

بررسی ادراک حسابرسان از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

شیرزاد نادری

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
sh_naderi@iau-mahabad.ac.ir

فرزانه حیدرپور

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).
Far.heidarpoor@iauctb.ac.ir

رمضانعلی رویایی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
r.royaee@srbiau.ac.ir

قدرت‌اله طالب‌نیا

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
talebnia@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۲۸

چکیده

بسیاری از کشورها، امروزه با درنظر گرفتن مزایای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، تمایل به پذیرش و بکارگیری آن 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 حسابرسان به عنوان یکی از ذی‌نفعان اصلی، از تغییر سیستم گزارشگری مالی و بکارگیری IFRS است. بدین منظور ادراک حسابرسان از منظر چهار عامل فردی، تکنیکی، موقعیتی و فرآیندهای تغییر از طریق پرسشنامه‌ای که در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی 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 حسابرسان تحت تاثیر عوامل چهارگانه فوق قرار گرفته، ولی تاثیر این عوامل بر ادراک حسابرسان از بکارگیری IFRS در ایران متفاوت است.

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

۱- مقدمه

حسابرسی (کیشان، ۲۰۱۴) مورد تایید واقع شده است. بررسی اثرات غیر منتظره پذیرش IFRS مانند تغییرات در کیفیت حسابرسی ممکن است بینشهای جدیدی را در رابطه با هزینه‌های کلی پذیرش و اثرات آن فراهم کند (کیشان، ۲۰۱۴). لذا با توجه به مباحث مطرح شده فوق، و نظر به اهمیت تغییر سیستم‌های گزارشگری مالی و ضرورت همگرایی شرکتها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جهت افزایش توانمندی و حضور در بازارهای جهانی، و مرتبط بودن نظر و دیدگاه حساب‌سازان به عنوان یکی از ذی‌نفعان اصلی، پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به این سوال است که حساب‌سازان چگونه تغییر در سیستم گزارشگری مالی (بکارگیری IFRS) را پذیرفته و درک می‌کنند؟ چه عواملی در درک آنان نسبت به گزارشگری مالی جدید دخیل است؟ عوامل فردی، موقعیتی، تکنیکی و فرآیند تغییر چه نقشی را در ادراک آنها دارند؟ و آنها تا چه میزان سیستم گزارشگری مالی جدید را پذیرفته اند؟

۲- اهمیت و ضرورت پژوهش

امروزه، بخاطر تنوع و پیچیدگی موضوعات جهانی، تعاملات، معاملات، مشکلات و موضوعات مالی، حرفه حسابداری حسابرسی با چالشهای جدیدی روبرو شده است. به عبارت دیگر، تردید اساسی در مورد اینکه آیا حسابداران و حساب‌سازان دارای دانش و تجربه کافی به منظور انجام وظایف خود هستند، وجود دارد. در این راستا، جرج و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکتها پرهزینه است زیرا اجرای این استانداردها نیاز به تلاش و دانش بیشتری دارد. کشورهای در حال توسعه به احتمال زیادی فاقد حسابداران، حساب‌سازان و قانونگذارانی هستند که بتوانند حمایت مناسبی از همگرایی با استانداردهای بین‌المللی داشته باشند و این امر می‌تواند به عدم همگرایی کامل و مناسب با الزامات این استانداردها منجر شود. به منظور همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، هر تیم حسابرسی باید حداقل یک یا دو عضو داشته باشد که دارای مهارت و دانش کافی درباره این استانداردها باشند (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴).

ریس و کاندلر (۲۰۰۴) بیان می‌کنند که در رابطه با اینکه چگونه تغییرات بنیادی و اساسی در سیستم‌های گزارشگری مالی و صورتهای مالی مربوطه توسط ذی‌نفعان آن درک می‌شود مطالعات و توجهات کمی صرف گردیده است و این عدم توجه نگران‌کننده است زیرا دیدگاهها و نظرات ذی‌نفعان و کاربران در رابطه با پذیرش و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی جدید، مرتبط و با اهمیت است. پذیرش و یا عدم پذیرش سیستم گزارشگری مالی بین‌المللی توسط ذی‌نفعان در اجرا و

به‌طورکلی تغییر، امروزه تمام جنبه‌های زندگی انسان‌ها و سازمان‌ها را در بر گرفته است. دانش و فناوری با شتابی بی‌مانند نسبت به گذشته در حال تحول است. سازمان‌ها برای بقا و پویایی خود ناگزیر به نوآوری و تغییرات مستمر و دائمی هستند (رابرت، ۲۰۰۸) و از طرفی زندگی تجاری پویا ایجاب می‌کند که به‌طور پیوسته استانداردهای گزارشگری مالی شرکتها با شرایط محیطی و خارجی تطابق داشته باشد. کشورهای مختلف در شرایط عادی، استانداردهای متفاوتی برای محاسبه سود و تهیه صورت‌های مالی دارند که حاصل این امر، وجود تفاوت‌های درخور توجه در نحوه و نتیجه‌های گزارشگری است. در طول سال‌های اخیر، بسیاری از کشورها به استفاده استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تمایل پیدا کرده‌اند و با پذیرش این استانداردها سعی کرده‌اند گزارش‌های مالی را به‌گونه‌ای تهیه کنند که با گزارش‌های دیگر کشورهایی که از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌کنند، قابلیت مقایسه داشته باشد (پیوندی، ۱۳۹۴).

از طرفی تغییر از یک سیستم گزارشگری مالی بدون در نظر گرفتن نظر و دیدگاه ذی‌نفعان به احتمال زیاد موفقیت اجرای آنرا تحت تاثیر قرار می‌دهد، زیرا نظر و دیدگاه ذی‌نفعان در رابطه با پذیرش و اجرای سیستم جدید مهم و با اهمیت است. به طوری که دیبلا^۱ (۲۰۰۷) بیان می‌کند که درک افراد از تغییر برای اجرای موفقیت آمیز تغییر، از ماهیت خود تغییر مهم‌تر است. بدون خواست و مشارکت فعال افراد، طرح تغییر موفقیت آمیز 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. فونتس (۲۰۱۶) یکی از ذی‌نفعان اصلی تغییر در سیستم گزارشگری مالی را حساب‌سازان، معرفی می‌کند بدون شک پذیرش استانداردهای بین‌المللی تاثیر جهانی بر چارچوب‌های گزارشگری و استانداردهای حسابداری و حسابرسی دارد. در نتیجه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چارچوب‌های حسابرسی تحت تاثیر قرار می‌گیرد چنانچه در متون حسابرسی تاثیر پذیرش IFRS بر حسابرسی و فرآیندهای آن از جمله به موقع بودن حسابرسی (نلسون، ۲۰۱۲)، حق‌الزحمه حسابرسی (ژونگ و همکاران، ۲۰۱۲) و کیفیت

پایه‌سازی IFRS به احتمال زیاد موثر است. همچنین پذیرش ذی‌نفعان از سیستم گزارشگری مالی بین‌المللی می‌تواند به عنوان یک معیار اساسی و کلیدی در دستیابی به اهداف کیفیت اطلاعات حسابداری و حسابرسی توسط نهادهای قانون گذار باشد (فونتس^۲، ۲۰۱۶). تغییر به یک سیستم گزارشگری مالی جدید و موفقیت آن بستگی به آثار و پیامدهای مثبتی دارد که بایستی توسط ذی‌نفعان آن از جمله حسابرسان درک شود. پذیرش سیستم‌های جدید گزارشگری مالی خصوصا IFRS بدون دریافت و درک ذی‌نفعان آن احتمال موفقیت آن را کم می‌کند.

نظر به اهمیت مطالعه و بررسی ادراک حسابرسان از تغییر سیستم گزارشگری مالی، و در حالیکه می‌توان ادراک را از ابعاد مختلف از جمله فردی، موقعیتی، تکنیکی و فرآیند تغییر مورد بررسی قرار داد مطالعات انجام شده در پیشینه پژوهش، بیشتر یک یا چند عامل محیطی (مکانرو و سولیوان^۴، ۲۰۰۶) یا موقعیتی (لین^۵ و همکاران، ۲۰۰۱) را مورد بررسی قرار داده‌اند و از سایر عوامل اثرگذار از جمله عوامل فردی و فرآیند تغییر غافل مانده‌اند و یا کمتر به عوامل رفتاری توجه نموده‌اند و لذا، پژوهش حاضر به بررسی ادراک حسابرسان از ابعاد فردی، موقعیتی، تکنیکی و فرآیندهای تغییر می‌پردازد که نتایج آن، می‌تواند مدنظر متولیان حسابرسی قرار گیرد. از این رو می‌توان ادعا داشت که پژوهش حاضر از این جهت دارای نوآوری بوده و پژوهش در مباحث مربوطه ضروری به نظر می‌رسد.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه نتایج پژوهش می‌تواند موجب بهبود و گسترش مبانی نظری و دانش‌افزایی در زمینه مسائل و مشکلات پایه‌سازی IFRS در ایران شود و دوم اینکه نتایج پژوهش نشان خواهد داد که سیستم گزارشگری مالی جدید (IFRS) چگونه توسط حسابرسان درک می‌شود و چه عواملی بر ادراک آنها اثرگذار است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را جهت پایه‌سازی موفق IFRS و دستیابی به اهداف آن، در اختیار قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، مدیران شرکتها و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار دهد و سوم اینکه نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید.

۳- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

گوردون (۱۹۹۳) ادراک را یک فرآیند فعال تعریف می‌کند که در آن هر فرد واقعیتها را حس کرده و درک خاصی پیدا می‌کند.

کند. وی تاکید می‌کند که افراد مختلف، در دیدگاهها و یا درک یک رویداد یا شخص مشابه متفاوت هستند. درک و فهم کامل ادراک نیازمند درک جهان فیزیکی و ویژگی‌های ادراک است. جهت ایجاد یک درک کامل از ادراک تغییر افراد، بایستی دانش رشته‌های متفاوت ترکیب شود و تحلیل‌های چند سطحی (خرد و کلان) استفاده گردد و همچنین لازم است که بر جنبه‌های داخلی و خارجی تغییر، مخصوصا تعامل بین آنها، تمرکز گردد (فونتس، ۲۰۱۶).

