

## Relationship between the Attributes of the Internal audit Activity and the Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standards

Sajjad Mohammadi\*<sup>1</sup>, Allah-Karam Salehi<sup>2</sup>

1. Ph.D Candidate, Accounting, Islamic Azad University, Khorramshahr-Persian Gulf International Branch, Khorramshahr, Iran. [sajjad.boy666@gmail.com](mailto:sajjad.boy666@gmail.com)
2. Assistant Prof. Department of Accounting, Islamic Azad University, Masjed-soleiman Branch, A.k.salehi@iaumis.ac.ir

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-12-22 Accepted: 2022-04-21	Internal auditing is considered as an important part of international financial reporting policies and strategies that can lead to value creation for stakeholders. One of these important areas is the adoption and implementation of International Financial Reporting Standards, which have focused on internal audit functions over the past few years. Therefore, the aim of this paper is to examine the features of internal audit and its impact on the adoption and implementation of International Financial Reporting Standards. This research is classified as applied research in terms of research purpose and as descriptive / survey research in terms of the nature of analysis. Also, in terms of time, its data are cross-sectional in 2021. A standard questionnaire was applied for collecting the data, which is the basis for structural equation analysis and partial least squares analysis to fit the desirability of the research model. The statistical population of the study consists of auditor's members of National Association for Official Auditors. The sampling method in this study was simple random. Results demonstrate that the internal audit unit can play an effective role in the acceptance and implementation of IFRS and managers' attention are urged to consider the importance of that role and to support it.
* Corresponding author:  Sajjad Mohammadi  Ph.D Candidate, Accounting, Islamic Azad University, Khorramshahr- Persian Gulf International Branch, Khorramshahr, Iran.  <a href="mailto:sajjad.boy666@gmail.com">sajjad.boy666@gmail.com</a> .	

### 1- Introduction

Internal auditing is considered as an important part of international

financial reporting policies and strategies that can lead to value creation for stakeholders. One of these important areas is the adoption and implementation of International Financial Reporting Standards, which have focused on internal audit functions over the past few years. Therefore, the aim of this paper is to examine the features of internal audit and its impact on the adoption and implementation of International Financial Reporting Standards.

## **2- Hypotheses**

H1: The internal audit has an impact on the adoption and implementation of IFRS

H2: The relationship between internal and independent auditors affects on the adoption and implementation of IFRS

H3: The independence of the internal audit affects on the adoption and implementation of IFRS

H4: The professional competence of internal auditors affects on the adoption and implementation of IFRS

H5: Management support for the internal audit unit has an impact on the adoption and implementation of IFRS.

## **3- Methods**

This research is classified as applied research in terms of research purpose and as descriptive / survey research in terms of the nature of analysis. Also, in terms of time, its data are cross-sectional in 2021. A standard questionnaire was applied for collecting the data, which is the basis for structural equation analysis and partial least squares analysis to fit the desirability of the research model. The statistical population of the study consists of auditor's members of National Association for Official Auditors.

## **4- Results**

The findings indicate the internal audit and management support from it have a significant effect on the adoption and implementation of IFRS, while the relationship between internal and independent auditors, the independence of the internal audit and the professional competence of internal auditors have not a significant effect on the adoption and

implementation of IFRS.

## **5- Conclusion**

Results demonstrate that the internal audit unit can play an effective role in the acceptance and implementation of IFRS and managers' attention are urged to consider the importance of that role and to support it.

**Keywords:** Effectiveness, Internal audit unit, International Financial Reporting Standard, Independence and Competence of internal audit, Structural Equation.



## ویژگی‌های حسابرسی داخلی و رابطه آن با پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

سجاد محمدی\*<sup>۱</sup>، دکنر اله‌کرم صالحی<sup>۲</sup>

**چکیده:** حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از سیاست‌ها و راهبردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تلقی می‌شود که می‌تواند به ایجاد ارزش برای ذینفعان منجر گردد. یکی از این بخش‌های مهم پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که در طی چندسال گذشته بر کارکردهای حسابرسی داخلی متمرکز بوده است. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف پژوهش جزء پژوهش‌های کاربردی و به لحاظ ماهیت تحلیل، جزء پژوهش‌های توصیفی/پیمایشی دسته‌بندی می‌گردد. همچنین از لحاظ بعد زمانی، داده‌های آن از نوع مقطعی در سال ۱۴۰۰ می‌باشند. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده از پرسشنامه استاندارد بوده است، که مبنای تحلیل معادلات ساختاری و تحلیل حداقل مربعات جزئی در برازش مطلوبیت مدل پژوهش قرار می‌گیرد. جامعه آماری پژوهش متشکل از حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی می‌باشد و روش نمونه‌گیری در این پژوهش، تصادفی ساده بوده است. نتایج ناشی از تحلیل‌های پژوهش نشان می‌دهد که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند نقش موثری در پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشد و توجه مدیران به حمایت و اهمیت این نقش معطوف می‌گردد.

**کلیدواژه‌ها:** اثربخشی، واحد حسابرسی داخلی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استقلال و صلاحیت حسابرسی داخلی، معادلات ساختاری

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بین‌المللی خرمشهر - خلیج فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران، (نویسنده مسئول)

sajjad.boy666@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران

A.k.salehi@iaumis.ac.ir

پذیرش: ۱۴۰۱/۲/۱۷

اصلاحات: ۱۴۰۰/۱۲/۲۴

دریافت: ۱۴۰۰/۸/۳۰

## ۱. مقدمه

جهانی‌سازی بازارهای مالی بین‌المللی و جریان‌های نقدی انگیزه‌های قوی برای سیاست‌گذاران برای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (۲۰۰۱) در سراسر جهان ایجاد کرده است. بسیاری از پژوهشگران؛ (طالب نیا و شبان، ۱۳۹۶؛ فخاری و صابری سرابی، ۱۳۹۷؛ بال<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶؛ هیل و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰؛ جرج و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳؛ داسک و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳؛ نورنبری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷؛ اسوایت و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸) بر این باورند در کشوری که قوانین استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته و اجرا کرده، موجب بهبود در شفافیت و کیفیت صورت‌های مالی در میان سایر کشورها نیز خواهد شد (فواد و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹). شرکت‌ها و سازمان‌های که بیش از همه به قوانین استانداردهای بین‌المللی روی آورند توانسته‌اند بسیاری از بازارهای بین‌المللی در اختیار خود بگیرند (مانزاری و گئورگیو<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). از طرفی برخی از پژوهشگران؛ (پاپ و مک‌لی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱؛ احمد و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۳؛ ذاکاری<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴؛ فرج و الفیرجانی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶) نیز پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به دلیل هزینه‌های زیاد پذیرش و تطابق و نیز به دلیل عدم وجود زیرساخت لازم از جمله در کشورهای در حال توسعه حداقل در کوتاه‌مدت به زیان شرکت‌ها می‌دانند (مانزاری و گئورگیو<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). مسیری که بسیاری از کشورها در حال توسعه در بخش اقتصادی برعهده خواهند گرفت، شفافیت و پذیرش قوانین استانداردهای بین‌المللی است که از جمله مهمترین دستاوردهای توسعه‌ی اقتصادی پایدار این دسته از کشورها تلقی خواهد شد (دیفوند و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۹).

در همین راستا واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به واسطه‌ی کارکردهای اثربخشی که در افزایش شفافیت‌های اطلاعاتی برعهده دارند می‌تواند مبنایی برای توسعه‌ی استانداردهای تدوین شده از جانب نهادهای مالی و بین‌المللی تلقی گردد (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۶). از نظر (رومان و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۸) لذا براساس ارتباط متعامل بین کارکردهای حسابرسی داخلی به عنوان یک واحد نظارت کننده بر عملکردهای مالی نیازمند بازنگری در قوانین و مقررات گذشته دارد تا سطحی متوازن از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بتواند در ایجاد یکپارچگی افشاء اطلاعات به ذینفعان کمک نماید (دیفوند و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۹). همچنین واحد حسابرسی داخلی را می‌توان مبنایی برای کاهش انتظارات در حرفه حسابرسی تلقی نمود،

چراکه با بکارگیری استانداردهای مدون در حوزه مالی و حسابداری می‌تواند شکاف گزارشگری مالی شرکت‌ها با اظهارنظر حسابرسان مستقل را پوشش دهد (الزبان و گیویلیام<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۸). از طریق حسابرسی‌های داخلی می‌توان به بسیاری از ابهامات و بی‌اعتمادی سازمان‌های بین‌المللی در گزارش‌های مالی پاسخ داد (احمد و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۳). هم‌چنین شفافیت در حسابرسی‌های مالی بر حمایت بیشتر بر سرمایه‌گذاری خارجی و داخلی دارد، زیرا که بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های فراملیتی زمانی می‌توانند، نقش بیشتری در جذب سرمایه‌گذاری داشته باشند که قوانین استانداردهای بین‌المللی گزارشات مالی را ملاحظه کنند به طوری که حسابرسی و شفافیت مالی نوعی تشویقات به همراه دارد (فواد و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۹). حسابرسی داخلی نقش مهمی در ایجاد شفافیت مالی و گزارش‌ها دارد و استفاده کردن از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی را تشویق می‌کند (نورنبی<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۷).

