

مروری بر شواهد تأثیر گذاری استانداردهای بین‌المللی

گزارشگری مالی بر حرفه حسابرسی

محسن دهمرده قلعه‌نو^۱، فاطمه صفری سرچاه^۲، حمید زارعی^۳

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۰۹

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۰۸

چکیده

در دهه گذشته، محیط گزارشگری مالی تغییرات بسیاری در سطح بین‌المللی داشته است. یکی از تغییرات اصلی به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده است. با پذیرش این استانداردها، به‌زعم بسیاری از پژوهشگران، بازار سرمایه و به‌خصوص سرمایه‌گذاری بین‌المللی در ابعاد وسیعی تحت تأثیر قرار گرفته است، اما نکته قابل‌تأمل این است که تأثیر پذیرش این استانداردها بر حرفه حسابرسی کمتر مورد توجه محققان قرار گرفته است و این در حالی است که با توجه به ماهیت فراگیر تأثیر به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، انتظار می‌رود پیچیدگی‌های گزارشگری بیشتر شده و همین موضوع موجب افزایش ریسک حسابرسی و متعاقباً حق‌الزحمه حسابرسی شود. بنابراین، تأثیر به کارگیری این استانداردها بر هزینه‌های گزارشگری مالی و حسابرسی شرکت‌ها دور از ذهن نخواهد بود. این موضوع موجب افزایش نگرانی شرکت‌ها در زمینه تهیه صورت‌های مالی و دریافت تأییدیه حسابرسی برای آنها شده است. این در حالی است که طبق اعلام سازمان بورس و اوراق بهادار در ایران، کلیه ناشران اوراق بهادار ثبت شده نزد سازمان باید از ابتدای سال ۱۳۹۵، صورت‌های مالی حسابرسی شده را بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز ارائه دهند. بنابراین هدف این پژوهش بررسی شواهد پیشین در رابطه با تأثیرات به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حرفه حسابرسی است.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تأییدیه حسابرسی، حرفه حسابرسی، شواهد

تجربی، هزینه‌های حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, G15

DOI: 10.22051/ijar.2018.15748.1307

^۱ کارشناس ارشد حسابداری، عضو هیئت علمی مجتمع آموزش عالی سراوان، سراوان، ایران،

(Dahmarde.mohsen@saravan.ac.ir)

^۲ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان، سیستان و بلوچستان، ایران (Fateme.safari8280@yahoo.com)

^۳ کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، حسابرس دیوان محاسبات فارس، فارس، ایران، نویسنده مسئول،

(hamidzare@pgs.usb.ac.ir)

مقدمه

ورشکستگی شرکت‌های بزرگ نظیر انرون، ورلد کام، المپوس، سیسکو، لیوسنت، زیراکس، آرتور اندرسون، گروه بیمه آچ آی آچ و غیره نشان از ضعف جدی سیستم‌های حسابداری و حسابرسی در جهان بوده که گزارشگری مالی و حتی اقتصاد جهان را با بحران مواجه کرده است (گریفین و همکاران، ۲۰۰۹؛ سهیلی و همکاران، ۱۳۹۵). تأثیر نامطلوب این رسوایی‌های مالی موجب نمایان شدن ضعف‌های راهبری و گزارشگری مالی نیز شده است، درحالی‌که گزارشگری مالی یکی از سازوکارهایی است که می‌تواند عملکرد بازارهای سرمایه را بهبود ببخشد (کهرودی، ۱۳۸۹)، زیرا گزارشگری مالی یک کشور به‌طور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر فرهنگ، اقتصاد و عوامل سیاسی آن قرار دارد (سرداری زاده، ۱۳۹۱). هم‌اکنون در بسیاری از مجامع بین‌المللی و در بین دانشگاهیان این بحث مطرح است که پس از وضع قانون ساینز آکسلی و سایر قوانین مشابه، هزینه حسابرسی شرکت‌های بزرگ افزایش یافته است و از طرفی، در پرتو گذر زمان سایر تغییرات نیز می‌تواند بر حسابرسی مؤثر واقع شوند، که از جمله مهم‌ترین آنها می‌توان به کارگیری استانداردهای گزارشگری ملی و یا بین‌المللی حسابداری در تهیه صورت‌های مالی را مورد اشاره قرارداد. اهداف اصلی این استانداردها از نظر کمیسیون اروپا و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۱ عبارت از افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۰؛ محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵)، اما تأخیر در پذیرش استانداردهای پیش‌گفته توسط بعضی از کشورها، ناشی از این واقعیت است که پذیرش این استانداردها به‌خودی‌خود منجر به ایجاد پیامدهای مثبت اقتصادی و بهبود گزارشگری مالی نمی‌شود (هیل و همکاران، ۲۰۱۰)، بلکه تحت تأثیر عواملی نظیر ساختار قانونی کشور، ضمانت اجرایی قوانین، قدرت بازار سرمایه، رقابت در بازار محصولات و سازوکارهای حاکمیت شرکتی قرار دارد (پاپ و مک لی، ۲۰۱۱). در مجموع تأثیرات قوانین وضع شده نظیر ساینز آکسلی^۲، افزایش خطر دعاوی حقوقی، دامنه حسابرسی، عدم ارائه خدمات غیر حسابرسی به‌وسیله حساب‌سازان، تصدیق کنترل‌های داخلی و اخیراً اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۳ موجب تأثیر بر حسابرسی و هزینه‌های مربوط به آن شده است (استوارت، ۲۰۰۲؛ سیسلسکی و ویریچ، ۲۰۰۶؛ ویلکاکس، ۲۰۰۷ و کیم و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین با توجه به اینکه حرفه حسابرسی باید

وظیفه اطمینان بخشی خود را در ارتباط با گزارشگری مالی بر اساس این استانداردها انجام دهد، به شدت می‌تواند تحت تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار گیرد. درحالی‌که بررسی‌های انجام‌شده در این پژوهش بیانگر آن است که آثار پذیرش این استانداردها بر حرفه حسابرسی کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته و در این مورد، شواهد و دانش کمی در دسترس است. بنابراین، پژوهش حاضر به بررسی شواهد نظری و تجربی موجود در ارتباط با تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی می‌پردازد.

تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی

استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۴، گزارشگری بر اساس استانداردهای بین‌المللی مالی را در شورا و پارلمان اروپا^۵ (۲۰۰۲) اجباری دانسته و به صراحت بیان می‌دارد که نظام دقیق و مناسب پیاده‌سازی استانداردها، زیربنای اعتماد سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی است و مستلزم آن است که کشورها اقدامات مناسب برای اطمینان از سازگاری این استانداردها با بازارهای سرمایه‌گذاری فراهم سازند. به منظور پیاده‌سازی مناسب و یکپارچه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، کارگروه قانون‌گذاران اوراق بهادار اروپا با انتشار استاندارد در سال ۲۰۰۳، رویکردی مشترک را در پیاده‌سازی استانداردهای اطلاعات مالی در اروپا، در نظر گرفت (دیجورج و همکاران، ۲۰۱۶). این استاندارد رهنمودی از ۲۱ اصل اجرایی در سطوح بالا است که کشورهای عضو باید در اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اتخاذ نمایند. بنابراین بسیاری از کشورهای عضو اتحادیه اروپا، تغییرات قابل توجهی را در نظام‌های پیاده‌سازی و نهادهای نظارتی اعمال نمودند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۳). در عطف به عملکرد حسابرسی نیز هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی^۶ رهنمودهایی را برای حسابرسی صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال ۲۰۰۳ ارائه داده است. بنابراین با توجه به اینکه کلیه ناشران اوراق بهادار ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار در ایران ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده از ابتدای سال ۱۳۹۵ شده‌اند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۶)، انتظار می‌رود سازمان‌های مربوطه نظیر سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به تدوین استاندارد که مشتمل بر رهنمودهای اصولی در سطوح اجرایی باشند، اقدام نمایند. همچنین، ارائه رهنمودهای کاربردی برای حسابرسی

صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضروری است. در این بخش، شواهد اثربخشی پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با تمرکز ویژه بر عملکرد حسابرسی مرور خواهد شد.

شواهد تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حرفه حسابرسی

پذیرش استانداردهای بین‌المللی همواره موافقان و مخالفانی داشته است. امروزه با توسعه شرکت‌های بزرگ و چندملیتی، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که کاهش تأکید بر اثبات‌پذیری به‌عنوان یک مفهوم کلیدی در توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به رهنمودهای تجویزی کم، افزایش مفروضات ذهنی و در نتیجه افزایش عدم عینیت در سنجش‌های حسابداری شده است (جمال و همکاران، ۲۰۱۰) که متعاقباً موجب افزایش خطر حسابرسی^۷ می‌شود. علاوه بر این، مطالعات به این مهم اشاره دارند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اصل محور می‌تواند خطرات دادخواهی برای حسابرسان را تشدید نمایند و حسابرسان دیگر قادر به تکیه بر انطباق با دستورالعمل‌های مبتنی بر رهنمون‌ها و یا قوانین برای دفاع از خود نیستند (دهیل، ۲۰۱۰). تکیه بر سنجش ارزش منصفانه بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش اقدامات لازم به‌وسیله حسابرسان شده است، به‌خصوص در تأیید آزمایشی ارزیابی دارایی‌هایی نظیر مطالبات یا وام ویژه که بازار فعال ندارند. درنهایت، اختیار بیشتر مدیران بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش اقدامات لازم از طرف حسابرسان به‌منظور بررسی صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است (دیجورج و همکاران، ۲۰۱۶). افزایش الزامات افشا بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به بسیاری از اصول پذیرفته‌شده حسابداری داخلی، به‌طور قابل توجهی بر عملکرد حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در حال حاضر حسابرسان باید بیشتر اطلاعات مالی نظیر پیش‌بینی مبتنی بر مفروضات ذهنی مدیریت و ارزیابی‌های دارایی‌ها و بدهی‌ها را امضا نمایند. برای نمونه، الزامات افزایش گزارش‌ها در معاملات حسابداری، درخواستی به شرکت‌ها برای به‌کارگیری و مستندسازی آزمون اثربخشی جزئیات است. علاوه بر این، مفاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مربوط به پرداخت‌های بر مبنای مشترک، مستلزم افشای قابل توجه ماهیت و طرح‌های جبرانی در سطوح اجرایی، همراه با اطلاعات دقیق در مورد ورودی‌های سنجش ارزش منصفانه است. بنابراین با

این افشاگری‌های اضافی و اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حجم و طول گزارشگری‌های سالانه بیش از ۶۰ درصد افزایش یافته است (وب، ۲۰۰۶). به‌طور کلی ابهام در معرفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند نقش مؤثری در افزایش میزان انطباق و هزینه‌های حسابرسی شرکت‌ها داشته باشد. همچنین ابهام در پیاده‌سازی و اثرات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی احتمالاً به افزایش بررسی موشکافانه سرمایه‌گذاران از صورت‌های مالی که بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده‌اند، می‌شود و در نهایت منجر به افزایش احتمال رخداد دعاوی قضایی پرهزینه و دخالت‌های نظارتی مستمر خواهد شد. این‌گونه نگرانی‌ها منجر به افزایش تلاش حسابرسان برای محافظت از اعتبار سرمایه‌گذاران و یا ارزیابی مجدد خطر مشتری یا هر دو مورد خواهد شد (به‌عنوان نمونه، کلارکسون و همکاران ۲۰۰۳؛ فرانسیس و کریشان ۱۹۹۹)، که به احتمال زیاد موجب افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌شود (دیجورج و همکاران، ۲۰۱۶).

