

The Impact of Implementing International Financial Reporting Standards on the Statement of Financial Position in Iran

Seyed Sajad Mousavi Motahar^{ID*}

Ali Rahmani^{ID**&**}

Hooshang Amiri^{ID***}

Abstract

Objective: IFRS have been widely accepted and implemented worldwide since 2005. In Iran, the use of international financial reporting standards is allowed for the fiscal year starting from 3/21/2013 and is mandatory for a group of companies from 3/20/2016. However, the number of companies that have complied with this requirement is very small. One reason for this is the significant impact of the implementation of these standards on the items of the statement of financial position, but no scientific evidence has been provided for this issue. The purpose of this study is to investigate the effect of international financial reporting standards implementation on the statement of financial position of Iranian manufacturing companies.

Method: This study used a descriptive-causal and Ex-Post Facto design. Statistical population includes manufacturing companies that have prepared financial statements according to IFRS. According to study, only one steel company has published its financial statements in compliance with the requirements of the Stock Exchange and Securities Organization in codal, by contacting the auditing companies providing IFRS services, it was found that these companies have prepared financial statements based on IFRS for 5 other companies, but these publishers have not published these financial statements publicly, and therefore by signing a confidentiality agreement with auditing companies, this information in researchers were allowed to use it without mentioning the name of the company in the research. Therefore, the sample includes 6 companies, all of which are in the steel industry and have more than 50% market share in this industry. Due to the non-normality of the data, the non-parametric Wilcoxon Signed-Ranks test was used to test the hypotheses.

Results: Findings show that after IFRS implementation, the average total non-current assets increased from 61,805,379 to 120,820,274(95%) and the total assets from 109,552,190 to 167,042,984 (52%). Also, the average price of property, plant and equipment from 50,522,345 to 105,977,233 about 100 percent, investment in property increased from 20,982 to 316,588 and Investments in associates increased from 323,222 to 2,059,848. The average accounts receivable and inventory have decreased after the implementation of IFRS. After the implementation of IFRS, the average reserves increased from 2,011,449 to 2,559,091, equivalent to 27%, and the retained earnings increased from -976,309 to

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 3, pp. 21-44.

* Ph.D. Candidate of Accounting, Khorramshahr International Branch, Islamic Azad University, Khorramshahr, Iran.

Email: sajadmosavi44@yahoo.com

** **Corresponding Author,** Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. **Email:** rahmani@alzahra.ac.ir

*** Assistant Professor of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran.

Email: dr.h.amiri@iauabadan.ac.ir

Submitted: 19 April 2022 **Revised:** 14 May 2022 **Accepted:** 1 June 2022 **Published:** 18 October 2022

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2022.19299.3694

©The Authors.



Abstract

43,663,393, and the average, maximum and minimum Issued capital did not change. Also, the average equity attributable to equity holders of the parent grew by about 100 percent and the average non-controlling interest growth grew by about 30 percent, The average total non-current liabilities increased from 12.453.065 to 240.03.327 (92%) and the average total liabilities increased from 65.552.333 to 77.272.299 (18%) and the average deferred tax liabilities for each company 11.764. .062 was identified. Also, the average liabilities for retirement benefits and dividends payable did not change much, and an average of 711,057 reserves were identified for each company. Findings show that the implementation of IFRS has a significant impact on property, plant and equipment, inventory, total current assets, total non-current assets, retained earnings, interest-bearing loans and borrowings, payables, provisions, deferred tax liabilities, total non-current liabilities and total liabilities and causes a considerable increase in property, plant and equipment, other intangible assets, total non-current assets, total assets, retained earnings, equity attributable to equity holders of the parent, total equity, deferred tax liabilities, total non-current liabilities, payable facilities, current liabilities, Total liabilities and provisions and considerable decrease in inventory, accounts receivable, total current assets and payables. The current ratio and the ratio of long-term debt to equity are significantly different from the five ratios examined in the financial statements of steel companies according to IFRS to Iran accounting standards, and the amount of four ratios (current ratio, debt-to- equity ratio, debt-to-assets ratio, ratio Market value to book value) have decreased according to IFRS to Iran accounting standards and only the ratio of long-term debt to equity according to IFRS to Iran accounting standards has increased.

Conclusion: Implementing IFRS has led to significant changes in statement of financial position and financial ratios and has reduced the gap between the book value and the market value of the company. The present study, according to the approvals of the Auditing Organization in 2011 and the Stock Exchange and Securities Organization in 2013 and 2016, can be a guide for legislators, Standardizers, managers, accountants and auditors to transition to IFRS. The practical results of this research are that the Stock Exchange and Securities Organization as the main sponsor of micro-investors, the Auditing Organization as the reference for standardization and investors can gain insight into the effect of using IFRS and considering the significant differences, Emphasize and insist on the implementation of approvals for the publication of consolidated financial statements based on IFRS. Capital market publishers can also reduce their worries and resistance by recognizing the effects of change, and by allocating sufficient financial and human resources to implement the stock exchange organization's decree.

Keywords: *Accounting Regime Change, International Financial Reporting Standards, Iran Accounting Standards, Statement of Financial Position.*


Paper Type: *Research Paper*

Citation: Mousavi Motahar, S.S., Rahmani, A., & Amiri, H. (2022). The impact of implementing international financial reporting standards on the statement of financial position in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(3), 21-44 [In Persian].

تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر صورت وضعیت مالی در ایران

سیدسجاد موسوی مطهر* 

علی رحمانی** و 

هوشنگ امیری*** 

چکیده

هدف: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (ابگم) از سال ۲۰۰۵ به طور گسترده‌ای در دنیا مورد پذیرش قرار گرفت و در حال اجرا است. هدف این پژوهش بررسی تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر صورت وضعیت مالی شرکت‌های تولیدی است.

روش: این پژوهش توصیفی-علی و پس رویدادی است. جامعه آماری شامل شرکت‌های تولیدی است که صورت‌های مالی را طبق ابگم تهیه کرده‌اند. نمونه آماری شامل ۶ شرکت تولیدی است که در صنعت فولاد هستند و بیش از ۵۰ درصد سهم بازار این صنعت را در اختیار دارند. برای تحلیل داده‌ها از آزمون ناپارامتریک رتبه‌بندی علامت‌دار ویلکاکسون استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد پیاده‌سازی ابگم تأثیر معناداری بر ارزش دارایی ثابت، موجودی کالا، جمع دارایی‌های جاری و غیرجاری، سود انباشته، تسهیلات پرداختی، حساب‌های پرداختی، ذخایر، مالیات انتقالی، جمع بدهی‌های غیر جاری و جمع بدهی‌ها دارد. همچنین باعث تغییرات معنادار در نسبت جاری و نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان شده و شکاف ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت کمتر شده است.

نتیجه‌گیری: پیاده‌سازی ابگم باعث تغییرات معنادار در اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های مالی شده است. پژوهش حاضر با توجه به مصوبات سازمان بورس در سال ۱۳۹۲ و ۱۳۹۵ می‌تواند پیشی برای استانداردهاگذاران، مدیران، حسابداران و حسابرسان جهت گذار به ابگم ایجاد نماید.

واژه‌های کلیدی: تغییر رژیم حسابداری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری ایران، صورت وضعیت مالی.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: موسوی مطهر، سیدسجاد؛ رحمانی، علی و امیری، هوشنگ (۱۴۰۱). تأثیر پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر صورت وضعیت مالی در ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۳)، ۴۴-۲۱.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۳، صص. ۴۴-۲۱.

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بین‌المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران. **وایانامه:** sajadmosavi44@yahoo.com

** نویسنده مسئول، استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. **وایانامه:** rahmani@alzahra.ac.ir

*** استادیار گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. **وایانامه:** dr.h.amiri@iauabadan.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱/۳۰ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۱/۲/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۳/۱۱ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۷/۲۶

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

مقدمه

همانگ‌سازی سیستم‌های حسابداری ملی کشورهای مختلف با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ (ابگم) یکی از اصلی‌ترین فرآیندهای حسابداری بین‌المللی است و سال‌هاست که برای تحقیقات حسابداری از اهمیت بالایی برخوردار بوده است. این فرآیند همانگ‌سازی، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی را در بین کشورها افزایش می‌دهد و آنها را برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان مفیدتر می‌کند (پیچوکا^۲، ۲۰۲۱). پذیرش ابگم منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی (وفا صلاح^۳ و عبدالسلام^۴، ۲۰۱۹)، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی، بهبود شفافیت اطلاعاتی (کی^۵ و همکاران، ۲۰۱۹)، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و ارائه اطلاعات عینی‌تر و دارای محتوای اطلاعاتی (روسی^۶ و کوردازو^۷، ۲۰۱۹) می‌شود و در نهایت باعث بهبود پیش‌بینی قیمت سهام بر اساس ارزش دفتری حقوق مالکان و سود می‌شود (جرماکویچ^۸ و همکاران، ۲۰۱۸).

به کارگیری ارزش منصفانه در ابزارهای مالی و سایر عناصر در صورت وضعیت مالی به عنوان مبنای اندازه‌گیری بسته به شرایط خاص، وضعیت بین‌المللی، تأثیر عوامل اقتصادی مختلف و غیره مراحل بسیاری را طی کرده است (مورالس^۹ و زامورا^{۱۰}، ۲۰۱۸). اندازه‌گیری بر مبنای ارزش منصفانه در حسابداری جدید نیست (مورالس^{۱۱}، ۲۰۱۷). هرز^{۱۲} (۲۰۱۳) رئیس سابق هیئت استانداردهای حسابداری مالی گفته است که یکی از قدیمی‌ترین و طولانی‌ترین و بحث‌برانگیزترین مسائل حسابداری که هنوز حل نشده است نحوه ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها است. چارچوب‌های مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی مبتنی بر پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری هستند و اطلاعات صورت‌های مالی بر اساس ارزش منصفانه را برای سرمایه‌گذاران مربوط‌تر می‌دانند (پاندیا^{۱۳}، ۲۰۲۱). مهم‌ترین ویژگی ابگم میزان نفوذ حسابداری ارزش منصفانه یا حسابداری ارزش بازار در آن است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸). اجرای ابگم به خصوص در اتحادیه اروپا منتج به اظهار نظرهای زیادی شده است که ابگم را استانداردهایی بر مبنای ارزش منصفانه می‌دانند و اینکه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به طور غیرقابل اجتناب به سمت حسابداری ارزش منصفانه کامل در حال حرکت هستند (اویوو^{۱۴}، ۲۰۲۰). در حقیقت ابگم استفاده از ارزش منصفانه برای اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های مالی را الزامی کرده است (بالفورت^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۷). ارزش منصفانه در حال حاضر یکی از پرکاربردترین روش‌های اندازه‌گیری در ابگم و استانداردهای حسابداری آمریکا است و برای اندازه‌گیری اولیه یا بعدی بسیاری از انواع دارایی‌ها و بدهی‌ها (به صورت اختیاری یا اجباری) استفاده می‌شود (اگستین^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۸). در چارچوب ابگم و در استانداردهایی مانند استاندارد ۲، ۳، ۵، ۹، ۱۰ و ۱۶ استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۷} (ابج) ۲، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۳۶، ۳۸، ۴۰ و ۴۱ بکارگیری ارزش منصفانه تصریح شده است (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷).

