

مهم‌ترین پی‌آمدهای

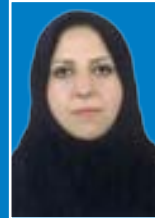
پذیرش استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی

تحلیل نوشتارهای موجود و پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی



محمدرضا عباس‌زاده



فرزانه نصیرزاده



بهاره حقیقی‌طلب

حسابداری اغلب زبان تجارت نامیده می‌شود، اما دستور زبان آن در حال تغییر به نظامی دیگر به نام «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)» است. سؤال اینجاست که آیا نظام جدید در مقایسه با سایر نظام‌های موجود در سراسر جهان، حسابداری را به زبانی بهتر تبدیل خواهد کرد؟ این مطالعه شامل دو بخش است؛ بخش اول به توصیف اثرات پذیرش IFRS از سال ۲۰۰۰ الی ژوئن ۲۰۱۶، در مقالات بیست مجله‌ی معتبر حسابداری در سطح بین‌المللی می‌پردازد. تحلیل نتایج ۸۷ مقاله نشان داد که پذیرش IFRS اثر مثبتی بر کیفیت اطلاعات، بازار سرمایه، قدرت تحلیل‌گران برای پیش‌بینی و استفاده از اطلاعات دارد؛ اگرچه این اثر به مشخصات کشور (میزان الزام) و شرکت نیز بستگی دارد. اشتراک قوانین، به‌خودی‌خود کافی نیست و انگیزه‌های مدیریت و عوامل سازمانی نیز نقشی اساسی در شکل‌دهی به ویژگی‌های گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. بخش دوم، به دسته‌بندی انواع مطالعات و کتاب‌های منتشرشده در خصوص IFRS در ایران می‌پردازد و ضمن معرفی منابع، به نکات قابل توجه آن‌ها نیز اشاره می‌کند.

۱- مقدمه

از نظر بال (۲۰۰۶) تا زمانی که حسابداری به‌وسیله‌ی عوامل اقتصادی و سیاسی شکل می‌گیرد، هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری و رویه‌های عمل، پی‌آمدی اجتناب‌ناپذیر جهت افزایش یکپارچگی بازارها و رویه‌ها خواهد بود. این موضوع در دهه‌های اخیر با پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)^۱ در بسیاری کشورها

تائید شده است. از بین بزرگ‌ترین اقتصادهای جهان تنها هند، ژاپن و آمریکا، این استانداردها را نپذیرفته‌اند یا تاکنون به شکل قابل توجهی استانداردهای همگرا با آن‌ها اتخاذ نکرده‌اند. در سراسر جهان، پذیرش IFRS یک تغییر اقتصادی بااهمیت محسوب می‌شود که موجب ارتقا سیر بسیاری از تحقیقات شده است. بخش اول این مقاله، تحقیقات تجربی انجام‌شده در خصوص پذیرش IFRS را مرور

می‌کند. تحقیقات تجربی امکان ارزیابی تأثیر استانداردهای تغییر یافته بر کیفیت گزارشگری مالی، تأثیر چنین تغییری بر بازار سرمایه و درک عوامل مؤثر بر پی‌آمدهای تغییر را فراهم می‌کند (پاپ و مک‌لی ۲۰۱۱). در کشورهایی که آماده‌ی تغییر استانداردها هستند و نیز کشورهایی که تغییر استاندارد را انجام داده‌اند، این اطلاعات برای قانون‌گذاران به‌منظور توجه به راه‌های بهبود پیاده‌سازی IFRS بااهمیت است.

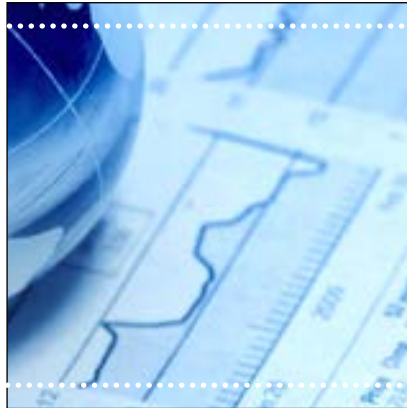
سؤال بخش اول تحقیق این است که آیا تحقیقات تجربی چاپ شده تا پایان ژوئن سال ۲۰۱۶ پیآمدهای مثبتی از پذیرش IFRS بر شش محور مورد بررسی نشان می‌دهند؟ در مقالات مختلف با توجه به انواع نمونه‌ی مورد استفاده و انواع پیآمدهای مورد مطالعه، نتایج متفاوت خواهد بود. بسیاری از مطالعات، اثر پذیرش را بر کیفیت اطلاعات در بازار سرمایه، در کشورهای مختلف بررسی می‌کنند. نتایج نشان می‌دهند که پذیرش IFRS اثرات مثبتی دارد اما این اثر به مشخصات کشور (مانند میزان الزامات) و شرکت بستگی دارد. نتایج پذیرش در کشورهای مختلف از قاره‌های متفاوت در مقایسه با کشورهای یک قاره (اتحادیه‌ی اروپا) به یک میزان مساعد نیست.

۲- چارچوب تحقیق

۱-۲- پذیرش عمومی IFRS

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)، سازمانی خصوصی است که حوزه‌ی بین‌المللی دارد و از سال ۱۹۷۳ ایجاد شده است. این هیأت یک سری از استانداردها را جهت استفاده در تهیه‌ی صورت‌های مالی منتشر کرده که شامل ۴۱ استاندارد بین‌المللی (IAS)^۳ و نیز ۱۶ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است. IAS استانداردهایی هستند که تا سال ۲۰۰۱ از سوی هیأت منتشر شده‌اند و IFRS استانداردهای منتشر شده پس از آن سال هستند. با این وجود در حال حاضر عموماً اصطلاح IFRS به‌تعمیم برای اشاره به این مجموعه از استانداردها (IAS و IFRS) به کار می‌رود. تعداد

IFRS، این الزام ایجاد شد (زف و نوبز، ۲۰۱۰). برخلاف آنچه در اتحادیه‌ی اروپا اتفاق افتاد، استانداردهای هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی به محض انتشار از سوی این هیأت البته با برخی حذفیات پذیرفته می‌شوند، اما در استرالیا برخی تغییرات مانند تغییر در نام استاندارد و برخی تغییرات محتوایی و حذف برخی گزینه‌ها اتفاق افتاد که منجر به اسنادی کاملاً متفاوت از نسخه‌ی اولیه‌ی منتشر شده توسط IASB گردید. پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا به‌ویژه رویدادی مربوط می‌شود که یکی از اثرات آن، افزایش قابل توجه در اعتبار پروژه‌ی IASB در سراسر جهان است (پاپ و مک‌لی، ۲۰۱۱). تصمیم پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا نقش کلیدی در پذیرش بین‌المللی و انتشار IFRS داشت (براون، ۲۰۱۳).



نوآوری این مطالعه به این ترتیب است: تحلیل مطالعات انجام شده در خارج از کشور در خصوص پیآمدهای پذیرش IFRS که تاکنون از سوی مجلات برجسته‌ی حسابداری چاپ شده‌اند؛ و همچنین دسته‌بندی مطالعات معتبر انجام شده در ایران در خصوص IFRS. برخلاف سایر مطالعات مروری، تنها تحقیقات معتبر مدنظر بوده‌اند و با توجه به تحلیل ادبیات فعلی، راه‌هایی برای تحقیقات آتی معرفی شده است. قسمت‌های ۲ و ۳، ساختار و روش تحقیق مورد استفاده را ارائه می‌دهند. سپس یافته‌های تحقیق در قسمت چهار، خلاصه‌ای از یافته‌ها، جمع‌بندی مباحث و پیشنهادهایی برای مطالعات آتی در قسمت‌های ۵ الی ۷ ارائه می‌شود.

کشورهایی که پذیرش IFRS را هنگام تهیه‌ی صورت‌های مالی الزامی کرده‌اند در سال‌های اخیر افزایش یافته است. سال ۲۰۰۵ مرحله‌ی مهمی در پذیرش الزامی IFRS محسوب می‌شد، زیرا سال وقوع این پذیرش در اتحادیه‌ی اروپا و استرالیا بود. قانون ۱۶۰۶/۲۰۰۲ اتحادیه‌ی اروپا^۴ که مورد تأیید کمیسیون قرار گرفت، بیان می‌کند که تمامی کشورهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در هر یک از کشورهای عضو اتحادیه‌ی اروپا ملزم‌اند از دوره‌ی مالی که از ژانویه ۲۰۰۵ یا بعد از آن آغاز می‌شود، صورت‌های مالی تلفیقی خود را مطابق با IFRS تهیه کنند. در استرالیا از سال ۲۰۰۵، با پذیرش استانداردهای کاملاً معادل

سال ۲۰۱۰ با پذیرش اجباری در برزیل، دومین مرحله‌ی پذیرش مهم در فرآیند جهانی IFRS شکل گرفت. سپس سایر کشورهای مهم اقتصادی مانند کانادا در سال ۲۰۱۱ و مکزیک و روسیه در سال ۲۰۱۲، IFRS را پذیرفتند.

۲-۲- تأثیر پذیرش IFRS

ون تندلو و ونسترالن (۲۰۰۵)، چهار مزیت ناشی از پذیرش IFRS را بیان می‌کنند:

- ۱- افزایش توانایی سرمایه‌گذاران در اخذ تصمیمات مالی آگاهانه، حذف اشتباهات ناشی از وجود روش‌های متفاوت اندازه‌گیری وضعیت و عملکرد مالی در کشورهای مختلف، کاهش ریسک سرمایه‌گذاران و هزینه‌ی سرمایه‌ی پایین‌تر برای شرکت‌ها

۲- کاهش هزینه‌های مرتبط با تهیه‌ی اطلاعات مالی با توجه به مجموعه استانداردهای متعدد

۳- ایجاد انگیزه‌ی بیشتر برای سرمایه‌گذاری بین‌المللی

۴- تخصیص مؤثر منابع مالی در سراسر جهان.

سیستم حسابداری مبتنی بر IFRS به‌ویژه در مقایسه با سیستم‌های حسابداری که به‌طور عمده تحت تأثیر مسائل مالی و سیاسی قرار می‌گیرند، مزیت‌های بسیاری فراهم می‌کند. بر اساس مطالعه‌ی بال (۲۰۰۶)، چنین سیستمی نه تنها آثار

شرکت شده و با سیری متفاوت از حسابداری برای وضع مالیات و افزایش قابل توجه در میزان افشا توصیف می‌شود. اگرچه انتظار می‌رود مزایای ناشی از پذیرش، از هزینه‌های مرتبط با این تغییر در پارادایم، بیشتر باشد.

طبق ادعای موافقان این پذیرش، در نتیجه‌ی استفاده از معیارهای شناسایی و نوعی از اندازه‌گیری که واقعیت اقتصادی شرکت را بهتر نشان می‌دهد و دامنه‌ی گسترده‌ای از اطلاعات را در یادداشت‌ها فراهم می‌آورد، IFRS موجب

برخلاف مزایای مرتبط با همگرایی به IFRS، تأثیر این پذیرش هنوز مورد بحث است (هیل و همکاران، ۲۰۱۰a و b؛ کریستینسن، ۲۰۱۲). وجود دلایلی موجب این باور می‌شود که پذیرش، به‌خودی‌خود، افزایش در کیفیت اطلاعات، قابلیت مقایسه و متعاقباً بهبود تخصیص منابع مالی را در سراسر جهان تضمین نمی‌کند. هرچند استفاده از قوانین یکسان و مشابه لازم است، اما شرط کافی برای ایجاد یک زبان مشترک از افشای اطلاعات مالی



اقتصادی معاملات را نسبت به شکل قانونی آن‌ها بهتر نشان می‌دهد، بلکه سود و زیان‌های اقتصادی را نیز به روشی مناسب‌تر و به‌موقع‌تر منعکس می‌کند. به‌علاوه، موجب می‌شود که نتایج از اطلاعاتی مفید برخوردار شوند و در نتیجه این دیدگاه را کاهش می‌دهد که سیستم حسابداری سنتی موجود در اروپای کنتیننتال راهکارهایی را جهت دست‌کاری ذخایر پنهان، آراستن نتایج و پنهان‌سازی زیان‌های اقتصادی برای مدیران فراهم می‌کند.

ارائه‌ی بهتر اطلاعات خواهد شد. همچنین در سطح بین‌المللی نیز پذیرش، قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. انتظار می‌رود کیفیت افزایش یافته و قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی و آثار افزایش سودمندی اطلاعات، تأثیر مثبتی بر میزان پیش‌بینی و توانایی تحلیل ناظران شرکت‌ها در بازار سرمایه، بازار تأمین مالی، هزینه‌ی اجرا و تصمیم‌های اقتصادی شرکت‌ها داشته باشد. بنابراین پذیرش IFRS، منجر به بهبود توانایی سرمایه‌گذاران برای اخذ تصمیمات مالی آگاهانه، بهبود سرمایه‌گذاری یا شرایط تأمین مالی و تخصیص اثربخش منابع مالی در سراسر جهان خواهد شد. سایر ادعاهای موافق پذیرش IFRS که کمتر مطرح شده‌اند، عبارت است از: دسترسی به صلاحیت استانداردگذاری برای حسابداری که در کشورها وجود ندارد، اشتراک هزینه‌های تدوین استانداردهای حسابداری و افزایش پویایی متخصصان حسابداری در بازار کار (براون، ۲۰۱۳).

نیست (جین جین و استولوی، ۲۰۰۸). انگیزه‌های مدیریت و عوامل سازمانی نیز نقشی کلیدی در تعیین ویژگی‌های صورت‌های مالی خواهند داشت. امروزه، توافقی عمومی وجود دارد که مکانیسم‌های اجرای سرسختانه و محرک‌های گزارشگری برای استفاده از مزایای پذیرش IFRS اجتناب‌ناپذیر است (کایا و پیلهافر، ۲۰۱۳؛ بارث و همکاران، ۲۰۱۲؛ براون، ۲۰۱۳؛ لئاز، ۲۰۱۲؛ بال، ۲۰۰۶). جنبه‌ی دیگری که معمولاً بیان نمی‌شود، اما براون (۲۰۱۱) بر آن تأکید کرده، اهمیت آموزش کارکنانی است که مستقیماً درگیر تهیه‌ی اطلاعات مالی هستند.