افزایش تلاش حسابرسی بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ناشی از دو عامل مهم است. اول اینکه حسابرسان بتوانند ارزیابی کنند که آیا استانداردهای پیش‌گفته به‌طور مناسبی به کار گرفته شده‌اند یا خیر؟ که برای پاسخ به این سوال، تلاش مضاعفی برای کسب دانش درباره این استانداردها به کار خواهند بست. بنابراین، حسابرسان به احتمال زیاد به دنبال پوشش هزینه‌های ناشی از تلاش مضاعف حسابرسی از طریق افزایش حق‌الزحمه حسابرسی در سال پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. نمونه‌ای از هزینه‌های مؤسسات حسابرسی در فرآیند به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه یادگیری کارکنان حسابرسی از طریق تهیه برنامه‌های به‌کارگیری استانداردهای پیش‌گفته است (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴). علاوه بر تلاش حسابرسی مضاعف در زمان به‌کارگیری این استانداردها، در بسیاری از موارد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار تفصیلی بوده و الزام به گزارشگری بیشتر در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی دارند. بنابراین استانداردهای پیش‌گفته حسابرسان را ملزم به تأیید اطلاعات مالی می‌کنند که ماهیت متفاوتی نسبت به گزارش‌های مالی قبلی دارند (وب، ۲۰۰۶)، بنابراین هزینه‌های تکرارشونده حسابرسی افزایش خواهد یافت. اگر حسابرسان ارزیابی کنند که تلاش مضاعف پیوسته برای حسابرسی اطلاعات مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با استانداردهای

حسابداری موجود لازم است، در نهایت ممکن است با افزایش حق الزحمه خود، نسبت به افزایش هزینه‌های تکرارشونده حسابرسی بعد از پذیرش استانداردهای پیش‌گفته واکنش نشان دهند (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴). دوم اینکه حساب‌برسان ممکن است زمان بیشتری را به‌منظور مدیریت خطر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از این جنبه که اولاً این تغییرات منجر به تحریف بااهمیت صورت‌های مالی شود و دوماً خطر دادخواهی مرتبط با صورت‌های مالی دارای تحریف بااهمیت باشد، صرف کنند. مهم‌ترین منع خطر حسابرسی ناشی از ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (اصول محوری و پیچیدگی استانداردها) و تأکید این استانداردها بر سنجش بر اساس ارزش‌های منصفانه است. چنین استانداردهایی می‌تواند منجر به افزایش قضاوت‌های حرفه‌ای، اختیار عمل مدیریت و غیر عینی بودن مبانی سنجش و ارزش‌گذاری در فرآیند گزارشگری مالی شود. چنین عواملی می‌تواند منجر به افزایش احتمال وقوع تحریف بااهمیت در گزارشگری مالی توسط مدیریت و در نتیجه خطای حسابرسی گردد (لین و ین، ۲۰۰۹).

جونز و هیگینز (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای بر اساس نظرسنجی از ۶۰ مدیر رده‌بالا در ۲۰۰ شرکت استرالیایی، دریافته‌اند که حساب‌برسان مستقل این شرکت‌ها در فرآیند اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نسبت به سایر اشخاص بیشترین درگیری را داشته‌اند. برخی از پاسخ‌دهندگان اشاره کردند که ما یک گروه بزرگ نداشتیم، بنابراین حساب‌برسان به‌شدت درگیر فرآیند حسابرسی می‌شدند. مدیران دیگر نسبت به فرآیند حسابرسی‌های مستقل بدبین بوده و اذعان داشتند که نمی‌توان از حساب‌برسان مستقل به‌طور گسترده‌ای در فرآیند جایگزینی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمود. درحالی‌که دخالت‌های مورد انتظار حساب‌برسان مستقل در شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر بوده است (بالای ۲۵ درصد بازار سرمایه)، اگرچه تجزیه و تحلیل تجربی هزینه‌های حسابرسی بعد از اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بیانگر چیزی دیگری بوده است (برای نمونه دی‌جورج و همکاران، ۲۰۱۳).

نوبز و زف (۲۰۰۸) بدون توجه به حق‌الزحمه‌های حسابرسی، ناهمگونی اظهارات حساب‌برسان را در رابطه با انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کشف نمودند. با بررسی گزارش‌های حسابرسی تمام شرکت‌هایی که شاخص‌های سهام اصلی آنها در استرالیا، فرانسه، آلمان، اسپانیا و انگلستان در سال مالی ۲۰۰۶-۲۰۰۵ وجود داشت، آنها ناتوانایی گسترده را در

مورد ادعای انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کشف کردند، در حالی که ادعای انطباق با استانداردها پیش‌از این مطرح شده بود. با بررسی جزئیات مشخص شد، گزارش حسابرسی شرکت‌های مستقر در فرانسه و اسپانیا، به‌طور یکنواخت فقط به انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اتحادیه اروپا ارجاع داده می‌شود. به‌عنوان نمونه، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که توسط اتحادیه اروپا به تصویب رسیده است، اما گزارش حسابرسی برخی از شرکت‌ها در انگلستان و آلمان، علاوه بر ادعای انطباق با استانداردهای محلی، انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر شده است، را نیز مدنظر دارند. حتی ناهمسانی بیشتر در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های استرالیایی مشاهده شد که فقط مطابق با «استانداردهای حسابداری استرالیا» تنظیم شده بودند. اگرچه این استانداردها بسیار نزدیک و حتی در برخی موارد دقیقاً نظیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تنظیم شده‌اند. ایشان استدلال می‌کنند که این تفاوت‌ها در اظهارات حسابرسان در مورد انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است مشکلاتی را در زمینه قابلیت اطمینان و مقایسه صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران ایجاد کند. آنها درخواست یکنواختی زبان گزارش‌های حسابرسی را برای ادعای انطباق با استانداردها مطرح کردند.

گریفین و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هزینه تأییدیه حسابرسی در شرکت‌های نیوزلندی پرداختند. آنها مدل استاندارد معیارهای حق‌الزحمه حسابرسی را که با متغیرهای شاخص زمانی مربوط به اجبار استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تقویت شده بود، برای ۶۵۳ مشاهده در سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۷ بکار گرفتند. پس از کنترل اندازه، پیچیدگی و خطر در شرکت‌ها، آنها افزایش حتمی هزینه‌های حسابرسی را در نتیجه استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۶ مشاهده نمودند. همچنین کاهش کلی هزینه‌های غیر حسابرسی در طول دوره نمونه قابل‌ذکر بود، اگرچه ایشان اذعان داشتند این تغییر مربوط به اجباری شدن استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نبوده است.

