

Research Article

International Financial Reporting Standards (IFRS) and Quality of Financial Reporting

Ali Rahmani*

Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

Azam Valizadeh Larijani

Assistant Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

Raheleh Mirzaei Beirami

PhD Student of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

Abstract

The growth of international trade and capital flow and the growing economic cohesion over the past three decades has led to the harmonization of accounting standards among countries. With the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in many countries of the world, and the announcement by the Iranian Securities and Exchange Organization of the requirement to impose standards for a group of companies under the supervision of that organization, the main objective of this study is to examine the impact of the implementation of international financial reporting standards on quality Financial reporting in Iran. To this end the effect of applying IFRS on the quality of identifying and measuring transactions, the quality of identifying and measuring assets and liabilities, the quality of presentation and disclosure of financial statements, and the qualitative characteristics of financial information, is investigated. A survey approach is used to conduct research. The statistical population of this research includes academic and professional experts. Number of questionnaires is sent to the respondents and 117 are collected. According to the results of one sample T-test, the implementation of the International Financial Reporting Standards improves the process of identifying and measuring transactions, assets and liabilities, increasing the quality of presentation and disclosure of financial statement components, and the overall quality of financial reporting.

Key Words: International Financial Reporting Standards, Financial Reporting Quality, Quality Characteristics of Information, identifying and measuring transactions.

* rahmani@alzahra.ac.ir

پژوهش‌های حسابداری مالی
سال دوازدهم، شماره چهارم، پیاپی (۴۶)، زمستان ۱۳۹۹
تاریخ وصول: ۱۳۹۹/۰۳/۱۹
تاریخ بازنگری: ۱۳۹۹/۰۹/۱۷
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۰/۰۹
صص: ۷۸-۵۹

مقاله پژوهشی

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کیفیت گزارشگری مالی

علی رحمانی^{۱*}، اعظم ولی‌زاده لاریجانی^{**}، راحله میرزایی بیرامی^{***}

*استاد، حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران

rahmani@alzahra.ac.ir

**استادیار، حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران

a.valizadeh@alzahra.ac.ir

***دانشجوی دکترا، حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران

mirzaeibeirami94@gmail.com

چکیده

رشد تجارت بین‌المللی، جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی سه دهه گذشته به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها منجر شده است. با توجه به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، در بسیاری از کشورهای دنیا و نیز ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار درخصوص الزامی کردن استانداردهای مذکور، هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران است. بدین منظور تأثیر به‌کارگیری IFRS بر کیفیت فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی بررسی شد. برای انجام پژوهش از رویکرد پیمایشی استفاده شد. جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای است. تعداد ۱۱۷ پرسشنامه جمع‌آوری شد. یافته‌های پژوهش نشان دادند به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب بهبود فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات، دارایی‌ها و بدهی‌ها، افزایش کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و کیفیت کلی گزارشگری مالی می‌شود.

واژگان کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت گزارشگری، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، شناسایی و اندازه‌گیری معاملات

مقدمه

مفهوم کیفیت گزارشگری و اندازه‌گیری، قدمتی برابر با مفهوم گزارشگری مالی دارد. با پذیرش IFRS^۱ در تعداد زیادی از کشورهای جهان، کیفیت گزارشگری مالی اهمیت زیادی برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی پیدا کرده است و کشورهای پذیرنده ادعا می‌کنند به‌کارگیری استانداردهای مذکور کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشیده است [۱۲، ۱۵]. موضوع کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از نگرانی‌های حسابداران، مقررات‌گذاران و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مطرح است. دلیل این است که گزارشگری مالی، ابزار اساسی برای برقراری ارتباط بین افراد درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است و نتایج معاملات و رویدادها را در قالب صورت‌های مالی گزارش می‌کند. تصمیم‌گیرندگان از این اطلاعات برای ارزیابی شرایط اقتصادی واحد گزارشگر استفاده می‌کنند؛ از این‌رو تمامی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، انتظار دارند اطلاعات درست و مناسبی از شرکت‌ها دریافت کنند؛ با این حال رویدادهایی مانند رسوایی شرکت‌هایی مثل انرون، ورل‌دکام و ... تردید زیادی در کیفیت گزارشگری مالی به وجود آورد [۳۳].

نیاز به یک چارچوب مفهومی، شامل ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، برای تهیه گزارش‌های با کیفیت حسابداری، ضروری است تا مقایسه‌پذیری در سطح بین‌المللی را برای ذی‌نفعان اصلی خود، یعنی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، تضمین کند [۲۲]. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارشگری مالی، به‌سادگی می‌توان وضعیت مالی شرکت‌های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از

پیچیدگی و هزینه‌های روش‌های متفاوت پرهیز کرد. اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، مقایسه‌پذیری جهانی، نیاز حیاتی بازار، محققان و سرمایه‌گذاران است که این نیازها با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا حدی برطرف می‌شود [۱۵].

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری است که هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تهیه می‌کند. این استانداردها تا کنون در بیش از ۱۶۰ کشور جهان به کار گرفته شده‌اند [۲۰، ۲۲]. در کشور ایران نیز در سال‌های اخیر، مجوز به‌کارگیری استانداردهای مذکور برای شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت‌های فرعی و وابسته آنها صادر شده است. همچنین، از سال ۱۳۹۵ کلیه بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ثبت‌شده نزد سازمان و کلیه ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که سرمایه ثبت‌شده آنها ده‌هزار میلیارد ریال یا بیشتر است، ملزم به تهیه و ارائه دو مجموعه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی شده‌اند.

بنابراین، یک انقلابی در گزارشگری مالی ایجاد شده است و شرکت‌ها به‌جای استفاده از استانداردهای ملی کشور خود، از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد از مقررات، پیروی می‌کنند [۳۰، ۲۶]. همچنین، پذیرش مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری باعث بهبود کیفیت سود، قابلیت مقایسه بیشتر صورت‌های مالی، افزایش شفافیت و کاهش ریسک می‌شود. علاوه بر آن، صورت‌های مالی با قابلیت

^۱ International financial reporting standards

اینکه تا زمان اتمام پژوهش، شرکت‌ها صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS را ارائه نکرده‌اند، نظرات صاحب‌نظران مبنای انجام پژوهش قرار گرفت.

مبانی نظری و پیشینه

با توجه به اهداف گزارشگری در حسابداری، در راستای ارائه اطلاعات مفید برای استفاده‌کنندگان، نظریه‌هایی مانند نظریه نمایندگی، ذی‌نفعان، علامت‌دهی و عدم تقارن اطلاعاتی، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری توجه می‌کنند.

نظریه نمایندگی^۲

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مبتنی بر اصول است و عمده مبنای اندازه‌گیری و ارزش‌گذاری آن براساس ارزش‌های منصفانه صورت می‌گیرد و پیچیدگی زیادی دارد که به افزایش اختیار و قضاوت توسط مدیران منجر می‌شود و این امر می‌تواند موجب افزایش ریسک تحریف با اهمیت و رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت شود که در نهایت مسئله نمایندگی را فزونی می‌بخشد [۱۹].

نظریه ذی‌نفعان^۳

تعداد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بسیار زیاد است که می‌توان آنها را به چندین گروه مانند سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، مدیران، اتحادیه‌های کارگری، تدوین‌کنندگان استانداردها و نهادهای دولتی تقسیم کرد. این گروه‌ها را گروه‌های ذی‌نفع در حسابداری می‌نامند [۱].

نظریه مزبور بیان‌کننده این است که افراد یا گروه‌های ذی‌نفع تشکیل ائتلاف می‌دهند تا در سایه قوانین و نهادهای دولتی، منافع خود را حفظ و تقویت کنند. این گروه‌ها با یکدیگر تضاد منافع دارند

مقایسه به سرمایه‌گذاران بالقوه کمک می‌کند تا اطلاعات مالی شرکت‌های داخلی را با شرکت‌های عضو بازارهای سرمایه خارجی مقایسه کنند. کاهش هزینه سرمایه نیز از برجسته‌ترین دستاوردهای پذیرش IFRS شناخته شده است [۲۴].

