

## دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص

### پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی

### گزارشگری مالی در ایران

غلامرضا سلیمانی امیری\*، ندا رسولی\*\*

تاریخ ۱۹ / ۰۱ / ۹۶

تاریخ ۲۱ / ۰۴ / ۹۶

#### چکیده

با توجه به تلاش برای بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشور ایران و حرکت به سمت جهانی شدن استانداردهای حسابداری و ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام شرکت ها به رعایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط برخی از شرکت ها، مقاله حاضر قصد دارد تا مطالعه ای بر دیدگاه مدیران مالی و حسابرسان در خصوص موضوعات مهم مربوط به پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از جمله هدف، مزایا و چالش ها، هزینه و منفعت، رویکرد بکارگیری، آموزش حسابداران و جامعیت این استانداردها داشته باشد. جامعه مورد نظر اعضای جامعه حرفه ای شامل مدیران مالی یا حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده است. ابزار گردآوری داده ها در این پژوهش، پرسشنامه است و نظرات با استفاده از آزمون مقایسه میانگین تحلیل شده اند. نتایج نشان داد که هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری هدفی ارزشمند است و اگرچه اختلاف نظرهایی در خصوص شیوه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد اما اکثریت افراد حرفه موافق با بکارگیری این استانداردها و نیل به هدف هماهنگ سازی و داشتن استانداردهای جهانی هستند.

**واژه های کلیدی:** استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، افراد حرفه حسابداری و حسابرسی، هماهنگ سازی.

طبقه بندی موضوعی: M41

کد DOI: 10.22051/jera.2017.14863.1641

\* دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء (س)، (gh\_soleimany@yahoo.com).

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء (س)، نویسنده مسئول،

(nedarasouli66@gmail.com).

## مقدمه

جهانی شدن تولید، توسعه بازارهای جهانی مصرف کننده و سرمایه و رشد شرکت های چندملیتی نیاز به ایجاد مجموعه واحدی از استانداردهای گزارشگری مالی را به وجود آورده است (فلاور، ۱۹۹۷). جهانی شدن بازارهای سرمایه نیاز به اطلاعات مالی با کیفیت بالا و قابل مقایسه میان واحدهای تجاری مختلف را افزایش داده است (جونز، ۲۰۰۵) و در نتیجه، فشارها برای پذیرش استانداردهای حسابداری یکپارچه و هماهنگ در سطح جهان افزایش یافته است و این همان چالشی است که هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۱</sup> با آن روبروست. هیئت مذکور با هدف کاهش اختلافات بین المللی در زمینه استانداردهای حسابداری در حال تهیه مجموعه ای واحد از استانداردهای گزارشگری مالی برای استفاده در سطح جهانی است.

در سال ۲۰۰۵ اتحادیه اروپا قانونی تصویب کرد و طی آن کلیه شرکت های اروپایی عضو بورس را ملزم به بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نمود. اقدام مذکور گام مهمی به سمت بکارگیری گروه واحدی از استانداردهای حسابداری جهانی بوده است. در طول چند سال گذشته تعداد کشورهای استفاده کننده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به شدت افزایش یافته است به طوری که براساس بررسی انجام شده توسط موسسه حسابرسی دیلویت، در سال ۲۰۱۵ از بین شرکت های بورسی ۱۵۳ کشور جهان، صرفاً در ۲۳ کشور از جمله ایران، استانداردهای بین المللی بکار گرفته نمی شود. لازم به ذکر است که در بازارهای کشورهای اسلامی نیز از استانداردهای بین المللی استفاده می گردد. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشورهای صنعتی نظیر بریتانیا، آلمان و ایتالیا و کشورهای در حال توسعه نظیر بنگلادش، قزاقستان و بولیوی پذیرفته شده است. بعضی از کشورها مانند چین، این استانداردها را به صورت نسبی به کار گرفته اند و بعضی کشورها مانند آمریکا نیز برای پذیرش این استانداردها برنامه ریزی کرده اند.

اهداف اصلی این استانداردها از نظر کمیسیون اروپا و هیأت استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت حسابداری بین المللی اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است.

به نظر می‌رسد بعضی از کشورها، قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بدنبال کسب شواهد کافی در مورد پیامدهای واقعی آن بر اساس تجربه کشورهای هستند که این استانداردها را پذیرفته‌اند (محمدرضایی و همکاران ۲۰۱۵). تاخیر در پذیرش استانداردهای مذکور توسط برخی از کشورها، ناشی از این واقعیت است که پذیرش این استانداردها به خودی خود منجر به ایجاد پیامدهای مثبت اقتصادی و بهبود گزارشگری مالی نمی‌شود (بال و همکاران، ۲۰۰۰ و هیل و همکاران، ۲۰۱۰). پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشور، ضمانت اجرایی قوانین، قدرت بازار سرمایه، رقابت در بازار محصولات و سازوکارهای حاکمیت شرکتی بستگی دارد (لئوز و همکاران، ۲۰۰۳، پاپ و مک لی، ۲۰۱۱، بورگمن و همکاران ۲۰۱۳).

در ایران از دهه هشتاد فعالیت‌ها و تحقیقاتی به منظور هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری با استانداردهای جهانی انجام شده و با توجه به ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار در آبانماه سال ۱۳۹۵ مبنی بر الزام شرکت‌ها به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انجام مطالعات لازم در این زمینه و بررسی جوانب مختلف موضوع امری ضروری بنظر می‌رسد. در واقع مسئله پژوهش، ضرورت آگاهی از نقطه نظرات افراد حاضر در حرفه و متخصصین در فرایند پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران با هدف سهولت در امر مذکور و پیش‌بینی مشکلات احتمالی است.

هدف از تحقیق حاضر بررسی نقطه نظرات افراد فعال در حرفه حسابداری و حسابرسی کشور که مدیران مالی یا حساب‌رسان شرکت‌های بورسی در نظر گرفته شده‌اند را درخصوص بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران می‌باشد. مطالعه حاضر با بررسی دیدگاه افراد متخصص و فعال در حرفه حسابداری و حسابرسی در امر جهانی شدن استانداردهای حسابداری در ایران یاری‌رسان خواهد بود چرا که آگاهی از عقاید و تفکرات این افراد درخصوص بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، امر پذیرش و بکارگیری استانداردهای مذکور را تسهیل می‌نماید.

### مبانی نظری و مروری بر پیشینه

برخی تحقیقات پیامدهای اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را مرور کرده‌اند. به رغم اینکه پیامدهای اقتصادی مثبتی مانند کاهش هزینه‌های سرمایه و افزایش سرمایه‌گذاری خارجی توسط بعضی از پژوهش‌ها مانند بینش و همکاران (۲۰۱۲) و داسک و همکاران (۲۰۱۳) مورد آزمون و تأیید واقع شده است، اما پذیرش این استانداردها، از نظر برخی مطالعات دیگر هزینه‌هایی را نیز به همراه خواهد داشت. از جمله این هزینه‌ها، هزینه به کارگیری استانداردهای جدید و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی است.

