان استفاده شده است (کرسول، ۱۳۹۱). در این روش، داده های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری‌ها به مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ارائه و از آنها خواسته می‌شود تا دربارهٔ صحت و اعتبار آن قضاوت کنند؛ یعنی نگرش مشارکت‌کنندگان در تحقیق را در زمینه اعتبار یافته‌ها و تفاسیر جویا می‌شود.

جامعه و نمونه پژوهش

جامعه مورد مطالعه پژوهش استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی است؛ اما نکته مهم این است که استفاده‌کنندگان چه کسانی هستند. موضوع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده گزارشگری مالی، تنوع نیازهای آنها و اینکه اطلاعات برای کدام گروه‌ها تهیه شود، همواره از مسائل و چالش‌های دانش حسابداری در مسیر تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری بوده است (Mohs, 2017). طیف‌های متنوع استفاده‌کننده می‌تواند شامل سرمایه‌گذاران و سهامداران، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان مواد و کالاها، دولت، کارکنان و به‌طور کلی عموم جامعه باشد. چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی در عین اذعان به گروه های مختلف استفاده‌کننده، به گروه استفاده‌کننده اصلی یعنی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بالفعل و بالقوه و سایر تأمین‌کنندگان منابع واحد تجاری اشاره می‌کنند. پژوهش پیش رو نیز در تحلیل تفاوت دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و فاصله انتظارات آنها در گزارشگری مالی گروه اصلی استفاده‌کننده یعنی سرمایه‌گذاران، سهامداران و اعتباردهندگان را به‌عنوان جامعه مورد مطالعه در نظر می‌گیرد.

با توجه به ماهیت کیفی پژوهش باید گفت قاعده‌ای برای اندازه نمونه بررسی شده وجود نداشته است؛ بلکه به هدف پژوهش بستگی دارد. در این راستا مشارکت‌کنندگان در پژوهش باید دارای سه ویژگی و مشخصه باشند: نخست اینکه دانش، تخصص و تجربه لازم را در زمینه مدنظر و با توجه به نیازهای اطلاعاتی و مفهومی موضوع پژوهش داشته باشند. دوم توانایی بیان دیدگاه‌ها و تجربیات خود را در این زمینه داشته باشند و سوم، تمایل و توانایی در به اشتراک گذاری این تجربیات را دارا باشند (Creswell, 1998)؛ بنابراین، با توجه به توضیحات فوق، مشارکت‌کنندگان در پژوهش شامل این موارد است:

- منظور از استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی، فعالان بازار سرمایه و تأمین‌کنندگان منابع هستند که عبارتاند از مدیران شرکت های مشاور

سرمایه‌گذاری، تحلیلگران و مدیران سبدهای سرمایه گذاری و سبدگردان ها، مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌ها، تحلیلگران، معامله‌گران فعال در کارگزاری ها و مدیران بانک ها؛ این گروه‌ها که درواقع استفاده‌کنندگان تخصصی اطلاعات گزارشگری مالی هستند، دارای مدرک و مجوز رسمی فعالیت در حوزه خود بوده‌اند و اطلاعات آنها در پایگاه‌های داده سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت بورس اوراق بهادار تهران موجود است.

- حسابرسان، گروه دوم مشارکت‌کننده در پژوهش را شامل می‌شوند؛ حسابداران رسمی که گزارش‌های حسابرسی را امضا و در مجامع عمومی شرکت‌ها قرائت می‌کنند و به پرسش‌های سهامداران پاسخ می‌دهند.

در پژوهش کیفی روش انتخاب نمونه در تضاد با نمونه‌گیری‌های آماری پژوهش‌های کمی است؛ زیرا از قبل برنامه‌ریزی شده نیست و برخلاف پژوهش‌های آماری کمی امکان قضاوت دربارهٔ اندازه نمونه در ابتدای کار و هنگام شروع جمع‌آوری و تحلیل داده نیست و تحلیل داده‌ها هم‌زمان با گردآوری آنها است و این فرآیند تکرارشونده آنقدر ادامه می یابد تا پژوهشگر به یک نقطه اشباع برسد (Strauss & Corbin, 1998)؛ بنابراین، در انجام این پژوهش نیز تا قبل از شروع فرآیند جمع‌آوری و تحلیل داده ها قضاوت درخصوص اندازه نمونه امکان‌پذیر نیست؛ یعنی نمونه‌گیری قضاوتی از قواعد و معیارهای روشمند پژوهش‌های کمی پیروی نمی‌کند. تحت این روش کسانی که تخصص و تجربه لازم را در ارتباط با مسئله پژوهش دارند، با هدف جمع‌آوری اطلاعات مربوط و با کیفیت انتخاب می‌شوند. در این راستا از تکنیک گلوله‌برفی نیز کمک گرفته می‌شود؛ یعنی از فرد مشارکت‌کننده خواسته می‌شود تا مشارکت‌کنندگان دیگری را معرفی کنند که فکر می‌کنند تخصص و تجربه لازم را در این زمینه و تمایل به مصاحبه و شرکت در انجام پژوهش را دارند. تعداد افراد مشارکت‌کننده و مصاحبه‌های انجام‌شده (تعداد نمونه) نیز از قبل مشخص نیست و بستگی به زمان رسیدن به نقطه اشباع در تجزیه‌وتحلیل‌ها دارد؛ یعنی زمانی که ابعاد و زوایای مسئله پژوهش (فاصله انتظارات) مشخص شد و انجام مصاحبه دیگر اطلاعات مربوط و جدیدی را به یافته‌ها اضافه نکند. همچنین، در این پژوهش برای کمک به تحلیل و تفسیر داده های حاصل از مصاحبه‌ها در حوزه کدگذاری و تحلیل داده های کیفی از نرم‌افزار مکس‌کیودا نسخه ۲۰۲۰ استفاده شده است.

در این پژوهش برای افزایش اعتبار و سطح دقت علمی پرسش‌های مطرح‌شده، قبل از شروع مصاحبه‌ها تعداد ۳ مصاحبه با صاحب‌نظران و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها صورت گرفت که در نگاره (۱) در قالب مصاحبه‌های الف، ب و ج مشخص شده‌اند. سپس در ادامه و با توجه به توضیحات روش و نمونه پژوهش، درمجموع تعداد ۱۸ مصاحبه تخصصی نیمه‌ساختاریافته با مشارکت‌کنندگان انجام شده است. تلاش شده است حتی‌الامکان مصاحبه‌ها به صورت حضوری باشند؛ اما با توجه به شرایط ناشی از همه‌گیری بیماری کووید ۱۹ این امکان میسر نبود و ۶۰ درصد مصاحبه‌ها حضوری و مابقی به‌صورت مجازی انجام شد. تعداد ۱۱ نفر از مشارکت‌کنندگان مرد و ۷ نفر نیز زن بودند و متوسط زمان مصاحبه‌ها ۴۵ دقیقه است. مصاحبه‌شوندگان دارای تحصیلات در رشته‌های حسابداری، مدیریت مالی و اقتصاد بوده و

تعداد ۹ نفر دارای مدرک دکتری و ۹ نفر نیز مدرک کارشناسی ارشد داشتند. نگاره ۱ گزیده‌ای توصیفی از مشخصات پژوهش و مشارکت‌کنندگان را نشان می‌دهد.

یافته‌های پژوهش

گام اول تحلیل مصاحبه‌ها، کدگذاری اولیه است که با مرور چندین باره اطلاعات مصاحبه ها و تجزیه‌وتحلیل آنها انجام شده است. این گام به‌نوعی در عموم تحلیل‌های کیفی مشترک است. پس از اتمام تحلیل ها در مرحله کدگذاری اولیه لازم است کدها مدیریت و پالایش شوند؛ البته این فرآیند نیز کاملاً رفت و برگشتی بود و با توجه به هدف این بخش از پژوهش، یعنی دستیابی به ابعاد و مؤلفه‌های فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان، کدگذاری ثانویه انجام شد و با مقایسه مداوم مفاهیم، مقولات به‌عنوان سطح انتزاعی‌تر استخراج شدند. با انجام کدگذاری محوری ارتباط مقولات با یکدیگر مشخص شد و پدیده محوری- که در اینجا فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان است – به دست آمد و ترسیم شد. برای سهولت تفسیر داده‌ها نیز در نرم‌افزار مکس‌کیودا مصاحبه‌ها در قالب فایل صوتی، ضبط و تحلیل و تفسیر شدند.

