

Investigating the Effect Analysis of Accounting Standards in the Process of Standard Setting and Empirical Accounting Research

Samira Behzadpur¹, Mohammadreza Alami²

Received: 2018/07/27

Accepted: 2018/11/13

Abstract

Setting accounting standards or modifying them has consequences. These consequences make accounting standards setting complex and difficult. The issue of whether accounting standard setters should take account of the effects, or consequences, of the standards, has been a subject of debate for decades. Finally, effects analysis integrated into the standard setting due process. Effects analysis is an analysis of the likely effects of the forthcoming standards or major amendment. It should be noted that effects analysis is a process and is not merely a single point-in-time event. In this paper, the dimensions of effects analysis of accounting standards have been examined, then related empirical research is reviewed and analyzed. Accounting researchers generally have studied the effects of a standard or the effects of a set of standards using market-based characteristics, accounting-based characteristics and analyst-based characteristics, as well as doing survey research. They use accounting and disclosure criteria such as earning management, income smoothing, timely recognition of losses and value relevance.

Keywords: Accounting Standards Consequences, Accounting Standard Setting, Effects Analysis.

JEL classification: M41

DOI: 10.22051/ijar.2019.21434.1420

¹ PhD of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. Corresponding

Author(s.behzadpur@yahoo.com)

² PhD Student in Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Ahvaz,

Iran.(mohammadreza.alami@yahoo.com)

بررسی تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری در فرآیند تدوین استانداردها و تحقیقات تجربی حسابداری

سمیرا بهزادپور^۱، محمدرضا عالمی^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۵/۰۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۲۲

چکیده

استانداردهای حسابداری تدوین شده و یا تغییر یافته با پیامدهایی همراه است که باعث می شود تدوین استانداردهای حسابداری، به امری پیچیده و مشکل تبدیل شود. این مساله که آیا لازم است تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، تأثیرات یا پیامدهای استانداردهای تدوین شده را در نظر بگیرند، موضوع بحث های بسیاری برای سال های متمادی بوده است. سرانجام تحلیل تأثیر، به یکی از بخش های اصلی فرآیند تدوین استانداردها تبدیل گردید. تحلیل تأثیر، تحلیلی از تأثیرات احتمالی استاندارد حسابداری جدید یا تغییرات اساسی استاندارد حسابداری است. تحلیل تأثیر در یک مقطع زمانی صورت نمی گیرد، بلکه باید در تمامی مراحل تدوین استانداردها مدنظر تدوین کنندگان استانداردها باشد. در این پژوهش ابعاد فرآیند تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری، مورد بررسی قرار گرفته است. سپس، تحقیقات تجربی انجام شده پیرامون بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری مرور و تحلیل گردید. نتایج این بررسی نشان می دهد که محققان حسابداری عموماً با استفاده از مشخصه های مبتنی بر بازار، مشخصه های مبتنی بر حسابداری و مشخصه های مبتنی بر تحلیلگران و همچنین با استفاده از تحقیقات پیمایشی، به بررسی تأثیرات استاندارد یا تأثیرات مجموعه ای از استانداردها پرداخته اند. همچنین، آنها شاخص های مختلف کیفیت حسابداری و افشا شامل مدیریت و هموارسازی سود، شناسایی به موقع زیان و مربوط بودن ارزش را نیز بکار برده اند.

واژه های کلیدی: پیامدهای استانداردهای حسابداری، تحلیل تأثیر، تدوین استانداردهای حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: M41

DOI: 10.22051/ijar.2019.21434.1420

^۱ دکترای حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران، نویسنده مسئول. (s.behzadpur@yahoo.com)
^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران. (mohammadreza.alami@yahoo.com)

مقدمه

عبارات تأثیر^۱، اثرات^۲ و پیامدها^۳ تعاریف مشابهی دارند؛ برای اهداف تدوین استانداردهای حسابداری تأثیرات به عنوان "پیامدهای یک استاندارد که اتفاق می‌افتد یا احتمال وقوع آن وجود دارد" تعریف می‌شود. زف (۱۹۷۸) پیامدهای اقتصادی را به معنای تأثیر گزارشات حسابداری بر تصمیم‌گیری واحدهای تجاری، دولت‌ها، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تعریف کرده است. رفتار این افراد و گروه‌ها به منافع سایر طرف‌های تحت تأثیر زیان می‌رساند، بنابراین تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری باید این پیامدها را هنگام تصمیم‌گیری مدنظر قرار دهند. از سوی دیگر، به نظر می‌رسد عبارت "هزینه‌ها و مزایا" معنی یکسان یا مشابهی با تأثیرات دارد، اما اینگونه نیست؛ هزینه‌ها و مزایا زیرمجموعه‌ای از تمام تأثیرات هستند. اصلاحات حاصله در چارچوب مفهومی هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی (IASB)^۴ نیز از این دیدگاه نشأت گرفته است. در این چارچوب از عبارت تأثیرات به جای عبارت هزینه-مزایا برای در نظر گرفتن پیامدهای استانداردهای حسابداری استفاده شده است (گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا (EFRAG)^۵، ۲۰۱۱).

با توجه به اهمیت در نظر گرفتن تأثیرات استانداردهای حسابداری توسط تدوین‌کنندگان استانداردها، "تحلیل تأثیر"^۶ به عنوان بخشی از فرآیند تدوین استانداردها مطرح گردیده است. در این پژوهش تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری، مورد بررسی دقیق قرار گرفته و تعاریف و اصول کلیدی آن و دیدگاه‌های متفاوت در خصوص مسئولیت انجام تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری، مورد بحث قرار گرفته است. در انتها نیز رویکردهای تجربی، تحلیل تأثیرات استانداردهای حسابداری ارائه شده است. به عبارتی، محققان حسابداری تأثیر استاندارد یا مجموعه‌ای از استانداردها را مورد مطالعه قرار داده و از مشخصه‌های مبتنی بر بازار، مشخصه‌های مبتنی بر حسابداری و مشخصه‌های مبتنی بر تحلیلگران استفاده نموده‌اند، اما به نتایج متناقضی دست یافته‌اند. بدین منظور رویکردهای مورد استفاده توسط محققان حسابداری، یافته‌های حاصل و دلایل نتایج متناقض در این پژوهش مورد نقد و بررسی قرار گرفته است.

مزایای استانداردهای حسابداری

چرا باید استانداردهای حسابداری وجود داشته باشد؟ پاسخ ساده آن، کارکرد کاراتر بازارهای سرمایه و موثرتر بودن آیین‌نامه‌ها و راهبری شرکتی به دلیل گزارشگری مالی معتبر است. مزایای استانداردهای حسابداری مزایایی است که واحدهای تجاری از ارتقای گزارشگری مالی و استفاده‌کنندگان از ارتقای جریان اطلاعات حسابداری به دلیل کاهش هزینه جستجوی اطلاعات کسب می‌کنند (EFRAG, 2011). کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۷ مزیت گزارشگری مالی را فراهم نمودن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری بیان کرده است. از سوی دیگر، استانداردهای گزارشگری با فراهم نمودن یک مجموعه اطلاعاتی استاندارد شده، تشخیص تفاوت میان واحدها را برای فعالان بازار میسر می‌کند. اعتباردهندگان بر مبنای اطلاعات صورت‌های مالی درخصوص قراردادهای وام مذاکره می‌کنند؛ تدوین‌کنندگان مقررات دولتی برای اعمال نظارت بر صنایع مختلف بر اطلاعات مالی اتکا می‌کنند؛ همچنین اطلاعات مالی منتشر شده، مبنایی برای توسعه سیاست‌های اقتصادی است. بدون وجود بدنه استانداردها، اعتباردهندگان مجبور می‌شوند برای هر مجموعه از قراردادهای وام از ابتدا وارد مذاکره شوند؛ تدوین‌کنندگان مقررات نیز مجبور می‌شوند به جای تعیین قواعد تکمیلی یا تعیین موارد انحراف از استانداردها، مجموعه جامعی از مقررات حسابداری را ایجاد نمایند (FASB, 1991).

هزینه‌های استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری هزینه‌هایی را بر سه گروه اصلی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تحمیل می‌کند (FASB, 1991) که در ادامه به آن پرداخته شده است.

هزینه‌های استانداردهای حسابداری برای تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی: این هزینه‌ها شامل برآوردی از هزینه‌های مستقیم اولیه برای مطابقت با استاندارد پیشنهادی (شامل هزینه‌های آموزش، تعدیلات سیستم، مذاکره در مورد قراردادها) و هزینه‌های مستمر مطابقت با آن (شامل هزینه‌های نظارت بر اجرای استاندارد، جمع‌آوری داده، حق‌الزحمه حرفه‌ای) است. مدیران

شرکت‌ها معتقدند، یک استاندارد می‌تواند انگیزه‌هایی را برای ورود یا اجتناب از بعضی معاملات ایجاد کند، که مدیران این موارد را نیز هزینه تلقی می‌کنند.

هزینه‌های استانداردهای حسابداری برای حساب‌برسان: حساب‌برسان در خصوص الزامات یک استاندارد جدید هزینه‌های اولیه‌ای مانند توسعه رویه‌های جدید و آموزش پرسنل و همچنین هزینه‌های مستمر کار اضافی مورد نیاز، برای حسابرسی منطبق با استاندارد، تحمل می‌کنند. از سوی دیگر، بدون ارائه جزئیات الزامات استانداردها، حساب‌برسان با تعارض‌های اجتناب‌ناپذیری در خصوص تفاسیر جسورانه استانداردهای حسابداری توسط برخی از کارفرمایان خود روبرو هستند و امکان دعاوی حقوقی را یک هزینه واقعی با اهمیت تلقی می‌کنند.

هزینه‌های استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی علاوه بر تحمل هزینه‌های اولیه، زمانی که استاندارد جدید نتواند نحوه عمل استاندارد شده‌ای را تجویز کند، هزینه‌های غیرمستقیمی را نیز تحمل می‌کنند. به عبارتی، تهیه-کنندگان و حساب‌برسان عموماً هزینه‌های ناشی از الزامات استاندارد و استفاده‌کنندگان پیامدهایی از آنچه که استاندارد نتوانسته فراهم کند، را تحمل می‌کنند. در موارد دیگر، این هزینه، هزینه فرصت از دست رفته است و یا به عبارتی، هزینه تصمیماتی است که در صورت در دسترس بودن اطلاعات مربوط، به گونه‌ای متفاوت اخذ می‌گردید.

تحلیل کمی هزینه-مزایا برای تدوین استانداردها

برای کمی نمودن هزینه‌ها و مزایای یک استاندارد حسابداری یا تعدیل پیشنهادی، تکنیک‌های مناسب و قابل اتکایی وجود ندارد. از سوی دیگر، این هزینه‌ها و مزایا اغلب نامشهود و کیفی هستند. بنابراین، کمی نمودن هزینه‌ها و مزایا به خصوص مزایا ذاتاً ذهنی و پیچیده است. علاوه بر آن، در بیشتر مواقع، هزینه‌ها و مزایا توسط یک طرف تحمل نمی‌شود، بنابراین اغلب به کار بردن تحلیل کمی هزینه-مزایا برای تدوین استانداردها بدون استفاده و غیرعملی است. تدوین‌کنندگان استانداردها به این نکته توجه می‌کنند که آیا یک استاندارد با یک هزینه منطقی گزارشگری مالی را ارتقا می‌دهد؟ مطابق این رویکرد، تدوین‌کنندگان استانداردها با در نظر داشتن هدف خود که ارتقای گزارشگری مالی است در صدد اطمینان‌دهی و کاهش هزینه‌های اجرا هستند (EFRAG, 2011).

پیامدهای استانداردهای حسابداری

انتظار بر این است که تغییر استانداردهای حسابداری، پیامدهایی برای تصمیمات اقتصادی تصمیم‌گیرندگان به دنبال داشته باشد. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در پرتوی اطلاعات جدید در برآوردهای خود نسبت به بازده تجدیدنظر می‌کنند که در نهایت بر هزینه و دسترسی به سرمایه تأثیر خواهد گذاشت. بنابراین، زمانی که استاندارد جدیدی پیشنهاد می‌شود که منجر به افزایش هزینه‌ها و بدهی‌های ثبت شده یا نوسان سود گزارش شده شود، مخالفت‌های شدیدی علیه آن صورت می‌گیرد (اسچپیر، ۲۰۱۰). تأیید بر پیامدها و ارتباط آن با هزینه‌ها حدود ۴۰ سال پیش توسط زف (۱۹۷۸) تشریح گردید. او پیامدهای اقتصادی را تأثیر گزارش‌های حسابداری بر تصمیم‌گیری واحدهای تجاری، دولت، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تعریف نمود. یکی از پیامدهای استانداردهای حسابداری، اخذ تصمیمات غیراقتصادی توسط مدیران است تا به نتایج مطلوب حسابداری دست یابند. از سوی دیگر، تغییر استانداردهای حسابداری منجر به تغییر غیرقابل پیش‌بینی روابط قراردادی میان شرکت‌ها و سایر طرف‌های قرارداد می‌شود. همچنین اطلاعات صورت‌های مالی توسط بدنه‌های تدوین مقررات نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین، تغییر استانداردهای حسابداری پیامدهای اقتصادی به دنبال خواهد داشت، زیرا این روابط را تغییر می‌دهد. از سوی دیگر پرداخت‌هایی که به نهادهای دولتی صورت می‌گیرد بر مبنای اطلاعاتی است که با اهداف گزارشگری مالی تهیه شده‌اند، در این موارد تغییر استانداردها پیامدهای مستقیم و حتی نقدی به دنبال دارد (FASB, 1991).

با توجه به اهمیت پیامدهای استانداردهای حسابداری، این سوال مطرح است که هیات تدوین استانداردها چگونه باید این پیامدها را در نظر بگیرد؟ در این خصوص دو دیدگاه کاملاً متضاد وجود دارد؛ از یک سو، اعتقاد بر این است که باید هنگام تصمیم‌گیری در خصوص استانداردهای حسابداری، تنها به پیامدها توجه نمود. اولین انتقاد وارد شده بر این دیدگاه، مشکل بودن تعیین پیامدها است. بنابراین، تدوین‌کنندگان استانداردها باید بر مبنای پیامدهای فرض شده تصمیم‌گیری کنند و در جستجوی روش‌های حسابداری باشند که به احتمال بیشتری اهداف مطلوب اجتماعی، سیاسی یا اقتصادی را پیش برند. در این شرایط، با تغییر اهداف سیاسی، استانداردها و رویه‌های حسابداری نیز باید به طور مداوم تغییر کند. چنین وضعیتی اعتبار صورت‌های مالی را با تردیدی جدی روبرو خواهد نمود. در مقابل، این دیدگاه وجود دارد که

پیامدهای اقتصادی نباید نقشی در تصمیم‌گیری در خصوص استانداردهای حسابداری داشته باشند، بلکه تنها ملاحظات مفهومی و تکنیکی حسابداری باید پاسخگوی مسائل حسابداری باشد. در این خصوص، تجربه نشان داده است که تنها اتکا بر مفاهیم مورد توافق و منطقی برای ایجاد استانداردهای حسابداری، موفق نخواهد بود. همچنین چارچوب مفهومی به اندازه‌ای قطعی نیست، که بتوان به آسانی پاسخ مسائل حسابداری را از آن استخراج نمود. بنابراین، هنگام تدوین یک استاندارد حسابداری نمی‌توان پیامدهای اقتصادی آن را نادیده گرفت. از سوی دیگر، ملاحظات مفهومی، منطقی و تکنیکی نیز برای حفظ و ارتقای استانداردهای موجود حائز اهمیت است. در نتیجه، مساله اصلی برقراری توازن میان این دو دیدگاه است. نهادهای تدوین استاندارد تلاش کرده‌اند که این توازن را برقرار کنند، اما اولویت با مفاهیم، اصول و ثبات منطقی مورد توافق در تدوین استانداردها است. دلیل اساسی اولویت ملاحظات مفهومی، اهمیت بی‌طرفی و عینیت در ایجاد یک فرآیند معتبر و موثر تدوین استانداردها است (FASB, 1991).

