



Exploratory Factor Analysis of the Challenges and Obstacles of the Implementing IFRS in Iran

Ahad Hosseini

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran. E-mail: ahmad5541@gmail.com

Saeed Jabbarzade Kangaarloye

Associate Prof, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran. E-mail: s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

Jamal Bahrivals

*Corresponding Author, Associate Prof, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran. E-mail: j.bahri@iaurmia.ac.ir

Rasol Sadi

Assistant Prof., Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: rasoulsaadi@gmail.com

Abstract

Objective: This study was conducted to investigate the exploratory factor analysis of the challenges and obstacles of the implementing IFRS in Iran from the point of view of CFOs of the listed companies, banks and insurance companies.

Methods: The research method is descriptive and exploratory. The data of this study was collected from 127 people as the sample. The data collection tool was a 52-questions Non-standard questionnaire. The initial reliability of the questionnaire was 93% by Cronbach's alpha method. After distributing, collecting and analyzing the questionnaire data by exploratory factor analytical method, obstacles were extracted.

Results: To evaluate the sampling adequacy, the sampling adequacy index is 0.717 and the value of Chi-square statistic for Bartlett test is 4165.46, which can say that doing exploratory factor analysis is reasonable. After confirming this hypothesis, factor analysis was performed on the subjects' answers to 52 questionnaire questions using principal component method and Varimax rotation. Preliminary statistical characteristics performed by the principal component analysis showed that the special value of 10 factors was greater than 1; Together, these 10 factors explained 62.73% of the total variance of the variables.

Conclusion: Based on the results of the study, obstacles to the implementation of the international financial reporting standards in Iran were classified into 10 main components, including: insufficient knowledge about the international financial reporting standards, political and legal factors, ownership structure and capital market, administrative system and cultural characteristics, lack of a comprehensive evaluation system, resistance to change, financial rules and regulations, economic conditions, disagreement between stakeholders, lack of conceptual framework.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Exploratory factor analysis, Implementation obstacles

Citation: Hosseini, Ahad, Jabbarzade Kangaarloye, Saeed, Bahrisals, Jamal and Sadi, Rasol (2021). Exploratory Factor Analysis of the Challenges and Obstacles of the Implementing IFRS in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 533-552. <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2021.319814.1008529> (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2021, Vol. 28, No.3, pp. 533-552

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.319814.1008529

Received: March 01, 2021; Accepted: April 30, 2021

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی



تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران

احمد حسینی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران. رایانامه: ahmad5541@gmail.com

سعید جبارزاده کنگرلویی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران. رایانامه: s.jabarzadeh@iaurmia.ac.ir

جمال بحری ثالث

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران. رایانامه: j.bahri@iaurmia.ac.ir

رسول سعدی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: rasoulsaadi@gmail.com

چکیده

هدف: این پژوهش با هدف تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های بورسی، بانک‌ها و بیمه‌ها انجام گرفته است.

روش: روش پژوهش توصیفی و از نوع مطالعات اکتشافی است. اطلاعات این پژوهش از ۱۲۷ نمونه جمع‌آوری شد. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه محقق‌ساخته ۵۲ سؤالی بود. پایایی اولیه پرسش‌نامه به روش آلفای کرونباخ ۹۳ درصد به‌دست آمد. پس از توزیع، گردآوری و تحلیل داده‌های پرسش‌نامه به روش تحلیلی عاملی اکتشافی، موانع استخراج شدند.

یافته‌ها: شاخص کفایت نمونه‌برداری ۰/۷۱۷ و مقدار آماره کای اسکور برای آزمون کرویت بارتلت، ۴۱۶۵/۴۶ به‌دست آمد که نشان می‌دهد تحلیل عاملی اکتشافی، توجیه دارد. پس از اطمینان از این فرض، روی پاسخ‌های پرسش‌نامه با روش مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس، تحلیل عاملی انجام شد. بر اساس نتایج آماری اولیه تحلیل مؤلفه‌های اصلی، مشخص شد که ارزش ویژه ۱۰ عامل بزرگ‌تر از ۱ است و این ۱۰ عامل حدود ۶۲/۷۳ درصد واریانس کل متغیرها را تبیین می‌کنند.

نتیجه‌گیری: موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، در قالب ۱۰ مؤلفه اصلی دسته‌بندی شد که عبارت‌اند از: عدم آشنایی کافی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عوامل سیاسی و حقوقی، ساختار مالکیت و بازار سرمایه، سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی، نبود نظام جامع ارزیابی، مقاومت در برابر تغییر، قوانین و مقررات مالی، وضعیت اقتصادی، عدم توافق بین ذی‌نفعان و نبود چارچوب مفهومی.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری مالی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تحلیل عاملی اکتشافی، موانع پیاده‌سازی

استناد: حسینی، احمد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال و سعدی، رسول (۱۴۰۰). تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۳)، ۵۳۳-۵۵۲.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۳، صص. ۵۳۳-۵۵۲

DOI: 10.22059/ACCTGREV.2021.319814.1008529

دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۱۱، پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۱۰

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

در راستای افزایش شفافیت اطلاعاتی، توسعه بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی بازار سرمایه کشور، سازمان بورس اوراق بهادار طی سال‌های اخیر پیگیری‌های مستمری را برای افزایش همگرایی استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ انجام داده است. مقوله به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، سه نقطه عطف بزرگ دارد. نقطه عطف اول، به اواخر دهه هفتاد مربوط می‌شود؛ زمانی که متولیان امور حسابداری و گزارشگری مالی ایران تصمیم گرفتند از استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به‌عنوان مبنای اولیه تدوین استانداردهای حسابداری استفاده کنند و با این تصمیم، در عمل استانداردهای حسابداری ایران را به‌سمت همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هدایت کردند. نقطه عطف دوم، به اواخر دهه هشتاد بازمی‌گردد. در آن زمان با توجه به گسترش تحولات جهانی، نهاد استانداردگذار در کشور، فرایند همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را سرعت بخشید و آن را به مرحله پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارتقا داد. در واقع، تفاوت‌های موجود بین استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باعث می‌شود استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شرکت‌های ایرانی در عرصه جهانی، درک صحیحی از وضعیت مالی و عملکرد واحدهای تجاری ایرانی نداشته باشند. در نهایت، در سال‌های اخیر با تصویب استانداردهای حسابداری جدید و اصلاح بعضی از استانداردهای حسابداری، حرکت به‌سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی سرعت بیشتری گرفته است.

با توجه به اهمیت و مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی، سازمان بورس پیشنهاد هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را ارائه کرد و کمیته‌ای با مسئولیت سازمان حسابرسی و با عضویت سازمان بورس، سازمان امور مالیاتی، نماینده معاونت امور بانکی، بیمه و نظارت بر اجرای سیاست‌های کلی اصلی ۴۴ قانون اساسی و جامعه حسابداران تشکیل شد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی در سال ۱۳۸۹ طی مصوبه‌ای «شرکت‌های بورسی» را به پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجاز کرد و مصوبه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به کلیه شرکت‌ها ابلاغ شد.

هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۳۹۵/۰۸/۱۸ مصادیق شرکت‌ها و مؤسسه‌هایی که ملزم‌اند این استانداردها را رعایت کنند، بدین شرح مشخص کرد: «کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آنها ۱۰/۰۰۰ میلیارد ریال و بیشتر از آن است، ملزم به تهیه و ارائه دو مجموعه صورت‌های مالی سالانه، بر اساس استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای حسابداری ایران هستند.

در نهایت، سازمان بورس و اوراق بهادار طی ابلاغیه‌ای در تاریخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۴، با استناد به درخواست‌های مکرر ناشران، حداکثر مهلت ارائه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حسابرسی شده را با توجه به لزوم هماهنگی با سازمان امور مالیاتی و بررسی جزئیات اثرهای مالیاتی برای سال مالی ۱۳۹۵، شش ماه پس از تاریخ انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده همان سال ناشر، طبق استانداردهای حسابداری ایران در سامانه کدال تعیین کرد و ملاک تصمیم‌گیری در مجامع عمومی شرکت‌ها، صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران خواهد بود.