یک سیستم اطلاعاتی زمانی به صورت مطلوب درک می‌شود که پذیرفته شده و مورد استفاده قرار گیرد و یا موجب افزایش رضایت استفاده‌کنندگان آن شود. هنگامیکه پذیرش یک سیستم اطلاعاتی مانند IFRS اجباری میشود، استفاده از آن نمی‌تواند یک شاخص مناسب برای ارزیابی ادراک افراد از آن باشد (فونتس، ۲۰۱۶). بسیاری از پژوهشگران در حسابداری و مدیریت و سیستم‌های اطلاعاتی از مفهوم ارزش درک شده برای ارزیابی ادراک افراد از سیستم اطلاعاتی جدید استفاده کرده‌اند (شیلد^۶، ۱۹۹۵، اندرسون، ۱۹۹۵، تورل و همکاران^۷، ۲۰۰۷). ارزش درک شده منعکس‌کننده ادراک ذی‌نفعان از ارزش‌های مثبت و منفی یک سیستم گزارشگری مالی جدید است. این مفهوم بیان می‌دارد که یک فرد ادراک مثبتی از یک سیستم خواهد داشت (یا تمایل به حمایت از آنرا دارد) اگر اعتقاد داشته باشد که منافع پذیرش سیستم جدید بیشتر از هزینه‌های آن است (فونتس و همکاران، ۲۰۱۶). زایتمال (۱۹۸۲) بیان می‌کند زمانی که افراد سطح بالایی از ارزش را درک می‌کنند، جررار^۸ (۲۰۰۷) نیز بیان می‌کند که ادراک افراد ممکن است بر رفتار آنها اثرگذار باشد و در نهایت بر پایه‌سازی موفق سیستم جدید موثر خواهد بود.

۳-۱ عوامل فردی

آرمناکیس^۹ 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 انجام موفق تغییرات می‌داند. نگرشها، ارزیابی قضاوت‌هایی هستند که از انواع متفاوت اطلاعات کیفی حاصل می‌شوند. بنابراین باورها در رابطه با شیوه نگرش و پاسخ‌های موثر به این شیوه نگرش متمایزند و موجب ارزیابی قضاوت‌هایی می‌شوند که یک نگرش است. اما نیتها و اهداف افراد به عوامل انگیزشی که بر رفتارها موثر است، مربوط می‌شود و شاخصی‌هایی هستند که میزان سختی و تلاش افراد برای انجام رفتار را نشان می‌دهد. میلرو همکاران (۱۹۹۴) بیان کرده‌اند: گرچه شکست در اجرای موفق تغییرات را می‌توان به

۳-۱-۳- تجربه

پژوهش‌های انجام شده در سیستم اطلاعاتی مدیریت بیان می‌کند که احتمال پذیرش سیستم جدید توسط افراد باتجربه افزایش می‌یابد (ایگباریا^{۱۳}، ۱۹۹۵). در حسابداری برخی از مطالعات وجود رابطه مثبت بین تجربه و ادراک افراد از سیستم جدید را بیان کرده اند (اندرسون، ۱۹۹۵) و برخی دیگر نیز بر وجود رابطه منفی صحه گذاشته‌اند (هیکس، ۱۹۷۸). لذا فرضیه فرعی سوم:

۳- ادراک حساب‌برسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با تجربه کاری آنها رابطه دارد.

۳-۱-۴- میزان گرایش (تمایل) درونی به تغییر^{۱۴}

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. اما این واژه به خوبی تعریف نشده است. دنت^{۱۵} (۱۹۹۹) بیان می‌کند که افراد در سازمانها در برابر پیامدهای منفی تغییر نه لزوماً در برابر خود تغییر مقاومت می‌کنند. بنابراین این باور که افراد در برابر تغییر مقاومت می‌کنند مانع از این می‌شود تا سازمانها بتوانند مشکلات واقعی را درک کرده و حل نمایند (فونتس، ۲۰۱۶).

برخی از مطالعات مربوط به تغییرات سازمانی و حسابداری مدیریت بیان میدارند که تمایل ذاتی و درونی افراد به تغییر بر درک آنها نسبت به طرح تغییر موثر است (اندرسون، ۱۹۹۵ و ماری نووا^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۵). جاج^{۱۷} و همکاران (۱۹۹۹) می‌کنند که موفقیت یک طرح تغییر به تمایل درونی روانشناختی افراد در معرض تغییر گره خورده است. بنابراین تمایلات درونی و ذاتی متفاوت افراد نسبت به پذیرش تغییر، پتانسیل قوی برای پیش‌بینی نگرش افراد نسبت به یک تغییر خاص دارد (اورینگ^{۱۸}، ۲۰۰۶). پیدریت^{۱۹} (۲۰۰۰) بیان می‌کند که مقاومت در برابر تغییر در برگزیده یک احساس دوگانگی است که بوسیله آن احساسات و رفتارها و تفکرات در رابطه با تغییر لزوماً همزمان نیستند. وی مقاومت در برابر تغییر را یک نگرش چند بعدی می‌داند که از مولفه‌های عاطفی، رفتاری، شناختی تشکیل شده است که ممکن است مستقیماً بر ادراک و احساسات افراد تاثیر داشته باشد و یا بر رفتار آنها اثرگذار باشد. اگر چه این مولفه‌ها مستقل از هم نیستند ولی این مولفه ها 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 به تفکر افراد در مورد تغییر می‌پردازد (مانند آیا تغییر ضروری است؟) و یا اینکه تغییر چه منافع و مزایای دارد؟ و

عوامل بسیاری نسبت داد و لیکن برخی از مسائل و مشکلات اساسی مربوط به نگرش کارکنان و افراد نسبت به تغییر است. واضح است که ادراک افراد از تغییر و ارزیابی آنها از تغییرات، تحت تاثیر تفاوت‌های فردی است و تفاوت‌های فردی دارای پیامدها و عکس‌العمل‌های متفاوتی از افراد نسبت به تغییر است (کالدول^{۲۰} و همکاران، ۲۰۰۴). لذا فرضیه اصلی اول به شرح زیر تدوین شد:

ادراک حساب‌برسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با عوامل فردی رابطه معناداری دارد.

۳-۱-۱- سن

سن یکی از ویژگی‌هایی است که ممکن است بر اینکه چگونه فرآیندهای تغییر بر باورهای افراد اثر می‌گذارد، ارتباط داشته باشد. به طور معمول کارکنان مسن‌تر نسبت به کارکنان جوان‌تر در برابر تغییرات مقاومت بیشتری از خود نشان میدهند و از طرفی نیز برخی از پژوهشها نشان داده‌اند که کارکنان مسن‌تر از انعطاف‌پذیری بیشتری برای انطباق با تغییر برخوردارند، گرچه شواهد 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). افراد مسن‌تر نسبت به افراد جوان‌تر به دلیل کاهش توانایی‌های فکری، در برابر تغییر مقاومت بیشتری دارند. با کاهش توانایی‌های ذهنی در اثر افزایش سن، افزایش تلاش برای کارکنان مسن‌تر جهت فائق آمدن بر خواسته‌های پردازش بیشتر اطلاعات جدید، یادگیری مهارت‌های جدید بسیار مشکل‌تر خواهند شد (کانفر^{۲۱} و همکاران، ۲۰۰۴). لذا می‌توان فرضیه فرعی اول را به شرح زیر بیان نمود:

۱- ادراک حساب‌برسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با سن آنها رابطه منفی دارد.

۳-۱-۲- 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^{۲۲} و کانفر، ۲۰۰۰). فرضیه فرعی دوم به شرح زیر می‌باشد:

۲- ادراک حساب‌برسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با سطح تحصیلات آنها رابطه مثبت دارد.

مولفه رفتاری شامل اقدام به عمل در پاسخ به تغییر است (مانند شکایت کردن از تغییر و یا متقاعد کردن دیگران نسبت به اینکه تغییر مناسب نیست). با این مباحث فرضیه فرعی چهارم به شرح زیر تدوین شد:

۴- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان تماثل درونی آنها به تغییر رابطه دارد.

۳-۱-۵- تاثیر تغییر بر منافع شخصی افراد^{۲۰}

شواهد قابل توجهی 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^{۲۱}، ۲۰۰۶، و ناوس^{۲۲}، ۲۰۰۹). اغلب پذیرش تغییر منجر به از دست دادن شغل، تضاد شغلی و یا از دست دادن موقعیت شغلی می‌شود. این عوامل که از فرض عقلایی منفعت شخصی برگرفته از تئوری انتظارات و تئوری تصمیمات رفتاری تشکیل شده است. 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 تاثیر خواهد داشت (فونتس، ۲۰۱۶). بنابراین افرادی که بر این باورند که اجرای موفق تغییر برای آنها احتمالاً مزایای بیشتری دارد، احتمالاً حامی تغییر هستند. لذا تاثیر تغییر بر افراد را می‌توان بر پیامدهای پذیرش سیستم جدید بر شغل افراد ارزیابی کرد و اینکه سیستم جدید تا چه میزان نیازهای افراد را تامین می‌کند. و لذا فرضیه فرعی پنجم به شرح زیر است:

۵- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان تاثیر تغییر سیستم جدید بر شغل آنها رابطه دارد.

۳-۱-۶- گروههای ذی‌نفع مختلف

یک عامل مهم در تشریح ادراک افراد از تغییر، تاثیر گروههای کارکردی/ اجتماعی که فرد به آن تعلق دارد، می‌باشد. تحقیقات پیشین، تاثیر هنجارها، ارزشها و رفتارهای گروه در ایجاد مانع و یا تسهیل در پذیرش یک نوآوری را تایید کرده‌اند (ناوس، ۲۰۰۹). آرمناکیس (۲۰۰۷) بیان می‌کند که هنگامی که حمایت‌های دستوری از گروه مرجعی که فرد به آن تعلق دارد وجود دارد، حمایت‌های رفتاری افراد بیشتر احتمال دارد که صورت گیرد. تاثیر گروههای اجتماعی که در آن افراد ادراکی متفاوتی نسبت به تغییر دارند، بیشتر در تئوری نهادی تشریح و بیان می‌گردد به طوریکه خواسته‌های متضاد و متفاوت بازیگران و عوامل نهادی احتمال مقاومت در برابر تغییر را افزایش می‌دهد. لذا نبود توافق کلی (عدم اجماع) بین

گروههای ذی‌نفع در رابطه با سیستم گزارشگری مالی جدید یک نشانه از مقاومت در برابر تغییر است. مطالعات و تحقیقات فراوانی در حسابداری وجود اختلاف نظرات و ادراک متفاوت با اهمیتی را از ذی‌نفعان در کشورهای مختلف بیان کرده‌اند. به طور کلی مدیریت کردن تغییر نیازمند توجه به منافع خاص گروههای هدف متفاوت درگیر در تغییر می‌باشد و لذا فرضیه فرعی ششم به شرح زیر است:

۶- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید بین گروههای مختلف حسابرسی متفاوت است.

