

فصلنامه مطالعات حسابداری

شماره ۲۷ - پائیز ۱۳۸۹

صص ۷۵-۹۹

موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران

علی رحمانی *

شراره علیپور **

هم اکنون بیش از ۱۰۰ کشور استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به طور کامل پذیرفته‌اند یا اینکه استفاده از آن را مجاز شناخته‌اند. سازمان‌های بین‌المللی مانند سازمان ملل متحد، اتحادیه‌ی اروپا، سازمان توسعه و هماهنگی اقتصادی نیز جهت ارزیابی پروژه‌ها و اعطای وام، بورس‌های خارجی جهت پذیرش و عرضه‌ی سهام شرکت‌های خارجی و در نهایت سرمایه‌گذاران خارجی برای درک بهتر از صورت‌های مالی کشورهای مختلف و امکان مقایسه‌ی آن‌ها بدون صرف هزینه و زمان زیاد به یک معیار مشترک و هماهنگ نیاز دارند که استانداردهای بین‌المللی توانسته است این نیاز را تامین کند و عملاً تبدیل به زبان مشترک گزارشگری مالی شود. علیرغم تمام مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری موانعی نیز بر سر راه هماهنگ‌سازی وجود دارد، از جمله این که حسابداری با اقتصاد و سیاست

* استادیار حسابداری دانشگاه الزهرا

** دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا

تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۹/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۳۸۹/۸/۱۵

هر کشور عجین شده است.

در این پژوهش با مطالعه و بررسی موانع موجود در سایر کشورها، پرسشنامه‌ای طراحی و از دو گروه حرفه‌ای و دانشگاهی نظرخواهی شد. در مجموع ۲۰۰ پرسشنامه توزیع گردید که در نهایت ۱۲۰ پرسشنامه جهت تحلیل استفاده گردید. ۱۲ عامل در این پرسشنامه به عنوان مانع پذیرش در ایران مورد بررسی قرار گرفت. تحلیل داده‌ها ۱۰ عامل را به عنوان مانع در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری نشان می‌دهد که به ترتیب اهمیت عبارتند از عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، سیستم و قوانین مالیاتی کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی، نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات، فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار، ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، فقدان آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور. همچنین دو عامل بالا بودن هزینه هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی و ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور مورد تایید قرار نگرفتند.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی حسابداری - موانع پذیرش - هماهنگ‌سازی

مقدمه

هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد. پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین‌المللی کالا، خدمات و سرمایه، موضوع همسانی گزارش‌های حسابداری در سطح بین‌المللی نیز مطرح شد. رشد فعالیت‌های اقتصادی در سطح بین‌المللی، نیاز به

سرمایه‌گذاری خارجی برای توسعه‌ی اقتصادی کشورها، نیاز به استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری بین‌المللی خارجی و دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و قابل مقایسه با هزینه‌ی کم باعث شده است تا مسئله‌ی هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اهمیت خاصی یابد. در همین راستا در سال ۱۹۷۳ هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی ایجاد شد و به تدوین استانداردهای بین‌المللی پرداخت.

این استانداردها به تدریج در کشورهای مختلف پذیرفته شد. بیش از ۱۰۰ کشور جهان از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند یا استفاده از آن را مجاز شناخته‌اند. در سال ۲۰۰۲ استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای اولین بار توسط اتحادیه‌ی اروپا، آفریقای جنوبی و استرالیا برای استفاده در سال ۲۰۰۵ پذیرفته شد. در سال ۲۰۰۶ چین اعلام تعهد همگرایی اساسی با این استانداردها کرد. در همین سال کشورهای کانادا، هند و کره استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۱۱ را اعلام کردند. در سال ۲۰۰۷ نیز توافقنامه‌ی توکیو در استفاده‌ی ژاپن از استانداردهای بین‌المللی تا سال ۲۰۱۱ اعلام گردید.

کشورهایی مانند مصر، اردن، کویت و کلیه‌ی کشورهای عضو اتحادیه اروپا به صورت کامل و کشورهایمانند هنگ‌کنگ و ترکیه در مورد شرکت‌های خارجی، به سمت این همگرایی رفته‌اند. حتی در آمریکا که مقاومت زیادی در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی وجود داشت، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آن کشور به ناشران خارجی که عرضه‌ی خصوصی دارند، اجازه‌ی تهیه‌ی اطلاعات مالی با استانداردهای بین‌المللی را داده است.

اهمیت همگرایی در ایران از این لحاظ است که شرکت‌های ایرانی که برای جذب سرمایه‌ی خارجی تمایل به ورود به بورس‌های خارجی دارند، ملزم می‌شوند صورت‌های مالی خود را طبق استانداردهای بین‌المللی تهیه و حسابرسی نمایند و این به معنی افزایش هزینه‌های شرکت و افزایش هزینه‌ی سرمایه می‌باشد. حتی برخی از شرکت‌ها برای اخذ اعتبار خارجی مجبور به عقد قرارداد با مشاوران مالی و حسابرسان خارجی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی خود بر مبنای استانداردهای بین‌المللی شده‌اند که علاوه بر تحمل هزینه، زمان زیادی را که می‌توانست صرف

اجرای پروژه‌ها شود را از دست داده‌اند. سرمایه‌گذاران خارجی نیز که تمایل به خرید سهام شرکت‌های ایرانی دارند باید هزینه‌های اضافی برای تحلیل صورت‌های مالی و درک استانداردهای ایران بپردازند و از طرفی به دلیل آن که کیفیت این استانداردها را نمی‌دانند ریسک اطلاعاتی اوراق بهادار ایرانی را بالاتر ارزیابی و صرف ریسک بالاتری را می‌طلبند و از این طریق هزینه‌ها افزایش می‌یابد. همچنین در ارزیابی ریسک ایران نیز یکی از عوامل قابل توجه کیفیت استانداردهای حسابداری است. (رحمانی، ۱۳۸۸)

با وجود اهمیت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، بر اساس اطلاعات مندرج در وبگاه هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ایران در هیچ یک از دو گروه کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته یا در حال پذیرش است، قرار ندارد. اگر چه در تدوین استانداردهای ملی از برخی از استانداردهای بین‌المللی استفاده کرده ایم، ولی این به مفهوم پذیرش رسمی استانداردهای بین‌المللی نیست. هدف این تحقیق، بررسی موانع این همگرایی در کشور می‌باشد.

مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیق

کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری ایران به رویکرد هماهنگ‌سازی توجه داشته و در تدوین استانداردها از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کند. در عین حال در این استانداردها برخی تعدیلات در راستای بومی‌سازی اعمال گردیده است. از جمله مهم‌ترین این تعدیلات استاندارد شماره‌ی ۲ با عنوان صورت جریان وجوه نقد و استاندارد شماره‌ی ۲۶ با عنوان فعالیت‌های کشاورزی است. در پاره‌ای از موارد نیز استانداردهای جدیدی مثل استاندارد شماره‌ی ۲۸ با عنوان فعالیت بیمه‌ی عمومی و استاندارد شماره ۲۹ با عنوان فعالیت‌های ساخت املاک وضع شده است، که معادل بین‌المللی ندارد. (برزرگ اصل، ۱۳۸۸)

رودریگز و کریج (۲۰۰۶) موانع استفاده از استانداردهای بین‌المللی را شامل مشکلات محیطی و تفاوت در آیین، تاریخ، دین و فرهنگ، اقتصاد سیاسی^۱

دیدگاه پست مدرن، استفاده‌کنندگان عمده و تفاوت‌های اجتماعی - اقتصادی و دیدگاه برخی اعضاء حرفه‌ی حسابداری در خصوص عدم نیاز به هماهنگ‌سازی و در نتیجه اجتناب از آن، اجتناب و گریز از تسلط سیستم‌های مالی آنگلو - ساکسونی چرا که هماهنگ‌سازی را به معنی چیرگی و تسلط مدل‌های آمریکایی - انگلیسی بر دنیا می‌دانند. (ردریگس و کریج، ۲۰۰۶)

هوپ، جین و کنگ (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارای مشکلاتی نیز می‌باشد از جمله این که هزینه‌ی پذیرش انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی و هزینه‌های هماهنگی و اجرای آن بالاست که باید جهت آن آمادگی کافی وجود داشته باشد. (جامعه حسابداری رسمی ژاپن، ۲۰۰۸)

در تحقیقی که در منطقه‌ی آسه‌آن (ASEAN) انجام شد موانعی شامل قوانین شرکتی، قوانین مالیاتی، منابع مالی، فرهنگ تجارت، فرهنگ حسابداری، استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی (سرمایه‌گذاران، مالیات‌گیرندگان یا دولت و مدیران)، یافتن نقطه‌ی شروع مشترک در کشورها با توجه به سطح متفاوت استانداردهای مورد استفاده در کشورهای مختلف، میزان نفوذ بخش دولتی یا خصوصی در تجارت، عدم مشاهده‌ی منافع حاصل از استفاده از استانداردهای بین‌المللی در سال‌های ابتدایی جاری سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هزینه‌های بالای تغییر، به عنوان موانع هماهنگ‌سازی، شناسایی شد. (چایراس و دیگران، ۲۰۰۱)

استرجیوس (۲۰۰۶) مالیات را بزرگترین مشکل اتحادیه‌ی اروپا جهت پذیرش استانداردهای بین‌المللی بیان می‌کند. علاوه بر آن او عدم درک کامل تاثیرات مستقیم و غیرمستقیم تغییر استاندارد، مانند تغییر نقدشوندگی بازار و هزینه‌ی سرمایه و تغییر نحوه‌ی افشا و تغییر میزان مبادلات تجاری را مانعی در جهت پذیرش سرمایه‌گذاران می‌داند. او مشکل بعدی را عدم انتقال کامل مفاهیم و اصطلاحات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری می‌داند (استرجیوس و دیگران، ۲۰۰۶). مشکل مالیات همچنین در مقاله‌ی ولف گانگ (۲۰۰۴) هم دیده می‌شود و او نیز بیان می‌

دارد که در اثر عدم تعیین تکلیف قانون‌های مالیاتی نوعی آربیتراژ ایجاد می‌شود که باید از آن اجتناب نمود و پیشنهاد می‌کند که کمیته‌ای موازی با هیئت تدوین استانداردها برای حل این مشکل ایجاد شود و یا این موضوع به‌گونه‌ای در استاندارد‌گذاری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مدنظر قرار گیرد.

شورای حسابداری ژاپن طی یک تحقیق تجربی در ۲۰۰۹ درخصوص پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی در ژاپن مشکلات پذیرش این استاندارد را این‌گونه بیان می‌دارد: نیاز به هزینه و زمان کافی جهت آموزش ناشران صورت‌های مالی، سهامداران و حساب‌برسان، نیاز به تهیه همزمان صورت‌های مالی طبق استانداردهای ملی و بین‌المللی در دوره‌ای از زمان جهت اطمینان از درک کامل ذینفعان، دور بودن قسمت‌هایی از استاندارد از فضای کسب و کار ژاپن، ایجاد عدم اطمینان در سهامداران داخلی و خارجی در صورتی که هماهنگی سازی به صورت کامل انجام نگردد. (کمیته BACPC، ۲۰۰۹)

همچنین در تحقیق دیگری که در سال ۲۰۰۹ توسط انجمن حسابداری آمریکا در مجله‌ی افق‌های حسابداری در آن کشور به چاپ رسید، بیان گردید که مانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آمریکا ایجاد تغییر عمده در مقدار سود گزارش شده از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نسبت به استانداردهای حسابداری آمریکا است. به طوری که بیان گردید که تنها در ۱۶ درصد موارد بررسی شده، سود و در نتیجه حقوق صاحبان سهام از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، ۵ درصد کمتر از زمانی است که از استانداردهای حسابداری استفاده می‌شود و در ۶۰ درصد موارد بررسی شده سود و در نتیجه حقوق صاحبان سهام از طریق استانداردهای گزارشگری مالی، ۵ درصد بیشتر از زمانی است که از GAAP استفاده می‌شود که این خود باعث پرداخت مالیات بیشتر و همچنین تقسیم سود بیشتر می‌گردد که چندان مورد علاقه‌ی گردانندگان شرکت‌ها نیست. (الین و دیگران، ۲۰۰۹)

سوگولف و ولف (۲۰۰۸) نیز در تحقیق خود، کمبود منابع و در نتیجه ضعیف بودن تقاضا در شرکت‌های کوچک، نیاز به زمان و هزینه‌ی زیاد برای آموزش

استفاده از این استانداردها، لزوم تغییر برخی از استانداردهای حسابداری در موارد مرتبط، قوانین مالیاتی کشورها، عدم پیش‌بینی کافی جهت حسابداری شرکت‌های غیرانتفاعی و دولتی در استانداردهای بین‌المللی، را موانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌دانند.

تحقیق هوفستد (۱۹۸۰) به بررسی عناصر ساختار فرهنگی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌پردازد و آن را مانعی با اهمیت در عدم پذیرش این استانداردها می‌خواند. این موضوع در تحقیق گری (۱۹۸۸) نیز اثبات گردید، اما هردو نفر معتقدند فشارهای بین‌المللی جهت یکنواختی نهایتاً بر تمام موانع موجود غلبه خواهد کرد و روزی جهان دارای زبانی مشترک در ارائه‌ی صورت‌های مالی خواهد گردید.

گوردیش دوازده عامل را در بین‌المللی شدن حسابداری در کشورها دخیل می‌داند که عبارتند از سیستم قانونی، سیستم سیاسی، ماهیت مالکیت تجاری، تفاوت در اندازه و پیچیدگی شرکت‌های تجاری، جو اجتماعی، نوع مدیریت و انتقال اطلاعات مالی، درجه‌ی دخالت قوه‌ی مقننه در فرآیندهای تجاری، وجود یا عدم وجود کمیته‌ی خاص جهت تدوین قوانین حسابداری، سرعت نوآوری در فرآیندهای تجاری، میزان توسعه یافتگی اقتصاد، مدل رشد اقتصادی، موقعیت سازمان‌ها و تحصیل‌کرده‌های حرفه‌ای. هم‌زمان با او پروفیسور زف^۱ نیز عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی را در پذیرش هماهنگ‌سازی در کشورها بسیار با اهمیت خواند. (چوی و مولر، ۱۹۷۸)

باربو (۲۰۰۴) موانع اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر اساس تحقیقات انجام شده‌ی قبلی عدم توسعه‌ی اقتصادی مناسب، عدم توسعه‌ی بازار سرمایه، فرآیند تجارت، مسایل سیاسی، سیستم‌های قانونی، اندازه و پیچیدگی شرکت‌ها، جو موجود در جامعه، میزان پایداری ارزش پولی، سیستم‌های آموزشی، تصمیم‌گیرندگان در حسابداری و در سطح کلان‌تر گوناگونی اهداف گزارشگری مالی، گرایش‌های متنوع اعضای حرفه‌ای حسابداری، تاثیر سیستم‌های مالیاتی

بر گزارشگری مالی، جنبه‌های اقتصادی تاثیرگذار بر گزارشگری مالی و از مهم‌تر عدم باور امکان هماهنگی جهانی در مورد استانداردهای حسابداری در بین اعضای حرفه‌ای حسابداری، برمی‌شمارد.

در سایر تحقیقات نیز موانعی دیگر در راستای اجرای کامل این استانداردها در کشورهای مختلف مشخص گردید، از جمله سیستم‌های مالیاتی (گوندر و یونگ، ۲۰۰۰ و هاو و همکاران، ۲۰۰۴)، ساختار مالکیت (بال و شیواکومار، ۲۰۰۵، بورگستاهلرت ۲۰۰۷، فان و ونگ ۲۰۰۲)، سیستم‌های سیاسی (لئوز و گی، ۲۰۰۶)، ساختار سرمایه (سان، ۲۰۰۶) و توسعه یافتگی بازار سرمایه (علی و هوانگ، ۲۰۰۰).

موسسه‌ی پرایس واترهاوس کوپرز (۲۰۰۷) در تحقیق جامعی که در خصوص پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آمریکا انجام داده است بیان می‌دارد که راه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری هموار و مستقیم نیست و برای آن منافع و موانعی وجود دارد که باید مورد توجه قرار گیرند. این موسسه منافع حاصل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را جذاب شدن بازار آمریکا برای خارجی‌ها، افزایش قابلیت مقایسه‌ی تحلیل سرمایه‌گذاران، افزایش اثربخشی تخصیص سرمایه، کاهش هزینه‌ی سرمایه، افزایش رقابت و ایجاد تحرک در شرکت‌های آمریکایی برای حذف موانع پیش‌رو در استفاده از IFRS، کاهش پیچیدگی حسابداری و کاهش خطر ایجاد اشتباه و اثربخشی هزینه در بخش تهیه‌ی صورت‌های مالی بیان نمود. همچنین این تحقیق موانع استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را مشکلات سیاسی، غرور ملی، لزوم مشخص شدن نحوه‌ی تعیین نمایندگی در هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، عدم آزموده شدن هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقابل مسائل جدیدی که در دنیای مالی به وجود خواهد آمد و میزان مسئولیت‌پذیری آن در این زمینه، مشکل پذیرش استانداردهای بین‌المللی مبتنی بر اصول در آمریکا، عدم وجود راهنمای کاربردی در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، تفاوت نحوه‌ی افشا در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری که پذیرش آن نیاز به زمان و هزینه دارد، و مشکلات پذیرش یک استانداردگذار جهانی حسابداری با توجه به این که قوانین

مختلفی بر بازارهای سرمایه‌ی جهان حاکم است، برشمرده است. در تحقیقی که در سال ۲۰۰۸ توسط موسسه‌ی دلویت در آمریکا انجام گرفت موانع پذیرش IFRS مورد بررسی دقیق قرار گرفت که نتایج آن نشان داد هزینه و پیچیدگی انتقال استاندارد با ۴۳٪ بالاترین مانع از نظر افراد مورد بررسی بوده است. سایر موانع با اهمیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به این ترتیب هستند: عدم پذیرش سریع و کامل استانداردها توسط سرمایه‌گذاران و تحلیلگران (۱۸٪)، نوپا بودن استفاده از این استانداردها در دنیا و کم‌تجربگی جهان در خصوص این تغییرات (۱۳٪)، جامع نبودن استانداردها به صورتی که جزئیات در آن کمتر بیان شده و نیاز به قضاوت در آن بیشتر است (۹٪)، عدم استفاده‌ی کامل رقبا در یک صنعت از استانداردها و در نتیجه عدم امکان مقایسه کامل در شرایط تغییر (۹٪)، سایر موارد (۸٪). (سوگولف و ولف، ۲۰۰۸)

