

پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) و نحوه برخورد حسابرسی داخلی

دکتر مهدی بشکوه

استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
beshkoo@gmail.com

صدیقه سلیمانپور

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).
soleymanpoor_s@yahoo.com

چکیده

حسابرسی داخلی نقش مهمی را در فرآیند اطمینان بخشی و راهبری پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ایفا می کند. به عنوان مثال، حسابرسی داخلی قادر است، میزان انحرافهای ممکن را ارزیابی نماید؛ مانند انحرافهایی که به دلیل عدم رسیدگی به روابط درونی حساس و یا کنترل های با اهمیت رخ می دهند. هدف اصلی این پژوهش پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی IFRS و نحوه برخورد حسابرسی داخلی است.

واژگان کلیدی: استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، حسابداری.

مقدمه

واحد حسابرسی داخلی باید خود را با تغییرات جدید جهان انطباق داده و برای پیشرفت و تکامل در سایه این تغییرات تلاش نماید. تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در سازمانها نیز یکی از آن تغییرات می باشد. انجمن بین المللی حسابرسان داخلی نیز به هنگام توسعه تعریف حسابرسی داخلی تغییرات محیط تجاری جهانی را مشخص نموده است. حسابرسان داخلی نیز قادر به پاسخگویی به تغییرات ایجاد شده در محیط تجاری و تطبیق با آنها می باشند. آنها با نگاهی آینده نگر به تغییرات جهانی در محیط کسب و کار وفق دهند و در مقابل آنها مقاومت نشان نمی دهند (ویلیامز^۱، ۲۰۰۲). برهمن اساس واحد حسابرسی داخلی که از جایگاه مناسبی برخوردار است، ایده پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در واحدهای تجاری را نوعی فرصت برای بهبود اثر بخشی و کارایی فرآیندها تلقی خواهد کرد. واحد تجاری، تحت تاثیر فرآیند تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی قرار خواهد گرفت، اما حسابرسی داخلی به عنوان مشاور توانمند شرکت از طریق ارزیابی فرآیندهای تجاری، با اولویت بندی تغییرات مورد نیاز و یا اعمال موارد قابل بهبود، منجر به ارز افزایی می شود (ارنست اند یانگ^۲، ۲۰۰۹). این امر توسط انجمن بین المللی حسابرسان داخلی^۳ (۲۰۱۵) هم مورد تاکید قرار گرفته است. استانداردهای بین المللی حسابرسان داخلی بیان می دارد که "حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است". بنابراین انجمن بین المللی حسابرسان داخلی به وضوح، نیاز اساسی به تغییر در محیط اقتصاد جهانی را درک نموده است و وجود حسابرسان داخلی

¹ Willias

² Ernst & Young

³ The Institute of Internal Auditors (IIA)

در سازمان‌ها را برای ارزش افزایی از طریق اجرای فعالیت‌های مناسب ضروری می‌داند. نگاره (۱)، نقش ارزش افزایی واحد حسابرسی داخلی را در فرآیندهای واحد تجاری نشان می‌دهد.

استانداردهای حسابداری روش‌های عملی اجرای حسابداری مالی می‌باشد. به علت جهانی شدن تجارت و خدمات و افزایش سرمایه‌گذاری‌های خارجی و وام‌های خارجی هماهنگ سازی استانداردهای بین‌المللی مورد نیاز است. هماهنگ سازی استانداردها فرآیندی است که سعی در شناسایی و رفع مغایرت حسابداری مالی موجود در کشورها و جوامع مختلف دارد. هماهنگ سازی استانداردها نیاز به زمان طولانی داشته و دو عامل فرهنگ و زمان (تفاوت‌های فرهنگی و زبانی) می‌تواند چگونگی کاربرد و تفسیر مناسب استانداردها را خدشه دار نموده، بر ارزش‌های حسابداری تأثیر گذاشته و در نتیجه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کشورها شدیداً تحت تأثیر قرار می‌گیرد (محمودی و هادیان، ۱۳۹۱). اکثر کشورها در جهان شیوه‌های حسابداری خود را بویژه در طول چند دهه اخیر قرن بیست و یکم به کلی متحول ساختند. چنین تحول عظیمی شامل به کارگیری و تنظیم شیوه‌های حسابداری محلی و هماهنگی آن با استانداردهای گزارشگری بین‌المللی مالی (IFRS) سابقاً استانداردهای بین‌المللی (IAS) است. حسابداران در سراسر جهان احساس ضرورت به کوتاه شدن فاصله میان جریان‌های مختلف حسابداری از طریق هماهنگ سازی دارند. موضوع کلیدی که سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی جستجو می‌کنند، اعتبار و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی است و این نیازمند متفاوت نبودن استانداردهای حسابداری بین کشورهاست. این حرفه طی سالهای اخیر شاهد برخی پیشرفت‌ها در روند همگرایی جهانی بوده است و در زمانی نه چندان دور شاهد خواهیم بود که جهان حسابداری توسط یک مجموعه واحد از استانداردها کنترل و هدایت خواهد شد (بختیاری راد، ۱۳۹۳).

هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. این اهداف زمانی قابل دستیابی است که استانداردهای بین‌المللی حسابداری در شرایط موجود و مربوط بکار گرفته شود. در حالیکه در گزارشگری مالی ایران، عدم بکارگیری برخی استانداردهای بین‌المللی حسابداری سبب شده است صورتهای مالی نتوانند به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید برای اخذ تصمیمات اقتصادی است نایل شوند. این نقیصه، بطور قابل ملاحظه ای از بار اطلاعاتی و شفافیت صورتهای مالی کاسته است (مختاری، ۱۳۹۴).

افزایش چشمگیر استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال‌های اخیر برای گزارشگری مالی در کشورهای اروپایی و به دنبال آن استفاده برخی از کشورهای آسیایی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و متوقف کردن استفاده از استانداردهای ملی حسابداری در این کشورها و اجرایی شدن استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری از سال ۲۰۱۴ در آمریکا، فرصتی را در اختیار گذاشته است که به بررسی موانع بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران پرداخته شود، تا شاید بتوان حرفه حسابداری در کشور را در جهت همگام شدن با توسعه جهانی یاری رسانده و در ارتقا حرفه و استانداردهای آن گام موثری برداشته شود (نوری، ۱۳۹۴).

طبق تحقیقات، هماهنگ‌سازی در حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی مانند کاهش هزینه‌ی سرمایه، کارایی تخصیص سرمایه، امکان انتقال سرمایه در سطح بین‌المللی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است (سدرستم و سان، ۲۰۰۸). اقدامی که می‌تواند منافع کشور را به خصوص با دسترسی به منابع مالی بین‌المللی با هزینه کمتر تامین کند. ری بال (۲۰۰۶) در تحقیق خود موانعی را در استفاده کامل از استانداردهای بین‌المللی شناسایی نمود که شامل دخالت دولتها در اقتصاد، سیاستهای دستوری در مورد گزارشگری مالی، نفوذ برخی بخش‌ها در گزارشگری مالی مانند شرکت‌های بزرگ، بانک‌ها، اتحادیه‌های کارگری، سیستمهای قانونی خاص مثل قوانین اوراق بهادار، عمق بازار مالی و ساختار آن، نقش رسانه‌ها، تحلیل‌گران مالی و نهادهای رتبه بندی، اندازه‌ی شرکتها، ساختار راهبردی شرکتی (نقش مدیران، کارگران و سرمایه)، نوع

مالکیت دولتی، خصوصی یا خانوادگی، نقش سرمایه گذاران جزء و دارندگان اطلاعات نهانی، میزان استفاده از صورتهای مالی جهت پاداش مدیران و در نهایت موقعیت، استقلال، آموزش و حق الزحمه‌ی حسابرسان می‌باشد (علیپور، ۱۳۸۹).
همسانی و یکنواختی جهانی سامانه‌های مالی، مقرون به صرفه شدن تجارت و امنیت بیشتر مردم را به ارمغان می‌آورد. مردم حق دارند تا مطمئن باشند که صرف نظر از محل انجام فعالیت تجاری، استانداردهایی با کیفیت یکسان بکارگرفته شده اند. این مطلب اثبات شده است که سرمایه گذاران در صورت کسب اطمینان از یکسان بودن مجموعه استانداردهای زیر بنای اطلاعاتی که در دست دارند، مشتاقانه خواستار انجام سرمایه گذاری‌های متفاوت و ورای مرزها هستند. بنابراین تبعیت از استانداردهای بین المللی همانند استانداردهای تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) و هیئت استانداردهای حسابداری و بیمه بین المللی (IAASB) می‌تواند در نهایت به توسعه اقتصادی بیشتر بیانجامد (دارابی و رام روز، ۱۳۸۹).