همچنین، دستیابی به قیاس‌پذیری در گزارشگری مالی به استفاده یکسان و هماهنگ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها بستگی دارد. اما برای مثال تفاوت نظام‌های حقوقی، مالیات، منابع تأمین مالی، تورم، پیوندهای سیاسی، سابقه استعماری و فرهنگ موجب ایجاد تنوع در روش‌های حسابداری می‌شود (دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵؛ ایوانز، ۲۰۰۴؛ جاگی و لائو، ۲۰۰۰؛ نوبز، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون، ۲۰۰۷؛ سالتر و دوپنیک، ۱۹۹۲). این عوامل زمینه‌ای به طور کامل در محیط حسابداری یک کشور نفوذ می‌کنند. از این رو تغییر آن‌ها چندان ساده نیست و این عوامل می‌توانند به عنوان موانع استفاده یکسان از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها عمل کنند. علاوه بر این، دستیابی به قیاس‌پذیری در گزارش‌دهی مالی به تفسیر و بکارگیری یکسان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها بستگی دارد. عوامل اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و فرهنگی در کشورها بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران تأثیر می‌گذارد و تفاوت میان کشورها می‌تواند به تفسیر و به کارگیری متفاوت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر شود. محمد نورالنبی (۲۰۱۴)، طی تحقیقی با عنوان "آیا مقررات حسابداری موضوع مهمی است؟ تجربه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک کشور نوظهور"، به بررسی موازنه میان قوانین حسابداری و تأثیرات سیاسی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته است. مطابق با نتایج، فقدان چارچوب قوانین حسابداری و تأثیرات سیاسی مانع پیاده‌سازی موثر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌گردد. به علاوه، نتایج تحقیق نشان داد تأثیرات سیاسی بیشتر موجب پیاده‌سازی ضعیف‌تر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌گردد.

راجنی مالا و پارمودچند (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر رهنمودهای تکمیلی درباره استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته‌اند که در قالب «کمک به تصمیم‌گیری» برای افزایش دقت قضاوت‌های حسابداران استفاده می‌شود. نتایج بدست آمده نشان داد، حسابداران که برای تصمیم‌گیری از رهنمودها بهره می‌برند نسبت به دیگر حسابداران دارای دقت بیشتری در قضاوت هستند. در ادامه مطالعات نشان دادند که این راهنمایی‌های تکمیلی باعث بهبود قضاوت حسابدار در موضوعات پیچیده می‌شود. یافته‌ها به الزام تهیه رهنمود تکمیلی برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأکید می‌کنند و حسابداران را به بهره‌گیری از هرگونه راهنمایی درباره استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط هیئت تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تهیه شده است، ملزم می‌سازد.

جورج لاتریدیس (۲۰۱۰) به بررسی اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بریتانیا پرداخت. در این مطالعه، این موضوع بررسی شد که آیا اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به ارقام حسابداری با کیفیت‌تر می‌شود یا خیر. نتایج نشان می‌دهد معمولاً اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کیفیت حسابداری را تقویت می‌کند و میدان مدیریت سود را کاهش داده، به تشخیص به موقع‌تر زیان کمک نموده و منجر به مقیاس‌های ارتباط ارزشی بیشتر می‌شود.

شورای حسابداری ژاپن طی یک تحقیق تجربی در ۲۰۰۹ در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در ژاپن مشکلات پذیرش این استاندارد را اینگونه بیان می‌دارد: نیاز به هزینه و زمان کافی جهت آموزش ناشران صورت‌های مالی، سهامداران و حساب‌سازان، نیاز به تهیه همزمان صورت‌های مالی طبق استانداردهای ملی و بین‌المللی در دوره‌هایی از زمان جهت اطمینان از درک کامل ذینفعان، دور بودن قسمتهایی از استاندارد از فضای کسب و کار ژاپن، ایجاد عدم اطمینان در سهامداران داخلی و خارجی در صورتیکه هماهنگ‌سازی به صورت کامل انجام نگردد. همچنین در تحقیق دیگری که در سال ۲۰۰۹ توسط انجمن حسابداری آمریکا در مجله افق‌های حسابداری در آن کشور به چاپ رسید، بیان گردید که مانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آمریکا ایجاد تغییر عمده در مقدار سود گزارش شده از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نسبت به استانداردهای حسابداری آمریکا است.

موسسه اکسنچر در سال ۲۰۰۹ به بررسی نظرات استفاده کنندگان در خصوص ماهیت تغییر به استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداخت که بر اساس آن ۴۶ درصد از افراد این تغییر را بخشی از تغییر برنامه مالی و سیستم‌های مالی جهانی که باید انجام شود، ۱۵ درصد از افراد آن را مانند مخارج سرمایه‌ای پرزحمت ولی مفید و ۲۶ درصد از افراد آن را هزینه‌ای بدون جبران دانسته‌اند.

در تحقیق دیگری که در سال ۲۰۰۸ توسط موراکی و اندرو در آفریقا صورت گرفت مشخص گردید که تقریباً تمام کشورهای قاره آفریقا به جز آفریقای جنوبی از لحاظ توسعه یافتگی مالی در سطح پایینی قرار دارند، بنابراین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آنها بسیار زیاد است، از جمله این موانع عدم وجود سازمانهای حرفه‌ای حسابداری برای اهداف کاربردی پذیرش، عدم توسعه یافتگی زبان برخی از کشورهای آفریقای در حدی که بتواند استانداردهای بین‌المللی را به درستی انتقال دهد، استفاده از اصطلاحات جدید حسابداری که می‌تواند باعث عدم درک صحیح و تفسیرهای نامربوط گردد، نیاز به ایجاد پیش‌زمینه در خصوص گزارشهای مالی و راهبری شرکتی که ممکن است برای کشورهای توسعه یافته کاملاً جا افتاده باشد، وجود قوانین متعددی که ممکن است از بسیاری از جنبه‌ها مخالف IFRS باشد، و در نهایت فرهنگ، سیستم قانونی و مالیاتی و کم تجربه بودن در تجارت و فرآیندهای جهانی. (مورکی و دیگران، ۲۰۰۸)

سوگولف و ولف (۲۰۰۸) نیز در تحقیق خود، کمبود منابع و در نتیجه ضعیف بودن تقاضا در شرکت‌های کوچک، نیاز به زمان و هزینه زیاد برای آموزش استفاده از این استانداردها، لزوم تغییر برخی از استانداردهای حسابرسی در موارد مرتبط، قوانین مالیاتی کشورهای، عدم پیش‌بینی کافی جهت حسابداری شرکت‌های غیرانتفاعی و دولتی در استانداردهای بین‌المللی را موانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌دانند.

