



بررسی ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

شیرزاد نادری^۱

فرزانه حیدرپور^۲

رضانعلی رویایی^۳

قدرت‌اله طالب‌نیا^۴

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۲۴

چکیده

بسیاری از کشورها، امروزه با درنظر گرفتن مزایای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تمایل به پذیرش و بکارگیری و یا هماهنگ کردن استانداردهای ملی خود را با آن داشته‌اند و از طرفی ارزیابی تغییرات اساسی در سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی بدون در نظر گرفتن نظر و دیدگاه ذی‌نفعان آن، احتمال موفقیت آنرا تحت تاثیر قرار می‌دهد. بر همین اساس هدف این پژوهش بررسی و ارزیابی ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی (حسابداران) به عنوان یکی از ذی‌نفعان اصلی تغییر سیستم گزارشگری مالی و بکارگیری IFRS است. بدین منظور ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی در شرکتهای مشمول و غیرمشمول بکارگیری IFRS بر طبق الزام بورس تهران از منظر چهار عامل فردی، تکنیکی، موقعیتی و فرآیندهای تغییر از طریق پرسشنامه‌ای که در بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی بر اساس IFRS توزیع شد، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها با استفاده از روش معادلات ساختاری (PLS) تجزیه و تحلیل شد. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که ادراک حسابداران تحت تاثیر عوامل چهارگانه فوق‌تر قرار گرفته، ولی تاثیر این عوامل بر ادراک حسابداران از بکارگیری IFRS در ایران متفاوت است.

واژه‌های کلیدی: ادراک حسابداران، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، عوامل فردی، موقعیتی، تکنیکی و فرآیند تغییر.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. Sh_naderi2001@yahoo.com
۲- دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). Fheidarpoor@yahoo.com
۳- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. royae@sbiau.ac.ir
۴- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. talebnia@sbiau.ac.ir

۱- مقدمه

می‌دهد، زیرا نظر و دیدگاه ذی‌نفعان در رابطه با پذیرش و اجرای سیستم جدید مهم و با اهمیت است. به طوری که دیبلا^۲ (۲۰۰۷) بیان می‌کند که درک افراد از تغییر برای اجرای موفقیت‌آمیز تغییر، از ماهیت خود تغییر مهم‌تر است. بدون خواست و مشارکت فعال افراد، طرح تغییر موفقیت‌آمیز نخواهد بود و یا ممکن است که عواقب و پیامدهای ناخواسته و بی‌اثری داشته باشد. مدیریت کردن ادراک مشارکت‌کنندگان یک عنصر اساسی در مدیریت کردن خود تغییر است. رابینز (۲۰۰۸) بیان می‌دارد که برای این که تغییر در سازمان اجرا شود موانعی وجود دارد که مانع اجرای آن می‌شود و در نظر نگرفتن این موانع، موفقیت اجرای تغییر را با شکست مواجه می‌کند. برخی از این موانع را، موانع فردی، موانع سازمانی، موانع محیطی و موانع فرآیندی معرفی می‌کند.

با توجه به نقش و اهمیت این موضوع و فقدان پژوهش کافی، در این تحقیق به بررسی ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازیم. تاکنون به صورت تجربی مطالعات کمی در رابطه با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از بکارگیری IFRS انجام شده است و در حالیکه می‌توان ادراک را جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار داد، مطالعات انجام شده در پیشینه پژوهش، بیشتر یک یا چند عامل محیطی (مک انرو و سولیوان^۳، ۲۰۰۶) یا موقعیتی (لین^۴ و همکاران، ۲۰۰۱) و یا صرفاً به بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان از منظر مزایای ناشی از بکارگیری IFRS (ساعی و همکاران، ۱۳۹۶) پرداخته‌اند و از سایر عوامل اثرگذار از جمله عوامل فردی و فرآیند تغییر غافل مانده‌اند و یا کمتر به عوامل رفتاری توجه نموده‌اند. لذا در این پژوهش محققان درصدد پاسخگویی به این سوال هستند که تهیه‌کنندگان به عنوان یکی از ذی‌نفعان اصلی، چگونه تغییر در یک سیستم گزارشگری مالی جدید را پذیرفته و درک می‌کنند؟ چه عواملی در درک آنان نسبت به گزارشگری مالی جدید دخیل است؟

حسابداری در دنیای امروز به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی در سطحی وسیع در بازارها و هم در سیاست‌گذاری هاست. منظور از این سیاستها گذارها در واقع کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آنها مد نظر قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶). افزایش هماهنگی در سطح بین‌الملل به جایی می‌رسد که منجر به تدوین استانداردهای دقیق‌تر و هماهنگ‌تر با کشورها می‌شود. از یک سو، جریان مستمر جهانی‌شدن بازارهای سرمایه باعث می‌شود شرکتها انگیزه قوی یابند و دست از پافشاری در برابر تغییرات بکشند. اگر شرکتی نتیجه فعالیت‌های خود را به گونه‌ای ارائه کند که برای سرمایه‌گذاران خارجی قابل درک نباشد، امکان بسیار کمی وجود دارد که شرکت بتواند به منابع جدیدی از سرمایه دست یابد. راه ساده‌تر این است که در مورد مجموعه‌ای منحصر به فرد از مقررات بین‌المللی به توافق رسید و این مقررات را در سیستم‌ها و استانداردهای محلی گنجانند و یا آنها را در کنار این استانداردها قرار داد. هر قدر میزان همکاری بیشتر شود، دسترسی به مجموعه منحصر به فردی از سیستم‌های حسابداری جهانی تسهیل خواهد شد (لوزی هیل^۱ و همکاران، ۲۰۰۹).

در رابطه با پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مزایای فراوانی عنوان شده است که به طور کلی مرتبط با جنبه‌های شفافیت، همسان‌سازی و سازگاری صورتهای مالی و کاهش موانع ناشی از نبود تقارن اطلاعاتی در حوزه تامین مالی است. به همین دلیل بسیاری از کشورها استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند و یا استانداردهای ملی خود را با آن هماهنگ نموده‌اند و اما پذیرش و اجرای این استانداردها موجب تغییرات اساسی در مسیر حسابداری و گزارشگری مالی می‌شود.

از طرفی تغییر از یک سیستم گزارشگری مالی بدون در نظر گرفتن نظر و دیدگاه ذی‌نفعان آن به احتمال زیاد موفقیت اجرای آنرا تحت تاثیر قرار

۱۹۹۵، تورل و همکاران، ۲۰۰۷). که این مفهوم از مدل مبتنی بر ارزش دریافت شده است که بر اساس اصول تحلیل ملاحظات منغعت هزینه است.

ارزش درک‌شده منعکس‌کننده ادراک ذی‌نفعان از ارزش‌های مثبت و منفی یک سیستم جدید است. این مفهوم بیان می‌دارد که یک فرد ادراک مثبتی از یک سیستم خواهد داشت (یا تمایل به حمایت از آنرا خواهد داشت) اگر معتقد باشد که منافع پذیرش سیستم جدید بیشتر از هزینه‌های آن است (فونتس، ۲۰۱۶). جررار^۷ (۲۰۰۷) بیان می‌کند که ادراک افراد ممکن است بر رفتار آنها اثرگذار باشد و در نهایت بر پیاده‌سازی موفق سیستم جدید موثر خواهد بود.

در پژوهش حاضر جهت ارزیابی ارزش کلی ادراک‌شده تغییر سیستم گزارشگری مالی از ابعاد چهارگانه ارزش، ارزش کارکردی (عملکرد/کیفیت)، ارزش روانی، ارزش اجتماعی و ارزش کارکردی (ارزش پولی/مالی) در پرسشنامه استفاده شده است. ارزش عملکردی که کیفیت استانداردها را از نظر زمان و شرایط جهانی می‌سنجد، اهمیت فراوانی دارد و به صورت غیر مستقیم بر پیامدهای رفتاری افراد اثر گذار است. ارزش روانی که احساس، رضایت خاطر، ارجحیت و تمایل افراد را نسبت به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد ارزیابی قرار می‌دهد. ارزش اجتماعی، تاییدات اجتماعی، مقبولیت، مطلوبیت و تاثیرات ifrs را به صورت کلی مورد بررسی قرار می‌دهد و نهایتاً ارزش پولی/مالی که یکی از موثرترین ابعاد ارزش می‌باشد بطوریکه بسیاری از پژوهشهای مدیریتی و MIS صرفاً از این بعد جهت اندازه‌گیری ارزش درک‌شده استفاده می‌کنند، به بررسی هزینه، منافع و اثرات مالی استفاده از ifrs بر واحدهای تجاری می‌پردازد.

• عوامل فردی

آرمناکیس افراد را به عنوان یکی از سطوح اصلی تغییر و عناصر اصلی آمادگی تغییر در سازمانها، تحت عنوان باورها نگرش‌ها و نیت‌های افراد در رابطه با میزانی از تغییرات مورد نیاز و توانایی سازمانها برای

هدف اصلی این پژوهش این است که نخست به مطالعه ادراک حسابداران در رابطه با پذیرش IFRS پرداخته و اینکه آنها تا چه میزان سیستم گزارشگری مالی جدید را پذیرفته‌اند و ثانیاً تعیین نماید که عوامل فردی، موقعیتی، تکنیکی و فرآیند تغییر چه نقشی در ادراک آنها دارند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه نتایج تحقیق می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهشهای گذشته در رابطه با ادراک ذی‌نفعان از پذیرش IFRS شود و دوم اینکه نتایج پژوهش نشان خواهد داد که سیستم گزارشگری مالی جدید (IFRS) چگونه توسط تهیه‌کنندگان درک می‌شود و چه عواملی بر ادراک آنها اثرگذار است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، مدیران شرکتها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار دهد و سوم اینکه نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهشهای جدید در حوزه حسابداری، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

• ادراک^۵

گوردون (۱۹۹۳) ادراک را یک فرآیند فعال تعریف می‌کند که در آن هر فرد واقعیتها را حس کرده و درک خاصی پیدا می‌کند. وی تاکید می‌کند که افراد مختلف، در دیدگاهها و یا درک یک رویداد یا شخص مشابه متفاوت هستند. فهم کامل ادراک نیازمند درک جهان فیزیکی و ویژگیهای ادراک است. جهت ایجاد یک فهم کامل از ادراک افراد، بایستی دانش رشته‌های متفاوت ترکیب شود و تحلیل‌های چند سطحی استفاده گردد و همچنین بر جنبه‌های داخلی و خارجی تغییر، خصوصاً تعامل بین آنها، تمرکز کرد (فونتس، ۲۰۱۶).

