

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS): مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی آن در ایران

ایمان صداقت گالشکلامی^۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۱/۲۴ تاریخ چاپ: ۱۳۹۸/۰۳/۱۱

چکیده

تحقیق حاضر باهدف بررسی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران صورت پذیرفت. در این تحقیق از نظرات ۳۴ خبره با توجه به روش‌های بکار گرفته شده و موضوع تحقیق، استفاده شد. در بخش کیفی تحقیق به‌منظور شناسایی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران از روش دلفی فازی استفاده شد. در ادامه مزایا، چالش‌ها و راهکارهای با تکنیک دیمتل فازی اولویت‌بندی شدند. در بخش راهکارها، راهکار انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم‌چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ... در بخش چالش‌ها، چالش میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد؛ و در نهایت در بخش مزایا، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در بین مزایای دیگر رتبه اول را کسب نمود.

واژه‌های کلیدی

استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی، پیاده‌سازی

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد واحد کاشان. ایران.

۱. مقدمه

تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هماهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. به‌رغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین چارچوب نظری است برای آنچه حسابداران انجام می‌دهند، یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این چارچوب دارای سیستم مرتبطی از هدف‌ها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هماهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورت‌های مالی و تکنیک‌های تهیه آن کمک می‌کند. به بیان دیگر، فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد؛ بنابراین تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، نیازمند اطلاعات مربوط و قابل اتکا است و برای این امر به استانداردهایی در حسابداری نیازمند هستیم که بر اصول و ضوابطی مبتنی باشد که این اصول و ضوابط به‌اندازه کافی روشن و همسان باشند؛ به‌گونه‌ای که امکان استفاده از این استانداردها برای همگان امکان‌پذیر باشد. از طرف دیگر؛ استفاده از روش‌های مناسب و اعمال کنترل‌های داخلی مناسب نیز برای استقرار این استانداردهای همسان ضروری به نظر می‌رسد. پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را تشدید کرده است. یکی از مهم‌ترین الزامات حاکم بر تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آن‌ها در عمل است. استانداردهای حسابداری ضوابطی است که واحدهای اقتصادی باید در فرآیند شناخت، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان رعایت کنند. این استانداردها معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورت‌های مالی محسوب می‌شوند. وقتی که صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد، می‌توان گفت صورت‌های مالی به نحو مطلوب تهیه و ارائه شده‌اند. تدوین استانداردهای حسابداری بر سه عامل شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهم‌تر از همه بر تئوری حسابداری مبتنی است (الریعی، ۱۳۹۶). ضرورت ورود به بازارهای بین‌المللی، ادغام اقتصاد و جهانی شدن بازارهای مالی از جمله مواردی هستند که کشورها را نسبت به به‌کارگیری روش‌ها و اصول یکنواخت، برای تهیه و ارائه صورت‌های مالی ترغیب می‌نمایند. وجود زبان مشترک در گزارشگری مالی از الزامات ورود به جامعه جهانی است. در دنیای امروز چنانچه سرمایه‌گذار خارجی بخواهد اقدام به سرمایه‌گذاری در کشوری دیگر نماید؛ در ابتدا نسبت به بررسی وضعیت شرکت‌های کشور مقصد سرمایه‌گذاری اقدام نموده که در این صورت بررسی صورت‌های مالی و وضعیت سودآوری و ارزیابی عملکرد آن در اولویت خواهد بود. حتی برخی از شرکت‌ها برای اخذ اعتبار خارجی مجبور به عقد قرارداد با مشاوران مالی و حسابرسان خارجی برای تهیه صورت‌های مالی خود بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شده‌اند که علاوه بر تحمل هزینه، زمان زیادی را که می‌توانست صرف اجرای پروژه‌ها شود را از دست داده‌اند (رحمانی، ۱۳۸۸). پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سوی کشورهای مختلف، سبب می‌شود اندیشمندان و حسابداران خبره از سراسر جهان با مطالعه و تمرکز بر این استانداردها، نقاط ضعف و قوت آن‌ها را شناسایی کرده و از طریق رفع اشکال‌های آن، مجموعه جامعی از استانداردها به دست آید که با اجرای آن و به دلیل کاهش ریسک و نابرابری اطلاعاتی، کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقاء یابد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۹). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای سرمایه مختلف را کاهش می‌دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت‌های مالی سراسر شرکت‌های جهان خواهند بود. سرمایه‌گذاران نیز با درک این استانداردها قادر خواهند بود اطلاعات را به‌درستی تفسیر و از این رو

تصمیمات بهتری را بر اساس این اطلاعات، اتخاذ نمایند (مهام و همکاران ۱۳۹۱)؛ و با استفاده از این استانداردها نیازهای حیاتی بازار، محققان و سرمایه‌گذاران، برطرف می‌شود (کاسینو و گازن^۲، ۲۰۱۰).

بدین ترتیب یکی از الزامات ورود به جامعه جهانی در بحث گزارشات مالی، وجود یک زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان رکن اساسی گزارشگری مالی در پدیده جهانی اقتصاد و ایفاکننده وظیفه زبان مشترک گزارشگری مالی خود را مطرح نموده و به عنوان یکی از مطالبات اساسی استفاده کنندگان گزارشات مالی در بازارهای سرمایه تلقی شده است. در شرایط فوق، اقتصاد جهانی به استانداردهایی نیاز دارد که در سطح بین‌المللی پذیرفته شده باشند، چراکه جهانی شدن روش‌های تأمین سرمایه، سرآغاز حرکت به سمت جهانی شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است؛ زیرا وجود تفاوت و تعارض در استانداردهای بین‌المللی در کشورهای مختلف، معاملات را در بازار سرمایه با دشواری‌های جدی روبه‌رو می‌نماید. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی‌های اقتصادی فزاینده طی ۲ دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است (توکل نیا و اسدی ۱۳۹۳). البته پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف با چالش‌هایی همراه بوده است (مانتزاری و گرگیو^۳، ۲۰۱۹؛ دفوند و همکاران^۴، ۲۰۱۹). تحقیق حاضر باهدف بررسی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران صورت پذیرفت.

۲. ادبیات پژوهش

استاندارد بین‌المللی حسابداری برای شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری رویدادهای مالی و باهدف تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی تدوین و مورد توافق قرار گرفته است. کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای اولین بار باهدف تدوین استانداردهای بین‌المللی در سال ۱۹۷۳ از سوی حسابداران حرفه‌ای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان، ایرلند و آمریکا تأسیس گردید. در این زمان مقررات منتشرشده توسط کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استانداردهای بین‌المللی حسابداری نامیده می‌شد. پس از آن در سال ۲۰۰۱، هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری به منظور توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جایگزین این کمیته گردید. اولین استاندارد این هیأت در سال ۲۰۰۳ منتشر و در آن زمان حداقل ۱۹ کشور استانداردهای خود را با استانداردهای بین‌المللی انطباق دادند. این هیأت هدف رسمی خود را ارائه مجموعه‌ای واحد از استانداردهای جهانی حسابداری قابل درک و قابل اجرا در جهت منافع عمومی که اطلاعاتی با کیفیت بالا و شفاف و مقایسه پذیر را در صورت‌های مالی و دیگر گزارش‌های مالی تضمین نموده تا به فعالان بازارهای جهانی سرمایه و دیگر استفاده کنندگانی که تصمیمات اقتصادی می‌گیرند کمک نماید بیان نموده است (توکل نیا و اسدی ۱۳۹۳).

بنائی خلیل‌آباد و پورزمانی (۱۳۹۶) در تحقیق خود اذعان می‌دارد که فرهنگ هر جامعه به طور ناخودآگاه بر نحوه طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعاتی موجود در شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف آن جامعه تأثیر می‌گذارد. بدیهی است حسابداری که بخشی از عملکرد تجاری واحدهای اقتصادی به شمار می‌رود، بسیار تحت تأثیر فرهنگ ملی و سازمانی قرار

² Cascino & Gassen

³ Mantzari & Georgiou

⁴ DeFond et al.