هیل و همکاران (۲۰۱۰a و b)، امکان پذیرش IFRS را در ایالات متحده بررسی کرده‌اند؛ به این ترتیب که این امر به پذیرش توازنی میان سه موضوع بستگی دارد: (۱) هزینه‌ی تغییر برای شرکت‌ها که کوتاه‌مدت است، (۲) اثرات مثبت قابل مقایسه که در یک دوره‌ی بسیار طولانی‌تر به دست خواهد آمد

و (۳) کاهش هزینه‌های گزارشگری که عاید ملیت‌های مختلف می‌شود.

یکی از مشخصات اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده (U.S. GAAP)، در مقایسه با IFRS، فراهم آوردن دامنه‌ی محدودتری از انتخاب‌ها و تمرکز بیشتر است؛ هرچند شاید چنین تصور شود که استانداردهای فعلی در آمریکا، کیفیت بهتری دارند (هیل و همکاران، ۲۰۱۰). از آنجا که IFRS مستلزم انجام برآورد و قضاوت ارزش است، وجود پاره‌ای اختلافات در روش اعمال آن اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. سوءاستفاده از این امکان، به ویژگی‌های شرکت (مانند انگیزه‌های مالی برای شفافیت اطلاعات) و ویژگی‌های نهادی کشور (مانند میزان الزامات) بستگی دارد. بنابراین پذیرش IFRS کسانی که در اعمال این استانداردها منافع بالقوه‌ای دارند، به شکل یکسان منتفع نمی‌سازد. مطمئناً در فرآیند همگرایی، برندگان و بازندگان نیز وجود خواهند داشت.

چاپ شده‌اند. اگرچه مقالاتی وجود دارند (مانند براون ۲۰۱۱ و ۲۰۱۳ و هیل و همکاران ۲۰۱۰ و b) که تحلیل‌های جذابی از ادبیات یادشده فراهم می‌کنند، تعداد اندکی از آن‌ها (به شرح زیر)، مروری نظام‌مند در این زمینه دارند.

سادر استرام و سان (۲۰۰۷) عمدتاً بر تحلیل مطالعات در خصوص تأثیر پذیرش داوطلبانه‌ی IFRS در اتحادیه‌ی اروپا تمرکز کرده‌اند. آن‌ها بر تأثیر عوامل سازمانی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأکید کردند و در خصوص عدم امکان تعمیم نتایج پذیرش داوطلبانه به پذیرش اجباری هشدار دادند.

کالیکستو (۲۰۱۰) پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا را بررسی کرد، اما مطالعه‌ی وی تنها به پی‌آمدهای اقتصادی محدود نبود. او مطالعات انجام‌شده پیرامون دیدگاه‌های مختلف به پیاده‌سازی IFRS را نیز بررسی کرد و نتیجه گرفت: از آنجا که این واقعیت که الزامات قانونی پذیرش بسیار جدید هستند، مطالعات

اجرای محلی متفاوت، در اتحادیه‌ی اروپا یکپارچه نیست.

براگمن و همکاران (۲۰۱۳) نیز مطالعات مرتبط با پذیرش در اتحادیه‌ی اروپا را بررسی کرده‌اند و به سه گروه از اثرهای مختلف توجه داشتند: اثرات در گزارشگری مالی، بازار سرمایه و ماهیت اقتصاد کلان. همچنین تفاوت میان تأثیرات اقتصادی عمدی و غیرعمدی را نیز با توجه به ارتباط با اهداف مطرح‌شده از سوی قانون‌گذاران معرفی کردند. آن‌ها اظهار داشتند که در نتیجه‌ی ناهماهنگی‌های (عدم انطباق‌های) عمده، تأکید بر انتخاب استانداردهای حسابداری ملی و غیاب بهبود در معیارهای شفافیت و قابل مقایسه، IFRS تأثیر محدودی بر گزارشگری مالی داشته است. از سویی دیگر، موفق شدند شواهدی محکم به دست آورند که نشان می‌داد پذیرش اجباری IFRS به نفع اقتصاد کلان و بازار سرمایه است.

پالیا (۲۰۱۳) نیز اثرات پذیرش IFRS در



اتحادیه‌ی اروپا را در قالب کیفیت گزارشگری مالی با تمرکز بر بررسی ارتباط ارزشی، بررسی کرد. نتیجه این بود که شواهد تجربی، تأثیر مثبت پذیرش اجباری IFRS را در اتحادیه‌ی اروپا نشان می‌دهد، هرچند این اثرات بسته به بافت سازمانی شرکت پذیرنده‌ی این استانداردها متفاوت است. همچنین پافشاری بر تفاوت‌های ملی، پس از پذیرش نیز نشان داده شد.

احمد و همکاران (۲۰۱۳)، فراتحلیلی درباره‌ی مطالعات انجام‌شده در خصوص اثرات پذیرش

درباره‌ی اثرات پذیرش هنوز هم غالباً نتایج محدودی دارند.

پاپ و مک لی (۲۰۱۱) به تحلیل پذیرش اجباری IFRS در اتحادیه‌ی اروپا پرداختند و فقط بر مطالعاتی تمرکز کردند که در پروژه‌ی INTACCT (انقلاب اروپایی IFRS: درس‌هایی از انطباق، اثرات و خط‌مشی^۵) توسط اتحادیه‌ی اروپا انجام شده بودند. آن‌ها تأکید داشتند که اثرات پذیرش اجباری به دلیل تفاوت در انگیزه‌ی تهیه‌کنندگان اطلاعات و مکانیسم‌های

۳-۲- مرور ادبیات اثرات پذیرش IFRS

در سال‌های اخیر تأثیر پذیرش IFRS در سطح بین‌المللی یکی از موضوعاتی است که در زمینه‌ی حسابداری، بارها تحلیل و بررسی شده و توانسته متخصصان این حرفه، دانشگاهیان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را به خود جذب کند.

مطالعات متعددی عواقب پذیرش IFRS را بررسی کرده‌اند و پس از سال‌ها آزمون‌های تجربی، برخی تحقیقات مروری در این خصوص

IFRS بر کیفیت اطلاعات اندازه‌گیری شده با ارتباط ارزشی و اقلام، تعهدی اختیاری و نیز بر کیفیت پیش‌بینی‌های تحلیلگران انجام دادند. نتایج آن‌ها عبارت‌اند از: عدم افزایش در ارتباط بین ارزش حقوق صاحبان سهام، کاهش در اقلام تعهدی اختیاری، وجود افزایش ارزش عمده در نتایج هنگامی که با مدل قیمت‌گذاری اندازه‌گیری می‌شود و بهبود پیش‌بینی‌های انجام‌شده توسط تحلیلگران مالی در خصوص نتایج.

تحقیق حاضر در مقایسه با مطالعات فوق‌سه تفاوت دارد. از یک طرف، نه تنها مطالعه انجام‌شده در خصوص پی‌آمدهای پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا، بلکه سایر نواحی جغرافیایی مانند آسیا و اقیانوسیه (استرالیا و نیوزلند) را نیز در برمی‌گیرد و تحلیل متفاوتی دارد که بر کشورهای پذیرنده IFRS توجه می‌کند. از طرف

دیگر، این مطالعه پی‌آمدهای گسترده‌ای را درباره‌ی شش محور تحلیل می‌کند و در نهایت، تنها بر مطالعات معتبر حسابداری تمرکز دارد. بر اساس بررسی‌های انجام‌شده پیرامون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در منابع علمی داخلی، تحقیقات و کتاب‌های منتشرشده در ایران، مطالعات موجود درباره‌ی چهار محور، از جمله اثرات پذیرش IFRS، دسته‌بندی و در بخش چهارم مقاله‌ی حاضر تشریح شده است.

۳- روش تحقیق

بخش اول این مطالعه، نتایج تحقیقات علمی معتبر بین‌المللی در خصوص اثرات پذیرش IFRS را توصیف و راه‌هایی برای تحقیقات آتی معرفی می‌کند. بنابراین مجلاتی که در فهرست علوم اجتماعی (SSCI)^۲ ارائه شده‌اند، از بانک

اطلاعاتی گردآوری شد که از سوی آژانس چندملیتی تامسون رويترز^۳ مدنظر قرار گرفته بود. نگاره شماره یک، ۲۰ مجله‌ی حسابداری در SSCI و همچنین محل انتشار مجله را معرفی می‌کند (لارنکو و مانوئل، ۲۰۱۵). مجله‌ی مدیریت مالی بین‌المللی (JIFMA) تنها مجله‌ای است که با هیچ کشور خاصی ارتباط ندارد و از سوی انجمن حسابداری و تحقیقات آموزش بین‌المللی^۴ منتشر می‌شود.

تمامی مقالات تجربی مربوط به تأثیر پذیرش IFRS در بیست مجله‌ی موردبررسی، به استثناء مجلات مندرج در ردیف‌های ۱، ۶، ۹ و ۱۸ نگاره شماره‌ی یک از سال ۲۰۰۰ تا ژوئن ۲۰۱۶ بررسی شدند، زیرا چنین مقالاتی به دلیل تفاوت در حوزه در مجلات مذکور چاپ می‌شوند. نگاره شماره‌ی دو، توزیع این مقاله‌ها در هر مجله و سال چاپ آن‌ها را نشان می‌دهد. برخلاف اهمیت پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا و استرالیا تا سال ۲۰۰۵، مجلات اروپایی و استرالیایی، مقالات کمتری در این خصوص، به ترتیب ۱۶٪ و ۱۹٪ از کل داشتند. این مقالات از سال ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۶ توزیع شده‌اند. با وجود اینکه IFRS در ایالات متحده اجرا نمی‌شود، مجلات ایالات متحده از بیشترین تعداد مقالات (۶۰٪) برخوردارند، به‌ویژه از سال ۲۰۰۷ به بعد که نشان‌دهنده‌ی افزایش خاصی است. این سیر تحول زمانی به فرآیند همگرایی به IFRS مربوط می‌شود که از سال ۲۰۰۷ در ایالات متحده رخ داده‌است، در این سال کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) تصمیم گرفت سالانه الزاماتی برای همگرایی صورت‌های مالی مبتنی بر اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی ایالات متحده در انطباق با IFRS وضع کند (SEC، ۲۰۰۷). در سال ۲۰۰۸، کمیسیون سندی در خصوص مراحل قابل اجرا برای پذیرش IFRS در ایالات متحده منتشر کرد (SEC، ۲۰۰۸). این رویدادها می‌تواند تحقیقات آتی در زمینه‌ی پذیرش IFRS در ایالات متحده را تسهیل کند. در سه سال اخیر (۲۰۱۴ الی ۲۰۱۶)، مطالعات مرتبط با پذیرش IFRS در مقایسه با

نگاره شماره یک- مجلات حسابداری عضو SSCI

ردیف	عنوان مجله	کشور
۱	Abacus	استرالیا
۲	Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAAJ)	استرالیا
۳	Accounting and Business Research (ABR)	انگلستان
۴	Accounting & Finance (A&F)	استرالیا
۵	Accounting Horizons (AH)	ایالات متحده
۶	Accounting Organizations and Society (AOS)	انگلستان
۷	Accounting Review (AR)	ایالات متحده
۸	Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics (APJAE)	هنگ کنگ و تایوان
۹	Auditing: a Journal of Practice and Theory (AJPT)	ایالات متحده
۱۰	Australian Accounting Review (AAR)	استرالیا
۱۱	Contemporary Accounting Research (CAR)	کانادا
۱۲	European Accounting Review (EAR)	اروپا
۱۳	Journal of Accounting and Economics (JAE)	ایالات متحده
۱۴	Journal of Accounting and Public Policy (JAPP)	ایالات متحده
۱۵	Journal of Accounting Research (JAR)	ایالات متحده
۱۶	Journal of Business Finance & Accounting (JBFA)	انگلستان
۱۷	Journal of International Financial Management & Accounting (JIFMA)	-
۱۸	Management Accounting Research (MAR)	انگلستان
۱۹	Review of Accounting Studies (RAS)	کانادا
۲۰	Spanish Journal of Finance and Accounting (SJFA)	اسپانیا

منبع: لارنکو و مانوئل، ۲۰۱۵

دوره‌ی چهارساله قبل (۲۰۱۰ الی ۲۰۱۳) کاهش یافته‌اند. مطالعات نگاره شماره‌ی دو، بر اساس ماهیت آن‌ها در خصوص اثر پذیرش IFRS طبقه‌بندی شده‌اند. مخصوصاً در مورد کیفیت اطلاعات، قابلیت مقایسه، هزینه‌ی اطلاعات، تحلیل‌گران، بازار سرمایه یا بازار اعتباری و کاربرد اطلاعات. در نهایت، نتایج این مطالعات در هر یک از این گروه‌ها طبقه‌بندی و توصیف شدند و نکات کلیدی برای تحقیقات آتی شناسایی شد.

برای دستیابی به هدف بخش دوم این مطالعه، تمامی شماره‌های پانزده مجله‌ی معتبر علمی پژوهشی یا علمی ترویجی (طبق فهرست نشریات علمی معتبر معاونت پژوهش و فناوری وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، خردادماه ۱۳۹۵) و همچنین پایگاه‌های اطلاعاتی مرتبط با مجلات ارزشمند مرتبط با انجمن‌های حرفه‌ای داخلی از جمله حسابدار، حسابرس و حسابدار رسمی (از ابتدای انتشار تا پایان مردادماه ۱۳۹۵)، بررسی شد. از مجموع پانزده مجله‌ی معتبر داخلی، سیزده مجله

دارای اعتبار علمی- پژوهشی، یک مجله علمی- ترویجی و یک مجله دارای هر دو اعتبار است. نگاره شماره‌ی سه توزیع این مقاله‌ها را در هر مجله و سال چاپ آن‌ها نشان می‌دهد. در این مجلات، در مجموع تعداد ۲۲ مقاله از سال ۱۳۷۶ الی ۱۳۹۵ در مجلات حرفه‌ای بیشتر بوده و سال ۱۳۹۴ دارای بیشترین تعداد مقالات است. پراکنده‌گی و تعداد اندک مقالات مذکور در مجلات علمی و پژوهشی در مقایسه با مجلات معتبر خارجی می‌تواند به دلیل عدم پیاده‌سازی گسترده‌ی این استانداردها و داده‌های اندک برای انجام مطالعات پژوهشی باشد. همچنین تعداد مقالات در سال ۱۳۹۴ در مجلات انجمن‌های حرفه‌ای با توجه به الزام سازمان بورس برای سال مالی ۱۳۹۵ و دغدغه‌ی صاحب‌نظران حرفه و دانشگاه برای انتشار دانش موجود و نکات اجرایی قابل توجه در این زمینه قابل درک است.

