



بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

دکتر محمد جواد ساعی^۱

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

دکتر محمود لاری دشت بیاض^۲

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

امین رستمی^۳ ©

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۶ تیر ۱۳۹۴؛ تاریخ پذیرش: ۲۹ دی ۱۳۹۴)

یکی از اهداف نهایی موسساتی که در زمینه افزایش شفافیت و یکنواختی صورتهای مالی فعالیت می‌کنند، وضع مجموعه‌ای از استانداردهای جهانی یکنواخت است. در ایران نیز بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در سال ۱۳۹۲ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسید و سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است. در این پژوهش، به بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته می‌شود. نتایج حاصل از پژوهش، رابطه مثبت و معنی‌داری بین سودمندی (هزینه-منفعت) و مسئولیت آموزش IFRS با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها نشان می‌دهد. به عبارت دیگر از دیدگاه استفاده‌کنندگان، فزونی منافع بر هزینه‌های IFRS، انجام یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از بکارگیری IFRS و فراهم کردن زمینه آموزش IFRS توسط دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای نهادها و سازمان‌ها، منجر به افزایش مزایای بکارگیری این استانداردها و در نتیجه افزایش قابلیت اتکا و جامعیت صورتهای مالی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، هزینه - منفعت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری.

¹ mj-saei@um.ac.ir

² m.lari@um.ac.ir

³ aminrostami@stu.um.ac.ir

مقدمه

حسابداری فرآیندی است که به شناخت، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارش اطلاعات اقتصادی می‌پردازد. اگر اصول و قواعدی برای این فرآیند مشخص نشود، موجب اختلال در گزارشگری خواهد شد و لذا کیفیت تصمیم‌های اقتصادی که برپایه این اطلاعات اخذ می‌گردد، مطلوب نخواهد بود. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجموعه‌ای از اصول است که با هدف منظم کردن گزارشگری مالی و ایجاد مجموعه‌ای از قوانین حسابداری که در سرتاسر جهان مورد پذیرش قرار گیرد، تدوین و منتشر شده است. بر خلاف اصول پذیرفته شده حسابداری در برخی کشورها، که مبتنی بر قواعد^۱ است، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول^۲ است [۱۲]. رویکرد مبتنی بر قواعد شامل معیارها، محدودیت‌ها و استثنائات خاصی است، در حالی که رویکرد مبتنی بر اصول، روش‌ها و ایده‌های اندازه‌گیری بنیادی جهت معاملات و رویدادهای اقتصادی معرفی می‌کند. از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۳ هدف اصلی انتشار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قادر ساختن شرکت‌ها به ارائه اطلاعات مالی قابل اتکا و شفاف به استفاده‌کنندگان است. از جمله دیگر مزایای مهم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد: ممانعت از زبان استفاده‌کنندگان صورتهای مالی خصوصا سرمایه‌گذاران در اثر عدم ارائه اطلاعات گمراه‌کننده و ناکافی، کاهش هزینه تدوین و توسعه استانداردهای ملی، افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی، بهبود جهانی سازی بازارهای سرمایه، افزایش کارایی بازار سرمایه، کاهش هزینه معاملات، افزایش کیفیت اطلاعات، افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش جذب سرمایه‌های خارجی، و افزایش ارزش و اعتبار شرکت‌ها [۵، ۶، ۸، ۱۱، ۱۵، ۱۹، ۲۲ و ۲۶].

با بهبود سریع ارتباطات و همچنین از بین رفتن مرزهای اقتصادی، شرکت‌ها فعالیت‌هایشان را بصورت معاملات دوجانبه در عرصه بین‌المللی با یکدیگر انجام می‌دهند. علاوه بر این سرمایه‌گذاری در (و یا جذب سرمایه از) خارج از کشور، برای موسسه‌ها و افراد به امری رایج تبدیل شده است [۲۹]. واکنون بسیاری از شرکت‌ها علاوه بر بورس اوراق بهادار کشور خود، در یک یا چند بورس اوراق بهادار خارجی پذیرفته شده‌اند. گزارش صحیح و به موقع عملکرد این فعالیت‌ها، بستگی شدیدی به اجماع نظر استفاده‌کنندگان در خصوص استانداردهای گزارشگری مالی دارد. اگرچه در سراسر جهان، در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و همسان سازی استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ملی می‌تواند مقاومت‌هایی صورت پذیرد [۱۰]؛ لیکن نهادهای قانونگذار، در پاسخ به تفاوت‌های استانداردهای حسابداری که در تهیه صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد، به دو روش عمل می‌کنند. یکی استفاده مستقیم از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به جای استانداردهای ملی؛ و دیگری استفاده غیر مستقیم از این استانداردها با تغییر استانداردهای ملی بر اساس استانداردهای بین‌المللی [۲۷]. در حقیقت، روش غیر مستقیم با کاهش قواعد استانداردهای گزارشگری ملی، سبب افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی می‌گردد [۱۴]. تا کنون بیش از ۱۱۰ کشور استفاده از

