

فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی

حسین اعتمادی*، سحر سپاسی**، وحید احمدیان***

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۱/۰۱

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۴/۱۱

چکیده

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طی سال‌های اخیر، پژوهش‌های تجربی فراوانی را در ارتباط با پیامدهای این تغییر رژیم حسابداری در سرتاسر دنیا برانگیخته است. این مطالعات، بر مبنای نظام‌های حقوقی گوناگون، دوره‌های زمانی متفاوت و طرح‌های پژوهشی مختلف انجام گرفته و به نتایج مختلفی منجر شده است. به منظور کسب شواهد جامع در خصوص پیامدهای واقعی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر اساس تجربه کشورهای که این استانداردها را پذیرفته‌اند، در این پژوهش، یک فرا تحلیل از مطالعاتی که به بررسی اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر اقلام تعهدی اختیاری پرداخته‌اند صورت گرفته است. بر مبنای تجزیه و تحلیل ۱۰۷ مشاهده، با نمونه مستقل ۴۰۱۰۵۷ شرکت-سال، نتایج به دست آمده حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به خودی خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی در آن کشور بستگی دارد.

واژه‌های کلیدی: پیامدهای اقتصادی، اقلام تعهدی اختیاری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی،

فرا تحلیل

طبقه‌بندی موضوعی: G34, M41

کد DOI: 10.22051/jera.2017.14714.1631

* دانشیار حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، (Etemadih@modares.ac.ir)

** استادیار حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، (Sepasi@modares.ac.ir)

*** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، نویسنده مسئول، (va.ahmadian@gmail.com)

مقدمه

اطلاعات با کیفیت بالا، مهمترین عامل برای عملکرد کارایی بازارهای سرمایه به شمار می‌رود. در این میان، سیستم حسابداری و اصول پذیرفته شده‌ای که این سیستم بر آن اتکا می‌کند، یک نقش حیاتی برای آماده‌سازی و ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان خارجی که از این اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی استفاده می‌کنند بازی می‌کند. اطلاعات مالی که توسط سیستم حسابداری ارائه می‌شود، عامل بسیار مهمی به شمار می‌رود؛ از این روی، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان مبنای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی، یک تصمیم سیاسی عمومی مهمی است که خواستار تجزیه و تحلیل هزینه / منفعت است (احمد و همکاران، ۲۰۱۳). نتایجی که تاکنون از تحقیقات تجربی در خصوص بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای مختلف به دست آمده است، متفاوت بوده است (براون، ۲۰۱۱). هدف این پژوهش، ارائه یک فراتحلیل از نمونه بزرگی از تحقیقاتی است که پیامدهای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را بر کیفیت اقلام تعهدی بررسی کرده‌اند. در واقع، هدف پژوهش حاضر، پاسخ به این سؤال است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چه تأثیری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است؟

مزایای مورد انتظار از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در مبنای نظری به فراوانی بحث شده است. اعتقاد بر این است که این استانداردها، به دلیل الزامات افشای اضافی و قواعد اندازه‌گیری و شناخت خاص، که به طور مستقیم کیفیت ارقام حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موجب شفاف‌تر شدن گزارشگری مالی می‌شوند (داسک، ۲۰۰۶). برای مثال، بارث و همکاران (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در نهایت به مدیریت سود کمتر، شناخت به موقع زیان‌ها و ارتباط ارزشی بیشتر برای سود شده است. پژوهشگران، این یافته‌ها را به عنوان شواهدی بر کیفیت گزارشگری بالاتر تفسیر کرده‌اند. استفاده از یک مجموعه از استانداردهای با کیفیت بالا توسط شرکت‌ها در سرتا سر جهان، پتانسیلی برای بهبود قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات

مالی به شمار می‌رود و هزینه‌های تهیه‌ی گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

در این میان، اثرات گزارش‌گری مالی بکارگیری این استانداردها، در پژوهش‌های بسیاری مورد آزمون تجربی قرار گرفته است. از جمله، تحقیقات مختلف به آزمون اثرات بکارگیری داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر اقلام تعهدی اختیاری پرداخته‌اند (آشباویغ و پینکوس، ۲۰۰۱؛ هریس و مولر، ۱۹۹۹؛ هونگ و سوبرامانیام، ۲۰۰۷؛ پارتو و همکاران، ۲۰۰۷؛ تندیلو و ونستراله، ۲۰۰۵). همچنین الزام رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی برای شرکت‌های اروپایی توسط پارلمان اروپا و شورای وزیران اتحادیه اروپا، موجب افزایش مطالعات برای بررسی اقلام تعهدی اختیاری بعد از پذیرش بکارگیری اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (بیارد و همکاران، ۲۰۱۱؛ چونگ و زوبرگ، ۲۰۱۰؛ کلارکسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ دیوال و همکاران، ۲۰۱۰؛ گودوین و همکاران، ۲۰۰۸؛ ایتیریدیس، ۲۰۱۰؛ زگال و همکاران، ۲۰۱۱) شده است.

مطالعات انجام شده در خصوص اثرات پذیرش داوطلبانه یا اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، در کشورهایی با تفاوت‌های زیاد فرهنگی، نهادی و قانون‌گذاری انجام شده است و این تحقیقات، در مدل‌سازی و اندازه‌گیری اثرات استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر کیفیت اطلاعات مالی، به شکل‌های متنوعی عمل کرده‌اند. بدین ترتیب، نتایج متناقضی از اثرات نهایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در دست است (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

در این مقاله، نتایج تحقیقات قبلی ترکیب‌بندی شده و این یافته‌ها با یکدیگر تطبیق داده خواهد شد. اهمیت چنین پژوهشی از آنجا ناشی می‌شود که امروزه، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به طور فزاینده‌ای در سطح جهان پذیرفته شده و در ایران نیز از سال ۱۳۹۵ به تدریج الزامی شده است. بنابراین بررسی پیامدهای اقتصادی بکارگیری این استانداردها و تجارب قبلی از این تغییر رژیم حسابداری می‌تواند بسیار کاربردی باشد. در این راستا در این پژوهش، اثرات بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر اقلام تعهدی اختیاری بررسی خواهد شد. با توجه به نتایج متناقض قبلی در این خصوص، این پژوهش با شناسایی و

جمع آوری مطالعات تجربی مربوطه، با استفاده از روشی که توسط روزنتال (۱۹۹۱)، هانتز، اشمیت، و جکسون (۱۹۸۲)، وهانتز و اشمیت (۲۰۰۰) ارائه شده است، یک فرا تحلیل از این بخش از ادبیات انجام خواهد داد تا از مجرای ادغام نتایج و شناسایی علل تنوع در نتایج مطالعات، نتیجه‌گیری نهایی برای درک بهتر اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی امکان پذیر گردد.

مبانی نظری پژوهش

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اقلام تعهدی اختیاری

در نظریه نمایندگی، پیش‌بینی‌هایی در مورد رفتار مدیران ارائه می‌شود. رفتار مدیریتی با ترتیبات قراردادی، مانند طرح‌های پاداش و قراردادهای بدهی و قیمت‌گذاری دارایی، عدم تقارن اطلاعات، هزینه‌های نمایندگی و سیاسی در ارتباط است (اسکات، ۱۹۹۷؛ هان و وانگ، ۱۹۹۸؛ فرانسیس، ۲۰۰۱؛ لامبرت، ۲۰۰۱). اغلب، تهیه صورت‌های مالی به انجام قضاوت نیاز دارد (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ فاما، ۱۹۸۰). این مورد در ارتباط با انعطاف‌پذیری در گزارشگری مالی، که راه‌گزینی را در اجرای رویه‌های حسابداری به شرکت‌ها می‌دهد، ممکن است منجر به افزایش وضعیت‌های فرصت‌طلبانه شود (هیلی، ۱۹۸۵؛ دیچو و اسلوان، ۱۹۹۱؛ دای و ورکچیا، ۱۹۹۵؛ ویل و همکاران، ۲۰۰۶). این وضعیت‌ها ممکن است با کنترل اقدامات مدیران و استفاده از پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران مالی در مورد عملکرد آتی شرکت تحت کنترل قرار گیرد (نوهل و ترهان، ۱۹۹۸؛ لونداسستروم، ۲۰۰۳). با این حال، فرایند کنترل ممکن است پرهزینه باشد و در موارد خاصی ممکن نباشد (لامونت، ۱۹۹۷؛ شین و استولز، ۱۹۹۸؛ راجان، سروائس و زینگلز، ۲۰۰۰).