۴- یافته‌های تحقیق

۴-۱- طبقه‌بندی تأثیر پذیرش IFRS در

مجلات برون‌مرزی

نگاره شماره‌ی چهار، توزیع مقالات بررسی شده را بر اساس ماهیت اثرات پذیرش IFRS نشان می‌دهد. اکثر مطالعات تأثیر پذیرش بر بازار سرمایه یا اعتباری (۳۹٪) و کیفیت اطلاعات (۳۳٪) را بررسی می‌کنند و برخلاف مجلات سایر کشورها که بر کیفیت اطلاعات متمرکزند، مجلات ایالات متحده اغلب تأثیر پذیرش IFRS بر بازار سرمایه و/ یا بازار اعتباری را تشریح می‌کنند. در آمریکا تفاوت عمده‌ای بین مجلاتی با ضریب اثر بالاتر (JAR, RAS, AR, JAE) و سایر مجلات وجود دارد (چان و لیانو، ۲۰۰۹). به این صورت که این مجلات تعداد بیشتری مقاله در خصوص اثرات پذیرش بر بازار سرمایه چاپ و/ یا تنوع بیشتری در زمینه‌های چاپ شده دارند، در حالی که سایر مجلات غالباً مقالاتی برای اثر پذیرش بر کیفیت اطلاعات منتشر کرده‌اند.

نگاره شماره دو- توزیع مقالات معتبر برون‌مرزی مورد بررسی به تفکیک مجله و سال چاپ

مجله	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۷	۲۰۱۸	۲۰۱۹	۲۰۲۰	۲۰۲۱	۲۰۲۲	۲۰۲۳	جمع
ایالات متحده															
AH			۱	۲		۲	۱								۵
AR			۱	۲	۱	۴	۳								۱۳
CAR						۳									۳
JAE				۱	۲	۱									۴
JAPP			۱	۲		۲	۲			۱					۹
JAR			۱	۱		۱	۱	۲		۱	۲	۱		۱	۱۲
RAS				۲		۱	۱	۱			۱				۶
جمع			۶	۶	۴	۱۰	۹	۸	۴	۱	۳	۲	۰	۰	۵۲
اروپا															
ABR			۱							۱					۲
EAR				۱	۱			۱				۱			۴
JBFA					۱		۱		۱			۱			۴
SJFA			۱	۱		۱					۱				۴
جمع			۲	۲	۲	۱	۱	۱	۲	۱	۰	۱	۱	۰	۱۴
استرالیا و آسیا															
A&F						۳			۱	۱					۵
AAR			۱				۱	۱	۱	۱			۱		۵
Abacus				۲	۲										۵
APIAE														۱	۲
جمع			۱	۰	۳	۲	۳	۱	۲	۲	۱	۰	۱	۰	۱۷
سایر															
JIFMA							۱	۲			۱				۴
جمع			۳	۸	۹	۱۴	۱۳	۱۱	۹	۵	۵	۳	۲	۱	۸۷

نگاره شماره سه - توزیع مقالات معتبر درون مرزی به تفکیک مجله و سال چاپ

مجله	۷۶	۸۱	۸۳	۸۵	۸۷	۸۸	۸۹	۹۰	۹۱	۹۲	۹۳	۹۴	۹۵	جمع
بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱	۱												۲
پژوهش‌های تجربی حسابداری								۱						۱
پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی			۱											۱
پیشرفت‌های حسابداری								۲						۲
دانش حسابرسی - دیوان محاسبات									۱					۱
مطالعات تجربی حسابداری مالی			۱											۲
ماهنامه حسابرس					۱						۱	۱		۳
ماهنامه حسابدار												۱	۲	۴
فصلنامه حسابدار رسمی							۱	۱	۱			۲		۶
	۱	۱	۲	۱	۱	۱	۱	۲	۲	۲	۲	۴	۲	۲۲

۱-۱-۴- تأثیر پذیرش IFRS بر کیفیت

اطلاعات

شواهد تجربی پانزده مقاله نشان می‌دهند که پذیرش IFRS تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات دارد؛ هنگامی که اطلاعات افشاشده در انطباق با IFRS از نظر گاه ارتباط ارزشی بالاتر، سطح پایین‌تر دست‌کاری نتایج و غیره کیفیت بیشتری دارند، این اثر مثبت افزایش خواهد یافت.

این مطالعات تأثیر پذیرش IFRS توسط شرکت‌های استرالیایی (تیلور و همکاران، ۲۰۱۰؛ تیلور و تاوور، ۲۰۱۱؛ کلاچر و همکاران، ۲۰۱۳)، شرکت‌های انگلیسی (چوی و همکاران، ۲۰۱۳)، شرکت‌های فنلاندی (نسکی‌نان و همکاران، ۲۰۰۰)، شرکت‌های آلمانی (جرماکویز و همکاران، ۲۰۰۷)، شرکت‌های اروپایی (داسکه و چهارد، ۲۰۰۶؛ موریس و کارتو، ۲۰۰۹؛ اهارونی و همکاران، ۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ چهارد و نواتنی، ۲۰۱۱)، شرکت‌های ایالات متحده (مکانالی و همکاران، ۲۰۱۰) و شرکت‌هایی از کشورهای مختلف جهان (بارث و همکاران، ۲۰۰۸؛ سان و همکاران، ۲۰۱۱) را بررسی می‌کنند.

از این میان، دو مطالعه شواهد تجربی نشان می‌دهند که مشخصات شرکت‌ها، کشورها و تفاوت استانداردهای محلی با IFRS، عواملی هستند که بر تأثیر پذیرش IFRS بر کیفیت اطلاعات نقش دارند. این اثر در شرکت‌هایی

که پراکندگی سرمایه‌ی بالاتری دارند، سهام آن‌ها برای معامله در ایالات متحده فهرست شده و نیز در کشورهایی که نظارت بیشتری دارند، بالاتر است (جبهارد و نواتنی، ۲۰۱۱). همچنین این اثر در کشورهای دارای تفاوت بیشتر بین استانداردهای محلی و IFRS بالاتر خواهد بود (اهارونی و همکاران، ۲۰۱۰). نتایج مطالعه‌ی کشورهای مختلف جهان نشان داد که ویژگی‌های کیفیت اطلاعات مالی با اندازه‌ی شرکت و میزان شفافیت قضایی در کشور ارتباطی موثر دارد. این ویژگی‌ها در تصمیم‌گیری مدیریت نقش به‌سزایی ایفا می‌کنند؛ اما تغییر در رویه‌های حسابداری انتخاب‌شده از سوی مدیران در موارد عدم انطباق با الزامات IFRS را نمی‌توان با استناد به این ویژگی‌ها توضیح داد (نوبز و استادلر، ۲۰۱۵). در مطالعه‌ی دیگر، شواهد تجربی از ۳۰ کشور جهان، نشان داد که پذیرش اجباری IFRS در پاسخ به افزایش تقاضا در بازار سرمایه سبب تغییر در انگیزه‌های افشا در شرکت‌ها می‌شود؛ از این رو احتمال و دفعات پیش‌بینی سود توسط مدیریت افزایش می‌یابد و در نهایت سبب بهبود کیفیت سود و افزایش انتظارات سهامداران و تحلیلگران می‌شود (زی و هالی، ۲۰۱۵).

شواهد تجربی دو مقاله‌ی دیگر نشان می‌دهند که پذیرش IFRS، توسط شرکت‌های آلمانی (لین و همکاران، ۲۰۱۲) و دیگر شرکت‌ها در کشورهای

مختلف جهان (احمد و همکاران، ۲۰۱۳)، تأثیری منفی بر کیفیت اطلاعات دارد. بنابراین هنگامی که اطلاعات در شرایط IFRS تهیه می‌شوند، کیفیت پایین‌تری در مقایسه با اطلاعات تهیه‌شده طبق استانداردهای محلی دارند.

همچنین در مجلات مورد بررسی، هفت مقاله منتشر شد که نشان می‌داد پذیرش IFRS در شرکت‌های استرالیایی (چالمرز و همکاران، ۲۰۰۸)، شرکت‌های اروپایی (دیوالی و همکاران، ۲۰۱۰؛ آبرت و گرادنیسکی، ۲۰۱۱) و شرکت‌هایی از کشورهای مختلف جهان (لارا و همکاران، ۲۰۰۸؛ جین جین و استولوی، ۲۰۰۸، دراکه و همکاران، ۲۰۱۱)، تأثیر ترکیبی بر کیفیت اطلاعات دارد. اثر ترکیبی هنگامی به وجود می‌آید که پذیرش IFRS اثر مثبت (یا منفی) در برخی موارد و اثر منفی یا بی‌تأثیر در سایر موارد داشته باشد.

لارا و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند که پذیرش IFRS اثر مثبتی بر آن دسته از شرکت‌های اروپایی دارد که قدرت اجرایی بالاتری دارند اما در شرکت‌های موجود در کشورهای در حال توسعه تأثیری نخواهد داشت. چالمرز و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند پذیرش IFRS اثر مثبتی بر ارتباط ارزشی سرفقلی و تأثیری منفی بر ارتباط ارزشی دارایی‌های نامشهود قابل شناسایی دارد.

مطالعه‌ی شرکت‌های اروپایی نشان می‌دهد که پذیرش IFRS، تأثیر مثبتی بر برخی شرکت‌ها در این کشورها دارد و بر شرکت‌های سایر کشورها با شرایط اقتصادی مشابه، تأثیری منفی می‌گذارد (دیوالی و همکاران، ۲۰۱۰)، یا بی‌تأثیر (آبرت و گرادنیسکی، ۲۰۱۱) است. سایر مطالعات نشان می‌دهد که پذیرش IFRS تأثیری منفی بر گروه خاصی از شرکت‌ها دارد و بر سایر شرکت‌ها بی‌اثر است، خصوصاً شرکت‌هایی که اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی ایالات متحده را اعمال می‌کنند، در مقایسه با شرکت‌هایی که سایر مقررات محلی را به کار می‌برند (آتوود و همکاران، ۲۰۱۱) و همچنین شرکت‌های فرانسوی در مقایسه با شرکت‌های استرالیایی و انگلستانی (جین جین و استولوی، ۲۰۰۸).

همچنین مجلات مورد بررسی، شش مقاله چاپ کردند که نشان می‌داد پذیرش IFRS در شرکت‌های نیوزلندی (کبیر و همکاران، ۲۰۱۰)، شرکت‌های آلمانی (ون تندلو و ونسترالن، ۲۰۰۵؛ هانگ و سابرامانیا، ۲۰۰۷)، شرکت‌های چینی (بال و همکاران، ۲۰۰۰)، شرکت‌های اسپانیایی (ماتینز و مارتینز، ۲۰۱۴) و شرکت‌های اروپایی (دو کاکیس، ۲۰۱۴) بر کیفیت اطلاعات بی‌تأثیر بوده و کیفیت اطلاعات بدون توجه به اعمال استانداردهای ملی یا IFRS یکسان است.

۲-۱-۴- تأثیر پذیرش IFRS بر بازارهای سرمایه / تأمین مالی

همچنین مجلات مورد بررسی، بیست‌وسه مقاله چاپ کردند که نشان‌دهنده تأثیر مثبت پذیرش IFRS بر بازار سرمایه است. این اثر هنگامی وجود دارد که پذیرش، وضعیت عملیاتی شرکت را در بازار سرمایه بهبود می‌بخشد و در نتیجه منجر به کاهش هزینه‌ی سرمایه، کاهش دوباره کاری‌ها و افزایش جذب سرمایه‌گذاران نهادی و خارجی می‌شود.

این مطالعات اثر پذیرش را در شرکت‌های استرالیایی (بیزشور و هگسون، ۲۰۱۲)، انگلیسی (کریستین سن و همکاران، ۲۰۰۹؛ هورتون و سرافایم، ۲۰۱۰؛ بروشت و همکاران، ۲۰۱۳)، ایتالیایی (فرینو و همکاران، ۲۰۱۳)، اروپایی (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰؛ پلاتیکانوا و پرم، ۲۰۱۲) ایالات متحده (جاس و لانگ، ۲۰۱۳) و شرکت‌هایی از کشورهای مختلف جهان (کاورگ و همکاران، ۲۰۰۷؛ کارامانو و نیسوتز، ۲۰۰۹؛ کرانا و مایکز، ۲۰۱۱؛ فلورو و پاپ، ۲۰۱۲؛ کیم و شی، ۲۰۱۲؛ لندزمن و همکاران، ۲۰۱۲؛ هانگ، ۲۰۱۳؛ کریستین سن و همکاران، ۲۰۱۳) بررسی می‌کند.

همچنین شواهد نشان می‌دهند پذیرش اجباری IFRS، از طریق کاهش قیمت‌گذاری کمتر از واقع، در عرضه‌های عمومی اولیه و نیز افزایش نسبی میزان تأمین سرمایه از بازارهای خارجی، تأثیر مثبتی بر بازار سرمایه دارد. این تأثیر در کشورهای که رویه‌های حسابداری آن‌ها تفاوت بیشتری با IFRS دارد و اجرای IFRS با قابلیت اتکای بالایی انجام می‌شود، بیشتر است (هانگ و همکاران، ۲۰۱۴). به‌طور کلی مطالعه‌ی کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهد پس از پذیرش اجباری IFRS، شرکت‌ها تمایل بیشتری به سرمایه‌گذاری بوسیله متقابل^{۱۱} در کشورهایی دارند که آن‌ها نیز IFRS را به‌صورت اجباری پذیرفته‌اند. این رابطه در کشورهای دارای تفاوت بیشتر با IFRS، الزامات افشای کم‌تر و دسترسی کمتر به سرمایه پیش از پذیرش IFRS، بیشتر بود (چن و همکاران، ۲۰۱۵). مطالعه‌ی ریسک اطلاعات از دیدگاه اعتباردهندگان در برخی کشورها (از ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۲) نشان می‌دهد اعطای وام‌های بین‌المللی، ریسک بالاتری برای اعتباردهندگان دارد، اما پس از پذیرش اجباری، با یکنواخت شدن رویه‌ها و کاهش هزینه‌ی نظارت و ارزیابی برای بررسی اعتبار قرض‌گیرنده و ایجاد روابط نظام‌مندتر بین دو طرف، ریسک اطلاعات کاهش یافته و مفاد قراردادهای بدهی به‌طور مساعدی تعدیل می‌شوند (براون، ۲۰۱۶).

