



دکتر فخرالدین محمدرضائی
دکتری حسابداری، مدرس دانشگاه
علوم مالی دانشگاه خوارزمی

مربی یحیایی
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه
تهران، مدرس دانشگاه پیام نور

سید عباس حسینی سخی
عضو هیات علمی دانشکده علوم مالی
دانشگاه خوارزمی

اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی

مقدمه

امروزه حدود ۱۲۰ کشور استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^(۱) را پذیرفته‌اند. بعضی از کشورها، مانند چین، این استانداردها را به صورت نسبی به کار گرفته‌اند و بعضی کشورها مانند آمریکا نیز برای پذیرش این استانداردها برنامه‌ریزی کرده‌اند. اهداف اصلی این استانداردها از نظر کمیسیون اروپا^(۲) و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^(۳) عبارت از افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است. به نظر می‌رسد بعضی از کشورها، قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بدنبال کسب شواهد کافی در مورد پیامدهای واقعی آن براساس تجربه کشورهایی هستند که این استانداردها را پذیرفته‌اند (محمدرضائی و همکاران ۲۰۱۵).

تاخیر در پذیرش استانداردهای مذکور توسط بعضی از کشورها، ناشی از این واقعیت است که پذیرش این استانداردها به خودی خود منجر به ایجاد پیامدهای مثبت اقتصادی و بهبود گزارشگری مالی نمی‌شود (بال و همکاران، ۲۰۰۰؛ هیل و همکاران، ۲۰۱۰). پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشور، ضمانت اجرایی قوانین، قدرت بازار سرمایه، رقابت در بازار محصولات و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بستگی دارد (لئوز و همکاران، ۲۰۰۳؛ پاپ و مک لی، ۲۰۱۱). بورگمن و همکاران (۲۰۱۳) و محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۵)، پیامدهای اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

مالی را براساس یافته‌های پژوهشگران مرور کرده‌اند. به رغم اینکه پیامدهای اقتصادی مثبتی مانند کاهش هزینه‌های سرمایه و افزایش سرمایه‌گذاری خارجی توسط پژوهش‌های قبلی مانند بینش و همکاران (۲۰۱۲) و داسک و همکاران (۲۰۱۳) مورد آزمون و تأیید واقع شده است، اما پذیرش این استانداردها، هزینه‌هایی را نیز به همراه خواهد داشت. از جمله این هزینه‌ها، هزینه به کارگیری استانداردهای جدید و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی است.

یافته‌های پژوهش‌های قبلی (مانند، کیم و همکاران، ۲۰۱۲؛ جرج و همکاران، ۲۰۱۳) نشان می‌دهد که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش ریسک حسابرسی شده و حساب‌رسان به منظور کاهش این ریسک مجبور به افزایش تلاش حسابرسی (صرف زمان بیشتر) می‌شوند. لذا حساب‌رسان با افزایش حق‌الزحمه خود نسبت به افزایش منابع به کار گرفته شده توسط خود واکنش نشان می‌دهند. طبق سخنرانی مدیرعامل سابق سازمان بورس و اوراق بهادار در کنفرانس حسابداری ملی در اردیبهشت ماه ۱۳۹۳، ایران نیز بدنبال پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آینده نزدیک است. ایشان اعلام کرد که از ابتدای سال ۱۳۹۵، این استانداردها توسط بانک‌ها به کار گرفته خواهند شد. به رغم اینکه تلاش‌هایی برای آشنایی با این استانداردها صورت گرفته، ولی به نظر می‌رسد که یک عدم اطلاع و نبود دانش قابل توجهی در ارتباط با نحوه اجرا و آثار این استانداردها در فضای حسابداری و حسابرسی ایران وجود دارد.

حرفه حسابرسی، از حرفه‌هایی است که به‌شدت می‌تواند تحت تاثیر پذیرش این استانداردها قرار گیرد و باید وظیفه اطمینان بخشی خود را در ارتباط با گزارشگری مالی براساس این استانداردها ایفا کند. اما بررسی‌های انجام شده توسط این پژوهش نشان می‌دهد که آثار پذیرش این استانداردها بر روی حرفه حسابرسی ایران کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته و در این مورد، شواهد و دانش کمی در دسترس می‌باشد. لذا پژوهش حاضر برای مرتفع کردن این مشکل به بررسی شواهد نظری و تجربی موجود در ارتباط با تاثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی در ایران می‌باشد.

در این مقاله، ابتدا مدل حق‌الزحمه حسابرسی بطور خلاصه مرور شده است. سپس، مبنای نظری مرتبط با اثر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ریسک عدم کشف حسابرسی بررسی و یک چارچوب نظری طراحی شده است. آنگاه رابطه بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی تبیین شده است. در ادامه، پیشینه پژوهش مرور شده است. قبل از نتیجه‌گیری، آثار احتمالی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی در ایران مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

مدل حق‌الزحمه حسابرسی

سیمونیک (۱۹۸۰) حق‌الزحمه حسابرسی را تابعی از هزینه‌های حسابرسی و سود می‌داند. منن و ویلیامز (۲۰۰۱) براساس تعریف سیمونیک (۱۹۸۰)، هزینه‌های حسابرسی را به دو قسمت تقسیم می‌کنند: (۱) بهای منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرِس و (۲) هزینه‌های مورد انتظار ناشی از دعاوی حقوقی و قضائی علیه حسابرِس (ریسک دادخواهی).

بنابراین مدل تعیین حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

(۱) سود حسابرِس + ریسک دادخواهی مورد انتظار + منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرِس = حق‌الزحمه حسابرسی

ریسک دادخواهی علیه حسابرِس با افزایش قدرت ساختار قانونی (ضمانت اجرایی قوانین) کشور افزایش و با افزایش تلاش حسابرِس کاهش می‌یابد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). منن و ویلیامز (۲۰۰۱) منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرِس را تابعی از اندازه صاحبکار، پیچیدگی کار حسابرسی و ریسک حسابرسی می‌دانند:

(۲) ریسک حسابرسی + پیچیدگی حسابرسی + اندازه صاحبکار = منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرِس

ریسک حسابرسی یعنی اینکه حسابرِس نسبت به صورت‌های مالی دارای اشتباه و تحریف با اهمیت، نظر حرفه‌ای نامناسب اظهار کند. ریسک حسابرسی تابعی از ریسک تحریف با اهمیت توسط صاحبکار و ریسک عدم کشف حسابرسی می‌باشد. ریسک تحریف با اهمیت متشکل از ریسک ذاتی و ریسک کنترل است. ریسک ذاتی و ریسک کنترل، ریسک‌های شرکت (صاحبکار) هستند که بطور مستقل از کار حسابرسی وجود دارند. به‌عنوان نمونه، تخمین حساب‌هایی که نیازمند ارزیابی یا اندازه‌گیری براساس ارزش‌های منصفانه هستند، بطور ذاتی نسبت به سایر حساب‌ها ریسک بالاتری دارند. حساب‌هایی که کاربرد اصول حسابداری در مورد آنها نیازمند قضاوت است، خصوصاً آنهایی

که بر اساس مفروضات و برآوردهای مدیریت تعیین می‌شوند (یعنی حسابداری ارزش منصفانه) در استاندارد «هیأت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام»^(۴) با عنوان "شناسایی و تعیین ریسک‌های تحریف با اهمیت" مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین مدل ریسک حسابرسی به صورت زیر بیان می‌شود:

(۳) ریسک عدم کشف حسابرسی + ریسک تحریف با اهمیت توسط صاحبکار = ریسک حسابرسی

ریسک عدم کشف حسابرسی با افزایش پیچیدگی حسابرسی افزایش و با افزایش تلاش حسابرسی کاهش می‌یابد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

