

پژوهش‌های تجربی حسابداری

سال اول، شماره ۳، بهار ۱۳۹۱، ۸۷-۱۰۵

## بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران

کیهان مهام\*، فرزانه حیدر پور\*\*، علیرضا آقایی قههی\*\*\*

تاریخ دریافت: ۹۰/۰۸/۱۷

تاریخ تصویب: ۹۰/۱۰/۱۴

### چکیده

هدف این مقاله، بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران می‌باشد. جامعه آماری تحقیق، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های شهر تهران با درجه دکترای حسابداری می‌باشد. نتایج آزمون خی دو نشان می‌دهد مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران بیشتر از معایب این استانداردها ارزیابی شده است. افزون بر این، طبق نتایج آزمون کروسکال والیس مشخص شد که بین دیدگاه اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها با درجه دکترای حسابداری و حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در ارتباط با هشت فرضیه تفاوت معنی دار و در رابطه با دو فرضیه رابطه معنی دار دیده شده است.

**واژگان کلیدی:** یکپارچگی جهانی حسابداری، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، استانداردهای

ملی حسابداری، کیفیت گزارش‌گری.

کد طبقه بندی: M44, K22, M41, G15

\*استادیار حسابداری دانشگاه آزاد واحد قزوین (keyhan\_maham@yahoo.com)

\*\*استادیار حسابداری دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی (fheidarpoor@yahoo.com)

\*\*\*کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی (نویسنده مسئول) (aghaie64@yahoo.com)

### مقدمه

در یک سیستم اقتصادی مبتنی بر بازار، طرح پرسش در مورد این که برای تولید و ارائه اطلاعات چه استانداردهایی را باید اعمال کرد، موضوعی بسیار پیچیده و با اهمیت است. در زمان کنونی ما شاهد مقررات بنیادین هستیم که در رابطه با تصمیم‌گیری برای تولید و ارائه اطلاعات (در شرکت‌ها) وجود دارد. این مقررات شامل قوانین مربوط به معاملات و اطلاعات محرمانه و قوانین مربوط به افشای اطلاعات کامل است. همچنین قوانینی را در بر می‌گیرد که بر اساس آن کانون‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی تشکیل می‌شوند. این کانون‌ها دارای اختیارات لازم هستند تا اصول پذیرفته شده حسابداری را ارائه نمایند. نمونه‌هایی از این نهادها، هیئت استانداردهای حسابداری کانادا، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی است (اسکات، ۱۳۸۸).

حسابداری در دنیای امروز به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی در سطحی وسیع، هم در بازارها و هم در سیاست‌گذاری‌ها است. منظور از این سیاست‌گذاری‌ها در واقع کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارش‌گری مالی و عملکرد آن‌ها مد نظر قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶).

افزایش هماهنگی در سطح بین‌الملل به جایی می‌رسد که منجر به تدوین استانداردهای دقیق‌تر و هماهنگ‌تر با کشورها می‌شود. از یک سو، جریان مستمر جهانی شدن بازارهای سرمایه باعث می‌شود شرکت‌ها انگیزه قوی یابند و دست از پافشاری در برابر تغییرات بکشند. اگر شرکتی نتیجه‌ی فعالیت‌های خود را به گونه‌ای ارائه کند که برای سرمایه‌گذاران خارجی قابل درک نباشد، امکان بسیار کمی وجود دارد که شرکت بتواند به منابع جدیدی از سرمایه دست یابد. راه ساده‌تر این است که در مورد مجموعه‌ی منحصر به فردی از مقررات بین‌المللی به توافق رسید و این مقررات را در سیستم‌ها و استانداردهای محلی گنجانند و یا آن‌ها را در کنار این استانداردها قرار داد. هر قدر میزان همکاری بیشتر شود، دسترسی به مجموعه منحصر به فردی از سیستم‌های حسابداری جهانی تسهیل خواهد شد (لوزی هیل و همکاران، ۲۰۰۹).

آچلیتر<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) معتقد است که شناخت متقابل تنها در میان کشورهایی امکان‌پذیر است که زیربنای اصول حسابداری مشابهی دارند. تطبیق نیز به معنای نشان دادن تفاوت‌های عمده در گزارش‌گری بر اساس دو استاندارد متفاوت است. استفاده از دو روش کار آسانی نیست و در برخی موارد به علت تفاوت‌های عمده در اطلاعاتی که بر مبنای دو مجموعه استاندارد گوناگون

تهیه می‌شود، استفاده همزمان از آن‌ها ممکن نیست. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارش‌گری مالی، به سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های دو روش فوق پرهیز کرد. اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، ولی مقایسه‌پذیری جهانی (مقایسه‌پذیری فراملیتی)، نیاز حیاتی بازار، محققان و سرمایه‌گذاران است. که با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی این نیازها تا حدی بر طرف می‌گردد (استفانو و همکاران، ۲۰۱۰).