نگاره شماره چهار- توزیع مقالات بر اساس ماهیت تأثیر پذیرش IFRS

کشور/مجله	کیفیت اطلاعات	بازار سرمایه / اعتباری	تحلیل گران	قابلیت مقایسه اطلاعات	هزینه اطلاعات	کاربرد اطلاعات	جمع
ایالات متحده							
AH	۲	۳					۵
AR	۱	۸		۱	۲	۱	۱۳
CAR	۱	۱	۱				۳
JAE		۳		۱			۴
JAPP	۵	۳	۱				۹
JAR	۱	۶	۳			۲	۱۲
RAS	۱	۴		۱			۶
جمع	۱۱	۲۸	۵	۳	۲	۳	۵۲
اروپا							
ABR	۱			۱			۲
EAR	۲		۱		۱		۴
JBFA	۲	۲					۴
SJFA	۱	۱	۱		۱		۴
جمع	۶	۳	۲	۱	۲	۰	۱۴
استرالیا و آسیا							
A&F	۱	۱	۲		۱		۵
AAR	۵						۵
Abacus	۲	۲				۱	۵
APIAE	۱					۱	۲
جمع	۸	۳	۲	۰	۱	۲	۱۷
سایر							
JIFMA	۴						۴
جمع	۲۹	۳۴	۹	۴	۵	۵	۸۷

از سویی دیگر، شواهد تجربی کشورهای مختلف نشان داد پس از پذیرش اجباری، بیشتر شرکت‌ها تمایل دارند تأمین مالی بیشتری از طریق انتشار اوراق بدهی انجام دهند و نه استقراض خصوصی. این شرکت‌ها غالباً بهره‌ی کمتری می‌پردازند اما لزوماً کارمزد پایین‌تری برای استقراض خصوصی پرداخت نخواهند کرد. بنابراین اعتباردهندگان واکنش مثبتی به گزارشگری مالی باکیفیت و قابلیت مقایسه‌ی بالاتر دارند. هر چند این موضوع صرفاً در مواردی

همچنین ۹ مقاله شواهدی تجربی فراهم کردند که نشان می‌دهد تفاوت بین استانداردهای محلی و بین‌المللی در شفافیت اطلاعات یا قابلیت مقایسه‌ی آن‌ها تغییری ایجاد می‌کند. مشخصات شرکت‌ها و کشورها عواملی هستند که بر تأثیر پذیرش IFRS بر بازار سرمایه نقش دارند. چنین نقشی در شرکت‌هایی که استانداردهای محلی آن‌ها تفاوت‌های بسیاری با IFRS دارد (کرانا و مایکز، ۲۰۱۱ و فلورو و پاپ، ۲۰۱۲)، شرکت‌هایی که از آن‌ها انتظار می‌رود افزایش

سرمایه بیشتر خواهد بود. همچنین در شرکت‌هایی که تحلیل‌گران کمتر به آن‌ها توجه می‌کنند (کیم و شی، ۲۰۱۲) و شرکت‌های کوچک‌تری که هنگام تحلیل چشم‌انداز جذب سرمایه‌گذار خارجی کمتر به چشم می‌آیند (کاورگ و همکاران، ۲۰۰۷)، تأثیر پذیرش IFRS بیشتر است. شواهد تجربی دو مقاله نشان می‌دهد که پذیرش IFRS در شرکت‌هایی از کشورهای مختلف، تأثیر مثبتی بر بازار سرمایه دارند، به ویژه با کاهش هزینه و ماهیت وام‌ها و جذب اعتباردهندگان



روی می‌دهد که صورت‌های مالی منتشرشده برای عموم به‌واقع قابلیت اتکای بالایی در مقایسه با روابط خصوصی فی‌مابین شرکت‌ها ایجاد کرده باشد (فلورو و کاسی، ۲۰۱۵). مطالعه‌ی کشورهای اتحادیه‌ی اروپا نشان داد پذیرش IFRS، تأثیر مثبت قابل توجهی بر سرمایه‌گذاری خارجی در بازار تأمین مالی در مقایسه با بازار سرمایه دارد. همچنین شواهد نشان داد منافع ناشی از پذیرش اجباری، بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است و به همین دلیل تأثیر مثبت بالاتری بر بازار تأمین مالی دارد. اگرچه پیش از پذیرش، کیفیت حاکمیتی کشور، توسعه‌ی اقتصادی و حمایت از حقوق قرض‌دهندگان با افزایش تأمین مالی خارجی از طریق بدهی ارتباطی نداشت، اما شواهد نشان می‌دهد در کشورهای اتحادیه‌ی اروپا، این عوامل پس از پذیرش، رابطه‌ی مثبتی با افزایش در تأمین مالی خارجی از طریق سهام دارد (بنیش و همکاران، ۲۰۱۴).

بیشتری در شفافیت یا قابلیت مقایسه داشته باشند (جاس و لانگ، ۲۰۱۳؛ هانگ، ۲۰۱۳؛ بروشت و همکاران، ۲۰۱۳)، شرکت‌هایی که سطح اجرای بالاتری دارند (کیم و شی، ۲۰۱۲؛ فلورو و پاپ، ۲۰۱۲؛ لندزمن و همکاران، ۲۰۱۲؛ هانگ، ۲۰۱۳؛ کریستینسن و همکاران، ۲۰۱۳) و شرکت‌هایی از کشورهای دارای قانون/عرف مشترک^{۱۱} (کرانا و مایکز، ۲۰۱۱؛ آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰)، بیشتر است.

همچنین روشن شد که در شرکت‌های دارای کیفیت اطلاعات پایین‌تر قبل از پذیرش IFRS (آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰)، شرکت‌های دارای انگیزه‌ی بیشتر برای گزارش شفاف (کارامانو و نیسوتز، ۲۰۰۹؛ آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰)، شرکت‌های دارای ریسک دادخواهی پایین‌تر (جاس و لانگ، ۲۰۱۳) و در شرکت‌های دارای ریسک بالاتر عدم‌انطباق با مفاد قراردادهای بدهی (کریستینسن و همکاران، ۲۰۰۹)، تأثیر پذیرش IFRS بر بازار

خارجی (کیم و همکاران، ۲۰۱۱) و رتبه‌بندی اعتباری (لینگ-چینگ و همکاران، ۲۰۱۳). طبق نتایج دو مقاله، پذیرش IFRS آثاری منفی بر بازار سرمایه داشته‌اند. به این ترتیب که کاهش سود تقسیمی به‌منظور جلوگیری از توزیع درآمدهای تحقق‌نیافته‌ی شناسایی‌شده بابت اعمال ارزش‌های منصفانه پس از پذیرش، می‌تواند در کشورهای دارای نهادهای ضعیف حمایت از سرمایه‌گذاران سبب افزایش هزینه‌ی نمایندگی برای منافع غیرکنترلی^{۱۲} شود (گانچارو و ون‌تریست، ۲۰۱۴). همچنین مطالعه‌ی ۳۰۵ شرکت بورسی در استرالیا در خصوص منافع-مخارج پیاده‌سازی IFRS حول پنج محور (مشکلات کلی IFRS، مشکلات با افراد حرفه‌ای غیرحسابداری، منافع IFRS، مشکلات حسابداری و تأثیرات آن بر بازار سرمایه) نشان داد که بسیاری از این شرکت‌ها معتقدند تاکنون IFRS بر بازار سرمایه تأثیر بسیار اندکی داشته است (موریس و همکاران، ۲۰۱۴).

نتایج هفت مقاله‌ی دیگر نشان داد که پذیرش IFRS در شرکت‌های اروپایی (لی، ۲۰۱۰) و شرکت‌هایی از کشورهای مختلف (داسکه و همکاران، ۲۰۰۸؛ دیفاند و همکاران، ۲۰۱۱؛ شیما و گوردون، ۲۰۱۱؛ گوردون و همکاران، ۲۰۱۲؛ داسکه و همکاران، ۲۰۱۳)، آثار متفاوتی بر بازار سرمایه داشته و پذیرش، تأثیر مثبتی بر گروه‌های خاص شرکت‌ها داشته و بر سایر شرکت‌ها بی‌اثر بوده است. مطالعه کشورهای مختلف جهان نشان داد پذیرش، بر ریسک سقوط بازار سهام در شرکت‌های مالی و غیرمالی به ترتیب نقش کاهنده و بی‌تأثیر دارد. این اثر در کشورهای دارای محیط اطلاعاتی ضعیف و دارای تفاوت زیاد استانداردهای ملی و IFRS بیشتر خواهد بود (دیفاند و همکاران، ۲۰۱۵). اثر مثبت در شرکت‌هایی مشاهده شده که IFRS را به‌عنوان بخشی از استراتژی افزایش تعهد به شفافیت، اجرا کرده‌اند که پذیرندگان جدی (سخت‌گیر)^{۱۳} در برابر پذیرندگان ظاهری^{۱۴}

لی ۲۰۱۰، نشان داد نوسانات در کیفیت اطلاعات و قابلیت مقایسه، بر تأثیر پذیرش در کشورهای دارای الزامات بالا، نقشی مثبت دارد. شواهد تجربی دو مقاله‌ی دیگر نشان داد، تأثیر پذیرش در شرکت‌های آلمانی (لیوز، ۲۰۰۳؛ داسکه، ۲۰۰۶) بر بازار سرمایه بی‌اثر بوده و هزینه‌ی سرمایه بدون توجه به اجرای IFRS یا استانداردهای محلی، یکسان باقی می‌ماند.

۳-۱-۴- تأثیر پذیرش IFRS بر تحلیل‌گران

نتایج هشت مقاله در شرکت‌های استرالیایی (چالمرز و همکاران، ۲۰۱۲؛ کاتر و همکاران، ۲۰۱۲)، آلمانی (گلوب و همکاران، ۲۰۱۳)، اروپایی (بایارد و همکاران، ۲۰۱۱)، چینی (کنگ و همکاران، ۲۰۱۴) و شرکت‌هایی از کشورهای مختلف (اشباق و پینکس، ۲۰۰۱؛ هورتون و همکاران، ۲۰۱۳) نشان داد که پذیرش، تأثیر مثبتی بر توانایی تحلیل‌گران در پیش‌بینی دارد. تفاوت میان استانداردهای محلی و IFRS، نوسان در کیفیت اطلاعات و قابلیت مقایسه،

فعال در کشورهای دارای سطح الزامات بالاتر و در شرکت‌های دارای انگیزه‌ی بیشتر برای شفافیت گزارشگری (بایارد و همکاران، ۲۰۱۱)، بیشتر خواهد بود.

اگرچه پذیرش IFRS در شرکت‌هایی از کشورهای مختلف تأثیر مثبتی بر توانایی تحلیل‌گران خارجی برای پیش‌بینی دارد اما بر تحلیل‌گران ملی و جذب تحلیل‌گران جدید (داخلی یا خارجی) هیچ تأثیری نخواهد داشت (تان و همکاران، ۲۰۱۱).

همچنین تفاوت بین استانداردهای ملی و IFRS و تجربه‌ی تحلیل‌گران در مورد IFRS، عوامل مؤثر بر جذب تحلیل‌گران محسوب می‌شوند. عامل اول به‌ویژه در جذب تحلیل‌گران خارجی اهمیت دارد. طبق مطالعه‌ی شرکت‌های اسپانیایی، پذیرش اجباری تأثیری مثبت بر پیش‌بینی سود توسط تحلیل‌گران خواهد داشت. با این وجود، دستیابی به منافع حاصل از اجرای IFRS، مدتی به طول می‌انجامد و منافع موردانتظار در خصوص پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران در این کشور، توزیعی تصادفی میان شرکت‌ها ندارد



و غالباً این منافع در شرکت‌هایی که توسط BIG^۴ حسابرسی شده‌اند تمرکز بیشتری داشته است (میرالز و همکاران، ۲۰۱۴).

۴-۱-۴- اثر پذیرش IFRS بر قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات

طبق نتایج سه مقاله، پذیرش IFRS تأثیر مثبتی بر قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات دارد. به‌ویژه هنگامی که به کارگیری آن قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات را نسبت به استانداردهای ملی بهبود می‌بخشد. این رابطه در

ویژگی‌های شرکت و کشور از جمله عواملی هستند که در تأثیر پذیرش IFRS بر توانایی پیش‌بینی تحلیل‌گران نقش دارند. این اثر در شرکت‌های فعال، در کشورهایی که استانداردهای محلی تفاوت زیادی با IFRS دارند (اشباق و پینکس، ۲۰۰۱؛ بایارد و همکاران، ۲۰۱۱؛ هورتون و همکاران، ۲۰۱۳)، در شرکت‌هایی که افزایش بیشتری در کیفیت اطلاعات (هورتون و همکاران، ۲۰۱۳) و گلوب و همکاران، ۲۰۱۳) و در قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات (هورتون و همکاران، ۲۰۱۳) دارند، در شرکت‌های

نامیده می‌شوند (داسکه و همکاران، ۲۰۱۳)؛ همچنین اثر مثبت در این گونه شرکت‌ها مشهود بوده است: شرکت‌هایی که افزایش قابل توجهی در قابلیت مقایسه اطلاعات داشته‌اند (دیفاند و همکاران، ۲۰۱۱)، شرکت‌های تابع کشورهای دارای الزامات بالا (داسکه و همکاران، ۲۰۰۸؛ لی، ۲۰۱۰؛ شیما و گوردون، ۲۰۱۱) و نیز در کشورهای در حال توسعه هنگامی که هدف از تحلیل، جذب سرمایه‌گذاران خارجی بوده است (گوردون و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین

کشورهای مختلف اروپایی (یپ و یانگ، ۲۰۱۲) و ایالات متحده در مقایسه با سایر کشورها (بارث و همکاران، ۲۰۱۲) بررسی شده است. همچنین این مطالعات نشان می‌دهند ویژگی‌های کشور و روش پذیرش (اجباری یا داوطلبانه) عواملی هستند که تأثیر پذیرش بر قابلیت مقایسه را تحت تأثیر قرار می‌دهند. افزایش قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات در شرکت‌های کشورهای اروپایی دارای سیستم حقوقی یکسان، بیشتر است (یپ و یانگ، ۲۰۱۲). به‌علاوه این افزایش در شرکت‌های آمریکایی بیشتر از کشورهای دارای قوانین مشترک، یا دارای الزامات اجرایی بالا و سایر کشورهایی با پذیرش اجباری خواهد بود (بارث و همکاران، ۲۰۱۲). بررسی کشورهای با پذیرش اجباری، نشان داد تنها برای شرکت‌های دارای انگیزه‌ی خیلی زیاد در ایجاد یکنواختی با الزامات IFRS و دارای گزارشگری سخت‌گیرانه‌تر در کشور متبوع خود، قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات به‌شدت افزایش می‌یابد. همچنین پس از پذیرش، اطلاعات شرکت‌های

لینتیکام و استریت، ۲۰۰۹). اثر قابلیت مقایسه، برای شرکت‌های پذیرنده به‌صورت اجباری در سال ۲۰۰۵ منفی است. اما تأثیر معناداری برای شرکت‌های پذیرنده به‌صورت داوطلبانه پیش از این سال، مشاهده نشده است.