وریسک عدم کشف حسابرسی

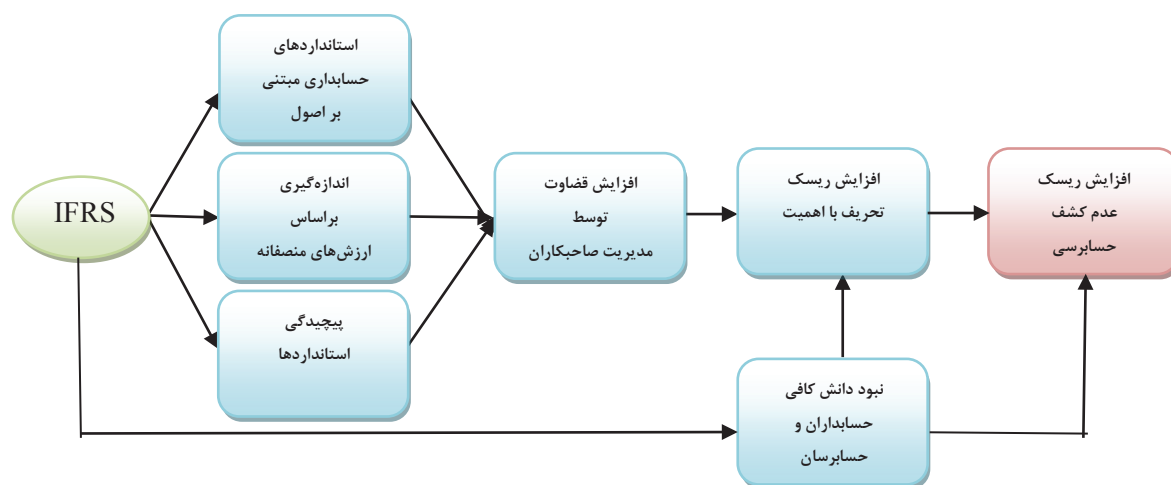
در سال ۲۰۰۶، جامعه حسابداران رسمی نیوزلند، مانند سایر کشورها (بریتانیا و استرالیا)، رهنمودی در مورد آثار حسابرسی‌گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر کرده است. این رهنمود پیش‌بینی کرده که گذار به استانداردهای مذکور، منجر به افزایش قابل ملاحظه‌ای در ریسک حسابرسی می‌شود. به عبارت دیگر، مشکلات مربوط به گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نبود دانش کافی صاحبکار و حسابرِس نسبت به این استانداردها می‌تواند منجر به افزایش ریسک حسابرسی در زمان گذار شود (ردماین و لاسود، ۲۰۱۳). ماردن و برکنی (۲۰۰۹) در پژوهشی، افزایش ریسک حسابرسی پس از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را ناشی از انعطاف‌پذیری بالای این استانداردها (افزایش امکان قضاوت توسط مدیریت صاحبکار و الزامات اندازه‌گیری براساس ارزش‌های منصفانه) می‌دانند.

براساس متون نظری و شواهد تجربی موجود در ارتباط با آثار استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر ریسک حسابرسی و به منظور تشریح کامل و ساده این آثار، پژوهش حاضر اقدام به طراحی چارچوب نظری کرده است. چارچوب نظری مذکور (شکل شماره ۱) نشان می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل ماهیت این استانداردها که: (۱) مبتنی بر اصول هستند، (۲) مبنای اندازه‌گیری و ارزشگذاری آنها براساس ارزش‌های منصفانه هست و (۳) پیچیدگی زیادی دارند، منجر به افزایش اختیار قضاوت توسط مدیریت صاحبکار می‌شوند. افزایش اختیار قضاوت توسط مدیریت صاحبکار می‌تواند ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار را افزایش دهد. در نهایت، افزایش ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار در نبود تلاش مضاعف حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی شود. اما مورد دیگری که بطور همزمان می‌تواند منجر به افزایش ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار و افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی گردد، نبود دانش و آگاهی لازم حسابداران و حسابرسان در مورد این استانداردهاست. این مشکل ناشی از ماهیت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی نیست و با آموزش و به مرور زمان با افزایش دانش و تجربه حسابداران و حسابرسان می‌تواند مرتفع گردد.

۱- استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول

شیفر (۲۰۰۳) معتقد است که قواعد در اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری^(۵) ایالات متحده، از اصول منتج شده‌اند. بنابراین تفاوت بین

شکل شماره ۱: چارچوب نظری مربوط به اثر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر ریسک عدم کشف حسابرسی



قضاوت مدیران در انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و "روح قانون" دارند. مجاز بودن چنین انعطاف‌پذیری‌هایی ممکن است 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 ریسک حسابرسی شود. افزایش در ریسک حسابرسی بخاطر این حقیقت است که حسابرسان درگیر قبول مجموعه‌ای از استانداردهای منعطف‌تر و ظاهراً نا آشنا هستند (ماردن و برکنی، ۲۰۰۹).

۲- اندازه‌گیری بر اساس ارزش‌های منصفانه

از دیدگاه‌های زیربنایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تاکید بر ارزش‌های منصفانه است. این استانداردها قصد دارد تا استفاده از ارزش‌های منصفانه را جایگزین مبنای بهای تمام شده تاریخی کند که از زمان پیدایش ثبت دو طرفه مورد استفاده بوده است. نمونه‌ای از این تاکید در استانداردهای زیر وجود دارد:

استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶^(۶) (IAS16) برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده از ارزش‌های منصفانه را مجاز می‌داند. طبق این استاندارد، تجدید ارزیابی دارایی‌ها به ارزش‌های منصفانه الزامی است. استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ (IAS ۳۸) ملزم به تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود به ارزش‌های منصفانه می‌کند. استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۳۹ (IAS ۳۹) استفاده از ارزش‌های منصفانه را برای سرمایه‌گذاری‌ها به غیر از وام‌ها، حساب‌های دریافتنی، اوراق بهادار قابل نگهداری تا سررسید و موارد خاص الزامی می‌کند. در استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۳ (IFRS ۳) با عنوان، "ترکیب‌های تجاری" اجازه شناسایی دارایی‌های احتمالی به ارزش‌های منصفانه را زمانی که صادر می‌کند. بطور منطقی و قابل قبولی قابل برآورد باشند صادر می‌کند.

یکی از کارکنان هیأت استانداردهای حسابداری مالی بنام جانسون^(۷) (۲۰۰۵) اظهار می‌کند که هیأت مذکور استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه را در پیش گرفته است زیرا معتقد است اطلاعات تهیه شده بر مبنای آن، برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به اطلاعات بهای تمام شده تاریخی مربوطتر هست. چنین معیاری نه

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری در اصول پذیرفته شده نیست، بلکه در قواعد یا رهنمودهایی است که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود ندارند. در این راستا، محققان زیادی مانند چاند و پاتل (۲۰۰۸) و هیل و همکاران (۲۰۱۰)، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را نقد کرده‌اند، بدین شکل که استانداردهای مبتنی بر اصول با رهنمودهای کلی منتج به درجه بالایی از قضاوت شده که این امر می‌تواند احتمال دستکاری ارقام و اطلاعات مالی توسط مدیریت را افزایش دهد. به عبارت دیگر، نگرانی اصلی در مورد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این است که استانداردهای مبتنی بر اصول، اجازه قضاوت بیشتر را به مدیریت می‌دهد که تصمیم بگیرد چگونه خود را با استانداردهای مذکور انطباق دهد. به عنوان نمونه، در استانداردهای مبتنی بر قاعده، اگر شرکت سرمایه‌گذار بیش‌تر از ۵۰ درصد سهام شرکت فرعی را تحت تملک داشته باشد باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند. اما در استانداردهای مبتنی بر اصول، اگر شرکت سرمایه‌گذار مالکیت بیش از نیمی از سهام دارای حق رای واحد دیگر را تحصیل نکرده باشد، در صورت وجود یکی از شرایط مندرج در استاندارد (مانند، توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد دیگر از طریق قانون یا توافق) به عنوان واحد تحصیل کننده محسوب شده و باید صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند. همین امر نشان می‌دهد که در استانداردهای مبتنی بر اصول، فضا برای قضاوت مدیریت صاحبکار بسیار باز است.

استفاده گسترده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ممکن است موجب عدم توافق بین حسابرسان و مدیران صاحبکار درباره این موضوع شود که آیا واحد مورد رسیدگی از قضاوت‌های درستی استفاده کرده است یا خیر. این مساله ناشی از این دیدگاه است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابلیت انعطاف بیشتری داشته و منجر به قضاوت‌های بیشتر در تصمیم‌گیری توسط مدیران می‌شود. اگر چه انطباق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دلیل انعطاف پذیری بالای این استانداردها برای مدیران ساده و راحت است، اما فرآیند حسابرسی را به احتمال زیاد پیچیده‌تر خواهد کرد. در نتیجه، در مقایسه با ارزیابی انطباق با قواعد ایجاد شده توسط اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری، حسابرسان وظیفه دشواری برای ارزیابی

تنها وضعیت مالی فعلی واحد گزارشگر را بهتر منعکس می‌کند بلکه ارزیابی عملکرد گذشته و

چشم‌انداز آتی آن را تسهیل می‌کند. یافته‌های گسن و شودر (۲۰۱۰) نشان می‌دهد ارزش‌های منصفانه بدست آمده براساس اطلاعات بازار فعال در تصمیم‌گیری مفید هستند ولی زمانی که در تصمیم‌گیری مفید نخواهند بود. براساس مدل‌های ریاضی جایگزین برآورد می‌شوند.

