



تأثیر فرهنگ حسابداری بر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری رحمت‌الله صادقیان^۱ حمید اسدزاده^۲ امیرحسین حسین پور^{۳*}

- ۱- شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران
- ۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)

ارتباط با نویسنده: amhosseinpour@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۵/۲۹، تاریخ انجام اصلاحات: ۱۳۹۶/۰۶/۲۸، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۳۰

The Impact of accounting Culture influences on the use of International Financial Reporting Standards and the quality of accounting information

Rahmatollah Sadeghian¹ Hamid Asad Zadeh² Amir Hossein Hossein Pour^{3*}

1-The Iranian Association of Certified Public Accountants

2-PhD student of Accounting , Tehran University

3-PhD student of Accounting , Tehran University (Corresponding Author)

Email: amhosseinpour@yahoo.com

Received 20/07/2017, Revised 19/09/2017, Accepted 21/09/2017

چکیده

اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بین کشورها، به عنوان زبان مشترک تجارت و همچنین ابزاری جهت مقایسه گزارشهای مالی در سطح جهان، افزایش یافته است. با توجه به ساختار چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای بین‌المللی، این استانداردها نسبت به استانداردهای ایران به بیان صادقانه برای محتوای اطلاعات مالی توجه زیادی داشته و به محافظه کاری توجه کمتری دارد. با توجه به این که حسابداری هر کشور بر مبنای فرهنگ هر کشور پیاده می‌شود، لذا در جهت پیاده سازی با کیفیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بایستی فرهنگ حسابداری ایران به طرف مدل بین‌المللی آن حرکت کند. در این مقاله این موضوع مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

کلمات کلیدی: فرهنگ حسابداری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت اطلاعات حسابداری

۱- مقدمه

مهمترین منبعی که به منظور تصمیم‌گیری در اختیار استفاده‌کنندگان گذاشته می‌شود، گزارشاتی است که از آن‌ها با عنوان گزارشگری مالی یاد می‌شود. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸). صورت‌های مالی به عنوان یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی برای انعکاس وضعیت مالی، نتایج عملکرد و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبنای تهیه آن از اهمیت بالایی برخوردار است. تمایل استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به استفاده از اطلاعاتی دقیق، روشن و قابل اتکا می‌باشد چرا که آنان قصد دارند با تکیه بر این اطلاعات، سرمایه‌های خود را در بخش‌های مهم اقتصادی سرمایه‌گذاری نمایند. به همین دلیل به صورتهای مالی اتکا می‌کنند که مبتنی بر استانداردها باشد. استانداردها، مقررات لازم الاجرای هستند که حسابداران را در اجرای کارشان راهنمایی کرده و باید مطابق با شرایط محیطی هر کشور تدوین گردند (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی و عامل تعیین‌کننده ارقام مندرج در گزارش‌های مالی، نقش مهمی در فرآیند توزیع ثروت ایفا می‌نمایند. پیشرفت فناوری اطلاعات و گسترش ارتباطات در دهه گذشته، بازارهای سرمایه را به یکدیگر پیوند داده، مبادلات بین‌المللی را رونق روز افزون بخشیده و نیاز به یک زبان گزارشگری مالی مشترک را تشدید نموده است. در کنار حرکت به سمت جهانی شدن، هماهنگ‌سازی نیز به شدت ضروری می‌باشد. چرا که استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف در خصوص شرکت‌های چندملیتی ایجاد مشکل می‌کند، زیرا این شرکت‌ها مجبور هستند برای کشورهای مختلف ذینفع گزارشات مختلف و چندگانه‌ای، متناسب با استانداردهای حسابداری هر کشوری تهیه کنند (نوبز و پارکر، ۲۰۰۱). برای حل این مشکلات که از چند دهه قبل پیش روی حرفه حسابداری قرار داشته است، دو راه حل در سطح بین‌المللی مورد استفاده قرار گرفت: (۱) استفاده همگانی از استانداردهای آمریکایی (GAAP) ملقب به راه حل آمریکایی و (۲) استفاده همگانی از استانداردهای بین‌المللی (IAS/IFRS) ملقب به راه حل اروپایی. راه کاری که از سوی مراجع حرفه‌ای برای ایجاد یک زبان گزارشگری مالی مشترک با کیفیت بالا، قابل فهم و قابل مقایسه ارائه گردیده است، تدوین و استفاده از یک مجموعه استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین‌المللی می‌باشد (حصارزاده و مرفوع، ۱۳۹۴). بنا به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری برای حرکت به سمت جهانی شدن بازارهای سرمایه اقدامی ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌باشد (کوئیگی، ۲۰۰۷). اگرچه کماکان شواهد تجربی محدودی در خصوص پیامدهای اقتصادی ناشی از پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در دسترس هست (داسک و همکاران، ۲۰۰۷). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استانداردهایی جهانی، یکسان، با کیفیت بالا، قابل فهم پذیر، لازم‌الاجرا برای گزارشگری مالی هستند که از سوی نهاد استانداردگذار زیر نظر بنیاد استانداردهای بین‌المللی



گزارشگری مالی، یعنی، هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) تدوین می شوند. این هیئت از ۱ آوریل ۲۰۰۱ در لندن انگلستان راه اندازی شده است. از سال های ۱۹۷۳ تا ۲۰۰۰؛ استانداردهای بین المللی توسط کمیته استانداردهای بین المللی (IASB) تدوین می شد، که سازمان قبلی IASB می باشد و براساس توافق بین کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، بریتانیا و ایرلند و ایالات متحده آمریکا شکل گرفته بود و آن استانداردها به عنوان استانداردهای بین المللی حسابداری (IAS) نامیده می شدند. بعد از تقریباً ۲۵ سال، یعنی در سال ۱۹۹۷، IASB گروهی را مامور تعریف استراتژی جدید نمود، که نتایج آن در دسامبر ۱۹۹۸ منتشر گردید و در نوامبر ۱۹۹۹ نهایی گردید. نتیجه این اقدام در آوریل ۲۰۰۱ تشکیل هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) بود. از سال ۲۰۰۱ به بعد وظیفه قانون گذاری به سازمان جدید، یعنی IASB واگذار گردید که قوانین خود را تحت عنوان استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS نامید، هر چند که قوانین وضع شده توسط IASB نیز همچنان مورد قبول سازمان جدید بود. مزیت IASB در منابع مالی بیشتر، کادر حرفه ای تر و استقلال بیشتر نسبت به IASB است. در حال حاضر ۱۶ استاندارد بین المللی گزارشگری مالی و ۴۱ استاندارد بین المللی حسابداری (که البته برخی ملغی شده است) وجود دارد، همچنین برخی از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی جایگزین استانداردهای بین المللی حسابداری شده اند (شایان و همکاران، ۱۳۹۵). پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در همه کشورهای جهان عملیاتی شده است. خیلی از کشورها تلاش هایی کرده اند تا استانداردهای ملی خود را به طرف IFRS برسانند که به طور مثال می توان به فرانسه، استرالیا، نیوزیلند و هنگ کنگ اشاره کرد که این کشورها به طور مستقیم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به عنوان استانداردهای ملی پذیرفته اند. در مطالعه اخیر که توسط چرتی و زام (۲۰۱۶) صورت گرفت، از طرف هاسنی و هامدی (۲۰۱۴) بیان شد که در راستای بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف، به نتایجی رسیده شده است، که این نتایج در جدول (۱) نشان داده شده است:

پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۱) پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در جهان

کشور	درصد (تعداد)	الزامات
۱۰۱ کشور از ۱۲۲ کشور	۸۲/۷۹٪	از شرکت‌های عام المنفعه خواستند که IFRS را بکار گیرند.
۵۷ کشور از ۱۲۲ کشور	۴۶/۷۲٪	به طور الزامی یا اختیاری از شرکت‌های کوچک و متوسط خواستند که IFRS را به اجرا در بیاورند.
۱۶ کشور از ۱۲۲ کشور	۱۲/۱۱٪	در حال مطالعه احتمال پذیرش و بکارگیری IFRS در شرکت‌های کوچک و متوسط هستند.
استرالیا، نیوزیلند و هنگ کنگ	۳	به طور مستقیم IFRS را به عنوان استاندارد ملی بکار گرفتند.
چین	۱	قدم بزرگی در جهت تغییر استاندارد ملی به IFRS برداشت.
۱۴ کشور از ۲۰ کشور	۷۵	IFRS را برای تقریباً همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد پذیرش و کاربرد قرار دادند.

منبع: چرتی و زام (۲۰۱۶)

تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده بر روی بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به نتایج بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته‌اند. این پژوهش‌ها منافع اقتصاد کلان حاصل از پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بررسی کرده‌اند (امیرام، ۲۰۱۲؛ خورانا و میچاس، ۲۰۱۱؛ شیما و گردان، ۲۰۱۱؛ و بینش و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین پژوهش‌هایی منافع بازار سرمایه را از بابت پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به بهای سرمایه، نقدینگی و محتوای اطلاعاتی اعلان عایدات مستند کردند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۰۷؛ داسک و همکاران، ۲۰۰۸؛ آرمسترانگ و همکاران، ۲۰۱۰؛ لی، ۲۰۱۰؛ مالر و همکاران، ۲۰۱۱؛ لاندسمن و همکاران، ۲۰۱۲؛ و کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۳). در ایران پس از برجام و به جهت ایجاد ارتباط با شرکت‌های بین‌المللی و همچنین، به احتمال زیاد، به جهت ایجاد توافقنامه با بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توجه بسزایی به خود گرفت. جهت بکارگیری این استانداردها بایستی به مساله فرهنگ حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و همچنین تاثیر این استانداردها (با توجه به فرهنگ موجود در این استانداردها و فرهنگ حسابداری کشور استفاده‌کننده این استانداردها) بر کیفیت اطلاعات حسابداری توجه لازم را

داشت. هدف اصلی این مقاله نیز بررسی فرهنگ در حسابداری و اثر آن بر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد.

۲- تفاوت های بین استاندارد حسابداری ایران و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

طبق رویه ای که تاکنون سازمان حسابرسی در تدوین استانداردها بکار گرفته، مبنای اولیه برای تدوین استانداردهای حسابداری کشور، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است و سپس با توجه به بررسی های کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، تعدیلاتی در آن انجام می شود. حتی در پایان هر استاندارد، بندی با عنوان "مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری" ارائه می شود که در آن، موارد احتمالی مغایرت با استانداردهای بین المللی حسابداری ذکر می گردد. علی رغم این که طبق راهبرد کلی و رویه موجود، استانداردهای حسابداری کشور عمدتاً برگرفته از استانداردهای بین المللی حسابداری هستند و با وجود هماهنگی اغلب استانداردهای موجود با استانداردهای متناظر آن ها (در مقطع تدوین استاندارد ملی)، در حال حاضر تفاوت های قابل توجهی بین استانداردهای ملی و بین المللی مشاهده می شود. بنابراین استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین المللی به طور قابل توجهی بر هم انطباق دارد ولی تفاوت های معنی داری بین این دو استاندارد حسابداری وجود دارد که عبارتست از، ۱- در سطح مفاهیم، که تدوین کنندگان استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای بالا بردن شرایط سازگاری استانداردها با شرایط کشورهای مختلف بیشتر بر اصول و مفاهیم کلی تاکید کرده اند در حالی که استانداردهای حسابداری جاری بیشتر به جزییات و قواعد پرداخته اند؛ و ۲- در سطح استانداردهای حسابداری و تضاد با سایر قوانین، به عنوان نمونه در مورد روش محاسبه استهلاک در استاندارد حسابداری شماره ۱۱ سه روش خط مستقیم، نزولی و روش مجموع آحاد در نظر گرفته شده است که طبق ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم، دارایی ها طبقه بندی شده و برای هر طبقه روش خاصی از استهلاک در نظر گرفته می شود، در حالی که در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، محاسبه استهلاک براساس الگوی جریان منافع اقتصادی آتی دارایی انجام می شود (شایان و همکاران، ۱۳۹۵). تفاوت های قابل توجهی بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد. برای تعدادی از استانداردهای بین المللی، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است و تعداد زیادی از استانداردهای بین المللی حسابداری ویرایش یا حتی برخی حذف شده اند، اما استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین المللی بوده، به طور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته و در نتیجه در حال حاضر مغایرت های با اهمیتی وجود دارد. مهم ترین تفاوت استانداردهای بین المللی و استانداردهای ملی ایران در زمینه استفاده از ارزش منصفانه در صورت های مالی است. ارزش منصفانه طبق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ با نام اندازه گیری ارزش منصفانه، به این صورت تعریف شده است: "ارزش منصفانه، مبلغی است که (در زمان اندازه گیری) فعالان

بازار می توانند در معامله ای سازمان یافته، از واگذاری دارایی بدست آورند یا برای انتقال بدهی پرداخت کنند." قابل توجه ترین سرفصل‌های مشمول بکارگیری ارزش منصفانه در تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عبارت است از سرمایه‌گذاری ها، سرمایه‌گذاری در املاک و دارایی‌های نگهداری شده برای فروش. استفاده از ارزش منصفانه دارای این مزیت است که اطلاعات بهتر و مربوط تری ارائه می دهد اما از سوی دیگر قابلیت اتکای این اطلاعات، ممکن است در مواردی مناسب نباشد (شایان و همکاران، ۱۳۹۵). چرا که در اقتصادی همچون ایران به علت این که دارای بی ثباتی و نوسان بالا و حجم پایین معاملات در مقابل حجم معاملات کشورهای خارجی می باشد، لذا استفاده از ارزش منصفانه نمی تواند به مفید بودن اطلاعات مالی بیفزاید و باعث سردرگمی استفاده کنندگان صورت های مالی و تاثیر سوء بر بازارهای مالی می شود. علاوه بر این، بحث مالیاتی هم وجود دارد که امید است با اصلاح قانون مالیات، مشکل مالیاتی و بار مالیاتی ناشی از اجرای استانداردهای جدید که برای شرکت ها ایجاد می شود از بین برود. همچنین استانداردهای بین‌المللی افشایات بسیار گسترده تری را نسبت به استانداردهای ایران الزام می کند و این مزیت مثبتی است. چرا که شرکت ها باید اطلاعات مربوط به انواع ریسک های اعتباری و نقدینگی و بازار را طبق استانداردهای بین‌المللی در رابطه با انواع دارایی ها در صورت های مالی افشا کنند که این افشایات، اطلاعات بسیار مفیدی برای استفاده کنندگان از صورت های مالی در جهت پیش بینی جریان های نقدی آتی می باشد.

