

تحلیل نظری

پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

و

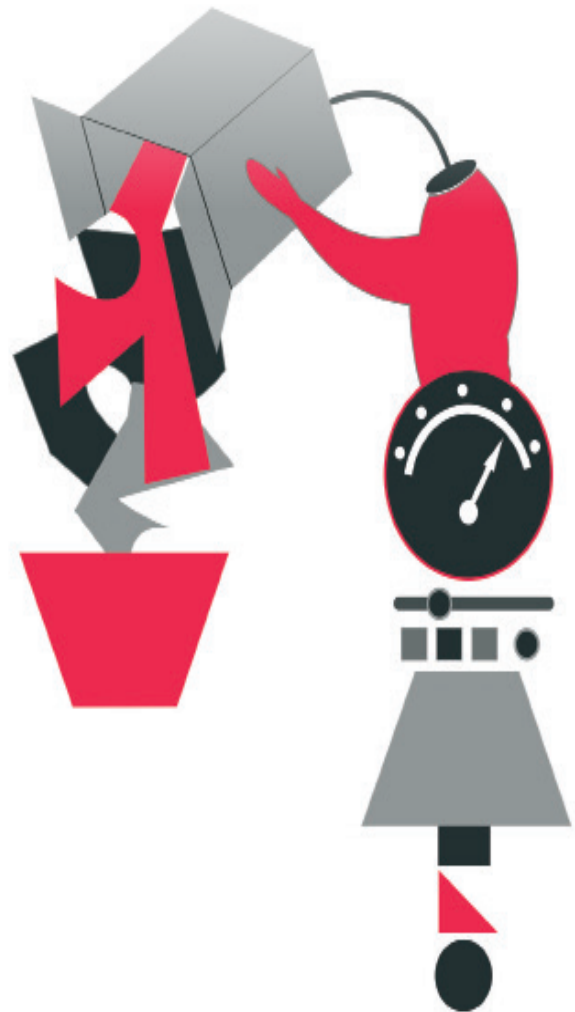
فرایند حسابرسی

✍ محمد نوروزی، اسماء جوهری نیا

مقدمه

با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSs)، پژوهش‌های گسترده‌ای با محوریت کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفت که مرکز ثقل بسیاری از پژوهش‌های انجام‌شده، تأکید بر رفتار فعالان بازارهای اقتصادی و مالی بوده است. در این میان، نقش حسابسان با وظیفه اطمینان‌بخشی به گزارش‌های مالی از جمله موضوعهای مطرح در پژوهش‌های انجام‌شده است؛ زیرا بررسی تأثیر متقابل پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و شیوه‌های حسابرسی و نقش حسابسان در انطباق با این استانداردها، برای ارائه تصویر آموزنده‌تری درباره پیامدهای اقتصادی کلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موضوعی بااهمیت است (Khlif & Achek, 2016).

بررسی روندکلی پژوهش‌های انجام‌شده پیرامون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حسابرسی، با تصریح افزایش هزینه‌های حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابسان، به‌نوعی چالش در فرایند حسابرسی و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اشاره دارد که تمرکز پژوهشگران بر موضوعهایی همچون تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی



مجله‌های حسابداری و حسابرسی معتبر طی یک دهه اخیر در حوزه حسابرسی، نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محیط حسابرسی به دلایلی همچون پذیرش سختگیرانه استانداردها از سوی کشورهای در حال توسعه، تفاوت‌های محیطی، فرهنگی و نیازهای حسابداری کشورها با توجه به اتکای سامانه تأمین مالی شرکتها بر شبکه بانکی یا بازارهای مالی و سرمایه، با چالشهایی همراه بوده است. از جمله عوامل مطرح در این زمینه، هزینه‌های حسابرسی، انتخاب حسابرس، تأخیر در گزارش حسابرسی و نوع حسابرس می‌باشد که به نوعی در راستای انطباق با استانداردهای بین‌المللی، تحت تأثیر قرار گرفته‌اند (Nurunnabi, 2017). آنچه در ادامه مطرح می‌شود، تلاشی است تا به‌طور مختصر تصویر روشنی از تحلیل نظری پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و فرایند حسابرسی، با توجه به عوامل یادشده، ارائه شود.