از بعد گزارشگری مالی، موضوع اندازه‌گیری و افشای اطلاعات ارزش‌های منصفانه بسیار حائز اهمیت است. حساب‌رسان نیاز به درک قواعد و رویه‌های حسابداری مرتبط با ارزش‌های منصفانه شامل افشای اطلاعات و بیان ملاحظات مناسب در مورد کاربرد آن‌ها را دارند. تجربه‌های اخیر بحران‌ها و مشکلاتی را در بازارهای مالی نشان می‌دهند که ناشی از ارزیابی ابزارهای مالی براساس ارزش‌های منصفانه در زمانی است که اطلاعات بازار در دسترس نیست یا کسب اطلاعات کافی دشوار است. موضوعات زیر برای تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان در مورد برآوردهای حسابداری براساس ارزش‌های منصفانه بسیار مهم هستند:

➤ برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه بر حسب ارزش یک معامله جاری یا شرایط موجود یک قلم در صورت‌های مالی در تاریخ اندازه‌گیری اظهار می‌شوند.

➤ نیاز به یکی کردن قضاوت‌ها درباره مفروضات مهمی که ممکن است توسط دیگران مانند کارشناسان به کار گرفته شده توسط شرکت یا حساب‌رس اعمال شود.

➤ در دسترس بودن اطلاعات مربوط به ارزش‌های منصفانه و قابلیت اتکای آن اطلاعات.

➤ انتخاب و مناسب بودن مدل‌ها و فنون برآورد ارزش‌های منصفانه. ➤ نیاز به افشای مناسب اطلاعات در صورت‌های مالی در مورد مدل‌های اندازه‌گیری و عدم اطمینان‌ها، به ویژه هنگامی که بازارهای فعالی وجود ندارند (هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۰۸).

در شرایط کنونی بدست آوردن اطلاعات مرتبط و قابل اتکا در مورد ارزش‌های منصفانه، از مهم‌ترین چالش‌هایی است که تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و به تبع آنها حساب‌رسان با آن روبه‌رو هستند. ماهیت و قابلیت اتکای اطلاعات در دسترس مدیریت برای حمایت از برآوردهای حسابداری انجام شده براساس ارزش‌های منصفانه به شدت تغییر می‌کند که این موضوع بر روی درجه عدم اطمینان برآوردهای مبتنی بر ارزش‌های منصفانه اثر می‌گذارد. زمانی که بازارهای فعال وجود ندارند، قیمت‌های بازار در دسترس نخواهد بود، بنابراین برآوردها باید براساس سایر اطلاعات صورت گیرد مانند استفاده از مدل‌ها، که تعدادی از ورودی‌های این مدل‌ها غیرقابل مشاهده هستند. لذا، درجه عدم اطمینان افزایش یافته و بر روی ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار تاثیر می‌گذارد.

۳- پیچیدگی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

به منظور دستیابی به هدف قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بین تمامی شرکت‌ها در سطح جهانی، هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، استانداردهای مذکور را بسیار پیچیده، مبهم و مبتنی بر اصول تدوین کرده است (هسول و مکینن، ۲۰۰۳). حسابداران برای به کارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، نیاز به مهارت و تجربه بسیار بالایی دارند (ولام، ۲۰۰۴). هوگدون (۲۰۰۶) معتقد

است کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، آثار، هزینه‌ها و پیچیدگی‌های این استانداردها را کمتر از واقع پیش‌بینی و ارزیابی کرده‌اند. یافته‌های هوگدون (۲۰۰۶) نشان می‌دهد که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حتی برای کارشناسان و حساب‌رسان نیز بسیار مشکل است. همچنین، فهم و تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی براساس این استانداردها برای بسیاری از تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان مشکل خواهد بود. ساچر و جین دریش سوکا (۲۰۰۴) بیان می‌کنند که استانداردهای حسابداری برای ابزارهای مالی^(۸) (IAS ۳۲ و ۳۹)، مزایای بازنشتی کارکنان^(۹) (IAS ۱۹)، زوال دارایی‌ها^(۱۰) (IAS ۳۶)، حسابداری داد و ستدهای تأمینی^(۱۱) (IFRS ۹)، دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی^(۱۲) (IFRS ۳) نمونه‌هایی از استانداردهای حسابداری پیچیده تدوین شده توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری هستند.

یافته‌های لارسن و استریت (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که ماهیت پیچیده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از مهمترین موانع همگرایی با استانداردهای مذکور در کشورهای اروپایی است. پیچیدگی استانداردهای حسابداری و آشنایی حسابداران حرفه‌ای با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نقش قابل ملاحظه‌ای در تفسیر و پیاده‌سازی این استانداردها بازی می‌کند (چاند و همکاران، ۲۰۱۰). پیچیدگی استانداردهای حسابداری تاثیر مهمی در عدم اجرای یکسان استانداردهای حسابداری دارد. همچنین پیش‌بینی می‌شود حسابداران حرفه‌ای و حساب‌رسان باید زمان زیادی را برای تفسیر و پیاده‌سازی استانداردهای پیچیده در مقایسه با استانداردهای ساده سپری کنند. یافته‌های ونگ (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که ماهیت پیچیده استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر منفی بر روی فرآیند پذیرش و اجرای این استانداردها دارد. لذا، بسیاری از حسابداران معتقدند که تهیه صورت‌های مالی براساس استانداردهای مذکور بسیار مشکل است و ساختار و اصطلاحات این استانداردها باید تغییر یابند (IFRS ۲۰۰۹). یافته‌های جوشی و همکاران (۲۰۰۸) نشان می‌دهد حساب‌رسان بحرینی معتقدند که تفسیر متفاوت براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند منجر به عدم همگرایی، ایجاد چالش و به تبع آن افزایش ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی و در نهایت ریسک عدم کشف حسابرسی شود.

۴- نبود دانش کافی حسابداران و حساب‌رسان

امروزه، بخاطر تنوع و پیچیدگی موضوعات جهانی، تعاملات، معاملات، مشکلات و موضوعات مالی، حرفه حسابداری با چالش‌های جدیدی روبه‌رو شده است. به عبارت دیگر، تردید اساسی در مورد اینکه آیا حسابداران دارای دانش و تجربه کافی به منظور انجام وظایف خود هستند، وجود دارد. در این راستا، جرج و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌ها پرهزینه است زیرا اجرای این استانداردها نیاز به تلاش و دانش بیشتری دارد.

ونگ (۲۰۰۴) معتقد است که تعداد حسابداران حرفه‌ای بسیار کم است که دارای دانش و تجربه کافی برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند زمانی که پیچیدگی یک عمل بسیار بالاست، دانش و تجربه بسیار مهم است (بانر و واکر ۱۹۹۴). پنگ و همکاران (۲۰۰۸) و چن و ژنگ (۲۰۱۰) بر این نکته تاکید می‌کنند که کشورهای در حال توسعه به احتمال زیادی فاقد حسابداران،

حسابرسان و قانونگذارانی هستند که بتوانند حمایت مناسبی از همگرایی با استانداردهای بین‌المللی داشته باشند و این امر می‌تواند به عدم همگرایی کامل و مناسب با الزامات این استانداردها منجر شود. عدم فهم مناسب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط حسابداران چینی و فرصت‌طلبی مدیران در هنگام پذیرش این استانداردها، مهم‌ترین عواملی هستند که بر روی همگرایی ضعیف با استانداردهای مذکور اثر گذارند (چن و ژنگ، ۲۰۱۰). به رغم اینکه، آموزش و تجربه عواملی هستند که فرصت‌هایی برای حسابداران حرفه‌ای جهت بدست آوردن دانش مرتبط با وظیفه خود فراهم می‌کنند (لیبی و لوف، ۱۹۹۳)، کشورهای در حال توسعه فاقد زیرساخت‌ها و برنامه‌ریزی مناسب جهت آموزش سریع و افزایش توانایی حسابداران و استفاده کنندگان از گزارشگری مالی در ارتباط با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند (جیان، ۲۰۱۰). به منظور همگرایی با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، هر تیم حسابرسی باید حداقل یک یا دو عضو داشته باشد که دارای مهارت و دانش کافی درباره این استانداردها (مانند برآوردهای مرتبط با حسابداری ارزش‌های منصفانه) باشند (ماردن و برکنی، ۲۰۰۹). رد‌ماین و لاسود (۲۰۱۳) معتقدند که پیچیدگی گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نبود دانش کافی حسابرسان در مورد موضوعات و مشکلات گذار و پذیرش این استانداردها منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی

شکل شماره ۲، چارچوب نظری مربوط به تاثیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر حق‌الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد. با در نظر گرفتن سه مدل ارائه شده در مورد حق‌الزحمه حسابرسی و ثابت فرض کردن سایر عوامل، می‌توان گفت که افزایش ریسک حسابرسی (ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار و ریسک عدم کشف حسابرسی) می‌تواند منجر به افزایش احتمال ریسک دادخواهی علیه حسابرس گردد. افزایش احتمال ریسک دادخواهی علیه حسابرس نیز به نوبه خود می‌تواند منجر به افزایش منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرس شود (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). در نهایت، افزایش منابع به‌کار گرفته شده توسط حسابرس (تلاش حسابرسی) منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (به مدل شماره ۱، حق‌الزحمه حسابرسی مراجعه شود).

