

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره‌ی پنجم، شماره‌ی دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۲، پیاپی ۶۵/۳، صفحه‌های ۲۵-۴۵
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

بررسی میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی

دکتر محمدجواد ساعی* دکتر محمدعلی باقرپور ولاشانی** صادق حسن زاده کوچو***
دانشگاه فردوسی مشهد

چکیده

هدف این تحقیق بررسی نظر سه گروه اصلی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی درباره‌ی تفاوت‌های عمده‌ی استانداردهای ملی و بین‌المللی حسابداری بوده است. نتایج نشان می‌دهد که تنها در سه مورد تمامی افراد با تفاوت‌های موجود موافقت کردند. سایر موارد حداقل یک گروه مخالف وجود دارد که از نظر آماری در گروه‌های مدیران، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران به ترتیب چهار، نه و دو مورد اهمیت دارند. از یافته‌های تحقیق چنین استنباط می‌شود که فرآیند نظرخواهی اثربخش نبوده است. از این رو پیشنهاد می‌شود که مکانیزم کارتری مانند اطلاع‌رسانی گسترده‌تر، مکاتبه با مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی، پیگیری دریافت پاسخ و گزارش عمومی نظرات دریافت شده بیشتر مورد توجه قرار گیرد؛ در مواردی که درباره‌ی تفاوت احتمالی موجود در بیانیه‌ی پیشنهادی نظر ممتنعی دریافت شده، مفاد استانداردهای بین‌المللی در اولویت قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای ملی و بین‌المللی حسابداری، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری، فرآیند نظرخواهی عمومی، بورس اوراق بهادار تهران.

* استادیار گروه حسابداری (نویسنده مسئول) mj-saei@um.ac.ir

*** دانشجوی کارشناسی ارشد

** استادیار گروه حسابداری

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۵/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۶/۲۵

۱. مقدمه

بسیاری از کشورها در حال پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) یا تطبیق استانداردهای ملی با آن هستند. یکی از عوامل مهم اثرگذار بر این گرایش، علاقه به جذب هر چه بیش‌تر سرمایه‌های خارجی است (گولر و دیگران، ۲۰۰۲). جاج و دیگران (۲۰۱۰) عدم وجود اقتصادی باز و به تبع آن میزان پایین جذب سرمایه‌ی مستقیم خارجی را از دلایل عدم پذیرش رویه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نامیده‌اند. مقامات و مجامع قانون‌گذار در ایران مدت‌ها است که در تلاش برای جذب سرمایه‌های خارجی هستند. در بند ب ماده‌ی ۱۱۱ قانون برنامه‌ی پنجم توسعه‌ی کشور چنین آمده که «شناسایی و اصلاح قوانین و مقررات بر حسب ضرورت و تعیین و اعمال مشوق‌ها به تناسب نیاز روز و رقابت‌های بین‌المللی برای جذب بیش‌تر سرمایه‌گذاری خارجی» یکی از اهداف برنامه است. در همین راستا، سازمان حساب‌رسی به عنوان متولی استانداردگذاری، یکی از سیاست‌های اصلی خود را تدوین استانداردهایی هماهنگ با استانداردهای بین‌المللی حسابداری عنوان نموده است. این سازمان از سال ۱۳۸۴ پروژه‌ای را شروع نمود که مطابق آن برخی استانداردهایی که هماهنگی کم‌تری با استانداردهای حسابداری بین‌المللی دارند، با این استانداردها هماهنگ‌تر شوند.

با وجود اهمیت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در زمان تدوین استانداردها، انجام تعدیلاتی در برخی از استانداردها برای هماهنگی بیش‌تر با شرایط محیطی کشور چه از طرف تدوین‌کنندگان استاندارد و چه از طرف صاحب‌نظران حرفه‌امری غیر قابل اجتناب به نظر می‌رسد ولی نکته‌ی مهم آن است که نظرات افراد و گروه‌هایی که استانداردها متوجه آنان است، در تدوین استانداردها در نظر گرفته شود؛ زیرا عدم توجه به نظرات و دیدگاه‌های این افراد و گروه‌ها این شائبه را به وجود خواهد آورد که آنان، استانداردها را به صورت اثربخش و کامل اجرا نکنند. مشارکت دادن گروه‌های ذی‌نفع در تدوین استانداردها و جلب نظرات آنان باعث کاهش جبهه‌گیری‌های احتمالی در مورد استانداردهای حسابداری تدوین شده خواهد بود. به تبع اهمیت موضوع، انجام تحقیقی که

به بررسی میزان موافقت و رضایت‌مندی گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از استانداردهای تدوین شده بپردازد، اهمیت فراوانی دارد؛ چراکه نشان‌دهنده‌ی میزان موفقیت سازمان حسابداری در رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده‌ی خود در تدوین استانداردهای حسابداری به شمار می‌رود.

۲. مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیق

در حال حاضر حل مسائل و مشکلات مرتبط با استانداردگذاری چه در سطح ملی و چه در سطح بین‌المللی از چنان اهمیتی برخوردار است که نهادهای تحقیقاتی حسابداری بخش گسترده‌ای از توان خود را به این امر اختصاص داده‌اند. در ارائه‌ی مفهومی از هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری می‌توان عنوان داشت که هماهنگ‌سازی به کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری موجود به منظور بهبود قابلیت مقایسه‌ی گزارش‌های مالی تهیه شده توسط شرکت‌ها در کشورهای مختلف اشاره دارد (مورفی ۲۰۰۰).

به طور کلی ۶ راه پیش روی کشورهای مختلف در مواجهه با استانداردهای بین‌المللی حسابداری وجود دارد (جرنون و دیگران، ۱۹۹۰).