ماردن و برکنی (۲۰۰۹) افزایش خطر حسابرسی در اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را ناشی از انعطاف‌پذیری بالای این استانداردها (افزایش امکان قضاوت توسط

مدیران و الزامات سنجش بر اساس ارزش‌های منصفانه) می‌دانند. آنها اذعان داشتند استفاده گسترده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است موجب عدم توافق بین حسابرسان و مدیران درباره این موضوع شود که آیا واحد مورد رسیدگی از قضاوت‌های درستی استفاده کرده است یا خیر. این مسئله ناشی از این دیدگاه است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابلیت انعطاف بیشتری داشته و منجر به قضاوت‌های بیشتر در تصمیم‌گیری توسط مدیران می‌شود. اگرچه انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل انعطاف‌پذیری بالای این استانداردها برای مدیران راحت است، اما فرآیند حسابرسی را به احتمال زیاد پیچیده‌تر خواهد کرد. بنابراین، در مقایسه با ارزیابی انطباق با قواعد ایجادشده توسط اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری، حسابرسان وظیفه دشواری برای ارزیابی قضاوت مدیران در انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و «روح قانون» دارند. علاوه بر آن، چنین انعطاف‌پذیری‌هایی ممکن بود منجر به «قضاوت من در برابر قضاوت شما» بین مدیران و حسابرسان شود. اگر حسابرسان ندانسته در تعدیل نظر خود نسبت به صورت‌های مالی دارای تحریف عمده، کوتاهی نمایند، این موضوع می‌تواند موجب افزایش خطر حسابرسی شود، زیرا حسابرسان درگیر قبول مجموعه‌ای از استانداردهای منعطف‌تر و ظاهراً ناآشنا هستند.

تسالواتاس و ایوانز (۲۰۱۰) دریافتند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر قابل توجهی بر وضعیت مالی، عملکرد و نقدینگی شرکت‌های یونانی دارد. این تأثیر بر حقوق صاحبان سهام و سودآوری مثبت بوده است و این در حالی بود که برای نقدینگی این تأثیر منفی شد. همچنین فقط شرکت‌هایی که حسابرسان آنها جز چهار شرکت بزرگ حسابرسی نبودند، تأثیرات سودآوری و نقدینگی را تجربه کردند. پژوهش آنها نشان داد بسیاری از شرکت‌ها استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را افشا نکره بودند که این مورد با نوع و اندازه شرکت حسابرسی در ارتباط بوده است.

لوینگ و همکاران (۲۰۱۱) رابطه بین خطاهای اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با کیفیت حسابرسی برای ۱۸۴ شرکت استرالیایی که در تطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، درآمد آنها دارای بیش‌نمایی و یا کم‌نمایی بوده است، مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که اشتباهات ناشی از جایگزینی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

مالی رابطه مثبتی با تغییر هزینه‌های حسابرسی و گسترش استانداردها و رابطه منفی با تصدی مدیران اجرائی و مالی که حسابداران رسمی بوده‌اند، دارند.

کیم و همکاران (۲۰۱۲ ب) به بررسی تأثیر اجباری شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هزینه حسابرسی پرداختند. آنها استدلال نمودند که چون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جامع، بر مبنای ارزش منصفانه و اصول محور است، مستلزم برآوردها و قضاوت‌های پیچیده‌تر توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان است که منجر به افزایش ابهام و خطر تحریف بااهمیت می‌شود. بر این اساس، آنها پیش‌بینی نمودند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شده و در وضعیتی که سایر شرایط برابر است، این تأثیر باید در کشورهایی که از نظام‌های حقوقی مستحکم‌تری برخوردار هستند، بیشتر باشد، زیرا حسابرسان با تعهدات قانونی بالاتری در این گونه کشورها روبرو هستند. محققان به آزمون تجربی این پیش‌بینی‌ها با استفاده از یک نمونه گسترده‌تر در شرکت‌های عضو اتحادیه اروپا و در ۱۱ کشور که به اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اقدام نمودند، پرداختند. در این مسیر نیز سه کشور که عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیستند، به‌عنوان گروه شاهد مورد بررسی قرار گرفته‌اند (ژاپن، کانادا و آمریکا). آنها شواهدی ارائه دادند که مؤید برافزایش حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی که بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه می‌شود، به علت پیچیدگی‌های گزارشگری، کاهش کیفیت گزارشگری مالی و نظام حقوقی پایدار کشورها بود. با این حال، به کارگیری کشورهای ژاپن، ایالات متحده و کانادا به‌عنوان نمونه کنترلی ممکن است که یافته‌های پژوهش را تحت تأثیر قرار داده باشد، زیرا ساختارهای اجرایی و گزارشگری این کشورها در مقایسه با کشورهای عضو اتحادیه اروپا کاملاً متفاوت است. همچنین تغییرات قوانین و اجرای آنها را که به‌طور هم‌زمان با اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به وقوع پیوسته در برخی کشورهای عضو اتحادیه اروپا در نظر گرفته نشده است؛ اگرچه آنها برای مرتفع نمودن این مشکل، اطلاعات موردنیاز را با مصاحبه‌های متعدد در مورد روش‌های حسابداری و حسابرسی در مرحله پیاده‌سازی شرکت‌ها به دست آورده و تجزیه و تحلیل خود را برای تغییرات نظارتی هم‌زمان در نظر گرفته‌اند. آنها مشخصاً تعدیلات هم‌زمان سنجش‌ها را در سطح ملی با استفاده از داده‌های سالانه مصاحبه با مدیران اجرایی به‌وسیله موسسه توسعه مدیریتی، محاسبه نموده‌اند.