تحلیل تأثیر در فرآیند تدوین استانداردها

توجه به تأثیرات یا پیامدهای استانداردهای حسابداری توسط تدوین‌کنندگان استانداردها در سال‌های اخیر اهمیت بیشتری پیدا کرده است. در آوریل ۲۰۰۷، کمیته استانداردهای حسابداری (IASCF)^۹ اعلام نمود که توسعه یک چارچوب روشن برای ارزیابی هزینه‌ها و منافع مرتبط با پیشنهادات ارائه شده مفید است و آن چارچوب باید بخشی از فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری باشد. بر این اساس، بر نهاد تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بین‌المللی و سایر نهادهای ملی تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری، فشارهایی وارد شد تا تحلیل تأثیر را به عنوان بخش اصلی فرآیند تدوین استانداردهای خود توسعه داده و آن را به صورت رسمی بیان نمایند. نمونه‌ای از این فشارها در ادامه ارائه شده است:

- کمیسیون اروپا^۹ تأیید کرد که تحلیل تأثیر نقش مهم و رسمی‌تری را در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی^{۱۰} ایفا نماید.
- اتحادیه اروپا در پی موافقت با اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری، انجام مطالعات مربوط به تأثیرات این استانداردها را الزامی نمود. بر این اساس، مطالعات مربوطه توسط گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا، انجام گردید.

- هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی ملزم به بررسی، پس از اجرای پروژه‌های اصلی خود گردید. بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری^{۱۱}، بخشی از فرآیند تحلیل تأثیر است که چند سال پس از اجرای یک استاندارد حسابداری انجام می‌گیرد.
- بحران‌های مالی، موضوع تأثیرات بالقوه استانداردهای حسابداری بر ثبات مالی را مطرح نمود و این مساله که آیا فرآیند تدوین استانداردها در ارتقای گزارشگری مالی تأثیر مثبتی دارد؟ را مورد توجه قرار داد.
- مطابقت بین‌المللی، استانداردهای بین‌المللی حسابداری این موضوع را مطرح نمود که آیا هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی در تصمیم‌گیری‌های خود تأثیرات استانداردهای حسابداری را در نظر می‌گیرد؟ زیرا با این مطابقت جهانی، تصمیمات هیات در سراسر جهان با پیامدهایی همراه است.

با این فشارها، در اکتبر سال ۲۰۰۸ الزامات مربوط به گنجاندن الزامات تحلیل تأثیر در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی، به تصویب رسید. تحلیل تأثیر، فرآیند سیستماتیک بررسی تأثیرات استانداردهای حسابداری که توسعه یافته و اجرا شده‌اند، است. نکته مهم این است که تحلیل تأثیر یک فرآیند و نه رویدادی که در یک نقطه زمانی انجام شود، است (EFRAG, 2011). طبق تعریف ارائه شده توسط نهاد تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تحلیل تأثیر، تحلیلی از تأثیرات احتمالی استاندارد حسابداری جدید یا تغییرات اساسی استاندارد حسابداری است.

در بیانیه هدف هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB^{۱۲}) نیز این الزام وجود دارد که تعیین شود آیا هزینه‌های استاندارد پیشنهادی نسبت به کل مزایای آن توجیه‌پذیر است. از سوی دیگر، ملاحظات هزینه-مزایا در بیانیه هدف و چارچوب مفهومی FASB و IASB به عنوان بخشی از مسئولیت تدوین‌کنندگان استانداردها بیان شده است. با در نظر گرفتن این مسئولیت، FASB در بیانیه مفهومی ۲ بیان کرده است که حتی اگر ارزیابی کمی مشکل یا غیرممکن باشد، نمی‌تواند موثر بودن استانداردها از نظر هزینه-مزایا را نادیده بگیرد، زیرا نادیده گرفتن آن کوتاهی در انجام وظایف و زیان بر ذینفعان است. مطابق بیانیه مفهومی ۱ نیز، گزارشگری مالی فراهم نمودن و استفاده از اطلاعات است و انتظار بر این است که مزایای

اطلاعات فراهم شده حداقل برابر با هزینه‌های آن باشد. در بیانیه مفهومی ۵ هنگام تشریح معیارهای شناخت، محدودیت هزینه-منفعت نیز در نظر گرفته شده است که آن عبارتست از اینکه، مزایای شناخت یک قلم باید هزینه‌های فراهم نمودن و استفاده از اطلاعات، را توجیه کند. نکته دیگر درخصوص اهمیت تحلیل تأثیر در فرآیند تدوین استانداردها این است که FASB و IASB محدودیت هزینه-مزایا را در پروژه مشترک خود نیز حفظ کرده‌اند.

مسئولیت انجام تحلیل تأثیر

درخصوص مسئولیت انجام تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری، دیدگاه‌های متضادی وجود دارد. دیدگاه اول این است که تدوین کنندگان استانداردها باید مسئول انجام تحلیل تأثیر باشند و درمقابل، این انتقاد مطرح است که هنگامی که نهاد تدوین کننده استانداردها، نهاد بخش خصوصی است، ملاحظات مربوط به هزینه‌ها، منافع و سایر تأثیرات به نهادهای دولتی واگذار شود. در این خصوص می‌توان به مطالعات تأثیرات استانداردهای بین‌المللی حسابداری توسط EFRAG در اتحادیه اروپا^{۱۳} اشاره نمود؛ پس از آنکه IASB یک استاندارد (شامل تحلیل خود از تأثیرات استاندارد) را منتشر نمود، EFRAG نیز استاندارد را مورد بررسی قرار داد. حال سوال اینجاست با وجود بررسی EFRAG، چرا IASB نیز تحلیل تأثیر را انجام می‌دهد، درحالی‌که با حذف یک مرحله از فرآیند تدوین استانداردها، می‌تواند هزینه‌های خود را کاهش دهد. به منظور پاسخگویی به این سوال باید موارد زیر را در نظر گرفت:

- کدام گروه از نظر مهارت و دانش قابلیت بهتری دارد؟

- کدام گروه بیشترین انگیزه و توانایی را برای انجام تحلیل دارد؟

- تا چه حد تحلیل تک‌تک استانداردها توسط یک بدنه دولتی، برای استقلال تدوین کنندگان استانداردها زیان‌آور است؟

- تا چه حد تحلیل تک‌تک استانداردها توسط بدنه دولتی، پس از تصمیم‌گیری در خصوص استانداردها مبنی بر الزام استفاده از استاندارد، برای کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی زیان‌آور است؟

- مزایا و معایب سیستمی که در آن بدنه دولتی تدوین کننده استاندارد را تأیید کرده و به رسمیت می شناسد، اما با هر یک از استانداردهای آن مخالفت می کند چیست (اسچپیر، ۲۰۱۰)؟
به طور کلی اگر تدوین کنندگان استانداردها تحلیل تأثیر را انجام ندهند، بسیاری از منافع انجام آن محقق نمی شود، زیرا نهاد دیگری که فرآیند تدوین یا تعدیل استاندارد را طی نکرده، از مسائل پیش آمده هنگام این فرآیند اطلاعی ندارد (EFRAG, 2011).

اصول کلیدی تحلیل تأثیر

اصول کلیدی تحلیل تأثیر با این هدف که فرآیند سیستماتیک را برای در نظر گرفتن تأثیرات استانداردها فراهم نماید، تعیین شده است.

اصل اول) توضیح هدف یک استاندارد جدید یا تعدیل پیشنهادی: اصل اول این اطمینان را می دهد که تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و سایر ذینفعان درک مشترکی نسبت به نتایج دارند که تدوین کنندگان استانداردها با معرفی یک استاندارد یا تعدیل پیشنهادی قصد دستیابی به آن را دارند.

اصل دوم) تعیین تأثیرات پیش بینی شده: این اصل، از تلاش بی ثمر تدوین کنندگان استانداردها برای انعکاس تمام تأثیرات بالقوه جلوگیری می کند.

اصل سوم) جمع آوری شواهد: شواهد باید بیانگر این باشد که پیشنهادات مطرح شده به طور صادقانه واقعیات اقتصادی را نشان دهد و اطلاعاتی را فراهم نماید که برای استفاده کنندگان سودمند است. بنابراین اصل سوم، شفافیت فرآیند تدوین استانداردها را ارتقا داده و پاسخگویی تدوین کنندگان استانداردها را افزایش می دهد.

اصل چهارم) در نظر گرفتن تأثیرات طی فرآیند تدوین استانداردها: تحلیل تأثیر باید به عنوان یک فرآیند و نه یک رویداد تلقی شود. اصل چهارم، تدوین کنندگان استانداردها را ملزم می کند که در هر مرحله از تدوین استانداردها، تأثیرات پیش بینی شده و واقعی استاندارد حسابداری یا تعدیل آن لحاظ شود (EFRAG, 2011).

رویکردهای تجربی تحلیل تأثیر استانداردهای حسابداری

در تحلیل هزینه‌های استاندارد حسابداری ابتدا باید تعیین نمود چه هزینه‌هایی مربوط تلقی می‌شوند. برای استخراج این هزینه‌ها، می‌توان از برآورد تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان، تحلیلگران و سایر استفاده‌کنندگان استفاده نمود. درخصوص مزایای استانداردهای حسابداری، با توجه به مشکلات کمی نمودن آنها، پیشنهاد بر این است که ارزیابی مزایا باید لزوماً کیفی باشد. به عبارتی، در چارچوب مفهومی FASB و IASB مزایای استانداردهای حسابداری در قالب مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن، توصیف شده است. مربوط بودن بر توانایی تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیمات تخصیص منابع، دلالت دارد. مشخص است که کمی نمودن این معیار مشکل است؛ مثلاً مشخص نیست که چه میزان، تصمیم به طور بالقوه تحت تأثیر یک قلم خاص قرار می‌گیرد و آیا بعضی از تصمیمات نسبت به سایر تصمیمات از نظر فراهم نمودن اطلاعات مربوط، مهم‌تر هستند؟ قابلیت اتکا دلالت بر این دارد که قلم گزارش شده منطبق با چیزی باشد که هدف ارائه آن را داشته است. ارزیابی قابلیت اتکا به دلیل نبود معیارهای محکی که بتوان در مقایسه با آنها یک قلم گزارش شده را سنجید، پیچیده است؛ حتی با وجود یک معیار محک، توافقی در خصوص سطح فقدان قابلیت اتکا از نظر ذینفعان وجود ندارد. قابلیت مقایسه نیز بدین معناست که اقلام مشابه به طور یکسان در نظر گرفته شوند. استاندارد که شامل انتخاب آزادانه روش حسابداری برای یک قلم باشد، بر قابلیت مقایسه خدشه وارد می‌کند. درنهایت نیز استفاده‌کنندگان و تحلیلگران هزینه عدم قابلیت مقایسه را تحمل می‌کنند، زیرا آنها ناچارند هزینه‌هایی را برای تعدیل اعداد گزارش شده پرداخت نمایند.

با وجود تعاریف ارائه شده، ویژگی‌های کیفی چارچوب مفهومی به راحتی به معیارهای تجربی مورد استفاده توسط محققان حسابداری مرتبط نمی‌شوند. با این حال، محققان حسابداری برای تحلیل تأثیر گزارشگری مالی و تغییرات الزامات گزارشگری در قالب چارچوب مفهومی تلاش می‌کنند. در ادامه دو رویکرد در این خصوص شامل ویژگی‌های اطلاعات حسابداری^{۱۴} و خروجی‌های بازار^{۱۵} مورد بحث قرار می‌گیرد (اسپیبر، ۲۰۱۰).

مشخصه‌های اطلاعات حسابداری

معمولاً محققان حسابداری در تحلیل تجربی اطلاعات حسابداری بر شاخص‌های خلاصه‌ای مانند سود و ارزش‌های دفتری و محاسبه صفات یا مشخصه‌های این شاخص‌های خلاصه تأیید می‌کنند. مشخصه‌های اطلاعات حسابداری را می‌توان در سه گروه مشخصه‌های مبتنی بر بازار، مشخصه‌های مبتنی بر حسابداری و مشخصه‌های مبتنی بر تحلیلگران طبقه‌بندی نمود.

مشخصه‌های مبتنی بر بازار قیمت یا بازده را به عنوان سازه مرجع در نظر گرفته و مشخصه‌های سود یا ارزش دفتری را بر مبنای ارتباط برآوردی میان سود حسابداری یا ارزش دفتری و قیمت یا بازده محاسبه می‌کند. به عبارتی این مشخصه‌ها، بر مبنای ارتباط آماری بین قیمت یا بازده و ارقام حسابداری هستند که به وسیله تخمین قیمت یا بازده بر ارقام حسابداری اندازه‌گیری می‌شوند. توان تبیین چنین تخمین‌هایی ترکیبی از دو ویژگی کیفی مربوط بودن و قابل اتکا بودن، تلقی می‌شود. انحراف از این رویکرد، تخمین سود بر بازده است که برای در نظر گرفتن به موقع بودن اطلاعات حسابداری و محافظه‌کاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. انحراف دیگر این رویکرد، تأیید بر شیب ضرایب مدل بازده یا قیمت بر سود یا گاهی اوقات ارزش دفتری یا تخمین معکوس سود بر بازده و نه قدرت تبیین تخمین‌ها، است. در این صورت شیب ضریب تخمین بازده بر سود، ضریب واکنش سود^{۱۶} نام دارد. ضریب واکنش سود شاخصی برای محتوای اطلاعاتی سود است که می‌تواند شاخصی برای کیفیت حسابداری نیز تلقی شود. در این صورت، اگر کاربرد یک استاندارد منجر به ارائه اطلاعاتی شود که ارتباط قوی‌تری بین یک خروجی حسابداری و سازه مرجع بازار ایجاد کند، بهبود در گزارشگری مالی و بنابراین مزیت استاندارد تلقی می‌شود.