۱. استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان استاندارد ملی مورد پذیرش قرار گیرد.

۲. استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی مورد استفاده قرار گیرد. *رتال جامع علوم انسانی*

۳. الزامات مطرح در استانداردهای ملی منطبق بر الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری باشد.

۴. رویه‌های ملی به طور عام در تطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری باشند.

۵. الزامات مطرح در استانداردهای ملی با الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری سازگاری نداشته باشند.

۶. رویه‌های ملی به طور عام در تطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری نباشند.

هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری مزایایی دارد؛ از جمله کاهش هزینه‌ی تهیه و تدوین استانداردهای ملی، بهبود جهانی‌سازی بازارهای سرمایه، افزایش کارایی بازار سرمایه، کاهش هزینه‌ی معاملات، تهیه‌ی صورت‌های مالی قابل درک‌تر، افزایش قابلیت مقایسه‌ی گزارش‌های مالی و کاهش هزینه‌ی این مقایسه برای سرمایه‌گذاران، افزایش کیفیت اطلاعات، افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش جذب سرمایه‌های خارجی، یکپارچه‌سازی و رقابت‌پذیری بازارهای مالی کشورهای در حال توسعه، افزایش ارزش شرکت و بالاتر رفتن اعتبار آن (اشباق و پینکاس، ۲۰۰۱؛ کولت و دیگران، ۲۰۰۱؛ کورینگ و دیگران، ۲۰۰۷، لوئیس و وررئسیا، ۲۰۰۰؛ تارسا، ۲۰۰۴).

هر چند هماهنگ‌سازی مزایایی دارد ولی محدودیت‌هایی نیز در هماهنگ‌سازی وجود دارد. دینگا و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ۳۰ کشور با استانداردهای بین‌المللی پرداختند. آن‌ها این تفاوت‌ها را از دو بعد بررسی کردند؛ یکی از نظر عدم وجود یک استاندارد خاص و دیگری از نظر وجود تفاوت. تحقیق حاضر مشابه با قسمت دوم این تحقیق به بررسی تفاوت‌ها پرداخته است. یانگ و همکاران عمده تفاوت‌ها را مربوط به تأثیر نیازهای اطلاعاتی متفاوت شرکت‌های ثروتمند در این کشورها بیان نموده‌اند. آن‌ها هم‌چنین مشابه با ولاما (۲۰۰۴) تفاوت ساختار اقتصادی کشورها را نیز به عنوان یک دلیل مهم در تفاوت استانداردها برشمردند.

همان‌گونه که مطرح گردید، کشور ما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی استفاده می‌کند. با این وجود، مطابق نگاره شماره ۱ که وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را در سال ۲۰۰۸ برای ۱۳۲ کشور به نمایش گذاشته است، ایران در لیست کشورهای قرار دارد که استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی را نپذیرفته‌اند. محمد رضایی و همکاران (۲۰۱۳) اعتقاد دارند که احتمال انطباق کامل استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی ضعیف است و حتی در صورت الزام به این انطباق، از سوی نهادهای قانون‌گذار مثل بورس اوراق بهادار احتمال به کارگیری مؤثر آن‌ها کم خواهد بود.

همان‌گونه که در نگاره شماره ۱ مشخص شده است، بسیاری از کشورهای پیشرفته از جمله هشت کشور صنعتی آمریکا، ژاپن، کانادا، آلمان، روسیه، ایتالیا، فرانسه و انگلستان نیز رویه‌ی یکسانی را در قبال استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دنبال نکرده‌اند. برخی از آن‌ها مثل کانادا و انگلستان استانداردهای بین‌المللی را به صورت کامل یا به میزان قابل توجهی پذیرفته و برخی مثل آلمان، فرانسه، روسیه و ایتالیا به صورت ناقص پذیرفته‌اند؛ اما برخی مانند آمریکا و ژاپن این استانداردها را نپذیرفته‌اند.

نگاره ۱: وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ۱۳۲ کشور جهان

پذیرش قابل توجه (ادامه)	پذیرش قابل توجه	بکارگیری آن برای برخی از شرکت‌ها الزامی شده است.	پذیرفته شده	پذیرفته نشده
کنیا	اردن	بوسنی	استرالیا	آرژانتین
کویت	استونی	بلاروس	اتریش	ازبکستان
گرجستان	اسلواکی	آلمان	بولیوی	اندونزی
گرجستان	اسلونی	فرانسه	برزیل	ایران
گواتمالا	امارات	روسیه	کانادا	بنگلادش
گینه	انگلستان	پرتغال	شیلی	بنین
لهستان	اوکراین	اسپانیا	کرواسی	بوتان
لوکزامبورگ	ایرلند	ایتالیا	السالوادور	بورکینافاسو
مائوریتوس	ایسلند	سوئد	لائوس	پاکستان
مالت	آفریقای جنوبی	هنک کنگ	لسوتو	تایلند
مصر	باربادوس	رومانی	مالدیو	تایوان
نامیبیا	باهاما	لبنان	مراکش	توگو
نیپال	بلغارستان	لاتویا	موزامبیک	تونس
نروژ	پاپوا گینه نو	مالاوی	میانمار	چین
نیکاراگوئه	پاناما	مقدونیه	نیوزیلند	ژاپن
هائیتی	پرو	لتونی	پاراگوئه	ساحل عاج

