

## Investigating the Necessity of Implementing and Applying "IFRS for Small and Medium Enterprises" in Iran<sup>1</sup>

Mohammad Kashanipour<sup>2</sup>, Mohammadreza Mehrabanpour<sup>3</sup>,  
Narges Sarlak<sup>4</sup>, Aliakbr Pourmousa<sup>5</sup>

Received : 2019/12/28

Approved: 2020/05/03

Research Paper

### Abstract

The main objective of this study is to investigate the need for the adoption of specific financial reporting standards for small and medium-sized enterprises to achieve a favorable picture of the financial situation, financial performance and financial flexibility of small and medium business units in Iran. This research was conducted through interviewing experts, preparing hypothetical financial statements and conducting surveys using a questionnaire, and compilers of accounting and auditing standards, seeking to examine whether small and medium enterprises in Iran Do you need specific standards? Will adoption of international financial reporting standards for small and medium enterprises in Iran be necessary? This research is applied in terms of purpose and in terms of data gathering method. The results show that small and medium sized business units need financially for accounting and financial reporting, and the adoption of international financial reporting standards for small and medium enterprises in Iran is necessary. The results also indicate a significant and positive relationship between the adoption of International Financial Reporting Standards for small and medium enterprises in Iran and the improvement of the qualitative characteristics of accounting information (presentation and disclosure, reliability, recognition and measurement, comparability), which indicates the necessity of accepting or not accepting international standards for small and medium sized entities.

**Keyword:** International Financial Reporting Standards for Small and Medium Size Enterprises, Qualitative Features of Accounting Information, Financial Situation, Financial Performance, Financial Flexibility.

**JEL Classification:** M41

- 
1. DOI: 10.22051/jera.2021.29632.2618
  2. Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University Of Tehran(Farabi Campus). (Corresponding Author) (kashani@umz.ac.ir)
  3. Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University Of Tehran(Farabi Campus). (mehrabanpour@ut.ac.ir)
  4. Associate Professor of Accounting, Faculty of Accounting, University of Qom. (sarlak.narges@gmail.com)
  5. PhD. Student of Accounting, University of Tehran(Farabi Campus). (ali20325@yahoo.com)  
<https://jera.alzahra.ac.ir>

## بررسی ضرورت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران<sup>۱</sup>

محمد کاشانی پور<sup>۲</sup>، محمدرضا مهربان پور<sup>۳</sup>، نرگس سرلک<sup>۴</sup>، علی اکبر پورموسی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۲/۱۴

مقاله پژوهشی

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش، بررسی ضرورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط جهت دستیابی به تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط در ایران می‌باشد. این پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان، تهیه صورت‌های مالی فرضی و انجام نظرسنجی با استفاده از پرسشنامه، به دنبال بررسی این موضوع است که آیا شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران به استانداردهای خاص نیاز دارند یا خیر؟ در این پژوهش با برآزش مدل مفهومی، پارامترهای موثر و ضرایب تاثیر آنها، برآورد و هر عامل شناسایی شده نیز به چند شاخص کلی تقسیم‌بندی گردیده است. پس از تأیید مدل نهایی و تعیین عوامل مؤثر، آزمون به منظور بررسی هدف اصلی پژوهش که ضرورت پذیرش می‌باشد، انجام پذیرفته است. نتایج پژوهش نشان‌داد که واحدهای تجاری کوچک و متوسط برای حسابداری و گزارشگری مالی به استانداردهای خاص نیاز دارند. همچنین نتایج نشان‌دهنده ارتباط معنادار و مثبت بین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط در ایران و بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری (ارائه و افشاء، قابلیت اتکا، شناخت و اندازه‌گیری و قابلیت مقایسه‌پذیری) می‌باشد که نشان‌دهنده ضرورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی برای واحدهای کوچک و متوسط است.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، وضعیت مالی، عملکرد مالی، انعطاف‌پذیری مالی.  
طبقه‌بندی موضوعی: M41.

DOI: 10.22051/jera.2021.29632.2618

۱. دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه تهران (فارابی)، ایران، (نویسنده مسئول)، (kashanipour@ut.ac.ir).

۲. استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه تهران (فارابی)، ایران، (mehrabanpour@ut.ac.ir).

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه قم، ایران، (sarlak.narges@gmail.com).

۴. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران (فارابی)، ایران، (ali20325@yahoo.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

### مقدمه

در حال حاضر شرکت‌های کوچک و متوسط مهم‌ترین و حیاتی‌ترین بخش در اقتصاد بیش‌تر کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در نظر گرفته می‌شوند. آنها به‌عنوان ستون اصلی برای توسعه و رشد اقتصاد به کار می‌روند. یک عامل بسیار مهم برای اشتغال، نوآوری و روحیه کارآفرینی می‌باشند. این نوع از شرکت‌ها مسئول بیش از نیمی از تولید ناخالص داخلی در جهان هستند و به طور محسوسی با رشد اقتصادی کشورها در ارتباط‌اند (بالکی، ۲۰۱۱).

با وجود اهمیت زیاد شرکت‌های کوچک و متوسط، این نوع از شرکت‌ها با کمبود زیادی در فعالیت‌های حسابداری و مالی‌شان مواجه هستند و اطلاعات کمی درباره فعالیت‌های حسابداری و مالی آنها وجود دارد، زیرا این شرکت‌ها به طور معمول در بورس اوراق بهادار پذیرفته نشده‌اند و شیوه‌های گزارشگری مالی آنها منظم نیست (کلارک و استوارت، ۲۰۱۰). به عبارتی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی این شرکت‌ها محدود بوده و نیاز به پاسخگویی عمومی ندارند و نگرش درون‌سازمانی، مفید بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری مدیران و دسترسی به اطلاعات قابل فهم و به موقع برای اهداف داخلی، هدف اصلی تهیه گزارش‌های مالی است. از طرفی دیگر، شرکت‌های کوچک و متوسط، فاقد سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل داخلی کافی و مناسب برای رعایت الزامات افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بوده و از دانش، مهارت و تخصص کافی برای استفاده مؤثر از اطلاعات تهیه شده بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری برخوردار نیستند (بالکی، ۲۰۱۱).

بنابراین گزارشگری مالی و تهیه صورت‌های مالی سالانه سبب صرف منابع و زمان مدیران برای تهیه چنین اطلاعاتی شده و موجب اعمال فشار به آنان می‌گردد در حالیکه تعادل بین هزینه منفعت این مقررات برای مالکان واحدهای تجاری کوچک، بسیار حائز اهمیت است. بخاطر نقش شرکت‌های کوچک و متوسط در اقتصاد، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱</sup> یک مجموعه کامل از استانداردها را بطور ویژه برای شرکت‌های کوچک و متوسط با عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۲</sup> برای شرکت‌های کوچک و متوسط، طراحی نمود که در جولای ۲۰۰۹ انتشار یافت.

1. International Accounting Standards Board  
2. International financial reporting standards

یکی از اهداف راه‌اندازی چنین استانداردهایی، برآوردن نیازهای کاربران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک و متوسط با توجه به ملاحظات خاص این نوع شرکت‌هاست. در ایران هنوز بحثی در ارتباط با ارائه یک استاندارد متفاوت برای شرکت‌های کوچک و متوسط نشده است، اما با توجه به تفاوت‌های موجود میان واحدهای تجاری کوچک و متوسط با واحدهای بزرگ و نیز با توجه به جایگاه واحدهای تجاری کوچک و متوسط در اقتصاد ایران و با در نظر گرفتن توان این واحدها در تهیه و تجزیه و تحلیل اطلاعات و همچنین با لحاظ نمودن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی چنین واحدهایی، این سوال به ذهن متبادر می‌شود که آیا واحدهای تجاری کوچک و متوسط در ایران برای حسابداری و گزارشگری مالی به استانداردهای خاص (گزارشگری متفاوت) نیاز دارند؟ آیا حسابداری و گزارشگری مالی براساس استانداردهای موجود برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط مناسب است؟ و در صورت مناسب نبودن استانداردهای حال حاضر حسابداری ایران، آیا می‌توان از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط، استفاده نمود؟ و اینکه جهت پذیرش یا عدم‌پذیرش استانداردهای خاص (استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط) چه عواملی می‌توانند مؤثر باشند؟

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### گزارشگری مالی

نقش اساسی گزارشگری مالی و شیوه‌های حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری اقتصادی برای تصمیم‌گیرندگان است. با این حال مشخص شد که شیوه‌های حسابداری شرکت‌های کوچک و متوسط قادر به کمک در روند تصمیم‌گیری نیستند، چون این شیوه‌ها از یک کمبود شدید و کیفیت پایین به دلیل عدم آگاهی و دانش حسابداری به هزینه و محدودیت‌های زمانی و سرانجام عدم استانداردهای گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط رنج می‌برند.