نگاره ۱: مشخصات مصاحبه‌ها و مشارکت‌کنندگان

Table 1: Characteristics of the interviews and participants

ردیف	جنسیت	شغل/ سمت	تحصیلات	حضوری/ مجازی	مدت زمان مصاحبه (دقیقه)
الف	مرد	هیئت‌علمی رشته حسابداری	دکتری حسابداری	حضوری	60
ب	مرد	هیئت‌علمی رشته حسابداری	دکتری حسابداری	حضوری	55
ج	مرد	هیئت‌علمی رشته حسابداری	دکتری حسابداری	مجازی	24
1	مرد	مدیر صندوق‌های سرمایه‌گذاری	دکتری مالی	حضوری	48
2	مرد	هیئت‌علمی رشته حسابداری	دکتری حسابداری	حضوری	37
3	زن	مدیر سرمایه‌گذاری	کارشناس ارشد مالی	حضوری	29
4	زن	مدیرعامل نهاد مالی و سرمایه‌گذاری	کارشناس ارشد مالی	حضوری	54
5	زن	مدیر تحلیل	دکتری مالی	حضوری	64
6	زن	حسابدار رسمی	کارشناس ارشد حسابداری	حضوری	51
7	مرد	مدیر سرمایه‌گذاری	دکتری مالی	حضوری	63
8	مرد	حسابدار رسمی	دکتری حسابداری	حضوری	54
9	مرد	مدیر سرمایه‌گذاری و تحلیل	کارشناس ارشد مالی	مجازی	15
10	مرد	هیئت‌مدیره و مدیر سرمایه‌گذاری	دکتری مالی	مجازی	37
11	مرد	مشاور سرمایه‌گذاری کارگزاری	دکتری بازرگانی	مجازی	55
12	زن	مدیر سرمایه‌گذاری و تحلیل	کارشناس ارشد ریاضیات مالی	حضوری	35
13	مرد	حسابدار رسمی	کارشناس ارشد حسابداری	مجازی	47
14	زن	مدیرعامل کارگزاری	دکتری حسابداری	حضوری	64
15	مرد	حسابدار رسمی	کارشناس ارشد حسابداری	مجازی	36
16	زن	مدیر صندوق‌های سرمایه‌گذاری	دکتری مالی	مجازی	30
17	مرد	حسابدار رسمی	کارشناس ارشد حسابداری	مجازی	53
18	مرد	مدیر اعتبارات بانک	کارشناس ارشد حسابداری	حضوری	45

فهرست مقوله‌های استخراج شده درنتیجهٔ تحلیل اطلاعات مصاحبه‌ها و درنهایت، رسیدن به پدیده‌محوری (فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی) به همراه فراوانی تکرار آنها به شرح نگاره (٢) است. بیشترین فراوانی مقوله مربوط به سودمندی اندک و اطلاعات ناقص بوده که هر کدام ١٤ مورد است و کمترین فراوانی و تکرار نیز مربوط به بیان سلامت مالی به‌عنوان هدف گزارشگری بوده است که تنها در ٢ مورد مشارکت‌کنندگان به آن اشاره کرده‌اند.

نگاره ٢: فهرست مقوله‌های استخراج‌شده از تحلیل مصاحبه‌ها

Table 2: List of categories extracted from the analysis of interviews

فهرست مقوله‌ها	فراوانی
نقش ساختار حاکمیتی شرکت	٥
بیان سلامت مالی	٢
یکی از منابع تصمیم‌گیری	٤
لزوم رعایت مقررات و الزامات	٧
پوشش ناقص وظیفه مباشرت مدیریت	٩
سودمندی اندک	١٤
حجم زیاد اطلاعات	٦
اطلاعات ناقص	١٤
اطلاعات گذشته‌نگر	٥
اطلاعات تاریخ‌گذشته	٣
نقش تأییدکنندگی	٥
پیچیدگی اطلاعات	١٠
تغییر قالب و محتوا	١١
عدم سازگاری با تغییرات محیطی	٤
قضاوت‌ها و برآوردهای غیر دقیق	٥
ارتباط اجزای اطلاعات	٥
جمع کل	١٠٩

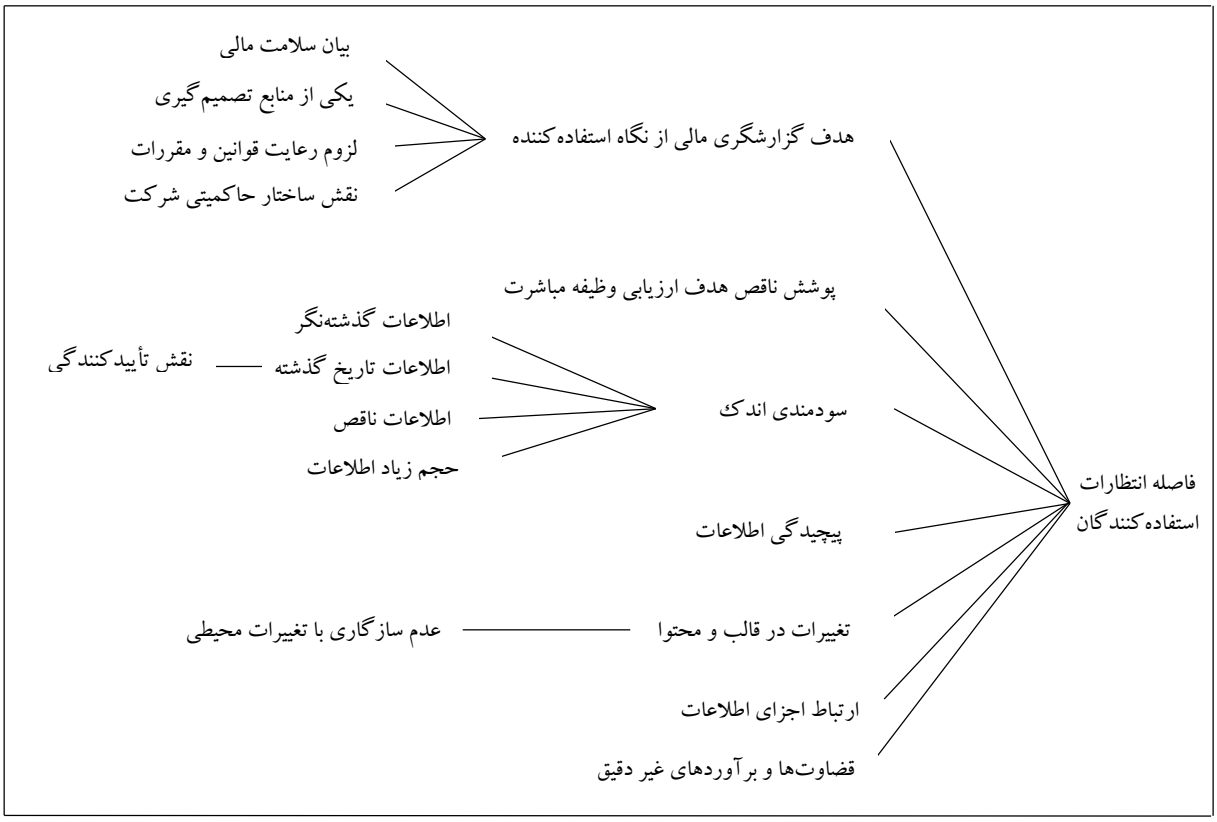
منبع: یافته‌های پژوهش

در ادامه برای اینکه تصویر واضح‌تری از روابط مقوله‌ها و مفاهیم نگاره فوق برای تحلیل فاصله انتظارات به دست آید، روابط میان این مقوله‌ها در شکل (٣) به تصویر کشیده شده که بیان‌کنندهٔ ابعاد و مؤلفه‌های فاصله انتظارات است. از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و در توافق با چارچوب‌های نظری گزارشگری‌مالی، ارائه اطلاعات مفید برای کمک به تصمیم‌گیری می‌تواند هدف گزارشگری مالی باشد و آنها در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری خود از آن استفاده می‌کنند؛ هرچند این اطلاعات مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده در فرآیند تصمیم‌گیری نیست. پژوهش‌های پیشین نیز چنین نتیجه‌گیری‌هایی داشته‌اند