بسیاری از پژوهشگران در حسابداری و مدیریت از مفهوم ارزش درک شده برای ارزیابی ادراک افراد از سیستم اطلاعاتی جدید استفاده کرده‌اند، (اندرسون،

آنها به سیستم موجود موثر است. ناسازگاری شناختی افراد بر قضاوت آنها در رابطه با سودمندی سیستم‌های حسابداری و تمایل به تغییر سیستم موجود تاثیر دارد و افراد می‌دانند که بایستی قضاوت‌هایشان عینی باشد ولی ناخودآگاه نسبت به راهکاری که به آن تعهد دارند قضاوت‌های ناعادلانه و پیش‌داورانه انجام می‌دهند. در زمینه حسابداری نیز تحقیقات پیشین بیان کرده‌اند که هنگامیکه تصمیم‌گیرندگان با شواهدی مواجه می‌شوند که سیستم گزارشگری موجود منجر به ارائه اطلاعات درستی نمی‌گردد، آنها می‌توانند یا نگرش خود را نسبت به سیستم موجود تغییر دهند و یا اینکه سیستم گزارشگری را تغییر دهند و لیکن جای تعجب نیست که تصمیم‌گیرندگان سعی در توجیه رفتار خود را با سیستم موجود داشته باشند (جرمیس، ۲۰۰۱).

میزان گرایش (تمایل) درونی به تغییر: مقاومت در برابر تغییر واژه‌ای است که معمولاً برای توضیح اینکه چرا تلاشها برای تغییرات بزرگ در سازمانها با انتظارات همخوانی نداشته و یا موفق نبوده است و همچنین در برگیرنده یک احساس دوگانگی است که بوسیله آن احساسات و رفتارها و تفکرات در رابطه با تغییر لزوماً همزمان نیستند (پدیریت^{۱۳}، ۲۰۰۰). وی مقاومت در برابر تغییر را یک نگرش چند بعدی می‌داند که از مولفه‌های عاطفی، رفتاری، شناختی تشکیل شده است که ممکن است مسقیماً بر احساسات افراد تاثیر داشته باشد و یا بر رفتار آنها اثرگذار باشد. اگر چه این مولفه‌ها مستقل از هم نیستند ولی این مولفه‌ها سه نمود متفاوت ارزیابی‌های افراد را از یک شیء یا وضعیت را نشان می‌دهند. مولفه عاطفی در رابطه با چگونگی احساسات در مورد تغییر است (مانند عصبانیت، نگرانی)، مولفه شناختی در رابطه با این است که افراد در مورد تغییر چه فکری می‌کنند (مانند آیا تغییر ضروری است؟) و یا اینکه تغییر چه منافع و مزایای دارد؟ و مولفه رفتاری شامل قصد و اقدام به عمل در پاسخ به تغییر است (مانند شکایت کردن از تغییر و یا متقاعد کردن دیگران نسبت به اینکه تغییر مناسب نیست).

انجام موفق تغییرات می‌داند. میلر (۱۹۹۴) بیان می‌دارد: گرچه شکست در اجرای موفق تغییرات برنامه‌ریزی شده را می‌توان به عوامل بسیاری نسبت داد و لیکن برخی از مشکلات اساسی مربوط به نگرش کارکنان نسبت به تغییر است. واضح است که ادارک افراد از تغییر و ارزیابی آنها از تغییرات، تحت تاثیر تفاوت‌های فردی است و تفاوت‌های فردی دارای پیامدها متفاوتی از افراد نسبت به تغییر است (کالدول^۸ و همکاران، ۲۰۰۴).

سن: سن یکی از ویژگی‌هایی است که ممکن است بر اینکه چگونه فرآیندهای تغییر بر باورهای افراد (سازگاری یا عدم سازگاری با تقاضای‌های شغلی افراد و ارزشهای سازمانی) اثر می‌گذارد، در ارتباط است. به طور معمول کارکنان مسن‌تر نسبت به کارکنان جوان‌تر در برابر تغییرات مقاومت بیشتری از خود نشان می‌دهند و از طرفی برخی پژوهشها نشان داده‌اند که کارکنان مسن‌تر و با تجربه بیشتر، دارای انعطاف‌پذیری بیشتری برای انطباق با تغییر می‌باشند، گرچه شواهد پژوهشی کمی در این رابطه وجود دارد ولی این شواهد متناقض، تاثیر سن بر موفقیت کارکنان در پذیرش و سازگاری با تغییر را بیان کرده‌اند (کالدول و همکاران، ۲۰۰۴).

سطح آموزش: پذیرش تغییر توسط افراد به سطح آموزش آنها وابسته است (اندرسون، ۱۹۹۵). افراد با سطح تحصیلات بالاتر، بهتر می‌توانند به الگوهای تغییر در تقاضاهای شغلی پاسخ دهند (هگستاد^۹، ۲۰۰۰).

تجربه: تحقیقات انجام شده در MIS بیان می‌کند که احتمال پذیرش سیستم اطلاعاتی جدید توسط افراد با تجربه افزایش می‌یابد (ایگباریا^{۱۰}، ۱۹۹۵). در حسابداری برخی از مطالعات وجود رابطه مثبت بین تجربه و ادراک افراد از سیستم گزارشگری جدید را بیان کرده‌اند (اندرسون، ۱۹۹۵) و برخی دیگر نیز بر وجود رابطه منفی صحه گذاشته‌اند (هیگس، ۱۹۷۸).

تعهد به ارزشهای حسابداری سنتی^{۱۱}: براساس تئوری ناسازگاری شناختی، جرمیس^{۱۲} (۲۰۰۱) بیان می‌کند که قضاوت‌های افراد در رابطه با سودمندی سیستم‌های جدید حسابداری به صورت منفی بر تعهد

تأثیر تغییر بر منافع شخصی افراد^{۱۴} : شواهد بسیاری از مطالعات در زمینه تغییرات سازمانی و حسابداری مدیریت بیان می‌دارد که اثر تغییر بر افراد به صورت شخصی بر درک افراد از تغییر، موثر است (آرمناکیس و همکاران، ۲۰۰۷، فدور^{۱۵}، ۲۰۰۶ و ناوس^{۱۶}، ۲۰۰۹). اغلب پذیرش تغییر منجر به از دست‌دادن شغل، تضاد شغلی و یا از دست‌دادن موقعیت شغلی می‌شود. این تئوری‌ها بیان می‌کنند که در شرایط پایین بودن مطلوبیت و پیامدهای شغلی پایین‌تر، افراد تلاشهای خود را برای درک تغییر کاهش داده و در نتیجه بر درک تغییر تأثیر خواهد داشت (فونتس، ۲۰۱۶). بنابراین افرادی که بر این باورند که اجرای موفق طرح تغییر برای آنها احتمالاً مزایای بیشتری فراهم می‌کند، احتمالاً حامی و پشتیبان تغییر هستند. لذا تأثیر تغییر بر افراد به صورت شخصی را می‌توان بر پیامدهای پذیرش سیستم جدید بر شغل افراد ارزیابی کرد و اینکه سیستم جدید تا چه میزان نیازهای افراد را تأمین می‌کند.

سازگاری توانمندی افراد با خواسته های شغلی جدید^{۱۷} : تناسب شغل با محیط کاری بیشتر به عنوان یک حالت فردی مفید در تشریح رفتار سازمانی در سطح خرد و یک چاقوب تئوریک مهم برای رضایت شغلی توسط محققان بکار رفته است و بیشتر این مفهوم تحت عنوان مطابقت و همگرایی و تناسب افراد با برخی از موضوعات و اهداف محیطی از قبیل سازمان، گروه کاری، شغل، حرفه و یا تعهد در نظر گرفته شده است. همچنین این دیدگاه توسط تحقیقات تئوریک و تجربی مورد تأیید قرار گرفته که ظرفیت و توانمندی افراد برای پذیرش (و یا مقایله با) یک سیستم جدید در دیدگاه آنان راجع به پذیرش موثر است. میزان مطابقت توانمندی و ظرفیت افراد با خواسته‌های شغلی همراه تغییر به تشریح ادراک مرتبط با تغییر کمک می‌کند (کانینگ‌هام^{۱۸}، ۲۰۰۶ و هال بونی^{۱۹}، ۲۰۱۴).

گروههای ذی‌نفع مختلف: یک عامل مهم در تشریح ادراک افراد از تغییر، تأثیر گروههای کارکردی/

اجتماعی که فرد به آن تعلق دارد، میباشد. تحقیقات پیشین، تأثیر هنجارها، ارزشها و رفتارهای گروه در ایجاد مانع و یا تسهیل در پذیرش یک نوآوری را تأیید کرده‌اند (ناوس، ۲۰۰۹). در این پژوهش ادراک حسابداران شاغل در شرکتها و موسسات مشمول به کارگیری IFRS بر طبق الزام سازمان بورس (سه دسته از شرکتها) و سایر شرکتهای غیر مشمول مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

• عوامل تکنیکی

عوامل تکنیکی عوامل با اهمیت و مهمی در اجرای هر نوع نوآوری و تغییر هستند. شناخت محدودیتهای تکنیکی قواعد نهادینه شده، به هدف تغییر در سازمانها کمک می‌کند و همچنین کیفیت سیستم های فرآیند تغییر جهت اجرای موفق آن حیاتی است (دلون^{۲۰} و همکاران، ۱۹۹۲). محققان در زمینه حسابداری بین‌المللی بیان کرده‌اند پذیرش ملی مدل مبتنی بر IFRS موجب ارتقاء استانداردهای حسابداری و بهبود کیفیت صورتهای مالی می‌شود (بارث^{۲۱}، ۲۰۰۸). در متون حسابداری مزایا بسیاری از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری ذکر شده از این مزایا می‌توان به بهبود کارایی و اثربخشی در گزارشگری مالی و حسابرسی، افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی، شفافیت و قابلیت اطمینان بیشتر، ایجاد فرصت بیشتر برای تأمین مالی خارجی، کاهش هزینه سرمایه، کاهش ریسک صورتهای مالی بین‌المللی برای استفاده‌کنندگان و فراهم کنندگان منابع اشاره کرد (کلیج^{۲۲}، ۲۰۱۴).

انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ولز، هزینه های مربوط به اجرا فرآیند IFRS را شامل هزینه‌های زیر می‌داند: هزینه ایجاد تیم پروژه IFRS، هزینه آموزش کارکنان از قبیل کارکنان IT، حسابرسان داخلی، مدیریت و حسابداران، هزینه مشاوره تکنیکی خارجی، مشاوره مالیاتی، هزینه تغییر نرم‌افزارها و سیستم‌ها، هزینه ارتباط با اشخاص ثالث، هزینه اضافی حسابرسی مستقل، هزینه تجدیدنظر قراردادهای بدهی و هزینه کسب سایر داده‌های بیرونی. همچنین

بصورت تلویحی در تئوری نهادی تایید شده است. از دیدگاه تئوری نهادی سازمانها می‌کوشند با استفاده از سازوکارهایی تصویری از خود ارائه نمایند موید اینکه ویژگی‌های سازمان، فعالیتها و نوع عمل آنها با ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی تطبیق کند و بدین‌گونه مشروعیت فعالیتها و موجودیت خود را تایید و تقویت نمایند و در نهایت ارزشهای فرهنگی و اجتماعی را نهادینه کنند (دیگان، ۱۳۹۱). میزان تغییرات نهادی تحت تاثیر ظرفیت هویت جمعی ملی و چارچوبهای فرهنگی برای پذیرش شیوه‌های جدید است. مطابق با چنین دیدگاهی، تعدادی از تحقیقات شایستگی و مربوط بودن یک مجموعه واحد از استانداردهای گزارشگری مالی جهانی را برای محیط‌های ملی مورد انتقاد قرار دادند (فان^{۲۶}، ۲۰۱۴). دیدگاه‌های افراد در مورد استانداردهای مبتنی بر IFRS، قویا تحت تاثیر درک افراد از کفایت IFRS با محیط ملی و شایستگی و سازگاری IFRS با فرهنگ حسابداری ملی آنها قرار دارد (فوننتس، ۲۰۱۶).

• عوامل سازمانی - زمینه تجاری ملی

شرایط خاص سازمان تاثیر فراوانی بر باورها، نگرشها و رفتارهای افراد دارد. بنابراین عوامل سازمانی مجموعه بیشتری از متغیرهای مورد نظر در ارزیابی کارایی تغییر هستند. موفقیت یک طرح تغییر به میزان سازگاری آن با محیط سازمان بستگی دارد (الیور، ۱۹۹۱). پذیرش استانداردها و مقررات جدید تحت تاثیر چگونگی ارتباط سازمان با محیط خود است از طریق سازگاری مقررات نهادی با اهداف و فرهنگ سازمانی. پژوهشهای پیشین تاثیر شرایط عملیاتی موسسه بر عملیات گزارشگری مالی را بررسی کرده‌اند برای مثال: اینکه آیا پذیرش IFRS و میزان مطابقت با IFRS، با ویژگی‌های شرکت از قبیل (اندازه، صنعت، وضعیت در بورس، بین‌المللی بودن و غیره) مرتبط است (کریستنسن^{۲۷}، ۲۰۱۵). بر این اساس در پژوهش حاضر ویژگی‌های از قبیل تعداد پرسنل، نوع مالکیت (خصوصی، دولتی)، ساختار

این انجمن عنوان می‌کند که بسته به نوع و اندازه شرکتها، این هزینه‌ها می‌تواند تا ۲۴ درصد چرخش داشته باشد. برخی از تحقیقات بیان کرده‌اند که در صورت عدم آموزش کافی کارکنان در رابطه با اجرای IFRS، بیشتر شرکتها متحمل هزینه بکارگیری کارکنان اضافی و قراردادهای فرعی می‌شوند (فوکس^{۲۳} (فوکس^{۲۳}، ۲۰۱۳).

همچنین پذیرش هزینه‌های مربوط به اصلاح سیستم گزارشگری بر ادراک افراد موثر است. میزان هزینه‌های پولی یکی از مشکل‌های بالقوه ذاتی در پذیرش IFRS است برای بسیاری از کشورها، استانداردهای IFRS برای شرکتهای متوسط بسیار پر هزینه و پیچیده است، خصوصا استانداردهای در رابطه با ابزارهای مالی، ارزش منصفانه و بهسازی (رودریگز^{۲۴}، ۲۰۰۷). بطور کلی عوامل تکنیکی شامل ارزیابی‌های افراد از منافع، پیچیدگی و هزینه‌های تکنیکی و فنی پذیرش سیستم گزارشگری مالی جدید می‌باشد.

• عوامل موقعیتی

ارتباط عوامل موقعیتی در تعیین ادراک افراد نسبت به تغییر و همچنین در نشان دادن احتمال موفقیت تغییر توسط محققان ذکر شده است (مک لارن^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۶ و ناولس، ۲۰۰۹). این عوامل شامل: ویژگی‌های ملی محیطی که طرح تغییر در آن اجرا می‌شود (عوامل محیطی داخلی)، گستردگی محیط رقابتی بیرونی (عوامل محیطی بیرونی)، شرایط سازمانی که در آن تغییر رخ می‌دهد (عوامل سازمانی)، منافع سازمانی و ملی مورد انتظار برخواسته از تغییر (منافع مورد انتظار و پیش‌بینی).

• عوامل محیط داخلی - محیط ملی و فرهنگ موجود

تحقیقات بسیاری بر نقش با اهمیت عوامل محیط داخلی بر اجرای موفق تغییر تاکید داشته‌اند. تغییرات بایستی متناسب با زمینه‌های محیط ملی برنامه‌ریزی و اجرا گردد. اثر عوامل محیطی بر تلاشهای تغییر

مالکیت شرکت (نهادی، مدیریتی و شرکتی) و نوع صنعت شرکت مورد بررسی قرار گرفت.

• عوامل فرآیند تغییر

فرآیندهای تغییر روشهای انجام تغییر هستند، با توجه به فلسفه‌ی سازمانی و ماهیت تغییر موردنظر، فرایند تغییر ممکن است از بالا تحمیل شود، یا مشارکتی باشد. عوامل فرآیند تغییر شامل فرآیندها و استراتژی‌های عاملان تغییر در اجرای یک طرح تغییر است (گولن^{۲۸} و همکاران، ۲۰۱۴). تحقیقات انجام شده توسط محققین وجود رابطه بین این عوامل با ادراک افراد از تلاشهای تغییر و همچنین موفقیت تغییر را تایید کرده است (ناوس، ۲۰۰۹ و مک لارن، ۲۰۱۶).

• مشارکت (عدالت در فرآیند تغییر)

یکی از تکنیک‌های موفق برای کاهش مقاومت در برابر تغییر، مشارکت دادن کارکنان در فرآیند تغییر است. لوین (۱۹۵۴) بیان میکند که مشارکت کارکنان در مراحل یادگیری، برنامه‌ریزی و پیاده‌سازی فرآیند تغییر باعث ایجاد دیدگاه مثبت نسبت به تغییر شده و به طور قابل توجهی بر تعهد آنها اثرگذار بوده و مقاومت نسبت به تغییر را کاهش میدهد. همچنین ایجاد فرصت مشارکت برای کارکنان موجب درک عدالت رویه‌ای در افراد می‌شود (جورجالس^{۲۹}، ۲۰۱۵). شرکت فعالانه کارکنان در فرایند اجرای تغییرات، از اهمیتی اساسی برخوردار است. عموماً اگر کارکنان شرکت در تغییرات در حال وقوع در آن مشارکت کنند و تغییرات از بالا و بدون توضیح و تشریح مساعی با پایین انجام نگردد، بهتر و بیشتر با تغییرات همراه می‌شوند (فونتنس، ۲۰۱۶).

• ارتباطات

ارتباطات موثر برای موفقیت در اجرای طرح تغییر حیاتی است. ارتباطات می‌تواند شامل اعلام و تشریح تغییر، ایجاد آگاهی از نیاز به تغییر، افزایش درک از تغییر پیشنهادی و حداقل کردن ابهاماتی که احتمالاً با اهداف تغییر تجربه می‌شود (جورجالیس، ۲۰۱۵).

تهیه اطلاعات صحیح، درست و به‌موقع در رابطه با تغییر می‌تواند بر عکس‌العمل‌های کارکنان نسبت به تغییر موثر باشد. اطلاعات ارائه شده به کارکنان، به عنوان بخشی از تلاشهای مدیریت برای افزایش مشارکت کارکنان در تصمیم‌گیریهای سازمانی، در مقاومت کارکنان نسبت به تغییر موثر است به عبارتی دیگر ارائه اطلاعات به کارکنان در رابطه با تغییر، مقاومت نسبت به تغییر را کاهش میدهد (اورگ^{۳۰}، ۲۰۰۶).

• اعتماد به عاملان تغییر: مشروعیت شخصی

اعتماد اساس مفهوم مشروعیت شخصی است و به کاربندی رهبران سازمانی وابسته است. در رابطه با تغییرات سازمانی ایجاد فضای اعتماد و احساس عمومی در کارکنان مبنی بر اینکه مدیران آنچه را که برای سازمان و خود اعضا بهتر است، را انجام می‌دهند و مدیرانی که قادر باشند در کارکنان خود حس اعتماد ایجاد بکنند، می‌توانند در جلوگیری از مقاومت نسبت به تغییر موثر باشند (اورگ، ۲۰۰۶). اعتماد کافی به افراد در سازمان، آنها را قادر می‌سازد تا سودمندی خود را علی‌رغم عدم اعتبار فنی نیز نشان دهند. درک افراد از استقلال و تخصص تیم مدیریتی منجر به مشروعیت شخصی ذی‌نفعان خواهد شد (دروچر^{۳۱}، ۲۰۰۷).

• زمان‌بندی اجرا

از عوامل مهم اثرگذار بر موفقیت اجرای سیستم‌های جدید زمان‌بندی صحیح آن می‌باشد. تحقیقات پیشین تاثیر سرعت و زمان اجرای اصلاح گزارشگری مالی بر ادراک افراد از ارزش آنرا تایید کرده‌اند (فان، ۲۰۱۴).

