



## شناسایی مولفه‌ها و عوامل موثر بر انتقال دانش IFRS با تاکید بر محتوای دانش، بازیگران دانش و فاصله سازمانی بین آنها با روش تحلیل تم

هادی همدم

دانشجوی دکتری حسابداری گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

دکتر مهدی زینالی<sup>۱</sup> ©

استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

دکتر یونس بادآور نهندی

دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

دکتر احمد محمدی

استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۴ آذر ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۶ خرداد ۱۴۰۱)

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) یک دانش صریح است و انتقال آن از یک الگوی انتقال دانش پیروی خواهد کرد. هدف پژوهش حاضر، شناسایی مولفه‌ها و عوامل موثر بر انتقال دانش IFRS با تاکید بر محتوای دانش، بازیگران دانش و فاصله سازمانی بین آنها با روش تحلیل تم می‌باشد. پژوهش بصورت ترکیبی (آمیخته) انجام و در مرحله اول داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان و در مرحله دوم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید. جامعه آماری مرحله اول را ۱۶ نفر از خبرگان حسابداری و رشته‌های مرتبط و مرحله دوم را اساتید دانشگاه، مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان تشکیل دادند. در مرحله اول جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج مولفه‌ها از تحلیل تم استفاده شد. در مرحله دوم اعتبار نتایج استخراجی مرحله اول با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و تاییدی مرتبه اول تایید شد. نتایج پژوهش، بازیگران انتقال دانش را، فرستنده دانش، ابزارهای انتقال دانش، گیرنده دانش، و عوامل محتوایی دانش را صریح بودن، ابهام در درک و ترجمه، پیچیده بودن، وابسته بودن، جامع بودن و کاربردی بودن دانش و نهایتاً عوامل فاصله سازمانی را، وجود نهاد مستقل رابط و قرارداد شفاف انتقال شناسایی نمود.

واژه‌های کلیدی: انتقال دانش، IFRS، تحلیل تم.

<sup>۱</sup> (نویسندهٔ مسئول) © zeynali@iaut.ac.ir

## مقدمه

با گسترش تجارت جهانی، نقش و اهمیت آن در اقتصادها افزایش یافته و کشورها پیوسته سعی در فراهم ساختن شرایط مساعد برای ایجاد زمینه بهره مندی از منافع بسیار آن هستند. از جمله پیامدهای گسترش تجارت جهانی افزایش نقش شرکتهای چند ملیتی و گسترش بازارهای مالی به فراتر از مرزها بوده است. با بهبود سریع ارتباطات و همچنین از بین رفتن مرزهای اقتصادی، شرکتهای فعالیت هایشان را به صورت معاملات دوجانبه در عرصه بین المللی با یکدیگر انجام می دهند و بسیاری از شرکتهای علاوه بر بورس اوراق بهادار کشور خود، در یک یا چند بورس اوراق بهادار خارجی نیز پذیرفته شده اند [۶]. این امر نقش و اهمیت گزارشگری مالی بین المللی را دو چندان کرده است. امروزه حسابداری به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی هم در سطح بازارها و هم در سطح سیاستگذاریها است. هدف از این سیاستگذاریها در نهایت کاهش هزینه های ارتباطات و تکنولوژی اطلاعات است که برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن مورد توجه قرار گیرد [۱۶]. هماهنگ سازی رویه های حسابداری نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد، پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین المللی کالا، خدمات و سرمایه، موضوع همسانی گزارشگری حسابداری در سطح بین المللی نیز مطرح شد [۸]. یکی از مهمترین مسائلی که امروزه نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشورها را تحت تأثیر قرار می دهد و تا حد زیادی سمت و سوی آن را مشخص می کند، نحوه پذیرش استانداردهای بین المللی است. در حال حاضر حل مسایل و مشکلات مرتبط با استانداردهای حسابداری، چه در سطح ملی و چه در سطح بین المللی، از چنان اهمیتی برخوردار است که نهادهای تحقیقاتی حسابداری بخش گسترده ای از توان خود را به این امر اختصاص داده اند. بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دنبال بکارگیری IFRS و دستیابی به مزایای آن هستند، اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می آیند. با وجود برخی مشکلات، نمی توان از مزایای هماهنگ سازی IFRS چشم پوشی کرد، لیکن برخی از کشورها به صورتی تعدیل شده و با اعمال پاره ای تغییرات، این استانداردها را مورد استفاده قرار می دهند [۹]. با توجه به وضعیت موجود به نظر می رسد پذیرش IFRS برای کلیه کشورها یک الزام بوده و انتظار می رود که دیر یا زود اکثر شرکتهای و کشورها با توجه به روند اقتصادی و مالی پیش روی خود، آنرا پذیرفته و عملی خواهند نمود. لذا توجه به چگونگی استقرار IFRS، شناسایی مشکلات، الزامات و نیز محدودیت های احتمالی موجود آن در کشور ما نیز به عنوان یک اولویت و ضرورت تلقی می شود. تصمیم گیری در این خصوص باید آگاهانه و با در نظر گرفتن اهداف گزارشگری مالی، ویژگیهای محیطی و امکانات مورد نیاز و در دسترس باشد. مطالعه شیوهی پذیرش این استانداردها بیانگر این است که کشورهای مختلف به گونه های متفاوت در این خصوص عمل کرده اند [۵]. در حال حاضر استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در ایران علی رغم تمامی تلاشهای انجام شده نتوانسته است بصورت مناسبی پیاده سازی و اجرا شود و علل این امر نیز از ابعاد گوناگونی مورد توجه قرار گرفته است. امروزه در تمامی دنیا فاصله بین هماهنگ سازی و جهانی سازی استانداردهای حسابداری در راستای رسیدن به استقرار مطلوب استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی از ابعاد مختلفی مورد

بررسی قرار میگیرد. IFRS بعنوان یک دانش در ادبیات اقتصادی و اجتماعی می باشد و بایستی به منظور پیاده سازی مطلوب آن در هر کشوری به ابعاد و روش ها و الزامات مشخص جهت انتقال این دانش و بسترهای لازم برای آن توجه شود.

### پیشینه نظری

بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه گذاری های مشترک چند ملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت مربوط بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارشهای مالی چند ملیتی را دو چندان کرده است. دلیل اقتصادی اولیه در مورد مطلوب بودن هماهنگ سازی حسابداری این است که تفاوت های مهم در شیوه های حسابداری به عنوان موانعی برای سرمایه گذاران در استفاده موثر از سرمایه است [۲۵]. هماهنگ سازی فرآیند یکنواخت سازی صورتهای مالی کشورهای مختلف به منظور افزایش قابلیت مقایسه این صورتهاست. به عبارت دیگر، هماهنگ سازی به معنای حذف تفاوتها میان استانداردهای حسابداری در سرتاسر دنیا می باشد. همچنین هماهنگ سازی یعنی بتوان تفاوت های میان استانداردهای ملی را به حداقل ممکن رساند که این عملیات خود منجر به تطبیق مفاهیم و ذات مقررات حسابداری در کشورهای مختلف می شود. هماهنگ سازی بطور مطلق به مفهوم استاندارد سازی نیست. استاندارد سازی حسابداری به تحمیل یک سری از قوانین دقیق تر و محکم تر از هماهنگ سازی اشاره دارد. هماهنگ سازی آزادی عمل بیشتری نسبت به استاندارد سازی دارد [۷]. امروزه حسابداری با توجه به کارکردهای مختلف و روزافزونی آن به امری پویا تبدیل شده و تحقیقات گسترده ای در ابعاد مختلف، درباره آن انجام می گیرد به همین دلیل حسابداری در عصر امروز فقط با یک تعبیر و تفسیر مواجه نبوده و متناسب با تحقیقات و کارکردهای آن تعابیر و تصاویر گوناگونی از آن مطرح شده و می شود. سیر تصاویر حسابداری از هنر، خدمات، زبان، مکتب عقیدتی تا سیستم اطلاعاتی که مبتنی بر مبانی نظری بوده بیانگر این است که همواره میتوان به این تعابیر و تصاویر حسابداری، متناسب با شرایط جهانی حسابداری افزود و ابعاد جدیدی از حسابداری را مطرح نمود. هر کدام از تصاویر گوناگون حسابداری دلایل متقن خود را برای طرح این موضوع دارند. یکی از عواملی که حسابداری و مبانی آنرا دچار تحول نمود و حسابداری را وارد مرحله ای جدید از تحلیل ها کرد انگاشتن حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی بود که هدفش رساندن اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای تصمیم گیرندگان بوده و است. الزامات مالی و اقتصادی عصر امروز باعث شده سیستم اطلاعات حسابداری در انتقال اطلاعات به سمت فرا مرزی و فرا ملی شدن حرکت کند و سمت و سوی اقتصاد جهانی پذیرش یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه را برای تمامی کشورها انکار ناپذیر می کند. هیات تدوین استانداردهای بین المللی برای رسیدن به این هدف، استانداردهای بین المللی حسابداری و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را تدوین و منتشر کرده است که به مرجعی جهانی تبدیل شده است. به دلیل اهمیت پذیرش استانداردهای بین المللی، پژوهش های گسترده ای حول مزایا، معایب، چالشها و چگونگی استقرار استانداردهای بین المللی در کشورهای مختلف انجام می گیرد ولی تاکنون هیچ پژوهشی از بعد الزامات و مکانیزمهای انتقال دانش برای انتقال استانداردهای بین المللی به کشورهای مختلف نپرداخته است.