¹ rule-based

² principle-based

³ International Accounting Standards Board (IASB)

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را الزامی کرده یا مجوز آن را داده‌اند.^۱ در حال حاضر، کشور ما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی استفاده می‌کند. محمدرضایی 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، احتمال بکارگیری موثر آن کم خواهد بود [۲۳]. با این وجود، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسید. به موجب این مصوبه، کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار تهران، در تهیه صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ شروع می‌شود، مجاز به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مبتنی بر IFRS هستند. همچنین سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است.^۲

هدف از این مطالعه بررسی دیدگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان، سرمایه‌گذاران و سایر متخصصان حسابداری و حسابرسی، در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای ملی گزارشگری مالی می‌باشد. همچنین هدف دیگر کمک به تصمیم‌گیرندگان و مسئولین در جهت پیاده‌سازی اثربخش و کاراتر این استانداردها می‌باشد.

ادامه این مقاله شامل بخش‌های زیر است: در بخش ۲ به صورت خلاصه پیشینه تحقیق بررسی و فرضیه‌های پژوهش تبیین شده، در بخش ۳، روش پژوهش و مدل اندازه‌گیری توضیح داده شده، در بخش ۴، نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل آن‌ها ارائه شده و نتیجه‌گیری مطالعه نیز در بخش ۵ ارائه گردیده است.

مرور پیشینه و تبیین فرضیه‌های پژوهش

در حال حاضر حل مسایل 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. بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دنبال بکارگیری IFRS و دستیابی به مزایای آن هستند، اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می‌آیند. با وجود برخی مشکلات، نمی‌توان از مزایای هماهنگ‌سازی IFRS چشم‌پوشی کرد، لیکن برخی از کشورها به صورتی تعدیل شده و با اعمال پاره‌ای تغییرات، این استانداردها را مورد استفاده قرار می‌دهند.

طرفداران IFRS در ایران، عمدتاً بر دو عامل جذب سرمایه‌های خارجی و دستیابی به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تر، با صرف وقت و هزینه کمتر تأکید دارند. به همین دلیل به نظر می‌رسد که گرایش ایران به سمت این استانداردها ضرورتی انکارناپذیر است، ولی عوامل مختلفی می‌تواند بر میزان این گرایش تأثیرگذار باشد، که از مهمترین آن‌ها می‌توان به وضعیت فرهنگی، اقتصادی و نیز موقعیت حرفه حسابداری اشاره نمود [۱، ۵، ۶].

^۱ تهیه شده از وب سایت: <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>

^۲ مشاهده مصوبه فوق در وب سایت:

<http://www.seo.ir/LoadFile.ashx?Id=1IWJRbDtxDsPAGIAvh3xdQ==>.

تأثیرگذاری فرهنگ بر تفاوت بین استاندارد ملی و بین‌المللی بیشتر در زمینه افشا، نمود پیدا کرده است، به عنوان مثال افشای حقوق و مزایای مدیران که طبق IFRS الزامی می‌باشد. حتی ابعاد فرهنگی (هافستد) نیز می‌توانند بر گرایش به یکنواختی در کشورهای مختلف تأثیر بگذارند. به عنوان نمونه می‌توانیم انتظار داشته باشیم کشورهایی که در آنان فردگرایی بالاست، افراد بندرت به منافع جمعی فکر کنند و همین خصیصه به واگرایی و پرهیز از همکاری دامن زند [۱۶]. در بعد اقتصادی می‌توان به توسعه بازار بورس اوراق بهادار در سال‌های اخیر و نیاز به جذب سرمایه‌های خارجی اشاره کرد که نیازمند استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تر و با قابلیت مقایسه بیشتر می‌باشد. برخی محققین نظیر گلر و همکاران (۲۰۰۲) بیان داشته‌اند که سطح سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) رابطه مثبتی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی دارد، لیکن اعمال تحریم‌ها علیه ایران موجب گشته که سرمایه‌گذاری خارجی صورت گرفته در ایران پایین باشد [۱۸]. همچنین عدم ثبات و انسجام حرفه حسابداری در ایران عاملی تأثیرگذار بر پذیرش IFRS بوده است؛ چرا که حرفه می‌تواند با صرف وقت و هزینه کمتری به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تری دست یابد. با این وجود ضعف و یا قوت حرفه تعیین‌کننده پذیرش یا عدم پذیرش IFRS نیست. چرا که کشورهای توسعه یافته‌تر حتی با وجود این که دارای حرفه حسابداری قوی هستند، خود به دنبال گسترش این استانداردها می‌باشند. علاوه بر موارد مذکور، در راه هماهنگی با استاندارد بین‌المللی حسابداری موانعی وجود دارد که از مهمترین آن‌ها حرکت سریع هیئت استانداردهای بین‌المللی به سوی استفاده از ارزش‌های منصفانه و نیز ارتباط نزدیک بین سیستم اندازه‌گیری سود حسابداری و سود مشمول مالیات در ایران می‌باشد.