۳- فرهنگ و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

در یک نگاه گذری، حسابداری و فرهنگ ارتباط ضعیفی با یکدیگر دارند، ولی حسابداری ساختارهای فرهنگی به جامعه می دهد (ترابلسی، ۲۰۱۶). حسابداری و حسابداران با یکدیگر متفاوت هستند (ترابلسی، ۲۰۱۶). در واقع، بایستی بیان کرد که حسابداری و حسابداران نقش یکسانی در جامعه ندارند. لازم به ذکر است علی رغم این که تلاش هایی توسط سازمان های بین‌المللی جهت ایجاد و پیشرفت در استانداردهای بین‌المللی حسابداری صورت می گیرد، به نظر می رسد که فرآیند مذکور در کشورهای در حال توسعه ثمربخش نبوده است (ترابلسی، ۲۰۱۶). از این رو، چنانچه کشورهای در حال توسعه خواستار ایجاد افزایش ارتباط با شرکت های خارجی باشند، آن ها مجبور به پذیرش خط مشی های بین‌المللی هستند. در این حالت این کشورها به طور فزاینده ای نسبت به پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری استقبال خود را نشان می دهند. در بیشتر مطالعات در نشریات مختلف، این فرضیه به صورت تجربی تأیید شده است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری یک سیستم مناسب است که رشد اقتصاد را در کشورهای در حال توسعه تسهیل می بخشند (ترابلسی، ۲۰۱۶). هر چند تأیید مذکور برای کشورهایی است که استانداردهای بین‌المللی را قبل از پذیرش تغییر دادند؛ و این عمل به جهت همراستاسازی این استانداردها با شرایط محیطی و محلی آن کشورها می باشد (ترابلسی، ۲۰۱۶).

این نتایج بیانگر این موضوع است که استانداردهای بین المللی برای کشورهایی که با بافت های فرهنگی و اقتصادی متناسب این استانداردها تناسب ندارد، مناسب نیست (چوچان، ۲۰۰۸). از این رو، در یک مصاحبه با مجله CGA در سال ۲۰۰۶ با پاپر بارنز^۱، رئیس سابق انجمن حسابداری بین الملل، مقایسه ای بین وضعیت شرکت های کوچک و متوسط در کشورهای مختلف که به استانداردهای حسابداری نیاز دارند، به این نتیجه رسید که کشورهای در حال توسعه، در جهت استانداردهای حسابداری و هماهنگ سازی بین المللی کاملاً متفاوت از شرکت های کشورهای توسعه یافته می باشند. همچنین این مقایسه توسط متخصصان استانداردهای بین المللی حسابداری و گزارشگری (ISAR)^۲ نیز صورت گرفت که تفاوت بالایی را بین کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته از بابت هماهنگ سازی بین المللی یافتند (ترابلسی، ۲۰۱۶). طبق گفته کلین فلمینگ^۳، مدیر پروژه در هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری و مسئول توسعه استانداردهای بین المللی در کشورهایی با بازارهای در حال توسعه نیز ۴ شرط برای تبدیل استاندارد ملی به IFRS وجود دارد که عبارتند از: "استانداردهای حسابداری، حسابرسان و حسابداران با صلاحیت و مستقل، قانون گذاری بی طرف و مستقل، و یک سیستم دولتی منصفانه". این وضعیت در کشورهای در حال توسعه بسیار متفاوت می باشد (چوچان، ۲۰۰۵).

طبق گفته پال پاکتر^۴، رئیس پروژه هیئت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در شرکت های کوچک و متوسط و مدیر اداره مرکزی هیئت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی "سازمان های حسابداری در کشورهای در حال توسعه تعداد کارکنان کمی دارند و آن ها بیش تر بر آموزش و تحصیلات توجه دارند و بر اجرای این استانداردها توجه زیادی ندارند."

بیشتر شرکت های کشورهای در حال توسعه نه کارکنان متخصص دارند و نه زیرساخت های تکنیکی لازم و همچنین منابع مورد نیاز نسبت به اجرای این استانداردها دارند (چوچان، ۲۰۰۵). به عبارت دیگر، کشورهای در حال توسعه با عدم وجود همکاری در فرآیند ایجاد چارچوب بین المللی، و عدم تصمیم گیری در استاندارد گذاری بین المللی، نمی توانند به طور منطقی و سریع، درک و پیاده سازی کنند. هر چند، اگرچه چند یک از این کشورها تصمیم گرفتند تا قوانین خود را نسبت به متن استانداردهای بین المللی در قوانین شرکتی خود همسو کنند، ولی فقدان زیرساخت ها و حسابداران با کیفیت باعث می شود که این تلاش ها از بین برود. لازم به ذکر است کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه به ترتیب یک اقتصاد مبتنی بر بازار و اقتصاد مبتنی بر بانک دارد. مطابق گفته دارنو و کیم (۲۰۰۵)، شرکت های بانک محور اطلاعات مالی آن ها کمتر افشا می شود. به این دلایل، به این نتیجه رسیده می شود که خیلی از مشکلات مرتبط با

1 . Pierre Barnes

2 . International Standards of Accounting and Reporting

3 . Colin Fleming

4 . Paul Pacter

پذیرش IFRS اکثر فرهنگ‌هاست، هرچند مشکلات تکنیکی انکار نمی‌شود. از این بابت طبق گفته موریس و کری (۲۰۰۷) چند یک از کشورهای آسیایی به صورت ظاهری استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند ولی در حقیقت این استانداردها توسط آن کشورها پذیرفته نشده و این می‌تواند باعث ضرر به آن کشورها در جهت ارتباط مالی با سایر کشورها شود. همچنین لازم به ذکر است که موارد فوق‌الذکر بر این اساس نمی‌باشد که کشورهای توسعه‌یافته در جهت پذیرش IFRS مشکلی ندارند و صرفاً کشورهای در حال توسعه نسبت به پذیرش استاندارد فوق‌الذکر مشکل می‌باشد. هنوز برخی کشورهای توسعه‌یافته می‌باشند که این استانداردها را نپذیرفته‌اند ولی کشورهایی همچون هند، چین، که در حال توسعه هستند، به خوبی استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند.

۴- مدل قاره‌ای^۱ در مقابل مدل آنگلو ساکسون^۲

دو مدل حسابداری با توجه به موقعیت جغرافیایی و نفوذهای سیاسی-اجتماعی، تفاوت‌هایی در ارائه و ارتباط اطلاعات حسابداری وجود دارد که در زیر به صورت خلاصه تشریح می‌شوند.

۴-۱ مدل قاره‌ای

مدل قاره‌ای در قرن هفدهم در فرانسه ایجاد شد. این مدل در کشورهای همچون فرانسه، آلمان، اسپانیا و حتی تونس و ژاپن بکارگرفته می‌شود. در مدل قاره‌ای، رویه‌های حسابداری و گزارشگری مالی وابسته به قوانین و دولت می‌باشد. همچنین این رویه‌ها به صورت محافظه‌کارانه می‌باشد. این مدل نیازهای قانون‌گذاران، نمایندگان، سهامداران، اعتباردهندگان کارکنان و ... را برآورده می‌سازد (دینگ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۲). این مدل در کل به جهت کمک به دولت در جهت محاسبه مالیات، کنترل قیمت و سایر خط‌مشی‌ها می‌باشد. لازم به ذکر است که این مدل از ارائه‌داری‌ها به بیش‌تر از قیمت‌ها جلوگیری می‌کند ولی به کم‌تر از قیمت واقعی نیز نیابستی ارائه‌شود. همچنین در این مدل به تداوم فعالیت اهمیت بالایی قائل است؛ اینکه شرکت در آینده نزدیک و قابل پیش‌بینی فعالیت دارد. این فرض به این جهت استفاده می‌شود تا ثروت شرکت با استفاده از واقعیت اقتصادی ارزیابی شود و نه براساس ارزش‌داری‌ها (بوسارد، ۱۹۹۷).

۴-۲ مدل آنگلو ساکسون

این مدل در قرن نوزدهم با انقلاب صنعتی به وجود آمد که این مدل در اصل مدل حسابداری آنگلو-آمریکایی است که عرفاً به آن مدل آنگلو ساکسون گفته می‌شود (والتون، ۲۰۰۰)، که معمولاً در کشورهای آنگلو آمریکایی کاربرد دارد. کشورهای آنگلو ساکسون، کشورهای هستند

^۱ . Continental Model

^۲ . Anglo-Saxon Model

که استفاده از قانون به صورت بنیادی می باشد. در این کشورها قوانین و قواعد سفت و سختی برقرار نمی شود، بلکه اصول عمومی قضاوت هایی به جهت ارائه تفسیر در اختیار افراد قرار داده می شود. اصول حسابداری و چارچوب مفهومی برای تهیه و ارائه صورت های مالی نیز در این کشورها نیز به همین صورت می باشد. کلاس (۲۰۰۰) چارچوب مفهومی را به عنوان سیستم ذاتی اهداف بنیادی و اصول مرتبط معرفی کرد، احتمالاً منجر به استانداردهای قوی می شود و ماهیت، نقش و محدودیت های حسابداری مالی را نشان می دهد. این تعریف از چارچوب مفهومی اهمیت اصول تحت قانون حسابداری انگلوساکسون را نشان می دهد، که بایستی به آن توجه شود؛ در حالی که یک توانایی نسبت به تفسیر و پذیرش موارد خاص وجود دارد. یکی از این اصول، مفهوم اصل "دیدگاه حقیقت و انصاف" می باشد. که مشوق ارائه واقعیت وضعیت مالی یک واحد اقتصادی است. از این رو حسابداری کشورهای قاره ای و انگلوساکسون متفاوت هستند، که این تفاوت شامل مقصد اطلاعات تولید شده می باشد. مطابق با گفته هالر و والتون (۱۹۹۷)، در کشورهای قاره ای، حسابداری با همه ذینفعان^۱ شرکت در طرف است، در حالی که در کشورهای انگلوساکسون فقط چشم اندازی برای سهامداران^۲ ارائه می دهد. همچنین این ایده توسط بال و همکاران (۲۰۰۰) تأیید شد. هم اکنون، با توجه به این که اطلاعات حسابداری نسبت به استفاده کنندگانی که مدنظر دارد، متفاوت می باشد؛ این جمله بیانگر تفاوت بین دو حسابداری قاره ای و انگلوساکسون می باشد (اوررت و تریباک، ۲۰۰۲).

۵- هماهنگ سازی به طرف حسابداری خاص با فرهنگ انگلوساکسون

۵ بعد فرهنگی هافسد (۱۹۸۰) و هافسد و هافسد (۲۰۰۵) که در حسابداری گری (۱۹۸۸) بکار گرفته شد، مجموعه ای از کارهای تحلیلی و تجربی در حسابداری بین الملل ارائه کرده است. داپینک و ساکامیس (۲۰۰۴) اخیراً یک بررسی در ادبیات ارائه کرده است که رهنمود حسابداری انگلوساکسون از IFRS را ارائه کرده است. این رویه از طرف تیلور (۱۹۸۷) مورد نقد قرار گرفت، از آن جایی که او بیان کرد که IFRS برای کشورهای که در حوزه فرهنگ انگلو آمریکایی نیستند مناسب نیست. موریس و گری (۲۰۰۷)، معتقد بود که هر چه کشوری از نظر فرهنگی با آمریکا تناسب کمتری داشته باشد، به احتمال کمی می تواند IFRS را مورد پذیرش قرار می دهد. همچنین نویسندگان دیگر، حوزه فرهنگی انگلو ساکسونی را برای IFRS پذیرفتند و ادعا کردند که بین ۲ مدل قاره ای و انگلو ساکسونی، انگلوساکسون با اقتصاد فعلی مناسب تر است و این مدل اطلاعات حسابداری و مالی را بهتر نشان می دهد. با درک تغییرات بیان شده در سیستم حسابداری، نیاز است که مفهوم "فرهنگ" در ادبیات حسابداری، تعریف شود و تاثیر نفوذ فرهنگ انگلوساکسون به IFRS بررسی شود، بنابراین بایستی هویت های

1. stakeholder

2. stockholder

ملی را به جهت پذیرش حسابداری "آمریکایی" در جهان حذف کرد و یا این که پیشرفتی در کیفیت اطلاعات حسابداری و مالی به وجود آورد.