۳- پیشینه پژوهش

کریستین و همکاران (۲۰۰۷) بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکتهای ثبت شده در شاخص سهام کشور آلمان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش رابطه‌ی ارزش

دفتری حقوق صاحبان سهام و سود و ارزش بازار شرکت‌های یادشده بین سالهای ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۴ مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با استانداردهای ملی، باعث شده رابطه بازدهی و ارزش بازار شرکت‌های آلمانی بیشتر شود.

رودی و همکاران در سال ۲۰۰۹ با پژوهشی که در مورد کیفیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام دادند به این نتیجه دست یافتند که مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و پذیرفته‌شده در جهان، بهبود سنجش‌پذیر گزارشگری مالی را در میان شرکت‌های موجود در سطح جهان را به ارمان می‌آورد. و همچنین در صورتیکه روشهای حسابداری بر پایه متغیری بنا شود که بیشترین واکنش بازار را دارا باشد کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد.

آنا لون (۲۰۱۲) با بررسی پیچیدگی و دوگانگی نهادی (سازمانی): پذیرش IFRS در روسیه بیان می‌کند که بسیاری از اقتصادهای در حال گذار جهت دستیابی به شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی IFRS را پذیرفته‌اند این درحالیست که محیط تجاری و اقتصادی این کشورها متفاوت و به تغییرات سازمانی و تداوم اقتصاد وابسته است و لذا سازمانها در چنین محیطی با پیچیدگی نهادی قابل‌توجهی مواجه هستند. برای بسیاری از کشورها اجرای همزمان استانداردهای ملی و ifrs امکان‌پذیر است که در چنین شرایطی سازمانها بایستی پیچیدگی ایجاد شده اجرای همزمان هر دو نوع استاندارد را مدیریت کنند. دوگانگی نهادی زمانی رخ می‌دهد که بین دو نوع استاندارد در رابطه با شیوه‌های سازمانی تمایز وجود داشته باشد. وی نتیجه می‌گیرد که پذیرش موازی ifrs و بکارگیری همزمان آن علاوه بر ایجاد پیچیدگی موجب تضعیف تاثیر آن می‌شود.

فوکس و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی " هزینه ها و منافع اجرای IFRS در انگلستان و ایتالیا" را بررسی نمودند. آنان در این پژوهش با مراجعه به نظریات ذینفعان مختلف منافع و هزینه های اجرای

IFRS را در کشورهایی با زمینه های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی مختلف را بررسی نمودند. در نهایت آنان به این نتیجه دست یافتند که علیرغم اینکه ذینفعان کشورهای مختلف در اجرای IFRS تجربیات متفاوتی را کسب می کنند، هزینه های گزارشگری تحت استانداردهای جدید بستر از منافع آن است.

کلیچ و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان " آمادگی و ادراک IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط" به بررسی میزان اطلاعات، آگاهی، درک و آمادگی حرفه حسابداری در ترکیه در رابطه با IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط پرداختند. آنها همچنین در پژوهش خود تاثیر عوامل مختلف از قبیل تجربه، سطح آموزش و آمادگی حرفه حسابداری بر ادراک آنها از IFRS در شرکت‌های کوچک و متوسط را مورد بررسی قرار دادند. آنان با استفاده از ابزار پرسشنامه به این نتیجه دست یافتند که بیشتر افراد شاغل در حرفه حسابداری از فرآیند پذیرش IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط آگاهی نسبی دارند و نسبت به پذیرش آن خوش بین هستند. همچنین نتایج آنها بیان می‌کند که اگرچه پذیرش IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط دارای منافی است ولیکن نبود آموزش کافی و هزینه های آن میتواند به عنوان مانع بالقوه در اجرای آن در نظر گرفته شود.

فان و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی " رویکرد بهینه و جدول زمانی برای پذیرش IFRS در ویتنام: ادراک حرفه حسابداری" را مورد بررسی قرار دادند. آنها با استفاده از پرسشنامه به بررسی نظرات حسابداران، حسابرسان و اساتید حسابداری در دانشگاهها پرداختند و به این نتیجه دست یافتند که پذیرش IFRS بایستی اختیاری باشد نه اجباری. همچنین آنها بیان می‌کنند که پذیرش IFRS به صورت آهسته و تعدیل شده می‌تواند مفید باشد. وجود یک دوره ۵ ساله برای آموزش و آمادگی اجرای آن و جایگزینی سیستم جدید حسابداری بهتر از یک مهلت اجرایی سخت‌گیرانه است.

بین‌المللی و عوامل اثرگذار بر آن و مشکلات هماهنگ‌سازی و پیامدهای اقتصادی همگرایی با IFRS و دلایل موافقان و مخالفان هماهنگی بیان داشتند که همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورها، دارای اثر مختلف سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است.

مهام و حیدرپور (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران پرداختند. آنها با استفاده از متون و ادبیات مربوطه و نتایج تحقیقات پیشین مزایای و معایب پذیرش IFRS را در ایران برشمرده و با استفاده از پرسشنامه توزیعی بین حسابداران رسمی و اعضای هیات علمی با درجه دکتری به این نتیجه دست یافتند که مزایای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از معایب آن است.

ساعی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش، نشان می‌دهد که پرسش‌شوندگان، تنها در مورد تفاوت‌های مطرح در سه استاندارد (شماره ۲، ۱۰، و ۱۶) با استانداردهای ملی موافق‌اند و درباره سایر تفاوت‌های مورد پرسش، حداقل یک گروه مخالف وجود داشته است.

نظام‌الدین رحیمیان (۱۳۹۴) در تحقیقی مروری به بررسی ضرورت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن پرداخت. ایشان ضمن تبیین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اهداف آن به توصیف مزایا و معایب بکارگیری و دلایل موافقان و مخالفان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته و به این نتیجه رسیده که مزیت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از معایب آن است.

دارابی و میرمعصومی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی "جایگزینی استانداردهای بین‌المللی به جای استاندارد ایران نظر حساب‌برسان برای جلوگیری از ارائه

محمد نورنبی (۲۰۱۵) اثر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای در حال توسعه را بررسی کرد. وی با استفاده از دو دوره پرسشنامه به بررسی عوامل فرهنگی تاثیر گذار در بنگلادش به عنوان یک کشور در حال توسعه پرداخت. نتیجه تحقیق ایشان وجود فشارهای اجباری، هم‌ریختی نهادی دستوری و تقلیدی برای دستیابی به مشروعیت در برابر انتظارات اجتماعی را تایید می‌کند.

محمد نورالحق (۲۰۱۶) در تحقیقی به بررسی پیامدهای اقتصادی پذیرش IFRS در نیوزلند پرداخت. وی از معیار هزینه سرمایه برای اندازه‌گیری پیامد اقتصادی استفاده نمود و با استفاده از مشاهدات برگرفته از شرکتهای بورسی نیوزلند به این نتیجه دست یافت که پذیرش IFRS رابطه منفی با هزینه سرمایه دارد. او بیان می‌دارد که پذیرش IFRS موجب ارتقاء کیفیت اطلاعات حسابداری شده و هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد.

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

رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) به بررسی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی در ایران پرداختند. آنان با استفاده از ابزار پرسشنامه به آزمون ۱۲ عامل به عنوان موانع پذیرش در ایران پرداختند و در نهایت در تحلیل داده‌های آنان ۱۰ عامل را به عنوان مانع در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری معرفی کردند.

مشایخ و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهش خود به آثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداختند. آنها در پژوهششان ضمن بیان دلایل و اهمیت هماهنگ‌سازی استانداردهای

- ۶) میزان تاثیر تغییر بر شغل افراد با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۷) میزان سازگاری توانمندی و ظرفیت افراد با خواسته‌های شغلی جدید با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۸) تنوع گروه‌های مختلف ذینفع با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید متفاوت است.
- ۹) منافع عملیاتی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه مثبت دارد.
- ۱۰) پیچیدگی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه منفی دارد.
- ۱۱) هزینه‌های پذیرش با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه منفی دارد.
- ۱۲) سازگاری استانداردهای سیستم گزارشگری جدید (IFRS) با فرهنگ حسابداری ملی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه مثبت دارد.
- ۱۳) مناسب بودن استانداردهای گزارشگری مالی جدید (IFRS) با محیط تجاری سازمان با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۱۴) مشارکت افراد در فرآیند تغییر با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید با رابطه مثبت دارد.
- ۱۵) کیفیت ارتباطات با کارکنان در فرآیند تغییر با ادراک افراد از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.
- ۱۶) اطمینان (اعتماد) به تیم مدیریتی با ادراک افراد از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.

صورتهای مالی نادرست" پرداختند. در این پژوهش استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ایران در رابطه با اجاره‌ها مورد مقایسه قرار گرفت. آنها با استفاده از مبانی نظری و ابزار پرسشنامه قابل اتکابودن، قابلیت مناسب بودن و قابل فهم بودن استانداردها را سنجیده و نتیجه پژوهش آنها حکایت از قابل اطمینان بودن استانداردهای حسابداری نسبت به استانداردهای بین‌المللی از منظر قضاوت حسابرسان دارد.

۴- فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی و فرعی پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

۴-۱- فرضیات اصلی

- ۱) عوامل فردی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.
- ۲) عوامل تکنیکی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.
- ۳) عوامل موقعیتی با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.
- ۴) عوامل فرآیند تغییر با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.

۴-۲- فرضیات فرعی

- ۱) سن افراد با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۲) سطح تحصیلات افراد با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه مثبت دارد.
- ۳) سطح تجربه کاری افراد با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۴) میزان تعهد افراد به ارزشهای حسابداری سنتی با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.
- ۵) میزان گرایش درونی افراد به تغییر با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معناداری دارد.

۱۷) کفایت زمان بندی اجرای سیستم حسابداری جدید (IFRS) با ادراک افراد از سیستم گزارشگری مالی جدید رابطه معنادار دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از تحقیق و بکارگیری آنها، تحقیق حاضر از نظرهدف، کاربردی و به لحاظ گردآوری داده‌ها پیمایشی و به لحاظ بررسی رابطه متغیرها همبستگی است.