دارد. از سوی دیگر نیاز به جهانی شدن و یکسان سازی گزارشگری مالی و استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از مدت ها پیش مطرح بوده است. در این راستا هدف این تحقیق تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد. این پژوهش، از نظر هدف کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات از نوع تحقیقات توصیفی و پیمایشی است. جامعه آماری مورد بررسی این پژوهش کارگزاران بورس، حسابسان ارشد، کارشناسان بانک ها و دانشجویان دکتری حسابداری می باشد. یافته های پژوهش حاکی از آن است که از میان ابعاد فرهنگی، فرهنگ اجتناب از عدم اطمینان بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تأثیری معنی دار و مثبت دارد. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیق خود اذعان می دارد که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی طی سال های اخیر، پژوهش های تجربی فراوانی را در ارتباط با پیامدهای این تغییر رژیم حسابداری در سرتاسر دنیا برانگیخته است. این مطالعات، بر مبنای نظام های حقوقی گوناگون، دوره های زمانی متفاوت و طرح های پژوهشی مختلف انجام گرفته و به نتایج مختلفی منجر شده است. به منظور کسب شواهد جامع در خصوص پیامدهای واقعی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر اساس تجربه کشورهایی که این استانداردها را پذیرفته اند، در این پژوهش، یک فرا تحلیل از مطالعاتی که به بررسی اثرات پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر اقلام تعهدی اختیاری پرداخته اند صورت گرفته است. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، به خودی خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی در آن کشور بستگی دارد.

ناصری و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیق خود اذعان می دارد که هدف این نوشتار، بررسی میزان تأثیر به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران از دیدگاه متخصصین حسابداری و مالیاتی خراسان جنوبی است. برای دستیابی به این هدف در پژوهش حاضر از روش توصیفی با رویکرد همبستگی داده استفاده شده است. روش نمونه گیری به صورت طبقه بندی بوده و برای گردآوری اطلاعات پرسشنامه محقق ساخته بعد از برآورد روایی و پایایی بین ۶۰ نفر از اساتید حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی در استان خراسان جنوبی توزیع شده است. بعد از تکمیل پرسشنامه ها، ضرایب آماری متناسب با نوع فرضیه ها (ضریب همبستگی، آزمون t مستقل، ANOVA، تحلیل رگرسیون چند متغیره) با استفاده از نرم افزار SPSS محاسبه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از فرضیه ها بیانگر این است که به نظر اساتید حسابداری، حسابداران رسمی، مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی، استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، به خصوص استاندارد شماره ۱۲ یعنی مالیات بر درآمد، برافزایش کارایی نظام مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. از نتایج تحقیق می توان در راستای تعدیل استانداردهای حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش های مالی از حیث همسویی با نیازهای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات استفاده نمود.

مهام و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیق خود اذعان می دارد که هدف این مقاله، بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران می باشد. جامعه آماری تحقیق، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و اعضای هیئت علمی دانشگاه های شهر تهران با درجه دکترای حسابداری می باشد. نتایج آزمون خی دو نشان می دهد مزایای به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران بیشتر از معایب این استانداردها ارزیابی شده است. افزون بر این، طبق نتایج

آزمون کروسکال والیس مشخص شد که بین دیدگاه اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها با درجه دکترای حسابداری و حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در ارتباط با هشت فرضیه تفاوت معنی‌دار وجود ندارد و صرفاً در رابطه با دو فرضیه رابطه معنی‌دار دیده شده است.

۳. سؤال‌های تحقیق

۱. مزایای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران کدامند؟
۲. چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران کدامند؟
۳. راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران کدامند؟
۴. اولویت‌بندی مزایای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران به چه صورت است؟
۵. اولویت‌بندی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران به چه صورت است؟
۶. اولویت‌بندی راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران به چه صورت است؟

۴. روش تحقیق

نویسندگان در این تحقیق از رویکرد آمیخته کیفی-کمی استفاده کرده‌اند. منظور از روش کیفی عبارت است از هر نوع تحقیقی که یافته‌هایی را به دست می‌دهد که با شیوه‌هایی غیر از روش‌های کمی کسب شده‌اند. در بخش کیفی به منظور شناسایی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، از روش دلفی فازی استفاده شد. در بخش کمی تحقیق به منظور اولویت‌بندی تأثیرات از تکنیک دیمتل فازی بهره برده شده است. با توجه به روش تحقیق، از نظر ۳۴ خبره در حوزه مالی و آشنا به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده شده است. در ادامه روش‌های دلفی فازی و دیمتل فازی توضیح داده شده است.

۴-۱. روش دلفی فازی

در اوایل دهه ۱۹۵۰ میلادی طرحی در نیروی هوایی آمریکا به سرپرستی دالکی^۵ از شرکت رند^۶، به منظور بررسی نظرهای خبرگان در مورد اینکه «انفجار چند بمب اتمی شوروی در آمریکا، موجب در آن کشور می‌شود؟»، مشهور به پروژه دلفی^۷ گردید و از آنجا روشی موسوم به روش دلفی برای بررسی قضاوت خبرگان به وجود آمد (جعفری و منتظر، ۱۳۸۷). روش دلفی فازی^۸ در سال ۱۹۸۸ توسط کافمن^۹ و گوپتا^{۱۰} ارائه شده است. این روش تعمیم روش دلفی در علم مدیریت است. در روش دلفی، پیش‌بینی‌های ارائه شده توسط افراد خبره در قالب اعداد قطعی بیان می‌شود؛ در حالی که استفاده از اعداد قطعی برای پیش‌بینی‌های بلندمدت، نتیجه‌ی پیش‌بینی را از واقعیت دور می‌سازد. از طرفی افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای پیش‌بینی استفاده می‌کنند و این نشان می‌دهد که عدم قطعیت حاکم بر این شرایط از نوع

⁵ Dalkey

⁶ RAND

⁷ Delphi

⁸ Fuzzy Delphi

⁹ Kaufman

¹⁰ Gupta

امکانی است نه احتمالی، امکانی بودن عدم قطعیت، با مجموعه‌های فازی سازگاری دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (با به کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (عطائی، ۱۳۸۹).

گام‌های عملیاتی روش دلفی فازی به شرح زیر است:

الف) انتخاب خبرگان: در اولین مرحله استفاده از روش دلفی فازی، باید خبرگان انتخاب و در خصوص موضوع، روش و مدت تحقیق توجیه شوند. برخی از ویژگی‌های اصلی برای انتخاب خبرگان بدین شرح است:

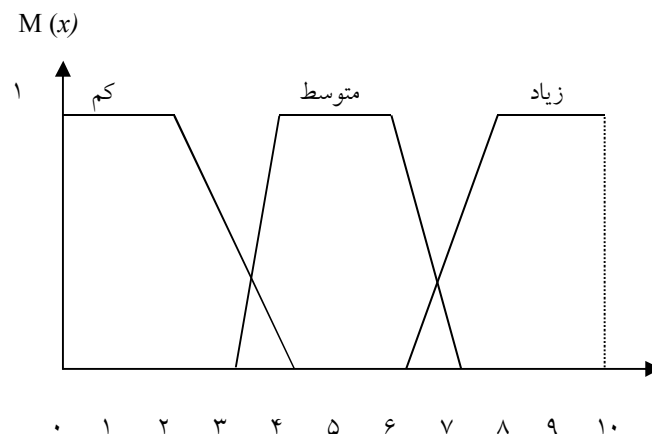
با مسئله مورد بحث درگیر باشند؛

اطلاعات مداوم از مسئله برای ادامه همکاری داشته باشند؛

دارای انگیزه کافی برای شرکت در فرایند دلفی باشند و احساس کنند اطلاعات حاصل از یک توافق گروهی برای خود آن‌ها نیز ارزشمند خواهد بود (فیضی و دهنوی، ۱۳۸۸).