۱-۵ تعریف فرهنگ حسابداری

مفهوم فرهنگ در ادبیات حسابداری توسط هافسد (۱۹۸۰، ص ۵) به وجود آمد. مطابق با گفته این نویسنده، فرهنگ "یک پدیده جمعی است که توسط مردمی که در یک محیط اجتماعی زندگی می کنند به وجود می آید و یا توسط آن اشخاص به اشتراک گذاشته می شود. این یک برنامه ذهنی جمعی است که اعضای گروهی یا طبقه ای از مردم را از طبقه دیگر جدا می کند. هافسد (۱۹۸۰) ۴ بعد فرهنگی را شناسایی کرد که زمینه محیط های فرهنگی متفاوتی از یک محیط به محیط دیگر می باشد. این ابعاد عبارتند از فاصله قدرت^۱ (PDI)، فردگرایی در مقابل جمع گرایی^۲ (IDV)، مردگرایی در مقابل زنانگی^۳ (MAS)، و اجتناب از عدم اطمینان^۴ (UAI). این ارزش ها، که توسط هافسد مشخص شد، تنوع محیط های فرهنگی را نشان می دهد. محققان حسابداری نیز این ساختار فرهنگی را به سیستم های حسابداری ارتباط دادند (آن، ۲۰۰۰). یکی از این محققان گری (۱۹۸۸) بود، که تلاش کرد که یک همبستگی بین متغیرهای فرهنگی هافسد (۱۹۸۰) و رویه های حسابداری مشخصی را تعیین کند، تا سیستم های حسابداری را تحلیل کند. از نظر بلکویی (۱۹۹۵) فرهنگ سیستم های حسابداری را شکل می دهد. این موضوع به چند دلیل است، اول اینکه، فرهنگ به عنوان یک ابزار در یک دیدگاه کارکردگرایی تعریف شد. این یک واکنش نسبت به نیازهای فیزیکی و روانشناسی است. درک حسابداری از یک کشور نسبت به کشور دیگر و از یک فرهنگ نسبت به فرهنگ دیگر متفاوت است. آن به عنوان یک سیستم مستقل با یک هدف اجتماعی است. دوم اینکه، فرهنگ به عنوان یک کالا و یک موضوعی است که با افراد در ارتباط است. بنابراین، حسابداری با یک محیطی که در آن بکار می رود در ارتباط می باشد. سوم اینکه، فرهنگ یک سیستم یادگیری و اشتراک گذاری از قواعد و دانش است. بنابراین حسابداری، سیستم اشتراک گذاری از قواعد ایجاد شده توسط افراد است. چهارم اینکه، فرهنگ بین سمبل ها و مفاهیم اشتراک گذاری شده است. این دلیلی است که سیستم حسابداری به عنوان زبانی در نظر گرفته می شود که از یک کشور نسبت به کشور دیگر متفاوت است. فرهنگ در نهایت به عنوان ساختار یا زیرساخت تعریف می شود. از این نقطه نظر، حسابداری اشکال یک فرآیند ناخودآگاه است که سازگار با مجموعه ای از قواعد حسابداری می باشد.

1 . power distance

2 . individualism versus collectivism

3 . masculinity versus femininity

4 . uncertainty avoidance

۶- ارتباط بین طبقه بندی سیستم حسابداری ملی کشور و توانایی اجرای IFRS

تنوع سیستم های حسابداری مهم می باشد و برگرفته از تعریف کلمه "فرهنگ" می باشد. هر چند، به طور متناقض، مطابق با گفته آزن (۲۰۰۰)، فرهنگ یک عاملی از ثبات و دوام سیستم های حسابداری است، که آن مبین سمبل ها و مفاهیم می باشد. مطابق با معنایی که به مفهوم فرهنگ ارائه شده، درک یک سیستم حسابداری متفاوت است. هر چند، همان طور که توسط آزن (۲۰۰۰) بیان شد، مدل های خیلی کمی می توانند تغییرات درک در چارچوب های حسابداری را درک کنند. با توجه به این که، IFRS دیدگاه حسابداری انگلوساکسون را منتشر کرده است، هماهنگ سازی حسابداری بین الملل، ریسک های ناسازگار IFRS با هویت های محلی کشورهایی که مدل حسابداری قاره ای را به اجرا درآورده اند را دارد. همچنین بایستی بیان کرد که فرآیند هماهنگ سازی حسابداری بین المللی ساده نیست. در واقع موانع سیاسی، فرهنگی و اجتماعی باعث ممانعت بین استانداردگذاران از کشورهایی با مدل حسابداری انگلو-آمریکایی با یک چارچوب مفهومی و استانداردگذاران با اصل های جغرافیایی یا فرهنگی در کشورهایی با مدل قاره ای می شود. بر این اساس، بکارگیری استانداردهای بین المللی همیشه برای اولین بار کاملا موفق آمیز نیست. چندین محقق بیان کردند که این استانداردها تنها بر مبنای چارچوب مفهومی آمریکا است که توسط FASB بین سال های ۱۹۷۳ و ۱۹۸۵ تدوین شده است، که با شروع فرآیند استانداردگذاری بین المللی مواجه می باشد. به ویژه با انتشار صورت گرفته توسط IASC در سال ۱۹۸۹ از چارچوب مفهومی برای تهیه و انتشار صورت های مالی، یک چارچوب برگرفته از پیشنهادات FASB آمریکا ارائه کرده است. هرچند، چندین محقق با کیفیت اطلاعات حسابداری افشا شده طبق اصول حسابداری آمریکایی مخالف هستند. برای مثال، آلفورد و همکاران (۱۹۹۳) بیان کردند که اطلاعات حسابداری ارائه شده طبق استانداردهای محلی استرالیا، فرانسه، هلند، و انگلستان نسبت به ساخت سریع تر و تهیه اطلاعات نسبت به اصول پذیرفته شده آمریکا مربوط تر می باشد (دینگ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۲). به طور غیر قابل انتظار، تجارت ها در اروپا و آسیا به جهت ورود به بازار های خارجی نیازمند به بازگشت به حسابداری انگلوساکسون آمریکایی می باشند (دینگ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۲). علاوه بر این طبق گفته والتون (۱۹۹۶) و برنهم (۲۰۰۰)، حسابداری بین الملل برای شرکت های بزرگ بایستی بر مبنای مدل حسابداری انگلوساکسون باشد، زیرا آن ها به یک سیستم حسابداری نیاز دارند که با بازارهای مالی جهانی همسو شوند. اگرچه توسط برخی محققین مورد اعتراض قرار گرفته است ولی چندین مطالعه نسبت به اولویت مدل انگلو آمریکایی به جهت ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری تاکید کرده اند (دینگ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۲۰۰۲). چنانچه مدل انگلوساکسون پذیرفته شود، پذیرش IFRS در عمل به صورت قانونی و درست صورت می گیرد، در غیر این صورت پذیرش IFRS به صورت غیر رسمی و صرفا به صورت برچسب پذیرش IFRS صورت می گیرد. به این جهت، مخصوصا برای کشورهایی که از طرف فرهنگ حسابداری قاره ای پوشش داده می شود، هماهنگ سازی بین المللی با پذیرش فرهنگ

حسابداری آنگلو ساکسونی شروع می شود که از چندین سطح با فرهنگ حسابداری قاره ای متفاوت می باشد. بنابراین، دستیابی به چنین تغییر مسیری خواستار یک کشوری است که سیستم محلی خود را توسعه دهد. چنین فرآیندی طولانی و پیچیده است و نیازمند تغییرات فرهنگی، اقتصادی و نهادی در بافت ملی است. لازم به ذکر است ایران که دارای مدل حسابداری قاره ای است بایستی فرهنگ سیستم حسابداری خود را به طرف سیستم آنگلو ساکسون سوق دهد تا بتواند استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به خوبی پیاده سازی کند و از مزایای این استانداردها بهره مند شود. در نهایت، بایستی بیان شود که توانایی مدل گری (۱۹۸۸) به جهت تبیین کامل ماهیت چارچوب های حسابداری سوال برانگیز است. از نظر آزن (۲۰۰۰) گزارشگری مالی نتیجه صرفا از جریانات فرهنگی نمی تواند باشد، بلکه می تواند در معرض احتمالات و نفوذهای مختلفی باشد. این نفوذهای بایستی مورد بحث و بررسی قرار گیرند.

۷- بررسی پذیرش داوطلبانه و اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری

مالی

مطالعات انجام شده در سطح بین المللی بیانگر این است که برای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف جهان، دو رویکرد کلی به شرح زیر وجود دارند (حصارزاده و مرفوع، ۱۳۹۴؛ شایان و همکاران، ۱۳۹۵):

(الف) رویکرد پذیرش یکباره و اجباری

در این رویکرد، این استانداردها توسط کشورها پذیرش و با رسیدن تاریخ لازم الاجرا شدن به کار گرفته می شود. در این کشورها مرجع خاصی استانداردهای بین المللی را بررسی و تصویب نمی نماید و استانداردها در هنگام انتشار توسط هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری لازم الاجرا هستند (مانند کویت و امارات).

(ب) رویکرد پذیرش با تاخیر و داوطلبانه

در این رویکرد، استانداردهای بین المللی پس از تصویب توسط یک نهاد ملی یا چند ملیتی پذیرش می شوند. اگرچه بیشتر کشورهایی که این رویکرد را انتخاب کرده اند، استانداردهای بین المللی را بدون تغییر به کار می بندند اما برخی دیگر، استانداردهای بین المللی که توسط هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری منتشر شده را هنوز به طور کامل نپذیرفته اند یا تاریخ اجرای آن را تغییر داده اند. کشورهایی که از این رویکرد استفاده می کنند به دو روش این کار را انجام می دهند: ۱- پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به صورت بلندمدت و در کنار استانداردهای ملی (رویکرد هماهنگ سازی)، ۲- پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصلاحات و الحاقات (رویکرد پذیرش تصویبی).

بررسی وضعیت پذیرش استانداردهای بین المللی در سایر کشورها نشان می دهد که بسیاری از کشورها، در بلندمدت رویکرد تدریجی (مرحله به مرحله) را برای تطابق با استانداردهای بین المللی مورد تاکید قرار داده اند. زیرا برخی از استانداردهای بین المللی خاص می تواند فوراً و برخی باید با تاخیر پذیرش گردند. این رویکرد به مشارکت کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی کمک می کند تا ساختار محیطی لازم برای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را شکل دهند. تهیه کنندگان اطلاعات و حسابرسان می توانند آمادگی لازم را در این دوره زمانی کسب کنند. همچنین می توان با بنیاد استانداردهای بین المللی حسابداری در خصوص تفاوت های مفهومی و با قانون گذاران در خصوص تغییرات لازم، مذاکراتی را انجام داد. در ایران نیز در سال ۱۳۹۲ بکارگیری استانداردهای بین المللی برای شرکت های بورسی جهت تهیه صورت های مالی "تلفیقی" یا "مجموعه" به صورت های اختیاری و داوطلبانه صورت گرفت ولی سرانجام، از ابتدای سال ۱۳۹۵، سازمان بورس و اوراق بهادار همه بانک ها و موسسات اعتباری، کلیه شرکت های بیمه ثبت شده و نیز تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرابورس با سرمایه ثبت شده ۱۰ هزار میلیارد ریال و بیشتر از آن را به ارائه دو مجموعه صورت مالی سالانه، بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و نیز استانداردهای حسابداری ایران (هر دو به صورت حسابرسی شده) ملزم ساخت (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۲). همچنین اعلام شد که تهیه صورت های مالی بر اساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای سایر شرکت ها در سال مالی ۱۳۹۵ اختیاری است و شرکت هایی که در سال های آتی ملزم به تهیه صورت های مالی طبق IFRS خواهند شد، متعاقباً اعلام خواهد شد. به نوعی ایران برای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از رویکرد با تاخیر و هماهنگ سازی تبعیت می کند. در بخش بعدی به مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی در کیفیت گزارشگری مالی پرداخته می شود.

۸- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری

امروزه واحدهای تجاری با گروه های متعددی نظیر مدیران، سهامداران به عنوان مالکان اصلی شرکت، اعتباردهندگان، دولت و ... در ارتباط می باشند و طبیعی است که هر یک از این گروه ها به دنبال منافع شخصی خود بوده و سعی در حداکثر نمودن آن داشته باشند. تهیه صورت های مالی منطبق با استانداردهای حسابداری مانع از بروز رفتارهای فرصت طلبانه شده و اطلاعات سودمندی را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد. استانداردها، قوانین کاربردی هستند که حسابداران را در تهیه صورت های مالی، که بخش اصلی گزارشگری مالی می باشد، یاری می کند (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸). هدف صورت های مالی این است که اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی یک واحد تجاری را ارائه دهد که این اطلاعات برای دامنه گسترده ای از استفاده کنندگان در جهت تصمیم گیری اقتصادی مفید می باشد (اجیبی - منساه، ۲۰۱۳). هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) در چارچوب

مفهومی گزارشگری مالی بیان می کند که "هدف صورت های مالی این است که اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی، عملکرد مالی و تغییرات در وضعیت مالی یک واحد تجاری را ارائه دهد که برای دامنه گسترده ای از استفاده کنندگان در جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید می باشد" (IASB، ۲۰۱۰). همچنین صورت های مالی نتایج مباشرت مدیریت را نشان می دهد. اسلون (۲۰۰۱) بیان می کند، صورت های مالی اولین منبع مستقل در رابطه با عملکرد مدیران می باشد. به جهت اینکه بتوان نیازهای استفاده کنندگان را برطرف کرد، صورت های مالی نبایستی صرفاً بیانگر تطابق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) باشد، بلکه بایستی آن استانداردها را با کیفیت بالایی، در جهت تهیه صورت های مالی بکار گرفت.

رویکردهای مختلفی برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد که می توان آن ها را به دو دسته کلی تقسیم نمود (رحمانی، ۱۳۸۱):

الف) رویکرد نیازهای استفاده کنندگان:

این رویکرد بر مسائل مرتبط با ارزشیابی تمرکز دارد. در این گروه کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان تعیین می شود؛ که چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی نمونه ای از این مدل است. تعریف کیفیت گزارشگری مالی در این رویکرد عبارتست از فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان جهت تصمیم های سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و مانند آن.

ب) رویکرد حمایت از سرمایه گذار - سهامدار:

این رویکرد بر مسائل مرتبط با نحوه اداره شرکت و مباشرت تاکید دارد. در این گروه، کیفیت اطلاعات مالی به طور عمده بر حسب "افشای کامل و منصفانه" برای سهامداران تعریف می شود. تعریف گزارشگری مالی از این دیدگاه عبارتست از اطلاعات مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده کنندگان می شود.

اهداف این دو رویکرد در برخی موارد مشابه با یکدیگر بوده و مکمل هم محسوب می شود اما مهمترین تفاوت میان این دو رویکرد در این است که رویکرد نیازهای استفاده کنندگان عمدتاً به تامین اطلاعات مالی که برای استفاده کنندگان در تصمیم گیری های ارزشیابی تخصیص سرمایه مربوط می شود، متمرکز است؛ در حالی که رویکرد حمایت از سرمایه گذار - سهامدار در پی اطمینان دادن به استفاده کنندگان مبنی بر رعایت دو ویژگی کفایت اطلاعات و کامل بودن اطلاعات است (وکیلی فرد و علی اکبری، ۱۳۸۸).