پذیرش قابل توجه (ادامه)	پذیرش قابل توجه	بکارگیری آن برای برخی از شرکت‌ها الزامی شده است.	پذیرفته شده	پذیرفته نشده
هلند	تاجیکستان	مجارستان	فیلیپین	سوریه
هندوراس	تانزانیا	چک	سنگاپور	عربستان
ونزوئلا	ترینیداد و توباگو	آذربایجان	سريلانكا	کره
یونان	جامائیکا	بلژیک	سورینام	کلمبیا
	دانمارک	عراق	سوازیلند	کوبا
	عمان		سوئیس	مالزی
	فنلاند		ترکیه	مالی
	فیجی		اوگاندا	آمریکا
	قبرس		اروگوئه	مکزیک
	قرقیزستان		زامبیا	مولداوی
	قزاقستان		زیمبابوه	نیجر
	قطر			ویتنام
	کاستاریکا			هند

ماخذ: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm> (at Mar 2012)

با وجود این، در سال‌های اخیر به جز تحقیقاتی کلی در زمینه‌ی مزایا و معایب هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری تحقیق دیگری در ایران صورت نگرفته است. رحمانی و علی‌پور (۱۳۹۰) با بهره‌گیری از نمونه‌ای که به دو گروه حرفه‌ای و علمی طبقه‌بندی شده‌اند، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا جامعه‌ی حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای حسابداری موافق است؟ نروش (۱۳۸۱) نیز به بررسی قابلیت اجرای اهداف اصلی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با در نظر گرفتن ساختار فرهنگی، سیاسی، قانونی و اقتصادی و با بهره‌گیری از نظرات دانشجویان کارشناسی و کارشناسی ارشد پرداخته است. در همین راستا، حجازی و همکاران (۱۳۹۲) نیز در یک بررسی میدانی،

نشان داده‌اند که از نظر دانشگاهیان حساب‌داران و حساب‌رسان، پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی دارای تاثیر اقتصادی خواهد بود. از همین رو این تحقیق را می‌توان جزء اولین کوشش‌هایی دانست که با بهره‌گیری از نظرات استفاده‌کنندگان اصلی استانداردهای حسابداری به بررسی تفاوت‌های بین استاندارد ملی و بین‌المللی می‌پردازد.

۳. بسط فرضیه‌های پژوهش

از آنجایی که هدف این تحقیق تعیین رضایت‌مندی استفاده‌کنندگان از تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ملی با بین‌المللی است، می‌توان چند گروه را به عنوان گروه‌های اصلی و حرفه‌ای استفاده‌کننده در نظر گرفت. در این تحقیق سه گروه مدیران مالی به عنوان تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاران حرفه‌ای مورد مطالعه قرار گرفتند. از این رو فرضیه‌های کلی تحقیق برای سه گروه مزبور و هر یک از ۱۶ مورد تفاوت استانداردهای ملی و بین‌المللی به تفکیک مورد بررسی قرار گرفته است:

- H1: مدیران مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی موافق هستند.
- H2: حساب‌رسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی موافق هستند.
- H3: سرمایه‌گذاران حرفه‌ای با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی موافق هستند.

۴. روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی است، زیرا با هدف حل مسائل مربوط به تدوین استانداردهای حسابداری مالی انجام شده است. در این تحقیق پرسش‌نامه‌ای حاوی ۱۶ سؤال در ارتباط با تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی تهیه و بین

اعضای نمونه‌ی تحقیق توزیع گردید. لازم به تأکید است که پرسش‌نامه‌ی استاندارد در این باره مشاهده نشد؛ اما تلاش بر این بوده است تا محتوای پرسش‌نامه‌ی طرح شده در این تحقیق به سبک و سیاق پرسش‌نامه‌های استاندارد نزدیک باشد. همچنین به منظور افزایش اطمینان نسبت به، به‌وجود نیامدن ابهام در هنگام پاسخ‌گویی به سؤالات نسبت به سؤال‌های مطرح شده سعی گردید از موارد عمده‌ی تفاوت شناسایی شده در پایان هر استاندارد بهره گرفته شود. پس از آن پرسش‌نامه در اختیار تعدادی از استادان دانشگاه‌های کشور قرار گرفت تا نظرات خود را درباره‌ی نواقص پرسش‌نامه ابراز دارند. به این ترتیب نواقص پرسش‌نامه رفع شده و پرسش‌نامه‌ی نهایی تهیه و تنظیم گردید. با توجه به این‌که برای هر فرضیه یک سؤال طراحی شده بود، بنابراین نیازی به آزمون پایایی پرسش‌نامه وجود نداشت ولی این آزمون در سطح سه گروه موجود در نمونه انجام گرفت، به این نحو که بر مبنای ضریب آلفای کرونباخ سی پرسش‌نامه‌ی دریافت شده از استادان (0.759) مشخص شد که پرسش‌نامه از پایایی مناسبی برخوردار است.

۴-۱. جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این تحقیق استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هستند. این جامعه محدود به سه گروه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی یا مدیران مالی، اعتباردهندگان صورت‌های مالی یا حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان حرفه‌ای صورت‌های مالی یا مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری شده است.

در این تحقیق از نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده شده است؛ به این صورت که در ابتدا با استفاده از فرمول کوکران و با در نظر گرفتن سطح خطا برابر با هشت صدم و همچنین با در نظر گرفتن تساوی مقدار p درصد توزیع صفت در جامعه و q درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند، حجم نمونه معادل ۱۴۳ عدد محاسبه و سپس با در نظر گرفتن نسبت حجم جامعه‌ی هریک از گروه‌ها به حجم کلی جامعه و ضرب عدد به دست آمده در عدد ۱۴۳، حجم نمونه‌ی هر یک از گروه‌ها تعیین گردید. نگاره ۲ نشان‌دهنده‌ی آمار

جامعه‌ی مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار است که از سایت این سازمان گرفته شده است. نگاره ۳ نیز آمار مربوط به حساب‌رسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی کشور است که از گزارش‌های رسمی موجود در سایت این سازمان به دست آمده است.