باتوجه به مطالب پیش‌گفته کیفیت گزارشگری مالی براساس تئوری علامت‌دهی نقش بسیار موثری در مخابره اطلاعات مالی با اهمیت به بازار سرمایه و کارا نمودن بازار دارد. از طرف دیگر همگرایی کشورها برای ارائه گزارشات مالی قابل اطمینان و با کیفیت، بصورت یکنواخت در سطح بین‌المللی و ورود به بازارهای جهانی و استفاده از ظرفیت‌های مالی بین‌المللی، شرکت‌ها را در اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی الزام نموده است. لذا امروزه به نقش حسابرسی داخلی در کنار حسابرسان مستقل در جهت ایجاد شفافیت مالی، کمک به بهبود تصمیمات مدیریت، تقویت سیستم کنترل داخلی شرکت، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها بیش از پیش توجه شده و در پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان یکی از ارکان حاکمیت شرکتی به آن نگریده شده است. اگرچه در ارتباط با ضرورت و اهمیت اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تحقیقات بسیار زیادی تاکنون انجام شده است، اما ضرورت نقش آفرینی حسابرسی داخلی در پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مطالعات داخلی کمتر مورد توجه قرار گرفته است که براساس آن این پژوهش تلاش دارد تا به ارتباط بین این متغیرها با استفاده از نظر خبرگان و متخصصین حسابرسی بپردازد. اهمیت این پژوهش از چند جنبه حائز اهمیت است: اول، هنگامی که شرکت‌ها و سازمان‌های بیشتری

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته، سایر شرکت‌ها و سازمان‌ها به دلیل توانایی رقابت‌پذیری، مجبور به اجرای این تغییرات می‌باشند. لذا حساب‌رسان داخلی باید آمادگی لازم را جهت انجام این تغییر و آثار آن بر سازمان داشته باشند. دوم، اجرای استانداردهای حسابرسی در کشور ما برای همه شرکت‌ها تکلیف قانونی شده است و پیاده‌سازی آن منوط توجه به همه واحدهای درگیر و از جمله حسابرسی داخلی است. سوم دستاوردهای ناشی از نتایج پژوهش می‌تواند در توسعه ادبیات نظری و کاربردی حوزه حسابرسی داخلی به جامعه علمی کمک نماید از طریق تطبیق با پژوهش‌های گذشته، به مدیران و سیاست‌گذاران بازار سرمایه در جهت افشاء و نظارت مستمتر بر عملکردهای مالی شرکت‌ها کمک نمایند. بنابراین، در همین راستا این پژوهش در صدد پاسخ به این پرسش‌های اساسی است: آیا ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد؟

باقیمانده مقاله بشرح زیر سازماندهی شده است. در بخش ۲ و ۳ مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش ارائه شده است و سپس در بخش ۴، فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌گردد، در ادامه در بخش ۵ روش‌شناسی پژوهش و در بخش‌های ۶ و ۷ یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری و سرانجام در بخش ۸ پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش و در بخش ۹، محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شود.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

در راستای افزایش شفافیت اطلاعاتی، توسعه بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی بازار سرمایه کشور، سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان یکی از نهادهای ناظر بر عملکردهای مالی شرکت‌ها در بازار سرمایه کشور، طی سال‌های اخیر پیگیری‌های مستمری را برای افزایش همگرایی استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انجام داده است. در واقع این استانداردها، طیفی از کارکردهای مالی نظارت‌کننده بر عملکردهای مالی شرکت‌ها را در بر می‌گیرد که به یکپارچگی و انسجام ادراکی در افشاء اطلاعات کمک می‌نماید (پاتروا و گوپتاب<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۲). امروزه، معاملات برون مرزی امری عادی است و تعداد زیادی از فعالیت‌های

اقتصادی به دنبال فرصت‌های سرمایه‌گذاری در سراسر جهان هستند. در گذشته، این نوع بین‌المللی‌گرایی توسط کشورهای مختلف با حفظ استانداردهای حسابداری متفاوت، افزایش هزینه، پیچیدگی و ریسک به معاملات تجاری، با مانع مواجه شد (جرج و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). IFRS با حصول اطمینان از اینکه کشورهای مختلف مجموعه استانداردهای حسابداری مشابه و قابل اجرا جهانی را اتخاذ می‌کنند، این مشکل را برطرف می‌کند. (کیم و شی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). پایه‌گذاری این هیئت به وسیله مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی و سایر مؤسسه‌های مالی مورد تأیید در حسابداری انجام شده است (سلیمانی امیری و رسولی، ۱۳۹۷). IFRS مشخص می‌کند که چگونه فعالیت‌های اقتصادی باید حساب‌های خود را نگهداری و گزارش دهند. هدف استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی که برای ایجاد یک زبان حسابداری مشترک ایجاد شده است، منسجم و منسجم کردن صورت‌های مالی در صنایع و کشورهای مختلف است (پاتروا و گوپتاب<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۲). IFRS طیف وسیعی از موضوعات، از جمله شناسایی درآمد، مالیات بر درآمد، موجودی‌ها، دارایی‌های ثابت، ترکیب‌های تجاری، نرخ ارز خارجی، و ارائه صورت‌های مالی را پوشش می‌دهد (پاپ و مک‌لی<sup>۹</sup>، ۲۰۱۱). این گزارش توضیح می‌دهد که اطلاعات ارائه شده توسط IFRS به حسابداران امکان می‌دهد تا تصمیمات مناسبی را در رابطه با منافع اقتصادی قریب الوقوع بر اساس ارزش فعلی یک شرکت اتخاذ کنند. از سوی دیگر، این گزارش معنای استانداردهای GAAP را که توسط بسیاری از کشورها به ویژه در ایالات متحده پذیرفته شده است، روشن می‌کند (نورنبری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). نکته‌ی حائز اهمیت این است که نتایج برآمده از پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌تواند به تقویت مکانیزم‌های نظارتی و اجرایی در توسعه‌ی بازار سرمایه کمک نماید و به اثربخشی راهبری شرکتی در تقویت نظارت‌های موثر در جهت حفاظت از منافع سهامداران متنج گردد (بورگمن و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۳). امروزه، بخاطر تنوع و پیچیدگی موضوعات جهانی، تعاملات، معاملات، مشکلات و موضوعات مالی، حرفه حسابداری با چالش‌های جدیدی رو به رو شده است. به عبارت دیگر، در مورد اینکه آیا حسابداران دارای دانش و تجربه کافی، به منظور انجام وظایف خود هستند، تردید اساسی وجود دارد (تروتمن و دونجان<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۸). در این راستا، (جرج و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳) بیان نمودند که پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌ها پرهزینه است؛ زیرا اجرای این استانداردها نیاز به تلاش و دانش بیشتری



دارد. (کیم و شی<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲) 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. (کبیر و رحمان<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۶) معتقدند که کشورهای در حال توسعه، فاقد زیرساخت‌ها و برنامه‌ریزی مناسب جهت آموزش سریع و افزایش توانایی حسابداران و استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی در ارتباط با این دست از استانداردها هستند. از نظر (تریمبل<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۸) فقدان ادراک در این حوزه توسط حسابداران و فرصت‌طلبی مدیران در هنگام پذیرش این استانداردها، مهم‌ترین عواملی هستند که بر روی همگرایی ضعیف با استانداردهای مذکور اثر گذارند (آمل و انیس<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۷).

به رغم اینکه، آموزش و تجربه عواملی هستند که فرصت‌هایی برای حسابداران حرفه‌ای جهت بدست آوردن دانش مرتبط با وظیفه خود فراهم می‌کنند. از سویی دیگر باید توجه داشت که منافع ناشی از پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی احتمالاً تحت تأثیر مجموع عوامل بیرونی همچون اثرگذاری علل نهادی و بورکراسی محیط قانونی رو به انحطاط حرکت کند (کیم و شی<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲) و مانع از ارتقای کیفیت گزارشگری مالی گردد (دوستی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین افزایش تعدد تعارض بین استانداردهای داخلی با استانداردهای بین‌المللی می‌تواند از جمله عوامل دیگری باشد که مانع از توسعه و اجرای کارکردهای مورد توجه در ارتقای شفافیت‌های اطلاعاتی گردد (احمد و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). از سوی دیگر نحوه و فرآیندهای پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیز می‌تواند از جمله سایر دلایلی باشد که احتمالاً مانع از اثربخشی لازم گردد (مولر<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۴؛ الزبان و گیویلیام<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۴؛ فواد و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹؛ طالب‌نیا و شبان، ۱۳۹۶). افزون بر این، سطح زیرساخت‌های علمی حسابرسی و حسابرسی داخلی، 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 (خلیف و آپیک<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۶). (گیاسی<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۳) به این نتیجه رسید که انتخاب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تحت تأثیر سیاست داخلی و عوامل سازمانی است؛ ولی عوامل خارجی نیز بر آن مؤثر است. نتایج این مطالعه اثبات کرد که عوامل خارجی شامل