در حال حاضر کشور ما از استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردهای ملی استفاده می‌کند و طبق پژوهش‌های ساعی و همکاران (۱۳۹۲)، استفاده کنندگان صورت‌های مالی (شامل حسابرسان، مدیران و سرمایه‌گذاران) تنها در سه مورد از شانزده موضوع مورد مطالعه، با تفاوت‌های بین استانداردهای ملی و بین‌المللی حسابداری موجود موافقت و چنین استنباط می‌شود که فرآیند نظرخواهی اثربخش نبوده است [۴]. از طرف دیگر طبق برنامه‌ریزی‌های اقتصادی گسترده و بلندمدتی که مسئولین اجرایی کشور انجام داده‌اند، انتظار بر این است که ایران در سال‌های آتی رشد اقتصادی مطلوبی داشته باشد. ایران در حال گذار از اقتصاد تک محصولی و وابستگی به درآمدهای نفتی است و برای گذر هرچه سریع‌تر از این مرحله نیازمند جذب سرمایه‌های خارجی می‌باشد [۱]. در همین راستا، بکارگیری IFRS، در ۱۳۹۲ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار رسیده و سال ۱۳۹۵ نیز برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS در نظر گرفته شده است. اگرچه طبق معدود پژوهش‌های داخلی صورت پذیرفته، از نظر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، مزایای بکارگیری IFRS بیشتر از معایب آن است [۷] و جامعه حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی موافق است [۳]. لیکن بایستی توجه کرد که پذیرش IFRS دارای پیامدهای اقتصادی بوده [۲] و عدم توجه به نظرات و دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی شامل حسابرسان، مدیران و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) در الزام بکارگیری این استانداردها، این شائبه را بوجود خواهد آورد که این استانداردها بصورت اثربخش و کامل اجرا نشود و مزایای متصور از پیاده‌سازی آن حاصل نگردد. با گذشت زمان تحقیقات عوامل مختلف اثرگذار بر افزایش مزایای ناشی از پذیرش و بکارگیری IFRS را بررسی کرده‌اند. در این مطالعه به

بررسی ۴ مورد کلی از این عوامل شامل درک (آگاهی)، هزینه-منفعت، تفسیر یکسان و مسئولیت آموزش IFRS پرداخته می‌شود.

آگاهی از IFRS

در مطالعه جوشی و همکاران (۲۰۰۸) که در خصوص درک متخصصان حسابداری و حسابرسی از بکارگیری و توسعه استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بحرین انجام شد، پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه اظهار کردند که آن‌ها به ضرورت تدریجی این استانداردها واقف می‌باشند، لیکن این استانداردها بایستی بخوبی پیاده‌سازی و اجرا گردد [۲۱]. بر اساس نتایج پژوهش رحمانی و علی‌پور (۱۳۹۰) نیز جامعه حسابداری ایران با پذیرش استانداردهای بین‌المللی موافق است که می‌تواند منعکس‌کننده آگاهی آن‌ها از مزایا و ضرورت این استانداردها باشد [۳]. چنانچه آگاهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مبنی بر مفید بودن IFRS و تسهیل تبادل اطلاعات در آینده افزایش یابد، می‌توان امیدوار بود که همکاری و پذیرش اکثریت آن‌ها، راه اجرا و پیاده‌سازی این استانداردها را هموارتر و سرعت را افزون‌تر نموده و لذا منجر به افزایش مزایای پیاده‌سازی و اجرای آن شود. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H₁: هرچه میزان درک استفاده‌کننده‌گان (مدیران مالی، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش یابد، به نظر آن‌ها مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

سودمندی (هزینه-منفعت) IFRS

برخی محققین (بائو و همکاران، ۲۰۰۸؛ دینگ و همکاران، ۲۰۰۷) پذیرش IFRS را برای کشورهای در حال توسعه مناسب دانسته، اما در مقابل برخی دیگر (نوبز، ۲۰۰۶؛ وان تندلو و وانسترالن، ۲۰۰۵) ابهاماتی به برخی از مزایای آن وارد دانسته‌اند. همانطور که قبلاً بیان شد ساختار پیچیده و تکنیکی IFRS، عدم وجود افراد مطلع و آموزش دیده در زمینه IFRS، مشکل عبور از حسابداری مبتنی بر قواعد به سمت حسابداری مبتنی بر اصول، مشکلات ناشی از روش ارزش منصفانه و مباحث مالیاتی، از جمله موانع موجود بر سر راه پیاده‌سازی IFRS است که عدم توجه و تلاش در جهت رفع آن، خود سبب افزایش هزینه‌ها و کاهش سودمندی بکارگیری IFRS می‌گردد. بنظر می‌رسد در جهت افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها در سطح کشور، یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از الزام بکارگیری IFRS لازم باشد. انتظار بر این است که با فزونی منافع بر هزینه‌های پیاده‌سازی IFRS، مزایای مورد انتظار این استانداردها (شامل افزایش قابلیت مقایسه، شفافیت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی شرکت‌ها و کاهش فعالیت‌های غیرقانونی مانند تقلب) نیز افزایش می‌یابد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H₂: به نظر استفاده‌کنندگان، هر چه منافع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