(Myddelton, 2004). در اینجا نیز نتایج نشان می‌دهند به ندرت ممکن است حالتی پیش بیاید که یک سرمایه‌گذار تصمیم‌گیری درخصوص خرید، فروش یا نگهداری یک سرمایه‌گذاری را صرفاً براساس اطلاعات گزارشگری مالی انجام دهد. مشارکت‌کنندگان عقیده دارند صورت‌های مالی صرفاً اعداد و ارقام را به شکل کمی و در قالب واحد پولی در بر دارند که تحت تأثیر قواعد و استانداردهای حسابداری تهیه شده است؛ در حالی که آنها به سایر منابع اطلاعاتی مربوط برای تصمیم‌گیری خود اشاره دارند که اطلاعات آن در صورت‌های مالی یافت نمی‌شود؛ بنابراین، گزارشگری مالی را در ارائه تصویری جامع و کامل از شرکت گزارش‌دهنده، ناکافی می‌بینند. به عبارت دیگر، در عین اذعان به اهمیت صورت‌های مالی در تصمیم‌های آنان، به عوامل دیگری در تصمیم‌گیری نهایی خود اشاره دارند؛ یعنی همان عوامل بیرونی که در محیط فعالیت شرکت‌ها وجود داشته و بر تصمیم سرمایه‌گذاران اثرگذار است. عواملی همچون وضعیت اقتصاد، تغییر و تحولات سیاسی، رقبای شرکت و پیشرفت‌های فناوری که خارج از قلمرو گزارشگری مالی هستند. همچنین، بیان سلامت مالی واحد گزارشگر از نگاه مشارکت‌کنندگان هدف مهم گزارشگری مالی بوده و ارائه اطلاعات مالی باید با هدف بیان صریح، درست و منصفانه عملکرد و وضعیت واحد گزارشگر باشد. این نگاه بیشتر مدنظر حسابرسان است؛ زیرا آنها با توجه به ماهیت حرفه خود بیشتر با مفاهیم «درست و منصفانه بودن» و «اهمیت» سر و کار دارند؛ با این حال، همین هدف نیز از نگاه مشارکت‌کنندگان، تفسیرهای بعضاً متفاوتی دارد؛ برای مثال، حسابرسان هدف ارائه درست و منصفانه اطلاعات را صرفاً به اطلاعات مالی موجود در صورت‌های مالی محدود دانسته که متر و معیار آن استانداردهای حسابداری است؛ در حالی که سرمایه‌گذاران، جنبه‌های گسترده‌تری را برای ارائه منصفانه و درست در ذهن خود متصورند؛ ابعادی همچون ارائه درست و منصفانه عملیات کسب‌وکار، سلامت مالی و استحکام واحد گزارشگر که در وضعیت کنونی گزارشگری مالی، می‌توان آن را در زمره انتظارات نامعقول قلمداد کرد. ذهنیت بخشی دیگر از مشارکت‌کنندگان (۷ مورد از مصاحبه شوندگان) در پژوهش به هدف گزارشگری مالی و انتشار اطلاعات مالی از سوی شرکت‌ها، مطابقت با قوانین و مقررات و الزامات ناظر بر آن است. آنها غالب‌بودن چنین دیدگاهی نسبت به گزارشگری مالی را مانعی بر سر راه قابلیت فهم اطلاعات مالی قلمداد می‌کنند. همچنین، برخی از مشارکت‌کنندگان نقش ساختارهای حاکمیتی شرکت و تضاد منافع میان ذینفعان را در ارائه اطلاعات سودمند دخیل می‌دانند و حتی ساختار حاکمیت شرکتی را از عوامل مهم در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری خود می‌دانند.

انتظارات مشارکت‌کنندگان در زمینه ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت به‌عنوان هدف دیگر گزارشگری مالی طیف وسیعی را شامل شده است که گاهی می‌توان آن را ناشی از مقررات‌گذاری ناقص، عملکرد ناقص در به‌کارگیری استانداردها و مقررات کنونی و حتی انتظارات نامعقول قلمداد کرد. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، زمانی می‌توان گفت گزارشگری مالی در ارزیابی وظیفه مباشرت کمک می‌کند که این اطلاعات مالی نشان دهد شرکت از یک ساختار کنترل

داخلی دقیق و درست برخوردار است و میزان کارایی آن را در انجام عملیات برای ارزیابی استفاده‌کننده به تصویر بکشد. به عبارت دیگر، گزارشگری مالی توانایی مدیریت را در استفاده از منابع به شیوه‌ای اقتصادی نشان دهد. در این زمینه، میان دیدگاه سرمایه‌گذاران و حسابرسان تفاوت‌هایی وجود دارد. دیدگاه حسابرسان عمدتاً این است که صورت‌های مالی اطلاعاتی دارد که نشان می‌دهد مدیران شرکت وظایف و مسئولیت‌های خود را چگونه انجام داده‌اند و بنابراین، برای ارزیابی گذشته مدیران و تا حدودی تحت تأثیر قرار دادن اقدامات آتی آنان سودمند است. به عبارت دیگر، حسابرسان ارزیابی وظیفه مباشرت را به گزارشگری عملکرد مالی و بیان وضعیت امور تحت الزامات کنونی استانداردهای حسابداری محدود می‌کنند. آنها برخلاف سرمایه‌گذاران در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت به موضوعاتی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در به‌کارگیری منابع شرکت بی‌رغبت بوده‌اند و اظهار می‌دارند که حسابداری در موقعیتی نیست تا در بارهٔ چنین موضوعاتی گزارشگری کند؛ بنابراین، چنین انتظاراتی از گزارشگری مالی نامعقول به نظر می‌رسد. به‌علاوه، از دیدگاه حسابرسان، صورت‌های مالی را نباید به‌تنهایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در نظر گرفت؛ به‌ویژه از آنجا که عملکرد شرکت می‌تواند متأثر از عواملی بیرونی باشد، خارج از کنترل مدیریت است.



شکل ۳: ابعاد فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی

Figure 3: The dimensions of the users' expectations gap in financial reporting

منبع: یافته‌های پژوهش

در ادامه، نتیجه‌گیری حاصل از انجام پژوهش در قالب پاسخ به پرسش‌ها و در راستای اهداف آن توضیح داده می‌شود.

پرسش ۱: «آیا مجموعه گزارش‌های مالی که یک واحد گزارشگر ارائه می‌کند، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و ذینفعان را مطابق چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی برآورده می‌سازد؟»

نتایج پژوهش در این خصوص بیان‌کنندهٔ این است که در رابطه با هدف گزارشگری مالی فاصله انتظارات میان استفاده‌کنندگان و چارچوب های نظری گزارشگری مالی وجود ندارد و آنها نیز ارائه اطلاعات مفید برای کمک به تصمیم‌گیری را هدف گزارشگری مالی می‌دانند؛ با این تفاوت که از نگاه آنها محتوای کنونی اطلاعات مالی فاقد همه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است. در کنار این موضوع، یکی از اهداف گزارشگری مالی از نگاه مشارکت‌کنندگان، بیان سلامت مالی واحد گزارشگر است که جنبه‌های گسترده‌ای همچون ارائه درست و منصفانه عملیات کسب‌وکار و استحکام واحد گزارشگر را شامل شده و گزارشگری مالی کنونی فاقد آن است. مشارکت‌کنندگان علت عدم توفیق در این زمینه را تلاش تهیه‌کننده در جهت مطابقت با قوانین و مقررات و الزامات نهادهای ناظر دانسته‌اند؛ به طوری که غالب‌بودن چنین دیدگاهی نزد تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی مانعی بر سر راه سودمندی اطلاعات است؛ البته در کنار این موضوع، نقش ساختارهای حاکمیت شرکتی و تضاد منافع میان ذینفعان نیز از عوامل مؤثر اشاره‌شده در ارائه اطلاعات سودمند بوده است؛ به گونه‌ای که از مؤلفه‌های مهم در تصمیم‌گیری است و گزارشگری مالی کنونی باید دربارهٔ ساختار حاکمیت شرکتی که مورد توجه بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران است، اطلاعات سودمند کافی در اختیار قرار دهد.