1- IFRS

2- Piechocka

3- Wafaa Salah

4- Abdel-Salam

5- Ki

6- Rossi

7- Cordazzo

8- Jermakowicz

9- Morales

10- Zamora

11- Morales

12- Herz

13- Pandya

14- Oyewo

15- Balfourt

16- Augustine

17- IAS

در سال ۲۰۱۱، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱، استاندارد ۱۳ را منتشر کرد که اهداف آن تعریف ارزش-منصفانه، تعیین چارچوبی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و الزام به افشای ارزش منصفانه بود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۲ قبلاً استاندارد بسیار مشابهی را در سال ۲۰۰۶ صادر کرده بود (SFAS 157، جدیداً ASC 820) (اویوو، ۲۰۲۰) و در سال ۱۴۰۰ اندازه‌گیری ارزش منصفانه به عنوان استاندارد ۴۲ به استانداردهای حسابداری ملی (احم) اضافه شده است. به موجب مصوبات سازمان حسابرسی (مورخ ۱۳۹۰/۶/۲۷) و سازمان بورس و اوراق بهادار ایران (مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ و ۱۳۹۵/۸/۱۸) برخی از نهادهای مالی و ناشران بزرگ بورسی و فراپورسی، که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به تهیه و ارائه یک مجموعه صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده بر اساس مجموعه ابگم هستند (حسینی و همکاران، ۱۴۰۰). با این وجود تعداد شرکت‌هایی که این الزام را رعایت کرده‌اند بسیار کم می‌باشد. یک دلیل این موضوع تأثیر قابل توجه اجرای این استانداردها بر ارقام صورت وضعیت مالی ذکر می‌شود ولی شواهد و مستندات به روش علمی برای این موضوع ارائه نشده است. با پذیرش مجموعه ابگم به عنوان مبنای گزارشگری مالی در ایران، تهیه صورت وضعیت مالی بر اساس ابگم و اندازه‌گیری بسیاری از ارقام صورت وضعیت مالی بر مبنای ارزش منصفانه به جای رویکرد بهای تمام شده، موضوعات جدید و با اهمیتی هستند که قانون‌گذاران، استانداردهاگذاران، مدیران و جامعه حسابداری و حسابرسی ایران با آن درگیر خواهند شد. انتظار می‌رود با توجه به تفاوت‌های موجود در استانداردهای حسابداری ایران نسبت به ابگم در استاندارد ۲، ۳، ۵، ۷، ۹ و ۱۶ و ایج در استاندارد ۱۹، ۲۰، ۲۶، ۲۷، ۲۸، ۴۰، ۳۶ و ۴۱ ارزش بعضی از ارقام صورت وضعیت مالی مانند بدهی مالیات انتقالی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، دارایی‌های نامشهود، سرقفلی، دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، اجاره‌های دریافتی و پرداختی، مزایای کارکنان، سرمایه‌گذاری در املاک و حقوق سهامداران غیر کنترلی و اصلی تغییر کنند.

هدف کلی این پژوهش ارزیابی تأثیر کمی پیاده‌سازی ابگم بر ارقام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های کلیدی است که با پاسخ به پرسش‌های زیر بررسی می‌شود:

۱- آیا پیاده‌سازی ابگم در مقایسه با استانداردهای حسابداری ملی (احم) باعث تغییرات معناداری در ارقام صورت وضعیت مالی می‌شود؟

۲- آیا نسبت‌های کلیدی مالی تحت ابگم و احم تفاوت معناداری دارند؟

پژوهش حاضر علاوه بر به روزرسانی اطلاعات موجود در ادبیات موضوع، از دو جنبه دانش افزایی می‌کند: ۱- شواهد ما بینش‌های جدیدی را در مورد تغییرات ارقام صورت وضعیت مالی تحت دو مجموعه استاندارد و نتایج اجرای ابگم، ارائه می‌کند ۲- به درک بهتر پیامدهایی که گذار به ابگم بر اطلاعات مالی شرکت‌ها خواهد داشت کمک می‌کند.

با توجه به آنچه بیان شد، ابتدا به بحث درباره مبنای نظری پیاده‌سازی ابگم و تأثیر آن بر صورت وضعیت مالی و نسبت‌های مهم پرداخته شده و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه مرور می‌شود. سپس جامعه، نمونه، متغیرها و روش‌های تجزیه

و تحلیل داده‌ها معرفی می‌شود. نتایج پژوهش در قسمت یافته‌ها ارائه می‌شود. در نهایت، نتیجه‌گیری، پیشنهادها و کاربردی و پژوهشی و محدودیت‌های پژوهش بیان خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری و بسط فرضیه‌ها

طی سال‌های ۱۹۷۳ الی ۲۰۰۰ استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ابج) تدوین و ارائه گردید از آوریل سال ۲۰۰۱ با تجدید سازمان کمیته استانداردهای بین‌المللی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری شکل گرفت و استانداردهای ارائه شده توسط این هیئت تحت عنوان جدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (ابگم) در جامعه بین‌المللی ارائه شد (جورج^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). مهم‌ترین استدلالی که برای اجرای ابگم به کار می‌رود این است که این مجموعه استانداردها به دلیل استفاده از استانداردهایی که اقلام صورت‌های مالی را مطابق با واقعیت‌های اقتصادی اندازه‌گیری و شناسایی و مجموعه‌ای از اطلاعات را در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌کنند، به کسب اطلاعات بهتر کمک می‌کند (دی مور^۲، ۲۰۱۹). هیئت رسالت خود را تدوین استانداردهایی برای ایجاد شفافیت از طریق تأمین اطلاعات با کیفیت و مقایسه‌پذیر، پاسخگویی مدیریت از طریق کاهش خلا اطلاعاتی بین مدیریت و تأمین‌کنندگان سرمایه، کمک به کارایی اقتصادی از طریق تأمین اطلاعات برای شناسایی فرصت‌ها و ریسک برای سرمایه‌گذاران و تخصیص بهینه سرمایه تعریف کرده است. طبق تئوری حمایت از سهامداران جزء، **بال^۳ و دیگران (۲۰۰۰)** نشان می‌دهند که صورت‌های مالی طبق ابگم می‌تواند اطلاعات حسابداری با کیفیت بالایی را برای حمایت از سرمایه‌گذاران، افشا کند. **لیو^۴ و همکاران (۲۰۱۱)** نیز استدلال می‌کنند که تغییر به ابج باعث افزایش ارتباط ارزشی و کاهش قابل توجه مدیریت سود برای حمایت از سهامداران می‌شود. **فخاری و همکاران (۱۳۹۳)** نیز معتقد هستند شرکت‌ها برای ورود به بازارهای سرمایه باید به حقوق اقلیت احترام گذاشته و با افشای جامع‌تر و بیشتر، منافع سهامداران جزء را حفظ کنند. **هالبرگ^۵ و پرسن^۶ (۲۰۱۱)** با استفاده از تئوری علامت‌دهی اسپنس (۱۹۷۳) نشان داده‌اند که شرکت‌ها از طریق پذیرش ابگم به فعالان بازار علامت می‌دهند که معتقد به صورت‌های مالی با شفافیت اطلاعاتی بیشتر بوده تا از این طریق بتوانند علاوه بر ورود به بازار جهانی، سرمایه‌گذاران خارجی را نیز جذب کنند.

هوپ^۷ و همکاران (۲۰۰۶) معتقد است پذیرش ابگم از عدم تقارن اطلاعاتی در صورت‌های مالی می‌کاهد و سهامداران خرد می‌توانند از حقوق خود دفاع کنند و ریسک دعاوی دادخواهی سهامداران اقلیت از دیدگاه سهامداران کنترلی بیشتر می‌شود. طبق تئوری نمایندگی، مدیران و مالکان اغلب دارای تضاد منافع هستند. شرکت‌ها لزوماً مشتاق نیستند، اما اغلب مایل به انجام اقداماتی مانند پذیرش ابگم هستند. افزایش بالقوه سرمایه‌گذاری خارجی انگیزه قابل توجهی برای انجام این کار است. از سوی دیگر شرکت‌ها با خطر افزایش مالیات در آینده روبرو هستند. با این حال مزایای آن می‌تواند به طور بالقوه

1- George
2- de Mour
3- Ball

4- Liu
5- Hallberg
6- Persson

7- Hope

بیشتر از هزینه‌های پذیرش و افشا باشد. از سوی دیگر، ریس^۱ و وایسباک^۲ (۲۰۰۲) معتقدند پذیرش ابگم می‌تواند با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی هزینه نمایندگی را کم کند. ابگم قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی را برای سرمایه‌گذاران افزایش می‌دهد و منجر به تمایل بیشتر سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری فرامرزی (لپون^۳، ۲۰۱۸)، کاهش هزینه سرمایه و در نتیجه تخصیص کارآمدتر منابع و رشد اقتصادی می‌شود (مورا^۴ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین ابگم توانایی سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری مالی آگاهانه و اندازه‌گیری وضعیت مالی و عملکرد مالی در کشورهای مختلف را افزایش می‌دهد (کی و همکاران، ۲۰۱۹)، سردرگمی ناشی از وجود روش‌های مختلف را برطرف می‌کند که منجر به کاهش ریسک برای سرمایه‌گذاران و کاهش هزینه سرمایه برای شرکت‌ها می‌شود (مورا و همکاران، ۲۰۲۰)، هزینه تهیه اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد و باعث ایجاد انگیزه بیشتر برای سرمایه‌گذاری بین‌المللی و سپس تخصیص مناسب منابع در سرتاسر جهان می‌شود (منساه^۵، ۲۰۲۰) ابگم سهامدار محروست و به طور کلی به عنوان یک مدل حسابداری با ارزش منصفانه تلقی می‌شود (اویوو، ۲۰۲۰) که باعث بهبود افشا و افزایش درک صورت‌های مالی می‌شود (کاینث^۶ و همکاران، ۲۰۲۱).

در حالی که پذیرش ابگم ممکن است منجر به پیامدهای غیرمستقیم مانند نقدشوندگی بیشتر بازار یا کاهش هزینه سرمایه شود، تنها اثر مستقیم پیاده‌سازی ابگم تغییر اقلام صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی است (آجی^۷ و همکاران، ۲۰۲۰) در شرکت‌های اسپانیایی و بریتانیایی پس از پیاده‌سازی ابگم ارزش دارایی‌های ثابت، جمع دارایی‌ها و بدهی‌های غیر جاری، بدهی‌های جاری، درآمد عملیاتی و درآمد خالص افزایش داشته است و ارزش دارایی‌های جاری و جمع حقوق مالکان کاهش یافته است. همچنین علی‌رغم انتظارات ضریب تغییرات در بریتانیا به عنوان یک کشور حوزه انگلوساکسون در مقایسه با اسپانیا بیشتر بوده است (گاستون و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین در شرکت‌های کانادایی که ابگم را پیاده‌سازی کرده‌اند بسته به نوع صنعت، ارزش مالیات انتقالی، حقوق اقلیت، مزایای کارکنان، دارایی‌های ثابت، سرقفلی و سرمایه‌گذاری در املاک در بین شرکت‌ها بیشترین تغییرات را داشته‌اند (جرماکوویچ و همکاران، ۲۰۱۸). در شرکت‌های ترکیه‌ای ارزش جمع دارایی‌ها، اموال، ماشین‌الات و تجهیزات پس از پیاده‌سازی ابگم تفاوت معناداری ندارد، اما سود خالص و بازده دارایی‌ها افزایش یافته است (کاراپینار^۸ و ضیف^۹، ۲۰۲۲). در شرکت‌های فرانسوی نیز پس از پیاده‌سازی ابگم جمع دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها و جمع درآمدها و هزینه‌ها افزایش و جمع حقوق مالکان کاهش پیدا کرده است (ازتورک^{۱۰}، ۲۰۲۲).