شرکت‌های کوچک و متوسط موظف به فراهم کردن یک مجموعه کامل از صورت‌های مالی نیستند، زیرا برای این شرکت‌ها مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری تنظیم نشده است، بنابراین این شرکت‌ها تنها علاقمند به فراهم‌سازی صورت درآمد هستند، چون آن را به‌عنوان

مهمترین صورت حساب برای کمک به آنها در سنجش سودآوری و اهداف مالیاتی تلقی می‌کنند. اما مدیران مالک که فاقد دانش حسابداری کافی هستند، نمی‌توانند برای اهمیت و ضرورت صورت حساب‌های مربوط به وضعیت مالی شرکت، جریان نقدی آن و دیگر مسائل پیچیده حسابداری ارزش قائل شوند. به‌علاوه این شرکت‌های کوچک و متوسط ممکن است در آماده‌سازی مجموعه کامل صورت‌های مالی، حتی با مراجعه به کتاب‌های حسابداری خوب، موفق نشوند، چون تهیه صورت‌های مالی نیاز به مهارت‌های پیچیده‌تر حسابداری و آموزش دارد و این شرایط در اکثر شرکت‌های کوچک و متوسط کشورهای در حال توسعه و حتی در کشورهای کمتر توسعه‌یافته وجود ندارند. علاوه بر این، اکثریت شرکت‌های کوچک و متوسط یک پایه و اساس نقدی حسابداری اتخاذ کرده‌اند. به این دلیل که حسابداری نقدی (در مقایسه با حسابداری تعهدی که پیچیده است)، آسان و روان می‌باشد (ماسکو و مانیاتی، ۲۰۱۱).

با این حال، اجرای عملی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به طور کامل توسط شرکت‌های کوچک و متوسط نشان داد که این شرکت‌ها با چالش‌ها و موانع متعدد در اجرای آن استانداردها مواجه شده‌اند و هزینه‌های تهیه صورت‌های مالی با استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر منافع آن فزونی دارد (استین باک و تافو ۲۰۱۱). اینکه مجموعه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، منجر به فرآیندهای طولانی‌تر و پیچیده‌تر می‌شود و چون آن استانداردها در ابتدا برای برآوردن نیازهای سرمایه‌گذاران در شرکت‌های بزرگ بوجود آمده‌اند و طیف گسترده‌ای از مسائل، شامل مقدار قابل ملاحظه روندهای اجرا را در برمی‌گیرد و دارای ماهیت بسیار پیچیده است، کار اجرای عملی این استانداردهای کامل برای شرکت‌های کوچک و متوسط که فاقد تخصص و دانش حسابداری هستند را سخت و مشکل می‌کند (آلپ و آستوندگ، ۲۰۰۹).

### استانداردهای بین‌المللی حسابداری

طبق چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۱</sup>، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان و سایر بستانکاران تجاری، کارکنان، مشتریان، دولت و جامعه می‌باشند. به هر حال همه این کاربران احتمالاً برای شرکت‌های کوچک و متوسط مهم نیستند. استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شرکت‌های کوچک و متوسط را می‌توان بانک‌ها، مدیران مالک و مالکان غیر مدیر و مقامات مالیاتی ذکر کرد.

1. International accounting standards board

با توجه به نیاز شرکت‌های کوچک و متوسط برای استانداردهای گزارش‌دهی و بخاطر پیچیدگی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کامل که با ماهیت و خصوصیات این شرکت‌ها مناسب نبود، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی یک مدل گزارش‌دهی متفاوت بین‌المللی را برای شرکت‌های کوچک و متوسط که شامل مجموعه‌ای از استانداردهایی که برای شرکت‌های کوچک و متوسط مناسب‌تر بوده و نیازهای کاربران صورت‌های مالی این شرکت‌ها و ملاحظات منفعت هزینه را در نظر می‌گیرد، در نهم ژوئیه سال ۲۰۰۹ منتشر نمود. در مقایسه استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، در مقابل شرکت‌های کوچک و متوسط، تعدیلاتی که پیچیدگی کمتری دارد مشاهده می‌گردد. این استانداردها بهتر نوشته شده و خواندن آن راحت‌تر است و برای شرکت‌های کوچک و متوسط در ۲۸۰ صفحه نوشته شده است در حالی که مجموع کل استانداردها ۲۸۰۰ صفحه است. بسیاری از اصول برای شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کامل، برای شرکت‌های کوچک و متوسط ساده شده‌اند؛ به عبارت دیگر، استانداردها به یک زبان واضح نوشته شده است، بدون جزئیات پیچیده‌ای که در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کامل گنجانده شده است. هر فصل از استاندارد، یک فصل از مجموع کامل استانداردهای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پوشش می‌دهد. بسیاری از الزامات افشا در استاندارد کاهش یافته و برخی به طور کل حذف و در برخی موارد گزینه‌هایی کم یا زیاد شده است. استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی کامل نیاز به بیش از ۳۰۰۰ افشا دارد ولی برای شرکت‌های کوچک و متوسط نیاز به کمتر از ۳۰۰ افشا دارد.

در این پژوهش، مساله عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای مستقل برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط مورد بررسی قرار گرفته است. برای این کار، ابتدا ضرورت پذیرش استانداردهای مستقل با توجه به نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان و تأثیر این استانداردها بر عملکرد واحدهای تجاری کوچک و متوسط و کیفیت گزارشگری آن از طریق بررسی این عوامل تأثیرگذار بر استفاده شرکت‌ها از این استانداردها، مورد آزمون قرار می‌گیرد.

### ضرورت نیاز به حسابداری متفاوت برای شرکت‌های کوچک و متوسط

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، مجموعه‌ای منسجم و مشترک استانداردهای حسابداری برای واحدهای کوچک بوده و پاسخگوی تقاضای رو

به افزایش بین‌المللی واحدهای تجاری در هر دو اقتصاد توسعه یافته و در حال توسعه است. این استانداردها می‌تواند نقش اساسی در کمک به واحدهای تجاری کوچک و متوسط برای دسترسی به سرمایه ایفا کند. به این دلیل است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، در مقایسه با بسیاری از مقررات حسابداری ملی موجود، کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، قابلیت مقایسه اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در مجامع حرفه‌ای و در کشورهای مختلف، افزایش داده و سطح اعتماد به گزارش‌های مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط را ارتقا بخشیده و به طور یقین، هزینه‌های تدوین و بکارگیری استانداردهای ملی را به نحو چشمگیری کاهش می‌دهد (رحیمیان، نظام‌الدین؛ ۱۳۹۱).

در ایران نیز بنگاه‌های خصوصی که تصمیم به اجرای استانداردهای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط می‌گیرند، لازم است این موضوع را درک کنند که چگونه استانداردهای جدید، گزارش‌های مالی را تغییر می‌دهد. مشکل اینجاست که هیچ عزم راسخی برای درک تأثیر تغییر از استاندارد پذیرفته شده ایران به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط وجود ندارد. بدون این درک، بنگاه‌های خصوصی قادر نیستند تا یک تصمیم آگاهانه در مورد منافع یا مضرات اجرای استاندارد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط بگیرند. اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابداری، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. برای بکارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع‌بینانه، به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اثربخش نهادهای حرفه‌ای به کار گرفته شود. در این راستا، برنامه‌ریزی و اقدام مؤثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت بکارگیری استانداردها ضروری می‌باشد.

### پیشینه تجربی پژوهش

مسا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به مقایسه ضرورت‌ها و نیازها، بین استانداردها برای شرکت‌های کوچک و متوسط و استانداردهای کامل پرداختند. محققان میزان مشارکت و اعمال نفوذ در تصویب استانداردهای حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط (از ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲)

بررسی نمودند و آنها را با کلیه پروژه‌های هیات استانداردهای حسابداری مربوط به استانداردهای کامل در طول همان دوره زمانی، مقایسه نمودند. نتایج تأیید می‌کنند که مشارکت در فرآیند تصویب استاندارد حسابداری بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط به میزان قابل توجهی پایین‌تر است. اگر چه این مشارکت کاهش یافته با مشارکت بالاتر حساب‌برسان جبران می‌شود، اما نتایج همچنین نشان می‌دهد که منافع حساب‌برسان با استانداردهای شرکت‌های کوچک و متوسط همخوانی ندارند. در نتیجه، هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی یک محدودیت تئوری سازمانی (برگرفته از میر و روان، ۱۹۷۷) را در مورد نیاز هیات برای انجام تحلیل بیشتر در مورد اولویت‌های واقعی، نه تنها برای کاربران خاص "اطلاعات مالی"، بلکه همچنین از شرکت‌های کوچک و متوسط، در نظر می‌گیرد.

ولادیمیر اوبرادوویچ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط در جمهوری صربستان دریافتند، در مورد عوامل مرتبط با تصمیم‌گیری کشورها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط، هیچ شواهدی وجود ندارد. برخی از مطالعات محدود به تجزیه و تحلیل چالش‌های هزینه‌ها و مزایای استانداردها برای اجرای برنامه‌های کوچک و متوسط در یک یا برخی کشورها است.