انتظارات استفاده‌کنندگان درخصوص هدف ارزیابی ایفای وظیفه مباشرت مدیریت، هم ناشی از عدم وضع مقررات و الزامات و هم ناشی از به‌کارگیری ناقص مقررات کنونی است؛ حتی می‌توان برخی از انتظارات را نیز نامعقول و غیرمنطقی قلمداد کرد. در این رابطه نیاز به وضع مقررات جدید یا ایجاد تغییرات در نحوه ارائه اطلاعات به‌ویژه صورت سود و زیان در کنار افشای اطلاعات به شیوه‌ای موثرتر دیده می شود تا بتوان با کاهش فاصله ها و تفاوت دیدگاه ها سودمندی اطلاعات را تقویت کرد که پیشنهادها و راهکارها در این خصوص در پاسخ به پرسش شماره ۳ بیان می‌شوند؛ اما در رابطه با انتظارات نامعقول، ارائه اطلاعات با هدف ارزیابی وظیفه مباشرت موضوعاتی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در به‌کارگیری منابع شرکت از سوی مشارکت‌کنندگان مطرح شده است که البته از دیدگاه بخشی دیگر از مشارکت‌کنندگان، به‌ویژه حسابرسان غیر منطقی بود و حسابداری را در موقعیتی نمی‌بینند که دربارهٔ چنین موضوعاتی گزارشگری کند. حسابرسان عقیده دارند صورت‌های مالی را نمی‌توان به‌تنهایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت در نظر گرفت؛ به‌ویژه از آنجا که عملکرد شرکت می‌تواند متأثر از عوامل بیرونی باشد که خارج از کنترل مدیریت است. به نظر آنها راهکار مؤثر در کاهش فاصله انتظارات در این

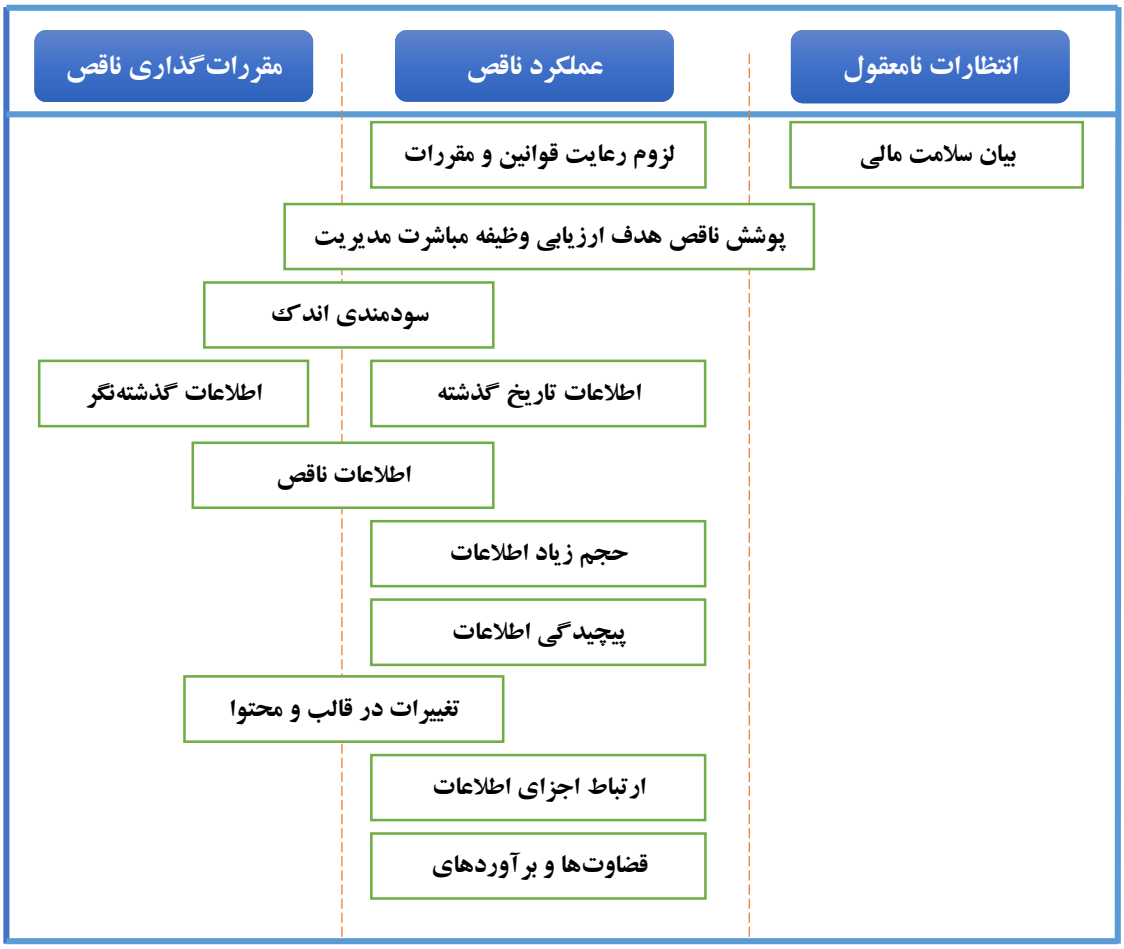
خصوص، آموزش استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی و تقویت سواد مالی آنها است.

پرسش ۲: «انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی به چه صورت است؟ تا چه اندازه در این خصوص فاصله انتظارات یا تفاوت دیدگاه وجود دارد؟»

از نگاه مشارکت‌کنندگان، اطلاعات مالی منتشرشدهٔ شرکت‌ها دارای سودمندی اندک بوده است که می‌تواند به دلیل ویژگی هایی چون گذشته‌نگر و تاریخ‌گذشته بودن این اطلاعات باشد که البته در عین اینکه در حجم زیاد و اغلب غیر ضروری منتشر می‌شود، از جنبه‌هایی نیز ناقص است. در کنار این موضوع، ارائه اطلاعات، توأم با پیچیدگی است و تغییرات در قالب و محتوای آن سازگار با تغییرات محیطی و شرایط خاص شرکت‌های گزارش‌دهنده نیست. روابط میان اجزای مختلف اطلاعات صریح و روشن نبوده و محدودیت‌ها، دامنه و حدود گزارشگری مالی به‌خوبی تبیین نشده‌اند. برای جمع‌بندی یافته‌های پژوهش و اینکه بتوان راهکارهای مؤثر به‌منظور کاهش این فاصله – که درواقع پاسخ پرسش شماره ۳ است – پیشنهاد داد، علل شکل‌گیری فاصله انتظارات با استفاده از مدل پورتر (تشریح شده در بخش ادبیات موضوعی) در شکل ٤ ترسیم شده‌اند. برخی مؤلفه‌های فاصله انتظارات را می‌توان ناشی از مقررات‌گذاری ناقص دانست؛ همچون ویژگی گذشته‌نگر بودن اطلاعات. به عبارت دیگر، تصمیمات سرمایه‌گذاری به جای آنکه مبتنی بر آنچه در گذشته رخ داده است باشد، براساس انتظار رخدادهای آتی است؛ اما گزارشگری مالی فعلی حاوی نتایج عملکرد گذشته واحد گزارشگر است و اطلاعاتی دربارهٔ چشم‌اندازهای آتی و عملکرد آینده آن، یعنی همان چیزی که مورد تقاضا است، ارائه نمی‌دهد. این موضوع همچنین می‌تواند از دلایل ناقص‌بودن اطلاعات مالی منتشرشدهٔ شرکت‌ها باشد که در کنار چالش‌هایی همچون عدم امکان شناسایی و اندازه‌گیری برخی از دارایی‌ها مثل دارایی‌های نامشهود، سرمایه انسانی، ارزش برند و دانش فنی به‌ویژه در شرکت‌های دانش‌بنیان، ارزش‌های تاریخی دارایی‌های ثابت، زمین و ساختمان با وجود تورم بالای کنونی و عدم افشای مناسب دربارهٔ آنها، ابزارهای مالی و موضوع شناخت، اندازه‌گیری و افشای آنها بیان‌کنندهٔ ناقص‌بودن اطلاعات مالی منتشر شده است که می‌توان آن را نشأت‌گرفته از ضعف در استانداردگذاری حسابداری دانست.