همگرایی استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران به این دلیل اهمیت دارد که شرکت‌های ایرانی متقاضی جذب سرمایه‌های خارجی و ورود به بورس‌های خارجی، ملزم می‌شوند که صورت‌های مالی خود را طبق استانداردهای بین‌المللی تهیه و حسابرسی کنند که به افزایش هزینه‌های شرکت‌ها می‌انجامد. همچنین شرکت‌ها برای اخذ اعتبار خارجی مجبور می‌شوند صورت‌های مالی خود را بر مبنای استانداردهای بین‌المللی تهیه کنند و برای این کار باید با حسابرسان و مشاوران مالی خارجی قرارداد ببندند که علاوه بر تحمیل هزینه، باعث می‌شود زمانی را که می‌توانستند برای اجرای پروژه‌ها صرف کنند، از دست بدهند. سرمایه‌گذاران خارجی هم که تمایل دارند سهام شرکت‌های ایرانی را خریداری کنند، باید برای استفاده از صورت‌های مالی هزینه پردازند و به دلیل عدم اطلاع از کیفیت استانداردهای حسابداری، ریسک اطلاعاتی اوراق بهادار ایرانی را بیشتر ارزیابی کنند و منتظر صرف ریسک بالاتری باشند (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش شفافیت^۱، تقویت پاسخ‌گویی^۲ و مشارکت در کارایی اقتصاد^۳ می‌شوند. این استانداردها قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه اقتصادی کمک می‌کنند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخ‌گویی می‌شوند. این استانداردها، به‌عنوان منبع اطلاعات قابل مقایسه جهانی، برای قانون‌گذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند. استانداردهای بین‌المللی با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سرتاسر جهان، موجب تخصیص بهینه منابع می‌شوند. برای شرکت‌ها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه سرمایه و هزینه‌های گزارشگری بین‌المللی را کاهش می‌دهد (بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۲۰۲۰).

حال با توجه به ضرورت و اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای مدنظر و از سوی دیگر، اقدام‌های صورت‌گرفته در شرکت‌های بورسی بزرگ، بانک‌ها و بیمه، با استفاده از نظر مدیران این مجموعه‌ها، به‌خصوص مدیرانی که در سال‌های اخیر با مشکلات اجرای این استانداردها مواجه بودند، می‌توان موانع واقعی اجرای استانداردهای مذکور را احصا کرد و در اختیار تصمیم‌گیران قرار داد. در زمینه موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مطالعاتی در کشور صورت پذیرفته است؛ اما در خصوص موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تاکنون تحقیق جامعی که ضمن بهره‌مندی از نظر مدیران مرتبط با موضوع، همه موانع را به‌صورت جامع بررسی و شناسایی کند، صورت نگرفته است. از این رو، پژوهش حاضر با هدف شناسایی و دسته‌بندی موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران بر اساس نظر مدیران بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های بورسی با سرمایه بیش از ۱۰/۰۰۰ میلیارد ریال، با استفاده از تحلیل اکتشافی صورت گرفته است.

1. Transparency
 2. Accountability
 3. Efficiency to financialmarkets
 4. <https://www.IFRS.org>

مبانی نظری پژوهش

در عصر پیشرفت‌های سریع، حسابداری ناچار است به‌روز باشد و منطبق بر نیازهای استفاده‌کنندگان رشد کند تا خدمت مستهلک شده‌ای محسوب نشود، در همین راستا و با گسترش شرکت‌های بین‌المللی، حسابداری نیز باید بین‌المللی شود. فرایند جهانی‌شدن تجارت، این وظایف را نیز برای حسابداران جهانی می‌سازد و بدیهی است که انجام فرایندی جهانی، جز با معیارهای پذیرفته‌شده هماهنگ و بین‌المللی ممکن نخواهد بود.

هماهنگ‌سازی، شاخه‌ای از اقتصاد کاربردی است که اطلاعاتی دربارهٔ رویدادهای مالی و تجاری برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند. حسابداری بین‌المللی دربارهٔ شرکت‌های چندملیتی با عملیات و مبادلات خارجی، اطلاعاتی ارائه می‌دهد و با استفاده‌کنندگانی متفاوت از استفاده‌کنندگان بومی مواجه است. تفاوت‌های فرهنگ، سیاست، مقررات حقوقی، عملیات تجاری، ارزش پول، نرخ مبادلات ارزی، نرخ تورم، ریسک‌های تجاری و قوانین و مقررات مالیاتی از موضوعاتی است که باید هنگام تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری در کانون توجه قرار گیرد. از سوی دیگر، درک صورت‌های مالی و موارد افشای آن، بدون اطلاع از مقررات و اصول حسابداری بین‌المللی و فرهنگ تجاری، امکان‌پذیر نیست (خوش‌طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳).

در جمع‌بندی پژوهش‌های انجام شده در زمینهٔ مدل‌های مختلف حسابداری و عوامل محیطی مؤثر بر آن، پنج مدل عمده شامل مدل انگلیسی آمریکایی^۱، کنتیننتال^۲، آمریکای جنوبی، اقتصاد ترکیبی^۳ و مدل استانداردهای بین‌المللی در سطح بین‌المللی شناسایی شده است. مدل استانداردهای بین‌المللی مدل نوظهور و متمایزی از چهار مدل قبل است که ریشه‌های آن برای هماهنگی حسابداری در سطح بین‌المللی، به‌خصوص شرکت‌های چندملیتی و مشارکت‌کنندگان بازارهای مالی جهانی نهفته است. انتظار می‌رود با جهانی‌شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین‌المللی تسریع شود و مدل‌های مختلف به‌سمت همگرایی بیشتر حرکت کنند (کرمی و تاجیک، ۱۳۸۶).

در بررسی انجام شده از طریق صندوق بین‌المللی پول، در ارزیابی توسعهٔ بخش مالی در خاورمیانه و شمال آفریقا در سال ۲۰۰۵، ایران در بین ۲۰ کشور موضوع بحث، در ردهٔ ۱۸ قرار گرفت و شاخص توسعهٔ مالی آن در سطح پایین ارزیابی شد. همچنین بر طبق تحقیق مؤسسهٔ استاندارد فروم^۴، ایران با ۲ پله سقوط در سال ۲۰۰۹، از گروه سوم به گروه پنجم تغییر مکان داده است. این‌گونه، بررسی‌ها نشان‌دهندهٔ افزایش ریسک تجاری در ایران است که خود موجب کاهش استفاده از موقعیت‌های بهینهٔ اقتصادی می‌شود. در دنیای امروز، راه برای خروج از این موقعیت وجود دارد. اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری با تأمل و رفع موانع موجود می‌تواند راه را برای افزایش کیفیت استانداردهای حسابداری ایران هموار سازد (رحمانی و علی‌پور، ۱۳۸۹).

نتایج پژوهش‌های انجام شده در زمینهٔ اجرای استانداردهای بین‌المللی در کشورهای در حال توسعه، نشان می‌دهد که اغلب این کشورها از نداشتن برنامه و هدف مشخص و آموزش کافی، نفوذ سیاسی شدید، نبود سازوکارهای اجرایی مناسب و ناکارایی و تخصص کافی حرفهٔ حسابداری در اجرا رنج می‌برند (شبیبه، ۱۳۹۴).

1. Anglo-Saxon
2. Continental European
3. Mixed
4. Estandardsform

در مقاله‌ای از پیرا و چاند (۲۰۱۵) با رویکرد انتقادی همسان‌سازی، توسعه و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های کوچک و متوسط بررسی شده است. نتایج نشان داد که حسابداران هنوز به اندازه کافی با فرایند تطبیق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هماهنگ نشده‌اند. همچنین مشخص نبودن مبانی اجرایی کامل استانداردهای گزارشگری برای شرکت‌های کوچک و متوسط، به خصوص ملاحظات هزینه و سود شرکت‌های کوچک و متوسط، آنها را در استفاده از این استانداردها مردد کرده است.

علاوه بر موارد فوق، باید توجه کنیم که عمق بازارهای مالی در ایران در مقایسه با کشورهای توسعه یافته متفاوت است. کشورهای توسعه یافته بازارهای عمیق‌تری دارند و قیمت‌ها و ارزش‌های بازاری تعیین شده در این کشورها، به علت سازوکارهای پیشرفته‌تر و حجم معاملات بیشتر، در قیاس با قیمت‌های موجود در بازارهای ایران، از سطح اتکای بالاتری برخوردار است.

