



## Challenges and Opportunities of Changing the Auditor Report in Iran

### **Neda Jafari Nasab Kermani**

Instructor, Department of Accounting, Tabaran Institute of Higher Education, Mashhad, Iran. E-mail: n.jafari@tabaran.ac.ir

### **Mahnaz Molanazari**

\*Corresponding author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Social and Economic, Al-Zahra University, Tehran, Iran. E-mail: molanazari@alzahra.ac.ir

### **Ali Rahmani**

Prof., Department of Accounting, Faculty of Social and Economic, Al-Zahra University, Tehran, Iran. E-mail: rahmani@alzahra.ac.ir

### **Abstract**

**Objective:** This study examines the challenges and opportunities in implementing of International Standard of Auditing 700 (revised 2015) and 701 (new) in Iran in terms of the recent transformations in auditor report and potential impacts of its change on various political, legal and economic environments.

**Methods:** We perform qualitative content analysis and in-depth interview among experienced group of 18 auditors and 15 investors.

**Results:** This study has identified the defects in the present report in Iran (Form, content, presentation of the auditor report) and its roots (economic, legal, the audit profession, corporate reporting, auditing standards and expectations), as well as the challenges (auditor resistance, problems in execution of standards, increase in reporting risks, client resistance and increased probability of confusion and diversity in user perception of Key Audit Matters) Opportunities (promotion of auditor report and the audit profession, enhanced relations, improved investor decision making and management assistance) and the required strategies (training, adequate standard setting performance warranties and method of performance) for the proper execution of the new audit report. Moreover, Key Audit Matters from the point of view of auditors and investors as well as other informational needs of investors have been extracted from the audit report.

**Conclusion:** According to the findings, the current level of the report is quite different from standard levels being applied, and effective action is required for resolving defects observed in the current auditor report, including increased supervision on the audit

profession by related authorities as well as an increase in the quality of the auditor report. Moreover, findings of this research shall contribute to the body of knowledge in the field of auditing, and provide a perception- through consideration of opportunities (including upgrading the auditor report and the audit profession, improving investor decision making, etc.) and challenges encountered (such as auditor and client resistance, etc.)- by regulators including standard setting authorities in auditing, the Securities Exchange Organization can act as supervisory authorities and pave the way towards more effective achievement of objectives set for the new audit report.

**Keywords:** Auditor report, International standard of auditing 700 (Revised), International standard of auditing 701, Key audit matters.

**Citation:** Jafari Nasab Kermani, N., Molanazari, M., & Rahmani, A. (2019). Challenges and Opportunities of Changing the Auditor Report in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 348-370. (in Persian)

-----  
Journal of Accounting and Auditing Review, 2019, Vol. 26, No.3, pp. 348- 370

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.275848.1008120

Received: February 11, 2019; Accepted: May 26, 2019

© Faculty of Management, University of Tehran



## چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران

ندا جعفری نسب کرمانی

مربی، گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی تابران، مشهد، ایران. رایانامه: n.jafari@tabaran.ac.ir

مهناز ملانظری

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. رایانامه: molanazari@alzahra.ac.ir

علی رحمانی

استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. رایانامه: rahmani@alzahra.ac.ir

### چکیده

**هدف:** با توجه به اهمیت گزارش حسابرسی و پیامدهای تغییر آن در محیط‌های مختلف قانونی، سیاسی و اقتصادی و در نظر گرفتن تحولات اخیر جهان در گزارش حسابرسی، این پژوهش با هدف بررسی ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی و نیز، شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۵) و ۷۰۱ (جدید) در ایران انجام شده است.

**روش:** در این پژوهش از روش تحلیل محتوای کیفی و ابزار مصاحبه عمیق استفاده شده و به همین منظور با ۱۸ حسابرسی و ۱۵ سرمایه‌گذار با تجربه مصاحبه شده است.

**یافته‌ها:** در این پژوهش ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی در ایران (شکل، محتوا، ارائه گزارش حسابرسی) و ریشه‌های آن (اقتصادی، قانونی، حرفه حسابرسی، گزارشگری شرکتی، استانداردهای حسابرسی و انتظارات) و همچنین چالش‌ها (مقاومت حسابرسان، مشکلات اجرای استاندارد، افزایش ریسک گزارشگری، مقاومت صاحبکار و افزایش احتمال سردرگمی و تفاوت در برداشت استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی)، فرصت‌ها (ارتقای گزارش حسابرسی و حرفه حسابرسی، افزایش ارتباطات، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و کمک به مدیریت) و راهبردهای لازم (آموزش، ضمانت‌های کافی برای اجرا، استانداردگذاری و نحوه اجرا) به‌منظور اجرای صحیح گزارش جدید حسابرسی شناسایی شدند. همچنین موضوع‌های کلیدی حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران و سایر تقاضای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران از گزارش حسابرسی از دیدگاه سرمایه‌گذاران استخراج شد.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس یافته‌های پژوهش، سطح کنونی گزارش حسابرسی از سطح استاندارد فعلی فاصله بسیاری دارد و نیازمند اقدام‌های مؤثر از جمله افزایش نظارت بیشتر بر حرفه حسابرسی توسط مراجع ذی‌صلاح و افزایش کیفیت گزارش حسابرسی برای رفع ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی است. یافته‌های این پژوهش ضمن دانش‌افزایی در حوزه حسابرسی، بینشی را برای مرجع استانداردگذار حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار، به‌عنوان مقام ناظر فراهم می‌کند تا بتواند با در نظر گرفتن فرصت‌ها و چالش‌های پیشرو، در مسیر تحقق اهداف در نظر گرفته شده برای گزارش جدید حسابرسی، گام‌های مؤثرتری بردارد.

**کلیدواژه‌ها:** گزارش حسابرسی، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظر شده)، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱، موضوع‌های کلیدی حسابرسی.

**استناد:** جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی علی (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۳۴۸ - ۳۷۰.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۸، دوره ۲۶، شماره ۳، صص. ۳۷۰-۳۴۸

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.275848.1008120

دریافت: ۱۳۹۷/۱۱/۲۲، پذیرش: ۱۳۹۸/۰۳/۰۵

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

محصول نهایی فرایند حسابرسی، گزارش حسابرس است؛ به همین دلیل ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس همواره در کانون توجه استانداردهاگذاران مختلف بوده است. طی سال‌های اخیر، به دلیل افزایش پیچیدگی‌های گزارشگری مالی و جهانی شدن محیط کسب‌وکار، تقاضای استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر و مربوطتر از طریق گزارش حسابرس افزایش یافته است. در راستای پاسخ به این نیاز، استانداردهاگذاران و قانون‌گذاران مختلف نظیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی<sup>۱</sup>، اقداماتی را آغاز کردند که در نهایت، به تجدیدنظر در برخی استانداردها، از جمله استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ با عنوان «گزارشگری از صورت‌های مالی» و تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» در سال ۲۰۱۵ منجر شد. تغییرات گزارش حسابرس با هدف افزایش مواردی همچون شفافیت و اعتماد، مربوط بودن و اعتبار، مقایسه‌پذیری و اطلاع‌رسانی صورت گرفت.

اما دیدگاه مراجع حرفه‌ای و یافته‌های پژوهش‌های صورت‌گرفته در زمینه تغییر گزارش حسابرس، به‌خصوص درباره افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس، متفاوت است. از طرفی، ممکن است فضای سیاسی، قانونی و اقتصادی کشورها، اثرگذاری تغییرات گزارش حسابرس و دستیابی به اهداف تعیین شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی را تحت‌الشعاع قرار دهد. با توجه به اهمیت گزارش حسابرس و تحولات اخیر آن در جهان، لازم دیده شد که در این پژوهش ضمن بررسی ایرادهای گزارش کنونی حسابرس و ریشه‌های آن، به شناسایی فرصت‌ها و چالش‌ها و راهبردهای لازم به‌منظور اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس در فضای قانونی، سیاسی و اقتصادی ایران از منظر حسابرسان پرداخته شود. همچنین با توجه به آنکه کلیه تحولات رخ داده در گزارش حسابرس در جهان، برای پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان و به‌خصوص سرمایه‌گذاران بوده و تاکنون در این زمینه پژوهشی در ایران نیز صورت نگرفته است، در پژوهش حاضر، دیدگاه سرمایه‌گذاران به‌عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش حسابرس، در خصوص ایرادهای موجود در گزارش حسابرس و تغییرهای مطرح شده و همچنین تقاضای اطلاعاتی آنها از گزارش حسابرس نیز بررسی شده است. از این رو پرسش‌های اصلی این پژوهش عبارت‌اند از:

۱. از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران، ایرادهای گزارش کنونی حسابرس کدام‌اند؟
۲. از دیدگاه حسابرسان، ایرادهای کنونی گزارش حسابرس از کجا ریشه می‌گیرند؟
۳. از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران، در گزارش جدید حسابرس چه فرصت‌ها و چالش‌هایی وجود دارد؟
۴. از دیدگاه حسابرسان، راهبردهای لازم به‌منظور اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس در ایران کدام‌اند؟
۵. از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران، موضوع‌های کلیدی حسابرسی در محیط ایران کدام‌اند؟
۶. سرمایه‌گذاران از گزارش حسابرسی چه اطلاعاتی را تقاضا می‌کنند؟

دستاورد و نوآوری پژوهش حاضر این است که ضمن ایجاد شواهدی برای دانش و حرفه حسابرسی، با شناسایی ایرادهای وارده به گزارش کنونی حسابرس و ریشه‌های آن، شناختی از وضعیت کنونی گزارش حسابرس در ایران فراهم

می‌کند. همچنین با شناسایی فرصت‌ها و چالش‌های پیش روی گزارش جدید حسابرس و ارائه راهبردهای لازم برای اجرای آن، بینش بیشتری را برای مراجع ذی‌صلاح در راستای اجرای صحیح استانداردهای مطرح شده فراهم می‌کند. نوآوری دیگر این پژوهش، بررسی دیدگاه سرمایه‌گذاران به‌عنوان گروه اصلی استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش حسابرس است که تاکنون در این زمینه، پژوهشی در ایران صورت نگرفته است. علت اصلی تغییر گزارش حسابرس در دنیا، افزایش تقاضای سرمایه‌گذاران از مراجع حامی آنان، نظیر سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار برای دریافت اطلاعات بیشتر و مربوطتر از گزارش حسابرس بوده است. اما بررسی پیشینه داخلی نشان می‌دهد که تاکنون، در ایران، تقاضای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران و دیدگاه آنها به گزارش حسابرس بررسی نشده است. یافته‌های این پژوهش، در این زمینه نیز شواهدی ارائه می‌کند.

### مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

حسابرسی مستقل، بخش لاینفک فرایند گزارشگری مالی است و نقش عمده‌ای در اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان ایفا می‌کند. محصول نهایی فرایند حسابرسی، گزارش حسابرس است که معمولاً در قالبی استاندارد به توصیف صورت‌های مالی حسابرسی شده، فرایند حسابرسی، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس می‌پردازد. مهم‌ترین بخش این گزارش، اظهار نظر حسابرس است که به شکل دو وجهی رد/پذیرش ارائه می‌شود (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، ۲۰۱۱). این الگو، چندین سال استفاده شده است؛ اما طی سال‌های اخیر، استفاده‌کنندگان خواستار دریافت اطلاعات تکمیلی بیشتر، افزون بر اظهار نظر رد/پذیرش از طریق گزارش حسابرس یا گزارش نواقص موجود در آنها بوده‌اند که این تقاضا، از پیچیدگی‌های محیط کسب‌وکار امروز نشئت گرفته است (پلرز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). به‌واسطه حرکت به سمت استفاده گسترده از الگوی ارزش منصفانه، اغلب تغییر نظام گزارشگری مالی، تغییر الگوی حسابداری تلقی می‌شود که خود در حوزه گزارشگری مالی تحولی اساسی به‌شمار می‌رود (گل محمدی و رحمانی، ۱۳۹۷). با این تغییر، استفاده از برآوردها و قضاوت‌ها در گزارش‌های مالی نیز افزایش پیدا می‌کند و توجه بیشتر حسابرس به آن حوزه‌ها و گزارشگری آنها را می‌طلبد. در واقع می‌توان گفت، با وجود افزایش پیچیدگی برآوردهای منعکس در صورت‌های مالی، محتوای گزارش‌های حسابرسی در مقایسه با صورت‌های مالی تغییر چندانی نکرده است (سلیمانی امیری و محمودخانی، ۱۳۹۸).

آسار و رایت<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) ادعا کردند که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برای درک ارزش حسابرسی نیاز دارند اطلاعات دقیق‌تری درباره بررسی‌های حسابرس دریافت کنند. به اعتقاد این دو پژوهشگر، بینش‌های محدودی که سرمایه‌گذاران از یافته‌های حسابرس درباره کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌های بررسی‌شده پیدا کرده‌اند، آنها را در ایجاد تمایز میان شرکت‌ها یاری می‌کند. در گزارش سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)، ارائه اظهار نظر دوجوهی مبنی بر رد/پذیرش، استفاده از واژه‌های کلیشه‌ای و فنی و انعکاس نیافتن میزان تلاش و قضاوت ذاتی موجود

1. Pelzer

2. Asare, & Wright

3. International Organization of Securities Commissions

در عملیات حسابرسی، به‌عنوان ایرادهای گزارش کنونی حسابرس مطرح شده است، به همین دلیل، این سازمان درصدد بهبود گزارش حسابرس برآمد. در این راستا، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، اقداماتی را با هدف بهبود گزارش حسابرس از سال ۲۰۰۶ آغاز کردند که به تجدید نظر در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ و تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ انجامید. چالشی‌ترین تغییر گزارش حسابرس، اضافه‌شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس است که طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ عبارت‌اند از: موضوع‌هایی که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس اهمیت بسیار بیشتری در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارند. این موضوع‌ها باید از بین موضوع‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب شوند (جعفری نسب کرمانی، ۱۳۹۷).

دیدگاه مراجع حرفه‌ای به این تغییرات، به‌خصوص افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، متفاوت بوده است. برای مثال، به اعتقاد دیلویت<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، تغییرات صورت‌گرفته در گزارش حسابرس، به ارتقای ارزش اطلاعاتی آن منجر می‌شود. وی این تغییرات را عاملی برای تشویق مدیران و ارکان راهبری، به‌منظور توجه بیشتر به افشاهای صورت‌های مالی می‌داند. از دیدگاه مؤسسه حسابداران رسمی انگلستان و ویلز<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، تغییرات صورت‌گرفته در گزارش حسابرس با هدف افزایش شفافیت و بهبود ارتباط بین سرمایه‌گذاران، حسابرسان و کمیته حسابرسی بوده است. مازارس<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) درباره بهبود گزارش حسابرس و به‌طور خاص افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، بیان کرد که این کار به کاهش شکاف اطلاعاتی، ارزشمندتر کردن گزارش حسابرس و بهبود ارتباط دو طرفه حسابرس و ارکان راهبری منجر می‌شود. بلک راک<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) در خصوص بهبود گزارش حسابرس بیان کرد که این تغییرات به ارتقای اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس و افزایش سودمندی آن برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی منجر می‌شود. به اعتقاد وی، شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی، به‌ویژه موضوع‌هایی که از تغییر اصول یا بخش‌هایی نشئت گرفته‌اند که اعمال آنها به قضاوت عمده نیاز دارد، ارزشمند است؛ چون سهولت درک و قابلیت انعکاس آنها در الگوهای تحلیلی، مستلزم تحلیل و بحث با مدیران است. از طرفی، نگرانی بلک راک این است که شاید برخی از سرمایه‌گذاران، اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی را به‌عنوان معیاری برای کیفیت صورت‌های مالی یا بندی از گزارش مشروط حسابرسی تلقی کنند. از دیدگاه انجمن تحلیلگران مالی رسمی<sup>۵</sup> (۲۰۱۳)، از میان مواردی که با ارکان راهبری در میان گذاشته شده، شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی می‌تواند درباره موارد خاصی که برای حسابرس مهم‌تر است، اطلاعات بیشتری ارائه کند. همچنین، استفاده‌کنندگان را در درک ابهام‌ها، ریسک‌ها و آنچه مستلزم اعمال سلیقه و قضاوت حسابرس است، یاری کند. انجمن حسابداران رسمی خیره<sup>۶</sup> (۲۰۱۳) معتقد است که ارائه موضوع‌های کلیدی حسابرسی برای استفاده‌کنندگان مفید خواهد بود و این تغییر، پاسخ به‌موقع و متمرکزی به نیازهای اشخاص ذی‌نفع، به‌ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی است.

1. Deloitte
2. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
3. Mazars
4. Black Rock
5. The Chartered Financial Analyst Institute
6. The Association of Chartered Certified Accountants

اما انجمن حسابداران آمریکا<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، ساختار کنونی گزارش حسابرس را مفید می‌داند و معتقد است اضافه کردن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس، ارزش افزوده ندارد و به شفافیت و مفیدبودن گزارش را کاهش می‌دهد. انجمن حسابداران رسمی نیویورک<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) نیز با اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی مخالف بوده و بیان کرده است که این تغییرات، نه تنها به مفیدبودن گزارش کمکی نمی‌کند، بلکه منفی‌سازی یا رقیق شدن اثر پیام رد / پذیرش گزارش حسابرس را به دنبال دارد و ارزش گزارش حسابرس را کاهش می‌دهد. به نظر گروه ۱۰۰<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، پاسخ مناسبی برای حل مشکلات فعلی نیست. آنها به افزایش هزینه‌های حسابرسی و ایجاد تنش بین حسابرس و ارکان راهبری و مدیریت اشاره کرده‌اند و اعتقاد دارند که افزودن این بخش، تمایز بین نقش و مسئولیت‌های مدیران و ارکان راهبری را دچار ابهام می‌کند و امکان تمایز آنها با نقش حسابرس در قبال صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست را نیز از بین می‌برد. آنها معتقدند که این بخش به بهبود گزارش حسابرس منجر نمی‌شود. از دیدگاه گروه ۱۰۰، لحاظ کردن نمونه‌های توصیفی در استانداردها، نتایج تکرار و افشاها را کلیشه‌ای می‌کند و بهتر است از لحاظ محتوایی، تصمیم درباره هماهنگی آنها با شرایط واحد تجاری، توسط حسابرس تعیین شود. به اعتقاد انجمن حسابداران بین‌المللی<sup>۴</sup> (۲۰۱۳)، مفید بودن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به اطلاعاتی بستگی دارد که در آن بخش افشا می‌شود. این انجمن ضمن اظهار نگرانی برای افزودن بند موضوع‌های کلیدی حسابرسی بیان کرده است که اضافه شدن این بند ممکن است جایگزینی برای تعدیل گزارش حسابرس در برخی شرایط تلقی شود. ممکن است تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، حسابرس را قانع کنند که گزارش مقبول ارائه دهد و موضوعی را در بند موضوع‌های کلیدی حسابرسی درج کند؛ در حالی که ممکن بود گزارش حسابرس بابت آن موضوع خاص تعدیل شود و استقلال حسابرس به خطر بیفتد. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (۲۰۱۳) معتقد است که برخی حسابرسان، سرمایه‌گذاران و مدیران، ممکن است موضوع کلیدی حسابرسی را به جای بند تأکید بر مطلب خاص یا سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس، رویکرد جایگزینی برای افشا تلقی کنند. به عقیده سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، قضاوت شخصی حسابرس مهم است؛ اما برای ایجاد یکنواختی در تعیین موضوع‌هایی که بیشترین اهمیت را دارند، لازم است رهنمودهای دقیق‌تری ارائه شود. سازمان معتقد است که به منظور ایجاد یکنواختی و کامل بودن بیشتر ملاحظات حسابرس، باید الزام‌های مستندسازی نیز تقویت شوند.