موسسه پرایس واترهاوس کوپرز (۲۰۰۷) در تحقیق جامعی که در خصوص پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا انجام داده است بیان می‌دارد که راه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری هموار و مستقیم نیست و برای آن منافع و موانعی وجود دارد که باید مورد توجه قرار گیرند. این موسسه منافع حاصل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را جذاب شدن بازار آمریکا برای خارجی‌ها، افزایش قابلیت مقایسه

تحلیل سرمایه‌گذاران، افزایش اثربخشی تخصیص سرمایه، کاهش هزینه سرمایه، افزایش رقابت و ایجاد تحرک در شرکت‌های آمریکایی برای حذف موانع پیشرو در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، کاهش پیچیدگی حسابداری و کاهش خطر ایجاد اشتباه و اثربخشی هزینه در بخش تهیه صورت‌های مالی بیان نمود. همچنین این تحقیق موانع استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را مشکلات سیاسی، غرور ملی، لزوم مشخص شدن نحوه تعیین نمایندگی در هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، عدم آزموده شدن هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقابل مسائل جدیدی که در دنیای مالی به وجود خواهد آمد و میزان مسئولیت‌پذیری آن در این زمینه، مشکل پذیرش استانداردهای بین‌المللی مبتنی بر اصول در آمریکا، عدم وجود راهنمای بکارگیری در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، تفاوت نحوه افشا در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری که پذیرش آن نیاز به زمان و هزینه دارد و مشکلات پذیرش یک استانداردگذار جهانی حسابداری با توجه به اینکه قوانین مختلفی بر بازارهای سرمایه جهان حاکم است، برشمرده است.

هوپ، جین و کنگ (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارای مشکلاتی نیز می‌باشد از جمله اینکه هزینه پذیرش انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی و هزینه‌های هماهنگی و اجرای آن بالاست که باید بدین منظور آمادگی کافی وجود داشته باشد (جامعه حسابداری رسمی ژاپن، ۲۰۰۸).

استرگیوس (۲۰۰۶) مالیات را بزرگترین مشکل اتحادیه اروپا جهت پذیرش استانداردهای بین‌المللی بیان می‌کند. علاوه بر آن او عدم درک کامل تأثیرات مستقیم و غیرمستقیم تغییر استاندارد، مانند تغییر نقدشوندگی بازار و هزینه سرمایه و تغییر نحوه افشا و تغییر میزان مبادلات تجاری را مانعی در جهت پذیرش سرمایه‌گذاران می‌داند. او مشکل بعدی را عدم انتقال کامل مفاهیم و اصطلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری می‌داند (استرگیوس و دیگران، ۲۰۰۶). مشکل مالیات همچنین در مقاله ولف گانگ (۲۰۰۴) هم دیده می‌شود و او نیز بیان می‌دارد که در اثر عدم تعیین تکلیف قانونهای مالیاتی نوعی آریتراژ ایجاد می‌شود که باید از آن اجتناب نمود و پیشنهاد می‌کند که کمیتهای موازی با هیئت تدوین استانداردها برای حل

این مشکل ایجاد شود و یا این موضوع به گونه‌ای در استاندارد گذاری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مدنظر قرار گیرد.

باربو (۲۰۰۴) موانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر اساس تحقیقات انجام شده قبلی عدم توسعه اقتصادی مناسب، عدم توسعه بازار سرمایه، فرآیند تجارت، مسایل سیاسی، سیستم‌های قانونی، اندازه و پیچیدگی شرکت‌ها، جو موجود در جامعه، میزان پایداری ارزش پولی، سیستم‌های آموزشی، تصمیم‌گیرندگان در حسابداری و در سطح کلان‌تر گوناگونی اهداف گزارشگری مالی، گرایش‌های متنوع اعضای حرفه‌ای حسابداری، تأثیر سیستم‌های مالیاتی بر گزارشگری مالی، جنبه‌های اقتصادی تأثیرگذار بر گزارشگری مالی و از مهمتر عدم باور امکان هماهنگی جهانی در مورد استانداردهای حسابداری در بین اعضای حرفه حسابداری، برمی‌شمارد.

در سایر تحقیقات نیز موانعی دیگر در راستای اجرای کامل این استانداردها در کشورهای مختلف مشخص گردید، از جمله سیستم‌های مالیاتی (گوندر و یونگ، ۲۰۰۰؛ وهاو و همکاران، ۲۰۰۴)، ساختار مالکیت (بال و شیواکومار ۲۰۰۵، بورگستاهلرت ۲۰۰۷ و فان و نگ ۲۰۰۲)، سیستم‌های سیاسی (لئوز و گی ۲۰۰۶) ساختار سرمایه (سان، ۲۰۰۶) و توسعه یافتگی بازار سرمایه (علی و هوانگ، ۲۰۰۰).

موسسه کی‌پی‌ام‌جی در تحقیقی در سال ۲۰۰۳ ضمن اینکه بیان می‌کند ۹۰ درصد از کشورهای مورد بررسی تمایل به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری دارند، این استانداردها را فرصتی برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات مالی جهانی و سرمایه‌گذاری بهینه در جهان می‌داند. اما در تحقیق خود موانعی را نیز جهت این هماهنگ‌سازی بیان می‌دارد از جمله نیاز به صرف زمان و هزینه برای تفهیم موارد افتراق استانداردهای ملی و بین‌المللی در کشورهای مختلف، نیاز به صرف زمان و هزینه برای جاری‌سازی مفاهیم جدید بیان شده در استانداردهای بین‌المللی از جمله برخی از ابزارهای مالی و ارزش جاری، قوانین مالیاتی کشورها که با برخی از این استانداردها مغایر می‌باشند و بر مبنای اصول بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که کاربردی کردن بیشتر آن و رفع پیچیدگی‌های موجود را می‌طلبد (بولکنستین، ۲۰۰۳).



در تحقیقی که توسط چایراس و دیگران در سال ۲۰۰۱ انجام شد قوانین شرکتی، قوانین مالیاتی، منابع مالی، فرهنگ تجارت، فرهنگ حسابداری، استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی (سرمایه‌گذاران، مالیات‌گیرندگان یا دولت و مدیران)، یافتن نقطه شروع مشترک در کشورها با توجه به سطح متفاوت استانداردهای مورد استفاده در کشورهای مختلف، میزان نفوذ بخش دولتی یا خصوصی در تجارت، عدم مشاهده منافع حاصل از استفاده از استانداردهای بین‌المللی در سال‌های ابتدایی اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هزینه‌های بالای تغییر، به‌عنوان موانع هماهنگ‌سازی، شناسایی شد.

تحقیق هوفستد (۱۹۸۰) به بررسی عناصر ساختار فرهنگی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌پردازد و آن را مانعی با اهمیت در عدم پذیرش این استانداردها می‌خواند. این موضوع در تحقیق گری (۱۹۸۸) نیز اثبات گردید، اما هر دو نفر معتقدند فشارهای بین‌المللی جهت یکنواختی نهایتاً بر تمام موانع موجود غلبه خواهد کرد و روزی جهان دارای زبانی مشترک در ارائه صورت‌های مالی خواهد گردید.