### دانش و انتقال دانش

دانش، اطلاعات کاربردی و سازماندهی شده برای حل مسائل است. تورین دانش را اطلاعات سازماندهی و تجزیه و تحلیل شده تعریف می‌کند که میتواند برای حل مسائل و تصمیم‌گیری قابل درک و نیز کاربردی باشد. دانش عبارت است از اطلاعاتی که سبب تغییر یک چیز یا یک شخص می‌گردد چه با فراهم ساختن زمینه اقدام برای تغییر و چه با قادر ساختن یک فرد یا یک نهاد برای انجام یک عمل متفاوت نسبت به آنچه که در گذشته انجام می‌داده است [۱۱]. درمهم‌ترین طبقه بندی، دانش به دو نوع تقسیم می‌شود. دانش صریح (اشکار) و دانش ضمنی (تلویحی). دانش صریح عبارت است از دانشی که وضوح کافی برای درک آن وجود دارد و می‌تواند به روش‌های رسمی کدبندی شده و از طریق زبان‌های سیستماتیک انتقال پیدا کند. هدف از کد، هرگونه کد اعم از کد نوشتاری، گفتاری، رفتاری و... است. نمونه‌هایی این نوع از دانش کتاب، مقاله، نشریات و سایر مستندات مشابه می‌باشد. [۱۰]. دانش ضمنی در درون اذهان افراد، رویه‌های سازمان و نیز در اندوخته‌های فرهنگی جوامع مستتر است. دانش ضمنی دانشی انتزاعی است که دستیابی به آن آسان نیست. مطابق با تعاریف، میتوان IFRS را به عنوان یک دانش کاملاً صریح تلقی نمود. با قلمداد شدن IFRS به عنوان یک دانش بایستی کل فرایند انتقال این دانش را مورد بررسی قرار داد چرا که انتقال دانش فرآیند پیچیده و دشواری است و بدون مطالعه و بررسی لازم نه تنها مفید نیست، بلکه ممکن است علاوه بر هدر رفتن سرمایه و زمان، به تضعیف دانش انتقالی از حیث کاربرد نیز بینجامد. تعاریف متعددی برای انتقال دانش وجود دارد که از آن جمله میتوان به تعاریف زیر اشاره کرد: فراگیری که از طریق آن یک واحد تحت تجربه یک واحد دیگر قرار می‌گیرد [۱۵]. کپی کردن تمام یا قسمتی از دانش از یک مکان به مکان دیگر [۲۳]. با توجه به تعاریف فوق، مطابقت بیشتری را برای نگاه به موضوع استقرار IFRS در کشور از حیث انتقال دانش می‌توان تشخیص داد. در اقتصاد دانایی محور، اهمیت مهار دانش در همکاری‌های بین‌المللی برای دستیابی به مزیت رقابتی، یک ضرورت اساسی است [۱۹]. انتقال دانش ممکن است در ابعاد فردی، سازمانی، بین‌سازمانی و فراملی انجام گیرد. انتقال دانش در سطح فراملی در مقایسه با سطح میان فردی، سازمانی و بین‌سازمانی با چالش‌های بسیار زیادی مواجه است؛ درحالی‌که همه نوع انتقال دانش با محدودیت‌هایی روبرو هستند و چالش‌های انتقال دانش فرامرزی خیلی اساسی‌تر بوده که از شکاف‌های سیاسی، اقتصادی و جغرافیایی میان فرهنگی ناشی می‌شود. پذیرش دانش اغلب به عنوان از دست دادن اختیار دیده می‌شود و از طرفی دانش به عنوان یک نتیجه، باید منتقل شود. علاوه بر این، نظریه‌های محلی، فردی، درون و یا بین سطوح سازمانی انتقال دانش، نمی‌توانند به طور مستقیم برای انتقال دانش جهانی استفاده شوند [۱۹]. با این توضیح با توجه به اهمیت روزافزون دانش IFRS در رقابت جهانی و انتقال سریع و مؤثر دانش فراملی IFRS، شناسایی زمینه‌ها و عواملی که در هدایت جریان انتقال دانش در بستر تعاملات و تبادلات پیچیده کشورها در سطح فراملی نقش مؤثری ایفا می‌کنند، یک ضرورت اساسی است. در حال حاضر تعداد قابل توجهی پژوهش برای توسعه الگوهای انتقال دانش و ارائه چارچوب فرایند انتقال دانش، بازیگران انتقال دانش، کانال‌های انتقال و سایر

عوامل تاثیرگذار، در سطح فردی، در سطح درون سازمانی و بین سازمانی، و در سطح بین المللی انجام شده است [۱۹]. کامینگز انتقال دانش را از دو رویکرد تئوری یادگیری سازمانی و تئوری ارتباطات موردنظر قرار میدهد. در تئوری ارتباطات به مدل SMCR منتسب به برلو (۱۹۶۰) استناد می‌شود. بر اساس این مدل، مؤلفه‌های اصلی ارتباط عبارتند از منبع، پیام، رسانه و گیرنده. کامینگز در بررسی مطالعات صورت گرفته پیرامون اشتراک دانش به این نتیجه رسید که پنج زمینه در اشتراک دانش مؤثرند: ۱) رابطه بین منبع و گیرنده؛ ۲) نوع و مکان دانش؛ ۳) گرایش گیرنده به یادگیری؛ ۴) توانایی منبع در اشتراک دانش و ۵) محیطی که فعالیتهای اشتراک دانش در آن روی میدهد [۴]. بر اساس تئوری سازمان نیز، دانش یک منبع حیاتی، مزیت رقابتی است و اگر به طور مؤثر یکپارچه شود، می‌تواند سرانجام برای سازمان ارزش آفرینی و ارزش افزوده ایجاد کند. این دیدگاه به عنوان دیدگاه مبتنی بر دانش شناخته شده است [۱۷]. در پژوهش حاضر، از میان مدل‌های فردی، درون سازمانی و بین سازمانی و بین المللی انتقال دانش با توجه به هدف پژوهش به مدل بین المللی پرداخته شده است. تحقیقات در این زمینه محدود به شرکتهای چندملیتی و مشارکت‌های بین المللی محدود بوده است. اشلیجلمچ و چینی در ارائه چهارچوب مفهومی برای تجارت اثربخش، تأثیر عوامل فاصله سازمانی، فاصله فرهنگی، دستور استراتژیک و توانایی پرداختن به انتقال دانش را نشان داده است. مدل طرح شده توسط میسینگ و همکاران نشان داد که انتقال دانش درون سازمانی مؤثر در همه ملل نیاز به ایجاد سرمایه اجتماعی بین اعضا و یک استراتژی فراملی جمعی دارد. این مدل‌ها دیدگاه پویایی از انتقال دانش را ارائه می‌کنند و دلیل ارتباط بین انتقال موفق و عوامل اثرگذار را به تصویر می‌کشند [۱۹]. با توجه به بحث‌های فوق، انتقال دانش IFRS ماهیتی فراملی پیدا می‌کند و بایستی عناصری که فرایند انتقال دانش را در روابط بین‌المللی تشکیل می‌دهد را معرفی کرد.

