



## Explaining the Obstacles of Implementing International Financial Reporting Standards; Grounded Theory Approach

**Ahad Hosseini**

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

**Saaed Jabbarzade Kangaarloye**

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

**Jamal Bahri Sales**

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:** The purpose of this study is to use expert opinions to identify and clarify the obstacles to the implementation of International Financial Reporting Standards in Iran.

**Methods:** In this study, interviews were conducted with 32 experts including auditors, auditing standards committee members, executives and experts from Stock Exchange's Financial Reporting department, bank and insurance financial managers, university professors and stock sector financial managers using Depth Interview tools and the data were analyzed using open, axial and selective three-step coding based on the Grounded theory.

**Results:** The Lack of model and systematic standards for determining fair value, lack of evaluation system, lack of conceptual-theoretical framework, weakness of education, weakness of infrastructure and technology, lack of expert staff and expert audit firms, fluctuations in economic indicators and political uncertainties were identified as causal conditions and other concepts in the form of interventionist conditions, contextual conditions, strategies and consequences of obstacles to implementation of international financial reporting standards in Iran.

**Conclusion:** According to the results of the research «Harmonization Obstacles» is a central category and include "Fundamental Obstacles" and "Technical Obstacles". In order to implement international financial reporting standards, in addition to technical obstacles such as infrastructures and technology, paying attention to fundamental obstacles such as economic, political and evaluation factors seems to be very important and necessary.

**Keywords:** International Standards, Financial Reporting, Implementation Obstacles, Grounded Theory

**Citation:** Hosseini, Ahad; Jabbarzade Kangaarloye, Saaed; Bahri Sales, Jamal and Sadi, Rasol (2021). Explaining the Obstacles of Implementing International Financial Reporting Standards; Grounded Theory Approach. *Financial Research Journal*, 23(1), 108-133. (in Persian)

-----  
Financial Research Journal, 2021, Vol. 23, No.1, pp. 108-133

DOI: 10.22059/FRJ.2020.292297.1006948

Received: January 28, 2020; Accepted: September 20, 2020

Article Type: Research-based

© Faculty of Management, University of Tehran



## تبیین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ رویکرد نظریه داده‌بنیاد

احمد حسینی

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

سعید جبارزاده کنگرلویی

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

جمال بحری ثالث

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:** هدف این پژوهش، شناسایی و تبیین موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران با بهره‌مندی از دیدگاه‌های خبرگان است.

**روش:** در این پژوهش، به کمک ابزار مصاحبه عمیق ساختاریافته با ۳۲ نفر از حساب‌برسان، اعضای کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، مدیران و کارشناسان اداره گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران مالی بانک‌ها و بیمه‌ها، استادان دانشگاه و مدیران مالی شرکت‌های بورسی مصاحبه‌هایی انجام گرفت و با کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری و انتخابی بر اساس نظریه داده‌بنیاد، اطلاعات به دست آمده تحلیل شد.

**یافته‌ها:** فقدان الگو و استانداردهای سیستماتیک تعیین ارزش منصفانه، نبود نظام ارزیابی، نداشتن چارچوب مفهومی - نظری، ضعف آموزش، ضعف زیرساخت و فناوری، کمبود نیروی انسانی متخصص و مؤسسه‌های حسابرسی خبره، نوسان‌های شاخص‌های اقتصادی و عدم قطعیت سیاسی، به عنوان شرایط علی و مفاهیم دیگری در قالب شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران شناسایی شدند.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس نتایج پژوهش «موانع هماهنگ‌سازی» مقوله محوری است و «موانع بنیادی» و «موانع فنی» را شامل می‌شود. برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، علاوه بر موانع فنی مانند زیرساخت‌ها و فناوری، توجه به موانع بنیادی از جمله عوامل اقتصادی، سیاسی و نظام ارزیابی، بسیار مهم و حیاتی به نظر می‌رسد.

**کلیدواژه‌ها:** استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی، موانع پیاده‌سازی، نظریه داده‌بنیاد

**استناد:** حسینی، احمد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ سعدی، رسول (۱۴۰۰). تبیین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *تحقیقات مالی*، ۳۳(۱)، ۱۰۸-۱۳۳.

تحقیقات مالی، ۱۴۰۰، دوره ۳۳، شماره ۱، صص. ۱۳۳-۱۰۸

DOI: 10.22059/FRJ.2020.292297.1006948

دریافت: ۱۳۹۸/۰۶/۱۸، پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۰۸

نوع مقاله: عملی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

یکی از عناصر مهم در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که با کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی ارتباط دارد. صورت‌های مالی، مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل، مبانی تهیه صورت‌های مالی، اهمیت بسیار زیادی دارد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن حرکت می‌کنند، اختلاف‌های بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی اهمیت بیشتری می‌یابند و از دید سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند، به امری غامض تبدیل می‌شود؛ ضمن اینکه رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها منجر شده است. از این رو، در ارتباط با واقعیت‌های اقتصادی، به استانداردهای حسابداری پایدار، جامع، مبتنی بر اصول روشن و به اندازه کافی همسان نیاز داریم تا در جهان یکپارچه امروز، استفاده از آنها برای همگان فراهم شود.

رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی طی دهه‌های اخیر، به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها منجر شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. استانداردهای یاد شده با افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی، موجب شفافیت اطلاعاتی می‌شود که از یک طرف به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه‌تر کمک می‌کند و از طرف دیگر، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، پاسخ‌گویی را تقویت می‌کند؛ ضمن اینکه آشنایی سرمایه‌گذاران با فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سطح جهان، امکان تخصیص بهینه سرمایه و افزایش کارایی اقتصاد را فراهم می‌کند (سازمان بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup>، ۱۳۹۱).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۲</sup> آن را تدوین کرده است. هدف از تدوین این استانداردها، هماهنگ‌سازی و تطبیق تمام استانداردهای حسابداری برای استفاده در سراسر دنیا است. با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هر شرکتی می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه، قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکت‌ها فراهم می‌شود و علاوه بر آن، شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابع آنها در سایر کشورهایی واقع شده است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، می‌توانند از زبان مشترک حسابداری بهره‌مند شوند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با هدف کاهش اختلاف‌های بین‌المللی در زمینه استانداردهای حسابداری، در حال تهیه چنین مجموعه‌ای از استانداردهای گزارش‌دهی مالی برای استفاده در سطح جهانی است. یکی از فرضیه‌هایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به پشتوانه آن تهیه شده، این است که مجموعه‌ای واحد از

1. <https://www.seo.ir>

2. International Accounting Standards Board (IASB)

استانداردهای جهانی حسابداری، ابزاری مهم برای افزایش قیاس‌پذیری صورت‌های مالی و کاهش هزینه آماده‌سازی صورت‌های مالی است.

در حال حاضر بیش از ۱۴۰ کشور، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به‌طور کامل پذیرفته‌اند یا استفاده از آن را مجاز اعلام کرده‌اند (سازمان حسابرسی<sup>۱</sup>، ۱۳۹۷). در ایران نیز، سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۵، کلیه بانک‌ها، مؤسسه‌های اعتباری و شرکت‌های بیمه ثبت شده در سازمان بورس و اوراق بهادار و کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را که دوره مالی آنها از ابتدای سال ۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آنها حداقل ۱۰ هزار میلیارد ریال است، به تهیه و ارائه دو مجموعه صورت‌های مالی سالانه، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ایران ملزم کرد؛ ولی با عنایت به درخواست‌های مکرر ناشران، حداکثر مهلت ارائه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شده با توجه به لزوم هماهنگی با سازمان امور مالیاتی و بررسی جزئیات آثار 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 شد و ملاک تصمیم‌گیری در مجامع عمومی شرکت‌ها، صورت‌های مالی، بر اساس استانداردهای حسابداری ایران است (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۵).

اما با توجه به مقدمه بیان شده، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورمان به‌طور کامل اجرا نمی‌شود و این موضوع، انگیزه‌ای ایجاد کرد تا عوامل و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی ناشران ایرانی بررسی شود، از این رو، هدف پژوهش حاضر، بررسی علل و عوامل این هماهنگ‌سازی در کشور است تا بتوان با شناسایی این موانع از دیدگاه خبرگان و تبیین آنها، برای برطرف کردن این موانع اقدام کرد. به‌طور کلی، مسئله پژوهش پیش رو این است با توجه به وضعیت فعلی، چه عواملی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مانع ایجاد می‌کنند. در همین رابطه، ضمن مصاحبه با خبرگان حوزه‌های مربوط به استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین‌المللی، با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، مقوله‌ها استخراج شدند و پس از تفکیک و تبیین آنها در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها، مقوله اصلی مشخص شد.

### پیشینه نظری پژوهش

مولر<sup>۲</sup> (۱۹۶۷) و نیر و فرانک<sup>۳</sup> (۱۹۸۰) سیستم‌های حسابداری را با دو رویکرد قیاسی و استقرایی به شرح جدول ۱ طبقه‌بندی کرده‌اند. (خوش‌طینت، ۱۳۸۲). همچنین، در جمع‌بندی تحقیقات انجام شده در زمینه مدل‌های مختلف حسابداری و عوامل محیطی مؤثر بر آن، پنج مدل عمده حسابداری در سطح بین‌المللی به شرح جدول ۲ شناسایی شده است (کرمی و تاجیک، ۱۳۸۶).