حسابداران حرفه‌ای سراسر جهان بر مجموعه‌ی واحدی از استانداردها متمرکز شده و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار شده و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارش‌گری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می‌کند. با توجه به شرایط مختلف اقتصادی در سراسر جهان، تجربیات بسیاری از کشورها در استانداردها لحاظ شده و از بروز بحران‌های مالی - اقتصادی جلوگیری می‌شود. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نسبت به استانداردهای ملی، دقت و جامعیت بیشتری دارد. از آن‌جا که اطلاعات موجود در صورت‌های مالی از منابع دیگری به دست نمی‌آید، این مسئله منجر به ارزشیابی هوشمندانه‌تری در بازارهای سرمایه و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاران خواهد شد (فروغی، ۱۳۸۸).

فلورا و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که در کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی پذیرفته شده است، تأثیر زیادی بر هزینه سرمایه شرکت‌ها داشته و باعث شده است تا برابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش یابد. این امر سبب افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود.

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی از طریق کاهش هزینه‌های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازارهای سرمایه‌ی مختلف را کاهش می‌دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه‌ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌های سراسر جهان خواهند بود. سرمایه‌گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر کرده و از این رو، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ می‌کنند. این مسئله می‌تواند به کاهش هزینه‌های سرمایه‌ی شرکت‌ها نیز منجر شود (بردشوا، ۲۰۰۷).

طرفداران ارزش منصفانه معتقدند گنجاندن چنین اطلاعاتی در صورت‌های مالی، این صورت‌ها را پربرتر می‌کند که برای مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، منافع زیادی در

بر خواهد داشت. طی سال‌های اخیر بازارهای مالی مانند بازارهای بورس و اوراق بهادار و بازارهای غیررسمی بسیار فعال و پویا شده‌اند. به علاوه، بانک‌های اطلاعاتی الکترونیکی گسترش یافته‌اند که اطلاعات مبادلات اوراق بهادار در آن‌ها ثبت می‌شود و به صورت گسترده ای می‌توانند برای برآورد ارزش بازار اوراق به کار گرفته شوند. روش‌های زیادی نیز برای برآورد ارزش منصفانه‌ی دارایی‌های غیرجاری مورد قبول واقع شده‌اند. این روش‌ها شامل روش ارزش فعلی (جریان‌های نقدی تنزیل شده)، بهای تمام شده‌ی جایگزینی و... هستند (بال، ۲۰۰۶).

حسابداری خاصیت انعطاف پذیر دارد و می‌تواند با موقعیت‌های متفاوت و متعددی مطابقت یابد اما اگر استانداردهای حسابداری هماهنگ شوند دیگر به اندازه‌ی کافی انعطاف پذیر نخواهند بود. از طرف دیگر، استانداردهای بین‌المللی یکسان نمی‌تواند برای گستره عظیمی از شرایط محیطی، سیستم‌های قانونی، و مراحل توسعه‌ی اقتصادی و فرهنگی متفاوت مناسب باشد. مسلماً شرایط بازارهای بورس در کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته آسیایی و آفریقایی با بازارهای اوراق بهادار آمریکا و اروپا که عمری متجاوز از یک قرن دارند، مشابه نخواهد بود. قبل از غرق شدن در اندیشه جهانی سازی، یادآوری این نکته که بازارها و سیاست‌ها ملی هستند نه جهانی، ارزشمند است (هولگر دیسک و همکاران، ۲۰۰۹).

در این راستا، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا، پروژه جدیدی را برای تجدید نظر در چارچوب مفهومی حسابداری و گزارش‌گری مالی آغاز کرده‌اند. ضمناً استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در کشورهای اروپایی از سال ۲۰۰۵ اجرایی شده است و قرار است از سال ۲۰۱۴ در ایالات متحده آمریکا برای گزارش‌گری مالی الزامی شود (موفی اسمیت، ۲۰۰۸).

از سوی دیگر، سازمان بورس و اوراق بهادار درصدد است هر چه زودتر کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران را عملیاتی کند. سازمان حسابرسی نیز گام‌های لازم در این رابطه بر داشته است و تنها منتظر مصوبه مجمع عمومی سازمان می‌باشد. با این همه، در رابطه با مزایا و معایب این کار، پژوهش‌های زیادی در داخل کشور انجام نشده است. لذا سؤال اصلی تحقیق حاضر این است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای ملی حسابداری چه مزایا و معایبی در پی خواهد داشت؟