بررسی مبانی نظری و تجربی تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر اقلام صورت‌های مالی شرکت‌ها در کشورهای مختلف به دلایل ذیل نتایج متفاوتی را نشان می‌دهد: الف) با توجه به معافیت‌های اختیاری، استثنائات مندرج در ابگم ۱ می‌تواند توسط شرکت‌ها و در کشورهای مختلف به روش‌های متفاوتی اعمال شود ب) تصویر ارائه شده از وضعیت مالی و اقتصادی شرکت‌ها تحت استانداردهای ابگم به طور قابل توجهی در مقایسه با GAAP ملی متفاوت است پ) کیفیت پیاده‌سازی و

1- Reese
2- Weisbach
3- Lepone
4- Mouraa

5- Mensah
6- Kainth
7- Agyei
8- Karapinar

9- Zaif
10- Ozturk

کیفیت گزارشگری مالی تحت ابگم به عواملی مانند انگیزه‌های مدیریتی، ساختار قانونی، مقررات حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های شرکت و صنعت، سیستم حسابداری قانون کد، انگلوساکسونی یا کشورهای در حال توسعه، توسعه یافتگی کشورها و زیرساخت‌ها بستگی دارد. بنابراین، برای بررسی تغییرات در اقلام صورت وضعیت مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس ایران پس از پیاده‌سازی ابگم فرضیه‌های اول تا سوم به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه اول: تفاوت معناداری در ارزش اقلام دارایی‌ها بر اساس رژیم‌های حسابداری احم و ابگم وجود دارد.

فرضیه دوم: تفاوت معناداری در ارزش اقلام حقوق مالکان بر اساس رژیم‌های حسابداری احم و ابگم وجود دارد.

فرضیه سوم: تفاوت معناداری در ارزش اقلام بدهی‌ها بر اساس رژیم‌های حسابداری احم و ابگم وجود دارد.

بسیاری از شرکت‌ها با پذیرش ابگم، با تعاریف جدید حسابداری و اصول و روش‌های ارزش‌گذاری جدید، باعث افشای گزارش‌های مالی دقیق‌تر و جامع‌تر برای عملیات و فعالیت‌های خود و در نهایت برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان مختلف صورت‌های مالی شدند (مورالس، ۲۰۱۸). با مصوبات سازمان بورس و سازمان حسابرسی همگرایی احم با ابگم اکنون نه تنها یک محل بحث بلکه یک واقعیت است. نسبت‌های مالی که مشخص‌کننده نقدینگی، ساختار مالی، اهرم مالی و قابلیت پوشش بدهی شرکت هستند، برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی جهت بررسی اعطای اعتبار و مشاوره سرمایه‌گذاری و برای مدیران جهت بررسی اجرای طرح‌ها استفاده می‌شوند (بایرز^۱، ۲۰۱۷). اگرچه نسبت‌ها بیشتر بر اساس عملکردهای قبلی گزارش می‌شوند اما قابلیت پیش‌بینی هم دارند و می‌توانند حوزه‌هایی که بالقوه مشکل‌ساز هستند را شناسایی کنند (اوپار^۲ و همکاران، ۲۰۲۰).

نقش محتوی اطلاعاتی اقلام صورت‌های مالی در تعیین بازده و قیمت اوراق بهادار از دیرباز یکی از مسائل بنیادی در حسابداری و امور مالی بود، بررسی تجربی مربوط بودن اطلاعات حسابداری مستقیماً سودمندی داده‌های حسابداری را بررسی می‌کند (کی و همکاران، ۲۰۱۹). پیش‌بینی می‌شود که پیاده‌سازی ابگم اطلاعات مفیدتر و مربوط‌تر در اختیار سرمایه‌گذاران قرار دهد زیرا در چارچوب مفهومی ابگم بر سودمندی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران تاکید شده است (کوردازو و روسی، ۲۰۱۹). مربوط بودن به توانایی اقلام حسابداری در نشان دادن ارزش اقتصادی شرکت اشاره دارد که از طریق ارزش بازار سهام محاسبه می‌شود و نشانه ارزش بنیادی شرکت است (کلارکسون^۳ و همکاران، ۲۰۱۱). طبق فرضیه بازار کارا، قیمت‌های بازار اوراق بهادار منعکس‌کننده تمام اطلاعات موجود است و بنابراین تخمین منصفانه و دقیق ارزش شرکت است (رایدل^۴ و همکاران، ۲۰۱۰). بر این اساس، قیمت سهام می‌تواند به عنوان معیاری باشد که برای ارزیابی اطلاعات به ویژه اقلام صورت‌های مالی استفاده شود (پالیا^۵، ۲۰۱۴). اگر اقلام صورت‌های مالی دارای قدرت توضیحی و بار اطلاعاتی راجع به قیمت سهام باشند آنگاه می‌توان گفت که آنها در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران برای ارزش‌گذاری قیمت سهام مربوط هستند (گاستون^۶ و همکاران، ۲۰۰۷) و اگر اطلاعات مالی تحت ابگم باعث رابطه معناداری بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت

1- Byers

2- Opore

3- Clarkson

4- Raidel

5- Palea

6- Gastón

شود می‌توانیم نتیجه‌گیری کنیم اطلاعات صورت‌های مالی تحت ابگم مربوط هستند (سالووتاس^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). در شرکت‌های عربستانی پس از پیاده‌سازی ابگم تغییری در نسبت‌های سودآوری، نقدینگی و اهرم مالی وجود ندارد (ابید^۲، ۲۰۲۲). همچنین در شرکت‌های نیجریه‌ای عملکرد مالی و ارزش بانک‌ها پس از پیاده‌سازی ابگم تغییری نکرده است (ویگوگو^۳، ۲۰۲۰). از طرف دیگر در شرکت‌های هندی پس از پیاده‌سازی ابگم هزینه سرمایه حقوق مالکان و هزینه سرمایه بدهی و عدم تقارن اطلاعاتی افزایش قابل توجهی داشته‌اند و نقدشوندگی بازار کاهش معناداری داشته است (بنسل^۴، ۲۰۲۲). همچنین پیاده‌سازی ابگم در شرکت‌های صنعت نفت و گاز پذیرفته شده در بورس آمریکا باعث تغییر معنادار در ROA، ROE، EPS، EBIT و EBITDA شده است و ۸ نسبت از ۱۷ نسبتی که تحلیلگران هنگام توصیه‌های سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند بیش از ۵ درصد متفاوت بوده‌اند (بایرز، ۲۰۱۷). با این اوصاف تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر نسبت‌های مالی در سطح کشورها و شرکت‌ها متفاوت است. از این رو، در فرضیه چهارم پژوهش این موضوع مورد بررسی قرار گرفته است: فرضیه چهارم: تفاوت معناداری در نسبت‌های کلیدی مالی بر اساس رژیم‌های حسابداری احم و ابگم وجود دارد.

پیشینه تجربی پژوهش

در پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور ابید (۲۰۲۲). در مطالعه‌ای در عربستان به بررسی تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر نسبت‌های عملکرد مالی پرداخت، یافته‌های او نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در سه گروه نسبت‌های عملکردی شامل نسبت‌های سودآوری، نسبت‌های نقدینگی و نسبت‌های اهرم مالی پیش و پس از پیاده‌سازی ابگم وجود ندارد. این مطالعه بر روی ۶۷ شرکت غیرمالی در بورس عربستان سعودی از سال ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۹ انجام شده است. کاراپینار و ضیف (۲۰۲۱) در بورس ترکیه به این نتیجه رسیده‌اند تفاوت معناداری در جمع دارایی‌ها، جمع ارقام تعهدی، جمع درآمدهای نقدی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پس از پیاده‌سازی ابگم وجود ندارد اما سود خالص و بازده دارایی‌ها پس از پیاده‌سازی ابگم در سطح خطای ۵ درصد تفاوت معناداری دارند و مقدار آنها طبق ابگم بیشتر از زمانی است که شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را طبق استانداردهای ملی ارائه داده‌اند. محققان برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون T، من ویتنی و ویلکاکسون استفاده کرده‌اند. جرماکوویچ و همکاران (۲۰۱۸) در مقاله‌ای در کانادا، به این نتیجه رسیده‌اند تأثیر به کارگیری ابگم بر ارقام صورت‌های مالی و نسبت‌های مالی به نوع صنعت بستگی دارد. با این وجود مالیات انتقالی، حقوق اقلیت، مزایای کارکنان، دارایی‌های ثابت، سرقفلی و سرمایه‌گذاری در املاک در بین شرکت‌ها بیشترین تغییر را داشته‌اند و نسبت‌های مالی شامل نسبت جاری، نسبت بدهی به دارایی، نسبت بدهی به حقوق مالکان و بازده دارایی‌ها تغییرات قابل ملاحظه‌ای پس از پیاده‌سازی ابگم داشته‌اند و با وجود این که استانداردهای حسابداری کانادا خود سهامدار محور هستند داده‌های مالی تحت ابگم نسبت به داده‌های مالی تحت استانداردهای کانادا دارای بار اطلاعاتی بیشتری هستند.

بایرز (۲۰۱۷) به بررسی پیامدهای انتقال به ابگم بر شاخص‌های کلیدی مالی در صنعت تولید نفت و گاز در ایالات متحده پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که شاخص‌های کلیدی مالی که تحلیل‌گران هنگام ارائه توصیه‌های سرمایه‌گذاری استفاده

1- Tsalavoutas

2- Ebaid

3 - Nwaogwugwu

4 - Bansal

می‌کنند پس از پیاده‌سازی ابگم در بیش از ۵۰ درصد موارد بیش از ۵ درصد متفاوت بود و این تفاوت‌ها تأثیر مستقیمی بر تحلیل‌های بنیادی این شرکت‌ها خواهد داشت. آزمون t زوجی بر روی متغیرهایی که به طور معمول توزیع شده بودند اجرا شد و آزمون رتبه‌ای ویلکاکسون بر روی آن دسته از متغیرهایی انجام شد که توزیع نرمال نداشتند. **بلک^۱ و مگینا^۲ (۲۰۱۶)** در مطالعه‌ای در بورس یونان، به این نتیجه رسیده‌اند که استفاده از ابگم در یونان تأثیر چشمگیری بر اقلام صورت‌های مالی، نسبت جاری، اهرم مالی، بازده داراییها، بازده حقوق مالکان، بازده دارایی‌ها، P/E و P/S داشته است ولی تأثیری بر کارایی اطلاعات ندارد. تغییرات نسبت‌های مالی پیش و پس از بکارگیری ابگم با آزمون غیرپارامتریک ویلکاکسون بررسی شد.

لانتو^۳ و سالستروم^۴ (۲۰۰۷) نسبت‌های کلیدی مالی ۹۱ شرکت را پس از پذیرش ابگم در بورس فنلاند بررسی کرده‌اند و نشان دادند که بکارگیری حسابداری ارزش منصفانه و الزامات جدید در مورد مسائل خاص حسابداری باعث تغییرات قابل‌توجه در اقلام صورت‌های مالی و نسبت‌های مالی می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که بیشتر اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان تحت دو مجموعه استاندارد ابگم و FAS به طور قابل توجهی متفاوت است. نسبت سودآوری به میزان ۱۹ درصد افزایش، نسبت قیمت به درآمد (P/E) کاهش و نسبت جاری به میزان ۲ درصد افزایش نشان می‌دهد. **گاستون و همکاران (۲۰۱۰)** در مقاله‌ای با عنوان تأثیر پذیرش ابگم بر داده‌های صورت‌های مالی در دو کشور بریتانیا و اسپانیا به این نتیجه رسیده‌اند که پس از پیاده‌سازی ابگم دارایی‌های ثابت و جمع دارایی‌ها، بدهی‌های غیر جاری، بدهی‌های جاری، درآمد عملیاتی، درآمد خالص و بازده حقوق مالکان افزایش و دارایی‌های جاری، نسبت جاری و حقوق مالکان کاهش داشته است و علیرغم انتظارات، ضریب تغییرات در انگلستان با وجود سیستم انگلایساکسونی نسبت به اسپانیا بیشتر است ولی مربوط بودن داده‌ها پس از پیاده‌سازی در هر دو کشور معنادار نیست. مفروضات با استفاده از آزمون غیرپارامتریک ویلکاکسون علامت‌دار و تحلیل مفایسه‌ای بررسی شده‌اند.