کیفیت گزارشات مالی با استفاده از ۴ مشخصه کلیدی کیفی از اطلاعات مالی اندازه گیری می شود که این مشخصه ها در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی برای تهیه و ارائه صورت های



مالی وجود دارد و توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری منتشر شده است (IASB، ۲۰۱۰). این مشخصه های کیفی عبارتند از، مربوط بودن، بیان صادقانه، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن. مطابق با IASB (۲۰۱۰)، مربوط بودن و بیان صادقانه و ویژگی های کیفی بنیادی هستند و قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن ویژگی های کیفی تقویت کننده (افزاینده) هستند. این چارچوب بیان می کند که مشخصه های کیفی ویژگی هایی هستند که اطلاعات را در صورت های مالی برای استفاده کنندگان مفید می سازد. اطلاعات حسابداری هنگامی کیفیت مربوط بودن را هنگامی دارد که آن اطلاعات موجب تفاوت در یک تصمیم تجاری شود؛ و همچنین آن اطلاعات بایستی ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تأیید کنندگی را داشته باشد (IASB، ۲۰۱۰). همچنین اطلاعات حسابداری هنگامی کیفیت ارائه مفید و بیان صادقانه را دارد که این اطلاعات به درستی چیزی را که در واقع اتفاق افتاده است را شرح دهد. همچنین هیچ اطلاعات با اهمیتی حذف نشود یا به عبارتی آن اطلاعات به صورت کامل باشد، و همچنین فاقد سونگری باشد و به نوعی بی طرف باشد (IASB، ۲۰۱۰). در رابطه با ویژگی های کیفی تقویت کننده، یکی از ویژگی های کیفی تقویت کننده اطلاعات که بایستی در صورت های مالی به آن توجه شود این است که این اطلاعات بایستی به صورتی ارائه شود که توسط افراد قابل فهم باشد، به عبارتی آن بایستی به صورت روشن و مختصر ارائه شود (IASB، ۲۰۱۰). ویژگی کیفی تقویت کننده دیگر اطلاعات حسابداری، قابل مقایسه بودن است. استفاده کنندگان بایستی بتوانند صورت های مالی یک واحد تجاری را در طول زمان مقایسه کنند تا جریانات مرتبط با وضعیت مالی و عملکرد مالی آن واحد تجاری را بررسی نمایند. همچنین استفاده کنندگان بایستی بتوانند صورت های مالی واحدهای مختلف تجاری را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی آن ها را ارزیابی و با یکدیگر مقایسه کنند. بنابراین بایستی یکنواختی در رویه های حسابداری رعایت شود (IASB، ۲۰۱۰).

از بابت ویژگی های کیفی فوق الذکر، لازم به ذکر است که هدف استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تهیه صورت های مالی برای استفاده کنندگان بالقوه و بالفعل با استفاده از این استانداردها، با توجه به حفظ ویژگی های کیفی مذکور است. در ادامه به تاثیر مثبت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته می شود. شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بایستی افشایات بیشتری در صورت های مالی داشته باشند (نسبت به شرکت های پذیرفته نشده در بورس اوراق بهادار) و این افشایات به جهت منافع سرمایه گذاران فعلی و بالقوه می باشد. از زمان رسوایی های حسابداری اندرون و ورلدکام، نهادهای قانون گذار به شرکت ها تأکید کردند که اطلاعاتی را مرتبط با ارتباط خود با موسسه حسابرسی صورت های مالی خود را افشا کنند تا جامعه نسبت به رعایت استقلال مناسب تصمیم گیری کند (اجیبی منساه، ۲۰۱۳). استانداردهای بین المللی حسابداری (IAS) حداقل سطح افشا در گزارشات سالانه شرکت ها و مورد انتظار نهادهای قانون گذار را مشخص کرده است و آن

افشاییات در بخش های مختلف و مجزا در هر استاندارد بیان شده است و اطلاعاتی که بایستی در صورت های مالی ارائه شود را تعیین کرده است. افشاییات یعنی انتشار اطلاعات مالی مرتبط با عملکرد اقتصادی، وضعیت اقتصادی یا چشم اندازهای اقتصادی که عمدتاً به صورت اقلام پولی اندازه گیری می شوند (جیبینز و همکاران، ۱۹۹۰). از بابت رویکردهای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی که توسط رحمانی (۱۳۸۱) بیان شده است، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به هر دو نیاز استفاده کنندگان و مخصوصاً سهامداران توجه لازم را دارد.

با توجه به تحقیقاتی که در زمینه مقایسه استانداردهای بین المللی و ملی کشورهای مختلف انجام شده است، به این نتیجه رسیده شده که استانداردهای بین المللی کیفیت بالاتر و همچنین جامع تر از استانداردهای ملی می باشند (دینگ، هوپ، جین و استولوی، ۲۰۰۷؛ با، تان و کلر، ۲۰۰۸). ادبیات حسابداری اخیر بر این موضوع تاکید دارد که پذیرش داوطلبانه IFRS، باعث کیفیت بالای اطلاعات حسابداری (بارث، لندسمن و لنگ، ۲۰۰۸)، بهای پایین سرمایه (کیم، شی و ژو، ۲۰۱۰؛ داسک، هایل، لوز و وردی، ۲۰۰۸)، نقدینگی بالای بازار و افزایش حجم معامله (لوز و ورچیا، ۲۰۰۰)، افزایش در ضریب واکنش عایدی (بارتو، گلدبرگ و کیم، ۲۰۰۵)، انعطاف پذیری پایین حسابداری و افزایش در دقت پیش بینی تحلیل گر (آشباق و پینکوس، ۲۰۰۱؛ ارنتبرگر، کروتر و استدلر، ۲۰۰۸؛ هددان، تندکار، هارلس و ادیکاری، ۲۰۰۸؛ با و همکاران، ۲۰۰۸)، افزایش در جریان سرمایه گذاری، با توجه به جذب صندوق های سرمایه گذاری بیشتر (کاوریک، دی فاند و هانگ، ۲۰۰۷) و همچنین افزایش در قراردادهای وام (کیم، سوی و یی، ۲۰۱۱) می شود.

پذیرش داوطلبانه باعث افزایش در کیفیت گزارشگری مالی می شود ولی این نتیجه گیری بایستی با احتیاط بالا تفسیر شود، چرا که ممکن است این نتیجه گیری به صورت نظر شخصی باشد و نه گزارشگری از طریق IFRS (داسک و همکاران، ۲۰۰۸). دو رویکرد "پیرو استاندارد"^۱ و "پیرو انگیزه"^۲ نسبت به پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی متفاوت است. رویکرد "پیرو استاندارد" بیانگر افزایش در کیفیت گزارشگری مالی در راستای استانداردهای بین المللی می باشد. البته هر چه اختلاف بین IFRS و استانداردهای ملی بیشتر باشد، این تاثیر بیشتر می شود (داسک و همکاران، ۲۰۰۸؛ آهورانی، باروین و فالک، ۲۰۱۰؛ لی، ۲۰۱۰؛ بیارد، لی و یو، ۲۰۱۱؛ دی فوند، هو و هانگ، ۲۰۱۱؛ فلورا و پاپ، ۲۰۱۲؛ هونگ و هانگ و لوبو، ۲۰۱۴). همچنین نمی توان به طور قطع یک نتیجه را از پیاده سازی اجباری IFRS دریافت کرد؛ زیرا عوامل دیگری همچون شوک و جریانانات اقتصادی، انگیزه ها، نهادهای قانونی و مکانیزم های اجرایی در این روند تاثیرگذار می باشند (فرا، ۲۰۱۶). رویکرد "پیرو انگیزه" نیز بیانگر انگیزه پیاده سازی استانداردها توسط حسابداران می باشد که باعث می شود که پذیرش این استانداردها صرفاً

^۱ . pro-standard

^۲ . pro-incentive



به صورت برجسته پذیرش نباشد، بلکه به صورت جدی این استانداردها بکار گرفته شوند. این روند نیز از طریق قوانین و مقررات تقویت می شود. در کشورهای مختلفی از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی استفاده می شود. به طور مثال در سال ۲۰۰۴ بانک جهانی به بررسی رویه های حسابداری و حسابرسی در غنا پرداخت و گزارشی مبنی بر بررسی استانداردها و قوانین حسابداری و حسابرسی کشور غنا ارائه کرد. این بررسی به علت "ارزیابی قوت و ضعف الزامات حسابداری و حسابرسی کشور غنا بوده و به جهت بررسی الزامات گزارشگری در مقابل رویه های واقعی صورت گرفته است". یکی از ضعف های بزرگ که بانک جهانی در گزارش خود اشاره کرد، این بود که استانداردهای حسابداری مالی کشور غنا منسوخ شده می باشد و به طور قابل توجهی با استانداردهای بین المللی حسابداری تفاوت دارد. بنابراین بانک جهانی به کشور غنا پیشنهاد کرد که بهتر است از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی استفاده کنند. از این رو موسسه حسابداران رسمی غنا بیانیه ای صادر کرد که تمام گزارشات مالی از سال ۲۰۰۷ به بعد بایستی مطابق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باشد (اجیی - منساه، ۲۰۱۳). در استاندارد بین المللی شماره ۱ (IAS1) الزام می کند که یک واحد تجاری که صورت های مالی آن مطابق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد، بایستی در یادداشت های همراه صورت های مالی پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به صورت روشن و صریح بیان کند. صورت های مالی نیابستی بیانگر پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باشد، غیر از اینکه آن صورت های مالی به طور کامل الزامات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (شامل تفسیرهای آن) را رعایت کرده باشد (IAS1)./16

فکت (۲۰۰۸) بیان کرد که پژوهش های مختلف نشان می دهد، بررسی افشای گزارشگری مالی شرکت هایی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بکار گرفته اند، به عنوان بخشی از تحقیقات افشا می باشد. تحقیقات مرتبط با سطح افشا و بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری در اوایل قرن بیست و یکم با پژوهش های تاور و همکاران (۱۹۹۹)، کایرنز (۱۹۹۷) و ال - گازار و همکاران (۱۹۹۹) شروع شد. مطالعه ای که عوامل نفوذ بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری بر افشا را مورد تحلیل قرار داد توسط استریت و گری (۲۰۰۲) انجام گرفت. استریت و گری (۲۰۰۲) با استفاده از یک نمونه بین المللی که شامل ۲۷۹ شرکت می باشد، چندین متغیر را در مقابل سطح افشا مورد آزمون قرار دادند، این متغیرها شامل وضعیت شرکت های بورسی، اندازه شرکت، صنعت، نوع حسابرس، سودآوری، یادداشت حساب ها، کشور و اندازه بازار بورس محلی در کنار دیگر متغیرها بود. پژوهش های مختلفی در جهان انجام شده است که بیانگر تاثیر مثبت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات مالی است که در زیر به آن ها اشاره می شود:



دامونتیر و رافنیر (۱۹۹۸) در مطالعه خود بر روی استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری در سوئیس، فرضیه هایی را ارائه کردند و به این نتیجه رسیدند که پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری منجر به افشای اطلاعات بیشتر می شود. اجبی منساه (۲۰۱۳) از طرف هوپ و همکاران (۲۰۰۶) بیان می کند که این پژوهشگران متوجه این شدند که کشورها با مکانیزم های مضمون سازی ضعیف تر سرمایه گذار احتمال بیشتری نسبت به پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دارند. بنابراین این پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وسیله ای است که از طریق آن کشورها می توانند حفاظی برای سرمایه گذاران ایجاد کنند و بازارهای سرمایه خود را نسبت به سرمایه گذاران خارجی دسترسی بیشتری دهند. دو مبحث تئوریک مهم در ادبیات، "تئوری نمایندگی" و "بهای سیاسی" می باشد. اجبی - منساه (۲۰۱۳) از طرف پالم (۲۰۰۶) بیان می کند، تئوری نمایندگی از تبیین انتخاب رویه های حسابداری به تبیین انتخاب افشای داوطلبانه تغییر مسیر داده است. تحقیقاتی همچون جنسن و مک لینگ (۱۹۶۷) بیان می کند که تئوری نمایندگی یک چارچوب است که رفتار افشا نسبت به موضوع حاکمیت شرکتی را ارائه می دهد. بنابراین مکانیزم های حاکمیت شرکتی در جهت رفع مشکل نمایندگی می باشد و اطمینان می دهد که مدیران در راستای منافع سهامداران حرکت می کنند. مطابق با گفته بوشمن واسمیت (۲۰۰۱) کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از بابت ارائه افشای داوطلبانه حسابداری منجر به کاهش بهای نمایندگی و سیاسی می شود و منجر به بهای کمتر تامین مالی می شود. اطمینان از بهبود کیفیت اطلاعات مالی می تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حل مساله نمایندگی در شرکت ها بشود. بررسی ادبیات موجود در این حوزه بیانگر بهبود کیفیت حسابداری در خصوص مواردی است که الزامات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به صورت داوطلبانه مورد پذیرش و اجرا قرار داده اند (بارث، ۲۰۰۶؛ هانگ و سابرامانیا، ۲۰۰۷؛ بارث، ۲۰۰۸). این پذیرش و اجرای داوطلبانه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران، از طریق گزارش مناسب و واقعی دارایی ها و بدهی ها، هزینه پایین تر سرمایه و همچنین افزایش قابلیت پیش بینی عایدات آتی توسط سرمایه گذاران می گردد. به طور خلاصه می توان مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را اطلاعات مالی بهتر برای سهامداران و قانون گذاران، قابلیت مقایسه در سطح جهانی، بهبود شفافیت در نتایج حاصل سیستم حسابداری، افزایش امکان دستیابی به منابع از طریق جذب سرمایه گذاران خارجی، امکان مدیریت بهتر عملیات، کاهش هزینه سرمایه بیان کرد. با استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می توان مشکل بهای نمایندگی و سیاسی و عدم تقارن اطلاعاتی را تا حد زیادی حل کرد. همچنین پژوهش هایی در جهت تاثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر روی کیفیت اطلاعات مالی صورت گرفته است که در زیر به آن ها اشاره می شود:

چرتی و زام (۲۰۱۶) تأثیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بر روی کیفیت اطلاعات حسابداری و مالی در شرکت های پتروشیمی و گازی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تأثیر مثبتی بر روی کیفیت متغیرهای مالی و حسابداری می گذارد. همچنین اجبی - منساه (۲۰۱۳) نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسید که اندازه شرکت در کیفیت اطلاعات مالی افشا شده از طریق بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تأثیر معنی داری دارد. او بیان کرد که پیشرفت در کیفیت گزارشگری مالی بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، باعث شده است که استفاده کنندگان نسبت به اطلاعات مفید در جهت تصمیم گیری مالی اطمینان حاصل کنند. بیارد و همکاران (۲۰۱۱) نیز به این موضوع دست یافت که پراکندگی و خطاهای پیش بینی تحلیل گران به طور معناداری اطراف سال های پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کاهش می یابد. تن و همکاران (۲۰۱۱) به این موضوع رسیدند که خطاهای پیش بینی تحلیل گران خارجی بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کاهش یافته است، و هورتن و همکاران (۲۰۱۳) مستندات تجربی بیشتری از یک نگاه کاهش در خطاهای پیش بینی تحلیل گران از قبل به بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ارائه کرده اند.