### پیشینه پژوهش

کریم جمال و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) تحقیقی را در مورد نقشه راه ارائه شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار با عنوان (پتانسیل استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی برای شرکت‌های آمریکایی) انجام دادند. آن‌ها ۵ مورد از طرح‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار را در مورد پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی مطرح کردند. اول آن‌ها در مورد مقررات موجود در ایالات مختلف آمریکا بحث نمودند و باور دارند که مقررات گوناگون در ایالت‌های مختلف باعث می‌شود که رسیدن به یک هدف یکسان با سردرگمی مواجه شود. شرکت‌های آمریکایی خواستار این هستند که حق انتخاب استفاده از استانداردهای ملی یا استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را به خودشان واگذار کنند. دوم اینکه پس از اجباری شدن استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باید قوه درک حساب‌برسان افزایش یابد. زیرا حساب‌برسان باید آگاهی کاملی از پیاده‌سازی این استانداردها داشته باشند، و اصول این پیاده‌سازی را درک نمایند. سوم اینکه، در صورت وجود همگرایی بین سازوکارهای مالی و استانداردهای بین‌المللی، تمام مقررات موجود و فعال را نمی‌توان تغییر داد. چهارم به اینکه لازم است یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت‌های آمریکایی متناسب با استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی تعدیل شود، که این تعدیلات قبل از هر چیز هزینه‌های غیر ضروری را نمایان می‌سازد. پنجم، موضوع کارشناسان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها در مورد پی‌آمدهای این طرح مورد توجه قرار گرفت.

رودی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) با پژوهشی که در مورد کیفیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و پذیرفته شده در جهان، بهبود سنجش‌پذیری گزارش‌گری مالی را در میان شرکت‌های موجود در سطح جهان به ارمغان می‌آورد. به زعم رودی و همکاران اگر بهترین روش حسابداری بر پایه متغیری بنا شود که بیشترین واکنش را در بازار دارا باشد کیفیت گزارش‌گری مالی افزایش می‌یابد، و از آنجا که درآمد خالص بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارای واکنش بیشتری نسبت به درآمد شناسایی شده بر مبنای استانداردهای ملی آمریکا است، در نتیجه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارای کیفیت بالاتری است.

دسک و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) پژوهشی در مورد ارزش و نقدینگی بازار انجام دادند. آن‌ها نشان دادند شرکت‌هایی که برای نخستین بار و پس از اجباری شدن پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، اقدام به به‌کارگیری آن‌ها کرده‌اند، افزایش چشمگیری را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه کرده‌اند. بر این اساس، نقدینگی بازار شرکت‌های مذکور از ۳٪ به ۶٪ افزایش یافته است.

بارث و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) به بررسی این مطلب پرداختند که آیا مقادیر گزارش شده حسابداری بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نسبت به مقادیر گزارش شده بر اساس استانداردهای ملی از کیفیت بالاتری برخوردار است یا خیر؟ این پژوهشگران اثرات ویژگی‌های سیستم گزارش مالی شامل استانداردها، تفسیر، اجرا و قضاوت را در ۲۱ کشور مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که در کل شاهد مدیریت سود کمتر، تشخیص به موقع سود و زیان و همبستگی بیشتر مقادیر حسابداری با ارزش شرکت‌های نمونه ای می‌باشند که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند. در کل آن‌ها به این نتیجه رسیدند که استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باعث افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی شده است.

بارث و همکاران (۲۰۰۷) ارتباط درآمدها با سود را برای زیر مجموعه‌های شرکت‌هایی که دارای بازده منفی و مثبت بوده به طور جداگانه تخمین زدند. این محققین با مبنا قرار دادن یافته‌های خود در جامعه وسیعی از شرکت‌ها در ۲۱ کشور که استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را بین سال‌های ۱۹۹۴ و ۲۰۰۳ به کار برده‌اند، به این نتیجه رسیدند که این شرکت‌ها از کیفیت اطلاعات حسابداری بهتری نسبت به شرکت‌هایی که استانداردهای ملی را به کار برده‌اند، برخوردار بوده‌اند.

کریستین و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۷)، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی توسط شرکت‌های ثبت شده در شاخص سهام کشور آلمان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش رابطه‌ی ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و سود و ارزش بازار شرکت‌های یاد شده بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۴ مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در مقایسه با استانداردهای ملی، باعث شده است رابطه‌ی بازدهی و ارزش بازار شرکت‌های آلمانی بیشتر شود.

موفی اسمیت<sup>۹</sup> (۲۰۰۸) قابلیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را در کشور بنگلادش مورد ارزیابی قرار دادند. آن‌ها با استفاده از مدارک و اطلاعات نگهداری شده توسط دولت بنگلادش، و مصاحبه با اعضای جامعه حسابداران رسمی و کارکنان ذی‌ربط کمیسیون بورس و اوراق بهادار بنگلادش، به این نتیجه رسیدند که علت پذیرش استانداردهای بین‌المللی تأثیر آن بر تسهیل تصمیم‌گیری می‌باشد، که به اعتقاد آن‌ها باعث افزایش قدرت تصمیم‌گیری توسط استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌شود.

لازی هایل<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۰) کیفیت گزارش‌گری مالی را برای شرکت‌های آلمانی که از استانداردهای بین‌المللی حسابداری یا از استانداردهای ملی آلمان استفاده می‌کردند، آزمون نمودند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که نتایج عملیات شرکت‌هایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکت‌هایی که از استانداردهای ملی آلمان استفاده می‌کنند، بهتر منعکس می‌شود، و در نتیجه حجم معاملات سهام این شرکت‌ها افزایش می‌یابد، که این امر سبب کاهش هزینه سرمایه می‌شود.

فروغی و اشرفی (۱۳۸۸) به تشریح چالش‌ها و فرصت‌های استانداردهای جهانی حسابداری پرداخته‌اند. آن‌ها با مطالعه تحقیقات انجام شده در خارج از کشور و داخل کشور برخی از چالش‌ها و فرصت‌های استانداردهای جهانی را تشریح کرده‌اند. آن‌ها فرصت‌ها را در افزایش قابلیت مقایسه، ارتقاء کیفیت گزارش‌گری و صرفه‌جویی در زمان بیان کرده‌اند. همچنین چالش‌ها را در استفاده از ارزش‌های منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع همه گروه‌های ذینفع می‌دانند.

وکیلی فرد (۱۳۸۸) چالش‌ها و انتقادهای مطرح شده پیرامون چارچوب مفهومی مشترک هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده است که وجود چارچوب مفهومی برای دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ، ضروری است و نقش حیاتی را در تدوین استانداردهای جدید ایفا می‌کند و در نتیجه موجب افزایش شفافیت گزارش‌گری می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

الف - فرضیه‌های موافق به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی می‌شود، و در نتیجه فرآیند تصمیم‌گیری را در عرصه بین‌الملل بهینه می‌نماید.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، فرآیند جهانی شدن کشور را تسهیل می‌کند، و در نتیجه بستر مناسب‌تری را برای سرمایه‌گذاری خارجی فراهم می‌آورد.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی می‌شود و در نتیجه سبب کاهش هزینه سرمایه در سطح بین‌المللی می‌شود. س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب کاهش هزینه‌های فرآیند تدوین استانداردها در سطح بین‌المللی و زمینه‌ساز هم‌افزایی کشورهای عضو در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی سبب افزایش کارایی بازارهای بین‌المللی می‌شود.

ب- فرضیه‌های مخالف به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، از سوی همه کشورهای، مانع از شکل‌گیری رقابت در تدوین استانداردهای حسابداری می‌شود، و در نتیجه کیفیت فرآیند تدوین استانداردها کاهش می‌یابد.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب به‌کارگیری روش‌های یکسان در برخورد با مبادلات گوناگون علی‌رغم تفاوت‌های موجود بین چارچوب‌های قانونی و حقوقی کشورهای مختلف و در نتیجه سبب گمراه‌کنندگی اطلاعات می‌شود.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و به‌کارگیری حسابداری ارزش منصفانه استفاده از ارزش‌های منصفانه فرآیند شناخت و اندازه‌گیری را دشوار می‌نماید که شاید منجر به یک ابهام اساسی در مورد ارزش منصفانه گردد.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث توجه کمتر به شرکت‌های کوچک و متوسطی می‌شود که در عرصه بین‌المللی فعالیت ندارند و در نتیجه ممکن است هزینه اعمال استانداردها در این شرکت‌ها بیش از فایده آن باشد.

س پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، موجب خدشه دار شدن عزت نفس حرفه حسابداری در هر کشور و این امر توسعه نیافتن حرفه در کشورهای مختلف را به دنبال دارد.

### روش پژوهش

این تحقیق از لحاظ جمع‌آوری اطلاعات، تحقیقی پیمایشی و از لحاظ هدف، کاربردی محسوب می‌شود. در این تحقیق با توجه به نوع فرضیه‌ها و کیفی بودن پاسخ‌های دریافتی از آزمون ((خی دو)) استفاده شده است.

ايزار اندازه گيري پرسشنامه است. جهت انجام ارزیابی قابلیت اطمینان پرسشنامه، نتایج جمع‌آوری شده، بر اساس روش آلفای کرونباخ به وسیله نرم افزار آماری SPSS مورد آزمون قرار گرفت. ضریب آلفا در حدود ۰/۷۷ بدست آمد که حاکی از قابلیت اطمینان نتایج می‌باشد. ضمناً پرسشنامه مورد تایید متخصصین و صاحب‌نظرانی که با موضوع تحقیق آشنایی داشتند قرار گرفت که بیانگر روائی آن است.

### قلمرو تحقیق

قلمرو زمانی تحقیق: داده‌های این تحقیق در طول سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ گردآوری شده است.