به این ترتیب حجم نمونه‌ی هر یک از گروه‌ها برای گروه مدیران مالی ۱، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران به ترتیب ۱۷، ۸۶ و ۴۰ نفر به دست آمد. در تحقیقاتی که نیاز به طبقه‌بندی جامعه برای نمونه‌گیری دارد، حداقل نمونه در هر طبقه ۲۰ نفر است (حافظ نیا ۱۳۸۹؛ دلاور ۱۳۷۹). از این رو حجم نمونه‌ی گروه مدیران مالی به ۲۰ نفر افزایش داده شد.

نگاره ۲: تعداد افراد جامعه‌ی سرمایه‌گذاران فعال در بورس اوراق بهادار تهران در

اردیبهشت ۱۳۹۰

۷۸۵	تعداد نمایندگان مدیر مستقر در شعبه‌های صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری کل کشور
۳۲	مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری حاضر در بورس اوراق بهادار تهران
۸۱۷	حجم کل جامعه سرمایه‌گذاران حرفه‌ای
ماخذ: http://tse.ir/funds.aspx	

نگاره ۳: تعداد افراد جامعه‌ی حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در

اردیبهشت ۱۳۹۰

۱۸۲	شاغلین انفرادی
۷۶۸	شاغل شریک مؤسسه
۲۵۴	شاغل در سازمان حساب‌رسی
۹۳	شاغل در مؤسسات عضو
۴۷۱	غیر شاغل
۱۷۶۸	حجم کل جامعه حساب‌رسان
ماخذ: (صفحه اصلی) http://www.iacpa.ir	

۵. آزمون فرضیه‌ها و تحلیل یافته‌های پژوهش

هر یک از سؤالات مطرح در پرسش‌نامه به شکل مستقل تحلیل شده و فرضیه‌های مرتبط با آن‌ها مورد آزمون قرار گرفتند. به منظور بررسی میزان موافقت هر یک از گروه‌ها در مورد هر سؤال با هر کدام از استانداردهای ملی یا بین‌المللی، ابتدا این ادعا آزمون شد که نسبت موافقین با استاندارد ملی و مخالفان با آن، با هم برابر نیست. به عبارت دیگر، آزمون فرضیه‌ی آماری به شرح زیر انجام شده است:

$$H_0 : p_{1,i} = p_{2,i} = \frac{1}{2}$$

$$H_1 : p_{1,i} \neq p_{2,i}$$

که در آن $P_{1,i}$ و $P_{2,i}$ به ترتیب معرف نسبت موافقان و مخالفان با تفاوت‌های موجود در سؤال i ($i=1$ to 16) هستند. از آزمون بای‌نومیال برای تست فرضیه‌ها استفاده شده است و این ادعا در سطح معنی‌داری ۹۰ و ۹۵ درصد مورد آزمون قرار گرفته است و نتایج حاصل در نگاره شماره‌ی ۴ و به صورت خلاصه ارائه گردیده است. از آن‌جایی که هدف اصلی این تحقیق سنجش نظرات سه گروه اصلی مورد مطالعه بوده است، از این‌رو می‌توان با اتکا به سنگینی کفه‌ی ترازو به سمت هر یک از گزینه‌ها، درباره‌ی پاسخ‌ها اظهار نظر کرد. به همین منظور، نگاره ۴ با در نظر گرفتن چنین رویکردی ارائه شده است.

۵-۱. نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

با توجه به نگاره شماره‌ی ۴، از نظر مدیران مالی استانداردهای ملی حسابداری به جز در سه مورد (ردیف ۱، ۲ و ۳) با در نظر گرفتن تفاوت‌های محیط حسابداری کشور تدوین شده‌اند، اما نتایج آزمون آماری بیان‌گر آن است که تفاوت‌های موجود بین استاندارد ملی و بین‌المللی در این سه مورد معنی‌دار نیست. از طرفی درباره‌ی چهار مورد از تفاوت‌های موجود (ردیف ۶، ۹، ۱۰ و ۱۳) علاوه بر این که گروه مدیران مالی با استاندارد ملی موافقت

بیش‌تری داشته‌اند، این تفاوت‌ها معنی‌دار نیز بوده است. بنابراین می‌توان چنین نتیجه گرفت که مدیران مالی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار از وضع موجود رضایت نسبی دارند.

۲-۵. نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

همان‌گونه که در نگاره شماره‌ی ۴ مشاهده می‌شود، حساب‌رسان با ۹ مورد از تفاوت‌ها موافق هستند که ۵ مورد آن معنی‌دار است (ردیف ۱، ۹، ۱۰، ۱۴ و ۱۵) و با ۷ مورد مخالف هستند که از میان آن‌ها فقط ۴ مورد معنی‌دار است (ردیف ۵، ۶، ۷ و ۸). در نتیجه می‌توان چنین گفت که حساب‌رسان در ۵۰٪ از موارد موافق با وضعیت موجود و در حدود ۵۰٪ از موارد نیز مخالف با آن هستند.

۳-۵. نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم

گروه سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تنها در ۴ مورد با استانداردهای ملی موافق هستند و در ۱۱ مورد نظراتی مغایر با استاندارد ملی دارند که در ۲ مورد از نظر آماری نیز مهم هست (ردیف ۸ و ۱۲). بنابراین این گروه مخالفت بیش‌تری با تفاوت‌های اعمال شده دارند و استانداردهای بین‌المللی را بر استانداردهای ملی ترجیح می‌دهند.