سیلوا^۵ و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی در بورس پرتغال نشان داده‌اند بیشتر اقلام صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان پس از پیاده‌سازی تغییرات قابل توجهی داشته‌اند. نسبت‌های P/E و EPS کاهش یافته‌اند. **گاستون و همکاران (۲۰۰۷)** در مقاله‌ای در اسپانیا به این نتیجه رسیده‌اند بسته به اینکه شرکت‌ها از استانداردهای اسپانیایی یا بین‌المللی استفاده کنند، تفاوت قابل توجهی در ارزش حساب‌های دریافتی، وجه نقد، حقوق مالکان، بدهی‌های بلندمدت و کل بدهی‌ها به وجود می‌آید. بررسی فرضیه‌ها با استفاده از آزمون‌های پارامتریک و ناپارامتریک (به ترتیب، آزمون t و آزمون رتبه‌بندی علامت‌دار ویلکاکسون) بسته به نرمال بودن یا نبودن متغیرها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. **هانگ^۶ و سوبرامانیام^۷ (۲۰۰۷)** در مطالعه‌ای به این نتیجه رسیده‌اند مبلغ جمع دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها، ارزش دفتری حقوق مالکان به طور قابل توجهی براساس ابگم بیشتر از HGB و سود خالص براساس ابگم کمتر از HGB است.

1 - Black

2 - Maggina

3 - Lantto

4 - Sahlstrom

5 - Silva

6 - Hung

7 - Subramanyam

تا تاریخ تدوین این مقاله علیرغم بررسی‌های گسترده، در مورد تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر صورت وضعیت مالی در ایران پژوهشی مشاهده نشد. آنچه در ادامه می‌آید، خلاصه‌ای از پژوهش‌هایی است که نزدیک به موضوع پژوهش حاضر است. **حسینی و همکاران (۱۴۰۰)** در تحقیقی با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی موانع پیاده‌سازی ابگم را در قالب ۱۰ مولفه اصلی شامل عدم آشنایی کافی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عوامل سیاسی و حقوقی، ساختار مالکیت و بازار سرمایه، سیستم اداری و ویژگی‌های فرهنگی، نبود نظام جامع ارزیابی، مقاومت در برابر تفسیر، قوانین و مقررات مالی، وضعیت اقتصادی، عدم توافق بین ذینفعان و نبود چارچوب مفهومی دسته‌بندی کرده‌اند. **نمازی و اسماعیل‌پور (۱۳۹۹)** در پژوهشی به بررسی تأثیر ابگم برفرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی با مراجعه به نظر اعضای حرفه‌ای حسابداری و مالیاتی پرداخته‌اند و با استفاده از پرسشنامه و روش معادلات ساختاری (SEM) و رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) نتیجه‌گیری کرده‌اند که ابگم تأثیر با اهمیت منفی در جلوگیری از فرار مالیاتی و با اهمیت مثبت در جلوگیری از اجتناب مالیاتی دارد. **موفق و همکاران (۱۳۹۹)** در پژوهشی نشان داده‌اند که عوامل اثرگذار در اجرای موفق ابگم در شرکت‌های بیمه به ترتیب اولویت عبارتند از آمادگی فنی و الکترونیکی، موضوعات فنی و تکنیکی حسابداری، عوامل زیرساختی، عوامل نهادی (سازمانی)، عوامل مدیریتی، عوامل آموزشی، عوامل اقتصادی، عوامل انگیزشی و عوامل مربوط به استانداردهای خاص در صنعت بیمه، همچنین نقشه راهی برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در این مقاله پیشنهاد شده است. **مرادی و همکاران (۱۳۹۸)** در پژوهشی نتیجه‌گیری کردند که اندازه‌گیری و گزارشگری ارزش‌های منصفانه باعث می‌شود که صحت، شفافیت و قابلیت مقایسه افزایش یابد و به مفید بودن اطلاعات حسابداری کمک می‌کند و برای پیاده‌سازی ابگم به محیط اقتصادی، فاکتورهای اقتصادی، اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه و آموزش حسابداران و حسابرسان توجه شود. **سبزی‌پور (۱۳۹۱)** در تحقیقی با عنوان تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی، نتیجه‌گیری کردند همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی، بر سودمندی اطلاعات تلفیقی تأثیر دارد.

تفاوت‌های استانداردهای حسابداری ایران با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با تأکید بر اندازه‌گیری

جدول ۱. تطبیق احم با ابگم با رویکرد توازنه‌ای و تأکید بر اندازه‌گیری

موضوع	طبق احم	طبق ابگم
الزام و تعهدات مالیاتی (ا.ا.م.ا.ز)	مخارج غیر مستقیم که برای بهره‌برداری تحمل می‌شود.	قابل انتساب به دارایی نیست.
	طبقه بندی زمین جهت تجدید و ارزیابی	زمین به عنوان یک طبقه و ساختمان به عنوان یک طبقه دیگر طبقه بندی می‌شود.
سرمايه گذاري در املاک	بازنگری در ارزش باقیمانده دارایی	در پایان هر دوره مالی باید بازنگری شود.
	اندازه‌گیری دارایی	به بهای تمام شده مستهلک شده یا ارزش منصفانه از طریق صورت سود و زیان اندازه‌گیری می‌شود.

موضوع	طبق احم	طبق ابگم
دارایی‌های نامشهود	تحصیل دارایی‌های نامشهود از طریق کمک‌های بلاعوض دولت دلیل عدم تجدید ارزیابی اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود با روش تجدید ارزیابی شرط اندازه‌گیری ارزش باقیمانده دارایی‌های نامشهود	بر مبنای ارزش منصفانه دریافتی (به استثنای مبنای ارزشیابی مشخص شده در قوانین) قابل اتکا نبودن ارزش منصفانه. چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. یکی از شروط، اتکاپذیر بودن اندازه‌گیری ارزش باقیمانده است.
سرقفلی	شناسایی سرقفلی ناشی از تحصیل استهلاك سرقفلی	سرقفلی ناشی از تحصیل می‌تواند برای سهم اقلیت نیز شناسایی شود. مستهلك نمی‌شود و مشمول آزمون کاهش ارزش سالانه است.
شرکت‌های وابسته سرمایه‌گذاری در	سرمایه‌گذاری نگهداری شده برای فروش حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در صورت‌های مالی جداگانه	بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود. منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه‌گذاری در مورد سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت طبق استاندارد ۱۵ انجام می‌شود.
فرعی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های	اندازه‌گیری درآمد سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی در صورت‌های جداگانه	به روش بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شود و تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته شناسایی می‌شود.
موجودی مواد و کالا	بهای تمام شده موجودی مواد و کالا مخارج تأمین مالی اعتباری از نوع یوزانس	روش اولین صادره از اولین وارده یا میانگین موزون استفاده می‌گردد. روش اولین صادره از آخرین وارده منع گردیده است. رهنمودی تجویز نشده است.
نگهداری شده برای فروش	طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش	به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه‌گیری می‌شود.
دارایی‌های زیستی	دارایی زیستی مولد	بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید و ارزیابی به عنوان جایگزین شناسایی می‌شود.
اجاره مالی	اجاره دهند باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه	مبالغ ما به ازای ناشی از اجاره تأمین مالی سرمایه‌ای به عنوان حساب‌های دریافتی ثبت می‌شوند.

موضوع	طبق احم	طبق ابگم
درآمد مالی باید بر اساس الگویی شناسایی شود که	نسبت به مانده سرمایه گذاری خالص اجاره دهنده نرخ بازده ادواری ثابت ایجاد کند.	به منظور استنتاج نرخ بازده دائمی بر مبنای روش سرمایه گذاری خالص، تخصیص می‌یابند.
مخارج تبعی مستقیم مرتبط با تحصیل	جز بهای تمام شده ترکیب محسوب می‌شود.	به عنوان هزینه به حساب منظور می‌شود.
در ترکیب‌های تجاری شناسایی سهم اقلیت در واحد تحصیل شده	بر اساس ارزش منصفانه آن اقلام اندازه‌گیری می‌شود.	الف) ارزش منصفانه یا ب) با سهم متناسب ابزارهای مالکانه فعلی قابل تشخیص.
مخارج جنبی تسهیلات مالی مشمول گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد	به حساب مخارج تأمین مالی منظور می‌شود. رهنمودی وضع نشده است.	بخشی از مخارج تأمین مالی که طی آن دوره تورم را پوشش می‌دهد به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.
تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی ناشی از کاهش شدید ارزش ریال	در صورت احراز چند شرط تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.	به سود و زیان دوره منظور می‌شود.
تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی	به حساب اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور می‌شود.	رهنمودی وضع نشده است.
نرخ تنزیل مورد استفاده برای محاسبه ارزش فعلی بدهی بلندمدت	نرخ بازده بدون ریسک مانند نرخ سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی.	نرخ قبل از مالیات به گونه‌ای که برای برآورد فعلی بازار ارزش زمانی پول و ریسک‌های خاص آن بدهی را مشخص کند.
سرمایه‌گذاری‌های طرح‌های مزایای بازنشستگی بر اساس	مفاد استاندارد‌های ۱۵ و ۱۸ و ۱۹ و ۲۰ و ۲۳ اندازه‌گیری و گزارش می‌شود.	ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود.

روش‌شناسی

از آنجا که هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تغییرات اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های کلیدی هنگام پیاده‌سازی ابگم است، لذا این پژوهش، از لحاظ هدف کاربردی و از نوع تحلیل، توصیفی و پس‌رویدادی است. اطلاعات مربوط به مبانی نظری پژوهش، به صورت کتابخانه‌ای و با استفاده از کتب و مقالات فارسی و انگلیسی و سایت بنیاد ابگم جمع‌آوری شده است. اطلاعات و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از صورت‌ها و گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران که صورت‌های مالی خود را بر اساس ابگم تهیه کرده‌اند، به صورت دستی استخراج شد. سپس برای آماده‌سازی و بررسی اولیه وارد نرم‌افزار اکسل شدند و با استفاده از اطلاعات صورت وضعیت

مالی، نسبت‌های مالی طبق ابگم و احم محاسبه گردید. در ادامه، با استفاده از اسناد کاوی صورت‌های مالی و تطبیق احم با ابگم تفاوت در نحوه اندازه‌گیری اقلام صورت وضعیت مالی نمونه (ارائه شده توسط شرکت دیلویت) مستند شد (جدول ۱). سپس صورت وضعیت مالی شرکت‌هایی که بر اساس ابگم و احم تهیه شده است مورد بررسی و تطبیق قرار گرفت و تفاوت‌های ایجاد شده در اقلام صورت وضعیت مالی و تغییرات نسبت‌های مالی تحت دو مجموعه استاندارد مشخص و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

جامعه آماری شامل شرکت‌های تولیدی است که صورت‌های مالی را طبق ابگم تهیه کرده‌اند. نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک که دارای شرایط زیر باشند، انتخاب می‌شود:

- برای رعایت مقایسه پذیری، سال مالی آنها ۲۹ اسفند هر سال باشد؛
- در طی قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداشته باشد؛
- اطلاعات مالی مربوط به متغیرها در دسترس باشد و

جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مؤسسات مالی، بانکی، لیزینگ، بیمه و نیز موسسات واسطه‌گری مالی نباشد. با توجه به شرایط و محدودیتهای فوق، طبق بررسی‌های انجام شده فقط یک شرکت فولادی صورت‌های مالی مبتنی بر ابگم را در کدال منتشر کرده است. با تماس با مؤسسات حسابرسی ارائه دهنده خدمات مشاوره تهیه صورت‌های مالی طبق ابگم مشخص شد این مؤسسات برای ۵ شرکت دیگر در صنعت فولاد هم صورت‌های مالی بر مبنای ابگم تهیه کرده‌اند ولی این ناشران اقدام به انتشار عمومی این صورت‌های مالی نکرده‌اند و لذا با امضای توافق رازداری با مؤسسات حسابرسی این اطلاعات در اختیار پژوهشگران قرار گرفت تا بدون ذکر نام شرکت در پژوهش از آن استفاده کنند. یک بانک و پنج شرکت سرمایه‌گذاری هم صورت‌های مالی بر اساس ابگم تهیه کرده‌اند که به دلیل تفاوت صنعت بانکداری و سرمایه‌گذاری با شرکت‌های تولیدی در بررسی لحاظ نشدند. از آنجا که این شرکت‌ها بیشتر از ۵۰ درصد سهم بازار این صنعت را در اختیار دارند می‌توان مطلوبیت نمونه مورد مطالعه را تایید نمود و آنها را نماینده رفتار صنعت فولاد و فلزات اساسی و معرف شرکت‌های تولیدی دانست. لذا نمونه آماری در این پژوهش شامل ۶ شرکت فعال و بزرگ در صنعت فولاد است.