مشخصه‌های مبتنی بر حسابداری، وجه نقد یا سود را به عنوان سازه مرجع در نظر گرفته و مشخصه‌های سود را بر مبنای ارتباط میان سود و جریان‌های نقدی (به عنوان نمونه کیفیت ارقام تعهدی و هموارسازی) یا ویژگی‌های توزیع سود برای یک نمونه بزرگ (به عنوان نمونه تناوب بالای سود مثبت کوچک در توزیع مقطعی سود و زیان‌های گزارش شده که گاهی اوقات به عنوان شاخصی از مدیریت سود تلقی می‌شود) یا ویژگی‌های سری زمانی سود (به عنوان نمونه استمرار و قابلیت پیش‌بینی) محاسبه می‌کنند. به عنوان مثال، از آنجایی که استمرار سود بیانگر دوام سود از یک دوره به دوره آتی است، از طریق برآورد سود دوره جاری بر سودهای گذشته

اندازه گیری می شود. در برخی موارد، این مشخصه ها ذاتا مختص شرکت هستند، مانند استمرار سود و در برخی موارد، مانند تناوب بالای سودهای مثبت کوچک، این مشخصه ها فقط در توزیع خروجی های سود منعکس می شوند. کیفیت اقلام تعهدی الگویی از اقلام تعهدی جاری در جریان های نقدی گذشته، حال و آینده است. به عبارتی، هموارسازی، نسبت تغییر پذیری سود به تغییر پذیری جریان های نقدی است. استمرار، معیاری از پایداری سود است که به عنوان نمونه از طریق شیب ضریب تخمین سودهای جاری بر سودهای گذشته محاسبه می شود. قابلیت پیش بینی، نیز اغلب بر مبنای توانایی سودهای جاری برای پیش بینی سود دوره آتی محاسبه می شود. مشخصه های مبتنی بر حسابداری، بر این ایده استوار هستند که لازم است سودهای جاری برای ارزیابی سودهای آتی یا جریان های نقدی آتی یا هر دوی آنها مفید باشند. در این صورت، کاربرد استاندارد که منجر به ارتقای یکی از این معیارها شود، گزارشگری مالی را ارتقا می دهد و مزایای استاندارد نیز به اندازه میزان ارتقای این معیارها است.

گروه سوم مشخصه های اطلاعات حسابداری، مشخصه های مبتنی بر پیش بینی تحلیلگران است. این مشخصه ها بر مبنای ویژگی های پیش بینی تحلیلگران از سود مانند سوء گیری، صحت و پراکندگی پیش بینی تحلیلگران است. میزان آگاهی بخشی اطلاعات حسابداری نسبت به سود آتی یک ویژگی کیفیت حسابداری تلقی می شود، بنابراین خطا و پراکندگی پیش بینی تحلیلگران، شاخصی از عدم تقارن اطلاعاتی محسوب می شود. مشخصه های مبتنی بر پیش بینی تحلیلگران بر مبنای این پیش فرض هستند که پیش بینی های تحلیلگران از سود، بیانگر یک استفاده کلیدی از اطلاعات حسابداری و یک منبع کلیدی اطلاعات برای سرمایه گذاران است. در این صورت، کاربرد استاندارد که منجر به افزایش صحت و یا کاهش سوء گیری یا پراکندگی پیش بینی تحلیلگران شود یک بهبود در گزارشگری مالی تلقی می شود و میزان مزایای استاندارد نیز میزان تغییر این معیارها است.

خروجی های بازار

محققان حسابداری و مالی و همچنین تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری خروجی های خاصی از بازار مانند نقدشوندگی و کاهش هزینه سرمایه را ذاتا مطلوب تلقی کرده اند. سازوکاری که از طریق آن ارتقای شفافیت و افشای گزارشگری مالی، خروجی های بازار سرمایه

را ارتقا دهد، بدین صورت است که عدم افشای کافی اطلاعات منجر به عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران می‌شود. ارتقای افشا در گزارشگری مالی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، این مشکل را حل کرده و نقدشوندگی بازار را افزایش می‌دهد. نقدشوندگی بیشتر بازار، هزینه سرمایه شرکت را کاهش می‌دهد، زیرا بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران برای سهام نقدشونده‌تر کمتر خواهد بود. از سوی دیگر، افشای بیشتر با کاهش ریسک برآوردی سرمایه‌گذاران و بازده مورد انتظار آنها، برآورد جریان‌های نقدی آتی را تسهیل می‌کند. ارتقای شفافیت و افشا با افزایش تمایل سرمایه‌گذاران به حفظ سهام، تسهیم ریسک در اقتصاد را ارتقا می‌دهد که به نوبه خود به کاهش هزینه سرمایه منجر می‌شود (IASB, 2014).

نمونه تحقیقات تجربی در زمینه تأثیر استانداردهای حسابداری

محققان حسابداری تأثیر یک استاندارد یا مجموعه‌ای از استانداردها را مورد مطالعه قرار داده‌اند. آنها از مشخصه‌های مبتنی بر بازار، مشخصه‌های مبتنی بر حسابداری و مشخصه‌های مبتنی بر تحلیلگران استفاده نموده‌اند. در این خصوص تحقیقات کیفی نیز وجود دارند که به صورت پیمایشی هستند. بررسی تحقیقات نشان می‌دهد، محققان شاخص‌های مختلف کیفیت حسابداری و افشا شامل مدیریت و هموارسازی سود، شناسایی به موقع زیان و همچنین مربوط بودن ارزش را در نظر گرفته‌اند. نیاز حرفه حسابداری شیوه‌ای از گزارشگری می‌باشد که منافع تمام استفاده‌کنندگان به صورتی مطلوب رعایت شود و این با تعریف مدیریت سود در تضاد است. بنابراین، در تحقیقات بررسی می‌شود که آیا بکارگیری استانداردهای حسابداری مدیریت سود را کاهش داده است؟ به موقع بودن نیز یکی از مهمترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی محسوب می‌شود. بر این اساس، محققان حسابداری شناسایی به موقع زیان را یکی از ویژگی‌های سود باکیفیت تلقی می‌کنند. مربوط بودن ارزش (ارتباط بین ارزش‌های بازار و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و سود که به عنوان معیار ترکیبی مربوط بودن و قابلیت اتکا تفسیر می‌شود) نیز مورد توجه محققان بسیاری بوده است. مربوط بودن ارزش بر پایه این فرض قرار دارد که در صورت مفید بودن اطلاعات، سرمایه‌گذاران رفتار خود را تعدیل خواهند نمود و بازار به سرعت به این اطلاعات واکنش نشان خواهد داد.

بررسی تأثیر مجموعه‌ای از استانداردها

تحقیقاتی که تأثیر مجموعه‌ای از استانداردها را مورد بررسی قرار داده‌اند را می‌توان به دو گروه کلی (۱) تحقیقاتی که بکارگیری داوطلبانه استانداردها را بررسی کرده‌اند و (۲) تحقیقاتی که به بررسی بکارگیری اجباری استانداردها پرداخته‌اند، تقسیم نمود. گروهی از تحقیقاتی که به بررسی تأثیرات پذیرش داوطلبانه مجموعه‌ای از استانداردها پرداخته‌اند، تأثیرات پذیرش داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی و آمریکایی را نسبت به استانداردهای ملی (مطابق نگاره ۱) و گروه دیگر تأثیرات استانداردهای بین‌المللی را با استانداردهای آمریکایی مقایسه کرده‌اند.

نگاره (۱): بررسی تأثیر پذیرش داوطلبانه مجموعه‌ای از استانداردها (مقایسه استانداردهای

آمریکایی و بین‌المللی با استانداردهای ملی)

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
مدیریت سود	بارث و همکاران (۲۰۰۸)، لوز و همکاران (۲۰۰۳)، بریدن (۱۹۹۴)، گنجارف (۲۰۰۵)، ون تندلو و ونستراالن (۲۰۰۵)، فراری و همکاران (۲۰۱۲)، کریستنسن (۲۰۰۸)، ژو و ویستر و تورنتون (۲۰۰۴)	<ul style="list-style-type: none"> - کاهش مدیریت سود با پذیرش استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی در ۲۱ کشور - افزایش مدیریت سود شرکت‌های غیرآمریکایی به کاربرنده استانداردهای ملی در بازارهای سرمایه آمریکا نسبت به شرکت‌های آمریکایی به کار برنده استانداردهای آمریکایی - عدم تفاوت مدیریت سود در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی و آلمانی - کاهش مدیریت سود با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در مقایسه با استانداردهای ملی آلمان - کاهش مدیریت سود در آلمان با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی - کاهش مدیریت و هموارسازی سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای چینی - کیفیت بالاتر اقلام تعهدی طبق استانداردهای کانادایی نسبت به استانداردهای آمریکایی
شناسایی به موقع زیان	بارث و همکاران (۲۰۰۸)، لوز و همکاران (۲۰۰۳)، کریستنسن و همکاران (۲۰۱۵)، ژو (۲۰۰۹)	<ul style="list-style-type: none"> - شناسایی به موقع زیان با پذیرش استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی در ۲۱ کشور - عدم شناسایی به موقع زیان شرکت‌های غیرآمریکایی به کاربرنده استانداردهای ملی در بازارهای سرمایه آمریکا نسبت به شرکت‌های آمریکایی به کار برنده استانداردهای آمریکایی - شناسایی به موقع زیان با به کارگیری داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی در آلمان - عدم شناسایی به موقع زیان با به کارگیری استانداردهای بین‌المللی در چین

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
مربوط بودن ارزش	بارث و همکاران (۲۰۰۸)، اتوود و همکاران (۲۰۱۰)، لوز و همکاران (۲۰۰۳)، هریس و همکاران (۱۹۹۴)، هانگ و سوپرامانیام (۲۰۰۷)، اسپیل (۲۰۰۷)، جرماکوویچ و همکاران (۲۰۰۷)، و بارتف و همکاران	<p>- افزایش ارزش مربوط با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی در ۲۱ کشور</p> <p>- عدم تفاوت ارتباط سود با جریان‌های نقدی آتی تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی غیر آمریکایی در ۳۳ کشور</p> <p>- ارتباط کمتر ارقام حسابداری با قیمت سهام در شرکت‌های غیر آمریکایی به کاربرنده استانداردهای ملی در بازارهای سرمایه آمریکا نسبت به شرکت‌های آمریکایی به کار برنده استانداردهای آمریکایی</p> <p>- افزایش توان تبیین رگرسیون قیمت بر سود و ارزش دفتری طبق استانداردهای آمریکایی و بین‌المللی نسبت به استانداردهای آلمانی</p> <p>- عدم تفاوت توان تبیین رگرسیون قیمت بر سود و ارزش دفتری طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آلمانی</p>
مربوط بودن ارزش	(۲۰۰۵)، ایگر و هیلی (۲۰۰۳)، وو و ژانگ (۲۰۰۹)	<p>- بیشتر بودن مربوط بودن ارزش طبق استانداردهای آلمانی نسبت به استانداردهای بین‌المللی</p> <p>- افزایش مربوط بودن سود با بکارگیری داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی و آمریکایی در آلمان</p> <p>- عدم تفاوت ارتباط ارقام حسابداری با بازده در استانداردهای بین‌المللی و چینی در شرکت‌های با مالکیت سرمایه‌گذاران بین‌المللی، اما ارتباط بیشتر این ارقام با بازده طبق استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های با مالکیت بومی</p> <p>- مربوط تر بودن سود حسابداری تحت استانداردهای بین‌المللی برای ارزیابی عملکرد درون‌سازمانی</p>
ویژگی‌های پیش‌بینی تحلیلی‌گران	اشباوق و پینسوز (۲۰۰۱)، کویچرز و بوجینک (۲۰۰۵)، داسکه (۲۰۰۵)، ارنستبرگر و همکاران (۲۰۰۸)	<p>- کاهش خطای پیش‌بینی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی در ۱۳ کشور</p> <p>- افزایش پراکندگی پیش‌بینی در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی در اتحادیه اروپا</p> <p>- دقت پیش‌بینی کمتر و پراکندگی بیشتر پیش‌بینی تحت استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی نسبت به استانداردهای آلمانی، اما عدم تفاوت در نوسان پیش‌بینی</p> <p>- دقت پیش‌بینی بیشتر تحت استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی نسبت به استانداردهای ملی آلمان</p>
ویژگی‌های سود	اتوود و همکاران (۲۰۱۱)، گاسن و سلهورن (۲۰۰۶)، هانگ و سوپرامانیام (۲۰۰۷)	<p>- عدم تفاوت استمرار سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی غیر آمریکایی در ۳۳ کشور</p> <p>- سود مستمرتر و محافظه کارانه‌تر طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به آلمانی</p> <p>- افزایش سود خالص و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در آلمان</p>
هزینه سرمایه	کارامانو و نیشیوتیز (۲۰۰۹)، شی و کیم	<p>- کاهش هزینه سرمایه با بکارگیری داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی در کشورهای مختلف</p>

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
	(۲۰۰۷)، لوز و ورچیا (۲۰۰۰)، داسکه (۲۰۰۶)	- کاهش هزینه سرمایه با پذیرش داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی در شرکت‌های آلمانی - عدم کاهش هزینه سرمایه با پذیرش داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی یا آمریکایی نسبت به استانداردهای آلمانی
واکنش قیمت	کارامانو و نیشوتیز (۲۰۰۹)، آور (۱۹۹۶)	- بازده غیرعادی مثبت پیرامون اعلان بکارگیری داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی در کشورهای مختلف - محتوای اطلاعاتی بیشتر سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای سوئیسی

خلاصه تحقیقاتی که تأثیرات استانداردهای بین‌المللی را با استانداردهای آمریکایی مقایسه کرده‌اند در نگاره ۲ ارائه شده است.