از دیدگاه متون حسابرسی، افزایش الزامات حسابداری و در نتیجه افزایش ریسک مرتبط با مشتری موجب می‌شود تا حسابرس زمان بیشتری را برای کار حسابرسی صرف کند تا بتواند شواهد مورد نیاز برای حمایت از نظر حسابرسی خود جمع‌آوری کند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهند که افزایش در پیچیدگی حسابرسی و ریسک مشتری، با حق‌الزحمه بالاتر پرداختی به حسابرسان و افزایش تلاش

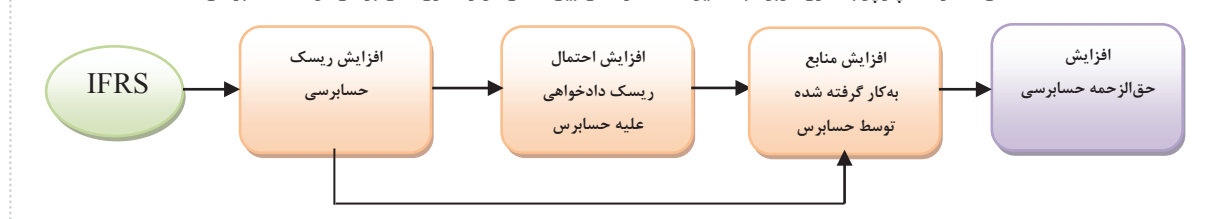
حسابرسی ارتباط دارد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). تحقیقات قبلی، از زمان برنامه‌ریزی شده یا زمان واقعی حسابرسی به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تلاش حسابرسی استفاده کرده‌اند.

جرج و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار پر هزینه است زیرا نیاز به تلاش و دانش بیشتر و سیستم‌های اطلاعاتی جدید برای به‌کارگیری این استانداردها دارد. همچنین پذیرش این استانداردها نیاز به تلاش مضاعف برای مدیریت ریسک تحریف با اهمیت پدیدار شده در صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای مذکور دارد. یافته‌های جرماکوویچ و گرینیک-توماسزسکی (۲۰۰۶) نشان می‌دهد شرکت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، نگرانی‌هایی در مورد هزینه‌های قابل توجه تهیه و تأیید ناشی از تغییر در فرآیند گزارشگری مالی براساس استانداردهای مذکور دارند. مدیریت شرکت‌های آمریکایی پیش‌بینی می‌کنند که هزینه‌های ناشی از پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بین ۱۰۰ تا ۷۰ درصد درآمد سالیانه شرکت‌ها باشد (جانسون، ۲۰۰۹). نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط قوش و پالوزک (۲۰۰۹) و چارلز و همکاران (۲۰۱۰) بیانگر آن است که افزایش حق‌الزحمه حسابرسی بعد از پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ناشی از ریسک حسابرسی و به تبع آن افزایش تلاش حسابرسی است.

افزایش تلاش حسابرسی بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ناشی از دو عامل مهم است. اول اینکه حسابرسان برای اینکه بتوانند ارزیابی کنند که آیا استانداردهای مذکور به طور مناسبی به کار گرفته شده‌اند یا خیر؟ تلاش مضاعفی برای کسب دانش درباره این استانداردها به‌کار 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 گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هزینه یادگیری کارکنان حسابرسی از طریق تهیه برنامه‌های به‌کارگیری استانداردهای مذکور است.

علاوه بر تلاش حسابرسی مضاعف در زمان گذار به این استانداردها، در بسیاری از موارد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بسیار تفصیلی بوده (با جزئیات فراوان) و الزام به گزارشگری بیشتر در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی دارند. بنابراین استانداردهای مذکور حسابرسان را ملزم به تأیید اطلاعات مالی می‌کنند که ماهیت متفاوتی نسبت به گزارش‌های مالی قبلی دارند (وب، ۲۰۰۶). لذا، هزینه‌های تکرار شونده 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

شکل شماره ۲: چارچوب نظری مربوط به تاثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حق‌الزحمه حسابرسی



نهایت ممکن است با افزایش حق الزحمه خود، نسبت به افزایش هزینه‌های تکرار شونده حسابرسی بعد از پذیرش استانداردهای مذکور واکنش نشان دهند.

دوم اینکه حسابرسان ممکن است زمان بیشتری را صرف کنند به منظور مدیریت ریسک پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از این جنبه که (۱) این تغییرات منجر به تحریف با اهمیت صورت‌های مالی شود و (۲) ریسک دادخواهی مرتبط با صورت‌های مالی دارای تحریف با اهمیت، مهم‌ترین منبع ریسک حسابرسی ناشی از ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (مبتنی بر اصول بودن این استانداردها و پیچیدگی آنها) و تاکید این استانداردهای بر اندازه‌گیری براساس ارزش‌های منصفانه است. چنین استانداردهایی می‌تواند منجر به افزایش قضاوت‌های حرفه‌ای، اختیار عمل مدیریت و غیرعینی بودن مبانی اندازه‌گیری و ارزش گذاری در فرآیند گزارشگری مالی شود. چنین

عواملی می‌تواند منجر به افزایش احتمال وقوع تحریف با اهمیت در گزارشگری مالی توسط صاحبکار و در نهایت خطای حسابرسی (خطر عدم کشف حسابرسی) گردد (لین و یو، ۲۰۰۹). عدم تاکید بر اصل مهم تائیدپذیری در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به رهنمودهای تجویزی کم و افزایش عدم عینیت در اندازه‌گیری‌های حسابداری شده است (جمال و همکاران، ۲۰۰۹). دیدگاهی کلی وجود دارد که استانداردهای مبتنی بر اصول، هزینه‌های دادخواهی علیه حسابرسان را به شدت افزایش خواهد داد (دهیل، ۲۰۱۰).

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر اصول

عمومی پذیرفته شده حسابداری، شرکت‌ها را ملزم به گزارشگری با جزئیات بیشتر می‌کند. حسابرسان در چنین شرایطی اطلاعات مالی زیادی را باید تائید کنند که شامل پیش‌بینی‌های فردی مدیریت و ارزیابی مدیریت از دارایی‌ها و بدهی‌هاست. به عنوان نمونه، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مورد پرداخت‌های مبتنی بر سهام، شرکت‌ها را به افشای اطلاعات قابل توجه در مورد ماهیت و روش طرح‌های پاداش مدیریت به همراه اطلاعات جزئی مبسوط درباره ورودی‌های محاسبات ارزش‌های منصفانه ملزم می‌کند. یافته‌های پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد صورت‌های مالی شرکت‌هایی که برای اولین بار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند حدود ۶۰ درصد حجیم‌تر از صورت‌های مالی سابق آنهاست (وب، ۲۰۰۶؛ ارنست و یانگ، ۲۰۰۵).

عدم اطمینان عمومی مرتبط با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش هزینه‌های همگرایی با این استانداردها برای شرکت‌ها می‌شود. همچنین، عدم اطمینان در محیط گزارشگری مالی منجر به افزایش مدافعه بعدی توسط سرمایه‌گذاران در مورد صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شده و هزینه دادخواهی احتمالی سهامداران را افزایش خواهد داد. حسابرسان به منظور حفظ سرمایه شهرت و اعتبار خود، تلاش حسابرسی را افزایش و فرآیند ارزیابی ریسک مشتریان را با دقت بیشتری انجام خواهند داد (کلارکسون و همکاران، ۲۰۰۳) که این موارد می‌تواند منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شود. بطور کلی، می‌توان پیش‌بینی کرد که افزایش حق الزحمه حسابرسی مرتبط با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ناشی از افزایش تلاش حسابرسی (افزایش منابع به کار گرفته شده حسابرسی) و ریسک حسابرسی است.

