

## مقایسه صورت های مالی تحت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) با صورت های مالی سنتی (فعلی) کشور از جنبه شفافیت در ارائه اطلاعات

ابوالقاسم معظمی گودرزی

دانشجوی دکتری حسابداری، حسابداری، واحد دانشگاه علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران

[Gasem.moazami@yahoo.com](mailto:Gasem.moazami@yahoo.com)

حمید رضا وکیلی فرد

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

[yakilifard@gmail.com](mailto:yakilifard@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۰۸

### چکیده

این پژوهش به بررسی و مقایسه صورت های مالی تحت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS)<sup>۱</sup> با صورت های مالی سنتی (فعلی) کشور از جنبه شفافیت در ارائه اطلاعات در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. هر چند تاکنون تحقیقاتی پیرامون کیفیت گزارشگری مالی شرکتها در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته؛ اما در هیچکدام از آنها به مقایسه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS با صورتهای مالی فعلی کشور پرداخته نشده است. تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی - توسعه ای است که در زمره تحقیقات توصیفی جای دارد. جامعه آماری این پژوهش را می توان به شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران با سرمایه بیش از ۱۰ هزار میلیارد ریال محدود نمود. نمونه آماری تحقیق متشکل از هفت شرکت هلدینگ ثبت شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در مجموع دارای واحدهای تابعه (فرعی) بیش از ۵۰ شرکت بورسی و غیر بورسی بوده و وضعیت و عملکرد مالی آنها در اطلاعات تلفیقی شرکتهای هلدینگ ارائه گردیده اند. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه پژوهش از آزمون ریشه واحد<sup>۲</sup> متغیر شفافیت با روش دیکي فولر تعمیم یافته در نرم افزار Eviews استفاده به عمل آمده است. نتایج به دست آمده نشان داد که استفاده از صورتهای مالی تحت استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در مقایسه با صورتهای مالی فعلی کشور موجب بهبود قابل توجهی در شفافیت ارائه اطلاعات می شود. اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا به سرمایه گذاران کمک می کند تا سرمایه گذاری های ناکارا را شناسایی نموده و مدیریت را به سمت تمرکز بر هسته اصلی کسب و کار شرکت رهنمون می شود. در نتیجه بهبود شفافیت، کارایی در تخصیص سرمایه ارتقا یافته و سرمایه جذب شده به سوی هسته اصلی کسب و کار شرکتها جریان می یابد.

**واژه های کلیدی:** کیفیت گزارشگری، شفافیت، IFRS، تصمیمات سرمایه گذاری، اطلاعات حسابداری.

<sup>۱</sup> . International Financial Reporting Standard.

<sup>۲</sup> . Unit Root Test

## ۱- مقدمه

یکی از عناصر بااهمیت در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که با کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی مرتبط است. صورت‌های مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند)، به امری غامض تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌الملل، جریان سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. استانداردهای مذکور با افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت اطلاعات مالی موجب شفافیت اطلاعاتی می‌شود که از یک طرف به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی آگاهانه‌تر کمک می‌کند و از طرف دیگر با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت شفافیت و پاسخگویی می‌شود. ضمن این‌که بهبود شفافیت، با آشنانمودن سرمایه‌گذاران با فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سطح جهان، امکان تخصیص بهینه سرمایه و افزایش کارایی اقتصاد فراهم می‌شود. در این راستا سازمان بورس اوراق بهادار تهران نیز طبق مصوبه‌ای<sup>۱</sup> سازمان، کلیه بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ثبت شده نزد سازمان و همچنین کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران با سرمایه ثبت شده ۱۰٫۰۰۰ میلیارد ریال و بیشتر از آن در سال ۱۳۹۵ را ملزم به تهیه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نموده است. هدف از اجرای این استانداردها گزارشگری با کیفیت بالا و کمک به اخذ تصمیمات صحیح از سوی سرمایه‌گذاران است و این امکان را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌نماید تا ریسک‌های مربوط به شرکتها را بشناسند و به صورت عاقلانه و منطقی تصمیم بگیرند. با توجه به اهمیت موضوع در این تحقیق محقق به دنبال بررسی و مقایسه میزان شفافیت در صورتهای مالی تحت IFRS با صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری کشور در شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار تهران است؛ یعنی پاسخ به این سوال که استفاده از IFRS تا چه اندازه می‌تواند شفافیت در گزارشگری مالی را در بورس اوراق بهادار تهران بهبود دهد؟ پاسخ به مسئله پژوهش به مخاطبان پژوهش کمک می‌کند تا با نقش کارایی/حاکمیتی اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا آشنایی بیشتری پیدا نموده و از شفافیت اطلاعات حسابداری در راستای تقویت حاکمیت شرکتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی استفاده بیشتری نمایند. از منظر اقتصادی، بازارسهم طبعاً یکی از جنبه‌های بسیار مهم در برنامه اقتصادی و تنظیم سیاست اقتصادی و صنعتی دولت است و در سالهای اخیر دولت سعی نموده به درآمدهای مالیاتی و ایجاد اشتغال و کاهش تورم با استفاده از سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های مختلف اتکاء نماید. به همین علت شفافیت در ارائه اطلاعات یکنواخت و بین‌المللی جهت جذب سرمایه‌گذاری خارجی بسیار حائز اهمیت می‌باشد. همچنین با حرکت به سمت IFRS، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقاء پیدا نموده که این مسئله منجر به ارزشیابی هوشمندتری در بازارهای سرمایه و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاران می‌شود. از این رو می‌توان گفت در بازار بورس اوراق بهادار تهران بررسی شفافیت اطلاعات حسابداری به منظور بهینه نمودن تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکتی از اهمیت روزافزونی برخوردار است. یکی از عوامل مؤثر بر سرمایه‌گذاری بهینه، شفافیت اطلاعات حسابداری است که یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران به ویژه در زمان وقوع برخی رویدادهای مالی و غیر مالی به حساب می‌آید. ساختار ادامه تحقیق متشکل از سه بخش اصلی شامل مبانی نظری و تدوین فرضیه‌های تحقیق، متدولوژی تحقیق و تحلیل تجربی داده‌ها است. قسمت پایانی پژوهش نیز به نتیجه‌گیری و ذکر پیشنهادات اجرایی اختصاص یافته است.

## ۲- مبانی نظری و تدوین فرضیه‌های تحقیق

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. هدف اصلی از تدوین این استاندارد هماهنگ‌سازی و تطبیق تمام استانداردهای حسابداری مورد استفاده سراسر دنیا و اعمال و رعایت حداقل استانداردی برای سرمایه‌گذارانی است که قصد بررسی و نظارت و تحلیل صورت‌های مالی شرکت را دارند. تاکید اصلی این استاندارد بر

<sup>۱</sup> مورخ ۱۸ آبان ۱۳۹۵.