۳-۲- عوامل تکنیکی

عوامل تکنیکی (فنی) 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 سیستم‌های فرآیند تغییر جهت اجرای موفق آن حیاتی است (دلون^{۲۳} و همکاران، ۱۹۹۲). پژوهش‌گران در زمینه حسابداری بین‌المللی بیان کرده‌اند پذیرش ملی مدل مبتنی بر IFRS موجب ارتقاء استانداردهای حسابداری و بهبود کیفیت صورتهای مالی می‌شود (بارت^{۲۴} و همکاران، ۲۰۰۸) و لذا فرضیه اصلی دوم در این پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

گزارشگری مالی جدید با عوامل تکنیکی رابطه معناداری دارد.

۳-۲-۱- هزینه‌های پذیرش

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز دارای مزایا و معایبی است که در متون حسابداری فراوان عنوان شده است از جمله مزایای آن به بهبود کارایی و اثربخشی در گزارشگری مالی و حسابرسی، افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی، شفافیت و قابلیت اطمینان بیشتر، ایجاد فرصت بیشتر برای تامین مالی خارجی، کاهش هزینه سرمایه، کاهش ریسک و عدم اطمینان صورتهای مالی بین‌المللی برای استفاده‌کنندگان و فراهم‌کنندگان منابع اشاره کرد (کلیچ^{۲۵}، ۲۰۱۴). لیکن پذیرش سیستم‌های جدید در هر سازمانی برای ذی‌نفعان آن در کنار مزایای آن توأم با هزینه نیز می‌باشد.

انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ولز، هزینه‌های 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 نرم افزارها و سیستم‌ها، هزینه ارتباط با اشخاص ثالث، هزینه

به طور کلی جهانی شدن هم برمحیط بیرونی و هم بر عملکرد درونی سازمان اثرگذار است. جهانی شدن تکنولوژی‌های جدید را به ارمغان می‌آورد و کشورها را برای رقابت بیشتر باز می‌کند. افزایش رقابت، همراه با توسعه فن‌آوری‌های پیشرفته، بسیاری از جنبه‌های صنعت را تحت تاثیر قرار داده است و از طرفی جهانی شدن شرکتها را به رقابت شدید وادار کرده که به دنبال آن تقاضا برای اطلاعات با کیفیت و به موقع افزایش می‌یابد (البو^{۲۷}، ۲۰۱۴). فشارهای جهانی شدن منجر به هم‌ریختی^{۲۸} رقابتی و همگرایی سیستم‌های گزارشگری مالی ملی می‌شود (فونتس، ۲۰۱۶). لذا برخی از پژوهش‌گران بیان کردند که قدرت تقاضا برای همگرایی گزارشگری مالی بین‌المللی بر قدرت محیط محلی می‌چربد (بوربلی^{۲۹}، ۲۰۰۶) بر این اساس فرضیه فرعی هشتم به شرح زیر تدوین شد:

۸- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با سازگاری جهانی اصول سیستم جدید رابطه دارد.

۳-۳-۲- منافع زمینه ای^{۳۰} پیش‌بینی شده

پذیرش IFRS معمولاً منافع و مزایای زمینه‌ای از قبیل عملیاتی، مالی و از لحاظ مشروعیتی به همراه دارد. مزایای عملیاتی ناشی از پیشرفت‌های فنی و تکنیکی در سیستم گزارشگری مالی است. مزایای مالی به کاهش هزینه سرمایه، ادغام بهتر بازارهای مالی ملی و بین‌المللی، افزایش رشد اقتصادی، افزایش رتبه اعتباری و کاهش هزینه ارزیابی اطلاعات مالی برای بازار سرمایه‌های بین‌المللی مربوط است (فونتس، ۲۰۱۶).

رودریگز (۲۰۱۲) بیان می‌کند که سازمانها امروزه برای حفظ حیات خود نه تنها به کارایی عملیاتی و تکنیکی نیاز دارند بلکه نیازمند مشروعیت اجتماعی نیز هستند. رویه‌ها و عملیات سازمانی را می‌توان جهت دستیابی به مشروعیت بیرونی صرف نظر از فایده‌مندی آن بکارگرفت. علاوه بر آن در متون گزارشگری مالی بیان شده که پذیرش و بکارگیری IFRS به احتمال زیاد منجر به منافع بااهمیت مشروعیت می‌شود. این مزایا شامل بهبود اعتبار شرکت‌های ملی، مشروعیت و قابلیت پذیرش اجتماعی در سایر کشورها و بهبود وضعیت حسابداری حرفه‌ای می‌شود (رودریگز و گوریرو^{۳۱}، ۲۰۱۵). در صورتیکه پذیرش و بکارگیری سیستم گزارشگری مالی جدید منجر به مزایای زمینه‌ای (عملیاتی، مالی و مشروعیت) شود انتظار براین است که سیستم گزارشگری مالی جدید توسط ذی‌نفعان به صورت مطلوب درک شود و همچنین احساس مقاومت کمتری داشته باشند. لذا فرضیه فرعی نهم شامل:

اضافی حسابرسی مستقل، هزینه تجدیدنظر قراردادهای بدهی و هزینه کسب سایر داده‌های بیرونی. همچنین این انجمن عنوان می‌کند که بسته به نوع و اندازه شرکتها، این هزینه‌ها می‌تواند تا ۲۴ درصد چرخش داشته باشد. در زمینه حسابرسی نیز گرچه بکارگیری استانداردهای IFRS باعث افزایش کیفیت اطلاعات صورتهای مالی می‌گردد ولی پیاده سازی آن مستلزم سرمایه‌گذاری شرکتها و حسابرسان در زمینه آموزش، منابع انسانی متخصص، تکنولوژی می‌باشد. از جمله هزینه‌های حسابرسی که توسط پژوهش‌گران بیان شده را می‌توان موارد زیر را ذکر نمود: رسیدگی‌های بیشتر صورتهای مالی بدلیل پیچیدگی برخی از استانداردها، افزایش ریسک تحریف صورتهای مالی و به تبع آن افزایش ریسک حقوقی برای حسابرسان بدلیل استفاده گسترده‌تر از قضاوت‌های حرفه‌ای، افزایش میزان رسیدگی‌ها و به دنبال آن افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، افزایش هزینه‌های آموزش استانداردهای IFRS کارکنان (فونتس، ۲۰۱۶). لذا پذیرش هزینه‌های مربوط به اصلاح سیستم گزارشگری بر ادراک افراد موثر است و انتظار می‌رود که با افزایش هزینه‌های پذیرش، درک افراد کاهش یابد. فرضیه فرعی هفتم به صورت ذیل است:

۷- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با هزینه‌های پذیرش سیستم جدید رابطه منفی دارد.

۳-۳-۳- عوامل موقعیتی

ارتباط عوامل موقعیتی در تعیین ادراک افراد نسبت به تغییر و همچنین در نشان دادن احتمال موفقیت تغییر توسط پژوهش‌گران ذکر شده است (مک لارن^{۳۲} و همکاران، ۲۰۱۶ و نوس، 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).
فرضیه اصلی سوم: ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با عوامل موقعیتی رابطه معناداری دارد.

۳-۳-۱- عوامل محیط بیرونی- زمینه جهانی شدن

ادبیات و متون تغییر به صورت گسترده اثر محیط بیرونی را بر ادراک افراد از تغییر را شناسایی کرده است. محیط خارجی به طور عمده تحت تاثیر عوامل جهانی قرار دارد از جمله تقاضاهای رقابتی، پیشرفتهای قانون‌گذاری و تکنولوژی.

۹- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با منافع سازمانی مورد انتظار از پذیرش سیستم جدید رابطه دارد.

۳-۴- عوامل فرآیند تغییر

فرآیندهای تغییر روشهای انجام تغییر هستند، با توجه به فلسفه‌ی سازمانی و ماهیت تغییر موردنظر، فرآیند 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^{۳۲} و همکاران، ۲۰۱۴). پژوهشهای انجام شده توسط پژوهشگران وجود رابطه بین این عوامل با ادراک افراد از تغییر و همچنین موفقیت تغییر را تایید کرده است (ناوس، ۲۰۰۹ و مک لارن، ۲۰۱۶).

میزان نهادینه شدن مقررات و استانداردهای جدید بستگی دارد به توانمندی عاملان و دست‌اندرکاران تغییر نسبت به سازگاری این مقررات و پیامدهای آن با محتوا و زمینه موسسات ملی و ایجاد حمایت سیاسی از گروههای ذینفع و رهبران نهادی کلیدی است (کامپ بل^{۳۳}، ۲۰۰۴ و اسکات، ۲۰۱۰). تحولات اخیر نهادی نشان می‌دهد رابطه بین استانداردها و گذاران ملی در اجرای استراتژی‌های قدرت بر ادراک افراد از مشروعیت سیستم‌های گزارشگری مالی جدید تاثیرگذار است. کشورهایی مانند ایالات متحده با داشتن قدرت فرهنگی و اقتصادی بر این نظراند که ارزش درک شده IFRS برای آمریکا منفی است و استانداردهای FASB می‌تواند بسیار مناسبتر از IFRS برای آمریکا باشد. در زیر به برخی از عوامل فرآیند تغییر که احتمالاً بر ادراک افراد موثرند اشاره می‌شود.

فرضیه اصلی چهارم: ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با عوامل فرآیند تغییر رابطه معناداری دارد.

