

## نقش حسابداری داخلی در پیاده سازی استانداردهای

### بین المللی گزارشگری مالی

مهناز محمودخانی<sup>۱</sup>، ریحانه احمدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۰/۰۶

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۲/۱۰

#### چکیده

در دنیای امروز بسیاری از کشورها، استانداردهای بین المللی را به عنوان یک چارچوب گزارشگری مالی جهانی مورد پذیرش قرار داده اند. در ایران هم ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ملزم به تهیه صورت های مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هستند. با عنایت به تأثیر گسترده استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر بسیاری از جنبه های مختلف فعالیت های شرکت ها، حسابداری داخلی می تواند به عنوان یکی از ارکان راهبردی شرکتی در سازمان نقش بی بدیلی در پیاده سازی استانداردهای بین المللی ایفا نماید. بدین ترتیب در این مقاله به بررسی نقش حسابداری داخلی در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پرداخته می شود. نتایج مقاله نشان می دهد که حسابرسان داخلی باید حضور فعالی در پروژه 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 حسابداری 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.

**واژه های کلیدی:** استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، تبدیل، حسابداری داخلی.

طبقه بندی موضوعی: M41, M42

کد DOI: 10.22051/ijar.2017.13289.1244

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، نویسنده مسئول، (mahnaz.mahmoudkhani@gmail.com)

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، (reihane\_ahmadi@ymail.com)

### مقدمه

با گسترش جهانی شدن محیط کسب و کار، نیاز به استانداردهای بین‌المللی حسابداری افزایش یافته است. تشکیل کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخشی از پدیده یکپارچه سازی و جهانی شدن فعالیت‌های اقتصادی است (سیدی، سعادت نیا و نوجوان، ۱۳۹۴). حرکت به سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۱</sup> (IFRS)، به دلیل افزایش میزان پذیرش آن در بیش از ۱۰۰ کشور دنیا که استفاده از استانداردهای بین‌المللی را الزامی یا مجاز نموده‌اند، جنبش آنی را به ارمغان آورده است. علاوه بر این، ادامه فرآیند جهانی شدن بازارهای سرمایه و افزایش اهمیت گزارشگری مالی قابل مقایسه در سراسر جهان، موجب تشویق قانون‌گذاران و استانداردگذاران برای رسیدن به یک مجموعه واحد از استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابداری با کیفیت شده است (اوجکا، کانو و آوالابی، ۲۰۱۳).

حرکت به سوی استانداردهای بین‌المللی با سوء مدیریت می‌تواند به گزارشگری مالی غیردقیق و ناکارآمد منجر شود (نالی، ۲۰۰۹). در همین راستا حسابرسی داخلی به عنوان یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین (ساسانی و شریفی راد، ۱۳۹۱)، نقشی منحصر به فرد و چندگانه در فرآیند بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارد. دانش حسابرسی داخلی از کسب و کار و شیوه‌ای که در آن اطلاعات به صورت‌های مالی اعمال می‌گردند، موجب گردیده است که کارکنان حسابرسی داخلی، تبدیل به اعضای ایده آل تیم بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گردند (نالی، ۲۰۰۹)؛ بنابراین حسابرسی داخلی، به عنوان چشم و گوش کمیته حسابرسی محسوب شده و در فعالیت‌های واحد تجاری مشارکت می‌نماید. همچنین، واحد حسابرسی داخلی با ارائه خدمات اطمینان‌بخش در زمینه‌ی مدیریت ریسک از کسب و کار شرکت حمایت می‌کند. فرآیند تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فرصتی را برای حسابرسی داخلی ایجاد می‌نماید تا نقش‌های مذکور را به‌طور همزمان ایفا نماید (ارنست‌اند یانگ، ۲۰۰۹).

فهرست موارد اجرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌ها بسیار گسترده است و ریسک‌ها و فرصت‌های بسیاری را در بردارد. در بسیاری از موارد، حسابرسی داخلی با کمک به مدیران شرکت‌ها قادر است میزان پیشرفت این فهرست را شناسایی، ارزیابی، نظارت و فرصت‌های بهبود را نیز تعیین نماید (ارنست‌اند یانگ، ۲۰۰۹). به عبارتی، چنین فهرستی شامل

فرآیندها و اقدامات لازم جهت اجرا استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد. با عنایت بر مطالب ذکر شده در مقاله حاضر، ابتدا شرحی مختصر از فرایند جهانی شدن و استانداردهای بین المللی ارائه می گردد و سپس با توجه به جایگاه با اهمیت حسابرسی داخلی در پیاده سازی موفقیت آمیز استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، نقش و اقداماتی که واحد حسابرسی داخلی باید در این راستا به انجام برساند بررسی خواهد شد.

### جهانی شدن و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی

جهانی شدن مجموعه ای از فرایندهای چندبعدی و پیچیده است که عرصه های متعددی از جمله اقتصاد، ایدئولوژی، سیاست، فرهنگ و محیط زیست را در بر می گیرد. منطق جهانی شدن اساساً در منطق سرمایه داری، یعنی حفظ و بسط فرایند تکاثر سرمایه ریشه دارد و از این رو اقتصاد در جبهه مقدم فرایند جهانی شدن قرار می گیرد. در این عرصه، جهانی شدن عبارت است از ادغام شتابان اقتصادهای محلی و ملی در اقتصاد جهانی، ادغامی روبه رشد که با جریان کالاها و خدمات، سرمایه، فناوری و اطلاعات در فراسوی مرزهای ملی همراه است (زاهدی، ۱۳۹۰).