نگاره (۲): بررسی تأثیر پذیرش داوطلبانه مجموعه‌ای از استانداردها (مقایسه استانداردهای

آمریکایی با استانداردهای بین‌المللی)

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
مدیریت سود	بارث و همکاران (۲۰۰۶)، شلتون و همکاران (۲۰۱۱)، لین و همکاران (۲۰۱۲)، ون درمولن و همکاران (۲۰۰۷)	- مدیریت سود بیشتر در استانداردهای بین‌المللی نسبت به آمریکایی - عدم تفاوت معنادار دستکاری سود تحت استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکایی - مدیریت سود بیشتر طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آمریکایی در آلمان - عدم تفاوت کیفیت اقلام تعهدی طبق استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکایی در آلمان
شناسایی به موقع زیان	بارث و همکاران (۲۰۰۶)، لین و همکاران (۲۰۱۲)، ون درمولن و همکاران (۲۰۰۷)	- شناسایی به موقع تر زیان طبق استانداردهای آمریکایی نسبت به بین‌المللی - عدم شناسایی به موقع زیان طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آمریکایی در آلمان - عدم تفاوت به موقع بودن طبق استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکایی در آلمان
مربوط بودن ارزش	هریس و مولر (۱۹۹۹)، بارتف و همکاران (۲۰۰۵)، بارث و همکاران (۲۰۰۶)، اتوود و همکاران (۲۰۱۱)، لین و همکاران (۲۰۱۲)، ون درمولن و همکاران (۲۰۰۷)	- افزایش ارزش مربوط در استانداردهای آمریکایی نسبت به بین‌المللی - عدم تفاوت مربوط بودن ارزش در استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکایی در آلمان - مربوط بودن کمتر ارزش طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آمریکایی در آلمان
قابلیت مقایسه	بارث و همکاران (۲۰۱۲)	قابلیت مقایسه بالای شرکت‌های بکاربرنده استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکایی

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
ویژگیهای سود	اتوود و همکاران (۲۰۱۱)، گوردون و همکاران (۲۰۰۸)، ون در مولن و همکاران (۲۰۰۷)	<ul style="list-style-type: none"> - عدم تفاوت استمرار سود مثبت گزارش شده تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آمریکایی، اما استمرار کمتر زیان طبق استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای آمریکایی - بالاتر بودن استمرار سود، استمرار جریان‌های نقدی و هموارسازی سود مطابق استانداردهای بین‌المللی - عدم تفاوت کیفیت اقلام تعهدی، قابلیت پیش‌بینی سود و جریان‌های نقدی بین دو مجموعه استاندارد - بیشتر بودن توانای پیش‌بینی سود در استانداردهای آمریکایی نسبت به بین‌المللی در آلمان
هزینه سرمایه	لوز (۲۰۰۳)، لوز و ورجیا (۲۰۰۰)	عدم تفاوت معنادار در هزینه سرمایه طبق استانداردهای بین‌المللی و آمریکایی در شرکت‌های آلمانی
کیفیت	KPMG (2000)	- مشابه بودن کیفیت این دو مجموعه استاندارد، اما کمتر بودن هزینه‌های بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، با وجود ترجیح استانداردهای آمریکایی برای دستیابی به بازارهای سرمایه

گروه دوم که تأثیرات کلی استانداردها را مورد بررسی قرار داده‌اند، تحقیقاتی هستند که به بررسی بکارگیری اجباری استانداردها پرداخته‌اند. از سوی دیگر، با توجه به اجباری شدن بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در بسیاری از کشورها، بیشتر تحقیقاتی که به بررسی تأثیرات پذیرش اجباری مجموعه‌ای از استانداردها پرداخته‌اند، تأثیرات پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی را بررسی کرده‌اند. در نگاره ۳ خلاصه‌ای از تحقیقاتی که به بررسی تأثیرات پیش از اجباری شدن استانداردها پرداخته‌اند، ارائه شده است. در نگاره ۴ نیز خلاصه تحقیقاتی که به بررسی تأثیر پذیرش استانداردها پس از اجباری شدن آنها پرداخته‌اند، ارائه شده است.

نگاره (۳): تحقیقات انجام شده در خصوص بررسی تأثیر پذیرش استانداردها پیش از اجباری شدن

آن‌ها

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
واکنش قیمت	کامپریکس و همکاران (۲۰۰۳)، آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۰)، کریستنسن و همکاران (۲۰۰۷)	<ul style="list-style-type: none"> - واکنش‌های مثبت (منفی) بازار سرمایه به رویدادهای مرتبط با افزایش (کاهش) احتمال به کار بردن استانداردهای بین‌المللی در اتحادیه اروپا - واکنش مثبت بازار به رویدادهای مرتبط با افزایش احتمال بکارگیری اجباری استانداردهای بین‌المللی در انگلستان
تأثیر بر محیط	الشریری و همکاران (۲۰۰۸)، مک‌گی و پروبراگنسکاوا (۲۰۰۴)، الجاویز (۲۰۰۰)، راشد و حسین (۲۰۰۲)، حجازی و همکاران (۱۳۹۲)	<ul style="list-style-type: none"> - تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محیط اجتماعی، اقتصادی و سیاسی اردن - تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محیط اقتصادی روسیه - تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محیط اقتصادی و نه محیط سیاسی عراق - تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محیط اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی عراق - تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محیط اقتصادی ایران
هزینه‌ها و مزایا	هجلستروم و شوستر (۲۰۱۱)، اوچو (۲۰۱۲)، جوهمانی (۱۹۹۸)، رحمانی و علیپور (۱۳۹۰)	<ul style="list-style-type: none"> - عدم وجود مزایا در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در سوئیس از دید حسابداران - بیشتر بودن مزایای پذیرش این استانداردها از هزینه‌های مورد انتظار آن در آفریقا - عدم افزایش محتوای اطلاعات صورت‌های مالی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی، اما افزایش قابلیت پیش‌بینی برخی از معیارهای ریسک - وجود مزایا در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی از دید جامعه حسابداری ایران

نگاره (۴): تحقیقات انجام شده در خصوص بررسی تأثیر پذیرش استانداردها پس از اجباری شدن

آنها

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
مدیریت سود	چن و همکاران (۲۰۱۰)، جاوهر و مونیرا (۲۰۱۴)، کایی و همکاران (۲۰۰۸)، آوسنگ و همکاران (۲۰۰۸)، کالوو و چارن (۲۰۱۰)، احمد و همکاران (۲۰۰۹)، احمد و همکاران (۲۰۱۰)، اوسما و پوپ (۲۰۰۹)، احمد و همکاران (۲۰۱۰)، جین جین و استولوی (۲۰۱۰)، مورایس و همکاران (۲۰۰۸)، پآتن (۲۰۰۸)، ایاتریدیس (۲۰۱۰)، ایاتریدیس و رولس (۲۰۱۰)، دیمیتروپولس (۲۰۱۳)، ژگال و همکاران (۲۰۱۲)، چوا و همکاران (۲۰۱۲)، کبیر و همکاران (۲۰۱۰)، وانگ و کمپیل (۲۰۱۲)، گونچروف و زیرمن (۲۰۰۶)، کریستنسن و همکاران (۲۰۰۸)، سان و همکاران (۲۰۱۱)	<ul style="list-style-type: none"> - کاهش مدیریت سود و اقلام تعهدی اختیاری و افزایش کیفیت اقلام تعهدی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا - کاهش مدیریت سود در کشورهای اروپای مرکزی، اما عدم تغییر در انگلستان، ایرلند یا اروپای شمالی - کاهش مدیریت سود در طی زمان در کشورهای به کار برنده استانداردهای بین‌المللی - شدت مدیریت سود در اتحادیه اروپا - افزایش مدیریت سود در ۲۰ کشور مورد بررسی - افزایش هموارسازی سود و گزارشگری جسورانه اقلام تعهدی در کشورهای مورد بررسی - عدم ارتقای کیفیت سود در ۳۰ کشور مورد بررسی - افزایش هموارسازی سود در ۲۱ کشور مورد بررسی - عدم کاهش مدیریت سود در استرالیا، فرانسه و انگلستان حتی افزایش آن در فرانسه - عدم تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های غیر آمریکایی در بازارهای سرمایه آمریکا - کاهش هموارسازی سود در شرکت‌های پرتغالی - افزایش هموارسازی سود در شرکت‌های سوئیسی - کاهش مدیریت سود در انگلستان، یونان، فرانسه و استرالیا - افزایش اقلام تعهدی اختیاری در نیوزیلند - عدم کاهش مدیریت سود در چین - عدم ارتقای کیفیت حسابداری در قالب مدیریت سود در آلمان
شناسایی به موقع زیان	چن و همکاران (۲۰۱۰)، احمد و همکاران (۲۰۰۹)، احمد و همکاران (۲۰۱۰)، احمد و همکاران (۲۰۱۰)، جاوهر و مونیرا (۲۰۱۴)، پآتن (۲۰۰۸)، دوس - سانتوز و کواوالکاته (۲۰۱۴)، کوستا (۲۰۱۲)، چاروا و لنتو (۲۰۱۰)، کریستنسن و همکاران (۲۰۰۸)، ایاتریدیس (۲۰۱۰)، بالساری و همکاران (۲۰۱۰)، چوا و همکاران (۲۰۱۲)، دیمیتروپولس (۲۰۱۳)، سان و همکاران (۲۰۱۱)	<ul style="list-style-type: none"> - کاهش شناسایی به موقع زیان در ۱۵ کشور عضو اتحادیه اروپا - کاهش شناسایی به موقع زیان در کشورهای مورد بررسی - کاهش شناسایی به موقع زیان در سوئیس - کاهش به موقع بودن در برزیل - عدم شناسایی به موقع تر زیان در آلمان - ارتقای به موقع بودن در ۱۷ کشور اروپایی - ارتقای به موقع بودن در برزیل، انگلستان، یونان، ترکیه و استرالیا - به موقع تر بودن سود تحت استانداردهای ملی فنلاند نسبت به استانداردهای بین‌المللی - عدم تغییر شناسایی به موقع زیان در شرکت‌های غیر آمریکایی در بازارهای سرمایه آمریکا
مربوط بودن ارزش	بارث و همکاران (۲۰۱۳)، احمد و همکاران (۲۰۱۳)، کانگ و همکاران (۲۰۱۳)، آهارونی و همکاران (۲۰۱۰)، منگاناریس و همکاران (۲۰۱۰)	<ul style="list-style-type: none"> - مربوط بودن تعدیل سود خالص در نتیجه بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در اروپا - افزایش ارتباط میان سود حسابداری و قیمت‌های سهام در حوزه‌های مختلف

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
مربوط بودن ارزش	(۲۰۱۱)، جاوهر و مونیرا (۲۰۱۴)، گاستون و همکاران (۲۰۱۰)، کلار کسون و همکاران (۲۰۱۱)، دیوال و همکاران (۲۰۱۰)، پآتن و لین (۲۰۰۸)، ایتریدیس (۲۰۱۰)، چویی و همکاران (۲۰۱۳)، هورتون و سرافایم (۲۰۱۰)، ایتریدیس و رولس (۲۰۱۰)، دیمیتروپولس (۲۰۱۳)، کارامینیس و هواس (۲۰۱۱)، کوسر و آزیم (۲۰۱۱)، اسماعیل و همکاران (۲۰۱۰)، کادری و زولکیفلی (۲۰۰۸)، ماسدو و همکاران (۲۰۱۳)، دوس سانتوز و کاوالکانه (۲۰۱۴)، لیما (۲۰۱۰)، رودریگس (۲۰۱۲)، جاروا و لنتو (۲۰۱۰)، پآتن (۲۰۰۸)، لیو و همکاران (۲۰۱۲)، مورایس و همکاران (۲۰۰۸)، جرده و همکاران (۲۰۰۸)، کلیمچاک (۲۰۱۱)، گارائینا و کورمیلسوا (۲۰۱۴)، کارگین (۲۰۱۳)، چالمرز و همکاران (۲۰۱۱)، چوا و همکاران (۲۰۱۲)، گودوین و همکاران (۲۰۰۸)، موریکون و همکاران (۲۰۰۹)، سان و همکاران (۲۰۱۱)	<p>- ارتقای مربوط بودن ارزش در کشورهای اروپایی مورد بررسی</p> <p>- بیشتر بودن ارتباط سود خالص و ارزش بازار تحت استانداردهای ملی نسبت به استانداردهای بین‌المللی در کشورهای اروپایی</p> <p>- کاهش مربوط بودن ارزش سود و ارزش دفتری سهام عادی نسبت به دوره بکارگیری اختیاری استانداردهای بین‌المللی</p> <p>- عدم ارتقای مربوط بودن ارزش‌های دفتری در اروپا و استرالیا</p> <p>- کاهش مربوط بودن ارزش در آلمان، فرانسه، یونان، سوئیس، پرو و پرتغال</p> <p>- عدم ارتقای مربوط بودن ارزش در آلمان، اسپانیا، فرانسه، انگلستان، ایتالیا، یونان، نروژ، روسیه و استرالیا</p> <p>- افزایش مربوط بودن ارزش در انگلستان، یونان، برزیل و استرالیا</p> <p>- عدم تأثیر بر مربوط بودن ارزش در برزیل و هلند</p> <p>- افزایش مربوط بودن سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی انگلستان</p> <p>- عدم مربوط تر بودن سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی استرالیا</p> <p>- ارتقای مربوط بودن ارزش در خصوص ارزش‌های دفتری، اما عدم ارتقای مربوط بودن سود در ترکیه</p> <p>- بهبود توان تبیین سود به خصوص برای شرکت‌های بزرگ در استرالیا</p> <p>- عدم افزایش مربوط بودن افشاهای دارایی‌های نامشهود در ایتالیا</p> <p>- تأثیر منفی بر مربوط بودن صورت‌های مالی در اسپانیا و انگلستان</p> <p>- ارتباط قوی‌تر میان قیمت‌های سهام با سود و ارزش‌های دفتری در پاکستان</p> <p>- ارتقای مربوط بودن ارزش و کیفیت سود در مالزی</p> <p>- عدم ارتباط نزدیک‌تر قیمت سهام و ارزش‌های دفتری و سود در مالزی</p> <p>- محتوای اطلاعاتی بیشتر سود تحت استانداردهای بین‌المللی نسبت به استانداردهای ملی فنلاند در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی</p> <p>- عدم تغییر ضریب واکنش سود در شرکت‌های غیر آمریکایی در بازارهای سرمایه آمریکا</p>
	کاسینو و گاسن (۲۰۱۰) بوسلینچ و همکاران (۲۰۰۷)، ییب و یانگ (۲۰۱۲)، آندره و همکاران (۲۰۱۲)، دارگنیدو و مککلی (۲۰۱۰)، هورتون و همکاران (۲۰۱۳)، یانگ و زنگ (۲۰۱۰)، جونز و فینلی (۲۰۱۱)، بایرلین و فاروکو (۲۰۱۲)، بروچت و همکاران (۲۰۱۳)، لیاو و همکاران (۲۰۱۲)، جرماکوویچ و همکاران (۲۰۰۷) ICAEW (2007)	<p>- عدم ارتقای قابلیت مقایسه سود در ۱۴ کشور عضو اتحادیه اروپا</p> <p>- عدم ارتقای قابلیت مقایسه سود در ۴۰ کشور مختلف</p> <p>- ارتقای قابلیت مقایسه برخی اقلام اصلی ترازنامه در ۴۰ کشور مختلف</p> <p>- ارتقای قابلیت مقایسه در کشورهای مورد بررسی</p> <p>- کاهش بااهمیت در تغییرپذیری نسبت‌های ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد در اتحادیه اروپا و استرالیا</p> <p>- ارتقای قابلیت مقایسه در انگلستان</p> <p>- ارتقای قابلیت مقایسه سیاست‌های حسابداری در خصوص مالیات معوق و سرقفلی تنها در کشور انگلستان، اما عدم ارتقای آن در استرالیا و هنگ کنگ</p> <p>- افزایش قابلیت مقایسه در سال اول بکارگیری در فرانسه و آلمان، اما کاهش آن در سال‌های بعد</p>