اگرچه هدف اصلی این مصاحبه گردآوری سنجش‌های معینی از روش‌های مدیریتی، روابط کاری و فساد است، مصاحبه صراحتاً از پاسخ‌دهندگان در رابطه با نحوه پیاده‌سازی روش‌های حسابداری و حسابرسی و کفایت آنها در شرکت و اینکه تا چه حد نظارت هیئت‌مدیره شرکت مؤثر است، پرس‌وجو می‌کند. نویسندگان به سنجش تغییرات این امتیازها در دوره‌های پیش از اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و پس از اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازند. بنابراین، افزایش هزینه‌های مشاهده‌شده، می‌تواند به علت افزایش موشکافی و نظارت مستمر سرمایه‌گذاران تا بالا رفتن میزان حسابرسی‌ها باشد (دیجورج و همکاران، ۲۰۱۶).

در سال ۲۰۰۶، جامعه حسابداران رسمی نیوزلند، مانند سایر کشورها (انگلیس و استرالیا) رهنمودی در مورد آثار حسابرسی با توجه به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر کرده است. این رهنمود پیش‌بینی کرده که استانداردهای پیش‌گفته، منجر به افزایش قابل‌ملاحظه‌ای در خطر حسابرسی می‌شود. به عبارت دیگر، مشکلات مربوط به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و فقدان دانش کافی مدیران و حساب‌برسان نسبت به این استانداردها می‌تواند منجر به افزایش خطر حسابرسی شود (ردماین و لاسواد، ۲۰۱۳).

دیجورج و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی هزینه تأییدیه‌های حسابرسی در ۹۰۷ شرکت استرالیایی پرداختند که تقریباً ۸۰ درصد سرمایه کل بازار بورس اوراق بهادار استرالیا را تشکیل می‌دادند. آنها با استفاده از مدل معیارهای هزینه حسابرسی سنتی، دریافتند که سطح متوسط هزینه‌های حسابرسی در نخستین سال استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حدود ۲۳ درصد و در سال‌های بعد حدود ۸ درصد نسبت به سال قبل از پیاده‌سازی افزایش داشته است. علاوه بر این، هنگامی که آنها به بررسی تغییرات حق‌الزحمه‌های سالانه پرداختند، برآوردی مازاد بر ۸ درصد را از افزایش حق‌الزحمه حسابرسی مربوط به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مشاهده نمودند که با توجه به افزایش حق‌الزحمه سالانه در دوره‌های پیش از اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طبیعی به نظر می‌رسید. آنها همچنین دریافتند شرکت‌های کوچک‌تر هزینه‌های حسابرسی (مربوط به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) نامتناسب‌تری را نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر متحمل شده‌اند. درنهایت، بر اساس نظرسنجی از مدیران ارشد حسابرسی و شرکا و با استفاده از سنجش محقق از پیچیدگی‌های

حسابرسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، آنها دریافتند حق‌الزحمه حسابرسی همراه با پیچیدگی حسابرسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. چنانکه در تمام مطالعات مربوط به اتخاذ اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چنین نگرانی‌هایی وجود داشته است. برای مثال هاسول و مک‌کینون (۲۰۰۳) معتقدند به‌منظور دستیابی به هدف قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بین تمامی شرکت‌ها در سطح جهانی، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، استانداردهای پیش‌گفته را بسیار پیچیده، مبهم و مبتنی بر اصول تدوین کرده است. هوگدورن (۲۰۰۶) بیان می‌کند کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، آثار، هزینه‌ها و پیچیدگی‌های این استانداردها را کمتر از واقع پیش‌بینی و ارزیابی کرده‌اند. یافته‌های او نشان می‌دهد که فهم و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حتی برای حساب‌سازان، تحلیل‌گران و کارشناسان مالی نیز بسیار مشکل است.

برایس (۲۰۱۵) در پژوهشی بررسی نمود که آیا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش کیفیت حسابداری شده است. او همچنین بررسی نمود که آیا هیئت‌های حسابرسی در استرالیا نسبت به قبل از به‌کارگیری این استانداردها نقش مؤثری برای بهبود کیفیت گزارشگری در حسابداری داشته‌اند یا خیر؟ پس از بررسی ۲۰۰ شرکت در بورس اوراق بهادار استرالیا طی سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸، او دریافت که در استرالیا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب بهبود کیفیت حسابداری نشده است. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد که هیئت‌های حسابرسی نسبت به قبل از به‌کارگیری این استانداردها نقش مؤثرتری برای بهبود کیفیت گزارشگری در حسابداری داشته‌اند.

شان و تروسانی (۲۰۱۶) مطالعه‌ای در حوزه تأثیر به‌کارگیری اجباری زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حق‌الزحمه حسابرسی انجام دادند. آنها بیان نمودند که در یک اقتصاد نوپا و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب بهبود گزارشگری مالی شده و به‌کارگیری زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر باعث افزایش استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و افزایش شفافیت گزارشگری مالی می‌شود. آنها با بررسی نمونه‌ای متشکل از ۱۷۹۸ مشاهده در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۱ در بورس اوراق بهادار شانگهای دریافتند که استفاده اجباری از زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر

موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی شده که البته این تأثیر در شرکت‌های بزرگ کمتر است. همچنین آنها متوجه شدند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی برای تمام شرکت‌ها می‌شود، اما این تأثیر در شرکت‌های بزرگ‌تر کم‌رنگ‌تر است.

کارمانسکا (۲۰۱۷) در پژوهشی به ارزیابی مزایا و هزینه‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از دیدگاه حساب‌برسان رسمی لهستان پرداخت. از دیدگاه حساب‌برسان رسمی لهستان به کارگیری این استانداردها موجب شفافیت بیشتر صورت‌های مالی شده که این موضوع منجر به کاهش حجم کار حسابرسی شده است، اما در عین حال حساب‌برسان اظهار داشتند که این استانداردها موجب افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش تنش‌های شغلی و در نتیجه طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی شده و انجام حسابرسی صورت‌های مالی که بر مبنای این استانداردها تهیه شده باشد، مستلزم آمادگی بیشتر و بهتر از گذشته است؛ همین امر باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی صورت‌های مالی که بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده باشند، می‌شود. در ادامه، نتایج پژوهش‌های فوق در نگاره ۱ به ترتیب سال خلاصه شده‌اند.