استاندارد گذاری حسابداری برای جهانی شدن با استانداردهای حوزه های دیگر دانش مانند استاندارد کیفیت محصول، استانداردهای ایمنی حرفه ای، استانداردهای زیست محیطی، قانون اوراق بهادار، اصلاح امور مهاجرت، هم سو و هم جهت شده است. در حقیقت بین المللی شدن اقتصاد و ظهور سازمانها و اتحادیه های جهانی ایجاب می کنند که تفاوت بین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی از میان برداشته شود (وجودی نوبخت و محمدی، ۱۳۹۴).

هماهنگ سازی رویه های حسابداری نخست در درون کشورها و با وضع استانداردهای حسابداری ملی آغاز شد. پس از آن با رشد بازارها و افزایش مبادلات بین المللی کالا، خدمات و سرمایه، موضوع همسانی گزارش های حسابداری در سطح بین المللی نیز مطرح شد. در سال ۱۹۷۳ هیئت تدوین استانداردهای بین المللی ایجاد شد و به تدوین استانداردهای بین المللی پرداخت. این استانداردها به تدریج در کشورهای مختلف پذیرفته شد. از این رو بیش از ۱۰۰ کشور جهان، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را پذیرفته اند یا استفاده از آن را مجاز شناخته اند (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹).

در حقیقت استانداردهای بین‌المللی، با اندازه‌گیری دقیق تر ارقام حسابداری و افشای بهتر معاملات حسابداری که نتیجه آن کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی است، به عنوان شکل بهتری از رویه گزارشگری مالی تلقی می‌گردد (ایفوبی، لیوها و ماکورو، ۲۰۱۴).

حرکت از اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حرکتی قطعی و اجتناب‌ناپذیر برای سازمان‌ها و شرکت‌ها در سراسر جهان می‌باشد. بسیاری از سازمان‌ها چنین رویکردی را در پیش گرفته‌اند. بنابراین، با توجه به قطعی بودن ایجاد چنین تغییری در سازمان‌ها، حساب‌برسان داخلی باید خود را برای رویارویی با اثرات گسترده آن آماده نمایند. در مجموع، حساب‌برسان داخلی می‌بایست بخوبی از مسائل نوظهور در عرصه‌های حسابداری و مالی در سازمان‌ها، آگاهی داشته باشند (بنیاد تحقیقاتی انجمن بین‌المللی حساب‌برسان داخلی، ۲۰۰۹). حساب‌برسان داخلی باید به‌طور مداوم از جدیدترین تغییرات در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نیز وضعیت شرکت‌های دیگر در این مورد آگاهی کسب نماید.

پیرو مصوبه مجمع عمومی سازمان حساب‌رسی مورخ دوازده مرداد هزار و سیصد و نود و پنج در زمینه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از ابتدای سال ۱۳۹۵ آن دسته از شرکت‌هایی که سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین می‌کند و کلیه بانک‌ها و مؤسسات مالی دولتی و غیردولتی، ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی سال ۱۳۹۵ بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. همان‌طور که ملاحظه می‌شود به زودی شاهد پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی در ایران خواهیم بود و واحد حساب‌رسی داخلی که از نقش بسیار مهمی در رسیدن سازمان‌ها به اهداف شان برخوردار است می‌تواند در فرایند تبدیل استانداردهای ملی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نقش ارزشمندی را ایفا نماید. بنابراین در ادامه این مقاله این موضوع مورد بررسی بیشتر قرار خواهد گرفت.

### جایگاه حساب‌رسی داخلی در تبدیل موفق

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 بین‌المللی گزارشگری مالی در سازمان‌ها نیز یکی از آن تغییرات می‌باشد. انجمن بین‌المللی

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 می‌باشند. آنها با نگاهی آینده نگر به تغییرات جهانی در محیط کسب و کار، به صورت فعالانه به دنبال فرصت‌هایی هستند تا خود را با تقاضاهای متغیر محیط کسب و کار وفق دهند و در مقابل آنها مقاومت نشان نمی‌دهند (ویلیامز، ۲۰۰۲). بر همین اساس واحد حسابرسی داخلی که از جایگاه مناسبی برخوردار است، ایده پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در واحدهای تجاری را نوعی فرصت برای بهبود اثربخشی و کارایی فرآیندها تلقی خواهد کرد.

واحد تجاری، تحت تأثیر فرآیند تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار خواهد گرفت، اما حسابرسی داخلی به‌عنوان مشاور توانمند شرکت از طریق ارزیابی فرآیندهای تجاری، با اولویت‌بندی تغییرات موردنیاز و یا اعمال موارد قابل بهبود، منجر به ارزش‌افزایی می‌شود (ارنست‌اند یانگ، ۲۰۰۹). این امر توسط انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۵) هم مورد تأکید قرار گرفته است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسان داخلی بیان می‌دارد که "حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است". بنابراین انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی به وضوح، نیاز اساسی به تغییر در محیط اقتصاد جهانی را درک نموده است و وجود حسابرسان داخلی در سازمان‌ها را برای ارزش‌افزایی از طریق اجرای فعالیت‌های مناسب ضروری می‌داند. نگاره (۱)، نقش ارزش‌افزایی واحد حسابرسی داخلی را در فرآیندهای واحد تجاری نشان می‌دهد.