سرمایه‌گذاران خارجی، موسسه‌های بین‌المللی حسابداری و سازمان‌های بین‌المللی مالی، تأثیر مهمی بر شیوهی انتخاب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک کشور دارند. (فرج و الفیرجانی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶) به این نتیجه رسیده است که در آفریقای جنوبی پس از الزام شرکت‌ها برای گزارش صورت‌های مالی با مقاصد عام، این شرکت‌ها با مشکلات بسیاری مواجه شده‌اند. نتایج پژوهش (بریس و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۴) نشان می‌دهد که کیفیت حسابداری به طور چشمگیری متعاقب پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور استرالیا ارتقاء نیافته است. (گوردون و همکاران<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۲) چنین نتیجه گرفتند که با افزایش میزان جذب سرمایه‌گذاری‌های خارجی در کشورهای در حال توسعه، در نتیجه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نه عوامل دیگر، بوده است. از نظر (رومان و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۸) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تلاش هستند که شفافیت‌های مالی و قرار دادها را مشخص کنند، که میزان سود و زیان‌ها را تعیین کنند، و هم چنین این استانداردها می‌تواند به رفع بسیاری از منابع سرمایه‌گذاری‌های غیر همسو با منافع جوامع را مشخص کنند به طوری که رد و بدل کردن منابع مالی از مجراهای غیر قانونی را نمایان سازند (فرج و الفیرجانی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. به اعتقاد (یونوسا<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۴) کشورها باید پیش از پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای حسابداری در بخش عمومی، هزینه و منفعت ناشی از پیاده‌سازی آن را ارزیابی کنند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در طیف وسیعی از کشورها و حوزه‌های قضایی استفاده می‌شود. می‌توانید وب‌سایت IFRS را ببینید تا دقیقاً در کجا از IFRS استفاده می‌شود (فرج و الفیرجانی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶). اگر با استانداردهای IFRS مطابقت ندارید، ممکن است دریافت سرمایه‌گذاری یا اعتبار تجاری دشوارتر باشد. با این حال، با اتخاذ یک رویکرد پیشگیرانه برای دستیابی به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، می‌توانید در سرمایه‌گذاری خود را برای موفقیت آماده کنید.

## ۲-۲. حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی به عنوان یکی مشاغل نوظهوری است که دیر پای نیست که به عنوان یکی از مکانیزم‌های کنترلی شرکت‌ها تلقی می‌گردد که توانسته است به افزایش کیفیت محیط

اطلاعاتی شرکت‌ها کمک نماید (ماداواکی و همکاران<sup>۲۹</sup>، ۲۰۲۲). در واقع حسابرسی داخلی مکانیزمی سیستماتیک است که از طریق اطمینان‌بخشی نسبت به اثر بخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش با اهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند (جونگ و چو<sup>۳۰</sup>، ۲۰۲۲). مطابق با رهنمود اجرایی ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۵)، حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می‌شود. با وجود این تفاوت‌ها، رعایت استانداردهای بین‌المللی رویه عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها) در انجام مسئولیت‌های حسابرسان داخلی و فعالیت حسابرسی داخلی الزامی است. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است.

حسابرسی داخلی به دلیل دسترسی نامحدودی به اطلاعات؛ منابع و افراد به عنوان بخش مهمی از کنترل‌های داخلی تلقی می‌گردد که همراه با صلاحیت‌های منحصر به فرد در این حرفه، آن را به عنوان یک متخصص اصلی برای ارتقای کیفیت اطلاعاتی تلقی می‌نماید. هر حسابرس داخلی، به عنوان یک کنشگر عمل می‌نماید و از توانایی لازم برای کنترل ریسک‌های بالقوه‌ی شرکت برخوردار خواهند بود (باتوا و همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۲). براین اساس از بسیاری جهات، مسئولیت اصلی حسابرسی داخلی این است که ریسک‌های ناشی از عدم تقارن اطلاعات را متوازن نمایند که به منظور تحقق ضمانت‌شده اجرای صحیح وظایف، دارا بودن ادراک درست حسابرسان از ریسک‌ها ضروری بنظر می‌رسد. استانداردهای بین‌المللی در خصوص رویه‌های حسابرسی داخلی اظهار می‌نمایند که فعالیت حسابرسی داخلی، براساس استراتژی‌ها؛ اهداف و سیاست‌های کنترلی، می‌توانند به خلق ارزش برای سازمان و ذی نفعان منجر شوند (ریچنی و باکلوتی<sup>۳۲</sup>، ۲۰۲۱).

شناخت واحد حسابرسی داخلی از شرکت و شیوه‌ها و فرآیندهایی که داده‌ها را به سوی صورت‌های مالی هدایت می‌کند، موجب خواهد شد تا پرسنل واحد حسابرسی داخلی تبدیل به اعضای ایده‌آل یک تیم حرفه‌ای برای تسهیل در اصلاحات استانداردهای مربوط در حوزه‌ی گزارشگری مالی شوند (ردماین و لاسود<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۳). از طرف دیگر این نیاز به تهیه سیستم‌ها و

اطلاعات اضافی در کنترل‌ها به دلیل افزایش گزارشگری مالی، می‌تواند بیانگر نقش بسیار حیاتی واحد حسابرسی داخلی در طول اجرای استانداردهای بین‌المللی هم به عنوان بازوی مدیریت در تهیه اطلاعات و هم به عنوان چشم هیأت مدیره در ارزیابی مدیریت در خصوص استفاده از رویه‌ها و برآوردهای حسابداری منطبق با واقعیت و گزارشگری منصفانه صورت‌های مالی باشد (خلیف و آپیک<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۶). تغییر به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی فقط یک پروژه ساده حسابداری نیست. این یک تحول در کسب و کار با دامنه‌ای فراتر از موضوع تعریف و ارائه عناصر صورت‌های مالی است، و به یک رویکرد یک‌پارچه، در تمام سطح سازمان نیاز دارد (الزبان و گیویلیام<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۴). حسابرسان داخلی به میزانی که بتوانند خودشان را با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انطباق دهند، بر ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی شرکت‌ها و سازمان‌های داخلی می‌افزایند به نوعی حمایت‌های اقتصادی برای سرمایه‌گذار به همراه خواهند داشت (نورونبی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحد حسابرسی داخلی فرصتی طلایی برای درگیر شدن در تغییرات مالی و عملیاتی شرکت و ایفای نقش در سراسر فرآیند تغییر و در نتیجه، بازتعریف جایگاه و ضرورت وجود این واحد را فراهم می‌سازد (گروس و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۷).

### ۳. پیشینه پژوهش

#### ۳-۱. پژوهش‌های خارجی

الزبان و گیویلیام<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۴) به بررسی تاثیر حسابرسی داخلی بر موفقیت اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بین سال‌های ۲۰۱۶-۲۰۱۴ در شرکت‌های عربستانی پرداخته است. نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین آمادگی برای پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و آموزش حسابرسی داخلی وجود دارد. همچنین حسابرسی داخلی در شرکت‌هایی که استاندارد بین‌المللی را اجرا نکرده‌اند ضعیف می‌باشد.

اسوایت و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) نشان دادند که محدودیت‌های فنی همچون ضرورت افشای اطلاعات بیشتر، آموزش افراد درگیر در فرایند گزارشگری مالی، تاثیر پذیرش استاندارد جدید بر سود حسابداری، تصمیم‌های اتخاذ شده از سوی رقبا در زمینه پذیرش و رعایت استاندارد جدید و مربوط بودن یک استاندارد جدید با فعالیت‌های تجاری یک واحد تجاری، می‌تواند

پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به تعویق بیاندارد. ماهدمرزوکی و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی مسائل و چالش‌های IFRS 9 در مؤسسات مالی اسلامی مالزی» انجام دادند. روش شناسی این پژوهش از نظر جمع‌آوری داده‌ها کیفی و به لحاظ نتیجه در دسته پژوهش‌های اکتشافی قرار دارد. لذا در این پژوهش با استفاده از ۱۰ سری مصاحبه نیمه‌ساختاریافته که با افراد کلیدی در نهادهای نظارتی؛ شرکت‌های حسابرسی؛ بانک‌های اسلامی و مؤسسات آموزش عالی مالزی انجام شده است، اقدام به گردآوری اطلاعات گردید. یافته‌ها نشان داد که IFRS 9 استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۳۹ را از نظر ارتباط و قابلیت اطمینان؛ شناخت ابزارهای مالی و شناسایی مدل‌های تجاری تقویت می‌کند. با این وجود، مؤسسات مالی اسلامی از نظر نمایش صادقانه ارزش منصفانه؛ ماهیت بر شکل؛ شناسایی ابزارهای مالی قبل از معیارهای شناسایی و میزان نقش مدیریت ریسک در کاهش دستکاری در شناسایی مدل‌های تجاری با چالش‌هایی مواجه هستند.