پژوهش‌های داخلی: نادری و همکاران (۱۳۹۸) ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی (حسابداران) را به‌عنوان یکی از دینفعان اصلی تغییر سیستم گزارشگری مالی و بکارگیری IFRS را مورد بررسی قرار دادند یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که ادراک حسابداران تحت تاثیر عوامل فردی، تکنیکی، موقعیتی و فرآیندهای تغییر قرار گرفته، ولی تاثیر این عوامل بر ادراک حسابداران از بکارگیری IFRS در ایران متفاوت است [۱۲]. حاجیها، دری و خلیفه (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر در تخصیص زمان آموزش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی پرداختند. دریافته‌های آنان، عوامل نگرش نسبت به استاندارد گزارشگری بین‌المللی، تعداد اعضای هیئت علمی، تجربه مدرسان و کیفیت منابع آموزشی مورد تایید قرار گرفت، اما تاثیر ساعت تدریس مدرسان و نوع موسسه آموزشی در زمان تخصیص داده شده به آموزش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مورد تایید قرار نگرفته است [۳]. بنایی، اباد و پورزمانی (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان تاثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که از میان ابعاد فرهنگی، فرهنگ اجتناب از عدم اطمینان بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیری معنی دار و مثبت دارد. یزدانی و همکاران (۱۳۸۶) موانع انتقال دانش در سازمانهای ایرانی را بررسی نمودند و موانع فرستنده، موانع گیرنده و موانع سازمانی را به عنوان سه دسته

موانع موثر نتیجه گیری کردند. شعله و همکاران (۱۳۹۷) به طراحی مدل عوامل سازمانی موثر بر انتقال دانش با هدف کاهش مخاطرات محیطی در پروژه های صنعت نفت را بررسی نمودند و فرهنگ سازمانی، ارتباطات سازمانی و سیستم پاداش را به عنوان عوامل موثر شناسایی نمودند.

پژوهش های خارجی: اندره و همکاران (۲۰۲۰) تاثیر پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر هزینه بلند مدت سهام و بدهی آمریکای لاتین را بررسی نمودند، با تجزیه و تحلیل نمونه ای از شرکت ها از آرژانتین، برزیل، شیلی، مکزیک و پرو، نشان دادند که تصویب اجباری IFRS حتی پس از کنترل مشوق های گزارشگری در سطح شرکت، منجر به کاهش هزینه سهام می شود. همچنین نتایج آزمون نشان می دهد که هزینه بدهی پس از تصویب IFRS به طور قابل توجهی کاهش یافته است [۱۴]. تولوس و اگریانتی (۲۰۱۹) نقش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در مدیریت زنجیره تأمین را بررسی کردند. برای دستیابی به این هدف، از روش تحقیق کمی استفاده کردند نتایج تحقیق نشان از وجود رابطه معنادار میان گزارشگری مالی بین المللی و مدیریت زنجیره تأمین داشت. ابعاد کیفیت حسابداری زنجیره تأمین، یعنی ارتباط ارزشی (محتوای اطلاعاتی)، مدیریت درآمد و شناخت به موقع زیان با مدیریت زنجیره تأمین رابطه مثبت داشت [۲۴]. ژوانگ، جف والبرت (۲۰۱۹) بررسی نمودند که چگونه تغییرات اجرایی، همزمان بر رابطه مثبت بین اتخاذ IFRS اجباری و افشای داوطلبانه شرکت ها تاثیر می گذارد. نتایج حاکی از این بود که انتشار پیش بینی های مدیریتی پس از اتخاذ IFRS، برای شرکت های کشورهایی با IFRS اجباری و دارای تغییرات اجرایی همزمان، نسبت به شرکت هایی که از کشورهای بدون چنین تغییراتی هستند، کمتر است. آنها هیچ تفاوتی در رشد شفافیت پیش بینی در شرکت های کشورهای با IFRS اجباری و دارای تغییرات اجرایی همزمان، نسبت به شرکت هایی که از کشورهای بدون چنین تغییراتی هستند یافت نکردند در عین حال، نشان دادند شرکت هایی که در کشورهای با IFRS اجباری با تغییرات اجرایی همزمان مستقر هستند، رشد قابل توجهی در شفافیت پیش بینی دارند. یافته های آنان نشان داد که اجرای بهتر IFRS به طور واضح تاثیر مثبت اتخاذ IFRS بر افشای داوطلبانه (اجباری) را تضعیف (تقویت) می کند داووس و همکاران (۲۰۱۷) در مورد انتقال دانش در مرزها و مکان های مختلف، عوامل محتوایی دانش، عوامل سازمانی و عوامل ملی را به عنوان سه عامل موثر شناسایی نمودند [۱۸]. ادولف و لگارستوم (۲۰۰۶) در یک پژوهش، محرک های اجتماعی و تکنیکی را محرک های اصلی انتقال دانش در پروژه های فراملی را معرفی کردند [۱۳].

### روش شناسی پژوهش و روش جمع آوری داده ها

پژوهش حاضر از حیث نتایج پژوهش، پژوهشی کاربردی و از نظر فرآیند اجرای پژوهش (نوع داده ها)، پژوهش آمیخته می باشد. در این پژوهش برای جمع آوری داده ها در مرحله اول، مصاحبه مبتنی بر هدف تحقیق انجام شد که در آن مصاحبه شونده ها به هفت سوال طراحی شده بر مبنای مطالعات انجام گرفته در ارتباط با انتقال دانش، و IFRS پاسخ دادند مصاحبه ها ادامه پیدا کرد تا پژوهشگران مطمئن شوند که مطالب جدیدی عنوان نخواهد شد. در مرحله دوم اطلاعات لازم جهت اعتبار سنجی نتایج استخراجی حاصل از مرحله اول، از طریق پرسشنامه که بر مبنای نتایج بدست آمده از تحلیل تم مرحله اول طراحی

وتوزیع شده بود بدست امد و با تحلیل‌های عاملی اکتشافی و تاییدی مرتبه اول مورد اعتبارسنجی قرار گرفت. جامعه آماری مرحله اول این پژوهش، اعضای هیات علمی دانشگاهها در رشته حسابداری و رشته های مرتبط با موضوع تحقیق با حداقل رتبه استادیاری و اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران و همچنین متخصصان انتقال دانش می‌باشد. نمونه آماری عبارت است از: الف) برای مصاحبه های اکتشافی چهار نفر صاحب نظر که به تشخیص محققین و بر اساس تخصص آنها در زمینه موضوع پژوهش مورد مصاحبه اکتشافی واقع شدند. سه نفر از مصاحبه شوندهگان دارای رتبه دانشیاری در رشته حسابداری و صاحب مقالات متعدد در مورد موضوع پژوهش بودند و یک نفر دارای رتبه استادیاری و عضو کمیته تدوین استاندارد و همچنین مدرس IFRS بود ب) برای مصاحبه های اصلی، نمونه عبارت است از افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی مصاحبه شوندهگان به پژوهشگران معرفی می‌شوند. در روش نمونه گیری گلوله برفی، مصاحبه کننده با پیشنهاد مصاحبه شوندهگان، برای مصاحبه‌های بعدی به سراغ افراد دیگر می‌رود [۱]. در پژوهشهای کیفی قاعده کلی این است که به گردآوری داده ها تا زمانی که مقوله‌ها اشباع شوند باید ادامه داد. اشباع یعنی تا زمانی که داده جدیدی به دست نیاید و روابط بین مقوله ها به خوبی مشخص شده باشد [۲]. در پژوهش حاضر برای مصاحبات اصلی و بر اساس اشباع نظری دوازده مصاحبه به انجام رسید که هشت نفر استادیار حسابداری، سه نفر دانشیار مدیریت و یک نفر دانشیار اقتصاد بود. جامعه آماری مرحله دوم، اعضای هیئت علمی دانشگاهها در رشته های حسابداری، مدیریت و اقتصاد، مدیران مالی، حسابرسان و متخصصین انتقال دانش می‌باشد. مطابق با آزمون کفایت نمونه براساس شاخص کایرز تعداد ۲۴۰ پرسشنامه در مرحله دوم برای اعتبار سنجی مدل توزیع شد که ۲۲۵ پرسش نامه قابلیت تجزیه و تحلیل داشت.