ب) استخراج و تبیین گزینه‌های پیشنهادی

پ) تعریف متغیرهای زبانی: استفاده از متغیرهایی با ارزش‌های قطعی، خبرگان را در اظهار نظر دچار مشکل خواهد کرد. به همین دلیل، واضح است که متغیرهای کیفی، آزادی عمل بیشتری به خبرگان می‌دهد. استفاده از متغیرهای کیفی مثل «کم»، «متوسط»، «زیاد» و... مشکلات فوق را تا حدودی حل خواهد نمود. لیکن مشکل دیگری را ایجاد می‌کند. از این جهت که ذهنیت افراد نسبت به متغیرهای کیفی یکسان نیست. به همین دلیل با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به سؤال‌ها پاسخ خواهند داد. لذا متغیرهای کیفی به صورت اعداد فازی دوزنقه‌ای تعریف می‌شوند: کم (۰، ۲، ۴، ۶، ۷، ۹، ۱۰)، متوسط (۳، ۴، ۶، ۷)، زیاد (۶، ۸، ۱۰، ۱۰، ۱۰، ۱۰) (جعفری و منتظر، ۱۳۸۷).



شکل ۱. تابع عضویت متغیرهای زبانی

ت) توزیع و بررسی پرسشنامه‌ها: با توجه به گزینه‌های پیشنهادی و متغیرهای زبانی، پرسشنامه مورد نظر طراحی می‌شود. سپس میانگین نظرات خبرگان از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$A^{(i)} = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}, a_4^{(i)}), \quad i=1,2 \dots, n \quad (1)$$

$$A_m = (a_{m1}^{(i)}, a_{m2}^{(i)}, a_{m3}^{(i)}, a_{m4}^{(i)}) = (1/n \sum a_1^{(i)}, 1/n \sum a_2^{(i)}, 1/n \sum a_3^{(i)}, 1/n \sum a_4^{(i)}) \quad (2)$$

در این روابط $A^{(i)}$ بیانگر دیدگاه خبره i ام و A_m بیانگر میانگین دیدگاه خبرگان است. سپس اختلاف نظر هر یک از خبرگان از میانگین مطابق با رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$e = (a_{m1} - a_1^{(i)}, a_{m2} - a_2^{(i)}, a_{m3} - a_3^{(i)}, a_{m4} - a_4^{(i)}) = (1/n \sum a_1^{(i)} - a_1^{(i)}, 1/n \sum a_2^{(i)} - a_2^{(i)}, 1/n \sum a_3^{(i)} - a_3^{(i)}, 1/n \sum a_4^{(i)} - a_4^{(i)}) \quad (3)$$

پس از این مرحله پرسشنامه دوم طراحی و در آن اختلاف محاسبه شده مربوط به هر فرد خبره ثبت شده است. در این صورت بر اساس ارزیابی مجدد هر خبره از نظر قبلی خود، می‌توان نتایج جدیدی به دست آورد. در گام بعدی اختلاف میانگین‌های دو مرحله اول و دوم (پرسشنامه اول و پرسشنامه دوم) با استفاده از روابط فاصله میان اعداد فازی (رابطه ۴) محاسبه و چنانچه این اختلاف کمتر از حد آستانه (مثلاً ۰/۲) کمتر شود فرآیند دلفی فازی متوقف می‌شود (همان، ۱۰۷).

$$S(A_{m2}, A_{m1}) = \left| \frac{1}{4} [(a_{m21} + a_{m22} + a_{m23} + a_{m24}) - (a_{m11} + a_{m12} + a_{m13} + a_{m14})] \right| \quad (4)$$

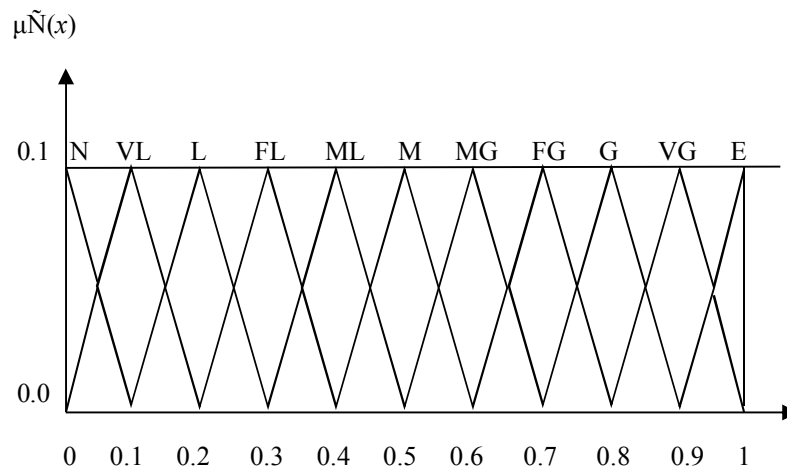
۲-۴. روش دیمتل فازی^{۱۱}

در تصمیم‌گیری‌های چند معیاره کلاسیک سعی می‌شود که تأثیر عوامل مختلف در تصمیم‌گیری با استفاده از مفاهیم ریاضی محاسبه شود؛ اما بیان بسیاری از عوامل با منطق ریاضی کلاسیک امکان‌پذیر نیست. از طرف دیگر همیشه در دنیای واقعی قطعیت وجود داشته و شرایط نامطمئن، همواره در مراحل مختلف مطالعه و بررسی یک مسئله وجود دارد. بنابراین در بسیاری از موارد، تمام و یا قسمتی از داده‌های یک مسئله تصمیم‌گیری چند معیاره، فازی هستند. در این صورت اگر مسئله با استفاده از داده‌های قطعی مدل و فرموله شود، جواب درست و دقیقی به دست نخواهد آمد و در نتیجه گزینه ارجح انتخاب نخواهد شد. در چنین تصمیم‌گیری‌های غیردقیقی نمی‌توان به هدف و مقصود مورد نظر دست یافت. لذا در مدل‌های تصمیم‌گیری که داده‌های آن تصادفی یا فازی هستند، باید با وجود محاسبات و عملیات بیشتر به‌طور منطقی و دقیق برخورد کرد و عدم قطعیت را در مدل تصمیم‌گیری لحاظ کرد. مدل کردن عدم قطعیت در مسائل تصمیم‌گیری به‌وسیله تئوری مجموعه‌های فازی انجام می‌شود. نارسایی‌ها و محدودیت‌هایی که در روش‌های تصمیم‌گیری‌های چند معیاره کلاسیک وجود دارد باعث شده که تصمیم‌گیری‌های چند معیاره فازی معرفی شوند (عطائی، ۱۳۸۹). تکنیک دیمتل^{۱۲} در اواخر ۱۹۷۱، عمدتاً برای بررسی مسائل بسیار پیچیده جهانی به وجود آمد (اصغر پور، ۱۳۸۹). این تکنیک بر اساس تئوری گراف ساخته شده بود که قادر بود مسائل را با روش ساده حل کند ولی عیبی که بر تکنیک دیمتل وارد است؛ یعنی تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان موجب ارائه تکنیک دیمتل فازی شد. روش دیمتل فازی با استفاده متغیرهای زبانی فازی، تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان محیطی را آسان می‌کند. این تکنیک در زمینه‌های تولید، مدیریت سازمان، سیستم اطلاعات و علوم اجتماعی کاربرد دارد (جمالی و هاشمی، ۱۳۹۰). گام‌های این تکنیک به شرح زیر است.

الف) طراحی معیارهای زبانی فازی: در این مرحله به‌منظور اندازه‌گیری شدت تأثیر و درجات مختلف نفوذ از معیار زبانی فازی استفاده می‌شود. همچنین توابع عضویت فازی ارزش‌های زبانی در شکل (۲) نشان داده شده است.