پارا و چاند (۲۰۱۵)، در پژوهشی مشکلات مربوط به فرآیند تدوین و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط را مورد بررسی قرار دادند. علاوه بر این، آنها براساس چارچوب تئوری مفید بودن برای تصمیم‌گیری و تئوری سلسله مراتبی، مسائل مربوط به توسعه و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج این مطالعه، وجود چالش‌های مفهومی و عملی در بکارگیری استانداردها برای شرکت‌های کوچک و متوسط را مورد تأیید قرار داده و اینکه حسابداران هنوز به اندازه کافی با فرآیند تطبیق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هماهنگ نشده‌اند. همچنین مشخص نبودن مبنای اصلاح کامل استانداردهای گزارشگری برای شرکت‌های کوچک و متوسط بخصوص ملاحظات هزینه و سود شرکت‌های کوچک و متوسط آنها را در استفاده از این استانداردها مردد نموده است. همچنین با تحلیل این مسائل، راهکارهایی را برای تجدید نظر در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای



شرکت‌های کوچک و متوسط و کمک به برطرف نمودن عوارض آتی در فرآیند همگرایی استانداردها، ارائه می‌دهد.

ممدوح (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیده است که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط موجب افزایش اعتماد بانک‌ها به وضعیت مالی و توانایی بازپرداخت وام می‌گردد. علاوه بر این، در دسترس بودن اطلاعات مالی برای شرکت‌های کوچک و متوسط ممکن است احتمال امتناع از اعطای وام و اعتبار و کاهش نرخ بهره در وام و اعتبار و در نتیجه هزینه سرمایه شرکت‌ها را کاهش دهد.

پودل و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهش خود اتخاذ استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را در کشور نپال مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تصمیم به اتخاذ این استانداردها در نپال پاسخی به نیازهای محلی و بیش از آن تحمیلی از سوی سازمان‌هایی مثل بانک توسعه آسیا، صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی بود؛ اما به دلیل کمبود جدی حسابداران با کیفیت و عدم توسعه کافی حرفه حسابداری، این کشور آماده بکارگیری و اتخاذ این استانداردها نبود. همچنین مشکلات اجتماعی مثل فساد و تقلب منجر به ایجاد اختلال در اجرای استانداردهای بین‌المللی شد.

فلتهام (۲۰۱۳)، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط در آمریکا را مورد مطالعه قراردادده است. وی بیان می‌کند که نهادهای خصوصی ایالات متحده با توجه به تصویب استانداردهای بین‌المللی برای موسسات کوچک و متوسط نیاز به درک اینکه چگونه استانداردهای جدید، گزارشگری مالی را تغییر می‌دهند، دارند. با این حال، هیچ اندازه‌گیری با اهمیتی از تأثیر تغییر صورت‌های مالی که از اصول حسابداری کلی پذیرفته شده آمریکا استفاده می‌کردند به آنهایی که از استانداردها برای شرکت‌های متوسط بوده است، وجود ندارد.

پلویات (۲۰۱۲)، اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط در تایلند را مورد مطالعه قراردادده است. او افزایش پیچیدگی‌های گزارشگری مالی بین‌المللی را انگیزه‌ای برای کشورها در جهت حرکت به سمت گزارش‌های ساده‌تر و قابل فهم‌تر برای شرکت‌های کوچک و متوسط می‌داند که موجب کاهش تحمل هزینه‌های اضافی برای آنها می‌گردد. در تایلند شرکت‌های کوچک و متوسط مطابق با الزامات قانونی، ملزم به تهیه و انتشار گزارشگری مالی می‌باشند، اما چارچوب نظری گزارشگری تایلند بسیار پیچیده و در نتیجه برای این شرکت‌ها هزینه‌بردار می‌باشد. در این مطالعه فایده بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط در تایلند با هر دو روش کمی و کیفی مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این پژوهش با استفاده از سه روش مصاحبه نیمه‌ساختار یافته،

پرسشنامه و تهیه صورت‌های مالی فرضی در دو حالت و بررسی آن، اطلاعات لازم از استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی و ذینفعان جمع‌آوری و با استفاده از رویکرد تئوری داده‌بنیاد، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان‌دهنده این است که گزارشگری فعلی نیازهای استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی را فراهم نمی‌کند. گزارشگری مالی با انگیزه‌های مالیاتی باعث عدم افشای کافی و ارائه اطلاعات به موقع مفید می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سهامداران از استفاده استانداردهای ساده‌تر، حمایت می‌کنند. البته استفاده‌کنندگان معتقدند که استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط نیز، پیچیده بوده و در تناقض با قوانین مالیاتی تایلند می‌باشد.

علیرغم تحقیقات مختلف موجود راجع به بکارگیری استانداردهای حسابداری متفاوت برای واحدهای کوچک و متوسط در ادبیات حسابرسی و حسابداری، پژوهشی خاص راجع به این موضوع در ایران یافت نشده است. برخی از تحقیقات مروری راجع به بکارگیری استانداردهای گزارشگری حسابداری بین‌المللی برای واحدهای کوچک و متوسط، در ایران انجام پذیرفته است. اگرچه برخی از این تحقیقات، مستقیماً به تحقیق حاضر مرتبط نمی‌شوند ولی بیانگر ادبیات حسابرسی و حسابداری موجود در ایران می‌باشند.

### سوالات پژوهش

- با توجه به اینکه این پژوهش به دنبال بررسی و شناسایی عوامل مؤثر و آزمون آنها می‌باشد، فرضیه نداشته و چهار سوال اصلی مطرح می‌گردد که به شرح ذیل می‌باشد:
۱. مدل ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران کدام می‌باشد؟
  ۲. عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط کدامند؟
  ۳. آیا عوامل شناسایی شده با تحلیل اکتشافی (معادلات ساختاری) مورد تأیید می‌باشد؟

### روش پژوهش

پژوهش با هدف ترسیم الگوی پیشنهادی بررسی ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران، به لحاظ اینکه به جستجوی کشف شاخص‌ها و مؤلفه‌های ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی از طریق مطالعه و ارتباط بین آنها است و منجر به ترسیم الگوی مورد نظر می‌شود، جزء پژوهش‌های اکتشافی است.

با وجود آنکه مطالعات اکتشافی در زمره پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد، ولی ممکن است پژوهشگر ابتدا ویژگی‌های پدیده را شناسایی و سپس براساس آن از روش پژوهش کمی نیز استفاده نماید. در این حالت مرحله نخست پژوهش کیفی است و مرحله دوم کمی است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

بنابراین پژوهش حاضر جزء پژوهش‌های ترکیبی<sup>۱</sup> است و از طرح شیوه‌های ترکیبی اکتشافی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های ترکیبی را زمانی می‌توان مورد استفاده قرار داد که پژوهشگر قصد دارد براساس یافته‌های یک مرحله از پژوهش (کیفی) مرحله بعدی (کمی) را بنا نهد.

پژوهش حاضر براساس شیوه‌های ترکیبی نوعی استراتژی پژوهشی یا روش‌شناسی برای گردآوری، تحلیل و ترکیب داده‌های کمی و کیفی است که برای فهم مسائل پژوهشی در زمان انجام یک پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد. استراتژی پژوهشی شیوه‌های ترکیبی به پژوهش‌هایی اطلاق می‌شود که در آن پژوهشگر هم داده‌های کیفی و هم داده‌های کمی را گردآوری می‌کند.

داده‌های کیفی مشکل از اطلاعاتی است که بدون اتکا به ابزارهای از قبل تعیین شده مانند پرسشنامه و با استفاده از ابزارهایی نظیر مشاهده بی‌ساختار و مصاحبه گردآوری می‌شوند در حالیکه داده‌های کمی شامل اطلاعاتی است که در آن پژوهشگر پیشاپیش طیفی از پاسخ‌ها را تعیین و از پاسخ‌دهنده می‌خواهد که صرفاً پاسخ‌های مناسب را علامت بزنند. در رویه‌های ترکیبی، نخست پژوهشگران داده‌های کمی و کیفی را گردآوری و سپس با ترکیب، یکپارچه و مقایسه دو مجموعه آنها را همگرا می‌کنند (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

بنابراین استراتژی این پژوهش ترکیبی اکتشافی است و شامل دو مرحله است:

مرحله اول داده‌های کیفی از روش دلفی گردآوری می‌شوند و سپس برای تعیین روابط و وزن هر یک از داده‌های کیفی، از داده‌های کمی استفاده می‌شود.

### پژوهش ترکیبی:

≠ شناسایی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران

≠ گروه‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل پیشنهادی ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران

**مرحله ۱: استخراج شاخص‌های اولیه از مبانی نظری (مطالعه منابع مکتوب):** در گام نخست محقق کلیه منابع مکتوب از جمله مقالات، کتب و پایان‌نامه‌های مرتبط را مطالعه می‌نماید تا بتواند مؤلفه‌ها و شاخص‌های ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران را شناسایی و استخراج نماید.

**مرحله ۲: شناسایی شاخص‌های مؤثر در مدل پیشنهادی:** ۱۰ نفر از اساتید حسابداری و مدیریت مالی و مدیران موسسات حسابرسی، به‌عنوان خبرگان جهت اجرای تکنیک دلفی انتخاب شده‌اند. سپس لیست مؤلفه‌ها و شاخص‌های اولیه به دست آمده از ادبیات نظری طی پرسشنامه‌ای جهت اجرای تکنیک دلفی به خبرگان فرستاده می‌شود و پس از تجزیه و تحلیل، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر در مدل پیشنهادی برای ضرورت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران براساس نظر خبرگان استخراج شده است.

