

An Investigating the Impact of International Financial Reporting Standards Adoption on Auditing

Hossein Fakhari¹, Esmail Amiri²

Received: 2018/05/27

Accepted: 2018/09/11

Abstract

The globalization leads to the optimal allocation of resources globally and provides possibility of global development. In this regard, the need for information for making economic decisions is indispensable. Accreditation of this information and assurance is part of this process. Accordingly, adoption of International Financial Reporting Standards is expected to have a significant effect on audit profession, since the adoption of international accounting standards will lead to professional audit reports become more objective and usage of the fair value basis makes that reports have an independent commentary. Accordingly, the present study aims to review the effect of the adoption of international financial reporting standards in the audit areas. The findings show that the adoption of International Financial Reporting Standards in auditing, affects in several audit areas like the audit fee, audit choice, audit committee, and the specialization in audit industry and the audit report delays. Undoubtedly, the awareness of these findings can, in addition to explaining the challenges ahead, equipped audit profession and make ready auditing professionals for such changes.

Keywords: Audit Quality, Auditing, International Financial Reporting Standards.

JEL classification: M42

DOI: 10.22051/ijar.2019.20525.1403

¹ Associate Professor of Accounting, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. Corresponding Author (H.fakhari@umz.ac.ir)

² PhD Student of Accounting, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. (Esmailamiri303@yahoo.com)

بررسی تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی

حسین فخاری^۱، اسماعیل امیری^۲

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۳/۰۶

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۶/۲۰

چکیده

جهانی شدن فرآیندی است که منجر به تخصیص بهینه منابع در سطح بین‌المللی شده و امکان توسعه جهانی را فراهم آورده است. در همین راستا نیاز به اطلاعات جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، ضرورتی انکارناپذیر است که اعتباردهی و اطمینان بخشی به این اطلاعات قسمتی از این فرآیند است. بر این اساس، انتظار می‌رود پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اثرات گسترده‌ای بر حرفه حسابرسی داشته باشد، زیرا پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب می‌شود تا گزارش‌های حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای بیشتری نیاز داشته باشند و حساب‌رسان با استفاده از مبنای ارزش منصفانه، اظهارنظر مستقل تری ارائه نمایند. پژوهش حاضر اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بر حوزه‌های دانش حسابرسی به طور مروری مورد بررسی قرار داده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه‌های مختلفی از حسابرسی از جمله حق‌الزحمه حسابرسی، انتخاب حساب‌رس، کمیته حسابرسی، تخصص‌گرایی در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی اثر دارد. آگاهی از این یافته‌ها می‌تواند علاوه بر تبیین چالش‌های پیش‌رو حرفه حسابرسی، حرفه را مجهزتر کرده و سبب شود تا حرفه از آمادگی لازم در مواجهه با چنین تغییراتی برخوردار شود.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/ijar.2019.20525.1403

^۱ دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران، نویسنده مسئول، (H.fakhari@umz.ac.ir)

^۲ دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران، (Esmailamiri303@yahoo.com)

مقدمه

جهانی شدن همراه با ادغام‌های منطقه‌ای مثل موافقت‌نامه تجارت آزاد آمریکای شمالی و یا اتحادیه‌های آسه ان در شرق آسیا و ایجاد بازار مشترک کشورهای آمریکای جنوبی (مرکوسور) به همراه هماهنگ‌سازی در اتحادیه اروپا، سبب شدند تا تغییراتی در ساختار اقتصادی جهان به وجود آید. اصولاً این تغییرات در کشورهای با شرکت‌های بزرگ چند ملیتی به ویژه با شرکت‌های که در بخش‌های مختلف اقتصادی فعالیت دارند بیشتر متداول گردید (پالاسیوس و مارتینز، ۲۰۰۵)، زیرا انتظار می‌رود جهانی شدن منجر به بهبود تخصیص منابع و توسعه بازارهای سرمایه بین‌المللی شود. بدیهی است چنین فرآیندی نیازمند اطلاعات قابل اعتماد و قابل اتکا در سطح جهانی است. بنابراین، تلاش در جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری به منظور ارائه اطلاعات مفید و قابل اعتماد برای سطوح مختلف سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان جهانی، اجتناب‌ناپذیر گردید. علاوه بر آن، بروز بحران‌ها در شرکت‌های بزرگ چند ملیتی در دهه‌های اخیر تقاضا برای شفافیت اطلاعات و همچنین استفاده از استانداردهای گزارشگری یکسان را بیشتر کرده است (کاروالیو و سالوتی، ۲۰۱۳). به عبارتی، پدیده جهانی شدن سبب شده است تا در سال‌های اخیر، تقاضا برای معماری جدیدی از استانداردهای حسابداری به وجود آید که در حال حاضر تحت عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مطرح است.

بونزون و دیگران (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که تقاضا برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان انقلاب جهانی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تلقی می‌شود، زیرا همگرایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یک پدیده جهانی بوده و در حال رشد است. در واقع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جلوه‌ای از جهانی شدن با تهیه گزارش‌های مالی یکسان است که همراستا با گزارشگری شرکت‌های چندملیتی و شرکت‌های کشورهای توسعه‌یافته بوده و تحت تأثیر عوامل مختلفی مانند فرهنگ، سیاست، اقتصاد، رفتارها و همچنین جامعه‌شناسی قرار می‌گیرد.

مرور ادبیات در این حوزه نشان می‌دهد، اولین مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۱۹۷۱ توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر شد و بعدها توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری مورد بازبینی قرار گرفت. هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری نقشه گزارشگری مالی را به منظور دو هدف اصلی که عبارت‌اند از افزایش کیفیت

گزارشگری مالی و بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، در طی دوره‌های مختلف تغییر داده است (اهدافی که به همراه استقبال کشورها در جهت هماهنگ‌سازی، سبب شده است تا در حال حاضر بیش از ۱۶۶ کشور در سراسر جهان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته و یا در حال پذیرش آن باشند). کارسون معتقد است استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب می‌شود تا سرمایه‌گذاران به این باور برسند که تحت استانداردهای جدید از سرمایه‌گذاری‌شان محافظت شده و فرصت ارزیابی دقیق عملکرد سرمایه‌گذاری برای آنها فراهم است (کارسون و داوولینگ، ۲۰۱۰).

در واقع نیاز به اطلاعات، همراه با حرکت جهانی به سمت ایجاد بازارهای بین‌المللی، سبب شده تا سرمایه‌گذاران بین‌المللی برای تخصیص سرمایه نیازمند اطلاعات مالی معتبر و قابل اعتماد بوده و به دنبال ابزاری برای ارزیابی کیفیت اطلاعات مالی باشند. در واقع چنین نیازی سبب شده تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی معیار اصلی قضاوت حساب‌برسان بین‌المللی از جهت اعتباردهی به صورت‌های مالی تلقی شود. بر این اساس، حرفه حسابرسی نیز تحت تأثیر شدید استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار گرفته و وظیفه اطمینان‌بخشی خود را از طریق رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تحقق می‌بخشد (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴).