### تجزیه تحلیل حاصل از داده ها

در مرحله اول، داده‌های پژوهش حاضر با استفاده از روش تحلیل تم، تحلیل شده است. جهت تحلیل داده‌ها، متن مصاحبه‌ها چند بار مرور شد و گفته‌های اساسی و کلیدی با قضاوت پژوهشگران تعیین و گفته‌های نامربوط حذف شدند. در گام بعدی به هر یک از گفته‌های اساسی یک کد چهار رقمی اختصاص داده شد. دو رقم اول شماره مصاحبه و دو رقم بعدی شماره گفته می باشد، تخصیص داده شد. در این پژوهش، کدگذاری براساس حروف انگلیسی و اعداد، به شرح زیر صورت گرفت.

برای مصاحبه های اکتشافی، علامت اختصاری (EI) Interview Exploratory، برای مصاحبه های اصلی، علامت اختصاری (MI) Interview Main، برای هر واحد تحلیل (هر مصاحبه) ۰۱ به بالا شماره گذاری شد، کدهای موجود در هر واحد تحلیل (گفته ها) از ۰۱ شروع و به تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی اضافه شد. در مرحله بعد گفته‌های اساسی در کنار یکدیگر قرار گرفت و با حذف گفته‌های تکراری، کدهای گزینشی (مولفه‌ها) شکل گرفتند. سپس کدهای گزینشی (مولفه ها) مرتبط به هم کنار هم قرار گرفت و تم‌های فرعی (عوامل فرعی) را تشکیل دادند این نوع شکل گیری موجب شناسایی ابعاد متفاوت و اطمینان از جامعیت آن ها شده و عنوان علمی هر تم با توجه به

محتوای آن تم مشخص شد. طبقه بندی تم ها از فرعی به اصلی براساس ماهیت مشترک بین آن ها انجام گرفت.

در این راستا نمونه‌ای از متن یک مصاحبه به همراه کد گذاری و تم فرعی در نگاره ۱ آورده شده است

#### نگاره (۱) نمونه متن مصاحبه به همراه کدگذاری و تم فرعی

نمونه از مصاحبه اول: تدوین کنندگان IFRS بایستی شرایط اقتصادی و سیستم های اقتصادی کشورهای عضو را در نظر بگیرند و واحد امکان بایستی استانداردها را ساده و قابل فهم بنویسند نهاد های اقتصادی، دولت، دانشگاهها و حرفه، بایستی بنگاههای اقتصادی و کارکنان آنان را از مزایای IFRS آگاه کند و به آنها انگیزه لازم جهت ارتقای دانش حسابداری را القا کند		
تم فرعی	کدهای گزینشی (مولفه ها)	کد
فرستنده دانش	توجه بیشتر و در نظر گرفتن سیستم های اقتصادی کشورها	۰۱۵۸EI
فرستنده دانش	ساده نویسی استانداردها در حد امکان	۰۱۶۱EI
گیرنده دانش	آگاهی سازی بنگاه های اقتصادی و پرسنل آنان در باره مزایای IFRS	۰۱۷۹EI
گیرنده دانش	تقویت دانش حسابداری بنگاهها	۰۱۱۸EI

نحوه استخراج کدهای گزینشی (مولفه ها) و کدهای اختصاص یافته به آنها همراه با تم فرعی و اصلی شناسایی شده‌ی مربوط، به عنوان نمونه در نگاره شماره ۲ آمده است

#### نگاره (۲): نمونه‌ی کدهای گزینشی و کدهای اختصاص یافته به آنها، همراه با تم فرعی و اصلی

##### شناسایی شده

تم اصلی	تم فرعی	کدهای گزینشی (مولفه ها)	کدها
بازیگران	فرستنده دانش	توجه بیشتر و در نظر گرفتن سیستم های اقتصادی کشورها	۰۴۱۲۶EI-۰۳۸۴EI-۰۲۸۰EI-۰۱۵۸EI ۰۷۱۰۰MI-۰۶۱۳۹MI-۰۵۱۲۹MI ۱۰۱۱۸MI-۰۹۱۲۶MI-۰۸۱۴۹MI ۱۲۱۲۱MI-۱۶۱۲۷MI-۱۱۱۲۳MI ۱۵۱۳۴MI-۱۴۱۳۶MI-۱۳۱۱۶MI
محتوای دانش	صریح بودن دانش	ذهنی نبودن وعینی بودن استانداردها و داشتن قابلیت به اشتراک گذاشتن	۰۴۱۳۳EI-۰۳۱۲۷EI-۰۲۱۱۴EI-۰۱۱۰۶EI ۰۷۱۰۶MI-۰۶۱۵۶MI-۰۵۱۵۷MI ۱۰۱۲۸MI-۰۹۱۴۷MI-۰۸۱۲۹MI ۱۲۱۴۱MI-۱۶۱۴۸MI-۱۱۱۳۷MI ۱۵۱۴۵MI-۱۴۱۵۱MI-۱۳۱۳۹MI
فاصله سازمانی	ایجاد نهاد رابط مستقل برای انتقال	تدوین نقشه راه به کارگیری استاندارد توسط نهاد مستقل	۰۴۱۱۲EI-۰۳۹۴EI-۰۲۷۷EI-۰۱۵۰EI ۰۷۹۲MI-۰۶۱۲۵MI-۰۵۱۰۷MI ۱۰۱۱۰MI-۰۹۱۱۹MI-۰۸۱۲۰MI



کدها	کدهای گزینشی (مولفه ها)	تم فرعی	تم اصلی
۱۳۱۱۶MI-۱۶۱۰۱MI-۱۱۱۱۷MI ۱۵۶۹MI-۱۴۱۱۹MI-۱۳۸۵MI			

## یافته‌های پژوهش

پس از استخراج تمامی کدهای گزینشی (مولفه ها) و تم‌های فرعی مربوط به آنها، محتوای آنها تحلیل شده و رابطه هر تم فرعی، با ماهیت و محتوای دانش، بازیگران دانش و فاصله سازمانی بین آنها مشخص شدند. درنگاره ۳ تمامی کدهای گزینشی (مولفه ها) یافت شده و تم‌های فرعی و اصلی استخراج شده نشان داده می‌شود

## نگاره (۳): کدهای گزینشی استخراجی از مصاحبه ها و تعیین تم‌های فرعی و اصلی مربوط به آنها

کدهای گزینشی (مولفه ها)	تم فرعی	تم اصلی
در نظر گرفتن تفاوت های اقتصادی و سیاسی کشورها توسط تدوین کنندگان IFRS	فرستنده دانش	بازیگران انتقال دانش
در نظر گرفتن تفاوت های فرهنگی و ایدئولوژیک کشورها توسط تدوین کنندگان IFRS		
مشارکت فعالانه و پیوسته بنیاد IFRS در انتقال دانش IFRS به کشورها		
تقویت میزان حمایت از کشورهای عضو و پذیرنده IFRS توسط بنیاد IFRS		
اعتماد سازی بیشتر برای پذیرش IFRS در کشورها توسط بنیاد IFRS		
داشتن توانایی بیشتر جهت اشتراک دانش IFRS در کشورها توسط بنیاد IFRS		
ساده نویسی استانداردها در حد امکان		
کاستن از انگیزه‌های سیاسی در تدوین IFRS		
توجه بیشتر به شرکت های کوچک و متوسط در تدوین IFRS	ابزارهای انتقال دانش	
استفاده از ترجمه های استاندارد، برای انتقال دانش IFRS		
ایجاد کتب و نشریات آموزشی برای انتقال دانش IFRS		
استفاده از برنامه ها و نرم افزارهای آنلاین برای رفع ابهامات و سوالات پیش آمده درباره IFRS		
استفاده از زبان توسعه پذیر حسابداری و سایر فناوری های نوین مالی در انتقال IFRS		