**مرحله ۳: گروه‌بندی و شناسایی مؤلفه‌های مدل:** در این پژوهش جهت شناسایی مؤلفه‌های مدل، با استفاده از گروه دلفی مورد نظر از جامعه آماری (بشرح ذیل) و تدوین پرسشنامه و سنجش روایی و پایایی آن، اقدام به جمع‌آوری داده‌ها گردیده است. سپس با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی به تجزیه و تحلیل داده و گروه‌بندی و تعیین مؤلفه‌های مدل می‌پردازد. در این مرحله مدل مفهومی پژوهش ارائه می‌شود.

**مرحله ۴: تعیین رابطه بین مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل:** در این مرحله به منظور تعیین روابط بین مؤلفه‌ها و شاخص‌های مدل مفهومی، با استفاده از داده‌های به دست آمده از مرحله ۳ و مفاهیم معادلات ساختاری، داده‌های گردآوری شده تجزیه و تحلیل شده و خروجی آن منجر به ارائه مدل پیشنهادی شده است.

**مرحله ۵: اجرای مدل:** پرسشنامه نهایی برای اجرا تهیه و مدل نهایی به دست آمده را در جامعه آماری مورد نظر بشرح ذیل اجرا شده است. همخوانی ارزیابی نتایج با نظر خبرگان، اعتبار مدل نهایی را تأیید خواهد شد.

با استفاده از ابزارهایی نظیر مصاحبه و به شیوه کیفی، عوامل مؤثر اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط گردآوری شده است و عوامل مؤثر بر ضرورت اجرا، از دید آنها نیز شناسایی و توجه به تناسب و یا عدم تناسب این عوامل از دیدگاه کلان و خرد با مراجعه مجدد به صاحب‌نظران به منظور تعیین شاخص‌های مهم از تحلیل پرسشنامه باز از طریق تکنیک دلفی خبرگان مهم‌ترین شاخص‌ها مؤثر استخراج شد.

## تکانه (۱): خروجی تکنیک دلفی

شاخص‌ها	میزان موافقت با هر شاخص	
	میانگین فازی متغیر کلامی	میانگین فازی مثلثی ( $\alpha, m, \beta$ )
لايه و افشنه	زیاد	(۰,۷۸۲۱۴, ۰,۶۷۵۴۳) (۰,۹۹۳۳۲)
۱- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود برطرف نمودن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از گزارشهای مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	زیاد	(۰,۷۷۳۲۱, ۰,۵۶۳۲۱) (۰,۸۶۹۱۸)
۲- در استانداردهای حسابداری ایران و مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری عمده بسیاری از الزامات افشا اطلاعات مالی برای صورتهای مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط نامربوط هستند.	زیاد	(۰,۷۱۳۴۰, ۰,۶۵۴۱۸۱۸) (۰,۸۳۹۸۰)
۳- در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط ارائه و افشای کمتری از ایمنی است. بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی ارائه و افشای اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل با همی هادر واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	زیاد	(۰,۴۶۵۲۱, ۰,۴۹۸۷۱) (۰,۵۶۵۴۳)
۴- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی ارائه و افشای اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل حقوق صاحبان سهام در واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	متوسط	(۰,۷۱۳۴۱۱, ۰,۷۸۴۲۲) (۰,۸۵۱۱۳)
۵- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی ارائه و افشای اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل هزینه هادر واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	زیاد	(۰,۶۹۱۶۵, ۰,۶۳۳۵۶) (۰,۸۱۷۵۵)
۶- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی ارائه و افشای اطلاعات حسابداری مربوط به	زیاد	(۰,۴۸۲۳۱, ۰,۳۳۷۸۶) (۰,۶۶۹۸۲)
۷- با توجه به عدم انتشار صورت های مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط با مقاصد عمومی برای استفاده کنندگان خارجی، و با توجه به نوع ارائه و افشای موجود مجزا از استانداردها برای این واحدها ضرورت داشت.	کم	(۰,۵۹۸۳۲, ۰,۴۴۵۴۴) (۰,۷۸۶۴۳)
۸- حسابداری حرفه ای و مجموعه ای واحدی از استانداردهای افشای مندرک شده و به این ترتیب قاطع ضعیف این استانداردها کلاً آشکار می شود و از طریق رفع مشکلات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدای کند.	متوسط	(۰,۴۴۹۰۸, ۰,۳۹۸۷۳) (۰,۵۱۸۷۱)
در استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای واحدهای کوچک و متوسط، موارد افشای اطلاعات به صورت عمده ای کاهش یافته است و از ارائه پادداشت های غیر ضروری خودداری شده است بعضی از موضوع های نامربوط به واحدهای تجاری کوچک و متوسط و رويه های حسابداری مجموعه کامل حذف شده اند.	کم	(۰,۴۳۲۳۱, ۰,۵۲۱۷۱) (۰,۵۸۹۳۱)
۹- این موضوع سبب شفافیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده در سر فصل دارایی ها خواهد بود.	متوسط	(۰,۷۱۳۴۰, ۰,۶۵۴۱۸۱۸) (۰,۸۳۹۸۰)
۱۰- این موضوع سبب شفافیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده در سر فصل با همی ها خواهد بود.	زیاد	(۰,۷۰۵۸, ۰,۹۲۶۴) (۰,۴۵۵۸)
۱۱- این موضوع سبب شفافیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده در سر فصل هزینه ها خواهد بود.	زیاد	(۰,۴۱۹۸۷, ۰,۵۵۴۱) (۰,۵۸۵۴۳)
۱۲- این موضوع سبب شفافیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده در سر فصل حقوق صاحبان سهام خواهد بود.	متوسط	(۰,۵۰۳۲۱, ۰,۵۴۳۲۱) (۰,۵۶۷۸۹)
۱۳- این موضوع سبب شفافیت و کیفیت اطلاعات ارائه شده در سر فصل درآمدها خواهد بود.	متوسط	(۰,۴۳۲۳۱, ۰,۵۲۱۷۱) (۰,۵۸۹۳۱)
۱- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن در اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل داراییها در واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	متوسط	(۰,۵۱۴۲)
قلبیت اتکا و بموقع بودن	متوسط	(۰,۵۱۴۲)

زیاد	۰.۸۳۸۳۵	(۰.۶۳۳۳۵، ۰.۸۳۳۴۵.۱)	۲- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن در اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل بلعی هادر واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
زیاد	۰.۷۲۹۳۳	(۰.۶۷۶۴۷، ۰.۹۲۴۶۴.۰.۵۸۱۱)	۳- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن در اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل حقوق صاحبان سهام در واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
کم	۰.۴۵۵۵۱	(۰.۵۱۸۷۱، ۰.۴۴۹۰۸.۰.۳۹۸۷۳)	۴- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن در اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل درآمد در واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
زیاد	۰.۸۳۳۵	(۰.۶۱۷۶۴، ۰.۸۶۷۶۴.۰.۹۸۵۲۴)	۵- بنابراین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن در اطلاعات حسابداری مربوط به سر فصل هزینه هادر واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
زیاد	۰.۷۱۳۳۶۶	(۰.۴۷۰۵۸، ۰.۷۳۵۸۸.۰.۹۴۱۱۷)	۶- در بسیاری از موارد امکان برآورد دقیق و قابل استناد ارزش منصفانه وجود ندارد و به این وسیله ممکن است قضاوت های شخصی افراد به حیطه ی گزارشگری مالی وارد شود.	
خیلی زیاد	۰.۸۶۲۰۳	(۰.۸۷۳۲، ۰.۸۹۰۴۳.۰.۹۱۲۵۴)	۷- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای ملی، دقت و جمعیت بیش تری دارد.	
خیلی زیاد	۰.۸۳۳۳۳۳	(۰.۶۳۳۳۵، ۰.۸۳۳۳۵.۰.۹۸۵۲۹)	۸- هماهنگی گزارشهای مالی با استانداردهای حسابداری بین المللی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط و در نتیجه مطابقت با ترجیحات سرمایه گذاران و تحلیل گران باعث می شود آنها با اعتماد بیشتری نسبت به اطلاعات مالی تصمیم گیری نمایند.	
زیاد	۰.۷۵۴۹۰	(۰.۵۲۹۴، ۰.۷۹۳۰۰.۹۵۵۸۸)	۹- با توجه به تاثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط بر قابلیت اتکا و همچنین تاثیر بر تصمیم گیری های استفاده کنندگان اطلاعات مالی این واحدها پذیرش این استانداردها منجر به بهبود این ویژگی های ویژگی کیفی خواهد شد.	
کم	۰.۴۶۲۵۵	(۰.۴۷۶۱، ۰.۴۹۸۳۱.۰.۳۱۴۳۲)	۱۰- اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط و وجود بیش از یک مقررات حسابداری ممکن است سبب تحریف گزارشگری سود شود و این تقی بوجود آید که مقررات گوناگون منجر به نتایج متفاوت در صورت های مالی خواهد شد.	
کم	۰.۳۰۳۷	(۰.۵۱۴۳۲، ۰.۴۴۱۶۵.۰.۳۳۶۵۵)	۱۱- بیشتر شواهدی که دارای شرایط برای بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط هستند بر جریان های نقدی کوتاه مدت نقدینگی و توانایی بازپرداخت بلعی ها تاکید و توجه دارند بنابراین پذیرش این استانداردها موجب تمین بهتر نیاز استفاده کنندگان صورت های مالی میگردد.	
زیاد	۰.۸۰۲۵۵	(۰.۶۶۷۸۹، ۰.۸۳۶۷۱.۰.۹۰۳۳۱)	۱- بنابراین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود مفهوم شناخت و اندازه گیری در سر فصل در اینها در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	شناخت و اندازه گیری
کم	۰.۴۶۱۶۶۶	(۰.۳۶۵۴، ۰.۴۲۴۳۱.۰.۳۷۶۸۱)	۲- بنابراین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود مفهوم شناخت و اندازه گیری در سر فصل بلعی هادر اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
کم	۰.۴۹۸۳۲	(۰.۵۶۷۸۹، ۰.۴۵۳۲۰.۳۱۲۳۱)	۳- بنابراین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود مفهوم شناخت و اندازه گیری در سر فصل حقوق صاحبان سهام در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
خیلی زیاد	۰.۸۹۵۳۳۳	(۰.۷۹۸۷۱، ۰.۸۷۳۳۲.۱)	۴- بنابراین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود مفهوم شناخت و اندازه گیری در سر فصل درآمد هادر اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
خیلی زیاد	۰.۸۴۷۸۴	(۱.۰.۹۱۲۶۶.۰.۶۶۱۷۶)	۵- بنابراین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط منجر به بهبود مفهوم شناخت و اندازه گیری در سر فصل هزینه هادر اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	