بدیهی است همگرایی به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند اثرات گسترده‌ای بر بازارهای حسابرسی داشته باشد. انتظار می‌رود با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بتوان گزارش حسابرسی مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای بیشتر، عینی‌تر و همچنین اظهارنظر مستقل‌تر مبتنی بر ارائه ارزش منصفانه صورت‌های مالی ارائه نمود (روبو، ۲۰۱۶). بنابراین، لازم است تا برای افزایش کیفیت حسابرسی، آموزش‌های مرتبط با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عمومی شده و همچنین روش‌های حسابرسی و سیستم‌های اطلاعاتی برای تطبیق با استانداردهای حسابداری جدید بروز شوند. بدیهی است که انجام چنین تغییراتی نیازمند سرمایه‌گذاری بیشتر توسط شرکت‌های حسابرسی است (لین و یو، ۲۰۱۶).

مرور ادبیات حسابداری نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب تحقیقات گسترده‌ای در حوزه دانش حسابداری شده و پیامدهای اقتصادی زیادی در سراسر جهان داشته است. از جمله این تحقیقات در حوزه حسابداری مالی می‌توان به تحقیقاتی

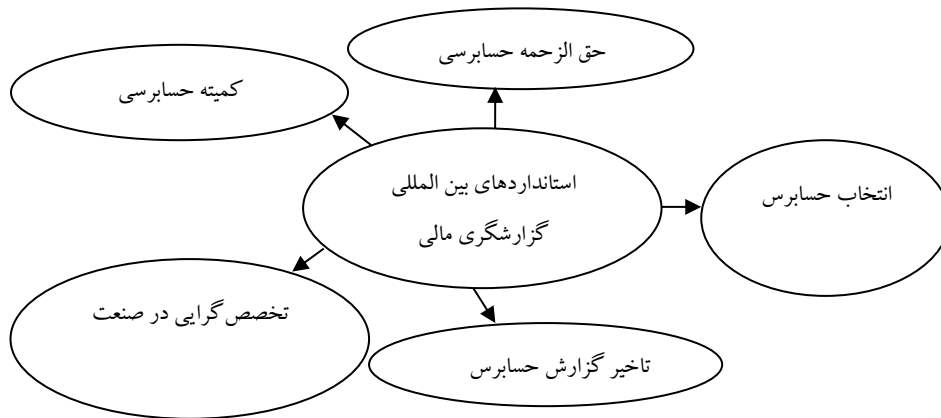
همچون ارتباط ارزشی ارقام سود (کلارسون و همکاران (۲۰۱۱) و هانگ و سابرمیان (۲۰۰۷))، تأثیر بر کاهش مدیریت سود (چن و همکاران (۲۰۱۰) و هوگ و همکاران (۲۰۱۲)) و تأثیر آن بر صحت دقت بالای پیش‌بینی تحلیل‌گران (چالمرز و همکاران (۲۰۱۰) و کیم و شی (۲۰۱۰)) اشاره نمود. همچنین بخش دیگر این تحقیقات، مطالعاتی است که به اثر پیامدهای اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از جمله کاهش هزینه سرمایه (داسک، ۲۰۰۶)، افزایش سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (گوردون و همکاران، ۲۰۱۲) و نقدینگی بیشتر بازار سهام (دراک، ۲۰۱۰) مربوط می‌شود.

علی‌رغم وجود تحقیقات گسترده در زمینه حسابداری گزارشگری بین‌المللی و همچنین تبعات اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تحقیقات اندکی به اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه دانش حسابرسی پرداخته‌اند. بدیهی است که عدم توجه به اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه دانش حسابرسی می‌تواند سبب شود تا نقش حسابسان بر وظیفه اعتباردهی صورت‌های مالی تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نادیده گرفته شود. بنابراین، چنین چالش‌هایی سبب می‌شود تا این سؤالات مطرح شود که چگونه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند بر حرفه حسابرسی تأثیر گذارد؟ و حوزه‌های متأثر آن کدام است؟

ادبیات مربوط به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نشان می‌دهد، اگرچه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توانسته بر جنبه‌های زیادی از حوزه حسابرسی مثل حق‌الزحمه حسابرسی، انتخاب حسابرس، تأخیر گزارش حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و کمیته حسابرسی اثر بگذارد، اما اینکه چگونه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه دانش حسابرسی اثر می‌گذارد، تاکنون به بحث گرفته نشده است.

همچنین در خصوص اهمیت پژوهش حاضر، با توجه به اینکه در حال حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار با سرمایه بیش از ده هزار میلیارد ریال و بانک‌ها و بیمه‌ها ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند، بنابراین مطالعه و پژوهش در این زمینه می‌تواند برای سرمایه‌گذاران، حسابسان و استاندارد‌گذاران در حوزه حسابداری و حسابرسی مفید باشد. همچنین این مطالعه می‌تواند به توسعه دانش، مبانی نظری و آگاهی استفاده‌کنندگان در مورد تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر

حسابرسی بیانجامد. بنابراین، برای دستیابی به اهداف فوق، اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پنج بعد حسابرسی که در شکل ۱ قابل مشاهده است، از لحاظ نظری و تحقیقات تجربی مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.



شکل (۱): اثر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه دانش حسابرسی

بر این اساس، در ابتدا به منافع و چالش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (اندازه‌گیری ارزش منصفانه و استانداردهای مبتنی بر اصول) که می‌تواند بر حوزه دانش حسابرسی اثرگذار باشد، پرداخته شده است. سپس در ارتباط با تجربه و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اقتصادهای نوظهور که حوزه دانش حسابرسی از آن متاثر خواهد شد، بحث شده است و در ادامه به تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هر یک از معیارهای حسابرسی پرداخته شده است؛ در نهایت مقاله با بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده خاتمه می‌یابد.

منافع و چالش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استدلالات زیادی وجود دارد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منافع زیادی به همراه دارد. شواهد این استدلال‌ها حاکی از آن است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به کاهش هزینه سرمایه (داسک و همکاران، ۲۰۰۶)، نقدشوندگی بیشتر بازار (لوز و ورچینا ۲۰۰۰) و دارک (۲۰۱۰)، سرمایه‌گذاری بیشتر از طریق

جریان منابع مالی خارجی (گوردون و همکاران، ۲۰۱۲)، شرایط مطلوب‌تر در قرارداد بدهی (کیم و همکاران، ۲۰۱۱) و پوشش بیشتر تحلیل‌گران (کیم و شی، ۲۰۱۲) شده است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای رفع کاستی‌های گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی وضع شده و موجب برقراری رویه‌های یکسانی، در گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی شده‌اند. بنابراین، انتظار می‌رود تا اطلاعات برای تصمیم‌گیری بهتر مقایسه شود و این امر موجب صرفه‌جویی در هزینه و زمان از طریق رویه‌های یکسان شود (چوی و زیگیل (۱۹۹۹) و فخاری و همکاران (۱۳۹۳))، اما پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با توجه به محیط خاص هر کشور متفاوت است (مارتا و همکاران، ۲۰۱۰).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی عمدتاً براساس مدل حسابداری آنگلواساکسون است. بنابراین استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای با نهادهای مختلف ممکن است منجر به نتایج متفاوتی شود، زیرا عوامل نهادی مختلفی از جمله عوامل حقوقی، تخصص‌گرایی در حرفه حسابداری و این که تا چه حد، نظارت و سازوکارهای حاکمیتی کشور توسعه یافته‌اند و همچنین میزان منابع سرمایه‌گذاری و میزان دخالت دولت از جمله عوامل بالقوه تأثیرگذار بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نتایج مربوط به آن است (البو و نیکلای، ۲۰۱۲).