نگاره ۴: نظرات گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان در خصوص تفاوت‌های استانداردهای

ملی و بین‌المللی

درصد موافقت				مدیران	حسابرسان	سرمایه-گذاران	مجموع
الف. حداقل دو گروه مخالف							
ردیف	استاندارد	تفاوت‌های بین استاندارد ملی و بین‌المللی					
۱	۱۱	عدم تجدید نظر در برآورد ارزش باقی‌مانده دارایی	۳۵	***۶۴	۳۸	۵۳	
۲	۲۹	نحوه شناسایی درآمد فروش املاک	۴۰	۵۹	۳۷	۵۱	
۳	۱۷	روش‌های حسابداری هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی	۴۵	۴۹	۳۸	۴۷	
۴	۲۶	نحوه‌ی شناسایی دارایی‌های زیستی مولد اهدایی دولت	۷۰	۴۲	۴۳	۴۶	
۵	۱۲	عدم افشای حقوق و مزایای مدیران	۶۵	***۳۸	۴۳	۴۳	
۶	۲۶	اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی مولد	***۸۰	***۴۰	۴۲	۴۶	
۷	۲۵	الزام به افشای اطلاعات در گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف	۶۵	***۳۳	۴۰	***۳۹	
۸	۲	تفاوت در تعریف معادل وجه نقد	۵۵	***۲۷	***۳۵	***۳۳	
ب. تنها یک گروه مخالف							
۹	۱۰	قانون در مواردی که کمک تابع قوانین خاصی باشد	***۷۵	***۶۸	۴۱	***۶۲	
۱۰	۲۰	اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری روش ارزش ویژه	***۷۵	***۶۰	۴۲	***۵۸	
۱۱	۱۲	عدم افشای مبادلات با اشخاص وابسته در واحدهای تجاری تحت کنترل دولت	۷۰	۵۹	۴۳	۵۵	
۱۲	۱۹	مورد مجاز بودن استفاده از هر دو روش استهلاک سیستماتیک و آزمون کاهش ارزش	۶۰	۵۱	***۳۵	۵۲	
۱۳	۲۵	عدم وجود طبقه‌بندی بخش‌های اولیه و ثانویه	***۸۰	۴۱	۶۰	۵۱	

ج. هر سه گروه موافق						
۶۰	۶۰	۶۷	۵۵	طبقه بندی صورت جریان وجوه نقد	۲	۱۴
۶۰	۶۰	۶۲	۶۰	عدم شناسایی دارایی ثابت مشهود اعطایی به عنوان بدهی در صورت وجود تعیین تکلیف در قوانین آمره	۱۰	۱۵
۶۰	۶۰	۵۲	۶۵	نحوه حسابداری جداگانه جهت شرکت‌های دولتی در مورد تسعیر ارز	۱۶	۱۶
* در سطح اطمینان ۹۰ درصد مورد تأیید قرار گرفته‌اند.						
** در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفته‌اند.						

۴-۵. بررسی جمع نظرات هر سه گروه

ستون آخر نگاره ۴ نتیجه‌ی آزمون‌های آماری را به صورت تجمیع شده برای هر سه گروه، به عنوان یک نمونه‌ی واحد نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، در ۷ مورد درصد موافقت بیش از ۵۰٪ است که ۴ مورد مهم است (ردیف ۹، ۱۰، ۱۴ و ۱۵)، و در ۹ مورد مخالفان بیش‌تر بوده‌اند که فقط دو مورد آن معنی‌دار بوده است (ردیف ۷ و ۸). ند که فقط دو.

در مجموع مدیران بیش‌تر موافق، سرمایه‌گذاران مخالف و حساب‌رسان نظراتی بین این دو گروه دارند. در ادامه یافته‌های پژوهش بر مبنای میزان موافقت و مخالفت هر سه گروه به سه دسته‌ی مندرج در نگاره ۴ مورد تحلیل قرار گرفته است.

الف. حداقل دو گروه با استانداردهای ملی مخالف هستند:

با توجه به نگاره شماره‌ی ۴ مشخص می‌شود که تفاوت‌های مطرح شده در استانداردهای شماره‌ی ۱۱ (ردیف ۱) و شماره‌ی ۲۹ (ردیف ۲) با وجود این‌که دو گروه مخالف دارند ولی استاندارد ملی به ترتیب با کسب ۵۳ و ۵۱ درصد از نظرات موافق، در مجموع ۳ گروه مورد تأیید قرار گرفته است، زیرا گروه حساب‌رسان با درصد بالایی که از نظر آزمون‌های آماری مهم است، با تفاوت مزبور موافق هستند.

در سایر موارد مندرج در بند الف که شامل استاندارد ملی شماره‌ی ۱۷ (ردیف ۳)،

شماره‌ی ۲۶ (ردیف ۴ و ۶)، شماره‌ی ۱۲ (ردیف ۵)، شماره‌ی ۲۵ (ردیف ۷) و شماره‌ی ۲ (ردیف ۸) می‌گردد، میزان موافقت با استاندارد ملی کم‌تر از ۵۰ درصد است. به عبارت دیگر پرسش‌شوندگان با رویه‌ی تجویز شده در استاندارد ملی موافق نبوده‌اند.

بند ۷۷ استاندارد ملی شماره‌ی ۱۷، به تفاوت در روش‌های حسابداری هرگونه مازاد باقی‌مانده پس از ارزیابی اشاره دارد. با توجه به ردیف ۳ نگاره ۴، هر سه گروه با تفاوت مزبور مخالف هستند.