معیار	محققان	خلاصه یافته‌های تحقیقات
قابلیت مقایسه		<ul style="list-style-type: none"> - ارتقای قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بین کشورها، میان رقبای یک صنعت و صنایع در اتحادیه اروپا طبق نظر پاسخ‌دهندگان - ارتقای قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در آلمان طبق نظر پاسخ‌دهندگان
ویژگی‌های پیش‌بینی تحلیلی‌گران	هورتون و همکاران (۲۰۱۳)، بوسلینچ و همکاران (۲۰۱۰)، جیاو و همکاران (۲۰۱۲)، آندره و همکاران (۲۰۱۲)، چویی و همکاران (۲۰۱۰)، مارتینز و دومر (۲۰۱۲)	<ul style="list-style-type: none"> - افزایش دقت پیش‌بینی‌ها در کشورهای مورد بررسی - کاهش پراکندگی پیش‌بینی‌ها در اتحادیه اروپا - افزایش دقت پیش‌بینی‌ها در انگلیس و برزیل - کاهش پراکندگی پیش‌بینی‌ها در انگلیس - کاهش تعصب پیش‌بینی‌ها در برزیل
ویژگی‌های سود	دوانگیلوی و گری (۲۰۰۷)، سان و همکاران (۲۰۱۱)	<ul style="list-style-type: none"> - عدم ارتقای قابلیت پیش‌بینی سود در ژاپن - بهبود استمرار سود در شرکت‌های غیر آمریکایی در بازارهای سرمایه آمریکا
واکنش قیمت	لندسمن و همکاران (۲۰۱۲)، بوسلینچ و همکاران (۲۰۱۰)، کلیمچاک (۲۰۱۱)، کارامانو و همکاران (۲۰۱۰)	<ul style="list-style-type: none"> - افزایش محتوای اطلاعاتی سود پس از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی - ارتقای کارایی قیمت‌های سهام - عدم تأثیر استانداردهای بین‌المللی بر محتوای اطلاعاتی در هلند - کاهش بازده غیرعادی پیرامون رویدادها
نقدشوندگی	داسکه و همکاران (۲۰۰۸)، هایل و لوز (۲۰۰۷)، کریستنسن و همکاران (۲۰۱۳)، پلاتیکانو و پرامون (۲۰۰۹)	<ul style="list-style-type: none"> - افزایش نقدشوندگی بازار سرمایه در ۲۶ کشور - ارتقای نقدشوندگی بازار سرمایه در اتحادیه اروپا - افزایش نقدشوندگی تنها در چهار کشور اروپایی شامل فنلاند، آلمان، هلند و انگلستان - افزایش نقدشوندگی در فرانسه و آلمان، اما عدم ارتقا در سوئد و انگلستان
هزینه سرمایه	داسکه و همکاران (۲۰۰۸)، لی (۲۰۱۰)، کاستیلو مرینو و همکاران (۲۰۱۴)، پالا (۲۰۰۷)، هایل و لوز (۲۰۰۷)	<ul style="list-style-type: none"> - کاهش هزینه سرمایه در ۲۶ کشور مورد بررسی - کاهش هزینه سرمایه در اتحادیه اروپا - کاهش اندک هزینه سرمایه در اتحادیه اروپا - کاهش هزینه سرمایه ۳۵ بانک اروپایی - کاهش هزینه سرمایه در اسپانیا
تأثیرات جانبی	چن و چن (۲۰۱۲)	<ul style="list-style-type: none"> اثرات جانبی مثبت پذیرش استانداردهای بین‌المللی در ۱۷ کشور اروپایی شامل قدرت اجرای قانون، ترکیب همکاری‌ها، رقابت صنعت، بهره‌وری داخلی و خارجی سرمایه-گذاری
هزینه استانداردها	ICAEW (2007) CFERF (2013) کیم و همکاران (۲۰۱۲)	<ul style="list-style-type: none"> - بیشتر بودن هزینه‌های بکارگیری استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌های کوچک‌تر - افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی برای شرکت‌های بکار برنده استانداردهای بین‌المللی

طبق نگاره ۵، تحقیقات صورت گرفته در ایران در این خصوص، به بررسی تأثیرات پذیرش استانداردهای حسابداری ملی ایران پرداخته‌اند.

نگاره (۵): تحقیقات انجام شده در خصوص بررسی تأثیر بکارگیری استانداردهای ملی ایران

معیار	محقق	خلاصه یافته‌های تحقیق
مدیریت سود	مشایخ و امینی (۱۳۸۹) ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)	- کاهش مدیریت سود بعد از بکارگیری استانداردهای حسابداری - عدم تأثیر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اقلام تعهدی
شناسایی به موقع زیان	مشایخ و امینی (۱۳۸۹)	- شناسایی به موقع زیان بعد از بکارگیری استانداردهای حسابداری
مربوط بودن ارزش	مشایخ و امینی (۱۳۸۹) ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)	- کاهش توضیح دهنده‌گی قیمت سهام بعد از بکارگیری استانداردهای حسابداری - عدم تأثیر استانداردهای حسابداری بر مربوط بودن ارزش
ضریب واکنش سود	شورورزی و افروزمنش (۱۳۹۰) ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)	- تفاوت معنادار ضریب واکنش سود قبل و بعد از اجرای استانداردهای حسابداری - عدم تأثیر استانداردهای حسابداری بر ضریب واکنش سود
پایداری سود	نیکومرام و فتحی (۱۳۹۰) ثقفی و ابراهیمی (۱۳۸۸)	- عدم تأثیر استانداردهای حسابداری بر پایداری سود - بهبود پایداری سود پس از اجرای استانداردهای حسابداری
نظرسنجی در خصوص میزان اهمیت و اثربخشی استانداردها	مجته‌زاده و مددی نعمتی (۱۳۸۴)	اهمیت استانداردهای حسابداری و اجرای اثربخش آن از دیدگاه حساب‌برسان مستقل
نظرسنجی در خصوص تأثیر استانداردها بر کیفیت اظهار نظر حساب‌برسان مستقل	مهدوی و کارجوی رافع (۱۳۸۴)	افزایش کیفیت اظهار نظر حساب‌برسان مستقل با اجرای استانداردهای حسابداری

بررسی یافته‌های تحقیقات انجام شده بیانگر یافته‌های متفاوت و حتی متناقض است. به عبارتی، محققان حسابداری تاکنون این سوال را حل نکرده‌اند که ارزش افزوده نسبی پیاده‌سازی استانداردها چیست؟ آنها بر ترکیباتی از انگیزه‌های پیش روی مدیران و سختی اجرای استانداردها تأیید و بر مبنای توانایی کنترل این تأثیرات نتیجه‌گیری می‌کنند. به عنوان مثال، بارث بیان کرده است که اگرچه در تحقیق انجام شده تأثیرات انگیزه‌ها و محیط اقتصادی حذف شده است، نمی‌توان مطمئن بود که نتایج کسب شده مربوط به تغییرات سیستم گزارشگری یا تغییر انگیزه‌های شرکت و محیط اقتصادی است (اسچپیر، ۲۰۱۰). چالش دیگر تفکیک تأثیرات

بکارگیری استانداردها از سایر تغییراتی است که بر خروجی‌ها تأثیرگذار است. به عنوان مثال، تصویب یک قانون خاص در زمان بکارگیری استانداردها بر خروجی‌های مشاهده شده تأثیرگذار خواهد بود (پوپ و مک‌لی، ۲۰۱۱).

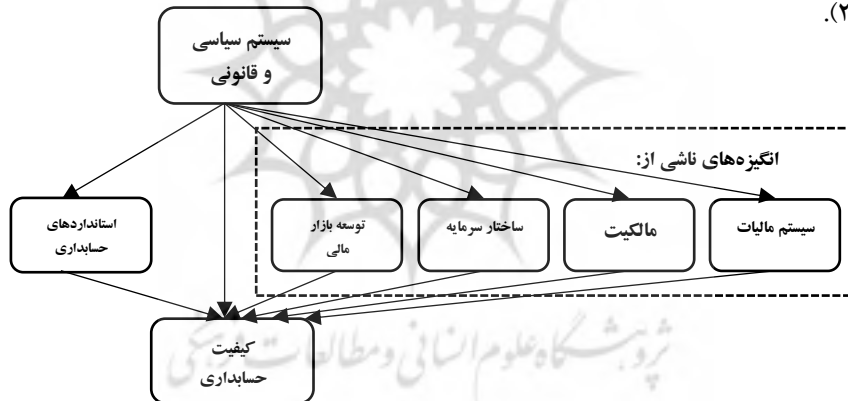
مساله بیان شده تنها نمونه‌ای از مسائلی است که هنگام افزایش عوامل ایجادکننده خروجی‌های مشاهده شده، رخ می‌دهد. درخصوص استانداردهای گزارشگری مالی، این عوامل شامل تخصص افرادی که استانداردها را پیاده می‌کنند، پیچیدگی ذاتی اندازه‌گیری‌های مربوطه، کیفیت سیستم‌های اطلاعاتی و داده‌های مستخرج از آنها و توان عملکردهای اطمینان‌دهی و راهبری است. تحقیقاتی که تأثیرات استانداردها را مورد بررسی قرار می‌دهند، باید این عوامل را کنترل کرده یا فرض نماید این تأثیرات مرتبه دوم هستند یا به شیوه یکسانی بر خروجی‌ها تأثیر خواهند گذاشت. باید توجه نمود که هر یک از این رویکردها، مشکلات خود را دارد (اسچپیر، ۲۰۱۰).

از سوی دیگر، تحقیقات دانشگاهی که تأثیرات استانداردهای حسابداری را بررسی می‌کنند بر مزایا یا حداقل خروجی‌های گزارشگری و تأثیرات بازار سرمایه اتکا کرده و تأییدی بر روش‌های پیمایشی برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به هزینه‌ها را ندارند. بررسی تحقیقات نیز نشان می‌دهد که تحقیقات اندکی به صورت پیمایشی به بررسی هزینه‌های استانداردهای حسابداری پرداخته‌اند (اسچپیر، ۲۰۱۰). تحقیقاتی که خروجی‌های گزارشگری و تأثیرات بازار سرمایه را بررسی کرده‌اند، نیز شاخص‌های خلاصه‌ای را تحلیل کرده‌اند که منعکس‌کننده اوج یک فرآیند گزارشگری چند مرحله‌ای (برای خروجی‌های گزارشگری) یا اوج فرآیند گزارشگری چند مرحله‌ای به اضافه فرآیند استفاده بازار از اطلاعات (برای خروجی‌های بازار سرمایه) است. این تحقیقات بسته به شاخص خروجی در نظر گرفته شده نتایج متناقضی ارائه کرده‌اند. یکی از دلایل اصلی این نتایج متناقض، اندازه‌گیری خروجی‌های مرتبط است. به عنوان مثال، اندازه‌گیری شفافیت، قابلیت مقایسه و خروجی‌های بازار سرمایه آسان نیست. اندازه‌گیری‌های مختلف این مشخصه‌ها قطعاً به نتایج متفاوتی منجر خواهد شد (پوپ و مک‌لی، ۲۰۱۱).

نکته دیگر در خصوص مسائل مربوط به اندازه‌گیری این است که افزایش کیفیت حسابداری بستگی به چگونگی اندازه‌گیری آن دارد؛ اگر معیارهای کیفیت بر حسب ترازنامه باشند، در

شرایطی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر ترازنامه هستند، افزایش کیفیت مشاهده می‌شود، زیرا در این صورت معیارهای مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌ها ارتقا یافته است. در این شرایط اگر معیارهای کیفیت حسابداری از صورت سود و زیان استخراج شده باشند، نتایج بیانگر کاهش کیفیت حسابداری خواهد بود. این نکته در تحقیق بارث (۲۰۰۸) رعایت شده است، زیرا او به دلیل اینکه استانداردهای آمریکایی را بررسی می‌نمود که مبتنی بر ترازنامه هستند، معیارهای کیفیت مبتنی بر ترازنامه را مورد بررسی قرار داد.

مطابق شکل ۱، استانداردهای حسابداری، سیستم‌های سیاسی و قانونی و انگیزه‌های گزارشگری مالی بر کیفیت حسابداری تأثیرگذارند. تغییر استانداردهای حسابداری تنها یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابداری است. به دلیل اینکه سایر عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابداری در کشورهای مختلف متفاوت هستند، این احتمال وجود دارد که حتی با پذیرش استانداردهای یکپارچه، کیفیت حسابداری در کشورهای مختلف متفاوت باشد. بنابراین، لازم است محققان حسابداری در مطالعات بین‌کشورها بر اهمیت کنترل تفاوت‌های موجود در محیط‌های اقتصادی و مقرراتی و به خصوص اجرایی کشورها تأیید نمایند (سودستروم و سان، ۲۰۰۷).



منبع: سودستروم و سان (۲۰۰۷)

شکل (۱): عوامل موثر بر کیفیت حسابداری

یکی دیگر از دلایل این نتایج متناقض، مسائل روش‌شناسی این تحقیقات است. یکی از مهمترین مسائل روش‌شناسی، سوءگیری در انتخاب نمونه است. به عبارتی، شرکت‌هایی که به

صورت داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند، خصوصیات ذاتی دارند که ممکن است بر پیامدهای مشاهده شده تأثیرگذار باشند. از سوی دیگر، شرکت‌هایی که استانداردهای ملی آنها به استانداردهای بین‌المللی نزدیک‌تر است، به دلیل هزینه‌های کمتر مطابقت با استانداردهای بین‌المللی، تمایل بیشتری برای بکارگیری این استانداردها دارند. این شرکت‌ها حتی قبل از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، نسبت به شرکت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی را نپذیرفته‌اند، به شرکت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی را می‌برند، نزدیک‌تر هستند (سودر ستروم و سان، ۲۰۰۷). یکی دیگر از مسائل مربوط به انتخاب نمونه، محدودیت در دسترس بودن داده‌ها است. به عبارتی، تحقیقات تجربی در خصوص پذیرش استانداردهای حسابداری بیشتر بر شرکت‌های بزرگ‌تر تأیید می‌کنند، بنابراین نتایج سوءگیرانه بوده و نمایانگر شرکت‌های کوچک‌تر نیست (پوپ و مک‌لی، ۲۰۱۱).