پیشینه پژوهش

کیم و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی تاثیر پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. در این پژوهش، در ابتدا یک مدل تحلیلی برای حق الزحمه حسابرسی طراحی شده است تا تاثیر تغییر در پیچیدگی حسابرسی ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تغییر در کیفیت گزارشگری مالی بر روی حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. سپس مدل با استفاده از داده‌های مربوط به حق الزحمه حسابرسی در اتحادیه اروپا آزمون شده است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را از سال ۲۰۰۵ پذیرفته و اجرا می‌کنند، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش در حق الزحمه حسابرسی شده است. به عبارت دیگر، نتایج بیانگر آن است که با افزایش در پیچیدگی حسابرسی ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، حق الزحمه حسابرسی افزایش و با بهبود کیفیت گزارشگری مالی ناشی از پذیرش این استانداردها، حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد.

ردمان و لاسود (۲۰۱۳) تاثیر پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر حق الزحمه حسابرسی در بخش عمومی نیوزلند را آزمون کرده‌اند. به رغم اینکه بسیاری از کشورها استانداردهای مذکور را برای شرکت‌های بخش خصوصی پذیرفته‌اند، نیوزلند، استرالیا و بریتانیا، این استانداردها را برای تمام بخش‌ها، حتی گزارشگری مالی بخش عمومی نیز پذیرفته‌اند. پژوهش مذکور به آزمون اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی حق الزحمه حسابرسی و تلاش حسابرسی در بخش عمومی نیوزلند می‌پردازد. یافته‌ها نشان دهنده افزایش قابل ملاحظه در حق الزحمه حسابرسی و تلاش حسابرسی در سال پذیرش استانداردهای مذکور می‌باشد.

جرج و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی هزینه‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (حق الزحمه حسابرسی) در شرکت‌های استرالیایی پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که بطور میانگین هزینه‌های حسابرسی در سال پذیرش استانداردهای مذکور حدود ۲۳ درصد افزایش یافته است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که در سال پذیرش استانداردهای مذکور حق الزحمه حسابرسی حدود ۸ درصد بیشتر از افزایش سالیانه هزینه‌های مذکور، بالا رفته است. همچنین نتایج بیانگر

- اهداف اصلی استانداردهای بین‌المللی گردشگری مالی، افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است. از دیدگاه جامعه حسابداران رسمی نیوزلند، مشکلات مربوط به گذار به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نبود دانش کافی صاحبکار و حسابرس نسبت به این استانداردهای توانمند منجر به افزایش ریسک حسابرسی در زمان گذار شود.

آن است که این افزایش در حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های کوچک (صاحبکاران کوچک) بیشتر است. بعلاوه، نتایج نشان می‌دهد شرکت‌هایی حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند که بخاطر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پیچیدگی حسابرسی بالاتری از خود نشان می‌دهند.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و ریسک و حق الزحمه حسابرسی متصور در ایران

پیش‌بینی می‌شود پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به افزایش ریسک حسابرسی حسابرسان ایرانی شده و حسابرسان ممکن است نسبت به افزایش این ریسک با افزایش تلاش حسابرسی (با صرف منابع بیشتر) و در نهایت با افزایش حق الزحمه حسابرسی از خود واکنش نشان دهند. اما شرایط خاص محیطی ایران باید در هنگام تعمیم یافته‌های نظری و تجربی پژوهشگران قبلی در مورد تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق الزحمه حسابرسی مدنظر قرار گیرند.

محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی موانع و چالش‌های همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران را بررسی کرده‌اند. همچنین، محمدرضائی، محدصالح و علی (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی فضای فعلی بازار حسابرسی ایران پرداخته‌اند. بررسی پژوهش‌های انجام شده در فضای حسابداری و حسابرسی ایران نشان می‌دهد که در ایران شرایط خاص محیطی وجود دارد. بررسی این شرایط مشخص خواهد کرد که ریسک حسابرسی (ریسک عدم کشف حسابرسی و ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار) و ریسک دادخواهی علیه حسابرسان در ایران می‌تواند بطور قابل ملاحظه‌ای متفاوت از سایر کشورها به ویژه کشورهای پیشرفته باشد.

۱- تقاضا برای حسابرسی و ریسک دادخواهی علیه حسابرسان

شواهد موجود نشان می‌دهد که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت در ایران وجود ندارد و ریسک دادخواهی علیه حسابرسان نیز پایین است (هوانسیان فر، ۱۳۸۸: فرج زاده دهکردی و مکارم، ۲۰۱۱: محمدرضائی، محدصالح و علی، ۲۰۱۵). جنگ و رهو (۲۰۰۴) بیان می‌کنند زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان تمایل کافی برای کاهش تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی نخواهند داشت و تمایل دارند تا بصورت فرصت‌طلبانه به منظور حفظ مشتریان موجود و جذب مشتریان جدید رفتار کنند. طبق نظریه "تمایز قیمت براساس کیفیت" (۱۳)، اگر مشتریان هیچگونه ارزشی نسبت به تفاوت کیفیت محصولات یا خدمات از خود نشان ندهند، عرضه‌کنندگان هیچگونه تمایل سازمان یافته‌ای برای تفکیک کیفیت محصولات یا خدمات خود از سایرین نخواهند داشت (شی کد و استن، ۱۹۸۲). بنابراین زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان نمی‌توانند با متمایز کردن کیفیت کار خود، حق الزحمه حسابرسی بالاتری از مشتریان خود دریافت کنند. هوانسیان فر (۱۳۸۸) بیان می‌کند که شرکت‌های ایرانی هزینه‌های حسابرسی را هزینه زائد و اضافی فرض می‌کنند. بنابراین، شرکت‌های ایرانی حسابرسی می‌شوند نه بخاطر اینکه تمایل به ارائه اطلاعات مالی قابل اتکا و قابل استناد داشته باشند، بلکه حسابرسی آنها براساس الزامات سازمان امور مالیاتی، بانک‌ها، سازمان بورس و اوراق بهادار و یا سایر نهادها و قوانین صورت می‌گیرد. لذا، این شرکت‌ها تلاش می‌کنند

با متحمل شدن حداقل هزینه (حداقل حق الزحمه حسابرسی)، حسابرسی اجباری شوند.

سیتراهامان و همکاران (۲۰۰۲) تاکید می‌کنند زمانی که ریسک دادخواهی علیه حسابرسان بالاست، حق الزحمه حسابرسی نیز بالا خواهد بود. ریسک دادخواهی بالا علیه حسابرسان می‌تواند تمایل زیادی در حسابرسان برای به کار بستن تلاش بیشتر به منظور افزایش کیفیت حسابرسی ایجاد کند. مقاله وفادار (۱۳۹۰) در مورد قوانین حقوقی و جزائی مرتبط با مسئولیت‌های حسابرسان ایرانی نشان می‌دهد که در ایران زیر ساخت‌های قانونی لازم وجود دارد. که منجر به افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرسان شود اما در عمل ریسک دادخواهی علیه حسابرسان بسیار پایین به نظر می‌رسد. در این راستا، فرج زاده دهکردی و مکارم (۲۰۱۱) بیان می‌کنند ریسک دادخواهی علیه حسابرسان در ایران پایین‌تر از آن است که بتواند حسابرسان را از انجام رفتار فرصت طلبانه باز دارد. در ایران، مهمترین ریسک دادخواهی، تعلیق فعالیت یا حذف مجوز مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی در هنگام بروز خطای حسابرسی است که این امر نیز به ندرت رخ می‌دهد (محمودی، ۱۳۸۹). همچنین، در ایران، دادخواهی (شکایت در دادگاه) علیه حسابرسان به ندرت اتفاق می‌افتد و فرآیند رسیدگی دادخواهی مذکور بصورت محرمانه است (فرج‌زاده دهکردی و مکارم، ۲۰۱۱). بنابراین، ریسک دادخواهی علیه حسابرسان در ایران نمی‌تواند آنها را از رفتار فرصت‌طلبانه احتمالی (در صورت تمایل حسابرسان) باز دارد (محمدرضائی، محدصالح و علی، ۲۰۱۵).

از بعد تقاضا برای حسابرسی، اگر حسابرسان ایرانی در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مجبور باشند زمان بیشتری را برای حسابرسی صرف کنند، به احتمال زیاد هزینه این تلاش بیشتر به دلیل نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت به حسابرسان تحمیل خواهد شد. همچنین به دلیل نبود ریسک دادخواهی قابل توجه در ایران علیه حسابرسان، حسابرسان ایرانی ممکن است تمایل کمتری برای افزایش تلاش حسابرسی به منظور کاهش ریسک عدم کشف حسابرسی داشته باشند. در چنین شرایطی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر ریسک دادخواهی علیه حسابرسان نخواهد گذاشت. به عبارت دیگر، حسابرسان ایرانی برای کاهش ریسک عدم کشف حسابرسی، ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی و در نهایت ریسک دادخواهی، تلاش خود را به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش نخواهند داد. بنابراین به دلیل نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت و نبود ریسک دادخواهی بالا در ایران، سیاست قیمت‌گذاری توسط حسابرسان ایرانی در زمان پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند متفاوت از حسابرسان در کشورهای توسعه یافته باشد. به عبارت دیگر، با در نظر گرفتن نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت و ریسک دادخواهی پایین در ایران، می‌توان پیش‌بینی کرد که تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی حق الزحمه حسابرسی در ایران برابر با سایر کشورها بویژه کشورهای اروپایی نباشد.