قلمرو مکانی تحقیق: افرادی که نمونه تحقیق را شامل می‌شوند در تهران بوده‌اند بنابراین قلمرو مکانی تحقیق شهر تهران می‌باشد. دلیل انتخاب اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های تهران و مؤسسات حسابرسی در شهر تهران، تمرکز اعضای هیئت علمی و حسابداران رسمی و سهولت دسترسی در این شهر بوده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های تهران با درجه دکتری حسابداری و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران می‌باشد.

جهت تعیین حجم نمونه با توجه به محدودیت‌های زمانی و امکانات تحقیق، دقت احتمالی یا درجه اطمینان  $d$  را برابر  $0.05$  و احتمال خطا یا صحت برآورد را  $0.5$  در نظر گرفتیم.  $t$  نیز  $1.96$  و  $q$  مساوی با  $0.5$  است و کل جمعیت آماری  $366$  نفر می‌باشد. جمعیت آماری حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران از سایت اینترنتی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران اخذ گردید و تعداد  $296$  نفر بدست آمده است. همچنین جمعیت آماری اعضای هیئت علمی با مدرک دکتری حسابداری دانشگاه‌های تهران از سایت اینترنتی دانشگاه‌ها و یا با مراجعه حضوری به دانشگاه‌ها اخذ شد و تعداد  $70$  نفر بدست آمد. با توجه به فرمول کوکران تعداد  $76$  نفر و بیشتر باید به عنوان نمونه انتخاب می‌گردید که محقق جهت اعتبار بخشیدن به تحقیق،  $100$  پرسشنامه را توزیع نموده است که تعداد  $85$  پرسشنامه ارسالی به حسابداران رسمی و تعداد  $15$  پرسشنامه به اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها تعلق داشت. پس از پیگیری‌های فراوان در نهایت  $96$  پرسشنامه تکمیل شده دریافت گردید. بنابراین تعداد  $96$  نفر به عنوان نمونه نهایی در نظر گرفته شده است.

### روش گرد آوری اطلاعات

اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه کتبی جمع آوری گردید که پرسشنامه بر اساس شاخص‌های متغیرها ساخته شده و استاندارد گردید. پرسشنامه در برگیرنده دو بخش شامل مشخصات فردی و مقیاس‌های چند بعدی برای سنجش متغیرهای تحقیق می‌باشد. در هر بخش از پرسشنامه متناسب با ویژگی متغیر مورد نظر سؤالاتی به صورت طیف لیکرتی پنج گزینه‌ای مطرح شد و به صورت غیر حضوری و توسط خود آن‌ها تکمیل گردید.

### تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها

ترکیب اعضای نمونه به تفکیک تحصیلات و رده شغلی در نگاره (۱) ارائه شده است:

#### نگاره (۱): ترکیب اعضای نمونه به تفکیک تحصیلات و رده شغلی

جمع کل	تحصیلات			رده شغلی
	دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	
۶۷	—	۲۴	۴۳	حسابدار رسمی
۱۴	۱۴	—	—	دانشگاهی

۱۵	۴	۱۱	_____	هر دو
۹۶	۱۸	۳۵	۴۳	جمع کل

دارندگان مدرک دکتری حسابداری، در صورت انجام کار دانشگاهی صرفاً به عنوان دانشگاهی و در صورت اشتغال توأم به کار دانشگاهی و حسابرسی مستقل به عنوان نمونه هر دو گروه در نظر گرفته شد.

### تحلیل نتایج آزمون فرضیه‌ها

برای تحلیل داده‌ها از آزمون خی دو استفاده شده است.

#### تک‌اره (۲): نتایج آزمون خی دو

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه‌ی آزادی	تعداد مشاهده	فرضیه
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۸۹/۴۱۷	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی می‌شود، و در نتیجه فرآیند تصمیم‌گیری را در عرصه بین‌الملل بهینه می‌نماید.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۷۸/۲۷۱	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، فرآیند پیوستن کشور به فرآیند جهانی شدن را تسهیل نموده، و در نتیجه بستر مناسب‌تری را برای سرمایه‌گذاری خارجی فراهم می‌آورد.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۶۰/۹۷	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی شده، و در نتیجه سبب کاهش هزینه سرمایه در سطح بین‌المللی می‌شود.

