

Developing a Model of Ambiguity in Understanding Iranian Financial Reporting Standards Using Grounded Theory

1. **Fatemeh Torabi Dashti**: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran

2. **Ali Khozien***: Department of Accounting, Ali.C., Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran. Email: khozien@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. **Hossein Aryaeinezhad**: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran

4. **Alireza Matoufi**: Department of Accounting, Go.C., Islamic Azad University, Gorgan, Iran

Article history



Received: 06 June 2026

Revised: 26 September 2026

Accepted: 03 October 2026

Initial Publish: 17 October 2026

Final Publish: 20 February 2028

Abstract:

This study aimed to develop a comprehensive model explaining the dimensions, antecedents, contextual and intervening conditions, response strategies, and consequences of ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards. This exploratory qualitative study employed grounded theory based on the Strauss and Corbin approach. Participants comprised 17 accounting and auditing experts, including university faculty members, accountants, and auditors, who were selected through purposive sampling. Data were collected through semi-structured interviews lasting approximately 20–40 minutes. Sampling and data collection continued until theoretical saturation was achieved; no substantially new concepts emerged after the fourteenth interview, and three additional interviews were conducted to confirm and refine the emerging findings. Data collection and analysis were conducted concurrently using constant comparison, and the data were analyzed through open, axial, and selective coding. The analysis yielded 117 subcategories organized into 23 main categories. “Ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards” emerged as the core category. Six causal categories were identified: textual and structural characteristics of financial reporting standards, technical characteristics and the need for professional judgment, users’ perceptual and cognitive capacities, transaction complexity and standard dynamics, translation challenges, and weaknesses in professional education and development. Contextual conditions comprised economic and political factors, organizational infrastructure weaknesses, localization and convergence of standards, and legal and institutional factors. Access to knowledge and interpretive resources, organizational support and learning culture, and human capital and professional participation constituted the intervening conditions. Identified responses included cognitive, interactive, professional-judgment, and information- and technology-based strategies. The resulting consequences occurred at interpretive and implementation, accounting and reporting, professional, organizational, economic, and legal levels. Ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards is a multidimensional and interactive phenomenon arising from the interplay among characteristics of the standards, users’ cognitive and professional capacities, and the broader organizational, economic, legal, and institutional environment. Accordingly, its effective management requires an integrated approach involving clearer standards, stronger professional education, accessible interpretive guidance, improved organizational infrastructure, and enhanced professional interaction and judgment.

Keywords: Ambiguity; Iranian Financial Reporting Standards; Financial Reporting; Professional Judgment; Grounded Theory; Standards Interpretation.

Citation: Torabi Dashti, F., Khozien, A., Aryaeinezhad, H., & Matoufi, A. (2027). Developing a Model of Ambiguity in Understanding Iranian Financial Reporting Standards Using Grounded Theory. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 5(6), 1-30.



Copyright: © 2027 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Financial reporting standards constitute a fundamental component of the accounting information system because they provide a common framework for recognizing, measuring, presenting, and disclosing economic transactions and thereby contribute to the comparability, transparency, reliability, and usefulness of financial information. The effectiveness of such standards, however, depends not only on their formal existence but also on the extent to which accountants, auditors, financial managers, regulators, and other professional users can understand and consistently apply their requirements. Previous research has emphasized that financial reporting standards can enhance organizational transparency and accountability by providing a structured basis for the preparation and communication of financial information (Joshi & India, 2023). Standardization is also closely linked to the theoretical objectives of financial reporting because it seeks to establish a shared accounting language and reduce unjustified variations in accounting practices (Lotfi, 2023). Nevertheless, increasingly complex economic transactions, principles-based requirements, extensive cross-references, specialized terminology, and the growing reliance on professional judgment can make standards difficult to interpret uniformly. Understandability therefore cannot be achieved merely by referring users to accounting standards or related reports; comprehensive explanations and meaningful contextual information are necessary to enable users to understand the economic substance and reporting implications of accounting requirements (Avi, 2023). Moreover, financial reporting quality depends on an interaction among accounting standards, effective internal control systems, and competent human resources, demonstrating that the quality of implementation is inseparable from users' professional knowledge and capabilities (Fadhilah et al., 2023). These issues become especially significant in developing economies in which institutional capacity, professional education, legal requirements, and implementation mechanisms may differ from the environments in which international standards were originally developed. Evidence indicates that compliance with International Financial Reporting Standards can improve financial reporting quality, although the magnitude of this improvement depends on the institutional and implementation context (Kabwe, 2023). Similarly, adoption of international accounting and financial reporting standards may affect the informational environment available to domestic and foreign investors and thus has broader economic implications (Onaiza & Radhi, 2022). Specific standards can create additional interpretive challenges. Revenue recognition under IFRS 15, for example, requires analysis of contractual arrangements, performance obligations, transaction prices, and the timing of recognition, making professional judgment an important component of implementation (Szyszka, 2024). In Iran, the interaction between revenue recognition requirements and taxation standards may further complicate interpretation because financial reporting and tax regulations do not necessarily follow identical conceptual principles (Kiaei, 2025). Regulatory coordination is therefore important, as standardization in related regulatory domains, such as tax enforcement, can influence the quality of corporate financial reporting (Tang et al., 2022). The informational consequences of implementing IFRS-related standards have also been associated with issues such as accounting conservatism and information asymmetry (Salman, 2022). Furthermore, the Iranian context involves translation, localization, and convergence challenges. Differences between Islamic accounting requirements and international financial reporting standards may generate conceptual and implementation difficulties requiring context-sensitive solutions (Khodapanah Ajirloo, 2024), while convergence between Islamic financial reporting frameworks and IFRS remains dependent on institutional, conceptual, and regulatory compatibility (Maleki Eskoi & Salarinejad, 2025). Evidence concerning Iranian investment funds also demonstrates that the extent of

compliance with IFRS requirements can vary across reporting areas, highlighting a potential gap between formal requirements and their practical application (Hekmat et al., 2026). The increasing scope of corporate reporting further complicates this environment. Environmental disclosure and sustainability reporting introduce additional informational and interpretive requirements into contemporary reporting systems (Nooreddin & Poorzamani, 2022), and grounded-theory research on sustainability reporting in Iranian listed companies has similarly demonstrated the importance of interacting organizational, environmental, and institutional factors (Mahmoudi et al., 2023). Evidence from other settings also suggests that the effect of adopting reporting standards on reporting quality depends partly on the characteristics and implementation capacities of reporting entities (Rosli et al., 2022). Collectively, these studies demonstrate that understanding and applying financial reporting standards is not merely a technical process of reading formal requirements but a multidimensional interpretive activity shaped by the characteristics of standards, professional judgment, human competencies, organizational resources, and the institutional environment. Despite this literature, limited research has developed an integrated explanation of how ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards arises, how professionals respond to it, and what consequences it produces. Accordingly, this study aimed to develop a grounded-theory model of ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards.

Methods and Materials

This study employed an exploratory qualitative design using the grounded theory methodology based on the Strauss and Corbin approach. The research population consisted of specialists with theoretical and professional expertise in accounting, auditing, financial reporting, and the application of accounting standards. Seventeen participants, including university faculty members, accountants, and auditors, were selected through purposive sampling based on their professional knowledge, familiarity with financial reporting standards, experience in preparing, auditing, or using financial statements, and ability to provide detailed professional perspectives on the phenomenon under investigation. To obtain diverse viewpoints, participants with different academic and professional backgrounds were included. Data were collected using semi-structured interviews. Before each interview, the purpose and scope of the study were explained to the participant, and interviews were conducted after obtaining consent. Because grounded theory involves an iterative relationship between data collection and analysis, the interview guide was progressively refined in response to concepts emerging from earlier interviews, and probing questions were used to clarify participants' experiences and interpretations. Interviews lasted approximately 20 to 40 minutes, were audio-recorded with permission, transcribed, and prepared for analysis. Sampling was continued until theoretical saturation was achieved. After the fourteenth interview, no substantially new conceptual properties or major categories emerged, and three additional interviews were conducted primarily to confirm and elaborate the existing findings. Data collection and analysis proceeded concurrently using constant comparison. Analysis involved open coding to identify initial concepts, axial coding to organize concepts and specify relationships among categories, and selective coding to determine the core category and integrate all major categories into a coherent paradigmatic model.

Findings

The analysis resulted in 117 subcategories organized into 23 main categories within the grounded-theory paradigmatic model. The core category was identified as “ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards,” representing the difficulties experienced by professional users in achieving clear, consistent, and reliable interpretations of financial reporting requirements. Six major causal conditions contributed to this phenomenon. The first was the textual and structural

characteristics of financial reporting standards, including linguistic and terminological complexity and structural interconnections among different requirements. The second concerned technical characteristics and the need for professional judgment, particularly complexity in measurement, valuation, recognition, and the application of standards to transactions requiring professional interpretation. The third involved users' cognitive and perceptual characteristics, including their level of professional knowledge, practical experience, cognitive capability, and motivation. The fourth comprised transaction complexity and the dynamic nature of standards, reflecting the emergence of new economic arrangements and continuous revisions to reporting requirements. Translation challenges constituted the fifth causal category and included problems related to accurately transferring technical concepts, balancing fidelity with readability, and selecting appropriate Persian equivalents for specialized terminology. The sixth category was weaknesses in education and professional development, including the gap between academic education and professional practice, inadequate continuing education, and insufficient alignment of training with developments in the accounting profession.

Four categories were identified as contextual conditions: economic and political factors within the Iranian environment, weaknesses in organizational infrastructure, localization and convergence of reporting standards, and legal and institutional factors. These conditions did not necessarily generate ambiguity directly but shaped the setting in which standards were interpreted and implemented. Three intervening conditions influenced professionals' ability to manage ambiguity: access to knowledge and interpretive resources, organizational support and a learning-oriented culture, and human capital and professional participation. Four categories of strategies were identified. Cognitive strategies involved repeated reading, systematic analysis, and comparison of related standards and supplementary sources. Interactive strategies included consultation with experienced colleagues, professional discussion, and efforts to reach interpretive consensus. Professional judgment strategies involved analyzing the economic substance of transactions, selecting defensible interpretations, and documenting the reasoning and evidence supporting professional decisions. Information and technological strategies included the use of professional databases, electronic resources, advanced information technologies, and artificial intelligence as supporting tools for locating, comparing, and evaluating relevant information.

The consequences of ambiguity were classified into six main categories. Interpretive and implementation consequences included multiple interpretations of identical requirements, interpretive divergence, and heterogeneous implementation of standards. Accounting and reporting consequences included financial reporting errors. Professional consequences included excessive reliance on individual interpretation, professional bias, professional conflicts, and increased professional risks. Organizational consequences consisted of institutionalization of incorrect practices, reproduction and transmission of errors, and increased organizational costs associated with resolving ambiguity. Economic consequences included opportunistic exploitation of ambiguity, manipulation of financial information, reduced comparability, deterioration in financial information quality, weakened informational trust, and disruption of economic decision-making. Finally, increased legal exposure and related liabilities emerged as the principal legal consequence.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards should not be conceptualized as merely a linguistic defect or an isolated problem located within the wording of individual standards. Rather, it is an interactive phenomenon generated through the relationship between the characteristics of standards and the professional, cognitive, organizational, economic, legal, and institutional conditions under which those standards are

interpreted. Textual complexity and technical requirements create an initial interpretive burden, while differences in users' knowledge and practical experience determine how effectively that burden can be managed. The findings further indicate that professional judgment is simultaneously a source of interpretive variation and an essential mechanism for resolving ambiguity. Where standards cannot provide mechanical solutions for every economic circumstance, professionals must interpret principles in relation to the economic substance of transactions. The quality of this process depends on access to reliable evidence, professional experience, consultation, and transparent documentation of decision rationales.

The identified contextual and intervening conditions demonstrate that the same reporting requirement may generate different degrees of ambiguity in different organizational and institutional environments. Economic instability, limited measurement infrastructure, conflicts between accounting and regulatory requirements, and difficulties associated with localization can intensify uncertainty in application. Conversely, access to authoritative interpretive resources, supportive organizational learning environments, experienced human capital, and professional collaboration can reduce interpretive dispersion. The model therefore shifts attention from the isolated individual accountant toward the broader reporting ecosystem in which interpretation occurs. It also shows that ambiguity management requires multiple complementary strategies rather than reliance on any single mechanism. Careful analysis of standards must be combined with professional consultation, context-sensitive judgment, documentation, and appropriate use of information technology.

The consequences identified in the model indicate that unresolved ambiguity can propagate from individual interpretation to organizational routines and ultimately to the broader financial information environment. Different interpretations can produce heterogeneous reporting treatments, errors, professional disagreement, and the institutionalization of inappropriate accounting practices. At the economic level, persistent ambiguity may weaken comparability and information quality, provide opportunities for opportunistic reporting, undermine confidence in financial information, and adversely affect economic decision-making. Legal consequences may arise when disputed interpretations lead to questions concerning professional responsibility or regulatory compliance. Overall, the grounded-theory model developed in this study provides an integrated explanation of the antecedents, context, moderators, professional responses, and consequences of ambiguity in understanding Iranian financial reporting standards. It suggests that reducing such ambiguity requires coordinated action at several levels, including clearer standard drafting and translation, stronger professional education, improved access to interpretive guidance, enhanced organizational learning, greater regulatory coordination, and systematic documentation of professional judgments. By conceptualizing ambiguity as a multidimensional and context-dependent phenomenon, the study provides a framework for improving the consistency, transparency, and quality of financial reporting in the Iranian institutional environment.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگوی ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۱۶ خرداد ۱۴۰۵
تاریخ بازنگری: ۴ مهر ۱۴۰۵
تاریخ پذیرش: ۱۱ مهر ۱۴۰۵
تاریخ چاپ اولیه: ۲۵ مهر ۱۴۰۵
تاریخ چاپ نهایی: ۱ اسفند ۱۴۰۶

۱. فاطمه ترابی دشتی¹: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

۲. علی خوزین^{2*}: گروه حسابداری، واحد علی آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آبادکتول، ایران، ایمیل: khozien@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. حسین آریایی نژاد³: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

۴. علیرضا معطوفی⁴: گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران

چکیده

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگویی جامع برای تبیین ابعاد، عوامل شکل دهنده، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردهای مواجهه و پیامدهای ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران انجام شد. این پژوهش از نظر هدف اکتشافی و از نظر رویکرد کیفی بود و با استفاده از روش نظریه پردازی داده بنیاد مبتنی بر رویکرد استراوس و کوربین انجام شد. مشارکت کنندگان شامل ۱۷ نفر از خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، از جمله اعضای هیئت علمی، حسابداران و حسابرسان بودند که به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته ۲۰ تا ۴۰ دقیقه‌ای گردآوری شدند و نمونه‌گیری تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت؛ به گونه‌ای که پس از مصاحبه چهاردهم مفهوم اساسی جدیدی ظهور نکرد و سه مصاحبه نهایی برای تأیید و تکمیل یافته‌ها انجام شد. داده‌ها به صورت هم‌زمان با گردآوری، با استفاده از مقایسه مستمر و طی مراحل کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. تحلیل داده‌ها به شناسایی ۱۱۷ ریزمقوله در قالب ۲۳ مقوله اصلی منجر شد. «ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران» به عنوان مقوله محوری شناسایی شد. شش دسته شرایط علی شامل ویژگی‌های متنی و ساختاری استانداردها، ویژگی‌های فنی و نیاز به قضاوت حرفه‌ای، ویژگی‌ها و ظرفیت‌های ادراکی استفاده‌کننده، پیچیدگی معاملات و پویایی استانداردها، چالش‌های ترجمه و ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای بودند. عوامل اقتصادی و سیاسی، ضعف زیرساخت سازمانی، بومی‌سازی و همگرایی استانداردها و عوامل قانونی و نهادی، شرایط زمینه‌ای را تشکیل دادند. دسترسی به منابع دانشی و تفسیری، حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی و سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای نیز به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شدند. راهبردها شامل راهبردهای شناختی، تعاملی، قضاوت حرفه‌ای و اطلاعاتی و فناورانه بود و پیامدها در سطوح تفسیری و اجرایی، حسابداری و گزارشگری، حرفه‌ای، سازمانی، اقتصادی و حقوقی ظاهر شدند. ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران پدیده‌ای چندبعدی و تعاملی است که از ارتباط میان ویژگی‌های استانداردها، توانایی‌های استفاده‌کنندگان و شرایط حرفه‌ای و نهادی محیط شکل می‌گیرد؛ بنابراین، کاهش آن مستلزم رویکردی تلفیقی شامل ارتقای وضوح استانداردها، تقویت آموزش حرفه‌ای، توسعه منابع تفسیری، بهبود زیرساخت‌های سازمانی و تقویت تعامل و قضاوت حرفه‌ای است.