1. <https://audit.org.ir>

2. Mueller

3. Nair & Frank

جدول ۱. سیستم‌های حسابداری

عنوان	رویکرد قیاسی - مولر	رویکرد استقرایی - نیر و فرانک
اقدام‌ها	<ul style="list-style-type: none"> <li>• شناسایی عوامل محیطی</li> <li>• برقراری ارتباط میان این عوامل</li> <li>• تعیین گروه‌بندی‌های بین‌المللی یا مدل‌های توسعه</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحلیل رویه‌های عمل حسابداری به شکل استقرایی</li> <li>• شناسایی الگوهای توسعه یا گروه‌بندی‌ها</li> <li>• ارائه توضیحات در رابطه با عوامل فرهنگی</li> <li>• سیاسی و اقتصادی</li> </ul>
عامل اصلی ایجاد تفاوت‌ها	<ul style="list-style-type: none"> <li>• میزان توسعه اقتصادی</li> <li>• وضع پیچیدگی تجارت</li> <li>• اثر گرایش‌های سیاسی</li> <li>• تکیه بر یک سیستم قوانین خاص</li> </ul>	سیستم‌های قانونی و مالی
مدل‌های توسعه حسابداری	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مدل اقتصاد کلان</li> <li>• مدل اقتصاد خرد</li> <li>• مدل نظام مستقل</li> <li>• مدل حسابداری یکنواخت</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مدل آمریکایی</li> <li>• مدل آمریکای لاتین</li> <li>• مدل اروپای کنتیننتال<sup>۱</sup></li> <li>• مدل مشترک‌المنافع انگلیسی</li> </ul>
تقسیم‌بندی کشورها	<ul style="list-style-type: none"> <li>• آمریکا، کانادا، هلند</li> <li>• کشورهای مشترک‌المنافع انگلیسی (به استثنای کانادا)</li> <li>• آلمان و ژاپن</li> <li>• قاره اروپا (به جز آلمان، هلند و کشورهای اسکاندیناوی)</li> <li>• کشورهای اسکاندیناوی</li> <li>• اسرائیل، مکزیک</li> <li>• آمریکای جنوبی</li> <li>• کشورهای در حال توسعه خاور دور و خاور نزدیک</li> <li>• آفریقا (به استثنای آفریقای جنوبی)</li> <li>• کشورهای کمونیستی</li> </ul>	<p>مدل آمریکا: آمریکا، برمودا، ژاپن، فیلیپین، کانادا، مکزیک، ونزوئلا.</p> <p>مدل آمریکای لاتین: آرژانتین، اتیوپی، اروگوئه، اسپانیا، ایتالیا، برزیل، بولیوی، پاراگوئه، پاکستان، پاناما، پرو، کلمبیا، هلند، یونان.</p> <p>مدل اروپای کنتیننتال: آلمان، بلژیک، دانمارک، ژنر، سوئد، سوئیس، فرانسه، نروژ.</p> <p>مدل مشترک‌المنافع انگلیسی: آفریقای جنوبی، استرالیا، انگلستان، ایران، ایرلند، باهاما، ترینیداد، جامائیکا، سنگاپور، فیجی، مالزی، نیکاراگوئه، نیوزیلند، هند</p>

## جدول ۲. مدل‌های حسابداری

نام مدل	مشخصات مدل
مدل انگلیسی - آمریکایی (آنگلوساکسون) <sup>۱</sup>	آمریکا، انگلستان و هلند، پیشاهنگ این گروه هستند. حسابداری در این کشورها در راستای نیازهای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهت‌گیری شده است، این کشورها، بازارهای سرمایه بزرگ و توسعه یافته دارند، سطح آموزش در آنها بسیار بالاست و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، بسیار ماهر و خبره‌اند.
مدل کنتیننتال	کشورهای اصلی این گروه، کشورهای قاره اروپا و ژاپن هستند. واحدهای تجاری در این کشورها، رابطه بسیار نزدیکی با تأمین‌کننده نیازهای سرمایه‌ای، یعنی بانک‌ها دارند. جهت‌گیری حسابداری مالی، قانونی است و شیوه‌های عمل حسابداری، به محافظه‌کاری شدید گرایش دارد. در این کشورها، حسابداری معمولاً طوری طراحی می‌شود که الزامات وضع شده دولت (نظیر محاسبه مالیات) را برآورده سازد یا نشانه‌ای از تطابق عملکرد تجاری در سطوح خرد با برنامه‌های اقتصاد کلان دولت باشد.
مدل آمریکای جنوبی	این مدل، بیشتر در کشورهای آمریکای جنوبی رایج است. آنچه این مدل را از دو مدل قبل متمایز می‌کند، استفاده مستمر از تعدیلات تورمی است. به‌طور کلی، در این مدل، جهت‌گیری حسابداری به سوی نیازهای برنامه‌ریزان دولتی است و یکنواختی بر واحدهای تجاری تحمیل می‌شود. علاوه بر این، حسابداری مالی، اغلب برای گزارشگری مالیاتی نیز استفاده می‌شود.
مدل اقتصاد ترکیبی <sup>۲</sup>	فروپاشی بلوک شرق، پس از وقایع سیاسی سال‌های ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۰ در اروپای شرقی و شوروی سابق، مدل حسابداری خاصی برای محیط خود ایجاد کرد. این مدل، از یک سو درصدد پاسخ‌گویی به بقایای برنامه‌ریزی و کنترل اقتصادی بسیار متمرکز (مربوط به سیستم سیاسی سابق) است و از سوی دیگر، به دنبال پاسخ‌گویی به فعالیت‌های مؤسسه‌هایی است که به اقتصاد آزاد گرایش دارند. در کشورهای استفاده‌کننده، مؤسسه‌ها معمولاً در قالب سیستم‌های دوگانه عمل می‌کنند. یک سیستم به‌شدت، بر سرفصل متحدالشکل حساب‌ها و بودجه و اعتبارات متکی است تا از این طریق برای مدیرانی اطلاعات فراهم کند که با سیستم اقتصاد دستوری قبل از فروپاشی کمونیسم آشنایی دارند و سیستم دیگر به سوی بازارهای سرمایه‌داری جهت‌گیری کرده و تلاش می‌کند تا به مدل حسابداری آنگلوساکسون (با تأکید خاص بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری) نزدیک شده و برای استفاده‌کنندگان کشورهای سرمایه‌داری اطلاعات فراهم کند.
مدل استانداردهای بین‌المللی	مدل استانداردهای بین‌المللی را می‌توان مدلی نوظهور و متمایز از چهار مدل قبل دانست که ریشه‌های آن در تلاش برای هماهنگی حسابداری مالی در سطح بین‌المللی (به‌خصوص شرکت‌های چندملیتی و مشارکت‌کنندگان بازارهای مالی جهانی) نهفته است. انتظار می‌رود با جهانی شدن بازارهای سرمایه، حرکت در جهت گسترش استانداردهای بین‌المللی تسریع شده و مدل‌های مختلف، به سمت هم‌گرایی بیشتر حرکت کنند.

هماهنگ‌سازی<sup>۳</sup>، فرایند افزایش قابلیت مقایسه روش‌های حسابداری با محدودکردن میزان تنوع<sup>۴</sup> آنها در کشورهای مختلف است. به بیان دیگر، هماهنگ‌سازی فرایند یکنواخت‌سازی<sup>۵</sup> صورت‌های مالی کشورهای مختلف، به منظور مقایسه‌پذیر ساختن این صورت‌هاست.

1. Anglo-Saxon
2. Mixed
3. Harmonization
4. Variation
5. Unification

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

مقوله به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، سه نقطه عطف بزرگ دربردارد. نقطه عطف اول، به اواخر دهه هفتاد مربوط است که متولیان امور حسابداری و گزارشگری مالی ایران تصمیم گرفتند که 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 مربوط می‌شود که 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 که 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 برخی از استانداردهای حسابداری، حرکت به‌سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی سرعت بیشتری گرفت.

### پیشینه تجربی

نورالنبی<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) در تحقیق خود با عنوان «تأثیر عوامل فرهنگی بر استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک کشور در حال توسعه»، از طریق مصاحبه عمیق نیمه‌ساختاریافته در زمینه عوامل فرهنگی تأثیرگذار بر اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طی سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱ در بنگلادش، نتیجه گرفت که سطح پایین آموزش، سطح بالای فساد مالی، کمبود اخلاق حرفه‌ای و سطح بالای محرمانگی اطلاعات، بر اجرای اثربخش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر منفی گذاشته است.

به‌طور کلی، رسم حسابداری و حسابرسی در کشورهای در حال توسعه پابرجا 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<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

سولومون<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) با استفاده از ۲۰ نمونه منتخب از نهادهای نظارتی، بانک‌های تجاری، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های حسابداری و حسابرسی 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 می‌گذارد، مانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در برنامه زمانی تعیین شده توسط هیئت حسابداری و حسابرسی اتیوپی<sup>۳</sup> است. 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<sup>۴</sup> برای فرضیه تحقیق نیز نشان داد که اجرای 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 متخصصان حسابداری در اتیوپی می‌انجامد و سرمایه‌گذاران می‌توانند با اعتمادبه‌نفس بیشتری از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی بهره‌مند شوند.