علاوه بر لزوم به‌کارگیری تمامی استانداردهای IFRS و IAS^۱ در ارتقای محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی، اقتصاد ایران به شدت نیازمند جذب سرمایه‌گذاران غیرمستقیم خارجی است. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار آمریکا به سبب کیفیت بالای گزارشگری مالی خود سالانه میلیاردها دلار سرمایه‌گذاران را با فروش ابزارهای مالی مختلف به خود جذب می‌کنند. چان، آدری و ادوارد [۱۶] معتقدند با پذیرش اجباری IFRS، شرکت‌ها تمایل بیشتری به پذیرش در بورس‌های خارجی کشورهایی دارند که آنها نیز IFRS را پذیرفته‌اند.

با توجه به اینکه پذیرش و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند برای بازارهای سرمایه و سرمایه‌گذاران پیامدهای مثبت و منفی متعددی به دنبال داشته باشد، آثار و پیامدهای به‌کارگیری IFRS همچنان از جمله سؤالات و ابهاماتی است که توجه محققان را به خود جلب کرده است.

در این پژوهش، تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی شده است. همچنین، با توجه به الزام اخیر سازمان بورس به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS، نتایج این پژوهش می‌تواند توجه مدیران و قانون‌گذاران را به پیامدهای ناشی از به‌کارگیری این استانداردها معطوف سازد. با توجه به

^۲ Agency theory

^۳ Interest group Theory

^۱ International accounting standards

تأثیر پیاده‌سازی IFRS بر کیفیت گزارشگری مالی

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرایند گزارشگری مالی است. این فرایند شامل ایجاد، انتشار، اطمینان‌بخشی و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده‌کنندگان است و از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی آغاز می‌شود و تا اطمینان‌بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد. استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه به اطلاعات سودمند نیاز دارند. سودمندی اطلاعات به مفهوم «کیفیت اطلاعات» اشاره دارد؛ کیفیت گزارشگری مالی نیز موردی خاص از کیفیت اطلاعات است [۳۸]. اجرای IFRS از طریق موارد آمده در ذیل موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

کیفیت فرایند شناسایی معاملات

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، صورت‌های مالی باید وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری را به‌طور منصفانه ارائه کنند. ارائه منصفانه مستلزم بیان صادقانه آثار معاملات، سایر رویدادها و شرایط طبق تعاریف و معیارهای شناخت دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های مندرج در مفاهیم نظری است.

در مواردی که رعایت الزامات خاصی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بهبود درک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از تأثیر معاملات خاص، سایر رویدادها و شرایط بر وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری کافی نباشد، موارد بیشتری را افشا می‌کند [۲۷، ۲۸].

کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها

با پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌های مختلف با تأکید بر حسابداری ارزش منصفانه کاهش می‌یابد. بیشتر

و هر یک می‌کوشند در سایه این مقررات به بیشترین منابع دست یابند. اگر تدوین‌کنندگان استانداردها بر این باورند که استانداردهای آنها باید پذیرفته‌شده شوند، ناگزیرند هنگام تدوین استانداردها به شاخص‌هایی توجه کنند؛ زیرا برای هر استاندارد مسئله سودمندی استاندارد از دیدگاه تصمیم‌گیری و کاهش دادن پدیده اطلاعات نامتقارن ضروری است [۱].

نظریه علامت‌دهی^۱

نظریه علامت‌دهی توضیح می‌دهد حتی در شرایطی که الزامی برای گزارشگری وجود ندارد، چرا شرکت‌ها برای گزارش داوطلبانه به بازار سرمایه، دارای انگیزه‌اند. شرکت‌ها برای دستیابی به منابع کمیاب سرمایه‌دارای ریسک، باهم در رقابت‌اند و برای موفقیت در این رقابت، افشای داوطلبانه ضروری است [۱۰].

تارکا [۳۷] با استفاده از تئوری علامت‌دهی معتقد است شرکت‌ها با پذیرش IFRS به فعالان بازار علامت می‌دهند که این امر موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتر می‌شود و از این طریق می‌توانند در هنگام ورود به بازار جهانی، سرمایه‌گذاران خارجی را نیز جذب کنند.

نظریه عدم تقارن اطلاعاتی^۲

بین شرکت و افراد خارج از شرکت عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. پذیرش و اجرای داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از طریق گزارش مناسب و واقعی دارایی‌ها و بدهی‌ها، هزینه پایین‌تر سرمایه و نیز افزایش قابلیت پیش‌بینی عایدات آتی توسط سرمایه‌گذاران، موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌شود [۱۷].

^۱ Signaling Theory

^۲ Information Asymetry

اقتصاددانان و متخصصان مالی و حسابداری بر این مطلب تأکید دارند که ارزش‌های منصفانه در صورت‌های مالی اطلاعات بیشتر و بهتر و کاربردی‌تری نسبت به بهای تمام‌شده تاریخی دارند؛ البته در ایران استفاده از ارزش‌های منصفانه در صورت‌های مالی با محدودیت‌های بسیاری از قبیل دسترسی‌نداشتن به قیمت‌ها در بازارهای قابل مشاهده و دردسترس، عدم دستیابی به تخمین‌های دقیق اتکاپذیر از قیمت‌های بازارهای مستقل که مدیریت نتواند دستکاری و جابه‌جا کند، مواجه است؛ با این حال استفاده از ارزش‌های منصفانه همچنان باعث بهبود کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود و مزیت‌های مدنظر سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان و مدیریت را تأمین می‌کند [۲].

کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی

استانداردهای بین‌المللی، افشاهای بسیار گسترده‌تری را نسبت به آنچه اکنون در ایران جاری است، الزام می‌کند و این مزیت بسیار مثبتی است [۳۱]. در پی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و افزایش تقاضا در بازار سرمایه، انگیزه‌های افشا در شرکت‌ها تغییر می‌یابد و احتمال و دفعات پیش‌بینی سود توسط مدیران، افزایش و درنهایت کیفیت سود و ارائه اطلاعات بهبود می‌یابد [۱۸].

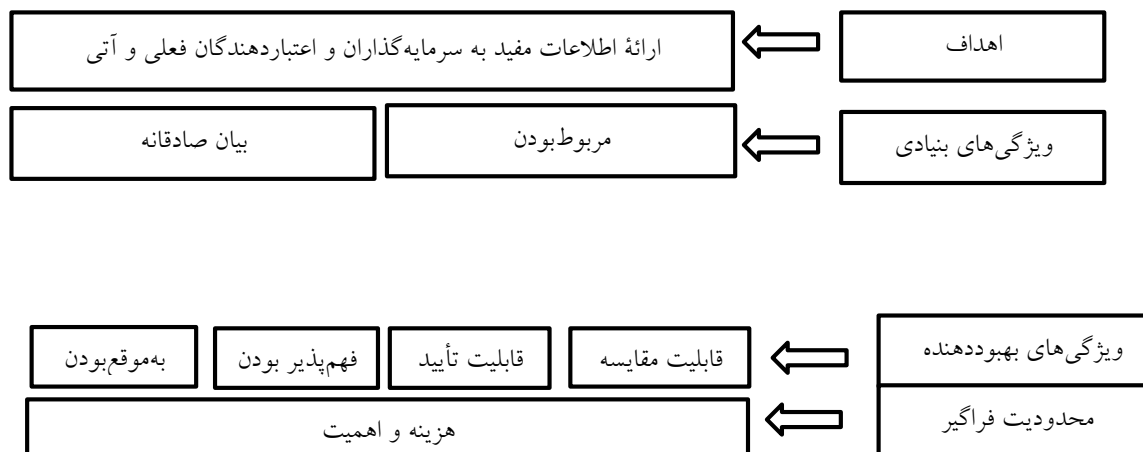
مجموعه‌ای واحد از استانداردها، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد و به این ترتیب، سرمایه بین کشورها به‌نحو اثربخشی توزیع می‌شود. همچنین، گسترش و پذیرش استانداردهای بین‌المللی، هزینه‌های مقایسه برای شرکت‌ها را کاهش می‌دهد و ثبات رویه در حسابداری را بهبود می‌بخشد [۷].