حسابداری کشورها با استانداردهای بین المللی حسابداری ناشی از عوامل نهادی می باشند. عوامل نهادی عبارتند از منشاء قانونی، تمرکز مالکیت، توسعه اقتصادی، اهمیت حرفه حسابداری و اهمیت بازارهای سرمایه ( اثنی عشری و خان بیگی، ۸۷). کشورهای با نظام عرفی مانند آمریکا و انگلستان، بر سهامداران و اعتباردهندگان که تامین کننده منابع سرمایه هستند، تاکید میکنند. در مقابل، در کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته مانند فرانسه و آلمان، واحدهای تجاری به طور اساسی به کارمندان، مستخدمان، مدیران، بانک ها و دولت برای تامین مالی تکیه میکنند. چنین تفاوت های اساسی در منشاء قوانین کشورها، بر اهمیتی که اطلاعات حسابداری دارد، تاثیر میگذارد. با گسترش بازارها و نهادهای مالی، ساختار مالکیت بیشتر پراکنده میشود و تقاضای افشای اطلاعات با کیفیت، برای اقرار متفاوتی از مالکان به وجود می آید. اما در کشورهایی که ساختار مالکیت تمرکز بالایی دارد، چنین حجم بالایی از تقاضا برای کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی وجود ندارد. به طور کلی تفاوت های استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای حسابداری بین المللی و گزارشگری مالی را می توان به چهار گروه عمده ذیل تقسیم بندی کرد:

- استانداردهای حسابداری ایران که معادل بین المللی ندارند.
- استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین المللی که معادل ایرانی ندارند.
- استانداردهای حسابداری ایران که با استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین المللی منطبق هستند.
- استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین المللی که تجدید نظر شده اند اما در استانداردهای حسابداری ایران تجدیدنظر صورت نگرفته است.

در دوره چرخش از استانداردهای حسابداری ایران به استانداردهای حسابداری بین المللی این تفاوت ها را با توجه به شرایط محیطی کشور و قوانین و مقررات حاکم چگونه همسان سازی نمود و چگونه صورت های مالی را تهیه و تنظیم کرد که در سطح بین المللی قابلیت مقایسه و اتکا داشته باشد، خوشبختانه چارچوب پاسخ به این سوالات را استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ( ۱ ) ( IFRS ) با عنوان « پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار » مشخص کرده و ممکن است در زمینه گام های اجرایی مشکلاتی را به همراه داشته باشیم، از جمله تغییر در سیستم های آموزشی، فناوری اطلاعات و گزارشگری مالی، آموزش حسابداران و حسابرسان شاغل در حرفه، تربیت نیروی متخصص برای بنگاه ها، تحلیلگران مالی، ناظران بازار سرمایه، بورس اوراق بهادار، اعضای

روی درآمدهای شرکت، طبقه بندی اقلام ترازنامه و سهام قابل معامله در بازار بورس است. چنانچه شرکتی ملزم به ارائه صورت های مالی مطابق استاندارد GAAP باشد ولی عدم رعایت این استاندارد در صورت های مالی شرکت قابل رویت باشد، این بعنوان زنگ خطری برای سهامداران محسوب می شود و میتواند این نتیجه را حاصل نمود که شرکت قصد پنهان کاری داشته است. امروزه از دو جهت هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری اهمیت پیدا کرده است: نخست اینکه همراه با گسترش سریع بازارهای سرمایه، که تاثیری مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات، از مسائل با اهمیت در تعیین کارایی بازار است و دوم اینکه افزایش شرکتهای چند ملیتی که به صورت فرا مرزی فعالیت می کنند، موجب پیدایش نیاز به وجود مجموعه ای از استانداردهای یکنواخت میشود. یکی از با اهمیت ترین عوامل موثر بر تمایل به یکنواخت سازی، افزایش اهمیت شرکتهای چند ملیتی اس کاهش ریسک کشور و افزایش جذب سرمایه های خارجی از طریق فراهم نمودن امکان تصمیم گیری بهتر، با توجه به استفاده از مورد توافق بین الم، فراهم نمودن امکان تشکیل بورس بین المللی، کمک به سرمایه گذارن در تنوع بخشی به سرمایه گذاری در بورسهای مختلف جهان، امکان پذیرش شرکتهای در بورس سایر کشورها و پذیرش متقابل شرکتهای خارجی در بورس ایران و ... از جمابه مزایای پیاده سازی IFRS در ایران است. طبق رویه ای که تاکنون در تدوین استانداردها وجود داشته، مبنای اولیه برای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین المللی است و سپس تعدیلاتی حسب تشخیص کمیته تدوین استانداردها، در آن انجام می شود. بدین ترتیب تاکنون در سطح کلان، فرض بر هماهنگی با استانداردهای بین المللی بوده و در حال حاضر در مقطع تصمیم گیری کلان برای پذیرش یا عدم پذیرش استانداردهای بین المللی قرار نداریم. علیرغم اینکه طبق استراتژی کلی و رویه موجود، استانداردهای کشور عمدتاً برگرفته از استانداردهای بین المللی هستند و با وجود هماهنگی اغلب استانداردهای موجود با استانداردهای متناظر آنها (در مقطع تدوین استاندارد ملی)، از منظر بین المللی چنین دیدگاهی نسبت به استانداردهای ما وجود نداشته و در حال حاضر تفاوت های بین استانداردهای ملی و بین المللی به حدی رسیده است که سوالاتی چون پذیرش یا عدم پذیرش استانداردهای بین المللی مطرح می گردد.

فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف، خود تابع محیط های سیاسی و تجاری آن کشورها و نیز همراه لابی های سیاسی مختلفی است. علاوه بر این و نیز سواى از فرهنگ، عمده ی تفاوت در استانداردهای ملی

قرارداد را می‌پوشاند و رفتارهای فرصت طلبانه مدیران را محدود نموده و تحت نظارت قرار می‌دهد. در مواردی که شرکت به دنبال تامین سرمایه خارجی است، نقش حاکمیتی اطلاعات حسابداری به شرکتهای فعال در بازار سرمایه کمک می‌کند تا برای تمرکز بر هسته اصلی کسب و کار و تخصیص کارای سرمایه خود تصمیمات منطقی و عاقلانه ای اتخاذ نمایند (ایزلی و اوهارا، ۲۰۰۴؛ ژای و وانگ، ۲۰۱۶).

بوشمن و اسمیت<sup>۵</sup> (۲۰۰۳) نشان دادند که افشای اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا با فراهم نمودن امکاناتی برای نظارت بر فعالیت مدیران منفعت بالایی برای سرمایه‌گذاران دارد و مدیران را ملزم می‌نماید تا تصمیمات کارا و اثربخشی در خصوص فرصتهای سرمایه‌گذاری اتخاذ نمایند که در نتیجه این امر تخصیص سرمایه با کارایی بالاتری انجام می‌شود و بازدهی بیشتری نیز نصیب سهامداران می‌گردد. بال و شیواکومار<sup>۶</sup> (۲۰۰۵) معتقد بودند که اطلاعات با شفافیت بالا در زمینه حسابداری و گزارشگری مالی موضع نظارت سهامداران بر فعالیت مدیران را تقویت نموده و از طریق ایجاد ضمانت اجرهای سنگین در خصوص مسئله نمایندگی، ضمن کاهش تضاد آرا بین مدیران و سهامداران، کارایی در تصمیمات سرمایه‌گذاری را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا می‌تواند به طور مداوم سرمایه‌گذار را در جریان فعالیت مدیران و جهت‌گیری سرمایه‌گذاری‌های شرکت قرار داده و از این طریق نیز نظارت بر فعالیتهای مدیران را ارتقا دهد. متشابها بیدل و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۹) اذعان می‌کنند که شفافیت بالای اطلاعات حسابداری مدیریت شرکت را از ساختن امپراطوری (مسئله نمایندگی) باز می‌دارد، سرمایه‌گذاری‌های غیر منطقی را محدود می‌کند و توان سرمایه‌گذاران را برای نظارت بر کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران بهبود می‌دهد.

#### ۱-۲- پیشینه تحقیق

ناصری و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی میزان تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران از دیدگاه متخصصین حسابداری و مالیاتی خراسان جنوبی پرداختند. برای دستیابی به این هدف در پژوهش حاضر از روش توصیفی با رویکرد همبستگی داده استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه‌ها بیانگر این است که به نظر اساتید حسابداری، حسابداران رسمی، مدیران و کارکنان

هیات مدیره و سرمایه‌گذاران رامی‌توان برشمرد و تدابیر و برنامه‌ریزی‌های لازم برای رفع این مشکلات از اولویت‌های اساسی و اولیه گام‌های اجرایی در دوره چرخش خواهد بود (ساری، علی اصغر، ۱۳۹۳).