نگاره (۱): خلاصه مطالعات مرتبط با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حسابرسی

سال	پژوهشگران	یافته‌ها
۲۰۰۳	هاسول و مک کینون	برای دستیابی به قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بین تمامی شرکت‌ها در سطح جهانی، استانداردهای حسابداری بین‌المللی، بسیار پیچیده، مبهم و مبتنی بر اصول تدوین شده است.
۲۰۰۶	وب	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار تفصیلی بوده و حساب‌برسان را ملزم به تأیید اطلاعات مالی می‌کنند که ماهیت متفاوتی نسبت به گزارش‌های مالی قبلی دارند، بنابراین هزینه‌های تکرارشونده حسابرسی افزایش داشته است.
۲۰۰۶	جونز و هیگینز	در فرآیند اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حساب‌برسان مستقل نسبت به سایر اشخاص بیشترین درگیری را داشته‌اند.
۲۰۰۶	هوگدورن	او نشان می‌دهد که فهم و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حتی برای حساب‌برسان، تحلیل‌گران و کارشناسان مالی نیز بسیار مشکل است.

سال	پژوهشگران	یافته‌ها
۲۰۰۸	نویز و زف	آنها بدون توجه به حق‌الزحمه‌های حسابرسی، ناهمگونی اظهارات حساب‌برسان را در زمینه انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کشف نمودند. آنها می‌گویند تفاوت در اظهارات حساب‌برسان در مورد انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشکلاتی را در زمینه قابلیت اطمینان و مقایسه صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران ایجاد کند. آنها درخواست یکنواختی زبان گزارش‌های حسابرسی را برای ادعای انطباق با استانداردها مطرح کردند.
۲۰۰۹	لین و ین	دریافتند که حساب‌برسان زمان بیشتری را به منظور مدیریت خطر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی صرف می‌کنند. مهم‌ترین منبع خطر حسابرسی ناشی از ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأکید این استانداردها بر سنجش بر اساس ارزش‌های منصفانه است.
۲۰۰۹	گریفین و همکاران	آنها افزایش حتمی هزینه‌های حسابرسی را در نتیجه استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشاهده نمودند. گرچه اذعان داشتند این تغییر مربوط به اجباری شدن استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نبوده است.
۲۰۰۹	ماردن و برکنی	آنها افزایش خطر حسابرسی را در اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ناشی از انعطاف‌پذیری بالای این استانداردها (افزایش امکان قضاوت توسط مدیران و الزامات سنجش بر اساس ارزش‌های منصفانه) می‌دانند.
۲۰۱۰	جمال و همکاران	آنها بیان داشتند کاهش تأکید بر اثبات پذیرش به‌عنوان یک مفهوم کلیدی در توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش مفروضات ذهنی و در نتیجه افزایش عدم عینیت در سنجش‌های حسابداری شده است که متعاقباً موجب افزایش خطر حسابرسی می‌شود.
۲۰۱۰	دهیل	وی دریافت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اصول محور می‌تواند خطرات دادخواهی برای حساب‌برسان را تشدید کند و حساب‌برسان دیگر قادر به تکیه بر انطباق با دستورالعمل‌های مبتنی بر رهنمون‌ها و یا قوانین برای دفاع از خود نیستند.
۲۰۱۰	تسالواتاس و ایوانز	آنها دریافتند پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأثیر مثبتی بر حقوق صاحبان سهام و سودآوری داشته، درحالی‌که برای نقدینگی این تأثیر منفی است. همچنین فقط شرکت‌هایی که حساب‌برسان آنها جز چهار شرکت بزرگ حسابرسی نبودند، تأثیرات سودآوری و نقدینگی را تجربه کردند.
۲۰۱۱	لوینگ و همکاران	آنها دریافتند که اشتباهات ناشی از جایگزینی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی رابطه مثبتی با تغییر هزینه‌های حسابرسی و گسترش استانداردها و رابطه منفی با تصدی مدیران اجرائی و مالی که حسابداران رسمی بوده‌اند، دارند.

سال	پژوهشگران	یافته‌ها
۲۰۱۲	کیم و همکاران	آنها به بررسی تأثیر اجباری شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هزینه حسابرسی پرداختند و پیش‌بینی نمودند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شده و در وضعیتی که سایر شرایط برابر است، این تأثیر در کشورهایی که از نظام‌های حقوقی مستحکم‌تری برخوردار هستند، بیشتر است، زیرا حساب‌رسان با تعهدات قانونی بالاتری در این گونه کشورها روبرو هستند.
۲۰۱۳	دیجورج و همکاران	آنها دریافتند که سطح متوسط هزینه‌های حسابرسی در نخستین سال استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حدود ۲۳ درصد و در سال‌های بعد حدود ۸ درصد نسبت به سال قبل از پیاده‌سازی افزایش داشته است. همچنین شرکت‌های کوچک‌تر هزینه‌های حسابرسی نامتناسب‌تری را نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر متحمل شده‌اند. درنهایت ثابت شد که حق‌الزحمه حسابرسی همراه با پیچیدگی حسابرسی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد.
۲۰۱۳	ردماین و لاسواد	آنها بیان نمودند مشکلات مربوط به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و فقدان دانش کافی مدیران و حساب‌رسان نسبت به این استانداردها منجر به افزایش خطر حسابرسی شده است.
۱۳۹۴	محمدرضایی و همکاران	آنها بیان نمودند حساب‌رسان به‌احتمال زیاد به دنبال پوشش هزینه‌های ناشی از تلاش مضاعف حسابرسی از طریق افزایش حق‌الزحمه حسابرسی در سال پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خواهند بود.
۲۰۱۵	برایس	او دریافت که در استرالیا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب بهبود کیفیت حسابداری نشده است. همچنین هیئت‌های حسابرسی نسبت به قبل از به‌کارگیری این استانداردها نقش مؤثرتری برای بهبود کیفیت گزارشگری حسابداری داشته‌اند.
۲۰۱۶	دیجورج و همکاران	آنها دریافتند تکیه بر سنجش ارزش منصفانه بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش اقدامات لازم به‌وسیله حساب‌رسان شده است، درنهایت، اختیار بیشتر مدیران بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش اقدامات لازم از طرف حساب‌رسان به‌منظور بررسی صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.
۲۰۱۶	شان و تروشانی	آنها دریافتند که استفاده اجباری از زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی شده که البته این تأثیر در شرکت‌های بزرگ کمتر است. همچنین آنها متوجه شدند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