یافته‌های پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه نیز متفاوت‌اند. برای مثال فلنس، استرامبگ و آنل<sup>۵</sup> (۲۰۱۵) نشان دادند که گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی باعث می‌شود که ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس، به‌ویژه از دید سرمایه‌گذاران افزایش یابد. همچنین بر اساس نتایج آنها، افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، بینش به واحد حسابرسی و اعتماد به صورت‌های مالی حسابرسی را افزایش و شکاف انتظارات را کاهش می‌دهد. یافته‌های پژوهش رید، کارسلو و

1. The Inter-American Accounting Association
2. The New York State Society of Certified Public Accountants
3. The Group of 100
4. The Association of International Accountants
5. Fellnäs, Strömbäck & Anell

نیل<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که الزام‌های جدید گزارشگری حسابرسی، کیفیت حسابرسی را بدون تحمل هزینه‌های شایان توجه، به شدت افزایش می‌دهد. والین و ژورلوو<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که تجدید نظر در گزارش حسابرسی، موجب می‌شود که فاصله موجود میان آنچه استفاده‌کنندگان درخواست می‌کنند و آنچه در عمل در گزارش حسابرسی ارائه می‌شود، کاهش یابد و با کاهش فاصله اطلاعاتی، کیفیت ارتباطات میان دو طرف به شدت بهبود می‌یابد.

پراساد و چاند<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) ۱۳۸ پاسخ دریافتی استفاده‌کنندگان درباره پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی در سال ۲۰۱۳ برای بهبود گزارش حسابرسی را تحلیل محتوا کردند. یافته‌های آنان نشان داد که ابعاد و آثار گزارش ارتقا یافته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، شفاف نیست. تدوین‌کنندگان استاندارد، انتظار دارند که موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت گذاشته و کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد. با این حال، بحث‌های متضادی نیز مطرح شده است که استانداردهای جدید، کیفیت حسابرسی را ارتقا نخواهد داد. علاوه بر این، یافته‌های آنان بیانگر این است که شرکت‌های حسابرسی و سایر اشخاص ذی‌نفع اعتقاد دارند که به احتمال زیاد، هزینه‌های حسابرسی با به‌کارگیری گزارش ارتقا یافته حسابرسی، افزایش خواهند یافت. لنوکس، اشمیت و تامپسون<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) به شواهدی دست نیافتند که نشان دهد، افشاهای بیشتر در خصوص ریسک، برای سرمایه‌گذاران مفید است. گیملار، هانسن و اوزنسکی<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) بیان کردند که نوع فضای مقررات‌گذاری (قاعده محور در مقابل اصول محور) بر اثرگذاری افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر ارزیابی پاسخ‌گویی حسابرسی تأثیر دارد. جعفری و ملانظری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی دیدگاه حسابرسان به گزارش کنونی و جدید حسابرسی پرداختند. در این پژوهش، بر اساس بررسی متون، پرسش‌نامه‌ای درباره وضعیت کنونی و جدید گزارش حسابرسی تهیه شده و برای نظرسنجی، در اختیار حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سرپرستان ارشد، شرکا و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی قرار گرفته است. یافته‌های این نظرسنجی گویای آن بود که حسابرسان تغییر گزارش را ضروری می‌دانند. مهم‌ترین یافته آنها برشمردن مزایای گزارش جدید حسابرسی است که عبارت‌اند از: افزایش ارزش اطلاعاتی، افزایش شفافیت، افزایش اعتبار حرفه حسابرسی، افزایش مسئولیت حسابرسی، بهبود اعتماد به حرفه حسابرسی، ایجاد یکنواختی و سودمندی با الزامی شدن عنوان برای هریک از بندها و گزاره‌های گزارش، افزایش ارزش حسابرسی و بهبود گزارش از طریق ارائه بند اظهارنظر در ابتدای گزارش و افزودن گزاره‌ای در خصوص تداوم فعالیت.

شایان ذکر است که تفاوت پژوهش حاضر با پژوهش جعفری و ملانظری (۱۳۹۷) این است که پژوهش آنها بر اساس رویکرد کمی و پیمایشی بوده و پرسش‌نامه پژوهش آنها، بر اساس موارد استخراج‌شده از گزارش سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار و بررسی نهادهایی همچون هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی تهیه شده است. در حالی که پژوهش حاضر پژوهشی کیفی است که در آن به‌منظور بررسی عمیق‌تر موضوع، از ابزار مصاحبه عمیق استفاده شده است؛ زیرا با توجه به متفاوت بودن فضای سیاسی، قانونی و اقتصادی ایران، ممکن است

1. Reid, Carcello & Neal

2. Wallin & Jörlöv

3. Prasad & Chand

4. Lennox, Schmidt & Thompson

5. Gimbar, Hansen & Ozlanski



ایرادها و مشکل‌های گزارش کنونی حسابرس در ایران با ایرادهای مطرح‌شده در گزارش سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار و سایر نهادها متفاوت باشد و یافته‌های این پژوهش در واقع نشان‌دهنده سطح همین تفاوت‌هاست. برای مثال، اگر یافته‌های پژوهش حاضر با یافته‌های پژوهش جعفری و ملانظری (۱۳۹۷) مقایسه شود، مشخص می‌شود که با توجه به فضای ایران، چه مواردی از نظر حسابرسان ایرانی به‌عنوان ایرادهای گزارش کنونی حسابرس شناسایی شده است؟ سطح گزارش کنونی حسابرس در ایران نسبت به سطح بین‌المللی چگونه است؟ و تا چه اندازه نیاز به افزایش نظارت مراجع حرفه‌ای و قانون‌گذار بر خروجی فرایند حسابرسی احساس می‌شود؟ همچنین، در پژوهش حاضر به بررسی دیدگاه سرمایه‌گذاران به‌عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش حسابرس پرداخته شده که این دیدگاه تاکنون در ایران بررسی نشده است.

### روش‌شناسی پژوهش

رویکرد پژوهش حاضر، روش تحلیل محتوای کیفی است. در این پژوهش، بر اساس نظریه شی یه و شانون، از تحلیل محتوای کیفی عرفی استفاده شده است. تحلیل محتوای کیفی عرفی، معمولاً در طراحی پژوهش‌هایی به کار می‌رود که هدف آنها شرح یک پدیده است. این نوع طرح، اغلب هنگامی مناسب است که نظریه‌های موجود یا ادبیات پژوهش درباره پدیده در دست بررسی محدود باشد. در این حالت، پژوهشگران از پیش مقوله‌ای را در نظر نمی‌گیرند و در عوض ترتیبی می‌دهند که مقوله‌ها از داده‌ها استخراج شوند. در این روش، مقوله‌ها از طریق استقرا از داده‌ها ظهور می‌یابند. اطلاعات جمع‌آوری‌شده، از طریق مصاحبه و تداعی معنا تحلیل می‌شوند. تحلیل داده‌ها با خواندن مکرر آنها آغاز می‌شود تا درک کاملی از آنها به دست آید. پژوهشگر بر اساس ادراک و فهم خود از متنی که مطالعه می‌کند، نوشتن تحلیل اولیه را می‌آغازد و این کار ادامه می‌یابد تا پیش زمینه‌هایی برای ظهور رمزها به دست آید. این عمل اغلب موجب می‌شود که طرح‌ریزی رمزها از متن ظهور یابد و بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مقوله‌بندی شوند. این مقوله‌بندی از سازمان‌دهی و گروه‌بندی کردن رمزها به‌صورت خوشه‌های معنادار دسته‌بندی می‌شود (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۱). در این پژوهش، برای گردآوری داده‌ها از ابزار مصاحبه عمیق استفاده شده و نمونه‌گیری هدفمند بوده است. در این شیوه نمونه‌گیری، پژوهشگر انتخاب‌های خود را آگاهانه انجام می‌دهد؛ بدین معنا که وی به دنبال انتخاب نمونه‌های غنی‌تر و پرمایه از نظر اطلاعاتی است. حجم نمونه از قبل تعیین نمی‌شود، بلکه در فرایند جمع‌آوری اطلاعات و با رسیدن به درجه اشباع اطلاعات، مشخص می‌شود. در این پژوهش، مشارکت‌کنندگان بر مبنای روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند، به این صورت که در پایان مصاحبه از مشارکت‌کنندگان درخواست شد که سایر افراد مطلع در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. بدین ترتیب با ۱۸ نفر از حسابرسان و ۱۵ نفر از سرمایه‌گذاران با تجربه مصاحبه شد که به‌طور متوسط هر مصاحبه با حسابرسان ۱۰۰ دقیقه و با سرمایه‌گذاران ۶۰ دقیقه به طول انجامید.

### یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان حسابرس و سرمایه‌گذار پژوهش حاضر در جدول ۱ ارائه شده است.

## جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

طبقه‌بندی				عامل
تعداد	سرمایه‌گذار	تعداد	حسابرس	
۴	زن	۲	زن	جنسیت
	مرد	۱۶	مرد	
۶	مدیرعامل و هیئت‌مدیره نهادهای مالی	۶	مدیرعامل مؤسسه حسابرسی	سمت
	روسا و کارشناسان مقام ناظر	۲	رئیس هیئت‌مدیره مؤسسه حسابرسی	
	مدیران ارشد نهادهای مالی	۳	مدیران ارشد سازمان حسابرسی	
		۱	واحد نظارت بر حسابرسی سازمان بورس	
		۱	شریک مؤسسه حسابرسی	
		۲	مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی	
		۱	مدیر فنی مؤسسه حسابرسی	
۴	تا ۱۰ سال	۱	حسابدار رسمی	سابقه کاری
	۱۱ تا ۲۰ سال	۴	تا ۱۰ سال	
	۲۱ تا ۳۰ سال	۹	۱۱ تا ۲۰ سال	
	۳۱ تا ۴۰ سال	۴	۲۱ تا ۳۰ سال	
۵	کارشناسی	۲	کارشناسی	میزان تحصیلات
	کارشناسی ارشد	۹	کارشناسی ارشد	
	دکتری	۷	دکتری	
۱۵	حسابداری	۱۶	حسابداری	رشته آخرین مقطع تحصیلی
		۲	مدیریت	

## ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی

در گام نخست پژوهش، به بررسی ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران پرداخته شد. بر اساس آنچه از تحلیل گفتارهای مشارکت‌کنندگان به‌دست آمد، ایرادهای گزارش در سه گروه شکل، محتوا و ارائه گزارش حسابرسی طبقه‌بندی شدند که در جدول ۲ ارائه شده است. در ادامه به برخی از گفتارهای مشارکت‌کنندگان اشاره می‌شود:

حسابرس: «یکی از ایرادهای گزارش کنونی حسابرسی، گنگ و مبهم نوشتن حسابرسی است. دیگر اینکه گزارش حسابرسی آن‌قدر شفاف نیست که دغدغه سرمایه‌گذاران را کاهش یا پوشش دهد. از اشکالات دیگر می‌توان به تعدد و استفاده نادرست از بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی اشاره کرد که خیلی زیاد دامن‌گیر است.»

سرمایه‌گذار: «انشا و ادبیات سختی در نوشتن گزارش استفاده می‌شود. قرار نیست سرمایه‌گذار متخصص امور مالی و واژگان حسابداری باشد. اگر معتقدیم که گزارش حسابرسی برای کلیه استفاده‌کنندگان است، پس انشای آن را ساده کنیم و ساختارش را طوری عوض کنیم که برای استفاده‌کننده‌ای با حداقل اطلاعات مالی به کار آید. گزارش کنونی حسابرسی مطول است و آثار مالی بندهای شرط در گزارش ارائه نمی‌گردد. از بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی به نحو صحیحی استفاده نمی‌شود.»

جدول ۲. ایرادهای گزارش کنونی حسابرس از دید حسابرسان و سرمایه‌گذاران

تم	مقوله	زیر مقوله	حسابرس	سرمایه‌گذار
شکل گزارش حسابرس	طولانی بودن گزارش	صرف ارائه شکل برخی اطلاعات در خصوص ضعف‌های کنترل داخلی، قوانین پول‌شویی و گزارش تفسیری مدیریت	.....	✓
		اضافه‌شدن برخی از بندها به دلیل وجود قوانین مختلف و الزامات نهادهای ناظر	✓	
		تعداد زیاد بندهای شرط	✓	✓
		تعداد زیاد بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی	✓	✓
		ارائه بندهای مربوط به بازرس قانونی	.....	✓
	ادبیات گزارش	استفاده از واژه‌های فنی و کلیشه‌ای در گزارش حسابرس	✓	✓
		استفاده از ادبیات و واژه‌های مبهم در گزارش حسابرس (محافظه‌کارانه)	✓	✓
		استفاده بسیار از واژه احتمال در گزارش حسابرس	.....	✓
	نوع گزارش	تعداد اندک گزارش‌های مقبول حسابرس	✓	✓
	محتوای گزارش حسابرس	شفافیت پایین	ارائه‌نشدن سطح اهمیت در گزارش حسابرس	.....
مشخص نبودن آثار مالی بندهای شرط در گزارش حسابرس			✓	✓
شفاف نبودن مسئولیت‌های هیئت مدیره به اندازه کافی			✓	✓
ارائه‌نشدن اطلاعات در خصوص ارزیابی ریسک‌های شرکت			✓	✓
ارائه‌نشدن اطلاعات مؤثر بر سود شرکت			.....	✓
ارائه‌نشدن اظهارنظر در خصوص تقسیم سود			.....	✓
شفاف نبودن اظهارنظر در خصوص رفع تکالیف مجامع در سال‌های پیش و اقدام‌های انجام‌شده شرکت			.....	✓
ارائه‌نکردن اطلاعات شفاف در خصوص مشکلات واقعی شرکت در گزارش حسابرس			.....	✓
ارائه‌نکردن اطلاعات در خصوص تداوم فعالیت			✓	✓
مشخص نبودن ریسک حسابرسی در گزارش حسابرس			.....	✓
مشخص نبودن مبلغ ذخایر در گزارش حسابرس			.....	✓
نداشتن شفافیت لازم برای مسئولیت گزارش حسابرس به دلیل دو امضا بودن گزارش حسابرس			✓	.....
دریافت‌نکردن اطلاعات از کارهای انجام شده توسط حسابرس			✓	✓
کم‌توجهی به سایر اطلاعات در فرمت گزارشگری ایران			✓	

## ادامه جدول ۲

تم	مقوله	زیر مقوله	حسابرس	سرمایه‌گذار
	کیفیت پایین	استفاده نادرست از بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی	✓	✓
		نبود مرز مشخص بین گزارش‌های مشروط و مردود در موارد توافق نشده	✓	
		مرسوم و ظاهری بودن برخی از بندها در اکثر گزارش‌ها نظیر بند مالیات و بند تأییدیه	✓	.....
		مشکلات مربوط به نحوه محاسبه سطح اهمیت	.....	✓
		ارائه گزارش محافظه‌کارانه حسابرس نسبت به صاحبکار (ضعف در استقلال حسابرس)	✓	.....
		کیفیت پایین گزارش به دلیل وجود تعدیلات سنواتی زیاد	✓	.....
		اتکا نکردن نهادهای ذی‌ربط مانند سازمان امور مالیاتی به گزارش حسابرس	✓	.....
		یکسان بودن گزارش حسابرس در صنایع مختلف	✓	.....
		بی‌توجهی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان	✓	.....
		درک ناپذیر بودن گزارش حسابرس برای همه گروه‌های استفاده‌کننده	✓	.....
ارائه گزارشی	ارزش اطلاعاتی پایین	گذشته‌نگر بودن گزارش حسابرس	✓	✓
		پایین بودن ارزش افزوده و سطح آگاهی بخشی برای استفاده‌کنندگان	.....	✓
		پایین بودن ارزش افزوده برای صاحبکاران	.....	✓
		رعایت نکردن استانداردها	.....	✓
ارائه گزارشی	مناسب نبودن قرائت در مجامع	منطبق نبودن گزارش کنونی با استانداردهای موجود	.....	✓
		قرائت نکردن بندهای اول و دوم گزارش حسابرس در مجامع	✓	✓
		قرائت بندهای مربوط به بازرسی قانونی در مجامع	✓	.....
		کم‌توجهی به گزارش حسابرس در مجامع به خصوص شرکت‌های با سهام‌داران اندک	.....	✓

بر اساس یافته‌های به دست آمده از تحلیل گفتارها، ایرادهایی که حسابرسان و سرمایه‌گذاران چندین بار آنها را مطرح کردند، عبارت‌اند از: تعداد زیاد بندهای شرط، تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، استفاده از ادبیات و واژه‌های مبهم، به کارگیری واژه‌های فنی و کلیشه‌ای در گزارش حسابرس، مشخص نبودن آثار مالی بندهای شرط در گزارش حسابرس، استفاده نادرست از بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی. در نهایت، اغلب مشارکت‌کنندگان تغییر در گزارش حسابرس را ضروری دانستند.

## ریشه ایرادهای گزارش کنونی حسابرس

بر اساس تحلیل گفتارهای مشارکت‌کنندگان حسابرس، ریشه ایرادهای گزارش کنونی حسابرس را می‌توان در شش گروه اقتصادی، قانونی، حرفه حسابرسی، گزارشگری شرکتی، استانداردهای حسابرسی و انتظارات به شرح جدول ۳ طبقه‌بندی کرد.