جامعه آماری پژوهش حاضر را حسابداران، تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و مدیران مالی شرکتهای بورسی مشمول الزام تهیه صورتهای مالی بر مبنای IFRS در ایران در سال ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهد. برای انتخاب گروه نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی استفاده شده است. تعیین حجم نمونه براساس قاعده موجود در تجزیه و تحلیل با معادله‌یایی ساختاری با رویکرد کمترین مربعات جزئی شامل: ده برابر تعداد شاخصهای متغیری که دارای بیشترین تعداد مولفه‌های ترکیبی و یا ده برابر بیشترین مسیرهای ساختاری منتهی به یک متغیر خاص در مدل مسیر انجام گرفته است (عادل آذر و همکاران، ۱۳۹۱). بنابراین با توجه به اینکه متغیر تمایل درونی افراد به تغییر دارای بیشترین گویه به تعداد ۹ مورد است، در نتیجه حداقل تعداد ۹۰ نمونه لازم است که برای افزایش اعتبار مدل و همچنین افرادی را که اطلاعات متوسط به پایین در رابطه با بکارگیری IFRS داشتند، از نمونه حذف می‌شدند، تعداد ۲۰۰ پرسشنامه در جامعه آماری توزیع و تعداد ۱۴۱ پرسشنامه دریافت شد که تعداد ۹۸ پرسشنامه قابل استفاده بود (نرخ بازگشت ۷۰٪). تجزیه و تحلیل آماری پژوهش براساس شواهد گردآوری شده از این تعداد نمونه آماری صورت پذیرفته است.

۶- روش جمع‌آوری اطلاعات

در تحقیق حاضر به منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری تحقیق، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شد و ابزار گردآوری داده‌ها

(پرسشنامه) در این پژوهش از سه بخش تشکیل شده است. بخش اول، اطلاعات مرتبط با جمعیت‌شناسی پرسش‌شوندگان را با ۵ سوال مورد ارزیابی قرار می‌دهد. بخش دوم به بررسی ادراک حسابداران از پذیرش IFRS می‌پردازد که از چهار مولفه: ارزش کارکردی (عملکرد/کیفیت)، ارزش روانی، ارزش اجتماعی و ارزش کارکردی (قیمت/ارزش پولی) تشکیل شده است که شامل ۱۲ سوال و از پرسشنامه تورل و همکاران، ۲۰۰۷ و سوینی و همکاران، ۲۰۱۱ استفاده شده است. بخش سوم به بررسی عوامل فردی، تکنیکی، موقعیتی و فرآیند تغییر موثر بر ادراک حسابداران می‌پردازد به صورتیکه عوامل فردی از پرسشنامه استاندارد اورینگ، ۲۰۰۶ برای متغیر تمایل درونی افراد به تغییر با سه مولفه: روانی (عاطفی)، رفتاری و شناختی (۹ سوال) و پرسشنامه جرمایس، ۲۰۰۱ برای متغیر تعهد افراد به ارزشهای حسابداری سنتی (۴ سوال)، پرسشنامه هالت، ۲۰۰۷ برای متغیر تاثیر تغییر سیستم بر شغل افراد (۴ سوال) و تناسب توانمندی افراد با خواسته‌های شغلی جدید (۴ سوال)، استفاده شده است. عوامل تکنیکی، از پرسشنامه کریستین کارنی، ۲۰۱۱ برای متغیرهای هزینه‌های پذیرش (۴ سوال) و منافع عملیاتی (۳ سوال) و متغیر پیچیدگی از پرسشنامه نیکولاس، ۲۰۰۸ و کارنی، ۲۰۱۱ (۴ سوال) استفاده شده است. عوامل موقعیتی با استفاده از پرسشنامه فیلیگا و همکاران، ۲۰۱۰ برای متغیر سازگاری با فرهنگ حسابداری ملی (۴ سوال) و عوامل فرآیند تغییر از پرسشنامه‌های اورینگ، ۲۰۰۶، کارنی، ۲۰۱۱ و وان‌برگ، ۲۰۰۰، فان، ۲۰۱۴ برای متغیر مشارکت (۴ سوال)، متغیر ارتباطات (۳ سوال)، متغیر اعتماد به تیم مدیریتی (۳ سوال) و زمان‌بندی (۳ سوال) استفاده شده است.

این مولفه‌ها با دامنه پیوستاری پنج درجه‌ای طیف لیکرت اندازه‌گیری شده است. به دلیل آن که ساختار و عبارت‌بندی پرسشهای پرسشنامه می‌تواند بر روایی پرسشنامه تأثیرگذار باشد، قبل از توزیع پرسشنامه تعدادی پرسشنامه بین افراد صاحب‌نظر توزیع شده و از آنها درخواست شد نظر خود را نسبت به محتوای

به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از روش مدلسازی معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار pls استفاده شده است. این نرم‌افزار یکی از نرم‌افزارهای نسل دوم است. مهمترین ویژگی نرم‌افزارهای نسل دوم عدم نیاز به حجم بالای نمونه و عدم نیاز به نرمال بودن توزیع داده‌ها است.

پرسشنامه بیان کنند. ضمن اینکه، برای انجام پیش آزمون، پرسشنامه در بین 30 نفر از حسابرسان توزیع شد. به منظور ارزیابی پایایی پرسشنامه از روش محاسبه آلفای کرونباخ استفاده شده است. آلفای کرونباخ محاسبه شده در این پرسشنامه برای هر یک از متغیرهای مستقل و وابسته بیش از 0/761 است، که بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه است.

۸- بررسی برازش مدل‌ها

مدل‌های اندازه‌گیری - پایایی شاخص

آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی: همانطور که در جدول ۳ آمده کلیه ضرایب آلفای کرونباخ و کلیه ضرایب پایایی ترکیبی از مقدار 0/7 بیشتر هستند که حاکی از پایایی مناسب مدل 1 دارد.

روایی همگرا: ضرایب AVE سازه‌ها و AVE میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. مگنر و همکاران مقدار 0/4 به بالا را برای AVE کافی دانسته‌اند (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶ به نقل از داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌کنید کلیه ضرایب AVE در مدل ۱ مقادیر بالای 0/4 را بدست آورده‌اند.

۷- آمار توصیفی

در فرآیند گردآوری داده‌های اصلی پژوهش، مشخصات فردی و جمعیت شناختی نمونه آماری شامل: جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کار، حوزه فعالیت کاری و همچنین از ویژگیهای شرکت تعداد پرسنل، ساختار مالکیت، نوع مالکیت و نوع صنعت مشخص گردیده است. این ویژگیها با مقیاس اسمی و ترتیبی بیان شده و با استفاده از شاخصهای فراوانی، درصد فراوانی و مد یا نما به شرح جدول ۱ ارائه شده است. نتایج نشان میدهد بیشتر پاسخ‌گویان مرد بوده و بین ۳۶ تا ۴۰ سال سن داشتند و دارای تحصیلات فوق لیسانس مرتبط و سابقه کار حرفه ای ۶ تا ۱۰ سال بودند. همچنین آمار توصیفی متغیرها در جدول ۲ نمایش داده شده است.

جدول ۱- فراوانی و درصد فراوانی ویژگیهای فردی و جمعیت‌شناختی اعضای نمونه

ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی	زیر گروه	تعداد	درصد	نما یا مد
جنسیت	مرد	۶۲	۶۳	مرد
	زن	۳۶	۳۷	
سن	تا ۳۰ سال	۴	۴/۱	بین ۳۶ تا ۴۰
	۳۱ تا ۳۵ سال	۲۸	۲۸/۶	
	۳۶ تا ۴۰ سال	۴۱	۴۱/۸	
	۴۱ تا ۴۵ سال	۲۳	۲۲/۴	
	بالای ۴۰ سال	۳	۳/۱	
تحصیلات	لیسانس	۲۶	۲۶/۵	فوق لیسانس
	فوق لیسانس	۵۶	۵۷/۱	
	دکتری و دانشجوی دکتری	۱۶	۱۶/۳	
سابقه کار	تا ۵ سال	۴	۴/۱	۶ تا ۱۰ سال
	۶ تا ۱۰ سال	۵۰	۵۱	
	۱۱ تا ۱۵ سال	۳۲	۳۲/۷	
	بیش از ۱۵ سال	۱۲	۱۲/۲	

ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی	زیر گروه	تعداد	درصد	نمایا مد
حوزه فعالیت کاری	شرکتهای بورسی و فرا بورسی با بیش از ۱۰/۰۰۰ میلیارد سرمایه	۲۴	۲۴/۵	سایر شرکتهای
	بانکها و موسسات اعتباری بورسی	۱۱	۱۱/۲	
	شرکتهای بیمه بورسی و موسسات سرمایه‌گذاری	۲۰	۲۰/۴	
	سایر شرکتهای	۴۳	۴۳/۹	
تعداد پرسنل	تا ۱۰۰ نفر	۲۰	۲۰/۴	۱۰۱ تا ۵۰۰ نفر
	۱۰۱ تا ۵۰۰ نفر	۳۵	۳۵/۷	
	۵۰۱ تا ۱۰۰۰ نفر	۱۴	۱۴/۳	
	۱۰۰۱ تا ۲۰۰۰ نفر	۱۴	۱۴/۳	
	بیش از ۲۰۰۰ نفر	۱۵	۱۵/۳	
نوع مالکیت	خصوصی	۵۰	۵۱	خصوصی
	دولتی	۴۸	۴۹	
ساختار مالکیت	نهادی	۶۰	۶۱/۲	نهادی
	شرکتی	۲۲	۲۲/۴	
	خانوادگی (مدیریتی)	۱۵	۱۶/۳	