## نگاره (۲): نتایج آزمون‌های دو

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	میزان‌های دو	درجه‌ی آزادی	تعداد مشاهده	فرضیه
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۳۶/۲۵	۳	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب کاهش هزینه‌های فرآیند تدوین استانداردها در سطح بین‌المللی شده، و زمینه‌ساز هم‌افزایی کشورهای عضو در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۸۸/۲۷	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی سبب افزایش کارایی بازارهای بین‌المللی می‌شود.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۳۶/۸۱۲	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، از سوی همه کشورهای مانع از شکل‌گیری رقابت در تدوین استانداردهای حسابداری می‌شود، و در نتیجه کیفیت فرآیند تدوین استانداردها کاهش می‌یابد.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۴۵/۹۷	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب به‌کارگیری روش‌های یکسان در برخورد با مبادلات گوناگون علیرغم تفاوت‌های موجود بین چارچوب‌های قانونی و حقوقی کشورهای مختلف شده، و در نتیجه سبب گمراه‌کنندگی اطلاعات می‌شود.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۷۴/۷۲۹	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، فشار زیادی بر الزام به کارگیری حسابداری ارزش منصفانه است که استفاده از ارزش‌های منصفانه فرآیند شناخت و اندازه‌گیری را دشوار نموده و ممکن است این ارزش‌ها آنقدر بزرگ باشد که منجر به یک ابهام اساسی در مورد ارزش منصفانه گردد.

**نگاره (۲): نتایج آزمون خی دو**

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه‌ی آزادی	تعداد مشاهده	فرضیه
رد	۰/۰۰۰۱	۹۳/۲۷۱	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث توجه کمتر به شرکت‌های کوچک و متوسطی که در عرصه بین‌المللی فعالیت ندارند شده، و در نتیجه ممکن است هزینه اعمال استانداردها در این شرکت‌ها بیش از فایده آن باشد.
عدم رد	۰/۰۰۰۱	۳۷/۵۴۲	۴	۹۶	پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب می‌شود عزت نفس حرفه حسابداری در هر کشور خدشه دار شود و این امر موجب توسعه نیافتن حرفه در کشورهای مختلف می‌شود.

با توجه با اینکه نتایج آزمون خی دو نشان دهنده این است که از ۱۰ فرضیه مورد آزمون تنها ۱ فرضیه رد شده است و فرضیه رد شده جزء فرضیه‌های مخالفین می‌باشد و از طرف دیگر با توجه به اینکه پرسشنامه طوری طراحی شده بود که در نهایت نظر پاسخ دهنده در مورد موافقت یا مخالفت با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران طرح شده، نتایج بیانگر این موضوع است که ۹۳ درصد جامعه آماری موافق با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران هستند و تنها ۷ درصد مخالف پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران هستند، می‌توان گفت مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بیشتر از معایب به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی می‌باشد.

**یافته‌های جانبی**

جهت دست‌یابی به میزان اتفاق نظر حسابداران رسمی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های تهران با درجه دکتری حسابداری از آزمون کروسکال والیس استفاده شده است که در نگاره (۳) قابل ارائه است:

**تک‌گاره (۳): نتایج آزمون کروسکال والیس**

فرضیه	رده شغلی	تعداد	میانگین رتبه ای	مقدار خی دو	سطح معنی دار	نتایج
۱	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۲/۳۳	۱/۰۴۹	۰/۳۰۶	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۹/۶۴			
۲	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۳/۸۳	۰/۵۸۴	۰/۴۴۵	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۹/۳۶			
۳	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۸/۴۷	صفر	۰/۹۴۶	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۸/۵۱			
۴	اعضای هیئت علمی	۱۵	۳۳/۳۳	۶/۰۴۰	۰/۰۱۴	معنادار بوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۵۱/۳۱			
۵	اعضای هیئت علمی	۱۵	۵۲/۶۰	۰/۴۷	۰/۴۹۳	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۷/۷۴			
۶	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۵/۲۳	۰/۲۷۱	۰/۶۰۳	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۹/۱۰			
۷	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۵/۸۳	۰/۱۸۲	۰/۶۷	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۸/۹۹			
۸	اعضای هیئت علمی	۱۵	۴۵/۴۰	۰/۲۶۱	۰/۶۱	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۹/۰۷			
۹	اعضای هیئت علمی	۱۵	۵۲/۳۰	۰/۴۱۳	۰/۵۲	معنادار نبوده
	حسابداران رسمی	۸۱	۴۷/۸۰			
۱۰	اعضای هیئت علمی	۱۵	۲۹/۶۰	۸/۹۴	۰/۰۰۳	معنادار بوده

**نگاره (۳): نتایج آزمون کروسکال والیس**

نتایج	سطح معنی دار	مقدار خی دو	میانگین رتبه ای	تعداد	رده شغلی	فرضیه
			۵۲	۸۱	حسابداران رسمی	

با توجه به نتایج آزمون کروسکال والیس ۲ مورد از فرضیه های مورد آزمون دارای اختلاف نظر می باشند. در مورد فرضیه ۴ اعضای هیئت علمی دانشگاه های تهران اعتقاد دارند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی، سبب کاهش هزینه های فرآیند تدوین استانداردها در سطح بین المللی شده، و زمینه ساز هم افزایی کشورهای عضو در فرآیند تدوین استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی می شود، ولی حسابداران رسمی به این موضوع اعتقاد ندارند. همچنین در مورد فرضیه شماره ۱۰ حسابداران رسمی اعتقاد دارند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی، سبب می شود عزت و نفس حرفه را برای حسابداران در هر کشور خدشه دار نماید و این موجب عدم توسعه حرفه در کشورهای مختلف می شود، ولی اعضای هیئت علمی دانشگاه های تهران به این موضوع اعتقاد ندارند.