استفاده از استقراض ممکن است منجر به هزینه‌های نمایندگی پایین‌تر شود (جنسن، ۱۹۸۶؛ جنسن، سولبرگ و زورن، ۱۹۹۲؛ نوروها، شوم و مورگان، ۱۹۹۶) زیرا شرکت‌ها باید پرداخت‌های بهره و الزامات قراردادهای بدهی را تضمین کنند و بدین ترتیب توسط بانک‌ها، موسسات مالی، نمایندگی‌های ارزش‌گذاری اوراق قرضه و بخش‌های دیگر کنترل می‌شوند (آلی، خان و رامیرز، ۱۹۹۳؛ دمپسی، لابر و روزف، ۱۹۹۳؛ بروس و کینی، ۱۹۹۴). ممکن است مدیران برای بهبود نتایج مالی شرکت و حق‌الزحمه خود از خط‌مشی‌های داوطلبانه حسابداری

استفاده کنند (کریستی و زیمرمن، ۱۹۹۴؛ یانگ، ۱۹۹۸؛ پاپ، یانگ و پیزنل، ۲۰۰۰؛ بوشی، ۲۰۰۱). بنابراین، با توجه به این موضوع، زمان‌بندی تشخیص سود و زیان اهمیت می‌یابد (بالاسام، هاو و لیلیئن، ۱۹۹۵؛ فرانسیس، هانا و وینسنت، ۱۹۹۶؛ گاور و گاور، ۱۹۹۸). در موارد خاص، ممکن است مدیران انتخاب رویه‌های حسابداری خود را ساختاربندی کنند تا بتوانند سود حسابداری را از سال‌های «خوب» به سال‌های «بد» منتقل سازند (دی‌فوند و پارک، ۱۹۹۷؛ هان و وانگ، ۱۹۹۸؛ گوئیدری و همکاران، ۱۹۹۹). هم‌چنین، ممکن است شرکت‌ها شناسایی سود را به دوره‌های حسابداری آتی به تعویق بیندازند تا هزینه مالیاتی دوره جاری را کاهش دهند (شولز، ویلسون و ولف‌سون، ۱۹۹۲). شواهد نشان می‌دهد، معمولاً شرکت‌ها تمایل بیشتری برای افشای اطلاعات خوب دارند ولی تمایل دارند که اعلان اطلاعات بد را به تاخیر بیندازند (آبودی و کازنیک، ۲۰۰۰). مدیرانی که در معرض اختیار خرید سهام یا طرح‌های پاداش قرار می‌گیرند، تمایل دارند که برای افزایش پاداش دوره‌های جاری و آتی خود، از رویه‌های داوطلبانه حسابداری استفاده کنند (هیلی، ۱۹۸۵؛ واتس و زیمرمن، ۱۹۹۰). هم‌چنین، این امکان وجود دارد که مدیران بر اعداد حسابداری نفوذ کنند تا بتوانند به شکل موفقیت‌آمیزی شرایط قوانین حسابداری یا قراردادهای بدهی بیان شده در قراردادهای وام خود را فراهم آورند یا از ریسک‌های در ماندگی مالی و نقض قرارداد بدهی در امان بمانند (هالت‌هائوسن، ۱۹۹۰؛ سوینی، ۱۹۹۴؛ می، ۱۹۹۵). این مورد به خصوص می‌تواند در صورت نوسان بالای سود و تغییرات بالا در قیمت به وجود آید (کاهان، ۱۹۹۲؛ دیچیو، اسلوان و سوینی، ۱۹۹۵؛ آپریل، ۱۹۹۶؛ اسپرینگ؛ دیچیو و همکاران، ۱۹۹۷؛ کارمون و لوبوما، ۱۹۹۷). مدیران تمایل دارند اعداد حسابداری گزارش شده را کنترل کنند تا بر رفتار یا واکنش اشخاص ثالث مانند مسئولان بازار، مقامات قانونی، سهامداران، وام‌دهندگان و افراد دیگر و اجتناب از جلب توجه یا قرارگیری در معرض بازرسی و تحقیق تأثیرگذار باشند (آدیئل، ۱۹۹۶؛ الدنبرگ و سودراسترم، ۱۹۹۶؛ فیلدز و همکاران، ۲۰۰۱؛ دوکاس، مک‌نایت و پانتزالیس، ۲۰۰۵).

به نظر می‌رسد دامنه افشا و کیفیت گزارش‌گری مالی بالاتر، که از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به دست می‌آید، توان بالقوه برای مدیریت سود را کاهش دهد

(لئوز و ورکچیا، ۲۰۰۰؛ آشبایوگ، ۲۰۰۱؛ آشبایوگ و پنکوس، ۲۰۰۱؛ لئوز، ۲۰۰۳). ذهنیت پایین در این استانداردها، منجر به فرصت‌های کمتر برای تأثیرگذاری بر سود و پاداش‌های گزارش شده و یا فریب سرمایه‌گذاران می‌شود.

با تکیه بر نظریه نمایندگی، فیلدز، لیز و وین سنت (۲۰۰۱) تحلیل می‌کنند که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عملکرد بهینه شرکت‌ها را در خصوص مسائل نمایندگی به دنبال خواهد داشت و کیفیت گزارشگری مالی و منافع سرمایه‌گذار را افزایش خواهد داد. اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران مطلع و غیر مطلع را کاهش خواهد داد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱). کاهش عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است ارتباط بین مدیران و سایر طرفین ذینفع مانند سهامداران، وام‌دهندگان، مسئولان قانونی و نظارتی، تحلیل‌گران مالی و موارد دیگر را هموار سازد. بنابراین، به نظر می‌رسد که این موضوع، هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱؛ هیلی و پالپو، ۲۰۰۱).

اساساً، بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، علامت مثبتی را در مورد شفافیت و حسابداری با کیفیت تر ارائه می‌دهد (تندلو و وانسترائلن، ۲۰۰۵). شرکت‌هایی که به شکل داوطلبانه یا اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بکار می‌گیرند، به احتمال زیاد، کیفیت افشای بالاتری را نسبت به شرکت‌هایی که از اصول عمومی پذیرفته شده ملی خود استفاده می‌کنند، داشته‌اند (داسکه و گیهاردت، ۲۰۰۶). استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، همچنین ممکن است به هزینه سرمایه و عدم تقارن اطلاعاتی پایین تر منجر شود (لئوز و ورکچیا، ۲۰۰۰). از این رو، برای شرکت‌ها آسانتر خواهد بود که این استانداردها را برای تأمین مالی بدهی و سرمایه اجرا کنند (القدر، فین و جاکوب، ۱۹۹۹). افشای حسابداری با کیفیت، منجر به کاهش فرصت‌های دستکاری سود و افزایش کارایی بازار سهام می‌شود (بایمن و ورکچیا، ۱۹۹۶؛ کازنیک، ۱۹۹۹؛ لئوز، ۲۰۰۳). کیفیت گزارشگری مالی و دامنه افشای بالاتر حاصل از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نشان می‌دهد که بکارگیری این استانداردها، سیگنال مثبتی را برای سرمایه‌گذاران ارائه می‌دهد زیرا به نظر می‌رسد که عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های نمایندگی

(کارگزاری) کاهش یابد (تارکا، ۲۰۰۴). شواهد به دست آمده از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در انگلیس حاکی از آن است که این عمل، منجر به ارقام حسابداری با کیفیت‌تر شده است. مطالعات نشان می‌دهد که اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت اقلام حسابداری را از مجرای کاهش مدیریت سود تقویت کرده است که به نوبه خود، به عدم تقارن اطلاعاتی و دستکاری کمتر سود و به افشای اطلاعات با کیفیت‌تر منجر می‌شود که به سرمایه‌گذاران در انجام قضاوت‌های آگاهانه و بدون سوگیری کمک خواهد کرد (ایتیریدیس، ۲۰۱۰).

از طرفی، لامبرت (۲۰۰۱) اعتقاد دارد که شرکت‌ها، این استانداردها را تنها به این دلیل که منافع آنها را برآورده می‌سازد بکار می‌گیرند. شرکت‌هایی با بدهی بیشتر، تمایل بیشتری برای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند تا بتوانند خواسته‌های اعتباری وام‌دهندگان و پیش‌نیازهای قراردادهای بدهی را تأمین کنند و یا از توجه‌های سیاسی در امان بمانند (لامبرت، ۲۰۰۱). هیلی (۱۹۸۵) اعتقاد دارد که انعطاف‌پذیری مجاز در گزارشگری مالی ممکن است باعث شود که مدیران فرصت طلبانه عمل کنند (بورگاستاهلر و دیچو، ۱۹۹۷؛ ویل، فونگک، گراهام و فاگوتو، ۲۰۰۶). این موضوع نشان می‌دهد که ممکن است مدیران، سود گزارش شده را کنترل کنند تا تغییر مطلوبی را به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نشان دهند (دی فوند و پارک، ۱۹۹۷؛ هند و اسکانتز، ۱۹۹۸؛ فیلدز و همکاران، ۲۰۰۱) یا از پیامدهای منفی در ارقام سود و توانایی پرداخت بدهی خود اجتناب کنند (واتسون، شریوز و مارستون، ۲۰۰۲). مخالفان معتقدند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با تکیه بر اصول و رهنمودهای کلی، منجر به درجه بالایی از قضاوت می‌شود که این امر می‌تواند احتمال دستکاری ارقام صورت‌های مالی توسط مدیریت را افزایش دهد. نگرانی اصلی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این است که این استانداردهای مبتنی بر اصول، اجازه قضاوت بیشتر را به مدیریت می‌دهد که تصمیم بگیرد چگونه خود را با استانداردهای مذکور انطباق دهد (هیل و همکاران، ۲۰۱۰).

اثر عوامل محیطی بر پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

عوامل مختلفی در ادبیات پژوهش برای توجیه ناهمگنی در پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد. حسابداری محصول محیط آن است، تحقیقات پیشین بحث می‌کنند که اختلاف در نتایج پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، می‌تواند به دلیل تفاوت در سیستم اداری و حقوقی کشورها بوجود آمده باشد. به عنوان مثال، بال (۱۹۹۵) و نویس (۱۹۹۸) ادعا می‌کنند که سیستم‌های حسابداری و سطح شفافیت بازار، تابعی از ماهیت سیستم‌های حقوقی و مالی شرکت‌ها در هر کشور می‌باشد. بر مبنای این دیدگاه، تحلیل‌های وسیعی از اثرات منشأ حقوقی کشورها در تحقیقات حسابداری صورت گرفته است. لاپورتا و همکاران (۱۹۹۸)، منشاء قوانین حاکم بر حفاظت از سرمایه گذاران را به چهار دسته قانون کامن‌لا، قانون نوشته آلمان، قانون نوشته فرانسه و قانون نوشته اسکاندیناوی طبقه‌بندی کردند. آنها اعتقاد داشتند که حفاظت از سرمایه گذار در کشورهای مبتنی بر نظام حقوقی کامن‌لا، قوی‌تر از حوزه‌های مبتنی بر قانون نوشته فرانسه، اسکاندیناوی و آلمان است. میزان حفاظت از سرمایه گذار، می‌تواند مزایای مرتبط با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد (احمد و همکاران، ۲۰۱۳) و در این پژوهش، به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است.

مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند تحت تأثیر سطح اجرای حسابداری و حسابرسی در یک کشور قرار بگیرد (لندسمن، مایدو، و تورنوک، ۲۰۱۲؛ زف، ۲۰۰۷). به طور مشابه، مزایای پذیرش این استانداردها، می‌تواند به دلیل تغییرات زیاد سایر عوامل نهادی، از جمله توسعه بازار سرمایه و محیط قانونی، در انزوا قرار گرفته و کیفیت گزارشگری مالی را افزایش ندهد. میزان اختلاف بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عاملی است که به احتمال زیاد، بروز اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار خواهد داد (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

همچنین شیوه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز می‌تواند اثرات بکارگیری این استانداردها را تحت تأثیر قرار دهد. بررسی پیامدهای پذیرش استانداردهای

بین‌المللی گزارشگری مالی بدون در نظر گرفتن شیوه پذیرش آن، پتانسل گرایش به برآورد بیش از حد مزایای این استانداردها را دارد، چون شرکت‌هایی هستند که به احتمال زیاد، این استانداردها را به دلیل اینکه در راستای منافع آنها قرار دارد، پیش از اجباری شدن آنها می‌پذیرند (احمد و همکاران، ۲۰۱۳). داسک و همکاران (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که اثرات بازار سرمایه برای بکارگیرندگان داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، با بکارگیرندگان اجباری آن متفاوت بوده است. بنابراین، بکارگیری داوطلبانه در مقابل اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری ممکن است اثرات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری را تحت تأثیر قرار دهد.

فرضیه پژوهش

همان‌گونه که بررسی تحقیقات در بالا نشان می‌دهد، نتایج در خصوص اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی متناقض است (احمد و همکاران، ۲۰۱۳). با توجه به اینکه هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، در صورت پذیرش استانداردهای بین‌المللی به جای استانداردهای ملی، تعهد به ایجاد مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالاتر را جهت توسعه صورت‌های مالی به موقع‌تر، جامع‌تر و بادقت و صحت بیشتری را پذیرفته است، انتظار می‌رود پذیرش آن، توان بالقوه برای مدیریت سود را کاهش دهد و به اطلاعات با کیفیت بالاتر منجر شود. بنابراین جهت تجزیه و تحلیل بر مبنای نتایج تحقیقات قبلی در خصوص کیفیت اطلاعات حسابداری برآمده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فرضیه تحقیق به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه پژوهش: پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد.

روش پژوهش

هدف اصلی این پژوهش، ترکیب و مقایسه یافته‌های پژوهش‌های انجام شده در زمینه پیامدهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نیز ایجاد ارتباط بین مطالعات و به دست آوردن نتیجه‌ای منسجم از میان نتایج پراکنده مطالعات، با استفاده از روش‌های آماری است تا

به کمک آن، اثرات واقعی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی مشخص شود. به منظور دستیابی به این هدف، این پژوهش از روش فراتحلیل برای دستیابی به نتیجه‌ای واحد استفاده می‌کند. در این روش، نتایج تحقیقات مختلف و متعدد را با هم ترکیب شده و نتایج جدید و منسجم تر، با استفاده از روش‌های آماری استخراج می‌شود. در تحقیق فراتحلیل، محقق با ثبت ویژگی‌ها و یافته‌های توده‌ای از تحقیقات در قالب مفاهیم کمی، آن‌ها را آماده استفاده از روش‌های نیرومند آماری می‌کند (دلار، ۱۳۸۴). کار اصلی روش فراتحلیل، هماهنگ و یکدست کردن نتایج پژوهش‌های انجام شده است. (کولیک و کولیک، ۱۹۸۸).

پژوهش فراتحلیل، به ذات از نوع کاربردی است و در زمره پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. روش مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها در این پژوهش، کتابخانه‌ای است و نحوه اجرای آن در بخش‌های بعدی تشریح می‌شود.

روش جمع آوری داده‌ها، جامعه، نمونه آماری

روش‌های فراتحلیل در مراحل بسیاری با پیمایش اشتراکاتی دارد (گلوس و اسمیت، ۱۹۸۰). در فراتحلیل، ابتدا موضوع انتخاب می‌شود، سپس مسئله فرمول‌بندی شده و مطالعاتی جمع آوری می‌شوند که با موضوع مرتبط بوده و همگی فرضیه یکسانی را بررسی کرده‌اند. در مرحله بعد، مشخصه‌های مطالعات کدگذاری و استخراج شده، آماره‌ها و میانگین و سایر داده‌های آماری به اندازه اثر تبدیل می‌شود و در نهایت، اندازه اثرها با هم ترکیب شده و اندازه اثرهای ترکیب شده، تفسیر می‌شود.

در پژوهش حاضر، تمرکز روی تحقیقات انجام شده درباره موضوع خاص اثر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی است. از این رو جامعه مورد بررسی در این تحقیق، مقالات (حاصل از پژوهش‌های تجربی انجام شده) در ارتباط با پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کل دنیا می‌باشد. این جامعه به طور دقیق تر، مقالات موجود در مجلات دست اول و معتبر حسابداری است. در این تحقیق بنا بر انجام نمونه‌گیری نبوده و تمام اطلاعات گردآوری شده، برای تلخیص و نتیجه‌گیری مورد استفاده

قرار گرفته است. لازم به توضیح است که در روش فراتحلیل، محدودیت خاصی در ارتباط با تعداد مطالعات وجود ندارد.

برای جمع آوری داده‌ها، چند ترکیب مختلف از کلمات کلیدی برای به دست آوردن مطالعات مربوط به اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده شده است: کلمات کلیدی این پژوهش، اقلام تعهدی اختیاری، در کنار واژه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری بودند که در منابع مختلف، شامل پایگاه‌های ABI Inform, Blackwell, EBSCO, Science Direct, Springer, Taylor and Francis, and SSRN, JSTOR, Emerald و در مجلات دست اول و معتبر حسابداری جستجو شدند و همچنین از اساتیدی که در این حوزه فعالیت‌هایی داشته‌اند در خصوص شناسایی مقالات مرتبط نظرخواهی صورت گرفت. در نهایت، قسمت منابع و مراجع مقالات جمع آوری شده برای شناسایی سایر مطالعات تجربی مربوط به موضوع برای تکمیل داده‌های پژوهش بکار گرفته شد.

نمونه اولیه پژوهش، متشکل از ۵۲ مقاله بود که پس از اطمینان از عدم تکرار مجدد نسخه‌های قبلی مقالات، جمع آوری شده بود. هشت مقاله به دلیل اینکه تنها اطلاعات توصیفی ارائه داده و یا فاقد آماره‌های لازم برای اهداف این پژوهش بودند، از نمونه کنار گذاشته شدند. در نهایت، مقالاتی که برای کشورهای مختلف، بررسی جداگانه انجام داده و آماره‌های هر کشوری را ارائه داده بودند، بررسی برای هر کدام از کشورها صورت گرفته است. نمونه نهایی این پژوهش، شامل ۴۳ مقاله با مشاهده مستقل ۴۰۱۰۵۷ شرکت - سال بوده است که بر اساس آنها، ۱۰۷ تحلیل صورت گرفته است و برای هر مطالعه، اندازه اثر متعدد محاسبه شده است. نگاره ۱، خلاصه مطالعات مورد بررسی در این مقاله را نشان می‌دهد. برای هر مطالعه مورد بررسی، ویژگی‌های زیر در نگاره ارائه شده است: سال انتشار، کشور و یا حوزه مورد بررسی، بکارگیری داوطلبانه و یا اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تعداد شرکت‌های نمونه تحقیق، دوره زمانی مورد بررسی تحقیق، مدل مورد استفاده برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری، اثر اندازه برای آن تحقیق، و منبع محاسبه اثر اندازه در آن تحقیق.

روش فراتحلیل

برخی از منتقدان بررسی‌های روایتی معتقدند که این روش از این مشکل رنج می‌برد که هیچ گونه قاعده استاندارد در مورد چگونگی تعمیم نتایج موضوع خاص تحقیق وجود ندارد (برای مثال، گلاس، ۱۹۷۶؛ هانتر و همکاران، ۱۹۸۲، روزنتال، ۱۹۹۱). با توجه به این محدودیت‌ها، روش فراتحلیل می‌تواند برای غلبه بر مشکل قدرت کم آماری در مطالعات با حجم نمونه کوچک بکار گرفته می‌شود و تجزیه و تحلیل دقیق‌تری را نسبت به بررسی‌های روایتی فراهم آورد.