در همین رابطه پاوسی (۲۰۱۷) در مطالعه خود نشان داد که هماهنگ‌سازی و همگرایی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح شرکت‌ها هزینه زیادی در پی دارد. آنها همچنین معتقدند که گذر به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مستلزم هزینه‌های مرتبط با آموزش و توانمندسازی کارکنان، آموزش استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و هزینه‌های تعدیل صورت‌های مالی در بسیاری از شرکت‌ها بوده است. کمیران و پی‌روتی (۲۰۱۳) طی یک نظر سنجی انجام شده در میان سرمایه‌گذاران، مدیران و حساب‌برسان در ۲۳ کشور عضو اتحادیه اروپا نشان دادند که هزینه‌های حسابرسی حاصل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل تغییر سیستم کنترل کیفیت، افزایش یافته است و مشتریان موسسه‌های حسابرسی بر اثر این پذیرش اقداماتی مرتبط مانند استخدام و تشکیل گروه‌های تخصصی به منظور پیشرفت و توسعه فعالیت‌های حرفه انجام داده‌اند. علاوه بر هزینه‌های آماده‌سازی، یکی از چالش‌های دیگر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

مالی، اندازه‌گیری آنها مبتنی بر ارزش منصفانه است. اگرچه ارزش منصفانه باعث ایجاد اطلاعات مربوط‌تر، تسهیل ارزیابی عملکرد شرکت، انعکاس بهتر وضعیت مالی و برآوردهای جریان نقدی آتی می‌شود، اما مشکلات عملی ارزش منصفانه سبب شده تا کشورها در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با چالش‌های زیادی مواجه شوند. به عبارتی، بیشتر این مشکلات مربوط به استانداردهای ترکیب تجاری و کاهش ارزش دارایی‌های نامشهود است که نگرانی همه شرکت‌های بزرگ را افزایش داده است.

جنبه دیگری از چالش اندازه‌گیری ارزش منصفانه، قضاوتی و ذهنی بودن آن است که باعث بروز خطا در گزارشگری مالی و نهایتاً نارسایی در حسابرسی می‌شود. به دلیل کاهش اثبات-پذیری ارزش منصفانه، ارائه دستورالعمل اجرایی برای اعمال این ارزش کمتر است (جمال و همکاران، ۲۰۰۹). علاوه بر این، با تغییراتی که در چارچوب مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی برای ایجاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی صورت گرفته است، لازم است تا اطلاعات مربوط به اندازه‌گیری ارزش منصفانه افشاء شود و در دسترس همگان قرار گیرد که بی‌شک هزینه بر خواهد بود (ریچارد، ۲۰۱۶).

آخرین چالشی که می‌توان از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول انتظار داشت، چالش هزینه‌های دادخواهی است که انتظار می‌رود با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بیشتر شود، زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول، توانایی حساب‌برسان را در انطباق رهنمودها با قوانین کمتر می‌کند و موجب هزینه دادخواهی بیشتری برای حساب‌برسان می‌شود (دیل و همکاران، ۲۰۱۰).

پذیرش و تجربه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اقتصادهای نو ظهور

جهانی شدن سبب شده تا اکثر بازارهای در حال توسعه، در مورد بحث همگرایی به سمت مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سطح بین‌المللی، تلاش نمایند. در این ارتباط، بسیاری از محققان (برون ۲۰۰۵ و ۲۰۱۱ و لارسون و استریت ۲۰۰۴) بیان نمودند که هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در کشورهایی با اقتصادهای نو ظهور، باعث تهیه گزارش‌های مالی در چارچوب اصولی‌تر و افزایش کیفیت اطلاعات مالی شده است.

دیگر محققان (کینگ (۲۰۰۱) و زیگال (۲۰۰۶)) ادعا کردند که اگر اطلاعات حسابداری بر اساس رویه‌های حسابداری کشورهای توسعه یافته تهیه شود، امکان دارد چنین وضعیتی برای مدل‌های تصمیم‌گیری اقتصادی کشورهایی با اقتصادهای نوظهور، مناسب نباشد (البو و نیکلای، ۲۰۱۲).

همچنین شواهد نشان می‌دهد که برخی از اقتصادهای نوظهور مانند اردن، چین، لهستان و امارت متحده عربی ابتکار عمل خود را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی آغاز کرده‌اند و حتی برخی از آنها مانند کشور مصر، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با توجه به واقعیت اقتصادی خود انجام دادند. انتظار می‌رود این فرآیند به منظور بهبود کیفیت اطلاعات، اعتبار بالای گزارش‌های مالی و توسعه جریان سرمایه و سرمایه‌گذاری و در نتیجه توسعه اقتصادی تسهیل شود. اگرچه این فرآیند در بسیاری از شرکت‌ها در خاورمیانه و یا کشورهای اروپای شرقی مستلزم اجازه رسمی و تصویب قانونی است تا بتوان از این استانداردها در عمل استفاده نمود (البو و نیکلای، ۲۰۱۲). همچنین، ایروین و لوکاس (۲۰۰۶)، معتقدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مزایای قابل توجهی برای اقتصادهای نوظهور دارد. از جمله این مزایا کاهش هزینه سرمایه، تحرک بیشتر سرمایه، تخصیص کارآمد منابع، بهبود و قابلیت مقایسه گزارشگری مالی و کاهش فرصت‌ها برای مدیریت سود است.

به طور کلی وعده جهانی شدن، مشارکت در سرمایه‌گذاری و ایجاد فرصت‌های مالی، سبب شده تا زمینه پذیرش فوری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اقتصادهای نوظهور مهیا شود. البته علی‌رغم وجود مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اقتصادهای نوظهور با چالش‌های زیربنایی، نظارتی و فرهنگی استانداردهای بین‌المللی حسابداری که مبتنی بر اقتصاد غربی است، نیز مواجه هستند. پذیرش استانداردهای جدید در اقتصادهای نوظهوری که فرآیند صنعتی شدن را با رشد سریع تجربه می‌کنند، با مشکلاتی از قبیل پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی و اندازه‌گیری‌های مبتنی بر ارزش‌های منصفانه، عدم آگاهی و تنش‌های محیط سیاسی و اقتصادی داخلی همراه است. ایروین و لوکاس (۲۰۰۶)، در پژوهش خود نشان دادند که در اقتصادهای نوظهور پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با افزایش هزینه جاری و هزینه‌های مربوط به تغییرات مداوم به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

همراه است؛ اما با وجود این چالش‌ها، دلیل پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط اقتصادهای نوظهور چیست؟

شاید بتوان گفت که کشورهای با اقتصادهای نوظهور به دلایل مختلفی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را قبول می‌کنند که از شایع‌ترین آنها می‌توان به از بین بردن موانع سرمایه‌گذاری در خارج از مرزها، افزایش قابلیت اطمینان، شفافیت و مقایسه‌پذیری گزارش‌های مالی، افزایش کارایی بازار و کاهش هزینه‌های سرمایه (برون، ۲۰۱۱)، اشاره نمود. نکته‌ای دیگر آن است که اقتصادهای نوظهور ممکن است استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به دلایل متفاوتی، نسبت به اقتصادهای توسعه یافته بپذیرند. به عبارتی، به نظر می‌رسد در اقتصادهای توسعه یافته تصمیم بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل توجه به خواسته‌های کاربران و تهیه‌کنندگان برای داشتن اطلاعاتی قابل مقایسه و قابل اطمینان بیشتر است، اما در اقتصادهای نوظهور، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، در واقع گذری برای توسعه اقتصادی است (البو و نیکلای، ۲۰۱۲). البته تجربه کشورها در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اقتصادهای نوظهور متفاوت بوده است. بعضی از کشورها پس از پذیرش نسبتاً موفقیت‌آمیز عمل کرده‌اند (به عنوان مثال، بولاکی (۲۰۱۰) برای موریس و چامیزا (۲۰۱۲) برای زیمبابوه)، در حالی که بعضی از کشورهای دیگر به دلیل عدم انطباق با استانداردها با شکست مواجه شده‌اند (به عنوان مثال میر و رحمان (۲۰۰۵) برای کویت و پاکستان).

اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه‌های

حسابرسی

انتظار می‌رود با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حساب‌برسان وظایف دشوارتری در پیش داشته باشند، زیرا ارزیابی مدیران در انطباق با استانداردهای حسابداری جدید از قبیل قضاوت نسبت به برآوردهای ارزش منصفانه، بر پیچیدگی کار حساب‌برسان می‌افزاید. از آنجا که میزان تلاش‌ها، تخصص‌گرایی و اندازه موسسه‌های حسابرسی تحت تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار می‌گیرد، بنابراین، کیفیت حسابرسی هم متفاوت خواهد بود. به دنبال چالش‌های موجود در استانداردهای بین‌المللی حسابداری مبتنی بر اصول و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه، حساب‌برسان نگرش تردید حرفه‌ای خود را بیشتر

می‌کنند، تا از میزان پیچیدگی‌ها کاسته شود. بنابراین، انتظار می‌رود که همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول، اثرات گسترده‌ای بر حوزه دانش حسابرسی داشته باشد که در ادامه اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هر یک از حوزه‌های دانش حسابرسی شامل حق الزحمه حسابرسی، انتخاب حسابرس، تأخیر ارائه گزارش حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس و کمیته حسابرسی بررسی و ارایه شده است.

حق الزحمه حسابرسی

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان یکی از مهمترین رویدادهای محیط حسابداری بر حوزه حسابرسی تأثیر شگرفی داشته است. یکی از چالش برانگیزترین این حوزه‌ها حق الزحمه حسابرسی است. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، دو اثر متضاد بر حق الزحمه حسابرسی دارد. اولین اثر مربوط به این موضوع است که این استانداردها مبتنی بر اصول تدوین شده و اندازه‌گیری آنها مبتنی بر ارزش منصفانه است که این عامل می‌تواند نسبت به کشورهایی که از استانداردها مبتنی بر قواعد و روش اندازه‌گیری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی استفاده می‌کنند، بر پیچیدگی کار حسابرسان بیفزاید. به گونه‌ای که این امر باعث می‌شود، حسابرسان از برآوردهای عمیق‌تر و از قضاوت حرفه‌ای بیشتری استفاده نمایند و بر همین اساس، تلاش‌های اضافی حسابرسان مستلزم حق الزحمه بیشتری خواهد بود (دیلوت و همکاران (۲۰۰۸) و کیم و همکاران (۲۰۱۲)).

بسیاری از مطالعه‌های اخیر در مورد ارتباط بین ارزش منصفانه و حق الزحمه حسابرسی نشان دادند که رسیدگی به ارزش منصفانه دارایی‌ها به دلیل قضاوتی بودن ارزش و قابلیت اثبات‌پذیری کمتر، مستلزم عملیات حسابرسی بیشتری است. همچنین هوگک و همکاران (۲۰۱۲) در پی مطالعه خود دریافتند که حق الزحمه حسابرسی به دلیل تغییر مدل‌های ارزیابی در صورت‌های مالی مبتنی بر ارزش‌های منصفانه و استفاده از تجدید ارزیابی، افزایش یافته و اعتباردهی به این ارزش‌ها مستلزم تلاش بیشتر است. علاوه بر آن گانچرو و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که به دلیل مشکلات اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه دارایی‌ها، پیچیدگی کار حسابرس افزایش یافته و حسابرسان حق الزحمه بیشتری را تقاضا می‌کنند.

در طیف دیگر عقیده بر این است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی شده و از این طریق باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. پالمروز (۱۹۹۸)، لایز و واتز (۱۹۹۴) و هنینگر (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که کیفیت بالای صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ریسک حساب‌برسان را به دلیل کاهش تحریف‌های با اهمیت و سوء تعبیر کاهش می‌دهد. بنابراین، اگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دلالت بر کیفیت بالای گزارشگری مالی داشته باشد، انتظار می‌رود حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یابد. همچنین تعدادی از تحقیقات، ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. برای مثال بارث و همکاران (۲۰۰۸) بیان کردند، کشورهایی که به طور داوطلبانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفتند، مدیریت سود کمتری در سطح شرکت‌ها تجربه نموده‌اند. علاوه بر این، چن و همکاران (۲۰۰۱) در بررسی شرکت‌های عضو اتحادیه اروپا نشان دادند که پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نیز سبب مدیریت سود کمتری در سطح شرکت‌ها شده است. به طور کلی، مطالعات نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، افزایش می‌یابد. دلیل اصلی افزایش این است که حساب‌برسان بر اساس استانداردهای مبتنی بر اصول و اندازه‌گیری ارزش منصفانه نیاز به قضاوت بیشتری دارند که این امر مستلزم افزایش زمان و تلاش حساب‌برسان است (هشیو و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، انتظار می‌رود که با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تلاش‌های حساب‌برسان از دو جنبه افزایش یابد.

جنبه اول، این است که لازم است تا حساب‌برسان تلاش‌های اضافی را برای کسب آگاهی در مورد استانداردهای جدید انجام دهند تا بتوانند از این طریق اجرای مناسب استانداردها را ارزیابی نمایند. به احتمال زیاد در این مواقع، حساب‌برسان برای پوشش هزینه تلاش‌های خود، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری را مطالبه خواهند نمود. جنبه دوم، به ریسک دادخواهی و ریسک وجود تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی مربوط است که با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بوجود خواهد آمد.

همچنین انتظار می‌رود، وجود عدم اطمینان محیطی نسبت به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه‌های مربوط به انطباق با استانداردها را افزایش دهد. یعنی پذیرش

استانداردها سبب می شود تا حسابرسان برای محافظت از شهرت و افزایش ریسک سرمایه گذاری در منابع حسابرسی و افزایش حق بیمه برای ریسک حسابرسی خود، هزینه های بیشتری را متحمل شوند (دی گریس و همکاران (۲۰۱۳)، گریفین و همکاران (۲۰۰۹) و کیم و همکاران (۲۰۱۱)).
نگاره ۱، نتایج تحقیقات تجربی در خصوص پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و اثرات آن بر حق الزحمه حسابرسی را ارائه نموده است.

نگاره (۱): نتایج تحقیقات اثر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری بر حق الزحمه

حسابرسی

نام محقق	سال تحقیق	نتایج
گریفین و همکاران	۲۰۰۹	از سال ۲۰۰۲ پس از اجرای پذیرش IFRS در نیوزلند، میزان حق الزحمه حسابرسی افزایش یافته است.
کیم و همکاران	۲۰۱۲	در بررسی شرکت های کشورهای عضو اتحادیه اروپا نشان داد به دلیل پیچیدگی پذیرش IFRS، افزایش قابل توجهی در حق الزحمه حسابرسی رخ شده است.
دی گریس و همکاران	۲۰۱۳	پس از پذیرش IFRS، حق الزحمه حسابرسی به میزان ۲۳٪ افزایش یافته است.
کامران و پروتی	۲۰۱۳	با پذیرش IFRS در بانک ها، حق الزحمه های حسابرسی نیز افزایش یافته است.
هشیو و یین	۲۰۱۶	حسابرسان با تجربه در سال های اولیه پذیرش IFRS، به طور قابل توجهی بالاترین میزان حق الزحمه حسابرسی را دریافت کردند.