بتی و همکاران<sup>۳۶</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نقش IFRS بر اثرات دیجیتال‌شدن سازمان‌ها و فعالیت‌های حسابرسی داخلی» انجام دادند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه بود و تعداد ۸۲ مدیر اجرایی حسابرسی مستقر در ایالات متحده و اعضای موسسه حسابرسان داخلی مشارکت داشتند. نتایج همسو با تغییرات IFRS نشان‌دهنده رابطه مثبت بین سطح دیجیتال‌سازی شرکت و استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط حسابرسان داخلی در طول مأموریت‌هایشان است. نتایج همچنین نشان می‌دهد که سطح دیجیتال‌شدن سازمان تأثیر غیرمستقیم بر نسبت برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی اختصاص داده شده به فعالیت‌های مشاوره دارد. به طور خاص، استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌ها رابطه بین سطح دیجیتال‌شدن سازمان و نسبت برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی اختصاص داده‌شده به فعالیت‌های مشاوره را تعدیل می‌کند.

ماداواکی و همکاران<sup>۳۹</sup> (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «بررسی عملکردهای حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و اثر تعدیل‌کننده پشتیبانی مدیریت ارشد» انجام دادند. این پژوهش یک مطالعه مقطعی است که با استفاده از داده‌های اولیه در قالب یک پیمایش به ۱۷۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشور نیجریه ارسال شده است. در مجموع ۱۴۹

پرسشنامه جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است که از این تعداد ۹۷ پرسشنامه مفید بوده و در تحلیل نهایی مورد استفاده قرار گرفته است. یافته‌ها حاکی از وجود ارتباط مثبت و معنادار بین کیفیت کار انجام شده؛ فعالیت‌های کنترل داخلی؛ هماهنگی بین حسابرسان داخلی و خارجی با کیفیت گزارشگری مالی است. با این حال، نتایج نشان می‌دهد که بین صلاحیت حسابرسی داخلی، وضعیت سازمانی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و غیر معنی‌داری وجود دارد.

وو و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی در محیط چین به تجزیه و تحلیل ریسک تقلب مالی بر اساس نمودار دانش اطلاعات حسابرسی پرداخته است. نتایج حاصل از جمع‌آوری داده‌های حسابرسی ۳۷۶ شرکت در بازار سرمایه چین نشان داد که شرکت‌های کلاهبردار بالقوه را می‌توان از طریق حسابرسی آن‌ها شناسایی نمود.

### ۲-۳. پژوهش‌های داخلی

محسنی‌نیا و باباخانی (۱۳۹۸) پژوهشی باهدف اثرگذاری ارتقاء کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری و توازن عدم تقارن اطلاعاتی انجام دادند. نمونه آماری شامل ۱۰۰ شرکت برای سال مالی ۱۳۹۷ است. به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از الگوی معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. در این رابطه، متغیر کیفیت حسابرسی داخلی در چهار بخش شامل صلاحیت، استقلال، اجرای عملیات و سایر معیارها و متغیر کیفیت گزارشگری مالی در سه بخش شامل قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن طبقه‌بندی شد که با لحاظ کردن متغیر عدم تقارن اطلاعاتی، تعداد ۱۶ فرضیه تدوین شد. براساس نتایج پژوهش، ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی بر هر دو متغیر یعنی کیفیت گزارشگری و افشا و عدم تقارن اطلاعاتی اثرگذار است به طوری‌که بر متغیر اول تأثیر مثبت و مستقیم و بر متغیر دوم تأثیر منفی و معکوس دارد.

حبیب‌زاده (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی پرداخت. کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان جامعه آماری پژوهش بوده که با استفاده از اعمال یکسری محدودیت‌ها تعداد ۱۲۲ شرکت انتخاب شده و در دوره‌ی زمانی ۶ ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ مورد تحقیق قرار گرفتند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر

مستقیم و معنادار دارد. وجود کمیته حسابرسی، تاثیر مستقیم حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تقویت می‌کند.

ولی‌زاده‌لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل» می‌باشد. در این پژوهش که دو فرضیه را مورد ارزیابی قرار داد، تعداد ۷۸۴ مشاهده را در بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ از شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. نتایج ناشی از بررسی رگرسیون چندگانه در این پژوهش مشخص ساخت، ارتباط بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی مثبت و معنادار می‌باشد. همچنین مشخص گردید، بین کیفیت واحد حسابرسی داخلی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل به دلیل اینکه سطح خطا بالای ۰/۵ بود، ارتباط معناداری وجود ندارد.

بهرامیان و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان «آینده‌پژوهی حرفه حسابرسی با تأکید بر الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری» انجام دادند. در این پژوهش که به لحاظ روش شناسی جزء پژوهش‌های توصیفی همبستگی و از نظر هدف کاربردی قرار می‌گیرد، از مبنای تحلیل کردند تئوری برای ارائه مدل استفاده نموده است. بدین منظور ابتدا نمونه‌ای ۱۶ نفره از خبرگان و متخصصان حسابرسی انتخاب و از طریق مصاحبه با آنان مدل اولیه و ابزار گردآوری داده‌ها طراحی گردید. سپس پرسشنامه‌ی طراحی شده در اختیار ۲۶۴ نفر از حسابرسان و مدیران مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار قرار گرفت. داده‌های گردآوری شده بوسیله‌ی تحلیل شبکه‌ای (ANP) و حداقل مربعات جزئی (PLS) و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. براساس یافته‌های پژوهش مشخص گردید ۶۶ عامل موثر بر آینده پژوهشی حرفه‌ی حسابرسی شناسایی و اولویت‌بندی شدند که براساس مدل نهایی، الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری نقش تعیین کننده‌ای را در آینده‌ی حرفه حسابرسی ایفا می‌کنند.

حقیقت شهرستانی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر و حسابرس در نمونه‌ای متشکل از ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۸ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی حسابرسی داخلی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌گردد. همچنین تاثیر کیفیت گزارشگری

مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر-حسابرس با وجود حسابرسی داخلی اثر بخش تشدید می‌شود. حجازی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش تجربی این پرسش را مطرح کرد که «آیا پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی اثر اقتصادی معنی داری بر محیط ایران دارد؟ بر اساس اظهارنظر دانشگاهیان، حسابرسان و حسابداران، نتیجه گیری شد که پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر محیط ایران اثر اقتصادی دارد. بعلاوه میان اظهارنظر پاسخگویان تفاوت معنی داری وجود ندارد.

همان‌گونه که در پیشینه تجربی و مرور پژوهش‌های گذشته نشان داد، تاکنون پژوهشی مبنی بر ارتباط بین واحد حسابرسی داخلی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری در ایران صورت نگرفته است لذا بررسی این موضوع ضمن اینکه باعث توسعه متون نظری می‌گردد، می‌تواند در تقویت حسابرسی داخلی برای کمک به مدیریت به منظور پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اثرات مثبت و منفی آن بر سرمایه‌گذاری شرکت‌ها موثر باشد و این موضوع از نوآوری پژوهش حاضر می‌باشد.

#### ۴. فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه دوم: ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه سوم: استقلال واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد..

فرضیه چهارم: صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه پنجم: پشتیبانی مدیریت از واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد.



## ۵. روش شناسی پژوهش

### ۵-۱. روش

از نظر روش شناسی این پژوهش کاربردی و به لحاظ ماهیت جمع‌آوری داده‌های پژوهش کمی است و از نظر ماهیت تحلیل نیز در دسته پژوهش‌های همبستگی با استفاده از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) قرار می‌گیرد. همچنین این پژوهش در بازه زمانی یکساله ۱۴۰۰-۱۴۰۱ انجام شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها نیز از پرسشنامه استاندارد حسابرسی داخلی الزبان و گیویلیام<sup>۱۵</sup>، (۲۰۱۴) استفاده شده است که روایی و پایایی آن در پژوهش اخروی جوقان و همکاران، (۱۳۹۷) برای محیط ایران تایید شده است. این پرسشنامه شامل ۴۳ سؤال و پنج سازه است و برای تأیید پایایی همسان با پژوهش‌هایی با این ماهیت، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار ۰/۹۱ تعیین گردید. به منظور بررسی پذیرش و اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، از پرسشنامه استاندارد تسفو<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۲) مشتمل بر ۴۰ سؤال بهره برده شده است و روایی و پایایی آن در مطالعه انبرانی، (۱۳۹۷) برای محیط ایران تایید شده است. همچنین مبنای تأیید پایایی این پرسشنامه برابر با ۰/۸۷ تعیین شد. لازم به توضیح است که براساس مقیاس سنجش پرسشنامه که ۵ معیاره است، گزینه‌ها از کاملاً مخالفم با امتیاز ۱، تا کاملاً موافقم با امتیاز پنج نمره‌گذاری گردیده است. در این پژوهش، برای بررسی روایی، چند پرسشنامه در اختیار ۳ نفر از خبرگان (اعضای هیات علمی دانشگاه که دارای سوابق تدریس و حداقل ۵ مقاله در حوزه حسابرسی بودند) قرار گرفت و از آنان درخواست شد نظرهای خود را در باره آن بیان کنند که باتوجه به آگاهی موضوع از سوی خبرگان به هیچ مشکل مفهومی در پرسشنامه اشاره نکردند، لذا می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه‌ها از روایی لازم برخوردارند. همسو با ماهیت تحلیلی پژوهش حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران به عنوان جامعه‌ی هدف مدنظر می‌باشند و برای تعیین حجم نمونه از رابطه‌ی تعیین حجم جامعه‌ی آماری در جوامع نامحدود بهره برده شد که این ارتباط در زیر مشخص گردیده است.