از سوی دیگر، تغییرات خروجی‌های حسابداری یا بازار به احتمال بیشتر هنگامی رخ می‌دهد که تفاوت میان استانداردهای قدیمی و استانداردهای جدید زیاد است. به عبارتی، در خصوص بکارگیری استانداردهای بین‌المللی، اگر استانداردهای ملی که استانداردهای بین‌المللی جایگزین آن می‌شود به استانداردهای بین‌المللی نزدیک باشد، نباید تأثیرات زیادی را از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی بر خروجی‌های مورد بررسی انتظار داشت. در تحقیقات انجام شده، نمی‌توان به سادگی کشورها را در این زمینه طبقه‌بندی نمود. علاوه بر آن، استانداردهای بین‌المللی مبتنی بر اصول^{۱۷} هستند و بر مبنای اثربخشی چارچوب‌های اجرایی و انگیزه‌های تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در یک کشور و همچنین میان کشورها، به گونه‌ای متفاوت به کار گرفته می‌شوند. این تفاوت‌ها تفکیک کامل تأثیرات بکارگیری اجباری استانداردهای بین‌المللی را با مشکل روبرو می‌کند.

البته گروهی از تحقیقات تلاش نموده‌اند که این تفاوت‌ها را کنترل کنند؛ برای مثال، کابی و همکاران (۲۰۱۴) در بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی، میزان اختلاف میان استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی را قبل از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در نظر گرفتند. نتایج پژوهش آنها نشان داد در کشورهایی که این تفاوت بالا است، با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی کاهش بیشتری در مدیریت سود مشاهده شده است. این نتیجه مطابق با این دیدگاه است که کشورهایی با کیفیت پایین استانداردهای ملی قبل از بکارگیری استانداردهای بین

المللی، بیشترین مزیت را از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی کسب می‌کنند. کاپکون و همکاران (۲۰۱۳) نیز نشان دادند که مدیریت سود به دنبال بکارگیری اجباری استانداردهای بین‌المللی در کشورهایی است که استانداردهای ملی آن‌ها انعطاف‌پذیری کمتری دارد. آهارونی و همکاران (۲۰۱۰) چهارده کشور اروپایی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند هرچه ارقام حسابداری طبق استانداردهای ملی تفاوت بیشتری با ارقام متناظر طبق استانداردهای بین‌المللی داشته باشند، ارزش افزوده تبدیل به استانداردهای بین‌المللی برای سرمایه‌گذاران بیشتر است. آگوستینو و همکاران (۲۰۱۱) با تأیید بر بانک‌های اروپایی نشان دادند که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی محتوای اطلاعاتی سود و ارزش دفتری را برای بانک‌های شفاف‌تر، ارتقا داده است.

مساله دیگر، در خصوص تحقیقاتی است که در سطح چند کشور انجام گرفته‌اند. معمولاً در این تحقیقات، تعداد شرکت‌های یکسانی از هر کشور مورد بررسی قرار نمی‌گیرد؛ برای مثال، در ۲۱ کشور مورد تحقیق بارث و همکاران (۲۰۰۸)، شش کشور تنها یک شرکت پذیرنده و سه کشور تنها دو شرکت پذیرنده داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی را داشتند و حدود ۷۰٪ نمونه از کشورهای چین، آلمان و سوئیس بودند. از ۲۶ کشور و ۸۷۲۶ شرکت مورد بررسی در پژوهش داسکه و همکاران (۲۰۰۸)، نیز چهار کشور ۴۰ یا کمتر از ۴۰ شرکت داشتند و حدود ۳۳٪ (۶۰٪) مشاهدات نمونه مرتبط با دو (پنج) کشور بودند. این تمرکز مشاهدات در برخی از کشورها و کمبود نسبی کشورهای دیگر، ویژگی داده‌های این تحقیقات است که نمی‌تواند توسط محقق تغییر کند. بنابراین، نتایج به دست آمده در خصوص تأثیرات برای کل نمونه ممکن است برای یک حوزه قضایی خاص متفاوت باشد (اسچپیر، ۲۰۱۰).

تعدادی از تحقیقات دانشگاهی از طریق بررسی تغییرات رخ داده در دوره بکارگیری استانداردهای جدید به دنبال تعیین تأثیر این استانداردها هستند. نکته حائز اهمیت این است که تبدیل از محیط قبل از استانداردها به محیط پس از آن در یک شب صورت نگرفته است؛ برای مثال، بعضی از شرکت‌های اروپایی قبل از الزامی شدن استانداردهای بین‌المللی به صورت داوطلبانه این استانداردها را به کار می‌برده‌اند. همچنین برخی از تأثیرات استانداردهای بین‌المللی توسط بازار پیش‌بینی شده است. بنابراین این تأثیرات از قبل در قیمت‌ها منعکس شده است. علاوه بر آن، برخی شرکت‌ها قبل از نتایج واقعی، اطلاعات خود را آشکار می‌کنند تا بازار را

برای آنچه که رخ خواهد داد، آماده نمایند یا گزارشات خود را برای هموار نمودن تبدیل شدن به استانداردهای جدید، تعدیل می‌کنند. این تأثیرات باعث پیچیده شدن مقایسه خروجی‌های حسابداری و بازار، قبل و پس از بکارگیری استانداردها می‌شود (پوپ و مک‌لی، ۲۰۱۱).

بررسی تأثیرات استاندارد

برخی از تحقیقات تجربی، تأثیر استاندارد حسابداری را مورد بررسی قرار داده‌اند. یکی از استانداردهایی که بسیار مورد توجه محققان قرار گرفته است، استاندارد هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا شماره ۳۵^{۱۸} است که مربوط به نحوه حسابداری طرح‌های مزایای بازنشستگی توسط کارفرمایان است. این استاندارد شرکت‌ها را ملزم می‌کند به طور کامل طرح‌های مزایای بازنشستگی خود را در ترازنامه شناسایی نموده و تعهدات مربوط به آن‌ها را بر مبنای ارزش فعلی اکچواری برآورد نمایند. از آنجایی که این تعهدات قبلاً تنها افشا می‌شد، این الزام منجر به افزایش بدهی‌های بازنشستگی شرکت‌ها در ترازنامه گردید. بنابراین، محققان پیامدهای اقتصادی این استاندارد را مورد بررسی قرار داده و نتایج بررسی این استاندارد و همچنین سایر استانداردهای بررسی شده در نگاره ۶ ارائه شده است.

نگاره (۶): تحقیقات انجام شده در خصوص بررسی تأثیرات یک استاندارد

استاندارد بررسی شده	محققان	یافته‌ها
طرح‌های مزایای بازنشستگی توسط کارفرمایان	هومز و بویلان (۲۰۰۹)، فرید و دیویس (۲۰۱۳)، همکاران (۲۰۱۱)، بیودوین و همکاران (۲۰۱۰)، فرید (۲۰۱۲)، میترا و حسین (۲۰۰۹)، ناولز (۲۰۱۱)	- استفاده از نرخ‌های تنزیل بالاتر توسط مدیران برای کاهش تعهدات بازنشستگی برآوردی - تأثیر این استاندارد بر سودآوری و ارزش شرکت و تصمیم به مسدود نمودن طرح‌های بازنشستگی به منظور کاهش تأثیرات منفی آن بر ارزش شرکت - تأثیر اطلاعات شناسایی شده بر جریان‌های نقدی و روابط قراردادی و افزایش انگیزه مسدود نمودن طرح‌های بازنشستگی - افزایش احتمال لابی با FASB در مقابله با این استاندارد توسط شرکت‌های با کسری بودجه در طرح‌های بازنشستگی - رابطه منفی میان قیمت سهام و تعدیلات صورت گرفته در خصوص طرح‌های بازنشستگی - تأثیر منفی / مثبت این استاندارد بر ارزش گذاری در بازار سرمایه

یافته‌ها	محققان	استاندارد بررسی شده
<p>- قابل اتکاتر بودن ارزش منصفانه دارایی‌های بازنشستگی نسبت به ارزش دفتری محاسبه شده طبق SFAS 87 و APB 8</p> <p>- قابل اتکاتر بودن تعهدات انباشته و برآورد شده بدهی‌های بازنشستگی نسبت به ارزش دفتری این بدهی‌ها طبق SFAS 87</p> <p>- مربوط بودن ارزش تعهدات انباشته مربوط به مزایای پس از بازنشستگی طبق این استاندارد</p>	<p>بارث (۱۹۹۱)</p> <p>چویی و همکاران (۱۹۹۷)</p>	<p>طرح‌های مزایای بازنشستگی توسط کارفرمایان</p>
<p>- این استاندارد تنها دلیل کاهش هزینه‌های مراقبت‌های بهداشتی نبوده است، زیرا هنگام کاهش این مزایا شرکت‌ها به لحاظ مالی ضعیف‌تر بوده و هزینه‌های مراقبت‌های بهداشتی بالایی داشته‌اند.</p> <p>- همبستگی بیشتر بین اقلام مزایای پس از بازنشستگی و قیمت سهام هنگام شناسایی این اقلام نسبت به افشای آنها</p> <p>- ارزش گذاری کمتر از واقع تعهدات مربوط به سایر مزایای بازنشستگی طی سال‌های ۱۹۸۴-۱۹۸۶، اما ارزش گذاری بیشتر آن طی سال‌های ۱۹۸۷-۱۹۹۰</p> <p>- تأثیر متفاوت اجزای هزینه سایر مزایای پس از بازنشستگی بر قیمت سهام</p> <p>- آگاهی بخشی بیشتر هنگام عدم تجمع هزینه سایر مزایای پس از بازنشستگی</p>	<p>میتلستید و همکاران (۱۹۹۵)، دیویس و همکاران (۱۹۹۹)، امیر (۱۹۹۳)، امیر (۱۹۹۶)، بارث و همکاران (۱۹۹۲)</p>	<p>سایر مزایای پس از بازنشستگی</p>
<p>- تأثیر بکارگیری اجاره سرمایه‌ای بر نسبت‌های مالی به خصوص نسبت‌های مرتبط با دارایی‌ها و بدهی‌ها</p> <p>- تغییر اجاره‌های سرمایه‌ای شرکت‌ها به اجاره‌های عملیاتی و سایر منابع تأمین مالی به جز اجاره در نتیجه بکارگیری این استاندارد</p>	<p>فولبیر و همکاران (۲۰۰۸)، ایمهاف و توماس (۱۹۸۸)</p>	<p>اجاره‌ها</p>
<p>- تغییر سیاست‌های مدیریت ریسک مدیران در پاسخ به تغییرات حسابداری اوراق مشتقه</p>	<p>لینز و همکاران (۲۰۱۱)</p>	<p>اوراق مشتقه</p>
<p>- افزایش ارزش مربوط FSAS 109 نسبت به APB 11</p> <p>- فراهم نمودن اطلاعات مربوط توسط هر یک از الزامات SFAS 109</p>	<p>آیرز (۱۹۹۸)</p>	<p>بدهی‌های مالیات بر درآمد معوق</p>
<p>- افزایش نسبت بدهی تا ۳۵٪ در شرکت‌های با سهام ممتاز برجسته</p> <p>- بازخرید سهام ممتاز یا تغییر مشخصات این سهام در نتیجه این استاندارد به منظور طبقه‌بندی آن در حقوق صاحبان سهام</p>	<p>دی جانگ و همکاران (۲۰۰۶)</p>	<p>ابزارهای مالی</p>
<p>- عدم بکارگیری این دو استاندارد در ۱۷ کشور اروپایی که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی اجباری است.</p>	<p>گلاوم و همکاران (۲۰۱۳)</p>	<p>ترکیبات تجاری و کاهش ارزش دارایی‌های ثابت</p>
<p>- تأثیر مثبت اجرای این چهار استاندارد به خصوص استانداردهای حقوق و مزایای بازنشستگی در خطای پیش‌بینی، پراکندگی پیش‌بینی تحلیلگران و توان تبیین مدل ارزش گذاری</p> <p>- کاهش استمرار سود در نتیجه بکارگیری این استانداردها</p>	<p>کوهلبک و وارفیلد (۲۰۰۵)</p>	<p>حقوق و سایر مزایای پس از بازنشستگی، مالیات و سرمایه گذاری‌ها</p>

بررسی تحقیقاتی که تأثیر استاندارد را بررسی می‌کنند، نشان می‌دهد که در انجام این تحقیقات نیز مسائلی وجود دارد که می‌تواند بر نتایج آنها تأثیر گذار باشد؛ ممکن است در سال اجرای استاندارد مورد بررسی، استانداردهای دیگری نیز منتشر شده باشد، به طوری که نتوان حدود دقیقی برای یک استاندارد تعیین کرد. به عبارتی، ممکن است دوره پس از اجرای یک استاندارد با دوره پس از اجرای یک استاندارد دیگر همپوشانی داشته باشد. در این صورت تفکیک تأثیر استاندارد مورد بررسی از تأثیرات سایر استانداردهای همزمان، بسیار مشکل است. علاوه بر آن، بیشتر شرکت‌ها به کار بردن استانداردها را در یک زمان آغاز می‌کنند، بنابراین اثرات استانداردها در زمان تقویمی خوشه‌بندی می‌شود و این اثرات به طور بالقوه با عوامل کلان اقتصادی یا عوامل مرتبط با صنعت که بر گزارشگری مالی تأثیر گذارند، ادغام می‌شود. نکته دیگر این است که در این تحقیقات تمام شرکت‌های نمونه استانداردها را به کار می‌برند، بنابراین امکان تشکیل گروه مقایسه یا گروه کنترل به عنوان معیار محک برای گزارشگری در نبود تغییر استاندارد حسابداری وجود ندارد. مساله دیگر، مشکل بودن تفسیر نتایج این تحقیقات است؛ بدین معنا که ممکن است تأثیر یک استاندارد در نظر گرفته شده به حدی کوچک باشد که در داده‌ها کشف نشود یا یک استاندارد تأثیرات متفاوتی بر مشخصه‌های مختلف اطلاعات حسابداری داشته باشد. یک تغییر اساسی برای حل این مسائل، مطالعه تغییرات کلی استانداردهای حسابداری است. بنابراین، بیشتر تحقیقات در زمینه بررسی استانداردهای حسابداری به مطالعه مجموعه‌ای از استانداردها می‌پردازند.

نتیجه‌گیری

تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری انتظار دارند که استانداردهای حسابداری تدوین شده و یا تغییر یافته پیامدهایی به دنبال داشته باشد. بنابراین، آنها تلاش می‌کنند بین این پیامدها و ملاحظات فنی و مفهومی حسابداری نوعی توازن برقرار کنند. بر این اساس لازم است تأثیرات یا پیامدهای استانداردهای تدوین شده مورد ارزیابی قرار گیرد. بنابراین، تحلیل تأثیر به یکی از بخش‌های اصلی فرآیند تدوین استانداردها تبدیل شده است. تحلیل تأثیر، تحلیلی از تأثیرات احتمالی یک استاندارد حسابداری جدید یا تغییرات اساسی یک استاندارد حسابداری

است. نکته مهم این است که تحلیل تأثیر در یک مقطع زمانی صورت نمی‌گیرد، بلکه باید در تمامی مراحل تدوین استانداردها مدنظر تدوین کنندگان استانداردها قرار گیرد.