¹¹ Fuzzy DEMATEL

¹² Decision Making Trial and Evaluation Laboratory



شکل ۲. توابع عضویت فازی ارزش‌های زبانی

ب) نظر سنجی از خبرگان: در این مرحله از خبرگان خواسته می‌شود بر اساس جدول (۲) اثر هر معیار بر معیار دیگر را مشخص نمایند. برای هر پاسخ‌دهنده یک ماتریس $n \times n$ که دارای درایه‌های فازی می‌باشند؛ به صورت $\tilde{a}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij})$ تعریف می‌نماییم (بویوکوزکان و سیفیکی^{۱۳}، ۲۰۱۲). سپس میانه نظرات (یا میانگین هندسی در صورت استفاده از درصد) محاسبه می‌شود (اصغر پور، ۱۳۸۹)؛ و ماتریس فازی روابط مستقیم^{۱۴} $(\tilde{A})$ تشکیل می‌شود.

$$\tilde{A} = \begin{bmatrix} \tilde{a}_{11} & \tilde{a}_{12} & \dots & \tilde{a}_{1n} \\ \tilde{a}_{21} & \tilde{a}_{22} & \dots & \tilde{a}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{a}_{n1} & \tilde{a}_{n2} & \dots & \tilde{a}_{nn} \end{bmatrix} \quad (5)$$

پ) نرمال‌سازی ماتریس فازی روابط مستقیم: پس از تشکیل ماتریس $(\tilde{A})$ ، از طریق فرمول زیر اقدام به تشکیل ماتریس نرمال شده فازی روابط مستقیم^{۱۵} $(\tilde{X})$ می‌نماییم (آکیوز و سلیک^{۱۶}، ۲۰۱۵؛ بویوکوزکان و سیفیکی^{۱۷}، ۲۰۱۲).

$$\text{Let } \tilde{a}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij}) \text{ and } s = 1 / \max_{1 \leq i \leq n} \sum_{j=1}^n u_{ij}, \text{ then } \tilde{X} = s \times \quad (6)$$

ت) به دست آوردن ماتریس روابط کل^{۱۸}: پس از نرمالیزه کردن، ماتریس روابط کل $(\tilde{T})$ از طریق روابط زیر محاسبه می‌شود (جاسبی، محمد نژاد و نصرالله زاده، ۲۰۱۱).

$$\tilde{T} = \lim_{k \rightarrow \infty} (\tilde{X}^1 + \tilde{X}^2 + \dots + \tilde{X}^k) \quad (7)$$

¹³ Buyukozkan and Cifci

¹⁴ Fuzzy direct relation matrix

¹⁵ Fuzzy normalized direct relation matrix

¹⁶ Akyuz & Celik

¹⁷ Buyukozkan and Cifci

¹⁸ Fuzzy total-relation matrix

$$\tilde{T} = \begin{bmatrix} \tilde{t}_{11} & \tilde{t}_{12} & \dots & \tilde{t}_{1n} \\ \tilde{t}_{21} & \tilde{t}_{22} & \dots & \tilde{t}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{t}_{n1} & \tilde{t}_{n2} & \dots & \tilde{t}_{nn} \end{bmatrix} \quad (۸)$$

$$\tilde{t}_{ij} = (l'_{ij}, m'_{ij}, u'_{ij}) \quad (۹)$$

$$[l'_{ij}] = X_l (I - X_l) \quad (۱۰)$$

$$[m'_{ij}] = X_m (I - X_m) \quad (۱۱)$$

$$[u'_{ij}] = X_u (I - X_u) \quad (۱۲)$$

ث) محاسبه $\tilde{D}_i + \tilde{R}_i$ و $\tilde{D}_i - \tilde{R}_i$: پس از محاسبه ماتریس روابط کل باید $\tilde{D}_i$ که ز جمع ردیف و $\tilde{R}_i$ که ا جمع ستون ماتریس روابط کل ($\tilde{T}$) به دست می‌آید، محاسبه شوند (همشوند). $\tilde{D}_i$ نشان دهنده سلسله مراتب از عناصر نفوذ کننده بوده و $\tilde{R}_i$ نشان دهنده سلسله مراتب از عناصر تحت نفوذ خواهد بود (اصغر پور، ۱۳۸۹).

ج) غیر فازی کردن^{۱۹} اعداد فازی: بدین منظور از فرمول (۱۳) استفاده می‌شود (جمالی و هاشمی، ۱۳۹۰).

$$v = \frac{l+4m+u}{6} \quad (۱۳)$$

چ) ترسیم نمودار شدت اثرگذاری و اثرپذیری:

پس از انجام عمل غیر فازی کردن اعداد فازی، $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{def}$ و $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ دست می‌آیند (ی، محمد نژاد و نصرالله زاده، ۲۰۱۱). محل واقعی هر عنصر در سلسله مراتب نهایی توسط ستون‌های $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{def}$ و $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ (خص می‌شوند، به طوری که $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ نشا) دهنده موقعیت یک عنصر (در طول محور x) است و این موقعیت در صورت مثبت بودن $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ ، به طو) قطع یک نفوذ کننده بوده و در صورت منفی بودن آن، به طو) قطع تحت نفوذ (دریافت کننده) خواهد بود. $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{def}$ نشان ده) مجموع شدت یک عنصر (در طول محور y) هم از محور از نظر تحت نفوذ واقع شدن می‌باشد (اصغر پور، ۱۳۸۹).

۵. یافته‌های تحقیق

در بخش کیفی به منظور شناسایی مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، از روش دلفی فازی استفاده شد. در این راستا ابتدا بر اساس مطالعه تحقیقات مرتبط تعدادی از مزایا، چالش‌ها و راهکارهای اجرایی در قالب پرسشنامه اول طراحی و در اختیار خبرگان قرار گرفت و آن‌ها نیز نظرات خود را اعمال نمودند.

جدول ۱. نتایج شمارش پاسخ‌های پرسشنامه اول

ردیف	چالش‌ها، مزایا و راهکارها			میزان تأثیر	
				کم	زیاد
	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد			۱	۳۰
				متوسط	۳

^{۱۹} Defuzzification

چالش	۲۴	۵	۵	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی
	۱۱	۱۸	۵	ساختار بازارهای مالی
	۲۸	۲	۴	زیرساختارهای قانونی
	۲۲	۴	۸	میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها
	۲۵	۷	۲	استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها
	۲۷	۷	۰	موقعیت، استقلال، آموزش و حق‌الزحمه حساب‌برسان
	۲۸	۲	۴	عمق بازارهای مالی
	۳۰	۳	۱	افزایش شفافیت
مزایا	۲۴	۵	۵	پاسخگویی تقویت
	۱۱	۱۸	۵	مشارکت در کارایی اقتصاد
	۲۸	۲	۴	کاهش هزینه‌های تطبیق
	۲۲	۴	۸	صرفه‌جویی در زمان و هزینه و آموزش
	۲۵	۷	۲	ارتقای کیفیت گزارشگری مالی
	۲۷	۷	۰	یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان
	۲۸	۲	۴	کاهش نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمای
	۳۰	۳	۱	کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری
راهکارها	۲۴	۵	۵	تدوین نقشه راه به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
	۱۱	۱۸	۵	شناسایی و تعیین موانع به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
	۲۸	۲	۴	تعیین دقیق مسئولیت‌های هریک از این سازمان‌ها در فراهم کردن امکان پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
	۲۲	۴	۸	تصویب منشور تدوین استانداردها
	۲۵	۷	۲	ایجاد شرایط و بسترهای لازم برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
	۲۷	۷	۰	انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ...
	۲۸	۲	۴	وجود انگیزه‌ای لازم برای اجرایی کردن استانداردها
	۳۰	۳	۱	اصلاح سیستم مالی و اقتصادی کشور
	۲۴	۵	۵	حمایت نهادهای تصمیم‌گیر و تصمیم‌ساز

در مرحله بعدی میانگین نظرات خبرگان بر اساس تأثیرگذاری محاسبه شد.