موسسه‌ی کی‌پی‌ام‌جی نیز در یک تحقیق در سال ۲۰۰۳ ضمن این که بیان می‌کند ۹۰٪ کشورهای مورد بررسی تمایل به پذیرش IFRS دارند، این استانداردها را فرصتی برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات مالی جهانی و سرمایه‌گذاری بهینه در جهان می‌داند. اما در تحقیق خود موانعی را نیز جهت این هماهنگ‌سازی بیان می‌دارد از جمله نیاز به صرف زمان و هزینه برای تفهیم موارد افتراق استانداردهای ملی و بین‌المللی در کشورهای مختلف، نیاز به صرف زمان و هزینه برای جاری‌سازی مفاهیم جدید بیان شده در استانداردهای بین‌المللی از جمله برخی از ابزارهای مالی و ارزش جاری، قوانین مالیاتی کشورها که با برخی از این استانداردها مغایر می‌باشند و بر مبنای اصول بودن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که کاربردی کردن بیشتر آن و رفع پیچیدگی‌های موجود را می‌طلبد. (بولکنستین، ۲۰۰۳)

موسسه‌ی اکسنچردر سال ۲۰۰۹ به بررسی نظرات استفاده‌کنندگان در خصوص ماهیت تغییر به استانداردهای بین‌المللی حسابداری پرداخت که بر اساس آن ۴۶٪ افراد این تغییر را بخشی از تغییر برنامه‌ی مالی و سیستم‌های مالی جهانی که باید انجام شود، ۱۵٪ افراد آن را مانند مخارج سرمایه‌ای پرزحمت ولی مفید و ۲۶٪ افراد

آن را هزینه‌ای بدون جبران دانسته‌اند. باید نظر افراد اخیر را نیز به عنوان مانعی تلقی نمود و در جهت تغییر این دیدگاه از طریق بیان منافع این تغییر به صورت روشن گام برداشت.

در تحقیق دیگری که در سال ۲۰۰۸ در آفریقا صورت گرفت مشخص گردید که تقریباً تمام کشورهای قاره‌ی آفریقا به جز آفریقای جنوبی از لحاظ توسعه یافتگی مالی در سطح پایینی قرار دارند، بنابراین موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در آن‌ها بسیار زیاد است، از جمله‌ی این موانع عبارتند از: عدم وجود سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری برای اهداف کاربردی پذیرش، عدم توسعه یافتگی زبان برخی از کشورهای آفریقای در حدی که بتواند استانداردهای بین‌المللی را به درستی انتقال دهد، استفاده از اصطلاحات جدید حسابداری که می‌تواند باعث عدم درک صحیح و تفسیرهای نامربوط گردد، نیاز به ایجاد پیش‌زمینه در خصوص گزارش‌های مالی و راهبری شرکتی که ممکن است برای کشورهای توسعه یافته کاملاً جا افتاده باشد، وجود قوانین متعددی که ممکن است از بسیاری از جنبه‌ها مخالف IFRS باشد، و در نهایت فرهنگ، سیستم قانونی و مالیاتی و کم تجربه بودن در تجارت و فرآیندهای جهانی. (مورکی و دیگران، ۲۰۰۸)

موسسه‌ی فیچ در تحلیل سال ۲۰۱۰ خود بحران مالی جهانی، برتری شدید و اعمال نفوذ اتحادیه اروپا در کمیته‌ی تدوین استانداردهای بین‌المللی و لزوم بحث و تصمیم‌گیری در خصوص موارد افتراق استانداردهای بین‌المللی و آمریکا از جمله ابزارهای مالی، نحوه‌ی افشا در ترازنامه هنگام استفاده از ارزش جاری، تعهدات بازنشستگی، نحوه‌ی افشا، حسابداری اجاره‌ها و نحوه‌ی شناسایی درآمد را از مهمترین موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی در آمریکا دانسته است. (سونولا و ماهر، ۲۰۱۰)

فرضیات تحقیق

با توجه به بررسی‌های انجام شده در ادبیات تحقیق، فرضیات پژوهش به شکل

زیر تدوین گردید:

۱. سیستم و قوانین مالیاتی کشور، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.
۲. فقدان زیرساختهای اقتصادی توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.
۳. عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه گذاری خارجی در ایران، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده است.
۴. پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده است.
۵. نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.
۶. ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده است.
۷. عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی شده است.
۸. بالا بودن هزینه هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی، مانع پذیرش این استانداردها است.
۹. فقدان آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مانع پذیرش این استانداردها است.
۱۰. عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی است.
۱۱. نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی است.

۱۲. ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور، مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی است.

روش تحقیق

تحقیق حاضر مطالعه‌ای کاربردی است که به شکل پیمایش اجرا شده است. در این پژوهش با بررسی پیشینه و متون مرتبط با تحقیق، عواملی که مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی است شناسایی و گروه‌بندی شد. بر مبنای یک مدل مفهومی که مبتنی بر پیشینه تحقیق است، پرسشنامه‌ای کتبی تدوین گردید و از پاسخ‌دهندگان با مقیاس طیف لیکرت نظر سنجی گردید.

