

Identification And Ranking of Investors' Problems Following the Implementation of International Financial Reporting Standards in Iran

Elham Eliasi*

Graduate Student of Accounting, Azad University of Ferdows. el.eliasi@gmail.com

Mojtaba Ebrahimi Romenjan

Educational Assistant Jahad-E-Daneshgahi of South
Khorasan.Ebrahimi362@Yahoo.Com

Abstract

Objective: Along with the evolution of social relations and the commencement of economic, commercial and commercial exchanges, the harmonization of international financial reporting standards are the needs of accounting and capital markets; since investors are the main pillar Therefore, the purpose of this study is to identify and rank the problems of investors following the implementation of International Financial Reporting Standards from the perspective of professional investors and academic professors.

Method: In order to realize the research objectives, first six theoretical and potential factors were identified based on theoretical foundations. Then, the variables of these factors were extracted through the study of related texts and opinion polls and the researcher-made questionnaire with a reliability of 82% and verified structural validity The data were analyzed using a factor analysis method and distributed among the statistical sample.

Results: The result of the analysis of collected data indicates that the views of professional investors and university professors about the most important problems of investors after the implementation of IFRS are different.

Conclusion: The lack of adequate knowledge of accountants for the implementation of international financial reporting standards and the lack of proper valuation system in Iran for implementing fair value and the existence of many contradictions between direct tax laws and international financial reporting standards as three major issues Investors will follow the international community's viewpoints on the implementation of international financial reporting standards.

Contribution: This research addresses the problems of investors that use the implementation of international financial reporting standards in Iran. Then some solutions are presented in order to solve these problems.

Keywords: Academic Professors, International Financial Reporting Standards, Stock Investors.

* Received on 2018/January / 17

Accepted on 2019 /May /12

DOI: 10.30479/jfak.2019.9932.2376

شناسایی و رتبه بندی مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین

المللی گزارشگری مالی در ایران

الهام الیاسی*

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فردوس. el.eliassi@gmail.com

مجتبی ابراهیمی رومنجان

معاون آموزشی جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی. Ebrahimi362@yahoo.com

چکیده

هدف: همگام با تکامل روابط اجتماعی و آغاز مبادلات اقتصادی، تجاری و بازرگانی، هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، از نیازهای حسابداری و بازار سرمایه می باشد؛ از آنجا که سرمایه گذاران رکن اصلی بازار سرمایه می باشند، لذا هدف تحقیق حاضر، شناسایی و رتبه بندی مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از دیدگاه سرمایه گذاران حرفه ای و اساتید دانشگاهی می باشد.

روش: برای تحقق بخشیدن به اهداف تحقیق، ابتدا با توجه به مبانی نظری موجود، شش عامل اصلی و بالقوه شناسایی شد و سپس متغیرهای این عوامل از طریق مطالعه متون مرتبط و نظرخواهی از صاحب نظران استخراج و پرسشنامه محقق ساخته با پایایی ۸۲٪ و روایی ساختاری تأیید شده به کمک روش تحلیل عاملی، تنظیم و بین نمونه آماری توزیع گردید.

یافته‌ها: نتیجه حاصل از تحلیل داده های جمع آوری شده بیانگر آن است که دیدگاه سرمایه گذاران حرفه ای و اساتید دانشگاهی در مورد مهمترین مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی متفاوت می باشد.

نتیجه گیری: عدم آشنایی کافی حسابداران برای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و فقدان نظام ارزشیابی مناسب در ایران برای پیاده سازی ارزش منصفانه و وجود تناقضات متعدد بین قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان سه مشکل مهم سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از دیدگاه جامعه مورد مطالعه خواهد بود.

دانش افزایی: در این پژوهش به بررسی مشکلات سرمایه گذاران به عنوان گروهی از استفاده کنندگان استانداردها بعد از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران پرداخته می شود و راهکارهایی برای مرتفع کردن این مشکلات ارائه می گردد.

واژگان کلیدی: اساتید دانشگاهی، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، سرمایه گذاران بورس.

۱- مقدمه

در دنیای امروز حسابداری با کارکرد گزارشگری مالی در تعیین روابط میان مدیران و سهامداران سهم است و موظف است این نقش خود را در سرتاسر جهان به شکل مناسب ارائه نماید. امروزه ابزار ارائه این نقش به صورت استانداردهای بین المللی حسابداری تعریف شده است. افزایش نقش تجارت بین الملل در عرصه اقتصاد و همچنین افزایش جریان سرمایه بین کشورهای مختلف، باعث ارتقای نقش بازارهای مالی بین المللی در تأمین مالی شده است. با وجود این تغییرات در عرصه تجارت، ناکافی بودن رویکردهای منطقه ای و ملی برای مدیریت بازارهای سرمایه احساس می شود و برای رفع این کاستی ها، اقتصاد جهانی به استانداردهایی نیاز دارد که در سطح بین المللی پذیرفته شده باشند. از جمله این استانداردها می توان به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اشاره نمود. وجود تفاوت های بسیار در استانداردهای بین المللی مختلف، معاملات در بازار سرمایه را با دشواری های جدی روبرو می کند. این در حالی است که اگر سرمایه گذاران و سرمایه پذیران در سراسر جهان پراکنده باشند، نیازی به وجود مجموعه استانداردهای حسابداری جداگانه برای هر کشور نخواهد بود (ماچینتوش^۱، ۲۰۱۴). استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۲ به مجموعه استانداردهایی گفته می شود که از سوی هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری^۳ برای شناخت، اندازه گیری و گزارشگری معاملات و رویدادهای یک شخصیت حسابداری وضع شده و مورد توافق قرار گرفته اند (هوپ و همکاران^۴، ۲۰۰۶). در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی، به سادگی می توان وضعیت مالی شرکت های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد. اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، ولی مقایسه پذیری جهانی (مقایسه پذیری فراملیتی)، نیاز حیاتی بازار، محققان و سرمایه گذاران است که با استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی این نیازها تا حدی برطرف می گردد (کاسینو و گاسن^۵، ۲۰۱۰). تفاوت در استانداردهای حسابداری میان کشورها به عواملی از جمله سیستم های سیاسی، روش های تامین سرمایه، تورم، قوانین مالیاتی، فرهنگ، رویدادهای تاریخی و پیچیدگی فضای کسب و کار بستگی دارد؛ در نتیجه حرکت به سمت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییراتی اساسی در حوزه قوانین مالیاتی، قانون تجارت، آموزش در سطوح مختلف، سیستم های نرم افزاری حسابداری است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۴۰). حضور هدفمند و فعال در مجامع بین المللی، اجرای سیاست های کلی اصل ۴۴ و گسترش بازار سرمایه در ایران از دو جنبه حضور شرکت های ایرانی در سایر بورس های دنیا و پذیرش سرمایه گذاران خارجی در بورس ایران، ایجاب می کند، ایران نیز در جهت رفع مشکلات اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی گام بردارد. از آن جا که در ایران براساس ابلاغیه مورخ ۲۲ دی ماه ۱۳۹۲ سازمان بورس و اوراق بهادار و به منظور اجرای مصوبه مورخ ۱۳۹۰/۰۶/۲۷

مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی «کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار در تهیه صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، مجاز به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشند»؛ و همچنین از سال ۱۳۹۵ شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری هستند، این مصوبه موجب می‌شود کشور ما جزء کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی را به طور کامل رعایت می‌کنند طبقه بندی شود و ارتباط سازمان بورس و اوراق بهادار را برای تعاملات بین‌المللی تسهیل می‌کند. با این حال استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی در عمل با چالش‌هایی روبرو می‌باشد. از جمله این چالش‌ها می‌توان به یکسان نبودن شرایط فرهنگی، اقتصادی و سیاسی کشورها، تقابل منافع گروه‌های مختلف (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸: ۱۰۱)، نبود شرایط مناسب برای بکارگیری ارزش منصفانه (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸: ۹۹، کرزبر، ۱۳۹۴: ۳۶، مهام و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۰۳) و به تبع آن پیامدهای مالیاتی (کرزبر، ۱۳۹۴: ۳۶، مهام و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۰۳)، پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (موریس و همکاران، ۲۰۱۴: ۷، ۱۷۰)، قوانین و مقررات کشورها (حسینی و نادریان، ۱۳۹۵: ۷، شبیه، ۱۳۹۴: ۱۱۷) و آموزش (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹: ۹۶، کرزبر، ۱۳۹۴: ۳۶، شبیه، ۱۳۹۴: ۱۱۷) اشاره کرد.

با توجه به تفاوت‌هایی که بین استانداردهای بین‌المللی و ملی وجود دارد، با اجرای استانداردهای بین‌المللی مشکلاتی برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران به وجود می‌آید. از آنجایی که سرمایه‌گذاران نقش مهم و اساسی در بازار سرمایه دارند، شناسایی مشکلات آنان و اتخاذ تصمیمات مناسب و راهبردی امری ضروری است که با دادن راه حل‌های مناسب برای رفع مشکلات می‌توان از سردرگمی و گمراهی سرمایه‌گذاران و دلسرد شدن آنان و کم‌رونقی بازار سرمایه جلوگیری کرد. همچنین می‌توان با آشنایی سرمایه‌گذاران با فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سطح جهان، امکان تخصیص بهینه سرمایه و افزایش کارایی اقتصاد را فراهم نمود. بنابراین بررسی موانع و مشکلات سرمایه‌گذاران از اهمیت خاصی برخوردار است.