علاوه بر تدوین کنندگان استانداردها، در تحقیقات تجربی نیز تلاش شده است که تأثیر استانداردهای حسابداری مورد بررسی قرار گیرد، اما تحلیل کمی هزینه-مزایای استانداردهای حسابداری مشکل است و ارزیابی آنها باید کیفی باشد. بر این اساس، در چارچوب مفهومی ارائه شده توسط نهادهای تدوین استاندارد، مزایای استانداردهای حسابداری در قالب مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن ارائه شده است، اما این ویژگی‌های کیفی به راحتی به معیارهای تجربی مرتبط نمی‌شوند. محققان حسابداری با استفاده از مشخصه‌های مبتنی بر بازار، مشخصه‌های مبتنی بر حسابداری و مشخصه‌های مبتنی بر تحلیلگران و همچنین تحقیقات پیمایشی به بررسی تأثیرات یک استاندارد یا تأثیرات مجموعه‌ای از استانداردها پرداخته‌اند. آنها شاخص‌های مختلف کیفیت حسابداری و افشا را بکار برده‌اند، اما به نتایج متناقضی رسیده‌اند. تحلیل این تحقیقات نشان می‌دهد دلایل مختلفی برای این نتایج متناقض وجود دارد؛ یکی از دلایل اصلی، اندازه‌گیری خروجی‌های مرتبط است، زیرا اندازه‌گیری‌های مختلف به نتایج متفاوتی منجر خواهد شد. علاوه بر بحث اندازه‌گیری، مسائل روش‌شناسی این تحقیقات از قبیل سوءگیری در انتخاب نمونه و محدودیت در دسترس بودن داده‌ها نیز تأثیرگذار است. دلیل مهم دیگر، تفاوت‌های موجود در محیط‌های اقتصادی و مقرراتی و به خصوص اجرایی کشورها و عدم توانایی محققان در کنترل آنها است.

پی‌نوشت

- | | |
|--|---|
| ۱ effect | ۱۰ International Financial Reporting Standards (IFRS) |
| ۲ impact | ۱۱ Post Implementation Review (PIR) |
| ۳ consequences | ۱۲ Financial Accounting Standards Board (FASB) |
| ۴ International Accounting Standards Board (IASB (| ۱۳ European Union (EU) |
| ۵ European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG (| ۱۴ attributes of accounting information |
| ۶ Effect analysis | ۱۵ market outcomes |
| ۷ Securities and Exchange Commission (SEC (| ۱۶ Earnings Response Coefficient (ERC) |
| ۸ Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) | ۱۷ principles-based |
| ۹ European Commission | ۱۸ Statement of Financial Accounting Standards No. 35 |

منابع

- Adibah Wan Ismail, W. , Anuar Kamarudin, K. , van Zijl, T. , & Dunstan, K. (2013). Earnings quality and the adoption of IFRS-based accounting standards: Evidence from an emerging market. *Asian Review of Accounting*, 21 (1) , 53-73 .
- Agostino, M. , Drago, D. , & Silipo, D. B. (2011). The value relevance of IFRS in the European banking industry. *Review of quantitative finance and accounting*, 36 (3) , 437-457 .
- 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 .
- Ahmed, A. S. , Neel, M. , & Wang, D. (2010). Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality. Preliminary evidence. Document de travail non publié, disponible à l'adresse Internet suivante: [http: //papers. ssrn. com/sol3/papers. cfm](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm) .
- Ahmed, A. S. , Neel, M. J. , & Wang, D. (2009). The effects of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards on smoothness, conservatism and timeliness of accounting earnings. Working paper, Texas A & M University .

- Ahmed, K. , Chalmers, K. , & Khlif, H. (2013). A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*, 48 (2) , 173-217 .
- Al-Jajawy. Talal. (2000). *Economic & Political Dimensions of International Accounting Harmonization and Its Reflections on the Environment of Iraq*. Unpublished doctoral dissertation, Mustansiriyah University: Baghdad, Iraq .
- Alsharairi, M. , & Al-Abdullah, R. J. (2008, April). The impact of adopting IASs on the Jordanian environment: The perspective of accountants, auditors and academicians' an exploratory study'. In *International Conference on Business Globalization: Challenges and Opportunities in the 21st Century* .
- Amir, E. (1993). The market valuation of accounting information: The case of postretirement benefits other than pensions. *Accounting Review*, 703-724 .
- Amir, E. (1996). The effect of accounting aggregation on the value-relevance of financial disclosures: The case of SFAS No. 106. *Accounting Review*, 573-590 .
- Andre, P. , Dionysiou, D. D. , & Tsalavoutas, I. (2012, May). Mandatory adoption of IFRS by EU listed firms and Comparability: Determinants and Analysts' Forecasts .
- Armstrong, C. S. , Barth, M. E. , Jagolinzer, A. D. , & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 85 (1) , 31-61.
- Ashbaugh, H. , & Pincus, M. (2001). Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. *Journal of accounting research*, 39 (3) , 417-434 .
- Atwood, T. J. , Drake, M. S. , Myers, J. N. , & Myers, L. A. (2011). Do earnings reported under IFRS tell us more about future earnings and cash flows?. *Journal of accounting and public policy*, 30 (2) , 103-121 .
- Auer, K. V. (1996). Capital market reactions to earnings announcements: empirical evidence on the difference in the information content of IAS-based earnings and EC-Directives-based earnings. *European Accounting Review*, 5 (4) , 587-623 .
- Aussenegg, W. , Inwinkl, P. , & Schneider, G. T. (2008). Earnings management and local vs. international accounting standards of European public firms. *International Accounting Standards of European Public Firms* (September 1, 2008) .
- Ayers, B. C. (1998). Deferred tax accounting under SFAS No. 109: An empirical investigation of its incremental value-relevance relative to APB No. 11. *Accounting Review*, 195-212 .
- Balsari, C. K. , Ozkan, S. , & Durak, G. (2010). Earnings Conservatism in Pre-and Post-IFRS Periods in Turkey: Panel Data Evidence on the Firm Specific

- Factors. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestione*, 9 (3) .
- Barth, M. E. (1991). Relative measurement errors among alternative pension asset and liability measures. *Accounting Review*, 433-463 .
- Barth, M. E. , & Israeli, D. (2013). Disentangling mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3) , 178-188 .
- Barth, M. E. , Beaver, W. H. , & Landsman, W. R. (1992). The market valuation implications of net periodic pension cost components. *Journal of Accounting and Economics*, 15 (1) , 27-62 .
- Barth, M. E. , Landsman, W. , Lang, M. , & Williams, C. (2006). Accounting quality: International accounting standards and US GAAP. Manuscript, Stanford University.
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , & Lang, M. H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of accounting research*, 46 (3) , 467-498 .
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , Lang, M. , & Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?. *Journal of Accounting and Economics*, 54 (1) , 68-93 .
- 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 .
- Bayerlein, L. , & Al Farooque, O. (2012). Influence of a mandatory IFRS adoption on accounting practice: Evidence from Australia, Hong Kong and the United Kingdom. *Asian review of accounting*, 20 (2) , 93-118 .
- Beaudoin, C. , Chandar, N. , & Werner, E. M. (2010). Are potential effects of SFAS 158 associated with firms' decisions to freeze their defined benefit pension plans?. *Review of Accounting and Finance*, 9 (4) , 424-451 .
- Beaudoin, C. , Chandar, N. , & Werner, E. M. (2011). Good disclosure doesn't cure bad accounting—Or does it?: Evaluating the case for SFAS 158. *Advances in Accounting*, 27 (1) , 99-110 .
- Beuselinck, C. , Joos, P. , & Van der Meulen, S. (2007). International earnings comparability. Available at SSRN 1014086 .
- Beuselinck, C. , Joos, P. , Khurana, I. , & Meulen, S. (2010). Mandatory adoption of IFRS and analysts' forecasts information properties. SSRN eLibrary .
- Breden, R. (1994). Foreign Companies and US Securities Markets in a Time of Economic Transformation, 17 *Fordham Int; 1 LJ S77. S78* .

- Brochet, F. , Jagolinzer, A. D. , & Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability. *Contemporary Accounting Research*, 30 (4) , 1373-1400 .
- Byeonghee (Ben) Choi, Collins, D. W. , & Johnson, W. B. (1997). Valuation implications of reliability differences: the case of nonpension postretirement obligations. *Accounting Review*, 351-383 .
- Cai, L. , Rahman, A. , & Courtenay, S. (2014). The effect of IFRS adoption conditional upon the level of pre-adoption divergence. *The International Journal of Accounting*, 49 (2) , 147-178 .
- Cai, L. , Rahman, A. , & Courtenay, S. (2014). The effect of IFRS adoption conditional upon the level of pre-adoption divergence. *The International Journal of Accounting*, 49 (2) , 147-178 .
- Cai, L. , Rahman, A. R. , & Courtenay, S. M. (2008). The effect of IFRS and its enforcement on earnings management: An international comparison. Available at SSRN 1473571 .
- Callao, S. , & Jarne, J. I. (2010). Have IFRS affected earnings management in the European Union?. *Accounting in Europe*, 7 (2) , 159-189 .
- Capkun, V. , Collins, D. , & Jeanjean, T. (2016). The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35 (4) , 352-394 .
- Cascino, S. , & Gassen, J. (2010). Mandatory IFRS adoption and accounting comparability (No. 2010-046). SFB 649 discussion paper .
- Castillo-Merino, D. , Menéndez-Plans, C. , & Orgaz-Guerrero, N. (2014). Mandatory IFRS adoption and the cost of Equity Capital. Evidence from Spanish Firms. *Intangible Capital*, 10 (3) , 562-583 .
- CFERF. (2013). The Cost of IFRS Transition in Canada .
- Changes in value relevance of accounting information upon IFRS adoption: Evidence from Australia. *Australian journal of management*, 36 (2) , 151-173 .
- Chen, C. , Young, D. , & Zhuang, Z. (2012). Externalities of mandatory IFRS adoption: Evidence from cross-border spillover effects of financial information on investment efficiency. *The Accounting Review*, 88 (3) , 881-914 .
- Chen, H. , Tang, Q. , Jiang, Y. , & Lin, Z. (2010). The role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from the European Union. *Journal of international financial management & accounting*, 21 (3) , 220-278 .
- Choi, Y. S. , Peasnell, K. , & Toniato, J. (2013). Has the IASB been successful in making accounting earnings more useful for prediction and valuation? UK evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 40 (7-8) , 741-768 .

- Christensen, H. B. , Hail, L. , & Leuz, C. (2013). Proper inferences or a market for excuses? The capital-market effects of mandatory IFRS adoption. *The Capital-Market Effects of Mandatory IFRS Adoption* (October 11, 2013) .
- Christensen, H. B. , Lee, E. , & Walker, M. (2007). Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. *The International Journal of Accounting*, 42 (4) , 341-379 .
- Christensen, H. B. , Lee, E. , Walker, M. , & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?. *European Accounting Review*, 24 (1) , 31-61 .
- Chua, Y. L. , Cheong, C. S. , & Gould, G. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on accounting quality: Evidence from Australia. *Journal of International accounting research*, 11 (1) , 119-146 .
- Clarkson, P. , Hanna, J. D. , Richardson, G. D. , & Thompson, R. (2011). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7 (1) , 1-17 .
- Comprix, J. , Muller, K. , & Standford-Harris, M. (2003). Economic consequences from mandatory adoption of IASB standards in the European Union. Unpublished paper, Arizona State University .
- Costa, P. D. S. (2012). Implicações da adoção das IFRS sobre a conformidade financeira e fiscal das companhias abertas brasileiras (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo) .
- Cuijpers, R. , & Buijink, W. (2005). Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences. *European accounting review*, 14 (3) , 487-524 .
- Dargenidou, C. , & McLeay, S. (2010). The impact of introducing estimates of the future on international comparability in earnings expectations. *European Accounting Review*, 19 (3) , 511-534 .
- Daske, H. (2005). *Adopting International Financial Reporting Standards in the European Union—Empirical Essays on Causes, Effects and Economic Consequences*, Frankfurt am Main .
- Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP—have the expected cost of equity capital really decreased?. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33 (3-4) , 329-373 .
- 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 .

- Davis-Friday, P. Y. , Folami, L. B. , Liu, C. S. , & Mittelstaedt, H. F. (1999). The value relevance of financial statement recognition vs. disclosure: Evidence from SFAS No. 106. *The Accounting Review*, 74 (4) , 403-423 .
- De Jong, A. , Rosellón, M. , & Verwijmeren, P. (2006). The economic consequences of IFRS: The impact of IAS 32 on preference shares in the Netherlands. *Accounting in Europe*, 3 (1) , 169-185 .
- Devalle, A. , Onali, E. , & Magarini, R. (2010). Assessing the value relevance of accounting data after the introduction of IFRS in Europe. *Journal of international financial management & accounting*, 21 (2) , 85-119 .
- Dimitropoulos, P. E. , Asteriou, D. , Kousenidis, D. , & Leventis, S. (2013). The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece. *Advances in Accounting*, 29 (1) , 108-123 .
- Duangploy, O. , & Gray, D. (2007). “Big Bang” Accounting Reforms in Japan: Financial Analyst Earnings Forecast Accuracy Declines as the Japanese Government Mandates Japanese Corporations to Adopt International Accounting Standards. *Advances in International Accounting*, 20, 179-200 .
- Eccher, E. A. , & Healy, P. M. (2000). The role of international accounting standards in transitional economies: A study of the People's Republic of China. Available at SSRN 233598 .
- European Financial Reporting Advisory Group. (2011). Considering the effects of accounting standards. Discussion Paper, Brussels, www.efrag.org .
- European Financial Reporting Advisory Group. (2011). considering the effect of accounting standards, discussion paper .
- Ernstberger, J. , Krotter, S. , & Stadler, C. (2008). Analysts' forecast accuracy in Germany: The effect of different accounting principles and changes of accounting principles. *Business Research*, 1 (1) , 26-53 .
- European Commission. (2014). A review of the literature on the impact of the mandatory adoption of IFRS in the EU. Document discussed in the Expert Group on the IAS Regulation .
- Ferrari, M. A. S. C. I. A. , Momente', F. , & Reggiani, F. (2012). Investor perception of the international accounting standards quality: Inferences from Germany. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27 (4) , 527-556 .
- Financial Accounting Standards Board. (1991). Benefits, costs and consequences of financial accounting standards. special report .
- Financial Accounting Standards Board. (1991). Benefits, costs, and consequences of financial accounting standards. Financial Accounting Standards Board .