کلیدواژه‌ها: ابهام؛ استانداردهای گزارشگری مالی ایران؛ گزارشگری مالی؛ قضاوت حرفه‌ای؛ نظریه پردازی داده بنیاد؛ تفسیر استانداردها.

شیوه استناددهی: ترابی دشتی، فاطمه، خوزین، علی، آریایی نژاد، حسین، و معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۶). ارائه الگوی ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۵(۶)، ۳۰-۱.



گزارشگری مالی یکی از ارکان اساسی نظام اطلاعاتی حسابداری و از مهم‌ترین سازوکارهای انتقال اطلاعات اقتصادی میان واحدهای تجاری و گروه‌های مختلف ذی‌نفعان است. سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، نهادهای نظارتی و سایر استفاده‌کنندگان، بخش مهمی از تصمیم‌های اقتصادی خود را بر مبنای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و گزارش‌های مرتبط اتخاذ می‌کنند و از این‌رو، کیفیت، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابل‌فهم بودن این اطلاعات اهمیت بنیادین دارد. در این میان، استانداردهای گزارشگری مالی به‌عنوان مجموعه‌ای نظام‌مند از اصول، قواعد و الزامات، چارچوب لازم برای شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه و افشای رویدادهای اقتصادی را فراهم می‌کند و از طریق محدود کردن ناهمگونی رویه‌های حسابداری، می‌توانند به افزایش شفافیت و پاسخگویی واحدهای اقتصادی کمک کنند. شواهد تجربی نیز نشان داده است که وجود استانداردهای مناسب گزارشگری مالی و رعایت الزامات آنها می‌تواند شفافیت و پاسخگویی سازمان‌ها را افزایش دهد و زمینه تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر استفاده‌کنندگان را فراهم سازد (Joshi & India, 2023). افزون بر این، استانداردسازی حسابداری را می‌توان بخشی از چارچوب نظری گزارشگری مالی دانست که هدف آن ایجاد زبان مشترک برای انعکاس واقعیت‌های اقتصادی و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات بین واحدهای اقتصادی و دوره‌های زمانی مختلف است (Lotfi, 2023). باین‌حال، دستیابی به این اهداف صرفاً از طریق تدوین استانداردها امکان‌پذیر نیست؛ بلکه میزان درک، تفسیر و اجرای صحیح استانداردها توسط استفاده‌کنندگان حرفه‌ای نیز نقش تعیین‌کننده‌ای در اثربخشی آنها دارد.

گسترش فعالیت‌های اقتصادی، ظهور معاملات پیچیده، توسعه ابزارهای مالی جدید، گسترش تجارت بین‌المللی و افزایش نیاز به مقایسه اطلاعات شرکت‌ها در کشورهای مختلف سبب شده است که استانداردهای گزارشگری مالی طی دهه‌های اخیر از نظر دامنه و پیچیدگی توسعه قابل‌توجهی پیدا کنند. در چنین شرایطی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به یکی از مهم‌ترین چارچوب‌های تنظیم و ارائه اطلاعات مالی در سطح جهانی تبدیل شده‌اند و بسیاری از کشورها به‌صورت کامل یا با انجام تعدیلات بومی به سمت پذیرش یا همگرایی با آنها حرکت کرده‌اند. آثار اقتصادی این استانداردها نیز تنها به محیط داخلی شرکت‌ها محدود نیست و پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌تواند از طریق بهبود قابلیت مقایسه و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بر ادراک سرمایه‌گذاران خارجی و جریان‌های سرمایه اثر بگذارد (Onaiza & Radhi, 2022). همچنین، مطالعات انجام‌شده در کشورهای درحال توسعه نشان می‌دهد که میزان انطباق با الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با کیفیت بالاتر گزارشگری مالی ارتباط دارد، هرچند تحقق این اثر وابسته به کیفیت اجرا، ظرفیت نهادی و ویژگی‌های محیط حرفه‌ای است (Kabwe, 2023). بر این اساس، مسئله اساسی صرفاً وجود یک مجموعه استاندارد مدون نیست، بلکه چگونگی فهم و اجرای آن استانداردها در محیط‌های اقتصادی، حقوقی و حرفه‌ای متفاوت نیز اهمیت زیادی دارد.

کیفیت گزارشگری مالی حاصل تعامل چندین عامل است و استانداردهای گزارشگری مالی تنها یکی از عناصر این منظومه محسوب می‌شوند. کیفیت سیستم کنترل داخلی، شایستگی نیروی انسانی، دانش تخصصی حسابداران و توانایی آنان در تفسیر الزامات حسابداری می‌تواند بر کیفیت نهایی گزارش‌های مالی اثر بگذارد. مرور پژوهش‌ها نشان داده است که استانداردهای مناسب حسابداری در صورتی می‌تواند به گزارشگری باکیفیت منجر شوند که سازمان از منابع انسانی شایسته و نظام کنترل داخلی کارآمد برخوردار باشد (Fadhilah et al., 2023). این موضوع نشان می‌دهد که استفاده از استانداردها ماهیتی صرفاً مکانیکی ندارد و کیفیت اجرا تا حد زیادی به توانایی انسان در فهم، تحلیل و تطبیق استاندارد با شرایط واقعی معامله وابسته است. در بسیاری از موارد، حسابدار یا حسابرس باید مجموعه‌ای از مفاهیم تخصصی، شرایط قراردادی، شواهد اقتصادی و الزامات متعدد استانداردها را به‌طور هم‌زمان بررسی کند. بنابراین، حتی در شرایطی که استاندارد از نظر تدوین‌کننده دارای ساختاری منطقی و منسجم است، ممکن است استفاده‌کنندگان مختلف به دلیل تفاوت در دانش، تجربه، ظرفیت شناختی و محیط حرفه‌ای، برداشت‌های یکسانی از آن نداشته باشند.

یکی از مسائل اساسی در این زمینه، قابل‌فهم بودن گزارشگری مالی و استانداردهایی است که مبنای تهیه آن را تشکیل می‌دهند. قابل‌فهم بودن اطلاعات مالی صرفاً به ارجاع دادن استفاده‌کننده به یک استاندارد یا یک گزارش دیگر محدود نمی‌شود، بلکه مستلزم ارائه توضیحاتی است که منطق، زمینه و آثار یک رویه حسابداری را برای مخاطب روشن سازد. Avi تأکید می‌کند که تحقق ویژگی قابل‌فهم بودن در گزارشگری مالی نیازمند توضیحات جامع و روشن است و صرف اشاره به استانداردهای حسابداری یا اسناد پیوست نمی‌تواند به‌تنهایی نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را برطرف کند (Avi, 2023). این دیدگاه اهمیت زبان، ساختار، توضیحات تکمیلی و کیفیت انتقال مفاهیم در استانداردهای گزارشگری مالی را برجسته می‌کند. هرچه متن استاندارد از اصطلاحات تخصصی‌تر، ساختارهای پیچیده‌تر، ارجاعات متقابل بیشتر یا مفاهیم نیازمند قضاوت برخوردار باشد، احتمال

دشواری در درک و تفسیر آن افزایش می‌یابد. از این منظر، ابهام را نمی‌توان صرفاً ناشی از کمبود اطلاعات دانست، بلکه ممکن است اطلاعات در دسترس باشد اما معنای دقیق آن برای استفاده‌کنندگان متفاوت یا چندوجهی تلقی شود.

این مسئله در استانداردهایی که وابستگی بیشتری به قضاوت حرفه‌ای دارند، برجسته‌تر است. استانداردهای مبتنی بر اصول، برخلاف چارچوب‌های کاملاً قواعدمحور، معمولاً همه موقعیت‌های ممکن را با دستورالعمل‌های جزئی پوشش نمی‌دهند و به حسابداران و حسابرسان اجازه می‌دهند تا با اتکا به ماهیت اقتصادی معامله، قضاوت حرفه‌ای به کار گیرند. این انعطاف‌پذیری از یک سو امکان انعکاس بهتر واقعیت اقتصادی معاملات را فراهم می‌کند، اما از سوی دیگر می‌تواند زمینه برداشت‌های متفاوت از الزامات استاندارد را ایجاد کند. نمونه بارز این وضعیت، استانداردهای مرتبط با شناخت درآمد است. مقایسه الگوهای شناخت درآمد تحت IFRS ۱۵ و استانداردهای ملی نشان می‌دهد که تعیین تعهدات عملکردی، تخصیص قیمت معامله و زمان شناخت درآمد مستلزم تحلیل دقیق مفاهیم و شرایط قراردادی است (Szyszka, 2024). همچنین، در محیط ایران، تعامل استاندارد گزارشگری مالی مربوط به درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان با الزامات مالیاتی می‌تواند مسائل تفسیری و اجرایی مضاعفی ایجاد کند، زیرا قواعد حسابداری و مالیاتی الزاماً بر مبنای مفهومی یکسانی استوار نیستند (Kiaei, 2025). بنابراین، ابهام در درک استاندارد ممکن است نه تنها از خود متن استاندارد، بلکه از ارتباط آن با سایر نظام‌های مقرراتی نیز ناشی شود.

از سوی دیگر، استانداردهای گزارشگری مالی در خلأ اجرا نمی‌شوند، بلکه در بستری از قوانین، مقررات مالیاتی، الزامات نظارتی و سازوکارهای اجرای قانون مورد استفاده قرار می‌گیرند. کیفیت و هماهنگی این محیط نهادی می‌تواند آثار استانداردها بر کیفیت گزارشگری مالی را تقویت یا تضعیف کند. برای نمونه، شواهد نشان داده است که استانداردسازی و تقویت اجرای قوانین مالیاتی می‌تواند از طریق کاهش فرصت‌های دستکاری و افزایش انضباط گزارشگری، کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها را بهبود بخشد (Tang et al., 2022). در مقابل، تعارض یا ناهمخوانی میان استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی و مالیاتی ممکن است استفاده‌کنندگان را با چند منبع الزام مواجه سازد و تعیین رویه مناسب را دشوار کند. همچنین، پذیرش استانداردهایی مانند IFRS ۱۵ می‌تواند بر عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری حسابداری اثرگذار باشد و نشان دهد که تغییر یک استاندارد نه فقط یک تحول فنی، بلکه عاملی مؤثر بر رفتار گزارشگری و کیفیت محیط اطلاعاتی است (Salman, 2022). از این رو، بررسی ابهام در استانداردها مستلزم توجه هم‌زمان به متن استاندارد و زمینه نهادی اجرای آن است.

ابعاد مسئله در اقتصادهای درحال توسعه و محیط‌هایی که استانداردهای بین‌المللی از طریق ترجمه، اقتباس یا بومی‌سازی وارد نظام حسابداری شده‌اند، پیچیده‌تر می‌شود. انتقال مفاهیم تخصصی از یک نظام زبانی و حقوقی به نظام دیگر ممکن است با مشکلات معادلیابی واژگان، تفاوت در مفاهیم حقوقی، ساختار بازار و رویه‌های حرفه‌ای همراه باشد. افزون بر آن، ضرورت سازگار ساختن استانداردهای بین‌المللی با ویژگی‌های فرهنگی، دینی و نهادی هر کشور می‌تواند زمینه‌ای برای ایجاد فاصله میان متن اصلی استاندارد و نسخه بومی آن فراهم کند. در پژوهش‌های مرتبط با حسابداری اسلامی، تفاوت‌هایی میان برخی الزامات استانداردهای اسلامی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گزارش شده است و مسئله همگرایی میان این دو نظام، مستلزم بررسی تفاوت‌های مفهومی، شرعی و اجرایی دانسته شده است (Khodapanah Ajirloo, 2024). در همین راستا، امکان‌سنجی همگرایی گزارشگری مالی اسلامی با استانداردهای بین‌المللی نیز نشان می‌دهد که تحقق همگرایی کامل با موانع نهادی و مفهومی روبه‌روست و نیازمند سازوکارهایی برای تطبیق الزامات بین‌المللی با مقتضیات محیط اسلامی است (Maleki Eskoi & Salarinejad, 2025). این وضعیت می‌تواند در محیط ایران به یکی از زمینه‌های بروز برداشت‌های متفاوت و ابهام در تفسیر استانداردها تبدیل شود.

محیط گزارشگری مالی ایران ویژگی‌های خاص خود را دارد. استانداردهای حسابداری ایران از یک سو تحت تأثیر تحولات بین‌المللی و حرکت به سمت همگرایی با IFRS قرار دارند و از سوی دیگر باید با الزامات حقوقی، مالیاتی، اقتصادی و نهادی کشور سازگار باشند. بررسی میزان رعایت الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صندوق‌های سرمایه‌گذاری ایران نشان داده است که میزان انطباق با این الزامات می‌تواند در حوزه‌های مختلف متفاوت باشد و اجرای کامل استانداردها با چالش‌هایی روبه‌رو است (Hekmat et al., 2026). چنین یافته‌ای بر اهمیت تمایز میان «وجود استاندارد» و «فهم و اجرای مؤثر استاندارد» تأکید می‌کند. حتی زمانی که یک الزام مشخص تدوین شده باشد، نحوه برداشت حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی از آن ممکن است به دلیل تفاوت در آموزش، تجربه، دسترسی به منابع تفسیری و ویژگی‌های سازمانی متفاوت باشد. در

نتیجه، بررسی ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران نیازمند رویکردی است که فراتر از تحلیل صرف متن استانداردها حرکت کند و تعامل میان عوامل فردی، حرفه‌ای، سازمانی و نهادی را مورد توجه قرار دهد.

توسعه دامنه گزارشگری نیز بر پیچیدگی این مسئله افزوده است. انتظارات ذی‌نفعان امروزه دیگر صرفاً به اطلاعات مالی سنتی محدود نیست و شرکت‌ها با فشار فزاینده‌ای برای گزارش اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و مرتبط با پایداری مواجه‌اند. در ایران، مطالعات مربوط به افشای اطلاعات زیست‌محیطی نشان داده‌اند که گزارشگری اطلاعات غیرمالی نیازمند توجه به الزامات افشا، انتظارات ذی‌نفعان و بسترهای سازمانی است (Nooreddin & Poorzamani, 2022). همچنین، ارائه مدل گزارشگری پایداری برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد نشان داده است که گزارشگری در حوزه‌های نوظهور حاصل تعامل مجموعه‌ای پیچیده از عوامل سازمانی، محیطی و نهادی است و نمی‌توان آن را تنها با یک عامل توضیح داد (Mahmoudi et al., 2023). این تحول در ماهیت گزارشگری مالی و غیرمالی به معنای افزایش حجم مفاهیم، استانداردها و الزامات قابل تفسیر است و می‌تواند نیاز به دانش تخصصی و توانایی قضاوت را بیش از گذشته افزایش دهد.

از منظر سازمانی نیز پیاده‌سازی استانداردهای جدید ممکن است برای همه واحدهای اقتصادی به یک اندازه آسان نباشد. شواهد مربوط به پذیرش استاندارد گزارشگری واحدهای خصوصی در مالزی نشان می‌دهد که اثر استانداردهای گزارشگری بر کیفیت گزارش‌ها با ویژگی‌های واحد اقتصادی، منابع سازمانی و توانایی اجرای الزامات مرتبط است (Rosli et al., 2022). این یافته اهمیت زیرساخت، دانش و ظرفیت حرفه‌ای را برجسته می‌کند. سازمانی که از سیستم‌های اطلاعاتی مناسب، نیروی انسانی ماهر، آموزش مستمر و دسترسی به راهنمایی‌های حرفه‌ای برخوردار است، احتمالاً بهتر می‌تواند با پیچیدگی و ابهام استانداردها مواجه شود. در مقابل، نبود این ظرفیت‌ها ممکن است موجب شود که یک الزام مشخص به صورت متفاوت تفسیر یا اجرا شود. بنابراین، ابهام تجربه‌شده توسط حسابداران و حسابرسان را نمی‌توان تنها محصول ویژگی زبانی استاندارد دانست؛ بلکه ابهام در بسیاری از موارد در تعامل میان متن استاندارد و ظرفیت اجرایی محیط سازمانی شکل می‌گیرد.

یکی دیگر از ابعاد قابل توجه، تفاوت میان کیفیت رسمی استاندارد و کیفیت واقعی اجرای آن است. ممکن است استاندارد از لحاظ نظری دارای ساختار منسجم، مبانی مفهومی روشن و الزامات کافی باشد، اما در مرحله اجرا، برداشت‌های متفاوت حرفه‌ای یا محدودیت‌های محیطی مانع دستیابی به نتایج یکسان شوند. مطالعات مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی نشان داده‌اند که رعایت استانداردهای بین‌المللی زمانی می‌تواند به بهبود کیفیت اطلاعات منجر شود که فرآیند اجرا، نظارت و منابع انسانی نیز متناسب با الزامات استاندارد توسعه یابد (Kabwe, 2023). در همین راستا، نقش استانداردها در ارتقای شفافیت و پاسخگویی نیز وابسته به آن است که اطلاعات تولیدشده برای استفاده‌کنندگان قابل درک، قابل مقایسه و قابل اتکا باشد (Joshi & India, 2023). این موضوع ضرورت بررسی سازوکارهایی را مطرح می‌کند که از مرحله تدوین استاندارد تا مرحله تفسیر، قضاوت و اجرای آن امتداد دارند.

ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی می‌تواند پیامدهایی فراتر از اختلاف برداشت حرفه‌ای داشته باشد. تفاوت در تفسیر یک استاندارد می‌تواند به تفاوت در زمان و مبلغ شناسایی درآمد و هزینه، نحوه اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، میزان افشا و نهایتاً شاخص‌های عملکرد مالی منجر شود. این پیامدها ممکن است قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش دهند و زمینه شکل‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی میان تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان را فراهم کنند. مطالعات مربوط به استاندارد IFRS ۱۵ نشان داده‌اند که قواعد شناخت درآمد می‌تواند بر میزان محافظه‌کاری و عدم تقارن اطلاعاتی اثر داشته باشد (Salman, 2022). همچنین، اختلاف میان الزامات شناخت درآمد و مقررات مالیاتی ممکن است برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی چالش‌های مضاعفی در تعیین نحوه ثبت و گزارش رویدادها ایجاد کند (Kiaei, 2025). از این رو، تبیین منشأ ابهام و نحوه مواجهه حرفه‌ای با آن می‌تواند از منظر کیفیت گزارشگری، نظارت، حسابرسی و تصمیم‌گیری اقتصادی اهمیت مستقیم داشته باشد.

علاوه بر عوامل فنی و نهادی، تحولات محیط اقتصادی نیز می‌تواند نحوه ادراک و اجرای استانداردها را تحت تأثیر قرار دهد. در شرایطی که بازارها با تورم، نوسانات شدید قیمت، ضعف بازارهای فعال یا محدودیت در دسترسی به داده‌های قابل اتکا مواجه هستند، اجرای الزاماتی مانند اندازه‌گیری ارزش منصفانه یا برآورد جریان‌های نقدی آینده دشوارتر می‌شود. در این شرایط، الزام استاندارد ممکن است از نظر نظری مشخص باشد، اما استفاده عملی از آن نیازمند قضاوت‌های متعدد و فرض‌های قابل مناقشه باشد. این وضعیت احتمال ظهور برداشت‌های متفاوت را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، توسعه استانداردهای گزارشگری و تغییرات مستمر آنها موجب می‌شود حسابداران و حسابرسان ناگزیر از

به روزرسانی دانش حرفه‌ای خود باشند. تغییرات سریع استانداردها در صورت نبود آموزش مستمر و منابع تفسیری مناسب می‌تواند فاصله میان تدوین استاندارد و اجرای صحیح آن را افزایش دهد. بنابراین، محیط اقتصادی و نظام آموزش حرفه‌ای نیز باید به‌عنوان بخشی از زمینه ایجاد یا تشدید ابهام مورد بررسی قرار گیرند.

با وجود اهمیت این موضوع، بخش قابل توجهی از مطالعات پیشین تنها یکی از ابعاد مرتبط با استانداردهای گزارشگری مالی را بررسی کرده‌اند. برخی پژوهش‌ها بر آثار استانداردها بر کیفیت گزارشگری تمرکز داشته‌اند (Kabwe, 2023; Rosli et al., 2022)، برخی به نقش استانداردها در شفافیت و پاسخگویی پرداخته‌اند (Joshi & India, 2023)، گروهی چالش‌های همگرایی استانداردهای اسلامی و بین‌المللی را بررسی کرده‌اند (Khodapanah Ajirloo, 2024; Maleki Eskoi & Salarinejad, 2025) و برخی دیگر به پیامدهای استانداردهای خاص، مانند استاندارد شناخت درآمد، توجه داشته‌اند (Kiaei, 2025; Szyszka, 2024). همچنین، مطالعات داخلی و خارجی نشان داده‌اند که عوامل انسانی، سازمانی و نهادی در کیفیت گزارشگری و نحوه اجرای استانداردها نقش دارند (Fadhilah et al., 2023; Tang et al., 2022). با این حال، این پژوهش‌ها عموماً ابهام در «درک» استانداردهای گزارشگری مالی را به‌عنوان یک پدیده مستقل، چندبعدی و تعاملی که دارای شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مشخص است، به‌طور جامع بررسی نکرده‌اند.

در محیط ایران، این خلأ اهمیت بیشتری می‌یابد؛ زیرا اجرای استانداردهای گزارشگری مالی با هم‌زمانی چندین لایه از الزامات بین‌المللی، بومی، مالیاتی، قانونی و شرعی همراه است و این عوامل می‌توانند فرآیند تفسیر و اجرای استانداردها را پیچیده‌تر سازند. شواهد مربوط به میزان رعایت الزامات IFRS در برخی نهادهای مالی ایرانی نیز ضرورت توجه به فرآیند واقعی اجرای استانداردها را تأیید می‌کند (Hekmat et al., 2026). افزون بر این، تحول در حوزه گزارشگری پایداری، افزایش الزامات افشای اطلاعات زیست‌محیطی و توسعه دامنه پاسخگویی شرکت‌ها، محیط گزارشگری را پیچیده‌تر کرده است (Mahmoudi et al., 2023; Nooreddin & Poorzamani, 2022). در چنین بستری، لازم است ابهام نه فقط به‌عنوان ویژگی یک واژه یا بند استاندارد، بلکه به‌عنوان پدیده‌ای حاصل از تعامل میان متن و ساختار استانداردها، ویژگی‌های استفاده‌کنندگان، نوع معاملات، نظام آموزشی، منابع تفسیری، شرایط سازمانی و محیط اقتصادی و حقوقی مورد مطالعه قرار گیرد. چنین رویکردی می‌تواند توضیح دهد که چرا افراد حرفه‌ای با وجود مراجعه به یک استاندارد واحد ممکن است به برداشت‌های متفاوتی برسند، چه عواملی این تفاوت را تشدید یا تعدیل می‌کنند، چه راهبردهایی برای مدیریت آن به کار گرفته می‌شود و پیامدهای آن برای گزارشگری مالی و محیط حرفه‌ای چیست.

بنابراین، با توجه به خلأ موجود در ادبیات درباره تبیین یکپارچه ابهام در فرآیند فهم و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی و ضرورت توجه هم‌زمان به ویژگی‌های متن استاندارد، ظرفیت‌های حرفه‌ای استفاده‌کنندگان و شرایط خاص محیط نهادی ایران، انجام یک مطالعه اکتشافی مبتنی بر تجربه خبرگان می‌تواند به توسعه چارچوبی نظری برای شناخت این پدیده کمک کند؛ از این رو، هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران با استفاده از رویکرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر از نظر هدف، اکتشافی و از نظر رویکرد، کیفی است. با توجه به ماهیت مسئله پژوهش و با هدف شناسایی و تبیین ابعاد و مؤلفه‌های ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران و ارائه مدل مفهومی مرتبط با آن، از روش نظریه داده‌بنیاد بر مبنای رویکرد اشتراوس و کوربین استفاده شد. منطق حاکم بر پژوهش، استقرایی است و داده‌های مورد نیاز از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته گردآوری و به‌صورت همزمان با فرآیند جمع‌آوری داده‌ها تحلیل شد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۵ است.

مشارکت‌کنندگان پژوهش را ۱۷ نفر از خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی شامل اعضای هیئت علمی و اساتید دانشگاه، حسابداران و حسابرسان تشکیل دادند. انتخاب مشارکت‌کنندگان با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند انجام شد. برخورداری از دانش و تجربه نظری و حرفه‌ای مرتبط با حسابداری و حسابرسی، آشنایی با استانداردهای گزارشگری مالی، شناخت فرایند تهیه و استفاده از صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی و توانایی ارائه دیدگاه‌های تخصصی و عمیق درباره موضوع پژوهش، از مهم‌ترین معیارهای انتخاب مشارکت‌کنندگان بود. همچنین، به‌منظور دستیابی به دیدگاه‌های متنوع، تلاش شد خبرگانی با پیشینه‌های دانشگاهی و حرفه‌ای متفاوت در فرایند پژوهش مشارکت داشته باشند. فرایند گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته انجام گرفت. پیش از آغاز هر مصاحبه، موضوع و هدف پژوهش برای مشارکت‌کننده تشریح و پس از کسب رضایت وی، مصاحبه بر اساس راهنمای مصاحبه انجام شد. با توجه به ماهیت انعطاف‌پذیر و تکرارشونده نظریه داده‌بنیاد، راهنمای مصاحبه در طول فرایند پژوهش و بر اساس یافته‌های

حاصل از مصاحبه‌های پیشین و مفاهیم نوظهور، مورد بازنگری قرار گرفت. همچنین، متناسب با پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان، سؤالات پیگیری و اکتشافی برای دستیابی به درک عمیق‌تر از پدیده مورد مطالعه مطرح شد.

مصاحبه‌ها با کسب اجازه از مشارکت‌کنندگان به صورت صوتی ضبط و سپس پیاده‌سازی و برای تحلیل آماده شد. مدت زمان مصاحبه‌ها بین ۲۰ تا ۴۰ دقیقه متغیر بود. فرایند گردآوری و تحلیل داده‌ها به صورت همزمان انجام گرفت و یافته‌های حاصل از هر مصاحبه، در هدایت مصاحبه‌های بعدی و تکمیل فرایند تحلیل مورد استفاده قرار گرفت. تعداد مشارکت‌کنندگان بر اساس حجم نمونه از پیش تعیین شده مشخص نشد، بلکه مصاحبه‌ها تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. در مجموع، ۱۷ مصاحبه با خبرگان انجام شد و پس از مصاحبه چهاردهم، داده‌های جدید، ویژگی یا مفهوم اساسی جدیدی به مقوله‌های شکل گرفته اضافه نکردند و ۳ مصاحبه پایانی عمدتاً به تأیید و تکمیل یافته‌های پیشین منجر شدند، فرایند گردآوری داده‌ها خاتمه یافت.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

جنسیت		تحصیلات		سمت			
زن	مرد	کارشناسی ارشد	دانشجوی دکتری	دکتری	شاغل در حسابداری	موسسات	شاغل در حسابرسی
۶	۱۱	۴	۶	۷	۸	۳	۴

به منظور تحلیل داده‌ها و استخراج الگوی نهایی پژوهش، از روش داده‌بنیاد با رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شد. فرایند تحلیل در سه مرحله شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت. در مرحله کدگذاری باز، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به واحدهای مفهومی تقسیم و با انجام فرایندهایی همچون مقایسه، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و دسته‌بندی، مفاهیم و مقوله‌های اولیه استخراج شدند. در مرحله کدگذاری محوری، مفاهیم و مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری باز مورد مقایسه و بررسی قرار گرفتند و بر اساس ارتباطات مفهومی و معنایی میان آن‌ها، مقوله‌های اصلی و فرعی شکل گرفتند. در نهایت، در مرحله کدگذاری انتخابی، مقوله محوری شناسایی و ارتباط آن با سایر مقوله‌های اصلی تبیین شد تا با یکپارچه‌سازی یافته‌ها و برقراری روابط میان مقوله‌ها، الگوی نهایی پژوهش شکل گیرد.

یافته‌ها

در این پژوهش، با بهره‌گیری از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و پس از انجام مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، داده‌های پژوهش گردآوری و در فرایندی نظام‌مند تحلیل شد. در ادامه، یافته‌های حاصل از مراحل کدگذاری و تحلیل داده‌ها ارائه و تشریح می‌شود.

الف) مقوله محوری

مقوله محوری پژوهش حاضر، «وجود ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران» است که بیانگر دشواری استفاده‌کنندگان حرفه‌ای در فهم، تفسیر و به کارگیری الزامات استانداردهای گزارشگری مالی است.

یافته‌های کدگذاری نشان می‌دهد این پدیده صرفاً به ویژگی‌های متن استانداردها محدود نیست، بلکه از تعامل عوامل فردی، حرفه‌ای، فنی و محیطی شکل می‌گیرد. بر این اساس، مقوله محوری پژوهش، پدیده‌ای چندبعدی است که فهم آن مستلزم توجه هم‌زمان به عوامل شکل‌دهنده، بستر وقوع، شرایط مداخله‌گر، راهبردهای مواجهه و پیامدهای آن است.

ب) شرایط علی

شرایط علی به مجموعه‌ای از رویدادها، عوامل و شرایطی اشاره دارد که زمینه شکل‌گیری و گسترش پدیده محوری را فراهم می‌کنند. نتایج حاصل از مقایسه و تحلیل پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان نشان می‌دهد که شش مقوله اصلی به عنوان شرایط علی، در شکل‌گیری پدیده محوری شناسایی شده‌اند که در ادامه ارائه و تشریح می‌شوند.

جدول ۲. دسته بندی مقوله های اصلی شرایط علی

ریزمقوله	مقوله اصلی
پیچیدگی زبانی و واژگانی	ویژگی های متنی و ساختاری استانداردهای گزارشگری مالی
پیچیدگی ساختاری و ارتباطی	
پیچیدگی اندازه گیری و ارزش گذاری	ویژگی های فنی و نیاز به قضاوت حرفه ای
پیچیدگی شناسایی و اندازه گیری معاملات	
وابستگی به قضاوت حرفه ای	
سطح دانش و تخصص استفاده کننده	ویژگی ها و ظرفیت های ادراکی استفاده کننده
تجربه و آشنایی عملی	
ظرفیت ادراکی و انگیزشی	
پیچیدگی معاملات و رویدادهای اقتصادی	پیچیدگی معاملات و پویایی استانداردها
پویایی استانداردها	
ترجمه استاندارد	چالش های ترجمه استانداردها
چالش وفاداری و روانی ترجمه	
چالش واژگان تخصصی ترجمه شده	
گسست آموزش دانشگاهی و حرفه	ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه ای
نارسایی آموزش مستمر و به هنگام	
ناهماهنگی آموزش با تحولات حرفه ای	

۱) ویژگی های متنی و ساختاری استانداردهای گزارشگری مالی

یکی از مقوله های اصلی حاصل از تحلیل و مقایسه داده های مصاحبه ها، ویژگی های متنی و ساختاری استانداردهای گزارشگری مالی است. این مقوله به ویژگی هایی در نحوه نگارش، تدوین، سازمان دهی و ارائه استانداردها اشاره دارد که می تواند فرایند فهم، تفسیر و پردازش الزامات حسابداری را برای استفاده کنندگان دشوار کند. یافته های پژوهش نشان می دهد که استفاده از اصطلاحات تخصصی، دشواری زبان استاندارد، پیچیدگی نگارش، ترجمه محور بودن متن، ارجاعات متعدد میان استانداردها و ضرورت رفت و برگشت میان استانداردهای مرتبط از جمله عواملی هستند که در شکل گیری این مقوله نقش دارند. از این منظر، ساختار استاندارد نه تنها به محتوای الزامات، بلکه به نحوه دسترسی استفاده کننده به معنای مورد نظر و ارتباط میان اجزای مختلف استاندارد نیز مربوط می شود.

شواهد حاصل از مصاحبه ها نیز این یافته را به روشنی تأیید می کند. مشارکت کننده ۵ در توصیف تجربه خود از مواجهه با استانداردهای حسابداری ایران بیان می کند: «یکی از مسائلی که در مواجهه با استانداردهای گزارشگری مالی با آن روبه رو می شویم، شیوه بیان مطالب و ساختار خود استانداردهاست. گاهی برای فهم یک بند باید آن را چند بار مطالعه کنیم؛ زیرا اصطلاحات تخصصی، جمله های طولانی و بعضی واژه های چندپهلوی، دریافت مفهوم اصلی را دشوار می کنند. از طرف دیگر، ممکن است موضوعی در چند بخش یا استاندارد مختلف مطرح شده باشد و برای رسیدن به برداشت درست، ناچار شویم به ارجاعات و مطالب مرتبط مراجعه کنیم. در چنین شرایطی، اگر توضیح روشن، مثال کاربردی یا راهنمای کافی وجود نداشته باشد، احتمال دارد افراد از یک متن واحد برداشت های متفاوتی داشته باشند.»

۲) ویژگی های فنی و نیاز به قضاوت حرفه ای

این مقوله بیانگر آن است که بخشی از ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی از ماهیت موضوعات اقتصادی و فنی مورد پوشش آن ناشی می شود. مفاهیمی مانند ارزش منصفانه، کاهش ارزش، برآوردهای حسابداری، ابزارهای مالی، مالیات انتقالی و شناسایی و اندازه گیری معاملات پیچیده، نمونه هایی از موضوعاتی هستند که مستلزم تحلیل و قضاوت حرفه ای اند.