بومیدن، زاروک و تنازفتی<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی، به بررسی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تونس پرداختند. در این پژوهش، پرسش‌نامه‌ای در اختیار ۴۰۰ حسابدار رسمی معتبر تونسی<sup>۶</sup> قرار گرفت و تعداد ۷۱ نفر به آن پاسخ دادند. به کمک تحلیل توصیفی و همچنین، تحلیل مؤلفه اصلی و تحلیل خوشه‌ای سلسله‌مراتبی داده‌های جمع‌آوری شده از پرسش‌نامه، موانع مختلف پذیرش 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، نبود بازارهای پویا و کارآمد.

کانتھی هراس و السولمی<sup>۷</sup> (۲۰۱۷) در بررسی مزایا، موانع و فرصت‌های اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در عربستان سعودی با مرور مقاله‌ها و مجله‌های منتشر شده طی ۶ سال گذشته، هم‌گرایی استانداردهای داخلی عربستان با استانداردهای بین‌المللی را توضیح دادند و نتیجه‌گیری کردند که اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به در نظر گرفتن این محدودیت‌ها وابسته است: یک) پادشاهی عربستان سعودی و سایر کشورهای اسلامی، به

1. Polizatto
2. Solomon
3. Accounting and Auditing Board of Ethiopia (AABE)
4. Chi-Square
5. Boumediene, Zarrouk & Tanazefi
6. TCPA
7. Kanthi Herath & Alsulmi

نوعی سیستم حسابداری نیاز دارند 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، به عنوان ابزاری برای دستیابی به پاسخ‌گویی اسلامی است. علاوه بر این، چنین سیستمی باید با توجه به ابعاد فرهنگی طراحی شود. (دو اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه‌های شایان توجهی دارد، بنابراین برای هم‌گرایی با هنجارهای بین‌المللی، نخست باید آمادگی‌های لازم در برنامه‌های حسابداری دانشجویان دانشگاه‌ها، متخصصان حسابداری به‌عنوان نیروی کار و نهادهای نظارتی حسابداری ناکارآمد، ایجاد شود.

صدری<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) چالش‌ها و موانع هم‌گرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در هند را بررسی کرد. داده‌های این پژوهش، از طریق اطلاعات مندرج در پرسش‌نامه ساختاری ارسال شده برای ۱۹۲ نفر (دو گروه شامل ۷۹ مدیر و ۱۱۳ متخصص) جمع‌آوری شده است. نتایج وی نشان داد که نگرانی‌های مقامات و متخصصان، برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشابه است. هر دو گروه در خصوص اهمیت و سودمندی این استانداردها اتفاق نظر دارند و معتقدند که متخصصان جوان و ماهر، بسیاری از مشکلات را در مرحله انتقال حل می‌کنند. سازگاری با استانداردهای جهانی امکان‌پذیر است؛ اما تطبیق با آن، آسان نیست و نگرانی‌های زیادی در این خصوص وجود دارد. علاوه بر این، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۲</sup>، به‌جز سازمان‌دهی آموزش، تأکید صریحی بر یکپارچگی فرایند اجرایی نکرده است. شرکت‌های نرم‌افزار هند، بیش از یک قرن از اصول حسابداری ایالات متحده<sup>۳</sup> استفاده کرده‌اند و بخشی از حسابداری جامعه، نگاه جهانی گسترده‌تری دارد؛ اما این دیدگاه، به‌طور یکنواخت در کل جامعه وجود ندارد.

رحمانی و علیپور (۱۳۸۹)، در پژوهشی با «عنوان موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران»، ده عامل را به‌عنوان موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری معرفی کردند که عبارت‌اند از: عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، عدم حضور مؤثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه، سیستم و قوانین مالیاتی کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به‌خصوص از لحاظ تأمین منابع مالی، نگرانی از درک ناکامل ذی‌نفعان به‌دلیل تغییرات، فقدان زیرساخت‌های اقتصادی مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب‌وکار، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، ناآشنایی حسابداران، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها 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 و با 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.

1. Sadri  
2. International Accounting Standards Board (IASB)  
3. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

کرمی و بیک‌بشروی (۱۳۹۶) با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، مدلی شامل شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدهای پیاده‌سازی ارزش منصفانه با تأکید بر بخش اندازه‌گیری در ایران را ارائه دادند. بر اساس یافته‌های 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 کارفرمامحوربودن بسیاری از کارشناسان رسمی دادگستری و بی‌استقلالی آنها، شرایط مداخله‌گر و نبود عزم و اراده ملی، نداشتن رابطه نمایندگی پیش‌فرض در شرکت‌های ایرانی، اجتناب از عدم اطمینان در برابر تغییر، 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، بی‌تمایلی 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، گردآوری دیدگاه خبرگان، با استفاده از پرسش‌نامه‌های ساختاریافته مبتنی بر منطق فازی انجام گرفته و داده‌های پژوهش به‌کمک روش‌های دلفی فازی و تحلیل سلسله‌مراتبی فازی 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 نفر از خبرگان 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 آموزش حسابداران و حسابرسان نیز در نظر گرفته شود.

در زمینه شناسایی و بررسی موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پژوهش‌های زیادی در خارج و داخل کشور صورت پذیرفته است؛ اما در رابطه با شناسایی چالش‌های اجرایی و فنی ارزش منصفانه با استفاده از نظریه داده‌بنیاد، پژوهش‌های انگشت‌شماری وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به پژوهش‌های کرمی و بیک‌بشروی (۱۳۹۶)، گل‌محمدی و رحمانی (۱۳۹۷) و مرادی و همکاران (۱۳۹۸) اشاره کرد. در واقع، تحقیق جامعی که موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی را با استفاده از روش داده‌بنیاد به‌طور کامل بررسی کند، انجام نشده است، بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف جمع‌بندی دیدگاه‌های خبرگان در خصوص موانع پیاده‌سازی این استانداردها در ایران اجرا شده است.

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، از بُعد هدف از نوع تحقیقات اکتشافی شمرده می‌شود و از بُعد استراتژی، در دسته تحقیقات غیرآزمایشی،

میدانی و کیفی قرار می‌گیرد. در این پژوهش، از روش نظریه داده‌بنیاد (استراوس و کوربین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰) برای گردآوری و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. این روش پژوهش که با نام گراند تئوری شناخته می‌شود، ترجمه‌های مختلفی دارد، از جمله نظریه زمینه‌ای، نظریه بنیادی، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، نظریه مبتنی بر داده‌ها و نظریه برخاسته از داده‌ها. صاحب‌نظران، الگوهای مختلفی از این نظریه ارائه کرده‌اند که در این پژوهش، از رویه نظام‌مند استراوس و کوربین (۱۹۹۰ و ۱۹۹۸) استفاده شده است. این روش، بر تحلیل داده‌ها از طریق رویه منظم کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی متمرکز است و بر عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین تأکید می‌کند.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تحلیل مصاحبه‌ها و استخراج مدل پژوهش، بر اساس ادبیات نظری، مطالعات میدانی و مصاحبه‌های انجام شده، از روش داده‌بنیاد متنی و بر مبنای روش کوربین و استراوس (۱۹۹۰) بهره گرفته شد. این رهیافت که رهیافت نظام‌مند نیز نامیده می‌شود، بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها، شامل کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی و تدوین الگوی منطقی یا توصیف بصری از نظریه تولید شده، تأکید دارد (دانایی فرد، الوانی و آذر، ۱۳۹۲). تحلیل داده‌ها در نظریه داده‌بنیاد، طی سه گام اصلی انجام می‌گیرد که به لحاظ مفهومی مجزا هستند؛ اما ضرورتاً متوالی نیستند. نخستین گام، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها، در سطح اولیه‌ای از انتزاع است. دومین گام، یافتن ارتباط بین این مقوله‌ها و سومین گام، مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است (ابوالمعالی، ۱۳۹۱).

### جامعه و نمونه آماری

روش اصلی نمونه‌گیری این پژوهش، نمونه‌گیری قضاوتی یا هدفمند است که در آن، نمونه با هدف دستیابی به مجموعه اطلاعات جامع و غنی انتخاب می‌شود. در این نمونه‌گیری، افراد یا رخدادهایی انتخاب می‌شود که در روشن‌ساختن و تعریف حدود تناسب مقوله، به محقق کمک کند. در این مرحله، محقق نمونه‌ای انتخاب می‌کند که اطلاعات مرتبطتری را در اختیار وی قرار دهد، همچنان که داده‌ها تحلیل می‌شوند، پژوهشگر از یافته‌های به‌دست‌آمده برای انتخاب منابع بعدی استفاده می‌کند (گولدینگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲).