گوردیش دوازده عامل را در بین‌المللی شدن حسابداری در کشورها دخیل میدانند که عبارتند از سیستم قانونی، سیستم سیاسی، ماهیت مالکیت تجاری، تفاوت در اندازه و پیچیدگی شرکت‌های تجاری، جو اجتماعی، نوع مدیریت و انتقال اطلاعات مالی، میزان دخالت قوه مقننه در فرآیندهای تجاری، وجود یا عدم وجود کمیته خاص جهت تدوین قوانین حسابداری، سرعت نوآوری در فرآیندهای تجاری، میزان توسعه یافتگی اقتصاد، مدل رشد اقتصادی، موقعیت سازمانها و تحصیلکرده‌های حرفه‌ای. هم‌زمان با او پروفیسور زف نیز عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی را در پذیرش هماهنگ‌سازی در کشورها بسیار با اهمیت خواند.

پیوندی و همکارانش در سال ۱۳۹۴ طی مطالعه‌ای به بررسی اهمیت و ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر کیفیت پرداختند و به تأیید نشدن تأثیر تغییرهای استانداردهای حسابداری بر بیشتر شاخصهای کیفیت اطلاعات حسابداری در مطالعات پیشین اشاره نمودند و اظهار داشتند که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی که موجب شفافیت اطلاعاتی هرچه بیشتر بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی کشور می‌شود، نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمانها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی است. همچنین برای

به کارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع بینانه به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود.

رحیمیان و همکارانش نیز در سال ۱۳۹۴ به بررسی ضرورت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن پرداختند.

احمدپور و همکارانش در سال ۱۳۹۱ در بررسی چالش‌های بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کشورهای اسلامی به تأثیر مذهب بر مسائل حسابداری به عنوان یکی از موضوعات بنیادی در مطالعات حسابداری پرداختند و مسئله مذهب را به عنوان چالشی در پذیرش کامل استانداردهای مزبور تلقی نمودند. مهام و همکارانش در سال ۱۳۹۰ به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران پرداختند و به این نتیجه رسیدند که مزایای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران بیشتر از معایب این استانداردها است.

در تحقیق حاضر با توجه به ادبیات تحقیق مطرح شده و در نظر گرفتن موانع و منافع در فرآیند پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف، پرسشنامه‌ای طراحی گردید تا نقطه نظرات افراد فعال در حرفه حسابداری و حسابرسی درخصوص بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در جهت نیل به هدف هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای جهانی بررسی گردد و لذا هدف تحقیق حاضر بررسی دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری درخصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران می‌باشد.

## روش پژوهش

الف- بحث و تبادل نظر با فعالین در حرفه حسابداری: با توجه به موضوع تحقیق، تبادل نظر با خبرگان درخصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران در دستور کار قرار گرفت. در این بخش، از رهنمودهای ۴ گروه فعالین در حرفه حسابداری شامل اساتید دانشگاهی، حسابرسان مستقل، تهیه کنندگان صورت‌های مالی شامل مدیران مالی و حسابداران، و فعالین بازار سرمایه به عنوان استفاده کنندگان صورت‌های مالی در طراحی پرسشنامه استفاده شده است. با عنایت به ماهیت موضوع، نقطه نظرات فعالین در حرفه

حسابداری از طریق پرسشنامه دریافت شد. پرسشنامه شامل اطلاعاتی از جمله جایگاه شغلی فرد پاسخ دهنده، سابقه کار و تجربه، و صلاحیت‌ها و گواهینامه‌های حرفه‌ای فرد می‌باشد.

ب- مرور یافته‌های حاصل از تبادل نظر با فعالین در حرفه حسابداری و نتیجه‌گیری: دیدگاه‌ها و نقطه نظرات فعالین در حرفه حسابداری درخصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران دریافت گردید و نسبت به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری اقدام گردید.

بنابراین در این پژوهش، از روش توصیفی، تحلیلی و پیمایشی استفاده می‌شود. روش‌های تحلیلی یکی از مهمترین روش‌های تحقیق برای مسائل مربوط به استانداردهای حسابداری است و با استفاده از این روش می‌توان مسائلی را مورد بررسی قرار داد که در روش‌های دیگر امکان‌پذیر نیست (بارس ۲۰۰۶).

### جامعه و نمونه آماری

با عنایت به اهمیت موضوع، طراحی پرسشنامه با مشارکت طیف وسیعی از افراد صورت گرفت که این افراد در جامعه آماری نبودند و فقط به منظور اطمینان از در نظر داشتن موضوعات با اهمیت، از این افراد مشاوره گرفته شد.

جامعه آماری این پژوهش اعضای جامعه حرفه‌ای شامل مدیران مالی یا حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند که با توجه به تعداد شرکت‌های بورسی، جامعه دربردارنده ۳۳۵ شرکت می‌باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شد. بر این اساس، حجم نمونه برابر با ۱۷۰ نفر به دست آمد که با توجه به احتمال عدم دریافت همه پرسشنامه‌های ارسالی، تعداد ۲۱۵ پرسشنامه میان پرسش شونده‌گان توزیع گردید که از این میان ۲۰۴ پرسشنامه قابل استفاده اخذ گردید. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۵ است. تشکیل گروه خبرگان از بین صاحب نظرانی صورت گرفته است که از نظر تجربه و تخصص در این حوزه واجد صلاحیت باشند.

شایان ذکر است از نظر میزان تجربه، پرسش شونده‌گانی که دارای تجربه کاری حداقل ۵ سال بوده‌اند، به عنوان پرسش شونده‌گان با تجربه و مابقی به عنوان کم تجربه در نظر گرفته می‌شوند.

ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسشنامه است که با توجه به مبانی نظری، تهیه شده‌اند. مقیاس پاسخگویی به پرسشنامه با استفاده از مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت از کاملاً مخالفم = ۱ تا کاملاً موافقم = ۵ در نوسان است. تعداد پرسش‌های پرسشنامه ۲۸ پرسش می‌باشد که در ۷ گروه ۴ سوالی طبقه‌بندی شده‌اند.

### آمار توصیفی

به منظور شناخت بهتر جامعه مورد پژوهش، لازم است این داده‌ها توصیف شوند. لذا در نگاره ۱ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی ارائه شده است.