استانداردهای حسابداری در بسیاری از موارد نمی‌توانند برای تمام موقعیت‌های اقتصادی قواعد جزئی و از پیش تعیین شده ارائه کنند. از این رو، استفاده‌کنندگان باید در چارچوب اصول و الزامات استاندارد، ویژگی‌های اقتصادی معامله را تشخیص داده و درباره نحوه شناسایی، اندازه‌گیری و ارائه آن تصمیم‌گیری کنند. مطلب زیر به نقل از مشارکننده شماره (۱) می‌باشد:

«... در بعضی موارد، استاندارد نمی‌تواند برای همه وضعیت‌ها یک دستورالعمل کاملاً جزئی و از پیش تعیین شده ارائه کند؛ حسابدار یا حسابرس باید با توجه به شرایط معامله، مفاهیم نظری و اطلاعات در دسترس، قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. موضوعاتی مانند تعیین ارزش منصفانه، برآوردها، کاهش ارزش دارایی‌ها یا تشخیص زمان شناسایی درآمد از جمله مواردی هستند که ممکن است به تحلیل و قضاوت نیاز داشته باشند. وقتی معیارها به صورت کلی بیان می‌شوند یا راهنمای اجرایی کافی در دسترس نیست، امکان دارد افراد حرفه‌ای با دانش و تجربه متفاوت، به نتایج متفاوتی برسند.»

۳) ویژگی‌های دانشی و ادراکی استفاده‌کننده

درک استانداردهای گزارشگری مالی صرفاً به ویژگی‌های خود استاندارد وابسته نیست، بلکه ظرفیت دانشی و ادراکی فرد نیز در این فرایند نقش دارد. سطح دانش تخصصی، میزان تجربه حرفه‌ای، آشنایی با موقعیت‌های مشابه، توانایی تحلیل و انگیزه فرد برای درک منطق و مبنای یک الزام از جمله عواملی هستند که در این مقوله قرار می‌گیرند. برخورداری از دانش نظری به‌تنهایی لزوماً برای درک الزامات پیچیده کافی نیست؛ زیرا کاربرد استانداردها در بسیاری از موارد مستلزم تشخیص ارتباط میان مفاهیم، تحلیل شرایط خاص معامله و به‌کارگیری دانش در موقعیت‌های واقعی است. از سوی دیگر، تفاوت در تجربه و آشنایی افراد با موضوعات مشابه می‌تواند موجب شود که یک الزام واحد برای برخی استفاده‌کنندگان روشن و برای برخی دیگر دشوار یا مبهم باشد. همچنین، میزان تمایل و انگیزه فرد برای مطالعه دقیق استاندارد، پیگیری مفاهیم نامشخص و جست‌وجوی اطلاعات تکمیلی می‌تواند بر چگونگی مواجهه او با ابهام اثر بگذارد. بنابراین، ویژگی‌های دانشی و ادراکی استفاده‌کننده یکی از ابعاد مؤثر در شکل‌گیری و تجربه ابهام در فرایند درک استانداردها محسوب می‌شود. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۱۶) اظهار نمود:

«درک استانداردها برای همه افراد یکسان نیست و به میزان آشنایی آن‌ها با مبانی حسابداری، تجربه کاری و مواجهه قبلی با مسائل مشابه بستگی دارد. ممکن است فردی که در محیط حرفه‌ای با یک موضوع سروکار داشته است، بتواند مفهوم بند استاندارد را با تجربه عملی خود تطبیق دهد؛ اما فردی که تجربه کمتری دارد، در فهم همان بند با مشکل روبه‌رو شود. گاهی نیز افراد به دنبال فهم چرایی و مبنای یک الزام هستند، درحالی که متن استاندارد بیشتر بر بیان ضابطه تمرکز دارد و توضیح کامل مبنای آن را ارائه نمی‌کند. در این وضعیت، تفاوت در انتظارات و شیوه تحلیل افراد می‌تواند بر برداشت آن‌ها اثر بگذارد.»

۴) پیچیدگی معاملات و پویایی محیط اقتصادی و استانداردها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تغییرات محیط اقتصادی، ظهور معاملات و قراردادهای جدید، افزایش تنوع رویدادهای اقتصادی و تغییرات مستمر استانداردها می‌توانند زمینه مواجهه استفاده‌کنندگان با موقعیت‌هایی را فراهم کنند که پاسخ آن‌ها در چارچوب دانش و رویه‌های موجود به‌سادگی قابل تشخیص نیست. ماهیت پویای محیط اقتصادی سبب می‌شود که استانداردهای حسابداری با موقعیت‌هایی مواجه شوند که در زمان تدوین یا اصلاح آن‌ها به شکل کامل قابل پیش‌بینی نبوده‌اند. در چنین شرایطی، استفاده‌کننده باید اصول موجود را بر رویدادهای جدید اعمال کند و همین امر می‌تواند نیاز به تفسیر و قضاوت را افزایش دهد. تنوع قراردادهای پیچیدگی روابط اقتصادی و ظهور شرایط یا رویدادهای جدید ممکن است موجب شود که تشخیص الزام حسابداری مرتبط یا نحوه اعمال آن نیازمند تحلیل بیشتر باشد. از سوی دیگر، تغییر و بازنگری استانداردها می‌تواند ضرورت به‌روزرسانی دانش حرفه‌ای و بازنگری در برداشتها و رویه‌های پیشین را افزایش دهد. در چنین شرایطی، استفاده‌کننده باید ارتباط میان الزامات موجود و ویژگی‌های رویداد مورد گزارش را بررسی کند و در صورت لزوم، برداشت خود را با توجه به تغییرات استانداردها اصلاح کند. در نتیجه، تعامل میان تحولات محیط اقتصادی، ویژگی‌های معاملات و پویایی استانداردها می‌تواند بر میزان دشواری درک الزامات اثر بگذارد و احتمال نیاز به تفسیر و قضاوت موردی را افزایش دهد. مطلب زیر به نقل از مشارکت کننده شماره (۱) می‌باشد:

«..... در عمل ممکن است با قراردادهایی روبه‌رو شویم که اجزای مختلفی دارند یا تشخیص ماهیت و زمان شناسایی آن‌ها ساده نیست. در چنین مواردی، حتی با مطالعه استاندارد نیز باید شرایط واقعی معامله بررسی شود و ممکن است برای تصمیم‌گیری به استانداردهای مرتبط دیگر مراجعه کنیم. از طرف دیگر، اصلاح و تغییر استانداردها باعث می‌شود افراد ناچار باشند دانش خود را به‌روز نگه دارند. اگر تغییرات به‌خوبی تبیین نشوند یا آموزش و راهنمایی متناسب با آن‌ها در دسترس نباشد، احتمال سردرگمی و ادامه استفاده از رویه‌های قبلی وجود دارد.»

۵) چالش‌های ترجمه استانداردهای گزارشگری مالی

یکی دیگر از مقوله‌های اصلی استخراج‌شده، چالش‌های ترجمه استانداردهای گزارشگری مالی است. این مقوله شامل دشواری انتقال دقیق مفاهیم تخصصی از زبان مبدأ، ترجمه غیروان، دشواری معادل‌یابی اصطلاحات تخصصی و تعارض میان وفاداری به متن اصلی و قابل‌فهم بودن متن ترجمه‌شده است. انتقال مفاهیم حسابداری صرفاً جایگزینی واژه‌های یک زبان با واژه‌های زبان دیگر نیست؛ زیرا برخی اصطلاحات تخصصی ممکن است در زبان مقصد معادل دقیق و شناخته‌شده‌ای نداشته باشند یا معنای آن‌ها به زمینه مفهومی و حرفه‌ای خاصی وابسته باشد. در چنین وضعیتی، انتخاب واژه یا ساختار جمله می‌تواند بر برداشت مخاطب از الزام استاندارد اثر بگذارد. همچنین، چنانچه متن ترجمه‌شده از نظر زبانی پیچیده یا غیروان باشد، فهم مفهوم موردنظر و تشخیص ارتباط آن با سایر الزامات دشوارتر خواهد شد. از این‌رو، چالش‌های ترجمه می‌تواند به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر نحوه دریافت و تفسیر مفاهیم استانداردهای گزارشگری مالی در محیط فارسی‌زبان عمل کنند.

«..... استانداردهای ایران از استانداردهای بین‌المللی *IFRS* ترجمه شده‌اند، انتقال دقیق مفاهیم تخصصی اهمیت زیادی دارد. ممکن است واژه یا عبارتی در زبان انگلیسی معنای مشخصی داشته باشد، اما معادل فارسی آن نتواند همان مفهوم را به‌روشنی منتقل کند. در این حالت، خواننده ممکن است با عبارتی مواجه شود که از نظر واژگانی قابل خواندن است، ولی منظور فنی آن به‌آسانی دریافت نمی‌شود. بنابراین، مسئله فقط دشواری زبان تخصصی نیست؛ بلکه دقت در انتخاب معادل‌ها و حفظ معنای موردنظر در فرایند ترجمه نیز اهمیت دارد.»

۶) ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای

مقوله ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای به ناکارآمدی یا ناکافی بودن فرایندهای آموزشی در آماده‌سازی و توانمندسازی حسابداران، حسابرسان و سایر استفاده‌کنندگان استانداردهای گزارشگری مالی برای مواجهه با الزامات واقعی حریفه اشاره دارد. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، این مقوله دربرگیرنده دو بعد عمده، یعنی گسست آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای از نیازهای واقعی بازار کار و نارسایی آموزش مستمر و به‌هنگام است. در بعد نخست، غلبه آموزش نظری، روخوانی استانداردها و فاصله محتوای آموزشی با مسائل واقعی گزارشگری می‌تواند موجب شود فرد پس از ورود به محیط حرفه‌ای، در مواجهه با موقعیت‌های پیچیده استانداردگذاری و گزارشگری، از توان کافی برای تفسیر و کاربرد الزامات برخوردار نباشد. افزون بر این، تغییرات استانداردها و پیچیده‌تر شدن موضوعات گزارشگری مالی، ضرورت برخورداری از آموزش‌های مستمر و متناسب با تحولات حرفه را افزایش می‌دهد. در صورتی که آموزش‌های تکمیلی به‌موقع و متناسب با نیازهای شغلی ارائه نشوند، ممکن است دانش و مهارت افراد برای مواجهه با الزامات جدید یا موقعیت‌های پیچیده کافی نباشد. بنابراین، ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای می‌تواند توانایی استفاده‌کنندگان را در فهم، تفسیر و کاربرد استانداردها محدود کند و در شکل‌گیری ابهام نقش داشته باشد. مطلب زیر به نقل از مشارکت‌کننده شماره (۹) می‌باشد:

«درک استانداردها تنها با مطالعه متن آن‌ها به دست نمی‌آید و به آموزش مناسب و ارتباط میان مباحث نظری و مسائل عملی نیز نیاز دارد. اگر آموزش دانشگاهی بیشتر بر مباحث نظری متمرکز باشد و دانشجو فرصت کافی برای کار با استانداردها و بررسی مثال‌های واقعی نداشته باشد، ممکن است هنگام ورود به محیط کار در تطبیق ضوابط با معاملات واقعی با مشکل مواجه شود. همچنین، آموزش‌های حرفه‌ای باید با تغییرات استانداردها هماهنگ باشند و صرفاً به بیان مطالب کلی محدود نشوند. دسترسی به منابع معتبر، راهنماهای کاربردی و فرصت مشورت با افراد باتجربه نیز می‌تواند در رفع این دشواری‌ها مؤثر باشد.»

ج) راهبردها

در الگوی پارادایمی استراوس و کوربین، راهبردها به اقدامات، کنش‌ها و تعاملاتی اشاره دارند که کنشگران برای مواجهه با پدیده مورد مطالعه و مدیریت شرایط ناشی از آن به کار می‌گیرند. راهبردها نشان می‌دهند که افراد در مواجهه با یک مسئله چگونه واکنش نشان می‌دهند و برای کاهش، کنترل یا مدیریت آن چه اقداماتی انجام می‌دهند. در پژوهش حاضر، راهبردها بیانگر شیوه‌هایی است که افراد حرفه‌ای برای فهم، تفسیر و مواجهه با ابهام در استانداردهای گزارشگری مالی به کار می‌گیرند.

جدول ۳. دسته بندی مقوله های اصلی شرایط راهبردها

ریزمقوله	مقوله اصلی
مطالعه و تحلیل ساختاری استاندارد	راهبردهای شناختی
جستجو و تطبیق منابع تکمیلی	
تعامل و اجماع حرفه‌ای	راهبردهای تعاملی
قضاوت و تحلیل موقعیتی حرفه‌ای	راهبرد قضاوت حرفه‌ای
مستندسازی و شفاف‌سازی تصمیم حرفه‌ای	
بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و هوش مصنوعی	راهبردهای اطلاعاتی و فناورانه

۱) راهبردهای شناختی

راهبردهای شناختی به اقدام‌هایی اشاره دارد که افراد حرفه‌ای برای فهم دقیق‌تر مفاد استانداردها و کاهش ابهام از طریق مطالعه، بررسی و پردازش اطلاعات به کار می‌گیرند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در مواجهه با الزامات مبهم یا پیچیده، استفاده‌کنندگان می‌توانند با مطالعه دقیق متن استاندارد، بررسی ساختار و ارتباط بندهای آن و مراجعه به استانداردهای مرتبط، درک روشن‌تری از موضوع به دست آورند. این فرایند ممکن است با جست‌وجوی منابع تکمیلی و تطبیق اطلاعات به‌دست‌آمده با مسئله موردنظر همراه شود. در واقع، افراد به‌جای اتکای صرف به برداشت اولیه از متن، تلاش می‌کنند اجزای الزام را بررسی کرده و ارتباط آن را با سایر مفاهیم و الزامات روشن سازند. بنابراین، راهبردهای شناختی بیانگر تلاش آگاهانه برای تحلیل و پردازش اطلاعات استانداردها هستند و می‌توانند به کاهش برداشت‌های سطحی و افزایش دقت در فهم الزامات کمک کنند. مشارکت‌کننده شماره (۱۵) در این راستا گفت:

«وقتی با بندی روبه‌رو می‌شوم که برایم روشن نیست، ابتدا متن آن را چند بار می‌خوانم، بندهای مرتبط و استانداردهای دیگر را بررسی می‌کنم و سعی می‌کنم ارتباط اجزای موضوع را بفهمم تا بر اساس برداشت اولیه تصمیم نگیرم.»

۲) راهبردهای تعاملی

راهبردهای تعاملی بیانگر استفاده از تعاملات حرفه‌ای و دانش جمعی برای مواجهه با ابهام در استانداردهای گزارشگری مالی است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هنگامی که مطالعه فردی استاندارد و جست‌وجوی منابع تکمیلی برای رفع ابهام کافی نیست، افراد حرفه‌ای از ظرفیت سایر متخصصان استفاده می‌کنند. دریافت نظر افراد باتجربه، کسب نظر صاحب‌نظران و مطرح کردن مسئله با اعضای جامعه حرفه‌ای از جمله اقداماتی است که در این زمینه شناسایی شده است. در این فرایند، ابهام از یک مسئله فردی به موضوعی برای تعامل و تبادل دیدگاه‌های حرفه‌ای تبدیل می‌شود. افراد با به اشتراک گذاشتن برداشت‌های خود و شنیدن دیدگاه‌های دیگران تلاش می‌کنند نقاط اختلاف را شناسایی کرده و به برداشت قابل‌اتکاتری دست یابند. استفاده از خرد جمعی برای حل ابهام نیز نشان می‌دهد که دانش مورد استفاده برای تفسیر استاندارد الزاماً در اختیار یک فرد نیست و می‌تواند از طریق تعامل میان افراد دارای تجربه و تخصص‌های متفاوت تکمیل شود. مشارکت‌کننده شماره (۱۰) در این راستا گفت:

«اگر بعد از مطالعه استاندارد هنوز درباره نحوه اجرای آن تردید داشته باشم، موضوع را با همکاران یا افراد باتجربه مطرح می‌کنم. شنیدن نظرهای مختلف کمک می‌کند مسئله را از چند زاویه ببینیم و درباره نحوه برخورد با آن به جمع‌بندی برسیم.»