در این پژوهش با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود با افرادی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تحصیلات عالی در رشته‌های مالی، بیمه و بانکی و حوزه‌های مرتبط، در خصوص استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی هم تجربه و آگاهی کافی داشته باشند. بر این اساس، تعدادی از افراد صاحب‌نظر با اولویت اعضای کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابداری و اداره حسابرسی و گزارشگری سازمان بورس و اوراق بهادار انتخاب شدند، سپس به پیروی از روش گلوله برفی، مصاحبه‌شوندگان، افراد دیگری را معرفی کردند و مصاحبه‌ها تا زمان اشباع نظری و تکرار مطالب ادامه یافت. در مجموع با ۳۲ نفر به شرح جدول ۳ مصاحبه انجام شد. میانگین مدت زمان مصاحبه با هر نفر، یک ساعت بود و به غیر از

1. Strauss and Corbin  
2. Goulding

۶ نفر که از مصاحبه‌های آنها یادداشت‌برداری شد، بقیه مصاحبه‌ها ابتدا ضبط شدند و پس از پایان مصاحبه، به صورت متن درآمدند.

جدول ۳. آمار و ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

نام سازمان	تعداد	تحصیلات		جمع
		کارشناسی ارشد	دکتری	
سازمان بورس	۴	۳	۱	۴
سازمان حسابداری	۴		۴	۴
مؤسسه‌های حسابداری	۶	۳	۳	۶
بانک‌ها	۳	۲	۱	۳
بیمه‌ها	۸	۷	۱	۸
شرکت‌های بورسی	۲	۲		۲
استاد دانشگاه	۵		۵	۵
جمع	۳۲	۱۷	۱۵	۳۲

### مرحله کدگذاری باز

کدگذاری باز، فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آنها در داده‌ها کشف می‌شود (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۲: ۹۴). برای انجام فرایند کدگذاری باز، متن مصاحبه‌ها به صورت دقیق مطالعه شد و جمله‌های مهم در قالب مفاهیم خلاصه شدند و از طریق مفاهیم، مقوله‌ها به دست آمدند. برای استخراج کدهای اولیه، سعی شد تا جایی که ممکن بود، از عبارتهای کوتاه استفاده شود. در جدول ۴ مفاهیم استخراج شده از متن مصاحبه‌ها و مقوله‌های انتزاعی استخراج شده از مفاهیم، در ستون‌های جداگانه دسته‌بندی و نشان داده شده است. شایان ذکر است که اعداد انتهایی برخی مفاهیم، نشان‌دهنده تعداد تکرار آن مفهوم در متن مصاحبه‌هاست. متن ذیل بخشی از مصاحبه عضو جامعه حسابداران رسمی است که از آن، مقوله‌های مختلفی در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط بستر و راهبردها استخراج شده است.

استانداردهای بین‌المللی، مانند هر قانون دیگری نیازمند یک سری زیرساخت‌ها و یکسری امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری (زیرساخت‌ها و فناوری) برای اجرا است. خب ما در کشور خودمان زیاد به استانداردهای حسابداری بها نمی‌دهیم (بها ندادن به استانداردهای حسابداری)، یعنی کسانی که کشور را اداره می‌کنند، چه نمایندگان مجلس، چه وزرا، چه هیئت دولت، چه مدیران بزرگ اقتصادی (نگرش مدیران عالی و میانی) که علت آن، (البته علت‌های زیادی هم می‌تواند داشته باشد)، این است که از استانداردهای حسابداری درک مناسبی ندارند (عدم درک مناسب از استانداردهای حسابداری).

استانداردهای حسابداری بخشی از قوانین اقتصادی ملی هستند؛ چراکه به تصمیم‌گیری اقتصادی منجر می‌شوند؛

چرا که به جابه‌جایی ثروت منجر می‌شوند، از این نظر بخشی از قوانین هستند. بخشی از قوانین اقتصادی هستند و لازم الاجرا (نبود قوانین سخت‌گیرانه). وقتی قوانین اقتصادی شد، یعنی هر قانونی باید امکان اجرا داشته باشد در آن طرف آب، خارج از ایران، در جوامع مرجع گزارشگری مالی مانند آمریکا و انگلیس، شما گزارش حسابرسی را که نگاه می‌کنید، می‌بینید بند مشروط و از این چیزها ندارند، من ندیدم. علت آن واقعاً این نیست که حسابداران آنجا خیلی قوی‌تر از حسابداران ما هستند، علت این است که اگر از استانداردهای حسابداری عدول کنند، گرفتار می‌شوند. گرفتاری‌های قانونی پیدا می‌کنند؛ یعنی مطبوعات آزاد، نظام کنترلی، طوری هست که عدول از استانداردهای حسابداری، به‌عنوان یک تخلف از قانون محسوب می‌شود. مجازات‌های متخلفی از زندان بگیرید تا جرائم و غیره در انتظار آنها هست (فقدان نظام کنترلی). بنابراین آنها استانداردهای حسابداری را به‌درستی اجرا می‌کنند. در کشور ما این مسئله نیست. شما می‌بینید یک، دو، سه و ده، بیست، بند مشروط حسابرسی دارید. خب بند مشروط حسابرسی معنی‌اش این است که صورت‌های مالی درست نیست (انتشار گزارش‌های حسابرسی مشروط). ببینید ویژگی اصلی فنی استانداردهای بین‌المللی و فرقی با استانداردهای ملی ما در آن نوع نگاهش به اطلاعات حسابداری است. ما در استانداردهای ملی، خصوصیت اصلی که برای اطلاعات حسابداری در نظر گرفتیم یا انتظار داریم، خصوصیات قابل اتکا بودن است (قابلیت اتکا به‌عنوان خصوصیات اصلی و محوری اطلاعات حسابداری). وقتی شما می‌گویید از نظر ما خصوصیات اصلی و محوری اطلاعات حسابداری و به‌طبع گزارشگری مالی، قابلیت اتکاست، یعنی محور گزارشگری شما بهای تمام شده است. چون بهای تمام شده منجر به اندازه‌گیری قابل اتکا می‌شود (بهای تمام شده به‌عنوان محور گزارشگری). شما برای اینکه بتوانید ارزش منصفانه را برآورده کنید، یعنی صورت‌های مالی را به جای بهای تمام شده، کلید کنید روی ارزش منصفانه، روی ارزش جاری کلید کنید، شما نیازمند یک نظام ارزیابی سیستماتیک هستید. من کاری به ارزیاب‌ها ندارم که چقدر مهندس خوبی هستند، چقدر درست کار هستند، فاقد استاندارد هستند (نداشتن استانداردهای ارزش‌گذاری)، فاقد نظام گزارشگری هستند، فاقد کنترل هستند، فاقد تعلق به نهاد حرفه‌ای هستند که کارش ارزیابی است (فقدان نظام سیستماتیک و حرفه‌ای ارزیابی)، مانند نهادهایی که در آمریکا و جاهای دیگر وجود دارد، حاصل کارشان قابل اتکا نخواهد بود. بنابراین یکی از ارکان اصلی پیاده‌سازی استانداردها در کشور ما این است که نظام حرفه‌ای، علمی، فنی ارزیابی در تمامی شاخه‌هایش به وجود بیاید. زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، برند، ارزیابی بیزینس. کانون کارشناسان رسمی فاقد این مشخصات است. اینجا یک نهاد حرفه‌ای نیست. یک نهاد بروکراتیک سنتی هست که مطمئنم نه با روش‌های علمی آشنایی دارد و نه تمایلی به استفاده از این روش‌ها را دارد (فقدان نظام حرفه‌ای علمی فنی ارزیابی در تمامی شاخه‌ها) و این را همه می‌دانند.

من تصور نمی‌کنم کسی اتکای حرفه‌ای به گزارش‌های کانون کارشناسان بکند (قابل اتکا نبودن ارزیابی کارشناسان رسمی). این ربطی به اینکه کارشناسان آدم‌های خوبی هستند یا آدم‌های بدی هستند، ندارد. من وارد این مقوله نمی‌شوم. اصلاً ربطی به این قضیه ندارد. من خودم عضو کارگروه ارزش منصفانه بورس هستم، نماینده جامعه حسابداران رسمی آنجا هستم، ما دو سه جلسه بیشتر نتوانستیم آنجا برگزار بکنیم، آنجا اصل مسئله همین بود که چطور باید ارزیابی شود؟