۵-۱-۴- تأثیر پذیرش IFRS بر هزینه‌ی

اطلاعات

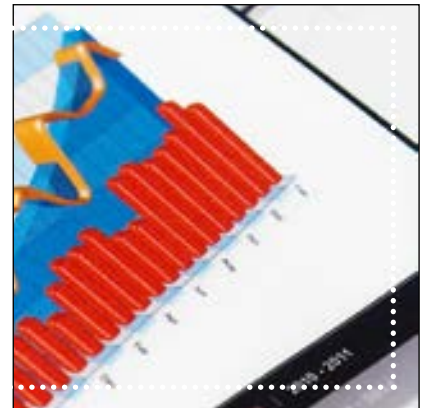
نتایج پنج مقاله نشان می‌دهد که پذیرش IFRS تأثیری منفی بر هزینه‌ی اطلاعات دارد. به این صورت که پذیرش به افزایش هزینه‌های شرکت خصوصاً حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منجر می‌شود. این مطالعات تأثیر پذیرش را در شرکت‌های نیوزلندی (گریفین، لانت و سان، ۲۰۰۹)، استرالیایی (دیجورج، فرگوسن و اسپیر، ۲۰۱۳)، اروپایی (کیم، لیو و ژنگ، ۲۰۱۲) و شرکت‌های اسپانیایی (فانتزا و سریا-گرا، ۲۰۱۵) بررسی می‌کند. همچنین مطالعه‌ی شرکت‌های فنلاندی نشان داد پذیرش از طریق تغییر در نقش واحد

دارای تفاوت بیشتر بین استانداردهای ملی و IFRS و سطح الزامات اجرایی کمتر، تأثیر پذیرش بر هزینه‌ی اطلاعات بیشتر خواهد بود (کیم و همکاران، ۲۰۱۲).

۶-۱-۴- تأثیر پذیرش IFRS بر کاربرد

اطلاعات

نتایج دو مطالعه نشان می‌دهد، در شرایطی که اطلاعات حسابداری در انطباق با IFRS با کیفیت‌تر بوده و در نتیجه به‌صورت متداول‌تری در عمل استفاده شوند (ازکن، سینگر و یو، ۲۰۱۲) یا در تصمیمات سرمایه‌گذاری به کار روند (چن، یانگ و ژانگ، ۲۰۱۳)، پذیرش، تأثیر مثبتی بر کاربرد اطلاعات خواهد داشت. در کشورهای دارای تفاوت بیشتر میان استانداردهای محلی و IFRS، شرکت‌هایی که فعالیت آن‌ها ماهیت بین‌المللی دارند و شرکت‌های ملی معدود در صنعت مشابه با این شرکت‌ها اما با اندازه‌ی برابر، تأثیر پذیرش بر کاربرد اطلاعات، بیشتر است (ازکن و همکاران



۲۰۱۲). این تأثیر همچنین در صنایع رقابتی و صنعتی که رقیبان در کشورهای خارجی دارای الزامات اجرایی بالاتر، مستقر هستند، بیشتر خواهد بود (چن و همکاران، ۲۰۱۳).

دو مقاله‌ی دیگر نشان داد که پذیرش، اثر منفی بر کاربرد اطلاعات دارد. خوانایی صورت‌های مالی پس از پذیرش در شرکت‌های کشور کره، در مقایسه با صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای ملی کاهش یافته است، این تأثیر در شرکت‌های دارای عمر بیشتر و سهامداران اقلیت بیشتر، بالاتر

حسابداری شرکت‌ها و نیاز به مشارکت و تعامل مستمر این واحد با مدیریت و سایر واحدهای سازمانی، موجب افزایش فعالیت‌های واحد مذکور و در نتیجه افزایش هزینه‌ی اطلاعات مالی می‌شود (لانتو، ۲۰۱۴). مطالعه‌ی بایرن و پاپرس (۲۰۰۷) بیان می‌کند که پذیرش، مستلزم صرف وقت و تلاش بیشتر و پاسخگویی بیشتر حسابداران در خصوص گزارشگری است. در شرکت‌های دارای فرآیند حسابرسی پیچیده‌تر (دیجورج و همکاران، ۲۰۱۳) و در کشورهای

خصوصی^{۱۵} که از اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی محلی استفاده می‌کنند در مقایسه با شرکت‌های عمومی^{۱۶} همان کشورها، قابلیت مقایسه بیشتر خواهد بود (کاسکینو و گاسن، ۲۰۱۵). با این وجود، پذیرش، تأثیر متفاوتی بر قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات در شرکت‌های اروپایی دارد که بورس اوراق بهادار آن‌ها برای معامله در ایالات متحده فهرست شده و به‌جای اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده (GAAP)، بر اساس IFRS افشا کرده‌اند (گری،

خواهد بود (جانگ و رهو، ۲۰۱۶). نتایج مطالعه‌ای دیگر، در ۴۳ کشور مختلف پذیرنده‌ی اجباری نشان داد که صورت‌های مالی تهیه‌شده‌ی منطبق با IFRS، محدودیت‌های مهمی در انعقاد قرارداد بدهی و به‌طور کلی انعقاد قرارداد اعمال می‌کنند. موضوعی که به نظر می‌رسد در تدوین استاندارد مدنظر قرار نگرفته است. به عبارت دیگر، الزامات IFRS، سودمندی در انعقاد قرارداد بدهی را قربانی کرده تا به اهداف دیگری نظیر بهینه‌سازی اطلاعات حسابداری با ارزش‌های مربوط دست

سایر متغیرها
۳. مقایسه‌ی استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۴. راهکارها (روش‌ها) و مراحل (گام‌های) پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
بدیهی است تاکنون مطالعات داخلی متعددی در این زمینه انجام شده که بخش عمده‌ی آن‌ها نیز به‌نوعی ترجمه و اقتباس از مطالعات خارجی بوده است و مجموعه منابع گردآوری‌شده در این بخش

بوس از ابتدای سال ۱۳۹۵ و نیز رفع تحریم‌های بین‌المللی و ایجاد فضای جدید کسب و کار و سرمایه‌گذاری، به‌روزرسانی استانداردهای حسابداری ایران اجتناب‌ناپذیر است. مطالعات تطبیقی انجام‌شده نشان می‌دهد که برای پذیرش IFRS در کشورهای مختلف جهان دو رویکرد کلی پذیرش یک‌باره و با تأخیر (رویکرد هماهنگ‌سازی و رویکرد پذیرش تصویبی) وجود دارد (حصارزاده و مرفوع، ۱۳۹۴). رویکردی که در ایران اجرا می‌شود، مطابقت بیشتری با



یابد (بال، لی و شیماکومار، ۲۰۱۵). عوامل مرتبط با ویژگی‌های کشورهای مختلف در میان سایر عوامل (صنعت و ماهیت موضوع تصمیم‌مدیریت) بیشترین اثر را در رویه‌های حسابداری انتخابی توسط مدیریت پس از پذیرش دارد. بنابراین پذیرش، با توجه به ویژگی‌های کشور، اثرات متفاوتی بر کاربرد اطلاعات دارد (استدler و نوبز، ۲۰۱۴).

از مقاله، تمامی منابع موجود را در بر نمی‌گیرد. در بیشتر تحقیقات انجام‌شده غالباً از روش‌های پرسشنامه‌ای یا دلفی استفاده شده و دیدگاه اصحاب حرفه‌ای یا دانشگاهی در خصوص تأثیرات (پی‌آمدهای) پذیرش این استانداردها و چالش‌ها و تهدیدات پیش‌رو، بررسی نشده است. برخی مطالعات نیز با رویکردی کاربردی و اجرایی، موضوعات مرتبط با پیاده‌سازی این استانداردها را بررسی کرده‌اند. در ادامه، مروری بر نتایج تحقیقات مهم پیرامون محورهای فوق ارائه می‌شود. گفتنی است این مطالعات فقط شامل مواردی هستند که در مجلات معتبر علمی پژوهشی یا ترویجی، چاپ شده‌اند و به سبب محتوا یا نتایج دارای نوآوری بوده‌اند.

پذیرش با تأخیر و رویکرد هماهنگ‌سازی دارد. هماهنگ‌سازی یعنی کاهش تفاوت‌های میان استانداردهای حسابداری ملی کشورها به حداقل ممکن که موجب تسهیل جذب سرمایه‌های خارجی، بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و تجارت بین‌المللی می‌شود (صالح‌نژاد، ۱۳۷۶). تلاش در جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی زمانی موفق خواهد بود که از پذیرش آن‌ها توسط مراجع حرفه‌ای اطمینان حاصل شود (خوش‌طینت و رحیمیان ۱۳۸۳). با توجه به اهمیت هماهنگ‌سازی از دو جنبه‌ی نقش افشای اطلاعات در کارایی بازار سرمایه و افزایش شرکت‌های چندملیتی، مطالعه‌ای با اشاره به دلایل تفاوت استانداردهای ملی و بین‌المللی به مزایا و انتقادهای وارد بر هماهنگ‌سازی و وضعیت پذیرش در کشورهای مختلف پرداخته است (اثنی‌عشری و احمدخان بیگی، ۱۳۸۷). در این راستا، کتابی ترجمه شده که مباحث مربوط به نحوه‌ی انتقال به IFRS را

۲-۴- طبقه‌بندی مطالعات انجام‌شده

در ایران

بر اساس جستجو و بررسی در منابع علمی معتبر که در بخش روش تحقیق به آن اشاره شد، موضوعات موردبحث در تحقیقات و کتاب‌های منتشرشده در ایران پیرامون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را می‌توان حول چهار محور زیر دسته‌بندی کرد:

۱. روش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
۲. پی‌آمدهای مثبت و منفی و آثار پذیرش بر

۱-۲-۴- روش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

نظر به الزام ناشران بورسی به تهیه‌ی صورت‌های مالی منطبق با IFRS از سوی سازمان

مطرح و نکات مهم آن شامل کاربری آغازین، اقدامات لازم برای انتقال، صورت وضعیت مالی افتتاحیه بر این مبنای استثنای الزامی در تسری سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به گذشته، معافیت‌های اختیاری، ارائه و افشای استانداردهای رایج را بررسی می‌کند^{۱۳} (دیلمی پور، ۱۳۹۴).

طبق مطالعه‌ی انجام شده، جامعه‌ی حسابداری ایران با پذیرش IFRS موافق است و مهم‌ترین مزیت آن نیز امکان انتقال سرمایه در سطح

IFRS را از دیدگاه‌های مختلف بررسی کرده‌اند. برخی از آنان به تشریح نکات مثبت و منفی پذیرش پرداخته‌اند و برخی دیگر در حدود داده‌های دسترس و توزیع پرسشنامه، آثار آن را بر سایر متغیرها مورد بررسی و آزمون قرار داده‌اند. در ادامه پس از ارائه‌ی خلاصه‌ای از پی‌آمدهای مثبت و منفی پذیرش، به معرفی منابع موجود در خصوص پی‌آمدها و آثار پذیرش اشاره می‌کنیم.

به عقیده‌ی برخی محققان، یکنواخت‌سازی

به اهداف ارائه‌ی مطلوب IFRS را بررسی کرد. هدف محوری استانداردهای مذکور، ارائه‌ی منصفانه‌ی صورت‌های مالی است، هرچند نتایج نشان داد به دلیل کنترل قانونی و یکنواختی حاکم بر حرفه که ناشی از فاصله‌ی زیاد قدرت و گریز شدید از ابهام و نامعلومی در فرهنگ ملی است، امکان دستیابی به این هدف در ایران وجود ندارد (نوروش، ۱۳۸۱).

در مطالعه‌ی دیگر، پس از بررسی موانع موجود در دیگر کشورها، پرسشنامه‌ای طراحی و



از دو گروه حرفه‌ای و دانشگاهی نظرخواهی شد. نتایج، ده عامل را (به ترتیب اهمیت) به عنوان موانع پذیرش در ایران برمی‌شمارد: (۱) عدم آموزش استانداردهای بین‌المللی در دانشگاه‌ها، (۲) عدم حضور مؤثر در مجامع حرفه‌ای حسابداری و بازارهای مالی، (۳) عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران، (۴) سیستم و قوانین مالیاتی کشور، (۵) پایین بودن سطح مبادلات بین‌المللی به خصوص تأمین منابع مالی، (۶) نگرانی از عدم درک کامل ذینفعان ناشی از تغییرات، (۷) فقدان زیرساخت‌های اقتصاد توسعه‌یافته مانند بازارهای متشکل و تفاوت در محیط کسب و کار، (۸) ساختار سرمایه و مالکیت در کشور، (۹) عدم آشنایی حسابداران (تهیه‌کنندگان اطلاعات)، استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان با IFRS و (۱۰) نفوذ برخی شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در کشور. همچنین دو عامل بالا بودن هزینه‌ی هماهنگی و اجرای

استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، مزایا و معایب متفاوتی دارد که به نظر می‌رسد معایب آن بیشتر باشد؛ چراکه در درجه‌ی اول، یکپارچه‌سازی استانداردهای حسابداری بر اساس رویکرد قیاسی - دستوری است. به عبارت دیگر، استانداردهای یکپارچه حسابداری آنچه باید باشد را بیان می‌کند و ممکن است میان آنچه هست و آنچه باید باشد، تفاوتی وجود داشته باشد. دوم، تصمیم استفاده از استانداردهای بین‌المللی از سوی برخی کشورها، بدون توجه به شرایط محیطی موجود در آن کشورها، اتخاذ شده است. بنابراین تهیه‌ی گزارش‌های قابل مقایسه میان واحدهای تجاری، صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف بر اساس استانداردهای حسابداری یکسان و متحدالشکل به دلیل وجود تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی و سیاسی در محیط‌های اقتصادی امکان‌پذیر نیست (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۸۵). مطالعه‌ی دیگری ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی

بین‌المللی خواهد بود (رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰). همچنین ۹۳ درصد دانشگاهیان و کارکنان مؤسسات حسابداری در تهران با پذیرش موافق‌اند (مهام و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین با توجه به تأثیرپذیری عنصر انسانی حسابداری از عوامل محیطی و به خصوص فرهنگ، نتایج مطالعه‌ی نشان داد که روابط چشمگیری بین ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداران و تفسیر و برداشت آن‌ها از گزارشگری مالی وجود دارد. بنابراین شناخت ارزش‌های انگیزه‌ای حسابداری و تأثیر آن بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابداران می‌تواند در ایجاد همگرایی جهانی در رویه‌های حسابداری و حسابداری حائز اهمیت باشد (دارابی و رام‌روز، ۱۳۸۸).