## جدول ۳. ریشه ایرادهای گزارش کنونی حسابرس

تم	مقوله
اقتصادی	دولتی بودن اقتصاد ایران
	ضعف در ساختار اقتصادی
	پیچیدگی محیط اقتصادی
قانونی	تفکیک نکردن مدیریت از مالکیت و تضاد منافع با سهامداران خرد
	پایین بودن ضمانت اجرایی مقررات
	نبود مراجع نظارتی مؤثر و مستقل در حرفه حسابرسی
حرفه حسابرسی	نبود ساختار نظام‌مند راهبری شرکتی و ارکان مربوط
	بی‌تمایل بودن حسابرسان در برابر تغییر (مقاومت حسابرسان در برابر تغییر)
	مسن بودن مدیران و شرکا در حرفه حسابرسی
	کاهش اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی
	کاهش سطح کیفیت نیروهای حسابرسان
	تأکید حسابرسی کنونی بر حسابرسی رعایت
	تعامل نداشتن حسابرس با ارکان راهبری شرکت
	پوشش حسابرس در مقابل ریسک‌های احتمالی از طریق بندهای شرط، تأکیدی و سایر بندهای توضیحی
	عدم استقلال کافی
	ناآشنایی حسابرسان با فناوری‌های نوین، کلان داده و حسابرسی به کمک کامپیوتر
	دور بودن حرفه حسابرسی از جایگاه واقعی آن
	کوچک بودن مؤسسه‌های حسابرسی
	نبود بیمه مسئولیت حسابرسان
	حق الزحمه کم حسابرسان
	درک سطحی و اجرای نادرست استانداردها از سوی حسابرسان
استفاده نکردن از مدل ریسک توسط حسابرسان	
گزارشگری شرکتی	ضعف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
	نبود ساختارهای مناسب و کافی راهبری
	پیچیدگی صورت‌های مالی
استانداردهای حسابرسی	سرمایه‌گذاری ناکافی شرکت‌ها در بخش مالی و فناوری مرتبط
	مشکل در پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به تبع آن اجرای حسابرسی
	اقتباس استانداردهای بین‌المللی بدون توجه به زیرساخت‌ها و وضعیت‌های محیطی و اقتصادی
انتظارات	تأخیر در به‌روزرسانی استانداردها
	ضعف در پیاده‌سازی استانداردها
	متفاوت و فراتر بودن انتظارات استفاده‌کنندگان و صاحبکاران از حسابرس (شکاف انتظارات)
	در نظر نگرفتن جایگاه مناسب حسابرس از جانب صاحبکار (به دلیل نداشتن تصور ارزش افزوده از حسابرسی)
	احساس بی‌نیازی به گزارش حسابرسی با کیفیت

بر اساس تحلیل گفتارهای مشارکت‌کنندگان حسابرس، در طبقه اقتصادی، بر دولتی بودن اقتصاد ایران؛ در طبقه قانونی، بر پایین بودن ضمانت اجرایی مقررات، نبود ساختار نظام‌مند راهبری شرکتی و نبود مراجع نظارتی مستقل و مؤثر

بر حرفه حسابرسی؛ در طبقه حرفه حسابرسی بر کاهش سطح کیفیت نیروهای حسابرسان، حق‌الزحمه کم حسابرسان، درک سطحی و اجرای نادرست استانداردها از سوی حسابرسان و عدم استقلال کافی حسابرسان؛ در طبقه گزارشگری شرکتی، بر مشکل در پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به تبع آن اجرای حسابرسی و در طبقه انتظارات، بر متفاوت بودن و فراتر بودن انتظارات استفاده‌کنندگان و صاحبکاران از حسابرس نسبت به سایر عوامل بیشتر تأکید شده است.

### چالش‌های گزارش جدید حسابرس

چالش‌های گزارش جدید حسابرس بر اساس آنچه از تحلیل گفته‌های مشارکت‌کنندگان به دست آمده است، عبارت‌اند از: مقاومت حسابرسان، مشکلات اجرای استاندارد، افزایش ریسک گزارشگری، مقاومت صاحبکار، افزایش احتمال سردرگمی و تفاوت در نوع برداشت استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی. یافته‌های حاصل از تحلیل محتوای کیفی در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. چالش‌های گزارش جدید حسابرس

مقوله	تم
ناآشنایی حسابرسان با تغییرات گزارش حسابرس و لزوم آموزش استانداردهای جدید	مقاومت حسابرسان
افزایش بار مسئولیت حسابرس	
تصریح مسئولیت حسابرس اصلی در خصوص حسابرسی گروه	
صرف زمان بیشتر و افزایش مخارج حسابرسی	
نیاز به تغییر روش حسابرسی	
بهره‌بردن از کارشناسان و مشاوران برای شناسایی درست موضوع‌های کلیدی حسابرسی و افزایش هزینه‌ها	مشکلات اجرای استاندارد
افزایش احتمال عدم رعایت محتوای استاندارد به دلیل افزایش درگیری و پاسخ‌گویی حسابرس به نهادهای ناظر	
احتمال عدم رعایت استاندارد و تعدیل بندهای شرط و درج در بند موضوع‌های کلیدی حسابرسی برای گریز از مسئولیت‌ها توسط حسابرس	
ناهماهنگی بین استانداردها و زیرساخت‌های قانونی لازم مثل وجود ارکان راهبری	افزایش ریسک گزارشگری
افزایش به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای در شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تداوم فعالیت	
متفاوت بودن قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مختلف	
وسواس برخی از حسابرسان در افشای تعداد موضوع‌های کلیدی حسابرسی	
افزایش احتمال شکلی شدن تغییرات گزارش بدون افزایش بار محتوایی	مقاومت صاحبکار
افزایش بار مسئولیت به دلیل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی	
ضعف دانش مدیریت در زمینه تغییرات گزارش حسابرس	
افزایش مخارج حسابرسی و گزارشگری	
بی‌تمایل بودن برای افشای برخی اطلاعات به صورت عام در قالب موضوع‌های کلیدی حسابرسی	افزایش احتمال سردرگمی و تفاوت در نوع برداشت استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی
تنش با حسابرس به دلیل نهایبی کردن موضوع‌های کلیدی حسابرسی	
طولانی‌تر و پیچیده‌تر شدن گزارش	
احتمال برداشت سوء مدیریت یا تخلف در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان	
ناآشنایی استفاده‌کنندگان با موضوع‌های کلیدی حسابرس و احتمال برداشت اظهارنظر جداگانه از آنها	

در ادامه، به بخشی از گفته‌های یکی از حسابرسان مشارکت‌کننده اشاره شده است:

«از چالش‌های بسیار مهم پیاده‌سازی گزارش جدید، بحث آموزش حسابرس، صاحبکار و حتی استفاده‌کننده است تا درک درستی از گزارش جدید پیدا کنند. چالش بعدی مقاومت حسابرسان است در برابر تغییر. هزینه‌هایشان افزایش می‌یابد و زمان بیشتری نیز باید صرف کنند و ممکن است در تنظیم قراردادهای دچار مشکل شوند. صاحبکاران هم به‌خاطر افزایش مخارج انجام کار مقاومت نشان می‌دهند.»

مشارکت‌کنندگان در خصوص چالش‌های گزارش جدید حسابرس، بر آشنا نبودن حسابرسان در زمینه تغییرات گزارش و لزوم آموزش استانداردهای جدید، صرف زمان بیشتر و افزایش مخارج حسابرسی برای حسابرسان، احتمال رعایت نکردن استاندارد و تعدیل بندهای شرط و درج در بند موضوع‌های کلیدی حسابرسی برای گریز از مسئولیت‌ها توسط حسابرس تأکید کرده‌اند. ضمن آنکه موضوعاتی مانند افزایش به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای در شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تداوم فعالیت و متفاوت بودن قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مختلف، افزایش مخارج حسابرسی و گزارشگری برای صاحبکار، تنش با حسابرس به‌دلیل نهایه کردن موضوع‌های کلیدی حسابرسی از سوی مشارکت‌کنندگان نیز مطرح شده است. در طبقه افزایش احتمال سردرگمی و تفاوت در نوع برداشت استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی، طولانی‌تر و پیچیده‌تر شدن گزارش حسابرس و ناآشنایی استفاده‌کنندگان با موضوع‌های کلیدی حسابرسی و احتمال برداشت اظهارنظر جداگانه از آنها و احتمال سوء مدیریت یا تخلف درباره موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان بارها تکرار شده است.

### فرصت‌های گزارش جدید حسابرس

تم‌هایی که بر اساس تحلیل گفتارهای مشارکت‌کنندگان به‌دست آمده است، عبارت‌اند از: ارتقای گزارش حسابرس و حرفه حسابرسی، افزایش ارتباطات، بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و کمک به مدیریت شرکت. در جدول ۵ مقوله‌های مربوط به تم فرصت‌های گزارش جدید حسابرس درج شده است. در زیر نمونه‌ای از گفتارهای یکی از حسابرسان مشارکت‌کننده ارائه شده است:

«هدف در فرمت جدید گزارشگری حرکت به سمت افزایش محتوای گزارش‌های حسابرسی است. این امر به ارتقای حرفه حسابرس و رشد کیفی و کمی آن می‌انجامد. همچنین تغییرات پیشنهادی به افزایش ارتباطات حسابرس با صاحبکار، ارکان راهبری و سرمایه‌گذار کمک می‌کند.»