**رتبه بندی بین ۱۰ عامل (۱۰ فرضیه)**

با استفاده از نتایج آزمون فریدمن رتبه بندی داده ها در نگاره (۴) قابل بیان است:

**نگاره (۴): رتبه بندی فرضیه ها**

سطح معناداری	خی دو	رتبه	میانگین رتبه ای	فرضیه
۰/۰۰۰۱	۱۸۴/۷۸۷	۱	۶۵۱/۶۷	فرضیه اول
		۳	۶۱۱/۰۴	فرضیه دوم
		۴	۵۴۹/۵۹	فرضیه سوم
		۲	۶۱۱/۱۳	فرضیه چهارم
		۶	۴۴۰/۵۹	فرضیه پنجم

**نگاره (۴): رتبه بندی فرضیه‌ها**

سطح معناداری	خی دو	رتبه	میانگین رتبه ای	
		۹	۳۷۶/۱۵	فرضیه ششم
		۸	۳۷۶/۲۰	فرضیه هفتم
		۷	۳۸۵/۵۹	فرضیه هشتم
		۱۰	۲۹۶/۴۵	فرضیه نهم
		۵	۵۰۶/۵۹	فرضیه دهم

همان‌طور که از نگاره (۴) نمایان است فرضیه اول دارای بیشترین میانگین رتبه ای و به ترتیب برای سایر فرضیه‌ها، فرضیه چهارم رتبه ۲، فرضیه دوم رتبه ۳، فرضیه سوم رتبه ۴، فرضیه دهم رتبه ۵، فرضیه پنجم رتبه ۶، فرضیه هشتم رتبه ۷، فرضیه هفتم رتبه ۸، فرضیه ششم رتبه ۹ و نهایتاً فرضیه نهم دارای رتبه ۱۰ می‌باشد. و با توجه به مقدار خی دو (۱۸۴/۷۸۷) و سطح معناداری آن این تفاوت‌ها در میانگین رتبه ای در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

**نتیجه گیری و پیشنهادات**

با توجه به نتایج آزمون خی دو، و از طرف دیگر موافقت ۹۳ درصد جامعه آماری با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران، می‌توان گفت مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بیشتر از معایب به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی می‌باشد. اخیراً سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار به دنبال اجرایی کردن استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی هستند. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی توسط هیئت عامل سازمان بورس به تصویب رسیده است و در حال حاضر درصدد اخذ مصوبه مجمع سازمان حسابرسی هستند. مجموعه این اطلاعات نشان می‌دهد که به زودی کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در بورس الزامی خواهد شد و نتایج این مقاله که در نظر خواهی انجام شده از اعضای هیئت علمی دانشگاه

های تهران با درجه دکتری حسابداری و حسابداران رسمی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار شاغل در مؤسسات حسابرسی صورت گرفته است، مورد حمایت قرار گرفته است.

با این حال توجه به مطالب زیر ضروری است:

به موجب نظر خواهی انجام شده و تحقیقات صورت گرفته در سطح کشورهای مختلف، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی معضلاتی دارد، از جمله ارزش منصفانه، چارچوب‌های حقوقی، شرکت‌های کوچک و متوسط، که همه‌ی این موارد با هم در ارتباط هستند. در مورد ارزش منصفانه، نیازمند بازاری فعال هستیم که بعضاً در کشور ما و بسیاری از کشورهای دیگر بازار فعال برای همه کالاها وجود ندارد، ضمن این که نوسانات شدید اقتصادی، ریسک گزارش‌گری به ارزش منصفانه افزایش می‌یابد.

از طرف دیگر گزارش‌گری به ارزش منصفانه پیامدهای مالیاتی دارد که عموماً سازمان مالیاتی مواردی که به نفع خودش باشد را می‌پذیرد و مواردی که با منافعش هم‌خوانی نداشته باشد را نمی‌پذیرد. لذا باید زیر ساخت‌های حقوقی و قانونی فراهم شود و ریسک‌هایی که شرکت‌ها را تهدید می‌کند شناسایی شود، این کار لزوم انجام تحقیقات گسترده را ضروری می‌نماید.