جدول ۲. نتایج میانگین دیدگاه‌های خبرگان حاصل از پرسشنامه اول

ردیف	چالش‌ها، مزایا و راهکارها	میانگین میزان تأثیر
------	---------------------------	---------------------

چالش	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد	(۵/۵، ۷/۴، ۹/۴، ۹/۵)
	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی	(۴/۶، ۶/۲، ۸/۲، ۸/۶)
	ساختار بازارهای مالی	(۳/۵، ۴/۷، ۶/۷، ۷/۵)
	زیرساخت‌های قانونی	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
	میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها	(۴/۲، ۵/۶، ۷/۶، ۸/۲)
	استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها	(۵، ۶/۷، ۸/۷، ۹)
	موقعیت، استقلال، آموزش و حق‌الزحمه حساب‌برسان	(۵/۳، ۷/۱، ۹/۱، ۹/۳)
	عمق بازارهای مالی	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
مزایا	افزایش شفافیت	(۵/۵، ۷/۴، ۹/۴، ۹/۵)
	پاسخگویی تقویت	(۴/۶، ۶/۲، ۸/۲، ۸/۶)
	مشارکت در کارایی اقتصاد	(۳/۵، ۴/۷، ۶/۷، ۷/۵)
	کاهش هزینه‌های تطبیق	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
	صرفه‌جویی در زمان و هزینه و آموزش	(۴/۲، ۵/۶، ۷/۶، ۸/۲)
	ارتقای کیفیت گزارشگری مالی	(۵، ۶/۷، ۸/۷، ۹)
	یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان	(۵/۳، ۷/۱، ۹/۱، ۹/۳)
	کاهش نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
	کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری	(۵/۵، ۷/۴، ۹/۴، ۹/۵)
	تدوین نقشه راه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی	(۴/۶، ۶/۲، ۸/۲، ۸/۶)
راهکارها	شناسایی و تعیین موانع به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی	(۳/۵، ۴/۷، ۶/۷، ۷/۵)
	تعیین دقیق مسئولیت‌های هریک از این سازمان‌ها در فراهم کردن امکان پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
	تصویب منشور تدوین استانداردها	(۴/۲، ۵/۶، ۷/۶، ۸/۲)
	ایجاد شرایط و بسترهای لازم برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی	(۵، ۶/۷، ۸/۷، ۹)
	انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم‌چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ...	(۵/۳، ۷/۱، ۹/۱، ۹/۳)
	وجود انگیزه‌ای لازم برای اجرایی کردن استانداردها	(۵/۱، ۶/۸، ۸/۸، ۹/۱)
	اصلاح سیستم مالی و اقتصادی کشور	(۵/۵، ۷/۴، ۹/۴، ۹/۵)
	حمایت نهادهای تصمیم‌گیر و تصمیم‌ساز	(۴/۶، ۶/۲، ۸/۲، ۸/۶)

در مراحل بعد پرسشنامه‌های بعدی و اختلاف میانگین بین نظرات خبرگان بر اساس فرمول‌های مربوطه محاسبه می‌شود. پس از محاسبه میانگین دیدگاه‌های خبرگان حاصل از پرسشنامه دوم، اختلاف دیدگاه‌های خبرگان محاسبه و با توجه به

اینکه اختلاف میانگین کمتر از ۰/۲ بود؛ فرایند دلفی فازی متوقف شد. نتایج دلفی فازی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۳. چالش‌ها، مزایا و راهکارهای شناسایی شده

نماد	ردیف	چالش‌ها، مزایا و راهکارها
A	راهکارها	تدوین نقشه راه به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
		شناسایی و تعیین موانع به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
		تعیین دقیق مسئولیت‌های هریک از این سازمان‌ها در فراهم کردن امکان پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
		تصویب منشور تدوین استانداردها
		ایجاد شرایط و بسترهای لازم برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
		انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ...
		وجود انگیزه‌ای لازم برای اجرایی کردن استانداردها
		اصلاح سیستم مالی و اقتصادی کشور
		حمایت نهادهای تصمیم گیر و تصمیم ساز
		میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد
B	چالش‌ها	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی
		ساختار بازارهای مالی
		زیرساخت‌های قانونی
		میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها
		استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها
		موقعیت، استقلال، آموزش و حق الزحمه حساب‌برسان
		عمق بازارهای مالی
		افزایش شفافیت
C	مزایا	پاسخگویی تقویت
		مشارکت در کارایی اقتصاد
		کاهش هزینه‌های تطبیق
		صرفه‌جویی در زمان و هزینه و آموزش
		ارتقای کیفیت گزارشگری مالی
		یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان
		کاهش نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه
		کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری

به‌منظور اولویت‌بندی راهکارهای شناسایی شده از تکنیک دیمتل فازی استفاده شد. بدین منظور ابتدا از خبرگان نظرخواهی شد و میانه نظرات خبرگان به‌صورت ماتریس فازی ایجاد شد. ماتریس داده‌های فازی در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول ۴. ماتریس داده‌های فازی

	a_1	a_2	a_3	a_4	a_5	a_6	a_7	a_8	a_9
a_1		E	FG	M	G	VG	VG	G	M
a_2	N		M	L	M	M	G	M	M
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
a_8	N	G	M	N	G	G	G		M
a_9	FL	G	M	N	M	FG	M	M	

در مرحله بعد ماتریس فازی تأثیر مستقیم محاسبه شد. ماتریس فازی تأثیر مستقیم در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۵. ماتریس فازی تأثیر مستقیم

		a_1	a_2	a_3	a_4	a_5	a_6	a_7	a_8	a_9
a_1	l_{ij}	۰	۰/۹	۰/۶	۰/۴	۰/۷	۰/۸	۰/۸	۰/۷	۰/۴
	m_{ij}	۰	۱	۰/۷	۰/۵	۰/۸	۰/۹	۰/۹	۰/۸	۰/۵
	u_{ij}	۰	۱	۰/۸	۰/۶	۰/۹	۱	۱	۰/۹	۰/۶
a_2	l_{ij}	۰	۰	۰/۴	۰/۱	۰/۴	۰/۴	۰/۷	۰/۴	۰/۴
	m_{ij}	۰	۰	۰/۵	۰/۲	۰/۵	۰/۵	۰/۸	۰/۵	۰/۵
	u_{ij}	۰/۱	۰	۰/۶	۰/۳	۰/۶	۰/۶	۰/۹	۰/۶	۰/۶
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
a_8	l_{ij}	۰	۰/۷	۰/۴	۰	۰/۷	۰/۷	۰/۷	۰	۰/۴
	m_{ij}	۰	۰/۸	۰/۵	۰	۰/۸	۰/۸	۰/۸	۰	۰/۵
	u_{ij}	۰/۱	۰/۹	۰/۶	۰/۱	۰/۹	۰/۹	۰/۹	۰	۰/۶
a_9	l_{ij}	۰/۲	۰/۷	۰/۴	۰	۰/۴	۰/۶	۰/۴	۰/۴	۰
	m_{ij}	۰/۳	۰/۸	۰/۵	۰	۰/۵	۰/۷	۰/۵	۰/۵	۰
	u_{ij}	۰/۴	۰/۹	۰/۶	۰/۱	۰/۶	۰/۸	۰/۶	۰/۶	۰

در مرحله بعد ماتریس نرمال شده فازی روابط مستقیم محاسبه شد. ماتریس نرمال شده فازی در جدول (۶) نشان داده شده است.