مشارکت‌کنندگان حسابرس و سرمایه‌گذار طی مصاحبه‌های انجام شده، بارها بر فرصت‌هایی که گزارش جدید حسابرس می‌تواند به همراه داشته باشد، تأکید کرده‌اند. فرصت‌هایی مانند افزایش ارزش اطلاعاتی و اعتبار گزارش حسابرس، ارتقای حرفه حسابرسی، افزایش ارتباط با صاحبکار و ارکان راهبری بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و به‌طور خاص، جلب توجه سرمایه‌گذاران به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک شرکت و جلب توجه مدیریت و ارکان راهبری به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک.

## جدول ۵. فرصت‌های گزارش جدید حسابرس

مقوله	تم
افزایش شفافیت گزارش	ارتقای گزارش حسابرس
افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش	
افزایش اعتبار گزارش حسابرس	
افزایش مربوط بودن گزارش	
افزایش سودمندی گزارش	
کاهش یکنواختی گزارش حسابرس	
ارائه بند اظهارنظر در ابتدای گزارش	
افزایش کیفیت حسابرسی	ارتقای حرفه حسابرسی
افزایش اعتماد به حرفه حسابرسی	
افزایش مسئولیت‌پذیری حسابرسی	
افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسی	
کاهش شکاف انتظارات	
افزایش ارتباط با صاحبکار و ارکان راهبری	افزایش ارتباطات
افزایش ارتباط با سرمایه‌گذاران	
افزایش ارتباط بین حرفه حسابرسی با سایر رشته‌های تخصصی	
افزایش همکاری و تقویت حسابرسی داخلی	
افزایش قابلیت مقایسه در یک صنعت	بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان
افزایش قابلیت مقایسه در صنایع مختلف	
کمک مؤثر به تأمین‌کنندگان در خصوص نحوه مدیریت شرکت	
جلب توجه سرمایه‌گذاران به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک شرکت	
امکان ارائه اطلاعات بیشتر خاص صنعت	
افزایش قدرت تحلیل و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان	کمک به مدیریت شرکت
حل و کاهش مشکلات موجود در موضوع‌های کلیدی حسابرسی در سال‌های بعد	
جلب توجه مدیریت و ارکان راهبری به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک شرکت	

## راهبردهای لازم به منظور اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس

برای اینکه از گزارش جدید حسابرس نتایج مورد انتظار حاصل شود، باید راهبردهای مناسبی به منظور اجرای صحیح آن در نظر گرفته شود. حسابرسان مشارکت‌کننده برای اجرای صحیح گزارش جدید، به چهار راهبرد آموزشی، ضمانت‌های کافی برای اجرا، استانداردگذاری و نحوه اجرا به شرح جدول ۶ اشاره کردند. برای نمونه، یکی از حسابرسان مصاحبه‌شونده بیان کرد:



«برای اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس لازم است که دوره‌های آموزشی برگزار شود و حساب‌برسان به یک فهم مشترک برسند. باید رهنمودهای لازم در این زمینه تهیه شود. بند موضوع‌های کلیدی حسابرسی مثل بند تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی نشود که سلیقه‌ای عمل می‌کنند و به نحو صحیحی مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. باید نظارت را بالا برد.»

### جدول ۶. راهبردهای لازم برای اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس

تم	مقوله
آموزش	برگزاری دوره‌های آموزشی برای حساب‌برسان، مدیران و ارکان راهبری و حتی استفاده‌کنندگان آموزش فن گزارش‌نویسی به حساب‌برسان و مختصر و واضح نوشتن مطالب و استفاده‌نکردن از واژه‌های تکنیکی و کلیشه‌ای
	رساندن حساب‌برسان به فهمی مشترک و جلوگیری از عملکرد سلیقه‌ای آنها در خصوص بندهای بعد از اظهارنظر
	آموزش و به‌کارگیری کارشناسان متخصص و متبحر و چگونگی تعامل با آنها
ضمانت‌های کافی برای اجرا	بالا بردن ضمانت اجرایی مقررات
	اصلاح و تقویت نظام ارکان راهبری شرکت و تأکید بر افزایش کارایی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی
	حمایت از اجرا در سطح سازمان‌های ملی مرتبط (دولت، سازمان حسابرسی، بورس و...)
	تقویت سیستم‌های کنترل داخلی شرکت‌ها و ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی مدرن
استانداردگذاری	تدوین و تبیین دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه مربوطه برای تنبیه و تشویق حرفه‌ای هر سه گروه مدیریت، ارکان راهبری و حسابرس
	در نظر گرفتن فرصت زمانی مناسب برای پیاده‌سازی استاندارد
	پذیرش استانداردهای جدید حسابرسی توسط سازمان حسابرسی
	تجدیدنظر در استانداردهای مرتبط با شکل جدید گزارش حسابرس
	تدوین دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های لازم از سوی حرفه حسابرسی
ارائه رهنمود برای مجریان و حساب‌برسان و حتی برای استفاده‌کنندگان	
نحوه اجرا	در نظر گرفتن فرصت زمانی مناسب برای پیاده‌سازی استاندارد
	یکسان بودن گزارش حسابرس برای کلیه واحدهای تجاری
	اجرای مرحله‌ای تغییرات گزارش حسابرس و در نظر گرفتن بازه زمانی برای افزودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی

در زمینه آموزش، اغلب مصاحبه‌شوندگان بر برگزاری دوره‌های آموزشی برای حساب‌برسان، مدیران و ارکان راهبری و حتی استفاده‌کنندگان، رساندن حساب‌برسان به فهم مشترک و جلوگیری از عملکرد سلیقه‌ای آنها در خصوص بندهای بعد از اظهارنظر تأکید کردند. حساب‌برسان در زمینه ضمانت‌های کافی برای اجرا، به راهبردهایی همچون افزایش ضمانت اجرایی مقررات، اصلاح و تقویت نظام راهبری شرکتی با تأکید بر افزایش کارایی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی به‌دلیل اهمیت نقش آن در گزارش جدید حسابرس و در زمینه استانداردگذاری بر ارائه رهنمود برای مجریان و حساب‌برسان و حتی

استفاده‌کنندگان اشاره کردند. اغلب آنها در زمینه نحوه اجرا، معتقدند که بهتر است گزارش جدید حسابرس به‌طور یکسان برای کلیه واحدهای تجاری اجرا شود.

### موضوع‌های کلیدی حسابرسی

موضوع دیگری که در مصاحبه‌ها از مشارکت‌کنندگان حسابرس و سرمایه‌گذار، به‌عنوان گروه اصلی استفاده‌کننده از گزارش حسابرس پرسیده شد، مصادیق موضوع‌های کلیدی حسابرسی بود. نظر مصاحبه‌شوندگان در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی در جدول ۷ به‌صورت مقایسه‌ای ارائه شده است. در ادامه، دو نمونه از نظر مصاحبه‌شوندگان را می‌خوانیم:

حسابرس: «از نظر من در بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی باید ریسک‌های شرکت آورده شود و همین‌طور بدهی و دارایی‌های احتمالی، معاملات با اشخاص وابسته ارائه شود».

سرمایه‌گذار: «معاملات با اشخاص وابسته و مبانی ارزش‌گذاری از مواردی هستند که به‌عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی می‌توان آنها را افشا نمود».

جدول ۷. موضوع‌های کلیدی حسابرسی

ردیف	گروه	موضوع	حسابرسان	سرمایه‌گذاران
۱	ریسک‌ها	تمام ریسک‌های شرکت	✓	✓
		معاملات با اشخاص وابسته	✓	✓
		معاملات و رویدادهای عمده طی دوره	.....	✓
		آثار ترکیب و انحلال یک واحد تجاری	✓	.....
		حوزه‌هایی که ریسک تحریف با اهمیت در آنها زیاد است	✓	✓
		گارانتی‌ها	.....	✓
		افشای ابهام‌های مالی با اهمیت در آینده شرکت	.....	✓
۲	راهبری شرکتی	ضعف حاکمیت شرکتی	✓	.....
		کاستی‌های مهم کنترل داخلی	✓	.....
۳	اقلام مهم صورت‌های مالی و اقلام مستلزم قضاوت و برآورد	اقلام صورت‌های مالی با ریسک زیاد	✓	.....
		تمام سرفصل‌های صورت‌های مالی که به‌گونه‌ای با قضاوت و برآورد همراه بوده‌اند	✓	✓
		کاهش ارزش دارایی‌های نامشهود	✓	.....
		بدهی و دارایی‌های احتمالی	✓	✓
		ذخائر	✓	✓
		ارزش‌های منصفانه	✓	✓
		سرقفلی	✓	✓
		موجودی کالا (نابابی - تغییر فناوری)	.....	✓
		حساب‌های دریافتی به‌خصوص در بانک‌ها	.....	✓
		مطالبات راكد - تصریح وصول یا عدم وصول مطالبات	.....	✓