۲- در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به ارزش‌های منصفانه

اگرچه انتظار می‌رود که ارزش‌های منصفانه، ویژگی کیفی مربوط بودن ارقام حسابداری را افزایش دهد، این امر مناسب کشورهای توسعه یافته با بازارهای سرمایه دارای قدرت نقد شوندگی بالا و اطلاعات

ضروری در دسترس برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. در راستای این بحث، بال (۲۰۰۶)، پنمن (۲۰۰۷) و بارلو و حداد (۲۰۰۷) استدلال می‌کنند که حسابداری ارزش‌های منصفانه می‌تواند در بازارها و فضای گزارشگری مالی توسعه یافته بکار رود. علاوه بر این، تحقیقاتی مانند نیو و ژبو (۲۰۰۹) و سو و اسمیت (۲۰۰۹) به طور تجربی امکان اجرای حسابداری ارزش‌های منصفانه در کشورهای در حال توسعه را بررسی کرده‌اند و یافته‌های آن‌ها استدلال نظری مذکور را حمایت می‌کند. چن و چان (۲۰۰۹) بیان می‌کنند به دلیل نبود بسیاری از شرایط لازم برای اجرای موفق الزامات حسابداری ارزش‌های منصفانه در کشورهای در حال توسعه، این امر می‌تواند موجب مشکلات زیادی در این کشورها شود. بطور کلی چالش‌های بالقوه‌ای درباره حسابداری ارزش‌های منصفانه وجود دارد:

۱) میزان نقدشوندگی بازار برای حسابداری ارزش‌های منصفانه بسیار مهم است زیرا پیاده‌سازی حسابداری ارزش‌های منصفانه در بازارهای ضعیف به احتمال زیاد منجر به اطلاعات غیرقابل اتکا و اختلال در اطلاعات مالی می‌شود،

۲) در بازارهایی که قدرت نقدشوندگی آنها پایین است، تخمین ارزش‌های منصفانه به احتمال زیاد فرصتی برای مدیران فراهم می‌کند تا سود را مدیریت و دستکاری نمایند و

۳) حسابداری ارزش‌های منصفانه تجربه عظیمی است که طرز کار آن هنوز در بستر بحران‌های مالی عمده آزمون نشده است (بال، ۲۰۰۶).

در کشورهای در حال توسعه، بازارهای سرمایه از نوع ضعیف (ناکارا) هستند. بیور (۲۰۰۲) ذکر می‌کند که سودمندی گزارش‌ها و افشای اطلاعات حسابداری در بازارهای ناکارا بسیار پایین است. بنابراین تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای بین ارزش دفتری و ارزش بازار برای شرکت‌های فعال در بازارهای ناکارا وجود دارد. متأسفانه امکان اجرای حسابداری ارزش‌های منصفانه در کشورهای در حال توسعه به ندرت بررسی شده است. پنگ و بوولی (۲۰۱۱) دلایلی را برای واگرایی بین اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری چین و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند. آنها بیان می‌کنند که بازارهای سرمایه و کالای چین به خوبی توسعه نیافته‌اند و نبود حسابداران حرفه‌ای برای به‌کارگیری الزامات حسابداری ارزش‌های منصفانه مشهود است. در نتیجه در چنین اطلاعات بازار به‌عنوان ارزش‌های منصفانه قابل اتکا نیست و ارزش منصفانه ابزارهای غیرمالی نیز در دسترس نیست. در کشورهای در حال توسعه که قدرت نقدشوندگی بازارهای سرمایه کم است و بازارهای فعال برای بدست آوردن ارزش منصفانه اغلب دارایی‌ها وجود ندارد، به‌کارگیری حسابداری ارزش‌های منصفانه موجب ایجاد نوسان‌های زیادی در اطلاعات و بازارها می‌شود. لذا، به‌کارگیری حسابداری ارزش‌های منصفانه در کشورهای در حال توسعه به احتمال کمی‌ویژگی کیفی مربوط بودن ارقام حسابداری را افزایش می‌دهد. این امر بخاطر نوسان‌پذیری زیاد قیمت‌ها و قیمت‌های غیرقابل اتکا است. علاوه بر این روش‌های جایگزین در محاسبه ارزش‌های منصفانه مانند مدل‌های ریاضی باید با دقت و بینش بیشتری توسط افراد حرفه‌ای بکار برده شود. با توجه به این که حسابداران حرفه‌ای به احتمال کمتری در کشورهای در حال توسعه بکار گرفته می‌شوند، بنابراین دو موضوع عمده درباره به‌کارگیری حسابداری ارزش‌های منصفانه تحت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در این کشورها وجود دارد:

آیا به‌کارگیری حسابداری ارزش‌های منصفانه مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه عملی است؟ و آیا به‌کارگیری حسابداری ارزش‌های منصفانه مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به ایجاد پیامدهای مطلوب در کشورهای در حال توسعه می‌شود یا خیر؟

به طور خلاصه می‌توان گفت که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که مبتنی بر ارزش‌های منصفانه هستند در ایران به‌عنوان کشور در حال توسعه می‌تواند مشکل به‌کارگیری توسط شرکت‌ها و رسیدگی توسط حسابرسان را دو چندان کند. به عبارت دیگر، به دلیل اینکه قیمت‌های بازار برای ابزارهای مالی دارای نوسان زیادی هستند و نیز ارزش منصفانه برای سایر دارایی‌ها در دسترس نیست، استفاده از روش‌های جایگزین در محاسبه ارزش‌های منصفانه مانند مدل‌های ریاضی، اختیار عمل زیادی برای مدیریت شرکت‌ها فراهم می‌کند. بنابراین، چنین اختیار عمل مضاعفی در ایران، ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی توسط صاحبکار و ریسک عدم کشف حسابرسی را در مقایسه با کشورهای توسعه یافته با شدت بیشتری افزایش می‌دهد. در نتیجه حسابرسان ایرانی باید تلاش مضاعف‌تری به‌کار ببندند تا بتوانند این ریسک حسابرسی مضاعف را پوشش دهند و این موضوع می‌تواند به سیاست قیمت‌گذاری متفاوت توسط حسابرسان ایران منجر شود. به عبارت دیگر، اثر الزامات ارزش‌های منصفانه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی حق‌الزحمه حسابرسی حسابرسان ایرانی می‌تواند بیشتر از آنچه باشد که پژوهش‌های مرور شده در کشورهای توسعه یافته مستند کرده‌اند.

۳- عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران

مؤسسات بین‌المللی حسابرسی قبل از انقلاب اسلامی در ایران فعالیت داشتند. طبق پژوهش رودکی (۲۰۰۸) این مؤسسات نقش خوبی در انتقال دانش و تجربه حسابداری و حسابرسی در ایران بازی کرده‌اند. بعد از انقلاب اسلامی، فعالیت این مؤسسات بین‌المللی در ایران ممنوع شد. در بسیاری از کشورها چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ (ارنست و یانگ^(۱۴)، کی‌پی‌ام‌جی^(۱۵)، دی‌لیت^(۱۶) و پرایس واترهاوس کوپرز^(۱۷)) حدود ۸۰ درصد از بازار حسابرسی را در اختیار خود دارند. لذا، کشورهایی که می‌خواهند استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برای اولین بار قبول کنند، با کمک این مؤسسات با مشکل قابل توجهی در امر حسابرسی و به‌کارگیری روبه‌رو نخواهند شد، زیرا این مؤسسات تجربه مناسب در ارتباط با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در سایر کشورها (بویژه کشورهای اروپایی که از سال ۲۰۰۵ این استانداردها را بصورت اجباری به‌کار گرفته‌اند) کسب کرده‌اند. به عبارت دیگر، مؤسسات حسابرسی بین‌المللی می‌توانند با آموزش مناسب کارکنان حسابرسی خود در کشورهایی که می‌خواهند برای اولین بار به پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اقدام کنند، تجربه حسابرسی خود در سایر کشورها بر اساس این استانداردها را به راحتی منتقل کنند.