در مورد شرکت‌های کوچک و متوسط علاوه بر مطالب فوق، مساله گرانی احتمالی استانداردهای حسابداری موضوع مهمی است. در حال حاضر تمامی شرکت‌های ایران اعم از پذیرفته شده در بورس و پذیرفته نشده در بورس ملزمند از یک مجموعه استاندارد واحد تبعیت کنند، که برای شرکت‌های کوچک و متوسط توجیه اقتصادی ندارد و امری طبیعی است.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نیز این نقیصه را رفع نمی‌کند. لذا در کنار پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، لازم است به تهیه مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری برای شرکت‌های کوچک و متوسط نیز توجه کافی مبذول شود.

همه این‌ها گویای آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بدون یک نقشه راه می‌تواند در آینده خسارت‌هایی را در پی داشته باشد که بعضاً جبران ناپذیر است. لذا توصیه جدی محققین در حال حاضر، انجام پژوهش‌های عمیق‌تر برای رفع موانع به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران است. از جمله موارد مربوط به محدودیت‌های تحقیق نیز می‌توان به افراد پاسخ دهنده اشاره کرد که نظرات آن‌ها به صورت تئوریکي ارائه شده است و ممکن است در صورت پیاده سازی استانداردهای

بین‌المللی گزارش‌گری مالی دچار محدودیت شود. محدودیت دیگر تحقیق ناشی می‌شود از نمونه انتخابی، نمونه‌ی مورد آزمون جامعه آماری شهر تهران می‌باشد و به دلیل عدم دسترسی آسان به شهرستان‌ها نمونه‌ای برای آزمون انتخاب نشده است.

### پی‌نوشت‌ها

1. Achlitner
2. International Financial Reporting Standards
3. Florou & Et.al
4. Karim jamal & Et.al
5. Rudy & Et.al
6. Daske & Et.al
7. Barth & Et.al
8. Christensen & Et.al
9. Muphy smith
10. Luzi Hail

### منابع

- ۱- اسکات، ویلیام. (۱۳۸۷). *تئوری حسابداری مالی جلد اول*، دکتر علی پارسیان، تهران، ترمه
- ۲- اسکات، ویلیام. (۱۳۸۸). *تئوری حسابداری مالی جلد دوم*، دکتر علی پارسیان، تهران، ترمه
- ۳- فروغی، داریوش. (۱۳۸۸). «استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها»، *حسابدار رسمی*، شماره ۸، تهران
- ۴- وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۸۸). «نقدی بر استانداردهای یکپارچه حسابداری»، *حسابدار*، شماره ۱۷، تهران
- 5- Annita Florou & et al. (2010). "Credit Relevance and Mandatory IFRS Adoption, *Journal of Accounting Research*", Intacct Working Paper Series, Humboldt University of Berlin.
- 6- Ball, R. (2006). "IFRS: Pros and Cons for Investors", *Accounting & Business Research*, 33, International Accounting Policy Forum

- 7- Barth, M., and G. Clinch. (2007). "Scale Effects in Capital Markets-Based Accounting Research", *Journal of Business Finance and Accounting*, International Accounting Policy Forum
- 8- Bradshaw, M. T. and G. S. Miller. (2007). "Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting? Evidence from non-U.S. Firms adopting US GAAP", *Journal of Accounting*, 43, University of Chicago Booth School of Business
- 9- Christensen, H. B., Lee, E. and Walker, M. (2007). "Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonisation the case of mandatory IFRS adoption in the UK", *International Journal of Accounting*, 42
- 10- Christof Beuselinck, Philip Joos, Inder K. Khurana, Sofie Van der Meulen. (2009). "Mandatory IFRS Reporting and Stock Price Informativeness", *Journal of Accounting Research*, 47, University of Chicago Booth School of Business
- 11- Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi. (2008). "Mandatory IFRS adoption around the world: Early evidence on economic consequences", *Journal of Accounting Research*, 46, University of Chicago Booth School of Business
- 12- Hail, L., and C. Leuz. (2009). "Cost of capital effects and changes in growth expectations around U.S. cross-listings", *Simon School of Business University of Rochester*
- 13- Holger, Daske. (2009). "Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoptions", *Journal of Financial Economics*, 71, Simon School of Business University of Rochester
- 14- Karim, Jamal, et al. (2010). "A Research Based perspective on the SEC proposed rule Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. Issuers", *Accounting Horizons*, Vol. 24 No. 1, American Accounting Association
- 15- Rudy A. Jacob and Christian N. Madu. (2009). "International financial reporting standards: an indicator of high quality?", *International journal of quality & reliability management* vol. 26 no. 7, 2009
- 16- Smith, L. Murphy. (2008). "Are International Financial Reporting Standards (IFRS), an unstoppable Juggernaut for US and Global Financial Reporting?", *The Business Review*, Cambridge. vol. 10-num. 1
- 17- Stefano, Cascino, et al. (2010). "Mandatory IFRS adoption and accounting comparability", *Working paper*, London School of Economics