مفهوم استانداردهای حسابداری

استاندارد، معیار، مقیاس، محدودیت و وسیله سنجش کیفیت و کمیت کالاها، خدمات و رفتارها است. مفهوم لغوی استاندارد، نمونه، قاعده، اصل و مقیاس تصویب شده هرچیزی است که به عنوان مبنایی برای مقایسه پذیرفته شود. استاندارد کردن به معنای قانونمند کردن و مطابقت کالا، خدمات، آیین کار، سیستم کیفیت یا هر امری با استاندارد، بدین معناست که در آن موارد و اصول و مقررات ویژه ای رعایت شده باشد. استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش است:

- تشریح و توصیف مشکلات مبتلا به حرفه حسابداری،
 - توضیح استدلالی راه‌های مقابله با مشکلات حسابداری،
 - ارائه راه‌های مطلوب در راستای نظریه یا تصمیم‌گیری جهت رفع مشکلات (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۰).
- استانداردهای حسابداری اسناد (اظهارات معتبر از بهترین شیوه حسابداری) صادر شده توسط نهادهای حسابداری خبره به رسمیت شناخته شده در ارتباط با جنبه‌های مختلف اندازه گیری و افشا معاملات و رویدادهای حسابداری، در ارتباط با تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشند. آنها هنجارها، رویه‌ها و اقدامات حسابداری هستند که از طریق کدگذاری و دستورالعمل‌ها در جهت هدایت چگونگی ارائه اقلام در صورت‌های مالی، در حساب‌های سالانه ارائه شده اند. در حقیقت، چنین اسناد مالی در جهت ارزیابی و بهبود کیفیت گزارش‌های مالی طراحی و تجویز شده اند و نیز آن‌ها سبب یکنواختی در گزارشات مالی و اطمینان از ثبات و قابلیت مقایسه اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها می‌شوند (داس و همکاران^۱، ۲۰۰۹). استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردهای حسابداری بیان می‌کنند که چه اطلاعاتی باید در گزارشگری مالی تهیه شوند. استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد. کارای بازارهای سرمایه ضروری هستند، چرا که تصمیمات مربوط به تخصیص سرمایه به طور فراینده ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کنند. برای تدوین استانداردهای حسابداری دو رویکرد قواعد محور، و اصول محور پیشنهاد شده و توسط عمده نهادهای استاندارد گذاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در رویکرد قواعد محور، استانداردهای حسابداری بر اساس قواعد از پیش تعیین شده بنا نهاده شده اند. در رویکرد اصول محور، ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمامی موقعیت‌های احتمالی است (ثقفی

¹ Das et al

و ابراهیمی، ۱۳۸۸). گزارش‌های تهیه شده با توجه به استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای کاربران اطلاعات کافی و قابل اعتماد در مورد فعالیت‌های مالی و اقتصادی شرکت را فراهم می‌نماید (کوزیو^۱، ۲۰۱۱).

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۲ و سیر توسعه آن

همه‌انگ سازی رویه‌های حسابداری، نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد. پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین‌المللی کالا، خدمات و سرمایه موضوع همسانی گزارش‌های حسابداری در سطح بین‌المللی نیز مطرح شد. رشد فعالیت‌های اقتصادی در سطح بین‌المللی، نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی و دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و قابل مقایسه با هزینه کم باعث شد تا مسئله‌ی همه‌انگ سازی استانداردهای حسابداری اهمیت خاصی پیدا کند (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹). بین سال‌های ۱۹۷۳ و ۲۰۰۰، استانداردهای بین‌المللی توسط کمیته‌ی استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۳ وضع می‌شد. طی این مدت مقررات تدوین شده توسط این کمیته تحت عنوان استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۴ نامیده می‌شد. از آوریل ۲۰۰۱، وظیفه‌ی قانون‌گذاری به سازمان جدیدی به نام هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۵ واگذار شد. این هیات قوانین خود را تحت عنوان استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نامید و هدف رسمی خود را چنین بیان کرد: «ارائه‌ی مجموعه‌ی واحد از استانداردهای جهانی حسابداری قابل درک و قابل اجرا و در جهت منافع عمومی که اطلاعاتی با کیفیت بالا، شفاف و قابل مقایسه را در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های مالی تضمین می‌کند تا به فعالان بازارهای جهانی سرمایه و سایر استفاده‌کنندگانی که تصمیمات اقتصادی می‌گیرند کمک کند». (سایت هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی). تا به امروز تقریباً ۱۳۰ کشور استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را اتخاذ کرده و یا در مرحله اتخاذ آن هستند که شامل اقتصادهای بزرگ گروه ۲۰ و ۱۱۰ کشور توسعه یافته و در حال توسعه دیگر می‌باشد. از این تعداد قریب به ۱۰۵ کشور به طور کامل استانداردهای بین‌المللی را اتخاذ کرده‌اند. به این معنی که این استانداردهای را لغت به لغت همانند استانداردهای ملی و بدون هیچ‌گونه انحرافی اجرا می‌کنند و مابقی کشورها این استانداردهای بین‌المللی را برای گزارشگری تمام یا اغلب شرکت‌های بورسی که براساس قوانین بازار معامله می‌کنند الزامی کرده است (فان و ماسکیتل^۶، ۲۰۱۴). حرکت به سوی همه‌انگ سازی فعالیت‌های حسابداری، به سال ۱۹۰۴ و برگزاری اولین کنفرانس حسابداری بین‌المللی در شهر سنت لوئیس در ایالت میسوری در ایالت متحده برمی‌گردد. در دهه ۱۹۵۰ تلاش‌های بیشتری برای همه‌انگ سازی آغاز شد. در سال ۱۹۶۶ سه کشور کانادا، انگلستان و ایالت متحده در تلاش مشترک گروه مطالعات بین‌المللی حسابداران را تشکیل دادند. سایر تلاش‌های توسعه استانداردهای بین‌المللی به شرح زیر است:

۱۹۷۳: شکل‌گیری گروه استانداردهای بین‌المللی؛

۱۹۹۴: شکل‌گیری کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی (SIC)؛

۱۹۹۹: تغییر ساختار گروه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و تبدیل آن به هیئت استانداردهای گزارشگری مالی؛

فوریه ۲۰۰۲: کمیته‌ی تفسیر گزارشگری مالی بین‌المللی مسئولیت تفسیر استانداردهای هیئت گزارشگری مالی بین‌المللی را به عهده گرفت؛

جولای ۲۰۰۲: تصمیم اتحادیه‌ی اروپا در به کارگیری IFRS از سال ۲۰۰۵؛

¹ Kuziev

² International Financial Reporting standards (IFRS)

³ International Accounting Standards Committee (IASC)

⁴ International Accounting standards (IAS)

⁵ International Accounting Standards Boards (IASB)

⁶ Phan & Mascitelli

سپتامبر ۲۰۰۲: توافق دو هیئت به منظور همگرایی استانداردها (اثنی عشر، احمدخان بیگی، ۱۳۸۷).