علاوه بر موارد فوق، افشای نامناسب اطلاعات درخصوص موضوع‌هایی چون معاملات اشخاص وابسته، تعدیلات سنواتی، درآمدهای ارزی و تجزیه سنی مطالبات به اذعان مشارکت‌کنندگان، بیان‌کنندهٔ ناقص‌بودن اطلاعات است که می‌توان آن را ناشی از عدم افشای اطلاعات از سوی تهیه‌کنندگان متناسب با شرایط خاص هر شرکت دانست. به عبارت دیگر، ارائه اطلاعات گاهی غیر ضروری و در حجم زیاد بدون توجه به ویژگی واحد گزارشگر را می‌توان فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی دانست که بیشتر موارد به دلیل عملکرد ناقص در گزارشگری مالی است و ریشه آن هم در تصمیم‌گیری درخصوص این است که چه اطلاعاتی مفیدند و به چه صورت افشا شوند؛ موضوعی که نیازمند قضاوت از سوی

تهیه‌کنندگان است؛ بنابراین، چالش اصلی در این زمینه را باید در حوزه افشا جست. به عبارت دیگر، راهکار پیشنهادی برای کاهش فاصله انتظارات گزارشگری مالی، به‌ویژه دربارهٔ سودمندی اندک اطلاعات و ناقص‌بودن آن، حجم زیاد و پیچیدگی اطلاعات را می‌توان ازطریق ایجاد ابتکاراتی در زمینه افشا و بهبود آن مطرح کرد تا سودمندی اطلاعات نزد استفاده‌کننده تقویت شود. راهکارهای پیشنهادی در این خصوص نیز پاسخ پرسش سوم پژوهش است که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.



شکل ٤: دلایل فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی

Figure 4: Reasons for the expectations gap of financial reporting users

منبع: یافته‌های پژوهش

پرسش ۳: «چه راهکارهایی برای کاهش فاصله انتظارات در گزارشگری مالی در راستای تقویت هرچه بیشتر سودمندی اطلاعات وجود دارد؟»

فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان، بیشتر ناشی از عملکرد ناقص گزارشگری مالی است؛ یعنی تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی مقررات و استانداردهای

کنونی حسابداری را آن‌گونه که باید، به کار نمی‌گیرند؛ البته مواردی نیز دیده می‌شود که به دلیل استانداردگذاری ناقص یا ناکافی است یا اینکه به‌نوعی انتظارات نامعقول از جانب استفاده‌کنندگان است؛ بنابراین، راهکارهای پیشنهادی به‌منظور کاهش فاصله انتظارات در گزارشگری مالی را با توجه به نتایج تحلیل مصاحبه‌های مشارکت‌کنندگان در بخش قبل می‌توان در ارتباط با استاندارد حسابداری شماره یک، یعنی «ارائه صورت‌های مالی»، هم در بخش ساختار و محتوای اطلاعات و هم در بخش یادداشت‌های توضیحی و نحوه افشای آن مطرح کرد؛ برای مثال، از نگاه مشارکت‌کنندگان، اطلاعات مالی منتشرشده، هدف ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت را به‌صورت ناقص پوشش می‌دهند؛ شاخص‌های ارزیابی عملکرد در آن دیده نمی‌شوند؛ نسبت‌های مالی، روندها و تغییرات به‌صورت انواع نمودارها افشا نمی‌شوند؛ یا صورت سود و زیان به‌عنوان اصلی‌ترین گزارش برای ارزیابی وظیفه مباشرت، اطلاعات محدودی در این زمینه در اختیار می‌گذارد؛ البته در این زمینه، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نسبت به چنین چالشی واقف است و در سال ۲۰۱۹ به دنبال تقاضای زیاد از سوی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌ویژه سهامداران و در پاسخ به نگرانی‌های آنها درخصوص شفافیت و قابلیت مقایسه گزارشگری عملکرد شرکت‌ها، یک پیش‌نویس اولیه[۷] با عنوان «ارائه و افشای عمومی اطلاعات»[۸] منتشر کرد. این پیش‌نویس پیشنهادهایی برای ارائه و افشا در صورت‌های مالی با تمرکز بر صورت سود و زیان دارد که در صورت نهایی‌شدن جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره یک، یعنی «ارائه صورت‌های مالی» می‌شود. در این پیش‌نویس در پاسخ به دغدغه استفاده‌کنندگان درخصوص گزارشگری عملکرد، پیشنهاد شده است صورت سود و زیان در قالب چهار زیرمجموعه فرعی جدید شامل عملیات اصلی، سود و زیان زیرمجموعه‌ها و مشارکت‌های خاص، نتایج عملیات سرمایه‌گذاری و نتایج عملیات تأمین مالی ارائه شود تا بررسی عملکرد در کنار صورت جریان وجوه نقد تسهیل شود. همچنین، شرکت‌ها در کنار معیارهای تعریف‌شدهٔ اندازه‌گیری عملکرد، ملزم به افشای شاخص‌های سنجش عملکرد هستند که مدیریت طراحی می‌کند (IASB, 2019).

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

این پژوهش، توصیفی (غیر آزمایشی) از نوع پیمایش و نظرسنجی بوده است. هدف این پژوهش، بررسی دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی نسبت به اهداف آن و پیامی بود که ازطریق آن منتقل می‌شود، تا از این طریق فاصله انتظارات نسبت به گزارشگری مالی تحلیل شود. پژوهش با توجه به اهداف و پرسش‌های آن به روش کیفی انجام شد و ازطریق مصاحبه‌های تخصصی نیمه‌ساختاریافته، اطلاعات و داده‌های لازم از مشارکت‌کنندگان، گردآوری شدند و درنتیجه، فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی از جنبه‌های مختلف ترسیم شد و تفاوت دیدگاه‌ها در این حوزه به دست آمد.

مشارکت‌کنندگان در پژوهش در موارد متعدد به موضوعاتی اشاره دارند که در عین استفاده از اطلاعات

گزارشگری مالی بیان‌کنندهٔ سودمندی اندک اطلاعات مالی منتشرشده شرکت‌ها در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری است. سودمندی اندک گزارشگری مالی از نگاه مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ناشی از ویژگی‌هایی همچون گذشته‌نگر بودن، تاریخ گذشته و قدیمی‌بودن و ناقص‌بودن اطلاعات گزارشگری مالی است. به عبارت دیگر، ذهنیت مشارکت‌کنندگان به این صورت است که گزارشگری مالی به دلیل اینکه حاوی اطلاعات گذشته‌نگر، تاریخ گذشته، ناقص و در حجم زیاد است، نمی‌تواند همه اطلاعات لازم را برای تصمیم‌گیری اقتصادی فراهم کند. به عقیده مشارکت‌کنندگان، گزارشگری مالی حاوی اطلاعاتی است که قبلاً در انتظارات سرمایه‌گذاران و درنتیجه، قیمت‌های سهام انعکاس یافته است؛ زیرا سرمایه‌گذاران از کانال‌های دیگری همچون شفاف‌سازی‌های شرکت‌ها و کنفرانس‌های خبری مدیران، اطلاعات لازم را دریافت کرده‌اند. آنها ارقام موجود در گزارشگری مالی را که پس از اتمام دوره مدنظر منتشر می‌شود، چندان برای تصمیمات سرمایه‌گذاری سودمند نمی‌بینند. معنای دیگر این سخن آن است که به نظر نمی‌رسد پس از انتشار اطلاعات گزارشگری مالی انتظارات بازار تغییر کند و واکنش‌های معناداری از خود نشان دهد. موضوعی که پیش‌تر در برخی از مطالعات تجربی تأیید شده است (McInnes et, l,2007; Campbell & Slack, 2008)؛ البته این موضوع باعث شده است نقش گزارشگری مالی به محض انتشار آن به تأیید یا تصحیح انتظارات گذشته سرمایه‌گذاران تغییر یابد. به عبارت دیگر، مجموع ویژگی‌های تاریخ‌گذشته و گذشته‌نگر بودن اطلاعات مالی منتشرشدهٔ شرکت‌ها باعث شده است استفاده‌کنندگان در تأیید یا تصحیح انتظارات گذشته خود به آن رجوع کنند و نقش تأییدکنندگی را برای این اطلاعات قائل باشند.