$$N = \frac{z^2 pq}{d^2} = \frac{(1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{(.05)^2} = 221$$

در فرمول فوق با استفاده از نگاره مقدار  $Z$ ، برای اطمینان ۹۵٪ برابر ۱/۹۶ می‌باشد

همچنین مقدار  $p$  و  $q$  برابر با  $0/5$  است و  $d =$  درصد خطاست که در این پژوهش برابر  $5/5\%$  می‌باشد. باتوجه به محاسبه فرمول فوق برای جامعه آماری تعداد ۳۸۵ پرسشنامه به صورت الکترونیکی ارسال گردید که ۲۲۱ پرسشنامه کامل و بدون خدشه برگشت داده شد و به عنوان نمونه جهت تجزیه و تحلیل انتخاب گردید. در این پژوهش به جهت برآزش مطلوبیت مدل از بررسی اعتبار مدل درونی و بیرونی استفاده شده است. در این پژوهش برای ارزیابی مدل پژوهش از شاخص‌های منظمی جهت آزمون استفاده شد که شامل  $R^2$ ، متوسط واریانس استخراج شده، بارهای عاملی، ضرایب مسیر و ضرایب بحرانی می‌باشند. در ادامه به جزئیات بیشتری از یافته‌های پژوهش اشاره می‌شود.

## ۶. یافته‌های پژوهش

### ۶-۱. آماره‌های توصیفی

باتوجه به اطلاعات بخش اول پرسشنامه یعنی بخش اطلاعات عمومی و جمعیت‌شناختی از معیارهای جنسیت؛ سطح تحصیلات؛ گروه سنی و سابقه‌کاری مشارکت‌کنندگان (پاسخگویان) استفاده گردیده است. لذا باتوجه به پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان در این بخش، نگاره (۱) می‌تواند در شناخت بومیت مشارکت‌کنندگان موثر باشد.

نگاره ۱: اطلاعات بومیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش

متغیر	توضیحات	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۷۰	۰/۷۷
	زن	۵۱	۰/۲۳
تاهل	متاهل	۲۰۰	۰/۹۰
	مجرد	۲۱	۰/۱۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۷	۰/۰۷
	۳۰ تا ۴۵	۱۰۹	۰/۴۹
	۴۶ و بالاتر	۹۵	۰/۴۲
تحصیلات	ارشد	۲۱	۰/۰۹

متغیر	توضیحات	فراوانی	درصد
	دانشجوی دکتری	۶۸	۰/۳۰
	دکتری	۱۳۲	۰/۵۸
سابقه کاری	۵ تا ۱۵ سال	۱۰۸	۰/۴۹
	۱۶ تا ۲۵ سال	۹۰	۰/۴۱
	۲۶ سال به بالا	۲۳	۰/۱۰
رده سازمانی	حسابرس داخلی	۱۴۴	۰/۶۵
	سرپرست	۳۰	۰/۱۳
	مدیر	۲۴	۰/۱۱
	شریک	۲۳	۰/۱۰

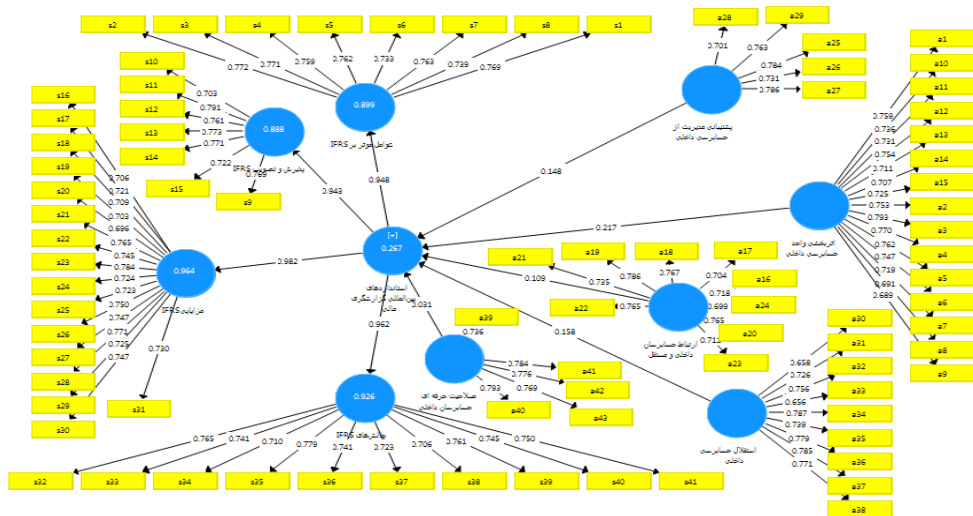
\* ماخذ: نتایج پژوهش

اولین متغیر جمعیت‌شناختی که به آن پرداخته شده، متغیر جنسیت پاسخگویان است. این متغیر در دو رده مرد و زن دسته‌بندی شده است. نتایج مربوط به جنسیت پاسخگویان در نگاره ۱ آمده است. نتایج نشان می‌دهد ۷۶٪ درصد از پاسخگویان مرد و ۲۴٪ درصد پاسخگویان زن بوده‌اند. متغیر دوم وضعیت تاهل پاسخگویان بود. این متغیر در دو رده متاهل و مجرد دسته‌بندی شده است. طبق نگاره ۱ حدود ۹۰٪ درصد پاسخگویان متاهل و حدود ۱۰٪ درصد پاسخگویان مجرد بوده‌اند. متغیرهای سوم و چهارم مربوط به سن و تحصیلات پاسخگویان می‌باشد که بیشترین مقدار سنی مربوط به ۳۰ تا ۴۵ است که مقدار آن ۴۹٪ درصد می‌باشد. متغیر مربوط به تحصیلات را گروه دکتری با ۵۸٪ درصد بیشترین و گروه بعدی پاسخگویان افراد با مدرک کارشناسی ارشد و دانشجوی دکتری می‌باشند که باهم دیگر ۴۲٪ درصد را تشکیل می‌دهند. برای متغیر سابقه کاری می‌توان گفت که حدود ۴۹٪ درصد پاسخگویان دارای سابقه بین ۵ تا ۱۵ سال و حدود ۱۰٪ درصد از آنان بالای ۲۶ سال سابقه کاری و ۴۱٪ درصد باقیمانده نیز دارای سابقه کاری بین ۱۵ تا ۲۶ سال هستند. همچنین حدود ۶۵ درصد از پاسخگویان دارای سمت حسابرس داخلی و حدود ۳۵٪ درصد مدیران مالی شرکت‌ها بودند. به طور کلی اطلاعات نگاره حاکی از آن است که جامعه مورد پیمایش از هر جهتی، از سطح دانش و تخصص و تجربه لازم برخوردار بوده‌اند.

## ۶-۲. پایایی متغیرهای پژوهش

پایایی در این تحلیل مبنایی بیرونی برای تعیین برازش مطلوبیت مدل و تعمیم آن به جامعه‌ی پژوهش تلقی می‌شود که از معیارهای زیر استفاده گردیده است.

**الف) معیار بارهای عاملی:** این معیار میزان همبستگی سازه‌های مربوط به خرده مقیاس‌های هریک از متغیرها را با سایر سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. لذا مبنای تأیید آن برآورد میزان ۰/۴ یا بیشتر از آن می‌باشد (تناووس و همکاران<sup>۳۹</sup>، ۲۰۰۴). در این پژوهش باتوجه به خروجی نرم‌افزار (شکل ۱)، مقدار همبستگی شاخص‌های همه سازه‌ها از مقدار ۰/۴ بیشتر می‌باشد و لذا بیانگر مناسب بودن این معیار است.



شکل ۱: ضریب استاندارد مدل پژوهش (ماخذ: نتایج پژوهش)

همانطور که مشاهده می‌شود، مقادیر بارهای عاملی (مقدار برابر و یا بیشتر از ۰/۴ می‌باشد)، همه مقادیر به دست آمده معیار قابل قبولی هستند.

**ب) معیار آلفای کرونباخ:** براساس میزان استاندارد این معیار، باتوجه به اینکه طبق نگاره (۲) کلیه خرده مقیاس‌ها ۰/۷ و بالاتر از آن است، می‌بایست بیان نمود، پایایی گزارش مدل مطلوب است.