ضرورت ارائه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

گزارش‌های مالی به دلیل اهمیتی که برای استفاده کنندگان و به خصوص سرمایه گذاران برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی دارد، همواره مورد توجه انجمن‌های مختلف حسابداری بوده است. از سوی دیگر، نقش گزارشگری مالی در تهیه اطلاعات مفید برای انجام تصمیمات اقتصادی و تجاری پس از بروز بحران‌ها و ورشکستگی‌های اخیر، با انتقادهای شدیدی روبرو بوده که این به نوبه خود منجر به تقاضا برای تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نیز تقاضای وجود سازوکاری برای تعیین و به کارگیری استانداردها گردیده است (مختاری، ۱۳۹۴). شرکت‌ها در سراسر جهان به دنبال افزایش سرمایه خود در کشورهای خارجی هستند، اما برای افزایش اثربخش سرمایه در بازار خارجی نیز صورت‌های مالی واحد تجاری چندملیتی باید برای سرمایه گذاران خارجی قابل درک باشد. بنابراین استفاده از یک مجموعه واحد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری چند ملیتی، فرصت پذیرش اوراق بهادار آنها در بورس‌های مختلف جهان، استفاده از فعالیت‌های تامین مالی گسترده تر و تامین نیازهای بالقوه اعتباردهندگان و سرمایه گذاران، صرف نظر از محل اقامت آنها را فراهم می‌سازد. در ایران، استانداردهای حسابداری براساس استانداردهای بین المللی تعریف شده است، اما نباید موجب اطمینان خاطر شود و ما را از رسیدن به جدیدترین ضوابط استانداردها باز دارد. این موضوع باید با جدیت پیگیری شود تا هنگام بهره گیری از تسهیلات مجامع بین المللی و ابزار جدید مالی، سریع تر به نتیجه مطلوب دست پیدا کنیم. شرکت‌های ایرانی برای حضور در بازارهای جهانی نیازمند رعایت استانداردهای بین المللی هستند؛ زیرا زبان گزارشگری مالی براساس استانداردهای بین المللی می‌تواند بهترین معرف و تسهیل کننده برای حضور و توسعه تعامل شرکت‌های ایرانی در بازارهای جهانی باشد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). به طور کلی، مرتبط بودن با جنبه‌های شفافیت، همخوانی و سازگاری صورت‌های مالی و کاهش موانع، ناشی از نبود تقارن اطلاعاتی در حوزه تامین مالی است و به طور خاص، اصلی ترین مزایای به کار گیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، کاهش هزینه‌های تطبیق صورت‌های مالی خواهد بود (پاک تر^۱، ۲۰۱۴) و با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، شرکت‌ها امکان به هدر دادن سرمایه گذاری‌های صورت گرفته در اقلام سرمایه ای را برای خود کاهش داده و الگویی از سرمایه گذاری در اقلام سرمایه ای را ارائه می‌دهند که علیرغم پایداری بیشتر، بسیار ناهمگون و متفاوت با سایر شرکت‌ها می‌باشد (بوشمن و اسمیت^۲، ۲۰۰۱؛ لامبرت و همکاران^۳، ۲۰۰۷).

مسئولیت واحد حسابرسان داخلی در مراحل پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

گزارش به استانداردهای بین المللی تنها تغییر در رویه حسابداری نیست، بلکه تغییر و تحولی در کسب و کار است که فراتر از ثبت‌های بدهکار و بستانکاری است و مستلزم یک رویکرد یکپارچه و گسترده ی در سطح شرکت می‌باشد. خطرات زیادی وجود دارد، به طوری که قضاوت‌های مدیریت در رابطه با تفسیر و به کارگیری رویه‌های حسابداری استانداردهای بین المللی می‌تواند بر نتایج گزارش شده تاثیر گذارد. چالش‌های پیاده سازی بسیار فراتر از صورت‌های مالی گسترش خواهد یافت و در سرتاسر شرکت منعکس خواهد شد. حسابرسی داخلی می‌تواند از ابتدا به عنوان یک بازیگر مهم و اساسی حضور یابد و از این جهت رئیس حسابرسی داخلی از ارائه مهارت و تجارب خویش به منظور کمک به

¹ Pacter

² Bushman & Smith

³ Lambert et al

سازمان به واسطه تغییرات گسترده نباید هراسی داشته باشد (نالی^۱، ۲۰۰۹). استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، علاوه بر تاثیر بر ارقام، ممکن است اثر قابل توجهی بر فرآیند، افراد و فناوری شرکت داشته باشد (نالی، ۲۰۰۹). بنابراین برای پیشبرد چنین پروژه مهمی، شرکتها و حسابرسان داخلی آنها باید به درستی کاربرد، الزامات نهایی و پیامدهای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در فرایندها، سیستمها و هم چنین احتمال بروز هرگونه مسائل اساسی در کسب و کار را درک نمایند. آنها می توانند این امر را با بررسی گسترده چگونگی تاثیر تغییرات اصلی حسابداری بر شرکت، فرایندها، امور مالی و ساختار کنترل داخلی آغاز نمایند. هم چنین حسابرسان داخلی باید اطمینان حاصل کنند که تمام عوامل و اثرات از جمله تغییرات لازم در فناوری اطلاعات و حسابداری در نظر گرفته شده است (باترا^۲، ۲۰۱۵).
حسابرسی داخلی معیارهای پروژه و روشهای گذار، نظارت و ارزیابی آن را ترسیم نموده و از اجرای صحیح تمام عنصری ضروری پروژه اطمینان حاصل می نماید. بدین ترتیب شرکتها با اجرای موثر تبدیل و یا از طریق بهبود کارایی و اثر بخشی فرایندهای تجاری و مدل مدیریت عملکرد، می توانند نسبت به رقبای خود برتری قابل توجهی کسب کنند (ارنست و یانگ، ۲۰۰۹). با عنایت بر مطالب مطروحه پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در حوزه موضوعات حسابداری قرار می گیرد که حسابرسی داخلی به دلیل تاثیر گسترده اش بر محیط کنترل داخلی سازمان، نقشی کلیدی را در چنین پروژه ای ایفا می نماید. در سه مرحله ذیل، روشهایی مطرح می گردند که حسابرسان داخلی برای مشارکت در سازمان خود دنبال می نمایند (باترا، ۲۰۱۵؛ بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی^۳، ۲۰۰۹):