بنابراین با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مشکلات و موانعی که برای افراد حاضر در این حرفه و بازار سرمایه در این مسیر وجود دارد، شناسایی مشکلات سرمایه‌گذاران به عنوان تاثیرگذارترین افراد در بازار سرمایه، پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور و رتبه بندی این مشکلات و ارائه پیشنهادات لازم برای رفع این موانع، به عنوان هدف این پژوهش قرار گرفت.

در واقع مسئله پژوهش، شناسایی و رتبه بندی مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران می باشد؛ که در این خصوص از نقطه نظرات افراد فعال در بازار سرمایه و اساتید دانشگاهی استفاده می شود.

با توجه به اینکه در این پژوهش به بررسی مشکلات سرمایه گذاران به عنوان گروهی از استفاده کنندگان استانداردها بعد از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران پرداخته می شود و راهکارهایی برای مرتفع کردن این مشکلات ارائه می گردد؛ یافته های پژوهش می تواند نهادهای متولی را در این حوزه، با توجه به راهکارها و پیشنهادها ارائه شده در بخش نتیجه گیری در این پژوهش در حل مشکلات سرمایه گذاران یاری رساند و مزایای مورد انتظار از اجرای این استانداردها را افزایش دهد.

برهمن اساس، در بخش های بعدی مبانی نظری، یافته های پژوهش های پیشین، مدل مفهومی و فرضیه پژوهش ارائه می گردد. همچنین روش شناسی پژوهش معرفی می شود. سپس یافته های پژوهش بیان می گردد و با توجه به یافته ها، نتیجه گیری و پیشنهادها مطرح می شود. در نهایت به محدودیت هایی که در این پژوهش وجود دارد، اشاره می شود.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه ها

بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دنبال بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و دستیابی به مزایای آن هستند، اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می آیند. با وجود برخی مشکلات، نمی توان از مزایای هماهنگ سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی چشم پوشی کرد. در دنیای امروز، بین المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه گذاری های مشترک چند ملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت مربوط بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارش های مالی چند ملیتی را دو چندان کرده است. دلیل اقتصادی اولیه در مورد مطلوب بودن هماهنگ سازی حسابداری این است که تفاوت های مهم در شیوه های حسابداری به عنوان مانعی برای سرمایه گذاران در استفاده موثر از سرمایه است (باقرآبادی، ۱۳۹۴: ۳۴). اتخاذ این استانداردها به عنوان زبان مشترک گزارشگری مالی، شتاب فزاینده ای در میان کشورهای جهان گرفته است؛ به طوری که بیشتر کشورها یا استانداردهای بین المللی را اتخاذ کرده و یا استانداردهای محلی خود را با آنها همگرا کرده اند (شبیبه، ۱۳۹۴: ۹). همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین المللی به موضوعی بااهمیت تر و از منظر سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت ها مواجه می شوند)، به امری دشوار تبدیل می شود. مخالفان پذیرش استانداردهای بین المللی بر چالش های اجرای این استانداردها تاکید می کنند و بر این باورند که تفاوت های ذاتی بسیاری در بکارگیری

استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بین کشورهای مختلف رخ خواهد داد. با این وجود هدف اصلی هماهنگ سازی استانداردها، تسهیل و توسعه تجارت جهانی می باشد. این در حالیست که موانع جهانی شدن برای کشورهای توسعه یافته و توسعه نیافته متفاوت است. با توجه به این مهم، اولین چالش، نگرش منفی کشورهای در حال توسعه نسبت به هماهنگ سازی تحمیلی از جانب کشورهای توسعه یافته تر، برای تسلط بر آن ها است (کاهوفر و هسلم ۲۰۰۶؛^۸ ۹۱۵). در ادامه به تبیین چالش های اجرایی پرداخته می شود.

یکی از دیدگاه های زیربنایی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تأکید بر ارزش های منصفانه است. قابلیت اجرای نظام ارزش های جاری در عمل با ابهام روبه روست و پذیرش آن مستلزم کارایی بازار سرمایه است که در آن ارزش های جاری درخور اتکایی برای دارایی ها وجود دارد. در صورت عدم کارایی بازار، هزینه های پذیرش نظام ارزش های جاری در مقایسه با منافع آن بسیار بالاتر خواهد بود. این در حالی است که در بسیاری از کشورها، شرایط بازارها و زیرساخت های آن چالش جدی در به کارگیری ارزش منصفانه به شمار می روند. از سویی دیگر، گزارشگری به ارزش منصفانه دارای پیامدهای مالیاتی است. استرجیوس و همکاران^۹ (۲۰۰۶)، در تحقیق خود، مالیات را بزرگترین مشکل اتحادیه اروپا جهت پذیرش استانداردهای بین المللی بیان می کنند. (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸؛ ۹۹) به تشریح چالش ها و فرصت های استانداردهای جهانی حسابداری پرداخته اند. آنها با مطالعه تحقیقات انجام شده در خارج از کشور و داخل کشور برخی از چالش های استانداردهای جهانی را تشریح کرده اند. آن ها چالش ها را در استفاده از ارزش های منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع همه گروه های ذینفع می دانند. از این رو باید زیرساخت های حقوقی و قانونی نیز برای اجرای این مهم فراهم شود و ریسک هایی که شرکت را تهدید کند، شناسایی شود (مهام و همکاران، ۱۳۹۰؛ ۱۰۳). مشکلات بالقوه و متعدد ارزش منصفانه در عمل شامل:

نقدینگی بازار: گسترش این روش می تواند باعث ایجاد سردرگمی در صورت های مالی شود. دستکاری توسط مدیران: در بازار های غیرنقدی، تجارت به وسیله مدیران می تواند تحت تأثیر قرار بگیرد لذا به مدیران اجازه دستکاری در برآوردهای ارزش منصفانه داده می شود. بدتر اینکه؛ شرکت ها قصد داشته باشند به طور مثبتی، موقعیت اجتماعی و صورت های مالی خود را بهم مرتبط سازند.

و در نهایت: زمانی که قیمت های نقدی بازار در دسترس نباشند، ارزش منصفانه حسابداری به عنوان مدل ارزیابی مورد استفاده قرار می گیرد. لذا، شرکت ها برآوردهایی را از قیمت های بازار گزارش می نمایند که قیمت های اصلی بازار نیستند و این امر باعث سردرگمی و عدم تأثیر مدل های قیمت گذاری می شود (ماچینتوش، ۲۰۱۴).

اصول و استانداردهای بین المللی به منظور اجرا نیازمند یک قانون گذار فعال چه در بخش خصوصی و چه در بخش دولتی بوده تا با تنظیم قوانین مدون و مکانیزم های اجرایی مناسب شرکت ها را ملزم به اعمال این استانداردها کند (نورونابی ۲۰۱۴؛ ۴۱۶). جاگی و لو پیشنهاد کردند که قوانین کمیسیون بورس بسیار قوی و جدی به ویژه در کشورهایی که حامی کمتری برای سرمایه گذاران وجود دارد نیاز است (شبیبه، ۱۳۹۴؛ ۱۱۸). اما همانطور که تحقیقات نشان داده است چنین مکانیزم های اجرایی در کشورهای در حال توسعه وجود ندارد و هیچ گونه شواهدی مبنی بر الزام به اجرای استانداردها و قوانین حامی سرمایه گذاران در کشورهای جهان سوم دیده نشده است. البته لازم به ذکر است که کیفیت این قوانین اجرایی نیز برای کارایی اجبار و تحمیل استانداردها که در نهایت منجر به کیفیت گزارشگری مالی شود، لازم و ضروری است (کریا ۲۰۱۴؛ ۲۶۰). (میازی ۲۰۱۴؛ ۱۶۸) در تحقیقی در کشور بنگلادش به این نتیجه رسید نیاز به ایجاد یک نهاد نظارتی مستقل برای تدوین استانداردها و نظارت بر رعایت آنها وجود دارد. (فرج و الفرجانی ۲۰۱۴؛ ۶۱) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که قوانین و مقررات مالی موجود، یکی از موانع اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در لیبی بود که کاربرد استانداردها را محدود کرده بود. همچنین، عدم تغییر در قوانین از زمان انتخاب استانداردهای بین المللی منجر به مشکلات و موارد تناقض بسیاری شده است. (حسینی و نادریان، ۱۳۹۵؛ ۷) در تحقیق خود به بررسی مشکلات قوانین مالی و مالیاتی در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند؛ نتایج حاکی از این بود که روابط متقابل و معناداری بین تفاوت در قوانین با بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران وجود دارد. به عبارتی قوانین مالی و مالیاتی می توانست به عنوان یکی از مشکلات بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران محسوب شود.