از نگاه مشارکت‌کنندگان، گزارشگری مالی از جنبه‌هایی فاقد اطلاعات لازم بوده و ناقص است. جنبه‌هایی همچون نسبت‌ها و مقایسه‌های بین شرکتی، اطلاعات دربارهٔ برنامه‌های آتی و همچنین، اطلاعات کیفی که در توضیحات مشارکت‌کنندگان به آنها اشاره شده است. موضوع ناقص‌بودن اطلاعات مالی منتشرشده در میان سایر موضوعات، بیشترین توجه را از سوی مشارکت‌کنندگان به خود اختصاص داده است. در ۱۴ مورد مشارکت‌کنندگان از زوایای مختلف به ناقص‌بودن اطلاعات اشاره کرده‌اند که در دو دسته کلی نقص اطلاعات به دلیل استانداردگذاری ناقص و نقص اطلاعات به دلیل عملکرد ناقص (ناشی از به کارگیری ناقص مقررات کنونی) هستند. نقص‌هایی همچون عدم امکان شناسایی و اندازه‌گیری برخی دارایی‌ها مانند سرمایه‌های انسانی و دارایی‌های نامشهودی مانند ارزش برند و دانش فنی، به‌ویژه در شرکت‌های دانش‌بنیان، ارزش‌های تاریخی دارایی‌های ثابت، زمین و ساختمان و عدم افشای اطلاعات مناسب دربارهٔ آنها، ابزارهای مالی و موضوع شناخت، اندازه‌گیری و افشای آنها بیان‌کنندهٔ نقص اطلاعات مالی ناشی از استانداردگذاری ناقص است؛ در حالی که افشای نامناسب اطلاعات درخصوص موضوعاتی چون معاملات اشخاص وابسته، تعدیلات سنواتی، درآمدهای ارزی و تجزیه سنی مطالبات، ناقص‌بودن اطلاعات را از جنبه به‌کارگیری ناقص مقررات کنونی

نشان می‌دهد. در کنار این موضوع، حجم زیاد اطلاعات گزارشگری مالی از دلایل سودمندی اندک آن بیان شده است. درواقع به عقیده مشارکت‌کنندگان، به مرور زمان حجم اطلاعات صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست آن و همچنین، سایر اطلاعات منتشرشده از سوی شرکت‌ها به‌شدت افزایش یافته و فرآیند گزارشگری مالی بیشتر با هدف رعایت الزامات و مقررات نهادهای ناظر بوده است و به‌نوعی مدیران شرکت‌ها به‌منظور دفع ریسک‌های ناشی از قوانین و مقررات ناظر به انتشار هرچه بیشتر اطلاعات اقدام می‌کنند؛ بنابراین، درنتیجهٔ حجم زیاد اطلاعات، فهم مناسب محتوای اطلاعات گزارشگری مالی از سوی استفاده‌کننده دچار اختلال می‌شود؛ در حالی که خواست و نیاز استفاده‌کنندگان در این خصوص، ارائه اطلاعات مفید و مختصر با برجسته‌کردن اطلاعات کلیدی و بیان آن به زبانی ساده است. به عبارت دیگر، ارائه اطلاعات زیاد لزوماً به معنای ارائه اطلاعات سودمند نیست.

نتایج بررسی‌ها و تفسیر اطلاعات مصاحبه‌ها بیان‌کنندهٔ این است که اطلاعات گزارشگری مالی به شکل غیر ضروری پیچیده شده و به‌مرور زمان این وضعیت تشدید شده است. سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند اطلاعات را به‌صورت واضح، ساده و صریح دریافت کنند که در آن ارقام و اعداد کلیدی با زبان ساده توصیف شده باشند. همچنین، چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی بیان می‌دارند اطلاعات پیچیده نباید صرفاً به این دلیل که فهم آن می‌تواند مشکل باشد، از صورت‌های مالی حذف شوند؛ بنابراین، موقعیت چالشی برای تهیه‌کنندگان اطلاعات پیش می‌آید که باید میان این دو وضعیت تعادل برقرار کنند و باید اذعان کرد رسیدن به یک چنین تعادل ظریف و حساسی در عمل می‌تواند دشوار باشد. همچنین، به عقیده مشارکت‌کنندگان، ارائه اطلاعات به شکل تخصصی و توأم با اصطلاحات فنی خاص حرفه، با هدف حفظ جایگاه حسابداری در جامعه است. هرچند پیچیدگی در گزارشگری مالی حاصل انعکاس پیچیدگی در محیط اقتصادی، رشد بازارهای مالی و پیچیده‌ترشدن ساختارهای سازمانی بنگاه‌های اقتصادی است، ارائه اطلاعات به‌صورت ساده و مختصر و به گونه‌ای که به‌آسانی بتوان با آن ارتباط گرفت، خواست و نیاز استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی است.

در طول انجام مصاحبه‌های تخصصی، مشارکت‌کنندگان به تغییرات زیاد در قالب و محتوای اطلاعات مالی منتشرشدهٔ شرکت‌ها و سازگارنبودن آن با تغییرات محیطی اشاره داشته‌اند و آن را مانعی بر سر راه ارائه اطلاعات سودمند در گزارشگری مالی می‌دانند. به عبارت دیگر، در حالی که از نگاه گزارشگری مالی چنین تغییراتی در جهت تلاش هرچه بیشتر برای ارائه اطلاعات مفید و سودمند در تصمیم‌گیری است، مشارکت‌کنندگان عقیده دارند تغییرات در قالب و محتوای اطلاعات مالی، مانعی بر سر راه قابلیت فهم این اطلاعات است و امکان انجام مقایسه‌های بین شرکتی را برای آنها مشکل می‌کند. موضوع بعدی این است که داده‌ها و اطلاعات موجود در گزارشگری مالی به همدیگر مرتبط بوده و استفاده از این اطلاعات در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری نیازمند شناخت ارتباطات متقابل آنها است. به‌طبع برای درک بهتر محتوای اطلاعات، بیان ساده و روشن این روابط بسیار مفید

خواهد بود. موضوعی که مشارکت‌کنندگان به ضعف در این زمینه اشاره داشتند؛ با این توضیح که روابط میان اجزای مختلف اطلاعات برای استفاده‌کنندگان شناخته‌شده نیست و آنها عدم بیان صریح و روشن روابط میان اجزای اطلاعات را تعمدی و از سوی تهیه‌کننده می‌دانند. همچنین، به نظر گروهی دیگر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش، به‌ویژه حسابرسان، سطح آموزش و سواد مالی استفاده‌کنندگان نیاز به ارتقا و بهبود دارد. از توضیحات مشارکت‌کنندگان مشاهده می‌شود عمدتاً درک و شناخت کافی حتی نسبت به جنبه‌های اساسی گزارشگری مالی ازجمله دامنه شمول و محدودیت‌های صورت‌های مالی یا فرآیند تهیه یک مجموعه از صورت‌های مالی نداشتند و بدون چنین آگاهی و دانشی از این اطلاعات برای تحلیل‌های خود استفاده می‌کنند.