شایان ذکر است که نحوه رویارویی شرکت با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به ساختار آن بستگی دارد. یک نگاه با ساختار به شدت متمرکز، ممکن است رویکرد بالا به پایین (یا متمرکز<sup>۳</sup>) را اتخاذ نموده و با مجموعه‌ای از سیاست‌ها و روش‌هایی کار کند که بتواند آن را اجرا نماید: «اگر XYZ اعمال شود، در همه‌جا از XYZ پیروی کنید» (رایت و هابز، ۲۰۱۰).

در همین حال، رویکرد پایین به بالا (یا مشارکتی<sup>۴</sup>) به زمان و منابع بیشتری نیاز خواهد داشت. در این روش، یک شرکت که به تازگی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کند، از شیوه‌های مختلفی برای نظارت بر شرکت‌های فرعی استفاده می‌کند. 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، زمان‌بندی و اقدامات لازم را تحت تأثیر قرار می‌دهند. باید خاطرنشان کرد که به کارگیری این روش‌ها تنها یک تصمیم مدیریتی نیست، بلکه کمیته‌های حسابرسی باید در این تصمیم‌گیری‌ها مشارکت نمایند، زیرا آن‌ها به خوبی می‌توانند بر انتخاب رویه‌های حسابداری و به کارگیری آن‌ها نظارت کنند. هم‌چنین هیئت مدیره شرکت‌های بزرگ نیز در چنین تصمیماتی باید مشارکت کنند و حسابرسی داخلی به‌عنوان رابط بین مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی عمل می‌کند. 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، حسابرسی‌های لازم را اجرا نمایند. تبدیل از اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شش عنصر که مشکل از (۱) استراتژی و سیاست، (۲) فرایندها و گردش کار، (۳) افراد و قابلیت‌ها، (۴) ارتباطات، آموزش و آگاهی، (۵) داده‌ها، اطلاعات و گزارشگری و (۶) قابلیت سیستم‌ها و فناوری است، تأثیرگذار می‌باشد (رایت و هابز، ۲۰۱۰). نگاره ۲ به توصیف عناصر مذکور می‌پردازد.

## نگاره (۲): تأثیر تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

## برشش عنصر اصلی

عناصر	شرح
استراتژی و سیاست	اولین و مهم‌ترین گام، تعیین سیاست‌ها و خط و مشی‌های حسابداری است که به‌واسطه تبدیل اصول پذیرفته شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تحت تأثیر قرار می‌گیرند، اما باید در نظر داشت که چنین تبدیلی بیش از اینکه سیاست‌های حسابداری را تغییر دهد، فعالیت‌های تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
فرایندها و گردش کار	حسابرسان داخلی نیازمند توسعه و اجرای برنامه‌های هستند که زمان‌بندی و اقدامات ضروری واحدهای تجاری را مورد توجه قرار دهد و سپس با تجدیدنظر در برنامه آزمون خود، نسبت به تغییر سیاست‌ها، رویه‌ها و کنترل‌ها پاسخگو باشند.
افراد و قابلیت‌ها	واحد حسابرسی داخلی برای اجرای برنامه‌های خود، نیازمند دسترسی و یا استفاده از افراد با مهارت‌های لازم از سایر بخش‌ها می‌باشد. در حقیقت از آنجا که حسابرس داخلی فردی برای تمام فصول نیست و تمام تخصص‌ها و قابلیت‌های 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 به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود که انتقال و ارتباط به موقع مسائل در ارتباط با تبدیل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و در مطابقت با نگاره زمانی داخلی و خارجی امکان‌پذیر سازد.
داده‌ها، اطلاعات و گزارشگری	حسابرسی داخلی باید برنامه‌هایی را طراحی نمایند که به تغییرات و نیازهایی که به‌واسطه تغییر در منابع داده‌ها و جریان اطلاعات به وجود می‌آیند، پاسخگو باشد.
قابلیت سیستم‌ها و فناوری	تبدیل در بسیاری از شرکت‌ها، ممکن است مسائل مهمی را در برداشته باشد. تیم حسابرسی داخلی باید قادر باشد نسبت به تغییر داده‌هایی که منشأ آن سیستم و یا انسان است واکنش نشان دهد و به پروتکل‌های مدیریت تغییر فناوری اطلاعات در سال یا سال‌های تبدیل توجه ویژه‌ای نماید.

با عنایت به نگاره (۲)، می‌توان 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 بسیاری مهمی را در پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تبدیل موفق اصول پذیرفته شده حسابداری به چنین استانداردهایی ایفا می‌نمایند و سبب اثربخشی بیشتر چنین تبدیلی می‌شوند. به عبارتی انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی به روشنی ضرورت ایجاد تغییر در اقتصاد جهانی را احساس کرده است.