در ردیف‌های ۴ و ۶ نگاره ۴ نیز به دو مورد از تفاوت‌های موجود بین استاندارد ملی شماره‌ی ۲۶ و استاندارد بین‌المللی شماره‌ی ۴۱ با عنوان «فعالیت‌های کشاورزی» اشاره شده است. با توجه به نگاره تنها گروه موافق با تفاوت‌های مزبور مدیران مالی هستند که به ترتیب با ۷۰ و ۸۰ درصد از آراء آن را مورد تأیید قرار داده‌اند، اما با توجه به نظرات مخالف دو گروه دیگر در مجموع هر دو تفاوت با میزان پذیرش ۴۶ درصد از مجموع نظرات دریافتی مورد تأیید قرار نگرفته است.

مطابق بند ۲۶ استاندارد ملی شماره‌ی ۱۲ افشای اطلاعات اشخاص وابسته و عدم افشای حقوق و مزایای مدیران با توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر اداره‌ی واحدهای تجاری در کشور برخلاف استاندارد بین‌المللی امری پذیرفته شده است. هم‌چنان‌که در نگاره مشاهده می‌شود، تنها مدیران مالی با تفاوت مطرح در این سؤال موافق هستند و دو گروه دیگر به ترتیب با ۳۸ و ۴۳ درصد، مخالفت خود را با این تفاوت ابراز داشته‌اند.

موضوع تفاوت مطرح شده در ردیف ۷، از بند ۲۴ استاندارد ملی شماره‌ی ۲۵ بیان می‌دارد که حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران با افشای اطلاعات درباره‌ی سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته، مشارکت‌های خاص یا سایر سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه منعکس می‌شوند و عملیات آن‌ها در حوزه‌ی یک قسمت واحد قرار می‌گیرند، موافق ولی مدیران با آن مخالف هستند. در مجموع نیز می‌توان نتیجه گرفت که آن‌چه با دیدگاه سه گروه تطابق بیش‌تری دارد، الزام به افشای این اطلاعات است.

موضوع بند ۱۳ استاندارد ملی شماره‌ی ۲ با عنوان «صورت جریان وجوه نقد» درباره‌ی تفاوت در تعریف معادل وجه نقد طبق استاندارد ملی و بین‌المللی است. سازمان حساب‌رسی با استناد به محدود بودن اوراق بهادار در ایران و هم‌چنین این‌که تبدیل سهام به وجه نقد در کوتاه مدت با خطر کاهش در ارزش همراه است، تعریف وجه نقد را بدون در نظر گرفتن معادل وجه نقد با وضعیت کشور هماهنگ‌تر تشخیص داده است؛ اما شواهد موجود حاکی از آن است که دو گروه، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران با چنین تعریفی مخالف هستند، بنابراین تفاوت مزبور در مجموع مورد تأیید قرار نگرفته است.

ب. تنها یک گروه با استانداردهای ملی مخالف هستند:

با توجه به نگاره شماره‌ی ۴ (قسمت ب) مشخص می‌شود که ۵ مورد تفاوت مطرح شده (ردیف‌های ۹ تا ۱۳) در سؤال‌هایی با این شرط، دو گروه موافق و یک گروه مخالف هستند.

موضوع بند ۹ استاندارد ملی شماره‌ی ۱۰، کمک‌های بدون عوض دولت، به تفاوت در برتری دادن قانون در مواردی که کمک تابع قوانین خاصی است، اشاره دارد. هم‌چنان‌که در نگاره یک نیز مشهود است، تنها گروه سرمایه‌گذاران با ۵۹ درصد مخالف هستند. این در حالی است که تفاوت مزبور، موافقت دو گروه دیگر را به ترتیب با ۷۵٪ و ۶۸٪ به همراه داشته است. برآیند نظرات هر سه گروه نیز از موافقت بیش‌تر با نظرات هیأت تدوین-کننده‌ی استانداردهای ملی حکایت دارد.

موضوع بند ۱۶ استاندارد ملی شماره‌ی ۲۰، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته، درباره‌ی تفاوت در اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف به کارگیری روش ارزش ویژه است. هم‌چنان‌که مشهود است تنها گروه مخالف با تفاوت مزبور، گروه سرمایه‌گذاران با ۵۸ درصد مخالفت هستند. نظر این گروه نتوانسته بر نظر دو گروه دیگر برتری یابد، از این‌رو در مجموع، تفاوت مزبور با درصد بالایی با موافقت روبه‌رو شده است.

هم‌چنان‌که در ردیف ۱۱ نگاره ۴ بیان شده، استاندارد ملی شماره‌ی ۱۲ با استاندارد بین‌المللی درباره‌ی عدم افشای مبادلات با اشخاص وابسته در واحدهای تجاری تحت

کنترل دولت متفاوت است. در استاندارد ملی این استاندارد شامل افشای معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیم، نه از طریق واحد تجاری گزارش‌گر، تحت کنترل دولت هستند، نمی‌گردد. این مورد موافقت دو گروه به جز گروه سرمایه‌گذاران به همراه داشته است. برآیند نظرات سه گروه نیز از موافقت بیش‌تر با استاندارد ملی حکایت دارد.

در ردیف ۱۲، تفاوت در مورد مجاز بودن استفاده از هر دو روش استهلاک سیستماتیک و آزمون کاهش ارزش مطرح شده است. هم‌چنان‌که در نگاره ۴ نیز مشخص است، مدیران با ۶۰ درصد و حساب‌رسان با ۵۱ درصد موافق استاندارد ملی و تنها گروه مخالف یعنی سرمایه‌گذاران با ۳۵ درصد، مخالف این تفاوت هستند. از این‌رو نظر دو گروه اول توانسته مجموع نظرات را تحت تأثیر قرار دهد، بنابراین با ۵۲ درصد موافقت در حالت کلی این تفاوت مورد تأیید قرار گرفته است.