انتخاب حسابرس

مطابق با چارچوب نمایندگی، دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که افزایش تقاضا برای حسابرسان بزرگ و با کیفیت از دو منبع نشات می گیرد. منبع اول، هزینه مربوط به حسابرسی این شرکت ها به دلیل صرفه جویی در مقیاس^۱ برای شرکت ها کمتر خواهد بود. منبع دوم، به کیفیت کار حسابرسان بزرگ مربوط است که قادر هستند به حسابرسی موضوعات پیچیده بپردازند و نظارت کنندگان خارجی نیز به کیفیت کار آنها اعتماد بیشتری دارند. بنابراین، انتظار می رود موسسات حسابرسی که از رویه های استانداردهای بین المللی حسابرسی استفاده می کنند،

انطباق بیشتری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری داشته باشند (کامپریکس و همکاران، ۲۰۱۱).

همچنین پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، سبب می‌شود تا تقاضا برای حساب‌رسان با کیفیت بالاتر بیشتر شود. مطالعه‌های اخیر نشان می‌دهد که انتخاب چهار موسسه بزرگ حسابرسی توسط صاحبکاران در جهت سازگاری با جهانی شدن و بویژه با کشورهای توسعه یافته است. بنابراین، اگر انتخاب چهار شرکت بزرگ حسابرسی نشان دهنده کیفیت بالای حسابرسی باشد، آنگاه این انتظار وجود دارد که پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تقاضا برای این چهار موسسه بزرگ حسابرسی به دلیل کیفیت بالای کار آنها افزایش یابد. بر این اساس، انتظار می‌رود که موسسه‌های کوچک حسابرسی برای ورود به بازار جهانی با موانع جدی روبرو باشند.

تحقیقات نشان می‌دهند که تقاضا برای چهار موسسه بزرگ حسابرسی پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، مزایای قابل توجهی را به همراه داشته است. این مزایا به دلیل مهارت و تخصص حساب‌رسان بزرگ در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و توانایی آنها برای نظارت بر رویه‌های گوناگون حسابداری مشتریان در کشورهای عضو اتحادیه اروپا بوده است. همچنین مطالعاتی در خصوص اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر انتخاب حساب‌رس صورت گرفته است. برای مثال، کامپریکس و همکاران (۲۰۱۱)، نشان دادند که گذر به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به تغییر بیشتر حساب‌رس در شرکت‌های که به بکارگیری این استانداردها اقدام کرده بودند، می‌شود. هوگ و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که احتمال انتخاب چهار موسسه بزرگ حسابرسی برای شرکت‌های فعال، پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش یافته است. همچنین چن (۲۰۱۴) نشان داد، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، سبب شده تا تمایل به استفاده از تخصص بالای چهار موسسه بزرگ حسابرسی بیشتر شود. به طور کلی، بر اساس نتایج پژوهش‌ها، انتظار می‌رود پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر بازار حسابرسی از طریق انتخاب نوع حساب‌رس اثرگذار باشد.

تأخیر گزارش حسابرسی

به موقع بودن گزارش حسابرسی یکی دیگر از ویژگی‌های مهم بازارهای نوظهور است. به عبارتی، به موقع بودن انعکاسی از تعداد ساعات مورد نیاز برای انجام کار حسابرسی است که تحت تأثیر مقدار کار انجام شده توسط حسابرسان، تعداد حسابرسان اختصاص یافته و تعداد ساعات اضافی است. معمولاً، به موقع بودن گزارش حسابرسی مرتبط با کارائی حسابرسی است و اینکه چگونه حسابرسان شایستگی‌های لازم را در انجام وظایف خود برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی در اختیار دارند و می‌توانند تصویر واقعی از عملیات شرکت را ارائه دهند (احمد، ۲۰۱۲). تأخیر گزارش حسابرسی، نقطه مقابل به موقع بودن گزارش حسابرسی است و اشاره به فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس است. این فرآیند نشان می‌دهد که به چه میزانی مدیر هنگام تهیه صورت‌های مالی و حسابرس هنگام رسیدگی، نقش مهمی در این تأخیر داشته‌اند (حبیب، ۲۰۱۴). در واقع تأخیر در گزارش حسابرس نشان می‌دهد که مدیران و حسابرسان تا چه میزان برای حل و فصل اختلافات مذاکره کرده‌اند. آنتلی و نل بوف (۱۹۹۱) بیان می‌کنند که پیشنهاد حسابرسان در مذاکرات اولیه قرارداد حسابرسی می‌تواند محافظه کارانه باشد، زیرا مدیر انگیزه دارد تا در مورد وضعیت شرکت مطمئن شود، اما پس از مذاکره، حسابرسان تمایل به محافظه کاری کمتری دارند و در نتیجه گزارشگری مالی آنها، تهاجمی‌تر خواهد شد.

از دیدگاه مدیریت شرکت، گذار به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب اصلاح در مدل‌های سنتی گزارشگری مورد استفاده شرکت‌ها می‌شود و مستلزم فرآیند تطبیق توسط مدیریت در قالب ارائه اطلاعات مالی منطبق با الگوی استانداردهای بین‌المللی است. بنابراین، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش تأخیر مدیریت در ارائه گزارش به حسابرسان می‌شود (بونزون و دیگران، ۲۰۰۸).

از دیدگاه حسابرس، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش ریسک حسابرسی است، زیرا رویکرد استانداردگذاری هیات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مبتنی بر اصول است و این سبب می‌شود تا حسابرسان برای مقابله با افزایش قضاوت‌های مدیریت (برای مثال دارایی‌های نامشهود) و طبقه‌بندی (برای مثال ابزارهای مالی) جدید ناشی از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، ریسک را مدنظر قرار دهند. بنابراین، افزایش

ریسک حسابرسی، منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شده است (حیب، ۲۰۱۱). مطالعه‌های تجربی پیشین نشان می‌دهند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. بونزون و همکاران (۲۰۰۸)، حیب و بهاین (۲۰۱۱)، والکر و های (۲۰۱۳) و حیب (۲۰۱۴) بیان کردند که در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تأخیر حسابرس در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر، انتظار می‌رود پیچیدگی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لازم را برای حسابرسی افزایش دهد.

تخصص‌گرایی حسابرس

یکی از اهداف موسسه‌های حسابرسی، شناسایی راه‌کارهایی برای ایجاد متمایز شدن بین رقبای خود از طریق ارائه خدمت به نیازهای مشتریان است. استراتژی تمایز، سبب می‌شود تا بجای منفعت‌طلبی به حفظ مشتریان فکر کرد، با این فرض که صاحبکاران موسسه‌های حسابرسی دارای مجموعه‌ای از ویژگی‌های منحصر به فرد هستند و موسسه‌های حسابرسی باید برای رفع نیازهای صاحبکاران، خود را با این ویژگی‌ها وفق دهند (چن و همکاران، ۲۰۰۱). این موضوع سبب می‌شود تا موسسه‌های حسابرسی به منظور پاسخگویی به نیازهای صاحبکاران خدمات حسابرسی تخصصی‌تر را ارائه نمایند.