از میان پژوهش‌های داخلی صورت گرفته در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) در بررسی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی، موانع مختلفی را شناسایی کردند که عبارت‌اند از: فقدان آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها؛ حضور کم‌رنگ در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی؛ قوانین و مقررات مالیاتی کشور؛ پایین بودن سطح مبادلات خارجی، به خصوص تأمین منابع مالی بین‌المللی؛ نگرانی از عدم درک تغییرات توسط ذی‌نفعان، ضعف زیرساخت‌های اقتصادی، مانند بازارهای متشکل و تفاوت محیط کسب‌وکار؛ ساختار مالکیت شرکت‌ها؛ ناآشنایی حسابداران و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی؛ نفوذ بعضی از بانک‌ها و شرکت‌های بزرگ در کشور.

سلیمانی امیری و رسولی (۱۳۹۶) از طریق پرسش‌نامه و با استفاده از آزمون مقایسه میانگین، نتیجه گرفتند که آموزش کارکنان برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بهره‌مندی از کارشناسان رسمی معتمد دارای تخصص کافی در زمینه تعیین ارزش منصفانه و استفاده از مؤسسه‌های حسابرسی ایرانی با تجربه و تخصص کافی در این زمینه، چالش‌های اصلی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

کرمی و بیک‌بشروه (۱۳۹۶) با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، مدل پیاده‌سازی ارزش منصفانه در ایران را ارائه دادند. بر اساس این پژوهش، نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسان‌های اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار، نداشتن دانش در خصوص اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در سازمان و سطح مدیریت، هزینه زیاد اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در شرکت‌ها و کارفرمامحوری بسیاری از کارشناسان رسمی دادگستری و عدم استقلال آنها، به عنوان شرایط مداخله‌گر و عدم عزم و اراده ملی، فقدان رابطه نمایندگی پیش‌فرض در شرکت‌های ایرانی، اجتناب از عدم اطمینان در برابر تغییر به عنوان شرایط بستر اندازه‌گیری ارزش منصفانه شناسایی شده است.

گل‌محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) در پژوهشی، چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران را شناسایی کردند که عبارت‌اند از: فقدان/کمبود انگیزه برای رعایت الزامات گزارشگری مالی، فقدان/کمبود انگیزه برای افشای اختیاری اطلاعات، بی‌میلی برای بهبود شفافیت، فقدان/ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی، پیچیدگی و دشواری پیاده‌سازی در عمل، نبود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات، زمان‌بر و هزینه‌بر بودن پیاده‌سازی الزامات، لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای گسترده، افزایش مسئولیت پاسخ‌گویی تهیه‌کنندگان اطلاعات و افزایش حجم گزارش‌های

مالی. در این پژوهش، دیدگاه خبرگان با استفاده از پرسش‌نامه‌های ساختاریافته مبتنی بر منطق فازی، گردآوری و داده‌ها به کمک روش‌های دلفی فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی فازی تجزیه و تحلیل شده است.

مرادی، جعفری‌دره‌در و حسین‌زاده (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران»، از طریق مصاحبه با ۱۲ خبره و بر اساس تحلیل تم، نتیجه‌گیری کردند که برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، علاوه بر توجه به محیط اقتصادی، فاکتورهای رفتاری و اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، باید به آموزش حسابداران و حساب‌برسان نیز توجه شود. همچنین، اندازه‌گیری و گزارشگری ارزش‌های منصفانه، باعث می‌شود که صحت، شفافیت و قابلیت مقایسه افزایش یابد و به مفید بودن اطلاعات حسابداری کمک کند.

حسینی، جبارزاده‌کنگرویی، بحری‌ثالث و سعدی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تبیین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد»، موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به سه دسته طبقه‌بندی و در قالب مدل نظریه داده‌بنیاد ارائه کردند که عبارت‌اند از: ۱. موانع علی شامل «فقدان الگو و استانداردهای سیستماتیک تعیین ارزش منصفانه»، «فقدان چارچوب مفهومی - نظری»، «نبود نظام ارزیابی کارآمد»، «ضعف زیرساختی و فناوری»، «ضعف سیستم آموزش»، «نداشتن نیروی انسانی و مؤسسه‌های حسابرسی خبره»، «نوسان‌های شاخص‌های اقتصادی» و «عدم ثبات سیاسی». ۲. موانع زمینه‌ای شامل «چالش‌های قانونی و ضعف ضمانت اجرایی آنها»، «دولتی بودن اقتصاد»، «فرهنگ قانون‌گریز و منفعت‌طلب»، «فرهنگ سازمانی»، «سیستم‌های حقوقی»، «انطباق‌ناپذیری قوانین با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «نبود مرجع واحد تصمیم‌گیر و ناظر»، «فقدان هماهنگی بین‌دستگاهی». ۳. موانع مداخله‌گر شامل «عدم درک ضرورت و اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «نگرش مدیریت کلان و میانی»، «مقاومت در برابر تغییر»، «برداشت‌های نادرست و سطحی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «کمبود منابع مالی» و «نبود نگاه همه‌جانبه».

در پژوهش‌های صورت‌گرفته در خارج از کشور نیز چایراس و رادیانتو^۱ (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای که در منطقه آسه‌آن^۲ انجام دادند، عواملی را به‌عنوان موانع هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری شناسایی کردند که عبارت‌اند از: قوانین شرکتی، قوانین مالیاتی، منابع مالی، فرهنگ تجارت، فرهنگ حسابداری، استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی، یافتن نقطه شروع مشترک در کشورها با توجه به سطح متفاوت استانداردهای مورد استفاده در کشورهای مختلف، میزان نفوذ بخش دولتی یا خصوصی در تجارت، عدم مشاهده منافع حاصل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی در سال‌های ابتدایی اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هزینه‌های بالای تغییر.

آلبو و آلبو^۳ (۲۰۱۲) در رومانی، بهای عمده انتخاب استانداردها و درصد مربوط به شرکت‌های گزارش‌دهنده این اطلاعات را بدین ترتیب برشمردند: آموزش ۹۴/۷ درصد، تعدیل سامانه‌های اطلاعاتی ۷۱/۱ درصد، هزینه مشاوره ۶۵/۸ درصد و تهیه صورت‌های مالی به دو روش مختلف ۲۳/۷ درصد. میانگین بهای گزارش‌شده توسط این شرکت‌ها برای اجرای

1. Chayras and Radianto
2. ASEAN
3. Albu and Albu

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تقریباً ۰/۳۵ درصد متوسط هزینه‌های عملیاتی بود، بنابراین در دو تا سه سال نخست اجرای استانداردها، هزینه‌ها بیشتر از منافع بودند.

هوپ، جین و کنگ^۱ (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مشکلاتی وجود دارد، از جمله اینکه هزینه پذیرش انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی و هزینه‌های هماهنگی و اجرای آن هنگامت است و باید برای اجرای آن آمادگی کافی وجود داشته باشد.

باربو^۲ (۲۰۱۴)، عدم توسعه اقتصادی، عدم توسعه بازار سرمایه، فرایند تجارت، مسائل سیاسی، سیستم‌های قانونی، اندازه و پیچیدگی شرکت‌ها، سیستم‌های آموزشی، میزان ثبات ارزش پولی، تصمیم‌گیرندگان در حسابداری و در سطح کلان‌تر، گوناگونی اهداف گزارشگری مالی، گرایش‌های متنوع اعضای سیستم حرفه‌ای حسابداری و تأثیر آن بر گزارشگری مالی و عدم باور امکان هماهنگی بین‌المللی در خصوص استانداردهای حسابداری بین اعضای حرفه‌ای حسابداری را به‌عنوان موانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری شناسایی کرده است.

ذاکاری^۳ (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان «بررسی چالش‌های اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در لیبی» با تحلیل اثر سازه‌های حقوقی، اقتصادی، آموزش حسابداری و فرهنگ بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در لیبی، به این نتیجه رسید که اجرای این استانداردها توسط شرکت‌های لیبی با برخی موانع مانند آموزش حسابداری، آموزش حقوقی اقتصادی و فرهنگ و در نهایت، دانش و آموزش ناکافی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هنگام گزارش صورت‌های مالی و موضوعات اقتصادی روبه‌رو است.