جدول ۶. ماتریس نرمال شده فازی روابط مستقیم

		a_1	a_2	a_3	a_4	a_5	a_6	a_7	a_8	a_9
a_1	l_{ij}	۰	۰/۰۴۸	۰/۰۳۲	۰/۰۲۱	۰/۰۳۷	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱
	m_{ij}	۰	۰/۰۵۴	۰/۰۳۷	۰/۰۲۷	۰/۰۴۳	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	۰/۰۴۳	۰/۰۲۷
	u_{ij}	۰	۰/۰۵۴	۰/۰۴۳	۰/۰۳۲	۰/۰۴۸	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴	۰/۰۴۸	۰/۰۳۲
a_2	l_{ij}	۰/۰۰۰	۰	۰/۰۲۱	۰/۰۰۵	۰/۰۲۱	۰/۰۲۱	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۰/۰۲۱
	m_{ij}	۰/۰۰۰	۰	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰	۰/۰۲۷	۰/۰۲۷	۰/۰۴۳	۰/۰۲۷	۰/۰۲۷
	u_{ij}	۰/۰۰۵	۰	۰/۰۳۲	۰/۰۱۶	۰/۰۳۲	۰/۰۳۲	۰/۰۴۸	۰/۰۳۲	۰/۰۳۲

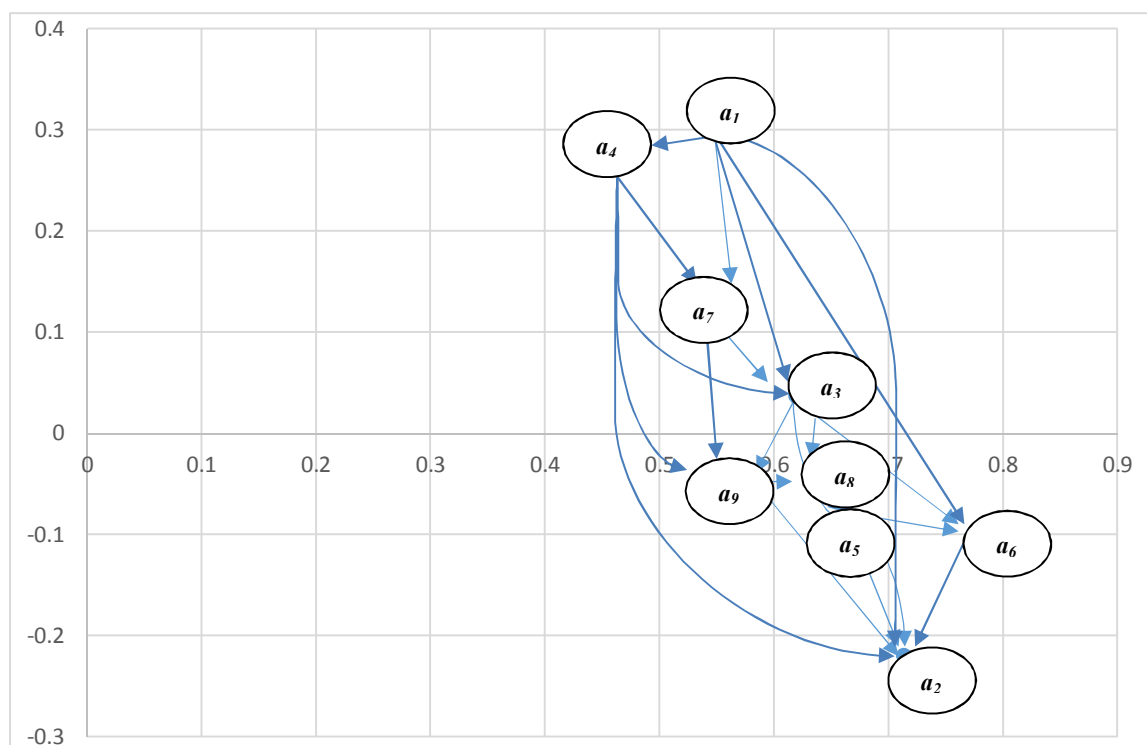
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
a_8	l_{ij}	۰/۰۰۰	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۰/۰۰۰	۰/۰۳۷	۰/۰۳۷	۰/۰۳۷	۰	۰/۰۲۱
	m_{ij}	۰/۰۰۰	۰/۰۴۳	۰/۰۲۷	۰/۰۰۰	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰	۰/۰۲۷
	u_{ij}	۰/۰۰۵	۰/۰۴۸	۰/۰۳۲	۰/۰۰۵	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	۰	۰/۰۳۲
a_9	l_{ij}	۰/۰۱۰	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۰/۰۰۰	۰/۰۲۱	۰/۰۳۲	۰/۰۲۱	۰/۰۲۱	۰
	m_{ij}	۰/۰۱۶	۰/۰۴۳	۰/۰۲۷	۰/۰۰۰	۰/۰۲۷	۰/۰۳۷	۰/۰۲۷	۰/۰۲۷	۰
	u_{ij}	۰/۰۲۱	۰/۰۴۸	۰/۰۳۲	۰/۰۰۵	۰/۰۳۲	۰/۰۴۳	۰/۰۳۲	۰/۰۳۲	۰

در مرحله بعد ماتریس روابط کل ($\tilde{T}$) محاسبه شد. نتایج محاسبه ماتریس روابط کل در جدول (۷) نشان داده شده است.

جدول ۷. ماتریس روابط کل ($\tilde{T}$)

		a_1	a_2	a_3	a_4	a_5	a_6	a_7	a_8	a_9
a_1	l_{ij}	۰/۰۰۲	۰/۰۵۹	۰/۰۳۸	۰/۰۲۲	۰/۰۴۵	۰/۰۵۳	۰/۰۵۳	۰/۰۴۵	۰/۰۲۸
	m_{ij}	۰/۰۰۴	۰/۰۶۹	۰/۰۴۶	۰/۰۲۹	۰/۰۵۵	۰/۰۶۲	۰/۰۶۳	۰/۰۵۵	۰/۰۳۹
	u_{ij}	۰/۰۰۷	۰/۰۷۵	۰/۰۵۶	۰/۰۳۷	۰/۰۶۵	۰/۰۷۳	۰/۰۷۳	۰/۰۶۴	۰/۰۴۷
a_2	l_{ij}	۰/۰۰۱	۰/۰۰۶	۰/۰۲۴	۰/۰۰۵	۰/۰۲۵	۰/۰۲۶	۰/۰۴۱	۰/۰۲۵	۰/۰۲۵
	m_{ij}	۰/۰۰۲	۰/۰۱۰	۰/۰۳۲	۰/۰۱۱	۰/۰۳۴	۰/۰۳۵	۰/۰۵۰	۰/۰۳۴	۰/۰۳۴
	u_{ij}	۰/۰۰۹	۰/۰۱۴	۰/۰۴۰	۰/۰۱۹	۰/۰۴۳	۰/۰۴۵	۰/۰۵۹	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
a_8	l_{ij}	۰/۰۰۱	۰/۰۴۴	۰/۰۲۴	۰/۰۰۰	۰/۰۴۲	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	۰/۰۰۶	۰/۰۲۶
	m_{ij}	۰/۰۰۲	۰/۰۵۳	۰/۰۳۳	۰/۰۰۲	۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	۰/۰۰۹	۰/۰۳۵
	u_{ij}	۰/۰۱۰	۰/۰۶۲	۰/۰۴۱	۰/۰۰۹	۰/۰۶۰	۰/۰۶۱	۰/۰۶۲	۰/۰۱۳	۰/۰۴۳
a_9	l_{ij}	۰/۰۱۰	۰/۰۴۳	۰/۰۲۴	۰/۰۰۱	۰/۰۲۶	۰/۰۳۷	۰/۰۲۷	۰/۰۲۶	۰/۰۰۴
	m_{ij}	۰/۰۱۷	۰/۰۵۲	۰/۰۳۲	۰/۰۰۲	۰/۰۳۵	۰/۰۴۵	۰/۰۳۶	۰/۰۳۵	۰/۰۰۸
	u_{ij}	۰/۰۲۵	۰/۰۶۱	۰/۰۴۱	۰/۰۰۹	۰/۰۴۴	۰/۰۵۶	۰/۰۴۶	۰/۰۴۳	۰/۰۱۱

در مرحله بعدی نمودار شدت اثرگذاری و اثرپذیری ترسیم می‌شود. محل واقعی هر عنصر در سلسله مراتب نهایی توسط ستون‌های $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{lf}$ و $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{de}$ مشخص می‌شوند، به طوری که $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ نشان موقعیت یک عنصر (در طول محور x) است و این موقعیت در صورت مثبت بودن $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)^{def}$ ، (ب) طور قطع یک نفوذکننده بوده و در صورت منفی بودن آن، به طور قطع تحت نفوذ (دریافت‌کننده) خواهد بود. $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{def}$ نشان دهنه مجموع شدت یک عنصر نفوذکننده و هم از نظر تحت نفوذ واقع شدن می‌باشد.