از سوی دیگر دو ویژگی (۱) استفاده از مزایایی از قبیل حق‌الزحمه حسابرسی کمتر، افزایش کیفیت حسابرسی و مشاوره که به‌عنوان ارزش افزوده تخصص‌گرایی تلقی می‌شود و (۲) سازوکاری جهت علامت‌دهی به سرمایه‌گذاران از این جهت که درصدد شفافیت بیشتر هستند، سبب می‌شود تا تقاضای صاحبکاران از حسابرسان متخصص در صنعت افزایش یابد. تخصص حسابرس در صنعت، اشاره به دانش حسابرس از کسب و کار صاحبکاران و تمرکز آنها در صنعت مربوطه دارد (سلومون و همکاران، ۱۹۹۹). پژوهش‌های تجربی نشان می‌دهند که حسابرسان با آگاهی از صنعت خاص، دانش کامل‌تری نسبت به مسائل شرکت دارند و این امر باعث افزایش توانایی آنها در شناخت روش‌های موثرتر برای شناسایی اشتباهات و تخلف می‌شود. حسابرسان متخصص در صنعت قادر به شناسایی تحریف‌های بااهمیت هستند و از

انگیزه‌های شناسایی تحریف‌ها به عنوان سپری برای حفاظت از شهرت خود در بازار حسابرسی استفاده می‌کنند (دان و ماهیو، ۲۰۰۴).

اندازه‌گیری مبتنی بر ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حساب‌برسان متخصص در صنعت را وادار می‌کند، تا با بررسی جزئیات بر روی صحت قضاوت‌های مدیریت در تعیین و برآورد ارزش منصفانه و همچنین اطمینان از انتخاب و مناسب بودن مدل‌ها برای برآورد ارزش منصفانه، بپردازند. هال (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای نشان داد که به دلیل افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حساب‌برسان متخصص صنعت قادرند که به مشتریان خود حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه نمایند.

به اعتقاد بسیاری از پژوهشگران همانند فلمینگ و همکاران (۲۰۰۷) حساب‌برسان متخصص صنعت باعث افزایش کارایی می‌شوند، زیرا خطای تشخیص کمتری داشته و کار را با هزینه کمتری انجام می‌دهند. در مجموع، تخصص در صنعت، به حساب‌برسان اجازه می‌دهد تا با الزامات و مقررات جدید مانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، سازگاری بیشتری داشته باشند و انتظار می‌رود حساب‌برسان متخصص در یک صنعت، قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کارایی لازم را داشته باشند.

به طور کلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان یک مجموعه یکپارچه از مقررات حسابداری میان کشورها به حساب‌برسان متخصص در صنعت اجازه می‌دهد که ضمن کسب دانش مربوط به شرکت‌های یک صنعت، به طور موثری در بین صنایع کشورهای مختلف، به کیفیت حسابرسی بالای دست یابند. چنین پیچیدگی‌هایی مربوط به پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر می‌شود تا تعداد حساب‌برسانی که دانش عمیق و تخصصی در صنعت خاص دارند، نسبت به حساب‌برسان غیرمتخصص، کمتر باشند. هال (۲۰۱۳) معتقد است که قدرت حساب‌برسان متخصص صنعت نسبت به حساب‌برسانی که تخصص خاصی در صنعت ندارند، پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد.

کمیته حسابرسی

فشار جهانی برای دولت‌ها به سمت استفاده از چارچوب استاندارد حسابداری مانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باعث شده است که کمیته حسابرسی فشار بیشتری را تحمل کند، زیرا پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط کشورها باعث شده که توانایی و مسئولیت کمیته حسابرسی برای ترویج و تضمین موثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری مطابق با گزارشگری جدید، افزایش یابد (مارا، ۲۰۱۱). طبق قانون ساربنز اکسلی در آمریکا و همچنین مطابق با دستورالعمل‌های شرکت‌های اروپایی بر نیاز به تشکیل کمیته حسابرسی به منظور تأمین نظارت قوی بر گزارشگری مالی شرکت‌ها و کنترل‌های داخلی تأیید شده است.

مطالعه‌های پیشین نشان می‌دهند که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، منجر به کیفیت بالای افشای اطلاعات می‌شود (داسک و گی‌هاردت، ۲۰۰۶). به دلیل افزایش کیفیت افشای اطلاعات، کمیته حسابرسی نقش موثری در ارائه اطلاعات صحیح و به خصوص درباره رویه‌های حسابداری دارد. این امر در نهایت سبب می‌شود تا کمیته حسابرسی برای درک و شناخت بهتر از رویه‌های حسابداری، همراه شده و نظارت بر مدیریت سود و ترویج کیفیت اطلاعات حسابداری آسان‌تر شود (بدراد و همکاران، ۲۰۰۴). همچون قانون ساربنز اکسلی (۲۰۰۲) الزام می‌کند، کمیته حسابرسی باید مستقل از مدیران باشد و حداقل یک کارشناس مالی در آن عضویت داشته باشد. بنابراین انتظار می‌رود کمیته حسابرسی پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات مالی بیفزاید. اصولاً در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سوال‌های زیر برای کمیته حسابرسی به وجود می‌آید.

۱. آیا کمیته حسابرسی برای نظارت بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برنامه‌ای اجرا کرده است؟ و آیا این برنامه پیشرفتی داشته است؟

۲. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چه تأثیری بر کنترل‌های داخلی و افشای اطلاعات صورت‌های مالی دارد؟

۳. دانش اعضای کمیته حسابرسی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چگونه است؟ و چگونه آنها موارد افتراق بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای پذیرفته شده عمومی حسابداری را شناسایی و درک می‌کنند؟

۴. چگونه کمیته حسابرسی به تقاضای مدیریت برای انتخاب رویه‌های حسابداری از طریق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کمک می‌کند؟ زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مستلزم قضاوت حرفه‌ای تر هستند و با توجه به انتخاب سیاست‌های حسابداری، برخی از فرآیندها یا سیستم‌های دارایی از قبیل دارایی‌های ثابت، سیستم‌های مبتنی بر حق‌الاشتراک و موجودی، تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

به طور کلی، کمیته حسابرسی نقش بسیار مهمی برای توسعه برنامه اجرای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از جمله آگاهی از ریسک‌های احتمالی هنگام پذیرش، بر عهده دارد. به عبارتی، گرفتاری اولیه کمیته حسابرسی مربوط به سطح مناسبی از توجه مدیریت برای برنامه اجرای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. کمیته حسابرسی باید از آموزش‌های مربوط به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و از سطح دانش فعلی مدیران اطمینان یابد (اووتوی، ۲۰۱۳).

اگر کمیته حسابرسی فهم کاملی از سطوح مناسب برای اعمال استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نداشته باشد، احتمال دارد هنگام پذیرش، سیاست‌های نامناسب را اتخاذ کند. بنابراین، کمیته حسابرسی باید برنامه‌ای در خصوص آموزش به موقع برای تمام اعضا و بر اساس الزامات و دانش مالی برای استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، داشته باشد.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حوزه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. در این راستا، به طور مروری مبانی نظری و مطالعات تجربی مربوط به اثر پذیرش بر مؤلفه‌های حسابرسی مانند حق‌الزحمه حسابرسی، انتخاب حسابرس، تأخیر ارائه گزارش حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس و کمیته حسابرسی بررسی شد. همچنین نقطه شروع ایده این پژوهش این بود که شواهد بین‌المللی قوی وجود دارد که هماهنگ‌سازی

استانداردها و افشا اطلاعات، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود که این مساله برای حسابرسان با مباحثی همراه است.

یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی میزان حق‌الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. به عبارتی، حسابرسان به دلیل پیچیدگی استانداردها مبتنی بر اصول و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه تلاش‌های بیشتری به منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام می‌دهند و برای پوشش هزینه‌های خود نیز حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند، اما پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی میزان حق‌الزحمه حسابرسی به دلیل بهبود و افزایش کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد.

نتایج پژوهش‌های بررسی شده نشان می‌دهد که پیچیدگی زیاد استانداردهای جدید، تقاضا برای حسابرسان با کیفیت بالا را افزایش می‌دهد، زیرا مهارت و تخصص حسابرسان بزرگ از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و توانایی آنها برای نظارت بر رویه‌های حسابداری بیشتر است. همچنین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال‌های اول، باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. از دیدگاه مدیریت، گذار به سمت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب اصلاح در مدل‌های سنتی گزارشگری و مستلزم فرآیند تطبیق توسط مدیریت در قالب ارائه اطلاعات مالی منطبق با الگوی استاندارد جدید است. از دیدگاه حسابرس نیز پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مرتبط با افزایش ریسک حسابرسی در خصوص تبیین معیار و روش اندازه‌گیری ارزش منصفانه در استانداردها است که منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پس از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خواهد شد.

در نهایت یافته‌های دیگر پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان متخصص در صنعت به دلیل دانش خاصی که از استانداردهای بین‌المللی و کسب و کار مشتریان دارند از ریسک حسابرسی کمتری برخوردارند. به عبارتی، حسابرسان متخصص در صنعت با بررسی جزئیات، از صحت قضاوت‌های مدیریت در خصوص انتخاب و مناسب بودن مدل‌ها برای برآورد ارزش منصفانه، نتیجه‌گیری بهتری دارند که این مساله منجر به افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. این انگیزه سبب می‌شود تا حسابرسان و ادار شونند تا دانش عمیق‌تر و تخصصی‌تری درباره استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بدست آورند. همچنین کمیته حسابرسی می‌تواند

ریسک‌های احتمالی پذیرش استانداردهای جدید را تعیین کند. اگر کمیته حسابرسی فهم کاملی از سطوح مناسب برای اعمال استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نداشته باشد، احتمال دارد هنگام پذیرش، سیاست‌های نامناسب اتخاذ کند. بنابراین، کمیته حسابرسی باید برنامه‌ای در خصوص آموزش به موقع برای تمام اعضا و بر اساس الزامات و دانش مالی برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اعمال نماید.

در نهایت آنکه، پژوهش در خصوص تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی هنوز در دوران تکامل خود است. تعداد مطالعات در این حوزه اندک است و تا کنون هیچ شناخت روشنی در خصوص اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر سایر مولفه‌های حوزه حسابرسی، ارائه نشده است. بنابراین، یک راه مفید برای تحقیقات آتی آن است که به این مطلب پرداخته شود که آیا حسابرسان مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کیفیت حسابرسی را تضمین می‌کنند؟

نتایج پژوهش حاضر برای استفاده‌کنندگان چندین دستاورد و ارزش افزوده علمی دارد. اول، به تدوین‌کنندگان مقررات بازار حسابرسی همانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند موجب افزایش رقابت در بازار حسابرسی به دلیل پیچیدگی‌های موجود در این استاندارد شود که استقلال و کیفیت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. دوم به قانون‌گذاران و نظارت‌کنندگان مقررات بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود که از این مطلب باید آگاهی داشته باشند که در سال‌های اولیه پذیرش استانداردها، ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد. سوم به کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود تا در خصوص پذیرش استانداردهای جدید، برنامه‌ای برای آموزش و توانمندسازی کارکنان داشته باشند. چهارم به مدیران شرکت‌ها کمک می‌کند تا از مهارت و تخصص حسابرسان بزرگ، برای کاهش پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به منظور افزایش کیفیت حسابرسی استفاده نمایند. پنجم برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی این پیامد را در پی دارد که پذیرش استانداردهای جدید، هزینه‌های انطباق و هزینه‌های تعدیل صورت‌های مالی مبتنی بر اصول و اندازه‌گیری ارزش منصفانه را افزایش دهد. بنابراین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی امری طبیعی است. در نهایت این پژوهش می‌تواند به بسط نظری موضوع پژوهش کمک نماید.

پی‌نوشت

۱ Economic of scale

منابع

- Ahmed, K. , Chalmers, K. , & Khlif, H. (2013). A meta-analysis of IFRS adoption effects. *The International Journal of Accounting*, 48 (2) , 173-217.
- Albu, N. , & Nicolae, C. A. (2012). International Financial Reporting Standards in an Emerging Economy: Lessons from Romania. *Australian Accounting Review*, 22 (4) , 341-352.
- Antle, R. , & Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29, 31-54.
- Awotoye. (2013). IFRS-based results throw new challenge to audit committee members. *Businessday. Auditing and Finance Research*, 1 (4) , 1-11 .
- Barth, M. E. , Landsman, W. R. , & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46 (3) , 467-498.
- Bedard, J. , Chtourou, S. , & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *A Journal of Practice & Theory*, 23 (2) , 13-35 .
- Bonsn-Ponte, E. , Escobar-Rodriguez, T. , & Borrero-Domnguez, C. (2008). Empirical Analysis of Delays in the Signing of Audit Reports in Spain. *International Journal of Auditing*, 12 (2) , 129-140 .
- Boolaky, P, K. (2010). IFRS in Small Island Economies: Problems and Challenges to the Private and Public-sector Enterprises Using Data from Mauritius. *Working Paper, Available at SSRN*.
- Brown, P. (2011). International Financial Reporting Standards: What Are the Benefits?. *Accounting and Business Research*, 41 (3) , 269-85.
- Brown, P. , & Tarca, A. (2005). A Commentary on Issues Relating to the Enforcement of International Financial Reporting Standards in the EU. *European Accounting Review*, 14 (1) , 181-212.
- Cameran, M. , & Perotti, P. (2013). Audit Fees and IAS/IFRS Adoption: Evidence from the Banking Industry. *International Journal of Auditing*, 18 (2) , 155-169 .
- Carson, E. , & Dowling, C. (2010). The Production of Audit Services: The Relationship between Audit Support System Design and Audit Pricing by Global Audit Firm Networks. working paper, The University of Melbourne.
- Carvalho, L,N. , & Salotti, B, M. (2013). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Accounting Education*, 28, 235-242.
- Chalmers, K. , Clinch, G. , Godfrey, J, M. , & Wei, Z. (2012). Intangible assets, IFRS and analysts' earnings forecasts. *Accounting & Finance*, 52 (3) , 691-721.
- Chamisa, E, E. (2000). The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*, 35 (2) , 267-86.