بی‌ور<sup>۱</sup> (۱۹۸۹) ادعا نمود که هدف اصلی از تهیه اطلاعات حسابداری این است که به سرمایه‌گذاران و کاربران در اخذ تصمیمات درست و آگاهانه کمک نماید. کیفیت اطلاعات حسابداری را از دو راه می‌توان مورد ارزیابی قرار داد. روش اول استفاده از آنها برای مقاصد ارزشگذاری است، به این معنی که اطلاعات حسابداری تنها برای سرمایه‌گذارانی مفید و مثمر ثمر است که می‌خواهند تصمیماتی در خصوص ارزشگذاری اتخاذ نمایند. این دیدگاه در واقع به نوعی بر نقش قیمت‌گذاری برای اطلاعات حسابداری تأکید می‌ورزد. دومین روش برای پی بردن به اهمیت اطلاعات حسابداری، اعتبار قراردادی است؛ به این معنی که اطلاعات حسابداری تنها به قراردادهای منفعت می‌رساند، بویژه به قراردادهای بین سرمایه‌گذاران و اداره کنندگان شرکتها. دیدگاه اخیر منعکس کننده نقش حاکمیتی اطلاعات حسابداری می‌باشد. مطابق دیدگاه‌های فوق می‌توان گفت اطلاعات حسابداری دارای دوکارکرد اساسی هستند: کارکرد ارزشگذاری و کارکرد حاکمیتی. اطلاعات حسابداری در وهله اول از طریق تحت تأثیر قراردادن هزینه سرمایه و قیمت سهام شرکتها، نقش قیمت‌گذاری ایفا می‌کنند. از این منظر اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا می‌توانند معضل عدم تقارن اطلاعاتی را تسکین داده و هزینه تامین منابع مالی خارجی در شرکتها را کاهش دهند (مایرس و مجلوف، ۱۹۸۴؛ ایزلی و اوهارا، ۲۰۰۴؛ ژنگ و لئو، ۲۰۰۶). نقش قیمت‌گذاری اطلاعات حسابداری را می‌توان از طریق قیمت سهام شرکت نیز به خوبی درک نمود. تا جاییکه قیمت سهام یک شرکت فعال در بازار سهام منعکس کننده اطلاعات خاصی در مورد آن شرکت است؛ به طوریکه هر چه شفافیت گزارشگری مالی شرکت بالاتر باشد به معنی وجود فرصتهای رشد بیشتر برای شرکت است و این موضوع در قیمت سهام شرکتها در نظر گرفته می‌شود و در نتیجه سرمایه‌گذاران زیادی را جذب شرکت می‌کند. از منظر نقش حاکمیتی نیز اطلاعات حسابداری با شفافیت بالا موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین طرفین قرارداد می‌شود (در اینجا منظور از قرارداد همان توافق ضمنی سرمایه‌گذار با اداره کنندگان و مدیران شرکتها در خصوص اداره شرکت است). نقص‌ها و نارسایی‌های

5. Bushman and Smith.

6. Ball and Shivakumar.

7. Biddle et al.

1. Beaver

2. Myers and Majluf.

3. Easley and O'Hara.

4. Zeng and Lu.

مشترک را بررسی می نمایند. بررسی ها و مطالعات انجام شده این پرسش را مطرح کرد که «آیا پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی اثر اقتصادی معنی داری بر محیط ایران دارد؟» در این تحقیق بر اساس اظهارنظر دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران، نتیجه گیری شد که پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی بر محیط ایران اثر اقتصادی دارد. بعلاوه میان اظهارنظر پاسخگویان تفاوت معنی داری وجود ندارد. به اعتقاد مهمام و همکاران (۱۳۹۱) استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری از سوی حسابداران خبره در سراسر جهان، سبب می شود تا نقاط ضعف و قوت این استانداردها به طور کامل آشکارو با برطرف کردن نواقص آن بر کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی افزوده شود.

در خارج از کشور نیز پژوهش هایی در رابطه با موضوع پژوهش صورت گرفته است. نورانبانی (۲۰۱۴) در پژوهشی توازن بین حسابداری و تاثیرات سیاسی در اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در یک کشور در حال ظهور را بررسی می کند. چهل و سه مصاحبه انجام شد، از ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۳. علاوه بر این، اسناد اجرای سالهای ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۳ در رابطه با IFRS مورد ارزیابی قرار گرفتند. مطالعه نشان می دهد که فقدان چارچوب قانونی حسابداری و تاثیرات سیاسی مانع اجرای موثر IFRS می شود. مهمتر از همه، با توجه به تعادل بین مقررات حسابداری و تاثیرات سیاسی، سطح بالایی از تاثیرات سیاسی موجب اضطراب بیشتر در اجرای IFRS می شود. آندریاس هلمن و همکاران (۲۰۱۴) به ارائه تحلیلی نظام مند و دقیق درباره محیط حسابداری کشور نپال پرداخته اند. این مقاله بر اساس چارچوب اکولوژی حسابداری گرنون و والاس (۱۹۹۵) و مصاحبه با ذینفعان اصلی منتخب، به صورت انتقادی به بررسی مسائل مرتبط با پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش دهی مالی (IFRS) در نپال می پردازد. بر اساس یافته های این مطالعه پذیرش IFRS در نپال تحت تاثیر نیاز سازمان های محلی نیست بلکه تحت تأثیر سازمان های حمایت گر نظیر بانک توسعه آسیا، صندوق بین المللی پول و بانک جهانی است. یافته های این مطالعه شواهدی فراهم می کند مبنی بر این که پذیرش IFRS احتمالاً به دلیل محیط زمینه ای کشور دشوار است. به طور خاص، در نپال با کمبود شدید حسابداران واجد شرایط مواجه هستیم و حرفه حسابداری آماده پذیرش IFRS نیست. این مطالعه همچنین نتیجه می گیرد که مشکلات اجتماعی نظیر فساد و تقلب گسترده احتمالاً مشکلاتی برای پذیرش IFRS ایجاد می کند. پاله آ (۲۰۱۳) اذعان نمود که شفافیت در بازارهای مالی و کاهش نبود تقارن اطلاعاتی بین سرمایه گذاری و صاحبان شرکتها از مهمترین عوامل مؤثر در رابطه با