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هزینه‌های حسابرسی

کیم و همکارانش (Kim et al., 2012) در بررسی نقش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تحلیل کیفیت اطلاعات ارائه‌شده با توسعه الگوی نظری اندازه‌گیری هزینه‌های حسابرسی، این هزینه‌ها را در دو بخش مسئولیتهای قانونی و هزینه‌های تلاش حسابرس (انجام حسابرسی) تبیین می‌کنند. مؤلفه اول، هزینه حسابرسی مرتبط با ریسک حسابرس در خصوص کشف‌نشدن و گزارش وجود تحریف در صورتهای مالی شرکتها است و بخش دوم به‌طور مستقیم با پیچیدگی فرایند حسابرسی و کاهش خطرهای مرتبط با حسابرسی صورتهای مالی ایجاد می‌شود. بر این اساس و با توجه به آنکه به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بسیاری از شرکتها پیچیده و با مشکلاتی همراه است، این موضوع بر فرایند حسابرسی و خطر حسابرسی اثرگذار خواهد بود.

در این راستا، با توجه به آنکه مطابق با برخی استانداردهای بین‌المللی حسابداری ارائه‌شده از جمله **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۵ (IFRS 5)** با عنوان «داراییهای غیر جاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات متوقف‌شده»،

در هزینه‌های حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، انتخاب حسابرس و بررسی روند اجرایی حسابرسی، شیوه‌ها و پویایی حسابرسی و انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی متمرکز است (Nurunnabi, 2017). از اینرو، مشخص کردن ابعاد مختلف پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محیط حسابرسی از اهمیت بالایی برای پژوهشگران، تدوین‌کنندگان استاندارد، حسابرسان و مدیران شرکت برخوردار است؛ زیرا تحلیل عوامل مؤثر و چالشهای پیش‌روی فرایند حسابرسی، ممکن است به اصلاحات اثربخش و کارایی در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر شود. از سوی دیگر، بررسی روند حسابرسی صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی، افزون‌بر پایش کارایی انجام حسابرسی، ممکن است رقابت مؤسسه‌های محلی و مؤسسه‌های بزرگ بین‌المللی را به‌همراه آموزش حرفه‌ای حسابرسان محلی منطبق با الزامهای رهنمودهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران، در پی داشته باشد (Khlif & Achek, 2016).

با توجه به آنچه بیان شد، با بررسی تأثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محیط حسابرسی، مبانی نظری عوامل مؤثر بر کارایی حسابرسی و چالشهای مرتبط با آن، ارائه می‌شود.

مبانی نظری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با هدف هماهنگ‌سازی و شفافیت بیشتر در روند گزارشگری مالی و سهولت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورتهای مالی در سراسر جهان و کمک به شرکتها و واحدهای تجاری برای برقراری ارتباط با سهامداران و سرمایه‌گذاران، مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری را منتشر می‌کند (Patroa & Guptab, 2012). در حال حاضر، بیش از ۱۴۰ کشور در جهان، به اجرا و پیاده‌سازی این استانداردها پرداخته‌اند که اتخاذ چنین رویکردی در کشورهای مختلف اروپایی، آسیا و اقیانوسیه، منجر به مباحث مختلفی پیرامون هزینه‌ها و منافع به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری شده است (IFRS Foundation, 2017). داده‌کاوی پایگاه‌ها و منابع حسابداری منتشرشده در

شرکتها ملزم به رعایت آنها می‌باشند، حساب‌رسان مؤسسه‌های بزرگ حساب‌رسی دنیا در انجام بهتر رویه‌های حساب‌رسی، برای تضمین انتقال و به‌کارگیری مطلوب استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در محیطی قانونی و افزایش اعتبار خود به‌عنوان ارائه‌دهنده کیفیت بالای حساب‌رسی، توانایی بیشتری دارند. با این حال، افزایش تقاضا برای خدمات حساب‌رسان این مؤسسه‌ها بعد از لازم‌الاجرا شدن استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، تا حدودی باعث شده تا آنها قادر به پاسخگویی کافی به همه تقاضاهای حساب‌رسی نباشند و مشتریان جذابتر را پذیرفته و دیگر مشتریان را از دست دهند. بنابراین، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی از دو جنبه چالش و فرصت در زمینه بازار حساب‌رسی و انتخاب حساب‌رس، قابل بررسی است (Khlif & Achek, 2016).