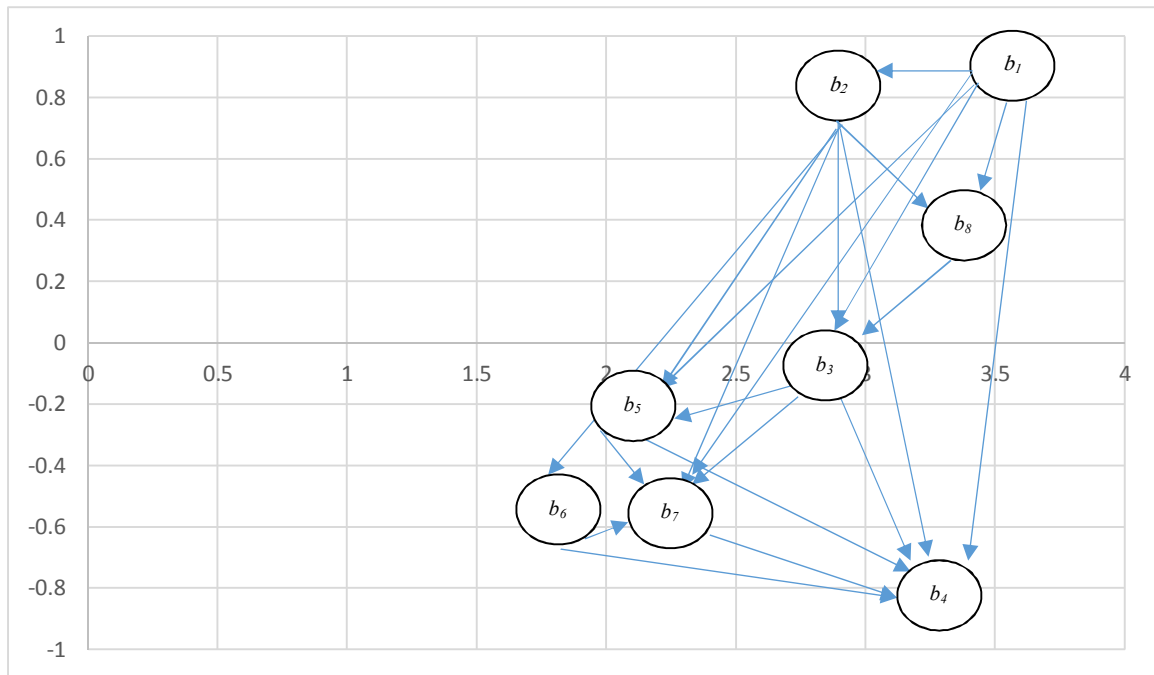
شکل ۳. شدت اثرگذاری و اثرپذیری راهکارها

بر اساس $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{lf}$ اولویت‌بندی راهکارها صورت پذیرفت. راهکار انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ... در این اولویت‌بندی رتبه اول را کسب نمود.

جدول ۸. اولویت‌بندی راهکارها

اولویت	$(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{lf}$	راهکارها
۷	۰/۵۵۴	تدوین نقشه راه به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
۲	۰/۷۱۳	شناسایی و تعیین موانع به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
۵	۰/۶۱۹	تعیین دقیق مسئولیت‌های هریک از این سازمان‌ها در فراهم کردن امکان پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
۹	۰/۴۶۵	تصویب منشور تدوین استانداردها
۳	۰/۶۶۲	ایجاد شرایط و بسترهای لازم برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی
۱	۰/۷۷۴	انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهایی هم چون سازمان امور مالیاتی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و ...
۸	۰/۵۴۳	وجود انگیزه‌ای لازم برای اجرایی کردن استانداردها
۴	۰/۶۴۴	اصلاح سیستم مالی و اقتصادی کشور
۶	۰/۵۸۴	حمایت نهادهای تصمیم‌گیر و تصمیم‌ساز

برای اولویت‌بندی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، فرایند تکنیک دیمتل فازی تکرار شد.



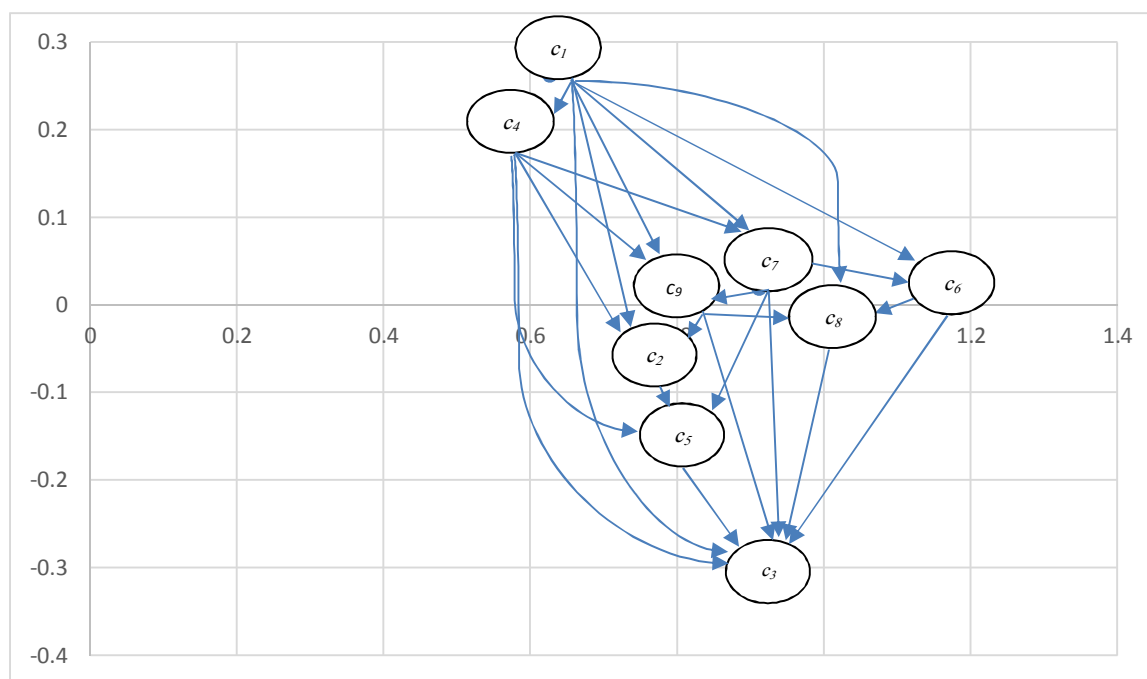
شکل ۴. شدت اثرگذاری و اثرپذیری چالش‌ها

همان‌طور که در جدول (۹) نشان داده شده است؛ چالش میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد در بین چالش‌های دیگر رتبه اول را کسب نمود.