تأثیر بر کیفیت کلی گزارشگری مالی

اهداف گزارشگری مالی و مبانی حسابداری ایجاب می‌کند اطلاعاتی که گزارشگری مالی فراهم می‌آورد، از ویژگی‌های معینی برخوردار باشند تا در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان، مفید واقع شود. این ویژگی‌ها را ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌نامند. امروزه چارچوب‌های مفهومی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و بین‌المللی، مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی اطلاعات را فراهم می‌آورند. طبق چارچوب مفهومی اشاره‌شده، خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات عبارت از مربوط‌بودن (ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی، انتخاب خاصه) و اتکاپذیر بودن (بیان صادقانه، رعایت بی‌طرفی، رجحان محتوی بر شکل، احتیاط، کامل بودن) و خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات عبارت از مقایسه‌پذیر بودن و فهم‌پذیر بودن است که این خصوصیات متشکل از خصوصیات دیگری اند [۸، ۲۵].

ویژگی‌های کیفی اطلاعات طبق چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

طبق چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (که ساختار کلی آن در نمودار ۱ ارائه شده است)، ویژگی‌های کیفی، اطلاعات را به دو دسته ویژگی‌های بنیادی و ویژگی‌های بهبوددهنده تقسیم می‌کند. ویژگی‌های کیفی بنیادی شامل مربوط‌بودن و بیان صادقانه و ویژگی‌های بهبوددهنده شامل قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید، به‌موقع بودن و فهم‌پذیر بودن است. ویژگی‌های بهبوددهنده مکملی برای ویژگی‌های کیفی بنیادی به‌شمار می‌آیند. تهیه اطلاعات حسابداری باید مقرون‌به‌صرفه باشد و هزینه اطلاعات باید توجیه منطقی داشته باشد.



- ارزش پیش‌بینی‌کنندگی
- ارزش تأییدکنندگی
- کامل بودن
- بی‌طرفی
- عاری از هرگونه اشتباه

شکل ۱. نمودار سلسله مراتب چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بین‌المللی مالی

تأثیرپذیری کشورها با پیاده‌سازی IFRS متفاوت باشد [۳۴، ۳۵].

یوریساندری و پوسپیتاساری [۴۰] کیفیت گزارش‌های مالی را قبل و بعد از پذیرش IFRS مقایسه کردند. آنها داده‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سهام اندونزی را مطالعه کردند و نشان دادند ویژگی‌های مربوط بودن، فهم‌پذیر بودن و مقایسه‌پذیر بودن اطلاعات، پس از به‌کارگیری استانداردهای مذکور افزایش یافته‌اند.

کان‌یانگه و ونجار [۲۹] پژوهشی را به‌منظور تأثیر پذیرش IFRS بر کیفیت اطلاعات مالی انجام دادند. نتایج پژوهش ایشان نشان دادند کیفیت اطلاعات مالی در نتیجه به‌کارگیری استانداردهای مذکور افزایش یافته است. همچنین، این دو محقق به کمبود نیروی متخصص و آموزش‌دیده در زمینه IFRS به‌عنوان چالش‌های پیاده‌سازی آن تأکید کردند.

چان، آدری و ادوارد [۱۶] در پژوهش خود نشان دادند پذیرش اجباری IFRS باعث شناسایی به‌موقع زیان می‌شود.

سایر عوامل مرتبط با کیفیت کلی گزارشگری مالی در سال‌های اخیر، تأثیر پذیرش IFRS در سطح بین‌المللی، یکی از موضوعاتی است که در زمینه حسابداری، بارها تحلیل و بررسی شده است و توانسته متخصصان این حرفه، دانشگاهیان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی را به خود جذب کند. در سراسر جهان، پذیرش IFRS یک تغییر اقتصادی با اهمیت محسوب می‌شود و موجب ارتقای سیر بسیاری از پژوهش‌ها شده است.

به‌طور کلی تحقیقات نشان داده‌اند پیاده‌سازی IFRS تأثیر بسزایی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. در ادامه به برخی از پژوهش‌های خارجی و داخلی انجام‌شده در این زمینه اشاره می‌شود.

نتایج مطالعه کشورهای مختلف جهان نشان می‌دهند ویژگی‌های کیفیت اطلاعات مالی با اندازه شرکت و میزان شفافیت قانونی در کشور ارتباطی مؤثر دارد که این امر موجب می‌شود میزان

جذب سرمایه‌گذاری خارجی و بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی منجر می‌شود.

هو و همکاران [۲۳] در پژوهش خود نشان دادند پذیرش IFRS در کشورهایی مثل نیوزلند، آلمان و چین بر کیفیت اطلاعات حسابداری بی‌تأثیر است. همچنین مارتینز [۳۲] با بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات ارائه‌شده در کشور اسپانیا به نتیجه مشابهی دست یافت.

الکالی و لوده [۱۳] در یک مطالعه، مربوط‌بودن ارزش اطلاعات دارایی‌ها و بدهی‌ها بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در شرکت‌های بورسی نیجریه‌ای تعیین کردند و نشان دادند تفاوت معنادار آماری در مربوط‌بودن ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های آماده و افشاشده تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد. فروغی و اشرفی [۷] نکات مثبت استانداردهای مذکور را در سه طبقه افزایش قابلیت مقایسه، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و صرفه‌جویی در زمان و هزینه و چالش این استانداردها را در کاربرد ارزش منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و حفظ‌نشدن منافع تمامی گروه‌های ذی‌نفع معرفی کردند.

رحیمیان و همکاران [۶] در مطالعه‌ای دیگر، جنبه‌های مثبت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را افزایش شفافیت و دقت گزارشگری مالی و افزایش مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی، گزارشگری مالی مطلوب و افشای مناسب در بازار اوراق بهادار، کشف صحیح قیمت در بازارهای اولیه و ثانویه، کاهش هزینه سرمایه، کاهش مدیریت سود، افزایش نقدشوندگی سهام و کاهش ریسک فعالان بازار دانستند.

آپاتا [۱۱] با بررسی انجام‌شده در کشورهای مختلف شامل اروپا، آمریکا، انگلستان، آلمان درخصوص جنبه‌های مربوط‌بودن، کیفیت افشا، هزینه سرمایه، مدیریت سود در پی پذیرش نشان دادند پذیرش IFRS باعث کاهش هزینه سرمایه، افزایش کیفیت سود و کیفیت افشا شده است.

هوک و همکاران [۲۴] آثار به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در کشورهای اروپایی بررسی کردند. نتایج به‌دست‌آمده نشان دادند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش کیفیت سود می‌شود.

گارسیا و همکاران [۲۱] به انجام مطالعه با هدف درک تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی بر گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند با پیاده‌سازی IFRS، مربوط‌بودن اطلاعات افزایش می‌یابد و سودها به‌موقع شناسایی می‌شوند.

دایاناندان [۱۹] مطالعه خود را درخصوص کشورهایی انجام داد که IFRS را پیاده‌سازی کرده بودند. او در نتیجه پژوهش خود نشان داد پذیرش IFRS باعث کاهش هموارسازی درآمدها و مدیریت سود می‌شود و این تأثیر در کشورهای با سطح افشای بالاتر تشدید می‌شود.

یومورن [۳۹] مطالعه‌ای را با این هدف که «آیا پذیرش اجباری IFRS مربوط‌بودن اطلاعات مالی ارائه‌شده در صورت‌های مالی را بهبود می‌بخشد» انجام داد و نتایج آمار توصیفی و رگرسیون حداقل مربعات برای تحلیل آثار پذیرش استانداردهای بین‌المللی روی کیفیت حسابداری، نشان دادند در زمینه بانک‌ها، اطلاعات سود هر سهم، ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و قیمت سهام با پذیرش IFRS مربوط‌تر شده‌اند.

آپاتا [۱۱] در نتیجه انجام بررسی‌های خود نشان داد تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS به افزایش

بین‌المللی گزارشگری مالی و الزامات گزارشگری مالی در ایران وجود دارد.