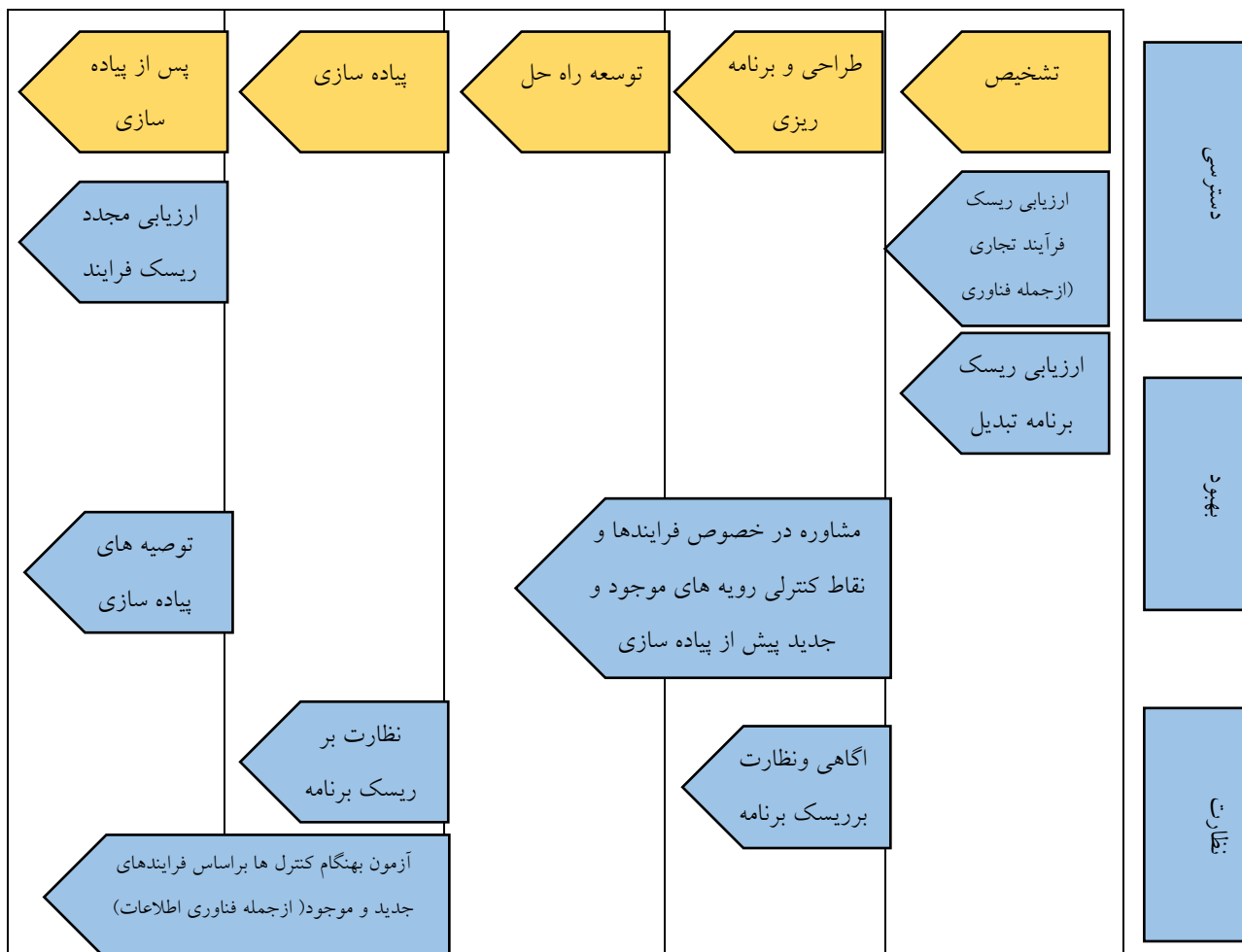
جایگاه حسابرسی داخلی در فرآیند تبدیل استانداردهای ملی به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

¹ - Nally

² - Batra

³ - The Institute of Internal Auditors Research foundation (IIARF)

شکل (۱): ارزش افزایی واحد حسابرسی داخلی در فرایندها



با توجه به گستره فرآیند پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، آشکار است که حسابرسی داخلی می تواند در تمام مراحل اجرای فرآیند مذکور (نگاره شماره ۱)، ارزش قابل توجهی را ایجاد نماید. در مجموع، نقش اصلی حسابرسی داخلی ارزیابی، نظارت و بهبود فرایندها است (ارنست و یانگ، ۲۰۰۹). بنابراین با توجه به اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در تبدیل موفق، حسابرسان داخلی نباید تنها به عنوان حسابرسان «پس از رخ داد» تغییرات رویه های حسابداری را مورد توجه قرار دهند، بلکه از همان ابتدا باید به عنوان یکی از مشارکت کنندگان فعال در پروژه های پر ریسک اثر گذار بر افراد، فرایندها و فناوری ها حضور یابند. علاوه، تصمیمات کلیدی هر حوزه می تواند بر برنامه حسابرسی داخلی اثر گذار باشد. حسابرسان داخلی، در نقش رابطه کمیته حسابرسی، جایگاه کمیته را در هر حوزه و فرآیند حفظ می کند (رایت و هابز، ۲۰۱۰).

شایان ذکر است که نحوه رویارویی شرکت با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به ساختار آن بستگی دارد. یک بنگاه با ساختار به شدت متمرکز، ممکن است رویکرد بالا به پایین (یا متمرکز) را اتخاذ نموده و با مجموعه ای از سیاست ها و روش هایی کار کند که بتواند آن را اجرا نماید: «اگر XYZ اعمال شود، در همه جا از XYZ پیروی کنید» (رایت و هابز، ۲۰۱۰). در همین حال، رویکرد پایین به بالا (یا مشارکتی) به زمان و منابع بیشتری نیاز خواهد داشت.

¹ Wright & Hobbs

این روش، یک شرکت که به تازگی از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی استفاده می کند، از شیوه های مختلفی برای نظارت بر شرکت های فرعی استفاده می کند. چنین شرکتی ممکن است بهترین روش را به نحوی انتخاب کند که در آن به یک اجماع نظر رسیده باشد و سپس آن را در کل سازمان اعمال نماید. تمام این موارد، زمان بندی و اقدامات لازم را تحت تاثیر قرار می دهند. باید خاطرنشان کرد که به کارگیری این روش ها تنها یک تصمیم مدیریتی نیست، بلکه کمیته های حسابرسی باید در این تصمیم گیری ها مشارکت نمایند، زیرا آن ها به خوبی می توانند بر انتخاب رویه های حسابداری و به کارگیری آن ها نظارت کنند. هم چنین هیئت مدیره شرکت های بزرگ نیز در چنین تصمیماتی باید مشارکت کنند و حسابرسی داخلی به عنوان رابط بین مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی عمل می کند. حسابرسان داخلی باید از اجرای به موقع پروژه و تطابق آن با بودجه اطمینان حاصل نمایند تا بدین ترتیب هم پروژه به خوبی مدیریت گردد و هم انتظارات کمیته حسابرسی، برآورده گردد. حسابرسان داخلی باید در طول چرخه اجرای پروژه مشارکت کنند و در تمام مراحل اجرای آن، حسابرسی های لازم را اجرا نمایند. تبدیل از اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شش عنصر که متشکل از (۱) استراتژی و سیاست، (۲) فرایندها و گردش کار، (۳) افراد و قابلیت ها، (۴) ارتباطات، آموزش و آگاهی، (۵) داده ها، اطلاعات و گزارشگری و (۶) قابلیت سیستم ها و فناوری است، تاثیر گذار می باشد (رایت و هابز، ۲۰۱۰). نگاره ۱ به توصیف عناصر مذکور می پردازد.