۳-۴-۱- مشارکت^{۳۴} (عدالت در فرآیند تغییر)

مشارکت یعنی این که هم مشکل و هم راه حل پیشنهادی تغییر، متعلق به افرادی باشد که تحت تاثیر آن قرار دارند. زمانی که افراد در سازمان مشارکت دارند، مشکلی که موجب نیاز به تغییر می‌شود را به عنوان مشکل خود تلقی می‌کنند نه مشکل مدیریت. برای اینکه فرآیند تغییر موفقیت آمیز باشد بایستی افراد نسبت به راه حل مشکل یعنی نسبت به تغییرات پیشنهادی احساس مالکیت نمایند (سادلر، ۱۳۸۰).

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^{۳۵}، ۲۰۱۵). بوردیا^{۳۶} (۲۰۰۴) مشارکت کارکنان را یکی از تاکتیک‌های عاملان تغییر برای تاثیر بر مخالفان بالقوه تغییر دانسته و ابزاری جهت ایجاد محیط مناسب برای تغییر با کاهش ابهام، ارتقاء و ترویج ادراک عدالت و ایجاد موقعیت مطلوب برای تغییر می‌داند و لذا فرضیه فرعی دهم به شرح زیر است:

۱۰- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان مشارکت افراد در فرآیند تغییر رابطه دارد.

۳-۴-۲- ارتباطات^{۳۷}

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 و فهم از تغییر پیشنهادی و حداقل کردن ابهاماتی که احتمالاً با اهداف تغییر تجربه می‌شود (جورجالس، ۲۰۱۵). تهیه و تدارک اطلاعات صحیح، درست و به موقع 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. به طور مشخص، کارکنانی که اطلاعات مفید، موثر و به موقع را در رابطه با تغییرات سازمانی دریافت می‌کنند، ارزیابی مثبت‌تری از تغییر داشته و تمایل بیشتری به همکاری با آن را دارند (اورگ، ۲۰۰۶). انتشار موثر اطلاعات این اطمینان را ایجاد می‌کند که کارکنان در رابطه با نیاز به تغییر به خوبی آموزش دیده‌اند و درک روشنی از ماهیت تغییر دارند. فرضیه فرعی یازدهم به صورت ذیل تدوین گردید:

۱۱- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان کیفیت ارتباطات در فرآیند تغییر رابطه دارد.

۳-۴-۳- اعتماد به عاملان تغییر: مشروعیت شخصی

اعتماد اساس مفهوم مشروعیت شخصی است و به کاریزمای 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 (اورینگ، ۲۰۰۶). در رابطه با استانداردها گزاران حسابداری نیز مشروعیت شخصی با ادراک ذینفعان از ویژگیهای فردی اعضای تیم مدیریتی مرتبط است. اقتدار کافی، که شامل تخصص و استقلال است شرط لازم برای مشروعیت است. باور و اعتماد کافی به افراد در سازمان، آنها را قادر می‌سازد تا مفید بودن و سودمندی خود را علی‌رغم عدم اعتبار فنی نیز نشان دهند. درک افراد از استقلال و تخصص اعضای تیم مدیریتی منجر به مشروعیت شخصی ذی‌نفعان خواهد شد (دروچر، ۲۰۰۷) و لذا فرضیه فرعی دوازدهم به شرح زیر بیان می‌شود:

۱۲- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان اعتماد به تیم مدیریت سازمان رابطه دارد.

۳-۴-۴- زمان اجرا^{۳۸}

از عوامل مهم اثرگذار بر موفقیت اجرای سیستم‌های جدید زمان بندی صحیح آن می‌باشد. پژوهشهای پیشین تاثیر سرعت و زمان اجرای اصلاح گزارشگری مالی بر ادراک افراد از ارزش آنرا تایید کرده‌اند (کارنل^{۳۹}، ۲۰۰۷ و فان^{۴۰} و همکاران، ۲۰۱۴) و در نهایت فرضیه فرعی آخر با توجه به مباحث بیان شده به صورت زیر تدوین گردید:

۱۳- ادراک حسابرسان از ارزش سیستم گزارشگری مالی جدید با میزان کیفیت زمان بندی اجرای سیستم جدید رابطه دارد.

در ادامه به بیان نتایج برخی از پژوهشهای انجام شده در زمینه مربوطه پرداخته می‌شود:

موفی اسمیت^{۴۱} (۲۰۰۸) قابلیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در کشور بنگلادش مورد ارزیابی قرار دادند. آنها با استفاده از مدارک و اطلاعات نگهداری شده توسط دولت بنگلادش، و مصاحبه با اعضای جامعه حسابداران رسمی و کارکنان ذی‌ربط کمیسیون بورس و اوراق بهادار بنگلادش، به این نتیجه رسیدند که علت پذیرش استانداردهای بین‌المللی تاثیر آن بر تسهیل تصمیم‌گیری می‌باشد، که به اعتقاد آنها باعث افزایش قدرت تصمیم‌گیری توسط استفاده کنندگان اطلاعات می‌شود.

آنا الون^{۴۲} (۲۰۱۲) در تحقیقی به بررسی پیچیدگی و دوگانگی نهادی (سازمانی): مطالعه موردی پذیرش IFRS در روسیه پرداخته است. ایشان پس از مصاحبه با ۱۲۳۶ کارمند مالی و حسابداری در شرکتهای مختلف 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 قابل توجهی مواجه هستند. برای بسیاری از کشورها اجرای همزمان استانداردهای ملی و IFRS امکان پذیر 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 و بکارگیری همزمان IFRS و استانداردهای ملی علاوه بر ایجاد پیچیدگی موجب تضعیف تاثیر آن می‌شود.

جاشوا سیسلویچ^{۴۳} (۲۰۱۳) در تحقیقی "رابطه بین فرهنگ اقتصاد ملی، نهادها و حسابداری: کاربرد IFRS" را بررسی نمود. ایشان با بررسی داده‌های ۴۹ کشور مختلف از بانک جهانی و بنیاد حسابداری مالی بیان می‌کند که فرهنگ اقتصاد ملی بر حسابداری در سطح ملی از طریق تعدیل متغیرهای نهادی تاثیر مستقیم دارد و برای ارزیابی روابط از معیارهای فرهنگ اقتصاد ملی (فرهنگ و رهبری و سازمانها) استفاده نمود. نتیجه پژوهش وی بیان میکند که حسابداری با نهادهای حمایتی ملی مرتبط است و این نهادها به نوبه خود تحت تاثیر فرهنگ اقتصادی ملی کسانی هستند که آنها را حفظ می‌کنند و برای تغییر در جنبه های حسابداری ملی پذیرش رسمی استانداردها، اصول و نوآوری لازم است و تعدیلات سازمانی و نهادی بایستی صورت گیرد و فرهنگ اقتصاد ملی لازم است که درک 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.

محمد نورنبی^{۴۴} (۲۰۱۵) اثر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای در حال توسعه را بررسی کرد. وی با انجام دو دوره مصاحبه بین سالهای ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۱ به بررسی عوامل فرهنگی تاثیر گذار در بنگلادش به عنوان یک کشور در حال

توسعه پرداخت. نتیجه تحقیق ایشان وجود فشارهای اجباری، هم ریختی نهادی دستوری و تقلیدی برای دستیابی به مشروعیت در برابر انتظارات اجتماعی را تایید می‌کند.

الباکری و همکاران^{۴۵} (۲۰۱۷) به بررسی تطبیقی مربوط بودن اطلاعات حسابداری در دو کشور آلمان و انگلستان قبل و بعد از پذیرش اجباری IFRS پرداختند. آنان برای بررسی تغییر در مربوط بودن اطلاعات از سه مدل مختلف بهره گرفتند. در ابتدا با استفاده از مدل اولسون، علیرغم کاهش در مربوط بودن ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، عایدات) سودها در هر دو کشور افزایش قابل توجهی داشته است. دوم با استفاده از یک مدل تعدیلی که نشان می‌داد که مربوط بودن ارزش هم در عایدات و هم در ارزش دفتری در بلند مدت در شرکت‌های انگلیسی بیشتر از شرکت‌های آلمانی است و سوم با استفاده از یک مدل توسعه یافته که در آن متغیرهای حسابداری و متغیرهای کلان اقتصادی همزمان اضافه شد، که نشان از افزایش در مربوط بودن قدرت پیش بینی ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در انگلستان نسبت به تاثیر قابل توجه مربوط بودن ارزش دفتری سودها در آلمان را می‌داد.

رحمانی و علیپور (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران پرداختند. آنان با استفاده از پرسشنامه به آزمون ۱۲ عامل به عنوان موانع پذیرش در ایران پرداختند و در نهایت در تحلیل داده‌های آنان ۱۰ عامل به عنوان مانع در پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری معرفی شد که عبارتند از عدم آموزش استانداردها، عدم حضور موثر در مجامع حرفه‌ای، عدم گسترش بازار سرمایه، سیستم قوانین و مالیاتی کشور، پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی، نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییر، فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه یافته، فقدان آشنایی ذینفعان با استانداردها، نفوذ برخی شرکتها و بانکها در کشور و بالا بودن هزینه‌های عملیاتی.

مشایخ و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهش خود به آثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداختند. آنها ضمن بیان دلایل و اهمیت هماهنگ‌سازی استانداردهای 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 پژوهشی به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران پرداختند. آنها با استفاده

از متون و نتایج پژوهش‌های پیشین مزایای و معایب پذیرش IFRS در ایران برشمرده و با استفاده از پرسشنامه توزیعی بین حسابداران رسمی و اعضای هیات علمی به این نتیجه رسیدند 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. از اینرو، پیشنهاد میشود که مکانیزم کارآتری، مانند اطلاع‌رسانی گسترده‌تر، مکاتبه با مراکز، پیگیری دریافت پاسخ و گزارش عمومی نظریات دریافت شده، بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

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

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

جامعه آماری پژوهش حاضر را حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی 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 معادله‌یابی ساختاری با رویکرد کمترین مربعات جزیی 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، 1391). 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 ۱۴۴ پرسشنامه دریافت شد که تعداد ۹۸ پرسشنامه قابل استفاده بود (نرخ بازگشت 72%). تجزیه و تحلیل آماری پژوهش براساس شواهد گردآوری شده از این تعداد نمونه آماری صورت پذیرفته است.