۲-۲-۴- پی‌آمدهای مثبت و منفی و آثار پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر دیگر متغیرها
به‌طور کلی محققان پی‌آمدها و آثار پذیرش

تغییر و انتقال از استانداردهای ملی به IFRS و ساختار و ویژگی‌های فرهنگی در کشور، نیز تأیید نشدند (رحمانی و علی پور، ۱۳۸۹).

بسیاری از منابع به مزایای IFRS اشاره کرده‌اند. در پژوهشی، نقاط مثبت استانداردهای مذکور در سه طبقه‌ی افزایش قابلیت مقایسه، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و صرفه‌جویی در زمان و هزینه و چالش این استانداردها در کاربرد ارزش منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع تمامی گروه‌های ذینفع معرفی شد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸). در مطالعه‌ی دیگر نیز جنبه‌های مثبت به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی و افزایش مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی، عنوان شده است که از جمله مزیت‌های گزارشگری مالی مطلوب و افشای مناسب در بازار اوراق بهادار، کشف صحیح قیمت در بازارهای اولیه و ثانویه، کاهش هزینه‌ی سرمایه، کاهش مدیریت

پی‌آمدهای مالیاتی برای شرکت‌ها و کاهش درک استفاده‌کنندگان داخلی از صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS، پی‌آمدهای ناشی از کاهش احتمالی کیفیت گزارشگری مالی، پی‌آمدهای اقتصادی-اجتماعی گزارشگری شفاف بر مبنای ارزش منصفانه در شرایط آشفته‌ی بازار، پی‌آمدهای منفی مرتبط با تأثیرپذیری از عملیات واقعی توسط مدیران و تأثیر اجرای IFRS بر افزایش خروج جریان‌های نقدی از شرکت با عنوان سود تقسیمی. ب- منافع آن شامل ایجاد قابلیت مقایسه‌ی بین‌المللی و افزایش امکان تأمین مالی خارجی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و ارائه‌ی منصفانه‌ی صورت‌های مالی و درنهایت رونق بازار. نکته‌ی مهم این است که بده-بستان میان منافع و مخارج فوق، به‌شدت تحت تأثیر عوامل سیاسی آتی و وضعیت کشور در مناسبات بین‌المللی (ریسک سیاسی) قرار خواهد گرفت (کرزبر، ۱۳۹۴).

به‌طور کلی چهار گروه عمده از چالش‌های

طبقه‌بندی کرد: (۱) ایجاد شفافیت در وضعیت مالی و عملکرد واحدهای تجاری ایرانی در فضای بین‌المللی، (۲) ایجاد بورس‌های منطقه‌ای و بین‌المللی، (۳) بهبود تعامل واحدهای تجاری ایرانی و خارجی و بهبود سرمایه‌گذاری‌های مشترک، تبادل دانش و غیره (۴) سایر پی‌آمدهای مثبت: افزایش شفافیت صورت‌های مالی، کاهش هزینه‌های تلفیق صورت‌های مالی، امکان بهره‌مندی از منابع و تجربیات بین‌المللی در آموزش، تهیه و حسابرسی و تحلیل صورت‌های مالی، گسترش دامنه‌ی فعالیت حرفه‌ای، تسهیل استفاده از فناوری‌های بین‌المللی مانند زبان گزارشگری توسعه‌پذیر^{۱۸} (حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵).

در پژوهشی دیگر بر اساس اظهارنظر دانشگاهیان، حساب‌رسان و حسابداران، وجود پی‌آمد اقتصادی پذیرش بر محیط ایران تأیید شد. منظور از پیامد اقتصادی استانداردهای حسابداری، تأثیر گزارش‌ها بر تصمیم‌گیری



و ثروت واحد تجاری، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و جامعه در نظر گرفته شد (نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۸). مؤلفه‌های مهم اثرات اقتصادی پذیرش در ایران عبارت‌اند از: افزایش قابلیت مقایسه میان شرکت‌های داخلی و خارجی برای سرمایه‌گذاران داخلی، آماده‌سازی اقتصاد ملی جهت بهره‌مندی از اقتصاد بین‌المللی، ایجاد فضای رقابتی در کیفیت محصولات ایرانی و در پی آن افزایش رقابت محصولات از لحاظ بین‌المللی و حمایت

مرتبط با پیاده‌سازی IFRS عبارت‌اند از: (۱) کسب دانش و تخصص لازم برای شناخت و به کارگیری این استانداردها، (۲) ناهماهنگی این استانداردها با قوانین و مقررات، (۳) محدودیت‌های محیطی در استفاده از ارزش‌های منصفانه و (۴) نیاز به تغییرات گسترده در برخی حوزه‌های غیرحسابداری نظیر تغییر در سامانه‌های اطلاعاتی، قراردادهای قانونی و عرفی، نگرش مدیریت و فرهنگ سازمانی. همچنین مزایای مرتبط با پیاده‌سازی را می‌توان در چهار گروه

سود، افزایش نقدشوندگی سهام و کاهش ریسک مشارکت کنندگان است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). طبق نتایج پرسشنامه‌ای در خصوص مزایا و معایب پذیرش، مزایای پذیرش بیشتر بوده است (مهام و همکاران، ۱۳۹۶).

در مقاله‌ای دیگر به مخارج و منافع پیاده‌سازی IFRS اشاره شده که عبارت‌اند از: الف- مخارج: مخارج تغییر در سیستم‌های نرم‌افزاری شرکت‌ها، افزایش هزینه‌ی حسابرسی، ارزیابی، کارشناسی و آموزش و همچنین مخارج احتمالی ناشی از

از دستیابی به اهداف اقتصادی، که این عوامل دارای بیشترین اثر اقتصادی تأیید شده هستند (حجازی و همکاران، ۱۳۹۲). در مطالعه‌ای دیگر تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران و استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی با توجه به تجدیدنظر استانداردهای ملی در سال ۱۳۸۴، (برای شرکت‌های بورسی تهیه‌کننده‌ی صورت‌های مالی تلفیقی در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹) بررسی شد. نتایج حاکی از این بود که افزایش سودمندی اطلاعات بر اساس الگوی ارزشیابی (قیمت سهام) و الگوی بازدهی است (سبزعلی‌پور، ۱۳۹۱). همچنین نتایج پژوهشی دیگر با بررسی مبانی نظری مرتبط با اثر IFRS بر ریسک عدم کشف حسابرسی، نشان داد که پذیرش، موجب افزایش ریسک حسابرسی و در نهایت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. اما با توجه به شرایط محیطی ایران، شامل نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت، نبود ریسک دادخواهی بالا علیه حسابرس، در دسترس

و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در ایران داشته باشد (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴).

۳-۲-۴- مقایسه‌ی استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

نظر سه گروه اصلی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (مدیران، حسابسان و سرمایه‌گذاران)، درباره‌ی تفاوت‌های عمده‌ی استانداردهای ملی و بین‌المللی حسابداری در مطالعه‌ای گردآوری شد؛ این نتایج نشان داد مدیران بیشتر با استانداردهای ملی و سرمایه‌گذاران بیش‌تر با استانداردهای بین‌المللی موافق‌اند و حسابسان نظر متعادل‌تری نسبت به دو گروه قبل دارند. از یافته‌ها چنین استنباط می‌شود که فرآیند نظرخواهی اثربخش نبوده و مکانیسم‌های کارتری مانند اطلاع‌رسانی گسترده‌تر، مکاتبه با مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی، پیگیری دریافت پاسخ و گزارش عمومی نظرات، می‌تواند بیشتر مورد توجه قرار گیرد

که شرح آن از حوصله‌ی این مقاله خارج است.

۴-۳-۴- راهکارها/ روش‌ها و مراحل /

گام‌های پیاده‌سازی IFRS

به‌طور کلی حرکت به سمت IFRS نیازمند تغییراتی اساسی در حوزه‌ی قوانین مالیاتی، قانون تجارت، آموزش در سطوح مختلف، سیستم‌های نرم‌افزاری حسابداری و غیره است. در مقاله‌ای کاربردی آنچه باید برای پیاده‌سازی IFRS انجام شود، حول شش محور کلی برشمرده شده است: توسعه‌ی سیستم‌های نرم‌افزاری شرکت‌ها، تصویب قانون برای حل مشکلات مالیاتی استفاده از ارزش‌های منصفانه، حرکت به سوی آموزش IFRS محور، برنامه‌ریزی و تهیه‌ی چک‌لیست پیاده‌سازی از سوی شرکت‌های بزرگ بورسی، تشکیل کمیته‌ی استقرار و پیاده‌سازی در شرکت‌های مادر و تعامل میان کمیته‌های تخصصی (کرزبر، ۱۳۹۴). در مقاله‌ای دیگر، خلاصه‌ای از مشکلات اجرایی مرتبط با تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی،



قسمت‌های عملیاتی، هزینه‌ی استهلاک دارایی ثابت و قابلیت مقایسه‌ی صورت جریان و جوه نقد که برای تسهیل فرآیند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی می‌بایست مورد توجه قرار گیرند، به‌عنوان بخشی از موضوعات قابل توجه در پیاده‌سازی IFRS، مورد اشاره قرار گرفت (کرزبر، ۱۳۹۵-الف).

چنانچه اشاره شد یکی از چالش‌های پیش‌روی پیاده‌سازی IFRS، ناهماهنگی قوانین و مقررات است. لزوم تصویب یا اصلاح قوانین و مقررات

(ساعی و همکاران، ۱۳۹۲). همچنین نکات کلیدی تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ملی، بین‌المللی و آمریکایی در چارچوب سرفصل‌هایی در حسابداری میانه ۱ و ۲ و به‌عنوان مکمل آموزشی در کنار کتب آموزشی در کتاب ارزشمند حصارزاده و همکاران (۱۳۹۵) گردآوری شده است. مقاله‌ای نیز به مقایسه‌ی حوزه‌های اصلی چارچوب گزارشگری مالی در ایالات متحده با IFRS برای واحدهای کوچک و متوسط می‌پردازد (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۳)

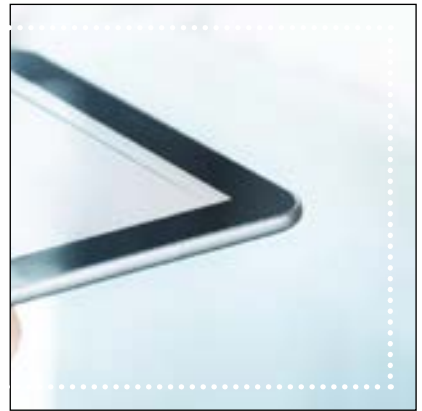
نبودن اطلاعات مربوط به ارزش‌های منصفانه و عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران ضروری است. نتایج پیش‌بینی می‌کند نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت و نبود ریسک دادخواهی بالا علیه حسابرس در ایران، تأثیری منفی بر رابطه‌ی مستقیم پذیرش و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. اما عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران و عدم دسترسی به اطلاعات ارزش‌های منصفانه می‌تواند تأثیری مثبت بر رابطه‌ی مستقیم پذیرش

در راستای اجرای این استانداردها، یکی از موضوعات مهم است. اجرای IFRS در کشور، نیازمند وجود بستر قانونی مناسب و هماهنگ با این استانداردها خواهد بود. برخی اصلاحات لازم در قانون تجارت و اصلاحیه‌ی آن، قانون مالیات‌های مستقیم، قوانین و مقررات حوزه‌ی بانکی، بیمه‌ی مرکزی و سایر قوانین به‌منظور کاهش ناهماهنگی قوانین در مقاله‌ای پیشنهاد شده است (کرزبر، ۱۳۹۵-ب).

تفاوت‌های میان استانداردهای محلی و IFRS فراهم می‌آورند. شواهد نشان‌دهنده‌ی اثرات ترکیبی که غالباً با استفاده از نمونه‌های جامع (شرکت‌های اروپایی یا چندقاره‌ای) حاصل شده‌اند، به‌طور کلی نشان می‌دهند که IFRS تنها بر برخی شرکت‌ها یا کشورها اثر مثبت دارند. همچنین گفتنی است مطالعاتی که نمونه‌ی کشورهایی از قاره‌های مختلف را بررسی می‌کنند، غالباً به جمع‌بندی واحدی نمی‌رسند، از این رو با توجه به نتایج عمدتاً مثبت به‌دست آمده، در گروه دارای اثرات

مطالعات شواهدی فراهم می‌آورند که بی‌اثر بودن پذیرش IFRS را بر کیفیت اطلاعات و بازار سرمایه نشان می‌دهد. اگرچه تمام این مطالعات، پذیرش داوطلبانه را در دوره‌های پیش از سال ۲۰۰۲ با استفاده از نمونه‌ی شرکت‌های چینی (بال و همکاران، ۲۰۰۰) یا آلمانی (لناز، ۲۰۰۳؛ ون تندلو و ونسترالن، ۲۰۰۵؛ داسکه، ۲۰۰۶؛ هانگ و سابرامانیا، ۲۰۰۷)، تحلیل می‌کنند.

کبیر و همکاران ۲۰۱۰، پذیرش اجباری IFRS را در دوره‌ای جدیدتر (۲۰۰۹-۲۰۰۲) در نیوزلند



۵- خلاصه‌ی یافته‌های تحقیق

نگاره شماره‌ی شش، نتایج مطالعات موردبررسی در بخش اول تحقیق را خلاصه می‌کند که توزیع آن‌ها به تفکیک نمونه‌ی مورداستفاده، ماهیت اثرات و نوع اثرات پذیرش IFRS است. بیشتر مطالعات، تأثیر و مفهوم پذیرش IFRS را با استفاده از نمونه‌ای از کشورهای متعدد، قاره‌های مختلف یا فقط کشورهای اروپایی بررسی کرده‌اند. مطالعه‌های اندکی نیز در استرالیا انجام شده که غالباً در مجلات استرالیایی چاپ شده‌اند. مطالعات در آلمان نیز به‌طور خاص تأثیر پذیرش داوطلبانه‌ی IFRS را قبل از سال ۲۰۰۵ بررسی می‌کنند.