نگاره (۱): ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

جنسیت	درصد	ماهیت	کم تجربه	باتجربه
مرد	۸۲	مدیر مالی	۵۵	۶۱
زن	۱۸	حسابرس	۵۲	۳۶
سن	درصد	تحصیلات	درصد	
۳۵ تا ۲۵	۱۸	لیسانس	۴۷	
۴۵ تا ۳۵	۶۹	فوق لیسانس	۳۸	
۵۵ تا ۴۵	۱۲	دکتر	۱۵	
۵۵ به بالا	۱	سایر	۰	

برای اطمینان از روایی پرسشنامه و به منظور بهره‌مندی از نظر متخصصان و صاحب‌نظران، پرسشنامه‌های اولیه پس از تدوین، به تایید دو نفر از استادان دانشگاه، دونفر حسابدار و دونفر حسابرس رسید و بر اساس پیشنهادهای متخصصان، پرسشنامه‌ها بار دیگر بررسی و نهایی شدند. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه‌ها از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن در نگاره ۲ درج شده است. همانگونه که در نگاره ۲ مشاهده می‌شود، مقدار آلفای کرونباخ برای پرسشنامه برابر ۰/۸۵۶ است.

نگاره (۲): بررسی پایایی

۲۰۴	تعداد پرسش‌شونده
۲۸	تعداد سوالات
۰/۸۵۶	آلفای کرونباخ

در بخش آمار استنباطی، ابتدا برای بررسی نرمال بودن داده‌ها، آزمون کولموگروف اسمیرنوف اجرا شد که نتایج حاکی از غیرنرمال بودن داده‌ها بود. اما از آنجا که بر اساس قضیه حد مرکزی، توزیع تعداد نمونه‌های بیشتر از ۳۰ نرمال فرض خواهد شد، برای آزمون معناداری برابری پاسخهای موافق و مخالف به سؤاها، یا به بیانی آزمون فرض مقایسه میانگین نمونه با عدد ۳، آزمون  $t$  تک‌نمونه‌ای به اجرا درآمد و به منظور مقایسه نظرهای هر دو گروه، آزمون مقایسه میانگین دو گروه مستقل اجرا شد. تحلیلهای آماری در نسخه ۲۲ نرم‌افزار SPSS انجام گرفت.

به منظور آزمون فرض معناداری برابری پاسخهای موافق و مخالف، آزمون فرض مقایسه میانگین نمونه با عدد ۳ انجام گرفت و از آنجا که سطح معناداری آماره  $t$  برای تمام موارد یادشده کمتر از ۰/۰۵ بدست آمد، فرض معناداری برابری پاسخهای موافق و مخالف رد شد و با توجه به میانگین داده‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که اغلب پاسخگویان در خصوص وجود موضوعات مورد پرسش، هم عقیده بودند (چه موافق و چه مخالف).

بر اساس نتایج بدست آمده، بالاترین میانگین مربوط به "با در اختیار قراردادن تفسیر و راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، این استانداردها می‌توانند بطور کامل جایگزین استانداردهای ملی شوند" و پائین‌ترین آن مربوط به "این مسئولیت بر عهده دانشگاه‌هاست و باید در برنامه‌های حسابداری سطوح دانشگاهی گنجانده شود." می‌باشند.

با عنایت به تعدد سوالات (۲۸ سوال)، پاسخهای پرسش‌شوندگان به صورت زیر دسته‌بندی گردید که نتایج آن در نگاره ۳ ارائه گردیده است:

نگاره (۳): پرسش‌ها و میانگین پاسخها

موضوع	پرسش‌ها
مزیت اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	افزایش قابلیت مقایسه (۴/۰۱)، افزایش قابلیت اتکا و شفافیت (۴/۰۵)، جذب سرمایه خارجی (۴/۰۶)، کاهش احتمال اقدامات غیرقانونی و متقلبانه (۳/۳۰)
رویکرد مناسب بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	تهیه صورت‌های مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی بطور داوطلبانه (۴/۱۰) بکارگیری غیرمستقیم استانداردهای بین‌المللی به شکل اطلاعات مکمل صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی (۳/۳۶)

موضوع	پرسش‌ها
	<p>بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صورت‌های مالی صنایع خاص (۳/۳)</p> <p>حذف صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی (۳/۶۹)</p>
مسئولیت آموزش حسابداران جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	<p>سازمان حسابرسی (۴/۰۶)، دولت و نهادهای نظارتی (۳/۳۶)، خود حسابداران (۳/۳۱)، دانشگاه‌ها (۱/۸۸)</p>
چالش اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	<p>آموزش کارکنان (۳/۳۹)، استفاده از کارشناسان رسمی معتمد (۳/۳۲)، استفاده از موسسات حسابرسی دارای تجربه کافی (۳/۲۹)، قوانین مالیاتی حاکم بر شرکت‌ها (۲/۵۵)</p>
جامع بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	<p>این استانداردها با آموزش می‌توانند بطور کامل جایگزین استانداردهای ملی شوند (۴/۱۱)</p> <p>استانداردهای بین‌المللی جامع هستند و میتوانند جایگزین مناسبی برای استانداردهای ملی باشند (۳/۳۶)</p> <p>بهتر است تنها برخی از استانداردهای بین‌المللی بصورت منتخب بکار گرفته شوند (۲/۶۲)</p> <p>استانداردهای بین‌المللی برای تمام موضوعات حسابداری مرتبط با تمام صنایع و معاملات جامعیت ندارند و نمی‌توانند جایگزین مناسبی برای استانداردهای ملی باشند (۱/۹۲)</p>
هزینه و منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	<p>منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی بیش از هزینه آن است (۳/۹۵)</p> <p>تعیین هزینه منفعت استانداردهای بین‌المللی امری دشوار است (۲/۷)</p> <p>بکارگیری استانداردهای بین‌المللی قبل از اجرا مستلزم تجزیه و تحلیل بیشتری در زمینه هزینه و منفعت آن است (۲/۷)</p> <p>بررسی هزینه و منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی ضرورتی ندارد (۲)</p>
هدف هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین‌المللی	<p>تحقق هدف مذکور با چالش‌های زیادی جهت اجرا در ایران روبروست (۳/۲۹)</p> <p>با توجه به شرایط موجود، دستیابی به هدف مذکور امری غیرممکن است (۲/۶۲)</p> <p>هدف مذکور فرآیندی تدریجی است و با گذشت زمان محقق خواهد شد (۱/۹۸)</p> <p>هدف مذکور بسیار هزینه‌بر و زمان‌بر بوده و نباید چنین هدفی دنبال شود (۱/۹۵)</p>

همانطور که از نتایج مشخص است، مزایای در نظر گرفته شده برای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر پاسخ دهندگان با اهمیت تلقی گردیده و متغیرهایی همچون جذب سرمایه گذاران خارجی، مربوط تر شدن اطلاعات و افزایش قابلیت مقایسه شرکت‌ها و... به عنوان پاسخ‌هایی با بالاترین میانگین مطرح بوده است. همچنین، اکثر پاسخ دهندگان بر تهیه

صورت‌های مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی بطور داوطلبانه و امکان جایگزینی استانداردهای فعلی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق آموزش توافق داشته‌اند. به‌علاوه، یافته‌ها نشان می‌دهد که این استانداردها جایگزین مناسبی برای استانداردهای ملی بوده و منافع اجرای آنها از نظر افراد فعال در حرفه بسیار بیشتر از هزینه‌های آن می‌باشد و به سرعت می‌بایست در راستای اجرای این استانداردها گام برداشت. شایان ذکر است نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نباید به یکباره اطلاعات بر اساس استانداردهای ملی کنار گذاشته شوند و در یک فرآیند کوتاه مدت تدریجی، می‌بایست از اطلاعات ارائه شده بر اساس استانداردهای ملی به بین‌المللی کوچ نمود.