سازمان امور مالیاتی، استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، به خصوص استاندارد شماره ۱۲ یعنی مالیات بر درآمد، برافزایش کارایی نظام مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. یزدانی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی نشان دادند که کارگیری استانداردهای حسابداری، موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری از لحاظ شناخت زودتر زیان، کاهش مدیریت سود و افزایش محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری می شود و به کارگیری استانداردهای بین المللی که موجب شفافیت اطلاعاتی هر چه بیشتر بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین المللی کشور شود، نیازمند هم فکری و همکاری متقابل سازمان ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی است. همچنین برای به کارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع بینانه به چالش ها و وضعیت موجود توجه شود. همتی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی تطبیق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری ایالات متحده و استانداردهای حسابداری ایران پرداخته اند. نتایج این تحقیق نشان می دهد که تفاوت های چشم گیر و اساسی بین استانداردهای ایران از جنبه های بنیادین وجود ندارد و می توان تغییر مبنای گزارشگری مالی به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی راه، یکی از گام های مهم و راهبردی در پیشبرد برنامه های اقتصادی کلان ملی برای عضویت در سازمان تجارت جهانی قلمداد کرد. رحمانیان و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که مرتبط بودن با جنبه های شفافیت، همخوانی و سازگاری صورتهای مالی و کاهش موانع، ناشی از نبود تقارن اطلاعاتی در حوزه تأمین مالی است و به طور خاص، اصلی ترین مزایای به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، کاهش هزینه های تطبیق صورتهای مالی خواهد بود. یوسفی (۱۳۹۴) با رویکردی توصیفی و مروری بر ادبیات موضوعی، به بررسی ضرورت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و مزایا و محدودیتهای آن در کشورهای مختلف از جمله ایران پرداخته است. ایشان در ادامه با بررسی موانع پذیرش این استانداردها و راهکارهای اجرایی به منظور پیاده سازی موفق بکارگیری استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران ارائه میدهد. سهراب و کرمی (۱۳۹۴) در پژوهشی تحت عنوان حرکت از استانداردهای حسابداری ایران به سوی استانداردهای بین المللی حسابداری، نشان دادند که مزایای حرکت به سمت IFRS بیش از معایب آن است. حجازی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی در بعد اقتصادی رشد تجارت جهانی و تقاضا برای قابلیت مقایسه بیشتر در گزارشگری مالی و اهمیت استانداردهای حسابداری

عملکرد مناسب تخصیصی بازارهای مالی است. کشورهای مختلف در شرایط عادی، استانداردهای متفاوتی برای محاسبه سود و تهیه صورتهای مالی دارند که حاصل این امر، وجود تفاوتهای درخور توجه در نحوه و نتیجه های گزارشگری است. وجود تفاوتها در نحوه گزارشگری مالی میتواند به عنوان یک محدودیت برای سرمایه گذار در رابطه با موقعیتهای بیشتر برای سرمایه گذاری قلمداد شود. صورتهای مالی که با استفاده از مجموعههای از استانداردهای حسابداری مشترک ارائه شوند، میتوانند سرمایه گذار را در فهم بهتر شرایط مختلف سرمایه گذاری یاری کنند. از این رو، دلیل اهمیت پذیرش استانداردهای بین المللی و استاندارد سازی گزارشگری مالی را می توان ایجاد یکپارچگی و یکسان سازی رویه های حسابداری و مقایسه پذیر بودن صورتهای مالی شرکتها میان کشورهای مختلف و افزایش سرمایه گذاریهای برون مرزی استنتاج کرد. کپتا و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش استانداردهای بین المللی گزارش مالی و اصول کلی پذیرفته شده حسابداری هند، موسسه حسابداران خبره هند و برنامه درسی حسابداری، آموزش حسابداری را مورد مطالعه قرار دادند که به این نتیجه رسیده اند که استانداردهای بین المللی گزارش مالی و اصول کلی پذیرفته شده حسابداری مجموعه ای از استانداردهای حسابداری بین المللی می باشد که به شرکت ها برای برقراری ارتباط و به سهامداران برای مقایسه ی اطلاعات مالی شرکت در سراسر جهان کمک می کند. این استانداردها توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) صادر می شوند. جرج پاتریدها (۲۰۱۰) نشان می دهد که معمولاً اجرای IFRS ها کیفیت حسابداری را تقویت می کند. طبق یافته های تحقیق، اجرای IFRS ها میدان مدیریت سود را کاهش می دهد، به تشخیص به موقع تر زیان مرتبط است و منجر به مقیاس های ارتباط ارزشی بیشتر می شود. عدم تقارن اطلاعاتی کمتر و دستکاری سود منجر به افشاسازی اطلاعات با کیفیت تر و آموزنده می شود و در نتیجه به سرمایه گذاران در انجام قضاوت های آگاهانه و بدون سوگیری کمک خواهد کرد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

طرح این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی و از شاخه مطالعات توسعه ای است؛ علت کاربردی بودن، استفاده بالقوه از نتایج این پژوهش در سیاستگذاری های پیرامون بازار سرمایه است و از آنجا که در ادامه برخی پژوهش ها و در جهت رفع شکافهای نظری، متدولوژیکی و کاربردی، نواقص و کاستی های آنها صورت گرفته است، توسعه ای می باشد. به لحاظ متدولوژی مورد استفاده در تجزیه و تحلیل داده ها، این تحقیق در زمره تحقیقات توصیفی-

همبستگی قرار دارد؛ زیرا درصدد است با مطالعه و مقایسه تطبیقی رفتار متغیرهای پژوهش در دو سری صورتهای مالی ارائه شده (صورتهای مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران و صورتهای مالی بر اساس IFRS) به شناخت کامل تر و بهتری از روابط و وضع موجود آنها برسد و در نهایت وضعیت شفافیت را در این دو مجموعه از صورتهای مالی با یکدیگر مقایسه نماید. استدلال این پژوهش از نوع استدلال قیاسی (از کل به جزء) است. با توجه به ماهیت «همبستگی» بودن موضوع پژوهش و امکان اندازه گیری و عملیاتی سازی متغیرها، بهترین روش انجام این پژوهش استفاده از روش تحقیق کمی است. همچنین از آنجا که همبستگی و مقایسه رفتار متغیرهای پژوهش در بین شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران (قلمرو مکانی پژوهش) مورد بررسی قرار می گیرد و این متغیرها از سوابق و مستندات موجود استخراج شده است، استراتژی این پژوهش نیز از نوع مطالعه کتابخانه ای است. قلمرو زمانی این پژوهش سال ۱۳۹۴ لغایت ۱۳۹۵ است؛ زیرا الزام برخی شرکت ها به ارائه صورتهای مالی بر اساس استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در این دوره زمانی صورت گرفته و طبقاً اطلاعات مالی مربوط به این سال ها در دسترس می باشد. طبق الزام بورس اوراق بهادار تهران، کلیه شرکت ها و موسسات پذیرفته شده در بورس که سرمایه ثبت شده آنها بالغ بر ۱۰ هزار میلیارد ریال باشد ملزم به تهیه صورتهای مالی طبق IFRS هستند. در حال حاضر ۲۷ بانک و موسسات اعتباری ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، ۲۳ شرکت بیمه ثبت شده نزد اوراق بهادار تهران و فرابورس که سرمایه ثبت شده آنها ۱۰ هزار میلیارد ریال به بالا است، ملزم به تهیه صورتهای مالی طبق IFRS هستند و بعید نیست که این الزام در سال های بعد شرکت های بیشتری را در بر بگیرد. بنابراین در حال حاضر جامعه آماری این تحقیق را شرکت های سهام عام، بانک، موسسات اعتباری و شرکت های بیمه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای سرمایه ثبت شده بیش از ۱۰ هزار میلیارد ریال هستند (به تعداد ۷۷ شرکت) تشکیل می دهند. نمونه آماری تحقیق با استفاده از روش حذف سیستماتیک (نمونه گیری غیر تصادفی) انتخاب شده است. در این روش نمونه گیری سعی بر این بوده نمونه انتخابی دارای تاریخ گزارشگری منتهی به ۲۹ اسفند باشد، در افق زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشد و همچنین به دلیل تفاوت در ماهیت و نحوه طبقه بندی اقلام، جزء بانکها، موسسات اعتباری و شرکت های بیمه نباشد. با عنایت به فیلترهای فوق، نمونه آماری تحقیق متشکل از هفت شرکت هلدینگ ثبت شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب

داده‌های این پژوهش مشتمل بر اطلاعات مربوط به وضعیت مالی (ترازنامه)، عملکرد مالی (صورت سود و زیان)، جریان‌های نقدی (صورت جریان وجوه نقد)، یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و سایر اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌های تحت مطالعه- به طور کلی اطلاعات مورد نیاز برای اندازه‌گیری متغیر شفافیت است که با استفاده از روش‌های کتابخانه‌ای و حسب مورد از طریق مراجعه به پایگاه‌های اطلاعاتی ناشران بورس اوراق بهادار تهران به نشانی [codal.ir](http://codal.ir)، نرم افزار اطلاعاتی ره‌آورد نوین، کتابخانه سازمان بورس و اوراق بهادار و بانک اطلاعاتی شرکت مدیریت فناوری بورس تهران جمع‌آوری گردید. فرضیه تحقیق به صورت «با استفاده از اطلاعات صورتهای مالی تحت استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، شفافیت صورتهای مالی سنتی افزایش یافته و از این طریق، کیفیت گزارشگری بهبود می‌یابد»، تدوین گردید. برای آزمون این فرضیه ابتدا متغیر شفافیت (پیش‌بینی پذیری سود) برای دو مجموعه از صورتهای مالی (سنتی و IFRS) طی سالهای تحقیق محاسبه می‌شود و سپس پایایی (مانایی) آن در این دو گروه از صورتهای مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در هر گروه از صورتهای مالی (سنتی و IFRS) که متغیر پیش‌بینی پذیری سود پایایی (مانایی) بیشتری داشته باشد، قابلیت پیش‌بینی آن بر اساس اطلاعات گذشته بیشتر بوده و بنابراین میزان شفافیت بالاتر خواهد بود. (برای آزمون پایایی متغیر شفافیت در این پژوهش از آزمون ریشه واحد (unit root test) تلفیقی با روش دیکی فولر تعمیم یافته در نرم افزار Eviews استفاده به عمل می‌آید. هرچند برای بررسی قابلیت پیش‌بینی سود آزمون‌های آماری دیگری نظیر آزمون خودهمبستگی فاما و فرنچ (۱۹۹۲)، آماره هرست، آزمون ران، بررسی حافظه بلندمدت سود و ... در دسترس هستند؛ لیکن با توجه به محدودیت در دسترسی به اطلاعات سود شرکتهای عضو نمونه (اطلاعات تنها برای دو سال متوالی در دسترس است) امکان استفاده از این روش‌ها وجود ندارد.

#### ۴- یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها

داده‌ها به عنوان اطلاعات خام پردازش نشده، ابتدایی‌ترین شناخت پژوهشگر پیرامون پاسخ‌های احتمالی هستند که در رابطه با مسأله‌ی پژوهش مطرح می‌باشند؛ لذا تجزیه و تحلیل اطلاعات، به منظور فرآیند فراهم کردن امکان تحلیل برای آزمون فرضیه‌ها، جمع‌آوری، تلخیص، گروه‌بندی و پردازش داده‌ها ضروری است. آماری داده‌ها به دو طریق توصیفی و استنباطی صورت می‌گیرد، که در این پژوهش از هر دو نوع تحلیل استفاده و نتایج به دست آمده عرضه شده است. نتایج به دست آمده در

گردید که در مجموع دارای واحدهای تابعه (فرعی) بیش از ۵۰ شرکت بورسی و غیر بورسی بوده و وضعیت و عملکرد مالی آنها در اطلاعات تلفیقی شرکتهای هلدینگ ارائه گردیده‌اند.

#### ۱-۳- نحوه اندازه‌گیری متغیر شفافیت

هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان و از این طریق سرمایه‌گذاران، اعطا کنندگان و تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد. اطلاعاتی قابل فهم است که استفاده کنندگان عادی بتوانند موضوع را درک و آثار آن را ارزیابی کنند. استفاده کنندگان عادی از اطلاعات مالی کسانی هستند که دانش متعارفی از مسایل کسب و کار، اقتصاد و حسابداری دارند و می‌خواهند با مطالعه دقیق اطلاعات بر اساس آن قضاوت یا تصمیم‌گیری کنند. به اعتقاد ژای و وانگ (۲۰۱۶) زمانی که شفافیت در گزارشگری مالی بالا باشد، صورتهای مالی از قابلیت بالایی برای پیش‌بینی سودهای آتی شرکت‌ها برخوردارند. به عبارت دیگر پیش‌بینی پذیری سود به معنی توانایی سود فعلی شرکت در پیش‌بینی سودهای آتی آن است و این تعریف را می‌توان تا حد زیادی مترادف با شفافیت در گزارشگری مالی دانست. لئو (۱۹۸۳) و الزاروین (۱۹۹۲) با استفاده از داده‌های سری زمانی نشان دادند که پایداری (ثبات) سود یک شرکت را می‌توان از طریق رگرسیون نمودن نرخ بازگشت دارایی‌ها در دوره جاری نسبت به دوره قبل اندازه‌گیری نمود (لئو، ۱۹۸۳؛ علی‌الزاروین، ۱۹۹۲) که در این حالت ضریب همبستگی خروجی این مدل نشان دهنده سطح ثبات سود است. هرچه این ضریب بزرگتر باشد، سود شرکت از ثبات بیشتری برخوردار است. این موضوع را میتوان به شفافیت یا همان پیش‌بینی پذیر بودن سود شرکت نیز مرتبط دانست. بنابراین چه گفته شد، میزان ثبات سود را می‌توان از طریق رابطه زیر اندازه‌گیری کرد:

$$ROA_t = \alpha_0 + \alpha_1 ROA_{(t-1)} + \varepsilon_t$$

برای اندازه‌گیری قابلیت پیش‌بینی سود شرکتهای یعنی همان شفافیت، از انحراف معیار باقیمانده‌های مدل فوق استفاده می‌شود (ژای و وانگ، ۲۰۱۶) به نحوی که هرچه انحراف معیار باقیمانده‌ها بزرگتر باشد، خطای مدل پیش‌بینی سود شرکت بیشتر بوده و در نتیجه پیش‌بینی پذیری سود شرکتهای و متعاقباً شفافیت در گزارشگری مالی در سطح پایین‌تری قرار دارد.

بخش آمار توصیفی در خصوص متغیرهای اصلی پژوهش در جدول ۱ خلاصه شده اند.

جدول ۱: نتایج به دست آمده در بخش آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	حد اقل	میان	حد اکثر	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهدات
پیش‌بینی پذیری سود	۶/۱۲۸۱	۱۸/۱۲۵	۰/۲۲۱۴	۳/۱۸۱۷	۲۶/۱۰۲۴	۶/۳۵۲۷	۲/۴۱۸۳	۲۴۴

شاخص‌های مرکزی (میانگین و میانه) و پراکندگی (انحراف معیار، کمینه، بیشینه و ...) مربوط به آمار توصیفی در خصوص متغیرهای پژوهش برای اعضای نمونه در جدول ۱ ارائه شده است. هرچه متغیر پیش‌بینی‌پذیری سود در سطح بالاتری قرار داشته باشد نشان دهنده شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی است. متغیر پیش‌بینی‌پذیری سود (predictability) به ترتیب دارای میانگین و انحراف معیار ۶/۱۲۸۱ و ۱۸/۱۲۵۶ است. مقدار کمینه و بیشینه برای این متغیر نیز برابر ۰/۲۲۱۴ و ۲۶/۱۰۲۴ است که نشان می‌دهد از نظر قابلیت پیش‌بینی سودهای آتی، در بین اعضای نمونه پژوهش اختلافات چشمگیری وجود دارد و اعضای نمونه از منظر قابلیت پیش‌بینی سود یکدست و همگن نمی‌باشند. پیش‌بینی‌پذیری سود نشان‌دهنده شفافیت در گزارشگری مالی است و حکایت از آن دارد که به طور متوسط سطح شفافیت در گزارشگری مالی در بین اعضای نمونه نسبتاً بالا است؛ در عین حال که بین اعضای نمونه از این منظر تفاوت قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. ضریب کشیدگی این متغیر به توزیع نرمال نزدیک است؛ لیکن ضریب چولگی به دست آمده برای این متغیر نشان می‌دهد که نسبت به توزیع نرمال دارای چولگی بیشتری است.