سال	پژوهشگران	یافته‌ها
		موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود، اما این تأثیر در شرکت‌های بزرگ‌تر کم‌رنگ‌تر است.
۲۰۱۷	کارمانسکا	او بیان نمود از دیدگاه حساب‌برسان رسمی لهستان به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب شفافیت بیشتر صورت‌های مالی شده که این موضوع منجر به کاهش حجم کار حسابرسی شده است، اما در عین حال حساب‌برسان اظهار داشتند که این استانداردها موجب افزایش مسئولیت پاسخگویی، افزایش تنش‌های شغلی و در نتیجه طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی شده و انجام حسابرسی صورت‌های مالی که بر مبنای این استانداردها تهیه شده باشد، مستلزم آمادگی بیشتر و بهتر از گذشته است و همین امر باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی صورت‌های مالی شده است.

نتیجه‌گیری

در مقاله حاضر مروری مختصر بر مطالعات صورت گرفته در حوزه پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر این استانداردها بر حرفه حسابرسی صورت پذیرفته است. مطالعات پژوهشگران مختلف نشان می‌دهد، از یک‌طرف استانداردهای پیش‌گفته موجب پیچیده‌تر شدن گزارشگری مالی شده است و همین موضوع منجر به تشدید ریسک حسابرسی و متعاقباً افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شده است، اما از طرف دیگر بهبود کیفیت گزارشگری مالی موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی شده است. بررسی مطالعات تجربی در مقاله حاضر نشان می‌دهد پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ابعاد مختلف حسابرسی تأثیرگذار بوده است و به‌طور کلی بیشتر پژوهش‌هایی که در رابطه با تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی انجام شده است، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی را تأیید نموده‌اند. به‌بیان‌دیگر پیچیدگی‌های ناشی از به‌کارگیری این استانداردها موجبات افزایش خطر حسابرسی، تلاش مضاعف حساب‌برسان و هزینه‌های حسابرسی را به‌ویژه در سال اول پذیرش فراهم می‌سازد. بنابراین نیازمند همفکری و همکاری حساب‌برسان حرفه‌ای کشور و همکاری متقابل نهادهای مسئول نظیر سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان امور مالیاتی و غیره جهت مرتفع نمودن پذیرش استانداردها است. متأسفانه پژوهشات بسیار اندکی در زمینه تأثیرگذاری

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حرفه حسابرسی در ایران انجام شده است و از آنجا که ایران چالش استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته، انجام پژوهشات بیشتر در زمینه مزبور و فراهم‌سازی زیرساخت‌های لازم ضروری بوده و مخاطبان حرفه حسابداری باید از هیچ کوششی در این زمینه دریغ نوزند تا بتواند با این موج همراه و همسو گردند. با توجه به اینکه پژوهشات بیشتری لازم است تا نقش حسابرسان در فرآیند پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تبیین گردد، شایسته است پژوهشگران آثار و پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در اولویت‌های پژوهشی خود قرار دهند و با انتقال تجربه از کشورهای دیگر، به آشنایی و آمادگی هر چه بهتر حرفه حسابداری و حسابرسی برای پذیرش این استانداردها یاری رسانند.

بہتر است در پژوهش‌های آینده بر ارتباط بین سایر ویژگی‌های حسابرسی و اثرات مشاهده‌شده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تمرکز شود. برای این منظور بررسی موضوعات زیر قابل توجه می‌باشد:

- تا چه میزان تلاش مضاعف حسابرسان و حق‌الزحمه بیشتر آنها موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی شده و برای فعالان بازار سرمایه ارزش افزوده ایجاد خواهد کرد؟
- آیا ادغام بازارهای سرمایه موجب افزایش اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خواهد شد؟
- آیا استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در شرکت‌های بزرگ‌تر موجب تغییر ماهیت عملکرد حسابرسی خواهد شد؟
- کاربردهای افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی در قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابرسان چیست؟

پی‌نوشت

- ۱ International accounting standards board
- ۲ Sarbanes-Oxley Act
- ۳ International Financial Reporting Standards
- ۴ International Accounting Standards
- ۵ EU (EC Regulation 1606/2002)
- ۶ International Auditing and Assurance Standards Board
- ۷ Auditing Risk

منابع

- Bryce, M. , Ali, M. J. , & Mather, P. R. (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 .
- Christensen, H. B. , Hail, L. , & Leuz, C. (2013). Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56 (2-3) , 147-177 .
- Ciesielski, J. , & T. Weirich. (2006). Ups and downs of audit fees since the Sarbanes-Oxley Act. *The CPA Journal* 76, 28-35 .
- De George, E. T. , Ferguson, C. , & Spear, N. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. *The Accounting Review*, 88 (2) , 429-462 .
- De George, E. T. , Li, X. , & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of accounting studies*, 21 (3) , 898-1004 .
- Diehl, K. A. (2010). The real cost of IFRS: The relationship between IFRS implementation and audit, tax, and other auditor fees. *International Research Journal of Finance & Economics*, 37, 96-101 .
- Griffin, P. A. , Lont, D. H. , & Sun, Y. (2009). Governance regulatory changes, international financial reporting standards, and New Zealand audit and non-audit fees: Empirical evidence. *Accounting and Finance*, 49 (4) , 697-724 .
- Hail, L. , Leuz, C. , & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3) , 355-394 .
- Haswell, S. , & McKinnon, J. (2003). IASB standards for Australia by 2005 : catapult or Trojan horse?. *Australian Accounting Review*, 13 (29) , 8-16 .