## جدول ۴. کدگذاری باز

مقوله‌ها	کدهای مفهومی
چالش‌های قانونی و ضعف ضمانت اجرایی آنها	نبود قوانین سخت‌گیرانه (۲)، فقدان ضمانت اجرایی، فقدان نظام کنترلی مؤثر، ناکافی بودن اقتدار قانونی سازمان بورس و سازمان حسابرسی، قوانین دست‌وپاگیر در حوزه سرمایه‌گذاری خارجی، چالش قوانین مالیاتی، کاستی قانون مالیاتی، کاستی‌های قانونی، تضادهای قانونی، تمایل تحریف‌گرایانه قانون مالیات‌های مستقیم، نارسایی‌های قوانین مالیاتی، لزوم اعمال برخی اصلاحات در قوانین و مقررات مالیاتی در تطبیق با الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
عدم انطباق قوانین با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	تناقض‌های موردی بین قانون محاسبات عمومی و استانداردهای حسابداری، ضعف در مقررات حسابرسی، به رسمیت نشناخته شدن استانداردها توسط قوانین، اختلاف استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در محاسبه استهلاک، ناهماهنگی قانون مالیات‌های مستقیم با روح حاکم بر استانداردهای بین‌المللی در کاربرد ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی دارایی‌ها، به‌روز نبودن قوانین مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی، تفاوت فاحش میان مقررات اندازه‌گیری کاهش ارزش بانک مرکزی و استانداردهای بین‌المللی (تفاوت در مقررات ذخیره‌گیری)، تفاوت بین استاندارد حسابداری و قوانین موجود در بحث ذخیره فنی تکمیلی و خطرهای طبیعی در صنعت بیمه
فقدان الگو و استانداردهای سیستماتیک تعیین ارزش منصفانه	نداشتن الگویی برای تعیین ارزش منصفانه، فقدان نظام سیستماتیک و حرفه‌ای ارزیابی (۳)، نداشتن استانداردهای ارزش‌گذاری، متکی بودن ارزش‌گذاری بر آزمون و خطا، نداشتن توان سنجش ارزش منصفانه (۴)، قابل اتکا نبودن محاسبه ارزش‌های منصفانه (۲)، نداشتن بازارهای فعال برخی دارایی‌ها (۵)، عدم دسترسی به ارزش‌های منصفانه در رابطه با آیین‌نامه ۶۰ بیمه مرکزی (پخش منابع بیمه‌ای در پرتفوی متنوع)
نبود نظام ارزیابی کارآمد	عدم استقلال کارشناسان و ارزیابان، نبود ارزیابان مستقل، نداشتن استاندارد ارزیابی (۳)، فقدان نظام حرفه‌ای علمی فنی ارزیابی در تمامی شاخه‌ها، قابل اتکا نبودن ارزیابی کارشناسان رسمی (۲)، عدم اتکای حرفه‌ای به گزارش‌های کانون کارشناسان، نداشتن مرجع یا متولی ارزش‌گذاری، نبود انجمن‌های حرفه‌ای ارزیابی، فاصله معنادار درجه شفافیت و حرفه‌ای‌گری فعلی ارزیابی با دنیا
نداشتن نیروی انسانی و مؤسسه‌های حسابرسی خیره	نبود آکچوئر، نداشتن نیروهای متخصص آشنا به استانداردهای بین‌المللی، نداشتن مهارت کافی مؤسسه‌های حسابرسی در زمینه استانداردهای بین‌المللی، به‌روز نبودن حسابداران برای تهیه صورت‌های مالی، خلأ مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ و هم‌تراز با هم‌تایان خارجی، عدم تسلط حسابرسان بر استانداردهای بین‌المللی
ضعف سیستم آموزش	کاربردی نبودن آموزش استانداردهای بین‌المللی، تئوری‌محور بودن آموزش‌ها (۲)، نبود آموزش کافی در همه سطوح سازمان، کمبود آموزش‌های عملی و کارگاهی (۴)، آموزش‌های تئوری‌مبنا و غیرکاربردی
نوسان‌های شاخص‌های اقتصادی	مشخص نبودن نرخ تنزیل (۲)، نوسان‌های نرخ ارز، بی‌ثباتی اقتصادی، اقتصاد متکی به نفت
دولتی بودن اقتصاد	دولتی و شبه‌دولتی بودن اقتصاد (۲)، ساختار مالکیت شرکت‌ها، بیمه و بانک‌ها (۲)، کوچک بودن اقتصاد کشور

## ادامه جدول ۴

مقوله‌ها	کدهای مفهومی
عدم قطعیت سیاسی	نااطمینانی در حوزه مسائل سیاسی (مثلاً برجام)،
فرهنگ قانون‌گریز و منفعت‌طلب	فرهنگ فردی و اجتماعی شفافیت‌گریز و قانون‌گریز، ارجحیت سلیقه و منفعت شخصی
مقاومت در برابر تغییر یا حفظ وضع موجود	مقاومت مدیران در برابر افشای حقوق و مزایای واقعی، عدم تمایل به رعایت الزامات افشاگری، مقاومت در برابر تغییر، مقاومت شرکت‌ها در برابر تغییر، مقاومت در برابر ایجاد نظام حرفه‌ای فنی ارزیابی
فقدان چارچوب مفهومی - نظری	نداشتن نقشه راه، نداشتن برنامه مدون، فقدان سازوکارهای لازم پیاده‌سازی، نداشتن وحدت رویه، جهت‌گیری اشتباه در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، ناسازگاری رویه‌ها با اصول
نبود نگاه همه‌جانبه و سیستمی	نداشتن نگاه همه‌جانبه، رویکرد متفاوت مدیران دولتی و قانون‌گذاران به استانداردهای حسابداری، تفاوت دیدگاه‌ها به اطلاعات حسابداری، تضاد دیدگاه‌های ذی‌نفعان، عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع
ضعف زیرساختی و فناوری	فقدان/کمبود سخت‌افزارهای لازم، فقدان/ضعف بانک اطلاعاتی از داده‌ها (۳)، دشواری جایگزینی سیستم فعلی با سیستم قبلی، کمبود امکانات فنی، به‌روز نبودن سیستم‌های اطلاعاتی، نداشتن سیستم اطلاعاتی جامع، نبود سامانه‌های حسابداری و حسابرسی، سرمایه‌گذاری ناکافی در سیستم‌های فناوری
کمبود منابع مالی	هزینه‌های گزاف اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه‌های گزاف انتقال
بی‌میلی و اجرای نادرست استانداردها	اجرای نادرست برخی از استانداردها، بی‌تمایلی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی، انگیزه ناکافی برای تهیه صورت‌های مالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اجرای ناقص مقررات
عدم درک ضرورت و اهمیت استانداردهای بین‌المللی	بها ندادن به استانداردهای حسابداری، عدم درک ضرورت اهمیت پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، عدم درک مناسب از استانداردها توسط قانون‌گذاران و مجریان، ناآشنا بودن با استانداردها، ناآشنا بودن با مدل‌های ارزش‌گذاری و طبقه‌بندی، برداشت‌های چندگانه از محتوای استانداردهای بین‌المللی
فرهنگ سازمانی	نگاه صرفاً حسابداری متولیان به استانداردهای بین‌المللی، کم‌توجهی متولیان و کارشناسان سازمان مالیاتی به استانداردهای بین‌المللی، بخشی‌نگری به استانداردهای بین‌المللی، روح ناسیونالیسم در بین متخصصان حسابداری، غرور ملی
برداشت‌های نادرست و سطحی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	نگرش منفی به استانداردهای بین‌المللی، شناخت سطحی از استانداردهای بین‌المللی، کژفهمی و فهم سطحی از استانداردهای بین‌المللی (۳)، نداشتن تسلط کامل بر استانداردهای بین‌المللی، ساده‌انگاری مسئله (۲)، نگاه محدود به استانداردهای بین‌المللی، پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی (۳)
نگرش مدیریت کلان و میانی	شناخت ناکافی تصمیم‌گیران دولتی از استانداردهای بین‌المللی، بیگانه بودن مسئولان سازمان مالیاتی و وزارت دارایی با استانداردهای بین‌المللی، نگاه متفاوت اعضای کمیته تدوین استانداردها با مدیران حرفه‌ای، اراده ناکافی مدیران ارشد نظام بانکی و تضاد منافع



## ادامه جدول ۴

مقوله‌ها	کدهای مفهومی
حاکمیت بهای تاریخی	بهای تمام شده به‌عنوان محور گزارشگری، تأکید بر اندازه‌گیری قابل اتکا، تأکید بر تغییرات شکلی و بی‌توجهی به محتوای گزارش‌های مالی، تأکید بر الزامات شکلی، بی‌توجهی به الزامات محتوایی
فقدان هماهنگی بین‌دستگاهی	ناهماهنگی بین سازمان حسابرسی و بورس، سازمان حسابرسی و سازمان مالیاتی (۳)، اختلاف نظر سازمان حسابرسی با بانک مرکزی در خصوص صورت‌های مالی بانک‌ها، عدم تعامل میان نهادهای ناظر بانکی
نداشتن مرجع واحد تصمیم‌گیر و ناظر	فقدان سازمان‌های فنی حرفه‌ای تولیدکننده داده‌های معتبر، نداشتن متولی واحد اجرای استانداردهای بین‌المللی، دولتی بودن مرجع استانداردگذاری، دخالت‌نکردن انجمن‌های حرفه‌ای در استانداردگذاری
انتشار گزارش‌های حسابرسی مشروط	وجود بندهای مشروط در گزارش‌های حسابرسی، تکرار بندهای مشروط در گزارش‌های حسابرسی، گزارش‌های غیرمقبول با بندهای مطول و پرتعداد
سیستم حقوقی	مشکل تطبیق قانون عملیات بانکی بدون ربا و مقررات مرتبط با استانداردهای بین‌المللی، تجدید تسهیلات و استمهال وام‌های بانکی، بافت و ترکیب ساختار مالکیت در شرکت‌های بیمه، تسلط کامل دولت و تسلط نسبی نهادهای عمومی غیردولتی در سطح مدیریت شرکت‌های بیمه، به‌روزی نبودن قانون تجارت
عدم برقراری ارتباط و عدم تأمین مالی خارجی	عدم حضور حسابرسان خارجی، عدم ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ، عدم استقبال سرمایه‌گذاران خارجی، عدم امکان ورود به بورس‌های بین‌المللی، محدود شدن امکان حضور در بازارهای جهانی، کاهش تعامل بین‌المللی در کشور
عدم پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل	نامفهوم بودن صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران خارجی، عدم استفاده از خدمات مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ دنیا، عدم پذیرش گزارش‌های مشروط در بورس‌های معتبر دنیا، منطبق نبودن صورت‌های مالی بانک‌ها با گزارشگری بین‌المللی
گمراه‌کننده بودن گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان	قابلیت اتکا به‌عنوان خصوصیات اصلی و محوری اطلاعات حسابداری، نامربوط بودن اطلاعات گزارشگری مالی، عدم بهبود کیفیت اطلاعات برای کاربران، نبود شفافیت و مقایسه‌پذیری، وجود ضعف‌های اساسی در نظام گزارشگری مالی بانک‌ها و بی‌اعتمادی به این گزارش‌ها، عدم رسیدگی دقیق به اطلاعات قابل اتکا به‌ویژه ارزش منصفانه و تشریح ریسک‌های بانک‌ها
ترویج روش‌های تحریف‌گرایانه	تمایل ذاتی گزارشگری مالی به تحریف صورت‌های مالی، گریز از شفاف‌سازی، مقاومت در برابر شفاف‌سازی، عدم تمایل شرکت‌ها به افشا و شفافیت
مدیریت ریسک	نبود پایگاه‌های اطلاعاتی دقیق برای افشای ریسک‌ها (ریسک بیمه‌ای، ریسک اعتباری، ریسک بازار و...) در صنعت بیمه و بانک، فراهم نبودن بستر نرم‌افزاری مناسب برای برآورد ریسک‌ها
تسهیل شرایط فسادپذیری	وجود عدم تقارن اطلاعات، دست‌کاری سود خالص و جریان وجوه نقد توسط شرکت‌های بیمه، فقدان سازوکار خودکنترلی، افشای ناکافی، طفره‌روی از پاسخ‌گویی، افشای اطلاعات ارزش منصفانه اتکاناپذیر