شرکت‌های کنیایی، پیچیدگی را یکی از علل عمده عدم اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌دانند. مشکل اکثر تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، ضعف در به‌روزشدن بر اساس آخرین استانداردهای حسابداری است. بیشتر شرکت‌های کوچک و متوسط در کنیا، حسابداران رسمی را استخدام نمی‌کنند. ارزیابی ارزش منصفانه دارایی‌ها، سخت‌ترین مسئله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. اغلب در بخش مالی اطلاعات کافی ندارند یا با اجرای این مفهوم ذهنی مشکل دارند. این موضوع، به‌ویژه برای اوراق قرضه و اوراق مشتقه صحت دارد. همچنین تفاوت بین برنامه‌های دانشگاهی حسابداری و الزامات جدید نهادهای حسابداری کشور نیز، به کمبود مهارت حرفه‌ای حسابداری افزوده است (فرج و الفرجانی^۴، ۲۰۱۴).

عدم رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بنگلادش به استفاده‌کنندگان و سهام‌دارانی نسبت داده شده است که دانش مناسب از صورت‌های مالی ندارند. آنها نیاز به استانداردهای جدید را درک نمی‌کنند، مشکلات قانونی متعددی به‌ویژه در بخش مالی دارند. بر این اساس، پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با مقررات حسابداری ملی، اجرای استانداردهای حسابداری جدید را دشوار کرده است (میازی^۵، ۲۰۱۴).

1. Hope, Jin and Kong
2. Barbu
3. Zakari
4. Faraj & El-Firjani
5. Miazee

نورالنبی^۱ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل فرهنگی بر استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک کشور در حال توسعه» از طریق مصاحبه عمیق نیمه‌ساختاریافته در رابطه با عوامل فرهنگی تأثیرگذار بر اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بنگلادش طی سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱، نتیجه گرفت که سطح پایین دستمزد حسابرسی، کمبود حسابداران صلاحیت‌دار، عدم تمایل مدیران برخی از شرکت‌ها برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شرکت‌های خانوادگی، سطح پایین آموزش، سطح بالای فساد مالی، کمبود اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ رازداری و سطح بالای محرمانگی اطلاعات، بر اجرای اثربخش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر منفی گذاشته است.

سانتوس، لوپز فاورو و دیستادیو^۲ (۲۰۱۶) در مقاله‌ای با عنوان «تأثیر اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ساختار تأمین مالی شرکت‌ها در اقتصادهای نوظهور»، با استفاده از اطلاعات ۱۴۵ شرکت در سراسر دنیا، در مقطع سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۴ و به‌کمک تصمیم‌گیری تأمین مالی، اهرم مالی به این نتایج دست یافتند: حفاظت نهادی و قانونی کشورها در فرایندهای تأمین مالی تأثیر دارد، در نتیجه بر نتایج به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مؤثر است، بنابراین تصمیم برای اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از سازوکارهای کنترلی و دخالت‌های دولت بر بازارهای مالی تأثیر می‌پذیرد. استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر یکسانی بر تمام شرکت‌های بررسی‌شده ندارد و با توجه به منابع مورد استفاده شرکت‌ها و اندازه آنها، تأثیر متفاوتی بر تصمیم‌گیری تأمین مالی آنها می‌گذارد. زمانی که منابع حاصل از تأمین مالی برای سرمایه در گردش شرکت استفاده شده است، بهره‌گیری از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بر میزان اهرم مالی تأثیر منفی داشته است.

به‌طور کلی، قواعد حسابداری و حسابرسی در کشورهای در حال توسعه محکم نیست و اغلب کشورها، نهاد حسابداری حرفه‌ای قوی ندارند. در این کشورها یا سامانه‌های حسابداری و حسابرسی وجود ندارد یا کافی نیست. همچنین کمبود نیروی کار حسابداری حرفه‌ای ماهر، یکی از مشکلات بزرگ در بسیاری از کشورهاست که می‌تواند مانع توسعه عملکرد مطلوب محیط مالی شود (پلیزاتو^۳، ۲۰۱۶).

سولومون^۴ (۲۰۱۶) با استفاده از ۲۰ نمونه منتخب از نهادهای نظارتی، بانک‌های تجاری، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های حسابرسی و حسابداری و از طریق تجزیه و تحلیل آماری، از جمله هم‌بستگی و مجذور کای و آمار توصیفی، نتیجه گرفتند که عدم وجود چارچوب راهنما، عدم آموزش، عدم وحدت بین کلیه ذی‌نفعان و برنامه درسی اصلاح نشده دانشگاه که روی متخصصان حسابداری تأثیر منفی دارد، موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در برنامه زمانی تعیین‌شده توسط هیئت حسابداری و حسابرسی اتیوپی^۵ محسوب می‌شوند. یافته بعدی اینکه صاحبان مشاغل باید در خصوص استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی آگاهی داشته باشند و کلیه متخصصان و مشاوران حسابداری مسئولیت دارند که مزایای آن را معرفی کنند. نتایج آزمون کای اسکور^۶ برای فرضیه تحقیق نیز نشان داد که اجرای

1. Nurunnabi

2. Santos, Lopes Fávero & Distadio

3. Polizatto

4. Solomon

5. Accounting and Auditing Board of Ethiopia (AABE)

6. Chi-Square

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به افزایش شفافیت و بهبود کارایی صورت‌های مالی، کاهش هزینه سرمایه شرکت‌ها، کاهش مدیریت سود، بازاریابی بیشتر سهام، کاهش عدم تقارن اطلاعات، تسهیل تأمین اعتبار خارجی، ترویج سرمایه‌گذاری مرزی و ارتقای جایگاه متخصص‌های حسابداری در اتیوپی می‌انجامد و سرمایه‌گذاران می‌توانند با اعتماد به نفس بیشتری از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی بهره‌مند شوند.

بومیدن، زاروک و تنازفتی^۱ (۲۰۱۶) در پژوهشی، به بررسی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تونس پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از ۷۱ پرسش‌نامه تکمیل شده توسط حسابداران رسمی تونس و به کمک آنالیز توصیفی، تحلیل مؤلفه اصلی و تحلیل خوشه‌ای سلسله‌مراتبی، موانع مختلف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی شدند که عبارت‌اند از: تفاوت بین سیستم مالیاتی و سیستم حسابداری، نگرش محافظه‌کارانه رهبران و تمرکز بالای مالکیت، ناسازگاری رویه‌ها با اصول، پیچیدگی برخی از قوانین و رویه‌های حسابداری، مشکل تعیین ارزش منصفانه به دلیل وجود بازارهای نسبتاً جدید، هزینه تصویب و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تونس و عدم وجود بازارهای پویا و کارآمد.

کانتھی هراس و السولمی^۲ (۲۰۱۷) در بررسی مزایا، موانع و فرصت‌های اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در عربستان سعودی، با مرور مقاله‌های ۶ سال گذشته، هم‌گرایی استانداردهای داخلی عربستان با استانداردهای بین‌المللی را توضیح دادند و نتیجه‌گیری کردند که برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید به این محدودیت‌ها توجه شود: نخست، پادشاهی عربستان سعودی به همراه سایر کشورهای اسلامی، به یک سیستم حسابداری نیاز دارد که به الزامات قانون شریعت توجه کرده و نیازهای مذهبی آنها را تأمین کند. این نیازها شامل محاسبه زکات، منع ربا و استفاده از حسابداری، به‌عنوان ابزاری برای دستیابی به پاسخ‌گویی اسلامی است. دوم، چنین سیستمی باید با توجه به ابعاد فرهنگی طراحی شود. همچنین، اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه‌های شایان توجهی دارد، بنابراین برای هم‌گرایی با این استانداردها، باید آمادگی بالایی در برنامه‌های رشته حسابداری دانشگاه‌ها و متخصصان حسابداری، به‌عنوان نیروی کار و نهادهای نظارتی حسابداری ایجاد شود.

صدری^۳ (۲۰۱۹) چالش‌ها و موانع هم‌گرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در هند را بررسی کرد. در این پژوهش، پرسش‌نامه ساختاری جمع‌آوری شده از ۱۹۲ نفر (۷۹ مدیر و ۱۱۳ متخصص) با روش کمی تحلیل شد و نتایج نشان داد که مقامات و متخصصان، در اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نگرانی مشابهی دارند. هر دو گروه در خصوص اهمیت و سودمندی این استانداردها توافق نظر داشتند و معتقد بودند که متخصصان جوان و ماهر، بخش عمده‌ای از مشکلات را در مرحله انتقال از استانداردهای ملی به بین‌المللی حل می‌کنند.