هنگامی که درباره یک موضوع خاص، پژوهش‌های متعددی صورت گرفته باشد، می‌توان همه آن پژوهش‌ها را مجدداً مورد مطالعه قرار داده و با یکدیگر مقایسه کرد و در واقع با استفاده از فنون آماری خاص، نتایج همه آن پژوهش‌ها را با یکدیگر تلفیق و ترکیب نموده و به یک نتیجه واحد رسید. در این مقاله، روش فراتحلیل توسعه یافته توسط هانتر و همکاران (۱۹۸۲)، هانتر و اشمیت (۲۰۰۰) و روزنتال (۱۹۹۱)، به منظور ارائه یک نتیجه گیری منطقی از اثرات بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی بکار گرفته شده است. برای این منظور، جهت اندازه گیری میزان ارتباط بین متغیرهای وابسته (در این مقاله اقلام تعهدی اختیاری) و متغیر مستقل (پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی) معیاری تحت عنوان اندازه اثر محاسبه شد که میزان بزرگی روابط بین متغیرها را نشان می‌دهد. برای مطالعاتی که ضریب همبستگی (r) در آنها گزارش شده باشد، این آماره به منظور اندازه گیری اندازه اثر استفاده شده است. اگر مطالعه فقط آماره‌های t و z را ارائه کرده باشد، آماره r بدین صورت محاسبه می‌گردد:

کثیره مورد بررسی	ایرین	دانمارک	فنلاند	فرانسه	آلمان	یونان	برلین	ایتالیا	بوکراپورگ	هلند
مبنای حقوقی	Civ/french	Civ/scandinavian tan	Civ/scandinavian	Civ/french	Civ/german	Civ/french	Common	Civ/french	Civ/french	Civ/french
بازه زمانی تحقیق	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸	۲۰۰۲-۲۰۰۸
شیوه پذیرش	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری	جاری
تعداد نمونه	۶۱	۶۸	۸۶	۳۵۷	۲۹۶	۶۷	۲۷	۱۰۷	۱۵	۶۳
مقاله مورد استفاده	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)	مدل تبدیل شده جوز (دیجو و همکاران، ۱۹۹۵)
نژاد نوازه پذیرش IFRS	-۰/۱۲۸	-۰/۰۲۴	۰/۱۷۷	-۰/۰۹۸	-۰/۰۱۰۸	۰/۰۶۸	۰/۱۱۳	-۰/۰۳۳	۰/۴۹۷	-۰/۰۲۸
منبع اطلاعات	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳	گزاره ۳۳

$$r = \sqrt{\frac{t^2}{(t^2+df)}} \quad (1)$$

$$r = \frac{Z}{\sqrt{N}} \quad (2)$$

که در معادله ۲، N تعداد نمونه و df درجه آزادی است که بر مبنای تعداد نمونه و پارامترهای برآورد در رگرسیون قابل محاسبه است. مطابق باهاتر و اشمیت (۲۰۰۰) ۳ گام اصلی برای محاسبه میانگین همبستگی I و برآورد واریانس جامعه باید دنبال شود. این سه مرحله عبارتند از:

محاسبه میانگین همبستگی با استفاده از معادله زیر:

$$\bar{r} = \frac{\sum (r_i \cdot N_i)}{\sum N_i} \quad (3)$$

که در آن،

N اندازه نمونه تحقیق i و

r ضریب همبستگی برآورد شده برای تحقیق i است.

واریانس مشاهده و خطای واریانس نمونه، به ترتیب با استفاده از معادلات ۴ و ۵ برآورد می شوند:

$$S_r^2 = \frac{\sum N_i (r_i - \bar{r})^2}{\sum N_i} \quad (4)$$

$$S_e^2 = \frac{(1 - \bar{r}^2)^2 K}{\sum N_i} \quad (5)$$

که در آن k، تعداد مطالعات مورد بررسی در فراتحلیل است.

واریانس به منظور برآورد فاصله اطمینان با استفاده از معادله زیر به دست می آید:

$$\frac{S_r^2}{K} \quad (6)$$

سپس برای آزمون معناداری مقدار کلی اندازه اثر، این مقدار با بهره گیری از فرمول زیر در یک فاصله اطمینان برآورد می شود:

$$\left[\bar{r} - \left(\sqrt{\frac{S_r^2}{K}} \right) Z_{0.975}; \bar{r} + \left(\sqrt{\frac{S_r^2}{K}} \right) Z_{0.975} \right] = \left[\bar{r} - \left(\sqrt{\frac{S_r^2}{K}} \right) (1.96); \bar{r} + \left(\sqrt{\frac{S_r^2}{K}} \right) (1.96) \right] \quad (7)$$

فاصله اطمینان ۹۵٪ که صفر را شامل نشود، ارتباط معناداری میان متغیر مستقل و وابسته را نشان می‌دهد. در غیر اینصورت، ارتباط معناداری میان متغیرها وجود ندارد. همچنین به منظور تعیین واریانس بین مشاهدات و میزان امکان ادغام مطالعات در دست بررسی برای دستیابی به نتیجه واحد، آزمون تجانس مطالعات و اثرات تعدیلی، آزمون آماری کای دو (χ^2) از طریق رابطه ۸ اجرا می‌شود (هانتز، ۱۹۸۲):

$$\chi_{k-1}^2 = \frac{NS_r^2}{(1-\bar{r}^2)^2} \quad (8)$$

اساس این آزمون مبتنی بر این واقعیت است که به دلیل تفاوت زیاد در یافته‌های مطالعات مختلف، که ناشی از تفاوت‌های محیطی، اختلاف در روش شناسی، تنوع زیاد در روش تحلیل و گزارش نتایج و کیفیت نسبی مطالعات می‌باشد؛ ادغام آنها به احتمال زیاد منطقی نبوده و نتایج قابل اتکایی از آن به دست نمی‌آید؛ به خصوص اینکه برای محاسبه هر یک از متغیرهای مورد بررسی، سنج‌های گوناگونی در مطالعات مورد بررسی استفاده شده است. در این راستا و به منظور جلوگیری از خطای نوع اول، در این تحقیق از یک مدل اثرات تصادفی با استفاده از $\frac{S_r^2}{K}$ به عنوان خطای استاندارد به منظور ایجاد یک فاصله اطمینان ۹۵٪ حول میانگین اندازه اثر، و برای ارزیابی معناداری فرضیه صفر ($H_0: I=0$) استفاده شده است (هانتز و اشمیت، ۲۰۰۰). به دلیل اینکه واریانس بین اندازه‌های اثر، می‌تواند از عوامل دیگری به جز خطای نمونه‌گیری ناشی شوند (هانتز و هکاران، ۱۹۸۲)، آزمون همگنی به این دلیل به کار گرفته می‌شود که واریانس بین اندازه‌های اثر، ممکن است تنها به دلیل خطای نمونه‌گیری بوجود نیامده باشد. اگر مقدار Q به دست آمده، از مقدار بحرانی نگاره کای دو بزرگتر باشد، فرض متجانس بودن اندازه اثرها رد می‌شود و باید از تحلیل بر اساس ترکیب اندازه اثرها پرهیز نمود و به کمک نظریه‌های پیشین، دنبال تبیین و توضیح این عدم تجانس بود. مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به

زیرگروه‌هایی تقسیم می‌گردد و آزمون تأثیر متغیر تعدیل‌کننده، برای هر یک از این زیرگروه‌ها انجام می‌شود.

در این پژوهش، زیرگروه‌ها، با توجه به پنج فاکتور منشأ حقوقی کشورهای مورد مطالعه، ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی، فقدان و واگرایی بین اصول عمومی پذیرفته شده داخلی کشور و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شکل پذیرش اجباری یا داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مدل مورد استفاده برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری تشکیل شده است. به پیروی از لاپورتا و همکاران (۱۹۹۸)، منشأ قانونی کشورهای مورد بررسی در مطالعات، به ۴ طبقه تقسیم شده است: ۱) مطالعات انجام شده در کشورهای دارای نظام حقوقی کامن‌لا، ۲) مطالعات انجام شده در کشورهای دارای نظام حقوقی نوشته/فرانسه، ۳) مطالعات انجام شده در کشورهای دارای نظام حقوقی نوشته/آلمان، و ۴) مطالعات انجام شده در کشورهای دارای نظام حقوقی نوشته/اسکاندیناوی. منطبق با این طبقه‌بندی، بر این مفروضه استوار است که کشورهای دارای سیستم حقوقی کامن‌لا و نوشته، خصوصیات مختلفی از ویژگی‌های اطلاعات و سیستم حسابداری از جمله حرفه‌ای‌گرایی و شفافیت برای نظام‌های مبتنی بر کامن‌لا در مقابل کنترل قانونی و پنهان‌کاری برای نظام‌های مبتنی بر حقوق نوشته فراهم می‌آورند. این ویژگی‌ها، به احتمال زیاد بر بروز اثرات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر خواهد گذاشت. طبقه‌بندی صورت گرفته، بر اساس مطالعات استولز و ویلیامسون (۲۰۰۳) و لئوز (۲۰۰۳) صورت گرفته است.

با استفاده از شاخص اجرای ضوابط حسابداری و حسابرسی^۲ در کشورهای مورد بررسی - مبتنی بر پریاتو و همکاران، (۲۰۱۰)^۳ - مطالعات به زیرگروه‌های انجام شده در کشورهای با شاخص بالا تر و پایین تر از میانه (به ترتیب، ضوابط اجرایی بالا و پایین) تقسیم شده است. برای گروه مطالعات شامل کشورهای با تفاوت بین اصول عمومی پذیرفته شده داخلی آن کشور و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، با استفاده از شاخص دینگ و همکاران (۲۰۰۷)، زیرگروه‌هایی شامل فقدان^۴ بالا و پایین (فقدان زیاد و اختلاف کم) و واگرایی^۵ زیاد و واگرایی کم ایجاد شد.

با توجه به اینکه مطالعات، شامل بررسی‌های متفاوت برای پذیرش داوطلبانه و یا اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است، زیرگروه دیگری برای تفکیک این دو نوع مطالعات برای بررسی اثر «پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» و «پذیرش داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» ایجاد شد. همچنین برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری، مدل‌های گوناگونی در مطالعات استفاده شده بود که بر مبنای آنها، زیرگروه‌های جدیدی ایجاد شد و برای هر کدام از این مدل‌ها، فراتحلیل‌های مختلفی صورت گرفت.