۳) راهبرد قضاوت حرفه‌ای

راهبرد قضاوت حرفه‌ای به اقداماتی اشاره دارد که افراد حرفه‌ای در شرایطی به کار می‌گیرند که پس از بررسی استاندارد و منابع موجود، همچنان برای تعیین نحوه کاربرد الزام در یک رویداد اقتصادی مشخص به تصمیم حرفه‌ای نیاز است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که انتخاب تفسیر بر اساس دانش و تجربه و تحلیل شرایط خاص رویداد اقتصادی، از مهم‌ترین شیوه‌هایی است که افراد برای مواجهه با چنین موقعیت‌هایی به کار می‌گیرند. در این شرایط، فرد حرفه‌ای تلاش می‌کند الزام استاندارد را با ماهیت و ویژگی‌های واقعی رویداد اقتصادی تطبیق دهد. بنابراین، قضاوت حرفه‌ای در این پژوهش به معنای تصمیم‌گیری مبتنی بر سلیقه شخصی نیست، بلکه تصمیمی است که با اتکا به دانش تخصصی، تجربه حرفه‌ای، شواهد موجود و ویژگی‌های موقعیت اتخاذ می‌شود. این موضوع به‌ویژه در مواردی اهمیت پیدا می‌کند که استاندارد برای تمام موقعیت‌های اقتصادی پاسخ کاملاً مشخص و مکانیکی ارائه نمی‌کند.

بخش دیگری از این راهبرد، ثبت منطق و شواهد تصمیم و شفاف کردن مبنای تصمیم حرفه‌ای است. مستندسازی تصمیم موجب می‌شود مبنای انتخاب یک تفسیر یا رویه قابل بررسی و بازبینی باشد و تصمیم حرفه‌ای از حالت برداشت شخصی و غیرقابل ارزیابی فاصله بگیرد. در واقع، مستندسازی را می‌توان مکمل قضاوت حرفه‌ای دانست؛ زیرا فرد نه‌تنها باید درباره نحوه کاربرد استاندارد تصمیم بگیرد، بلکه باید بتواند مبنای تصمیم خود را نیز توضیح دهد. مشارکت‌کننده شماره (۴) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که: «اگر با بررسی متن استاندارد و مشورت با دیگران هنوز پاسخ قطعی به دست نیاید، ماهیت معامله و هدف گزارشگری را در نظر می‌گیرم و با تکیه بر دانش و تجربه حرفه‌ای، تصمیمی می‌گیرم که بتوان برای آن استدلال و شواهد ارائه کرد.»

۴. راهبردهای اطلاعاتی و فناورانه

راهبردهای اطلاعاتی و فناورانه به استفاده از فناوری‌ها و منابع اطلاعاتی نوین برای دسترسی، جست‌وجو و مقایسه اطلاعات مورد نیاز برای رفع ابهام اشاره دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که افراد حرفه‌ای برای یافتن نمونه‌ها، تفاسیر تکمیلی و اطلاعات مرتبط، علاوه بر منابع متعارف، از فناوری‌های نوین نیز استفاده می‌کنند. استفاده از فناوری این امکان را فراهم می‌کند که فرد در زمان کوتاه‌تری به مجموعه گسترده‌تری از استانداردها، تفاسیر، نمونه‌های واقعی و تجارب حرفه‌ای دسترسی پیدا کند. در نتیجه، فناوری می‌تواند محدودیت دسترسی به اطلاعات را کاهش داده و فرایند بررسی و مقایسه منابع را تسهیل کند. این موضوع به‌ویژه در شرایطی اهمیت دارد که فرد برای تصمیم‌گیری درباره یک الزام مبهم نیازمند بررسی چندین منبع یا یافتن نمونه‌ای مشابه در عمل است.

در عین حال، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فناوری در این مدل جایگزین دانش و قضاوت حرفه‌ای نیست، بلکه ابزاری پشتیبان برای راهبردهای شناختی و تصمیم‌گیری حرفه‌ای محسوب می‌شود. به بیان دیگر، ابزار فناورانه امکان دسترسی و پردازش اطلاعات را فراهم می‌کند، اما ارزیابی اعتبار منابع، تشخیص ارتباط آنها با مسئله و انتخاب تفسیر مناسب همچنان به توانایی حرفه‌ای فرد وابسته است. مشارکت‌کننده شماره (۱۵) چنین گفته است:

«برای پیدا کردن پاسخ یک مسئله مبهم، از پایگاه‌های اطلاعاتی و منابع حرفه‌ای استفاده می‌کنم و نمونه‌های مشابه را جست‌وجو می‌کنم. این ابزارها کمک می‌کنند اطلاعات بیشتری به دست بیاورم، در نهایت از هوش مصنوعی استفاده می‌کنم اما باید آن اطلاعات را با شرایط معامله و الزامات استاندارد تطبیق بدهم.»

د) شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر منابع و ظرفیت‌هایی هستند که می‌توانند شدت ابهام را کاهش دهند و نحوه مواجهه حرفه‌ای با آن را تحت تأثیر قرار دهند.

جدول ۴. دسته بندی مقوله های اصلی شرایط مداخله گر

ریز مقوله	مقوله اصلی
پشتوانه علمی	دسترسی به منابع و پشتوانه‌های دانشی و تفسیری
پشتیبانی تفسیری	
پشتوانه تجربی	
حمایت سازمانی	حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی
یادگیری سازمانی	
فرصت تحلیلی	

سرمایه انسانی	سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای
تعامل تیمی	
مشارکت حرفه‌ای	
همگرایی تفسیری	

۱) دسترسی به منابع و پشتوانه‌های دانشی و تفسیری

این مقوله به میزان دسترسی افراد حرفه‌ای به منابعی اطلاق می‌شود که امکان فهم، تفسیر، مقایسه و رفع ابهام از الزامات استانداردهای گزارشگری مالی را فراهم می‌کنند. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که دسترسی به منابع علمی معتبر، منابع و تجارب بین‌المللی، راهنماها و تفاسیر رسمی و همچنین نمونه‌های واقعی، می‌تواند به‌عنوان پشتوانه‌ای برای کاهش ابهام در مواجهه با الزامات استاندارد عمل کند. وجود چنین منابعی به استفاده‌کننده اجازه می‌دهد متن استاندارد را صرفاً به‌صورت منفرد و انتزاعی تفسیر نکند، بلکه آن را در پرتو توضیحات، نمونه‌های کاربردی، رویه‌های حرفه‌ای و دیدگاه‌های تفسیری بررسی کند. هنگامی که استفاده‌کنندگان استانداردها به منابع کافی برای تبیین مفاهیم، رفع ابهام‌های موجود و بررسی نحوه به‌کارگیری الزامات در موقعیت‌های عملی دسترسی نداشته باشند، احتمال برداشت‌های متفاوت از مفاد استاندارد افزایش می‌یابد. در مقابل، وجود پشتوانه‌های علمی و تفسیری می‌تواند به روشن‌تر شدن مفاهیم، کاهش اختلاف برداشت‌ها و ایجاد درک مشترک از الزامات گزارشگری مالی کمک کند. از این منظر، دسترسی به منابع و پشتوانه‌های دانشی و تفسیری، زمینه‌ای برای تقویت توانایی استفاده‌کنندگان در مواجهه با ابهام‌های استانداردها فراهم می‌آورد. مشارکت‌کننده شماره (۱۵) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که:

«گاهی متن استاندارد به‌تنهایی پاسخ روشنی برای مسئله‌ای که در عمل با آن مواجه می‌شویم ندارد. در چنین شرایطی، اگر منابع آموزشی، تفسیرهای معتبر یا راهنمایی تخصصی در دسترس باشد، بهتر می‌توان موضوع را بررسی کرد و به برداشت دقیق‌تری رسید.»

۲) حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی

مقوله حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی به شرایطی اشاره دارد که در آن سازمان، محیط و امکانات لازم را برای یادگیری مستمر، مطالعه استانداردها، آموزش حرفه‌ای و اختصاص زمان برای تحلیل مسائل پیچیده فراهم می‌کند. بر اساس داده‌های پژوهش حاضر، حمایت مدیریت از آموزش، وجود فرهنگ یادگیری و فراهم بودن زمان کافی برای مطالعه و تحلیل، می‌تواند ظرفیت افراد برای مواجهه با استانداردهای پیچیده و مبهم را افزایش دهد. این مقوله بر نقش حمایت مدیریت از آموزش، فرهنگ یادگیری مستمر سازمانی و تخصیص زمان کافی برای مطالعه موضوعات پیچیده تأکید دارد. در سازمان‌هایی که یادگیری مستمر مورد توجه قرار می‌گیرد و مدیران از فعالیت‌های آموزشی و تحلیلی حمایت می‌کنند، افراد فرصت بیشتری برای طرح پرسش‌ها، بررسی مسائل مبهم و استفاده از تجربه‌های دیگران خواهند داشت. همچنین، اختصاص زمان و امکانات لازم برای مطالعه استانداردها و گفت‌وگو درباره مسائل اجرایی می‌تواند از تصمیم‌گیری‌های شتاب‌زده و برداشت‌های فردی و پراکنده بکاهد. بنابراین، حمایت سازمانی و شکل‌گیری فرهنگ یادگیری، از طریق تقویت فرایند یادگیری و فراهم کردن فرصت تحلیل و تبادل دانش، می‌تواند به بهبود درک استانداردها و کاهش ابهام در کاربرد آن‌ها کمک کند. مشارکت‌کننده شماره (۱۶) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که:

«وقتی سازمان برای آموزش و بررسی استانداردهای جدید وقت می‌گذارد و مدیران هم از این کار حمایت می‌کنند، افراد فرصت پیدا می‌کنند موضوعات مبهم را با هم بررسی کنند؛ اما وقتی کارها فشرده است و زمانی برای یادگیری وجود ندارد، ممکن است هر فرد بر اساس برداشت خودش عمل کند.»

۳) سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای

این مقوله به ظرفیت‌های تخصصی و تعاملی موجود در محیط حرفه‌ای اشاره دارد که از طریق دسترسی به افراد خبره، تشکیل کمیته‌ها و جلسات فنی، تبادل نظر میان متخصصان، مشارکت افراد ذی‌صلاح در فرایند استانداردگذاری و ایجاد اجماع حرفه‌ای، امکان مواجهه جمعی با مسائل مبهم استانداردها را فراهم می‌کند.

اهمیت این مقوله از آنجا ناشی می‌شود که اجرای استانداردهای حسابداری همیشه صرفاً یک فرایند مکانیکی و مبتنی بر تطبیق متن با رویداد نیست. تعامل میان اعضای تیم‌های حرفه‌ای و مشارکت افراد دارای دانش و تجربه‌های گوناگون می‌تواند زمینه بررسی چندجانبه مسائل و شناسایی نقاط اختلاف را فراهم کند. تبادل نظر و بهره‌گیری از تجربه‌های حرفه‌ای، علاوه بر تقویت فرایند تحلیل، می‌تواند به نزدیک‌تر شدن برداشتها و شکل‌گیری فهم مشترک از الزامات استانداردها منجر شود. از این رو، سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای را می‌توان از عوامل مؤثر بر چگونگی مواجهه با ابهام‌های استانداردها و دستیابی به تفسیرهای منسجم‌تر دانست. مشارکت کننده شماره (۱۳) در این راستا گفت: «در برخورد با مواردی که استاندارد به روشنی تکلیف موضوع را مشخص نمی‌کند، تجربه افراد و گفت‌وگو با همکاران باتجربه اهمیت پیدا می‌کند. وقتی اعضای تیم موضوع را از جنبه‌های مختلف بررسی می‌کنند، احتمال اینکه به برداشت مشترک‌تری برسند بیشتر می‌شود.»

(و) شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای به شرایط خاصی اشاره دارد که در آن پدیده رخ می‌دهد و بر نحوه تعامل کنشگران با آن اثر می‌گذارد. بنابراین، در پژوهش حاضر، این شرایط نه به‌عنوان عوامل مستقیم ایجادکننده ابهام، بلکه به‌عنوان بستر محیطی اثرگذار بر ادراک استانداردها در نظر گرفته شده‌اند.

جدول ۵. دسته‌بندی مقوله‌های اصلی شرایط زمینه‌ای

ریز مقوله	مقوله اصلی
محیط اقتصادی - سیاسی	عوامل اقتصادی و سیاسی محیط ایران
محیط اقتصادی	
ضعف زیرساخت اطلاعاتی	ضعف زیرساخت سازمانی
فرهنگ سازمانی	
محدودیت اطلاعاتی	بومی‌سازی و همگرایی استانداردها
همگرایی استانداردها	
بومی‌سازی	عوامل قانونی و نهادی محیط ایران
تعارض مقرراتی	
ضعف هماهنگی نهادی	
سازگار کردن استاندارد با ساختار اسلامی	

(۱) عوامل اقتصادی و سیاسی محیط ایران

این مقوله به تأثیر تورم، بی‌ثباتی اقتصادی، ضعف بازارهای اندازه‌گیری (نبود بازار فعال برای دارایی‌ها) و مداخلات اقتصاد سیاسی بر گزارشگری مالی می‌پردازد این مقوله شرایطی مانند تورم، بی‌ثباتی اقتصادی، محدودیت بازارهای اندازه‌گیری و نبود بازارهای فعال برای برخی دارایی‌ها بین مقوله‌های زمینه‌ای پژوهش را دربرمی‌گیرد. وجود چنین شرایطی می‌تواند اندازه‌گیری و گزارشگری مالی را با دشواری‌هایی مواجه کند؛ زیرا الزامات استانداردها در محیطی اجرا می‌شوند که ممکن است از نظر اقتصادی با مفروضات و شرایط موردنظر در تدوین آن‌ها تفاوت داشته باشد. در این وضعیت، حتی اگر مفاد استاندارد از نظر محتوایی روشن باشد، محدودیت‌های محیطی می‌تواند اجرای آن را دشوار سازد و بر نحوه تفسیر و به‌کارگیری الزامات اثر بگذارد. بنابراین، در مدل پژوهش حاضر، عوامل اقتصادی و سیاسی به‌عنوان بستر محیطی در نظر گرفته می‌شوند که می‌تواند دشواری‌های ناشی از پیچیدگی و ابهام استانداردها را در مرحله اجرا تشدید کند. مشارکت کننده شماره (۱۴) در این راستا گفت:

«در شرایط تورمی و زمانی که برای بعضی دارایی‌ها بازار فعالی وجود ندارد، اجرای الزامات اندازه‌گیری همیشه ساده نیست. ممکن است استاندارد مشخص باشد، اما اطلاعات و شرایط اقتصادی لازم برای اجرای آن فراهم نباشد و همین موضوع کار حسابداری را دشوار کند.»

۲) ضعف زیرساخت و فرهنگ سازمانی

ضعف زیرساخت و فرهنگ سازمانی است که از مفاهیمی همچون اتکا به سیستم‌های سنتی و ضعف فرهنگ پاسخگویی شکل گرفته است. یافته‌های مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که حتی در مواردی که استاندارد از نظر محتوایی قابلیت فهم و اجرا دارد، ضعف زیرساخت‌های سازمانی و اطلاعاتی می‌تواند دستیابی به اطلاعات مورد نیاز، پردازش آن و اجرای صحیح الزامات را دشوار کند. بنابراین، بخشی از ابهام تجربه‌شده در محیط حرفه‌ای می‌تواند در تعامل میان الزامات استاندارد و ظرفیت‌های موجود در سازمان آشکار شود. مشارکت کننده شماره (۵) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که:

«محدودیت امکانات و اطلاعات باعث می‌شود که به منابع خوبی دسترسی نداشته باشیم.»

۳) بومی‌سازی و همگرایی استانداردها

بومی‌سازی و همگرایی استانداردها به فرایند انطباق استانداردهای بین‌المللی با شرایط و الزامات محیط داخلی و نیز میزان نزدیکی استانداردهای ایران به استانداردهای بین‌المللی اشاره دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت میان استانداردهای ایران و استانداردهای بین‌المللی، عدم انطباق کامل برخی الزامات با شرایط داخلی و تفاوت احتمالی در متن یا منطق استانداردها می‌تواند بر نحوه فهم و تفسیر آن‌ها اثر بگذارد. هنگامی که استاندارد با تعدیل یا تغییراتی متناسب با شرایط داخلی تدوین می‌شود، ممکن است استفاده‌کنندگان برای درک نسبت میان متن داخلی و مبانی استاندارد بین‌المللی با پرسش‌هایی مواجه شوند. همچنین، اگر الزامات استاندارد با برخی ویژگی‌های اقتصادی یا حرفه‌ای محیط داخلی انطباق کافی نداشته باشند، کاربرد آن‌ها در عمل می‌تواند دشوارتر شود. بنابراین، بومی‌سازی و همگرایی استانداردها در مدل پژوهش حاضر به‌عنوان یکی از شرایط زمینه‌ای مطرح است که از طریق تفاوت میان الزامات بین‌المللی و شرایط یا مقررات داخلی می‌تواند بر درک و تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی اثرگذار باشد. مشارکت کننده شماره (۱۳) در اظهارات خود به این موضوع اشاره کرد که:

«وقتی استانداردهای ایران با استانداردهای بین‌المللی تفاوت دارند، گاهی لازم است بررسی کنیم که این تفاوت از کجا ناشی شده و در عمل چه اثری بر نحوه اجرای استاندارد دارد. اگر منطق این تغییرات روشن نباشد، ممکن است برداشت‌های متفاوتی از الزام موردنظر شکل بگیرد.»