شواهد تجربی بیشتر مطالعات نشان می‌دهند اثر پذیرش IFRS مثبت (۶۰٪) یا ترکیبی است (۲۰٪). همچنین برخی مطالعات بیان‌گر تأثیر مثبت، شواهدی در خصوص تعدادی از عوامل مؤثر بر این رابطه، به‌ویژه مشخصات شرکت، کشور، روش پذیرش (اجباری یا داوطلبانه) یا

قطعی مثبت، طبقه‌بندی می‌شوند. به‌عنوان مثال، برای اتکا به نتایج «تأثیر پذیرش IFRS بر کیفیت اطلاعات»، باید توجه داشت که پنج مقاله از هفت مقاله‌ی مرتبط، از نمونه‌های چندقاره‌ای استفاده کرده‌اند و به نتایج بی‌اثر بودن پذیرش IFRS، یا نتایج ترکیبی دست یافته‌اند و چنانچه صرفاً مطالعات متمرکز بر اتحادیه‌ی اروپا در نظر گرفته شود، نتیجه‌گیری ممکن است متفاوت باشد.

مطالعاتی که اثر منفی را نشان می‌دهند، تأثیر پذیرش IFRS بر هزینه‌ی اطلاعات، به‌ویژه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تحلیل می‌کنند. تنها دو مقاله (لین و همکاران، ۲۰۱۲ و احمد و همکاران، ۲۰۱۳) تأثیر منفی را نشان داده‌اند. لین و همکاران به بررسی نمونه‌ای از شرکت‌های آلمانی پرداختند که در سال ۲۰۰۵ استفاده از اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده را متوقف و استفاده از IFRS را آغاز کرده بودند. در نتیجه این اثر منفی، تغییری از یک استاندارد محلی به IFRS محسوب نمی‌شود. همچنین برخی

بررسی کرده‌اند اما بی‌اثر بودن این پذیرش، ممکن است با شباهت عظیم استانداردهای ملی این کشور و IFRS در مقایسه با سایر کشورها توضیح داده شود.

بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که اثر منفی یا بی‌تأثیر بودن پذیرش IFRS با شرایط خاص، مرتبط است. به‌ویژه باید تشخیص دهیم شرکت‌هایی که داوطلبانه IFRS را پذیرفته‌اند، از ویژگی‌های برجسته‌ای در مقایسه با سایر شرکت‌ها برخوردار بودند، به‌طوری که تعمیم نتایج به‌دست آمده از نمونه‌ی شرکت‌های مذکور با سایر شرکت‌ها و همچنین مقایسه‌ی آن‌ها با شرکت‌هایی که به‌صورت اجباری IFRS را پذیرفته‌اند، غیرممکن می‌سازد (پاپ و مک لی، ۲۰۱۱؛ سادراسترام و سان، ۲۰۰۷؛ پالیا، ۲۰۱۳). به‌طور خلاصه، اغلب مطالعات برون‌مرزی تأثیر پذیرش IFRS بر کیفیت اطلاعات و بازار سرمایه را عمدتاً با نمونه‌هایی که کشورهای بسیاری را در برمی‌گیرد، بررسی کرده‌اند.

نگاره شماره شش - خلاصه‌ی نتایج بخش اول تحقیق
توزیع مقالات بر اساس نمونه‌ی انتخابی، ماهیت اثرات و نوع اثرات پذیرش

محوورها/ اثرات	چنداره‌های اروپا	استرالیا	آلمان	انگلستان	اسپانیا	ایالات متحده	کانادا	نیوزلند	ژاپن	ایتالیا	روسیه	جمع
کیفیت اطلاعات												
اثر مثبت	۳	۵	۳	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱۵
اثر منفی	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
اثر ترکیبی	۴	۲	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷
بی‌اثر	۱	۰	۲	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۶
جمع	۸	۸	۴	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۳۰
بازار سرمایه/بازار تأمین مالی												
اثر مثبت	۱۵	۳	۱	۲	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۲۳
اثر منفی	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
اثر ترکیبی	۶	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷
بی‌اثر	۲	۰	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
جمع	۲۱	۴	۲	۲	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۳۴
تحلیل گران												
اثر مثبت	۲	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۸
اثر ترکیبی	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
جمع	۳	۱	۲	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۹
قابلیت مقایسه اطلاعات												
اثر مثبت	۲	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۳
اثر ترکیبی	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
جمع	۳	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴
هزینه اطلاعات												
اثر منفی	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۵
جمع	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۵
کاربرد اطلاعات												
اثر مثبت	۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
اثر منفی	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۲
اثر ترکیبی	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
جمع	۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۵
جمع	۳۶	۱۸	۹	۷	۳	۳	۲	۲	۲	۱	۱	۸۷

نتایج حاکی از آن است که به‌عنوان یک قانون کلی، پذیرش IFRS تأثیر مثبتی دارد اما به‌طور خاص، به ویژگی‌های کشور (به‌خصوص سطح الزامات) و ویژگی‌های شرکت، وابسته است. اشتراک قوانین، به‌خودی‌خود برای ایجاد زبان تجاری مشترک کافی نیست و انگیزه‌های مدیریت و عوامل سازمانی، نقشی اساسی در چارچوب‌بندی ویژگی‌های گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. نگاره شماره‌ی هفت، دسته‌بندی موردنظر این مقاله را در خصوص مطالعات معتبر داخلی نشان می‌دهد. در مقابل هر دسته، خلاصه‌ای از موضوعات مورد اشاره و منابع مورد استفاده (برای مطالعه‌ی بیشتر) ارائه شده‌اند.

۶- پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

بخش اول این مقاله نشان داد که بررسی‌های پذیرش داوطلبانه‌ی IFRS، گرایش دارند آثار مثبت را نشان ندهند، در حالی که اغلب مطالعاتی که پذیرش اجباری را بررسی می‌کنند، تمایل دارند شواهدی را مبنی بر مثبت بودن تأثیر این پذیرش فراهم کنند. اگرچه این پرسش هنوز پابرجاست که آیا در واقع تأثیرات بر بازار سرمایه را می‌توان به‌طور کامل به پذیرش IFRS نسبت داد؟ براگمن و همکاران (۲۰۱۳)، ادعا می‌کنند اعلام استفاده‌ی اجباری از IFRS از سوی تمام شرکت‌ها در یک مقطع خاص، مشکلاتی را در خصوص تفکیک اثرات بالقوه‌ی پذیرش IFRS از اثرات سایر تغییرات همراه با آن ایجاد می‌کند. هیل و همکاران (۲۰۱۰b)، بیان کردند که بررسی دقیقی لازم است تا نشان داده شود، آثار منتسب به پذیرش IFRS، نتیجه‌ی سایر عوامل اقتصادی وابسته به اقتصاد پویای جهانی نیست. این نویسندگان بر غیرممکن بودن برآورد آثار سناریوهای قانونی مختلف تأکید می‌کنند (سناریوهایی مانند پذیرش اصول عمومی پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده (GAAP)) در اتحادیه‌ی اروپا به جای IFRS یا وجود رقابت بین مجموعه‌ی استانداردها در اتحادیه‌ی اروپا). هیل و همکاران (۲۰۱۰b) و لارنکو و مانوئل

(۲۰۱۵)، صراحتاً پیشنهاد می‌کنند که تأثیر سایر عوامل متقابل، به شکل مناسبی در نظر گرفته شود. همچنین شایان ذکر است که تحقیقاتی که تاکنون پذیرش IFRS را بررسی کرده‌اند، مانند کریستین سن (۲۰۱۲)، به وضوح بر منافع پذیرش در مقابل مخارج چنین پذیرشی تمرکز دارند. این تحقیقات ممکن است در تعیین سیر تکامل فرآیند پذیرش در ایالات متحده، مهم باشد. نکته‌ی مهم دیگر این است که عواقب پذیرش، بسته به نوع پذیرش این استانداردها (اجباری یا داوطلبانه) متفاوت خواهد بود.

مطالعات انجام شده، اغلب به بررسی شرکت‌های بزرگ پرداخته‌اند که ممکن است انحراف بااهمیتی با شرکت‌های کوچک و متوسط داشته باشد، به عبارت دیگر، در

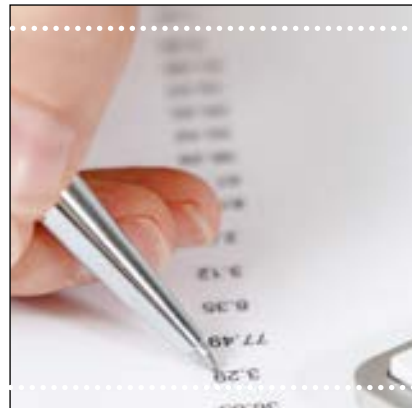


خصوص تأثیر پذیرش در شرکت‌های کوچک و متوسط، بررسی‌های کافی صورت نگرفته است (براگمن و همکاران ۲۰۱۳). بنابراین انجام مطالعاتی جهت تشریح عواقب پذیرش IFRS در سطح شرکت‌های مذکور برای آگاهی بخشی به تصمیم‌گیرندگان در خصوص استانداردهای حسابداری ضروری به نظر می‌رسد.

باید مطالعات دقیقی پیرامون آثار واقعی پذیرش IFRS صورت گیرد و همچنین باید بررسی شود که میزان انطباق با الزامات IFRS توسط شرکت‌ها و تصمیمات دارای ماهیت حسابداری که به‌طور اثربخشی بر اساس آن‌ها اتخاذ شده‌اند، چقدر بوده است (براگمن و همکاران، ۲۰۱۳). توجه به این نکته، ضروری است که صرفاً با انجام

مطالعاتی در خصوص انطباق، افشا و انتخاب‌های حسابداری، با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده است که می‌توان به‌واقع تعیین کرد که آیا گزارشگری مالی واقعاً شفاف‌تر و قابل‌مقایسه‌تر شده است، یا خیر. بررسی‌های لارنکو و مانوئل (۲۰۱۵) نشان داد پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا بر اعتبار پروژه‌ی IASB تأثیر دارد اما آیا این افزایش اعتبار در تأثیر پذیرش IFRS تفاوتی نیز ایجاد کرده است؟

نکته‌ی حائز اهمیت که هنوز به آن پرداخته نشده، این است که تاکنون بیشتر مطالعات، به دلیل وجود یک واقعیت با مشکل مواجه‌اند. اینکه تحت تأثیر IFRS شماره‌ی یک (پذیرش برای اولین بار)، ارزش‌های دفتری دست‌کاری می‌شوند (براگمن و همکاران ۲۰۱۳) و ممکن



است، پی‌آمدهای حقیقی پذیرش IFRS، ظرف سال‌های بعد مشاهده شود. بنابراین توسعه و انتشار مطالعات انجام شده می‌تواند روش مناسبی برای ترکیب، تعمیق یا ابطال دانش فعلی در خصوص پی‌آمدهای پذیرش باشد. موضوعات مهم دیگری نیز برای تحقیقات آتی وجود دارند که برخی از آن‌ها عبارت‌اند از:

- تأثیر یا اهمیت نسبی بهبود کیفیت و افزایش قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات ناشی از پذیرش IFRS بر بازار تأمین مالی، بازار سرمایه و تعدد و قدرت پیش‌بینی‌ها چیست؟

- چه نوع شرکت‌هایی نسبت بالاتری از تقابل هزینه-منفعت را خواهند داشت؟

- انگیزه‌های شرکت در میزان موفقیت

پذیرش IFRS در کشورهای دارای الزامات کم در مقایسه با سایر کشورها، چه نقشی دارد؟
- عوامل مؤثر بر پی‌آمدهای پذیرش، در استفاده‌ی مدیران از اطلاعات حسابداری چیست؟

- آثار پذیرش بر استفاده از اطلاعات حسابداری توسط سایر استفاده‌کنندگان چیست؟ مطالعاتی که به این قبیل سؤالات پاسخ دهند، دستاوردهای مهمی در فرآیند تعدیل و همگرایی به الگوی استانداردهای حسابداری در راستای به‌کارگیری جهانی آن‌ها محسوب می‌شوند.