روش‌شناسی

این پژوهش از لحاظ هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی است و از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها، میدانی و از نوع پیمایشی است. اطلاعات لازم از طریق پرسشنامه (کتبی و اینترنتی) جمع‌آوری شده است. تعیین حجم نمونه در این تحقیق با استفاده از فرمول کوکران انجام شده که در این فرمول، مقدار p و q برابر با ۰,۵، مقدار Z برابر با ۱,۹۶ و مقدار d برابر با ۰,۰۹۵ و در نهایت حجم نمونه حدود ۱۰۶ نفر محاسبه شده است؛ از این رو، تجزیه و تحلیل نتایج این پژوهش بر مبنای تعداد ۱۱۷ پرسشنامه دریافتی از پاسخ‌دهندگان انجام شده است. این پرسشنامه متشکل از ۴۲ سؤال با مقیاس لیکرت ۵ گانه (کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) است.

سؤال اصلی این پژوهش این است که «تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی چیست» به منظور پاسخ به پرسش پژوهش، فرضیه‌ها به شرح زیر بیان شده‌اند:

۱. پذیرش IFRS کیفیت فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات را افزایش می‌دهد.
۲. پذیرش IFRS کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها را افزایش می‌دهد.
۳. پذیرش IFRS کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.
۴. پذیرش IFRS ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشد.

جامعه آماری در این پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای متخصص در زمینه IFRS است. به علت محدود بودن جامعه آماری، تعدادی از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای در دسترس، پاسخگو و

مهام و همکاران [۹] به بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران پرداختند. نتایج پژوهش بیان‌کننده این موضوع است که ۹۳ درصد جامعه آماری موافق با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران‌اند و تنها ۷ درصد مخالف پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران‌اند. پس با توجه به نتایج آزمون خنثی دو، مزایای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران بیش از معایب این استانداردها ارزیابی شده‌اند.

حسینی و نادریان [۳] در مقاله خود به بررسی تأثیر نبود زیر ساخت آموزشی مناسب در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داده‌اند نبود زیرساخت آموزشی مناسب، یکی از عوامل تأثیرگذار در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری مالی در ایران است.

رحمانی و علی‌پور [۵] پس از بررسی موانع موجود در دیگر کشورها، موانع پذیرش IFRS را در سطح کشور بررسی کردند و ۱۰ عامل را به‌عنوان موانع پذیرش IFRS در ایران شناسایی کردند.

رحمانی و شریفی [۴] به بررسی میزان انطباق الزامات گزارشگری ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بانکداری پرداختند و نشان دادند در رابطه با موارد افشا در متن و یادداشت‌های توضیحی صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، ارزش منصفانه، حسابداری مصون‌سازی و اوراق مشتقه، وثایق، ابزارهای مالی، طرح‌ها و مزایای بازنشستگی و ریسک‌های عمومی بانکداری، اختلاف معناداری بین استانداردهای

آشنا با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌عنوان نمونه انتخاب شدند.

به‌منظور ارزیابی روایی ابزار اندازه‌گیری، سؤالات بر مبنای ماتریس نظریه طراحی شدند که حاصل بررسی پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه‌اند. سپس اساتید و افراد آشنا و آگاه در زمینه موضوع پژوهش، پرسشنامه را بررسی کردند و توصیه‌های ایشان در پرسشنامه نهایی منظور شد. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفای کرونباخ آزمون شد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده (۰,۹۶۰)، گزاره‌های پرسش‌شده مندرج در پرسشنامه در راستای اهداف پژوهش‌اند.

یافته‌های پژوهش

پرسشنامه حاوی سؤالات جمعیت‌شناسی است. نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل توصیفی شامل توزیع فراوانی مطلق و درصدی پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسشنامه این پژوهش به تفکیک جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، تجربه کاری، سمت و مالی و میزان موافقت با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌جای استانداردهای ملی حسابداری در ایران در نگاره (۱) آمده‌اند.

نگاره ۱. ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌دهندگان

نگاره ۱. ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌دهندگان				
ردیف	ویژگی	شرح ویژگی	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۸۸	۷۵,۲
		زن	۲۹	۲۴,۸
۲	میزان تحصیلات	کارشناسی	۱۶	۱۳,۷
		کارشناسی ارشد	۶۴	۵۴,۷
		دکتر	۳۷	۳۱,۶
۳	رشته تحصیلی	حسابداری	۹۵	۸۱,۲
		مدیریت مالی	۱۱	۹,۴
		اقتصاد	۴	۳,۴
		سایر	۷	۶
۴	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۲۹	۲۴,۸
		۵ تا ۱۰ سال	۳۷	۳۱,۶
		۱۱ تا ۱۵ سال	۲۴	۲۰,۵
		بیش از ۱۵ سال	۲۷	۲۳,۱
۵	سمت	هیئت علمی	۱۹	۱۶,۲
		حسابرس	۲۸	۲۳,۹
		مدیر مالی	۲۵	۲۱,۴
		سایر	۴۵	۳۸,۵
۶	میزان آشنایی با IFRS	کاملاً آشنا	۱۶	۱۳,۷
		آشنا	۶۰	۵۱,۳
		تا حدی آشنا	۴۱	۳۵
۷	میزان موافقت با به‌کارگیری IFRS	کاملاً موافق	۳۴	۲۹,۱
		موافق	۷۳	۶۲,۴
		بی‌تفاوت	۹	۷,۷
		مخالف	۱	۰,۹
		کاملاً مخالف	۰	۰

نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف نشان دادند توزیع داده‌ها در رابطه با تمامی گزاره‌ها غیرنرمال است و باید از آزمون‌های ناپارامتریک برای تحلیل داده‌ها استفاده کرد؛ اما با توجه به بالای بودن تعداد نمونه این پژوهش و قضیه حد مرکزی از آزمون‌های پارامتریک استفاده شده است.

نگاره ۲. IFRS و بهبود کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری معاملات

شماره گویه	گویه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری
۱	شناسایی کامل درآمدها و هزینه‌ها	۳,۹۱	۰,۷۷۲	۱۲,۸۱۳	۰,۰۰۰
۲	دقت در اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها	۴,۰۶	۰,۷۵۸	۱۵,۱۳۱	۰,۰۰۰
۳	بهبود رویه‌های اندازه‌گیری حسابداری	۴,۱۲	۰,۶۹۷	۱۷,۳۸۰	۰,۰۰۰
۴	دقت در شناسایی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	۳,۷۰	۰,۷۹۱	۹,۵۸۷	۰,۰۰۰
۵	بهبود مربوط بودن و اتکاپذیر بودن برآوردها	۳,۹۴	۰,۷۸۰	۱۳,۰۳۷	۰,۰۰۰
فرضیه ۱:	پذیرش IFRS کیفیت فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات را افزایش می‌دهد.	۳,۹۵	۰,۵۸۹	۱۷,۴۰۲	۰,۰۰۰

نگاره ۳. IFRS و کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها

شماره گویه	گویه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری
۶	بهبود شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها	۴,۰۷	۰,۶۴۰	۱۸,۰۶۸	۰,۰۰۰
۷	بهبود اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در شناخت اولیه	۴,۰۱	۰,۷۴۹	۱۴,۵۷۴	۰,۰۰۰
۸	بهبود اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها پس از شناخت اولیه	۴,۰۹	۰,۷۷۲	۱۵,۲۰۸	۰,۰۰۰
۹	شناسایی هر گونه زیان کاهش ارزش و برگشت آن در صورت نیاز	۳,۹۸	۰,۸۰۹	۱۳,۱۳۸	۰,۰۰۰
۱۰	بهبود افشای دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی	۴,۰۶	۰,۷۵۸	۱۵,۱۳۱	۰,۰۰۰
۱۱	بهبود شناسایی ذخایر	۳,۸۹	۰,۸۳۸	۱۱,۴۶۷	۰,۰۰۰
فرضیه ۲:	پذیرش IFRS کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها را افزایش می‌دهد.	۴,۰۲	۰,۵۸۴	۱۸,۸۰۱	۰,۰۰۰