محاسبه پارامترهای مربوط به جامعه مورد مطالعه و بیان تعمیم‌های لازم را استنباط آماری می‌گویند. چنانچه به جای مطالعه کل اعضای جامعه، بخشی از آن با استفاده از فنون نمونه‌گیری انتخاب شده، و مورد مطالعه قرار گیرد و بخواهیم نتایج حاصل از آن را به کل جامعه تعمیم دهیم از روش‌هایی استفاده می‌شود که موضوع آمار استنباطی می‌باشد. آن چه که مهم است این است که در گذر از آمار توصیفی به آمار استنباطی یا به عبارت دیگر از نمونه به جامعه بحث و نقش احتمال شروع می‌شود. در واقع احتمال، پل رابط بین آمار توصیفی و استنباطی به حساب می‌آید. در اغلب آزمون‌های پارامتری، مفروضات مقدماتی بسیاری وجود دارد که تا این مفروضات تأمین نشوند؛ نتایج به دست آمده از آزمون، نامعتبر خواهد بود. در میان این مفروضات، پس از انتخاب نوع داده‌ها، مهمترین و شایعترین

فرض، فرض نرمال بودن داده‌هاست. منظور از نرمال بودن توزیع داده‌ها این است که هیستوگرام فراوانی متغیرهای پژوهش تقریباً به صورت منحنی نرمال باشد. اگر داده‌ها دارای توزیع نرمال باشند امکان استفاده از آزمون پارامتریک وجود دارد و در غیر این صورت باید از آزمون ناپارامتریک استفاده کنیم. برای بررسی نرمال بودن یک متغیر آزمون‌های زیادی وجود دارد که می‌توان از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، آزمون شاپیرو و ... نام برد. یکی از آزمون‌هایی که کشیدگی و چولگی متغیر مورد بررسی را در نظر می‌گیرد، آزمون‌ی است که بر اساس آماره جاک-برا انجام می‌شود. در این پژوهش برای آزمون نرمال بودن داده‌ها از تست کلموگروف-اسمیرنوف در سطح معنی داری ۵ درصد استفاده شده است. هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها، فرض صفر مبتنی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است را در سطح خطای ۵٪ تست می‌گردد. بنابراین اگر آماره آزمون بزرگتر مساوی ۵٪ بدست آید، در این صورت فرض صفر مبنی بر نرمال بودن داده‌ها پذیرفته می‌شود. به عبارتی دیگر:

H0: توزیع داده‌های مربوط به متغیر شفافیت نرمال است.

H1: توزیع داده‌های مربوط به متغیر شفافیت نرمال نیست.

برای بررسی نرمال بودن متغیر می‌توان مقدار احتمال یا همان p-value را مشاهده کرد. اگر p-value بیش از ۵ درصد باشد، فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیر با اطمینان ۹۵ درصد رد نخواهد شد. نتایج حاصل از آزمون نرمال بودن داده‌ها در جدول ۲ خلاصه شده است.

جدول ۲: نتایج حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای متغیر شفافیت

متغیر	نوع متغیر	تعداد مشاهدات	آماره k-S	p-value
پیش‌بینی پذیری سود	مستقل	۲۴۴	۰/۱۱۹	۰/۵۳۱

باتوجه به اینکه مقدار احتمال به دست آمده برای متغیر شفافیت از سطح معنی داری (۵٪) بزرگتر است؛ در سطح اطمینان ۹۵٪ نمی‌توان فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیر شفافیت را رد نمود؛ فلذا متغیر شفافیت دارای توزیع نرمال است و نیاز به استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک نمی‌باشد. پس از تایید نرمال بودن متغیرهای پژوهش می‌توان اقدام به آزمون فرضیه نمود که نتیجه آزمون این فرضیه در ادامه ارائه شده است.

#### ۱-۴- آزمون فرضیه تحقیق

فرضیه اصلی تحقیق به صورت «با استفاده از اطلاعات صورتهای مالی تحت استاندارد های بین‌المللی گزارشگری مالی، شفافیت صورتهای مالی سنتی افزایش یافته و از این طریق، کیفیت

توانایی سود فعلی شرکت در پیش بینی سودهای آتی آن است و این تعریف را می توان تا حد زیادی مترادف با شفافیت در گزارشگری مالی دانست. استفاده از IFRS باعث افزایش قابلیت مقایسه و دقت در صورتهای مالی می شود. در نتیجه این امر شفافیت در گزارشگری مالی افزایش یافته و قابلیت اتکای گزارش های مالی در بازارهای سرمایه تقویت می شود. همچنین به دلیل استفاده از ارزش منصفانه در IFRS، ویژگی مربوط بودن اطلاعات مالی نیز بهبود می یابد. استفاده از IFRS با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه گذاران، موجب تقویت پاسخگویی نیز می شود. در سطح بین المللی نیز استفاده از IFRS در سطح بین المللی باعث می شود نقاط قوت و ضعف این استانداردها کاملاً آشکار شود و با برطرف کردن ایرادات آن، بر میزان شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی افزوده شود. در سطح بین الملل، جامعه تجاری، حسابداری را به عنوان زبان تجارت پذیرفته است و به عنوان ابزاری برای تبادل اطلاعات، ارزیابی وضعیت مالی و عملکرد واحد های اقتصادی به کار می برد. با توجه به این موضوع، سهولت دسترسی به هنگام و قابل مقایسه به اطلاعات و گزارش های مالی از جایگاه ویژه ای برخوردار شده است. این مسئله برای سرمایه گذاران اهمیت فراوانی دارد چراکه سرمایه گذاران همواره تمایل دارند تا سرمایه های خود را در جایی بکار گیرند که بالاترین بازدهی را از آن کسب کنند و این مهم برای آنها فراهم نمی گردد مگر آنکه آنها به اطلاعات مالی شفاف، به هنگام و قابل مقایسه دسترسی داشته باشند. بر این اساس و در این راستا وجود استانداردهای مشخص و تعریف شده برای گزارش صورتهای مالی در سطح بین المللی نه تنها ارزیابی صورتهای مالی را سرعت می دهد بلکه به رفع عدم اطمینان ناشی از نبود شفافیت خواهد انجامید که این امر نیز نقش مهمی در تقویت کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت.

##### ۵- نتیجه گیری و پیشنهادات

نیازجهان به یکسان سازی گزارشگری مالی از مدت ها پیش مطرح بوده است. یکی از راه حل هایی که برای این مشکل اندیشیده شده، استفاده از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. از دیدگاه موافقان، به دلیل جهانی شدن اقتصاد و ظهور سازمانها و اتحادیه های جهانی نظیر اتحادیه اروپا، سازمان تجارت جهانی، همچنین روند رو به رشد نوآوریها در مبادله های تجاری بین المللی، گسترش و پیچیدگی مبادله ها در بازارهای جهانی، افزایش مقایسه پذیری و افزایش کارایی بازارهای بین المللی، پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استانداردهای حسابداری مالی لازم و ضروری است. در مقابل، مخالفان پیاده سازی استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی، دلایلی از این قبیل

گزارشگری بهبود می یابد»، تدوین گردید. برای آزمون این فرضیه ابتدا متغیر شفافیت (پیش بینی پذیری سود) برای دو مجموعه از صورتهای مالی (سنتی و IFRS) طی سالهای تحقیق محاسبه و سپس پایایی (مانایی) آن در این دو گروه از صورتهای مالی مورد بررسی قرار گرفت. در هر گروه از صورتهای مالی (سنتی و IFRS) که متغیر پیش بینی پذیری سود، پایایی (مانایی) بیشتری داشته باشد، قابلیت پیش بینی آن بر اساس اطلاعات گذشته بیشتر بوده و بنابراین میزان شفافیت بالاتر است. برای بررسی پایایی متغیر شفافیت در این پژوهش و آزمون فرضیه اول از آزمون ریشه واحد (unit root test) تلفیقی با روش دیکی فولر تعمیم یافته در نرم افزار Eviews استفاده به عمل آمده و نتایج آن در جدول ۳ زیر ارائه شده است. فرض صفر در این آزمون وجود ریشه واحد (نامانایی) و فرض جانشین، عدم وجود ریشه واحد است.