### آمادگی واحد حسابرسی داخلی

حسابرسان داخلی برای رویارویی با اثرات گسترده‌ی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سازمان خود، به آمادگی نیاز خواهند داشت. حسابرسان داخلی باید زمان مناسب برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در سازمان تعیین نمایند و در این رابطه نیز با مدیریت ارشد مالی گفتگو نمایند. همچنین حسابرسان داخلی باید در جلسات مقدماتی که پیرامون فرآیند تبدیل اصول پذیرفته‌شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برگزار می‌شود، حضور یابند. در این راستا، واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی و نیز مدیران فناوری اطلاعات باید در اسرع وقت در مورد برنامه‌ریزی برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی گفتگو نمایند. نکات ضروری تصمیم‌گیری شامل مواردی همچون نیاز به زمان‌بندی ارتقاء سیستم‌های فناوری اطلاعات و کسب پشتیبانی هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی برای نیازهای کلی پروژه است (بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹). از سویی شرکت‌ها باید اطمینان حاصل نمایند که واحدهای حسابرسی داخلی در جایگاه مناسبی قرار گرفته و از منابع و امکانات کافی برای آنچه در فرایند تبدیل اصول پذیرفته‌شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موردنیاز است، برخوردار می‌باشند. همچنین باید حسابرسان داخلی باید به بررسی این موضوع بپردازند که در تبدیل اصول پذیرفته‌شده حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چه ریسک‌های ذاتی وجود دارند و چه ریسک‌هایی ممکن است با محوریت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تغییراتی را در برنامه حسابرسی موجود برای سازمان به همراه داشته باشند (ارنست‌اند یانگ، ۲۰۰۹).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر ژرفی بر کنترل‌های داخلی و حتی تحقیق و توسعه دارد؛ بنابراین ضرورت دارد تا مدیران حسابرسی داخلی در زمینه پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر سازمان، آموزش لازم را ببینند. مدیران حسابرسی داخلی باید همواره با مدیران مالی سازمان همکاری نمایند تا بتوانند در پروژه‌ی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با آنها هم‌گام شوند و همچنین در ابتدای فرآیند پیاده‌سازی، از نزدیک با حسابرسان مستقل همکاری نمایند. از آنجاکه ممکن است آگاهی و دانش کمیته حسابرسی در رابطه با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی محدود باشد، مدیران حسابرسی داخلی باید برای آموزش به کمیته حسابرسی در زمینه اهمیت جایگاه

حسابرسی داخلی در فرآیند پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از آمادگی لازم برخوردار باشند. همچنین مدیران حسابرسی داخلی با اختصاص زمان و منابع موردنیاز، باید پروژه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با برنامه حسابرسی داخلی پیوند دهند (بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹).

از جمله موارد دیگری که می‌بایست در جهت افزایش آمادگی واحد حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گیرد، برنامه‌ریزی حسابرسی پروژه است. در حقیقت از آنجایی که گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند تلاشی قابل ملاحظه است. حسابرسی داخلی باید هدف گذاری، نگاره زمان‌بندی، انعطاف‌پذیری در این موضوع را به خوبی درک نماید و نیز فرآیند گذار به چنین استانداردهایی را به خوبی تشخیص دهد تا مراحل اجرا شده این تبدیل، نتیجه‌بخش باشند. ممکن است که حسابرسی داخلی نیازمند افزایش تعداد کارکنان با مهارت‌های لازم و یا استفاده از کارکنان سایر بخش‌ها، جهت حسابرسی پروژه مورد نظر باشد. تقریباً باید ۱۰ الی ۲۰ درصد از برنامه‌ها و بودجه‌های حسابرسی داخلی برای پاسخگویی به شرایط متغیر (به‌عنوان مثال حوزه‌های متغیر پروژه) منعطف باشند و همچنین بر موضوعات جدیدی که تاکنون در طول فرآیند برنامه‌ریزی وجود نداشته است، تمرکز نمایند. رویکرد اصولی جهت آمادگی برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، شامل ملاحظات گزارشگری مالی از قبیل ارزیابی قابلیت‌ها و الزامات حسابداری فنی کلی شرکت و نیز تأثیر بر الزامات افشاء است. همچنین افشای درست سیاست‌ها و خط و مشی‌های حسابداری از جمله موارد ملاحظات گزارشگری غیرمالی شرکت است.

همچنین، رایت و هابز در سال ۲۰۱۰ در مقاله‌ای با عنوان "نقش حسابرسی داخلی در پیاده سازی موفق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی"، منافی را که واحد حسابرسی داخلی در راستای آمادگی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فراهم می‌کند، ذکر کرده‌اند. نگاره (۳) منافع مطرح شده توسط رایت و هابز را در دو سطح ارائه و ارزیابی و سطح گزاره ارزش، نشان می‌دهد.