نگاره ۴. IFRS و کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی

شماره گویه	گویه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری
۱۲	بهبود طبقه‌بندی اقلام در ترازنامه	۴,۰۳	۰,۸۳۵	۱۳,۲۸۳	۰,۰۰۰
۱۳	ارائه بهتر اطلاعات در ترازنامه	۴,۱۵	۰,۷۰۲	۱۷,۷۶۹	۰,۰۰۰
۱۴	بهبود طبقه‌بندی اقلام در صورت سود و زیان	۴,۰۹	۰,۶۸۹	۱۷,۰۲۹	۰,۰۰۰
۱۵	بهبود ارائه اقلام در صورت سود و زیان	۴,۱۵	۰,۶۷۳	۱۸,۴۰۹	۰,۰۰۰
۱۶	بهبود طبقه‌بندی اقلام در صورت جریان وجه نقد	۳,۸۲	۰,۹۰۶	۹,۷۹۵	۰,۰۰۰
۱۷	بهبود ارائه اقلام در صورت جریان وجه نقد	۳,۷۹	۰,۸۵۹	۹,۸۹۸	۰,۰۰۰
۱۸	ارائه و افشای کامل اطلاعات در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه	۴,۱۴	۰,۷۹۸	۱۵,۴۱۴	۰,۰۰۰
فرضیه ۳:	پذیرش IFRS کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.	۴,۰۲	۰,۵۴۲	۲۰,۲۶۶	۰,۰۰۰

نگاره ۵. IFRS و بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات

شماره گویه	گویه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری
ویژگی کیفی مربوط بودن (ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی)					
۱۹	افزایش قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی صورت‌های مالی	۴,۰۰	۰,۷۷۷	۱۳,۹۲۴	۰,۰۰۰
۲۰	بهبود ارائه اطلاعات غیرمالی مربوط به فرصت‌های تجاری و ریسک‌ها	۳,۸۹	۰,۷۶۳	۱۲,۵۹۹	۰,۰۰۰
۲۱	افزایش میزان استفاده از اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ارائه اطلاعات مربوطتر	۴,۲۳	۰,۸۱۴	۱۶,۳۶۵	۰,۰۰۰
۲۲	ارائه بازخورد مناسب‌تر در خصوص چگونگی تأثیر رویدادهای مختلف بازار و معاملات قابل توجه به استفاده‌کنندگان.	۴,۰۳	۰,۸۰۴	۱۳,۸۰۴	۰,۰۰۰
۲۳	افشای بهتر اطلاعات مربوط به فرضیات و برآوردهای استفاده‌شده در تهیه صورت‌های مالی و بهبود گزارشگری مالی	۳,۹۴	۰,۸۵۴	۱۱,۹۰۹	۰,۰۰۰
۲۴	مطرح شدن رویدادهای مثبت و منفی به صورت متعادل و بدون سوگیری در صورت‌های مالی	۳,۷۲	۰,۸۹۹	۸,۶۴۱	۰,۰۰۰
۲۵	افشای کامل اطلاعات در صورت‌های مالی (شامل افشای ریسک‌ها)، و امکان برآورد دقیق‌تر ریسک و بازده توسط استفاده‌کننده	۳,۹۰	۰,۷۷۰	۱۲,۶۰۷	۰,۰۰۰
۲۶	بهبود کیفیت کلی گزارشگری مالی	۴,۲۳	۰,۷۱۲	۱۸,۷۰۴	۰,۰۰۰
۲۷	واضح‌تر شدن یادداشت‌های توضیحی به‌طور چشمگیر	۳,۹۷	۰,۷۶۰	۱۳,۸۷۶	۰,۰۰۰
۲۸	توضیح بهتر یادداشت‌های توضیحی، درباره دلایل تغییر رویه‌های حسابداری و پیامدهای مربوط به تغییرات	۴,۰۰	۰,۷۵۴	۱۴,۳۴۰	۰,۰۰۰
۲۹	افشای بهتر تجدیدنظر در برآوردهای حسابداری و قضاوت‌ها و پیامدهای مربوطه.	۳,۸۶	۰,۸۸۰	۱۰,۶۱۲	۰,۰۰۰
۳۰	تعدیل دقیق‌تر اعداد و ارقام دوره قبل، از بابت تغییرات رویه‌های حسابداری یا تجدیدنظر در برآوردهای حسابداری	۳,۷۸	۰,۷۴۴	۱۱,۳۰۷	۰,۰۰۰
۳۱	بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دوره جاری با دوره قبل	۳,۹۵	۰,۷۸۶	۱۳,۰۵۳	۰,۰۰۰
۳۲	بهبود قابلیت مقایسه گزارشات سالانه ارائه‌شده از شرکت با اطلاعات ارائه‌شده از دیگر سازمان‌ها	۳,۸۸	۰,۹۶۶	۹,۸۵۴	۰,۰۰۰
۳۳	بهبود تحلیل صورت‌های مالی با استفاده از شاخص‌ها و نسبت‌های مالی با قابلیت مقایسه بیشتر	۳,۹۶	۰,۸۶۵	۱۱,۹۷۱	۰,۰۰۰
۳۴	بهبود ارائه اطلاعات مقایسه‌ای بین صنایع، کیفیت گزارشگری مالی	۳,۹۰	۰,۸۹۴	۱۰,۸۵۵	۰,۰۰۰
۳۵	آماده‌شدن به‌موقع‌تر گزارش‌های حسابرسی توسط حسابرسان	۳,۱۷	۱,۱۵۴	۱,۶۰۲	۰,۱۱۲
۳۶	تحلیل صورت‌های مالی در زمان کمتر	۳,۴۴	۱,۰۲۰	۴,۶۲۱	۰,۰۰۰
۳۷	افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های ملی با شرکت‌های خارجی	۴,۳۴	۰,۷۴۵	۱۹,۴۹۲	۰,۰۰۰
۳۸	تسهیل روند تحویل و ادغام واحدهای اقتصادی	۳,۷۹	۰,۸۸۹	۹,۵۶۸	۰,۰۰۰
	فرضیه ۴: پذیرش IFRS موجب بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات می‌شود.	۳,۹۰	۰,۵۴۳	۱۷,۹۰۵	عدم رد

با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه، مربوط بودن هر یک از گزاره‌های پرسشنامه آزمون شد و نتایج به دست آمده از این آزمون نشان دادند سطح معناداری تمامی گزاره‌ها کمتر از ۰,۰۵ است و تمامی گزاره‌ها مربوطاند. این نتایج نشان می‌دهند یک توافق جمعی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در نتیجه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری وجود دارد.

تحلیل اثر احتمالی ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان بر نتایج

در این پژوهش، از چهار گروه مختلف پاسخ‌دهنده در خصوص تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، نظرسنجی به عمل آمد. فهرست این چهار گروه به شرح زیر است:

- گروه ۱: هیئت علمی؛
- گروه ۲: حسابرس؛
- گروه ۳: مدیر مالی؛

نگاره ۶. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین چهار گروه پاسخ‌دهنده (هیئت علمی، حسابرس، مدیر مالی و سایرین)

شماره گویه	گویه	درجه آزادی	آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه
۳	بهبود رویه‌های اندازه‌گیری حسابداری	۱۱۶	۲,۳۹۴	۰,۰۴۵	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۸	بهبود اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها پس از شناخت اولیه	۱۱۶	۳,۸۲۷	۰,۰۱۲	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۱۰	بهبود افشای دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی	۱۱۶	۳,۶۵۳	۰,۰۱۵	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۱۹	افزایش قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی صورت‌های مالی	۱۱۶	۳,۳۲۲	۰,۰۲۲	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۳۸	تسهیل روند تحصیل و ادغام واحدهای اقتصادی	۱۱۶	۶,۰۶۳	۰,۰۰۱	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون آنالیز واریانس (ANOVA) در نگاره (۶)، بین نظرات گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده، در رابطه با سؤالات ۳ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر شناسایی و اندازه‌گیری معاملات)، ۸ و ۱۰ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر

- گروه ۴: سایرین.
- منظور از سایرین، مشاغل مرتبط مثل تحلیل‌گر مالی، کارشناس مالی و ... است.
- همچنین، در یک تقسیم‌بندی دیگر از حیث میزان آشنایی پاسخ‌دهندگان با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، سه گروه مختلف پاسخ‌دهنده به شرح زیر بررسی شدند:
- گروه ۱: تاحدی آشنا؛
 - گروه ۲: آشنا؛
 - گروه ۳: کاملاً آشنا.