همچنین، مؤسسات حسابرسی بین‌المللی می‌توانند با جابجایی بعضی از کارکنان خود به ویژه کارکنان حسابرسی در سطح مدیرفنی و سرپرست از کشورهایی که در حال اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند تا حد زیادی ریسک عدم کشف حسابرسی را کاهش دهند. بنابراین، در چنین شرایطی مؤسسات حسابرسی بین‌المللی ممکن است نیاز نباشد تا تلاش حسابرسی مضاعفی

برای رسیدگی به صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهایی به کار بیندند که تازه این استانداردها را پذیرفته‌اند اما چون در ایران این مؤسسات حسابرسی بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند، امکان انتقال تجربه حسابرسی صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سایر کشورها برای ایران وجود ندارد. بنابراین، حسابرسان در ایران در مقایسه با مؤسسات بین‌المللی حسابرسی باید تلاش مضاعف‌تری را به کار بیندند (زمان بیشتری را صرف کنند) تا بتوانند ریسک حسابرسی را کاهش دهند. این موضوع می‌تواند تاثیر متفاوتی بر سیاست قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی ایران در هنگام پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با مؤسسات بین‌المللی حسابرسی در سایر کشورها داشته باشد. به عبارت دیگر، در نبود فعالیت مؤسسات بین‌المللی حسابرسی، تاثیر پذیرش استانداردهای مذکور بر روی حق‌الزحمه حسابرسی در ایران می‌تواند بالاتر از سایر کشورها باشد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

از سال ۲۰۰۵، تاکنون، بیشتر کشورها استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته و به کار گرفته‌اند. علاوه بر هدف افزایش کیفیت و قابلیت مقایسه گزارشگری مالی، پیامدهای اقتصادی مثبت فراوانی برای این استانداردها متصور است. اما پذیرش و به‌کارگیری این استانداردها، هزینه‌هایی نیز می‌تواند به همراه داشته باشد. از جمله هزینه‌های مشهود، پذیرش و اجرای این استانداردها، می‌تواند افزایش حق‌الزحمه حسابرسی باشد. به رغم اینکه پذیرش این استانداردها در دستور کار نهادهای تصمیم‌گیر ایرانی قرار گرفته است، ولی شواهد نظری و تجربی کافی در مورد آثار احتمالی پذیرش این استانداردها در ایران وجود ندارد. یافته‌های پژوهشگران در سایر کشورها (کشورهای اروپائی) در مورد اثر پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی با در نظر گرفتن شرایط خاص محیطی ایران به طور کامل قابل تعمیم به ایران نمی‌تواند باشد. بنابراین، در نبود شواهد کافی، این پژوهش به دنبال بررسی آثار احتمالی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق‌الزحمه حسابرسی در ایران می‌باشد.

پژوهش حاضر برای تبیین اثر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک عدم کشف حسابرسی چارچوب نظری براساس شواهد نظری و تجربی حسابداری طراحی کرده است. بر اساس چارچوب نظری مذکور، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش قضاوت توسط مدیریت صاحبکار می‌شود. چون این استانداردها مبتنی بر اصول هستند، اندازه‌گیری آنها براساس ارزش‌های منصفانه است و پیچیدگی بالائی دارند. افزایش اختیار عمل مدیریت در ارتباط با قضاوت، منجر به افزایش ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی و در نهایت افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی می‌شود. همچنین، چارچوب نظری مزبور نشان می‌دهد که نبود دانش و آگاهی کافی حسابداران نسبت به این استانداردها می‌تواند منجر به افزایش ریسک تحریف با اهمیت صورت‌های مالی شده و نبود دانش و آگاهی حسابرسان نسبت به این استانداردها می‌تواند منجر به افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی گردد. با افزایش ریسک عدم کشف حسابرسی به دلیل پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

حسابرسان مجبور به افزایش تلاش حسابرسی (بکارگیری منابع بیشتر توسط حسابرس) به منظور جلوگیری از افزایش ریسک دادخواهی احتمالی علیه خود هستند. لذا حسابرسان با افزایش تلاش حسابرسی، حق‌الزحمه بیشتری را از مشتریان خود مطالبه خواهند کرد.

به طور خلاصه، می‌توان گفت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب افزایش ریسک حسابرسی و در نهایت حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. یافته‌های چند پژوهش انجام شده در کشورهای توسعه یافته‌ای که استانداردهای مذکور را پذیرفته‌اند نشان از افزایش حق‌الزحمه حسابرسی پس از پذیرش و به‌کارگیری این استانداردها دارد. ولی یافته‌های این پژوهش‌ها با توجه اینکه شرایط محیطی ایران خاص و متفاوت از کشورهای توسعه یافته است به راحتی قابل تعمیم به ایران نیست.

لذا پژوهش حاضر به طور خلاصه به تبیین و تشریح این شرایط محیطی خاص (عدم تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت، نبود ریسک دادخواهی بالا

علیه حسابرس، در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به ارزش‌های منصفانه و عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران) پرداخته است. نقش این عوامل محیطی خاص در بررسی رابطه بین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی متفاوت است. پیش‌بینی می‌شود نبود تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت و نبود ریسک دادخواهی بالا علیه حسابرس در ایران، تاثیر منفی بر رابطه مستقیم بین پذیرش استانداردهای مذکور و حق‌الزحمه حسابرسی داشته باشد. اما، عدم فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران و در دسترس نبودن اطلاعات ارزش‌های منصفانه می‌تواند تاثیر مثبت بر رابطه مستقیم بین پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و حق‌الزحمه حسابرسی در ایران داشته باشد. می‌توان پیش‌بینی کرد که حسابرسان ایرانی برای جبران تلاش حسابرسی افزایش یافته در سال‌های اولیه پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی حداقل ۱۵ درصد حق‌الزحمه مازاد از صاحبکاران خود مطالبه کنند.

انتظار می‌رود این پژوهش اطلاعات مفیدی برای حرفه حسابداری و حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار و پژوهشگران و دانشجویان حسابداری فراهم کند. توجه به این نکته ضروری است که قبل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی باید آمادگی لازم در میان حسابداران و حسابرسان و سایر عوامل موثر در گزارشگری

انتظار می‌رود این پژوهش اطلاعات مفیدی برای حرفه حسابداری و حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار و پژوهشگران و دانشجویان حسابداری فراهم کند. توجه به این نکته ضروری است که قبل از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی، گزارشگری مالی باید آمادگی لازم در میان حسابداران و حسابرسان و سایر عوامل موثر در گزارشگری

استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی قصد دارد،
استفاده از ارزش‌های
منصفانه را جایگزین بهای
تمام شده تاریخی کند.
با افزایش در پیچیدگی
حسابرسی ناشی از پذیرش
استانداردهای بین‌المللی
گزارشگری مالی،
حق‌الزحمه حسابرسی
افزایش و با بهبود کیفیت
گزارشگری مالی ناشی از
پذیرش این استانداردها،
حق‌الزحمه حسابرسی
کاهش می‌یابد.

Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research, *European Accounting Review*, 37-1,(1)22.

11. Charles, S. L. , S. M. Glover, and N. Y. Sharp. , (2010), The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39-15, (1) 29.
12. Chand, P. and Patel, C. , (2008), Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 92-83, (1)24.
13. Chand, P. , Patel, C. and Patel, A. , (2010), interpretation and application of "new" and "complex" international financial reporting standards in Fiji: implications for convergence of accounting standards, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 289-26, 280.
14. Chen, Y. and Chan, K. C. , (2009), Research on Chinese accounting issues: a review and synthesis, *The Chinese Economy*, 128-98, 42.
15. Clarkson, P. , C. Ferguson, and J. Hall. , (2003), Auditor conservatism and voluntary disclosure: Evidence from the year 2000 systems issue, *Accounting and Finance*, 40-21, 41.
16. Daske, H. , Hail, L. , Leuz, C. and Verdi, R. , (2013), Adopting a label: heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions, *Journal of Accounting Research*, 547-495, (3)51.
17. Dehkordi, H. , & Makarem, N. , (2011), The effect of size and type of auditor on audit quality. *International Research Journal of Finance and Economics*, 137-121, 80.
18. 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*, 101-96, 37.
19. Ernst & Young. , (2005), The impacts of IFRS on Australian companies: A study of the financial statement disclosures by Australia's top 100 listed companies, Available at: <http://www.ey.com.au>.
20. FRC. , (2009), Louder than words, principles and actions for making corporate reports less complex and more relevant, http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/FRC_InShort_290509.pdf.
21. Gassen, J. and Schwedler, K. , (2010), The decision usefulness of financial accounting measurement concepts: evidence from an online survey of professional investors and their advisors, *European Accounting Review*, 509-495, (3)19.
22. George, E. T. D. , Ferguson, C. B. & Spear, N. A. , (2013), How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees, *The Accounting Review*, 462-429, (2)88.
23. Ghosh, A. , and R. Pawlewicz. , (2009), The impact of regulation on auditor fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, -171, (2) 28 197.
24. Hail, L. , Leuz, C. and Wysocki, P. , (2010), Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: an analysis of economic and policy factors, *Accounting Horizons*, 588-567, 24.
25. Haswell, S. and Mckinnon, J. , (2003), IASB standards for Australia by 2005: catapult or Trojan Horse? *Australian Accounting Review*, 16-8, 13.
26. Hoogendoorn, M. , (2006), International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond-

مالی شرکت‌ها ایجاد شود. پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی ایران با تهیه رهنمودی در مورد ریسک‌هایی که حساب‌رسان در هنگام پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با آن مواجه هستند گامی موثر در کاهش ریسک حسابرسی بردارد. پیشنهاد می‌شود کمیته تدوین استانداردها و سازمان بورس و اوراق بهادار، رهنمودی برای سال گذار به استانداردهای مذکور برای شرکت‌ها فراهم کنند. پژوهشگران باید پژوهش در مورد آثار و پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در اولویت 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.