مطابق استاندارد حسابداری شماره ۲۵، گزارش‌گری بر حسب قسمت‌های مختلف، بین استاندارد ملی و بین‌المللی در عدم طبقه‌بندی بخش‌های اولیه و ثانویه تفاوت وجود دارد. فقط گروه حساب‌رسان با تفاوت مزبور مخالف هستند ولی نتایج حاصل از برآیند نظرات سه گروه بیان‌گر تأیید ضعیف، با ۵۱ درصد موافقت با استاندارد ملی است.

ج. هر سه گروه با استانداردهای ملی موافق هستند:

با توجه به قسمت ج از نگاره شماره ۴ استاندارد ملی شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد، در مورد تفاوت در تعداد طبقات صورت جریان وجوه نقد؛ استاندارد ملی شماره ۱۰، کمک‌های بدون عوض دولت، در مورد تفاوت در عدم شناسایی دارایی ثابت مشهود اعطایی به عنوان بدهی در صورت تعیین تکلیف در قوانین آمره و استاندارد ملی شماره ۱۶، تسعیر ارز، در مورد تفاوت در نحوه‌ی حسابداری دولتی موضوع تسعیر ارز در شرکت‌های دولتی موافقت هر سه گروه را به دنبال داشته است.

۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که پرسش‌شوندگان تنها در مورد تفاوت‌های مطرح در سه

استاندارد (شماره‌های ۲، ۱۰ و ۱۶) با استانداردهای ملی موافقت و در مورد سایر تفاوت‌های مورد پرسش، حداقل یک گروه مخالف وجود داشته است. در یک جمع‌بندی کلی، نتایج حاکی از آن است که عمده‌ی مدیران با استانداردهای ملی (۱۳ مورد از ۱۶ مورد)، سرمایه‌گذاران بیش‌تر با استانداردهای بین‌المللی (۱۲ مورد از ۱۶ مورد) موافق هستند و حساب‌رسان نظر معتدل‌تری نسبت به دو گروه قبلی دارند (۹ مورد موافق و ۷ مورد مخالف). برخی از تفاوت نظر گروه‌های مورد مطالعه، از دیدگاه نظریه‌ی نمایندگی قابل توجیه است؛ مثل نظر موافق مدیران درباره‌ی عدم افشای حقوق و مزایای آن‌ها. در مجموع نتایج تحقیق نه از استانداردهای ملی و نه از استانداردهای بین‌المللی حمایت نمی‌کند و شاید بتوان چنین برداشت نمود که شرایط حاکم بر کشور تقاضای نوع خاصی از استانداردها را دارد ولی استانداردهای فعلی نیز از نظر پرسش‌شوندگان معیارهای لازم را ندارد. انجام دخل و تصرف در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بدون داشتن دلایل قوی ممکن است استانداردهای ملی را از اهداف محوری استانداردهای بین‌المللی حسابداری دور سازد. البته نمی‌توان این موضوع را به طور کامل پذیرفت؛ چراکه در برخی موارد نظیر ممنوع بودن استفاده از روش LIFO و عدم وجود طبقه‌بندی بخش‌های اولیه و ثانویه در استانداردهای بین‌المللی جدید، ابتدا رویه‌ای در استاندارد بین‌المللی تجویز شده و سپس حذف گردیده است، بنابراین نمی‌توان به صرف تجویز کمیته‌ی تدوین استانداردهای بین‌المللی رویه‌ای را مورد پذیرش قرار داد. در راه هماهنگی با استاندارد بین‌المللی حسابداری موانع چندی وجود دارد که باید مدنظر قرار گیرند، یکی از مهم‌ترین آن‌ها تأکید هیأت استانداردهای بین‌المللی برای استفاده از ارزش‌های منصفانه است (بال، ۲۰۰۶).

مسئله‌ی دیگری که در رابطه با پذیرش IFRS در ایران وجود دارد، بانک‌داری اسلامی است. در بانک‌داری اسلامی دریافت و پرداخت بهره ممنوع و برگشت سرمایه‌ی سرمایه‌گذار وابسته به بازده دارایی است که از محل سرمایه او تأمین مالی شده است. بنابراین بانک‌داری اسلامی نیازمند نوعی دیگر از حسابداری است که در این مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، تناقضاتی را با فرهنگ اسلامی حاکم به وجود

خواهد آورد (عبدالکریم، ۲۰۰۱). مشکل سوم دولتی بودن اقتصاد ایران است که بر این اساس تأکید عمده بر تهیه‌ی اطلاعات برای دولت و فراهم آوردن اطلاعات صحیح در مورد مالیات است، در حالی که در استاندارد بین‌المللی تأکید بر سایر گروه‌های اصلی استفاده‌کننده از اطلاعات است. مانع دیگر بر سر راه پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نفوذ قابل ملاحظه‌ی کشورهای پیشرفته در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی است. استاندارد بین‌المللی شماره‌ی ۳۹ با عنوان ابزارهای مالی، استاندارد بین‌المللی گزارش‌گری مالی شماره‌ی ۸ (IFRS 8) تحت عنوان گزارش‌گری قسمت‌ها که جایگزین استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۴ (IAS 14) شده است، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۲۴ با عنوان افشای اطلاعات درباره‌ی اشخاص وابسته و استاندارد بین‌المللی شماره‌ی ۱۹ با عنوان مزایای کارکنان از مواردی است که نفوذ سیاسی برخی کشورها باعث اصلاحاتی در آن شده باشد (الالی و لی، ۲۰۱۰)؛ بنابراین نمی‌توان چنین استانداردهایی را بدون بررسی و انجام مطابقت با شرایط محیطی کشور به طور کامل پذیرفت. به هر حال در ادامه‌ی این تحقیق، انجام تحقیقی دیگر درباره‌ی میزان بهره‌گیری کمیته‌ی تدوین‌کننده‌ی استانداردهای حسابداری از فرآیند نظرخواهی عمومی و هم‌چنین اثر بخشی پیشنهادات موجود درباره‌ی بیانیه‌های پیشنهادی ضرورتی انکارناپذیر دارد. ایجاد فرصت‌های مشارکت بیش‌تر استفاده‌کنندگان اصلی، گزارش کردن اطلاعات مرتبط با نظرات دریافتی درباره‌ی بیانیه‌های پیشنهادی، فراهم نمودن امکان دسترسی محققان به منابع اطلاعاتی مذکور و استفاده مؤثر از مراکز و نهادهای تحقیقاتی در فرآیند مطالعات اولیه مربوط به انتشار بیانیه‌های پیشنهادی می‌تواند اطمینان لازم را در جامعه‌ی حسابداری نسبت به تأمین اهداف و نیازهایشان ایجاد نماید.