با توجه به این که استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سطح کلان جامعه باید مورد بررسی قرار می‌گرفت، نمونه‌ی این پژوهش شامل اساتید دانشگاه‌های تهران، مدیران و کارشناسان بانک‌ها و شرکت‌های بزرگ، مدیران و افراد ذی‌صلاح در نهادهای مرتبط مانند سازمان حسابرسی، کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، سازمان بورس و اوراق بهادار و حساب‌رسان مورد پرسش قرار گرفته‌اند. این نظرسنجی در آذرماه لغایت دی‌ماه ۱۳۸۸ در طی دو کنفرانس انجمن حسابداری ایران (۱۷ و ۱۸ آذرماه) و کنفرانس گزارشگری مالی نوین توسط انجمن حسابداران خبره ایران (۱۵ و ۱۶ دی‌ماه) و نیز از طریق ارسال اینترنتی پرسشنامه صورت گرفته است. از ۲۰۰ پرسشنامه‌ی توزیع شده ۱۲۴ پاسخ دریافت گردید که در تحلیل نهایی ۱۲۰ پرسشنامه استفاده شد. برای بررسی امکان تفاوت دیدگاه‌ها، پاسخ‌دهندگان به دو گروه حرفه‌ای و دانشگاهی تقسیم و نتایج علاوه بر کل نمونه، برای هر گروه به تفکیک نیز ارائه شد.

قابلیت اعتماد و اعتبار ابزار اندازه‌گیری

قابلیت اعتماد یکی از ویژگی‌های فنی ابزار اندازه‌گیری است. ضریب قابلیت اعتماد نشانگر آن است که تاچه حد ابزار اندازه‌گیری ویژگی‌های با ثبات آزمودنی و یا ویژگی‌های متغیر و موقتی وی را می‌سنجد. به منظور سنجش قابلیت اعتماد ابزار

پژوهش از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ به دست آمده ۸۸ درصد می‌باشد که نشان دهنده‌ی قابلیت اعتماد ابزار تحقیق می‌باشد. به منظور روایی ابزار اندازه‌گیری سوالات برمبنای یک الگوی تحلیلی طراحی شد که حاصل از بررسی تحقیقات انجام شده در این حوزه است، همچنین از طریق توزیع در مقیاس کوچک^۱ از اساتید و متخصصان نظر خواهی شد. توصیه‌های این پرسش‌شوندگان در پرسشنامه‌ی نهایی منظور گردید. در نتیجه به نظر می‌رسد ابزار سنجش تحقیق حاضر از روایی ابزار سنجش برخوردار باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها و تحلیل یافته‌ها

آمار توصیفی در نگاره یک نشان می‌دهد در کلیه ۱۲ عامل مورد سنجش میزان میانگین به دست آمده بالاتر از میانگین نظری (۳) بوده است. بدین معنی که نسبت پاسخگویانی که گزینه‌های موافق و کاملاً موافق را انتخاب کرده‌اند، بیش از پاسخگویانی بوده است که گزینه‌های مخالف و کاملاً مخالف را برگزیده‌اند.

جدول (۱) آمار توصیفی نمره‌ی شاخص‌های مورد مطالعه در کل پاسخگویان

انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	تعداد سوالات	شاخص
۰/۷۵	۳/۵۸	۵/۰۰	۱/۷۵	۴	سیستم و قوانین مالیاتی کشور
۰/۷۶	۳/۳۶	۵/۰۰	۱/۳۳	۳	فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار
۰/۶۵	۳/۶۵	۴/۸۳	۱/۶۷	۶	عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران
۰/۸۷	۳/۵۳	۵/۰۰	۱/۰۰	۲	پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی
۰/۷۰	۳/۲۴	۴/۷۵	۱/۰۰	۴	نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور
۰/۶۵	۳/۳۷	۴/۷۵	۱/۵۰	۴	ساختار سرمایه و مالکیت در کشور
۰/۸۴	۳/۸۲	۵/۰۰	۱/۰۰	۲	عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی
۰/۷۷	۳/۱۴	۴/۷۵	۱/۰۰	۴	بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال
۰/۶۸	۳/۲۰	۴/۷۵	۱/۰۰	۴	فقدان آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۰/۷۲	۳/۸۴	۵/۰۰	۱/۰۰	۳	عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها
۰/۶۹	۳/۴۲	۵/۰۰	۱/۰۰	۳	نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات
۰/۶۷	۲/۹۴	۴/۲۰	۱/۰۰	۵	ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور

بررسی فرضیه‌های پژوهش از طریق آزمون مقایسه میانگین انجام و نتایج برای مجموع پاسخ دهندگان در جدول (۲) ارائه گردیده است.

جدول (۲) دیدگاه مجموع پاسخ دهندگان در خصوص موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی

فرضیات	تعداد	میانگین بدست آمده	t*	df	Sig	مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری...
سیستم و قوانین مالیاتی کشور	۱۲۰	۳/۵۸	۸/۵۰	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
فقدان زیرساخت‌های اقتصادی توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار	۱۲۰	۳/۶۱	۵/۲۲	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه گذاری خارجی در ایران	۱۲۰	۳/۶۵	۱۰/۸۱	۱۱۸	۰/۰۰۰	است
پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی	۱۱۹	۳/۵۲	۶/۶۰	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور	۱۱۸	۳/۲۳	۳/۶۶	۱۱۷	۰/۰۰۰	است
ساختار سرمایه و مالکیت در کشور	۱۱۸	۳/۶۷	۶/۱۵	۱۱۷	۰/۰۰۰	است
عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی	۱۲۰	۳/۸۲	۱۰/۶۵	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
بالا بودن هزینه‌های هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی	۱۲۰	۳/۱۳	۱/۹۳	۱۱۹	۰/۰۵۶	است
فقدان آشنایی حسابداران (تهیه کنندگان اطلاعات)، استفاده کنندگان و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری	۱۲۰	۳/۲۰	۳/۲۵	۱۱۹	۰/۰۰۱	است
عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها	۱۲۰	۳/۸۴	۱۲/۸۹	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات	۱۲۰	۳/۴۱	۶/۶۱	۱۱۹	۰/۰۰۰	است
ساختار و ویژگی‌های فرهنگی	۱۱۹	۲/۹۴	-۰/۹۸۳	۱۱۸	۰/۳۲۷	نیست

* از آنجا که طیف مورد سنجش ۵ گزینه‌ای بوده است، میانگین نظری ۳ در نظر گرفته شده است.