ساختار پیچیده و تکنیکی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، عدم وجود افراد مطلع و آموزش دیده در زمینه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، مشکل عبور از حسابداری مبتنی بر قواعد به سمت حسابداری مبتنی بر اصول، از جمله موانع موجود بر سر راه پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است که عدم توجه و تلاش در جهت رفع آن، خود سبب افزایش هزینه ها و کاهش سودمندی بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می گردد. بنظر می رسد در جهت افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها در سطح کشور، یک تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت جدی قبل از الزام بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی لازم باشد (ساعی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۵۵). با توجه به قضاوتی بودن بیشتر استانداردهای بین المللی و استفاده گسترده از ارزش های منصفانه و اقلام برآوردی به نوعی منجر به افزایش ریسک حسابرسان در قضاوت می شود که آن ها در قبال این افزایش ریسک در قضاوت، بازدهی بیشتری را طلب خواهند کرد. از طرفی نیاز به استخدام نیروهای کارآمد و

مسلط، آموزش نیروهای فعلی و افزایش سطح رسیدگی ها منجر به افزایش بهای تمام شده مؤسسات حسابرسی خواهد شد. بنابراین با توجه به موارد مذکور افزایش هزینه حسابرسی امری قطعی خواهد بود (کرزبر، ۱۳۹۴: ۳۵). پلیزاتو^{۱۴} (۲۰۱۶) در تحقیقی نشان داد که کشورهای درحال توسعه به طورکلی شیوه حسابداری و حسابرسی پابرجایی ندارند. آن ها اغلب نهاد حسابداری حرفه ای قوی ندارند؛ البته اگر داشته باشند. سامانه های حسابداری و حسابرسی، ممکن است ناکافی باشند و یا وجود نداشته باشند. هم چنین، کمبود نیروی کار حسابداری حرفه ای ماهر، یکی از بزرگ ترین مشکلات در بسیاری از کشورهاست که می تواند مانع توسعه عملکرد مطلوب محیط مالی شود. (محمد نورنابی، ۲۰۱۷: ۱۲۸) در تحقیق خود با عنوان موانع بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در یک کشور در حال توسعه، چالش های اجرایی در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را دستمزد پایین حسابرسی، کمبود حسابداران صلاحیت دار، عدم علاقه مدیران برخی از شرکت ها در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، فرهنگ رازداری و شرکت های خانوادگی برمی شمارد. (سلیمانی امیری و رسولی، ۱۳۹۶: ۲۱) طی پژوهشی با عنوان دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران، به بررسی دیدگاه مدیران مالی و حسابرسان پرداختند. از نظر پاسخ دهندگان آموزش کارکنان جهت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، استفاده از کارشناسان رسمی معتمد و استفاده از مؤسسات حسابرسی ایرانی که دارای تجربه و تخصص کافی در این زمینه باشند، به ترتیب چالش های اصلی بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی محسوب می شوند.

رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خرد و کلان، مستلزم داشتن یک نظام حسابداری کارآمد است. از سوی دیگر، برخورداری از چنین نظامی نیازمند داشتن نیروهای متخصص حسابداری و همچنین وجود یک ساختار آموزشی مناسب می باشد (باغومیان و رحیمی باغی، ۱۳۹۰: ۵۰). لذا آموزش حسابداران آینده و مشارکت مؤثر آن ها در فراهم ساختن اطلاعات مالی دقیق و قابل اعتماد و همچنین تجزیه و تحلیل چنین اطلاعاتی، برای توسعه پایدار کشورهای درحال توسعه ای مانند ایران، اهمیت فراوانی دارد (رودکی، ۱۳۷۸: ۵۵). استانداردهای بین المللی کاملاً پیچیده بوده و فهم آن مستلزم دانش کافی نه تنها در زمینه حسابداری بلکه در سایر رشته ها از جمله محاسبات آماری، مالی و ... می باشد. بنابراین پذیرش آن ها نیازمند سطح بالایی از تجربه در میان کشورها و شرکت های تابعه است (زهری و چوآبی، ۲۰۱۳: ۱۵؛ ۶۰). به طوری که استریت بیان می کند که اتخاذ استانداردهای بین المللی به عنوان یک تصمیم استراتژیک اجتماعی مطرح می باشد که فهم، تفسیر و کاربرد آن ها نیازمند سطح مشخصی از تحصیلات و آموزش دانشگاهی است به طوری که فقدان آن به یک چالش عمده در اجرای استانداردهای

بین المللی در میان کشورهای در حال توسعه بدل شده است (شیبه، ۱۳۹۴: ۱۱۷). از آنجا که بحث- های محوری این استانداردها برای حسابداران جدید می باشد نیاز به آموزش پرسنل شرکت های اصلی و شرکت های فرعی می باشد و از آنجا که نحوه ی دوره های آموزشی بایستی کاربردی باشد هزینه های زیادی به شرکت های ملزم و حسابرسان آنها بابت بحث آموزش وارد خواهد شد (کرزبر، ۱۳۹۴: ۳۶). (هوپ و همکاران، ۲۰۰۶: ۱۷) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری دارای مشکلاتی نیز می باشد از جمله این که هزینه پذیرش انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین المللی و هزینه های هماهنگی و اجرا از جمله آموزش آن بالاست که باید جهت آن آمادگی کافی وجود داشته باشد. گیاسی^۴ (۲۰۰۹) نیز، برای تعیین معایب اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کسب و کار و اقتصاد غنا یک پژوهش زمینه یابی انجام داد که برخی از نتایج آن چنین است: افزایش بهای آموزش کارکنان و زمان لازم برای یادگیری استانداردهای جدید، بهای مربوط به گروه کنترل داخلی برای اطمینان از انتخاب و اجرای درست استانداردها، افزایش بهای حسابرسی و رعایت استانداردها به علت نبود دانش در مؤسسه های حسابداری محلی، وجود مقررات محلی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی یکسان را تبدیل به یک چالش می کنند؛ عدم تطابق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با نیازهای کشور و پیچیدگی استانداردها. (فرج و الفرجانی، ۲۰۱۴: ۶۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند دانش و آموزش ناکافی در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هنگام گزارش صورت های مالی، مشکل بزرگی برای شرکت ها است. (میازی، ۲۰۱۴: ۱۶۸) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که عدم رعایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در بنگلادش به سهامداران یا استفاده کنندگان فاقد دانش مناسب از صورت های مالی نسبت داده شده است. پیچیدگی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در مقایسه با مقررات حسابداری ملی، اجرای رضایت بخش سامانه حسابداری جدید را دشوار کرده است. (حسینی و نادریان، ۱۳۹۵: ۱۰) در تحقیق خود به بررسی مشکلات عدم وجود زیرساخت آموزشی مناسب در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند؛ نتایج حاکی از این بود که روابط متقابل و معناداری بین عدم وجود زیر ساخت آموزشی مناسب با بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران وجود دارد. به عبارتی مشکلات عدم وجود زیرساخت آموزشی مناسب می توانست به عنوان یکی از مشکلات بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران محسوب شود.

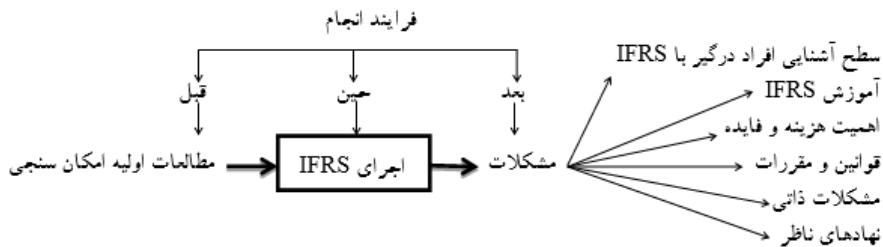
شاید مهمترین ضعف در اجرایی شدن استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی آموزش زبان انگلیسی و آموزش دانشگاهی باشد. دانشگاه ها باید از همان ابتدا استانداردهای ملی را به دانشجویان آموزش دهند و در نهایت استانداردهای ملی را با استانداردهای بین المللی

گزارشگری مالی مقایسه کنند و تفاوت ها را آموزش دهند. اینگونه آموزش ها موجب تقویت ذهن نقادانه دانشجویان و لمس تفاوت استانداردها در نحوه اجرای آن ها می شود. آموزش زبان انگلیسی لازمه هر فن و حرفه ای است که واقعاً هنوز در کشور این معضل برطرف نشده است. بنابراین باید آموزش زبان در ابتدای کار قرار گیرد (آقای قهی، ۱۳۹۵: ۳۲). (موریس و همکاران، ۲۰۱۴: ۱۶۹) در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که در سال های اولیه کاربرد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، پیچیدگی استانداردهای جدید و نبود اطمینان از ترجمه، تفسیر و کاربرد صحیح استانداردها، موجب بروز دشواری هایی برای درک صحیح آن ها می شود.

(رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹: ۹۶)، در تحقیق خود با عنوان موانع پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران به بررسی موانع موجود در ایران پرداخته اند؛ مهمترین موانع شناسایی شده در این پژوهش عبارتند از: عدم آموزش استانداردهای بین المللی در دانشگاه ها، عدم حضور موثر در مجامع حرفه ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین المللی و موانع سرمایه گذاری خارجی در ایران.