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشدگی
نگرش درونی افراد به تغییر	2	5	3.43	.666	.444	-3.66	-1.041
تعهد افراد به ارزشهای حسابداری	2	5	3.56	.576	.332	.091	.034
تأثیر شخصی تغییر	2	5	3.44	.524	.275	-0.86	-1.135
تناسب توانمندی با خواسته‌های شغلی	2	5	3.29	.728	.530	.042	-0.686
پیچیدگی استانداردها	3	5	4.15	.414	.171	-0.975	-1.161
هزینه‌های پذیرش	2	3	2.48	.459	.211	.784	.003
سازگاری یا فرهنگ حسابداری	4	5	4.63	.387	.150	-0.394	-1.393
عدالت در فرآیند تغییر (مشارکت)	2	3	2.23	.340	.116	.865	.009
ارتباطات	2	3	1.97	.436	.190	1.541	.912
اعتماد به تیم مدیریتی	2	4	2.80	.658	.432	.390	-0.819
زمان‌بندی	2	3	2.76	.415	.172	-0.300	-0.882
ارزش کارکردی (کیفی) ادراک شده	2	5	3.29	.554	.307	.383	-0.083
ارزش روانی (عاطفی) ادراک شده	2	5	3.33	.611	.373	.123	-0.588
ارزش اجتماعی ادراک شده	2	5	3.40	.575	.330	-0.426	-0.036
ارزش پولی ادراک شده	2	5	3.45	.558	.311	-0.066	-0.359

جدول ۳- نتایج پایای و روایی همگرایی مدل ۱

ردیف	متغیرهای پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ •/۷<Alpha	ضریب پایای ترکیبی •/۷<CR	میانگین واریانس استخراجی •/۴<AVE
۱	ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی	۰/۹۲۲	۰/۹۴۵	۰/۸۱۰
۲	عوامل فردی	۰/۹۳۷	۰/۹۷۴	۰/۹۱۴
۳	عوامل تکنیکی	۰/۹۳۰	۰/۹۵۰	۰/۹۰۲
۴	عوامل موقعیتی	۰/۹۶۹	۰/۹۷۷	۰/۷۷۸
۵	عوامل فرآیند تغییر	۰/۸۹۳	۰/۸۸۴	۰/۸۲۷

۹- مدل ساختاری پژوهش

آن است این معیار از حاصل ضرب مقادیر اشتراکی (COMMUNALITY) سازه‌ها در مقادیر R^2 مربوط به آنها به دست می‌آید و نشانگر مقدار تغییر پذیری شاخص‌های یک سازه درون‌زا است که از یک یا چند سازه‌ی برون‌زا تاثیر می‌پذیرد. هر چه مقدار Redundancy بیشتر باشد، نشان از برازش مناسب‌تر بخش ساختاری مدل در یک پژوهش دارد.

جدول ۶- نتایج Redundancy متغیرهای درون‌زا

Redundancy	COMMUNALITY	R^2	
۰/۷۶۲	۰/۸۱۰	۰/۹۴۱	ادراک حسابداران

• معیار نیکویی برازش GOF

معیار GOF منوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. برای این شاخص برازش مقدار ۰/۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. معیار GOF توسط تنهاوس و همکاران در سال ۲۰۰۴ ابداع گردید و فرمول آن در زیر آمده است:

$$GOF = \sqrt{R^2 * COMMUNALITY}$$

جدول ۷- نتایج R^2 و COMMUNALITY

COMMUNALITY	R^2	
۰/۸۱۰	۰/۹۴۱	ادراک حسابداران
۰/۹۱۴	-	عوامل فردی
۰/۹۰۲	-	عوامل تکنیکی
۰/۷۷۸	-	عوامل موقعیتی
۰/۸۲۷	-	عوامل فرآیند تغییر

جدول ۸- نتایج معیار نیکویی برازش GOF

COMMUNALITY	R^2	GOF
۰/۸۴۶	۰/۹۴۱	۰/۸۹۲

معیار اول بررسی برازش مدل ساختاری ضرایب معناداری Z است. ضرایب مسیر بایستی حداقل در سطح اطمینان 5 درصد (یعنی t بزرگتر از ۱/۹۶) معنادار باشند (حنفی زاده و زارع، ۱۳۹۱). در صورتیکه این مقدار بیشتر از ۱/۹۶ باشد نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تایید فرضیات پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. البته باید توجه داشت که اعداد شدت رابطه بین متغیرها را نمی‌سنجید. نتیجه اجرای مدل در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- ضرایب مسیر، آماره‌ی t و ضریب تعیین

آماره t	ضریب مسیر (β)	متغیر پیش‌بین
۶/۳۸۲**	۰/۶۰۹	عوامل فردی
۲/۴۷۴*	-۰/۳۴۱	عوامل تکنیکی
۴/۲۸۲**	۰/۴۳۰	عوامل موقعیتی
۳/۳۸۵**	۰/۳۹۴	عوامل فرآیند تغییر

** p < 0.01 * p < 0.05

با توجه به نمودار فوق تمامی ضرایب معناداری از ۱/۹۶ بیشتر است که این امر معنادار بودن تمام شاخص‌ها و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۹۹ درصد را نشان می‌دهد. معیار R^2 : این معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش می‌باشد، ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تاثیر یک متغیر برون‌زا و یک متغیر درون‌زا دارد و ۳ و مقدار ۰/۱۹ و ۰/۳۲ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن در نظر گرفته می‌شود (چین، ۱۹۸۸).

جدول ۵- نتایج معیار R^2

R^2	
۰/۹۴۱	ادراک حسابداران از سیستم گزارشگری مالی جدید

• معیار افزونگی (Redundancy)

این شاخص معیار سنجش کیفیت مدل ساختاری برای هر متغیر درون‌زا با توجه به مدل اندازه‌گیری

۱۰- آزمون فرضیات فرعی

ساختار مالکیت و نوع صنعت) بیشتر از ۰/۰۵ است و معنی‌دار آزمون F تایید نمی‌شود. به عبارتی دیگر وجود رابطه بین متغیرهای سن، تحصیلات و تجربه کاری با ادراک تهیه‌کنندگان تایید و وجود رابطه تنوع گروههای مختلف، تعداد پرسنل، ساختار مالکیت و نوع صنعت با ادراک تهیه‌کنندگان از صورتهای مالی تایید نمی‌گردد. همچنین نتایج آزمون توکی نشان‌دهنده می‌دهد که با افزایش سن افراد، ادراک آنها کاهش می‌یابد ولی با ارتقاء سطح تحصیلات و افزایش تجربه کاری افراد، ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی جدید افزایش می‌یابد. به منظور بررسی رابطه نوع مالکیت (مالکیت خصوصی و مالکیت دولتی) با ادراک آنها از سیستم گزارشگری مالی از آزمون تی با دو نمونه مستقل استفاده شده است. در این آزمون چنانچه سطح معنی‌داری آزمون لوین از ۰/۰۵ بزرگتر باشد، در آن صورت از نتایج ردیف اول استفاده میشود که فرض برابری واریانس دو گروه را می‌پذیرد و برعکس. نتایج این آزمون در جدول ۱۰ ارائه می‌شود.

جهت شناسایی اثر سن، تحصیلات، تجربه، تنوع گروههای مختلف و همچنین برخی از ویژگی‌های شرکت (تعداد پرسنل، ساختار مالکیت، نوع صنعت) بر ادراک حسابداران از سیستم گزارشگری مالی جدید از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه یا (ANOVA) استفاده شده است و در صورتیکه سطح معنی‌داری کمتر از سطح خطا یعنی ۰/۰۵ باشد وجود رابطه معنی‌دار بین متغیرها را می‌توان تایید نمود و همچنین جهت بررسی تفاوت میانگین گروههای مختلف هر یک از متغیرها از آزمون توکی استفاده شده است. نتایج بررسی فرصیات فوق در جدول ۹ ارائه شده است.

همانطور که در جدول نمایان است سطح معنی‌داری هر کدام از متغیرهای سن، تحصیلات و تجربه کاری کمتر از ۰/۰۵ است و معناداری آزمون F تایید می‌شود و سطح معنی‌داری متغیرهای تنوع گروههای مختلف، ویژگی‌های شرکت (تعداد پرسنل،

جدول ۹- نتایج آزمون ANOVA و آزمون توکی

ردیف	متغیر	مقدار آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون فرضیه	نتایج آزمون توکی
۱	سن	۴۲/۰۰۳	۰/۰۰۰	تایید فرضیه	تا ۳۰ سال تا ۳۱ تا ۳۵ تا ۳۶ تا ۴۱ تا بیش از ۴۵ سال
۲	تحصیلات	۱۷/۷۰۹	۰/۰۰۰	تایید فرضیه	لیسانس فوق لیسانس دکترا و دانشجوی دکتری
۳	تجربه کاری	۱۰۱/۸۲۰	۰/۰۰۰	تایید فرضیه	تا ۵ سال تا ۶ تا ۱۰ تا ۱۱ تا ۱۵ سال بیش از ۱۵ سال
۴	تنوع گروههای مختلف	۱/۵۸۳	۰/۱۱۶	رد فرضیه	
۵	تعداد پرسنل	۱/۱۸۱	۰/۳۲۴	رد فرضیه	
۷	ساختار مالکیت	۱/۷۷۵	۰/۰۹۵	رد فرضیه	
۸	نوع صنعت	۱/۴۷۴	۰/۲۴۸	رد فرضیه	

جدول ۱۰- نتایج آزمون تی با دو نمونه فرضیه فرعی ۷

آزمون تی با دو نمونه مستقل					آزمون لوین				
فاصله اطمینان ۹۵ درصد اختلاف	خطای معیار	تفاوت میانگین	سطح معناداری دو طرفه	درجه آزادی	تی	عدد معناداری	F		
								بالایی	پائینی
.170	-.247	.105	-.039	.712	96	-.370	.852	.035	برابری واریانس
.169	-.247	.105	-.039	.712	95.996	-.370			عدم برابری واریانس

رابطه متغیرهای فوق به غیر از سازگاری با فرهنگ حسابداری ایران با ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی مورد تایید است و لیکن جهت این رابطه در متغیرهای گرایش درونی افراد به تغییر، تناسب توانمندی افراد با خواسته‌های شغلی جدید، منافع عملیاتی، مشارکت افراد در فرآیند تغییر، کیفیت ارتباطات، اعتماد به تیم مدیریتی و زمان‌بندی اجرای ifrs در ایران، مثبت و در متغیرهای تعهد به ارزشهای سنتی حسابداری، میزان تاثیر تغییر بر افراد، پیچیدگی و هزینه سیستم گزارشگری مالی جدید منفی است.