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و تأخیر در گزارش حساب‌رسی

با توجه به نقش فرایند حساب‌رسی به‌عنوان معیاری جهت اطمینان بخشی به کیفیت صورتهای مالی، گزارش حساب‌رسی و زمان ارائه آن نقش مؤثری را در فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و همچنین روند ارزشگذاری سهام در بازارهای مالی دارد. بنابراین، انتظار می‌رود ارائه به‌موقع اطلاعات در روند تصمیم‌گیری بهینه در فعالیتهای اقتصادی به‌نحو مؤثری اثرگذار باشد. از اینرو، تأخیر در گزارش حساب‌رسی بیانگر معیاری برای ارزیابی کارایی حساب‌رسی است. از دیدگاه مدیریتی، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، تغییر در الگوهای سنتی گزارش‌گری مالی را به‌همراه دارد که نیازمند انتخاب فرایندی برای به‌کارگیری استانداردهای جدید حساب‌داری و ارائه اطلاعات مالی است. بنابراین، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی ممکن است موجب تأخیرهای مدیریتی در ارائه صورتهای مالی به حساب‌رسان شود.

از دیدگاه حساب‌رسان، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با افزایش خطر حساب‌رسی همراه می‌باشد؛ زیرا با توجه به رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای بین‌المللی حساب‌داری، قضاوتهای مدیریت

استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۱۶ (IAS 16) با عنوان «اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات»، استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۳۶ (IAS 36) با عنوان «کاهش ارزش داراییها»، استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۳۷ (IAS 37) با عنوان «ذخایر، داراییها و بدهیهای احتمالی»، استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۳۸ (IAS 38) با عنوان «داراییهای نامشهود»، استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۳۹ (IAS 39) با عنوان «ابزار مالی شناخت و اندازه‌گیری» و استاندارد بین‌المللی حساب‌داری شماره ۴۰ (IAS 40) با عنوان «سرمایه‌گذاری در املاک»، استفاده از ارزشهای جاری در شناخت، اندازه‌گیری و ارزیابیهای بعدی مورد تأکید قرار گرفته است، انجام آزمونهای مناسب جهت اطمینان از صحت ارزیابیها، وظیفه حساب‌رسان را حساستر می‌کند. بر این اساس، دیدگاه غالب در میان اعضای حرفه، بیانگر افزایش هزینه‌های حساب‌رسی با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی مبتنی بر اصول است؛ زیرا اقدامها و مسئولیت حساب‌رسان را برای نشان دادن انطباق با رهنمودهای خاص و قواعد ایجادشده مبتنی بر استانداردها و خطر پیامدهای مرتبط با صورتهای مالی مبهم را افزایش می‌دهد (Khlif & Achek, 2016).

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و انتخاب حساب‌رس

از آنجا که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با پیچیدگی‌های بالایی همراه است، این موضوع باعث شده است تا موانع ورود مؤسسه‌های حساب‌رسی کوچکتر به بازارهای جهانی افزایش یابد و موقعیت مؤسسه‌های حساب‌رسی جهانی تقویت شود. بنابراین، از آنجا که چهار مؤسسه بزرگ حساب‌رسی دنیا (Big4) دارای مهارت بیشتری در خصوص اجرا و رسیدگی به محتوای استانداردهای بین‌المللی حساب‌داری هستند، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی، باعث ایجاد مزیت رقابتی برای آنها شده و مؤسسه‌های کوچک کشورهای مختلف را با چالشهایی مواجه کرده است.

افزون بر این، از آنجایی که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری، همراه با پیچیدگی‌های خاص و اتخاذ رویه‌ها و سیاستهای کلی اقتصادی و مالی کشورهاست که

بین‌المللی گزارشگری مالی دارد.