استفاده از قضاوت و برآورد از سوی تهیه‌کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی، امری اجتناب ناپذیر در حسابداری است. همواره فرض بر این بوده است که مدیریت حین تهیه اطلاعات مالی بهترین قضاوت‌ها و برآوردها را بر مبنای اطلاعات موجود انجام می‌دهد؛ اما انتظارات سرمایه‌گذاران در این خصوص نشان می‌دهد نخست، محدودیت‌ها و حدود و ثغور گزارشگری مالی به‌خوبی برای آنها تبیین نشده‌اند. مشارکت‌کنندگانی که با موضوع آشنایی داشتند و آن را لازمه گزارشگری مالی می‌دانستند معتقد بودند در عمده موارد قضاوت‌ها و برآوردهای تهیه‌کننده، اطلاعات دقیق نبوده و حتی در راستای اهداف و منافع مدیریت بوده‌اند و نمی‌توان زیاد به آن اتکا کرد.

محدودیت‌های پژوهش

یک محدودیت مهم در مسیر انجام پژوهش پیش‌رو، وجود استفاده‌کنندگان مختلف اطلاعات گزارشگری مالی و نیازهای اطلاعاتی متنوع آنها است. در این پژوهش برای بررسی فاصله انتظارات گزارشگری مالی، دیدگاه‌های سهامداران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت‌ها بررسی شدند که به اذعان چارچوب‌های نظری گزارشگری مالی استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات هستند؛ اما با این حال گوناگونی گروه‌های استفاده‌کننده شامل سهامداران، وام‌دهندگان، کارکنان، دولت، فراهم‌کنندگان منابع و مشتریان و به‌طور کلی عموم جامعه به‌عنوان دینفعان و تنوع نیازهای اطلاعاتی آنها از مسائل بنیادین نئوری حسابداری بوده‌اند (Mohs, 2017)؛ حتی می‌تواند در تشدید فاصله انتظارات گزارشگری مالی اثرگذار باشد. محدودیت دیگر پژوهش این است که برای نخستین‌بار و با رویکردی جدید سراغ استفاده‌کنندگان رفته، تفاوت دیدگاهای آنها با اهداف و محتوای کنونی گزارشگری مالی با عنوان فاصله انتظارات بررسی شد؛ زیرا همان‌طور که در بخش مبانی نظری بیان شد پژوهش‌های پیشین در حوزه فاصله انتظارات، به حوزه حسابرسی توجه داشته‌اند و از این حیث، این پژوهش پیشرو است؛ هرچند این موضوع باعث شد از این نظر با محدودیت مواجه باشد؛ زیرا به دلیل نبود پژوهش‌های داخلی و خارجی مشابه، امکان مقایسه یافته‌ها با نتایج آنها وجود ندارد.

پیشنهادهای پژوهش

براساس یافته‌های پژوهش، فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان، بیشتر ناشی از عملکرد ناقص

گزارشگری مالی است؛ یعنی تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی مقررات و استانداردهای کنونی حسابداری را آن‌گونه که باید، به کار نمی‌گیرند؛ بنابراین، راهکارهای پیشنهادی به‌منظور کاهش فاصله انتظارات در گزارشگری مالی در ارتباط با استاندارد حسابداری شماره یک، یعنی «ارائه صورت‌های مالی» هم در بخش ساختار و محتوای اطلاعات و هم در بخش یادداشت‌های توضیحی و نحوه افشای آن مطرح می شوند. این ا ستاندارد در حال حا ضر الزامات کلی درباره ارائه صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند. راهکارهای پیشنهادی در رابطه با نحوه ارائه اطلاعات طبق الزامات استاندارد شماره یک شامل تغییر قالب صورت سود و زیان و طراحی شاخص های ارزیابی عملکرد، پیشنهاد راهنمای عمومی افشای اطلاعات و افشای اطلاعات سیاست‌ها، قضاوت‌ها و برآوردهای مبنای تهیه اطلاعات است.

در این رابطه نیز هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، پیشنهادهایی را در قالب یک پروژه با عنوان «اصول برقراری ارتباط مؤثر در گزارشگری مالی» مطرح کرده است. در این پروژه، هفت اصل تعریف شده است؛ ازجمله اینکه برای افشای اطلاعات به جای اینکه از یک ز بان کلی و توأم با تکرار واضحات استفاده شود، اطلاعات باید خاص واحد گزارشگر باشد. همچنین، بدون اینکه اطلاعات مهم از قلم بیافتد یا با انبوه اطلاعات غیرضروری انباشته شود، اطلاعات به شکل ساده و مستقیم ارائه شوند. سازماندهی اطلاعات هم باید به گونه‌ای باشد که مو ضوعات مهم را برای ا ستفاده‌کننده برج سته کند و در این راستا ارتباط و پیو ند میان اجزای مختلف اطلا عات به گو نه‌ای باشد که حرکت میان انبوه اطلاعات و دسترسی به اطلاعات مرتبط به هم را بهبود بخشد. همچنین، افشای اطلا عات نبا ید به‌صورتی باشد که در بخش‌های مختلف به‌صورت غیر ضروری تکرار شود. مو ضوع بعدی این ا ست که در عین تلاش برای ارائه اطلاعات متنا سب با شرایط خاص واحد گزارش‌دهنده، باید افشای اطلاعات به گونه‌ای باشد که قابلیت مقایسه با واحدهای دیگر و همچنین، دوره‌های مختلف گزارشگری، بدون به خطر انداختن ویژگی سودمندی اطلاعات بهینه شود و درنهایت اینکه متناسب با نوع اطلاعات، فرمت و قالب متنا سب برای افشا انتخاب شود؛ برای مثال، در موارد متن های روایی طولانی از فهرست عناوین استفاده شود یا برای داده‌هایی همچون تعدیلات سنواتی، تجزیه سنی مطالبات و ... از جداول و نمودارها کمک گرفته شود (IASB, 2017a ؛ IASB, 2017b).

بنابراین، براساس یافته های پژوهش، فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان، بیشتر ناشی از عملکرد ناقص گزارشگری مالی است؛ یعنی تهیه‌کنندگان اطلا عات مالی مقررات و است ا ندارد های کنونی حسابداری را آن‌گونه که باید، به کار نمی‌گیرند؛ بنابراین، راهکارهای پیشنهادی به‌منظور کاهش فا صله انتظارات در گزارشگری مالی با توجه به یافته‌های پژوهش در ارتباط با استاندارد حسابداری شماره یک، یعنی «ارائه صورت‌های مالی»، هم در بخش ساختار و محتوای اطلاعات و هم در بخش یادداشتهای توضیحی و نحوه افشای آن مطرح می‌شوند. این

ا ستاندارد الزامات کلی درباره ارائه صورت‌های مالی، رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند. راهکارهای پیشنهادی در رابطه با نحوه ارائه اطلاعات طبق الزامات استاندارد شماره یک شامل تغییر قالب صورت سود و زیان و طراحی شاخص های ارز یابی عملکرد، پیشنهاد راهنمای عمومی افشای اطلاعات و افشای اطلاعات سیاست‌ها، قضاوت‌ها و برآوردهای مبنای تهیه اطلاعات هستند. پیشنهادها برای الزام دربارهٔ نحوه ارائه و افشای اطلاعات در صورت‌های مالی، در قالب تجدیدنظر در ا ستاندارد حسابداری شماره یک (ارائه صورت‌های مالی) به‌ویژه در بخش‌های ساختار و محتوا یا یادداشت‌های توضیحی آن ا ستاندارد در نظر گرفته می شود یا اینکه به‌عنوان یک راهنمای عمل غیر الزام‌آور با عنوان «اصول عمومی افشای اطلاعات» برای بهبود سودمندی اطلاعات حسابداری مدنظر قرار داده می‌شود؛ حتی می‌تواند به‌عنوان یک استاندارد حسابداری جداگانه یا در چارچوب نظری گزارشگری مالی ذیل ویژگی‌های کیفی اطلاعات سودمند مطرح شود.

با توجه به نتایج پژوهش در این حوزه، به پژوهش‌های بیشتر به‌منظور شناخت فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی در راستای کمک به بهبود سودمندی در تصمیم‌گیری‌های آنان نیاز است و فرصت‌های پژوهشی زیادی فراروی پژوهشگران و دانشجویان در این حوزه قرار دارد؛ ازجمله بررسی فاصله انتظارات استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی از نگاه نظریه ارتباطات و نقش استفاده‌کنندگان متعدد و نیازهای اطلاعاتی متنوع آنها در شکل‌گیری فاصله انتظارات گزارشگری مالی می‌تواند به‌عنوان موضوع پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد. از این موضوع، یعنی استفاده‌کنندگان مختلف و نیازهای متنوع آنها همچنان به‌عنوان یکی از مسائل بنیادین تئوری حسابداری یاد می‌شود. محدودیت اصلی این پژوهش نیز همین موضوع بود که می‌تواند یک موضوع مجزا در تحلیل چرایی نارضایتی از گزارشگری مالی و تفاوت دیدگاه‌ها باشد (Mohs, 2017).