فهم و تفسیر یکسان از IFRS

به منظور ایجاد یک تفسیر یکسان (مشترک) از IFRS، نهادهای نظارتی بین‌المللی، مانند هیئت

استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱ و کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ [۱۱] و نهادهای حسابداری ملی، به عنوان مثال سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، بایستی پیشقدم گردند. بدین منظور، نهادهای عمومی و حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان قوانین بایستی برنامه زمانی پیشرفت کار تدوین کرده و در راستای تفسیر صحیح و یکسان استانداردها، برگزاری گردهمایی‌ها و کارگاه‌های هم‌اندیشی لازم، به صورت ادواری، اقدام نمایند. انتظار بر این است که تفسیر یکسان نهادهای متولی از IFRS خود سبب افزایش مزایای مورد انتظار این استانداردها گردد. با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H₃: به نظر استفاده‌کنندگان، هر چه میزان درک مشترک نهادها و دست‌اندرکاران تدوین استانداردهای حسابداری افزایش یابد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

مسئولیت آموزش استفاده‌کنندگان جهت بکارگیری IFRS

بدون شک تسهیل پذیرش و بکارگیری IFRS، مستلزم ارائه آموزش‌های لازم به استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران، مدیران و حساب‌رسان) می‌باشد [۲۵]. به عقیده چند و پاتل (۲۰۰۸) نیز وجود تجربه حرفه‌ای حسابداران و آماده‌سازی دوره‌های آموزشی و حرفه‌ای برای مشاغل درگیر، از جمله عوامل موثر بر فرایند همگرایی استانداردها است [۱۳]. آموزش نحوه بکارگیری IFRS می‌تواند توسط دولت، تدوین‌کنندگان استانداردها، مراکز دانشگاهی (در سطوح مختلف آموزشی)، از طریق آموزش‌های آزاد (مجامع حرفه‌ای) و یا تلاش‌های شخصی صورت پذیرد. انتظار بر این است که با ترجمه صحیح متون استانداردها (و در صورت لزوم تدوین کتب راهنمای بکارگیری) و ارائه آموزش‌های کافی و مناسب توسط نهادهای عمومی و حرفه‌ای و نیز تدوین‌کنندگان قوانین، از تفاسیر متفاوت که موجب سردرگمی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود جلوگیری به عمل آید. برداشت یکسان از استانداردها خود سبب افزایش قابلیت اطمینان صورت‌های مالی گردیده و استفاده‌کنندگان و تحلیلگران می‌توانند با اطمینان بیشتری از این اطلاعات استفاده نمایند. به علاوه، رفع موانع مشارکت دادن این استفاده‌کنندگان در مورد نحوه بکارگیری این استانداردها، دسترسی به این استانداردها و آموزش آن‌ها و جلب نظرات آنان در این مورد، باعث کاهش جبهه‌گیری‌های احتمالی آنان در مورد بکارگیری این استانداردها خواهد شد.

با عنایت به توضیحات فوق فرضیه زیر تدوین شد:

H₄: به نظر استفاده‌کنندگان، هر چه میزان آموزش، همکاری و تشریح مساعی و تبادل اطلاعات در خصوص استانداردهای حسابداری افزایش یابد، مزایای مورد انتظار این استانداردها نیز افزایش می‌یابد.

روش پژوهش

پرسشنامه این پژوهش تلفیقی از مطالعه جوشی و همکاران (۲۰۰۸) و بزکرت و همکاران (۲۰۱۳) است. این پرسش‌نامه دارای دو بخش است. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان و بخش دوم شامل ۱۸ گزاره که برگرفته از پنج عامل مورد مطالعه، شامل مزایای ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، آگاهی و درک، منافع و هزینه‌ها، فهم و تفسیر یکسان (مشترک) و مسئولیت آموزش استفاده‌کنندگان از این استانداردها است، می‌باشد. سوالات

¹ International Accounting Standards Board (IASB)

² IFRS Interpretations Committee (IFRIC)

پرسش نامه بر اساس طیف پنج تایی لیکرت تنظیم شده است (از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف). سپس روایی پرسشنامه از طریق توزیع محدود آن (۳۰ عدد) در نزد متخصصین و اساتید با آماره آلفای کرونباخ بالغ ۷۹ مورد تایید قرار گرفت.