جدول (۱): تاثیر تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شش عنصر اصلی

عناصر	شرح
استراتژی و سیاست	اولین و مهم ترین گام، تعیین سیاست ها و خط مشی های حسابداری است که به واسطه تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تحت تاثیر قرار می گیرند، اما باید در نظر داشت که چنین تبدیلی بیش از اینکه سیاست های حسابداری را تغییر دهد، فعالیت های تجاری را تحت تاثیر قرار می دهد.
فرایندها و گردش کار	حسابرسان داخلی نیازمند توسعه و اجرای برنامه ای هستند که زمان بندی و اقدامات ضروری واحدهای تجاری را مورد توجه قرار دهد و سپس با تجدید نظر در برنامه آزمون خود، نسبت به تغییر سیاست ها، رویه ها و کنترل پاسخگو باشند.
افراد و قابلیت ها	واحد حسابرسی داخلی برای اجرای برنامه های خود، نیازمند دسترسی و یا استفاده از افراد با مهارت های لازم از سایر بخش ها می باشد. در حقیقت از آنجا که حسابرس داخلی فردی برای تمام فصول نیست و تمام تخصص ها و قابلیت های لازم را ندارد باید این امکان را داشته باشد که در صورت نیاز از افراد متخصص به نحو مقتضی استفاده کند.
ارتباطات، آموزش و آگاهی	کار حسابرسی داخلی باید به گونه ای برنامه ریزی و اجرا شود که انتقال و ارتباط به موقع مسائل در ارتباط با تبدیل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و در مطابقت با نگاره زمانی داخلی و خارجی امکان پذیر سازد.
داده ها، اطلاعات و گزارشگری	حسابرسی داخلی باید برنامه هایی را طراحی نماید که به تغییرات و نیازهایی که به واسطه تغییر در منابع داده ها و جریان اطلاعات به وجود می آیند، پاسخگو باشد.
قابلیت سیستم ها و فناوری	تبدیل در بسیاری از شرکت ها، ممکن است مسائل مهمی را در برداشته باشد. تیم حسابرسی داخلی باید قادر باشد نسبت به تغییر داده هایی که منشأ آن سیستم و یا انسان است واکنش نشان دهد و به پروتکل های مدیریت تغییر فناوری اطلاعات در سال یا سال های تبدیل توجه ویژه ای نماید.

با عنایت به نگاره (۱)، می توان بخوبی به ارتباط حسابرسی داخلی را با هر یک از شش عنصر پی برد. به این ترتیب، حسابرسان داخلی با مشارکت با سایر ارکان شرکت نقش بسیار مهمی را در پیاده سازی استانداردهای بین المللی

گزارشگری مالی و تبدیل موفق اصول پذیرفته شده حسابداری به چنین استانداردهایی ایفا می‌نماید و سبب اثر بخشی بیشتر چنین تبدیلی می‌شوند. به عبارتی انجمن بین المللی حسابرسان داخلی به روشنی ضرورت ایجاد تغییر در اقتصاد جهانی را احساس کرده است (محمودی خانی و احمدی، ۱۳۹۶).

مسئولیت واحد حسابرسان داخلی در مراحل پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

گزارش به استانداردهای بین المللی تنها تغییر در رویه حسابداری نیست، بلکه تغییر و تحولی در کسب و کار است که فراتر از ثبت‌های بدهکار و بستانکاری است و مستلزم یک رویکرد یکپارچه و گسترده‌ی در سطح شرکت می‌باشد. خطرات زیادی وجود دارد، به طوری که قضاوت‌های مدیریت در رابطه با تفسیر و به کارگیری رویه‌های حسابداری استانداردهای بین المللی می‌تواند بر نتایج گزارش شده تاثیر گذارد. چالش‌های پیاده سازی بسیار فراتر از صورت‌های مالی گسترش خواهد یافت و در سرتاسر شرکت منعکس خواهد شد.

از سویی حسابرسی داخلی نقش مهمی را در فرآیند اطمینان بخشی و راهبری پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ایفا می‌کند. به عنوان مثال، حسابرسی داخلی قادر است، میزان انحراف‌های ممکن را ارزیابی نماید؛ مانند انحراف‌هایی که به دلیل عدم رسیدگی به روابط درونی حساس و یا کنترل‌های با اهمیت رخ می‌دهند. حسابرسی داخلی معیارهای پروژه و روش‌های گذار، نظارت و ارزیابی آن را ترسیم نموده و از اجرای صحیح تمام عنصری ضروری پروژه اطمینان حاصل می‌نماید. بدین ترتیب شرکت‌ها با اجرای موثر تبدیل و یا از طریق بهبود کارایی و اثر بخشی فرایندهای تجاری و مدل مدیریت عملکرد، می‌توانند نسبت به رقبای خود برتری قابل توجهی کسب کنند (ارنست اند یانگ، ۲۰۰۹). با عنایت بر مطالب مطروحه پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در حوزه موضوعات حسابداری قرار می‌گیرد که حسابرسی داخلی به دلیل تاثیر گسترده اش بر محیط کنترل داخلی سازمان، نقشی کلیدی را در چنین پروژه ای ایفا می‌نماید. در سه مرحله ذیل، روش‌هایی مطرح می‌گردند که حسابرسان داخلی برای مشارکت در سازمان خود دنبال می‌نمایند (باترا، ۲۰۱۵؛ بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی^۱، ۲۰۰۹):

مرحله پیش از پیاده سازی

بخش مالی یا حسابداری باید متصدی کل پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باشد. بنابراین برای اطمینان از آمادگی سازمان جهت اجرای درست و مناسب پروژه، اولین اقدام حسابرسی داخلی اطمینان از وجود برنامه تبدیل عملی، جامع و تعریف شده و بررسی پروژه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی سازمان است. حسابرسان داخلی باید از کفایت طراحی و ارزیابی پروژه و نیز مدیریت موثر و کارآمد آن اطمینان حاصل کنند. این برنامه باید عناصر کلیدی مانند دامنه، اهداف، نیروی انسانی، نگاره زمانی، هزینه، عوامل ریسک و معیارهای مهم و موفقیت را در بر بگیرد. حسابرسان داخلی باید به طور کامل، برنامه و عناصر کلیدی آن را بررسی کنند تا از آمادگی سازمان جهت اجرای پروژه اطمینان حاصل نمایند. رویه‌هایی که باید اجرا شوند شامل اطمینان از وجود کنترل‌های مناسب، آزمون کفایت برنامه مدیریت تغییر و بررسی بودجه مدیریت برای گنجاندن هزینه‌های لازم است. حسابرسان داخلی می‌توانند با بررسی کامل و دقیق از اجرای پروژه، شاهد پیاده سازی موفق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باشند. به طور کلی آن‌ها باید بررسی نمایند که آیا برنامه به سوالات مهم زیر پاسخگو است:

- آیا برای تمام حوزه‌های حساس متاثر از پیاده سازی یا همگرایی به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تجزیه و تحلیل مناسب، زمان و منابع کافی که به آن حوزه‌ها اختصاص می‌یابند، تعیین گردیده است؟

¹ The Institute of Internal Auditors Research foundation (IIARF)

- آیا پروژه با کارکنان موجود مدیریت می‌شود و یا شرکت برای مدیریت پروژه باید از خدمات مشاوران خارجی استفاده نماید؟ چه مقدار از منابع اختصاص یافته مورد نیاز است؟
 - ساختار قابلیت‌های تیم چگونه شکل می‌گیرد؟
 - هزینه‌های تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به چه میزانی هستند؟
 - چگونه و به چه روشی مدیریت ارشد، کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، پروژه پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا همگرایی به آنها را بازنگری خواهند کرد، به گونه ای که پیشرفت پروژه ارزیابی شده و مسائل به موقع مطرح شوند؟
 - آیا مسئولیت‌ها و مسئولان اجرای آنها به درستی تعیین و تعریف شده اند؟
- سایر روش‌های مورد بررسی که توسط حسابرسان داخلی در این مرحله مورد توجه قرار می‌گیرد شامل اطمینان از وجود کنترل‌های مناسب، بررسی بودجه بندی مدیریت به منظور حصول اطمینان از شمول مخارج لازم، بررسی برنامه‌ها و نگاره زمانی برای اطمینان از اتمام و تکمیل به موقع پروژه، اجرای آزمون آمادگی و همچنین آزمون کفایت برنامه مدیریت تغییر و در نهایت بررسی اثر بخشی و کارایی مدیریت برنامه است (محمودی خانی و احمدی، ۱۳۹۶).