در مرحله بعد، قصد داریم تا با توجه به نوع پرسش‌شوندگان از حیث نقش (حسابرس یا مدیر مالی) و میزان تجربه آنها (کم تجربه یا باتجربه)، معنی‌داری پاسخ‌ها را از طریق آزمون T مستقل آزمون نمائیم. از این رو، با استفاده از آزمون معناداری برابری میانگین دو نمونه، اقدام به آزمون فرض یاد شده در خصوص هر سوال نموده که نتایج حاصله نشان می‌دهد که در تمامی موارد، معنی‌داری فرض برابری واریانس‌ها با آماره F، بیش از ۵ درصد بوده و نشان می‌دهد دو نمونه دارای واریانس یکسانی هستند. همچنین، در تمامی موارد، با فرض برابری واریانس‌ها، اقدام به بررسی میزان آماره T نموده و در صورتی که مقدار آن بیش از ۵ درصد باشد، نشان می‌دهد دلیل کافی برای رد برابری میانگین دو نمونه وجود ندارد. بنابراین دو گروه با یکدیگر دارای تفاوت معناداری نمی‌باشند.

در نگاره‌های ذیل، اهداف کلی به همراه پرسش‌های مربوط به هر هدف ارائه شده و در ذیل نقش‌ها و میزان تجربه‌ها، میانگین هر گروه ارائه گردیده است و در زیر آنها نیز مقادیر t نشان داده شده است.

**نگاره (۴): هدف هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه	
			مدیر مالی	حسابرس	کم تجربه	با تجربه
هدف مذکور فرآیندی تدریجی است و با گذشت زمان محقق خواهد شد.	۱/۹۸	۱/۱۳۸	۲/۰۲	۱/۹۴	۱/۹۳	۲/۰۲
			۰/۶۰۷		۰/۵۷۰	

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه
			مدیر مالی	حسابرس	
تحقق هدف مذکور با چالش‌های زیادی جهت اجرا در ایران روبروست.	۳/۲۹	۰/۹۵۲	۳/۲۵	۳/۳۲	با تجربه
			۰/۶۱۰	۳/۳۴	کم تجربه
با توجه به شرایط موجود، دستیابی به هدف مذکور امری غیرممکن است.	۲/۶۲	۰/۸۴۹	۲/۶۰	۲/۶۳	با تجربه
			۰/۸۲۲	۲/۶۶	کم تجربه
هدف مذکور بسیار هزینه بر و زمانبر بوده و نباید چنین هدفی دنبال شود.	۱/۹۵	۱/۱۳۱	۱/۹۳	۱/۹۷	با تجربه
			۰/۸۳۴	۱/۸۴	کم تجربه

با عنایت به نتایج به دست آمده، مشخص می‌گردد هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر افراد فعال در حرفه حسابداری با چالش‌های زیادی جهت اجرا روبروست لیکن علیرغم وجود چالش‌ها نباید هدف هماهنگ سازی نادیده گرفته شود. همچنین، هماهنگ سازی یادشده از حیث هزینه توجیه پذیر بوده و اجرای آن باید سریعتر اجرایی گردد.

شایان ذکر است کلیه آنها، بیش از ۵ درصد بوده و نشان می‌دهد دلیل کافی برای رد برابری میانگین دو نمونه وجود ندارد. بنابراین دو گروه با یکدیگر دارای تفاوت معناداری نمی‌باشند.

#### تکانه (۵): مزیت اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه
			مدیر مالی	حسابرس	
موجب افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات شرکت‌ها خواهد شد.	۴/۰۱	۱/۱۴	۴/۰۱	۴/۰۱	با تجربه
			۰/۹۸۶	۴/۱۵	کم تجربه
اطلاعات مالی شرکت‌ها مربوط تر، قابل اتکاتر و شفاف تر خواهد شد و منبع اطلاعاتی سودمندتری جهت تصمیم گیری خواهد بود.	۴/۰۵	۱/۱۴۶	۴/۱۳	۴	با تجربه
			۰/۴۴۲	۴/۲۴	کم تجربه
موجب کاهش احتمال اقدامات غیرقانونی و متقلبانه خواهد شد.	۳/۳۰	۰/۹۰۷	۳/۳۸	۳/۲۵	با تجربه
			۰/۳۳۱	۳/۳۵	کم تجربه
موجب جذب سرمایه‌های خارجی خواهد شد و از این طریق تامین مالی شرکت‌ها بهبود یافته و هزینه سرمایه آنها کاهش می‌یابد.	۴/۰۶	۱/۰۹۹	۴/۱۴	۴	با تجربه
			۰/۳۸۲	۴/۱۱	کم تجربه



با عنایت به اینکه میانگین هر چهار پرسش در خصوص مزیت اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بالاتر از ۳ (عمدتاً بالای ۴) می‌باشد، نتایج نشان می‌دهد مزایای در نظر گرفته شده مورد تأیید افراد فعال در حرفه حسابداری بوده و پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابلیت مقایسه را افزایش داده و مربوط بودن و شفافیت بیشتری را در پی خواهد داشت و احتمال اقدامات غیرقانونی را کاهش داده و موجب جذب سرمایه‌های خارجی خواهد شد.

#### تکانه (۶): چالش اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه
			مدیر مالی	حسابرس	
آموزش کارکنان جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چالش محسوب می‌شود.	۳/۳۹	۰/۸۰۸	۳/۴۱	۳/۳۸	۳/۳۱
			۰/۷۹۵		۰/۱۲۰
استفاده از کارشناسان رسمی معتمد که دارای تخصص کافی جهت تعیین ارزش منصفانه باشند، چالش محسوب می‌شود.	۳/۳۲	۰/۹۱۶	۳/۳۸	۳/۲۸	۳/۲۶
			۰/۴۴۵		۰/۳۵۲
استفاده از موسسات حسابرسی ایرانی که دارای تجربه و تخصص کافی در ای زمینه باشند، چالش محسوب می‌شود.	۳/۲۹	۰/۹۰۴	۳/۴۰	۳/۲۱	۳/۲۲
			۰/۱۳۶		۰/۲۸۳
قوانین مالیاتی حاکم بر شرکت‌ها، چالش محسوب می‌شود.	۲/۵۵	۰/۹۱۶	۲/۵۷	۲/۵۳	۲/۵۰
			۰/۷۹۶		۰/۴۶۹

بر اساس نتایج بدست آمده، آموزش کارکنان جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استفاده از کارشناسان رسمی معتمد که دارای تخصص کافی جهت تعیین ارزش منصفانه باشند و استفاده از موسسات حسابرسی ایرانی که دارای تجربه و تخصص کافی در این زمینه باشند، چالش‌های اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی محسوب می‌شود و قوانین مالیاتی حاکم بر شرکت‌ها از نظر پاسخ‌دهندگان چالش بااهمیتی محسوب نمی‌گردد.