- Chen, C. (2014). How does mandatory IFRS adoption affect the audit service market?. Working paper, University of Auckland.
- Chen, C. , Chen, S. , & Su, X. (2001). Profitability regulation, earnings management, and modified audit opinions: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (2) , 9–30.
- Chen, H. , Tang, Q. , Jiang, Y. , & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21 (3) , 220–278.
- Choi, M, S. , & Zéghal, D. (1999). The effect of accounting firm mergers on internationalmarkets for accounting services. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8 (1) ,1–22.
- Clarkson, P. , Hanna,J, D. , Richardson, G, D. , & Thompson, R. (2011). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 7 (1) , 1–17.
- Comprix, J. , Muller, K, A. , & Sinclair, J. (2011). Mandatory accounting requirements anddemand for Big four auditors: Evidence from IFRS adoption in the EU”, Working Paper, Syracuse University, the Pennsylvania State University, the University of Connecticut.
- Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP: Have the expected cost of equity capital really decreased?, *Journal of Business Finance & Accounting*, 33 (3) , 329–373.
- Daske, H. , & Gebhardt, G. (2006). International Financial Reporting Standards and experts’ perceptions of disclosure quality. *Abac Accounting Foundation*, 42 (3) , 461-498.
- DeAngelo, L, E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3) , 183-199.
- DeGeorge, E. , Ferguson, C. , & Spea. N. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. *The Accounting Review*, 88 (2) , 429-462.
- Deloitte, T, T. (2008). IFRS in Your Pocket: An IAS Plus Guide, 7th Edition, Deloitte Touche Tohomatsu. *available at: <http://www.iasplus.com>*.
- 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 and Economics*, 37, 96–101.
- Drake, M, S. , Myers, L, A. , & Yao. L. (2010). Are Liquidity Improvements Around the Mandatory Adoption of IFRS Attributable to Comparability Effects or to Quality Effects?. Working paper, The Ohio State University, University of Arkansas, and Beijing Jiaotong University
- Dunn, K, A. , &Mayhew, B,W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9 (1) , 35–58.
- Fakhari, H. , Faqih, M. , &Bezar. V. (2014). Advantages and Disadvantage of Implementing International Financial Reporting Standards Based on The Stakeholder Theory in Iran, *Journal of Bourse*, 111, 103-104, (in Persian).
- Fleming, D. , Hee, K. , & N. Romanus, R. (2007). Auditor industry specialization and audit feessurrounding Section 404 implementation. *Review of Accounting and Finance*, 13 (4) , 353-370.

- Goncharov, I. , Riedl, E, J. , & Sellhorn, T. (2013). Fair value and audit fees. *Review of Accounting Studies*, 19 (1) , 210–241.
- Gordon, L. A. , Loeb, M, P. , & Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (4) , 374-398.
- Griffin, P,A. , Lont, D, H. , & Sun, Y. (2009.). Governance regulatory changes, IFRS adoption, and New Zealand audit and non-audit fees: Empirical evidence. *Accounting & Finance*, 49 (4) , 697-724.
- Habib, A. (2014). The New Chinese Accounting Standards and Audit Report Lag. *International Journal of Auditing*, 19 (1) , 1-14.
- Habib, A. , & Bhuiyan, B. (2011). “Audit firm industry specialization and the audit reportlag. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 20 (1) , 32–44.
- Hail, L. , Leuz, C. , & Wysocki, P. (2010). *Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the U. S. (Part I): Conceptual Underpinnings and Economic Analysis*. *Accounting Horizons*, 24 (3) , 355–394 .
- Hall, T, J. (2013). The Strenght of Industry Specialization: Highlighted by the IFRS Adoption in the EU. Theses and Dissertation.
- Heninger, W. (2001). The association between auditor litigation and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 76 (1) , 111–126 .
- Houqe, M. N. , Monem, R. M. , & van Zijl, T. (2012). Government quality, auditor choice and adoption of IFRS: A cross country analysis. *Advances in Accounting*, 28 (2) , 307–316.
- Houqe, M. N. , van Zijl, T. , Dunstan, K. , & Karim, A, K, M, W. (2012). The Effect of IFRS Adoption and Investor Protection on Earnings Quality Around the World. *The International Journal of Accounting*, 47 (3) , 333–355.
- Hung, M. , Subramanyam, K, R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12 (4) , 623–657.
- Irvine, H. , & Lucas, N. (2006). The globalization of accounting standards: the case of the United Arab Emirates. working paper, 3rd International Conference on Contemporary Business, Charles Sturt University, Australia.
- Jamal, K, R, H. , Colson, R, J. , Bloomfield, T, E. , Christensen, S, R. , Moehrle, J. , Ohlson, S, H. , Penman, G, J, Previts, T. L. Stober, T. , Sunder, S. , & R. L. Watts. (2009). “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. Accounting Horizons, 24, (1) , 1-16.
- Kim, J, B. , Liu, X. , & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *Accounting Review*, 87 (6) , 2061–2094.
- Kim, J, B. , Tsui, J, S, L. , & Yi, C, H. (2011). The voluntary adoption of International Accounting Standards and loan contracting around the world. *Review of Accounting Studies*, 16 (4) , 779–811.
- Kim, J,B. , & Shi, H. (2012). Voluntary IFRS Adoption, Analyst Coverage, and Information Quality: International Evidence. *Journal of International Accounting Research*, 11 (1) , 45–76.

- King, N. , Beattie, A. , Cristescu, A. M. , & Weetman, P. (2001). Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience. *European Accounting Review*, 10 (1) , 149–171.
- Larson, R. K. , & Street, D. L. (2004). *Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13 (2) , 89–119.
- Leuz, C. , & Verrecchia, R. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91–124.
- Lin, H. , & Yen, A. (2016). The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China", *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 No. 1, pp. 43-68
- Lys, T. , & Watts, R. L. (1994). Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research*, 32, 65-93 .
- Marra, A. , Mazzola, P. , & Prencipe, A. (2011). Board Monitoring and Earnings Management Pre- and Post-IFRS. *The International Journal of Accounting*, 46 (2) , 205–230.
- Martha, H. L. , Leuz. C. , & Wysocki. P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U. S. (Part I): Conceptual underpinnings and economics analysis. *Accounting Horizons*, 24 (3) , 355–394.
- Mir, M. Z. , Rahaman, A. S. (2005). The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh. An Exploration of Rationale and Process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18 (6): 816–41.
- Mohammad Rezaei, F. , Yahyaie, M. , & Hosseini Sohi. S. (2015). Effect of Adoption of International Financial Reporting Standards on Audit Risk and Audit Fees. *Official Journal Accounting Quarterly*, 31, 79-69, (in Persian).
- Palacios, M. , & Martínez, C. (2005). The process of accounting harmonization in Latin America: the road to international standards. *Rev. Contab. Financ*, 16, 103–117.
- Palmrose, Z. V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality, *The Accounting Review*, 63 (1) , 55-74 .
- Pawsey, L. N. (2017). IFRS adoption: A costly change that keeps on costing. *Accounting Forum*, 41 (2) , 116-131 .
- Richard, J. (2016). *IFRS in a Global World: International and Critical Perspectives on Accounting*", Springer International Publishing, 1-13 .
- Robu, M. A. (2016). The Value Relevance of Audit Report Under IFRS in the Case of Romanian Listed Companies, *Entrepreneurship. Business and Economic*, 2, 3-15 .
- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX). (2002). Public Law No. 107-204, 116 Stat. 745, sec. 1-1107. GPO, Washington, DC.
- Solomon, I. , Shields, M. D. , & Whittington, O. R. (1999). What do industry-specialist auditors know?. *Journal of Accounting Research*, 37 (1) , 191-208.
- Walker, A. , & Hay, D. (2013). Non-audit services and knowledge spillovers. *Meditari Accountancy Research*, 21 (1) , 32 – 51.

Zeghal, D. , & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41 (4) , 373–386