مرحله پیاده سازی

حسابرسان داخلی نقش مهمی را در مرحله پیاده سازی ایفا می‌کنند. آنها باید در سراسر فرایند پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نزدیک با حسابرسان مستقل کار نمایند. هم چنین آنها باید به تیم اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ملحق شوند و در مورد کاربرد این استانداردها با تیم اجرا مذاکره نمایند تا از تفسیر درست استانداردهای بین‌المللی اطمینان حاصل کنند. حسابرسان داخلی باید از نزدیک بر فرایند پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نظارت نموده و فرآیندها، سیستم‌ها و کنترل‌های متاثر از آن را شناسایی نمایند. آنها باید تغییراتی که در سیستم و در جریان فرآیند ایجاد شده را درک نموده و این تغییرات را در فرآیندها و مستندات سیستم به روزرسانی نمایند. پس از شناسایی موارد موثر، حسابرسان داخلی باید فرایند مستندسازی را به صورت مناسب و مقتضی بررسی کنند. علاوه بر این، آنها باید طراحی و پیاده سازی کنترل‌های داخلی جدید را آزمون نمایند تا اطمینان حاصل کنند که مناطق و عملیات کنترلی موثر به طور مناسب در محیط جدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عمل می‌کنند (محمودی خانی و احمدی، ۱۳۹۶).

پیشینه

پیشینه خارجی

تران و همکاران^۱ (۲۰۱۹) به بررسی عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در ویتنام پرداختند. داده‌های مورد نیاز از صورتهای مالی ۱۵۴ شرکت در سال ۲۰۱۸ جمع‌آوری و مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که برخی از نسبت‌های مالی مانند بازده سرمایه بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیرگذار است. محققین اینگونه بحث نمودند که ضروری است که وزارت دارایی مقررات مربوط به پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را برای شرکت‌های بزرگ به تصویب رساند. همچنین کیفیت شرکت‌های حسابرسی و برنامه حسابرسی نیز متناسب با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارتقا یابد.

¹ Tran et al

عبدال... و تورسوی^۱ (۲۰۱۹) به بررسی رابطه ساختار سرمایه و عملکرد شرکت: شواهدی از آلمان بعد از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی پرداختند. نمونه مورد مطالعه شامل شرکت های غیرمالی آلمانی در طی بازه زمانی ۱۹۹۳ الی ۲۰۱۶ می باشد. نتایج حاکی از رابطه مثبت بین عملکرد شرکت و ساختار سرمایه می باشد. همچنین نتایج نشان داد که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش عملکرد شرکت در نمونه مورد بررسی می شود در حالیکه پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی رابطه بین ساختار سرمایه و عملکرد شرکت را تضعیف می کند.

جاروا و همکاران^۲ (۲۰۱۹) به بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با در نظر گرفتن تفاوت های بین المللی در محافظه کاری مشروط پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل ۵۱ کشور در طی بازه زمانی ۲۰۰۵ الی ۲۰۱۶ می باشد. نتایج حاکی از این است که کیفیت گزارشگری مالی در کشورهایی که کیفیت نهادی بالاتری دارند، بهتر است. همچنین نتایج نشان داد که شواهدی مبنی بر اختلاف بین کیفیت گزارشگری مالی بعد از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی وجود ندارد.

اوزیل و اوتا^۳ (۲۰۱۹) به بررسی هموارسازی سود بانکی در طی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در نیجریه پرداختند. نمونه آماری شامل بانک های نیجریه می باشد. نتایج حاکی از این است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با هموارسازی سود کمتر در بین بانک های نیجریه همراه است.

الیولا و همکاران^۴ (۲۰۱۹) به بررسی و مقایسه صورتهای مالی شرکت ها قبل و بعد از تصویب استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در شرکت های کوچک و متوسط نیجریه پرداختند. جامعه آماری شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه در طی دوره زمانی ۲۰۱۲ الی ۲۰۱۵ می باشد. نتایج حاکی از این است که بین سودآوری و نسبت های اهرم مالی مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی و استانداردهای فعلی در شرکت های کوچک و متوسط تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین نتایج نشان داد که استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تاثیر قابل توجهی در نسبت بازار دارد. این مساله به دلیل معرفی ارزش منصفانه توسط استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی است.

دارگنیدو و همکاران^۵ (۲۰۱۹) به بررسی سرمایه گذاری در مخارج تحقیق و توسعه و اطلاع رسانی قیمت سهام: شواهدی از دوره قبل و بعد از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی پرداختند. جامعه آماری شامل شرکت های فعال در انگلستان در طی بازه زمانی ۱۹۹۸ الی ۲۰۱۴ می باشد. نمونه نهایی شامل ۲۶۰ شرکت و ۲۳۹۹ سال-شرکت مشاهده می باشد. نتایج حاکی از این است که نتایج سرمایه گذاری در بازه فعلی شامل اطلاعات بیشتر در مورد سودآتی در استانداردهای فعلی حسابداری است. در صورتیکه هیچ شواهدی برای این موضوع در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی یافت نشد. بنابراین با تغییر استانداردها از استانداردهای فعلی به استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، میزان اطلاعات منتقل شده در مورد سودهای آتی و میزان اطلاع رسانی در رابطه با قیمت های بازار سهام، کاهش می یابد.

آیده و همکاران^۶ (۲۰۱۹) به بررسی مدیریت سود در طول بحران مالی جهانی و با در نظر گرفتن اثر پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی در مالزی پرداختند. تحلیل داده های حاصل از ۱۱۸۹ سال-شرکت مشاهده نشان می دهد که شیوه های مدیریت سود در شرکت های مالزی در دوره بحران مالی (۲۰۰۸ و ۲۰۰۹) در مقایسه با دوره

¹ Abdullah & Tursoy

² Jarva et al

³ Ozili & Outa

⁴ Eluyela et al

⁵ Dargenidou et al

⁶ Ayedh et al

قبل از بحران (۲۰۰۵ و ۲۰۰۶) در زمانی که این شیوه ها با افزایش درآمد همراه بود، کاهش یافته است. همچنین نتایج نشان داد که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی حاکی از تاثیرگذاری بر شیوه های مدیریت سود در شرکت های مالزی می باشد.

ویلیام و ریکاردی^۱ (۲۰۱۹) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا اندازه و دوره تصدی شرکت حسابرسی، تغییر در کیفیت گزارشگری مالی به دلیل پذیرش اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی را تعدیل می کند؟ یافته ها حاکی از این است که دوره تصدی کوتاه مدت شرکت حسابرسی با کاهش کیفیت نسبت به مواردی که دارای دوره تصدی متوسط هستند همراه است. محقق اینگونه بحث می نماید که حسابرسان در اجرای صحیح استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی جدایی ناپذیر هستند و می توانند پیامدهای منفی بالقوه مرتبط با پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی را کاهش دهند.

پیشینه داخلی

حاجیها و رجب دری (۱۳۹۶) به بررسی میزان آشنایی با مفاهیم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در مدرسان حسابداری پرداختند. مطالعه پیش رو از نوع پیمایشی - کاربردی است. بررسی موضوع از طریق پرسشنامه و نمونه گیری از ۱۱۱ نفر از مدرسان حسابداری سطح کشور در سال ۱۳۹۵ صورت گرفت. برای تحلیل یافته ها در قالب ۳ فرضیه اصلی از آزمون های T تک نمونه ای و کای دو و برای بررسی اولویت یافته ها از آزمون فریدمن در نرم افزار SPSS نسخه ۲۲ استفاده شد. یافته ها نشان داد که از دیدگاه پاسخ دهندگان، هر دو مقوله عوامل اصلی و عوامل فرعی در سطح اهمیت بالاتر از متوسط قرار داشته و بین اولویت پاسخ دهندگان از نظر آماری تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین بر اساس اولویت تعیین شده مولفه "اطلاع از اصول حسابداری" از عوامل اصلی و مولفه "آشنایی با ساختار صورت های مالی" از عوامل فرعی دارای بیشترین میزان اهمیت است و در جهت گسترش آموزش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باید به آنها توجه ویژه گردد.