خیلی زیاد	۰,۷۷۹۲۳	(۰,۵۷۳۶۵, ۰,۸۲۴۱) (۰,۹۵۵۸۳)	۶- با توجه به مقایسه دو صورت‌های مالی، که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط در اصول شناخت و اندازه‌گیری هوز هم پیچیده‌تر می‌رسد	
خیلی زیاد	۰,۸۶۵۹۹۹	(۰,۷۸۷۱۲, ۰,۸۲۶۵۳, ۰,۹۸۴۳۵)	۷- تفاوت‌های قابل توجهی از رویکرد اندازه‌گیری بین صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط مشاهده می‌شود	
متوسط	۰,۵۱۷۸۸	(۰,۴۷۳۱۱, ۰,۷۵۸۲۳, ۰,۳۳۳۱۱)	۱- بترین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی قابلیت مقایسه پذیری در سر فصل دارایی‌ها در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	قابلیت مقایسه پذیری
زیاد	۰,۷۲۷۴	(۰,۷۲۱۵۶, ۰,۶۹۸۱۲, ۰,۷۶۲۹۸)	۲- بترین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی قابلیت مقایسه پذیری در سر فصل بدهی‌ها در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
کم	۰,۴۶۸۸	(۰,۴۹۸۲۱, ۰,۳۷۶۱۲, ۰,۵۳۲۱۵)	۳- بترین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی قابلیت مقایسه پذیری در سر فصل حقوق صاحبان سهام در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
کم	۰,۴۶۳۰	(۰,۵۸۹۵۲, ۰,۲۴۱۷۸, ۰,۵۵۹۴۲)	۴- بترین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی قابلیت مقایسه پذیری در سر فصل درآمد‌ها در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
کم	۰,۴۳۱۴	(۰,۳۳۰۹۸, ۰,۳۸۹۱۱, ۰,۳۳۰۹۸)	۵- بترین پذیرش این استانداردها منجر به بهبود ویژگی‌های کیفی قابلیت مقایسه پذیری در سر فصل هزینه‌ها در اطلاعات حسابداری واحدهای تجاری کوچک و متوسط خواهد شد.	
خیلی زیاد	۰,۸۵۷۸۴	(۰,۶۶۱۷۶, ۰,۹۱۱۷۶, ۱,۰۰۰۰)	۶- بترین وجود این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را در سر فصل دارایی‌ها بهبود می‌بخشد.	
خیلی زیاد	۰,۷۸۴۲۳	(۰,۹۵۵۸۳, ۰,۵۷۳۶۵, ۰,۸۲۴۱)	۷- بترین وجود این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را در سر فصل بدهی‌ها بهبود می‌بخشد.	
زیاد	۰,۶۸۴۸۱	(۰,۷۴۶۳۱, ۰,۵۷۶۹۱, ۰,۳۳۳۱۱)	۸- بترین وجود این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را در سر فصل حقوق صاحبان سهام بهبود می‌بخشد.	
زیاد	۰,۷۲۴۳	(۰,۸۱۴۱۴, ۰,۶۶۹۸۱, ۰,۵۶۸۹۷)	۹- بترین وجود این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را در سر فصل درآمد‌ها بهبود می‌بخشد.	
زیاد	۰,۷۹۸۷۸	(۰,۵۸۷۶, ۰,۸۹۷۶۱, ۰,۹۰۸۳۱)	۱۰- بترین وجود این مجموعه‌ی واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را در سر فصل هزینه‌ها بهبود می‌بخشد.	
زیاد	۰,۷۳۶۲	(۰,۵۴۷۸۲, ۰,۷۵۴۲۷, ۰,۹۱۸۱۷)	۱۱- در صورت استفاده از استانداردهای یکپارچه گزارشگری مالی به سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های دوروش فوق‌برهیز کرد.	
خیلی زیاد	۰,۸۶۸۹	(۰,۷۶۳۱, ۰,۸۴۳۶۹, ۱,۰۰۰۰)	۱۲- با توجه به همگام‌سازی بانموه‌های مشابه اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط قابلیت مقایسه گزارش‌های افزایش خواهد یافت.	
خیلی زیاد	۰,۸۲۳۴	(۰,۹۸۵۲۹, ۰,۶۱۷۶۵, ۰,۸۶۷۶۴)	۱۳- در صورت استفاده از استانداردهای یکپارچه گزارشگری مالی به سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی‌ها و هزینه‌های دوروش فوق‌برهیز کرد.	

بر اساس نتایج حاصل از مصاحبه، پرسشنامه‌ای طراحی و بین تعدادی از خبرگان آکادمیک و حرفه‌ای حوزه حسابداری در شرکت‌های کوچک و متوسط و شرکای موسسات حسابرسی رتبه الف بورس اوراق بهادار تهران (به دلیل محدودیت و تخصصی بودن موضوع پژوهش)، توزیع گردید و از آنان خواسته شده است تا عوامل استخراج شده را بر مبنای سوالات و از منظر روایی و پایایی، مورد ارزیابی قرار دهند. عوامل و زیر شاخص‌های استخراج شده، به شرح ذیل می‌باشند:

## تکانه (۲): عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد

عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد	تعداد سوالات اولیه	پس از بررسی اولیه و روایی
ارائه و افشاء	۱۳	۱۱
قابلیت اتکا و بموقع بودن	۱۱	۱۰
شناخت و اندازه گیری	۷	۵
قابلیت و مقایسه پذیری	۱۳	۱۰

در نهایت پرسشنامه‌ها جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردیده‌اند. به منظور استانداردسازی پرسشنامه از طریق روایی استفاده شده است. روایی از واژه "روا" به معنای جایز و درست گرفته شده و روایی به معنای صحیح و درست بودن است. در واقع مفهوم روایی (اعتبار)<sup>۱</sup> به این سؤال پاسخ می‌دهد که ابزار اندازه‌گیری یا سوالات مندرج در ابزار گردآوری اطلاعات تا چه حد خصیصه موردنظر را می‌سنجد و یا ابزار اندازه‌گیری تا چه حد خصیصه موردنظر را می‌سنجد. با توجه به اینکه پرسشنامه‌های پژوهش کیفی این پژوهش به صورت گروه‌های دلفی و با نظر خبرگان قرار گرفته روایی از دو روش مورد بررسی قرار گرفته است: بررسی شاخص روایی محتوایی شاخص روایی محتوا<sup>۲</sup> و ضریب نسبی روایی محتوا<sup>۳</sup>.

## بخش دوم پژوهش: رویکرد کمی

در این مرحله به منظور استانداردسازی پرسشنامه، با انتخاب ۱۰ نفر از خبرگان به منظور بررسی شاخص روایی محتوا و ضریب نسبی روایی محتوا، توزیع شد و نتایج محاسبه شده برای شاخص روایی محتوا برابر است با ۰/۸ به دست آمده است که از حداقل جدول استاندارد بالاتر است و ضریب نسبی روایی محتوا مورد تأیید قرار گرفته است. در خصوص شاخص روایی محتوا گویه‌ها بالاتر از ۰/۷۹ به دست آمده است که از حداقل مقدار قابل قبول برای شاخص برابر با ۰/۷۹ می‌باشد و در نتیجه شاخص روایی محتوا هم مورد تأیید قرار گرفته است.