جامعه آماری این تحقیق عبارتند از مدیران و مسئولان مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای فعال در بورس اوراق بهادار که شامل مدیران سرمایه‌گذاری صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری و شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌گردد. حجم جامعه مدیران مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران در اردیبهشت ۱۳۹۳، برابر با تعداد مدیران شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس (تقریباً ۴۱۸ نفر) در این تاریخ در نظر گرفته شد.^۱ حجم جامعه حسابرسان (حسابداران رسمی) در این تاریخ برابر با ۱۹۵۶ نفر^۲ و حجم جامعه سرمایه‌گذاران فعال در بورس اوراق بهادار تهران (شامل تعداد نمایندگان مدیر مستقر در شعبه‌های صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری کل کشور و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری حاضر در بورس اوراق بهادار تهران) در این تاریخ نیز برابر با ۲۱۵ نفر در نظر گرفته شد.^۳ در مجموع، حجم کل جامعه برابر با ۲۵۸۹ نفر محاسبه و در نتیجه نمونه لازم برای آزمون فرضیه‌ها (بر طبق فرمول کوکران) معادل ۱۴۲ و حداقل ۴۸ نفر در هر گروه (با فرض نمونه برابر) حاصل آمد. در نهایت ۱۵۹ پاسخ قابل استفاده متشکل از ۵۸ نفر حسابرس، ۵۲ نفر مدیر و مسئول امور مالی و ۴۹ نفر سرمایه‌گذار حرفه‌ای برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد.

آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل بر روی میانگین گزاره‌های مربوط در هر پرسش‌نامه انجام شد و با توجه به دو حالتی بودن متغیر پاسخ (موافقت یا عدم موافقت با مزایای ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی)، داده‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک تجزیه و تحلیل شد. مدل مورد استفاده به شرح زیر است:

$$ADVNTG_{it} = \beta_0 + \beta_1 PERCEPT_{it} + \beta_2 UTILITY_{it} + \beta_3 INTERPRET_{it} + \beta_4 RESPONS_{it}$$

در این مدل، متغیر وابسته مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (advantage) می‌باشد. متغیرهای مستقل شامل آگاهی و درک این استانداردها (perception)، سودمندی یا فزونی منافع بر مخارج (utility)، افزایش تفسیر یکسان (مشترک) این استانداردها (interpretation) و مسئولیت آموزش استفاده‌کنندگان جهت بکارگیری این استانداردها (responsibility) است. جهت انجام آزمون‌های آماری و تجزیه و تحلیل نتایج از نرم افزار spss نسخه ۱۸ استفاده می‌شود.

1 <http://www.tse.ir/market/CompaniesList.aspx>

2 <http://www.iacpa.ir>

3 <http://www.sena.ir/showallmutualfund.aspx>

نتایج تجربی و تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی و آمار توصیفی

جدول ۱ اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسش نامه مردان هستند (۸۴ درصد). همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان دارای سن بیشتر از ۳۶ سال و سابقه کاری بیشتر از ۱۱ سال می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۵۸ درصد) و رشته تحصیلی حسابداری (۶۹ درصد) هستند.

| جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان | | ویژگی‌ها |
|-------------------------------------------|-------------|---------------------------|
| درصد | تعداد = ۱۵۹ | |
| ٪۱۶ | ۲۵ | جنسیت زن |
| ٪۸۴ | ۱۳۴ | مرد |
| ٪۱۳ | ۲۱ | سن کمتر از ۳۰ سال |
| ٪۳۵ | ۵۵ | ۳۰ تا ۳۵ سال |
| ٪۲۴ | ۳۸ | ۳۶ تا ۴۰ سال |
| ٪۲۸ | ۴۵ | ۴۱ سال و بیشتر |
| ٪۳۶ | ۵۸ | عنوان شغلی حسابر |
| ٪۳۳ | ۵۲ | مدیریت و مسئول امور مالی |
| ٪۳۱ | ۴۹ | سرمایه گذار حرفه ای |
| ٪۱۳ | ۲۱ | سابقه کار کمتر از ۵ سال |
| ٪۲۸ | ۴۴ | ۵ تا ۱۰ سال |
| ٪۲۱ | ۳۴ | ۱۱ تا ۱۵ سال |
| ٪۳۸ | ۶۰ | ۱۶ سال و بیشتر |
| ٪۳۸ | ۶۰ | تحصیلات لیسانس |
| ٪۵۸ | ۹۲ | فوق لیسانس |
| ٪۴ | ۷ | دکتری |
| ٪۶۹ | ۱۱۰ | رشته تحصیلی حسابداری |
| ٪۲۸ | ۴۵ | مدیریت یا اقتصاد |
| ٪۳ | ۴ | سایر |
| ٪۳ | ۵ | تعداد پرسنل کمتر از ۵ نفر |
| ٪۱۴ | ۲۲ | ۵ تا ۱۰ نفر |
| ٪۲۸ | ۴۴ | کار ۱۱ تا ۱۵ نفر |
| ٪۵۵ | ۸۸ | ۱۶ نفر و بیشتر |