جدول ۳: نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیر شفافیت در بین دو گروه صورتهای مالی

متغیر (شاخص)	نمونه مشاهدات	ADF	p-value	وضعیت
گروه صورتهای مالی سنتی				
پیش بینی پذیری سود (کیفیت اطلاعات مالی)	۱۲۲	۴/۲۱۵	۰/۰۲۶	پایا (ماننا)
گروه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS				
پیش بینی پذیری سود (کیفیت اطلاعات مالی)	۱۲۲	۴/۴۹۶	۰/۰۰۵	پایا (ماننا)

همانطور که عنوان شد، فرض صفر در آزمون دیکی فولر وجود ریشه واحد (ناایستایی) است و از آنجا که در سطح معناداری ۵٪، مقدار احتمال به دست آمده کمتر است، فرض صفر (نامانایی) رد می شود. به عبارتی دیگر متغیر پیش بینی پذیری سود در هر دو گروه از صورتهای مالی از پایایی (مانایی) برخوردار است؛ لیکن در گروه صورتهای مالی سنتی، متغیر پیش بینی پذیری سود در سطح اطمینان ۹۵٪ و در بین گروه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS این متغیر در سطح اطمینان ۹۹٪ معنی دار است. به عبارتی دیگر با توجه به اینکه سطح اطمینان به دست آمده برای متغیر مورد نظر در بین گروه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS نسبت به سطح اطمینان به دست آمده برای این متغیر در بین گروه صورتهای مالی سنتی بالاتر است، می توان نتیجه گرفت که وضعیت شفافیت در گروه صورتهای مالی مبتنی بر IFRS در سطح بالاتری قرار دارد و در نتیجه فرضیه پژوهش تایید می گردد. زمانی که شفافیت در گزارشگری مالی بالا باشد، صورتهای مالی از قابلیت بالایی برای پیش بینی سودهای آتی شرکتها برخوردارند. به عبارت دیگر پیش بینی پذیری سود به معنی

ریال جهت تهیه صورتهای مالی بر اساس استانداردهای گزارشگری بین المللی مالی (ifrs) از همه اطلاعات شرکتها استفاده نشد. علاوه بر این، با توجه به اینکه الزام الزام شرکتهای بورسی با سرمایه بیش از ۱۰ هزار میلیارد ریال از سال ۱۳۹۴ می باشد لذا محدودیتهای زمانی در این تحقیق مشاهده می شود.

#### فهرست منابع

استا، سهراب و احمد کرمی، ۱۳۹۴، حرکت از استانداردهای حسابداری ایران به سوی استانداردهای بین المللی حسابداری، همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری، گرگان، گروه آموزش و پژوهش شرکت مهندسی عمران بنای تدبیر، مرکز آموزش علمی و کاربردی هلال احمر استان گلستان،  
[https://www.civilica.com/Paper-NCPIM01-NCPIM01\\_026.htm](https://www.civilica.com/Paper-NCPIM01-NCPIM01_026.htm)

آرزو یزدانی چمیزی و مجتبی مطلبیان چالش تری ، محمود بخشی نژاد مقایسه تحلیلی استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی IFRS و استانداردهای حسابداری ملی گامی در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی کنفرانس بین المللی مدیریت تغییر و تحول سال: ۱۳۹۵ [https://www.civilica.com/Paper-CMRECONF01-CMRECONF01\\_104.html](https://www.civilica.com/Paper-CMRECONF01-CMRECONF01_104.html) کتاب استانداردهای حسابداری ایران، ناشر: سازمان حسابرسی، مدیریت تدوین استانداردها، نویسنده: کمیته تدوین استانداردهای حسابداری،

علی اصغر ساری ، روزنامه دنیای اقتصاد - شماره ۳۳۸۲ تاریخ چاپ: ۱۰/۱۰/۱۳۹۳

فروغی و رهروی دستجردی ، داریو شعلیرضا ،. فرایند یکپارچه سازی استانداردهای بین المللی حسابداری در اروپا و امریکا ،  
WWW.CFODIRECT.PWC.COM

زهره امینی، ۱۳۸۹: اثربکارگیراستانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری استادراهنما :دکترشهنازمشایخ واستادمشاور : دکترعلیرحمانی تاریخ دفاع : ۲۶ خرداد ۱۳۸۹

دکتر نظام الدین رحیمیان، محمود مجدی اوغولبیک و علیرضا ملکی (۱۳۹۴) : ضرورت بکار گیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه های مثبت آن، مجله حسابرس شماره ۸۰، دی ماه ۱۳۹۴

حسن همتی ،مجید چراغی، اسمعیل ملکی (۱۳۹۵): بررسی تطبیق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری ایالات متحده و

مطرح می کنند که برخورد حسابداری یکسان و یکنواخت با صنایع و اقتصاد کشورهای مختلف میسر نیست و ممکن است درمورد مبادله ها در کشورهای مختلف، تفسیرهای متفاوتی ارائه شود، همچنین در یک پارچه سازی استانداردهای حسابداری به اندازه و بزرگی شرکتهای توجه نشده است و اینکه فرایندهای استانداردگذاری همواره یک فرایند سیاستی است. باین حال، به نظرمی رسد مزیت های به کارگیری استانداردها یبین المللی گزارشگری مالی، بیشتر از معایب آن است. هدف این پژوهش بررسی و مقایسه وضعیت متغیر شفافیت در ارائه اطلاعات در صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای IFRS با صورتهای مالی فعلی (سنتی) کشور است. بر همین اساس پس از گردآوری داده ها و اطلاعات مورد نیاز، متغیر شفافیت در دو گروه از صورتهای مالی برای شرکتهای عضو نمونه محاسبه و مانایی (پایایی) آن مورد بررسی قرار گرفت. یافته های حاصل از تحقیق نشان داد که استفاده از IFRS در تهیه صورتهای مالی در بورس اوراق بهادار تهران نقش قابل توجهی در افزایش و بهبود شفافیت ارائه اطلاعات شرکتهای عضو نمونه دارد و متعاقباً فرضیه پژوهش نیز تایید گردید. استفاده از استانداردهای بین المللی حسابداری از سوی حسابداران خبره در سراسر جهان، سبب میشود تا نقاط ضعف و قوت این استانداردها به طور کامل آشکارا و برطرف کردن نواقص آن بر کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی افزوده شود. همچنین با توجه به بالاتر بودن دقت و جامعیت استانداردهای بین المللی حسابداری نسبت به گزارشگری مالی محلی، این انتظار به وجود می آید تا با آگاهی به موقع از وضعیت مالی بتوان از بروز بحران مالی جلوگیری کرد. اطلاعات صحیح مالی از وضعیت شرکتهای می-تواند در ارزیابی درست از وضعیت مالی و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه گذاری برای سرمایه گذاران مؤثر باشد. باید به این نکته توجه داشت که این امر برای سرمایه گذاران خردی که اتکالی بیشتری به گزارش های مالی دارند، از اهمیت بیشتری برخوردار خواهد بود (مهام و همکاران، ۱۳۹۱). از نتایج تحقیق می توان در راستای تعدیل استانداردهای حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش های مالی از حیث همسویی با نیازهای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات استفاده نمود. هر چند در این تحقیق شفافیت در ارائه اطلاعات مالی در هر دو گروه صورت مالی مورد بررسی فرا گرفت اما پیشنهاد می شود تحقیقی جداگانه در خصوص اطلاعات و ویژگیهای کیفی (مربوط بودن، قابل فهم بودن و صادقانه بودن و...) نیز صورت پذیرد. همچنین پیشنهاد می گردد در تحقیقی میزان اطلاعات سرمایه گذاران و اطلاعات نا متقارن با توجه به استانداردها گزارشگری بین المللی مالی (ifrs) مورد بررسی قرار گیرد. به علت عدم اجرای بخشنامه صادره سازمان بورس اوراق بهادار در خصوص الزام شرکتهای بورسی با سرمایه بیش از ۱۰ هزار میلیارد