یادداشت‌ها

1. Value Relevance
2. Expectations Gap
3. Cohen Commission
4. Porter
5. Data Analysis Spiral
6. MAXQDA
7. Exposure Draft
8. General Presentation and Disclosure

منابع

باباصفری، نافع. (۱۳۹۸). *تجزیه‌وتحلیل داده‌های کیفی در مکس کیو دی‌ای*، قم: انتشارات لوگوس.

بهزادیان، فتاح و ناصر ایزدی‌نیا. (۱۳۹۶). برسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی درخصوص کیفیت خدمات، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۶(۱)، ۸۸-۶۷.

خواجوی، شکراله و محمدحسین قدیریان آرانی. (۱۳۹۷). *روش‌شناسی پژوهش‌های حسابداری*، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

کرسول، جان دابلیو. (۱۳۹۱). *روش و طرح تحقیق کیفی*. مترجمان: حسن قلی‌پور، طهمورث، الهیاری، اشکان و مجتبی براری، تهران: انتشارات نگاه دانش.

نیکبخت، محمدرضا، فرامرز، رضایی و اسماعیل خرم. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در

محیط ایران، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ٤(۲۰)، ۱۸-۳۳.

نیکخواه آزاد، علی و ویدا مجتهدزاده. (۱۳۷۹). بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان حسابرسی و حسابرسان مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲٦ و ۲۷)، ۵-۷۰.

References

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1978). *Commission on Auditors' Responsibilities. Report, Conclusions and Recommendations (Cohen Commission)*. New York: AICPA.

Astolfi, P. (2021). Did the international financial reporting standards increase the audit expectation Gap? An exploratory study. *Accounting in Europe*, 18, 166-195.

Babasafari, N. (2020). *Qualitative Data Analysis in MAXQDA*. Qom: Logos Publications. [In Persian]

Barth, E.M., Li, K., & McClure, C. (2017). *Evolution in value relevance of accounting information. Stanford University*, Graduate School of Business.

Behzadian, F., & Izadinia, N. (2017). Investigating the Audit Expectation Gap between External Auditors and Users of Auditing Services. *Applied Research in Financial Reporting*, *6*(1), 67-88. [In Persian].

Boyd, D.T., Boyd, S.C. and Boyd, W.L. (2001). The Audit Report: a Misunderstanding Gap between Users and Preparers. *National Public Accountant*, Dec 2000/Jan 2001, 45(10), 56-60.

Campbell, D. and Slack, R. (2008). *Analysts' Perspectives on the Materiality of Voluntary Narratives in Annual Reports*. London: ACCA.

Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA). (1988). *Report of the Commission to the Study of Public's Expectation of Audits (McDonald Commission)*. Toronto: CICA.

Collins, D.W., Maydew, E.L., & Weiss, I.S. (1997). Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years. *Journal of Accounting and Economics,* 24(1), 39-67.

Creswell, J. (1998). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Fiv Traditions*, London: Sage.

Creswell, J. (2012). *Qualitative Inquiry and Research Design*. Translators: Hasangholipur, T, Allahyary, A, Barari, M. Tehran: Negahedanesh. [In Persian]

Deloitte. (2016). *Thinking Allowed: The Future of Corporate Reporting*. Available online at: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/audit/ch-enaudit-thinking-allowed-future-corporate-reporting.pdf

Francis, J., & Schipper, K. (1999). Have financial statements lost their value relevance? *Journal of Accounting Research*, 37(2), 319-352.

Frank KE, Lowe DJ, Smith JK. (2001). The expectation gap: Perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial Auditing Journal* 16(3): 145–149.

Higson, A. (2003). *Corporate Financial Reporting: Theory and Practice*, Sage Publications.

Higson, A. (2010). Is Corporate Governance a Modern Fantasy? *International Accountant*, April/May: pp. 16-17.

Humphrey, C., P. Moizer, and S. Turley. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research,* (Winter), 395-411.

International Accounting Standards Board (IASB). (2016). *Better Communication.* IASB Speech. Available on-line at: http://www.ifrs.org//media/feature/news/speeches/hanshoogervorst-better communication-june-2016.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2017a). *Disclosure Initiative Principles of Disclosure*. Available on-line at: http://www.ifrs.org/ /media/project/disclosure-initative/disclosure-initiative-principles-ofdisclosure/discussion-paper/published-documents/discussion-paper-disclosureinitiative- principles-of-disclosure.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2017b). *Better Communication in Financial Reporting – making disclosures more meaningful*. Available on-line at: http://www.ifrs.org/-/media/project/disclosure-initative/better-communication makingdisclosures- more-meaningful.pdf

Mohs, N, J. (2017). Financial Reporting and the Accounting Expectations Gap. *Review of Contemporary Business Research*, 6(1), 25-34.

Myddelton, D. R. (2004). *Unshackling Accountants*. United Kingdom: Hobbs.

Nikbakht, M. R., Rezaie, F., & Khoram, E. (2013). Factors Affecting Expectation Gap Auditors and financial Statements Users. *Accounting and Auditing Research*, *5*(20), 18-33. doi: 10.22034/iaar.2013.104502. [In Persian]

Nikkhah Azad, A, Mojtahedzade, V. (1999). Investigating the Responsibilities of Independent Auditors from the Perspective of Users and Independent Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 7(2), 5-70. [In Persian]

Nolan, R. (2010). Debating the Future of Audit. *Accountancy Ireland*, 42 (5), 10-11.

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.

Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification.* Oxford University Press, Oxford.

Reiner, Q. (2020). The audit expectation gap: a review of the academic literature. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 94(1/2) (2020): 5–25 DOI 10.5117/mab.94.47895

Ruhnke K, Schmidt M. (2014). The audit expectation gap: Existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research* 44(5),572–599.

Strauss, A. and J. Corbin. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*, Sage Publications, Inc.

Toumeh AA, Yahya S, Siam WZ. (2018). Expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: An auditors' perspective. *Asia-Pacific Management Accounting Journal* ,13(3), 79–107.

International Accounting Standards Board (IASB). (2019). *General Presentation and Disclosures*. Available on-line at: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/primary-financial-statements/exposure-draft/ed-general-presentation-disclosures.pdf

Kenno, S. A., S. A. McCracken, and S. E. Salterio. (2017). Financial Reporting Interview-Based Research: A Field Research Primer with an Illustrative Example. *Behavioral Research in Accounting* 29 (1), 77-102.

Khajavi, Sh, Ghadirian Arani, M, H. (2018). *Research Methodology in Accounting*. Tehran: University of Tehran Press, 2nd Edition. [In Persian]

Lee TH, Ali AM. (2008). The 'Knowledge Gap' and 'Deficient Performance Gap' between auditors and corporate managers. An empirical study in Malaysia. *Gadjah Mada International Journal of Business* 10(1), 113–133.

Lee TH, Ali AM, Bien D. (2009). Towards an understanding of the audit expectation gap. The ICFAI University *Journal of Audit Practice* 6(1), 7–35.

Lev, B. (2018). The deteriorating usefulness of financial report information and how to reverse it. *Accounting and Business Research*, ISSN: 0001-4788 (Print) 2159-4260, (Online) Journal homepage: https://www.tandfonline.com/loi/rabr20.

Lev, B. and Gu, F. (2016). *The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers*. Hoboken, NJ: Wiley.

Liggio, C.D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(3)

Mansur H, Tangl A. (2018). How to bridge the audit expectation gap? *Journal of Social Sciences* 7(2), 61–73.

McInnes, B., Beattie, V. and Pierpoint, J. (2007). *Communication Between Management and Stakeholders: A Case Study*. ICAEW: London.