برای تحلیل حساسیت پاسخ‌ها به ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان، با استفاده از آزمون آنالیز واریانس نظرات گروه‌های پاسخ‌دهنده فوق با یکدیگر مقایسه و وجود اختلاف معنادار بین پاسخ‌های گروه‌های مذکور در رابطه با گزاره‌های مختلف، بررسی شدند. نگاره (۶) نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین پاسخ‌های چهار گروه مختلف هیئت علمی، حسابرس، مدیر مالی و سایرین را نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری داشته‌اند.

کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها)، ۱۹، ۲۴ و ۳۸ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات)، تفاوت معنادار وجود دارد. با استفاده از آزمون توکی، تفاوت نظر بین گروه‌های بررسی شده روی گویه‌های مذکور بررسی

شد. نگاره (۷)، نتایج آزمون توکی را روی گویه‌های ۳، ۸، ۱۰، ۱۹ و ۳۸ نشان می‌دهد.

نگاره ۷. نتایج آزمون توکی در رابطه با مقایسه نظرات جوامع مختلف

شماره گویه	گویه	تفاوت میانگین	سطح معناداری	نتیجه
۳	بهبود رویه‌های اندازه‌گیری حسابداری	-۰,۵۱۱	۰,۰۳۷	بین نظرات حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معنادار وجود دارد.
۸	بهبود اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها پس از شناخت اولیه.	-۰,۵۶۱	۰,۰۳۶	بین نظرات حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۰,۵۶۶	۰,۰۱۱	همچنین، بین حسابرسان و سایر پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.
۱۰	بهبود افشای دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی	-۰,۶۱۰	۰,۰۱۶	بین نظرات حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معنادار وجود دارد.
۱۹	افزایش قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی صورت‌های مالی	-۰,۶۳۷	۰,۰۱۴	بین نظرات حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معنادار وجود دارد.
۲۴	مطرح‌شدن رویدادهای مثبت و منفی به‌صورت متعادل و بدون سوگیری در صورت‌های مالی	-۰,۵۹۰	۰,۰۳۱	همچنین، بین حسابرسان و سایر پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.
۳۸	تسهیل روند تحصیل و ادغام واحدهای اقتصادی	-۰,۹۵۰	۰,۰۰۰	بین نظرات حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۰,۵۹۴	۰,۰۲۰	همچنین، بین حسابرسان و سایر پاسخ‌دهندگان تفاوت معناداری وجود دارد.

نگاره (۸) نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین سه گروه مختلف تاحدی آشنا، آشنا و کاملاً آشنا را نشان می‌دهد.

نگاره ۸. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین سه گروه پاسخ‌دهنده (تاحدی آشنا، آشنا و کاملاً آشنا)

شماره گویه	گویه	درجه آزادی	آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه
۱	شناسایی کامل درآمدها و هزینه‌ها	۱۱۶	۵,۰۷۲	۰,۰۰۸	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۶	بهبود شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها	۱۱۶	۴,۷۰۳	۰,۰۱۱	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۱۶	بهبود طبقه‌بندی اقلام در صورت جریان وجه نقد	۱۱۶	۱۳,۲۳۳	۰,۰۰۰	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۱۷	بهبود ارائه اقلام در صورت جریان وجه نقد	۱۱۶	۱۱,۸۲۱	۰,۰۰۰	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۳۱	بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دوره جاری با دوره قبل	۱۱۶	۳,۷۷۲	۰,۰۲۶	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.
۳۲	بهبود قابلیت مقایسه گزارشات سالانه ارائه‌شده از شرکت با اطلاعات ارائه‌شده از دیگر سازمان‌ها	۱۱۶	۵,۲۵۴	۰,۰۰۷	تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

شاخص تأثیر بر ویژگی‌های بهبوددهنده، تفاوت معنادار وجود دارد. با استفاده از آزمون توکی، تفاوت نظر بین گروههای بررسی شده روی گویه‌های مذکور بررسی شد. نگاره (۹)، نتایج آزمون توکی را روی گویه‌هایی نشان می‌دهد که تفاوت معنادار بین گروههای تاحدی آشنا، آشنا و کاملاً آشنا مشاهده شد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون آنالیز واریانس (ANOVA)، بین نظرات گروههای مختلف پاسخ‌دهنده، در رابطه با سؤالات ۱ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر شناسایی و اندازه‌گیری معاملات)، ۶ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها)، ۱۶ و ۱۷ (از گویه‌های شاخص تأثیر بر کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی) و ۳۱ و ۳۲ (از گویه‌های

نگاره ۹. نتایج آزمون توکی در رابطه با مقایسه نظرات سه گروه (تاحدی آشنا، آشنا، کاملاً آشنا)

شماره گویه	گویه	تفاوت میانگین	سطح معناداری	نتیجه
۱	شناسایی کامل درآمدها و هزینه‌ها	-۰,۳۸۳	۰,۰۳۴	بین نظرات افراد تاحدی آشنا و آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۰,۳۱۶	۰,۰۱۶	بین نظرات افراد تاحدی آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
۶	بهبود شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها	-۰,۵۴۹	۰,۰۰۹	بین نظرات افراد تاحدی آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۰,۴۶۷	۰,۰۲۳	بین نظرات افراد آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
۱۶	بهبود طبقه‌بندی اقلام در صورت جریان وجه نقد	-۰,۹۵۴	۰,۰۰۰	بین نظرات افراد تاحدی آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۱,۱۹۲	۰,۰۰۰	بین نظرات افراد آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
۱۷	بهبود ارائه اقلام در صورت جریان وجه نقد	-۰,۸۴۳	۰,۰۰۱	بین نظرات افراد تاحدی آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
		-۱,۰۷۹	۰,۰۰۰	بین نظرات افراد آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
۳۱	بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دوره جاری با دوره قبل	-۰,۵۵۴	۰,۰۳۱	بین نظرات افراد آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.
۳۲	بهبود قابلیت مقایسه گزارشات سالانه ارائه‌شده از شرکت با اطلاعات ارائه‌شده از دیگر سازمان‌ها	-۰,۸۰۴	۰,۰۰۸	بین نظرات افراد آشنا و کاملاً آشنا تفاوت معنادار وجود دارد.

شده است. در این پژوهش، هر پاسخگو امکان نمره‌دهی به هر شاخص را در طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) داشته است؛

در این پژوهش، از آزمون فریدمن برای بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) گزاره‌ها و عوامل پرسش‌شده، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان استفاده

بنابراین، نمره‌دهی بالاتر نشان‌دهنده موافقت بالا با گویه بوده است؛ بنابراین، در آزمون فریدمن هر قدر میانگین رتبه بزرگ‌تر باشد، موافقت پاسخ‌دهندگان با آن گویه بیشتر است. نگاره (۱۰) نشان‌دهنده نتایج آزمون فریدمن است.