پس از بررسی روایی از طریق پایایی که یک سنج، ثبات و سازگاری مفهوم موردسنجش را نشان می‌دهد و می‌آزماید که تا چه حد به طور قاطع ابزار سنجش در هر زمان، مفهومی را که باید مورد سنجش قرار گیرد را می‌سنجد پایایی یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج

1. Validity
2. Content validity index
3. Content Validity Ratio



یکسانی به دست می‌دهد. در این تحقیق برای تعیین پایانی پرسشنامه از روش آلفای کرون باخ<sup>۱</sup> استفاده گردید. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند به کار می‌رود. حد قابل قبول آلفای کرون باخ برای مقاصد کاربردی حداقل ۰/۷ است. این روش برای محاسبه هماهنگی و سازگاری درونی ابزار اندازه‌گیری بکار می‌رود. برای محاسبه ضرایب آلفای کرون باخ ابتدا بایستی واریانس نمونه‌های هر زیرمجموعه سال‌های پرسشنامه کل را محاسبه کرد، سپس با استفاده از رابطه زیر، آلفا را محاسبه کرد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

$$a = \alpha = \frac{k}{k-1} \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

که در آن  $k$  تعداد سوال‌های پرسشنامه،  $S_i^2$  واریانس سؤال  $i$ ام و  $S_{sum}^2$  واریانس کل سوالات است. آزمون پایایی پرسشنامه برای ۳۶ نمونه انجام شد. همان‌طور که ملاحظه می‌گردد مقدار آلفای کرون باخ برای تمام متغیرها، از حد قابل قبول برای مقاصد کاربردی که ۰/۷ است بیشتر می‌باشد، بنابراین می‌توان ادعا نمود که پرسشنامه موردنظر دارای پایایی قابل قبول است. نتایج این آزمون به شرح ذیل می‌باشد:

#### تکراه (۳): آزمون پایایی پرسشنامه

عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد	نتایج
ارائه و افشاء	۰/۸۴۵
قابلیت اتکا و بموقع بودن	۰/۶۵۲
شناخت و اندازه‌گیری	۰/۸۲۳
قابلیت و مقایسه‌پذیری	۰/۹۲۵

#### جامعه و نمونه آماری برای برازش مدل

برای کسب نظر درباره موضوع (شناسایی شاخص‌ها و مؤلفه‌های مدل پیشنهادی ضرورت اجرا و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران و ارائه مدل معادلات ساختاری) به گروهی از متخصصان، کارشناسان و صاحب‌نظران موضوع پژوهش مراجعه و جامعه آماری آن تخصص را مورد بررسی قرار داد؛ بنابراین برای به دست آوردن اطلاعاتی که موردنیاز است، افراد خاصی که دارای علم و دانش مربوطه هستند و می‌توانند اطلاعات موردنظر را ارائه دهند، مورد استفاده قرار گرفت.

### هدف جامعه آماری جهت اجرا به شرح ذیل می‌باشد:

شرکا و مدیران و حساب‌برسان موسسه حسابرسی رتبه الف بورس اوراق بهادار تهران (به دلیل محدودیت و تخصصی بودن موضوع پژوهش)، در ایران شامل ۹۲ موسسه می‌باشند.

در مجموع: ۴۶۰ نفر	}	≠ مدیران ارشد موسسه: ۹۲ نفر
		≠ حساب‌برسان با سابقه بالای ۱۰ سال: ۱۶۴ نفر
		≠ شرکای موسسه حسابرسی: ۲۰۴ نفر

### حجم نمونه و روش انتخاب نمونه از جامعه:

در مطالعات شیوه‌ای ترکیبی که پژوهش حاضر از آن دسته است، پژوهشگر تلاش می‌کند شیوه‌های مختلف در پارادایم‌های مختلف را به هم گره بزند. در یک پژوهش ترکیبی، پژوهشگر ممکن است ضمن انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با تعداد معدودی از متخصصان، نظرسنجی گسترده‌ای از تعداد بیشتری از متخصصان انجام دهد. این نوع ترکیب (ترکیب شیوه کیفی با کمی) بعضاً پژوهش مبنی بر چند استراتژی نیز نامیده می‌شود (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

بنابراین پژوهشگر می‌تواند با اجرای تکنیک دلفی توسط متخصصان حوزه دانش، به شناسایی شاخص‌های مدل اندازه‌گیری دانش پردازد و در بخش بعد به منظور تعیین مؤلفه‌ها و رابطه آن‌ها از تعداد بیشتری از صاحب‌نظران استفاده نماید. تعداد جامعه آماری، پرسشنامه‌های طراحی و بین تعدادی از خبرگان حرفه‌ای حوزه حسابداری و حسابرسی که جمعاً ۴۶۰ نفر می‌باشند و همگی از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران یا دارای رتبه‌های حرفه‌ای می‌باشند، انتخاب شدند. حجم نمونه از طریق فرمول کوکران محاسبه شد و تعداد نمونه شامل ۲۱۰ نفر با روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس از حساب‌برسان حرفه‌ای موسسه‌های حسابرسی می‌باشند و از آنان خواسته شد با در نظر گرفتن صورت‌های مالی مقایسه‌ای تهیه شده، به سؤالات پرسشنامه پاسخ دهند. در نهایت پرسشنامه‌ها جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردیدند.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از جمع‌آوری داده‌های پرسشنامه، در ابتدا برای انتخاب نوع آزمون‌های آماری از طریق آزمون کولموگروف-اسمیرنف استفاده شد که نتایج حاصله بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها بود. در نتیجه می‌بایست از آزمون‌های پارامتریک استفاده گردد. جهت حصول اطمینان از کفایت حجم نمونه از آزمون کفایت نمونه‌گیری<sup>۱</sup> استفاده گردید و سپس با توجه به ماهیت پژوهش از آزمون تحلیلی عاملی

اکتشافی بهره گرفته شد؛ که از طریق معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار لیزرل فرضیه‌های پژوهش آزمون شد. لازم به ذکر است که به منظور کاهش متغیرها و در نظر گرفتن آن‌ها به‌عنوان یک متغیر مکنون، بار عاملی به‌دست آمده باید بیشتر از  $0/3$  باشد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

در تحلیل عاملی تأییدی پژوهشگر می‌داند چه سؤالی مربوط به چه بعدی است؛ یعنی در تحلیل عاملی تأییدی مدل مفهومی برای هر یک از مفاهیم یا متغیرهای پژوهش وجود دارد. در بررسی هر کدام از مدل‌ها سؤال اساسی این است که آیا این مدل‌های اندازه‌گیری مناسب است؟ به‌عبارت‌دیگر آیا داده‌های پژوهش با مدل مفهومی همخوانی دارد یا نه؟ به‌طور کلی دو نوع شاخص برای آزمودن برازش مدل وجود دارد. ۱- شاخص‌های خوب بودن و ۲- شاخص‌های بد بودن. شاخص‌های خوب بودن مانند نیکویی برازش اصلاح شده<sup>۱</sup>، نیکویی برازش<sup>۲</sup>، برازش هنجار شده<sup>۳</sup> و ... می‌باشد که هر چقدر مقدار آن‌ها بیشتر باشد بهتر است. مقدار پیشنهادی برای چنین شاخص‌هایی  $0/9$  می‌باشد. همچنین شاخص‌های بد بودن نیز شامل خی-دو و ریشه میانگین مربعات خطای برآورد<sup>۴</sup> می‌باشد که هر چقدر مقدار آن‌ها کمتر باشد مدل دارای برازش بهتری است. حد مجاز خی-دو عدد ۳، و حد مجاز ریشه میانگین مربعات خطای برآورد،  $0/08$  می‌باشد. برای پاسخ به پرسش برازش مدل بایستی شاخص‌های خوب بودن و بد بودن به هم مورد بررسی قرار گیرند.

### برازش مدل مفهومی

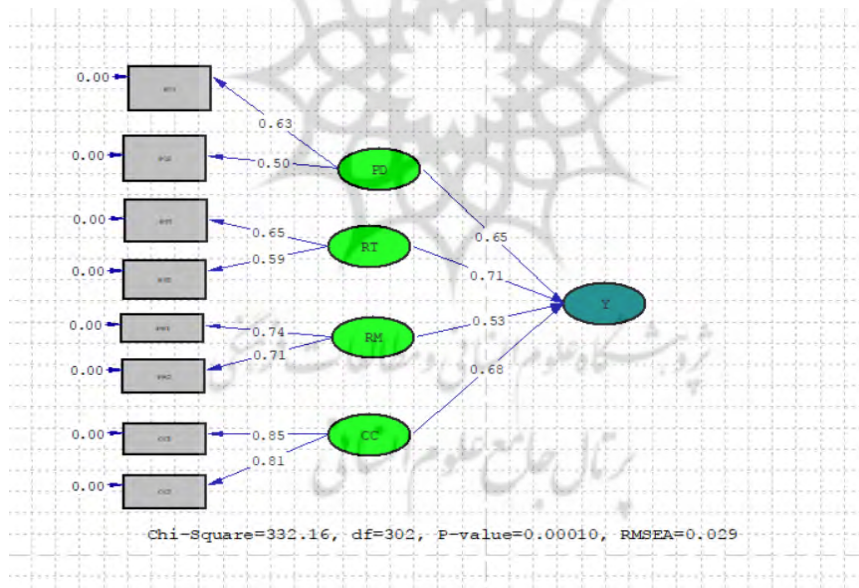
برای ارزیابی مدل فرضی این پژوهش ابتدا برآورد پارامتر با استفاده از روش بیشینه احتمال به برآورد پارامترها انجام پذیرفته است. پارامترهای برآورد شده شامل ضرایب تأثیر<sup>۵</sup> می‌باشد. در نهایت شاخص‌های ارزشیابی برازندگی مدل و شکل مدل برازش شده گزارش شده است. در ادامه مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد و ضرایب معناداری مدل مفهومی مورد بحث قرار گرفت. مدل‌های ساختاری همان مدل‌سازی معادلات ساختاری پژوهش یا به عبارت دیگر بررسی متغیرهای مکنون برون‌زا و دورنزا به‌طور همزمان می‌باشد. به دنبال بررسی مدل مفهومی، عوامل مؤثر بر پذیرش "استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط" در ۴ بعد مورد بررسی قرار گرفته است: شامل (ارائه و افشاء، قابلیت اتکا، شناخت و اندازه‌گیری، قابلیت مقایسه پذیری) با توجه بعد مدل اکتشافی عوامل مؤثر که در ابتدا ۴۴ سؤال برای عوامل مؤثر آماده شده بود که بعد از برازش مدل و ماتریس چرخشی داده‌ها