در زمینه بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، مطالعات و پژوهش‌هایی در داخل کشور صورت گرفته است؛ اما پژوهشی که با استفاده از تحلیل اکتشافی، موانع را از دیدگاه مدیران مالی شناسایی و دسته‌بندی کند، انجام نشده است، بر این اساس، در پژوهش حاضر، با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی،

1. Boumediene, Zarrouk & Tanazefiti
2. Kanthi Herath & H.Alsulmi
3. Sadri

موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های بورسی، بانک‌ها و بیمه‌ها شناسایی و دسته‌بندی شده است. سؤال پژوهش عبارت است از: موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران کدام‌اند؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، توصیفی - اکتشافی و از نوع مطالعات کاربردی است. جامعه آماری پژوهش، مدیران مالی واحدهای مرکزی شرکت‌های بورسی بزرگ، بانک‌ها و بیمه‌ها به تعداد ۱۵۰ نفر است. بر اساس جدول نمونه‌گیری مورگان، تعداد نمونه مناسب ۱۰۸ نفر بود که با توجه به ارسال پرسش‌نامه آنلاین، از طریق ابزار گوگل فرم به کل جامعه آماری، ۱۲۷ پرسش‌نامه تکمیل شده دریافت شد. در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها، از ابزار پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد. این پرسش‌نامه از ۵۲ سؤال تشکیل شده بود که با مرور پیشینه موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین و نظرهای مشارکت‌کنندگان با مقیاس لیکرت بررسی شد.

در این پژوهش هم از روش‌های آمار توصیفی و هم روش‌های استنباطی بهره گرفته شده است. در بخش نخست، نتایج تجزیه و تحلیل توصیفی اطلاعات جمعیت‌شناختی و داده‌ها در قالب ارائه نتایج میانگین و انحراف معیار متغیرهای پژوهش بیان شده است. در بخش دوم، از روش‌های آمار استنباطی از جمله آزمون آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است. در انجام آزمون‌های فوق از نرم‌افزارهای اکسل^۱ و اسپ‌اس‌اس^۲ استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

در مطالعه حاضر ۴۹ درصد پاسخ‌گویان دارای مدرک کارشناسی ارشد هستند و بیشترین فراوانی در بین پاسخ‌گویان مربوط به گروه سابقه خدمت ۱۱ تا ۱۵ سال (۶۴ درصد) است. در میان پاسخ‌گویان پژوهش، سمت مدیر مالی با ۷۴ درصد بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده است. بررسی داده‌های مربوط به نوع خدمت، نشان‌دهنده آن است که ۶۴ درصد پاسخ‌گویان در بخش‌های غیردولتی مشغول به کار هستند.

برای بررسی و توصیف داده‌های به‌دست‌آمده از آزمون‌شوندگان، شاخص‌های مرکزی و پراکندگی (میانگین و انحراف معیار) استفاده شد تا از چگونگی پراکندگی نمره‌های به‌دست‌آمده از متغیرهای مورد مطالعه اطلاعات لازم کسب شود. این داده‌ها در جدول ۱ درج شده است. مطابق نتایج مندرج در این جدول با در نظر گرفتن حداقل نمره ۱ و حداکثر نمره ۵، میانگین متغیر ناآشنایی با استانداردهای بین‌المللی ۳/۸۵، میانگین متغیر عوامل سیاسی و حقوقی ۳/۶۱ و میانگین متغیر ساختار مالکیت و بازار سرمایه ۴/۰۸ به‌دست آمده است، بنابراین می‌توان گفت که میانگین تمامی متغیرهای تحقیق، بیشتر از ۳، یعنی میانگین نظری است و این نتیجه نشان‌دهنده وضعیت بالاتر از سطح متوسط متغیرهای پژوهشی، از دیدگاه آزمون‌شوندگان پژوهش در خصوص موانع است. بالاترین میانگین، به ساختار مالکیت و بازار سرمایه و پایین‌ترین میانگین به عوامل سیاسی و حقوقی تعلق دارد.

جدول ۱. میانگین و انحراف استاندارد هریک از متغیرهای پژوهش

متغیر	فراوانی	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	حداقل و حداکثر نمره ممکن
ناآشنایی با استانداردهای بین‌المللی	۱۲۷	۱	۵	۳/۸۵	۰/۷۲	۱-۵
عوامل سیاسی و حقوقی	۱۲۷	۲	۵	۳/۶۱	۰/۶۱	۱-۵
ساختار مالکیت و بازار سرمایه	۱۲۷	۲	۵	۴/۰۸	۰/۵۹	۱-۵
سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی	۱۲۷	۲	۵	۳/۸۴	۰/۵۷	۱-۵
نبود نظام جامع ارزیابی	۱۲۷	۱	۵	۳/۷۲	۰/۷۸	۱-۵
مقاومت در برابر تغییر	۱۲۷	۱	۵	۳/۸۰	۰/۶۴	۱-۵
قوانین و مقررات مالی	۱۲۷	۲	۵	۳/۹۲	۰/۶۶	۱-۵
وضعیت اقتصادی	۱۲۷	۲	۵	۳/۹۱	۰/۷۸	۱-۵
عدم توافق بین ذی‌نفعان	۱۲۷	۲	۵	۳/۷۵	۰/۵۰	۱-۵
نبود چارچوب مفهومی	۱۲۷	۲	۵	۳/۸۳	۰/۶۸	۱-۵

همچنین نتایج بخش توصیفی نشان داد که میانگین و انحراف استاندارد ساختار اداری و ویژگی‌های فرهنگی برابر با $۳/۸۴ \pm ۰/۵۷$ ، میانگین و انحراف استاندارد نبود نظام جامع ارزیابی $۳/۷۲ \pm ۰/۷۸$ و میانگین و انحراف استاندارد مقاومت در برابر تغییر $۳/۸۰ \pm ۰/۶۴$ است. میانگین و انحراف معیار سایر متغیرها نیز در جدول ۱ مشاهده می‌شود.

تحلیل عاملی اکتشافی، روی پاسخ‌های ۱۲۷ آزمودنی حاضر در نمونه، با روش تجزیه مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس^۱ انجام گرفت. قبل از استفاده از روش تحلیل عاملی، لازم بود که از بالا بودن ضرایب هم‌بستگی نمره‌های بین سؤال‌های پرسش‌نامه اطمینان حاصل شود. برای این منظور، شاخص‌های کفایت نمونه‌گیری کایزر، مایر و اولکین^۲ و آزمون کرویت بارتلت^۳ بررسی شد.

جدول ۲. نتایج آزمون‌های کفایت نمونه‌گیری و کرویت بارتلت

آزمون KMO	آزمون کرویت بارتلت	درجه آزادی	سطح معناداری
۰/۷۱۷	$\chi^2 = ۴۱۶۵/۴۶$	۱۳۲۶	۰/۰۰۱

جدول ۲، آزمون‌های KMO و کرویت بارتلت را برای بررسی کفایت نمونه‌گیری، نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقدار شاخص KMO، $۰/۷۱۷$ به‌دست‌آمده که برای این شاخص مقدار قابل قبولی است؛ مقدار قابل قبول برای KMO بیشتر از $۰/۶$ است. همچنین، مقدار آماره کای اسکوتر برای آزمون کرویت بارتلت، $۴۱۶۵/۴۶$ و با درجه آزادی ۱۳۲۶ معنادار است ($P \leq ۰/۰۰۱$). بنابراین، می‌توان گفت که کفایت نمونه‌گیری برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی رعایت شده است و می‌توان نتیجه گرفت که انجام تحلیل عاملی، توجیه می‌شود. پس از اطمینان از این