در حالی که تحقیقات قبلی پیشرفت هایی در دقت پیش بینی تحلیل گران اطراف سال های پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ارائه کرده است، این پژوهش ها بینش کمی نسبت به مکانیزم هایی که به دقت تحلیل کمک می کند، ارائه می کند (با و همکاران، ۲۰۰۸). چند پژوهش نیز پیشنهاد می کند که دقت پیش بینی، حداقل به طور جزئی از بابت افزایش در کمیت اطلاعات مالی قابل انتساب است، که این افزایش اطلاعات توأم با پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد (بال، ۲۰۰۶؛ بارث و همکاران، ۲۰۰۸؛ هوپ، ۲۰۰۳). دیگر پژوهشگران بیان می کنند که دقت افزایش یافته پیش بینی تحلیل گران به قابلیت قیاس بیشتر بین شرکت های مختلف از طریق اطلاعات تهیه شده با استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد (با و همکاران، ۲۰۰۸؛ تن و همکاران، ۲۰۱۱؛ هورتن و همکاران، ۲۰۱۳؛ کازینو و گاسن، ۲۰۱۴). دلیل بنیادی دیگر برای افزایش دقت پیش بینی تحلیل گران در سال های پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد و آن این است که تغییر استاندارد ملی به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث سودمندی صورت های مالی در جهت پیش بینی سودآوری می باشد (باومن و همکاران، ۱۹۸۷؛ فگارتنی و رجرز، ۲۰۰۵؛ میرا و تیلور، ۲۰۱۱). بیپ و یانگ (۲۰۱۲) نیز متوجه این شدند که پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی قابلیت مقایسه اطلاعات میان شرکت های یک صنعت خاص و نه تنها بین کشورها بلکه درون آن ها را نیز تقویت می بخشد. سازگاری افزایش یافته هم در طول زمان و هم بین شرکت ها از بابت پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منجر به پیش بینی های دقیق تر مبتنی بر صورت های مالی از سودآوری نسبت به

استانداردهای ملی می شود. حرکت به طرف پذیرش اجباری IFRS به احتمال بالا منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. در حالی که تحقیقات قبلی، تأثیر ترکیبی نسبت به پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر معیارهای مبتنی بر کیفیت عایدات حسابداری به دست آوردند (بارث و همکاران، ۲۰۰۸؛ بارث و همکاران، ۲۰۱۲؛ و احمد و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این، نیل (۲۰۱۶) نشان داد که کیفیت اقلام تعهدی، اطراف سال های پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تقویت می یابد. نیل (۲۰۱۶) به این نتیجه رسید که کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها اطراف سال های پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تقویت می شود. در کل می توان بیان کرد که افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی شرکت ها درون صنعت خاص و بین کشورها و افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت در راستای پذیرش اجباری IFRS، منجر به توانایی پیش بینی کنندگی بیشتر صورت های مالی تحت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در مقابل استانداردهای ملی می شود. بارث (۲۰۰۶) طی تحقیقاتی که در زمینه پذیرش و اجرای این استانداردها انجام داده است، به این نتیجه می رسد که کیفیت حسابداری می تواند، از طریق حذف روش های جایگزین حسابداری که کمتر بازتاب دهنده عملیات واقعی شرکت می باشند و بیشتر با هدف مدیریت سود (و یا هموارسازی سود) توسط مدیران مورد استفاده قرار می گیرند بهبود بیشتری داشته باشد. او در تحقیق خود به مقایسه مدیریت سود در شرکت هایی که به صورت داوطلبانه از الزامات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تبعیت کرده اند و شرکت هایی که از استانداردهای ملی خود استفاده می کردند پرداختند، نتایج این بررسی بیانگر این بود که بعد از پذیرش و اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به میزان بسیار کمتری امکان تغییر سود خالص و جریان وجه نقد وجود داشته و همچنین همبستگی بسیار بالایی بین اقلام تعهدی و جریان وجه نقد در شرکت هایی که از این استانداردها تبعیت کرده اند برقرار بوده است. همچنین نتایج تحقیق مذکور بیانگر این بود که این شرکت ها بیشتر اقدام به گزارش زیان نموده اند (به دلیل محدود شدن امکان انجام مدیریت سود فزاینده درآمد). در یک تحقیق هم زمان داسک و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر بازار سرمایه پرداختند. نتایج این تحقیق بیانگر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در جریان پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بوده است. در تحقیقی مشابه لی و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی این فرضیه پرداختند که در کشورهایی که کیفیت افشا اطلاعات حسابداری پایین می باشد بعد از پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تأثیر افزایش کیفیت حسابداری بسیار چشمگیرتر خواهد بود، و لیکن بعد از اجرای تحقیق نتایج بیانگر تأثیر چندانی در این کشورها حتی ۲ سال بعد از پذیرش اجباری این استانداردها نبوده است. همچنین مهمان و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران به این نتیجه رسید که

مزایای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر از معایب بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد.

در کنار تاثیر مثبت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات مالی و حسابداری، بکارگیری این استانداردها مخالفانی دارد که به شرح زیر می‌باشد:

مخالفت‌هایی نسبت به مناسب بودن بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه از طرف پژوهشگرانی همچون سینق و نیوبری (۲۰۰۸: ۴۸۵) و چن و همکاران (۲۰۱۰: ۲۲۱) وجود دارد که در این زمینه آن‌ها بیان می‌کنند دو مکتب فکری نسبت به این موضوع وجود دارد. اولین مکتب فکری از یک مجموعه خاص از استانداردهای جهانی در سطح بین‌الملل حمایت می‌کند که برای کاربرد جهانی مناسب است. دومین مکتب فکری مخالف استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه می‌باشد. به این صورت که این مکتب فکری، مشخصات محیط‌های تجاری محلی و چارچوب‌های کشوری را با شکل و محتوای استانداردهای حسابداری مطابقت می‌دهد. کشورهای در حال توسعه به عنوان نهادهای ضعیف و دارای اقتصاد با نوسان زیاد و محیط‌های سیاسی هستند، که در جهت جذب و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مساعد نیستند. علی‌رغم این بحث‌ها، خیلی از این نوع کشورها استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفتند و بکار گرفتند. بال و همکاران (۲۰۰۰) پژوهشی بر روی چهار کشور هنگ کنگ، مالزی، سنگاپور و تایلند از کشورهای آسیایی شرقی در سال ۲۰۰۰ انجام دادند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا ممکن است منجر به شفافیت بیشتر صورت‌های مالی شود و شرط لازم برای این کیفیت می‌باشد، اما کافی نخواهد بود. در این مورد شواهدی وجود دارد که بیانگر این است که تفاوت در شفافیت صورت‌های مالی کشورها، ناشی از مناطق متفاوت و قوانین و ساختارهای اقتصادی مختلف این کشورها است. به عبارت دیگر پذیرش استانداردها با کیفیت بالاتر، تضمینی برای ارائه گزارشات مالی با کیفیت تر نیست. اگر ساختارهای قانونی و اقتصادی کشورها، همزمان با پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری تغییر نیابد، پیش‌بینی می‌شود، علی‌رغم پذیرش این استانداردها، صورت‌های مالی نتوانند به شفافیتی که هدف اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌باشد، دست یافت. همچنین در پژوهشی دیگر بال و همکاران (۲۰۰۳) از طریق بسط این موضوع که استانداردهای با کیفیت بالا همچون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است منجر به اطلاعات حسابداری با کیفیت پایین شود، بیان کرد که این موضوع بستگی به انگیزه‌های مدیران دارد. این تضادها منجر به این شد که بال و همکاران (۲۰۰۳) و دیگر پژوهشگران به این نتیجه برسند که انگیزه‌های مدیریت سود و عوامل مهم اقتصادی و سیاسی بر انگیزه‌های مدیران و حساب‌رسان نفوذ دارد که برخلاف هدف استانداردهای حسابداری می‌باشد. منتقدان IFRS همچون بارث و همکاران (۲۰۰۷: ۷) و بارتو و همکاران (۲۰۰۵: ۱۱۴) بیان کردند که هیچ شواهد قطعی وجود

ندارد که استانداردها به ارتقا کیفیت حسابداری کمک می‌کند. بارث و همکاران (۲۰۰۷: ۳) توضیح دادند دلیلی که می‌تواند مسبب این باشد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کیفیت پایین تری نسبت به استانداردهای ملی داشته باشد، این است که استانداردهای مبتنی بر اصول باعث می‌شود که تفسیرهای متفاوتی از استانداردها صورت گیرد و این موضوع می‌تواند پیشرفت‌های کیفیت استانداردها را کاهش دهد. با توجه به این که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول می‌باشد، در اندازه‌گیری و افشای عملکرد و وضعیت اقتصادی انعطاف بیشتری دارد و مدیریت بهتر می‌تواند عایدات خود را مدیریت کند و در نهایت این انعطاف پذیری در استفاده از این استانداردها باعث کاهش کیفیت حسابداری می‌شود (بارث و همکاران، ۲۰۰۷: ۶؛ چن، ۲۰۱۰: ۲۲۶). همچنین داسک و همکاران (۲۰۰۷: ۱۶) بیان کرد که برخی شرکت‌ها فقط بر چسب پذیرش استانداردهای بین‌المللی را بر خود می‌زنند و ادعا می‌کنند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را مورد پذیرش قرار داده‌اند، در حالی که این استانداردها را به طور کامل نپذیرفته‌اند یا بکار نگرفته‌اند و برخی اوقات چنین استانداردهایی را اصلاً بکار نگرفته‌اند. در مقایسه استانداردهای ملی کشورهای مختلف و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چند مطالعه نشان دادند که هیچ تفاوت قابل توجهی در حسابداری ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارد و باعث کیفیت بهتر حسابداری نشده است. مطالعات در آلمان که توسط تندلو و ونسترالن (۲۰۰۵: ۱) و هانگ و سابرامنیام (۲۰۰۷: ۳۶) تشابهاتی در مدیریت عایدات و ارتباط با ارزش در مقایسه نتایج استانداردهای ملی و بین‌المللی یافتند. همچنین پانان و لین (۲۰۰۷: ۱۷) هیچ افزایش کیفیتی در مورد پژوهشی که در کشور سوئد از بابت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام داد، مشاهده نکرد و البانان (۲۰۱۱: ۲۴۰) دستاوردهای ترکیبی از بابت اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور مصر به دست آورد. برخی از ادبیات حسابداری بیانگر این است که اجرای دقیق استانداردها می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابداری شود (رادینگ اوتا، ۲۰۱۱). در کنیا پژوهشی توسط رادینگ اوتا (۲۰۱۱)، در رابطه با بررسی پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور کنیا بر روی کیفیت حسابداری انجام داد و در آن پژوهش از مدیریت عایدات، عدم شناسایی به موقع و ارتباط با ارزش، به عنوان معیارهایی برای بررسی کیفیت حسابداری استفاده کرد و دستاوردهایی که از ۸ معیاری که برای کیفیت حسابداری بررسی کردند، حاکی از این بود که سه معیار نشان دهنده کیفیت حسابداری نسبت به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است و ۵ معیار دیگر نشان دهنده کاهش کیفیت حسابداری است و در کل می‌توان به این نتیجه رسید که از بابت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور کنیا، کیفیت حسابداری تقریباً بدون تغییر باقی مانده است.