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش، مدیریت سود (با شاخص اقلام تعهدی اختیاری)، به عنوان متغیر وابسته تعیین شده است و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (داوطلبانه یا اجباری) به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است که اثر آن روی متغیر وابسته بررسی خواهد گردید. همچنین مطابق با مبانی نظری قبلی، بروز اثرات تغییر به یک رژیم جدید حسابداری، ممکن است تحت تأثیر عوامل دیگری قرار گیرد. در این پژوهش، ۵ عامل شناسایی و به عنوان متغیر تعدیل کننده در نظر گرفته شده‌اند که در قسمت بالا بحث شده است.

یافته‌های پژوهش

یافته نتایج بررسی فراتحلیل در خصوص مطالعات حوزه ارتباط ارزشی، در نگاره ۶ تا ۸ گزارش شده است. همچنین فراتحلیل مطالعات مرتبط با اقلام تعهدی اختیاری و دقت پیش بینی سود و ارتباط آن با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نگاره ۹ و ۱۰، به ترتیب گزارش شده است. در هر نگاره ارائه شده، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل کل مطالعات در آن حوزه ارائه شده است، همچنین در مواردی که آزمون همگنی در بین مطالعات رد شود، آزمون دیگری برای تعدیل اثرات متغیرهای مرتبط، شامل قدرت اجرایی سیستم حسابداری و حسابرسی، رژیم حقوقی حاکم بر کشور مورد بررسی، تجانس بین اصول عمومی پذیرفته شده داخلی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نحوه پذیرش اجباری یا داوطلبانه این استانداردها انجام شده است. علاوه بر این، برای فراتحلیل مطالعات اقلام تعهدی اختیاری،

آزمون‌های دیگری برای بررسی نقش تعدیلی مدل مورد استفاده برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری انجام گرفته است.

نگاره ۹، نتایج فراتحلیل ارتباط بین پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و اقلام تعهدی اختیاری را نشان می‌دهد. ضریب تأثیر به دست آمده از بررسی ۱۰۷ پژوهش صورت گرفته در کشورهای مختلف دنیا با نمونه مشتمل بر ۴۰۱۰۵۷ شرکت - سال، حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تأثیر منفی (۰/۰۲-) بر اقلام تعهدی اختیاری داشته اما این اثر معنی دار نبوده است (فاصله اطمینان ۰/۰۱ تا ۰/۰۴-). از آنجا که بررسی همگنی برای دو دوره بر اساس آزمون خیدو، تجانس بین مطالعات را رد کرده است، این عدم تجانس به تفاوت در سیستم‌های حسابداری، رژیم‌های حقوقی، نحوه پذیرش و مدل‌های جانشین اندازه گیری متغیرها نسبت داده شد و بر همین مبنا، مطالعات به طبقات مختلف تقسیم شدند و فراتحلیل با دیگر برای هر گروه از مطالعات به صورت مجزا به اجر در آمد.

زمانی که مطالعات با توجه به منشأ قانونی کشورها طبقه‌بندی گردید، بررسی‌ها نشان داد که در کشورهای با منشأ قانونی کامن لا، پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تأثیر منفی بر اقلام تعهدی اختیاری داشته است، اما اندازه تأثیر، معنی دار نبوده است. در کشورهای با سیستم حقوقی نوشته آلمان و فرانسه که بخش اصلی نمونه را تشکیل می‌دهند، پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تأثیر مثبت و معنی داری بر اقلام تعهدی اختیاری داشته است اما در کشورهای دارای سیستم حقوقی اسکاندیناوی، تأثیر معنی داری از پذیرش استانداردهای بین المللی دیده نشده است.

فرا تحلیل اثرات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در نظام‌های با سیستم اجرایی متفاوت حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، بر اندازه اقلام تعهدی اختیاری در کشورهای با ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی بالا، تأثیر منفی داشته، اما با این وجود، در مورد کشورهای با ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی ضعیف، رابطه مثبت بوده و پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، اقلام تعهدی اختیاری را به شکل معنی داری افزایش داده است.

بررسی‌های بیشتر بر مبنای تناسب اصول عمومی پذیرفته شده داخلی و استانداردهای بین‌المللی، واگرایی بالا یا پایین، و شیوه پذیرش داوطلبانه یا اجباری، همگی حاکی از عدم معناداری اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ارقام تعهدی اختیاری شرکت‌ها بوده است.

بررسی دیگر، بر مبنای طبقه‌بندی تحقیقات صورت گرفته بر حسب نوع مدل مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارقام تعهدی اختیاری بوده است. نتایج حاکی از آن است که در تحقیقاتی که از مدل کوتاری (۲۰۰۵) استفاده شده است، تأثیر منفی و معنی‌داری (۰/۱۱۱) از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ارقام تعهدی اختیاری گزارش شده است، اما این اثر برای تحقیقات مثبتی بر مدل لارکر و ریچاردسون (۲۰۰۴)، مثبت (۰/۱۶۲) بوده است. برای سایر مدل‌ها، اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی معنادار نبوده است. این تفاوت در نتایج، به دلیل استفاده محققان مختلف از مدل‌های گوناگون برای ارزیابی مدیریت سود بوده است.

در مجموع، به نظر می‌رسد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تنها در شرایط خاصی مانند سیستم‌های حسابداری با ضمانت اجرایی بالای حسابداری و حسابرسی منجر به کاهش ارقام تعهدی اختیاری شده است و نتایج قطعی در این خصوص وجود ندارد.

نتیجه‌گیری

جهانی شدن استانداردهای حسابداری، نشان دهنده یکی از تغییرات قابل توجه در نظام قانونی حسابداری است.

تکرار (۲): نتایج فرا تحلیل تأثیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر ارقام
تهدی اختیاری

فرا تحلیل کل نمونه	نمونه (N)	تعداد تحقیقات	میانگین ضرایب	وارانس مشاهده	خطای وارانس مشاهده	درصد خطا بر وارانس	آماره Z	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	آماره کای دو
فرا تحلیل کل نمونه	۴۰۱۰۵۷	۱۰۷	-۰/۰۱۵	۰/۰۱۹	۰/۰۰۰	۰/۰۱۴	-۱/۱۰۶	-۰/۰۴۱, ۰/۰۱۱	۷۷۱۸/۹۰۰
متغیرهای تعدیل کننده:									
کشورهای کامن لا	۱۲۵۸۹۳	۲۸	-۰/۰۲۵	۰/۰۱۲	۰/۰۰۰	۰/۰۱۸	-۱/۱۷۵	-۰/۰۶۵, ۰/۰۱۶	۱۵۳۸/۷۲۶
کشورهای حقوق نوشته فرانسه	۲۷۶۷۹	۳۸	۰/۱۴۵	۰/۰۴۸	۰/۰۰۱	۰/۰۲۷	۴/۰۵۹	-۰/۰۷۵, ۰/۲۱۴	۱۳۸۹/۳۶۵
کشورهای حقوق نوشته آلمان	۴۹۱۸۹	۴۳	۰/۰۶۶	۰/۰۲۲	۰/۰۰۰	۰/۰۳۰	۲/۵۴۲	-۰/۰۱۵, ۰/۱۱۶	۱۰۹۱/۸۲۹
کشورهای حقوق نوشته اسکاتلندیای	۴۷۴	۶	۰/۰۴۴	۰/۰۰۸	۰/۰۱۲	۱/۴۳۵	۱/۱۴۸	-۰/۰۳۱, ۰/۱۱۹	۴/۱۸۰
ضمانت اجرای زیاد	۱۴۴۷۶۸	۳۷	-۰/۰۰۸	۰/۰۲۴	۰/۰۰۰	۰/۰۱۰	-۰/۳۱۳	-۰/۰۴۲, -۰/۰۵۸	۳۴۶۷/۰۰۰
ضمانت اجرای کم	۵۷۸۵۳	۵۰	۰/۰۵۲	۰/۰۱۹	۰/۰۰۰	۰/۰۴۳	۲/۶۳۱	-۰/۰۱۳, ۰/۰۹۱	۱۱۵۴/۳۳۷
فقدان زیاد	۳۲۰۳۷	۴۵	-۰/۰۵۷	۰/۰۵۵	۰/۰۰۱	۰/۰۲۵	-۱/۶۳۴	-۰/۱۲۵, ۰/۰۱۱	۱۷۵۸/۱۷۴
فقدان کم	۱۶۸۶۰۲	۳۴	۰/۰۳۶	۰/۰۱۵	۰/۰۰۰	۰/۰۱۲	۱/۶۶۱	-۰/۰۰۶, ۰/۰۷۸	۲۶۹۲/۰۲۰
واگرایی زیاد	۱۲۳۹۷۴	۴۳	۰/۰۰۴	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	۰/۰۹۷	۰/۴۵۶	-۰/۰۱۴, ۰/۰۲۲	۴۴۴/۴۶۳
واگرایی کم	۷۶۶۶۵	۳۶	۰/۰۴۹	۰/۰۵۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۹	۱/۲۵۵	-۰/۰۲۷, ۰/۱۲۴	۴۱۴۵/۵۶۶
پذیرش اجباری	۳۸۰۸۵۹	۱۰۱	-۰/۰۱۷	۰/۰۱۹	۰/۰۰۰	۰/۰۱۳	-۱/۲۲۲	-۰/۰۴۵, ۰/۰۱۰	۷۵۸۹/۱۶۸
پذیرش داوطلبانه	۲۰۱۹۸	۶	۰/۰۲۹	۰/۰۰۴	۰/۰۰۰	۰/۰۶۷	۱/۰۶۹	-۰/۰۲۴, ۰/۰۸۲	۸۹/۹۳۶
مدل جونز (۱۹۹۵)	۲۱۱۷۶	۱۱	۰/۰۳۲	۰/۰۱۵	۰/۰۰۰	۰/۰۳۴	۰/۸۷۳	-۰/۰۴۰, ۰/۱۰۵	۳۱۹/۸۸۳
مدل لازکر و ریچاردسون (۲۰۰۴)	۹۸۷	۱۱	۰/۱۶۲	۰/۰۲۴	۰/۰۱۰	۰/۴۲۹	۳/۴۳۲	-۰/۰۷۰, ۰/۲۵۵	۲۵/۶۱۳
مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۵)	۲۱۶۸	۲	۰/۱۷۶	۰/۰۴۶	۰/۰۰۰	۰/۰۱۹	۱/۱۵۷	-۰/۱۲۲, ۰/۴۷۴	۱۰۶/۸۵۱
مدل بارث و همکاران (۲۰۰۸)	۲۰۷۲۴	۴	۰/۰۱۴	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۰/۵۲۹	۱/۴۳۵	-۰/۰۰۵, ۰/۰۳۲	۷/۵۵۹
مدل کوتاری (۲۰۰۵)	۳۴۶۲۳	۱۳	-۰/۱۱۱	۰/۰۰۹	۰/۰۰۰	۰/۰۳۷	-۴/۰۲۲	-۰/۱۶۵, -۰/۰۵۷	۳۵۰/۰۶۶
مدل دیچو و دجو (۲۰۰۲)	۳۱۳۷۴	۶	۰/۰۸۵	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۸۵	۴/۴۳۱	-۰/۰۴۷, ۰/۱۲۳	۷۰/۴۸۵
مدل دیچو (۱۳۹۵)	۱۲۲۶۱۹	۴۳	۰/۰۰۹	۰/۰۲۰	۰/۰۰۰	۰/۰۱۷	۰/۴۱۸	-۰/۰۳۳, ۰/۰۵۲	۲۵۰۸/۰۷۱