($P < 0/05$)

به نظر پاسخ دهندگان همه عوامل مورد بررسی به استثنای ساختار و ویژگی‌های

فرهنگی مانع پذیرش استانداردهای بین المللی است. گرچه ساختار و ویژگی‌های فرهنگی به عنوان یک مانع پذیرش در کشور مورد تایید قرار نگرفت ولی این موضوع در تحقیقات بسیاری از جمله تحقیقات هوفستد و گری تایید گردیده است و در تحقیقات گوردیش و باربو نیز به عنوان موانع پذیرش به آن اشاره گردیده است. رودریگز و کریج نیز تفاوت در آیین، تاریخ، دین و فرهنگ را در تحقیق خود به عنوان موانع شناسایی شده بیان می‌دارند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها برای گروه حرفه‌ای پاسخ دهندگان در جدول (۳) ارائه گردیده است. از دید این گروه فقط ساختار و ویژگی‌های فرهنگی مانع تلقی نمی‌شود که با نتایج جدول (۲) مطابقت دارد.

جدول (۳) دیدگاه گروه حرفه‌ای در خصوص موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی

فرضیات	تعداد	میانگین بدست آمده	t*	df	Sig	مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری...
سیستم و قوانین مالیاتی کشور	۷۴	۳.۵۶	۶.۸۵	۷۳	۰.۰۰۰	است
فقدان زیرساخت‌های اقتصادی توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار	۷۴	۳.۳۴	۳.۸۰	۷۳	۰.۰۰۰	است
عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران	۷۳	۳.۷۱	۹.۶۴	۷۲	۰.۰۰۰	است
پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی	۷۴	۳.۵۲	۵.۳۷	۷۳	۰.۰۰۰	است
نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور	۷۳	۳.۳۴	۴.۵۳	۷۲	۰.۰۰۰	است
ساختار سرمایه و مالکیت در کشور	۷۴	۳.۴۳	۶.۰۴	۷۳	۰.۰۰۰	است
عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی	۷۴	۳.۸۶	۹.۲۲	۷۳	۰.۰۰۰	است
بالا بودن هزینه هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی	۷۴	۳.۲۳	۲.۸۲	۷۳	۰.۰۰۶	است
فقدان آشنایی حسابداران (تهیه کنندگان اطلاعات)، استفاده کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری	۷۴	۳.۲۶	۳.۶۱	۷۳	۰.۰۰۱	است
عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها	۷۴	۳.۹۴	۱۲.۸۸	۷۳	۰.۰۰۰	است
نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات	۷۴	۳.۴	۵.۴۷	۷۳	۰.۰۰۰	است
ساختار و ویژگی‌های فرهنگی	۷۴	۲.۹۰	-۱.۲۷	۷۳	۰.۲۰۶	نیست

* از آنجا که طیف مورد سنجش ۵ گزینه‌ای بوده است، میانگین نظری ۳ در نظر گرفته شده است.

(P<۰/۰۵)

نتایج آزمون فرضیه‌ها برای گروه دانشگاهی پاسخ دهندگان در جدول (۴) ارائه

گردیده است. از دید این گروه نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور، بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی، فقدان آشنایی حسابداران (تهیه کنندگان اطلاعات)، استفاده کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ساختار و ویژگی‌های فرهنگی مانع تلقی نمی‌شود.

جدول (۴) دیدگاه گروه دانشگاهی در خصوص موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی

فرضیات	تعداد	میانگین نمرات	t*	df	Sig	مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری...
سیستم و قوانین مالیاتی کشور	۴۶	۳.۶۱	۵.۰۵	۴۵	۰.۰۰۰	است
فقدان زیرساخت‌های اقتصادی توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار	۴۶	۳.۳۹	۳.۵۹	۴۵	۰.۰۰۱	است
عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران	۴۶	۳.۵۵	۵.۴۳	۴۵	۰.۰۰۰	است
پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی	۴۶	۳.۵۳	۳.۸۵	۴۵	۰.۰۰۰	است
نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور	۴۶	۳.۰۷	۰.۵۸	۴۵	۰.۵۵۹	نیست
ساختار سرمایه و مالکیت در کشور	۴۴	۳.۲۵	۲.۴۶	۴۳	۰.۰۱۸	است
عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی	۴۶	۳.۷۵	۵.۶۲	۴۵	۰.۰۰۰	است
بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی	۴۶	۲.۹۷	-۰.۲۲۶	۴۵	۰.۵۲۳	نیست
فقدان آشنایی حسابداران (تهیه کنندگان اطلاعات)، استفاده کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری	۴۶	۳.۱۱	۰.۹۶۱	۴۵	۰.۳۴۱	نیست
عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها	۴۶	۳.۶۹	۵.۶۷	۴۵	۰.۰۰۰	است
نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات	۴۶	۳.۴۴	۳.۸۱	۴۵	۰.۰۰۰	است
ساختار و ویژگی‌های فرهنگی	۴۵	۳.۰۰	۰.۰۴۵	۴۴	۰.۹۶۴	نیست

* از آنجا که طیف مورد سنجش ۵ گزینه‌ای بوده است، میانگین نظری ۳ در نظر گرفته

شده است. ($P < ۰/۰۵$)

با توجه به تفاوت دیدگاه‌های دو گروه، در مرحله‌ی بعدی پژوهش، به آزمون این مورد پرداختیم که آیا این تفاوت معنی‌دار است. نتایج آزمون نشان داد در سه مورد زیر بین دیدگاه‌های دو گروه در سطح اطمینان ۹۰ درصد، تفاوت وجود دارد:

✓ نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور، گرچه در مجموع مورد تایید قرار گرفت اما در آزمون جداگانه‌ای که نظر افراد دانشگاهی را بررسی می‌کرد این موضوع مورد تایید قرار نگرفت به‌ویژه اعضای کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری، این موضوع را قویا رد نموده و خود را تحت نفوذ هیچ نهاد و شرکتی نمی‌دانند. این موضوع در تحقیق بال با توجه به نفوذ بانک‌ها، اتحادیه‌های کارگری، سیستم‌های قانونی خاص مثل قوانین اوراق بهادار، رسانه‌ها، تحلیلگران مالی و نهادهای رتبه‌بندی، در جامعه‌ی آمریکا بیان گردیده است. در تحقیق انجام شده در منطقه‌ی آسه‌آن این موضوع به صورت میزان نفوذ بخش دولتی یا خصوصی در تجارت خود را نمایان می‌سازد.