تم اصلی	تم فرعی	کدهای گزینشی (مولفه ها)
	گیرندگان دانش	جذب حسابداران دارای صلاحیت برای اجرای IFRS توسط گیرندگان
		تقویت زبان انگلیسی پرسنل مالی گیرندگان IFRS
		تقویت دانش حسابداری پرسنل مالی توسط گیرندگان IFRS
		وجود انتظارات مشخص از IFRS و تحقق آن، در راستای ایجاد انگیزه
		اختصاص زمان و منابع کافی برای درک و پیاده سازی IFRS
		ایجاد دستورات استراتژیک و شرح کار شفاف برای انتقال IFRS
		افزایش قدرت تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی مدیران و کارکنان
		ایجاد واحد پیاده سازی و گماشتن مدیر پیاده سازی
		آگاهی سازی بنگاه های اقتصادی و کارکنان آنان درباره مزایای IFRS،
		برداشت های متفاوت از IFRS به دلیل تفسیر پذیر بودن آن
ماهیت و محتوای دانش	پیچیده بودن دانش	تخصصی سازی دانش IFRS به دلیل عدم ساده بودن و پیچیدگی آن
		گنگ و تا حدودی مبهم بودن IFRS
	ابهام در درک و ترجمه دانش	ناکارآمدی نسبی ترجمه ها و استفاده از آنها به دلیل نبود ترجمه یکپارچه از IFRS
		قبول سلطه پذیری علمی با پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی
	وابسته بودن دانش	پذیرش محض تمام شرایط تدوین کنندگان در اثر پذیرش IFRS
		عینی بودن و داشتن قابلیت به اشتراک گذاری دانش IFRS
	صریح بودن دانش	دخیل بودن آگاهی و مهارت های تجربی در تدوین IFRS
		وجود دستور العمل های عملیاتی و مستند سازی در سیستم های اطلاعاتی حسابداری در سایه کاربرد IFRS
	جامع بودن و جامعه پذیری	بودن IFRS به عنوان زبان مشترک و رسمی مابین بنگاه های اقتصادی در سطح جهانی
		وجود الزامات یکسان برای بنگاه های اقتصادی و صنایع مشابه در سطح جهانی در IFRS

تم اصلی	تم فرعی	کدهای گزینشی (مولفه ها)
	دانش	تبدیل دانش های آشکار و پنهان حسابداری به دانش یکپارچه جهانی بوسیله IFRS
		عدم تدوین استانداردها توسط فرایندهای فردی داخلی در IFRS و تعامل تجربیات
	کاربردی بودن دانش	تبیین نحوه عمل ثبت، مستند سازی، طبقه بندی و تفسیر اطلاعات مالی بوسیله IFRS
		ایجاد ارزش افزوده در سطح جهانی برای بنگاهها در سایه کاربرد IFRS و ضروری بودن استفاده از آن
فاصله سازمانی گیرنده و فرستنده دانش	ایجاد نهاد رابط مستقل جهت انتقال دانش	ایجاد نهاد مستقل واسط برای انتقال IFRS، برای فرایند انتقال دانش تدوین نقشه‌ی راه به کارگیری استاندارد توسط نهاد مستقل، رصد نتایج اجرای IFRS و ارائه پیشنهادهای اصلاحی توسط نهاد مستقل، تعیین دقیق مسئولیت های هریک از سازمانها مانند بورس، سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی و.. توسط نهاد مستقل در فرایند انتقال دانش
	وجود قرارداد شفاف انتقال دانش	ایجاد مقررات قدرتمند برای پیاده سازی IFRS توسط نهاد مستقل، وجود قرارداد شفاف روند انتقال IFRS بین گیرنده و فرستنده دانش، گنجاندن الزامات انتقال IFRS مانند برنامه های آموزشی در یک قرارداد، دائمی بودن نهادهای ایجاد شده IFRS در داخل و خارج و حضور موثر و پیوسته طرفین انتقال دانش،

#### شرح تم‌های شناسایی شده

بازیگران: اشخاص یا ابزارهایی هستند که در فرایند انتقال دانش درگیر می‌شوند. منبع یا فرستنده دانش: مکان ایجاد دانش را شامل می‌شود. درمورد استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی فرستنده دانش بنیاد IFRS است که مسئولیت تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و اشاعه آن را عهده‌دار است ابزارهای انتقال: وسیله، کانال یا فرآیندهایی هستند که دانش با آن منتقل می‌شود که در مورد دانش IFRS، ترجمه، متون، نشریات تخصصی و راهنماهای مصدق بکارگیری این استانداردها می‌باشد. گیرنده دانش: شخص یا سازمانی است که تحت تجربه فرستنده دانش قرار می‌گیرد. گیرندگان دانش IFRS، بنگاههای اقتصادی کشور هستند که بایستی یکسری الزامات در فرایند این انتقال را رعایت کنند. محتوای دانش: نوع و ماهیت دانشی است که بین طرفین منتقل می‌شود. پیچیده بودن دانش: پیچیده بودن یعنی

اینکه دانش در یک فرایند تا حدودی طولانی، تولید، ساماندهی و گرد آوری شده است. به دلیل نسبتاً دشوار بودن، تولید استانداردهای هماهنگ جهانی ماهیتاً دارای پیچیدگی‌های خاصی است. صریح بودن دانش: این نوع دانش قابل شناسایی، قابل درک، و میتواند منجر به تصمیم و به کارگیری باشد و حاوی آگاهی‌ها و مهارت‌هایی هست که به راحتی نوشته می‌شود و آموزش داده می‌شود به عبارتی دیگر دانشی است که به زبان رسمی و سیستماتیک بیان شده و قابل انتقال می‌باشد. جامع بودن و جامعه پذیری دانش: هنگامی که افراد و سازمانها بصورت تعاملی از تجربیات همدیگر استفاده می‌کنند در نهایت این موضوع به اجتماعی کردن دانش می‌انجامد. IFRS دانش‌های پیدا و پنهان حسابداری را در سایه تجربیات تاریخی حسابداری در کشورهای مختلف به یک دانش یکپارچه تبدیل می‌کند و زبان مشترک و رسمی مابین بنگاههای اقتصادی در سطح جهانی است و دارای الزامات یکسان برای آنهاست به عبارتی دیگر دانش جامع هم گستردگی کافی دارد و هم کل نگر است. کاربردی و کارکردی بودن دانش: اشاره به موثر و عملیاتی بودن دانش دارد. IFRS دانشی کاربردی است و کارکردهای خود را داراست. IFRS نحوه‌ی ثبت، طبقه بندی، مستن سازی و تفسیر اطلاعات مالی را بیان می‌کند و واحدهای اقتصادی با کاربرد آن می‌توانند برای خود در سطح جهانی ارزش افزوده ایجاد نمایند. وابسته بودن دانش: تعدادی از خبرگان معتقد هستند IFRS یک دانش وابسته است به عبارتی منشا این دانش جایی بیرون از مرزهای جغرافیایی بوده و فرآیندهای سیاسی در تدوین آنها نقش تاثیر گذاری دارند. کشورهای عضو نهایتاً به صورت نه تعاملی بلکه به صورت دستوری پذیرنده آن خواهند بود و این به معنی قبول شرایط تدوین کنندگان و سلطه پذیری علمی است. ابهام در درک و ترجمه: برخی خبرگان عقیده دارند حتی در کاربرد استانداردهای ملی نکات گنگ و مبهم زیادی در حوزه عملیاتی و به کارگیری استانداردها وجود داشت و این مسئله در IFRS به علت ترجمه شدن آن از یک زبان دیگر احتمال دارد نکات گنگ بکارگیری بیشتری داشته باشد و به راحتی برای همه قابل درک نباشد. فاصله سازمانی فرستنده و گیرنده دانش: محل قرارگیری واحدهای سازمانی نسبت به همدیگر را گویند و فاصله بیانگر حدی است که از میزان ارتباطات رو در روی افراد و سازمانها می‌کاهد. وجود فاصله از نظر مکان جغرافیایی، فرهنگ، سازمان و زبان بر ساختار اشتراک و انتقال دانش تأثیر می‌گذارد. انتقال دانش نیازمند تعامل طرفین است و افراد و سازمان‌های با فرهنگ و زبان مشترک در برقراری ارتباط با یکدیگر تمایل بیشتری دارند. از آنجا که همه سازمانها فعال در عرصه یک اقتصاد از نظر فرهنگ، زبان، محیط دانشی و محیط اقتصادی با تدوین کنندگان IFRS یکسان نیستند، پذیرش و تعامل آنها با عدم اطمینان همراه است به همین علت خبرگان معتقدند باید تلاش‌های کافی برای کاستن از تبعات فاصله بین گیرنده و فرستنده دانش انجام گیرد. ایجاد نهاد رابط بین گیرنده و فرستنده: خبرگان معتقدند با توجه به اینکه فرستنده دانش یک نهاد و گیرنده دانش بنگاه‌های بشمار اقتصادی یا به عبارتی یک کشور است بایستی یک نهاد مستقل جهت انتقال و پیاده سازی در کشور ایجاد شود و این نهاد تدوین نقشه راه انتقال و عملیاتی کردن دانش را برعهده بگیرد و تفکیک و تعیین دقیق مسئولیت‌های هر یک از سازمان‌ها مانند سازمان بورس، سازمان امور مالیاتی و سازمان حسابرسی توسط این نهاد انجام گیرد و نهایتاً این نهاد نتایج حاصل از اجرای IFRS را رصد