هدف از این مطالعه، آزمون وجود تفاوت معنادار در اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های کلیدی محاسبه شده به ترتیب بر اساس احم و ابگم است. مقایسه بر روی اطلاعات سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ انجام شد. زیرا این اولین و تنها دوره‌های هستند که اطلاعات صورت وضعیت مالی این شرکت‌ها تحت احم و ابگم در دسترس هستند. به دلیل تعداد کم داده‌ها و غیر نرمال بودن متغیرها برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون ناپارامتریک رتبه‌بندی علامت‌دار ویلکاکسون استفاده شد متغیرهای مورد مطالعه:

Fi احم: مقدار متغیر Fi تحت احم در سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶.

Fi ابگم: مقدار متغیر Fi تحت ابگم در سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶.

که در آن Fi نشان دهنده: دارایی‌های ثابت، سرمایه‌گذاری در املاک، سرقفلی، دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های مالی، جمع دارایی‌های جاری و غیرجاری، موجودی کالا، حساب‌های دریافتی، موجودی نقد، جمع دارایی‌ها، سرمایه، اندوخته‌ها، سودانباشته، حقوق مالکان اصلی، حقوق اقلیت، جمع حقوق مالکان، تعهدات مزایای بازنشستگی، بدهی مالیات انتقالی، جمع بدهی‌های جاری و غیرجاری، حساب‌های پرداختی، تسهیلات پرداختی، ذخایر، سود سهام پرداختی، نسبت جاری (CR): دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری، نسبت بدهی به دارایی (DTA): کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها، نسبت بدهی به حقوق مالکان (DTE): کل بدهی‌ها تقسیم بر مجموع حقوق مالکان، نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان (LTDEQ): بدهی‌های بلند مدت تقسیم بر مجموع حقوق مالکان، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MV/BV): ارزش بازار شرکت تقسیم بر مجموع حقوق مالکان. در مجموع، داده‌ها شامل ۳۰ متغیر است که تحت رژیم‌های حسابداری احم و ابگم مقایسه می‌شوند. فرض صفر و یک زیر برای هر یک از این متغیرها مورد آزمایش قرار گرفته است:

H0. بین مقادیر محاسبه شده برای متغیر Fi تحت احم و ابگم تفاوت معناداری وجود ندارد.

H1. بین مقادیر محاسبه شده برای متغیر Fi تحت احم و ابگم تفاوت معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

شاخص‌های آماری توصیفی استفاده شده در این پژوهش، میانگین (معیار مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) متغیرهای نام برده هستند نتایج در جداول ۲، ۳، ۴ و ۵ آورده شده است. اثرات استفاده از ابگم بر اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های کلیدی مالی را با مقایسه میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف از معیار محاسبه شده برای یک دوره یکسان براساس ابگم و احم در جداول زیر بررسی نمودیم.

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی اقلام دارایی‌ها تحت رژیم‌های حسابداری احم و ابگم (اعداد به میلیون ریال است)

انحراف معیار	میانگین	بیشینه	کمینه	
۱۰,۵۳۴,۹۵۳	۱۰۵,۹۷۷,۲۳۳	۲۵۸,۰۰۸,۵۷۳	۲۶,۳۴۳,۴۳۲	املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات ابگم
۳۹,۰۹۵,۵۱۷	۵,۰۵۲۲,۳۴۵	۹۱,۰۶۰,۹۵۴	۹,۴۴۴,۳۹۸	املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات احم
۵۴۲,۲۰۷	۳۱۶,۵۸۸	۱,۱۷۸,۵۵۶	۰	سرمایه‌گذاری در املاک ابگم
۳۷,۶۷۷	۲۰,۹۸۲	۹۳,۶۰۲	۰	سرمایه‌گذاری در املاک احم
۱,۱۵۹,۱۴۹	۶۷۸,۴۳۲	۲,۴۳۳,۸۰۰	۰	سرقفلی ابگم
۱,۱۵۹,۱۴۹	۶۷۸,۴۳۲	۲,۴۳۳,۸۰۰	۰	سرقفلی احم
۱,۱۵۲,۸۰۳	۱,۷۹۶,۰۱۶	۲,۸۹۲,۵۲۱	۱۴۰,۲۰۵	دارایی‌های نامشهود ابگم
۱,۱۱۱,۰۱۷	۱,۷۲۴,۸۰۳	۲,۸۹۲,۵۲۱	۱۳۸,۴۴۷	دارایی‌های نامشهود احم
۲,۹۹۲,۷۳۸	۲,۰۵۹,۸۴۸	۷,۲۳۲,۶۱۲	۰	سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته ابگم
۶۲۰,۶۱۱	۳۲۳,۲۲۲	۱,۶۲۲,۵۴۲	۰	سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته احم
۸,۰۴۰,۳۱۰	۵,۴۹۰,۴۲۳	۱۸,۰۶۷,۰۵۶	۸,۴۷۷	دارایی‌های مالی ابگم
۱۰,۴۹۵,۵۹۶	۶,۸۴۶,۷۵۸	۲۳,۱۴۷,۵۱۱	۸,۴۷۷	دارایی‌های مالی احم

انحراف معیار	میانگین	بیشینه	کمینه	
۱۲۴,۰۷۲,۵۵۰	۱۲۰,۸۲۰,۲۷۴	۳۰۲,۲۵۳,۹۲۶	۲۸,۸۹۴,۳۴۳	جمع دارایی‌های غیر جاری ابگم
۴۹,۹۲۳,۸۴۲	۶۱,۸۰۵,۳۷۹	۱۲۵,۴۸۴,۵۵۴	۱۱,۹۵۲,۲۳۹	جمع دارایی‌های غیر جاری احم
۲۳,۴۶۳,۶۹۰	۲۴,۶۸۲,۲۸۹	۶۳,۰۰۷,۵۲۰	۷,۸۷۹,۱۴۲	موجودی‌ها ابگم
۲۳,۴۶۳,۶۹۰	۲۵,۳۳۵,۱۰۰	۶۳,۸۵۸,۳۰۱	۸,۵۷۴,۲۴۴	موجودی‌ها احم
۱۵,۹۵۵,۴۳۸	۱۱,۶۰۰,۲۵۰	۳۸,۶۰۸,۲۸۷	۰	دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها ابگم
۱۶,۲۴۰,۷۹۸	۱۱,۸۰۹,۵۲۵	۳۹,۳۸۰,۱۶۱	۰	دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها احم
۳,۰۲۱,۷۶۶	۳,۱۶۴,۶۶۵	۸,۰۸۵,۵۶۳	۸۶۰,۳۸۵	موجودی نقد و بانک ابگم
۳,۰۱۳,۴۲۷	۳,۱۵۹,۷۸۶	۸,۰۵۸,۵۲۰	۸۶۰,۳۸۵	موجودی نقد و بانک احم
۴۲,۵۶۴,۴۰۷	۴۶,۲۲۲,۷۱۰	۱۰۸,۰۹۹,۴۴۳	۱۴,۷۹۹,۷۸۶	جمع دارایی‌های جاری ابگم
۴۲,۷۸۷,۵۲۵	۴۷,۷۴۸,۰۹۵	۱۱۰,۰۸۵,۸۷۹	۱۵,۷۱۰,۸۸۹	جمع دارایی‌های جاری احم
۱۶۶,۶۳۳,۸۶۰	۱۶۷,۰۴۲,۹۸۴	۴۱۰,۳۵۳,۳۶۹	۴۳,۶۹۴,۱۲۹	جمع دارایی‌ها ابگم

پس از پیاده‌سازی ابگم میانگین جمع دارایی‌های غیر جاری از ۶۱,۸۰۵,۳۷۹ به ۱۲۰,۸۲۰,۲۷۴ معادل ۹۵ درصد و جمع دارایی‌ها از ۱۰۹,۵۵۲,۱۹۰ به ۱۶۷,۰۴۲,۹۸۴ معادل ۵۲ درصد افزایش یافته است همچنین میانگین بهای املاک، ماشین آلات و تجهیزات از ۵۰,۵۲۲,۳۴۵ به ۱۰۵,۹۷۷,۲۳۳ حدود ۱۰۰ درصد، سرمایه گذاری در املاک از ۲۰,۹۸۲ به ۳۱۶,۵۸۸ و سرمایه گذاری در شرکت‌های وابسته از ۳۲۳,۲۲۲ به ۲,۰۵۹,۸۴۸ افزایش یافته است. میانگین حساب‌های دریافتی و موجودی کالا پس از پیاده‌سازی ابگم کاهش یافته است.

جدول ۳. شاخص‌های توصیفی اقلام حقوق مالکان تحت رژیم‌های حسابداری احم و ابگم (اعداد به میلیون ریال است)

انحراف معیار	میانگین	بیشینه	کمینه	
۲۴,۷۵۰,۰۷۰	۳۷,۸۱۲,۰۱۸	۷۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه ابگم
۲۴,۷۵۰,۰۷۰	۳۷,۸۱۲,۰۱۸	۷۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه احم
۳,۷۴۱,۳۷۴	۲,۵۵۹,۰۹۱	۸,۹۶۳,۶۷۳	۹۴,۸۵۰	اندوخته‌ها ابگم
۲,۸۴۷,۲۹۵	۲,۰۱۱,۴۴۹	۶,۶۵۹,۱۱۶	۹,۴۸۵۰	اندوخته‌ها احم
۷۶,۹۱۸,۲۴۰	۴۳,۶۶۳,۳۹۳	۱۵۸,۶۶۵,۷۹۸	-۲۳,۷۱۷,۷۹۱	سود انباشته ابگم
۱۴,۶۹۸,۴۸۷	-۹۷۶,۳۰۹	۲۲,۹۱۳,۵۳۱	-۲۲,۱۷۱,۵۹۲	سود انباشته احم
۱۰۲,۸۱۳,۹۲۱	۸۷,۵۳۷,۵۶۷	۲۴۲,۳۵۲,۶۸۷	۱۰,۰۹۳,۹۴۲	حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان اصلی ابگم
۳۹,۷۶۰,۹۱۱	۴۲,۳۶۰,۰۲۱	۱۰,۴۵۶,۵۸۶۳	۱۱,۶۹۸,۳۳۳	حقوق مالکانه قابل انتساب به مالکان اصلی احم
۳,۸۰۰,۸۴۱	۲,۲۶۱,۶۵۰	۸,۱۹۹,۱۰۰	۰	منافع فاقد حق کنترل ابگم
۲,۸۰۰,۶۹۶	۱,۶۵۸,۶۴۵	۶,۲۰۳,۱۷۱	۰	منافع فاقد حق کنترل احم
۱۰۶,۶۶۱,۳۱۲	۸۹,۷۹۹,۲۱۷	۲۵۰,۵۵۱,۷۸۷	۲۷,۱۷۵,۶۲۳	جمع حقوق مالکانه ابگم
۴۲,۴۳۰,۱۴۵	۴۴,۰۱۸,۶۶۷	۱۱۰,۷۶۹,۰۳۴	۱۱,۷۵۰,۴۵۰	جمع حقوق مالکانه احم

پس از پیاده‌سازی ابگم میانگین اندوخته‌ها از ۲,۰۱۱,۴۴۹ به ۲,۵۵۹,۰۹۱ معادل ۲۷ درصد و سود انباشته از ۹۷۶,۳۰۹- به ۴۳,۶۶۳,۳۹۳ افزایش یافته است و میانگین، بیشینه و کمینه سرمایه تغییری نمی‌کند. همچنین میانگین حقوق مالکان اصلی رشد حدود ۱۰۰ درصدی و میانگین منافع فاقد حق کنترل رشد حدود ۳۰ درصدی داشته‌اند.