**ج) معیار پایایی ترکیبی (CR):** براساس میزان استاندارد این معیار، باتوجه به اینکه

طبق نگاره (۲) میزان پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ می‌باشد، لذا می‌توان استدلال نمود که پایایی مطلوبیت مدل مورد تأیید است.

**روایی همگرا:** در مورد روایی همگرا نیز باید بیان گردد باتوجه به نتیجه‌ی بدست آمده در نگاره (۲) مشخص است تمامی مقادیر بدست آمده مطلوب بودن روایی مدل را تأیید می‌نمایند.

#### نگاره ۲: مقادیر مربوط به برازش مدل\*

متغیر	آلفای کرونباخ	rho_A	پایایی مرکب	AVE	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
عوامل مؤثر بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۸۹۵	۰/۸۹۵	۰/۹۱۶	۰/۵۷۶	۰/۸۹۹۹	۰/۸۹۹
مزایای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۹۴۳	۰/۹۴۳	۰/۹۴۹	۰/۵۴	۰/۹۶۴	۰/۹۶۳
پذیرش و تصویب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۸۷۵	۰/۸۷۶	۰/۹۰۳	۰/۵۷۲	۰/۸۸۸	۰/۸۸۸
چالش‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۹۰۹	۰/۹۱	۰/۹۲۵	۰/۵۵۱	۰/۹۲۶	۰/۹۲۵
مجموع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۹۷۶	۰/۹۷۷	۰/۹۷۸	۰/۵۱۵	۰/۲۶۷	۰/۲۵
اثر بخشی واحد حسابرسی داخلی	۰/۹۴	۰/۹۴۲	۰/۹۴۷	۰/۵۴۳	-	-
ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل	۰/۸۹۶	۰/۸۹۸	۰/۹۱۶	۰/۵۴۷	-	-
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۸۹۸	۰/۹۱	۰/۹۱۶	۰/۵۴۹	-	-
صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۰/۸۳۱	۰/۸۳۵	۰/۸۸	۰/۵۹۶	-	-
پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی	۰/۸۱۲	۰/۸۲۴	۰/۸۶۸	۰/۵۶۸	-	-

\* ماخذ: نتایج پژوهش

## ۳-۶. برازش مدل کلی

در این بخش به منکون بودن و آشکار بودن ارتباط بین متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود که برای این منظور ضرایب مسیر و ضرایب بحرانی تحلیل مدل از معیارهای مناسبی محسوب می‌شوند. شاخص GOF به عنوان مبنای این ارتباط تلقی می‌گردد که به شکل زیر ارائه شده است:

$$GOF = \sqrt{\overline{\text{Cummunality}} \times R^2}$$

$\overline{\text{Cummunality}}$  این معیار اشاره به ارزیابی میانگین هر متغیر در حالت اشتراکی دارد که مبنایی برای سنجش ابعاد بیرونی مدل تلقی می‌گردد.  $R^2$  نیز نشان دهنده‌ی میانگین مربوط به ضریب تعیین مکنون بودن هر متغیر از نظر درونزا بودن است و مبنایی برای کیفیت ابعاد بیرونی مدل تلقی می‌شود که معمولاً در سه بازه ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

## نگاره ۳: محاسبه برازش مدل درونی\*

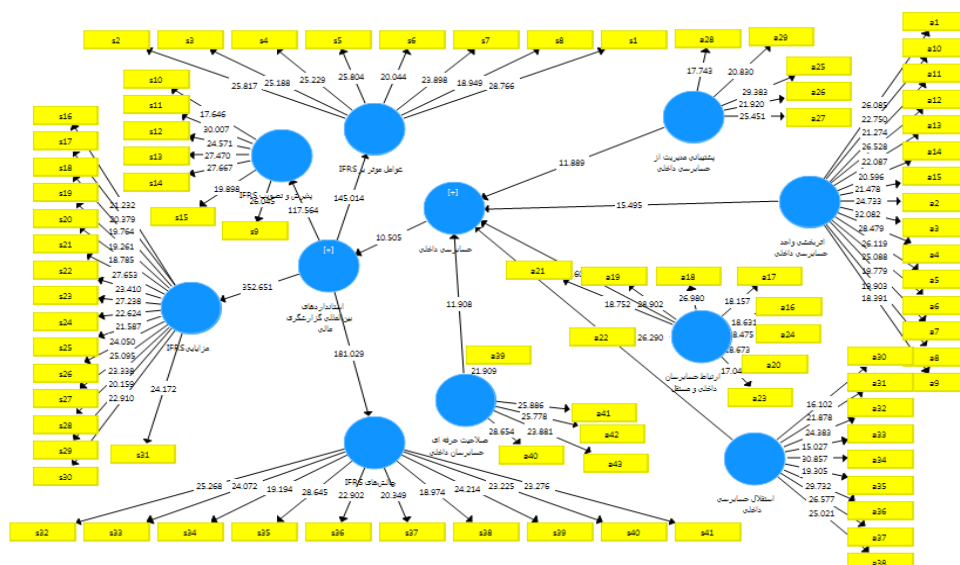
متغیر	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین
علل اثرگذار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۵۷۶	۰/۸۹۹
مزایای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۵۴	۰/۹۶۴
پذیرش و تصویب استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۵۷۲	۰/۸۸۸
چالش‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۵۵۱	۰/۹۲۶
مجموع استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	۰/۵۱۵	۰/۲۶۷
اثربخشی واحد حسابرسی داخلی	۰/۵۴۳	-
ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل	۰/۵۴۷	-
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۵۴۹	-
صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۰/۵۹۶	
پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی	۰/۵۶۸	
Gof	۰/۶۵	

\* ماخذ: نتایج پژوهش

باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF (۰/۶۵) برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. این نتیجه در واقع نشان دهنده‌ی این است که مطلوبیت مدل در حد متوسط و بالاتر قرار دارد. در ادامه ضرایب مسیر بین متغیرهای پژوهش آورده شده است.

#### ۴-۶. آزمون آماری فرضیه‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مبنای ضریب تی براساس خروجی مدل در شکل (۲) استفاده می‌گردد که مبنایی برای ارزیابی ارتباط بین مکنون بودن متغیرهای پژوهش است.



شکل ۲: ضریب تی حسابرسی داخلی و ابعاد آن بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

\* ماخذ: نتایج پژوهش

همانطور که در نگاره ۴، مشاهده می‌شود نمرات تی روابط بین متغیرهای در سطح خطای کمتر از ۰/۰۵ همگی معنادار نیستند. بنابراین فرضیه اول و فرضیه پنجم تأیید می‌شوند ولی فرضیه‌های دوم، سوم، چهارم رد می‌شوند.

## نگاره ۴: ضرایب مسیر بین متغیرهای پژوهش\*

نتیجه	مقدار احتمال	ضریب تی (T)	انحراف معیار	میانگین اصلی	ضرایب مسیر	فرضیه
عدم رد	۰.۰۰۲	۳.۰۷۶	۰.۰۷۱	۰.۲۱۷	اثربخشی واحد حسابرسی داخلی - < استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	اول
رد	۰.۱۱	۱.۶۰۳	۰.۰۶۸	۰.۱۰۹	ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل - < استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	دوم
رد	۰.۱۴۲	۱.۴۷۳	۰.۱۰۸	۰.۱۵۸	استقلال حسابرسی داخلی - < استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	سوم
رد	۰.۷۵۵	۰.۳۱۲	۰.۰۹۹	۰.۰۳۱	صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی - < استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	چهارم
عدم رد	۰.۰۴۸	۱.۹۸۵	۰.۰۷۴	۰.۱۴۸	پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی - < استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی	پنجم

\* ماخذ: نتایج پژوهش

باتوجه به نگاره ۴، در خصوص فرضیه اول پژوهش مبنی بر تاثیر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از آنجایی که مقدار آماره تی استیودنت آن (۳/۰۷) است و این مقدار بالای ۱/۹۶ است لذا این فرضیه رد نمی‌شود. فرضیه دوم پژوهش مبنی بر تاثیر ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر



پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بدلیل اینکه مقدار آماره تی استیودنت آن  $1/60$  است و این مقدار کمتر از  $1/96$  است لذا این فرضیه رد می‌شود؛ فرضیه سوم پژوهش نیز که تاثیر استقلال واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بررسی می‌کند، چون مقدار آماره تی استیودنت آن  $1/63$  است و این مقدار کمتر از میزان  $1/96$  است، این فرضیه نیز رد می‌شود. فرضیه چهارم پژوهش که تاثیر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را آزمون نموده است، نیز به دلیل اینکه مقدار آماره تی استیودنت آن  $0/31$  است و این مقدار کمتر از  $1/96$  است، رد می‌گردد. پژوهش فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر تاثیر پشتیبانی مدیریت از واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی رد نمی‌شود زیرا مقدار آماره تی استیودنت آن، برابر  $(1/985)$  است و این مقدار بالاتر از حد  $1/96$  است.