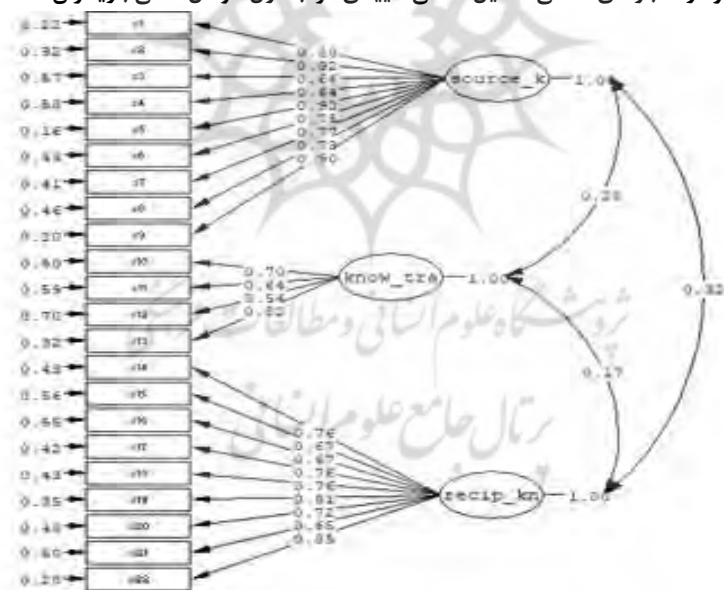
نموده و پیشنهادهای اصلاحی خود را به نهادهای متولی و فرستنده دانش ارائه کند. ایجاد قراردادهای شفاف بین طرفین: یکی از عوامل کاستن از تبعات فاصله سازمانی فرستنده و گیرنده دانش ایجاد قراردادهای شفاف بین فرستنده و گیرنده دانش در فرایند انتقال دانش است. خبرگان، معتقد به وجود قرارداد شفاف بوده و تاکید داشتند که در این قرارداد الزامات انتقال دانش مانند آموزش نیز بایستی گنجانده شود و طرفین قرارداد بایستی حضور فعال و موثر در فرایند انتقال دانش داشته و با توجه به تغییرات روز افزون حسابداری همراه با تحولات محیط های اقتصادی، تجارت جهانی و تحولات تکنولوژیک، طرفین قرارداد نهادهای ایجاد شده برای این امر بایستی موجودیت خود را بصورت دائمی حفظ کنند

#### اعتبار سنجی مدل و تجزیه و تحلیل داده های پرسش نامه

در پژوهش حاضر برای اعتبار سنجی کمی نتایج استخراجی حاصل از تحلیل تم مرحله اول، پرسشنامه طراحی شده و در بین ۲۴۰ نفر از جامعه آماری بصورت آنلاین توزیع شد که ۲۲۵ پرسشنامه قابلیت تجزیه و تحلیل را دارا بود. پرسشنامه حاوی ۴۵ سوال بود که بر مبنای نتایج استخراجی مرحله اول طراحی شده بود. هر سؤال پرسشنامه در قالب طیف پنج تایی لیکرت (کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم، کاملاً موافقم)، میزان موافقت یا مخالفت پاسخ دهنده را با گزاره مطرح شده در سؤال سنجیده است. نهایتاً پاسخ های گردآوری شده به عدد تبدیل شدند و بر مبنای مقدار عددی آنها به تحلیل آنها پرداخته شد. پایایی پرسشنامه طراحی شده با استفاده از آلفای کرونباخ ارزیابی شد. حداقل ترین مقدار آلفای کرونباخ برای سوالات پرسشنامه مربوط به سوالات تم فرعی جامع پذیری دانش بود که ۰/۷۶۴ به دست آمد که نشان می دهد پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار است. جهت تجزیه و تحلیل داده های پرسشنامه از تحلیل عاملی استفاده شد. برای اعتبار سنجی مدل، ابتدا از تحلیل عاملی اکتشافی با نرم افزار IBM SPSS Statistics ۲۶ استفاده شد و برای تایید یافته های حاصل از آن، تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول با استفاده از نرم افزار LISREL ۸.۸ استفاده می شود. برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی رضایت بخش، مقدار KMO بایستی بزرگ تر ۰/۶ بوده یا آزمون کرویت بارتلت معنی دار شود (۱۸) با توجه به یافته ها، مقادیر KMO برای تم های اصلی بازیگران، ماهیت دانش و فاصله سازمانی فرستنده و گیرنده دانش به ترتیب ۰/۸۸۷، ۰/۶۰۶ و ۰/۸۷۰ بوده همچنین سطح معنی داری آزمون کرویت بارتلت برای هر سه تم اصلی کمتر از ۰/۰۱ بود. بنابراین آزمون کفایت نمونه برداری در تحلیل عاملی اکتشافی هر سه سازه مورد تایید قرار می گیرد. در مرحله بعدی تحلیل عاملی اکتشافی، به استخراج تعداد عوامل پنهان (تعداد تم های فرعی) با استفاده از داده های پرسشنامه پرداخته می شود. تعیین تعداد عوامل پنهان بر مبنای مقادیر ویژه با استفاده از روش تحلیل مولفه های اصلی و چرخش واریماکس گزارش شد. براساس قاعده کایسر آن تعداد عواملی را بایستی استخراج کرد که مقدار ویژه آنها برابر با ۱ و یا از ۱ بیشتر باشد (۱۹). بر این اساس برای تم های اصلی محتوای دانش، بازیگران دانش و فاصله سازمانی گیرنده و فرستنده دانش، به ترتیب ۳ و ۶ و ۲ عامل پنهان بزرگتر از یک به دست آمد، و لذا تعداد تم های فرعی استخراجی مرحله اول (روش تحلیل تم) تایید شد. در گام بعدی، به منظور تخصیص ۴۵ مورد کد گزینشی استخراجی به تم های فرعی، به هر عامل پنهان (تم های فرعی) تعدادی متغیر (کد های گزینشی) که از بارهای

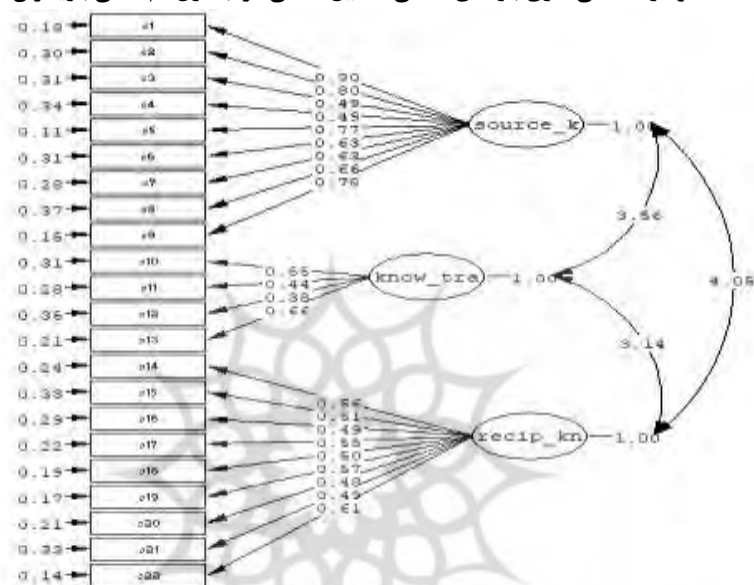
عاملی بالایی (بزرگتر از ۰,۶) برخوردارند اختصاص می‌یابد. و برای انجام آن از ماتریس چرخشی استفاده می‌شود. بر این اساس، ۴۵ مورد کدگزینشی (مولفه‌ها) تدوین شده در ۱۱ عامل (تم فرعی) جا نمایی می‌شوند. پس از تعیین متغیرهای ذیل هر عامل، جهت نام گذاری از مفهوم گویه‌ها و ادبیات نظری استفاده می‌شود تا مفهومی که همه متغیرهای ذیل آن عامل را در بر گرفته و با چارچوب نظری پژوهش هماهنگ باشد، مشخص شود. با توجه به به مفاهیم ۴۵ مورد کدهای گزینشی استخراجی و بارهای عاملی پس از چرخش هر سه تم اصلی محتوای دانش، بازیگران دانش و فاصله سازمانی گیرنده و فرستنده دانش، تعداد ۱۱ تم فرعی نامگذاری شد و همه تم‌های فرعی به دست آمده در مرحله اول (روش تحلیل تم) تایید شدند. پس از نتایج تحلیل عاملی اکتشافی، به منظور اطمینان از برازش مناسب ساختار عاملی با داده‌های استخراج شده، از تحلیل عاملی تاییدی استفاده می‌شود. در تحلیل عاملی تاییدی هر چه میزان بار عاملی به عدد یک نزدیک تر باشد، گویای این مسئله است که سؤالات پرسشنامه (کد های گزینشی) ارتباط قوی‌تری با متغیرهای پنهان (تم های فرعی) دارند و اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد، به معنای عدم ارتباط بین سؤال پرسشنامه با متغیر پنهان است. به عنوان نمونه نتایج حاصل از ضرایب بارهای عاملی تم اصلی بازیگران در نمودار ۱ و آزمون t مربوط به معنی داری بار های عاملی آن در نمودار ۲ گزارش شده است و سایر نتایج این مرحله (تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول) در نگاره ۴ نشان داده میشود