✓ بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی، گرچه در مجموع مورد تایید قرار نگرفت اما در آزمون جداگانه‌ای که نظر افراد حرفه‌ای را بررسی می‌کرد تایید گردید. بنابراین به نظر می‌رسد افراد فعال در حرفه هزینه‌ی تغییر و انتقال را بالاتر از حد میانگین در نظر می‌گیرند که ممکن است به دلیل دیدگاه اجتناب از هزینه در هنگام فعالیت حرفه‌ای یا آشنایی بیشتر با محیط کار موجود در کشور باشد. درحالی که براساس تحقیق سدرستم و سان ۱ (۲۰۰۸) هرچه قوانین حسابداری ملی به استانداردهای حسابداری بین‌المللی نزدیک‌تر باشد، هزینه‌ی تغییر کمتر و منفعت آن بیشتر است و در نتیجه تغییر راحت‌تر انجام می‌شود و با توجه به این که استانداردهای ملی ایران براساس استانداردهای بین‌المللی تدوین گردیده است، می‌توان راه پیش‌رو در راستای هماهنگ‌سازی در ایران را نسبتاً کم هزینه تلقی کرد. اما وجود این هزینه‌ها و بالا بودن آنها در تحقیق هوپ و هیئت

ژاپنی تایید می‌گردد و در این تحقیقات این هزینه‌ها را شامل هزینه‌ی آموزش ناشران صورت‌های مالی، سهامداران و حساب‌برسان، هزینه‌ی افشا موازی صورت‌های مالی با استانداردهای ملی و بین‌المللی در دوره‌ای از زمان جهت اطمینان از درک کامل ذینفعان، هزینه‌ی ایجاد عدم اطمینان در سهامداران داخلی و خارجی و هزینه‌ی جاری‌سازی مفاهیم جدید بیان شده در استانداردهای حسابداری بین‌المللی از جمله برخی از ابزارهای مالی و ارزش جاری، می‌دانند. جالب است که این مانع در تحقیق موسسه‌ی دلویت دارای بالاترین اهمیت در جامعه‌ی مورد بررسی بوده است.

✓ فقدان آشنایی حسابداران (تهیه کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، گرچه در مجموع مورد تایید قرار گرفت اما در آزمون جداگانه‌ای که نظر افراد دانشگاهی را بررسی می‌کرد مورد تایید قرار نگرفت. به نظر می‌رسد افراد دانشگاهی با توجه با آشنایی خود و جامعه‌ی دانشگاهی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری به این پرسش پاسخ داده‌اند. این موضوع در تحقیق سال ۲۰۰۸ آنکتاد جز موانع اصلی پذیرش در کشورهای کنیا، جامائیکا و ترکیه مطرح گردیده است.

رتبه بندی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری

ترتیب اهمیت موانع موضوع دیگری بود که بررسی شد. برای رتبه‌بندی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری از دید پاسخگویان از آزمون فریدمن استفاده نموده‌ایم. توضیح آن که هر پاسخ‌گو امکان نمره‌دهی به هر شاخص را در طیف زیر داشته است:

کاملاً موافق	موافق	بی تفاوت	مخالف	کاملاً مخالف
۵	۴	۳	۲	۱

بنابراین نمره‌ی بالاتر نشان‌دهنده‌ی میزان موافقت با گویه (ارزیابی از مانع بودن شاخص) بوده است. لذا در آزمون فریدمن میانگین رتبه‌ی بالاتر نشان‌دهنده‌ی اهمیت بیشتر آن شاخص است.

با توجه به یافته‌های جدول (۵) از نگاه کلیه‌ی افراد مورد مطالعه، مهم‌ترین مانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران «عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها» می‌باشد. پس از آن «عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای» به عنوان مهم‌ترین عامل شناخته می‌شود. شاخص‌های «بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال» و «ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور» کم‌اهمیت‌ترین موانع برشمرده شده‌اند.

جدول (۵) رتبه‌بندی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران

رتبه	میانگین رتبه	ابعاد
۱	۸.۶۹	عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها
۲	۸.۳۷	عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی
۳	۷.۵۱	عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران
۴	۷.۳۴	سیستم و قوانین مالیاتی کشور
۵	۷.۲۸	پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص از لحاظ تامین منابع مالی
۶	۶.۴۴	نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات
۷	۶.۲۱	فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه یافته مانند بازارهای متشکل در کشور و تفاوت محیط کسب و کار
۸	۶.۰۷	ساختار سرمایه و مالکیت در کشور
۹	۵.۴۳	فقدان آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۱۰	۵.۴۰	نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور
۱۱	۵.۱۳	بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای تغییر و انتقال
۱۲	۴.۱۳	ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور
		$\chi^2=191.32$ $df=11$ $Sig=.000$

آزمون در سطح گروه‌های پاسخ دهنده نشان داد، از نظر افراد شاغل در حرفه ساختار سرمایه و مالکیت در کشور با اهمیت‌تر از فقدان زیرساخت‌های اقتصادی توسعه یافته مانند بازارهای متشکل و تفاوت محیط کسب و کار می‌باشد. همچنین نفوذ برخی از شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور با اهمیت‌تر از فقدان آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی حسابداری است.

همچنین در این رتبه‌بندی از نظر دانشگاهیان عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی با اهمیت‌تر از عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها است. همچنین به عقیده‌ی این گروه عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، به رده‌ی پنجم موانع نزول می‌کند و به جای آن سیستم و قوانین مالیاتی کشور در رده‌ی سوم قرار می‌گیرد. سیستم قانونی کشور توسط اعضای کمیته‌ی تدوین استانداردهای ایران به عنوان یک نهاد رسمی نیز مورد تاکید قرار گرفته‌است. اعضای کمیته برای باورند که عدم تعامل کافی بین قانون و استاندارد، تاثیر پذیری کامل استاندارد از قانون و عدم تاثیرگذاری بر روی آن عامل بازدارنده در پیشرفت در مسیر پذیرش است.

نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش شناسایی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران بود. نتایج این پژوهش که موانع و مشکلات موجود در مسیر پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی حسابداری را معرفی و آن‌ها را رتبه‌بندی می‌کند، برای مراجع مقررات‌گذاری و سیاست‌گذاری مانند سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر نهادهای تجاری، بازرگانی و مالی مرتبط با استانداردهای حسابداری می‌تواند سودمند باشد. همچنین در صورت تصمیم کلان برای رفع موانع پذیرش، اولویت بندی انجام شده در این پژوهش می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. مهم‌ترین موانع شناسایی شده در این پژوهش عبارتند از ۱- عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، ۲- عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی و ۳- عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران. سایر فرضیه‌ها نیز با اولویت‌های مختلف مورد پذیرش هستند و تنها مانع شناسایی شده در سایر کشورها که در نظر پاسخ‌دهندگان در ایران مصداق ندارد ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور است که می‌توان دلیل آن را تجربه‌های موفق استفاده از دیگر استانداردهای جهانی در کشور از جمله استفاده از ایزوهای مختلف جهانی و قوانین اینکوترمز دانست.

توصیه‌هایی برای تحقیقات آتی

- به پژوهشگران توصیه می‌شود در جهت هرچه کاربردی‌تر کردن این پژوهش، موارد زیر را مورد بررسی قرار دهند:
۱. این تحقیق موانع پذیرش را رتبه‌بندی نموده است، می‌توان در مورد ماهیت هر یک از این عوامل و نحوه‌ی رفع آن تحقیقاتی انجام داد.
 ۲. بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر صنایع مختلف.
 ۳. بررسی موانع تکنیکی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری مانند کمبود متخصصان اکچوئری و ارزیاب دارایی‌ها.
 ۴. بررسی آینده‌ی بخش‌های استانداردگذار و تغییر ماهیت فعالیت آن‌ها در صورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری.

منابع و مأخذ

۱. بزرگ اصل، موسی؛ استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۸)، بررسی استانداردهای ۳۰ و ۳۱ حسابداری، همایش گزارشگری نوین مالی، دیماه ۱۳۸۸، دانشگاه شهید بهشتی
۲. رحمانی، علی؛ (۱۳۸۸)، بازار سرمایه، ضرورت اصلاح و بهبود فضای کسب و کار، فصلنامه پول و اقتصاد، شماره ۱، سال اول
3. Accenture Survey. , (2009). Preparing for IFRS: An Opportunity for Finance Transformation.
4. Ali, A. and Hwang, L., (2000), Country-specific factors related to financial reporting and the value relevance of accounting data, *Journal of Accounting Research*, 38(1), pp. 1-21.
5. Barbu, Elena, (2004), tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization, *Laboratoire Orleanais de Gestion*.
6. Bolkenstein, Fritz, (2003), Adoption of IFRS will mean that investors and other shareholders will be able to compare like with like. It will help European firms to compete on equal terms when raising capital on world markets, *KPMG Janat LLC overview*.
7. Business Accounting Council, Planning and Coordination Committee, (2009), *Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan*.
8. Chairas, Ira Yuta, & Wirawan E.D. Radianto, (2001), *Accounting Harmonization in ASEAN: The Process, Benefits and Obstacles*, Master Thesis No. 2001:05.
9. Choi, Fredrick D.S and Gerhard G.Mueller, (1978), *International Accounting*, by prentice- Hall International Edition.
10. Elaine, Henry, Stephen Lin, and Ya-wen Yang American Accounting Association, (2009), The European-U.S. "GAAP Gap": IFRS to U.S. GAAP Form 20-F Reconciliations, *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 2, pp. 121-150.
11. Gannon, D.J., Randall Sogoloff, and Stephanie Wolfe, (2008), *Where Are We Today?*, 2008 IFRS Survey, Deloitte & Touche LLP.
12. Gray, S, J, (1988), *Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally*, *Abacus*, p.8.
13. Guenther, D. and Young, D., (2000), the association between financial accounting measures and real economic activity: a multinational study, *Journal of Accounting and Economics*, 29 (1), pp. 53-72.
14. Hofstede, Geert, (1980), *Cultural Consequences: International Differences in work Related value* Beverly Hills, CA: Sage, p 210.

15. Hope, Ole-Kristian, Justin Jin & Tony Kang, (2006), Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS, Working Paper, University of Toronto.
16. Iosco, (2005), Regulation to share information on international financial reporting standards, www.iosco.org/news/92. 4 October
17. Leuz, C. and Oberholzer-Gee, F., (2006), Political relationships, global financing, and corporate transparency: evidence from Indonesia, *Journal of Financial Economics*, 81(2), pp. 411-39.
18. Muroki F. Mwaura & Andrew B. Nyaboga, (2008), International Financial Accounting Standards And The Continent Of Africa, William Paterson University , IABR & TLC Conference Proceedings.
19. PricewaterhouseCoopers LLP (US), National Professional Services Group, (2007), IFRS: The right step for US business.
20. Rodriguse, L, Craig, R., (2006), Assessing International accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault Critical Perspectives on Accounting.
21. Sogoloff, Randall and Stephanie Wolfe, (2008), FASB Forum on High-Quality Global Accounting Standards: Issues and Implications for U.S. Financial Reporting, Deloitte & Touche LLP.
22. Sonola, Olu and Dina Maher, (2010), Accounting and financial reporting: 2010 Global Outlook, Fitch Ratings Ltd. and its subsidiaries.
23. Stergios, Athianos & Vazakidis Athanasios & Dritsakis Nikolaos , (2006), Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece, University of Macedonia, Department of Accounting.
24. Sun, K. (2006), Financial reporting quality, capital allocation efficiency, and financing structure: an international study, Working Paper, University of Hawaii at Manoa.
25. The Japanese Institute of Certified Public Accountants, (2008), Report on our visit to the EU and our position on IFRS in Japan (Executive Summary).
26. Wolfgang, Schön, (2004), International Accounting Standards - a Starting Point for a Common European Tax Base?, Max Planck Institute.