## تکانه (۷): هزینه و منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه	
			مدیر مالی	حسابرس	کم تجربه	با تجربه
منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیش از هزینه آن خواهد بود.	۳/۹۵	۱/۲۱۹	۳/۹۴	۳/۹۶	۴	۳/۹۱
			۰/۹۳۷		۰/۵۸۶	
تعیین هزینه منفعت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی امری دشوار است.	۲/۷	۰/۹۱۳	۲/۷۸	۲/۶۳	۲/۶۷	۲/۷۲
			۰/۲۳۱		۰/۷	
بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قبل از اجرا مستلزم تجزیه و تحلیل بیشتری در زمینه هزینه و منفعت آن است.	۲/۷	۰/۹۵۵	۲/۶۱	۲/۷۶	۲/۶۷	۲/۷۲
			۰/۲۸۴		۰/۷۱۲	
بررسی هزینه و منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضرورتی ندارد.	۲	۱/۲۱۴	۲/۰۲	۱/۹۹	۱/۹۱	۲/۰۹
			۰/۸۵۶		۰/۲۷۵	

بر اساس نتایج بدست آمده، اتفاق نظر روی این موضوع که منفعت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیش از هزینه آن است وجود دارد، لیکن در خصوص سایر فرضیات این چنین نیست.

## تکانه (۸): رویکرد مناسب بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه	
			مدیر مالی	حسابرس	کم تجربه	با تجربه
ارائه صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حذف صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی	۳/۶۹	۰/۸۴۸	۳/۶۴	۳/۷۲	۳/۷۵	۳/۶۳
			۰/۴۶۵		۰/۲۸۹	
بکارگیری غیر مستقیم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بطوریکه به شکل اطلاعات مکمل همراه با صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی ارائه گردد.	۳/۳۶	۰/۹۲۳	۳/۳۲	۳/۳۹	۳/۴۰	۳/۳۲
			۰/۵۹۴		۰/۵۱۶	

تجربه		نقش		انحراف معیار	میانگین	متغیر
با تجربه	کم تجربه	حسابرس	مدیر مالی			
۳/۲۵	۳/۳۵	۳/۳۴	۳/۲۵	۰/۸۶۲	۳/۳	بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صورت‌های مالی صنایع خاص
۰/۴۱۸		۰/۴۸۱				
۴/۰۵	۴/۱۸	۴/۰۵	۴/۱۶	۱/۱۰۲	۴/۱۰	تهیه صورت‌های مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی بطور داوطلبانه
۰/۳۷۰		۰/۳۶۵				

بر اساس نتایج بدست آمده درخصوص رویکرد مناسب بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی بطور داوطلبانه از نظر پاسخ‌دهندگان دارای ارجحیت بوده و پس از آن ارائه صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حذف صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی، بکارگیری غیرمستقیم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بطوریکه به شکل اطلاعات مکمل همراه با صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری ملی و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صورت‌های مالی صنایع خاص جزء اولویت‌های پاسخ‌دهندگان می‌باشد.

#### نگاره (۹): مسئولیت آموزش حسابداران جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

تجربه		نقش		انحراف معیار	میانگین	متغیر
با تجربه	کم تجربه	حسابرس	مدیر مالی			
۱/۹۳	۱/۸۱	۱/۸۲	۱/۹۵	۱/۰۸۷	۱/۸۸	این مسئولیت به عهده دانشگاه‌ها است و باید در برنامه‌های حسابداری سطوح دانشگاهی گنجانده شود.
۰/۴۳۲		۰/۳۷۹				
۳/۸۷	۴/۲۸	۴/۰۴	۴/۰۹	۱/۱۱۹	۴/۰۶	این مسئولیت به عهده سازمان حسابرسی است زیرا این خود موسسات حسابرسی هستند که میتوانند گسترده‌گی نیازهای آموزشی را تعیین نمایند.
۰/۲۱۹		۰/۷۶۳				
۳/۲۸	۳/۳۵	۳/۳۵	۳/۲۶	۰/۹۰۴	۳/۳۱	این مسئولیت به عهده خود حسابداران است و باید خودشان را بروز نمایند
۰/۵۸۱		۰/۴۷۳				
۳/۲۹	۳/۴۳	۳/۳۲	۳/۴۱	۰/۸۵۱	۳/۳۶	این مسئولیت به عهده دولت و نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار است.
۰/۷۳۰		۰/۴۵۵				

از نظر پاسخ دهندگان، مسئولیت آموزش حسابداران جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به ترتیب بر عهده سازمان حسابرسی، دولت و نهادهای نظارتی و خود حسابداران بوده و سیستم آموزشی همچون دانشگاه‌ها را متولی این موضوع نمی‌دانند.

**تگاره (۱۰): جامع بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**

متغیر		میانگین	انحراف معیار	نقش		تجربه	
				مدیر مالی	حسابرس	کم تجربه	با تجربه
استانداردهای بین‌المللی برای تمام موضوعات حسابداری مرتبط با تمام صنایع و معاملات جامع هستند و میتوانند جایگزین مناسبی برای استانداردهای ملی باشند.	۳/۳۶	۰/۸۸۵	۳/۴۳	۳/۳۰	۳/۴۰	۳/۳۲	
				۰/۲۹۹	۰/۴۹۸		
استانداردهای بین‌المللی علیرغم اینکه اکثر موضوعات حسابداری را پوشش می‌دهند، برای تمام موضوعات حسابداری مرتبط با تمام صنایع و معاملات جامعیت ندارند و نمی‌توانند جایگزین مناسبی برای استانداردهای ملی باشند.	۱/۹۲	۱/۰۹۸	۲	۱/۸۶	۱/۸۵	۱/۹۹	
				۰/۳۷۶	۰/۳۴۷		
بهرتر است تنها برخی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بصورت انتخابی بکار گرفته شوند.	۲/۶۲	۰/۸۸۸	۲/۶۷	۲/۵۸	۲/۶۰	۲/۶۴	
				۰/۴۶۱	۰/۷۶۴		
با در اختیار قراردادن تفسیر و راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، این استانداردها می‌توانند بطور کامل جایگزین استانداردهای ملی شوند.	۴/۱۱	۱/۰۷۹	۴/۱۳	۴/۱۰	۴/۳۰	۳/۹۴	
				۰/۸۸۸	۰/۱۹۱		

نتایج نشان می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی را میتوان بطور کامل جایگزین استانداردهای ملی نموده و دارای جامعیت می‌باشند و عدم جامعیت آنها در برخی موارد و انتخاب گزینشی آنها مورد تأیید پاسخ دهندگان نمی‌باشد.