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای مستقل (میانگین گزینه انتخابی در هر گروه از سئوالات)

| گروه سئوالات | حداقل | میانه | میانگین | حداکثر | انحراف معیار |
|----------------------------------|-------|-------|---------|--------|--------------|
| آگاهی و درک استانداردها | ۲/۰۰ | ۳/۷۵ | ۳/۷۳ | ۵/۰۰ | ۰/۵۵۲ |
| سودمندی استانداردها | ۱/۰۰ | ۴/۰۰ | ۳/۹۰ | ۵/۰۰ | ۰/۶۸۸ |
| فهم و تفسیر یکسان از استانداردها | ۲/۶۷ | ۴/۳۳ | ۴/۲۳ | ۵/۰۰ | ۰/۵۰۵ |
| مسئولیت آموزش استانداردها | ۱/۵۰ | ۳/۷۵ | ۳/۵۹ | ۵/۰۰ | ۰/۷۲۲ |

جدول ۲ نیز آمار توصیفی متغیرهای مستقل پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین (میانه) متغیرهای آگاهی (درک)، سودمندی (منفعت-هزینه)، تفسیر یکسان و مسئولیت آموزش استانداردهای گزارشگری بین‌المللی به ترتیب (۳/۷۵)، (۴/۰۰)، (۴/۲۳) و (۳/۷۳) است که بیشتر از مقادیر گزارش شده در پژوهش بزرگرت و همکاران (۲۰۱۳) می‌باشد و نشانگر این است که بیش از نیمی از پاسخ دهندگان نسبت به این متغیرها نظری موافق داشته‌اند.

یافته‌های پژوهش

جدول ۳ نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مدل پژوهش، بر مبنای رگرسیون لجستیک را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج به دست آمده، متغیر سودمندی (فزونی منافع بر مخارج) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها رابطه مثبت و معنی‌داری دارد ($\text{Exp}(B)=3,09$) حاکی از آن است که با ۹۵٪ اطمینان، ($\text{sig}=0,024, B=1,13$) با افزایش یک واحد به سودمندی (فزونی منافع بر مخارج) استانداردهای بین‌المللی، احتمال افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها ۳ برابر می‌گردد. همچنین، ارتباط متغیر آموزش استانداردها (همکاری و تشریح مساعی و تبادل اطلاعات در خصوص استانداردهای حسابداری) با مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها نیز مثبت و معنی‌دار است ($\text{Exp}(B)=9,81$) حاکی از آن است که با ۹۵٪ اطمینان، با افزایش یک واحد به متغیر سطح آموزش استانداردها، احتمال افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها حدود ۱۰ برابر می‌گردد. از طرف دیگر، بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های اول و سوم، میزان درک استفاده‌کنندگان از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری و تفسیر یکسان این استانداردها ارتباط معنی‌داری با مزایای مورد انتظار این استانداردها ندارند. نتایج بدست آمده مبنی بر ارتباط مثبت و معنی‌دار سطح آموزش استانداردهای بین‌المللی و مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها و همچنین عدم وجود ارتباط بین متغیر درک استانداردهای بین‌المللی و مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها، با پژوهش بزرگرت و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد.

جدول ۳: نتایج رگرسیون لجستیک (متغیر وابسته: مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری IFRS)

| متغیر (گروه سئوالات) | ضریب (B) | خطای استاندارد | آماره Wald | معنی‌داری (sig) | نسبت بخت (Exp(B)) |
|-----------------------------------------|----------|----------------|------------|-----------------|-------------------|
| مقدار ثابت | -۵/۷۳ | ۲/۷۷ | ۴/۲۷ | ۰/۰۳۹ | ۰/۰۰۳ |
| آگاهی و درک استانداردها | -۰/۷۹ | ۰/۶۱ | ۱/۶۴ | ۰/۲۰۰ | ۰/۴۵۵ |
| سودمندی (منافع و هزینه‌های) استانداردها | ۱/۱۳ | ۰/۵۰ | ۵/۱۱ | ۰/۰۲۴ | ۳/۰۹۳ |
| فهم و تفسیر یکسان از استانداردها | -۰/۴۲ | ۰/۷۰ | ۰/۳۷ | ۰/۵۴۶ | ۰/۶۵۶ |
| مسئولیت آموزش استانداردها | ۲/۲۸ | ۰/۵۷ | ۱۶/۱۵ | ۰/۰۰۰ | ۹/۸۰۸ |

نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه بین سودمندی (هزینه-منفعت)، درک، تفسیر یکسان و مسئولیت آموزش IFRS با مزایای مورد انتظار ناشی از بکارگیری این استانداردها آزمون شد. به منظور برآورد این رابطه ۱۵۹ پاسخنامه دریافتی از استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی (شامل حسابرسان، مدیران و مسئولان مالی شرکت‌ها و مدیران سرمایه‌گذاری) با استفاده از روش آماری رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

بر اساس نتایج بدست آمده از پژوهش، IFRS به عنوان استانداردهای قابل اجرا توسط استفاده‌کنندگان (حسابداران، حسابرسان و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای) در نظر گرفته شده است. به نظر آن‌ها، در جهت افزایش مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها در سطح کشور، یک تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت جدی قبل از الزام بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لازم می‌باشد. به طور خاص پاسخ دهندگان بر این باورند که هر چه منافع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از هزینه‌های آن باشد، مزایای مورد انتظار این استانداردها (شامل افزایش قابلیت مقایسه، شفافیت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی شرکت‌ها و کاهش فعالیت‌های غیرقانونی مانند تقلب) نیز افزایش می‌یابد. از سوی دیگر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، آموزش کافی استانداردهای بین‌المللی را در بکارگیری اثربخش IFRS سهیم می‌دانند. نتیجه مهم تجزیه و تحلیل این عامل حاکی از آن است که اکثر پاسخ‌دهندگان با این ایده که آموزش نحوه بکارگیری IFRS بایستی توسط دولت، تدوین‌کنندگان استانداردها، مراکز دانشگاهی (در سطوح مختلف آموزشی) و نیز از طریق آموزش‌های آزاد (مجامع حرفه‌ای) صورت پذیرد موافق بودند. از طرف دیگر، در پاسخ به سوالی که بر خلاف پرسش‌های قبلی است، اکثر پاسخ‌دهندگان، تلاش‌های شخصی را برای یادگیری و آموزش استانداردهای بین‌المللی مناسب نمی‌دانند که نتیجه حاصل موید وجود انتظارات از نهادهای عمومی در آموزش IFRS است. از سوی دیگر مشاهده گردید که سطح درک و تفسیر یکسان استفاده‌کنندگان از IFRS رابطه معنی‌داری با مزایای حاصل از بکارگیری این استانداردها ندارد. این امر می‌تواند به این دلیل باشد که برخی از پاسخ‌دهندگان، اطلاعات جامع یا آموزش کافی در خصوص استانداردهای بین‌المللی نداشته‌اند.

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش، نهادهای عمومی و سازمان‌های حرفه‌ای باید تلاش بیشتری در جهت آموزش، توسعه و عمومیت بخشیدن به IFRS انجام دهند. این تلاش‌ها می‌تواند توسط حسابداران، حسابرسان، حسابرسان داخلی و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیز صورت پذیرد [۲۰]. چنانچه نهادهای عمومی و حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان قوانین، آموزش این استانداردها را عهده دار شوند، از تفاسیر متفاوت که موجب سردرگمی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود جلوگیری به عمل می‌آید. برداشت یکسان از استانداردها خود سبب افزایش قابلیت اطمینان صورت‌های مالی گردیده و استفاده‌کنندگان و تحلیلگران می‌توانند با اطمینان بیشتری از این اطلاعات استفاده نمایند. در این مطالعه برخی محدودیت‌ها به شرح زیر وجود دارد. اولاً برخی از پاسخ‌دهندگان، اطلاعات جامع یا آموزش کافی در خصوص استانداردهای بین‌المللی نداشتند، این محدودیت می‌تواند توسط نهادهای ملی مسئول رسیدگی شود. محدودیت دیگر، این است که برخی از موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و نیز صندوق‌های سرمایه‌گذاری به تازگی تاسیس شده و در مراحل اولیه حرفه‌ای شدن هستند.

فهرست منابع

۳۳. پاکدل، غلامرضا؛ حسن زاده کوجو، صادق؛ حسن زاده کوجو، محمود؛ و رستمی، امین (۱۳۹۳). "تاریخچه و وضعیت فعلی استاندارد گذاری حسابداری در ایران با در نظر گرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری". **ماهنامه بورس**، شماره ۱۱۱: ۷۸-۸۲.
۳۴. حجازی، رضوان؛ سلیمانی، غلامرضا؛ و امید، مریم (۱۳۹۲). "اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی بر محیط ایران". **پیشرفت های حسابداری**، ۵ (۱): ۸۷-۱۱۱.
۳۵. رحمانی، علی؛ و علی پور، شراره (۱۳۹۰). "دیدگاه جامعه حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری". **حسابدار رسمی**، ۱۴ (پیاپی ۲۶): ۵۶-۶۱.
۳۶. ساعی، محمد جواد؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ و حسن زاده کوجو، صادق (۱۳۹۲). "بررسی میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی". **پیشرفت های حسابداری**، ۵ (۲): ۲۵-۴۵.
۳۷. شبیه، سکینه (۱۳۹۴). "حسابداری بین الملل و کشورهای در حال توسعه". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال پنجم، شماره ۱۷: ۱۱۲-۱۲۵.
۳۸. گراوند، محمد (۱۳۹۴). "همگرایی بین المللی و پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال چهارم، شماره ۱۴: ۷۴-۸۳.