## ۷. بحث و نتیجه‌گیری

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نیازمند یک سیستم کارآمد برای ارزشیابی‌های منظم، ارتقا و سپس اجرای بهبود سازمانی در توسعه‌ی استانداردهای مرتبط در این حوزه است. این موضوع خود نیازمند صرف هزینه، آموزش‌های حرفه‌ای و آگاهی کافی نسبت به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است که فقدان تشکلهای حسابداری حرفه‌ای و قوی در بسیاری از کشورها از جمله ایران، دستیابی به این مهم را با مشکل مواجه کرده است. از این رو در این پژوهش تلاش شده است تا تاثیر ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بررسی گردد. جامعه آماری این پژوهش شامل اعضای حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه اول به اعتقاد پاسخ دهندگان نشان داد اثربخشی واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر دارد. در تحلیل این نتیجه باید بیان شود، واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخش لاینفک هر مکانیزم راهبری شرکتی به شفافیت بیشتر اطلاعاتی کمک می‌کند و زمینه را برای کاهش شکاف کیفیت گزارش‌های مالی شرکت با اظهارنظر حسابرسان مستقل مهیا می‌سازد. بنابراین

شرکت‌هایی با وجود حسابرسی داخلی پویا، نسبت به شناسایی ریسک‌ها و بهبود فرآیندهای تجاری شرکت‌ها از اثربخشی بالاتری برخوردار هستند. لذا بکار بردن اصلاحات و تغییرات دوره ایی مربوط به IFRS می‌تواند در شفافیت اطلاعاتی بیشتر موثر باشد و به اثربخشی مبنی بر اجرا؛ پذیرش و انطباق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کمک نماید. این نتیجه از حیث اثربخشی واحد حسابرسی داخلی بر گزارشگری مالی با نتایج پژوهش‌های ولی‌زاده‌لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰)؛ حبیب‌زاده (۱۳۹۹)؛ محسنی‌نیا و باباخانی (۱۳۹۸) و الزبان و گیویلیان<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۴) همخوانی دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر ندارد. ممکن است علت این نتیجه این باشد که چون ماهیت کاری حسابرسان داخلی و مستقل و همچنین مسیر گزارش‌دهی آنان، استقلال و وابستگی آنها به سازمان و استانداردهای اجرایی آنها با یکدیگر متفاوت بوده، در نتیجه بدلیل این تفاوتها و عدم همپوشانی گزارشات آنها، ارتباط آنها نیز بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیری ندارد.

نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم نشان داد استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیری ندارد. این نتیجه اگرچه به لحاظ تأکید بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی در توصیه‌های آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و استانداردهای مرتبط با این حوزه در تضاد است، اما از آنجایی که در ایران حسابرسان داخلی اولاً کاملاً به شرکت خود وابسته هستند و ثانیاً صلاحیت حرفه‌ای آنان توسط یک مرجع مستقل ارزیابی نمی‌شود، لذا عملکرد آنان بیشتر متأثر از سیاست‌های مدیران بالادستی می‌باشد. بنابراین حسابرسان داخلی دچار نوعی تعارض و دوگانگی بین ساختارهایی که در آن مشغول فعالیت هستند با استانداردهای تأکید شده بر حفظ استقلال قرار می‌گیرند که این موضوع می‌تواند ضمن پایین آوردن اثربخشی آنان، به کاهش شفافیت‌های اطلاعاتی کمک نماید. در نتیجه به دلایل فوق آنها ممکن است نتوانند نقش موثری در ایفای تصمیمات هیأت مدیره مبنی بر پذیرش و نحوه اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی داشته باشند.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان داد پشتیبانی مدیریت از واحد حسابرسی داخلی بر

پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاثیر معنی‌داری دارد. شیوه رفتار و حمایت مدیریت ارشد، یک نشانه مهم از نقش و ارزش حسابرسی داخلی در سراسر سازمان است. هرچه حسابرسی داخلی مجهز به امکانات و منابع مورد نیاز باشد بهتر می‌تواند نقش موثرتری را در سازمان خود ایفا نماید و از طرفی هنگامی که ارتباط موثری بین مدیریت و واحد حسابرسی برقرار گردد این واحد با انگیزه بیشتری به انجام امور محوله خواهد پرداخت. این حمایت به نوبه خود واحد حسابرسی داخلی را قادر می‌سازد تا وظایف خود را اجرا و مسئولیت‌های خود را به عهده بگیرد. و بنابراین می‌تواند در اجرا و پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی نقش مهمی ایفا کند.

#### ۸. پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق

براساس نتایج فرضیه اول در نگاره ۴، مبنی بر اثربخش بودن واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیشنهاد می‌گردد که مدیران شرکت‌ها با هماهنگی کمیته حسابرسی نسبت به ایجاد واحد حسابرسی داخلی خود اهتمام ورزند. واحد حسابرسی داخلی می‌تواند متشکل از یک یا چند نفر از کارکنان شرکت که دارای تخصص حسابداری و حسابرسی باشد و حسب مورد به اموری که از سوی مدیریت به آن واحد ارجاع می‌گردد رسیدگی و گزارش مربوطه را تهیه و در اختیار مدیریت قرار می‌دهد. در واقع حسابرسی داخلی بخشی از سیستم کنترل داخلی شرکت محسوب می‌گردد که علاوه بر ارائه گزارشات مالی مربوطه، نقش یک مشاور مالی را نیز در جهت بهبود سیستم مالی ایفا می‌کند. در چنین نقشی حسابرسی داخلی می‌تواند به استقرار و پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کمک نماید، زیرا برای استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که امروز بیش از پیش مورد توجه سیاست‌گذاران قرار گرفته است، نیازمند وجود یک سیستم کارآمد گزارشگری مالی است. این سیستم دارای ارکان متفاوتی می‌باشد که دانش و تخصص حسابرسان داخلی نیز در چارچوب چنین سیستمی با درک شرایط مالی شرکت، ارزیابی مخاطرات سیستم کنترل داخلی و ارتقاء و بهبود عملکرد مالی شرکت می‌تواند تحول ساز و نقش آفرین باشند.

از آنجایی که پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی معمولاً

شرکت‌ها را به هزینه‌های نظارتی بیشتر وادار می‌کند و از طرفی کشورهای در حال توسعه فاقد زیرساخت‌ها و برنامه‌ریزی مناسب جهت پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند، و از دیگر سو، موفقیت واحد حسابرسی داخلی مستلزم توجه کافی مدیریت به آن واحد و تامین بودجه و منابع لازم است، براساس نتایج فرضیه پنجم پژوهش در نگاره ۴، مبنی بر تاثیر مثبت و معنادار پشتیبانی مدیریت از واحد حسابرسی داخلی بر پذیرش و نحوه‌ی اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توان پیشنهاد داد که مدیران شرکت‌ها جهت تقویت مکانیزم‌های گزارشگری مالی شفاف ضمن تقویت ساختار واحد حسابرسی داخلی نسبت به درک بهتر استانداردها و بکارگیری آن‌ها در عملیات افساء مالی شرکت‌ها مبادرت ورزند. بدین معنی که از لحاظ تامین نیروی متخصص متناسب با نیاز شرکت، ظرفیت‌های تخصصی آن‌ها را افزایش دهند و امکان برگزاری آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن دوره‌های تخصصی و کسب تجربیات حرفه‌ای را برای کارکنان واحد حسابرسی داخلی فراهم نمایند. همچنین شرایط کاری مناسب از قبیل فضای محیط کار، تامین سخت افزار و نرم افزارهای رایانه‌ای، امکان دسترسی مناسب به مدیریت و حمایت‌های انگیزشی را فراهم نموده تا بدینوسیله پتانسیل بالقوه حسابرسی افزایش یابد. با چنین حمایتی از سوی مدیریت، آن واحد نیز همگام با سایر بخش‌های درگیر، خواهد توانست نقش موثرتری در یکپارچگی و انسجام استانداردهای IFRS از خود نشان دهد و از این طریق سبب بهبود عملکردهای مالی شرکت شوند.

### ۹. محدودیت‌های پژوهش

در بیان محدودیت‌های این پژوهش باید به این موضوع اشاره نمود که باتوجه به ادراک منسجم و شناخت کافی از تغییرات IFRS، مشارکت‌کنندگان پژوهش می‌بایست از آشنایی کافی با این استانداردها برخوردار باشند و از آنجاییکه غالب حسابرسان داخلی به کاربردها توجه دارند و کمتر استانداردها را مورد بررسی قرار می‌دهند، اندک بودن تعداد افراد متخصص جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند به عنوان یکی از محدودیت‌های پژوهش بیان گردد. هم چنین باتوجه به اینکه ارائه‌ی گزارش‌های مالی براساس این دست از استانداردها معمولاً در ایران در دسترس نیستند و اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق ابزار پرسشنامه تهیه شده است.

از این رو اندازه‌گیری این پژوهش با محدودیت ذاتی همراه است.