در این پژوهش تایید روابط بین متغیرها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تاییدی و تکنیک مدل سازی PLS و با استفاده از نرم افزار Smart PLS2 که فن مدل سازی مسیر واریانس محور است و امکان بررسی نظریه و سنجه ها را به طور همزمان فراهم می سازد، از این روش در مواردی که مدل پیچیده یا حجم نمونه کوچک بوده و یا توزیع متغیرها نرمال نباشد، استفاده شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- 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 مشخص شده 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 شماره (۱) ارائه شده است.

چنانچه مشاهده می‌شود بیشتر از 60% پاسخ گویان را مردها تشکیل می‌دهد، و بیش از 56% افراد دارای تحصیلات فوق لیسانس بودند. بالاترین دامنه سنی افراد شرکت کننده با 34.7% بین 31 تا 35 سال بوده همچنین بالاترین تجربه کاری مربوط به گروه 6 تا 10 سال است که 48% افراد را تشکیل می‌دهد و تقریباً افراد شرکت کننده به طور یکسان در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی شاغل بوده‌اند.

در جدول ۲، شاخصهای مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخصهای پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است بزرگ بودن میانگین از میانه، وجود نقاط بزرگ را در داده ها نشان میدهد؛ زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار میگیرد. در این موارد، توزیع داده ها، چوله به راست است.

در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم است توزیع متغیرها متقارن می‌باشد. مقدار چولگی و کشیدگی برای متغیرهای پژوهش نزدیک نشانگر این است که این متغیرها توزیع تقارن نسبی دارند و از این نظر توزیع این متغیرها نسبتاً متقارن و نرمال است.

در این پژوهش حاضر به منظور جمع آوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه ای استفاده شد و ابزار گردآوری داده‌ها (پرسشنامه) در این پژوهش از سه بخش تشکیل شده است. بخش اول، اطلاعات مرتبط با جمعیت‌شناسی پرسش شوندگان را با ۵ سوال مورد ارزیابی قرار می‌دهد. بخش دوم به بررسی ادراک حسابرسان 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 سونینی و همکاران^{۴۶}، ۲۰۱۱ استفاده شده است. بخش سوم به بررسی عوامل فردی، تکنیکی، موقعیتی و فرآیند تغییر موثر بر ادراک حسابرسان 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 حالت^{۴۷}، ۲۰۰۷ برای متغیر تاثیر تغییر سیستم بر شغل افراد (۴ سوال) استفاده شده است. عامل تکنیکی (هزینه‌های پذیرش) از پرسشنامه کریستین کارنی^{۴۸}، ۲۰۱۱ (۳ سوال)، عوامل موقعیتی با استفاده از پرسشنامه استفاده شده در پایان نامه علیرضا آقایی قهی، ۱۳۹۰ و پرسشنامه دی‌جونگ^{۴۹} و همکاران، ۲۰۱۰ برای متغیر تناسب جهانی اصول IFRS (۳ سوال) و متغیر منافع عملیاتی سازمان (۴ سوال) و عوامل فرآیند تغییر از پرسشنامه‌های اورینگ، ۲۰۰۶، کارنی، ۲۰۱۱ و وان برگ، ۲۰۰۰، فان، ۲۰۱۴ برای متغیر مشارکت (۴ سوال)، متغیر ارتباطات (۳ سوال)، متغیر اعتماد به تیم مدیریتی (۳ سوال) و زمان بندی (۳ سوال) استفاده شده است.

این مولفه ها با دامنه پیوستاری پنج درجه‌ای طیف لیکرت اندازه گیری شده است. به دلیل آن که ساختار و عبارت بندی پرسشهای پرسشنامه می‌تواند بر روایی پرسشنامه تأثیرگذار باشد، قبل از توزیع پرسشنامه تعدادی پرسشنامه بین افراد صاحب نظر توزیع شده و از آنها درخواست شد نظر خود را نسبت به محتوای 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

جدول (۱) فرآوانی و درصد فرآوانی ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی اعضای نمونه

ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی	زیر گروه	تعداد	درصد	نما یا مد
جنسیت	مرد	۶۳	۶۴	مرد
	زن	۳۵	۳۶	
سن	تا ۳۰ سال	۲۱	۲۱/۴	بین ۳۱ تا ۳۵
	۳۱ تا ۳۵ سال	۳۴	۳۴/۷	
	۳۶ تا ۴۰ سال	۲۴	۲۴/۵	
	۴۱ تا ۴۵ سال	۱۴	۱۳/۳	
	بالای ۴۰ سال	۶	۶/۱	
تحصیلات	لیسانس	۳۵	۳۵/۷	فوق لیسانس
	فوق لیسانس	۵۵	۵۶/۱	
	دکتری و دانشجوی دکتری	۸	۸/۲	
سابقه کار	تا ۵ سال	۲۶	۲۶/۵	۶ تا ۱۰ سال
	۶ تا ۱۰ سال	۴۷	۴۸	
	۱۱ تا ۱۵ سال	۲۱	۲۱/۴	
	بیش از ۱۵ سال	۴	۴/۱	
حوزه فعالیت کاری	سازمان حسابرسی	۴۸	۴۹	موسسات خصوصی
	موسسات خصوصی	۵۰	۵۱	

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشدگی	کمترین	بیشترین
نگرش درونی افراد به تغییر	3.3651	1.02135	1.043	-0.375	-0.765	1	4.78
تأثیر شخصی تغییر	3.3495	0.84092	0.707	-0.128	-1.439	1.75	4.75
هزینه‌های پذیرش	2.3163	0.50057	0.251	0.946	-0.271	1.67	3.67
مناسب بودن با زمینه جهانی شدن	3.5646	0.74981	0.562	-0.097	-1.193	2.33	5.00
منافع سلزمانی IFRS	3.5536	0.71278	0.508	0.043	-1.091	2.25	4.75
عدالت در فرآیند تغییر (مشارکت)	2.7730	0.44992	0.202	0.781	-0.678	2.00	3.75
ارتباطات	2.5442	0.62294	0.388	0.233	-0.538	1.33	4.00
اعتماد به تیم مدیریتی	2.9422	0.86025	0.740	0.225	-1.245	1.67	4.67
زمان‌بندی	2.4252	0.65938	0.435	0.081	-1.493	1.33	3.33
ارزش کارکردی (کیفی) ادراک شده	3.4116	0.68497	0.469	0.106	-0.855	2.00	5.00
ارزش روانی (عاطفی) ادراک شده	3.5374	0.58939	0.347	0.233	-0.640	2.33	5.00
ارزش اجتماعی ادراک شده	3.4728	0.56008	0.314	0.045	-1.011	2.33	4.67
ارزش پولی ادراک شده	3.5408	0.63230	0.400	0.061	-0.857	2.33	4.67

منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۵- بررسی برازش مدل‌ها

مدل‌های مرسوم در مدل‌سازی معادلات ساختاری متشکل از دو بخش هستند. مدل اندازه‌گیری (مدل درونی) که روابط بین شاخص‌های یک سازه و آن سازه را مشخص می‌سازد و مدل ساختاری (مدل بیرونی) که نشان‌دهنده روابط میان چندسازه می‌باشد (داوری و رضاداده، ۱۳۹۲).

۵-۲-۱- مدل‌های اندازه‌گیری

آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی: همانطور که در جدول 3 آمده کلیه ضرایب آلفای کرونباخ و کلیه ضرایب پایایی ترکیبی از مقدار ۰/۷ بیشتر هستند که حاکی از پایایی مناسب مدل 1 دارد.

معیار افزونگی (Redundancy)

این شاخص معیار سنجش کیفیت مدل ساختاری برای هر متغیر درون زا با توجه به مدل اندازه گیری آن است این معیار از حاصل ضرب مقادیر اشتراکی (COMMUNALITY) سازه ها در مقادیر R^2 مربوط به آنها به دست می آید و نشانگر مقدار تغییر پذیری شاخص های یک سازه درون زا است که از یک یا چند سازه ی برون زا تاثیر می پذیرد. هر چه مقدار Redundancy بیشتر باشد، نشان از برازش مناسب تر بخش ساختاری مدل در یک پژوهش دارد.

جدول (۴) ضرایب مسیر، آماره ی t و ضریب تعیین (متغیر وابسته: ادراک حسابرسان)

متغیر پیش بین	ضریب مسیر (β)	آماره t
عوامل فردی	۰/۲۹۲	۵/۰۷۲**
عوامل تکنیکی	۰/۰۸۳	۲/۷۲۶**
عوامل موقعیتی	۰/۳۱۰	۴/۶۲۰**
عوامل فرآیند تغییر	۰/۳۴۱	۵/۸۷۲**

** p < 0.01 * p < 0.05

جدول(۵) نتایج معیار R2

R2	ادراک حسابرسان از سیستم گزارشگری مالی جدید
۰/۹۶۸	

منبع: یافته های پژوهش

جدول (۶) نتایج Redundancy متغیرهای درون زا

Redundancy	COMMUNALITY	R ²	ادراک حسابرسان از سیستم گزارشگری مالی جدید
۰/۸۶۳	۰/۸۹۲	۰/۹۶۸	

منبع: یافته های پژوهش

معیار نیکویی برازش GOF

معیار GOF منوط به بخش کلی مدل های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار پژوهشگر می تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه گیری و بخش ساختاری پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. برای این شاخص برازش مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. این معیار توسط تنهاوس وهمکاران در سال ۲۰۰۴ ابداع گردید و فرمول آن در زیر آمده است:

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

روایی همگرا: ضرایب AVE سازه ها و میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص ها است. مگنر و همکاران مقدار ۰/۴ به بالا را برای AVE کافی دانسته اند (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶ به نقل از داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). و همانطور که در جدول ۳ مشاهده می کنید کلیه ضرایب AVE در مدل ۱ مقادیر بالای ۰/۴ را بدست آورده اند.