### مرحله کدگذاری محوری

کدگذاری محوری، فرایند ربطدهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌ها و پیوندادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری به این دلیل محوری نامیده شده است که کدگذاری حول محور یک مقوله تحقق می‌یابد (استراوس، ۱۹۸۷). در این مرحله، پژوهشگر، یک مقوله مرحله کدگذاری باز را به‌عنوان مقوله محوری انتخاب کرده و سپس، سایر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. بر این اساس، ۳۵ مقوله محوری استخراج و بر اساس پارادایم کوربین و استراوس (۱۹۹۰) در جدول ۵ طبقه‌بندی شدند. این مقوله‌ها عبارت‌اند از: شرایط علی<sup>۱</sup>، راهبردها<sup>۲</sup>، شرایط زمینه‌ای<sup>۳</sup>، شرایط مداخله‌گر<sup>۴</sup> و پیامدها<sup>۵</sup>.

جدول ۵. کدگذاری محوری

عنوان	مقوله‌ها
شرایط علی	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، عدم قطعیت سیاسی
شرایط زمینه‌ای	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
عوامل مداخله‌گر	عدم درک ضرورت و اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نگرش مدیریت کلان و میانی، مقاومت در برابر تغییر (ساختار رانتیر)، برداشت‌های نادرست و سطحی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کمبود منابع مالی، نبود نگاه همه‌جانبه (سیستمی)
راهبردها	بی‌میلی و اجرای نادرست استانداردها، بخشی‌نگری در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی، تهیه صورت‌های مالی غیرشفاف، عدم تأکید بر تغییرات محتوایی، انتشار گزارش‌های حسابرسی مشروط، عدم افشای ریسک‌ها، شناسایی سودهای موهوم
پیامدها	عدم برقراری ارتباط و تأمین مالی خارجی، ترویج روش‌های تحریف‌گرایانه، تسهیل شرایط فسادپذیری، عدم پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل، گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان، فقدان سازوکار خودکنترلی

### مرحله کدگذاری انتخابی

در این مرحله، پژوهشگر توجه خود را به کشف مقوله هسته‌ای معطوف می‌کند، مقوله‌ای که بیشترین قدرت تبیین را دارد و تا حد امکان اشباع شده است (خاکی، ۱۳۹۶). (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) معیارهایی را برای انتخاب این مقوله ضروری می‌دانند که عبارت‌اند از: باید در قانون قرار داشته باشد، یعنی سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شوند؛ با فراوانی بالایی در تحلیل ظاهر شده و تکرار شود؛ به اندازه کافی انتزاعی باشد و بتواند تبیین منطقی و سازگاری از رابطه میان مقوله‌ها ارائه دهد و با تغییر شرایط تبیین کماکان صادق باشد.

1. Causal conditions
2. Action strategies
3. Context conditions
4. Intervening conditions
5. Consequences

هر چند شناسایی مقوله محوری دشوار است، در تدوین نظریه عنصر اساسی شمرده می‌شود. ممکن است چنین مقوله‌ای در نتایج کدگذاری محوری موجود باشد؛ اما در غیر این صورت، باید مقوله جدیدی خلق شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). پس از آنکه مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیفگر مقوله محوری می‌شوند (نوری و محمدی مهر، ۱۳۹۰). پس از بحث و تبادل نظر با برخی مصاحبه‌شوندگان، مقوله «موانع هماهنگ‌سازی»، به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شد. این مقوله «موانع بنیادی» و «موانع فنی» را دربرمی‌گیرد.

## یافته‌های پژوهش

براساس یافته‌های پژوهش در نتیجه فرایند کدگذاری سه مرحله‌ای، موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران در قالب شکل ۱ تدوین شده است. در ادامه بخش‌های مختلف آن تشریح شده است.



شکل ۱. مدل موانع هماهنگ‌سازی

## شرایط علی

معمولاً بیان‌کننده مجموعه‌ای از رویدادها یا اتفاق‌هاست که بر پدیده اثر می‌گذارد و وقوع و گسترش پدیده را باعث می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش، هشت مقوله «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 قطعیت سیاسی»، شرایط علی شناسایی شده‌اند که در پیوند با شرایط زمینه‌ای و عوامل مداخله‌گر با راهبردهای خاصی، مانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌شوند.

### پدیده محوری

پدیده اصطلاحی است که به سؤال «چه چیزی در اینجا می‌گذرد یا در حال وقوع است»، پاسخ می‌دهد. در نگاه به پدیده، به دنبال الگوی تکرارشونده یا کنش‌ها/برهم‌کنش‌هایی هستیم که افراد، به تنهایی یا با یکدیگر، در پاسخ به مشکلات یا وضعیت پیش‌آمده برای خود، می‌گویند یا انجام می‌دهند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش «موانع هماهنگ‌سازی» به‌عنوان پدیده محوری انتخاب شد که «موانع بنیادی» و «موانع فنی» را شامل می‌شود.

### شرایط زمینه‌ای

مجموعه شرایطی است که به مشکلات یا موقعیت‌هایی منجر می‌شود که افراد از طریق کنش/برهم‌کنش/احساسات به آن پاسخ می‌دهند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸). در این پژوهش هشت مقوله «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» و «فقدان هماهنگی بین‌دستگاهی» به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند.

### شرایط مداخله‌گر

شرایط خاص مرتبط با موضوع در دست بررسی است که بر بروز راهبردها اثر می‌گذارد (خاکی، ۱۳۹۶). در این پژوهش، شش مقوله «عدم درک ضرورت و اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «نگرش مدیریت کلان و میانی»، «مقاومت در برابر تغییر (ساختار رانتیر)»، «برداشت‌های نادرست و سطحی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «کمبود منابع مالی» و «نبود نگاه همه‌جانبه (سیستمی)» به‌عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شده‌اند.

### راهبردها

تاکتیک‌های راهبردی، چگونگی مدیریت وضعیت‌ها، مشکل‌ها و مسئله‌هایی است که اشخاص با آنها روبه‌رو می‌شوند و کنش‌ها/برهم‌کنش‌ها نامیده می‌شوند. این تاکتیک‌ها، اقدام‌ها یا گفته‌هایی هستند که افراد، سازمان‌ها یا ملت‌ها انجام می‌دهند یا می‌گویند. کنش‌ها/برهم‌کنش‌های راهبردی، اقدام‌های هدفمند و عمدی برای حل مشکل هستند و با انجام آنها پدیده شکل می‌گیرد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش هفت مقوله «بی‌میلی و اجرای نادرست استانداردها»، «بخشی‌نگری در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی»، «تهیه صورت‌های مالی غیرشفاف»، «عدم تأکید بر تغییرات محتوایی»، «انتشار گزارش‌های حسابرسی مشروط»، «عدم افشای ریسک‌ها» و «شناسایی سودهای موهوم» به‌منزله راهبردهای اقدام شناسایی شده‌اند.

## پیامدها

پیامدها نتایج راهبردها و کنش‌ها/برهم‌کنش‌ها هستند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این پژوهش پیامدها موضوعاتی را شامل می‌شوند که تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و علی و راهبردهای انتخاب‌شده برای واکنش به مسئله، موجودیت می‌یابند و شش مقوله «عدم برقراری ارتباط و تأمین مالی خارجی»، «ترویج روش‌های تحریف‌گرایانه»، «تسهیل شرایط فسادپذیری»، «عدم پذیرش صورت‌های مالی ایران در نظام بین‌الملل»، «گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیرندگان و ذی‌نفعان» و «فقدان سازوکار خودکنترلی» را دربرمی‌گیرند.