۴) عوامل قانونی و نهادی محیط ایران

عوامل قانونی و نهادی محیط ایران به مجموعه قوانین، مقررات و سازوکارهای نهادی اشاره دارد که در کنار استانداردهای حسابداری بر فرایند گزارشگری مالی اثر می‌گذارند. این مقوله تفاوت میان الزامات حسابداری و مالیاتی، اختلاف مقررات قانونی با استانداردهای حسابداری، تفاوت الزامات نهاد ناظر بازار سرمایه با استانداردها، تعدد مقررات و ضعف هماهنگی میان نهادهای مسئول را دربرمی‌گیرد. در چنین شرایطی، حسابداران و حسابرسان ممکن است هنگام مواجهه با یک موضوع واحد، با الزامات متفاوتی روبه‌رو شوند که لزوماً از منطق یکسانی پیروی نمی‌کنند. این وضعیت می‌تواند تشخیص الزام قابل اعمال و چگونگی هماهنگ‌سازی آن با سایر مقررات را دشوار سازد. همچنین، نبود مرجع نهایی و روشن برای حل اختلاف برداشت‌ها می‌تواند بر استمرار تفاوت در تفسیر و اجرای استانداردها بیفزاید. بر این اساس، عوامل قانونی و نهادی در مدل پژوهش حاضر به‌عنوان بستری در نظر گرفته می‌شوند که تعامل استانداردهای حسابداری با سایر الزامات و نهادهای اثرگذار در آن، می‌تواند بر چگونگی درک و اجرای استانداردها تأثیر بگذارد. مشارکت کننده شماره (۵) در این راستا گفت:

«گاهی الزام حسابداری با آنچه در مقررات مالیاتی یا دستورالعمل‌های نهاد ناظر آمده کاملاً یکسان نیست. در این شرایط باید مشخص کنیم هر الزام در چه حوزه‌ای کاربرد دارد.»

۵) پیامدها

پیامدها به نتایج و آثار حاصل از پدیده مورد مطالعه و کنش‌ها و تعاملات مرتبط با آن اشاره دارند. پیامدها نشان می‌دهند که تداوم یا مدیریت پدیده چه نتایجی برای افراد، سازمان‌ها و محیط پیرامون آن به همراه دارد. در پژوهش حاضر، پیامدها بیانگر نتایجی است که ابهام در استانداردهای گزارشگری مالی و نحوه مواجهه با آن در سطوح مختلف

ترابی دشتی و همکاران

تفسیری، حسابداری، حرفه‌ای، سازمانی، اقتصادی و حقوقی ایجاد می‌کند. بر اساس مقایسه مستمر داده‌های مصاحبه‌ها، این پیامدها در شش مقوله اصلی پیامد تفسیری و اجرایی، پیامد حسابداری و گزارشگری، پیامد حرفه‌ای، پیامد سازمانی، پیامد اقتصادی و پیامد حقوقی شناسایی شده‌اند.

جدول ۶. دسته بندی مقوله های اصلی پیامدها

ریز مقوله	مقوله اصلی
چندتفسیری متن استاندارد	پیامد تفسیری و اجرایی
ناهمگرایی تفسیری	
ناهمگونی اجرایی استانداردها	
خطاهای گزارشگری مالی	پیامد حسابداری و گزارشگری
فردمحوری و سوگیری حرفه‌ای	پیامد حرفه‌ای
تعارضات حرفه‌ای	
افزایش ریسک‌های حرفه‌ای	
تثبیت رویه‌های سازمانی نادرست	پیامد سازمانی
بازتولید و انتقال خطا	
افزایش هزینه‌های سازمانی حل ابهام	
بهره‌برداری فرصت‌طلبانه از ابهام	پیامد اقتصادی
دستکاری اطلاعات مالی	
کاهش مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی	
تضعیف کیفیت اطلاعات مالی	
تضعیف اعتماد اطلاعاتی	
اختلال در تصمیم‌گیری اقتصادی	
افزایش ریسک حقوقی	پیامد حقوقی

۱) پیامد تفسیری و اجرایی

پیامد تفسیری و اجرایی به نتایجی اشاره دارد که ابهام در متن استاندارد در سطح تفسیر و نحوه اجرای الزامات ایجاد می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که یکی از نخستین پیامدهای ابهام، شکل‌گیری برداشت‌های متفاوت از یک متن واحد است. امکان برداشت‌های متفاوت از یک عبارت و اختلاف دیدگاه میان حسابدار، حسابرس و ناظر نشان می‌دهد که یک الزام واحد می‌تواند در موقعیت‌های مختلف به شکل‌های متفاوت تفسیر شود. این وضعیت می‌تواند به ناهمگرایی تفسیری منجر شود. هنگامی که قضاوت شخصی در فهم استاندارد تأثیرگذار باشد، احتمال شکل‌گیری برداشت‌های متفاوت افزایش می‌یابد و این تفاوت برداشت در مرحله اجرا نیز خود را نشان می‌دهد. در نتیجه، واحدهای تجاری ممکن است برای شرایط مشابه، رویه‌های متفاوتی اتخاذ کنند و در نهایت، ناهمگونی در اجرای استاندارد شکل گیرد. مطلب زیر به نقل از مشارکت کننده شماره (۱۶) می‌باشد:

«احتمال تفاوت در تفسیرها؛ حتی با مشورت و مطالعه، در برخی استانداردها همچنان اختلاف نظر بین حسابدار و حسابرس یا بقیه باقی می‌ماند.»

۲) پیامد حسابداری و گزارشگری

پیامد حسابداری و گزارشگری به آثار ابهام استانداردها بر فرایند ثبت، اندازه‌گیری و انعکاس اطلاعات مالی اشاره دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تفاوت برداشت و اجرای استاندارد می‌تواند در سطح عملیات حسابداری به ایجاد خطاهای حسابداری منجر شود. انعکاس نادرست مبالغ در حساب‌ها، نمونه‌ای از این پیامد است که نشان می‌دهد ابهام تفسیری می‌تواند از سطح برداشت ذهنی به سطح ثبت و اندازه‌گیری اطلاعات منتقل شود. تداوم این وضعیت در فرایند گزارشگری می‌تواند موجب انعکاس اطلاعات نادرست در صورت‌های مالی و کاهش صحت اطلاعات گزارش شده شود. به بیان دیگر، هنگامی که افراد حرفه‌ای در تشخیص نحوه اعمال یک الزام با ابهام مواجه باشند و برداشت‌های متفاوتی شکل گیرد، احتمال انتقال این تفاوت به ارقام و اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.

بنابراین، پیامد ابهام در این سطح صرفاً به دشواری کار حسابدار محدود نیست، بلکه می‌تواند کیفیت خروجی نهایی نظام گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد. این یافته با ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی و نقش قضاوت حرفه‌ای سازگار است؛ زیرا نحوه تفسیر و اعمال الزامات حسابداری می‌تواند بر اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات مالی اثرگذار باشد. از این رو، خطاهای حسابداری و گزارشگری یکی از پیامدهای مستقیم انتقال ابهام استاندارد به فرایند عملی گزارشگری محسوب می‌شود. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۴) اظهار نمود:

«ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی می‌تواند بر ارقام منعکس شده در صورت‌های مالی اثر بگذارد و زمینه جابه‌جایی سود بین دوره‌های مالی را فراهم کند؛ به گونه‌ای که نحوه تفسیر و اجرای استانداردها، زمان شناسایی سود و در نتیجه، تصویر ارائه شده از عملکرد مالی واحد تجاری را تحت تأثیر قرار دهد.»

۳) پیامد حرفه‌ای

پیامد حرفه‌ای بیانگر آثاری است که ابهام استاندارد بر رفتار، روابط و مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابداران، حساب‌رسان و سایر کنشگران حرفه‌ای ایجاد می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هنگامی که استاندارد امکان برداشت‌های مختلف را فراهم می‌کند، احتمال غلبه برداشت شخصی و سوگیری حرفه‌ای افزایش می‌یابد. ورود تمایلات شخصی به انتخاب رویه می‌تواند موجب شود تصمیم حرفه‌ای بیش از آنکه بر مبنای یک تفسیر همگرا باشد، تحت تأثیر ویژگی‌ها و ترجیحات فردی قرار گیرد. یکی دیگر از پیامدهای شناسایی شده، افزایش تعارضات حرفه‌ای است. اختلاف میان حسابدار، مدیریت، حسابرس و ناظر درباره نحوه اجرای یک الزام می‌تواند دستیابی به توافق حرفه‌ای را دشوار کند. در چنین شرایطی، ابهام استاندارد می‌تواند به جای ایجاد یک چارچوب مشترک برای تصمیم‌گیری، به افزایش اختلاف دیدگاه میان اعضای حرفه منجر شود. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۱۲) اظهار نمود:

«وقتی استاندارد ابهام داشته باشد، ممکن است من و حسابرس یا حتی دو حسابدار از یک متن برداشت‌های متفاوتی داشته باشیم. در چنین شرایطی، تصمیم‌گیری خیلی به دانش و تجربه شخصی افراد وابسته می‌شود و اگر مبنای تصمیم‌ها به درستی مستند نشود، اختلاف‌نظرهای حرفه‌ای هم بیشتر می‌شود.»

۴) پیامد سازمانی

پیامد سازمانی به آثار ابهام استاندارد بر رویه‌ها، منابع و فرایندهای درون سازمان اشاره دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در صورت حل نشدن ابهام یا انتخاب رویه نادرست، ممکن است یک روش اشتباه به تدریج در سازمان تثبیت شود. در این شرایط، تثبیت رویه‌های سازمانی نادرست موجب می‌شود رویه‌ای که در ابتدا ممکن است ناشی از یک برداشت اشتباه بوده باشد، به الگوی معمول عمل در سازمان تبدیل شود. این فرایند می‌تواند از طریق بازتولید و انتقال خطا تقویت شود. انتقال رویه اشتباه از کارکنان با تجربه به افراد جدید، موجب می‌شود خطا صرفاً در یک مقطع زمانی باقی نماند و در طول زمان بازتولید شود. در نتیجه، دانش و تجربه سازمانی ممکن است به جای اصلاح برداشت نادرست، آن را تثبیت و به نسل‌های بعدی کارکنان منتقل کند.

از سوی دیگر، مواجهه با ابهام هزینه‌هایی را نیز به سازمان تحمیل می‌کند. جست‌وجوی منابع، مشورت با متخصصان، بررسی تفاسیر و صرف زمان برای دستیابی به یک تصمیم قابل اتکا، همگی نیازمند مصرف منابع سازمانی است. بنابراین، افزایش هزینه‌های سازمانی حل ابهام یکی دیگر از پیامدهای این پدیده محسوب می‌شود. در مجموع، پیامد سازمانی نشان می‌دهد که ابهام استاندارد می‌تواند هم بر رفتار و رویه‌های سازمانی و هم بر منابع مصرف شده برای مدیریت آن اثرگذار باشد. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۴) اظهار نمود:

«.....ممکن است به منابع متعدد مراجعه کنند و از افراد مختلف نظر بخواهند؛ این کار برای روشن شدن موضوع انجام می‌شود، می‌تواند سرعت انجام کار را کاهش دهد.»

۵) پیامد اقتصادی

پیامد اقتصادی به آثاری اشاره دارد که ابهام استاندارد از طریق تأثیرگذاری بر اطلاعات مالی، رفتار گزارشگری و تصمیم‌گیری اقتصادی ایجاد می‌کند. یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش در این زمینه، امکان بهره‌برداری فرصت طلبانه از ابهام است. هنگامی که فضای تفسیری یک الزام گسترده باشد، ممکن است برخی افراد یا واحدهای تجاری از این فضا برای مدیریت سود یا تأمین منافع فردی و سازمانی استفاده کنند. این وضعیت می‌تواند به دستکاری اطلاعات مالی منجر شود؛ به گونه‌ای که انعطاف موجود در تفسیر یا اندازه‌گیری

برای اثرگذاری بر ارقام گزارش شده مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین، ابهام استاندارد در صورت نبود سازوکارهای کنترلی مناسب می‌تواند از یک مسئله تفسیری به ابزاری برای رفتار فرصت‌طلبانه تبدیل شود. پیامد دیگر در این سطح، کاهش مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی است. هنگامی که شرکت‌ها برای رویدادهای مشابه از تفسیرها یا رویه‌های متفاوت استفاده کنند، مقایسه عملکرد و وضعیت مالی آنها دشوارتر می‌شود. کاهش وضوح اطلاعات و دشوار شدن ارزیابی و تفسیر اطلاعات مالی نیز می‌تواند به تضعیف کیفیت اطلاعات منجر شود. در نهایت، تضعیف کیفیت اطلاعات می‌تواند اعتماد اطلاعاتی را کاهش داده و کارایی تصمیم‌گیری اقتصادی را تحت تأثیر قرار دهد. سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان زمانی می‌توانند تصمیم‌های اقتصادی مناسبی اتخاذ کنند که اطلاعات مالی از قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه کافی برخوردار باشد. بنابراین، پیامد اقتصادی در مدل حاضر زنجیره‌ای از بهره‌برداری فرصت‌طلبانه از ابهام، دستکاری اطلاعات، کاهش مقایسه‌پذیری و کیفیت اطلاعات، تضعیف اعتماد و در نهایت اختلال در تصمیم‌گیری اقتصادی را دربرمی‌گیرد. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۱) اظهار نمود:

«اگر هر شرکت یا حسابدار یک برداشت متفاوت از استاندارد داشته باشد، اطلاعاتی که در صورت‌های مالی ارائه می‌شود ممکن است همسان و قابل مقایسه نباشد. این موضوع می‌تواند ارزیابی عملکرد شرکت‌ها را برای سرمایه‌گذار دشوار کند و باعث شود استفاده‌کنندگان نتوانند با اطمینان کافی بر اساس اطلاعات مالی تصمیم بگیرند.»

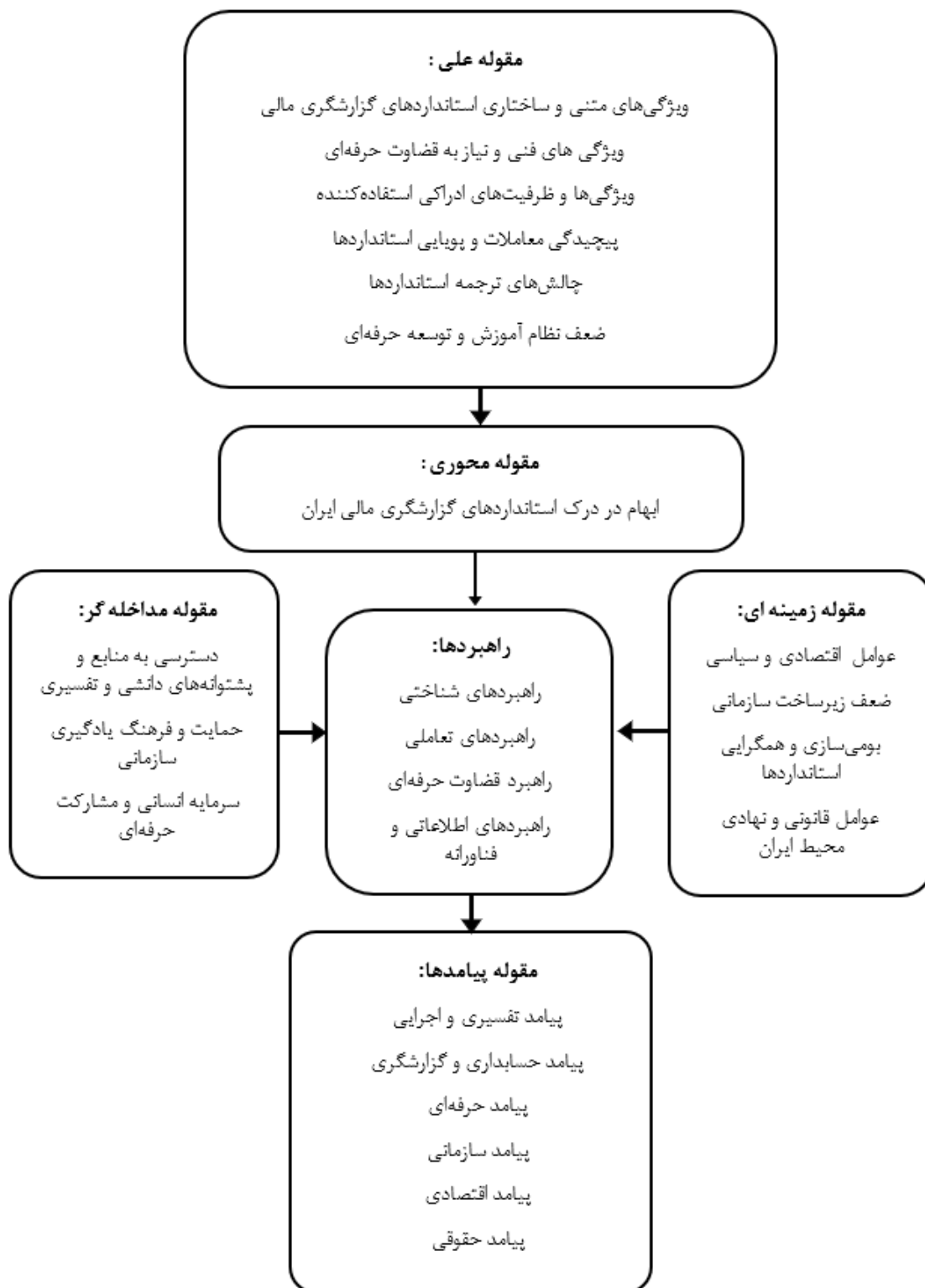
۶) پیامد حقوقی

پیامد حقوقی به آثار ابهام استاندارد بر مسئولیت‌ها و ریسک‌های قانونی ناشی از تصمیم‌ها و گزارشگری مالی اشاره دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هنگامی که یک الزام استاندارد دارای برداشت‌های متعدد باشد و رویه انتخاب‌شده بعداً نادرست یا غیرقابل دفاع تشخیص داده شود، احتمال افزایش مسئولیت حرفه‌ای و حقوقی افراد و سازمان‌ها وجود دارد.