این نتایج با نتایج مطالعات دیگر در دیگر کشورها همچون آلمان که توسط پانان و لین (۲۰۰۷: ۲۶)، کلارکسون و همکاران (۲۰۰۹: ۲۶) و هاگو و همکاران (۲۰۱۰: ۲۲)، مطابقت دارد؛ که



همه این پژوهش‌ها بیانگر این است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لزوماً منتج به کیفیت بالا در گزارشگری مالی نمی‌شود. پانان و لین (۱۷: ۲۰۰۷) در یک مطالعه مشابه در سوئد بیان کرد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کیفیت حسابداری را در سوئد افزایش نداده است. بنابراین این نتایج بایستی به عنوان بخشی از مستندات بررسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دیده شود. با وجود برخی از نتایج ترکیبی، این نتایج بیانگر این می‌باشد که جهت افزایش کیفیت حسابداری ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بایستی انگیزه‌های مدیریت عایدات کاهش یابد. سودرستم و سان (۶۹۵: ۲۰۰۷) بیان کردند که هیچ شخصی نمی‌تواند نتایج مطالعات خود را در محیطی که پذیرش اجباری است را با مطالعات خود در کشورهای دیگر که پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داوطلبانه یا اختیاری است مقایسه کند. این پژوهشگران بیان کردند که کیفیت حسابداری بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به چند عامل وابسته است؛ که این عوامل می‌تواند کیفیت بکارگیری استانداردها، سیستم‌های قانونی و سیاسی کشور مربوطه و انگیزه‌های گزارشگری مالی (توسعه بازار مالی، ساختار سرمایه و سیستم مالکیت و مالیات) باشند. چن و همکاران (۳۷۲: ۲۰۱۰) نیز بیان کردند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اطلاعات حسابداری را با کیفیت یکسان بین کشورهای مختلف ایجاد نمی‌کند. چرا که عوامل دیگری بر کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، حقیقت اینک پذیرش کامل و درست استانداردهای بین‌المللی در خیلی از مواقع در شرکت‌ها اتفاق نمی‌افتد، لذا در این مواقع به این نتیجه رسیده می‌شود که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به طور قابل توجهی به پیشرفت کیفیت حسابداری کمک نمی‌کند، در صورتی که اگر همه الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد پذیرش قرار گیرد، سپس می‌توان به این نتیجه رسید که کیفیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث پیشرفت در کیفیت حسابداری می‌شود. تفسیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز به همین صورت است. لازم به ذکر است با توجه به این که فرهنگ و مدل حسابداری در ایران به صورت قاره‌ای می‌باشد ولی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر مبنای مدل آنگلو ساکسون می‌باشد، لذا جهت کسب منافع از پیامدهای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری بایستی فرهنگ و مدل حسابداری را به طرف فرهنگ و مدل حسابداری آنگلو ساکسون سوق داد؛ ولی این تغییر مسیر نیاز به زمان دارد و نبایستی تغییر استاندارد ملی به استاندارد بین‌المللی، بدون ایجاد زیرساخت‌های استانداردهای بین‌المللی و فرهنگ آنگلو ساکسون بر حسابداری کشورمان، خیلی سریع صورت گیرد؛ یا این که نبایستی انتظار ایجاد صورت‌های مالی با کیفیت و قابل اتکا با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را داشته باشیم.

همچنین لازم به ذکر است در کنار جنبه های مثبت و منفی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بایستی به ترجمه های این استانداردها نیز توجه داشت که هنوز ترجمه کامل همه استانداردهای بین المللی و بدون عیب و نقص در اختیار حرفه قرار داده نشده است.

۹- مزایا و چالش های پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

با توجه به مطالب بیان شده در این مقاله، می توان به طور خلاصه اهم مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی در سطح بین الملل و در سطح کشور را به شرح زیر بیان کرد:

۱. افزایش قابلیت مقایسه شرکت ها در سطح بین المللی.
۲. افزایش جذب سرمایه گذاران خارجی از طریق استفاده از صورت های مالی با استاندارد مشترک بین المللی و در نتیجه شناخت بهتر آن ها از وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت های مختلف جهان.
۳. صرفه جویی در زمان و هزینه تهیه و حسابرسی صورت های مالی در سطح بین المللی.
۴. استفاده از منابع کشورهای مختلف جهت تدوین استانداردهای بین المللی.
۵. تسهیل در تشکیل بورس بین المللی و کمک به سرمایه گذاران در تنوع بخشی به سرمایه گذاری در بورس های مختلف جهان، امکان پذیرش واحدهای تجاری در بورس سایر کشورها.
۶. فراهم نمودن امکان استفاده موثرتر از فناوری هایی چون زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر^۱ جهت افزایش شفافیت اطلاعات.
۷. ارتقای جایگاه شفافیت اطلاعاتی کشور در سطح بین المللی.
۸. با توجه به افشاییاتی که در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی الزامی شده است (مخاطرات دارایی ها، حقوق و مزایای مدیران و...) شفاف سازی مناسبی در گزارشگری مالی صورت می گیرد.
۹. همچنین کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت های مختلف از طریق تاکید بر حسابداری ارزش منصفانه، از دیگر مزیت های پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. این مزیت از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث تقویت حاکمیت شرکتی می شود.
۱۰. پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از طریق ایجاد شفافیت در اطلاعات مالی و کاهش ریسک، موجب جذب بیشتر سرمایه گذاران خرد در بازار سرمایه و به تبع آن افزایش ارزش و عمق بازار سرمایه شده است.

^۱ . XBRL

همچنین اهم چالش های پذیرش استانداردهای بین المللی در سطح بین الملل و در سطح کشور به شرح زیر می باشد:

- ۱- اولین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، "کسب دانش و تخصص" لازم برای شناخت و بکارگیری استانداردها و در نهایت تحلیل و بهره گیری از صورت های مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد. این چالش بایستی از طرف مراجع ذیصلاح همانند سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، با استفاده از تدوین و تالیف کتب آموزشی و برگزاری کلاس های موثر، برطرف شود. همچنین لازم به ذکر است ممکن است استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط افرادی تدریس شود که تجربه پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را نداشته اند و صرفا به صورت آکادمیکی به مطالعه این استانداردها پرداخته اند؛ که تدریس توسط این افراد ممکن است نیازهای شرکت کنندگان در این کلاس ها را رفع نکند. ضمن اینکه بخش عمده ای از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با استانداردهای حسابداری ایران همپوشانی دارد و جهت آموزش می توان با سرعت بیشتری این کار را انجام داد.
- ۲- عدم استفاده از ترجمه های کامل و مناسب و بدون جرح و تعدیل نسبت به متن استاندارد.
- ۳- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در برخی از موارد با قوانین و مقررات ناهماهنگ است و از این رو ممکن است مشکلاتی برای واحدهای تجاری ایجاد نماید. برای مثال، چنانچه واحدهای تجاری، در تهیه صورت های مالی خود، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بکار گیرند، باید بسیاری از سرمایه گذاری های خود را که تاکنون بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش شناسایی نموده اند، به ارزش منصفانه گزارش نمایند؛ که در این صورت از بابت سود افزایش قیمت بازار دارایی بایستی مالیات پرداخت کرد ولی از بابت هزینه کاهش ارزش همان دارایی هیچ مالیاتی باز یافت نخواهد شد. از این بابت قوانین مالیاتی بایستی در برخی از موارد اصلاح شود و این قوانین بایستی در راستای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی قرار گیرد.
- ۴- ارزش منصفانه چنانچه در وضعیت اقتصادی باثبات، فعال و کارایی استفاده شود باعث شفاف سازی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می شود، ولی با توجه به وضعیت اقتصادی ایران که کارایی و ثبات لازمی ندارد، لذا استفاده از این روش می تواند منجر به ارزش هایی با قابلیت اتکای پایین و حتی منجر به مدیریت عایدی مدیران شود. حتی بانک هایی که بر مبنای این صورت های مالی به شرکت ها تسهیلات ارائه می

- دهند نیز با توجه به این ارزش های غیرقابل اتکا ممکن است تصمیم گیری نادرستی نسبت به ارائه تسهیلات داشته باشند و در نهایت ممکن است سیستم اقتصادی کشور با توجه به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دچار آسیب جدی شود.
- ۵- استانداردهای بین المللی با استفاده از ارزش منصفانه ای که برای برخی از دارایی های خود استفاده می کند، باعث پوشش زیان واحد تجاری و در نهایت ایجاد حباب قیمتی در سهام شرکت های بورسی می شود.
- ۶- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای حسابداری ایران، تاکید بسیاری بر بکارگیری ارزش های منصفانه در ارزشیابی دارایی ها و بدهی ها دارند. با توجه به این که در ایران برای برخی از دارایی ها و بدهی ها بازار فعال و قابل اتکایی وجود ندارد و همچنین نوسانات شدید اقتصادی وجود دارد ریسک گزارشگری با استفاده از ارزش منصفانه افزایش می یابد و در نتیجه بکارگیری ارزش های منصفانه نیازمند استفاده از روش های برآورد ارزش منصفانه (نظیر روشهای تنزیل جریان های نقدی) خواهد بود. از این بابت نیز لازم به ذکر است که استفاده از روش های برآورد ارزش منصفانه نیز از نظر قابل اتکا بودن یا هزینه جمع آوری اطلاعات مرتبط، برخی واحدهای تجاری را با مشکلاتی مواجه می کند. البته هم اکنون در ایران دانش و رشته اکچوئری در حال گسترش است و این امر خود باعث افزایش دقت روش های برآورد ارزش منصفانه خواهد شد (حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵).
- ۷- بکارگیری استانداردهای بین المللی در شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه با کشورهای پیشرفته باعث کارایی پایین بکارگیری استانداردهای بین المللی می شود. کشورهای پیشرفته دارای اقتصاد خصوصی و تورم پایین می باشند ولی کشورهای در حال توسعه همچون ایران دارای اقتصاد دولتی و با تورم بالا می باشد (نظری و همکاران، ۱۳۹۲).
- ۸- بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییر در حوزه هایی فراتر از حوزه های حسابداری و گزارشگری مالی است. این تغییرات بایستی در حوزه های سامانه های اطلاعاتی، نگرش مدیریت کلان و میانی، فرهنگ سازمانی و ... رخ دهد. این مشکل نیز با آموزش و بازخورد گرفتن از واحدهای تجاری که اقدام به بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می نماید، بایستی حل نمود.
- ۹- تفاوت های بین استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین المللی بسیار می باشد. آگاهی و اطلاع تهیه کنندگان صورتهای مالی و نحوه استفاده آنان از استانداردهای بین المللی و تطبیق آن با صورتهای مالی چالش اساسی می باشد.
- ۱۰- پیاده سازی استانداردهای بین المللی در مراحل اولیه پذیرش بسیار گزاف و هزینه بر می باشد.
- ۱۱- شرکتها باید اقدامات اساسی برای الزامات گزارشگری طبق استانداردهای حسابداری بین المللی را انجام دهند. سیستم های حسابداری، نرم افزارهای حسابداری و فناوری

اطلاعات باید به روزآوری و مطابق با استانداردهای حسابداری بین‌المللی طراحی گردند. همچنین تغییرات کدینگ حسابها و طبقه بندی حسابها باید اعمال گردد.

۱۲- نتیجه گیری نهایی

پس از برجام و همچنین افزایش اهمیت گسترش معاملات اقتصادی در سطح بین‌المللی و اهمیت بورس جهانی، باعث شده است که توجه قابل ملاحظه‌ای به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری شود. اگرچه بخش عمده‌ای از استانداردهای حسابداری ملی ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مطابقت دارد ولی با این حال بین استاندارد حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تفاوت‌هایی وجود دارد که بایستی این تفاوت‌ها با اصلاحات محیط‌های اقتصادی، قانونی و فرهنگی به صورت تدریجی برطرف شود. استانداردهای بین‌المللی در بیش از ۱۴۰ کشور (از جمله کشورهای اسلامی و هم‌جوار) مورد استفاده قرار می‌گیرد (حصارزاده و همکاران، ۱۳۹۵). با این وجود به نظر نمی‌رسد محیط اقتصادی کشور ما با این کشورها تفاوت اساسی داشته باشد. شرایط اقتصادی کشور ما به جهت تورم بالا و وابستگی تامین مالی به بانک‌ها به جای بازار سرمایه، باعث شده که از نظر ساختار اقتصادی و همچنین گزارشگری مالی، کشور ما با کشورهای غربی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به کار می‌گیرند متفاوت باشد. لازم به ذکر است ۲ رویکرد مکمل "پیرو استاندارد" و "پیرو انگیزه" بیانگر این موضوع است که منافع پذیرش اجباری IFRS هنگامی به وجود می‌آید که تفاوت بین دو استاندارد IFRS و استاندارد ملی بالا باشد (پیرو استاندارد) و همچنین کشور موردنظر سیستم قانونی و اجرایی قوی داشته باشد (پیرو انگیزه). تحقیقات در کشورهای مختلف نتایج متفاوتی از بکارگیری IFRS در آن کشورها را نشان می‌دهد و این تحقیقات نفوذ سیستم‌های قانونی قبلی را تضعیف می‌دانند و تاکید بر نقش انگیزه‌های شرکت به خودی خود و تغییرات در مکانیزم‌های اجرایی دارد، اگر چه رویکرد "پیرو استاندارد" را انکار نمی‌کند. با توجه به این که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با استانداردهای حسابداری ایران تفاوت زیادی ندارند، در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از این استانداردها، صرفاً بایستی به ایجاد انگیزه و زیرساخت‌های فرهنگی مناسب این استانداردها توجه لازم را جلب کرد.