مدل مفهومی پژوهش

با توجه به توضیحات گفته شده در بالا و همچنین پژوهش هایی که در زمینه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران و جهان صورت گرفته است و موانع و مشکلات، مزایا و معایبی شناسایی شده و از دیدگاه افراد مختلف در این حوزه مورد بررسی قرار گرفته است و همچنین با استفاده از مطالعه متون نظری و موجود، بررسی متون مرتبط، مقالات، پرس و جو، مصاحبه و نظرخواهی از صاحب نظران شش عامل استخراج شده است که برای هر یک متغیرهایی در نظر گرفته شد. مدل مفهومی تحقیق در نمودار ۱ ارائه گردیده است.



نمودار ۱: مدل مفهومی تحقیق

این شش عامل عبارتند از: سطح آشنایی افراد درگیر با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی؛ آموزش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی؛ اهمیت هزینه و فایده؛ قوانین و مقررات؛ مشکلات ذاتی^{۱۷} و نهادهای ناظر.

بنا به توضیحات بیان شده پرداختن به موضوع شناسایی مشکلات بعد از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری های صحیح تر و مناسب تر برای مرتفع ساختن مشکلات احتمالی سرمایه گذاران بعد پیاده سازی این استانداردها و ارائه پیشنهادات کاربردی به مسئولین و قانون گذاران مربوطه از اهمیت خاصی برخوردار است؛ از این رو سؤالات پژوهش عبارتند از:

- مهمترین مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران از دیدگاه سرمایه گذاران حرفه ای^{۱۸} و اساتید دانشگاهی مورد مطالعه کدام هستند؟
- از دیدگاه سرمایه گذاران حرفه ای و اساتید دانشگاهی مورد مطالعه اولویت بندی این مشکلات به چه شکلی می باشد؟

- آیا بین نظرات سرمایه گذاران حرفه ای و اساتید دانشگاهی تفاوت معناداری وجود دارد؟ از آنجا که نمی توان برای سؤال اول و دوم تحقیق، جهت مشخص نمود و با توجه به اینکه اساتید دانشگاه به صورت تئوری و سرمایه گذاران به صورت عملی با استانداردها در ارتباط هستند این احتمال وجود دارد که نظرات این دو گروه متفاوت باشد و همچنین با توجه به پژوهش های صورت گرفته که در بالا بیان شد، لذا صرفاً یکی از سؤالات تحقیق به صورت زیر در قالب فرضیه مطرح می شود:

«دیدگاه سرمایه گذاران حرفه ای و اساتید دانشگاهی در مورد مهمترین مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی متفاوت می باشد.»

۳- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از حیث هدف از نوع توصیفی - اکتشافی است؛ چراکه به هدف شناخت مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران که درباره آن آگاهی های لازم وجود ندارد، انجام می شود. از این رو از نوع تحقیقات دست اول می باشد. برای جمع آوری داده ها و اطلاعات تحقیق از پرسشنامه محقق ساخته بهره گرفته شده است. در تهیه و طراحی پرسشنامه مذکور، از روش های مطالعه کتابخانه ای و بررسی مبانی نظری و متون و محتوای مطالب و مقالات مربوطه داخلی و خارجی و تحقیق و پرس و جو و مصاحبه با افراد خبره استفاده شده است که ۳۶ مشکل مهم و اساسی به عنوان مشکلات یا گویه ها در پرسشنامه مطرح گردید که این مشکلات در ۶ عامل که عوامل نیز با توجه به مبانی نظری و پژوهش های صورت گرفته، قرار داده شد. پرسشنامه دارای دو بخش سؤالات عمومی جمعیت شناختی پاسخ-

دهندگان و سؤالات تخصصی مربوط به سنجش شش عامل به عنوان مهمترین مشکلات شناسایی شده بعد از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد. پرسشنامه ها به صورت حضوری و الکترونیکی برای ارائه نتایج بهتر در اختیار سرمایه گذاران و اساتید دانشگاه مورد مطالعه قرار گرفت. بنا به توضیحات بیان شده، جامعه آماری پژوهش، سرمایه - گذاران حرفه ای بورس اوراق بهادار تهران و همچنین اساتید حسابداری و مدیریت مالی با درجه دکتری و دانشجوی دکتری در دانشگاه های تهران می باشد. برای نمونه گیری در مورد سرمایه گذاران به علت متغیر بودن تعداد سرمایه گذاران در تالار حافظ تهران در روزهای مختلف و اینکه چه تعداد از این سرمایه گذاران در زمان مطالعه در دسترس هستند، نمونه گیری روش در دسترس انتخاب شد. به این صورت که به مدت یک هفته در تالار حافظ تهران پرسشنامه ها بین سرمایه گذاران توزیع گردید که تعداد پرسشنامه های توزیع شده ۲۰۰ پرسشنامه می باشد. برای نمونه گیری در مورد اساتید دانشگاهی از روش نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شد و تعداد ۸۶ پرسشنامه بصورت الکترونیکی برای آنها ارسال شد که تمامی افراد به پرسشنامه پاسخ دادند. در جدول ۱ به صورت منسجم تعداد نمونه آماری و پرسشنامه های توزیعی گزارش شده است.

نگاره (۱) تعداد کل پرسشنامه ها، دریافتی و بلااستفاده

نمونه آماری	تعداد پرسشنامه ها	پرسشنامه های دریافتی	پرسشنامه های بلا استفاده
سرمایه گذاران حرفه ای بورسی، بورس اوراق بهادار تهران	۲۰۰	۱۷۲	۲۸
اساتید دانشگاهی مشمول شرایط	۸۶	۸۶	-
تعداد کل نمونه	۲۸۶	۲۵۸	۲۸

برای بررسی پایایی پرسشنامه به روش ثبات درونی مطابق جدول ۲، ضریب آلفای کرونباخ^{۱۹} برای کل گویه ها برابر ۰/۸۲ حاصل گردید که بیشتر از ۰/۷ بوده، بنابراین پرسشنامه از پایایی کافی برخوردار است.

نگاره (۲) نتایج آلفای کرونباخ پرسشنامه

مقیاس	تعداد گویه ها	آلفای کرونباخ
کل پرسشنامه	۳۶	۰/۸۲

در تحقیق حاضر، روایی ساختاری پرسشنامه با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل معادلات ساختاری^{۲۰} در نرم افزار لیزرل^{۲۱} مورد بررسی قرار می گیرد. هدف از تحلیل عاملی تأییدی این است که با استفاده از داده های جمع آوری شده از افراد نمونه، ساختار شش عاملی پیشنهادی برای پرسشنامه مشکلات سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بررسی شود. در صورت برازش مطلوب مدل و معناداری بار عاملی گویه ها یا نشانگرها روی عامل مربوطه، روایی ساختار عاملی پرسشنامه مورد تأیید قرار می گیرد. ولی

در صورتی که برازش مدل مناسب باشد ولی ارتباط گویه‌ای با عاملش معنادار نشود، آن گویه حذف شده و شکل نهایی ابزار مشخص می‌گردد. اما چنانچه برازش مدل در حد قابل قبول نباشد، باید سؤالات پرسشنامه مورد بازبینی قرار گرفته و مجدداً ساختار عاملی جدیدی پیشنهاد شود. در مورد حجم نمونه لازم برای تحلیل عاملی تأییدی معمولاً عقیده بر این است که باید به ازای هر گویه بین ۵ تا ۱۰ نفر در نظر گرفت که با احتساب ۳۶ گویه این ابزار، نیاز به نمونه با حجم بین ۱۸۰ تا ۳۶۰ نفر می‌باشد. در هر صورت غالب محققان توصیه می‌کنند که به منظور اطمینان از نتایج مدل و نیز قابلیت تعمیم نتایج آن به تحقیقات آتی، این مقدار کمتر از ۲۰۰ نفر در نظر گرفته نشود. بنابراین در این تحقیق برای حصول نتایج دقیق‌تر، داده‌های نمونه ۲۵۸ نفری به‌کار گرفته می‌شود.

برای حصول اطمینان از برازش کلی مدل اندازه‌گیری بر داده‌ها، برخی شاخص‌های مهم ارزیابی برازش مدل مانند نسبت مجذور خی به درجه آزادی (χ^2/df)، ریشه میانگین مجذورات خطای برآورد^{۲۲}، شاخص نیکویی برازش^{۲۳}، شاخص نیکویی برازش تعدیل‌یافته^{۲۴}، شاخص برازش نرم شده^{۲۵}، شاخص برازش نرم نشده^{۲۶} و شاخص برازش تطبیقی^{۲۷} در نظر گرفته شدند. اجرای اولیه مدل اندازه‌گیری نشان داد که سه تا از شاخص‌های ارزیابی برازش کلی مدل در حد قابل قبول نیستند، بنابراین مدل اولیه نیاز به اصلاح دارد. بررسی ضرایب مسیرها نشان داد مقدار آماره t سه گویه شماره ۲۰، ۲۱ و ۳۴ کمتر از ۱/۹۶ بوده و لذا بار عاملی آن‌ها معنادار نیست و لذا باید این گویه‌ها از مدل حذف شوند. (گویه ۲۱ مربوط به عامل قوانین و مقررات و گویه‌های ۲۰ و ۳۴ مربوط به عامل مشکلات ذاتی هستند). در نتیجه با حذف نشانگر مربوط به این گویه‌ها از مدل (Q_{20} ، Q_{34} و Q_{21})، مدل اندازه‌گیری اصلاح و مجدداً اجرا شد و مدل نهایی با ۳۳ نشانگر حاصل گردید. مقادیر شاخص‌های برازش کلی مدل اصلاح‌شده در حد قابل قبول قرار داشت و لذا ضرایب مسیرها و سایر خروجی‌های مدل، از اعتبار کافی برخوردار هستند. مقادیر شاخص‌های مختلف ارزیابی برازش کلی مدل اصلاحی در جدول ۳ آورده شده است.