نگاره (۳): حسابرسی داخلی چه منافعی را در راستای آمادگی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فراهم می‌کند؟

گزاره ارزش	ارائه / ارزیابی
ریسک‌های با اهمیت پروژه که در برنامه بررسی نشده‌اند، برجسته شود.	۱. رویکرد پروژه گزارش در مورد کفایت مجموعه برنامه پروژه انجام شود.
به مدیریت برای واکنش نشان دادن، فرصت داده شود.	تجزیه و تحلیل کاستی‌های برنامه پروژه (کاستی‌هایی که به حسابداری مربوط نیستند) انجام شود.
بررسی کاستی‌های پروژه انجام شود.	۲. راهبری و نظارت ارزیابی اولیه فرایند تصمیم‌گیری انجام شود.
اطمینان از نظارت کافی پروژه انجام شود.	ارزیابی کفایت راهبری و نظارت انجام شود.
تعیین انتظارات بودجه‌ای انجام شود.	بررسی اولیه تأثیر صورت‌های مالی انجام شود.
تجزیه و تحلیل هزینه‌ها به‌عنوان مثال تبدیل آزمایشی، منابع خارجی در مقابل داخلی انجام شود.	۳. مفاهیم عملیاتی ارزیابی قابلیت‌های فنی جاری انجام شود.
کاستی‌های موجود در مهارت‌های فنی برجسته شود.	ارزیابی اثرات عملیاتی بر سیستم‌ها و فرآیندهای داخلی انجام شود.
ریسک‌های مهم عملیات برجسته شود.	ارزیابی تغییرات فرایند گزارشگری مالی انجام شود.
مسائل مدیریت تغییر <sup>۵</sup> برجسته شود.	بررسی برنامه برای پرداختن به ملاحظات افشا انجام شود.
رویه‌های رهبری برای اجرای تغییرات موجود در سیستم و خط‌مشی (برای مثال؛ آموزش و ارتباطات) آن پیشنهاد شود.	
الزامات مهم افشا برجسته شود.	

### بررسی ملاحظات مقدماتی، گام به گام

اولین گام حسابرسی داخلی در فرآیند بررسی ملاحظات مقدماتی، بررسی نحوه تعامل کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد جهت بحث در خصوص اهداف فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت است که باید در این مورد تصمیم‌گیری گردد. تا زمانی که مسیر و جهت روشنی در هدایت موضوع مورد نظر وجود ندارد، اقدامی پیش نخواهد رفت. در حقیقت بدون تعیین خط و مشی مشخص، افراط و یا تفریط حاصل می‌شود. بنابراین، پس از اجرای مرحله اول، از طریق ارزیابی قابلیت‌های گزارشگری مالی، آنچه ممکن است تغییر کند

و یا مستلزم تغییر است، مشخص می‌شود. سپس برنامه‌ریزی پروژه در راستای تعیین تغییرات بر اساس تصمیمات اتخاذ شده در طول فرآیند هدف‌گذاری انجام می‌پذیرد. اگر شما در شرایطی قرار داشته باشید که قواعد شناخت در آمد می‌توانسته تغییر نماید این مغایر با وضعیتی است که آن لزوماً بایستی تغییر نماید. در حقیقت در مورد اول اجباری برای انتخابی وجود ندارد درحالی‌که در مورد دوم شما باید انتخاب نمایید و برای پیامد حاصل از آن انتخاب آماده‌باشید.

برنامه‌ریزی پروژه بایستی با درک این موضوع که بر رویه‌ها، فرایندها و کنترل‌های حسابداری تأثیر خواهد گذاشت تنظیم گردد. هنگامی که رویه تغییر می‌کند، نوع کنترل و فرایند نیز تغییر خواهد کرد. در نهایت باید برای گزارشگری منظم پیرامون فرایند به مدیریت ارشد، کمیته حسابرسی و دیگر سهامداران ذینفع و همچنین نسبت به واکنش‌هایی که به این تغییرات در طول این مسیر انجام می‌پذیرد، آماده بود. اینکه چگونه پیاده‌سازی رخ می‌دهد با توجه به رویکردهای مرحله‌ای<sup>۶</sup> (فازی) و یا موازی<sup>۷</sup> می‌تواند متفاوت باشد (رایت و هابز، ۲۰۱۰).

در رویکرد مرحله‌ای (فازی) پیاده‌سازی پروژه، فرآیند اجرای پروژه به مراحل تقکیک می‌گردد و در هر مرحله اقدام و اعمال ویژه‌ای انجام می‌گیرد. اجرای هر مرحله لازم و ملزوم اجرای مراحل بعد تا رسیدن به مرحله پایانی است. در واقع ترتیب و توالی مراحل بسیار مهم است و برای اجرای پروژه می‌بایست تمام مراحل از ابتدا تا انتها انجام شوند. در رویکرد موازی پیاده‌سازی پروژه، فرایندهای پیاده‌سازی به صورت موازی انجام می‌گیرند. در واقع در رویکرد موازی، فرایندها همزمان و به موازات یکدیگر انجام می‌شوند و برای پیاده‌سازی مطلوب پروژه هر فرایند باید وظایف خود را به خوبی و در راستای سایر فرایندها اجرا نمایند. در این رویکرد برخلاف رویکرد مرحله‌ای، ترتیب ضرورت ندارد.

به‌عنوان مثال در رویکرد مرحله‌ای با داده‌های جمع‌آوری شده از سال ۲۰۱۳ و یا ۲۰۱۴، می‌توانید مواردی را به صورت موازی اجرا نموده و یا به‌طور جایگزین اطلاعات ضروری را جمع‌آوری کنید. مسیری را که در گذشته به‌طور معمول طی می‌کردید پردازش نموده؛ و سپس فرایند را در سال ۲۰۱۵ برای تمام آن سه سال ادامه دهید. هیچ‌یک از رویکردها نادرست نمی‌باشند، اما هر دو نیاز به برنامه‌ای اندیشمندانه و اجرای آزمون‌های دوره‌ای دارند تا در طول مسیر از صحت داده‌ها اطمینان حاصل نمود (رایت و هابز، ۲۰۱۰).