۷. محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق با محدودیت‌هایی که سایر تحقیقات پیمایشی (پرسش‌نامه‌ای) روبه‌رو هستند، مواجه بوده است؛ از جمله مهم‌ترین محدودیت‌های این نوع از تحقیقات این است که امکان دارد سؤال‌های پرسش‌نامه به صورت آرمانی پاسخ داده شده و در نتیجه منعکس

کننده‌ی نظرات واقعی افراد نباشد. علاوه بر آن در این تحقیق جامعه‌ی استفاده‌کنندگان مالی به سه گروه مدیران مالی، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران محدود و برای هر یک از این گروه‌ها نیز محدودیت‌های قائل شده‌ایم؛ به صورتی که مدیران مالی محدود به شرکت‌های بورسی، حساب‌رسان محدود به حساب‌رسان رسمی شاغل و سرمایه‌گذاران محدود به مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های بورسی و نمایندگان آن‌ها در شهرستان‌ها شده است. به نظر نویسندگان اعمال این محدودیت‌ها، تأثیر قابل توجهی بر نتایج تحقیق ندارد، زیرا گروه‌های اصلی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

یادداشت‌ها

- ۱- حجم جامعه مدیران مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در اردیبهشت ۱۳۹۰، برابر با تعداد شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران (۳۴۷ نفر) در نظر گرفته شد (ماخذ: <http://www.rdis.ir/CMPAnnouncements.asp>).
- ۲- با وجود این که استاندارد بین‌المللی جداگانه‌ای در مورد ساخت املاک وجود ندارد اما با توجه به بند ۲۴ استاندارد ملی شماره ۲۹ بین استاندارد ملی و استاندارد بین‌المللی شماره ۱۸ (شناخت درآمد) در شناسایی درآمد فروش املاک تفاوت وجود دارد.

منابع

الف. فارسی

- حافظنیا، محمدرضا. (۱۳۸۹). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. تهران، انتشارات سمت.
- حجازی، رضوان، سیلمانی غلامرضا و امیدی نو بیجار، مریم. (۱۳۹۲). اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی. *پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۵ (۱): ۸۷-۱۱۱.
- دلاور، علی. (۱۳۷۰). *روش‌های تحقیق در علوم تربیتی و روانشناسی*. تهران، دانشگاه پیام نور.

رحمانی، علی. علی‌پور، شراره. (۱۳۹۰). دیدگاه جامعه حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری. *حسابداری رسمی*، ۱۴ (پیاپی ۲۶): ۵۶-۶۱.

نوروش، ایرج. (۱۳۸۱). بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارائه به نحو مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حساب‌رسی*، شماره ۳۰: ۵۹ - ۷۹

ب. انگلیسی

- AbdelKarim, R, A. (2001). International accounting harmonization, banking regulation, and Islamic banks. *The International Journal of Accounting*, 36: 169° 193
- Alali, F., Lei Cao, L. (2010). International financial reporting standards ~ credible and reliable? An overview." *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26: 79° 86.
- Ashbaugh, H., Pincus, M. (2001). Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. *Journal of Accounting Research*, 39: 417° 434.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors, accounting and business research, *International Accounting Policy Forum*, 36: 5-27.
- Collett, P. H., Godfrey, J. M. & Hrasky, S. L. (2001). International harmonization: Cautions from the Australian experience. *Accounting Horizons*, 15(2): 171 182
- Covrig, V., Defond, M. & Hung, M. (2007). Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of International Accounting Standards. *Journal of Accounting Research*, 45: 41° 70.
- Ding, Y., Hope, O., Jeanjean, T., and Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (1): 1° 38.
- Gernon, Helen, Purvis, S. E. C., & Diamond, Michael A. (1990). An Analysis of the Implications of the IASC's Comparability Project. School of Accounting. *University of Southern California: SEC and Financial Reporting Institute*.
- Guler, I., Guillen, M. & Macpherson, J. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices: The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative*

- Science Quarterly*, 47: 207° 232.
- Judge, W., Li, S., and Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3): 161° 174.
- Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38: 91-124.
- Mohammad Rezaei, F., Banimahd, B., and Mohd-Saleh, N. (2013). Convergence obstacles with IASB standards: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance* 10: 58° 91.
- Murphy, Ann B. (2000). The impact of adopting international accounting standards on the harmonization of accounting practices. *The International Journal of Accounting*, 35: 471° 493.
- Tarca, A. (2004). International convergence of accounting practices: Choosing between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 15: 60° 91.
- Vellama, I. (2004). Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can true convergence be achieved in practice? *Accounting in Europe* 1(1): 143-167.