1. Varimax rotation
2. Kaiser, Meyer & Olkin
3. Bartlett's test of sphericity

پیش‌فرض، تحلیل عاملی به‌روش مؤلفه‌های اصلی و با استفاده از چرخش واریماکس، روی پاسخ‌های آزمودنی‌ها به ۵۲ سؤال پرسش‌نامه انجام شد. مقادیر اشتراک استخراجی هیچ سؤالی کمتر از ۰/۵ نبود، از این رو سؤالی از تحلیل حذف نشد. پس از مشاهده نتایج، برای استخراج عامل‌ها مقادیر ویژه بالاتر از ۱ به‌عنوان ملاک انتخاب در نظر گرفته شد. نتایج تحلیل نیز به ایجاد ۱۰ عامل منجر شد که در مجموع، ۶۲/۷۳ درصد واریانس کل پرسش‌نامه را تبیین می‌کردند. بر این اساس، با توجه به اینکه مقدار واریانس بیشتر از ۶۰ درصد به‌عنوان ملاک تعیین تعداد مؤلفه‌ها در نظر گرفته می‌شود (حبیب‌پور و صفری، ۱۳۹۲)، عدد ۱۰ به‌عنوان تعداد نهایی عامل‌ها در نظر گرفته شد. در جدول ۳، عامل‌های استخراج شده، درصد واریانس تبیین شده و واریانس تراکمی^۱ تبیین شده برای هر یک از این عامل‌ها، قبل و بعد از چرخش واریماکس، مشخص شده است. همان‌گونه که در این جدول مشاهده می‌شود، تحلیل عاملی نهایی به استخراج ۱۰ عامل انجامید و این عامل‌ها، در مجموع مقدار ۶۲/۷۳ درصد از واریانس کل پرسش‌نامه را تبیین می‌کنند.

جدول ۳. مؤلفه‌های مستخرج از تحلیل عاملی پرسش‌نامه موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استخراج بعد از چرخش واریماکس			استخراج اولیه			مؤلفه
درصد تراکمی	درصد واریانس	کل	درصد تراکمی	درصد واریانس	کل	
۸/۶۱	۸/۶۱	۴/۴۸	۲۲/۵۲	۲۲/۵۲	۱۱/۷۱	ناآشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۱۷/۰۸	۸/۴۷	۴/۴۱	۲۹/۳۴	۶/۸۲	۳/۵۴	عوامل سیاسی و حقوقی
۲۳/۶۲	۶/۵۴	۳/۴۰	۳۵/۹۹	۶/۶۵	۳/۴۶	ساختار مالکیت و بازار سرمایه
۲۹/۹۵	۶/۳۳	۳/۲۹	۴۱/۲۵	۵/۲۶	۲/۷۳	سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی
۳۶/۲۵	۶/۳۰	۳/۲۷	۴۵/۴۴	۴/۱۹	۲/۱۸	نبود نظام جامع ارزیابی
۴۲/۳۹	۶/۱۴	۳/۲۰	۴۹/۵۴	۴/۱۰	۲/۱۳	مقاومت در برابر تغییر
۴۸/۴۸	۶/۰۹	۳/۱۷	۵۳/۳۷	۳/۸۳	۱/۹۹	قوانین و مقررات مالی
۵۳/۴۱	۴/۹۴	۲/۵۷	۵۶/۸۲	۳/۴۴	۱/۷۹	وضعیت اقتصادی
۵۸/۱۳	۴/۷۱	۲/۴۵	۵۹/۹۰	۳/۰۸	۱/۶۰	عدم توافق بین ذی‌نفعان
۶۲/۷۳	۴/۶۱	۲/۴۰	۶۲/۷۴	۲/۸۴	۱/۴۸	نبود چارچوب مفهومی

در جدول ۴، بارهای عاملی هر یک از سؤالی پرسش‌نامه موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه شده است. برای اختصاص هر سؤال به یک مؤلفه، بارهای عاملی حدود ۰/۴۰ و بالاتر در نظر گرفته شده است. پس از تعیین عامل‌های استخراج شده، نام‌گذاری هر عامل با توجه به محتوای سؤال‌ها صورت گرفت.

جدول ۴. ماتریس بارهای عاملی سؤال‌های پرسش‌نامه روی مؤلفه‌های استخراج شده

مؤلفه‌های استخراج شده پس از چرخش به روش واریماکس										سؤال
دهم	نهم	هشتم	هفتم	ششم	پنجم	چهارم	سوم	دوم	اول	
									۰/۸۳	۱۴
									۰/۷۵	۱۶
									۰/۷۳	۱۵
									۰/۷۳	۱۲
									۰/۵۱	۱۳
									۰/۴۳	۲۹
								۰/۷۲		۲۲
								۰/۶۵		۴۴
								۰/۶۳		۴۵
								۰/۶۲		۲۱
								۰/۵۱		۳۹
								۰/۴۸		۴۷
								۰/۴۵		۱۷
								۰/۴۴		۵۰
							۰/۷۱			۲
							۰/۶۹			۴۰
							۰/۶۷			۴۱
							۰/۶۴			۱
						۰/۷۴				۳۷
						۰/۶۷				۳۶
						۰/۶۲				۲۴
						۰/۶۰				۲۳
						۰/۴۹				۴۹
						۰/۴۲				۲۸
						۰/۴۹				۴۳
					۰/۸۱					۵
					۰/۷۰					۶
					۰/۶۴					۷
					۰/۴۸					۸
				۰/۸۳						۲۶
				۰/۷۸						۲۵
				۰/۵۴						۳۵
				۰/۴۸						۳۲
				۰/۵۰						۲۷
			۰/۷۵							۵۱
			۰/۶۲							۴۸

ادامهٔ جدول ۴

مؤلفه‌های استخراج شده پس از چرخش به روش واریماکس										سؤال
دهم	نهم	هشتم	هفتم	ششم	پنجم	چهارم	سوم	دوم	اول	
			۰/۶۱							۴۶
			۰/۵۲							۳۸
		۰/۷۹								۲۰
		۰/۷۱								۱۹
		۰/۳۶								۴۲
		۰/۵۷								۱۰
		۰/۵۲								۱۸
	۰/۶۴									۳۰
	۰/۶۱									۳۱
	۰/۵۶									۳۳
	۰/۵۳									۳۴
	۰/۵۸									۵۲
۰/۶۶										۹
۰/۶۲										۴
۰/۵۷										۱۱
۰/۴۸										۳

در جدول ۵، عناوین آزمون‌ها همراه با تعداد و شمارهٔ سؤال‌های مربوطه و ضرایب آلفای کرونباخ^۱ برای بررسی پایایی نمره‌های آزمون‌های فرعی، درج شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقدار ضریب آلفای کرونباخ تمام آزمون‌های فرعی، در سطح بالایی است و برای کل پرسش‌نامه، مقدار ضریب آلفای ۰/۹۳ به‌دست آمده است.

جدول ۵. گویه‌های مرتبط با ۱۰ مؤلفهٔ پرسش‌نامه موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ضرایب آلفای کرونباخ آزمون‌های فرعی

مؤلفه	ویژگی سنجیده شده	تعداد سؤال	ضریب آلفای کرونباخ
اول	عدم آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۶	۰/۸۵
دوم	عوامل سیاسی و حقوقی	۸	۰/۸۴
سوم	ساختار مالکیت و بازار سرمایه	۴	۰/۷۹
چهارم	سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی	۷	۰/۷۲
پنجم	نبود نظام جامع ارزیابی	۴	۰/۷۹
ششم	مقاومت در برابر تغییر	۵	۰/۷۵
هفتم	قوانین و مقررات مالی	۴	۰/۷۶
هشتم	وضعیت اقتصادی	۵	۰/۷۳
نهم	عدم توافق بین ذی‌نفعان	۵	۰/۵۲
دهم	نبود چارچوب مفهومی	۴	۰/۶۶