در چنین شرایطی، تفاوت میان تفسیر حرفه‌ای و انتظار نهادهای نظارتی یا مراجع قانونی می‌تواند زمینه‌ساز افزایش ریسک حقوقی شود. افزایش احتمال دعاوی، پاسخگویی نسبت به تصمیم‌های حرفه‌ای و پیامدهای قانونی ناشی از تفسیر نادرست، از جمله نتایجی است که در داده‌های پژوهش شناسایی شده است. بنابراین، ابهام استاندارد می‌تواند یک زنجیره پیامدی ایجاد کند که از ابهام در تفسیر و تصمیم حرفه‌ای آغاز شده و در صورت اختلاف بر سر درستی تصمیم، به افزایش مسئولیت و ریسک حقوقی منتهی شود. اهمیت این پیامد از آن جهت است که مسئولیت حرفه‌ای افراد در محیط گزارشگری مالی صرفاً به اتخاذ یک تصمیم محدود نمی‌شود، بلکه قابلیت دفاع از مبنای تصمیم نیز اهمیت دارد. در این رابطه مشارکت کننده شماره (۴) اظهار نمود:

«گاهی ممکن است من بر اساس برداشتی که از استاندارد دارم، یک تصمیم حسابداری بگیرم، اما بعداً حسابرس یا نهاد ناظر برداشت متفاوتی از همون الزام داشته باشه. در این وضعیت، اگر تصمیم من مستند و قابل دفاع نباشد، ممکن است با ایرادهای نظارتی یا حتی مسئولیت‌های حقوقی مواجه بشوم.»

کنار هم قراردادن مقوله‌ها در الگوی پارادایمی است که در نتیجه آن، مدل مفهومی پژوهش شناسایی می‌گردد. طراحی الگوی پارادایمی تحقیق بر اساس ساختار کلی الگوی پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) می‌باشد. الگوی جامع پژوهش در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. الگوی جامع پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران انجام شد و یافته‌ها نشان داد که ابهام در درک این استانداردها پدیده‌ای چندبعدی و تعاملی است که نمی‌توان آن را صرفاً به دشواری متن استاندارد یا ضعف دانش استفاده‌کنندگان نسبت داد. بر اساس تحلیل داده‌ها، «ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران» به‌عنوان مقوله محوری شناسایی شد و شش دسته شرایط علی شامل ویژگی‌های متنی و ساختاری استانداردها، ویژگی‌های فنی و نیاز به قضاوت حرفه‌ای، ویژگی‌ها و ظرفیت‌های ادراکی استفاده‌کننده، پیچیدگی معاملات و پویایی استانداردها، چالش‌های ترجمه و ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای در شکل‌گیری آن نقش داشتند. علاوه بر این، عوامل اقتصادی و سیاسی، ضعف زیرساخت سازمانی، بومی‌سازی و همگرایی استانداردها و عوامل قانونی و نهادی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای و دسترسی به منابع و پشتوانه‌های دانشی و تفسیری، حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی و سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای به‌عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شدند. در مواجهه با این پدیده نیز افراد حرفه‌ای از راهبردهای شناختی، تعاملی، قضاوت حرفه‌ای و اطلاعاتی و فناورانه استفاده می‌کنند. این ساختار نشان می‌دهد که ابهام نه یک ویژگی ثابت در متن، بلکه حاصل تعامل میان متن استاندارد، ویژگی‌های استفاده‌کننده، ماهیت معامله و محیط نهادی اجرای استاندارد است.

نخستین یافته مهم پژوهش به نقش ویژگی‌های متنی و ساختاری استانداردهای گزارشگری مالی در شکل‌گیری ابهام مربوط بود. پیچیدگی زبانی و واژگانی، جمله‌بندی‌های دشوار، ارجاعات متعدد میان استانداردها و پراکندگی الزامات می‌تواند سبب شود افراد برای دستیابی به معنای دقیق یک الزام ناچار به مطالعه مکرر و تطبیق چندین بخش از استاندارد باشند. این یافته با دیدگاه Avi همسو است که تأکید می‌کند قابل‌فهم بودن گزارشگری مالی تنها از طریق ارجاع به استانداردهای حسابداری حاصل نمی‌شود و استفاده‌کننده برای درک صحیح اطلاعات به توضیحات جامع، روشن و منسجم نیاز دارد (Avi, 2023). همچنین، این نتیجه با نقش بنیادی استانداردسازی در ایجاد زبان مشترک گزارشگری ارتباط دارد؛ زیرا اگرچه استانداردها با هدف ایجاد انسجام در گزارشگری تدوین می‌شوند، پیچیدگی در نحوه نگارش آنها می‌تواند همین هدف را تضعیف کند (Lotfi, 2023). از این منظر، افزایش شفافیت متن، تعریف دقیق اصطلاحات، استفاده از مثال‌های اجرایی و کاهش ارجاعات پیچیده می‌تواند یکی از سازوکارهای کاهش ابهام باشد.

دومین یافته نشان داد ویژگی‌های فنی استانداردها و ضرورت استفاده از قضاوت حرفه‌ای از عوامل اساسی شکل‌گیری ابهام هستند. بسیاری از موضوعات گزارشگری مالی، از جمله شناخت درآمد، اندازه‌گیری، ارزش‌گذاری و برآوردهای حسابداری، ماهیت کاملاً مکانیکی ندارند و استفاده‌کننده باید شرایط خاص معامله را با اصول استاندارد تطبیق دهد. یافته مذکور با مطالعه Szyszka درباره مدل‌های شناخت درآمد همسو است؛ زیرا وی نشان داد اجرای استانداردهای مرتبط با شناخت درآمد، به‌ویژه IFRS 15، مستلزم تحلیل تعهدات عملکردی، زمان انتقال کنترل و سایر ابعاد قراردادی است و در نتیجه، ظرفیت قضاوت حرفه‌ای نقش مهمی در اجرای آن دارد (Szyszka, 2024). همچنین، Kiaei نشان داد تعامل الزامات مربوط به درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان با استانداردهای مالیاتی می‌تواند مسائل تفسیری بیشتری ایجاد کند (Kiaei, 2025). در نتیجه، وجود قضاوت حرفه‌ای ذاتاً نامطلوب نیست، بلکه مشکل زمانی ایجاد می‌شود که معیارهای لازم برای هدایت قضاوت، منابع تفسیری معتبر و شواهد کافی در اختیار افراد قرار نداشته باشد.

یافته دیگر پژوهش بر نقش ویژگی‌ها و ظرفیت‌های ادراکی استفاده‌کنندگان تأکید داشت. سطح دانش، تخصص، تجربه عملی، توانایی تحلیل و انگیزه فرد برای پیگیری موضوعات پیچیده می‌تواند تعیین کند که یک الزام برای او روشن یا مبهم تلقی شود. این یافته نشان می‌دهد یک متن واحد ممکن است برای فردی باتجربه قابل‌فهم و برای استفاده‌کننده‌ای با تجربه محدود مبهم باشد. این نتیجه با یافته‌های Fadhilah و همکاران همخوان است که بر نقش منابع انسانی، دانش و شایستگی حرفه‌ای در کیفیت گزارشگری مالی تأکید کردند (Fadhilah et al., 2023). همچنین، Rosli و همکاران در بررسی اجرای استاندارد گزارشگری واحدهای خصوصی نشان دادند که اثر استانداردهای گزارشگری بر کیفیت اطلاعات به ظرفیت واحد اقتصادی و توانایی اجرای الزامات وابسته است (Rosli et al., 2022). بنابراین، ابهام را نمی‌توان مستقل از سرمایه انسانی تحلیل کرد و ارتقای دانش حرفه‌ای و تجربه کاربردی می‌تواند یکی از مهم‌ترین عوامل کاهش برداشت‌های متفاوت از استانداردها باشد.

پیچیدگی معاملات و پویایی استانداردها نیز به‌عنوان یکی دیگر از شرایط علی شناسایی شد. رشد معاملات نوین، قراردادهای ترکیبی و تغییر پیوسته محیط اقتصادی سبب می‌شود استانداردها همواره با موقعیت‌هایی مواجه شوند که امکان تدوین قواعد تفصیلی برای همه آنها وجود ندارد. از طرف دیگر، اصلاح مکرر استانداردها مستلزم به‌روزرسانی مستمر دانش حرفه‌ای است. این یافته با نتایج Kabwe هم‌راستا است که نشان داد انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند کیفیت گزارشگری را بهبود دهد،

اما این اثر به نحوه اجرای واقعی استانداردها در بستر کشورهای درحال توسعه وابسته است (Kabwe, 2023). همچنین، شواهد Hekmat و همکاران درباره میزان رعایت الزامات IFRS در صندوق‌های سرمایه‌گذاری ایران نشان می‌دهد میان الزامات رسمی استانداردها و سطح تحقق عملی آنها می‌تواند فاصله وجود داشته باشد (Hekmat et al., 2026). بنابراین، تغییر مستمر استانداردها در صورتی که با آموزش، تفسیر رسمی و دسترسی مناسب به منابع همراه نشود، می‌تواند به جای کاهش ابهام، بر پیچیدگی ادراکی بیفزاید. یکی دیگر از یافته‌های اساسی، نقش چالش‌های ترجمه در شکل‌گیری ابهام بود. استانداردهای بین‌المللی دارای اصطلاحات تخصصی هستند و انتقال دقیق آنها به زبان فارسی نیازمند حفظ هم‌زمان معنای فنی، ساختار مفهومی و قابلیت فهم متن است. انتخاب معادل‌های متفاوت یا ترجمه بیش از حد تحت‌اللفظی می‌تواند موجب فاصله میان مفهوم موردنظر استاندارد و برداشت استفاده‌کننده شود. این موضوع به‌ویژه در محیط‌هایی اهمیت بیشتری دارد که استانداردهای بین‌المللی با الزامات بومی و اسلامی نیز در تعامل هستند. Khodapanah Ajirloo تفاوت میان استانداردهای حسابداری اسلامی و IFRS و ضرورت یافتن راهکارهای مناسب برای همگرایی را مورد تأکید قرار داده است (Khodapanah Ajirloo, 2024). همچنین، Maleki Eskoi و Salarinejad نشان دادند که همگرایی گزارشگری مالی اسلامی با استانداردهای بین‌المللی با ملاحظات مفهومی و نهادی همراه است (Maleki Eskoi & Salarinejad, 2025). بنابراین، ترجمه و بومی‌سازی استانداردها صرفاً یک فرایند زبانی نیست، بلکه فرآیندی مفهومی و نهادی است و هرگونه ضعف در آن می‌تواند به ایجاد یا تشدید ابهام منجر شود.

یافته‌های پژوهش همچنین ضعف نظام آموزش و توسعه حرفه‌ای را به‌عنوان یکی از عوامل علی نشان داد. فاصله میان آموزش دانشگاهی و مسائل واقعی محیط حرفه‌ای، غلبه آموزش نظری و نبود برنامه‌های منظم و به‌هنگام برای آموزش استانداردهای جدید سبب می‌شود حسابداران و حسابرسان در مواجهه با موقعیت‌های پیچیده از آمادگی کافی برخوردار نباشند. این یافته بار دیگر با مطالعه Fadhilah و همکاران همسو است که نقش منابع انسانی شایسته را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی برجسته می‌کند (Fadhilah et al., 2023). همچنین، تأکید Avi بر ضرورت توضیح جامع مفاهیم گزارشگری نشان می‌دهد که آموزش صرفاً نباید به انتقال متن استاندارد محدود شود، بلکه لازم است منطق، مبانی و نحوه کاربرد الزامات نیز آموزش داده شود (Avi, 2023). به این ترتیب، آموزش حرفه‌ای اثربخش باید از رویکرد حفظ و بازخوانی استانداردها عبور کند و بر حل مسئله، تحلیل مورد، قضاوت حرفه‌ای و کاربرد استانداردها در معاملات واقعی تمرکز داشته باشد.

در بخش شرایط زمینه‌ای، یافته‌ها نشان داد عوامل اقتصادی و سیاسی محیط ایران، ضعف زیرساخت سازمانی، بومی‌سازی و همگرایی استانداردها و عوامل قانونی و نهادی می‌توانند بر نحوه ظهور و شدت ابهام اثرگذار باشند. این یافته اهمیت بستر اجرا را در تحلیل استانداردهای گزارشگری نشان می‌دهد. برای نمونه، در شرایط تورمی، نبود بازار فعال برای برخی دارایی‌ها یا محدودیت دسترسی به داده‌های معتبر، اجرای الزاماتی مانند ارزش‌گذاری یا اندازه‌گیری می‌تواند حتی در صورت وضوح نسبی متن استاندارد دشوار باشد. از سوی دیگر، وجود مقررات مالیاتی، قانونی و نظارتی متفاوت می‌تواند استفاده‌کننده را در برابر الزامات متعدد قرار دهد. یافته Tang و همکاران مبنی بر تأثیر استانداردسازی اجرای قوانین مالیاتی بر کیفیت گزارشگری مالی نشان می‌دهد محیط مقرراتی می‌تواند کیفیت اجرای گزارشگری را به‌طور معناداری تحت تأثیر قرار دهد (Tang et al., 2022). مطالعه Kiaei نیز وجود تعامل و تفاوت میان الزامات استاندارد شناخت درآمد و استاندارد مالیات را برجسته کرده است (Kiaei, 2025). بنابراین، هرچه هماهنگی میان نهادهای تدوین‌کننده استاندارد، سازمان امور مالیاتی، نهادهای ناظر و سایر تنظیم‌گران بیشتر باشد، احتمال تعارض تفسیری و سردرگمی حرفه‌ای کاهش خواهد یافت.

یافته مربوط به بومی‌سازی و همگرایی استانداردها نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. استفاده مستقیم یا تعدیل‌شده از استانداردهای بین‌المللی در محیط ایران مستلزم سازگاری با ویژگی‌های قانونی، اقتصادی و اسلامی کشور است. یافته‌های Maleki Eskoi و Salarinejad درباره امکان همگرایی گزارشگری مالی اسلامی با IFRS نشان می‌دهد همگرایی، فرآیندی چندبعدی است و بدون توجه به اقتضائات محیطی نمی‌توان انتظار اجرای یکسان استانداردها را داشت (Maleki Eskoi & Salarinejad, 2025). همچنین، پژوهش Khodapanah Ajirloo بر چالش‌های تطبیق استانداردهای اسلامی و بین‌المللی تأکید دارد (Khodapanah Ajirloo, 2024). این شواهد از یافته حاضر حمایت می‌کنند که ابهام در ایران گاه در نقطه اتصال میان یک مفهوم بین‌المللی و الزامات بومی شکل می‌گیرد و نه صرفاً در ساختار داخلی یک استاندارد.