خلاصه و جمع‌بندی

آنچه در این مقاله مورد بررسی قرار گرفت، شامل بررسی روند اثرگذاری پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و فرایند حسابرسی و بررسی فرصت‌ها و چالش‌های پیش‌روی این حرفه با توجه به پژوهش‌های نظری انجام‌شده است. عوامل مورد بررسی عبارتند از هزینه‌های حسابرسی، انتخاب حسابرس، تأخیر در گزارش حسابرسی و نوع حسابرس که به نوعی در راستای انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، تحت تأثیر قرار گرفته‌اند. بررسی‌ها نشان می‌دهد که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال‌های آغازین، هزینه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد که این موضوع با توجه به خطرهای قضاوت و اظهارنظر حسابرسان به دلیل برخی پیچیدگی‌های ایجادشده ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری، به‌نوعی توجیه‌پذیر است. در براینده کلی، عواملی همچون اندازه شرکت، ساختار مالکیت، تغییر حسابرس و یا استفاده از خدمات مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی و میزان همپوشانی و تعدیلهای مربوط به استانداردهای ملی در مقایسه با استانداردهای بین‌المللی با توجه به محیط پیرامون گزارشگری مالی، ممکن است در تشدید روند افزایشی هزینه‌های حسابرسی مؤثر باشند (Kim et al., 2012). با توجه به اثرگذاری پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر هزینه‌های حسابرسی، پژوهش‌های بیشتری می‌تواند در خصوص تحلیل هزینه‌های حسابرسی با در نظر گرفتن حائتهایی از جمله موارد زیر، صورت گیرد (Khlif and Achek, 2016):

- ۱- شرکتهایی که با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مؤسسه‌های حسابرسی داخلی را جایگزین مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی می‌کنند؛
- ۲- شرکتهایی که در آنها مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی، جایگزین حسابرسان مستقل محلی می‌شوند؛
- ۳- شرکتهایی که همچنان از خدمات حسابرسی مؤسسه‌های محلی خود استفاده می‌کنند؛ و


در شناخت برخی از اقلام همچون داراییهای نامشهود و یا طبقه‌بندی برخی اقلام همچون ابزار مالی افزایش یافته که این کار، منجر به تأخیرهای درازمدت حسابرسی جهت بررسی همه جوانب و کسب اطمینان بابت اظهارنظر حسابرس خواهد شد (Habib, 2015). در مجموع، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است بر تأخیر مدیریتی جهت تهیه و ارائه صورتهای مالی و تأخیرهای حسابرسان در فرایند حسابرسی اثرگذار باشد که به تأخیر درازمدت در گزارش حسابرسی تفسیر می‌شود.

نوع حسابرس و انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

با توجه به نقش اعتباردهی فرایند حسابرسی نسبت به مطلوبیت صورتهای مالی، حسابرسان نقش مهمی در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. از آنجایی که انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی با اندازه حسابرس رابطه داشته باشد، هرچه مؤسسه‌های حسابرسی دانش و مهارت بیشتر و کیفیت بالاتری داشته باشند، اعتبار گزارشگری مالی بیشتر بهبود می‌یابد. براساس مبانی نظری، ارتباط بین نوع حسابرس و انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سه جنبه قابل بررسی است.

اولین موضوع، تقویت شهرت و استقلال حسابرس است که به‌وسیله به‌کارگیری استانداردهای حسابداری دقیق، مانند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، صورت می‌گیرد. دومین مسئله، توجه به فرضیه مسئولیت مالی حسابرسان است که بیان می‌کند حسابرسان نسبت به از دست دادن مشتریانی که تمایلی به افزایش کیفیت گزارشگری مالی ندارند، حساسیت کمتری از خود نشان می‌دهند. به عبارت دیگر، حسابرسان قادر به اعمال فشار بر مدیریت شرکت برای رعایت صحیح ضوابط استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. سومین موضوع درخور توجه، مزیت‌های رقابتی و مهارتی مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ و بین‌المللی است که می‌توانند با آموزش‌های بین‌المللی برتر و مهارت کارکنان خود، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را کنترل کنند. بر این اساس، نوع حسابرس تأثیر مستقیم و درخور توجهی بر انطباق و به‌کارگیری صحیح استانداردهای

«کاهش ارزش داراییها»، به طور چشمگیری با نوع حسابرس مرتبط است.