در ارتباط با موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد، پژوهشی انجام نشده است؛

اما موانع شناسایی شده در پژوهش‌های داخلی به شرح جدول ۶ با نتایج این پژوهش هم‌سو هستند.

جدول ۶. نتایج پژوهش‌های داخلی

موانع شناسایی شده	پژوهشگر
عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، عدم حضور مؤثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه، سیستم و قوانین مالیاتی کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی، نگرانی از عدم درک کامل ذی‌نفعان به دلیل تغییرات، فقدان زیرساخت‌های اقتصادی مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب‌وکار، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، ناآشنایی حسابداران، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای شرکت بین‌المللی حسابداری، نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور	رحمانی و علی‌پور (۱۳۸۹)
وجود تفاوت چشمگیر بین روش‌های حسابداری کشورهای مختلف، فقدان نهادهای حرفه‌ای حسابداری قوی در بعضی از کشورها و تفاوت در سیستم‌های اقتصادی و حسابداری، تفاوت‌های سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، نبود نیروهای متخصص و مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی در کشورهای در حال توسعه	درخشان اصل و شیپوریان (۱۳۹۰)
تعیین ارزش منصفانه، وضعیت‌های اقتصادی و سیاسی نامشابه و عدم حفظ منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع	نظری، فدایی و ملایی (۱۳۹۲)
عدم آشنایی کامل با استانداردهای بین‌المللی، عدم آموزش کامل حسابداری و حسابرسی، عدم توسعه زیرساخت‌های بازارهای مالی و سرمایه	محمدزاده و میرزایی (۱۳۹۴)
آموزش کارکنان، نبود کارشناسان رسمی معتمد متخصص برای تعیین ارزش منصفانه و نبود مؤسسه‌های حسابرسی دارای تجربه و تخصص کافی	سلیمانی‌امیری و رسولی (۱۳۹۶)
نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسان‌های اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار، نداشتن دانش در خصوص اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، هزینه زیاد اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، کارفرما محور شدن بسیاری از کارشناسان رسمی و بی‌استقلالیتی آنها، عدم عزم و اراده ملی، نبود رابطه نمایندگی پیش‌فرض در شرکت‌های ایرانی، اجتناب از عدم اطمینان در برابر تغییر	کرمی و بیک‌بشرویه (۱۳۹۶)
فقدان/کمبود انگیزه برای رعایت الزامات گزارشگری مالی، فقدان/کمبود انگیزه برای افشای اختیاری اطلاعات، عدم وجود تمایل برای بهبود شفافیت، فقدان/ضعف ضمانت‌های اجرایی گزارشگری مالی، پیچیدگی و دشواری پیاده‌سازی در عمل، عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات، زمان‌بر و هزینه‌بر بودن پیاده‌سازی، لزوم به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای گسترده، افزایش مسئولیت پاسخ‌گویی تهیه‌کنندگان اطلاعات و افزایش حجم گزارش‌های مالی	گل محمدی و رحمانی (۱۳۹۷)
محیط اقتصادی، فاکتورهای رفتاری و اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه، آموزش حسابداران و حساب‌برسان	مرادی و همکاران (۱۳۹۸)

در بین پژوهش‌های خارجی، گیاسی<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) با استفاده از روش داده‌بنیاد، موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کسب‌وکار و اقتصاد غنا را شناسایی کرد که نتایج وی با پژوهش حاضر هم‌سو است. همچنین، نتایج پژوهش ذکاری<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) با عنوان «بررسی چالش‌های اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در لیبی با استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد» با این پژوهش هماهنگ است. نتایج سایر پژوهش‌های خارجی، به استثنای نتایج پژوهش رودریگز و کریج<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، ایوان، شوکوهارسونو و دجامهوری (۲۰۱۳) و صدی (۲۰۱۹) به شرح جدول ۷ با نتایج پژوهش حاضر هم‌خوانی دارد.

جدول ۷. نتایج مطالعات خارجی

پژوهشگر	موانع شناسایی شده
هوپر، تسامنی و ویکراماسینگ <sup>۴</sup> (۲۰۰۸)	سامانه دولتی ناکارا، ظرفیت فنی و مالی، کنترل‌های مالی، صورت‌های مالی دولتی نادرست، نهادهای ضعیف و روند دولتی
سازمان ملل متحد (۲۰۰۸)	محیط اقتصادی هند، تعیین ارزش بازارر منصفانه
گیاسی (۲۰۰۹)	آموزش کارکنان، نبود دانش در مؤسسه‌های حسابداری محلی، وجود مقررات محلی عدم تطابق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با نیازهای کشور و پیچیدگی استانداردها
چایراس و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۰) (۲۰۱۰)	قوانین شرکتی، قوانین مالیاتی، منابع مالی، فرهنگ تجارت، فرهنگ حسابداری، میزان نفوذ بخش دولتی یا خصوصی در تجارت، عدم مشاهده منافع حاصل از استفاده از استانداردهای بین‌المللی در سال‌های ابتدایی جاری‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هزینه‌های گزاف تغییر
رودریگز و کریج (۲۰۱۰)	مشکلات محیطی و تفاوت در دین، آیین/ تاریخ/ فرهنگ و اقتصاد سیاسی، دیدگاه پست مدرن استفاده‌کنندگان عمده و تفاوت‌های اجتماعی - اقتصادی و دیدگاه برخی اعضای حرفه حسابداری در خصوص عدم نیاز به هماهنگ‌سازی و در نتیجه اجتناب از آن، اجتناب و گریز از تسلط سیستم‌های مالی آنگلو ساکسونی
اسنسواکوفو، علی و احمد (۲۰۱۱)	فقدان نیروی متخصص در کشورهای در حال توسعه
آلبو و آلبو <sup>۶</sup> (۲۰۱۲)	آموزش، تعدیل سامانه‌های اطلاعاتی، هزینه مشاوره و تهیه صورت‌های مالی به دو روش مختلف
هوپ، جین و کنگ <sup>۷</sup> (۲۰۱۲) (۲۰۱۲)	هزینه پذیرش انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی و هزینه‌های هماهنگی و اجرای آن
ایوان و همکاران (۲۰۱۳)	افراد حرفه‌ای (به‌عنوان عامل فشار درونی) و سازمان‌های بین‌المللی فعال در بازارهای خارج از اندونزی (به‌عنوان عامل فشار بیرونی)

1. Gyasi
2. Zakari
3. Rodriguse & Craig
4. Hopper, Tsamenyi and Wickramasinghe
5. Chairas, Ira Yuta & Wirawan E.D. Radianto
6. Albu & Albu
7. Hope, Jin & Kang

## ادامه جدول ۷

موانع شناسایی شده	پژوهشگر
عدم توسعه اقتصادی مناسب، عدم توسعه بازار سرمایه، فرایند تجارت، مسائل سیاسی، سیستم‌های قانونی، اندازه و پیچیدگی شرکت‌ها، جو موجود در جامعه، سیستم‌های آموزشی، میزان پایداری ارزش پولی، تصمیم‌گیرندگان در حسابداری و در سطح کلان‌تر، گوناگونی اهداف گزارشگری مالی، گرایش‌های متنوع اعضای سیستم حرفه‌ای حسابداری، عدم باور امکان هماهنگی جهانی در خصوص استانداردهای حسابداری در بین اعضای حرفه‌ای حسابداری	باربو <sup>۱</sup> (۲۰۱۴)
کمبود مهارت در خصوص استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حمایت مالی، فاصله بین برنامه‌های دانشگاهی حسابداری و الزامات جدید نهادهای حسابداری	فرج و الفرجانی <sup>۲</sup> (۲۰۱۴)
ضعف دانش عمومی، مشکلات قانونی، پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. در مقایسه با مقررات حسابداری ملی بنگلادش	میازی (۲۰۱۴)
قوانین و مقررات مالی موجود، آموزش حسابداری، آموزش حقوقی، اقتصادی و فرهنگ و در نهایت، دانش و آموزش ناکافی در خصوص استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در لیبی	ذکاری (۲۰۱۴)
پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ضعف در به‌روز شدن بر اساس آخرین استانداردهای حسابداری، ارزیابی ارزش منصفانه دارایی‌ها، اطلاعات ناکافی در بخش مالی شرکت‌های کنیایی	فرج و الفرجانی (۲۰۱۴)
سطح پایین آموزش، سطح بالای فساد مالی، کمبود اخلاق حرفه‌ای و سطح بالای محرمانگی اطلاعات	نورالنبی (۲۰۱۵)
نبود رسم حسابداری و حسابرسی منسجم، فقدان نهاد حسابداری حرفه‌ای قوی، سامانه‌های حسابداری و حسابرسی ناکافی، کمبود نیروی کار حسابداری حرفه‌ای ماهر	پلیزاتو <sup>۳</sup> (۲۰۱۶)
عدم وجود چارچوب راهنما، فقدان آموزش و برنامه درسی اصلاح نشده دانشگاه، عدم وحدت بین کلیه ذی‌نفعان در اتیوپی	سولومون (۲۰۱۶)
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 به‌دلیل وجود بازارهای نسبتاً جدید، هزینه تصویب و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و عدم وجود بازارهای پویا و کارآمد در تونس	بومیدن و همکاران (۲۰۱۶)
الزامات قانون شریعت شامل محاسبه زکات، منع ربا، الزامات پاسخ‌گویی اسلامی، عوامل فرهنگی، هزینه‌های شایان توجه، نبود آمادگی بالا در برنامه‌های حسابداری دانشجویان دانشگاه‌ها و متخصصان حسابداری به‌عنوان نیروی کار و نهادهای نظارتی حسابداری ناکارآمد موجود در عربستان سعودی	کانتھی هراس و السولمی (۲۰۱۷)
نگرانی زیاد راجع به تطبیق و سازگاری با استانداردهای جهانی، عدم تأکید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌طور صریح بر صاف کردن فرایند اجرایی، به‌جز سازمان‌دهی آموزش در هندوستان	صدری (۲۰۱۹)

1. Barbu
2. Faraj and El-Firjani
3. Polizatto

## ملاک‌های ارزشیابی

زاویه‌بندی: زاویه‌بندی به معنای اجماع داده‌هاست، به بیان دیگر به استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف گفته می‌شود (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش از گروه‌های مختلف برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است.