نتایج مربوط به شرایط مداخله‌گر نشان داد دسترسی به منابع و پشتوانه‌های دانشی و تفسیری، حمایت و فرهنگ یادگیری سازمانی و سرمایه انسانی و مشارکت حرفه‌ای می‌توانند شدت ابهام و شیوه مواجهه با آن را تعدیل کنند. وجود راهنماهای معتبر، تفاسیر رسمی، نمونه‌های کاربردی، امکان مشورت با خبرگان و تشکیل جلسات تخصصی سبب

می‌شود برداشت فردی از استاندارد به برداشت جمعی و قابل دفاع نزدیک‌تر شود. این یافته با تأکید Joshi بر نقش استانداردهای گزارشگری در افزایش شفافیت و پاسخگویی ارتباط دارد؛ زیرا تحقق شفافیت تنها زمانی امکان‌پذیر است که استاندارد به‌صورت نسبتاً همگن تفسیر و اجرا شود (Joshi & India, 2023). همچنین، نتایج Kabwe درباره ارتباط رعایت استانداردها با کیفیت گزارشگری نشان می‌دهد فراهم کردن ظرفیت اجرایی و دانشی لازم، شرط مهم تحقق آثار مثبت استانداردهاست (Kabwe, 2023). بنابراین، نقش نهادهای حرفه‌ای تنها به تدوین استاندارد محدود نیست و ارائه تفاسیر، راهنماها و آموزش‌های کاربردی نیز باید بخشی از نظام استانداردگذاری محسوب شود.

در زمینه راهبردها، پژوهش نشان داد افراد حرفه‌ای برای مدیریت ابهام از چهار دسته راهبرد شناختی، تعاملی، قضاوت حرفه‌ای و اطلاعاتی و فناوریانه استفاده می‌کنند. راهبردهای شناختی شامل مطالعه دقیق، بررسی بندهای مرتبط و تطبیق منابع است؛ راهبردهای تعاملی بر مشورت، تبادل نظر و اجماع حرفه‌ای تأکید دارند؛ قضاوت حرفه‌ای مستلزم تحلیل شرایط خاص رویداد و مستندسازی مبنای تصمیم است؛ و راهبردهای اطلاعاتی و فناوریانه از پایگاه‌های اطلاعاتی و فناوری‌های جدید برای بازیابی و مقایسه منابع استفاده می‌کنند. این نتیجه نشان می‌دهد مقابله مؤثر با ابهام مستلزم ترکیب دانش فردی و دانش جمعی است. ابزارهای فناوری می‌توانند دسترسی به اطلاعات را تسریع کنند، اما نمی‌توانند جایگزین قضاوت حرفه‌ای شوند. به‌ویژه در استانداردهایی که ماهیت اصول‌محور دارند، تصمیم‌نهایی باید بر تحلیل اقتصادی معامله و شواهد معتبر استوار باشد. یافته‌های Szyska درباره پیچیدگی اجرای مدل شناخت درآمد نیز این ضرورت را تأیید می‌کند (Szyska, 2024).

از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش، پیامدهای چندسطحی ابهام بود. در سطح تفسیری و اجرایی، ابهام می‌تواند به چندتفسیری متن، ناهمگرایی تفسیری و ناهمگونی اجرای استانداردها منجر شود. در سطح حسابداری و گزارشگری، خطاهای گزارشگری مالی از پیامدهای آن است. در سطح حرفه‌ای نیز فردمحوری و سوگیری حرفه‌ای، تعارضات حرفه‌ای و افزایش ریسک‌های حرفه‌ای مطرح شدند و در سطح سازمانی، تثبیت رویه‌های نادرست، بازتولید و انتقال خطا و افزایش هزینه‌های حل ابهام مشاهده شد. در سطح اقتصادی نیز امکان بهره‌برداری فرصت‌طلبانه از ابهام، دستکاری اطلاعات، کاهش مقایسه‌پذیری، تضعیف کیفیت اطلاعات، کاهش اعتماد اطلاعاتی و اختلال در تصمیم‌گیری اقتصادی مطرح شد و در نهایت، افزایش ریسک حقوقی به‌عنوان پیامد حقوقی شناسایی گردید. این یافته‌ها با ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی همخوانی زیادی دارد. Salman نشان داد اجرای IFRS 15 و شیوه‌های حسابداری مرتبط می‌تواند با عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه‌کاری حسابداری ارتباط داشته باشد (Salman, 2022). همچنین، Kabwe انطباق بیشتر با IFRS را با کیفیت بهتر گزارشگری مرتبط دانست (Kabwe, 2023) و Rosli و همکاران نیز رابطه میان پذیرش استانداردها و کیفیت گزارشگری را مورد توجه قرار دادند (Rosli et al., 2022). از این رو، برداشت‌های متفاوت از استاندارد می‌توانند مکانیسمی باشند که از طریق آن کیفیت، قابلیت مقایسه و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

پیامدهای اقتصادی یافته‌شده در پژوهش همچنین با هدف بنیادی استانداردهای گزارشگری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت تصمیم‌گیری اقتصادی ارتباط دارد. هرگاه استاندارد واحد به‌صورت متفاوت اجرا شود، دو شرکت با معاملات اقتصادی مشابه ممکن است نتایج متفاوتی گزارش کنند و در نتیجه قابلیت مقایسه کاهش یابد. این امر می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذار را تضعیف و هزینه تحلیل اطلاعات را افزایش دهد. Onaiza و Radhi اهمیت پذیرش IAS و IFRS را در ارتباط با سرمایه‌گذاری خارجی مورد توجه قرار داده‌اند و از این منظر می‌توان استنباط کرد که قابلیت اتکا و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی برای جذب و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اهمیت اساسی دارد (Onaiza & Radhi, 2022). همچنین، Joshi نقش استانداردهای مالی را در ارتقای شفافیت و پاسخگویی تأیید کرده است (Joshi & India, 2023). بنابراین، ابهام در اجرای استانداردها تنها مسئله‌ای فنی در سطح حسابداری نیست، بلکه می‌تواند به پیامدهای گسترده‌تر در اعتماد اطلاعاتی و کارایی تصمیم‌های اقتصادی منجر شود.

نتایج پژوهش از منظر توسعه دامنه گزارشگری نیز قابل تفسیر است. محیط گزارشگری امروز به گزارش‌های مالی سنتی محدود نیست و حوزه‌هایی مانند گزارشگری زیست‌محیطی و پایداری نیز اهمیت یافته‌اند؛ در نتیجه، تعداد و پیچیدگی الزامات مورد تفسیر افزایش یافته است. Nooreddin و Poorzamani بر بررسی افشای اطلاعات زیست‌محیطی در گزارشگری مالی، اهمیت توسعه دامنه اطلاعات مورد انتظار استفاده‌کنندگان را نشان داده‌اند (Nooreddin & Poorzamani, 2022). همچنین، Mahmoudi و همکاران در تدوین مدل گزارشگری پایداری با استفاده از نظریه داده‌بنیاد نشان داده‌اند که گزارشگری پایداری خود پدیده‌ای متأثر از مجموعه‌ای از عوامل سازمانی

و محیطی است (Mahmoudi et al., 2023). این شواهد با یافته حاضر هماهنگ است که نشان می‌دهد هرچه حوزه گزارشگری پیچیده‌تر و چندبعدی‌تر شود، نیاز به تفسیر، آموزش، منابع دانشی و اجماع حرفه‌ای نیز افزایش خواهد یافت.

در مجموع، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران محصول یک زنجیره تعاملی است. ویژگی‌های متن، ماهیت فنی استانداردها، ظرفیت شناختی کاربران، پیچیدگی معاملات، ترجمه و ضعف آموزش زمینه اولیه ابهام را ایجاد می‌کنند؛ سپس شرایط اقتصادی، سازمانی، قانونی و نهادی می‌توانند این ابهام را تشدید یا تعدیل کنند و کیفیت منابع دانشی، فرهنگ یادگیری و سرمایه انسانی بر توانایی افراد در مدیریت آن اثر می‌گذارند. نتیجه نهایی این فرایند به نوع راهبرد مورد استفاده بستگی دارد. اگر راهبردهای شناختی، تعاملی، قضاوت حرفه‌ای و فناوری به صورت نظام‌مند و همراه با مستندسازی به کار گرفته شوند، امکان دستیابی به تفسیرهای منسجم‌تر افزایش می‌یابد؛ در غیر این صورت، ابهام می‌تواند در قالب ناهمگونی اجرا، خطای گزارشگری، تعارض حرفه‌ای، کاهش کیفیت اطلاعات، دستکاری و افزایش ریسک حقوقی بازتولید شود. در نتیجه، الگوی حاصل از پژوهش حاضر، ابهام را از یک مشکل صرفاً زبانی به مسئله‌ای چندسطحی در نظام گزارشگری مالی ارتقا می‌دهد و نشان می‌دهد مدیریت آن نیازمند مداخله هم‌زمان در سطح استانداردگذاری، آموزش، سازمان، حرفه و محیط نهادی است.

این پژوهش با وجود ارائه تصویری نسبتاً جامع از ابهام در درک استانداردهای گزارشگری مالی ایران، دارای محدودیت‌هایی است که باید در تفسیر یافته‌ها مورد توجه قرار گیرد. نخست، ماهیت کیفی پژوهش و اتکای آن بر دیدگاه ۱۷ نفر از خبرگان حسابداری و حسابرسی موجب می‌شود یافته‌ها بیش از آنکه قابلیت تعمیم آماری داشته باشند، دارای قابلیت تعمیم نظری و تحلیلی باشند. دوم، داده‌ها بر مبنای ادراک، تجربه و روایت مشارکت‌کنندگان جمع‌آوری شده‌اند و بنابراین ممکن است تحت تأثیر تجربه حرفه‌ای، حوزه تخصصی و برداشت شخصی آنان قرار گرفته باشند. سوم، پژوهش در بستر نهادی، اقتصادی و قانونی ایران انجام شده است و برخی مقوله‌های شناسایی شده، به‌ویژه عوامل مرتبط با مقررات، شرایط اقتصادی، ترجمه و بومی‌سازی استانداردها، ممکن است در سایر کشورها به شکل متفاوتی بروز کنند. همچنین، به دلیل ماهیت پویای استانداردهای گزارشگری مالی، تغییرات آینده در مقررات، فناوری‌ها و شیوه‌های حرفه‌ای ممکن است برخی ابعاد مدل را دستخوش تغییر کند.

پیشنهاد می‌شود در مطالعات آینده، مدل مفهومی حاصل از این پژوهش با استفاده از روش‌های کمی و طراحی ابزار سنجش معتبر مورد آزمون قرار گیرد تا شدت اثر هر یک از شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر بر ابهام در درک استانداردها مشخص شود. پژوهشگران می‌توانند با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، روابط میان ابهام، قضاوت حرفه‌ای، کیفیت گزارشگری و پیامدهای سازمانی و اقتصادی را بررسی کنند. همچنین، انجام مطالعات مقایسه‌ای میان حسابداران، حسابرسان، اعضای هیئت علمی، مدیران مالی و ناظران می‌تواند تفاوت‌های بین‌گروهی در درک ابهام را روشن سازد. بررسی ابهام در استانداردهای خاص، مانند درآمد، ابزارهای مالی، ارزش منصفانه یا اجاره‌ها نیز می‌تواند یافته‌های دقیق‌تری ارائه کند. انجام پژوهش‌های تطبیقی میان ایران و سایر کشورها، مطالعه اثر تجربه و آموزش حرفه‌ای بر میزان ابهام ادراک‌شده و بررسی نقش فناوری‌های هوش مصنوعی در تفسیر استانداردها از دیگر مسیرهای ارزشمند برای توسعه این حوزه پژوهشی است.

پیشنهاد می‌شود نهادهای استانداردگذار در فرایند تدوین و بازنگری استانداردها، علاوه بر دقت فنی، خوانایی و قابلیت فهم متن را به صورت نظام‌مند ارزیابی کنند و برای الزامات پیچیده، مثال‌های کاربردی، نمودارهای تصمیم، راهنماهای اجرایی و تفاسیر رسمی ارائه دهند. لازم است فرآیند ترجمه استانداردها با مشارکت هم‌زمان متخصصان زبان و حسابداری انجام شود و واژگان تخصصی به صورت هماهنگ و ثابت مورد استفاده قرار گیرند. دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای نیز بهتر است آموزش استانداردها را از رویکرد نظری و حفظ‌محور به آموزش مبتنی بر مسئله، مطالعه موردی و قضاوت حرفه‌ای سوق دهند. سازمان‌ها باید فرصت کافی برای آموزش مستمر، تشکیل جلسات فنی، مشورت با خبرگان و مستندسازی تصمیم‌های حرفه‌ای فراهم کنند. همچنین، ایجاد یک پایگاه متمرکز از تفاسیر معتبر، پرسش‌های پرتکرار، موارد واقعی و تصمیم‌های حرفه‌ای مستند می‌تواند به همگرایی تفسیری کمک کند. استفاده از هوش مصنوعی و فناوری‌های اطلاعاتی نیز می‌تواند برای جست‌وجو و مقایسه سریع منابع مورد استفاده قرار گیرد، اما تصمیم نهایی باید تحت نظارت افراد متخصص و بر پایه شواهد معتبر، ماهیت اقتصادی معامله و الزامات رسمی استاندارد اتخاذ شود.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Avi, M. S. (2023). Understandability of Financial Reporting Requires Comprehensive Explanations and Not Mere References to Accounting Standards or Reports Attached to Financial Reporting. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 6(4), 1-19. <https://doi.org/10.47191/jefms/v4-i4-41>
- Fadhilah, Oktavia, R., & Dharma, F. (2023). The Relationship Between Statements of Government Accounting Standards, Internal Control Systems, and Human Resources on the Quality of Financial Reports: A Literature Review. *Asian Journal of Economics and Business Management*, 2(3), 327-335. <https://doi.org/10.53402/ajebm.v2i3.377>
- Hekmat, H., Rahmani, A., & Torkamani Bojestani, E. (2026). Evaluating the Extent of Compliance with International Financial Reporting Standards Requirements in Iranian Investment Funds. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(1), 33-54.
- Joshi, P., & India, U. (2023). Role of financial reporting standards in enhancing transparency and accountability: an empirical study. *Journal of Corporate Disclosure Review*, 12(6), 123-136. <https://doi.org/10.48047/jcdr.2021.12.06.333>
- Kabwe, M. (2023). Effect of International Financial Reporting Standards Compliance on Financial Reporting Quality: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Finance and Accounting*, 8(1), 36-57.
- Khodapanah Ajirloo, M. (2024). Comparative study of Islamic accounting standards and International Financial Reporting Standards: Challenges and convergence solutions. 9th International Conference on Management, Accounting, Economics and Social Sciences, Hamedan.
- Kiaei, M. (2025). The effect of the financial reporting standard titled revenue from contracts with customers on the income tax standard (Standard No. 35). Second International Conference on Management, Accounting, Banking, and Economics Achievements on the Threshold of Emerging Technologies, Mashhad.
- Lotfi, S. (2023). The theoretical framework of financial reporting and the objectives of accounting standardization. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing*, 30(4), 15-28.
- Mahmoudi, R., Talebnia, G. A., Vakilifard, H., Ahmadi, F., & Moradi Shahdadi, K. (2023). Providing a model of sustainability reporting with the foundation data theory approach in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Economics*, 64(17), 207-222. <https://doi.org/10.30495/fed.2023.705598>
- Maleki Eskoi, M. T., & Salarinejad, A. H. (2025). Feasibility of convergence in Islamic financial reporting with international financial reporting standards. *Accounting, Auditing and Financing in Islamic Environments*, 2(5), 132-155.
- Nooreddin, M., & Poorzamani, Z. (2022). Disclosure of Environmental Information in Financial Reporting. *Accounting and Auditing Research*, 14(55), 97-112. <https://doi.org/10.22034/iaar.2022.162394>
- Onaiza, H., & Radhi, F. (2022). The Impact of Adopting International Accounting and Financial Reporting Standards (IAS, IFRS) on Foreign Investment.
- Rosli, S. N. A., Jamil, N. N., & Marzuki, A. (2022). The Malaysian Private Entity Reporting Standard (MPERS) Adoption and the Financial Reporting Quality: Evidence From Small and Medium Enterprises (SMES) in Malaysia. *International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences*, 12(3). <https://doi.org/10.6007/ijarafms/v12-i3/14234>
- Salman, A. K. (2022). The Effect of Accounting Conservatism on Information Asymmetry in Light of the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS 15) an Empirical Study in Iraq. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 18(58, 1), 15-38. <https://doi.org/10.25130/tjaes.18.58.1.2>

- Szyszkka, J. (2024). Revenue Recognition Models Under International Financial Reporting Standard No. 15 and Polish National Accounting Standard No. 15. *Cip*. <https://doi.org/10.5171/2024.4455524>
- Tang, X., Du, D., Xie, L., & Lin, B. (2022). Does the standardisation of tax enforcement improve corporate financial reporting quality? *China Journal of Accounting Studies*, 10(4), 481-502.