### یادداشت‌ها

1. Ball
2. Hail et al.
3. George et al.
4. Daske et al.
5. Nurunnabi
6. Swait et al.
7. Fuad et al.
8. Mantzari & Georgiou
9. Pope & McLeay
10. Ahmed et al.
11. Zakari
12. Faraj & El-Firjani
13. DeFond et al.
14. Roman et al.
15. Alzeban & Gwilliam
16. Patroa & Guptab
17. Kim & Shi
18. Bruggemann et al.
19. Trotman & Duncan
20. Kabir & Rahman
21. Trimble
22. Amel & Anis
23. Muller
24. Khlif & Achek
25. Gyasi
26. Bryce et al.
27. Gordon et al.
28. Yunusa
29. Madawaki et al.
30. Jung & Cho
31. Baatwah et al
32. Krichene & Baklouti
33. Redmayne & Laswad
34. Gros et al
35. Madah Marzuki et al
36. Betti et al.
37. Wu et al.
38. Tesfu
39. Tenenhaus et al.

### منابع

#### الف. فارسی

- اخروی جوقان، ابوذر، رحیمیان، نظام‌الدین و قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳(۲۵)، ۳۱۱-۳۲۶.
- بهرامیان، امیرحسین، رنجبر، محمدحسین، احمدی، فائق، عابدینی، بیژن. (۱۴۰۰). آینده‌پژوهی حرفه حسابرسی با تأکید بر الزامات IFRS و چرخه‌های تجاری، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۴۹): ۱۳۳-۱۵۴.
- حبیب‌زاده، علی (۱۳۹۹). تاثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۸)، ۲۶-۴۰.
- حجازی، رضوان، سلیمانی، غلامرضا، امیدی نوبیجار، مریم. (۱۳۹۲). اثرات پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی در بعد اقتصادی. پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۱)،

.۱۱۱-۸۷

حقیقت شهرستانی، مریم، خردیار، سینا، محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). تاثیر اثربخشی حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۰۱-۱۲۹.

دوستی، مهدی، اوحدی، فریدون و محمدی پور، رحمت الله. (۱۳۹۷). چالش‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در اقتصادهای در حال توسعه چشم اندازی در بازار سرمایه. هفتمین کنفرانس ملی کاربردهای حسابداری و مدیریت، تهران، گروه ارتباط طلایی آسیا.

سلیمانی امیری، غلامرضا و رسولی، ندا. (۱۳۹۵). دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری درخصوص پذیرش و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۱-۲۴.

طالب‌نیا، قدرت ا... و شبان، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای حاشیه خلیج فارس. اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز.

فخاری، حسین و صابری سرابی، فرهود. (۱۳۹۷). بررسی آمادگی حرفه حسابداری مدیران مالی برای استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران. شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، اصفهان، دانشگاه اصفهان.

محسنی‌نیا، سعید و باباخانی، جعفر. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۴)، ۱۹-۳۸.

محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه. (۱۳۹۶). نقش حسابداری داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. پژوهش حسابداری، ۷(۴)، ۳۹-۵۸.

ولی‌زاده‌لاریجانی، اعظم، رحمانی، علی، شعبانی‌اصلی، سمانه. (۱۴۰۰). کیفیت واحد حسابداری داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۲): ۲۵۹-۲۸۶.

## ب. انگلیسی

- Ahmed, K., Chalmers, K., & Khlif, H. (2013). A meta-analysis of IFRS adoption effects. *International Journal of Accounting*, 48 (2) ,173-217.
- Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 23(2): 74-86.
- Amel, K., & Anis, J. (2017). The mediating effect of REM on the relationship between CEO overconfidence and subsequent firm performance moderated by IAS/IFRS: Moderated-mediation analysis. *Research in International Business and Finance*, 42, 338-352.
- Baatwah, S.R., Omer, W.K.H. , & Aljaaidi, K.S. (2022). Does the expertise of outsourced IAF providers affect audit efficiency? Empirical evidence from an emerging market, *Pacific Accounting Review*, 34(2): 249-273.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*, 36(1), 5-27.
- Betti, N., Sarens, G. & Poncin, I. (2021). Effects of digitalisation of organisations on internal audit activities and practices, *Managerial Auditing Journal*, 36(6): 872-888.
- Bruggemann, U., Hitz, J.M., & Sellhorn, T. (2013). Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future. *Research. European Accounting Review*, 22 (1), 1-37.
- Bryce, M., Ali, M.J., & Mather, P.R. (2015). Accounting quality in the pre-post-IFRS adoption and the impact on audit committee effectiveness - evidence from Australia. *Pacific-Basin Finance Journal*, 35(A), 163-181.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2013). Adopting a label: heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 3(51), 495-547.
- DeFond, M., Gao, X., Li, O.Z., & Xia, L. (2019). IFRS adoption in China and foreign institutional investments. *China Journal of Accounting Research*, 12(1), 1-32.
- Faraj, Sh., & El-Firjani, E. (2016). Challenges Facing IAS/IFRS Implementation by Libyan Listed Companies. *University Journal of*

- Accounting and Finance*, 2(3), 57-63.
- Fuad, F., Agung, J., & Puji, H. (2019). Does IFRS convergence really increase accounting qualities? Emerging market evidence. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 24(48), 205-220.
- George, E., Ferguson, T. D., & Spear, N.A. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. *The Accounting Review*, 88(2), 429-462.
- Gordon, L., Loeb, M., & Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of Accounting and Public Policy*, 4(31), 98-374.
- Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 291-329.
- Gyasi, A.K. (2013). Adoption of International Accounting Standards. Thesis. University of Applied Sciences. Publications.thesis. Adebayo Agbejule.
- Hail, L., Leuz, CH. & 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
- Jung, Y. , & Cho, M. K. (2022). Impacts of reporting lines and joint reviews on internal audit effectiveness, *Managerial Auditing Journal*, 37(4): 486-518.
- Kabir, H., & Rahman, A. (2016). The role of corporate governance in accounting discretion under IFRS: Goodwill impairment in Australia. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(3), 290-308.
- Khlif, H., & Achek, I. (2016). IFRS Adoption and Auditing:A Review. *Asian Review of Accounting*, 24(3), 338-361.
- Kim, J., & Shi, H. (2012). Voluntary IFRS adoption, analyst coverage, and information quality: International evidence. *Journal of International Accounting Research*, 11(1), 45-76.
- Krichene, A. , & Baklouti, E. (2021). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(1): 28-54.
- Madah Marzuki, M., Abdul Rahman, A.R., Marzuki, A., Ramli, N.M. & Wan Abdullah, W.A. (2021). Issues and challenges of IFRS 9 in



- Malaysian Islamic financial institutions: recognition criteria perspective, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 12(2): 239-257.
- Madawaki, A., Ahmi, A. & Ahmad, H, N. (2022). Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support, *Meditari Accountancy Research*, 30(2): 342-372.
- Mantzari, E., & Georgiou, O. (2019). Ideological hegemony and consent to IFRS: Insights from practitioners in Greece. *Critical Perspectives on Accounting*, 59, 70-93.
- Muller, V. (2014). The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial Reporting. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 976-982.
- Nurunnabi, M. (2017). Auditors perceptions of the implementation of international financial reporting standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(1), 108-133.
- Patroa, A., & Guptab, V.K. (2012). Adoption of international financial reporting standards (IFRS) in accounting curriculum in india - an empirical study. *Procedia Economics and Finance*, 7, 227- 236.
- Pope, P.F., & McLeay, S.J. (2011). The European IFRS experiment: objectives, research challenges and some early evidence. *Accounting and Business Research*, 41(3), 233-266.
- Redmayne, N.B., & Laswad, F. (2013). An assessment of the impact of IFRS adoption on public sector audit fees and audit effort – some evidence of the transition costs on changes in reporting regimes. *Australian Accounting Review*, 23(1), 88-99.
- Roman, A. G., Mocanu, M., & Hoinaru, R. (2019). Disclosure style and its determinants in integrated reports. *Sustainability*, 11(7), 1960.
- Swait, N., Patel, A. & Maroun, W. (2018). Exploring the decision to adopt International Financial Reporting Standards early: The case of International Financial Reporting Standards 13. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 11(1), 1-12.
- Tenenhaus, M. , Amato, S. , & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. *Proceedings of the XLII SIS Scientific Meeting*, 739-742.
- Trimble, M. (2018). A reinvestigation into accounting quality following global IFRS adoption: Evidence via earnings distributions. *Journal of*

- International Accounting, Auditing and Taxation*, 43, 18-39.
- Trotman, A., & Duncan, K. (2018). Internal audit quality: Insights from Audit Committee members, senior management and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 37(4), 235-259.
- Wu, H., Chang, Y., Li, J., & Zhu, X. (2022). Financial fraud risk analysis based on audit information knowledge graph. *Procedia Computer Science*, 199(2022), 780-787.
- Yunusa, A. (2014). The challenges of adopting international public sector accounting standard (IPSAS) by Nigeria. *Journal of Social Sciences and Public Policy*, 6(2), 29 – 39.
- Zakari, M.A. (2014). Challenges of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Libya. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4 (2), 390–412.