جدول ۴. شاخص‌های توصیفی اقلام بدهی‌ها تحت رژیم‌های حسابداری احم و ابگم (اعداد به میلیون ریال است)

انحراف معیار	میانگین	بیشینه	کمینه	
۳,۲۴۳,۴۵۸	۳,۵۵۴,۶۵۲	۷,۱۶۱,۷۹۹	۹۳,۵۰۱	تعهدات مزایای بازنشستگی ابگم
۳,۰۶۳,۶۳۷	۳,۳۹۱,۸۴۲	۶,۵۶۱,۱۸۹	۹۳,۵۰۱	تعهدات مزایای بازنشستگی احم
۱۶,۴۷۷,۸۵۷	۱۱,۷۶۴,۰۶۲	۳,۶۴۸۵,۴۰۳	۰	بدهی‌های مالیات انتقالی ابگم
۱۹,۵۶۳,۴۳۲	۲۴,۰۰۳,۳۲۷	۴۸,۴۴۰,۶۰۷	۴,۲۲۵,۷۰۹	جمع بدهی‌های غیر جاری ابگم
۱۲,۱۷۶,۷۸۴	۱۲,۴۵۳,۰۶۵	۳۱,۴۶۸,۹۶۶	۱,۲۵۳,۸۹۷	جمع بدهی‌های غیر جاری احم
۸,۵۶۵,۰۱۲	۱۷,۷۹۵,۳۱۳	۲۷,۲۸۸,۹۲۵	۶,۶۶۳,۹۶۱	حساب‌های پرداختی ابگم
۸,۹۷۳,۸۱۱	۱۸,۴۰۶,۴۴۲	۲۸,۴۶۶,۴۳۱	۶,۵۳۳,۱۳۹	حساب‌های پرداختی احم
۲,۷۵۳,۵۷۸	۲۶,۳۱۹,۵۴۰	۶۵,۲۲۶,۰۲۵	۳,۳۶۷,۶۱۱	تسهیلات پرداختی ابگم
۲,۷۵۵۶,۰۶۸	۲۶,۲۵۷,۶۳۳	۶۵,۱۹۱,۲۷۵	۳,۲۹۷,۸۶۵	تسهیلات پرداختی احم
۶۰۱,۸۲۷	۷۱۱,۰۵۷	۱۵۸۱,۸۸۹	۹۳,۱۵۱	ذخایر ابگم
.	.	.	.	ذخایر احم
۵,۳۶۵,۵۰۵	۳,۲۸۹,۲۸۵	۱۳,۶۸۸,۹۰۳	۱۴۸,۸۵۸	سود سهام پرداختی ابگم
۵,۳۶۵,۵۰۵	۳,۲۸۹,۲۸۵	۱۳,۶۸۸,۹۰۳	۱۴۸,۸۵۸	سود سهام پرداختی احم
۴۴,۶۹۱,۴۸۲	۵۳,۲۶۹,۰۴۹	۱۱۴,۷۲۷,۱۰۰	۱۰,۶۳۹,۳۱۷	جمع بدهی‌های جاری ابگم
۴۴,۶۵۳,۴۹۹	۵۳,۰۹۹,۲۶۸	۱۱,۴۴۸۱,۷۸۱	۱۰,۱۵۷,۹۲۲	جمع بدهی‌های جاری احم
۶,۳۹۹,۷۹۶۳	۷۷,۲۷۲,۲۹۹	۱۶۳,۱۶۷,۷۰۷	۱۶,۵۱۸,۵۰۶	جمع بدهی‌ها ابگم

میانگین جمع بدهی‌های غیر جاری از ۱۲,۴۵۳,۰۶۵ به ۲۴,۰۰۳,۳۲۷ معادل ۹۲ درصد و میانگین جمع بدهی‌ها از ۶۵,۵۵۲,۳۳۳ به ۷۷,۲۷۲,۲۹۹ معادل ۱۸ درصد افزایش یافته است و به صورت میانگین برای هر شرکت بدهی مالیات انتقالی به مبلغ ۱۱,۷۶۴,۰۶۲ شناسایی شد. همچنین میانگین تعهدات مزایای بازنشستگی و سود سهام پرداختی تغییرات زیادی ندارند و به طور میانگین برای هر شرکت مقدار ۷۱۱,۰۵۷ ذخایر شناسایی شد.

جدول ۵. شاخص‌های توصیفی نسبت‌های مالی تحت رژیم‌های حسابداری احم و ابگم

انحراف معیار	میانگین	بیشینه	کمینه	
۰/۲۹	۰/۹۴	۱/۴۱	۰/۴۹	نسبت جاری ابگم. (CR)
۰/۳۲	۰/۹۹	۱/۵۵	۰/۵۳	نسبت جاری احم. (CR)
۰/۱۹	۰/۵۱	۰/۸۸	۰/۳۶	نسبت بدهی به دارایی ابگم. (DTA)
۰/۱۴	۰/۵۹	۰/۸۷	۰/۴۲	نسبت بدهی به دارایی احم. (DTA)
۲/۵۶	۱/۸۲	۷/۵۵	۰/۵۶	نسبت بدهی به حقوق مالکان ابگم. (DTE)
۲/۰۳	۲/۰۱	۶/۵۵	۰/۷۳	نسبت بدهی به حقوق مالکان احم. (DTE)
۰/۸۶	۰/۵۹	۲/۵	۰/۱۷	نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان ابگم (LTDEQ)
۰/۷۷	۰/۴۹	۲/۱۸	۰/۱	نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان احم (LTDEQ)
۱/۲۵	۱/۴۳	۳/۸۴	۰/۳۶	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری ابگم (MV/BV)
۰/۹	۱/۹۲	۳/۳۴	۰/۹۱	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری احم (MV/BV)

در بین نسبت‌های مالی نیز پس از پیاده‌سازی ابگم بیشترین کاهش مربوط به تغییرات نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (از ۱/۹۹ به ۱/۴۳) و کمترین تغییر مربوط به نسبت جاری (از ۰/۹۹ به ۰/۹۴) است. همچنین کمیته و بیشینه نسبت بدهی به حقوق مالکان در بین شرکت‌ها بیشترین فاصله را دارد و انحراف معیار آن طبق احم ۲/۵۶ و طبق ابگم ۲/۰۳ است.

آزمون فرضیه‌ها

با توجه به اینکه داده‌های مطالعه نرمال نیستند، از آزمون ویلکاکسون رتبه‌ای علامت‌دار برای تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود. این آزمون به منظور انجام بررسی دو نمونه وابسته یا انطباق بین دو نمونه به کار گرفته می‌شود. در تفسیر نتایج آزمون ویلکاکسون برای این که پی ببریم آیا تفاوت اقلام و نسبت‌های کلیدی مالی در دو رژیم حسابداری ابگم و احم معنادار است یا خیر، باید آماره Z و سطح معناداری را بررسی کنیم. با استناد به آزمون Z در صورتی که مقدار معناداری کمتر از ۵ درصد باشد می‌توان گفت که به لحاظ آماری با اطمینان ۹۵ درصد تفاوت اقلام صورت وضعیت مالی و نسبت‌های مالی در زمان‌های قبل و بعد از پیاده‌سازی ابگم معنادار است. این نتیجه دلالت بر رد شدن فرض H_0 تحقیق مبنی بر تفاوت غیرمعنادار متغیرها در دو زمان قبل و بعد از پیاده‌سازی ابگم دارد. به عبارت دیگر با پذیرش H_1 میزان متغیرها قبل و بعد از پیاده‌سازی ابگم متفاوت و معنادار است. علاوه بر تعیین معناداری تفاوت یا عدم تفاوت قبل و بعد از پیاده‌سازی ابگم، می‌توانیم میزان تفاوت و جهت تغییرات در متغیرها را مشخص کنیم برای این منظور از نتایج ستون تغییرات استفاده می‌کنیم. بر اساس تعداد رتبه‌های مثبت و منفی و همچنین مجموع رتبه‌های هر علامت ارائه شده توسط آزمون ویلکاکسون، می‌توان علامت تغییرات تجربه شده توسط متغیرهای مختلف را تعیین کرد.

نتایج آزمون فرضیه اول

در جدول ۶ تحلیل تفاوت مقادیر اقلام دارایی‌های تحت رژیم‌های حسابداری ابگم و احم که مربوط به آزمون فرضیه اول می‌باشد آورده شده است. همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود در بررسی فرضیه اول، فرضیه صفر برای ۴ قلم از دارایی‌ها در سطح معناداری ۵ درصد رد شده است. بر همین اساس، بعضی از اقلام دارایی‌ها بسته به اعمال استانداردهای احم یا ابگم، تفاوت‌های معناداری را نشان می‌دهند. این اقلام شامل املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، جمع دارایی‌های غیرجاری، موجودی کالا و جمع دارایی‌های جاری هستند. جهت تغییرات قابل توجه در دارایی‌ها به این صورت است. الف: افزایش قابل توجه در املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، سایر دارایی‌های نامشهود، جمع دارایی‌های غیرجاری، جمع دارایی‌ها ب: کاهش قابل توجه در موجودی کالا، حساب‌های دریافتی، جمع دارایی‌های جاری. دارایی‌های ثابت بعضی از شرکت‌ها به ارزش منصفانه تجدید و ارزیابی و بهای تمام شده مفروض آنها نسبت به بهای تمام شده تاریخی افزایش داشته است. ارزش دارایی نامشهود طبق ارزیابی کارشناسان افزایش داشته است. کاهش در حساب‌های دریافتی نسبت به احم به خاطر این است که دریافتی‌های بلند مدت به ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی تنزیل و ما به التفاوت ارزش فعلی و ارزش دفتری به حساب درآمد یا هزینه مالی منعکس شده است. بر اساس ارزیابی‌های صورت گرفته، ارزش منصفانه دریافتی‌های کوتاه‌مدت با

ارزش دفتری آنها برابر است. کاهش در موجودی‌ها به دلیل اجرای آزمون کاهش ارزش توسط ارزیابان منتخب شرکت‌ها است.