جدول(۳) نتایج پایای و روایی همگرایی مدل ۱

متغیرهای پژوهش	ضریب آلفای کرونباخ <math>0.7 < Alpha</math>	ضریب پایای ترکیبی <math>0.7 < CR</math>	میانگین واریانس استخراجی <math>0.4 < AVE</math>
ادراک حسابرسان	۰/۹۵۹	۰/۹۷۱	۰/۸۹۳
عوامل فردی	۰/۷۶۱	۰/۷۰۹	۰/۵۷۶
عوامل تکنیکی	۰/۸۰۰	۰/۸۲۹	۰/۶۳۴
عوامل موقعیتی	۰/۹۶۰	۰/۹۸۰	۰/۹۶۲
عوامل فرآیند تغییر	۰/۹۶۷	۰/۹۷۶	۰/۹۱۰

منبع: یافته های پژوهش

۵-۲-۲- مدل ساختاری پژوهش

جهت مطالعه روایی سازه و مشخص کردن اینکه گویه های انتخاب شده برای اندازه گیری متغیرها از دقت لازم برخوردارند، از تحلیل عاملی تاییدی (CFA) استفاده می شود. معیار اول بررسی برازش مدل ساختاری ضرایب معناداری t است. ضرایب مسیر بایستی حداقل در سطح اطمینان ۵ 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 سازه ها و در نتیجه تایید فرضیات پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. نتیجه اجرای مدل در جدول ۴ ارائه شده است. با توجه به جدول فوق تمامی ضرایب معناداری از ۱/۹۶ بیشتر است که این امر معنادار بودن تمام شاخص ها و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۹۹ درصد را نشان می دهد.

معیار R2:

این معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش میباشد، ضرایب R2 مربوط به متغیرهای پنهان درون زای (وابسته) مدل است. R2 معیاری است که نشان از تاثیر یک متغیر برونزا و یک متغیر درونزا دارد و ۳ مقدار ۰/۱۹ و ۰/۳۲ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن در نظر گرفته می شود (چین، ۱۹۸۸).

جدول (۷) نتایج R^2 و COMMUNALITY

COMMUNALITY	R^2	
۰/۸۹۲	۰/۹۶۸	ادراک حسابرسان از سیستم گزارشگری مالی جدید
۰/۵۷۶	-	عوامل فردی
۰/۶۳۴	-	عوامل تکنیکی
۰/۹۶۲	-	عوامل موقعیتی
۰/۹۱۰	-	عوامل فرآیند تغییر

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۸) نتایج معیار نیکویی برازش GOF

COMMUNALITY	R^2	GOF
۰/۷۹۴	۰/۹۶۸	۰/۸۷۶

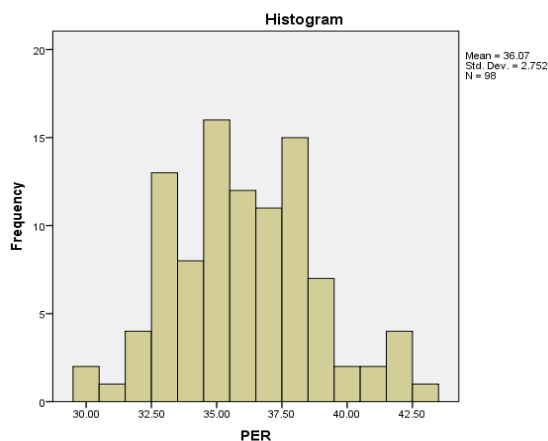
منبع: یافته‌های پژوهش

۶- آزمون فرضیات فرعی

جهت آزمون فرضیات اول، دوم، سوم و ششم 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. قبل از انجام آزمون تحلیل واریانس یک طرفه بایستی پیش‌فرضهای استفاده از آن (نرمال بودن داده‌ها و همگونی واریانس‌ها) بررسی شود.

(۱) پیش فرض نرمال بودن داده‌ها

با توجه به شکل ۱ مشاهده می‌شود که توزیع داده‌ها نرمال است.



شکل ۱- توزیع داده‌ها برای متغیر ادراک حسابرسان

(۲) پیش فرض همگونی واریانس

همانگونه که مشاهده می‌شود آزمون لوین معنادار نشده است که این حاکی از همگونی واریانس‌ها می‌باشد، بدین ترتیب مجاز به استفاده از آزمونهای پس معناداری هستیم که برای همگونی واریانس‌ها تعیین شده است. در بین آزمونهای پس معناداری آزمون‌های شفه و توکی آزمونهای قوی و محافظه‌کارتر نسبت به سایر آزمونهای این گروه هستند. بنابراین به علت یکسان نبودن حجم نمونه‌ها در گروههای مختلف، آزمون توکی از قابلیت اطمینان و اتکای بیشتری برخوردار می‌باشد که بدین ترتیب از آن استفاده شده است.

نتایج بررسی فرضیات فوق در جدول ۱۰ 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 به عبارتی دیگر وجود رابطه بین متغیرهای سن، تحصیلات و تجربه کاری با ادراک حسابرسان تایید می‌گردد. 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.

جدول (۹) نتیجه بررسی همگونی واریانس‌ها

آزمون همگونی واریانس			
ادراک حسابرسان			
سطح معناداری	df1	df2	
۰,۱۱۱	۴	۹۳	لوین

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول شماره ۱۰ نمایان است سطح معنی‌داری هر کدام از متغیرهای سن، تحصیلات و تجربه کاری کمتر از ۰/۰۵ است و معناداری آزمون F تایید می‌شود به عبارتی دیگر وجود رابطه بین متغیرهای سن، تحصیلات و تجربه کاری با ادراک حسابرسان تایید می‌گردد. 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.

همچنین به منظور بررسی تفاوت دیدگاه گروههای مختلف حسابرسی 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.

جدول (۱۰) نتایج آزمون ANOVA و آزمون توکی

ردیف	متغیر	مقدار آماره F	سطح معنی داری	نتایج آزمون توکی			
۱	سن	۱۰۲/۷۳۷	۰/۰۰۰	تا ۳۰ سال	۳۱ تا ۳۵	۳۶ تا ۴۰	۴۱ تا ۴۵
				۴/۲۲	۴/۴۵	۳/۸۰	۳/۲۱
۲	تحصیلات	۴۲/۰۷۶	۰/۰۰۰	لیسانس	فوق لیسانس	دکترت و دانشجوی دکتری	
				۳/۰۳۵	۳/۶۴	۴/۴۱۶	
۳	تجربه کاری	۱۰۱/۷۲۰	۰/۰۰۰	تا ۵ سال	۶ تا ۱۰	۱۱ تا ۱۵	بیش از ۱۵ سال
				۲/۸۷	۳/۴۲	۴/۲۰۶	۴/۵۲۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۱۱) نتایج آزمون تی با دو نمونه متغیر تنوع گروههای مختلف

آزمون تی با دو نمونه مستقل				آزمون لوین					
فاصله اطمینان ۹۵٪ اختلاف	خطای معیار	تفاوت میانگین	سطح معناداری دو طرفه	درجه آزادی	تی	عدد معناداری	F		
۰/۳۶۷۷۷	۰/۰۹۸۱	۰/۱۱۷۳۷	۰/۱۳۴۷	۹۶	۱/۱۴۸	۰/۷۰۷	۰/۱۴۲	برابری واریانس	گروههای مختلف
۰/۳۶۷۵۲	۰/۰۹۷۹	۰/۱۱۷۲۴	۰/۱۳۴۷	۹۵/۹۸۹	۱/۱۵۰			عدم برابری واریانس	حسابرس

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۱۲) نتایج ضرایب مسیر، آزمون t و ضریب تعیین

(متغیر وابسته: ادراک حسابرسان)

آماره t	ضریب مسیر (β)	متغیر پیش بین
۲/۶۷۴**	۰/۲۴۴	میزان گرایش درونی افراد به تغییر
۵/۱۳۰**	-۰/۳۴۴	میزان تاثیر تغییر بر شغل افراد
۴/۲۳۵**	-۰/۴۴۰	هزینه سیستم گزارشگری مالی جدید
۳/۱۸۰**	۰/۳۵۷	سازگاری اصول سیستم جدید با محیط جهانی
۲/۵۴۳*	۰/۱۷۸	منافع مورد انتظار برای سازمان از پذیرش سیستم جدید
۳/۴۸۷**	۰/۲۰۱	مشارکت افراد در فرآیند تغییر
۴/۷۸۳**	۰/۴۰۸	کیفیت ارتباطات با کارکنان
۳/۴۹۹**	۰/۲۲۸	اطمینان (اعتماد) به تیم مدیریتی
۳/۴۱۲**	۰/۳۸۶	کفایت زمان بندی اصلاح (اجرای) سیستم حسابداری جدید

** p < 0.01 * p < 0.05

منبع: یافته‌های پژوهش

مطابق با نتایج فرضیه هفتم، چون مقدار آماره t برابر ۴/۲۳۵ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ هزینه‌های پذیرش سیستم جدید بر ادراک حسابرسان تاثیر دارد و مقدار تاثیر برابر با ۰/۴۴۰-

با توجه به اینکه عدد معناداری آزمون لوین ۰/۷۰۷ 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 (۰/۲۵۴) است، پس می توان گفت میان ادراک گروههای مختلف شاغلین حسابرسی تفاوت معناداری ندارند.

و در نهایت نتایج ضرایب مسیر، آماره t و ضریب تعیین معادلات ساختاری سایر متغیرهای فرعی پژوهش به شرح جدول (۱۲) زیر می باشد.

در فرضیه چهارم چون مقدار آماره t برابر ۲/۶۷۴ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ تمایل درونی افراد به تغییر بر ادراک حسابرسان تاثیر دارد و مقدار تاثیر با توجه به ضریب مسیر ۰/۲۴۴ و مثبت (مستقیم) است. بنابراین می توان گفت که با افزایش میزان گرایش درونی افراد به تغییر، ادراک آنها نیز افزایش می یابد. در فرضیه پنجم چون مقدار آماره t برابر با ۵/۱۳۰ بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد می شود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ میزان تاثیر تغییر سیستم (بکارگیری IFRS) بر شغل افراد بر ادراک حسابرسان تاثیر دارد و مقدار تاثیر برابر با ۰/۳۴۴- منفی (معکوس) است. بنابراین می توان گفت که با افزایش میزان تاثیر تغییر سیستم گزارشگری مالی بر شغل حسابرسان، ادراک آنها کاهش می یابد.