نگاره (۳) شاخص‌های ارزیابی برازش کلی مدل اصلاحی

شاخص	حد برازش قابل قبول	مقدار به دست آمده
χ^2	--	۱۱۹۷/۷۰
Df	--	۴۸۰
P	>۰/۰۵	۰/۰۰۰
χ^2/df	<۳	۲/۴۹
RMSEA	<۰/۰۸	۰/۰۴۹
GFI	>۰/۹۰	۰/۹۱
AGFI	>۰/۹۰	۰/۹۰
NFI	>۰/۹۰	۰/۸۰
NNFI	>۰/۹۰	۰/۹۱
CFI	>۰/۹۰	۰/۹۱

علاوه بر شاخص‌های برازش کلی مدل، آماره t و معناداری آن به‌عنوان شاخص ارزیابی میزان ارتباط هر نشانگر (گویه) با عامل مربوطه در نظر گرفته شد. گفتنی است برای جامعه با حجم بیش از ۱۲۰ (مانند این پژوهش)، مقدار t بالاتر از ۱/۹۶ حاکی از معناداری آزمون در سطح خطای کمتر از ۰/۰۵ و سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد است. بنابراین گویه‌ای که قدر مطلق مقدار t ضریب مسیرش (بار عاملی) بالاتر از ۱/۹۶ باشد، در سطح خطای ۰/۰۵ رابطه‌ای معنادار با عاملش داشته ($p < ۰/۰۵$) و بنابراین نباید از پرسشنامه حذف شود؛ اما چنانچه قدر مطلق t ضریب یک مسیر کمتر از ۱/۹۶ شد، باید آن مسیر حذف شده و برای برآورد دقیق‌تر پارامترها مجدداً مدل اجرا شود.

در هر عامل، نشانگر اول به‌عنوان مبنای محاسبه بارهای عاملی در نظر گرفته شد و لذا همان‌گونه در جدول ۴ مشاهده می‌شود مقدار t برای آن‌ها محاسبه و گزارش نشده است^{۲۸} ($Q_6, Q_{10}, Q_{27}, Q_1, Q_{13}, Q_3$). مطابق جدول، قدر مطلق مقدار t برای تمامی نشانگرهای باقی‌مانده در مدل، بالاتر از ۱/۹۶ است و بنابراین فرض صفر بودن ضریب مسیر تمامی آن‌ها در سطح خطای ۰/۰۵ و با اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، رابطه تمامی گویه‌های باقی‌مانده در مدل با عامل خود معنادار است و نیاز به حذف هیچ‌کدام نیست.

در نگاره ۴ نتایج تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه (مدل اندازه‌گیری) و شاخص‌های ارزیابی جزئی ارائه شده است.

نگاره (۴) نتایج تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه (مدل اندازه‌گیری) و شاخص‌های ارزیابی جزئی

عامل	نشانگر*	بار عاملی استاندارد	آماره t	R^2
	Q_6	۰/۵۲	--	۰/۲۷
سطح آشنایی افراد درگیر با IFRS	Q_7	۰/۴۶	۶/۸۱	۰/۲۱
	Q_9	۰/۴۹	۵/۹۶	۰/۲۴
	Q_{10}	۰/۵۱	--	۰/۲۶
آموزش IFRS	Q_{11}	۰/۲۳	۳/۲۴	۰/۰۵
	Q_{12}	۰/۴۵	۴/۵۵	۰/۲۰
	Q_{36}	۰/۲۸	۳/۸۲	۰/۰۸
اهمیت هزینه و فایده	Q_{27}	۰/۵۰	--	۰/۲۵
	Q_{32}	۰/۳۳	۳/۷۶	۰/۱۱
	Q_1	۰/۳۹	--	۰/۱۵
قوانین و مقررات	Q_2	۰/۳۵	۵/۵۸	۰/۱۲
	Q_8	۰/۵۱	۵/۹۴	۰/۲۶
	Q_{14}	۰/۳۲	۴/۹۲	۰/۱۰
	Q_{15}	۰/۱۴	۲/۵۸	۰/۰۲

۰/۲۹	۶/۱۷	۰/۵۴	Q ₁₉	
۰/۲۰	۶/۱۲	۰/۴۵	Q ₂₈	
۰/۱۲	۵/۳۶	۰/۳۵	Q ₃₃	
۰/۰۹	--	۰/۳۰	Q ₁₃	
۰/۰۵	۳/۳۱	۰/۲۳	Q ₁₆	
۰/۱۵	۵/۱۷	۰/۳۸	Q ₁₇	
۰/۱۶	۴/۲۳	۰/۴۰	Q ₁₈	
۰/۱۷	۴/۵۸	۰/۴۱	Q ₂₂	
۰/۱۵	۵/۱۳	۰/۳۹	Q ₂₃	مشکلات ذاتی
۰/۰۸	۴/۸۶	۰/۲۹	Q ₂₄	
۰/۳۶	۵/۷۳	۰/۶۰	Q ₂₅	
۰/۳۲	۵/۴۸	۰/۵۶	Q ₂₆	
۰/۱۰	۴/۰۶	۰/۳۱	Q ₂₉	
۰/۱۱	۳/۹۴	۰/۳۲	Q ₃₀	
۰/۰۹	۴/۱۳	۰/۳۰	Q ₃₁	
۰/۲۲	--	۰/۴۷	Q ₃	
۰/۲۴	۵/۴۶	۰/۴۹	Q ₄	نهادهای ناظر
۰/۲۲	۵/۴۳	۰/۴۷	Q ₅	
۰/۱۱	۳/۹۶	۰/۳۳	Q ₃₅	

* بار عاملی نشانگرهای Q₂₀، Q₂₁ و Q₃₄ معنادار نشد ($t < 1/96$) و لذا از مدل حذف شدند.

در نهایت به طور خلاصه می توان گفت که با توجه به حصول مقادیر مطلوب برای شاخص های برآزش کلی مدل جدول ۳، تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری، انطباق داده های جمع آوری شده از جامعه این تحقیق را بر ساختار پیشنهادی نشان داد و تأییدش نمود؛ همچنین بررسی بارهای عاملی گویه ها حاکی از آن بود که باید سه گویه از سوالات پرسشنامه حذف شود (گویه های ۲۰، ۲۱ و ۳۴). بنابراین ساختار پرسشنامه با شش عامل و ۳۳ گویه مورد تأیید قرار گرفت و لذا ابزار تحقیق پس از اصلاح، دارای روایی ساختاری است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱. تجزیه و تحلیل توصیفی یافته‌ها

در این بخش از شاخص‌های آمار توصیفی همچون فراوانی، درصد فراوانی، میانگین و انحراف استاندارد برای ارائه اطلاعات توصیفی در قالب نگاره‌ها مختلف استفاده شده است. توزیع فراوانی شرکت‌کنندگان در تحقیق از لحاظ شغل، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان تجربه کاری در حوزه سرمایه‌گذاری در بورس، در نگاره ۵ ارائه شده است.

نگاره (۵) توزیع فراوانی شاخص‌های جمعیت‌شناختی نمونه آماری تحقیق

شغل	سطح تحصیلات	رشته تحصیلی	تجربه در بورس (سال)
استاد	سرمايه- گذار	دکتری حسابداری	۵ تا >۱۵
۸۶	۱۷۲	۱۳۳	۱۴
درصد	۳۳/۳	۵۱/۶	۵/۴

میانگین و انحراف استاندارد نمره متغیرهای پژوهش (به ازای یک گویه)، هم در کل نمونه و هم به تفکیک دیدگاه اساتید دانشگاه‌ها و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای در بورس، در نگاره ۶ آورده شده است. لازم به ذکر است که در پرسشنامه این تحقیق، شش عامل به‌عنوان مهم‌ترین مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لحاظ شده‌اند که از آن‌ها به‌عنوان متغیرهای تحقیق یاد می‌شود. نمره هر عامل گویای میزان اهمیت آن مشکل از دید پاسخ‌دهندگان است و هر چه بالاتر باشد، اهمیت آن بیشتر است. هر گویه پرسشنامه در یک طیف لیکرت از ۱ تا ۵ نمره‌گذاری شده و نمره به ازای یک گویه هر عامل می‌تواند بین ۱ تا ۵ تغییر کند.