## ادامه جدول ۷

ردیف	گروه	موضوع	حسابرسان	سرمایه‌گذاران
۴	رویه‌های مهم حسابداری	تأثیر استانداردهای جدید	✓	.....
		ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌ها	✓	.....
		مبانی ارزش‌گذاری	✓	.....
		خریدهای خارجی	✓	.....
		شناخت درآمد	✓	✓
		سرمایه‌ای کردن نرم‌افزارها	✓	.....
		رعایت نکردن ثبات رویه و اثر سود و زیانی	.....	✓
		تسعیر ارز	.....	✓
		استهلاک‌ها	.....	✓
۵	یافته‌های مهم در جریان حسابداری	مشکلات مهم انجام کار حسابداری	✓	.....
		نظر حسابرس در خصوص عملکرد شرکت	✓	.....
		آن دسته از تصمیم‌های مدیریت که با بررسی حسابرس طرح کلی حسابداری به هم می‌ریزد	✓	.....
		موارد کم‌اهمیتی که بنا به قضاوت حرفه‌ای حسابرس مهم تشخیص داده شده است	.....	✓
		افشای موارد مهم و شایان توجه براساس قضاوت حسابرس	.....	✓
		اختلاف نظرهای بین هیئت مدیره و حسابرس	.....	✓
		اظهارنظر در خصوص تعدیلات سنوani که نشانه مدیریت سود نیست	.....	✓
		اظهارنظر حسابرس نسبت به کیفیت سود	.....	✓
		اظهارنظر نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی شرکت	.....	✓
۶	تداوم فعالیت	هشدار در خصوص مصرف وام‌ها در گزارش حسابرس	.....	✓
		ارزیابی دقیق تداوم فعالیت با توجه به پیچیدگی واحدهای تجاری و محیط کسب‌وکار بسیار مهم و اثرگذار	✓	.....
		تأمین نقدینگی (سرمایه در گردش)	✓	.....
		دعای حقوقی	.....	✓
		تغییر فناوری	.....	✓
		فروش محصولات	.....	✓
تأمین مواد اولیه که در قالب تداوم فعالیت خود را نشان می‌دهد	.....	✓		

در خصوص افشای موضوع‌های کلیدی حسابداری، اغلب مشارکت‌کنندگان بر افشای تمام ریسک‌های شرکت، حوزه‌هایی با ریسک زیاد تحریف با اهمیت، تمام سرفصل‌های صورت‌های مالی همراه با قضاوت و برآورد، ارزش‌های منصفانه و شناخت درآمد، تأکید کردند.

### سایر اطلاعات درخواستی سرمایه‌گذاران از گزارش حسابرس

در نهایت، دیدگاه مشارکت‌کنندگان سرمایه‌گذار درباره تقاضای اطلاعاتی آنها از گزارش حسابرس بررسی شد. سرمایه‌گذاران تمایل دارند که علاوه بر تغییرات رخ داده در گزارش جدید و موارد پیشنهادی در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی، موضوع‌های دیگری نیز در گزارش جدید حسابرس ارائه شود. این موضوع‌ها در چهار گروه افزایش اطلاعات با ماهیت کمی در گزارش، شفافیت بیشتر گزارش در خصوص سود شرکت، اطلاعات مربوط به حسابرس و گزارش حسابرس و سایر موارد طبقه‌بندی شد که هر یک شامل موضوع‌های مختلفی بودند که در جدول ۸ شرح داده شده است. برای نمونه یکی از سرمایه‌گذاران مشارکت‌کننده گفت:

«تأکید می‌کنم آثار مالی بندهای گزارش ارائه شود. همچنین خوب است سطح اهمیت در گزارش حسابرس افشا شود تا سرمایه‌گذار تکلیف خود را بداند. اگر امکانش باشد که آثار مالی بندهای شرط بر اساس عناصر صورت‌های مالی طبقه‌بندی شود، می‌تواند به سرمایه‌گذار و استفاده‌کننده صورت‌های مالی بسیار کمک کند».

#### جدول ۸. سایر اطلاعات درخواستی سرمایه‌گذاران از گزارش حسابرس

موضوع	تم
ارائه آثار مالی بندهای شرط	افزایش اطلاعات با ماهیت کمی در گزارش
افشای سطح اهمیت در گزارش	
تفکیک سطح اهمیت براساس متاثر کردن هر طبقه از صورت‌های مالی	
طبقه‌بندی بندهای شرط براساس آثارشان روی عناصر صورت‌های مالی	
ارائه اطلاعات بیشتر در مورد اقلام مؤثر بر سود	شفافیت بیشتر در خصوص سود
چشم انداز سودآوری	
اظهارنظر شفاف حسابرس نسبت به تقسیم سود	
ارائه اطلاعات در خصوص پروسه انتخاب حسابرس	اطلاعات مربوط به حسابرس و گزارش حسابرس
شفافیت بیشتر در خصوص استقلال حسابرس	
ارائه اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی کیفیت حسابرسی	
افشای اهم مذاکرات بین حسابرس و هیئت مدیره	سایر موارد
عدم ترکیب نمودن موضوع‌های مختلف در گزارش حسابرس	
متناسب نمودن گزارش حسابرس با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در صنایع کوچک و متوسط در ایران	
متفاوت بودن نوع گزارش حسابرس متناسب با صنعت	
درستکاری و امانت داری مدیریت	

اغلب مشارکت‌کنندگان سرمایه‌گذار، بر ارائه آثار مالی بندهای شرط و افشای سطح اهمیت تأکید کردند. همچنین بسیاری از آنها خواستار ارائه اطلاعات بیشتر در خصوص اقلام مؤثر بر سود و چشم‌انداز سودآوری شرکت بودند.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

بر اساس یافته‌های حاصل از تحلیل محتوای کیفی گفتارهای مشارکت‌کنندگان، ایرادهای گزارش کنونی حسابرس از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران، در سه گروه طبقه‌بندی شدند: ۱. شکل ظاهری گزارش: شامل طولانی‌بودن، ادبیات گزارش، نوع گزارش؛ ۲. محتوای گزارش: شامل شفافیت، کیفیت و ارزش اطلاعاتی پایین و رعایت‌نکردن استانداردها (فقط از دید حسابرسان)؛ ۳. ارائه گزارش حسابرس: شامل مناسب‌نبودن قرائت در مجامع.

ایرادهایی که توسط مشارکت‌کنندگان حسابرس و سرمایه‌گذار بسیار تکرار شده است، عبارت‌اند از: تعداد زیاد بندهای شرط و تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی، استفاده از واژه‌های مبهم و گنگ در ادبیات گزارش، استفاده از واژه‌های فنی و کلیشه‌ای در گزارش، استفاده نادرست از بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی و مشخص‌نبودن آثار مالی بندهای شرط. این در حالی است که سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (۲۰۰۹)، ایرادهای گزارش کنونی حسابرس را در قالب ارائه اظهارنظر دو وجهی رد/ پذیرش، استفاده از واژه‌های کلیشه‌ای و فنی و درج نشدن میزان تلاش و قضاوت ذاتی موجود در عملیات حسابرسی طبقه‌بندی کرده است. برخی از ایرادهای مطرح‌شده از سوی مشارکت‌کنندگان با ایرادهای مطرح‌شده از سوی سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار یکسان است، اما یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که ایرادهای گزارش کنونی حسابرس در ایران، بیش از آن چیزی است که در گزارش‌های بین‌المللی آمده و به توجه، تأمل و اقدام‌های لازم نهادهای ناظر و مراجع ذی‌صلاح در این زمینه نیاز دارد. مشارکت‌کنندگان حسابرس و سرمایه‌گذار نیز تغییر گزارش حسابرس را ضروری می‌دانند.

ریشه ایرادهای مطرح‌شده در گزارش حسابرس از سوی حسابرسان، در قالب عوامل اقتصادی، قانونی، حرفه حسابرسی، گزارشگری شرکتی، استانداردهای حسابرسی و انتظارات طبقه‌بندی شده است. دولتی‌بودن اقتصاد ایران (اقتصادی)، ساختارمندنبودن نظام راهبری شرکتی، ضمانت اجرایی ناچیز، نبود مراجع نظارتی مستقل و مؤثر بر حرفه حسابرسی (قانونی)، استقلال کم حسابرسان، کاهش سطح کیفیت نیروهای حسابرسان، حق‌الزحمه‌های کم حسابرسان، درک و اجرای نادرست استانداردها (حرفه حسابرسی)، مشکل در پذیرش و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و به‌تبع آن اجرای حسابرسی (گزارشگری شرکتی) و متفاوت و فراتر بودن انتظار استفاده‌کنندگان و صاحبکاران از حسابرسان (انتظارات)، مشکلاتی است که چندین بار حسابرسان بر آن تأکید کرده‌اند. با توجه به موارد مطرح‌شده، لازم است جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به‌عنوان مقام ناظر، برنامه‌های مناسبی را در دستور کار خود قرار دهند تا با رفع ریشه مشکلات مطرح‌شده در گزارش حسابرس، برای بهبود گزارش کنونی حسابرس گام بردارند.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که چالش‌های اجرای گزارش جدید حسابرس، عبارت‌اند از: مقاومت حسابرسان، مشکلات اجرای استاندارد، افزایش ریسک گزارشگری، مقاومت صاحبکار و افزایش احتمال سردرگمی و تفاوت در نوع برداشت استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی. آنچه بارها در خصوص چالش‌های اجرای گزارش جدید حسابرس مطرح شد، صرف زمان بیشتر و افزایش مخارج انجام کار حسابرسی برای حسابرسان، ناآشنایی حسابرسان با تغییرات گزارش و لزوم آموزش استانداردهای جدید، احتمال رعایت‌نکردن استاندارد و تعدیل بندهای شرط و درج در بند

موضوع‌های کلیدی حسابرسی برای گریز از مسئولیت‌ها توسط حسابرس بوده است. همچنین بر مسائلی همچون افزایش به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای در شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تداوم فعالیت و متفاوت بودن قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مختلف، افزایش مخارج حسابرسی و گزارشگری برای صاحبکار، تنش با حسابرس به دلیل نهایی کردن موضوع‌های کلیدی حسابرسی، طولانی‌تر و پیچیده‌تر شدن گزارش حسابرس و آشنابودن استفاده‌کنندگان با موضوع‌های کلیدی حسابرسی و احتمال برداشت اظهارنظر جداگانه از آنها و احتمال سوء مدیریت یا تخلف در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان نیز تأکید شده است. یافته‌های پژوهش حاضر با برخی از چالش‌ها و نگرانی‌های مطرح شده توسط بلک راک، گروه ۱۰۰، سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار و انجمن حسابداران بین‌المللی مشابه است.