با توجه به اینکه عدد معناداری آزمون لوین ۰/۸۵۲ بدست آمده و بیشتر از ۰/۰۵ می باشد از نتایج ردیف اول استفاده می شود. مقدار سطح معناداری دو طرفه بیشتر از ۰/۰۵ درصد (۰/۷۱۲) است، پس می توان گفت نوع مالکیت با ادراک افراد از سیستم گزارشگری مالی جدید تفاوت معناداری ندارند. نتایج ضرایب مسیر، آماره t و ضریب تعیین معادلات ساختاری سایر متغیرهای فرعی پژوهش به شرح جدول ۱۱ می‌باشد. با توجه به نتایج ضریب مسیر و همچنین آماره t بدست آمده در جدول فوق، می‌توان گفت که کلیه

جدول ۱۱- نتایج ضرایب مسیر، آزمون t و ضریب تعیین (متغیر وابسته: ادراک تهیه‌کنندگان صورتهای مالی)

آماره t	ضریب مسیر (β)	متغیر پیش بین
۲/۱۲۹*	۰/۱۵۶	میزان گرایش درونی افراد به تغییر
۳/۹۳۱**	-۰/۳۸۳	تعهد به ارزشهای سنتی حسابداری
۲/۶۰۹**	-۰/۱۹۱	میزان تاثیر تغییر بر شغل افراد
۵/۰۶۱**	۰/۴۹۳	تناسب توانمندی افراد با خواسته‌های شغلی جدید
۶/۳۷۵**	-۰/۵۱۷	پیچیدگی سیستم گزارشگری مالی جدید
۲/۳۶۸*	۰/۱۶۴	منافع عملیاتی پذیرش
۲/۹۳۴**	-۰/۲۲۲	هزینه های پذیرش سیستم گزارشگری مالی جدید
۰/۹۴۷	۰/۰۹۷	سازگاری با فرهنگ حسابداری ایران
۲/۷۳۲**	۰/۱۶۸	مشارکت افراد در فرآیند تغییر
۲/۹۳۸**	۰/۱۷۷	کیفیت ارتباطات با کارکنان
۷/۴۱۰**	۰/۶۷۶	اطمینان (اعتماد) به تیم مدیریتی
۳/۰۵۵**	۰/۲۳۴	کفایت زمان بندی

مثبت داشته‌اند، به عبارتی با افزایش سن افراد، ادراک آنها کاهش یافته و با افزایش سطح تحصیلات و سابقه کاری حسابداران، ادراک آنها از بکارگیری ifrs افزایش یافته است. این یافته‌ها مطابق با مبانی نظری

۱۱- بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های حاصل از بررسی فرضیه اصلی اول، اثر متغیر سن بر ارزش کلی ادراک‌شده حسابداران منفی، و متغیرهای سطح تحصیلات و تجربه (سابقه کاری) اثر

تغییر است که بیان می‌دارد که پذیرش تغییر به سن، سطح تحصیلات و تجربه افراد وابسته است. همچنین این نتایج با پژوهش‌های کالدول، ۲۰۰۴، کانفر، ۲۰۰۴ و همچنین اندرسون، ۱۹۹۵، هکستاد و کانفر، ۲۰۰۰، ایگباریا، ۱۹۹۵ همراستاست. براین اساس پیشنهاد می‌شود که در تهیه صورتهای مالی براساس ifrs سازمان‌ها و موسسات این متغیرها را مد نظر قرار داده و جهت افزایش کارایی و بهره‌وری و ارتقاء کیفیت کاری خود، از افراد جوان، با تجربه و دارای آموزش کافی در این زمینه بهره گیرند.

تعهد به ارزشهای سنتی حسابداری و اثر آن بر ادراک افراد در فرضیه فرعی پنجم بررسی شد که نتایج وجود رابطه منفی را نشان می‌دهد به عبارتی به هر اندازه تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به سیستم حسابداری قبلی تعهد و وابستگی داشته باشند ادراک آنها از پذیرش ifrs کاهش می‌یابد که این نتایج موافق با یافته‌های پژوهش جرمایس، ۲۰۰۱ است. بر همین اساس توصیه می‌شود که مدیران سازمانها جهت جلوگیری از ناسازگاری شناختی و کاهش مقاومت نسبت به تغییر، سعی در کاهش تعهد افراد نسبت به سیستم حسابداری سنتی از طریق تشریح سودمندی سیستم گزارشگری مالی جدید (ifrs) و اثرات مثبت آن نمایند.

میزان تمایل درونی حسابداران به تغییر و تاثیر مستقیم آن بر ارزش ادراک شده در فرضیه فرعی پنجم مورد تایید واقع شد و حاکی از این است که هر چه حسابداران گرایش درونی بیشتری به تغییر داشته باشند ادراک آنها بیشتر می‌شود. این نتایج موافق یافته‌های پژوهشهای اندرسون، ۱۹۹۵، ماری نووا، ۲۰۱۵ و فونتس، ۲۰۱۶ است که بیان داشته‌اند که موفقیت یک طرح تغییر به تمایل درونی روانشناختی افراد در معرض تغییر گره خورده است و هرچه مقاومت نسبت به تغییر توسط افراد کمتر باشد احتمال موفقیت تغییرات پیشنهادی بیشتر می‌شود. در فرضیه فرعی ششم تاثیری که تغییر سیستم گزارشگری مالی بین‌المللی بر شغل حسابداران دارد و اثر آن بر ارزش ادراک شده آنها مورد بررسی قرار

گرفت. مبانی نظری تغییرات سازمانی عنوان می‌دارد که تاثیر تغییر بر افراد به صورت شخصی را می‌توان بر پیامدهای پذیرش سیستم جدید بر شغل افراد ارزیابی کرد. تایچ این بررسی، وجود رابطه منفی و معکوس را نشان می‌دهد. یعنی به هر میزانی که حسابداران اثر تغییر سیستم گزارشگری مالی بر شغل خود را منفی تشخیص داده‌اند، ادراک آنها کاهش یافته‌است که این نتایج با یافته‌های پژوهشهای آرمناکیس، ۲۰۰۷، فدور، ۲۰۰۶ و ناوس، ۲۰۰۹ همراستا است. نظر به اینکه مقاومت افراد نسبت به تغییر بیشتر در برابر پیامدهای منفی تغییر است نه لزوماً خود تغییر. لذا توصیه می‌گردد که جهت رفع نگرانی‌های شغلی حسابداران، اثرات بکارگیری ifrs و منافع و مزایای آن بیشتر برای حسابداران توجیه و تشریح گردد و در جهت تسهیل عملیات حسابداری اقدامات سازنده و مفید از قبیل برگزاری دوره‌های آموزش ifrs و نحوه عمل آن توسط سازمانها صورت گیرد و همچنین جهت تهیه صورتهای مالی بر مبنای ifrs، گرایش ذاتی آنها نسبت به تغییر مد نظر قرار گیرد.

در فرضیه فرعی هفتم تاثیر تناسب توانمندی افراد با خواسته‌های شغلی جدید از بکارگیری ifrs و اثر آن بر ادراک آنان مورد تایید واقع شد و نتایج وجود رابطه مثبت را نشان می‌دهد به عبارتی به هر میزان که و توانمندی حسابداران با نیازهای شغلی جدید مطابقت داشته باشد ادراک آنها افزایش می‌یابد و بالعکس. که این یافته با یافته‌های پژوهشهای کالدول، ۲۰۰۲ و کانینگ‌هام، ۲۰۰۶ و هال بونی، ۲۰۱۴ همراستاست لذا پیشنهاد می‌شود که جهت افزایش رضایت شغلی افراد و کاهش مقابله افراد، مدیران سازمانها اقدامات لازم جهت ارتقاء توانمندی و ظرفیت حسابداران نموده و سعی در بکارگیری افراد توانمند و با دانش جهت تهیه صورتهای مالی بر اساس ifrs نمایند.

در فرضیه فرعی هشتم به مقایسه ارزش کلی ادراک شده حسابداران شاغل در موسسات مختلف (بانکها و موسسات اعتباری بورسی، شرکتهای بیمه و موسسات سرمایه‌گذاری بورسی، شرکتهای بورسی و فرابورسی مشمول بکارگیری ifrs و سایر شرکتهای در

عوامل موقعیتی سازگاری با فرهنگ حسابداری ایران و مناسب بودن استانداردهای ifrs با محیط تجاری سازمان در فرضیات دوازدهم و سیزدهم پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. جهت ارزیابی محیط تجاری سازمان از متغیرهای تعداد پرسنل، نوع مالکیت (خصوصی، دولتی)، ساختار مالکیت شرکت (نهادی، مدیریتی و شرکتی) و نوع صنعت (۱۱ صنعت) استفاده گردید. نتایج فرضیات عدم وجود رابطه این عوامل با ادراک حسابداران را بیان می‌کند که این نتایج مغایر با نتایج تحقیقات آرمناکیس، ۲۰۰۷، فوکس، ۲۰۱۳، فان ۲۰۱۴ و کریستنسن، ۲۰۱۵ می‌باشد. شاید بتوان از دلایل تایید واقع نشدن این فرضیات و مغایرت آن با نتایج پژوهشهای پیشین، وجود تفاوت ماهوی استانداردهای حسابداری ایران با ifrs، نبود زیرساختهای لازم جهت بکارگیری ifrs در شرایط فعلی، کمبود سرمایه‌گذاری خارجی در اقتصاد ایران و ناکارآمدی بازار بورس ایران نام برد. عوامل فرآیند تغییر و اثرات آن مشارکت، ارتباطات، اعتماد و زمان‌بندی اجرا در فرضیات چهاردهم تا هفدهم مورد بررسی قرار گرفت. نتایج فرضیات حاکی از وجود رابطه مثبت و معنی‌داری بین این عوامل با ادراک حسابداران است. به عبارتی از منظر حسابداران هر اندازه مشارکت افراد در فرآیند تغییر بیشتر شود و ارتباطات در درون سازمان شفاف‌تر شده و مدیریت اطلاعات بیشتری در اختیار کارکنان خود در رابطه با تغییر سیستم اطلاعاتی جدید قرار دهد و همچنین به هر میزان کارکنان سازمان به تیم مدیریتی خود اعتماد و اطمینان بیشتری داشته باشند و هر اندازه زمان‌بندی اجرا و بکارگیری ifrs مناسب‌تر، صحیح‌تر و به موقع‌تر باشد ارزش کلی ادراک‌شده آنها افزایش می‌یابد که این نتایج در راستای نتایج پژوهشهای جورجالیس، ۲۰۱۵، بوردیا، ۲۰۰۴، فونتس، ۲۰۱۶، اورگ، ۲۰۰۶، دروچر، ۲۰۰۷، کارنل، ۲۰۰۷، و فان و همکاران، ۲۰۱۴ می‌باشد.