ادبیات نشان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه زیرساخت بین‌المللی ندارند یا نیاز واقعی به جهت اصلاحات در جهت هماهنگ سازی بین‌المللی ندارند و صرفاً نیاز به بکارگیری IFRS دارند (داسک و همکاران، ۲۰۰۷) که آن نیز به جهت تسهیل دسترسی شرکت‌های کشورهای در حال توسعه به بازارهای مالی توسعه یافته می‌باشد. در واقع برای کشورهای در حال توسعه فرآیند هماهنگ سازی بین‌المللی با یک پذیرش فرهنگ حسابداری آنگلو ساکسون است که طی چندین سطح از طرف فرهنگ مدل قاره ای به طرف مدل آنگلو ساکسون صورت می‌گیرد. با

توجه به این که ایران کشوری است که قوانین، مقررات و حتی استانداردهای حسابداری آن تحت نظر دولت و در راستای منافع دولت می باشد، لذا می توان فرهنگ و مدل حسابداری ایران را به صورت قاره ای بیان کرد و در جهت بکارگیری IFRS بایستی فرهنگ حسابداری را به طرف مدل آنگلو ساکسون سوق داد تا بتوان این استانداردها را به نحو احسن استفاده کرد و از مزایای آن به ویژه کیفیت اطلاعات حسابداری بهره برد. این تغییر مسیر بایستی از دانشگاه ها شروع شود. بدین معنی که فرهنگ سازی بایستی از تدریس دروس حسابداری به دانشجویان انجام شود؛ به این صورت که اساتید محترم علاوه بر تدریس دروس حسابداری بر مبنای استانداردهای حسابداری ایران، مباحث مربوطه براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیز تدریس کنند تا فرهنگ حسابداری مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از همان ابتدای کار در ذهن دانشجو نهادینه شود. سپس بایستی نگرش های استانداردگذاران و مراجع حرفه ای حسابداری در ایران نسبت به ماهیت استانداردهای حسابداری تغییر یابد و به طرف استانداردهای حسابداری با مدل آنگلو ساکسون سوق پیدا کند. ولی لازم به ذکر است که در ایران این تغییر مسیر نیاز به زمان دارد و امکان تغییر مسیر سریع وجود ندارد. همچنین لازم به ذکر است که زیرساخت های بین المللی و ثبات اقتصادی بایستی از طرف دولت تقویت شود. بدین صورت که دولت بایستی با شرکت های خارجی قراردادهای مختلف سرمایه گذاری منعقد کند و زیرساخت های بین المللی را در کشور تقویت سازد و همچنین از طرفی وضعیت اقتصادی را با ثبات سازد و اقتصاد را از رکود خارج کند و به بازارها رونق بخشد و تورم را نیز کاهش دهد. همچنین بایستی تغییراتی در مواد قانونی مالیات های مستقیم لحاظ کرد تا قوانین مالیاتی نیز منطبق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی گردد. طبق پژوهش هایی همچون بال و همکاران (۲۰۰۰) و چن و همکاران (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیده شد که یکی از دلایل عدم کارایی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، انگیزه بالقوه مدیران در جهت مدیریت عایدی می باشد که احتمال دارد مدیران این انگیزه بالقوه را با استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به بالفعل تبدیل کنند. لذا، با توجه به این که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دارای ساختاری مبتنی بر ارزش منصفانه می باشد و دارای افشایاتی مبتنی بر آینده می باشد و مهم تر این که مبتنی بر اصول^۱ (نه مبتنی بر قواعد^۲) می باشند، بایستی حسابرسی از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار انتخاب شوند که دارای تجربه کافی در زمینه حسابرسی صورت های مالی ایرانی و بین المللی داشته اند و این حسابرسان نیز بایستی توجه لازم را داشته باشند تا مدیران از ویژگی های ذاتی مذکور استانداردهای بین المللی سوء استفاده نکنند و به نوعی انگیزه بالقوه مدیریت عایدی خود را پیاده سازی نکنند. همچنین همان طور که داسک و همکاران (۲۰۰۷) بیان کردند، در جهت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بایستی این استانداردها را به طور کامل و دقیق مورد پذیرش و کاربرد قرار داد و نایستی

^۱ . Principle Based Standards

^۲ . Rule Based Standards

صرفاً برچسب استفاده از استانداردهای بین‌المللی را بر روی صورت‌های مالی چسباند. لازم به ذکر است، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تنها محدود به جنبه‌های تکنیکی و نحوه عمل حسابداری خاص نیست، بلکه بخش‌هایی از قبیل فناوری اطلاعات، تغییر نگرش و فرهنگ مدیران و روابط سرمایه‌گذاران را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بسترسازی مناسب مستلزم انجام اقدامات مختلفی از جمله اصلاح قوانین و همچنین اصلاح ساختارهای اقتصادی می‌باشد؛ چرا که اگر ساختارهای اقتصادی نامناسب باشد، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث آسیب به بازار بورس اوراق بهادار و سیستم پولی و بانکی کشور و در کل سیستم اقتصادی کشور می‌شود.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با توجه به چارچوب نظری گزارشگری مالی آن، به ارزش‌های منصفانه توجه زیادی دارد؛ در این راستا بایستی بیان کرد که جهت ارزش منصفانه می‌توان از فنون ارزشگذاری به جهت برآورد ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی حاصل از دارایی را نیز استفاده کرد که استفاده از این روش نیز بایستی در کنار وجود فضای اقتصادی باثبات، دقت بالایی جهت محاسبه ارزش مذکور داشت تا به ارزش‌هایی قابل اتکا دست یافت. لذا پیشنهاد می‌شود تا زمانی که ساختارهای قانونی و اقتصادی متناسب با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اصلاح نشده است، در کنار گزارشگری مالی با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حتماً صورت‌های مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری ایران ارائه شود تا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گمراه نشوند. همچنین از همه مهمتر بایستی به مساله آموزش توجه زیادی کرد و بایستی از طرف نهادها و سازمان‌های ذیربط به آموزش و تدوین کتب مناسب در زمینه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداخته شود. لازم به ذکر است در ابتدا بایستی ترجمه‌های مناسب منتشر شود و سپس توسط نهادهای مجاز همچون جامعه حسابداران رسمی ایران، به صورت مناسب، توسط مدرسانی که تجربه پیاده‌سازی عملی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را داشته‌اند، تدریس شود. همچنین لازم به ذکر است ترجمه استانداردها بایستی با استفاده از مترجمان و کمیته‌ای که هم به زبان فارسی و هم به زبان انگلیسی تسلط کافی دارند صورت گیرد.

طبق پژوهش‌های انجام شده بایستی به این موضوع توجه لازم را داشت که پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز می‌تواند در افزایش کیفیت صورت‌های مالی نقش مهمی داشته باشد (بیارد و همکاران، ۲۰۱۱؛ باومن و همکاران، ۱۹۸۷؛ فگارتی و رجز، ۲۰۰۵؛ میرا و تیلور، ۲۰۱۱؛ لی و همکاران، ۲۰۰۸). پیشنهاد نگارندگان این مقاله این می‌باشد که در ابتدای پذیرش استانداردهای بین‌المللی، بایستی در چند سال با تشویق‌های خاصی، این استانداردها به صورت اختیاری در جهت استفاده و تهیه صورت‌های مالی برای ناشران بورسی در نظر گرفته شود و بعد از این که زیرساخت‌های قانونی و همچنین بازارهای سرمایه و مالی مدنظر این استانداردها در کشور آماده‌سازی شد، استفاده از این استانداردها برای ناشران بورسی

به صورت اجباری در نظر گرفته شود؛ چرا که اجبار در این زمان باعث افزایش کیفیت صورت های مالی در جهت استفاده سهامداران، اعتباردهندگان و حتی تحلیل گران می شود. تجربه کشورهای مختلف در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نشان می دهد که برخی کشورها از مزایای بهبود کیفیت اطلاعات مالی و پیش بینی تحلیل گران مالی و... می گویند و برخی از مشکلات بکارگیری این استانداردها اعم از بالا بودن هزینه های انتقالی از استانداردهای ملی به بین المللی و کاهش کیفیت عایدی می گویند؛ ولی بایستی بیان کرد که بکارگیری استانداردهایی که در کشوری با یک ساختار قانونی، اقتصادی و فرهنگی خاص خود تدوین شده است و کشوری دیگر با ساختار قانونی، اقتصادی و فرهنگی متفاوت بکار گرفته می شود، زمانی را به خود اختصاص می دهد که کشوری همچون ایران با تمام شرایط استانداردهای بین المللی حسابداری خود را وفق دهد. لذا بایستی استانداردهای حسابداری ایران حفظ و در کنار بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بکارگرفته شود. همچنین در جهت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بایستی مشارکت رسمی با بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برقرار شود و همچنین از تجربیات موسسات بزرگ حسابرسی و کشورهایی که این استانداردها را برای گزارشگری شرکت های خود بکار گرفته اند، استفاده شود و متناسب با آن ها زیرساخت های مناسبی برای پذیرش موفق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ایجاد شود. لازم به ذکر است با توجه به این مشکلات در صورت های مالی منطبق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بایستی ذکر شود که صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری ایران بایستی جزء لاینفک این صورت های مالی باشد؛ که استفاده کنندگان صورت های مالی طبق استانداردهای بین المللی حسابداری گمراه نشوند. همچنین لازم به ذکر است آموزش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی توسط افرادی که درگیر کار اجرای حسابداری و افرادی که تجربه تهیه صورت های مالی طبق این استانداردها را دارند، صورت گیرد؛ از همه مهم تر بایستی این آموزش به حسابرسان صورت گیرد. چرا که نتیجه نهایی تأیید صورت های مالی طبق استانداردهای مذکور توسط حسابرسان صورت می گیرد و بر مبنای این گزارش حسابرسان، معاملات عمده ای در بازار سرمایه صورت می گیرد. همچنین پیشنهاد می شود از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسانی که یکسری از ویژگی ها و معیارهای مناسب جهت حسابرسی این گونه صورت های مالی را دارند، به عنوان حسابرس معتمد جهت حسابرسی صورت های مالی تهیه شده بر اساس این استانداردها مشخص شود. لازم به ذکر است که بانک مرکزی و بیمه مرکزی به نحوه پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری توسط واحدهای زیرنظر خود توجه لازم را داشته باشند. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز بایستی به ارتقای کیفی حسابرسی های صورت های مالی مبتنی بر این استانداردها توجه لازم داشته باشند. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار بایستی حداکثر زمانی را که شرکت های مشمول تهیه صورت های مالی مبتنی بر این استانداردها بایستی این صورت های مالی را تهیه کنند، مشخص کند. چرا که برخی از شرکت های مشمول، صورت های مالی مبتنی بر استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی را در روز مجمع عمومی عادی سالیانه خود تهیه نمی‌کنند. در کنار همه این اصلاحات بایستی نرم افزارهای مناسب جهت پیاده سازی این استانداردها ایجاد و در اختیار شرکت‌ها قرار بگیرد. هنوز مشکلات زیادی در جهت پیاده سازی این استانداردها وجود دارد که سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و تمام شرکت‌های بورسی و فرابورسی بالای ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال سرمایه را ملزم به ارائه صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کرده است. لذا نبایستی انتظار داشته باشیم با وجود چنین مشکلاتی صورت‌های مالی با کیفیت مناسب طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشیم.

تحقیقات زیادی در سال‌های ۲۰۱۰-۲۰۰۵ در کشورهای مختلف انجام گرفته است و آن پژوهش‌ها نشان می‌دهند که چطور کیفیت اطلاعات مالی در این دوره‌ها نسبت به دوره‌های قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تغییر یافته است. همچنین مطالعاتی مشابه می‌تواند در کشوری همچون ایران، چند سال پس از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی صورت گیرد و کیفیت گزارشگری مالی آن با سال‌های قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مقایسه شود تا میزان تأثیر بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی به طور دقیق بررسی شود و چنانچه افزایشی در کیفیت اطلاعات حسابداری رخ ندهد، نحوه بکارگیری این استانداردها بررسی گردد و راه حلی برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی اندیشیده شود.

در نهایت این که نبایستی از منافع هماهنگ سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری صرف نظر کرد و بایستی سیستم‌های حسابداری ملی را به طرف سیستم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سوق دهیم. از این رو تلاش‌ها در جهت هماهنگ سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری که توسط خیلی از کشورها انجام می‌شود به عنوان یک قدم به طرف گزارشگری مالی با کیفیت بالاتر و همچنین شفافیت مالی بیشتر است.

* این مقاله در نهمین همایش ملی حسابداری ایران در دانشگاه تربیت مدرس ارائه شده و مورد داوری قرار گرفته است.

۱۳- منابع و ماخذ

۱. حصارزاده، رضا؛ بذرافشان، آمنه؛ حسینی پور، رضا؛ ۱۳۹۵، مقایسه استانداردهای حسابداری ملی، بین‌المللی و آمریکایی، انتشارات ترمه.
۲. حصارزاده، رضا؛ مرفوع، محمد، ۱۳۹۴، چکیده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انتشارات ترمه، چاپ سوم.
۳. رحمانی، علی؛ ۱۳۸۱؛ ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۷.



۴. سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۲، ابلاغیه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS)، سامانه اطلاع رسانی کدال.
۵. شایان، کوروش؛ باقرآبادی، سیدمحمد؛ شایان، علیرضا؛ ۱۳۹۵، مروری بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS)، انتشارات ترمه، چاپ دوم.
۶. مهمان، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا، ۱۳۹۱، بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری ایران، پژوهش های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۳، ۸۷-۱۰۵.
۷. وکیلی فرد، حمیدرضا؛ علی اکبری، مونا، ۱۳۸۸، تاثیر بکارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره سوم.