نگاره (۶) شاخص‌های تمرکز و پراکندگی متغیرهای تحقیق

اساتید دانشگاه	سرمایه‌گذاران بورس	کل نمونه
میانگین انحراف استاندارد	میانگین انحراف استاندارد	میانگین انحراف استاندارد
۳/۹۸	۳/۷۲	۳/۸۱
۰/۴۷	۰/۷۶	۰/۶۹
IFRS	IFRS	IFRS
۳/۴۳	۳/۳۵	۳/۳۷
۰/۴۵	۰/۶۶	۰/۶۰
اهمیت هزینه و فایده	اهمیت هزینه و فایده	اهمیت هزینه و فایده
۳/۸۱	۳/۳۹	۳/۵۳
۰/۶۶	۰/۷۷	۰/۷۶
قوانین و مقررات	قوانین و مقررات	قوانین و مقررات
۳/۷۷	۳/۴۲	۳/۵۴
۰/۳۲	۰/۴۴	۰/۴۳
مشکلات ذاتی	مشکلات ذاتی	مشکلات ذاتی
۳/۶۰	۳/۲۸	۳/۳۸
۰/۳۰	۰/۴۳	۰/۴۲
نهادهای ناظر	نهادهای ناظر	نهادهای ناظر
۳/۹۸	۳/۵۵	۳/۶۹
۰/۴۶	۰/۶۲	۰/۶۱

بر اساس نظرات کل افراد، در میان شش عامل مطروحه، عوامل آشنایی حسابداران، حسابرسان و تهیه‌کنندگان اطلاعات با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشترین اهمیت را دارد.

۴-۲. آزمون فرضیه

چنانچه مقایسه چند متغیر که با یکدیگر همبستگی دارند بین دو گروه مدنظر باشد، ابتدا از آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری^{۲۹} به جای t نمونه‌های مستقل، استفاده می‌شود و در صورت معنادار شدن آزمون کلی مذکور، در ادامه برای مقایسه تک تک متغیرها، آزمون t نمونه‌های مستقل بکار گرفته می‌شود. چون متغیرهای مورد مقایسه در فرضیه پژوهش، مؤلفه‌های یک ابزار یا مقیاس هستند، از نوع همبسته بوده، بنابراین برای انتخاب نوع آزمون، باید ابتدا میزان همبستگی بین متغیرها بررسی شود. در نگاره ۷ ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش را آورده شده است.

نگاره (۷) ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای تحقیق

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶
۱ سطح آشنایی افراد درگیر با IFRS	۱					
۲ آموزش IFRS	۰/۴۹۸**	۱				
۳ اهمیت هزینه و فایده	۰/۳۳۵**	۰/۲۰۹**	۱			
۴ قوانین و مقررات	۰/۴۸۲**	۰/۴۱۴**	۰/۴۰۹**	۱		
۵ مشکلات ذاتی	۰/۴۰۳**	۰/۳۴۷**	۰/۴۵۲**	۰/۶۴۷**	۱	
۶ نهادهای ناظر	۰/۵۵۱**	۰/۳۳۰**	۰/۲۸۵**	۰/۴۵۶**	۰/۴۰۴**	۱

**همبستگی در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار است (p<۰/۰۱).

با توجه به اینکه ضرایب همبستگی در حد متوسط است، همبستگی نسبی بین متغیرها وجود دارد و لذا استفاده از آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری مناسب است. برای آزمون فرضیه، به منظور مقایسه هم زمان میانگین متغیرها بین دو گروه اساتید دانشگاهی و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بورس، آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری انجام شد. فرض صفر این آزمون، برابری میانگین تمامی متغیرها یا عوامل در گروه‌های تحقیق است و چنانچه این فرض رد شود (p<۰/۰۵)، با اطمینان بالایی می‌توان نتیجه گرفت حداقل در یکی از متغیرها، تفاوت معناداری بین میانگین مقادیر دو گروه وجود دارد. بنابراین آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری تنها می‌تواند تفاوت کلی بین دو گروه را نشان دهد، اما دقیقاً مشخص نمی‌کند تفاوت‌ها مربوط به کدام متغیرها است. لذا در صورت معنادار شدن آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری، برای مشخص شدن اینکه در کدام یک از متغیرها، تفاوت بین گروه‌ها معنادار است، از آزمون t نمونه‌های مستقل به عنوان آزمون مکمل استفاده می‌شود. نتایج آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری در نگاره ۸ آورده شده است.

نگاره (۸) نتایج تحلیل واریانس چندمتغیری برای مقایسه هم‌زمان میانگین متغیرهای پژوهش بین گروه‌ها

مقایسه چندمتغیری	مقدار	آماره F	df فرضیه	df خطا	p
روش اثر پیلایی ^{۳۰}	۰/۲۰۸	۱۰/۹۶۵	۶	۲۵۱	۰/۰۰۰

مطابق نگاره ۸، سطح معناداری تحلیل واریانس چندمتغیری با استفاده از روش اثر پیلایی، کمتر از ۰/۰۵ شده و در نتیجه فرض صفر آزمون، مبنی بر برابری میانگین گروه‌ها در تمامی عوامل، با اطمینان بیش از ۹۵ درصد رد شد؛ لذا حداقل در یکی از عوامل، بین دو گروه اساتید و سرمایه‌گذاران، تفاوت دیدگاه معناداری وجود دارد؛ بنابراین با در نظر گرفتن همه عوامل و در مجموع، فرضیه پژوهش مبنی بر تفاوت دیدگاه سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و اساتید دانشگاه در مورد مهم‌ترین مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تأیید می‌شود. پس از معنادار شدن آزمون تحلیل واریانس چندمتغیری، به‌طور مجزا میانگین هر یک از مشکلات شش‌گانه موجود بر سر راه سرمایه‌گذاران، با استفاده از آزمون t نمونه‌های مستقل مورد مقایسه قرار گرفت. نتایج آزمون t مستقل به همراه آزمون همگنی واریانس گروه‌ها (لون) در نگاره ۹ آورده شده است.

نگاره (۹) نتایج آزمون‌های t مستقل برای مقایسه میانگین متغیرها بین گروه اساتید و سرمایه‌گذاران

متغیر	آزمون همگنی واریانس لون		آزمون برابری میانگین t مستقل	
	آماره F	P	آماره t	df
سطح آشنایی افراد درگیر با IFRS	۱۵/۲۳	۰/۰۰۰	۳/۳۸	۲۴۳/۹۷
آموزش IFRS	۱۱/۴۶	۰/۰۰۱	۱/۲۴	۲۳۲/۸۹
اهمیت هزینه و فایده	۰/۷۷	۰/۳۸۱	۴/۳۴	۲۵۶
قوانین و مقررات	۳۵/۳۵	۰/۰۰۰	۷/۳۱	۲۴۶/۲۱
مشکلات ذاتی	۱۹/۳۷	۰/۰۰۰	۶/۵۰	۲۳۸/۱۵
نهادهای ناظر	۱۳/۳۵	۰/۰۰۰	۶/۳۲	۲۲۱/۰۲

* اختلاف میانگین در سطح ۰/۰۵ معنادار است ($p < ۰/۰۵$).

با توجه به نگاره ۹ مشاهده می‌شود جز در مورد عامل آموزش IFRS ($p = ۰/۲۱۵ > ۰/۰۵$) برای پنج عامل دیگر، سطح معناداری آزمون t مستقل کمتر از ۰/۰۵ شده و لذا با اطمینان بیش از ۹۵ درصد، فرض برابری میانگین این عوامل در دو گروه رد می‌شود. به عبارت دیگر میانگین اهمیت پنج عامل آشنایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اهمیت هزینه و فایده، قوانین و مقررات، مشکلات ذاتی و نهادهای ناظر، از نظر اساتید دانشگاهی به میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از مقدار متناظر در گروه سرمایه‌گذاران در بورس است، اما میزان اهمیت عامل آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از دید هر دو گروه یکسان است.

۴-۳. یافته های جانبی

برای رتبه بندی عوامل از دیدگاه اساتید و سرمایه گذاران از آزمون ناپارامتریک فریدمن استفاده شد. این آزمون ابتدا مشخص می کند که آیا در هر گروه، تفاوت بین رتبه عوامل معنادار است یا نه و در صورت وجود تفاوت معنادار، رتبه آن ها به چه صورت است. نتایج آزمون فریدمن جدول ۱۰ ارائه شده است.

نگاره (۱۰) نتایج آزمون فریدمن و رتبه بندی عوامل از دیدگاه اساتید و سرمایه گذاران

گروه	عامل به ترتیب اولویت	میانگین رتبه	N	آماره χ^2	df	p
اساتید دانشگاه	نهادهای ناظر	۴/۱۷	۸۶	۸۳/۸۵	۵	۰/۰۰۰
	سطح آشنایی افراد درگیر با IFRS	۴/۱۳				
	قوانین و مقررات	۳/۹۵				
	اهمیت هزینه و فایده	۳/۶۹				
	مشکلات ذاتی	۲/۹۵				
	آموزش IFRS	۲/۱۲				
	سطح آشنایی افراد درگیر با IFRS	۴/۳۶				
سرمایه گذاران	قوانین و مقررات	۳/۶۷	۱۷۲	۶۶/۴۶	۵	۰/۰۰۰
	نهادهای ناظر	۳/۶۶				
	اهمیت هزینه و فایده	۳/۲۷				
	مشکلات ذاتی	۳/۰۵				
	آموزش IFRS	۲/۹۹				

مطابق نگاره ۱۰، در هر دو گروه اساتید و سرمایه گذاران، تفاوت رتبه عوامل در سطح ۰/۰۵ معنادار است ($p < 0/05$). به عبارت دیگر، همه عوامل در یک سطح از اهمیت نیستند و از دید هر دو گروه، رتبه و اولویت آن ها با یکدیگر متفاوت است. از نظر اساتید دانشگاهی، نهادهای ناظر دارای بالاترین اولویت بوده، اما از نظر سرمایه گذاران، عامل آشنایی افراد درگیر با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، دارای بالاترین اولویت است.