رابطه با تغییر سیستم گزارشگری مالی پرداخته شد و با مقایسه ادراک آنها این فرضیه مورد تایید واقع نگردید. به عبارتی ارزش ادراک شده گروههای مختلف حسابداری در ایران از سیستم جدید یکسان است و گروههای مختلف در بکارگیری IFRS فرآیند یکسانی را پیروی می‌کنند که این نتیجه مغایر با یافته‌های پژوهش نوس، ۲۰۰۷ و آرمناکیس، ۲۰۰۷ می‌باشد. در فرضیه نهم، دهم و یازدهم اثر عوامل تکنیکی، منافع عملیاتی مورد انتظار، پیچیدگی سیستم جدید و هزینه‌های پذیرش بر ادراک حسابداران، بررسی شد و نتایج وجود رابطه منفی را برای هزینه‌های پذیرش و پیچیدگی و رابطه مثبت را برای منافع عملیاتی نشان می‌دهد. به دیگر سخن، هر اندازه که حسابداران، هزینه‌های پذیرش و پیچیدگی ifrs را بیشتر ارزیابی و برآورد نمایند ارزش ادراک‌شده آنها کاهش می‌یابد و در رابطه با منافع عملیاتی بالعکس است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج تحقیق کلیچ، ۲۰۱۴ و فوکس، ۲۰۱۲ و رودریگز، ۲۰۰۷ همراستا است. با توجه به اینکه در صورت نبود زیرساختهای لازم در شرکتها جهت بکارگیری ifrs، متحمل هزینه‌های فراوانی می‌شوند که عمده هزینه آن، هزینه آموزش منابع انسانی متخصص، هزینه‌های مشاوره و هزینه‌های حسابرسی است و همچنین عدم آشنایی کافی حسابداران و حسابرسان با این استانداردها و عدم بکارگیری راهکارهای مناسب توسط سازمانها و وجود مشکلات زیربنایی اجرای ifrs در ایران خصوصا در زمینه ارزشیابی ارقام به ارزش منصفانه، توصیه می‌شود که سازمانهای متولیان امر حسابداری و حسابرسی در ایران اقدامات لازم جهت کاهش هزینه‌های حسابداری و حسابرسی و افزایش کارایی عملیاتی از قبیل ایجاد تیم‌های کارشناسی جهت تعیین ارزش منصفانه ارقام در ایران، انجام آموزشهای مستمر جهت ارتقاء دانش افراد، تهیه رهنمودهای کافی برای ساده‌سازی استانداردها و کاهش پیچیدگی آن و تعیین معیارها و ضوابط لازم جهت اعمال کمتر قضاوت‌های حرفه‌ای را صورت دهند.

فهرست منابع

- in Russia". Corporate Governance: An International Review, 2012.
- * Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: The case of activity based costing implementation at General Motors 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, 7.
- * Armenakis, A. A., Harris, S. G., Cole, M. S., Fillmer, J. L., & Self, D. R. (2007). A top management team's reactions to organizational transformation: The diagnostic benefits of five key change sentiments. *Journal of Change Management*, 7(3), 273–290.
- * Ball, R. (2006). "IFRS: Pros and Cons for Investors", *Accounting & Business Research*, 33, International Accounting Policy Forum.
- * Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*, 46, 467–728.
- * Caldwell, S. D., Herold, D. M., & Fedor, D. B. (2004). "Toward an understanding of the relationships among organizational change, individual differences, and changes in person–environment fit: A cross-level study". *Journal of Applied Psychology*, 89(5).
- * Christensen, H. B., Lee, E. and Walker, M. (2007). "Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization the case of mandatory IFRS adoption in the UK", *International Journal of Accounting*, 42
- * Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption? *European Accounting Review*, 24(1).
- * Cunningham, G. B. (2006). The relationships among commitment to change, coping with change, and turnover intentions. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 15(1).
- * Delone, W. H., & McLean, E. R. (1992). "Information systems success: The quest for the dependent variable". *Information Systems Research*, 3(1).
- * Dibella, A.J. (2007). "Critical perceptions of organizational change". *Journal of Change Management*, 7(3).
- * Durocher, S., Fortin, A., & Côté, L. (2007). "User's participation in the accounting standards-setting process: A theory-building
- * ساعی، محمدجواد، باقرپور، محمدعلی و حسن‌زاده، صادق. (۱۳۹۲). "میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی"، *مجله پیشرفتهای حسابداری*، ۵، شماره ۲.
- * دارابی، رویا و میرمعصومی، محمدعلی (۱۳۹۵). "جایگزینی استانداردهای بین‌المللی به جای استانداردهای ایران، نظر حساب‌برسان برای جلوگیری از ارائه صورتهای مالی نادرست"، *پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار*، سال هفتم، شماره ۱۳.
- * داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۵)، *مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران.
- * رحیمیان، نظام‌الدین، مجدی، محمود و ملکی، علیرضا. (۱۳۹۴). "ضرورت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن"، *مجله حساب‌برسان*، شماره ۸، دی‌ماه ۱۳۹۴.
- * رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۹۰). "دیدگاه جامعه حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، *مجله حساب‌برسان رسمی*، ۱۴، ۶۱.
- * فروغی، داریوش و اشرفی، مجید. (۱۳۸۸). "استانداردهای جهانی حسابداری چالشها و فرصتها"، *مجله حساب‌برسان رسمی*، شماره ۸.
- * مشایخ، شهناز، شریفی، صدیقه و رضایی، فهیمه. (۱۳۹۰). "آثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی"، *پژوهشهای حسابداری*، شماره ۳، ۱۳۹۳.
- * مهام، کیهان، حیدرپور، فرزانه و آقایی قهی، علیرضا (۱۳۹۱). "بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران"، *پژوهشهای تجربی حسابداری*، سال اول، شماره ۳.
- * Alon, Anna. (2013). "Complexity and Dual Institutionalality: The Case of IFRS Adoption

- and Management Information Systems, 13(3), 492–519.
- * McLaren, J., Appleyard, T., & Mitchell, F. (2016). "The rise and fall of management accounting systems: A case study investigation of EVA". *The British Accounting Review*, 1–18, in press.
 - * Neves, P. (2009). "Readiness for change: Contributions for employee's level of individual change and turnover intentions". *Journal of Change Management*, 9(2). 215–231.
 - * Nurul Hogue, M (2016). "Secrecy and the Impact of Mandatory IFRS Adoption on Earnings Quality in Europe". *Pacific basin financial journal*, August 2016
 - * Nurunnabi, M. (2015). "The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country". *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*.
 - * Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1).
 - * Oreg, S. (2006). "Personality, context, and resistance to organizational change". *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 15(1), 73–101.
 - * Piderit, S.K. (2000), "Rethinking resistance and recognizing ambivalence: a multidimensional view of attitudes toward an organizational change", *The Academy of Management Review*, Vol. 25 No. 4.
 - * Phan, D. C., & Mascitelli, B. (2014). "Optimal approach and timeline for IFRS adoption in Vietnam: Perceptions from accounting professionals". *Research in Accounting Regulation*, 26, 222–229.
 - * Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 739–757.
 - * Rudy A. Jacob and Christian N. Madu. (2009). "International financial reporting standards: an indicator of high quality?", *International journal of quality & reliability management* vol.26 no.7, 2009
 - * Turel, O., Serenko, A., & Bontis, N. (2007). "User acceptance of wireless short messaging services: Deconstructing perceived value". *Information & Management*, 44(1), 63–73.
 - * study". *Accounting Organizations and Society*, 32, 29–59.
 - * Halbouni, S. S., & Nour, M.A. (2014). An empirical study of the drivers of management accounting innovation: A UAE perspective. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 6(1).
 - * Heggstad, E. D., & Kanfer, R. (2000). "Individual differences in trait motivation: Development of the Motivational Trait Questionnaire". *International Journal of Educational Research*, 33, 751–776.
 - * Hicks, J. O. (1978). "An examination of accounting interest groups' differential perceptions of innovations". *Accounting Review*, 53(2), 371–388.
 - * Fedor, D. B., Caldwell, S., & Herold, D. M. (2006). The effects of organizational changes on employee commitment: A Multilevel investigation. *Personal Psychology*, 59, 1–29.
 - * Fontes, A., and L, L, Rodrigues, R, Craige. (2016). "A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system ". *Accounting Forum*, Vol, 40, Issue 4, December 2016, P: 300, 315.
 - * Fox, A., and G Hannah, Ch., Helhiar. (2013) "The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy ". *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 14 No. 1, 2013 .pp. 86-101
 - * Hail, L., and C. Leuz. (2009). "Cost of capital effects and changes in growth expectations around U.S. cross-listings", *Simon School of Business University of Rochester*.
 - * Jarrar, N. S., Smith, M., & Dolley, C. (2007). "Perceptions of preparers and users to accounting change: A case study in an Australian university". *Managerial Auditing Journal*, 22(1), 80–94.
 - * Jermias, J. (2001). "Cognitive dissonance and resistance to change: The influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems". *Accounting Organizations and Society*, 26, 141–160.
 - * Georgalis, J., Samarantunge, R., Kimberley, N., & Lu, Y. (2015). "Change process characteristics and resistance to organizational change": The role of employee perceptions of justice. *Australian Journal of Management*, 40(1), 89–113.
 - * Kılıç, M., Uyar, A., & Ataman, B. (2014). "Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: Evidence from Turkey". *Accounting*

1. Luzi Hail
2. Dibella
3. Fontes
4. Perception
5. Turel
6. Jarrar
7. Caldwell
8. Heggstad
9. Igbaria
10. Commitment to traditional accounting value
11. Jermais
12. Piderit
13. Personal impact of change
14. Fedor
15. Naves
16. Demands/ ability fit
17. Cunningham
18. Halbouni
19. Delon
20. Barth
21. Kiliç
22. Fox
23. Rodrigues
24. Mc Lauren
25. Phan
26. Christinsen
27. Gullen
28. Georgalis
29. Oreg
30. Durocher