پی‌نوشت‌ها:

1. International Financial Reporting Standards (IFRS)
2. European Commission (EC)
3. International Accounting Standards Board (IASB)
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
5. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
6. International Accounting Standards (IAS)
7. Financial Accounting Standards Board (FASB)
8. Financial Instruments
9. Employee Benefits
10. Assets Impairment
11. Hedge Accounting
12. Contingent Assets and Liabilities
13. Quality-based price discrimination
14. Ernest & Young (E&Y)
15. KPMG
16. Deloitte
17. PricewaterhouseCoopers (PWC)

منابع و مآخذ:

۱. محمودی، مجتبی (۱۳۸۹)، گزارش مشروط حسابرسی عدم تداوم فعالیت و ریسک دادخواهی علیه حساب‌رس، *مجله حسابدار رسمی*، ۱۰، ۷۹-۸۷.
۲. وفادار، عباس (۱۳۹۰)، مسئولیت‌های قانونی حساب‌رسان، *روزنامه دنیای اقتصاد*، شنبه ۱۶ مهرماه.
۳. هوانسیان فر، گارو (۱۳۸۸)، حسابرسی اجباری: کیفیت و حق‌الزحمه آن، *روزنامه دنیای اقتصاد*، ۶ اسفندماه ۱۳۸۸.
4. Ball, R. , (2006), International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors, Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum, 27-5.
5. Ball, R. , Kothari, S. P. and Robin, A. , (2000), The effect of international institutional factors of properties of accounting earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 51 - 1, (1) 29.
6. Barlev, B. and Haddad, J. R. , (2007), Harmonization, comparability, and fair value accounting, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 509-493, 22.
7. Beaver, W. H. , (2002), Perspectives on recent capital market research, *The Accounting Review*, 474-453, (2) 77.
8. Beneish, D. M. , Miller, B. P. and Yohn, T. L. , (2012), The impact of financial reporting on equity versus debt markets: Macroeconomic evidence from mandatory IFRS adoption, (Available at: <http://ssrn.com/abstract=1403451>).
9. Bonner, S. E. and Walker, P. , (1994), The effects of instruction and experience on the acquisition of auditing knowledge, *The Accounting Review*, 178 - 157, (1) 69.
10. Bruggemann, U. , Hitz, J-M. and Sellhorn, T. , (2013),

42. Mohammadrezaei, F. , Banimahd, B. and Mohd Saleh, N. , (2013), Convergence obstacles with IASB standards: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 91-58 ,(1)10.
43. Mohammadrezaei, F. , Mohd-Saleh, N. and Banimahd, B. , (2015), The effects of mandatory IFRS adoption: A review of evidence, *International Journal of Disclosure and Governance*, 77-29 ,(1) 12.
44. Mohammadrezaei, F. , Mohd Saleh, N. and Ali. M. J. , (2015), Increased competition in an unfavourable audit market following audit privatisation: The Iranian experience, *Asian Journal of Business and Accounting*, 149-115 ,(1)8.
45. Niu, F. and Xu, B. , (2009), Does recognition versus disclosure really matter? Evidence from the market valuation of recognition of employee stock option expenses, *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 34-215 ,16.
46. Peng, S. and Bewely, K. , (2010), Adaptability to fair value accounting in an emerging economy: A case study of China's IFRS convergence, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1011-982 ,(8)23.
47. Penman, S. , (2007), Financial reporting quality: Is fair value a plus or a minus? *Accounting and Business Research* ,37 44-33.
48. Pope, P. F. and McLeay, S. J. , (2011), The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence, *Accounting and Business Research*, 266-233 ,(3)41.
49. 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) 64 99-88.
50. Roudaki, J. , (2008), Accounting profession and evolution of standard setting in Iran, *Journal of Accounting, Business & Management*, 52-33 ,15.
51. Seetharaman, A. , Gul, F. , & Lynn, S. , (2002), Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets, *Journal of Accounting and Economics*, 115-91 ,(1)33.
52. Schipper, K. , (2003), Principles-based accounting standards, *Accounting Horizons*, 72-61 ,(1)17.
53. Shaked, A. , & Sutton, J. , (1982), Relaxing price competition through product differentiation, *Review of Economic Studies*, 13-3 ,49.
54. Simunic, D. A. , (1980), The pricing of audit services: Theory and evidence, *Journal of Accounting Research* , -161 ,(1)18 190.
55. So, S. and Smith, M. , (2009), Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement: evidence from Hong Kong, *Accounting and Business Research*, 118-103 ,39.
56. Sucher, P. and Jindrichosvka, I. , (2004), implementing IFRS: a case study of the Czech Republic, *Accounting in Europe* ,1 141-109.
57. Vellam, I. , (2004), implementation of International Accounting Standards in Poland: can true convergence be achieved in practice? *Accounting in Europe*, 167-143 ,1.
58. Wong P. , (2004), challenges and successes in implementing international: standards achieving convergence to IFRSs and IASs, *International Federation of Accountants*.
59. Webb, R. , (2006), Brace yourselves: IFRS will be bumpy, *Financial Review* (January), 26.
- Experiences with First-Time Adoption in Europe, *Accounting in Europe*, 26-23 ,3.
27. International Auditing and Assurance Standards Board (2008), Challenges in auditing fair value accounting estimates in the current market environment, available at: www.ifac.org.
28. Jain, P. , (2011), IFRS implementation in India: opportunities and challenges, *World Journal of Social Sciences*, -125 ,(1)1 136.
29. Jamal, K. , R. H. Colson, R. J. Bloomfield, T. E. Christensen, S. R. Moehrl, J. Ohlson, S. H. Penman, G. J. Previts, T. L. Stober, S. Sunder, and 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. Issuers. Working paper, Johnson School Research Paper Series No. 09-21#. (Available at: <http://ssrn.com/abstract/41381292>).
30. Jeong, S. W. , & Rho, J. , (2004), Big 6 auditors and audit quality: The Korean evidence, *International Journal of Accounting*, 196-175 ,39.
31. Jermakowicz, E. K. , and S. Gornik-Tomaszewski (2006) & Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 196-170, (2) 15.
32. Johnson, S. , (2009), Guessing the costs of IFRS conversion. *CFO Magazine*, Available at: <http://www.cfo.com/article.cfm/13399309>.
33. Joshi, P. L. , Bremser, W. G. and Al-Ajmi, J. , (2008), perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: evidence from Bahrain, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* , 24 48-41.
34. Kim, J-B, Liu, X. , Zheng, L. , (2012), The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence, *The Accounting Review*, 2094-2061 ,(6)87.
35. Langmead, J. M. and Michenzi, A. R. , (2010), Auditing considerations in an IFRS reporting environment, *The CPA Journal* (March), 23-20.
36. Larson, R. K. and 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*, 119-89 ,(2)13.
37. Leuz, C. , Nanda, D. and Wysocki, P. , (2003), Earnings management and investor protection: an international comparison, *Journal of Financial Economics*, 527-505 ,69.
38. Libby, R. , and Luft, J. , (1993), determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation and environment, *Accounting, Organizations and Society*, 450-425 ,(5)18.
39. Lin, H. L. , and A. R. Yen. , (2009), The Effects of IFRS Adoption on Audit Fees for Listed Companies in China, Working paper, National Chiao-Ton University, Northeastern Illinois University.
40. Maredn, R. E. & Brackeney, S. , (2009), Audit risk and IFRS: Does increased flexibility increase audit risk? *The CPA Journal* (Jun), 36-32.
41. Menon, K. & Williams, D. D. , (2001), Long-term trends in audit fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (1) 20 136-115.