همچنین برای مقایسه رتبه اهمیت ۳۳ گویه پرسشنامه نیز از آزمون ناپارامتریک فریدمن استفاده شد. نتیجه این آزمون ابتدا مشخص می کند که آیا در کل نمونه، تفاوت بین رتبه گویه ها معنادار است یا نه. نتیجه آزمون فریدمن برای بررسی معناداری تفاوت رتبه سؤالات از نظر کل افراد نمونه در نگاره ۱۱ ارائه شده است.

نگاره (۱۱) نتیجه آزمون فریدمن برای گویه ها

N	آماره χ^2	Df	p
۲۵۸	۳۹۸/۹۹	۳۲	۰/۰۰۰

مطابق نگاره ۱۱، تفاوت رتبه گویه های پرسشنامه با یکدیگر، در سطح ۰/۰۵ معنادار است ($p < 0/05$). به عبارت دیگر از دید کل افراد نمونه تحقیق، همه سؤالات پرسشنامه در یک سطح

از اهمیت نیستند و رتبه و اولویت آن‌ها با یکدیگر متفاوت است. نتیجه آزمون نشان می‌دهد که «عدم آشنایی کافی حسابداران برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، «فقدان نظام ارزشیابی مناسب در ایران برای پیاده‌سازی ارزش منصفانه» و «وجود تناقضات متعدد بین قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» به ترتیب با کسب بیشترین میانگین رتبه در رتبه اول تا سوم قرار داشته و بنابراین بالاترین اولویت و بیشترین اهمیت را در بین سؤالات پرسشنامه داشته‌اند.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

همانطور که در قسمت مقدمه بیان شد، با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشکلاتی و چالش‌هایی برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران به وجود می‌آید. بر اساس توضیحات بخش ۴، مشخص می‌گردد که با توجه به فرضیه مطرح شده که تفاوت دیدگاه اساتید و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای در مورد مهمترین مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، حداقل در یکی از عوامل، بین دو دیدگاه گروه اساتید و سرمایه‌گذاران، تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آن نشان می‌دهد که براساس دیدگاه اساتید دانشگاهی، مهم‌ترین مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به ترتیب اولویت عبارتند از: ۱- نهادهای ناظر؛ ۲- سطح آشنایی افراد درگیر با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ ۳- قوانین و مقررات؛ ۴- اهمیت هزینه و فایده؛ ۵- مشکلات ذاتی؛ ۶- آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. از دیدگاه سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، مهم‌ترین مشکلات سرمایه‌گذاران پس از اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به ترتیب اهمیت عبارتند از: ۱- سطح آشنایی افراد درگیر با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ ۲- قوانین و مقررات؛ ۳- نهادهای ناظر؛ ۴- اهمیت هزینه و فایده؛ ۵- مشکلات ذاتی؛ ۶- آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

اساتید دانشگاهی با توجه به آشنایی بیشتری که با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند و پژوهش‌ها و تحقیقاتی که در این زمینه انجام می‌دهند و بصورت تئوری با این استانداردها درگیر هستند نسبت به سرمایه‌گذاران که بصورت عملی از این استانداردها استفاده می‌کنند، دیدگاه متفاوتی دارند. از نظر سرمایه‌گذاران آشنایی افراد درگیر با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بخصوص حسابداران به علت تهیه صورت‌های مالی، بسیار مهم است، زیرا آشنا نبودن حسابداران با این استانداردها موجب می‌شود که صورت‌های مالی به درستی تهیه و ارائه نشود و موجب سردرگمی و گمراهی سرمایه‌گذاران گردد. اما از دیدگاه اساتید دانشگاهی نهادهای ناظر در اولویت هستند به این دلیل که نهادهای ناظر از جمله سازمان بورس اوراق بهادار، بانک مرکزی، دولت، سازمان حسابرسی و نهادهای مربوطه دیگر می‌توانند با

نظارتی که بر اجرای استانداردهای بین المللی دارند باعث افزایش قابلیت اطمینان صورت های مالی گردیده و سرمایه گذاران می توانند با اطمینان بیشتری از این اطلاعات استفاده نمایند. باتوجه به نتایج حاصل از پژوهش، عدم آشنایی کافی حسابداران برای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، فقدان نظام ارزشیابی مناسب در ایران برای پیاده سازی ارزش منصفانه و وجود تناقضات متعدد بین قانون مالیات های مستقیم و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ۳ مشکل مهم و اساسی سرمایه گذاران پس از اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از دیدگاه جامعه مورد مطالعه می باشد که باید آموزش های لازم را در خصوص بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به حسابداران داده شود، که به ترتیب برعهده سازمان حسابرسی، دولت و نهادهای نظارتی و خود حسابداران (سلیمانی رسولی و امیری، ۱۳۹۶: ۲۱) می باشد. همچنین می توان با ایجاد لینکی در سایت بورس و اوراق بهادار تهران آموزش های مربوطه را نه تنها به حسابداران بلکه به تمام افراد استفاده کننده از صورت های مالی یاد داد. همچنین می توان با تدوین ضوابط مشخص تر برای تعیین ارزش های منصفانه با توجه به تجربه سایر کشورها، ویژگی ها و شرایط کشورمان، ساماندهی و انسجام بخشی بیشتر بر ارزیابی دارایی ها در بازار سرمایه، اصلاح قوانین مالیاتی منطبق با استانداردهای مذکور، وضع قوانین مناسب در راستای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای افزایش شفافیت و قابلیت اتکای صورت های مالی و کاهش فعالیت های غیرقانونی مانند تقلب، دستکاری در اطلاعات و خطای اندازه گیری گام موثری برداشت. با ایجاد چارچوب های نظارتی مناسب و هماهنگی های لازم بین نهادهای ناظر بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، می توان گامی اساسی در راستای حل مشکلات و موانع برداشت تا مزایای مورد انتظار از اجرای استانداردهای بین المللی افزایش یابد.

دراین تحقیق محدودیت هایی وجود دارد. ازجمله عدم دسترسی آسان به سرمایه گذاران و اساتید دانشگاهی مورد مطالعه تحقیق به لحاظ موقعیت و قلمرو مکانی تحقیق و ورود نظرات فردی و تمایلات شخصی افراد در پاسخ به سؤالات.

یادداشت ها

1. Mackintosh, I

2. International Financial Reporting Standard (IFRS)

16. Gyasi, A.K

۱۷. مشکلات ذاتی به علت مسائلی است که در سیستم کلی وجود دارد، نه اینکه به دلیل یک عامل خاص باشد. با تغییر در ساختار، سازمان یا سیاست های آن سیستم می توان مشکل ذاتی را کاهش داد. در این تحقیق، منظور از مشکلات ذاتی، مشکلاتی هستند که فی نفسه ایجاد مشکل می کنند که از جمله آن ها می توان به پیچیدگی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اشاره کرد. یک سری از مشکلات در این طبقه بندی قرار می گیرند. <https://en.wikipedia.org>

3. International Accounting Standards Board (IASB)

4. Hope,O.K; Justin,J; Tony,K
5. Cascino,S; Gassen,J

6. <http://www.seo.ir/>
7. Morris,R; Gray,S; Pickering,J;
Aisbitt,S
8. Gallhofer,S; Haslam,J
9. Stergios,A; Athanasios,V; Nikolaos,D
10. Nurunnabi,M
11. Correia,M.M
12. Miazee,H
13. Faraj,Sh; El-Firjani,E

14. Polizatto,V.P

15. Zehri,F; Chouaibi,J

۱۸. باتوجه به تعریف پایگاه اطلاع رسانی بازار سرمایه ایران، براساس تعاریف بین المللی، سرمایه گذاران فعال بورسی به افرادی گفته می شود که در طول سال حداقل ۲۵۰ بار معامله کرده باشند و به طور میانگین روزانه یکبار خرید و فروش می کنند که به معامله گرانی با این شرایط معامله گر فعال و حرفه ای بازار گفته می شود. در این تحقیق منظور از سرمایه گذاران حرفه ای و بورسی، سرمایه گذارانی هستند که بصورت مستمر در تالار حافظ تهران فعالیت دارند و کار سرمایه گذاری انجام می دهند.
<http://sena.ir>

19. Cronbach's Alpha
20. Structural Equation Modeling (SEM)

21. LISREL
22. Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)
23. Goodness Of Fit Index (GFI)
24. Adjusted Goodness Of Fit Index (AGFI)
25. Normed Fit Index (NFI)
26. Non-Normed Fit Index (NNFI)
27. Comparative Fit Index (CFI)

۲۸. چون متغیرهای مکنون یا پنهان (عوامل) در مدل های معادلات ساختاری قابل اندازه گیری مستقیم نیستند، دارای مقیاس اندازه گیری نمی باشند؛ بنابراین برای مشخص شدن مقیاس اندازه گیری آن ها در هر متغیر پنهان یکی از نشانگرها با ثابت گرفتن ضریب مسیرش مبنا قرار می گیرد.