کنترل اعضا: نتایج به دست آمده از پژوهش، در اختیار سه نفر از افرادی که در مصاحبه شرکت نکردند؛ اما دارای سوابق پژوهشی در زمینه موضوعات مرتبط با روش نظریه داده‌بنیاد بودند و همچنین، دو نفر از افراد مصاحبه‌شونده قرار گرفت و پیشنهادهای اصلاحی آنها اعمال شد.

معیار مقبولیت: مقبولیت به این معناست که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجربه مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده، در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. استراوس و کوربین (۲۰۰۸) ۱۰ شاخص تناسب، کاربردی یا مفید بودن یافته‌ها، مفاهیم، زمینه مفاهیم، منطق، عمق، تغییرپذیری یا انحراف، بداعت، حساسیت، استناد به یادداشت‌ها را معرفی کرده‌اند که مقبولیت این پژوهش بر مبنای تک تک شاخص‌ها ارزیابی شد.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

همان‌طور که بیان شد، رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه طی دهه‌های اخیر، به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها منجر شده است. استانداردهای مذکور با افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی، به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان در اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه‌تر کمک می‌کند و موجب تقویت پاسخ‌گویی می‌شود. در ایران نیز، هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌های بزرگ بورسی را به تهیه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ملزم کرده است. این پژوهش با هدف شناسایی موانع اجرای این استانداردها با استفاده از نظریه داده‌بنیاد انجام گرفت.

بر اساس نتایج پژوهش، عوامل مختلفی به عنوان موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی و به تفکیک شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها حول پدیده «موانع هماهنگ‌سازی» در قالب مدل تبیین شدند. نتایج این پژوهش می‌تواند به تصمیم‌گیرندگان و متولیان پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به خصوص به کمیته تدوین سازمان حسابرسی، سازمان بورس، بیمه‌ها و بانک‌ها کمک کند تا برای رفع موانع بنیادی و فنی، اقدام‌های لازم را به عمل آورند.

برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود که موانع پیاده‌سازی به تفکیک در صنایع بیمه، بانک‌ها و سایر شرکت‌های بورسی بررسی شود. همچنین موانع احصا شده در نتیجه این پژوهش با استفاده از داده‌های کمی مطالعه و بررسی قرار شود. اغلب پژوهش‌های اجرا شده به روش داده‌بنیاد با محدودیت ذاتی پژوهش مواجه می‌شوند و این پژوهش هم مستثنا



نبوده است. این محدودیت باعث می‌شود که استخراج و انتخاب مقوله‌ها که انتزاعی هستند تا حدی قضاوتی و بر مبنای سلیقه پژوهشگر انجام شود. محدودیت دیگر این بود که مصاحبه‌شوندگان به محتوای همه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌خصوص استاندارد ابزارهای مالی<sup>۱</sup> و استاندارد بیمه<sup>۲</sup>، تسلط کامل و کافی نداشتند و این موضوع، در شناسایی موانع فنی تأثیر گذاشته است.

## منابع

- ابوالمعالی، خدیجه (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی از نظریه تا عمل*. تهران: نشر علم.
- استراوس، انسلم؛ کوربین، جولیت (۱۳۹۲). *مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای*. (افشار، مترجم). تهران: نشرنی.
- 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.
- خاکی، غلامرضا (۱۳۹۶). *روش تحقیق گراندیدی با رویکرد پایان‌نامه‌نویسی*. تهران: نشر فوژان.
- خوش‌طینت، محسن؛ رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۳). هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲(۶)، ۸۳-۱۱۲.
- خوش‌طینت، محسن (۱۳۸۲). حسابداری بین‌المللی: نقش و جایگاه آن. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۶۱-۸۴.
- دانایی‌فرد، حسن؛ الوانی، مهدی؛ آذر، عادل (۱۳۹۲). *روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*. تهران: انتشارات صفار.
- رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۹۰). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. *فصلنامه مطالعات حسابداری*، ۲(۲۷)، ۷۵-۹۹.
- کرمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران (۱۳۸۶). عوامل محیطی مؤثر بر حسابداری و مدل‌های آن. *ماهنامه حسابداری*، ۱۸۲(۱)، ۶۸-۷۳.
- کرمی، غلامرضا؛ بیک بشرویه، سلمان (۱۳۹۶). تدوین مدل پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۷۳-۵۹۶.
- گل‌محمدی، 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؛ تقی ملایی، سعید (۱۳۹۲). نکاتی درخصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن. *مجله اقتصادی*، ۱۳ (۲ و ۱)، ۴۵-۵۲.
- نوری، علی؛ مهرمحمدی، محمود (۱۳۹۰). الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه‌برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی. *مطالعات برنامه درسی*، ۶ (۲۳)، ۸-۳۵.

## References

- Abolmaali, Kh. (2011). *Qualitative Research- Theory and Practice*. Tehran, Nashre-Elm. (in Persian)
- 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 Paper*, Laboratoire Orleanais de Gestion.
- Boumediene, S., Zarrouk, R., Tanazefiti, I. (2016). Obstacles to the Adoption of the IAS/IFRS in Tunisia. *The Journal of Applied Business Research*, 32(3), 621.
- Chairas, I.Y., & Radianto, W.E.D. (2010). *Accounting Harmonization in ASEAN: The Process, Benefits and Obstacles*, Master Thesis.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3<sup>rd</sup> Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Danaeifard, H., Alvani, M., Azar, A. (2013) *Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach*. Tehran. Saffar. (in Persian)
- Faraj, Sh.M. and El-Firjani, E.R. (2014). Challenges Facing IASs/IFRS Implementation by Libyan Listed Companies. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 2(3), 57-63.
- 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)
- Goulding, C. (2002) *Grounded Theory: A Practical Guide for Management, Business Andmarket Researchers*. Sage, London.
- Gyasi, A. K. (2009). *Adoption of International Accounting Standards*. Thesis. University of Applied Sciences. Publications. Adebayo Agbejule.
- Hopper, T., Tsamenyi, M. and Wickramasinghe, D. (2008). Management accounting in less developed countries: What we know and need to know. In: *School of Accounting and Commercial Law, 2008 research seminars*. Victoria, New Zealand, 7 March 2008. Victoria: School of Accounting and Commercial Law.
- Hope, O.K., Jin, J.Y., 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. *Monthly Accountant*, (182), 68-73. (in Persian)
- Khaki, Gh. (2017). *Grounded Theory research method with the thesis approach*. Tehran: Fujian Publication. (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). 81-174
- Mueller, G. (1967). *International Accounting*, New York: Macmillan
- 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)
- Nair R. D. & Frank, W. G. (1980). The Impact of Disclosure & measurement practices on international accounting classification. *The Accounting Review*, 55(3), 426-450.
- Nazari, A., Fadaei, I., mollaee, 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)
- Nouri, A., Mehr Mohammadi, M. (2011). A model for using the grounded theory in educational research. *Curriculum Studies*, 6(23), 8 - 35. (in Persian)
- Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (Ifrs) in a developing country. *Advances in Accounting*, 31(1), 136-149.
- Polizatto, V.P. (2016). *Strengthening the Accounting and Auditing Framework*. Worldbank.org. World Bank, n.d. Web. 13 Apr.
- Rahmani, A., Alipour, SH. (2010). The Challenges of International accounting standard adoption in Iran. *Journal of Accounting studies*, 27, 75-99. (in Persian)
- Rodriguse, L., Craig, R. (2006). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 739-757.
- Sadri, L. (2019). Challenges and Barriers in Convergence of IND\_AS with IFRS: A Perspective Investigation on Indian Professionals and Officials. *Accounting and Finance Research*, 8(4), 25-32.

- 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 (IFRS) in Ethiopia*. St.Marys University, Addis Ababa, Ethiopia.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*. Newbury Park, CA: Sage.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.
- Strauss, A., Corbin, J. (2013). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. (Afshar, Trans.) Tehran: Ney Publication. (in Persian)
- Zakari, M.A. (2014). Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Libya. *International Journal of Accounting and Reporting*, 4(2), 390-412.