جدول ۹. اولویت‌بندی چالش‌ها

اولویت	$(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{LF}$	چالش‌ها
۱	۳/۴۷۰	میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد
۴	۲/۸۵۴	ورود دولت به عرصه تدوین مقررات گزارشگری مالی
۵	۲/۸۰۷	ساختار بازارهای مالی
۳	۳/۱۸۹	زیرساختارهای قانونی
۷	۲/۰۰۹	میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها
۸	۱/۸۸۵	استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها
۶	۲/۱۹۲	موقعیت، استقلال، آموزش و حق‌الزحمه حساب‌برسان
۲	۳/۳۰۳	عمق بازارهای مالی

برای اولویت‌بندی مزایای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، فرایند تکنیک دیمتل فازی تکرار شد.



شکل ۴. شدت اثرگذاری و اثرپذیری مزایا

همان‌طور که در جدول (۱۰) نشان داده شده است؛ ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در بین مزایای دیگر رتبه اول را کسب نمود.

جدول ۱۰. اولویت‌بندی مزایا

اولویت	$(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)^{1/2}$	مزایا
۸	۰/۶۲۵	افزایش شفافیت
۳	۰/۹۲۵	پاسخگویی تقویت
۷	۰/۷۷۲	مشارکت در کارایی اقتصاد
۹	۰/۶۱۱	کاهش هزینه‌های تطبیق
۵	۰/۸۳۹	صرفه‌جویی در زمان و هزینه و آموزش
۱	۱/۱۶۶	ارتقای کیفیت گزارشگری مالی
۴	۰/۹۱۱	یکسان‌سازی حسابداری در سرتاسر جهان
۲	۱/۰۰۸	کاهش نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه
۶	۰/۸۲۴	کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری

۶. نتیجه‌گیری

شرایط خاص اقتصادی و سیاسی حاکم بر کشور و برنامه‌ریزی جهت توسعه و دستیابی به نرخ رشد اقتصادی بالای ۸ درصد در برنامه ششم توسعه، جذب سرمایه‌گذاری خارجی را به امری اجتناب‌ناپذیر برای توسعه مبدل نموده است. امروزه اهمیت هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اجرا و پیاده‌سازی آن بر هیچ کشوری پوشیده نمی‌باشد.

رفتن به سمت اجرائی نمودن جدی و گریزناپذیر است. تجربه جهانی‌شدن، نشان می‌دهد فرصت‌ها مهم هستند و چالش‌ها کم‌اهمیت و برطرف شدنی خوشبختانه در ایران دولت و سازمان‌های ضابطه‌گذار و ناظر این مهم را پذیرفته‌اند. بدیهی است اجرای این استانداردها نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمان‌های مختلف علی‌الخصوص سازمان امور مالیاتی کشور جهت رفع تعارضات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با قوانین مالیاتی جاری شود و نیز برنامه‌ریزی و اقدام مؤثر جهت رفع مسائل و چالش‌های آن، ترجمه تخصصی استانداردها و تدوین متون آموزشی و رهنمودها، توجه خاص و ویژه به آموزش کارکنان شرکت‌ها، خواهد بود.

۷. منابع و مآخذ

۱. اصغر پور، محمدجواد. (۱۳۸۹). تصمیم‌گیری گروهی و نظریه بازی‌ها با نگرش تحقیق در عملیات. تهران: دانشگاه تهران.
۲. اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر، احمدیان، وحید. (۱۳۹۶). فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۴۷-۸۷.
۳. بنائی خلیل‌آباد، مریم، پور زمانی، زهرا. (۱۳۹۶). تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۱۷۷-۲۰۱.
۴. توکل نیا، اسماعیل، اسدی، زینت. (۱۳۹۳). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تجربه‌های بین‌المللی، مجله بورس اردیبهشت، ۱۱۱، ۸-۱۲.
۵. جعفری، نیلوفر و منتظر، غلامعلی. (۱۳۸۷). استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور. مجله تدبیر، ۱، ۹۱-۱۱۴.
۶. جمالی، غلامرضا و هاشمی، مهدی. (۱۳۹۰). سنجش روابط بین عوامل مؤثر بر ریسک پروژه‌های فناوری اطلاعات در بانک ملت استان بوشهر با استفاده از تکنیک دیمتل فازی. مدیریت فناوری اطلاعات. ۹، ۲۱-۴۰.
۷. الربیعی، حیدر. (۱۳۹۶). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری؛ مزایا و معایب به کارگیری آنها، راهبردهای حسابداری، ۱(۲)، ۷۶-۱۰۲.
۸. رحمانی، علی. (۱۳۸۸). بازار سرمایه، ضرورت اصلاح و بهبود فضای کسب‌وکار، فصلنامه پول و اقتصاد، ۱، ۱۴۵-۱۷۵.
۹. عطائی، محمد. (۱۳۸۹). تصمیم‌گیری‌های چند معیاره فازی، شاهرود: دانشگاه صنعتی شاهرود.
۱۰. فروغی، داریوش، اشرفی، مجید. (۱۳۸۹). استانداردهای جهانی حسابداری چالش‌ها و فرصت‌ها، حسابداری رسمی، ۹۷-۱۰۳.

۱۱. فیضی، کامران، دهقان دهنوی، حسن. (۱۳۸۸). تعیین اقدامات تخصصی و مشترک مدیریت کیفیت جامع، تولید به هنگام و نگهداری جامع بهره‌ور. ۲، ۱۰۹-۱۳۲.
۱۲. مهام، کیهان، فرزانه، حیدرپور، علیرضا، آقایی، قهی. (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران، مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱(۳)، ۸۷-۱۰۵.
۱۳. ناصری، احمد، مختاری، مهدی، زارعی، حمید. (۱۳۹۶). تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر نظام مالیاتی ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۱۵۱-۱۷۵.
14. Akyuz, E. Celik, E. (2015). A fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas freeing process in crude oil tankers. *J. Loss Prev. Process. Ind.* 38, 243-253.
15. Büyüközkan, G. Çifçi, G. (2012). A novel hybrid MCDM approach based on fuzzy DEMATEL, fuzzy ANP and fuzzy TOPSIS to evaluate green suppliers, *Expert Systems with Applications*, 39, 3000-3011.
16. Cascino, S. Gassen, J. (2010). Mandatory IFRS adoption and accounting comparability, Working paper, London School of Economics, 1-64.
17. DeFond, M. Gao, X., Li, Z, O., Xia, L. (2019). IFRS adoption in China and foreign institutional investments, *China Journal of Accounting Research*, 12(1), 1-32.
18. Jassbi, J. Mohamadnejad, F. Nasrollahzadeh. H. (2011). A Fuzzy DEMATEL framework for modeling cause and effect relationships of strategy map, *Expert Systems with Applications*, 38, 5967-5973.
19. Mantzari, E. Georgiou, O. (2019). Ideological hegemony and consent to IFRS: Insights from practitioners in Greece, *Critical Perspectives on Accounting*, 59, 70-93.

International Financial Reporting Standards (IFRS): Benefits, Challenges and Implementation Strategies for its Implementation in Iran

Iman Sedaghat Galeshakalami¹

Date of Receipt: 2019/04/13 Date of Issue: 2019/06/01

Abstract

The purpose of this study was to investigate the benefits, challenges and executive practices of implementing International Financial Reporting Standards in Iran. In this research, 34 experts' opinions were used based on the methods used and the research topic was used. In the qualitative section of the research, the fuzzy Delphi method was used to identify the benefits, challenges and implementation guidelines of the implementation of international financial reporting standards in Iran. In the following, the challenges and solutions were prioritized by the fuzzy diametric technique. In the solution section, the solution is to coordinate with institutions such as the Tax Affairs Organization, the Audit Organization, the Stock Exchange Organization and the Iranian Public Accountants Society, and ... In the Challenges section, the challenge of the amount and nature of government intervention in the economy; and ultimately in the benefits section, The promotion of financial reporting quality among the other benefits ranked first.

Keyword

International Standards, Financial Reporting, Implementation.

1. Ph.D candidate of accounting, Islamic Azad University, Kashan.