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

گزار به استانداردهای بین المللی تنها تغییر در رویه حسابداری نیست، بلکه تغییر و تحولی در کسب و کار است که فراتر از ثبت های بدهکار و بستانکاری است و مستلزم یک رویکرد یکپارچه و گسترده ی در سطح شرکت می باشد. خطرات زیادی وجود دارد، به طوری که قضاوت های مدیریت در رابطه با تفسیر و به کارگیری رویه های حسابداری استانداردهای بین المللی می تواند بر نتایج گزارش شده تأثیر گذارد. چالش های پیاده سازی بسیار فراتر از صورت های مالی گسترش خواهد یافت و در سرتاسر شرکت منعکس خواهد شد. حسابرسی داخلی می تواند 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، ۲۰۰۹).

استانداردهای بین المللی 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، شرکت ها و حسابرسان داخلی آن ها باید به درستی کاربرد، الزامات نهایی و پیامدهای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در فرایندها، سیستم ها و هم چنین احتمال بروز هر گونه مسائل اساسی در کسب و کار را درک نمایند. آن ها می توانند 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، ۲۰۱۵).

از سویی 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 انحراف های ممکن را ارزیابی نماید؛ مانند انحراف هایی که به دلیل عدم رسیدگی به روابط درونی حساس و یا کنترل های با اهمیت رخ می دهند. حسابرسی داخلی معیارهای پروژه و روش های گذار، نظارت و ارزیابی آن را ترسیم نموده و از اجرای صحیح تمام عناصر ضروری پروژه اطمینان حاصل می نماید. بدین ترتیب شرکت ها با اجرای مؤثر تبدیل و یا از طریق بهبود

کارایی و اثربخشی 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 بین‌المللی گزارشگری مالی در حوزه موضوعات حسابداری قرار می‌گیرد که حسابرسی داخلی به دلیل تأثیر گسترده‌اش بر محیط کنترل داخلی سازمان، نقشی کلیدی را در چنین پروژه‌ای 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، ۲۰۰۹):

### مرحله پیش از پیاده‌سازی

بخش مالی یا حسابداری باید متصدی کل پروژه استانداردهای بین‌المللی 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 تعریف‌شده و بررسی پروژه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سازمان است. حسابرسان داخلی باید از کفایت طراحی و ارزیابی پروژه و نیز مدیریت مؤثر و کارآمد آن اطمینان حاصل کنند. این برنامه باید عناصر کلیدی مانند دامنه، اهداف، نیروی انسانی، نگاه زمانی، هزینه، عوامل ریسک و معیارهای مهم موفقیت را در بر بگیرد. حسابرسان داخلی باید به‌طور 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 پیاده‌سازی موفق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشند. به‌طور کلی آن‌ها باید بررسی نمایند که آیا برنامه به سؤالات مهم زیر پاسخگو است:

- آیا برای تمام حوزه‌های حساس متأثر از پیاده‌سازی یا همگرایی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تجزیه و تحلیل مناسب، زمان و منابع کافی که به آن حوزه‌ها اختصاص می‌یابند، تعیین گردیده است؟

- 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 هیئت‌مدیره، پروژه پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا همگرایی به آنها را بازرنگری خواهند کرد، به گونه‌ای که پیشرفت پروژه ارزیابی شده و مسائل به موقع مطرح شوند؟
  - آیا مسئولیت‌ها و مسئولان اجرای آنها به درستی تعیین و تعریف شده‌اند؟
- سایر روش‌های مورد بررسی که توسط حسابرسان داخلی در این مرحله مورد توجه قرار می‌گیرد شامل اطمینان از وجود کنترل‌های مناسب، بررسی بودجه‌بندی 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 اثربخشی و کارایی مدیریت برنامه است.

### مرحله پیاده‌سازی

حسابرسان داخلی نقش مهمی را در مرحله پیاده‌سازی ایفا می‌کنند. آنها باید در سراسر فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نزدیک با حسابرسان مستقل کار نمایند. هم‌چنین 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 پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نظارت نموده و فرآیندها، سیستم‌ها و کنترل‌های متأثر 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 به‌روزرسانی نمایند. پس از شناسایی موارد مؤثر، حسابرسان داخلی باید فرایند مستندسازی را به صورت مناسب و مقتضی بررسی

کنند. علاوه بر این، آن‌ها باید طراحی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی جدید را آزمون نمایند تا اطمینان حاصل کنند که مناطق و عملیات کنترلی مؤثر به‌طور مناسب در محیط جدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عمل می‌کنند.