1. Cronbach α coefficient

جدول ۶. مؤلفه‌های شناسایی شده همراه با گویه‌های مرتبط

مؤلفه	ویژگی سنجیده شده	گویه‌های مرتبط	بار عاملی
اول	عدم آشنایی کافی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	پایین بودن سطح تخصص و آگاهی کارکنان و مسئولان ذی‌ربط مجری استانداردهای بین‌المللی مالی	۰/۷۳
		کاربردی نبودن آموزش‌های دانشگاهی	۰/۵۱
		بهره‌نبردن از نیروهای متخصص آشنا به استانداردهای بین‌المللی	۰/۸۳
		نبودن حساب‌رسان مستقل واجد شرایط و مسلط بر استانداردهای گزارشگری بین‌المللی مالی	۰/۷۳
		عدم تسلط کافی مؤسسه‌های حسابرسی به استانداردهای بین‌المللی	۰/۷۵
دوم	عوامل سیاسی و حقوقی	نداشتن فهم کامل از استانداردهای بین‌المللی و ساده‌انگاری مسئله	۰/۴۳
		عدم ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ ^۱	۰/۴۵
		نااطمینانی در حوزه سیاسی (مثل برجام)	۰/۶۲
		تحریم‌های اقتصادی بر علیه ج.ا.ا.	۰/۷۲
		به‌روز نبودن قانون تجارت	۰/۵۱
		نظام حقوقی حاکم در ایران	۰/۶۵
		دستوری بودن استانداردهای حسابداری	۰/۶۳
		تناقض‌های موردی بین قانون محاسبات عمومی و استانداردهای حسابداری	۰/۴۸
		دولتی بودن مرجع استانداردگذاری	۰/۴۴
		سوم	ساختار مالکیت و بازار سرمایه
عدم وجود بازارهای منسجم و کارا برای تعیین ارزش منصفانه	۰/۷۱		
دولتی و شبه‌دولتی بودن اقتصاد ایران	۰/۶۹		
ساختار مالکیت و تسلط دولت و نهادهای عمومی غیردولتی بر شرکت‌ها	۰/۶۷		
چهارم	سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی	پها ندادن به استانداردهای حسابداری	۰/۶۰
		عدم درک ضرورت و اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی	۰/۶۲
		شناخت سطحی از استانداردهای بین‌المللی	۰/۴۲
		نبود قوانین سخت‌گیرانه و ضمانت اجرایی	۰/۶۷
		فقدان نظام کنترلی مؤثر	۰/۷۴
		ارجحیت سلیقه و منفعت شخصی	۰/۴۹
		نداشتن متولی واحد اجرای استانداردهای بین‌المللی	۰/۴۹
پنجم	نبود نظام جامع ارزیابی	قابل اتکا نبودن ارزیابی کارشناسان رسمی	۰/۸۱
		فقدان استاندارد ارزیابی	۰/۷۰
		عدم استقلال کارشناسان	۰/۶۴
		نبود انجمن‌های حرفه‌ای ارزیابی	۰/۴۸

ادامه جدول ۶

بار عاملی	گویه‌های مرتبط	ویژگی سنجیده شده	مؤلفه
۰/۷۸	عدم تمایل به رعایت الزامات افشاگری مقاومت شرکت‌ها در برابر تغییر مقاومت مدیران در برابر افشای حقوق و مزایای دریافتی هزینه‌های بالای اجرای استانداردهای بین‌المللی رویکرد متفاوت مدیران و قانون‌گذاران به استانداردهای حسابداری	مقاومت در برابر تغییر	ششم
۰/۸۳			
۰/۵۰			
۰/۴۸			
۰/۵۴			
۰/۵۲	قوانین و نظام مالیاتی عدم تطبیق برخی آیین‌نامه‌ها با استانداردهای حسابداری ناهماهنگی قانون مالیات‌های مستقیم با روح حاکم بر استانداردهای بین‌المللی تفاوت در ضوابط و دستورالعمل‌های مراجع ذی‌ربط (سازمان حسابرسی، بورس، بیمه مرکزی و بانک مرکزی)	قوانین و مقررات مالی	هفتم
۰/۶۱			
۰/۶۲			
۰/۷۵			
۰/۵۷	فقدان سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای مناسب برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی نامشخص بودن نرخ تنزیل برای محاسبه ارزش زمانی پول تورم و عدم ثبات اقتصادی بی‌ثباتی نرخ ارز و نوسان‌های زیاد آن در ایران عدم شفافیت و قانون‌گریزی	وضعیت اقتصادی	هشتم
۰/۵۲			
۰/۷۱			
۰/۷۹			
۰/۳۶			
۰/۶۴	عدم آمادگی و آگاهی ذی‌نفعان در خصوص تأثیرات اجرای استانداردهای بین‌المللی بر وضعیت مالی شرکت‌ها تأکید بر تغییرات شکلی و بی‌توجهی به الزامات محتوایی نداشتن نگاه همه‌جانبه تضاد دیدگاه‌های ذی‌نفعان ناهماهنگی بین دستگاهی	عدم توافق بین ذی‌نفعان	نهم
۰/۶۱			
۰/۵۶			
۰/۵۳			
۰/۵۸			
۰/۴۸	نداشتن نقشه راه و برنامه مدون فقدان چارچوب مفهومی نبودن سیستم‌های اطلاعاتی جامع دشواری جایگزینی سیستم فعلی با سیستم قبلی	نبود چارچوب مفهومی	دهم
۰/۶۲			
۰/۶۶			
۰/۵۷			

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

همان‌طور که بیان شد، در راستای افزایش شفافیت اطلاعاتی و توسعه بازار سرمایه، هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، به استناد مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی، از ابتدای سال ۱۳۹۵ ناشران بزرگ پذیرفته‌شده نزد آن سازمان را به تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ملزم کرده است؛ از این رو، به دلیل وجود

موانع متعدد و با استناد به درخواست‌های مکرر ناشران، تاکنون ملاک تصمیم‌گیری در مجامع عمومی شرکت‌ها، صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران است. در این راستا، قبل از الزام اجرای استانداردهای بین‌المللی، پژوهش‌های پیشین، اغلب بر موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران متمرکز بودند و پس از الزامی شدن اجرای استانداردهای مذکور هم، تمرکز عمده پژوهش‌های صورت‌گرفته به پیاده‌سازی و چالش‌های ارزش منصفانه معطوف شد. از این رو، پژوهش حاضر با هدف بررسی همه‌جانبه موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از دیدگاه مدیران مرتبط به موضوع انجام گرفت و در این راه از روش تحلیل اکتشافی بهره برده شد. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه محقق‌ساخته ۵۲ سؤالی بود که در بین مدیران مالی جامعه مدنظر توزیع و تعداد ۱۲۷ پرسش‌نامه به‌عنوان نمونه جمع‌آوری شد. پس از گردآوری و تحلیل داده‌های پرسش‌نامه به کمک تحلیل عاملی اکتشافی، موانع استخراج شدند. پایایی اولیه پرسش‌نامه به روش آلفای کرونباخ ۹۳ درصد به‌دست آمد.

بر اساس نتایج به‌دست آمده، ۱۰ دسته عوامل به‌عنوان موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی و دسته‌بندی شدند که عبارت‌اند از: عدم آشنایی کافی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عوامل سیاسی و حقوقی، ساختار مالکیت و بازار سرمایه، سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی، نبود نظام جامع ارزیابی، مقاومت در برابر تغییر، قوانین و مقررات مالی، وضعیت اقتصادی، عدم توافق بین ذی‌نفعان، نبود چارچوب مفهومی.

نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های راهبردی گزارشگری مالی در زمینه افزایش کارایی بازار سرمایه کشور و برطرف کردن بخشی از موانع سرمایه‌گذاری خارجی، تدوین استانداردهای گزارشگری مالی کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، تسهیل پیاده‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی توسط اداره حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک‌ها و بیمه‌ها و نهادهای حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی استفاده شود. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کرمی و بیک‌بشروی (۱۳۹۶) در زمینه چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه، یافته‌های مرادی و همکاران (۱۳۹۸) در خصوص چالش‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه و نتایج حسینی و همکاران (۱۴۰۰) در خصوص موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هم‌سو است.

برای رفع موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، می‌بایست قوانین و مقررات را قبل از اجرایی شدن بررسی کرد تا مطلوبیت‌گرایی افراد کنترل و قانون‌گریزی محدود شود. همچنین، رویکرد حاکمیت شرکتی در قانون تجارت، باید بر اساس ۴ رکن اصلی شفافیت، انصاف، پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری پایه‌گذاری شود. در نظر گرفتن طرح‌های تشویقی نیز می‌تواند در دوره گذار به استانداردهای جدید، به‌عنوان جایگزین اجبار، باعث بهبود فرهنگ سازمانی شود. سازمان بورس و سازمان حسابرسی و دولت، باید برای تغییر روح قانون مالیات‌های مستقیم تلاش کنند و هم‌زمان با تقویت ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی، اصلاح زیرساخت‌های قانونی در حوزه تجارت و نظام راهبری شرکتی، بازبینی قراردادهای پاداش مدیران و ایجاد هماهنگی بین این قراردادها با نظام گزارشگری مالی جدید و همچنین، برقراری تناسب بین زنجیره ایجاد ارزش، به بهبود اجرای استانداردها و رفع موانع موجود اقدام کنند. باید تأمین زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و سیستم‌های مرتبط در اولویت دولت قرار گیرد. همچنین زیرساخت‌های حرفه‌ای‌گری می‌بایست اصلاح شود و رهنمودهای فنی توسط نهادهای حرفه‌ای برای بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای تدوین و اجرا شود.