نمودار ۱- بارهای عاملی تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول عوامل اصلی بازیگران



Chi-Square=460.86, df=206, P-value=0.00000, RMSEA=0.074

نمودار ۲- معنی داری بارهای عاملی تحلیل عاملی مرتبه اول تم اصلی بازیگران



Chi-Square=460.86, df=206, P-value=0.00000, RMSEA=0.074

نگاره (۴): نتایج بارهای عاملی تحلیل عاملی مرتبه اول و معنی داری آن

تم اصلی	تم فرعی	کد گزینشی	بار عاملی	اماره t	تم اصلی	تم فرعی	کد گزینشی	بارهای عاملی	اماره t
محتوا	بیجده بودن	e68	0.95	17.99	فصلنامه علمی پژوهشگاه علوم انسانی پرتال جامع علم	بیجان نهاد رابط	e83	0.83	14.96
		e69	0.71	11.9			e84	0.78	13.45
	ابهام	e70	0.88	16.83		e85	0.69	11.33	
		e71	0.96	18.69		e86	0.79	13.74	
	وابسته بودن	e72	0.92	17.62		e87	0.8	14.06	
		e73	0.98	19.57		e88	0.94	17.87	
	صریح بودن	e74	0.95	19.1		e88	0.7	11.74	
		e75	0.96	19.66		e90	0.92	17.26	
		e76	0.91	17.77					
		e77	0.96	19.66					
	جمع بودن	e78	0.99	20.54					
		e79	0.96	19.58					
	کلبردی بودن	e80	0.82	14.93					
		e81	0.92	17.99					
		e82	0.91	17.57					

بارهای عاملی تمامی کدهای گزینشی نمودار ۱ و نگاره ۴ بالای ۰.۵ و مقادیر بدست آمده برای آماره های t در نمودار ۲ و نگاره ۴ بزرگتر از مقدار بحرانی ۱,۹۶ بوده که نشان از مناسب بودن مقادیر است. همچنین نتایج معیارهای برازش تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول در نگاره ۵ نشان داده می شود

نگاره (۵): معیار های نیکویی برازش تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول برای تم های اصلی

معیار	نماد	حد مجاز	تم اصلی	میزان بدست آمده	نتیجه
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	کمتر از ۰.۱	بازنگرن	۰.۰۷۴	تایید
			محتوای دانش	۰.۰۵۳	تایید
			فاصله سازمانی	۰.۰۶۴	تایید
نسبت کای اسکور به درجه آزادی	$\chi^2/df$	کمتر از ۵	بازنگرن	۲.۲۳	تایید
			محتوای دانش	۳.۶۵	تایید
			فاصله سازمانی	۱.۰۴	تایید
معیار نیکویی برازش	GFI	بیشتر از ۰.۹	بازنگرن	۰.۹۲	تایید
			محتوای دانش	۰.۹۱	تایید
			فاصله سازمانی	۰.۹۳	تایید
معیار برازش هنجار نشده	NNFI	بیشتر از ۰.۹	بازنگرن	۰.۹۳	تایید
			محتوای دانش	۰.۹۴	تایید
			فاصله سازمانی	۰.۹۵	تایید

نتایج معیار های برازش تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول تم های اصلی مطابق با نگاره ۵ نشان داد که تمامی شاخص ها دارای وضعیت مناسبی می باشد که حاکی از برازش مناسب داده های استخراج شده با ساختار عاملی می باشد، به عبارت دیگر تحلیل عاملی تاییدی تایید کننده یافته های تحلیل عاملی اکتشافی است.

عوامل استخراجی تحقیق

پروپوزشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی





### نتیجه گیری و پیشنهادات

**نتیجه گیری:** هدف پژوهش حاضر، شناسایی مولفه ها و عوامل انتقال دانش IFRS با رویکرد محتوای دانش، بازیگران انتقال دانش و فاصله سازمانی بین آنها می باشد. نتایج پژوهش نشان داد بازیگران انتقال دانش IFRS را، فرستنده دانش (منبع دانش)، ابزارهای انتقال دانش، و گیرنده دانش (بناگاههای اقتصادی) تشکیل می دهند. پژوهش عوامل ماهیتی و محتوایی دانش را، پیچیده بودن، ابهام در درک و ترجمه، وابسته بودن، جامع بودن و کاربردی و کارکردی بودن، صریح بودن دانش شناسایی نمود. همچنین پژوهش نشان داد برای پرکردن فاصله سازمانی گیرنده و فرستنده دانش بایستی نهاد مستقل رابط برای انتقال IFRS ایجاد و قرارداد شفاف انتقال بین طرفین وجود داشته باشد.

**پیشنهادات:** با توجه به کدهای گزینشی و عوامل استخراج شده، فرستنده دانش بایستی از منظر عمومی، در تدوین IFRS تفاوت های اقتصادی، فرهنگی، سیاسی و ایدئولوژیک کشورها را در نظر گرفته و از دخالت فرایندهای سیاسی در تدوین بکاهد. از منظر عملیاتی بایستی به شرکتهای کوچک و متوسط توجه بیشتری نموده و استانداردها را در حد امکان ساده نگارش کند و از منظر انتقال، بنیاد IFRS بایستی اعتماد سازی بیشتری در رابطه با پذیرش IFRS انجام داده و میزان حمایت خود را از کشورهای عضو از هر لحاظ تقویت کند. گیرندگان دانش بایستی انگیزه های تمایل و جذب را تقویت کنند. آگاه سازی کارکنان درباره مزایای پذیرش IFRS یکی از موارد مهم است. ایجاد دستورات استراتژیک و شرح کار شفاف، ایجاد واحد پیاده سازی و انتصاب مدیر پیاده سازی، تقویت زبان انگلیسی، دانش حسابداری و قدرت تحلیل و تفسیر اطلاعات

کادر مالی ومدیران واحدهای اقتصادی توسط بنگاه ها و در صورت زمان بر بودن این مورد جذب حسابداران دارای صلاحیت راهکار مناسبی است. ابزارهای انتقال IFRS زبان، ترجمه، متون، نشریات تخصصی و راهنماهای بکارگیری این استانداردها می باشد البته قابل ذکر است که با توجه به گزارشگری های عصر حاضر مثل XBRL، هایپرلینک و بلاک چین، این موارد و نرم افزارهایی آنلاین در آینده ای نه چندان دور تبدیل به ابزارهای قطعی انتقال خواهند شد. IFRS دانش آشکار است و قابلیت انتقال دارد ولی دانش IFRS پیچیده است. تفسیرپذیری استانداردها و برداشت های متفاوت باعث تخصصی سازی حسابداری خواهد شد ولی به آسانی برای همه قابل درک نخواهد بود لذا تا حد امکان بایستی از پیچیدگی آن کاسته شود. IFRS با توجه به ترجمه شدن آن از یک زبان دیگر ممکن است نکات گنگ به کارگیری بیشتری داشته باشد و خود ترجمه های متفاوت میتواند این مشکل را سخت تر کند برای رهایی از این مسئله میتوان از ترجمه یکپارچه استاندارد با راهنماهای به کارگیری یکسان استفاده نمود. با توجه به یافته ها، پیشنهاد می شود نهاد رابط مستقل برای انتقال دانش IFRS ایجاد شود و این نهاد تدوین برنامه نقشه راه انتقال و عملیاتی کردن دانش را برعهده بگیرد.