### مرحله پس از پیاده‌سازی

پس از مرحله پیاده‌سازی، حساب‌برسان داخلی از طریق ارائه خدمات اطمینان‌بخش، صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شوند را ارزیابی می‌کنند. آن‌ها باید جریان فرآیندها در هر یک از فعالیت‌ها را درست از لحظه شروع تا گنجانده شدن در صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ارزیابی نمایند. ساختار کنترل‌های داخلی باید بررسی گردد تا مدیریت اطمینان یابد که این ساختارهای بازنگری شده به‌درستی کار می‌کنند. اجرای چنین خدماتی از سوی حساب‌برسان داخلی سبب بهبود گزارش‌های مالی و ارائه دقیق آن‌ها می‌گردد. حساب‌برسان داخلی برای رسیدن به این هدف موارد ذیل را مورد بررسی قرار می‌دهند:

۱. آزمون مناطق پر ریسک برای حصول اطمینان از صحت؛ و
۲. بررسی وجود کنترل مشخص و سنجیده برای نظارت مستمر بر تغییرات منظم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

### تأثیر کسب و کار: برنامه‌ریزی برای حساب‌برسان داخلی

تغییرات حسابداری از میان حوزه‌های شرکت، تأثیر گسترده و مستمری بر ساختار کنترل‌های داخلی خواهد داشت. بنابراین پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا همگرایی آنها، بر فرآیندهایی تأثیر می‌گذارد که منجر به ثبت یک معامله‌ی خاص و نیز به‌ضرورت مهندسی مجدد آن فرآیندها و کنترل‌های داخلی مرتبط می‌شود. همچنین حساب‌برسان داخلی باید در تشخیص فرآیندهای متأثر از تبدیل یا همگرایی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی همکاری نمایند. به‌ویژه، حساب‌برسان داخلی باید فرآیندهایی را بررسی نمایند که برای ارزیابی میزان تغییرات لازم، نیاز به مهندسی مجدد دارند و یا کنترل‌های داخلی را بررسی کنند که برای پرداختن به ریسک‌ها جدید مرتبط با فرآیند تازه به‌طور مؤثر و کارآمد بازطراحی شده است. از



این دیدگاه، حسابرس داخلی می تواند به اطمینان بخشی از شناسایی و نظارت بر اثرات گسترده ی کسب و کار کمک نماید. به طور کلی حوزه های قابل بررسی عبارت اند از:

- **تولید /تحقیق و توسعه**<sup>۸</sup>: اطلاعات پرسنل تولید / تحقیق و توسعه، طیفی گسترده از موضوعات از جمله تعریف ظرفیت عادی (نرمال) و اندازه گیری موجودی ها، تشخیص اجزای تشکیل دهنده اموال، ماشین آلات، تجهیزات و تمایز مراحل تحقیق و توسعه و غیره را تشکیل می دهد.
- **اطلاع رسانی به بازار**: اطلاع رسانی های مالی باید تغییرات در نحوه ارائه اطلاعات مالی و نیز تغییر بنیادی حرکت به سمت حسابداری ارزش منصفانه و اثر آن بر نسبت های معمول و شاخص های کلیدی عملکرد را در بر گیرد.
- **حقوقی**: کارکنان حقوقی داخلی نیاز به حمایت کارکنان حسابداری در تفسیر اصطلاحات قراردادی و شرایط مطابق با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دارند. از این رو، سازمان ها ممکن است نیازمند اصلاح فرآیندها و سیستم های خود به هنگام ورود، تدوین، تصویب و یا نظارت بر قراردادها باشند.
- **بایگانی**<sup>۹</sup>: مستندات کامل و آزمون های اثربخش مستمر، نیازمند دسترسی به آرشیو کامل حسابداری تحت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است.
- **منابع انسانی**: نوسانات ایجاد شده حاصل از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ممکن است، مبنای روش های محاسبه انواع خاصی از حقوق و مزایا (به عنوان مثال تسهیم سود، پاداش و جایزه اختیار خرید سهام) را نیازمند تعدیل نماید.
- **مالیات**: بخش مالیاتی به منظور بررسی تأثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر ساختارهای مالی نوین اجرا شده در گروه، باید همکاری نزدیکی با کارکنان حسابداری داشته باشد.
- **بازاریابی و فروش**: استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر حوزه هایی نظیر مدیریت برندها و علائم تجاری که در حال حاضر در ترازنامه به رسمیت شناخته شده اند، تعیین خالص

ارزش موجودی‌ها و بررسی قراردادهای فروش برای مسائل شناخت درآمد، شرایط فروش و ابزار مشتقه تعیین شده اثر می‌گذارد (بنیاد تحقیقات انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۰۹).

### نتیجه‌گیری

از جمله پیامدهای فرایند جهانی‌شدن که در حوزه حسابداری تأثیر گذاشته است استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که در بسیاری از کشورها مورد پذیرش واقع شده است. حسابرسی داخلی به‌عنوان واحدی که نقش مهمی را در دستیابی سازمان‌ها به اهدافشان ایفا می‌نماید، بایستی در دوره پیش و پس‌آیند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی مورد توجه قرار گیرد. بدین ترتیب هدف اصلی این تحقیق بررسی نقش حسابرسی داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