- Fried, A. N. (2012). Disclosure versus recognition: Evidence from lobbying behavior in response to SFAS No. 158. *Research in Accounting Regulation*, 24 (1) , 25-32 .
- Fried, A. N. , & Davis-Friday, P. Y. (2013). Economic consequences of mandatory GAAP changes: The case of SFAS No. 158. *Advances in accounting*, 29 (2) , 186-194 .
- Fülbier, R. U. , Silva, J. L. , & Pferdehirt, M. H. (2008). Impact of lease capitalization on financial ratios of listed German companies. *Schmalenbach Business Review*, 60 (2) , 122-144 .
- Garanina, T. A. , & Kormiltseva, P. S. (2014). The effect of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption on the value relevance of financial reporting: a case of Russia. In *Accounting in Central and Eastern Europe* (pp. 27-60). Emerald Group Publishing Limited .
- García Osma, B. , & Pope, P. F. (2009). Earnings quality effects of mandatory IFRS adoption. Working paper .
- Gassen, J. , & Sellhorn, T. (2006). Applying IFRS in Germany: Determinants and consequences. Germany: Determinants and Consequences (July 2006) .(
- Gastón, S. C. , García, C. F. , Jarne, J. I. J. , & Gadea, J. A. L. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting*, 26 (2) , 304-313 .
- Gjerde, . , Knivsflå, K. , & Sættem, F. (2008). The value-relevance of adopting IFRS: Evidence from 145 NGAAP restatements. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17 (2) , 92-112 .
- Glaum, M. , Schmidt, P. , Street, D. L. , & Vogel, S. (2013). Compliance with IFRS 3-and IAS 36-required disclosures across 17 European countries: company-and country-level determinants. *Accounting and business research*, 43 (3) , 163-204 .
- Goncharov, I. (2005). Earnings management and its determinants: Closing gaps in empirical accounting research (Vol. 5). Peter Lang Pub Inc .
- Goncharov, I. , & Zimmermann, J. (2006). Do accounting standards influence the level of earnings management? Evidence from Germany. Evidence from Germany (December 2006) .
- Goodwin, J. , Cooper, B. J. , & Johl, S. (2008). How prepared was Australia for international financial reporting standards? The case of listed firms. *Australian Accounting Review*, 18 (1) , 35-45 .
- Gordon, E. , Jorgensen, B. , & Linthicum, C. (2008). Could IFRS replace US GAAP? A comparison of earnings attributes and informativeness in the US market. Manuscript, Temple University .

- Hail, L. , & Leuz, C. (2007). Capital market effects of mandatory IFRS reporting in the EU: Empirical evidence. Available at SSRN 1511671 .
- Harris, M. S. , & Muller III, K. A. (1999). The market valuation of IAS versus US-GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations. *Journal of Accounting and economics*, 26 (1-3) , 285-312 .
- Harris, T. S. , Lang, M. , & Möller, H. P. (1994). The value relevance of German accounting measures: An empirical analysis. *Journal of Accounting Research*, 32 (2) , 187-209 .
- Hjelström, A. , & Schuster, W. (2011). Standards, management incentives and accounting practice—lessons from the IFRS transition in Sweden. *Accounting in Europe*, 8 (1) , 69-88 .
- Horton, J. , & Serafeim, G. (2010). Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: first evidence from the UK. *Review of Accounting Studies*, 15 (4) , 725-751 .
- Horton, J. , Serafeim, G. , & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?. *Contemporary accounting research*, 30 (1) , 388-423 .
- Houmes, R. , & Boylan, B. (2010). Has the adoption of SFAS 158 caused firms to underestimate pension liability? A preliminary study of the financial reporting impact of SFAS 158. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 14 (4) , 55-66
- Hung, M. , & Subramanyam, K. R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. *Review of accounting studies*, 12 (4) , 623-657. .
- Iatridis, G. (2010). International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information. *International review of financial analysis*, 19 (3) , 193-204 .
- Iatridis, G. , & Rouvolis, S. (2010). The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 19 (1) , 55-65 .
- ICAEW. (2007). EU implementation of IFRS and the Fair Value Directive. a report for the European Commission, London .
- Imhoff Jr, E. A. , & Thomas, J. K. (1988). Economic consequences of accounting standards: The lease disclosure rule change. *Journal of Accounting and Economics*, 10 (4) , 277-310 .
- Jarva, H. , & Lantto, A. M. (2012). Information content of IFRS versus domestic accounting standards: evidence from Finland. *The Finnish Journal of Business Economics*, (2) , 141-177 .

- Jaweher, B. , & Mounira, B. A. (2014). The effects of mandatory IAS/IFRS regulation on the properties of earnings' quality in Australia and Europe. *European Journal of Business and Management*, 6 (3) , 92-111 .
- Jeanjean, T. , & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of accounting and public policy*, 27 (6) , 480-494 .
- Jermakowicz, E. K. , Prather-Kinsey, J. , & Wulf, I. (2007). The value relevance of accounting income reported by DAX-30 German companies. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 18 (3) , 151-191 .
- Jiao, T. , Koning, M. , Mertens, G. , & Roosenboom, P. (2012). Mandatory IFRS adoption and its impact on analysts' forecasts. *International review of financial analysis*, 21, 56-63 .
- Jones, S. , & Finley, A. (2011). Have IFRS made a difference to intra-country financial reporting diversity?. *The British Accounting Review*, 43 (1) , 22-38 .
- Juhmani, O. I. (1998). The stock market response to the introduction of international accounting standards in Jordan. *The Arab Journal of Accounting*, 2 (01) .
- Kabir, M. H. , Laswad, F. , & Islam, M. A. (2010). Impact of IFRS in New Zealand on accounts and earnings quality. *Australian Accounting Review*, 20 (4) , 343-357 .
- Kadri, M. H. , & Zulkifli, M. (2008). Relationship between market value and book value of Malaysian firms under pre and post FRS. *SSRN eLibrary* .
- Kang, W. (2013). The impact of mandatory IFRS adoption on the earnings–returns relation. *Applied Financial Economics*, 23 (13) , 1137-1143 .
- Karamanou, I. , & Nishiotis, G. P. (2009). Disclosure and the cost of capital: Evidence from the market's reaction to firm voluntary adoption of IAS. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36 (7-8) , 793-821 .
- Karampinis, N. I. , & Hevas, D. L. (2011). Mandating IFRS in an unfavorable environment: The Greek experience. *The International Journal of Accounting*, 46 (3) , 304-332 .
- Karğın, S. (2013). The impact of IFRS on the value relevance of accounting information: Evidence from Turkish firms. *International Journal of Economics and Finance*, 5 (4) , 71-80 .
- Kim, J. B. , Liu, X. , & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87 (6) , 2061-2094 .

- Klimczak, K. M. (2011). Market reaction to mandatory IFRS adoption: Evidence from Poland. *Accounting and Management Information Systems*, 10 (2) , 228-248 .
- Knowles, R. L. (2010). *Defined Benefit Pension Sponsors & Market Prices: Early Evidence from Pension Accounting Reform* .
- Kohlbeck, M. J. , & Warfield, T. (2005). The effects of principles-based accounting standards on accounting quality. Available at SSRN 724237 .
- Kouser, R. , & Azeem, M. (2011). Relationship of share price with earnings and book value of equity: paramount impact of IFRS adoption in Pakistan. *Economics and Finance Review*, 1 (8) , 84-92 .
- KPMG. (2000). *Global financial reporting, IAS or U. S. GAAP? European survey*. London .
- Landsman, W. R. , Maydew, E. L. , & Thornock, J. R. (2012). The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS. *Journal of accounting and economics*, 53 (1-2) , 34-54 .
- Leuz, C. (2003). IAS versus US GAAP: information asymmetry-based evidence from Germany's new market. *Journal of accounting research*, 41 (3) , 445-472 .
- Leuz, C. , & Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of accounting research*, 91-124 .
- 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 .
- Liao, Q. , Sellhorn, T. , & Skaife, H. A. (2012). The cross-country comparability of IFRS earnings and book values: Evidence from France and Germany. *Journal of International Accounting Research*, 11 (1) , 155-184 .
- Lima, J. B. N. (2010). *A relevância da accounting information eo processo de convergência para as normas IFRS no Brasil (Doctoral dissertation, Tese de doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil)* .
- Lin, S. , Riccardi, W. , & Wang, C. (2012). Does accounting quality change following a switch from US GAAP to IFRS? Evidence from Germany. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (6) , 641-657 .
- Lins, K. V. , Servaes, H. , & Tamayo, A. (2011). Does fair value reporting affect risk management? International survey evidence. *Financial Management*, 40 (3) , 525-551 .
- Liu, C. , Yao, L. J. , & Yao, M. Y. (2012). Value relevance change under international accounting standards: an Empirical Study of Peru. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 15 (02) , 1150008 .

- Mahdavi, G, karju, N. (1384). Investigating the Effect of National Accounting Standards on the Quality of Independent Auditors Opinion. Social and Human Sciences-University of Shiraz, 43, (in Persian) .
- Manganaris, P. , Floropoulos, J. , & Smaragdi, I. (2011). Conservatism and value relevance: evidence from the European financial sector. American Journal of Economics and Business Administration, 3 (2) , 254-264 .
- Martinez, A. L. , & Dumer, M. C. R. (2012). Adoption of IFRS and the properties of analysts' forecasts: The brazilian case. Available at SSRN 2153173 .
- Mashayekh. M, Amini. Z. (1389). The Effect of Accounting Standards on Accounting Quality. Accounting and auditing, 2 (8) , (in Persian) .
- McGee, R. W. , & Preobragenskaya, G. (2003). Problems of implementing international accounting standards in a transition economy: A case study of Russia. Available at SSRN 459363 .
- Mitra, S. , & Hossain, M. (2009). Value-relevance of pension transition adjustments and other comprehensive income components in the adoption year of SFAS No. 158. Review of quantitative finance and accounting, 33 (3) , 279-301 .
- Mittelstaedt, H. F. , Nichols, W. D. , & Regier, P. R. (1995). SFAS No. 106 and benefit reductions in employer-sponsored retiree health care plans. Accounting Review, 535-556 .
- Mojtahedzadeh. V, Madadi. F. (1384). Investigating the Importance and Effectiveness of Accounting Standards from the Perspectives of Independent Auditors. Social and Human Sciences-University of Shiraz, 22 (2) , 43, (in Persian) .
- Morais, A. I. , & Curto, J. D. (2008). Accounting quality and the adoption of IASB standards: portuguese evidence. Revista Contabilidade & Finanças, 19 (48) , 103-111 .
- Morricone, S. , Oriani, R. , & Sobrero, M. (2009). The value relevance of intangible assets and the mandatory adoption of IFRS. Available at SSRN 1600725 .
- Nikoomaram. H, Fathi. Z. (1390). The Effect of Iranian National Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting with Emphasis on Stability of Profit in Tehran Stock Exchange. Management accounting, 8, 31-45, (in Persian).
- Paananen, M. (2008). The IFRS adoption's effect on accounting quality in Sweden. Available at SSRN 1097659 .
- Paananen, M. , & Lin, H. (2009). The development of accounting quality of IAS and IFRS over time: The case of Germany. Journal of International accounting research, 8 (1) , 31-55 .

- Palea, V. (2007). The effects of the IAS/IFRS adoption in the European Union on the financial industry. *The European Union Review*, 12 (1-2) .
- Platikanova, P. , & Perramon, J. (2012). Economic consequences of the first-time IFRS introduction in Europe. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 41 (156) , 497-519 .
- Pope, P. F. , & McLeay, S. J. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and business research*, 41 (3) , 233-266 .
- Pope, P. F. , & McLeay, S. J. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and business research*, 41 (3) , 233-266 .
- Rahmani. A, Alipur. S. (1390). Perspective of the Iranian Association of Accountants on the Adoption of International Accounting Standards. *journal of Certified Public Accountants*, 14, 56-61, (in Persian).
- Rasheed, A. , Hussien, M. (2002). The effect of Globalization on the International Accounting Standards and Its Reflections on Iraqi Rules. *Tanmiyat Al-Rafidayn*, 24 (68) , 227-249 .
- Rodrigues, J. M. (2011). Convergência contábil internacional: uma análise da qualidade da informação contábil em razão da adoção dos padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB .
- Saghafi, A. , & Ebrahimi, E. (2010). The Association of Accounting Standard Setting with Accounting Information Quality. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 16 (4).
- Santos, M. A. C. D. , & Cavalcante, P. R. N. (2014). Effect of the Adoption of IFRS on the Information Relevance of Accounting Profits in Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25 (66) , 228-241 .
- Schiebel, H. A. (2007). Empirical value relevance of German GAAP and IFRS. *Journal of economic and financial sciences*, 1 (2) , 141-170 .
- Schipper, K. (2010). How can we measure the costs and benefits of changes in financial reporting standards?. *Accounting and Business Research*, 40 (3) , 309-327 .
- Shelton, S. W. , Owens-Jackson, L. A. , & Robinson, D. R. (2011). IFRS and US GAAP: Assessing the impact of reporting incentives on firm restatements in foreign and US markets. *Advances in Accounting*, 27 (1) , 187-192 .
- Shi, S. , & Kim, J. B. (2007). International Financial Reporting Standards, institutional infrastructures and costs of equity capital around the world. *Institutional Infrastructures and Costs of Equity Capital around the World* (August 2007) .

- Shoorvarzy, M. R. , & Afrouzmanesh, A. Investing of the Effect of Iran Accounting Standards ON Earnings Response Coefficient.
- Soderstrom, N. S. , & Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: a review. *European Accounting Review*, 16 (4) , 675-702 .
- Soderstrom, N. S. , & Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: a review. *European Accounting Review*, 16 (4) , 675-702 .
- Sun, J. , Cahan, S. F. , & Emanuel, D. (2011). How would the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of US firms? Evidence from cross-listed firms in the US. *Accounting Horizons*, 25 (4) , 837-860 .
- Van der Meulen, S. , Gaeremynck, A. , & Willekens, M. (2007). Attribute differences between US GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The International Journal of Accounting*, 42 (2) , 123-142 .
- Van Tendeloo, B. , & Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14 (1) , 155-180 .
- Wang, Y. , & Campbell, M. (2012). Corporate governance, earnings management, and IFRS: Empirical evidence from Chinese domestically listed companies. *Advances in Accounting*, 28 (1) , 189-192 .
- Webster, E. , & Thornton, D. B. (2005). Earnings Quality under Rules-versus Principles-based Accounting Standards: A Test of the Skinner Hypothesis/LA QUALITÉ DES RÉSULTATS SELON QUE LES NORMES COMPTABLES SONT AXÉES SUR LES RÈGLES OU SUR LES PRINCIPES: VÉRIFICATION DE L'HYPOTHÈSE DE SKINNER. *Canadian Accounting Perspectives*, 4 (2) , 167-192 .
- Wu, J. S. , & Zhang, I. X. (2009). The voluntary adoption of internationally recognized accounting standards and firm internal performance evaluation. *The Accounting Review*, 84 (4) , 1281-1309 .
- Yip, R. W. , & Young, D. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve information comparability?. *The Accounting Review*, 87 (5) , 1767-1789 .
- Young, S. , & Zeng, Y. (2014). Accounting comparability and the accuracy of peer-based valuation models. Zeff, S. A. (1978). The rise of " economic consequences" .
- Zeff, S. A. (1978). The rise of " economic consequences" .
- Zéghal, D. , Chtourou, S. , & Sellami, Y. M. (2011). An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20 (2) , 61-72 .
- Zhou, H. , Xiong, Y. , & Ganguli, G. (2009). Does the adoption of international financial reporting standards restrain earnings management? Evidence from an emerging market. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13, 43 .