جدول ۶. تحلیل تفاوت مقادیر اقلام دارایی‌های تحت رژیم‌های حسابداری ابرگم و احم

تغییرات	معناداری	آماره Z	تغییرات	معناداری	آماره Z	
+	۰/۰۱۸**	-۲/۳۶۶	جمع دارایی‌های غیر جاری	+	۰/۴۶۵	-۰/۷۳ سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته
-	۰/۰۴۲**	-۲/۰۳۶	موجودی کالا	+	۰/۱۸	-۱/۳۴۲ سرمایه‌گذاری در املاک
-	۰/۰۸*	-۱/۷۵۳	حساب‌های دریافتی	=	۱,۰۰۰	۰/۰۰ سرفقلی
+	۰/۱۰۹	-۱/۶۰۴	موجودی نقد و بانک	+	۰/۰۶۸*	-۱/۸۲۶ دارایی‌های نامشهود
-	۰/۰۲۸**	-۲/۳۶۶	جمع دارایی‌های جاری	+	۰/۰۲۸**	-۲/۲۰۱ املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
+	۰/۰۶۳*	-۱/۸۵۹	جمع دارایی‌ها	-	۰/۴۶۵	-۰/۷۳ دارایی‌های مالی

**،* به ترتیب در سطح ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

نتایج آزمون فرضیه دوم

در جدول ۷ تحلیل تفاوت مقادیر اقلام حقوق مالکان تحت رژیم‌های حسابداری ابرگم و احم مربوط به آزمون فرضیه دوم آورده شده است. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود در بررسی فرضیه دوم، فرضیه صفر برای یک قلم از حقوق مالکان در سطح معناداری ۵ درصد رد شده است. بر همین اساس، سود انباشته بسته به اعمال احم یا ابرگم، تفاوت معناداری را نشان می‌دهد. جهت تغییرات قابل توجه به این صورت است: افزایش قابل توجه در اندوخته‌ها، سود انباشته، حقوق مالکان اصلی و جمع حقوق مالکان. افزایش در حقوق مالکان نسبت به احم به دلیل تأثیر مابه‌التفاوت بهای تمام شده مفروض نسبت به بهای تمام شده دارایی‌ها و سایر تغییرات در اقلام صورت وضعیت مالی است که در حساب سود انباشته و اندوخته‌ها اعمال شده است. یکی از چالش‌های اصلی در زمان گذار به ابرگم ارزیابی این مسئله است که از کدام رویه حسابداری باید استفاده شود. مثلاً ابرگم ۱ معافیت‌های اختیاری از به‌کارگیری سیاست‌های حسابداری ابرگم با تسری به گذشته دارد که فقط در تاریخ‌گذار قابل استفاده است و این تأثیرات که از فعالیت‌های گذشته شرکت نشأت می‌گیرد باعث تعدیلات ناگهانی در حقوق مالکان می‌شود که در تراز افتتاحی گذار به ابرگم نمایان می‌شود، برای مثال ۱- تجدید و ارزیابی دارایی‌های ثابت به بهای تمام شده مفروض ۲- ارزیابی مجدد ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان و مزایای بازنشستگی ۳- شناسایی سود و زیان‌های تعهدی تحقق نیافته انباشته در تاریخ گذار ۴- تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی.

جدول ۷. تحلیل تفاوت مقادیر اقلام حقوق مالکان تحت رژیم‌های حسابداری ابرگم و احم

تغییرات	معناداری	آماره Z	تغییرات	معناداری	آماره Z	
+	۰/۰۶۳**	-۱/۸۵۹	حقوق مالکان اصلی	=	۱/۰۰	۰/۰۰ سرمایه
+	۰/۱۴۴	-۱/۴۶۱	منافع فاقد حق کنترل	+	۰/۰۶۸*	-۱/۸۲۶ اندوخته‌ها
+	۰/۰۶۳**	-۱/۸۵۹	جمع حقوق مالکان	+	۰/۰۴۷**	-۱/۹۲ سود انباشته

**،* به ترتیب در سطح ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

نتایج آزمون فرضیه سوم

نتایج آزمون فرضیه سوم در جدول ۸ آورده شده است. در بررسی فرضیه سوم؛ فرضیه صفر برای ۶ قلم از بدهی‌های در سطح معناداری ۵ رد شده است. بر همین اساس، اقلام بدهی‌های بسته به اعمال احم یا ابگم، تفاوت‌های معناداری را نشان می‌دهند. این اقلام شامل بدهی مالیات انتقالی، جمع بدهی‌های غیر جاری، حساب‌های پرداختی، تسهیلات پرداختی، ذخایر، جمع بدهی‌های جاری و جمع بدهی‌ها هستند. جهت تغییرات به این صورت است: الف: افزایش قابل توجه در بدهی مالیات انتقالی، جمع بدهی‌های غیر جاری، تسهیلات پرداختی، جمع بدهی‌های جاری، ذخایر و جمع بدهی‌ها. ب: کاهش قابل توجه در حساب‌های پرداختی. افزایش در مقدار ذخایر به دلیل تعهدات فعلی عرفی یا قانونی در نتیجه رویدادهای گذشته که باعث خروج منافع اقتصادی احتمالی برای تسویه تعهد است. نرخ قرارداد تسهیلات دریافتی شرکت‌ها با نرخ بهره بازار این تسهیلات تفاوت دارد، بنابراین ارزش منصفانه با مبلغ دفتری برابر بوده و از این بابت تعدیل اعمال شده است. مالیات انتقالی به دوره‌های آتی در تفسیر چارچوب حسابداری و استفاده از ابگم محاسبه و شناسایی شده تا اثر مالیاتی ناشی از تفاوت‌های کنونی بین این دو چارچوب را نشان دهد. تمام مالیات‌های معوق در چارچوب ابگم جزو بدهی غیر جاری محسوب می‌شوند. طبق احم هیچ گونه دارایی و بدهی مالیات انتقالی محاسبه و شناسایی نمی‌شود، طبق ابگم مالیات انتقالی بر اساس تفاوت‌های موقتی بین مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها جهت مقاصد گزارشگری مالی و مبالغ مورد استفاده برای مقاصد مالیاتی محاسبه می‌شود. کاهش در حساب‌های پرداختی به خاطر استفاده از نرخ بهره موثر برای محاسبه بهای مستهلک شده است.

جدول ۸. تحلیل تفاوت مقادیر اقلام بدهی‌ها تحت رژیم‌های حسابداری ابگم و احم

تغییرات	معناداری	آماره Z	تغییرات	معناداری	آماره Z	
+	۰/۰۴۳**	-۲/۰۲۳	تسهیلات پرداختی	+	۰/۱۴۴	تعهدات مزایای بازنشستگی
+	۰/۰۱۸**	-۲/۳۶۶	ذخایر	+	۰/۰۴۳**	بدهی‌های مالیات انتقالی
=	۱/۰۰	۰/۰۰	سود سهام پرداختی	+	۰/۰۴۶**	جمع بدهی‌های غیر جاری
+	۰/۰۷۵*	-۱/۷۸۲	جمع بدهی‌های جاری	-	۰/۰۴۳**	حساب‌های پرداختی
				+	۰/۰۲۸**	جمع بدهی‌ها

**، * به ترتیب در سطح ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

بررسی تغییر نسبت‌های کلیدی مالی تحت دو مجموعه استاندارد احم و ابگم

نتایج آزمون فرضیه چهارم در جدول ۹ آورده شده است. فرضیه صفر برای ۲ نسبت کلیدی مالی (نسبت جاری، نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکانه) در سطح معناداری ۵ درصد رد شد. از این رو، این نسبت‌های مالی بسته به اعمال احم یا ابگم تفاوت‌های معناداری را نشان می‌دهند. نسبت جاری پس از پیاده‌سازی ابگم از ۰/۹۹ به ۰/۹۴ کاهش پیدا می‌کند که دلیل آن، کاهش در ارزش اقلام دارایی‌های جاری مثل موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی پس از ارزیابی مجدد در زمان پیاده‌سازی ابگم است. نسبت بدهی به دارایی نیز از ۰/۵۹ به ۰/۵۱ کاهش می‌یابد که به خاطر محاسبه ارزش دارایی‌های ثابت به بهای تمام شده مفروض است. افزایش در نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکانه به دلیل شناسایی یک بدهی غیر جاری

جدید تحت عنوان مالیات انتقالی است و کاهش در نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری مویید این موضوع است که ارزش دفتری ارقام حقوق مالکان پس از پیاده‌سازی ابگم متاثر از ارزیابی مجدد دارایی‌ها و بدهی‌ها در زمان پیاده‌سازی ابگم بیشتر می‌شود. عواملی که باعث ایجاد تغییر و نوسان در نتایج مالی و نسبت‌های مالی طبق ابگم نسبت به احم می‌شود عبارتند از به رسمیت شناختن اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها به ارزش منصفانه، استانداردهای جدید درباره الزام ارزیابی و طبقه بندی دارایی‌های مالی، بررسی و ارزیابی دقیق‌تر، کاهش و افزایش ارزش دارایی‌های ثابت و تجدید و ارزیابی آنها، ارزیابی اجباری سالانه دارایی‌های نامشهود و سرقفلی و لزوم تایید سود و زیان‌های تعهدی تحقق نیافته انباشته (مزایای پایان خدمت و مزایای بازنشستگی) در صورت‌های مالی است. در نتیجه این عوامل ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها که ورودی‌های نسبت‌های مالی هستند با استفاده از ابگم، به شکل معناداری تغییر می‌کنند.

جدول ۹. تحلیل تفاوت مقادیر نسبت‌های کلیدی مالی تحت رژیم‌های حسابداری ابگم و احم

تغییرات	معناداری	آماره Z	نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکانه	تغییرات	معناداری	آماره Z	نسبت جاری
+	۰/۰۱۷**	-۲/۳۶۶	حقوق مالکانه	-	۰/۰۱۸**	-۲/۳۶۶	نسبت جاری
-	۰/۰۶۳*	-۱/۸۵۹	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	-	۰/۰۶۳*	-۱/۸۵۹	نسبت بدهی به دارایی
-	۰/۰۶۳*	-۱/۸۵۹	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	-	۰/۰۳۱	-۱/۱۴	نسبت بدهی به حقوق مالکان

**، * به ترتیب در سطح ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

دو نسبت از پنج نسبت بررسی شده در صورت‌های مالی شرکت‌های فولادی طبق ابگم نسبت به احم تفاوت معناداری دارد و مقدارسه نسبت (نسبت جاری، نسبت بدهی به دارایی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری) طبق ابگم نسبت به احم کاهش یافته‌اند و تنها نسبت بدهی بلندمدت به حقوق مالکان طبق ابگم نسبت به احم افزایش نشان می‌دهد. متوسط مقدار نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری پس از پیاده‌سازی ابگم از ۱/۹۲ به ۱/۴۳ کاهش پیدا کرده است که دلیل این کاهش، افزایش در مخرج (حقوق مالکان) کسر این نسبت پس از پیاده‌سازی ابگم است. تغییر ارقام حقوق مالکان شامل سود انباشته و اندوخته‌ها به دلیل تأثیرپذیری از بهای تمام شده مفروض دارایی‌های ثابت، استفاده از ارزش منصفانه در شناسایی سرمایه‌گذاری‌ها و ارزیابی داری‌های نامشهود است. مربوط بودن گزارشگری مالی تحت ابگم از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است زیرا یکی از دلایل پذیرش ابگم اطمینان از تهیه اطلاعات مفید برای بازار سرمایه بود که به معنی کاهش شکاف بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت است. پیاده‌سازی ابگم در شرکت‌های فولادی نشان می‌دهد طبق ابگم در مقایسه با احم نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری به طور معناداری کاهش می‌یابد که بیانگر کاهش شکاف در ارزش بازار و ارزش دفتری شرکت پس از پیاده‌سازی ابگم است و مشخص می‌شود که در این شرکت‌ها اطلاعات ارائه شده تحت ابگم نسبت به احم محتوی اطلاعاتی بیشتری دارند و سودمندتر هستند. استفاده از ارزش منصفانه به خاطر وجود تورم بالا در ایران در ارائه ارقام صورت وضعیت مالی ارزش دفتری حقوق مالکان را به ارزش اقتصادی شرکت‌ها نزدیک‌تر می‌کند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که پس از پیاده‌سازی ابگم علیرغم کاهش در شکاف ارزش دفتری و ارزش بازار هنوز تفاوت مهمی بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکت وجود دارد. همانطور که قابل پیش‌بینی بود تایید می‌کند که اطلاعات حسابداری تحت ابگم،

مطالعه برخی از محدودیت‌ها را دارد. اول) محدودیت حجم نمونه، تنها ۱۲ شرکت صورت‌های مالی خود را بر اساس ابگم تهیه کرده‌اند که با توجه به اهداف مطالعه (تمرکز بر شرکت‌های تولیدی) صورت وضعیت مالی ۶ شرکت مورد بررسی قرار گرفت. در بین شرکت‌هایی که صورت‌های مالی خود را بر اساس ابگم تهیه کرده‌اند، تنها یک شرکت اطلاعاتش را به صورت عمومی منتشر کرده است، دلیل عدم انتشار بقیه شرکت‌ها روشن نیست و ممکن است نمونه‌ای که بررسی کردیم کمتر از نمونه شرکت‌هایی باشد که این الزام سازمان حسابداری و سازمان بورس را بکار گرفته‌اند. لازم به ذکر است در حال حاضر فقط شرکت‌های با بیش از ۱۰۰۰ میلیارد تومان سرمایه و بانک‌ها و بیمه‌ها ملزم به انتشار صورت‌های مالی تلفیقی بر مبنای ابگم هستند. دوم) کیفیت بکارگیری ابگم در شرکت‌ها برای ما مشخص نیست. سوم) شرکت‌های مورد بررسی از صنعت فولاد هستند که صنعتی سرمایه‌بر است و نتایج پژوهش در واقع منحصر به صنعت فولاد ایران است و تعمیم آن به سایر صنایع و یا محیط‌های اقتصادی دیگر باید با احتیاط صورت گیرد.