۷- بحث و نتیجه‌گیری

در محیط متغیر امروزی، سازمانها برای انجام فعالیت و بقا ناگزیر به نوآوری و تغییرات مستمر و پویا هستند و بایستی به طور پیوسته استانداردهای گزارشگری مالی خود را با شرایط محیطی و خارجی مطابقت دهند و از طرفی تغییر از یک سیستم گزارشگری به سیستم گزارشگری مالی جدید، بدون در نظر گرفتن خواست و نظر مشارکت‌کنندگان آن، به احتمال زیاد موفقیت اجرای آن را با مشکل مواجه می‌کند و موفقیت آن بستگی به آثار و پیامدهای مثبتی دارد که بایستی توسط ذی‌نفعان آن از جمله حسابرسان درک شود. به طوریکه دیبلا (۲۰۰۷) عنوان می‌کند که درک افراد از تغییر برای اجرای موفقیت آمیز تغییر، از ماهیت خود تغییر مهم‌تر است. مدیریت کردن ادراک مشارکت‌کنندگان یک عنصر اساسی در مدیریت کردن خود تغییر است.

در طی دهه‌های اخیر اندیشمندان علوم مالی سعی در تبیین و بررسی علل موارد خاص با کمک سایر علوم همانند روانشناسی، جامعه‌شناسی، علوم اجتماعی و فیزیک داشته‌اند لذا در این پژوهش به بررسی ادراک حسابرسان (یکی از ذی‌نفعان اصلی گزارشگری مالی) از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و عوامل موثر بر آن با بهره‌گیری از دانش سایر علوم اجتماعی پرداخته شد.

نتایج حاصل از فرضیه اصلی اول پژوهش نشان از وجود رابطه منفی و معنادار سن، و رابطه مثبت و معنادار متغیرهای سطح تحصیلات و تجربه (سابقه کاری) است. به عبارتی با افزایش سن افراد، ادراک آنها کاهش یافته و همچنین با افزایش سطح تحصیلات و سابقه کاری حسابرسان، ادراک آنها از بکارگیری IFRS افزایش می‌یابد. همچنین در رابطه با سایر متغیرهای فردی نتایج حاکی از وجود رابطه مثبت میزان گرایش درونی افراد به تغییر و رابطه منفی و معکوس تاثیر تغییر سیستم گزارشگری مالی بر شغل افراد و عدم وجود رابطه معنادار تفاوت در دیدگاه گروههای مختلف حسابرسان با ادراک آنهاست که این نتایج مطابق با مبانی نظری پژوهش بوده و با پژوهش‌های فونتس، ۲۰۱۶، کالدول، ۲۰۰۴، کانفر، ۲۰۰۴ و همچنین فدور، ۲۰۰۶، هکستاد و کانفر، ۲۰۰۰، ایگباریا، ۱۹۹۵ همراستاست.

نتایج پژوهش در رابطه با فرضیه اصلی دوم وجود رابطه منفی و معنادار هزینه‌های پذیرش بر ادراک حسابرسان را بیان می‌کند به دیگر سخن، به هر اندازه که حسابرسان، هزینه‌های پذیرش IFRS را بیشتر ارزیابی و برآورد نمایند ارزش ادراک شده آنها کاهش می‌یابد و بالعکس. پیاده سازی و اجرای هر طرح تغییری در کنار مزایای آن ممکن است دارای معایب و

منفی (معکوس) است. به عبارتی به هر اندازه هزینه‌های پذیرش و بکارگیری سیستم جدید (IFRS) از منظر حسابرسان افزایش یابد ادراک آنها کاهش می‌یابد. در فرضیه هشتم، از آنجائیکه مقدار آماره t برابر ۳/۱۸ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ سازگاری جهانی اصول سیستم جدید (IFRS) با ادراک حسابرسان رابطه دارد و مقدار آن برابر با ۰/۳۵۷ مثبت (مستقیم) است بنابراین میتوان نتیجه گرفت که به هر میزان اصول و استانداردهای IFRS سازگاری جهانی بیشتری داشته باشد ادراک حسابرسان افزایش می‌یابد. در فرضیه نهم، چون مقدار آماره t برابر ۲/۵۴۳ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ منافع سازمانی مورد انتظار از بکارگیری IFRS بر ادراک حسابرسان اثر دارد و مقدار آن برابر با ۰/۱۷۸ مثبت (مستقیم) است یعنی با افزایش منافع سازمانی حاصل از بکارگیری IFRS ادراک حسابرسان نیز افزایش می‌یابد. مطابق با نتایج فرضیه دهم و از آنجائیکه مقدار آماره t برابر ۳/۴۸۷ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ مشارکت افراد در فرآیند تغییر با ادراک حسابرسان رابطه دارد و مقدار آن برابر ۰/۲۰۱ مثبت (مستقیم) است به عبارتی به با افزایش میزان مشارکت افراد در فرآیند اجرا و بکارگیری IFRS ادراک حسابرسان نیز افزایش می‌یابد. در فرضیه یازدهم، چون مقدار آماره t برابر ۴/۷۸۳ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ کیفیت ارتباطات با ادراک حسابرسان رابطه دارد و مقدار آن برابر با ۰/۴۰۸ مثبت (مستقیم) است بنابراین می‌توان گفت که با افزایش کیفیت ارتباطات در سازمان در فرآیند تغییر، ادراک حسابرسان نیز افزایش می‌یابد. مطابق با نتایج فرضیه دوازدهم، چون مقدار آماره t برابر ۳/۴۹۹ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ اعتماد (اطمینان) به تیم مدیریتی سازمان با ادراک حسابرسان رابطه دارد و مقدار آن برابر ۰/۲۲۸ مثبت (مستقیم) است به عبارتی با افزایش میزان اطمینان و اعتماد افراد به تیم مدیریتی سازمان، ادراک آنها افزایش می‌یابد و در نهایت، با توجه به نتایج حاصله از فرضیه سیزدهم، چون مقدار آماره t برابر ۳/۴۱۲ و بزرگتر از ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد میشود یعنی در سطح اطمینان ۹۹٪ زمان‌بندی اجرای IFRS با ادراک حسابرسان رابطه دارد و مقدار آن برابر با ۰/۳۸۶ مثبت (مستقیم) است. بنابراین می‌توان گفت که به هر اندازه که حسابرسان زمان‌بندی اجرای IFRS را مناسب برآورد نمایند ادراک آنها نیز افزایش می‌یابد و بالعکس.

هزینه‌های غیرقابل اجتنابی باشد که ممکن است بر ادراک و پذیرش آن توسط افراد اثر منفی داشته باشد (فونتس، ۲۰۱۶). بکارگیری IFRS نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد به طوریکه در متون مربوطه هزینه‌های از قبیل افزایش هزینه‌های آموزش و افزایش ریسک دعاوی حقوقی، افزایش زمان رسیدگیها و ... بیان شده است. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش کلیچ، ۲۰۱۴ و فونتس، ۲۰۱۶ همراستا است.

تحقیقات بسیاری بر نقش بااهمیت عوامل محیطی بر اجرای موفق تغییر تأکید داشته‌اند. تغییرات بایستی متناسب با زمینه‌های محیطی برنامه‌ریزی و اجرا گردد. و عاملان تغییر (بایستی نیاز به تعدیل زمینه و محتوای طرح تغییر را با محتوای محیطی مشخص نمایند) مک‌لارن و همکاران، ۲۰۱۶. لذا در فرضیه اصلی سوم، نتایج پژوهش وجود رابطه مثبت عوامل موقعیتی سازگاری جهانی اصول سیستم گزارشگری مالی جدید (IFRS) و منافع زمینه‌ای مورد انتظار از بکارگیری سیستم جدید برای سازمان را نشان می‌دهد. این نتایج مشابه با نتایج پژوهشات البو، ۲۰۱۴، بورلی، ۲۰۰۶، فونتس، ۲۰۱۶ و رودریگز، ۲۰۱۲ و رودریگز و گوریرو، ۲۰۱۵ است.

نتایج حاصل بررسی عوامل فرآیند تغییر در فرضیه اصلی چهارم حاکی از وجود رابطه مثبت و معنی‌داری بین این عوامل با ادراک حسابرسان است. به عبارتی از منظر حسابرسان 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 ادراک 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.

دستاورد و ارزش افزوده این مقاله بیانگر این موضوع است که ادراک حسابرسان و میزان پذیرش آنها در موفقیت اجرا و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکتها با اهمیت و اثرگذار است. براساس شواهد پژوهش، عوامل فردی بیشتر از عوامل موقعیتی، تکنیکی و فرآیند تغییر در میزان درک و پذیرش سیستم گزارشگری مالی جدی اثرگذار است و لذا می‌توان بیان کرد که ضمن در نظر گرفتن سایر عوامل اثرگذار بر ادراک حسابرسان، توجه بیشتر به عوامل فردی از جمله افزایش دانش و آگاهی حسابرسان نسبت به

استانداردهای IFRS و آموزش بیشتر آنان، می‌تواند در اجرا و بکارگیری موفق آن نقش موثری داشته باشد. براساس شواهد بدست آمده از پژوهش حاضر می‌توان پیشنهادات ذیل را ارائه نمود:

۱- با توجه به نتایج حاصل آزمون فرضیه اصلی اول (عوامل فردی) پیشنهاد می‌شود که متولیان به‌کارگیری و گزینش افراد در حسابرسی مستقل جهت حسابرسی صورت‌های مالی تهیه‌شده بر اساس IFRS، عوامل فردی را مورد توجه قرار دهند و ضمن استفاده از افراد باتجربه و با آموزش مناسب در انجام کار، از این افراد در آموزش ضمن خدمت دیگر پرسنل در جهت افزایش ادراک آنان از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و پستهای نظارتی برای افزایش دقت نتایج کار استفاده نمایند و همچنین نسبت به ایجاد تیمهای کاری با ترکیبی از افراد با ادراک بالا و پایین برای بهبود عملکرد و بهره‌وری و همچنین تحقق اهداف آموزشی و تعیین سیاست‌های تشویقی برای پرسنل جهت دانش‌افزایی اختیاری در حوزه IFRS اقدام نمایند.