نگاره ۱۰. نتایج آزمون فریدمن

تعداد اعضای نمونه		رتبه	
۱۱۷		میانگین رتبه	
۸۸۴,۸۵۸		رتبه	
۴۳		رتبه	
۰,۰۰۰		رتبه	
مجدور کای	درجه آزادی	سطح معنی داری	رتبه
افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های ملی با شرکت‌های خارجی	۳۷	۲۹,۸۰	۱
افزایش میزان استفاده از اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ارائه اطلاعات مربوط تر	۲۱	۲۷,۸۰	۲
بهبود کیفیت کلی گزارشگری مالی	۲۶	۲۷,۷۶	۳
افشای کامل اطلاعات در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه	۱۸	۲۶,۵۲	۴
ارائه بهتر اطلاعات در ترازنامه	۱۳	۲۶,۳۴	۵
بهبود ارائه اقلام در صورت سود و زیان	۱۵	۲۶,۱۶	۶
بهبود رویه‌های اندازه‌گیری حسابداری	۳	۲۶,۱۱	۷
بهبود ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها پس از شناخت اولیه	۸	۲۵,۲۹	۸
باعث بهبود طبقه‌بندی اقلام در صورت سود و زیان	۱۴	۲۵,۱۹	۹
دقت در اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها	۲	۲۵,۰۷	۱۰
بهبود شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها	۶	۲۴,۶۷	۱۱
بهبود افشای دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی	۱۰	۲۴,۵۹	۱۲
ارائه بازخورد مناسب‌تر در خصوص چگونگی تأثیر رویدادهای مختلف بازار و معاملات قابل توجه به استفاده‌کنندگان	۲۲	۲۴,۵۸	۱۳
اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث بهبود طبقه‌بندی اقلام در ترازنامه می‌شود	۱۲	۲۴,۵۴	۱۴
بهبود اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها در شناخت اولیه	۷	۲۴,۴۵	۱۵
افزایش قابلیت پیش‌بینی‌کنندگی صورت‌های مالی	۱۹	۲۴,۰۳	۱۶
بهبود تحلیل صورت‌های مالی با استفاده از شاخص‌ها و نسبت‌های مالی با قابلیت مقایسه بیشتر	۳۳	۲۳,۹۰	۱۷
توضیح بهتر دلایل تغییر رویه‌های حسابداری و پیامدهای مربوط به تغییرات از طریق یادداشت‌های توضیحی	۲۸	۲۳,۸۴	۱۸
بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دوره جاری با دوره قبل	۳۱	۲۳,۶۶	۱۹
بهبود کیفیت گزارشگری با شناسایی هر گونه زیان کاهش ارزش و برگشت آن در صورت نیاز	۹	۲۳,۵۹	۲۰

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران با نظرخواهی از افراد آشنا و آگاه به استانداردهای مذکور بررسی شد. بدین منظور، ۴ فرضیه در قالب تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر (۱) کیفیت فرایند شناسایی و اندازه‌گیری معاملات؛ (۲) کیفیت شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها؛ (۳) کیفیت ارائه و افشای اجزای صورت‌های مالی و (۴) ویژگی‌های کیفی اطلاعات، طراحی شد. برای انجام آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه‌ای با ۴۲ گزاره استفاده شد. از بین ۴۲ گویه بررسی شده، به استثنای یک گویه که مربوط به آماده‌شدن به موقع تر گزارشات حسابرسی بود، همه گویه‌ها پذیرفته شدند. علت پذیرفته‌نشدن گویه مذکور نیز ممکن است این باشد که پاسخ‌دهندگان فرایند حسابرسی و زمان گزارش را تابع مسائل خاص مؤسسات حسابرسی می‌دانند. درخور ذکر است گزاره‌های مربوط به بهبود محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی نیز رد نشدند؛ ولی برای نتیجه‌گیری دقیق‌تر باید بررسی‌های دقیق‌تر صورت گیرد.

نتیجه حاصل از گزاره مربوط به دقت در اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها به‌عنوان تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با مطالعات پیشین مانند آباتا و همکاران (۲۰۱۶)، بال (۲۰۰۱)، لوبو و یانگ (۲۰۰۱) و حسن و هانتر (۱۹۹۹) سازگار است. یافته‌های این پژوهش درباره اینکه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث بهبود ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شود، موافق با نتایج حاصل از پژوهش انجام‌گرفته الکالی و

لوده (۲۰۱۶) است. نتایج پژوهش حاضر درباره اینکه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث افشای کامل اطلاعات در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه می‌شود، موافق با یافته‌های پژوهش رحیمیان و همکاران (۱۳۹۴) است. در این پژوهش نیز نتایج نشان می‌دهند با پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی (شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت جریان وجه نقد) بهبود می‌یابد. هوک و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که پذیرش مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری باعث بهبود کیفیت سود، قابلیت مقایسه بیشتر صورت‌های مالی، افزایش شفافیت و کاهش ریسک می‌شود. علاوه بر آن، صورت‌های مالی با قابلیت مقایسه به سرمایه‌گذاران بالقوه کمک می‌کند تا اطلاعات مالی شرکت‌های داخلی را با شرکت‌های عضو بازارهای سرمایه خارجی مقایسه کنند. نتایج گزاره مرتبط با ارائه اطلاعات مربوطتر با اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به‌کارگیری حسابداری ارزش منصفانه، هم‌راستا با مطالعات پیشین (ازجمله: گارسیا و همکاران، ۲۰۱۷ و یومورون، ۲۰۱۵) هستند.

با توجه به اهمیت جهانی شدن بازارهای سرمایه و لزوم به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای پیوستن به بازارهای جهانی، هدف اصلی این تحقیق، بررسی تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران بوده است تا براساس نظرسنجی از افراد آشنا و آگاه در این زمینه، به برخی سؤالات مطرح در این حوزه پاسخ داده شود. همان‌طور که ملاحظه شد بیش از ۹۱ درصد پاسخ‌دهندگان، موافق به‌کارگیری استانداردهای

دست یافت. با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های این پژوهش، به‌منظور انجام پژوهش‌های آتی، پیشنهادهای زیر مطرح می‌شوند:

✓ در این پژوهش به دلیل نبود صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور، از پرسشنامه استفاده شد. با توجه به الزام اخیر سازمان بورس در رابطه با تهیه صورت‌های مالی شرکت‌ها بر مبنای IFRS، پژوهشگران آتی می‌توانند در سال‌های بعد از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری در شرکت‌های بورسی، این پژوهش را با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورس و فرابورس انجام دهند.

✓ پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی تأثیر به‌کارگیری IFRS بر کیفیت گزارشگری مالی در صنایع خاص مثل بانک و بیمه پرداخته شود.

✓ با توجه به الزامات خاص به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، راهکارهای عملیاتی‌سازی استانداردها می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی قرار گیرد.

✓ با توجه به رابطه نزدیک IFRS و XBRL^۶ در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی، می‌توان پژوهش‌های در این زمینه نیز انجام داد و بررسی کرد آیا پیاده‌سازی IFRS در بلندمدت می‌تواند بستر مناسبی برای پیاده‌سازی و به‌کارگیری XBRL فراهم کند.

محدودیت‌های پژوهش

• برای جمع‌آوری داده‌ها، انتخاب نمونه از جامعه آماری افراد حرفه‌ای آشنا به IFRS انجام شد؛ اما با توجه به اندک بودن تعداد افراد متخصص در این

بین‌المللی گزارشگری مالی به‌جای استانداردهای ملی‌اند. همچنین، با توجه به نتایج آزمون میانگین یک جامعه، تمامی فرضیه‌های این تحقیق پذیرفته شدند و این امر مؤید بهبود کیفیت گزارشگری مالی در نتیجه به‌کارگیری IFRS است.

با توجه به نتایج این تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت پیاده‌سازی IFRS بر کیفیت اطلاعات حسابداری، پیشنهاد می‌شود نهادهای قانون‌گذار و استانداردارگذار با مشارکت کلیه فعالان حرفه، نقشه راهی برای رفع موانع پیاده‌سازی، طرح و آن را به‌دقت اعمال کنند؛ به نحوی که به زودی بسترهای ضروری برای استفاده از استانداردهای مذکور برای کلیه شرکت‌ها فراهم شود. می‌توان گفت برای به‌کارگیری موفق این استانداردها باید واقع‌بینانه به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. بدین منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اتربخش نهادهای حرفه‌ای به کار گرفته شود. در این راستا برنامه‌ریزی و اقدام مؤثر برای رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش و تدوین رهنمودهای مورد نیاز برای به‌کارگیری استانداردها ضروری‌اند.

در این پژوهش، گزاره مربوط به بهبود کیفیت کلی گزارشگری مالی در نتیجه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که در این زمینه، محققانی مانند کان‌پانگه و نجار (۲۰۱۶) و یوری‌ساندری و پوسپیتاساری (۲۰۱۵) به نتایج مشابهی دست یافتند. هو و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهش خود نشان دادند پذیرش IFRS در کشورهای مثل نیوزلند، آلمان و چین بر کیفیت اطلاعات حسابداری بی‌تأثیر است. همچنین مارتینز (۲۰۱۴) با بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات ارائه‌شده در کشور اسپانیا به نتیجه مشابهی

بانکداری در ایران. اولین کنفرانس بین‌المللی حماسه سیاسی (با رویکردی بر تحولات خاورمیانه) و حماسه اقتصادی (با رویکردی بر مدیریت و حسابداری).