با توجه به مطالب مطرح‌شده، حساب‌رسان داخلی باید حضور فعالی در پروژه‌ی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشند و این حضور باید در زمان مناسب صورت پذیرد. از سویی با توجه به اینکه فرایند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی امری زمان‌بر است، واحد حسابرسی داخلی بایستی پیش از پیاده‌سازی و در حین آن، به‌عنوان یک عنصر کلیدی ایفای نقش نماید. واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مداوم از جدیدترین تغییرات در استانداردهای بین‌المللی و نیز آخرین وضعیت شرکت‌های دیگر در این مورد آگاهی کسب نماید. همچنین واحد حسابرسی داخلی بایستی تعامل بیشتری را با کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد و نیز واحد حسابداری سازمان در جهت هماهنگی برای تبدیل و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی داشته باشند. از جمله موارد دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد آشنایی کارکنان واحد حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی و آمادگی آن‌ها در مواجهه‌شدن با اثرات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر سازمان است. بنابراین ارائه دوره‌های آموزشی برای کارکنان واحد حسابرسی داخلی و تهیه راهنماهای آموزشی و برگزاری جلسات منظم بین کارکنان سازمان در جهت هماهنگی بیشتر بایستی مورد توجه قرار گیرد. البته با توجه به تنوع صنایع و فعالیت‌ها، حساب‌رسان داخلی بایستی به‌طور مستمر دانش خود را در این حوزه توسعه دهند. از سویی در راستای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، دانش مالی حساب‌رسان داخلی از اهمیت بسیاری برخوردار می‌باشد. بنابراین پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها حساب‌رسان

داخلی زبده، متخصص و با تجربه در زمینه امور مالی را استخدام نمایند. چنین انتصابی از این حیث ارزشمند است که حسابرسان داخلی متخصص و کاردان در مسائل مالی و حسابداری می توانند هر چه سریع تر خود را با تغییرات پیش آمده بواسطه پیاده سازی استانداردهای بین المللی همگام و سازمان را در راستای رسیدن به اهدافش یاری نمایند.

### پی نوشت

- |   |                     |
|---|---------------------|
| ۱ International Financial Reporting Standards (IFRS)  | ۲ after the fact    |
| ۳ centrally   | ۴ Collaborative     |
| ۵ مدیریت تغییر زمانی در سازمان اتفاق می افتد که یک چیز، یک فرآیند، یک ساختمان جدید، ایده های جدید، فضاهای کاری جدید یا هر چیز جدید دیگری در سازمان شما تغییر می کند و شما باید یا در برابر تغییر جدید مقاومت کرده یا با آن مخالفت کنید و یا به این نوعی تغییر را مدیریت کرده و با هماهنگی شوید. |                     |
| ۶ phased approach   | ۷ parallel approach |
| ۸ R &D  | ۹ treasury          |

### منابع

- Approval of the General Assembly of the Audit Organization of Iran. (2016). (In persian).
- Batra, K. (2015), "Role of Internal Auditors in Transition to IFRS", [www.charteredclub.com/role-of-internal-auditors-in-transition-to-ifrs](http://www.charteredclub.com/role-of-internal-auditors-in-transition-to-ifrs).
- Efobi, U. Iyoha, F. O & Mukoro, D. (2014), "IFRS Adoption and Foreign Investment in Africa: Institutions also Matter", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2492235>
- Ernst & Young. (2009), "Inside IFRS The opportunity for internal audit", [www.ey.com](http://www.ey.com).
- Nally, D.M. (2009), "It's not the actor, it's the role that counts—How Internal Audit can leverage IFRS", PricewaterhouseCoopers LLP.
- Ojeka, S., Kanu, C & Owolabi, F. (2013), "IFRS-Based Results And The Readiness Of Nigerian Audit Committee: The Professional Accounting Academic Standpoi", *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*. Vol. 1, No. 4, pp. 1- 11.
- Rahmani, A & Alipour, S.H. "Barriers to adoption of international accounting standards in Iran". *accounting survey journal*, No. 3. pp75-99. (In persian).
- Sasani, A and SharifiRad, M. (2012). "The usefulness of the internal audit unit ". *Auditor's Journal*. No. 62. (In persian).
- Schied, J (2011). "Top 10 Change Management Issues and How to Handle Them ", <http://www.brighthubpm.com/>

- Seyyedi. S. A; Saadat niya. M. and Nojavan, M. (2015). "Integration of financial reporting system and Its' situation in Iran. " certified public accountant magazine, published by Iranian Association Of certified Public Accountants (IACPA) , No. 42. pp. 47-70. (In persian).
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2015). "International Standards for the Professional Practice Of Internal Auditors". First Edition, Tehran, Termehbook in association with the Iranian Association of Internal Auditors. (In persian).
- The Institute of Internal Auditors Research foundation (IIARF). (2009) ,” International financial Reporting Standards (IFRS): What Internal Auditors Need to Know”, /www. na. theiia. org/.
- Vojodi Nobakht. A. and Mohammadi. A. (2015). "International Actions for Harmonizing the International Financial Reporting Standards. " certified public accountant magazine, published by Iranian Association Of certified Public Accountants (IACPA) , No. 41. p. 42. (In persian).
- Willias. E. j. (2002) ,) ,” The Impact of Globalization on Internal Auditors: The Evolution of Internal Auditing”, The Institute of Internal Auditors Research Foundation Board of Trustees.
- Wright. C & Hobbs. S. (2010) ,”Internal Audit’s Role in a Successful IFRS Conversion”, Protiviti's KnowledgeLeader.
- Zahedi,Sh. (2011) ;” Globalization and Sustainable Development”strategic Studies Of Public Policy. vol. 2,No. 3,pp. 1-18. (In persian)