- Hoogendoorn, M. (2006). International accounting regulation and IFRS implementation in Europe and beyond—experiences with first-time adoption in Europe. *Accounting in Europe*, 3 (1) , 23-26 .
- Jamal, K. , Colson, R. H. , Bloomfield, R. J. , Christensen, T. E. , Moehrle, S. R. , Ohlson, J. , et al. (2010). A research based perspective on SEC’s proposed rule on roadmap for potential use of financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) by U. S .issuers. *Accounting Horizons*, 24 (1) , 139–147 .
- Jones, S. , & Higgins, A. D. (2006). Australia’s switch to international financial reporting standards: A perspective from account preparers. *Accounting and Finance*, 46, 629–652 .
- Kahroudi, H. (1386). The relationship between financial reporting quality and cost of ownership, Seyed Hassan Saleh Nejad, Master's thesis, Payamnour University-Behshahr Center, Department of Accounting (in Persian) .
- Karmańska, A. (2017). Benefits and costs of IFRS implementation in the opinion of Polish certified auditors. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, (95 (151)) , 147-161 .
- Kim, J. , Liu, X. , & Zheng, L. (2012b). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87 (6) , 2061–2094 .
- Lin, H. L. , & Yen, A. R. (2010). The effects of IFRS adoption on audit fees for listed companies in China .
- Loyeung, A. , Matolcsy, Z. P. , Weber, J. , & Wells, P. A. (2011). An analysis of the accounting errors that arise during the transition to IFRS .
- Maređn, R. E. & Brackeneý, S. , (2009) , Audit risk and IFRS :Does increased flexibility increase audit risk? *The CPA Journal* (Jun) , 32-36 .
- Mashayekh, S. , Sharifi, S. , & Rezaei, F. (1390). The Economic Impact of Convergence with IFRS, *Accounting Research*, 3, 1-18 (in Persian) .
- Mohammadrezaee, F. , Yahyaie, M. , & Hosseinisahi, A. (2015). The effect of IFRS adoption on the risk and audit fees, *CPAs Journal*, 31 (in Persian) .
- Mohammadrezaei, F. , Mohd-Saleh, N. , & Banimahd, B. (2015). The effects of mandatory IFRS adoption: A review of evidence based on accounting standard setting criteria. *International Journal of Disclosure and Governance*, 12 (1) , 29-77 .
- Nobes, C. , & Zeff, S. A. (2008). Auditors’ affirmations of compliance with IFRS around the world: An exploratory study. *Accounting Perspectives*, 7 (4) , 279–292 .

- Pope, P. F. and McLeay, S. J. , (2011) , Te European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence, *Accounting and Business Research*, 266-233, (3) 41 .
- Redmayne, N. B. , & Laswad, F. (2013). An assessment of the impact of IFRS adoption on public sector audit fees and audit effort–some evidence of the transition costs on changes in reporting regimes. *Australian Accounting Review*, 23 (1) , 88-99 .
- Sardarizadeh, M. (1396). Convergence towards a Set of Accepted Accounting Standard: Comparing the Viewpoints of Academicians and the Executive Staff, *Accounting Research*, 24, 97-118 (in Persian) .
- Securities & Exchange Organization (SEO) , (1395). Director of Monitoring publishers of the Stock Exchange: 77 companies are required to comply with IFRS. Available at: [Http: //ifrs. seo. ir/News](http://ifrs.seo.ir/News); accessed: 9 Khordad 1396 (in Persian).
- Shan, Y. G. , & Troshani, I. (2016). The effect of mandatory XBRL and IFRS adoption on audit fees: Evidence from the Shanghai Stock Exchange. *International Journal of Managerial Finance*, 12 (2) , 109-135 .
- Soheili, K. , Bari, S. , & Behshoor, I. (1395). The impact of the global financial crisis on the financial leverage of companies listed in the Tehran Stock Exchange, *Accounting Research*, Vol. 6, No. 4, pp. 16-1 (in Persian) .
- Stuart, A. (2002). Audit Fees on the Rise. *CFO Magazine*, 1 October .
- Tsalavoutas, I. , & Evans, L. (2010). Transition to IFRS in Greece: financial statement effects and auditor size. *Managerial Auditing Journal*, 25 (8) , 814-842 .
- Webb, R. (2006). Brace yourselves: IFRS will be bumpy. *Financial Review*, 25 (January) , 26 .
- Wilcox, K. (2007). Dealing with Sarbox. *Wall Street Journal*, 1 June, Eastern edition .

A Review of the Evidence of the Impact of IFRS on Auditing Profession

Mohsen Dahmarde Ghaleno¹, Fatemeh Safari Sarchah², Hamid Zarei³

Received: 2017/05/30

Accepted: 2017/08/30

Abstract

In the past decade, financial reporting environment has undergone many changes internationally. Implementation of International Financial Reporting Standards is of the key changes in which many investment market scholars suppose that according capital market, and particularly international investment have been affected by IFRS in large-scale, but the implicit consideration is that the impact of adopting IFRS on auditing has been less respected by researchers, while regarding to the pervasive nature of adopting IFRS, it is expected that complexity of IFRS increases, thus leads to increasing auditing risk and consequently audit fees, hence the impact of the adopting will not be far-fetched over the company's financial reporting and auditing costs. Subsequently, this subject has raised concerns to prepare financial statements and get audit approvals for companies. While, according to the statement of Securities and Exchange Organization (SEO) in Iran, all registered issuers must provide audited financial statements based on IFRS from the beginning of the year 1395; thereby, the paper aims to consider previous and experimental evidence to reveal the impact of the IFRS adoption on auditing profession.

Keywords: Audit Certification, Audit Costs, Audit Profession, Empirical Evidence, IFRS.

Jel classification: G15, M42

DOI: 10.22051/ijar.2018.15748.1307

¹ MSc of Accounting, Saravan, Iran(Dahmarde.mohsen@saravan.ac.ir)

² PhD Student of Accounting, Islamic Azad University, Zahedan Branch, Zahedan, Iran.(Fateme.safari8280@yahoo.com).

³ MSc of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran. Corresponding Author, (hamidzarei@pgs.usb.ac.ir).