در حالی که تجارب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مقایسه اصول عمومی پذیرفته شده داخلی کشورها با آن نشان می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالاتر است، اما عواقب اقتصادی این گذار هنوز مورد بحث است.

در این مقاله، با فراتحلیل مجموعه‌ای از مطالعات تجربی در خصوص اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، شامل ارقام تعهدی اختیاری، یک تجزیه و تحلیل جامع از پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی صورت گرفت. بدین منظور، بر مبنای ادعای تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبنی بر سودمندی بیشتر اطلاعات ارائه شده در قالب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مبنای نظری قبلی، فرضیه پژوهش در خصوص سودمندی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ارقام تعهدی اختیاری طراحی و آزمون شد. همچنین آزمون‌های بیشتر، برای بررسی اثرات تعدیلی عوامل دیگر، شامل منشأ حقوقی کشورها، ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی، تناسب بین اصول عمومی پذیرفته شده داخلی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انتخاب طرح پژوهش و ضرورت اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (یعنی تعدیل داوطلبانه و یا اجباری) صورت گرفت.

نتایج حاکی از آن است که به طور کلی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به خودی خود منجر به بهبود گزارشگری مالی از طریق کاهش در ارقام تعهدی اختیاری نشده است و بکارگیری این استانداردها، تنها در کشورهایی با ضمانت اجرایی حسابداری و حسابرسی بالا، مدیریت سود را کاهش داده است. همچنین پذیرش این استانداردها در کشورهای دارای منشأ قانونی نوشته، مدیریت سود را افزایش داده است که احتمالاً به دلیل ویژگی‌های پنهان کاری و کنترل قانونی حاکم در این نظام‌ها بوده است که در تحقیقات قبلی بحث شده است (پاپ و لی، ۲۰۱۱). این نتایج مطابق با تحلیل‌های هیل و همکاران (۲۰۱۰) و بال و همکاران (۲۰۰۰) می‌باشد. در نهایت، مدل مورد استفاده برای اندازه‌گیری اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر مدیریت سود، بر نتایج تأثیرگذار بوده، به گونه‌ای که در تحقیقاتی که در آنها از مدل کوتاری (۲۰۰۵) استفاده شده، اثر منفی و در مدل‌های مبتنی بر مدل لارکر و ریچاردسون (۲۰۰۴) اثر مثبت از بکارگیری استانداردهای بین‌المللی

گزارش شده است. نتایج بر اساس سایر مدل‌ها معنادار نبوده است. بدین ترتیب، علاوه بر تأثیر وابسته به شرایطی که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ارقام تعهدی اختیاری داشته است، نتایج متناقضی از مدل‌های اندازه‌گیری ارقام تعهدی اختیاری مورد استفاده به دست آمده است که نتیجه‌گیری نهایی در این خصوص را سخت می‌کند. به نظر می‌رسد تحقیقات آتی برای اندازه‌گیری اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی بر کیفیت گزارشگری مالی، می‌توانند سنجه‌های دیگری را در نظر بگیرند و طبقه‌بندی‌های جدید، مبتنی بر حرکت افزایشی یا محافظ‌کارانه سودها در دوره بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام دهند. در این صورت، می‌توان تجزیه و تحلیل واقعی‌تری از اثرات بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام داد. در نهایت، نتایج نشان می‌دهد که مزایای پذیرش این استانداردها در خصوص تقلیل مدیریت سود، تنها زمانی بیشتر از هزینه‌های پذیرش آن خواهد بود که بک تعهد واقعی برای شفافیت و اجرای دقیق آن وجود داشته باشد. این نتایج می‌تواند برای مراجع تدوین استانداردها و شرکت‌هایی که به دنبال کسب مزایای ناشی از بکارگیری این استانداردها هستند، جالب توجه باشد.

بهرحال این پژوهش، ممکن است همه تحقیقات مرتبط با اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را دربرنگیرد و همه شواهد موجود را بررسی نکرده باشد. همچنین عوامل دیگری، جدا از آنچه که در این پژوهش به عنوان متغیر تعدیل‌کننده در نظر گرفته شده بود، ممکن است اثرات پذیرش این استانداردها را تحت تأثیر قرار داده باشد. سیستم مالی و اقتصاد کلان کشورها، انگیزه‌ها برای پذیرش این استانداردها (رامنا و اسلتن، ۲۰۱۱)، نقش حرفه حسابداری، تمرکز مالکیت، و نظام حاکمیت شرکتی، از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر بروز اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیرگذار باشند و در این تحقیق در نظر گرفته نشده‌اند و البته می‌توانند موضوع تحقیقات آتی باشند.

پی‌نوشت

- ۱ از نظر گلاس که مبدع واژه فراتحلیل است، فقط تعداد ۱۰ پژوهش می‌تواند کفایت موضوعی را نشان دهد به شرط اینکه پیرامون موضوع واحدی انجام گرفته باشند.
- ۲ accounting and auditing enforcement
- ۳ پریاتو و همکاران (۲۰۱۰) شاخص اجرای حسابداری و حسابرسی را برای ۵۱ کشور برای سال ۲۰۰۲، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۸ ایجاد کردند. این شاخص شامل ۱۱ مورد مربوط به کیفیت حسابرسی و ۷ مورد مربوط به بدنه اجرای حسابداری و حسابرسی در یک کشور است. اطلاعات بیشتر در مورد شاخص در ضمیمه ۲، صفحه ۴۹-۵۰ از مقاله آنها در دسترس است.
- ۴ Absence
بدین معنی که تا چه حد، قواعد مربوط به مسائل حسابداری خاصی در استانداردهای حسابداری داخلی نادیده گرفته شده، اما در استانداردهای بین‌المللی حسابداری پوشش داده شده است (دینگ و همکاران، ۲۰۰۷، نگاره ۱، ص ۱۵۶ و ۱۵۷).
- ۵ Divergence
واگرایی شرایطی است که در آن، قواعد مربوط به موضوع حسابداری مشابه در استانداردهای حسابداری داخلی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری متفاوت اعمال می‌شود (دینگ و همکاران، ۲۰۰۷). شاخص واگرایی برای کشورهای مختلف در دینگ و همکاران (۲۰۰۷) (نگاره ۱، ص ۱۵۶ و ۱۵۷) در دسترس است.

منابع

- Ahmed, A. , Michael J, N. , Wang, D. (2012). Does Mandatory Adoption of IFRS improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research*. 30 (4) , 1344-1372.
- Ahmed, K. , Chalmers, K. , Khelif, H. (2013). A Meta-analysis of IFRS Adoption Effects. (2013). *The International Journal of Accounting*. 48, 173-217.
- Ahmed, K. , Curtis, J. K. (1999). Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: A meta-analysis. *The British Accounting Review*, 31 (1) , 35-61.