۳۹. مهام، کیهان؛ حیدر پور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا (۱۳۹۱). "بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران". پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱ (۳): ۸۵-۱۰۳.
40. Agostino, M., Drago, D., Silipo, D. B., (2011). "The value relevance of IFRS in the European banking industry". **Review of quantitative finance and accounting**, 36 (3), 437-457.
41. Bae, K., Tan, H., & Welker, M., (2008). "International GAAP differences: the impact on foreign analysts". **The Accounting Review**, 83(3), 593-628.
42. Baker C.R., Barbu. E.M., (2007). "Trends in research on international accounting harmonization". **The International Journal of Accounting**, 42 (3), 272-304.
43. Bozkurt, O., islamoglu, M., Öz. Y., (2013). "Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards". **Journal of economics, finance administrative science**, 18(34), 16-23.
44. Carmona, S., Trombetta. U., (2008). "On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system". **Journal of Accounting and Public Policy**, 27 (6), 455-461.
45. Chand. P., Patel, C., (2008). "Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific Region". **Advances in Accounting**, 24 (1), 83-92.
46. Choi, F., Frost, C, Gary, K., (2002). **International accounting** (4th ed). Prentice-Hall, New Jersey, NJ.
47. Covrig, V. M., Defond, M. L., Hung, M., (2007). "Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards". **Journal of accounting research**, 45(1), 41-70.
48. Ding, Y., Jeanjean, T., Stolowy, H., (2005). "Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture". **The International Journal of Accounting**, 40, 325-350.
49. Ding, Y.; O.-K.Hope; T. Jeanjean; & H. Stolowy., (2007). "Differences between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications". **Journal of Accounting & Public Policy**, 26, 1-38.
50. 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.
51. Hou, Q., Jin, Q., Wang, L., (2014). "Mandatory IFRS adoption and executive compensation: Evidence from China". **China Journal of Accounting Research**, 7(1), 9-29.
52. Janvrin. D., Caster. P., Elder, R., (2010). "Enforcement release evidence on the audit confirmation process: Implications for standard setters". **Research in Accounting Regulation**, 22 (1), 1-17.

53. Joshi, P.L., Bremser, W.G., Al-AJnii, J., (2008). "Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain". **Advances in Accounting**, 24 (1), 41-48.
54. Leuz, C., Verrecchia, R. E., (2000). "The economic consequences of increased disclosure". **Journal of accounting research**, 38, 91-124.
55. 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.
56. Nobes, C., (2006). "The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda". **Accounting and Business Research**, 36(3), 233-245.
57. Rezaee, Z., Smith, L.M., Szendi, J.Z., (2010). "Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners". **Advances in Accounting**, 26 (1), 142-154.
58. Tarca, A., (2004). "International convergence of accounting practices: Choosing between IAS and US GAAP". **Journal of International Financial Management & Accounting**, 15(1), 60-91.
59. Tokar, M., (2005). "Convergence and the implementation of a single set of global standards: The real-life challenge". **Accounting In Europe**, 2 (1), 49-68.
60. Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A., (2005). "Earnings management under German GAAP versus IFRS". **European Accounting Review**, 14(1), 101-126.
61. Zarzeski, M., (1996). "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", **Accounting Horizons**, 10 (1), 18-37.



Financial statements users' Perceptions about acceptance and adaptation of International financial reporting standards (IFRS)

Mohammad Javad Saei (PhD)¹

Assistant Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

Mahmoud Lari Dashtbayaz (PhD)²

Assistant Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

Amin Rostami³©

Ph.D. Student in accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

(Received: 7 July 2015; Accepted: 19 January 2016)

One of the final aims of the institutions working on transparency and standardization of financial statements, has been to set a uniform global set of standards. In 2013, the Board of the Tehran Stock Exchange permitted all listed companies to prepare their consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS). Also, all major companies accepted in Tehran Stock Exchange are required to prepare their financial reports based on IFRS after 20 March 2016. This study evaluates the point of view of users of financial statements about the adoption of IFRS. The results show that passing the usefulness (cost-benefit) test and education could significantly and positively help receive the perceived advantages of adopting IFRS. In other words, doing a serious cost-benefit analysis before using IFRS, and providing education of IFRS at university level and through professional bodies, will increase the benefits of adopting IFRS, and hence, increasing reliability and integrity of the financial statements.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Financial Statements Users' Perceptions, Cost-benefit of IFRS, Education of IFRS.

¹ mj-saei@um.ac.ir

² m.lari@um.ac.ir

³ aminrostami@stu.um.ac.ir © (Corresponding Author)