#### فهرست منابع

۱. ازکیا، مصطفی، دربان آستانه، علیرضا. (۱۳۸۲). **روشهای کاربردی تحقیق**. تهران، انتشارات کیهان.
۲. استراوس، اسلم؛ کرین، جولیت. (۱۹۹۰). **مبانی پژوهش کیفی**، حسن افشار، تهران، نشر نی.
۳. حاجیها، زهره، رجب ذری، حسین، خلیفه شریفی، علی. (۱۳۹۷). "بررسی عوامل موثر در تخصیص زمان آموزش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی". **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت** شماره سی و هشتم، ص ۴۷-۵۷.
۴. حسینقلی زاده، رضوان، ابراهیمی، سمیه. (۱۳۹۴). "شناسایی عوامل مؤثر بر انتقال دانش در بستر همکاریهای دانشگاهی". **فصلنامه انجمن آموزش عالی ایران**، سال ۷، شماره ۱، ص ۴۳-۶۸.
۵. حسینی، علی. (۱۳۹۰). "نگاه تازه: ضرورت پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی". **مجله حسابداری**، شماره ۲۳۴، ص ۱۴-۱۵.
۶. حیدری، محمد؛ طاهرآبادی، علی اصغر، جمشیدی نوید، بابک، قنبری، مهرداد. (۱۴۰۰). "تأثیر محیط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشورها در پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۰، ص ۱۷۷-۱۹۲.
۷. دیگان و آنرمن. (۱۳۹۳). **تئوری حسابداری مالی**، ترجمه علی پارسایان، انتشارات ترمه.
۸. رحمانی، علی و علیپور، شراره. (۱۳۸۹). "موانع پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران". **فصلنامه مطالعات حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۷، ص ۷۵-۹۹.
۹. ساعی، محمدجواد، لاری دشت بیاض، محمود، رستمی، امین. (۱۳۹۶). "بررسی دیدگاه استفاده-کنندگان صورتهای مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳۶، ص ۵۱-۶۴.
۱۰. صالحی، علی، احمدی، علی اکبر، شریف مقدم، هادی. (۱۳۹۸). **مدیریت دانش**، تهران، دانشگاه پیام نور.

۱۱. ظهیر میردامادی، سید احمد، خایف الهی، احمد علی. (۱۳۹۶). "رابطه بین عناصر دانش و میزان سختی انتقال دانش با توجه به عامل ابهام علی". پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه تربیت مدرس.
۱۲. نادری، شیرزاد، حیدریور، فرزانه، رویایی، رضانعلی، طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۸). "بررسی ادراک تهیه کنندگان صورتهای مالی از پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی". **نشریه علمی حسابداری مدیریت**، سال دوازدهم، شماره چهل و سوم، ص ۱۸۰-۱۹۹.
13. Adenfelt, M, & Lagerström, K..(2006)..“Enbnnngknoyddgeerr aaooomnddhhrr ingg nmrnsnaoolll projcess. **International journal of project management**, 24(3), PP191-198.
14. Andre Aroldo Freitasde Moura, Aljaohra Altuwaijri, Jaira,jGupta (2020)..““Did mandatory IFRS adoption affect theøosttoffaapllllll ll Liii n mmrr nnnnnoounrees?.. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** ,Volume 38, March 2020, Article 100301.
15. Argo,, Llandngram,P..(2400)..“nn owddgeerTrnsfr :: AABsssssforrComp vvve Advnnaageeinrrr ms.. **Organizational Behavior and Human Decision Processes** ,Vol 82, No 1, pp 150–169.
16. B,,, ,R..(2006)..“IRR:: Pros nnddConsforrInÿssoors.. **Accounting & Business Research**,36(4) ,pp 5-27
17. Ch. n,, C,, J,, iii oo,, .. . C,, &&Chu,, .. . A.. (2014).. “Trnsfrir mcchnnismss andknowlddgeermnsfr :: Theeoooprr vvveoompnnnyypr spccvvv”.. **Journal of BusinessResearch**, 67(12), PP 2531-2541.
18. aa wess ,, Ghrr awMM&&Burk,, .. . (2012).. “Trnsntt oalll pubcccccscor knowledge network: Knowledge and information sharing in a multidimensional contex... **Government Information Quarterly**, 29, pp 112-120.
19. uu an,, .. ,, , W,, && Cokk,,, E.. (2010).. “Idntffynrg key fccoors fffccnngrransnoooeallk. owedgeermnsfr.. **Information & management**, 47(7), PP 356-363.
20. oo p,, ,.. .. ,Jnn,œggg Le i s, N, 0HneLl oyydl evidence on jurisdictions that ,, opIIIR,, **Journal of International Accounting Research**, 5(1),PP 1-20.
21. oo wrd,,aa ,, C(2016).“ARevevwffExpooory ooooo analysis Decisions and vv rrvew of Currnt Prceees Whtt we rre donrggna how aan we improv??”. **International journal of human computer teraction**,vol 32, No1 ,pp 51-62.
22. rrrrrr r,, ,((( 1960).“Theppplooooooffcccrnccompurrrs oo fccoœ—. yyÿs.s.. **Educational and psychological measurement**. vol 20, pp 141-151
23. Szulanski,,.. (1996).,“Expooing nrrrn skkkness::im ddim sss dheermnsfrir offbttrt prceeeet thinhlefirm.. **Strategic Management Journal**, Vol. 17, pp 27-43.
24. Tulus Suryanto, Agrianti Komalasari(2019)..“ Effect of mandatory adoption of international financial reporting standard (IFRS) on supply chain management: A case of Indonesian dairy industry.. **Uncertain Supply Chain Management**, Volume 7, Issue 2 , pp. 169-178.
25. Wayne R. Landsman, Edward L. Maydew and Jacob R. Thornock (2012)..“The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IRR.. **Journal of Accounting and Economics**, 2012, vol. 53, issue 1, PP 34-54.



**Identify the Components and Factors Affecting IFRS knowledge Transfer with Emphasis on knowledge Content, Knowledge Actors and Organizational Distance between them by theme Analysis Method**

**Hadi Hamdam**

Ph.D.candidate, Accounting group, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Mehdi Zeynali (PhD)<sup>1</sup>©**

Assistant Professor, Accounting group, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Younes Badavar Nahandi (PhD)**

Associated Professor, Accounting group, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

**Ahmad Mohamadi (PhD)**

Assistant Professor, Accounting group, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

(Received: 5 December 2021; Accepted: 6 June 2022)

**introduction:** IFRS is an explicit knowledge and its transfer will follow a pattern of knowledge transfer. The purpose of this research Identify the components and factors affecting IFRS knowledge transfer with emphasis on knowledge content, knowledge actors and organizational distance between them by theme analysis method. **Method:**The present research was conducted qualitatively and in the first stage the data were collected through interviews with experts and in the second stage through a questionnaire. The statistical population of the first stage consisted of 16 accounting experts and the second stage consisted of university professors, financial managers, accountants and auditors. In the first stage, theme analysis was used to analyze the data. In the second stage, the validity of the Extraction results was confirmed using first-order exploratory and confirmatory factor analysis. **results** The results show that the actors of knowledge transfer are the sender, the tools of transfer and the receiver of knowledge. The content factors of knowledge, explicitness, ambiguity in comprehension and translation, complexity, dependence, comprehensiveness and practicality and functionality of knowledge have been identified. Finally, the factors of organizational distance, the existence of an independent liaison body and a transparent transfer contract were identified.

**Keywords:** IFRS, Knowledge Transfer, Thematic Analysis.

---

<sup>1</sup> zeynali@iaut.ac.ir ©(Corresponding Author)