- Aikaterini C. Ferentinou Seraina C. Anagnostopoulou, (2016) , "Accrual-based and real earnings management before and after IFRS adoption", *Journal of Applied Accounting Research*, 17 (1) , 2 – 23.
- Anne-Marie Eloff, Charl de Villiers. (2015). The value-relevance of goodwill reported under IFRS 3 versus IAS 22, *South African Journal of Accounting Research*, DOI: 10. 1080/10291954. 2015. 1006485
- Ashbaugh, H. , Pincus, M. (2001). Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. *Journal of Accounting Research*, 39 (3) , 417–434.
- Athianos, S. , Vazakidis, A. , Dritsakis, N. (2005). Financial statement effects of adopting International Accounting Standards: The case of Greece. *Working paper: University of Macedonia (Available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1829348)*.
- Ball, R. (1995). The theory of stock market efficiency: Accomplishments and efficiency. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8 (1) , 4–18.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36 (1) , 5–27.
- Ball, R. , Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness. *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1) , 83–128.
- Barth, M. E. , Cram, D. P. , Nelson, K. K. (2001). Accruals and the prediction of future cash flows. *The Accounting Review*, 76 (1) , 27–58.
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46 (3) , 467–498.
- Beaver, W. H. (1998). *Financial reporting: An accounting revolution*. (3rd ed.). New Jersey: Prentice-Hall.
- Brown, P. (2011). International financial reporting standards: What are the benefits?. *Accounting and Business Research*, 41 (3) , 269–285.
- Brüggenmann, U. , Hitz, J. , Sellhorn, T. (2012). Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research. *Available at SSRN. <http://ssrn.com/abstract=1684036>. //dx. doi. org/10. 2139/ssrn. 1684036*.
- Bryce, M. , Ali, J. M. , Mather, R. P. (2014). Accounting quality in the pre/post-IFRS adoption and the impact on audit committee effectiveness - evidence from Australia. *Pacific-Basin Finance Journal*, 35, 163–181.
- Bryce, M. , Ali, J. M. , Mather, R. P. (2015). Accounting quality in the pre/post-IFRS adoption periods and the impact on audit committee effectiveness — Evidence from Australia. *Pacific-Basin Finance Journal*. 35, 163–181.

- Byard, D. , Li, Y. , Yu, Y. (2011). The effect of mandatory IFRS adoption on financial analysts' information environment. *Journal of Accounting Research*, 49 (1) , 69–96.
- Callao, S. , Jarne, J. I. (2010). Have IFRS affected earnings management in the European Union? *Accounting in Europe*, 7 (2) , 159–189.
- Campa, D. , Donnelly, R. (2016). Mandatory IFRS adoption and earnings quality in different institutional settings: a comparison between Italy and the UK. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12 (1).
- Cang, Y. , Chu, Y. , Lin, T. (2014). An exploratory study of earnings management detectability, analyst coverage and the impact of IFRS adoption: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33 (4) , 356-371.
- Capkun, V. , Cazavan-Jeny, A. , Jeanjean, T. , Weiss, L. A. (2008). Earnings management and value relevance during the mandatory transition from local GAAPs to IFRS in Europe. *Working paper, HEC Paris* (Available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1125716)
- Capkun, V. , Collins, D. W. , Jeanjean, T. (2012). Does adoption of IAS/IFRS deter earnings management? *Working paper HEC Paris: Department of Accounting and Management Control* (Available at <http://ssrn.com/abstract=1850228>)
- Chalmers, K. , Clinch, G. , Godfrey, J. M. , Wei, Z. (2012). Intangible assets, IFRS and analysts' earnings forecasts. *Accounting and Finance*, 52 (3) , 691–721.
- Chen, H. , Tang, Q. , Jiang, Y. , Lin, Z. (2010). The role of International Financial Reporting Standards in accounting quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21 (3) , 220–278.
- Cheung, S. F. , Chan, D. K. S. (2004). Dependent effect sizes in meta-analysis: Incorporating the degree of interdependence. *Journal of Applied Psychology*, 89, 780–791.
- Cho, K. , Kwon, K. , Yi, H. , Yun, Y. (2015) The Effect of International Financial Reporting Standards Adoption on the Relation Between Earnings Quality and Information Asymmetry in Korea, *Emerging Markets Finance and Trade*, 51 (3) , 95-117.
- Chua, Y. L. , Cheong, C. S. , Gould, C. S. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on accounting quality: Evidence from Australia. *Journal of International Accounting Research*, 11 (1) , 119–146.
- Cotter, J. , Tarca, A. , Wee, M. (2012). IFRS adoption and analysts' earnings forecasts: Australian evidence. *Accounting and Finance*, 52 (2) , 395–419.

- Cuijpers#, R. , Buijink, W. (2005). Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences. *European Accounting Review*, 14 (3) , 487–524.
- Dalton, D. R. , Daily, C. M. , Johnson, J. L. , Ellstrand, A. E. (1999). Number of directors and financial performance: A meta-analysis. *Academy of Management Journal*, 42 (6) , 674–686.
- Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP: Have the expected cost of equity capital really decreased? *Journal of Business Finance and Accounting*, 33 (34) , 329–373.
- Daske, H. , Gebhardt, G. (2006). International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality. *Abacus*, 42 (3) , 461–498.
- Daske, H. , Hail, L. , Leuz, C. , Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46 (5) , 1085–1142.
- Dayanandan, A. , Donker, H. , Ivanof, M. , Karahan, G. (2016) , IFRS and Accounting Quality: Legal Origin, Regional, and Disclosure Impacts, *International Journal of Accounting and Information Management*, 24 (3) , 1- 36.
- Dimitropoulos, E. P. , Asteriou, D. , Kousenidis, D. , Leventis, S. (2013). The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 29, 108–123
- Ding, Y. , Hope, O. , Jeanjean, T. , Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1–38.
- Elisabetta, I. , Parbonetti, A. (2017). Mandatory IFRS adoption: the trade-off between accrual-based and real earnings management. *Accounting and Business Research*, 47 (3) , 2-31.
- Eng, L. , Sun, L. , Vichitsarawong, T. (2016). Are International Financial Reporting Standards–Based and U. S. GAAP–Based Accounting Amounts Comparable? Evidence from U. S. ADRs. *Journal of Accounting, Auditing and Finance 2014*, 29 (2) , 163–187.
- Ewert, R. , Wagenhofer, A. (2005). Economic effects of tightening accounting standards to restrict earnings management. *The Accounting Review*, 80 (4) , 1101–1124.
- Francis, J. , Wang, D. (2008). The joint effect of investor protection and big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary Accounting Research*, 25, 157–195.

- García-Meca, E. , Sánchez-Ballesta, J. P. (2009). Corporate governance and earnings management: A meta-analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 17 (5) , 594–610.
- García-Meca, E. , Sánchez-Ballesta, J. P. (2010). The association of board independence and ownership concentration with voluntary disclosure: A meta-analysis. *The European Accounting Review*, 19 (3) , 603–627.
- Garrouch, H. , Hadricheand, M. , Omri, M. (2014). Earnings management and corporate governance related to mandatory IFRS adoption: evidence from French-listed firms. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 6 (4) , 322- 340.
- Glass, G. V. (1976). Primary, secondary, and meta-analysis of research. *Educational Researcher*, 5 (10) , 3–8.
- Glaum, M. , Baetge, J. , Grothe, A. , Oberdorster, T. (2011). Introduction of international accounting standards, disclosure quality and accuracy of analysts' earnings forecasts. *European Accounting Review*. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180.2011.558301>.
- Gooding, R. Z. , Wagner, J. L. (1985). A meta-analytic review of the relationship between size and performance: The productivity and efficiency of organizations and their subunits. *Administrative Science Quarterly*, 30, 462–481.
- Goodwin, J. , Ahmed, K. , Heaney, R. (2008). The effects of International Financial Reporting Standards on the accounts and accounting quality of Australian firms: A retrospective study. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 4 (2) , 89–119.
- Gray, S. J. , Kang, T. , Lin, Z. , Tang, Q. (2015). Earnings management in Europe post IFRS: do cultural influences persist? *Management International Review*, 55 (6) , 827-856.
- Grecco, M. C. , Geron, M. S. , Grecco, G. B. Lima, J. P. C. (2014) , The effect of IFRS on earnings management in Brazilian non-financial public companies. *Emerging Markets Review*, 21, 42-66.
- Guenther, N. , Gegenfurtner, B. , Kaserer, C. , Achleitner, A. (2009). International Financial Reporting Standards and earnings quality: The myth of voluntary vs. mandatory adoption. Working paper: Center for Entrepreneurial and Financial Studies (Available at http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1413145).
- Gul, F. A. , Fung, S. Y. K. , Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47 (3) , 265–287.
- Habib, A. (2012). Non-audit service fees and financial reporting quality: A meta-analysis. *Abacus*, 48 (2) , 214–248.

- Hansen, B. , Pownall, G. , Prakash, R. , Vulcheva, M. (2014). Earnings changes associated with relaxing the reconciliation requirement in non-U. S. firms' SEC filings. *J. Account. Public Policy*, 33, 424–448.
- Harris, M. S. , Muller, K. A. , III (1999). The market valuation of IAS versus US-GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations. *Journal of Accounting and Economics*, 26 (1–3) , 285–312.
- Hay, D. , Knechel, W. R. , Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1) , 141–192.
- Healy, P. M. , Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13 (4) , 365–384.
- Ho, L. , Liao, Q. , Taylor, M. (2015). Real and Accrual-Based Earnings Management in the Pre- and Post-IFRS Periods: Evidence from China. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 26. 294–335.
- Horton, J. , Serafeim, G. , Serafeim, I. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment? *Contemporary Accounting Research*. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01159.x>.
- Horton, J. , Serafeim, G. , Serafeim, I. (2013). Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, 30 (1) , 388–423.
- Houqe, M. N. , Easton, S. , van Zijl, T. (2014). Does mandatory IFRS adoption improve information quality in low investor protection countries?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 23. 87–97.
- Houqe, M. N. , van Zijl, T. , Dunstan, K. , Karim, A. K. M. W. (2012b). The Effect of IFRS adoption and investor protection on earnings quality around the world. *The International Journal of Accounting*, 47 (3) , 333–355.
- Houqe, N. , van Kesteren, M. , Clarkson, P. (2012a). Understanding IFRS adoption: A review of current debate and consequences. *Working paper: Victoria University of Wellington*.
- Houqe, N. M. , Monem, M. R. , Tareq, M. , van Zijl, T. (2016). Secrecy and the impact of mandatory IFRS adoption on earnings quality in Europe. *Pacific-Basin Finance Journal*. 40. 476–490
- 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.