29. Multivariable Analyze of Variance (MANOVA)

۳۰. یکی از چهار آزمون آماری متعارف در زمینه واریانس چندمتغیری است که در این تحقیق از آن استفاده می شود.

<https://spssiran.ir/MultivariateAnalysisOfVariance-Manova.php/>

کتابنامه

۱. آقای قهی، علیرضا، (۱۳۹۵)، ریسک های اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، مجله حسابدار، ۳۲(۲): ۲۷-۳۲.
۲. باغومیان، رافیک؛ رحیمی باغی، علی، (۱۳۹۰)، موانع پیشرفت حسابداری در ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۸(۳۲): ۴۹-۷۲.
۳. باقرآبادی، سیدمحمد، (۱۳۹۴)، پذیرش استانداردهای بین المللی، راه دشوار پیش رو، مجله حسابدار، ۳۱(۳): ۳۴-۳۶.
۴. حسینی، سیدمهدی؛ نادریان، آرش، (۱۳۹۵)، بررسی مشکلات عدم وجود زیرساخت آموزشی مناسب در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در ایران، همایش ملی چالش ها و فرصت های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره جدید، ۱-۱۱.
۵. حسینی، سید مهدی؛ نادریان، آرش (۱۳۹۵)، بررسی مشکلات قوانین مالی و مالیاتی در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در ایران، دومین همایش ملی مباحث نوین در حسابداری، مدیریت و کارآفرینی، ۱-۸.
۶. رحمانی، علی؛ علیپور، شراره، (۱۳۸۹)، موانع پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری، ۷(۲۷): ۷۵-۹۹.
۷. رودکی، جمال، (۱۳۷۸)، راهبردهای اساسی نظام جامع آموزش حسابداران آینده ایران؛ تحلیلی از نظام های پیشنهادی آموزش حسابداری کشورهای در حال توسعه، مجله حسابدار، ۱۴(۴): ۵۵-۶۶.
۸. ساعی، محمدجواد؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی؛ حسن زاده کوجو، صادق، (۱۳۹۲)، بررسی میزان موافقت استفاده- کنندگان صورت های مالی با تفاوت های استانداردهای حسابداری ملی و بین المللی، پیشرفت های حسابداری، ۵(۲): ۲۵-۴۵.
۹. ساعی، محمدجواد؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ رستمی، امین، (۱۳۹۶)، بررسی دیدگاه استفاده کنندگان صورت های مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۶): ۵۱-۶۴.
۱۰. سلیمانی امیری، غلامرضا؛ رسولی، ندا، (۱۳۹۶)، دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران، پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۴): ۱-۲۴.
۱۱. شیبیه، سکینه، (۱۳۹۴)، حسابداری بین الملل و کشورهای در حال توسعه، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۷): ۱۱۲-۱۲۵.
۱۲. عباس زاده، محمدرضا؛ نصیرزاده، فرزانه؛ حقیقی طلب بهاره، (۱۳۹۵)، مهمترین پیامدهای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، مجله حسابدار، ۳۲(۸): ۲۶-۴۶.

۱۳. فروغی، داریوش؛ اشرفی، مجید، (۱۳۸۸)، استانداردهای جهانی حسابداری چالش ها و فرصتها، *مجله حسابدار رسمی*، ۷(۸): ۹۶-۱۰۳.
۱۴. کرزبر، شاهین، (۱۳۹۴)، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی: انقلاب در اجرا، *مجله حسابدار*، ۳۱(۱۰): ۳۵-۴۱.
۱۵. مهام، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ آقای قهی، علیرضا، (۱۳۹۱)، بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱(۳): ۸۷-۱۰۵.

References

1. Abbas Zadeh, M.R; Nasir Zadeh, F; Haghghi Talab, B, (2016), The most important implications of the adoption of international financial reporting standards, *Accountant magazine*, 32(8): 26-46. (in Persian)
2. Aghaei ghohi, A, (2016), Risks of implementing international financial reporting standards, *Accountant magazine*, 32(2): 27-32. (in Persian)
3. Bagher Abadi, S.M, (2015), Adopting international standards is a difficult way ahead, *Accountant magazine*, 31(3): 34-36. (in Persian)
4. Baghoomian, R; Rahimi Baghi, A, (2011), The barriers of accounting education development in iran, *Journal of empirical financial accounting studies*, 8(32): 49-72. (in Persian)
5. Cascino, S; Gassen, J, (2010), Mandatory IFRS adoption and accounting comparability, *Working paper, SFB 649 "Economic Risk"*, <http://sfb649.wiwi.hu-berlin.de>.
6. Correia, M.M, (2014), Political connections and SEC enforcement, *Journal of Accounting and Economics*, 57(2-3): 241-262.
7. Faraj, Sh; El-Firjani, E, (2014), Challenges Facing IASs/IFRS Implementation by Libyan Listed Companies. *University Journal of Accounting and Finance*, 2(3): 57-63.
8. Forooghi, D; Ashrafi, M, (2010), World accounting standards challenges and opportunities, *Official account journal*, 7(8): 96-103. (in Persian)
9. Gallhofer, S; Haslam, J, (2006), The Accounting- Globalisation Interrelation: An Overview with Some Reflections on the Neglected Dimension of Emancipatory Potentiality, *Critical Perspectives on Accounting*, 17(7): 903-934.
10. Gyasi, A.K, (2009), Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries-The Case of Ghana, Thesis, *University of Applied Sciences*.
11. Hope, O.K; Justin, J; Tony, K, (2006), Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS, Working Paper, *Journal of International Accounting Research*, 5(2): 1-20.
12. Hosseini, S.M; Naderian, A, (2016), Reviewing the financial and tax compliance issues in the application of international financial reporting standards

- (IFRS) in iran, *The 2nd national conference on new issues in accounting, management and entrepreneurship*. (in Persian)
- 13.Hosseini, S.M; Naderian, A, (2016), Study of the problems of the lack of proper educational infrastructure in applying international financial Reporting standards (IFRS) in iran, *New challenges and opportunities for accounting and management in the new millennium*. (in Persian)
- 14.Korzebor, Sh, (2016), Implementing International Standards: Revolution in Implementation, *Accountant magazine*, 31(10): 35-41. (in Persian)
- 15.Mackintosh, I, (2014), The Importance and Challenges of Establishing Standards for Global Finance. *www.ifrs.org*. 7 May 2014.
- 16.Maham, K; Heidarpour, F; Aghaei Ghohi, A, (2012), Advantages and disadvantages of usage the international financial reporting standards as iranian accounting standard, *journal of experimental accounting research*, 1(3): 87-105. (in Persian)
- 17.Miazee, H, (2014), Problems of Implementing of International Financial Reporting Standards in Bangladesh, *European Journal of Business and Management*, 6(36): 81-174.
- 18.Morris, R; Gray, S; Pickering, J; Aisbitt, S, (2014), Preparers Perceptions of the Costs and Benefits of IFRS: Evidence from Australia Implementation Experience, *Accounting Horizons*, 28(1): 143-173.
- 19.Nurunnabi, M, (2014), The role of the securities and exchange commission in a developing economy: Implication for IFRS. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 30(2): 413-424.
- 20.Nurunnabi, M, (2017), Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1): 108-133.
- 21.Polizatto, V.P, (2016), Strengthening the Accounting and Auditing Framework, *Worldbank.org*. World Bank, n.d. Web. 13 Apr. 2016. <http://www1.worldbank.org/finance/PUBS/POLIZATT/poli001e.htm>.
- 22.Rahmani, A; Alipour, SH, (2010), Barriers to adoption of international accounting standards in iran, *Journal of accounting studies*, 7(27): 75-99. (in Persian)
- 23.Rezaee,Z; Murphy,S.L; Szendi,J. Z, (2010), Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting*, 26(1): 142-154.
- 24.Roudaki, J, (1999), The basic strategies of the comprehensive system of future accountants training in iran; An analysis of proposed systems of accounting education in developing countries, *Accountant magazine*, 14(4): 55-66. (in Persian)
- 25.Saei, M.J; Bagher Pour, M.A; Hasan Zadeh, S, (2014), Assessing the extent to which users of financial statements agree with the differences between national and international accounting standards, *Journal of Accounting Progress*, 5(2): 25-45. (in Persian)

- 26.Saei, M.J; Lari Dashtbayaz, M; Rostami, A, (2018), Financial statements users' Perceptions about acceptance and adaptation of International financial reporting standards (IFRS), . *Journal of Accounting and Auditing*, 9(36): 51-64. (in Persian)
- 27.Sheibeh, S, (2016), International Accounting and Developing Countries, *Journal of Accounting and Auditing*, 5(17): 112-125. (in Persian)
- 28.Soleimany Amiri, Gh; Rasouli, N, (2017), Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of international financial reporting standards in iran, *journal of experimental accounting research*, 6(4): 1-24. (in Persian)
- 29.Stergios, A; Athanasios, V; Nikolaos, D, (2006), Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece, *University of Macedonia, Department of Accounting*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1829348> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1829348>
- 30.Zehri, F; Chouaibi, J, (2013), Adoption determinants of the International accounting standards IAS/IFRS by the developing countries, *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 18(1): 56-62.