8. Agyei- Mensah, B. 2013, Adoption Of International Financial Reporting Standards (IFRS) In Ghana AND THE QUALITY OF FINANCIAL STATEMENT Disclosures, International Journal Of Accounting And Financial Reporting, Vol. 3, No. 2.
9. Aharony, J., Barniv, R., & Falk, H. 2010. The impact of mandatory IFRS adoption on equity valuation of accounting numbers for security investors in the EU. European Accounting Review, 19(3), 535-578.
<http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2010.506285>
10. Ahmed, A. S., M. Neel And D. Wang. 2013. Does Mandatory Adoption Of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. Contemporary Accounting Research 30 (4): 1344-1372.
11. Alford, A., Jones, J., Leftwich, R., & Zmijewski, M. 1993. The relative informativeness of accounting disclosures in different countries. Journal of Accounting Research, 31, 183-223.
12. Armstrong, C. S., M. E. Barth, A. D. Jagolinzer And E. J. Riedl. 2010., Market Reaction To The Adoption Of IFRS In Europe, The Accounting Review 85 (1): 31-61.
13. Ashbaugh, H., & Pincus, M. 2001. Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. Journal of Accounting Research, 39(3), 417-434.
<http://dx.doi.org/10.1111/1475-679X.00020>
14. Azan, W. 2000. Systèmes comptables, évolution et déterminants: le renforcement du contrôle externe en Allemagne par le biais de la KontraG. Colloque de l'AFC, Angers.
15. Bae, K. H., Tan, H., & Welker, M. 2008. International GAAP differences: The impact on foreign analysts. The Accounting Review, 83(3), 593-628.
<http://dx.doi.org/10.2308/accr.2008.83.3.593>
16. Ball, R. 2006. IFRS: Pros And Cons For Investors, Accounting & Business Research, 33 ,Internationalaccounting Policy Forum.
17. Ball, R., Kothari, S.P., & Robin, A. 2000. The Effect Of International Institutional Factors On Properties Of Accounting Earnings. Journal Of Accounting & Economics, 29, 1-51.
18. Barth, M. 2008. Global Financial Reporting: Implications For Us Academics The Accounting Review. 83(5): 1159-1179.
19. Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. 2008. International accounting standards and accounting quality. Journal of Accounting

- Research, 46(3), 467-498. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x>
20. Barth, M. E., W. R. Landsman, M. Lang And C. Williams. 2012., Are IFRS-Based And Us GAAP-Based Accounting Amounts Comparable?, *Journal Of Accounting And Economics* 54 (1): 68-93.
 21. Barth, M., Landsman, W. And Lang, M. 2007 „International Accounting Standards And Accounting Quality Research Paper Series, Stanford Graduate School Of Business. <Http://Ssrn.Com/Abstract=1029382>.
 22. Barth, Mery, E. 2006. Accounting Quality: International Quality Standards And Us GAAP.
 23. Bartov, E., Goldberg, S. R., & Kim, M. 2005. Comparative value relevance among German, US, and international accounting standards: A German stock market perspective. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20(2), 95-119.
 24. Belkaoui, A. R. 1995. The cultural shaping of accounting. London: Quorum Books.
 25. Bernheim, Y. 2000. Pour des normes comptables européennes? *Les Échos*, 10 février.
 26. Boussard, D. 1997. La modélisation comptable en question (s). *Economica*.
 27. Bouwman, M. J, P. A. Frishkoff And P. Frishkoff. 1987., How Do Financial Analysts Make Decisions? A Process Model Of The Investment Screening Decision, *Accounting, Organizations And Society* 12 (1): 1-29.
 28. Bushman, R., Piotroski, J., & Smith, A. 2006. Capital Allocation And Timely Accounting Recognition Of Economic Losses. Working Paper, University Of North Carolina And University Of Chicago.
 29. Byard, D., Li, Y., & Yu, Y. 2011. The effect of mandatory IFRS adoption on financial analysts' information environment. *Journal of Accounting Research*, 49(1), 69-96. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679X.2010.00390.x>
 30. Cairns D. 1997. Developing Countries Always On The Agenda. *Accountancy* 119(1244):62-63.
 31. Cascino, S. And J. Gassen. 2014. What Drives The Comparability Effect Of Mandatory IFRS Adoption?, *Review Of Accounting Studies* 20 (1): 242-282.
 32. Chen H., Tang Q. Jiang Y. And Lin Z. 2010. The Role Of International Financial Reporting Standards In Accounting Quality: Evidence From The European Union. *Journal Of International Financial Management And Accounting* 21:3 2010. 220-278.
 33. Cherti, A. 2016. IFRS Adoption Impact Accounting Information Quality: Anexploratory Study On Moroccan Petroleum And Gas Sector, *Business And Economic Research*, Vol 6, No 1.
 34. Chouchane, B. 2008. Pertinence des normes comptables IAS/IFRS aux PVD: le cas de la Tunisie. *Les normes comptables internationales IAS/IFRS, Evolution et Application*, Univ. M. Mammeri, Tizi-Ouzou, Algérie.
 35. Christensen, H. B., L. Hail And C. Leuz. 2013. Mandatory IFRS Reporting And Changes In Enforcement, *Journal Of Accounting And Economics* 56 (2): 147-177.
 36. Christensen, H., E. Lee And M. Walker. 2007. Cross-Sectional Variation In Economic Consequences Of International Accounting Harmonization: The Case Of Mandatory IFRS Adoption In The UK, *International Journal Of Accounting* 42 (4): 341-379.

37. Clarkson, P., Hanna J., Richardson, G. And Thompson, R. 2010 „The Impact Of IFRS Adoption On The Value Relevance Of Book Value And Earnings Available At SSRN:Http://Ssrn.Com/Abstract=1614362.
38. Colasse, B. 2000. Cadres comptables conceptuels. In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit (pp. 93-104). Economica.
39. Dask,H.L,Hail.C,Leuz.Andr.S,Verd I. 2007. Adopting A Label: Eterogeneity In The Economic Consequensesof IFRS Adoption,SSRN.
40. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. 2008. Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. Journal of Accounting Research, 46(5), 1085-1142.
<http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-679x.2008.00306.x>
41. DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. 2011. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. Journal of Accounting and Economics, 51(3), 240-258.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.02.001>
42. Ding, Y., O.-K. Hope, T. Jeanjean, and H. Stolowy. 2007. Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. Journal of Accounting and Public Policy 26 (1): 1-38.
43. Ding, Y., Stolowy, H., & Tenenhaus, M. 2001. The internationalization of financial statements presentation: An empirical study of French groups. Paper presented at the 24th Annual Congress of the European Accounting Association, Athens, Greece, April 18-20, 2001.
44. Ding, Y., Stolowy, H., & Tenenhaus, M. 2002. L'internationalisation de la présentation des états financiers des sociétés françaises: une étude empirique longitudinale. Comptabilité Contrôle Audit, 1(8), 45-68.
45. Doupnik, T. S., & Tsakumis, G. T. 2004. A critical review of tests of Gray's theory of cultural relevance and suggestions for future research. Journal of Accounting Literature, 23, 1-48.
46. Dumontier P, Raffournier B., 1998. Why Firms Comply Voluntarily With IAS: An Empirical Analysis With Swiss Data. Journal Of International Financial Management & Accounting 9:216-245.
47. Durnev, A., & Kim, E. H. 2005. To steal or not to steal: Firm attributes, legal environment, and valuation. The Journal of Finance, 60(3), 1461-1493.
48. Elbannan, M., 2011., Accounting And Stock Market Effects Of International Accounting Standards Adoption In An Emerging Economy, Journal Of Review Of Quantitative Finance And Accounting Vol 1 36: Pp 207-245.
49. El-Gazzar S, Finn P, Jacob R., 1999., An Empirical Investigation Of Multinational Firms, Compliance With International Accounting Standards. International Journal Of Accounting. 34(2):239-248.
50. Ernstberger, J., Krotter, S., & Stadler, C. 2008. Analysts' forecast accuracy in Germany: The effect of different accounting principles and changes of accounting principles. BuR-Business Research, 1(1), 26-53.
<http://dx.doi.org/10.1007/BF03342701>
51. Evraert, S., & Trebucq, S. 2002. Une analyse quantitative des différences de mesures comptables dans les contextes français et américain. Cahiers électroniques du CRECCI - IAE, Cahier 02.
52. Fekete, Et Al. 2008. Determinants Of The Comprehensiveness Of Corporate Internet Reporting By Romanian Listed Companies, Working Paper Presented In AMIS 2008 Conference In Bucharest.



53. Fera, p. 2016. The Impact of Voluntary and Mandatory IAS/IFRS Adoption: A Review, *International Journal of Business and Management*; Vol. 11, No. 10; 69-79.
54. Florou, A., & Pope, P. F. 2012. Mandatory IFRS adoption and institutional investment decisions. *The Accounting Review*, 87(6), 1993-2025. <http://dx.doi.org/10.2308/accr-50225>
55. Fogarty, T. J. And R. K. Rogers. 2005., Financial Analyst s' Reports: An Extended Institutional Theory Evaluation, *Accounting, Organizations And Society* 30 (4): 331-356.
56. Gibbins M., A. Richardson, And J. Waterhouse. 1990. The Management Of Corporate Financial Disclosures: Opportunism, Ritualism, Policies And Processes. *Journal Of Accounting Research*, 28(1), 121-143.
57. Gray, S. J. 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.
58. Haller, A., & Walton, P. 1997. Différences nationales et harmonisation comptable. In *Comptabilité internationale* (pp. 1-32). Paris: Vuibert.
59. Hodgdon, C., Tondkar, R. H., Harless, D. W., & Adhikari, A. 2008. Compliance with IFRS disclosure requirements and individual analysts' forecast errors. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17(1), 1-13. <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2008.01.002>
60. Hofstede, G. 1980. *Culture's consequences: International differences in work-related values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
61. Hofstede, G., & Hofstede, G. J. 2005. *Cultures and organizations: Software of the mind* (2nd ed.). New York, NY: McGraw-Hill.
62. Hong, H. A., Hung, M., & Lobo, G. J. 2014. The impact of mandatory IFRS adoption on IPOs in global capital markets. *The Accounting Review*, 89(4), 1365-1397. <http://dx.doi.org/10.2308/accr-50720>
63. Hope, O.-K. 2003., Accounting Policy Disclosures And Analysts' Forecasts, *Contemporary Accounting Research* 20 (2): 295-321.
64. Horton, J., G. Serafeim And I. Serafeim. 2013. Does Mandatory IFRS Adoption Improve The Information Environment?, *Contemporary Accounting Research* 30 (1): 388-423.
65. Houque, M., Dunstan, K., Karim, W. And Zijl, T., 2010 „The Effect Of IFRS Adoption And Investor Protection On Earnings Quality Around The World Presented At Finance And Corporate Governance Conference 2010 At La Trobe University Australia In 2010.
66. Hung, M. And Subramanyam, K., 2007 „Financial Statement Effects Of Adopting International Accounting Standards: The Case Of Germany . *Review Of Accounting Studies*, Forthcoming.
67. IASB. 2010. *The Conceptual Framework For Financial Reporting*, London.
68. Jensen, M. And Meckling, W., 1976. Theory Of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure, *Journal Of Financial Economics*, 3, 3 (October): 306-60.
69. Kim, J. B., Shi, H., & Zhou, J. 2014. International Financial Reporting Standards, institutional infrastructures, and implied cost of equity capital around the world. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 42(3), 469-507. <http://dx.doi.org/10.1007/s11156-013-0350-3>
70. Kim, J. B., Tsui, J., & Yi, C. 2011. The voluntary adoption of international accounting standards and loan contracting around the world. *Review of Accounting Studies*, 16(4), 779-811. <http://dx.doi.org/10.1007/s11142-011-9148-5>



71. Landsman, W. R., E. L. Maydew And J. R. Thornock., 2012. The Information Content Of Annual Earnings Announcements And Mandatory Adoption Of IFRS. *Journal Of Accounting And Economics* 53 (1): 34-54.
72. Leuz, C., & Verrecchia, R. E. 2000. The economic consequences of increased disclosure (digest summary). *Journal of Accounting Research*, 38(Supplement), 91-124. <http://dx.doi.org/10.2307/2672910>
73. Li, S. 2010. Does mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union reduce the cost of equity capital? *The Accounting Review*, 85(2), 607-636. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.2.607>
74. Mira, S. And N. Taylor. 2011. Estimating Private Information Usage Amongst Analysts: Evidence From Uk Earnings Forecasts. *Journal Of Forecasting* 30 (8): 679-705.
75. Morris, R., & Gray, S. 2007. Determinants of corporate financial transparency in Asian countries: The impact of country-level factors. 30ème congrès annuel de l'EAA, Lisbonne, Portugal.
76. Muller, K. A., E. J. Riedl, And T. Sellhorn. 2011. Mandatory Fair Value Accounting And Information Asymmetry: Evidence From The European Real Estate Industry. *Management Science* (57), 6: 1138-1153.
77. Neel, M. 2016. Accounting Comparability And Economic Outcomes Of Mandatory IFRS Adoption. *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming.
78. Paananen, M. And Lin, C., 2007. The Development Of Accounting Quality Of Ias And IFRS Over Time: The Case Of Germany. Available At Ssrn: [Http://Ssrn.Com/Abstract=1066604](http://Ssrn.Com/Abstract=1066604)
79. Rading Outa, E. 2011, The Impact Of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption On The Accounting Quality Of Listed Companies In Kenya, *International Journal Of Accounting And Financial Reporting*, Vol. 1, No. 1.
80. Singh, R. And Newberry, S., 2008. Corporate Governance And International Financial reporting Standard (IFRS): The Case Of Developing countries *Research In Accounting In Emerging Economies*, Volume 8, 483-518.
81. Sloan, R.G. 2001. Financial Accounting And Corporate Governance: A Discussion, *Journal Of Accounting And Economics*, Vol.32 No.1-3, December, P 335-347.
82. Soderstrom, N. And Sun, K., 2007. IFRS Adoption And Accounting Quality: A Review, *European Accounting Review* 16:4, 675-702.
83. Street DI, Gray S., 2001. Observance Of International Accounting Standards: Factors Explaining Non-Compliance, *Acca Research Report No. 74*, The Association Of Chartered Certified Accountants. London, Uk.
84. Tan, H., S. Wang And M. Welker. 2011. Analyst Following And Forecast Accuracy After Mandated IFRS Adoptions. *Journal Of Accounting Research* 49 (5): 1307-1357.
85. Taylor, S. L. 1987. International accounting standards: An alternative rationale. *Abacus*, 23(2), 157-170.
86. Tendeloo, B. And Vanstraelen, A., 2005. Earnings Management Under German GAAP Versus IFRS *European Accounting Review* 14: 155-180.
87. Tower G, Hancock P, Taplin R .H., 1999. A Regional Study Of Listed Companies, Compliance With International Accounting Standards. *Accounting Forum* 23 (3): 293-305.



88. Trabelsi, R. 2016. Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, January 2016, 12(1), 1-16.
89. Walton, P. 1996. *La comptabilité anglo-saxonne*. Paris: Éditions La Découverte.
90. Walton, P.(2000). *La Comptabilité en Grande-Bretagne*. Encyclopédie de comptabilité de contrôle de gestion et d'audit, *Economica*, pp. 319-331.
91. World Bank., 2005. *Report On Observance Of Standards And Codes, Ghana*. World Bank.
- Yip, R. And D. Young., 2012. Does Mandatory IFRS Adoption Improve Information Comparability?, *The Accounting Review* 87 (5): 1767-1789.