چنانچه در بخش دوم تحقیق اشاره شد، تحقیقات پژوهشی صورت گرفته در ایران تاکنون به دلیل عدم وجود داده‌های ناشی از اجرای IFRS، غالباً به مطالعات پرسشنامه‌ای



اختصاص دارند که به نظرسنجی اجرای IFRS و معایب و مزایای آن می‌پردازند. اما می‌توان بر اساس مطالعات انجام شده در خارج از کشور و با تحلیل وضعیت فعلی حسابداری و محیط فعالیت شرکت‌های ایرانی، مطالعاتی در خصوص پیش‌بینی آثار و پی‌آمدهای پیاده‌سازی IFRS و نیز راهکارهای اجرایی تسهیل پیاده‌سازی، انجام داد. همچنین می‌توان در راستای بهبود منابع آموزشی، به ترجمه و گردآوری کتاب‌های مورد نیاز در مقاطع تحصیلی مختلف پرداخت، امری که هم‌اکنون در جریان است. قابل توجه آنکه بسیاری از انواع مطالعاتی که در بخش اول این مقاله شدند، مرتبط با آثار یا پی‌آمدهای پس از پیاده‌سازی IFRS هستند. بنابراین می‌توان

نگاره شماری هفت- خلاصه‌ی نتایج بخش دوم تحقیق
محورهای اصلی مطالعات انجام‌شده در ایران، خلاصه‌ی موضوعات و معرفی منابع

ردیف	محور اصلی	خلاصه‌ای از موضوعات مورد اشاره	معرفی منابع
۱	روش‌های پذیرش IFRS	۱-۱- نحوه انتقال به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	دیلمی پور، ۱۳۹۴
		۱-۲- انواع پذیرش	حصارزاده و مرفوع، ۱۳۹۴
		۱-۳- هماهنگ‌سازی	خوش طینت و رحیمیان، ۱۳۸۳
		۱-۴- اهمیت و مزایای هماهنگ‌سازی و انتقادهای وارده بر آن	اثی عشری و احمدخان بیگی، ۱۳۸۷
		۱-۵- تأثیر عناصر انسانی در همگرایی	دارابی و رامروز، ۱۳۸۸
		۱-۶- موافقت با پذیرش IFRS	رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰ و مهام و همکاران، ۱۳۹۱
		۲-۱- فزونی معایب بر مزایا	نیکوبرام و بنی مهد، ۱۳۸۵
		۲-۲- نقاط مثبت IFRS شامل:	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴ کرزیر، ۱۳۹۴
		- ایجاد قابلیت مقایسه	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- ارتقای کیفیت، شفافیت و دقت گزارشگری مالی	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
۲	پی‌آمدهای مثبت و منفی و آثار پذیرش IFRS بر سایر متغیرها	- صرفه‌جویی در زمان و هزینه	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- ایجاد بورس‌های منطقه‌ای و بین‌المللی و بهبود سرمایه‌گذاری خارجی	کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- سایر مزایا (امکان بهره‌مندی از منابع و تجربیات بین‌المللی در آموزش، تهیه و حسابرسی و تحلیل صورتهای مالی، گسترش دامنه‌ی فعالیت حرفه‌ای، تسهیل استفاده از فناوری‌های بین‌المللی نظیر زبان گزارشگری توسعه‌پذیر)	حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		۲-۳- نقاط منفی IFRS:	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰ کرزیر، ۱۳۹۴
		- شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی	رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- عدم وجود دانش و تخصص کافی (حسابداران، حساب‌برسان، استفاده‌کنندگان، کارشناسان و ارزیابان) و عدم درک کامل ذی‌نفعان از تغییرات	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- استفاده از ارزش منصفانه، پی‌آمدهای اقتصادی آن و افزایش خروج جریان نقد با عنوان سود تقسیمی با به‌کارگیری این ارزش‌ها و کاهش احتمالی کیفیت گزارشگری مالی	رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- ناهماهنگی قوانین و مقررات	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		- عدم حفظ منافع تمامی ذی‌نفعان	فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸ رحمانی و علی پور، ۱۳۹۰
		- نیاز به تغییرات در برخی حوزه‌های غیرحسابداری (تغییر در سامانه‌های اطلاعاتی، قراردادهای قانونی و عرفی، نگرش مدیریت و فرهنگ سازمانی، ارزش‌های فرهنگی در حسابداری، کنترل قانونی و یکنواختی حاکم بر حرفه)	نوروش، ۱۳۸۱ کرزیر، ۱۳۹۴ حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
- تأثیرپذیری از عملیات واقعی شرکت توسط مدیران	کرزیر، ۱۳۹۴		
۳	مقایسه‌ی استانداردهای ملی و بین‌المللی (و استانداردهای آمریکایی)	۲-۴- تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با بین‌الملل بر سودمندی اطلاعات تلفیقی بر اساس الگوی ارزشیابی (قیمت سهام) و بازدهی	سیزعلی پور، ۱۳۹۱
		۲-۵- پی‌آمدهای اقتصادی عمده:	حجازی و همکاران، ۱۳۹۲
		افزایش قابلیت مقایسه میان شرکت‌های داخلی و خارجی برای سرمایه‌گذاران داخلی، آماده‌سازی اقتصاد ملی جهت بهره‌مندی از اقتصاد بین‌المللی، ایجاد فضای رقابتی در کیفیت محصولات ایرانی و در پی آن افزایش رقابت محصولات از لحاظ بین‌المللی و حمایت از دستیابی به اهداف اقتصادی	محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴
		۲-۶- تعدیل ریسک و حق‌الزحمه‌ی حساب‌برس پس از پیاده‌سازی IFRS با توجه به شرایط حسابداری در ایران	ساعی و همکاران، ۱۳۹۲
		۳-۱- بررسی میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی	رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۳
۴	راهکارها (روش‌ها) و مراحل (گام‌های) پیاده‌سازی IFRS	۳-۲- مقایسه‌ی حوزه‌های اصلی چارچوب گزارشگری مالی در ایالات متحده با IFRS	حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵
		۳-۳- مقایسه‌ی استانداردهای ملی، بین‌المللی و آمریکایی	کرزیر، ۱۳۹۴
		۴-۱- برشماری گام‌های اجرایی به سوی پیاده‌سازی IFRS	کرزیر، ۱۳۹۵-الف
		۴-۲- برشماری برخی مشکلات اجرایی جهت تسهیل پیاده‌سازی IFRS	کرزیر، ۱۳۹۵-ب
۴-۳- تصویب و اصلاح قوانین	شایان، ۱۳۹۵		
۴-۴- موضوعات قابل توجه اجرایی در پذیرش نخستین IFRS			

مالی در مراحل ابتدایی هستند و به نظر می‌رسد که زمان ارائه‌ی متون تکراری و ترجمه‌شده‌ی صرف بدون مقایسه و تطبیق با شرایط کشور به پایان رسیده باشد.

از طرف دیگر، با توجه به محدودیت در انجام مطالعات پژوهشی به دلیل فقدان داده‌های ناشی از پیاده‌سازی، پیشنهاد می‌شود که محققان و صاحب‌نظران گام‌های مؤثری بردارند، و به بهبود و افزایش مقالات موردی و ترویجی ارزشمند



ندارد، مطالعاتی را در برمی‌گیرد که تأثیر پذیرش IFRS در اتحادیه‌ی اروپا و همچنین سایر نواحی جغرافیایی را تشریح می‌کند. این نتایج حاکی از آن است که استفاده از نمونه‌ی کشورهای اتحادیه‌ی اروپا یا نمونه‌ی کشورهای قاره‌های مختلف، نتایج یکسانی ارائه نمی‌کنند. از طرف دیگر، از آنجا که به دامنه‌ی گسترده‌تری از عواقب پذیرش IFRS، فواید ادبیات مروری توجه می‌شود، این مطالعه قادر است انواع عواقب موردانتظار را



در مراحل بعدی پس از پیاده‌سازی IFRS در کشور، علاوه بر بررسی آثار پذیرش IFRS، بر شش محور مذکور در بخش اول تحقیق بر اساس شرایط محیطی کشور، به پیشنهادهای بخش اول تحقیق برای تحقیقات آتی از جمله بررسی میزان هزینه-منفعت پیاده‌سازی در صنایع مختلف و نقش انگیزه‌های شرکت‌ها در پی آمده‌های پیاده‌سازی و ... که تاکنون کمتر به آن‌ها پرداخته شده نیز توجه داشت.



و نوآورانه و طرح نکات فنی و اجرایی برای پیاده‌سازی IFRS، و همچنین بررسی روش‌های جهانی آموزش این استانداردها و تجارب جهانی آن پیردازند. همچنین با توجه به شرایط خاص محیطی کشور و ابعاد مختلف سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، به طبقه‌بندی، تشریح و تحلیل این استانداردها و با شفاف‌سازی و ساده‌سازی مسیر پیش‌رو در جهت تسهیل پیاده‌سازی هوشمندانه و درعین حال مؤثر IFRS در کشور اقدام کنند. ■

با تمرکز بر انواع اثر آن‌ها شناسایی کند. بخش دوم مقاله‌ی حاضر، منابع اطلاعاتی معتبر موجود (کتاب و مقالات) در ایران را در چهار دسته‌ی کلی طبقه‌بندی کرد و نکات موردتوجه آن‌ها را به صورت مختصر ارائه می‌کند. به طور کلی بر اساس اطلاعات گردآوری شده در تحقیق حاضر، می‌توان نتیجه گرفت که مطالعات و تحقیقات انجام‌شده در کشور در زمینه‌ی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

۷- نتیجه‌گیری و جمع‌بندی

اگرچه نتایج بخش اول تحقیق حاضر نشان می‌دهد که شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از پذیرش IFRS منتفع خواهند شد، اما حقیقت این است که نه تمام شرکت‌ها و نه تمام استفاده‌کنندگان مطالعه‌ی حاضر که به لحاظ موضوع موردبررسی، با اغلب تحقیقات موردی شباهتی

پی‌نوئیس‌ها

- ۱- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- ۲- International Accounting Standards Board (IASB)
- ۳- International Accounting Standards (IAS)
- ۴- The EU Regulation ۱۶۰۶/۲۰۰۲
- ۵- The European IFRS Revolution: Compliance, Consequences and Policy Lessons
- ۶- Intended and unintended
- ۷- Social Sciences Citation Index(SSCI)
- ۸- Multinational news agency Thomson Reuters
- ۹- International Association of Accounting and Educational Research
- ۱۰- Cross-listing

- ۱۱- Common Law countries
- ۱۲- Minority shareholders
- ۱۳- Serious adopters
- ۱۴- label adopters
- ۱۵- Private firms
- ۱۶- Public firms

۱۷- شش فصل نخست کتاب مذکور ترجمه‌ی کتاب زیر است:

- Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (Wiley Regulatory Reporting) ۱۲th Edition by PKF International Ltd (۲۰۱۵).
- ۱۸- Extensible business reporting language(XBRL)

منابع

۱. اثنی عشری، حمید و احمدخان بیگی، مصطفی (۱۳۸۷). «گامی به سوی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری». حسابرس، شماره ۴۲، صص ۱۲-۲۳.
۲. باغومیان، رافیک؛ جوادی، نوید (۱۳۹۴). «هماهنگ‌سازی استانداردها در کشورها و دلایل به کارنگرفتن بخش‌هایی از استانداردها». مجله حسابرس، شماره ۸۰، صص ۷۰-۸۰.
۳. حجازی، رضوان؛ سلیمانی، غلامرضا؛ امیدی نوبیجار، مریم (۱۳۹۲). «اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی بر محیط ایران». پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۱، صص ۸۷-۱۱۱.
۴. حصارزاده، رضا؛ بذرافشان، آمنه و حسینی‌پور، رضا (۱۳۹۵). «مقایسه‌ی استانداردهای حسابداری ملی، بین‌المللی و آمریکایی». انتشارات ترمه، تهران، چاپ اول.
۵. حصارزاده، رضا و مرفوع، محمد (۱۳۹۴). «چکیده‌ی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی». انتشارات ترمه، تهران، چاپ پنجم، ویرایش اول.
۶. خوش‌طینت، محسن؛ رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۳). «هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری»، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶، صص ۸۳-۱۱۲.
۷. دارابی، رویا؛ رام‌روز، علیرضا (۱۳۸۸). «تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری به کاررفته در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۴۳-۱۷۴.
۸. دیلمی‌پور، مصطفی (۱۳۹۴). «بایدها و نبایدها در پذیرش و نخستین کاربری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی». انتشارات انوار الهی (جامعه حسابداران رسمی ایران)، چاپ اول (ترجمه کتاب تفسیر و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۲۰۱۵).
۹. رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۸۹). «موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران». فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۷، صص ۷۵-۹۹.
۱۰. رحمانی، علی؛ علی‌پور، شراره (۱۳۹۰). «دیدگاه‌های جامعه‌ی حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری». مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۴، صص ۵۶-۶۱.
۱۱. رحیمیان، نظام‌الدین و زمانی‌فرد، ندا (۱۳۹۳). «همگرایی استانداردهای بین‌المللی و واحدهای تجاری کوچک و متوسط». حسابدار رسمی، شماره ۳۷، صص ۲۳-۳۴.
۱۲. رحیمیان، نظام‌الدین؛ مجدلی اوغولبیگ، محمود ملک، علیرضا (۱۳۹۳). «همگرایی استانداردهای بین‌المللی و واحدهای تجاری کوچک و متوسط». حسابرس، شماره ۸۰، صص ۸۲-۸۶.
۱۳. ساعی، محمدجواد؛ باقرپور و لاشانی، محمدعلی و حسن‌زاده کوجو، صادق (۱۳۹۲). «بررسی میزان موافقت استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی». پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۲، صص ۲۵-۴۵.
۱۴. سبزی‌پور، فرشاد (۱۳۹۱). «تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی». دانش حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۱۸۱-۲۰۱.
۱۵. صالح‌نژاد، سید حسن (۱۳۷۶). «هماهنگی استانداردهای حسابداری»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره ۶ و ۷، صص ۸۳-۹۴.
۱۶. فروغی، داریوش؛ اشرفی، مجید (۱۳۸۸). «استانداردهای جهانی حسابداری چالش‌ها و فرصت‌ها». مجله حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۹۶-۱۰۳.
۱۷. کرباسیان، مهدی (۱۳۹۴). «بایدها و نبایدها در پذیرش و نخستین کاربری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی»، حسابدار رسمی شماره ۳۱ (معرفی کتاب)، ص ۱۰۶.
۱۸. کرزبر، شاهین (۱۳۹۴). «پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی: انقلاب در اجرا»، حسابدار، شماره ۲۸۵، صص ۳۵-۴۵.
۱۹. کرزبر، شاهین (۱۳۹۵-الف). «برخی راهکارهای اجرایی برای تسهیل فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی»، حسابدار، شماره ۲۸۸، صص ۳۰-۳۵.
۲۰. کرزبر، شاهین (۱۳۹۵-ب). «پیشنهاداتی به قانون‌گذاران: قوانینی که به‌منظور اجرای استانداردهای بین‌المللی باید تصویب یا اصلاح شوند»، حسابدار شماره ۲۹۲، صص ۲۸-۳۵.
۲۱. محمد رضائی، فخرالدین؛ یحیایی، منیژه و حسینی‌سهی، سید عباس (۱۳۹۴). «اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی». حسابدار رسمی، شماره ۳۱ (پیاپی ۴۳)، صص ۶۹-۷۹.
۲۲. مهام، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا (۱۳۹۱). «بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران». پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۱، شماره ۳، صص ۸۷-۱۰۵.
۲۳. نوروش، ایرج (۱۳۸۱). «بررسی ارزش‌های فرهنگی در ایران و امکان دستیابی به هدف ارائه به‌نحو مطلوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۰، صص ۵۹-۷۹.
۲۴. نیکومرام، هاشم و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۸۵). «جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری: بایدها و نبایدها»، حسابدار شماره ۱۷۸، صص ۵۹-۶۳.
۲۵. نیکومرام، هاشم و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۸۸). «تئوری حسابداری مقدمه‌ای بر تئوری‌های توصیفی». ناشر دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات (با توجه به کمبود جا فهرست مفصل منابع انگلیسی مقاله‌ی حاضر حذف شد. علاقه‌مندان می‌توانند با ارسال ایمیل به ماهنامه فهرست یادشده را دریافت کنند.)