- Dechow, P.M., Dichev, I.D., 2002. The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *Account. Rev. (Suppl)*, 35-59.
- Eisenberg, Theodore, Sundgren, Stefan, and Martin T. Wells, (1998), Larger board size and decreasing firm value in small Firms, *Journal of Financial Economics*, 48: 35-54.
- Easley, D., O'Hara, M., 2004. Information and the cost of capital. *J. Finance* 59, 1553-1583.
- Francis, J.R., Huang, S., Khurana, I.K., Pereira, R., 2009. Does corporate transparency contribute to efficient resource allocation? *J.Account. Res.* 47, 943-989.
- McNichols, M.F., Stubben, S.R., 2008. Does earnings management affect firms' investment decisions? *Account. Rev.* 83 (6), 1571-1603.
- Myers, S.C., Majluf, N., 1984. Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. *J.Financial Econ.* 13, 187-221.
- Zhai, Jinbu, and Yutao Wang. "Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice." *China Journal of Accounting Research* 9.4 (2016): 251-266.
- Zhou, Z., Chen, H., 2008. Accounting information transparency and resources allocation efficiency: theory and empirical evidence. *Account. Res.* 2, 53-62.
- Publisher : Elsevier - Science Direct: International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information  
Journal : *International Review of Financial Analysis*, Volume 19, Issue 3, June 2010, Pages 193-20  
Journal : *Research in Accounting Regulation*, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 230-238
- George Iatridis: International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information *International Review of Financial Analysis* 19 (2010) 193-204  
Article history: Received 19 January 2010 / Received in revised form 3 February 2010 / Accepted 28 February 2010 / Available online 6 March 2010
- Ghanshyam Poudel, Andreas Hellmann, Hector Perer: The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal: Publisher : Elsevier - Science Direct Journal : *Advances in Accounting*, Available online 28 March 2011
- Nurunnabi Mohamad 'Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country - Publisher : Elsevier - Science Direct Journal : *Research in Accounting Regulation*, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 230-238
- Marta Silva Guerreiro, Lúcia Lima Rodrigues, Russell Craig : Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal - Institutional logics and strategic responses *Journal : Accounting, Organizations and Society*, Volume 37, Issue 7, October 2012, Pages 482-499
- استانداردهای حسابداری ایران. مجله حسابرسی شماره سی و چهارم تابستان ۱۳۹۵
- مهام کیهان، علی اصغر فرج زاده و علیرضا آقایی مزایا و معایب بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان استاندارد های ملی حسابداری ، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، دانشگاه الزهراء، بهار ۱۳۹۱
- رضوان حجازی ، غلامرضا سلیمانی و امیدوی مریم (۱۳۹۲) اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی در بعد اقتصادی رشد تجارت جهانی و تقاضا برای قابلیت مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز دوره پنجم شماره اول بهار و تابستان ۱۳۹۲
- احمد ناصری ، مهدی مختاری، حمید زارعی : بررسی میزان تأثیر به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری پژوهش های تجربی حسابداری تابستان ۱۳۹۶  
JERA.2017.14688.1629/۱۰.۲۲۰۵۱
- یوسفی، شیدا، ۱۳۹۴، هماهنگ سازی در استانداردهای بین المللی حسابداری و گزارشگری مالی و محدودیت های آن در ایران، پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، شرکت خدمات برتر،  
[https://www.civilica.com/Paper-MNGTCONF03-MNGTCONF03\\_019.html](https://www.civilica.com/Paper-MNGTCONF03-MNGTCONF03_019.html)
- مریم هاشمی بهرمانی و بهمن بنی مهد (۱۳۹۴) مدیریت سود به و به موقع بودن اطلاعات حسابداری فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال چهارم شماره ۱۳ بهار ۹۴
- Ball, R., Brown, P., 1968. An empirical evaluation of accounting income numbers. *J. Account. Res.* 6 (2), 159-178.
- Ball, R., Shivakumar, L., 2005. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *J. Account. Econ.* 39, 83-128.
- Beaver, W.H., 1968. The information content of annual earnings announcements. *J. Account. Res.* 6 (3), 67-92.
- Beaver, W.H., 1989. *An accounting revolution*, second ed. Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Bhattacharya, U., Daouk, H., Welker, M., 2003. The world price of earnings opacity. *Account. Rev.* 78 (3), 641-678.
- Biddle, G., Hilary, G., 2006. Accounting quality and firm-level capital investment. *Account. Rev.* 81 (5), 963-982.
- Biddle, G., Hilary, G., Verdi, R., 2009. How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *J. Account. Econ.* 48, 112-131.
- Bushman, R., Smith, A., 2003. Transparency, financial accounting information and corporate governance. *FRBNY Econ. Policy Rev.* 9, 65-87.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 14/ No. 56/ Winter 2024

## **Comparison of Financial Statements under International Financial Reporting Standards (IFRSs) with Traditional (Current) Financial Statements of the Country from Transparency Point of View for Presenting Information**

**Abolghasem Moazami Goodarzi**

PhD Candidate in Accounting, Accounting, University of Research Sciences Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
Email: [Gasem.moazami@yahoo.com](mailto:Gasem.moazami@yahoo.com)

**Hamid Reza Vakili Fard \***

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
(Corresponding Author)  
Email: [vakilifard@gmail.com](mailto:vakilifard@gmail.com)

### **Abstract**

This study examines and compares financial statements under IFRS with traditional (current) Iranian GAAP-based financial statements in terms of transparency in Tehran Stock Exchange. Although there has been some research on the quality of financial reporting of companies in Tehran Stock Exchange, none of them have compared IFRS-based financial statements with current financial statements of the country. The present study is a descriptive and applied research in terms of methodology and purpose. The statistical population of this study can be limited to Tehran Stock Exchange companies with a registered capital of more than 10,000 billion rials. The statistical sample of the research consists of seven holding companies listed in Tehran Stock Exchange, which have more than 50 subsidiary and non-exchange subsidiary units and their financial position and performance are presented in consolidated information of holding companies. For analyzing the data and testing the hypothesis, the Unit Root Test of transparency variable was used by Augmented Dickey Fuller method in Eviews software. The results showed that the use of financial statements under International Financial Reporting Standards compared to the current financial statements of the country significantly improves the transparency of disclosed information. Highly transparent accounting information helps investors identify inefficient investments and directs management to focus on the core business of the company. As a result of improved transparency, efficiency in the allocation of capital is enhanced and capital flows to the core business of corporations.

**Keywords:** Reporting quality, Transparency, IFRS, Investment decisions, Accounting information.