- Hunhui Liu , Chun Yip Yuen , Lee J. Yao (posthumously) , Siew H. Chan , (2014) "Differences in earnings management between firms using US GAAP and IAS/IFRS", *Review of Accounting and Finance*, 13 (2) , 134 – 155.
- Hunter, J. E. , Schmidt, F. L. (1990). *Methods of meta-analysis: Correcting error and bias in research findings*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Hunter, J. E. , Schmidt, F. L. (2000). Fixed effects vs. random effects meta-analysis models: Implications for cumulative research knowledge. *International Journal of Selection and Assessment*, 8 (4) , 275–292.
- Hunter, J. E. , Schmidt, F. L. , Jackson, G. B. (1982). Studying organizations: Innovations in methodology. Meta-analysis: *Cumulating research findings across studies*, 4, Beverly Hills: Sage.
- Iatridis, G. (2010). International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information. *International Review of Financial Analysis*, 19 (3) , 193–204.
- Iatridis, G. , Rouvolis, S. (2010). The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19 (1) , 55–65.
- Ismail, W. A. , Van Zijl, T. , Dunstan, K. (2010). Earnings quality and the adoption of IFRS-based accounting standards: Evidence from an emerging market. *Working paper: University of Wellington and Bond University (Available at <http://ssrn.com/abstract=1566634>)*
- Jeanjean, T. , Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (6) , 480–494.
- Jennions, M. , Moller, A. (2002a). Publication bias in ecology and evolution: An empirical assessment using the 'trim and fill' method. *Biological Review*, 77, 211–222.
- Jennions, M. , Moller, A. (2002b). Relationships fade with time: A meta-analysis of temporal trends in publication in ecology and evolution. *Proceedures of the Royal Society*, London, 269, 43–48.
- Jiao, T. , Koning, M. , Mertens, G. , Roosenboom, P. (2011). Mandatory IFRS adoption and its impact on analysts' forecasts. *International Review of Financial Analysis*, 21 (1) , 56–63.
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29 (2) , 193–228.
- Jönsson, M. , Jansson, A. , van Koch, C. (2012). Has the introduction of IFRS improved accounting quality? A comparative study of five countries. *Working paper: School of Business and Economics, Linnaeus University*.

- Jung, J. (2016). Trend of earnings quality under IFRS era: in case of Korea. *The Journal of Applied Business Research*, 32, Number 5. 1435- 1446.
- Kabir, M. H. , Laswad, F. , Islam, M. A. (2010). Impact of IFRS in New Zealand on accounts and earnings quality. *Australian Accounting Review*, 20 (4) , 343–357.
- Kabir, M. H. Laswad, F. (2015) , The Impact of Improvements in Institutional Oversight on IFRS Accrual Quality in Europe. *Australian Accounting Review*, 25: 428–444.
- Kao, H. (2014) the relationships between IFRS, earnings losses threshold and earnings management, *Journal of Chinese Economic and Business Studies*, 12 (1) , 81-98.
- Karampinis. I, K. , Hevas. L, Dimosthenis. (2013). Effects of IFRS Adoption on Tax-induced Incentives for Financial Earnings Management: Evidence from Greece. *The International Journal of Accounting*, 48, 218–247.
- Khlif, H. , Souissi, M. (2010). The determinants of corporate disclosure: A meta-analysis. *International Journal of Accounting and Information Management*, 18 (3) , 198–219.
- Kim, J. , Shi, H. (2012). Voluntary IFRS adoption, analyst coverage, and information quality: International evidence. *Journal of International Accounting Research*, 11 (1) , 45–76.
- Kinney, W. R. , Jr. , Martin, R. D. (1994). Does auditing reduce bias in financial reporting? A review of audit-related adjustment studies. *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 13 (1) , 149–156.
- Kinnunen, J. , Niskanen, J. , Kasanen, E. (2000). To whom are IAS earnings informative? Domestic versus foreign shareholders' perspectives. *European Accounting Review*, 9 (4) , 499–517.
- Kothari, S. P. , Leone, A. J. , Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1) , 163–197.
- Kothari, S. P. , Zimmerman, J. L. (1995). Price and returns models. *Journal of Accounting and Economics*, 20 (2) , 155–192.
- Kouki, A. (2015). Accounting valuation models under international financial reporting standards: evidence from some European listed companies. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, 7 (1) , 2015
- LaPorta, R. , Lopez-de-Silanes, F. , Shleifer, A. (1998). Law and finance. *Journal of Political Economy*, 106 (6) , 1113–1155.
- Larcker, D. F. , Richardson, S. A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42 (3) , 625–658.
- Leonidas C. Doukakis. (2014). the effect of mandatory IFRS adoption on real and accrual-based earnings management activities. *Journal of*

- Accounting and Public Policy*, 33 (6) , November–December 2014, Pages 551–572.
- Leuz, C. , Nanda, D. , Wysocki, P. D. (2003). Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69 (3) , 505–527.
- Lin, J. W. , Hwang, M. I. (2010). Audit quality, corporate governance, and earnings management: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 14 (1) , 57–77.
- Lipsey, M. W. , Wilson, D. B. (2001). *Practical meta-analysis*. USA: Sage Publications.
- Liu, C. , 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*, 26 (4) , 659–676.
- Liu, G. and Sun, J. (2015) , Did the Mandatory Adoption of IFRS Affect the Earnings Quality of Canadian Firms?. *Account Perspect*, 14, 250–275.
- Macías, M. , Muiño, F. (2011). Examining dual accounting systems in Europe. *The International Journal of Accounting*, 46 (1) , 51–78.
- Marra, A. , Mazzola, P. , Prencipe, A. (2011). Board monitoring and earnings management pre- and post-IFRS. *The International Journal of Accounting*, 46 (2) , 205–230.
- Moller, A. , Jennions, M. (2001). Testing and adjusting for publication bias. *Trends in Ecology Evolution*, 16, 580–586.
- Morais, A. I. , Curto, J. D. (2008). Accounting quality and the adoption of IASB standards: Portuguese evidence. *Revista Contabilidade Finanças, USP, São Paulo.* , 19 (48) , 103–111.
- Narktabtee, K. , Patpanichchot, S. (2011). The impact of country-level versus firm-level factors on the effectiveness of IFRS adoption: the case of European Union. *The International Business and Economics Research Journal*, 10 (10) , 79–92.
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34 (2) , 162–187.
- Orwin, R. G. (1983). A fail-safe N for effect size in meta-analysis. *Journal of Educational Statistics*, 8, 157–159.
- Paglietti, P. (2009). Investigating the effects of the EU mandatory adoption of IFRS on accounting quality: Evidence from Italy. *International Journal of Business and Management*, 4 (12) , 3–18.
- Platikanova, P. (2009). Market liquidity effects of the IFRS introduction in Europe. Working paper (retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1005364>)

- Pomeroy, B. , Thornton, D. B. (2008). Meta-analysis and the accounting literature: The case of audit committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17 (2) , 305–330.
- Pope, P. , McLeay, S. (2011). The European IFRS experiment: Objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41 (3) , 233–266.
- Prather-Kinsey, J. , Shelton, S. W. (2005). IAS versus U. S. GAAP: Assessing the quality of financial reporting in South Africa, the United Kingdom, and the United States. *Advances in International Accounting*, 18, 153–168.
- Preiato, J. , Brown, P. , Tarca, A. (2010). Mandatory IFRS and properties of analysts' forecasts: how much does enforcement matter? Working paper: University of Western Australia, and University of New South Wales.
- Ramanna, K. , Sletten, E. (2011). Network effects in countries' adoption of IFRS. Harvard Business School Accounting and Management Unit Working Paper No. 10-092.
- Rosenthal, R. (1979). The “file drawer problem” and tolerance for null results. *Psychological Bulletin*, 86 (3) , 638–641.
- Rosenthal, R. (1991). Meta-analytic procedures for social research. *Applied Social Research Methods Series*, 6, Newbury Park: Sage.
- Salewski, Marcus and Teuteberg, Torben and Zülch, Henning. (2014) Short-Term and Long-Term Effects of IFRS Adoption on Disclosure Quality and Earnings Management. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2398305>.
- Schipper, K. (1989). Earnings management. *Accounting Horizons*, 3 (4) , 91–103.
- Schmidt, F. L. , Hunter, J. E. , Pearlman, K. , Hirsh, H. R. (1985). Forty questions about validity generalization and meta-analysis. *Personnel Psychology*, 38, 697–798.
- Soderstrom, N. S. , Sun, K. J. (2007). IFRS adoption and accounting quality: A review. *European Accounting Review*, 16 (4) , 675–702.
- Stecher, J. , Suijs, J. (2012). Hail, Procrustes! Harmonized accounting standards as a procrustean bed. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (4) , 341–355.
- Stulz, R. M. , Williamson, R. (2003). Culture, openness, and finance. *Journal of Financial Economics*, 70 (3) , 313–349.
- Taylor, D. W. (2009). Costs-benefits of adoption of IFRSs in countries with different harmonization histories. *Asian Review of Accounting*, 17 (1) , 40–58.
- Trotman, K. , Wood, R. (1991). A meta-analysis of studies on internal control judgments. *Journal of Accounting Research*, 29, 180–192.

- Van der Meulen, S. , Gaeremynck, A. , Willekens, M. (2007). Attribute differences between U. S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The International Journal of Accounting*, 42 (2) , 123–142.
- Van Tendeloo, B. , Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14 (1) , 155–180.
- Zeff, S. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39 (4) , 290–302.
- Zéghal, D. , Chtourou, S. , Sellami, Y. M. (2011). An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20 (2) , 61–72.
- Zhou, H. , Xiong, Y. , Ganguli, G. (2009). Does the adoption of International Financial Reporting Standards restrain earnings management? Evidence from an emerging market. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13, 43–56 (Special Issue)

Archive of SID