1. Adjusted GFI
2. Goodness-of-Fit
3. Normed Fit Index
4. Root Mean Square Error of Approximation
5. Path Coefficient

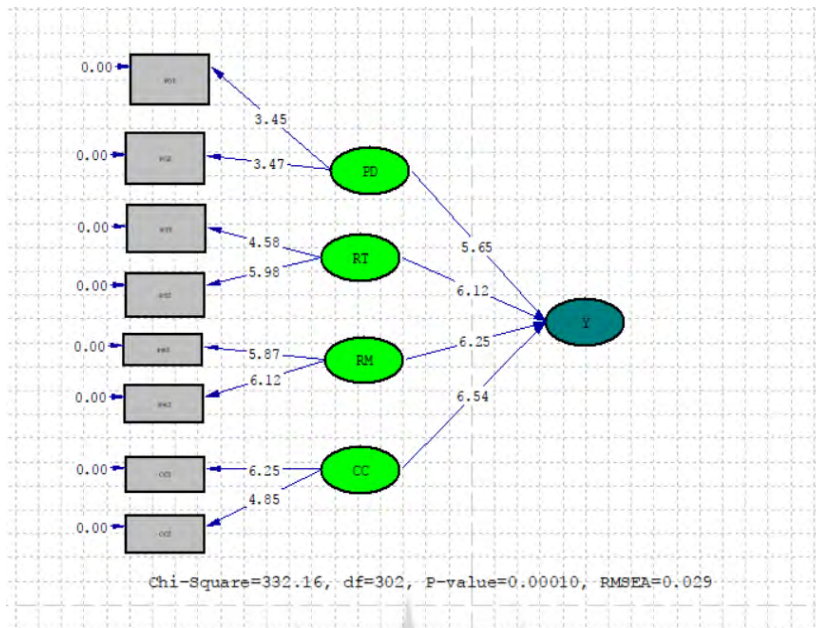
تعداد سؤالات برای هر بعد کاهش یافت در مجموعه به ۳۶ سؤال نهایی شد و در نهایت هر عامل شناسایی شده شامل چند شاخص کلی تقسیم‌بندی شده است که با علامت اختصاری به شرح ذیل به همراه مدل برازش شده می‌باشد:

تکراره (۴): عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد و شاخص‌های آن

علامت اختصاری	شاخص	علامت اختصاری	عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد
PD1	بهبود کیفیت	PD	ارائه و افشاء
PD2	شفاف‌سازی		
RT1	ویژگی اتکا	RT	قابلیت اتکا و به‌موقع بودن
RT2	ویژگی گزارش‌ها		
RM1	بهبود اندازه‌گیری	RM	شناخت و اندازه‌گیری
RM2	شناخت صورت‌های مالی		
CC1	تطبیق	CC	قابلیت و مقایسه پذیری
CC2	مقایسه		



شکل (۱): مدل اندازه‌گیری متغیرهای مکنون در حالت تخمین استاندارد



شکل (۲): مدل اندازه‌گیری متغیرهای مکنون در حالت معنی‌داری

با توجه به خروجی لیزرل مقدار  $\phi^2$  محاسبه شده برابر با ۵۲۳,۱۹ می‌باشد وجود  $\phi^2$  پایین نشان‌دهنده برازش مناسب مدل است. زیرا هر چه مقدار  $\phi^2$  کمتر باشد، مدل ارائه شده مدل مناسب‌تری می‌باشد با توجه به نتایج ذیل که از خروجی نرم‌افزار لیزرل به دست آمده‌اند.

$$\phi^2 = ۳۳۳/۱۶ \text{ و } df = ۳۰۲ \text{ و } \phi^2 / df = ۱/۱۰۳ \text{ P - Value} = ۰/۰۰۰ \text{ و } RMSEA = ۰/۰۲۹$$

$$\text{Goodness of Fit Index (GFI)} = ۰/۹۲$$

$$\text{Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)} = ۰/۹۵$$

با نگاهی با نتایج خروجی لیزرل قسمت تخمین غیراستاندارد مدل متوجه می‌شویم که مدل اندازه‌گیری برای مدل مفهومی پژوهش مدل مناسبی است چون که مقدار کای دو آن و مقدار میانگین مربعات خطای برآورد، آن کم بوده و مقدار نیکویی برازش، و نیکویی برازش اصلاح شده بیشتر از ۹۰ درصد است.

### یافته‌های پژوهش

با توجه به برازش مدل عوامل مؤثر بر پذیرش "استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط" در ایران مدل تحلیل اکتشافی نشان داد که حدود

۸۹ درصد از عوامل شناسایی شده می‌تواند عامل مؤثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تبیین کند و میزان تأثیرگذاری هر یک از عوامل شناسایی شده طبق مدل معادلات ساختاری به شرح ذیل می‌باشد:

**تکانه (۵): ضرایب مسیر و تی معنی‌داری مدل برازش شده**

نام متغیرها	میزان تأثیر تخمین استاندارد	آماره عدد معنی‌داری
عوامل مؤثر بر پذیرش استاندارد	-	-
ارائه و افشاء	۰/۶۵	۵/۶۵
قابلیت اتکا	۰/۷۱	۶/۱۲
شناخت و اندازه‌گیری	۰/۵۳	۶/۲۵
قابلیت مقایسه پذیری	۰/۶۸	۶/۵۴

همان‌گونه که تخمین استاندارد هر متغیر مستقل نشان می‌دهد، بیشترین تأثیر را قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه‌پذیری بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط دارد.

#### آزمون عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در ایران

پس از تأیید مدل نهایی و تعیین عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران، هدف اصلی پژوهش که بررسی ضرورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط در ایران می‌باشد، مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور، در گام اول، پرسشنامه استاندارد، با توجه به عوامل مؤثر شناسایی شده در مرحله قبل، تهیه و تدوین شد. در گام دوم، به علت اینکه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط به تازگی منتشر شده و هنوز در ایران اجرایی نشده است، در نتیجه دسترسی به گزارش‌های مالی که پیش‌تر از این، استانداردها را در نظر گرفته باشند، موجود نبود. در نتیجه استفاده از تجزیه تحلیل آماری گزارش‌های مالی قدیمی، گزینه قابل‌اجرایی نبود (کرسول، ۲۰۰۹).

از آنجا که هدف این مطالعه بررسی پذیرش، با توجه به پیامدهای عمل به استانداردهای بین‌المللی، برای واحدهای کوچک و متوسط توسط بنگاه‌های مالی ایرانی می‌باشد، در یک مطالعه موردی، از طریق جلب همکاری یک مؤسسه حسابرسی رسمی که خدمات حسابرسی به شرکت‌های مورد مطالعه ارائه می‌دهند،

خواستار معرفی شرکتهای گردیده، که علاوه بر دارا بودن شرایط کمی و غیر کمی شرکتهای کوچک و متوسط، علاقه‌مند به اطلاع از تأثیر اجرای این استاندارد بوده و ضمن همکاری لازم، تمایل به ایجاد دسترسی به اطلاعات شرکت مربوطه جهت انجام فرآیند پژوهش را داشته باشند.

سپس با استفاده از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت براساس استانداردهای حسابداری ایران، اقدام به تنظیم صورت‌های مالی فرضی براساس استانداردهای بین‌المللی، برای واحدهای کوچک و متوسط نموده و از طریق روابط با همکاران حرفه‌ای در موسسات حسابرسی، صورت‌های مالی حسابرسی شده فرضی، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری برای شرکت مورد نظر تهیه گردید. این امر باعث گردید تا امکان مقایسه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها براساس استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی، برای پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه تهیه شده در گام قبلی، فراهم شده و از طریق مقایسه و کنار هم قرار دادن نتایج گزارش‌های مالی تنظیم شده، تأثیر تصویب استاندارد برای بنگاه شرکت‌کننده را تعیین کنند. در گام سوم، پرسشنامه طراحی شده به همراه صورت‌های مالی مقایسه‌ای، بین تعدادی از خبرگان حرفه‌ای حوزه حسابداری، توزیع گردید و از آنان خواسته شد با در نظر گرفتن صورت‌های مالی مقایسه‌ای تهیه شده، به سؤالات پرسشنامه پاسخ دهند. در نهایت پرسشنامه‌ها جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردید. از آنجایی که به همراه پرسشنامه، صورت‌های مالی مقایسه‌ای (براساس استاندارد ایران و استاندارد بین‌المللی) توزیع شد، در نتیجه نظر پرسش‌شوندگان قبل و بعد از اجرای استاندارد بین‌المللی، مورد مقایسه قرار گرفت. نتایج این آزمون به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

#### تکانه (۶): آزمون تی مقایسه‌ای

متغیرها	میانگین	سطح معنی‌داری	نتایج آزمون
ارائه و افشاء	۴/۰۱	۰/۰۰۰	معنی‌دار
قابلیت اتکا	۳/۷۵	۰/۰۰۰	معنی‌دار
شناخت و اندازه‌گیری	۳/۶۵	۰/۰۰۰	معنی‌دار
قابلیت مقایسه پذیری	۳/۷۸	۰/۰۰۰	معنی‌دار

با توجه به نتایج آزمون تی مقایسه‌ای و بررسی مقدار سطح معنی‌داری که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط، در ایران ضرورت دارد.