۲- با توجه به رابطه منفی هزینه‌های پذیرش (عامل تکنیکی) با ادراک حسابرسان، به نهادهای حرفه‌ای و اقتصادی کشور پیشنهاد می‌شود که نسبت به موارد زیر و هدایت آن اقدام نمایند: - برنامه‌ریزی در جهت تحقق زیربناهای پیاده‌سازی IFRS و کاهش هزینه و پیچیدگی‌های آن از جمله ایجاد مؤسسات ارزشیابی دارایی‌ها و مؤسسات تخصصی برای این کار. - ایجاد سامانه‌های بروز و آنلاین در گزارشگری ارزشیابی دارایی‌ها. - ایجاد کارگروه‌های تخصصی در نهادهای حرفه و ایجاد سامانه‌های پاسخگویی به ابهامات در پیاده‌سازی IFRS که در بستر اینترنت هم قابل اجرا باشد

۳- با توجه به اینکه میانگین امتیاز پاسخ‌دهندگان به سؤالات متغیرها در فرضیه اصلی سوم (عوامل موقعیتی) بیش از میان آن است می‌توان گفت که پاسخ‌دهندگان، به‌کارگیری IFRS را مناسب جهانی‌شدن و منافع زیادی در به‌کارگیری آن برای سازمان تشخیص داده‌اند. لذا در این رابطه توصیه می‌گردد که جهت بهره‌مندی از مزایای جهانی‌شدن اقتصاد و با توجه به تأثیر IFRS در بهبود گزارشگری از دید سرمایه‌گذاران خارجی، ایجاد امکانات پشتیبانی ارزان در پیاده‌سازی آن برای بنگاه‌ها توسط نهادهای حرفه و تصمیم‌گیرندگان اقتصادی کلان جامعه و همچنین تعیین سیاست‌های تشویقی توسط نهادهای حرفه و جامعه حسابداران و نهادهای مالیاتی و اقتصادی برای مؤسسات و بنگاه‌های به‌کارگیرنده IFRS مورد توجه قرار گرفته و نسبت به هدایت آن اقدام نمایند.

- ۴-با توجه به نتایج حاصل آزمون فرضیه اصلی چهارم، به مدیران سازمان‌ها و شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که ضمن توجه به عوامل چهارگانه فرآیند تغییر، جهت دستیابی به اهداف تغییر سیستم گزارشگری مالی و پذیرش موفق آن توسط کارکنان موارد زیر را نیز مدنظر قرار دهند:
- ✓ ایجاد بسترسازی فرهنگی و آموزشی برای تسهیل پذیرش کارکنان قبل از اقدام به پیاده‌سازی آن.
 - ✓ ایجاد بودجه زمانی مناسب برای هر مرحله از پیاده‌سازی، با در نظر گرفتن ظرفیت‌های شناختی پرسنل.
 - ✓ در نظر گرفتن سیاست‌های تشویقی برای پرسنل فعال در تحقق پیاده‌سازی IFRS جهت بهبود عملکرد و مشارکت پرسنل.
 - ✓ تشریح مراحل پیاده‌سازی و چگونگی آن و همه موارد مرتبط به‌طور شفاف قبل از اقدام به‌کارگیری IFRS برای پرسنل.
- فهرست منابع**
- * پیوندی، محمود؛ بهرامی‌نسب، علی و شاه‌ی، علی. (۱۳۹۴). "اهمیت و ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تاثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری"، فصلنامه حسابرس، شماره ۸۰، دی‌ماه ۱۳۹۴.
 - * سادگر، فیلیپ (۱۳۸۰)؛ مدیریت تغییر، ترجمه غلامرضا اسماعیلی، تهران، میر.
 - * ساعی، محمدجواد، باقرپور، محمدعلی و حسن‌زاده، صادق. (۱۳۹۲). "میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی با تفاوت‌های بین استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی"، مجله پیشرفتهای حسابداری، دوره ۵، شماره ۲.
 - * دارابی، رویا و میرمعصومی، سیدمحمد علی. (۱۳۹۵). "جایگزینی استانداردهای بین‌المللی به جای استانداردهای ایران، نظر حسابرسان برای جلوگیری از ارائه صورتهای مالی نادرست"، پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، سال هفتم، شماره ۱۳.
 - * داوری، علی و رضازاده، آرشد (۱۳۹۵)، مدل‌سازی معدلات ساختاری با نرم افزار PLS، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران.
 - * سبزی‌پور، فرشاد. (۱۳۹۱). "اثار همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استانداردهای بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی"، مجله دانش حسابداری، سال سوم، شماره ۱۱.
 - * رحیمیان، نظام‌الدین، مجدی، محمود و ملکی، علیرضا. (۱۳۹۴). "ضرورت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن"، مجله حسابرس، شماره ۸، دی‌ماه ۱۳۹۴.
 - * رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۹۰). "دیدگاه جامعه‌ی حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، مجله حسابدار رسمی، ۶۱، ۶۵-۶۱.
 - * فروغی، داریوش و اشرفی، مجید. (۱۳۸۸). "استانداردهای جهانی حسابداری چالش‌ها و فرصت‌ها"، مجله حسابدار رسمی، ۸، ۹۶ تا ۱۰۳.
 - * مشایخ، شهناز، شریفی، صدیقه و رضایی، فهیمه. (۱۳۹۰). "اثار اقتصادی همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی"، پژوهش‌های حسابداری، شماره ۳، زمستان ۱۳۹۳.
 - * محمدرضایی، فخرالدین، یحیایی، منیره و حسینی، سیدعباس. (۱۳۹۵). "اثار پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی"، مجله حسابدار رسمی، شماره ۳۴.
 - * مهمان، کیهان، حیدرپور، فرزانه و آقای‌ی قهی، علیرضا. (۱۳۹۱). "بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۳.
 - * Albu, C. N., Albu, N., & Alexander, D. (2014). "When global accounting standards meet the local context—Insights from an emerging economy". *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 489–510.
 - * Alon, Anna. (2013). "Complexity and Dual Institutionalality: The Case of IFRS Adoption 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., & Bedeian, A. G. (1999). "Organizational change: A review of theory and research in the 1990". *Journal of Management*, 25(3), 293–315.
 - * Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. (2008). "International accounting standards and accounting quality". *Journal of Accounting Research*, 46, 467–728.
 - * Borbély, K., & Evans, L. (2006). "A matter of principle: Recent developments in hungarian accounting thought and regulation". *Accounting in Europe*, 3(2).
 - * Bordia, P., Hobman, E., Jones, E., Gallons, C., & Callan, V. J. (2004). "Uncertainty during organizational change: Types, consequences, and

- * Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2015). "Institutional change of accounting systems: The adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards". *European Accounting Review*, 24(2), 379-409.
- * Joshua K.Cieslewicz. (2013). "Relationships between National Economic Culture, Institutions, and Accounting: Implications for IFRS". *Critical Perspectives on Accounting*.
- * 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., Samaratunge, 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.
- * Kanfer, R., & Ackerman, P. L. (2004). "Aging, adult development, and work motivation source". *Academy of Management Review*, 29(3), 440-458.
- * Kilic, M., Uyar, A., & Ataman, B. (2014). "Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: Evidence from Turkey". *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 492-519.
- * Lin, Z. J., Chen, F., & Tang, Q. (2001). "An empirical evaluation of the new system business in China". *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 10.
- * McEnroe, J., & Sullivan, M. (2006). "Individual investors' attitudes towards listing requirements for foreign entities on U.S. stock exchanges and the promulgation of international accounting standards". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 215-225.
- * 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).
- * 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*.
- * 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.
- management strategies". *Journal of Business and Psychology*, 18(4).
- * Campbell, J. L. (2004). "Institutional change and globalization. New Jersey": Princeton University Press.
- * 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), 868-882.
- * Carnall, C. A. (2007). "Managing change in organizations". Essex: Pearson Education.
- * 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
- * Cullen, K. L., Edwards, B. D., Casper, W. C., & Gue, K. R. (2014). "Employees' adaptability and perceptions of change-related uncertainty: Implications for perceived organizational support, job satisfaction, and performance". *Journal of Business and Psychology*, 9(2), 269-280.
- * Delone, W. H., & McLean, E. R. (1992). "Information systems success: The quest for the dependent variable". *Information Systems Research*, 3(1), 60-95.
- * Dibella, A. J. (2007). "Critical perceptions of organizational change". *Journal of Change Management*, 7(3).
- * Djatej, Zhou, Gorton, Mc Gonigle (2012), "Critical factors of IFRS adoption in the US: an empirical study", *Journal of Finance and Accountancy* 1:9.
- * Durocher, S., Fortin, A., & Côté, L. (2007). "User's participation in the accounting standards-setting process: A theory-building study". *Accounting Organizations and Society*, 32, 29-59.
- * Elbakey, A., Nwachuknu, J, C., Adbou, H. (2017). "Comparative evidence on the value relevance of IFRS-based accounting information in Germany and the UK". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 28 (2017) 10-30
- * Heggestad, 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.
- * 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. "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*.

یادداشت‌ها

1. Dibella
2. McEnron & Sullivan
3. Fontes
4. McEnron & Sullivan
5. Lin
6. Shield
7. Turel et
8. Jarrar
9. Armenakis
10. Caldwell
11. Kanfer
12. Heggestad
13. Igbaria
14. Disposition to change
15. Dent
16. Marinova
17. Judge
18. Oreg
19. Piderit
20. Personal impact of change
21. Fedor
22. Naves
23. Delon
24. Barth
25. Kilic
26. Mclauren
27. Albu
28. Isomorphism
29. Borbely
30. Anticipated contextual benefits
31. Guerreiro
32. Gullen
33. Campbell
34. Participation
35. Georgalis
36. Bordia
37. Communication
38. Timing of implementation
39. Carnall
40. Phan
41. Muphy smith
42. Anna Alon
43. Joshua K.Cieslewicz
44. Mohammad Nurunnabi
45. Elbakey & Et.al
46. Sweeny
47. Holt
48. Cristian Carini
49. De jong

- * 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.
- * 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.
- * Scott, W. R. (2010). "Reflections: The past and future of research on institutions and institutional change". *Journal of Change Management*, 10(1), 5–21.
- * Smith, L. Murphy.(2008)."Are International Financial Reporting Standards (IFRS) , an unstoppable Juggernaut for US and Global Financial Reporting?" ,*The Business Review,Cambridge*.vol.10-num.1
- * Suchman, M. C. (1995)."Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches". *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- * Turel, O., Serenko, A., & Bontis, N. (2007). "User acceptance of wireless short messaging services: Deconstructing perceived value". *Information & Management*, 44(1), 63–73