به طور کلی، به نظر می‌رسد کیفیت حسابرسی که با وجود حسابرسان بین‌المللی نمود پیدا می‌کند، به طور چشمگیری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به ویژه در الزامهای خاص استانداردهای بین‌المللی حسابداری، منطبق است. افزون بر این، سطح زیرساختهای علمی حسابداری و حسابرسی، رویه‌های مرتبط با مدیریت سود و مدیریت گزارشگری اقلام صورتهای مالی، وجود نهادهای حرفه‌ای و همچنین سطح دانش و نحوه درک حسابرسان، بر انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مؤثر است. تحلیل کلی مسائل تبیین شده حاکی از آن است که موضوعهای یادشده افزون بر آنکه ممکن است نقش چشمگیری در روند پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشد، احتمال دارد - بسته به شرایط محیطی حاکم بر گزارشگری مالی کشورهای مختلف - به عنوان فرصت و یا چالشهای فرایند حسابرسی مطرح شوند. 

منابع:

- Habib A., **The New Chinese Accounting Standards and Audit Report Lag**, International Journal of Auditing, 19 (1), 2015, pp. 1-14
- IFRS Foundation, **Analysis of the IFRS Jurisdiction Profiles**, <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/profiles.aspx>, 2017
- Khelif H. and I. Achek, **IFRS Adoption and Auditing: A Review**, Asian Review of Accounting, 24 (3), 2016, pp. 338-361
- Kim J. and H. Shi, **Voluntary IFRS Adoption, Analyst Coverage, and Information Quality: International Evidence**, Journal of International Accounting Research, 11 (1), 2012, pp. 45-76
- Nurunnabi M., **Auditors Perceptions of the Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a Developing Country**, Journal of Accounting in Emerging Economies, 7 (1), 2017, pp. 108-133
- Patroa A. and V.K. Guptab, **Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Accounting Curriculum in India - An Empirical Study**, Procedia Economics and Finance, 2, 2012, pp. 227-236

۴- شرکتی‌هایی که همچنان به وسیله حسابرسان بین‌المللی حسابرسی می‌شوند.

بنابر آنچه بیان شد، پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از دو جنبه چالش و فرصت در زمینه بازار حسابرسی و انتخاب حسابرس، قابل بررسی است؛ به گونه‌ای که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است در بهبود یا کاهش روابط حسابرس-مشتری در کشورهای مختلف با سطح تغییرهای متفاوت در استانداردهای حسابداری ملی، مؤثر باشد. این موضوع به طور خاص در کشورهایی که بیشترین اختلاف بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را دارا هستند، قابل مشاهده است. به طور کلی، به نظر می‌رسد که پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر بازار حسابرسی و انتخاب حسابرس از طریق عواملی همچون اجباری ساختن به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، وجود رویه‌های قوی قانونی و حقوقی، تعامل کیفی دولتها در روند پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و تخصص حسابرس در صنعت، اثرگذار باشد (Khelif & Achek, 2016).

سومین عامل مورد بررسی در ارتباط با پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حسابرسی، اندازه‌گیری تأخیر گزارش حسابرسی است که به طور چشمگیری انتظار می‌رود به دلایلی همچون سطح آشنایی حسابرسان با استانداردهای بین‌المللی، کیفیت و کارایی حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرسی و عوامل محیطی گزارشگری تحت کنترل مدیران، افزایش یابد. آخرین موضوع مورد بررسی، نوع حسابرس در انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بود که به طور کلی تأثیر مستقیم و درخور توجهی بر انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارد. این موضوع به ویژه در برخی استانداردهای خاص همچون **استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۹ (IAS 19)** با عنوان «مزایای کارکنان»، **استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۲ (IAS 12)** با عنوان «مالیات بر درآمد» و یا **استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶ (IAS 36)** با عنوان