محمودخانی و احمدی (۱۳۹۶) به بررسی نقش حسابرسی داخلی در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پرداختند. نتیجه نشان داد که حسابرسان داخلی باید حضور فعالی در پروژه های تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی داشته باشند و این حضور باید در زمان مناسب صورت پذیرد. در حقیقت واحد حسابرسی داخلی بایستی پیش از پیاده سازی استانداردهای بین المللی و در حین آن، به عنوان یک عنصر کلیدی ایفای نقش نماید. در این راستا، آموزش کافی حسابرسان در زمینه پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ضرورت دارد.

سلیمانی امیری و رسولی (۱۳۹۶) به بررسی دیدگاه مدیران مالی و حسابرسان در خصوص موضوعات مهم مربوط به پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از جمله هدف، مزایا و چالش ها، هزینه و منفعت، رویکرد بکارگیری، آموزش حسابرسان و جامعیت این استانداردها پرداختند. جامعه مورد نظر اعضای جامعه حرفه ای شامل مدیران مالی یا حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده است. ابزار گردآوری داده ها در این پژوهش، پرسشنامه است و نظرات با استفاده از آزمون مقایسه میانگین تحلیل شده اند. نتایج نشان داد که هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری هدفی ارزشمند است و اگرچه اختلاف نظرهایی در خصوص شیوه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد اما اکثریت افراد حرفه موافق با بکارگیری این استانداردها و نیل به هدف هماهنگ سازی و داشتن استانداردهای جهانی هستند.

¹ William N. Riccardi

بنائی خلیل آباد و پورزمانی (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پرداختند. این پژوهش، از نظر هدف کاربردی است و از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات از نوع تحقیقات توصیفی و پیمایشی است. جامعه آماری مورد بررسی این پژوهش کارگزاران بورس، حسابرسان ارشد، کارشناسان بانک‌ها و دانشجویان دکتری حسابداری می‌باشد. داده‌های جمع‌آوری شده بر اساس پرسشنامه و مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SPSS و LISREL مورد تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که از میان ابعاد فرهنگی، فرهنگ اجتناب از عدم اطمینان بر اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیری معنی‌دار و مثبت دارد.

ناصری و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر افزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران از دیدگاه متخصصین حسابداری و مالیاتی خراسان جنوبی پرداختند. روش نمونه‌گیری به صورت طبقه‌بندی بوده و برای گردآوری اطلاعات پرسشنامه محقق ساخته بعد از برآورد روایی و پایایی بین ۶۰ نفر از اساتید حسابداری، اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی در استان خراسان جنوبی توزیع شده است. بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها، ضرایب آماری متناسب با نوع فرضیه‌ها (ضریب همبستگی، آزمون t مستقل، ANOVA، تحلیل رگرسیون چند متغیره) با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج حاصل از فرضیه‌ها بیانگر این است که به نظر اساتید حسابداری، حسابداران رسمی، مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی، استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به خصوص استاندارد شماره ۱۲ یعنی مالیات بر درآمد، برافزایش کارایی نظام مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. از نتایج می‌توان در راستای تعدیل استانداردهای حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش‌های مالی از حیث همسویی با نیازهای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات استفاده نمود.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) به فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. 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.

رنجبرثمرخوان (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر اجرای IFRS ۱۰ و IAS27 بر کیفیت گزارشگری مالی تلفیقی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استانبول پرداخت. جامعه آماری شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استانبول است. این پژوهش شامل ۹۴ شرکت بوده و قلمرو زمانی این پژوهش، سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۰ می‌باشد. مدل‌های رگرسیونی مورد استفاده جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها، اطلاعات پنج سال قبل و پنج سال بعد نیز جزو متغیرهای مورد مطالعه می‌باشد، به منظور آزمون تجربی فرضیه‌های پژوهش در مورد تأثیر تصویب اجباری IFRS از ابتدای سال ۲۰۰۵ بر روی مربوط بودن مطلق و افزایشی (و در نتیجه بر روی کیفیت) اطلاعات مالی ارائه شده توسط گزارشگری مالی تلفیقی، مدل‌های ارزشگذاری اقتصادی توسعه داده خواهد شد، که میزان ارتباط بین قیمت سهم و اطلاعات حسابداری ارائه شده توسط صورتهای مالی را اندازه‌گیری می‌کنند (حقوق صاحبان سهام و سود خالص). اساس و مبنای این کار، مدل ارزشگذاری (اوهولسون، ۱۹۹۵) است، که قیمت سهم را به عنوان تابعی از ارزش‌های جاری حسابداری حقوق صاحبان سهام به اضافه ارزش‌های تنزیل شده عملکرد آتی (غیرعادی) نشان می‌دهد. در نتیجه فرضیه اول نشان دهنده این است که صورتهای مالی تلفیقی که بر اساس استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تهیه شده قدرت توضیح دهنده بیشتری نسبت به صورتهای مالی تلفیقی که بر اساس استاندارد ملی ترکیه است می‌باشد همچنین در نتیجه فرضیه دوم صورتهای مالی تلفیقی که بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) تهیه شده است قدرت توضیح دهنده بالایی نسبت به صورتهای مالی فردی با رعایت استانداردهای ملی دارد.

رودبارشجاعی (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه پرداخت. یافته‌های نشان داد که رشد اقتصادی تأثیر معکوس و معنادار و آموزش و وجود بازار سرمایه تأثیر مستقیم و معناداری بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه دارند. همچنین، براساس نتایج، درجه‌ی باز بودن اقتصاد تأثیر معناداری بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای مورد بررسی از خود نشان نداده است.

نتیجه گیری

حسابرسی داخلی می‌تواند از ابتدا به عنوان یک بازیگر مهم و اساسی حضور یابد و از این جهت رئیس حسابرسی داخلی از ارائه مهارت و تجارب خویش به منظور کمک به سازمان به واسطه تغییرات گسترده نباید هراسی داشته باشد (نالی^۱، ۲۰۰۹). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، علاوه بر تأثیر بر ارقام، ممکن است اثر قابل توجهی بر فرآیند، افراد و فناوری شرکت داشته باشد (نالی، ۲۰۰۹). بنابراین برای پیشبرد چنین پروژه مهمی، شرکت‌ها و حسابرسان داخلی آن‌ها باید به درستی کاربرد، الزامات نهایی و پیامدهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در فرایندها، سیستم‌ها و هم چنین احتمال بروز هرگونه مسائل اساسی در کسب و کار را درک نمایند. آن‌ها می‌توانند این امر را با بررسی گسترده چگونگی تأثیر تغییرات اصلی حسابداری بر شرکت، فرایندها، امور مالی و ساختار کنترل داخلی آغاز نمایند. هم چنین حسابرسان داخلی باید اطمینان حاصل کنند که تمام عوامل و اثرات از جمله تغییرات لازم در فناوری اطلاعات و حسابداری در نظر گرفته شده است (باترا^۲، ۲۰۱۵).