### نتیجه‌گیری

هدف این تحقیق بررسی ضرورت پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی خاص برای شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران، جهت دستیابی به تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحدهای تجاری کوچک و متوسط پس از پذیرش استاندارد خاص (استانداردهای بین‌المللی برای واحدهای کوچک و متوسط) می‌باشد. این پژوهش از طریق مصاحبه با خبرگان، تهیه صورت‌های مالی فرضی و انجام نظرسنجی با استفاده از پرسشنامه در میان خبرگان و صاحب‌نظران، به دنبال بررسی این موضوع بوده که شرکت‌های کوچک و متوسط در ایران جهت پذیرش استانداردهای خاص (استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک و متوسط) چه عواملی را مؤثر می‌دانند و سپس تأثیر پذیرش استانداردهای جدید، بر روی این عوامل در ایران، مورد آزمون قرار گرفته است.

یافته‌های برازش مدل عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی در ایران نشان داد که حدود ۸۹ درصد از عوامل شناسایی شده شامل نحوه ارائه و افشاء، قابلیت اتکا، شناخت و اندازه‌گیری و قابلیت مقایسه‌پذیری، می‌تواند عوامل مؤثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تبیین کند. همچنین تخمین استاندارد هر متغیر مستقل نیز نشان می‌دهد که بیشترین تأثیر را قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه‌پذیری، بر پذیرش "استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای اقتصادی کوچک و متوسط"، دارا می‌باشد. همچنین نتایج آزمون مقایسه‌ای پاسخ‌های پرسش‌شوندگان به پرسشنامه پژوهش نشان داد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط، در ایران ضروری می‌باشد.

نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش پرارا و چاند (۲۰۱۵)، ممدوح (۲۰۱۵)، پودل و همکاران (۲۰۱۴) و پلویات (۲۰۱۲)، که از لحاظ روش پژوهش و مبانی نظری نزدیک به این پژوهش بودند، و به طور کلی عوامل و موانع پذیرش را در کشورهای مختلف مورد بررسی قرار دادند، مطابقت دارد. اما با نتایج پژوهش فلتهم (۲۰۱۳) مغایر است. وی نشان داد، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای کوچک و متوسط در آمریکا، تأثیر با اهمیتی نسبت به صورت‌های مالی مبتنی بر اصول حسابداری کلی پذیرفته شده آمریکا حاصل نمی‌کند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای نهادهای تدوین‌کننده استانداردها از جمله سازمان حسابرسی و نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار، مورد استفاده قرار گیرد. تا با آگاهی از نظرات صاحب‌نظران در خصوص عوامل مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی



برای شرکت‌های کوچک و متوسط، ورود نموده و با بررسی جامع، در مورد اجرایی نمودن پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچک متوسط، تصمیمات لازم را اتخاذ نمایند.

همچنین با توجه به نتایج و یافته‌های این پژوهش، هدف اصلی در پذیرش استانداردهای مذکور، بهبود شفافیت در اطلاعات و صورت‌های مالی ارائه شده توسط بنگاه‌های اقتصادی و قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی است، پیشنهاد می‌گردد دولت نیز در کنار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حرکت خود را برای پذیرش این استانداردها به منظور ایجاد یک ثبات رویه، تسریع نموده و تصمیمات مناسبی اخذ نماید.

برای پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌گردد که پژوهشگران سایر مؤلفه‌های مؤثر بر پذیرش استانداردها که در مبانی نظری پژوهش‌های انجام پذیرفته در سایر کشورها مورد توجه قرار گرفته است، را مورد بررسی قرار دهند. بنابراین در پژوهش‌های آتی می‌توان از متغیرهای دیگری علاوه بر متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش، از جمله تأثیر بر مدیریت سود، اثرات بر مالیات، نقش حرفه حسابداری، تمرکز مالکیت، نظام حاکمیت شرکتی، تأثیر بر اعتبار بخشی از طرف تأمین‌کنندگان مالی، نیز استفاده نمود. همچنین در پژوهش آتی می‌توان با استفاده از روش‌های آماری دیگر و یا با تفکیک شرکت‌های مورد بررسی از لحاظ نوع صنعت، مکان جغرافیایی و ...، به نتایج دقیق‌تری دست یافت.

## منابع

- دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی؛ آذر، عادل.(۱۳۹۸). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، تهران: انتشارات اشراقی صفار.
- رحیمیان، نظام‌الدین.(۱۳۹۱). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط. چاپ اول، تهران، انتشارات دهکده.
- قلی پور، شهربانو.(۱۳۹۳). شرکت‌های تجاری کوچک و متوسط و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. بررسی زیربنای استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، مجله بورس، ۱۱۱: ۱۰۶-۱۰۵.
- نیک‌روش، مهدی.(۱۳۹۳). نگاه‌های کوچک و متوسط و استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مجله بورس، سال هفتم، ۱۱۱: ۱۰۷-۱۰۸.
- Namazi, M. & G. Rezaei.(2015). Examining the impact of accruals quality and information relevance on the agency costs of the companies listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 11(44): 37-69.(in persian)
- Alp, A. & S. Ustundag,(2009). Financial reporting transformation: the experience of Turkey. *Critical perspectives on accounting* vol. 20: 680 -699.
- Balci, B.(2011). The nexus between "Basel II" and "IFRS for SMEs. *Journal of Yasar University* vol. 21. 6: 3471 -3479.
- Clark R. and S. Stewart.(2010). Spotting the Differences between UK GAAP and IFRS for SMEs. Available in [www.Google.com](http://www.Google.com).
- Danaei fard, H. Alvani, M. azar,A.(2019). Qualitative research methodology in management: A comprehensive approach. Tehran: eshraghi safar. (In Persian).
- Dinuja Perera and Parmod Chand.(2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). Available in [www.elsevier.com/locate/adiac](http://www.elsevier.com/locate/adiac)
- Feltham, D.K., 2013. The Adoption of International Accounting Standards for SME. PhD thesis, Walden University. [Online] Available at: <https://search.proquest.com/openview/> (Accessed on 11 Oct. 2017).
- Gholi por, shahrbano.(2015). Small and Medium Enterprises and Financial Reporting Accounting Standards. Investigate the underlying accounting and financial reporting standards. *Journal of Exchange*;. 111:105-106 ,(in Persian).
- Lalin, H. and Sabir, R.(2010). Research on Usage and Usefulness Perception of Financial Accounting Practices in Less Developing Countries: A case of Cambodia. *Proceedings of the 7th International Conference of Innovation and Management*. 1881 -1885.
- Maesko, N. and Manyani, O.(2011). Accounting practices of SMEs in Zimbabwe: An investigative study of record keeping for performance measurement (A case study of Bindura). *Journal of Accounting and Taxation* vol. 3,. 8:171 - 181.

- Mesaa, Rafael Bautista. Juan María Muñoz-Tomásb , María Paz Horno-Buenoc.(2019). Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes, *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*22(2): 203-217
- Nermine Ahmed Mamdouh.(2015). The Potential Effect of the Implementation of the IFRS For Smes on the Credit Decision for Small Entities. *Proceedings of 30th International Business Research Conference* 20 - 22 April 2015, Flora Grand Hotel, Dubai, UAE, ISBN: 978-1-922069-74-0
- Nik ravesh, mehdi.(2015). Small and Medium Enterprises and Financial Reporting Accounting Standards. *Journal of Exchange*;111:107-108. (in Persian).
- Perera, D. & Chand, P.(2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, 31: 165–178.
- Ploybut, S. (2012). Financial reporting by small and medium enterprises in Thailand. PhD thesis. *University of Portsmouth*.<http://eprints.port.ac.uk/9861/>
- Poudel, G. Hellmann, A. & Perera, H.(2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, (30): 209-216.
- rahimian, nezamodin.(2013). Financial Reporting Accounting Standards for Small and Medium Enterprises. Print 1, Tehran: *dehkdeh*. (In Persian).
- Stainbank, L. and Tafuh, M.(2011). The threshold, burden and usefulness of financial reporting for small and medium-sized entities in kwazulu-Natal. *Alternative Special Edition* 4:69 -102.
- Vladimir Obradovic Milan Cupic Dragomir Dimitrijević.(2018). Application of International Financial Reporting Standards in the Transition Economy of Serbia.*Australian Accounting Review*, 28(1): 48-60.