## بحث و نتیجه گیری

بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در سراسر دنیا، به فرآیند همگرایی استانداردها بوسیله قانونی ساختن استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیوسته‌اند. در ایران نیز از دهه هشتاد فعالیت‌ها و تحقیقاتی به منظور هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری با استانداردهای جهانی انجام شده و نهایتاً در آبان‌ماه سال ۱۳۹۵، سازمان بورس و اوراق بهادار ابلاغیه‌ای مبنی بر الزام شرکت‌ها به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی صادر نمود. با توجه به این موضوع، هدف از پژوهش حاضر بررسی دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران می‌باشد. بدین منظور، با اشاره به مبانی نظری و تجربی پژوهش، پرسشنامه‌ای تدوین و در اختیار پاسخ دهندگان واجد شرایط قرار گرفت.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر افراد فعال در حرفه حسابداری با چالش‌هایی جهت اجرا روبروست لیکن علی‌رغم وجود چالش‌ها نباید هدف هماهنگ‌سازی نادیده گرفته شود. از نظر پاسخ دهندگان آموزش کارکنان جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استفاده از کارشناسان رسمی معتمد و استفاده از موسسات حسابرسی ایرانی که دارای تجربه و تخصص کافی در این زمینه باشند، به ترتیب چالش‌های اصلی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

همچنین پاسخ دهندگان معتقدند پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از حیث هزینه توجیه پذیر بوده و این اقدام قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را افزایش داده و مربوط بودن و شفافیت بیشتری را در پی خواهد داشت و احتمال اقدامات غیرقانونی شرکت‌ها را کاهش داده و موجب جذب سرمایه‌های خارجی خواهد شد.

براساس نتایج بدست آمده در خصوص رویکرد مناسب بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تهیه صورت‌های مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی بطور داوطلبانه توسط شرکت‌ها از نظر پاسخ دهندگان دارای ارجحیت می‌باشد. هم‌چنین مسئول آموزش حسابداران جهت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نیز به ترتیب سازمان

حسابرسی، دولت و نهادهای نظارتی و خود حسابداران می‌دانند. در نهایت از نظر پاسخ‌دهندگان، استانداردهای بین‌المللی را میتوان بطور کامل جایگزین استانداردهای ملی نمود.

با توجه به توضیحات فوق، یافته‌های این پژوهش کاربردهای مهمی برای نهادهای تدوین‌کننده استانداردها از جمله سازمان حسابرسی و نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار دارد و آگاهی نهادهای مذکور از نقطه نظرات حسابداران و حسابرسان در خصوص موضوعات بررسی شده در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از جمله هدف، مزایا و چالش‌ها، هزینه و منفعت، رویکرد بکارگیری، آموزش حسابداران و جامعیت این استانداردها می‌تواند در امر اجرایی نمودن پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار یاری‌رسان باشد و بنظر می‌رسد که پیاده‌سازی و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بدون در نظر گرفتن نقطه نظرات افراد فعال در حرفه حسابداری اثربخش نخواهد بود.

پی‌نوشت

۱ International Accounting Standard Board

## منابع

- Abd-Elsalam, O. , H. , Weetman, P. (2003). Introducing international accounting standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12, 63-84.
- Ali, A. and Hwang, L. (2000). Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data, *Journal of Accounting Research*, 38 (1) , 21-41.
- Al-Shammari, B. , Brown, P. , and Tarca, A. (2007). Development of enforcement mechanisms following adoption of International Accounting Standards in the Gulf Co-Operation Council Member States. *Working paper*, University of Western Australia, Available at: <http://ssm.com/author=106179>
- Ashraf, J. , and Ghani, W. I. (2005). Accounting development in Pakistan. *The International Journal of Accounting*, 40, 175–201.
- Barbu, Elena, (2004) , tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization, Laboratoire Orleanais de Gestion.
- Choi, Fredrick D. S and Gerhard G. Mueller. (1978). *International Accounting*, by prentice- Hall International Edition.
- Elaine, Henry, Stephen Lin, and Ya-wen Yang American Accounting Association. (2009). The European-U. S. “GAAP Gap”: IFRS to U. S. GAAP Form ۲۰-F Reconciliations, *Accounting Horizons*, 23 (2) , 121–150.
- Gannon, D. J. , Randall Sogoloff, Stephanie Wolfe. (2008). *Where Are We Today?*, 2008 IFRS Survey, Deloitte & Touche LLP.
- George latridis. (2010). International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information, *Journal: International Review of Financial Analysis*, 19 (3) , 193–204
- Gray, S, J, (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, p. 8.
- Harmonization in ASEAN: The Process, Benefits and Obstacles, Master Thesis No. 2001: 05.
- Hope, Ole-Kristian, Justin Jin & Tony Kang, (2006) , Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS, *Working Paper*, University of Toronto.
- Iosco. (2005). Regulation to share information on international financial reporting standards, [www.iosco.org/news/92](http://www.iosco.org/news/92). 4 October
- Karim, R. A. A. (2001). International accounting harmonization, banking regulation, and Islamic banks. *The International Journal of Accounting*, 36, 169–193

- Maham, k. , heydarpour, F. (2011). "The survey of obstacles of adoption of IFRS in Iran", *accounting survey journal*.
- Mashayekhi, B. , and Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting* , 43 (1) , 66-86.
- Muhammad nurrnabi. (2014). 'Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country, *Journal: Research in Accounting Regulation*, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 230–238
- Muroki F. Mwaura & Andrew B. Nyaboga. (2008). International Financial Accounting Standards And The Continent Of Africa, William Paterson University , IABR & TLC Conference Proceedings.
- Rahmani, ali and alipor, sharareh. (2011). "obstacles of adoption of IFRS", *accounting survey journal*.
- Rajni mala ,parmod chand. (2014). Impacts of Additional Guidance Provided on International Financial Reporting Standards on the Judgments of Accountants, *The International Journal of Accounting*, 49 (2) , 263–288.
- Rodriguse, L, Craig, R. (2006). Assessing International accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault Critical Perspectives on Accounting.
- Roudaki, J. (2008). Accounting profession and evolution of standard setting in Iran. *Journal of Accounting, Business & Management*, 15, 33-52.
- Sogoloff, Randall and Stephanie Wolfe. (2008). *FASB Forum on High-Quality Global Accounting Standards: Issues and Implications for U. S. Financial Reporting*, Deloitte & Touche LLP.
- Stergios, Athianos, Vazakidis Athanasios, Dritsakis Nikolaos. (2006). Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece, University of Macedonia, Department of Accounting.
- Sun, K. (2006). Financial reporting quality, capital allocation efficiency, and financing structure: an international study, *Working Paper*, University of Hawaii at Manoa.
- Wolfgang, Schön. (2004). International Accounting Standards - a Starting Point for a Common European Tax Base?, Max Planck Institute.