منابع

- ✓ اثنی عشری، حمیده، احمدخان بیگی، مصطفی، (۱۳۸۷)، گامی به سوی پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، فصلنامه ی حسابرس، شماره ۴۲.
- ✓ اورادی، جواد، جعفری جم، حسین، زارعی، حمید، (۱۳۹۷)، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی: مزایا و چالش‌ها برای سرمایه‌گذاران، پژوهش حسابداری، شماره ۲۹، صص ۴۸-۶۹.
- ✓ باغومیان، رافیک، جوادی، نوید، (۱۳۹۴)، "هماهنگ سازی استانداردها در کشورها و دلایل بکار نگرفتن بخشهایی از استانداردها"، حسابرس، شماره ۸۰، صص ۷۰-۸۰.
- ✓ بنی مهدی، بهمن، نیکومرام، هاشم، (۱۳۸۵)، جهانی سازی استانداردهای حسابداری باید‌ها و نبایدها. مجله حسابدار، شماره ۱۷۸. صص ۵۹-۶۳.
- ✓ پیوندی، محمود، بهرامی‌نسب، علی، شاهی، علی، (۱۳۹۴)، اهمیت و ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری، نشریه حسابرس، شماره ۸۰.
- ✓ ثقفی، علی، ابراهیمی، ابراهیم، (۱۳۸۸)، رابطه تدوین استانداردهای حسابداری با کیفیت اطلاعات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷، صص ۳۳-۵۰.
- ✓ رحمانی، علی، علیپور، شراره، (۱۳۸۹)، موانع پذیرش استانداردهای حسابداری در ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۷، صص ۷۵-۹۹.

¹ Nally

² Batra

- ✓ رحیمیان، نظام الدین، مجدی، محمود، ملکی، علیرضا، (۱۳۹۴)، ضرورت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن، نشریه حسابرس، شماره ۸۰.
- ✓ عباس زاده، محمدرضا، محمدی، سعید، (۱۳۹۰)، "بررسی نقش عناصر مختلف در تهیه استانداردهای حسابداری"، حسابرس، شماره ۵۷، صص ۱۰۰-۱۰۸.
- ✓ عبده تبریزی، حسین، (۱۳۸۲)، بین المللی شدن بورس اوراق بهادار تهران، ماهنامه بورس، شماره ۳۹، تهران، ص ۳.
- ✓ فروغی، داریوش، اشرفی، مجید، (۱۳۸۸)، استانداردهای جهانی حسابداری چالشها و فرصتها، مجله حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۹۶-۱۰۳.
- ✓ کاویانی، مریم، (۱۳۹۴)، نگاهی جامع به استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، فرصتها؛ چالشها و شواهد، نشریه ۸۰.
- ✓ محمدی، عباسقلی، پورخالقی، مهدخت، استاجری، اعظم، سعیدی، غلامعباس، (۱۳۹۰)، توان‌های بالقوه و بالفعل زبان فارسی در واژه سازی، نثر پژوهشی ادب فارسی، شماره ۳۰، صص ۲۸۱-۳۰۰.
- ✓ محمودخانی، مهناز، احمدی، ریحانه، (۱۳۹۶)، نقش حسابرسی داخلی در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، دوره ۲۷، شماره ۲۷، صص ۱-۲۰.
- ✓ احمدپور، احمد، آراد، حامد، اکبریان فرد، مریم، آراد، هدی، (۱۳۹۱)، چالش‌های بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای اسلامی، اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت.
- ✓ اعتمادی، حسین، سپاسی، سحر، احمدیان، وحید، (۱۳۹۶)، فراتحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۴، صص ۴۷-۸۸.
- ✓ آقای قهی، علیرضا، (۱۳۹۰)، بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری به عنوان استانداردهای حسابداری ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده امور اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- ✓ امیدی نوبیجار، مریم، (۱۳۸۹)، اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی در سه بعد اجتماعی، اقتصادی و سیاسی بر محیط ایران بر اساس اظهارنظر دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران (پژوهش پیمایشی)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه الزهرا (س).
- ✓ بختیاری راد، زینب، (۱۳۹۳)، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه، اولین همایش ملی حسابداری، حسابرسی و مدیریت.
- ✓ بنائی خلیل آباد، مریم، پورزمانی، زهرا، (۱۳۹۶)، تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۴، صص ۱۷۷-۲۰۲.
- ✓ حاجیها، زهره، رجب دری، حسین، (۱۳۹۶)، بررسی میزان آشنایی با مفاهیم استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در مدرسان حسابداری، پژوهش حسابداری، دوره ۷، شماره ۱، صص ۷۴-۸۷.
- ✓ خواست خدایی، سمیه، (۱۳۹۴)، درک بخش‌های حرفه‌ای علاقه‌مند در حسابداری و حسابرسی در مورد پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- ✓ دارابی، رویا، رام روز، علیرضا، (۱۳۸۹)، تأثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکار گرفته شده در استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۴۵-۱۷۶.

- ✓ رستمی، رضا، (۱۳۹۲)، تاثیر متغیرهای فرهنگی و ویژگیهای فردی در اجرای صحیح استانداردهای حسابداری، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
- ✓ رنجبرثمرخوان، علیرضا، (۱۳۹۵)، تاثیر تصویب IFRS10 و IAS27 بر کیفیت گزارشگری مالی تلفیقی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استانبول، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه ارومیه.
- ✓ رودبارشجاعی، علی، (۱۳۹۴)، عوامل موثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهای در حال توسعه، پایان نامه دکتری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران اهواز.
- ✓ نوری، سلیمان، (۱۳۹۴)، بررسی موانع پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی دانشگاه رازی.
- ✓ مختاری، مهدی، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر افزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران از دیدگاه متخصصین حسابداری و مالیاتی خراسان جنوبی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه سیستان و بلوچستان و حسابداری.
- ✓ Abdullah, H., & Tursoy, T. (2019). Capital structure and firm performance: evidence of Germany under IFRS adoption. *Review of Managerial Science*.
- ✓ Ayedh, Abdullah Mohammed; Fatima, A. H.; and Mohammad, Muslim Har Sani, Earnings Management in Malaysian Companies during the Global Financial Crisis and the Coincidental Effect of IFRS Adoption, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(1), 2019, 4-26.
- ✓ Dargenidou, Christina and Jackson, Richard H.G. and Tsalavoutas, Ioannis and Tsoligkas, Fanis, Capitalisation of R&D and the Informativeness of Stock Prices: Pre and Post IFRS Evidence (March 27, 2019). Available at SSRN:
- ✓ Ayedh, Abdullah Mohammed; Fatima, A. H.; and Mohammad, Muslim Har Sani, Earnings Management in Malaysian Companies during the Global Financial Crisis and the
- ✓ Coincidental Effect of IFRS Adoption, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(1), 2019, 4-26.
- ✓ Jarva, Henry and Lodh, Suman and Nandy, Monomita and Ojala, Hannu, Has Financial Reporting Quality Converged Under IFRS? *International Differences in Conditional Conservatism* (December 17, 2019). Available at SSRN
- ✓ Ozili, P. and Outa, E. (2019), "Bank earnings smoothing during mandatory IFRS adoption in Nigeria", *African Journal of Economic and Management Studies*, Vol. 10 No. 1, pp. 32-47.
- ✓ Kwon, S. Y., Na, K., & Park, J. (2017). The economic effects of IFRS adoption in Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 1-41. Doi:10.1080/16081625.2017.1298454
- ✓ Tran, T., Ha, X., Le, T & Nguyen, N. (2019). Factors affecting IFRS adoption in listed companies: Evidence from Vietnam. *Management Science Letters*, 9(13), 2169-2180.
- ✓ William N. Riccardi (2019) Do Audit Firm Tenure and Size Moderate Changes in Financial Reporting Quality Due to Mandatory IFRS Adoption?. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2019, Vol. 38, No. 4, pp. 201-224.