۵. رحمانی، علی و شراره علی‌پور. (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره ۷، صص ۷۵-۹۹.

۶. رحیمیان، نظام‌الدین، مجدی اوغولبیک، محمود و علیرضا ملکی. (۱۳۹۴). ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن. دوماهنامه حسابرس، دوره هفدهم، شماره ۸۰، صص ۸۲-۸۶.

۷. فروغی، داریوش و مجید اشرفی. (۱۳۸۸). استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها. حسابدار رسمی، دوره سوم، شماره ۸، صص ۹۶-۱۰۳.

۸. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۴). مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران. تهران: سازمان حسابرسی.

۹. مهام، کیهان، حیدرپور، فرزانه و علیرضا آقایی قهی. (۱۳۹۱). بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره دوم، شماره ۳، صص ۱۰۵-۸۷.

۱۰. ولک، هری. (۲۰۱۴). تئوری حسابداری. ترجمه دکتر غلامرضا کرمی و کامران تاجیک، کامران (۱۳۹۴)، تهران: انتشارات نگاه دانش.

11. Abata, M. A. (2015). The impact of international financial reporting standards (IFRS) adoption on financial reporting practice in the

زمینه، این موضوع می‌تواند بر تعمیم نتایج به کل جامعه حرفه‌ای اثرگذار باشد.

• با توجه به اینکه در حال حاضر صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران در دسترس نیستند، اطلاعات مورد نیاز برای آزمون گزاره‌های این پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است؛ بنابراین، ابزار اندازه‌گیری این پژوهش دارای محدودیت ذاتی است.

• از جمله موارد مربوط به محدودیت‌های تحقیق نیز می‌توان به افراد پاسخ‌دهنده اشاره کرد که تا کنون تجربه عملی مناسبی در خصوص پیاده‌سازی IFRS در کشور نداشته‌اند؛ بنابراین، احتمال آن وجود دارد که پس از به‌کارگیری استانداردهای مذکور نظرات آنها با تعدیلاتی مواجه شود.

منابع

- اسکات، ویلیام. (۲۰۱۴). تئوری حسابداری مالی. ترجمه دکتر علی پارسائیان، جلد اول، تهران: انتشارات ترمه.
- باقرآبادی، سیدمحمد، شایان، علیرضا و کورش شایان. (۱۳۹۵). مروری بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS). تهران: انتشارات ترمه.
- حسینی، سیدمهدی و آرشد نادریان. (۱۳۹۵). بررسی مشکلات عدم وجود زیرساخت آموزشی مناسب با مشکلات به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در ایران. سومین همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری.
- رحمانی، علی و صدیقه شریفی. (۱۳۹۲). بررسی میزان انطباق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با وضعیت فعلی گزارشگری در صنعت

- and Information Management*, Vol 24, No. 3, Pp. 296-316.
20. Deloitte, L. (2016). Advancing Quality through Transparency. *Deloitte LLP Inaugural Report (January)*.
 21. García, M. d. P. R., Alejandro, K. A. C., Sáenz, A. B. M., & Sánchez, H. H. G. (2017). Does an IFRS adoption increase value relevance and earnings timeliness in Latin America? *Emerging Markets Review*, Vol 30, Pp. 155-168.
 22. Hlaciuc, E., Măciucă, G., Ursachi, A., & Mîniga, C. (2015). The Convergence of National Accounting with the International Financial Reporting Standards-Comparative Study Regarding the Accounting Reform in China and Romania. *World*, Vol 5, No. 3.
 23. Hou, Q., Jin, Q., Wang, L., & Zhang, G. (2016). Mandatory IFRS adoption, accounting quality, and investment efficiency: Evidence from China. *China Journal of Accounting Studies*, Vol 4, No. 3, Pp. 236-262
 24. Houqe, M. N., Monem, R. M., Tareq, M., & van Zijl, T. (2016). Secrecy and the impact of mandatory IFRS adoption on earnings quality in Europe. *Pacific-Basin Finance Journal*, Vol 40, Pp. 476-490
 25. Houqe, M. N., Monem, R. M., & van Zijl, T. (2016). The economic consequences of IFRS adoption: Evidence from New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 27, Pp. 40-48.
 26. IASB, C. F. (2015). The Conceptual Framework for Financial Reporting, as in September 2010. *International Accounting Standards Board*, London, UK.
 27. IASB, (2014). IAS1: Presentation of financial statements.
 28. IASB, (2014). IFRS9: Financial instruments.
 29. Kanyange, Z., & Wanjare, D. J. (2016). IFRS Adoption and the quality Nigerian banking sector. *Journal of Policy and Development Studies*, Vol 9, No. 2, Pp.169-184.
 12. Abdullahi, A., & Abubakar, M. Yelva. (2017). Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) and Measurement of Reporting Quality. *A Review of Methodologies. International Business and Accounting Research Journal*, Vol 2, Pp.103-108.
 13. Alkali, M. Y., & Lode, N. A. (2016). The value relevance of accounting disclosures among listed Nigerian firms: IFRS adoption. *Iranian Journal of Management Studies*, Vol 9, No. 4, Pp.707.
 14. Ball, R. (2001). Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. *Brookings-Wharton papers on financial services*, Vol 1, Pp. 127-169.
 15. Cascino, S., & Gassen, J. (2015). What drives the comparability effect of mandatory IFRS adoption? *Review of Accounting Studies*, Vol 20, No. 1, Pp. 242-282
 16. Chan, A. L.-C., Hsu, A. W.-H., & Lee, E. (2015). Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. *International Review of Financial Analysis*, Vol 38, Pp. 70-82.
 17. Clarkson, P., & Richardson, G. D. (2008). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. Vol 3, Pp. 1-55.
 18. Core, J. E., Hail, L., & Verdi, R. S. (2015). Mandatory disclosure quality, inside ownership, and cost of capital. *European Accounting Review*, Vol 24, No. 1, Pp. 1-29.
 19. Dayanandan, A., Donker, H., Ivanof, M., & Karahan, G. (2016). IFRS and accounting quality: legal origin, regional, and disclosure impacts. *International Journal of Accounting*

- Companion to Financial Accounting Theory*, Pp. 167.
36. Nobes, C., & Stadler, C. (2013). How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 38, No. 8, Pp. 573-595.
 37. Tarca, A. (2004). International convergence of accounting practices: Choosing between IAS and US GAAP. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol 15, No. 1, Pp. 60-91.
 38. Torres-Jorda, M. M., Yeoh, E. K., & de Regnaucourt, F. (2004). International Accounting Standards? Current Developments.
 39. Umoren, A. O., & Enang, E. R. (2015). IFRS adoption and value relevance of financial statements of Nigerian listed banks. *International Journal of Finance and Accounting*, Vol4, No. 1, Pp. 1-7.
 40. Yurisandi, T., & Puspitasari, E. (2015). Financial Reporting Quality- Before and After IFRS Adoption Using NiCE Qualitative Characteristics Measurement. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol 211, Pp. 644-652.
 - of financial reporting by the commercial banks in Rwanda: A managerial Perspective. *UNIVERSITY OF NAIROBI*.
 30. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2015). *Intermediate accounting: IFRS edition (Vol. 2)*: John Wiley & Sons.
 31. Kim, J.-B., Shi, H., & Zhou, J. (2014). International Financial Reporting Standards, institutional infrastructures, and implied cost of equity capital around the world. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, Vol 42, No. 3, Pp. 469-507.
 32. Martins, M. J. T. d. S. (2014). Disclosure index and the cost of debt on Portugal, Ireland, Greece and Spain: *An exploratory research regarding IFRS 7 disclosures, cost of debt and its impact on 2011 and 2012*.
 33. Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B. (2016). Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting. *International Journal of Finance and Accounting*, Vol 5, No. 4, Pp. 184-192.
 34. Nijam, H. M., & Athambawa, J. (2016). IFRS Adoption and Financial Reporting Quality. *A Review of Evidences in Different Jurisdictions*.
 35. Nobes, C. (2015). International differences in IFRS adoptions and IFRS practices1. *The Routledge*
-