نظام جامع برای ارزیابی و کارشناسی رسمی تدوین شود. در رابطه با مبحث ارزش منصفانه و نگرانی‌های مالیاتی در خصوص ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها، سازمان بورس اقدام‌های خوبی را انجام داده است؛ اما لازم است که همه جوانب کار، به‌طور دقیق کارشناسی و موانع قانونی برطرف شود تا شرکت‌ها ابهام مالیاتی نداشته باشند و لازم است شرکت‌ها و سهام‌داران آنان از عدم وجود ضرر در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر دارایی‌هایشان اطمینان خاطر داشته باشند. به بیان دیگر، قوانین اصلاحی تکلیف سازمان امور مالیاتی را در رسیدگی مالیاتی به حساب‌های این‌گونه شرکت‌ها به‌طور کامل مشخص کرده باشد. دروس دانشگاهی رشته‌های مالی و حسابداری با واقعیت‌های جامعه و بازار مطابقت داشته باشد. بایستی هماهنگی و وحدت‌نظر بین سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، بانک مرکزی و بیمه مرکزی در امر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فراهم شود. برای بهبود درک و نگرش مدیران، سازمان بورس می‌تواند از امکانات حرفه‌ای حسابرسی کشور برای آموزش هیئت‌مدیره، شرکت‌های بورسی، مدیران مالی و کادری‌های ارشد بخش مالی شرکت‌ها اقدام کند و کارگاه‌های آموزشی برگزار کند تا علاوه بر آشنایی و آموزش، وجوه اختلاف و تفاوت‌های اساسی صورت‌های مالی بین‌المللی و استانداردهای ملی مشخص شود و نیز، مزایای تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیز نهادینه شود.

منابع

- حسینی، احد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری‌ثالث، جمال؛ سعدی، رسول (۱۴۰۰). تبیین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، رویکرد نظریه داده بنیاد. *تحقیقات مالی*، ۲۳(۱)، ۱۰۸-۱۳۳.
- حبیب‌پور، کرم؛ صفری، رضا (۱۳۹۲). *راهنمای جامع کاربرد SPSS در تحقیقات پیمایشی*، تهران، انتشارات متفکران.
- خوش‌طینت، محسن؛ رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۳). هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری. *مطالعات تجربی حسابداری*، ۲(۶)، ۸۳-۱۱۲.
- رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۹۰). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۷(۲۷)، ۷۵-۹۹.
- سلیمانی، امیری؛ رسولی، ندا (۱۳۹۶). دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۴)، ۱-۲۴.
- شبیبه، سکینه (۱۳۹۵). حسابداری بین‌الملل و کشورهای در حال توسعه. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱۷(۱۷)، ۱۱۲-۱۲۰.
- کریمی، غلامرضا؛ بیک‌بشرویه، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۷۳-۵۹۶.
- کریمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران (۱۳۸۶). عوامل محیطی مؤثر بر حسابداری و مدل‌های آن. *ماهنامه حسابدار*، ۲۱(۱۸۲)، ۶۸-۷۳.
- گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران: با تأکید بر الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.

مرادی، محمد؛ جعفری دره‌در، مرتضی؛ حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۳)، ۴۵۶-۴۸۱.

نظری، علیرضا؛ فدایی، ایمان؛ ملایی، سعید. (۱۳۹۲). نکاتی درخصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن. *مجله اقتصادی*، ۱۳ (۲ و ۱)، ۴۵-۵۲.

References

- Albu, N., Albu. C. N. (2012). International Financial Reporting Standards in an Emerging Economy: Lessons from Romania. *Australian Accounting Review*, 22(4), 341-352.
- Barbu, E. (2014). Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization. *Working Papers*.
- Boumediene, S., Zarrouk, R., Tanazefi, I. (2016). Obstacles to the Adoption of the IAS/IFRS in Tunisia. *The Journal of Applied Business Research*, 32(3), 621- 636.
- Chairas, I. Y. & Radianto, E.D.W. (2010). *Accounting Harmonization in ASEAN: The Process, Benefits and Obstacles*. Master Thesis.
- Faraj, Sh.M., and El-Firjani, E.R. (2016). Challenges Facing IASs/IFRS Implementation by Libyan Listed Companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 2(3), 57-73.
- Golmohammadi, M., Rahmani, A. (2018). Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on Ifrs13 Requirements. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414. (in Persian)
- Hoosseini, A., Jabbarzade Kangaarloye, S., Bahrisals, J., Sadi, R. (2019). Explaining the Obstacles to Implementing International Financial Reporting Standards; Grounded Theory Approach. *Financial Research*, 23(1), 108-133. (in Persian)
- Habibpour, K., Safari, R. (2013). *Comprehensive Guide to the Use of SPSS in Survey Research*. Tehran: Motafakeran Press. (in Persian)
- Hope, O.K., Jin, J. and Kang, T. (2012). Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS, *Working Paper*, University of Toronto.
- Kanti Herath, S., Alsulmi, F. (2017). International Financial Reporting Standards (IFRS): The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia. *International Journal of Science and Business*, 2(1), 1-18.
- Karami, Gh., Beik Boshrouyeh, S. (2018). Developing a Model for Implementing the Fair Value Approach in Iran: With Emphasis on Measurement. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24(4), 596-573. (in Persian)
- Karami, Gh., Tajik, K. (2007). Environmental factors affecting accounting and its models. *Accountant Journal*, 21 (182), 68-73. (in Persian)
- Khoshtinat, M., Rahimian, N. O. (2004). Accounting Standards Harmonization. *Experimental financial accounting studies*, 2(6), 83-112. (in Persian)

- Miaze, H. (2014). Problems of Implementing of International Financial Reporting Standards in Bangladesh. *European Journal of Business and Management*, 6(36), 174-182.
- Moradi, M., Jafari Daredor, M., Hosseinzadeh, S. (2019). Challenges and Opportunities for Measuring Fair Value, in International Financial Reporting Standards Adoption in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 456-481. (in Persian)
- Nazari, A., Fadaei, I., Mollae, S. (2013). Tips on the importance of international financial reporting standards and its advantages and disadvantages. *Economic Journal*, 13(1,2), 45-52. (in Persian)
- Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards in a developing country. *Advances in Accounting*, 31(1), 136-149.
- Perera, D., Chand, P. (2015) Issues in the adoption of international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Advances in accounting*, 31(1), 165-178.
- Polizatto, V.P. (2016). Strengthening the Accounting and Auditing Framework. *Worldbank.org*, n.d. Web. 13 Apr.
- Rahmani, A., Alipour, SH. (2010). The Challenges of International accounting standard adoption in Iran. *Journal of Accounting studies*, 27, 83-108. (in Persian)
- Sadri, L. (2019). Challenges and Barriers in Convergence of IND_AS with IFRS. *Accounting and Finance Research*, 8(4).
- Santos, M.A., Fávero, L.P.L., Distadio, L.F. (2016). Adoption of the International Financial Reporting Standards on companies' financing structure in emerging economies. *Finance Research Letters*, 16(C), 179-189.
- Shibe, S. (2016). International Accounting and Developing Countries. *Accounting and auditing studies*, (17), 112-120. (in Persian)
- Soleimanei, A., Rasuli, N. (2017). Perspectives of people active in the accounting profession Adoption and application of international standards Financial reporting in Iran. *Empirical accounting research*, 6(24), 1-24. (in Persian)
- Solomon, M. (2016). *Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standard in Ethiopia*. St.Marys University, Addis Ababa, Ethiopia.
- Zakari, M. A. (2014). Challenges of International Financial Reporting Standards adoption in Libya. *International Journal of Accounting and Reporting*, 4(2), 390-412.