در مطالعات آتی محققان می‌توانند اول) دلایل عدم پیاده‌سازی ابگم و انتشار عمومی صورت‌های مالی طبق رژیم ابگم در شرکت‌های مشمول مصوبات سازمان حسابداری و سازمان بورس اوراق بهادار دوم) کیفیت بکارگیری و پیاده‌سازی رژیم ابگم در شرکت‌های که صورت‌های مالی خود را طبق رژیم ابگم ارائه دادند و سوم) تأثیر پیاده‌سازی ابگم بر صورت‌های مالی شرکت‌های بانکی و بیمه‌ای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و مقایسه آن با سایر کشورها را بررسی کنند. پیامدهای این تغییر رژیم حسابداری موضوع جالب دیگری است که در صورت انتشار عمومی صورت‌های مالی مبتنی بر ابگم مناسب پژوهش است، با این وجود تجدید نظر و تطبیق کامل برخی از احصا با ابگم که از ابتدای سال ۱۳۹۸ به بعد در حال اجرا است فرصت خوبی برای ارزیابی اثر هر یک از این تغییرات فراهم کرده است.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین‌الملل خرمشهر به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید. همچنین از اعضای محترم هیئت تحریریه و داوران گرانقدر که با راهنمایی‌ها و ارائه پیشنهادهای ارزنده خود باعث بهبود کیفیت این پژوهش شدند مراتب تشکر و قدردانی خود را ابراز می‌نمایم.

منابع

- حسینی، احد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال و سعدی، رسول. (۱۴۰۰). تحلیل عاملی اکتشافی چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۸(۳)، ۵۵۲-۵۳۳.
- سبزعلی پور، فرشاد (۱۳۹۱). تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی. *مجله دانش حسابداری*، ۳(۱۱)، ۲۰۱-۱۸۱.
- فخاری، حسین؛ فقیه، محسن و بی‌زر، ولی اله (۱۳۹۳). مطالعه هزینه-فایده اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر مبنای تئوری ذینفعان در ایران. *بورس*، ۱۱۱، ۱۰۴-۱۰۳.
- گل محمدی، مریم و رحمانی، علی (۱۳۹۷). چالشی‌های فنی به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۵(۳)، ۳۸۷-۴۱۴.

موفق، سمیرا؛ رحمانی، علی؛ نیاکان، لیلا و مداحی، آزاده (۱۳۹۹). اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در صنعت بیمه. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۹(۱۷)، ۲۵۶-۲۲۷.

مرادی، محمد؛ جعفری دره در، مرتضی و حسین‌زاده، سهراب (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۸۱-۴۵۶.

نمازی، محمد و اسماعیل پور، حسن (۱۳۹۹). تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی. مجله دانش حسابداری، ۱۱(۱)، ۱-۳۳.

References

- Agyei-Boapeah, H., Machokoto, M., Amankwah-Amoah, J., Tunyi, A., & Fosu, S. (2020). IFRS adoption and firm value: African evidence. *Accounting Forum*, 37, 1-23.
- Augustine, O., Tokunbo, A. (2018). Justifying the concept of fair value as a theory through international financial reporting standard. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(18), 31-45.
- Balfoort, F., Baskerville, R.F. (2017). Content and context: “fair” values in China. *Accounting, Auditing Accountability Journal*, 30(2), 352-377.
- Ball R, Kothari S.P, & Robin A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting & Economics*, 29, 1-52.
- Bansal, M. (2022). Economic consequences of IFRS convergence: evidence from phased manner implementation in India. *Journal of Asia Business Studies*, ahead -of- print.
- Black, E.L., Maggina, A. (2016). The impact of IFRS on financial statement data in Greece. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 69-90.
- Byers, R. (2017). Implications of transitioning to IFRS on key financial indicators in the oil and gas production industry. *Journal of Accounting and Finance*, 17(1), 20-37.
- Clarkson, P., Douglas, H.J., & Richardson, G.D. (2011). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7, 1-17.
- Cordazzo, M., Rossi, P. (2019). The influence of IFRS mandatory adoption on value relevance of intangible assets in Italy. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(3), 415-436.
- De Moura, A.A.F., Altuwaijrib, A., & Guptaca, J. (2020). Did mandatory IFRS adoption affect the cost of capital in Latin American countries? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 38, 1-18.
- De Moura, A.A.F., Gupta, J. (2019). Mandatory adoption of IFRS in Latin America: A boon or a bias. *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, 60, 111-133.
- Ebaid, I.E.S. (2022). IFRS adoption and accounting-based performance measures: evidence from an emerging capital market. *Journal of Money and Business*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Fakhari, H., Faqih, M., & Bizar, V. (2014). Cost-benefit study of implementing international financial reporting standards (IFRS) based on stakeholder theory in Iran. *Bourse*, 111, 103-104 [In Persian].
- Gastón, S.C., García C.F., Jarne J.I.J., & Gadea, J.A.L. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom. *Advances in Accounting in International Accounting*, 26, 304-323.
- Gastón, S.C., Jarne J.I.J., & Gadea, J.A.L. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 148-178.
- George, E.T.D., Li X., & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 28, 1-30.
- Golmohammadi, M., Rahmani, A. (2018). Technical challenges of implementing fair values in financial reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 requirements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 387-414 [In Persian].

- Hallberg, A., & Persson, S. (2011). *Voluntary application of IFRS: A study of factors and explanations on the Swedish unregulated capital markets*.
- Herz, R.H. (2013). *Accounting Changes*. Aicpa, Durham, NC (USA).
- Hope, O.K., Jin, J., & Kang, T. (2006). Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5, 1-20.
- Hosseini, A., Jabbarzade Kangarloye, S., Bahrisals, J., & Sadi, R. (2021). Exploratory factor analysis of the challenges and obstacles of the implementing IFRS in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 533-552 [In Persian].
- Hung, M., Subramanyam, K.R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: The case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12(4), 623-657.
- Jermakowicz, E.K., Chen, C.D., & Donker, H. (2018). Financial statement effects of adopting IFR the Canadian experience. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(4), 466-491.
- Kainth, A., Wahlström, R.R. (2021). Do IFRS promote transparency? Evidence from the bankruptcy prediction of privately held Swedish and Norwegian companies. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(123), 1-15.
- Karapınar, A., Zaif, F. (2022). Does the IFRS improve earnings quality? A comparison of Turkish GAAP and IFRS. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 13(2), 277-296.
- Ki, D.H., Leem, W.B., & Yuk, J.H. (2019). The effect of IFRS adoption on the value relevance of accounting information. *Investment Management and Financial Innovations*, 16(2), 78-88.
- Lantto, A., & Sahlstrom, P. (2007). Impact of international financial reporting standard adoption on key financial ratios. *Accounting and Finance*, 49(2), 341-361.
- Lepone, A., BoonWong, J. (2018). The impact of mandatory IFRS reporting on institutional trading costs: Evidence from Australia. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(7), 797-817.
- Liu, C.H., Yao, L.J., Hu, N., & Liu, L. (2011). 'The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market: An empirical study of China. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, (4), 659-676.
- Mensah, E. (2020). The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: evidence from listed manufacturing firms in Ghana. *Economic Research*, 34(1), 2890-2905.
- Moradi, M., Jafari Daredar, M., & Hosseinzadeh, S. (2019). Challenges and opportunities for measuring fair value, in international financial reporting standards adoption in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 456-481 [In Persian].
- Morales, J. (2017). Fair value in financial instruments accounting: Analysis from a historical perspective. *De Computis Spanish Journal of Accounting History*, 26, 90-154.
- Morales, J.D. & Zamora-Ramírez, C. (2018). The impact of IFRS 16 on key financial ratios: A new methodological approach. *Accounting in Europe*, 15(1), 105-133.
- Movafagh, S., Rahmani, A., Niakan, L., & Madahi, A. (2020). Implementation of international financial reporting standards in the insurance industry. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(2), 227-256 [In Persian].
- Namazi, M., & Esmaeilpour, H. (2020). Impact of international financial reporting standards (IFRS) on tax evasion and tax avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 1-33 [In Persian].
- Nwaogwugwu, C.C. (2020). Effects of IFRS adoption on the financial performance and value of listed banks in Nigeria. *Journal of Finance and Accounting*, 8(4), 172-181.
- Opare, S., Houqe, N. & Zijl, T.V. (2020). Meta-analysis of the impact of adoption of IFRS on financial reporting comparability, market liquidity and cost of capital. *Working Paper*, 120, 1-62.
- Oyewo, B. (2020). Post-implementation challenges of fair value measurement (IFRS13): Some empirical evidence. *African Journal of Economic and Management Studies*, 11(4), 587-607.
- Ozturk, C. (2022). Some observations on IFRS 15 and IFRS 16 in the airline industry: The case of air. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 35, 21-50.

- Palea, V. (2014). Are IFRS value-relevant for separate financial statements? Evidence from the Italian stock market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 1–17.
- Pandya, A., Zijl W.V., & Maroun, W. (2021). Fair value accounting implementation challenges in South Africa. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(2), 216-246.
- Piechocka-Kaluzna, A. (2021). Measuring the quality of financial statements after the conversion to ifrs, case of Poland. *Journal of Financial Studies & Research*, 39, 1-26.
- Reese, W.A., & Weisbach, M.S. (2002). Protection of minority shareholder interests, cross-listings in the United States, and subsequent equity offerings. *Journal of Financial Economics*, 66, 65-104.
- Riedl, E.J., Barth, M.E., Jagolinzer A.D., & Armstrong C.S. (2010). Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85, 31-61.
- Sabzalipour, F. (2012). The effect of convergence of Iranian integration standard with international standard on the usefulness of integrated information. *Journal of Accounting Knowledge*, 3 (11), 181-201 [In Persian].
- Salah, W., & Abdel-Salam, A. (2019) the Effects of international financial reporting standards on financial reporting quality. *Athens Journal of Business & Economics*, 5(3), 221-242.
- Silva, F.J., DoCouto, G.M., & Cordeiro, R.M. (2009). Measuring the impact of IFRS to financial information of Portuguese companies. *Revista Universo Contábil.Blumenau*, 5(1), 129–144.
- Tsalavoutas, I., André P., & Evans, L. (2012). The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece. *The British Accounting Review*, 44, 262–277.