در زمینه فرصت‌های اجرای گزارش جدید حسابرس، یافته‌ها بیانگر آن است که ارتقای گزارش حسابرس، ارتقای حرفه حسابرسی، افزایش ارتباطات، بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و کمک به مدیریت شرکت، فرصت‌هایی است که اجرای گزارش جدید حسابرس در ایران به همراه دارد. فرصت‌هایی که مشارکت‌کنندگان بارها آن را تکرار کرده‌اند، عبارت‌اند از: افزایش ارزش اطلاعاتی و اعتبار گزارش، ارتقای حرفه حسابرسی، افزایش ارتباط با صاحبکار و ارکان راهبری، بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و به‌طور خاص جلب توجه سرمایه‌گذاران به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک شرکت و جلب توجه مدیریت و ارکان راهبری، به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک. یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج پژوهش فلنس، استرامبگ و آنل (۲۰۱۵) و والین و ژورلو (۲۰۱۷) مشابه است. همچنین یافته‌های پژوهش با دیدگاه مراجع حرفه‌ای نظیر دیلویت (۲۰۱۳)، انجمن تحلیلگران مالی رسمی (۲۰۱۳) و مازارس (۲۰۱۳) نیز همخوانی دارد.

در خصوص به‌کارگیری راهبردهای مناسب به‌منظور اجرای صحیح گزارش جدید حسابرس، حسابرسان چهار راهبرد آموزشی، ضمانت‌های کافی برای اجرا، استانداردگذاری و نحوه اجرا را مطرح کردند. آنچه حسابرسان بر آن تأکید بیشتری داشتند، برگزاری دوره‌های آموزشی کافی برای حسابرسان، مدیران و ارکان راهبری و حتی استفاده‌کنندگان؛ رساندن حسابرسان به فهم مشترک و سلیقه‌ای عمل نکردن آنها در خصوص بندهای بعد از اظهارنظر؛ ارائه رهنمود برای مجریان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان؛ افزایش ضمانت اجرایی مقررات و تقویت نظام راهبری شرکتی با تأکید بر افزایش کارایی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی بوده است. همچنین حسابرسان خواستار اجرای یکسان گزارش جدید حسابرس برای کلیه واحدهای تجاری بوده‌اند.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از دید حسابرسان و سرمایه‌گذاران موضوع‌های کلیدی حسابرسی عبارت‌اند از: ریسک‌ها، اقلام مهم صورت‌های مالی و اقلام مستلزم قضاوت و برآورد، رویه‌های مهم حسابداری، یافته‌های مهم در جریان حسابرسی و تداوم فعالیت. علاوه بر این از دید حسابرسان موضوع‌های مربوط به راهبری شرکتی نیز باید به‌عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند. در خصوص افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، اغلب حسابرسان و سرمایه‌گذاران بر افشای تمام ریسک‌های شرکت، حوزه‌های دارای ریسک زیاد تحریف با اهمیت، تمام سرفصل‌های صورت‌های مالی همراه با قضاوت و برآورد، ارزش‌های منصفانه و شناخت درآمد، تأکید کردند. همچنین سرمایه‌گذاران خواستار ارائه اطلاعات بیشتر با ماهیت کمی در گزارش، شفافیت بیشتر در خصوص سود و اطلاعات مربوط به حسابرس

و گزارش حسابرس و سایر موارد نظیر افشای مذاکرات بین حسابرس و هیئت مدیره در پیش نویس، ادغام نشدن موضوع‌های مختلف در گزارش حسابرس، متناسب بودن گزارش حسابرس با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان در صنایع کوچک و متوسط ایران، متفاوت بودن نوع گزارش حسابرس متناسب با صنعت بودند. اکثریت سرمایه‌گذاران بر ارائه آثار مالی بندهای شرط و افشای سطح اهمیت تأکید کرده‌اند. همچنین بسیاری از آنها خواستار ارائه اطلاعات بیشتر درباره اقلام مؤثر بر سود و چشم‌انداز سودآوری شرکت بودند.

بر اساس یافته‌های پژوهش، به‌منظور پیاده‌سازی صحیح گزارش حسابرس، باید زیرساخت‌ها و بسترهای لازم برای تغییر گزارش حسابرس فراهم شود. در صورت فراهم نشدن این زیرساخت‌ها، تغییر گزارش حسابرس فقط ظاهری بوده و موجب ارتقای محتوای گزارش حسابرس نخواهد شد. بنابراین توصیه می‌شود که راهبردهای شناسایی شده در پژوهش حاضر مدنظر قرار گیرد تا بتوان به نحو شایسته‌ای در راستای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی گام برداشت. محدودیت پژوهش حاضر به پژوهش‌های کیفی مربوط می‌شود. از آنجا که پژوهش‌های کیفی، پدیده در دست مطالعه را در بستر خاصی بررسی می‌کنند، ممکن است تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش به بستر خاص محدود شود، بنابراین، لازم است تعمیم نتایج با احتیاط صورت گیرد. پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی از طریق پژوهش نیمه‌آزمایشی، اثر افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرسان بررسی شود. پیشنهاد می‌شود در پژوهشی دیگر پیامدهای اقتصادی تغییر گزارش حسابرس بر سرمایه‌گذاران را بررسی شود. همچنین یا یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر را در پژوهشی دیگر و به‌صورت پیمایشی در جامعه بزرگ‌تر بررسی شود.

## منابع

- ایمان، محمدتقی؛ نوشادی، محمدرضا (۱۳۹۰). تحلیل محتوای کیفی. پژوهش، ۳ (۲)، ۱۵-۴۴.
- جعفری نسب کرمانی، ندا. (۱۳۹۷). موضوع‌های کلیدی حسابرسی. مجله حسابرس، (۹۶)، ۴۴-۵۴.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز (۱۳۹۷). گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷ (۴)، ۹۵-۱۱۶.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۸). دیدگاه حسابرسان ایران در خصوص حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۲)، ۲۵۵-۲۷۸.
- گل محمدی، مریم؛ رحمانی، علی (۱۳۹۷). شناسایی چالش‌های فنی به‌کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی ایران با تأکید بر الزامات IFRS13. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳)، ۳۸۷-۴۱۴.

## References

- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217.
- Black Rock (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.

- Deloitte (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- Fellnäs, V., Strömbäck, J., & Anell, A. (2015). *Key Audit Matters*. Master of Science in Business and Economics, Lunds University.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *Accounting Review*, 91(6), 1629–1646.
- Golmohammadi, M., & Rahmani, A. (2018). Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements. *Journal of Accounting & Auditing Review*, 25 (3), 387-414. (in Persian)
- Iman, M., & Nowshadi, M. (2011). Qualitative Content Analysis. *Research*, 3(2), 15-44. (in Persian)
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Enhancing the value of Auditor Reporting: Exploring options for change consultation paper may 2011*, <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>.
- International Organization of Securities Commissions (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- International Organization of Securities Commissions (2009). *Auditor Communications. Consultation Report*, September, Madrid.
- Jafari Nasab Kermani, N., & Mola Nazari, M. (2018). The Current and New Audit Report: Viewpoints of Iranian Auditors. *Empirical Accounting Research*, 7(4), 95-116. (in Persian)
- Jafari Nasab Kermani, N. (2018). Key Audit Matters. *Auditing Journal*, (96), 44-54. (in Persian)
- Lennox, C. S., Schmidt, J., & Thompson, A. (2017). *Is the expanded model of audit reporting informative to investors*. Evidence from the UK [Verkkodokumentti] [Viitattu 29.11.2017] Saatavilla <https://ssrn.com/abstract,2619785>.
- Malaysian Institute of Accountants (2011). *Narrowing the Audit Gaps: A Call for Change*.
- Mazars. (2012). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- Pelzer, J.R.E. (2016). *Understanding barriers to Critical Audit Matter effectiveness: A qualitative and experimental approach*. Doctoral dissertation, The Florida State University.
- Prasad, P. & Chand, P. (2017). The Changing Face of the Auditor's Report: Implications for Suppliers and Users of Financial Statements. *Australian Accounting Review*, 27(4), 348-367.
- Reid, L.C., Carcello, J. V., Li, C. & Neal, T. L. (2016). *Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs: Evidence from the United Kingdom*.



[Online] Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract\\_id=2647507](https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=2647507)  
[Accessed April 2017].

- Soleymani Amiri, Gh. & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Journal of Accounting & Auditing Review*, 26 (2), 255-278. (in Persian)
- The Association of Chartered Certified Accountants. (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The Association of International Accountants. (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The Chartered Financial Analyst Institute (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The Group of 100 (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The Inter-American Accounting Association. (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- The New York State Society of Certified Public Accountants (2013). *Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs)*, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>.
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215.
- Wallin, A., & Jörlöv, E. (2016). *The revised audit report: Revision of international standards and its impact on communication between auditors and users in Sweden*. Master's Programme in Accounting and Auditing. School of Economics and Management.